

T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI
KAMU HUKUKU DOKTORA PROGRAMI
DOKTORA TEZİ

GÜMRÜK VERGİSİNDEN KAYNAKLANAN UYUŞMAZLIKLAR

Özgecan GÖK

Danışman
Prof. Dr. Yusuf KARAKOÇ

İZMİR – 2018

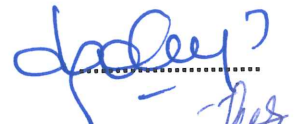
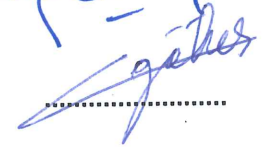
DOKTORA
TEZ ONAY SAYFASI

Üniversite : Dokuz Eylül Üniversitesi
Enstitü : Sosyal Bilimler Enstitüsü
Adı ve Soyadı : ÖZGECAN GÖK
Öğrenci No : 2010800684
Tez Başlığı : Gümrük Vergisinden Kaynaklanan Uyuşmazlıklar

Savunma Tarihi : 04/09/2018

Danışmanı : Prof.Dr.Yusuf KARAKOÇ

JÜRI ÜYELERİ

<u>Ünvanı, Adı, Soyadı</u>	<u>Üniversitesi</u>	<u>İmza</u>
Prof.Dr.Yusuf KARAKOÇ	-Dokuz Eylül Üniversitesi	
Prof.Dr.Veli Özer ÖZBEK	-Dokuz Eylül Üniversitesi	
Prof.Dr.Hacı CAN	-Dokuz Eylül Üniversitesi	
Prof.Dr.Doğan ŞENYÜZ	- Uludağ Üniversitesi	
Doç.Dr.Cenker GÖKER	- Ankara Üniversitesi	

ÖZGECAN GÖK tarafından hazırlanmış ve sunulmuş olan bu tez savunmada başarılı bulunarak oy birliği () / oy çokluğu () ile kabul edilmiştir.

Prof. Dr. Metin ARIKAN
Müdür

YEMİN METNİ

Doktora Tezi olarak sunduğum **“Gümrük Vergisinden Kaynaklanan Uyuşmazlıklar”** adlı çalışmanın, tarafımdan, akademik kurallara ve etik değerlere uygun olarak yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

25.09.2018

Özgecan GÖK

ÖZET
Doktora Tezi
Gümrük Vergisinden Kaynaklanan Uyuşmazlıklar
Özgecan GÖK

Dokuz Eylül Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Kamu Hukuku Anabilim Dalı
Kamu Hukuku Doktora Programı

Gümrük vergisi, verginin konusunu oluşturan eşya üzerinden 4458 sayılı Gümrük Kanunu hükümlerine göre tahsil edilen bir malî yükümlülüktür. Genel bütçeye dahil, dış ticarettten alınan ve tüketime dayalı vergiler arasında sınıflandırılmaktadır. Çalışma esas olarak gümrük vergilerinin hukukî görünümüne ilişkindir. Genel Vergi Hukuku'nun asıl konusunu oluşturan Vergi Usul Kanunu'ndan farklılıkların ortaya konulması amaçlanmakta; genelden farklı olan; özel ve özgü olan kurallar, kurumlar, farklar, farklılıklar ele alınmaktadır. Gümrük vergisinin toplanmasına ilişkin kurallar çerçevesinde, gümrük idaresi ile gümrük yükümlüsü arasında vergilendirme sürecinde ortaya çıkan anlaşmazlıklar/uyuşmazlıklar ele alınmaktadır.

Gümrük vergisi borcu kural olarak ithalat; istisnaen ihracat sırasında ya da kanunun ithalat ve ihracata ilişkin düzenlemelerine aykırı hareket edilmesi hallerinde doğmaktadır. Gümrük Kanunu'nda kimlerin gümrük vergisi ile ilgili bir ödeme yükümlülüğünün doğduğu, çeşitli maddelerde düzenlenmektedir. Gümrük vergisinin, gümrük idarelerince talep ve tahsil edilen bir kamu alacağı olması bu bakımdan birinci sınırı oluştururken, tesbit edilen uyuşmazlıkların vergi yargısında çözümleniyor olması, çalışmanın ikinci sınırını oluşturmaktadır.

Çalışmanın ilk bölümünde gümrük vergisi ödevine ilişkin genel esaslar kapsamında; gümrük borcu ilişkisinin tarafları, gümrük vergisinin konusu, gümrük tarifesi, gümrük kıymeti, eşyanın menşei, vergiyi doğuran olay ile muafiyet ve istisnalar ele alınmakta; vergilendirme süreci ve gümrük vergisi

borcunu sona erdiren sebeplere yer verilmektedir. Ayrıca gümrük kabahatlerinin tâbi olduğu hukukî rejim açıklanmaktadır.

İkinci bölümün konusunu ise, gümrük vergisinden kaynaklanan anlaşmazlıkların/uyuşmazlıkların çözüm yolları oluşturmaktadır. Bu kapsamda öncelikle anlaşmazlık ya da uyuşmazlığın usûl bakımından konusunu oluşturan idarî karar kavramı açıklanmakta; gümrük vergisi borcu ve gümrük kabahatleri açısından anlaşmazlık çıkmasına engel olan hallere yer verilmekte; daha sonra gümrük vergisine özgü “uzlaşma” ve “itiraz” yolları açıklanmaktadır. Bölümün sonunda gümrük vergisinden kaynaklanan uyuşmazlıkların yargı yoluyla çözümüne ilişkin açıklamalar yapılmaktadır. İlk iki bölümde yapılan açıklamalar çerçevesinde sonuç ve değerlendirmelere yer verilerek çalışma sonlandırılmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Gümrük Vergisi, Gümrük Vergisi Uyuşmazlıkları, Gümrük Vergisinin Unsurları, Vergilendirme Süreci, Eşya, Gümrük Tarifesi, Gümrük Kıymeti, Menş e, Muafiyet ve İstisnalar, Gümrük Kabahatleri, İtiraz, Uzlaşma, Gümrük Uyuşmazlıklarının Vergi Yargısında Çözümü.

ABSTRACT
Doctoral Thesis
Disputes Arising From Customs Duty
Özgecan GÖK

Dokuz Eylül University
Graduate School of Social Sciences
Department of Public Law
Public Law Doctoral Program

Customs duty is a financial obligation collected according to the provisions of the Customs Code Number 4458 on the goods which are the subject of the tax. It is classified as a tax that takes place in the general budget and bases on foreign trade and consumption. The study is basically about the legal appearance of customs duty. Revealing the differences from the Tax Procedure Law, as the principle subject of General Tax Law is aimed in the study. Special and specific rules, institutions, differences which do not fall into the sphere of General Tax Law are discussed. Within the framework of the rules on the collection of customs duties, disagreements/disputes arising during the taxation process between the customs administration and the payer of the customs duties are examined.

Customs duties are principally accrued in the events of import, and violation of the provisions on import and export regulations; yet they are also based on export as an exception. Custom duty payers are determined in several articles of the Customs Code. There are two criteria for drawing the boundaries of the study: The fact that, customs duty is a public obligation that is claimed and collected by customs administrations as a public receivable is the first one; while the fact that the disputes are resolved in the tax jurisdiction constitutes the latter.

In the first chapter of the study, within the scope of the general principles regarding the customs duty obligation; the parties of customs debt relationship, the subject of customs duty, customs tariff, customs value, the origin of the

goods, tax incentives, exemptions and exceptions are examined; the taxation process and the customs duty deduction are considered. In addition, the legal regime of the customs misdemeanours is explained.

Second chapter of the study consists of the solutions for disagreements/disputes arising from customs taxation. In this context, respectively, the concept of administrative decision constituting the issue of dispute or disagreement is explained; customs duty, debt and customs misconduct in terms of dispute to prevent the occurrence of cases are examined; "reconciliation" and "objection" in the customs tax are explained. At the end of the chapter, explanations are made on the judicial review on disputes about customs duty. The study is concluded with final considerations and suggestions in the light of the examinations made in the first and second chapters.

Keywords: Customs Duty, Customs Duty Disputes, Elements of Customs Duty, Taxation Process in Customs Duty, Goods, Customs Tariff, Customs Value, Origin, Exemptions and Exceptions, Customs Misdemeanours, Objection, Compromise, Solution of Customs Disputes by Tax Courts.

GÜMRÜK VERGİSİNDEN KAYNAKLANAN UYUŞMAZLIKLAR

İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI	ii
YEMİN METNİ	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	vi
İÇİNDEKİLER	viii

GİRİŞ	1
I. KONUNUN TAKDİMİ	1
II. ARAŞTIRMA YÖNTEMİ	2

BİRİNCİ BÖLÜM

GÜMRÜK VERGİSİ ÖDEVİNE İLİŞKİN GENEL ESASLAR

I. GÜMRÜK VERGİSİ KAVRAMI	6
II. GÜMRÜK VERGİSİNİN UNSURLARI	11
A. Genel Açıklama	11
B. Gümrük Vergisi (Borcu) İlişkisinin Tarafları	13
1. Genel Olarak	13
2. Gümrük Vergisinin Alacaklısı	15
3. Gümrük Vergisinin Borçlusu	19
a. Genel Olarak	19
b. Gümrük Vergisinde Yükümlü ve Sorumluluk	21
(1) Genel Olarak	21
(2) Eşya Sahibi – Beyan Sahibi İlişkisi	25
(3) Kanuna Aykırılık Hallerinde Gümrük Yükümlüsü	28
c. Gümrük Yükümlüleri Arasındaki Temsil İlişkisi	31
(1) Genel Olarak	31
(2) Doğrudan Temsil	33
(3) Dolaylı Temsil	34
(4) Temsil Yetkisi	37
(5) Temsil İlişkisinin Sonuçları	39
ç. Gümrük Yükümlüleri Arasındaki Müteselsil Sorumluluk	42

(1) Gümrük Kanunu Anlamında Müteselsil Sorumluluk	42
(2) Müteselsil Sorumluluğun Uygulanması	45
(3) Gümrük Memurlarının Müteselsil Sorumluluğu	48
C. Gümrük Vergisinin Konusu	51
1. Genel Olarak	51
2. Eşya Kavramı	51
3. Eşyanın Gümrük Statüsü	56
4. Eşyanın Gümrük Tarifesi	59
a. Genel Olarak	59
b. Gümrük Tarifesinin Hukukî Dayanağı	61
c. Matrahın Hesaplanması Bakımından Gümrük Tarifesi Türleri	63
ç. Tarifenin Yapısı	66
d. Eşyanın Gümrük Tarifesinde Sınıflandırılması	69
5. Gümrük Vergisine Tâbi Eşyanın Menşei	73
a. Genel Olarak	73
b. Eşyanın Tercihli Olmayan Menşei	76
c. Eşyanın Tercihli Menşei	79
6. Gümrük Vergisinin Matrahı ve Eşyanın Gümrük Kıymeti	82
a. Genel Olarak	82
b. İthalatta Gümrük Vergisinin Matrahı ve Kıymet Tesbit Yöntemleri	84
(1) Genel Olarak (Gümrük Kıymeti)	84
(2) Kıymet Tesbit Yöntemleri	86
(i) Genel Olarak	86
(ii) Satış Bedeli Yöntemi	90
(iii) Aynı Eşyanın Satış Bedeli Yöntemi	92
(iv) Benzer Eşyanın Satış Bedeli	94
(v) İndirgeme (Tümdengelim) Yöntemi	96
(vi) Hesaplanmış Kıymet Yöntemi	98
(vii) Son Yöntem	99
c. İhracatta Gümrük Vergisinin Matrahı	102
Ç. Gümrük Vergisini (Borcunu) Doğuran Olay	104
1. Genel Olarak	104

2. İthalatta Gümrük Vergisini Doğuran Olay	109
3. İhracatta Gümrük Vergisini Doğuran Olay	112
D. Gümrük Vergisinde Muafiyet ve İstisnalar	115
III. GÜMRÜK VERGİSİNDE VERGİLENDİRME SÜRECİ	119
A. Genel Açıklama	119
B. Gümrük Vergilerinde Tahakkuka İlişkin Hazırlık İşlemleri Süreci	122
1. Genel Olarak	122
2. Beyanda Bulunma Ödevi	125
a. Genel Olarak	125
b. Beyannamenin Tescili	127
c. Beyannamenin Bağlayıcılığı ve Düzeltilmesi	129
3. Gümrük İdaresinin Yükümlülükleri Denetim Yolları	130
4. Gümrükçe Onaylanmış İşlem ve Kullanımlar	135
a. Genel Olarak	135
b. Gümrük Rejimleri	136
(1) Genel Olarak	136
(2) Ekonomik Etkili Olmayan Gümrük Rejimleri	137
(3) Ekonomik Etkili Gümrük Rejimleri	139
c. Gümrükçe Onaylanmış Diğer İşlemler ve Kullanımlar	142
(1) Genel Olarak	142
(2) Serbest Bölgeler	142
(3) Yeniden İhraç	144
(4) İmha ve Terk	144
C. Gümrük Vergilerinin Tahakkuku	145
1. Genel Olarak	145
2. Gümrük Vergilerinde Tahakkuk Türleri	146
a. Genel Olarak	146
b. Beyana Dayanan Tahakkuk	147
c. Gümrük İdaresince (Ek) Tahakkuk	149
3. Gümrük Vergilerinde Tahakkukun Hukukî Niteliği	151
Ç. Gümrük Vergilerinin Tebliği ve Sürelerin Hesaplanması	155
D. Gümrük Vergilerinde Tahsil Aşaması ve Gümrük Borcunun Sona Ermesi	159

1. Genel Olarak	159
2. Güvence Önlemleri	160
a. Genel Olarak	160
b. Teminat	162
c. Kefalet	165
3. Gümrük Borcunu Sona Erdiren Sebepler	168
a. Genel Olarak	168
b. Ödeme	169
c. Geri Verme ve Kaldırma	172
ç. Gümrük Beyannamesinin İptali	177
d. Eşyanın Zapt, Müsadere, İmha ve Terk Edilmesi/Eşyanın Telefi ve Kaybı	179
e. Zamanaşımı	181
IV. GÜMRÜK KABAHATLERİ	186
A. Genel Açıklama	186
B. Kabahatler Kanunu ile Gümrük Kabahatleri Arasındaki İlişki	189
C. Gümrük Kabahatlerinde Korunan Hukukî Değer	190
Ç. Gümrük Kabahatlerinin Unsurları	193
1. Genel Olarak	193
2. Gümrük Kabahatlerinde Maddî Unsur	193
a. Genel Olarak	193
b. Gümrük Kabahatlerinde Fail – Mağdur	194
c. Gümrük Kabahatlerinde Konu	195
ç. Gümrük Kabahatlerinde Hareket Unsuru	196
(1) Genel Olarak	196
(2) Vergi Kaybına Neden Olan Gümrük Kabahatleri	197
(3) Usulsüzlüklere Neden Olan Gümrük Kabahatleri	201
3. Gümrük Kabahatlerinde Manevî Unsur	208
4. Gümrük Kabahatlerinde Teşebbüs, İştirak ve İçtima	209
5. Gümrük Yaptırımlarına İlişkin Genel Değerlendirme	212
D. Gümrük Kabahatlerinde Sorumluluk	214
1. Genel Olarak	214

2. Gerçek Kişiler Bakımından	215
3. Tüzel Kişiler Bakımından	216
4. Gümrük Müşavirlerinin (Müteselsil) Sorumluluğu	219
5. Yetkilendirilmiş Gümrük Müşavirlerinin Sorumluluğu	220
6. Antrepo İşletenin Sorumluluğu	224
E. Gümrük Kabahatleri İçin Belirlenen Yaptırımların Uygulanması	226

İKİNCİ BÖLÜM

GÜMRÜK VERGİSİNDEN KAYNAKLANAN ANLAŞMAZLIKLARIN VE UYUŞMAZLIKLARIN ÇÖZÜM YOLLARI

I. GENEL ÇERÇEVE	229
II. GÜMRÜK ANLAŞMAZLIKLARININ VE UYUŞMAZLIKLARININ (USÛL BAKIMINDAN) KONUSUNU OLUŞTURAN İDARÎ KARARLAR	230
A. Genel Açıklama	230
B. İdarî Karar Kavramı ve Özellikleri	231
C. Gümrük İdaresinden İdarî Kararın Talep Edilmesi ve Karar Verme Usûlü	236
III. GÜMRÜK VERGİSİNDEN KAYNAKLANAN ANLAŞMAZLIKLARIN ÇÖZÜM YOLLARI	239
A. Genel Açıklama	239
B. Anlaşmazlık Çıkmasına Kısmen ya da Tamamen Engel Olan Haller	242
1. Genel Olarak	242
2. Vergi Aslı İle Birlikte Gümrük Yaptırımlarına Etkili Haller	244
a. Bağlayıcı Bilgi Talebi	244
b. İstisnaî Kıymet Beyanı	246
c. Eşyanın İncelenmesi Talebi	249
ç. İthalatta Gümrük Borcunun Doğmamış Sayılacağı Haller	251
d. Gümrük Vergilerinin Sonradan İstenemeyeceği Hal	254
3. Yalnızca Gümrük Yaptırımlarına Etkili Haller	257
a. Genel Olarak	257
b. Kusurluluğa Etkili Haller	258
(1) Genel Olarak	258
(2) Hata (Yanılma)	259

(i) Genel Olarak Hata/Yanılma Kavramı ve Vergi Ceza Hukukunda Görünümü	259
(ii) Bilgi Alan Kişinin Hatalı/Yanılmış Sayılabilirliği	262
(3) Mücbir Sebep ve Zorunluluk Hali	264
c. Cezaları/Yaptırımları Kısmen/Tamamen Sona Erdiren Haller	268
(1) Genel Olarak	268
(2) Ödeme (ve Taksitlendirme)	269
(3) Peşin Ödeme İndirimi	270
ç. Ceza Kesilmesine (Kısmen ya da Tamamen) Engel Olan Haller	271
(1) Genel Olarak	271
(2) Zamanaşımı	271
(3) Gönüllü Vazgeçme	276
(4) Etkin Pişmanlık	277
(4) Cezadan Vazgeçme	280
C. Uzlaşma	280
1. Genel Olarak	280
2. Gümrük Vergilerinde Uzlaşmanın Hukukî Niteliği	284
3. Uzlaşma Usûlü	287
a. Gümrük Vergilerinde Uzlaşmanın Genel Şartları	287
b. Uzlaşmanın Konusu ve Kapsamı	288
(1) Gümrük Vergileri ve Cezaları Açısından	288
(2) Uzlaşmaya Başvurulabilecek Durumlar Açısından	291
(i) Genel Olarak	291
(ii) Kanun Hükümlerine Yeterince Nüfuz Edememek	292
(iii) Kanun Hükümlerini Yanlış Yorumlamak	293
(iv) Yargı Kararları ile İdare Arasında Görüş Farklılığının Bulunması	294
(3) Teminatlı İşlemlerde Uzlaşma Usûlü	295
c. Uzlaşmaya Başvurabilecek Kişiler	295
ç. Uzlaşmaya Başvuru Zamanı	295
4. Uzlaşma Komisyonu (Oluşumu/ Yetkisi/ Karar Alma Usûlü)	296
5. Uzlaşma Talebi	299
6. Uzlaşma Talebinin İncelenmesi ve Uzlaşma Görüşmeleri	300

7. Gümrük Vergilerinde Uzlaşmanın Sonuçları	303
a. Genel Açıklama	303
b. Uzlaşmanın Vâki Olmasının Sonuçları	303
c. Uzlaşmanın Temin Edilmemesinin veya Vâki Olmamasının Sonuçları	304
ç. Ödeme Zamanı ve Peşin Ödeme İndirimi	306
Ç. İtiraz	306
1. Genel Açıklama	306
2. İtirazın Kapsamı	310
3. İtiraz Edebilecek Kişiler	312
4. İtirazın Şekli Şartları	313
5. İtiraz Edilecek Merci (İtiraz Dilekçelerinin Verileceği Makamlar)	315
6. İtirazın İncelenmesi ve Karara Bağlanması	316
a. Genel Olarak İtiraz Dilekçesi Üzerine Yapılacak İncelemeler	316
b. İtirazın Şekil ve Usûl Yönünden İncelenmesi	317
c. İtirazın Esastan İncelenmesi ve İnceleme Süresi	318
ç. İtirazın Karara Bağlanması	321
d. İtiraz İncelemesi Sonucu Verilen Kararın Tebliği	323
7. İtirazın Ödeme Süresine ve Gümrük Vergilerinin Kesinleşmesine Etkisi	323
8. Gümrük Kanunu'ndan Yer Alan Özel İtiraz Düzenlemeleri	324
a. Genel Olarak	324
b. Tahlile İtiraz ve Birinci Tahlil	325
c. İkinci Tahlil	326
IV. GÜMRÜK VERGİSİNDEN KAYNAKLANAN UYUŞMAZLIKLARIN ÇÖZÜMÜ	329
A. Genel Açıklama	329
B. Gümrük Vergisinden Kaynaklanan Uyuşmazlıklarda Yargılama Usûlü	334
1. Genel Olarak	334
2. İlk İnceleme Aşaması	336
a. Genel Olarak	336
b. Görev	337
c. Yetki	342
ç. İdarî Merci Tecavüzü	344

d. Ehliyet	348
e. İşlemin Kesin ve Yürütülmesinin Zorunlu Olması	351
f. Dava Açma Süresi	353
g. Husumet	360
h. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 3'üncü ve 5'inci Maddelerine Uygunluk	361
(1) Genel Olarak	361
(2) Dava Dilekçesinin Şekle Uygunluğu	362
(3) Tek Dilekçe İle Dava Açılabilmesi	364
(i) Genel Olarak	364
(ii) Birden Çok İşlem Hakkında Tek Dilekçe İle Dava Açılması	364
(iii) Birden Çok Kişinin Tek Dilekçe İle Dava Açması	366
3. Esasa İlişkin İnceleme	368
a. Genel Olarak	368
b. Yürütmenin Durdurulması	369
c. İdarî İşlemin Unsurları Bakımından İnceleme	373
(1) Genel Olarak	373
(2) Yetki	373
(3) Şekil	376
(4) Sebep	378
(5) Konu	380
(6) Amaç	382
4. Delil ve İsbat	383
a. Genel Olarak	383
b. İsbat Yükü	384
c. Delil Sistemi, Bilirkişi Raporu ve Şahit İfadesinin Kullanılabilirliği	387
5. Davanın Karara Bağlanması, Kararın Sonuçları ve Uygulanması	392
C. Yargı Kararlarına Karşı Başvuru Yolları	395
1. Genel Olarak	395
2. Olağan Kanun Yolları	396
a. Genel Olarak	396
b. İstinaf	397

c. Temyiz	402
3. Olağanüstü Kanun Yolları	407
a. Genel Olarak	407
b. Kanun Yararına Temyiz	408
c. Yargılamanın Yenilenmesi	409
4. Diğer Başvuru Yolları	411
SONUÇ	413
KAYNAKÇA	428



KISALTMALAR

AATUHK.	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AB.	: Avrupa Birliği
AET.	: Avrupa Ekonomik Topluluğu
Alm.	: Almanca
Any.	: Anayasa
AO.	: Abgabenordnung (Alman Vergi Usul Kanunu)
Art.	: Artikel (Almanca kanun maddesini belirtmek üzere)
AyM	: Anayasa Mahkemesi
AYUHK.	: Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun
A.T.A	: Admission Temporary Agreement
A. TR.	: Admission Temporaire Roulette (Türkiye veya Avrupa Topluluğu'nda serbest dolaşımda bulunan eşyanın Türkiye-Avrupa Topluluğu gümrük birliği çerçevesinde tercihli rejimden yararlanabilmesini sağlamak üzere düzenlenen dolaşım belgesi)
B.	: Başvuru
BKK.	: Bakanlar Kurulu Kararı
bkz.	: bakınız
C.	: Cilt
CD.	: Ceza Dairesi
CTHCK.	:Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi
Çev.	: Çeviren
DEÜHF.	: Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi
DİRK.	: Dış Ticaret Müsteşarlığı'nın 2001/8391 sayılı Dahilde İşleme Rejimi Kararı
Dş.	: Danıştay
DTÖ.	: Dünya Ticaret Örgütü
E.	: Esas

EFTA.	: Avrupa Serbest Ticaret Birliği (European Free Trade Association)
E.T.	: erişim tarihi
ff.	: fortfolgende (<i>Alm.</i> “ve devamı”)
GATT.	: General Agreement on Tariffs and Trade (Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması)
GBK.	: Gümrük Birliği Kararı – 1/95 Sayılı Ortaklık Konseyi Kararı
GGT.	: Gümrük Genel Tebliği
GK.	: Gümrük Kanunu
GKAİR.	: Gümrük Kontrolü Altında İşleme Rejimi
GGTCK.	: 474 Sayılı Gümrük Giriş Tarife Cetveli Hakkında Kanun
GSMY.	: Gümrüksüz Satış Mağazaları Yönetmeliği
GTB.	: Gümrük ve Ticaret Bakanlığı
GTİP.	: Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu
GUY.	: Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği
GY.	: Gümrük Yönetmeliği
HİRK.	: Hariçte İşleme Rejimi Kararı
İDDGK.	: İdari Dava Daireleri Genel Kurulu
İng.	: İngilizce
K.	: Karar
KDV.	: Katma Değer Vergisi
KHK.	: Kanun Hükmünde Kararname
KK.	: Kabahatler Kanunu
KMK.	: Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu
KMYKK.	: Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu
Mük.	: Mükerrer
OTY.	: Ortak Transit Yönetmeliği
RG.	: Resmî Gazete
Rz.	: Randziffer (Almanca kaynakların paragraf numaraları)
s.	: sayfa
S.	: Sayı
SK.	: Sayıştay Kanunu
SKY.	: Sonradan Kontrol ve Riskli İşlemlerin Kontrolü Yönetmeliği

TBK.	: Türk Borçlar Kanunu
TGK.	: 2913/92 sayılı (Avrupa) Konsey Tüzüğü ile tesis edilen Topluluk Gümrük Kodu
T.C.	: Türkiye Cumhuriyeti
TCK.	: Türk Ceza Kanunu
TSE.	: Türk Standardları Enstitüsü
vd.	: ve devamı
VDDGK.	: Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu
vs.	: vesaire
VUK.	: Vergi Usul Kanunu
Yrg.	: Yargıtay
ZfZ.	: Zeitschrift für Zölle (Almanca Süreli Yayın)
ZK.	: Zollkodex (<i>İng.</i> Customs Code/(Topluluk) Gümrük Kodu)
ZK- DVO.	: Zollkodex Durchführungsvorschriften (<i>İng.</i> Customs Code Implementing Provisions / (Topluluk) Gümrük Kodu Uygulama Yönetmeliği)

GİRİŞ

I. KONUNUN TAKDİMİ

“Gümrük vergileri” geniş anlamıyla, paraya çevrilebilen, devredilebilen eşyaların ithaline ya da ihracına bağlı olarak uygulanan bütün vergi ve benzeri malî yükümleri belirtmek üzere kullanılan bir kavramdır. Dar anlamda gümrük vergisi ise, 4458 sayılı Gümrük Kanunu¹ ve Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Tarifesi’ne dayalı olarak alınan vergiyi ifade etmektedir. Gümrük Kanunu ve Gümrük Yönetmeliği² sınır aşan eşya trafiğine bağlı olarak gümrük vergilerinin doğumunu, tahsilini, güvence altına alınmasını, indirim ve iadesi ile nihayetinde bu vergilerin sona ermesini şekli ve maddi anlamda konu alan temel düzenlemelerdir. Gümrüklerle ilgili bir çalışmada, -yakın ilgisi sebebiyle- iktisat, maliye ve politika bilimlerinden uzak durabilmek oldukça güçtür. Bu çalışmanın konusunu dar anlamda gümrük vergisinin unsurları ile vergilendirme sürecinde ortaya çıkan anlaşmazlıklar/uyuşmazlıklar oluşturduğundan, gümrük vergisinin toplanmasına ilişkin kurallar çerçevesinde, hukukî boyutu ele alınmakta ve diğer alanlara hukukî boyutuna etki ettiği ölçüde değinilmektedir.

Gümrük idarelerinde talep ve tahsil edilen vergiler bakımından Vergi Usul Kanunu kapsamında olan vergi ve benzeri malî yükümlerin talep ve tahsilinden farklı bir süreç işlemekte/işletilmektedir. Ayrıca, Gümrük idareleri tarafından talep ve tahsil edilen vergiler yüzünden çıkan anlaşmazlıkların çözümü de farklı bir usûle bağlanmıştır. Anlaşmazlıkların çözüme kavuşturulamaması halinde uyuşmazlık haline dönüşmüş olarak dava konusu yapılması ve yargı yoluna başvurulması kaçınılmaz hale gelmektedir. Nitekim, mükellefler, tahakkuk ettirilen vergiler ile kesilen cezaların kolayca katlanılabilir büyüklükte olmaması sebebiyle yargı yoluna gitmeyi bir zorunluluk olarak hissetmektedir.

Bu çalışmada Gümrük Kanunu’na dayanılarak talep ve tahsil edilen vergiler vesilesiyle ortaya çıkan anlaşmazlıkların/uyuşmazlıkların neler olduğu-olabileceği; bunların nasıl çözümlendiği/çözümlemesi gerektiği konusu/konuları incelenmektedir. Gümrük vergisi ödevine ilişkin esaslar kapsamında verginin

¹ 27.10.1999 tarih ve 4458 sayılı Gümrük Kanunu (R.G. 04.11.1999 – 23866).

² RG. 07.10.2009 – 27369.

unsurları, vergilendirme süreci ve gümrük vergisi ödevine aykırılıklar (gümrük kabahatleri) irdelenmekte; bu kapsamda uyuşmazlık konusu olabilecek konulara ilişkin değerlendirmelerde bulunulmaya çalışılmaktadır. Gümrük vergisinin, gümrük idarelerince talep ve tahsil edilen bir kamu alacağı olması bu bakımdan birinci sınırı oluştururken, tesbit edilen uyuşmazlıkların vergi yargısında çözümleniyor olması, çalışmanın ikinci sınırını oluşturmaktadır.

İç hukukta yürürlükte olan ve uygulanan gümrük kuralları uzun zamandır devletlerarası hukuk kuralları ile şekillenmektedir. Her ne kadar Avrupa Birliği mevzuatı ve uygulamaları uyumun sağlanması açısından öncelikli gibi görülse de, Avrupa Birliği'nin de gümrük uygulamalarının arka plânında Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması (General Agreement on Tariffs and Trade - GATT) ve ardından Dünya Ticaret Örgütü (World Trade Organization) öncülüğünde serbest dünya ticaretinin oluşturulması için tarife dışı önlemlerin ve gümrük vergilerinin kaldırılarak gümrükle ilgili uygulamaların uyumlaştırılmasını hedefleyen devletlerarası politikalar bulunmaktadır. Bu nedenle gümrük vergisinin dış ticaret politikası aracı olma özelliği dolayısıyla devletlerarası uyuşmazlıklar da çıkabilmektedir. Ne var ki, bu husus vergi tekniği ile doğrudan ilgili olmadığından çalışma kapsamında değerlendirilmemektedir. Dış ticaret işlemlerinde var olan eşya dolaşımı ve bunun tersi istikamette eşyanın bedeli olarak seyreden para dolaşımını konu alan kambiyo mevzuatı hükümleri de, kural olarak kapsam dışında tutulmaktadır.

II. ARAŞTIRMA YÖNTEMİ

Türkiye'nin hem 1/95 sayılı Avrupa Topluluğu-Türkiye Ortaklık Konseyi Kararı'nın (Gümrük Birliği Kararı) 28'inci maddesi hem de Avrupa Birliği üyeliğine yönelik mevzuatı uyumlaştırma yükümlülüğü çerçevesinde, 2913/92 sayılı Konsey Tüzüğü ile tesis edilen Topluluk Gümrük Kodu ve Uygulama Yönetmeliğine uygun bir mevzuata sahip olma zorunluluğu bulunmaktadır³. Bu bakımdan Topluluk

³ 2913/92 sayılı Konsey Tüzüğü ile tesis edilen Topluluk Gümrük Kodu'nu yeniden düzenleyen "Modernize Gümrük Kodu" olarak adlandırılan 450/2008 sayılı Avrupa Parlamentosu ve Konseyi Tüzüğü, 4 Haziran 2008 tarihli ve L145 sayılı Avrupa Birliği Resmî Gazetesi'nde yayımlanarak, 24 Haziran 2008 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Söz konusu düzenlemenin uygulanabilirliği için, 24 Haziran 2008 tarihi itibarıyla geçerli olan yönetmelik ihdasına ilişkin

Gümrük Kodu ile Gümrük Kanunu arasında yapılan karşılaştırma ile uyumlu/paralel düzenlemeler ve ayrılan noktalar tesbit edilerek bir ön çalışma yapılmıştır. Ancak Gümrük Hukuku alanında mevzuatın uyumlaştırılması yükümlülüğünün sadece Avrupa Birliği'ne yönelik değerlendirilmemesi ve Dünya Ticaret Örgütü kapsamında yapılan devletlerarası anlaşmaların da değerlendirilmesi gerekmektedir. Gümrük mevzuatının Topluluk Gümrük Kodu ile uyumunun büyük ölçüde sağlandığı göz önünde bulundurulduğunda; kurum, kavram ve kuralların değerlendirilmesinde Avrupa Birliği Gümrük Hukuku'nu konu alan yerli ve yabancı kaynaklardan yararlanılması zorunlu görülmektedir. Bu kapsamda Almanca kaynaklardan yararlanılmıştır.

Bu çalışmada Genel Vergi Hukuku'nun asıl konusunu oluşturan Vergi Usul Kanunu'ndan farklılıkların ortaya konulması amaçlanmakta; genelden farklı olan, yani özel ve özgü olan kurallar, kurumlar, farklar, farklılıklar ele alınmaktadır. Bu bağlamda, sadece ve yalnızca Gümrük Kanunu'na özgü düzenlemeler ve bunların uygulanması ile Vergi Usul Kanunu'nda ve Gümrük Kanunu'nda yer alan konu, kurum ve kuralların farklı olanları ayrıntılı incelenmektedir. Bununla birlikte Vergi Usul Kanunu tamamen göz ardı edilmemekte; vergilerle ilgili temel kavram ve kurumların yorumlanmasında yol gösterici olarak bu kaynaktan da yararlanılmaktadır.

hükümleri dışında, uygulama hükümlerinin yani Topluluk Gümrük Yönetmeliğinin tamamlanması beklenmiştir. Ancak Modernize Gümrük Kodu'nda uygulanmaya başlama için belirtilen azamî beş yıllık süre geçmesine rağmen, -başta bilişim sistemlerinin yerleştirilmesi olmak üzere- düzenleme yapmak için daha fazla zamana ihtiyaç duyulması, kanunî düzenlemelerin Lizbon Anlaşması'na uygunluğunun sağlanması ve zaman içinde doğan zaruretlerin bazı düzeltmeleri gerektirmesi gibi sebeplerle Modernize Gümrük Kodu hiçbir zaman tam anlamıyla yürürlüğe girememiştir. (Modernize Gümrük Kodu'ndan Avrupa Birliği Gümrük Kodu'na geçiş süreci ve sebepleri hakkında bkz. Peter Witte, Reginhard Henke ve Nadja Kammerzell, **Der Unionszollkodex (UZK) Praxisleitfaden zu den Neuerungen im europäischen Zollrecht**, 3. Auflage, Bundesanzeiger Verlag, Köln 2017, s. 32) Bu amaçla, Avrupa Parlamentosu'nun 9 Ekim 2013'te 952/2013 sayılı Tüzüğü ile Modernize Gümrük Kodu'nu yeniden düzenleyen Avrupa Birliği Gümrük Kodu, 30 Ekim 2013'te yürürlüğe girerek Modernize Gümrük Kodu'nu ilga etmiştir. Avrupa Birliği Gümrük Kodu 1 Mayıs 2016 tarihinde yürürlüğe girmiştir. (Açıklamalar için bkz. https://ec.europa.eu/taxation_customs/union-customs-code/ucc-introduction_en E.T. 29.01.2018; English in: Klaus Tipke ve Joachim Lang, **Steuerrecht**, Otto Schmidt Verlag, Köln 2015, Rz. 67, s. 160. Öte yandan, Avrupa Birliği mevzuatında yaşanan bu gelişmeler Türk Gümrük Mevzuatı'na henüz aktarılmamıştır. 4458 sayılı Gümrük Kanunu, 2913/92 sayılı Konsey Tüzüğü'ne (Topluluk Gümrük Kodu'na) paralel olarak hazırlandığından, Avrupa Birliği mevzuatında yaşanacak nihaî değişikliklerin Gümrük Kanunu'nda da gerçekleştirilmesi gündeme gelecektir. (Ayrıca bkz. http://ab.gtb.gov.tr/Topluluk_ile-iliskiler/gumruk-mevzuati/Topluluk_gumruk-mevzuati E.T. 25.05.2017).

Gümrük vergileriyle ilgili en çok karşılaşılan uyuşmazlıklar tarife farklılıkları, menşe uygulamaları; gümrük kıymetinin tesbit edilmesi bakımından iskontolar, ithalde alınan katma değer vergisi matrahına dahil edilmesi gereken unsurlar, royalti ve lisans ödemeleri, dahilde işleme rejimi hükümlerinin ihlâl edilmesi; ithali lisansa, şarta, izne tâbi eşyaların beyanı; muafiyet hükümlerine uyulmaması; antrepolarda depolanan eşyaların eksik ya da fazla çıkması; özet beyana aykırılık gibi başlıklar altında toplanmaktadır. “Gümrük vergisinden kaynaklanan uyuşmazlıklar” başlığını taşıyan bir çalışmada tesbit edilen uyuşmazlıkların tek tek incelenmesi bir yöntem olarak benimsenebilir. Ancak bu, çıkmış ya da çıkabilecek tüm uyuşmazlıkların tesbit edilebilmesi bakımından zor bir yöntemdir. Bazı uyuşmazlıkların gözden kaçırılması ihtimali olduğu gibi, aynı konuların birden fazla yerde tekrar anlatılması gereğini de beraberinde getirebilir. Bu nedenle gümrük vergisinin unsurları; vergilendirme süreci; gümrük vergisi ödevine aykırılıklar (gümrük kabahatleri); gümrük borcunu sona erdiren sebepler ve gümrük vergisinden kaynaklanan anlaşmazlıkların/uyuşmazlıkların çözüm yolları başlıkları altında yapılacak açıklamaların daha genel ve tüm uyuşmazlıkları kapsayıcı bir yöntem olacağı düşünülmektedir.

Çalışmanın ilk bölümünde gümrük vergisi ödevine ilişkin genel esaslar ele alınmaktadır. Önce gümrük vergisinin unsurları kapsamında gümrük vergisi borcu ilişkisinin tarafları, gümrük vergisinin konusu, vergiyi doğuran olay ile muafiyet ve istisnalar ele alınmaktadır. Daha sonra vergilendirme sürecine ilişkin genel açıklamalarda bulunulmakta; gümrük vergilerinde tahakkuk işleminin niteliği ortaya konmakta ve gümrük vergisi borcunu sona erdiren sebeplere yer verilmektedir. Birinci bölümde son olarak gümrük vergisi ödevine maddî ve şeklî anlamda aykırılıklar ele alınmakta; gümrük kabahatlerinin tâbi olduğu hukukî rejim açıklanmaktadır.

İkinci bölümün konusunu ise, gümrük vergisinden kaynaklanan anlaşmazlıkların/uyuşmazlıkların çözüm yolları oluşturmaktadır. Bu kapsamda öncelikle anlaşmazlık ya da uyuşmazlığın usûl bakımından konusunu oluşturan idarî karar kavramı açıklanmakta; daha sonra gümrük vergisine özgü olarak anlaşmazlıkları/uyuşmazlıkları kısmen ya da tamamen sona erdiren hallere yer verilmektedir. Anlaşmazlıkların idarî yollarla çözümü kapsamında ilk olarak

uzlaşma, daha sonra itiraz yolları açıklanmaktadır. İkinci bölümün sonunda gümrük vergisinden kaynaklanan uyuşmazlıkların yargı yoluyla çözümüne ilişkin açıklamalar yapılmakta ve nihayetinde yapılan açıklamalar çerçevesinde sonuç ve değerlendirmelere yer verilerek çalışma sonlandırılmaktadır.



BİRİNCİ BÖLÜM

GÜMRÜK VERGİSİ ÖDEVİNE İLİŞKİN GENEL ESASLAR

I. GÜMRÜK VERGİSİ KAVRAMI

“Gümrük” deyimi en geniş kapsamıyla *“sınırı geçen eşyanın gümrük işlemlerini gerçekleştiren ve vergilerini tahsil eden idare, gümrük idaresinin vazife gördüğü bina, gümrük idaresinin coğrafi olarak görev alanı, muayyen eşyanın yurda girişi (bazen yurttan çıkışı veya transit geçişi) esnasında gümrük idaresince tahsil edilen vergi veya tüm bu konuları hükümlere bağlayan ve onların fiili yönlerini belli eden mevzuat ve uygulamaların bütünü”*⁴ olarak tanımlanmaktadır. Gümrük Kanunu’na göre, gümrük vergileri *“ilgili mevzuat uyarınca eşyaya uygulanan ithalat vergilerinin ya da ihracat vergilerinin tümünü”* ifade eder (GK m. 2/8-a). İthalat ve ihracat vergileri ise, eşyanın ithalinde ya da ihracında ödenecek gümrük vergisi ile diğer eş etkili vergiler ve malî yükler ile tarım politikası veya tarım ürünlerinin işlenmesi sonucu elde edilen bazı ürünlere uygulanan özel düzenlemeler çerçevesinde ithalatta alınacak vergileri ve diğer malî yükleri ifade etmektedir (GK. m. 3/9, 10). Çalışmada mercek altına alınması istenen vergi ise, bu tanım kapsamına

⁴ Tunay Köksal, **Uluslararası Ticaret Hukuku**, Adalet Yayınevi, Ankara 2012, s. 68. Gümrük vergilerinin en geniş tanımıyla *“ticarî eşyanın yer değiştirmesi için ödenen vergi”* olduğu hakkında bkz. Kenan Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi, Değişik ve Genişletilmiş Altıncı Basılış**, Ongun Kardeşler Matbaacılık, Ankara 1979, s. 233. Gümrük vergisine yönelik tanımlar için bkz. Selahattin Tuncer, **Gümrükler ve Gümrük Vergileri (Teori – Uygulama)**, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2001, (Gümrük), s. 4 – 7. Ayrıca bkz. Nevzat Saygılıoğlu, Adnan Gerçek, **Dış Ticaret ve Gümrük Kurallar, İşlemler ve Vergileme**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2007, s. 98; Ayşe Yiğit Şakar, **Vergi Hukukunda Serbest Bölgeler**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2008, s. 218. “Gümrük” kelimesinin hem gümrük idaresini hem de gümrük vergilerini anlatmak için kullanılmasının aslında “gümrük faaliyeti” kapsamında yapılan iş ve işlemlerin bileşeni olmalarından kaynaklandığı ve bu faaliyetin de bir adli ve idarî kolluk faaliyeti olması kapsamında değerlendirmeler için bkz. Akıncı, Müslüm, **Danıştay Kararları Işığında İdarenin Gözetim ve Denetim Görevi**, Legal Yayıncılık, İstanbul 2017, s. 313, 314. “Gümrük” kelimesinin kökeni konusunda tartışmaların olduğu; bir görüşe göre Rumca’dan gelen ve emtiaya ilişkin rüsumun idare mahallinin ismi olduğu; diğer bir görüşe göre ise, bu kelimenin Latince’de ticaret manasına gelen *“commercium”* kelimesinden alınmış olduğu hakkında bkz. Ercan, Uyuşmazlıklar, s. 10. Ayrıca bkz. Mustafa Erkan Üyümez ve Raşit Gültekin, “Gümrük Denetimi: Türkiye Uygulamalarının Analizi”, **Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, C. 8, S. 14, Mart 2016, (Denetim), s. 345. Almanca’da ise, Gümrük (*Alm. Zoll*) kavramının Yunanca *telos* (*amaç, son, nihai ödeme*) ve Latince’de *“teloneum”* (*ödeme*) sözcüklerinden türemiş olduğu yönünde bkz. Peter Witte ve Hans-Michael Wolfgang, **Lehrbuch des Europäischen Zollrechts**, 7. überarbeitete und aktualisierte Auflage, NWB Verlag, Herne 2012, s.1; Imtraud Bohn, **Der Zollbeauftragte und seine Haftung für Pflichtverletzungen**, Mendel Verlag, Witten 2011, s. 15; Sebastian Tschiederer, **EU- Zollrecht**, 2. aktualisierte Auflage, LexisNexis, Wien 2011, s. 4.

giren tüm vergi ve malî yükümlülükler değil, Gümrük Kanunu’nun 15’inci maddesine gereğince, gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihte yürürlükte olan gümrük tarifesine göre, gümrük sınırını/sınırlarını⁵ aşan eşyadan alınan vergi; yani “dar anlamda”⁶ gümrük vergisidir.

Çalışmanın kapsamına dahil edilmeyen eş etkili vergiler ve malî yüklerin ise, neler olduğu Gümrük Kanunu’nda yer almamaktadır⁷. Bununla birlikte ilgili kanun

⁵ Sınırın/hudutun esasen devlet sınırlarını/hudutlarını ifade ettiği; bununla beraber gümrük sınırı dışında bırakılan (exclave) ve gümrük sınırlarına dahil edilen (enclave) bölgelerin birinci; gümrük birliklerinin de ikinci tür istisnaları oluşturduğu hakkında bkz. Tuncer, Gümrük, s. 5. Siyasî sınırın gümrük sınırı kapsamında değerlendirilebileceği yönünde ve sınır kavramının tartışmalı olduğu hakkında bkz. Saygılıoğlu/Gerçek, s. 119. Gümrük sınırına yönelik açıklamalar için ayrıca bkz. S. Ateş Oktar, **Türk Vergi Sistemi**, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2016, (Türk Vergi Sistemi), s. 247; Ufuk Selen, **Gümrük İşlemleri ve Vergilendirmesi**, Güncellenmiş 8. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa 2016, (Gümrük İşlemleri), s. 18, Murat Canitez, **Gümrük Mevzuatı**, 1. Baskı, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No: 2624, Açık Öğretim Fakültesi Yayını No: 1592, Eskişehir, 2012, s. 29, Yıldırım Taylar, **Serbest Bölgeler**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2008, (Serbest Bölgeler), s. 188. Ayrıca gümrük hukuku bakımından, üçüncü ülke sayılan yerlerin hariç tutulması itibarıyla vergi hukuku bakımından ülke sınırı ile gümrük bölgesi kavramlarının birbiri ile örtüşmeyeceği hakkında Avrupa Birliği kapsamında açıklamalar için bkz. Walter Summersberger, **Grundzüge des Zollrechts**, Lexis Nexis, Wien 2002, s. 8, 9.

⁶ Saygılıoğlu/Gerçek, s. 97, 98. Dar anlamda gümrük vergisinin tanımı için bkz. Hakan Ay, **Kamu Maliyesi**, Gözden Geçirilmiş 2. Basım, Nobel Akademik Yayıncılık, Ankara 2014, s. 177. Ayrıca bkz. Erkut Onursal, **Mevzuat ve Teknik Yönleri ile İhracat ve İthalat İşlemleri**, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2017, (İhracat ve İthalat), s. 44.

⁷ İthalat ya da ihracatta uygulanan vergileri Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği’ne Ek-1 numaralı listede görebilmek mümkündür. Bu vergiler; “*Gümrük Vergisi, İlave Gümrük Vergisi, Tek ve Maktu Vergi, Dampinge Karşı Vergi, Subvansiyona Karşı Telfi 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, Telfi Edici Vergi (İhracat), TRT Bandrol Ücreti (Ticari olmayan eşya için)*” şeklinde belirtilmiştir. (RG. 27.08.2011 – 28038). Geçmişte gümrüklerde alınan başkaca vergiler hakkında ayrıca bkz. Bulutoğlu, s. 261-274; Binnur Çelik, **Dış Ticaretten Alınan Vergilerden Gümrük Vergisi Hukuku**, İmaj Yayıncılık, Ankara 1999, (Gümrük), s. 18. Dampinge karşı vergi hakkında bkz. Selahattin Tuncer, **Vergi Hukuku ve Uygulaması Cilt-I**, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2003, (Vergi I), s. 338 vd; İthalde alınan ÖTV hakkında ayrıca bkz. Selahattin Tuncer, **Vergi Hukuku ve Uygulaması Cilt-II**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2006, (Vergi II), s. 207 vd. İthalde alınan harcama vergileri ve diğer malî yükümlülükler hakkında bkz. Erdoğan Öner, **Türk Vergi Sistemi**, 8. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2017, (Türk Vergi Sistemi), s. 333-335. İthalde alınan katma değer vergisinin temel unsurları hakkında bkz. Binnur Çelik, “İthalde Alınan Katma Değer Vergisi ve Günümüzdeki Önemi”, **Gazi Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, C. 1, S. 2, Ankara 1999, (İthalde Alınan KDV), s. 117-121; Cahit Yerci, **Gümrük Mevzuatı Dahil Tüm Yönleriyle İthalatta KDV**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2005, (İthalatta KDV), s. 21 vd. Ayrıca bkz. Kaptan Kılıç, **Kaçakçılık Suçları Gümrük Kabahatleri ve Gümrük Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları**, Gazi Kitabevi, Ankara 2013, s. 354; Turgut Candan, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş Dördüncü Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2018, (Amme Alacakları), s. 9, 10; Raşit Gültekin, **Türkiye’de Dış Ticaretten Alınan Vergiler ve Eş Mali Yükümlülükler** (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Edirne 2008, s. 160 vd.; Mustafa Şahin, “Gümrük Vergileri ve Uygulamada Karşılaşılan Bazı Sorunlar”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 414, Şubat 2016, (Sorunlar), s. 154. Gümrük Kanunu’nda gümrük vergileri için yapılan tanımın oldukça geniş gibi gözüktüğü; ancak, gümrük idarelerince alınan tüm vergileri kapsamadığı, gümrük idareleri tarafından tahsil edilen

ya da düzenlemelerde Gümrük Kanunu ya da gümrük idaresi ile kurulan bağlantılardan, bu vergi ve malî yüklerin *ithalat vergisi* olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Ayrıca bir verginin ya da malî yükün gümrük vergisi ile eş etkili olduğunu tesbit edebilmek için gümrük vergisinin ne gibi etkilerinin olduğuna bakılması gerekmektedir. Gümrük vergisi, üzerinden alındığı eşyaya göre değişiklik gösterebilmekle birlikte, üretim, tüketim, gelir, koruma, ticaret ve gelirin yeniden dağıtılmasında etki etmektedir⁸. Bu etkilerden birine ya da bir kaçına sahip olan bir vergi ya da ek malî yük, hangi isim altında alınırsa alınsın ithalat vergileri kapsamında değerlendirilmelidir⁹.

ya da gümrükte tahsil edilen Katma Değer Vergisi'nin matrahına giren vergilerin hepsinin eşyaya uygulanmadığı; Damga Vergisi'nin de kâğıtlar üzerinden alınması sebebiyle gümrük vergisi tanımına dahil edilemeyeceği hakkında bkz. Sefa Yayla, "Vergi Usul Kanunu Açısından Gümrük İdareleri Tarafından Alınan Vergiler ve Resimler", **Gümrük Dünyası**, Y. 2016/3, S. 90, (Vergi), s. 27.

⁸ Gümrük vergisinin ekonomi/ticaret politikası bakımından etkileri hakkında ayrıca bkz. Hulusi Sidal, **Gümrük Politikası Mevzuatı ve Tatbikatı Cilt: 1**, İstanbul İktisadî ve Ticarî İlimler Akademisi Yayını No. 39 – 196, Berksoy Matbaası, İstanbul 1966, s. 50 vd.; B. Çelik, Gümrük, s. 13, 14; Yerci, İthalatta KDV, s. 27, 28; Saygılıoğlu/Gerçek, s. 131; Mustafa Kemal Bulut, "Gümrük Vergisine Eş Etkili Vergi ve Mali Yüklerin Gümrük Vergisi Tanımı Kapsamında Değerlendirilmesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 334, Ekim 2007, s. 146; R. Gültekin, s. 7-9; Hacı Hasan Murat Özsoy ve Mustafa Gümüş, "Eş Etkili Vergiler ve Mali Yüklerle Dair Bir Analiz", **Gümrük Dergisi**, Y. 21, S. 80, Temmuz-Eylül 2012, s. 30, 31; Türkmen Derdiyok, **Dış Ticarete Vergi ve Mali Yükümlülükler**, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2013, s. 63; Hüseyin Güçlü Çiçek ve Orhan Atalay, "Gümrük İdarelerinde Eş Etkili Vergiler ve Fonların Tahsili, Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri", **Gümrük ve Ticaret Dergisi**, C. 4, Y. 2017, S. 10, s. 16, 17; Hamit Yumuk, "Gümrük Hukukunda Zorunlu İdari İtiraz", **Yedinci Genç Vergi Hukukçuları Sempozyumu -Bildiri Kitabı-**, Yetkin Yayınları, Ankara 2017, s. 180.

⁹ Bu noktada ithalat sırasında alınmakla birlikte Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisi'nin gümrük vergisine eş etkili vergi niteliğinde olmadığı, zira bu vergilerin bir harcama vergisi olarak ithalatta uygulandığı gibi dahilde de uygulanmakta ve konu, oran, istisna ve muaflik yönünden aralarında bir fark bulunmadığı ve gümrük vergilerinin aksine yerli ürün lehine bir koruma yaratmadıkları belirtilmektedir (Bkz. Yerci, İthalatta KDV, s. 32 ve 94; Öner, Türk Vergi Sistemi, s. 325; Canatay Hacıköylü, "İthalat Sırasında Ödenen Vergiler ve Diğer Mali Yükümlülükler: Türkiye ve Cep Telefonu İthalatı", **Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, C.7, S. 1, Ocak 2015, s. 24). Aynı şekilde Avrupa Birliği Hukuku'nda da eş etkili vergilerin miktarına ve ne şekilde adlandırıldığına bakılmaksızın eşyanın sınır aşan hareketine bağlı olarak tek taraflı olarak alındığı; üye devletler tarafından eşyanın sınır aşan hareketinin dışında, iç ya da dış kaynaklı olmasına bakılmaksızın alınan Katma Değer Vergisi, Çevre Vergisi gibi dış kaynaklı eşyalar bakımından bir ayırım gözetmeyen (muamele) vergilerin(in) eş etkili vergi olmadığı, bunların Avrupa Birliği'nin İşleyişi Hakkında Antlaşma'nın 110'uncu maddesi kapsamında değerlendirilmesi gerektiği hakkında bkz. Ulrich Haltern, **Europarecht -Dogmatik im Kontext-**, 2. Neubearbeitete Auflage, Mohr Siebeck, Tübingen 2007, s. 683 vd.; Thomas Zerrres ve Michael Zerrres, **Europäisches Wirtschaftsrecht**, Reiner Hampp Verlag, München und Mering 2015, s. 107. Eş etkili vergilerin tek yanlı olarak, ithalat sırasında ya da ithalat gerçekleşikten sonra benzer yerli eşyadan farklı olarak, dış ülkelerden ithal edilen eşyalara özel olarak uygulanan ve böylece, söz konusu eşyanın fiyatını yükselterek eşyaların serbest dolaşımı üzerinde bir gümrük vergisi etkisi yaratan vergiler olarak tanımlanması hakkında bkz. Bulut, s. 146. Gümrük vergileri hakkında "efradını cami ayyarını mani" olacak bir tanımlamanın yapılmasının zor olduğu; herhangi bir eşyanın dahili ticaretinde uygulanan; ancak ithalat işlemlerine de konulan vergilerin ve geleneksel olarak tarife esasına

Gümrük vergisinin devlet ya da devlet benzeri toplulukların ortaya çıktığı ve vergi tahsil etme yetkisinin devlete aktarıldığı; belirli bir medeniyet seviyesine erişen ilk çağ doğu kültürlerine dayandığı ve bu yönüyle en eski vergi türlerinden birini oluşturduğu belirtilmektedir¹⁰. Orta Çağ'a kadar gümrük vergileri, kara parçası, su yolu, köprü, liman ve pazarlardan yararlanma karşılığında alınan geçiş ücreti ya da ticaretin korunması amacıyla alınan ücret niteliğini taşımış; zaman içinde değişip şekillenerek eşyaların ülke sınırlarında gerçekleşen dolaşım şekilleri nedeniyle¹¹, herhangi bir idarî hizmetin karşılığı olmaksızın alınan ve resim, harç ve yerli mallara uygulanan tüketime dayalı diğer vergilerden ayrılan bir kamu geliri¹² halini almıştır.

Devletin gelir elde etme amacının eksik olduğu gerekçesiyle, gümrük vergisinin teknik anlamda vergi olarak nitelendirilemeyeceği; çünkü, alacaklı olan devletin vergi toplamadaki esas amacının malî (fiskal) bir araç elde etmek olduğu; buna karşın gümrük vergisinin daha ziyade ticaret politikası amaçlarına hizmet eden bir iktisadî/malî yük olduğu ileri sürülmüştür¹³. Günümüzde kabul gören yaklaşım

dayanan gümrük vergileri dışında ithal edilen eşyaya konulan ve para ile ölçülebilen her yükün eş malî yükümlülük olarak tanımlanması hakkında bkz. Özsoy/Gümüş, s. 33. Dış ticarette alınan ek malî yükümlülüklerin hukukî güvenlik ilkesi yönünden eleştirisi hakkında ayrıca bkz. Oktar, Vergi Benzeri Mali Yükümlülükler, s. 173, 174; Cenker Göker, "Dış Ticaret İşlemlerine Konulan Ek Mali Yükümlülüklerde Öngörülebilirlik İlkesi Üzerine Bir Deneme", **Ankara Barosu Dergisi**, 2013/1, (Ek Malî Yükümlülük), s. 120 vd.; Cenker Göker, **Yürütme ve Yargı Organlarının İlişkileri Açısından Katma Değer Vergisinin Konusu**, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2013, (KDV Konusu), s. 41, 42.

¹⁰ Sidal, s. 1 vd.; Witte/Wolffgang, s. 2; Witte, Rz. 13, s. 6; Bohn, s. 15; Heike Dietrich, **Amtshilfe im Zollwesen**, Mensch & Buch Verlag, Berlin 2005, s. 3-5; Saygılıoğlu/Gerçek, s. 120. Ayrıca Çin, İran, Anadolu, Roma, Bizans, Mısır ve Arabistan'da tarih öncesi dönemlerde de gümrüklerin olduğuna dair bilgilerin bulunduğu hakkında bkz. **Turhan Atan, Türk Gümrük Tarihi, I. Cilt, Başlangıçtan Osmanlı Devletine Kadar**, Türk Tarih Kurumu Basımevi, Ankara 1990, s. 4, 5; M. Şahin, Sorunlar, s. 152. Türk Hukuku'ndaki gelişimi hakkında bkz. Bulutoğlu, s. 237, 238; Atan, s. 11, 12; Tuncer, Gümrük, s. 21 vd.; Saygılıoğlu/Gerçek, s. 121 vd.; Hatice Palaz Erdemir ve Ramazan Gökbnar, "Efes Gümrük Yazıtında Gümrük Vergileri", **Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, S. 9/1, 2007, s. 228; R. Gültekin, s. 21 vd.; Ercan, Uyuşmazlıklar, s. 13 vd.

¹¹ Ülke sınırlarında gümrük vergilerinin tahsil edilmesi düşüncesinin modern çağda (16. yy. vd.) elde edilmiş bir kazanım olduğu hakkında ve gümrük vergilerinin (Türk Hukuku ve Avrupa'daki) tarihî gelişimi ile ilgili ayrıntılı açıklamalar için Sidal, s. 5; Bulutoğlu, s. 233, 234; Karl Fuchs ve Karl Höfinger, **Grundriß des österreichischen Zollrechts**, Verlag Carl Ueberreuter, Wien 1990, s. 103; Witte/Wolffgang, s. 2 vd.; Bohn, s. 15; Dietrich, s. 3 – 5; B. Çelik, Gümrük, s. 27 vd.; Tuncer, Gümrük, s. 20 vd.; Saygılıoğlu/Gerçek, s. 120; Oktar, Türk Vergi Sistemi, s. 247, 248; Ercan, Uyuşmazlıklar, s. 12. Ayrıca Roma'da limanlara giren ve çıkan eşyadan alınan liman resmi ile limandan geçen eşyadan alınan geçiş resminin gümrük vergisinin ilk örnekleri olduğu ve Efes Gümrük Yazıtı'nın Küçük Asya'da bugüne kadar ele geçen ilk yazılı gümrük kanunu olduğu hakkında bkz. Palaz Erdemir/Gökbnar, s. 228 ve 232.

¹² Avrupa Birliği'nde gümrüklerin gelişimi hakkında bkz. Fuchs/Höfinger, s. 103; Witte/Wolffgang, s. 1; Bohn, s. 15.

¹³ Verginin aslî amacının malî olmakla beraber, bu aslî amacın yanında gümrük vergisinin ekonomik bir karakter de taşımasının 18'inci yüzyıldan bu yana himayeci (korumacı) mektep ve

ise, gümrükte vergiyi doğuran olayın belli bir kamu hizmetinin karşı edimi şartına bağlanmamış olduğu ve gümrüğün teknik anlamda bir vergi olduğu yönündedir¹⁴. Ticaret politikası aracı olma özelliği¹⁵ her ne kadar mevcut vergi sistemi içerisinde sınıflandırmasını ve diğer vergi türlerinden ayrılmasını zorlaştırıyor olsa da gümrük vergisi, genel bütçeye dahil vergiler arasında; dış ticaretten alınan vergiler

serbest mübadeleciler arasında söz konusu görüş ayrılığına sebebiyet verdiği hakkında bkz. Sidal, s. 13; Bulutoğlu, s. 233, 234. Aynı yönde Alman Hukuku tarihinde yapılan tartışmalar hakkında bkz. Jörn Helge Kareseit, **Abgabegenstand und Abgabenschuldner bei der Einfuhr im nationalen und gemeinschaftlichen Zollrecht**, WiRe Verlagsgesellschaft mbH für Wirtschaft, Recht und Steuern, Göttingen, 1990, s. 54; Witte, Rz. 14, s. 6; Michael Lux, **Das Zollrecht der EG (Handbuch für Praktiker mit Musterfällen und Praxistipps)**, 3. Auflage, Bundesanzeiger Verlag, Köln 2009, s. 23 vd. Serbest mübadelecilik ve himayecilik akımlarının birbirine zıt olmakla beraber daima iç içe bulunarak dış ticaret ilişkilerini etkilemesi hakkında bkz. Vamık Toprak, **Dış Ticaret ve Gümrük Politikası (Ders Notları)**, Sevinç Matbaası, Ankara 1968, s. 36 vd. Malî ve korumacı gümrük vergilerinin birlikte değerlendirilmesi sonucunda iktisadî gümrük vergileri kavramının ortaya çıktığı hakkında bkz. Witte, Rz. 18, s. 7.

¹⁴ Alman ve Avrupa Birliği hukuku kapsamında değerlendirmeler için bkz. Thomas Möller, **Verrechnungspreis und Zollwert**, Mendel Verlag, Witten 2004, s. 84; Dietrich, s. 3, 4.

¹⁵ Gümrük vergisinin bu anlamda malî ya da hamî/korumacı bir karakterinin olduğu; eğer bir ülkede gümrük vergisine tâbi kılinan ithal eşyasının aynı veya benzerinin üreticisi mevcut ise o gümrük vergisinin tamamıyla malî karakterinin olduğu; buna karşın aynı veya benzeri eşya üreten rakibi var ise ve vergi oranı ılımlı bir seviyede ise hamî-malî amacın güdüldüğü; hamî karakterin ise tarife haddinin yüksek oranlara götürülerek verginin yükseltilmiş olduğu durumlarda söz konusu olduğu hakkında bkz. Sidal, s. 14. Aynı yönde bkz. Seer in: Tipke/Lang, **Steuerrecht**, §1, Rz. 85, s. 27; Fuchs/Höfinger, s. 103; Witte, Rz. 15, s. 6; Lux, s. 87; Tschiederer, s. 5; B. Çelik, Gümrük, s. 19; Saygılıoğlu/Gerçek, s. 132. Dünya ticaretinin serbestleştirilmesi kapsamında gümrük vergilerinin gelir elde etme amacını yitirdiği; ancak politika aracı olma özelliğine büründüğü hakkında bkz. Mehmet Memiş Yılmaz, “Gümrük Birliğine Geçiş ve Gümrük Mevzuatımızdaki Yenileştirmeler”, **Mali Çözüm Dergisi**, S. 31, Temmuz-Ağustos 1995, (<http://eski.ismmmo.org.tr/yayinlar.asp>, E.T. 18.02.2018); M. Şahin, Sorunlar, s. 152. Korumacılık (himayecilik) ile ilgili açıklamalar için bkz. Toprak, s. 39 vd.; Tuncer, Gümrük, s. 390 vd. Korumacı gümrük vergisi politikalarının Avrupa Birliği’nde tarım ürünleri bakımından önemli bir rol oynadığı hakkında bkz. Witte, Rz. 16, s. 6, 7. Avrupa Ekonomik Topluluğu’nu oluşturan Roma Anlaşması’nın 17’nci maddesi kapsamında malî nitelikli gümrük vergilerinin de gümrük vergileri ve eş etkili malî yükümlülük koyma yasağı kapsamında değerlendirildiği; ancak bunların 95’inci maddeye uygun olmak koşuluyla iç vergilendirmeye dönüştürülebileceği ve koruyucu amacı bulunmayan gümrük vergilerinin üye devletlerin vergi sistemi içerisinde yer alabileceği hakkında bkz. Çağan, AET. Hukuku, s. 686, 687. Bununla birlikte liberal ekonomik düzen için GATT ve daha sonra (günümüzde) Dünya Ticaret Örgütü tarafından ortaya konan ilkeler gereği, gümrük hukukunun eşya akımını boğucu değil düzenleyici olarak etki göstermesinin (ve ideal olarak gümrük vergilerinin tamamının kaldırılmasının) gerektiği; bu noktada eşyanın piyasaya girişinde ayrımcılık yapılmaması ve ölçülülük ilkelerinin geçerli olduğu hakkında bkz. Seer in: Tipke/Lang, **Steuerrecht**, §1, Rz. 85, s. 27; Ayrıca bkz. B. Çelik, İthalde Alınan KDV, s. 124; Öner, Türk Vergi Sistemi, s. 332, 333. Gümrük vergilerinin etkileri hakkında ayrıca bkz. Saygılıoğlu/Gerçek, s. 132; Özhan Uluatam ve Yaşar Mehtibay, **Vergi Hukuku**, Değişik Dördüncü Baskı, İmaj Yayıncılık, Ankara 2000, s. 432; Öner, Türk Vergi Sistemi, s. 323. Dış ekonomik ilişkilerin düzenlenmesi kapsamında ekonomik kolluk faaliyeti olarak nitelendirilen ithalatta haksız rekabetin önlenmesi, gözetim ve koruma önlemleri, kota ve tarife kontenjani hakkında açıklamalar için ayrıca bkz. Turgut Tan, **Ekonomik Kamu Hukuku Dersleri**, 2. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2015, (Ekonomik Kamu Hukuku), s. 316-323.

içerisinde¹⁶; tüketime dayalı (harcamalar üzerinden alınan) vergiler¹⁷ arasında sınıflandırılmaktadır.

II. GÜMRÜK VERGİSİNİN UNSURLARI

A. Genel Açıklama

Bir verginin unsurları esasen verginin öznesine (süjesine), verginin konusuna (objesine), verginin oranına (tarifesine), matrahına ve vergiyi doğuran olaya bağlı olarak sınıflandırılmaktadır¹⁸. Gümrük vergisinin alınmasında ithalat ya da ihracat önem taşımaktadır; ancak verginin alınmasına dayanak teşkil eden olay, sadece gümrük vergisine tâbi eşyanın fiilen gümrük sınırına getirilmesi değil; -kural olarak- serbest dolaşıma da sokulması ya da ihracat söz konusu ise, gümrük sınırı dışına çıkarılmasıdır. Bu da eşyanın bir beyanname sunularak ilgili gümrük rejim(ler)ine tâbi tutulması ile gerçekleşebilmektedir¹⁹.

Gümrük vergisinin, eşyanın sınır aşan hareketi sonucu alınması sebebiyle, mahiyeti hakkında farklı düşünceler ileri sürülmüştür. İki başlık altında toplanabilecek bu görüşlerden birine göre, gümrük vergisi, gümrükte gerçekleştirilen ödeme ile sona eren ve ithal (ya da ihraç) edilen eşya üzerinde statik halde bulunan bir malî yüküdür. Diğer görüşe göre ise, vergi niteliğinde olması itibarıyla gümrük vergisi, kişisel bir ödeme zorunluluğu (yükümlülük) doğurmaktadır²⁰. Verginin

¹⁶ Tuncer, Gümrük, s. 164; Tayfun Ercan, **Gümrük Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları**, Adalet Yayınevi, Ankara 2012, (Uyuşmazlıklar), s. 10, 11.

¹⁷ Metin Erdem, Doğan Şenyüz ve İsmail Tatlıoğlu, **Kamu Maliyesi**, 12'nci Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa 2015, s. 240, 241; Nurettin Bilici ve Adem Bilici, **Kamu Maliyesi**, Savaş Yayınevi, Ankara 2015, s. 178.

¹⁸ Dieter Birk, Marc Desens ve Hennig Tappe, **Steuerrecht**, 16. neubearbeitete Auflage, C.F. Müller – Hjr-Verlag, Heidelberg 2013, Rz. 100, s. 30; Oliver Fehrenbacher, **Steuerrecht**, Nomos Verlag, Baden – Baden 2013, Rz. 33-36, s. 39,40. Verginin temel unsurları hakkında bkz. Erdem/Şenyüz/Tatlıoğlu, s. 96 vd.; Bilici/Bilici, s. 134 vd.; Ay, s. 153 vd. Ayrıca vergiyi doğuran olay esas alınarak unsurların değerlendirilmesi hakkında bkz. Yıldırım Taylar, “Vergiyi Doğuran Olay Üzerine Bir Değerlendirme”, **Üçüncü Genç Vergi Hukukçuları Konferansı**, Savaş Kitap ve Yayınevi, Ankara 2015, (Vergiyi Doğuran Olay Kavramı), s. 189, 190 ve s. 196, 197.

¹⁹ Möller, s. 85; Möller/Schumann/Sibum, s. 13. Eşyanın sınır aşma hareketine göre gümrük vergilerinin ihracat, transit ve ithalat gümrük vergisi olarak sınıflandırılması; transit gümrük vergilerinin ise, transit ticareti aksatıyor olmaları nedeniyle uygulanmadığı hakkında bkz. B. Çelik, Gümrük, s. 18.

²⁰ Bu görüş ayrılıklarının, 19'uncu yüzyılın sonundan (Alman Gümrük Birliği- Gümrük Kanunu'nun yürürlükte olduğu dönemden) itibaren devam ettiği; Avrupa Topluluğu ile ilgili

unsurlarından birini esas alarak, gümrük borcunun niteliği ile ilgili üretilen bu teoriler, “aynîlik teorisi”²¹ ve “şahsîlik teorisi” olarak adlandırılmaktadır. Kural olarak gümrük borcunun aynîliği teorisinde gümrük borçlusu olan birine şahsen ihtiyaç duyulmazken yükümlülük teorisi açısından verginin konusundan ziyade borçluluk önem taşımaktadır²². Günümüzde bu tür tartışmalar önemini yitirmiştir. Nitekim yükümlülük ilke olarak nakdîdir. Yalnızca istisnâî olarak aynî yükümlülükten söz edilebilmektedir. Aynî yükümlülük, bir malın o mala ilişkin vergi alacağına karşılık olarak kabul edilmesini ifade etmek için kullanılmaktadır. Her ne kadar gümrük vergileri, o vergiye tâbi eşya vesilesiyle alınıyor olsa da yükümlüsü kişiler ya da kurumlardır²³. Dolayısıyla gümrük vergisine tâbi eşyanın yükümlü olma niteliği değil, özel bir teminat olma niteliği bulunmaktadır²⁴.

düzenlemeler kapsamında da gümrük borcunun hukukî mahiyeti ile ilgili görüşlerin ileri sürüldüğü hakkında bkz. Kareseit, s. 53 vd.

²¹ Aynîlik teorisi kapsamında borcun ödenmesi ile devlet tarafından eşyanın serbest dolaşımdaki hareketi sağlanmaktadır. Gümrük yükümlülüğü bir borç olarak belirli bir kişiye değil; bilakis belirli bir eşya üzerine aynî bir hak olarak yüklenmekte olduğu hakkında Kareseit, s. 53. Gümrük vergisinin aynî bir vergi olması hakkında bkz. Sidal, s. 35 vd.; B. Çelik, Gümrük, s. 20.

²² Kareseit, s. 54. Ayrıca gümrük vergisinin mahiyeti icabı tamamiyle aynî veya objektif vergiler arasında yer aldığı; çünkü, bu vergiye eşyayı ithal eden kimsenin şahsî durumunun değil eşyanın sebep olduğu; eşyayı ithal edecek olan şahsın değişmesinin veyahut bu şahsın içtimaî, ekonomik durumunun vergiye tesir etmediği hakkında bkz. Sidal, s. 36; B. Çelik, Gümrük, s. 20.

²³ Kural olarak yükümlülüğün nakdî olduğu, istisnâî olarak verginin konusunu oluşturan eşyanın aynı zamanda o verginin teminatı olarak kabul edilmesini ifade etmek üzere aynî yükümlülük ifadesinin kullanıldığı yönünde bkz. Muallâ Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 25. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2016, s. 74; Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, 7. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara 2014, (Genel Vergi), s. 206. Önceden vergilerin genelde aynî olarak alındığı; ancak günümüzde verginin ödeme aracının yalnızca para olduğu hakkında bkz. M. Kâmil Mutluer, Erdoğan Öner ve Ahmet Kesik, **Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi**, 4. Baskı, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul 2016, s. 184; Mahmut Kalenderoğlu, **Kamu Maliyesi Bütçe ve Borçlanma**, Seçkin Yayınları-Agon Bilgi Akademisi, Ankara 2012, s.141. Ayrıca verginin konusu olan şeylerin kendiliğinden mükellefiyetinden söz edilemeyeceği; bu şeylerin üzerinde veya bu şeylerde vergiyi doğuran olay cereyan etmedikçe vergi alacağının da ortaya çıkmayacağı, her vergide bunu ödemek zorunda olan bir mükellefin olduğu hakkında bkz. Erdoğan Öner, **Vergi Hukuku**, 8. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2017, (Vergi Hukuku), s. 51.

²⁴ Gümrük vergisinin eşyanın aynından doğan vergi alacağı olarak diğer alacaklara göre rüçhanlı olma niteliği hakkında bkz. Candan, Amme Alacakları, s. 136, 137; Adnan Gerçek, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, 5. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa 2017, (Kamu Alacakları), s. 202; Ümit Süleyman Üstün, **Kamu Alacaklarında Rüçhan Hakkı**, Legal Yayıncılık, İstanbul 2013, (Rüçhan Hakkı), s. 103. Bununla birlikte 28.02.2018 tarih ve 7101 sayılı Kanun’un (RG. 15.03.2018 - 30361) 47’nci maddesi ile Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un 21 ‘inci maddesinin 2’nci fıkrası gümrük vergilerinin tahsilinin rehinli alacaklardan sonra geleceği şeklinde değiştirilmiştir. “*Rehinli alacaklıların hakları mahfuzdur. Gümrük resmi, bina ve arazi vergisi gibi eşya ve gayrimenkulün aynından doğan amme alacakları o eşya ve gayrimenkul bedelinden tahsilinde rehinli alacaklardan sonra gelir.*” (AATUHK. m. 21/2)

Gümrük vergisinin eşya üzerinden alınan bir vergi olma özelliğinin de etkisiyle unsurları bakımından ek sınıflamalara tâbi tutulması gerektiği ve buna göre, gümrük vergisinde borç ilişkisinin temelini belirleyen unsurlar, verginin borçlusu (öznesi), konusu ve muafiyetler; gümrük (vergi) borcunun miktarını belirleyen unsurlar ise, matrah, tarife ve istisnalar şeklinde sınıflandırılmaktadır²⁵. Bu çalışmada ise, gümrük vergisinin unsurlarına ilişkin genel açıklamaların vergi (borcu) ilişkisinin tarafları, verginin konusu, gümrük vergisini (borcunu) doğuran olay ile gümrük vergisinde muafiyet ve istisnalar başlıkları altında yapılması uygun görülmektedir.

B. Gümrük Vergisi (Borcu) İlişkisinin Tarafları

1. Genel Olarak

Vergi borcu ilişkisi vergi alacaklısı ile vergi borçlusu arasındaki vergi ve vergiyle ilgili yan edimlerin gerçekleşmesini sağlayan²⁶ ve hukukî nitelik itibarıyla kanunlarla vergi sonucunun bağlandığı olayların gerçekleşmesinden kaynaklanan bir borç ilişkisidir²⁷. Vergiden doğan borç ilişkisi kapsamında vergi yükümlüsünün görev ve sorumlulukları ile bu ilişki kapsamında vergi idaresine ait olan talep hakları dahil olmaktadır²⁸. Gayri şahsî ve objektif bir kavram olan vergi yükümlülüğü, özel

²⁵ Kareseit, s. 83.

²⁶ Ramona Andrascek-Peter ve Werner Braun, **Lehrbuch Abgabenordnung (Mit Finanzgerichtordnung)**, 18. überarbeitete Auflage (nwb Ausbildung), Herne 2013, s. 206; Michael Beck, Kristen Bendix ve Wolfgang Huchatz, **Lehrbuch Abgabenrecht für Zölle und Verbrauchsteuern**, nwb Ausbildung, Herne 2012, s. 61.

²⁷ Kareseit, s.194; Andrascek-Peter/Braun, s. 206. Ayrıca vergi borcu ilişkisinin, daha çok mâmelekle ilgili hak ve ödevleri kapsadığı ve vergi hukuku ilişkisinin somutlaşmış halini ifade ettiği yönünde bkz. Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 71; Ahmet Kumrulu, “Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. XXXVI, Y. 1979, S. 1-4, (Anayasal Temeller), s. 150; Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, 2. Baskı, Filiz Kitabevi), İstanbul 1989, s. 106; Tuncer, Vergi I, s. 125, 126; Karakoç, Genel Vergi, s. 202, 203; Oktar, Vergi Hukuku, s. 69; Öner, Vergi Hukuku, s. 52; Yıldırım Taylar, “Vergi Borcu İlişkisinin Pasif Süjesi Olarak Birey ve Vergilendirme Yetkisinin Bireyin Hak, Özgürlük ve Ödevlerine Etkisi”, **Prof. Dr. Hakan Pekcanitez’e Armağan**, C. IV, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 16, Özel Sayı 2014, İzmir 2015, (Birey), s.4945-4947.

²⁸ Alman Vergi Usul Kanunu’nun vergi borç hukuku başlığını taşıyan ikinci bölümü altında vergi mükellefinin görev ve sorumlulukları ile vergi borç ilişkisinden doğan ve vergi idaresine ait talep hakları ayrıntılı olarak düzenlendiği, böylece Alman Vergi Usul Kanunu’nun vergi borç hukuku diye yeni bir kavram yaratıp bunun içerik ve ayrıntılarını ayrıca düzenlediği hakkında bkz. Tuncer, Gümrük, s. 174.

hukuk alanındaki borçluluktan farklılık göstermektedir²⁹. Özel hukuk borç ilişkilerinin tarafları kişiler ve kurumlardan oluştuğu halde, vergi borcu ilişkisinde bir yanda vergi daireleri tarafından temsil edilen devlet; diğer yanda vergi kanunu dolayısıyla vergiye bağlılığı söz konusu olan kişiler bulunmaktadır³⁰. Vergi borcu ilişkisi vergi idarelerinin, bu borç ilişkisinden kaynaklanan talep haklarını ortaya çıkartma, kontrol etme ve güvence altına alma yetkilerini kullanmalarına hizmet etmektedir³¹.

Vergi borçlusu, vergi kanunlarına göre verginin süjesi olarak vergi borcu yüklenen kişiyi ifade etmektedir³². Vergi yükümlülüğü ise, şeklî ve usulî ödevleri de kapsadığından, vergi borçluluğu ile teknik bakımdan farklı bir anlam taşımaktadır³³.

Topluluk Gümrük Kodu'nda tanımlara ayrılan 4'üncü maddede gümrük vergisi borcu "*kişinin, geçerli olan topluluk hukukuna göre ödenmesi gereken ithalat üzerinden (ithalat gümrük borcu) ya da ihracat üzerinden (ihracat gümrük borcu) alınan malî yükümleri ödeme sorumluluğu*" şeklinde; gümrük borçlusu ise, "*gümrük vergisi borcunun yerine getirilmesinden sorumlu olan kişi*" olarak tanımlanmaktadır³⁴. Gümrük Kanunu'nun tanımlara ayrılan 3'üncü maddesine bakıldığında ise, bu tanımların gümrük yükümlülüğü ve yükümlü kavramları için kullanıldığı görülmektedir³⁵. Gümrük Kanunu'nun, sadece "yükümlü" tanımı ile

²⁹ Özel hukuk borç ilişkilerindekinin aksine vergi hukuku ilişkisinin kamu hukuku karakteri taşıması hakkında bkz. Tuncer, Gümrük, s. 173, 174; Kaneti, s. 106; Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 72; Karakoç, Genel Vergi, s. 203; Öner, Vergi Hukuku, s. 52; Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)**, 9. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa 2018, (Vergi Hukuku), s. 87, 88; Taylar, Birey, s. 4945. Alman Hukuku kapsamında açıklamalar için bkz. Andrascek-Peter/Braun, s. 206.

³⁰ Bu bakımdan yükümlülüğün "*sui generis*" bir kavram olduğu hakkında bkz. Tuncer, Gümrük, s. 174. Alman Hukuku kapsamında açıklamalar için bkz. Andrascek-Peter/Braun, s. 206.

³¹ Alman Hukuku'nda vergi borcu ilişkisi kapsamında açıklamalar için bkz. Beck/Bendix/Huchatz, s. 47.

³² Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 71, 72; Kumrulu, Anayasal Temeller, s. 150; Kaneti, s. 106; Tuncer, Vergi I, s. 126; Karakoç, Genel Vergi, s. 204. Vergi borçlusunun maddî edimde bulunması gereken kişiyi ifade ettiği hakkında bkz. Şenyüz/Yüce/Gerçek, Vergi Hukuku, s. 88. Alman Hukuku kapsamında açıklamalar için bkz. Andrascek-Peter/Braun, s. 208. (bkz AO. m. 43).

³³ Muallâ Öncel, Sorumluluk, "Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk", **Fadıl Hakkı Sur'un Anısına Armağan**, Ankara 1983, (Sorumluluk), s. 39; Karakoç, Genel Vergi, s. 205; Şenyüz/Yüce/Gerçek, Vergi Hukuku, s. 88.

³⁴ Açıklamalar için bkz. Witte, Art. 4, Rz. 9 - 12, s. 85,86; Tschiederer, s. 100. Ayrıca gümrük borcunun Topluluk Gümrük Kodu'nda (*İng. Customs debt*), (*Alm. Zollschuld*) kullanımı için bkz. m. 3/ 9. Düzenleme metni için bkz. <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:1992R2913:20070101:DE:PDF>, (E.T. 12.02.2014).

³⁵ "...b) "*Gümrük yükümlülüğü*" deyimi, yükümlünün gümrük vergilerini ödemesi zorunluluğunu;...

yetinip talî nitelikteki vergi borçlusu kavramına yer vermemesinin, vergi tekniği icabı olduğu belirtilmektedir³⁶.

Topluluk Gümrük Kodu'nda olduğu gibi, Gümrük Kanunu'nunda da kimlerin gümrük vergisi ile ilgili bir ödeme yükümlülüğünün doğduğu çeşitli maddelerde düzenlenmektedir³⁷. Bu nedenle kanunun değişik yerlerinde maddî ve şekli yükümlülükleri yerine getirmekten sorumlu olduğu düzenlenen kişiler; bu kişiler arasındaki temsil ilişkileri ve müteselsil sorumluluk, gümrük vergisi borçluluğunu ilgilendiren konulardır. Gümrük idaresinin de devleti temsil ederek gümrük vergilerini tahsil eden kamu idaresi olması sebebiyle gümrük vergisinin alacaklısı olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

2. Gümrük Vergisinin Alacaklısı

Kamusal malî yüküm koyma yetkisi, yasama organına; kamusal malî yükümlerden doğan kamu alacaklarının tahsil yetkisi de kural olarak, devlete aittir³⁸. Gümrük vergisinin de bir kamusal malî yüküm olması itibariyle alacaklısı diğer vergilerde olduğu gibi devlettir. Vergiler arasında, idarî açıdan genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar; il özel idareleri ile belediyelere ait vergi, resim ve harçlar ile gümrük ve tekel vergileri şeklinde yapılan ayırım Vergi Usul Kanunu'nun 2'nci maddesi göz önünde bulundurulduğunda farklı bir anlam kazanmaktadır. Genel bütçe

11. "Yükümlü" deyimi, gümrük yükümlülüğünü yerine getirmekle sorumlu bütün kişileri; ... ifade eder".(GK. m. 3/8-b ve 3/11).

³⁶ Tuncer, Gümrük, s. 203. Topluluk Gümrük Kodu'nun yalnızca gümrük borçluluğunu düzenlediği, Alman Vergi Usul Kanunu anlamında sorumluluk kavramının Topluluk Gümrük Kodu'nda tanınmadığı; tanınmayan bir kavramın da kurala bağlanamayacağı; ayrıca Topluluk Gümrük Kodu'nda gümrük borçluluğunun benimsenerek Avrupa Birliği çapında uyumlaştırılmış bir kavram yaratılmaya çalışıldığı hakkında bkz. Herbert Olgemöller, "Haftung für Zollschulden", *Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern*, Nr. 3, Bonn 2006, s. 75-78.

³⁷ Topluluk Gümrük Kodu'nda ödeme yükümlülüğü hakkında bkz. Witte, Art. 4, Rz.12, s. 85, 86.

³⁸ Akif Erginay, **Vergi Hukuku**, 16. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara 1998. s. 57, 58; Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 157; Uluatam/Mehtibay, s. 87; Binnur Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, 3. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2018, (Kamu Alacakları), s. 31, 32; Karakoç, Genel Vergi, s. 639; Yusuf Karakoç, **Kamu İcra Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara 2016, (Kamu İcra), s. 95, 96; Şenyüz/Yüce/Gerçek, Vergi Hukuku, s. 83; Oktar, Vergi Hukuku, s. 70; Öner, Vergi Hukuku, s. 52; Gerçek, Kamu Alacakları, s. 29; Hakan Arslaner, 6183 sayılı Kanun Kapsamında Kamu Alacaklarının Haciz Yolu İle Tahsili, Yetkin Yayınları, Ankara 2010, (Haciz Yolu), s. 76; Gül Üstün, **İdare Hukuku Boyutuyla 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Uygulamalarında Görev Sorunu**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2013, s. 11.

kapsamında olmasına rağmen gümrük vergileri Vergi Usul Kanunu kapsamı dışında tutulmaktadır³⁹.

Gümrük vergileri açısından devleti temsil eden kuruluş, “*gümrük mevzuatında belirtilen işlemlerin kısmen veya tamamen yerine getirildiği merkez veya taşra teşkilatındaki hiyerarşik yönetim birimlerinin tamamını*” ifade eden gümrük idaresi ya da idareleridir (GK. m. 3/2-a). Bu tanım kapsamında bir idarenin gümrük idaresi sayılabilmesi için iki şartı bir arada taşıması gerekmektedir. Birincisi, idarenin gümrük işlemlerini yapıyor olması; diğeri ise, hiyerarşik yönetim birimi olmasıdır⁴⁰. Gümrük idaresi, 1 Nolu Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi⁴¹ uyarınca Ticaret Bakanlığı çatısı altında örgütlenmektedir. Bu düzenleme içerisinde gümrük tarifelerini hazırlama; gümrük vergileri ile gümrük idarelerince tahsil edilmesi gereken vergi, fon ve diğeri malî yüklerin tahakkuk, tahsil, takip ve denetimini yapma görevi Gümrükler Genel Müdürlüğü’ne verilmektedir⁴². Gümrük Kanunu’nun 3’üncü

³⁹ 1931 yılından önce gümrük işlerinin Maliye Bakanlığı’nda Rüsumat Umum Müdürlüğü’ne bağlı olduğu; bu tarihte çıkarılan 29 Aralık 1931 tarih ve 1909 sayılı Gümrük ve İnhisarlar Vekâleti Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun ile Gümrük ve Tekel Bakanlığı’nın kurulduğu ve gümrük muamelatının aldığı hususî ehemmiyet ve kaçakçılık için alınan ciddi tedbirler sebebiyle bu işlerin Maliye Bakanlığı’ndan ayrı bir bakanlıkta görülmesinin daha uygun görüldüğü; bununla beraber tüm vergilerin yükünün iyi ayarlanması, yeknesak ilkelere göre vergi toplanması ve anlaşmazlıkların ayrı esaslara tâbi tutulması iki idarenin birleşmesini gerektirdiği hakkında görüş ve açıklamalar için bkz. Bulutoğlu, s. 330 ve 343-345. Ayrıca bkz. Tuncer, Gümrük, s. 161, 162; Aziz Taşdelen, **Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri**, Turhan Kitabevi, Ankara 2010, s. 7.

⁴⁰ Bu bakımdan gümrük işlemi yapmayan Bakanlık merkez (personel, destek birimleri vb.) veya taşra birimleri ile gümrük işlemi yapıyor olmasına rağmen Bakanlık hiyerarşisinde yer almayan birimlerin (saymanlık, pasaport polisi vb.) bu tanım kapsamında gümrük idaresi sayılmayacağı hakkında bkz. Ali Nural, **4458 Sayılı Gümrük Kanunu -Açıklamalı-**, Yeni Gümrük ve Ticaret Müfettişleri Derneği İktisadi İşletmesi Yayın No: 2 (33), Ankara, Şubat 2015, s. 8.

⁴¹ 1 Nolu Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, (RG. 10.07.2018-30474), (m. 441-473).

⁴² Ticaret Bakanlığı teşkilatı içinde yer alan *Gümrükler Genel Müdürlüğü*; *Gümrükler Muhafaza Genel Müdürlüğü*; *Risk Yönetimi ve Kontrol Genel Müdürlüğü*; *İhracat Genel Müdürlüğü*; *İthalat Genel Müdürlüğü*; *Serbest Bölgeler, Yurtdışı Yatırım ve Hizmetler Genel Müdürlüğü* ile diğeri teşkilat birimlerinin yetki ve görevleri için bkz. CTHCK. m. 444 vd. Ayrıca bkz. Nural, s. 41 – 44; Onursal, İhracat ve İthalat, s. 119-201. “...ilgililerce ithali gerçekleştirilen eşyayla ilgili olarak alınması gereken ithalat vergilerinin tarh, tahakkuk ve tahsiline gümrük idarelerinin yetkili bulunduğu açık olup, vergi alınmasını gerektiren eyleme, Kanun Koyucu tarafından, aynı zamanda yaptırım uygulanmasının hüküm altına alındığı hallerde, anılan yaptırımı uygulamaya yetkili idarenin, vergilerin tarh, tahakkuk ve tahsiline yetkili olan gümrük idareleri olduğu... Olayda, yatırım teşvik mevzuatı koşullarına aykırı hareket edildiğinden bahisle, 3065 sayılı Kanun’un 13’üncü maddesinin (d) bendinin yaptığı gönderme nedeniyle, 213 sayılı Kanun’un 344’üncü maddesinin 2’nci fıkrası gereğince, kesilen vergi ziyayı cezasının dayanağı katma değer vergisinin, davacı tarafından gerçekleştirilen ithalat işleminden doğduğu hususu tartışmasız olup, yukarıda sözü edilen mevzuatın vergi alınmasını gerektiren fiile bağladığı bir yaptırım olan vergi ziyayı cezasının, ithalat vergilerinin tarh, tahakkuk ve tahsiline yetkili olan gümrük idaresince kesilmesi gerekirken, vergi dairesi müdürlüğünce kesilmesinde yetki yönünden

maddesinin 2'nci fıkrasında yapılan tanımlarda, gümrük idareleri yerine getirilen görevin mahiyetine göre *giriş gümrük idaresi*, *ithalat gümrük idaresi*, *ihracat gümrük idaresi* ve *çıkış gümrük idaresi* olarak ayırma tâbi tutulmaktadır⁴³.

Gümrük idaresi geniş anlamda gümrük vergileri bakımından kamu alacaklısı sıfatını taşımakta⁴⁴; yükümlülere tesbit etmekte; gümrük vergisini tahakkuk ettirmekte ve tahsil etmektedir⁴⁵. Gümrük idaresi gümrük vergisi alacağının cebren tahsilini 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun⁴⁶ hükümleri gereğince yerine getirmekte; buna dair takip ve icra işlemleri de gümrük idarelerinin bu işlerle görevli birimi tarafından yerine getirilmektedir⁴⁷. Kamu alacağının tahsilinin dışında da gümrük idareleri, eşyanın giriş, çıkış, transit, aktarma ve nihaî

hukuka uyarlık bulunmadığından, 2577 sayılı Kanun'un 2'nci maddesinin 1'inci fıkrası hükmü uyarınca, anılan aykırılık hali dikkate alınmaksızın, konu unsuru yönünden yapılan yargılama sonucuna göre, yazılı gerekçeyle verilen kararda isabet görülmemiştir." Dş. 7. D. 21.12.2012 tarih ve E. 2012/4237; K. 2012/7610, (emsal.danistay.uyap.gov.tr, E.T. 31.07.2017). Gümrük idaresinin ekonomik kamu yönetimi içerisindeki yeri hakkında bkz. Tan, Ekonomik Kamu Hukuku, s. 169-171. Ayrıca Avrupa Birliği gümrük hukuku açısından gümrük idarelerinin asıl amaçlarının eşya için gümrük bölgesine girerken ödenmesi gereken gümrük vergilerinin ödenmesinin sağlanması olduğu hakkında bkz. Summersberger, s. 7.

⁴³ "b) "Giriş gümrük idaresi" deyimi, eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesine getirildiği ve risk analizine dayalı giriş kontrolüne tabi tutularak geciktirilmeksizin sevk işlemlerinin yapıldığı gümrük idaresini;

c) "İthalat gümrük idaresi" deyimi, Türkiye Gümrük Bölgesine getirilen eşyanın risk analizine dayalı kontrolleri de dahil olmak üzere gümrükçe onaylanmış bir işlem ve kullanıma tabi tutulmasına ilişkin işlemlerinin yerine getirildiği gümrük idaresini;

d) "İhracat gümrük idaresi" deyimi, Türkiye Gümrük Bölgesini terk edecek eşyanın risk analizine dayalı kontrolleri de dahil olmak üzere gümrükçe onaylanmış bir işlem ve kullanıma tabi tutulmasına ilişkin işlemlerinin yerine getirildiği gümrük idaresini;

e) "Çıkış gümrük idaresi" deyimi, eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesini terk etmeden önce sunulmasının gerekli olduğu ve çıkış işlemlerinin tamamlanması ile ilgili gümrük kontrolleri ve risk analizine dayalı kontrollere tabi tutulduğu gümrük idaresini;"... ifade eder. (GK. m. 3/2). Giriş ve çıkış; ithalat ve ihracat gümrük idareleri hakkında ayrıca bkz. Nural, s. 8, 9; Gökhan Terzi, **Dış Ticaret & Gümrük Kambiyo İşlemleri ve Uygulaması**, Gümrük ve Ticaret Müfettişleri Derneği, Ankara 2017, (Dış Ticaret), s. 105, 106.

⁴⁴ Türkiye'de genel bütçeye dahil vergilerin iki ana türe ayrılması ve her vergi grubunun birbirinden farklı örgütler tarafından tarh ve tahsil olunmasının, tarihsel bir sürecin sonucu olduğu; Vergi Usul Kanunu kapsamına giren vergi, resim ve harçlarla, gümrük ve tekel vergileri arasında "kalın ve önleyici bir duvar" bulunmasının geçerli rasyonel bir gerekçe ve mantığının olmadığı ve bununla birlikte ithalde alınan Katma Değer Vergisi'nin de gümrük idareleri tarafından tarh ve tahsil olunduğu hakkında bkz. Tuncer, Gümrük, s. 162.

⁴⁵ Karakoç, Genel Vergi, s. 639; Şenyüz/Yüce/Gerçek, Vergi Hukuku, s. 327. Avrupa Birliği hukuku bakımından gümrük idarelerinin aynı görevleri yerine getirdiği hakkında bkz. Witte, Rz. 12, s. 6. Ayrıca 14.6.1989 tarih ve 3577 sayılı İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesi Hakkında Kanun (R.G. 01.07.1989-20212)'nin 9'ucu maddesinde dampedinge karşı verginin ve telafi edici verginin de Gümrük İdarelerince ithalde alınan diğer vergilerden ayrı olarak tahsil edilip teminata bağlanacağı düzenlenmektedir.

⁴⁶ 21.7.1953 tarih ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (RG. 28.7.1953 -8469).

⁴⁷ Karakoç, Genel Vergi, s. 639; Şenyüz/Yüce/Gerçek, Vergi Hukuku, s. 327; Öner, Vergi Hukuku, s. 53, 54; Arslaner, Haciz Yolu, s. 76; G. Üstün, s. 39 vd.

kullanımını ve serbest dolaşımda bulunmayan eşyanın durumunu düzenleyen gümrük mevzuatı ve diğer mevzuatın doğru uygulanmasını sağlamak için yükümlülerin denetimini de gerçekleştirmekle görevlidir (GK. m.10/A). Bu kapsamda gümrük idaresinin iki temel görevinin/işlevinin bulunduğu bahsedilmektedir. Birinci görevi yükümlülere hizmet etmektir. Buna göre gümrük idaresi bilgi vererek; gerektiğinde izin vererek; sunulan beyannameleri tescil ederek ve eşyayı teslim ederek hizmet etmektedir. İkinci görevi ise, eşyaların ithalinde ve ihracında uyulması zorunlu gümrük kurallarının uygulanmasını sağlamaktır. Bu kapsamda, risk analizine dayalı kontrolleri gerçekleştirmek; gümrük vergilerini tahsil etmek; lisans gerektiren eşyaların ithalinde gereken lisansın sunulmasını talep etmek gibi görevler sayılmaktadır⁴⁸.

Gümrük idareleri içerisinde, gümrük mevzuatının doğru uygulanabilmesi için (GK. m. 10/c) bir gümrük politikası olarak, belirli eşyaların gümrük işlemlerinin yalnızca belirli gümrük idarelerinde yapılması şeklinde tanımlanan ihtisas gümrükleri uygulaması mevcuttur. Buna göre tekstil, otomotiv, ham petrol ve akaryakıt gibi sektörlerde eşyaların ithalinin yalnızca belirlenen gümrük idarelerinden yapılabilmesi mümkün olmaktadır. Bununla birlikte çay, bitki ve bitkisel ürünler, canlı hayvanlar ve hayvansal ürünler gibi alanlarda da (Gıda, Tarım ve Hayvancılık) Tarım ve Orman Bakanlığı tarafından yürütülen ihtisas gümrüğü uygulamaları da mevcuttur⁴⁹.

⁴⁸ Avrupa Birliği hukukunda gümrük idarelerinin rolü hakkında açıklamalar için bkz. Lux, s. 70; Tschiederer, s. 116. Ayrıca denetimin vergi alacaklısının görevi olduğu hakkında bkz. M. Kâmil Mutluer ve Nilay Dayanç, **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler**, Değiştirilmiş ve Güncelleştirilmiş 4. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara 2014, s. 89 vd. Vergi idarelerinin beyannamelerin alınması; verginin tahsili; yükümlülerin tesbiti; bilgi toplama ve vergi uyuşmazlıklarında vergi idaresinin temsili gibi görevleri yerine getirdiği hakkında açıklamalar için bkz. Kaneti, s. 69-71; Öner, Vergi Hukuku, s. 54. Ayrıca bkz. Terzi, Dış Ticaret, s. 46, 47.

⁴⁹ Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ve (Gıda, Tarım ve Hayvancılık) Tarım ve Orman Bakanlığı tarafından yürütülen ihtisas gümrüğü uygulamaları için bkz. <http://ggm.gtb.gov.tr/gumruk-idareleri/ihtisas-gumrukleri-uygulamasi> , E.T. 22.03.2017.

3. Gümrük Vergisinin Borçlusu

a. Genel Olarak

Bir verginin borçlusu, kural olarak o verginin mükellefidir⁵⁰. Bununla birlikte vergi borçlusunun her zaman vergi mükellefi olması gerekmemektedir. Bu nedenle vergi borçluluğu, yalnızca vergi mükellefiyetini değil aynı zamanda vergiden sorumluluğu da ilgilendiren ve içeriği kural olarak belli bir para ediminden oluşan durumu ifade etmektedir. Buna karşın mükellefiyet hem maddî hem de şeklî ödevleri içine alan daha geniş bir kavramdır⁵¹.

Vergi Usul Kanunu'nda *“vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek ve tüzel kişi”* şeklinde yapılan kapsamı geniş mükellef tanımı (VUK m. 8), bilimsel açıdan gümrük vergisi yükümlülüğü açısından da göz önünde bulundurulmaktadır⁵². Kamu hukukunu ilgilendiren bir borç ilişkisi olması itibariyle gümrük vergisinin borçlusu, Gümrük Kanunu'nda kapsamlı bir şekilde belirlenmektedir. Ayrıca cebren tahsil aşamasında da kamu icra hukuku hükümleri yükümlü dışında, sorumlulara, onların mirasçılarına ve kefillerine, yabancı şahıs ve/ya da kuruluş temsilcilerine uygulanmaktadır⁵³. Bu noktada uygulamada iki farklı hukukî statünün aynı kişide birleşmesi söz konusu olabileceğinden Gümrük Kanunu anlamında yükümlülük halleri ile Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun anlamında kamu alacaklarının ödenmesinden dolayı sorumluluk hallerinin birbirinden farklı durumları ifade ettiğini göz önünde bulundurmak gerekmektedir⁵⁴.

⁵⁰ Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 71; Kaneti, s. 79, 80; Mutluer/Dayanç, s. 58; Uluatam/Mehtibay, s. 90; Karakoç, Genel Vergi, s. 639.

⁵¹ Bulutoğlu, s. 331, 332; Tuncer, Gümrük, s. 202, 203. Ayrıca vergi/kamu borçlusunun vergi sorumlusu ve yükümlüsünü kapsayıcı geniş bir kavram olması hakkında bkz. Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 72; Erginay, s. 58; Mutluer/Dayanç, s. 60; Mutluer/Öner/Kesik, s. 221, 222; Karakoç, Genel Vergi, s. 203; Şenyüz/Yüce/Gerçek, Vergi Hukuku, s. 327, 328; Oktar, Vergi Hukuku, s. 70, 73; Öner, Vergi Hukuku, s. 59, 60; Taylar, Birey, s. 4948 vd.; Arslaner, Haciz Yolu, s. 77. Avrupa Birliği gümrük hukuku kapsamında açıklamalar için bkz. Beck/Bendix/Huchatz, s. 47; Andrascek-Peter/Braun, s. 208.

⁵² Tuncer, Gümrük, s. 202.

⁵³ Karakoç, Genel Vergi, s. 639; Şenyüz/Yüce/Gerçek, Vergi Hukuku, s. 328. Ayrıca bkz. AATUHK. m. 3.

⁵⁴ Limited şirkette kanunî temsil yetkisi olmayan (AATUHK m. 35 gereğince sorumlu) ortağın, Gümrük Kanunu'nun 5'inci maddesi kapsamında doğrudan temsilci olması bu duruma örnek verilebilir.

Gümrük vergilerinin eşyaya yönelmiş bir vergi türü olması, gümrüğe sunulan ve vergiye tâbi eşyanın aynı zamanda gümrük vergisi için bir güvence sağlaması sebebiyle yükümlü ikinci plânda kalmaktadır⁵⁵. Gümrük vergisinin -kural olarak- dolaylı bir vergi olması da bu durumu desteklemektedir. Çünkü bu yolcu beraber ve posta yoluyla gelen eşya dışında, vergiyi ödeyen yükümlü bir nev'i aracılık yapmakta; daha sonra ödediği vergiyi, fiyat mekanizması ile tüketiciye yansıtmaktadır⁵⁶. Dolayısıyla gümrük vergisinin yükümlüsü kendi adına ve hesabına tahakkuk eden vergiyi gümrük idaresine ödedikten sonra, nihaî tüketiciye aktardığı durumlarda bir aracı yükümlüdür⁵⁷. İthal ya da ihraç konusu eşyaya nihaî olarak mâlik olan ve artık ödediği vergiyi başkasına yansıtamayacak durumda olan nihaî tüketici de nihaî (iktisadî/fiilî) yükümlü⁵⁸ ya da gerçek taşıyıcı/ yüklenici⁵⁹ olarak nitelendirilmektedir.

⁵⁵ Eşyanın gümrük vergisinin teminatı sayılması hakkında bkz. Sidal, s. 24 ve 36, 37; B. Çelik, Gümrük, s. 20 ve 84. Bu surette eşya sahibinin/bir bakıma yükümlünün sorumluluğunun azaldığı hakkında bkz. Tuncer, Gümrük, s. 202. Teminat gösterecek kişiler bakımından gümrük mevzuatının esnek bir yaklaşım sergilemesinin, gümrük vergisinin malın aynı üzerinden alınan bir vergi olmasından kaynaklandığı ve ithal edilecek eşyanın gümrük vergisinin doğal teminatı durumunda olmasından kaynaklandığı hakkında bkz. Adnan Gerçek, **Türk Mali Hukukunda Teminat Kurumu**, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2013, (Teminat), s. 166. Ayrıca kural olarak yükümlülüğün nakdî olduğu, istisnâ olarak verginin konusunu oluşturan eşyanın aynı zamanda o verginin teminatı olarak kabul edilmesini ifade etmek üzere aynı yükümlülük ifadesinin kullanıldığı yönünde bkz. Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 74; Karakoç, Genel Vergi, s. 206. AATUHK m. 21 ve İİK m. 206 uyarınca gümrük vergisinin eşyanın aynıından doğan vergi alacağı olarak nitelendirilmesi hakkında bkz. Ü. Üstün, Rüçhan Hakkı, s. 103. Ayrıca bkz. Şenyüz/Yüce/Gerçek, Vergi Hukuku, s. 353, 354; Öner, Vergi Hukuku, s. 196.

⁵⁶ Sidal, s. 40. Ayrıca tarifeleri olan ve devamlılık arz etmeyip gayrîmuntazam bir şekilde fasıllı olarak tezahür eden vergilerin de vasıtalı vergi sayıldığı, gümrük vergisinin bu tanıma da uygun düştüğü hakkında bkz. Sidal, s. 41. Vergilerin devamlılığı ve tahsil usûlü ile yansıma ölçüsüne uyan gümrük vergilerinin dolaylı vergi niteliği taşıdığı hakkında bkz. B. Çelik, Gümrük, s. 20; Tuncer, Gümrük, s. 6-8 ve 18; Kalenderoğlu, s. 139. Avrupa Birliği ve Avusturya gümrük hukuku kapsamında aynı yönde bkz. Fuchs/Höfinger, s. 22.

⁵⁷ Karakoç, Genel Vergi, s. 209, 210; Erdem/Şenyüz/Tatlıoğlu, s. 99; Bilici/Bilici, s. 135. Tüketime dayalı vergiler bakımından vergi yüklenicisinin tüketici olması bunların kanunî yükümlü sayılmasını gerektirmeyeceğini göz önünde bulundurmak gerekmektedir. Bu kapsamda, aracı yükümlünün vergi borcunun yükünü taşımayan; fakat yükümlülüğünden kaynaklanan diğer ödevleri yerine getirmek durumunda olan kişiler olduğu hakkında bkz. Karakoç, Genel Vergi, s. 232, 233. Aracı (muvasıf) yükümlü hakkında ayrıca bkz. Kaneti, s. 94, 95; Şenyüz/Yüce/Gerçek, Vergi Hukuku, s. 90, 91.

⁵⁸ Erdem/Şenyüz/Tatlıoğlu, s. 99; Bilici/Bilici, s. 135.

⁵⁹ Karakoç, Genel Vergi, s. 209. Ayrıca bkz. Öncel, Sorumluluk, s. 46, 47.

b. Gümrük Vergisinde Yükümlü ve Sorumluluk

(1) Genel Olarak

Vergi Usul Kanunu'nda kullanılan "mükellef" kavramı (VUK. m. 8) yerine, Gümrük Kanunu'nda "yükümlü" kavramı kullanılmaktadır. Gümrük Kanunu'na göre "gümrük yükümlülüğü", "gümrük vergilerinin ödenmesi zorunluluğunu" (GK. m. 3/8-b); "yükümlü" ise, "yükümlülüğü yerine getirmekle sorumlu bütün kişileri" ifade etmektedir (GK. m. 3/11). Gümrük yükümlülüğünün şekli boyutu, beyanname sunma, bilgi verme, gümrük idaresinin gözetim ve kontrollerine tâbi olma ile gümrük işlemlerini hangi usûl ve esaslara göre, hangi sürelerde yapacağını düzenleyen mevzuat hükümlerine uyma ödevini; maddî boyutu ise, gümrük işlemlerinin yerine getirilmesiyle doğan tüm malî yükümlülüklerin yerine getirilmesinden sorumluluğu ifade etmektedir⁶⁰. Bu anlamda yükümlülük sadece üzerine düşen gümrük vergisi borcunu ödemeyi değil; aynı zamanda bazı denetlemelere tâbi olmayı, gümrük vergisi ödemenin dışında bazı usûlî işlemleri yerine getirmeye zorlanmayı da kapsamaktadır⁶¹. Gümrük idaresi karşısında bu yükümlülükleri taşıyan kişi ya da kişiler, Gümrük Kanunu'nda "yükümlü", "sorumlu", "muhatap olan", "borçlu", "beyan sahibi", "eşya sahibi", "adına beyanda bulunulan", "rejim hak sahibi" ya da "ilgili kişi" gibi adlandırılabilir⁶². Gümrük işlemlerindeki karışıklığı ve uzun gümrükleme süreçlerini kısaltmak amacıyla özellik arz eden bazı yükümlülük halleri de tanınmaktadır. Bunlar, "yetkilendirilmiş yükümlülük"⁶³ ve "gümrükçe onaylanmış kişi"⁶⁴ statüsüdür.

⁶⁰ Tuncer, Gümrük, s. 203; Saygılıoğlu/Gerçek, s. 141; Selen, Gümrük İşlemleri, s. 22. Gümrük vergisi ödevinin şekli boyutuna ilişkin açıklamalar için ayrıca bkz. Üyümez/Gültekin, Denetim, s. 349.

⁶¹ B. Çelik, Gümrük, s. 34; Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek, **Türk Vergi Sistemi**, 15. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa 2018, (Türk Vergi Sistemi), s. 344.

⁶² Aynı yönde bkz. Saygılıoğlu/Gerçek; s. 141; Selen, Gümrük İşlemleri, s. 22. Modern gümrük hukukunun eşyanın fiilen gümrük sınırından geçmesini değil, eşyanın ticarî dolaşıma girişi sonucunda gümrük borcunun doğmasını esas alması nedeniyle belirli bir kişinin ya da kişilerin gümrük vergisi ile ilgili yükümlülüklerin yerine getirilmesinden sorumlu olmasını gerektirdiği ve bu kişilerin sayılan şekillerde adlandırılabilirliği hakkında açıklamalar için ayrıca bkz. Lux, s. 68.

⁶³ Yetkilendirilmiş yükümlü statüsü tanınan kişilere, diğer yükümlülere göre daha az muayene ve belge kontrolüne tâbi tutulma imkânı tanınmaktadır. Yetkilendirilmiş yükümlü statüsünün tanınması için gereken temel şartlar Gümrük Kanunu'nun 5/A maddesinde; sistemin işleyişi, başvuru şartları, değerlendirme, sertifikanın düzenlenmesi, kullanılması ve iptaline ilişkin hükümler ise, Gümrük Yönetmeliği'nin 4 ilâ 21'inci maddeleri arasında yer almaktadır. Ayrıca

Gümrük Kanunu’nda, “gümrük idareleri ile muhatap olan kişiler” bakımından sorumluluğun kapsamı; “*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 belirlenmektedir (GK m. 4). Bu maddede bahsedilen “kişi” ise, “gerçek ve tüzel kişiler ile hukuken tüzel kişilik statüsüne sahip olmamakla birlikte yürürlükteki mevzuat uyarınca hukuki tasarruflar yapma yetkisi tanınan kişiler ortaklığı” nı ifade etmektedir (GK m. 3/3). Bu tanımlar ışığında, (gümrük idaresi ile muhatap olan) yükümlünün vergi ehliyetine sahip olmasının gerektiği; medenî hakları kullanma ehliyetinin şart olmadığı, haklardan yararlanma ehliyetinin yeterli olduğu sonucuna ulaşılmaktadır⁶⁵.

bkz. Selen, Gümrük İşlemleri, s. 23; Deniz Koyunoğlu, “Değişen Gümrük Kanunu’nda Yeni Bir Kavram: Yetkilendirilmiş Yükümlü Statüsü”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S. 79, Temmuz 2010, (Yetkilendirilmiş Yükümlü), s. 216; Fatih Uzun, “Gümrük İşlemlerinde Uygulanan Basitleştirilmiş Usuller ve Yükümlülere Sağladığı Faydalar”, **Gümrük ve Ticaret Dergisi**, C. 4, S. 7, 2016, (Basitleştirilmiş Usûl), s. 64-67.

⁶⁴ Bu statüde gümrük mevzuatı kapsamında gümrük işlem ve uygulamalarının kolaylaştırılması amacıyla belirlenen basitleştirilmiş usûl, uygulama ve yetkilerden yararlanma hakkı tanınmaktadır. Ayrıntılar hakkında bkz. Onaylanmış Kişi Statüsüne İlişkin Gümrük Genel Tebliği (Sıra No:1) (RG. 30.12.2011 – 28158 - 3. Mük.). Onaylanmış kişi statüsü kapsamında basitleştirilmiş usuller hakkında genel açıklamalar için ayrıca bkz. Nevzat Bozkurt, “Gümrük Mevzuatında Yer Alan Basitleştirilmiş Usul Uygulamaları ve Firmalara Sağladığı Avantajlar”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S. 53, Mayıs 2008, www.lebibyalkin.com.tr , E.T. 20.02.2017 (Basitleştirilmiş Usûl), (www.lebibyalkin.com.tr, E.T. 20.02.2017).

⁶⁵ Malî hukukta bu yaklaşım, kamu alacağının malî güce göre alınmasına ya da devlet hizmetlerinden yararlanılmasına dayandırıldığı, bu bakımdan adi ortaklıklar, cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan toplulukların da Vergi Hukuku’nda ehil sayılabileceği yönünde açıklamalar için bkz. Erginay, s. 61, 62; Kaneti, s. 96, 97; Karakoç, Genel Vergi, s. 211, 212; Şenyüz/Yüce/Gerçek, Vergi Hukuku, s. 89; Oktar, Vergi Hukuku, s. 70, 71; Öner, Vergi Hukuku, s. 60. Dava açma ehliyeti kapsamında hak, fiil ve vergi ehliyeti hakkında açıklamalar için bkz. Osman Sariaslan, **Vergi Uyuşmazlıklarına İlişkin Davalarda İlk İnceleme**, Türkiye Adalet Akademisi, Ankara 2014, (İlk İnceleme), s. 142-150. Avrupa Birliği gümrük hukuku bakımından yükümlünün gerçek kişi, tüzel kişi ya da kişi toplulukları olabileceği hakkında açıklamalar için bkz. Lux, s. 68; Karl Fuchs, **Bundesabgabenordnung und EG- Zollrecht**, Linde Verlag, Wien 2006, s. 57; Summersberger, s. 9-11. Gümrük ehliyeti (*Alm. Zollrechtsfähigkeit*) ile vergi ehliyetinin (*Alm. Steuerrechtsfähigkeit*) aynı kişi gruplarını kapsamaması hakkında bkz. Beck/Bendix/Huchatz, s. 49, 50. Ayrıca gerçek ve tüzel kişiler ile tüzel kişiliği olmayan kuruluşlar hakkında bkz. Candan, s. 10-27. Gümrük Kanunu’nun 4’üncü maddesinde belirtilen sorumluluk hakkında ayrıca bkz. Nural, s. 15.

Gümrük Kanunu'nun 4'üncü maddesi kapsamında, maddî anlamda gümrük vergisi yükünü taşımayan; ancak şeklî yükümlülükleri⁶⁶ yerine getirmek bakımından gümrük idareleri ile muhatap olan kişilere de genel bir ödev yüklenmektedir. Bu düzenleme ile bir eşyanın gümrük bölgesine getirilmek istenmesi veya gümrük bölgesinden çıkarılmak istenmesi halinde gümrük idaresi ile kişiler arasında vergi hukuku ilişkisinin başlamış olduğuna işaret edilmektedir⁶⁷. Bu bakımdan gümrük vergisinin maddî yükünü taşımayan kişiler de yükümlü sayılabilmektedir. Örneğin gümrük idarelerine bilgi, belge verme ve yardım sağlama yükümlülüğü (GK. m. 11) bu tür bir ödevdir⁶⁸. Bununla beraber yalnızca maddî vergi ödevini yerine getirmekten sorumluluk haline yer veren kurallar da bulunmaktadır. Gümrük müşavirliğinin bir özel hukuk tüzel kişisi olması halinde tüzel kişiliğin gümrük vergilerinin ödenmesinden sorumluluğuna yer veren düzenleme (GK. m. 229/2) de bu duruma örnek gösterilebilir. Bu nedenle yükümlülük ile yakın bağlantılı bir kavram olarak vergi sorumluluğunun irdelenmesi gerekmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nda vergi sorumluluğu, “*verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan*” kişiyi/kişileri ifade etmektedir (VUK. m. 8/2). Öte yandan bu tanıma karşılık gelen bir hukukî/teknik kavrama Gümrük Kanunu'nda yer verilmemektedir. Gümrük vergisinin ödenmesi bakımından gümrük idaresine karşı sorumlu olan kişiler bulunmakta ise de, hâlihazırda bu kişiler yükümlü sayılmakta ya da gümrük idaresi karşısında yükümlü ile birlikte (muhatap

⁶⁶ Gümrük Kanunu kapsamında şeklî yükümlülükler ve beyanda bulunma ödevi hakkında bkz. Saygılıoğlu/Gerçek, s. 141. Ayrıca bkz. Üyümez/Gültekin, Denetim, s. 346.

⁶⁷ Gümrük vergisi kapsamında vergi hukuku ilişkisinin başlangıcı hakkında bkz. Yumuk, s. 178.

⁶⁸ Topluluk Gümrük Kodu'nun (Gümrük Kanunu'nun 11'inci maddesine karşılık gelen) 14'üncü maddesi kapsamında açıklamalar için bkz. Peter Witte ve Frauke Schulmeister **Zollkodex Kommentar**, 6. neubearbeitete Auflage, Verlag C.H. Beck, München 2013, Art. 14, Rz. 1, s. 223; Lux, s. 68. Vergi ödevlilerinin vergilendirme için önemli olan olayları eksiksiz ve doğru bir şekilde açıklama ve bildikleri delilleri bildirme zorunluluğu, işbirliği yapma ödevi ya da “*birlikte etki*” ödevi olarak nitelendirilmektedir. (Bkz. Witte/Schulmeister, Art. 14, Rz. 1, s. 223; Beck/Bendix/Huchatz, s. 82. İşbirliği ilkesini (*Alm. Kooperationsmaxime*) sağlamak için birlikte etki (*Alm. Mitwirkung*) prensibi hakkında bkz. Seer in: Tipke/Lang, Steuerrecht, §21, Rz. 4, s. 1146; Başaran Yavaşlar, Alman Vergilendirme Usulü, s. 126 vd.) Bu sayede ödevlileri, vergilendirme sürecine etki ederek, vergilendirmenin hukuka uygun şekilde gerçekleşmesi sorumluluğunu taşımaktadırlar. Genel vergi hukuku açısından bu düzenlemeyi üçüncü kişi ödevlilerin sorumluluğuna benzetebilmek mümkündür. Ne var ki Gümrük Kanunu'nda açıkça bir yükümlülük olarak düzenlendiğinden, söz konusu şeklî ödevleri kapsayan bir özel yükümlülük hali olarak nitelendirmek daha uygun görülmektedir. (Üçüncü kişi ödevlilerin vergiyle/vergilendirmeye ilgili bilgi, belge verme sorumluluğu ile ilgili açıklamalar için bkz. Mustafa Akkaya, “Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 46, S. 1-4, Ankara 1997, (Sorumluluk), s. 189 vd.). Ayrıca bkz. Yumuk, s. 178.

olarak) aynı sorumluluk rejimine tâbi tutulmaktadır. Bu bakımdan gümrük yükümlüsünü (verginin asıl yükümlüleri de dahil olduğundan) en geniş anlamda sorumlu olarak nitelendirmek de mümkündür⁶⁹. Gümrük Kanunu'nda yükümlülüğün Vergi Usul Kanunu anlamında sorumluluğu da içine alacak şekilde tanımlamış olması sebebiyle Genel Vergi Hukuku anlamında sorumluluk, gümrük vergileri bakımından söz konusu olamamaktadır⁷⁰. Bu nedenle Gümrük Hukuku anlamında borç ve sorumluluğun özel hukuktaki gibi iç içe geçmiş kavramlar olduğu görülmektedir⁷¹. Dolayısıyla yükümlü adına maddî ya da şeklî ödevleri yerine getiren kişileri sorumlu olarak nitlendirebilmek mümkün görülmemektedir⁷².

Gümrük vergisi borcunun kanuna aykırılık nedeniyle doğduğu durumlarda yükümlüleri, sorumlu olarak nitelendiren görüşler de bulunmaktadır⁷³. Gümrük

⁶⁹ Bkz. Öncel, Sorumluluk, s. 41.

⁷⁰ Gümrük vergileri açısından sorumlu kavramına Gümrük Kanunu'nun değişik yerlerin de yer verilmiş olmakla beraber bu sorumluluğun Vergi Usul Kanunu'nun 8'inci maddesi anlamında bir sorumluluk olmadığından kanundaki yükümlü tanımından çıkarılmış bir sonuç olduğu hakkında bkz. Tuncer, Gümrük, s. 203. Genel vergi hukuku açısından yükümlülük ve sorumluluk hakkında bkz. Öncel, Sorumluluk, s. 40, 41; Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 75-77; Mutluer/Dayanç, s. 60, 61; Karakoç, Genel Vergi, s. 215-221; Şenyüz/Yüce/Gerçek, Vergi Hukuku, s. 91 vd.; İrfan Barlass, **Anonim ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu**, Vedat Kitabevi, İstanbul 2006, (Kanunî Temsilci), s. 7-9. Vergi mevzuatında da sorumlu ile yükümlü kavramlarının birbiri yerine kullanıldığı; sorumlu, zorunlu ya da mecbur olduklarına dair düzenleme getirilen her düzenlemenin teknik anlamda vergi sorumluluğuna işaret ettiğini söylemenin güç olduğu hakkında bkz. Akkaya, Sorumluluk, s. 186. Ayrıca bkz. Turgut Candan, **Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu**, Güncelleştirilmiş 3. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Şubat 2006, (Kanunî Temsilci), s. 8-10.

⁷¹ Genel vergi hukukunda ise, özel hukuktan farklı olarak vergi borçlusu ve sorumluluk borçlusu olarak iki ayrı kavramın bulunduğu hakkında bkz. Akkaya, Sorumluluk, s. 187. *Vergi yükümlüsü/mükellef* tabirinin hem dar anlamda yükümlüyü hem de sorumluyu kapsayacak şekilde geniş anlamda kullanıldığı; her ikisini içeren bir üst kavram olarak *vergi ödevlisi* kavramının kullanılması hakkında bkz. Karakoç, Genel Vergi, s. 217.

⁷² Teorik açıdan vergi sorumluluğunun vergiyi kaynağa kesme (stopaj) usulünün getirdiği bir kavram olduğu, gümrük vergisinde kaynağa kesme uygulamasının mümkün olmaması nedeniyle vergi kesenlerin de sorumluluğundan bahsedebilmenin mümkün olmadığı yönünde bkz. Tuncer, Gümrük, s. 205; Saygılıoğlu/Gerçek, s. 143. Böyle bir yaklaşım benimsenmesinin sebebinin esasen gümrük ve ekonomi politikasıyla yakından ilgili olduğu; sorumluluk geniş tutularak, vergi kaybına neden olan durumlar açısından kamu alacağının tahsilinin güvence altına alındığı hakkında bkz. Ömer Özkan ve Tayfun Ercan, "Gümrük Kabahatlerinde Sorumluluk Halleri", **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Y. 14, Güz S. 28, 2015/2, s. 35.

⁷³ Saygılıoğlu/Gerçek, s. 143. Alman Hukuku'nda Alman Vergi Usul Kanunu (*Alm. Abgabenordnung*) gümrük vergileri açısından da uygulama alanı bulduğundan, bu hallerin Alman Vergi Usul Kanunu'nun 71'inci maddesinde düzenlenen sorumluluğu doğuran olay (*Alm. Haftungstatbestand*) kapsamında değerlendirilmesi gerektiği belirtilmektedir. Bkz. Witte, Vor Art. 201, Rz. 14, s. 1521. Ancak Gümrük Kanunu, Vergi Usul Kanunu'na tâbi olmadığından ve sorumluluk ile ilgili değerlendirmeyi yalnızca Gümrük Kanunu bakımından yapmak gerektiğinden Türk Hukuku'nda aynı sonuca varmanın mümkün olmadığı düşünülmektedir. Ayrıca bu sorumluluk hallerinin gümrük vergisi alacağını güvence altına almak amacıyla getirildiği hakkında bkz. Selen, Gümrük İşlemleri, s. 160. Genel vergi hukuku açısından

Kanunu'nun 4'üncü maddesi dikkate alındığında, kanunda maddî ve/ ya da şekli ödevleri yerine getirmek konusunda sorumlu olduğu düzenlenen her kişinin yükümlü olduğu sonucuna ulaşılmaktadır⁷⁴. Ayrıca kanunda birden fazla kişi aynı borcun borçlusu olarak belirlendiğinden, birden fazla asıl borçlunun varlığı söz konusudur. Bu tür durumlarda da sorumluluktan söz edilemeyeceği belirtilmektedir⁷⁵.

Gelecekte doğacak veya doğması muhtemel bir gümrük (vergisi) borcunu, henüz doğmamış bir gümrük borcunu önceden teminata bağlama durumu da borçsuz sorumluluk hali olarak değerlendirilebilir. Böyle bir durumda teminata bağlama sorumluluğu borcun doğumundan önce doğmakta ve kamu alacağını güvence altına alma amacına dayanmaktadır⁷⁶.

(2) Eşya Sahibi – Beyan Sahibi İlişkisi

Maddî yükü, aracı ya da nihaî olarak taşıması gereken gerçek yükümlü teorik açıdan eşya sahibidir⁷⁷. Öte yandan yükümlünün kanunda kural olarak “beyan sahibi” olarak belirlendiği ve gümrükleme sürecine ilişkin bir takım hak ve yetkilerin beyan sahibine tanındığı görülmektedir. Nitekim beyan sahibi, uygulamada eşya sahibi olabileceği gibi eşya sahibi ile dolaylı temsil ilişkisi (GK. m. 5) çerçevesinde sürece dahil olan kişi(ler) de olabilmektedir⁷⁸.

Gümrük vergisinin eşyanın dolaşımına yönelik bir vergi olması ve gümrük idarelerinin bu süreçte pek çok kimse ile muhatap olmaları nedeniyle, kanunda yükümlülük yalnızca eşya sahipliğine bağlanmamaktadır⁷⁹. Bununla birlikte gümrük vergisine tâbi olan eşya aynı zamanda verginin ödenmesi açısından bir güvence oluşturduğundan eşya sahibi olmak gümrük yükümlülüğü bakımından önem

sorumluluğun kamu alacağını güvence altına alma amacı taşıdığı hakkında bkz. Akkaya, Sorumluluk, s. 186; Karakoç, Genel Vergi, s. 215.

⁷⁴ Yükümlünün öncelikle gümrük vergisini ödemek zorunda olduğu; ayrıca gümrük kurallarına uyma zorunluluğunun bulunduğu hakkında açıklamalar için bkz. Lux, s. 68.

⁷⁵ Öncel, Sorumluluk, s. 47.

⁷⁶ Borçsuz sorumluluk usûlü hakkında açıklamalar için bkz. Öncel, Sorumluluk, s. 43.

⁷⁷ Tuncer, Gümrük, s. 202.

⁷⁸ Saygılıoğlu/Gerçek, s. 141; Ercan, Uyuşmazlıklar, s. 19.

⁷⁹ Beyan sahiplerinin imzaladıkları beyanname ile sınırlı olmak üzere gümrük idarelerine karşı sorumluluk altına girmiş olmaları sebebiyle gümrük idarelerinin ilk etapta eşya sahibini muhatap almadığı hakkında bkz. Selen, Gümrük İşlemleri, s. 22.

taşımaktadır⁸⁰. Burada kastedilen eşya sahipliği verginin sonuç olarak yansıdığı nihaî tüketici değil; eşyanın gümrük idaresi ile muhatap olunduğu sırada eşya üzerinde tasarruf yetkisini kullanan ithalatçı ya da ihracatçıdır⁸¹. Öte yandan muafiyet sınırını aşan kişisel kullanım amaçlı ya da yolcu beraberinde getirilen eşyanın gümrük sınırından geçirilmesi ya da kaçakçılık konusu eşyanın satın alınması gibi durumlarda ise, eşya sahibinin (nihaî tüketicinin) de yükümlü sayılması söz konusudur. Beyan sahibinin yükümlü olarak belirlenmesi, vergiyi ödeyecek muhatabın gümrük idaresince tesbit edilmesini kolaylaştıran bir durumdur.

Vergiyi doğuran olaylar açısından bir değerlendirme yapıldığında hukuka uygun bir şekilde gerçekleştirilen ithalat ya da ihracat sonucu doğacak gümrük vergisinde yükümlünün beyan sahibi olarak belirlendiği görülmektedir (GK. m. 181/2). Beyan sahibi ise, “*kendi adına beyanda bulunan kişiyi ya da adına beyanda bulunulan kişiyi*” ifade etmektedir (GK. m. 3/17). Bu bakımdan beyan sahibi olabilmek için eşya üzerinde bir mülkiyet ilişkisinin kurulmuş olması gerekmemektedir⁸². Buna karşın beyan sahibinin eşyayı gümrükçe onaylanmış işlem ya da kullanımlara tâbi tutma konusunda ehil ve yetkili olması gerekmektedir⁸³; eşyayı gümrük idaresine sunabilecek ve gümrük idaresince talep edilebilecek tüm belgeleri ibraz edebilecek durumda olması gerekmektedir⁸⁴. Kendi adına ya da temsilci vasıtasıyla beyanda bulunan kişilerin kanunen yükümlü sayılmaları gümrük

⁸⁰ Tuncer, Gümrük, s. 202; B. Çelik, Gümrük, s. 33; Saygılıoğlu/Gerçek, s. 141; Ercan, Uyuşmazlıklar, s.18; Oktar, Türk Vergi Sistemi, s. 249. Gümrük vergisinin eşyaya yönelik bir vergi olmasının, yükümlüyü ikinci plana atması sebebiyle gümrük yükümlülüğünün eşya sahipliğine bağlanamayacağı hakkında bkz. Selen, Gümrük İşlemleri, s. 159. Adına konşimento/ordino gibi belgeler düzenlenen ve bu belgelere göre eşyayı teslim alacak kişinin verginin mükellefi olduğu, bu tür belgelerin ibraz edilememesi durumunda taşıyıcının mal sahibi sayılacağı hakkında açıklamalar için bkz. Mutluer/Dayanç, s. 603. Ayrıca genel vergi hukuku açısından verginin teminatı niteliğinde olan eşyanın kime ait olduğunun önemli olmadığı; kamu alacaklısının, alacağın teminatı sayılan eşyanın şimdiki malikine yöneldiğine ilişkin açıklamalar için bkz. Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 74; Karakoç, Genel Vergi, s. 206.

⁸¹ Avrupa Birliği gümrük hukuku kapsamında eşya sahibi hakkında açıklamalar için bkz. Summersberger, s. 96, 97.

⁸² Bu bakımdan bir hırsızın da beyan sahibi olabileceği ve Topluluk Gümrük Kodu’nda yer alan paralel düzenleme hakkında yapılan değerlendirme için bkz. Witte/Wolfgang, s. 108; Lux, s. 239; Alexander Thoma, Robert Böhm ve Ellen Kirchhainer, **Zoll und Umsatzsteuer Die rechtliche Beurteilung und praktische Abwicklung von Warenlieferungen mit Drittlandsbezug**, 2. Auflage, Gabler GWV Fachverlage GmbH, Wiesbaden 2010, s. 28. Ayrıca bkz. Uluatam/Mehtibay, s. 434, 435; Onursal, İhracat ve İthalat, s. 215, 216.

⁸³ Avrupa Birliği gümrük hukuku kapsamında beyan sahibine ilişkin açıklamalar için bkz. Summersberger, s. 12.

⁸⁴ Beyan sahibinin eşya üzerinde belirli bir hâkimiyeti olan ya da eşyaya dair gereken bilgileri verebilecek durumda olan bir kişi olması hakkına bkz. Fuchs/Höfinger, s. 46.

idaresinin ilk olarak ve büyük ölçüde beyan sahibi ile muhatap olmalarından kaynaklanmaktadır. Beyan sahibinin gümrük bölgesinde yerleşik olan⁸⁵ bir gerçek ya da tüzel kişi olması gerekmektedir⁸⁶.

Gümrük borcunun tam ve eksiksiz yerine getirilebilmesinin sağlanması için beyan sahibine çok geniş sorumluluklar yüklenmektedir. Bu bakımdan beyan sahibi, borçlu olarak gümrük vergilerinin zamanında ve eksiksiz ödenmesinden sorumludur⁸⁷. Bir dolaylı temsil ilişkisi yoksa ve gümrük beyannamesi eşya sahibi tarafından verilmiş ise, beyan sahipliği ve eşya sahipliği sıfatı aynı kişi üzerinde birleşmiş olacak ve yükümlü eşya sahibi olacaktır⁸⁸.

İthalat rejimlerinde doğacak gümrük yükümlülüğü açısından beyanda kullanılan verilerin, kanunen alınması gereken vergilerin tamamen veya kısmen tahsil edilememesine sebep olduğu takdirde, beyanın yapılabilmesi için “*bu verileri veren ve bu verilerin yanlış olduğunu bilen veya bilmesi gereken kişiler*” de gümrük vergilerinden sorumludur (GK. m. 181/3). Bu bakımdan dolaylı temsilcilerin ithalat rejimlerindeki yükümlülüklerinin kapsamı 181’inci maddenin 3’üncü fıkrasında belirtilen kişilerin yükümlülüklerinin kapsamı ile aynı hale getirilmiştir. Gerek dolaylı temsilcilerin gerekse diğer kişilerin gümrük vergisinin ödenmesi konusunda yükümlü sayılabilmeleri için kusurlu olmaları gerekmektedir⁸⁹. Bu madde kapsamında, maddî verilerin yanlış olduğunu objektif olarak bilmeme ve bilmesi gerekmeme hâlinin arandığı; somut olaya tedbirli ve dikkatli bir gümrük müşavirinin

⁸⁵ GK. m. 3/ 4’ e göre “‘Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesinde yerleşik kişi’ deyimi, a) *Bu bölgede yerleşim yeri olan bütün gerçek kişileri*; b) *Bu bölgede kayıtlı işyeri, kanuni iş merkezi veya şubesi bulunan bütün tüzel kişi veya kişiler ortaklığını...*” ifade eder.

⁸⁶ Örneğin -Topluluk Gümrük Kodu’nda yer alan paralel düzenlemeler kapsamında- merkezi Japonya’da bulunan bir işletmenin, merkezi gümrük bölgesi içerisinde bulunan bir eşya deposunu kullanması ve düzenli olarak bu depoya gümrük bölgesi içerisinde dağıtımını sağlamak üzere televizyonlar göndermesi; kullanılan deponun ise, merkezi gümrük bölgesi içerisinde bulunan bir yavru ortaklık tarafından işletilmesi durumunda; Japonya’dan gönderilen televizyonlara ilişkin beyannamenin, gümrük bölgesinde yerleşik olma şartını taşımaması nedeniyle Japon işletme tarafından verilemeyeceği; ancak beyannamenin yavru ortaklık tarafından veyahut eşyayı ve gerekli belgeleri gümrük idaresine sunabilecek durumda olan ve gümrük bölgesinde yerleşik olma şartını taşıyan herkes tarafından verilebileceği hakkında bkz. Thoma/Böhm/Kirchhainer, s. 28. Ayrıca bkz. Witte/Wolffgang, s. 109; Fuchs, s. 59.

⁸⁷ Thoma/Böhm/Kirchhainer, s. 28; Selen, Gümrük İşlemleri, s. 22, 23.

⁸⁸ Kılıç, s. 402.

⁸⁹ Topluluk Gümrük Kodu’nun ithalat rejimlerinde gümrük borcunun doğumunu düzenleyen 201’inci maddesinde dolaylı temsilcilerin sorumluluğunu kısıtlayan bir düzenleme bulunmamaktadır. Buna karşın üçüncü kişilerin ithalat rejimlerinde doğacak yükümlülükleri bakımından Topluluk Gümrük Kodu ile Gümrük Kanunu arasında tam bir uyum bulunmaktadır. Beyanda kullanılan verilerin yanlış olduğunu bilme ve mantiken bilmesi gerekme hâlinin kötüniyetli olma şeklinde değerlendirilmesi hakkında bkz. Witte, Art. 201, Rz. 11, s. 1520.

hareket edişi açısından yaklaşılması gerektiği; kişisel bilmeme ve yeteneksizlik halinin kişiye iyiniyetili saymaya ve dolayısıyla sorumluluktan kurtarmaya yetmeyeceği belirtilmektedir. Bir kusur sorumluluğu olması nedeniyle kusuru isbat yükü gümrük idaresine dřmektedir⁹⁰. Gümrük Kanunu'nun 181'inci maddesi kapsamında yükümlü olduğu düzenlenen kişiler 188'inci maddede düzenlenen hukuka uygun bir ihracat işlemi sonucunda doğacak gümrük borcunu ödemekten de sorumludurlar.

(3) Kanuna Aykırılık Hallerinde Gümrük Yükümlüsü

İthalat vergilerine tâbi eşyanın, Gümrük Kanunu'na aykırı şekilde gümrük bölgesine girmesi ya da bir serbest bölgede bulunan ithalat vergilerine tâbi eşyanın bu kanuna aykırı olarak gümrük bölgesinin başka bir yerine gitmesi hallerinde de gümrük yükümlülüğü doğmaktadır. Bu kapsamda eşyanın gümrük bölgesine kanuna aykırı şekilde girişini gerçekleştiren ya da eşyayı gümrük gözetiminden çıkaran kişiler; bu fiillere iştirak eden ve fiilin kanuna aykırı olduğunu bilen veya normal olarak bilmesi gereken kişiler; söz konusu eşyayı elde eden veya elinde bulunduran ve bu durumu bilen veya mantıken bilmesi gereken kişiler, (düzenlemelerde sorumlu olarak belirtilmesi sebebiyle) yükümlü sayılmaktadırlar⁹¹.

Gümrük Kanunu'nun 182, 183, 184 ve 185'inci maddelerinde eşyanın kanuna aykırı şekilde ithal edilmesi ya da gümrük kanununa aykırı şekilde eşya üzerinde bazı tasarruflarda bulunulması nedeniyle gümrük vergisini doğuran olaylara ve her bir olay/durum kapsamında yükümlü sayılacak kişilere yer verilmektedir. Buna göre 182'inci maddede klâsik anlamda ithalat kaçakçılığına yer verilirken 183'nc

⁹⁰ Avrupa Birliği hukuku bakımından aynı yönde yapılan değerlendirmeler için bkz. Witte, Art. 201, Rz. 11, s. 1520. Tüzel kişiler bakımından bu kapsamda sorumluluğun, tüzel kişi adına hareket eden gerçek kişiler tarafından yerine getirilmesi gerektiği hakkında bkz. Witte, Art. 201, Rz. 12, s. 1520, 1521. Gümrük idaresinin dolaylı temsilde sorumluluğun tesbitinde karar alma usûlüne ilişkin düzenleme için bkz. Gümrük Genel Tebliği (Tahsilat İşlemleri) (Seri No: 2), m. 6, (RG. 21.1.2014-28889). Ayrıca dolaylı temsilciye yapılacak tebligattan önce temsilcinin beyanda kullanılan verilerin yanlış olduğunu bilip bilmediği veya mesleği icabı bilmesi gerekip gerekmediği hususunun gümrük idaresi tarafından araştırılması gereği hakkında bkz. Işıl Emine Avcı, "Gümrük Mevzuatında Dolaylı Temsil Müessesesi ve Dolaylı Temsilcinin Sorumluluğu", **Gümrükte Uzman Görüş**, Y. 9, S. 28-29, Ocak-Haziran 2011, (Temsil), s. 25.

⁹¹ Ykmllğnin doğması ile ilgili düzenlemeler bakımından (GK. m. 181 vd.) sayılan kişilerin sorumlu tutulmalarının Genel Vergi Hukuku kapsamında sorumluluktan farklı olduğu yönünde bkz. Tuncer, Gümrük, s. 206. Ayrıca bkz. Onursal, İhracat ve İthalat, s. 216, 217.

maddede eşyanın kanuna aykırı olarak gümrük gözetiminden çıkarılması; 184'üncü maddede gümrük yükümlülüklerine aykırılık halleri ve 185'inci maddede ise, serbest bölgelerde bulunan eşyanın kanuna aykırı olarak tüketilmesi ve kullanılması durumu düzenlenmektedir. Bu düzenlemelerin ortak noktası, yükümlülüğü söz konusu olabilecek kanuna aykırılığa göre belirliyor olmalarıdır⁹².

“Eşyanın kanuna aykırı olarak gümrük bölgesine girişini gerçekleştiren”; “eşyanın kanuna aykırı girişine iştirak eden ve girişin kanuna aykırı olduğunu bilen veya normal olarak bilmesi gereken”; “söz konusu eşyayı elde eden veya elinde bulunduran ve bu eşyayı elde ettiği veya aldığı sırada eşyanın kanuna aykırı olarak girdiğini bilen veya normal olarak bilmesi gereken kişiler”, gümrük vergilerinden sorumlu tutulmaktadır (GK. m. 182/3)⁹³.

Gümrük gözetimi altındaki ithalat vergilerine tâbi eşyanın, kanuna aykırı olarak gümrük gözetimi dışına çıkarılması halinde de “eşyayı gümrük gözetiminden çıkaran”⁹⁴; “bu çıkarma işine iştirak eden ve eşyanın gümrük gözetiminden çıkarıldığını bilen veya normal olarak bilmesi gereken”; “söz konusu eşyayı elde eden veya elinde bulunduran ve bu eşyayı elde ettiği veya aldığı sırada gümrük gözetiminden çıkarıldığını bilen veya normal olarak bilmesi gereken”⁹⁵; “eşyanın

⁹² Topluluk Gümrük Kodu’nun 202 ilâ 205’inci maddelerinde yer alan paralel düzenlemeler hakkında bkz. Thoma/Böhm/Kichhainer, s. 36 – 39. Bu düzenlemelerde gümrük borcunu, (birden fazla borçlu belirleyerek) birden çok kez teminat altına alma amacı yattığı hakkında bkz. Olgemöller, s. 75. Ayrıca bkz. Özkan/Ercan, s. 36.

⁹³ Toptancı A’nın, gümrük bölgesi dışından çok sayıda saat ve takı alarak bu eşyaları gümrük yolu dışından gümrük bölgesine getirmesi ve özel bir fiyatla takı perakendecilerine satması durumunda, eşyanın gümrük bölgesine kurallara aykırı şekilde girmesi söz konusu olacağından GK. m. 182 ile paralel düzenleme içeren Topluluk Gümrük Kodu’nun 202’nci maddesi kapsamında vergi borcunun doğacağı ve A’nın ve bilen veya bilmesi gereken kişi olması durumunda takı perakendecilerinin de doğacak gümrük borcundan sorumlu tutulacakları hakkında bkz. Thoma/Böhm/Kichhainer, s. 37.

⁹⁴ Geçici ithalat rejimine tâbi tutulan resimlerin sergilendiği galeriden çalınması; geçici depolama yeri işleten kişinin, gümrük idaresinin izni olmadan eşyayı depodan çıkartması; kamyon sürücüsünün transit rejimine konu eşyayı yetkili olmayan alıcıya teslim etmesi örnekleri için bkz. Witte/Wolffgang, s. 314; Yine teminat alınmış olsa bile eşyanın, gümrük işlemlerine başlamadan veya bu işlemler bitirilip gümrük idaresinin izni alınmadan antrepolardan veya gümrük idaresince eşya konulmasına izin verilen yerlerden kısmen veya tamamen çıkarılması (aynı zamanda GK. m. 236/1 kapsamında kabahat oluşturmaları) örnekleri hakkında bkz. Kılıç, s. 410, 411.

⁹⁵ Topluluk Gümrük Kodu’nun (GK. m. 183 ile paralel) 203’üncü maddesi kapsamında bir şirkette, temsil yetkileri olmamasına rağmen çalışanların transit rejimine tâbi eşyayı ve hakkındaki tüm bilgi/belgeleri almaları durumunda gümrük borçlarından sorumlu tutulacakları örneği hakkında bkz. Witte/Wolffgang, s. 314. Yine Topluluk Gümrük Kodu m. 203 kapsamında antrepo rejimine tâbi tutulmuş eşyanın çalınması ve hırsızın bu eşyayı satması durumunda hırsızın eşyayı gümrük gözetiminden çıkaran olarak; bilen ya da bilmesi gereken kişi olması durumunda bu eşyayı satın

geçici depolanmasında veya tâbi tutulmuş olduğu gümrük rejiminin kullanılmasından doğan yükümlülükleri yerine getirmesi gereken kişiler”⁹⁶, gümrük vergilerinden sorumludurlar (GK. m. 183/3).

Yine ithalat vergilerine tâbi eşyanın geçici depolanmasından veya tâbi tutulmuş olduğu gümrük rejiminin uygulanmasından doğan yükümlülüklerden birinin yerine getirilmemesi halinde yükümlü, “ithalat vergilerine tâbi eşyanın geçici depolanmasından veya tâbi tutulduğu gümrük rejiminin uygulanmasından doğan yükümlülükleri yerine getirmesi gereken kişi ya da ilgili rejime tâbi tutulması için konulmuş şartlara uyması gereken kişi”⁹⁷ olarak belirlenmektedir (GK. m. 184/ 3).

Serbest bölgelerde bulunan ithalat vergilerine tâbi eşyanın, bu kanuna aykırı olarak tüketilmesi veya kullanılması halinde yükümlü, “eşyayı tüketen veya kullanan; buna iştirak eden ve tüketime veya kullanımın bu kanuna aykırı olduğunu bilen veya normal olarak bilmesi gereken kişilerdir”. “Gümrük idarelerinin kaybolan eşyayı serbest bölgede tüketilmiş veya kullanılmış saydığı ve bu fıkranın uygulanmasına imkân bulunmadığı hallerde, eşyanın gümrük idarelerince bilinen en son kullanıcısı, gümrük vergilerini ödemekle yükümlü kişi”⁹⁸ olarak belirlenmektedir (GK. m. 185/3).

İhracat açısından ise, kanuna aykırılık, eşyanın gümrük beyannamesi sunulmadan (GK. m. 189) ya da tam veya kısmî muafiyet hükümlerine aykırı şekilde gümrük bölgesi dışına çıkarılması (GK. m. 190) şeklinde ortaya çıkabilmektedir. Söz konusu eşyayı gümrük bölgesi dışına çıkaran, bu fiile iştirak eden, beyanda bulunulması gerektiğini bildiği veya bilmesi gerektiği halde bulunmayan kişiler,

alanın da gümrük vergisinden sorumlu olacağı örneği hakkında bkz. Thoma/Böhm/Kirchhainer, s. 38.

⁹⁶ Antrepo rejiminde antrepo işleten, dahilde işleme rejiminde rejim hak sahibi ya da geçici depolama yeri işleten kişiler örneği hakkında bkz. Witte/Wolffgang, s. 314; Thoma/Böhm/Kirchhainer, s. 38.

⁹⁷ Geçici depolama yeri veya antrepoda bulunan eşyanın, işleticinin gerekli tedbirleri almaması sonucu çıkan yangında, kısmen veya tamamen yanması ya da parlayıcı ve patlayıcı özelliği nedeniyle ayrı yere konması gereken eşyanın diğer eşyalarla birlikte muhafaza edilmesi sonucunda diğer eşyaların zarar görmesi durumunda ithalat vergilerine tâbi eşyanın geçici depolanmasından veya tâbi tutulduğu antrepo rejiminin uygulanmasından doğan yükümlülükleri yerine getirmesi gereken kişi olarak sorumlu tutulacağı hakkında bkz. Kılıç, s. 411.

⁹⁸ Topluluk Gümrük Kodu’nun 205’inci maddesinin 3’üncü fıkrasında aynı şekilde belirlenen kişiler için bkz. Witte/Wolffgang, s. 322. Ayrıca bkz. Cevdet Bozkurt, “Serbest Dolaşımda Olan Eşya ile Olmayan Eşyanın Serbest Bölgede Tüketilmesinin ÖTV Karşısındaki Karşılaştırmalı Durumu”, **Mali Çözüm Dergisi**, S. 103, Ocak-Şubat 2011, (Serbest Bölgede Tüketim), s. 171.

gümrük vergilerinden sorumludur (GK. m. 189/3)⁹⁹. Gümrük Kanunu'nun 189'uncu maddesi anlamında sorumluluğun doğabilmesi için objektif anlamda kusurlu hareket edilmiş olması yeterlidir. Beyanda bulunma zorunluluğunun ya da aynı şekilde taşınan eşya içeriğinin gerçekte bilinmiyor olması bu değerlendirmenin yapılmasında bir önem taşımamaktadır¹⁰⁰. İştirak eden açısından da o eşyanın çıkışından önce beyanname verilmesi gerektiğini bilme veya bilmesi gerekme durumunun varlığı aranmaktadır. İştirak eden bu şekilde hukuka aykırı hareket edilmesine ortak olmaktadır. Gümrük beyannamesinin verilmesi gerektiğini kişisel olarak bilmiyor olma kişinin iyiniyetli sayılmasına yeterli olamamaktadır¹⁰¹. Tercihli tarife uygulamalarına bu kapsamda tâbi olan eşyaların ihracında yükümlü, beyanda bulunan ya da kendisi adına beyanda bulunulan kişilerdir. Dolaylı temsil durumunda temsil edilen de borçlu olarak değerlendirilmektedir¹⁰². Son olarak ithali ya da ihracı yasak ya da kısıtlamaya tâbi tutulan eşyaların ithali ya da ihracı durumunda da sayılan tüm bu kişilerin yükümlülükleri yine gündeme gelmektedir. (GK. m. 191).

c. Gümrük Yükümlüleri Arasındaki Temsil İlişkisi

(1) Genel Olarak

Temsil, bir kimsenin, hüküm ve sonuçları başka bir kişinin hukuk alanında doğmak üzere o kişinin ad ve hesabına hukukî işlem gerçekleştirmesi demektir¹⁰³.

⁹⁹ Gümrük bölgesi dışına çıkarma hareketini gerçekleştiren kişiye göre borçlu belirlenmektedir. Bu noktada kişinin eşya ile hukukî ilişkisinin niteliği, mülk olma sıfatı, eşyayı ele geçirme yönteminin hukuka uygun olup olmaması bir önem taşımamaktadır. Yani eşyayı gümrük sınırları dışına çıkaran kişi hırsız da olsa bu durumda gümrük vergisinin borçlusu olabilir. Eşyanın taşındığı araçları sevk ve idare eden kişilerin de – taşıdığı yükün gerçek içeriğini bilmiyor olsa bile – eşyanın hukuka uygun olarak gümrük bölgesinden çıkarılmasını sağlaması gerekmektedir. Aksi takdirde fiili işleyen kişiler olarak gümrük vergisi borcundan sorumlu tutulmaları söz konusu olabilecektir. Bkz. Witte, Art. 210, Rz. 5, s. 1621. Ayrıca bkz. Witte/Wolffgang, s. 324.

¹⁰⁰ Avrupa Birliği gümrük hukuku kapsamında açıklamalar için bkz. Witte, Art. 210, Rz. 2, s. 1621.

¹⁰¹ Sübjektif unsur olarak eşyanın hukuka aykırı şekilde gümrük bölgesi dışına çıkarıldığını bilme ya da bilmesi gerekme hususunun Topluluk Gümrük Kodu m. 201/3, 203/3, 205/3 (GK. m. 181/3, 183/ 3-c, 185/3) düzenlemelerindeki gibi olduğu yönünde bkz. Witte, Art. 210, Rz. 6, s. 1621, 1622.

¹⁰² Thoma/Böhm/Kirchhainer, s. 39.

¹⁰³ Fikret Eren, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 21. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2017, s. 441; Safa Reisoğlu, **Türk Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, Yirmibeşinci Bası, Beta Yayınevi, İstanbul 2014, s. 148, 149; Hüseyin Hatemi ve Emre Gökyayla, **Borçlar Hukuku Genel Bölüm**, 2. Bası, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2012, s. 100; Mehmet Ayan, **Borçlar Hukuku (Genel Hükümler)**, Genişletilmiş 9. Baskı, Mimoza Yayınları, Konya 2015, s. 208; M. Murat

Gümrük uygulamasında zamanla işlemlerin iş bölümü çerçevesinde gerçekleşmesi ve dış kaynaklı hizmetlerin geniş kapsamlı olmaları gümrük işlemleri açısından da başka kişiler adına hareket etme imkânı sağlanmasını ve gümrüklerdeki hukukî işlemlerin bu alanda yetkilendirilmiş kişiler vasıtasıyla yapılmasını gerektirmiştir¹⁰⁴. Gümrük Kanunu'nun 5'inci maddesi, gümrük işlemlerinde temsil ilişkisinin çerçevesini çizmekte ve bu maddede temsil ilişkisi, gümrüklerde işlem yapmak isteyen bütün kişilere verilmiş bir hak¹⁰⁵ olarak düzenlemektedir.

Gümrük Kanunu'nun 5'inci maddesine göre göre temsil ilişkisi doğrudan ya da dolaylı olarak kurulabilmektedir¹⁰⁶. Temsilci, doğrudan temilde “*başkasının adına ve hesabına hareket eder*”. Dolaylı temilde ise, “*kendi adına; ancak, başkasının hesabına hareket eder*” (GK. m. 5/3). Bu noktada “*adına ve hesabına hareket*” etme hali, temsil ilişkisinin türünü ve içeriğini belirlemede anahtar bir rol oynamaktadır¹⁰⁷.

İnceoğlu, **Borçlar Hukukunda Doğrudan Temsil**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2009, s. 7; Merve Nur Baş, “Gümrük Müşavirlerinin Mesleki Faaliyetleri Kapsamında Dolaylı Temsil Yetkileri ve Hukuki Sorumlulukları”, **Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi**, S. 6 (1), Ankara 2016, s. 199. Topluluk Gümrük Kodu'nun (Gümrük Kanunu'nun 5'inci maddesine karşılık gelen) 5'inci maddesi kapsamında temsile ilişkin açıklamalar için bkz. Witte, Art. 5, Rz. 1, s. 92; Tschiederer, s. 117.

¹⁰⁴ Bu imkânın aynı zamanda temsil esası (*Alm. Repräsentationsprinzip*) olarak ifade edilmesi hakkında bkz. Witte, Art. 5, Rz. 1, s. 92; Selen, Gümrük İşlemleri, s. 159. Gümrüklerde iş takibine ilişkin düzenleme (GK m. 225) hakkında aynı yönde bkz. Nural, s. 650 - 652. Borçlar genel hukuku açısından da temsilin, uzmanlığın büyük bir rol oynadığı alanlardan biri olduğu; günümüzde iş hayatının zorunlu olarak iş bölümüne dayandığı hakkında bkz. Necip Kocayusufpaşaoğlu, **Borçlar Hukukuna Giriş Hukuki İşlem Sözleşme**, 5'inci Tıpkı Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul 2010, s. 621. Temsil olmadan bütün işlemleri bizzat yapabilmenin güç olduğu hakkında bkz. Şerner Akyol, **Türk Medeni Hukukunda Temsil**, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2009, s. 26. Aynı yönde bkz. Eren, s. 448.

¹⁰⁵ Avrupa Birliği Gümrük Hukuku'nda temsilci tayin etmenin bir hak olduğu yönünde açıklamalar için bkz. Witte, Art. 5, Rz. 4, s. 92, 93; Lux, s. 69; Fuchs, s. 57; Summersberger, s.13; Beck/Bendix/Huchatz, s. 53. Alman hukuku açısından kişilerin kendini temsil ettirme ve yardım alma haklarına ilişkin açıklamalar için bkz. Funda Başaran Yavaşlar, **Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü -Hukuk Devleti Bakış Açısıyla-**, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2013, (Alman Vergilendirme Usulü), s. 123 vd. Ayrıca 1615 sayılı Gümrük Kanununu uygulamasında temsil hakkında yönelik açıklamalar için bkz. B. Çelik, Gümrük, s. 37, 38.

¹⁰⁶ Tuncer, Gümrük, s. 204; Nural, s. 17. Topluluk Gümrük Kodu kapsamında açıklamalar için bkz. Witte, Art. 5, Rz. 9, s. 96; Lux, s. 240; Ayrıca bkz. Şentürk Çıldır ve Hüseyin Denizhan, **Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu**, 2. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2016, s. 71.

¹⁰⁷ Topluluk Gümrük Kodu kapsamında aynı yönde açıklamalar için bkz. Witte, Art. 5, Rz. 9, s. 96; Fuchs, s. 58. Örneğin gümrük beyannamesinin eşya sahibi adına hareket eden doğrudan ya da dolaylı temsilciler aracılığıyla da verilebildiği, bu durumda beyannameyi imzalayan temsilcilerin, beyan sahibi sıfatıyla, gümrük idarelerine karşı sorumlu oldukları, bu sorumluluk çerçevesinde vergi yükümlülüğü üstlenildiğinden beyan sahibi olmak açısından aranan şartların temsilci açısından da aranacağına yönelik açıklamalar için bkz. Thoma/Böhm/Kirchhainer, s. 29. Ayrıca bkz. Selen, Gümrük İşlemleri, s. 159. Topluluk Gümrük Kodu'nda (ve dolayısıyla

(2) Doğrudan Temsil

Doğrudan temsilde, temsilci temsil olunan adına ve hesabına hareket etmekte ve buna bağlı olarak temsilcinin yaptığı hukukî işlemlerin sonuçları temsil edilen kişinin şahsında doğmaktadır (TBK m. 40-48). Temsil kapsamında yapılan işlem ikinci bir devir işlemi yapılmasına gerek kalmaksızın kendiliğinden ve doğrudan temsil olunanın hukuk alanında doğmaktadır (TBK m. 40/1)¹⁰⁸. Bu sonuç, Gümrük Kanunu'nun 5'inci maddesinde de doğrudan temsil için aynı şekilde kabul edilmektedir¹⁰⁹. Doğrudan temsilde temsilci, bağımsız bir şekilde hareket etmektedir ve tek başına karar verme yetkisine sahiptir. Dolayısıyla gümrükleme sürecinde yapılacak işlemin seçilmesine ve işlemin içeriğini tayinde tamamen serbesttir. Bu yöndeki irade beyanı temsilci tarafından üretilmektedir¹¹⁰.

Gümrük Kanunu'na göre kamu kurumları (devlet, belediye, il özel idareleri) ile diğer kamu tüzel kişilerinin ya da özel kişilerin (şirketlerin) kendilerini temsile yetkili elemanları, doğrudan temsil yoluyla/yetkisiyle tüm gümrük işlemlerini takip edip sonuçlandırır¹¹¹. Aynı şekilde *“kara, deniz ve havayolu işletmeleri ile nakliyeciler kuruluş temsilcileri, taşıdıkları eşyanın sadece transit işlemlerini doğrudan temsil yoluyla takip edebilirler.”* (GK m. 225/2).

Doğrudan temsilciler, temsil ettikleri kurum ve şirketler adına gümrük beyannamelerini imzalama, tebligatı kabul etme, itiraz etme gibi, hukukî sonuç doğuran tasarruf ve işlemleri yürütebilmektedir¹¹². Tüzel kişilerin tüm organları

Gümrük Kanunu'nda) açıkça düzenlenmemiş olmasına rağmen alt temsil ilişkisinin de gümrük işlemlerinde söz konusu olabileceğinin göz önünde bulundurulması gerektiği; hattâ alt temsil ilişkisinin gümrük uygulamalarının olağan akışı içerisinde kural olduğu hakkında bkz. Witte, Art. 5, Rz. 10a, s. 97. Genel borçlar hukuku açısından alt temsil hakkında açıklamalar için bkz. Kocayusufpaşaoğlu, s. 664; Akyol, s. 259 vd.

¹⁰⁸ Eren, s. 444, 445; Kocayusufpaşaoğlu, s. 631, 632; Akyol, s.151, 152; Reisoğlu, s. 151; Ayan, s. 211; İncoğlu, s. 46-94. Ayrıca bkz. Baş, s. 200.

¹⁰⁹ Topluluk Gümrük Kodu'nun kapsamında açıklamalar için bkz. Witte, Art. 5, Rz. 9a, s. 97; Summersberger, s. 14, 15.

¹¹⁰ Genel borçlar hukuku bakımından aynı yönde bkz. Eren, s. 445; İncoğlu, s. 44.

¹¹¹ Tuncer, Gümrük, s. 204. Ayrıca bkz. Saygılıoğlu/Gerçek, s. 142; Selen, Gümrük İşlemleri, s. 159; Çıldır/Denizhan, s. 73.

¹¹² *“Beyanname imzalanabilmesi, tahakkukun tebellüğü ve itiraz gibi hukuki sonuç doğuran tasarruf ve işlemler dahil, tüm gümrük işlemlerinin takibinde; çalıştığı şirket tarafından sigorta ettirildiğine ilişkin Sosyal Güvenlik Kurumu aylık sigorta primleri bordrosu, şirketi temsil etmeye yetkili olduğunu gösterir temsil belgesini haiz olması ve temsil belgesinin Ticaret Sicil Gazetesinde yayımlanması ve konuya ilişkin Ticaret Sicil Tüzüğü'nün 104 üncü maddesi uyarınca düzenlenen Ticaret Sicil Tasdiknamesinin ilgili gümrük idaresine ibrazı zorunludur. Özet beyan ve taşıdıkları eşyanın sadece transit işlemlerini yapacak kara, deniz ve havayolu işletmeleri ile*

hukukî işlem yapma ve iradesini açıklama bakımından yetkili değildir. Türk Medenî Kanunu'nda ve Türk Ticaret Kanunu'nda hangi organların tüzel kişiyi kanunen temsile yetkili olduğu belirtilmektedir. Temsil yetkisi kanunda belirlenmeyen diğer organların tüzel kişiyi bağlayıcı irade açıklamasında bulunabilmeleri için ise, iradî temsil ilişkisinin kurulmuş olmasına ve temsil yetkisine ihtiyaç duyulmaktadır¹¹³.

Gerçek kişilerin gümrük işlemlerinin doğrudan temsil yoluyla takibi ise, *“geçerli vekaletnameye istinaden ticari miktar ve mahiyet arz etmeyen eşyanın ve özel kullanıma mahsus taşıt araçlarının gümrük işlemleri ile ilgili olarak mümkündür”* (GK. m. 225/1).

(3) Dolaylı Temsil

Genel olarak Türk Borçlar Kanunu'nun 40'inci maddesinin 3'üncü fıkrasında düzenlenen dolaylı temsil ilişkisinde, temsilci, temsil olunan adına hareket etmemektedir¹¹⁴. Hukukî işlemin sonuçları öncelikle temsilcinin şahsında doğmaktadır. Daha sonra temsilci, kendi şahsında doğan alacak ve borçları aralarındaki iç ilişkiye göre alacağın devri ve borcun üstlenilmesi yoluyla temsil olunana devretmekle yükümlüdür¹¹⁵. Gümrük Kanunu anlamında da bir temsil ilişkisinin dolaylı olması bakımından belirleyici olan husus başkası hesabına yetkilendirilmiş olmaktır¹¹⁶. Dolaylı temsil vasıtasıyla üçüncü kişilerle yapılan işlemlerde doğan haklar ve borçlar ilk önce temsilcinin hukuk alanında doğmaktadır. Daha sonra bu haklar ve borçlar temsilci tarafından ikinci bir işlemle temsil olunana

nakliyeciler kuruluş temsilcilerinde söz konusu şartlar aranmaz.” (GY. M. 561/4-a). Ayrıca bkz. Saygılıoğlu/Gerçek, s. 142.

¹¹³ Organların irade beyanının tüzel kişiliği bağlaması hakkında açıklamalar için bkz. Kocayusufpaşaoğlu, s. 629. Bununla birlikte tüzel kişilerin organlarını temsilci olarak tanımlamanın mümkün olmadığı, organın irade beyanının bizzat tüzel kişinin irade beyanı olduğu hakkında bkz. Eren, s. 446. Organların tüzel kişinin temsilcisi değil bizzat kendisi olduğu ve irade beyanının da tüzel kişinin sayıldığı yönündeki görüşün hâkim olması hakkında bkz. Kocayusufpaşaoğlu, s. 628.

¹¹⁴ Dolaylı temsilin kaynağının Türk Borçlar Kanunu (TBK m. 532) ve Türk Ticaret Kanunu'nda karışık düzenlendiği; komisyon sözleşmesinde ve taşıma işleri komisyonculuğunda (TTK m. 917-930) dolaylı temsilin sonuçlarının düzenlenmesi hakkında bkz. Eren, s. 446.

¹¹⁵ Halûl N. Nomer, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler (6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'na Göre Hazırlanmış)**, Gözden Geçirilmiş 11'inci Bası, Beta Yayınevi, İstanbul 2011, s. 92, 93.

¹¹⁶ Topluluk Gümrük Kodu açısından aynı yönde bkz. Witte, Art. 5, Rz. 10, s. 97; Summersberger, s. 15.

devredilmektedir. Bu noktada temsilcinin başkası hesabına işlem yapma niyeti söz konusu değilse ortada dolaylı bir temsil ilişkisinin olduğundan da bahsedilemez¹¹⁷.

Gümrük Kanunu'na göre "gümrük müşavirleri", "posta idaresi ya da hızlı kargo taşımacılığı yapan şirketler" her türlü gümrük işlemlerini dolaylı temsil yoluyla takip ve sonuçlandırmaya yetkili kılınmaktadır (GK. m. 225/1; GY. m. 561)¹¹⁸. Yine aynı düzenlemeler gereği gümrük müşavirlerinin doğrudan temsil yolu ile gümrüklerde iş takip edebilmeleri mümkün değildir¹¹⁹. Gümrük işlemlerinin teknik bilgi ve tecrübe gerektirmesi nedeniyle, eşya sahibinin gümrük işlemlerini bizzat takip edip sonuçlandırması güçlük arz etmektedir. Bu nedenle, gümrük müşavirleri, eşya sahibi adına (kendi hesabına) hareket ederek gümrük işlemlerini yürütmektedir¹²⁰. Bu özellikleri gereği gümrük müşavirliği mesleği bir güven kurumu olarak değerlendirilmektedir¹²¹.

Gümrük müşaviri ile temsil olunan arasındaki hukukî ilişkinin niteliği bir vekâlet sözleşmesi olmakta; bu sözleşme kapsamında gümrük müşavirine dolaylı temsil yetkisi verilmekte ve bu sayede gümrük müşaviri vekâlet verenin iradesine uygun olarak gümrük mevzuatı ile ilgili iş görme ve işlem yapma borcu altında

¹¹⁷ Cevdet Yavuz, **Türk, İsviçre ve Fransız Medeni Hukuklarında Dolaylı Temsil**, İstanbul Üniversitesi Yayınları No: 3126, İstanbul 1983, (Dolaylı Temsil), s. 18 vd.; Eren, s. 447; Kocayusufpaşaoğlu, s. 630, 631; Akyol, s. 57-61; Reisoğlu, s. 149; Ayan, s. 210, 211; İnceoğlu, s. 43.

¹¹⁸ Hızlı kargo taşımacılığı yapan firmaların dolaylı temsil yetkisi hakkında ayrıca bkz. A. Kadir Özgen, "Hızlı Kargo Taşımacılığında Dolaylı Temsil", **Gümrük ve Ticaret**, Y. 11, S. 33, Ocak-Mart 2013, (Hızlı Kargo). s. 44. Gümrük işlemleri açısından kabul edilen temsil ilişkisi kural olarak iradî olmakla birlikte, istisnâ olarak temsilci olduğu kabul edilen bazı kişilere de yer verilmektedir. Bu bakımdan Gümrük Kanunu'nda hızlı kargo taşımacılığı yapan şirketlerin ve posta idaresinin dolaylı temsilci olmasına yönelik düzenlemenin içeriği kanun ile belirlenmiş bir temsil yetkisi olduğunu söylemek mümkündür. Bu kapsamda 1975 tarihli TIR Sözleşmesi uyarınca TIR karnesi hamilinin de böyle bir temsil yetkisi taşıdığı; bununla birlikte nakliye firmalarının bu kapsamda değerlendirilemeyeceği hakkında bkz. Witte, Art. 5, Rz. 29, s. 102. Ayrıca bkz. Erkut Onursal, **Mevzuat ve Tenik Yönleri ile Uluslararası Ticarete Kullanılan Belgeler**, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2018, (Belgeler), s. 223 vd.

¹¹⁹ "Eşyanın gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulmasına ilişkin faaliyetler, 5 inci madde hükümleri çerçevesinde, sahipleri ile bunların adına hareket edenler tarafından doğrudan temsil yoluyla veya gümrük müşavirleri tarafından dolaylı temsil yoluyla takip edilir ve sonuçlandırılır...."(GK. m. 225/1). Ayrıca bkz. Terzi, Dış Ticaret, s. 217.

¹²⁰ Tuncer, Gümrük, s. 204; Saygılıoğlu/Gerçek, s. 142; Selen, Gümrük İşlemleri, s. 153, 154. Gümrük müşavirlerinin sorumluluğuna ilişkin açıklamalar için ayrıca bkz. Muammer Tanrıvermiş, "Gümrük Vergilerinin Ödenmesinde Gümrük Müşavirlerinin Sorumluluğu", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S. 3, Mart 2008, (Gümrük Müşavirleri), (www.lebiblyalkin.com.tr , E.T. 01.02.2017). Avrupa Birliği Gümrük Hukuku kapsamında açıklamalar için bkz. Thoma/Böhm/Kirchhainer, s. 29.

¹²¹ Çıldır/Denizhan, s. 72. Kişilerin, uzman bir kişinin faaliyetlerinden yararlanmak, hukukî durumları basitleştirmek, sadece belirli kişilerin sahip olduğu imkânlarla sözleşme yapabilmek gibi sebeplerle doğrudan yerine dolaylı temsili tercih ettikleri hakkında bkz. Baş, s. 201.

girmektedir¹²². Gümrük müşavirlerine dolaylı temsil kapsamında verilecek vekâletnamede asgarî ölçüde yer alması gerektiği belirtilen şartlar (GY. m. 561/3) arasında tarafların karşılıklı sorumluluk ve yükümlülüklerinin yer almasının gerekmesi, dolaylı temsil ilişkisinin bir vekâlet sözleşmesi çerçevesinde kurulacağını doğrulamaktadır. Bu bakımdan temsilci ile temsil olunan arasındaki ilişkinin hüküm ve sonuçlarının Türk Borçlar Kanunu'nun 502'nci ve devamı hükümleri gereğince belirlenmesi gerekmektedir.

Gümrük müşavirlerinin her türlü gümrük işlemini takip ederek sonuçlandırabilmeleri mümkündür. Gümrük müşavir yardımcıları ise, bir gümrük müşavirinin yanında çalışarak onun adına gümrük idarelerinde iş takip edebilmektedirler (GK. m. 226/1, 2)¹²³. Bu bakımdan gümrük müşavir yardımcılarının beyan sahibini değil; yanında çalıştıkları gümrük müşavirini temsil etmeleri söz konusudur¹²⁴. Nitekim gümrük müşavir yardımcılarının ve stajyerlerin fiil ve hareketlerinden doğacak malî sorumluluk, yanında çalıştıkları gümrük müşavirine aittir (GK. m. 226/4). Ceza yaptırımını gerektiren fiillerden dolayı sorumluluk ise, suç ve cezaların şahsîliği ilkesi gereği ancak bunları işleyenlere aittir¹²⁵.

¹²² Dolaylı temsilde çoğu zaman iç/temel ilişkiyi bir vekâlet sözleşmesinin oluşturduğu; bununla beraber dolaylı temsili esas alan sözleşmenin komisyon sözleşmesi olması hakkında bkz. Yavuz, Dolaylı Temsil, s. 26; Kocayusufoğlu, s. 630. Temsil ilişkisinin vekâlet sözleşmesi kapsamında kurulabileceği hakkında ayrıca bkz. Nomer, s. 92. Dolaylı temsilci sıfatıyla gümrük müşaviri ile temsil olunan arasındaki sözleşmenin vekâlet sözleşmesi olması hakkında bkz. Baş, s. 202-204. Ayrıca vekâlet sözleşmesinin tanımı, unsurları hakkında açıklamalar için bkz. Cevdet Yavuz, **Türk Borçlar Hukuku Özel Hükümler**, Yenilenmiş 10. Bası, Beta Yayınevi, İstanbul 2014, (Özel Hükümler), s. 1153 vd.; Haluk Tandoğan, **Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri C. II**, Dördüncü Tıpkıbasım, Evrim Basım-Yayın-Dağıtım, İstanbul 1989, s. 355; Murat Aydoğdu ve Nalan Kahveci, **Türk Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri (Sözleşmeler Hukuku)**, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 2. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2014, s. 776. Ayrıca bkz. Ercan, Uyuşmazlıklar, s. 190.

¹²³ “Gümrük müşavir yardımcıları bir gümrük müşavirinin yanında çalışır ve onun adına gümrük idarelerinde iş takip edebilirler. Gümrük müşavir yardımcılarının gümrüklerde iş takibine ilişkin sınırlandırmalar yapmaya Gümrük Müsteşarlığı (Gümrük ve Ticaret Bakanlığı) yetkilidir” (Bkz. GK. m. 226/2). Buna karşın “Stajyerler, gümrük idarelerinde iş takibi yapamaz.” (GK. m. 226/3). Ayrıca bkz. Terzi, Dış Ticaret, s. 220 vd.

¹²⁴ Çıldır/Denizhan, s. 72.

¹²⁵ Kılıç, s. 443. Ayrıca bkz. Mehmet Şimşek, **Anayasal İlkeler Karşısında Vergi Kabahat ve Yaptırımları**, Adalet Yayınevi, Ankara 2016, (Kabahat), s. 126.

(4) Temsil Yetkisi

Temsil ilişkisi, genel olarak “başkasının nam ve hesabına hareket ederek, irade beyanı ile temsil ettiği kişiyi, hak sahibi veya borçlu kılma sonucunu doğuran” hukukî ilişkidir¹²⁶. Temsil yetkisi ise, bu kapsamda “temsil olunan ad ve hesabına hukukî işlem yapma yetkisi” olarak tanımlanmakta ve yetkinin içeriği, gerçekleştirilecek hukukî işleme göre belirlenmektedir¹²⁷. Temsil yetkisi hizmet akdi ya da vekâlet gibi bir sözleşme dolayısıyla verilmektedir; ancak bu zorunlu değildir¹²⁸. Gümrük işlemleri için Gümrük Kanunu’nun 5’inci maddesi kapsamında kurulan temsil ilişkisi, hukukî niteliği itibarıyla bir iradî temsil ilişkisidir¹²⁹. Kural olarak temsil ilişkilerinde, temsil olunan tarafından tek taraflı ve varması gerekli bir irade beyanı ile belli bir şekil şartına tâbi olmaksızın temsil ilişkisi kurulmaktadır¹³⁰. Ancak gümrük işlemleri açısından kurulan temsil ilişkisinde temsilcinin, sahip olduğu temsil yetkisine ilişkin (yetki) belgesini gümrük idarelerine ibraz etme zorunluluğu bulunmaktadır (GK. m. 5/3). Bu nedenle temsil belgesinin yazılı olması, kanunî bir zorunluluktur. Temsil ilişkisinin doğrudan ya da dolaylı olmasına göre Gümrük Yönetmeliği’nin 561’inci maddesinde, temsil belgesinin şekline ilişkin, ayrı şekil şartları getirilmektedir.

Doğrudan temsile yetkili kişiler, belirtilen işleri yapabilmeleri için temsile yetkili olduklarını gösteren ve ticaret sicil gazetesinde yayımlanmış bir temsil belgesini gümrüklere bildirmek ve belgelerini ibraz etmek zorundadır (GY. m. 561/

¹²⁶ Eren, s. 441. Temsilci tanımıyla bağlantılı açıklama için bkz. Candan, Kanunî Temsil, s. 7.

¹²⁷ Bkz. TBK m. 41/I. Ayrıca bkz. Eren, s. 451 ve 454.

¹²⁸ Vekâlet ile temsil yetkisi kavramları bazen eş anlamlı olarak da kullanıldığı (vekâletname = temsil belgesi; vekâleten = temsilen); bununla birlikte, vekâlet sözleşmesi ile temsil yetkisini birbirinden ayırmak gerektiği; vekâlet ilişkisinin iki taraflı ve borçlandırıcı işlem olduğu, bir sözleşme niteliğini taşıdığı; vekâlet sözleşmesi ile vekilin, vekâlet verene karşı bir işin görülmesi hususunda borç altına girdiği; bu borcu yerine getirebilmek için temsil yetkisine ihtiyaç olduğu; temsil yetkisi ile vekilin, vekâlet veren adına hukukî işlem yapabildiği; buna karşın temsil yetkisinin tek taraflı bir irade beyanı ile verildiği hakkında bkz. Kocayusufpaşaoğlu, s. 626, 627; Akyol, s. 9,10; Reisoğlu, s. 152; Hatemi/Gökyayla, s. 101; Nomer, s. 92; Ayan, s. 209. Ayrıca Avrupa Birliği hukuku açısından bkz. Witte, Art. 5, Rz. 30 vd., s. 103.

¹²⁹ Genel vergi hukuku açısından iradî temsil hakkında açıklamalar için bkz. Erginay, s. 64, 65; Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 75; Mutluer/Dayanç, s. 66; Karakoç, Genel Vergi, s. 213; Şenyüz/Yüce/Gerçek, Vergi Hukuku, s. 116-118; Candan, Kanunî Temsilci, s. 7. Genel borçlar hukuku açısından iradî temsil olması hakkında bkz. Eren, s. 447; Kocayusufpaşaoğlu, s. 621; Akyol, s. 163; Ayan, s. 210; İncoğlu, s. 101.

¹³⁰ Eren, s. 451 ve s. 454; Kocayusufpaşaoğlu, s. 635; Akyol, s. 103; Nomer, s. 94; Hatemi/Gökyayla, s. 100, 101; Ayan, s. 212. Avrupa Birliği hukuku açısından da aynı yönde bkz. Witte, Art. 5, Rz. 38, s. 105. Temsilin yalnızca sözleşmelerle değil, tek taraflı hukukî işlemlerle de uygulama alanı bulabileceği hakkında bkz. Eren, s. 442.

4)¹³¹. Doğrudan temsilci beyanda bulunurken doğrudan temsilci olduğunu beyan etmemiş veya beyan etmiş olsa dahi geçerli bir temsil yetkisi olmaksızın hareket etmiş ise, gümrük vergisinin yükümlüsü kendisi olacaktır¹³².

Dolaylı temsil yoluyla gümrük müşavirlerinin gümrük idarelerinde iş takip edebilmeleri için, eşya sahibi tarafından verilmiş noter onaylı bir vekâletnamenin¹³³ ibraz edilmesi gerekmektedir. Vekâletnamede en az, “ *tarafların açık adresleri, vergi daireleri ve vergi daireleri sicil numaraları*”, “*yapılacak işlerin amacı, kapsamı*”, “*tarafların Kanunda yer alanlara ilaveten belirlemeleri gereken karşılıklı sorumluluk ve yükümlülükleri*”, “*vekaletname yeri, tarihi ve varsa süresi*”, “*temsilin türü*” hususlarına yer verilmesi gerekmektedir (GY. m. 561/3). Dolaylı temsilci ile temsil olunan/eşya sahibi arasındaki vekâlet sözleşmesinin geçersiz olması temsil yetkisinin idareye karşı geçersiz olması sonucunu doğurabilmektedir¹³⁴.

Gümrük Kanunu’nun 5’inci maddesi anlamında temsil ilişkisi, gümrük mevzuatında düzenlenen tasarruf ve işlemler ile gümrük idarelerindeki işleri yürütmek üzere kurulmaktadır. Bu bakımdan Gümrük Hukuku’nda temsil yetkisine, yalnızca gümrük beyannamesinin verilmesi ya da gümrükleme süreci ile ilgili benzer işlemlerin yapılması değil, hukukî başvuru süreçlerinde gerçekleştirilmesi gereken işlemler de dahil edilmektedir¹³⁵. Gümrük idaresine bir izin başvurusunda bulunulması gibi aktif bir davranışla ya da tahakkuk belgesinin kabul edilmesi gibi pasif bir davranışla da temsil yetkisinin kullanılması söz konusu olabilmektedir¹³⁶.

¹³¹ Ayrıca bkz. Saygılıoğlu/Gerçek, s. 142. Avrupa Birliği gümrük hukuku bakımından temsil yetkisinin yazılı olma zorunluluğu ve eğer (kişinin sık temsilci değiştirmesi ya da vekâletnamenin açık olmaması gibi sebeplerle) vekâletnamenin ya da temsil ilişkisinin geçerli olmadığı yönünde şüphe doğarsa idare tarafından yeni bir temsil belgesinin istenebileceği hakkında bkz. Beck/Bendix/Huchatz, s. 53, 54. Temsilin türü ve içeriğinin alenî olmasının bir ilke olması (*Alm. Offenkundigkeitsprinzip*); aksi takdirde yetkisiz temsile ilişkin sonuçların uygulanması hakkında bkz. Summersberger, s. 15.

¹³² Kılıç, s. 403.

¹³³ “*Ancak kamu kurum ve kuruluşlarınca verilecek vekâletnamelerde noter onayı aranmaz.*” (GY. m. 561/3- Ek cümle).

¹³⁴ Baş, s. 200.

¹³⁵ Temsil ilişkisi kapsamında yapılacak işlemlerin gümrük mevzuatında belirtilmiş olması gerektiğinden, gümrük mevzuatı ile bağlantılı başka alanlarda Gümrük Kanunu’nun 5’inci maddesi anlamında temsilin uygulanabilmesi mümkün değildir. Bu duruma örnek olarak kefalet verilmektedir. Kefalet, bazı durumlarda gümrük hukukunun konusunu oluştursa da kural olarak kefalet sözleşmesinin yapılması Borçlar Hukuku’nu ilgilendirdiğinden, özel hukuk karakteri taşımaktadır. Aynı durum gümrük idaresinin yapmış olduğu özel hukuk sözleşmesi niteliği taşıyan satış ve kiralama sözleşmeleri açısından da geçerlidir. Topluluk Gümrük Kodu açısından bu yönde yapılan değerlendirmeler için bkz. Witte, Art. 5, Rz. 6e, s. 94.

¹³⁶ Topluluk Gümrük Kodu’nda da paralel içerikteki temsil düzenlemesi hakkında bkz. Witte, Art. 5, Rz. 6, s. 93; Summersberger, s. 13. Buna karşın Gümrük Kanunu’nun 37’nci maddesi

Ayrıca, temsil ilişkisi, gümrükleme işlemleri arasında hukukî işlem benzeri fiiller bakımından da söz konusu olabilmektedir. Bu tür fiillerde gerçekleştirilen harekete kanunda bir sonucun bağlanmış olması gerekmektedir¹³⁷. Hukuka aykırı işlem ve tasarrufların ise, temsil edilen adına sonuç doğurabilmesi mümkün değildir. Eğer temsilci, gümrük mevzuatı kapsamında izin verilemeyen bir davranışı gerçekleştirmiş ise, o işlem bakımından temsilci olarak değerlendirilemeyecek¹³⁸; yetkisiz bir temsil söz konusu olacağından, hukuka aykırı işlemin hüküm ve sonuçlarının da kendi adına ve hesabına doğması gerekecektir¹³⁹.

Yetkinin belirli bir zaman dilimiyle sınırlandırılmış olması durumunda bu sürenin sona ermesiyle; belirli bir iş kapsamında verilmiş ise, bu işin bitirilmesi suretiyle; bunların dışında, temsil yetkisinin geri alınması, ayrılma, ölüm, gaiplik kararı, fiil ehliyetinin kaybı, iflâs ve tüzel kişiliğin sona ermesi durumunda temsil yetkisi sona ermektedir¹⁴⁰.

(5) Temsil İlişkisinin Sonuçları

Genel borçlar hukuku açısından belirli bir iş kapsamında temsil yetkisinin verilmiş olması, o işin hiçbir zaman temsil olunan tarafından bizzat yapılması (hakkını ve) imkânını ortadan kaldırmamaktadır¹⁴¹. Bu bakımdan Gümrük Hukuku'nda da temsilin ilk sonucu temsil olunanın da gümrük işlemlerini bizzat

gereğince eşyanın gösterilen yere bırakılması ya da 98'inci ve devamı maddeler uyarınca eşyanın (sırf) depolanması durumlarında olduğu gibi maddî fiillerde (*Alm. Realakt*) icra edilmesinin temsil ilişkisi içerisinde değerlendirilebilecek işlem kapsamına girmediği hakkında Topluluk Gümrük Kodu'nun 38'inci ve 98 vd. maddeleri örnek gösterilerek yapılan açıklamalar için bkz. Witte, Art. 5, Rz. 6c, s. 94. Aynı şekilde temsilin ancak hukukî işlemlerin yapılmasında söz konusu olduğu (TBK. m. 40 vd.) maddî fiiller bakımından (işleme, ikametgâh kurma, bulunmuş eşya vs.) temsil ilişkisine başvurulamayacağı; bununla birlikte hakkın kullanılmasının ve borcun ifasının maddî fiillerle yapıldığı hallerde bunları yapanın üçüncü kişi temsilci olarak değil, yardımcı kişi olarak tanımlanabileceği; hukukî işlem benzerinde de temsilin mümkün olduğu; kişiye sıkı sıkıya bağlı hakların kullanımında temsilin mümkün olmadığı hakkında bkz. Eren, s. 442. Aynı yönde bkz. Kocayusufpaşaoğlu, s. 622; Akyol, s. 201; Ayan, s. 208.

¹³⁷ Topluluk Gümrük Kodu'nda da paralel içerikteki düzenlemeler kapsamında iade edilmesi gereken gümrük vergisinin temsil edilen kişi adına alınması (ahz-u kabz yetkisi) bu duruma örnek gösterilmesi hakkında bkz. Witte, Art. 5, Rz. 6b, s. 93.

¹³⁸ Witte, Art. 5, Rz. 6d, s. 94.

¹³⁹ Yetkisiz temsilin sonucunun, temsil olunan hakkında hüküm ve sonuç doğurmayacağı hakkında bkz. Eren, s. 470, 471.

¹⁴⁰ Temsil yetkisini sona erdiren haller ve sona ermenin hüküm ve sonuçları hakkında açıklamalar için bkz. Eren, s. 464 – 470; Kocayusufpaşaoğlu, s. 685 vd.; Akyol, s. 413 vd.; Reisoğlu, s. 157; Hatemi/Gökyayla, s. 103, 104; Ayan, s.214, 215; İnceoğlu, s. 264 vd.

¹⁴¹ Eren, s. 443; Kocayusufpaşaoğlu, s. 628.

yapabileceğidir. Gümrük Kanunu'nun 5'inci maddesinde, bir başka kişi adına veya hesabına hareket ettiğini beyan etmeyen ya da bir temsil yetkisine sahip olmadığı halde, başka bir kişi adına ya da hesabına hareket ettiğini beyan eden kişinin, kendi adına ve kendi hesabına hareket ediyor sayılacağı düzenlenmektedir. Bu bakımdan temsilin sonuçları değerlendirilirken öncelikle geçerli bir temsil ilişkisinin olup olmadığına bakılmalıdır. Bu düzenleme dışında temsilin gümrük işlemleri açısından sonuçlarına işaret eden ayrıntılı bir düzenlemeye yer verilmediğinden özel hukukta temsilin sonuçlarının uygun düştüğü ölçüde göz önünde bulundurulması gerekmektedir¹⁴².

Doğrudan temsil durumunda gümrük idaresine karşı ilk elden sorumlu olan kişi eşya sahibidir. Çünkü doğrudan temsilci, eşya sahibi adına ve hesabına temsil yetkisini kullanmaktadır¹⁴³. Dolayısıyla yapılan hukukî işlem, ikinci bir işleme gerek kalmaksızın hüküm ve sonuçlarını doğrudan temsil olunan kişinin hukuk alanında doğurur¹⁴⁴.

Özel hukuk ilişkilerinde, dolaylı temsilci sıfatıyla yapılan hukukî işlemlerin tüm hüküm ve sonuçları dolaylı temsilcinin hukuk alanında doğmaktadır ve üçüncü kişilerin temsil olunana doğrudan başvurabilmesi mümkün değildir. Dolaylı temsil ilişkisi kapsamında gerçekleştirilen gümrük işlemlerinde ise, doğacak malî yükümlülüklerden temsil edilen kişinin sorumluluk hali devam etmekte; temsilci ile temsil edilen gümrük vergilerinin ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulmaktadır¹⁴⁵. Dolaylı temsilcilerin bu sorumluluğu 5911 sayılı Kanunla¹⁴⁶

¹⁴² Genel olarak temsil ilişkisi Türk Borçlar Kanunu' nundan [11.01.2011 tarih ve 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu (RG. 04.02.2011 – 27836)] alınmış bir kurum olduğundan temsil edilenle temsilci arasındaki ilişkilerin Türk Borçlar Kanunu kapsamında değerlendirilmesinin gerektiğine yönelik açıklamalar için bkz. Selman Aydın, Nurdane Topuz ve Kurtuluş Beyribey, **Gerekçeli, Notlu, İçtihatlı, 4458 Sayılı Gümrük Kanunu ve İlgili Mevzuat**, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2000, s. 45. Nitekim dolaylı ve dolaysız temsil ayrımının da genel borçlar hukukunda yapılan bir ayrım olduğu ve temsilin esas itibarıyla dolaysız temsili ifade ettiği hakkında ayrıca bkz. Eren, s. 444, 445; Kocayusufpaşaoğlu, s. 630; Reisoğlu, s. 148, 149; Nomer, s. 91; Akyol, s. 151; Ayan, s. 210, 211; İncoğlu, s. 43, 44; Baş, s. 202. Genel borçlar hukukunda temsilin sonuçları hakkında ayrıca bkz. Kocayusufpaşaoğlu, s. 673 vd. Avrupa Birliği Gümrük Hukuku açısından da, varsa öncelikle Avrupa Birliği düzenlemelerinin; daha sonra üye devletlerin iç hukukuna göre temsil ilişkisinin değerlendirileceğine yönelik açıklamalar için bkz. Witte, Art. 5; Rz.1a, s. 92 ve Rz. 40, s. 106.

¹⁴³ Saygılıoğlu/Gerçek, s. 142; Selen, Gümrük İşlemleri, s. 159. Avrupa Birliği Gümrük Hukuku açısından bkz. Thoma/Böhm/Kirchhainer, s. 29.

¹⁴⁴ Eren, s. 444.

¹⁴⁵ Tuncer, Gümrük, s. 204. Ayrıca bkz. Saygılıoğlu/Gerçek, s. 142; Selen, Gümrük İşlemleri, s. 154. Avrupa Birliği Gümrük Hukuku açısından bkz. Thoma/Böhm/Kirchhainer, s. 29.

yapılan değişikle sınırlanmıştır. Buna göre dolaylı temsilcinin sorumluluğu, “*beyanda kullanılan verilerin yanlış olduğunu bildiği veya mesleği icabı ve mutat olarak bilmesi gerektiği*” durumlarda söz konusu olmaktadır. Bu durumda gümrük müşaviri, kendisine ibraz edilen belgeleri, gümrük mşavirinde olması gereken bilgi birikimi ve uzmanlıkla incelendiğinde herhangi bir olumsuzluk görmemiş ise, bunlara istinaden dolaylı temsilci sıfatıyla beyanda bulunduğu için gümrük vergilerinden sorumlu olmayacaktır¹⁴⁷. Bu bakımdan, ilgili düzenleme gümrük vergilerinin, dolaylı temsilin Borçlar Hukuku’ndaki hukukî sonuçlarından doğrudan etkilenmemesi için getirilen özel bir düzenleme olarak nitelendirilmelidir¹⁴⁸. Objektif olarak değerlendirildiğinde gümrük müşavirinin mesleği icabı beyanda kullanılan verilerin yanlış olduğunu bilmesi gerektiği sylenabiliyor ise, gümrük vergilerinden sorumlu olacaktır¹⁴⁹. Bu kapsamda sorumluluğun belirlenebilmesi için gümrük müşavirinin işini vekâlet sözleşmesi gereği sadakat ve özenle yapma; müvekkilinin iradesine, talimatlarına ve menfaatlerine uygun hareket etme ve onun zararına olabilecek davranışlardan kaçınma yükümlülüğü çerçevesinde hareket edip etmedięi¹⁵⁰ ve ayrıca tcir sıfatı gereği basiretli bir tcir gibi hareket edip etmediği yönlerinden değerlendirme yapılması gerekmektedir¹⁵¹.

¹⁴⁶ “5911 Sayılı Gümrük Kanunu İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” (RG. 07.07.2009-27281).

¹⁴⁷ Kılıç, s. 443; İsmail Grselli, “Gümrük Müşavirlerinin Vergi ve Cezalar Karşısındaki Sorumlulukları”, **Gümrük Dergisi**, Y. 21, S. 80, Temmuz-Eylül 2012, s. 6, 7.

¹⁴⁸ Bu anlamda Gümrük Hukuku’nda dolaylı temsilcinin sorumluluğunun özel hukuktakine nazaran daha ağır olduğu hakkında bkz. Baş, s. 201. Avrupa Birliği gümrük hukuku bakımından dolaylı temsilci olmanın beraberinde getirdiği dezavantajlar hakkında bkz. Summersberger, s. 15.

¹⁴⁹ Bu sorumluluk ölçüsünün gerek ithalat gerekse GK. m. 188, 190 ve 194 kapsamı vergi yükümlülükleri için de geçerli olduğu hakkında bkz. Kılıç, s. 443.

¹⁵⁰ Bkz. TBK m. 506. Ayrıca bkz. Yavuz, zel Hükümler, s. 1188; Tandoğan, s. 407-450; Aydoğdu/Kahveci, s. 784. Temsil ilişkisi vekâlet akdine dayalı olarak kurulmuşsa vekilin işin görülmesi dolayısıyla kendisine intikal edenleri, vekâlet verene vermekle yükümlü olduğu ve bu borcun kanuna dayandığı hakkında bkz. Nomer, s. 92, 93. Gümrük müşavirinin vekâlet sözleşmesinden kaynaklanan bu sorumluluklarını nasıl yerine getireceğine yönelik açıklamalar için bkz. Baş, s. 204-209. Ayrıca birlikte vekâlet sebebiyle birden fazla kişinin vekil olması durumunda birden fazla vekilin birlikte hareket etmesi ve müvekkile karşı birlikte müteselsil sorumluluğu hakkında bkz. Yavuz, zel Hükümler, s. 1226-1238. Dolaylı temsil yetkisi veren veklette, vekâlet veren ile vekilin muamele yaptığı üçüncü kişi arasında doğan hukukî ilişki hakkında bkz. Yavuz, zel Hükümler, s. 1238 vd.

¹⁵¹ örneğin ithalatta gözetim uygulamasına tâbi bir eşyanın kıymetinin beyan edilmesi bakımından gümrük müşavirinin basiretli bir tacir gibi hareket etmesi gerektiği, gümrük müşavirinin takip ettiği gümrük işlemleri çerçevesinde hangi durumlarda vergi kaybının ortaya çıkacağını bilmediğinin ya da tahmin edemediğinin dşnlemeyeceği hakkında bkz. Rfet Dağ, Sami Ceyhan ve Mehmet Ballı, **Gümrük Kıymet Uyuşmazlıkları**, Gümrük ve Ticaret Müfettişleri Derneği İktisadi İşletmesi, Ankara 2014, s. 77.

ç. Gümrük Yükümlüleri Arasındaki Müteselsil Sorumluluk

(1) Gümrük Kanunu Anlamında Müteselsil Sorumluluk

Gümrük Kanunu'nun 192'nci maddesinde “*aynı gümrük vergilerinin ödenmesinden birden fazla yükümlünün sorumlu olduğu hallerde, bunların söz konusu vergilerin ödenmesinden müştereken ve müteselsilen sorumlu olduğu*” düzenlenmektedir¹⁵². Gümrük yükümlülüğü, ithalatta (GK. m. 181-185) ve ihracatta (GK. m. 188-191) her bir vergiyi doğuran olay açısından ayrı ayrı düzenlenmektedir. Bu düzenlemelerde birden fazla kişinin gümrük yükümlülüğüne yer verildiğinden, ilgili kişiler arasında müteselsil sorumluluk da söz konusu olmaktadır¹⁵³. Müteselsil sorumluluk, kaynağını Borçlar Hukuku'ndan alan bir kavramdır. Nitekim Gümrük Kanunu'nun bu düzenlemesinin de borçlar hukuku temelinde yorumlanması gerekmektedir¹⁵⁴.

¹⁵² Bkz. Nural, s. 586, 587; Oktar, Türk Vergi Sistemi, s. 252. Bir tüzel kişiliğe bağlı olarak verilen gümrük müşavirliği hizmeti ile vergi kaybına neden olan olaylar açısından Gümrük Kanunu'nun 229'uncu maddesinde de özel bir müteselsil sorumluluk düzenlemesi mevcuttur. Bu düzenleme gümrük kabahatlerini ilgilendirdiğinden, üçüncü bölümde, gümrük kabahatlerden sorumluluk ile ilgili başlık altında değerlendirilmektedir. Ayrıca bkz. Tanrıvermiş, Gümrük Müşavirleri, (www.lebibyalkin.com.tr, E.T. 01.02.2017).

¹⁵³ Topluluk Gümrük Kodu'nun (Gümrük Kanunu'nun 192'nci maddesine tekabül eden) 213'üncü maddesi kapsamında açıklamalar için bkz. Witte/Wollfgang, s. 306; Witte, Art. 213, Rz. 1, s. 1639; Fuchs, s. 28; Beck/Bendix/Huchatz, s. 53, 54; Tschiederer, s. 100. Buna ek olarak Gümrük Kanunu'nun 65'inci maddesi gereğince gümrük beyannamesini kontrol eden memurlar bakımından ve gümrük müşavirleri ile ilgili olarak yine 229'uncu maddede müteselsil sorumluluk halleri düzenlenmiştir. Gümrük Kanunu anlamında bu kişilerin de gümrük idaresi karşısında yükümlü sayıldıklarını (GK. m. 3/11) belirtmek gerekmektedir. Ayrıca bkz. Saygılıoğlu/Gerçek, s. 142; Barış Bahçeci, “Türkiye’de Kamu Alacaklarının Müteselsil Sorumluluk Yoluyla Tahsili Eğilimi ve Gümrük Kanunu Uygulaması” Ankara **Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 60, S. 3, Y. 2011, s. 425; Çıldır/Denizhan, s. 72.

¹⁵⁴ Aynı yönde bkz. Rüfet Dağ, “Vergi Kaybına Neden Olan Durumlar Karşısında Gümrük Müşavirliğinin Müteselsil Sorumluluğu”, **Yaklaşım Dergisi**, Temmuz 2015, E.T. 07.10.2016, (www.yaklasim.com, E.T. 07.11.2016); Yüksel Aksu, “Vergi Hukukunda Müteselsil Sorumluluk Kavramı ve Bu Bağlamda Gümrük Müşavirlerinin Sorumluluğu”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Y. 35, S. 281, Şubat 2012, s. 175. Topluluk Gümrük Kodu'nda ve Uygulama Yönetmeliğinde müteselsil sorumlulukla ilgili bir tanımlamaya yer verilmediği, genel borçlar hukukundaki anlamından içeriksel olarak farklılığa yol açacak bir düzenlemeye yer vermenin tercih edilmediği ve bu kavramın biliniyor kabul edildiği hakkında bkz. Witte, Art. 213, Rz. 2, s. 1639. Aynı durumun genel olarak (Alman) vergilendirme usûlü bakımından da geçerliliği ve buradan hareketle -her ne kadar açıkça düzenlenmiyor olsa da- vergi hukukunda müteselsil sorumlu tutulan kişilerin borcun tamamından sorumlu olacağı hakkında bkz. Seer in: Tipke/Lang, Steuerrecht, §6, Rz. 59, s. 238; Walter Hübschmann, Ernst Hepp, Armin Spitaler ve Heide Boeker, **Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, Loseblattsammlung**, Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln 2008, AO/FGO, Art. 44, Rz. 5, s. 3.

Gümrük Kanunu'nda yer verilen müteselsil sorumluluk kanundan doğan müteselsil borçluluğun bir türü olması nedeniyle Türk Borçlar Kanunu'nun sözleşme hukuku ile ilgili kuralları arasında 162'nci madde ve devamı düzenlemelerinden yararlanılarak açıklanmaya çalışılmaktadır¹⁵⁵. Müteselsil borçluluk, tek alacaklı karşısında birden fazla kişinin borçlu olduğu; alacaklının her bir borçlu ile ayrı bir borç ilişkisinin ve bu borç ilişkileri arasında hukukî yönden bağımlılığın bulunduğu durumlarda söz konusudur¹⁵⁶. Borçluların her biri borcun tamamından sorumlu olup (TBK. m. 162) *“alacaklı, borcun tamamının veya bir kısmının ifasını, dilerse borçluların hepsinden, dilerse yalnız birinden”* isteyebilmektedir (TBK. m. 163/1). Müteselsil borçluların sorumluluğu, borç ödenene değin devam etmekte; bu suretle vergi alacağı birden fazla borçluya dağıtılmış olmaktadır¹⁵⁷. İşte müteselsil sorumluluk da müteselsil borçluluğun sorumluluk boyutunu vurgulamak ve borçluların alacaklı karşısında, bu yükümlülüklerini yerine getirme konusundaki mecburiyetlerini ifade etmek üzere kullanılan bir kavramdır¹⁵⁸.

Vergi borcundan kaynaklanan hakların yerine getirilmesini, geniş bir güvence altına alma amacıyla, kanun koyucu belirli şartlar altında birden fazla kişinin aynı edimi yerine getirmek üzere bu şekilde birlikte sorumlu olmasını düzenleyebilmektedir. Çünkü müteselsil sorumluluk, çatışan karşılıklı menfaatleri bir ölçüde dengeye oturtma ve menfaati daha fazla korunmaya muhtaç olan tarafa ayrıcalıklı konum sağlama işlevi görmektedir. Alacaklı tarafta bulunan devletin karşılaşılabileceği risklere karşı korunma düşüncesi ağır basmaktadır¹⁵⁹. Bu

¹⁵⁵ Aynı yönde ve ayrıca bazı hallerde müteselsil sorumluluğu ifade etmek üzere müteselsil borçluluk kavramının da kullanıldığı; ancak bu kavramların farklı anlamlar taşıdığı hakkında bkz. Ali Haydar Yağcıoğlu, **Haksız Fiil Sebebiyle Aynı Zarardan Birden Fazla Kimsenin Müteselsil Sorumluluğu**, Adalet Yayınevi, Ankara 2014, s. 7, 8. Alman Medenî Kanunu'nun müteselsil sorumluluğu düzenleyen 421'inci maddesi kapsamında benzer açıklamalar için bkz. Witte, Art. 213, Rz. 3, s. 1640. Genel borçlar hukukunda kanundan doğan müteselsil sorumluluk hakkında bkz. Eren, s. 83; Hatemi/Gökyayla, s. 326; Ayan, s. 37; Kadir Berk Kapancı, **Birlikte Borçlulukta Borçlular Arası İlişkiler**, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2014, s. 51.

¹⁵⁶ Nomer, s. 317,318; Reisoğlu, s. 443; Hatemi/Gökyayla, s. 325 ve 327; Ayan, s. 35; Kapancı, s. 24.

¹⁵⁷ Witte, Art. 213, Rz. 8, s. 1642; Seer in: Tipke/Lang, Steuerrecht, §6, Rz. 59, s. 238; Hübschmann/Hepp/Spitaler/Boeker, AO/FGO, Art. 44, Rz. 4-5, s. 2,3.

¹⁵⁸ Müteselsil sorumluluk kavramının Borçlar Hukuku'nda sözleşmenin kötü ifası ya da hiç ifa edilmemesi halinde ya da sözleşme dışı haksız fiil niteliği taşıyan davranışlarda da sorumluluğun türünü ifade etmek üzere kullanıldığı hakkında bkz. Yağcıoğlu, s. 8.

¹⁵⁹ Avrupa Birliği gümrük hukuku kapsamında açıklamalar için bkz. Andrascek-Peter/Braun, s. 209. Alman vergi hukukunda müteselsil sorumluluğun alacaklıya teminat sağlama aracı olması hakkında bkz. Hübschmann/Hepp/Spitaler/Boeker, AO/FGO, Art. 44, Rz. 4, s. 2. Müteselsil borçluluğun alacaklıyı en rahat ve teminat altında bulunduran borçluluk türü olduğu; bu sayede

düzenlemeden ötürü müteselsil sorumluluk ilişkisinde borçlular arasında ileri sürülebilecek itiraz ve def'iler (TBK. m. 164); alacaklının haklarına halef olma (TBK. m. 168) gibi hususlarda Türk Borçlar Kanunu düzenlemelerine başvurulması gerekmektedir. Kanunda aksi düzenlenmediğinden, borcun paylaşılması (TBK. m. 167) açısından gümrük vergisinde müteselsil borçluların, borcun tamamında eşit paya sahip olduğu sonucuna varılmaktadır¹⁶⁰.

Gümrük idaresi, her bir yükümlüden tamamen ya da kısmen yükümlülüğün yerine getirilmesini talep edebilmekte ve toplam yükümlülük sona erene dek tüm borçluların yükümlülüğü devam etmektedir. (TBK. m. 166). Gümrük borcunun tamamı veya bir kısmının ifası, borçluların hepsinden ya da yalnızca birinden isteyebilmektedir. Gümrük vergisi borcunun birden fazla yükümlüsünün bulunması halinde yükümlü/borçlu sayısı kadar borç ilişkisinin doğması söz konusudur. Ancak bir eşya açısından gümrük vergisi sadece bir kez doğabileceği için birden fazla ve birbirinden bağımsız borcun doğması söz konusu değildir. Her biri alacaklı gümrük idaresine karşı asıl borcun tamamından asıl borçlu sıfatıyla sorumlu tutulmakta ve aynı hukukî sebeple borç altına girilmiş olduğundan birden fazla borçlu birbirine ifa amacındaki birlik ile bağlanmış olmaktadır¹⁶¹.

bir nevi kefalet ilişkisinin kurulduğu; alacaklıya karşı borçlu tarafta sorumlu olmayı da üstlenme anlamına geldiği hakkında bkz. Hatemi/Gökyayla, s. 325; Kapancı, s. 24, 25. Genel anlamda zarar görene karşı müteselsil sorumluluk kurumunun amacı ve işlevi bakımından zikredilen bu amaç ve işlevler hakkında bkz. Yağcıoğlu, s. 38. Müteselsil sorumluluğun gümrük hukukunda tahsilat imkânını güçlendirme niteliği hakkında bkz. Bahçeci, s. 425. Genel olarak sorumluluk kurumunun vergi alacağını güvence altına alma; verginin tahsilini kolaylaştırma ve tahsilat süresini kısaltma amaçları hakkında bkz. Öncel, Sorumluluk, s. 41; Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 72, 73; Karakoç, Genel Vergi, s. 215-217; Şenyüz/Yüce/Gerçek, Vergi Hukuku, s. 92.

¹⁶⁰ Türk Borçlar Kanunu'nun 168'inci maddesindeki düzenlemenin halefiyetin kabul edildiği hallerden biri olduğu ve halefiyetin sonuçları hakkında bkz. M. Kema Oğuzman ve M. Turgut Öz, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler Cilt – 1**, Gözden Geçirilmiş 11. Bası, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2013, s. 269, 270; Reisoğlu, s. 446; Hatemi/Gökyayla, s. 332; Ayan, s. 41. Ayrıca aralarındaki rücu ilişkisi bakımından, kanunda açıkça düzenlenmese dahi rücuun taraflar arasında şartlarının gerçekleşmiş olması halinde söz konusu olabileceği hakkında bkz. Barlass, s. 164 vd.

¹⁶¹ Genel borçlar hukukunda azınlıktaki bir görüşe göre müteselsil borçluluğun pasif tarafı birden fazla kişiden oluşan dar anlamda bir tek borç ilişkisi meydana getirdiği; ancak çoğunluk ve günümüzde kabul edilen görüşte, borçlu sayısı kadar borç ilişkisinin doğduğu ve borçluların adetâ borçlardan oluşan demetin bir sapı gibi olduğu ve aralarında ifa amacındaki ayniyet nedeniyle amaç birliği bulunduğu hakkında açıklamalar için bkz. Kapancı, s. 23-31. Bu görüş farklılığına ilişkin açıklamalar için ayrıca bkz. Hatemi/Gökyayla, s. 326; Ayan, s. 35.

(2) Mütteselsil Sorumluluğun Uygulanması

Gümrük idarelerinin hangi ölçüde bir ya da birden fazla gümrük yükümlüsüne başvurabileceğini belirlerken takdir yetkisini gümrük vergisi ödevine uygun düşecek şekilde kullanmak zorundadır¹⁶². Çünkü özel hukuka ait mütteselsil sorumluluk kavramının idare hukukuna egemen olan ilkelerle hayata geçirilmesi gerekmektedir¹⁶³. Bu yöndeki takdir yetkisinin kanunî sınırlar dahilinde, ölçülülük ilkesinin gereklerini karşılayacak şekilde vergi alacağının güvenli ve kesin bir şekilde tahsilinin sağlanabilmesi göz önünde bulundurularak kullanılması gerekmektedir¹⁶⁴. Yine yönelinecek mütteselsil borçlunun/borçluların takdirinde (kanuna aykırılık nedeniyle gümrük vergisi borcu doğmuş ise) gümrük kanununa aykırılığın derecesi; kanuna aykırı hareket eden kişinin kastının derecesi; temsil yetkisi kapsamında hareket edilip edilmediği; verginin tahsilinin gerçekleştirilebilirliği; hangi yükümlünün ödemeye hazır olduğu; usûl ekonomisi ve ödenecek verginin miktarı gibi kriterler de göz önünde bulundurulmalıdır¹⁶⁵. Bununla birlikte mütteselsil sorumluluğun konusunu gümrük vergileri oluşturmaktadır. Mütteselsil sorumlu olunan vergi alacağına bağlı olarak suç ya da

¹⁶² Witte/Wollfgang, s. 306; Witte, Art. 213, Rz. 4, s. 1640; Summersberger, s. 97; Tschiederer, s. 100. Ayrıca birel işlemlerde takdir yetkisinin kullanılması hakkında açıklamalar için bkz. C. Kaya, Takdir Yetkisi, s. 113, 114.

¹⁶³ Alman vergilendirme usûlü açısından bkz. Seer in: Tipke/Lang, Steuerrecht, §6, Rz. 59, s. 238; Hübschmann/Hepp/Spitaler/Boeker, AO/FGO, Art. 44, Rz. 6, s. 3.

¹⁶⁴ Başvurulacak yükümlü seçilirken vergiyi talep hakkının (*Alm. Steueranspruch*) doğduğu yükümlünün tercih edilmesi gerektiği ve borçlunun seçimindeki tercihin de idarî işlemde bağımsız olarak yazılı şekilde gerekçelendirilmesinin gerektiği hakkında bkz. Witte, Art. 213, Rz. 4 - 6, s. 1640; Thoma/Böhm/Kirchhainer, s. 36. Ayrıca takdir yetkisinin bir özelliği olarak vergi idaresinin tercihte bulunma yetkisi hakkında açıklamalar için bkz. Oytun Canyaş, **İdarenin Takdir Yetkisinin Saptanması**, Mali Akademi Yayınları, Ankara 2012, (Takdir Yetkisi), s. 27 vd. Yine yetkisiz temsil söz konusu ise genel hükümler açısından doğacak sonuçlar hakkında bkz. Oğuzman/Öz, s. 248 vd. Buna karşın gümrük idaresinin, gümrük alacağını; gümrük müşaviri ya da eşya sahibinden aralarında sıra gözetmeksizin tahsil edebileceği görüşü için bkz. Dağ, (www.yaklasim.com), E.T. 07.11.2016).

¹⁶⁵ Topluluk Gümrük Kodu'nun 213'üncü maddesi kapsamında açıklamalar için bkz. Witte, Art. 213, Rz. 7 a - 7e, s. 1641 - 1642; Beck/Bendix/Huchatz, s. 57. Mütteselsil sorumluların malvarlığının belirleyici olabileceği, malvarlığı daha çok olanın daha az olana tercih edilmesinin takdir yetkisinin hukuka uygun kullanımına örnek olabileceği hakkında bkz. Hübschmann/Hepp/Spitaler/Boeker, AO/FGO, Art. 44, Rz. 46, s. 13, 14. Buna karşın ithalat işlemlerinin gümrük müşavirleri aracılığıyla yapıldığı ve gümrük müşavirinin de yükümlü olduğu durumlarda gümrük vergilerinin müşterek ve mütteselsil sorumluluk gereğince aralarında sıra gözetmeksizin istenebileceği hakkında bkz. Aksu, s. 177, 178. Aynı yönde Dş. VDDGK. 25.1.2012 tarih ve E. 2010/361; K. 2012/20, (www.kazanci.com.tr), E.T. 31.07.2017).

kabahatin işlenmesi söz konusu ise, burada cezaların şahsiliği ilkesi gereğince yaptırımın muhatabının yalnızca hareketi gerçekleştiren kişi olması gerekmektedir¹⁶⁶.

Gümrük Kanunu'ndaki vergiyi doğuran olaya ilişkin düzenlemeler esas alındığında aralarında müteselsil sorumlu olduğu düzenlenen kişiler, hareket eden, iştirak eden, satın alan ve diğer yükümlülük sahipleri şeklinde sınıflandırılmaktadır¹⁶⁷. Bu anlamda ilk olarak hareket eden kişi (*Alm. der Handelnde*) beyanda bulunan (GK. m. 181/2), kaçakçı (GK. m. 182/3)¹⁶⁸, eşyayı gümrük gözetiminden çıkaran (GK. m. 183/3)¹⁶⁹, ilgili rejime dair yükümlülüklerini ihlâl eden (GK. m. 184/3)¹⁷⁰ ve eşyayı serbest bölgede tüketen ya da kullanan kişi (GK. m. 185/3)¹⁷¹ olarak değerlendirilmektedir¹⁷².

İştirak ise, eşyanın hukuka aykırı şekilde gümrük bölgesine sokulmasına, eşyanın gümrükten çekilmesine, kullanılmasına ya da tüketilmesine katılmak anlamına gelmektedir. Objektif anlamda iştirak fiiline subjektif bilme unsurunun da eklenmesi gerekmektedir. İştirak eden kimse, hareketin şekli anlamda gümrük kurallarına, gümrüklendirme sürecine aykırılık oluşturduğunu biliyorsa ya da

¹⁶⁶ “...adına tescilli serbest dolaşıma giriş beyannamesi muhteviyatı "kalsiyum karbonat" ticari isimli eşyanın gerçekte "siyah çay" olduğundan bahisle davacı gümrük müşavirliği şirketi hakkında ek olarak tahakkuk ettirilen gümrük vergisi üzerinden hesaplanarak karara bağlanan para cezasına vaki itirazın reddine dair işlemin iptali” istemiyle açılan davada ceza sorumluluğunun şahsiliği ilkesi gereği, cezalar bakımından ithalatçı ile gümrük müşavirlik şirketi arasında müşterek ve müteselsil sorumluluk söz konusu olmadığından ithalat işlemlerinin gümrük müşaviri aracılığıyla gerçekleştirildiği ve eşyanın gümrük vergileri kısmen veya tamamen ödenmeksizin yurda girişinin yapılması durumunda, vergiler üzerinden hesaplanarak alınan ceza kararının, anılan eylemi gerçekleştiren kişi adına olması gerektiğinden, Mahkemece, gümrük müşaviri adına ceza kararı alınabilmesi için gerekli koşulların olayda gerçekleşip gerçekleşmediği hususunun incelenmesi suretiyle karar verilmesi gerekirken, bu yapılmadan verilen kararda hukuki isabet görülmediği hakkında bkz. Dş. 7. D. 28.11.2014 tarih ve E. 2011/7767; K. 2014/6538, (Özel Arşiv). Temsil ilişkisinin olduğu durumlarda (KK m. 8) gümrük kabahatlerinden sorumlulukla ilgili açıklamalar “Gümrük Kabahatlerinde Sorumluluk” başlığı altında yapılmaktadır.

¹⁶⁷ Witte/Wolffgang, s. 306; Summersberger, s. 110-114; Thoma/Böhm/Kischhainer, s. 36 – 39.

¹⁶⁸ Topluluk Gümrük Kodu'nun 202'nci maddesinde yer alan kanuna aykırı ithalat durumunda hareket eden kişi ile ilgili örnek ve açıklamalar için bkz. Witte, Art. 202, Rz. 32 – 39, s. 1541 – 1545.

¹⁶⁹ Topluluk Gümrük Kodu'nun 203'üncü maddesinde yer alan, eşyanın kanuna aykırı şekilde gümrük gözetiminden çıkarılması durumunda hareket eden kişi ile ilgili örnek ve açıklamalar için bkz. Witte, Art. 203, Rz. 17, s. 1569.

¹⁷⁰ Topluluk Gümrük Kodu'nun 204'üncü maddesi kapsamında eşyanın geçici depolanmasından veya tâbi tutulduğu gümrük rejiminin uygulanmasından doğan yükümlülükleri yerine getirmesi gereken ya da rejim şartlarına uyması gereken kişi hakkında örnek ve açıklamalar için bkz. Witte/Wolffgang, s. 321; Witte, Art. 204, Rz. 65- 69, s. 1601, 1602.

¹⁷¹ Topluluk Gümrük Kodu'nun 205'inci maddesi kapsamında eşyayı serbest bölgede kullanan, tüketen kişi hakkında örnek ve açıklamalar için bkz. Witte/Wolffgang, s. 322.

¹⁷² Witte/Wolffgang, s. 306; Thoma/Böhm/Kirchhainer, s. 35.

(mantıken/hakkaniyet gereği) bilmesi gerekiyorsa, bu hareketlerle bağlı olacaktır. Bilmek burada objektif olarak vergiyi doğuran olayın objektif şartlarının bilinmesini ifade eder. Bilme zorunluluğu, ağır ihmal sonucunda bilmeme halini de kapsamaktadır. Bu da her bir olayın kendi şartlarına göre değerlendirilmesi gereken bir durumdur ve hukuka aykırılık bilincinin olması şart değildir. Bu durumda iştirak edenin kişisel becerileri ve özel bilgisi ile de bağlı olunamaz. Çünkü Gümrük Kanunu, gümrük borcunu doğuran maddî vakıaların her birinde, mantık gereği bilme (bilmesi gerekme) halini göz önünde bulundurmaktadır. Sonuç olarak “ortalama bir iştirakçi” açısından kişisel bilgi eksiği ve yeteneksizliği kişiyi iyiniyetli saymaya yeterli olmamaktadır¹⁷³.

Bunun dışında ilgili eşyayı edinen ve gümrük borcunun ne şekilde doğduğunun perde arkasından haberdar olan ya da hakkaniyet gereği bilmesi gereken kimseler de gümrük borçlusu olarak dikkate alınmaktadır. Burada da iyiniyetin objektif olarak var olup olmadığının değerlendirilmesi esastır. Bu açıdan isbat yükü gümrük idaresindedir¹⁷⁴.

Gümrük vergisinin, eşyanın kanuna aykırı olarak gümrük gözetiminden çıkarılması sonucu doğması durumunda (GK. m. 183), ek olarak “eşyanın geçici depolanmasında veya tâbi tutulmuş olduğu gümrük rejiminin kullanılmasından doğan yükümlülükleri yerine getirmesi gereken kişiler” de sorumlu tutulmaktadır. Bunun için ne yükümlünün kusurlu olması ne de eşyanın gümrükten çekildiğinin bilinmesi ya da bilinmesinin gerekmesi söz konusudur. Gümrükleme sürecinde rejim hak

¹⁷³ Witte/Wolffgang, s. 306. Eşyanın kanuna aykırı olarak girişine iştirak eden ve girişin kanuna aykırı olduğunu bilen veya normal olarak bilmesi gereken kişilerin gümrük vergilerinden sorumlu olduğu; olayda, ihrakiye (akaryakıt ve madeni yağların deniz ve hava vasıtalarına teslimine ilişkin) beyanname(s)i adına tescil edilen davacı şirketin, anılan gemiye verilen yakıtın kapasitesinin çok üzerinde olması ve beyanname ekinde taahhütnamesi bulunan şirketin gerçekte olmadığını saptanması karşısında, normal olarak söz konusu yakıtın kanuna aykırı olarak dahilde kullanıldığını bilmesi gerekmesi nedeniyle sorumlu olacağı hakkında bkz. Dş. 7. D. 28.03.2006 tarih ve E. 2003/235; K. 2006/943, (Kılıç, s. 436). Topluluk Gümrük Kodu’nun 202’inci maddesi kapsamında kanuna aykırı ithalata iştirak eden kişiler ile ilgili örnek ve açıklamalar için bkz. Witte, Art. 202, Rz. 40 – 42, s. 1545 – 1547. Topluluk Gümrük Kodu’nun 203’üncü maddesinde yer alan, eşyanın kanuna aykırı şekilde gümrük gözetiminden çıkarılması durumunda iştirak eden kişi ile ilgili örnek ve açıklamalar için bkz. Witte, Art. 203, Rz. 18, s. 1569.

¹⁷⁴ Avrupa Birliği gümrük hukuku açısından bkz. Witte/Wolffgang, s. 306; Thoma/Böhm/Kirchhainer, s. 35. Topluluk Gümrük Kodu’nun 202’inci maddesinde yer alan kanuna aykırı olarak ithal edilen eşyayı edinen kişiler ile ilgili örnek ve açıklamalar için bkz. Witte, Art. 202, Rz. 43 – 50, s. 1547 – 1550. Topluluk Gümrük Kodu’nun 203’üncü maddesinde yer alan, kanuna aykırı şekilde gümrük gözetiminden çıkarılan eşyayı edinen kişi ile ilgili örnek ve açıklamalar için bkz. Witte, Art. 203, Rz. 19, s. 1570.

sahibi ile birlikte yer almak (*Alm. Verfahrensinhaberschaft*) yeterlidir. Burada cezalandırılabilirlik değil de vergi aslına ilişkin bir sorumluluk söz konusu olduğundan, herhangi bir kimsenin şahsî hiç bir yükümlülük ihlâli gerçekleştirmemiş olmasına rağmen sorumlu tutulması yoluna gidilebilmektedir. Bu durumdaki kişiler, kendi hâkimiyet alanlarında bulunan eşyaların doğrudan ekonomik dolaşıma girmesinin sorumluluğunu üstlenmektedirler¹⁷⁵.

Ödeme ve takas halleri gibi bir müteselsil borçlunun teminat göstermesi ya da borç için bir güvence önlemi sağlaması, diğer tüm borçlular açısından sonuç doğurmaktadır¹⁷⁶. Buna karşın kaldırma ile ilgili hükümler dar yorumlanmakta; kaldırma sonucu, bazı sübjektif şartların varlığına bağlandığından bir müteselsil borçlunun şahsında gerçekleşen kaldırma sonucunun diğer borçlulara etkisinin sınırlı değerlendirilmesi gerektiği ileri sürülmektedir. Tecil, borcu ödemekten acz, yürütmeyi durdurma ve zamanaşımı gibi diğer durumlarda ise, bir borçlu açısından var olan durum diğer müteselsil borçlulara etki etmeyecektir¹⁷⁷.

(3) Gümrük Memurlarının Müteselsil Sorumluluğu

Gümrük Kanunu'nda müteselsil sorumluluk getiren bir diğer düzenleme; Gümrük Kanunu'nun 65'inci maddesinin 4'üncü fıkrasında yer alan, "*beyannameyi kontrol edenler ile muayeneyi ve ikinci muayeneyi yapanlar, yaptıkları kontrolden veya muayeneden, gümrük vergilerinin hesaplanmasından ya da muaftiyet hükümlerinin uygulanmasından, duruma göre tek başlarına veya müteselsilen*" sorumlu olduklarına ilişkin düzenlemedir. Burada sayılan fiiller, ilgili memurun gümrük idaresi adına yerine getirdiği görevlerdir. Bu nedenle Gümrük Kanunu'nun 4'üncü maddesi göz önünde bulundurulduğunda buradaki sorumluluğu bir gümrük

¹⁷⁵ Topluluk Gümrük Kodu'nun 203'üncü maddesi bakımından yapılan açıklamalar için bkz. Witte/Wolffgang, s. 306, 307; Thoma/Böhm/Kirchhainer, s. 35. Ayrıca bu madde kapsamında yükümlülükleri bulunan diğer kişilerin sorumluluğu ile ilgili örnek ve açıklamalar için bkz. Witte, Art. 203, Rz. 20-21, s. 1570, 1571.

¹⁷⁶ Avrupa Birliği gümrük hukuku açısından bkz. Witte, Art. 213, Rz. 8 - 10, s. 1642, 1643. Ayrıca bkz. Hübschmann/Hepp/Spitaler/Boeker, AO/FGO, Art. 44, Rz. 7, s. 3.

¹⁷⁷ Witte, Art. 213, Rz. 11 - 12, s. 1643. Ödeme/takas ve güvence önlemlerinin uygulanması dışındaki tüm hallerin ilgili müteselsil borçlu açısından (diğerlerinden bağımsız olarak) sonuç doğuracağı hakkında bkz. Hübschmann/Hepp/Spitaler/Boeker, AO/FGO, Art. 44, Rz. 7 ve 33, s. 7, 10. Genel borçlar hukukunda müteselsil borçluların ileri sürebilecekleri defilerin farklı olabileceğine yönelik açıklamalar için bkz. Reisoğlu, s. 445; Hatemi/Gökyayla, s.329, 330; Ayan, s. 38, 39; Kapancı, s. 29, 30.

yükümlülüğü olarak değerlendirebilmek mümkün değildir¹⁷⁸. Burada sayılan gümrük memurlarına, denetim ve verginin hesaplanması gibi yükümlünün aleyhine olduğu düşünülebilecek uygulamaların yanı sıra muafiyet hükümlerinin uygulanması gibi yükümlünün lehine olabilecek hükümlerin uygulanmasının da sorumluluğu yüklenmektedir. Bu düzenlemedeki müteselsil sorumluluğun konusunu bir yapma borcu oluşturduğundan; sayılan görevlerin gereği gibi yerine getirilmemesi durumunda ilgili memurun/memurların uğranan kamu zararını tazmin etme sorumluluğu söz konusu olmaktadır.

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun¹⁷⁹ 71'inci maddesinde kamu zararı, *"kamu görevlilerinin kasıt, kusur veya ihmallerinden kaynaklanan mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri sonucunda kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunmasıdır"* şeklinde tanımlanmaktadır. Bu tanımdan hareketle Gümrük Kanunu'nun 65'inci maddesinde sayılan kişiler kamu görevlisi olarak, kasten ya da ihmalen gümrük mevzuatına aykırı karar, işlem ve eylemleri sebebiyle kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden oldukları takdirde ortaya çıkan kamu zararından müteselsilen sorumlu tutulacaklardır¹⁸⁰. Kamu zararını tesbit yöntemleri ise, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 71'inci ve 2006/11058 sayılı Kamu Zararlarının Tahsiline

¹⁷⁸ Bununla birlikte müteselsil sorumluluğu getirilen gümrük memurlarının vergi ödevlisi sayılması mümkündür. Vergi ödevlisi kavramının, vergi konusunda vergi idaresinin kendisinden ödev beklediği tüm kişileri kapsadığından vergi idaresinde çalışanların da vergi ödevlisi sayılması hakkında bkz. Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 71; Karakoç, Genel Vergi, s. 203; Taşdelen, s. 7. Topluluk Gümrük Kodu kapsamında açıklamalar için bkz. Summersberger, s. 98.

¹⁷⁹ 10.12.2003 tarih ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (RG. 24.12.2003-25326).

¹⁸⁰ Kamu zararının unsurları ve ayrıca Sayıştay tarafından yapılan denetim kapsamında 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun [3.12.2010 tarih ve 6085 sayılı Sayıştay Kanunu (RG. 19.12.2010 – 27790)] 7'nci maddesinde sorumlular ve sorumluluk haller arasında illiyet bağı oluşturulmasının gereği hakkında açıklamalar için ayrıca bkz. M. Kâmil Mutluer, Erdoğan Öner ve Arife Coşkun, **Sayıştay Hukuku**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul 2015, s. 148-152; A. Şeref Gözübüyük, **Yönetmelik Yargısı**, 36. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2017, s. 64-66; A. Şeref Gözübüyük ve Turgut Tan, **İdare Hukuku C.II. İdari Yargılama Hukuku**, 9. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2017, s. 96-98; Turgut Tan, **İdare Hukuku**, Güncelleştirilmiş 6. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2017, (İdare), s. 678; 657 Sayılı Devlet Memurları Kanunu (RG. 26.7.1965-12065) kapsamında devlet memurlarının görevlerini dikkat ve itina ile yerine getirmek zorunda olduğu; görevleri ile ilgili olarak idareye verdikleri zararlardan ötürü Borçlar Kanunu'nun haksız fiil esaslarına tâbi oldukları hakkında bkz. Yahya Kazım Zabunoğlu, **İdare Hukuku (Cilt 2)**, Yetkin Yayınları, Ankara 2012, s. 429. Ayrıca bkz. Metin Günday, **İdare Hukuku**, 11. Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara 2011, s. 627; Kemal Gözler, **İdare Hukuku, Cilt I.**, İkinci Baskı, Ekin Yayınları, Bursa 2009, (İdare), s. 254; Recai Akyel, "Bir Hesap Yargısı Olarak Sayıştay", **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Y. 6, S. 23, Ekim 2015, s. 16-19; Sefa Yayla, "Gümrük Gözüyle Kamu Zararı", **Gümrük Dünyası**, Y. 2012/1, S. 72, (Kamu Zararı), s. 27-30.

İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in¹⁸¹ 7'nci maddesi kapsamında kontrol, denetim, inceleme; Sayıştay'ca kesin hükme bağlama; adlî veya idarî yargılama olarak belirlenmektedir. Bu yöntemler neticesinde verilen kamu zararı hakkında bir tesbit yapılmaksızın ilgili gümrük (muayene) memuru/memurları hakkında kamu alacağının tazmini için tahsil işlemine geçilmesi mümkün değildir¹⁸². Ancak ilgili memurun hareketi, Gümrük Kanunu'nun 182'nci ve devamı maddelerinde düzenlenen kanuna aykırılık hallerinde gümrük vergisini doğuran olaylardan birinin doğumuna sebebiyet veriyor ise, gümrük memurunun kastî ya da ihmali hareketi gümrük vergisi borcunu ödemekten de sorumlu olmayı gerektiriyorsa (gümrük memurunun da yükümlü statüsüne gireceğini ve) diğer yükümlülerle birlikte Gümrük Kanunu'nun 192'nci maddesi uyarınca müteselsilen sorumlu tutulabileceğini belirtmek gerekmektedir.

¹⁸¹ 2006/11058 sayılı Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik (RG. 19.10.2006 -26324).

¹⁸² Kamu zararının tesbiti hakkında açıklamalar için bkz. Mutluer/Öner/Coşkun, s. 152, 153; Akyel, s. 6, 7. Kamu zararının davranış-kusur, kamu görevlisinin varlığı, hukuka aykırılık, zarar ve illiyet bağı unsurları hakkında açıklamalar için bkz. Gülten Şişman, "Sayıştay Yargısında Gelir Denetimi ve Kamu Zararı", **Yedinci Genç Vergi Hukukçuları Sempozyumu -Bildiri Kitabı-**, (Yetkin Yayınları), Ankara 2017, (Sayıştay), s. 246-249. Ayrıca bkz. Çelikkaya, s. 27. Ayrıca gümrük memuru olan davacının kamu görevlisi olması sebebiyle, görevi nedeniyle oluşan kamu zararından sorumluluğuna 6085 sayılı Sayıştay Kanunu kapsamında yapılacak olan yargılama sonucu karar verileceğinden, bu husus dikkate alınmadan maddi olayın yanlış değerlendirilmesi sonucu verilen kararda isabet görülmediğine yönelik karar için bkz. Dş.7. D. 23.10.2015 tarih ve E. 2012/7792; 2015/5341, (Özel Arşiv). Ayrıca kamu zararının yalnızca Sayıştay yargılaması neticesinde değil, adlî ve idarî yargılama neticesinde de tesbit edilebileceği bununla birlikte kamu zararının tesbitinde birden çok yargı yolunun belirlenmiş olmasının –ayrı yargılama usûllerinin uygulanıyor olması sebebiyle- uygulamada sorunları beraberinde getirdiği hakkında bkz. Mutluer/Öner/Coşkun, s. 153-155. Sayıştay denetiminin hukukî niteliği hakkında ayrıca bkz. Zabunoğlu, s. 76, 77; Gözübüyük, s. 64-67; Gözübüyük/Tan, s. 100-107; Günday, s. 443 vd.; Şişman, Sayıştay, s. 240-245. Kusurlu kamu görevlisine rücu hakkında açıklamalar için bkz. Yıldızhan Yayla, **İdare Hukuku**, Beta Yayınevi, İstanbul 2009, s. 387; Bahtiyar Akyılmaz, Murat Sezginer ve Cemil Kaya, **Türk İdare Hukuku**, Genişletilmiş ve Güncellenmiş 7. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2016, s. 720-724; Akyel, s. 16, 17. Memurun kişilere ve idareye karşı malî sorumluluğu ve hizmet kusuru kapsamında açıklamalar için ayrıca bkz. Tan, İdare, s. 471-474; Günday, s. 625-627; Turhan Yıldırım, **İdari Yargı**, 1. Bası, (Beta Yayınevi), İstanbul 2010, s. 253; Yıldırım/Yasin/Kaman/Özdemir/Üstün/Okay Tekinsoy, s. 940, 948-953; Kemal Gözler ve Gürsel Kaplan, **İdare Hukuku Dersleri**, 18. Baskı, Ekin Yayınları, Bursa 2016, s. 753, 754.

C. Gümrük Vergisinin Konusu

1. Genel Olarak

Gümrük vergisinin konusu eşyadır. Konu unsuru açısından yapılacak değerlendirmede, öncelikle hangi eşyaların gümrük vergisine tâbi olacağını belirlemek gerekmektedir. Eşyanın gümrük statüsü, gümrük vergisine ilişkin maddî ve şeklî yükümlülüklerin yerine getirilebilmesi ve eşyanın tâbi tutulabileceği gümrükçe onaylanmış işlem ve kullanımların belirlenebilmesi açısından önem taşımaktadır. Bir verginin tarifesi ve matrahı her ne kadar konu unsurundan farklı ve bağımsız değerlendirilse de, gümrük vergisinde tarifenin ve matrahın (gümrük kıymetinin) konu unsuru ile sıkı bağlantısı bulunmaktadır¹⁸³. Yine gümrük kıymetini ve hangi vergi oranının uygulanacağını belirleyen menşe¹⁸⁴ de gümrük vergisine bağımsız karakter sağlayan bir unsurdur¹⁸⁵. Nitekim gümrük vergisi ile ilgili uyuşmazlıklarının ihracat ya da ithalat konusu eşyanın miktarı, kıymeti, cinsi, tarifesi gibi hususlar bakımından ortaya çıktığı hususuna dikkat çekilmektedir¹⁸⁶. Bu unsurlar da gümrük vergisinin konusu başlığı altında değerlendirilmektedir.

2. Eşya Kavramı

Gümrük vergisinin konusu eşyadır. Medenî hukuk anlamında eşya, para ile ölçülebilen ve başkalarına devredilebilen, elle tutulup gözle görülebilen, yani maddî

¹⁸³ Avrupa Birliği gümrük hukuku açısından bkz. Birk/Desens/Tappe, Rz. 105, s. 32; Fehrenbacher, Rz. 36, s. 40; Möller, s. 85. Verginin konusunun, verginin soyut objesi; matrahın ise, verginin somut objesi olduğu hakkında bkz. Birk/Desens/Tappe, Rz. 102, s. 31.

¹⁸⁴ Menşein gümrük vergilerinde matrahın belirlenmesine etki ettiği hakkında bkz. Derdiyok, s. 100 vd.

¹⁸⁵ Tarife, menşe ve kıymet unsurlarının gümrük vergilendirmesinde temel unsurları oluşturduğu ve buna ilişkin bilgileri verecek kaynağın kural olarak beyan sahibi olduğu yönünde açıklamalar için bkz. Tschiderer, s. 21.

¹⁸⁶ Nevzat Saygıhoğlu, “Gümrük Vergisi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü”, **Yaklaşım Dergisi**, S. 127, Temmuz 2003, (Gümrük Vergisi), (www.yaklasim.com, E.T. 13.11.2016). Ayrıca gümrük vergisi uyuşmazlıklarının eşyanın niteliği ve kıymeti üzerine yoğunlaştığı hakkında bkz. Mehmet Çavuş, “Gümrük Vergileri İle İlgili Uyuşmazlıkların, Danıştay Kararları Doğrultusunda, İdari Aşamada Çözümü”, **Yaklaşım Dergisi**, S. 30, Ocak 2006, E-Yaklaşım, E.T. 01.02.2017, (E-Yaklaşım, www.yaklasim.com, E.T. 01.02.2017).

bir varlığı olan şeyleri ifade eder¹⁸⁷. Gümrük Kanunu’nun 3’üncü maddesinde ise, “eşya” deyiminin “*her türlü madde, ürün ve değeri*” ifade ettiği düzenlenmektedir. Bu kapsamda gümrük vergisine konu olabilecek eşyanın fiziken hareket edebilir (taşınır) olması ve ticarî değerinin olması gerekmektedir. Bu tür eşyalara elektrik enerjisi de dahil edilmektedir¹⁸⁸.

Devletlerin kanunî ödeme araçlarının (para ve benzeri) eşya olarak değerlendirilmesi mümkün değildir. Çünkü ödeme araçları, kural olarak ticarî işlemin konusunu oluşturmamaktadır¹⁸⁹. Her ne kadar eşya tanımı kapsamına giriyor olsa da “*sahte paralar ile tıbbi ve bilimsel amaçlı kullanımları nedeniyle yetkili idareler tarafından denetlenen ekonomik dolaşıma girmeyen narkotik uyuşturucu ve uyarıcı maddelerin Türkiye Gümrük Bölgesine kanuna aykırı olarak girmesi halinde, kaçakçılık ve diğer ceza koyan kanun hükümlerine göre işlem yapılacağından*”,

¹⁸⁷ Turgut Akıntürk, **Hukuka Giriş**, TC. Anadolu Üniversitesi Yayını No: 1359; Açıköğretim Fakültesi Yayını No: 726, Eskişehir 2009 , s. 97; M. Kemal Oğuzman, Özer Seliçi ve Saibe Oktay Özdemir, **Eşya Hukuku**, 20. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul 2017, s. 4 vd.; Gökhan Antalya, **Eşya Hukuku Cilt 1**, Legal Yayıncılık, İstanbul 2017, s. 15 vd.; Sanem Aksoy Dursun, **Eşya Kavramı**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2012, s. 5 ve 24, 25.

¹⁸⁸ Saygılıoğlu/Gerçek, s. 140; Mutluer/Dayanç, s. 602; Oktar, Türk Vergi Sistemi, s. 248; Öner, Türk Vergi Sistemi, s. 326; Köksal, s. 62. Eşya/mal kavramının içeriğinin Avrupa Birliği Adalet Divanı kararları ile doldurulduğu; bu kararlarda sürekli bir elektron akımından oluşan elektriğin bir yere depolanarak maddî hale getirilmesinin ve kullanıma sunulmasının mümkün olmadığı; ancak elektriğin diğer enerji sağlayıcılar gibi tüketilebilmesinin onun eşya (mal) niteliğinde olduğunu belirlediği ve bu yüzden ortak gümrük tarifesinde elektriğe de yer verildiği hakkında açıklamalar için bkz. Hacı Can, **Avrupa Birliği İç Pazar Hukuku**, Adalet Yayınevi, Ankara 2008, s. 211-213. Ayrıca bkz. Mustafa Alici, “Yurt Dışından Hizmet İthalinin Gümrük ve Vergi Mevzuatı Çerçevesinde İncelenmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 421, Eylül 2016, s. 83; Nural, s. 13, 14; Yiğit Şakar, s. 218; Candide Şentürk, **Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu’nda Yer Alan İthalat Kaçakçılığı Suçları**, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir 2016, s. 87-94. Topluluk Gümrük Kodu bakımından eşya hakkında bkz. Witte, Vor Art. 1, Rz. 5, s. 30; Witte/Rinnert, Art. 28, Rz. 13, s. 419; Fuchs/Höfinger, s. 24; Thoma/Böhm/Kirchhainer, s. 25; Fuchs, s. 25; Tschiederer, s. 18. Taşınır- taşınmaz eşya ayrımı için ayrıca bkz. Oğuzman/Seliçi/Oktay Özdemir, s. 10; Antalya, s. 49, 50; Aksoy Dursun, s. 37.

¹⁸⁹ Bu anlamda ödeme araçlarının, eşyaların dolaşımı değil, sermayenin ve ödemelerin (serbest) dolaşımı kapsamında değerlendirilmesi gerektiği; ancak kanunî ödeme araçlarının kullanım amacına göre de bir değerlendirmenin yapılarak tedavülde bulunmayan, yalnızca koleksiyon değerine sahip sikke ve diğer ödeme araçlarının da eşya (mal) niteliğinde olduğu hakkında bkz. Can, s. 211. Bununla birlikte “*itibari kıymeti tanınmış olan veya tanınacak olan ülkede tedavülde bulunan veya tedavüle çıkacak olan, kullanılmamış posta pulları, damga ve benzeri pullar; damgalı kağıtlar; banknotlar; çek defterleri; senetler; hisse senedi veya tahviller ve benzeri kıymetli evrak*” Gümrük Tarife Cetveli’nde 4907 pozisyonunda sınıflandırılmakta; vergi oranı “0” olarak belirlenmekte ve “muaf” olarak tarifede yer almaktadır. “*Tedavülde olmayan metal paralar (altın hariç)*” ise, 7118.10 pozisyonunda sınıflandırılmaktadır. (bkz. www.ekonomi.gov.tr, E.T. 14.05.2018)

gümrük vergisine konu olmayacaklardır (GK. m. 191). Yine deniz, hava gibi sahipsiz mallar da gümrük vergisine tâbi eşya sayılmamaktadır¹⁹⁰.

Haklar, hizmetler, bilgiler (know-how) gibi maddî olmayan konular ya da marka, patent gibi gayri maddî haklar gümrük vergisinin konusu dışında kalmaktadır¹⁹¹. Gayrî maddî haklar tescil edildikleri topraklara bağlı olduklarından bunlarla ilgili sınır aşan el değiştirmeler gümrük vergisinin konusunu oluşturmamaktadır¹⁹². Ancak gayrî maddî haklar ya da hizmetler, gümrük vergisine konu eşya ile bütünleştirilmiş ya da aralarında doğrudan bağlantı kurulmuş olması durumunda önemli hale gelebilmektedirler¹⁹³. Örneğin royalti ve lisans ücretleri belirli şartlar altında eşyanın gümrük kıymetine eklenerek gümrük vergisinin matrahı içinde yer alabilmekte, dolaylı olarak gümrük vergisine konu olabilmektedir¹⁹⁴.

¹⁹⁰ Avrupa Birliği hukuku açısından bkz. Witte/Wolfgang, s. 60; Fuchs, s. 36; Tschiederer, s. 18; Can, s. 212. Aynı şekilde insan bedeninin de eşya sayılmadığı, bununla birlikte insan kanının, insan bedenine ait organların, parçaların ve cesetin gümrük vergisi bakımından eşya kapsamında değerlendirildiği, bunların gümrük vergisinden istisna tutulmasının gümrük vergisi anlamında eşya olarak değerlendirilmesini engellemeyeceği hakkında bkz. Witte, Vor Art. 1, Rz. 5b, 5c, s. 30, 31.

¹⁹¹ Witte/Wolfgang, s. 60; Lux, s. 60; Thoma/Böhm/Kirchhainer, s. 25. Hizmet ithalinin ya da ihracının gümrük kurallarının uygulanacağı bir durum olmadığı; Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 39'uncu maddesine göre vergilendirme döneminin eşyanın gümrük hattından geçirildiği an olduğu; hizmet gümrük hattından geçmediğinden hizmet ithalatı kavramının ithalat kalıbına girmeyeceği, hizmetin maddî bir varlığının olmaması nedeniyle eşya olarak nitelendirilemeyeceği hizmet ithalinin de hukuken mümkün olmadığı hakkında ayrıntılı açıklamalar için ayrıca bkz. Zihni Kartal, "Hizmet İthal Edilir mi?", **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 318, Şubat 2008, s. 74, 75; Alıcı, s. 83.

¹⁹² Witte/Rinnert, Art. 28, Rz. 13, 14, s. 419. Ayrıca bkz. Can, s. 211, 212.

¹⁹³ Witte, Vor Art. 1, Rz. 5a, s. 30; Thoma/Böhm/Kirchhainer, s. 25, 26.

¹⁹⁴ Royalti ve lisans ödemelerinin gümrük kıymetine dahil olması için eşya ile ilgili ve satış koşulu olduğunu ortaya koyan kriterler hakkında açıklamalar için bkz. Sezai Kaya ve Arif Ayılçtarhan, "Gümrük Kıymetine Giren Royalti Ödemelerinde Tevkifat Uygulaması", **Mali Çözüm Dergisi**, S. 92, Mart-Nisan 2009, (Royalti ve Lisans), s. 167-169; Kadir Sarıkaya, "Royalti Lisans Ücretleri", **Gümrük Dünyası**, Y. 2012/3, S. 74, (Royalti ve Lisans), s. 68; Hakan Uçak, "Royalti ve Lisans Ödemeleri ve Gümrük Vergisi Matrahı", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S. 82, Ekim 2010, (Royalti ve Lisans), s. 192 – 195; Nevzat Bozkurt, "Royalti ve Lisans Ödemelerinin Gümrük İdaresine Beyanı ve Vergilendirilmesi Nasıl Olmalıdır", **Mali Çözüm Dergisi**, S. 104, Mart-Nisan 2011, s. 121-128, (Royalti ve Lisans), s. 124; Erdem Akılotu, "Royalti ve Lisans Ödemelerinin Beyanının Nasıl Yapılması Gerektiğine İlişkin Unsurlar ve Yaşanan Sıkıntılar", **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 383, Temmuz 2013, s. 126, 17; Haldun Yağan, "Royalti ve Lisans Ödemelerinin Gümrük Kıymeti Açısından Değerlendirilmesi", **Gümrük Dünyası**, Y. 2015/4, S. 87, (Royalti ve Lisans), s. 19 vd.; Nural, s. 116; Kerim Çoban, "Franchise veya Franchisingin Gümrük Kıymeti, KDV, Kurumlar Vergisi İle Damga Vergisi Açısından Değerlendirilmesi", **Gümrük Dünyası**, Y. 2016/1, S. 88, (Franchise), s. 13, 14; Kerim Çoban, "Gayri Maddi Hak Kazançlarının Brütleştirilmesi ve Bu Kazançların Gümrük Kıymeti ve Vergiler Yönüyle İncelenmesi", **Gümrük ve Ticaret Dünyası**, Y. 2017/3, S. 94, (Gayri Maddî Hak Kazançları), s. 23-26. Ayrıca bkz. GY. m. 56. Royalti ödemelerinin katma değer vergisi ile gelir ve kurumlar vergisi karşısındaki durumu hakkında bkz. Aykut Avşaroğlu ve Özcan Özdemir, "Royalti Ödemeleri", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S. 152, Ağustos 2016, www.lebibyalkin.com.tr, E.T. 01.02.2017, Çoban, Gayri Maddî Hak Kazançları, s. 20, 22.

Yine, ilgili eşya için ödenen bedel içerisinde, gümrük kıymetine eklenebilecek hizmet bedelleri (GK. m. 27) de dahil edilmiş ise, bu hizmet de dolaylı olarak gümrük vergisinin konusunu oluşturabilmektedir¹⁹⁵.

Gümrükleme işlemi ithal edilen eşyanın fizikî olarak gümrük sınırına getirilmesi ile başlayabilmektedir. Bu bakımdan serbest dolaşımda olan eşya statüsü kazandıktan sonra son şekli verilen eşyanın da ithalat açısından gümrük vergisine tâbi olması söz konusu değildir¹⁹⁶. Aynı özellik gereği internet üzerinden gönderilen dijital kitap, müzik, ses kaydı gümrük vergisi açısından eşya tanımı kapsamında değerlendirilmemektedir¹⁹⁷.

Gümrük vergisi, 474 sayılı Gümrük Giriş Tarife Cetveli Hakkında Kanun'a¹⁹⁸ dayanılarak her yılın sonunda Bakanlar Kurulu tarafından çıkarılan Gümrük Tarife Cetveli'nde yer alan eşyalar üzerinden ve İthalat Rejimi Kararı'nın¹⁹⁹

¹⁹⁵ Gümrük Kanunu'nun 27'nci maddesinde sayılan komisyonlar ve tellaliye; mühendislik, geliştirme, sanat ve çizim çalışmaları, plân ve taslak hazırlama hizmetleri; royalti ve lisans ücretleri ile nakliye ve sigorta giderlerinin gümrük kıymetine dahil edilebilmeleri nedeniyle gümrük vergisinin konusunu oluşturduğu hakkında bkz. Alıcı, s. 85-87; Bülent Tuna, "Royalti ve Lisans Ücretlerinin Gümrük Kıymeti Karşısındaki Durumu", **Gümrük Dünyası**, Y. 2015/1, S. 84, (Royalti ve Lisans), s. 40 vd.

¹⁹⁶ Witte/Rinnert, Art. 28, Rz.12,13, s. 419.

¹⁹⁷ Witte, Vor Art. 1, Rz. 5a, s. 30; Tschiederer, s. 18. Örneğin merkezi gümrük bölgesi içerisinde bulunan firmanın üçüncü ülkede bulunan bir yazılımcı firmadan bilgisayar programı satın alması ve bu programı internet vasıtasıyla bilgisayarına yüklemesi durumunda, fiziksel olarak bir eşyanın taşınması söz konusu olmadığından bu sürecin gümrüğü ilgilendirmede; ancak aynı bilgisayar programının veri taşıyıcısının içerisinde posta yoluyla gönderilmiş olması durumunda, veri taşıyıcısı gümrük vergisine konu bir eşya olduğundan gümrük vergisinin konusu haline gelebileceği (örneğe uygulanacak mevzuat için bkz. GK. m. 29 ve GY. m. 54) hakkında bkz. Thoma/Böhm/Kirchhainer, s. 25, 26. Aynı yönde bkz. Akın Akbulut, "İnternette Yapılan Siparişler ve Gümrük Vergileri", **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 312, Ağustos 2007, s. 34. Ayrıca maddî bir varlığı olmadığından televizyon ve radyo yayınlarının da eşya (mal) kavramına girmediği hakkında bkz. Can, s. 212. Dünya Gümrük Örgütü'nün de henüz eşya olup olmadığı konusunda üzerinde çalıştığı "yazılımlar"ın standart bir uygulamaya tâbi tutulmadığı; Türkiye'de ve Avrupa Birliği'nde eşya olarak değerlendirilmediği; Hindistan'da ise, hizmet sayılıp bir nevi hizmet vergisinin alındığı hakkında bkz. Nural, s. 13. Dünya Ticaret Örgütü bünyesinde internet üzerinde yapılan ticaretin ve elektronik ürünlerin gümrük vergisi bakımından değerlendirilmesine yönelik açıklamalar için ayrıca bkz. Esra Ekmekçi, **Küreselleşme ve Vergilendirmede Yeni Eğilimler**, Kazancı Hukuk Yayınları No: 167, İstanbul 2003. s. 80 vd.

¹⁹⁸ 14.05.1964 tarih ve 474 sayılı Gümrük Giriş Tarife Cetveli Hakkında Kanun (RG. 25.05.1965 – 11711), 5383 sayılı Gümrük Kanunu, 19.7.1972 tarih ve 1615 sayılı Gümrük Kanunu'nun 181'inci maddesinin birinci bendi ile yürürlükten kaldırılmış aynı bent ile 14.5.1964 tarih ve 474 sayılı Kanun yürürlükte tutulmuştur. Bu Kanunun adı "5383 sayılı Gümrük Kanununa Bağlı Gümrük Giriş Tarife Cetvelinin Değiştirilmesi Hakkında Kanun" iken 10.11.1988 tarih ve 3502 sayılı Kanunla değiştirilmiş ve metne işlenmiştir.

¹⁹⁹ 1995/7606 karar sayılı İthalat Rejimi Kararı (RG. 31.12.1995 – 22510), [7142 Sayılı "6771 Sayılı Kanunla Türkiye Cumhuriyeti Anayasasında Yapılan Değişikliklere Uyum Sağlanması Amacıyla Çeşitli Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Konusunda Yetki" Kanunu] (RG. 18.5.2018-30425) ve 698 Sayılı "477 Sayılı Kanun İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında" Kanun Hükmünde Kararname'nin (RG. 4.7.2018-30468) 72'nci

ekinde yer alan ve her yılın sonunda Bakanlar Kurulu tarafından bir sonraki takvim yılında uygulanmak üzere yayımlanan listelerde belirtilen vergi oranları üzerinden - kural olarak- ithalat²⁰⁰ ve eşyanın her ne şekilde olursa olsun (ithalat rejimleri dışında da) gümrük bölgesine girmesi sonucunda²⁰¹ alınan bir malî yükümdür. Bu düzenlemeler çerçevesinde gümrük vergisi oranı belirlenen eşya gümrük vergisinin konusunu oluşturmaktadır²⁰².

Uygulamada tercihli tarife uygulamaları ya da tarife dışı düzenlemelerden dolayı eşyaların somut olaya özgü olarak vergi dışında tutulmaları söz konusu olabilmektedir²⁰³. Bu tür vergi ayrıcalıkları, eşyanın serbest dolaşıma geçişi açısından bir köprü vazifesi görmekte; ancak eşyaya her hal ve şartta geçerli olacak bir istisna sağlamamaktadır²⁰⁴. Nitekim gümrük vergisinden istisna tutulma, çok daha özel bazı şartların yerine getirilmesine bağlıdır. Bu bakımından gümrük vergisinin konusunu, “*tarifede kendisi için gümrük vergisi oranı belirlenmiş ve hiç*

maddesi gereğince, 24/6/2018 tarihinde birlikte yapılan Türkiye Büyük Millet Meclisi ve Cumhurbaşkanlığı seçimleri sonucunda Cumhurbaşkanının andiçerek göreve başladığı tarihten (9.7.2018’den) itibaren Bakanlar Kurulu’nun ithalat rejimi kararı çıkarma yetkisi Cumhurbaşkanı tarafından kullanılacaktır]. İthalat Rejimi Kararının gümrük vergileri açısından önemi ve işlevleri hakkında bkz. Tuncer, Gümrük, s. 134-137. 474 sayılı Gümrük Giriş Tarife Cetveli Hakkında Kanun ile İthalat Rejimi Kararları’na ilişkin ilave gümrük vergisi kapsamında açıklamalar için bkz. Abdullah Özgür, “Menşe Ülke Kriterine Göre İlave Gümrük Vergisi”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S. 143, Kasım 2015, (İlave), (www.lebilyalkin.com.tr, E.T.01.02.2017); Onursal, İhracat ve İthalat, s. 111 vd.

²⁰⁰ Bu düzenleme kapsamında yürütme organına verilen yetkinin değerlendirilmesi hakkında bkz. B. Çelik, Gümrük, s. 148. Gümrük vergileri açısından “*varış ülkesinde vergilendirme*” ilkesi geçerli olduğundan gümrük vergisinin ithalat sırasında alındığı hakkında bkz. Saygılıoğlu/Gerçek, s. 140; R. Gültekin, s. 64. İhracat vergilerinin devletlerarası alanda kural olarak olağanüstü hallerde uygulandığı ve AB’nin dış ticaret ve tarım politikaları ile ilgili mevzuata uyum sağlamak amacıyla Gümrük Kanunu’nda ihracat vergileri ile ilgili olarak usûl hükümlerine yer verildiği hakkında bkz. Ercan, Uyuşmazlıklar, s. 11; Thoma/Böhm/Kirchhainer, s. 40. Varış ülkesi prensibinde, yerli ve yabancı ürünlerin aynı vergi oranına tâbi tutulduğu ve ihracat teşvik edildiği için, pratikte varış ülkesi prensibinin daha adil kabul edildiği hakkında bkz. Mehmet Yüce ve Ali Çelikkaya, **Örnek Uygulamalarla Gümrük Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları**, Dora Basım-Yayın, Bursa 2016, s. 2, dn. 2. Ayrıca Avrupa Ekonomik Topluluğu kapsamında dolaylı vergiler bakımından geçerli olan varış ülkesinde vergilendirme ilkesi hakkında bkz. Nami Çağan, “AET Hukukunda Vergilendirme”, **Prof. Dr. Akif Erginay’a 65inci Yaş Armağanı**, Ankara 1981, (AET Hukuku), s. 682; Muallâ Öncel, “Avrupa Ekonomik Topluluğunda Vergi Uyumlaştırması”, **Prof. Dr. Akif Erginay’a 65inci Yaş Armağanı**, Ankara 1981, (Uyumlaştırma), s. 715. Mal ya da hizmet ithalinde alınan katma değer vergisi açısından ilkenin uygulanması hakkında bkz. Göker, KDV Konusu, s. 90, 91.

²⁰¹ Saygılıoğlu/Gerçek, s. 140.

²⁰² Avrupa Komisyonu’nun da eşyayı gümrük tarifesinde yer alan eşyalar olarak değerlendirdiği yönünde bkz. Thoma/Böhm/Kirchhainer, s. 25.

²⁰³ Gümrük Kanunu’nun 16’ncı maddesi kapsamında Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek olan tercihli tarife uygulamaları hakkında açıklamalar için bkz. Nural, s. 87-92.

²⁰⁴ Witte/Wolffgang, s. 60 ve s. 306; Tschiederer, s. 18.

*bir somut olay açısından tarife dışında bir istisna getirilmemiş eşyalar” olarak tanımlamak gerekmektedir*²⁰⁵.

3. Eşyanın Gümrük Statüsü

Gümrük vergisine konu olan eşyanın gümrük statüsü, *“eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesinde serbest dolaşıma girmiş olup olmadığı yönünden durumunu”* (GK. m. 3/7) ifade etmektedir. Bu tanıma göre gümrük açısından eşyayı ya *“serbest dolaşımda olan eşya”* ya da *“serbest dolaşımda olmayan eşya (üçüncü ülke eşyası)”* olarak sınıflandırmak gerekmektedir. Bu iki statü dışında bir statüden ya da gümrük statüsü olmayan eşyadan bahsedebilmek mümkün değildir²⁰⁶. Eşyanın gümrük statüsü, eşyanın tâbi tutulacağı gümrük gözetimi (GK. m. 36/2), serbest dolaşıma girişi ve vergiyi doğuran olaylar ile eşya hakkında uygulanacak diğer ticaret politikası önlemleri açısından belirleyicidir. Başka bir deyişle, gümrük vergileri, serbest dolaşımda olmayan eşyalar üzerinden alınmaktadır. Serbest dolaşımda olan eşyalar ise, gümrük idaresinin denetimine tâbi olmadığından gümrük bölgesi içerisinde serbestçe hareket edebilmekte ve gümrük vergisine konu olmamaktadır²⁰⁷. Gümrük Kanunu’nun 74’üncü maddesinde eşyanın serbest dolaşıma girişinin sağlanabilmesi için eşyanın gümrük bölgesine getirilmesi, eşya hakkında söz konusu ticaret politikası önlemleri ile eşyanın ithali için gereken işlemlerin yapılması ve ödenmesi gereken vergilerin tahsil edilmesi şartlarının bir arada gerçekleşmesi aranmaktadır. Bu genel kuralın istisnası aynı maddeye 5911 sayılı Kanun ile eklenen 2’nci fıkrada düzenlenmektedir. Buna göre eşyanın gümrük bölgesine getirilmeden önce serbest dolaşıma girişine ilişkin usul ve esasları belirlemeye Bakanlar Kurulu

²⁰⁵ Witte/Wolffgang, s. 60; Fuchs/Höfinger, s. 24; Fuchs, s. 25, 26; Thoma/Böhm/Kirchhainer, s. 35. Gümrükte her eşyanın bir gümrük tarife istatistik pozisyon numarasının olduğu hakkında ayrıca bkz. Nural, s. 13, 14. Gümrük tarifesinde yer alan her eşyanın gümrüğe tâbi olduğu ancak gümrüğe tâbi eşyanın somut olaya göre vergiye tâbi ya da istisna tutulmuş olabileceği hakkında bkz. Tschiderer, s. 18.

²⁰⁶ Tschiderer, s. 18; Canitez, s. 63.

²⁰⁷ Avrupa Birliği gümrük hukuku açısından açıklamalar için bkz. Fuchs, s. 25; Summersberger, s. 6. Ayrıca serbest bölgede tüketime bağlı olarak doğacak Özel Tüketim Vergisi açısından eşyanın statüsünün farklı uygulamalara sebebiyet vermesine yönelik açıklamalar için bkz. C. Bozkurt, Serbest Bölgede Tüketim, s. 172 vd.

yetkili kılınmış; Bakanlar Kurulu ise, bu yetkisini 2009/15481 sayılı Kararında kullanmıştır²⁰⁸.

Serbest dolaşımda olan eşya, taraf olunan devletlerarası anlaşmalara ilişkin hükümler saklı kalmak kaydıyla, içeriğinde herhangi bir şekilde ithal edilmiş girdi bulunmayıp tamamıyla o gümrük bölgesi içerisinde elde edilen ya da üretilen²⁰⁹; serbest dolaşıma giriş rejimine tâbi tutularak gümrük bölgesine ithal edilen²¹⁰ ve üretiminde kullanılan girdilerin yerli olup olmadığına bakılmaksızın Gümrük Kanunu uyarınca Türk menşeli sayılan eşyadır²¹¹. Bu bakımdan eşyanın menşei ile serbest dolaşımda olması birbirinden farklı kavramlardır.

Eşyanın serbest dolaşıma girebilmesi için ayrıca ödenen vergi ve malî yükümlülüklerin tam veya kısmî bir iadedden de yararlanmamış olması gerekmektedir²¹². Bu kapsama girmeyen tüm diğer eşyalar ise, serbest dolaşımda

²⁰⁸ Gemilerin ve hava taşıtlarının gümrük bölgesine gelmeden serbest dolaşıma girişleri ile ilgili düzenlemeler için bkz. 4458 Sayılı Gümrük Kanununun Bazı Maddelerinin Uygulanması Hakkında 2009/15481 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, (13, 14 ve 15'inci maddeleri), (RG. 7.10.2009 -27369) Ayrıca bkz. Çıldır/Denizhan, s. 65.

²⁰⁹ Örneğin gümrük bölgesi içerisinde dikilen elma ağaçlarından toplanan elmalar tamamıyla gümrük bölgesi içerisinde üretilen/edinilen eşya olduğundan serbest dolaşımda bulunan eşya (Topluluk eşyası – *Alm. Gemeinschaftsware*) olarak nitelendirileceği; yine gümrük bölgesi içerisinde bulunan yetişen ineklerin sütünden peynir yapılırken aynı gümrük bölgesinde yetişen otların da üretilen peynirin içine karıştırılması durumunda elde edilen ürünün serbest dolaşımda bulunan eşya sayılacağı hakkında bkz. Thoma/Böhm/Kirchhainer, s. 26.

²¹⁰ Serbest dolaşıma giriş beyannamesi verilmesi ve gümrük işlemlerinin tamamlanması ile eşyanın Türkiye'de üretilen bir eşya ile aynı statüye kavuştuğu hakkında bkz. Saygılıoğlu, Gümrük Vergisi, (www.yaklasim.com, E.T. 13.11.2016); Bu durum için verilen, Japonya'da üretilen DVD kaydedici cihazın konteyner içinde gemiyle gönderilmesi ve giriş gümrük idaresinde serbest dolaşıma giriş rejimine tabi tutulması sonucu ithalatta alınan gümrük vergilerinin ödenerek beyan sahibine eşyanın teslim edilmesi örneği için bkz. Thoma/Böhm/Kirchhainer, s. 26.

²¹¹ Köksal, s. 63; Canitez, s. 63. Avrupa Birliği hukuku açısından bkz. Thoma/Böhm/Kirchhainer, s. 26; Tschiderer, s. 18. Ayrıca bkz. GK. m. 18.

²¹² Köksal, s. 63. Bu noktada "*Türkiye ile Avrupa Birliği arasındaki sanayi ürünleri ve işlenmiş tarım ürünleri ticaretinde kullanılan, eşyanın Türkiye ve AB'de serbest dolaşımda olduğunu gösteren ve eşyanın tercihli rejimden faydalanmasını*" sağlayan A. TR. belgesinin de menşe isbat aracı olarak değerlendirilmemesi gerekmektedir. A. TR. dolaşım belgesi hakkında ayrıca bkz. Türkiye İle Avrupa Topluluğu Arasında Oluşturulan Gümrük Birliği'nin Uygulanmasına İlişkin Esaslar Hakkında 2006/10895 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (RG. 28.09.2006-26303). Nitekim A. TR.'nin eşyanın tercihli tarifeden yararlanmaya imkân tanıyan bir dolaşım belgesi olup, menşe isbat belgesi olmadığı hakkında bkz. Özgür, İlave, (www.lebibyalkin.com.tr , E.T. 01.02.2017); Hakan Uçak, "Uluslararası Ticarete Kullanılan ve Gümrük Vergisi İndirimi Sağlayan Belgeler", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S. 112, Nisan 2013, (Belge), (www.lebibyalkin.com.tr , E.T. 01.02.2017); Yasin Öncü, "Dolaşım Belgesi Eşliğinde Serbest Bölgeden Avrupa Birliğine Eşya Gönderilmesi Sürecinde Vergi Tahsilatı Yapılmasını Gerektiren Durumlar", **Mali Çözüm Dergisi**, S. 132, Kasım-Aralık 2015, s. 93; Onursal, Belge, s. 43-47. Aynı yönde bkz. Dieter Fraedrich, **Zoll-Leitfaden für die Betriebspraxis (Der Wegweiser für das gesamte Ein- und Ausfuhrverfahren)**, 14. völlig neu bearbeitete und wesentlich erweiterte Auflage, Erich Schmidt Verlag, Berlin 2009, s. 149.

olmayan eşya (üçüncü ülke eşyası) olarak değerlendirilmekte ve ancak serbest dolaşıma giriş rejimine tâbi tutularak bu eşyaların statülerinin değişmesi mümkün olabilmektedir²¹³.

Kural olarak mülkîlik ilkesi gereğince eşyanın gümrük bölgesini terk etmediği sürece gümrük statüsünü kaybetmesi (gümrük statüsünün değişmesi) mümkün değildir²¹⁴. Bununla beraber eşyanın fiziken gümrük bölgesi dışına çıkarılması yani ihraç edilmesi²¹⁵; serbest dolaşıma giriş beyannamesinin iptal edilmesi; kusurlu veya satış sözleşmesine uygun olmaması veyahut da gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tâbi tutulması nedeniyle alınan gümrük vergilerinin geri verilmesi veya kaldırılması hallerinde eşya serbest dolaşımda bulunma statüsünü kaybetmekte; serbest dolaşımda olmayan eşya statüsüne geçmektedir (GK. m. 78)²¹⁶.

Çeşitli mevzuat ve anlaşma hükümleri çerçevesinde ithali yasak olan ve serbest dolaşıma girmesi hiçbir şekilde mümkün olmayan eşyaların serbest dolaşımda olan eşya statüsü kazanması da mümkün olmamaktadır.

²¹³ Thoma/Böhm/Kirchainer, s. 26; Tschiderer, s. 19. Avrupa Birliği hukuku açısından Topluluk Gümrük Kodu'nun (Gümrük Kanunu'nda yer almayan) Topluluk içi transit rejimini düzenleyen 163'üncü maddesinin ve belirli sevkiyat durumlarına ilişkin 164'üncü maddesinin eşyanın gümrük bölgesini terk etmesi ile serbest dolaşımda olma statüsünü kaybetmesi kuralına ilişkin istisnai düzenlemeler olduğu hakkında Thoma/Böhm/Kirchainer, s. 26.

²¹⁴ Thoma/Böhm/Kirchainer, s. 27; Çıldır/Denizhan, s. 65. İhracat rejimi bakımından da eşya üzerindeki gümrük gözetiminin eşyanın gümrük bölgesini terk ettiği anda sona erdiği hakkında bkz. Lux, s. 258.

²¹⁵ Örneğin Almanya'da (Türkiye'de) ikamet eden bir tatilcinin otomobili ile İsviçre'ye (Bulgaristan'a) gitmesi durumunda, otomobilinin gümrük bölgesini terk etmesi nedeniyle serbest dolaşımda olma statüsünü kaybedeceği; bu otomobilin serbest dolaşımda bulunan eşya statüsünü yeniden kazanabilmesi için geri geldiğinde serbest dolaşıma giriş rejimine tâbi tutulması gerekeceği; fakat verginin ödenmesi açısından bu tür durumların geri gelen eşya ile ilgili düzenlemelere tâbi tutulduğu hakkında bkz. Thoma/ Böhm/ Kirchainer, s. 27; bu örneğe geri gelen eşya ile ilgili uygulanacak mevzuat için bkz. GK. m. 168 vd.; GY. m. 444 vd.

²¹⁶ Serbest dolaşımda bulunan makine parçalarının üçüncü bir ülkeye gönderilmiş ve orada montajı yapılarak tamamlanmış haliyle geri gönderilmiş olması durumunda, gönderilen parçaların ihraç edildiği anda gümrük bölgesini terk etmeleri nedeniyle serbest dolaşımda olma statüsünü kaybettiği; montajlanmış şekilde yeniden ithal edildiğinde ise, serbest dolaşımda olma statüsünü kazanmak için serbest dolaşıma giriş rejimine tâbi tutulması gerektiği; ancak gümrük yükümlülüğü açısından bu örnek kapsamında hariçte işleme rejimine ilişkin düzenlemelerin göz önünde bulundurulması gerektiği hakkında bkz. Thoma/ Böhm/ Kirchainer, s. 27. Ayrıca bkz. Nural, s. 274.

4. Eşyanın Gümrük Tarifesi

a. Genel Olarak

Gümrük tarifi, gümrük vergisinin tahakkuku ve tahsili için aslî unsurlardan birini oluşturmaktadır²¹⁷. Eşyanın tarifedeki yerinin yanlış belirlenmesi eşya açısından uygulanacak mevzuatın doğru biçimde uygulanmamasına ve gümrük vergilerinin de eksik/fazla tahsil edilmesi ya da hiç tahsil edilmemesine sebep olabilmektedir²¹⁸. Gümrük tarifeleri sadece gümrük vergilerinin hesaplanmasına temel teşkil etmemekte; diğer ithalat vergileri, dış ticaret, piyasa düzeni, ya da dış ticaret istatistiği gibi alanlar açısından da önem taşımaktadır²¹⁹. Gümrük (vergi) borcunun ve bu borç ile bağlantılı yasak ve kısıtlamaların ortaya çıkıp çıkmadığı; fer'i borç olarak değerlendirilebilecek ithalat ya da ihracatta izin, lisans (ruhsat) belgelerinin ibrazının gerekip gerekmediği; dış ticaret istatistikleri bakımından özel verilerin istenip istenmediği; diğer gümrük işlemlerinin, ek başkaca belgelerin teslimine bağlı olup olmadığı gibi hususlar gümrük tarifelerinden öğrenilmektedir²²⁰. Bu bakımdan gümrük tarifeleri, gümrük egemenliğinin sağlanmasına aracılık eden ve elde bulundurulması zorunlu olan bir hukukî araçtır. Hukuk ve eşya bilgisi açısından

²¹⁷ Avrupa Birliği hukuku açısından yapılan değerlendirme için bkz. Fuchs/Höfinger, s. 104; Witte/Wolffgang, s. 375. Hangi miktar üzerinden gümrük vergisinin alınacağını ya da hiç alınmayacağını gümrük tarifesine göre belirlendiği hakkında bkz. Möller, s. 85. Hukuk sistematigi açısından gümrük tarifelerinin, gümrük hukuku içerisinde bir alt dal olarak nitelendirilmesi hakkında bkz. Witte/Wolffgang, s. 376; Thoma/Böhm/Kirchhainer, s. 52.

²¹⁸ B. Çelik, Gümrük, s. 47; Kılıç, s. 388.

²¹⁹ Bu nedenle, gümrük tarifelerinin en azından ana hatlarıyla hâkim olunması gereken bir alan olması hakkında açıklamalar için bkz. Witte/ Wolffgang, s. 375; Lux, s. 89; Thoma/Böhm/Kirchhainer, s. 53. Ayrıca bkz. Ben Terra ve Peter Wattel, **European Tax Law**, Third Edition, Kluwer Law International, The Hague 2001, s. 217 vd.; R. Gültekin, s. 137 vd.; Oğuz Diriöz, "Tarife Kaydırmaları ve Sığınak Tarife Pozisyonları Kullanımı Yoluyla Oluşan Riskler", **Gümrük Dünyası**, Y. 2013/3, S. 78, s. 55; Terzi, Dış Ticaret, s. 112 vd.; Onursal, İhracat ve İthalat, s. 43, 44.

²²⁰ Fuchs/Höfinger, s. 104, 105; Witte/Wolffgang, s. 376; Thoma/Böhm/Kirchhainer, s. 53. Uygulamada, dampinge karşı vergi ve/veya ibrazı zorunlu belgelerden kaçınmak amacıyla, birbirlerinin tamamlayıcısı niteliğinde iki farklı ürün ithal ediliyormuş gibi beyan edilmesi; kullanım yerlerinin farklılaşmasına bağlı olarak değişen gümrük tarife istatistik pozisyonlarından beyan edilmesi; aynı eşyanın farklı gümrüklerden farklı tarife pozisyonunda beyan edilmesi; ticaret politikası önlemlerine tâbi tutulan eşyanın kimi küçük değişikliklerle farklı bir tarife pozisyonunda beyan edilmesi; farklı gümrük tarife istatistik pozisyonunda bulunan, fakat benzer işlev görebilecek eşyalar arasında düşük vergiye tâbi olan üzerinden beyanda bulunulması; eşyanın mümeyyiz parçası dışındaki parçaların kendi pozisyonları üzerinden beyan edilerek ithal edilmesi gibi yollarla tarife kaydırmaları ve sığınak tarife pozisyonları vasıtasıyla tarifeden kaynaklanan uyumsuzluklar hakkında bkz. Diriöz, s. 58-65.

arada sıkı bir bağlantı kurması ve kendi içinde tarife şeması/nomanklatür ve vergi oranları bakımından bölümlenmesi nedeniyle gümrük tarifeleri, alışlagelen hukuk kuralı yapılarından esas itibarıyla ayrılmaktadır²²¹.

Gümrük Yönetmeliği, Türk Gümrük Tarife Cetvelini, “eşyanın menşei, cinsi, türü ve niteliklerine göre sistematik bir şekilde numaralandırılarak sınıflandırıldığı ve alınacak gümrük vergisi oranlarının gösterildiği, Bakanlar Kurulu’nca kabul edilen cetveller” şeklinde tanımlamaktadır (GY. m. 32/n). Gümrük tarifesi, bir eşyanın (kural olarak) ithalatında hangi miktarda gümrük vergisi borcunun doğduğunu belirlerken Gümrük Kanunu usûlî uygulamalara ilişkin hakların oluşumunu/doğumunu düzenlemektedir. Bu bakımdan, Türk Gümrük Tarife Cetveli ve Gümrük Kanunu maddî ve şeklî hukuk açısından ayrılmaz bir bütün oluşturmaktadır²²². Gümrük Kanunu’nun 15’inci ve 16’ncı maddeleri Türk Gümrük Tarife Cetveli hakkında çerçeve düzenleme niteliğindedir. Gümrük Yönetmeliği’nin 32’nci maddesinde de gümrük tarife cetveline ilişkin tanımlara yer verilmektedir. Gümrük Kanunu’nda tarifenin içeriği ile ilgili düzenleme bulunmaz iken 15’inci maddede, kanunen doğan vergi borcu gümrük tarifesine dayandırıldığından, tarifenin unsurları ve tarife önlemleri ile Gümrük Kanunu arasında bir rabıta kurulmaktadır²²³.

Gümrük tarifesi, her bir eşya satırında gümrük vergisi oranının belirtildiği, sistematik olarak işlenmiş bir eşya (ürün/emtia) kataloğudur. Hangi birim üzerinden gümrük vergisinin talep edilebileceği, gümrük tarifeleriyle belirlemektedir. Gümrük tarifeleri genellikle “gümrük tarife şeması” ve “gümrük vergisi oranları” olmak üzere iki ana unsurdan oluşmaktadır²²⁴. Gümrük tarife şeması sınır aşan ticarete konu olabilen eşyaların sistematik olarak listelenmesi suretiyle elde edilir. Bu listeleme

²²¹ Witte/Wolffgang, s. 375, 376. Bu noktada, eşyaların gümrük tarifesinde sınıflandırılışıyla ilgili temel özelliklerin bilinmesinin, eşya bilgisi ve eşyanın sınıflandırılması ile ilgili hukukî bilginin birleştirilmesinin gerektiği; ancak bu iki bilginin kombine edilmesi durumunda gümrük tarife pozisyon numaralarına doğru bir şekilde ulaşılabilceği ve gümrük yükümlülüklerinin yerine doğru bir şekilde getirilmesinin sağlanacağı; bunu sağlamak için gerekirse felsefî açılardan da bakabilmenin gerekli olduğu hakkında bkz. Thoma/Böhm/Kirchhainer, s. 52, 55.

²²² Avrupa Birliği hukuku açısından tarife ve Gümrük Kodu’nun ilişkisi hakkında bkz. Witte/Wolffgang, s. 376. Tarifenin, “bir malın milli sınırlar içine girerken devletin alacak olduğu vergi listesi” olduğu yönündeki tanımlama için ayrıca bkz. Onursal, İhracat ve İthalat, s. 43.

²²³ Topluluk Gümrük Kodu’nun 20’nci maddesinde yer alan paralel düzenlemenin niteliği hakkında aynı yönde yapılan tesbit hakkında bkz. Witte/ Alexander, Art. 20, Rz. 1, s. 259; Lux, s. 91; Möller, s.100; Fraedrich, s. 93. Ayrıca bkz. Oktar, Türk Vergi Sistemi, s. 271, 272.

²²⁴ Witte/Wolffgang, s. 376; Guido Holler, **Zollrecht und Zollabwicklung**, 2. Überarbeitete Auflage, BWV- Berliner Wirtschafts-Verlag, Berlin 2008, s. 71; Tschiederer, s. 21. Ayrıca bkz. Onursal, İhracat ve İthalat, s. 47.

(tarife şeması) aynı zamanda “eşya nomanklatürü” olarak da adlandırılmaktadır. Gümrük vergisi oranları ise, gümrük vergisi tutarının hesaplanmasında bir ölçüt oluşturmakta; değişik kriterlere göre farklı nicelikte belirlenebilmektedir²²⁵.

Gümrük tarifesinden kaynaklanan uyuşmazlıklar yükümlülerin eşyanın tarife pozisyonunu yanlış bildirmelerinden ya da tarifenin yorumuna ilişkin kuralların yanlış uygulanmasından kaynaklanabilmektedir²²⁶. Tarifeden kaynaklanan bir uyuşmazlığın çıkmaması için yükümlülerin eşyanın sınıflandırılmasına esas olacak cins, tür ve niteliklerini gümrük idaresine doğru beyan etmeleri gerekmektedir. Aksi takdirde, eksik alınan gümrük vergilerinin daha sonra yeniden istenmesi söz konusu olabileceği gibi bu fiilin aynı zamanda kabahat oluşturmaya sebebiyle yaptırım uygulanması gerekmektedir²²⁷.

b. Gümrük Tarifesinin Hukukî Dayanağı

Türk Gümrük Tarife Cetveli’nin hukukî dayanağı geniş bir yelpazeye yayılmakta; iç hukuk kuralları kadar devletlerarası hukuk kuralları da geniş uygulama alanı bulmaktadır. 1970 yılında Gümrük İşbirliği Konseyi bünyesinde kurulan bir araştırma grubu, dünya çapında “Armonize Sistem Nomanklatürü” olarak bilinen tarife cetvelinin temellerini oluşturmaya başlamıştır. Yapılan çalışmalar

²²⁵ Holler, s. 71, Thoma/Böhm/Kirchhainer, s. 52. Ayrıca bkz. Onursal, İhracat ve İthalat, s. 43, 44.

²²⁶ Selen, Gümrük İşlemleri, s. 168; Kılıç, s. 453 vd. İthal konusu fotokopi makinasının tâbi olduğu gümrük tarife ve istatistik pozisyonunun belirlenmesinin hukukî ihtilaf olduğu ve eşyanın en özel şekilde tanımlandığı pozisyona göre vergilendirilmesi gerektiği hakkında bkz. Dş. VDDGK. 9.1.2.2005 tarih ve E. 2005/296; K. 2005/293, (www.kazanci.com.tr, E.T. 20.10.2014).

²²⁷ Gümrük bölgesi içerisinde bulunan bir işletme tarafından video izlemeye yarayan bir dijital kayıt cihazının üçüncü bir ülkeden ithal edildiği olayda eşyanın 8543 7090 99 0 (*bu faslın başka pozisyonlarında yer almayan, kendine has bir fonksiyonu olan elektrikli makina ve cihazlar*) pozisyonunda gümrüğe beyan edildiği, eşyanın ithali sırasında bu pozisyona tekabül eden %3,7 gümrük vergisi oranı üzerinden vergisinin ödendiği; gümrük idaresince işletme nezdinde sonradan yapılan kontrol sonucunda ithal edilen kayıt cihazının, resim ve slâytları gösterme gibi ek duyuşal/audio fonksiyonlarının bulunması sebebiyle 8521 9000 90 0 (gümrük vergisi oranı %13,9 öngörülen, bir video tunerle birlikte olsun ya da olmasın–video gösterme cihazları) pozisyonunda olması gerektiğinin tesbit edildiği, bunun sonucunda da aradaki fark %10,2 oranında ek gümrük vergisinin tahakkuk ettirileceği; eğer bu esnada eşya satılmış ise, sonradan tahakkuk ettirilen vergi tutarının nihaî tüketicilere yansıtılamayacağı ve bu tutarın ithalatçıya ek bir maliyet yükleyeceği örneği hakkında bkz. Thoma/Böhm/Kirchhainer, s. 54, 55. Ayrıca bkz. Kılıç, s. 454. Ayrıca eşyanın gümrük tarife istatistik pozisyon numarasına ilişkin uyuşmazlıkların Anayasa Mahkemesi’ne bireysel başvuru konusu yapılan konular arasında olması hakkında bkz. Esra Uygun ve Adnan Gerçek, “Anayasa Mahkemesinin Vergilendirme Alanındaki Bireysel Başvuru Kararlarının Değerlendirilmesi”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, Y. 7, S. 29, Ocak 2017, s. 174.

sonucunda 1983 yılında Armonize Sistem Komitesinin hazırladığı Armonize Mal Tanımı ve Kodlama Sistemine İlişkin Sözleşme hukuk sistemimize “Uyumu Sağlanmış (Armonize) Mal Tanımı ve Kodlama Sistemi Hakkındaki Uluslararası Sözleşmeye Katılmamızın Uygun Bulunduğuna Dair Kanun” ile dahil edilmiştir²²⁸. Bu sözleşme ekinde yer alan Armonize Sistem Nomanklatürü, Gümrük Giriş Tarife Cetveli Hakkında Kanun ekinde yer alan Türk Gümrük Tarife Cetveli’nde 1 Ocak 1989 tarihinden itibaren esas alınmaya başlanmıştır²²⁹.

İç hukuk açısından bakıldığında gümrük tarifesinin, Gümrük Giriş Tarife Cetveli Hakkında Kanun’a, Gümrük Kanunu’nun 15 ve 16’ncı maddelerine, Gümrük Yönetmeliği’nin 32’nci maddesine, Gümrük Tarife Cetveli İzahnamesi’ne²³⁰; İthalat Rejimi Kararı’na ve kanunî düzenlemelere dayanılarak çıkarılan diğer Bakanlar Kurulu Kararları 9.7.2018’den itibaren Cumhurbaşkanı’nın Kararları ve birçok talî düzenlemeye dayandığı görülmektedir²³¹. İthalat Rejimi kararları, her yıl 1 Ocak

²²⁸ 3501 sayılı Uyumu Sağlanmış (Armonize) Mal Tanımı ve Kodlama Sistemi Hakkındaki Uluslararası Sözleşmeye Katılmamızın Uygun Bulunduğuna Dair Kanun, (R.G. 22.11.1988-19997). Ayrıca, Avrupa Topluluğu kapsamında 01.07.1968 tarihinde tamamlanan ortak gümrük tarifesinin, endüstriyel alanda önemli bir adım olarak değerlendirildiği; tarım ürünleri açısından da 01.01.1970 tarihinde ortak gümrük tarifesinin gerçekleştirildiği ve bunun uygulanmaya başlanması sayesinde Avrupa Ekonomik Topluluğu Antlaşması ile hedeflenen gümrük birliğinin neticelendirilebildiği; gümrük tarife şeması olarak da ilk Brüksel Nomanklatürü’nün uygulama alanı bulduğu ve bu nomanklatürün 01.01.1988 tarihinden itibaren “Eşyaların Tanımlanmasında ve Kodlanmasında Armonize Sistem” olarak adlandırılmaya başlandığı hakkında bkz. Witte/Wolffgang, s. 378; Lux, s. 92; Fraedrich, s. 94. Ayrıca bkz. Onursal, İhracat ve İthalat, s. 49-54.

²²⁹ Ayrıca gümrük tarifesinin Brüksel Nomanklatürüne (Gümrük İşbirliği Konseyi kapsamında) uyumunun sağlanması hakkında açıklamalar için bkz. Toprak, s. 127-131; Bulutoğlu, s. 252, 253; Onursal, İhracat ve İthalat, s. 52, 53.

²³⁰ Gümrük Genel Tebliği (Gümrük Tarife İzahnamesi) (Seri No: 2) (R.G. 25. 05. 2012 - 28307 Mük.) “Gümrük Tarife Cetveli İzahnamesi”; 10.11.1988 tarihli ve 3501 sayılı Kanun ile kabul edilen ve 1.1.1989 tarihinden itibaren yürürlüğe giren “Armonize Mal Tanımı ve Kodlama Sistemi Uluslararası Sözleşmesi” eki Armonize Sistem Nomanklatürüne İlişkin İzahnameye, Dünya Gümrük Örgütü Armonize Sistem Komitesi tarafından getirilen değişikliklerin yansıtılması amacıyla hazırlanmıştır (m. 1). Armonize Sistem Nomanklatürünün uluslararası seviyede resmi yorumunun yapılmasında zorunlu ve tamamlayıcı bir unsur olan İzahname hükümleri, 4458 sayılı Gümrük Kanununun 15 inci maddesinin yedinci fıkrası gereğince idari ve kazai uygulamalarda esas tutulur “ (m. 5). Gümrük tarife cetveli izahnamesinin beyan konusu eşyanın doğru sınıflandırılması amacına yönelik hazırlandığı ve tarife cetvelinde sınıflandırılan eşyaların detaylı olarak açıklandığına yönelik örnek ve açıklamalar için bkz. Abdullah Özgür, “Gümrük Tarife Cetveli İzahnamesinden Nasıl Yararlanılması Gerekliğini Biliyor muyuz?”, **Gümrük Dünyası**, Y. 2015/4, S. 87, (İzahname), s. 8 vd.

²³¹ Bu düzenlemelerin dışında yükümlülerin yapacakları beyanlarda, gümrük idaresinin ise yapacağı inceleme ve kontrollerde Kombine Nomanklatür İzahnamesi’ni, eşya fihristini, Dünya Gümrük Örgütü’nün Sınıflandırma Avileri’ni (Görüşleri’ni), Dünya Gümrük Örgütü’nün Sınıflandırma Kararları’nı, Avrupa Birliği Sınıflandırma tüzüklerini ve tarife ile ilgili Gümrük Genel Tebliğlerini dikkate almalarının gerektiği hakkında bkz. Kılıç, s. 454, 455. “Avi” ifadesinin Dünya Gümrük Örgütü’nün Sınıflandırma Görüşleri Kompandiyum’unda geçen sınıflandırma

tarihi itibariyle yürürlüğe girmek üzere Resmî Gazete’de yayımlanmaktadır. Tarım ürünleri, sanayi ürünleri, işlenmiş tarım ürünleri, balıkçılık ve deniz ürünleri, askıya alma ve (nihaî kullanım amaçlı serbest dolaşıma giriş rejimine tâbi tutulabilecek) sivil havacılık ve havacılıkta kullanılan eşya listesi olmak üzere altı listeden oluşan ithalat rejimi kararları ile vergi oranları belirlenmektedir²³². Devletlerarası hukukta da sözleşmeler yolu ile gümrük tarifesine ilişkin düzenlemeler getirilebilmekte, bu düzenlemeler uygun bulma kanunları ve Bakanlar Kurulu Kararları ile uygulamaya dahil edilmektedir. (9.7.2018 tarihinden itibaren ise bu uygulamalar artık Cumhurbaşkanı’nın Kararları ile yürürlüğe girebilecektir). Bu anlamda devletlerarası hukuk, gümrük tarifeleri açısından uyumun sağlanması gereken bir alan olması itibariyle önem taşımaktadır²³³.

c. Matrahın Hesaplanması Bakımından Gümrük Tarifesi Türleri

Matrahın hesaplanması bakımından gümrük tarifesine bakıldığında, *değer esaslı (advalorem)* tarife; *spesifik esaslı* tarife ya da *karma* tarife olmak üzere üçlü bir ayırımın yapıldığı görülmektedir²³⁴. Değer esaslı (advalorem) gümrük vergileri, eşyanın gümrük değerine (GK. m. 3/26) belirlenen yüzdelik oranın uygulanması

kararları için kullanıldığı; bu sınıflandırma kararlarının Bakanlar Kurulu Kararı olarak Resmî Gazete’de yayımlanarak millî mevzuata aktarıldığı; sınıflandırma avilerinin Armonize Sistem Nomanklatürü’nde yapılan değişikliklerle ya da Dünya Gümrük Örgütü’nün yeni kararlarına uygun olmamaları sebebiyle geçerliliğini yitirebildiği hakkında bkz. Mustafa Şahin, “DGÖ Sınıflandırma Kararları ve Ulusal Mevzuatımız”, **Gümrükte Uzman Görüş**, Y. 9, S. 24, Ocak-Mart 2010 (Sınıflandırma Kararı), s. 62. Ayrıca bkz. GK. m. 15/3.

²³² İthalat rejimi kararı ile ilgili ayrıntılı açıklamalar için bkz. Tuncer, Gümrük, s. 134 vd. Ayrıca bkz. Öner, Türk Vergi Sistemi, s. 327.

²³³ “1. Bu Kararın yürürlüğe giriş tarihinde, Türkiye, Topluluk üyesi olmayan ülkeler bakımından Ortak Gümrük Tarifesiyle uyum sağlayacaktır.

2. Türkiye, gerektiğinde Ortak Gümrük Tarifesindeki değişiklikleri yansıtacak biçimde kendi gümrük tarifelerini uyumlaştıracaktır.

3. Gümrük İşbirliği Komitesi, 1. ve 2. paragrafların uygulanması için hangi önlemlerin uygun olacağını belirleyecektir.” (GBK. BÖLÜM IV: Ortak Gümrük Tarifesi ve tercihli tarife politikaları, m. 13).

²³⁴ Tuncer, Gümrük, s. 11-14; Mutluer/Dayanç, s. 603; Bulut, s. 142; R. Gültekin, s. 13; Dölek, Gümrük İşlemleri, s. 101 vd.; Köksal, s. 69; Ercan, Uyuşmazlıklar, s. 34; Oktar, Türk Vergi Sistemi, s. 259; Onursal, İhracat ve İthalat, s. 44. Avrupa Birliği gümrük hukuku bakımından açıklamalar için bkz. Witte/Wolffgang, s. 376; Summersberger, s. 88; Möller, s. 85; Thoma/Böhm/Kirchhainer, s. 52; Tschiederer, s. 23. Gümrük tarifelerinde temel olarak yapılan bu ayırımın yanında, uygulanması belirli bilgi ve belgelerin sunulmasına bağlı; uygulanması belirli şartların varlığına bağlı; sezonluk uygulanan ve belirli bir değer sınırlaması öngören tarifeler gibi ek ayırımların da yapıldığı hakkında bkz. Lux, s. 117.

suretiyle hesaplanan vergilerdir²³⁵. Bu tür gümrük vergilerinde eşyanın miktarı önem taşımamakta; buna karşın değer ve sınıfı esas alınarak matrah belirlenmektedir. Değer esaslı tarifelerin uygulanması, spesifik esaslı tariflere göre daha zor ve karmaşıktır; ancak daha adil olması ve fiyat artışlarına duyarlı olması bakımından daha çok tercih edilmektedir²³⁶.

Spesifik esaslı tarifelerde ise, tahsil edilecek gümrük vergisinin matrahının hesaplanması, ağırlık, yüzölçümü, hacim, barındırdığı alkol miktarı gibi özgül büyüklüğe, fizikî şartlara göre maktû olarak belirlenmektedir²³⁷. Spesifik tarifelerin standart mallar açısından daha faydalı bir uygulama yarattığı belirtilmektedir²³⁸.

²³⁵ B. Çelik, Gümrük, s. 47; Tuncer, Gümrük, s. 13; Möller, s. 85; Lux, s. 117; Köksal, s. 69.

²³⁶ Tuncer, Gümrük, s. 13. Ayrıca tek bir oranın artan fiyatlar karşısında uygun bir koruma sağlayabildiği için, genel olarak pahalı imalat sanayii ürünleri açısından uygun görüldüğü; fiyatların hızla yükseldiği bir ortamda eğer spesifik bir tarife yürürlükte ise, devletin vergi gelirinde bir artış da olmayacağı gibi, alınan vergilerde miktarlara bağlı kalındığından, fiyat hareketlerinin izlenmesinde de devletin başarısız olmasının söz konusu olacağı hakkında bkz. Köksal, s. 69. Aynı yönde bkz. Lux, s. 117; Dölek, Gümrük İşlemleri, s. 102. Genel olarak spesifik matrahlı vergilerin aynı yönde doğuracağı sakıncalar hakkında bkz. Kalenderoğlu, s. 124. Bununla birlikte değer esaslı tarifelerin, fiyat düşüşlerinde gümrük vergisinin koruyucu fonksiyonunun azalması; fiilen ödenen ya da ödenecek bedelin tesbitinin zor olması ve bu nedenle uluslararası düzeyde gümrük idareleri arasında bilgi değişimini zorunlu kılması ve gümrük idarelerinin yanlış faturalarla yanıltılması ihtimalinin bulunması gibi yönlerden olumsuzluklar taşıdığı hakkında bkz. Lux, s. 118.

²³⁷ Fizikî ünite ağırlık, hacim, sayı, uzunluk vb. bir ölçüte göre belirlenebileceği; eşyanın sıklığı, miktarı, adedi gibi teknik – fiziki özelliklerine göre hesaplanacağı; vergileme ölçüsünün, eşyanın kilosu, tonu, litresi, sayısı, hacmi, parça sayısı, çifti, metrekaresi, düzinesi, metresi gibi ölçü ve tartı biçimlerinin matrahı belirlemede dikkate alınabileceği hakkında bkz. Fuchs/Höfinger, s. 82; Möller, s. 86; Thoma/Böhm/Kirchhainer, s. 52; Tuncer, Gümrük, s. 12. Avrupa Birliği gümrük hukuku bakımından açıklamalar için bkz. Witte/Wolffgang, s. 377; Lux, s. 118. Ayrıca spesifik esaslı tarifelerde verginin eşyanın fiyat hareketlerini izleyemediği için esnek olmadığı veya deflasyon dönemlerinde vergi hasılatının sabit kaldığı, gümrük tarifeleri ile korumacı bir politika izleniyorsa spesifik oranlı gümrük tarifelerinin uygun bir araç olmadığı hakkında bkz. Tuncer, Gümrük, s. 13. 19. yy. da tüm endüstri ülkelerinde ağırlığa göre alınan gümrük vergisinin 1. Dünya Savaşı'ndan sonra yaşanan enflasyon nedeniyle gümrük vergilerinin otomatikman yükselen fiyatlara uymasının garantiye alınması için artık değer esaslı (advalorem) gümrük vergilerinin devreye girdiği ve modern gümrük tarifelerinde ekseriyetle değer esaslı matrahın belirlendiği hakkında bkz. Möller, s. 86. Spesifik tarifenin düşük kaliteli bir malın yüksek kaliteliye göre daha fazla oranda vergilendirilmesi sonucunu yarattığından sakıncalı olması, fizikî birim başına alınan verginin, o malın kalitesinin düşük olduğu için daha ucuza satılan türleri üzerinden daha fazla yük getirdiği hakkında bkz. Köksal, s. 69. Spesifik tarifelerde gümrük vergisinin hesaplanmasının kolay olduğu; beyannamede sunulan veriler doğru olduğu sürece yeknesak bir şekilde hesaplama yapmanın mümkün olduğu; gümrük idarelerinin eşyanın objektif özellikleri bakımından yanıltılmasının mümkün olmadığı; gümrük vergilerinin fiyat değişimlerinden etkilenmediği ve ucuz ithalatta yüksek değerli eşyalara göre daha fazla koruyucu etki gösterdiği ve diğer olumsuz yanları hakkında açıklamalar için bkz. Lux, s. 118, 119. Spesifik tarifelerin fizikî bir birim gibi objektif kıstaslara dayanması bakımından kolay uygulandığı; fakat yüksek kaliteli ve pahalı olan eşya ile düşük kaliteli ve ucuz eşya arasında adaletsizlik yarattığı; kalite farkının gözetilerek spesifik vergi uygulaması durumunda da, eşyanın kalitesinin hangi kritere göre tesbit edileceği probleminin gümrükleme işlemlerinde ciddi bir bürokrasi ve işyükü yaratacağı hakkında bkz. Dölek, Gümrük İşlemleri, s. 101, 102.

²³⁸ Köksal, s. 69; Dölek, Gümrük İşlemleri, s. 102; Oktar, Türk Vergi Sistemi, s. 264.

Karma ya da bileşik gümrük oranları da bu iki tarife esasının birlikte uygulandığı durumları ifade etmektedir²³⁹. Karma tarifeler, daha çok hammadde vergilendirilmiş mamul mallar bakımından söz konusu olmaktadır. Böylece hammadde sanayiine vergi ile getirilen korumanın dengelenmeye çalışıldığı belirtilmektedir²⁴⁰.

Türkiye'nin kabul etmiş olduğu tarife sistemi kural olarak değer (advalorem) esaslı; istisnaen de spesifik esaslı bir tarife sistemidir²⁴¹. Gümrük Giriş Tarife Cetveli Hakkında Kanun ile tarife cetvelinde malî amaçlarla birlikte koruyucu amaçlar da göz önünde bulundurulmaktadır. Bu anlamda uzun süreli kalkınma plânın hedefleri dikkate alınarak söz konusu cetvelde gösterilen gümrük vergisi ve ithalde alınan diğer vergi ve resim oranlarını, ithal edilecek maddelere göre değiştirmeye Bakanlar Kurulu (Cumhurbaşkanı) yetkili kılınmakta; fakat yapılabilecek değişikliklerde mevcut had ve nispetleri arttırıcı nitelikteki ilâvelerin kıymet esasına göre vergilendirmelerde mevcut spesifik haddin %50'sinden daha fazla olamayacağı düzenlenmektedir (GGTCK. m. 2)²⁴². Gümrük tarifesindeki oranların eşit bir şekilde uygulanmasının istisnaları da bulunmaktadır. Serbest dolaşıma giriş rejiminde, *“bir taşıma belgesi içeriği eşyanın değişik tarife pozisyonlarına girdiği hallerde; her bir eşya için kendi tarife pozisyonuna göre işlem yapılmasının ek bir iş yükü ve masrafa sebep olması halinde, beyan sahibinin talebi üzerine, gümrük idareleri, eşyanın*

²³⁹ Örneğin, Amerikan gümrük tarifesinin bileşik oranlı olduğu hakkında bkz. Tuncer, Gümrük, s. 14.

²⁴⁰ Dölek, Gümrük İşlemleri, s. 102.

²⁴¹ Binnur Çelik, “Gümrük Vergisinde Uygulanan Tek ve Maktu Tarife”, **Yaklaşım Dergisi**, Y. 7, S. 78, Haziran 1999, E.T. 01.02.2017, (Tek ve Maktu Tarife), (www.yaklasim.com, E.T. 01.02.2017). Osmanlı İmparatorluğu'nun kuruluşundan beri uygulanan gümrük vergilerinde tarifenin Lozan Antlaşması'nda getirilen bir sınırlama ile 5 yıl değiştirilemediği, Türkiye Cumhuriyeti'nin 1929 yılında ilk defa bağımsız bir “Gümrük Tarifesi ve İthalat Umumi Tarifesi Kanunu” kabul ettiği; Cumhuriyet'in ilk yıllarında advalorem gümrük tarifesi uygulayan Türkiye'de 1929'dan itibaren spesifik gümrük tarifesi uygulamasına geçildiği; böylece bu tarife ile malî ve koruyucu amaçların birlikte gerçekleştirilebildiği; 1952 yılında Brüksel Nomanklatürüne geçiş ile yeniden advalorem gümrük tarifelerine dönüş yapıldığı hakkında bkz. Köksal, s. 72; Türkiye'de 6 Haziran 1954 tarih ve 6290 sayılı Kanun (*Gümrük Kanunu'nun Bazı Maddelerinin Değiştirilmesine ve 1499 sayılı Gümrük Tarifesi Kanunu ile Ek ve Tadillerinin Kaldırılmasına Dair Kanun*, Kabul Tarihi: 26/02/1954; RG: 06.03.1954 -8651) ile spesifik gümrük tarifesi terk edilerek advalorem gümrük tarifesine geçildiği hakkında bkz. Tuncer, Gümrük, s. 12. Ayrıca bkz. Bulut, s. 142. Avrupa Birliği ortak gümrük tarife cetveli hakkında aynı yönde bkz. Tschiederer, s. 36.

²⁴² Bu nedenle sırf malî amaçların göz önünde tutulmadığı, Bakanlar Kurulu'na verilen bu yetki ile doğrudan miktar kısıtlamalarına gitmeden ithalatı arzulanan yöne kanalize etme imkânının tanınmış olduğu ve bunun da geniş anlamda bir kambiyo denetleme tedbiri olduğu yönünde bkz. Köksal, s. 73.

tamamına en yüksek ithalat vergi oranına tabi eşyanın tarife pozisyonuna göre vergi uygulayabilirler” (GK. m. 76)²⁴³. Yine, Gümrük Kanunu’nun 172’nci maddesi kapsamında sınır ticareti bakımından ve 167’nci maddesinin 2’nci fıkrasında ve aynı maddenin 1’inci fıkrasının 3 ilâ 12 numaralı bentlerinde yer alan, tek ve maktû bir vergi uygulanması kapsamında Bakanlar Kurulu’nu (Cumhurbaşkanı’nı) yetkili kılan düzenleme de bu türdendir²⁴⁴. Ayrıca uygulamada rekabet kurallarına aykırı bazı uygulamalar tarife kapsamında sağlanmaya çalışılan eşitliğe mani olabilecek nitelikte görülmektedir. Bu tür olumsuzlukların engellenebilmesi için getirilen anti damping uygulaması, telâfi edici vergi ya da misilleme/ilave gümrük vergileri gibi araçlar da gümrük tarifesinin eşit uygulanmasının istisnası olarak değerlendirilmektedir²⁴⁵.

ç. Tarifenin Yapısı

Gümrük tarifesinin şekli yapısı hakkında yatay ve dikey olmak üzere iki açıdan değerlendirme yapılması gerekmektedir. Bunlardan birincisi gümrük vergisine tâbi eşyanın hangi sistematik içerisinde (dikey) sıralanmış olduğu ile ilgilidir. İkincisi ise, eşyanın gümrük tarifesi içerisinde, vergi oranı, kotalar ve uygulanması muhtemel ticaret politikası önlemleri gibi hususlarda (yatay) nasıl nitelendirildiği bakımından yapılacak değerlendirmedir. Çünkü bütün gümrük tarifeleri, gümrük tarife şeması ve oranların yer aldığı iki temel bölümden

²⁴³ Gümrük vergisinin yükümlü bakımından plânlanması kapsamında açıklamalar için bkz. Sezai Kaya, “Gümrükte Vergi Planlaması”, **Mali Çözüm Dergisi**, S. 105, Mayıs-Haziran 2011, s. 125.

²⁴⁴ Bkz. Öner, Türk Vergi Sistemi, s. 329. 1615 sayılı Gümrük Kanunu’nun 6’ncı maddesi kapsamında tek ve maktu tarife uygulaması; bu uygulamalar kapsamında Bakanlar Kurulu’na verilen yetkinin Anayasa’nın 73’üncü maddesine uygunluğu yönünde açıklamalar için bkz. B. Çelik, Tek ve Maktu Tarife, (www.yaklasim.com, E.T. 01.02.2017). Yolcu beraberinde gelen eşya (ve sınır ticareti) bakımından uygulanan tek ve maktu tarife hakkında ayrıca bkz. C. Bozkurt, Yolcu Beraberi, s. 213; Derdiyok, s. 166; Gökhan Terzi, “Dış Ticarete Tek ve Maktu Vergi Uygulaması”, **Mali Çözüm Dergisi**, S. 143, Eylül-Ekim 2017, (Tek ve Maktu Vergi), s. 96-98. Örneğin Topluluk Gümrük Kodu’nun (Gümrük Kanunu’nun 167’nci maddesine karşılık gelen) 185’inci maddesinde yer alan yolcu beraberisi kişisel eşyada muafiyet sınırını aşan eşyalar bakımından bu tek ve maktû tarife oranının kullanılabilmesi; ancak, somut eşya bakımından gümrük tarifesinde daha düşük bir oranın belirlenmesi söz konusu ise, talep üzerine tarifedeki oranın uygulanabileceği hakkında bkz. Tschiederer, s. 22. Gümrük Kanunu’nun 167’nci maddesinde Bakanlar Kurulu’na verilen bu yetki, 2009/15781 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile kullanılmıştır. (RG. 7.10.2009 - 27369).

²⁴⁵ Bkz. Tschiederer, s. 24. Sınır ticareti hakkında ayrıca bkz. Tan, Ekonomik Kamu Hukuku, s. 324, 325; Leman Şahin, “Sınır Ticareti İle Sınır Ticaret Merkezlerinin Son Durumuna İlişkin Soru ve Cevapları”, **Gümrükte Uzman Görüş**, Y. 8, S. 2, Temmuz-Eylül 2009, s. 5 vd.

oluşmaktadır²⁴⁶. Gümrük tarife şeması, her bir eşyanın sistematik olarak listelenmesi suretiyle oluşturulur. Bu bakımdan bu kısım eşya nomanklatürü olarak da adlandırılmaktadır²⁴⁷. Nomanklatür içindeki bölümlere sayesinde eşyanın tarifedeki yerinin belirlenmesi kolaylaşmaktadır²⁴⁸. Gümrük vergisinin oranı ise, gümrük borcunu miktar bakımından ortaya çıkartmak için kullanılan; matrahın tesbiti ya da gelişmekte olan ülkeler için ikili yahut çok taraflı serbest ticaret anlaşmaları çerçevesindeki uygulama amaçları kapsamında söz konusu olabilen tercihli tarife uygulamalarına göre farklılık gösterebilen bir ölçüdür²⁴⁹.

Armonize sistemde eşyalar, toplam 21 bölümde gruplanmakta, altı rakam üzerinden kodlanarak eşyanın teknik tanımı elde edilmektedir. Bu kodlama sistemine ikişer rakam eklenerek fasıl, pozisyon ve alt pozisyonlar oluşturulmaktadır. 6 rakamdan oluşan armonize sistem koduna eklenen 7'nci ve 8'inci rakamlar ise, Avrupa Birliği için geçerli olan Kombine Nomanklatür koduna ulaşmayı sağlamaktadır. Sınıflandırmada hammaddeden mamüle doğru bir sıra takip edilmektedir. Türkiye'de tarife cetvelinde kombine nomanklatür uygulaması sağlanmış ve ilk sekiz rakam itibariyle Avrupa Birliği ile uyumlu hale gelinmiştir²⁵⁰.

²⁴⁶ Avrupa Birliği gümrük hukuku bakımından açıklamalar için bkz. Witte/Wolffgang, s. 376; Thoma/Böhm/Kirchhainer, s. 52. Gümrük tarifelerinin eşyanın tanımı ve vergi oranı/miktarı olmak üzere iki temel unsurunun olması hakkında bkz. Onursal, İhracat ve İthalat, s. 44.

²⁴⁷ Dölek, Gümrük İşlemleri, s. 104. Avrupa Birliği gümrük hukuku bakımından açıklamalar için bkz. Witte/Wolffgang, s. 376.

²⁴⁸ Witte/Wolffgang, s. 375.

²⁴⁹ Avrupa Birliği gümrük hukuku bakımından açıklamalar için bkz. Witte/Wolffgang, s. 376; Örneğin genelleştirilmiş tercihler sisteminde gelişmekte olan belirli ülkelere gelen sanayi ürünü eşyaların hassasiyetine göre Avrupa Birliği ekonomisi için kademeli gümrük indirimi tanındığı, Avrupa Birliği Gümrük Tarife Cetveli'nde 8703 pozisyonunda bulunan binek araç için tercihli menşein uygulanmadığı ABD'den ithalatta %10, Mexico menşeli ise, genel tercihli sistem kapsamında gümrük kolaylığı sağlanarak gümrük vergisi oranının % 4,8 uygulandığı hakkında bkz. Möller, s. 103, 104.

²⁵⁰ Türkiye'de 01.01.1996 tarihinden önce 8'li Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu kullanılırken, Gümrük Birliği'ne tek taraflı üyeliğin sağlanmasından sonra ilk sekiz rakam itibariyle Avrupa Birliği Kombine Nomanklatürü esas alınarak, 12'li bazda tarife cetveli kullanımına geçilmiştir. Bunun dayanağını 474 sayılı Kanun'un değişik 1'inci maddesine dayanılarak çıkarılan 09.12.1995 tarihli 95/7591 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (RG. 30.12.1995-22509 Mük.) oluşturmaktadır. 2006 yılından itibaren ise, ayrı 2 cetvel uygulamasından vazgeçilerek Türk Gümrük Tarife Cetveli Bakanlar Kurulu Kararı olarak 12'li bazda yayınlanmaya başlamıştır. (19.12.2005 tarih ve 2006/9833 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, RG. 30.12.2005 – 26039). Bundan sonra, her yılsonunda, takip eden yıl için uygulanacak Gümrük Tarife Cetveli Bakanlar Kurulu Kararı ekinde belirlenmiş ve Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. 2018 için, "İstatistik Pozisyonlarına Bölünmüş Türk Gümrük Tarife Cetveli'nin 1/1./2018 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe konması" hakkında bkz. 2017/11170 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (RG. 31.12.2017-30287, 3. Mük.). Ayrıca bkz. Nurettin Bilici, **Türkiye – Avrupa Birliği İlişkileri (Genel Bilgiler, İktisadi-Mali Konular, Vergilendirme)**, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2004, s. 127, 128; Köksal, s. 73.

Türk Gümrük Tarife Cetveli’nde 9 ve 10’uncu rakamlar farklı vergi uygulamaları nedeniyle açılan millî alt açılım kodunu, 11 ve 12’nci rakamlar da istatistik kodunu temsil etmektedir²⁵¹.

Tarifede eşyanın niteliğine ilişkin kısım, ilk üç sütunundan oluşmakta; birinci sütun eşyanın pozisyon numarasına ayrılmakta, ikinci sütunda eşyanın tanımı ve üçüncü sütunda da eşyanın ölçü birimine yer verilmektedir. Bu çerçevede yapılan bir sınıflandırmada, genel yorum kuralları ve genel gümrük tarifesi açısından bağlayıcı olmayan, ancak bir şerh niteliği taşıyan Kombine Nomanklatür’ün açıklama notları tarifenin uygulanması açısından önemli araçlardır²⁵². Eşyaların nomanklatür içerisinde adlandırılışı, amacına ya da malzemesinin işlenişine yahut da her ikisine göre gerçekleştirilmektedir. Bunun yanısıra üretim şekli, piyasaya takdim şekli ve ithalatın gerçekleştiği tarih gibi başka ölçütler de sınıflandırma dayanakları olarak etki edebilmektedir²⁵³.

Türk Gümrük Tarife Cetveli’nin vergi oranlarını belirleyen kısmı 4’üncü, 5’inci ve 6’ncı sütunlardan oluşmaktadır. Kanunî ve tavizli vergi oranlarını belirleyen 4’üncü ve 5’inci sütunlar vergi oranları başlığı altında toplanmakta; 6’ncı sütun ise, Avrupa Birliği ve EFTA²⁵⁴ ülkeleri açısından uygulanacak oranları göstermek üzere düzenlenmiştir. 6’ncı sütunda kanunî ve tavizli vergi oranı ayırımına

²⁵¹ Avrupa Gümrük Birliği’ne üye devletlerin tarifelerindeki 8’inci haneden sonra gelen rakamların nitelendirilmesi hakkında bkz. Thoma/Böhm/Kirchhainer, s. 53; Lux, s. 92; Holler, s. 71. AB kapsamında ortak gümrük tarifesinin yanında eşya bazında ticaret politikası önlemlerini de içeren TARIC veri bankasının/sisteminin de kullanıldığı ve 10 haneli gümrük tarife istatistik kodunun aynı zamanda eşyanın TARIC kodunu da verdiği hakkında bkz. Tschiederer, s. 22. Ayrıca bkz. Terzi, Dış Ticaret, s. 113 vd.; Onursal, İhracat ve İthalat, s. 54.

²⁵² İçerik bakımından tarifede her bir bölüm ve pozisyonlara değişik ifadeler yer almaktadır; ancak bunlar tek başına bağlayıcı olmayıp idarî bir yönerge olarak hüküm ifade ettiği; bu bakımdan vergi yükümlülerini de ilgili uyumsuzluğu çözecek mahkemeyi de bağlamadıkları; aynı şekilde ABAD’ın da bu açıklama notlarını, gümrük tarifesinin uygulanmasını karakterize eden “*yönlendirici kavrama aracı*” olarak nitelendirmesi hakkında açıklamalar için bkz. Witte/Wolffgang, s. 383-385; Holler, s. 72; Thoma/Böhm/Kirchhainer, s. 55; Tschiederer, s. 21, 22; Fraedrich, s. 95. Tarife pozisyonunun anlamı ve önemi hakkında açıklamalar için bkz. R. Gültekin, s. 140 vd.; Dirioz, s. 56, 57; Terzi, Dış Ticaret, s. 118; Onursal, İhracat ve İthalat, s. 47. Ayrıca bkz. Gümrük ve Ticaret Bakanlığı’nın Gümrük Genel Tebliği (Gümrük Tarife Cetveli Açıklama Notları) (Seri No: 3), (RG. 22.03.2016 – 29661 Mük.).

²⁵³ Malzemenin işlenmesi bakımından sıralama örneği: sentetik hidrokarbon gazı 2902 - yapay karbon 3801; amacının belirlenmesine göre sıralama örneği: manyetik bant aparatı ve diğer ses kayıt araçları 8520 - Grup oyunları 9504; Hem malzeme işlenmesi hem de amacın belirlenmesi bakımından sıralama örneği: kauçuktan yapılmış hava hortumu 4013; ahşaptan yapılmış alet edevat örnekleri hakkında Witte/Wolffgang, s. 381.

²⁵⁴ Avrupa Serbest Ticaret Birliği (European Free Trade Association), günümüz itibarıyla bu birliğe İsviçre Konfederasyonu, Norveç Krallığı, İzlanda Cumhuriyeti ve Lichtenstein Prenslığı dahildir. (<http://www.efta.int/about-efta/the-efta-states>, E.T. 27.03.2018).

gidilmemekte; uygulanacak en düşük vergi oranı bu sütunda yer almaktadır. Kanunî ve tavizli vergi oranına dair sütunlar, üçüncü ülkelere uygulanacak vergi oranlarını göstermek üzere açılmaktadır.

d. Eşyanın Gümrük Tarifesinde Sınıflandırılması

Gümrük tarifesinde eşya bilgilerinin tanımlanması ve eşyaların özenli bir şekilde sınıflandırılması önem arz etmektedir. Tarifeye bağlanmış bir eşyanın sınıflandırılması açısından kabul gören hukuk ilkelerinin ve tekniklerinin dikkatli bir şekilde uygulanması bir zorunluluktur. Bu bakımdan sınıflandırmanın metod açısından temelleri başlı başına bir çalışma alanını oluşturmaktadır²⁵⁵. Eşya bilgisi açısından yelpazenin genişliği, doğa bilimlerine ve tekniğe hâkimiyeti gerekli kılmaktadır²⁵⁶.

Eşyanın sınıflandırılması, eşyanın yer aldığı gümrük tarife istatistik pozisyonunun belirlenmesi anlamını taşımaktadır. 12 haneden oluşan gümrük tarife istatistik pozisyon numarası, eşyanın da pozisyon numarasını göstermektedir. Türk Gümrük Tarife Cetveli'ne göre eşyanın sınıflandırılmasında, tarife cetvelinin birbirini en genelden en özele doğru izleyen “bölüm”, “fasıl”, “tarife pozisyonu”, “tarife alt pozisyonu” başlıkları takip edilmektedir. Esasen eşyaların gümrük tarife cetvelinde yer alışı “*imalat ilkesine*” dayanmaktadır. Buna göre eşyalar imal edilirken gördükleri işlenme derecesine göre sınıflandırılmaktadır. Bu noktada

²⁵⁵ Witte/Wolffgang, s. 376.

²⁵⁶ Witte/Wolffgang, s. 376. “Eşyanın nitelikleri itibarıyla hangi pozisyonda yer alacağını hâkim tarafından teknik bilgi eksikliği nedeniyle belirlenememesi durumunda bilirkişiye başvurulması” gerektiği hakkında bkz. Dş. 7. D. 22.4.1999 tarih ve E. 1998/240; K. 1999/1652 (www.kazanci.com.tr , E.T. 20.11.2014); benzer yönde bkz. Dş. 7. D. 5.12.2005 tarih ve E. 2005/451; K. 2005/3089 (www.kazanci.com.tr , E.T. 20.11.2014); teknik niteliği ve yapısı bilinen ya da bilirkişiye tesbit ettirilen eşyanın hangi tarife ve istatistik pozisyonuna gireceğinin belirlenmesi ile ilgili sorunun hukuksal olup, Gümrük Giriş Tarife Cetveli İzahnamesi'ndeki açıklamalar dikkate alınmak suretiyle çözülebilecek nitelikte olduğu, dava konusu ayakkabının yer alması gereken tarifenin tesbitinin özel ve teknik bilgi gerektirmediğinden mahkemece karar verileceği hakkında bkz. Dş. 7. D. 15.12.2005 tarih ve E. 2003/2965; K. 2005/3278 (www.kazanci.com.tr , E.T. 20.11.2014); Eşyaların Sağlık Bakanlığı kontrol belgesi gerektirip gerektirmediğinin gümrük tarife istatistik pozisyonuna bağlı olması ve bilirkişi raporu gereği hakkında bkz. Y. 7. CD. 15.6.2009 tarih ve E. 2008/1616; K. 2009/7072 (www.kazanci.com.tr , E.T. 20.11.2014). Buna karşın pozisyon uyumsuzluğu konusunda bilirkişinin hukukî değerlendirme yapamayacağı hakkında bkz. Dş. 7. D. 20.12.2000 tarih ve E. 2000/3432; K. 2000/4, (www.kazanci.com.tr , E.T. 20.11.2014). Ayrıca teknik bilginin, “fizik, kimya, matematik gibi kanıtlanmış bilimlere iş alanında uygulamaya yetecek bilgi” anlamına geldiği hakkında bkz. Yusuf Karakoç, “Vergi Yargılaması Hukukunda Bilirkişilik Kurumu”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 193, Eylül 1997, (Bilirkişi), s. 109.

eşyanın hangi maddeden yapılmış olduğu ve gördüğü fonksiyon önem taşımakta; dolayısıyla eşyaların dizilimi eşyanın en ham halinden yarı üretim görmüş ve imalat sürecini tamamlamış haline doğru bir seyir izlemektedir. İlk aşamada eşyanın hangi maddeden yapıldığı/oluştugu esas alınmaktadır. İşlenme derecesine göre ek kriterler eklenmekte ve bölüm numarası almaktadır. Türk Gümrük Tarife Cetveli’nde yer alan bölümlerden her biri; birbirine benzeyen, aynı nitelikte ya da genellikle aynı madde veya hammaddeden mamûl eşyaları kapsayacak şekilde sınıflandırılmaktadır. İlk bölümlerde daha çok hammaddelere yer verilirken giderek yarı mamûl ve nihayet işlenmiş ürünler olmak üzere eşyanın işlenme derecesine göre makine ve hassas cihazlar gibi en karmaşık ürünlere doğru sıralama yapılmaktadır. Ayrıca bu seyir her bir bölüm dahilinde de aynı şekilde işlemektedir²⁵⁷.

Gümrük Tarife Cetveli’nin yorumlanması ise, eşyanın tarife cetvelindeki pozisyonun belirlenmesi anlamına gelmektedir. Eşyanın tarife pozisyonunun belirlenmesi ise, mevzuata uygun olarak, eşyanın girdiği tarife alt açılımlarının²⁵⁸ belirlenmesini ifade etmektedir. Bir eşyanın tarifede sınıflandırılması hukukî bir anlam taşımakta; eşya açısından sınıflandırıldığı pozisyondaki oranın (ve duruma göre diğer önlemlerin) uygulanması sonucunu doğurmaktadır. Bu bakımdan eşyanın tarife cetvelinde sınıflandırılması gerek içerik yönünden gerekse teknik bakımdan bir altlama²⁵⁹ faaliyetidir. Altlama faaliyetinin unsurlarını genel olarak tarifinin

²⁵⁷ İmalat ilkesine (Alm. Produktionsprinzip) göre genel olarak gümrük tarifesinde sıralanma bakımından: canlı ağaçlar: 0602 –kereste: 4403 – ahşaptan yapılmış oturma eşyası: 94.01; bölüm içerisindeki sıralanma bakımından kereste: 4403-kontrplak: 4412-ahşap sandıklar: 4415-ahşaptan yapılmış süs eşyaları: 4420 örneğinin verilmesi; ancak ayrıntılı olarak incelendiğinde imalat ilkesinin bazı durumlarda uygulanmadığının görülebileceği; bu ilkenin eşya nomanklatürleri üzerinde yapılan çalışmalarda küresel bir uyumlaştırmayı sağlamaya yönelik bir çıkış noktası oluşturduğu hakkında bkz. Witte/Wolfgang, s. 380, 381; Thoma/Böhm/Kirchhainer, s. 53 ve 55. Ayrıca bkz. Lux, s. 92, 93; Tschiederer, s. 21.

²⁵⁸ “Eşyanın tarife pozisyonunun belirlenmesi deyiminden, yürürlükteki hükümlere uygun olarak, söz konusu eşyanın girdiği; a) Türk Gümrük Tarife Cetvelinin veya 3 üncü fıkranın (b) bendinde öngörülen diğer cetvelin alt açılımlarının, b) Tamamen veya kısmen Türk Gümrük Tarifesine dayanan ya da bu tarife cetveline alt açılımlar ekleyen ve özel alanlara ait eşya ticaretine ilişkin tarife dışı önlemlerin uygulanması amacıyla Bakanlar Kurulu Kararı ile oluşturulan bir diğer cetvelin alt açılımlarının, belirlenmesi anlaşılar.”(GK. m. 15/6).

²⁵⁹ Altlama faaliyetinin, soyut bir kuralın somut bir olayda uygulanmasını ifade ettiği; hukuk kuralı uygulanırken somut olayda hukuk kuralında yer alan koşul vakıaların bulunup bulunmadığının araştırılacağı; koşul vakıaların tümünün somut olayda yer almadıkça o kuralın uygulanamayacağı ve kuralda yer alan hukukî sonucu dikkate alarak karar verilemeyeceği hakkında açıklama ve örnekler için bkz. Muhammet Özkes, **Temel Hukuk Bilgisi**, (Yetkin Yayınları), 8. Bası, Ankara 2017, s. 113, 114. Yorumun tanımı, gerekliliği ve klasik yorum teorisi hakkında ayrıca bkz. Kemal Gözler, **Hukukun Genel Teorisine Giriş (Hukuk Normlarının Geçerliliği ve Yorumu Sorunu)**, US-A Yayıncılık, Ankara 1998, (Hukukun

yorumlanmasında görmek mümkündür. Bununla birlikte tarifenin yorumlanması kendine has bazı özellikler de taşımaktadır. Eşyanın somut olaydaki durumunun diğer hukuk disiplinleri bakımından ne anlam ifade ettiği suç konusu olup olmadığı, tarife pozisyonunun belirlenmesi bakımından önem taşımamaktadır. Bu anlamda sınıflandırılacak eşyanın yalnızca tarife bakımından özellikleri dikkate alınmakta ve eşyanın tarifede yer alan açıklamalara uygunluğu sağlanmaya çalışılmaktadır. Eşya ile ilgili açıklamaların eşyanın kullanım amacını, üretildiği maddeyi, hangi parçalardan oluştuğu, tamamlanıp tamamlanmadığı, birleşim ya da değişik madde ya da parçalardan oluşmasına göre kaleme alınmış olması mümkündür²⁶⁰.

Bir eşyanın hangi alt pozisyonunda yer aldığı belirlenmesindeki zorlukların giderilebilmesi için, yeknesak ve doğru uygulamayı hedefleyen altı adet genel yorum kuralı bulunmaktadır. Bu kurallar tarife pozisyonlarının tek başına veya diğer pozisyonlarla ilişkileri bakımından nasıl yorumlanacağına ilişkin ilkeleri düzenlemektedir. Yorum kuralları, dayanağını Armonize Sistem Nomanklatürü'nden aldığı için bağlayıcıdır²⁶¹.

Genel Teorisi), s. 161 vd.; Kemal Gözler, **Hukuka Giriş**, 8. Baskıdan Ek Baskı, Ekin Yayınları, Bursa 2011, (Hukuka Giriş), s. 212, 213.

²⁶⁰ Eşyanın tarifede sınıflandırılması hakkında bkz. Witte/Wolfgang, s. 403, 404.

²⁶¹ “1. Bölüm, fasıl ve tali fasıl başlıkları sadece gösterici niteliktedir; yasal amaçlar için eşyanın tarifedeki yerinin saptanması, pozisyon metinlerine, ilgili herhangi bir bölüm veya fasıl notuna ve bu pozisyonlar veya notlar hükümlerinde aksi belirtilmedikçe, aşağıdaki kurallara göre yapılır.

2. (a) Tarifenin belirli bir pozisyonunda herhangi bir eşyaya yapılan bir atıf, bu eşyanın imali bitirilmemiş veya aksamı tamamlanmamış olanlarını da kapsar. Şu kadar ki, bu gibi imali bitirilmemiş veya aksamı tamamlanmamış eşyanın gümrüğe sunulduğunda, imali bitirilmiş veya aksamı tamamlanmış eşyanın ayırtedici niteliğini içermesi gerekir. Böyle bir atıf, imali bitirilmiş veya aksamı tamamlanmış eşya ile yukarıdaki hükme göre böyle sayılan eşyanın sökülerek veya monte edilmeden getirilmiş olanlarını da içine alır.

(b) Tarifenin belirli bir pozisyonunda herhangi bir maddeye yapılan atıf, bu maddenin karışımlarını, bileşimlerini ve diğer maddelerle birleştirilmiş veya karıştırılmış hallerini de içine alır. Aynı şekilde, belirli bir maddeden mamul bir eşyaya yapılan herhangi bir atıf, tamamen veya kısmen bu maddeden mamul eşyayı da içine alır. Birden fazla maddeden meydana gelen eşyanın tarifedeki yeri aşağıda (3) numaralı kuralda belirtilen prensiplere göre saptanır.

3. (2-b) Numaralı kuralın uygulanması nedeniyle veya başka herhangi bir nedenle eşyanın ilk bakışta iki veya daha fazla pozisyonunda sınıflandırılabilmesi halinde o eşyanın tarifedeki yerinin saptanması aşağıdaki şekilde yapılır:

(a) Eşyayı en özel şekilde tanımlayan pozisyon, daha genel şekilde tanımlayan pozisyona göre öncelik alır. Bununla beraber, iki veya daha fazla pozisyonun her birinin, birbirleriyle karıştırılmış veya birleştirilmiş eşyanın sadece birine ya da perakende satılacak hale getirilmiş takımın sadece bir parçasına atıfta bulunması halinde, bu pozisyonların, pozisyonların birisi eşyanın tam ve kesin tanımını verse bile, söz konusu eşyayı eşit derecede özel şekilde tanımladığı mütaala edilir.

b) (3-a) Kuralının uygulanmasıyla, tarifedeki yeri tayin edilemeyen bileşik ürünlerin ve çeşitli maddelerden oluşan veya çeşitli eşyanın birleşmesiyle meydana gelen mamuller ile perakende

İlk beş kural tarife pozisyonu seviyesinde yorumu düzenlerken 6 numaralı kural tarife alt pozisyonu ve daha alt seviyedeki tarife açılımlarının yorumlanmasını düzenlemektedir. İlk dört kuralın sırasıyla uygulanması esastır. Başka bir deyişle, birinin uygulanması ile sonuca ulaşamadığı takdirde takip eden kurala geçilmesi gerekmektedir.

Tarifede, eşyanın tarife pozisyonunun belirlenmesine yardımcı olması amacıyla, her bölüm ve faslın sonunda notlar bulunmakta; bu notlar yardımıyla eşya sınıflandırılmaktadır. Bu sınıflandırma sonucunda belirlenen tarife pozisyonuna göre de gümrük işlemleri gerçekleştirilmektedir²⁶². Bu nedenle yorum kurallarına dikkat edilmeksizin tarife pozisyonunun belirlenmesi, yanlış kabul edilip yaptırım uygulanmasına ve duruma göre gümrük vergisi borcunun doğmasına sebebiyet verebilmektedir.

satılacak hale getirilmiş takım halinde bulunan eşyanın tarifedeki yeri, bunlara esas niteliğini veren madde veya eşya saptanabildiği takdirde buna göre bulunur.

(c) (3-a) veya (3-b) kuralları uyarınca tarifedeki yeri saptanamayan eşya, her biri geçerli olabilecek pozisyonların numara sırasına göre sonuncusunda mütalaa edilecektir.

4. Yukarıdaki Kurallara uygun olarak sınıflandırılmayan eşya, bu eşyaya en çok benzeyen eşyanın bulunduğu pozisyonda sınıflandırılır.

5. Yukarıda belirtilen hükümlere ilaveten, aşağıdaki eşya konusunda şu kurallar uygulanır:

(a) Fotoğraf makinası mahfazası, müzik aleti mahfazası, silah mahfazası, çizim aleti kutuları, kolye kutuları ve benzeri kutular, özellikle belli bir eşyaya veya takım halindeki eşyaya göre şekil verilmiş veya bu eşyaya uygun olarak yapılmış olup uzun süre kullanılmaya uygun ve ait oldukları eşya ile birlikte ithal edilen kutular, normal olarak bu eşya ile birlikte satılan türde iseler, beraber satıldıkları eşya ile birlikte sınıflandırılırlar. Ancak bu Kural, bir bütün olarak esas niteliği mahfaza olan eşyaya uygulanmaz.

(b) Yukarıda 5 (a) kuralındaki hükümler saklı kalmak şartıyla, içindeki eşya ile birlikte sunulan ambalaj maddeleri ve ambalaj mahfazaları bu eşyanın ambalajında normal olarak kullanılan türden ambalaj maddeleri olmaları şartıyla bu eşya ile beraber sınıflandırılırlar. Bununla beraber, bu tür ambalaj maddeleri veya ambalaj mahfazalarının, sürekli kullanıma elverişli olduklarının açıkça belli olması halinde bu hüküm uygulanmaz.

6. Yasal amaçlar için, eşyanın bir pozisyonun alt pozisyonlarında sınıflandırılması, sadece aynı seviyedeki alt pozisyonların mukayese edilebilirliği dikkate alınarak, bu alt pozisyonlardaki şartlar ile bu pozisyonla ilgili alt pozisyon notlarına ve gerekli değişiklikler yapılmış olarak, yukarıdaki kurallara göre saptanacaktır. Metinde aksi belirtilmedikçe bu kuralın tatbikinde, ilgili Bölüm ve Fasl Notları da, uygulanır.” Bkz. 2012/4074 sayılı “İstatistik Pozisyonlarına Bölünmüş Türk Gümrük Tarife Cetveli Hakkında” Bakanlar Kurulu Kararı, (R.G. 30.12.2012 - 28513 Mük. 1). Avrupa Birliği’ne üye ve üye olmaya aday ülkeler açısından bu kuralların bağlayıcı nitelik taşıması gerektiği ve genel olarak gümrük tarifelerinde uygulanması gerektiği hakkında bkz. Witte/Wolffgang, s. 385; Lux, s. 114, 115; Holler, s. 72. Ayrıca bkz. Selen, Gümrük İşlemleri, s. 169, 170.

²⁶² Selen, Gümrük İşlemleri, s. 169, 170.

5. Gümrük Vergisine Tâbi Eşyanın Menşei

a. Genel Olarak

Gümrük vergisi açısından en etkili ve en geniş uygulama alanı bulan unsurlardan biri “menşe”dir. Menşe kavramı üzerinde anlaşılan devletlerarası bir tanım olmamakla birlikte dış ticaret açısından, eşyanın devletlerarası ticarete katıldığı ilk noktayı ifade etmekte; hangi ülkede üretildiği/elde edildiği anlamına gelmekte ve eşyanın ekonomik milliyeti olarak nitelendirilmektedir²⁶³. İthalatta gümrük vergisinin hesaplanabilmesi; anti dämpinge karşı vergi, telâfi edici gümrük vergisi, kota, gözetim ve koruma gibi ticaret politikası önlemlerinin uygulanması için eşyanın hangi ülke menşei taşıdığının bilinmesi önem taşımaktadır²⁶⁴. Dış ticaret üzerinde herhangi bir kısıtlamanın veya tercihli tarife uygulamasının bulunmadığı durumlarda ise, menşe, -tıpkı tarife gibi- istatistikî verilerin tutulması açısından önemli hale gelmektedir²⁶⁵. Bu bakımdan menşe, yalnızca ödenecek verginin

²⁶³ Thoma/Böhm/Kirchhainer, s. 75; Özlem Kaplan, **Dış Ticarete Menşe Kuralları ve Gümrük Uygulamaları**, Gümrük Uzmanları Derneği Yayınları, Ankara 2005, s. 3; Ahmet Şevket Dayıoğlu, **Pan – Avrupa Menşe Kümülayyon Sistemi**, (T.C. Başbakanlık Gümrük Müsteşarlığı AB ve Dış İlişkiler Genel Müdürlüğü Uzmanlık Tezi), Ankara 2003, (http://www.abuzmanlari.org.tr/web/docs/pdfs/Pan-Avrupa_Mense_Kumulasyon_Sistemi.pdf , E.T. 11.10.2016), s. 23; Umman Hamitoğulları, “Menşe Kuralları”, **Yaklaşım Dergisi**, S. 146, Şubat 2005, E.T. 07.12.2016, (Menşe), (www.yaklasim.com, E.T. 07.12.2016); Saygılıoğlu/Gerçek, s. 181; Cevdet Bozkurt, “Menşe Kavramı ve Menşe Kazanma Kriterlerinin İlgili Mevzuat Işığında Değerlendirilmesi”, **Mali Çözüm Dergisi**, S. 104, Mart-Nisan 2011, (Menşe), s. 149; Öner, Türk Vergi Sistemi, s. 327, 328; Selen, Gümrük İşlemleri, s. 171; Deniz Koyunoğlu, “Menşe Kavramı, Eşyanın Menşei Tespiti Kuralları ve Gümrük Uygulamaları”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S. 78, Haziran 2010, (Menşe), s. 202; Canitez, s. 73; Gülden Şişman, “Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu Çerçevesinde Menşe Sapması”, **Journal of Current Researches on Social Sciences**, Y. 2017, Volume, 7, Issue, 3, (Menşe), s. 292, 293; Onursal, İhracat ve İthalat, s. 208 vd. Menşe kavramının eşya ile bir ülke arasında bağlantıyı kuran bir kavram olduğu ve buradaki ülke kavramının politik anlamda ülke olarak anlaşılmadığı; gümrük birlikleri içerisinde elde edilen ya da üretilen eşyalarda eşyanın birliğe üye olan politik anlamda hangi ülke sınırları dahilinde üretildiğinin önem taşımadığı ve menşe ülkesi ile mahreç ülkesi kavramlarının da birbirinden farklı olduğu hakkında ayrıca bkz. Tschiederer, s. 27.

²⁶⁴ Terra/Wattel, s. 221; Fuchs/Höfinger, s. 83; Witte/Prieß, Vor Art. 22, Rz. 1-9, s. 307-311; Thoma/Böhm/Kirchhainer, s. 76; Möller/ Schumann, s. 21 ve 23; Ö. Kaplan, s. 3, 4; Saygılıoğlu/Gerçek, s. 181; C. Bozkurt, Menşe, s. 149; Serkan Ayyıldız, “Ticaret Politikalarında Menşe Kurallarının Önemi”, **Gümrükte Uzman Görüş**, Y. 8, S. 20, Ocak-Mart 2009, (Menşe), s. 63; Selen, Gümrük İşlemleri, s. 171; R. Gültekin, s. 117; Canitez, s. 73. Ayrıca menşe tesbitinin sağlayacağı vergi avantajı bakımından önemi hakkında bkz. Koyunoğlu, Menşe, s. 202.

²⁶⁵ Ö. Kaplan, s. 3; Dayıoğlu, s. 23; Saygılıoğlu/Gerçek, s. 181; Avrupa Birliği gümrük hukuku açısından da aynı yönde etki taşıdığına yönelik açıklamalar için bkz. Möller/ Schumann, s. 21, 22; (Tercihli menşe kurallarının uygulandığı durumların dışında kalan durumlarda) Tarife dışında da eşya trafiğine ilişkin dış ticaret, piyasa düzeni, dış ticaret istatistiği ve eşya trafiğine ilişkin

hesaplanmasını sağlayan değil, dış ticaret uygulamaları bakımından da hukukî sonuçlar doğurabilen bir unsurdur²⁶⁶. Bu önemine binaen Gümrük Kanunu'nda da menşe ile ilgili düzenlemeler tarife ve kıymetle ilgili düzenlemeler arasında 17 ilâ 23'üncü maddelerde; Gümrük Yönetmeliği'nde ise, 33 ilâ 43'üncü maddeler arasında yer almaktadır.

Devletlerin uyguladığı politikalar gereğince, eşyanın menşesine göre farklı muamelelere tâbi tutuluyor olması ve eşyaların üretim süreçlerinin başından sonuna dek tek bir ülkede gerçekleşmiyor oluşu menşe kurallarına ihtiyacın doğmasına sebebiyet vermiştir²⁶⁷. *Menşe kuralı*, eşyanın menşesini tespit etmek amacıyla mllî mevzuat veya devletlerarası anlaşmalarla belirlenen ilkelerden hareketle geliştirilmiş özel hükümleri ifade etmektedir²⁶⁸. Günümüzde neredeyse hiçbir eşyanın üretim süreci başından sonuna dek tek bir ülkede gerçekleşmemektedir. Bu bakımdan eşyanın menşesini tesbit bakımından genel geçerliliği olan tek bir kural belirleyebilmek mümkün değildir ve menşe kurallarının ayrıntılı düzenlenmesi gerekmektedir. Bu durum ise, kuralların uygulanmasındaki güçlükleri beraberinde getirmektedir²⁶⁹.

istatistikler açısından tercihli olmayan menşen önem taşıdığı hakkında bkz. Ö. Kaplan, s. 7; Thoma/Böhm/Kirchhainer, s. 82; Hamitoğulları, Menşe, (www.yaklasim.com, E.T. 07.12.2017); Canitez, s. 73; Terzi, Dış Ticaret, s. 122.

²⁶⁶ Möller/ Schumann, s. 39.

²⁶⁷ Ö. Kaplan, s.4; Hamitoğulları, Menşe, (www.yaklasim.com, E.T. 07.12.2017); Saygılıoğlu/Gerçek, s. 181.

²⁶⁸ Menşe Kurallarının “18.05.1973 tarihli Gümrük Rejimlerinin Basitleştirilmesi ve Ahenkleştirilmesine İlişkin Uluslararası Sözleşme’de [Gümrük Rejimlerinin Basitleştirilmesi ve Ahenkleştirilmesine İlişkin Uluslararası Sözleşme (Kyoto Sözleşmesi) ve Altı Ekine Katılmamızın Onaylanmasının Uygun Bulunduğuna Dair 27.09.1994 tarih ve 4035 sayılı Kanun, (RG. 01.10.1994 – 22068). (Sözleşmenin tam metni için bkz. RG. 22.04.1995 - 22266)] yer aldığı ve menşe kurallarının GATT. çerçevesinde 1994 yılında sona eren Uruguay Round sonunda kabul edilen ve Dünya Ticaret Örgütü’nün Kuruluş Anlaşması’nın ekinde yer alan anlaşmalardan bir tanesi olan Menşe Kuralları Anlaşması’nda [bkz. Dünya Ticaret Örgütü Kuruluş Anlaşmasının Onaylanmasının Uygun Bulunduğuna Dair 26.01.1995 tarih ve 4067 sayılı Kanun, (RG. 29.01.1995 – 22186)] “tarife tercihlerinin verilmesine yol açan akdi ve otonom ticaret rejimleriyle ilgili olması koşuluyla, üyeler tarafından malların menşe ülkesinin tespit edilmesi için uygulanan yasa, yönetmelik ve genel uygulamaya ilişkin idari önlemler” olarak tanımlandığı hakkında bkz. Dayioğlu, s. 23, 24; Koyunoğlu, Menşe, s. 203, 204; C. Bozkurt, Menşe, s. 149, 150. Ayrıca GATT. çerçevesinde yapılan Uruguay Round toplantısının içeriği ve Dünya Ticaret Örgütü’nün kuruluşu ile ilgili açıklamalar için bkz. Bilici, s. 30, 31. Menşe kurallarının önemi hakkında ayrıca bkz. Ayyıldız, Menşe, s. 63-65; Terzi, Dış Ticaret, s. 122.

²⁶⁹ Ö. Kaplan, s. 4, 5; Hamitoğulları, Menşe, (www.yaklasim.com, E.T. 07.12.2017); Saygılıoğlu/Gerçek, s. 181; Koyunoğlu, Menşe, s. 202 ve 206; Avrupa Birliği hukuku açısından bkz. Fuchs/Höfinger, s. 83; Can, s. 214; Thomas Möller ve Gesa Schumann, **Warenursprung und Präferenzen (Handbuch und systematische Darstellung)**, 3. überarbeitete Auflage, Bundesanzeiger Verlag, Köln 2005, s. 22.

Bir ülkenin diğer ülkelere karşı uyguladığı menşe kuralları, gerçekleştirilmek istenen amaca bağlı olarak tercihli olmayan menşe veya tercihli menşe sistemlerine dayanabilmektedir. Her iki menşe türünün de anlam ve uygulama açısından farklı içerik ve fonksiyonları bulunmaktadır. Ayrıca menşe türlerinin belirlenmesi bakımından farklılaştırılmış kriterler benimsenmektedir. Bir eşyanın tercihli olmayan menşei kural iken; eşyanın tercihli menşe kazanabilmesi, somut olaya göre değişebilen başka şartların varlığına bağlıdır²⁷⁰. Bununla birlikte çok istisnâî durumlarda eşyanın tercihli olan menşei ile tercihli olmayan menşeinin de birbirinden farklı olabilmesi mümkündür²⁷¹.

Eşyanın menşe kazanımı ile ilgili yapılan diğer bir ayrım ise, menşein (eşyanın üretim şartlarına bağlı olarak) doğrudan ya da dolaylı kazanılması bakımındandır. Bir ülkenin yer altı ve yerüstü zenginliklerinden elde edilen eşyalar o ülkenin menşei kazanmaktadır. Ayrıca herhangi bir devlet kontrolünde olmayan uluslararası alanlarda eşyanın edinilmesi durumunda da edinen kişi kendi ülkesinin menşei eşyaya kazandırır. Bu örnekler menşein doğrudan kazanılması halleri olarak nitelendirilmektedir. Dolaylı menşe ise, eşyanın uluslararası üretime konu olması halinde kazanılmaktadır. Üretimi birden fazla ülkede gerçekleştirilen eşyalarda menşe kazanımı, eşyanın nitelik değişimini ifade eden esas dönüşümün sağlandığı, ekonomik yönden değer arttıran işlemlerin yapıldığı ülkede gerçekleşmektedir²⁷². Eşyanın hangi aşamada esas dönüşüme uğradığının tesbiti menşe tesbitini güçleştirebilmektedir. Bu sorunun çözülmesi açısından Dünya Ticaret Örgütü kapsamında imzalanan menşe anlaşmasında doğrudan menşein tesbiti, “Esas

²⁷⁰ Tschiederer, s. 27. Nitekim tercihli menşe konusunda kanunda ayrıntılı düzenlemelerin yer almadığı serbest ticaret anlaşmaları ekindeki menşe protokollerinde eşya bazında özel menşe kazanma kurallarının düzenlenebildiği ve bu kapsamda ithalat ya da ihracat yapılan ülkeye göre tercihli menşein de farklılık arz edebileceği hakkında bkz. Ö. Kaplan, s. 8; Hamitoğulları, Menşe, (www.yaklasim.com, E.T. 07.12.2017). Örneğin Makedonya (ya da Arnavutluk) ile Türkiye arasındaki Serbest Ticaret Anlaşması’nda yer alan menşe kuralları çerçevesinde Türk Menşei kazanmış bir eşyanın Türkiye ile Avrupa Topluluğu arasındaki tarım ürünleri ticaretini düzenleyen 1/98 sayılı Ortaklık Konseyi Kararı çerçevesinde Türk menşei kazanmamış olabileceği hakkında bkz. Ö. Kaplan, s. 8,9; Koyunoğlu, Menşe, s. 206.

²⁷¹ Dayioğlu, s. 24; Thoma/Böhm/Kirchhainer, s. 76; Möller/Schumann, s. 22; Koyunoğlu, Menşe, s. 204; Canitez, s. 73.

²⁷² Selen, Gümrük İşlemleri, s. 171. Bu noktada nihaî ürünün ticarî değerinde hissedilir bir artışın sağlanmış olmasının belirleyici olacağı; örneğin marka işareti dikilmesinin, nihaî işleme aşamasında söz konusu olduğu ve markalı giyim ürünleri aynı yerde aynı şekilde üretilen diğer ürünler karşısında daha yüksek bir değer gördüğü için yapılan işlemin esaslı bir ticarî değer artışına sebebiyet vereceği hakkında bkz. Can, s. 215. Üretimi birden fazla ülkede gerçekleşen eşyalar açısından yapılacak menşe araştırmasında işleme derecesi, işleme sonucu değer artışı ve miktar artışı gibi kriterlerin belirlenebileceği hakkında bkz. Fuchs/Höfinger, s. 83, 84.

Dönüşüm Kriterleri” olarak adlandırılan esaslara bağlanmaktadır. Bu çerçevede, ithal girdilerin nihaî ürünün tarifesinden tamamen farklı olmasına²⁷³; iki aşamalı esas dönüşüme uğramasına; katma değer kuralına; başka bir deyimle üretimde kullanılan işçiliğin ve/veya ithal girdinin toplam işçiliğin ve nihaî eşyanın belirli bir yüzdesini aşmamasına göre esaslı dönüşüm tesbit edilmektedir. Bu esaslar çerçevesinde tesbit edilen menşe, menşe şahadetnamesine bağlanmaktadır. Menşe bilgisinin şahadetnameye bağlanması, uluslararası tercihli tarife uygulamalarından yararlanabilmeyi sağlamaktadır²⁷⁴. Bu açıdan Gümrük Kanunu’nda menşe şahadetnamesinin kullanılması zorunlu tutulmamaktadır²⁷⁵. Bununla birlikte genellikle ek bazı belgelerle eşyanın menşesinin isbatlanması gerekmekte; cereyan eden ticarî ilişkiye göre değişik form ve şekillerde düzenlenmiş menşe belgelerinin sunulması söz konusu olabilmektedir²⁷⁶. Ayrıca Gümrük Kanunu’nun 9’uncu maddesi uyarınca verilen bağlayıcı menşe bilgisini de özel bir menşe isbat aracı olarak değerlendirmek gerekmektedir.

b. Eşyanın Tercihli Olmayan Menşei

Eşyanın tercihli olmayan (ya da tercihsiz) menşei, usûle ilişkin çok sayıdaki düzenlemenin ve getirilen dış ticaret politikası önlemlerinin uygulanabilmesi açısından üçüncü ülkelerle yapılan dış ticarete önem taşımaktadır²⁷⁷. Nitekim vergi

²⁷³ Tarife değişikliğinin menşe kazanımının gerekçelendirilmesinde temel oluşturduğu; armonize sistemde tarife şemasının hammadleden işlenmiş ürüne doğru sıralandığı ve bu nedenle tarife değişikliği sağlanabilmesi için belirli bir oranda istihdam ve sermaye girdisinin gerektiği, yapılan üretim faaliyeti ve işçilik sonucunda armonize sistem bakımından ilk dört rakam itibarıyla nihaî ürünün farklı bir pozisyonda olmasının objektifliği sağladığı; buna karşın yeteri derecede üretim ve işleme faaliyetinin gerçekleşmemiş olmasına rağmen tarife değişikliğinin söz konusu olduğu durumlarda özel menşe kazanım kurallarının da uygulanmasının söz konusu olabileceği, üretim teknolojilerindeki aktüel gelişmelere paralel olarak tarife değişikliğine göre menşe kazanımının değerlendirilmesi gerektiği hakkında bkz. Witte/Prieß, Vor. Art. 22, Rz. 44, s. 320, 321.

²⁷⁴ Ö. Kaplan, s. 25; Selen, Gümrük İşlemleri, s. 172.

²⁷⁵ Selen, Gümrük İşlemleri, s. 172; Ayrıca bkz. Thoma/Böhm/Kirchhainer, s. 82.

²⁷⁶ Thoma/Böhm/Kirchhainer, s. 75.

²⁷⁷ Witte/Prieß, Vor Art. 22, Rz. 1, s. 307; Möller/Schumann, s. 39; Thoma/Böhm/Kirchhainer, s. 82; Ayrıca “tercihsiz menşe kuralları”nın Menşe Kuralları Anlaşması’nda “*En çok kayırılan ülke’ kuralı uyarınca DTÖ. üyesi ülkelere tavizli vergi uygulanabilmesi için esas alınan menşe kuralları*” şeklinde tanımlandığı; tespit edilen kurallara uyan ve Dünya Ticaret örgütü üyesi bir ülkeden gelen eşya için, ülke ayrımı yapılmaksızın tavizli vergi oranının uygulandığı; ancak bu tanımdan yola çıkarak Türkiye’nin Dünya Ticaret Örgütü üyesi her ülkeye tercihli vergi oranını uygulayacağı anlamına gelmediği; Çünkü tanımda kullanılan “tavizli vergi oranı” kavramı, Türkiye’nin sahip olduğu tercihli rejim esnasında uygulanacak tavizli vergiyle aynı anlama gelmediği, Dünya Ticaret Örgütü bağlamında değerlendirilmesinin gerektiği; dolayısıyla

oranı dışında, tarifede belirtilen kota, tavan gibi eşyanın miktarına ilişkin önlem ya da ön izin, gözetim, dampinge karşı vergi ve telâfi edici gümrük vergisi gibi birçok tedbir genellikle eşyanın tercihli olmayan menşei söz konusu olduğunda uygulanmaktadır²⁷⁸. İthalat ve ihracata ilişkin sunulan beyanname kapsamında, eşyanın menşesine dair sunulması gereken menşe bilgisi kural olarak eşyanın tercihli olmayan menşesine ilişkindir²⁷⁹.

Eşyanın tercihli olmayan menşei Gümrük Kanunu'nun 17 ilâ 21'inci; Gümrük Yönetmeliği'nin ise, 33 ilâ 42'nci maddeleri arasında düzenlenmektedir²⁸⁰. Kanun'un 17'nci maddesi, eşyanın tercihli olmayan menşesinin hangi hallerde, hangi amaçlarla kullanılacağını düzenlemektedir²⁸¹. Türkiye'nin bazı ülke veya ülke grupları ile yaptığı tercihli bir tarife uygulamasını gerektiren anlaşmalarda yer alan ve Türkiye tarafından tek taraflı olarak bazı ülkeler, ülke grupları veya toprak parçaları için tanınan tercihli tarife uygulamaları hariç olmak üzere Türk gümrük tarifesinin uygulanması ve eşya ticaretine ilişkin tarife önlemleri dışında Bakanlar Kurulu Kararı (Cumhurbaşkanı'nın Kararı) ile oluşturulan önlemlerin uygulanması amacıyla eşyanın tercihli olmayan menşei kullanılmaktadır²⁸². Gümrük Kanunu'nun 18'inci maddesinde, kara suları da dahil olmak üzere bir ülkede elde edile eşyanın o ülke menşeli sayılacağı düzenlenmekte; buna karşın 19'uncu maddede üretimi birden fazla ülkede gerçekleştirilen eşyaların bir ülke menşeli sayılabilmesi için, o ülkede yeni bir ürün imal edilmesi veya imalatın önemli bir aşamasının ve ekonomik yönden gerekli görülen en son esaslı işçilik ve eylemin o ülkede yapılması gerektiği şartını aramaktadır.

tercihsiz menşe kuralları, arada herhangi bir özel anlaşma bulunmayan tüm ülkeler menşeli eşya için geçerli olduğu ve bu hallerde, bilinen anlamıyla tercihli vergi oranı uygulanmadığı hakkında bkz. Ö. Kaplan, s. 7; Dayıoğlu, s. 25.

²⁷⁸ Möller/Schumann, s. 39; Thoma/Böhm/Kirchhainer, s. 82; Fraedrich, s. 139. Ayrıca bkz. Dayıoğlu, s. 26; Can, s. 215; Koyunoğlu, Menşe, s. 204; C. Bozkurt, Menşe, s. 150, 151; R. Gültekin, s. 118 vd.; Ayyıldız, Menşe, s. 65, 66; Canitez, s. 73; Şişman, Menşe, s. 294.

²⁷⁹ Thoma/Böhm/Kirchhainer, s. 82.

²⁸⁰ Gümrük Kanun'un tercihli olmayan menşe kuralları konusunda Avrupa Birliği gümrük mevzuatına tam uyumun sağlanmış olduğu hakkında bkz. Dayıoğlu, s. 26; Hamitoğulları, Menşe, (www.yaklasim.com, E.T. 07. 12. 2017). Yine Gümrük Yönetmeliği'nin 4, 5 ve 6 numaralı ekleri kapsamında eşyaya tercihli olmayan menşe kazandıran işlem ve işçilikler ile ilgili açıklamalar için bkz. Ö. Kaplan, s. 14-19; Özgür, İlave, (www.lebibyalkin.com.tr, E.T. 01.02.2017). Topluluk Gümrük Kodu'nda 22 ilâ 26'ncı ve Topluluk Gümrük Kodu Uygulama Yönetmeliği'nin 35 ilâ 65'inci maddeleri arasında yer alan tercihli olmayan menşe ile ilgili düzenlemeler hakkında ayrıca bkz. Möller/ Schumann, s. 39, 40; Thoma/Böhm/Kirchhainer, s. 82; Tschiederer, s. 28-31.

²⁸¹ Nural, s. 93.

²⁸² Örnek ve açıklamalar için bkz. Ö. Kaplan, s. 11-13.

Bir eşyanın, bir ülkeden tercihli olmayan menşeyini kazanması, o eşyanın tümüyle o ülkeden elde edilmiş veya üretilmiş olması (GK. m. 18) ya da birden fazla ülke menşeli girdilerin kullanılması durumunda (GK. m. 19) eşyanın mamûl hale gelmesi bakımından esaslı son işleme ya da üretiminin o ülkede gerçekleştirilmiş olması gerekmektedir²⁸³.

Eşyanın hangi ülkede üretildiğini gösteren belgelere “menşe şahadetnamesi” denilmektedir²⁸⁴. Menşe şahadetnamesi, eşyanın cins, tür, miktar ve benzeri bakımlardan özelliklerini belirten ve eşyanın tercihli olmayan menşeyini gösteren resmî bir belgedir²⁸⁵. Menşe şahadetnamesi sunulması kural olarak zorunlu olmamakla birlikte, gerekliliği değişik sebeplerle kendini gösterebilmektedir²⁸⁶. Ancak burada menşe şahadetnamesinin eşyanın tercihli menşeyini gösteren bir belge olmadığını göz önünde bulundurmak gerekmektedir²⁸⁷. Menşe şahadetnamesi, eşyanın menşeyini gösteren dolaşım belgelerinden ve fatura beyanlarından farklıdır; bu belgelerle de aynı hukukî sonucu doğurmamaktadır²⁸⁸.

“Serbest dolaşıma giriş beyannamesinin tescili sırasında menşe şahadetnamesinin mevcut olmaması veya ibraz edilen menşe şahadetnamesinin şekil

²⁸³ Gümrük Kanunu’nun 18’inci ve 19’uncu maddeleri kapsamında yapılan açıklamalar için bkz. Nural, s. 94-98; Terzi, Dış Ticaret, s. 122, 123; Şişman, Menşe, s. 297, 298. Gümrük Kanunu’nun 19’uncu maddesinde yer alan “yeni bir ürün imal edilmesi veya imalatın önemli bir aşamasının ve ekonomik yönden gerekli görülen en son esaslı işçilik ve eylemin o ülkede bu amaçla donatılmış işletmelerde yapılması” şartının objektiflikten uzak ve çok açık olmaması nedeniyle ihtilaflara sebebiyet verildiği; bunun önüne geçilebilmesi için belli başlı eşyaların Gümrük Yönetmeliği’nin 4, 5 ve 6 numaralı eklerinde daha detaylı özel şartların belirlendiği; bu kapsamda bazan hammaddeye yüzdelik kıymet kısıtlaması uygulandığı; bazan imalat sonrası ürünün durumuna bakıldığı, bazan da imalatın en az hangi aşamadan başlamasının gerektiğinin belirlendiği hakkında bkz. Önder Şafak Tongal, “Menşe Şahadetnamesi İbrasında Hariç Sektör Sorunu”, **Gümrük Dünyası**, Y. 2015/1, S. 84, (Menşe Şahadetnamesi), s. 59. Topluluk Gümrük Kodu kapsamında açıklamalar için bkz. Thoma/Böhm/Kirchhainer, s. 82.

²⁸⁴ Menşe şahadetnamesinin eşyanın nüfus cüzdanı niteliğinde bir belge olduğu hakkında bkz. Selen, Gümrük İşlemleri, s. 171. Ayrıca bkz. Tongal, Menşe Şahadetnamesi, s. 59.

²⁸⁵ Avrupa Birliği gümrük mevzuatı kapsamında menşe şahadetnamesi (*Alm.* Ursprungszeugnis) hakkında yapılan nitelendirme için bkz. Möller/Schumann, s. 40. Menşe şahadetnamesinde bulunacak bilgiler hakkında bkz. GY. m. 40. Menşe şahadetnamesinin ne şekilde düzenleneceği hakkında bkz. Gümrük Yönetmeliği’nin 7 nolu eki. Ayrıca bkz. Nural, s. 100, 101; Ö. Kaplan, s. 20, 21.

²⁸⁶ Menşe şahadetnamesi aranılacak haller ve aranılmayacak eşya hakkında bkz. GY. m. 38 ve 39. Bunun dışında bir ülke menşeyini taşıyan eşyanın ihraç edilebilmesi bakımından o ülkenin mevzuatında bazı sınırlamaların yer alması durumunda ya da özel hukuktan kaynaklanan ödevlerin yerine getirilmesi bakımından (sözleşme konusu eşyanın bir ülke menşeyini taşıma şartı varsa) da menşe şahadetnamelerinin düzenlenmesi gerekebileceği hakkında bkz. Thoma/Böhm/Kirchhainer, s. 82. Ayrıca bkz. Tschiederer, s. 35, 36; Fraedrich, s. 140.

²⁸⁷ Koyunoğlu, Menşe, s. 206. Ayrıca Gümrük Kanunu’nun 21’inci maddesi kapsamında menşe şahadetnameleri hakkında yapılan açıklamalar için bkz. Nural, s. 99-102; Terzi, Dış Ticaret, s. 126, 127; Şişman, Menşe, s. 301, 302; Onursal, İhracat ve İthalat, s. 210, 211.

²⁸⁸ Dayıoğlu, s. 27; Thoma/Böhm/Kirchhainer, s. 82.

ve formalite noksanlığı ya da içerik itibarıyla yanlış veya eksik bilgi taşıması nedeniyle gümrük idaresince kabul edilmemesi hallerinde”, “usûlüne uygun bir menşe şahadetnamesinin ibrazı için beyannamenin tescil tarihinden itibaren altı aylık süre” verilebilmektedir. Bunun için tahakkukun kesinleşmesinden önce yükümlülerin yazılı olarak müracaat etmeleri ve ithalat vergilerine isabet eden tutarın tahsil edilerek emanet hesabına alınması veya teminata bağlanması gerekmektedir. “Tahakkukun kesinleşmesinden sonra yapılan ek süre talepleri kabul edilmez” (GY. m. 38/2)²⁸⁹. Süresi içerisinde ibraz edilen menşe şahadetnamesinin kabul edilmesi halinde emanete alınmış olan tutar veya alınmış olan teminat iade edilir. Kabul edilmeyen menşe şahadetnamelerinden doğan ithalat vergileri ise Hazineye irat kaydedilir (GY. m. 38/3).

Ticarî mahiyette olmayan ve CIF kıymeti 430 Avro’yu geçmeyen (GY. m. 39); eşyanın tercihli menşeyi gösteren dolaşım belgelerinin sunulduğu (GY. m. 205/4-a) ya da doğrudan ticaret politikası önleminin uygulandığı ülkeden ithal edilen ya da önlem kararı alınan ülke menşeli olduğu beyan edilen ve söz konusu önleme ilişkin belge ibraz edilen eşya (GY. m. 205/4-b) için menşe şahadetnamesi aranmaz²⁹⁰.

c. Eşyanın Tercihli Menşei

Tercihli menşe kuralları, -Dünya Ticaret Örgütü’nün ilke edindiği en çok kayırılan ülke kuralından bir sapma olarak- bazı ülke veya ülke gruplarına tanınan özel uygulamalara imkân veren ve esasları özel anlaşmalarla belirlenen kurallardır²⁹¹. Tercihli menşe kurallarına ilişkin düzenlemeler Gümrük Kanununun 22’nci maddesinde yer almaktadır. Bu çerçevede özel bir muameleye tâbi tutularak tercihli tarife uygulamalarından yararlandırılmak istenen eşyanın tercihli menşei, bazı ülke veya ülke grupları ile yapılan tercihli bir tarife uygulamasını gerektiren anlaşmalar

²⁸⁹ Ayrıca bkz. Nural, s. 100; Uçak, Belge, (www.lebibyalkin.com.tr , E.T. 01.02.2017).

²⁹⁰ Menşe şahadetnamesi aranmayacak haller hakkında bkz. Ö. Kaplan, s. 22; C. Bozkurt, Menşe, s. 159; Nural, s. 100; Onursal, İhracat ve İthalat, s. 210. Menşe şahadetnamesinin ihracat işlemleri açısından uygulanması hakkında bkz. Ö. Kaplan, s. 23.

²⁹¹ Dayıoğlu, s. 25; Hamitoğulları, Menşe, (www.yaklasim.com , E.T. 07.12.2017); C. Bozkurt, Menşe, s. 151; R. Gültekin, s. 122 vd.; Canitez, s. 73. Aynı yönde bkz. Möller/Schumann, s. 71.

(tercihli ticaret anlaşmaları) ile ²⁹²; tek taraflı olarak bazı ülkeler, ülke grupları veya toprak parçaları için tanınan tercihli tarife uygulamasından faydalanan eşya için ise Bakanlar Kurulu Kararı (Cumhurbaşkanı'nın Kararı) ile belirlenmektedir (GK. m. 22; GY. m. 34)²⁹³. Bu suretle tercih tanınan ülkeler açısından, tarifede kural olarak yer alan vergi oranının değil, daha düşük bir vergi oranının (genellikle % 0) uygulanması sağlanmaktadır. Bu imtiyazın tanınmasının temelinde eşyanın ilgili ülke menşeyini taşıması yatmaktadır²⁹⁴. Bir eşyanın tercihli menşe taşıyıp taşımadığı, sayılan düzenlemelerin hükümleri dikkate alınarak tesbit edilebilmektedir.

Eşyanın söz konusu anlaşma ya da tek taraflı belirlenen kurallar çerçevesinde menşe taşıması, menşe taşıdığını gösteren geçerli bir menşe isbat belgesine sahip olunması ve anlaşma yapılan ya da tek taraflı tercih tanınan ülkeden doğrudan nakledilmiş olması gerekmektedir²⁹⁵. Kural olarak eşyanın tamamen tercih tanınan ülkede (içinde yabancı bir girdi bulunmayacak şekilde) elde edilmiş ya da üretilmiş olması ile eşyanın o ülkede esaslı bir işçilik ya da üretime tâbi tutulmuş olması durumunun farklı ele alınıp değerlendirilmektedir²⁹⁶. Ayrıca tercihli menşeyin belirlenmesinde, mülkîlik ilkesi, kümülasyonlar²⁹⁷, geri ödememe veya muafiyet

²⁹² Türkiye'nin tercihli ticaret politikasının temel olarak Türkiye'nin AB ile yapmış olduğu gümrük birliğinden kaynaklandığı; 1/95 sayılı Ortaklık Konseyi Kararı ile Türkiye ile AB arasında sanayi ve işlenmiş tarım ürünlerinin gümrük birliği kapsamına alındığı ve bu ürünlerin ticaretinde uygulanan gümrük vergisinin karşılıklı olarak kaldırıldığı; Tarım ve Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu (AKÇT) ürünlerinin ise, gümrük birliği dışında bırakıldığı; bu ürünlerin ticaretinin tercihli ticaret rejimi çerçevesinde yürütüldüğü; 1/95 sayılı Karar ile Türkiye'nin ayrıca 5 yıl içinde Topluluğun ticaret politikasını üstlenme yükümlülüğü altına girdiği; bu çerçevede pek çok ülke ile karşılıklı taviz verilmesi esasına dayanan serbest ticaret anlaşması imzalandığı; ayrıca, tek taraflı taviz verilmesi esasına dayalı Genelleştirilmiş Tercihler Sistemi'nin de yürürlükte olduğuna ilişkin açıklamalar hakkında bkz. Ö. Kaplan, s. 31-38; Hamitoğulları, Menşe, (www.yaklasim.com, E.T. 07.12.2017); C. Bozkurt, Menşe, s. 151.

²⁹³ Açıklama ve örnekler için bkz. Ö. Kaplan, s. 43 vd.; Onursal, İhracat ve İthalat, s. 211, 212.

²⁹⁴ Gümrük Kanunu'nun 22'nci maddesi kapsamında yapılan açıklamalar için bkz. Nural, s. 102-106. Ayrıca bkz. Ö. Kaplan, s. 25; Dayıoğlu, s. 34, 35; Hamitoğulları, Menşe, (www.yaklasim.com, E.T. 07.12.2017); Koyunoğlu, Menşe, s. 204; Şişman, Menşe, s. 295. Topluluk Gümrük Kodu kapsamında açıklamalar için bkz. Witte/Prieß, Vor Art. 22, Rz. 1, s. 307; Thoma/Böhm/Kirchhainer, s. 76; Tschiederer, s. 32, 33; Fraedrich, s. 143.

²⁹⁵ Açıklama ve örnekler için bkz. Ö. Kaplan, s. 43 vd.

²⁹⁶ Thoma/Böhm/Kirchhainer, s. 77; Ayrıca bkz. Möller/Schumann, s. 75.

²⁹⁷ Kümülyasyonun, aralarında bir serbest ticaret alanı oluşturan bir anlaşmaya taraf olan ve/veya bu tür anlaşmalara dayanan bir sisteme dahil olan ülkelerin birbirleri menşeli girdileri sınırsız ölçüde kullanmalarına imkân tanıyan bir sistem olduğu; ikili, çapraz ya da tam olmak üzere kümülasyon sistemlerinin (ikili, çapraz ve tam olmak üzere) üç türünün bulunduğu ve özel olarak ülkemizin taraf olduğu Pan Avrupa Akdeniz Menşe Kümülyasyon Sistemi hakkında yapılan açıklamalar için bkz. Dayıoğlu, s. 61 vd.; C. Bozkurt, Menşe, s. 152-156; Tongal, Menşe Şahadetnamesi, s. 60, 61. Ayrıca bkz. Möller/Schumann, s. 82 vd.

yasağı (*İng. no draw back rule*) gibi başka birçok kuralın da göz önünde bulundurulması gerekmektedir²⁹⁸.

Tercihli bir ülke menşeyini taşıyan eşyanın bu kapsamda tercihli tarifieden yararlanabilmesi için, bazı dolaşım sertifikaların ya da fatura beyanının²⁹⁹ sunulması gerekmektedir³⁰⁰. Bu kapsamda menşe şahadetnamesi, tercihli ticaret anlaşması olan ülkelerle yapılan ticarete herhangi bir vergi indirimi ya da muafiyeti sağlamamaktadır³⁰¹.

Menşe esaslı ticaret politikası önlemlerine tâbi eşyanın serbest dolaşıma girişinde, eşyanın ticaret politikası önlemi uygulanan bir ülkenin menşeyini taşımadığını veya başka bir ülkede gördüğü değişiklik ve işlemler dolayısıyla o ülke menşeli sayılmaması gerektiğini tevsik etmek üzere menşe ülkenin yetkili makamlarınca düzenlenmiş olan menşe şahadetnamesinin (GY. m. 38/1) ibraz edilmesi gerekmektedir³⁰². Serbest ticaret anlaşmaları çerçevesinde tercihli tarife uygulamasından faydalanmak maksadıyla eşyanın tercihli menşeyini isbat için EUR. 1 dolaşım sertifikası³⁰³ fatura beyanı, EUR. MED dolaşım sertifikası³⁰⁴ veya EUR. MED fatura beyanı ile Genelleştirilmiş Tercihler Sistemi çerçevesinde tercihli tarife uygulamasından faydalanmak amacıyla eşyanın tercihli menşeyini tevsik eden Form A

²⁹⁸ Tercihli menşeyin tesbiti hakkında açıklama ve örnekler için bkz. Ö. Kaplan, s. 49 vd. Ayrıca bkz. Thoma/Böhm/Kirchhainer, s. 79; Möller/Schumann, s. 78 – 81 ve s. 127; Tschiederer, s. 34, 35. Geri ödeme yasağı hakkında ayrıca bkz. Ö. Kaplan, s. 104 vd.

²⁹⁹ Fatura beyanının eşyanın tercihli olmayan menşeyini gösterdiği; fatura muhteviyatı eşyanın anlaşma kurallarına göre ilgili ülke menşeyini taşıdığının ihracatçı tarafından fatura, teslimat notu ve/veya başka bir ticarî belge üzerine yazılı olarak beyan edilmesi anlamına geldiği hakkında bkz. Koyunoğlu, Menşe, s. 206.

³⁰⁰ Serbest Ticaret Anlaşması Yapılan Ülkeler Bakımından Eşyanın Tercihli Menşeyinin Tesbitine İlişkin Yönetmelikler için bkz. <https://kms.kaysis.gov.tr/Home/Kurum/24308261> (E.T. 30.09.2016). Ayrıca bkz. Batı Balkan Menşe Kümülayon Sistemi Kapsamı Ticarete Eşyanın Tercihli Menşeyinin Tespiti Hakkında Yönetmelik (RG. 19.07.2009 – 27293); İki Taraflı Menşe Kümülayon Sistemi Kapsamı Ticarete Eşyanın Tercihli Menşeyinin Tespiti Hakkında Yönetmelik (RG. 19.07.2009 – 27293); Pan Avrupa Akdeniz Menşe Kümülayon Sistemi Kapsamı Ticarete Eşyanın Tercihli menşeyinin Tespiti Hakkında Yönetmelik (RG. 26.11.2009 – 27418). Açıklamalar için bkz. Nural, s. 104 vd.; Onursal, İhracat ve İthalat, s. 212, 213.

³⁰¹ Koyunoğlu, Menşe, s. 206; Onursal, Belge, 55-58.

³⁰² Menşe şahadetnamesi ile tercihli tarifieden yararlanmayı sağlayan diğer EUR-1, EUR-MED, Form A belgeleri ile Fatura Beyanı hakkında ayrıca bkz. Ö. Kaplan, 45, 46; Uçak, Belge, (www.lebiblyalkin.com.tr , E.T. 01.02.2017); Nural, s. 103, 104; Şişman, Menşe, s. 300, 301.

³⁰³ Eşyanın anlaşma kuralları çerçevesinde menşeli olduğunu gösteren, ihracatçı tarafından doldurulduktan sonra Ticaret/Sanayi odaları tarafından gerekli kontroller yapılarak tespit edilen ve gümrük idaresince vize edilmesini müteakip geçerli olan menşe isbat belgesi olduğu hakkında bkz. Koyunoğlu, Menşe, s. 205. Ayrıca tanım için bkz. Uçak, Belge, (www.lebiblyalkin.com.tr , E.T. 01.02.2017); Onursal, Belge, s. 49-54.

³⁰⁴ EUR. MED Dolaşım sertifikası hakkında bkz. Onursal, Belge, s. 54.

belgesinin³⁰⁵ ibraz edilmesi; doğrudan ticaret politikası önleminin uygulandığı ülkeden ithal edilen veya önlem kararı alınan ülke menşeli olduğu beyan edilen ve ilgili mevzuatı uyarınca önleme ilişkin belge ibraz edilen eşyanın serbest dolaşıma girişi durumları ise saklı tutulmaktadır (GY. m. 205/4)³⁰⁶.

Tercihli menşe isbat belgelerinin gerçekliğinden şüphelenilmesi durumunda mahreç ülkesindeki yetkili makamlar üzerinden belgelerin doğruluğunun araştırılması da mümkündür. Gümrük idareleri arasındaki bu tür yardımlaşmaların temelini ise, tercihli menşe uygulamasının söz konusu olduğu ülkeler arasında imzalanan işbirliği anlaşmaları oluşturmaktadır³⁰⁷.

6. Gümrük Vergisinin Matrahı ve Eşyanın Gümrük Kıymeti

a. Genel Olarak

Dış ticaretle ilgilenen kişilerin işletme harcamalarını doğru tahmin edebilmeleri; hesaplanabilir değerlere göre plânlar yapılabilmesi ve güvenilir karar alabilmeleri açısından gümrük vergisinin oranı kadar matrahı da önem taşımaktadır³⁰⁸. Gümrük idaresi ile yükümlüler arasında çıkan uyuşmazlıkların büyük bir kısmını da idarenin belirlediği kıymetin beyan edilenden farklı olması; bu sebeple yapılan ek vergi tahakkukları ve kesilen para cezaları oluşturmaktadır³⁰⁹.

İthalatta gümrük vergisinin hesaplanmasında vergiye konu şeyin kural olarak değeri esas alınmaktadır³¹⁰. Nitekim gümrük vergisinin değer esaslı (ad valorem)

³⁰⁵ Genelleştirilmiş Tercihler Sistemi Kapsamında Form A belgesinin kullanımına ilişkin örnek ve açıklamalar için ayrıca bkz. Ayhan Kırdar, “GTS Kapsamında İthal Edilen Eşyada Menşe Sorunları”, **Gümrük Dünyası**, Y. 2012/3, S. 74, (GTS Kapsamında Menşe), s. 7 vd.; Onursal, Belge, s. 58-61.

³⁰⁶ Bununla birlikte Genelleştirilmiş Tercihler Sistemi’nde EUR. 1 ve Form A belgelerinin hassas ürünlerin yer aldığı hariç sektörler açısından fayda sağlamayacağı; çünkü bu ürünlerin Genelleştirilmiş Tercihler Sistemi kapsamında vergi muafiyetinden ya da indirimden (tercihten) faydalanmadığına yönelik açıklamalar için bkz. Tongal, Menşe Şahadetnamesi, s. 61, 62.

³⁰⁷ Tschiederer, s. 36; Fraedrich, s. 144 vd.

³⁰⁸ Topluluk Gümrük Kodu kapsamında açıklamalar için bkz. Witte/Wolffgang, s. 411.

³⁰⁹ Kılıç, s. 464.

³¹⁰ Topluluk Gümrük Kodu kapsamında yapılan aynı tesbit için Witte/Rinnert, Art. 28, Rz. 1, s. 411; Thoma/Böhm/Kirchhainer, s. 59. Ayrıca bkz. Selen, Gümrük İşlemleri, s. 166; Terzi, Dış Ticaret, s. 131.

matrahını ifade etmek üzere “gümrük kıymeti” kavramı kullanılmaktadır³¹¹. Bu da ithalatta alınan gümrük vergisinin temelini, eşyanın kıymetinin oluşturduğu anlamına gelmektedir. Gümrükleme sürecinde adaletin sağlanabilmesi için, matrah yerine geçmek üzere eşyanın gümrük kıymetinin dikkate alınması gerektiği belirtilmektedir³¹². Bununla birlikte eşyanın kıymeti arz ve talebe göre iniş - çıkışlar gösterebildiği için gümrük kıymetinin hesabında birliğin sağlanması zorunludur. Keyfî ve varsayıma dayalı kıymet araştırmalarının önüne geçilmesi için güvenilir ve doğrulanabilir yöntemlerin belirlenmesi gerekmektedir³¹³. Vergilerin kanunîliği ilkesinin bir sonucu olarak da bu birlik ve belirlilik kanunla sağlanmalıdır³¹⁴.

Gümrük Kanunu’nun 24’üncü ve devamı maddelerinde ithalatta alınacak gümrük vergisinde değer esaslı matrahın nasıl belirleneceği, bu belirlemede hangi yöntemlerin kullanılacağı düzenlenmektedir. Ancak bazı eşyalar bakımından matrahın “miktar esaslı” (spesifik)³¹⁵ ve hatta karma yapılı olması³¹⁶ da mümkündür³¹⁷.

³¹¹ B. Çelik, Gümrük, s. 38; Tuncer, Gümrük, s. 207; Saygılıoğlu/Gerçek, s. 196; Selen, Gümrük İşlemleri, s. 166; 196. Ayrıca Avrupa Birliği hukuku açısından açıklamalar için bkz. Summersberger, s. 151; Tschiederer, s. 36.

³¹² Avrupa Birliği gümrük hukuku kapsamında açıklamalar için bkz. Thoma/Böhm/Kirchhainer, s. 60. Bunun yanında gümrüğe gelen ithal eşyasından hangi ölçümlere göre (teknik/fizikî; ekonomik/nakdî) vergi alınacağı sorusuna tarih boyunca cevap vermenin kolay olmadığı, gümrüğe gelen canlı hayvanlar, bitkiler, madenler, tarımsal ürünler ile sınaî ürünlerin çok büyük çeşitlilik arz ettiği gibi bunların sayısının da çok olması nedeniyle vergiyi hesaplamak açısından bir ölçüt oluşturmanın zorunluluğu nedeniyle önce eşyanın miktarının sonra da değerinin gümrük vergilerinde matrah olarak kullanıldığı hakkında bkz. Tuncer, Gümrük, s. 206.

³¹³ Topluluk Gümrük Kodu kapsamında açıklamalar için bkz. Möller, s. 110.

³¹⁴ Bunun yanı sıra ithal edilen eşya ile bağlantılı olarak nakliye ya da sigorta gibi ne tür masrafların da gümrük değerinin araştırılmasında dikkate alınacağını da kanunla belirlenmesi gerektiği hakkında bkz. Witte/Rinnert, Art. 28, Rz. 1, s.411; Möller, s. 104.

³¹⁵ GATT. uyumu çerçevesinde gümrük kıymetinin tesbitinde tarım ürünleri bakımından ve anti damping vergisiyle sınırlı olarak değişik uygulamanın söz konusu olabileceği; bu gibi durumlarda eşyanın değerinin iç piyasayı fazla etkilemediği; hatta bilhassa eşyanın niceliğinin önem taşıdığı; bu sebeple spesifik matrahlı gümrük vergilerinin, eşyanın ağırlığına, hacmine, uzunluğuna, yaşına ya da sayısına göre belirlenmesinin düzenlenebileceği hakkında bkz. Witte/Wolffgang, s. 412. Yine miktar esaslı gümrük vergilerinde eşyanın ağırlık, parça sayısı, hacim, alkol oranı vb. ölçülebilir özelliklerinin söz konusu olduğu; gerektiğinde eşyanın kıymeti ile kombinasyona dayandırılabilirdiği; örneğin AB-GTİP: 01051200000’te yer alan canlı hindi için 185 gramın altında olan her 1000 adet için 152-Avro gümrük vergisinin ödeneceği hakkında bkz. Witte/Rinnert, Art. 28, Rz. 1, s. 411. Ayrıca bkz. Fuchs/Höfinger, s. 80-82

³¹⁶ Gümrük vergisinde değer esaslı ve miktar esaslı matrahın karma uygulanmasına gösterilen AB - GTİP: 1029061’de yer alan canlı kesimlik danalar için %10,2 ve her net 100 kilogramı için 93,1-Avro gümrük vergisinin ödeneceği örneği için bkz. Witte/Rinnert, Art. 28, Rz. 1, s. 411. Ayrıca bkz. Lux, s. 185.

³¹⁷ Avrupa Birliği gümrük hukuku kapsamında açıklamalar için bkz. Fuchs/Höfinger, s. 82; Lux, s. 185, 186. Ayrıca bkz. Saygılıoğlu/Gerçek, s. 196; Selen, Gümrük İşlemleri, s. 166. Roma’da gümrük vergisinin (portoria) genellikle eşyanın kıymeti üzerinden alındığı; ancak bazı bölgelerde eşyanın spesifik niteliklerine göre alındığı; örneğin Palmyr şehrinde geçerli olan

Gümrük Kanunu'nun 32'nci maddesi gereğince istisnaî olarak miktar esaslı matrah belirlemesinin söz konusu olduğu Toplu Konut Fonu'na tâbi bazı eşyalar bakımından da matrahın, eşyanın ağırlığı üzerinden hesaplanacağı belirtilmektedir³¹⁸. Bu bakımdan eşyanın tüm ambalaj ve kapları ile birlikte toplam ağırlığını ifade eden *brüt* ağırlığı ve *net* ağırlığı olmak üzere iki farklı esas belirlenmektedir³¹⁹.

Gümrük Kanunu'nda eşyanın gümrük kıymetinin Birinci Kısımın Üçüncü Bölümünde yer alan hükümler çerçevesinde belirlenen kıymet olduğu düzenlenmektedir. Öte yandan 24'üncü ve devamı maddelerde ise, ithal eşyası bakımından gümrük kıymetinin belirlenmesinden bahsedilmektedir. Bu bakımdan – her ne kadar istisnaen alınıyor olsa da- ihracatta gümrük vergisinin matrahının nasıl belirleneceğine dair belirgin bir hüküm Gümrük Kanunu'nda yer almamaktadır³²⁰. Verginin aslî unsurlarından biri olan matrah unsurunun kanunda yer almaması, belirlilik ilkesi açısından sorun teşkil etmektedir³²¹.

b. İthalatta Gümrük Vergisinin Matrahı ve Kıymet Tesbit Yöntemleri

(1) Genel Olarak (Gümrük Kıymeti)

İthalatta gümrük kıymetiyle ilgili düzenlemeler Gümrük Kanunu'nun 23 ilâ 31'inci; Gümrük Yönetmeliği'nin 43 ilâ 57'inci maddeleri arasında yer

tarifede hangi eşyadan ne kadar gümrük vergisinin alınacağını detaylı olarak tesbit edildiği hakkında bkz. Atan, s. 9.

³¹⁸ Tuncer, Gümrük, s. 207; Öner, Türk Vergi Sistemi, s. 328; Selen, Gümrük İşlemleri, s. 166.

³¹⁹ Tuncer, Gümrük, s. 207, 208; Selen, Gümrük İşlemleri, s. 167.

³²⁰ Bununla birlikte İhracatta gümrük araştırması hakkında bkz. Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 2017/18 sayılı genelgesi. Topluluk Gümrük Kodu bakımından da düzenlemelerin yalnızca ithalatta gümrük vergisinin matrahını belirlemek bakımından yapıldığı hakkında bkz. Tschiederer, s. 45.

³²¹ Matraha dair bilginin kanunda yer almamasının Anayasa'nın 73'üncü maddesine aykırılık taşıdığı hakkında bkz. Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, 4. Tıpkı Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2014, (Yasallık), s. 142, 143. Bununla birlikte mevzu hukuk açısından ihracatta alınan tek ek malî yük Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun'a dayanılarak 1988/13384 sayılı Bakanlar Kurulu ile getirilen ve fındık, hayvan deri ve postları ile pamuk ihracı üzerinden alınan Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu'dur. İlgili kararın 11'inci maddesinde kesinti yapılacak mallar ve miktarları gösterilmektedir (İhracat vergisi olarak Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu hakkında açıklamalar için bkz. Ömer Ertuğrul, "Gümrük İşlemlerinde İhracat Vergisi: Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu Kesintisi", **Gümrük ve Ticaret Dünyası**, S. 96, Y. 2018/1, s. 35-38. Tarihi gelişimi hakkında bkz. Oktar, Vergi Benzeri Mali Yükümlülükler, s. 182, 183). Bu bakımdan ilgili düzenleme Anayasa'nın 167'nci maddesinin 2'nci fıkrasına uygun görülmektedir.

almaktadır³²². Gümrük Kanunu'nun 23'üncü maddesinde eşyanın gümrük kıymeti, “gümrük tarifesi ve eşya ticaretine ilişkin belirli konularda getirilen tarife dışı düzenlemelerin uygulanması amacıyla, Gümrük Kanunu'nun bu hükümleri çerçevesinde kıymeti” olarak tanımlanmaktadır³²³. Bu nedenle gümrük kıymetinin araştırılması, tarifenin uygulanması açısından da önem taşıdığı için Gümrük Kanunu'nun 23'üncü ve devamı maddelerinin yanında tarife ile ilgili 15'inci maddede düzenlenen, gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihte yürürlükte olan gümrük tarifesine göre hesaplanacağı hükmünün de göz önünde bulundurulması gerekmektedir³²⁴.

Eşyanın “gümrük kıymeti”nin, “gümrüklenmiş değer” kavramından ayırt edilmesi gerekmektedir. Gümrük Kanunu'nun 3'üncü maddesinin 26'ncı fıkrası ile

³²² Gümrük Kanunu'nda yer alan gümrük kıymetine ilişkin düzenlemeler Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşmasının VII'nci Maddesinin Uygulanmasına Dair Anlaşma'ya [3447 sayılı Uygun Bulma Kanunu'nun 1'inci maddesine göre 1 Ocak 1981 tarihinde yürürlüğe giren Türkiye Cumhuriyeti Hükûmeti tarafından 5 Şubat 1986 tarihinde imzalanan «Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşmasının VII nci Maddesinin Uygulanmasına Dair Anlaşma».] dayanmaktadır. 1996 yılında Avrupa Topluluğu ile Gümrük Birliği'nin kabul edilmesi ile mevzuat uyumu yükümlülüğü çerçevesinde kıymete ilişkin hükümler Gümrük Kanunu'na aktarılmıştır. 5911 sayılı Kanun ile yapılan birtakım değişiklikler ile düzenlemeler son şekline kavuşmuştur. Avrupa Ekonomik Topluluğu'nun GATT.-Gümrük Kıymet Kodu'nu “Gümrük Kıymeti Talimatnamesi” adıyla topluluğa üye devletlerde doğrudan geçerli olan bir düzenleme ile 17.03.1980 tarihinde kabul etmesi (1224/80 nolu AET. Komisyonu Talimatnamesi); ve yine bu düzenlemenin 01.01.1994'ten itibaren yürürlükte olan Topluluk Gümrük Kodu'na ve Uygulama Yönetmeliği'ne aynı içerikle geçirilmesi hakkında bkz. Terra/Wattel, s. 221 vd.; Witte/Wolffgang, s. 411; Witte/Rinnert, Art. 28, Rz. 2, s. 410; Lux, s. 186; Thoma/Böhm/Kirchhainer, s. 60; Tschiederer, s. 37. Avrupa Birliği bakımından eşyaların gümrük kıymeti ile ilgili düzenlemeler Topluluk Gümrük Kodu'nun 28 ve 37'nci maddeleri arasında ve ayrıca Topluluk Gümrük Kodu'nun Uygulanmasına Dair Yönetmeliğin 141 ve 181a maddeleri arasında yer almaktadır. Bu düzenlemelerin anlam ve amacının Avrupa Birliği içerisinde kıymet konusunda da âdil, müşterek, tarafsız ve bu suretle keyfi, varsayımsal kıymet anlayışının yer almadığı bir sistem oluşturmak olduğu; ne var ki, bu hedefi gerçekleştirmenin zorluğunun mahkeme kararlarına yansıdığı hakkında bkz. Witte/Wolffgang, s. 412; Möller, s. 105, 110. Aynı olumsuzlukların Türk Hukuku uygulaması açısından da geçerli olduğu hakkında bkz. Atila Bağrıaçık ve Mehmet M. Yılmaz, **Dış Ticarete Tek İdari Belge Kullanım Kılavuzu ve Avrupa Birliği Gümrük Mevzuatı**, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul 1995, s. 1 - 3. Ayrıca bkz. Uluatam/Mehtibay, s. 435. Gümrük kıymeti hakkında mevzuatın gelişim sürecine ilişkin açıklamalar için bkz. Bulutoğlu, s. 248; B. Çelik, Gümrük, s. 38 vd.; Beyazıt Balcı, “GATT Kıymet Anlaşması Çerçevesinde Gümrük Kıymetine Esas Alınacak Satış Bedeli”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 155, Temmuz 1994, s.10, 11; Nural, s. 107.

³²³ Topluluk Gümrük Kodu kapsamında örneğin tarifedeki unsur binek bir araç için %10 uygulanacak vergi oranı iken, tarife dışı unsur olarak belirli bir ülkeden gelen ve belirli bir üreticiden ithal edilen binek araç için damping önleyici tedbirin öngörülmesi gösterilebileceği hakkında bkz. Möller, s.103. Ayrıca bkz. Witte/Rinnert, Art. 28, Rz. 1, s. 412.

³²⁴ Topluluk Gümrük Kodu kapsamında açıklamalar için bkz. Witte/Rinnert, Art. 28, Rz.1, s. 411. Gümrük kıymeti ve uygulanacak gümrük vergisi oranının iki önemli unsuru oluşturduğu hakkında Möller, s. 99; Hakan Uçak, **Gümrük Mevzuatında Kıymet ve Uygulamaları**, Gümrük Müfettişleri Derneği Yayını No: 14, Ankara 2009, (Kıymet), s. 3.

Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu’nun³²⁵ 2’nci maddesinin 1’inci fıkrasının (b) bendinde tanımlanan gümrüklenmiş değer, “*Uluslararası Kıymet Sözleşmesine göre belirlenecek; ithal eşyası için eşyanın CIF kıymeti ile gümrük vergileri toplamını, ihraç eşyası için FOB kıymeti ile gümrük vergileri toplamını*” ifade etmektedir. Eşyanın gümrük kıymeti, üzerinden gümrük vergisinin hesaplanacağı ekonomik birimi³²⁶ ifade eder iken gümrüklenmiş değer Gümrük Kanunu’nda idarî para cezalarının tesbitinde bir ölçü olarak kullanılmaktadır³²⁷.

Kural olarak gümrük kıymeti, eşyanın kendi değeridir; ancak eşyanın gümrük değerinin belirlenmesinde çeşitli iktisadî ilişkilerin varlığı, hangi değer esas alınacağına karar vermeyi zorlaştırabilmekte; değişik yöntemlerin benimsenmesi ise, farklı gümrük değerlerinin bulunmasına yol açabilmektedir³²⁸. Bu zorlukların bertaraf edilebilmesi için, gümrük kıymetinin belirlenmesinde altı yöntem benimsenmektedir³²⁹.

(2) Kıymet Tesbit Yöntemleri

(i) Genel Olarak

İthalatta gümrük kıymetini tesbit etme yöntemleri Gümrük Kanunu’nun 24, 25 ve 26’ncı maddelerinde sırasıyla *satış bedeli, aynı eşyanın satış bedeli, benzer eşyanın satış bedeli, indirgeme yöntemi, hesaplanmış kıymet yöntemi ve son yöntem*

³²⁵ 21.03.2007 tarih ve 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu, (RG. 31.03.2007 – 26479).

³²⁶ Genel anlamda verginin matrahı için kullanılan bu ifade için bkz. Tuncer, Gümrük, s. 206; Karakoç, Genel Vergi, s. 263.

³²⁷ GK. m. 235, 236, 238. Ayrıca Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu’nun etkin pişmanlık ile ilgili 5’inci maddesi ile, kaim değere karşılık geldiğini düzenleyen 15’inci maddelerinde de ölçü olarak kullanılmaktadır. Ayrıca bkz. Öner, Türk Vergi Sistemi, s. 328; Nural, s. 108; Şentürk, s. 126 vd.

³²⁸ Örneğin üçüncü (Avrupa Birliği’ne üye olmayan) ülkelere uygulanacak binek aracın tarifiedeki gümrük oranının % 10 olduğu varsayıldığında, binek araç, ithalatçı A tarafından, 10.000- Amerikan Doları üzerinden fabrika çıkışı; ithalatçı B tarafından, 11.000- Amerikan Doları üzerinden eve teslim; ithalatçı C tarafından ise, Leasing sözleşmesine dayanarak aylık 300- Amerikan Doları leasing ücreti ile alınmış olabileceği hakkında bkz. Möller, s. 99; aynı ve geliştirilmiş örnekler için bkz. Thoma/Böhm/ Kirchhainer, s. 60.

³²⁹ Bu belirleme, GATT.-Gümrük Kıymet Kodu’nda [1994 tarihli Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Antlaşması’nın VII’nci Maddesinin İcrasına Dair Mutabakat (ya da Gümrük Kanunu’nun 26’ncı maddesinde yer aldığı şekli ile “1994 Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşmasının VII nci Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Anlaşma”)] yapılmıştır. Ayrıca gümrük kıymeti sorunu ve bu sorunun devletlerarası boyutuna ilişkin bkz. Ali Dölek, **Gümrük Kıymeti ve Kıymet Tespit Yöntemleri**, Umut Kitap Basın Yayın Dağıtım, İstanbul 2014, (Gümrük Kıymeti),s. 8-23.

olarak düzenlenmektedir. Bu yöntemlerin uygulanması zorunlu bir silsile oluşturmaktadır. Bu bakımdan ilk yöntemin (satış bedeli yönteminin) her hal ve şartta uygulanabilirliğinin denetlenmesi gerekmektedir. Ele alınan yöntemin uygulanabilirlik şartlarından birinin eksik olması halinde, sırasıyla takip eden yönteme geçilmesi; bunun sonucunda da eğer bir yönteme göre eşyanın gümrük kıymetinin tesbiti gerçekleştirilmişse diğer yöntemlere başvurulmaması gerekmektedir³³⁰. Bu da düzenlemedeki birbirini takip eden yöntemlerin, yalnızca bir önceki yöntemin sonuç vermemesi halinde uygulanacağı anlamına gelmektedir. Bu kuralın istisnası, (ilgili kişilere sunulan seçim hakkı sonucu) beyan sahibinin talebi üzerine indirgeme (tümdengelim) ve hesaplanmış kıymet yöntemlerinin uygulanma sırasının, başvuru üzerine değiştirilebiliyor olmasıdır (GK. m. 25/1 son cümle).

Gümrük kıymetini hesaplama yöntemleri, gümrük giriş tarife cetvelinde matrahı değer esaslı belirlenen gümrük vergileri açısından uygulanmaktadır (GY. m. 43/f). Bu yöntemler özel hukuktaki sözleşme serbestisi ilkesinin gümrük vergisine yansıtılmasını sağlamaktadır. Buna göre sözleşmenin tarafları arasındaki somut satış ilişkisinde kararlaştırılan bedel, ithalatta alınan gümrük vergisinin matrah unsurunu

³³⁰ GATT. ve Topluluk Gümrük Kodu kapsamında açıklamalar için bkz. Witte/Wolffgang, s. 412; Witte/Rinnert, Art. 30, Rz. 2, s. 448. Thoma/Böhm/Kirchhainer, s. 60. Ayrıca bkz. Dölek, Gümrük Kıymeti, s. 24 vd. Selen, Gümrük İşlemleri, s. 174.; Dağ/Ceyhan/Ballı, s. 9; Erdem Ateşgaoğlu, “İthalata Konu Eşyanın Gümrük Kıymetine İlişkin Uyuşmazlıklarda İdarenin İspat Yükü”, **Çankaya Üniversitesi 20. Kuruluş Yılı Etkinlikleri 6. Genç Vergi Hukukçuları Sempozyumu Bildiri Kitabı**, Ankara 2016, s. 11 vd; Coşkun Şenol, “Örnek ve Açıklamalar Işığında İstisnai ve Tamamlayıcı Kıymet Beyanı”, **Gümrük ve Ticaret Dünyası**, Y. 2018/2, S. 97, (İstisnai Kıymet), s. 9, 10. Öncelikle satış bedeli yöntemi için gerekli şartların oluşup oluşmadığının araştırılıp sırasıyla diğer yöntemlere başvurulması, beyan edilen kıymetin gerçeği yansıtır yansıtmadığının araştırılması gereği hakkında bkz. Dş. 7. D. 6.4.2006 tarih ve E. 2005/1837; K. 2006/1106, (www.kazanci.com.tr, E.T. 31.07.2017). Satış bedeli yöntemine göre eşyanın gümrük vergisine esas kıymetinin belirlenememesi nedeniyle yöntem atlama şartları oluşmuş ise de, benzer eşyanın satış bedeli yöntemine (3. Yöntem) geçilemeyeceği hakkında bkz. Dş. 7. D. 3.10.2006 tarih ve E. 2005/4295; K. 2006/2881, (www.kazanci.com.tr, E.T. 31.07.2017). Olayda, alıcı ve satıcı arasında münasebet bulunduğu ve ithale konu mamul eşyaların, davacı Şirket (alıcı) tarafından ihraç edilen kot kumaşlardan üretildiği halde, mamul eşyaların birim kıymetinin, kumaşın birim kıymetinden düşük olduğu hususları tartışmasızdır. Öte yandan, davalı idarece, satıcı firmanın Türkiye’de bir başka firmaya satışının bulunmadığı ileri sürülmüş olup, aksi davacı tarafından iddia ve ispat edilmemiştir. Bu durum karşısında, satış bedeli yöntemine ve bu yöntemi izleyen aynı ve benzer eşyanın satış bedeli yöntemleri ile indirgeme yöntemine göre eşyanın gümrük vergisine esas kıymetinin belirlenmesine imkân bulunmadığı sonucuna varılmakla, hesaplanmış kıymet yöntemine geçilmesinde, yukarıda anılan Anlaşma ve Yönetmelik hükümlerine aykırılıktan söz edilemeyeceğinden, dava konusu işlemin iptali yolunda verilen kararın isabetli olmadığı yönünde bkz. Dş. 7. D. 23.3.2005 tarih ve E. 2001/4839; K. 2005/495, (www.kazanci.com.tr, E.T. 31.07.2017).

oluşturmaktadır³³¹. İthalatta araştırılan gümrük kıymeti, her türlü ithalat bakımından geçerli olup ithalatın kanuna uygun ya da aykırı gerçekleştirilmiş olması önem taşımamaktadır³³².

Gümrük kıymetini tesbit yöntemleri içerisinde en çok pratik değer taşıyanı ve en çok uygulananı satış bedeli yöntemidir³³³. Tesbit edilen somut satış bedeline Gümrük Kanunu'nun 27'nci ve 28'inci maddelerinde yer alan ekleme ve çıkarmalar dikkate alınmakta ve sonuç olarak eşya ile ilgili gümrük hattına gelene kadar yapılan tüm masraf ve yan edimler eklenerek gümrük vergisinin matrahını oluşturan tutar bulunmaktadır³³⁴. GATT-Gümrük Kıymet Kodu'nun giriş kısmında satış bedelinin mümkün olduğunca gümrük kıymetinin belirlenmesinde esas alınmasının gerektiği belirtilmektedir. Bu amaca uygun olarak diğer değerlendirme yöntemlerine göre satış bedeli yönteminin uygulama önceliği bulunmaktadır. Eşyanın gümrük kıymetinin belirlenmesinde diğer yöntemlerin uygulanabilmesi için satış bedeli yöntemine göre kıymetin belirlenemiyor olması gerekmektedir. Satış bedeli yönteminin uygulanmasından vazgeçilebilmesi için Gümrük Kanunu'nda belirtilen ve Gümrük Yönetmeliği'nin 44'üncü maddesinin 5'inci fıkrasında yer alan şartların varlığı aranmaktadır. Bununla birlikte gümrük kıymetinin diğer yöntemlere göre belirlenebilmesi için de gümrük idaresinin yükümlüden gereken bilgi ve belgeleri isteme yetkisi devam etmektedir³³⁵.

Gümrük idaresine bildirilen satış bedelinin, kanunda belirlenen şartları taşımaması halinde eşyanın normal fiyatının tesbit edilmesi ya da hesaplanması gerekmektedir. Eşyanın normal değeri, birbirinden bağımsız (müstakil) bir satıcı ile alıcının tam ve serbest rekabet şartları içerisinde uyduğu farz edilen fiyatıdır. Bu nedenle normal fiyat, gerçekleşmiş bir fiyatı değil, tam ve serbest rekabet şartları altında teşekkül etmesi öngörülen nazarî bir fiyatı ifade eder. Normal fiyatın tesbit edilmesi için aynı ya da benzeri eşya fiyatlarının birbiriyle karşılaştırılması ilkesi

³³¹ GATT. ve Topluluk Gümrük Kodu kapsamında açıklamalar için bkz. Witte/ Rinnert, Art. 28, Rz. 2, s. 410, 411; Möller, s. 99.

³³² Topluluk Gümrük Kodu'nun (Gümrük Kanunu'nun 23'üncü maddesi ile aynı içerikteki) 28'inci maddesi hakkında yapılan bu değerlendirme için bkz. Witte/ Rinnert, Art. 28, Rz. 1, s. 411.

³³³ Satış bedeli yönteminin mümkün mertebe eşyanın gümrük kıymetinin araştırılmasında esas alınması gerektiği ve AB ve dünya çapındaki gümrüklemede aşağı yukarı %95 oranında satış bedeli yönteminin uygulandığı hakkında bkz. Thoma/Böhm/Kirchhainer, s. 60.

³³⁴ Bulutoğlu, s. 249. GATT. ve Topluluk Gümrük Kodu kapsamında açıklamalar için bkz. Witte/ Rinnert, Art. 28, Rz. 2, s. 412.

³³⁵ Erkan Ertürk, "Gümrük Kıymetinin Kontrolü", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S. 124, Nisan 2014, (Kıymet), (www.lebibyalkin.com.tr, E.T. 01.02.2017).

benimsenmiştir. Emsal kıymet uygulaması olarak bilinen bu yöntemler Gümrük Kanunu'nun 25'inci maddesinde (Gümrük Yönetmeliği'nin de 42'nci ve 57'nci maddeleri arasında) yer almaktadır³³⁶. İthal edilen eşyanın gümrük kıymeti genel hatlarıyla eşyanın gümrük bölgesine getirildiği yere kadar yapılan masraflar dahil edilerek belirlendiğinden diğer yöntemlerde de eşya ile ilgili gümrük bölgesine getirilene kadar yapılan masrafların araştırılmasını gerektirmektedir³³⁷.

Emsal kıymet uygulamaları taraflar arasında belirlenen bedele dayalı olmayan, bağımsız usûllerdir. Bu bakımdan bu yöntemlerin uygulanmasında ithalatçının fiilen ne ödediğinin bir önemi bulunmamaktadır³³⁸. Bu yöntemler arasında aynı eşyanın satış bedeli ve benzer eşyanın satış bedeli, indirgeme ve hesaplanmış kıymet yöntemlerinde, satış bedelinden bağımsız bazı dış göstergelerin karine sayılarak vergi matrahı olarak seçilmesi söz konusudur. Bu nedenle bu yöntemlerin dış alâmetler usûlü olarak nitelendirebileceği düşünülmektedir³³⁹. Son yöntemde ise, matrahın bu tür dış alâmetlere bağlanması yerine matrahın tayin ve tesbiti bakımından idareye bir takdir yetkisi tanındığından, bu yöntemi idarece takdir usûlünün gümrük vergisindeki yansıması olarak nitelendirmek gerekmektedir³⁴⁰. Gümrük Kanunu'nun 25'inci ve 26'ncı maddesinde yer alan bu yöntemler kanunda ana hatları ile yer almakta, ayrıntılar Gümrük Yönetmeliği'nin 46 ilâ 50'nci maddeleri arasında düzenlenmektedir.

³³⁶ İthal eşyasında gümrük kıymetinin araştırılması usûlü ile ilgili ayrıntılar, ayrıca Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün "gümrük kıymeti" konulu 2012/29 sayılı Genelge'sinde düzenlenmiştir. (<http://hukuk.gtb.gov.tr/data/5440c4d7f293704d6c39e7c5/2012-29.pdf>, E.T. 05.04.2016).

³³⁷ İthalatta gümrük kıymetinin araştırılmasına ilişkin Gümrük Kanunu'nun 25'inci ve 26'ncı maddelerindeki düzenlemelerle aynı düzenlemeler Topluluk Gümrük Kodu'nun 30'uncu ve 31'inci maddelerinde yer almaktadır. Açıklamalar için bkz. Witte/Rinnert, Art. 30, Rz. 1, s. 448; Lux, s. 201.

³³⁸ GATT. ve Topluluk Gümrük Kodu kapsamında açıklamalar için bkz. Witte/Rinnert, Art. 30, Rz. 3, s. 449; Lux, s. 201. Söz konusu yöntemler her ne kadar emsal kıymet olarak adlandırılmakta ise de Gümrük Kanunu'nda yer verilen emsal kıymet tanımına girmediklerinden kıymet araştırması olarak adlandırılması gerektiği hakkında bkz. Dağ/Ceyhan/Ballı, s. 26.

³³⁹ Vergi hukukunda bazı dış alâmetlerin bir karine sayılarak verginin matrahı olarak kabul edilmesi anlamına gelen dış alâmetler usûlü hakkında bkz. Erginay, s. 81; Nihal Saban, "Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Karinelerde Aksini İspat", **Danıştay Dergisi**, S. 82-83, Ankara 1992, (Karine), s. 6; Kalenderoğlu, s. 125. Ayrıca bu yöntemlerde eşyanın gümrük kıymeti tesbit edilirken emsallere uygun sonuca ulaşmak amacıyla gereken düzeltmelerin yapılması hakkında bkz. Ramazan Biçer, "Transfer Fiyatlandırması İle Gümrük Kıymet Takdirine İlişkin Kuralların Karşılaştırılması", **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 248, Mayıs 2009, s. 153 vd.; Osman Sarıaslan, "Takdire Dayalı Tarhiyatlarda Sistem Eleştirisi ve Reform İhtiyacı", **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Y. 7, S. 29, Ocak 2017, (Takdir), s. 213.

³⁴⁰ İdarece takdir usûlü hakkında bkz. Erginay, s. 81, 82.

(ii) Satış Bedeli Yöntemi

Satış bedeli yöntemi, eşyanın gümrük kıymetinin hesaplanmasında temel (olağan) yöntemdir. Bu yöntemi düzenleyen Gümrük Kanunu'nun 24'üncü ve Gümrük Yönetmeliği'nin 45'inci maddesi, diğer kıymet hesaplama yöntemleriyle ilgili düzenlemeler arasında merkezî norm niteliğindedir³⁴¹. Satış bedeli kavramı, birbirinden bağımsız (müstakil) alıcı ve satıcı arasındaki satış sözleşmesinde gerçekleşebilecek fiilen ödenen ya da ödenmesi gereken bedeli ifade etmektedir³⁴². Bu bedel kural olarak ithal edilen eşyanın fatura bedeli olup alıcının satıcıya ithal edilen eşya için ödediği ya da ödeyecek olduğu toplam ödemedir³⁴³. Eşyanın satış bedeli, aksi somut delillerle isbat edilmedikçe, yükümlüsü tarafından beyan edilen satış bedelidir. Satış bedelini ifade eden fiyat eşyanın Türkiye'de alıcısına teslim edildiği andaki fiyatı olmakta; bu fiyat ise, satıcı tarafından teslim noktasına kadar yapılan (nakliye, sigorta, ambalaj, yükleme gibi) giderleri de kapsamaktadır. Başka bir deyişle satış bedeli, sözleşmenin yapıldığı tarihteki bedeli olmamakta, eşyanın gümrük idaresine beyan edildiği tarihteki fiyatı olmaktadır³⁴⁴. Dolayısıyla satış bedelinin dış ticarete maliyet, sigorta ve navlundan oluşan CIF değeri olduğu anlaşılmaktadır³⁴⁵. Satış bedeli üzerinden yapılan indirim ve iskontolar gümrük kıymetinin tesbitinde göz önünde bulundurulmakta ve son olarak Gümrük Kanunu'nun 27'nci ve 28'inci maddelerinde yer alan unsurlardan eklenmesi ve

³⁴¹ Topluluk Gümrük Kodu ve Uygulama Yönetmeliği'nde yer alan aynı düzenlemeler hakkında yapılan yorum için Witte/Rinnert, Art.29, Rz. 1, s.417; Lux, s. 191.

³⁴² Witte/Wolffgang, s. 412; Witte/Rinnert, Art. 29, Rz.1, s.417; Summersberger, s. 88, 89; Yerci, İthalatta KDV, s. 55-57; Selen, Gümrük İşlemleri, s. 166; R. Gültekin, s. 149 vd.; Nural, s. 112; Terzi, Dış Ticaret, s. 133; Gökhan Terzi, **İthalatta Katma Değer Vergisi Matrahı**, Gümrük ve Ticaret Müfettişleri Derneği, Ankara 2017, (KDV Matrahı), s. 39. Satış bedeli yönteminde, alıcı ile satıcı arasında yan bir sözleşme yapılmaksızın gelişen normal bir alım satım ilişkisinin esas alındığı hakkında Thoma/Böhm/Kirchhainer, s. 60.

³⁴³ Witte/Rinnert, Art. 29, Rz. 5, s. 418. Ayrıca bkz. B. Çelik, Gümrük, s. 38, 39.

³⁴⁴ Bu arada akdin yapıldığı zamandan gümrükleme zamanına kadar fiyatta meydana gelmiş olan değişimleri dikkate almanın imkânsız olduğu, bu nedenle satış akdine dayanarak gümrük bölgesine getirilen eşyanın akde uygun olarak bildirilen ve ilk bakışta şüpheli görülmemeyen fiyatının gümrükleme esas alınmasına izin verildiği, olağanüstü nitelikte fiyat sıçramaları olmadıkça, akit tarihi ile gümrükleme zamanı arasındaki fiyat oynamalarının dikkate alınmamasına imkân verdiği hakkında bkz. Bulutoğlu, s. 248.

³⁴⁵ Dış ticarete eşyanın diğer teslim şekillerinin gümrük kıymetinin tesbiti bakımından değerlendirilmesi hakkında ayrıca bkz. Bülent Tuna, "Gümrük Kıymetinin Tespitinde Eşyanın Teslim Şekilinin Önemi", **Gümrük Dünyası**, Y. 2016/3, S. 90, s. 28-38), (Teslim Şekli), s. 30-37; Terzi, Dış Ticaret, s. 67 vd.

çıkarılması gerekenler göz önünde bulundurularak gümrük kıymeti belirlenmektedir
346 .

Gümrük Kanunu'nun 24'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında satış bedeli yönteminden ayrılmayı gerektiren maddî unsurlara yer verilmekte; 2'nci fıkrasında, tarafları arasında bağlantı bulunan bir satış ilişkisindeki satış bedelinin ne zaman kabul edilebileceği; 3'üncü fıkrasında ise, fiilen ödenen ya da ödenecek olan bedelden neyin anlaşılması gerektiğine yönelik düzenlemeler yer almaktadır. Satış sözleşmesi kapsamında belirlenen bedelin esas alınabilmesi için Gümrük Kanunu'nun 24'üncü maddesinde yer alan belirli şartların varlığı gerekmektedir. Bu özelliklerden dördü olumlu, diğer dördü de olumsuz bir şart niteliğindedir³⁴⁷.

Olumlu şartlar, satış işleminin konusunu “eşya”nın oluşması, gümrük bölgesine ithal amaçlı bir satış işleminin olması, bu satış işlemi kapsamında fiilen ödenen ya da ödenmesi gereken bir bedelin olması; gereken durumlarda Gümrük Kanunu'nun 27'nci ve 28'inci maddeleri anlamında düzeltmelerin yapılabilmesidir.

³⁴⁶ Bulutoğlu, s. 248; B. Çelik, Gümrük, s. 39-41; Haldun Yağan, “İthal Eşyası İle İlgili Kap ve Ambalaj Bedellerinin Gümrük Kıymeti Yönünden Değerlendirilmesi”, **Gümrük Dünyası**, Y. 2015/1, S. 84, (Kap ve Ambalaj), s. 30 vd.; Haldun Yağan, “İthal Eşyası ile İlgili Komisyon Ödemeleri ve Gümrük Kıymeti”, **Gümrük Dünyası**, Y. 2015/3, S. 86, (Komisyon), s. 9 vd.; Yağan, Yağan, Haldun; “İskontoların Gümrük Kıymeti Açısından Değerlendirilmesi”, **Gümrük Dünyası**, Y. 2016/3, S. 90, (İskonto), s. 7,8; Haldun Yağan, “Nakliye, Sigorta ve Nakliye İle İlgili Sair Giderlerin Gümrük Kıymeti Yönünden Değerlendirilmesi”, **Gümrük Dünyası**, Y. 2016/4, S. 91, (Nakliye ve Sigorta), s. 9 vd.; Kerim Çoban, “İskontonun KDV ve Gümrük Kıymeti Açısından Değerlendirilmesi”, **Gümrük Dünyası**, Y. 2014/3, S. 82, s. 5-12, (İskonto), s. 10, 11; Kerim Çoban, “Komisyonların Gümrük Kıymeti ve KDV Açısından Değerlendirilmesi”, **Gümrük Dünyası**, Y. 2015/1, S. 84, (Komisyon), s. 20-23. Gümrük kıymetine ilâve edilemeyecek giderler hakkında örnek ve açıklamalar için bkz. Haldun Yağan, “Gümrük Kıymetine Dahil Edilmeyecek Giderler”, **Gümrük Dünyası**, Y. 2016/2, S. 89, (Dahil Edilmeyecek Giderler), s. 7-17. Hasıla transferi olmasına rağmen kıymette gereken düzeltme yapılamıyorsa satış bedeli yönteminin terk edilmesi gerekeceği ve bu nedenle hasıla transferinin diğer eklenmesi gereken unsurlardan daha önem arz ettiğine yönelik örnek ve açıklamalar için bkz. Haldun Yağan, “İthal Eşyası İle İlgili Hâsıla Transferlerinin Gümrük Kıymeti Yönünden Değerlendirilmesi”, **Gümrük Dünyası**, Y. 2015/2, S. 85, (Hâsıla), s. 21. Ambar/depolama giderlerinin gümrük kıymeti karşısındaki durumunun tesbitinde giderin nerede, ne zaman ve kim tarafından yapıldığının tesbit edilmesi ve bu tesbite göre gümrük kıymetine dahil edilmesi hakkında açıklamalar için bkz. Bülent Tuna, “Depolama Giderlerinin Gümrük Kıymeti Karşısındaki Durumu”, **Gümrük Dünyası**, Y. 2015/4, S. 87, (Depolama), s.40-44. Topluluk Gümrük Kodu'nda satış bedeline eklenmesi ve satış bedelinden çıkarılması gereken bedellerin 32'nci ve 33'üncü maddelerde yer aldığı hakkında Witte/ Rinnert, Art. 29, Rz. 1, s. 417. Ayrıca bkz. Mutluer/Dayanç, s. 603.

³⁴⁷ Topluluk Gümrük Kodu'nun 29'uncu maddesi kapsamında açıklamalar için bkz. Witte/Rinnert, Art. 29, Rz. 5, s. 418. Ayrıca bkz. Nural, s. 112. Satış bedelinin kabul edilme şartları; alıcı ile satıcı arasındaki ilişkiye rağmen satış bedelinin kabul edilebilmesinin şartları ve fiilen ödenen ya da ödenmesi gereken bedele ilişkin açıklamalar için ayrıca bkz. Bülent Tuna, “Satış Bedelinin Gümrük Kıymetine Esas Alınabilmesi İçin Hangi Koşulların Gerçekleşmesi Gerekir”, **Gümrük Dünyası**, Y. 2015/3, S. 86, (Satış Bedeli), s. 44-53; Terzi, Dış Ticaret, s. 133, 134; Terzi, KDV Matrahı, s. 39-41.

Olumlu şartların tümünün bir arada varlığı aranmaktadır³⁴⁸. Kalan olumsuz şartlar ise, eşyanın kullanımı ya da tüketimi ile ilgili bir kısıtlamanın olmaması; satış işlemi ya da bedel açısından kıymeti belirlenemeyecek bir şart ya da bir edim konusu olmaması; satıcının, ithal edilen eşyanın sonradan satışına ilişkin bir gelir ortaklığının olmaması ve alıcı ile satıcı arasında bağlantının olmamasıdır³⁴⁹.

Sayılan bu olumlu ve olumsuz şartlar, satış bedeli yönteminin uygulanması açısından eşit değer taşımamaktadır³⁵⁰. Bu nedenle satış bedeli yöntemi irdelenirken söz konusu şartların yöntemin uygulanmasına etkileri göz önünde bulundurularak bir değerlendirme yapılmaktadır.

(iii) Aynı Eşyanın Satış Bedeli Yöntemi

Satış bedeli yönteminin uygulanmasının mümkün olmaması halinde ikinci sırada, gümrük bölgesine ihraç amaçlı satılmış ve kıymeti belirlenecek eşya ile aynı anda ya da yakın bir tarihte ihraç edilmiş olan aynı eşyanın satış bedeli ithal eşyasının gümrük kıymeti yerine geçmek üzere araştırılır (GK. m. 25/2-a)³⁵¹. Gümrük Yönetmeliği'nin 43'üncü maddesinin (b) bendinde yer alan tanıma göre aynı eşya kavramı, *"fiziksel özellik, kalite ve tanındığı özellikleri dahil olmak üzere*

³⁴⁸ Her ne kadar Gümrük Kanunu'nun 24'üncü maddesinde 27'nci maddeye göre yapılacak ilâvelerden bahsedilmekte ise de; 28'inci madde bağımsız olarak uygulanacağından satış bedeli yönteminin şartları arasında sayılmaktadır. Bu duruma paralel olarak Topluluk Gümrük Kodu'nun 29'uncü maddesinde sadece 32'inci madde kapsamında yapılacak ilâvelerden bahsedildiği; ancak 33'üncü maddede yer alan eksiltmelerin de doktrinde satış bedeli yönteminin şartları arasında değerlendirildiği hakkında bkz. Witte/Wolffgang, s. 416; Witte/Rinnert, Art. 29, Rz. 6, s. 418; Summersberger, s. 89, 90. İthalatçı tarafından idareye verilmesi zorunlu olmayan bilgi ve belgeler ibraz edilmediği için satış bedeli yöntemi atlanarak izleyen yöntemlere göre ek tahakkuk yapılmasının hukuka uygun olmadığı hakkında bkz. Dş. 7. D. 21.11.2006 tarih ve E. 2006/465; K. 2006/3497, (www.kazanci.com.tr, E.T. 31.07.2017). İthalatçının var olmaması ve sunulan faturanın sahte olması nedeniyle satış bedelinin tesbit edilememesi ve yöntem geçme sebebinin oluştuğu hakkında bkz. Dş. 7. D. 20.11.2006 tarih ve E. 2005/1351; K. 2006/3474, (www.kazanci.com.tr, E.T. 31.07.2017). Kıymetin unsurları hakkında ayrıca bkz. S. Kaya, s. 110.

³⁴⁹ GATT. ve Topluluk Gümrük Kodu kapsamında açıklamalar için bkz. Fuchs/Höfing, s. 78, 79; Witte/Rinnert, Art. 29, Rz.7, s.418; Witte/Wolffgang, s. 413 ve 416. Ayrıca bkz. B. Çelik, Gümrük, s. 41; Ufuk Selen, "İthalatta Gümrük Kıymet Tespiti ve Referans Fiyat Uygulamaları", **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 242, Kasım 2008, (Referans Fiyat), s. 103- 105; Dağ/Ceyhan/Ballı, s. 28-32.

³⁵⁰ GATT. ve Topluluk Gümrük Kodu kapsamında açıklamalar için bkz. Fuchs/Höfing, s. 79; Witte/Rinnert, Art. 29, Rz.8, 9, s.418, 419; Tschiederer, s. 39.

³⁵¹ GATT. ve Topluluk Gümrük Kodu kapsamında açıklamalar için bkz. Witte/Rinnert, Art. 30, Rz. 5, s. 449; Thomas Möller, Gesa Schumann ve Stefan Vonderbank, **Zollwert (Handbuch und systematische Darstellung)**, Bundesanzeiger Verlag, Köln 2005, s. 75; Tschiederer, s. 41. Ayrıca bkz. B. Çelik, Gümrük, s. 43; Uçak, Kıymet, s. 100; Nural, s. 119, 120.

her hususta aynı olan ve aynı ülkede üretilmiş eşyayı” ifade etmektedir. Görünüşteki küçük farklılıklar, temel unsurları bakımından beyan edilen tanıma uyan eşyanın, aynı eşya sayılmasını önlememektedir³⁵². Bununla beraber aynı eşya deyimi, “Türkiye’de gerçekleştirilmesi nedeniyle düzeltme konusu olmayan, ithal eşyasının üretimi için gereken ve Türkiye dışında gerçekleştirilen mühendislik, geliştirme, sanat ve çizim çalışmaları, plân ve taslak hazırlama hizmetlerini içeren veya yansıtan eşyayı kapsamaz” (GY m. 43/2).

Aynı eşyanın satış bedeli yöntemi, iki aşamadan oluşmaktadır. Öncelikle kıymeti araştırılan ithal eşyası ile aynı olan eşya ve bu eşyanın gümrük kıymeti olarak kabul edilmiş bulunan satış bedeli bulunmakta; daha sonra bu bedel, kıymeti araştırılan ithalat konusu eşyaya uygulanmaktadır³⁵³. Aynı eşyanın satış bedelini tesbit sürecinde birden fazla satış bedelinin tesbit edilmesi durumunda, ithal eşyasının gümrük kıymetini belirlemek üzere aralarında en düşük olanı kullanılmaktadır. Bu durumda ithalat tarihi referans alınarak en yakın tarihli olan bedelin seçilmesi gibi bir zorunluluk bulunmamaktadır³⁵⁴.

Bu yöntemde aynı eşyanın aynı ya da yakın bir tarihte ithal edilmiş olması şartı, yoruma açık bir husustur. Mevzuatta, hangi tarihin yakın bir tarih sayılacağı hakkında bir düzenleme bulunmamaktadır. Kaldı ki gümrük bölgesine ihraç amaçlı satılan her eşyanın, farklı özellikleri taşıması, ithalatın gerçekleştiği zaman dilimi/sezon gibi faktörler dikkate alındığında da her eşya için aynı şekilde belirlenecek bir sürenin düzenlenmemiş olması isabetli görülmektedir. Bununla birlikte “aynı ya da yakın bir tarih” şartının 60 günden fazla olmaması gerektiği ileri sürülmektedir³⁵⁵. Aynı ya da yakın bir tarihte kıymeti araştırılan eşya ile karşılaştırılabilecek bir gümrük değeri bulunamazsa aynı eşyanın satış bedeline göre

³⁵² Saygılıoğlu/Gerçek, s.187; R. Gültekin, s. 154, 155; Uçak, Kıymet, s. 100; Terzi, Dış Ticaret, s. 136; Terzi, KDV Matrahı, s. 42. Paralel şekilde Topluluk Gümrük Kodu Uygulama Yönetmeliği’nin 142’nci maddesinin 1’inci fıkrasının (c) bendinde de “aynı ülkede üretilmiş olan ve her türlü özellikleri bakımından – kalite ve görünüşü ile ilgili fiziksel özellikleri bakımından da- aynı olan” şeklinde tanımlanmıştır. Bu düzenleme ile ilgili ayrıntılı açıklamalar için bkz. Witte/Wolfgang, s. 413; Witte/Rinnert, Art. 30, Rz. 6, s. 449; Möller/Schumann/Vonderbank, s. 75.

³⁵³ Topluluk Gümrük Kodu kapsamında yöntemin uygulanması hakkında bkz. Möller/Schumann/Vonderbank, s. 75.

³⁵⁴ Saygılıoğlu/Gerçek, s.187, 188. Topluluk Gümrük Kodu kapsamında yöntemin uygulanması hakkında bkz. Möller/Schumann/Vonderbank, s. 76; Tschiederer, s. 41.

³⁵⁵ Topluluk Gümrük Kodu kapsamında yöntemin uygulanması hakkında bkz. Möller/Schumann/Vonderbank, s. 76.

gümrük kıymetinin tesbit edilebilmesi mümkün olmayacak ve diğer yönteme geçilecektir³⁵⁶.

Aynı eşyanın satış bedeli yönteminde dikkate alınması gereken diğer bir şart, aynı eşyanın satış bedelinin, esaslı unsurları bakımından aynı şartlarda ve aynı ticarî düzeydeki bir satış ilişkisinde oluşmuş olmasıdır³⁵⁷. Kıymet tesbitinde aynı ticarî düzey ve miktarda eşyanın bulunmaması durumunda farklı ticarî düzey ve/veya farklı miktarlardaki eşyanın satış bedeli, aradaki farklar göz önünde bulundurularak yapılacak düzeltmeden sonra kullanılabilir³⁵⁸. Kıymetin artmasına ya da azalmasına yol açsa dahi, bu kapsamda yapılacak düzeltmenin makul ve doğru olduğunun kesin delillerle isbatı gerekmektedir. Eğer bu şekilde tesbit edilen aynı eşyanın satış bedeli, kıymeti araştırılan ithal eşyasına uyacak şekilde tashih edilemiyorsa, aynı eşyanın satış bedeli yönteminin uygulanma ihtimali kalmayacağından takip eden diğer yöntemlerin uygulamasına geçilmesi gerekmektedir³⁵⁹.

(iv) Benzer Eşyanın Satış Bedeli

Aynı eşyanın satış bedeli yönteminin uygulanmadığı durumlarda üçüncü yol olarak, Türkiye'ye ihraç amaçlı satılan benzer bir eşyanın bir satış sözleşmesi içerisinde belirlenen bedelinin gümrük kıymetine esas alınması yoluna gidilmektedir³⁶⁰.

³⁵⁶ Uçak, Kıymet, s. 100. Topluluk Gümrük Kodu kapsamında yöntemin uygulanması hakkında bkz. Möller/Schumann/Vonderbank, s. 76.

³⁵⁷ Uçak, Kıymet, s. 101. Topluluk Gümrük Kodu kapsamında yöntemin uygulanması hakkında bkz. Möller/Schumann/Vonderbank, s. 76; Tschiederer, s. 41.

³⁵⁸ Saygılıoğlu/Gerçek, s. 187. Düzeltmenin kıymete ilişkin olduğu gibi miktara da ilişkin olabileceği hakkında bkz. Uçak, Kıymet, s. 101, 102. Topluluk Gümrük Kodu kapsamında yöntemin uygulanması hakkında bkz. Möller/Schumann/Vonderbank, s. 76.

³⁵⁹ Topluluk Gümrük Kodu kapsamında yöntemin uygulanması hakkında bkz. Möller/Schumann/Vonderbank, s. 76. Bu bağlamda gümrük idaresinin üç durum ile karşılaşabileceği; -aynı ticarî düzeyde farklı miktarda satış, -farklı ticarî düzeyde aynı miktarda satış ve -farklı ticarî düzeyde farklı miktarda satış olabileceği; bu durumların varlığında ticarî düzey ya da miktarda düzeltme yapılarak aynı eşyanın satış bedelinin tesbit edileceği ve ilgili örnekler hakkında bkz. Uçak, Kıymet, s. 101, 102.

³⁶⁰ Topluluk Gümrük Kodu ve GATT. kapsamında yöntemin uygulanması hakkında bkz. Fuchs/Höfinger, s. 79; Witte/Wolfgang, s. 413; Möller/Schumann/Vonderbank, s. 76; Tschiederer, s. 42. Ayrıca bkz. B. Çelik, Gümrük, s. 43, 44; Saygılıoğlu/Gerçek, s. 188; R. Gültekin, s. 155; Uçak, Kıymet, s. 103; Nural, s. 120; Terzi, Dış Ticaret, s. 137; Terzi, KDV Matrahı, s. 43.

Gümrük Yönetmeliği'nin 43'üncü maddesinin (d) bendine göre benzer eşya *“her hususta aynı olmamakla birlikte aynı işlevi görmelerini ve ticari olarak birbirlerini ikame edebilmelerini mümkün kılan, benzer özellik ve benzer unsurları bulunan ve aynı ülkede üretilmiş olan eşyayı”* ifade etmektedir. Eşyanın kalitesi, tanındığı özellikler, bir ticarî markasının bulunması, eşyanın benzerliğinin belirlenmesinde göz önüne alınacak faktörler arasında yer alır³⁶¹. Bununla beraber benzer eşya deyimi, *“Türkiye’de gerçekleştirilmesi nedeniyle düzeltme konusu olmayan, ithal eşyasının üretimi için gereken ve Türkiye dışında gerçekleştirilen mühendislik, geliştirme, sanat ve çizim çalışmaları, plân ve taslak hazırlama hizmetlerini içeren veya yansıtan eşyayı kapsamaz”* (GY. m. 43/2).

“Aynı eşya” ve “benzer eşya” kavramlarındaki farklılık dışında kıymet araştırması uygulamasında ikinci ve üçüncü yöntem arasında bir farklılık bulunmamaktadır³⁶². Benzer bir eşyanın satış bedelinin bulunamaması durumunda, farklı ticarî düzey ya da farklı miktarlardaki benzer eşyanın satış bedeli, bu ticari düzey ya da miktar farklılıkları göz önüne alınarak yapılacak düzeltmeden sonra vergilendirmeye esas alınacaktır³⁶³. Bu anlamda yapılan düzeltmenin kıymet artışına ya da azalışına da yol açması halinde düzeltme sebebinin -aynı eşyanın satış bedeli yönteminde olduğu gibi- makûl ve doğruluğunun kesin delillerle isbat edilebilir olması gerekmektedir. Yine benzer eşyalar arasında birden fazla değer tesbit edilmiş olması halinde de bunlardan en düşük olanının kullanılması gerekmektedir³⁶⁴.

³⁶¹ Paralel şekilde Topluluk Gümrük Kodu Uygulama Yönetmeliği'nin 142'nci maddesinin 1'inci fıkrasının (d) bendinde de benzer eşya, “aynı ülkede üretilmiş olan ve – her bakımdan aynı özelliklere sahip olmamasına rağmen- aynı özellikleri taşıyan, aynı maddelerden oluşan, aynı ihtiyacı karşılamak üzere ticarî anlamda ikame edilebilen eşyalardır; bir eşyanın benzer eşya olup olmadığının belirlenmesinde, eşyanın diğerlerine göre kalitesi, görünüşü ve var oluş durumu göz önünde bulundurulur” şeklinde düzenlenmiştir. Bu düzenleme hakkında bkz. Witte/Wolffgang, s. 413; Möller/Schumann/Vonderbank, s. 76. Ayrıca benzer eşya ile ilgili aynı yönde açıklamalar için bkz. Saygılıoğlu/Gerçek, s. 188; Uçak, Kıymet, s. 103. Benzer ürün hakkında Adalet Divanı'nın bazı kararlarında, aynı malî, gümrük ve istatistik sınıflandırması altında bulunması gerektiği; bazı kararlarında ise, tamamen aynı nitelikteki yerli ürünlerin nasıl vergilendirildiğini araştırarak benzer ürün kavramına daha dar ve sınırlı bir anlam verildiği; başka bir durumda da ithal ürünü ile yerli ürünün Ortak Gümrük Tarifesi'nde aynı başlık altında sınıflandırılıp sınıflandırılmadığının, bunların benzer ürün olarak nitelendirilmesinde önemli bir etken olduğunun belirtildiği hakkında bkz. Çağan, AET. Hukuku, s. 684, 685.

³⁶² Topluluk Gümrük Kodu kapsamında yöntemin uygulanması hakkında bkz. Möller/ Schumann/ Vonderbank, s. 77; Tschiederer, s. 42.

³⁶³ Saygılıoğlu/Gerçek, s. 188; Uçak, Kıymet, s. 104.

³⁶⁴ Saygılıoğlu/Gerçek, s. 188; Uçak, Kıymet, s. 103 – 105; Terzi, Dış Ticaret, s. 137; Terzi, KDV Matrahı, s. 43.

(v) İndirgeme (Tümdengelim) Yöntemi

İndirgeme (Tümdengelim) yöntemi³⁶⁵, benzer eşyanın satış bedelinin de tesbit edilemediği durumlarda, serbest dolaşımdaki eşyanın dahildeki satış bedelinden yola çıkılarak geçmişe doğru yapılacak bir hesaplama ile gümrük kıymetinin belirlenmesi esasına dayanmaktadır³⁶⁶. İndirgeme (ya da tümdengelim) yöntemi, her ne kadar ithali gerçekleştirilen ürün henüz bir satış sözleşmesine konu olmasa da daha sonraki bir zaman diliminde gümrük sınırları içerisinde satış işlemlerine konu olabileceği düşüncesinden hareket etmektedir. Gümrük bölgesi içerisinde gerçekleşmesi muhtemel bu satış, gümrük kıymetinin araştırılmasında göz önünde bulundurulabilecek bir araçtır³⁶⁷.

Geçmişe yönelik hesaplamanın çıkış noktası, kıymeti araştırılan eşya ya da bu eşya ile aynı ya da benzer eşyanın gümrük bölgesi içerisinde aynı ya da yakın bir tarihte aralarında bağlantı olmayan (müstakil) kişiler arasında satışının olmasıdır. Bu satışta belirlenen satış bedelinden belirli değerlerin çıkarılması sonucunda geride kalan fark, kıymeti araştırılan eşyanın gümrük vergisi matrahını oluşturmaktadır³⁶⁸.

Genellikle indirgeme yönteminde esas alınabilecek birden fazla satış bedeli söz konusu olabilmektedir. Bu tür durumlarda kıymeti araştırılan eşya için esas alınacak satış bedelinin tesbiti için öncelikle zaman aralığının tanımlanması gerekmektedir. Belirlenen zaman aralığının “aynı ya da yakın bir tarih” şeklindeki belirlemeye uygun düşmesi gerekmektedir. Bu zaman aralığının genişliğini somut olayda eşyanın türüne göre mümkün olduğunca dar yorumlamak gerekmektedir. Belirlenen zaman aralığının kıymeti araştırılan eşyanın ithalinden önceki ya da sonraki bir tarihe rastlaması mümkündür³⁶⁹.

³⁶⁵ “İthal eşyasının veya aynı ya da benzer eşyanın Türkiye içinde satıcılardan müstakil kişilere yapılan en büyük miktardaki satışına ait birim fiyata dayalı kıymet”(GK. m. 25/2-c).

³⁶⁶ Topluluk Gümrük Kodu ve GATT. kapsamında yöntemin uygulanması hakkında bkz. Fuchs/Höfinger, s. 79; Möller/Schumann/Vonderbank, s. 77; Tschiederer, s. 42. Ayrıca bkz. B. Çelik, Gümrük, s. 44, 45; R. Gültekin, s. 156; Nural, s. 121; Terzi, Dış Ticaret, s. 137; Terzi, KDV Matrahı, s. 43.

³⁶⁷ Kıymetin belirlendiği anda satış işleminin gerçekleştiği bazı durumlarda, bu satış işleminin kıymetin belirlenmesinde esas alınamayacağı hakkında bkz. Witte/Wolffgang, s. 414.

³⁶⁸ Uçak, Kıymet, s. 105 – 107. Topluluk Gümrük Kodu kapsamında yöntemin uygulanması hakkında bkz. Möller/Schumann/Vonderbank, s. 78; Tschiederer, s. 42.

³⁶⁹ Topluluk Gümrük Kodu kapsamında yöntemin uygulanması hakkında bkz. Möller/Schumann/Vonderbank, s. 78.

Daha sonra tesbit edilen zaman aralığında dahilde oluşmuş bir satış bedelinin var olup olmadığı araştırılır. Eğer bir satış bedeli tesbit edilirse bu bedelin gümrük kıymeti olarak esas alınması gerekir. İç piyasada oluşmuş birden çok satış bedelinin varlığı söz konusu ise, aralarından somut ilişki ile büyük ölçüde benzerlik taşıyan işleme dair satış bedeli tercih edilir. Bu noktada hangi satışın kıymeti araştırılan eşyanın ithal edildiği zamana daha yakın olduğu önem taşımamaktadır. Öte yandan, bu zaman aralığında iç piyasada gerçekleşen hiçbir satış bedeli bulunamamışsa, ithalattan sonra gerçekleşen ilk satışıdaki bedelin esas alınması gerekmektedir. Bu aşamada ilgili zaman aralığından önce gerçekleşen satışlardaki bedeller, kıymeti araştırılan eşya açısından esas alınamamaktadır. Sonradan gerçekleşecek satışın ithalattan itibaren doksan günü geçmemesi gerekmektedir (GY. m. 48/3)³⁷⁰. Bu araştırma sürecinde dahilde gerçekleşen herhangi bir satış bedeline ulaşılamıyorsa artık indirgeme yöntemi ile kıymet araştırılması imkânı kalmamaktadır³⁷¹.

İndirgeme yöntemine dayalı olarak bir iç satış bedeli tesbit edilebilmişse bu bedelden, gümrük bölgesi içerisinde kural olarak ödenen ya da ödenmesi kararlaştırılan komisyon, kâr payı ve genel giderler için ödenen mutad ücretlerin (yani ticarî işlem/kâr marjının); gümrük bölgesi içerisinde gerçekleşen mûtab nakil ve sigorta giderleri ile bunlara bağlı masrafların; ithalatta alınan vergiler ile ithalat ya da eşyanın gümrük bölgesi içerisinde satışı nedeniyle ödenen vergilerin düşürülmesi gerekmektedir. Düşürülmesi gereken bu fiyat unsurları sınırlı sayıdadır. Ticarî kâr marjının ve gümrük bölgesi içerisindeki nakliye ve sigorta giderlerinin mûtab dışına çıkmamasına dikkat edilmesi gerekmektedir. Çünkü, kural olarak, fiilî kâr marjı ve fiilî nakliye ve sigorta giderleri düşülecek fiyat unsuru olarak dikkate alınamamaktadır. Bu unsurların sadece isbat edilebilir ve ticarî açıdan mûtab karşılanabilir olmaları durumunda iç piyasa satış bedelinden düşürülmesi söz konusudur³⁷². Bu çerçevede ticarî kâr marjı hesaplanamıyorsa ve gümrük kıymeti

³⁷⁰ Saygılıoğlu/Gerçek, s. 188. Topluluk Gümrük Kodu kapsamında yöntemin uygulanması hakkında bkz. Möller/Schumann/Vonderbank, s. 78.

³⁷¹ Topluluk Gümrük Kodu kapsamında yöntemin uygulanması hakkında bkz. Möller/Schumann/Vonderbank, s. 78.

³⁷² Topluluk Gümrük Kodu kapsamında yöntemin uygulanması hakkında bkz. Möller/ Schumann/ Vonderbank, s. 78.

tesbit edilemiyorsa, indirgeme yönteminden ayrılıp hesaplanmış kıymet yöntemine göre kıymet araştırmasına geçilmesi gerekmektedir³⁷³.

(vi) Hesaplanmış Kıymet Yöntemi

Hesaplanmış kıymet yönteminde gümrük kıymetinin, yurtdışındaki üreticilerin gümrük idaresine ibraz edilen maliyet unsurlarına göre hesaplanması esastır. Kıymeti araştıran gümrük makamları, bu yönteme başvurulmasını gerekli gördüğü sürece üretici, işyerinde gerçekleştirilecek kontrollere izin vermek³⁷⁴ ve bu bilgi ve belgelerin doğruluğunu isbata hazır olduğunu üretimin gerçekleştiği ülke makamlarından alacağı belge ile tevsik etmek³⁷⁵ zorundadır. Yurtdışındaki üreticinin hem kendi hesaplama bilgilerini emre amade tutmak zorunda olması hem de ithalat ülkesinin gümrük makamlarının kontrol işlemlerine katlanmak zorunda olması dolayısıyla bu yöntem elbette nadiren ve olağanüstü hallerde uygulamaya konan ve dolayısıyla uygulamada fazla önem taşımayan bir yöntem olarak görülmektedir³⁷⁶. Üreticinin iç muhasebesi ile ilgili belgelerin değerlendirilmesi gerektiğinden, üreticinin bu belgeleri sunmaya hazır olmaması durumunda hesaplanmış kıymet yöntemine göre kıymet araştırması mümkün olmayacaktır³⁷⁷.

Gümrük Kanunu'nun 25'inci maddesinin 2'nci fıkrasının (d) bendinde hesaplanmış kıymet yönteminin çerçevesi çizilmiş ve bu yöntemin unsurlarına yer verilmiştir. Buna göre hesaplanmış kıymette, ithal edilen eşyanın üretimine isabet eden hammadde ve işleme bedelleri, kıymeti araştırılan eşya ile aynı sınıf ve cins eşyayı ihraç eden ülkelerdeki üreticilerin mutad kâr oranları ve mutad giderleri,

³⁷³ Topluluk Gümrük Kodu kapsamında yöntemin uygulanması hakkında bkz. Möller/ Schumann/ Vonderbank, s. 79.

³⁷⁴ Saygılıoğlu/ Gerçek, s. 189. Topluluk Gümrük Kodu ve GATT. kapsamında yöntemin uygulanması hakkında bkz. Fuchs/Höfinger, s. 79; Witte/Wolffgang, s. 414.

³⁷⁵ B. Çelik, Gümrük, s. 45; Saygılıoğlu/ Gerçek, s. 189; R. Gültekin, s. 157; Uçak, Kıymet, s. 107, 108.

³⁷⁶ Topluluk Gümrük Kodu ve GATT. kapsamında yöntemin uygulanması hakkında bkz. Fuchs/Höfinger, s. 79; Witte/Wolffgang, s. 414; Möller/Schumann/Vonderbank, s. 79; Tschiederer, s. 43. Ayrıca hesaplanmış kıymet yönteminin, kıymeti belirlenecek eşyanın üretim maliyetlerinin üzerine bu eşya ile aynı cins eşyanın satışında mutat olan kâr ve genel giderlere eşit bir tutar eklendiğinden transfer fiyatlandırması uygulamasında kullanılan "maliyet artı yöntemi" nin işleyişine benzediği hakkında bkz. Biçer, s. 152, 153.

³⁷⁷ Topluluk Gümrük Kodu kapsamında yöntemin uygulanması hakkında bkz. Möller/Schumann/Vonderbank, s. 79. Ayrıca bkz. Nural, s. 122; Terzi, Dış Ticaret, s. 138; Terzi, KDV Matrahı, s. 44.

Gümrük Kanunu'nun 27'nci maddesinin 1'inci fıkrasında yer alan (nakliyeye ilişkin) her türlü yükleme, boşaltma, elleçleme, sigorta giderleri ve masraflar dikkate alınmaktadır³⁷⁸. Bunların dışında daha önceden yapılan diğer masraf kalemlerinin kıymet araştırmasına esas alınması mümkün değildir. Gümrük kıymetine etki eden her bir faktör hakkında karar verip sınırlandırabilmek için belirleyici olan, üretimin gerçekleştiği ülkede uygulanan, genel, kabul edilmiş defter tutma ilkeleridir. Eğer bu kıymet/fiyat unsurları sunulan belgelere göre güvenilir bir şekilde hesaplanamıyorsa hesaplanmış kıymet yönteminden de vazgeçilmesi gerekmektedir. Eşyayı gönderen/tedarikçi eğer ithal eşyasını üretmemiş ya da herhangi bir işleme faaliyetini gerçekleştirmemişse ve sadece bir satıcı/tacir gibi hareket etmişse yine hesaplanmış kıymet yönteminin uygulanması mümkün değildir³⁷⁹.

(vii) Son Yöntem

Sırasıyla uygulanmaya rağmen, eşyanın çok eski olması ya da aynı veyahut benzer bir eşyanın satış bedelinin bulunamaması ve ilk beş yöntem ile gümrük kıymetine ulaşabilmenin mümkün olmaması halinde, artık *son yöntem* olarak adlandırılan altıncı yönteme göre kıymet tesbitinin yapılması gerekmektedir. Bu kural, aynı zamanda, gümrük kıymetinin, amacına uygun düşen yöntemlerle öncelikle belirlenmesi gerektiği anlamına da gelmektedir. İlk beş yöntemin temel şartları geniş ve esnek bir şekilde değerlendirilmekte; mümkün olduğunca bu yöntemlerle ulaşılması öngörülen amaç/düşünce dikkate alınmaktadır. Bu maddelerde yer alan katı kurallar artık geniş bir yoruma tâbi tutulmakta ve savunulabilir bir sonuca götürebilecek en iyi ihtimali sunan yöntem tercih edilerek gümrük kıymetine ulaşılmaktadır³⁸⁰.

³⁷⁸ Topluluk Gümrük Kodu kapsamında yöntemin uygulanması hakkında bkz. Witte/Wolffgang, s. 414; Möller/Schumann/Vonderbank, s. 79; Tschiederer, s. 43. Ayrıca bkz. Saygılıoğlu/Gerçek, s. 189.

³⁷⁹ Topluluk Gümrük Kodu kapsamında yöntemin uygulanması hakkında bkz. Möller/Schumann/Vonderbank, s. 79.

³⁸⁰ Son yöntemin uygulanması konusunda AB Komisyonu'nun Gümrük Kıymeti Komitesi'nin, esas itibarıyla kıymet araştırma yöntemlerinin sırasının izlenmesi gerektiği görüşünde olduğu; satış bedeli yöntemi açısından ilâve edilecek unsurların tahminen uygulanabileceği; satış fiyatının etkilenmemiş olması şartının tashih edilebileceği; aynı eşyanın satış bedeli açısından aynı ülkede üretilmiş olma şartının göz ardı edilebileceği; aynı eşyanın tımdengelim ya da hesaplanmış kıymet yöntemlerine göre araştırılan kıymetinin dayanak alınabileceği; zaman unsurunun geniş yorumlanabileceği, sunulması muhakkak gereken belgelerde esneklik sağlanabileceği; benzer

Kıymet araştırmasında son yöntemin 1994 tarihli GATT- Gümrük Kıymet Kodu'nun, 1994 tarihli GATT'ın VII'nci maddesinin ve Gümrük Kanunu'nun bu bölüm hükümlerinin prensip ve genel hükümlerine uygun olması gerekmektedir (GK. m. 26/1). Bununla birlikte Gümrük Kanunu'nun 26'ncı maddesinin 1'inci fıkrasında yer alan bu düzenleme, son yöntemde uyulması gereken olumlu ilkeler olarak nitelendirilmektedir. Aynı maddenin 2'nci fıkrasında, bu yönteme göre yapılacak kıymet araştırmasında esas alınamayacak (olumsuz) unsurlar ise, *“Türkiye’de üretilen eşyanın Türkiye içindeki satış fiyatı”*; *“gümrük idaresinin iki alternatif kıymetten yüksek olanını kabul etmesini öngören bir sistem”*; *“eşyanın ihraç ülkesindeki iç piyasa fiyatı”*; *“aynı veya benzer eşyanın, 25'inci maddenin 2'nci fıkrasının (d) bendi hükümlerine göre hesaplanmış kıymeti dışındaki maliyet bedeli”*; *“Türkiye’den başka bir ülkeye ihraç edilen eşyanın fiyatı”*; *“asgari gümrük kıymetleri”* ve *“keyfi veya fiktif kıymetler”* şeklinde sıralanmaktadır³⁸¹.

Son yönteme göre gümrük kıymetinin tesbitinde, hiç bir şekilde keyfi olmaması gereken ve alanında uzman bilirkişilerce gerçekleştirilmesi zorunlu olan kıymet takdiri de son olarak başvurulabilecek bir ihtimaldir³⁸². Daha önceden tesbit edilmiş bir gümrük kıymeti ve yahut kıymeti araştırılan eşyaya dair hiçbir fiyat ya da kıymet unsuru söz konusu değilse, fiyat listesi, fiyat önerileri, katalog fiyatları gibi başkaca belgelerin dikkate alınması mümkündür³⁸³. Kural olarak bir takdir için kıymet beyanında sunulan belgelerin (örneğin pro-forma fatura bedeli) ve eşyanın

eşyanın satış bedeli yönteminde yine aynı ülkede üretilme şartının göz ardı edilebileceği; benzer eşyanın tündengelim ya da hesaplanmış kıymet yöntemlerine göre araştırılan bedelinin dayanak alınabileceği; zaman ve belge unsurları açısından esneklik sağlanabileceği; tündengelim yönteminde, eşyanın ithal edildiği şartlarda satılmış olması şartının geniş yorumlanabileceği; 90 gün şartının daha geniş yorumlanabileceği; aralarında bağlantı olan şahıslar arasında gerçekleşmiş bir satış olsa da ilişki fiyata etki etmemişse bunun da esas alınabileceği, eğer aradaki ilişki nedeniyle fiyatın etkilenme oranı belli ise, bu oranda düzeltmenin yapılması; hesaplanmış kıymet açısından da ilâve edilecek bir ya da daha fazla unsurun takdiren uygulanabileceği görüşünde olduğu yönünde bkz. Möller/Schumann/Vonderbank, s. 80, 81. Ayrıca bkz. Fuchs/Höfinger, s. 80; Tschiederer, s. 43.

³⁸¹ B. Çelik, Gümrük, s. 45, 46; Saygılıoğlu/Gerçek, s. 189; R. Gültekin, s. 157; Uçak, Kıymet, s. 109; Nural, s. 123, 124; Terzi, Dış Ticaret, s. 138; Terzi, KDV Matrahı, s. 44.

³⁸² Avrupa Birliği uygulaması hakkında bkz. Witte/Wolffgang, s. 415.

³⁸³ Bu konuda Federal Alman Vergi Mahkemesi'nin, Avrupa Komisyonu'nun güvenilir kabul ettiği üçüncü ülke ithalat istatistiklerine dayanan ve üye ülkelerin kullanımına açık tuttuğu satış fiyatının kullanılmasının, eşyaların karşılaştırıldığında aralarında benzerlik olduğu tesbit edilebildiği sürece son yöntemin uygulanmasına dayanak teşkil edebileceği yönünde verildiği karar (BFH Urteil v. 12.07.2011 VII R 65/10, ZfZ. 2011, 300ff.) hakkında bkz. Witte/Wolffgang, s. 415.

durumunu belirten bilgilerin yanı sıra merkezî gümrük idaresinin istihbarî bilgileri de gümrük idaresine yardımcı olabilmektedir³⁸⁴.

Gümrük Kanunu'nun 26'ncı maddesinin 2'nci fıkrasında yer alan olumsuz unsurlar, daha önceki yöntemlerin esnek uygulanmasında olduğu gibi, kıymetin takdiren belirlenmesi durumunda da dikkate alınması gerekmektedir³⁸⁵.

Kıymetin bu son yöntemle tesbit edilebilmesi için, gümrük beyannamesi ile birlikte orjinal fatura ve beyanda bulunulan rejime ait ithal eşyasının kıymet bildirim formunun eklenmesi zorunludur. Fatura ve diğer belgelerde yazılı yabancı para cinsinden değerler, gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihte yürürlükte olan Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz satış kurları üzerinden Türk Lirası'na çevrilir (GK. m. 30)³⁸⁶.

Eğer kıymeti araştırılan eşya, satış bedeli yöntemi anlamında satış kabul edilebilecek bir yolla gümrük bölgesine sokulmuyorsa, satış bedeli yönteminin esnek uygulanması suretiyle son yöntemin uygulanması mümkün olamayacaktır. Yine bu eşya ile aynı ya da benzer eşya da tesbit edilemiyorsa son yönteme başvurulacaktır. Eğer kiralama ya da ödünç verme suretiyle eşyanın gümrük bölgesine girişi söz konusu ise ve bu eşyalar yeniden satılmayacaksa gerek indirgeme gerekse hesaplanmış kıymet yönteminin esnek uygulanması söz konusu olamayacaktır. Çünkü bu yöntemlerin uygulanması için gereken şartlar oluşmadığı gibi gereken begelerin de sunulması söz konusu olamayacaktır. Son yöntem çerçevesinde diğer kıymet araştırma yöntemlerinin tek tek esnek uygulanması sağlıklı bir sonuca ulaştırmıyorsa, gümrük kıymetinin olağan işletme şartlarındaki kullanım süresince

³⁸⁴ Örneğin kullanılmış bir otomobilin ithalinde ikinci el otomobil fiyatlarını gösteren listeden (Alm. *Schwacke-Liste*) faydalanılabileceği hakkında bkz. Möller/Schumann/Vonderbank, s. 81.

³⁸⁵ Avrupa Birliği uygulaması hakkında bkz. Möller/Schumann/Vonderbank, s. 81.

³⁸⁶ Saygılıoğlu/Gerçek, s. 189; Nural, s. 128, 129. İthalatta oluşan kur farklarının fiilen ödemenin gerçekleştiği tarihte esas alınması gerektiği; ödemenin mal mukabili yapıldığı durumlarda kur farkı nedeniyle ortaya çıkan matrah farklılıklarında Gümrük Yönetmeliği'nin 53'üncü maddesinin 5'inci fıkrası kapsamında gümrük beyannamesinin tescili anında beyan sahibi tarafından mevcudiyetinin bilinmesi mümkün olmayan kıymet veya matrah unsuru teşkil etmesi sebebiyle istisnâî kıymet beyanı ile bildirilebileceği hakkında bkz. Mehmet Ali Tünay, "İthalatta Oluşan Kur Farklarının Gümrük Vergisi ve KDV Matrahına Etkisi", **Gümrük Dergisi**, Y. 21, S. 81, Ekim-Aralık 2012, s. 90. Döviz cinsi kıymet beyanı hakkında Topluluk Gümrük Kodu'nun 35'inci maddesinde yer alan düzenleme ile ilgili açıklamalar için bkz. Lux, s. 209; Tschiederer, s. 44. Döviz kurunun yanlış uygulanması durumunda noksan kıymet beyanının oluştuğunun kontrol sonucunda ortaya çıktığı olayda, maddî hata olabilmesi için matematiksel bir işlem yanlışlığının olmasının gerektiği; ABD Doları yerine düşük olan Alman Markı'nın seçilmesinin maddî hata sayılmayacağı, basiretli bir tâcirin ABD Doları ile ithal ettiği eşyanın TL karşılığını bilmediğinin düşünülmemeyeceği hakkında Dş. 7. D. 12.5.2004 tarih ve E. 2001/4354; K: 2004/1238, (www.kazanci.com.tr, E.T. 31.07.2017).

(kira ya da leasing süresince) yapılan aslî ve ek ödemelere göre araştırılması gerekecektir. Bu noktada dikkat edilmesi gereken husus, kiralanan eşyanın bakım maliyeti gibi normal şartlar altında gümrük kıymetine dahil edilemeyecek hususların gümrük kıymetine eklenmemesidir³⁸⁷.

c. İhracatta Gümrük Vergisinin Matrahı

İhraç eşyasının da gümrük idaresine beyan edilen kıymetinin uygunluğu idarece kontrol edilen bir husustur. Çünkü eşyanın kıymetinin gerçeği yansıtması eşyadan alınacak ihracat vergilerinin doğru tahsil edilmesi; eşyanın ihracatına tanınmış maddî teşvik, iade ve sübvansiyonların hak edildiği kadarıyla yararlanılması bakımından önem arz etmektedir³⁸⁸. Nitekim ihracatta kıymetin gerçeğe aykırı beyan edilmesi, Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nda yer alan kaçakçılık suçlarından biri olan “...ihracata konu malın cins, miktar, evsaf veya fiyatını değişik göstererek ilgili kanun hükümlerine göre teşvik, sübvansiyon veya parasal iadelerden yararlanmak suretiyle haksız çıkar sağlamak...” (KMK. m. 3/9) suçu nedeniyle cezalandırılmayı da gerekli kılabilmektedir³⁸⁹.

Dahilde işleme belgesine göre ihraç ya da banka kredisine karşılık ihraç gibi bir taahhüd kapsamında ihracat gerçekleştiriliyor ise, yine ihraç kıymetinin gümrük idaresine doğru beyan edilmesi önem taşımaktadır. Ayrıca ihracatın diğer bir ülke için ithalat olması sebebiyle uluslararası sözleşmeler gereğince, gümrük bölgesinden ihraç edilen eşyaların kıymetinin gerçeği yansıtması, yanıltıcı olmaması gerekmektedir. İkili veya çok taraflı sözleşmeler gereğince sonradan kontrol hükümleri çerçevesinde sorulması halinde, ihraç ürünlerinin beyan edilen cins, miktar ve kıymetinin doğru olup olmadığının karşı ülkelere bildirilmesi gerekmektedir³⁹⁰.

³⁸⁷ Avrupa Birliği uygulaması hakkında bkz. Möller/ Schumann/ Vonderbank, s. 81, 82.

³⁸⁸ Kılıç, s. 506.

³⁸⁹ Ayrnı yönde bkz. İbrahim Halil Öztürk, “İhracatta Gümrük Kıymeti ve Kaçakçılık”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S. 154, Ekim 2016, (www.lebibyalkin.com.tr, E.T. 01.02.2017).

³⁹⁰ Kılıç, s. 506.

İhracatta kıymet araştırmasına ilişkin hükümler Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 2016/14 Sayılı Genelgesi'nde³⁹¹ düzenlenmektedir. *“İhraç eşyasının beyan edilen kıymetinin kabul edilmeyecek ölçüde yüksek veya düşük olması durumunda, ihracata ve beyanname kapatma işlemlerine engel olunmadan, ilgili gümrük idaresince yapılacak ön inceleme veya araştırma sonucunda, ihraç eşyasının kıymeti ile ilgili tereddüdü haklı kılacak gerekçelerin tespiti halinde konunun ilgili Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüğü'ne iletilmesi”* gerekmektedir³⁹². Bu kapsamda yapılacak inceleme ve araştırmalarda da mümkün olduğunca çabuk hareket edilmesi; zaman ve emek kaybına sebebiyet verilmemesi gerektiğine işarete dilmektedir³⁹³.

³⁹¹ <http://hukuk.gtb.gov.tr/data/5440c4d7f293704d6c39e7c5/2016-14%20%C4%B0hracatta%20K%C4%B1ymet%20Ara%C5%9Ft%C4%B1rmas%C4%B1na%20Dair%20Genelge.pdf>, (E.T. 20.03.2017).

³⁹² Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüğü'nce yapılacak incelemede, nasıl hareket edileceği ise, aynı Tebliğ'in 2'nci maddesinde düzenlenmektedir. Buna göre:

“2- Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüğünce yapılacak incelemede; a) Bölge Müdürlüğü bağlantılarında gerçekleşen ihracat işlemleri üzerinden sorgu yapılması, gerekirse ilgili ihracatçı birliği görüşünün alınması, yapılan değerlendirme sonucunda kıymet araştırmasına gidilmesi yönünde yeterli kanaat elde edilememesi durumunda yükümlü tarafından beyan edilen kıymet dikkate alınarak işlemlerin sonuçlandırılması,

b) Yapılacak değerlendirme sonucunda, kıymetin kabul edilmeyecek ölçüde yüksek veya düşük olduğuna ilişkin kanaat oluşması ve gerekli görülmesi halinde, Bölge Müdürlüğünce sonuçlandırılmayan kıymet araştırması taleplerinin Gümrükler Genel Müdürlüğü'ne intikal ettirilmesi, Gümrükler Genel Müdürlüğünce yapılan inceleme sonrasında mali mevzuat açısından incelenmek üzere Maliye Bakanlığı'na gönderilmesi,

c) Maliye Bakanlığınca yapılan incelemede ihraç eşyasının beyan edilen gümrük kıymetinin ihracatçının mali kayıtlarına uygun olmadığı yönünde tespit yapılması halinde, söz konusu tespiti göre gümrük işlemlerinin sonuçlandırılması ve ilgili ihracatçı birliğine bilgi verilmesi,” gerekmektedir.

³⁹³ Gümrük idaresinin kısıtlı denetim kaynaklarının suç teşkil etmeyen olaylara tahsis edilerek israf edilmesi sonucunu doğurduğu; diğer taraftan millî refahı arttıran mevzuata uygun ihracatın engellenmemesi ve ihraç maliyetlerinin (durdurulan ihracat nedeniyle ortaya çıkan bekleme ve depo giderleri gibi) artmasıyla sonuçlanmamasına özen gösterilmesi gerektiği hakkında bkz. İ. Öztürk, (www.lebibyalkin.com.tr, E.T. 01.02.2017). Ayrıca ihracatın gümrük vergilerinin tahsilinden ziyade, yasak, kısıtlama ya da kontrol gibi sebepler; gümrük vergisi dışındaki vergiler; gümrük güvenliğinin sağlanması ve geri gelen eşyaya uygulanan kolaylıklardan yararlandırılması bakımından önem taşınması hakkında bkz. Fuchs/Höfner, s. 30. Ayrıca bkz. Onursal, İhracat ve İthalat, s. 245, 246.

Ç. Gümrük Vergisini (Borcunu) Doğuran Olay

1. Genel Olarak

Vergiye doğuran olay, vergilendirme sürecinin en önemli ögesi olarak kabul edilmekte; bu olayın meydana gelmesi ile kişi yükümlü (mükellef) statüsüne girmekte; kişi açısından vergi borcu; devlet açısından ise, vergi alacağını talep edebilme hakkı ortaya çıkmış olmaktadır³⁹⁴. Vergiyi doğuran olay, vergilendirme işlemlerinin gerçekleşmesinde başlangıç noktasını oluşturmakta, bu olayın gerçekleşmesi ile kişi mükellef statüsüne geçmekte; verginin konusu ile mükellef arasındaki hukukî ilişki kurulmuş olmaktadır³⁹⁵. Vergi Usul Kanunu'nun 19'uncu maddesinin 1'inci fıkrasında “ *vergi alacağının, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukukî durumun tekemmülü ile doğar*” şeklinde vergiyi doğuran olayın tanımına yer verilmektedir. Gümrük vergisinde ise, vergi borcunun hangi olaya bağlı olarak, ne zaman ve hangi hal ve şartlarda doğacağını bilmesi büyük önem taşımaktadır³⁹⁶. Bundan sonra verginin ödenecek aşamaya gelebilmesi tahakkuk ve tebliğ işlemlerinden geçmesi gerekmektedir.

Vergiye doğuran olayın kanunda düzenlenmesi vergilerin kanunîliği ilkesinin bir gereğidir³⁹⁷. Gümrük Kanunu'nun “*Gümrük Yükümlülüğü*” başlıklı Dokuzuncu Kısım'ın Birinci Bölümü'nde gümrük yükümlülüğünün doğması halleri düzenlenmektedir (GK. m. 181 – 194). Topluluk Gümrük Kodu'nda bu düzenlemeye “gümrük borcu” (*İng. Customs debt, Alm. Zollschuld*) olarak yer verilmesi ve “*bir kimsenin topluluk hukukunca öngörülen ithalat ya da ihracat vergilerini ödeme*

³⁹⁴ Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 87; Nami Çağan, “Vergi Hukuku Açısından Yasak Faaliyetler”, **Prof. Dr. Bülent N. Esen'e Armağan**, Ankara 1977, (Yasak Faaliyetler), s. 84; Kaneti, s. 106, 107; Mutluer/Dayanç, s. 104; Uluatam/Mehtibay, s. 105; Gülsen Güneş, “Hukuka ve Ahlakı Aykırı Faaliyetlerin Vergilendirilmesi”, **Prof. Dr. Selim Kaneti'ye Armağan**, Aybay Yayınevi, İstanbul 1996, (Aykırı Faaliyetlerin Vergilendirilmesi), s. 242; Mutluer/Öner/Kesik, s. 223; Karakoç, Genel Vergi, s. 258, 259; Şenyüz/Yüce/Çerçak, Vergi Hukuku, s. 111-113; Nihal Saban, **Vergi Hukuku**, 6. Baskı, Beta Yayınevi, İstanbul 2014, (Vergi), s. 160, 161; Ümit Süleyman Üstün ve Abdullah Ok, “Gümrük Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay”, **Legal Mali Hukuk Dergisi**, C.8, S. 91, Temmuz 2012, s. 53; Taylar, Vergiyi Doğuran Olay Kavramı, s. 168, 169. Avrupa Birliği Hukuku açısından vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile gümrük idaresinin gümrük vergisini talep hakkının da doğduğu hakkında bkz. Fuchs, s. 25.

³⁹⁵ Saygılıoğlu/Çerçak, s. 144; Üstün/Ok, s. 52, 53.

³⁹⁶ Bkz. Üstün/Ok, s. 52.

³⁹⁷ Üstün/Ok, s. 56. Ayrıca bkz. Mutluer/Dayanç, s. 46.

yükümlülüğü”³⁹⁸ olarak tanımlandığı göz önünde bulundurulduğunda Gümrük Kanunu içerisindeki bu düzenlemeleri gümrük borcunu doğuran olaylar şeklinde adlandırmak mümkündür; ancak, yükümlülüğü ya da gümrük borcunu doğuran bu olayları Vergi Hukuku açısından vergiyi doğuran olay olarak nitelendirmek gerekmektedir³⁹⁹.

Devletlerin gümrük vergisi alacağını talep edebilme hakları eşyanın serbest dolaşımında yer almalarına bağlıdır. Yabancı bir eşya, dahildeki eşya trafiğinde yer alarak, iç piyasadaki fiyat oluşumuna etki etmesi halinde/esnasında, gümrük vergisi borcunun da doğması gerekmektedir. Bu noktada eşyanın hukuka uygun bir şekilde gümrükleme sürecinden geçirilip geçirilmediği gümrük borcunun doğması açısından önem taşımamaktadır. Eşyanın fiilen serbest dolaşımında yer alması yeterli ve belirleyicidir. Bununla beraber eşyanın piyasadaki fiyat oluşumuna etki etmeyecek şekilde geçici ithali ya da gümrük bölgesi içerisinde işlenmesi, depolanması durumunda gümrük vergisi borcu doğmamaktadır⁴⁰⁰.

Gümrük vergisi toplamanın anlam ve amacı, ülke ekonomisinin korunması ve buna bağlı olarak ilgili eşyanın sadece ekonomik dolaşıma girdiğinde gümrük vergisine tâbi tutulmasıdır⁴⁰¹. Bu bakımdan gümrük vergisini doğuran olay, kural olarak gümrük yükümlüsünün eşyayı gümrük bölgesine sokması ve/veya dış ticaret

³⁹⁸ İng. <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:1992R2913:20070101:EN:PDF> ; Alm. <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:1992R2913:20070101:DE:PDF> (E.T. 17.02.2014). Ayrıca bkz. Witte, Art. 3/9, s. 47; Art. 201, s. 1502.

³⁹⁹ Tuncer, Gümrük, s. 209. Ayrıca bkz. Mutluer/Dayanç, s. 603. Ayrıca Topluluk Gümrük Kodu’nun (Gümrük Kanunu’nun 181’inci ve devamı maddelerine tekabül eden) 201’inci ve devamı maddelerinde yer alan vergiyi doğuran olayların, gümrük borcunun doğumu bakımından önemi hakkında bkz. Fuchs, s. 26.

⁴⁰⁰ Topluluk Gümrük Kodu kapsamında açıklamalar için bkz. Witte, Rz. 19, s. 7. Modern gümrük hukukunda verginin yalnızca eşyanın sınır aşan hareketine değil, serbest dolaşıma da girmesine bağlandığı hakkında bkz. Fuchs/Höfner, s. 29. Genel olarak vergiyi doğuran olayın suç olması ya da geçersiz sayılmasının vergilendirmeyi etkilemeyeceği hakkında bkz. Çağan, Yasak Faaliyetler, s. 85; G. Güneş, Aykırı Faaliyetlerin Vergilendirilmesi, s. 245-247; Mutluer/Dayanç, s. 104; Karakoç, Genel Vergi, s. 261; Şenyüz/Yüce/Gerçek, Vergi Hukuku, s. 112; Oktar, Vergi Hukuku, s. 72.

⁴⁰¹ Topluluk Gümrük Kodu kapsamında açıklamalar için bkz. Möller, s. 94; Lux, s. 68. İhracat vergilerinde, ham maddelerin azaltılmasının önlenmesi söz konusu olduğundan geçici olarak ithal edilen ya da gümrük bölgesi içinden nakliyesi gerçekleştirilen eşyalar bakımından ihracat vergilerinin söz konusu olmaması hakkında bkz. Witte, Vor Art. 201, Rz. 6, s. 1503.

işlemlerine konu eşyanın gümrük idareleri ile muhatap edilmesi ya da edilmemesi biçiminde tanımlanabilir⁴⁰².

Gümrük Kanunu'nda gümrük borcunun doğması ile ilgili düzenlemeler üç kademeli bir yapı arz etmektedir⁴⁰³. Her bir maddenin ilk fıkrasında ithalatta ya da ihracatta gümrük borcunun hangi işlem(ler)/durum(lar) neticesinde doğduğu tanımlanmakta; ikinci fıkralarda ithalatta ya da ihracatta gümrük vergisi borcunun doğum anı belirtilmekte ve üçüncü fıkralarda da kimlerin gümrük borçlusu olacağı konusunda özel düzenlemeler bulunmaktadır⁴⁰⁴. Gümrük Kanunu'nda 5911 sayılı Kanun'un 42'nci ve 68'inci maddesi ile yapılan değişiklikler ile bu sistematikten kısmen sapma gösterilmiştir⁴⁰⁵. Her ne kadar yapılan bu değişikliklerle vergiyi doğuran olayın temel öğelerinin kanunda açık, net ve tereddüte yer vermeyecek bir şekilde yer almadığı, mevcut durumun da vergilerin kanuniliği ilkesine aykırılık teşkil ettiği de ileri sürülmüş ise de⁴⁰⁶ düzenlemelerin kanundaki yeri ve amacı göz önünde bulundurulduğunda, 181'inci ve devamı maddelerde yer alan kurallarda gümrük vergisini doğuran olayların düzenlendiği anlaşılmaktadır⁴⁰⁷.

Gümrük Kanunu'nun 193'üncü maddesinde (bu kanunda getirilen aksine hükümler saklı kalmak kaydıyla) gümrük borcunu doğuran tüm olaylar açısından ortak bir düzenlemeye yer verilmektedir. Buna göre, *“bir eşyaya uygulanacak ithalat veya ihracat vergileri tutarı, bu eşyaya ilişkin gümrük yükümlülüğünün başladığı*

⁴⁰² Esas itibarıyla eşyanın ithalinin vergiyi doğuran olay olması hakkında bkz. B. Çelik, Gümrük, s. 33; Gümrük vergisinin esas itibarıyla ithalat sırasında alındığından hareketle, Gümrük Kanunu'nda *“gümrük yükümlülüğünün doğması”* olarak ifade edilen vergiyi doğuran olayın Türkiye'ye ithal edilmesi anlamına geldiği hakkında bkz. Saygılıoğlu/Gerçek, s. 144; Selen, Gümrük İşlemleri, s. 161. Ayrıca, gümrük yükümlülüğünün normal usûlde yapılan beyanlarda gümrük beyannamesinin tescil tarihinde doğması hakkında bkz. Ercan, Uyuşmazlıklar, s. 18.

⁴⁰³ Topluluk Gümrük Kodu'nda Gümrük Kanunu'nun 181'inci ve devamı düzenlemelerine paralel olan 201'inci ve devamı maddelerinde yer alan düzenlemeler bakımından yapılan bu tesbit hakkında bkz. Witte/Wolffgang, s. 305; Fuchs, s. 26; Holler, s. 51; Christoph Graf von Bernstorff, **Zollschuld und Sicherheitsleistungen**, Verlag der nwi nordwest international GmbH, Bremen 2011, s. 9. Gümrük Kanunu'nda 181'inci ve devamı maddelerde yer alan hükümlerin ilk halinin de Topluluk Gümrük Kodu'na paralellik göstermesi nedeniyle bu tesbite yer verilmektedir.

⁴⁰⁴ Topluluk Gümrük Kodu kapsamında açıklamalar için bkz. von Bernstorff, s. 9.

⁴⁰⁵ Yapılan değişiklik hakkında bkz. Nural, s. 570.

⁴⁰⁶ Bir verginin doğması ile bu verginin ödeme sürecine girmesinin farklı şeyler olduğu; GK. m. 181'de vergiyi doğuran olayın gösterilmemesinin Anayasa'ya aykırılık teşkil ettiğine ilişkin görüş ve değerlendirmeler için bkz. Üstün/ Ok, s. 67, 68. İthalde alınan Katma Değer Vergisi açısından aynı yönde bkz. Güliden Şişman, **Danıştay Kararları ve Özelgeler Işığında Katma Değer Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay**, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2014, (Vergiyi Doğuran Olay), s. 252 ve 254.

⁴⁰⁷ Vergiyi doğuran olay kavramının geniş ve dar anlamda tanımlanması hakkında bkz. Taylar, Vergiyi Doğuran Olay Kavramı, s. 174 vd. Ayrıca bkz. Barlass, Kanunî Temsilci, s. 25.

tarihteki vergi oranları ve diğer vergilendirme unsurlarına göre belirlenir.” Gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihin kesin olarak tesbit edilememesi durumunda ise, “ilgili eşyaya ilişkin vergi oranları ve diğer vergilendirme unsurlarının uygulanması için dikkate alınacak tarih, gümrük idarelerinin bu eşya için bir gümrük yükümlülüğü başladığı sonucuna vardıkları tarihtir” (GK. m. 193/1, 2)⁴⁰⁸.

Bir eşya için gümrük vergisi borcunun yalnızca bir kere doğması kuraldır. Dolayısıyla, Gümrük Kanunu’nda birbirini müteakip düzenlenen vergiyi doğuran olayların aynı eşya bakımından ayrı ayrı gerçekleşmesi durumunda vergi borcunun da yalnızca bir kez doğmuş sayılması gerekmektedir. Bu tür durumlarda kural olarak vergi borcunu doğuran, tipe uygun ilk hareket esas alınmakta ve o hüküm çerçevesinde vergi borcu doğmuş sayılmaktadır⁴⁰⁹. Bu nedenle vergiyi doğuran ilk olayı takip eden diğer tipe uygun hareketlerin önem taşımadığı, hâlihazırda doğmuş bulunan gümrük borcu açısından herhangi bir etki yaratmayacağı ve yeni bir gümrük borcu doğurmayacağı belirtilmelidir⁴¹⁰.

⁴⁰⁸ Bu düzenleme hakkında bkz. Nural, s. 588; Oktar, Türk Vergi Sistemi, s. 253.

⁴⁰⁹ 10 Temmuz 2001 tarihinde konteyner gemisinin Belçika’nın Antwerp Limanı’na geldiği; verilen özet beyanda eşyaya özgü paketlenmiş 406 kutuda bulunan Çin menşeli pişirme aletinin Belçika’da bulunan bir firma için getirildiği yönünde özet beyan verildiği; 11 Temmuz 2001 tarihinde gümrük idaresinin, çözülen 1 konteyneri kontrol ettiği, 2 koli sırası özel kolilenmiş pişirme aletinin bulunduğu tesbit edildiği; aynı gün eşyanın topluluk içi transit rejimine tâbi tutularak eşyanın gümrük gözetiminde kalmaya devam edeceği B tipi bir antrepoya konulmak üzere beyanname yerine geçen bir transit belgesinin sunulduğu; 12 Temmuz 2001 tarihinde şoförün konteyneri almaya geldiği; ancak eşyaların belirtilen antrepoya değil de antrepo niteliği taşımayan başka bir depoya götürülüp davacılar tarafından eşyaların bu depodan çekildiği olayda idarenin yaptığı araştırma sonucunda dava konusu konteynerin 29 kartonunda pişirme aletinin bulunduğu ancak bu tencerelerin arasına her birinde 10.000 adet bulunan 709 karton sigaranın bulunduğu tesbit edildiği olayda, hem eşyaların kanuna aykırı şekilde gümrük bölgesine girmesinin söz konusu olduğu hem de eşyaların gümrük gözetiminden çıkarılmasının söz konusu olabileceği; ancak Topluluk Gümrük Kodu’nun 38 ilâ 41’inci maddelerinde (GK m. 36 ilâ 40) eşyanın gümrük bölgesine girişi ile ilgili düznelmelere aykırılık olması nedeniyle kanuna aykırı ithalat kapsamında gümrük borcunun doğmuş sayılması gerektiği hakkında ABAD’ın 03.03.2005 gün ve C-195/03 sayılı *Papismedov vd. Kararı* (Karar için bkz. <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?jsessionid=9ea7d2dc30db779ddcee2cd74b2fac66ea86a09a6c8b.e34KaxiLc3qMb40Rch0SaxuNaNf0?docid=66451&pageIndex=0&doclang=DE&mode=&dir=&occ=first&part=1&cid=168229> E.T. 02.02.2017).

⁴¹⁰ Örneğin, antrepo rejimine tâbi tutulmuş bir eşyanın işlenmesi ve bu işleme faaliyetinin antrepoda gerçekleştirilebilecek işlemleri aşacak düzeyde olması üzerine eşyanın transit rejimine tâbi tutulması ve transit rejiminin usûlüne uygun sonlandırılmaması durumunda, vergiyi doğuran olayların ayrı değerlendirilmesi gerektiği; zaman bakımından antrepo rejimi kapsamında gümrük vergisi borcu önce doğduğundan, transit rejiminin kurallara uygun sonlandırılmaması olmasının gümrük borcu açısından bir önem taşımadığı hakkında bkz. Thoma/Böhm/Kirchhainer, s. 35. Bununla birlikte ithalatın kaç kez gerçekleşmiş olduğunun dikkate alınması ve her bir ithalat sürecinin ayrı ele alınmasının gerektiği, gümrük bölgesine getirilen her bir eşyanın kural olarak serbest dolaşımda olmayan eşya statüsü taşıması nedeniyle birden fazla gümrük borcunu doğuran olayın gerçekleşmesinin söz konusu olabileceği, Gümrük Kanunu’nun (TGK. m. 208’e karşılık gelen) 187’inci maddesi gibi özellik gösteren durumların dışında gümrük borcunu doğuran ilk

Yasaklanan ithalatın ya da ihracatın, o eşya ile ilgili gümrük yükümlülüğünü ortadan kaldırmayacağı genel bir ilkedir⁴¹¹. Bu ilke, Gümrük Kanunu’nun 191’inci maddesinde ithali ve ihracı yasaklama veya kısıtlamaya tâbi eşya için de gümrük yükümlülüğünün doğacağı belirtilerek ifade edilmektedir. Bu kuralın istisnasını *“sahte paralar ile tıbbî ve bilimsel amaçlı kullanımları nedeniyle yetkili idareler tarafından denetlenen ekonomik dolaşıma girmeyen narkotik uyuşturucu ve uyarıcı maddeler”* oluşturmaktadır. Sayılan maddelerin gümrük bölgesine kanuna aykırı girişi halinde gümrük vergisi borcu doğmamaktadır. Kanun koyucu burada gümrük vergisi borcunun doğması için eşyanın serbest dolaşıma ya da ekonomik dolaşıma girmesinin gerektiği ilkesinden bir sapma göstermektedir. Bu sapmanın temelinde ise, mahiyeti gereği hiç bir ülkenin ticarî trafiğine sokmaya izin vermeyeceği bir eşya için gümrük borcunun doğmaması gerektiği düşüncesinin yattığı belirtilmektedir. Bu tür eşyalar hakkında Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu ve diğer ceza koyan kanun hükümlerine göre işlem yapılması gerektiğinden, yetkili makamlarca tesbit edildikten sonra el koyma tedbirinin gerçekleştirilmesi ve eşyanın dolaşımına son verilmesi gerekmektedir⁴¹². Sahte para ile narkotik uyuşturucu ve uyarıcı maddeler ilgili bu istisnaî düzenlemenin ortak noktası kanuna aykırı olarak gümrük bölgesine giriştir. Ne var ki, sahte paranın ve ruhsat olmaksızın uyuşturucu ve uyarıcı maddelerin gümrük bölgesine kanuna uygun girebilme ihtimali bulunmamaktadır. Bu nedenle kanun metnindeki *“kanuna aykırı olarak”* ifadesinin gerekli olmadığı düşünülmektedir. Nitekim sahte paranın ülkeye sokulması Türk Ceza Kanunu’nun 197’nci; uyuşturucu ve uyarıcı maddelerin ithali ise 188’inci maddesinde suç olarak düzenlenmektedir.

Ayrıca, ceza düzenlemesi getiren kanunlar gereğince, gümrük vergilerinin ceza tespitine esas olması veya cezaî kovuşturmaların gümrük yükümlülüğünün varlığına bağlı olması hallerinde, gümrük yükümlülüğü doğmuş sayılmaktadır (GK.

olayın, ardından gelen olayları etkisiz hale getireceğinin esas olduğu hakkında açıklamalar için bkz. Witte/Wolffgang, s. 327.

⁴¹¹ Bkz. Nural, s. 584, 585; Oktar, Türk Vergi Sistemi, s. 252. Topluluk Gümrük Kodu’nun 212’nci maddesinde yer alan düzenlemeler hakkında açıklamalar için bkz. Witte, Art. 212, Rz. 2, s. 1625; Tschiederer, s. 105.

⁴¹² Topluluk Gümrük Kodu’nun 212’nci maddesinde yer alan aynı düzenlemeler için yapılan açıklamalar için bkz. Witte, Art. 212, Rz. 5, s.1625; Summersberger, s. 148, 149; Möller, s.93.

m. 191/ son)⁴¹³. Burada sahte para, narkotik uyuşturucu ve uyarıcı maddelerin ithali dışındaki yasak faaliyetlerin vergilendirilebileceğine ilişkin açık bir düzenleme getirilmektedir. Gümrük Kanunu, gümrük kurallarının ihlâli halinde uygulanacak ceza normları ile gümrük borcunun doğumunu birbirinin tamamlayıcısı olarak görmektedir⁴¹⁴. Dolayısıyla Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu’nun 3’üncü maddesinde sayılan suçların işlenmesi halinde gümrük borcu da doğacaktır. Suç sayılan fiilin mahiyetine göre de gümrük vergisi borcunun hangi madde kapsamında doğacağı belirlenmektedir⁴¹⁵. Gümrük vergisini doğuran olayları düzenleyen bu maddeler vergi borcunun ithalatta ve ihracatta doğmasına göre takip eden başlıklarda ele alınmaktadır.

2. İthalatta Gümrük Vergisini Doğuran Olay

İthalat, eşyanın serbest dolaşıma girmesi ile gerçekleşir. Serbest dolaşıma giriş ise, gümrük bölgesine gelen eşya için kanunen ödenmesi gereken verginin tahsili ile mümkündür (GK. m. 74). Dolayısıyla gümrük vergisinde vergiyi doğuran olay öncelikle, gümrük vergisine tâbi eşyanın -o eşya gümrük vergisine tâbi olduğu sürece- serbest dolaşıma girmesidir⁴¹⁶. İthalat vergileri ise, Gümrük Kanunu’nun 3’üncü maddesinin 9’uncu fıkrasında “a) Eşyanın ithalinde ödenecek gümrük vergisi ile diğer eş etkili vergiler ve mali yükleri, b) Tarım politikası veya tarım ürünlerinin

⁴¹³ Topluluk Gümrük Kodu’nun 212’nci maddesinde yer alan aynı düzenlemeler için yapılan açıklamalar için bkz. Witte/Wolffgang, s. 325, 326.

⁴¹⁴ Topluluk Gümrük Kodu’nun 212’nci maddesinin 3’üncü cümlesinde yer alan aynı düzenlemenin Avrupa Birliği Adalet Divanı’nın, üye devletlerin işlenen ihlalleri yargılamak ve ceza hukuku bakımından getirilen tüm hukukî sonuçlara malî cezalar vermekte serbest olduğuna yönelik tutumundan ilham alınarak getirildiği hakkında bkz. Witte, Art. 212, Rz. 1, s. 1625 ve Rz. 25, s. 1629, 1630. (Avrupa Birliği Adalet Divanı’nın ilgili tutumuna dayanak gösterilen kararlar için bkz. 5.2.1981 tarih ve C-50/80, Hovarth kararı, <http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=en&jur=C,T,F&num=C-50/80&td=ALL>, E.T. 12.06.2018. Ayrıca bkz. 6.12.1990 tarih ve C-343/89, Witzemann kararı, <http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=en&jur=C,T,F&num=C-343/89&td=ALL>, E.T. 12.06.2018).

⁴¹⁵ Örneğin “Eşyayı, gümrük işlemlerine tabi tutmaksızın ülkeye sokan kişi”(KMK. m. 3/1) açısından gümrük vergisi borcu Gümrük Kanunu’nun 182’nci maddesi kapsamında; “Transit rejimi çerçevesinde taşınan serbest dolaşımda bulunmayan eşyayı, rejim hükümlerine aykırı olarak gümrük bölgesinde bırakan kişi” açısından ise, transit rejimine tâbi tutulan eşyanın gümrük gözetiminde bulunması nedeniyle (bkz. GK m. 84) Gümrük Kanunu’nun 183’üncü maddesi kapsamında doğması gerekmektedir.

⁴¹⁶ Saygılıoğlu/Gerçek, s. 144; Selen, Gümrük İşlemleri, s. 161; Şenyüz/Yüce/Gerçek, Türk Vergi Sistemi, s. 344; Topluluk Gümrük Kodu’nda aynı düzenlemeye tekabül eden 79’uncu madde bakımından bkz. Witte, Art. 201, Rz. 2, s. 1516; Holler, s. 53.

*işlenmesi sonucu elde edilen bazı ürünlere uygulanan özel düzenlemeler çerçevesinde ithalatta alınacak vergileri ve diğer mali yükleri” ifade edecek şekilde düzenlenmektedir*⁴¹⁷. Bu vergilerin hangi hallerde doğacağına yönelik kurallara bakıldığında ise, Gümrük Kanunu’nun 181’inci maddesinde hukuka uygun bir ithalat işlemi için; 182 ilâ 185’inci maddeler arasında ise, eşyanın kanunî düzenlemelere aykırı şekilde ithali için düzenleme yapıldığı görülmektedir⁴¹⁸.

Gümrük Kanunu’nun 181’inci ve Gümrük Yönetmeliği’nin 483’üncü maddelerinde düzenlenen ithalatta vergiyi doğuran olay, gerçekleştirilen ithalat rejimine bağlı olarak gümrük vergisine tâbi eşyanın serbest dolaşıma girmesi ve gümrük vergisine tâbi eşyanın kısmî muafiyet yoluyla geçici ithalatının gerçekleşmesi olmak üzere iki farklı esasa bağlamaktadır⁴¹⁹. Her iki durum açısından da ortak nokta, serbest dolaşıma giren eşyanın ya da kısmî muafiyet yoluyla geçici ithal edilen eşyanın rejiminin kanunda düzenlenen şartlara uygun şekilde gerçekleştirilmiş ve sonlandırılmış olmasıdır⁴²⁰. Bu düzenleme aynı zamanda Gümrük Kanunu’nun 58’inci maddesine göre beyanname verilmesini de gerekli kılmaktadır.

Kısmî muafiyet suretiyle geçici ithalat rejimine tâbi tutulabilmesi söz konusu olan eşyalar açısından öngörülen gümrük yükümlülüğü de bu madde kapsamında doğmaktadır. Bu eşyalar açısından *“her ay için alınacak ithalat vergileri, geçici ithalat rejimine ilişkin beyannamenin tescil tarihinde, söz konusu eşyanın serbest dolaşıma girmiş olması halinde alınacak vergiler tutarının %3’ü olarak”* tesbit edilmektedir (GK. m. 133)⁴²¹. Bu madde kapsamında gümrük yükümlülüğü, zaman

⁴¹⁷ Topluluk Gümrük Kodu’nda (m. 3/10) “ithalat vergileri”, (*İng.* Import duties), (*Alm.* Einfuhrabgaben) için verilen aynı tanım için bkz. Witte, Art. 3/9, s. 47; Art. 201, s. 1052. Ayrıca bkz. Fuchs/Höfinger, s. 57, 58.

⁴¹⁸ Gümrük vergilerinin gümrük idaresinin denetimine sunulmuş eşyalar açısından beyannamenin tescili ile; denetleme dışında kalmış eşyalar açısından ise, eşyanın gümrük hattından geçirilmesi ile doğacağı hakkında bkz. Kaneti, s. 110.

⁴¹⁹ Saygılıoğlu/Gerçek, s. 144; Şenyüz/Yüce/Gerçek, Türk Vergi Sistemi, s. 344; Oktar, Türk Vergi Sistemi, s. 249. Topluluk Gümrük Kodu’nun da 201’inci maddesinde aynı şekilde yer alan düzenleme hakkında bkz. Witte, Art. 201, Rz. 1, s.1516; Holler, s. 53. Ayrıca ithalde alınan Katma Değer Vergisi’nin Gümrük Kanunu’nun 181’inci maddesi kapsamında doğmasına ilişkin bkz. Yerci, İthalatta KDV, s. 34, 35; Şişman, Vergiyi Doğuran Olay, s. 251, 252.

⁴²⁰ Topluluk Gümrük Kodu’nun 201’inci maddesi hakkında bkz. Witte/Wolfgang, s. 307; Witte, Art. 201, Rz. 1, s. 1516; Summersberger, s. 99-103; Holler, s. 53; Tschiederer, s. 101.

⁴²¹ Topluluk Gümrük Kodu’nun 201’inci maddesi hakkında bkz. Witte, At. 201, Rz. 4, s. 1518; Thoma/Böhm/Kirchhainer, s. 36; Örneğin büyük bir bina kompleksinin inşası için geçici olarak bir inşaat makinesinin ithal edilerek 18 ay sonunda işin bitirilmesi ve iş sonunda makinenin yeniden ihraç edilmesi durumunda bu süre için gümrük vergisinin, normal şartlarda ödenmesi

bakımından serbest dolaşıma giriş ya da ithalat vergilerinden kısmî muafiyet suretiyle geçici ithaline ilişkin beyannamenin tescil tarihinde başlamaktadır (GK. m. 181/1). Tescil ya da tescil hükmündeki işlemin yapılması ile birlikte bu anlamda beyannameye uygun şekilde eşyanın da gümrük idaresine sunulması gerekmektedir⁴²². Beyannamenin tescili ile eşyanın gümrüğe sunulması arasında geçen süreçte meydana gelen kanuna aykırılıklar, gümrük yükümlülüğünün, başka bir madde kapsamında (beraberinde getireceği olumsuzluklarla birlikte) doğmasına sebebiyet verebilmektedir⁴²³.

Gerek ithalat, gerekse ihracat bakımından gümrük işlemlerinin usulüne uygun gerçekleştirilmesi esastır. Bununla beraber ithalatın kanuna aykırı gerçekleştirilmesi hallerinde de gümrük vergisi borcu doğmaktadır. Gümrük Kanunu'nun 182'inci maddesinde kanuna aykırı ithalat; 183'üncü maddesinde, eşyanın kanuna aykırı şekilde gümrük gözetiminden çıkarılması; 184'üncü maddesinde, geçici depolama ve diğer gümrük rejimleri hükümlerine aykırı hareket; 185'inci maddesinde ise, serbest bölgede bulunan eşyanın kanuna aykırı şekilde tüketilmesi ve kullanılması hallerinde vergiyi doğuran olaylara yer verilmektedir. Vergilerin kanunîliği ilkesinin bir sonucu olarak kıyas yasağının kanuna aykırılık hallerinde gümrük borcunu doğuran olaylar

gereken gümrük vergisinin (18 x %3) %54'ü şeklinde hesaplanacağı hakkında bkz. Witte/Wolffgang, s. 308, Holler, s. 29. Örneğin geçici ithal edilen bir makine için kira bedeli ödenmesi söz konusu ise, KDVK. m. 1 ve 6 gereği hizmetten Türkiye'de yararlanılmış olması sebebiyle katma değer vergisinin doğacağı; Türkiye'de ikamet edip ödemeyi yapan kişinin de sorumlu sıfatıyla KDV beyannemesi vereceği hakkında örnek ve açıklamalar için bkz. Sezai Kaya ve Arif Ayluçtarhan, "Geçici İthalat-Kiralama Bedelleri", **Yaklaşım Dergisi**, S. 275, Kasım 2015, E-Yaklaşım, (Geçici ithalat-Kiralama), (www.yaklasim.com, E.T. 07.11.2016).

⁴²² Avrupa Birliği gümrük hukuku açısından bkz. Witte/Wolffgang, s. 308; Thoma/Böhm/Kirchhainer, s. 36; Saygılıoğlu/Gerçek, s. 144. Ayrıca bkz. Selen, Gümrük İşlemleri, s. 162. Basitleştirilmiş usulde beyana ilişkin bkz. GY. m. 140 vd. Yolcu beraberinde getirilen sözlü beyana tâbi tutulan eşya bakımından ise, başka bir tasarruf yoluyla beyan ile ilgili bkz. GY. m. 175. Posta gümrük işlemleri hakkında bkz. GY. m. 455 vd.

⁴²³ D. Wandel kararı olarak bilinen kararda; tercihli tarifenin söz konusu olduğu eşya için 13 Temmuz 1994 tarihinde serbest dolaşıma giriş beyannamesi verildiği ve beyannamenin gümrük idaresi tarafından kabul edildiği olayda 14 Temmuz 1994 tarihinde eşyaya gözetim uygulanmasının gerektiği; ancak eşya alıcıya teslim edildiği için o gün eşyanın gümrüğün gözetimine sunulmadığı; bu nedenle gümrük idaresinin ithalatta alınacak vergileri eşyanın kanuna aykırı olarak gümrük gözetiminden çıkarılması hükmüne göre (*Topluluk Gümrük Kodu m. 203; GK. m. 183*) doğduğunu tesbit etmesinin ve tercihli tarife uygulamasının da yalnızca eşyanın hukuka uygun bir şekilde serbest dolaşıma sokulması durumunda mümkün olması nedeniyle somut olayda uygulanmamasının hukuka uygun olduğu yönünde ABAD 6. D. 01.02.2001 tarih ve C-66/99, (<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/ALL/?uri=CELEX%3A61999CJ0066>, E.T. 16.01.2016). Açıklamalar için bkz. Witte, Art. 201, Rz. 2-b, s. 1516, 1517; Holler, s. 54. Ayrıca bkz. Canitez, s. 64.

bakımından da göz önünde bulundurulması gerekmektedir⁴²⁴. Ayrıca Gümrük Kanunu'nun 183'üncü maddesi 184'üncü maddesinde yer alan düzenlemeye göre daha özel nitelikte bir yükümlülük ihlâlini düzenlediğinden öncelik arz etmektedir⁴²⁵.

Kanuna aykırı ithalat durumunda gümrük yükümlülüğü "*eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesine bu Kanuna aykırı olarak girişi tarihinde*" (GK. m. 182/2); kanuna aykırı şekilde gümrük gözetiminden çıkarılması durumunda "*eşyanın gümrük gözetiminden çıkarıldığı tarihte*" (GK. m. 183/2) başlamaktadır. Gümrük yükümlülüğünün, ithalat vergilerine tâbi eşyanın geçici depolanmasından veya tâbi tutulmuş olduğu gümrük rejiminin uygulanmasından doğan yükümlülüklerden birinin yerine getirilmemesi durumunda doğması halinde, bu tarihte; eşyanın sözkonusu gümrük rejimine tâbi tutulmasına veya nihai kullanımı nedeniyle indirimli ya da sıfır ithalat vergi oranı uygulanmasına ilişkin bir şarta uyulmadığının sonradan tespiti halinde, ilgili rejime tâbi tutulduğu tarihte başlamaktadır (GK m. 184/2). Örneğin gümrük rejimlerine ilişkin sürelerin aşılması durumunda bu madde kapsamında gümrük borcunun doğması söz konusu ise, ilgili rejime ilişkin sürenin dolduğu an gümrük borcu doğmuş olmaktadır. Öte yandan vergi avantajlarıyla ilgili bir şartın yerine getirilmemesi nedeniyle gümrük borcunun doğumu söz konusu ise, gümrük borcu gümrük işlemlerinin gerçekleştiği anda doğmuş olmaktadır⁴²⁶. Serbest bölgede bulunan eşyanın kanuna aykırı şekilde tüketilmesi ve kullanılması hallerinde gümrük yükümlülüğü "*serbest bölgede bulunan eşyanın bu Kanuna aykırı olarak tüketildiği veya ilk kez kullanıldığı tarihte başlar*" (GK. m. 185/2).

3. İhracatta Gümrük Vergisini Doğuran Olay

İhracat vergilerine tâbi eşyalar bakımından gümrük yükümlülüğünün ne şekilde doğacağına ilişkin düzenlemeler Gümrük Kanunu'nun 188, 189 ve 190'ıncı

⁴²⁴ Kıyas yasağının yasak faaliyetler bakımından da geçerli olduğu hakkında bkz. Çağan, Yasak Faaliyetler, s. 85. Ayrıca bkz. Tuncer, Vergi I, s. 8, 9; Mehmet Batun, **Vergi Hukukunda Yorum ve İspat**, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2012, s. 80 vd.; Şenyüz/Yüce/Gerçek, Vergi Hukuku, s. 298.

⁴²⁵ Topluluk Gümrük Kodu kapsamında açıklamalar için bkz. Witte/Wolffgang, s. 313; Lux, s. 469; Summersberger, s. 106 vd.; Thoma/Böhm/Kirchhainer, s. 35, 38.

⁴²⁶ Topluluk Gümrük Kodu'nun 204'üncü maddesinin 2'nci fıkrasında yer verilen gümrük borcunun doğduğu an hakkında bkz. Witte/Wolffgang, s. 321; Thoma/Böhm/Kirchhainer, s. 38. İthalde alınan Katma Değer Vergisi bakımından açıklamalar için bkz. Yerci, İthalatta KDV, s. 35-54; Şişman, Vergiyi Doğuran Olay, s. 252, 253.

maddelerinde yer almaktadır. İhracat vergisine tâbi olan bir eşyanın ihracına dair gümrük beyannamesinin sunulması ve bu beyannamenin gümrük idaresince tescil edilmesi ile gümrük borcu hukuka uygun şekilde doğmaktadır (GK. m. 188). İhracatta gümrük borcunun kurallara aykırılık nedeniyle doğması halleri ise, eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesi dışına gümrük beyanında bulunmaksızın çıkarılması (GK. m. 189) ve eşyanın tam veya kısmî muafiyet hükümlerine aykırı şekilde Türkiye Gümrük Bölgesi dışına çıkarılması (GK. m. 190) şeklinde iki farklı maddede düzenlenmektedir.

Gümrük Kanunu'nun 188'inci maddesi ihracat vergilerine tâbi eşyanın hukuka uygun bir şekilde gümrük bölgesi dışına çıkarılması halinde doğan gümrük vergisi borcunu düzenlemektedir⁴²⁷. Hukuka uygun şekilde gerçekleştirilen gümrük işlemlerini esas alması itibarıyla bu düzenlemenin, ithalat işlemleri sonucu doğacak gümrük yükümlülüğünü düzenleyen 181'inci maddenin prensibini ihracat bakımından benimsediği görülmektedir⁴²⁸. Bu kapsamda bir gümrük borcunun doğduğundan bahsedebilmek için öncelikle, gümrük bölgesi dışına çıkarılan eşyanın ihracat vergilerine tâbi bir eşya olup olmadığının denetlenmesi gerekmektedir⁴²⁹. İhracat vergilerine tâbi olan eşya gümrük bölgesi dışına, gümrük beyannamesi kapsamında çıkarılmalıdır. Bu da, ya eşyanın Gümrük Kanunu'nun 150'inci maddesi kapsamında ihracat rejimine; ya 135'inci maddesi kapsamında hariçte işleme rejimine veyahut da 163'üncü maddesi kapsamında ekonomik etkili gümrük rejimlerine tâbi tutulan eşyanın yeniden ihraç edilme⁴³⁰ işlemine tâbi tutulması

⁴²⁷ Bkz. Nural, s. 581, 582; Oktar, Türk Vergi Sistemi, s. 251. Ayrıca bkz. GY. m. 488.

⁴²⁸ Topluluk Gümrük Kodu'nda da bu düzenlemelere karşılık gelen 201'inci ve 209'uncu maddelerinde her ikisi açısından da ortak noktanın hukuka uygunluk olduğu, eşyanın gümrük kurallarına uygun bir şekilde ilgili işlem ve kullanıma tabi tutulmasının söz konusu olduğuna yönelik açıklamalar için bkz. Witte, Art. 209, Rz. 1, s. 1617.

⁴²⁹ Topluluk Gümrük Kodu'nun 209'uncu maddesi kapsamında bkz. Witte, Art. 209, Rz. 3, s. 1618.

⁴³⁰ Bir beyanname kapsamında yeniden ihraç işleminin ancak ekonomik etkili gümrük rejimine tâbi tutulan, serbest dolaşımda olmayan eşyalar açısından söz konusu olduğu; bu noktada örneğin dahilde işleme rejimi kapsamında eşyanın işlenip işlenmediğinin, eşyaya serbest dolaşımda olan girdilerin eklenip eklenmediğinin ya da eşyanın sadece depolanmış olmasının bir önem arz etmediği, ekonomik etkili rejimlerin söz konusu olmadığı hallerde ise, eşyanın beyanname kapsamında gümrük bölgesine çıkarılmadığı bu durumlarda basit bir bildirimin ya da özet beyanın yeterli olduğu ve bu durumlar açısından Gümrük Kanunu'nun 188'inci maddesi (Topluluk Gümrük Kodu'nun 209'uncu maddesi) anlamında gümrük borcunun doğmayacağı hakkında bkz. Witte, Art. 209, Rz. 2, a. 1617, 1618.

suretiyle gerçekleştirilmektedir⁴³¹. İhraç edilecek eşya açısından gümrük borcunun doğabilmesi için beyannamenin verilmesi yeterli olmamakta aynı zamanda eşyanın gümrük bölgesi dışına çıkışının da hukuka uygun bir şekilde gerçekleşmesi gerekmektedir. Hukuka uygun bir ihracatta gümrük yükümlülüğü, “söz konusu gümrük beyannamesinin tescili tarihinde başlar” (GK. m. 188/2). Eşyanın ihracı için bir gümrük beyannamesi verilmesine rağmen eşyanın gümrük bölgesini terk etmesi gerçekleşmez ise, gümrük borcu 188’inci madde kapsamında doğmamaktadır. Yine eşyanın gümrük idaresinin izni olmadan ya da ihraç izni gereken bir eşya ise, bu izin olmaksızın eşyanın gümrük bölgesi dışına çıkarılması söz konusu ise, 189’uncu maddenin uygulanması gündeme gelebilecektir⁴³².

Gümrük Kanunu’nun 189’uncu maddesinde doğacağı düzenlenen gümrük yükümlülüğü ihracat kaçakçılığı ile ilgilidir. Bu nedenle gümrük yükümlülüğü yine eşyanın ihracat vergilerine tâbi bir eşya olması durumunda doğabilecektir⁴³³. İhracat vergilerine tâbi bir eşyanın kanuna aykırı ihracı durumunda gümrük yükümlülüğü, “söz konusu eşyanın fiilen Türkiye Gümrük Bölgesi dışına çıktığı tarihte başlar” (GK. m. 189/2).

İhracatta alınan gümrük vergilerinden tamamen ya da kısmen muafiyet, serbest dolaşıma giriş ya da geçici ithalat rejimlerinde olduğu gibi belirli şartların mevcudiyetine bağlanmaktadır. Bu tür şartların varlığı halinde Gümrük Kanunu’nun 190’uncu maddesi kapsamında bir değerlendirme yapabilmek mümkün hale gelmektedir. Günümüzde ihracatta gümrük vergisi istisnaî hallerde alındığından ve kısmî muafiyet uygulaması da çok nadir görüldüğünden bu madde pek uygulama alanı bulmamaktadır⁴³⁴.

Gümrük Kanunu’nun 194’üncü maddesinde, taraf olunan anlaşma hükümlerine göre dahilde işleme rejimi altında elde edilen Türk menşeli eşyanın, anlaşmaya taraf ülkelere ithalinde, tercihli tarife uygulamasından yararlanmasının,

⁴³¹ Gümrük Kanunu ile bu konuda birbiriyle uyumlu düzenlemeler içeren Topluluk Gümrük Kodu kapsamında yapılan açıklamalar için bkz. Witte, Art. 209, Rz. 1, 2, s. 1617. Ayrıca bkz. Witte/Wolffgang, s. 323.

⁴³² Topluluk Gümrük Kodu’nun 209’uncu maddesi kapsamında açıklamalar için bkz. Witte, Art. 209, Rz. 4, s. 1618.

⁴³³ Topluluk Gümrük Kodu’nun 210’uncu maddesi kapsamında açıklamalar için bkz. Witte/Wolffgang, s. 324; Witte, Art. 210, Rz. 3, s. 1621; Tschiederer, s. 104. Ayrıca bkz. Oktar, Türk Vergi Sistemi, s. 252.

⁴³⁴ Bkz. Nural, s. 583, 584. Topluluk Gümrük Kodu’nun 211’inci maddesi kapsamında açıklamalar için bkz. Witte, Art. 211, Rz. 1, s. 1623.

bunların bünyesine giren serbest dolaşımda olmayan eşyanın ithalat vergilerinin ödenmesi ve buna ilişkin belgelerin onaylanması şartına bağlı olması halinde, *ithalata ilişkin* bir gümrük yükümlülüğünün doğacağı düzenlenmektedir⁴³⁵. Bu düzenlemenin istisnasını, geri ödeme sisteminden yararlanan eşyalar oluşturmaktadır. Bu durumda ödenmiş bulunan ithalat vergileri, geri verilmemektedir (GK. m. 194/1). Örneğin dahilde işleme rejimi kapsamında üçüncü bir ülkeden gümrük bölgesine getirilen eşya, işlendikten sonra üçüncü bir ülkeye gönderilebileceği gibi Avrupa Birliği'ne üye bir ülkeye de gönderilebilmektedir. İşte eşyanın (A.TR. dolaşım belgesi ile) işlendikten sonra Avrupa Birliği'ne üye bir ülkeye gönderilmesi halinde, ihraç eşyasının bünyesine katılan üçüncü ülke menşeli eşyanın vergisinin tahsil edilmesi gerekmektedir⁴³⁶. “*Bu halde gümrük yükümlülüğü, söz konusu eşyanın ihracına ilişkin gümrük beyannamesinin gümrük idaresi tarafından tescil edildiği tarihte başlar.*” (GK. m. 194/2).

D. Gümrük Vergisinde Muafiyet ve İstisnalar

Vergi adaletinin sağlanabilmesi için, bir ülkede yaşayan herkesin genel olarak vergiye tâbi kılınması, bazı kişilere/ konulara muafiyet/istisna tanınmaması anlamına gelen “*vergilerin genelliği*” ilkesine uygun hareket edilmesi esastır⁴³⁷. Ancak sosyal

⁴³⁵ Bkz. Nural, s. 590-592.

⁴³⁶ Bu kapsamda telafi edici verginin gündeme geldiği ve aksi takdirde bu eşya için A. TR. dolaşım belgesinin de düzenlenmesinin mümkün olmadığı hakkında bkz. Öncü, s. 93, 94; Köksal, s. 299; Mikail Doğan, “4458 Sayılı Kanun 194, 234 ve 238’inci Maddelerinin Dahilde İşleme Rejimi Açısından Uygulanması”, **Gümrük Dünyası**, Y. 2015/3, S. 86, s. 41, 42.

⁴³⁷ Vergilerin genelliği (umumiliği), yeknesaklığı ve kanuniliği ilkelerinin vergi adaletini sağlama araçları olduğu yönündeki açıklamalar için bkz. Sidal, s. 24; Erginay, s. 60, 61; Kaneti, s. 31; Kumrulu, Anayasal Temeller, s. 156; Tuncer, Vergi II, s. 27 vd.; Abdurrahman, Akdoğan, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi (Temel İlke ve Esaslar, Vergileme ve Vergiler Hukuku, Uygulama Örnekleri)**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 12. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara 2014, s. 206; Yusuf Karakoç, **Sosyal Maliye**, DEÜHF. Döner Sermaye İşletmesi Yayınları No: 61, İzmir 1995, (Sosyal Maliye), s. 17-20, 68-70; Karakoç, Genel Vergi, s. 997 vd.; Yusuf Karakoç, “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, **Prof. Dr. M. Polat Soyer’e Armağan**, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Özel Sayı, 2013, C. 15, İzmir 2014, (Anayasal İlkeler), s. 1263 vd. ; Ümit Süleyman Üstün, “Vergi Hukuku İle İlgili Anayasal İlkeler”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 11, S. 1-2, Y. 2003, (Anayasal İlkeler), s. 258-260. Ayrıca “*vergide genellik*” ilkesinin “*herhangi bir ayırım yapılmaksızın malî gücü olan herkesin vergi yüküne katılmasını ve vergi ödemesini*” ifade ettiği; “*Malî güce göre vergilendirme, verginin, yükümlülerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre alınmasını*” ifade ettiği; bu ilkenin aynı zamanda vergide eşitlik sağlanmasının uygulama aracı olup, malî gücü fazla olanın malî gücü az olana göre daha fazla vergi ödemesini gerek muafiyet, istisna ve indirimler getirilmesinin kanun koyucunun takdirinde olması” anlamına geldiği hakkında bkz. AnyM. 9.6.2011 tarih ve E. 2009/62; K. 2011/96, (RG. 21.10.2011-28091).

ve ekonomik ihtiyaçlar zaman içerisinde, vergi adaletinin daha iyi tecelli edebilmesi için bu ilkenin uygulama alanının daraltılmasını ya da genişletilmesini gerektirebilmektedir. Bazı kişilere bir vergiden muafiyet tanınması da vergilerin genelliği ilkesini daraltan, istisnaî bir durum olarak görülmektedir. Muafiyetlerin yükümlülerin şahsî durumları ile ilgili (sübjektif) olması, muaf tutulmayı gerektiren şart ortadan kalktığında muafiyetin de kalkmasını gerektirmektedir⁴³⁸. Gümrük vergileri açısından ise, vergi adaletinin sağlanması hususunda, devletlerarası ilişkilerin ve dış ticarî ilişkilerin düzenlenmesi, dahildeki üreticilerin korunması, kaçakçılığın önlenmesi gibi başkaca sebepler de göz önünde bulundurularak muafiyet ya da istisna sonucunu doğuracak düzenlemelerle vergi adaleti sağlanmaya çalışılmaktadır.

Kural olarak muafiyet, vergi borçluluğunu; istisna ise, verginin konusunu ilgilendiren unsurlardır⁴³⁹. Gümrük Kanunu'nda ise, muafiyet ve istisna kavramlarının Vergi Hukuku terminolojisine uygun kullanılmadıęı⁴⁴⁰; muafiyet ve istisnaların birbirini tamamlayacak şekilde düzenlendiği ve muafiyetten çok istisna tutulan eşyaların (ve hatta işlemlerin) n plâna çıktığı görülmektedir. Avrupa Birliği Hukuku'nda muafiyet ve istisnaları birbirini tamamlar şekilde getirilen bu tür

⁴³⁸ Sidal, s. 24, 26; Tuncer, Vergi I, s. 135; Yüce/elikkaya, s. 56.

⁴³⁹ Muafiyet ve istisna ile ilgili genel açıklamalar için bkz. Mutluer/Dayanç, s. 105; Mutluer/ner/Kesik, s. 222, 223; Erdem/şenyüz/Tatlıoğlu, s. 104, 105; Oktar, Vergi Hukuku, s. 74 ve 93. Vergiyi doğuran olayın muafiyet ve istisna sınırları içinde olmaması gerektiği hakkında bkz. ner, Vergi Hukuku, s. 122. Muafiyet ve istisnaların vergiyi doğuran olayın bir unsuru sayılıp sayılmayacağı hakkında bkz. Taylar, Vergiyi Doğuran Olay Kavramı, s. 197-200. Ayrıca bkz. Sefa Yayla, "Kaçakçılık Açısından Gümrük Vergileri ve Muafiyetlerin Değerlendirilmesi", **Gümrük Dünyası**, Y. 2015/2, S. 85, (Muafiyet), s. 26.

⁴⁴⁰ rneğin "*Aşağıda sayılan hallerde, serbest dolaşıma sokulacak eşya gümrük vergilerinden muaftır: ...*" (GK. m. 167/1); "*18 inci maddenin 2 nci fıkrasının (f) bendi saklı kalmak kaydıyla, serbest dolaşıma giren; a) Türkiye'de kayıtlı veya tescilli ve Türk bandırasını taşıyan gemilerin başka ülkelerin kara sularından çıkarttığı deniz balıkçılığı ürünleri ve diğer deniz ürünleri, b) (a) bendinde öngörülen koşulları taşıyan fabrika gemilerde, aynı fıkrada belirtilen ürünlerden elde edilen rnler, İthalat vergilerinden muaftır.*" (GK. m. 171); "*Gemilerin, botların, diğer deniz taşıtlarının ve hava gemilerinin dış seferlerde kullanacakları yakıt ve yağları ile karaya çıkarılmamak şartıyla yurtdışından getirdikleri kumanyaları ithalat vergilerinden muaftır.*" (GK. m. 176/1). Muaflık deyiminin vergi konusunun sınırlandırılmasında da kullanıldığı hakkında bkz. Oktar, Türk Vergi Sistemi, s. 253 vd. Ayrıca 1615 sayılı Gümrük Kanunu uygulamasında da muafiyet ve istisna terimlerinin teknik anlamına uygun kullanılmadığı hakkında açıklamalar için bkz. B. elik, Gümrük, s. 48. Muafiyet ve istisna kavramlarının anlamına uygun kullanılması gereği ve özensiz, gelişigüzel kaleme alınan metinlerden, düzenlemelerin gerçek anlamını ortaya ıkarabilmenin güçlük arz edeceği hakkında bkz. şenyüz, Yorum, s. 82, 83. Genelde vergi uygulamalarında muafiyet ve istisna kavramlarının aynı anlamda görüldüğü ve birçok vergi kanununda muafiyet ve istisna kavramlarının ayırımına dikkat edilmediği hakkında bkz. Mutluer/ner/Kesik, s. 222. Gümrük vergilerinden muafiyetin geniş ve dağınık bir görünüm arz etmesi hakkında bkz. S. Yayla, Muafiyet, s. 26.

düzenlemeleri karşılamak üzere “muafiyeti/istisnayı doğuran olay” ifadesi kullanılmaktadır⁴⁴¹. Bu nitelendirmeyi göz önünde bulundurarak Gümrük Kanunu açısından bir değerlendirme yapıldığında, istisnayı doğuran olay şahsında gerçekleşen kişinin dolaylı olarak muaf tutulmuş olduğu sonucuna varılmaktadır⁴⁴². Bu bakımdan gümrük vergisinde muafiyet ve istisnaları birbirinden bağımsız bir şekilde (verginin borçlusu veya konusu başlıkları altında) irdeleyebilmek mümkün değildir.

Gümrük vergilerinde muafiyet ve istisnalar, gümrük tarifesinden ya da tarife dışı düzenlemelerden kaynaklanmasına göre bir ayrıma tâbi tutulmaktadır. Eğer tarifede bir eşya karşısında belirtilen gümrük vergisi oranı boş ya da “sıfır” ise, tarife kaynaklı bir gümrük vergisi istisnasından bahsedilmektedir⁴⁴³. Tarifenin dışında muafiyet ya da istisna getiren düzenlemeler ise, “tarife dışı istisnayı doğuran olaylar” şeklinde nitelendirilmektedir⁴⁴⁴. Tarife dışı istisnayı doğuran olaylar arasında temel düzenleme Gümrük Kanunu’nun 167 ilâ 172’nci maddeleri arasında yer alan muafiyet ve istisna düzenlemeleridir⁴⁴⁵. Bu düzenlemelerin içerik bakımından niteliği irdelendiğinde, ticarî bir mahiyet taşımadığı, daha çok insanî ve kültürel ihtiyaçların ön plâna alındığı görülmektedir. Ayrıca bu maddelerde belirtilen eşyaların tarifenin hangi pozisyonunda sınıflandırılıyor olduğu da somut olay

⁴⁴¹ Avrupa Birliği Hukuku’nda benzer düzenlemeler için muafiyeti/istisnayı doğuran olay (*Alm. Befreiungstatbestand*) ifadesinin kullanılmasıyla ilgili açıklamalar için bkz. Witte/Wolffgang, s. 468 vd.; Kareseit, s. 77 vd.; Tschiederer, s. 95.

⁴⁴² Bu kapsamda örneğin cumhurbaşkanının her hal ve şartta gümrük vergisinden muaf tutulmadığı; yalnızca kendisinin zâtı ve ikâmetgahı için getirilen eşyalar istisna tutulmak istendiği; şartlı muafiyet düzenlemeleri açısından da rejim hak sahibinin her hal ve şartta muaf tutulmadığı, sadece ilgili rejime tabî tuttuğu eşyaların aslında istisna tutulması ve rejime ilişkin diğer şartların sağlanması halinde muafiyetin doğmuş sayılacağı sonucuna ulaşılmaktadır. Örneğin geçici ithal edilen aracın başkasının kullanımına bırakılması durumunda muafiyet şartlarının ortadan kalkmış olması anlamına geldiği hakkında bkz. Dş. VDDGK. 12.12.2003 tarih ve E. 2002/616; K. 2003/452, (www.kazanci.com.tr, E.T. 31.07.2017). Kişisel eşya muafiyeti ve yolcu beraberliği hediye eşya hakkında ayrıca bkz. Cevdet Bozkurt, “Yolcu Beraberliği Hediye Eşya ve Kişisel Eşya Muafiyeti Uygulamalarına İlişkin İlke ve Esaslar”, **Mali Çözüm Dergisi**, S. 101, Eylül-Ekim 2010, (Yolcu Beraberliği), s. 212 vd.

⁴⁴³ Avrupa Birliği gümrük hukuku açısından bkz. Witte/Wolffgang, s. 468; Lux, s. 134; Tschiederer, s. 95.

⁴⁴⁴ Avrupa Birliği gümrük hukuku açısından bkz. Fuchs/Höfinger, s. 128 vd.; Witte/Wolffgang, s. 469; Lux, s. 134.

⁴⁴⁵ Tuncer, Gümrük, s. 211; Mutluer/Dayanç, s. 603; Şenyüz/Yüce/Gerçek, Türk Vergi Sistemi, s. 344, 345; Oktar, Türk Vergi Sistemi, s. 253 vd.; Öner, Türk Vergi Sistemi, s. 331; Derdiyok, s. 163-178; Nural, s. 525 – 544.

açısından bir önem taşımamaktadır⁴⁴⁶. Tarifeden kaynaklanan istisnalar ise, genellikle bölgesel ya da sektörel bir koruma amacı göz önünde bulundurulduğundan, iktisadî bir anlam taşımaktadır. Tarifeden kaynaklanan istisnanın uygulanabilmesi için, eşyanın ilgili tarife pozisyonuna uygunluğunun sağlanmış olması bir zorunluluktur⁴⁴⁷.

Gümrük Kanunu dışında da bazı düzenlemelerle, bazı kişilerin, gümrük sınırından geçirdikleri eşyalar bakımından muaf tutulmaları söz konusu olabilmektedir. Bu muafiyetler, ithalat ve ihracat ile uğraşan kurumların sayılarının fazla olması, Avrupa Birliği'ne uyum bakımından özellik gösteren faaliyet olması gibi nedenlerle çeşitli düzenlemelerde yer alabilmekte⁴⁴⁸; devletlerarası sözleşmeler⁴⁴⁹ ve Bakanlar Kurulu'nun (Cumhurbaşkanı'nın) yetkili kılındığı konularda da muafiyet ve istisnalara yer veren düzenlemeler hayata geçirilebilmektedir.

Kural olarak gümrük vergilerinden istisna ve muafiyetin uygulanabilmesi açısından gümrük işlemlerinin hukuka uygun bir şekilde gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Bunun için kural olarak şekil şartlarını taşıyan bir beyannamenin sunulması ve kanuna aykırılık hallerinde gümrük borcunu doğuran olayların vuku bulmaması gerekmektedir. Ancak Gümrük Kanunu'na 5911 sayılı kanun ile getirilen 191/A maddesindeki şartlarda kanuna aykırı ithalat ya da ihracat durumunda da muafiyet ve istisnaların uygulanabilmesi mümkün hale gelmiştir⁴⁵⁰.

⁴⁴⁶ Örneğin kullanılmış ev eşyası (GK. m. 167/5-b) açısından insanî bir mahiyetin söz konusu olduğu ve tarifede kullanılmış ev eşyasını sınıflandıran bir pozisyonun olmadığı; burada birden fazla tarife pozisyonunun söz konusu olabileceği hakkında bkz. Witte/Wolffgang, s. 471.

⁴⁴⁷ Witte/Wolffgang, s. 471.

⁴⁴⁸ Ercan, Uyuşmazlıklar, s. 27; Yüce/Çelikkaya, s. 55, 56.

⁴⁴⁹ Eşyaların Kabulü İçin A.T.A. Karneleri Hakkında Gümrük Sözleşmesi'nin (RG. 27.9.1972 – 14319), (açıklamalar için bkz. Onursal, Belge, s. 97, 92); 1972 Konteynerlerle İlgili Gümrük Sözleşmesi'nin (RG. 10.12.1993 – 21784) devletlerarası sözleşmelerle getirilen muafiyet ve istisnalara örnek olduğu ve diğer örnekler hakkında bkz. Yüce/Çelikkaya, s. 66, 67.

⁴⁵⁰ “16 ncı, 77 nci, 135 inci ve 167 ila 170 inci maddelere uygun olarak eşyanın mahiyeti veya nihai kullanımı nedeniyle tercihli tarife uygulanmasının ya da ithalat veya ihracat vergilerinden tamamen veya kısmen muafiyetinin mümkün olduğu durumlarda söz konusu tercihli tarife veya vergi muafiyeti; a) İlgili kişinin hileli bir davranış veya ihmalinin olmaması, b) Tercihli tarife veya muafiyetin uygulanması için gerekli olan diğer şartların yerine getirildiğinin ilgili kişi tarafından ispat edilmesi, şartıyla 182 ila 185 inci, 189 uncu veya 190 inci maddelere göre gümrük yükümlülüğü doğduğu hallerde de uygulanır.” (GK. m. 191/A). Ayrıca bkz. Nural, s. 585, 586. Topluluk Gümrük Kodu'nun 212/a maddesi kapsamında açıklamalar için bkz. Witte/Wolffgang, s. 472.

Son olarak geri gelen eşya (GK. m. 168)⁴⁵¹, transit rejimi, antrepo rejimi, geçici ithalat rejimi, dahilde işleme rejimi, gümrük kontrolü altında işleme rejimi, hariçte işleme rejimi kapsamında söz konusu olan geçici ya da şartlı muafiyet düzenlemeleri; özel şartlar altında nihaî kullanım amaçlı serbest dolaşıma giriş rejimi; serbest bölgeler ile “*gemilerin, botların, diğer deniz taşıtlarının ve hava gemilerinin dış seferlerde kullanacakları yakıt ve yağları ile karaya çıkarılmamak şartıyla yurtdışından getirdikleri kumanyaların*” (GK. m. 176) tarife dışı istisnayı doğuran olaylar olarak değerlendirilmesi gerektiği düşünülmektedir⁴⁵².

III. GÜMRÜK VERGİSİNDE VERGİLENDİRME SÜRECİ

A. Genel Açıklama

Bir eşya, aksine bir düzenleme bulunmadıkça “*niteliğine, miktarına, menşesine, yükleme veya varış ülkesine bakılmaksızın, belirlenmiş şartlar altında her zaman gümrükçe onaylanmış işlem veya kullanımlardan birine*” tâbi tutulabilmektedir (GK. m. 55). Bu düzenleme ile kişilere, eşyanın tâbi tutulacağı gümrük işlemi bakımından seçme özgürlüğü tanınmaktadır. Bu özgürlük, kamu ahlâkı, kamu düzeni, kamu güvenliği, insan, hayvan ve bitki sağlık ve hayatlarının korunması, sanat, tarih veya arkeolojik değeri olan millî hazinelerin korunması, fikrî ve sınai mülkiyet haklarının korunması gerekçeleri ile Bakanlar Kurulu (Cumhurbaşkanı) tarafından yapılacak düzenlemeler ile kısıtlanabilmektedir (GK. m. 55/2). Eşyanın gümrük işlemlerine tâbi tutulması, oldukça karmaşık sayılabilecek

⁴⁵¹ Gümrük Kanunu’nun 168, 169 ve 170’inci maddeleri kapsamında geri gelen eşya hakkında bkz. Canitez, s. 213; Oktar, Türk Vergi Sistemi, s. 257, 258. Topluluk Gümrük Kodu’nun 185’inci maddesinde, Gümrük Kanunu’nun 168’inci maddesi ile paralel düzenleme içeren ve ithalat vergilerinde istisnayı doğuran olay olarak değerlendirilen geri gelen eşyaya ve geri gelen eşya bakımından özellik gösteren nihaî kullanım amaçlı ithalat, hariçte işleme rejimi, A.T.A. karnesi ile gönderilen eşyalar ve geri ödmeden faydalanmış eşyalar bakımından özellik gösteren durumlar hakkında açıklamalar için bkz. Witte/Wolffgang, s. 495 vd; Lux, s. 137; Tschiederer, s. 98, 99; Fraedrich, s. 175-187. Ayrıca bkz. Onursal, Belge, s. 95-100. 1615 sayılı Gümrük Kanunu kapsamında geri gelen eşya hakkında açıklamalar için bkz. B. Çelik, Gümrük, s. 119-121. Ayrıca bkz. Uluatam/Mehtibay, s. 435.

⁴⁵² Avrupa Birliği Gümrük Hukuku açısından bkz. Lux, s. 136. Ayrıca bkz. Canitez, s. 221, 222; Yüce/Çelikkaya, s. 61 vd; Nural, s. 554, 555. Nihaî kullanım amacıyla serbest dolaşıma giriş rejimi ile diğer istisna, muafiyet ve geri gelen eşyaya ilişkin düzenlemelerin gümrük vergilerinin plânlanması bakımından önemi hakkında ayrıca bkz. S. Kaya, s. 120-122. Ayrıca bkz. Onursal, İhracat ve İthalat, s. 389.

gümrük işlemlerinin uygulanması ve şekli yükümlülüklerin yerine getirilmesi suretiyle gerçekleştirilebilmektedir. Bu kapsamda, eşyanın gümrük bölgesine getirilmesi, gümrük idaresine sunulması ve usûlüne uygun bir şekilde beyan edilmesi; eşyanın gümrükçe onaylanmış bir işlem ve kullanıma tâbi tutulması; ekonomik etkili gümrük rejimleri bakımından izin alınması ve gümrük idaresinin denetim usûlleri ile ilgili düzenlemeler kişilerin hareket özgürlüğünü ve eşyaların dolaşımını sınırlayan düzenlemeler olarak nitelendirilmektedir. Başka bir deyişle, kişilere tanınan gümrükçe onaylanmış işlem ve kullanımları seçme özgürlüğü, seçilen rejimin getirdiği yükümlülüklerle uyma zorunluluğunu da beraberinde getirmektedir⁴⁵³. Usûle ilişkin bu düzenlemeler, aynı zamanda maddî anlamda gümrük vergisi yükümlülüğünün gereği gibi yerine getirilmesini sağlamaktadır⁴⁵⁴.

Genel Vergi Hukuku'nda vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile başlayan vergilendirme süreci kural olarak, sırasıyla tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarından oluşmaktadır. Gümrük vergilerinde ise, Gümrük Kanunu'ndaki "tahakkuk" ile Vergi Usul Kanunu'ndaki "tahakkuk"un farklı anlamlara gelmesi sebebiyle vergilendirme sürecindeki bu aşamaların sırası değişmektedir. Bu değişiklik yalnızca vergilendirme sürecindeki sıralamayı değil, gümrük vergilerinde tarh ve tahakkuk işleminin hukukî niteliğini de değiştirmektedir⁴⁵⁵. Gümrük Kanunu'nda, vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden hesaplanarak bu alacağı miktar itibarıyla tesbit eden "tarh işlemine" (VUK m. 20)⁴⁵⁶ ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır⁴⁵⁷. Ancak böyle bir düzenlemenin olmaması, gümrük vergilerinin tarh edilmediği anlamında gelmemektedir. Ödenmesi gereken

⁴⁵³ Topluluk Gümrük Kodu'nun 58'inci maddesi kapsamında açıklamalar için bkz. Witte/Wolffgang, s. 99; Lux, s. 69 ve 235; Summersberger, s. 43; Tschiederer, s. 52. Gümrük Kanunu'nun 55'inci maddesinin açıklaması için ayrıca bkz. Nural, s. 192 -194. Ayrıca ithalat serbestisi ve sınırları hakkında bkz. Onursal, İhracat ve İthalat, s. 103.

⁴⁵⁴ Gümrük bölgesine getirilen eşyanın tabi tutulduğu işlemlerin gümrük işlemlerinin ve gümrük vergilerinin tahsilini güvence altına alma amacı taşıması hakkında açıklamalar için bkz. Lux, s. 215.

⁴⁵⁵ Gümrük vergisinde, vergilendirme sürecinin "tarh, tahakkuk, tebliğ ve tahsil" şeklinde sıralandığı yönünde bkz. Mustafa Şahin, "Gümrük İşlemlerinin ve Vergilerinin Tebliği", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S. 154, Ekim 2016, (Tebliğ), (www.lebibyalkin.com.tr, E.T. 02.02.2017); Kadir Sarıkaya, "Gümrük Vergi Hukukunda Tahakkuk Zamanaşımı Sorunsalı", **Gümrük Dünyası**, Y. 2013/4, S. 79, (Zamanaşımı), s. 39; Ahmed Celaleddin Ekinci, "Usul Hukuku Açısından Gümrük Kanunu ve Vergi Usul Kanunu'nun Analizi", **Gümrük ve Ticaret Dergisi**, C. 3, S. 5, 2015, s. 41, 42.

⁴⁵⁶ Genel Vergi Hukuku'nda tarh işlemi hakkında ayrıca bkz. Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 89 vd.; Kaneti, s.111; Mutluer/Dayanç, s. 105; Uluatam/Mehtibay, s. 108; Karakoç, Genel Vergi, s. 277 vd.; Şenyüz/Yüce/Gerçek, Vergi Hukuku, s. 178 vd.

⁴⁵⁷ Oktar, Türk Vergi Sistemi, s. 258.

gümrük vergisinin de miktarını belirleyen bir (tarh) işlem(i) yapılmakta; ancak Genel Vergi Hukuku'ndaki tarh işleminden farklı olarak bu işlem bir hazırlık işlemi niteliğine bürünmektedir⁴⁵⁸. Çünkü gümrük vergilerinin tahakkuk ettirilmeden tebliğ edilebilmesi; tebliğ edilmeyen bir işlemin de ilgili kişiler üzerinden bir hukukî etki yaratabilmesi mümkün değildir. Kişilerin hukukî durumunda tek başına bir değişiklik yaratmaya elverişli olmamaları sebebiyle de doğrudan doğruya (itiraz denetimine ve) iptal davasına konu edilememektedir⁴⁵⁹.

Gümrük Kanunu'nun 197/1'inci maddesinde gümrük vergilerinin, “*tahakkukundan hemen sonra*” yükümlüye tebliğ edileceği düzenlenmektedir. Bu nedenle gümrük vergilerinde tahakkuk işlemi, tebliğden önce gelmektedir. Genel Vergi Hukuku açısından tahakkuk bir verginin ödenmesi gereken safhaya gelmesini ifade etmekte; kesin ve yürütülmesi zorunlu bir idarî işlem niteliği taşımamaktadır. Gümrük vergilerinde ise, gümrük yükümlülüğünün başlamasından sonra gümrük vergileri mükellefin beyanı üzerine veya re'sen gümrük idaresince tarh edilir. Hesaplanan vergi gümrüğün beyannameyi tesciline veya alınan tahakkuk/ek tahakkuk kararına istinaden tahakkuk eder ve tahakkuk eden vergiler tebliğ edilir. Tebliğ işlemi sürelerin hesaplanması açısından önem taşımaktadır.

Gümrük vergilerinde de vergilendirme sürecinin son aşamasını tahsil aşaması oluşturmaktadır ve Gümrük Kanunu'nda özel olarak gümrük vergisi borcunu sona erdiren sebeplere yer verilmektedir. Gümrük yükümlülüğü açısından önem taşıyan ve gümrük borcu ile doğrudan ilgili bulunan teminat ve kefalet kurumu gümrük vergisi ile ilgili güvence önlemleri başlığı altında değerlendirilmektedir. Son olarak Gümrük Kanunu'nda özel olarak düzenlenen gümrük borcunu sona erdiren sebeplere yer verilerek vergilendirme sürecine ilişkin açıklamalar sonlandırılmaktadır.

⁴⁵⁸ Verginin “*ek olarak hesaplanması, ileride yapılacak kıymet araştırması sonucuna göre tesisi muhtemel ek tahakkuka esas olmak üzere alınacak teminatın miktarının hesaplanması amacıyla yapılmış bir işlem olması sebebiyle, ek tahakkuk (yani kesin ve yürütülmesi zorunlu işlem) olmadığı*” yönünde bkz. Dş. 7. D. 11.4.2007 tarih ve E. 2006/722; K: 2007/1680 (www.kazanci.com.tr, E.T. 31.07.2017).

⁴⁵⁹ Hazırlık işlemleri hakkında bkz. Celâl Erku, **İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği**, Tıpkı Basım, Danıştay Yayınları, Ankara 2015, s. 172.

B. Gümrük Vergilerinde Tahakkuka İlişkin Hazırlık İşlemleri Süreci

1. Genel Olarak

Gümrük vergisinin tahakkuk edebilmesi için kural olarak gümrük bölgesine getirilmiş bir eşyanın varlığı gerekmektedir. Gümrük işlemlerinin hukuka uygun bir şekilde gerçekleştirilebilmesi için yükümlünün yerine getireceği bir dizi şekli yükümlülük bulunmaktadır. Gümrük Kanunu'nun Üçüncü Kısmı'nda *“taşıtların kontrolü ve gümrük bölgesine getirilen eşya”* hakkında *“gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tâbi tutulana kadar uygulanacak hükümler”* yer almaktadır. Bu kısımda düzenlenen şekli yükümlülükler, gümrük idaresinin çalışma saatlerine ve önceden belirlenen gümrük yollarının takibine uygun davranılması ya da eşyanın gümrük idaresine sunulması gibi sırf maddî bir hareketle gerçekleştirilebilecek yükümlülükler olduğu gibi, özet beyanda bulunma, beyanname sunma gibi yazılı şekilde yerine getirilecek yükümlülükler de olabilmektedir⁴⁶⁰.

Eşyanın gümrüğe sunulması ile geçici depolanması söz konusu olmaktadır. Bu sırada eşya, *“gümrüğe sunulmasından sonra gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tâbi tutuluncaya kadar geçici depolanan eşya statüsünde bulunur ve bu şekilde adlandırılır”* (GK. m. 47). Geçici olarak depolanan eşyaların 20 gün içerisinde, deniz yoluyla gelen eşyalar açısından ise, 45 gün içerisinde gümrükçe onaylanmış bir işlem ya da kullanıma tâbi tutulmaları zorunludur. Şartların gerektirmesi halinde gümrük idaresi bu belirtilen sürelerden daha kısa bir süre belirleyebileceği gibi belirtilen sürelerin uzatılmasına da izin verebilmektedir. Ancak, gerçek ihtiyacı aşan süre uzatım talepleri kabul edilmemektedir (GK. m. 46/3)⁴⁶¹. Belirlenen sürelerde eşyanın tâbi tutulacağı gümrükçe onaylanmış işlem ve

⁴⁶⁰ Eşyanın gümrük idaresine sunulmasının, gümrük idaresinin eşya hakkında gereken bilgileri alabileceği/toplayabileceği bir hale getirilmesi anlamını taşıdığı; eşyanın gümrük bölgesine getirilmesi ile birlikte uyulması gereken şekli ödevler hakkında açıklamalar için bkz. Fuchs/Höfinger, s. 35, 36 ve 42; Summersberger, s. 35-38. Ayrıca bkz. Üyümez/Gültekin, Denetim, s. 346.

⁴⁶¹ Bkz. Gümrük Müsteşarlığı'nın 2 Seri Nolu Gümrük Genel Tebliği (Süre Değişimi), (RG. 26.04.2006-26150). Süre uzatımı taleplerinin değerlendirilmesi hakkında bkz. ilgili Tebliğ'in 2'nci maddesi. Ayrıca bkz. Serkan Ayyıldız, “Geçici Depolama Yerleri”, **Gümrükte Uzman Görüş**, Y. 9, S. 24, Şubat-Nisan 2010, (Geçici Depolama), s. 45, 46; Köksal, s. 274; Şişman, Vergiyi Doğuran Olay, s. 253. Geçici depolama sürelerinin olağan dışı durumlarda; bir yükümlünün normal şartlar altında bertaraf edemeyeceği durumlarda uzatılmasının söz konusu olabileceği; işletmenin çok uzun süredir grevde olması, su baskını sebebiyle işletmeye

kullanıma karar verilememesi durumunda eşyanın tasfiye edilebilmesi ya da eşya sahibinin risk ve hesabına gümrük idaresinin gözetimindeki özel bir yere sevk edilebilmesi söz konusudur (GK. m.50)⁴⁶². “Yolcu beraberinde getirilip gümrüğe sunulmasından sonra gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tâbi tutuluncaya kadar yolcu eşyasına mahsus gümrük ambarlarına konulan eşyanın buralarda kalabileceği süre üç aydır” (GK. m. 48/2). Eşyanın geçici olarak depolandığı yerden gümrük idaresinin izni olmaksızın çıkarılması belirli durumlarda suç veya kabahat oluşumuna sebebiyet verebilmekte ve yine duruma göre Gümrük Kanunu’nun 183’üncü⁴⁶³ ya da 184’üncü⁴⁶⁴ maddesine göre gümrük vergisi borcu doğabilmektedir⁴⁶⁵.

Eşyanın gümrük bölgesine getirilmesi ile birlikte eşya üzerinde gümrük idaresinin etkin bir denetimi söz konusu olmaktadır. Gümrük idaresi bu denetimi kural olarak gözetim ve kontrol yöntemleri ile gerçekleştirmektedir. Gümrükçe onaylanmış her işlem ve kullanım gümrük vergisi borcunun doğmasına sebebiyet vermiyor ise de, ilgili rejim ya da gümrükçe onaylanmış işlem ve kullanımlara ilişkin

ulaşılamıyor olması gibi sebeplerin süre uzatımına gerekçe olabileceği örnekleri için bkz. Witte/Wolffgang, s. 77; Tschiederer, s. 52. Geçici depolama statüsü hakkında ayrıca bkz. Terra/Wattel, s. 225.

⁴⁶² Topluluk Gümrük Kodu’nun 53’üncü maddesinde yer alan aynı düzenleme kapsamında eşyanın kaybının, yok olmasının, zedelenmesinin söz konusu olabileceği ve depolama masraflarının yükümlüye kalacağı hakkında bkz. Witte/Wolffgang, s. 79. Ayrıca bkz. Nural, s. 185; Ayyıldız, Geçici Depolama, s. 46, 47; Canitez, s. 222, 223.

⁴⁶³ Üçüncü ülkeden (İsviçre’den) kamyonla gümrük bölgesine sevk edilerek hukuka uygun olarak giriş gümrük idaresine (Zollamt Weil am Rein) sunulan eşya hakkında, temsil yetkisi olan nakliyeciyi vasıtasıyla daha serbest dolaşıma giriş beyannamesi verilmeden kamyonun eşyanın teslimi için gümrük bölgesi içerisinde teslim yerine (Düsseldorf’a) hareket ettirilmesi, eşyanın gümrük gözetiminden çıkarılması (Topluluk Gümrük Kodu’nda Gümrük Kanunu’nun 183’üncü maddesine karşılık gelen 203’üncü madde) hükümlerine göre gümrük borcunun doğmasına sebebiyet vereceği örneği hakkında bkz. Thoma/Böhm/Kirchhainer, s. 43. Ayrıca bkz. Lux, s. 224.

⁴⁶⁴ Hava yoluyla gönderilen ve hukuka uygun şekilde gümrük idaresine sunulan eşya hakkında dört hafta sonra (20 günlük geçici depolama süresinin geçirilmesinden sonra) serbest dolaşıma giriş beyannamesinin verilmesi durumunda geçici depolama süresinin geçirilmesi nedeniyle (Topluluk Gümrük Kodu’nda Gümrük Kanunu’nun 184’üncü maddesine karşılık gelen 204’üncü madde) gereğince geçici depolama hükümlerine aykırılık oluşması sebebiyle gümrük borcunun doğacağı örneği ve ancak (Topluluk Gümrük Kodu Uygulama Yönetmeliği’nin, Gümrük Yönetmeliği’nin 486’ıncı maddesine karşılık gelen 859’uncu maddesinin 1’nci fıkrasında yer alan) ıslah edici olayların göz önünde bulundurulması gerektiği hakkında bkz. Thoma/Böhm/Kirchhainer, s. 43. Ayrıca bkz. Lux, s. 224 ve 471; Fuchs, s. 136, 137.

⁴⁶⁵ Topluluk Gümrük Kodu’nun 202, 203 ve 204’üncü maddeleri kapsamında doğacak gümrük yükümlülüğü ile ilgili örnek ve açıklamalar için bkz. Witte/Wolffgang, s. 79, 80; Lux, s. 224; Summersberger, s. 36, 37. Avrupa Birliği gümrük mevzuatı kapsamında geçici depolama hakkında açıklamalar için bkz. Lux, s. 224; Thoma/Böhm/Kirchhainer, s. 42; Tschiederer, s. 51. Gümrük Kanunu’nun 47’inci maddesi kapsamında geçici depolanan eşya statüsü hakkında bkz. Nural, s. 174.f

kurallara uygun hareket edilmemesi gümrük vergisi borcunun doğmasına sebebiyet verdiği için gümrükçe onaylanmış işlem ve kullanımlar da bu çalışma kapsamında gümrük vergisinde tahakkuka ilişkin hazırlık işlemleri kapsamında değerlendirilmektedir.

Gümrük vergisinde yükümlünün beyanı üzerine tahakkuka ilişkin hazırlık işlemleri kural olarak eşyanın teslimi ile sona ermektedir. Eşyanın teslimi; “*eşyanın tabi tutulduğu gümrük rejimi ile öngörülen amaçlar doğrultusunda gümrük idareleri tarafından ilgisine teslimini*” ifade etmektedir (GK. m. 3/19). Eşyanın teslimi ile geçici depolanma süreci ve dolayısıyla gümrük gözetimi sona ermekte ve eşya için tercih edilen gümrük rejimine ilişkin usûllerin uygulanma süreci başlatılmış olmaktadır⁴⁶⁶. Bu anlamda eşyanın serbest dolaşıma girişi de bir gümrük rejimi olduğundan, eşyanın teslimi ile eşyanın serbest bırakılması söz konusu olmaktadır. Gümrük Kanunu’nun 69’uncu maddesine göre, eşya herhangi bir yasak ya da kısıtlamaya tâbi tutulmamışsa gümrük idaresi tarafından yükümlüsüne teslim edilmektedir⁴⁶⁷.

Gümrük Kanunu’nun 57’nci maddesine göre fikrî ve sınâî hakların korunmasını gerektiren durumların varlığı halinde gümrük idaresinin gümrük işlemlerini durdurması ve eşyayı alıkoyması gerekmektedir. Bu uygulamanın gerçekleştirilebilmesi için hak sahibi tarafından önceden Gümrük Yönetmeliği’nin 100’üncü ve devamı maddeleri uyarınca bir başvuruda bulunmuş olması ve fikrî ve sınâî haklar mevzuatına göre güvence altına alınan hakların ihlâl edilmesine sebebiyet verecek bir eşyanın varlığı gerekmektedir. Her ne kadar elkoyma ve gümrük işlemlerini durdurma suretiyle yapılan müdahalenin gerekçesini korumaya değer ve daha üstün bir hak oluşturuyor olsa da somut olayda elkoymanın ölçülü bir şekilde gerçekleştirilebilmesi için gümrük idaresinin orantılılık unsuru bakımından özenli bir değerlendirme yapması gerektiği düşünülmektedir. Aksi takdirde idarenin

⁴⁶⁶ Bu etkileri bakımından teslimin idarî karar sayılması hakkında bkz. Summersberger, s. 54. Eşyanın teslimi hakkında ayrıca bkz. Onursal, İhracat ve İthalat, s. 288, 289.

⁴⁶⁷ Serbest dolaşıma girişi yasak olan eşyanın teslimi mümkün değildir. Cezayı gerektiren bir durum söz konusu değil ise, bu eşyaların yurtdışı edilmesi; çevre yönünden sakınca arz etmemesi durumunda imha edilebilmesi; çevreye zararlı ise, yurtdışı edilmesi gerektiği hakkında bkz. Nural, s. 241.

gerek eşya sahibine gerekse fikrî ve/veya sınâî hak sahibine karşı malî sorumluluğunun doğması söz konusu olabilecektir⁴⁶⁸.

2. Beyanda Bulunma Ödevi

a. Genel Olarak

Bir eşya hakkında gümrük işlemlerinin kanuna uygun şekilde yapılabilmesi için Gümrük Kanunu'nun 59'uncu maddesine uygun bir şekilde gümrük idaresine beyan edilmesi gerekmektedir. Beyanname, beyanda bulunan kişinin, eşyayı hangi rejime (ya da gümrükçe onaylanmış işleme) tâbi tutulacağı beyanını içeren ve o rejime uygun bir irade açıklamasıdır⁴⁶⁹. Gümrük Kanunu'nun 3'üncü maddesinin 16'ncı fıkrasında da *belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde eşyanın bir gümrük rejimine tabi tutulması talebinde bulunulmasını*; ifade ettiği düzenlenmektedir. Gümrük yükümlüsünün şekli bir ödevi olan beyanda bulunma yükümlülüğü, (normal usûlde) yazılı⁴⁷⁰, sözlü⁴⁷¹, bilgisayarda veri işleme yoluyla (elektronik ortamda)⁴⁷² ya

⁴⁶⁸ Fikrî ve sınâî hakların korunması amacıyla gümrük işlemlerinin durdurulması ve eşyaya elkoyulması ile ilgili düzenlemeler için bkz. GK. m. 57 ve GY. m. 100 – 111. Gümrük idarelerinin fikrî ve sınâî hakların korunması anlamında önemli bir kontrol noktası olduğu ve Gümrük Kanunu'nun 57'nci maddesi hakkında açıklamalar için bkz. Erdem Akılotu, "Fikri ve Sınâî Mülkiyet Hakları ve Bu Hakların Gümrük İdarelerinde Korunması", **Yaklaşım Dergisi**, S. 278, Şubat 2016, E-Yaklaşım, E.T.01.02.2017; Yağan, "Gümrük Mevzuatında Fikri ve Sınâî Mülkiyet Hakları", **Gümrük Dünyası**, Y. 2013/1, S. 76, (Fikrî ve Sınâî), s. 25 vd.; Nural, s. 197-202. Gümrük noktalarında doğan fikrî mülkiyet hakkı ihlalleri konusunda yargı aşamasına yansıyan uygulama örnekleri için bkz. İlhami Güneş, "Gümrüklerde Fikri Mülkiyet Hakkının Korunması", **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Y. 5, S. 18, s. 423-434.

⁴⁶⁹ Beyannamenin bir irade açıklaması olması hakkında bkz. Fuchs/Höfinger, s. 46; Summersberger, s. 44; Thoma/Böhm/Kirchhainer, s. 43; Tschiederer, s. 53. Ayrıca bkz. Çıldır/Denizhan, s. 68; Canıtez, s. 68. 1615 sayılı Gümrük Kanunu kapsamında beyanda bulunma yükümlülüğü hakkında açıklamalar için bkz. B. Çelik, Gümrük, s. 58.

⁴⁷⁰ Bkz. GK. m. 60 –71; GY. m. 112 ve Ek-14. Yazılı beyan usûlü hakkında açıklamalar için bkz. Nural, s.206 vd. ; Çıldır/Denizhan, s. 68; Oktar, Türk Vergi Sistemi, s. 266-270; Onursal, İhracat ve İthalat, s. 221-224 ve 269 vd. Topluluk Gümrük Kodu'nun 61'inci maddesinde düzenlenen yazılı usûlde maktu form üzerinden beyana ilişkin açıklamalar için bkz. Witte/Wolfgang, s. 100; Lux, s. 241; Thoma/Böhm/Kirchhainer, s. 44; Fraedrich, s. 81. Gümrük beyannamesi ve kullanım şekli hakkında açıklamalar için bkz. Köksal, s. 125 vd. 1615 sayılı Gümrük Kanunu kapsamında yazılı beyan hakkında bkz. B. Çelik, Gümrük, s. 59. Basitleştirilmiş usûller hakkında ayrıca bkz. N. Bozkurt, Basitleştirilmiş Usûl, (www.lebibyalkin.com.tr, E.T. 20.02.2017); Uzun, Basitleştirilmiş Usûl, s. 65.

⁴⁷¹ Bkz. GY. m.169, 170, 172 ve Ek-22. Sözlü beyana ilişkin olarak bkz. B. Çelik, Gümrük, s. 63, 64; Nural, s. 255; Çıldır/Denizhan, s. 70; Oktar, Türk Vergi Sistemi, s. 270; Onursal, İhracat ve İthalat, s. 228. Sözlü beyan formu ve sözlü beyana tâbi eşya hakkında ayrıca bkz. Önder Özdiyen, "Sözlü Beyan ve Sözlü Beyan Formu", **Gümrük Dünyası**, Y. 2014/3, S. 82, s. 45. Topluluk Gümrük Kodu Uygulama Yönetmeliği'nin sözlü beyana ilişkin 225, 226, 299 ve

da başka bir tasarruf yoluyla⁴⁷³ dört farklı şekilde yapılabilmektedir (GK. m. 59). Bunlara ek olarak basitleştirilmiş usuller yazılı usûlde beyanname verme ödevi bakımından özellik göstermektedir. Yine Gümrük Kanunu'nun 35/A ve devamı maddeleri uyarınca yerine getirilmesi gereken özet beyanda bulunma yükümlülüğünü de beyanda bulunma ödevi kapsamında değerlendirmek gerekmektedir. Ancak özet beyan vergilerin hesaplanmasına dayanak oluşturmadığından ve “eşyayı Türkiye Gümrük Bölgesine getiren veya eşyanın gümrük bölgesine taşıma sorumluluğunu üstlenen kişi tarafından” verildiğinden⁴⁷⁴ risk analizinin gerçekleştirilmesini sağlayan bir araç ve bir şekli yükümlülük olarak değerlendirmek gerekmektedir⁴⁷⁵.

Gümrük işlemlerinin kanuna uygun bir şekilde yerine getirilebilmesi için beyannameye diğer bazı belgelerin de eklenmesi zorunludur. Beyanda bulunma yükümlülüğü açısından gümrük yükümlüsüne düşen sorumluluk, verginin doğru hesaplanabilmesi için gerekli her türlü bilginin doğru olarak bildirilmesi ve beyannameye buna dair bilgi ve belgelerin eklenmesidir. Gümrük Kanunu'nu 60'ıncı maddesinin 2'nci fıkrasının “a” bendinde, eşya hakkında beyan edilen gümrük rejimine ilişkin hükümlerin uygulanması bakımından gereken bütün belgelerin

235'inci maddelerinde yer alan düzenlemeleri hakkında açıklamalar için bkz. Witte/Wolffgang, s. 105. Ayrıca bkz. Lux, s. 254; Tschiederer, s. 54; Fraedrich, s. 82.

⁴⁷² Elektronik ortamda beyan hakkında bkz. Nural, s. 208; Çıldır/Denizhan, s. 70; Onursal, İhracat ve İthalat, s. 227, 228 ve 280. Avrupa Birliği Parlamentosu'nun ve Komisyonu'nun 15.01.2008 tarih ve 2008/70/EG sayılı kararı ile gümrük ve ticaret alanında kağıtsız çalışma usûlünün kabul edildiği; AB Modernizde Gümrük Kodu (ve daha sonra Avrupa Birliği Gümrük Kodu) ile yazılı beyanname usûlünden bilgisayarda (elektronik) veri işleme usûlüne tamamen geçilmesinin benimsendiği ve bu konuda bir model değişiminin gerçekleştirildiği, bu kapsamda beyannameye eklenmesi gereken belgelerin de elektronik ortamda gönderilmesinin gerekeceği, sözlü, yazılı ve tasarruf yoluyla beyan usûllerinin de istisnaî olarak kabul edilebileceği hakkında bkz. Witte/Wolffgang, s. 100; Lux, s. 252; Tschiederer, s. 54.

⁴⁷³ Bkz. GY. m. 175-178 ve Ek-22/A. Başka bir tasarruf yoluyla beyan hakkında ayrıca bkz. Çıldır/Denizhan, s. 70; Oktar, Türk Vergi Sistemi, s. 270; Onursal, İhracat ve İthalat, s. 229, 269. Eşyanın bir tasarruf yolu ile beyan edilmesi durumunda, aynı zamanda gümrük idaresine sunulmuş sayıldığı; bu sırada yapılan kontrollerde, aslında gümrük vergisine tâbi ya da muafiyet sınırını aşan bir eşyanın var olduğu tesbit edilir ise, eşyanın kanuna aykırı ithal edilmesi nedeniyle gümrük vergisi borcunun doğacağı örneği ve Topluluk Gümrük Kodu Uygulama Yönetmeliği'nin 237 vd. ile 233/a düzenlemesinde yer alan tasarruf yolu ile ilgili düzenlemeler hakkında bkz. Witte/Wolffgang, s. 106.; Lux, s. 254; Tschiederer, s. 54. Genel olarak beyanda bulunma yöntemleri hakkında ayrıca bkz. Terra/Wattel, s. 226, 227; Summersberger, s. 44-53.

⁴⁷⁴ “belirtilen kişilerin yükümlülükleri saklı kalmak kaydıyla özet beyan; a) Dördüncü fıkra da belirtilen kişiler adına hareket eden kişi, b) Eşyayı yetkili gümrük idaresine sunabilen veya eşyanın sunulmasını sağlayan kişi, c) Dördüncü fıkra ile (a) ve (b) bentlerinde belirtilen kişilerin temsilcisi, tarafından, yönetmelik ile belirlenen şartlar uyarınca verilebilir.” (GK m. 35/B-4, 5).

⁴⁷⁵ Özet beyanın, eşyaya ve taşıt aracına ilişkin genel bilgiler içeren ve taşıyıcı tarafından yapılan bir bildirim olduğu; buna karşın gümrük giriş beyannamesinin ve tescil işleminin gümrük vergi ve resimlerinin alınmasına esas tutulması hakkında bkz. Lütfi Uyanık, “Tescilin KDV Matrahı Bakımından Önemi”, **Gümrük Dergisi**, Y. 21, S. 81, Ekim-Aralık 2012, s. 26. Ayrıca bkz. Onursal, İhracat ve İthalat, s. 253-255 ve 282-286.

beyannameye eklenmesi zorunlu tutulmaktadır. Bu belgelerin neler olduğu, Gümrük Yönetmeliği'nin 114'üncü maddesinde düzenlenmektedir. Buna karşın gümrük yükümlüsünün, gümrük vergilerinin miktarını hesaplama gibi bir sorumluluğu bulunmamaktadır. Bu ödev gümrük idaresinin o iş için var olan memurlarının, gümrük tarifeleri ve pozisyon cetvellerini göz önünde bulundurarak yapmak zorunda oldukları görevdir⁴⁷⁶. Gümrük beyannamesinin bu bağlamda özellik ve nitelikleri Gümrük Kanunu'nun 61'inci maddesinden yola çıkarak tesbit edilebilmektedir.

b. Beyannamenin Tescili

Gümrük beyannamesi, gümrük vergisinin matrahını, tarifesi ve verginin konusu olan eşya hakkında bilgileri içeren, (kural olarak) yazılı bir bildirimdir. Beyanname vasıtasıyla yapılan bildirim, bir itiraf niteliği taşımaktadır. Bununla birlikte doğruluğu gümrük idaresi tarafından denetlenebilmektedir⁴⁷⁷. Kanunda aranan şartlara uygun bir şekilde sunulan beyanname, ait olduğu eşyanın gümrüğe sunulması halinde tescil edilmektedir. *“Tescil işlemi, beyana ilişkin bilgilerin yerel alan ağı veya geniş alan ağı üzerinden gümrük bilgisayar sistemine girilerek sistem tarafından tescil tarihi ve sayısı verilmesini ya da beyanname veya beyanname hükmündeki belgenin üzerine mühür vurularak, sıra numarası ile tarih konulması ve bu beyannameye ait bilgilerin tescil defterine yazılmasını ifade eder”* (GK. m. 61/1). Beyannamenin tescil edildiği tarih, aksine hüküm bulunmadıkça beyan edilen gümrük rejimine ilişkin hükümlerin uygulamasında belirleyici olmaktadır (GK. m. 61/2). Tescil edilmiş bir beyanname, *“ait olduğu eşyanın vergileri ve para cezalarından dolayı taahhüt niteliğinde beyan sahibini bağlamakta”* (GK. m. 61/3) ve

⁴⁷⁶ 5911 sayılı Kanun ile Gümrük Kanunu'nun 245'inci maddesindeki düzenlemenin kaldırılmış olması sebebiyle mevzuatın bu yönde değerlendirilmesi gerektiği hakkında açıklamalar için bkz. Turgut Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş Yedinci Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2017, (İdari Yargılama), s. 444.

⁴⁷⁷ Genel Vergi Hukuku'nda beyannamenin nitelikleri için bkz. Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 96; Karakoç, Genel Vergi, s. 264; Şenyüz/Yüce/Gerçek, Vergi Hukuku, s. 187. Beyannamenin kontrolü hakkında bkz. GK. m. 65; GY. m. 180 vd.; 445, 448. 1615 Sayılı Gümrük Kanunu kapsamında beyanın kontrolü hakkında ayrıca bkz. B. Çelik, Gümrük, s. 69 vd. Topluluk Gümrük Kodu'nda beyanın kontrolüne ilişkin 73'üncü madde ve beyannamenin kontrolü konusunda basitleştirilmiş usüllere ilişkin 76'ncı maddesi kapsamında açıklamalar için bkz. Witte/Wolffgang, s. 111; Tschiederer, s. 56. Gümrük beyannamesi ve beyannameye eklenecek belgeler hakkında açıklamalar için ayrıca bkz. Nural, s. 220, 221; Üyümez/Gültekin, Denetim, s. 350 vd., 357; Onursal, Belge, s. 109-112.

gümrük vergileri tahakkukuna esas tutulmaktadır. Gümrük vergisinin beyanname üzerine tahakkuk ettirilmesi söz konusu ise, gümrük idaresi tarafından ayrıca bir tahakkuk belgesi düzenlenmemekte, beyannamenin tescil edilmesi, tahakkuk işleminin de belgelenmesi anlamına gelmektedir⁴⁷⁸. Normal şartlar altında beyannamenin tescil edildiği anda gümrük yükümlülüğü doğmakta ve beyan sahibi gümrük vergisi borcunu ödemek bakımından borçlu statüsüne geçmektedir. Aynı şekilde gümrük işlemlerine konu eşya da beyannamenin tescili ile birlikte ödenecek vergiler bakımından güvence oluşturmaktadır⁴⁷⁹. Öte yandan gümrük kabahatlerinin işlenmiş sayıldığı an da tescil anına göre belirlenmektedir⁴⁸⁰. Bu nedenle beyannamenin tescilinin gerek kişi gerekse eşya üzerinde bir statü etkisi bulunmaktadır. Bu özellikleri gereği beyannamenin tescili Gümrük Kanunu anlamında idarî karar niteliğindedir⁴⁸¹. Aynı şekilde tescil işleminin Genel Vergi Hukuku'nda tahakkuk fişinin düzenlenmesi ile aynı etkiyi taşıdığını da söylemek mümkündür⁴⁸².

Beyan sahibinin talebi üzerine, beyannamenin tescilinden sonra ve fakat eşyaya ilişkin gümrük vergilerinin ödenmesinden veya teminata bağlanmasından önce, (tarımsal malî yükler dışında kalan) ithalat vergilerinin oranlarının serbest dolaşıma giriş beyannamesinin tescil tarihinden sonra indirilmesi halinde, lehe olan oranın uygulanması istenebilmektedir (GK m. 75/1)⁴⁸³.

⁴⁷⁸ Thoma/Böhm/Kirchainer, s. 85 ve dn. 79.; Tschiederer, s. 56. Gümrük Kanunu'nun 61'inci maddesi kapsamında beyannamenin tesciline ilişkin açıklamalar için bkz. Nural, s. 212, 213. 1615 sayılı Gümrük Kanunu Kapsamında beyannamenin tescili hakkında bkz. B. Çelik, Gümrük, s. 67.

⁴⁷⁹ “3. Beyannamenin tescilinin bir gümrük yükümlülüğü doğurması halinde, gümrük vergileri ödenmedikçe veya teminata bağlanmadıkça beyanname kapsamı eşya teslim edilemez. Ancak, bu hüküm kısmi muafiyete tabi geçici ithalat rejimine uygulanamaz. 4. Beyan edilen gümrük rejimi hükümlerine göre teminat istenmesi halinde, söz konusu teminat alınmadan eşya teslim edilemez.” (GK m. 69/ 3, 4).

⁴⁸⁰ Yükümlülüğün başlaması için tescilin esas alınması hakkında bkz. Dş. 7. D. 15.5.2013 tarih ve E. 2009/471; K. 2013/2591 (www.kazanci.com.tr, E.T. 31.07.2017). Ayrıca KDVK. m. 10/1 gereğince gümrük beyannamesinin tescili ile katma değer vergisini doğuran olayın gerçekleşeceği hakkında bkz. Öner, Türk Vergi Sistemi, s. 241.

⁴⁸¹ Avrupa Birliği gümrük hukuku bakımından gümrük beyannamesinin tescilinin Topluluk Gümrük Kodu anlamında idarî karar sayılması hakkında bkz. Witte/Henke, Art. 63, Rz. 3, s. 674. Ayrıca beyannamenin tescilinin ithalatta alınan Katma Değer Vergisi matrahı bakımından önemi hakkında bkz. Uyanık, s. 26, 27.

⁴⁸² Vergi Usul Kanunu'nun 25'inci maddesi kapsamında beyana dayanan tarh işleminde düzenlenen tahakkuk fişinin etkileri hakkında açıklamalar için bkz. Kaneti, s. 112, 113; Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 97; Karakoç, Genel Vergi, s. 265; Oktar, Vergi Hukuku, s. 117 vd.; Öner, Vergi Hukuku, s. 126, 127.

⁴⁸³ “Ancak beyan sahibinden kaynaklanan nedenlerle gümrük işlemlerinin tamamlanamaması halinde bu hüküm uygulanmaz.” (GK. m. 75/2). Ayrıca bkz. S. Kaya, s. 125.

c. Beyannamenin Bağlayıcılığı ve Düzeltilmesi

Tescil edilmiş bir gümrük beyannamesi, beyan sahibini bağlayıcı hale gelmektedir. Gümrük Yönetmeliği'nin 113'üncü maddesine göre *“beynamede imzası bulunan kişiler cezaî hükümlerin uygulanması açısından beynamede belirtilen bilgiler ile beyannameye ekli belgelerin doğruluğu ve ilgili rejimin gerektirdiği bütün yükümlülükler uylmasından sorumludur”*. Beyanın bağlayıcı olması nedeniyle beyanname başkasına devredilememekte; eşyanın başkalarına satılması da beyan sahiplerini yükümlülüklerinden kurtarmamaktadır⁴⁸⁴.

Gümrük beyannamesinin bağlayıcılığının istisnası olarak değerlendirilebilecek durum beyannamenin düzeltilmesidir. Beyannamenin düzeltilmesi iki şekilde gerçekleştirilmektedir⁴⁸⁵. Birincisi, Gümrük Kanunu'nun 63'üncü maddesinde yer aldığı şekli ile yükümlü tarafından beyannamenin düzeltilmesi imkânından yararlanılmış olmasıdır⁴⁸⁶. Buna göre, başka bir eşyanın beyanı sonucunu doğurmaması kaydıyla, beyan sahibinin talebi üzerine beynamede yer alan bir veya daha fazla bilginin düzeltilmesine, gümrük idarelerince izin verilebilmektedir. Ancak, beyan sahibine eşyanın muayene edileceğinin bildirilmesinden, söz konusu bilgilerin yanlış olduğunun tespit

⁴⁸⁴ “(1) *Beynamede imzası bulunan kişiler cezaî hükümlerin uygulanması açısından beynamede belirtilen bilgiler ile beyannameye ekli belgelerin doğruluğu ve ilgili rejimin gerektirdiği bütün yükümlülükler uylmasından sorumludur. Doğrudan temsil durumunda bu sorumluluk adına hareket edilenlere aittir. Beyanın bağlayıcı olması nedeniyle beyanname başkasına devredilemez; eşyanın başkalarına satılması beyan sahiplerini yükümlülüklerinden kurtarmaz.*”

(2) *Bilgisayar sisteminde yer alan, eşyanın beyan edildiği gümrük rejimi bakımından tahsili veya teminata bağlanması gereken vergiler ve/veya ek mali yükümlülükler ile beyannameye eklenmesi öngörülen belgeler ile ilgili verilerden yükümlüler yol gösterici mahiyette istifade edebilirler. Sistemdeki anılan verilerden istifade edilmesi birinci fıkradaki sorumlulukları ortadan kaldırmaz.*” (GY. m. 113). Beyannamenin tescili ve bağlayıcılığı hakkında ayrıca bkz. B. Çelik, Gümrük, s. 69; Hüseyin Sadi Çetintaş, “Gümrük Beyannamelerinin Düzeltilmesi İptali ve Hukuki Sonuçları”, **Yaklaşım Dergisi**, S. 159, Mart 2006, E.T. 01.02.2017, (www.yaklasim.com, E.T. 01.02.2017); R. Gültekin, s. 43, 44; Nural, s. 208; Çıldır/Denizhan, s.73, 74; Onursal, İhracat ve İthalat, s. 222. Topluluk Gümrük kodu kapsamında beyannamenin bağlayıcılığı hakkında açıklamalar için bkz. Summersberger, s. 55 vd.

⁴⁸⁵ Hergün, “İthalatta Muhteviyat Farklılıklarında Gümrük Vergileri Tarhiyatı”, **Yaklaşım Dergisi**, S. 231, Mart 2012, E-Yaklaşım, (www.yaklasim.com, E.T. 01.02.2017).

⁴⁸⁶ Bu düzenleme gümrük kabahatleri bakımından gönüllü vazgeçme sonucunu doğuran bir özellik de gösterdiğinden üçüncü bölümde de beyannamenin düzeltilmesi ile ilgili açıklamalara yer verilmektedir. Ayrıca Gümrük Kanunu'nun 63'üncü maddesi kapsamında beyannamenin düzeltilmesi hakkında açıklamalar için bkz. Nural, s. 214-216; Çetintaş, (www.yaklasim.com, E.T. 01.02.2017). 1615 sayılı Gümrük Kanunu kapsamında gümrük beyannamesinin iptaline ilişkin açıklamalar için bkz. B. Çelik, Gümrük, s. 78.

edilmesinden ve beyannamenin sonradan kontrolüne ilişkin hükümler saklı kalmak üzere eşyanın teslim edilmesinden sonra beyannamede düzeltme yapılmasına izin verilmemektedir⁴⁸⁷.

İkinci durum ise, gümrük beyannamesinin gümrük idaresi tarafından düzeltilmesidir. Eşyanın tesliminden sonra beyanın kontrol edilmesi durumunda, gümrük idarelerinin denetim kapsamında ve kendi yetkileri doğrultusunda veya beyan sahibinin talebi üzerine, yönetmelikle belirlenen usûl ve esaslar çerçevesinde, beyannamenin düzeltilmesi eşyanın tesliminden sonra da yapılabilmektedir. Beyannamenin incelenmesi veya eşyanın tesliminden sonraki kontrolü sonucunda, ilgili gümrük rejimine ilişkin hükümlerin yanlış veya eksik bilgilere dayanarak uygulandığının belirlenmesi halinde, gümrük idareleri, yaptırım hükümleri saklı kalmak üzere beyanı yeni bulgulara göre düzeltmek için gerekli işlemleri yaparlar (GK. m. 73/2, 3)⁴⁸⁸.

3. Gümrük İdaresinin Yükümlülere Denetim Yolları

Gümrük vergisi beyana dayalı bir vergi olmakla birlikte, tahakkukunun yalnızca beyannameye dayalı olarak gerçekleşebilmesi mümkün değildir. Gümrük idaresinin yerine getirmesi gereken ödevlerin başında gümrüklendirme süreci

⁴⁸⁷ Gümrük Kanunu'nun 63'üncü maddesinde 5911 sayılı Kanunla yapılan değişiklikten önce düzeltilmesi mümkün olan bilgiler madde metninde, "eşyanın ağırlığı, adedi, ölçüsü, kıymeti" olarak belirlenmiş iken, yapılan değişiklik sonrasında "başka bir eşyanın beyanı sonucunu doğurmaması kaydıyla" ibaresi getirilerek yapılacak değişikliğin sınırları yeniden belirlenmiştir. Beyannamenin düzeltilmesi hakkında ayrıca bkz. Çıldır/Denizhan, s. 76, 77; Hergün, (E-Yaklaşım, www.yaklasim.com, E.T. 01.02.2017). Beyannamenin düzeltilmesi uygulamasında elektronik ortamda verilen beyannamelerde sistem tarafından otomatik olarak muayene kriteri belirlendiği; bu kapsamda eğer kırmızı hat olarak belirlenmişse sistem tarafından bu belirlemenin yapıldığı anın eşyanın muayene edileceğinin bildirildiği an olarak esas alınacağı; sarı ya da mavi hat belirlenmişse, eşyanın bilahare fizikî muayeneye tâbi tutulacağının bildirildiği anın esas alınması gerektiği hakkında bkz. A. Kadir Özgen, "Gümrük Kanununun 63 üncü Maddesinin Uygulanması Bakımından 'Eşyanın Muayenesi' Kavramı", **Gümrükte Uzman Görüş**, Y. 8, S. 21, Nisan-Haziran 2009, (Eşyanın Muayenesi), s. 6,7. Eşyanın muayenesi hakkında ayrıca bkz. R. Gültekin, s. 44-46; Üyümez/Gültekin, Denetim, s. 357, 358; Onursal, İhracat ve İthalat, s. 231. Ayrıca bkz. GY. m. 180; m. 182.

⁴⁸⁸ "İthalatın mavi hat kriterlerine göre yapılması, ithalata ilişkin belgelerin kontrolünün, ancak, eşyanın tesliminden sonraki aşamada yapılmasını gerektirmesi, Gümrük Kanunu'nun 73'üncü maddesinin düzeltme yapma konusunda İdareye yetki tanınmasına rağmen ve ayrıca soruşturma raporuyla da öngörülmemesine karşın, davalı İdare tarafından soruşturma raporu ve Gümrükler Genel Müdürlüğünün 2004/26 sayılı Genelgesi dayanak alınarak yapılan ek tahakkukta ve buna vaki itirazın reddine dair Başmüdürlük işleminde hukuka uyarlık" bulunmadığı hakkında bkz. Dş. 7. D. 20. 10. 2010 tarih ve E. 2008/6890; K. 2010/4830, (www.kazanci.com.tr, E.T. 30.09.2017).

boyunca gümrük mevzuatının uygulanması; gümrük vergisini doğuran olay üzerine gümrük vergisinin tahakkukunun sağlanması ve gümrük vergilerinin tahsil edilmesi gelmektedir. Bu kapsamda, gümrük vergisinin zamanında ve eksiksiz olarak tahsil edilebilmesi için yapılması gereken görevlerden biri de denetimdir (GK. m. 10/A). Bu denetimin amacı, gümrük idaresinin kanunlara uygun ve düzenli çalışmasını sağlamak ve yükümlülerin bildirim ve beyanlarının doğru olup olmadığını ortaya çıkarmaktır⁴⁸⁹. Nitekim denetim, bir örgütün faaliyetleri hakkında açıklanan bilgilerin önceden belirlenmiş ölçülere uygunluk derecesinin belirlenmesi ve raporlanması amacıyla gerekli belgelerin tarafsızca toplanması ve değerlendirilmesi sürecidir⁴⁹⁰. Denetim yollarının değerlendirilmesi, gümrük uyuşmazlıklarının ortaya çıkış zamanı bakımından da önem taşımaktadır. Çünkü bir gümrük uyuşmazlığının ya eşyanın gümrük idaresinin denetiminde olduğu sırada ya da gümrük işlemleri tamamlandıktan sonra ortaya çıktığına işaret edilmektedir⁴⁹¹.

Gümrük yükümlüsünün görevi eşyayı tâbi tutmak istediği gümrükçe onaylanmış işlem ve kullanım çerçevesinde, vergiyi doğuran olay ve matrahı gümrük idaresine bildirmek ve vergilendirme işlemlerinin bu beyana dayalı olarak gerçekleştirilmesini sağlamaktır. Buna karşın beyan ödevinin hiç yerine getirilmemesi, yerine eksik getirilmesi, hatta yükümlülüğünü ya da yükümlülüğünü etkileyen durumların gizlenmesi de söz konusu olabilmektedir⁴⁹². Bu nedenle gümrük idaresine, yükümlülüğe etkili durumları ortaya çıkarmak, yükümlülerin yaptıkları beyanların doğruluğunu araştırmak ve belirlemek üzere bazı hukukî imkânlar tanınmaktadır. Genel Vergi Hukuku açısından bu tür imkânlar (yoklama, inceleme, arama, bilgi toplama) verginin tarhını gerçekleştirmek ve matrahı

⁴⁸⁹ Genel Vergi Hukuku'nda vergi idaresinin yükümlülere denetleme yolları hakkında aynı yönde bkz. Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 99; Kaneti, s. 165 vd.; Karakoç, Genel Vergi, s. 317; Şenyüz/Yüce/Gerçek, Vergi Hukuku, s. 164, 165; Ümit Süleyman Üstün, **Nasıl Bir Vergi Denetimi ve Vergi Yargısı?**, Beta Yayınevi, İstanbul 2013, (Denetim), s. 13, 14; Tuğçe Karaçoban Güneş, **Vergi Usul Hukukunda Re'sen Araştırma İlkesi**, Seçkin Yayınları, Ankara 2017, s. 209 vd.

⁴⁹⁰ Bkz. Oktar, Vergi Hukuku, s. 216, dn. 476.

⁴⁹¹ Saygılıoğlu, Gümrük Vergisi, (www.yaklasim.com, E.T. 13.10.2016); Çavuş, (E-Yaklaşım, www.yaklasim.com, E.T. 01.02.2017). Avusturya gümrük hukuku kapsamında da gümrük vergisinin beyana dayalı bir vergi olup gümrük idaresinin tamamlayıcı olarak denetleme ve vergilendirme sürecini gerçekleştirme yetkisinin olduğu hakkında bkz. Fuchs/Höfinger, s. 25.

⁴⁹² Genel vergi hukukunda denetim yolları için yapılan bu tesbit için bkz. Karakoç, Genel Vergi, s. 317, 318; Şenyüz/Yüce/Gerçek, Vergi Hukuku, s. 164.

belirlemek üzere yapılan ön işlemler⁴⁹³ olarak da değerlendirilebilmektedir. Ancak gümrüklendirme sürecinde ön işlemler şeklinde nitelendirilebilecek birçok işlem grubu olması nedeniyle gümrük idaresinin yükümlülere kontrol kapsamında yaptığı işlemleri “denetim yolları”⁴⁹⁴ olarak değerlendirmek daha uygun görülmektedir.

Gümrük Kanunu’nda gümrük idaresinin yükümlülere denetim yolları adı altında özel bir bölüm yer almamaktadır. Bununla birlikte Gümrük Kanunu’nda yükümlülere gümrük idarelerinin yapacağı gözetim ve kontrollere tâbi olma sorumluluğu getirilmektedir (GK. m. 4)⁴⁹⁵. Bu sorumluluk kapsamında gümrük gözetiminin ve kontrolünün yükümlülere denetim yollarına işaret eden ilk ve temel düzenleme olduğunu söyleyebilmek mümkündür. Gümrük gözetimi, “*gümrük mevzuatına ve gereken hallerde gümrük gözetimi altındaki eşyaya uygulanacak diğer hükümlere uyulmasını sağlamak üzere gümrük idareleri tarafından genel olarak uygulanan işlemleri*” (GK. m. 3/12)⁴⁹⁶; gümrük kontrolü ise, “*Türkiye Gümrük Bölgesi ile diğer ülkeler arasında taşınan eşyanın giriş, çıkış, transit, nakil ve nihai kullanımını ve serbest dolaşımda bulunmayan eşyanın durumunu düzenleyen gümrük mevzuatı ve diğer mevzuatın doğru uygulanmasını sağlamak için gümrük idareleri tarafından yürütülen; eşyanın muayenesi, beyanname verileri ile elektronik veya*

⁴⁹³ Öncel/ Kumrulu/ Çağan, s. 99. Ayrıca vergi denetiminin etkinliği ve önemi hakkında açıklamalar için bkz. Ü. Üstün, Denetim, s. 7-18.

⁴⁹⁴ Nitekim genel vergi hukukunda yoklama, inceleme, arama ve bilgi toplama kurumlarının mükellefleri denetim yolları olarak nitelendirilmesi hakkında bkz. Bulutoğlu, s. 344 vd.; Karakoç, Genel Vergi, s. 316 vd.; Şenyüz/Yüce/Gerçek, Vergi Hukuku, s. 164 vd. Oktar, Vergi Hukuku, s. 228, 229; Öner, Vergi Hukuku, s. 101; Erhan Gümüş, “Gümrük İncelemelerinde Sonradan Kontrol Yöntemi”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S. 96, Aralık 2011, s. 170.

⁴⁹⁵ Ayrıca gümrüklü sahalarda yer alan işletmelerin gözetim ve kontrolün yapılmasını sağlama/kolaylaştırma zorunluluğu hakkında bkz. GK. m. 218 ve GY. m. 72/Ş. Ayrıca bkz. Akıncı, s. 314, 315; Üyümez/Gültekin, Denetim, s. 348.

⁴⁹⁶ Bir denetim yolu olarak gümrük gözetiminin, yerli üreticinin korunması ve ithalattan kaynaklanacak vergi kayıplarının önlenmesi amacıyla, eşyanın kıymeti bakımından birim başına asgarî bir fiyat belirlemesi olarak ortaya çıkan ve bir dış ticaret politikası önlemi olan *ithalatta gözetim uygulamasıyla* [26.01.1995 tarih ve 4067 sayılı Kanunla onaylanması uygun bulunan ve 03.02.1995 tarihli ve 95/6525 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile onaylanan Dünya Ticaret Örgütü Kuruluş Anlaşması ekinde yer alan Korunma Tedbirleri Anlaşması ile yürürlüğe giren ve Ekonomi Bakanlığı’nın yürüttüğü ithalatta gözetim ve koruma önlemleri ile karıştırılmaması gerekir. Gözetim uygulaması hakkında ayrıntılı açıklamalar için bkz. Uçak, “Gözetim Uygulaması ve Gümrük Kıymeti”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S. 97, Ocak 2012, (Gözetim), (www.lebibyalkin.com.tr, E.T.01.02.2017); Mehmet Özkoç, “Gümrük ve Gözetim Uygulaması”, **Yaklaşım Dergisi**, S. 278 Şubat 2016, E-Yaklaşım, (www.yaklasim.com, E.T. 07.10.2016); E. Bilgehan Dağkiran, “İthalatta Gözetim Uygulaması-İkincil ve Sonradan Kontrol Açısından Değerlendirilmesi”, **Gümrükte Uzman Görüş**, Y. 9, S. 28-29, Ocak-Haziran 2011, s. 43 vd.; Abdullah Özgür, “Dış Ticarete Gözetim Uygulamaları”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S. 150, Haziran 2016, (Gözetim), (www.lebibyalkin.com.tr, E.T. 01.02.2017); Şişman, Vergiyi Doğuran Olay, s. 252; Onursal, İhracat ve İthalat, s. 99. Topluluk Gümrük Kodu kapsamında gözetime ilişkin açıklamalar için bkz. Summersberger, s. 36.

yazılı belgelerin varlığının ve gerçekliğinin doğrulanması, işletmelerin hesap ve diğer kayıtlarının incelenmesi, taşıma araçlarının kontrolü, bagajların ve kişilerin yanlarında ya da üstlerinde taşıdıkları diğer eşyanın kontrolü ile resmi araştırmalar ve diğer benzeri uygulamaları” ifade etmektedir (GK. m. 3/ 13). Gümrük gözetimi ve gümrük kontrolü için yapılan bu iki tanım birlikte değerlendirildiğinde, gümrük kontrolünün aslında gümrük gözetimi kapsamında yapılan işlemler olarak nitelendirilmesi mümkündür. Ancak gümrük gözetimi, gümrük kontrolüne göre daha soyut bir süreçtir. Gümrük kontrolü kapsamında yapılacak işlemler, çoğunlukla eşyanın gümrük gözetiminde bulunduğu süreçte gerçekleştirilen ve daha somut yetkilerin verilmesini gerektiren uygulamalardır⁴⁹⁷. Gözetim ve kontrol işlemleri, gümrük işlemleri süresince eşyanın aynı kalmasını garanti altında alma amacını taşımaktadırlar⁴⁹⁸. Yükümlülerin ve ilgili kişilerin de işbirliği yapma ödevine uyum hareket etmeleri denetimler bakımından ayrı bir önem taşımaktadır. Gümrük Kanunu’nun 11’inci maddesinde yer alan işbirliği yapma ödevi, vergi ödevlilerinin vergilendirme için önemli olan olayları eksiksiz ve doğru bir şekilde açıklama ve bildikleri delilleri bildirme zorunluluğunu ifade etmektedir. Bu sayede ödevliler, vergilendirme sürecine etki ederek vergilendirmenin hukuka uygun şekilde gerçekleştirilmesinin sorumluluğunu taşımaktadır⁴⁹⁹. Yükümlünün bu ödevine uygun hareket etmemesi ve gümrük idaresi ile uyumlu çalışılmaması durumunda eşyanın

⁴⁹⁷ Örneğin Türkiye limanları arasında deniz yoluyla yapılan taşımalarda gözetim ve denetim hakkında bkz. GY. m. 72/L; gümrük gözetim ve kontrolü kapsamında işletmelerin yükümlülükleri hakkında bkz. GY. m. 72/Ş; yurt dışından gelen gönderilerinin konduğu ve genel antrepo sayılan yerlerde gözetim ve kontrol hakkında bkz. GY. m. 469. Topluluk Gümrük Kodu’nda gümrük gözetimi ve gümrük kontrolü bakımından aynı yönde olan düzenlemeler ve kontrole tâbi tutulan unsurlar bakımından eşitlik ve ölçülülük ilkelerinin göz önünde bulundurulması gerektiği hakkında yapılan değerlendirmeler için bkz. Witte/Kampf, Art. 37, Rz. 8, s. 526. Gümrük kontrolünün türleri hakkında açıklamalar için ayrıca bkz. Bekir Durusoy, “Gümrük mevzuatındaki ‘Kontrol’ Kavramları ya da Hangi Kontrol?”, **Gümrükte Uzman Görüş**, Y. 9, S. 28-29, Ocak-Haziran 2011, s. 96-98. Ayrıca bkz. Akıncı, s. 316 vd.; Üyümez/Gültekin, Denetim, s. 357 vd.

⁴⁹⁸ Topluluk Gümrük Kodu bakımından gözetim ve kontrol denetimlerinin amacı hakkında ayrıca bkz. Lux, s. 245-248; Fuchs, s. 94, vd.; Fraedrich, s. 86-88. Ayrıca bkz. Fuchs/Höfner, s. 53, 54.

⁴⁹⁹ Topluluk Gümrük Kodu’nun (Gümrük Kanunu’nun 11’inci maddesine karşılık gelen) 14’üncü maddesinde yer alan işbirliği yapma ödevine ilişkin açıklamalar için bkz. Witte/Schulmeister, Art. 14, Rz. 1, s. 223; Beck/Bendix/Huchatz, s. 82. Ayrıca bkz. Başaran Yavaşlar, Alman Vergilendirme Usulü, s. 126 vd.

gümrük gözetiminden çıkarılması sonucu doğabilmekte ve gümrük borcunun 183'üncü madde kapsamında doğması mümkün hale gelebilmektedir⁵⁰⁰.

Gümrük kontrolü, eşyanın yalnızca gümrük gözetiminde olduğu süreler içerisinde uygulanabilecek bir denetim değildir. Sonradan kontrol uygulamasında olduğu gibi eşyanın gümrük gözetiminde olmadığı durumlarda da gümrük kontrolü yapılabilmektedir⁵⁰¹. Bu özellik, gümrük gözetimi ve gümrük kontrolü yollarının birbirinden farkını ortaya koymaktadır. Gümrük gözetimi ve kontrolünün yanı sıra “risk analizi”ni de geniş anlamda denetimin bir parçası olarak görmek gerekmektedir⁵⁰².

Son olarak gümrük müfettişlerinin, gümrük müfettiş yardımcılarının, kontrolörlerin, stajyer kontrolörlerin ve gümrük idare amirlerinin denetleme yetkisini

⁵⁰⁰ İşbirliği yapma ödevine (prensibine) riayet edilmediği takdirde gümrük borcunun Topluluk Gümrük Kodu'nun 203'üncü maddesi kapsamında doğacağı hakkında açıklamalar için bkz. Witte/Wolffgang, s. 112. Gümrük gözetimi hakkında bkz. GY. m. 134; m. 440. Ayrıca bkz. Saygılıoğlu, Gümrük Vergisi, (www.yaklasim.com, E.T. 13.11.2016); Topluluk Gümrük Kodu'nda gümrük gözetimi hakkında bkz. Witte/Wolffgang, s. 61; Witte/Kampf, Art. 37; s. 525 vd.

⁵⁰¹ Bkz. Sonradan Kontrol ve Riskli İşlemlerin Kontrolü Yönetmeliği, (RG. 27.10.2008-27037). Eşyanın tesliminden sonra gerçekleştirilen ikincil kontrol ve sonradan kontrol yöntemleri hakkında bkz. Nural, s. 260- 264; İ. Hakkı Polat, “Gümrüklerde Yeni Bir Uygulama: Sonradan Kontrol”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Y. 21, S. 246, Şubat 2002, s. 99 vd.; E. Gümüş, s. 171; Üyümez/Gültekin, Denetim, s. 353 vd. Sonradan kontrol kapsamında gümrük idarelerine beyan edilmeyen muhasebe kayıtları ile sözleşme, yazışma vd. kayıtlarının da incelenmesinin amaçlandığı, bu yöntemle kontrol edilen yükümlünün ticarî yapılarının bir bütün olarak incelendiği hakkında bkz. E. Gümüş, s. 171, 172. Avrupa Birliği gümrük hukuku açısından kontrol denetiminin eşyanın genel fizikî incelemesini, eşyanın tam mı eksik mi getirildiği, gözle görülür bir kusurunun olup olmadığının tesbitini sağladığı, eşyanın özelliklerinin incelenmesini sağladığı ve özellikle eşyanın tarifedeki yerinin tesbiti ve spesifik matrahlı eşyalarda matrahın belirlenmesi açısından önem taşıması hakkında bkz. Summersberger, s. 53, 54. Topluluk Gümrük Kodu'nun 78'inci maddesinde düzenlenen beyannamenin sonradan kontrolü yöntemi ile ilgili ve taşıdığı özellikleri gereği sonradan kontrol yönteminin Genel Vergi Hukuku anlamında *inceleme* denetimine benzediği hakkında açıklamalar için bkz. Witte/Wolffgang, s. 121. Ayrıca bkz. Tschiederer, s. 57.

⁵⁰² Gümrük Yönetmeliği'nde risk analizinin “*tanımlanmış risklerin ne kadar sıklıkla ortaya çıkabileceğinin ve bunların sonuçlarının büyüklüğünün belirlenmesi için mevcut bilginin sistematik kullanımını*” ifade ettiği düzenlenmektedir (GY. m. 3/m). Risk analizi hakkında ayrıca bkz. GY. m. 67; m. 69, m. 435/ 3,4. Açıklamalar için bkz. Aliye Öztürk, “Türk Gümrük İdaresinde Risk Analizi'nden Risk Yönetimine”, **Gümrükte Uzman Görüş**, Y. 4, S. 15, Haziran 2006, s. 81 vd.; Nural, s. 46. Risk analizinin hukukî dayanağını Topluluk Gümrük Kodu'nun (Gümrük Kanunu'nun 10'uncu maddesine tekabül eden) 13'üncü maddesinden alması ve Alman ve Avrupa Birliği gümrük hukukundaki uygulaması hakkında açıklamalar için bkz. Carsten Weerth, **Der neue Zollkodex (Was sich in der Praxis ändert?)**, Bundesanzeiger Verlag, Köln 2007, (Zollkodex), s. 74 vd. Topluluk Gümrük Kodu kapsamında risk analizi hakkında açıklamalar için bkz. Witte/Kampf, Art. 37, Rz. 8, s. 526; Lux, s. 570; Fraedrich, s. 53, 54.

de eklemek gerekmektedir. Keza, bu kişiler, gümrük işlemlerini her aşamada denetlemeye yetkilidirler (GK. m. 65/3)⁵⁰³.

4. Gümrükçe Onaylanmış İşlem ve Kullanımlar

a. Genel Olarak

Gümrüğe sunulan eşyanın gümrükçe onaylanmış bir işlem ya da kullanıma tâbi tutulması bir zorunluluktur (GK. m. 46). Gümrük Kanunu'nun 3'üncü maddesinin 14'üncü sırasında yer alan tanımdan hareketle gümrükçe onaylanmış işlem ve kullanımlar eşyanın serbest dolaşıma girmesini; tâbi tutulacağı gümrük rejimlerini; gümrük bölgesi dışına yeniden ihracını ve imhasını ifade etmektedir. Bu bakımdan bu zorunluluğu, kişilere, eşyanın Gümrük Hukuku bakımından kaderini belirleme yetkisi veren bir hak olarak da değerlendirebilmek mümkündür⁵⁰⁴.

Gümrük Kanunu'nun Dördüncü Kısmı'nın Birinci Bölümü de (GK. m. 55 vd.) gümrükçe onaylanmış işlem ve kullanımlara ayrılmıştır. Eşyanın gümrükçe onaylanmış bir işlem ya da kullanıma tâbi tutulması, *“eşyanın bir gümrük rejimine tâbi tutulmasını”*; *“bir serbest bölgeye girmesini”*; *“gümrük bölgesi dışına yeniden ihracını”*; *“imhasını”* ya da eşyanın *“gümrüğe terk edilmesini”* ifade etmektedir (GK. m. 3/14). Bu belirlemeden sonra, hangi eşyaların gümrükçe onaylanmış bir işlem ya da kullanıma tâbi olabileceğini ya da olması gerektiğini belirlemek gerekmektedir. Bu kapsamda, eşyalar kategorilere ayrılmakta; ilk olarak gümrük kurallarına uygun şekilde üçüncü ülkelerden gümrük bölgesine getirilen ve serbest dolaşımda olmayan eşyalar; ikinci olarak ekonomik etkili şartlı muafiyet

⁵⁰³ Denetleme yolu hakkında bkz. GY. m. 558. Ayrıca Gümrük ve Ticaret Başmüfettişi, Gümrük ve Ticaret Müfettişi ile Gümrük ve Ticaret Müfettiş Yardımcılarının 13.01.2011 tarih ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (RG. 14.02.2011- 27846) kapsamında ticaret şirketlerinde yapacakları denetim hakkında bkz. Ufuk Ünlü, “Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca Denetlenen Ticaret Şirketlerinde Denetme Tabi İşlemler ve Denetim İlkeler” , **Yaklaşım Dergisi**, S. 247, Temmuz 2013, (E-Yaklaşım, www.yaklasim.com, E.T. 01.02.2017).

⁵⁰⁴ Topluluk Gümrük Kodu kapsamında gümrük idaresine sunulan eşya hakkında gümrükçe onaylanmış bir işlem ya da kullanım belirleme zorunluluğu hakkında bkz. Terra/Wattel, s. 211; Fuchs/Höfinger, s. 32; Witte, Vor Art. 1, Rz. 4, s. 16; Tschiederer, s. 52; Fraedrich, s. 77. Gümrükçe onaylanmış işlem ve kullanımların, gümrük bölgesine giren ve gümrük bölgesinden çıkan eşya için gerekli işlemler bütünü ifade ettiği hakkında bkz. Köksal, s. 259. Ayrıca bkz. R. Gültekin, s. 66 vd.; Nural, s. 171, 172.

düzenlemelerine⁵⁰⁵ tâbi tutulan ve ilgili rejimin sona erdirilmesi gereken, serbest dolaşımda olmayan eşyalar ve son olarak da gümrük bölgesinden getirilip gümrük idaresine sunulan ve serbest dolaşımda olan eşyalar sayılmaktadır⁵⁰⁶. Gümrükçe onaylanmış bir işlem ya da kullanıma tâbi olma bu anlamda kural olarak eşyanın gümrük statüsüyle doğrudan bağlantılıdır⁵⁰⁷.

Eşyaların gümrükçe onaylanmış bir işlem ya da kullanıma tâbi tutulabilmeleri, yükümlü tarafından gümrük beyannamesinin sunulmasına ya da bildirimde bulunulmasına bağlıdır. Gümrük rejimleri açısından beyanda bulunulması gerekmekte iken, imha ve terk açısından gümrük idaresine yapılacak yazılı bir bildirim yeterli olabilmektedir (GY m. 434).

b. Gümrük Rejimleri

(1) Genel Olarak

Gümrüklerde uygulanacak işlemler “idare, usûl, sistem ve düzen” anlamlarına gelen rejimlere tâbidir. Eşyaya duyulan ihtiyaçların farklı olması, eşyaların gümrük sınırındaki hareketlerin de çeşitliliğe sebebiyet vermektedir. Bu hareketlerin her birinin gümrük vergisi borcunu doğurmaması için belli işlem süreçlerine tâbi tutulması gerekmekte ve bu süreçler gümrük rejimleri olarak adlandırılmaktadır. Gümrük rejimi, gümrük mevzuatı çerçevesinde belirlenen kurallar, usûller, ilkeler, esaslar ve düzen içerisinde gümrük idaresinin gümrüğe konu olan faaliyetlerle ilgili gerçekleştirdiği yürütme ve uygulamaların tamamını ifade etmektedir⁵⁰⁸. İlgili rejim şartlarının ihlâl edilmesi genellikle Gümrük Kanunu’nun 182’nci ve devamı maddeleri gereğince gümrük vergisinin doğmasına da sebebiyet vermektedir. Bu bakımdan gümrükçe onaylanmış işlem ve kullanımlar arasında gümrük rejimleri önemli bir yer tutmaktadır.

⁵⁰⁵ Gümrük Kanunu’nun 79’uncu maddesinin hem a ve hem de b bendinde sınıflandırılan antrepo, şartlı muafiyet kapsamında dahilde işleme, gümrük kontrolü altında işleme ve geçici ithalat rejimlerini karşılamak üzere bu terim kullanılmıştır.

⁵⁰⁶ Thoma/Böhm/Kirchhainer, s. 30.

⁵⁰⁷ Örneğin ihracat rejiminin serbest dolaşımda olan eşyalar açısından söz konusu olabileceği; buna karşın serbest dolaşımda olmayan eşyaların serbest dolaşıma giriş rejimine tabi tutulabileceği hakkında bkz. Thoma/Böhm/Kirchhainer, s. 30.

⁵⁰⁸ B. Çelik, Gümrük, s. 91; Canitez, s. 29; Onursal, İhracat ve İthalat, s. 218, 219.

Gümrük rejimleri, dış ticaret politikasının bir gereği olarak görülmesinin yanı sıra gümrük mevzuatının uygulanmasına yönelik pratik yöntemler olarak da nitelendirilmektedir⁵⁰⁹. Bu yöntemler zaman içerisinde hızlı ulaşım, iletişim, teknolojik gelişme ve küreselleşme olgusu ile çeşitlenerek daha karmaşık hale gelmiştir. Bu nedenle daha önceden ithalat, ihracat ve transit rejiminden ibaret olan gümrük rejimlerine günümüzde, ekonomik içerikli yeni gümrük rejimleri eklenmiştir⁵¹⁰. Gümrük Kanunu'nun 58'inci ve devamı maddelerinde gümrük rejimleri düzenlenmektedir⁵¹¹. Kanunda gümrük rejimleri, “*ekonomik etkili*” ve “*ekonomik etkili olmayan*” gümrük rejimleri olmak üzere iki başlıkta sınıflandırılmaktadır. Bu çalışma kapsamında da bu ayırım benimsenmektedir.

(2) Ekonomik Etkili Olmayan Gümrük Rejimleri

Ekonomik etkili olmayan gümrük rejimleri, serbest dolaşıma giriş, transit ve ihracat rejimlerinden oluşmaktadır. Serbest dolaşıma giriş rejiminde⁵¹² eşyanın ithalinde ödenmesi gereken gümrük vergilerinin tahsil edilerek serbest dolaşıma sokulması; ihracat rejiminde⁵¹³ varsa ihracat vergilerinin ödenmesi suretiyle serbest

⁵⁰⁹ Bu nedenle gümrük rejimlerinin dış ticaret teorisinin (international economics) inceleme kapsamı dışında kaldığı ve dış ticaret teorisi ile ilgili eserlerde (özellikle Amerikan kaynaklı) gümrük rejimlerinden söz edilmediği ve fakat gümrüklerle ilgili geleneksel kitaplarda (özellikle Fransızca kaynaklı) gümrük rejimlerine geniş yer verildiği hakkında bkz. Tuncer, Gümrük, s. 349.

⁵¹⁰ Tuncer, Gümrük, s. 349.

⁵¹¹ Gümrük rejimleri, Topluluk Gümrük Kodu'nun 79'uncu ve devamı maddelerine paralel olarak düzenlenmektedir. Gümrük rejimlerine 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nda 1615 sayılı Gümrük Kanunu'ndan daha geniş ve ayrıntılı yer verildiği hakkında bkz. Tuncer, Gümrük, s. 350.

⁵¹² Serbest dolaşıma giriş rejimine ilişkin düzenlemeler için bkz. GK. m. 74-78; GY. m. 204-211. Açıklamalar için bkz. Tuncer, Gümrük, s. 357, 358; Selen, Gümrük İşlemleri, s. 68 vd.; Nural, s. 265 vd.; Köksal, s. 272, 273; Çıldır/Denizhan, s. 65; Canitez, s. 63; Terzi, Dış Ticaret, s. 170 vd.; Onursal, İhracat ve İthalat, s. 258 vd. Topluluk Gümrük Kodu'nun 79'uncu ve devamı maddelerinde düzenlenen serbest dolaşıma giriş rejimi hakkında açıklamalar için bkz. Terra/Wattel, s. 227, 228; Witte/Alexander, Art. 79, Rz. 1, s.778 vd.; Witte/Wolffgang, s. 135,-137; Holler, s. 26; Lux, s. 285; Summersberger, s. 59; Möller, s. 101, 102; Tschiederer, s. 62.

⁵¹³ İhracat rejimine ilişkin düzenlemeler için bkz. GK. m. 150, 151; GY. m. 340, 415-418; 22.12.1995 tarih ve 95/7623 sayılı İhracat Rejimi Kararı (RG.6.1.1996 – 22515). İhracat rejimine ilişkin açıklamalar için bkz. Tuncer, Gümrük, s. 364; Nural, s. 486 vd.; Selen, Gümrük İşlemleri, s. 79 vd.; Yiğit Şakar, s. 218; Köksal, s. 283; Canitez, s. 32 vd.; Terzi, Dış Ticaret, s. 196; Onursal, İhracat ve İthalat, s. 242 vd. Topluluk Gümrük Kodu bakımından açıklamalar için bkz. Terra/Wattel, s. 228; Witte/Wolffgang, s. 274 vd.; Holler, s. 30; Thoma/Böhm/Kirchhainer, s. 34; Lux, s. 421; Summersberger, s. 87 vd.; Tschiederer, s. 64; Fraedrich, s. 283 vd.

dolaşımdan çıkarılması; transit rejiminde⁵¹⁴ ise, kural olarak ödenmesi gereken vergilerin teminata bağlanarak ve eşyanın iki gümrük idaresi arasında hiçbir değişime uğramayacak ve gümrük statüsünü değiştirmeyecek şekilde taşınması söz konusu olmaktadır. Bu bakımdan söz konusu rejimler arasında -ekonomik etkili gümrük rejimlerinde olduğu gibi- ortak özelliklerini bulabilmek güçlük arz etmektedir. Bununla birlikte ekonomik etkili olmayan rejimlerde, eşyaların gümrük gözetiminde kaldıkları süre boyunca tarifelerini değiştirecek; eşyanın niteliğini, niceliğini değiştirip dönüştürecek ya da eşya üzerinde katma değer yaratacak herhangi bir işlemin söz konusu olmadığı görülmektedir. Bu bakımdan serbest dolaşıma giriş rejiminin özel bir görünüşünü ifade eden ve önceden izin alınmasını gerektiren nihaî kullanım amacıyla serbest dolaşıma giriş rejiminin ekonomik etkili gümrük rejimlerine yaklaştığını söyleyebilmek mümkündür. Ancak kanundaki düzenleniş açısından bakıldığında ekonomik etkili olmayan bir gümrük rejimi olarak değerlendirmek gerekmektedir. Transit rejiminin de aynı zamanda bir şartlı muafiyet sistemi sayılıyor olması, niteliği bakımından şüpheye düşürüyor gibi görülse de, rejim kapsamında normal şartlar altında tahakkuk etmesi gereken vergilerin, eşyanın herhangi bir değişime, dönüşüme uğramadan çıkış gümrük idaresine ulaştırma şartına bağlı olarak teminata bağlanıyor olması rejimin ekonomik etkili olmadığını ortaya koymaktadır.

Gümrük rejimleri arasında, rejimin ekonomik etkili olup olmaması yönünden ya da rejimlerin şartlı muafiyet düzenlemesi içerip içermemesi bakımından ayrıma tâbi tutulması büyük bir amaca hizmet etmemektedir. Kural olarak ekonomik etkili gümrük rejimleri ile şartlı muafiyet sistemi getiren gümrük rejimleri birbiri ile örtüşmektedir. Çünkü vergilerin tahsil edilmeden teminata bağlandığı her rejim aslında ekonomik yönden etkilidir. Yine vergilerin tahsil edilmemesini bir şarta

⁵¹⁴ Transit rejimine ilişkin düzenlemeler için bkz. GK. m. 84-91; GY. m. 212-307; Bakanlar Kurulu'nun 16.01.1985 tarih ve 85/8993 sayılı kararı ile yürürlüğe giren TIR Karneleri Himayesinde Uluslararası Eşya Taşımasına Dair Gümrük Sözleşmesi (RG. 31.03.1985-18711). Transit rejimine ilişkin açıklamalar için bkz. B. Çelik, Gümrük, s. 95; Tuncer, Gümrük, s. 358, 359; Yerci, İthalatta KDV, s. 217-220; Selen, Gümrük İşlemleri, s. 120 vd.; Nural, s. 298 vd; Canitez, s. 155 vd.; Gerçek, Teminat, s. 187; Çıldır/Denizhan, s. 280, Ayhan Kırdar, "Transit Rejiminde Kafa Karıştıran Konular", **Gümrük ve Ticaret Dünyası**, S. 93, Y. 2017/2, (Transit),s. 16 vd.; Terzi, Dış Ticaret, s. 161 vd; Onursal, İhracat ve İthalat, s. 291, 292. Topluluk Gümrük Kodu'nun 91-97'inci maddelerinde düzenlenen transit rejimi hakkında açıklamalar için bkz. Terra/Wattel, s. 228-23; Witte/Wolfgang, s. 148 vd.; Lux, s. 303, 304; Summersberger, s. 63vd.; Holler, s. 26; Thoma/Böhm/Kirchhainer, s. 32; Tschiederer, s. 66; Fraedrich, s. 207 vd.

bağlayan her düzenleme de şartlı muafiyet düzenlemesidir. Transit rejimi ekonomik etkili olmayan ve ancak şartlı muafiyet düzenlemesi içeren bir gümrük rejimi olması itibariyle istisnaî bir nitelik taşımaktadır⁵¹⁵. Aynı şekilde nihaî kullanım nedeniyle serbest dolaşıma giriş rejimi⁵¹⁶ de ekonomik etkili olmaması ve fakat şartlı muafiyet sağlaması nedeniyle diğer bir istisna olarak değerlendirilebilir.

(3) Ekonomik Etkili Gümrük Rejimleri

Ekonomik etkili gümrük rejimleri, Avrupa Birliği gümrük mevzuatı ile uyumlaştırılması gereken konulardan biridir⁵¹⁷. Ekonomik etkili gümrük rejimleri sayesinde üretimde bir genişleme, ihracatın artırılması ya da yabancı girdilerden oluşan ürünün doğrudan ithali yerine, imal edilen üründe yerli ve yabancı girdilerin kullanılması suretiyle ülke ekonomisinin genişlemesi sağlanmaktadır. Bu amaçların gerçekleştirilmesi için ekonomik etkili gümrük rejimlerinde gümrük vergilerinden muafiyet tanınmakta; ancak bu muafiyet mutlak bir muafiyet değil, rejim şartlarının ve rejim amaçlarının gerçekleştirilmesi halinde tanınan (şartlı) bir muafiyet olmaktadır. Bu nedenle ekonomik etkili gümrük rejimleri “*şartlı muafiyet düzenlemeleri*” olarak da adlandırılmaktadır⁵¹⁸. Bununla beraber, ekonomik etkili

⁵¹⁵ Açıklamalar için bkz. Nural, s. 276.

⁵¹⁶ Bkz. GK. m. 77. Nihai kullanım amacıyla serbest dolaşıma giriş rejimi hakkında açıklamalar için bkz. Nural, s. 269, 270. Topluluk Gümrük Kodu’nun 82’inci maddesi kapsamında açıklamalar için bkz. Witte/Wolffgang, s. 142; Lux, s. 293; Summersberger, s. 60.

⁵¹⁷ Ekonomik etkili gümrük rejimi kavramının ilk kez 26.03.1995 tarih ve 1/95 sayılı Ortaklık Konseyi Kararı’nın 26’ncı maddesi ile yazılı hale getirildiği; Avrupa Birliği gümrük mevzuatının temelini oluşturan 2913/92 (ECC) Konsey Yönetmeliği (Gümrük Kodu) ve 2454/93 (ECC) Komisyon Yönetmeliği’nde düzenlendiği hakkında bkz. Ali Nural ve Remzi Akçin, **Ekonomik Etkili Gümrük Rejimleri**, Zemin Danışmanlık ve Eğitim Hizmetleri, Yayın No: 1, İstanbul 1996, s. 1

⁵¹⁸ Nural/Akçin, s. 1. Bununla beraber, ekonomik etkili gümrük rejimlerinin üçüncü ülkelerle olan dış ticarete geçerli olacağı; sadece gümrük vergileri (KDV hariç) dikkate alındığında AB ile olan dış ticarete ekonomik etkili gümrük rejimlerinin işlemeyeceği; AB ile Türkiye arasındaki dış ticaret ilişkilerine A. TR belgeleri açısından bakmak gerektiği; AB menşeli olup A. TR belgesi kapsamı eşyanın gümrük vergilerinden muaf olması ve AB’de serbest dolaşımda bulunan eşya statüsünde bulunması nedeniyle dahilde işleme, gümrük kontrolü altında işleme rejimine tâbi tutulamayacağı; aynı şekilde Türk menşeli eşyanın A. TR belgesiyle AB’ye sevk edilip bir işçiliğe tâbi tutulmasının da AB’deki işçiliğin vergiye tâbi olmaması nedeniyle bu eşyanın hariçte işleme rejimine tâbi tutulmasının söz konusu olmadığı; ancak üçüncü ülkeden ithal edilen ve dahilde işleme rejimine tâbi tutulan eşyanın AB’ye sevkinde muafiyetten yararlanması için A. TR belgesinin düzenlenmesi ve bunun için eşyanın serbest dolaşımda olması gerektiği, bu nedenle AB’ye ihraç edilecek dahilde işleme rejimi kapsamı eşyanın üçüncü ülke menşeli girdilerinin gümrük vergilerinin tahsilinin gerektiği hakkında bkz. Nural/Akçin, s. 6; Öncü, s. 92-94.

gümrük rejimlerinden beklenen faydanın sağlanması için gümrük bölgesi içerisindeki üreticilerin temel ekonomik çıkarlarının olumsuz etkilenmemesi; rekabet şartlarının bozulmaması veya ekonominin zor duruma sokulmaması gerekmektedir⁵¹⁹.

Ekonomik etkili gümrük rejimleri, gümrük antrepo rejimi⁵²⁰, dahilde işleme⁵²¹, gümrük kontrolü altında işleme⁵²², geçici ithalat⁵²³ ve hariçte işleme rejimlerinden⁵²⁴ oluşmaktadır⁵²⁵.

⁵¹⁹ Nural/Akçin, s. 4. Avrupa Birliği gümrük hukuku bakımından dahilde işleme rejimi kapsamında yapılan aynı tesbit için bkz. Witte/Wolffgang, s. 202. Ayrıca bkz. Summersberger, s. 61, 62.

⁵²⁰ Gümrük antrepo rejimine ilişkin düzenlemeler için bkz. GK. m. 93-107; GY. m. 328-348. Antrepo rejimi hakkında açıklamalar için bkz. B. Çelik, Gümrük, 101 vd.; Tuncer, Gümrük, s. 360; Nural/Akçin, s. 2, 3; Yerci, İthalatta KDV, s. 206-209; Saygılıoğlu/Gerçek, s. 164,165; Derdiyok, s. 128 - 130; Selen, Gümrük İşlemleri, s. 108 vd.; Dölek, Gümrük İşlemleri, s. 195; Canitez, s. 133; Terzi, Dış Ticaret, s. 166 vd.; Onursal, İhracat ve İthalat, s. 293, 294. Topluluk Gümrük Kodu bakımından açıklamalar için bkz. Terra/Wattel, s. 231; Reginhard Henke ve Peter Witte, **Das Zollager**, C.H. Beck'sche Verlagsbuchhandlung, München 1996, s. 17; Witte/Henke, Vor. Art. 98, Rz. 1, s. 959; Witte/Wolffgang, s. 175; Summersberger, s. 66 vd.; Thoma/Böhm/Kirchhainer, s. 32; Tschiederer, s.71; Fraedrich, s. 217 vd.

⁵²¹ Dahilde işleme rejimine ilişkin düzenlemeler için bkz. GK. m. 108-122; GY. m. 349-369; 2005/8391 sayılı Dahilde İşleme Rejimi Kararı (RG. 27.01.2005-25709). (Şartlı muafiyet sistemi ve geri ödeme sistemi kapsamında) dahilde işleme rejimine ilişkin açıklamalar için bkz. Tuncer, Gümrük, s. 362, 363; Nural/Akçin, s. 2 ve 25-32; Yerci, İthalatta KDV, s. 215-217; Selen, Gümrük İşlemleri, s. 86 vd.; Sabri Odak, "Dahilde İşleme Rejimi ve Uygulaması", **Mali Çözüm Dergisi**, S. 55, Nisan-Mayıs-Haziran 2001, (<http://eski.ismmmo.org.tr/yayinlar.asp>, E.T. 18.02.2018); Talha Apak, "Dahilde İşleme Rejimi Kararı ve Tebliği İle İhracatın Devletçe Desteklenmesinin Usul ve Esasları", **Mali Çözüm Dergisi**, S. 68, Temmuz-Ağustos-Eylül 2004, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/68MaliCozum/10%20talha%20apak.pdf>, E.T. 18.02.2018; S. Kaya, s. 113, 114; Köksal, s. 297-299; Çıldır/Denizhan, s. 316, Canitez, s. 99, 100; Abdullah Takım ve Ş. Mustafa Ersungur, "Dahilde İşleme Rejimi: İhracat ve İthalat Üzerinde Etkileri", **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt. 24, S. 2, 2010, s. 291, 292; Terzi, Dış Ticaret, s. 185 vd.; Güliden Şişman, "Dahilde İşleme Rejiminin Vergisel Avantajları ve İhlali", **Journal of Current Researches on Social Sciences**, Y. 2017, Volume, 7, Issue, 4, (Dahilde İşleme), s. 267-269; Emine Sevcan Artun ve Özgecan Gök, "Bazı Ekonomik Etkili Gümrük Rejimlerine İlişkin Hükümlerin İhlali İçin Belirlenen Yaptırımın Anayasa'ya Uygunluğu (Hukuk Devleti ve Ölçülülük İlkesi Özelinde Bir Değerlendirme)", **Ceza Hukuku Dergisi**, Y. 12, S. 35, Aralık 2017, s. 161-165; Onursal, İhracat ve İthalat, s. 294 vd. Topluluk Gümrük Kodu bakımından açıklamalar için bkz. Terra/Wattel, s. 232; Lux, s. 259; Summersberger, s. 71 vd.; Thoma/Böhm/Kirchhainer, s. 33; Tschiederer, s. 79; Fraedrich, s. 223 vd.

⁵²² Gümrük kontroü altında işleme rejimine ilişkin düzenlemeler için bkz. GK. m. 123-127; GY. m. 370-375. Gümrük kontrolü altında işleme rejimine ilişkin açıklamalar için bkz. Tuncer, Gümrük, s. 363; Nural/Akçin, s. 74; Yerci, İthalatta KDV, s. 217; Selen, Gümrük İşlemleri, s. 96 vd.; Hakan Uçak, "Gümrük Kontrolü Altında İşleme Rejimi", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S. 116, Ağustos 2013, (GKAİR.), s. 285-290; S. Kaya, s. 117, 118; Köksal, s. 304-306; Canitez, s. 205, 206; Nural, s. 415 vd.; Terzi, Dış Ticaret, s. 192 vd.; Artun/Gök, s. 166-170; Onursal, İhracat ve İthalat, s. 303. Gümrük kontrolü altında işleme rejiminin vergi açısından sağladığı avantajlar hakkında ayrıca bkz. Cahit Yerci, "Vergi Avantajı Getiren Bir Olanak: Gümrük Kontrolü Altında İşleme", **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 150, Mart 2001, (GKAİR.), s. 35, 36. Topluluk Gümrük Kodu'nun 130'uncu maddesinde gümrük kontrolü altında işleme rejimi hakkında açıklamalar için bkz. Terra/Wattel, s. 233; Witte/Wolffgang, s. 226 vd.; Witte, Art. 130, s. 1125 vd.; Summersberger, s. 76 vd.; Holler, s. 28, Thoma/Böhm/Kirchhainer, s. 33; Tschiederer, s. 82; Fraedrich, s. 235.

Bütün ekonomik etkili gümrük rejimlerinden yararlanmak için veya bu rejimlerin uygulanması için usûl bakımından üç şartın yerine getirilmesi gerekmektedir. Öncelikle ekonomik etkili gümrük rejimlerinin uygulanması için bir izin alınması (GK. m. 80 vd.)⁵²⁶; gümrük vergilerinin teminata bağlanması⁵²⁷; rejim hak sahiplerinin izlenebilir idarî ve/veya muhasebe kaydının olması gerekmektedir. Ayrıca özel bilgi ve sıkı takip gerektirdiği için bu işlemlerin yapılmasının yetki verilmiş denetleyiciler ya da gümrük idareleri eliyle yürütülmesi gerekmektedir⁵²⁸.

⁵²³ Geçici ithalat rejimine ilişkin düzenlemeler için bkz. GK. m. 128-134; GY. m. 415-470 ve ayrıca 31.03.2004 tarih ve 5108 sayılı Geçici İthalat Sözleşmesi'nin Onaylanmasının Uygun Bulunmasına Dair Kanun (RG. 7.4.2004-25426) ile yürürlüğe giren Geçici İthalat Sözleşmesi. (Tam ve kısmî muafiyet suretiyle) geçici ithalat rejimine ilişkin açıklamalar için bkz. Tuncer, Gümrük, s. 363, 364; Nural/Akçin, s. 85; Yerci, İthalatta KDV, s. 211-215; Selen, Gümrük İşlemleri, s. 114 vd.; Demet Erol, "Geçici İthalat Rejimi ve İşleyişi", **Gümrükte Uzman Görüş**, Y. 4, S. 11-12, Nisan-Eylül 2005, s. 17 vd.; Hakan Uçak, "Geçici İthalat Rejiminde Gümrük Kıymeti ve KDV Matrahı", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S. 79, Temmuz 2010, (Geçici İthalat-Kıymet), s. 206; Kaya/Ayluçtarhan, Geçici İthalat-Kiralama, (E- Yaklaşım, www.yaklasim.com, E.T. 07.11.2016); Köksal, s. 312-314; M. Mete Uslu, "Geçici İthalat Rejiminin Vergisel Boyutu", **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 263, Temmuz 2003, s. 29; Gerçek, Teminat, s. 195; Canitez, s. 138-150; Çıldır/Denizhan, s. 312; Terzi, Dış Ticaret, s. 180 vd.; Artun/Gök, s. 170-174; Onursal, İhracat ve İthalat, s. 303, 304. Topluluk Gümrük Kodu'nun 137 ilâ 144'üncü maddelerinde yer alan geçici ithalat rejimine ilişkin açıklamalar için bkz. Terra/Wattel, s. 233; Witte/Wolffgang, s. 234, 235; Summersberger, s. 79 vd.; Holler, s. 29; Thoma/Böhm/Kirchhainer, s. 33; Tschiederer, s. 75; Fraedrich, s. 237 vd.

⁵²⁴ Hariçte işleme rejimine ilişkin düzenlemeler için bkz. GK. m. 135-149; GY. m. 395-414; 2007/11864 sayılı Hariçte İşleme Rejimi Kararı (RG. 5.4.2007-26484). Hariçte işleme rejimine ilişkin açıklamalar için bkz. Tuncer, Gümrük, s. 364; Nural/Akçin, s. 128, 129; Selen, Gümrük İşlemleri, s. 101 vd.; S. Kaya, s. 118-120; Canitez, s. 122 vd.; Köksal, s. 316 vd.; Nural, s. 454 vd.; Gerçek, Teminat, s. 200; Terzi, Dış Ticaret, s. 205 vd.; Onursal, İhracat ve İthalat, s. 304 vd. Avrupa Birliği gümrük hukuku bakımından ayrıca bkz. Terra/Wattel, s. 232; Thoma/Böhm/Kirchhainer, s. 34; Lux, s. 257-259 ve 403; Summersberger, s. 83 vd.; Holler, s. 29; Tschiederer, s. 84; Fraedrich, s. 247 vd.

⁵²⁵ Ekonomik etkili gümrük rejimlerinin değişik sınıflandırmalara tâbi tutulabileceği hakkında bkz. Nural/ Akçin, s. 1.

⁵²⁶ Bkz. GK. m. 80; GY. m. 309 vd. ve Ek-56. Tüm ekonomik etkili gümrük rejimleri açısından ortak olan izin sürecine ilişkin açıklamalar için bkz. Nural, s. 278 vd. Topluluk Gümrük Kodu kapsamında ekonomik etkili gümrük rejimlerinde aranan izin hakkında açıklamalar için bkz. Lux, s. 260; Summersberger, s. 62, 63. Ancak gümrük idarelerinin işlettiği antrepo örneğinde olduğu gibi bazı durumlarda iznin aranmaması da söz konusu olabilmektedir. Avrupa Birliği gümrük hukuku bakımından bkz. Lux, s. 260.

⁵²⁷ İlgili rejimi düzenleyen kurallar arasında yer alan ve teminat gerektirmeyen durumlar hakkında ayrıca bkz. Nural/Akçin, s. 6; Nural, s. 332; Gerçek, Teminat, s. 186. Ayrıca geçici ithalat rejimi ile dahilde işleme rejiminde işlem görmüş ürün veya ithal eşyası için gümrük yükümlülüğünün doğması halinde ithalat vergilerine ek olarak Gümrük Kanunu'nun 207'nci maddesi uyarınca belirlenecek gecikme zammı oranında faiz tahsil edilmektedir. Açıklamalar için bkz. Nural, s. 283.

⁵²⁸ Nural/Akçin, s. 5; Nural, s. 277. Topluluk Gümrük Kodu'nun 84 ilâ 90'ıncı maddeleri arasında düzenlenen ekonomik etkili gümrük rejimleri açısından uygulanması gereken ortak kurallar ve istisnaları hakkında açıklamalar için bkz. Lux, s. 260.

c. Gümrükçe Onaylanmış Diğer İşlemler ve Kullanımlar

(1) Genel Olarak

Gümrük Kanunu'nun gümrükçe onaylanmış diğer işlem ve kullanım şekilleri başlıklı üçüncü bölümde, 152'nci ve devamı maddelerinde, eşyanın serbest bölgelere giriş ve çıkışı ile yeniden ihraç, imha ve terk hükümleri sırasıyla düzenlenmektedir. Bu işlem ve kullanımlar açısından eğer bir gümrük rejimi ile bağlantılı olarak uygulanmaları söz konusu değil ise, beyanda bulunma zorunluluğu kural olarak bulunmamaktadır⁵²⁹.

(2) Serbest Bölgeler

Serbest bölgeler, değişik tanımlamalar göz önünde bulundurularak en geniş şekilde, *“bir ülkenin egemenlik sınırları içerisinde yer almasına rağmen, çeşitli ekonomik amaçlarla dış ticaret, vergi ve gümrük mevzuatının uygulanması bakımından gümrük bölgesi dışında kabul edilen, üretim montaj, işleme, depolama, ambalajlama, sergileme, sigortacılık, bankacılık gibi ekonomik faaliyetlerin yapıldığı, sınırları kanunla belirlenmiş ve özel statüye tâbi, çoğunlukla işlek limanlar çevresinde kurulan özel ticaret ve endüstri alanları”* şeklinde tanımlanmaktadır⁵³⁰. Gümrük mevzuatının uygulanması açısından ise, serbest bölgeler, gümrük bölgesi içerisinde yer alan ve serbest bölge olmasına izin verilmiş, gümrük bölgesinin diğer kısımlarından yer bakımından ayrılmış alanlardır⁵³¹. Eşyaların bir serbest bölgeye

⁵²⁹ Avrupa Birliği gümrük hukuku kapsamında açıklamalar için bkz. Tschiederer, s. 53; Fraedrich, s. 78.

⁵³⁰ Tanım(lar) için bkz. Recep Pekdemir ve Nazlı Kepçe, “Serbest Bölgelerde Kazançlar ve Vergilendirilmesi”, **Mali Çözüm Dergisi**, S. 58, Ocak-Şubat-Mart 2002, (<http://eski.ismmmo.org.tr/yayinlar.asp>, E.T. 18.02.2018); Taylar, Serbest Bölgeler, s. 8; Yiğit Şakar, s. 24, 25. Ayrıca serbest bölgeler her ne kadar gümrük mevzuatı içerisinde inceleniyor olsa da, bu konunun aslında bizzat kendisine yönelik bir mevzuat çeşitliliğinin bulunduğu; serbest bölgelerin kuruluş amaçları, tarihi gelişimi; idarî yapısı ve amaçları hakkında açıklamalar için bkz. Tuncer, Vergi I, s. 528 vd.; Taylar, Serbest Bölgeler, s. 5-57; Canitez, s. 181-187; Öncü, s. 88.

⁵³¹ “Serbest bölgeler, Türkiye Gümrük Bölgesinin parçaları olmakla beraber;
a) Serbest dolaşımda olmayan eşyanın herhangi bir gümrük rejimine tabi tutulmaksızın ve serbest dolaşıma sokulmaksızın, gümrük mevzuatında öngörülen haller dışında kullanılmamak ya da tüketilmemek kaydıyla konulduğu, ithalat vergileri ile ticaret politikası önlemlerinin (...) uygulanması bakımından, Türkiye Gümrük Bölgesi dışında olduğu kabul edilen;

girmesi Gümrük Kanunu'nun 3'üncü maddesinin 14'üncü fıkrasına göre gümrükçe onaylanmış bir işlem ya da kullanımdır. Hukukî temelini çizen düzenlemeler ise, Gümrük Kanunu'nun 152 ilâ 162'nci maddeleri arasında yer almaktadır⁵³². “Serbest bölgelerin sınırları ile giriş ve çıkış noktaları gümrük idarelerinin gözetimine tâbidir” (GK. m. 153/1). Bu bakımdan gözetim (GK. m. 36) ve bunun doğal sonucu olarak kontrol denetimine ilişkin genel kurallar eşyaların serbest bölgelere girişinde ya da serbest bölgelerden çıkışında uygulanabilmektedir⁵³³. Öte yandan gümrük idarelerinin denetim yetkisi saklı kalmak kaydıyla serbest bölgelerin kurulma ve işleyiş amaçları nedeniyle buralara giren eşyaların sunulmasına ve beyanname verilmesine gerek bulunmamaktadır⁵³⁴. Gümrük Kanunu'nun 153'üncü maddesinin 2'nci fıkrası, 158 ve 159'uncu maddeleri ile Gümrük Yönetmeliği'nin 665'inci maddesi kapsamında serbest bölgelerin içerisinde gümrük idaresi tarafından denetimler gerçekleştirilmektedir⁵³⁵. Serbest bölgelerle ilgili düzenlemeler yalnızca Gümrük Kanunu'nda yer almamaktadır. 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'ndaki⁵³⁶ ve bu kanuna dayanılarak getirilen ikincil düzenlemeler serbest bölgeler bakımından gerçekleştirilecek gümrük işlemleri bakımından göz önünde bulundurulmaktadır⁵³⁷.

b) Serbest dolaşımdaki eşyanın, bir serbest bölgeye konulması nedeniyle normal olarak eşyanın ihracına bağlı olanaklardan yararlandığı; yerlerdir.” (GK. m. 152). Ayrıca bkz. Köksal, s. 260; Öncü, s. 88, 89; Terzi, Dış Ticaret, s. 211. Serbest bölgelerdeki eşyaların gümrük bölgesi dışında sayılması hakkında bkz. Fuchs/Höfinger, s. 31.

⁵³² Topluluk Gümrük Kodu'nda ise, serbest bölgeler ile ilgili düzenlemenin 166 ilâ 181'inci maddeler arasında yer aldığı; bununla birlikte Modernize Gümrük Kodu'na geçilmesi ile birlikte serbest bölgelere girişin artık özel bir gümrükçe onaylanmış işlem ve kullanım sayılmayacağı; antrepo rejimi ile geçici depolamanın yanında özel bir depolama aracı olarak değerlendirileceği hakkında bkz. Witte/Wolffgang, s. 292. Ayrıca bkz. Terra/Wattel, s. 232.

⁵³³ Topluluk Gümrük Kodu kapsamında yapılan değerlendirme için bkz. Witte/Wolffgang, s. 293; Tschiederer, s. 89.

⁵³⁴ Ancak bir serbest bölgeye girmesi ile sona erecek bir gümrük rejimine tâbi tutulan eşyalar; geri verme ve kaldırma işleminin uygulanacağı durumlar ve serbest bölgelere konulmak suretiyle ihracata ilişkin imkânlardan yararlanacak eşyalar ile dış ticaret politikası açısından izlenmesi gereken eşyaların gümrük idaresine duruma göre sunulması, beyan edilmesi ya da bildirilmesi gerekebilmektedir. 155'inci madde kapsamında açıklamalar için bkz. Nural, s. 502.

⁵³⁵ Bkz. Rıza Mehmet Korkmaz, “Serbest Bölgelerde Gümrük Denetimi”, **Yaklaşım Dergisi**, Y. 9, S. 98, Şubat 2001, s. 63. Ayrıca bkz. Umman Hamitoğulları, “Yeni Gümrük Kanunu ve Serbest Bölgeler”, **Yaklaşım Dergisi**, Y. 8, S. 87, Mart, 2000, (Serbest Bölgeler), s. 59.

⁵³⁶ 6.6.1985 tarih ve 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu, (RG. 15.6.1985 - 18785)

⁵³⁷ Serbest Bölgeler Kanunu ile Gümrük Kanunu'nda yer alan düzenlemelerin uyumlaştırılması gereği hakkında bkz. Korkmaz, s. 66, 67. Serbest Bölgeler Kanunu ile Gümrük Kanunu'nun uyumun sağlanmaya çalışıldığı hakkında bkz. C. Bozkurt, Serbest Bölgede Tüketim, s. 170. Olması gereken hukuk bakımından Serbest Bölgeler Kanunu'nun kaldırılması ve düzenlemelerin yalnızca Gümrük Kanunu'nda yapılması gerektiği hakkında bkz. Nural, s. 497. Ayrıca bkz.

(3) Yeniden İhraç

Eşyanın gümrük bölgesinden yeniden ihracı serbest dolaşıma girmemiş, başka bir gümrükçe onaylanmış işlem ya da kullanıma tâbi tutulmamış eşyalar ile antrepo rejimi, dahilde işleme rejimi gibi ekonomik etkili gümrük rejimlerine konu olan eşyalar bakımından uygulanabilen gümrükçe onaylanmış bir işlemdir⁵³⁸. Bu kapsamda gümrük kontrolü vasıtasıyla eşyanın aslında serbest dolaşıma girmemesi gerektiği sonucuna varılmış olması ya da ekonomik etkili gümrük rejimlerinin sonlandırılması bakımından eşyanın ihracının yeniden ihracat hükümlerine göre gerçekleştirilmesi gerekmektedir⁵³⁹. Her iki durum açısından da yeniden ihracata ilişkin hükümlerin temelinde yatan ekonomik sebep, eşyanın serbest dolaşıma gir(e)miyor olmasıdır⁵⁴⁰.

(4) İmha ve Terk

Birbirinden farklı nitelikte gümrükçe onaylanmış bir işlem ve kullanım sayılan imha ve terk Gümrük Kanunu'nun 164'üncü maddesinde düzenlenmektedir. Eşyanın imhası, ortadan kaldırılmasını, tamamen yok edilmesini ifade etmektedir. Bu işlem sonucunda eşya temel fonksiyon ve özelliğini yitirmekte, artık ekonomik

Pekdemir/Kepçe, (<http://eski.ismmmo.org.tr/yayinlar.asp>, E.T. 18.02.2018); Terzi, Dış Ticaret, s. 211 vd.

⁵³⁸ “*J.Serbest dolaşımda olmayan eşyanın, Türkiye Gümrük Bölgesinden yeniden ihracı mümkündür.*

2. Ticaret politikası önlemleri dahil olmak üzere, eşyanın ihracı için öngörülen işlemler, gerektiğinde yeniden ihraç edilecek eşyaya da uygulanır.

Serbest dolaşımda olmayan eşyanın, Türkiye Gümrük Bölgesinde ihracata ilişkin ticaret politikası önlemlerinin uygulanmayacağını öngören şartlı muafiyet içeren bir gümrük rejimine tabi tutulabileceği haller, yönetmelikle belirlenir.” (GK. m. 163). Topluluk Gümrük Kodu’nun 182’nci maddesi kapsamında açıklamalar için bkz. Terra/Wattel, s. 226; Lux, s. 449; Thoma/Böhm/Kirchhainer, s. 31; Tschiederer, s. 92. Ayrıca bkz. Köksal, s. 260; Canitez, s. 221.

⁵³⁹ Topluluk Gümrük Kodu kapsamında açıklamalar için bkz. Holler, s. 31; Thoma/Böhm/Kirchhainer, s. 31. Ayrıca Gümrük Kanunu’nun 163’üncü maddesi kapsamında açıklamalar için bkz. Nural, s. 515.

⁵⁴⁰ Örneğin Asya’daki bir ülkeden konteynera yüklenen ayakkabıların gümrük bölgesinde yer alan (Hamburg) limana indirilmesi ve oradaki gümrük idaresine sunulması; Topluluk Gümrük Kodu’nun 42’nci maddesi (Gümrük Kanunu’nun 41’inci maddesine karşılık gelen düzenleme) kapsamında gerçekleşen inceleme/numune alma aşamasında alıcının, yanlış ya da sipariş ettiği farklı modelde ayakkabıların gönderilmiş olduğunu tesbit etmesi ve ayakkabıları göndericiye iade etmek istemesi durumunda yeniden ihracat hükümlerine göre hareket edeceği hakkında bkz. Thoma/Böhm/Kirchhainer, s. 31. Ayrıca bkz. Tschiederer, s. 92.

açından hiçbir anlamı ve yararı kalmamaktadır⁵⁴¹. Eşyanın imha edilmesi, gümrük statüsünü etkilemektedir. Buna göre imha edilen eşya artık serbest dolaşımda olmayan eşya olarak nitelendirilmektedir (GK. m. 213/2-c.3). Serbest bölgelerde bulunan eşyalar, kişilerin gümrük idarelerinin gerekli gördüğü tüm bilgileri vermeleri durumunda imha edilebilmektedir (GK. m. 157/1-g). Eşyanın imhası, ilgili kişiler tarafından seçilebilecek bir işlem olmasının yanı sıra Gümrük Kanunu'nun 53'üncü maddesindeki şartların varlığı halinde gümrük idaresi tarafından da uygulanabilmektedir.

Gümrükçe onaylanmış işlem ve kullanımlar açısından son kullanım türü olan eşyanın terki ise, eşya üzerinde mülkiyet hakkının bahsettiği tüm yetkilerin hazineye bırakılmasını ifade etmektedir⁵⁴². Serbest dolaşımda olmayan eşyanın imha ve gümrüğe terk edilebilmesi için bu işlemler dolayısıyla hazineye hiçbir masraf yüklenmemesi ve eşyanın imhasının gümrük gözetiminde yapılması gerekmektedir⁵⁴³.

C. Gümrük Vergilerinin Tahakkuku

1. Genel Olarak

Genel Vergi Hukuku'ndan farklı olarak gümrük vergileri hakkında yükümlü üzerinde hukukî sonuç doğuran temel işlem tahakkuk işlemidir. Gümrük işlemlerinde beyanı müteakip gerçekleştirilen tescil, tahakkuk ve tebliğ işlemleri birbirini hızlı ve aralıksız bir biçimde takip etmekte⁵⁴⁴; gümrük vergilerinin tahakkuku ve tahsili de kural olarak (hemen hemen) aynı anda gerçekleşmektedir⁵⁴⁵. Bu bakımdan gümrük

⁵⁴¹ Topluluk Gümrük Kodu bakımından imha hakkında bkz. Terra/Wattel, s. 226; Holler, s. 31; Lux, s. 453; Thoma/Böhm/Kirchhainer, s. 31; Tschiederer, s. 93. Gümrük Kanunu'nun 164'üncü maddesine ilişkin açıklamalar için bkz. Nural, s. 516.

⁵⁴² Topluluk Gümrük Kodu'nda "eşyanın hazineye bırakılması" (*Alm. Aufgabe der Waren zugunsten der Staatskasse*) olarak ifade edilen "terk" hakkında düzenlemelerin üye devletlerin iç hukukuna bıraktığı hakkında bkz. Holler, s. 32; Lux, s. 453; Thoma/Böhm/Kirchhainer, s. 31; Tschiederer, s. 93.

⁵⁴³ Gümrük Kanunu'nun 164'üncü maddesi kapsamında açıklamalar için bkz. Nural, s. 516.

⁵⁴⁴ Sidal, s. 46, 47.

⁵⁴⁵ Saygılıoğlu, Gümrük Vergisi, (www.yaklasim.com, E.T. 13.11.2016). Ayrıca bkz. Metin Taş, "Gümrük İdaresinin Vergilendirme İşlemlerinde Yargı Yolu ve Anayasal Bir Sorun", **Yaklaşım Dergisi**, S. 156, Aralık 2005, (Gümrük İdaresi), (www.yaklasim.com, E.T. 13.11.2016). Gümrük vergilerinde tahakkuk süreci hakkında açıklamalar için bkz. Derdiyok, s. 185-187.

vergilerinde tahakkuk hem ödenecek gümrük vergisinin miktarını belirleyen hem de gümrük vergilerinin ödenecek aşamaya geldiği durumu ifade eden bir işlemdir⁵⁴⁶.

Gümrük vergilerinin tahakkuk işleminin hukukî niteliğinin irdelenmesinden önce gümrük vergisinin hangi şekillerde tahakkuk ettiğinin belirlenmesi gerekmektedir. Gümrük vergileri kural olarak beyan üzerine tahakkuk ettirilmektedir. Bununla birlikte eşyanın ilgisine tesliminden sonra ve/veya gümrük idaresince yapılan denetlemeler sonucunda, eşyanın vergi tahakkukuna esas miktarı, değeri, pozisyon numarası ve gümrük vergisi oranı gibi unsurlarda meydana gelebilecek farklılıklar nedeniyle, gümrük vergisinin hiç alınmadığı veya noksan alındığı tespit edilebilir. Bu gibi hallerde, eksik alınan ya da hiç alınmayan gümrük vergisinin idare tarafından zamanaşımı süresinde tahakkuk ettirilmesi gerekmektedir. Nitekim gümrük vergisinden kaynaklanan uyuşmazlıklarının çok önemli bir kısmının idarece tahakkuk ettirilen gümrük vergilerinden kaynaklandığı belirtilmektedir⁵⁴⁷.

2. Gümrük Vergilerinde Tahakkuk Türleri

a. Genel Olarak

Gümrük vergisinin tahakkuk ettirilmesi bakımından temel düzenleme Gümrük Kanunu'nun 197'nci maddesidir. Buna göre gümrük vergileri ya beyanname üzerine tahakkuk ettirilmekte ya da yapılan denetlemeler sonucunda hiç alınmadığı ya da noksan alındığının tesbit edilmesi durumunda gümrük idaresi tarafından tahakkuk ettirilmektedir⁵⁴⁸. Aslında her iki durumda da gümrük vergisini tahakkuk ettiren makam gümrük idaresidir. Dolayısıyla gümrük vergilerinin tahakkuk türlerini, matrahı ya da verginin tutarını, tarife ya da menşe gibi diğer unsurları belirleyen tarafın değişmesine göre değerlendirmek gerekmektedir. Bu bakımdan, gümrük vergisi tutarını oluşturan unsurların beyanname sunularak yükümlü tarafından bildirilmesi durumu beyana dayanan tahakkuk; gümrük idaresi tarafından

⁵⁴⁶ Bkz. Öner, Türk Vergi Sistemi, s. 336.

⁵⁴⁷ Saygılıoğlu, Gümrük Vergisi, (www.yaklasim.com, E.T. 13.11.2016).

⁵⁴⁸ Ayrıca bkz. Saygılıoğlu/Gerçek, s. 201; Nural, s. 596; Oktar, Türk Vergi Sistemi, s. 272, 273.

belirlenmesi durumu ise, gümrük idaresince (ek) tahakkuk olarak adlandırılmaktadır⁵⁴⁹.

b. Beyana Dayanan Tahakkuk

Eşya üzerinde tahakkuka ilişkin hazırlık işlemlerinin tamamlanması, yükümlü tarafından beyannamenin verilmesi ve beyannamede gösterilen vergi tutarı ile gümrük idaresi tarafından hesaplanan vergi tutarının eşit durumunda gümrük vergisi beyan üzerine tahakkuk ettirilmiş olmaktadır. Gümrük vergisinin beyana dayalı olarak tahakkuk ettirilmesi, yükümlünün gümrük idaresine sunduğu eşya hakkında en iyi kendisinin bilgi sahibi olacağı anlayışına dayanmaktadır. Beyan usûlünde yükümlü, kendi kendisini vergilendirmiş olmaktadır. Çünkü yükümlü beyanname sunarak verginin matrahını ve tarifede eşyaya tekabül eden gümrük vergisi oranını kendisi belirlemektedir. Gümrük vergisinin bu şekilde tahakkuk ettirilmesindeki başarı da gümrük yükümlüsünün vergi bilincine ve gümrük idaresinin denetim yollarını gereği gibi işletebilmesine bağlıdır⁵⁵⁰.

Genel Vergi Hukuku'ndaki uygulamanın aksine gümrük vergileri açısından sunulan beyanname üzerine bir tahakkuk fişi düzenlenmemektedir. Bu bakımdan beyanname üzerine tahakkuka esas tek belge yükümlünün sunmuş olduğu beyanname'dir. Gümrük Kanunu'nun 245'inci maddesinin⁵⁵¹ 1'inci fıkrasında yer alan *“Yükümlüler, gümrük idaresine verdikleri beyanname ve bu beyanname eki bilgi ve belgeler esas alınmak suretiyle kendileri tarafından hesaplanan gümrük vergilerine itirazda bulunamazlar.”* şeklindeki düzenlemenin yürürlükte olduğu dönemde beyana dayalı olarak yapılan tahakkuk işleminin en önemli özelliği, yükümlünün kendi beyanına dayanan tahakkuk işlemine karşı itiraz yoluna ve daha

⁵⁴⁹ Genel Vergi Hukuku'nda tarh işleminin türlerinin matrah unsurunun belirlenmesi temelinde açıklanması hakkında bkz. Karakoç, Genel Vergi, s. 263 vd.; Şenyüz/Yüce/Gerçek, Vergi Hukuku, s. 187 vd.; Sariaslan, İlk İnceleme, s.25, 26. Ayrıca bkz. Zübeyr Yıldırım ve Serkan Ağar, “Vergi Hukukunda Beyan Sisteminin Etkinliği”, **Prof. Dr. Muallâ Öncel'e Armağan**, Cilt II, Ankara 2009, s. 1225.

⁵⁵⁰ Bulutoğlu, s. 250, 251. Genel Vergi Hukuku'nda beyana dayanan tarhın bu yöndeki özellikleri hakkında bkz. Mutluer/Dayanç, s. 108; Karakoç, Genel Vergi, s. 264; Şenyüz/Yüce/Gerçek, Vergi Hukuku, s. 187; Sariaslan, İlk İnceleme, s. 26. Ayrıca bkz. Hayrettin Eren ve Gülden Şişman, “İdari İşlem Açısından Vergilendirme Sürecine Bakış” **Prof. Dr. Muallâ Öncel'e Armağan**, Cilt I, Ankara 2009, s. 784, 785. Vergi mevzuatında anlaşılabilirlik ve istikrarın da beyan sisteminin etkin işletilmesinde gerekli olduğu hakkında bkz. Yıldırım/Ağar, s. 1236.

⁵⁵¹ Bu düzenleme 5911 sayılı Kanun'un 68'inci maddesi ile yürürlükten kaldırılmıştır.

sonra dava yoluna başvuramayacak olmasıydı. Bu kabul ise, kimsenin kendi bildiriyle çelişkiye düşmemesi gerektiği ilkesinin doğal bir sonucu olarak değerlendirilmekteydi⁵⁵². Gümrük beyannamesinin ihtirazî kayıtlarla verilmiş olması suretiyle beyannamenin bağlayıcı etkisi (GK. m. 61) bir anlamda esnetilmiş olmakta⁵⁵³; bununla birlikte, İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun 27'nci maddesinin 4'üncü fıkrasına göre beyannamenin ihtirazî kayıtlarla sunulmuş olması durumunda itiraz yoluna başvurulabilmekte ve bu talebin reddi halinde tahakkuk işlemi dava konusu edilebilmekteydi⁵⁵⁴. 5911 sayılı Kanun ile söz konusu düzenlemenin yürürlükten kaldırılmış olması ile kanun koyucunun, gümrük vergilerinin gümrük yükümlülükleri tarafından bizzat hesaplanması uygulamasından vazgeçmesi nedeniyle beyannameler üzerinden hesaplanan gümrük vergilerine itiraz ve sonrasında yargı yoluna başvurulmasının mümkün olduğu belirtilmektedir. Yürürlükteki düzenleme gereğince gümrük vergisinin miktarı gümrük idaresi tarafından hesaplandığından,

⁵⁵² Gümrük yükümlüsünün herhangi bir baskı, tehdit ve endişe altında kalmaksızın serbest iradesiyle yapmış olduğu beyanların yazılı ikrar kabul edilmesi ve bu ikrara da ikrarda bulunanın itirazının mümkün olmadığı hakkında bkz. Candan, İdarî Yargılama, s. 444. Genel Vergi Hukuku'nda da beyana dayanan tarhın bu yöndeki özellikleri hakkında bkz. Kaneti, s. 113, 114; Karakoç, Genel Vergi, s. 266; Şenyüz/Yüce/Gerçek, Vergi Hukuku, s. 187.

⁵⁵³ Cevdet Bozkurt, "Gümrük Beyanının İhtirazî Kayıtlarla Yapılmasının Sonuçları", **Yaklaşım Dergisi**, S. 249, Eylül 2013, E.T. 01.02.2017 (İhtirazî Kayıt), (www.yaklasim.com, E.T. 01.02.2017). İhtirazî kayıtlarla yapılan beyanda yükümlünün aslında bir irade beyanında bulunmadığı; idarece uygulamaya konulan işlemin gereklerini yerine getirmek amacıyla kendi iradesini saklayarak zorunlu bir beyanda bulunduğu hakkında bkz. Haldun Yağan, "Gümrük Mevzuatında İtiraz", **Gümrük Dünyası**, Y. 2012/1, S. 72, (İtiraz), s. 7. Ayrıca bkz. Yumuk, s. 188, 189.

⁵⁵⁴ Genel Vergi Hukuku'nda beyana dayanan tarhın dava konusu edilebilmesi için ihtirazî kayıtlarla beyanda bulunulmasının gerektiği hakkında açıklamalar için bkz. Karakoç, Genel Vergi, s. 267; Şenyüz/Yüce/Gerçek, Vergi Hukuku, s. 187; Oktar, Vergi Hukuku, s. 425; Öner, Vergi Hukuku, s. 250. Gümrük beyannamesinin ihtirazî kayıtlarla verilmesi hakkında açıklamalar için bkz. C. Bozkurt, İhtirazî Kayıt, (www.yaklasim.com, E.T. 01.02.2017); Yumuk, s. 188, 189. Uygulamada ihtirazî kaydın kanunî süresi içerisinde verilen beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilere dava açma imkânı sağladığı; beyanname verme süresi geçtikten sonra verilen beyannameler üzerine tahakkuk eden vergiye dava açılmasına imkân vermediği yönündeki yaklaşımın yargı tarafından içtihatla oluşturulmuş olduğu (bu yönde karar için bkz. VDDK. 26.11.2014 tarih ve E. 2014/1131; K. 2014/1167), ihtirazî kaydın hak arama özgürlüğünün ve yargıya erişim hakkının ifadesi olarak değerlendirilmesi gerektiği hakkında açıklamalar için bkz. Bumin Doğrusöz, "İhtirazi Kayıt Hakkı ve Yargı Yaklaşımı", **Yaklaşım Dergisi**, S. 290, Şubat 2017, (İhtirazî Kayıt), (www.yaklasim.com, E.T. 30.05.2017.) Bu durumun gümrük vergileri açısından, geçici depolanan eşya için süresi içerisinde serbest dolaşıma giriş beyannamesinin verilmemesi durumunda özellik gösterebileceği düşünülmektedir. Ayrıca, serbest dolaşıma giriş talebiyle ihtirazî kayıt konulmadan verilen ve tescil edilen beyannameye dayanılarak tahakkuk ettirilen vergiye karşı idarî itiraz yolunun kapalı olması, ihtirazî kaydın beyanın bağlayıcılığını etkisiz kılması; hak arama yollarına başvuru hakkını saklı tutmak amacıyla beyannameye koyulması ve beyannamenin serbest irade ürünü olmadığını gösteren bir açıklama olması; bu etkiyi doğurabilmesi için de beyan sırasında konulmuş olmasının gerektiği hakkında bkz. Dş. 7. D. 7.12.2006 tarih ve E. 2004/3431; K. 2006/3892, (www.kazanci.com.tr, E.T. 31.07.2017).

beyanname üzerine gümrük idaresince yapılan gümrük vergisine itiraz (ve daha sonra dava açma) yolunun açılmış olduğu; ancak bu durumda itiraz konusunun gümrük idaresinin somut olaya uyguladığı mevzuata ve hesaplama biçimine yönelik olacağı belirtilmektedir⁵⁵⁵. Bununla birlikte, gümrük beyannamesinde yükümlünün beyanı niteliğinde yer alan hususlara itiraz edilebilmesi beyannameye ihtirazî kaydın konulmuş olmasını gerektirmektedir⁵⁵⁶.

c. Gümrük İdaresince (Ek) Tahakkuk

Yükümlünün eşyaya dair gümrük vergisinin hesaplanmasında esas olacak matrah, tarife, menşe gibi unsurlar bakımından gerçeğe uygun beyanda bulunmaması durumunda, bu durumun getirdiği olumsuzlukları önleme amacıyla, gümrük idaresi tarafından da tahakkuk işlemi yapılabilmektedir. Gümrük idaresinin hesapladığı vergi tutarı ile yükümlünün hesaplayıp beyan ettiği tutar arasında fark olduğu takdirde, gümrük idaresince hesaplanan tutar esas alınarak gereken tahakkuk işlemi yapılmaktadır. Bu itibarla, yükümlünün kaçakçılık durumunda ya da kanuna aykırılık nedeniyle gümrük vergisi borcunun doğduğu diğer hallerde vergi matrahını hiç bildirmemesi söz konusu olabileceği gibi kıymet ya da eşyanın tarifesi veyahut da tercihli menşei nedeniyle vergi oranı ile ilgili yararlanacağı avantajlar bakımından eksik beyanda bulunmuş olması da mümkündür. Bu tür durumlarda gümrük idaresince yapılan tahakkuk işlemi Gümrük Kanunu'nda ek tahakkuk olarak adlandırılmaktadır⁵⁵⁷.

⁵⁵⁵ Gümrük vergisini hesaplama görevinin gümrük yükümlülerine yaptırılmasının, memurun aslı görevinin, idare edilenlere yaptırılması niteliğinde olduğu ve böyle bir uygulamanın Kamu Hukuku ile bağdaşmadığı hakkında açıklamalar için bkz. Candan, İdarî Yargılama, s. 444. Ayrıca gümrük vergisi oranının idarece belirlenmesinin zorunlu olduğu, yükümlünün beyanını gerektiren bir yasal düzenleme olmadığı, gümrük idaresi tarafından tarifedeki yeri belirlendi ise, yükümlünün beyan etmek zorunda olmadığı hususta ihtirazî kayıt koymasına gerek olmadığı hakkında bkz. Dş. 7. D. 14.4.2009 tarih ve E. 2007/2448; K. 2009/1929; (www.kazanci.com.tr, E. T. 31.07.2017).

⁵⁵⁶ Candan, İdarî Yargılama, s. 444. Ayrıca vergi kanunlarında yer alan ve matrahın mükellefler veya vergi sorumluları tarafından belirlendiği veya bildirildiği tüm beyanname ve bildirimlerin, ihtirazi kayıt beyanı ile birlikte verilebileceği hakkında bkz. Bumin Doğrusöz, A. Bumin; "Vergi Hukukunda İhtirazi Kayıt ve Pişmanlıkla Beyan", **Mali Çözüm Dergisi**, S. 58, Ocak-Şubat-Mart 2002, <http://eski.ismmmo.org.tr/yayinlar.asp>, E.T. 18.02.2018, (İhtirazi Kayıt-Pişmanlık).

⁵⁵⁷ Topluluk Gümrük Kodu'nun 220'nci maddesinde düzenlenen ek tahakkuk (*Alm. Nacherhebung*) hakkında ayrıca bkz. Beck/Bendix/Huchatz, s. 201, 202.

Gümrük vergisinin idarece tahakkuk ettirilmesi, somut olayın şartlarına göre ikmalen ve re'sen tarhiyat türleri ile benzerlik göstermektedir. Buna göre, eğer yükümlü tarafından bir beyanname verilmiş ve bu suretle bir tahakkuk işlemi gerçekleştirilmiş ve daha sonradan yapılan kontroller neticesinde defter, kayıt ve belgelere göre veya kanunî ölçülere dayanılarak miktarı tesbit olunan bir matrah ya da matrah farkı var ise, bu durumda gümrük idaresince yapılan tahakkuk işlemi, ikmalen tarhiyata benzemektedir. Çünkü eşyanın kıymetinin satış bedeli yöntemine göre belirlenmesi, eşyanın tarifedeki pozisyonunun ya da tercihli olan/olmayan menşei gümrük idaresi tarafından defter, kayıt, belge ve kanunî ölçülere göre belirlenmiş olmaktadır⁵⁵⁸. Öte yandan eşyanın kıymetinin emsal kıymet araştırması olarak da ifade edilen ya da bir varsayıma dayalı olarak hesaplama yapılan diğer yöntemlere göre belirlenmiş olması durumunda daha önceden bir tahakkuk işleminin gerçekleşmiş olması bir önem arz etmemekte ve bu defa gümrük idaresinin yapmış olduğu tahakkuk işlemi, re'sen tarh işlemine benzemektedir. Çünkü bu durumda, matrah tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere göre tesbit edilmemektedir. Aynı şekilde, gümrük vergisi yükümlüsü tarafından hiçbir beyanda bulunulmamış olması durumunda da gümrük idaresinin yapmış olduğu tahakkuk işlemi re'sen tarh işlemine benzemektedir⁵⁵⁹. Ancak Genel Vergi Hukuku'ndaki verginin idare tarafından tarh edilmesi yöntemlerinden farklı olarak gümrük vergisinin idare

⁵⁵⁸ Bu tür tahakkuk işlemleri açısından, somut olayda bir ticaret politikası önlemi olan gözetim uygulaması kapsamında eşya için gözetim belgesi alınması zorunluluğuna uyulmamış olması halinde, ek tahakkuk işlemi yapılmasının hukukî bir dayanağının olmadığı hakkında açıklamalar için bkz. Özkoç, (E- Yaklaşım, www.yaklasim.com, E.T. 07.10.2016). İthalatta gözetim uygulamasının olduğu durumlarda yapılan kontroller neticesinde eşyanın GTİP numarasının değişmesi sonucunda gözetim uygulamasına tâbi hale gelebileceği gibi, GTİP numarası değişmemesine rağmen gözetim belgesi ibraz edilmeden ithalat işleminin gerçekleştirildiğinin tesbit edilmesi halinde gözetim tebliğinde belirtilen referans fiyatın esas alınarak bulunan kıymet farkı üzerinden ek tahakkuk yapılmasının hukukî dayanağının bulunmadığı hakkında bkz. Dağkiran, s. 46. Aynı yönde bkz. Dş. 7. D. 17.2.2017 tarih ve E. 2016/609; K. 2017/1032, (www.kazanci.com.tr, E.T. 01.02.2018). Ayrıca ithalatta gözetim uygulamasının bulunduğu durumlarda referans kıymet üzerinden beyan edilen gümrük kıymetinin fiilen ödenen bedelden fazla olması nedeniyle fazla ödenen verginin geri verilmesi başvurusu bakımından beyanın bağlayıcı etkisinin de değerlendirilmesi gerektiği hakkında bkz. Dağ/Ceyhan/Balı, s. 34 ve 74. İthalatta gözetim uygulamasının satış bedeli yöntemi ile uyumlu olmaması ve katma değer vergisi açısından yarattığı sorunlar hakkında ayrıca bkz. Önder Şafak Tongal, "İthalatta Gözetim Uygulaması ve Yol Açtığı Sorunlar", **Gümrük Dünyası**, Y. 2014/1, S. 80, (İthalatta Gözetim), s. 13.

⁵⁵⁹ Genel Vergi Hukuku'nda ikmalen ve re'sen vergi tarhı hakkında açıklamalar için bkz. Bulutoğlu, s. 363-369; Erginay, s. 82-84; Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 97, 98; Kaneti, s. 117-127; Mutluer/Dayanç, s. 108-111; Uluatam/Mehtibay, s. 109, 110; Karakoç, Genel Vergi, s. 268-276; Şenyüz/Yüce/Gerçek, Vergi Hukuku, s. 187-190; Oktar, Vergi Hukuku, s. 120 vd.; Öner, Vergi Hukuku, s.127-130; Eren/Şişman, s. 785, 786; Sarıaslan, İlk İnceleme, s. 27.

tarafından tahakkuk ettirilmesi durumunda ödeme süresi tahakkuk işleminin yükümlüye tebliğinden itibaren başlamaktadır. Bu bakımdan yükümlüye yapılan tahakkuk işlemine karşı hukukî yollara başvurmak üzere ödeme süresinden bağımsız bir süre tanınmamaktadır. Başka bir deyişle ödeme süresi ile hukukî yollara başvurma süresi aynı anda başlamakta ve birbirine paralel bir şekilde işlemektedir. Bu farklılığı, zamanaşımı sürelerinin daha kısa olması, gümrük vergisinin konusunu oluşturan eşyanın bozulmuş ya da başka kişilere devredilmiş olması nedeniyle tesbit edilebilmesinin her geçen gün güçleşmesi, gümrük işlemlerinin olabildiğince seri ve süratli bir şekilde tamamlanması gerektiği gibi sebeplerle temellendirmek mümkün gibi görülse de, gümrük vergisi yükümlüsüne ödeme süresi başlamadan evvel dava açma hakkının tanınması gerektiği düşünülmektedir. Hatta bu kapsamda yapılan işlemin adının da “*gümrük idaresince tarh*” olarak belirlenmesi gerektiği, Genel Vergi Hukuku’nda olduğu gibi kişilerin belirlenen süre içerisinde hukukî yollara başvurmalarına göre tarh işleminin kesinleşmesinin ve tahakkukunun tesbit edilmesi gerektiği düşünülmektedir⁵⁶⁰. Bu sayede kişilerin hak arama özgürlüklerini ödeme baskısı altında kalmadan kullanabilmeleri söz konusu olabilecek ve gümrük idaresinin de (hukukî yollara başvuran ve ödeme yapan/yapmak zorunda kalan yükümlüler karşısında) yargılama neticesinde haksız çıkması durumunda iade faizi ödeme mecburiyetinde kalmamaları sağlanabilecektir.

3. Gümrük Vergilerinde Tahakkukun Hukukî Niteliği

Gümrük vergilerinin tahakkuku, hem tarh işleminin özelliklerini bünyesinde barındırmakta hem de gümrük vergilerinin ödenmesi gereken aşamaya gelmesini ifade etmektedir⁵⁶¹. Gümrük vergisi açısından verginin tarh aşaması açıkça tanımlanmamaktadır. Bu bakımdan tarh işlemi Genel Vergi Hukuku’nda taşıdığı

⁵⁶⁰ İkmalen veya re’sen tarh işlemine karşı süresinde dava açılmasına ve açılmamasına göre verginin tahakkuku ve kesinleşmesi hakkında açıklamalar için bkz. Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 107; Karakoç, Genel Vergi, s. 300, 301; Şenyüz/Yüce/Gerçek, Vergi Hukuku, s. 207, 208. Ayrıca bkz. Mutluer/Öner/Kesik, s. 227. Beyana dayalı gerçekleşen vergilendirme sürecini tamamlayıcı olarak gümrük idaresinin denetim ve vergilendirme sürecini gerçekleştirme yetkisinin kullanılması durumunda ilgililerin haklarının ve hukukî yararlarının korunmasının gerektiği hakkında açıklamalar için bkz. Fuchs/Höfinger, s. 25.

⁵⁶¹ Genel vergi hukukunda tahakkuk aşaması hakkında bkz. Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 106-108; Kaneti, s.138 vd.; Mutluer/Dayanç, s. 114-117; Karakoç, Genel Vergi, s. 296-306; Şenyüz/Yüce/Gerçek, Vergi Hukuku, s. 204-208; Oktar, Vergi Hukuku, s. 133-135; Öner, Vergi Hukuku, s. 135-141.

hukukî nitelikleri, gümrük vergilerinde tahakkuk işlemine devretmekte ve kendisi de tahakkuk işlemi içerisinde bir hazırlık işlemine dönüşmektedir⁵⁶². Dolayısıyla gümrük vergilerinde tahakkuk, verginin yalnızca ödenmesi gereken aşamaya gelmesini ifade etmemekte, buna ek olarak ödenmesi gereken verginin de hesaplanıp yükümlüsüne bildirildiği, bir idarî işlem olarak karşımıza çıkmaktadır⁵⁶³. Ödenmesi gereken verginin tesbiti ile ilgili hukuka aykırılıkların da bu bakımdan tahakkuk işlemine karşı itiraz edilip iptal davası açıldığında ileri sürülmesi gerekmektedir. Gümrük Kanunu'nda tahakkuk kavramı esasen Genel Vergi Hukuku anlamında tarh işlemi yerine kullanılmakta iken, (gümrük vergilerinin) kesinleşme(si) tahakkuk işlemi aleyhine usûl hukuku anlamında tüm yargı yollarının kapanmış olduğunu ifade etmektedir (Bkz. GK m. 197/5)⁵⁶⁴.

Tahakkuk işlemi Gümrük Kanunu'nun 3'üncü maddesinin 5'inci fıkrası anlamında bir karardır. Çünkü tahakkuk işlemi ile gümrük idaresi, gümrük vergisi konusunda yükümlü üzerinde hukukî sonuç doğuracak bir tasarrufta bulunmaktadır. Her ne kadar Gümrük Kanunu'nun 242'nci maddesinde itiraz yoluna başvurulacak işlemler bakımından gümrük vergileri ile idarî kararlar birbirlerinden farklı işlemlermiş gibi sayılmakta ise de, gümrük vergilerinin tahakkuk ettirilmesi işlemi idarî kararın tanımında sayılan genel özellikleri bünyesinde barındırmaktadır. Çünkü tahakkuk işlemi, Genel Vergi Hukuku'ndaki tarh işleminin hukukî niteliklerini taşıması itibariyle bireysel-sübjektif ve öznel nitelikli bir idarî işlemdir. Kişileri yükümlü konumuna sokması itibariyle bir şart işlem; var olan durumu tesbit etmesi bakımından ise, belirtici (izharî) bir işlem niteliği taşımaktadır. Gümrük yükümlüsü üzerinde belirli şekillerde davranma zorunluluğu getirmesi bakımından yükümlendirici bir işlemdir. Bununla birlikte teşvik tedbiri olarak yapılacak bir vergi

⁵⁶² Bu özellik itibariyle gümrük vergilerinin tahakkukunu aslında tarh işlemi olarak algılamak gerektiği hakkında bkz. Saygılıoğlu/Gerçek, s. 200. Gümrük vergilerinde tahakkukun genel vergi hukukunda beyanname usulünde olduğu gibi tarh işlemini de kapsadığı hakkında bkz. Oktar, Türk Vergi Sistemi, s. 258, 259. Ayrıca hazırlık (karar niteliğinde olmayan ya da ön) işlem(i) ile ilgili açıklamalar için bkz. İl Han Özay, **Günişığında Yönetim**, Filiz Kitabevi, İstanbul 2004, (Günişığında Yönetim), s. 496; Tan, İdare, s. 236-241; Gözler, İdare, s. 595.

⁵⁶³ Matrahın belirlenmesinin Genel Vergi Hukuku'nda iç işlem ve hazırlık işlemi niteliğinde olması hakkında açıklamalar için bkz. Karakoç, Genel Vergi, s. 277; Şenyüz/Yüce/Gerçek, Vergi Hukuku, s. 185. Ayrıca bkz. Saygılıoğlu/Gerçek, s. 195.

⁵⁶⁴ Kesinleşmenin anlamı hakkında bkz. Karakoç, Genel Vergi, s. 300; Şenyüz/Yüce/Gerçek, Vergi Hukuku, s. 207; Oktar, Vergi Hukuku, s. 116 ve 135. Tahakkuk vergi hukukunun bir kavramı olduğu halde kesinleşmenin yargılama hukukunun kavramı olduğu hakkında bkz. Öner, Vergi Hukuku, s. 137.

indirimi ya da vergi muafiyeti tanınması durumunda ise, yararlandırııcı bir işlem olmaktadır⁵⁶⁵.

Gümrük vergilerinde tarh işleminin hukukî niteliğini değerlendirmek gerekir ise, ayrılabilir işlem ve zincir işlem teorilerinden yararlanarak bir sonuca ulaşmanın doğru olacağı düşünülmektedir. Ayrılabilir işlem teorisinde, hukukî prosedür ve statüler içerisinde yer alan ve fakat doğurdıkları hukukî sonuç bakımından farklı özelliklere sahip olan işlemlerin ayrı ayrı iptal davasına konu olabilmeleri söz konusudur⁵⁶⁶. Açık bir kanunî düzenleme olmasa dahi idarenin tek yanlı işlemlerine karşı dava açılabilmesi, ayrılabilir işlem kuramının da genellik arz ettiğinin bir göstergesidir. Çünkü ayrılabilir işlem kuramının temel dayanağını icraî nitelikteki tüm işlemlerin iptal davasına konu edilebilmesi oluşturmaktadır⁵⁶⁷. Zincir işlemler ise, belli ve nihai bir sonucu doğurmak amacıyla birbirini takip eden ve tamamlayıcı işlemler dizisi olarak tanımlanmaktadır⁵⁶⁸. Zincir işlemin halkaları durumunda olan bütün işlemler nihaî işlem gerçekleşene kadar bir süreklilik içinde birbirlerini izlerler. Yapılmış bulunan her işlem, bir sonraki işlemin hukukî dayanağını oluşturur. Bu yönüyle de işlemler arasında aynı zamanda hukukî bir bağ vardır. Bu hukukî bağ da doğrudan ve zorunlu bir bağdır. Zincir işlem olarak adlandırılan bu durumun sonucu, birbirine böylesine katı bir hukukî bir bağ ile bağlı bulunan işlemlerin bütünlük arz etmesidir. Böylece nihaî işlem öncesindeki tüm işlemler bağımsız olarak iptal davasına konu olamayacak; ancak nihaî işleme karşı açılan bir davada hukuka aykırılıkları, nihaî işlemdeki bir şekil bozukluğu olarak ileri sürülebilecektir. Başka bir deyişle, halka işlemlerin amacı nihaî işlemleri (zinciri) ortaya çıkarmaktan

⁵⁶⁵ Tarh işleminin hukukî nitelikleri hakkında bkz. Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 89, 90; Karakoç, Genel Vergi, s. 277, 278; Şenyüz/Yüce/Gerçek, Vergi Hukuku, s. 178 vd.; Oktar, Vergi Hukuku, s. 116, 117; Eren/Şişman, s. 783, 784; Sariaslan, Takdir, s. 196, 197.

⁵⁶⁶ Saban, Vergi, s. 169; Ayrıca bkz. Oğuz Sancakdar, Eser Us, Mine Kasapoğlu Turhan ve Lale Burcu Önüt, **İdare Hukuku Teorik Çalışma Kitabı**, Genişletilmiş Güncellenmiş 5. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2015, s. 365; Eda Özdiler, “Vergi Yargısının Görev Alanı”, **Prof. Dr. Muallâ Öncel’e Armağan**, Cilt II, Ankara 2009, s. 1098; Kağıtçıoğlu, “İdari İşlemin İcraîliği”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S. 2012/103, (İcraîlik).s. 276, 278.

⁵⁶⁷ Murat Sezginer, **İptal Davasının Uygulama Alanı Bakımından Ayrılabilir İşlem Kuramı**, Yetkin Yayınları, Ankara 2000, s. 19, 35; Cemil Kaya, “Türk İdare Hukukunda İcraî Olmayan İdari İşlemler”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. IX., S. 1-2, Y. 2004, (İcraî Olmayan), s. 254.

⁵⁶⁸ Saban, Vergi, s. 135; Sezginer, s. 56; Sancakdar/Us/Kasapoğlu Turhan/Önüt, s. 365; C. Kaya, İcraî Olmayan, s. 257 ; Kağıtçıoğlu, İcraîlik, s. 275.

ibarettir. Bu sebeple de ancak nihaî işlemle birlikte dava edilmelidir⁵⁶⁹. Bu nedenle gümrük vergilerinde tarh işleminin tahakkuk işlemi içerisindeki yerini zincir işlem teorisi çerçevesinde değerlendirmek gerekmektedir. Gümrük vergisinin matrahının tesbit edilerek ödenmesi gereken verginin miktarını belirleyen tarh işlemi, tahakkuk içerisinde bir zinciri oluşturmaktadır. Dolayısıyla tahakkuk işlemine karşı (edilecek itiraz ve) açılacak bir davada tarh işlemi bakımından muhtemel hukuka aykırılıklar ileri sürülebilecektir.

Gümrük vergisinin tahakkuku ile ödeme süresinin başlıyor olması ve bu sürenin geçirilmesi halinde cebren tahsil sürecinin başlatılmasının zorunlu olması, tahakkuk işleminin yürütülmesi zorunlu bir idarî işlem olduğunu ortaya koymaktadır⁵⁷⁰. Ayrıca tahakkuk işlemi, gümrük idaresinin karar alma sürecini tamamlamış olması ve iradesini tam olarak açıklaması anlamına gelmektedir. Bu bakımdan kesin bir idarî işlemdir. Ancak bu kesinlik, idarî davaya konu olabilmek bakımından idarî işlemlerin taşınması gereken “kesin ve yürütülmesi zorunlu” olma özelliğinden farklı bir anlam taşımaktadır⁵⁷¹. Tahakkuk işleminde idarî usulün son aşaması da tamamlanmakta ve işlem hukuk düzeninde bir varlık kazanmaktadır⁵⁷². Gümrük vergilerinin tahakkukuna karşı itiraz yoluna başvurulmasının ödeme sürelerini keseceğine yönelik düzenleme de (GK. m. 198/2) bu niteliğini

⁵⁶⁹ Saban, Vergi, s. 168; Sezginer, s. 57, Kağıtçıoğlu, İcraîlik, s. 275. Ayrıca vergilendirme sürecinin kendine has özellikleri dikkate alındığında tarhtan tahsile kadar olan sürece topyekûn zincir/seri işlem denemeyeceği, tarh, tebliğ ve tahakkuktan oluşan halkaların birbirinden ayrılamaz olduğu hakkında bkz. Doğan Şenyüz, **Vergi Usul Hukukunda Tebligat**, 2. Baskı, Yaklaşım Yayınları, Bursa, 1997, (Tebligat), s. 27-31.

⁵⁷⁰ İhbarname, ödeme emri, haciz varakası, tahakkuk fişi tebliğ edilmesi gibi işlemlerin kesin ve icraî nitelikte idarî işlemler olduğu yönünde bkz. Özdiler, s. 1099. Bununla birlikte, zorunlu itiraz başvurusunun varlığı nedeniyle bu haliyle kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem olmadığı yönünde bkz. Selman Aydın, “4458 Sayılı Gümrük Kanunu’ndaki Ödeme Süresi, İdari İtiraz ve Yargı Yolu İle İdari Davaya Konu Edilebilecek İşlem Konularındaki Çelişkiler Üzerine”, **Yaklaşım Dergisi**, S. 130, Ekim 2003, E-Yaklaşım, E.T. 13.10.2016, (www.yaklasim.com, E.T. 13.11.2016).

⁵⁷¹ İdarî işlemin kesinliği ile kesinleşmiş olmasının birbirinden farklı kavramlar olduğu hakkında bkz. Dilşat Yılmaz, **İdari İşlemin İcraîlik Özelliği**, Astana Yayınları, Ankara 2014, s. 85. Bir işlemin kesin olma ve icraîlik özelliğinin birbirinden ayrı nitelemeler olduğu; kesin olmayan bir işlemin icraî olabileceği, kesinlik ve icraîlik hususlarının her işlemin bağımsız olarak kendi yapıları dikkate alınmak suretiyle ortaya konulması gerektiği hakkında bkz. Zabunoğlu, s. 268; Erkut, s. 143; Zehreddin Aslan, **İdari Yargı’da Yürütmenin Durdurulması**, Gözden Geçirilmiş 2. Basım, Alfa Yayınları, İstanbul, 2001, s. 19; Ramazan Çağlayan, **İdarî Yargı Kararlarının Sonuçları ve Uygulanması**, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 2. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2001, (Karar), s. 65-68; Ramazan Çağlayan, **İdarî Yargılama Hukuku**, Güncellenmiş 7. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2015, (Yargılama), s. 217; Halil Kalabalık, **İdari Yargılama Usulü Hukuku**, 12. Baskı, Sayram Yayınları, Konya 2018, s. 335; Kağıtçıoğlu, İdarî Merci Tecavüzü, s. 250, 251.

⁵⁷² Kesin işlemlerin niteliği hakkında bkz. Sarıaslan, İlk İnceleme, s. 164, 165.

desteklemektedir. İtirazın reddedilmesi ve yargı yoluna başvurulması durumunda da yürütme kendiliğinden duracağından hakkında hukukî yollara başvurulmuş bir tahakkuk işlemi askıda geçerli bir işlem niteliği taşımaktadır⁵⁷³.

Ç. Gümrük Vergilerinin Tebliği ve Sürelerin Hesaplanması

Gümrük idaresi tarafından, (GK. m. 3/3 anlamında) kişiler hakkında alınan (GK. m. 3/5 anlamında) kararların hukukî sonuçlar doğurabilmesi için, hukuka uygun olarak bildirimlerinin gerçekleştirilmesi/tebliğ edilmeleri gerekmektedir⁵⁷⁴. Tebligat, tebliğ edilen belgenin içeriği hakkında ilgili kişilerin bilgilendirilmesi ve bunun belgelendirilmesi, kanunî sürelerin başlaması, bitmesi; uzlaşma, itiraz, dava açma gibi hukukî yollara başvurulması açısından önem taşımaktadır⁵⁷⁵. Tebliğ sayesinde istikrar ve hukukî güvenin sağlanmasına da hizmet edilmiş olmaktadır⁵⁷⁶.

Vergilendirme sürecinde genel anlamda tebliğ, “*yükümlüye vergi borcunun doğmakta olduğu ve doğacak vergi borcu hakkında itirazının olup olmadığının belirlenmesi amacıyla yapılan yazılı bildirim*” olarak tanımlanmaktadır⁵⁷⁷. Gümrük vergisi açısından da tebliğ, doğmuş olan bir gümrük vergisi borcunu yükümlüye bildirme işlevi görmektedir. Bu özelliği itibariyle tebliğ işlemi, gümrük vergisinin vergilendirme sürecinde tahakkuktan sonraki bir aşamayı oluşturmaktadır. Nitekim Gümrük Kanunu’nun 197’inci maddesinin 1’inci fıkrasında da gümrük vergilerinin, tahakkukundan hemen sonra yükümlüye tebliğ edileceği düzenlenmektedir.

⁵⁷³ Tarh işlemine karşı dava açılması durumunda işlemin hukukî niteliği hakkında bkz. Karakoç, Genel Vergi, s. 278. Ayrıca zorunlu itiraza tâbi işlemin de kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem niteliği taşıdığı halde, yargılama hukukuna özgü kurallar nedeniyle, itiraz yolu tüketilmeden yargı yoluna başvurulmaması gerektiği hakkında açıklamalar için bkz. K. Burak Öztürk, **Hak Arama Özgürlüğü Çerçevesinde Zorunlu İdari İtiraz**, Yetkin Yayınları, Ankara 2015, (İtiraz), s. 55 vd.

⁵⁷⁴ Saygılıoğlu/Gerçek, s. 200; Kılıç, s. 513.

⁵⁷⁵ Şenyüz, Tebligat, s. 8; Kılıç, s. 513.

⁵⁷⁶ Şenyüz, Tebligat, s. 9-11. Tebliğin amacı ve önemi hakkında aynı yönde ayrıca bkz. Mehmet Yüce ve Muhammed Çelik, **Karşılaştırmalı Vergi Tebligat Hukuku**, Ekin Yayınevi, Bursa, 2017, s. 5-11; Osman Tunaoğlu, **Vergi Usul Kanununa Göre Tebligat**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2018, s. 7-10. İdare hukuku kapsamında tebliğ ve Anayasa’nın 125’inci maddesinin 3’üncü fıkrası kapsamında yazılı bildirim hakkında bkz. Yıldırım/Yasin/Kaman/Özdemir/Üstün/Okay Tekinsoy, s. 395; Gözler, İdare, s. 924.

⁵⁷⁷ Genel vergi hukukunda tebliğ işlemi hakkında açıklamalar için bkz. Bulutoğlu, s. 403 vd.; Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 103, 104; Kaneti, s. 130 vd.; Mutluer/Dayanç, s. 111,112; Uluatam/Mehtibay, s. 115 vd.; Şenyüz, Tebligat, s. 31 vd.; Karakoç, Genel Vergi, s. 284 vd.; Şenyüz/Yüce/Gerçek, Vergi Hukuku, s. 194, 195; Oktar, Vergi Hukuku, s. 124 vd.; Öner, Vergi Hukuku, s. 131 vd.; Eren/Şişman, s. 803. Gümrük vergilerinin tebliği bakımından açıklamalar için bkz. Saygılıoğlu/Gerçek, s. 200; Selen, Gümrük İşlemleri, s. 178; Yüce/Çelik, s. 18 vd.

Gümrük işlemleri açısından tebliğ işleminin kanunî dayanağını Tebligat Kanunu⁵⁷⁸ oluşturmaktadır⁵⁷⁹. Bu nedenle Tebligat Kanunu'nda yer alan tebliğ yöntemleri, tebligatın yapılacağı kişiler ve tebligat sırasında dikkat edilmesi gereken yaş ve ehliyet şartı, tebliğ mazbatası ve içeriği; usûlsüz tebligat ve sonuçları gibi konular gümrük idaresinin işlemleri açısından da aynı şekilde uygulama alanı bulmaktadır⁵⁸⁰. Bununla birlikte 6099 sayılı Kanun⁵⁸¹ ile Tebligat Kanunu'na eklenen elektronik tebligat yönteminin gümrük idarelerinin büyük bir kısmında uygulamaya geçirilememiş olması eleştirilmekte iken⁵⁸²; 640 Sayılı Gümrük Personeli İle Bazı Düzenlemeler Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'nin⁵⁸³ 40/A maddesi ile Ticaret Bakanlığı görev alanı kapsamındaki tebliğlerin elektronik ortamda yapılması usûlü özel olarak düzenlenmiştir⁵⁸⁴.

Tebligat Kanunu'nun 48'inci maddesine göre *gümrük ve inhisar işlemlerinde, kendi kanunlarının imkan verdiği hallerde muamelenin cereyan ettiği yerde hazır bulunan alakalıya tebligatın memur vasıtasıyla yapılacağı* düzenlenmektedir. Bu özel hükme göre, gümrük idaresi yaptığı işlemleri Gümrük Kanunu'nda açıkça düzenlenen hallerde memur eliyle ilgisine tebliğ edebilmektedir⁵⁸⁵.

Gümrük vergisi borcunun ne şekilde tebliğ edileceğine ilişkin açık bir düzenleme Gümrük Kanunu'nda yer almamakta, yalnızca gümrük vergilerinin tahakkukundan hemen sonra yükümlüye tebliğ edileceği belirtilmektedir (GK. m. 197/1)⁵⁸⁶. Beynamede gösterilen vergi tutarı ile gümrük idaresince hesaplanan

⁵⁷⁸ 11.02.1959 tarih ve 7201 sayılı Tebligat Kanunu (RG. 19.02.1959 - 10139).

⁵⁷⁹ TK. m. 1 (6099 sayılı Kanunla - RG. 19.01.2011- 27820 - değişik).

⁵⁸⁰ Gümrük işlemleri bakımından ayrıntılı açıklamalar ve örnek Danıştay kararları için bkz. Kılıç, ss. 513 – 537. Ayrıca bkz. M. Şahin, Tebliğ, (www.lebibyalkin.com.tr, E.T. 02.02.2017).

⁵⁸¹ 1.1.2011 tarih ve 6099 sayılı Tebligat Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (RG. 19.01.2011 - 27820), ve ayrıca bkz. Elektronik Tebligat Yönetmeliği (RG. 19.01.2013 -28533). Elektronik tebliğat hakkında ayrıca bkz. Yüce/Çelik, s. 132 vd.; Tunaoglu, s. 21 vd.

⁵⁸² M. Şahin, Tebliğ, (www.lebibyalkin.com.tr, E.T. 02.02.2017).

⁵⁸³ Bu KHK'nin Adı "Gümrük ve Ticaret Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname" iken, 2/7/2018 tarihli ve 703 sayılı KHK'nin 29 uncu maddesiyle metne işlendiği şekilde değiştirilmiştir. Elektronik Tebligata ilişkin düzenleme, eski adını taşımakta iken getirilmiştir.

⁵⁸⁴ 18.05.2017 tarih ve 7020 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda ve Bir Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (RG. 27.05.2017-30078) m. 20.

⁵⁸⁵ Kılıç, s. 537.

⁵⁸⁶ "6455 Sayılı Gümrük Kanunu ve Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun"un (RG. 11.04.2013-28615) 6'ıncı maddesi ile 197'inci maddede yapılan değişiklikten önce "gümrük vergilerinin tahakkukundan hemen sonra beyanname veya beyanname yerine geçen belge üzerinde" tebliğ edilmesi düzenlenmiş olduğu için gümrük

vergi borcunun eşit olması halinde, eşyanın yükümlüye teslim edilmesi tebliğ yerine geçmektedir (GK. m. 197/3)⁵⁸⁷. Bu bakımdan gümrük vergisi açısından tebliğ işleminin, idarenin bir eylemi (eşyanın teslimi) ile gerçekleşebildiğini de söyleyebilmek mümkündür. Gümrük Yönetmeliği'nde tebligat evrakının yükümlüye elden verilebileceği gibi posta yoluyla da gönderilebileceği düzenlenmektedir. Buna göre yükümlünün gümrük idaresine gitmesi halinde dairede tebligat usûlünce yükümlüye elden verilmesi suretiyle gerçekleştirilebilmekte; posta yoluyla tebligatın yapılması durumunda da yükümlüye iadeli taahhütlü olarak gönderilmektedir⁵⁸⁸.

Gümrük vergilerinde tahakkuk zamanasını süresinin (GK. m. 197/2) gümrük vergilerinin tebliği açısından da göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Her ne kadar Vergi Usul Kanunu, gümrük vergileri açısından uygulama alanı bulmuyor ise de gümrük vergisi borcunun tahsil aşamasına gelmiş olması durumunda Vergi Usul Kanunu'nun tebligata ilişkin hükümlerinin de uygulama alanı bulacağını belirtmek gerekmektedir⁵⁸⁹. Çünkü Gümrük Kanunu'nun 201'inci maddesine göre, "*süresi içinde ödenmeyen kesinleşmiş gümrük vergileri hakkında Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri uygulanır*". Bu hükme göre de kesinleşmiş gümrük vergilerinin tebliğ işlemleri Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'a uygun olarak yerine getirilecektir (AATUHK m.8)⁵⁹⁰.

idarelerinde genellikle tebliğ edilecek evrakın alt kısmına veya arkası çevrilerek arkasına "Tebellüğ ettim" yazdırılıp tarih atılarak imza alındığı; ancak bu şekilde yapılan bir tebliğin Tebligat Kanunu'nun 23'üncü maddesinde tebliğ mazbatasında aranan şartları taşımaması nedeniyle usûlsüz bir tebligat olarak değerlendirilebileceği ve ayrıca "*Tebliğ usulüne aykırı yapılmış olsa bile, muhatabı tebliğe muttali olmuş ise muteber sayılır. Muhatabın beyan ettiği tarih, tebliğ tarihi addolunur.*" (TK. m. 32) hükmüne istinaden ihtilaf durumunda yükümlülerin tebliğin usûlüne uygun yapılmadığını öne sürerek tebliğ tarihini farklı beyan etmelerinin mümkün olabileceği gibi olumsuzluklar belirtilmiştir. Açıklamalar için bkz. M. Şahin, Tebliğ, (www.lebibyalkin.com.tr, E.T. 02.02.2017). Ayrıca bkz. Saygılıoğlu/Gerçek, s. 200. Yapılan değişiklikle tebliğ işleminin usûlü Tebligat Kanunu'na uyumlu hale getirilmiştir. Açıklamalar için bkz. Yüce/Çelik, s. 19, 20.

⁵⁸⁷ Saygılıoğlu/Gerçek, s. 200; Kılıç, s. 538.

⁵⁸⁸ Saygılıoğlu/Gerçek, s. 200; Selen, s. 197; Yüce/Çelik, s. 20.

⁵⁸⁹ Gümrük Kanunu'nun 201'inci maddesinde Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerinin uygulanacağı; 6183 sayılı Kanun'un 8'inci maddesinde de hilafına hüküm bulunmadıkça bu kanunda yazılı müddetlerin hesaplanmasında ve tebliğlerin yapılmasında Vergi Usul Kanunu hükümlerinin tatbik olunacağını belirtildiği; Vergi Usul Kanunu'nun 102'nci maddesi uyarınca ödeme emrine ilişkin tebliğ evrakının iade edilmesi ve ikinci defa yeniden tebliğe çıkarılması gerektiği halde Tebligat Kanunu hükümlerine göre yapılan tebligatın usulsüz olduğu hakkında bkz. Dş. 7. D., 04/05/2009 tarih ve E. 2008/1216; K. 2009/2313, (Kılıç, ss. 538 - 540).

⁵⁹⁰ Kılıç, s. 538. Kamu İcra hukuku bakımından tebligat işleminin yapılması hakkında açıklamalar için bkz. Karakoç, Genel Vergi, s. 286; Karakoç, Kamu İcra, s. 105; Candan, Amme Alacakları, s. 58 vd.

Tebliğ işleminin en önemli sonucu sürelerin başlamasını sağlamasıdır⁵⁹¹. Bununla birlikte Gümrük Kanunu'nda sürelerin hesaplanmasını düzenleyen 14'üncü maddesinde⁵⁹² sürenin hangi andan itibaren başlayacağına dair (İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 8'inci maddesi ya da Vergi Usul Kanunu'nun 18'inci maddesindeki gibi) genel bir düzenleme yer almamaktadır. Bu durum, sürelerin hesabında sürenin başlangıcı için tebliğ tarihinin mi, tebliğ tarihinden sonraki günün mü esas alınacağı konusunda tereddütlere sebebiyet vermektedir. Bu nedenle Gümrük Kanunu'nda, genel bir düzenleme olmadığından başlangıç tarihi olarak tebliğ tarihinin esas alınması gerektiği sonucuna ulaşılmakta, uygulamada yaşanan tereddütlerin giderilebilmesi için ise, Gümrük Kanunu'nda sürelerin başlangıcı ile ilgili diğer kanunlardaki düzenlemelere uyumlu⁵⁹³ ve tebliğ tarihini süreye dahil etmeyecek bir düzenleme getirilmesinin uygun olacağı düşünülmektedir.

Sürelerin uzaması ya da ertelenmesi bakımından kanunda belirtilen hallerin dışında bir sebebin etkili olması mümkün değildir. Bununla birlikte mücbir sebebin ya da beklenmeyen halin varlığı halinde sürenin durması veya ek süre verilmesi söz konusu olabilmektedir⁵⁹⁴.

⁵⁹¹ Karakoç, Genel Vergi, s. 285. Ayrıca tebliğ yapılması halinde dava açma sürelerinin başlangıcına ilişkin açıklamalar için bkz. Yusuf Karakoç, **Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Süreler**, Yetkin Yayınları, Ankara 2000, (Süreler), s. 57 vd. Ayrıca bkz. Tunaoglu, s. 10.

⁵⁹² “1. Bu Kanunda belirtilen süreler, tarih veya vadeler, aksine özel bir hüküm bulunmadıkça uzatılamaz veya ertelenemez. Süre, tarih veya vadelerin bitim tarihinin resmi tatil gününe rastlaması halinde, bu süreler ilk işgününün resmi çalışma saatleri sonunda biter.

2. Süre hafta veya ay olarak belli edilmiş ise; başladığı güne son hafta veya ayda tekabül eden günün mesai saati bitiminde sona erer. Sürenin bittiği ayda tekabül eden bir gün yoksa süre o ayın son gününün mesai saati bitiminde sona erer.

3. Bu Kanuna göre gümrük idaresine yapılacak yazılı başvurular posta ile taahhütlü olarak gönderilebilir. Bu takdirde başvurunun postaya verildiği tarih gümrük idaresine verilme tarihi yerine geçer.”(GK. m. 14). Gümrük işlemlerinde sürelerin hesaplanması hakkında açıklamalar için ayrıca bkz. Avni Ertas, “Gümrük İşlemlerinde Süreler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 243, Kasım 2001, s. 167 vd.

⁵⁹³ M. Şahin, Tebliğ, (www.lebibyalkin.com.tr), E.T. 02.02.2017).

⁵⁹⁴ Sürelerin uzamasına sebebiyet veren mücbir sebep halleri için bkz. GY. m. 31/3. Açıklamalar için ayrıca bkz. Nural, s. 67; Adem Oğultarhan, “Gümrük Kanunu ile Vergi Usul Kanunu Özelinde Hukuk Sistemimizdeki Mücbir Sebep Müessesesine Bir Bakış”, **Gümrükte Uzman Görüş**, Y. 8, S. 2, Temmuz-Eylül 2009, s. 31. Genel Vergi Hukuku açısından mücbir sebep ya da beklenmeyen hal nedeniyle kullanılamamış olan hakkın kullanılabilmesinin hukukun genel ilkelerinden olduğu ve kanunda düzenlenmiyor olsa bile mücbir sebebin sürelere etki edeceği hakkında bkz. Karakoç, Süreler, s. 124-129; Karakoç, Genel Vergi, s. 362. Ayrıca bkz. Şenyüz/Yüce/Gerçek, Vergi Hukuku, s. 270; Oktar, Vergi Hukuku, s.102, 103.

D. Gümrük Vergilerinde Tahsil Aşaması ve Gümrük Borcunun Sona Ermesi

1. Genel Olarak

Gümrük vergilerinde tahakkuk ve tebliğ aşamalarından sonra artık son aşama olan tahsil aşamasına geçilmektedir. Tahsil, bir vergiyle ilgili vergilendirme sürecinin son aşamasını oluşturmaktadır. Vergiyi doğuran olay ile ortaya çıkan ve sübjektifleşen bir vergilendirme işleminde somutlaşan vergi ödevi ilişkisi verginin tahsili ile sona ermektedir⁵⁹⁵. Tahsil işlemi, gümrük vergileri bakımından Genel Vergi Hukuku'ndaki anlamından farklı bir anlam taşımamaktadır. Bu bakımdan gümrük vergilerinin tahsili, kural olarak, her bir borçlu bakımından borç ilişkisini ve borçlu statüsünü sona erdirmesi itibarıyla bireysel-özel ve yapıcı (inşaî); gümrük borçlusunu borçtan kurtardığı için yararlandırıcı; tahakkuk işlemi tahsilin sebebini oluşturduğundan sebebe bağlı ve birden çok işlemler dizisinin uygulanmasını gerektirdiğinden asıl/sonuç işlem niteliğinde bir uygulama işlemidir. Aynı zamanda gümrük idaresinin tahsil işlemi, tek taraflı ve yürütülmesi zorunlu bir tasarruf olması itibarıyla de Gümrük Kanunu anlamında bir karar niteliği taşımakta ve dolayısıyla itiraz ve dava konusu edilebilmektedir⁵⁹⁶.

Beyan üzerine tahakkuk ettirilen gümrük vergilerinin tahsilinin etkinliği açısından bir sorun yaşanmamaktadır. Nitekim ithal ettiği eşyaya bir an evvel kavuşmak isteyen yükümlülerin mümkün olduğunca kısa sürede gümrük vergilerini ödedikleri belirtilmektedir⁵⁹⁷. Buna karşın ek tahakkuk ve/veya ceza kararları

⁵⁹⁵ Öncel/ Kumrulu/ Çağan, s.108; Karakoç, Genel Vergi, s. 306; Şenyüz/Yüce/Gerçek, Vergi Hukuku, s. 208; Saban, Vergi, s. 175.

⁵⁹⁶ Beyan üzerine tarh/tahakkuk ettirilen kamu alacakları ile tarhiyatın ihbarname ile mükellefe bildirildiği hallerde tahsil hakkında genel açıklamalar için bkz. Ahmet Kumrulu, "Vergi İcra Hukuku'na Kavramsal Bir Yaklaşım", **Prof. Dr. Akif Erginay'a 65inci Yaş Armağanı**, Ankara 1981, (Vergi İcra), s. 660, 661. Genel Vergi Hukuku'nda tahsil işleminin hukukî niteliği hakkında açıklamalar için bkz. Karakoç, Kamu Alacakları, s. 47 vd.; Yusuf Karakoç, "Kamu Alacaklarının Tahsil İşlemlerinin Hukukî Niteliği", **Vergi Dünyası Dergisi**, Y. 21, S. 246, Şubat 2002, (Tahsil), s. 141-147; Karakoç, Genel Vergi, s. 308-310; Karakoç, Kamu İcra, s. 98-100; Şenyüz/Yüce/Gerçek, Vergi Hukuku, s. 209-211; Oktar, Vergi Hukuku, s. 136 vd. ; Eren/Şişman, s. 807-809; Gerçek, Kamu Alacakları, s. 12-15.

⁵⁹⁷ Beyan üzerine tahakkuk ettirilen gümrük vergilerinde tahsilât/tahakkuk oranının %100'e yakın olduğu, bu usûlün, usûl ekonomisi bakımından da etkin olduğu yönünde açıklamalar için bkz. M. Şahin, Tebliğ, (www.lebibyalkin.com.tr, E.T. 02.02.2017). Beyan üzerine tahakkuk esasının

düzenlenerek yükümlü ve/veya ceza muhatabına tebligat yapılmakta; süresi içinde ödenmeyen alacaklar için de cebren tahsil süreci başlatılmaktadır. Bu kapsamda güvence önlemlerinin ve kamu alacağının cebren tahsiline yönelik işlemlerin Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun uyarınca yapılması gerekmektedir. Tüm kamu alacakları açısından geçerli olup gümrük vergileri açısından özellik göstermeyen cebren tahsil uygulamalarına bu kısımda yer verilmemektedir. Bununla birlikte gümrükte cebren tahsil uygulamaları içerisinde haciz işleminin kaynağını ek tahakkuk ve ceza kararlarının oluşturduğu ve bu bakımdan haciz uygulamasının istisnaî olmakla beraber, uygulamasında, gereksiz bir iş yükü ve kırtasiye masrafı ile karşılaştığı; bu tür olumsuzlukların yaşanmaması için ise, e- haciz uygulamasının gümrük işlemleri açısından da benimsenmesi gerektiği ve böylece e-haciz sisteminin gümrük kaynaklı kamu alacaklarının da hızlı bir şekilde ve daha az takip masrafı ile tahsiline imkân vereceği, iş yükü, zaman ve para tasarrufu sağlayacağı belirtilmektedir⁵⁹⁸. Gümrük vergisi açısından özellik gösteren güvence önlemleri bu kısımda değerlendirilmekte; daha sonra Gümrük Kanunu'nda özel olarak yer alıp gümrük vergisi borcunu sona erdiren sebeplere yer verilmektedir.

2. Güvence Önlemleri

a. Genel Olarak

Gümrük yükümlülüğünün gereği gibi yerine getirilmesinin sağlanabilmesi için bazı hallerde kamu/gümrük borçlusunun birtakım güvenceler sağlaması gerekmektedir⁵⁹⁹. Bu güvenceler de kamu icra hukuku ilkeleri çerçevesinde kamu alacağının herhangi bir sebeple tahsilinin imkânsızlaşması tehlikesine karşı hazinenin

gümrük vergisinin tahsili bakımından etkinliği nedeniyle vergi sistemi etkin olmayan ülkelerin önce gümrük vergilerini arttırma yolunu seçtikleri hakkında bkz. M. Şahin, Sorunlar, s. 154.

⁵⁹⁸ M. Şahin, Sorunlar, s. 156.

⁵⁹⁹ von Bernstorff, s. 8. Kamu İcra Hukuku bakımından güvence önlemlerinin kamu alacağının ileride tahsilinin imkânsızlaşması ihtimaline karşı hazinenin gelecekteki durumunu garanti altına almak amacını güttüğü hakkında bkz. Bulutoğlu, s. 485; Mutluer/Dayanç, s. 294; B. Çelik, Kamu Alacakları, s. 35, 36; Karakoç, Kamu İcra, s. 111; Ü. Üstün, Rüçhan Hakkı, s. 53 vd; Yıldırım/Yasin/Kaman/Özdemir/Üstün/Okay Tekinsoy, s. 630. Ayrıca eminat gösterilen kamu alacakları bakımından teminatın paraya çevrilmesi yolunun uygulanması hakkında bkz. İrfan Barlass, **Kamu Alacaklarının Haciz Yoluyla Takibi**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2017, (Haciz), s. 16-23.

gelecekteki durumunu garanti altına alma amacını taşımaktadır⁶⁰⁰. Bu kapsamda ya doğan bir gümrük borcunun teminat altına alınması söz konusu olmakta ya da gümrük idaresinin takdirine bağlı olarak gümrük borcunun doğma ihtimalinin varlığı halinde teminat aranmaktadır⁶⁰¹.

Bir kamu alacağının tahsili bakımından idarenin elini güçlendiren güvence önlemleri genel olarak Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da düzenlenmektedir. Gümrük Kanunu'nun 205'inci maddesi, gümrük vergileri için kabul edilecek teminatlar ile bunların değerlendirilmesinde Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile bir bağlantı kurmaktadır. Bu nedenle gümrük vergilerinde özellik gösteren bir güvence önlemi olan teminatın genel olarak Kamu İcra Hukuku'ndaki teminat kurumu temelinde yorumlanması gerekmektedir⁶⁰². Ayrıca Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un genel niteliği gereği, ihtiyatî haciz, rüçhan hakkı, geri verilecek paralarla takas esası, hükümsüz sayılan işlemler ve yine bu kanunda düzenlenen sorumluluk ile ilgili düzenlemeler gereği gümrük vergisi alacağının sorumlulardan tahsil edilmesi⁶⁰³ yolları gümrük vergileri açısından da güvence sağlamaktadır⁶⁰⁴. Gümrük vergisi borcunu belirleyen ilk işlemin tahakkuk işlemi olması ve bu işlemle vergi borcunun aynı zamanda ödenmesi gereken aşamaya gelmesi nedeniyle ihtiyatî tahakkuk⁶⁰⁵ yoluyla kamu alacağına bir güvence sağlayabilmenin mümkün olmadığı ve pratik bir anlam taşımadığı düşünülmektedir. Kaldı ki, ihtiyatî tahakkuk ettirilebilecek vergileri belirleme yetkisi Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 17'nci maddesinde Maliye

⁶⁰⁰ Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 165-166; Mutluer/Dayanç, s. 294; Karakoç, Genel Vergi, s. 640, 641; Karakoç, Kamu İcra, s. 111; Şenyüz/Yüce/Gerçek, Vergi Hukuku, s. 347; Oktar, Vergi Hukuku, s. 304; Öner, Vergi Hukuku, s. 190, 191; Taylar, Teminat, s. 70; Arslaner, Haciz Yolu, s. 147.

⁶⁰¹ Topluluk Gümrük Kodu kapsamında teminat sebeplerinin sınıflandırılması hakkında bkz. Lux, s. 459, 460.

⁶⁰² Ayrıca bkz. Gerçek, Teminat, s. 167; Nural, s. 611- 613.

⁶⁰³ Kamu alacağının korunmasını sağlayan güvence önlemleri hakkında açıklamalar için bkz. Bulutoğlu, s. 485 vd.; Erginay, s. 134 vd.; Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 165-168; Mutluer/Dayanç, s. 294 vd.; B. Çelik, Kamu Alacakları, s. 35 vd.; Karakoç, Genel Vergi, s. 640 vd.; Karakoç, Kamu İcra, s. 111 vd.; Şenyüz/Yüce/Gerçek, Vergi Hukuku, s. 347 vd.; Candan, Amme Alacakları, s. 77 vd.; Oktar, Vergi Hukuku, s. 304 vd.; Öner, Vergi Hukuku, s. 190 vd.; Arslaner, Haciz Yolu, s. 147-185; G. Üstün, s. 42-77; Yıldırım/Yasin/Kaman/Özdemir/Üstün/Okay Tekinsoy, s. 630 vd.

⁶⁰⁴ Hasan Hüseyin Bayraklı, **Vergi İcra Hukuku**, Celepler Matbaacılık, Afyonkarahisar 2012, (Vergi İcra), s. 114.

⁶⁰⁵ İhtiyatî tahakkuk için bkz. Bulutoğlu, s. 487-489; Erginay, s. 135, 136; Mutluer/Dayanç, s. 297 vd.; B. Çelik, Kamu Alacakları, s. 77 vd.; Karakoç, Genel Vergi, s. 651 vd.; Karakoç, Kamu İcra, s. 122 vd.; Şenyüz/Yüce/Gerçek, s. 351-353; Candan, Amme Alacakları, s. 118 vd.; Oktar, Vergi Hukuku, s. 305; Öner, Vergi Hukuku, s. 192, 193; Gerçek, Kamu Alacakları, s. 191 vd.; Arslaner, Haciz Yolu, s. 159-163; G. Üstün, s. 62-67.

Bakanlığı'na verilmektedir. Gümrük vergisi de bu vergiler arasında bulunmamaktadır⁶⁰⁶.

b. Teminat

Gümrük vergilerinin güvence altına alınması bakımından en büyük rolü oynayan önlem teminattır. Teminat, elde edilmeme riski taşıyan bir alacak için alınan bir karşılık/iktisadî değer olarak tanımlanmakta⁶⁰⁷ ve gerek kamu hukukunda gerekse özel hukukta, bir borcun vadesinde ödenmesini sağlayan bir araç olarak nitelendirilmektedir⁶⁰⁸. Malî hukuk açısından ise, vergilendirme işlemlerinde, kamu alacakları ile ilgili haciz işlemlerinde, haciz sürecinde mükellef yararına yapılan işlemlerde, gümrük işlemlerinde ve kamu ihale işlemlerinde; kanunda açıkça düzenlenen hallerde söz konusu olup, ilgili amacın gerçekleştirilebilmesi için teminat olarak kabul edilen değerlerin önceden güvence olarak ortaya koyulması şeklinde tanımlanmaktadır⁶⁰⁹.

Gümrük Kanunu'nda teminat, "Gümrük Yükümlülüğü" başlıklı Dokuzuncu Kısım'ın Üçüncü Bölüm'ünde 202 ilâ 207'inci maddeleri arasında düzenlenmektedir. Gümrük Yönetmeliği'nin de 650 ilâ 657'inci maddeleri arasında da teminat ile ilgili tamamlayıcı düzenlemelere yer verilmektedir⁶¹⁰. İdarenin gümrük vergilerinin ödenmesini sağlamak üzere bir teminat verilmesini gerekli görmesi halinde bu teminat, söz konusu vergiler tutarının %20 fazlasıyla yükümlü veya yükümlü olması muhtemel kişi ya da bu kişiler yerine kabul edilebilecek başka bir kişi tarafından verilebilmektedir (GK. m. 202)⁶¹¹.

⁶⁰⁶ İhtiyatî tahakkuk ettirilebilecek vergiler için bkz. Tahsilat Genel Tebliği Seri A, Sıra No: 1, (RG. 30.06.2007-26568).

⁶⁰⁷ Mutluer/Dayanç, s. 295; B. Çelik, Kamu Alacakları, s. 40, 41; Karakoç, Genel Vergi, s. 641; Karakoç, Kamu İcra, s. 111; Şenyüz/Yüce/Gerçek, Vergi Hukuku, s. 348; Gerçek, Kamu Alacakları, s. 160, 161; Arslaner, Haciz Yolu, s. 148.

⁶⁰⁸ Yavuz, Özel Hükümler, s. 1395; Aydoğdu/Kahveci, s. 711. Ayrıca bkz. Nilgün Serim, **6183 Sayılı Kanunda Amme Alacaklarının Korunması**, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2007, s. 15 vd.

⁶⁰⁹ Gerçek, Teminat, s. 23. Ayrıca bkz. Yıldırım Taylar, "Kamu Alacakları İçin Güvence Önlemi Olarak Teminat ve Teminat-İhtiyatî Haciz İlişkisinden Kaynaklanan Sorunlar", **Mali Pusula**, Y. 4. S. 48, Aralık 2008, (Teminat), s. 71.

⁶¹⁰ Topluluk Gümrük Kodu'nda teminat ile ilgili düzenlemelere 189 ilâ 200, Topluluk Gümrük Kodu Uygulama Yönetmeliği'nde ise, 857 ve 858'inci maddelerde yer verildiği hakkında bkz. Witte/Wolffgang, s. 330.

⁶¹¹ Saygılıoğlu/Gerçek, s. 203. Gerçek, Teminat, s. 166. Gümrük Yönetmeliği'ne göre genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin, belediyelerin, sermayesinin tamamı devlete ait olan

Gümrük idareleri, gümrük vergilerinin ödenmesini sağlamak üzere gerekli gördükleri durumlarda teminat isteyebilmektedir⁶¹². Teminat istenmesi genellikle eşyanın gümrük gözetiminde kaldığı gümrük işlemlerinin uygulanması durumunda söz konusu olmaktadır⁶¹³. Gümrük rejimleri açısından bakıldığında, daha çok ekonomik etkili gümrük rejimlerinde teminatın uygulandığı görülmektedir⁶¹⁴. Bu kapsamda gösterilmesi gereken teminatların vergi kanunlarıyla mükelleflere tanınan belli imkânlardan yararlanmanın bir şartı olarak istenen teminatlara⁶¹⁵ benzetebilmek mümkündür. Ancak Gümrük Kanunu'nda teminatlar bakımından özel bir düzenleme olmadığından aynı hukukî rejime tâbi tutulduklarını belirtmek gerekmektedir.

Gümrük işlemlerinde teminat, eşyanın gümrük vergilerine karşılık verildiğinden⁶¹⁶ eşyanın teslimi, gümrük vergilerinin ödenmiş olmasının yanı sıra bu vergilerin teminata bağlanmış olması durumunda da gerçekleşebilmektedir (GK. m. 69/3). Teminat tutarı, teminata konu gümrük vergileri tutarının kesin olarak tesbiti halinde bu miktar; diğer hallerde ise, tahakkuk ettirilen veya ettirilebilecek gümrük vergilerinin en yüksek tutarına eşit düzeyde belirlenir (GK. m. 204)⁶¹⁷. Gümrük idaresinin bu çerçevede teminat istenmesine yönelik işlemleri idarî karar olarak nitelendirmek gerekmektedir⁶¹⁸.

kamu iktisadî teşebbüslerinin ve Türkiye'deki yabancı misyon şeflerinin verecekleri garanti mektuplarının yalnızca (dar anlamda) gümrük vergisi açısından teminat olarak kabul edildiği; diğer kamu alacakları için geçerli olmadığı ve ithalatta alınan KDV ve ÖTV açısından teminat uygulaması hakkında açıklamalar için bkz. Gerçek, Teminat, s. 167 ve 172-180. Ayrıca bkz. Nural, s. 602 vd. Avrupa Birliği gümrük hukuku bakımından teminat uygulaması hakkında bkz. Tschiederer, s.108, 109.

⁶¹² İhraç kaydıyla ithal edilen eşyaya ilişkin teminat istenmesi işleminin idarî karar olması nedeniyle itiraz yoluna başvurulması gereği hakkında bkz. Dş. 7. D. 2.11.2004 tarih ve E. 2001/4534; K. 2004/2711 (www.kazanci.com.tr, E.T. 31.07.2017). Beyan edilen kıymetten şüpheye düşülmesi halinde kıymet araştırması sonucunda tahakkuk ettirilmesi muhtemel olan vergiye ve kesilecek cezaya karşılık olmak üzere idarece teminat istenmesine karar verilebileceği; teminat miktarının belirlenmesine yönelik hesaplamanın tahakkuk olarak kabul edilemeyeceği ve idarî itiraz prosedürüne ya da idarî davaya konu edilemeyeceği hakkında bkz. Dş. 7. D. 21.9.2005 tarih ve E. 2005/2517; K. 2005/2042 (www.kazanci.com.tr, E.T. 31.07.2017).

⁶¹³ Saygılıoğlu/Gerçek, s. 203; Selen, Gümrük İşlemleri, s.182.

⁶¹⁴ Gerçek, Teminat, s. 186.

⁶¹⁵ Bu teminatların kamu alacağını güvence altına alma amaçlı alınan teminattan farklı olduğu hakkında açıklamalar için bkz. Karakoç, Genel Vergi, s. 641; Karakoç, Kamu İcra, s. 112. Ayrıca bkz. B. Çelik, Kamu Alacakları, s. 42-44; Gerçek, Kamu Alacakları, s. 161 vd.

⁶¹⁶ Gerçek, Teminat, s. 165, 166

⁶¹⁷ Saygılıoğlu/Gerçek, s. 203. Ayrıca Gümrük Kanunu'nun, teminat tutarını düzenleyen 204'üncü maddesi hakkında bkz. Nural, s.608-611.

⁶¹⁸ Kılıç, s. 336. Genel vergi hukuku bakımından teminat isteme işleminin dava konusu edilebilirliği hakkında bkz. Sariaslan, İlk İnceleme, s. 59. Gümrük Kanunu'nun 24'üncü ve devamı maddeleri uyarınca bir kıymete yönelik bir araştırmaya dayanmaması nedeniyle ek tahakkuk olarak nitelendirilemeyeceği; ancak herhangi bir araştırma veya tahlil yapılmaksızın, salt fizikî

Kural olarak teminatın her bir işlem için belirlenen rakamlar üzerinden ve münferiden alınması gerekmektedir. Bununla birlikte birden fazla işlemi kapsayan veya zaman içinde değişkenlik gösteren gümrük vergileri için toplu (global) teminat da alınabilmektedir⁶¹⁹. Bunun dışında gümrük işlemlerinin kolaylaştırılması kapsamında getirilen diğer bir uygulama da götürü teminat uygulamasıdır. Gümrük yükümlülüğü gerektiren birden fazla işlem için Ticaret Bakanlığı tarafından belirlenen şartları taşıyan yükümlüler ile antrepo işleticilerinin talebi üzerine, gümrükçe onaylanmış işlem veya kullanımlardan her biri için ayrı ayrı teminat verilmesi yerine tüm işlemleri karşılayacak götürü teminat da verilebilmektedir⁶²⁰.

Gümrük Yönetmeliği'nin 653'üncü maddesinde teminat alınması gerek görülen hallerde *“tedavülde olan Türk Lirası; bankalar ve özel finans kurumları tarafından verilen süresiz teminat mektupları; Hazine Müsteşarlığınca ihraç edilen Devlet İç Borçlanma Senetleri veya bu senetler yerine düzenlenen belgeler (Nominal bedele faiz dahil edilerek ihraç edilmiş ise, bu işlemlerde anaparaya tekabül eden satış değerleri esas alınır.); Hükümetçe belli edilecek Millî Esham ve Tahvilât (Bu Esham ve Tahvilât, teminatın kabul edilmesine en yakın borsa cetvelleri üzerinden %15 noksanıyla değerlendirilir.); ilgililer veya ilgililer lehine üçüncü şahıslar tarafından gösterilen ve alacaklı amme idarelerince haciz varakalarına müsteniden hacz edilen menkul ve gayrimenkul mallar; Genel ve katma bütçeye dahil kamu kuruluşlarının, belediyelerin, sermayesinin tamamı devlete ait olan kamu iktisadî kuruluşlarının ve Türkiye'deki yabancı misyon şeflerinin verecekleri garanti mektupları; Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından kabul edilen ve bu Bankanın belirlediği efektif alış kuru üzerinden hesaplanan dövizler”* gösterilebilmektedir. Garanti mektubu ile işlem yapılması ve fakat yükümlülüklerin tam ve zamanında yerine getirilmemesi halinde yükümlüye bir yıl boyunca bu haktan

inceleme neticesinde ithal eşyasının beyan edilenle farklı bir tarife ve istatistik pozisyonunda yer aldığından bahisle eşyanın kıymetine bu pozisyona isabet eden vergi oranının uygulanması suretiyle yapılan hesaplamanın ek tahakkuk olarak nitelendirilmesinin gerektiği hakkında bkz. Yumuk, s. 191. Ayrıca bkz. Dş. 7. D. 7.2.2014 tarih ve E. 2010/6369; K. 2014/642, (bkz. Yumuk, s. 191, dn. 60).

⁶¹⁹ Bkz. GK. m. 203. Ayrıca bkz. Saygılıoğlu/Gerçek, s. 203; Toplu teminat uygulaması hakkında ayrıntılı açıklamalar için bkz. Gerçek, Teminat, s. 168, 169; Nural, s. 606, 607. Topluluk Gümrük Kodu kapsamında münferit (bireysel) yahut toplu teminat uygulamaları hakkında bkz. Lux, s. 461.

⁶²⁰ Götürü teminat uygulamasıyla ilgili ayrıntılı açıklamalar için bkz. Gerçek, Teminat, s. 170-172. Kapsamına göre teminat çeşitlerinin toplu (global), götürü, kapsamlı ve bireysel teminat şekillerinde sınıflandırılması hakkında ayrıca bkz. Gerçek, Teminat, s. 44, 45.

yararlanma izni verilmemektedir. Teminat mektuplarının Gümrük Yönetmeliği'nin 655'inci maddesindeki kayıt ve şartlara uygun, alacak miktarını karşılayacak değerde ve süresiz olması gerekmektedir⁶²¹. Nakdî teminat dışında gösterilecek teminatlar için, Gümrük Kanunu'na göre tahakkuk ettirilip tahsili gereken gümrük vergilerinde verilen teminatın kabulü tarihinden; bir şartlı muafiyet düzenlemesine tâbi tutulan eşyaya ilişkin gümrük yükümlülüğünün doğması halinde ise, şartlı muafiyete ilişkin beyannamenin tescili tarihinden başlamak üzere Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 51'inci maddesine göre tesbit edilen gecikme zammı tahsil edilmektedir. Bir şartlı muafiyet düzenlemesi kapsamında indirimli teminat uygulamasından yararlanılması durumunda ise, gecikme zammının teminat verilmeyen kısmın tümüne ve nakit verilen kısım dışında kalan kısma uygulanması söz konusudur (GK. m. 207)⁶²².

Teminatın zaman içerisinde değerini yitirmesi veya yetersiz kalması halinde, ilgili gümrük idaresi ek teminat verilmesini veya gösterilen teminatın yeni bir teminat ile değiştirilmesini isteyebilmektedir (GK. m. 206/1). Teminat gösteren kişinin de gümrük idaresinin izni ile kısmen ya da tamamen aynı değerde başka bir teminat ile değiştirilmesini isteyebilmesi mümkündür. Ancak teminatın kısmen ya da tamamen çözülmesi, ilgili gümrük yükümlülüğü kısmen ya da tamamen sona erdiğinde mümkün olabilmektedir (GK. m. 206/1, 2)⁶²³.

c. Kefalet

Topluluk Gümrük Kodu'nda genel olarak tüm gümrük işlemleri bakımından teminat ile eşdeğer bir güvence önlemi olan ve sıklıkla uygulanan kefalet kurumu,

⁶²¹ Ayrıca bkz. Saygılıoğlu/Gerçek, s. 203, 204; Gerçek, Teminat, s. 167; Nural, s. 611, 612. Kamu İcra Hukuku'nda teminat olarak kabul edilebilecek bu unsurlar ve değerlendirme esasları hakkında açıklamalar için bkz. B. Çelik, Kamu Alacakları, s. 47 vd.; Karakoç, Genel Vergi, s. 643; Karakoç, Kamu İcra, s. 114; Şenyüz/Yüce/Gerçek, Vergi Hukuku, s. 348, 349; Candan, Amme Alacakları, s. 88-90; Serim, s. 22 vd.; Taylar, Teminat, s.81-84; Gerçek, Kamu Alacakları, s. 165 vd.; G. Üstün, s. 47-49. Bununla birlikte markalar ve isim hakları gibi ekonomik değeri çok yüksek olabilecek varlıkların teminat olarak kabul edilemediği, öte yandan aynı değerlerin idareler tarafından haczedilebildiği; bu nedenle kanun koyucunun Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 10'uncu maddesinde yer almayan mal ve hakların teminat olarak kabul edilebilmesine yönelik düzenleme yapılması gerektiği hakkında bkz. Arslaner, Haciz Yolu, s. 150.

⁶²² Açıklamalar için bkz. Nural, s. 614, 615.

⁶²³ Gümrük vergilerinde teminatın alınması ve çözülmesi hakkında açıklamalar için bkz. Nural, s. 613.

Gümrük Kanunu'nda yer almamaktadır. Hatta Gümrük Yönetmeliği'nin teminat türlerini belirleyen 495'inci maddesinde teminat türleri arasında şahsî kefalet/teminata yer verilmediğinden kefaletin bir teminat sağlama müessesesi olarak gümrük idarelerince kabul edilmediği belirtilmektedir⁶²⁴. Bununla birlikte Gümrük Kanunu'nun 205'inci maddesi gereğince Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da teminat istenmesini gerektiren hallerin varlığı halinde gösterilebilecek şahsî teminatın, bir kefalet müessesesi olarak gümrük vergileri açısından da uygulanması gerektiği düşünülmektedir⁶²⁵. Bu uygulamada da gümrük vergisinin tahsilinin tehlikeye düşmüş olduğunun tesbiti bakımından yapılacak risk analizlerinin esas alınabilmesi ve sonuçta gümrük idaresinin teminat istenmesini gerekli gördüğü hallerde (GK. m.202/1) Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un aradığı şekil şartlarını taşıyan bir şahsî teminatı da kabul etmesi gerekmektedir (AATUHK. m. 11 ve m. 54/I,1).

Kefalet kurumu, gümrük işlemleri arasında transit rejimi açısından özellik göstermekte ve esasları Gümrük Yönetmeliği'nde düzenlenmektedir. Transit rejimi kapsamında kefil, teminat tutarına kadar doğabilecek gümrük vergileri ve diğer yükleri rejim hak sahibi ile birlikte müştereken ve müteselsilen ödemeyi yazılı olarak üstlenen gerçek veya tüzel üçüncü kişiyi ifade eder. (GY. m. 212/1-d). Bu bakımdan kefil, yazılı olarak borcu belirtilen şekilde üstlenerek gümrük yükümlüsü sıfatını kazanmamaktadır⁶²⁶. Transit rejimi kapsamında doğabilecek gümrük vergilerini teminat altına almak amacıyla kurulacak kefalet ilişkisi hakkında usûl ve esasları

⁶²⁴ Gerçek, Teminat, s. 167.

⁶²⁵ Topluluk Gümrük Kodu'nun 195'inci maddesinde kefilin yazılı olarak yükümlü ile birlikte müştereken ve müteselsilen doğabilecek gümrük vergisi borçlarını ödemeyi üstlenen kişi olarak düzenlendiği ve sık uygulanan bir güvence önlemi olması hakkında bkz. Witte/Wolfgang, s. 332; Lux, s. 331. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 9'uncu maddesine göre kamu alacağının tahsilinin tehlikeye düşmesinin söz konusu olduğu durumlarda, kamu alacağının tarh ve takakkukunun beklenmeksizin borçludan yapılacak ilk hesaplamalara göre teminat istenebileceği durumlarda 11'inci maddeye göre muteber bir kimsenin müteselsil kefil ve müşterek müteselsil borçlu olarak gösterilebilmesi hakkında açıklamalar için bkz. Bulutoğlu, s. 484; Mutluer/Dayanç, s. 296, 297; B. Çelik, Kamu Alacakları, s. 53-55; Karakoç, Genel Vergi, s. 642, 644; Karakoç, Kamu İcra, s. 112, 115; Şenyüz/Yüce/Gerçek, Vergi Hukuku, s. 349; Candan, Amme Alacakları, s. 88, 89; Oktar, Vergi Hukuku, s. 305; Öner, Vergi Hukuku, s. 192; Taylar, s. Teminat, s. 84;; Gerçek, Kamu Alacakları, s. 169, 170; Arslaner, Hacı Z Yolu, s. 154, 155.

⁶²⁶ Aynı tanımın Topluluk Gümrük Kodu'nun 195'inci maddesinde gümrük işlemleri için gösterilebilecek kefiller için yapılması ve kefilin gümrük yükümlüsü sayılmayacağı hakkında bkz. Witte/Wolfgang, s. 332; Fuchs, s. 28 ve 30; Summersberger, s. 13, 94; Beck/Bendix/Huchatz, s. 58. Ayrıca transit rejiminde asıl sorumlunun kefil olarak gösterdiği kişi ile gümrük idaresi arsında özel hukuk anlamında bir kefalet sözleşmesinin kurulmasını sağladığı hakkında açıklamalar için bkz. Witte/Wolfgang, s. 154, 155.

belirleme yetkisi Gümrük Yönetmeliği'nin 222'nci maddesinde (Gümrük ve) Ticaret Bakanlığı'na verilmiştir. Bakanlık'ın bu yetkisini kullandığı Gümrük Genel Tebliği (Transit Rejimi) (Seri No: 4)'te⁶²⁷ kefil olabilecek kişilerin Türkiye'de yerleşik ve teminat idaresince onaylanmış bir kişi olması gerekmektedir⁶²⁸. TIR Karnesi kapsamında transit rejimi uygulaması bakımından ise, Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği'nin kefil kuruluş olduğunu belirtmek gerekmektedir⁶²⁹.

İlgili gümrük idaresince, ödenmesi gereken gümrük vergileri ve diğer yükler tutarı, yükümlü ile aynı zamanda kefile de bildirilmekte; eğer ortak transit rejim söz konusu ise, Ortak Transit Sözleşmesi'nde belirtilen süreler dikkate alınmaktadır. Süresinde ödenmeyen gümrük vergileri ve diğer yükler için kefil nezdinde Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre takibata geçilir (GY. m. 244).

⁶²⁷ Gümrük Genel Tebliği (Transit Rejimi) (Seri No: 4), (RG. 01.08.2017-30141).

⁶²⁸ “ (1) Kefil, Türkiye’de yerleşik, teminat mektubu vermeye yetkili banka ve finans kuruluşları olabilir.

(2) Kefil ve rejim hak sahibi aynı kişi olamaz. Kefil ve rejim hak sahibi arasında ana firma bağlı firma ilişkisi varsa, bağlı firmanın, ana firmadan ayrı bir tüzel kişiliği olmalıdır.

(3) Kefilin yükümlülüğü, taahhüdünün teminat gümrük idaresince kabul edilmesine dayanır ve hareket gümrük idaresinin eşyayı bu teminat kapsamında serbest bıraktığı tarihte başlar. Kefilin yükümlülüğü, teminat mektubunda belirtilen maksimum tutarla sınırlıdır ve para cezalarını kapsamaz.

(4) Kefil ortak transit rejimi işlemlerinde kullanılacak bir teminat verecek ise ortak transit işlemine dahil olan her akit tarafta, akit taraflardan bir tanesi Topluluk ise her bir Topluluk üyesi devlette bir hizmet adresi veya bir acenta görevlendirir.

(5) Kefil tarafından verilen teminat, sonradan kontrolleri müteakiben ödenebilir gümrük vergileri ve diğer yükleri de kapsar.

(6) Bir teminat mektubu kapsamında gümrük yükümlülüğünün doğduğu veya ödenmesi gereken ya da gerekebilecek gümrük vergileri ve diğer yüklerin bulunduğu yönünde kefile bir bildirimde bulunulmuş olması durumunda, kefil tarafından söz konusu bildirimin alınmasından itibaren en geç on gün içerisinde teminat gümrük idaresine bilgi verilir. Kefil tarafından bu kapsamda herhangi bir ödeme yapılması halinde de, ödeme tarihinden itibaren en geç on gün içerisinde teminat gümrük idaresine bilgi verilmesi gerekir.

(7) Kefil tarafından bir teminat mektubu kapsamında ödeme yapılmış olması halinde, kefil tarafından teminat gümrük idaresine yapılacak bildirim ve kefilin talebine istinaden, izin sahibi kapsamlı teminat sisteminden sistemde tanımlı referans tutara kadar yararlandırılmaya devam edilir ya da 15 inci madde çerçevesinde kefilin taahhüdü iptal edilir.” [Gümrük Genel Tebliği (Transit Rejimi) (Seri No: 4), m. 14]. Topluluk Gümrük Kodu'nun 195'inci maddesi kapsamında düzenlenen kefalet bakımından da benzer şartların aranması hakkında bkz. Witte/Wolffgang, s. 332. Ayrıca bkz. Nural, s. 311.

⁶²⁹ Bkz. Bakanlar Kurulunun 16.01.1985 tarih ve 85/8993 sayılı kararı ile yürürlüğe giren TIR Karneleri Himayesinde Uluslararası Eşya Taşımaya Dair Gümrük Sözleşmesinin 6'ncı maddesi ve bu madde gereğince alınan Bakanlar Kurulunun 03.05.1985 tarih ve 85/9449 sayılı Kararı ve 5174 sayılı Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği ile Odalar ve Borsalar Kanunu (RG. 01.06.2004 - 25479). Transit rejiminde teminata ilişkin genel açıklamalar için ayrıca bkz. Özden Cesur, “Transit Rejiminde Teminat”, **Gümrükte Uzman Görüş**, Y. 2, S. 4, Temmuz 2003, s. 73 vd.

3. Gümrük Borcunu Sona Erdiren Sebepler

a. Genel Olarak

Gümrük Kanunu'nun 208'inci maddesinde gümrük yükümlülüğünü sona erdiren haller, vergilerin ödenmesi; vergilerin kaldırılmasına karar verilmesi; gümrük beyannamesinin iptal edilmesi; eşyanın bir gümrük rejimi kapsamında tesliminden önce zapt ve müsadere edilmesi veya imha edilmesi, 164'üncü madde uyarınca imha veya terk edilmesi; doğal özellikleri veya beklenmeyen haller yahut mücbir sebep nedeniyle telef veya kaybı; 182'nci madde uyarınca gümrük yükümlülüğü doğan (ithalat vergilerine tâbi olup kaçak getirilen) eşyanın kanuna aykırı girişi nedeniyle müsadere edilmesi olarak sayılmaktadır. Bunun dışında 194'üncü madde kapsamında (telâfi edici vergiye konu eşyada) doğan gümrük yükümlülüğüne özgü olarak 209'uncu maddede ilgili işlemlerin iptal edilmesi halinde yükümlülüğün ortadan kalkacağı düzenlenmesine yer verilmektedir⁶³⁰.

Talep üzerine ya da gümrük idaresince re'sen yapılabilecek düzeltmeler, uzlaşma, cezalarda indirim, ölüm ve af⁶³¹ gibi sebeplerle de gümrük vergisi borcunun sona ermesi söz konusu olabilmektedir. Ayrıca Gümrük Kanunu'nun değişik yerlerinde gümrük yükümlülüğünün doğmamış sayılacağına işaret eden bazı düzenlemelere yer verilmektedir. Bu kapsamda beklenmeyen hal, mücbir sebep ve gümrük idaresinden alınan izin sonucunda belirli şartlarda gümrük yükümlülüğünün doğmamış sayılması da söz konusu olabilmektedir (GK. m. 92, m. 186). Gümrük vergisine özgü olarak yükümlülüğü sona erdiren hallerin dışında Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerinin ayrıca göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Nitekim Gümrük Kanunu'nun 208'inci maddesinde bu hususa işaret edilmektedir⁶³². Ayrıca talep üzerine ya da gümrük idaresince re'sen

⁶³⁰ Gümrük Kanunu'nun 208'inci ve 209'uncu maddeleri kapsamında açıklamalar için bkz. R. Gültekin, s. 52, 53; Nural, s. 616, 617; Oktar, Türk Vergi Sistemi, s. 273. İthalatta alınan KDV kapsamında gümrük borcunu sona erdiren sebeplere ilişkin açıklamalar için bkz. Yerci, İthalatta KDV, s. 252-264. Topluluk Gümrük Kodu bakımından genel olarak gümrük borcunu sona erdiren sebepler hakkında açıklamalar için bkz. Lux, s. 484, 485; Beck/Bendix/Huchatz, s. 72; Tschiederer, s. 112.

⁶³¹ Uluatam/Mehtibay, s. 152, 153; Karakoç, Genel Vergi, s. 474 vd.; Şenyüz/Yüce/Gerçek, Vergi Hukuku, s. 211 vd.

⁶³² Nitekim borçlunun aciz durumu, Topluluk Gümrük Kodu'nda özel olarak gümrük borcunu sona erdiren sebepler arasında yerini alırken (Ayıntılı açıklamalar için bkz. Witte, Vor Art. 233, Rz. 1,

yapılabilecek düzeltmelerle de gümrük vergisi borcunun sona ermesi söz konusu olabilmektedir. Gümrük vergisi borcunu sona erdiren haller bakımından bu çalışma kapsamında öncelikle ödeme, geri verme ve kaldırma, beyannamenin iptali ile eşyanın zaptı, müsadere edilmesi, telef olması ve kaybına ilişkin açıklamalara yer verilmektedir. Zamanaşımı aslında vergi ödeme borcunu sona erdiren bir sebep değildir⁶³³. 208'inci maddede gümrük yükümlülüğünü sona erdiren sebepler arasında da sayılmamaktadır. Ancak zamanaşımı genel olarak borcu sona erdiren sebepler başlığı altında açıklandığından⁶³⁴ gümrük vergisinin tahakkuku ile ilgili zamanaşımı açıklamalarına da bu başlık altında yer verilmektedir.

b. Ödeme

Ödeme, bir vergi borcunu sona erdiren en doğal nedendir. Muaccel hale gelmiş bir vergi borcu, ödenmek suretiyle sona erdirilebilmektedir. Çünkü vergi borcunun muaccel olması, borçlusunun ödemek zorunda olduğu aşamayı ifade etmekte ve alacaklı idarenin de vergi borcunun ödenmesini isteyebileceği anlamına gelmektedir. Dolayısıyla gümrük vergisi borcunun ödenmesi ile ilgili açıklamalar yapılırken öncelikle tahakkuk etmiş bir gümrük vergisi borcunun varlığından bahsetmek gerekmektedir⁶³⁵. Bu tesbitin yapılmasında tahakkukun beyan üzerine mi gerçekleştirildiği, yoksa gümrük idaresince yapılan kontrol ve denetimler sonucunda idarece mi yapıldığı önem arz etmektedir. Bunların yanı sıra yükümlülerin basitleştirilmiş bazı usûllerden yararlanmış olup olmadığı ya da ödeme süresinin ertelenmesinin talep edilip edilmediği de ödeme açısından farklı hükümlerin

s. 1738) bu düzenleme Türk Hukuku'nda Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'a tabi olması sebebiyle Gümrük Kanunu'nda özel olarak düzenlenmemektedir. Aciz hali ve aciz belgesinin düzenlenmesine yönelik açıklamalar için bkz. Karakoç, Genel Vergi, s. 689, 690; Karakoç, Kamu İcra, s. 190, 191; Candan, Amme Alacakları, s. 439-441; Bayraklı, Vergi İcra, s. 167, 168; Gerçek, Kamu Alacakları, s. 247, 248; Yıldırım/Yasin/Kaman/Özdemir/Üstün/Okay Tekinsoy, s. 648; Barlass, Haciz, s. 115-120.

⁶³³ Ayrıntılı açıklamalar için bkz. Bulutoğlu, s. 419; Karakoç, Genel Vergi, s. 459, 460; Şenyüz/Yüce/Gerçek, Vergi Hukuku, s. 219. Ayrıca zamanaşımının gümrük vergileri açısından vergi alacağını kaldıran bir sebep olarak sayılmadığı hakkında bkz. Tuncer, Gümrük, s. 240.

⁶³⁴ Ercan, Uyuşmazlıklar, s. 46, 49.; Yüce/Çelikkaya, s. 87. Buna karşın zamanaşımının vergi hukukunda alacak borç ilişkisini ortadan kaldıran bir neden olarak değerlendirilmesi hakkında bkz. Mehmet Arslan, **Vergi Hukukunda Zamanaşımı**, Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2016, s. 49.

⁶³⁵ Karakoç, Genel Vergi, s. 439. Ayrıca bkz. Mutluer/Öner/Kesik, s. 227; Şenyüz/Yüce/Gerçek, Vergi Hukuku, s. 204.

uygulanmasına sebebiyet verebilmektedir. Gümrük borcunun ödenmesi ile borçluluk ortadan kalkmakta; eşya, beyan üzerine tahakkuk eden gümrük vergisinin ödenmesi halinde serbest bırakılarak (eşya ya da beyan) sahibine teslim edilmektedir⁶³⁶.

Gümrük vergisinin ödenmesinin bir diğer önemli sonucu da gümrük vergisine tâbi eşyanın tesliminin kural olarak o eşyaya ilişkin vergilerin ödenmiş olmasından sonra gerçekleşebilecek olmasıdır (GK. m. 69/3). Bu sayede eşyanın fiilen ithali de gerçekleşmiş olmaktadır⁶³⁷. Bununla birlikte, eşyanın tâbi tutulacağı gümrük rejimine ya da teminat yatırılarak ödeme ile ilgili tanınan kolaylıklardan yararlanılması durumuna göre nihaî olarak ödemenin yapılmasından önce de teslimin gerçekleşmesi mümkün olabilmektedir⁶³⁸. Bu bakımdan ödeme ile ilgili açıklamalarda normal şartlar altında gerçekleşmesi gereken ödeme usûlü ile özel ödeme usûllerini birbirinden ayırmak gerekmektedir.

Beyan edilen vergi tutarı ile gümrük idaresince hesaplanan vergi tutarının eşit olması halinde gümrük vergisi aynı anda tahakkuk etmiş ve yükümlüsüne de tebliğ edilmiş olmaktadır. Bu şekilde tahakkuk eden gümrük vergisinin ödeme süresi açısından kanunda bir süre belirtilmemektedir⁶³⁹. Dolayısıyla özel kanunlarında ödeme zamanı belirtilmemiş bir kamu alacağının yapılacak tebliğden itibaren bir ay içinde ödenmesi gerektiğine ilişkin kuralın (AATUHK. m. 37/2) beyanname üzerine tahakkuk eden gümrük vergisi açısından da uygulanması gerekecektir⁶⁴⁰. Gümrük vergisinin bir aylık süre dolduktan sonra da ödenmesi her halükarda mümkündür; ancak bu durumda gecikme zammının uygulanması söz konusu olacak (AATUHK.

⁶³⁶ Gümrük borcunun ödenmesinin etkileri hakkında bkz. B. Çelik, Gümrük, s. 86, 87. Ayrıca bkz. Öner, Türk Vergi Sistemi, s. 338, 339.

⁶³⁷ Saygılıoğlu, Gümrük Vergisi, (www.yaklasim.com, E.T. 13.11.2016). Ayrıca bkz. Çavuş, (E-Yaklaşım, www.yaklasim.com, E.T. 01.02.2017).

⁶³⁸ Thoma/Böhm/Kirchhainer, s. 85.

⁶³⁹ Eşyayı bir an evvel almak isteyen yükümlünün gümrük vergisini en kısa zamanda ödemek durumunda olduğu hakkında bkz. Saygılıoğlu/Gerçek, s. 202; Ayrıca Topluluk Gümrük Kodu'nun 222'nci maddesi kapsamında açıklamalar için bkz. Thoma/Böhm/Kirchhainer, s. 85; Tschiederer, s. 110.

⁶⁴⁰ Özel kanunlarında ödeme zamanı belirlenmemiş kamu alacakları için bu kuralın uygulanacağı hakkındaki genel açıklamalar için bkz. Bulutoğlu, s. 492, 493; Karakoç, Genel Vergi, s. 444. Ayrıca bkz. Şenyüz/Yüce/Gerçek, Vergi Hukuku, s. 213; Oktar, Vergi Hukuku, s. 318; Öner, Vergi Hukuku, s. 143; Oktar, Türk Vergi Sistemi, s. 273, 274. Gümrük vergilerinin AATUHK'da belirlenen usûllere göre ödeneceği hakkında açıklamalar için bkz. Uluatam/Mehtibay, s. 436.

m. 51) ve gümrük idaresi tarafından gümrük vergisinin cebren tahsiline yönelik işlemlerin başlatılması gündeme gelebilecektir⁶⁴¹.

Gümrük idaresince yapılan inceleme sonucunda olduğu gibi, gümrük vergisi borcunun sonradan hesaplandığı durumlarda ise, ödemenin, Gümrük Kanunu'nun 198'inci maddesine göre vergilerin “*yükümlüye tebliğ edildiği tarihten itibaren onbeş gün içinde*” yapılması zorunludur. Bu tür durumlarda hesaplanan gümrük vergisinin bir tahakkuk belgesi ile borçluya tebliğ edilmesi gerekmektedir. Kural olarak kanunda gösterilen ödeme süreleri içerisinde gümrük vergisinin ödenmesi gerekmekte ve bu sürelerin belirlenmesinde yükümlünün iradesi rol oynamamaktadır⁶⁴². Ancak, Gümrük Kanunu'nun 198'inci maddesinin 1'inci fıkrası bu kurala kısmen istisna sayılabilecek bir düzenleme sayılabilir. Ödeme süresinin sona ermesinden önce ilgilinin yazılı talepte bulunması ve teminat alınması şartıyla ödeme süresi otuz gün daha uzatılabilir⁶⁴³. Süre uzatımı beyanname kapsamı eşyanın her bir kalemi için ayrı ayrı da yapılabilir. Uzatılan süre için Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 48'inci maddesine göre tecil faizi alınır. Bu bakımdan söz konusu düzenleme, Gümrük Hukuku'na özgü bir tecil müessesesi olarak değerlendirilebilir⁶⁴⁴.

Tebliğ edilen gümrük vergilerine karşı itiraz edilmesi ödeme süresini keser. Ödeme süresi idarenin ya da yargı mercii kararının tebliğ edildiği tarihten itibaren yeniden başlar (GK. m. 198/2). Uzlaşma yoluna başvurulması durumunda da ödeme süresinin uzaması söz konusu olabilmektedir. Nitekim uzlaşma gerçekleştiği takdirde uzlaşma konusu yapılan alacaklar, uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren bir ay

⁶⁴¹ Gümrük Kanunu'nun 201'inci maddesi kapsamında yapılan açıklamalar için bkz. Nural, s. 601. Ayrıca, transit taşınan eşyaya ilişkin gümrük vergisinin giriş sırasında beyanname üzerinden tahakkuk ettirilerek teminata bağlanması gereği, transit rejimi uyarınca daha önce teminata bağlanan ve vadesi belli olmayan bir kamu alacağı söz konusu olduğunda tesis edilmesi gereken ilk işlemin vade belirlemesi olmasının gerektiği, 4458 sayılı Kanun'da bu konuda bir hüküm olmadığından ödeme süresinin 6183 sayılı Kanun'a göre belirlenmesi gerektiği hakkında bkz. Dş. VDDGK. 19.6.2013 tarih ve E. 2011/504;K. 2013/243, (www.kazanci.com.tr, E.T. 31.07.2017). Avrupa Birliği Gümrük Hukuku açısından yapılan açıklamalar için bkz. Thoma/Böhm/ Kirchhainer, s. 85.

⁶⁴² Karakoç, Genel Vergi, s. 444.

⁶⁴³ Açıklama için bkz. Derdiyok, s. 186, 187; Nural, s. 597, 598.

⁶⁴⁴ Bu düzenlemenin ve 196'ncı madde kapsamında basitleştirilmiş usûllerde tahakkukun ertelenmesi müesseselerinin Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da yer alan tecil (ve taksitlendirme) ile kıyaslandığında dar kapsamlı erteleme olarak değerlendirilmesi için bkz. Mehtap Ardıç Tiren, “Gümrük Vergilerinin Ödenmesinin Ertelenmesi: Eski ve Yeni Uygulamalar”, **Gümrükte Uzman Görüş**, Y. 9, S. 31, Ekim-Aralık 2011, s. 38.

içinde ödenir. “*Uzlaşmanın vâki olmaması veya temin edilememesi halinde ise, genel hükümlere göre işlem yapılır*” (GK. m. 244/5 ve GUY. m. 24).

Gümrük Kanunu’nun 200’üncü maddesi kapsamında ödemelerin Türk Lirası ile yapılması zorunludur. Yükümlüler gümrük vergisini gümrük idarelerindeki veznelere ödeyebilecekleri gibi, gümrük vergilerini tahsile yetkili kılınmış bankalar aracılığı ile de ödemelerini gerçekleştirebilirler⁶⁴⁵.

c. Geri Verme ve Kaldırma

Kanunen doğan vergi borcunun eksik ya da fazla hesaplanmış; bu hali ile tebliğ edilmiş ve nihayetinde ödenmiş olması mümkündür. Bu yanlışlığın düzeltilmesi ise, Gümrük Kanunu’nun 210’uncu ve devamı maddeleri gereğince gümrük idaresinin gümrük yükümlülerine karşı yerine getirmesi gereken bir görevdir⁶⁴⁶.

Geri verme, “*ödenmiş olan gümrük vergilerinin tamamen veya kısmen geri ödenmesi*”; kaldırma ise, “*henüz ödenmemiş olan gümrük vergisinin tamamen ya da kısmen alınmamasına karar verilmesi*” anlamına gelmektedir (GK. m. 210)⁶⁴⁷. Bu tanımdan yola çıkarak gümrük vergisi açısından geri vermenin Genel Vergi Hukuku’ndaki iadeye; kaldırmanın ise, terkin ya da alacaktan vazgeçmeye benzer kurumlar olduğu belirtilmektedir⁶⁴⁸.

⁶⁴⁵ Bkz. Nural, s. 600. Avrupa Birliği gümrük uygulaması bakımından ödeme yöntemleri hakkında bkz. Tschiederer, s. 110.

⁶⁴⁶ Candan, İdarî Yargılama, s. 450. Topluluk Gümrük Kodu’nun geri verme ve kaldırmaya ilişkin 235’inci ve devamı maddelerinde yer alan düzenlemeler hakkında yapılan değerlendirme için bkz. Witte/ Alexander, Vor. Art. 235, Rz. 1, s. 1751; Lux, s. 486; Beck/Bendix/Huchatz, s. 72; Tschiederer, s. 111. Geri verme ve kaldırmanın Gümrük Kanunu’nun 61’inci maddesinin 3’üncü fıkrasında düzenlenen beyannamenin bağlayıcı olması kuralına bir istisna teşkil ettiği hakkında bkz. Sefa Yayla. “Gümrük Vergi ve Para Cezalarının Geri Verilmesi ve Kaldırılması”, **Gümrük ve Ticaret Dünyası**, Y. 2018/1, S. 96, ss. 23-27, (Geri Verme ve Kaldırma), s. 53. Ayrıca 1615 sayılı Gümrük Kanunu’nun 85 ila 87’nci maddeleri kapsamında geri verme ve kaldırma için bkz. Sedat Güner, “Gümrük Vergisi’nde İtiraz ve Düzeltme Süreci”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 193, Ekim 2004, Eylül 1997, s. 101, 102.

⁶⁴⁷ Ayrıca bkz. R. Gültekin, s. 54 vd.; Nural, s. 617, 618; Şenyüz/Yüce/Gerçek, Türk Vergi Sistemi, s. 348; Oktar, Türk Vergi Sistemi, s. 275-277. Bu bakımdan kaldırmanın henüz tahsil edilmemiş olan vergi tutarının geçersiz olduğunu açıklama anlamında geldiği hakkında bkz. Beck/Bendix/Huchatz, s. 72.

⁶⁴⁸ Saygılıoğlu/Gerçek, s. 204; S. Kaya, s. 122, 123. Terkin hakkında bkz. Tuncer, Vergi I, s. 64 vd.; Karakoç, Genel Vergi, s. 709-711; Şenyüz/Yüce/Gerçek, Vergi Hukuku, s. 336, 337; Oktar, Vergi Hukuku, s. 152 vd.; Öner, Vergi Hukuku, s. 211, 212. Ayrıca 1615 sayılı Gümrük Kanunu kapsamında geri vermeye ilişkin açıklamalar için bkz. B. Çelik, Gümrük, s. 87-90.

Gümrük Kanunu'nun 211 ilâ 214'üncü maddelerinde geri verme ve kaldırmanın söz konusu olacağı haller düzenlenmekte; 215 ilâ 217'inci maddelerinde ise, geri verme ve kaldırmaya tâbi olmayacak gümrük vergileri miktarı; ödenecek (iade) faiz(i) ve vergilerin hatalı olarak kaldırılması ve geri verilmesi durumunda yeniden tahsil usûlü gibi talî/tamamlayıcı konular yer almaktadır⁶⁴⁹.

Geri verme ya da kaldırmaya konu olacak haller, hukukî sebebe ve başvuru süreleri içerisinde talepte bulunulmasına göre farklılıklar göstermektedir. Gümrük Kanunu'nun 211'inci maddesine göre kanunen ödenmemesi ya da tahakkuk etmemesi gereken gümrük vergilerinin geri verilmesi ya da kaldırılması, borçluya düşen dürüstlük kuralına uyulmuş olması durumunda mümkündür⁶⁵⁰. Diğer geri verme ve kaldırma sebeplerinden bağımsız olarak bu durumda ilgilinin talepte bulunması gerekmemekte; gümrük idaresi sebebi re'sen göz önünde bulundurarak geri verme veya kaldırmayı gerçekleştirebilmektedir. 212'nci maddede gümrük beyannamesinin iptali halinde; 213'üncü maddede eşyanın kusurlu teslimi yahut sözleşme hükümlerine aykırılık sebebiyle ithalatçı tarafından kabul edilmemesi halinde; 214'üncü maddede ise, diğer geri verme ve kaldırma sebepleri

⁶⁴⁹ Gümrük Kanunu'nun 210'uncu ve devamı maddelerinde düzenlenen geri verme ve kaldırmaya ilişkin genel açıklamalar için bkz. Sariaslan, İlk İnceleme, s. 80, 81; Nural, s. 618-623; Işıl Emine Avcı, "Gümrük Vergilerinin Geri Verilmesi ve Kaldırılması", **Gümrükte Uzman Görüş**, Y. 9, S. 31, Ekim-Aralık 2011, (Geri Verme ve Kaldırma), s. 17-21. Topluluk Gümrük Kodu'nda geri verme ya da kaldırmayı gerektirecek hallerin 236 ilâ 239'uncu maddeler arasında geri verme-kaldırma sınırı; faiz ve hatalı işlemler ile ilgili tamamlayıcı usullerin ise, 240 ilâ 242'nci maddeler arasında düzenlendiği hakkında ayrıca bkz. Witte/Alexander, Vor. Art. 235, Rz. 1, s. 1751; Summersberger, s. 159 vd.; Tschiederer, s. 111.

⁶⁵⁰ Eğer gümrük yükümlüsü, daha fazla vergi borcunun doğmasına sebep olacak verilerin yanlış olduğunu biliyor ise, kasıtlı davranmış olduğu; örneğin ithalat izni gereken ya da kıymet kriterli gözetim uygulaması durumunda ilgili belgeyi sunmamak için yanlış verilerle beyanda bulunan kişinin kasıtlı hareket etmiş olacağı; bu anlamda yükümlünün kast derecesine varmayan ağır ihmali ya da taksirli hareketinin geri verme ya da kaldırma kararı verilmesine engel olmayacağı ve bu konuda isbat yükünün de idarede olacağı hakkında açıklamalar için bkz. Witte/Alexander, Art. 236, Rz. 20-23, s. 1768. Ayrıca bkz. Lux, s. 487; Fuchs, s. 131, 132. Topluluk Gümrük Kodu'nun 236'ncı maddesi incelendiğinde ilgili kişinin kasten yanlış beyanda bulunmasından bahsedilmekte, Gümrük Kanunu'nun 211'inci maddesinde ise, kasten yapılan tahrifattan bahsedilmektedir. İki düzenleme birlikte değerlendirildiğinde Gümrük Kanunu'nda kullanılan tahrifat kavramının Genel Vergi Hukuku'ndaki anlamından farklı olarak beyan edilen bilginin aslının değiştirilmesi/bozulması şeklinde anlaşılması gerektiği düşünülmektedir. Nitekim söz konusu düzenlemenin gerekçesinde de bu işlemlerin yanlış olduğunun ilgili kişi tarafından bilindiği hallerde geri verme ve kaldırma talebinin kabul edilmeyeceği ifade edilmektedir. Gerekçe için bkz. Aydın/Topuz/Beyribey, s. 448. Ayrıca gözetim farkı olarak yurtdışı giderler hanesinde yer alan tutarların iadesi talebinde bulunulmasının Gümrük Kanunu'nun 235'inci maddesinin 1-c bendinde sayılan kabahat kapsamında değerlendirilmesi gerektiği hakkında bkz. Nurettin Demir, "İthalatta Gözetim Uygulaması (Sorunlar ve Çözüm Önerileri)", **Gümrük ve Ticaret Dünyası**, Y. 2017/4, S. 95, (Gözetim), s. 22.

düzenlenmektedir. Bu hallerde, 211'inci maddedeki düzenlemeden farklı olarak, ilgili tarafından geri verme ve kaldırma talebinde bulunulması bir zorunluluktur⁶⁵¹.

Geri verme ve kaldırma taleplerine ilişkin başvurular Gümrük Kanunu'nun 6'ncı maddesi anlamında bir idarî karar başvurusudur. Bu bakımdan geri verme ya da kaldırma talebinin reddine ilişkin karara karşı itiraz yoluna başvurulabilmesi mümkündür⁶⁵². Gümrük idaresinin – 211'inci madde kapsamında- kendiliğinden geri verme ve kaldırma işlemini gerçekleştirmesi gerektiği ve buna rağmen işlem tesis etmemesi durumunda yapılacak başvurunun ise, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun⁶⁵³ 10'uncu maddesi kapsamında değerlendirilmesi gerektiği belirtilmektedir⁶⁵⁴. Ancak bu görüşe katılabilmek mümkün değildir. Çünkü bu durumda dahi gümrük idaresinin tesis edeceği işlem gümrük mevzuatının uygulanmasına ilişkin bir idarî karardır (GK. m. 6/1). Dolayısıyla Gümrük Kanunu'nun 6'ncı maddesine tâbi olması gerekmektedir. Aksi yorum (İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda başvurunun incelenmesi ve ardından dava açılabilmesi için daha uzun süreler belirlendiğinden) Gümrük Kanunu'nun 242'inci maddesi kapsamında 15 günlük itiraz süresinin ve dava açma sürelerinin geçirilmesine sebebiyet verebilir.

Kaldırma gümrük borcunu sona erdiren bir sebep olarak müteselsil borçluluk açısından özellik göstermektedir. Eğer gümrük yükümlülüğünü doğuran olayın aslında gerçekleşmemiş olması sebebiyle kaldırma söz konusu ise, bu kaldırma kararı tüm müteselsil borçlular açısından hüküm ve sonuç doğuracaktır. Buna karşın gümrük borcu, kişinin şahsına bağlı bir sebepten doğmuş ise, kaldırma kararı bu kişi

⁶⁵¹ Gümrük Kanunu'nun 212 ilâ 214'üncü maddelerine dayalı olarak geri verme ve kaldırma talebinde bulunulması durumunda gümrük idaresinin ilgili tarafından belirtilen sebebe bağlı olmaksızın tüm geri verme ve kaldırma sebepleri bakımından araştırma yapması gerekmektedir. Topluluk Gümrük Kodu'nda 237 ilâ 239'uncu maddeler arasında yer alan bu sebepler bakımından yapılan değerlendirme için bkz. Witte/Alexander, Vor. Art. 235, Rz. 2, s. 1752; Lux, s. 488, 489. Ayrıca aynı sebeplerin gümrük cezaları açısından da değerlendirilmesi hakkında bkz. Tayfun Ercan, **Türk Hukukunda Gümrük Kabahatleri**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2016, (Kabahatler), s. 101. 212'nci madde kapsamında beyannamenin iptal edilmesi durumunda ayrıca aynı sürelerde geri verme başvurusunun da yapılmasının gerekliliği hakkında bkz. Avcı, Geri Verme ve Kaldırma, s. 20. Ayrıca kaldırma kararının müteselsil borçluların tamamına otomatik olarak etki etmeyeceği hakkında bkz. Beck/Bendix/Huchatz, s. 72.

⁶⁵² Açıklamalar için bkz. Candan, İdari Yargılama, s. 450, 451.

⁶⁵³ 06.01.1982 tarih ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, (RG. 20.01.1982-17580).

⁶⁵⁴ Ancak bu halde dahi, incelemenin itiraz için geçerli olan otuz gün (GK. m. 242/2) içerisinde değerlendirilmesi gerektiği hakkında bkz. Candan, İdari Yargılama, s. 451. Ayrıca bkz. Erdoğan Sağlam, "Vergi Uyuşmazlıklarında Mükelleflerin Dava Açmadan Önce İdareye Başvurma Hakkı Var mıdır?", **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 267, Kasım 2003, s. 16.

açısından sonuç doğuracaktır. Böyle bir durumda da yalnızca ilgili kişi kaldırma başvurusunda bulunabilecektir⁶⁵⁵.

“Gümrük vergilerinin geri verilmesi veya kaldırılmasına ilişkin hükümler bu Kanun kapsamında tatbik edilen para cezaları için de uygulanır” (GK. m. 210/2). Bu kapsamda kanunen ödenmemesi gerektiği halde, ödendiği belirlenen idarî para cezaları geri verilmekte; kanunen tahakkuk ettirilmemesi gerektiği halde tahakkuk ettirilen para cezaları ise, kaldırılmaktadır⁶⁵⁶.

Gümrük Kanunu’nun 215’inci maddesinde geri verme ve kaldırma işlemine tâbi olmayacak gümrük vergileri miktarının Bakanlar Kurulu tarafından belirleneceği düzenlenmektedir. Bakanlar Kurulu’na verilen bu yetki ise 2009/15481 sayılı karar ile kullanılarak, geri verme veya kaldırma işlemine tâbi olmayacak gümrük vergileri miktarı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un 106’ncı maddesinde yer alan tahsil imkânsızlığı sebebiyle terkin edilebilecek miktara eşitlenmiştir⁶⁵⁷.

Geri verme açısından değinilmesi gereken bir diğer husus, Gümrük Kanunu’nun 216’ncı maddesinde yer alan *“yetkili idareler tarafından, gümrük vergileri ile bunların ödenmelerine bağlı olarak tahsil edilmiş gecikme faizinin veya gecikme zammının geri verilmesinde idarece faiz ödenmez”* hükmünün Anayasa Mahkemesi tarafından kişinin belli bir dönem için faiz gelirinden mahrum kalması sonucunu doğurarak kamu yararı ile kişisel yarar arasındaki dengenin bozulmasına ve mülkiyet hakkının ihlâlüne neden olması gerekçesiyle iptal edilmiş olmasıdır⁶⁵⁸. Bununla beraber Vergi Usul Kanunu’nun 112’nci maddesinin 4’üncü fıkrasındaki gibi bir gelişmenin gümrük vergileri açısından yaşanmamış olması ve geri verme bakımından ödenecek faizin kanunda düzenlenmemesi hukuk devleti ilkesine

⁶⁵⁵ Topluluk Gümrük Kodu’nun 235’inci maddesinde tanımlanan geri verme ve kaldırmanın müteselsil borçluluk bakımından etkileri hakkında bkz. Witte/Alexander, Art. 235, Rz. 9, s. 1760.

⁶⁵⁶ Bununla birlikte söz konusu düzenlemede gümrük vergilerinin geri verilmesi halinde, bu vergilere ilişkin olarak tahsil olunan para cezalarının mutlak surette geri verilme zorunluluğunun bulunmadığı; eğer Gümrük Kanunu hükümleri çerçevesinde bir kabahatin işlenmesi söz konusu ve idarî para cezasının kesilmesi kanunî bir temele dayanıyor ise, bunların geri verme veya kaldırmaya tâbi tutulmayacağı hakkında bkz. Coşkun Şenol, “Gümrük Vergileri ve Para Cezalarında Geri Verme ve Kaldırma”, **Gümrük Dünyası**, Y. 2012/3, S. 74, (Geri Verme ve Kaldırma), s. 28. Ayrıca gümrük idaresinin idarî para cezası kesmesine ilişkin kararı idarî yargı yoluna başvurularak kesinleştikten sonra tahsil edilse dahi bu tutarın geri verilmesinin mümkün olduğu, bu tür bir yaklaşımın mülkiyet hakkına haksız müdahaleyi önleyeceği hakkında bkz. Kılıç, s. 714; Ercan, Kabahatler, s. 100, 101.

⁶⁵⁷ 29.9.2009 tarih ve 2009/15481 sayılı, 4458 Sayılı Gümrük Kanununun Bazı Maddelerinin Uygulanması Hakkında Karar, (RG. 7.10.2009 -27369) Bkz. m. 130/1-b.

⁶⁵⁸ Bkz. AyM. 22.05.2014 tarih ve E:2013/104 ve K:2014/96, (RG. 12.12.2014 - 29203).

uygunluk bakımından bir eksiklik olarak görülmektedir⁶⁵⁹. Öte yandan hukuka aykırı olarak tahsil edilen; ancak daha sonra iade edilen vergiler için faiz ödenmesi “hukuk devleti ilkesinin” olmazsa olmaz şartıdır. Bu nedenle idarenin faiz ödemesi için özel bir düzenlemeye gerek bulunmamaktadır. Sorumluluk hukuku ilkeleri gereği hukuka aykırı olarak alınan verginin geri verilmesi sırasında, yükümlülerin enflasyon ve kârdan mahrum kalma sebebiyle uğrayacakları zararın tam yargı davası yoluyla giderilebilmeleri mümkündür⁶⁶⁰. Bu konuda ayrıca bir düzenleme yapılmasına ihtiyaç duyuluyor ise, bu düzenlemenin vergilerin tahsil usul ve esaslarını düzenleyen Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’da yapılması daha uygundur. Ayrıca yapılacak düzenlemede, iade edilmesi gereken yükümlü alacaklarına faiz uygulaması kapsamına hangi alacakların girdiğinin; hangi hallerde ve hangi oranda uygulanacağın da tereddütlere yer vermeyecek şekilde belirtilmesi gerekmektedir⁶⁶¹.

⁶⁵⁹ Gecikme faizi ve gecikme zammının mükellefin uğradığı haksızlığı telâfi etme amacıyla hukuk devleti ilkesinin gereği olduğu; gümrük vergilerinin iadesinde de imkân tanıyacak bir düzenleme yapılmasının gerektiği hakkında bkz. Erdem, Faiz, (www.yaklasim.com, E.T.07.11.2016). Ayrıca “somut başvuruya konu davada idarece vergi adıyla fazla ve yersiz tahsil edilen ve Mahkeme kararıyla iadesine karar verilen bedelin ödenmesinde 4458 sayılı Kanun’un 216. maddesi gereği faiz uygulanmadığı, bahsedilen kanun maddesinin somut başvuruya konu davanın kesinleşmesinden sonra 22/5/2014 tarihinde iptal edildiği, Ülkemizin ekonomik koşulları dikkate alındığında, başvuruca fazla veya yersiz yapılan tahsilâtın tarihi ile İadesi amacıyla açılan davanın lehine sonuçlanması arasında geçen sürede enflasyona bağlı olarak meydana gelen değer kaybı ve başvuruca bu süre zarfında kendi mülkünü kullanma, tasarruf etme, yararlanma hakkından mahrum kalması nedenleriyle mağdur olduğu, mağduriyete hatalı vergi tahakkuk ve tahsil işlemlerinin neden olduğu, uygulamanın alacaklı-borçlu ilişkisinin alacaklı başvuruca aleyhine gümrük idaresi lehine bozulmasına yol açtığı, bahsedilen mağduriyetler dikkate alındığında, başvuruca üzerine haklı gösterilemeyecek şekilde orantısız ve aşırı yük bindiği ve ulaşılmak istenen kamu yararı ile başvuruca mülkiyet hakkı arasında kurulması gereken adil dengenin bozulduğu sonucuna ulaşılmış” hakkında bkz. AyM. 6.5.2015 tarih ve B. 2013/1993 nolu bireysel başvuru kararı (R.G. 27.6.2015 -29399). Aynı yönde AyM. 25.2.2015 tarih ve B. 2013/28 nolu bireysel başvuru kararı (R.G. 27.5.2015 -29368). Kararlar için bkz. (www.kazanci.com.tr , E.T.10.04.2017). Söz konusu kararların mülkiyet hakkına ölçsüz müdahale içermesi hakkında açıklamalar için bkz. Uygun/Gerçek, s. 184, 185. Ayrıca bkz. Nural, s. 628. VUK m. 112/4 kapsamında iade faizine ilişkin bkz. Mutluer/Dayanç, s. 123; Erol s. 104 vd.

⁶⁶⁰ Yusuf Karakoç, “Vergi İdaresince İade Edilmesi Gereken Yükümlü Alacaklarına Faiz Uygulaması (I)”, **Mükellefin Dergisi**, S. 107, Kasım 2001, (Faiz-I), s. 34; Turgut Candan, “Hukuka Aykırı Olarak Tahsil Edilen Vergilerin Geri Verilmesinde Faiz”, **Mali Çözüm Dergisi**, S. 118, Temmuz-Ağustos 2013, (Faiz), s. 164. Ayrıca bkz Vergi Usul Kanunu’nun 112’nci maddesinin 1, 2 ve 4’üncü fıkralarının Anayasa’ya aykırılık iddiası hakkında AyM. 15.12.1998 tarih ve E. 1997/34; K. 1998/79, (R.G. 26.11.1999-23888).

⁶⁶¹ Vergi Usul Kanunu’nun 112’inci maddesi kapsamında geçirilen sürecin Gümrük Kanunu’nun 216’ncı maddesi ile benzerlik göstermesi sebebiyle, o düzenleme bakımından getirilen eleştiriler bu çalışmada da benimsenmektedir. Bkz. Yusuf Karakoç, “Vergi İdaresince İade Edilmesi Gereken Yükümlü Alacaklarına Faiz Uygulaması (II)”, **Mükellefin Dergisi**, S. 108, Aralık 2001, (Faiz-II), s. 122, 123; Candan, Faiz, s. 162-164. Devletin verginin alacaklı olduğu durumlarda

İdarenin geri verme kararını alındığı tarihten itibaren üç ay içerisinde, söz konusu kararın uygulanmaması halinde, ilgilinin talebi üzerine, üç aylık sürenin bitiminden itibaren faiz ödenir. Bu faiz, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un tecil faizine ilişkin hükümlerine göre hesaplanmaktadır (GK. m. 216)⁶⁶².

ç. Gümrük Beyannamesinin İptali

Gümrük beyannamesinin iptali, gümrük borcunu sona erdiren bir sebep olarak düzenlenmektedir. Beyannamenin beyan sahibinin iradesini yansıtan bir irade açıklaması olması ve beyan sahibini bağlayıcı sonuç doğurması gereği, iptal işleminin de beyannamenin tescilinden önce sadece beyan sahibi tarafından gerçekleştirilebilecek bir işlem olduğunu belirtmek gerekmektedir. Bu bakımdan beyannamenin iptalini, beyanname ile açıklanan iradenin geri alınması ve açıklanan iradeyi baştan itibaren hükümsüz kılmaya yönelik yeni bir irade açıklaması olarak tanımlamak mümkündür. Beyannamenin tescilinden sonra iptal edilebilmesi ise, belirli şartlarda gümrük idaresinin vereceği izne bağlı olarak hüküm ve sonuç doğurabilecek bir işlem halini almaktadır. Nitekim gümrük vergisi borcunu sona erdiren bir sebep olarak beyannamenin iptali dendiğinde gümrük idaresince tescil edilmiş bir beyannamenin iptalini anlamak gerekmektedir. Zira beyannamenin

gecikme zammı oranında faiz alırken, iade etmesi durumunda tecil faizi ödemesine ilişkin düzenlemelerin adaletsiz olduğuna yönelik açıklamalar için bkz. Candan, Faiz, s. 182, 183. Buna karşın gecikme zammında/gecikme faizinde müeyyide niteliği olduğu; devletin iade ederken de aynı oranla ödemek zorunda olmadığı, şahsın devlete karşı yaptırım uygulama ihtimalinin olmadığı; ancak ödenecek tecil faizi oranında ödenen faiz dışında bir zarar söz konusuysa, zararın tazmininin somut olayın özelliğine göre çözülmesi gerektiği hakkında bkz. Karakoç, VII. Genç Vergi Hukukçuları Sempozyumu, Soru-Cevap ve Tartışmalar (1. Oturum), s. 92. Buna karşın fazla veya yersiz bir şekilde alınan bir bedel nedeniyle borca sahip olmak veya alacak hakkı sahibi olmak bakımından kamu tüzel kişiliği ile özel şahısların (mülkiyet hakkı açısından) aynı durumda olduğu; burada fazla veya yersiz vergi tahsili nedeni ile borç-alacak ilişkisi doğduğu; devletin vergi koyarkenki kamu gücünün, önceliği ve ayrıcalığı kullanma yetkisinin söz konusu olmadığı; alınan bedelin fazla veya yersiz olduğu tespit edildikten sonra yersiz tahsilât veya fazla alınan bedel sebepsiz zenginleşme benzeri bir borç-alacak ilişkisine dönüştüğü hakkında bkz. Selami Er, "Anayasal İlkeler Bağlamında Faiz veya Yersiz Tahsil Edilen Vergilerin İadesinde Faiz Ödenme(me)si Sorunu", **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Y. 3, S. 9, s. 56. Bireylere devletten daha fazla faiz ödenebileceği, çünkü bu durumda uğradıkları zararın çok subjektif olduğu, eğer kişiler uğranan zarar bakımından bir banka kredisi çekmişler ise, ödenecek faizin bankaya ödenen faizden ibaret olacağı görüşü hakkında bkz. Akkaya, VII. Genç Vergi Hukukçuları Sempozyumu, Soru-Cevap ve Tartışmalar (1. Oturum), s. 91, 92.

⁶⁶² İdareye tanınan üç aylık normal işlem süresine yönelik eleştiriler için bkz. Karakoç, Faiz-II, s. 115, 116. Üç ay faiz ödenmemesinin uygulamada genellikle idarelerce hiç faiz ödenmemesi anlamına geldiği hakkında ayrıca bkz. Er, s. 66.

tescilinden önce kural olarak ödenmesi gereken bir gümrük vergisi borcu bulunmamakta, kurallara uygun bir gümrükleme süreci esas alındığında, gümrük vergisi ödenmesi gereken aşamaya henüz gelmemektedir.

Gümrük idareleri, beyan sahibinin talebi üzerine ve eşyanın yanlışlıkla beyanname konusu gümrük rejimine tâbi tutulmasına veya beyan edildiği rejime tâbi tutulmasının özel nedenlerle artık mümkün olmadığını isbatlayan belgeleri ibraz etmesi halinde, tescil edilmiş bir beyannameyi iptal ederek, gerektiğinde yeni bir rejim beyanında bulunulmasına izin verebilirler. Ancak, gümrük idarelerince beyan sahibine eşyanın muayene edileceğinin bildirilmiş olduğu hallerde, muayenenin sonucu alınmadan beyannamenin iptaline ilişkin talep kabul edilmemektedir (GK. m. 64/1, c. 2). Kural olarak eşyanın tesliminden sonra gümrük beyannamesinin iptal edilmesine izin verilmemektedir. Bununla birlikte Gümrük Yönetmeliği'nde eşyanın tesliminden sonra hangi hallerde beyannamenin iptaline izin verilebileceği düzenlenmektedir⁶⁶³. Beyanname iptalinin gerekçeli olması gerekmektedir (GY. m. 123)⁶⁶⁴.

Bir gümrük beyannamesine dayanılarak ödenmiş olan gümrük vergileri bu beyannamenin iptal edilmesi üzerine ilgilinin talebiyle geri verilmektedir. Bu talebin, gümrük beyannamesinin iptal edilmesi amacıyla müracaatta bulunulması için belirlenen süreler içerisinde yapılması gerekir (GK. m. 212).

Gümrük beyannamesinin iptal edilmesi, eşyanın gümrük statüsü ya da gümrük gözetiminde kalması bakımından da bazı sonuçlar doğurabilmektedir. Bu kapsamda serbest dolaşıma giriş rejimi için verilen gümrük beyannamesinin iptal edilmesi, eşyanın serbest dolaşımda bulunan eşya statüsünü de kaybetmesine sebep olmaktadır (GK. m. 78). İhracat, hariçte işleme, transit veya antrepo rejimi için beyan edilen serbest dolaşımda bulunan eşya ise, gümrüğe verilen beyannamenin tescilinden itibaren Türkiye Gümrük Bölgesinden çıkıncaya veya imha edilinceye ya

⁶⁶³ Gümrük Kanunu'nun 64'üncü maddesi kapsamında beyannamenin iptali hakkında açıklamalar için bkz. Nural, s. 217-219 ve s. 625. Eşyanın yanlış rejimde beyan edilmesi nedeniyle eşyanın tesliminden sonra iptali hakkında bkz. GY. m. 124; başka eşyanın beyan edilmesi nedeniyle eşyanın tesliminden sonra iptali hakkında bkz. GY. m. 125; geriye dönük izin verilmesi nedeniyle eşyanın tesliminden sonra iptali hakkında bkz. GY. m. 126; posta veya hızlı kargo taşımacılığı yoluyla gelen eşyanın tesliminden sonra iptali hakkında bkz. GY. m. 129. Ayrıca bkz. Çıldır/Denizhan, s. 77.

⁶⁶⁴ Tescil edilmiş bir beyannamenin iptal edilebilmesi için 64'üncü maddedeki şartların sağlanmış olması gerektiği ve mahrece iade işleminin de bu kapsamda yapılabileceği hakkında bkz. Dş. 12. D. 5.7.2005 tarih ve E. 2002/1245; K. 2005/2795, (www.kazanci.com.tr, E.T. 31.07.2017).

da gümrük beyannamesi iptal edilinceye kadar gümrük gözetimi altında kalmaktadır (GK. m. 58/2). Bu kapsamda beyannamenin iptal edilmesi durumunda eşyanın mahrece iadesinin de istenebilmesi mümkündür⁶⁶⁵.

Son olarak gümrük beyannamesinin iptalinin sadece vergi aslını sona erdiren bir sonuç doğurduğunu ve yürürlükteki ceza hükümlerinin uygulanmasına bir engel oluşturmayacağını belirtmek gerekmektedir (GK. m. 64/5).

d. Eşyanın Zapt, Müsadere, İmha ve Terk Edilmesi/Eşyanın Telefi ve Kaybı

Eşyanın bir gümrük rejimi kapsamında tesliminden önce zapt ve müsadere edilmesi veya imha edilmesi, 164'üncü madde uyarınca imha veya terk edilmesi, doğal özellikleri veya beklenmeyen haller yahut mücbir sebep nedeniyle telef veya kaybı da gümrük yükümlülüğünü sona erdiren bir sebep olarak düzenlenmektedir (GK. m. 208/1-d). Bu düzenleme kapsamında gümrük borcunu sona erdireceği düzenlenen zapt, müsadere, imha, terk, telef ve kayıp durumları aslında hukukî temellerini birbirinden farklı düzenlemelerde buluyor olsalar da bu halleri eşyanın serbest dolaşıma fiilen girmesini ve ticarî döngü içerisinde rekabet yaratmasını engellemeleri nedeniyle gümrük borcunu sona erdiren sebepler olarak değerlendirmek gerekmektedir. Nitekim bu tür durumlara/işlemlere tâbi tutulan ve gümrük vergisi borcu sona eren eşya gümrük statüsü bakımından serbest dolaşımda olmayan eşyadır⁶⁶⁶. Türkiye Gümrük Bölgesi içinde transit halindeki eşyanın beklenmeyen haller veya mücbir sebeplerle telef veya kaybının kanıtlanması halinde de gümrük vergilerinin aranmayacağı düzenlemesi (GK. m. 92/2) gümrük borcunu sona erdiren sebepler arasında sayılan telef ve kayba ilişkin düzenlemeyi destekleyici bir düzenlemedir⁶⁶⁷.

Geçici bir güvenlik tedbiri niteliğinde olan ve sahibinin eşya üzerindeki tasarruf hakkını geçici olarak kısıtlayan zapt işleminin hangi hallerde uygulanabileceğine dair Kanun ya da Yönetmelik seviyesinde bir düzenleme

⁶⁶⁵ Özet beyanın verildiği ancak gümrük beyannamesinin verilmediği durumlarda da ayniyet tesbitinin yapılması şartıyla mahrece iadenin gerçekleştirilebileceği hakkında açıklamalar için bkz. Canitez, s. 215.

⁶⁶⁶ Topluluk Gümrük Kodu'nun 233'üncü maddesinde de Gümrük Kanunu'nun 208'inci maddesine paralel olarak yer alan düzenleme kapsamında yapılan açıklamalar için bkz. Witte, Art. 233, Rz. 20, s. 1748.

⁶⁶⁷ Ayrıca bkz. Nural, s. 330.

bulunmamaktadır⁶⁶⁸. Müsadere ise, gümrük işlemlerinde aslında zapt işlemini de bünyesinde barındıran, zaman bakımından zapt işlemi ile aynı anda ya da daha sonradan veyahut da zapt işleminden bağımsız olarak uygulanabilecek bir fer'î yaptırım olarak değerlendirilmektedir. Müsadere kişilerin eşya üzerindeki tasarruf haklarını sona erdiren şekli bir işlem⁶⁶⁹ ve suç konusunu oluşturan eşyalar bakımından uygulanacak bir güvenlik tedbiridir. Gümrük işlemleri bakımından eşyanın müsaderesini gerektirecek fiiller Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nda yer almaktadır⁶⁷⁰. Kanunda açıkça yer verilmemiş olması sebebiyle gümrük kabahatleri bakımından *eşyaya el konularak mülkiyetin kamuya geçirilmesi* (GK. m. 235/4, m. 236/5, m. 237/3, 6) hallerini gümrük borcunu sona erdiren bir sebep olarak değerlendirmek mümkün değildir⁶⁷¹. Kaldı ki idarî bir tedbir olarak eşyanın mülkiyetinin kamuya geçirilmesi kararı, cezaî hükümler içeren düzenlemelerin uygulanmalarına hizmet eden bir araç olması sebebiyle, Gümrük Kanunu'nun 191'inci maddesi gereğince gümrük borcunu sona erdirmeye işlevi göremeyecektir⁶⁷².

Gümrük Kanunu'nun 182'nci maddesi uyarınca gümrük yükümlülüğünün doğduğu hallerde eşyanın kanuna aykırı girişi nedeniyle müsadere edilmesi

⁶⁶⁸ Avrupa Birliği hukuku'nda da eşyanın zapt edilmesinin borcu sona erdiren haller arasında sayıldığı; ancak hangi hallerde uygulanacağı hususunun üye devletlerin iç hukukuna bırakıldığı hakkında bkz. Witte, Art. 233, Rz. 15, s. 1746.

⁶⁶⁹ Topluluk Gümrük Kodu'nun 233'üncü maddesi kapsamında ayrıca bkz. Witte, Art. 233, Rz. 16, s. 1746.

⁶⁷⁰ Bkz. KMK m. 13; TCK m. 53 Nazım Bilican, Cahit Gökçelik ve Gülsen Topçuoğlu, **5607 Sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu**, Ayrıntı Basımevi, Ankara 2007. Ayrıca Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu kapsamında müsadere hakkında açıklamalar için bkz. Bilican/Gökçelik/Topçuoğlu, s. 200 vd.; Salih Kocalar, Kerim Tosun ve Ali Yağcı, **Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu**, Kartal Yayınevi, Ankara 2007, s. 279-283; Mustafa Özen, **5607 Sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanununda Düzenlenen Suçlar**, Adalet Yayınevi, Ankara 2015, s. 304; Çıldır/Denizhan, s. 812, 813; Şentürk, s. 158, 159.

⁶⁷¹ Mülkiyetin kamuya geçirilmesi kararının gerek uygulaması gerekse sonuçları itibarıyla müsadere ile benzerlikler gösterdiği; vergi yükümlülüğünü sona erdiren sebepler arasında mülkiyetin kamuya geçirilmesine yer verilmediği ve bu bakımdan Gümrük Kanunu'nun 208'inci maddesinin ihtiyaca cevap vermediği hakkında açıklamalar için bkz. Sefa Yayla, "Mülkiyetin Kamuya Geçirilmesi", **Gümrük Dünyası**, Y. 2013/2, S. 77, (Mülkiyetin Kamuya Geçirilmesi), s. 26, 27.

⁶⁷² "İthal ve ihracat yasaklama veya kısıtlamaya tabi eşya için de 181 ila 185 ve 188 ila 190 ıncı maddelerde belirtilen gümrük yükümlülüğü doğar. Ancak, sahte paralar ile tıbbi ve bilimsel amaçlı kullanımları nedeniyle yetkili idareler tarafından denetlenen ekonomik dolaşıma girmeyen narkotik uyuşturucu ve uyarıcı maddelerin Türkiye Gümrük Bölgesine kanuna aykırı olarak girmesi halinde, kaçakçılık ve diğer ceza koyan kanun hükümlerine göre işlem yapılacağından, gümrük yükümlülüğü doğmaz. Bununla birlikte, cezai hükümler koyan kanunlar gereğince, gümrük vergilerinin ceza tespitine esas olması veya cezai kovuşturmaların gümrük yükümlülüğünün varlığına bağlı olması hallerinde, gümrük yükümlülüğü doğmuş sayılır." (GK m. 191).

durumunda da gümrük yükümlülüğü sona ermektedir (GK. m. 208/1-e). Ancak bu kuralın eşyanın henüz ekonomik dolaşıma girmemiş olduğu/piyasa işlemlerine konu olmadığı haller bakımından geçerli olduğunu belirtmek gerekmektedir. Başka bir deyişle, ancak eşyanın gümrük bölgesine girişini düzenleyen ön işlemler sürecinde (GK. m. 33 vd.) yaşanan kanuna aykırılıklar nedeniyle gümrük borcunun doğması durumunda eşyanın müsadere edilmiş olması, gümrük borcunu sona erdiren bir sonuç doğurabilecektir⁶⁷³.

e. Zamanaşımı

Zamanaşımı, bir alacağın/hakkın doğumunu takip eden ve kanunla belirlenmiş olan süre içerisinde alacaklının alacağını/hakkını istememesi veya borçluyu dava etmemesi nedeniyle hak isteme veya dava açma imkânının ortadan kalkmasıdır⁶⁷⁴. Bu özelliği gereği zamanaşımı alacağı değil, onun istenebilmesi veya ifası için dava açılması imkânını ortadan kaldırmaktadır. Bu anlamda borç ilişkisi ortadan kalkmamakta ve zamanaşımına uğramış olsa dahi yükümlünün yapmış olduğu ödemeler geçerli bir ödeme sayılmaktadır⁶⁷⁵.

Gümrük vergisi hakkında zamanaşımına ilişkin bir değerlendirme yapılırken iki tür zamanaşımının göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Bunlardan birincisi Gümrük Kanunu'nun 197'nci maddesinin 2'nci fıkrasında düzenlenen üç yıllık tahakkuk zamanaşımı; diğeri de tüm kamu alacakları gibi gümrük vergisinin de

⁶⁷³ Topluluk Gümrük Kodu 'nun 233'üncü maddesi kapsamında yapılan açıklamalar ve verilen örnekler için bkz. Witte, Art. 233, Rz. 19 vd. s. 1746, 1747.

⁶⁷⁴ Erginay, s. 93, 94; Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 132; Mutluer/Dayanç, s. 123-125; Karakoç, Genel Vergi, s. 459; Şenyüz/Yüce/Gerçek, Vergi Hukuku, s. 219, 220; Oktar, Vergi Hukuku, s. 141; Öner, Vergi Hukuku, s. 115, 116; Sarıkaya, Zamanaşımı, s. 41.

⁶⁷⁵ Karakoç, Genel Vergi, s. 461. Gönüllü ödemeye ilişkin ayrıca bkz. Arslan, s. 214. Ayrıca Avrupa Birliği Adalet Divanı'na göre zamanaşımına uğramış bir borcun "kanunen ödenmesi gereken" (Topluluk Gümrük Kodu'nun 236'ıncı maddesinde ifade edildiği şekli ile *Alm.* "gesetzlich geschuldet") bir borç olduğu; ancak zamanaşımına uğramış bir borcun Topluluk Gümrük Kodu'nun 221'inci maddesine göre (GK m. 197) borçluya ihbar edilemeyeceği; bu değerlendirme göz önünde bulundurulduğunda zamanaşımına uğramış olsa da geri verme ve kaldırma talebinde bulunulabileceği hakkında bkz. Fuchs, s. 133, 134. Buna karşın zamanaşımının hak düşürücü süreden farklı olmakla beraber tahakkuk zamanaşımının gerçekleşmesi ile vergi alacağının kendiliğinden ortadan kalktığı hakkında bkz. Mehtap Ardic, "Gümrük Vergilerinde Zamanaşımı ve Tahakkuk Zamanaşımı Üzerine Bir Değerlendirme", **Gümrükte Uzman Görüş**, Y. 9, S. 28-29, Ocak-Haziran 2011, s. 78, 79. Zamanaşımı ile hak ve alacağın ortadan kalkmadığı; gümrük vergi ve para cezalarına ilişkin alacağın eksik bir borç olarak varlığını sürdürdüğü, yükümlünün zamanaşımı def'ini ileri sürmesi durumunda Gümrük Müdürlüğü'nün alacağını alma hakkını kaybettiği; bu nedenle gümrük idarelerinin tebliğ işlemini gerçekleştirmeleri gerektiği hakkında bkz. Dağ/Ceyhan/Ballı, s. 85.

tâbi olduğu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da düzenlenen tahsil zamanaşımıdır (AATUHK m. 102)⁶⁷⁶.

“Yapılan denetlemeler sonucunda hiç alınmadığı veya noksan alındığı belirlenen” veya 197'nci maddenin 1'inci fıkrasına göre *“tebliğ edilemeyen gümrük vergilerine ilişkin tebligat gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihten itibaren üç yıl içinde yapılır”*⁶⁷⁷. Bu süre içerisinde gümrük idaresinin karar alma, aldığı kararlarda değişiklik ya da düzeltme yapma ve yeni karar alma gibi konularda yetkisi sınırsızdır⁶⁷⁸. Süreler, vergi ödevlisine hem de vergi idarelerine ödevlerini ve görevlerini yerine getirmek için bir yandan güvence ve belirlilik sağlarken, diğer yandan vergi alacağının süratle ve etkin bir şekilde toplanması amacına hizmet etmektedir⁶⁷⁹. Gümrük vergilerinin tahakkuk zamanaşımına uğraması durumunda artık verginin tahakkuk ettirilip tebliğ edilmesi mümkün değildir. Söz konusu zamanaşımı düzenlemesi için “tahakkuk zamanaşımı” teriminin kullanılmasının sebebi Gümrük Kanunu'nda tarh işlemine açıkça yer verilmemiş olması ve gümrük yükümlüsü üzerinde ödeme bakımından hukukî sonuç doğuran, ilk işlemin tahakkuk işlemi olmasıdır⁶⁸⁰.

⁶⁷⁶ Ceza takibi açısından işleyecek zamanaşımının da bu iki tür zamanaşımına eklenerek değerlendirilmesi hakkında bkz. Yüce/Çelikkaya, s. 87. Topluluk Gümrük Kodu kapsamında da tahsil zamanaşımının üye ülkelerin iç hukukları kapsamında değerlendirileceği; örneğin Almanya'da tahsil zamanaşımının Alman Vergi Usul Kanunu kapsamında değerlendirileceği hakkında bkz. Witte/Alexander, Art. 221, Rz. 8, s. 1720. 1615 sayılı Gümrük Kanunu kapsamında tahakkuk ve tahsil zamanaşımları ile ilgili açıklamalar için bkz. B. Çelik, Gümrük, s. 90, 91; Nevzat Bozkurt, “Zamanaşımına Uğramış Gümrük Vergilerine Para Cezası Uygulanabilir mi?”, **Mali Çözüm Dergisi**, S. 106, Temmuz-Ağustos 2011, (Zamanaşımı I), s. 181, 182; Sarıkaya, Zamanaşımı, s. 43. Tahsil zamanaşımına ilişkin genel açıklamalar için bkz. B. Çelik, Kamu Alacakları, s. 256, 257; Karakoç, Genel Vergi, s. 359-361 ve s. 711-714; Karakoç, Kamu İcra, s. 232 ve 234-236; Şenyüz/Yüce/Gerçek, Vergi Hukuku, s. 220 ve 337; Candan, Amme Alacakları, s. 582 vd.; Oktar, Vergi Hukuku, s. 145; Öner, Vergi Hukuku, s. 119; Arslan, s.185 vd.; Gerçek, Kamu Alacakları, s.141-144.

⁶⁷⁷ Bkz. Nural, s. 596. Gümrük vergilerinin takibi için düzenlenen 3 yıllık zamanaşımı süresinin diğer vergilere göre süre bakımından kısa olduğu değerlendirilmesi hakkında bkz. B. Çelik, Gümrük, s. 90; Yüce/Çelikkaya, s. 88; Ekinci, s. 43.

⁶⁷⁸ Topluluk Gümrük Kodu'ndaki zamanaşımı düzenlemesi hakkında yapılan açıklama için bkz. Witte/Alexander, Art. 221, Rz. 6, s. 1719; Summersberger, s. 198, 199.

⁶⁷⁹ Çağan, s. 1; Karakoç, Süreler, s. 23. Ayrıca zamanaşımı sürelerinin kesin olduğu, tarafların iradeleri ile uzatılıp kısaltılamayacağı hakkında bkz. Arslan, s. 54.

⁶⁸⁰ Bununla birlikte Gümrük Kanunu'nun 197'nci maddesinin 2'nci fıkrasında “tebligat” işlemi ifade edildiğinden “tebliğ zamanaşımı” teriminin kullanılması da düşünülebilir. Nitekim Genel Vergi Hukuku'nda da tebliğ işlemine bağlanan sonuçlar nedeniyle zamanaşımının tebliğ ile ilişkilendirilebileceği ve pedagojik açıdan da tebliğ zamanaşımı deyiminin kullanılmasının uygun olacağı görüşü için bkz. Doğan Şenyüz, “Vergilendirme Sürecinde Zamanaşımı Kavramı Üzerine Terminolojik Bir Değerlendirme: ‘Tebliğ Zamanaşımı’”, **Yaklaşım Dergisi**, Y. 16, S. 183, Mart 2008, (Tebliğ Zamanaşımı), s. 22, 23. Genel vergi hukukunda tahakkuk zamanaşımı kullanımına ilişkin bkz. Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 131 vd.; Uluatam/Mehtibay, s. 148 vd;

Zamanaşımının eşyanın statüsünü de değiştireceğine ilişkin açık bir düzenleme bulunmamaktadır. Gümrük borcunun klâsik anlamda kaçakçılık nedeniyle 182'nci madde kapsamında doğduğu durumlarda, fiil aynı zamanda kaçakçılık suçu teşkil edeceğinden zamanaşımı süresi uzamaktadır. Ayrıca Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu kapsamında eşyanın el koyma ve tasfiye hükümlerine tâbi tutulması söz konusudur (KMK m. 16). Bu bakımdan kaçakçılık nedeniyle 182'nci madde kapsamında doğan gümrük borcu açısından eşyanın statü değişimi ile ilgili tartışılacak bir husus bulunmamaktadır. Bununla beraber Gümrük Yönetmeliği'nin 485'inci maddesinde *“eşyaya uygulanabilecek yasaklama veya kısıtlamalar ile cezai hükümler saklı kalmak üzere, Kanunun 183 veya 185 inci maddeleri uyarınca bir gümrük yükümlülüğünün doğması ve ithalat vergilerinin ödenmesi durumunda, bu eşya gümrük statüsü açısından bir beyana gerek görülmeksizin serbest dolaşımda bulunan eşya sayılır”*. İşte bu durumda 183 veya 185'inci madde kapsamında (tüketim dışında) doğan gümrük vergisi borcunun zamanaşımına uğramış olması durumunda eşyanın serbest dolaşımda olan eşya statüsü kazanıp kazanamayacağı hususu belirsizdir. Zamanaşımı, ödeme gibi gümrük borcunu sona erdiren bir sebep olmadığından ödeme ile aynı etkiyi göstermeyecektir. Öte yandan zamanaşımı ile sağlanmaya çalışılan hukuk düzeni gözetilerek bu amaç doğrultusunda kıyas yoluyla eşyanın statüsünün de serbest dolaşımda olan eşyaya dönüşeceği sonucuna varılması gerekmektedir⁶⁸¹. İthalatta gümrük borcunun 184'üncü ve 194'üncü madde kapsamında doğan gümrük vergisi yükümlülüğü

Karakoç, Genel Vergi, s. 348; Oktar, Vergi Hukuku, s. 143, 144; Candan, Amme Alacakları, s. 294. Genel Vergi Hukuku açısından tarh zamanaşımı ve tahakkuk zamanaşımı terimlerinin kullanılmasında farklılıkların olduğu ve bu kullanımların değerlendirilmesi hakkında bkz. Şenyüz, Tebliğ Zamanaşımı, s. 19-21. Ayrıca Topluluk Gümrük Kodu'nun (Gümrük Kanunu'nun 197'inci maddesine tekabül eden) 221'inci maddesinde düzenlenen zamanaşımının millî hukuklarda yer alan tarh zamanaşımına benzerliği hakkında açıklamalar için bkz. Beck/Bendix/Huchatz, s. 72.

⁶⁸¹ Zamanaşımı halinde eşyanın statü değişiminin sağlanabilmesi için mevcut düzenlemeler çerçevesinde serbest dolaşıma giriş rejimine tâbi tutulmasının gerektiği; ancak eşya için gümrük vergisinin bir kez doğacağı göz önünde bulundurulduğunda ilk doğan gümrük borcu da zamanaşımına uğramış olacağından gümrük vergisinin tahsil edilmesinin mümkün olmadığı; bununla birlikte zamanaşımı ile sağlanmaya çalışılan hukuk düzeni gözetilerek bu amaç doğrultusunda kıyas yoluyla eşyanın statüsünün de (gümrük bölgesine giriş söz konusu ise) serbest dolaşımda olan eşyaya dönüşeceği sonucuna varılması gerektiği hakkında açıklamalar için bkz. Peter Witte, “Statuswechsel bei Verjährung –Der Weg zur Gemeinschaftsware bei Zollschiolden gem Art. 202 ff. ZK-, **Aussenwirtschaftliche Praxis, Gesamtverzeichnis 2008**, (Statuswechsel), s. 382-384; Ulrich Schrömbges, “Kein Statuswechsel bei Verjährug”, **Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern Jahresregister 2009**, s. 7; Witte/Alexander, Art. 221, Rz. 12, s. 1721.

açısından ise, -yükümlülüklerin başladığı kabul edilen zaman dilimleri dikkate alındığında-⁶⁸² kural olarak eşyanın gümrük statüsünün değişimi ile ilgili bir sorun bulunmamaktadır.

Gümrük Kanunu’nda yıl olarak belirlenen sürelerin hesaplanmasına ilişkin bir düzenleme yer almamaktadır. Bu bakımdan yıl olarak belirlenen sürelerin hesabında benimsenen genel kural dikkate alınarak 3 yıl sonra aynı güne tekabül eden tarihte sürenin sona ermiş olduğunu düşünmek gerekmektedir. Gümrük Kanunu’nun 197’nci maddesinin 2’nci fıkrasında zamanaşımı süresini durduran özel bir sebebe yer verilmektedir. Bu da *gümrük yükümlülüğünün doğduğu olayla ilgili olarak dava açılmasıdır*⁶⁸³. Sürelerin durması, durduran etki ortadan kalkana kadar sürelerin işlememesi; etkinin bitmesi halinde ise, kaldığı yerden işlemeye devam etmesi anlamını taşımaktadır. Hukukî güvenlik ve belirlilik ilkeleri bakımından değerlendirmek gerekirse, bu düzenlemenin belirgin ve herkes tarafından aynı şekilde yorumlanabilecek bir düzenleme olduğunu söyleyebilmek mümkün değildir. Belirlilik ilkesi gereği, zamanaşımını durdurucu etki eden bir sebebin, bu etkisini ne kadar süre devam ettireceğinin belirlenebilir olması gerekmektedir⁶⁸⁴. Söz konusu düzenleme zamanaşımı süresinin hangi andan itibaren yeniden işlemeye başlayacağı konusunda belirsizlik içermektedir. Bu yöndeki değerlendirmeyi her bir olay bazında Gümrük Kanunu’nun 181 ilâ 194’üncü maddeleri arasında, yükümlülüğün doğduğu

⁶⁸² “2. Gümrük yükümlülüğü; a) 1 inci fıkranın (a) bendinde belirtilen hükmün yerine getirilememesinin bir gümrük yükümlülüğü doğurması halinde, bu tarihte, b) Eşyanın söz konusu gümrük rejimine tabi tutulmasına veya nihai kullanımı nedeniyle indirimli ya da sıfır ithalat vergi oranı uygulanmasına ilişkin bir koşula uyulmadığının sonradan tespiti halinde, ilgili rejime tabi tutulduğu tarihte, başlar.” (GK m. 184/2); “2. Bu halde gümrük yükümlülüğü, söz konusu eşyanın ihracına ilişkin gümrük beyannamesinin gümrük idaresi tarafından tescil edildiği tarihte başlar.” (GK m. 194/2).

⁶⁸³ Saygılıoğlu/Gerçek, s. 200; Öner, Türk Vergi Sistemi, s. 337. Topluluk Gümrük Kodu’nun 221’inci maddesinin 3’üncü ve 4’üncü fkralarında yer alan tahakkuk (tarh) zamanaşımı (Alm. Festsetzungsverjährung) süresinin Topluluk Gümrük Kodu’nun 243’üncü maddesi kapsamında hukukî yollarla başvurulması halinde ve hukukî denetim boyunca duracağının düzenlendiği ve geri verme ve kaldırma başvurusunun da bu noktada hukukî başvuru olarak süreyi durdurucu etki göstermesi gerektiği hakkında bkz. Witte/Alexander, Art. 221, Rz. 8, s. 1720. Ayrıca zamanaşımına ilişkin bu düzenlemenin Modernize Gümrük Kodu’nda da değiştirilmediği hakkında bkz. Witte/Alexander, Art. 221, Rz. 14, s. 1722.

⁶⁸⁴ Hukukî güvenlik ve belirlilik ilkelerin vergi hukuku açısından değerlendirilmesi hakkında ayrıca bkz. Karakoç, Anayasal İlkeler, s. 1290, 1295; Yıldırım Taylar, “Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergi Hukukunda Hukukî Güvenlik İlkesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Y. 26, S. 307, (Hukukî Güvenlik), s. 197-200; İrfan Barlass, “Verginin Belirginliği ve Eşitliği İlkeleri Karşısında Serbest Bölgeler Kanunu’nun Geçici 3. Maddesinin İkinci Fıkrasının B Bendinin Anayasaya Uygunluğu Sorunu”, **Mali Pusula**, Y. 5, S. 55, Temmuz 2009, (Belirginlik), s. 41.

ana ilişkin düzenlemeler gözönünde bulundurarak yapmak gerekmektedir⁶⁸⁵. Ayrıca, gümrük yükümlülüğünün doğduğu olayla ilgili açılacak davanın nasıl bir dava olduğu, niteliği ya da hangi yargı kolunda görüleceği ve hangi usûl kurallarının uygulanacağı bakımından da belirlilik bulunmamaktadır. Bu bakımdan söz konusu düzenlemenin hukukî güvenliği sağlamaktan uzak bir düzenlemedir. Açılan davanın zamanaşımı süresini durdurucu etkisinin ne zaman başlayıp ne zaman biteceğini açıkça ifade eden bir düzenlemeye ihtiyaç duyulmaktadır. Benzer tesbitleri 197'inci maddenin 4'üncü fıkrasında yer alan *“ceza uygulamasını gerektiren bir fiile ilişkin olması ve zaman aşımı daha uzun bulunan bu fiil nedeniyle ceza davası açılmış olmak kaydıyla, bu alacaklar Türk Ceza Kanunundaki dava ve ceza zamanaşımı süreleri içerisinde kovuşturulup tahsil edilir”* düzenlemesi açısından da yapabilmek mümkündür. Çünkü açılan ceza davasının zamanaşımını uzatıcı bir sonuç doğurabilmesi için hangi süre içerisinde açılması gerektiğine ilişkin bir belirlilik bulunmamaktadır⁶⁸⁶. Buna karşın Anayasa Mahkemesi söz konusu düzenlemede *“ceza davası açılmış olmak kaydıyla”* ibaresinin hukuk devleti olmanın bir gereği olan belirlilik ilkesine aykırı olmadığı sonucuna varmıştır⁶⁸⁷.

⁶⁸⁵ Topluluk Gümrük Kodu'nda da değerlendirmenin her bir gümrük borcunu doğuran olay ile ilgili düzenleme kapsamında yapılması gerektiği hakkında bkz. Witte/Alexander, Art. 221, Rz. 6, s. 1719. Ayrıca bkz. N. Bozkurt, Zamanaşımı I, s. 181; Sarıkaya, Zamanaşımı, s. 41, 42; Ekinci, s. 43, 44. Gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihin kesin olarak tesbit etmenin mümkün olmadığı hallerde, ilgili eşyaya ilişkin vergi oranları ve diğer vergilendirme unsurlarının uygulanması için dikkate alınacak tarih, gümrük idarelerinin bu eşya için bir gümrük yükümlülüğü başladığı sonucuna vardıkları tarihtir (GK m. 193/2).

⁶⁸⁶ Topluluk Gümrük Kodu'nun 221'inci maddesinin 4'üncü fıkrasında eğer gümrük borcunu doğuran olay, gerçekleştiği an itibariyle suç teşkil eden bir hareketten kaynaklanmış ise (burada yalnızca suç teşkil eden olayla vergi borcunun doğ(urul)ması değil, vergi borcunu doğuran hareket ile suç teşkil eden hareket arasında kaynaklanma –*Alm.* Ursachlichkeit – ilişkisinin de olması kastedilmektedir) bu durumda üye devletlerin iç hukuklarında yer alan ceza zamanaşımına ilişkin düzenlemelerin dikkate alınacağı; kabahat oluşturmalarının ceza zamanaşımına tâbi olmaya sebebiyet vermeyeceği; bu noktada tesbit etme görevinin gümrük idaresine ait olduğu; cezalandırılabilir bir fiilin bir ceza soruşturması ya da kovuşturması yahut da bir mahkûmiyet kararı sonucunda tesbit edilmesinin gerekmeyeceği hakkında bkz. Witte/Alexander, Art. 221, Rz. 8-12, s. 1720, 1721. Ayrıca kabahat oluşturan fiiller nedeniyle gümrük borcunun doğumuna sebebiyet verilmesinin ceza zamanaşımına tâbi olmayı gerektirmeyeceği hakkında bkz. ABAD. 27.11.1991 tarih ve C-273/90 sayılı; 16.7.2009 tarih ve C-124, 125/09. Suç teşkil eden fiili zamanaşımı hesabı bakımından tesbit etme görevinin gümrük idaresinde olduğu; bir suç kovuşturması ya da mahkûmiyet kararına gerek olmadığı hakkında bkz. ABAD. 18.12.2007 tarih ve C- 62/06; 16.7.2009 tarih ve C-124, 125/09, (Karar metinleri için bkz. <http://hudoc.echr.coe.int>, E. T. 30.05.2017).

⁶⁸⁷ İtiraz gerekçesi ve hüküm gerekçesi için Bkz. AyM. 28.09.2017 tarih ve E. 2016/198; K. 2017/144, (RG. 18. 10. 2017- 30214). Bu tür belirsizliklerin önüne geçilmesi için gümrük vergilerinde tahakkuk zamanaşımı süresinin beş yıla çıkarılmasına ilişkin öneri için bkz. Sarıkaya, Zamanaşımı, s. 43. Örneğin ithalatçı (A)'nın sınır ticareti kapsamında (A) Gümrük Müdürlüğü'nden 03.09.2010 tarihinde İran İslam Cumhuriyeti'nden (X) eşyası ithal etmişve o

IV. GÜMRÜK KABAHAHLERİ

A. Genel Açıklama

Gümrük borcu ilişkisi, devlet ile kişiler arasında kanun ile kurulan bir kamu hukuku ilişkisidir. Bu ilişkinin düzenlenmesi amacıyla konulan kurallara uyulması ve gümrük vergisi ödevinin bu kurallara uygun bir şekilde yerine getirilmesi gerekmektedir. Bununla birlikte, kişilerin bilerek veya bilmeyerek; isteyerek ya da istemeyerek kurallara aykırı davranması söz konusu olabilmektedir⁶⁸⁸. Kurallara aykırı bu tür davranışlar, gümrük vergisi ödevine aykırılık sayılmakta; fiilin haksızlık içeriğinin derecesine göre kaçakçılık suçlarını ya da gümrük kabahatlerini oluşturmaktadır.

Gümrük vergisi ödevini düzenleyen kurallara aykırılıklardan hangilerinin suç ya da kabahat olduğu ve bunlara uygulanacak ceza ve/ya da yaptırımların neler olduğu farklı kanunlarda düzenlenmektedir. Gümrük Kanunu hükümlerine göre talep ve tahsil edilmesi gereken vergiler ile ek malî yükümlülöklere ilişkin kurallara aykırılıklardan kaynaklanan kabahatler ve bunlara uygulanacak yaptırımlar temel olarak Gümrük Kanunu'nda; suçlar ve bunlara uygulanacak ceza ve/ya da yaptırımlar ise, Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nda düzenlenmektedir⁶⁸⁹. Gümrük

dönemde mevzuat gereği gümrük beyannamesine eklemesi gereken belgelerden biri olan menşe belgesini beyanname ekinde ibraz etmiştir. Konuyla ilgili olarak yapılan yurtdışı araştırmasında ibraz edilen menşe belgesinin sahte olduğu bilgisi 3 yıllık zamanaşımı süresi dolduktan sonra 2014 yılında öğrenilmiş ve bu bilgi üzerine yükümlü hakkında Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu kapsamında ceza davası açılması için gereken işlemlere başlanmıştır (Örnek için bkz. Nurettin Demir, “Gümrük Kanununun 197/4 üncü Maddesindeki Zamanaşımı Hükümüne İlişkin Bir Değerlendirme, **Gümrük ve Ticaret Dünyası**, Y. 2018/1, S. 96, (Zamanaşımı), s. 27). Verilen örnek kapsamında ceza davasının 197'inci maddenin 3'üncü fıkrasında yer alan üç yıllık zamanaşımı süresi içinde açılıp açılmayacağı konusunda yaşanan belirsizliğin yanı sıra üç yıllık zamanaşımı süresi dolduktan sonra ceza davası açılana kadar geçen süre zarfında gümrük idaresinin nasıl hareket etmesi gerektiği de açık değildir.

⁶⁸⁸ Genel olarak kanun ile kurulan vergi ödevi ilişkisi ve vergi ödevine aykırılıkların suç ya da kabahat oluşturması hakkında açıklamalar için bkz. Karakoç, Genel Vergi, s. 487, 488; Yusuf Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara 2016, (Vergi Ceza), s. 41, 42; Doğan Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku Vergi Kabahatleri ve Suçları**, 10. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa 2017, (Vergi Ceza), s. 8; Taşdelen, s. 8 vd, s. 19. Ayrıca gümrük uyumsuzluklarının dar anlamda Gümrük Kanunu hükümlerinin yükümlölerce ihlâl edilmesinden kaynaklanan gümrük kabahatlerini ifade ettiği hakkında bkz. Ercan, Kabahatler, s. 82; Yumuk, s. 191.

⁶⁸⁹ Karakoç, Vergi Ceza, s. 41. Gümrük Kanunu'nun 231'inci maddesinde her ne kadar Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nda düzenlenen suç ve kabahatlerden bahsediliyor olsa da mevcut hali itibariyle Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nda düzenlenen bir kabahat kalmamıştır. Ancak kanun koyucunun tercihinin değişebileceği göz önünden bulundurularak 231'inci maddede yer verilen suç ibaresinin yeni düzenlemeler getirilmesi durumunda bir anlam

vergisi ödevine aykırılıklardan kaynaklanıp vergi yargısının görev alanında çözümlenen uyuşmazlıklar ele alındığından Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nda suç olarak düzenlenen fiillere bu kısımda değinilmemektedir. Yalnızca Gümrük Kanunu'nda düzenlenen kabahatlere yer verildiğinden, bu kanundaki esaslara tâbi olan; ancak özel kanunlarda düzenlenen kabahatler⁶⁹⁰ çalışmada değerlendirilmemektedir.

Gümrük vergisi ödevine aykırılıklar ile ilgili olarak değinilmesi gereken bir husus, söz konusu düzenlemelerin Avrupa Birliği'ne üye ülkelerin sahip oldukları mevzuat ile uyumlu olmamasıdır. Bu uyumsuzluğun sebebi ise, Topluluk Gümrük Kodu'nda (ve daha sonra Avrupa Birliği Gümrük Kodu'nda) gümrük ihlallerinin ve karşılığında uygulanacak yaptırımların düzenlenmemiş olması; bu hususta düzenleme yapma yetkisinin üye ülkelerin ulusal mevzuatlarına bırakılmış olmasıdır⁶⁹¹. Bu konuda devletlerarası mevzuat farklılıklarının uyuşmazlıkların artmasına sebebiyet verdiği belirtilmekte ve ihtilâflı konuların aza indirilebilmesi için iç hukukta gümrük mevzuatının suç ve kabahate ilişkin bölümlerinin yeniden düzenlenmesi gerektiği belirtilmektedir⁶⁹².

taşıyabileceğini belirtmek gerekmektedir. Ayrıca 6111 sayılı Kanunla yapılan değişikliklerden sonra Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nun sadece adli cezaları (suç oluşturan fiilleri) düzenleyen bir kanun niteliğine dönüştüğü hakkında bkz. Hakan Uçak, "Gümrük Cezalarında Yeni Kriter; 'Belirgin Fark'", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S. 119, Kasım 2013, (Belirgin Fark), s. 284. 6455 sayılı Kanun ile yapılan değişikliklerden sonra Gümrük Kanunu'ndaki kabahat düzenlemeleri için bkz. Tahir Erdem, "6455 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler Sonrasında Gümrük Kanununun Ceza Hükümleri", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S. 114, Haziran 2013, (Ceza Hükümleri). (www.lebibyalkin.com.tr, E.T.01.02.2017). Gümrük ihlallerini diğer gümrük vergileri kapsamında yaptırıma bağlayan diğer kanunlar hakkında bkz. Mustafa Erkan Üyümez ve Raşit Gültekin, "Türkiye'de Gümrük İhlalleri ve Yaptırımları", **Yaklaşım Dergisi**, S. 287, Kasım, 2016, (İhlaller), (E- Yaklaşım, www.yaklasim.com, E.T. 01.02.2017).

⁶⁹⁰ Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun'da, Katma Değer Vergisi Kanunu'da ve Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nda yer alan kabahatlerin Gümrük Kanunu'ndaki esaslara tâbi olduğu hakkında bkz. Erdem Akılotu ve Nazif Karataş, "Gümrük Vergi ve Cezalarında Zamanaşımı Uygulamaları", **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 417, Mayıs 2016, s. 136. Ayrıca bkz. Üyümez/Gültekin, İhlaller, (E- Yaklaşım, www.yaklasim.com, E.T. 01.02.2017).

⁶⁹¹ Modernize Gümrük Kodu'nun 21'inci maddesinde de (yürürlüğe girdiği andan itibaren) Avrupa Birliği'ne üye her devletin gümrük kurallarına aykırılıklar karşısında etkili, ölçülü ve caydırıcı bir yaptırım sistemi sağlama yükümlülüğü altında olduğunun düzenlendiği hakkında bkz. Tschiederer, s. 10.

⁶⁹² Gümrük ihlalleri hususunda Avrupa Birliği'ne üye ülkeler arasında da mevzuat uyumsuzluğu bulunması nedeniyle bu uyumsuzluğun giderilmesi amacıyla 13 Aralık 2013 tarihli bir Taslak Direktif yayımlandığı; bu Direktif ile farklı uygulanan içtima, cezalandırma yetkisi, hata, zamanaşımı, elkoyma gibi konularda uyumlaştırmaya yönelik önerilerde bulunduğu hakkında ayrıntılı açıklamalar için bkz. Üyümez/Gültekin, İhlaller, (E- Yaklaşım, www.yaklasim.com, E.T. 01.02.2017). Ayrıca söz konusu taslak Direktif'in içeriği hakkında açıklama ve uyumlaştırılmamış gümrük ihlalleri ve yaptırımlarının olumsuz etkileri hakkında değerlendirmeler için bkz. Mustafa Erkan Üyümez ve Raşit Gültekin, "Avrupa Birliği'nde

Gümrük vergisi ödevine aykırılıkların yaptırıma bağlandığı hükümler, Gümrük Kanunu'nun onbirinci kısmında, "Cezalar" başlığı altında; "*genel hükümler*", "*vergi kaybına neden olan işlemlere uygulanacak cezalar*" ve "*usulsüzlüklere uygulanacak cezalar*" olmak üzere üç bölüm altında düzenlenmektedir⁶⁹³. Her ne kadar Gümrük Kanunu'nda "ceza" terimine yer verilmiş ise de, yaptırıma bağlanan fiiller, Kabahatler Kanunu⁶⁹⁴ anlamında kabahat tanımına uymakta ve kabahat niteliği taşımaktadır⁶⁹⁵. Kabahatler Hukuku, Ceza Hukuku içerisinde yer alan bir alt disiplin olduğundan Genel Ceza Hukuku'nun kurum ve kavramlarının gümrük kabahatlerine uygun düştüğü ölçüde değerlendirilmesi gerekmektedir⁶⁹⁶. Bununla birlikte gümrük kabahatlerinden kaynaklanan uyuşmazlıklar idarî yargı kolu içerisinde vergi mahkemelerinde çözümlendiğinden, Vergi Hukuku'nun ve İdare Hukuku'nun temel ilkelerinin de göz ardı edilmemesi

Gümrük İhlalleri ve Yaptırımlarının Uyumlaştırılması", **Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, C. 8, S. 17, Aralık 2016, (Uyumlaştırma), s. 164 vd.; Haldun Yağan, "Gümrük Kanununda Yer Alan Kabahatler", **Gümrük Dünyası**, Y. 2014/1, S. 80, (Kabahatler), s. 38, 39.

⁶⁹³ 6455 sayılı Kanunla (RG. 11.04.2013 - 28615) Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nda düzenlenen kabahatlerin Gümrük Kanunu'na aktarılmasıyla bu Kanun'un sistematığının bozulmuş olduğu; daha önceden Gümrük Kanunu'nda "vergi kaybına neden olan işlemlere uygulanacak cezalar" başlığı altında gerçekten de vergi kaybına yol açan fiil ve cezalar belirtilmişken, artık bunların içinde Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'ndan aktarılan ve mahiyet itibarıyla vergi kaybından ziyade başka haksızlıkları tanımlayan ve yaptırıma bağlayan hükümlerin getirilmesi nedeniyle Kanun'un sitematığı açısından bir değişikliğe tabi tutulmasını gerektirdiği hakkında bkz. Kılıç, s. 717; Erdem, Ceza Hükümleri, www.lebibyalkin.com.tr, E.T.01.02.2017. Bu bakımdan bölüm başlıklarından yola çıkılarak yapılan tesbitlerin hatalı olacağı, kabahatin Kanun'daki tanımından yola çıkılmasının daha yerinde olacağı hakkında bkz. Ercan, Kabahatler, s. 87. Ayrıca bkz. Gümrük Kanunu'nun 237'nci maddesinde düzenlenen eşyanın özet beyana göre eksik çıkması halinde eksikliğin nedeninin gümrük idaresince verilen sürede kanıtlanamaması kabahatinin Kanun'un 42 ilâ 45'inci maddeleri hükümlerine göre özet beyanda bulunan kişilerin cezaî sorumlulukları ile ilgili olup özet beyanın verildiği evrede henüz gümrük vergisi borcunun doğmamış olduğu ve bu bakımdan maddede belirtilen para cezasının gümrük vergisine bağlı bir ceza olarak nitelendirilmesinin mümkün olmadığı hakkında Danıştay Başkanlar Kurulu'nun 21.07.2010 tarih ve E. 2009/137, K. 2010/93, (http://www.danistay.gov.tr/upload/yayinlar/12_03_2014_104418.pdf, E.T. 10.02.2015, Kılıç, s. 718,719).

⁶⁹⁴ 5326 sayılı Kabahatler Kanunu, (RG. 31/03/2005 - 25772). Ayrıca bkz. Uluatam/Mehtibay, s. 436.

⁶⁹⁵ Kılıç, s. 661 ve 717. Gümrük para cezalarının özellikleri ve idarî bir yaptırım türü olup gümrük makamlarının idarî kararları ile uygulandığı hakkında açıklamalar için bkz. Ercan, Kabahatler, s. 82, 83; Üyümez/Gültekin, İhlaller, (E- Yaklaşım, www.yaklasim.com, E.T. 01.02.2017). Ayrıca bkz. Şimşek, Kabahat, s. 3, 4. Kabahat niteliği hakkında açıklamalar için bkz. Tahir Erdem, **Vergisel Kabahatler**, Beya Basım Yayım, İstanbul 2010, (Vergisel Kabahatler) s. 8, 9.

⁶⁹⁶ Kabahatler Hukuku'nun Ceza Hukuku içerisindeki yeri hakkında bkz. Berrin, Akbulut, **Türk Ceza Kanunu ile Kabahatler Kanunu Genel Hükümlerinin Yaptırım Hükümleri Dışında Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi**, Güncellenmiş ve Genişletilmiş 2. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2014, s. 23 vd.; Zeynel T. Kangal, **Kabahatler Hukuku**, On İki Levha Yayınları, İstanbul 2011, (Kabahatler), s. 23, 24.

gerekmektedir⁶⁹⁷. Bu bakımdan öncelikle Kabahatler Kanunu’nun gümrük kabahatleri açısından nasıl uygulandığına yer verilmektedir. Daha sonra gümrük kabahatlerinin maddî ve manevî unsurları ile sorumluluğa ilişkin özellik gösteren durumları değerlendirilmektedir. Gümrük kabahatlerine ilişkin yaptırımların uygulanış şekline son olarak yer verilerek bu bölüme ilişkin açıklamalar sonlandırılmaktadır.

B. Kabahatler Kanunu ile Gümrük Kabahatleri Arasındaki İlişki

Gümrük Kanunu’nun 231 ilâ 242’nci maddeleri arasında yer alan cezalara ilişkin düzenlemelere göre, gümrük kabahati sayılan fiilleri tesbit eden ve bu kabahatlere ilişkin yaptırımı uygulayan, bir idarî makamdır. Başka bir deyişle, gümrük kabahatlerinin yaptırımını uygulayan makam gümrük idaresidir. Nitekim gümrük kabahatinin yaptırımının uygulanması idarî işlemle gerçekleşmektedir. Bir idarî işlem sonucu uygulanan cezanın ortadan kalkması için, ya idarî işlemin muhatabı tarafından gereği yapılmakta ya da varsa itiraz yoluna ve sonrasında yargı yollarına başvurularak, kesinleşen karara uyulmaktadır⁶⁹⁸.

Gümrük Kanunu’nda 242’inci maddede yer alan itiraz yolu ve 244’üncü maddede yer alan ve uzlaşma yolu dışında kabahatlere uygulanacak genel bir düzenlemeye yer verilmemektedir. Kabahatler Kanunu’nun 3’üncü maddesinde, idarî yaptırım kararına karşı kanun yoluna ilişkin hükümlerinin, *diğer kanunlarda aksine hüküm bulunmaması halinde*; diğer genel hükümlerinin de *idarî para cezası veya*

⁶⁹⁷ Gümrük kabahatlerinden kaynaklanan uyuşmazlıkların idarî yargı kolu içerisinde çözülmesi ve gümrük mevzuatı ile gümrük idaresinin işlem ve eylemlerine uygulanırılık sağlama amacıyla Ceza Hukuku’nun (Gümrük) İdare Hukuku’na yardım etmesi nedeniyle idarî ceza hukuku içerisinde nitelendirilmesi gerektiğini düşündüren açıklamalar için bkz. B. Akbulut, s. 27 ve 29. Kabahatler Hukuku’nun İdare Hukuku içerisindeki yeri ile ilgili açıklamalar için bkz. B. Akbulut, s. 33 vd; Kangal, Kabahatler, s. 24, 25. Ayrıca bkz. Koray Doğan, “Tüzel Kişilerin İdari Para Cezası Sorumluluğunda İsnadiyet Sorunu”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 17, S. 1, 2015, İzmir 2016, s. 12, 13.

⁶⁹⁸ Şenyüz, Vergi Ceza, s. 76, 77; Karakoç/Şenyüz/Bayraklı, s. 36; Karakoç, Vergi Ceza, s. 81. Ayrıca bkz. Üyümez/Gültekin, İhlaller, (E- Yaklaşım, www.yaklasim.com, E.T. 01.02.2017); Şimşek, Kabahat, s. 8. İdarî yaptırımların idarî işlem olma özelliği hakkında ayrıca bkz. Hakan Arslaner, **Vergi Kabahat ve Suçlarının Unsurları**, Ekin Yayınevi, Bursa 2017, (Vergi Kabahat ve Suçları), s. 3 vd. 1615 Sayılı Gümrük Kanunu’nda da (m. 146 ilâ 157 arasında) yer alan fiiller karşılığında para cezası müeyyidesinin kabul edildiği; bu para cezalarına gümrük idaresince karar verilerek, aleyhine karar verilenlere tebliğ olduğu; bu kişilerin de 15 gün içinde itiraz yetkilerinin bulunduğu ve itiraz süreci hakkında açıklamalar için bkz. Sahir Erman, **Ticarî Ceza Hukuku –Genel Kısım–**, Matematik Araştırma Enstitüsü Baskı Atölyesi, İstanbul 1976, (Ticarî Ceza), s. 207.

mülkiyetin kamuya geçirilmesi yaptırımını içeren bütün fiiller hakkında uygulanacağı düzenlenmektedir. Bu düzenleme uyarınca, Gümrük Kanunu'nda düzenlenen kabahatler bakımından sayılan kanun yolları dışında Kabahatler Kanunu ve aynı Kanun'un atfıyla Türk Ceza Kanunu'nun zaman (KK. m. 5/ TCK. m. 7) ve yer bakımından (KK m. 6/TCK. m. 8) uygulanmasına ilişkin kurallar⁶⁹⁹ uygulama alanı bulmaktadır⁷⁰⁰.

C. Gümrük Kabahatlerinde Korunan Hukukî Değer

Gümrük yükümlülüklerine aykırılıklar Gümrük Kanunu'nda *vergi kaybına neden olan ve usulsüzlüklere neden olan gümrük kabahatleri* şeklinde ikili bir ayrıma tâbi tutulmaktadır⁷⁰¹. Genel Vergi Hukuku anlamında usulsüzlük ve vergi zıyayı kabahatlerinde olduğu gibi, bu iki gümrük kabahati arasındaki farkı, ortaya çıkan zarara göre değerlendirmek gerekmektedir. Usulsüzlük kabahatlerinde ortaya çıkan zararın, para ile ölçülemeyen, şeklî bir zarar olduğu; vergi kaybına sebep olan kabahatlerde ise, ortaya çıkan zararın, -verginin tahakkuku engellendiği için- para ile ölçülebilir nitelikte bir maddî zarar olduğu ifade edilmektedir⁷⁰².

⁶⁹⁹ Kabahatler Kanunu'nun genel niteliği ile yer ve zaman bakımından uygulanmasına ilişkin kurallar hakkında açıklamalar için bkz. B. Akbulut, s. 159-215; Kangal, Kabahatler, s. 63-79. Ayrıca bkz. Erdem, Vergisel Kabahatler, s. 415, 416; Meltem Sağlam, "Kabahatler Kanununun Vergi Ceza Hukukuna Etkisi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Y. 25, S. 294, Şubat 2006, s. 147; Cahit Yerci, "Kabahatler Kanunu'nun İthalatta Alınan Vergilere İlişkin Cezalara Yansıması", **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 227, Ağustos 2007, (Kabahatler), s.17; Mustafa Kemal Bulut ve Recep Kaplan, "Vergi Kabahatlerine İlişkin Cezalar (İdari Vergi Cezaları) Açısından Zaman Bakımından Uygulama Kuralları", **Vergi Dünyası Dergisi**, Y. 31, S. 371, Temmuz 2012, s. 93, 94.

⁷⁰⁰ Açıklamalar için bkz. Yerci, Kabahatler, s. 17, 18; Kılıç, s. 661-663; Ercan, Kabahatler, s. 67, 68. Bu anlamda Gümrük Kanunu'nun 242'nci maddesinde özel bir düzenleme bulunduğundan, kanun yolu bakımından Kabahatler Kanunu'nun uygulanmayacağı hakkında bkz. Kılıç, s. 662. Aksi görüş için bkz. Selen, Gümrük İşlemleri, s. 237. Kabahatler Kanunu'nun genel kanun olma niteliğinin anlamı, amacı ve kapsamı hakkında açıklamalar için bkz. Tahir Erdem, Kabahatler, s. 112 ve 118. Ayrıca bkz. Cevdet Bozkurt, "5326 sayılı Kabahatler Kanunu ve Gümrük Mevzuatındaki Değişiklikler Işığında Mülkiyetin Kamuya Geçirilmesi ve Bu Kapsamdaki Eşyaya Ek Konulması", (**Yaklaşım Dergisi**, S. 276, Aralık 2015, E-Yaklaşım, E.T.01.02.2017), (Mülkiyetin Kamuya Geçirilmesi), (www.yaklasim.com, E.T. 01.02.2017); Üyümez/Gültekin, İhlaller, (E- Yaklaşım, www.yaklasim.com, E.T. 01.02.2017).

⁷⁰¹ 1615 sayılı Gümrük Kanunu kapsamında gümrük cezalarının; beyan ile kontrol kapsamında fark bulunması; giriş çıkış hükümlerine uyulmaması; kara ve denizyolu taşımacılığına yönelik hükümlere uyulmaması; sahte menşeli eşyaya ait hükümlere uyulmaması; kanun, tüzük ve yönetmelik hükümlerine uyulmaması şeklinde sınıflandırılması hakkında bkz. B. Çelik, Gümrük, s. 127-134.

⁷⁰² Vergi zıyayı ve usulsüzlük kabahatleri açısından ortaya koyulan bu fark için bkz. Şenyüz, Vergi Ceza, s. 137, 138; Şenyüz/Yüce/Gerçek, Vergi Hukuku, s. 252 ve 257; Taşdelen, s. 20, 21;

Gümrük Kanunu'nun 234 ilâ 238'inci maddelerinde düzenlenen bazı fiiller vergi kaybına neden olma özelliği taşımaktadır. Bu fiillerin kabahat olarak düzenlenip yaptırıma bağlanmasında korunan hukukî değer, esas itibariyle gümrük vergilerinin doğru ve etkin biçimde tahsil edilmesinin sağlanması ve gümrük vergisi kaybının önlenmesidir⁷⁰³. Vergi kaybına neden olan gümrük kabahatleri ile gümrük vergisi gelirini azaltmaya yönelik davranışlar yasaklanmakta; vergi kaybına yol açan hareketler yaptırıma bağlanmaktadır. Ayrıca gümrük vergisinin tahakkuk süreci ile gümrük idaresince sağlanan vergilendirme düzeninin ihlâl edilmesi ve bu kabahatlerin işlenmesi sonucunda devlet hazinesinin bir zarara uğraması söz konusu olmaktadır⁷⁰⁴. Ancak buradaki zarar, teknik olarak belirli bir faaliyet döneminde yapılan harcamaların elde edilen gelirden fazla olması anlamına gelmemektedir. Çünkü vergi kaybına neden olan gümrük kabahatleri nedeniyle devletin belirli bir süre için gelirinden mahrum kalması söz konusu olmakta ve verginin geç ödenmesinden kaynaklanan bir maliyete katlanma zorunluluğu ortaya çıkmaktadır⁷⁰⁵. Bu nedenle kamu düzeninin bir parçası olan ekonomik düzenin de korunması amaçlanmakta; ekonomik düzenin işleyişinin sektöre uğramaması güvence altına alınmaya çalışılmaktadır⁷⁰⁶.

Vergilendirmede şekle ve usûle yönelik düzenlemeler, belli bir vergilendirme düzeninin sağlanması ve buna bağlı vergi kayıplarının önlenmesinde rol oynamaktadır. Vergi mükelleflerinin şekle ve usûle ilişkin hükümlere aykırı davranarak vergi kaybına yol açmaya elverişli bir ortam yaratmaları söz konusu

Arslaner, Vergi Kabahat ve Suçları, s. 33, 34. Gümrük kabahatleri hakkında ayrıca bkz. Şimşek, Kabahat, s. 20, 21.

⁷⁰³ Kılıç, s. 720; Oktar, Türk Vergi Sistemi, s. 277-282; Altan Rençber, **Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2017, s. 337. Gümrük işlemlerine tâbi tutmadan ülkeye eşya sokma suçu ile bağlantılı olarak aynı yönde açıklamalar için bkz. Batuhan Aktaş, "Gümrük İşlemlerine Tabi Tutmadan Ülkeye Eşya Sokma Suçu Üzerine Bir İnceleme", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S. 21, Ankara 2015, s. 125

⁷⁰⁴ Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen vergi ziyai kabahati için yapılan bu tesbitler (bkz. Kaneti, s. 232, 233; Mutluer/Dayanç, s. 168, 169; Şenyüz, Vergi Ceza, s. 86 ve 88, 89; Şenyüz/Yüce/Gerçek, Vergi Hukuku, s. 252, 253; Taşdelen, s. 117, 118; Karakoç, Vergi Ceza, s. 162; Erdem, Vergisel Kabahatler, s. 212; Şimşek, Kabahat, s. 17; Arslaner, Vergi Kabahat ve Suçları, s. 47) vergi kaybına neden olan gümrük kabahatleri ile gösterdiği yakın benzerlik nedeniyle bu çalışmada da benimsenmektedir. Ayrıca kabahatlerde korunan hukukî değerlerin sahibinin devlet de olabileceği hakkında bkz. Kangal, Kabahatler, s. 104.

⁷⁰⁵ Genel anlamda vergi ziyai kabahati ve vergi kaybına neden olan gümrük kabahatlerinde korunan hukukî değer in bu yönde değerlendirilmesi gerektiği hususunda görüşlerini benimle paylaşan danışman hocam Sayın Prof. Dr. Yusuf Karakoç'a teşekkürlerimi sunarım.

⁷⁰⁶ B. Akbulut, s. 243; Kangal, Kabahatler, s. 104. Ekonomik düzenin korunmasının, genel olarak idarî cezaların varoluşu nedeni olarak nitelendirilmesi hakkında bkz. Ali D. Ulusoy, **İdari Yaptırımlar**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2013, s. 47.

olabilmektedir⁷⁰⁷. Usulsüzlüklere neden olan fiillerin gümrük kabahati olarak düzenlenerek yaptırıma bağlanması da, gümrük vergilerinin zamanında ve eksiksiz olarak tahakkuk ettirilmesini sağlamak üzere alınmış bir önlemdir⁷⁰⁸. Usulsüzlüklere neden olan gümrük kabahatlerinde ortaya çıkan zarar bu bakımdan, gümrükleme ve vergilendirme sürecinin bozulması; ayrıca bu suretle devlet hazinesinin zarara uğramasına uygun bir ortamın yaratılmasıdır⁷⁰⁹.

Gümrük kabahatlerinde korunan hukukî değer genel hatlarıyla bu şekilde belirlenmekle birlikte bazı gümrük kabahatleri bakımından ek başka hukukî değerler de gözetilebilmektedir. Buna göre;

* İthalî ya da ihracı (lisansa, şarta, izine, kısıntıya veya belirli kuruluşların vereceği uygunluk veya yeterlilik belgesine tâbi olmak suretiyle) özel şartlara tâbi olan eşya hakkında yanıltıcı beyanda bulunma fiillerinde (GK. m. 235/1-c; m. 235/2-b) ekonomik istikrarın, kalkınmanın, büyümenin ve yerli sanayilerin başka ülkelerle rekabetinin sağlanabilmesi; ekonomik politikalardan beklenen verimin alınması; devletlerarası anlaşmalardan kaynaklanan yükümlülüklerin yerine getirilebilmesi gibi değerler göz önünde bulundurulmaktadır⁷¹⁰.

* Antrepolarde işlenen gümrük kabahatleri bakımından (GK. m. 236/1, 2, 5; m. 241/3), antrepoların ekonomiye katkı sağlayan yerler olmasının sağlanması, usulsüzlük ve kaçakçılık merkezi olup kötüye kullanılmalarının önlenmesi gibi değerler de ek olarak gözetilmektedir⁷¹¹.

⁷⁰⁷ Erginay, s. 107; Şenyüz, Vergi Ceza, s. 139; Taşdelen, s. 21; Karakoç, Vergi Ceza, s. 173. Vergi suçları ile korunan hukukî menfaatler arasında verginin eksiksiz olarak tahsil edilmesinin korunan yegâne hukukî menfaat olmadığı; devletin vergi alacağının ayrıca her bir verginin tahsil edilmesinin devlet ile ilgili toplumsal ve ticarî görevlerin gerçekleştirilmesi için vazgeçilmez olduğu için de korunduğu; her devletin üstüne düşen görevleri yerine getirmek için vergi gelirlerini eksiksiz olarak tahsil etmek zorunda olduğunun uluslararası alanda da kabul edildiği hakkında bkz. Klaus Tiedemann, **Ekonomi Ceza Hukuku**, (Çev. Ayşe Nuhoğlu), Seçkin Yayıncılık, Ankara 2017, s. 260.

⁷⁰⁸ Genel anlamda usulsüzlük fiilleri açısından yapılan değerlendirmeler için bkz. Kaneti, s. 241; Mutluer/Dayanç, s. 173; Şenyüz, Vergi Ceza, s. 139, 140; Şenyüz/Yüce/Gerçek, Vergi Hukuku, s. 257; Karakoç, Vergi Ceza, s. 173; Şimşek, Kabahat, s. 18; Arslaner, Vergi Kabahat ve Suçları, s. 71.

⁷⁰⁹ Şenyüz, Vergi Ceza, s. 139. Gümrük Kanunu'nda yer alan usulsüzlük kabahatlerine ilişkin genel açıklamalar için bkz. Oktar, Türk Vergi Sistemi, s. 282-285; Erdem, Vergisel Kabahatler, s. 231. Ayrıca zarar doğurma tehlikesinin kitleleri etkileme ihtimalinin bulunduğu hallerde, halkın malvarlığı menfaatlerinin ve çalışanların sağlık yararlarının korunması, korunan değerlerin şahıs ötesi özellik taşıması nedeniyle hukukî menfaatin şahıs ötesi nitelik aldığı hakkında bkz. Tiedemann, s. 109.

⁷¹⁰ Açıklamalar için bkz. Kılıç, s. 755, 756. Ayrıca bkz. Kılıç, s. 803; Ercan, Kabahatler, s. 153.

⁷¹¹ Bkz. Kılıç, s. 815; Ercan, Kabahatler, s. 163.

* Özet beyanda bulunmaya ilişkin gümrük kabahatlerinde (GK. m. 237/1, 3 ve 6) korunmak istenen hukukî yararın ise, vergi kaybının önlenmesinden ziyade, gümrük bölgesine gümrük idaresinin bilgisi ve denetimi dışında eşya sokulmaması, taşıtların gümrük idaresi olmayan yerlerden geçirilmesini önlemek⁷¹² ve özet beyana dayalı olarak yapılacak risk analizi denetimlerinin yerine getirilerek hukuka uygun bir gümrük vergilendirmesinin sağlanmasıdır⁷¹³.

Ç. Gümrük Kabahatlerinin Unsurları

1. Genel Olarak

Suçların ve kabahatlerin ortak özellikleri, kanunî tanıma uygun (tipik) ve hukuka aykırı fiiller olmalarıdır. Suç teşkil eden fiiller ile kabahat teşkil eden fiiller arasındaki fark esas olarak fiilin haksızlık içeriğine göre belirlenmektedir. Bu nedenle kabahatlerin unsurları irdelenirken suçun unsurlarının irdeleniş şekli esas alınmaktadır⁷¹⁴. Kabahatlerin de hukuka aykırılık ve tipiklik olmak üzere iki unsuru bulunmaktadır. Başka bir deyişle, kabahat sayılan fiillerin kanunda belirtilen tipe uygun ve hukuka aykırı olması gerekmektedir. Hareketin tipe uygunluğundan bahsedebilmek için ise, (objektif) maddî ve (sübjektif) manevî unsurların gerçekleşmiş olması gerekmektedir⁷¹⁵. Bu nedenle gümrük kabahatleri de bu kapsamda değerlendirilmelidir.

2. Gümrük Kabahatlerinde Maddî Unsur

a. Genel Olarak

Kabahatin maddî unsurları, objektif bakımdan tipe uygunluğunu sağlayan unsurlardır. Bu unsurlar vasıtasıyla tipe uygun neticenin failin hareketine nedensel ve

⁷¹² Kılıç, s. 824.

⁷¹³ Özet beyanda bulunma yükümlülüğünün, eşyanın fizikî olarak gümrük sınırına getirilmesinden/sunulmasından önce risk analizi denetimini sağlamaya hizmet etmesine yönelik olduğu hakkında bkz. Witte/Kampf, Vor Art. 36a, Rz. 3, s. 500.

⁷¹⁴ Bkz. B. Akbulut, s. 225; Kangal, Kabahatler, s. 85.

⁷¹⁵ Veli Özer Özbek, Koray Doğan, Pınar Bacaksız ve İlker Tepe, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Seçkin Yayıncılık, 8. Baskı, Ankara 2017, s. 192.

objektif olarak dayandırılıp dayandırılmayacağı yönünden inceleme yapılması sağlanmaktadır⁷¹⁶. Haksızlık içeren bir fiilin maddî unsuru kapsamında fail, mağdur, konu, hareket, netice ve nedensellik bağı gibi unsurlar incelenmektedir⁷¹⁷. Gümrük kabahatlerinin ise, sırf hareket kabahati şeklinde düzenlenmeleri nedeniyle maddî unsurlarının fail-mağdur, konu ve hareket bakımından değerlendirilmesi uygun görülmektedir.

b. Gümrük Kabahatlerinde Fail – Mağdur

Kabahatler Kanunu'na göre kabahati işleyen kişi fail olarak adlandırılmaktadır. Gümrük kabahatleri, bu çalışma kapsamında gümrük vergisi ödevine aykırılıklar olarak nitelendirildiğinden failin de gümrük vergisinin ödevlisi olarak belirlenebilmesi mümkündür⁷¹⁸. Vergi ödevlisi, vergi mükellefini, vergi sorumlusunu ve bu kişilerle ilişki içinde bulunan diğer kişileri kapsamaktadır. Gümrük vergisinde yükümlülük ve sorumluluk kapsamında ilk bölümde yapılan açıklamalarda, gümrük vergisi ödevlisinin, Gümrük Kanunu'nda maddî ve/ya da şekli ödevleri yerine getirmek bakımından sorumlu olduğu düzenlenen bütün kişileri kapsadığı sonucuna varıldığından aynı kişiler gümrük kabahatlerinde fail (ya da gümrük kabahatlisi) olarak nitelendirilmektedir. Gümrük Kanunu'nun 4'üncü maddesi kapsamında sorumluluk üstlenecek şekilde gümrük idaresi ile muhatap olan ve gümrük kabahati fiil(ler)ini işleyen herkesin fail olabilmesi mümkündür. Gümrük kabahatlerinde faili ilgilendiren sorumluluk hususu, özellik gösteren kişilerin çeşitliliği nedeniyle ayrı bir başlık altında değerlendirilmektedir.

⁷¹⁶ Kangal, Kabahatler, s. 86.

⁷¹⁷ Kabahatlerin öğelerine ilişkin açıklamalar için bkz. B. Akbulut, s. 242, 243; Kangal, Kabahatler, s. 86 ve 88 vd. Tipe uygun fiilin unsurları hakkında bkz. Timur Demirbaş, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Güncellenmiş 10. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2014, s. 211 vd.; Hamide Zafer, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 5. Bası, Beta Yayınevi, İstanbul 2015, s. 175-177 vd. Kabahatlerin yapısı hakkında açıklamalar için bkz. Zafer, s. 141 vd. Suçun yapısal unsurları hakkında bkz. İzzet Özgenç, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 11. Bası, Ankara 2015, s. 163 vd.; Özbek/Doğan/Bacaksız/Tepe, s. 191 vd.; Hakan Hakeri, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 19. Bası, Ankara 2016, s. 127 vd.; Mahmut Koca ve İlhan Üzülmöz, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 10. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2017, s. 108 vd.; Zafer, s. 182 vd.

⁷¹⁸ Nitekim vergi kabahatleri açısından kapsamına aldığı kişileri açıklama gücü yönünden vergi ödevlisi kavramının kullanılmasının daha isabetli kabul edilmesi hakkında bkz. Şenyüz, Vergi Ceza, s. 63, 64.

Mağdur ise, genel olarak korunmak istenen hukukî yararın sahibi olan kişiler olarak tanımlanmaktadır⁷¹⁹. Gümrük kabahatleri bakımından da mağduru belirlerken, bu kabahatlerde korunan hukukî değerden hareket edilerek bir belirlemede bulunulabilir. Buna göre mağdur, bütçesi zarara uğrayan; ya da zarara uğrama tehlikesi bulunan devlettir. Gümrük kabahatleri ile kamu düzeninin bir parçası olan ekonomik düzenin de korunması amaçlandığından, ekonomik düzenin işleyişinde menfaat sahibi olan toplumun bütünü mağdur olarak kabul edilebilir⁷²⁰. Çünkü ekonomik düzenin sağlanması, devletin kamu düzenini gerçekleştirme görevinin bir parçasıdır. Bir devlette ekonomik yapı, devlet düzeninin temellerinden biri olarak görülmektedir. Ekonomik yapı toplumun doğal özelliklerinden; siyasî ve sosyal yapısından ayrı olarak değerlendirilememektedir⁷²¹.

c. Gümrük Kabahatlerinde Konu

Kabahatin konusu, kabahatin üzerinde meydana geldiği, kabahatin cismini teşkil eden, failin hareketinin yöneldiği ya da fiilin üzerinde icra edildiği insan veya maddî şey olarak ifade edilmektedir⁷²². Konu üzerindeki etkisine göre (suç ve) kabahat sayılan haksızlıklar zarar kabahatleri ya da tehlike kabahatleri şeklinde ikiye ayrılmaktadır⁷²³. Bu ayrım gümrük kabahatleri arasında zarar kabahati olarak vergi kaybına sebebiyet veren gümrük kabahatlerine; tehlike kabahati olarak ise, usûlsüzlüklere sebebiyet veren gümrük kabahatlerine yansımaktadır. Şuclarda olduğu gibi kabahat fiilinin de yöneldiği şeyin maddî bir yapısı olması gerektiğinden⁷²⁴ gümrük kabahatlerinde zarar gören ya da tehlikeye düşeceği düşünülen konu, somut

⁷¹⁹ Genel olarak mağdur kavramı hakkında bkz. Özgenç, s. 214; Özbek/Doğan/Bacaksız/Tepe, s. 195; Koca/Üzülmez, s. 114, 115.

⁷²⁰ Kabahatlerde daha ziyade genel ahlâk, genel sağlık, çevre ve *ekonomik düzenin korunması* hedeflendiğinden (KK. m. 1), mağdurun bu tür fiillerde belirli bir kişiden ziyade belirsiz sayıda kişiler olduğu hakkında bkz. B. Akbulut, s. 243; Kangal, Kabahatler, s. 104. Bunlara ek olarak vergi kabahatlerinde vergi ödevini gereği gibi, dürüstçe ve zamanında yerine getiren mükelleflere karşı da bir koruma sağlama amacının da güdüldüğü hakkında bkz. Rençber, s. 337, 338. Vergi yaptırımlarının ekonomik düzeni koruma amacına hizmet etmesi hakkında bkz. Şimşek, Kabahat, s. 9; Rençber, s. 336, 337.

⁷²¹ Bu bakımdan gümrük kabahatleri Ekonomi Ceza Hukuku'nun kapsamına girmektedir. Nitekim ekonomi ceza hukukunda da korunan hukukî değer tipik olarak bireyüstü (sosyal ve kolektif) hukukî değerler olup ekonomi hayatının kurumlarını koruduğu hakkında bkz. Tiedemann, s. 109.

⁷²² Suçun/hareketin konusu referans alınarak yapılan bu açıklama için bkz. Özgenç, s. 210-212; Özbek/Doğan/Bacaksız/Tepe, s. 196; Koca/Üzülmez, s. 116, 117.

⁷²³ Bkz. B. Akbulut, s. 243; Kangal, Kabahatler, s. 104, 105.

⁷²⁴ Zafer, s. 155.

olayda gümrük vergisine konu eşya üzerinden alınması gereken *gümrük vergisi alacağı*dır. Gümrük vergisi alacağı ise, kamu hukukundan kaynaklanan gümrük (vergisi) borcu ilişkisinin konusunu oluşturan; borç ilişkisini somutlaştıran para edimidir⁷²⁵. Ek olarak ithali ya da ihracı özel şartlara tâbi tutulan eşyaların bu şartlara uygunluğu gerçekleştirilmeden ithal ya da ihraç edilmesi durumunda ise, kabahatin konusunu *ilgili şartlar ya da ticaret politikası önlemleri* de oluşturabilmektedir.

ç. Gümrük Kabahatlerinde Hareket Unsuru

(1) Genel Olarak

Gümrük kabahatleri, tipiklik unsuru bakımından kanunda oldukça ayrıntılı düzenlenmektedir. Gümrük kabahatlerini konu alan çalışmalarda, ya kabahatin maddî unsurlarını oluşturan tüm unsurlar tek tek sayılmak suretiyle kabahatlerin isimlendirilmesi ve irdelenmesi⁷²⁶ ya da gümrük kabahatlerinin kanundaki sistematîği dikkate alınarak vergi kaybına sebep olan ve usulsüzlüklere sebep olan gümrük kabahatleri olarak iki başlık altında değerlendirilmesi yoluna gidilmektedir⁷²⁷. Bu çalışmada ise, hareket unsuru bakımından söz konusu ayırım dikkate alınmakta; ayrıntılı açıklama yapma gayretine girilmeden, kanunda yer aldığı şekilde, karşılığında belirlenen yaptırımlarla birlikte hareket unsuruna yer verilmektedir.

Gümrük kabahati sayılan hareketlerin icraî ya da ihmalî davranışlarla işlenebilmesi mümkündür. İhmalî davranışla işlenmiş bir kabahatin varlığından bahsedilebilmesi için kişinin belirli bir icraî davranış sergileme konusunda hukukî bir yükümlülüğünün bulunması gerekmektedir. Gümrük kabahatlerinin de genellikle

⁷²⁵ Vergi borcu ilişkisinin konusu hakkında açıklamalar için bkz. Karakoç, Genel Vergi, s. 202 ve 205.

⁷²⁶ Kılıç, s. 720-895; Ercan, Kabahatler, s. 103 - 209.

⁷²⁷ Tuncer, Gümrük, s. 270-272; Ali Dölek, **Gümrük İşlemleri ve Kaçakçılık**, Beta Yayınevi, İstanbul 2004, (Kaçakçılık), s. 113 vd.; Selen, Gümrük İşlemleri, s. 211-217; Ercan, Uyuşmazlıklar, s. 126 -183.

icraî davranışlarla işlenebilecek kabahatler olduğu; ancak bazan ihmalî davranışlarla da kabahatin işlenebilmesinin mümkün olduğu belirtilmektedir⁷²⁸.

(2) Vergi Kaybına Neden Olan Gümrük Kabahatleri

Bir kabahatin maddî unsuru hareket ve neticeden oluşmaktadır. Bu bakımdan vergi kaybına sebep olan hareket unsurlarının irdelenmesi gerekmektedir. Vergi kaybına sebep olan gümrük kabahatleri Gümrük Kanunu'nun 234, 235, 236 ve 239'uncu maddenin 2'nci fıkrasında düzenlenmektedir. 237'nci ve 238'inci maddede yer alan kabahatler her ne kadar Kanun'un sistematigi içerisinde vergi kaybına sebebiyet veren kabahatler arasında düzenleniyor olsa da aslında yaptırıma bağlanan hareketler usûlsüzlük teşkil etmektedir. Nitekim söz konusu fiillerin kabahat olarak düzenlenmesi ile korunmak istenen hukukî değer vergi kaybının önlenmesinden ziyade, gümrük bölgesine gümrük idaresinin bilgisi ve denetimi dışında eşya sokulmaması; taşıtların gümrük idaresi olmayan yerlerden geçirilmesinin önlenmesi ve ekonomik etkili gümrük rejimlerinin hukuka uygun bir şekilde sonlandırılmasının sağlanmasıdır. Yine 234, 235 ve 236'ıncı maddeler içindeki fıkralarda da usûlsüzlük sayılabilecek hareketlere yer verilmektedir. Aynı şekilde 239'uncu maddenin 2'nci fıkrasında yer alan hareket usûlsüzlüklere neden olan kabahat fiilleri arasında yer alsa da aslında yaptırıma bağlanan hareketin vergi kaybına sebebiyet veren bir hareket olduğu görülmektedir. Gümrük Kanunu'nda 5911 sayılı ve 6455 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikler neticesinde ortaya çıkan bu olumsuz durumun Gümrük Kanunu'nda yapılacak değişikliklerde göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Bu sayede yaptırıma bağlanan fiillerin duraksamaya yer vermeyecek şekilde açık ve anlaşılır olması sağlanmalıdır⁷²⁹.

⁷²⁸ Örneğin geçici ithalat rejimi kapsamında ithal edilen eşyanın kanunen belirlenen sürede yurtdışı edilmemesinin ihmalî davranışla işlenen bir kabahat olduğu hakkında bkz. Kılıç, s. 665; Ercan, Kabahatler, s. 69. İhmalî davranışlarla işlenen kabahatlerde, gerçek içtimanın özellik gösterdiği, icraî davranışta bulunma yükümlülüğünün yerine getirilmesi ihmal edildiği sürece bu kabahat işlenmeye devam ediyor anlamına geldiği, bu sebeple idarî para cezası verildikten sonra buna rağmen söz konusu yükümlülüğün yerine getirilmemesi halinde yaptırım kararından sonraki ihmalî davranışın yeni bir kabahat oluşturacağı ve yeni bir yaptırım uygulanacağı hakkında bkz. Özgenç, s. 610-616. Ayrıca bkz. Üyümez/Gültekin, İhlaller, (E- Yaklaşım, www.yaklasim.com, E.T. 01.02.2017).

⁷²⁹ Vergi kaybına neden olan ve usûlsüzlüklere neden olan gümrük kabahatleri hakkında genel açıklamalar için bkz. Yağan, Kabahatler, s. 27-35.

Vergi kaybına yol açma sonucunu doğuran hareketler sayma yoluyla belirlenmektedir. Ancak gümrük vergisinde vergi kaybına yol açma sonucunun çok çeşitli yollarla gerçekleştirilebileceği göz önünde bulundurulduğunda sayma usûlünün yetersiz olacağına işaret edilmektedir⁷³⁰. Diğer yandan sayılan fiillerin her hal ve şartta gümrük vergisi kaybı sonucunu doğurmayabilmesi de ihtimal dahilindedir⁷³¹.

Gümrük Kanunu'nun 234'üncü maddesinde vergi kaybına neden olan fiiller arasında yanlış beyanda bulunma; ithalat vergilerinin zamanında ödenmemesi veya eksik ödenmesi fiilleri yaptırıma bağlanmaktadır. Buna göre:

"1. Serbest dolaşıma giriş rejimi veya kısmi muaftiyet suretiyle geçici ithalat rejimine tabi tutulan eşyaya ilişkin olarak, yapılan beyan ile muayene ve denetleme veya teslimden sonra kontrol sonucunda;

a) 15 inci maddede belirtilen Gümrük Tarifesini oluşturan unsurlarda veya vergilendirmeye esas olan sayı, baş, ağırlık gibi ölçülerinde aykırılık görüldüğü ve beyana göre hesaplanan ithalat vergileri ile muayene sonuçlarına göre alınması gereken ithalat vergileri arasındaki fark %5'i aştığı takdirde, ithalat vergilerinden ayrı olarak bu farkın üç katı para cezası alınır.

b) Kıymeti üzerinden ithalat vergilerine tabi eşyanın beyan edilen kıymeti, 23 ila 31 inci maddelerde yer alan hükümler çerçevesinde belirlenen kıymete göre noksan bulunduğu takdirde, bu noksanlığa ait ithalat vergilerinden başka vergi farkının üç katı para cezası alınır.

c) Satış birimine göre miktar itibarıyla %5'i geçmeyen bir fark ile maddi hesap hatasından doğan noksan kıymet beyanlarında, bu farklara ait ithalat vergilerinden başka vergi farkının yarısı tutarında para cezası alınır." (GK. m. 234/1).

⁷³⁰ Karakoç, Vergi Ceza, s. 163. Nitekim gümrük yükümlüsünün suistimal niteliği taşıyan belli başlı davranışlarının, gümrük rejimlerine ilişkin düzenlemelere riayet edilmemesi, kanuna aykırı şekilde gümrük bölgesine eşya sokulması ya da gümrük bölgesinden eşya çıkarılması, ithali ya da ihracı yasaklı ya da kısıtlı eşyaların mevzuata aykırı ithal ya da ihraç edilmesi ve gerçekte olmayan firmalar üzerinden eşya giriş-çıkışı yapılması gibi sıralanabileceği; ancak suistimal niteliğindeki davranışların bu sayılanlardan ibaret olmayarak dış ticaretin gelişmesiyle birlikte çeşitleneceği hakkında açıklamalar için bkz. Ercan, Kabahatler, s. 81.

⁷³¹ Örneğin Gümrük Kanunu'nun 235'inci maddesinin 1'inci fıkrasının "c" bendinde düzenlenen ithali özel şartlara tâbi olan eşya hakkında yanıltıcı beyanda bulunma kabahati açısından bu ihtimal mevcuttur. Korunan hukukî yarar göz önünde bulundurulduğunda, söz konusu kabahat fiili sonucunda her zaman vergi kaybının doğmayabileceği görülmektedir. Bu nedenle bu kabahatin her halükarda vergi kaybına sebebiyet veren gümrük kabahati gibi değerlendirilerek yaptırıma tabi tutulmasının adaletsiz sonuçlar doğurabileceği düşünülmektedir.

“3. Yukarıda belirtilen aykırılıkların gümrük idaresince tespit edilmesinden önce beyan sahibince bildirilmesi durumunda söz konusu cezalar yüzde onbeş nisbetinde uygulanır.

4. Genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri için yukarıda belirtilen cezalara ilişkin hükümler uygulanmaz. Bu gibi hallerde, 241 inci maddenin birinci fıkrası hükmüne göre işlem yapılır.

5. 194 üncü maddenin birinci fıkrası uyarınca doğan gümrük yükümlülüğü kapsamında ödenmesi gereken ithalat vergilerinin anılan maddenin dördüncü fıkrasında öngörülen tarihe kadar hiç ödenmemiş veya eksik ödenmiş olduğunun gümrük idarelerince yapılan kontrol sonucunda tespit edildiği durumda, ödenmesi gereken ithalat vergilerinin söz konusu dördüncü fıkra da belirtilen faizi ile birlikte tahsilinin yanı sıra, yükümlüsü hakkında bu vergilerin dörtte biri tutarında para cezasına hükmedilir. Bu fıkra da belirtilen hiç ödenmeyen veya eksik ödenen ithalat vergilerinin yükümlüsünce gümrük idaresinin tespitinden önce bildirilmesi durumunda bu cezaya hükmedilmez. 194 üncü maddenin dördüncü fıkrası uyarınca işlem yapmakla yetinilir.

6. Bir ila üçüncü fıkralara göre verilen cezalar 241 inci maddenin birinci fıkrasında belirtilen miktardan az olamaz.” (GK. m. 234/ 3, 4, 5, 6).

İthali genel düzenleyici işlemlerle yasaklanan eşyayı ithal etme; ithali özel şartlara bağlı olan eşya hakkında yanıltıcı beyanda bulunma ve yolcular tarafından işlenip vergi kaybına sebebiyet veren kabahat fiilleri Gümrük Kanunu’nun 235’inci maddesinde yaptırıma bağlanmaktadır. Buna göre:

“1. Serbest dolaşıma giriş rejimine tabi tutulan eşyaya ilişkin olarak, yapılan beyan ile muayene ve denetleme veya teslimden sonra kontrol sonucunda;

a) Eşyanın genel düzenleyici idari işlemlerle ithalinin yasaklanmış olduğunun tespiti halinde, eşyanın gümrük vergilerinin alınmasının yanı sıra, gümrüklenmiş değerinin dört katı idari para cezası verilir.

b) (a) bendindeki eşyanın değersiz, artık veya atık madde olması durumunda, idari para cezası; dökme halinde gelen eşya için ton başına otuz bin Türk Lirası, ambalajlı gelmesi halinde kap başına altı yüz Türk Lirası olarak hesaplanır ve eşya yurtdışı edilir.

c) Eşyanın ithali, lisansa, şarta, izne, kısıntıya veya belli kuruluşların vereceği uygunluk veya yeterlilik belgesine tabi olduğu halde uygunluk ve yeterlilik belgesine tabi değilmiş veya belge alınmış gibi beyan edildiğinin tespit edilmesi halinde, eşyanın

gümrük vergilerinin yanı sıra, eşyanın gümrüklenmiş değerinin iki katı idari para cezası verilir.

d) (c) bendindeki eşyanın değersiz, artık veya atık madde olması durumunda, idari para cezası; dökme halinde gelen eşya için ton başına sekiz bin Türk Lirası, ambalajlı gelmesi halinde kap başına iki yüz Türk Lirası olarak hesaplanır ve eşya yurtdışı edilir.” (GK. m. 235/1).

“3. Yolcuların, gümrük mevzuatına göre kişisel ve hediyelik eşya kapsamı dışında olup beyanlarına aykırı olarak üzerlerinde, eşyası arasında veya taşıma araçlarında çıkan ya da başkasına ait olduğu halde kendi eşyasıymış gibi gösterdikleri eşyanın gümrük vergileri iki kat olarak alınır ve eşya sahibine teslim edilir. Gümrük vergileri ödenmediği takdirde, eşya gümrüğe terk edilmiş sayılır.

4. Birinci fıkranın (a) ve (c) bentlerinde belirtilen eşyaya el konularak mülkiyetinin kamuya geçirilmesine karar verilir ve eşya 177 ila 180 inci madde hükümlerine göre tasfiyeye tabi tutulur. Kara, deniz ve hava ulaşım araçları hakkında verilen el koyma kararları, bu araçların siciline şerh verilmek suretiyle icra olunarak el koyma ve mülkiyetin kamuya geçirilmesi işlemlerine devam edilir.” (GK. m. 235/3, 4).

Antrepo veya eşya konulmasına izin verilen yerlerdeki eşyanın değişik veya eksik çıkması; gümrüksüz satış mağazalarından hak sahibi olmayanlara satış yapılması veya hak sahiplerine limit üstü satış yapılması fiilleri Gümrük Kanunu’nun 236’ıncı maddesinde düzenlenmektedir. Buna göre:

“ Teminat alınmış olsa bile, gümrük işlemlerine başlanmadan veya bu işlemler bitirilip gümrük idaresinin izni alınmadan gümrük antrepoları veya gümrük idaresince eşya konulmasına izin verilen yerlerden kısmen veya tamamen eşya çıkarılması veya buralardaki eşyanın değiştirilmesi ya da yapılan sayımlarda kayıtlara göre eşyanın bir kısmının noksan olduğunun anlaşılması hallerinde, bu eşyanın gümrük vergilerinin yanı sıra gümrüklenmiş değerinin iki katı idari para cezası verilir.” (GK. m. 236/1).

“ Gümrüksüz satış mağazalarından hak sahibi olmayanlara satış yapılması halinde satışa konu eşyaya, hak sahibi olmakla birlikte limit üstü satış yapılması halinde de limit üstü eşyaya ait ithalat vergilerinin yanı sıra bu vergilerin üç katı para cezası verilir.” (GK. m. 236/4).

Son olarak ihracat vergilerine tâbi eşyanın vergilerinin kısmen ya da tamamen ödenmeksizin ihraç edilmesi fiili Gümrük Kanunu'nun 239'uncu maddesinin 2'nci fıkrasında düzenlenmektedir. Buna göre; *“Gümrük vergileri ödenmek suretiyle ihraç edilebilen eşyayı, gümrük işlemlerine tabi tutmaksızın veya gümrük vergileri kısmen veya tamamen ödenmeksizin Türkiye Gümrük Bölgesinden çıkaranlara eşyanın gümrük vergilerinin yanı sıra bu vergilerin iki katı idari para cezası verilir.”*

(3) Usulsüzlüklere Neden Olan Gümrük Kabahatleri

Usulsüzlük, vergi kanunlarının şekle ve usûle ilişkin hükümlerine uyulmamasıdır (VUK m. 351). Usulsüzlüklere neden olan gümrük kabahatlerinin neler olduğu sayma yoluyla belirlenmiştir ve genellikle usûlsüzlük olarak değerlendirilen fiiller şekli ödevleri hedef almaktadır. Bu anlamda kabahat olarak düzenlenen fiildeki hukuka aykırılık unsuru, şekil ve usûl kurallarına uygun davranmamak şeklinde belirlenebilir⁷³².

Usûlsüzlük kabahatlerinin maddî unsurunun, hareket ve netice ayrımına gerek olmaksızın irdelenmesi mümkündür. Çünkü usulsüzlüklere neden olan kabahatlerde, ortaya para ile ölçülebilen bir zararın çıkması gerekmemekte; şekle ve usûle ilişkin hükümlere uyulmamış olması yeterli olmaktadır. Hareketin yapılması kabahatin oluşması için yeterli görüldüğünden, bu özelliği onu sırf hareket kabahatine dönüştürmüştür. Bu anlamda usulsüzlük kabahatleri, neticesi harekete bitişik kabahatlerdir ve dolayısıyla da usulsüzlük kabahatini oluşturan fiiller, genel anlamda kabahatin maddî unsurunun tamamını oluşturmaktadır⁷³³.

Gümrük Kanunu'nun 234'üncü maddesinin 2'nci fıkrasında bazı ekonomik etkili gümrük rejimlerine tâbi eşyalara ilişkin beyana aykırılık çıkması fiili yaptırıma bağlanmaktadır. Buna göre: *“Dahilde işleme rejimi, gümrük kontrolü altında işleme rejimi ve tam muafiyetli geçici ithalat rejimi hükümlerine tabi eşyaya ilişkin olarak yapılan beyan ile muayene ve denetleme veya teslimden sonra kontrol sonucunda; birinci fıkra da belirtilen farklılıkların tespiti durumunda aynı fıkra da öngörülen cezaların yarısı kadar para cezası alınır.”* (GK. m. 234/2). Aynı maddede 3, 4, 5 ve

⁷³² Şenyüz, Vergi Ceza, s. 139, 140.

⁷³³ Şenyüz, Vergi Ceza, s. 140; Karakoç, Vergi Ceza, s. 173.

6'ncı fıkralarda düzenlenen ve yaptırımların uygulanmasına ilişkin hükümler bu fiil bakımından da uygulama alanı bulmaktadır.

İhracı genel düzenleyici işlemlerle yasaklanan eşyayı ihraç etme ve ihracı özel şartlara bağlı olan eşya hakkında yanıltıcı beyanda bulunma fiilleri Gümrük Kanunu'nun 235'inci maddesinin 2'nci fıkrasında; transit rejimde eşyanın beyan edilenden belirgin bir şekilde farklı eşya çıkması ise, 5'inci fıkrada düzenlenmekte ve yaptırıma bağlanmaktadır. Buna göre;

“İhracat rejimine tabi tutulan eşyaya ilişkin olarak, yapılan beyan ile muayene ve denetleme veya kontrol sonucunda;

a) Eşyanın genel düzenleyici idari işlemlerle ihracının yasaklanmış olduğunun tespiti halinde, eşyanın gümrüklenmiş değerinin iki katı idari para cezası verilir.

b) Eşyanın ihracı, lisansa, şarta, izne, kısıntıya veya belli kuruluşların vereceği uygunluk veya yeterlilik belgesine tabi olduğu halde uygunluk ve yeterlilik belgesine tabi değilmiş veya belge alınmış gibi beyan edildiğinin tespit edilmesi halinde, eşyanın gümrüklenmiş değeri kadar idari para cezası verilir.” (GK. m. 235/2).

“5. Türkiye Gümrük Bölgesine getirilen ve transit rejim beyanında bulunulan serbest dolaşımda olmayan eşyanın, beyan edilenden belirgin bir şekilde farklı cinsten eşya olduğunun tespiti halinde, farklı çıkan eşyanın gümrüklenmiş değerinin iki katı idari para cezası verilir” (GK. m. 235/5).

Gümrük antrepolarında veya gümrük idaresince eşya konulmasına izin verilen yerlerde fazla eşya çıkması ve gümrük antrepolarındaki eşyanın beyan edilenden belirgin bir şekilde farklı eşya çıkması kabahatleri Gümrük Kanunu'nun 236'ncı maddesinin 2'nci ve 5'inci fıkralarında düzenlenmektedir. Buna göre:

2. Gümrük antrepolarında veya gümrük idaresince eşya konulmasına izin verilen yerlerde yapılan sayımlarda kayıtlara göre fazla eşya çıkması halinde, bu eşyanın 177 ila 180 inci madde hükümlerine göre tasfiyeye tabi tutulmasının yanı sıra, fazla çıkan eşyaya ait ithalat veya ihracat vergileri tutarı kadar para cezası alınır.” (GK. m. 236/2).

“5. Gümrük antrepolarındaki eşyanın, antrepo beyannamesinde beyan edilenden belirgin bir şekilde farklı cinsten eşya olduğunun tespiti halinde, bu eşyanın

gümrüklenmiş değerinin iki katı idari para cezası verilir, eşyaya el konularak mülkiyetinin kamuya geçirilmesine karar verilir ve eşya 177 ila 180 inci madde hükümlerine göre tasfiyeye tabi tutulur.” (GK. m. 236/5).

Özet beyanda bulunma yükümlülüğüne aykırılıklar ve özet beyanda kayıtlı miktara göre noksan veya fazla kap çıkması fiilleri Gümrük Kanunu’nun 237’inci maddesinde düzenlenmektedir. Buna göre:

“1. 35/A ila 35/C madde hükümlerine göre verilen özet beyan veya özet beyan olarak kullanılan ticari veya resmi belgelerdeki kayıtlı miktara göre noksan çıkan kapların mahrecinden yüklenmemiş veya yanlışlıkla başka yere çıkartılmış veya kaza ve avarya sonucunda yok olmuş veya çalınmış bulunduğu gümrük idaresince belirlenecek süre içinde kanıtlanamadığı takdirde bu noksan kaplara ait eşyadan tarife pozisyonuna veya tarife pozisyonu tespit edilemiyor ise cinsine ve türüne göre tarifede dahil olduğu faslın en yüksek vergiye tabi pozisyonuna göre hesaplanacak gümrük vergileri kadar para cezası alınır.

2. 1 inci fıkraya göre ceza belirlenmesi mümkün olamıyorsa, noksan her kap için 241 inci maddenin 1 inci fıkrasında belirlenen miktarda para cezası alınır.

3. 35/A ila 35/C madde hükümlerine göre verilen özet beyan veya özet beyan olarak kullanılan ticari veya resmi belgelerdeki kayıtlı miktara göre fazla çıkan kapların yanlışlıkla mahrecinden fazla olarak yüklenmiş olduğu gümrük idaresince belirlenecek süre içinde kanıtlanamadığı takdirde, söz konusu eşyaya el konularak mülkiyetinin kamuya geçirilmesine karar verilir, 177 ila 180 inci madde hükümlerine göre tasfiyeye tabi tutulur ve eşyanın CIF kıymeti kadar para cezası alınır.

4. Dökme gelen eşyada yüzde üçü aşmayacak şekilde eşya cinsi itibarıyla Bakanlar Kurulu kararı ile belirlenecek oranlardaki eksiklik ve fazlalıklar için takibat yapılmaz. Doğalgaz ürünlerinde boru hatları ile taşınarak ithal edilenler hariç bu oran % 4’ü aşmayacak şekilde uygulanır.

5. Eşya miktarının gümrük idaresince tespit edilmediği ve rejim beyanının belgelerinde kayıtlı miktarlara göre yapıldığı durumlarda, tespit edilen miktar farklılıkları özet beyan eksiklik veya fazlalığı olarak değerlendirilir. Yapılan özet beyan eksiklik veya fazlalık takibati sonucunda miktar farklılığı nedeniyle cezayı gerektirir bir durum ortaya çıkması halinde, 234 üncü madde hükümleri uygulanmayarak sadece bu madde hükümlerine göre işlem yapılır.

6. Türkiye Gümrük Bölgesine giriş yapan taşıt içerisinde özet beyan verilmeksizin eşya getirildiğinin gümrük idaresince belirlendiği veya eşyanın

boşaltılmasına izin verilmesinden sonra gümrük idaresine bildirildiği ve bu eşyanın verilmiş olan özet beyanlardan biri ile ilişkili olmadığı anlaşıldığı hallerde, söz konusu eşya için özet beyan vermekle yükümlü olan kişinin tespit edilmesi halinde bu kişi, tespit edilememesi halinde ise eşyayı Türkiye Gümrük Bölgesine getiren kişi tarafından, eşyanın yanlışlıkla mahrecinden fazla olarak yüklenmiş olduğu gümrük idaresince belirlenecek süre içinde kanıtlanamadığı takdirde, söz konusu eşyaya el konularak mülkiyetinin kamuya geçirilmesine karar verilir ve 177 ila 180 inci madde hükümlerine göre tasfiyeye tabi tutulur. Ayrıca eşyanın CIF kıymeti kadar para cezası verilir.

7. Birinci, ikinci ve üçüncü fıkralarda belirtilen para cezaları özet beyanı veren kişiden, altıncı fıkra da belirtilen para cezası ise özet beyanı vermekle yükümlü olduğu tespit edilen kişiden, bu kişinin tespit edilememesi halinde eşyayı Türkiye Gümrük Bölgesine getiren kişiden alınır.” (GK. m. 237).

Bazı ekonomik etkili gümrük rejimlerine ilişkin hükümlerin ihlâl edilmesi fiili ve karşısında uygulanacak yaptırımlar Gümrük Kanunu’nun 238’inci maddesinde düzenlenmektedir. Buna göre:

“1. 241 inci maddenin üçüncü fıkrasının (h), (l) ve (m) bentleri, dördüncü fıkrasının (g) ve (h) bentleri ile beşinci fıkrasının (b) bendinde belirtilen durumlar hariç, dahilde işleme rejimi, gümrük kontrolü altında işleme rejimi ile geçici ithalat rejimine ilişkin hükümlerin ihlali halinde eşyanın gümrüklenmiş değerinin iki katı, tam muaflık suretiyle geçici olarak ithal edilen özel kullanıma mahsus taşıtlar için gümrük vergileri tutarının dörtte biri oranında para cezası verilir. Ancak, dahilde işleme rejimi kapsamı ithal eşyasının, işleme faaliyetindeki hali veya işlem görmüş ürün hali de dahil olmak üzere rejim çerçevesinde izin verilen yerlerde tespiti halinde, ithal eşyasının gümrük vergileri tutarının iki katı oranında para cezası verilir. Bu cezanın ödeme süresi içinde eşyanın gümrükçe onaylanmış başka bir işlem veya kullanıma tabi tutulmaması halinde eşyanın gümrük vergileri tutarında para cezası tahsil edilir.

2. Birinci fıkraya göre verilen cezalar 241 inci maddenin altıncı fıkrasında belirtilen miktardan az olamaz.

3. Genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri hakkında bu maddenin para cezasına ilişkin hükümleri ile 241 inci maddenin üçüncü fıkrasının (h), (l) ve (m) bentleri, dördüncü fıkrasının (g) ve (h) bentleri ile beşinci fıkrasının (b) bendi

hükümleri uygulanmaz. Bu durumda, 241 inci maddenin birinci fıkrası hükmü uygulanır.” (GK. m. 238).

Gümrük vergilerinden muaf eşyanın gümrük işlemlerinde usulsüzlük fiilleri ise 239’uncu maddenin 1’inci fıkrasında düzenlenmektedir. Buna göre: *“İthalat veya ihracat vergilerinden muaf eşyayı 33 üncü madde hükümleri gereğince belirlenen gümrük kapıları dışında başka yerlerden izinsiz olarak ithal veya ihraç veya bunlara teşebbüs edenlerle, bu tür eşyayı gümrük işlemlerini yaptırmaksızın yurda sokanlar veya çıkaranlar ile buna teşebbüs edenlerden, söz konusu eşyanın ithalata konu olması halinde, CIF değerinin, ihracata konu olması halinde ise FOB değerinin onda biri oranında para cezası alınır.”*

Son olarak gümrük mevzuatına aykırılık teşkil edip yaptırıma bağlanması gereken diğer tüm fiiller Gümrük Kanunu’nun 241’inci maddesinde düzenlenmektedir. Buna göre:

“1. Bu Kanunda ayrı bir ceza tayin edilmiş haller saklı kalmak üzere, bu Kanuna ve bu Kanunda tanınan yetkilere dayanılarak çıkarılan ikincil düzenlemelerle getirilen hükümlere aykırı hareket edenlere söz konusu düzenlemelerde açıkça öngörülmüş olması kaydıyla altmış TL⁷³⁴ usulsüzlük cezası uygulanır.”⁷³⁵

2. 1 inci fıkrafta belirtilen miktar, her yıl, bir önceki yıla ilişkin olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılır, bu hesaplamada 1.000.000 TL’sına kadar olan tutarlar dikkate alınmaz.

3. Usulsüzlük cezası aşağıdaki hallerde 1 inci fıkrafta belirtilen miktarın iki katı olarak uygulanır:

a) 6 ve 7 nci maddelere göre, gümrük idarelerince verilen kararlara dayanak oluşturan belge ve bilgilerin, ilgili kişiler tarafından yanlış olarak verilmesi,

⁷³⁴ Bu tutar 1.1.2018’den itibaren 105,00-TL olarak uygulanmaktadır. Bkz. Gümrük Genel Tebliği (Gümrük İşlemleri) (Seri No: 146), m. 2 ve 5, (RG. 14.12.2017-30270).

⁷³⁵ Gümrük Kanunu’nun 241’inci maddesinin 1’inci fıkrasında yer alan ikincil düzenlemelerle getirilen hükümlere aykırı hareket etme fiiline ilişkin düzenlemenin bir çerçeve norm niteliği taşıması nedeniyle kabahatlerin kanuniliği ilkesine ve ayrıca belirlilik ilkesine aykırı olduğu; kişilerin kanuna baktıklarında hangi fiilin kabahat olduğunu anlayabilmelerinin gerektiği ve dolayısıyla Anayasa’ya aykırılığı hakkında açıklamalar için bkz. Rençber, s. 230.

b) Vergi kaybı doğurmamasına karşın, 24 üncü maddeye göre birbirleriyle ilişkisi bulunan kişiler arasında bir satış işlemi olması ve bu ilişkinin beyan edilmemesi,

c) Yabancı limanlardan gelen veya Türkiye Gümrük Bölgesinden yabancı limanlara giden gemilerin geliş ve gidişlerinde yönetmelikle belirlenecek süreler içerisinde donatan veya işleten veya acentası tarafından gümrük idaresine bilgi verilmemesi,

d) 35/A maddesine göre özet beyan veya özet beyan olarak kullanılan ticari veya resmi belgenin süresi içinde verilmemesi,

e) Türkiye Gümrük Bölgesinde karayoluyla transit eşya taşıyan taşıt araçlarının 91 inci maddeye göre verilen süreleri yirmidört saate kadar aşması,

f) Gümrük antrepolarının 93 üncü maddenin 3 üncü fıkrasında belirtilen teknik donanımlarında noksanlık bulunması,

g) Gümrük antrepo rejimine tabi tutulan eşyanın, antrepolara konuldukları tarihte işleticiler tarafından kayıtlara geçirilmemesi,

h) Dahilde işleme rejimi ve gümrük kontrolü altında işleme rejimi kapsamında Türkiye Gümrük Bölgesine getirilen eşyanın izin verilen süresinin bitimini takiben bir ay içerisinde rejimin gerektirdiği işlemlerinin bitirilmesi, yeniden ihracı veya gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulması,

ı) Geçici olarak Türkiye Gümrük Bölgesi dışına çıkarılan eşyanın verilen süreyi aştıktan sonra geri getirilmesi,

j) Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu hükümleri saklı kalmak kaydıyla, ihraç eşyasının yapılan beyan ve eki belgelere göre miktar veya cinsinde %10'dan fazla farklılık çıkması,

k) Serbest bölgelerde çalışan veya buralara giren ve çıkan kişilerin bu Kanunla konulmuş kurallara uymaması,

l) Geçici ithalat rejimi kapsamında Türkiye Gümrük Bölgesine getirilen eşyanın verilen sürenin bitimini takiben bir ay içerisinde yeniden ihraç edilmesi veya gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulması,

m) Geçici ithalat rejimi kapsamında ithal edilen eşyanın gümrük idaresine bilgi verilmeden, ancak süresi içerisinde Türkiye Gümrük Bölgesinin dışına çıkarıldığıının kabul edilebilir belgelerle kanıtlanması.

4. Usulsüzlük cezası aşağıdaki hallerde 1 inci fıkra da belirtilen miktarın dört katı olarak uygulanır.

a) Bir kişinin 5 inci madde hükümlerine göre geçerli bir temsil yetkisi olmadığı halde başka bir kişi adına veya hesabına gümrük idarelerinde iş takip etmesi,

b) 34 üncü maddenin 2 nci fıkrası hükümlerinin aksine, karayolu taşıtlarının gümrük idaresinin izni olmadan yük veya yolcu olarak yoluna devam etmesi,

c) 45 inci maddenin birinci fıkrası hükümlerine aykırı olarak taşıtlardan eşya boşaltılması, özet beyan veya özet beyan olarak kullanılan ticari ve resmi belgelerde kayıtlı eşyanın cinsinin yanlış beyan edilmesi veya kapların türleri ile üzerlerinde kayıtlı numara ve işaretlerin özet beyan kayıtlarına uygun olmaması,

d) Türkiye Gümrük Bölgesinde karayoluyla transit eşya taşıyan taşıt araçlarının 91 inci maddeye göre verilen süreleri kırksekiz saate kadar aşması,

e) Genel antrepo ve serbest bölgelere getirilen parlayıcı, patlayıcı veya bir arada bulundukları eşya için tehlikeli olan ya da korunmaları özel düzenek ve yapılara gerek gösteren eşyanın 94 ve 154 üncü madde hükümlerine aykırı olarak genel amaçlı eşya konulan yerlerde depolanması,

f) Gümrük antrepolarında bulunan eşyanın gümrük idarelerinin izni olmaksızın 102 nci maddede belirtilen elleçlemelere tabi tutulması.

g) Geçici ithalat rejimi kapsamında Türkiye Gümrük Bölgesine getirilen eşyanın verilen sürenin bitimini takiben iki ayı aşmayan sürede yeniden ihraç edilmesi veya gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulması,

h) Dahilde işleme rejimi ve gümrük kontrolü altında işleme rejimi kapsamında Türkiye Gümrük Bölgesine getirilen eşyanın izin verilen süresinin bitimini takiben iki ayı aşmayan süre içerisinde rejimin gerektirdiği işlemlerinin bitirilmesi, yeniden ihracı veya gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulması,

ı) 11 inci madde hükmüne göre kendilerinden yazılı olarak bilgi ve belge istenilmesine rağmen bilgi ve belgelerin ibraz edilmemesi.

5. Usulsüzlük cezası aşağıdaki hallerde birinci fıkrada belirtilen miktarın altı katı olarak uygulanır:

a) Türkiye Gümrük Bölgesinde karayoluyla transit eşya taşıyan taşıt araçlarının 91 inci maddeye göre verilen süreleri yetmişiki saate kadar aşması,

b) Geçici ithalat rejimi kapsamında Türkiye Gümrük Bölgesine getirilen taşıtlara verilen sürenin bitimini takiben üç ayı aşmayan sürede yeniden ihraç edilmesi veya gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulması.

6. *Usulsüzlük cezası aşağıdaki hallerde 1 inci fıkrada belirtilen miktarın sekiz katı olarak uygulanır:*

a) *34 üncü maddenin 3 üncü fıkrası hükümlerinin aksine, Türkiye Gümrük Bölgesine giren gemilerin rota değiştirmesi, yolda durması, başka gemilerle temas etmesi, gümrük gözetimi yapılması için yol kesmemesi veya gümrük idaresi bulunmayan yerlere yanaşması ile yükü bulunmadığı durumlarda, yük almadığının veya yükünün başka bir limana çıkarıldığının veya avarya olduğunun kanıtlanamaması,*

b) *Taşıt araçlarının 33 üncü ve 91 inci maddede belirtilen önceden belirlenmiş yollar dışında seyretmesi,*

c) *Türkiye Gümrük Bölgesinde karayoluyla transit eşya taşıyan taşıt araçlarının 91 inci maddeye göre verilen süreleri yetmişiki saatten daha fazla bir süre ile aşması.*

d) *13 üncü maddede belirtilen belgelerin beş yıl süreyle saklanmaması.*

7. *Bu Kanunun 218 inci maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca Bakanlıkça belirlenen azami bedellere uyulmaması halinde her bir işlem için beş bin Türk lirası usulsüzlük cezası uygulanır.” (GK. m. 241).*

3. Gümrük Kabahatlerinde Manevî Unsur

Manevî unsur, kişi ile işlediği (kabahat sayılan) fiil arasındaki manevî bağı ifade etmektedir⁷³⁶. Bir davranış ancak, kusurlu olması halinde tipik bir haksızlık olarak nitelendirilmekte; kişi ile davranış arasında manevî bir bağ yoksa bu davranış haksız sayılmamakta ve dolayısıyla ortada (suçun ya da) kabahatin varlığından söz edilememektedir⁷³⁷. Bir fiil ancak tipikliğin manevî unsurunun varlığı halinde sübjektif olarak faile isnad edilebilmektedir. İsnad edilebilirlik kabahatlere ilişkin fiillerin haksızlık oluşturduğu konusunda bir yargıya varabilmek açısından farklı bir anlam taşımaktadır. Zira kabahatlerde (sosyal-etik bir kötüye kullanım olmaması sebebiyle) gerçek anlamda bir kusurun aranmadığı ve kişiye fiilin kişiye isnad

⁷³⁶ Genel Ceza Hukuku kapsamında suçun/tipikliğin manevî unsuru (kusur ya da sübjektif nitelikteki unsurlar) hakkında bkz. Demirbaş, s. 334, 335; Özgenç, s. 232 vd.; Özbek/Doğan/Bacaksız/Tepe, s. 236; Koca/Üzülmez, s. 144; Hakeri, s. 377 vd.

⁷³⁷ Koca/Üzülmez, s. 144.

edilebilirliğinin daha önemli olduğu belirtilmektedir. Bu surette kişi, işlediği haksızlıktan sorumlu tutulabilmektedir⁷³⁸.

Hareketle kişi arasında manevî bağı kurabilmek bakımından failin kasten ya da taksirle hareket etmiş olması gerekmektedir. Gümrük kabahatleri (açık hüküm bulunmaması nedeniyle) manevî unsur yönünden hem kasten hem de taksirle işlenebilen kabahatlerdir (KK. m. 9)⁷³⁹. Gümrük kabahatlerinin işlenmesi bakımından kastın varlığı kabahatin özel görünüş şekilleri bakımından belirleyici olmaktadır. Bu nedenle kabahatin kasten ya da taksirle işlendiğinin araştırılması yaptırımların uygulanması bakımından zorunludur⁷⁴⁰.

4. Gümrük Kabahatlerinde Teşebbüs, İştirak ve İçtima

Teşebbüs bakımından, Kabahatler Kanunu’nun 13’üncü maddesinde kabahate teşebbüsün cezalandırılmayacağı; ancak teşebbüsün cezalandırılabilmesine dair özel bir düzenlemenin bulunması halinde Türk Ceza Kanunu’nun suça teşebbüs ve gönüllü vazgeçmeye ilişkin hükümlerinin kabahatler bakımından da uygulanacağı belirtilmektedir (KK m. 13). Gümrük Kanunu’nda ise, teşebbüs halinin yaptırıma tâbi tutulacağına ilişkin 239’uncu maddenin 1’inci fıkrası dışında bir kabahat

⁷³⁸ Kusur prensibinin kabahatler bakımından geçerliliği konusunda Türk Ceza Kanunu’nun genel hükümleri ile Kabahatler Kanunu ve Alman Düzene Aykırılıklar Kanunu’nun (*Alm. Gesetz über Ordnungswidrigkeiten*) birlikte değerlendirilmesinin gerektiği; mehzaz Alman Düzene Aykırılıklar Kanunu’nda tam olarak kusurdan söz edilmese de uygulamasında kusur ilkesinin geçerli olduğunun kabul edildiği ve bu Kanun’da kabahatin tipe uygun hukuka aykırı ve *isnad edilebilir* bir davranış olarak tanımlandığı hakkında açıklamalar için bkz. K. Doğan, s. 15.

⁷³⁹ Tipikliğin sübjektif nitelikteki unsurlarını kast ve taksirin oluşturması ve bunun yanında kast ve taksirin birer kusur şekli olarak da işlevinin bulunması; başka bir deyişle, ceza hukukunda kast ve taksirin hem fiilin tipik sayılması hem de failin kusurlu kabul edilebilmesi bakımından çifte işlevinin bulunması hakkında bkz. Özbek/Doğan/Bacaksız/Tepe, s. 236. Gümrük kabahatlerinin hem kasten hem de taksirle işlenebilmesi hakkında ayrıca bkz. Yağan, Kabahatler, s. 39.

⁷⁴⁰ Kabahatin manevî unsuru hakkında açıklamalar için bkz. B. Akbulut, s. 410 vd.; Kangal, Kabahatler, s. 110 vd. Ayrıca bkz. Özbek/Doğan/Bacaksız/Tepe, s. 52. Kabahatler Kanunu’nun yürürlüğe girmesinden önce gümrük para cezalarının uygulanmasında kusur şartının aranmadığı; ancak Kabahatler Kanunu’nun genel niteliği gereği yürürlüğe girdiğinden itibaren gümrük kabahatleri açısından da uygulandığı, kusursuz (objektif) sorumluluğunun benimsenmesinin, çağdaş ceza hukukunda benimsenen kusur sorumluluğuna aykırı olduğu hakkında bkz. Ali Ortapolat, “Kabahatler Kanunu Çerçevesinde Gümrük Para Cezalarında Kusur Şartı Aranır mı?”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S. 11, Kasım 2007, (Kusur), (www.lebibyalkin.com.tr E.T. 01.02.2017). Ayrıca bkz. Üyümez/Gültekin, İhlâller, (E- Yaklaşım, www.yaklasim.com, E.T. 01.02.2017).

düzenlemesi yer almadığından, gümrük kabahatlerine teşebbüs, bir yaptırıma tâbi tutulmamaktadır⁷⁴¹.

İştirak bakımından, Kabahatler Kanunu'nun 14'üncü maddesinde⁷⁴² yer alan, kabahatin işlenmesine birden fazla kişinin iştirak etmesi halinde, bu kişilerin her biri hakkında yaptırım uygulanacağına ilişkin düzenleme, gümrük kabahatleri bakımından da geçerlidir. Kabahate iştirakin gerçekleşebilmesi için kasten ve hukuka aykırı işlenmiş bir kabahat fiilinin varlığı yeterlidir. Taksirle işlenen fiiller bakımından ise, iştirak hükümlerinin uygulanabilmesi mümkün değildir⁷⁴³.

İçtima bakımından, Kabahatler Kanunu'nun 15'inci maddesine göre⁷⁴⁴ bir fiil ile birden fazla kabahatin işlenmesi durumunda, bu kabahatler için yalnızca idarî para cezası belirlenmişse en ağır idarî para cezası verilmekte; idarî para cezasından farklı bir yaptırım belirlenmiş ise, bu yaptırımların her birinin uygulanmasına karar verilmektedir⁷⁴⁵. Gümrük kabahatlerinde hareket unsurlarının aynı zamanda suç

⁷⁴¹ Ali Ortapolat, "Gümrük Kanununa Konu Kabahat Fiillerine Teşebbüs Cezalandırılabilir mi?", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S. 60, Aralık 2008, (Teşebbüs), (www.lebibyalkin.com.tr), E.T. 01.02.2017; Kılıç, s.742, 743 ve s.855, 856; Ercan, Kabahatler, s. 73 ve s. 185. Ayrıca kabahatlere teşebbüsün şartları ile ilgili genel açıklamalar için bkz. Özgenç, s. 498; Özbek/Doğan/Bacaksız/Tepe, s. 52; B. Akbulut, s. 548 vd; Kangal, Kabahatler, s. 151 vd; M. Sağlam, s. 150.

⁷⁴² "(1)Kabahatin işlenişine birden fazla kişinin iştirak etmesi halinde bu kişilerin her biri hakkında, fail olarak idarî para cezası verilir.
(2) Özel faillik niteliğinin arandığı durumlarda, kabahate iştirak eden ve bu niteliği taşımayan kişi hakkında da fail olarak idarî para cezası verilir.
(3) Kabahate iştirak için kasten ve hukuka aykırı işlenmiş bir fiilin varlığı yeterlidir. Kabahatin işlenişine iştirak eden kişi hakkında, diğerlerinin sorumlu olup olmadığı göz önünde bulundurulmaksızın idarî para cezası verilir.
(4) Kanunda özel faillik niteliğini taşıyan kişi açısından suç, diğer kişiler açısından kabahat olarak tanımlanan fiilin, bu niteliği taşıyan ve taşımayan kişiler tarafından ortaklaşa işlenmesi halinde suça iştirake ilişkin hükümler uygulanır." (KK. m. 14).

⁷⁴³ Kılıç, s. 681, 682; Ercan, Kabahatler, s. 75. Ayrıca kabahatlere iştirak ile ilgili açıklamalar için bkz. Özgenç, s. 552; Özbek/Doğan/Bacaksız/Tepe, s. 52; B. Akbulut, s. 618 vd.; Kangal, Kabahatler, s. 155 vd.; M. Sağlam, s. 150.

⁷⁴⁴ "(1) Bir fiil ile birden fazla kabahatin işlenmesi halinde bu kabahatlere ilişkin tanımlarda sadece idarî para cezası öngörülmüşse, en ağır idarî para cezası verilir. Bu kabahatlerle ilgili olarak kanunda idarî para cezasından başka idarî yaptırımlar da öngörülmüş ise, bu yaptırımların her birinin uygulanmasına karar verilir.

(2) Aynı kabahatin birden fazla işlenmesi halinde her bir kabahatle ilgili olarak ayrı ayrı idarî para cezası verilir. Kesintisiz fiille işlenebilen kabahatlerde, bu nedenle idarî yaptırım kararı verilinceye kadar fiil tek sayılır.

(3) Bir fiil hem kabahat hem de suç olarak tanımlanmış ise, sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanabilir. Ancak, suçtan dolayı yaptırım uygulanamayan hallerde kabahat dolayısıyla yaptırım uygulanır." (KK. m. 15).

⁷⁴⁵ Kılıç, s. 685; Ercan, Kabahatler, s. 77. Örneğin Gümrük Kanunu'nun 236'ncı maddesinin 1'inci fıkrasında düzenlenen kabahat fiili için hem idarî para cezasının hem de diğer genel/özel şartların varlığı halinde antrepo açma izninin iptal edilmesi yoluna gidilebileceği hakkında bkz. Kılıç, s. 687.

olarak düzenlenmiş olabilmesi de mümkündür⁷⁴⁶. Bu tür durumlarda, suç karşılığında belirtilen daha ağır cezanın uygulanması yoluna gidilecektir. Suç karşılığı belirtilen cezanın uygulanamıyor olması durumunda ise, kabahat karşılığı belirlenen yaptırımın uygulanması söz konusu olacaktır. Kabahatler Kanunu'nda yer alan bu düzenleme *farklı neviden fıkri içtima* olarak nitelendirilmektedir. Aynı kabahatin birden fazla işlenmesi söz konusu olduğunda ise, işlenen her bir kabahat fiili ile ilgili olarak ayrı ayrı para cezası verilmektedir⁷⁴⁷.

İçtima bakımından Gümrük Kanunu'nun 6455 sayılı Kanun ile son şekline kavuşan 231'inci maddesi dikkate alındığında, dava ve ceza zamanaşımı sürelerinde idarî yaptırımın uygulanmasının yanında açılan ceza davasının mahkûmiyetle sonuçlanması durumunda da kesinleşen cezanın uygulanması yoluna gidilebileceği gibi bir anlam da çıkarılabilmektedir⁷⁴⁸. Ancak Gümrük Kanunu'nun 210'uncu maddesinin 2'nci fıkrası ve Gümrük Yönetmeliği'nin 579'uncu maddesine göre idarî yaptırım kararı uygulanmışsa dahi, mahkûmiyet kararının kesinleşmesi durumunda Gümrük Kanunu'na göre verilen ceza kaldırılmakta; tahsil edilmişse geri verilmektedir (GY. m. 579/2)⁷⁴⁹.

⁷⁴⁶ Bir fiilin hem Gümrük Kanunu'nda kabahat, hem de diğer kanunlarda suç olarak düzenlenmiş olması halinde idarî amirin ne şekilde hareket edeceği hususu Gümrük Yönetmeliği'nin 579'uncu maddesinde düzenlenmektedir. Buna göre, "(1) Bir fiilin hem Kanunun hem de kaçakçılıkla mücadele veya diğer ceza koyan kanunların kapsamına girebilecek olması durumunda, idare amiri durumu inceleyerek olay dolayısıyla, aynı zamanda diğer kanunlara göre işlem yapılıp yapılmayacağını tespit eder.

(2) Soruşturma veya kovuşturma sonucunda Kanunda tayin edilen cezalardan daha ağır bir para cezasına karar verildiği veya fiilin suç teşkil ettiğine ve suçtan dolayı yaptırım uygulanmasına karar verildiği takdirde, kararın kesinleşmesi ve hükmolunan paranın tahsili şartıyla Kanuna göre verilmiş olan ceza kaldırılır ve alınmış olan para geri verilir." (GY. m. 579). Bu noktada, gümrük idaresinin tercihini kabahatten yana ya da suçtan yana kullanarak tek bir işlem tesis etmesinin daha isabetli olacağı yönünde bkz. Kılıç, s. 686; Ercan, Kabahatler, s. 76. Ayrıca bkz. Ali Ortapolat, "Gümrük Kanununa Aykırı Eylemlere Kaçakçılıkla Mücadele Kanununun Uygulanabilirliği", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S. 58, Ekim 2008, (KMK Uygulanabilirlik), (www.lebibyalkin.com.tr E.T. 01.02.2017), Üyümez/Gültekin, İhlaller, (E- Yaklaşım, www.yaklasim.com, E.T. 01.02.2017).

⁷⁴⁷ Özgenç, s. 614. Ayrıca kabahatler bakımından içtima ile ilgili açıklamalar için bkz. Özbek/Doğan/Bacaksız/Tepe, s. 53; B. Akbulut, s. 635 vd; Kangal, Kabahatler, s. 166 vd.; M. Sağlam, s. 150; Erkan Yetkiner, "Kabahatler Kanunu ve Bu Kanuna Göre Uygulanacak İdari Yaptırımlar", **Vergi Dünyası Dergisi**, Y. 25, S. 295, Mart 2006, s. 37.

⁷⁴⁸ "İdari yaptırımı konu fiilin, ceza uygulamasını gerektiren bir fiile ilişkin olması ve zamanaşımı daha uzun bulunan bu fiil nedeniyle ceza davası açılmış olmak kaydıyla, idari yaptırım kararları Türk Ceza Kanunundaki dava ve ceza zamanaşımı süreleri içerisinde uygulanır". (GK m. 231/1).

⁷⁴⁹ Gümrük Kanunu kapsamında uygulanan (ve kanunen tahsil edilmemesi gereken) para cezalarının geri verilmesi veya kaldırılmasında, gümrük vergilerinin geri verilmesi veya kaldırılmasına ilişkin hükümlerin uygulanacağına yönelik açıklamalar için bkz. Şenol, Geri Verme ve Kaldırma, s. 28 vd. Ayrıca bkz. Yağan, Kabahatler, s. 24.

5. Gümrük Yaptırımlarına İlişkin Genel Değerlendirme

Kabahatler Kanunu'na göre bir kabahat karşılığında belirlenen yaptırımlar idarî para cezası ya da idarî tedbir olabilmektedir. Gümrük kabahatleri karşılığında belirlenen yaptırımların idarî para cezası ile ifade edildiği; bunun yanında mülkiyetin kamuya geçirilmesi (GK. m. 235/4; 236/5; 237/3, 6); idarî para cezasının ödenmediği durumlarda eşyanın gümrüğe terk edilmiş sayılması (GK. m. 235/3); eşyanın yurtdışı edilmesi (GK. m. 235/1-b) gibi idarî tedbirlerin de düzenlendiği görülmektedir⁷⁵⁰. Gümrük kabahatleri karşılığında belirlenen yaptırımlar birlikte değerlendirildiğinde ölçülülük ilkesi bakımından dikkat çekici görülmektedir. Gerek gümrük vergilendirmesi yoluyla gerekse gümrük yaptırımlarının uygulanması suretiyle kişilerin temel hak ve özgürlükleri sınırlandırılmaktadır. Ölçülülük ilkesi ise, sınırlamada başvuru aracı, sınırlama amacını gerçekleştirmeye elverişli olmasını; bu aracın, sınırlama amacını gerçekleştirmek bakımından gerekli olmasını ve amaçla aracın birbirine karşı ölçsüz bir oran içinde bulunmamasını ifade etmektedir⁷⁵¹. Bu bakımdan vergi suçları ve/ya da kabahatleri ile cezaları ve/ya da yaptırımları arasında adil bir dengenin bulunması; ölçülülük ilkesinin, hem gümrük kabahatlerini oluşturan maddî unsurun hem de ceza miktarının belirlenmesinde dikkate alınması gerekmektedir⁷⁵². Gerek vergi kaybına, gerekse usûlsüzlüklere sebebiyet veren gümrük kabahatleri karşılığında gümrük vergilerinin ya da eşyanın gümrüklenmiş değerinin katları üzerinden yaptırım belirlenmesinin ölçülülük ilkesine aykırı olduğu düşünülmektedir⁷⁵³. Eşyanın mülkiyetinin kamuya geçirilmesi ve duruma göre bazı

⁷⁵⁰ Kabahatler Kanunu'nun 16, 17 ve 18'inci maddeleri kapsamında mülkiyetin kamuya geçirilmesi ve diğer tedbirler hakkında bkz. Özbek/Doğan/Bacaksız/Tepe, s. 54; Ulusoy, s. 9.

⁷⁵¹ Karakoç, Anayasal İlkeler, s. 1281; Ölçülülük ilkesinin vergi ceza hukuku bakımından anlamı ve kapsamı hakkında bkz. Yusuf Karakoç, "Türk Vergi Ceza Hukuku Üzerine Bir Değerlendirme", (Prof. Dr. Burhan Ceyhan Armağanı, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.12, Özel Sayı, 2010, İzmir, 2012, C. I, (Vergi Ceza Değerlendirme), s. 23-25; Erdem, Vergisel Kabahatler, s. 66-68; Yıldırım Taylar, "Ölçülülük İlkesi Bağlamında Vergi Ziyat Cezasının Anayasa'ya Uygunluk Sorunu", **Ceza Hukuku Dergisi**, Y. 10, S. 28, Ağustos 2015, (Ölçülülük), s. 189 vd. Ayrıca bkz. Yüksel Metin, **Ölçülülük İlkesi (Karşılaştırmalı Bir Anayasa Hukuku İncelemesi)**, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2002, s. 19 vd.; Şentürk, s. 75.

⁷⁵² Karakoç, Anayasal İlkeler, s. 1284. Ayrıca bkz. Rençber, s. 292.

⁷⁵³ Buna karşın Gümrük Kanunu'nun 238'inci maddesinin 1'inci fıkrasında gümrüklenmiş değer üzerinden belirlenen yaptırımın ölçülülük ilkesi ve Anayasa'nın 13'üncü maddesi ile ilgisinin görülmemesi hakkında bkz. AyM. 12. 07. 2017 tarih ve E. 2017/121; K. 2017/121, (RG. 25.08.2017 – 30165).

ekonomik etkili gümrük rejimine ilişkin izinlerin iptal edilmesi gibi diğer yaptırımların da uygulanması, kişinin ya da işletmenin ticarî hayattan silinmesi, faaliyetine son verilmesi gibi etkilere yol açabilmektedir⁷⁵⁴. Gümrük kabahatlerinin yaptırımları bakımından bir üst (son) sınırın bulunmaması da ölçülülük ilkesine aykırıdır⁷⁵⁵. Bu bakımdan ilgili düzenlemelerin Anayasaya aykırılıklarının ileri sürülmesi mümkündür⁷⁵⁶.

Vergi kaybına sebebiyet veren gümrük kabahatleri karşılığında verilecek idarî para cezaları için genellikle eşyanın gümrüklenmiş değeri esas alınmaktadır. Yaptırımın uygulanması bakımından gümrüklenmiş değeri kimin belirleyeceği hususu önemlidir. Bir idarî para cezası söz konusu olduğundan kuşkusuz gümrüklenmiş değer gümrük idaresi tarafından belirlenecektir. Ancak eğer bir kaçakçılık suçunun işlenmesi söz konusu ise, bu durumda en doğru ve objektif belirleme, gümrük idaresinin de görüşleri alınarak ve bilirkişilik müessesesinden de yararlanmak suretiyle yargılamayı gerçekleştiren mahkeme tarafından yapılmalıdır. Çünkü gümrük idaresinin kaçakçılık suçunun işlenmesi durumunda yargılamaya müdahil olması sebebiyle, gümrüklenmiş değer tesbiti hususunda objektif davranamayabileceği düşünülmektedir⁷⁵⁷.

⁷⁵⁴ Genel vergi ceza hukuku bakımından üç kat vergi zıyaı cezası için aynı yönde yapılan değerlendirmeler için bkz. Karakoç, Anayasal İlkeler, s. 1284; Taylar, Ölçülülük, s. 204 vd.; Şimşek, Kabahat, s. 123-126. Bununla birlikte Gümrük Kanunu'nun 238'inci maddesinin 1'inci fıkrasında belirtilen yaptırım açısından Anayasa Mahkemesi için esasına girerek red kararı vermesi sebebiyle, Anayasa'nın 152'nci maddesi gereğince, ilgili kararın Resmî Gazete'de yayımlanmasından itibaren on yıl geçmedikçe Anayasa'ya aykırılık iddiasının ileri sürülebilmesi mümkün değildir.

⁷⁵⁵ Gümrük kabahatleri için uygulanması gereken nisbî para cezalarında bir alt ve üst sınırın belirlenmemiş olmasının bir eksiklik olduğu hakkında açıklamalar için bkz. Kılıç, s. 689; Ercan, Kabahatler, s. 78. Makul bir alt ve üst limit belirlenmeyen maktu idarî para cezalarının ölçülü olmayacağı ve Anayasa'nın 38'inci maddesine aykırı olacağı hakkında bkz. Ulusoy, s. 126, 127. Genel olarak vergi ceza hukukunda cezaların bir üst (son) sınırının olmasının ölçülülük ilkesini sağlamaya yardımcı bir enstrüman olabileceği hakkında açıklamalar için bkz. Taylar, Ölçülülük, s. 689. (İsbatı güç olmakla beraber) devlete gelir kazandırmak amacıyla tesis edilen vergi yaptırımlarının amaç unsuru yönünden hukuka aykırılık taşıyacağı hakkında bkz. Şimşek, Kabahat, s. 9. Ceza kesmede amaç unsurunun genel olarak idarî düzenin sağlanması, ihlallerin önlenmesi ve azaltılması ile kamu hizmetlerinin finansmanını sağlayacak gelirlerin tam ve eksiksiz sağlanması olduğu yönünde bkz. Şenyüz, Vergi Ceza, s. 84, 84. Ayrıca bkz. Karakoç, Vergi Ceza Değerlendirme, s. 25, 26.

⁷⁵⁶ Karakoç, Anayasal İlkeler, s. 1284; Taylar, Ölçülülük, s. 207. Ayrıca GATT'ın VII'inci maddesinin 3'üncü fıkrasına göre, hiç bir âkid tarafın gümrük nizam ve usûllerine karşı vâki hafif riayetsizlikleri ağır cezalara tâbi tutamayacağı, özellikle gümrüğe ibraz edilen belgelerdeki, hile kastıyla olmadığı açıkça anlaşılan veya ağır bir ihmal eseri olmayan, kolaylıkla tâmiri mümkün unutkanlık veya yanlışlıklardan dolayı alınacak para cezalarının basit bir ihtar niteliğini aşacak miktara baliğ olamayacağı hakkında bkz. Erman, Ticarî Ceza, s. 301.

⁷⁵⁷ Kılıç, s. 9.

Gümrük idareleriyle muhatap olan kişiler bilerek ya da bilmeyerek; isteyerek ya da istemeyerek gümrük kurallarına aykırı hareket edebilmektedirler. Gümrük Kabahatleri karşılığında uygulanması gereken yaptırımın fiilin kasten ya da taksirle işlenmiş olması bakımından bir ayrım gözetilmeksizin uygulanıyor olmasının adaletsizliğe neden olduğu da vurgulanan bir husustur⁷⁵⁸. Bu adaletsizliğin giderilebilmesi bakımından kanun koyucunun, fiillerin kasten işlenen hallerinin suç olarak düzenlemesi kabahat karşılığı yaptırımların ise, taksirle işleniş şekilleri esas alınarak belirlenmesi önerilebilir. Bunun dışında, -yanılarak ya da kanunun başka bir hükmünü uygulama saikiyle kabahat sayılan fiili işleme durumunda kalan kişilerde olduğu gibi- taksirle hareket edildiğinin açık olduğu durumlar bakımından hiç ceza verilmemesi ya da daha hafif yaptırımların belirlenmesi, sorunun çözümüne katkı sağlayabilir.

D. Gümrük Kabahatlerinde Sorumluluk

1. Genel Olarak

Gümrük vergisi ödevine ilişkin kurallara aykırı fiillerden kabahat niteliği taşıyanlardan sorumlu olanlar, bu fiilleri işleyenlerdir. Gümrük yükümlülerinin ya da diğer gümrük ödevlilerinin hukuka aykırı fiilleri sebebiyle cezalandırılabilmesi için ceza ehliyetlerinin bulunması; başka bir deyişle, muhatabın ehil olması gerekmektedir⁷⁵⁹. Ceza ehliyeti, kusur yeteneğine sahip olabilmeyi ve kusurlu davranabilmeyi ifade etmekte; kişinin işlediği fiilin hukukî anlamını ve sonuçlarını algılayabilmesi veya davranışlarını yönlendirebilme kabiliyetinin gelişmiş olması anlamına gelmektedir⁷⁶⁰. Gümrük kabahatleri açısından da sorumluluğun belirlenmesi kusurlu bir davranışın varlığına bağlıdır. Sorumluluğun belirlenmesinde genel kural vergi ödevine aykırılığı gerçekleştiren kişinin cezanın muhatabı olarak

⁷⁵⁸ Örnek ve açıklamalar için bkz. Kılıç, s. 669, 670; Ercan, Kabahatler, s. 71. Kabahatler hukuku anlamında kabahatin kasten veya taksirle işlenmesi arasında bir farklılığın bulunmaması hakkında bkz. Kangal, Kabahatler, s. 110.

⁷⁵⁹ Genel olarak vergi ceza hukuku bakımından açıklamalar için bkz. Mutluer/Dayanç, s. 189-191; Karakoç, Vergi Ceza, s. 135. Ceza kurallarının kişi bakımından uygulanması hakkında bkz. Şenyüz, Vergi Ceza, s. 47, 48. Ayrıca bkz. Recep Kaplan, “Kabahatler Açısından Ceza Ehliyeti”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Y. 32, S. 380, Şubat 2013, (Ceza Ehliyeti), s. 163, 164.

⁷⁶⁰ Karakoç, Vergi Ceza, s. 136. Ayrıca bkz. Şenyüz, Vergi Ceza, s. 48; R. Kaplan, Ceza Ehliyeti, s. 163.

alınmasıdır. Ceza sorumluluğunun şahsîliği ilkesini gümrük kabahatleri bakımından gerçekleştirebilmek de bu sayede mümkün olmaktadır.

2. Gerçek Kişiler Bakımından

Kabahatlerin karşılığında belirlenen yaptırımların uygulanabilmesi için aranan ceza ehliyeti, Türk Ceza Kanunu'nun 31'inci maddesi ve Kabahatler Kanunu'nun sorumlulukla ilgili hükümleri çerçevesinde belirlenmektedir. Öncelikle, gümrük vergisi ödevine ilişkin işlemleri bizzat yapması gereken ve fiil ehliyetine sahip olan gerçek kişiler, işledikleri fiilin sorumluluğunu üstleneceklerdir. Bu itibarla, fiil ehliyetine sahip olan ve gümrük vergisi ödevlisi bulunan gerçek kişiler, vergi kaybına sebebiyet veren ya da usûlsüzlüklere neden olan gümrük kabahatlerinden sorumludur ve yaptırımların bu kişiler adına kesilmesi/uygulanması gerekmektedir⁷⁶¹. Öte yandan fiili işlediği sırada onbeş yaşını doldurmamış çocuk ve akıl hastalığı nedeniyle, işlediği fiilin hukukî anlam ve sonuçlarını algılayamayan veya bu fiille ilgili olarak davranışlarını yönlendirme yeteneği önemli derecede azalmış olan kişi hakkında idarî para cezası uygulanamaz (KK m. 11)⁷⁶².

Kısaca açıklanan genel kuralların gümrük kabahatleri bakımından gerçek kişilerin sorumluluğunu belirlemede göz önünde tutulması gerekmektedir. Bununla birlikte gümrük kabahatleri açısından özellik gösteren durum, doğrudan ya da dolaylı temsilciler vasıtasıyla gümrük işlemlerinin yürütülmesi ve bu kişilerin kabahat işlemesi durumunda sorumluluğun belirlenmesidir. Kabahatler Kanunu'na göre, temsilci sıfatıyla hareket eden kişinin bu sıfatla bağlantılı olarak işlemiş bulunduğu kabahatten dolayı temsil edilen gerçek kişi hakkında da idarî yaptırım uygulanması mümkündür. Gerçek kişiye ait bir işte çalışan kişinin bu faaliyeti çerçevesinde işlemiş bulunduğu kabahatten ötürü iş sahibi kişi hakkında da idarî yaptırım uygulanabilmektedir (KK m. 8/2)⁷⁶³. İradî temsil ilişkisinin söz konusu olduğu

⁷⁶¹ Genel olarak gerçek kişilerin vergi cezalarından sorumluluğu hakkında bkz. Karakoç, Vergi Ceza, s. 137. Ayrıca bkz. Şenyüz, Vergi Ceza, s. 64-66.

⁷⁶² Bu hallerin kusuru ortadan kaldıran hal olmaları sebebiyle sorumluluğu engellemeleri hakkında açıklamalar için bkz. B. Akbulut, s. 510 vd.; Kangal, Kabahatler, s. 136 vd.; Ayrıca bkz. R. Kaplan, Ceza Ehliyeti, s. 165, 166. Ayrıca bkz. Üyümez/Gültekin, İhlaller, (E- Yaklaşım, www.yaklasim.com, E.T. 01.02.2017); Yağan, Kabahatler, s. 24.

⁷⁶³ Genel vergi ceza hukuku hakkında bkz. Şenyüz, Vergi Ceza, s. 64,65; Karakoç, Vergi Ceza, s. 139. Ayrıca gerçek kişiye ait işletmelerde işletme amaçları dışında hareket eden çalışanın özel

gümrük işlemlerinde temsil ilişkisinin geçerli olup olmadığı göz önünde bulundurulmalıdır. Eğer yetkisiz temsil söz konusu ise, gümrük kabahatini işleyen yetkisiz temsilcinin sorumluluğu yoluna gidilmesi gerekmektedir. Bu noktada, temsilcilik ilişkisinin dayanağını oluşturan işlemin hukuken geçerli olması gerekmemektedir; ancak temsilci, temsil ilişkisi içerisinde bu sıfatla bağlantılı olarak hareket etmelidir. Bununla beraber temsil edilen kişinin gerçekte var olmasının gerektiği; temsilci başkası adına değil de tamamen kendi adına hareket ediyor ise, bu sıfatla işlenen kabahatten temsil yetkisi veren kişinin sorumluluğundan bahsedilemeyeceği; sadece görevlendirme nedeniyle ortaya çıkan fırsattan yararlanma söz konusu olduğu; temsilci gibi hareket eden kişinin kendi menfaatini gözetmesinin önemli olmadığı belirtilmektedir⁷⁶⁴. Bu düşüncelerden hareketle dolaylı temsilcilerin kendi adına (başkası hesabına) hareket etmeleri sebebiyle işledikleri kabahatlerden temsil edilen kişilerin sorumlu tutulamayacağı düşünülmektedir.

Gümrük Kanunu'nun 237'nci maddesinde gerçek kişilerin sorumluluğu bakımından özel bir düzenleme yer almaktadır. Buna göre özet beyanla ilgili kabahat fiilleri bakımından 237'nci maddenin 1'inci ve 3'üncü fıkraları kapsamında belirtilen para cezalarının özet beyanı veren kişiden, 6'ncı fıkra da belirtilen para cezasının ise, özet beyanı vermekle yükümlü olduğu tespit eden kişiden, bu kişinin tesbit edilememesi halinde eşyayı Türkiye Gümrük Bölgesi'ne getiren kişiden alınacağı düzenlenmektedir (GK. m. 237/7).

3. Tüzel Kişiler Bakımından

Tüzel kişilerin kabahatler nedeniyle sorumluluğunu belirlerken isnad edilebilirlikten hareket etmek gerekmektedir⁷⁶⁵. İsnadiyet, hareket edenin işlenen haksızlıktan sorumlu tutulabilmesi anlamına gelmektedir. Tüzel kişilerin, hukuka uygun davranabilme imkânı varken haksızlığı tercih edebilme yetenekleri

ihtiyaçları ve ev işleri kapsamında yaptığı işlerden dolayı işletme sahibinin sorumluluğunun söz konusu olmayacağı hakkında bkz. Kangal, Kabahatler, s. 98; Şenyüz, Vergi Ceza, s. 65.

⁷⁶⁴ Bkz. B. Akbulut, s. 390, 391; Kangal, Kabahatler, s. 96-98. Ayrıca bkz. Yağan, Kabahatler, s. 24, 25.

⁷⁶⁵ Nitekim kabahatlerde gerçek anlamda bir kusurun aranmadığı; davranışın ilgili kişiye isnad edilebilir olmasının daha önemli olduğu hakkında bkz. K. Doğan, s. 15.

olmadığından kusurlu davranabilmesi mümkün değildir⁷⁶⁶. Nitekim tüzel kişilerin gümrük yükümlüsü olduğu durumlarda, gümrük işlemleri yetkili organları tarafından yürütülmektedir.

Tüzel kişilerin kabahatlerden sorumluluğu konusunda temel düzenleme, Kabahatler Kanunu'nun 8'inci maddesidir⁷⁶⁷. Bu kapsamda kabahat karşılığı belirlenen yaptırımın tüzel kişilere uygulanabileceği gibi, aynı fiil sebebiyle organların sorumluluğuna gidebilmek de mümkündür⁷⁶⁸. İdarî para cezalarının ödenmesi bakımından müteselsil sorumluluk da söz konusu olmadığından, cezalar hem tüzel kişiden hem de tüzel kişi adına hareket eden organdan/gerçek kişiden tahsil edilebilmektedir. Fiilin ayrıca iştirak halinde işlenmesi durumunda, her bir kişiye ayrı ayrı para cezası kesileceği için cezanın miktarı daha da artacağından, kabahatin haksızlık içeriğini aşan bir yaptırımın uygulanmasının söz konusu olacağına işaret edilmektedir⁷⁶⁹. Söz konusu olabilecek bu tür olumsuzlukların

⁷⁶⁶ Bkz. K. Doğan, s. 15 vd.

⁷⁶⁷ “(1) Organ veya temsilcilik görevi yapan ya da organ veya temsilci olmamakla birlikte, tüzel kişinin faaliyeti çerçevesinde görev üstlenen kişinin bu görevi kapsamında işlemiş bulunduğu kabahatten dolayı tüzel kişi hakkında da idarî yaptırım uygulanabilir.

(2) Temsilci sıfatıyla hareket eden kişinin bu sıfatla bağlantılı olarak işlemiş bulunduğu kabahatten dolayı temsil edilen gerçek kişi hakkında da idarî yaptırım uygulanabilir. Gerçek kişiye ait bir işte çalışan kişinin bu faaliyeti çerçevesinde işlemiş bulunduğu kabahatten dolayı, iş sahibi kişi hakkında da idarî yaptırım uygulanabilir.

(3) Kanunun, organ veya temsilcide ya da temsil edilen kişide özel nitelikler aradığı hallerde de yukarıdaki fıkralar hükümleri uygulanır.

(4) Birinci ve ikinci fıkra hükümleri, organ veya temsilcilik ya da hizmet ilişkisinin dayanağını oluşturan işlemin hukuken geçerli olmaması halinde de uygulanır.”(KK. m. 8). Ayrıca tüzel kişilerin sorumluluğu bakımından önem taşıyan ve Kabahatler Kanunu'nun 43/A maddesi gereğince; Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nda tanımlanan kaçakçılık suçlarının tüzel kişinin yararına olarak işlenmesi halinde, ayrıca bu tüzel kişiye onbin Türk Lirasından ikimilyon Türk Lirasına kadar idarî para cezası verilir. (KK m. 43/A-1). Bu madde kapsamında değerlendirmeler ve belirleyici unsur düzenlemesi yapmadan takdirin idareye bırakılmasının eşitlik ilkesi bakımından sakıncalı sonuçlar doğurabileceği yönünde eleştiriler için bkz. K. Doğan, s. 52, 53.

⁷⁶⁸ Tüzel kişilerin Kabahatler Hukuku çerçevesinde cezalandırılmasına ilişkin açıklamalar için bkz. B. Akbulut, s. 351 vd.; Kangal, Kabahatler, s. 96. Ayrıca bkz. Üyümez/Gültekin, İhlâller, (E-Yaklaşım, www.yaklasim.com, E.T. 01.02.2017).

⁷⁶⁹ Kabahatler Kanunu'nun yürürlüğe girmesinden önce, gümrük para cezalarının tüzel kişilikten ya da tüzel kişi adına hareket eden gerçek kişiden tahsil edildiği; Kabahatler Kanunu'nun yürürlüğe girmesinden sonra bu konuda bir düzenlemenin yapılmadığı; dolayısıyla Kabahatler Kanunu'nun 8'inci maddesi kat'i bir şekilde uygulandığında gümrük kabahatlerinin uygulanacak toplam yaptırım itibarıyla suç niteliğine dönüştüğü hakkında bkz. Kılıç, s. 667; Ercan, Kabahatler, s. 69, 70. Genel vergi ceza hukuku bakımından ise, Vergi Usul Kanunu'nun 333'üncü ve 10'uncu maddeleri birlikte değerlendirildiğinde, tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde vergi kanunlarına aykırı hareketlerden doğan vergi cezalarının tüzel kişi adına kesileceği, buna karşın tüzel kişinin malvarlığından kısmen ya da tamamen tahsil edilemediği takdirde bu kişilerin malvarlıklarından alınacağı ve bu bakımdan Kabahatler Kanunu'nun 8'inci maddesindeki düzenlemeden farklılık taşıdığı hakkında açıklamalar için bkz. Karakoç, Vergi Ceza, s. 139, 140. Ayrıca bkz. Şenyüz, Vergi Ceza, s. 68, 69.

giderilebilmesi için tüzel kişilerin sorumlu olduğu hallerde para cezalarının bir kez tahsil edilmesine imkân sağlayacak bir düzenlemenin yapılması gerektiği düşünülmektedir. Bu noktada Kabahatler Kanunu’nun 8’inci maddesinin 1’inci fıkrasının son kısmında bulunan “*uygulanabilir*” ibaresinden hareketle, öncelikle tüzel kişi adına hareket eden (kabahat fiilini işleyen) gerçek kişiden tahsil edilmesi, sonuç alınamaması durumunda tüzel kişiye yönelinmesi gerektiği belirtilmektedir⁷⁷⁰.

Tüzel kişilerin sorumluluğu bakımından genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri özellik göstermektedir. “Genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri” Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nda tanımlanmaktadır. Buna göre “*uluslar arası sınıflandırmalara göre belirlenmiş olan, merkezî yönetim kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahallî idareleri*” ifade etmektedir (KMYKK. m. 3/a). Merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri, bu kanuna ek I, II ve III sayılı cetvellerde; sosyal güvenlik kurumları ise, IV sayılı ekte listelenmektedir. Mahallî idareler de “*yetkileri belli bir coğrafi bölge ile sınırlı olarak kamusal faaliyet gösteren belediye, il özel idaresi ile bunlara bağlı veya bunların kurdukları veya üye oldukları birlik ve idareleri*” ifade eder (KMYKK. m. 3/b, d, e)⁷⁷¹. Gümrük Kanunu’nun 234’üncü ve 238’inci maddesinde yer alan fiillerin genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri tarafından işlenmesi durumunda ilgili hükümde belirtilen para cezası kesilmemekte⁷⁷² Gümrük Kanunu’nun 241’inci maddesinde yer

⁷⁷⁰ Kılıç, s. 669. Bununla beraber hem tüzel kişiye hem de tüzel kişi adına hareket eden gerçek kişiye aynı anda takip işlemlerinin yapılabileceği hakkında bkz. Ercan, Kabahatler, s. 70.

⁷⁷¹ Genel yönetim kapsamında kamu idareleri hakkında açıklamalar için bkz. Tuncer, Vergi II, s. 125-128; Kemal Gözler, “5018 Ve 6085 Sayılı Kanunlarda Bazı İdare Hukuku Terimlerinin Yanlış Kullanımı Üzerine -5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve 6085 Sayılı Yeni Sayıştay Kanununda Kullanılan “Genel Yönetim”, “Merkezî Yönetim”, “Kamu İdareleri” Terimleri Hakkında Bir Eleştiri-“ **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 60 S. 4, 2011, (Kamu Mali Yönetimi), s. 846. Burak Pınar, Pınar, Burak; **Türk Bütçe Hukuku Açısından Kamu Mali Yönetim Sisteminin Hukukî Analizi**, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Kamu Hukuku Programı, İzmir 2009, s. 87, 88; Ahmet Ayanoğlu, **Türk Bütçe Sistemi ve Bütçe Denetimi**, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 2. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2016, s. 45 vd. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nda kullanılan genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri teriminin kullanımına ilişkin eleştiriler için ayrıca bkz. Gözler, Kamu Mali Yönetimi, s. 844 vd.

⁷⁷² “Genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri için yukarıda belirtilen cezalara ilişkin hükümler uygulanmaz. Bu gibi hallerde, 241 inci maddenin birinci fıkra hükmüne göre işlem yapılır.” (GK m. 234/4). “Genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri hakkında bu maddenin para cezasına ilişkin hükümleri ile 241 inci maddenin üçüncü fıkrasının (h), (l) ve (m) bentleri, dördüncü fıkrasının (g) ve (h) bentleri ile beşinci fıkrasının (b) bendi hükümleri uygulanmaz. Bu durumda, 241 inci maddenin birinci fıkra hükmü uygulanır.” (GK m. 238/3).

alan usûlsüzlük yaptırımının uygulanacağı düzenlenmektedir⁷⁷³. Genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri arasında müstakil bir tüzel kişiliği bulunmayanlar⁷⁷⁴ ise, devlet tüzel kişiliği içerisinde yer alarak ve onu temsil ederek kamu hizmetlerini yerine getirmeleri nedeniyle yine doğrudan kesilen cezanın muhatabı olmaktadır⁷⁷⁵.

4. Gümrük Müşavirlerinin (Müteselsil) Sorumluluğu

Gümrük müşavirinin gümrük kabahatleri karşılığında kesilecek para cezalarından sorumluluğunu, Gümrük Kanunu'nun 181'inci maddesinin 2'nci fıkrasında "bildiği ya da bilmesi gerektiği" durumlarla sınırlayan düzenlemeyi de dikkate alarak değerlendirmek gerekmektedir. Bu düzenleme gümrük müşavirinin sorumluluğuna kabahatler bakımından gidilebilmesi için taksir seviyesinde bir kusurunun aranması gerektiğini düşündürmektedir⁷⁷⁶.

Bir tüzel kişiliğe bağlı olarak verilen gümrük müşavirliği hizmeti ile vergi kaybına neden olan olaylar açısından müteselsil sorumluluk, Gümrük Kanunu'nun 229'uncu maddesinde özel olarak düzenlenmektedir. *"Gümrük müşavirliğinin bir tüzel kişilik olması halinde, gümrük beyannamesi veya beyanname kabul edilen diğer belgeler üzerine imzasını atmış olanların vergi kaybına neden olan durumu bildiği"*

⁷⁷³ Bu düzenlemeleri görünüşte özgü suç (kabahat) olarak değerlendirebilmek mümkündür. Çünkü sayılan kabahatlerde failin genel yönetim kapsamındaki kamu idaresi olması kabahat karşılığı düzenlenen yaptırımın hafiflemesine neden olmaktadır. Görünüşte özgü suç hakkında bkz. Özbek/Doğan/Bacaksız/Tepe, s. 195.

⁷⁷⁴ Devlet tüzel kişiliğini oluşturan, ayrı bir tüzel kişiliği olmayan *"devlet daireleri"* hakkında bkz. Gözler, İdare, s. 239; Gözler, Kamu Mali Yönetimi, s. 852, 853.

⁷⁷⁵ Anayasa ya da kanunlarda kamu tüzel kişiliğinin açıkça belirtilmediği durumlarda ise, kamu tüzel kişiliğinin tesbitinin devlet tarafından kurulmuş olma ve kamu gücünü kullanma ayrıcalıklarıyla donatılmış olma ölçütlerinden yola çıkarak tesbit edilebileceği hakkında bkz. Burak Pınar, "Kamu Mali Yönetiminde Tüzel Kişilik Sorunu", **Prof. Dr. Burhan Ceyhan'a Armağan**, C. I, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Cilt: 12, Özel S., 2010, İzmir, 2012, (Tüzel Kişilik Sorunu), s. 114 vd.; Burak Pınar, "Kamu Mali Yönetiminin Anayasaya Uygunluk Sorunu (Kamu Tüzel Kişiliği Özelinde Bir Değerlendirme)", **Vergi Hukukuna Genç Yaklaşımlar, Koç Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuka Genç Yaklaşımlar Konferans Serisi No. 2 Vergi Hukuku**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2013, (Kamu Mali Yönetimi), s. 22, 23.

⁷⁷⁶ Kılıç, s. 742. Söz konusu düzenlemenin ceza kararları bakımından sorumluluğu belirlemede yetersiz olduğu; gümrük müşavirinin belgelerin uygunluğunu denetleme görevinin olduğu; bu bakımdan VUK Mük. m. 227 de düzenlenen mali müşavirlerin sorumluluğuna benzer bir durumun gümrük müşavirleri açısından da söz konusu olduğu, bu türden müteselsil sorumluluğun söz konusu olduğu durumlarda KK. m. 14'te düzenlenen iştirake ilişkin hükümlerin dikkate alınmasının gerektiği hakkında bkz. Bahçeci, s. 439, 440. Ayrıca bkz. Aksu, s. 178, 179.

veya bilmesi gerektiği hallerde, bunlar gümrük idaresine karşı bağlı bulundukları tüzel kişilikle birlikte müteselsilen sorumlu olurlar. Bu hallerde, ilgili gümrük müşavirinin kişisel cezai sorumluluğu saklı kalmak kaydıyla, işlemi yapan kişi ile birlikte tüzel kişilik de gümrük idaresince alınan vergiler ve verilen para cezaları yönünden müteselsilen sorumludur”. (GK. m. 229/2). Buna göre gümrük müşavirliğinin bir tüzel kişilik olması halinde işlemi yapan kişi ile birlikte tüzel kişilik de alınan vergiler ve verilen para cezaları yönünden müteselsil sorumlu tutulmaktadır⁷⁷⁷. Müteselsil sorumluluğun, dolaylı temsilin niteliğine bağlı olduğu; getirilen bu sorumluluk ile gümrük müşavirlerine yarı kamu görevinin yüklendiği ve ön kontrol yapan bir nitelik kazandırdığı ileri sürülmektedir⁷⁷⁸.

5. Yetkilendirilmiş Gümrük Müşavirlerinin Sorumluluğu

Gümrük personeli tarafından yerine getirilecek özel bazı iş ve işlemlerde gümrük idarelerinin iş yükünün azaltılması, gümrük yükümlülerinin işlerinin hızlandırılması, denetimin çağdaş ve etkin hale getirilmesinin sağlanması, bürokrasinin azaltılması, antrepolarda memur görevlendirme nedeniyle ortaya çıkan zaman kaybının ve malî külfetin önlenmesi amacıyla belirli özellikleri bulunan, gümrük işlemlerinde tecrübe sahibi ve kendilerine sorumluluk ve vazife

⁷⁷⁷ Gümrük müşavirlerinin ve gümrük müşavirliği hizmeti veren tüzel kişilerin gümrük vergilerinden müteselsil sorumluluğu hakkında bkz. Dağ, (www.yaklasim.com, E.T. 07.11.2016). Gümrük müşavirliğinin müteselsil sorumluluğu hakkında değerlendirmeler için ayrıca bkz. Bahçeci, s. 337.

⁷⁷⁸ Saygılıoğlu/Gerçek, s. 142. Ayrıca bkz. Çıldır/Denizhan, s. 72; Gürselli, s. 6; Nural, s. 660- 662; Özkan/Ercan, s. 40. Bu düzenlemenin suç ve cezaların şahsiliği ilkesine aykırılık taşıdığı, gümrük vergilerinden dolayı yükümlü tutulamayan gümrük müşavirlerinin buna ilişkin cezalardan sorumlu tutulmasının hukuken mümkün ve doğru olmadığı hakkında bkz. Kılıç, s. 443. Gümrük müşaviri aracılığıyla sahte dahilde işleme izin belgeleri ile yapılan geçici ithalat sırasında tahakkuk eden gümrük vergilerinin takibi için alacaklı gümrük idaresinin tahakkuk safhasından itibaren her aşamada müşterek ve müteselsil sorumlulardan sadece birine ya da aynı anda her ikisine vergi alacağının tahsili için başvurulabileceği sonucuna varıldığı hakkında bkz. Dş. 7. D. E. 30.11.2005 tarih ve 2002/1220; K. 2005/3010, (Kılıç, s. 444). Buna karşın kabahatlerde de şahsilik ilkesi geçerli olmakla birlikte, temsilci sıfatıyla hareket eden kişinin, bu sıfatıyla bağlantılı olarak işlemiş bulunduğu kabahatten dolayı, temsil edilen gerçek kişi hakkında da idarî yaptırım uygulanabileceği (KK m. 8/2) ve hatta fiili gerçekleştiren kişi ile temsil edilen kişi arasındaki hizmet ilişkisinin geçerli olmadığı hallerde de bu şekilde uygulanacağı (KK m. 8/4) hakkında bkz. Zafer, s. 140. Ayrıca bkz. Rençber, s. 273-277. Yine idarî para cezası sorumluluğunda cezaların şahsiliği prensibinin tüzel kişi ile ilgili gerçek kişi arasındaki ilişki bakımından geçerliliği konusunda iki gerçek kişi arasındaki ilişkiye göre farklı düşünmek gerektiği, tüzel kişilerin kabahatler hukuku anlamında hareket kabiliyetinin olmadığını kabulün, sorumluluğun kaynağını onun adına hareket eden gerçek kişinin hareketinde aranmasını gerektirdiği hakkında bkz. K. Doğan, s. 19.

yüklenebilecek gümrük müşavirlerinin kullanılmasına duyulan ihtiyaç nedeniyle Gümrük Yönetmeliği'nin 574 ilâ 578'inci maddeleri arasında yetkilendirilmiş gümrük müşavirliği statüsüne yer verilmektedir⁷⁷⁹.

Gümrük Kanunu'nun 10'uncu maddesinin c bendi söz konusu düzenlemelere ve yetkilendirilmiş gümrük müşaviri statüsüne dayanak gösterilmektedir (GY m. 574/1). Gümrük Hukuku'nda yetkilendirilmiş gümrük müşavirliği, Genel Vergi Hukuku'nda yeminli malî müşavirlerin üstlendiği role benzer bir görev üstlenmekte; ekonomik etkili gümrük rejimleri, nihaî kullanım, basitleştirilmiş usûl uygulamaları ve diğer gümrük işlemlerinin doğru olarak uygulanmasını sağlamak için usûl ve esasları Ticaret Bakanlığı'nca belirlenen tespit işlemlerini yapmak üzere yetkilendirilmektedir. Yetkilendirilmiş gümrük müşaviri, bu uygulama kapsamında tesbit işlemini yaptıran kişi ile doğrudan ya da dolaylı (Gümrük Kanunu anlamında) bir temsil ilişkisine girmemektedir⁷⁸⁰.

Gümrük Yönetmeliği'nin 575'inci maddesinde ise, *“yetkilendirilmiş gümrük müşavirlerinin yapmış oldukları tespit işlemleri ve bunlara ilişkin düzenlenen raporların ve onayladıkları EUR.1/EUR.MED ve A.TR dolaşım belgelerinin doğruluğundan”* sorumlu oldukları; *“yaptıkları tespit işlemleri ve bunlara ilişkin raporların doğru olmaması halinde, tespit işleminin kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan yükümlü ile birlikte müştereken*

⁷⁷⁹ 1615 sayılı Gümrük Kanunu'nun yürürlükte olduğu dönemde Avrupa Gümrük Birliği'ne üyelik sürecindeki müzakereler sırasında, 1994 yılında yapılan değişikliklerle, antrepo işletmeciliği konusundaki devlet tekeline son verilmiş ve antrepo işletme konusunda özel sektöre izin verilmiştir. 4458 sayılı Gümrük Kanun'un yürürlüğe girdiği dönemden bu yana antrepoların sayısındaki artışın gümrük memurları açısından denetim/gözetim görevini ve iş hacmini arttırdığı; usûlsüzlüklerin, yolsuzlukların önlenmesi ve ayrıca iyi niyetli, düzgün çalışan antrepo işletmecileri açısından (denetim yapan memurların refakat, yoluk ve mesai ücretleri nedeniyle oluşan) maliyetin düşürülmesi için 60 Seri nolu Tebliğ (RG. 19.01.2008-26761) ve 1 Seri Nolu Tebliğ (RG. 29.05.2008-26890) ve Gümrük Kanunu'nun 10'uncu maddesine dayanılarak yapılan bir düzenleme ile Bakanlık merkez ve taşra teşkilatında daha önce görev yapmış güvenilirliği ve tarafsızlığı bilinen kişilerin antrepoların gözetim ve denetiminde görevlendirildiği; daha sonra tecrübeli gümrük müşavirlerine “Yetkilendirilmiş Gümrük Müşaviri” unvanı verilerek bu kişilere denetim yetkisinin verildiği; denetim kapsamına daha sonra dahilde işleme, geçici ithalat ve nihaî kullanım amacıyla serbest dolaşıma giriş rejimlerinin dahil edildiği; daha sonra 2.12.2014 tarih ve 5 Seri Nolu Tebliğ ile yetkilendirilmiş gümrük müşavirlerine verilen gözetim görevine (kamuya ait yetkinin devri gerekçesiyle) son verildiğine yönelik gelişim süreci hakkında açıklamalar için bkz. Nadir Elibol, “Yetkilendirilmiş Gümrük Müşaviri'nden Yetkilendirilmiş Yükümlü'ye”, **Gümrük ve Ticaret Dergisi**, C. 3, S. 5, 2015, s. 15-17. Yetkilendirilmiş gümrük müşavirlerinin denetime yetkili kişi olmaları bakımından değerlendirilmesi için bkz. Üyümez/Gültekin, Denetim, s. 360-362.

⁷⁸⁰ Mehtap Demirel, “Yetkilendirilmiş Gümrük Müşavirliği (YGM) Uygulaması ve 2 Seri Nolu Gümrük Genel Tebliği (Yetkilendirilmiş Gümrük Müşavirliği) ile Getirilen Değişiklikler”, **Gümrükte Uzman Görüş**, Y. 9, S. 30, Temmuz-Eylül 2011, s. 9.

ve müteselsilen” sorumlu oldukları düzenlenmektedir⁷⁸¹. Bu düzenleme 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanunu’nun⁷⁸² 12’nci maddesindeki, yeminli mali müşavirlerin tasdik ödeviyle ilgili “müşterek ve müteselsil sorumluluk” getiren düzenleme ile benzerlik göstermektedir⁷⁸³. Öte yandan Gümrük Yönetmeliği’nin 575’inci maddesi, müteselsil sorumluluk getirmesi bakımından Gümrük Kanunu’nun 10’uncu maddesinin çizdiği sınırları aşmaktadır. Bu konuda ikincil düzenleme yapma yetkisi, yalnızca *eşyanın gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulmasına ilişkin gerekli görülen tespit işlemlerinin, belirlenecek niteliklere sahip gümrük müşavirleri eliyle yürütülmesine ilişkin usul ve esaslar* bakımından verilmektedir. Bu açıdan kanunda düzenlenmeyen sorumluluğun yönetmelikte yer almasının vergilerin kanunîliği ilkesine (Any. m. 73) ve kabahatler bakımından cezaların şahsîliği ilkesine aykırılığı tartışılmalıdır.

Yetkilendirilmiş gümrük müşavirinin yükümlü yerine herhangi bir şekli veya maddî ödevini yerine getirmemesi sebebiyle üçüncü kişi ödevli sayılmaları

⁷⁸¹ Önceki düzenleme kapsamında Gümrük Yönetmeliği’nin 575’inci maddesinde yer alan, tesbit işleminin kapsamıyla sınırlı olarak yükümlü ile birlikte müşterek ve müteselsil sorumluluk getiren düzenleme hakkında bkz. Mustafa Gökçeoğlu, “Yetkilendirilmiş Gümrük Müşavirlerine Uygulanan Cezai İşlemler”, **Gümrükte Uzman Görüş**, Y. 9, S. 25, Nisan-Haziran 2010, s. 37.

⁷⁸² 1. 6. 1989 tarih ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu (RG. 13.6.1989-20194).

⁷⁸³ “Yeminli mali müşavirler yaptıkları tasdikın doğruluğundan sorumludurlar. Yaptıkları tasdikın doğru olmaması halinde, tasdikın kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olurlar. Yeminli mali müşavirler yaptıkları tasdikın kapsamını düzenleyecekleri raporda açıkça belirtirler.” (SMMYMMK. m. 12/4). Aradaki bu benzerlik nedeniyle yetkilendirilmiş gümrük müşavirliği uygulamasının, denetim yetkisinin özel kişilere/kurumlara devredilmesi; görülen hizmetin genel idare esaslarına göre yürütmekle yükümlü oldukları kamu hizmetinin gerektirdiği asli ve sürekli görev olması; gümrük müşavirlerinin memur ya da kamu görevlisi sayılıp sayılmayacağı gibi yönleriyle Anayasa’nın 128’inci maddesine aykırı olduğu tartışılabilir. (Nitekim yeminli malî müşavirlerin tasdik ödevinin Anayasa’ya uygunluğuna yönelik tartışmalar ve yeminli malî müşavirlerin kamu görevlisi olmamaları nedeniyle, tasdik ödevinin Anayasa’nın 128’inci maddesine aykırı olduğuna yönelik açıklamalar için bkz. Oytun Canyaş, **Yeminli Mali Müşavirlerin Vergisel Sorumluluğu**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ağustos, 2006, (Yeminli Mali Müşavir), s. 109-116.) Bununla birlikte antrepoların (hem iç düzen hem de bulundukları yer bakımından) dağınıklığı ve artan iş hacminin gümrük memurlarının denetim görevlerinin gereği gibi yerine getirilememesi sonucunu doğurduğu ve bu durumun usûlsüzlük ve yolsuzlukları da arttığı da yadsınmaz. (Açıklamalar için bkz. Elibol, s. 15, 16. Yetkilendirilmiş gümrük müşavirliği sistemine duyulan ihtiyaç hakkında açıklamalar için bkz. Kılıç, s. 450; Gökçeoğlu, s. 42; Demirel, s. 9; Ercan, Uyuşmazlıklar, s. 192. Ayrıca bkz. Terzi, Dış Ticaret, s. 220.) Bu nedenle rapor düzenleme ve onaylama görevinin her ne kadar genel idare esaslarına göre yürütülmesi gereken bir kamu hizmeti niteliği bulunsu da güvenilir ve deneyimli özel kişi veya kurumların desteğinin alınması gerekmektedir.

düşünülebilirse de⁷⁸⁴, Gümrük Kanunu’nun 4’üncü maddesindeki düzenleme gereğince yetkilendirilmiş gümrük müşavirlerini, gümrük idareleri ile muhatap ve sorumlu olmaları nedeniyle ve vergiyi doğuran olay ile bağlantılı olmaları durumunda yükümlü olarak değerlendirmek gerekmektedir. Yetkilendirilmiş gümrük müşavirlerinin tesbit işlemini yapabileceği gümrük işlemleri, Gümrük Genel Tebliği (Yetkilendirilmiş Gümrük Müşavirliği) (Seri No. 6)’nın⁷⁸⁵ 11’nci maddesinde düzenlenmektedir. Bu kapsamda yaptıkları tesbit işlemleri eğer kanuna aykırılık hallerinde gümrük vergisini doğuran olaylara ilişkin düzenlemeler göz önünde bulundurulduğunda “*bilen ya da bilmesi gereken kişiler*” olarak nitelendirilmelerine sebep olursa; ancak o takdirde gümrük yükümlüsü sayılabilmelidirler. Bu nedenle yönetmelikte vergiler bakımından müşterek ve müteselsil sorumluluk getiren düzenleme olmasaydı dahi, yetkilendirilmiş gümrük müşavirlerini yükümlü saymak ve Gümrük Kanunu’nun 192’nci maddesi kapsamında müteselsil sorumlu olduklarını tesbit edebilmek mümkündür. Bunun dışında doğrudan Yönetmelik ile getirilen bir sorumluluk hali Anayasa’nın 73’üncü maddesine uygun olmayacağından, yetkilendirilmiş gümrük müşavirlerini vergilerden dolayı Gümrük Yönetmeliği’nin 575’inci maddesi dayanak göstererek müteselsilen sorumlu tutmak Anayasa’ya aykırı görülmektedir.

Yetkilendirilmiş gümrük müşavirleri Gümrük Kanunu’nda düzenlenen kabahat fiillerini işlemişlerse ancak bu durumda fail olarak yaptırıma tâbi tutulabilecektir. Yetkilendirilmiş gümrük müşaviri, yaptığı tesbit işlemi bakımından organ ya da temsilci sıfatını taşımadığından, Kabahatler Kanunu’nun 8’inci maddesi kendileri açısından uygulama alanı bulmamaktadır. Bunun dışında kişilerin doğrudan işlemedikleri fiilden dolayı sorumlu tutulabilmesinin tek dayanağı iştirak müessesesidir. İştirakin varlığı da ancak fiilin kasten işlenmesi durumunda söz konusu olabilmektedir. Dolayısıyla yetkilendirilmiş gümrük müşavirlerinin, bir başkasının (yükümlünün) gerçekleştirdiği fiilden, iştirak hâli söz konusu olmaksızın

⁷⁸⁴ Yeminli malî müşavirlerin yükümlü yerine herhangi bir şekli ya da maddî ödevi yerine getirmemeleri nedeniyle üçüncü kişi ödevli sayılmaları hakkında bkz. Akkaya, Sorumluluk, s. 189; Canyaş, Yeminli Mali Müşavir, s. 131.

⁷⁸⁵ Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Gümrük Genel Tebliği (Yetkilendirilmiş Gümrük Müşavirliği) (Seri No. 6), (RG. 7.10.2016-29850). Söz konusu tebliğin

sorumlu tutulması *ceza sorumluluğunun şahsiliği ilkesine*⁷⁸⁶ aykırıdır. Buna karşın tedbirsiz davranmaları sonucu (taksirle) meydana gelen evergi ziya uğratılan vergiler nedeniyle uygulanacak yaptırımdan sorumlu tutulabilmesi için, bu konuda ayrı-bağımsız bir hükme ihtiyaç duyulduğu görülmektedir. Söz konusu eksikliğin görevi ihmal suçundan ilham alarak, taksirli işleniş şeklinin kabahat olarak düzenlenmesi suretiyle giderilebileceği düşünülmektedir.

Yetkilendirilmiş gümrük müşavirinin hangi fiilinin kabahat oluşturduğu kanunda (Gümrük Kanunu'nun 10'uncu maddesinde) açıkça tanımlanmamakta ya da kapsam ve şartlarının çerçevesi kanunda belirtilmemekte; söz konusu düzenleme teknik anlamda bir ceza normu niteliği taşımamaktadır. Çünkü bir ceza normunun faili, fiili ve cezayı göstermesi gerekmektedir⁷⁸⁷. Suçlardan farklı olarak kabahat oluşturan fiillerin çerçevesinin kanunla çizilmesi ve ayrıntısının yönetmelikle düzenlenmesi kanunilik ilkesine aykırı görülmemektedir⁷⁸⁸. Ancak Gümrük Kanunu'nun 10'uncu maddesinin çerçeve/beyaz norm niteliğini taşıması nedeniyle Gümrük Yönetmeliği'nin 575'inci maddesinde idarî para cezası niteliğindeki fiillerden kaynaklanan sorumluluk hali kabahatlerin kanuniliği ilkesine⁷⁸⁹ de aykırılık taşımaktadır.

6. Antrepo İşletenin Sorumluluğu

Gümrük Kanunu'nun 93'üncü maddesinin 2'nci fıkrasında antrepo işleten, “*gümrük antrepосу işletmesine izin verilen kişi*” olarak tanımlanmaktadır. Gümrük Hukuku'na özgü niteliği itibariyle antrepo işleticisi *izin hak sahibidir*. (GK. m. 3/21)⁷⁹⁰.

⁷⁸⁶ İlke hakkında açıklamalar için bkz. Özgenç, s. 106 vd., 118; Özbek/Doğan/Bacaksız/Tepe, s. 75, 76; B. Akbulut, s. 127 vd.

⁷⁸⁷ Özbek/Doğan/Bacaksız/Tepe, s. 69, 70; Koca/Üzülmez, s. 68.

⁷⁸⁸ Kanunilik ilkesi kabahatler bakımından mutlak olarak anlaşılmamakta; fakat kabahat fiilinin kanunla düzenlenmesi zorunlu değilken kabahatlere ilişkin yaptırımın mutlaka kanunla düzenlenmesi gerekmektedir. Kabahatler Kanunu'nun 4'üncü maddesinde de çerçeve hükmün içeriğinin, idarenin genel düzenleyici işlemleri ile doldurulabileceği ancak kabahat karşılığı yaptırımların türü, süresi ve miktarının ancak kanunla belirlenebileceği düzenlenmektedir. Açıklamalar için bkz. Özbek/Doğan/Bacaksız/Tepe, s. 50. Ayrıca bkz. Özgenç, s. 118; Koca/Üzülmez, s. 50, 51.

⁷⁸⁹ Sadece kanunla düzenlenebilecek olan vergi ödev(ler)ine aykırılıkların da yalnızca kanunla düzenlenebileceğinin kabul edilmesinin gerektiği hakkında bkz. Rençber, s. 187.

⁷⁹⁰ Bu belirleme bilhassa E tipi antrepolar açısından bir boşluğu doldurmaktadır. Çünkü E tipi antrepolarda kullanıcının işletici olması ve teknik anlamda bir antreponun söz konusu olmaması

Antrepo işletenin gümrük işlemleri ile ilgili sorumluluğunun genel çerçevesi Gümrük Kanunu'nun 96'ncı ve 106'ncı maddesinde çizilmektedir. Antrepo işleticisi, eşyanın, gümrük antreposunda bulunduğu sürece, gümrük gözetimi altında kalmasını sağlamaktan ve gümrük antrepo rejimi kapsamında eşyanın muhafazasıyla ilgili yükümlülükleri yerine getirmekten; gözetimi gerçekleştirecek görevlilerin girişini sağlamaktan; hırsızlığa, zimmet gibi suçlara karşı özel önlemleri almaktan sorumludur⁷⁹¹. Bunlara ek olarak antrepo işleten, eşyanın antrepo rejimi kapsamında, şartların değiştirilmesinin bildirilmesi, güvence önlemlerinin yerine getirilmesi, eşya kaydının tutulması, eşyaların birlikte depolanması ile ilgili hükümlerin uygulanması, basit işleme faaliyetlerinin yerine getirilmesi, gerekli izin kapsamında eşyanın geçici olarak antrepodan çıkarılmasının sağlanması gibi yükümlülüklerin de yerine getirilmesinden sorumludur⁷⁹². Nihayet, antrepo işleten, antrepo açma ve işletme izninde belirtilen özel şartların sağlanmasından da sorumludur⁷⁹³.

Antrepo işletene yüklenen bu genel sorumluluk düzenlemeleri, antrepolarla ilgili iki kabahat fiili bakımından özellik göstermektedir. Bunlardan birincisi vergi kaybına sebebiyet veren antrepodaki (ya da gümrük idarelerince eşya konulmasına izin verilen diğer yerlerde) eşyanın değişik veya eksik çıkmasıdır (GK. m. 236/1). Kabahatin, eşyayı gümrük idaresinin iznini almaksızın bahsi geçen yerlerden kısmen ya da tamamen çıkaran ya da değiştiren herhangi bir kişi tarafından işlenmesi mümkündür. Bu yerlerin sorumluluğunu üstlenen kişi olarak antrepo işleten de bu kabahatin faili olabilmektedir⁷⁹⁴.

sebebiyle izin hak sahibi olmak daha öncelikli bir anlam taşımaktadır. Bu bakımdan E tipi antrepolarda izin hak sahibinin yükümlülükleri uymak bakımından ilk aşamada sorumlu olduğuna yönelik açıklamalar için bkz. Witte/ Henke, Art. 99, Rz. 1, s. 972.

⁷⁹¹ B. Çelik, Gümrük, s. 105; Ali, Dölek, **Gümrük İşlemleri**, Umut Kitap Basın Yayın Dağıtım, İstanbul 2013, (Gümrük İşlemleri), s. 203; İlyas Meriç, "İhracat İstisnası Bağlamında Gümrük Antrepoları", **Yaklaşım Dergisi**, S. 276, Aralık 2015, (www.yaklasim.com), E.T. 07.11.2016). Ayrıca Avrupa Birliği gümrük hukuku kapsamında antrepo işletenin sorumluluğu hakkında aynı yönde bkz. Witte/Henke, Art.100, Rz. 2, s. 998. Yükümlü tanımına girmeyen antrepo kullanıcısı ve işleticilerinden tahsili öngörülen vergi ve ceza miktarının bunlar yönünden tazminat niteliğinde olduğu, Gümrük Kanunu'nun 106'ncı maddesindeki düzenlemenin bunu doğruladığı, tazminat ödenmesine ilişkin kararın Gümrük Kanunu'nun 3'üncü maddesinin 5'inci fıkrası anlamında idarî karar olduğu hakkında bkz. Dş. 7. D. 11.2.2008 tarih ve E. 2006/660; K. 2008/801, (www.kazanci.com.tr), E.T. 31.07.2017).

⁷⁹² Witte/Henke, Art. 100, Rz. 3, s. 998.

⁷⁹³ Örneğin antrepoda depolanan eşyanın başka eşyalara zarar verme ihtimali söz konusu olduğunda ya da değişik sebeplerle eşyaların özel olarak tesis edilmiş alanlarda depolanmasını gerektiren özel yönergelerle uyulmasının gerekmesi durumunda antrepo işletenin sorumlu olacağı hakkında bkz. Witte/Henke, Art. 100, Rz. 4, s. 998. Ayrıca bkz. Nural, s. 360, 361.

⁷⁹⁴ Kılıç, s. 773; Ercan, Kabahatler, s. 132.

Diğer kabahat ise, bir usûlsüzlük fiili olarak antrepolarda (ve gümrük idaresince eşya konulmasına izin verilen yerlerde) kayıtlara göre fazla eşya çıkmasıdır. (GK. m. 236/2) Antrepoların kayıtlarını düzenli bir şekilde tutmakla görevli ve yetkili sahip ve işleticileri ile onların adına hareket eden kişilerin ilgili kabahat karşılığı öngörülen yaptırımlardan sorumlu tutulması gerekmektedir⁷⁹⁵.

E. Gümrük Kabahatleri İçin Belirlenen Yaptırımların Uygulanması

Kabahatler Kanun'unun 22'nci maddesinde⁷⁹⁶ idarî yaptırım kararı vermeye yetkili olanların nasıl belirleneceği düzenlenmektedir. Gümrük vergileri açısından idarî yaptırım kararları “gümrük idarelerinin âmirleri veya yardımcıları tarafından” verilmektedir (GK. m. 232/2). Bu bakımdan gümrük müdürleri, gümrük ve ticaret bölge müdürleri veya bunların yardımcıları tarafından gümrük yaptırımları karara bağlanabilmektedir⁷⁹⁷.

Yapılan tesbitler neticesinde uygulanacak yaptırımın Gümrük Kanunu'nun 6'ncı maddesi gereğince gerekçeli olarak bir karara bağlanması ve ilgisine tebliğ edilmesi gerekmektedir. “Gümrük vergileri ile birlikte alınması gereken para cezaları bu vergiler ile aynı zamanda karara bağlanarak tebliğ edilir ve aynı zamanda ödenir” (GK. m. 232/1)⁷⁹⁸. Ayrıca yaptırım kararının Gümrük Yönetmeliği'nin 580'inci maddesinde yer alan şartları da taşıması gerekmektedir⁷⁹⁹.

⁷⁹⁵ Kılıç, s. 812; Ercan, Kabahatler, s. 161.

⁷⁹⁶ “(1) Kabahat dolayısıyla idarî yaptırım kararı vermeye ilgili kanunda açıkça gösterilen idarî kurul, makam veya kamu görevlileri yetkilidir.

(2) Kanunda açık hüküm bulunmayan hallerde ilgili kamu kurum ve kuruluşunun en üst amiri bu konuda yetkilidir.

(3) İdarî kurul, makam veya kamu görevlileri, ancak ilgili kamu kurum ve kuruluşunun görev alanına giren yerlerde işlenen kabahatler dolayısıyla idarî yaptırım kararı vermeye yetkilidir.

(4) 4.12.2004 tarihli ve 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanununun yer bakımından yetki kuralları kabahatler açısından da geçerlidir.” (KK. m. 22).

⁷⁹⁷ Bkz. 2013/38 sayılı Genelge. Ayrıca Kabahatler Kanunu kapsamında idarî yaptırım kararı verme yetkisi hakkında bkz. Bayram Güzel ve Hamza Sivrikaya, “Kabahatler Kanunu Kapsamında İdari Para Cezalarının Uygulama Esasları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 209, Şubat 2006, s. 47, Yetkiner, s. 36 ve 38. Mülkiyetin kamuya geçirilmesi kararı hakkında karar verme yetkisi bakımından açıklamalar için bkz. C. Bozkurt, Mülkiyetin Kamuya Geçirilmesi, E-Yaklaşım, (www.lebibyalkin.com.tr), E.T. 01.02.2017).

⁷⁹⁸ Gümrük Kanunu'nun 231'inci ve 232'nci maddesine ilişkin açıklamalar için bkz. Nural, s.664 - 667. Gümrük yaptırımlarının uygulanması hakkında ayrıca bkz. Şimşek, Kabahat, s. 16, 17.

⁷⁹⁹ “(1) Para cezalarına, gümrük işleminin yapıldığı gümrük idare amirleri veya yardımcıları tarafından gerekçesi de belirtilmek suretiyle karar verilir ve düzenlenen karar yükümlüsüne tebliğ edilir. İlgili memurlarca yapılacak ceza teklifleri, idare amirlerince uygun görülmediği takdirde gerekçesi gösterilmek suretiyle aynı şekilde karara bağlanır.

Gümrük cezalarına ilişkin kararlar Kabahatler Kanunu'nun 26'ncı maddesine⁸⁰⁰ göre tebliğ edilmektedir. Yaptırım kararlarının tebliğinin yarattığı en önemli sonuç ödeme yahut itiraz (ve isteniyorsa uzlaşma) yoluna başvurma süresinin kural olarak tebliğ tarihinden itibaren başlamasıdır. Yaptırım kararlarının muhakemesi bakımından ise, çalışmanın ikinci bölümünde yapılan açıklamalar geçerli olmaktadır.

Gümrük kabahatleri karşılığında getirilen yaptırımların ne şekilde uygulanacağı konusunda uygulamaya yön veren bir kaynak da Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nın 2013/38 sayılı Genelgesi'dir⁸⁰¹. Bu Genelge'de gümrük yaptırımlarının uygulanması hususunda cezaların ne şekilde karara bağlanacağı, uygulanacak para cezasının tesbiti, ceza kararlarında bulunması gereken bilgiler gibi konularda da açıklamalara yer verilmektedir⁸⁰². İdarî yaptırım kararına karşı kanun yoluna başvurulmaması veya kanun yoluna başvurulması halinde, artık işlem aleyhine başvurulacak başka bir kanun yolunun kalmaması halinde gümrük para cezaları artık kesinleşmekte ve tahsil edilebilir aşamaya gelmiş olmaktadır⁸⁰³.

(2) Kararlar tarih sırasına göre numara verilerek elektronik ortamda kayda alınır.

(3) Konusu ve yükümlüsü ile gümrük idaresinin aynı olması, aralarında maddi veya hukuki yönden bağıllık bulunması şartıyla; birden fazla işleme veya beyannameye ilişkin para cezalarına tek ceza kararı düzenlenebilir. Bu kararlarda, ilgili işlem veya beyanname tarih ve sayıları, cezanın nev'i ve alacak miktarı ayrı ayrı belirtilir.

(4) Ceza kararlarının Türkiye'de yerleşik olmayan kişiler adına düzenlenmesi halinde, pasaport numarası, taşıt plakası, firma unvanı ve adresi gibi ceza kararının takibini kolaylaştırmak üzere gerekli bütün bilgilere ceza kararlarında yer verilir.

(5) Mülkiyetinin kamuya geçirilmesine ilişkin kararlar, gümrük işleminin yapıldığı gümrük idare amirleri veya yardımcıları tarafından gerekçesi belirtilmek suretiyle verilir ve düzenlenen karar yükümlüsüne tebliğ edilir. Mülkiyeti kamuya geçirilen eşyanın cinsi, miktarı ve olaya ilişkin ayrıntılar kararda detaylı olarak belirtilir." (GY. m. 580).

⁸⁰⁰ "(1) İdarî yaptırım kararı, 11.2.1959 tarihli ve 7201 sayılı Tebligat Kanunu hükümlerine göre ilgili kişiye tebliğ edilir. Tebligat metninde bu karara karşı başvurulabilecek kanun yolu, mercii ve süresi açık bir şekilde belirtilir.

(2) İdarî yaptırım kararının ilgili gerçek kişinin huzurunda verilmesi halinde tutanakta bu husus açıkça belirtilir. Bu karara karşı başvurabileceği kanun yolu, mercii ve süresine ilişkin olarak bilgilendirildikten sonra kişinin karar tutanağını imzalaması istenir. İmzadan kaçınılması halinde bu durum tutanakta açıkça belirtilir. Karar tutanağının bir örneği kişiye verilir.

(3) Tüzel kişi hakkında verilen idarî yaptırım kararları her halde ilgili tüzel kişiye tebliğ edilir." (KK. m. 26). Ayrıca bkz. Kılıç, s. 705; M. Sağlam, s. 149.

⁸⁰¹ Bkz. (<http://hukuk.gtb.gov.tr/data/5440c4d7f293704d6c39e7c5/2013-38.pdf> , E.T. 17.03.2016).

⁸⁰² Ayrıca bkz. Kılıç, s. 704 vd. ; Ercan, Kabahatler, s. 90 vd.; Yağan, Kabahatler, s. 25.

⁸⁰³ Genel bütçeye kaydedilmesi gereken idarî para cezalarının da Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'a göre tahsil edilebilmesi için bu cezalara ilişkin idarî yaptırım kararlarının kesinleşmesi gerektiği; gümrük vergilerine bağlı olmayan para cezalarının 15 günlük süre içerisinde itiraz yoluna ve daha sonra yargı yoluna başvurulmasına göre belirleneceği; gümrük vergileri alacağına bağlı idarî para cezalarında ise, Gümrük Kanunu'nun 232'nci maddesine göre hareket edileceği; vergi alacağının kesinleşmesine göre para cezalarının kesinleşmesinin belirleneceği; uzlaşmaya başvurulması durumunda ise, uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihte uzlaşılan tutar üzerinden cezaların kesinleştiği hakkında bkz. 2013/38 sayılı Gümrük Genel Tebliği. Ayrıca bkz. Kılıç, s. 698 vd.

Tekerrür halinde cezaların arttırılacağına dair ne Kabahatler Kanunu'nda ne de Gümrük Kanunu'nda bir hüküm bulunduğundan kabahatlerin yaptırımlarının arttırılması söz konusu olmamaktadır⁸⁰⁴.



⁸⁰⁴ Kılıç, s. 748.

İKİNCİ BÖLÜM

GÜMRÜK VERGİSİNDEN KAYNAKLANAN ANLAŞMAZLIKLARIN VE UYUŞMAZLIKLARIN ÇÖZÜM YOLLARI

I. GENEL ÇERÇEVE

Gümrük idarelerinin Gümrük Kanunu'na ve bu kanuna dayalı olarak çıkarılan ikincil mevzuata göre aldığı, gümrük vergilerinin tahakkuk ettirilmesi; re'sen veya talep üzerine aldığı kararı ilgililere tebliğ etmesi; gümrük rejimlerini uygulaması; gümrük kabahati sayılan fiiller karşısında idarî para cezası kesmesi gibi kararları hakkında, bu kararların muhatabı olan kişilerin doğruluk, yerindelik ve hukuka aykırılık bakımından iddialarının oluşması durumunda, ortada çözüme kavuşturulması gereken bir gümrük uyuşmazlığının varlığından bahsedilmektedir⁸⁰⁵. Gümrük idaresi ile yükümlü arasında gümrük vergilerinden kaynaklanan uyuşmazlıkların giderilmesi ve gümrük vergilerinin tahsil edilebilmesi için Gümrük Kanunu'nda anlaşmazlıkların çözüme kavuşturulması için uzlaşma ve itiraz yollarına yer verilmektedir. Uzlaşma veya itiraz sürecinde çözülemeyen anlaşmazlıkların uyuşmazlık haline dönüşmesi ve dava açılması durumunda ise, idarî yargı yoluyla çözülmesi gerekmektedir/mümkündür⁸⁰⁶.

Gümrük Mevzuatı'nda teknik anlamda anlaşmazlıkların idarî aşamada çözüm yolu olarak değerlendirilemeyecek ve fakat yükümlüler ile gümrük idareleri arasında çıkması muhtemel anlaşmazlık ya da uyuşmazlıkları engelleyebilecek birtakım kurumlara yer verilmektedir. Bunlardan bir kısmı yalnızca gümrük kabahatleri bakımından etkili olurken bir diğer kısmı ise, hem vergi aslına hem de gümrük kabahatlerine etki etmektedir. Bu bölümde bu kurumlara da yer verilmektedir. Daha sonra, gümrük vergisinden kaynaklanan anlaşmazlıkların idarî aşamada (barışcıl yollarla) ve uyuşmazlıkların yargı yoluyla çözümüne ilişkin açıklamalara yer

⁸⁰⁵ Uyuşmazlıkların genel olarak gümrük vergisinden ya da gümrük vergisi dışındaki işlemlerden kaynaklanabileceği hakkında ayrıca bkz. Çavuş, (E-Yaklaşım, www.yaklasim.com, E.T. 01.02.2017).

⁸⁰⁶ Vergi anlaşmazlığı ve uyuşmazlığı kavramlarının aynı durumu ifade etmediği; anlaşmazlıkların barışcıl yollarla, (bir yargı mercii önünde teknik anlamda uyuşmazlık/çekişme/niza haline getirilmeden) halline yönelik açıklamalar için bkz. Karakoç, Genel Vergi, s. 728, 729; Karakoç, Vergi, Yargılaması, s. 39. Aynı yönde bkz. Şenyüz/Yüce/Gerçek, Vergi Hukuku, s. 281, 282; Mehmet Yüce, **Vergi Yargılama Hukuku**, Güncellenmiş 5. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa 2017, s. 81. Ayrıca bkz. Kılıç, s. 330, 331.

verilerek bölüme ilişkin açıklamalar sonlandırılmaktadır. Ancak anlaşmazlık/uyuşmazlık çözüm yolları ile ilgili usûl bakımından yapılacak değerlendirmelerden önce, “idarî karar” kavramının irdelenmesi gerekmektedir. İdarî karar, gümrük idaresi ile yükümlüler arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların konusunu oluşturmaktadır. Bu bakımdan öncelikle idarî kararın hukukî niteliği, maddî ve şeklî unsurları değerlendirilmektedir.

II. GÜMRÜK ANLAŞMAZLIKLARININ VE UYUŞMAZLIKLARININ (USÛL BAKIMINDAN) KONUSUNU OLUŞTURAN İDARÎ KARARLAR

A. Genel Açıklama

Gümrük idaresi tarafından gümrük işlemleri ile ilgili olarak yapılan her işlem uzlaşma ve itiraz yoluna tâbi olmayacağı gibi dava konusu da edilememektedir⁸⁰⁷. Bu bakımdan gümrük idaresi ile kişiler arasında bir gümrük uyuşmazlığından bahsediliyor ise, bu uyuşmazlığı hukuk âleminde ortaya koyan bir karardan (işlemden) bahsedilmesi gerekmektedir. Gümrük Kanunu’nun 3’üncü maddesinde karar, “*bağlayıcı tarife ve menşe bilgileri de dahil olmak üzere, gümrük idaresinin, gümrük mevzuatı ile ilgili olarak belirli bir konuda bir veya daha fazla kişi üzerinde hukuki sonuç doğuracak idari tasarrufunu*” ifade edecek şekilde tanımlanmaktadır. Bu bakımdan idarî kararlar Gümrük Hukuku’nun merkezî unsurunu oluşturmaktadır⁸⁰⁸.

Bu tanımdan hareket edildiğinde, gümrük idaresince verilen kararın gümrük mevzuatına uygun olması gerekmektedir. Bu bakımdan gümrük mevzuatının sınırlarının belirlenmesi gerekmektedir. Gümrük mevzuatının esas itibariyle Gümrük Kanunu ve bu kanuna dayalı olarak çıkartılan kararname, tüzük, yönetmelik, tebliğ ve talimatların tamamını kapsadığı ileri sürülmekte; bununla birlikte gümrükle yakın

⁸⁰⁷ Kılıç, s. 335.

⁸⁰⁸ İdarî kararın Avrupa Birliği gümrük hukukunun merkezî unsurunu oluşturması hakkında açıklamalar için bkz. Summersberger, s. 16. Genel vergi uyuşmazlıkları bakımından uyuşmazlığın kaynağının bir idarî işleme dayanmasının gerekliliği hakkında bkz. Şenyüz, Vergi Ceza, s. 326. Vergi idaresinin tesis ettiği ve iptal davasına konu olabilecek idarî işlem örnekleri hakkında ayrıca bkz. Karakoç, Genel Vergi, s. 831; Yusuf Karakoç, **Vergi Yargılaması Hukuku**, 4. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2017, (Vergi Yargılaması), s. 179; Yüce, s. 171, 172.

ilişki içerisinde bulunan dış ticaret ve kambiyo mevzuatının da aralarındaki atıflar nedeniyle geniş anlamda gümrük mevzuatı kapsamında olduğu değerlendirilmektedir. Ancak gümrük idaresinin kaynağını Gümrük Kanunu'ndan alan kararları, özel olarak Gümrük Kanunu'nda düzenlenen uzlaşma ve itiraz yollarına; bunların dışında kalan diğer işlemleri ise, genel idarî başvuru yollarına tâbi tutulabilmektedir⁸⁰⁹.

B. İdarî Karar Kavramı ve Özellikleri

Gümrük Kanunu'nda “karar” teriminin kullanılmasının sebebi, Topluluk Gümrük Kodu'nda kullanılan İngilizce “*decision*”, Almanca “*entscheidung*” teriminin doğrudan Türkçe'ye çevrilmiş olmasıdır. Bu terim idare hukuku açısından idarî işleme karşılık gelmektedir⁸¹⁰. Gümrük Kanunu'nda yapılan tanımdan da hareket edildiğinde gümrük mevzuatının uygulanmasına ilişkin idarî kararların esas itibarıyla idarî işlemin unsurlarını taşıdığı görülmektedir. İdarî karar esas itibarıyla bir idarî işlemdir⁸¹¹. Ancak genel ve yaygın kullanımın idarî işlem olduğu göz önünde bulundurulduğunda idarî kararları, idarî işlemlerin Gümrük Hukuku'ndaki özel görünüş şekli olarak nitelendirmek gerekir⁸¹². Bu özelliği gereği idarî kararların gümrük makamları tarafından, kamu gücünün kullanılarak tek taraflı bir irade beyanı

⁸⁰⁹ Kılıç, s. 335.

⁸¹⁰ Topluluk Gümrük Kodu kapsamında da açıklamalar için bkz. Witte, Art. 4 Rz. 2, s. 66; Witte/Wolffgang, s. 27; Lux, s. 71; Fuchs, s. 62, 63; Summersberger, s. 16; Beck/Bendix/Huchatz, s. 45. Ayrıca idarî işlemin Alman Hukuku kapsamında değerlendirilmesi için bkz. Gözler, İdare, s. 555-557.

⁸¹¹ Nitekim, “idarî işlem” kavramı yerine “idarî karar” terimi tercih edilebilmektedir. İdarenin tek yanlı olarak, hukukî durumda değişiklik yapan, hukukî ilişkileri etkileyen karar alma yetkisinin icraî karar alma yetkisi olarak adlandırılması ve idarenin bu yetkiye dayanarak aldığı kararlara da icraî karar ya da idarî karar denmesi hakkında Tan, İdare, s. 235 vd. İdarî karar kullanımı için bkz. Günay, s. 123; Gözler, İdare, s. 578 vd. İdarî davaların nedeninin bir karar olması hakkında bkz. Nuri Alan, “İptal Davalarının Ön ve Esastan Kabul Şartları”, **Danıştay Dergisi**, Y. 13, S. 50-51, Ankara 1983, s. 23. İdarî işlemin idarî makamlarca yapılma, hukukî sonuç doğurmaya yönelik olma, kamu gücü kullanımıyla gerçekleştirilme, tek taraflı olma; kanunilik karinesinden yararlanma özellikleri hakkında bkz. Gözübüyük, s. 143 vd.; Gözübüyük/Tan, s. 278 vd.; Y. Yayla, s. 108; Tan, İdare, s. 232, 277; Günay, s. 124, 125; Gözler, İdare, s. 549-553 ve 566-568; Gözler/Kaplan, s. 262-266 ve 295; Akyılmaz/Sezginer/Kaya, s. 376 vd.; Yıldırım/Yasin/Kaman/Özdemir/Üstün/Okay Tekinsoy, s. 394, 395; Sancakdar/Us/Kasapoğlu Turhan/Önüt, s. 335; Eren/Şişman, s. 750-756. Ayrıca iptal davasına konu olmak bakımından idari işlemin taşınması gerektiği, idare tarafından tesis edilme, kamu gücü ayrıcalıklarının kullanılması; tek yanlı irade ürünü olması; kesin ve yürütülebilir olması hakkında bkz. Sarıaslan, İlk İnceleme, s. 163-165. Ayrıca bkz. Çağlayan, Yargılama, s. 389-404.

⁸¹² Witte/Wolffgang, s. 27; Lux, s. 71. İdarî kararın Avrupa Birliği'nin idarî işlemlerini ifade etmek üzere kullanılan bir terim olması hakkında bkz. Tschiederer, s. 117.

ile kamu hukuku kurallarına göre tesis edilen; kesin ve yürütülmesi zorunlu (kendiliğinden uygulanabilir/icraî) işlem olmaları ve ilgililer hakkında bir hukukî sonuç doğurmaları gerekmektedir⁸¹³. Bu özelliği taşımayan bir kararın ya da gümrük mevzuatının uygulanmasına ilişkin düzenleyici işlemlerin idarî karar olarak değerlendirilip, iptal davası yoluyla yargı denetimine tâbi tutulmadan önce itiraz denetimine tâbi tutulabilmesi mümkün değildir⁸¹⁴. Yine idarî kararın alınması sürecinde bazı mercilerden alınması gerektiği düzenlenen görüşler, asıl işlemi hazırlayıcı nitelikte olduğundan ve kesin ve yürütülmesi zorunlu işlem niteliği taşımadığından idarî karar sayılmamaktadır⁸¹⁵.

İdarî kararların yetki, şekil, sebep, konu ve amaç unsurları yönünden hukuka uygun olmaları gerekmektedir⁸¹⁶. İdarî işlemler iptal edilene kadar hukuka uygun sayılmaları anlamına gelen hukuka uygunluk karinesinden yararlandığından aynı karinenin idarî kararlar açısından da var olduğunu belirtmek gerekmektedir⁸¹⁷.

Gümrük mevzuatının uygulanması ile ilgili kararlar talep üzerine ya da re'sen gümrük idaresi tarafından alınabilmektedir. Bu sayede alınan kararların Gümrük Kanunu kapsamında itiraza veya aranan şartlarının varlığı halinde uzlaşma usûlüne tâbi tutulabilmesi mümkündür. Bu anlamda başka idareler tarafından gümrük

⁸¹³ İdarî kararların taşınmaları gereken bu unsurlar hakkında açıklamalar için bkz. Summersberger, s.16-18. Ayrıca idarenin iradesinin tek başına hukukî sonuçlar yaratabilmesi ve bu irade karşısında ilgililerin taraf sıfatıyla herhangi bir iradelerinin bulunmaması durumunu ifade eden idarî işlemlerin tek yanlılığı hakkında bkz. Erkut, s. 14 vd.; Özay, Günışığında Yönetim, s. 490. Kamu gücü ölçütünün kullanılması idari kararın idare hukukunun konusunu oluşturmaya işaret etmektedir. Burada kullanılan kamu gücünün yalnızca emreden, yasaklayan, kısıtlayan ve de sınırlayan bir güç değildir. Topluma edimler ve hizmetler de sunan ve fakat yine de özel hukuku aşan bir hukukî ilişkiyi ifade etmektedir. Bu anlamda idarî karar alırken kullanılan kamu gücünün içeriğinin genişletilmesine ilişkin açıklamalar hakkında bkz. Günday, s. 30, 31.

⁸¹⁴ Kılıç, s. 339. Gümrük mevzuatının uygulanmasına ilişkin olmayan, örneğin idarenin memurlar hakkında tesis ettiği işlemlerin idarî karar olarak nitelendirilmesinin mümkün olmadığı hakkında bkz. Yumuk, s. 193, 194. Ayrıca dava edilebilir idarî işlemin özelliklerinden yola çıkılarak yapılan açıklamalar için bkz. Alan, s. 26-29.

⁸¹⁵ Akaryakıt depolarına ilişkin yatırım izni taleplerinin Bakanlık tarafından değerlendirilmesi sırasında Gümrük Müdürlüğü ve Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlükleri'nin bu başvuru hakkında yaptıkları inceleme ve ortaya koydukları görüşlerin kesin ve yürütülmesi zorunlu idarî karar niteliği taşımadığı; yine Gümrük ve Ticaret Bakanlığı müfettişlerinin serbest dolaşıma giriş rejimi kapsamında bir ithalat işlemini incelemeleri sırasında yazdıkları cevaplı raporun tek başına itiraza ya da uzlaşmaya konu olabilecek kesin ve yürütülmesi zorunlu bir idarî karar niteliği taşımadığı örnekleri için bkz. Kılıç, s. 342.

⁸¹⁶ Kılıç, s. 342.

⁸¹⁷ İdarî işlemin hukuka uygunluk karinesinden yararlanma özelliği hakkında bkz. Tan, s. 232; Y. Yayla, s. 186, 187; Günday, s. 125, 126; Gözler, İdare, s. 571 vd.; Akyılmaz/Sezginer/Kaya, s. 390; Sancakdar/Us/Kasapoğlu Turan/Önüt, s. 273, 274; Yıldırım/Yasin/Kaman/Özdemir/Üstün/Okay Tekinsoy, s. 394

mevzuatı ile ilgili alınan kararların – kesin, yürütülmesi zorunlu olsa dahi - Gümrük Kanunu anlamında itiraz ve uzlaşmaya tâbi tutulabilmesi mümkün değildir⁸¹⁸.

Kararın olumlu ya da olumsuz olabilmesi mümkündür. Kararın olumlu olması, o karara muhatap olan kişilerin lehine olmasını; olumsuzluğu ise, ilgili kişilerin aleyhine olması anlamına gelmektedir⁸¹⁹ (GK. m. 7).

Gümrük idaresinin aldığı kararların gümrük mevzuatının uygulanması ile ilgili olması gerekmektedir. Gümrük Kanunu ve bu kanuna dayanılarak çıkarılan mevzuata göre alınmış bir karar söz konusu değil ise, yine Gümrük Kanunu’nda yer alan hukukî yollara başvurulabilmesi mümkün olmayacak; duruma göre İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 11’inci maddesi uyarınca üst makamlara başvurulması gerekebilecektir⁸²⁰. Örneğin Vergi Usul Kanunu⁸²¹ ya da Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun⁸²² da gümrük mevzuatı kapsamında değerlendirilmediğinden, gümrük idaresi bir ödeme emri düzenlediğinde yapılan işlemin idarî karar sayılması söz konusu olmayacaktır⁸²³. Gümrük mevzuatının

⁸¹⁸ Dahilde işleme izin belgesi Ekonomi Bakanlığı tarafından iptal edildiğinde bu işlemle ilgili Gümrük Kanunu’nun 242’nci maddesindeki itiraz yoluna başvurulmasının mümkün olmadığı örneği için bkz. Kılıç, s. 337.

⁸¹⁹ Kılıç, s. 335.

⁸²⁰ Kılıç, s. 337.

⁸²¹ Ayrıca gümrük mevzuatı sayılmayan 213 sayılı Kanun uyarınca kesilen cezaya ilişkin işlemin idarî karar olarak kabul edilemeyeceği hakkında bkz. Dş. 7. D. 6. 4. 2009 tarih ve E. 2008/2252; K. 2009/1803, (www.kazanci.com.tr, E.T. 06.04.2017).

⁸²² Kılıç, s. 337. Dahilde işleme izin belgesi kapsamında ithal edilen eşyalara ait aslî ve fer’î kamu alacaklarına karşılık teminat gösterilmesi, aksi takdirde 6183 sayılı kanun uyarınca işlem tesis edileceği yolundaki işlemin, 6183 sayılı kanun uyarınca tesis edilen kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem olarak değerlendirilmemesi gerektiği; söz konusu işlemin Gümrük Kanunu’nun 202’nci maddesi uyarınca tesis edildiği ve m. 3/5 kapsamında idari karar niteliğinde olması nedeniyle idari itiraza tabi olduğuna yönelik karar için bkz. Dş. 7. D. 02.11.2004 tarih ve E. 2001/4532; K. 2004/2710, (Kılıç, s. 338). “... ek olarak tahakkuk ettirilen gümrük vergi ve resimleri üzerinden karara bağlanan para cezalarının, ithalatçı firmadan tahsil edilememesi üzerine, firmanın ithalat işlemlerini gümrük müşaviri sıfatıyla yürüten davacıdan istenilmesi yolunda tesis edilen davaya konu işlemin Gümrük Kanunu kapsamında alınmış yeni ceza kararı olmayıp 6183 sayılı kanun uyarınca tesis edildiğinden Gümrük Kanunu’nun 242’nci maddesinde düzenlenen idarî itiraz prosedürüne tabi olmadığı; bu nedenle idari itiraz yoluna başvurmaksızın dava açma süresi içerisinde, doğrudan vergi mahkemesinde dava açılmasının yargılama hukuku kuralları gereği olduğu” yönünde bkz. Dş. 7. D. 09.10.2007 tarih ve E. 2007/1745; K. 2007/4096, (Kılıç, s. 339); Aynı yönde bkz. Dş. 7. D. 14.3.2007 tarih ve E. 2005/4220; K. 2007/1261, (www.kazanci.com.tr, E.T. 31.07.2017). “6183 sayılı Kanun hükümleri uyarınca tesis edilen işlemlere karşı, 4458 sayılı Gümrük Kanununda öngörülen idari itiraz prosedürünün uygulanması mümkün olmadığı;... olayda, 6183 sayılı Kanunun 56’ncı maddesi hükmü uyarınca tesis edildiği tartışmasız olan ve idari itiraza tabi olmadığı belirtilen işleme karşı 4458 sayılı Kanunun 242’nci maddesinin olay tarihindeki şekline göre yapılan başvuruların dava açma süresini etkilemesinin mümkün olmadığı” hakkında bkz. Dş. 7. D. 10.03.2015 tarih ve E. 2012/317; K. 2015/ 591, (Özel Arşiv).

⁸²³ Aynı şekilde “3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 13’üncü maddesinin 1’inci fıkrasının d bendinde öngörülen istisnalardan yararlanılması suretiyle vergi ziyasına neden

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 usulsüzlük olarak değerlendirilen düzenlemelerin dikkate alınabileceği belirtilmektedir⁸²⁴. Bu noktada Gümrük Kanunu'nun hem maddî hem de vergilendirme sürecini düzenleyen, şeklî anlamda bir vergi kanunu olduğunu ve ayrıca bir idarî usûl kanunu olma özelliğini göz önünde bulundurmak gerekmektedir⁸²⁵.

Danıştay'ın idarî kararlara yönelik tesbitleri incelendiğinde genellikle maddî Gümrük Hukuku'na ilişkin işlemlerin idarî karar kapsamında değerlendirildiği görülmekte; başka bir deyişle gümrük idaresince tesis edilen bir işlemin karar olarak nitelendirilebilmesi için işlemin ödenecek verginin tesbit edilmesi sürecine etkisinin bulunması aranmakta; bu sürece ilişkin olmayan ve vergilendirmenin maddî yönünü etkilemeyen bir işlem idarî karar olarak değerlendirilmemektedir⁸²⁶. Örneğin Gümrük Kanunu'nun 244'üncü maddesi uyarınca uzlaşma başvurusu üzerine "*uzlaşma talebinin reddi*" yönünde yapılan işlemin idarî karar olmadığına karar verilmiştir⁸²⁷. Danıştay'ın bu yaklaşımı Topluluk Gümrük Kodu'nun anlayışına

olunduğundan bahisle hesaplanan vergi ziyai cezasının emanet hesabına alınarak ödenmesi gerektiği yolunda tesis edilen işlemin idarî karar olarak nitelendirilerek idarî mercie tevdiine karar verilen olayda, gümrük mevzuatı sayılmayan düzenlemelere dayanılarak tesis edilen işlemlerin idarî karar olarak değerlendirilemeyeceği" hakkında bkz. Dş. 7. D. 6.4.2009 tarih ve E. 2008/2252; K. 2009/1803, (emsa.danistay.uyap.gov.tr, E.T. 4.10.2017). Aynı yönde bkz. Dş. 10. D. 2.5.2002 tarih ve E. 2001/1092; K. 2002/1731 (bkz. Celâl Işıklar, "İdari Yargılamada İlk İncelemenin Sıra, Düzen ve Usûlü", **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, C.1, Y. 2, S. 6, Temmuz 2011, s. 96, dn. 64).

⁸²⁴ Kılıç, s. 346. Tebliğ ve genelgelerle de idarî tasarrufta bulunulabileceği için, kanun, kararname, tüzük ve yönetmeliğe aykırı olmadığı sürece bu tasarrufların da dikkate alınabileceği ileri sürülmektedir. Bkz. Kılıç, s. 347. Buna karşın "*Gümrük vergisi mükellefi bakımından kural koyucu nitelikteki idarî metinlerin tüzük, kararname ve yönetmelikle sınırlandırıldığı; genelgelerin ise kural koyucu, düzenleyici olarak kabul edilemeyeceği ve iptalinin istenemeyeceği*" hakkında bkz. Dş. 7. D. 03.10.2002 tarih ve E. 2001/337; K. 2002/3092, (Kılıç, s. 347).

⁸²⁵ 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 yönünde bkz. Dş. 7. D. 22.11.2007 gün ve E. 2007/5552; K. 2007/4826 sayılı kararı (www.kazanci.com.tr E.T. 17.11.2016). Ayrıca maddî ve şeklî vergi hukuku bakımından Vergi Usul Kanunu ve Gümrük Kanunu'nun karşılaştırılması ve Gümrük Kanunu'nun hem maddî de şeklî bir vergi kanunu olduğu yönünde açıklamalar için bkz. Ekinci, s. 38. Gümrük Kanunu'nun özellikleri hakkında ayrıca bkz. Ercan, Uyuşmazlıklar, s. 3, 4.

⁸²⁶ Bu bakımdan, bu tür işlemlerin idarî itiraza da konu olmayacağı yönünde açıklamalar için bkz. Yumuk, s. 193.

⁸²⁷ Uzlaşma talebinin reddinin, Gümrük Kanunu anlamında karar niteliğinin bulunmadığı; kesin ve icraî bir işlem olduğu; ancak itiraz prosedürü işletilmeden doğrudan davaya konusu edilebileceği

uygun görülmektedir. Çünkü Topluluk Gümrük Kodu'nda uzlaşma, gümrük kabahatleri, gümrük memurlarının rejimi gibi konularda düzenleme yer almamaktadır. Bu bakımdan Topluluk Gümrük Kodu anlamında gümrük mevzuatı maddî gümrük hukukuna karşılık gelmektedir. Ancak aynı tesbiti Gümrük Kanunu açısından yapabilmek mümkün değildir. Mevcut düzenleniş şekli itibariyle gümrük mevzuatının uygulanması ile ilgili olarak kanuna dayanmayan bir ayırım/sınırlamanın yapılıyor olması hukuka uygun görülmemektedir. Gümrük mevzuatını maddî anlamda gümrük hukuku ile sınırlayan yaklaşım her ne kadar Avrupa Birliği gümrük mevzuatına uygun görülse de iç hukukta birbiri ile çelişen ve belirsiz sonuçlara yol açılmaması, hangi başvuru yollarının uygulanacağı konusunda belirliliğin sağlanabilmesi için idarî karara dayanak teşkil edecek gümrük mevzuatının ne olduğunun kanunla düzenlenerek sınırlandırılması gerekmektedir.

Son olarak gümrük idaresinden karar talebi ile bilgi talep etmenin karıştırılmaması gerekmektedir⁸²⁸. Bilgi talep etme de kişilere tanınmış bir haktır⁸²⁹. Kişilerin gümrük idarelerinden gümrük mevzuatının uygulanması hakkında bilgi talep edebileceklerine ilişkin düzenleme, Gümrük Kanunu'nda kişilerin hak ve yükümlülüklerine ilişkin çeşitli hükümleri kapsayan ikinci bölüm içerisinde, 8'inci maddede yer almaktadır. Kanunlara uygun ve eşit bir vergilemenin sağlanabilmesi için, vergi ödevlilerinin, hak ve yükümlülükleri konusunda bilgi sahibi olmaları gerekmektedir⁸³⁰. Gümrük Kanunu anlamında bilgi, *“talep üzerine verilen; veren makamın iradesinden bağımsız olup gerçek hayatta varlığı doğrulanabilir olan durum ve hakikatleri yansıtan, idarenin karar niteliğinde olmayan işlemleri”*⁸³¹

yönünde bkz. Dş. 7. D. 23.02.2016 tarih ve E. 2012/3139; K. 2016/1920, (Özel Arşiv). Karşı görüş için bkz. Selen, Gümrük İşlemleri, s. 227, 232.

⁸²⁸ Nural, s. 32. Bilginin hukukî niteliği hakkında ayrıca bkz. Gök, Bilgi, s. 117–120.

⁸²⁹ Bilgi istemenin bir hak olduğuna ilişkin açıklamalar için bkz. B. Çelik, Gümrük, s. 35, 36; Yüce/Çelikkaya, s. 22. Vergi Usul Kanunu'nun 413'üncü maddesi kapsamında izahat hakkı değerlendirmesi için bkz. Billur Yaltı, “Vergisel İzahatlar: Sirküler ve Özelge Düzeninde Değişen Değişmeyen Hükümlere Genel Bakış”, **Prof. Dr. Sadık Kırbas'a Armağan Kitap, Okan Üniversitesi Yayınları**, Eylül 2011, s. 315. Genel idare hukukunda, idarî karar alınması öncesinde veya sırasında bilgi edinme hakkının, doğrudan ya da dolaylı bir denetimi harekete geçireceği, kişilerin haklarını arayabilecekleri veriler kazandıracağı hakkında ayrıca bkz. Y. Yayla, s. 387.

⁸³⁰ Başaran Yavaşlar, Alman Vergilendirme Usulü, s. 70.

⁸³¹ Topluluk Gümrük Kodu'nun 11'inci maddesinde, Gümrük Kanunu'nun 8'inci maddesine paralel nitelikteki bilgi düzenlemesine ilişkin yapılan bu tanım için bkz. Regina Hoffacker, **Voraussetzungen und Rechtswirkungen der Auskunftsansprüche im Zollrecht**, Mendel Verlag, Witten 2003, s. 10. Ayrıca bkz. Fuchs, s. 68, 69.

olarak tanımlanmaktadır. Bu tanımdan da yola çıkıldığında bilginin idarî karardan farklı olarak Genel Vergi Hukuku'ndaki özelgeye (muktezaya) benzediğini söyleyebilmek mümkündür⁸³². Bilgi yoluyla hukuk düzenine yeni bir kural eklenmemekte; var olan kural değiştirilmemekte ya da sona erdirilmemektedir⁸³³. Bu bakımdan bilgi gümrük idaresinin bağlayıcı olmayan, kural ve statü etkisi bulunmayan, gümrük idaresinin yorumunun bir parçasını oluşturan, yol gösterici görüş ve önerilerdir⁸³⁴.

C. Gümrük İdaresinden İdarî Kararın Talep Edilmesi ve Karar Verme Usûlü

Gümrük mevzuatının uygulanması ile ilgili kararlar kişilerin yazılı talebi üzerine verilebileceği gibi gümrük idaresi tarafından re'sen idarî karar alınması da söz konusu olabilmektedir. Kanunda düzenlendiği yer dikkate alındığında karar talep edebilmek, bir hak olarak da karşımıza çıkmaktadır⁸³⁵. Gümrük Kanunu'nun 6'ncı maddesine göre, *“gümrük idarelerinin gümrük mevzuatının uygulanmasına ilişkin bir karar vermesini talep eden her kişi, kararın verilebilmesi için gerekli bütün bilgi ve belgeleri söz konusu idarelere ibraz etmek zorundadır”* (GK. m. 6/1)⁸³⁶. Dolayısıyla idarî karar talep eden kişinin işbirliği yapma ödevini de yerine getirmesi

⁸³² Gümrük Kanunu'nda “bilgi” olarak ifade edilen kurumun özelge (mukteza) ile paralellik arz ettiğine yönelik açıklamalar hakkında bkz. Tuncer, Gümrük, s. 253 vd. Özelge ile bireysel bir duruma ilişkin kuralın anlamı hatırlatılmakta; ancak bu hatırlatmanın birel bir işlem yaratmaması hakkında bkz. Onur Karahanoğulları, **İdarenin Hukukla Kavranması: Yasallık ve İdari İşlemler (Yargı Kararlarına Dayalı Bir İnceleme)**, Güncelleştirilmiş 3. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2015, s. 298.

⁸³³ Kural yaratma etkisi olmaksızın var olan bilgiyi paylaşma/tebliğ etme (*Alm. Wissensmitteilung*) karakterinin olduğu hakkında bkz. Hoffacker, s. 4 ve 13. Alman Hukuku açısından da bilgi vermenin, idarenin belli durumlar ya da hukukî sorunlar hakkında irade açıklaması değil, bilgi açıklaması olduğu; -söz niteliğinde olmayan- bilgi vermenin bir idarî işlem olmadığı hakkında bkz. Başaran Yavaşlar, *Alman Vergilendirme Usulü*, s. 72, 73. Ayrıca bkz. Karahanoğulları, s. 284 ve 298. Bilgi verici ve açıklayıcı nitelikteki işlemlerin icraîlik özelliğinden yoksun bulunduğu hakkında bkz. Erku, s. 178.

⁸³⁴ Özelgenin idare tarafından yapılan yorumun bir parçası olması hakkında bkz. Şenyüz, Yorum, s. 90. Gümrük Kanunu'nun 8'inci maddesi anlamında bilgi hakkında hukukî nitelendirme ve ayrıntılı açıklamalar için bkz. Özgecan Gök, “Gümrük İdaresinden Bilgi Talep Etme Hakkı ve Bilginin Hukukî Niteliği”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 337, Ekim 2016, (Bilgi), s. 120, 121.

⁸³⁵ Avrupa Birliği gümrük mevzuatı bakımından da karar talep etmenin bir hak olduğu hakkında açıklamalar için bkz. Lux, s. 69; Tschiederer, s. 117. Ayrıca 1615 sayılı Gümrük Kanun'u ve ilgili mevzuat kapsamında idarî karar talebinin bir hak olduğu hakkında bkz. B. Çelik, Gümrük, s. 36.

⁸³⁶ Nural, s. 32. Topluluk Gümrük Kodu'nun 6'ncı maddesinde de aynı zorunluluğun düzenlenmesi hakkında yapılan açıklamalar için bkz. Lux, s. 71.

gerekmektedir⁸³⁷. Gümrük idaresinden bir karar verilmesini talep eden kişiler, verilecek karardan hukuken etkilenecek olmalıdır⁸³⁸.

Gümrük Kanunu'nun 6'ncı maddesi kapsamında karar talebi, zaman itibariyle ortada hiç bir idarî işlem ya da eylem yokken yapılan bir başvurudur. Bu bakımdan İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 10'uncu maddesinde yer alan genel düzenlemenin özel bir görünümüdür⁸³⁹. Gümrük idarelerinin karar taleplerini karşılama süreleri otuz gündür. Bu süre karar verilmesi için yeterli gelmezse, gümrük idaresinin gerekçeli olarak kendince uygun gördüğü ek süreyi ilgilisine yazılı olarak bildirmesi gerekir. Böyle bir bildirimin yapılmaması ve otuz gün içinde de karar alınmayarak cevabın verilmemiş olması hali, talebin İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 10'uncu maddesi anlamında zımnen reddedilmiş olduğu anlamına gelmektedir⁸⁴⁰. Bu suretle zımnen reddedilmiş sayılan karar talepleri için eğer kanun yollarına başvurulmak isteniyorsa Gümrük Kanunu'nun 242'nci maddesine göre on beş gün içinde Bölge Müdürlükleri'ne itiraz edilmesi gerekmektedir⁸⁴¹. Bölge müdürlüklerinden çıkacak karara karşı yargı yoluna başvurulabilmesi de mümkündür⁸⁴².

Gümrük idareleri tarafından talebin/taleplerin reddi yönünde ya da kişinin aleyhine verilen kararlar da gerekçeli olarak ve Gümrük Kanunu'nun 242'nci maddesine göre itiraz yolu açık olmak üzere alınır ve bu hususlar açıkça kararda belirtilir. Bu bakımdan ilgilinin aleyhine verilen kararlarda gerekçelendirme

⁸³⁷ Kararın verilebilmesi için gerekli olan bilgi ve belgelerin sunulma zorunluluğunun taraflarca getirilme/hazırlanma ilkesi (*Alm. Beibringungsgrundsatz*) olarak nitelendirilmesi hakkında bkz. Summersberger, s. 18.

⁸³⁸ Kılıç, s. 345; Nural, s. 32.

⁸³⁹ Hiçbir idarî işlem veya eylem yokken yapılan idarî başvurular hakkında bkz. Ramazan Yıldırım, **İdari Başvurular**, Genişletilmiş ve Güncellenmiş İkinci Baskı, Mimoza Yayınları, Konya 2006, s. 71, 72.

⁸⁴⁰ Gümrük Kanunu'nun 6'ncı maddesinde düzenlenen idarî karar alma usûlünün İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 10'uncu maddesine göre özel/gümrük hukukuna özgü bir düzenleme olması sebebiyle bu kapsamda değerlendirmek gerektiği hakkında bkz. Sarıaslan, İlk İnceleme, s. 81.

⁸⁴¹ Kılıç, s. 345; Nural, s. 32.

⁸⁴² Geçici ithalat rejimi hükümleri kapsamında eşyanın yurttaki kalma süresi içinde süre uzatım talebinin 30 gün içinde cevap verilmemek suretiyle zımnen reddedilmesinin idarî karar olarak kabulü, amir hükme rağmen süresinde cevaplandırılmayan başvuruların zımnen reddedildiğinin kabulü, aksi takdirde cevap verilmemek suretiyle sürüncemede bırakılması ve hak arama özgürlüğünün kısıtlanması sonucunu doğuracak uygulamaların çıkmasının kaçınılmaz olduğu hakkında bkz. Dş. 7. D. 6.11.2006 tarih ve E. 2004/3196; K. 2006/3185, (www.kazanci.com.tr, E.T. 31.07.2017).

zorunluluğunun getirilmesi, istisnâî bir düzenlemedir⁸⁴³. Gerekçe, hukukî sorunların nasıl çözüme kavuşturulduğunu somut vakıa ekseninde ortaya koymaya çalışan, bu yönüyle kendi içinde hukukî ve mantıkî bir bütünlük sergileyen bir yapıdır ve idarenin kendi görev ve yetki alanını aşp aşmadığını belirleyebilmek bakımından önem arz eder. Gerekçe yükümlülüğü sayesinde idarenin kararını doğru alıp almadığı konusunda bir kontrol sağlanmaktadır. Kişiler gerekçe sayesinde aleyhlerine verilen kararların sebepleri hakkında bilgi edinmekte; sebep-sonuç ilişkisinin ortaya konulması sağlanmakta ve kişilere bilgi verilmesi konusunda ahlâkî bir ödev yerine getirilmiş olmaktadır⁸⁴⁴. Bu sayede kişilerin verilen kararı anlayabilmeleri sağlanmaktadır⁸⁴⁵. Gümrük vergisi alacağı ve para cezaları ile ilgili olan kararlar da aynı zamanda (Any. m. 40/2 gereğince) itiraz ve uzlaşma gibi başvurulacak hukukî yolların türü, makam ve adresi, başvuru süresi ve sürelerin başlangıç tarihi yoluna da başvurulabileceği hususunun gösterilmesi gerekmektedir⁸⁴⁶.

İlgili kişilerin lehine olan kararların⁸⁴⁷ ise, Gümrük Kanunu'nun 7'nci maddesinde sayılan nedenlerin varlığı halinde iptal edilmesi veya değiştirilmesi mümkündür. Bu yönde alınan kararların da ilgisine belirtilen şekilde tebliğ edilmesi

⁸⁴³ Aynı yönde Topluluk Gümrük Kodu kapsamında açıklamalar için bkz. Lux, s. 71; Summersberger, s. 21; Beck/Bendix/Huchatz, s. 45, 46; Tschiederer, s. 118. Türk mevzuatında idarelerin kural olarak işlemlerin gerekçelerini açıklamak zorunda olmadıklarına dair, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 11'inci maddesi bağlamında yapılan açıklamalar için bkz. Yusuf Sertaç Serter, **İdari Uyuşmazlıkların Çözümünde Yargı Dışı Bir Araç Olarak İdari Başvurular**, Adalet Yayınevi, Ankara 2015, s. 144. Buna karşın bir hukuk devletinde idarî kararların gerekçeli alınmasının gerekliliği; idarî makamların hukuka uygun işlemlerde dahi idareyi işlem yapmaya sevk eden temel düşünce ve mülahazaları açıklama yükümlülüğü yüklediği, bu etkenleri somutlaştırdığı hakkında bkz. Yıldırım/Yasin/Kaman/Özdemir/Üstün/Okay Tekinsoy, s. 451; Bahtiyar Akyılmaz, **İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü**, Yetkin Yayınları, Ankara 2000, s. 202, 203.

⁸⁴⁴ Gerekçe yükümlülüğünün, kontrol, açıklık kazandırma, isbat, ikna, tatmin ve hukukî yardım işlevleri kapsamında açıklamalar için bkz. Akyılmaz, s. 203, 204. Mahkeme kararlarının gerekçelendirilme zorunluluğu bakımından yapılan bu yöndeki değerlendirmeler için bkz. Yusuf Karakoç, "Yargı Kararlarının Dili ve Gerekçesi" **Hukuk Felsefesi ve Sosyolojisi Arkivi**, S.16, İstanbul Barosu Yayınları, İstanbul 2007, (Dil ve Gerekçe), s. 279; İsa Başbüyük, "Yargının Etkinliğinin Arttırılmasında 'Gerekçe'nin Rolü", **Prof. Dr. Erdal Onar'a Armağan**, C. II, AÜ Yayınları No. 391, AÜ Basımevi, Ankara 2013, s. 1508.

⁸⁴⁵ Hukukî başvuru yollarının açıklanması yükümlülüğü çerçevesinde uzun ve gereksiz açıklamalarda bulunulmasının ilgili kişilerin yanıltılmasına sebebiyet verebileceği; eğer bu yükümlülüğün idare tarafından gereği gibi yerine getirilmesi söz konusu olmazsa genel başvuru yollarının ve sürelerin geçerli olacağı hakkında Avrupa Birliği gümrük hukuku kapsamında açıklamalar için bkz. Beck/Bendix/Huchatz, s. 46.

⁸⁴⁶ Başvuru yollarının gösterilmesine yönelik açıklamalar için bkz. Akyılmaz, s. 213, 216; Yıldırım/Yasin/Kaman/Özdemir/Üstün/Okay Tekinsoy, s. 454; Kılıç, s. 345.

⁸⁴⁷ Örneğin antrepo işletme izninin GK. m. 6 vd. maddeleri anlamında ilgilinin lehine karar niteliğinde olduğu hakkında bkz. Witte/Henke, Art. 100, Rn. 80, s. 997.

gerekmektedir. İtiraz yolu tüketilmek şartıyla bu kararlara karşı da yargı yoluna başvurulabilmesi mümkündür⁸⁴⁸.

III. GÜMRÜK VERGİSİNDEN KAYNAKLANAN ANLAŞMAZLIKLARIN ÇÖZÜM YOLLARI

A. Genel Açıklama

Gümrük idaresi ile gümrük yükümlüleri arasında Gümrük Hukuku uygulamaları sebebiyle bazı görüş ayrılıkları olabilmekte; tarafların aynı konuda aynı uygulama tarzını/yöntemini benimsememeleri yüzünden karşılıklı anlayış ve kavrayış farklılıkları ortaya çıkabilmektedir. Bu durumu ifade etmek üzere “*anlaşmazlık*” tâbirinin kullanılması tercih edilmektedir. Anlaşmazlığın uyuşmazlıktan farkı, ilişkinin tarafları arasında çözüme kavuşturulabiliyor olması ve tarafların dışındaki kişi ya da merciler tarafından çözümüne ihtiyaç duyulmamasıdır⁸⁴⁹.

Anlaşmazlıkların ilgilinin başvurusu üzerine ya da idarece re’sen çözüme kavuşturmasını sağlayan yollar, “*vergi anlaşmazlıklarının idarî aşamada çözüm yolları*” ya da “*barışçıl yollar*” şeklinde nitelendirilmektedir. Bu yolları “*barışçıl yollar*” şeklinde nitelendirmenin sebebi, anlaşmazlığı bir yargı mercii önünde uyuşmazlık (teknik anlamda çekişme/niza) haline getirmeden ortadan kaldırmayı sağlamalarıdır. Yani barışçıl yollar vasıtasıyla anlaşmazlık, taraflar arasında sona erdirilmektedir⁸⁵⁰. Gümrük vergisinden kaynaklanan anlaşmazlıkların çözümünde

⁸⁴⁸ Kılıç, s. 346. Gümrük Kanunu’nun 7’nci maddesi kapsamında yapılan açıklamalar için bkz. Nural, s. 33, 34. 1615 sayılı Gümrük Kanunu ve ilgili mevzuat kapsamında idarî kararın iptali ve değiştirilmesi usûlü hakkında açıklamalar için bkz. B. Çelik, Gümrük, s. 36, 37.

⁸⁴⁹ Anlaşmazlık tâbirinin kullanılmasının gerekliliği ve gerekçesi hakkında açıklamalar için bkz. Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 57, dn. 1.

⁸⁵⁰ Karakoç, Genel Vergi, s. 729. Nitekim yargı öncesi çözüm usûllerinin amacı; bir idarî işlemin hazırlanması ve kesinleşmesi aşamasında idare ile kamu hizmetinden yararlananlar arasında doğabilecek sorunları idarî yargıya başvurmadan önce ve başvurmayla gerek kalmaksızın çözmek olduğu hakkında bkz. Zehra Odyakmaz, Serkan Çınarlı ve Ezgi Avcıoğlu Aksoy, **İdare Hukukunda Yargı Öncesi Uyuşmazlık Çözüm Usulleri**, Güncellenmiş Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, Şubat 2018, s. 140. Ayrıca bkz. Selahattin Tuncer, “Gümrük Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları-I”, **Yaklaşım Dergisi**, S.89, Mayıs 2000, (Uyuşmazlıklar I), (www.yaklasim.com, E.T. 12.10.2016). Ayrıca idarî başvuru kurumunun temel amacının idarî uyuşmazlıkların dava açılmasına gerek kalmadan çözümlenmesini sağlamak olduğu hakkında açıklamalar için bkz. Serter, s. 142, 143. İtiraz yolunun, uyuşmazlığın yargı yoluyla çözümüne

kamu denetçisine başvurma⁸⁵¹, idarî uyuşmazlıkların sulh yoluyla halli⁸⁵² gibi alternatif uyuşmazlık çözüm yollarının önemine dikkat çekilmektedir⁸⁵³. Ancak dayanaklarını Gümrük Kanunu’ndan almıyor olmaları sebebiyle çalışmada bu yollara yer verilmemektedir.

Gümrük Kanunu’nda, gümrük idaresi ile yükümlü arasında, gümrük vergisinden, idarî yaptırım kararlarından ve bunlarla ilgili uygulamalardan kaynaklanan anlaşmazlıkların giderilebilmesi için, idarî çözüm yolları olarak “*itiraz*” ve “*uzlaşma*” kabul edilmektedir. Gümrük kabahatleri açısından ayrıca, (yükümlünün gümrük idaresine başvurusunu gerektirmesi nedeniyle) beyannamenin iptali (GK. m. 63) vasıtasıyla gerçekleştirilebilecek gönüllü vazgeçme ve Gümrük Kanunu’nun 234’üncü maddesinin 3’üncü fıkrasında düzenlenen etkin pişmanlık düzenlemesi barışçıl yollar arasında değerlendirilebilir. Kabahatler Kanunu’nda yer alan peşin ödeme indiriminin ise, bir anlaşmazlık çözüm yolu olarak değerlendirilebilmesi mümkün değildir. Çünkü peşin ödeme indirimi, yargı yoluna başvurulmasına engel teşkil etmemektedir⁸⁵⁴. Öte yandan bahsedilen yolların gümrük

alternatif bir yol oluşturması ve ön şartını oluşturması itibarıyla barışçıl bir çözüm yolu olmasına yönelik açıklamalar için bkz. Yumuk, s. 175, 176.

⁸⁵¹ Çavuş, (E-Yaklaşım, www.yaklasim.com, E.T. 01.02.2017). Kamu denetçisine başvuru hakkında bkz. Tan, İdare, s. 622, 623; Candan, İdarî Yargılama, s. 479 vd.; Yüce, s. 105 vd. Ayrıca kamu denetçisine (ombudsmana) başvurunun gümrük uyuşmazlıkları bakımından etkinleştirilmesi gereği hakkında bkz. Ercan, Kabahatler, s. 229, 230.

⁸⁵² 26.9.2011 tarih ve 659 sayılı “*Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri ve Özel Bütçeli İdarelerde Hukuk Hizmetlerinin Yürütülmesine İlişkin Kanun Hükmünde Kararname*”nin (RG. 02.11.2011- 28103) 12’nci maddesi ile getirilen; idarî nitelikteki işlem ve eylemlerden kaynaklanan hak ihlallerinin doğurduğu zararların giderilmesinde kullanılabilen ve alternatif çözüm yöntemlerinden biri olan sulh yolunda, uğranan zararın giderilmesi amaçlandığından üst makamlara başvuru yolundan (İYUK m. 11) ayrıldığı ve sulh yolunun uygulanma usulü ile başvurulacak merci hakkında açıklamalar için bkz. Tan, İdare, s. 626; Candan, İdarî Yargılama, s. 466-479; Çağlayan, Yargılama, s. 146-150.

⁸⁵³ Türk İdare Hukuku’nda uygulanmakta olan diğer anlaşmazlık çözüm yolları hakkında açıklamalar için bkz. Çağlayan, Yargılama, s. 138 vd.; Odyakmaz/Çınarlı/Avcıoğlu Aksoy, s. 79-107.

⁸⁵⁴ Buna karşın cezalarda indirimin gümrük uyuşmazlıklarını idarî aşamada sona erdiren bir yol olma özelliği taşıdığı hakkında bkz. Çavuş, (E-Yaklaşım, www.yaklasim.com, E.T. 01.02.2017). Genel vergi hukuku açısından cezalarda indirim müessesesinin vergi anlaşmazlıklarının çözüm yollarından biri olarak kabul edilmesi gerektiği hakkında ayrıca bkz. Karakoç, Genel Vergi, s. 578; Yusuf Karakoç, “Vergi Cezası Anlaşmazlıklarının Çözüm Yollarından Cezalarda İndirim Müessesesi”, **Prof. Dr. Hakan Pekcanitez’e Armağan**, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 16, Özel Sayı, 2014, C. IV, İzmir 2015, (Cezalarda İndirim), s. 3647; Oktar, Vergi Hukuku, s. 400; Öner, Vergi Hukuku, s. 233, 234; Burak Pınar, “Vergi Sorunlarının Çözüm Yollarından Cezalarda İndirim (Hukukî Nitelik-Uygula(n)ma Koşulları-Etkileri)”, **Mali Pusula**, Y. 2, S. 24, Aralık 2006, (Cezalarda İndirim), s. 70 vd.; Erdem, Vergisel Kabahatler, s. 372.

kabahatlerine özgü olmaları sebebiyle gümrük vergisi aslına yönelik anlaşmazlıklar bakımından uygulanabilmeleri mümkün değildir.

Uzlaşma, ilgililer açısından zorunlu bir başvuru yolu değildir. Bu itibarla, uzlaşma yolunun işletilmesi gümrük yükümlüsünün ihtiyarındadır. Buna karşın itiraz yolu ise, tüketilmesi zorunlu bir başvuru yoludur. Bu bakımdan itiraz yolu tüketilmeksizin, gümrük vergisinden kaynaklanan anlaşmazlıkların yargı yolu ile çözümünün sağlanabilmesi mümkün değildir. Bu kapsamda, gümrük yükümlüsü, barışçıl çözüm yollarına başvurup kendisini tatmin eden bir sonuca ulaşamazsa, ancak bu takdirde anlaşmazlığın çözümü için -süre şartına uymak kaydıyla- yargı yoluna başvurabilmektedir⁸⁵⁵.

Gümrük Kanunu'nun 242'nci maddesinde 5911 sayılı Kanunla yapılan değişiklikte ve gümrük anlaşmazlıklarının idarî aşamada çözülmesini sağlayan bir diğer yol olan "düzeltme" talebi Kanun metninden çıkartılmıştır. Değişikliğin gerekçesinde düzeltme kurumunun, uygulamada beklenen sonucu vermediği belirtilmiştir. Bu değişikliğin yerinde olduğu; düzeltme kurumunun yarar sağlamadığı; zaman kaybına ve masrafa yol açan bir uygulama olduğu ileri sürülmektedir⁸⁵⁶. Buna karşın, bir idarenin tesis ettiği idarî işlemdeki hataları geri alma ve kaldırma yöntemleri ile düzeltebilmesi mümkündür. Bu bakımdan düzeltme başvuru yolunun kanundan çıkarılmış olması, gümrük idaresinin hatalı tesis ettiği idarî işlemleri ya da aldığı idarî kararları geri alamayacağı ya da kaldıramayacağı

⁸⁵⁵ Genel vergi hukuku bakımından anlaşmazlıkların idarî aşamada çözüm yollarının özellikleri ile ilgili açıklamalardan yola çıkarak yapılan bu tesbitler için bkz. Öncel/ Kumrulu/ Çağan, s. 170; Karakoç, Genel Vergi, s. 729; Şenyüz/Yüce/Gerçek, Vergi Hukuku, s. 282 vd.; Oktar, Vergi Hukuku, s. 399, 400; Öner, Vergi Hukuku, s. 227, 228. Ayrıca bkz. Deniz Koyunoğlu, "Gümrük Uyuşmazlıkları İçin İtiraz ve İdari Yollar", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S. 83, Kasım 2010, (İtiraz), s. 211.

⁸⁵⁶ İptal eden düzenlemenin gerekçesinde, düzeltme kurumunun beklenen sonucu vermemesi sebebiyle uygulanmasından vazgeçildiği belirtilmektedir. Bu değişikliğin yerinde olduğuna ilişkin açıklamalar için bkz. Kılıç, s. 367, 369; Cevdet Bozkurt, "İthalât Aşamasında Tespit Edilen Beyan Farklılıklarına İlişkin Uygulanacak Cezalar ve Bu Cezaların Kesinleşme ve Zamanaşımı Süresi", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S. 86, Şubat 2011, www.lebibyalkin.com.tr, E.T. 01.02.2017, (Beyan Farklılıkları), (www.lebibyalkin.com.tr), E.T. 01.02.2017; Nural, s. 687, 1615 sayılı Gümrük Kanunu'nun 78'inci, 80'inci ve 84'üncü maddelerinde yer alan itiraz düzenlemeleri hakkında açıklamalar için bkz. Turgut Candan, "Gümrük Vergisinde İdari Dava Açılmasından Önce Tahakkuka İtirazın Önemi", **Yaklaşım Dergisi**, S. 51, Mart 1997, E.T. 11.10.2016, (Tahakkuka İtiraz), (www.yaklasim.com), E.T. 12.10.2016). Ayrıca bkz. Selahattin Tuncer, "Gümrük Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları-II", **Yaklaşım Dergisi**, S.90, Haziran 2000, (Uyuşmazlıklar II), (www.yaklasim.com), E.T. 12.11.2016; Saygılıoğlu, Gümrük Vergisi, (www.yaklasim.com), E.T. 13.11.2016; Aydın, (www.yaklasim.com), E.T. 13.11.2016; Candan, İdarî Yargılama, s. 441; Nural, s. 687, 688; Oktar, Türk Vergi Sistemi, s. 286-288.

anlamına gelmemektedir⁸⁵⁷. Geri alınması ya da kaldırılabilmesi mümkün olan bir kararın ise, düzeltilebilmesi evleviyetle mümkündür.

Arzu edilen, gümrük idaresi ile yükümlüler arasında bir anlaşmazlığın ya da uyuşmazlığın çıkmamasıdır. Anlaşmazlık (ve daha sonra uyuşmazlık) çıkmasına engel olan haller hem idarî çözüm yolları uygulamasında hem de yargı yoluyla çözümü sırasında uygulanabildiğinden, çözüm yollarına ilişkin açıklamalardan önce ele alınmaktadır.

B. Anlaşmazlık Çıkmasına Kısmen ya da Tamamen Engel Olan Haller

1. Genel Olarak

Gümrük Mevzuatı ve bu alanla ilgili genel hükümler birlikte değerlendirildiğinde gümrük vergileri açısından önem taşıyan ve yükümlü ile gümrük idaresi arasında bir anlaşmazlık ya da uyuşmazlık çıkmasını engelleyen bazı kurumlara yer verildiği görülmektedir. Bu kurumların bir kısmı yükümlüye ya da ilgili kişilere verilmiş bir hak olarak görülmekte; bir kısmı vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesini engelleyen durumlar olarak düzenlenmekte; bir kısmı şekli ödevlerin yerine getirilmesini kolaylaştırmakta; bir diğer kısmı ise, yalnızca gümrük kabahatleri bakımından sonuç doğurarak yükümlünün kusurluluk durumuna etki etmekte, ceza kesilmesine engel olmakta ya da kesilen cezaların yerine getirilmesini kolaylaştırmaktadır. Hukukî nitelik bakımından aralarında benzerlik kurulamayan bu kurumların ortak özelliği, anlaşmazlık çıkmasına engel olmaları ya da anlaşmazlıkları çözüme kavuşturmada fayda sağlamalarıdır. Bu yollar vasıtasıyla anlaşmazlıkların/uyuşmazlıkların engellenmesinin hangi oranda sağlanabileceği sorusuna ise, somut olaya göre cevap verilebilmektedir.

Kamu İcra Hukuku kapsamında da kamu borçlusuna tanınan bazı kolaylıklara yer verilmektedir. Bunlar, tecil, terkin ve (tahsil) zamanaşımı kurumlarıdır⁸⁵⁸.

⁸⁵⁷ İdarî işlemlerin yürürlükten kaldırılması ve geri alınması usûlü hakkında bkz. Tan, İdare, s. 284-297; Günday, s. 170-180; T. Yıldırım, s. 235-248; Yıldırım/Yasin/Kaman/Özdemir/Üstün/Okay Tekinsoy, s. 421 vd.; Gözler, İdare, s. 972 vd.; Gözler/Kaplan, s. 371 ve 410-415; Akyılmaz/Sezginer/Kaya, s. 478; Sancakdar/Us/Kasapoğlu Turhan/Önüt, s. 379.

⁸⁵⁸ Kamu borçlusuna tanınan kolaylıklar nitelendirmesi için bkz. Karakoç, Genel Vergi, s. 704; Karakoç, Kamu İcra, s. 216; Şenyüz/Yüce/Gerçek, Vergi Hukuku, s. 333. Aynı şekilde Vergi

Zamanaşımına ilişkin açıklamalar gümrük borcunu sona erdiren haller kapsamında yapıldığından bu kısımda yalnızca gümrük kabahatlerinde ceza kesme zamanaşımına, ceza kesilmesine engel olan haller başlığı altında yer verilmektedir.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 48'inci maddesine göre kamu borçlusu olarak gümrük yükümlüsünün de iyiniyetli olması halinde gümrük alacağının 36 ayı geçmeyecek şekilde, faiz alınarak tecil edilebilmesi imkânı vardır. Bu sayede borcun ödenmesi bir süre ertelenebilmekte; borçluya belli bir kolaylık sağlanmakta ve alacaklı gümrük idaresi ile borçlunun karşılıklı çıkarlarının dengelenmesine yardımcı olunabilmektedir⁸⁵⁹. Yine aynı Kanun'un 105'inci maddesi kapsamında doğal afetler nedeniyle; 106'ıncı maddesi kapsamında ise, tahsil imkânsızlığı nedeniyle gümrük vergisi alacağının terkin edilebilmesi mümkündür⁸⁶⁰. Tecil ve terkin kurumları da gümrük idaresi ile borçlusu arasında anlaşmazlık ya da uyuşmazlık çıkmasını belli bir oranda engellemektedir. Bununla beraber, tecil ve terkin kurumları gümrük vergileri bakımından uygulanma konusunda bir özellik arz etmediğinden bu çalışma kapsamında ayrıca bir başlık altında değerlendirilmemektedir.

Usul Kanunu kapsamı dışında olsa bile, gümrük vergileri bakımından da tecil kurumundan yararlanılabileceği hakkında açıklamalar için bkz. Bayraklı, Vergi İcra, s. 114. Tecilin gümrük vergileri bakımından uygulanması hakkında ayrıca bkz. Ardıç Tiren, s. 34 vd.

⁸⁵⁹ Karakoç, Genel Vergi, s. 705; Karakoç, Kamu İcra, s. 217. Tecilin şartları ve uygulanması hakkında ayrıca bkz. B. Çelik, Kamu Alacakları, s. 170 vd.; Karakoç, Genel Vergi, s.705 vd.; ; Karakoç, Kamu İcra, s. 218 vd.; Candan, Amme Alacakları, s. 242 vd.; Bayraklı, Vergi İcra, s. 113 vd.; Şenyüz/Yüce/Gerçek, Vergi Hukuku, s. 333-336; Gerçek, Kamu Alacakları, s. 101 vd.

⁸⁶⁰ “18/2/2009 tarihli ve 5838 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 32nci maddesinin on birinci fıkrası ile 6183 sayılı Kanunun 106 ncı maddesinde yapılan değişiklik uyarınca; amme idarelerince tahsil zamanaşımı beklenilmeksizin terkin olunabilecek amme alacağı 20 lira (bu tutar dahil) olarak belirlenmiş olup, 6183 sayılı Kanunun 106 ncı maddesinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye istinaden, tahsili imkansız veya tahsili için yapılacak giderlerin alacaktan fazla bulunduğu anlaşılan 20 liraya kadar olan amme alacağının terkin yetkisi gümrük müdürleri veya vekillerine aittir. Bu kapsamda yapılacak terkin işleminde terkin cetveli düzenlenmez ve terkin izni alınmaz. Gümrük müdürleri veya vekilleri tarafından verilecek “takipten vazgeçme onayı” takibat dosyasında muhafaza edilir.” Gümrük Genel Tebliği (Tahsilat İşlemleri) (Seri No: 2), m. 29. Ayrıca doğal afet ve tahsil imkânsızlığı nedeniyle terkinine yönelik açıklamalar için bkz. Tuncer, Vergi I, s. 73-75; B. Çelik, Kamu Alacakları, s. 265 vd.; Karakoç, Genel Vergi, s. 709-711; ; Karakoç, Kamu İcra, s. 222 vd.; Şenyüz/Yüce/Gerçek, Vergi Hukuku, s. 336; Candan, Amme Alacakları, s. 599-604; Gerçek, Kamu Alacakları, s. 145 vd.; Yıldırım/Yasin/Kaman/Özdemir/Üstün/Okay Tekinsoy, s. 651.

2. Vergi Aşlı İle Birlikte Gümrük Yaptırımlarına Etkili Haller

a. Bağlayıcı Bilgi Talebi

Bağlayıcı bilgi, Gümrük Kanunu'nun 9'uncu maddesine dayanılarak gümrük vergisinin yalnızca tarife ve menşe unsurları yönünden yetkili gümrük idarelerinden istenebilecek bilgiyi ifade etmektedir. Bu sayede kişiler, eşyanın gümrük tarifesi içerisinde ne şekilde sınıflandırılacağına yahut da eşyanın tercihli ya da tercihli olmayan menşesine dair önceden, güvenilir bir bilgi edinmekte; hangi sonuçla karşılaşacaklarını bilerek, işlemlerine bir temel sağlama imkânı bulmaktadır. Verilen bilgi gümrük idarelerini de bağlamakta; bağlayıcı bilgiye dayanan bir ithalatla gümrük idareleri de eşyanın tarifedeki pozisyonunu⁸⁶¹ ve/veya menşesini⁸⁶² araştırma mecburiyetinde kalmamaktadır⁸⁶³. Bağlayıcı tarife ya da menşe bilgisi vasıtasıyla tarifenin yorumuna ilişkin kuralların ya da menşe kurallarının yeknesak uygulanması sağlanmakta ve böylece, gümrük idaresi ile yükümlüsü arasında tarifeden/menşeden kaynaklanan bir anlaşmazlığın ya da uyuşmazlığın çıkması engellenmektedir. Bağlayıcı bilgi, kesilmesi muhtemel cezaların önüne geçmekte ve ödenecek vergi miktarının önceden bilinmesini sağlayarak gümrük yükümlüleri bakımından stratejilerinin geliştirilmesine ve maliyet muhasebesinin yapılabilmesine yardımcı olmaktadır⁸⁶⁴. Bu yönüyle amaç bakımından bağlayıcı bilgi, transfer fiyatlandırması

⁸⁶¹ Bağlayıcı Tarife Bilgisi'nin verilış usûlü hakkında bkz. GY. m. 28; 14 Seri Nolu Gümrük Genel Tebliğı (Tarife) (R.G. 3.6.2016 – 29731). Bağlayıcı tarife bilgisi vermeye yetkili gümrük idareleri için bkz. Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 2008/08 sayılı Genelgesi ve ayrıca bkz. R. Gültekin, s. 146; Kenan Akça, "Bağlayıcı Tarife Bilgisi Uygulaması", **Gümrükte Uzman Görüş**, Y. 2, S. 4, Temmuz 2003, s. 17; Kılıç, s. 456, 457; Dölek, Kaçakçılık, s. 7, 8; Yüce/Çelikkaya, s. 23; Mustafa Gümüş, "Gümrük Para Cezalarına Karşı Bir Koruma Aracı Olarak Bağlayıcı Tarife Bilgisi", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S. 63, Mart 2009, s. 263-266; Gök, Bilgi, s. 122 -125; Terzi, Dış Ticaret, s. 119, 120.

⁸⁶² Gümrük Kanunu'nun 9'uncu maddesinde yer alan bağlayıcı menşe bilgisine ilişkin düzenlemenin temelini Dünya Ticaret Örgütü'nün Kuruluş Anlaşması'nın Ekinde (Ek 1-A) yer alan Menşe Kuralları Anlaşması oluşturmaktadır. Bağlayıcı Menşe Bilgisi'nin verilış usûlü hakkında bkz. GY. m. 29. Bağlayıcı menşe bilgisi hakkında ayrıca bkz. R. Gültekin, s. 133; Dölek, Kaçakçılık, s. 9, 10; Yüce/Çelikkaya, s. 24, 25; Gök, Bilgi, s. 125; Terzi, Dış Ticaret, s. 130.

⁸⁶³ Topluluk Gümrük Kodu'nun 12'nci maddesinde yer alan aynı düzenleme hakkında bkz. Möller, s. 226; Fraedrich, s. 169-174.

⁸⁶⁴ S. Kaya, s. 124. Ayrıca bağlayıcı tarife bilgisi uygulamasından beklenen yararlar hakkında bkz. Akça, s. 24, 25.

anlaşmazlıklarından kaçınma ve anlaşmazlıkları çözmede başvurulacak bir idarî yaklaşım olarak peşin fiyatlandırma anlaşmalarına benzetilmektedir⁸⁶⁵.

Bağlayıcı bilginin, bağlayıcı olma niteliği, Kanun'un iki ayrı düzenlemesine dayanmaktadır. Öncelikle, Gümrük Kanunu'nun 9'uncu maddesi bu özelliğe açıkça yer vermekte⁸⁶⁶, hangi bilgi türlerinin bağlayıcı özellikte olduğunu maddî ve şeklî yönleri ile göstermektedir. Öte yandan Gümrük Kanunu'nun 3'üncü maddesinin 5'inci fıkrasında bağlayıcı bilgi türlerini de kapsamına alan bir "karar" tanımına yer verilmektedir⁸⁶⁷. Kararın idare hukuku anlamında idarî işlemlere karşılık geldiği göz önünde bulundurulduğunda idarî işlemlerin icraî olma özelliğine dayanarak bağlayıcılığı temellendirebilmek mümkündür. Bu çerçevede bağlayıcı bilgilerin kesin ve yürütülmesi zorunlu işlemler arasında sayılması gerekmektedir. Çünkü bağlayıcı bilgi, söz konusu eşya üzerinde, -yalnızca hak sahibi için- gümrük tarife istatistik pozisyonu veya menşei bakımından statü etkisi yaratmaktadır. Öte yandan Gümrük Kanunu'nun sistematigi içerisinde değerlendirildiğinde bağlayıcı tarife bilgisinin, 6 ilâ 8'inci maddeler arasında düzenlenen "*gümrük mevzuatına ilişkin kararlar*" içerisinde değil de "*bilgi*" başlıklı üçüncü ayırım altında 9'uncu maddede düzenlendiği görülmektedir. Bu bakımdan bağlayıcı bilgilerin açık bir şekilde gümrük mevzuatına ilişkin diğer kararlara göre "*sui generis*" bir yapıda olduğunu belirtmek gerekmektedir⁸⁶⁸. Bağlayıcı bilgilerin gümrük mevzuatı kapsamında karar olarak nitelendirilmesinin doğurduğu sonuç ise, alınan bağlayıcı bilgilere karşı

⁸⁶⁵ Bu iki kurum arasındaki benzerlik yalnızca anlaşmazlık/uyuşmazlık çıkarmama fonksiyonları yönünden kurulmaktadır. Hukukî nitelik bakımından ise, peşin fiyatlandırma anlaşmalarında karşılıklı ve birbirine uygun irade beyanları neticesinde idare ile mükellef arasında bir sözleşme gerçekleştirilmekte (Bkz. M. Erdoğan Öcal, **Teoride Mevzuatta ve Uygulamada Transfer Fiyatlandırması**, PwC Türkiye, İstanbul 2015, s. 602-619; Ertunç Aksümer, "Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları ile İlgili Vergi Sistemimizde Yer Alan Düzenlemeler", **Mali Çözüm Dergisi**, S. 131, Eylül-Ekim 2015, s. 166); bağlayıcı bilgide ise, yükümlü tarafından talepte bulunulması üzerine idare tarafından tek taraflı bir irade açıklamasında bulunulmakta, bir idarî işlem gerçekleştirilmektedir.

⁸⁶⁶ Kanunda bağlayıcı bilgi formunda düzenlenmiş olmasının bilgiyi kendiliğinden bağlayıcı hale getirdiği hakkında bkz. Başaran Yavaşlar, Alman Vergilendirme Usulü, s. 73. Ayrıca bkz. GY. m. 28, 29.

⁸⁶⁷ Topluluk Gümrük Kodu'nda da karar tanımının bağlayıcı bilgileri kapsayacak şekilde yapılması hakkında bkz. Hoffacker, s. 12.

⁸⁶⁸ Topluluk Gümrük Kodu'nun da 4'üncü maddesinin 5 nolu bendinde karar tanımı arasında bağlayıcı tarife bilgisine yer verildiği; ancak bağlayıcı tarife bilgisinin Topluluk Gümrük Kodu'nun 12'nci maddesinde bilgi başlığı altında düzenlendiği ve sui generis bir nitelikte olduğu yönünde bkz. Witte/Wolffgang, s. 409 ve s. 34.

Gümrük Kanunu'nun 242'nci maddesine göre itiraz yoluna başvurulabiliyor olmasıdır (GY. m. 29/7)⁸⁶⁹.

Bağlayıcı bilgi, idareyi yalnızca hak sahibine karşı bağlamaktadır. Bu durum, bağlayıcı bilginin sadece yazılı talepte bulunan kişiler için geçerli olacağı; bağlayıcı tarife ya da menşe bilgisi alınan eşya aynı kalsa dahi başka kişiler açısından aynı etkiyi doğurmayacağı anlamına gelmektedir⁸⁷⁰. Bu yüzden bağlayıcı bilgiyi şart işlem olarak nitelendirebilmek mümkün görülmemektedir.

b. İstisnaî Kıymet Beyanı

İstisnaî kıymet beyanı ithalatta gümrük kıymetinin belirlenmesi açısından özellik gösteren bir uygulamadır. Gümrük Yönetmeliği'nin 53'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında yer alan bu uygulamaya göre, satış bedeli yönteminin uygulandığı hallerde, *“konsinye şekilde teslim edilen çabuk bozulabilir eşyanın”, “gümrük kıymetine ilave edilmesi gereken, ancak ihracatçı ve ithalatçı arasındaki sözleşme gereği söz konusu kıymet unsurları gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihten sonra belli olacak eşyanın”, “satış sözleşmesinde, fiyatın sonradan gözden geçirilmesini öngören hükümler içeren eşyanın”, “boru hatları veya elektrik telleri ile taşınan ve depolama imkânı olmayan sürekli akış halinde olan eşyanın”* gümrük kıymetinin tespitinde, gümrük idaresince basitleştirilmiş usûller uygulanır⁸⁷¹. Söz konusu uygulamadan gümrük idaresine önceden beyan edilmek/bildirimde bulunmak suretiyle yararlanılması mümkündür. Bu sayede ilgili eşya açısından sonradan ortaya çıkacak fark ödemeler eşyanın

⁸⁶⁹ Witte/Wolffgang, s. 409; Tuncer, Gümrük, s. 261; . GY. m. 23 ve 14 Seri nolu Gümrük Genel Tebliği (Tarife) m. 21 gereğince GK. m. 242.

⁸⁷⁰ Örneğin bir lisans sözleşmesine dayanarak mal ithal edecek bir firmanın temin ettiği bağlayıcı tarife ya da menşe bilgisinin sadece o firma açısından bağlayıcı sonuç doğuracağı; ithalatçı ile ihracatçı firmalar arasındaki sözleşmenin sona ermesi ve ithalatçı tarafın değişmesi durumunda daha önceki ithalatçı tarafından alınan bağlayıcı bilginin yeni ithalatçı açısından bağlayıcı etki göstermeyeceği ve bu durumun hükmün getiriliş amacına uygun olmadığı; eşya aynı nitelikte kaldığı sürece kanunda öngörülen geçerlilik süreleri içerisinde bağlayıcı etkinin devam ettirilmesinin Gümrük Kanunu'nun özüne daha uygun olacağı hakkında bkz. Yüce/Çelikkaya, s. 25. Bağlayıcı bilginin etkileri hakkında ayrıca bkz. Gök, Bilgi, s. 125 vd.

⁸⁷¹ *“Birinci fıkra uygulamasında, 22 ila 24 üncü maddelerdeki genel ve özel koşullar aranmaz. Ancak bu genel ve özel koşulların aranmaması bu kişiye basitleştirilmiş usulle sağlanan diğer hakların kullanım hakkını vermez. Birinci fıkranın (b), (c) ve (ç) bentlerinde belirtilen durumlarda yükümlülerin, anılan kıymet unsurlarının mevcudiyetini gösteren sözleşmelerin örneği ve onaylı çevirisini gümrük idarelerine sunmaları gerekir.”* (GY. m. 53/2).

gümrük kıymetine dahil edilmekte ve yükümlü sadece bu farka isabet eden vergiyi ödemek suretiyle gümrük borcunu sona erdirebilmektedir⁸⁷².

Gümrük Yönetmeliği'nin 150'nci maddesi kaosamında yapılacak tamamlayıcı beyana göre gözden geçirilmiş kıymetin daha yüksek olması halinde ek vergi tahakkuku yapılmakta; daha düşük olması halinde ise, farka isabet eden kıymetin iade alındığının tevsiki ve satış sözleşmesine göre kıymetin yeniden belirlenmesini gerektiren işleme ait tahlil raporu gibi bir belgenin onaylı örneğinin sunulması koşuluyla ve gümrük idaresinin bu durumu tesbit etmesi üzerine Gümrük Kanunu'nun 211'inci maddesi geri verme işlemi yapılmaktadır (GY m. 53/3)⁸⁷³.

Gümrük Yönetmeliği'nin 53'üncü maddesinin 5'inci fıkrasında ayrıca, *“İthal eşyasının gümrük kıymetine veya katma değer vergisi matrahına girmesi gereken, ancak gümrük beyannamesinin tescili anında beyan sahibi tarafından mevcudiyetinin bilinmesi mümkün olmayan kıymet veya matrah unsurları için, en geç söz konusu kıymet veya matrah unsurunun öğrenildiği ayı takip eden ayın yirmi altıncı günü akşamına kadar beyanda bulunulur ve vergileri de aynı süre içinde”*⁸⁷⁴ ödeneceği

⁸⁷² Kılıç, s. 503. Serbest dolaşıma giriş rejiminin basitleştirilmiş usûllerde gerçekleştirilmesi halinde istisnâî kıymet beyanı Gümrük Yönetmeliği'nin 150'nci maddesi kapsamında yapılmaktadır. *“(3) Beyanın, 53 üncü maddenin birinci fıkrasında belirtilen nitelikteki kıymet unsurlarını içermesi halinde tamamlayıcı beyan, eksik kıymet unsurunun mahiyet ve tutar itibarıyla tahakkuk ettiği ayı takip eden ayın yirmi altıncı günü akşamına kadar verilir ve vergileri de aynı süre içinde ödenir.”* (GY m. 150/3). Basitleştirilmiş usûlde tamamlayıcı beyan yoluyla istisnâî kıymet beyanı hakkında bkz. Sefa Yayla, “Eşyanın İthalinden Sonra Oluşan Kıymet Veya Matrah Unsurlarının Beyanı”, **Gümrük Dünyası**, Y. 2011/3, S. 70, (Tamamlayıcı Beyan), s. 38 vd. Ayrıca bkz. Uzun, Basitleştirilmiş Usûl, s. 65, 66; Terzi, Dış Ticaret, s. 139.

⁸⁷³ Açıklamalar için ayrıca bkz. Şenol, İstisnâî Kıymet, s. 11, 12.

⁸⁷⁴ Yapılan lisans sözleşmeleri gereği royalti ve lisans ödemelerinin ithalden sonra belirlenmesi durumunda istisnâî kıymet beyanı hakkında bkz. Sarıkaya, Royalti ve Lisans, s. 69; Uçak, Kıymet, s. 71, Uçak, Royalti ve Lisans, s. 193; N. Bozkurt, Royalti ve Lisans, s. 125 vd.; Sefa Yayla, “İstisnâî Kıymetle Beyan ve Ceza Uygulaması”, **Gümrük Dünyası**, Y. 2014/3, S. 82, (İstisnâî Kıymet), s. 34, 35; Yağan, Royalti ve Lisans, s. 28, 29; Şenol, İstisnâî Kıymet, s. 13, 14. İthalatta oluşan fiyat farklılıkları bakımından istisnâî kıymet beyanında bulunulması hakkında bkz. Uçak, Kıymet, s. 155; Çoban, Komisyon, s. 24. İthalat işlemlerinde, ticarete konu olan eşya ile ilgili olarak ortaya çıkabilecek durumlarda eşya bedelinin değişmesine sebebiyet verebilecek olağanüstü durumları bertaraf etmek amacıyla kullanılan alacak-borç dekontlarının (credit-debit note) istisnâî kıymetle beyanı hakkında bkz. Fatih Uzun, “İthalat İşlemlerinde Alacak-Borç Dekontlarının (Credit-Debit Note) Gümrük Kıymeti Karşısındaki Durumu”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 265, Ekim 2010, (Alacak-Borç Dekontu), s. 123, 124. İthalatta oluşan kur farkları için istisnâî kıymet beyanı uygulaması hakkında bkz. Tünay, s. 90, 91. Doğrudan satış yönteminde, satmak amacıyla ithal edilen eşyanın, tekrar satışı dolayısıyla elde edilen hasılat üzerinden “bonus” veya benzer adlarla, doğrudan ya da dolaylı olarak satıcıya intikal ettirilmek üzere yurtdışına transfer edilen ödemelerin istisnâî kıymet beyanı ile gümrük kıymetine dahil edilebileceği hakkında bkz. Yaşar Baltacı, “İstisnâî Kıymetle Beyan ve Karşılaşılan Özel Durumlar”, **Gümrük Dünyası**, Y. 2016/4, S. 91, s. 48. Doğrudan satış kapsamında bonus vb. ödemeler ile demuraj ve dispeç giderleri hakkında açıklamalar için bkz. Şenol, İstisnâî Kıymet, s. 14, 15. Gümrük Yönetmeliği'nin 53'üncü maddesinin 5'inci fıkrasında düzenlenen imkândan,

düzenlenmektedir. Yükümlünün bu uygulamadan yararlanmak istemesi durumunda, bir ön başvuruda bulunması gerekmemektedir.

İstisnaî kıymet beyanında bulunmanın amacı, gümrük idaresinin sonradan yapacağı denetimler neticesinde matrah farkını tesbit etmesini ve bu fark nedeniyle bir gümrük anlaşmazlığının/uyuşmazlığının çıkmasını engellemektir. Bu bakımdan Gümrük Kanunu'nun 234'üncü maddesinde düzenlenen kabahat ve yaptırımı ile istisnaî kıymetle beyan uygulamasının birbiri ile çelişecek şekilde uygulanmasının önüne geçilmesi gerekmektedir. İstisnaî kıymetle beyan usûlünde gümrük vergisinin yükümlüsü, beyanda bulunduğu sırada gümrük vergisi matrahını tam olarak bilememekte ya da matrahı etkileyen unsurlar yükümlünün iradesi dışında daha sonradan ortaya çıkabilmektedir. Bu tür durumlarda, yükümlünün bilmediği, sonradan ortaya çıkan ve iyi niyetle gümrük idaresine bildirdiği kıymet farkından dolayı yaptırımı tâbi tutulması hukuka uygun değildir⁸⁷⁵. Bu nedenle istisnaî kıymet beyanı uygulamasından usûlüne uygun bir şekilde yararlanan yükümlüye ayrıca ceza kesilmemelidir⁸⁷⁶.

gümrük beyannamesinin tesbili anında mevcudiyeti bilinmeyen ve bir sözleşmeye dayanmıyor olan unsurlar bakımından başvurulabileceği hakkında bkz. Şenol, İstisnai Kıymet, s. 11.

⁸⁷⁵ Örneğin alacak-borç (credit-debit) notlarının, gümrük beyannamesinin tescili anında beyan sahibi tarafından mevcudiyetinin bilinmesi mümkün olmayan kıymet ya da matrah unsuru sayılabileceği ve Yönetmelik'te belirlenen süre içerisinde istisnaî kıymet beyanında bulunularak gerektiğinde ek tahakkuk ettirilebileceği; sürenin geçmesinden sonra ve gümrük idaresinin denetiminden önce beyan edilmesi durumunda Gümrük Kanunu'nun 234'üncü maddesi'nin 3'üncü fıkrası uyarınca cezaların %15 oranına indirilebileceği hakkında bkz. Ayhan Kırdar, "Alacak Notu/Borç Notunun (Credit Note-Debit Note) Gümrük-KDV ve KKDF Mevzuatı Karşısındaki Durumu", **Gümrük Dünyası**, Y. 2011/3, S. 70, (Alacak/Borç Notu), s. 18, 19. Buna karşın, kıymet beyanında bulunulduğu sırada kıymet unsurunun değişebileceği; eğer bildirilmişse cezanın uygulanmayacağı; ilk kıymet beyanında bu yönde bir kayıt konulmamışsa 234'üncü maddenin 3'üncü fıkrası kapsamında %15 nisbetinde ceza uygulaması yoluna gidilmesi gerektiği hakkında bkz. S. Yayla, İstisnai Kıymet, s. 42, 43.

⁸⁷⁶ Gümrük Yönetmeliği'nin 53'üncü maddesinin 5'inci fıkrasında yer alan hükmün sonradan ortaya çıkan tüm kıymet farkları açısından uygulanıp uygulanmayacağı hususunda tereddütün yaşandığı; bu durumun aynı zamanda sonradan ortaya çıkacak kıymet farkı üzerinden ek vergi alınmasının yanı sıra ceza alınmasını da gündeme getireceği; gümrük idaresinin Gümrük Kanunu'nun 234'üncü maddesinin 3'üncü fıkrası uyarınca %15 oranında ceza da uygulayacağı; ancak 234'üncü maddenin esas itibarıyla yükümlünün beyanda bulunduğu sırada bildiği ve eşya için gerçekte ödediği değerleri ile ilgili unsurların gümrük idaresine bildirilmemesinin yaptırımı bağlandığının düşünüldüğü hakkında bkz. Kılıç, s. 503. İthalde ortaya çıkan miktar farklılıkları bakımından Gümrük Kanunu'nun 234'üncü maddesinde yer alan yaptırımın uygulanmayacağı, istisnaî kıymet beyanında bulunularak zaten vergi kaybının önlenmiş olacağı hakkında bkz. Hakan Uçak, "İthalde Ortaya Çıkan Miktar Farklılıklarının Gümrük Kıymeti ve Katma Değer Vergisi Matrahı Açısından Değerlendirilmesi", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S. 100, Nisan 2012, (Miktar Farklılıkları), s. 181; Hergün, (E-Yaklaşım, www.yaklasim.com, E.T. 01.02.2017).

c. Eşyanın İncelenmesi Talebi

Eşyanın hangi tarifiede sınıflandırıldığıнын, cins, nevi ve miktar bakımından hangi özellikleri taşıdığıнын belge üzerinden bilinmesi mümkün olmayabilmektedir. Bu tür durumlarda eşyanın fizikî özelliklerinin iyi tanınabilmesi ve yanlış beyanda bulunma nedeniyle yaptırım uygulanmasının önüne geçebilmek için, eşyanın incelenmesi, gümrük yükümlüsüne tanınmış bir haktır. Eşyanın incelenmesini talep etme hakkının temelini ise Gümrük Kanunu'nun 41'inci maddesi oluşturmaktadır⁸⁷⁷. Buna göre, *“talep üzerine, gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulmasından önce, gümrüğe sunulan eşyanın incelenmesi veya bundan numune alınması yönünden ilgili ve yetkili kişilere izin verilebilir”*. Söz konusu düzenleme ilk bakışta, talebi kimin ileri süreceği, inceleme ve numune alma yönünden kimlere izin verilebileceği ve iznin kim tarafından verileceği hususunda açık bir fikir vermemektedir. Ancak düzenlemenin kanun içerisindeki yeri, anlamı ve amacı göz önünde bulundurulduğunda maddede belirtilen talebin yükümlülere tanınmış bir hak olduğu anlaşılmaktadır. Gümrük idaresinin kontrol denetimi kapsamında da inceleme yapabildiği ve eşyadan numune alabildiği göz önünde bulundurulduğunda, eşyanın yükümlüler tarafından incelenmesini sağlayan bu düzenlemenin *“eşya üzerinde yükümlünün ön inceleme hakkı”* şeklinde ifade edilmesinin daha uygun ve anlaşılır olacağı düşünülmektedir⁸⁷⁸. Nitekim bu kapsamda incelemeyi yapacak ve numuneyi alacak olan kişi gümrük memuru değil, ilgili ya da yetkili sıfatıyla yükümlüdür⁸⁷⁹. Her ne kadar talepte bulunabilecek kişiler açısından ilgili ve yetkili kişilerden

⁸⁷⁷ Gümrük Kanunu'nun 41'inci maddesi ve Gümrük Yönetmeliği'nin 87'nci maddesi kapsamında eşyanın incelenmesine ilişkin açıklamalar için bkz. R. Gültekin, s. 62; Nural, s. 165, 166; Ali Cevat Akın, “Gümrük İşlemlerinde Beyan Öncesi Eşyanın Muayene Edilmesini Gerektiren Nedenler ve Bu Hakkın Kullanılmasının Sağlayacağı Faydalar”, **Gümrük ve Ticaret Dergisi**, C. 4, S. 10, 2017, s. 90-93. Gümrük Kanunu'nun 41'inci maddesi kapsamında eşyanın gümrükçe onaylanmış bir işlem ya da kullanıma tâbi tutulmasından önce inceleme hakkının kullanılmış olması durumunda eşyanın fazlalığının tesbitinin mümkün olduğu hakkında bkz. Yrg. 7. CD. 25. 5. 2011 tarih ve E.2008/9062; K. 2011/7346, (www.kazanci.com.tr, E.T. 31.07.2017).

⁸⁷⁸ Düzenlemenin Almanca metninde incelemenin, *Untersuchung*; eşyanın incelenmesinin ise, *Vorbesichtigung* kavramları ile ifade edilmesi hakkında bkz. Witte/Wolffgang, s. 68 ve 76. Ayrıca eşyanın incelenmesini talep hakkının gümrük idaresi tarafından yapılan kontrol ve numune almadan ayırmak gerektiği; kaldı ki, gümrük idaresinin kontrol kapsamında yaptıkları denetimlerin beyannamenin alınmasından sonra vuku bulduğu hakkında bkz. Witte/Kampf, Art. 42, Rz. 1, s. 552.

⁸⁷⁹ Avrupa Birliği gümrük hukuku bakımından ön inceleme hakkı ile ilgili bkz. Witte/Wolffgang, s. 76; Witte/Kampf, Art. 42, Rz. 1, s. 552. Ayrıca bkz. Çetintaş, (www.yaklasim.com, E.T. 01.02.2017).

bahsedilmekte ise de bu kişilerin eşyayı gümrükçe onaylanmış bir işleme tâbi tutmaya yetkili kişiler olması gerekmektedir. Bu kişilerin de somut olayda beyan sahibi olması muhtemeldir.

Gümrük Yönetmeliği'nin 87'inci maddesine göre başvuru sahibinin adını ve adresini; eşyanın bulunduğu yeri; önceki beyana ilişkin “özet beyan”, “önceki gümrük rejimine ilişkin beyanname” ya da “taşıma şekli” bilgilerinden birini ve eşyanın tanımlanması için gerekli diğer bilgileri içeren talep elektronik yolla yapılmaktadır (GY. m. 87/1)⁸⁸⁰. Bu talep ilgili ve yetkili kişilerce imzalanarak ve gümrük idaresine verilmektedir. Eşyanın incelenmesi talebi neticesinde gümrük idaresi verdiği kararı ilgili ve yetkili kişilere bildirir. Eğer eşyadan numune alınması da talep edilmişse kararda numune olarak alınacak eşyanın da belirtilmesi gerekmektedir (GY. m. 87/3).

“Eşyanın incelenmesi ve eşyadan numune alınması ile ilgili işlemler gümrük idarelerinin gözetimi altında gerçekleştirilir. Eşyanın incelenmesi, numune alınması, tahlile ve ekspertize tabi tutulması ile ilgili sorumluluk ve masraflar yükümlüye aittir. İlgili kurumların yapacağı kontroller kapsamında eşyadan numune alınmasının gerekli olması durumunda, numune ilgili kurumun temsilcileri tarafından alınır” (GY. m. 87/4). *“Alınan numuneler gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tâbi tutulur. Ancak numunenin telef olması veya telâfi edilemez kaybı durumunda, gümrük yükümlülüğünün doğmamış olduğu kabul edilir”* (GY. m. 87/5). *“Serbest dolaşımda olmayan eşyadan inceleme sonrası ortaya çıkan atık veya artıklar gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tâbi tutulur”* (GY m. 87/6)⁸⁸¹.

Eşyanın incelenmesi hakkının kullanılması vasıtasıyla kişilerin, doğacak gümrük vergisinin miktarını belirleyen unsurlar yönünden eşyanın reel özelliklere uygun bir beyanda bulunması sağlanmaktadır. Bu surette gümrük yükümlüsü eşyanın vergilendirmeye esas olan sayı, baş, ağırlık gibi ölçüleri ile tarifesi oluşturulan unsurlar ile çelişen bir beyanda bulunmayacak; gümrük idaresinin sonradan yaptığı

⁸⁸⁰ Avrupa Birliği gümrük hukuku açısından ise, eşyanın incelenmesi talebinin kural olarak sözlü yapılabilirdi; özel durumlarda, numune ya da örnek alma söz konusu olduğunda ise, talebin yazılı olarak istenebileceği hakkında bkz. Witte/Kampf, Art. 42, Rz. 1, s. 552. Ayrıca bkz. Akın, s. 91, 92.

⁸⁸¹ Topluluk Gümrük Kodu'nun 42'inci ve Topluluk Gümrük Kodu Uygulama Yönetmeliği'nin 187a maddesinde yer alan aynı uygulama hakkında ayrıca bkz. Witte/Wolfgang, s. 76; Witte/Kampf, Art. 42, Rz. 1, s. 552.

denetimler sonucunda bir farklılık bulunmasının ve dolayısıyla gümrük idaresi ile bir anlaşmazlık/uyuşmazlık yaşanmasının önüne geçilebilecektir.

ç. İthalatta Gümrük Borcunun Doğmamış Sayılacağı Haller

Gümrük Kanunu'nun 186'ncı maddesinde, ithalatta kanuna aykırılık hallerinde gümrük borcunu doğuran (bazı) olayların vuku bulmasına rağmen, belirli şartların da ek olarak gerçekleşmesi/varlığı halinde gümrük borcunun “doğmuş sayılmayacağı” düzenlenmektedir⁸⁸². Gümrük borcunun doğmasına sebebiyet veren kural ihlalleri, söz konusu şartların varlığı halinde hukuka aykırı kabul edilmemektedir. Bilakis bahsedilen şartların varlığına rağmen gümrük vergisi alınmasının adaletsiz sonuçlar doğuracağı düşünülmektedir. İthalatta gümrük vergisi borcunun doğmamış sayılacağı bu hallerde yükümlünün hareketinin hukuka aykırı olmadığı zannıyla hareket ediyor olması söz konusudur.

Gümrük borcunun doğmamış sayılması için yükümlünün, eşyanın gümrük idaresine sunulması ile ilgili “37 ila 40 ıncı madde hükümlerinden”; “bir serbest bölgeden Türkiye'ye eşya sokulmasından”; “eşyanın geçici depolanmasından”; “eşyanın tâbi tutulduğu gümrük rejiminin kullanılmasından” doğan yükümlülüklerini yerine getirememesinin; eşyanın tahrip olmasının veya tekrar yerine konulamayacak şekilde kaybının; mücbir sebep⁸⁸³, beklenmeyen hal veya eşyanın özelliklerine bağlı bir nedenden kaynaklandığını isbat etmesi gerekmektedir. “Eşyanın tekrar yerine konulamaz şekilde kaybı, bunun kullanılamaz hale gelmiş olmasını ifade eder” (GK. m. 186/1). Gümrük Kanunu'nun 182'nci maddesi⁸⁸⁴ ve

⁸⁸² Bkz. Nural, s. 579, 580.

⁸⁸³ Bu madde kapsamında, ABAD.'ın istikrar kazanmış kararlarına göre, mücbir sebepten bahsedebilmek için ilgilinin engelleme şansının olmadığı, kendisine düşen özen yükümlülüğünü yerine getirmesine rağmen vukuuna engel olamadığı; olağan dışı ve öngörülemeyen bir olayın gerçekleşmiş olmasının gerektiği; objektif imkânsızlık aramaya gerek olmadığı hakkında bkz. Witte/Wolffgang, s. 323.

⁸⁸⁴ Gümrük Kanunu'nun 37 ila 40'inci maddeleri arasında düzenlenen eşyanın gümrüğe sunulması ile ilgili düzenlemelere aykırılık hallerinde her ne kadar 182'inci madde kapsamında gümrük borcunun doğması söz konusu ise de, bu maddelere 186'ncı maddede yer verildiğinden diğer şartların varlığı halinde gümrük borcunun doğmamış sayılması söz konusu olabilecektir. Ayrıca, Topluluk Gümrük Kodu'nda aynı konuda istisna tutulan 38 ila 41'inci maddeleri bakımından yapılan açıklamalar için bkz. Witte, Art. 206, Rz. 4, s.1611. Ayrıca bkz. Summersberger, s. 147, 148.

184'üncü maddenin 1 (a) fıkrasında⁸⁸⁵ düzenlenen vergiyi doğuran olaylar bu kapsamın dışında tutulmaktadır. Çünkü bu hallerde kanun hükümlerine aykırılığın objektif olması gerekmektedir. Buna karşın 186'ncı maddede yükümlünün subjektif kusurluluk hali göz önünde bulundurularak gümrük borcunun doğmamış sayılacağı düzenlenmektedir⁸⁸⁶.

İthalatta gümrük vergilerinin doğmamış sayılacağı diğer hal 186'ncı maddenin 2'nci fıkrasında yer almaktadır. Buna göre, *“nihai kullanımı nedeniyle indirimli veya sıfır ithalat vergi oranından yararlanarak serbest dolaşıma giren eşyanın, gümrük idarelerinin izni ile ihraç veya yeniden ihraç edilmesi halinde de ithalat nedeni ile bir gümrük yükümlülüğü doğmuş sayılmaz”*. Bu kapsamda çıkış noktası, eşyanın Gümrük Kanunu'nun 77'inci maddesi kapsamında sıfır ya da indirimli vergi oranından yararlanarak serbest dolaşıma giriyor olmasıdır. Eğer eşyanın nihaî kullanım ya da nihaî kullanım yeine geçen üretim faaliyetinde kullanılmaması söz konusu ise, gümrük borcu kural olarak Gümrük Kanunu'nun 184'üncü maddesinin 1(a) fıkrasına göre doğmaktadır. Gümrük Kanunu'nun 77'nci maddesine göre, nihaî kullanım nedeniyle serbest dolaşıma giren eşya üzerindeki gümrük gözetiminin ihraç ve imha hallerinde de sona ermesi söz konusudur. Ancak gümrük idaresinin izninden bağımsız olan bu haller, 186'ncı maddenin 2'nci fıkrası anlamında gümrük borcunun doğmamış sayılacağı hal kapsamına girmemektedir⁸⁸⁷.

Transit rejim açısından benzer bir düzenleme ise, Gümrük Kanunu'nun 92'nci maddesinde yer almaktadır. Buna göre transit rejimine tâbi eşyaların gümrük bölgesi içinde iken *“beklenmeyen haller veya mücbir sebeplerle telef veya kaybının”* isbat edilmesi halinde, gümrük vergileri aranmamaktadır (GK. m. 92/2).

⁸⁸⁵ Serbest bölgelerde Gümrük Kanunu'nun 184'üncü maddesinin 1 (a) fıkrasında yer alan gümrükçe onaylanmış işlem ve kullanımların 157'nci maddede sayılanlar kapsamında serbest bölgelerde gerçekleştirilmesi durumunda, eşyanın yok olması ile ilgili değerlendirmelerin 185'inci madde kapsamında yapılması gerekmektedir. Topluluk Gümrük Kodu'nun 205'inci maddesi açısından yapılan değerlendirme için bkz. Witte, Art. 206, Rz. 5, s. 1611.

⁸⁸⁶ Topluluk Gümrük Kodu'nun 206'nci maddesinin kapsamında açıklamalar için bkz. Witte, Art. 206, Rz. 1, 2, s. 1610, 1611.

⁸⁸⁷ Nihaî kullanım amaçlı indirimli vergi oranından yararlanan ve gazete basmak için serbest dolaşıma sokulan gazete kâğıdının kötü çıkması/istendiği gibi çıkmaması nedeniyle ihracat rejimine tabi tutulması durumunda gümrük borcunun doğmuş sayılacağı ve serbest dolaşıma girişte ödenen ya da teminata bağlanan verginin geri ödenmeyeceği; buna karşın ithalat sırasında eşyanın zarar görmüş/kullanılamaz halde olduğu tesbit edilir ve eşyanın yeniden ihracı söz konusu olursa bu takdirde gümrük borcunun doğmayacağı ve geri ödemenin yapılabileceği örneği hakkında Topluluk Gümrük Kodu'nun 206/2 ve 82'nci maddeleri kapsamında bkz. Witte, Art. 206, Rz. 16-19, s. 1614. Ayrıca bu düzenlemenin tamamlayıcısı niteliğinde, tahribat, atık ve artıkların serbest dolaşımda olmayan eşya sayılması hakkında bkz. GK. m. 187.

İthalatta gümrük yükümlülüğünün doğmamış sayıldığı hallerin isbat yükü yükümlüdür. Potansiyel olarak gümrük yükümlüsü olabilecek tüm kişiler, yükümlülüklerini kaldıran sebeplerin varlığını isbatlamak zorundadır. Gümrük Kanunu'nun 186'ncı maddesinde yer verilen isbat yükünün, Gümrük Yönetmeliği'nin 487'nci maddesinde, içerik bakımından bir miktar daha ağırlaştırılmış olduğu görülmektedir⁸⁸⁸.

Gümrük borcunun 184'üncü madde kapsamında geçici depolama ya da ilgili rejim hükümlerine aykırılıklar nedeniyle doğması durumuna özgü olarak, Gümrük Yönetmeliği'nin 486'ncı maddesinde sayılan hallerin göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Buna göre, eşyanın gümrük kontrolünden hukuka aykırı şekilde çıkarılmasına teşebbüs edilmemesi, ilgili kişinin kastının bulunmaması ve eşyanın durumuyla ilgili gereken tüm işlemlerin yerine getirilmesi şartıyla bu madde kapsamında sayılan ihmaller, eşyanın tâbi tutulmuş olduğu gümrük rejiminin doğru işleyişini veya geçici depolama faaliyetini etkilememektedir. Bu maddede sayılan haller, vergi borcunun 184'üncü madde kapsamında doğmasını engelleme özellikleri nedeniyle, vergiyi doğuran olay açısından "ıslah edici olaylar" (Alm.

⁸⁸⁸ "(1) Kanunun 186 ncı maddesinin uygulanmasında, gümrük idareleri, ilgili kişinin isteği üzerine, ortaya çıkan kayıpların sadece eşyanın mahiyetinden kaynaklandığı ve ilgili kişinin ihmalden ya da hileli işlerinden kaynaklanmadığının gösterilebildiği durumlarda, kayıp miktarını dikkate alır.

(2) Birinci fıkradaki ihmal ya da hileli işler deyimi; nakliye, depolama, elleçleme, söz konusu eşyanın işlenmesi veya değerlendirilmesine ilişkin mevzuat hükümlerinin uygulanmasındaki bir savsaklama anlamına gelir.

(3) Gümrük idareleri, eşyanın mahiyeti gereği uğradığı önlenmesi imkansız kaybın başka bir açıklaması olmadığına kanaat getirmesi halinde yükümlünün ispat zorunluluğunu kaldırabilir.

(4) Gümrük idarelerinin izninden kaynaklanmayan hallerde, eşyanın telef olması veya kaybı mahkeme kararı ile kanıtlanır. Ancak; a) Suçüstü şeklindeki hırsızlıklar, hazırlık tahkikatı üzerine Cumhuriyet Savcılığınca verilen belge ile, b) Hasar, telef veya kayıp herkesçe bilinen ve duyulan başka olaylar yüzünden olmuşsa o yerin en büyük mülki idare amiri tarafından verilecek belge ile, kanıtlanır." (GY. m. 487). Topluluk Gümrük Kodu Uygulama Yönetmeliği'nin 863'üncü maddesinde yer alan isbat yükü ile ilgili paralel düzenleme hakkında açıklamalar için bkz. Witte/Wolffgang, s. 323; Witte, Art. 206, Rz. 3, s. 1611; Tschiederer, s. 104. Ayrıca mücbir sebep ve beklenmeyen hallerde gümrük vergilerinin aranmayacağı; herkesçe bilinen bir olay ise, o yerin en büyük mülki amirinin vereceği belge ile kanıtlanacağı; suçüstü hırsızlık durumunda cumhuriyet savcılığına verilen dilekçe ile; eşyanın önlenmesi imkânsız kaybının başka bir açıklaması olmadığına kanaat getirilmesi halinde ise yükümlünün isbat zorunluluğunun kaldırılabilmesi; transit rejiminde eşyanın taşıt değişikliğinin gümrük idarelerinin gözetimi altında yapılacağı ve bir tutanak ile belgelendirileceği; bu durumda eşyanın telef ve kaybının gümrük idarî amirinin tesbiti ile gerçekleştirileceği; mücbir sebep nedeniyle yoluna devam edememesinin en yakın gümrük idaresine bildirilmesi gereği; 6100 sayılı Kanun'un 1'inci maddesine göre mahkemelerin görevinin kanunla düzenleneceği, telef ve kaybın tesbiti hususunda kanunun mahkemelere yetki vermediği hakkında bkz. Yrg. 4. HD. 27.10.2009 tarih ve E. 2011/12989; K. 2011/11233, (www.kazanci.com.tr, E.T. 31.07.2017).

Heilungstatbestände) olarak nitelendirilmektedir⁸⁸⁹. Bununla birlikte, sayılan hallerin eşyanın kanuna aykırı olarak gümrük gözetimi dışına çıkarılması sonucunu doğurması halinde de aynı ıslah edici etkiyi doğurmayacağını belirtmek gerekmektedir⁸⁹⁰. Ayrıca bu durumda da ıslah edici olayları isbat yükü yükümlüdür. İsbat edilemediği takdirde gümrük yükümlülüğü doğmaktadır⁸⁹¹.

d. Gümrük Vergilerinin Sonradan İstenemeyeceği Hal

Gümrük Kanunu'nun 198'inci maddesinin 4'üncü fıkrasına göre, *“eşyanın tercihli tarifesinin karşı ülke idareleri ile idari işbirliği çerçevesinde oluşturulduğu durumlarda, dolaşım belgesinin karşı ülke idaresince yanlışlıkla onaylandığı tespit edildiğinde, yükümlü, gümrük mevzuatının gerektirdiği yükümlülüklerin yerine getirilmesinde tüm özeni gösterdiğini ispat edebildiği takdirde, tercihli tarife uygulanması nedeniyle tahakkuk ettirilmeyen vergiler”* sonradan istenememektedir. Geçici bir dampinge karşı vergi veya fark giderici/telafi edici verginin uygulandığı; kanunen alınması gereken vergi tutarının, bir bağlayıcı tarife ve menşe bilgisine istinaden belirlenen tutardan yüksek olduğu ve vergi tutarının Bakanlar Kurulu'nun (Cumhurbaşkanı) belirlediği seviyenin altında kaldığı haller (GK. m. 195/ 1-a, b, c) bu kuralın haricinde tutulmaktadır. *“Ancak, belgeyi onaylayan idarenin eşyanın tercihli tarife için tayin edilen şartları yerine getirmedeğini bildiği veya bilmesi gerektiği durumlar hariç olmak üzere, doğru olmadığı tespit edilen belgenin ihracatçı tarafından sunulan yanlış verilere dayanılarak onaylanması veya tercihli düzenlemenin, yararlanan ülke tarafından doğru olarak uygulandığına dair şüphe*

⁸⁸⁹ Dahilde işleme rejimine tâbi tutulmuş eşyanın süresinde ihraç edilmemesi durumunda süre aşımı nedeniyle GK. m. 184 (Art. 204 ZK) kapsamında gümrük borcunun doğacağı; ancak eşyanın gümrük kontrolünden kanuna aykırı olarak çıkarılmasına teşebbüs olmaması, ilgili kişi tarafından kasten yapılmış bulunmaması ve eşyanın durumunu düzenleyen tüm gerekli işlemlerin yerine getirilmesi şartıyla GY. m. 486/1 (Art. 859 Nr. 1 ZK-DVO) kapsamında (GY. m. 486/ 1-a: *Süre uzatımı amacıyla başvurulduğunda, verilen sürenin uzatılması için gerekli koşullar olmasına karşın, eşyanın gösterilen geçici depolama yerine konulması veya uygulandığı gümrük rejimi altında, gümrükçe onaylanmış işlem veya kullanımlardan birine tabi tutulması için verilen sürenin aşılması*) gümrük borcunun etkilenmeyeceği örneği hakkında bkz. Thoma/Böhm/Kirchhainer, s. 38, 39. Ayrıca bkz. Summersberger, s. 135-145.

⁸⁹⁰ Topluluk Gümrük Kodu Uygulama Yönetmeliği'nin 859'uncu maddesinde yer alan bu haller hakkında örnek olay grupları ve açıklamalar için bkz. Witte/Wolffgang, s. 317-321; Ayrıca bkz. Thoma/Böhm/Kirchhainer, s. 38.

⁸⁹¹ *“Yükümlü birinci fıkra gösterilen şartları ispat edemediği takdirde, Kanunun 184 üncü maddesinin birinci fıkrası uyarınca bir gümrük yükümlülüğü doğar”* (GY. m. 487/2)

*bulunduğu yönünde Resmi Gazetede bir duyuru yayımlanmış olması halinde vergiler yükümlüden tahsil edilir” (GK m. 198/4, c. 2). Bu düzenleme ile gümrük vergilerini ödeme yükümlülüğü olan kişilerin karşı ülkelerin idareleri tarafından onaylanan dolaşım belgelerine duymakta olduğu güven ve meşru beklenti korunmaktadır*⁸⁹².

Örneğin Avrupa Birliği’ne üye ülkelerin birinden, aslında serbest dolaşımda olmamasına rağmen A.TR belgesi eşliğinde gümrük idaresine beyan edilen eşya bakımından bu düzenlemenin uygulanması söz konusu olabilmektedir. Ancak bu maddenin uygulanabilmesi ve gümrük vergilerinin yükümlüden istenmemesi için yükümlünün karşı ülke idaresince düzenlenen dolaşım belgesinin yanlışlıkla onaylandığını tesbit edememiş olması; tesbit edememesinin makûl sayılması ve yükümlünün iyiniyetli hareket etmiş olması gerekmektedir⁸⁹³. Gümrük yükümlülerinin iyiniyetli olmalarında kastedilen iyiniyet, dürüstlük kuralı yani objektif iyiniyettir. Bu kapsamda aldatma kastı ile hareket eden gümrük yükümlüsünün bu düzenlemeden yararlanabilmesi mümkün değildir ve iyiniyetini, aldatıcı fiillere (dolandırıcılık/sahtecilik gibi) karışmamış olduğunu isbat yükü yükümlüdedir⁸⁹⁴. İyiniyetin varlığının tesbit edilmesinde yükümlünün profesyonel tecrübesi⁸⁹⁵; özen yükümlülüğüne uygun hareket edip etmediği ve somut olayın tüm

⁸⁹² Gümrük Kanunu’nun 198’inci maddesinin 4’üncü fıkrası, Topluluk Gümrük Kodu’nun 220’inci maddesinin 2’nci fıkrasının (b) bendinde yer alan ve gümrük idaresinin kendisinden kaynaklanan bir hata sebebiyle gerçekte ödenmesi gereken vergilerin hesaplanamamış olması karşısında gümrük yükümlüsünün iyiniyetini koruyan düzenlemeyi içermeyen bir düzenlemedir ve daha dar kapsamlıdır. Açıklamalar için bkz. Witte/Alexander, Art. 220, Rz. 8 vd., s. 1689 vd. İlgili düzenlemenin uygulanması hakkında bkz. https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/customs/procedural_aspects/general/debt/guidelines_en.pdf, s. 4, E.T. 26.06.2018).

⁸⁹³ Topluluk Gümrük Kodu’nun 220’inci maddesinin 2’nci fıkrasında yer alan ve Gümrük Kanunu’nun 198’inci maddesinin 4’üncü fıkrasıyla paralellik taşıyan düzenleme kapsamında açıklamalar için bkz. https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/customs/procedural_aspects/general/debt/guidelines_en.pdf, s. 4, E.T. 26.06.2018). Ayrıca bkz. Witte/Alexander, Art. 220, Rz. 3, s. 1686.

⁸⁹⁴ Topluluk Gümrük Kodu’nun 220’inci maddesinin 2’nci fıkrasının uygulanması hakkında bkz. https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/customs/procedural_aspects/general/debt/guidelines_en.pdf, s.13, E.T. 26.06.2018).

⁸⁹⁵ Bu durumda, gerçek kişilerin; çok küçük işletmelerin; ilk defa ithalat yapan tâcirlerin; daha önce ithalat yapmış olmasına rağmen bir gümrük işlemini ilk defa uygulayanların ya da daha önce benzer gümrük işlemleri yapmış olmasına rağmen işlemlerinde gümrük mevzuatının hiçbir zaman doğru uygulanmayan kişilerin tecrübesiz kabul edilebileceği; buna karşın, dış ticaret ya da gümrükleme alanında profesyonel olanların; yetkilendirilmiş yükümlülerin ya da gümrükçe onaylanmış kişilerin ve geçmişte ilgili gümrük vergilerinin doğru hesaplandığı benzer gümrük işlemlerini yapmış olan yükümlülerin tecrübeli kabul edilebileceği hakkında bkz. https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/customs/procedural_aspects/general/debt/guidelines_en.pdf, s. 9, 10, E.T. 26.06.2018.

şartlarının irdelenmesi gerekmektedir. Buna karşın kişilerin ekonomik durumları (iflas ediyor olması ya da tasfiyeye girmiş olması gibi) göz önünde bulundurulması gereken bir unsur değildir⁸⁹⁶.

Gümrük yükümlüsünün bu düzenlemeden yararlanabilmesi için, eşyayı doğru ve mevzuata uygun bir şekilde beyan etmesi; beyannameye eklenmesi gereken belgeleri doğru bir şekilde gümrük idaresine ibraz etmesi gerekmektedir. Bununla birlikte, bu yükümlülük beyan sahibinin makûl bir şekilde sahip olabileceği bilgi ve belge üretimi ile sınırlıdır. Başka bir deyişle, beyan sahibinin, gümrük idaresine sunduğu dolaşım belgesini ve bu belgenin geçerliliğine dair bilgileri, yanlış veya eksik dahi olsa iyi niyetini muhafaza ederek sağlamış olması durumunda, beyanda bulunma ödenini ve ilgili mevzuat hükümlerine uymuş olma şartını gereği gibi yerine getirmiş olacaktır⁸⁹⁷.

Gümrük Kanunu'nun 198'inci maddesinin 4'üncü fıkrasında yer alan düzenlemeye ilişkin genel bir değerlendirme yapılacak olursa “...tahakkuk ettirilmeyen vergiler sonradan istenmez.” ifadesinin net bir ifade olmadığını belirtmek gerekmektedir. Özellikle geri verme ve kaldırma başvuruları açısından “istenmez” kelimesi ile artık bu düzenleme kapsamındaki gümrük vergisi borcunun kanunen ödenmesi gereken ya da gerekmeyen bir gümrük vergisi olup olmadığı konusunda çelişkiye düşülebilmesi mümkündür. Topluluk Gümrük Kodu'nun 220'nci maddesinin 2'nci fıkrasındaki ifade dikkate alındığında, bu gümrük vergisinin istenemeyeceği değil, bu verginin hesaplanamayacağı şeklinde ifade edilerek verginin hesaplanmasına, yani tarh işlemine işaret edildiği görülmektedir. Gümrük Kanunu'nda yükümlü üzerinde gümrük vergisinin ödenmesi bakımından etki doğuran ilk işlemi ifade etmek üzere “tahakkuk” teriminin kullanılması nedeniyle bu düzenlemede “tahakkuk ettirilmez” şeklinde bir ifade kullanılmasının

⁸⁹⁶ Topluluk Gümrük Kodu'nun 220'nci maddesinin 2'nci fıkrasının uygulanması hakkında bkz. https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/customs/procedure_aspects/general/debt/guidelines_en.pdf , s.8-13, E.T. 26.06.2018).

⁸⁹⁷ Topluluk Gümrük Kodu'nun 220'nci maddesinin 2'nci fıkrasının uygulanması hakkında bkz. https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/customs/procedure_aspects/general/debt/guidelines_en.pdf , s.13, E.T. 26.06.2018). Ayrıca Gümrük Genel Tebliği (Tahsilat İşlemleri (Seri No: 2)'nin 36'ncı maddesinin 2'nci fıkrasında da “... yapılacak tespitlerde, karşı gümrük idaresince yapılacak yazışmalar ile dolaşım belgesinin sehven onaylanmasının, ihracatçının verdiği yanlış bilgilendirmeler hariç, karşı ülke gümrük idaresinin bir hatasından kaynakladığının belirlenmesi ve yükümlünün gümrük işlemlerinin yürütülmesinde gerekli özeni gösterdiğinin ve herhangi bir ihmal veya kusurunun bulunmadığına ilgili gümrük idaresi tarafından karar verilmesi...” gerektiği düzenlenmektedir.

daha yerinde olacağı düşünülmektedir. Bu sayede tahakkuk işleminin sebep unsurunun ortadan kalkmış olduğu net bir şekilde ortaya konabilir.

3. Yalnızca Gümrük Yaptırımlarına Etkili Haller

a. Genel Olarak

Bir kişinin gümrük kabahatlerinden ötürü idarî yaptırıma tâbi tutulabilmesi için kanunî tanıma uygun bir fiilin olması; bu fiil bakımından hukuka uygunluk sebeplerinin olmaması ve son olarak failin kusurlu hareket etmiş olması gerekmektedir⁸⁹⁸. Gümrük kabahatleri açısından, kabahatin oluşumuna engel olan veya kabahate uygulanacak yaptırımın kalkması sonucunu doğuran bazı müesseseler yer almaktadır. Kabahatin işlenmiş sayılmasına engel olan haller, failin kabahat işleme iradesini ve dolayısıyla kusurluluğunu ortadan kaldıran (ya da azaltan) hallerdir. Gümrük Kanunu’nda özel olarak yer verilen hukuka uygunluk nedenleri ile kusurluluğu kaldıran nedenler dışında Kabahatler Kanunu’nun 12’nci maddesi gereğince genel hükümlerin uygulanması gerekmektedir⁸⁹⁹.

Türk Ceza Kanunu’nda kusurluluğu kaldıran ya da azaltan haller, düzenleme sırasıyla “*cebir ve şiddet, korkutma ve tehdit, haksız tahrik, hata, yaş küçüklüğü, akıl hastalığı, sağır ve dilsizlik*” ile “*geçici bir nedenle ya da irade dışı alınan alkol veya uyuşturucu madde etkisiyle işlediği fiilin hukukî anlam ve sonuçlarını algılayamama*” olarak sayılmaktadır⁹⁰⁰.

Genel vergi ceza hukuku açısından kabahatin işlenmiş sayılmasına engel olan haller arasında yanılma (hata) ve mücbir sebep özellik göstermektedir⁹⁰¹. Gümrük kabahatleri açısından ise, yanılma hali failin kabahat işleme iradesini ortadan

⁸⁹⁸ Genel olarak kabahatlerin hukuka aykırılık ve kusur bağlantısı hakkında bkz. B. Akbulut, s. 219; Kangal, Kabahatler, s. 135.

⁸⁹⁹ Kılıç, s. 674.

⁹⁰⁰ Genel ceza hukuku anlamında kusurluluğu kaldıran ya da azaltan haller hakkında açıklamalar için bkz. Demirbaş, s. 337 vd.; Özgenç, s. 390 vd.; Koca/Üzülmmez, s. 313 vd.; Özbek/Doğan/Bacaksız/Tepe, s. 360 vd.; B. Akbulut, s. 510 vd.; Kangal, Kabahatler, s. 136 vd. Ayrıca bkz. Recep Kaplan, “Kabahatler Açısından Hukuka Uygunluk Nedenleri ve Kusurluluğu Ortadan Kaldıran Haller”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Y. 32, S. 380, Nisan 2013, (Hukuka Uygunluk), s. 194 vd.; Üyümez/Gültekin, İhlaller, (E- Yaklaşım, www.yaklasim.com, E.T. 01.02.2017); Oktar, Vergi Hukuku, s. 349.

⁹⁰¹ Karakoç, Genel Vergi, s. 570; Karakoç, Vergi Ceza, s. 192. Ayrıca cezalardan (yaptırımlardan) kurtulma yolları başlığı altında açıklamalar için bkz. Şenyüz, Vergi Ceza, s. 265-267 ve 280-283.

kaldıran bir sebep değildir. Bununla birlikte yükümlünün bilgi talep etme hakkını kullanmış olması sonucunda bir yanılma durumunun ortaya çıkıp çıkmadığının değerlendirilmesi gerektiği düşünülmektedir. Mücbir sebep ise, çeşitli hukuk dallarının ortak kavramıdır⁹⁰²; ancak gümrük kabahatleri bakımından kusurluluğu kaldıran bir hal olduğuna yönelik açık bir düzenleme bulunmamaktadır. Bununla birlikte Gümrük Kanunu'nda bazı gümrük kabahatleri bakımından mücbir sebebe benzer bir takım olayların/durumların kabahatin işlenmesi bakımından etkili olduğu düzenlenmektedir. Öte yandan mücbir sebep sayılan bir olayın gerçekleşmesi halinde, açık bir düzenleme olmasa dahi failin kusurluluğunun kalkmış olduğu sonucuna varılması gerektiği düşünülmektedir⁹⁰³.

Kabahatin işlenmiş olmasına rağmen cezanın kesilmesini kısmen ya da tamamen ortadan kaldıran hallere/müesseselere de yer verilmektedir. Bu tür durumlarda, kabahat işlenmiş olmakta; ancak söz konusu hallerin gerçekleşmesi ya da müesseselerden yararlanılması durumunda ceza kesilmesinden kısmen ya da tamamen vazgeçilmektedir⁹⁰⁴. Gümrük kabahatleri bakımından özellik gösteren bu haller arasında ödeme (ve taksitlendirme), cezalarda indirim ve etkin pişmanlık yaptırımları kısmen ya da tamamen ortadan kaldıran haller başlığı altında değerlendirilmektedir.

b. Kusurluluğa Etkili Haller

(1) Genel Olarak

Bir fiilin kabahat oluşturabilmesi için failin kusurlu bir davranışının sonucu olarak ortaya çıkması gerekmektedir. Kusur ise, haksızlıkla ilgili olarak fail hakkında bulunulan yargıyı ifade etmekte; failin gerçekleştirdiği haksızlığın hangi şartlarda kişiye bireysel olarak isnad edilebileceği tesbit edilmektedir⁹⁰⁵. Kusurlu bir

⁹⁰² Karakoç, Genel Vergi, s. 362.

⁹⁰³ Bkz. Erdem, Vergisel Kabahatler, s. 357 vd. Gümrük Kanunu'nun on maddesinde (34, 38, 68, 92, 168, 186, 208, 211, 213 ve 214'üncü maddeler) mücbir sebebe yer verildiği; ancak bunların hiçbirinde kanunun tümüne müteallik bir düzenlemenin yer almadığı, Kanun'da 5911 sayılı Kanun ile yapılan değişikliklerden sonra mücbir sebebe ilişkin sağlıklı bir mekanizmanın oluşturulamadığı hakkında ayrıca bkz. Oğultarhan, s. 35, 36 ve 40.

⁹⁰⁴ Karakoç, Vergi Ceza, s. 192.

⁹⁰⁵ B. Akbulut, s. 503.

davranıştan söz edilebilmesi için ise, kişinin bilme ve isteme iradesinin bulunması gerekmektedir. Eğer kişinin bir fiili işlemiş olmasına rağmen, kişiye izafe edilebilecek bir kusurdan söz edilemiyorsa kabahatin işlenmiş sayılabilmesi mümkün değildir⁹⁰⁶. Kabahatler Hukuku açısından kusurluluğu kaldıran ya da kusurluluğa etkili haller bakımından yaş küçüklüğü, akıl hastalığı, sağır ve dilsizlik, alkol ve uyuşturucu madde etkisinde bulunma hali, cebir ve şiddet, meşru müdafaa'nın aşılması ile hukuka aykırı ve bağlayıcı emrin yerine getirilmesi gibi durumların sayılmasına rağmen⁹⁰⁷ Genel Vergi Hukuku açısından hata (yanılma) ve mücbir sebepten bahsedilmektedir⁹⁰⁸. Bu nedenle gümrük kabahatleri açısından yanılma ve mücbir sebep hallerinin kusurluluğa ne şekilde etki ettiğinin irdelenmesi gerekmektedir. Bu arada Gümrük Kanunu'nun 241'inci maddesinin 4-c fıkrasında düzenlenen zorunluluk haline ilişkin özel düzenlemenin ve genel olarak zorunluluk halinin gümrük kabahatlerine etkisinin mücbir sebeple karşılaştırılmalı olarak incelenmesinin uygun olduğu düşünülmektedir⁹⁰⁹.

(2) Hata (Yanılma)

(i) Genel Olarak Hata/Yanılma Kavramı ve Vergi Ceza Hukukunda Görünümü

Genel Vergi Hukuku açısından bir kimsenin ceza kanunları konusunda bilgisizliği ya da bunları yanlış yorumlamış olması yanılma olarak nitelendirilmekte; bu da vergi suçluluğunu ortadan kaldıran bir hal olarak değerlendirilmektedir⁹¹⁰.

⁹⁰⁶ B. Akbulut, s. 503; Karakoç, Vergi Ceza, s. 193.

⁹⁰⁷ B. Akbulut, s. 510 vd. R. Kaplan, Hukuka Uygunluk, s. 188 vd. Genel ceza hukuku kapsamında kusurluluğa etkili haller hakkında bkz. Özbek/Doğan/Bacaksız/Tepe, s. 342 vd.; Koca/Üzülmöz, s. 276 vd.; Zafer, s. 341 vd. Ayrıca bkz. Rençber, s. 403 vd. Ayrıca hukuka uygunluk sebeplerinin ve kusurluluğu kaldıran nedenler bakımından (yaygın şekilde olmamakla beraber) Türk Ceza Kanunu ve Kabahatler Kanunu'ndaki genel hükümlerin gümrük kabahatleri bakımından uygulanması gerektiği hakkında bkz. Kılıç, s. 674 vd.; Ercan, Kabahatler, s. 72, 73.

⁹⁰⁸ Şenyüz, Vergi Ceza, s. 265; Karakoç, Vergi Ceza, s. 193. Kabahatler Hukuku bakımından hatanın kusuru ortadan kaldırması hakkında bkz. Kangal, Kabahatler, s. 146.

⁹⁰⁹ Zorunluluk halinin kusurluluğu kaldıran bir hal olması hakkında bkz. B. Akbulut, s. 519; Kangal, Kabahatler, s. 142. Genel ceza hukuku kapsamında açıklamalar için bkz. Özbek/Doğan/Bacaksız/Tepe, s. 361 vd.; Koca/Üzülmöz, s. 280-286. Ayrıca bkz. Ayvaz Cebre, "Zorunluluk Hali", **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, C.1, Y. 3, S. 8, Ocak 2012, s. 232-234.

⁹¹⁰ Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 217; Mutluer/Dayanç, s. 211; Karakoç, Genel Vergi, s. 570; ; Karakoç, Vergi Ceza, s. 325; Oktar, Vergi Hukuku, s. 384; Öner, Vergi Hukuku, s. 166; Şenyüz, Vergi Ceza, s. 265. Ayrıca bu durumun ceza kesilmeyecek haller olarak değerlendirilmesi hakkında bkz. Kaneti, s. 217. Genel Ceza Hukuku anlamında bilmeme ve yanılma arasında bir

Genel ceza hukukunda da bu durum failin irade ettiği ile gerçekleşenin farklı olması hali olarak açıklanmakta ve bu durumdaki kişinin hataya düşmüş olduğu kabul edilmektedir⁹¹¹.

“*Kanunu bilmemek mazeret sayılmaz*” ilkesi, vergi suç ve cezalarında genel ceza hukukunda olduğu gibi sert bir uygulama alanı bulmamaktadır. Bunun başlıca nedeni, vergi mevzuatının çoğunlukla, bu işle uğraşanların dahi tam olarak kavrayamayacakları derecede karmaşık bulunmasıdır⁹¹². Aynı tesbiti gümrük mevzuatı açısından da yapabilmek mümkündür. Bu anlayış nedeniyle Vergi Usul Kanunu’nun 369’uncu maddesi, yetkili makamların yükümlünün kendisine yazı ile yanlış açıklama yapmış olmalarını; bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olmasını, yanılma olarak kabul etmekte; vergi zıyaı cezasının kesilmeyeceğini ve gecikme faizinin hesaplanmayacağını hükme bağlamaktadır. Çünkü idare, yükümlünün talep ettiği görüşü vererek onu yanıltmış sayılmaktadır⁹¹³. Bu hükümde düzenlenen yanılma, hukukî bilgisizliğe dayanmaktadır⁹¹⁴. Ancak Gümrük Kanunu’nda ya da kanun düzeyinde başka bir düzenlemede, Vergi Usul Kanunu’nun 369’uncu maddesindeki düzenlemeye benzer bir kural mevcut değildir. Bu bakımdan Gümrük Kanunu’nun 8’inci maddesi kapsamında aldığı bilgiye uygun hareket eden kişinin hareketinin kabahat oluşturmaması durumunda, kişilere yaptırımın uygulanmasının gerekip gerekmeyeceği hususunda Kabahatler Kanunu çerçevesinde bir değerlendirme yapılmalıdır.

Hata, gerçeğin yanlış düşünülmesi; ya gerçeğe ilgili doğru olmayan bir düşünceye sahip olunmasını ya da gerçeğe ilgili hiç bir düşünceye sahip

farkın olmadığına yönelik açıklamalar için bkz. Sahir Erman, “Ceza Hukukunda Hukuki Bilmeme ve Yanılma”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, C. XII, S. 1, 1946, (Yanılma), s. 525.

⁹¹¹ Veli Özer Özbek, “Türk Ceza Kanununda Hata”, **Ceza Hukuku Dergisi**, Y. 3, S. 7, Ağustos 2008, s. 83; Özbek/Doğan/ Bacaksız/ Tepe, s. 402. Ayrıca bkz. Demirbaş, s. 409; Özgenç, s. 450, 451; Koca/Üzülmez, Genel, s. 362,363; Zafer, s. 379.

⁹¹² Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 217; Kaneti, s. 217; Mutluer/Dayanç, s. 211; Akdoğan, s. 159; Karakoç, Genel Vergi, s. 571; Karakoç, Anayasal İlkeler, s. 1291.

⁹¹³ Erginay, s. 41; Kaneti, s. 252; Karakoç, Genel Vergi, s. 571; Karakoç, Vergi Ceza, s. 193; Oktar, Vergi Hukuku, s. 384; Şenyüz/Yüce/Gerçek, Vergi Hukuku, s. 47 ve 220, 221; Saban, Vergi, s. 40; Yaltı, s. 323, 324, 328, 329; Z. Ertunç Şirin, “Özelge ve Sirkülerin Vergi Hukuku Kaynağı Olarak Konumları ve İşlevleri: 6009 Sayılı Yasa Öncesi ve Sonrası Durum”, **Prof. Dr. Sadık Kırbaş’a Armağan Kitap**, Okan Üniversitesi Yayınları, Eylül 2011, s. 232; Öner, Vergi Hukuku, s. 166; Şenyüz, Vergi Ceza, s. 266.

⁹¹⁴ Mutluer/Dayanç, s. 211; Karakoç, Genel Vergi, s. 571; Karakoç, Vergi Ceza, s. 325.

olunmamasını ifade etmektedir⁹¹⁵. Ceza hukuku açısından ise, failin bir kural veya olaya ilişkin iradesinin gerçekte çelişmesi durumudur⁹¹⁶. Türk Ceza Kanunu’nun 4’üncü maddesi açık bir biçimde ceza kanunlarını bilmemenin mazeret sayılmayacağını düzenlemiştir. Bu ilke, Türk Ceza Kanunu’nun 30’uncu maddesinin 4’üncü fıkrasındaki işlediği fiilin haksızlık oluşturduğu hususunda kaçınılmaz bir hataya düşen kişinin cezalandırmayacağı hükmü ile bir miktar yumuşatılmıştır⁹¹⁷. Buna göre, fail fiili işlediğini biliyor ve istiyor; ancak fiilin hukuka aykırı olmadığını, haklı olduğunu, yasak olmadığını düşünüyor, yani meşru sanıyor ise, işlediği fiilin hukuka aykırılığı hususunda hataya düşmüş sayılmaktadır. Çünkü fail, fiilin hukuka aykırı olduğu bilincini taşımamaktadır. Gerçekleştirdiği fiilin hukuk düzeniyle bağdaşmadığını, düştüğü hata sebebiyle bilmeyen kişi kusurlu kabul edilmemektedir⁹¹⁸. Bu nedenle, bu durum yasaklılık yanılması olarak da adlandırılmaktadır⁹¹⁹. Bu haliyle yasaklılık yanılması, fiilî hatadan (unsurlarda yanılmadan) farklı olarak sadece kastı değil, kusurluluğu ortadan kaldırır. Bu sonucun gerçekleşebilmesi için de bu yanılmanın kaçınılmaz olması gerekmektedir⁹²⁰. Türk Ceza Kanunu’nun 30’uncu maddesinin 4’üncü fıkrasında yasaklılık hatasının kusuru kaldırıcı etkisinin göz önünde bulundurulması “kusursuz suç olmaz” ilkesine daha yakın bir yaklaşım sayılmaktadır⁹²¹. Hataya ilişkin

⁹¹⁵ Özbek, s. 83; Özbek/Doğan/Bacaksız/ Tepe, s. 403; Koca/ Üzülmmez; s. 302; B. Akbulut, s. 427.

⁹¹⁶ Özbek, s. 83; Ahi Karakurt, “Türk Ceza Kanunu’nda Hata”, **Ceza Hukuku Dergisi**, Y. 4, S. 10, Ağustos 2009, s. 110;

⁹¹⁷ Karakoç, Genel Vergi, s. 571; Karakoç, Vergi Ceza, s. 326; Özbek, s. 96; Özbek/Doğan/Bacaksız/ Tepe, s. 403 ve 419-421; M. Reşat Koparan, “Ceza Sorumluluğunu Kaldıran ve Azaltan Sebepler (24–34. Maddeler)”, **Terazi Aylık Hukuk Dergisi**, Y.1, S.2, Ekim 2006, s. 33; Rençber, s. 422, 423.

⁹¹⁸ Özbek, s. 97; Karakurt, s. 134. Failin yaptığı hareketin kanunen cürüm sayıldığını bilmemesi halinin hukukî bir bilmeme olarak adlandırıldığına ilişkin açıklamalar için bkz. Erman, Yanılma, s. 510; Kural üzerinde hatanın kusurluluk ile ilişkisi hakkında açıklamalar için bkz. Devrim Güngör, “Ceza Hukukunda Kural Üzerinde Hata”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Y. 19, S. 68, Ocak-Şubat, 2007, s.148.

⁹¹⁹ Özbek/Doğan/Bacaksız/Tepe, s. 420; Karakurt, s. 143 vd. İşlenen fiilin haksızlık oluşturduğu hususunda hata ile ilgili açıklamalar için ayrıca bkz. Demirbaş, s. 416 vd.; Özgenç, s. 460 vd.; Koca/Üzülmmez; Genel, s. 362 vd.; Zafer, s. 380-382.

⁹²⁰ Demirbaş; s. 417; Özgenç, s. 462; Özbek, s. 96; Özbek/Doğan/ Bacaksız/ Tepe, s. 421; Koca/ Üzülmmez; s. 365; Koparan, s. 32; Karakurt, s. 146. Kanunda açıkça düzenlenmeyen kaçınılabilir bir yasaklılık hatasının kınanabilirliği azalttığı ve kanunun gerekçesinde de belirtildiği gibi cezanın bireyselleştirilmesi aşamasında alt ve üst sınırlar arasında bir değerlendirme yapılabileceği ve erteleme bakımından göz önünde bulundurulabileceği hakkında bkz. Özbek, s. 97, 98; Koparan, s. 33; Karakurt, s. 149.

⁹²¹ Karakurt, s. 134.

düzenlemeler karşısında bilgi alan kişinin durumunun ne olduğunun irdelenmesi gerekmektedir.

(ii) Bilgi Alan Kişinin Hatalı/Yanılmış Sayılabilirliği

Yasaklılık yanılmasının, yetkili makamların açıklama ve kararlarından kaynaklanması halinin kaçınılmaz hata sayılıp sayılmayacağı tartışmalı bir husustur⁹²². Bu durumun kaçınılmaz bir hata olduğunu savunan görüşe göre, idare ya da resmî mercilerin tasarrufları manevî unsur; yani, kastı ortadan kaldırmaktadır. Eğer, yetkili merci ve memurlar, kişilere mevzuat ve uygulama hakkında görüş bildirmekle mükellef iseler, bu görüşe uygun davranan kişinin cezaî sorumluluğunun olmaması gerekmektedir⁹²³. Aksi görüş ise, bu durumun kaçınılmaz bir yasaklılık hatası olmadığı yönündedir. Bu görüşü savunanlar, idarenin kanunun uygulanmasına engel olacak bir yetkiye sahip olmadığını belirtmektedir⁹²⁴. Gümrük idaresinin verdiği bilgi açısından ise, somut olayda yaratılması muhtemel hatanın kaçınılmaz olup olmadığının değerlendirmesi yapılırken her iki görüşten de yararlanmak mümkündür⁹²⁵. Bu noktada bilginin içeriğinin, veriliş şeklinin, failin somut olayda aldığı bilgiyi anlama ve kavrama durumunun ve bilginin ne şekilde uygulandığının irdelenmesi gerekmektedir⁹²⁶. Örneğin gümrükçe onaylanmış işlem ya da kullanımla ilgili mevzuatın nasıl uygulanacağına ilişkin değil de sadece mevzuat hükmünü içeren bir bilginin verilmesi durumunda yasaklılık yanılmasının söz konusu olamayacağı söylenebilir⁹²⁷. Öte yandan dahilde işleme rejimi kapsamında getirilen

⁹²² Karakurt, s. 148.

⁹²³ Ayrıntılı açıklamalar için bkz. Erman, Yanılma, s. 526. Ayrıca bkz. Karakurt, s. 148, dn. 152.

⁹²⁴ Güngör, s. 158. Ayrıca bkz. Karakurt, s. 148, 149.

⁹²⁵ Nitekim, içine düşülen bir hatanın kaçınılmaz olup olmadığının, bizzat failin içinde bulunduğu şartlar dikkate alınarak belirlenmesi gerektiği hakkında bkz. Koparan, s. 32.

⁹²⁶ Hatanın kaçınılmazlığının olayın şartlarına, failin kişiliğine, yaşam ve meslekî çevresine göre belirlenen vicdanî çaba, failde fiile izin verilmediği bilincini yaratamadığı durumlarda kabul edildiği, bunun için failden bütün zihinsel bilgi gücünü kullanmasının istenildiği, failden beklenen vicdanî çabaya rağmen bu kişi fiilin haksızlığını öngöremediye hatasının kaçınılmaz olup kusurunun bulunmadığı hakkında bkz. B. Akbulut, s. 536.

⁹²⁷ Bu hususta gümrük idaresinin uygulanacak mevzuatı eksik bildirmiş olması da ihtimal dahilindedir. Böyle bir durumda da, kişinin aslında bilgi edinme hakkını kullanmadan da işlem yapabileceği ve bilgi alınmamış olsa dahi hukuka uygun hareket etmek zorunda olduğu göz önünde bulundurularak hatanın kaçınılmaz sayılmaması gerektiği; nitekim kanunu uygulamakla ve kanuna uyulmasını sağlamakla görevli kurumların bu görevlerini yerine getirmemeleri halinde buna güvenerek kanunu ihlâl eden kişilerin durumlarını mazeret olarak ileri süremeyecekleri hakkında bkz. Güngör, s. 158. Ayrıca bkz. Karakurt, s. 148, 149.

bir eşyanın en son hangi tarihe kadar ihraç edilmesi gerektiği hususunda yanlış bilgilendirilen kişinin yanılmamış olacağını söyleyebilmek mümkün değildir. Ancak failin gümrük işlemleri hakkında tecrübeli olma durumunun da hataya düşme bakımından göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Örneğin bir gümrük müşavirinin ya da avukatın temsilci sıfatı ile hareket ettiği durumlarda kural olarak alınan bilginin suç sayılan fiiller açısından haksızlık bilincini kaldırmayacağını söylemek mümkündür. Ancak, gümrükte ilk kez bir işlem yapacak tecrübesiz bir kişi açısından aynı sonuca varabilmek mümkün görülmemekte⁹²⁸, kusurluluğun ortadan kalktığı sonucuna ulaşılabilmektedir. Bu noktada verilen bilginin tatmin edici, doyurucu, bilgi isteyeninin emin olmasını sağlayıcı olup olmadığı ve bilgi alan kişinin hukuka uygunluk konusunda bir şüpheye düşüp düşmeyeceği gibi açılardan da değerlendirilmesi gerekmektedir. Aksi takdirde kendisinden beklenen özen yükümlülüğünü yerine getiren bir kişinin cezalandırılması hukuk devleti ilkesine de aykırılık oluşturmaktadır⁹²⁹.

Gümrük kabahatleri, manevî unsur bakımından hem kasten hem de taksirle işlenebilen kabahatlerdir⁹³⁰. Kabahatler Kanunu'nun 10'uncu maddesinde Türk Ceza Kanunu'nun hata hükümlerinin kasten işlenen kabahatler açısından uygulanacağı belirtilmektedir. Maddî unsurda, nitelikli halde ve hukuka uygunluk nedenlerinin maddî şartlarında hata halleri de bu çerçevede değerlendirilmektedir⁹³¹. Buna karşın taksirle işlenen kabahatler bakımından hata hükümleri uygulanmamaktadır. Kusurun

⁹²⁸ Hatanın kaçınılmaz olup olmadığı hususunda, kişinin bilgi düzeyinin, gördüğü eğitimin, içinde bulunduğu sosyal ve kültürel çevre şartlarının göz önünde bulundurulacağı hakkında bkz. Koparan, s. 33. Özellikle ekonomi ve iş hayatının belirli alanlarında faaliyet gösteren kişilerin kendilerini ilgilendiren kuralları inceleme yükümlülüğünün bulunduğu; bu kişilerin özel şartlara bağlı olarak ilgili kuralların değişebilirliği nedeniyle bunlardan sürekli haberdar olmakla yükümlü oldukları; aksi takdirde, yasak hatasından kaçınılabilirliği ileri süremeyecekleri hakkında bkz. Kangal, Kabahatler, s. 148.

⁹²⁹ Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nda düzenlenen suçlar açısından yapılacak değerlendirmenin bu doğrultuda olması gerektiği hakkında bkz. Gök, Bilgi, s. 131.

⁹³⁰ Her ne kadar Gümrük Kanunu'nun 241'inci maddesinin 1'inci fıkrasında belirtilen usulsüzlüklerde kast veya taksirin aranmayacağı, bunların sadece belirtilen fiillerin gerçekleşmesi halinde uygulanacağı belirtilmiş olsa da (bkz. Kılıç, s. 669, 670. Ayrıca Dölek, Kaçakçılık, s. 113) kusursuz suç olmaz ilkesi gereği kabahat niteliğindeki fiiller açısından en azından taksir seviyesinde bir kusurun aranmasının gerektiği; manevî unsurun varlığı tesbit edilmediği sürece suç veya kabahatten bahsedilemeyeceği hakkında bkz. B. Akbulut, s. 403. Ayrıca bkz. Kangal, Kabahatler, s. 110 vd.

⁹³¹ Kabahatler Kanunu'nun 10'uncu maddesindeki düzenlemenin kusurlulukla ilgili yasak hatası açısından geçerli olmadığı; zira bu düzenlemenin kast-taksirden sonra yer aldığı; kusurluluğun ise, bu maddeden sonra 11 ve 12'nci maddelerde düzenlendiği; dolayısıyla 10'uncu madde düzenlemesinin kastı kaldıran hata hallerine ilişkin olduğu hakkında bkz. B. Akbulut, s. 427, 428. Aynı yönde bkz. Kangal, s. 150; Rençber, s. 377 vd.

taksir seviyesinde kaldığı durumlarda bilmeye ilişkin bir hata bulunmaktadır⁹³². Dolayısıyla, bilgi alınmış olup olmaması yaptırım uygulanması bakımından önem arz etmemektedir. Sonuç olarak gümrük kabahatinin taksirle işlenmesi durumunda aldığı bilgiye uygun davranan fail hataya düşmüş sayılmayacak ve sorumluluğu da devam edeceğinden Gümrük Kanunu'nda kabahat karşılığı belirtilen yaptırım uygulanacaktır⁹³³. Bu adaletsizliğin mevcut şartlar altında giderilebilmesi ancak idarî para cezası kesilen kişinin Gümrük Kanunu'nun 244'üncü maddesi kapsamında uzlaşmaya başvurması ve yanılma halinin uzlaşma görüşmeleri sırasında idare tarafından göz önünde bulundurulması ile mümkün olabilir. Sorunun nihaî şekilde bertaraf edilmesi ise, ancak aldığı bilgiye uygun hareket eden kimsenin yanılmış sayılması ve Vergi Usul Kanunu'nun 369'uncu maddesinde yer alan yanılmaya ilişkin düzenlemenin bir benzerinin gümrük kabahatleri açısından mevzu hukuka kazandırılması ile mümkündür⁹³⁴.

(3) Mücbir Sebep ve Zorunluluk Hali

Mücbir sebep, bir hakkın kullanılmasını, bir ödevin yerine getirilmesi ya da borcun ifasını engelleyen, “önceden bilinmesi ve önlenmesi mümkün olmayan” her türlü olaydır. Mücbir sebep çeşitli hukuk dallarının ortak kavramıdır. Mücbir sebebin en belirgin özelliği, kişinin iradesi dışında meydana gelmesi; karşı konulamaz ve kaçınılmaz bir olay olmasıdır. Bu olayların meydana gelmelerinden önce bilinebilmeleri mümkün olmadığı gibi, meydana geldiklerinde giderilmesi de ilgilinin iradesine bağlı değildir. Bununla birlikte mücbir sebebin vergiye ilişkin

⁹³² B. Akbulut, s. 427. Ayrıca bkz. R. Kaplan, Hukuka Uygunluk, s. 195 vd.

⁹³³ Gümrük Kanunu'nda düzenlenen kabahat fiillerinin taksirle işlendiklerinde idarî para cezası verilecek olması sebebiyle bu fiillere hata hükümlerinin uygulanmasının söz konusu olmayacağı hakkında bkz. Kılıç, s. 676; Ercan, Kabahatler, s. 73.

⁹³⁴ Gümrük Kanunu'nun 186'ncı maddesinde yer alan, gümrük borcunun doğmamış sayılacağına yönelik düzenlemeden hareketle alınan bilginin gümrük idaresinden alınmış bir izin gibi değerlendirilebileceği bir an için düşünülebilirse de bu durumun yalnızca gümrük yükümlülüklerine etki edeceğini belirtmek gerekmektedir. “Gümrük yükümlülüğü” tanımı da dikkate alındığında bu iznin, gümrük kabahatlerinin işlenmesinde kusuru ortadan kaldıracı bir etkisi olmayacaktır. Ayrıca bkz. Gök, Bilgi, s. 131. Vergi Usul Kanunu'nun 369'uncu maddesinde yer alan yanılma halinde ilişkin geçmişe etkili işlemleri bakımından da gerekli olduğuna yönelik açıklamalar için bkz. Sefa Yayla, “Gümrük Vergileri ve Geriye Yürümezlik İlkesi”, **Gümrük Dünyası**, Y. 2014/1, S. 80, (Geriye Yürüme), s. 10.

ödevlerin yerine getirilmesini engelleyecek nitelik ve ağırlıkta olması gerekmektedir⁹³⁵.

Mücbir sebep ceza hukukunda hareketin suç ya da kabahat oluşturmaya engel olma, yani suçun ya da kabahatin işlenmiş sayılmasını engelleyici yönde bir etki etmektedir. Çünkü bu etki, mücbir sebebin failin kusurluluğunu kaldırdığı düşüncesinden kaynaklanmaktadır⁹³⁶.

Zorunluluk hali ise, bir kimsenin, kendisinin ya da başkasının sahip bulunduğu bir hakka yönelik ağır ve muhakkak bir tehlikeyi bertaraf etmek için gerçekleştirdiği davranıştır⁹³⁷. Kanundaki ifadesiyle, “*gerek kendisine gerek başkasına ait bir hakka yönelik olup, bilerek neden olmadığı ve başka suretle korunmak olanağı bulunmayan ağır ve muhakkak bir tehlikeden kurtulmak veya başkasını kurtarmak zorunluluğu ile ve tehlikenin ağırlığı ile konu ve kullanılan vasıta arasında orantı bulunmak koşulu ile işlenen fiiller*” (TCK m. 25) zorunluluk hali kapsamında değerlendirilmektedir.

765 sayılı Türk Ceza Kanunu’ndaki düzenleme şekliyle zorunluluk hali bir hukuka uygunluk sebebi olarak kabul edilmekte iken⁹³⁸ 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu ile zorunluluk halinin hukuka uygunluk hali mi yoksa kusurluluğu ortadan kaldıran bir sebep mi olduğu noktasında hukukî niteliğinin tartışmalı hale geldiği; çünkü hukuka uygunluk halinde, hukuk düzeninin suç teşkil eden eyleme izin vermediği; kusurluluğu kaldıran sebebin varlığı halinde ise, eylem haksızlık niteliğini korumaya devam etmesine rağmen suça konu eylem dolayısıyla ceza vermemekle yetinildiği belirtilmektedir⁹³⁹. Bu çalışma kapsamında ise, zorunluluk

⁹³⁵ Kaneti, s. 258; Tuncer, Vergi I, s. 51, 52; Karakoç, Genel Vergi, s. 362; Şenyüz, Vergi Ceza, s. 282, 283; Erdem, Vergisel Kabahatler, s. 357; Rençber, s. 361.

⁹³⁶ Şenyüz, Vergi Ceza, s. 282; Karakoç, Vergi Ceza, s. 198. Ayrıca genel ceza hukuku bakımından failin kendini kanuna uygun hareket etme imkânsızlığı içinde bulunduğu ve bunun da kusurluluğu kaldıran bir neden oluşturduğu hakkında bkz. Demirbaş, s. 291. Mücbir sebebin faile yabancı ve onu karşı konulamaz ve önlenemez biçimde belli bir davranışa zorlayan bütün doğal güçleri ifade ettiği, bu durumda insanın hareket etmediği/ettirilmediği hakkında bkz. Hakeri, s. 158. Örneğin Gümrük Kanunu’nun 238’inci maddesinde düzenlenen kabahatin mücbir sebep sonucu işlenmiş olması durumunda faile atfedilecek bir kusurun olmadığından ceza verilmesinin söz konusu olmadığı hakkında bkz. Kılıç, s. 844.

⁹³⁷ Koca/Üzülmez, Genel, s. 333.

⁹³⁸ Sulhi Dönmezer ve Sahir Erman, **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku Genel Kısım, C. III**, İstanbul 1997, s. 126. Ayrıca ekonomi ceza hukuku bakımından zorunluluk halinin hukuka uygunluk sebebi ve kusurluluğu kaldıran bir hal olarak değerlendirilmesi hakkında bkz. Tiedemann, s. 208.

⁹³⁹ Zeynel T. Kangal, **Ceza Hukukunda Zorunluluk Durumu**, Seçkin Yayınları, Ankara 2010, (Zorunluluk), s. 31 vd. Bir görüşe göre, (i) mal varlığı, yaşam, beden vs. gibi korunmak istenen

hali failin gümrük kabahatleri karşısında kusurluluğunu kaldıran bir hal olarak değerlendirilmektedir⁹⁴⁰.

Zorunluluk halinden bahsedilebilmesi için tehlikeye ilişkin bazı şartların varlığı gerekmektedir. Buna göre; ağır bir tehlikenin varlığı⁹⁴¹; tehlikenin muhakkak olması⁹⁴²; tehlikenin bir hakka yönelik olması⁹⁴³ ve failin tehlikeye bilerek sebebiyet vermemiş olması⁹⁴⁴ gerekmektedir. Zorunluluk halinin korunmaya ilişkin şartları ise,

hakkın niteliğinde bir sınırlandırma olmaması, (ii) korunmak istenen yararın failden başkasına ait olabilmesi hukuka uygunluk sebebine işaret eden özellikler iken; (a) yaşam hakkına karşı yaşam hakkında olduğu gibi korunmak istenen yararın verilen zararlar eşit de olabileceği, (b) tehlikeye failin bilerek neden olmaması gerektiği ve (c) zorunluluk halinde hareket eden kişiye “*kusuru olmadığı için ceza verilmesine yer olmadığı*” kararının verileceğine ilişkin CMK m. 223 düzenlemesinin ise kusurluluğu etkileyen şartlarla ilişkilendirildiğinden, TCK. m. 25/2’deki zorunluluk halinin hem kusurluluğa hem de hukuka aykırılık unsuru bağlamında özellik gösterdiği eleştirisinin gündeme getirildiği hakkında bkz. Özbek/Doğan/Bacaksız/Tepe, s. 361; Zafer, s. 315; Demirbaş, s. 280; Yener Ünver, “YTCK’da Kusurluluk”, **Ceza Hukuku Dergisi**, Y. 1, Ekim 2006/1, s. 59. Buna göre, failin korumaya çalıştığı tehlikenin yöneldiği değer, kurtarma fiiliyle ihlâl edilen masum üçüncü kişilerin hukukî değerinden üstünse zorunluluk hali hukuka uygunluk sebebi; eğer hukukî değerler birbirlerinden önemli ölçüde üstün değilse yahut eşitse zorunluluk hali kusurluluğu ortadan kaldıran bir hal olarak uygulanması gerektiği hakkında bkz. Kangal, Zorunluluk, s. 280; Veli Özer Özbek ve Koray Doğan, “Zorunluluk Halinin (TCK M.25/2) Hukukî Niteliği”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.9, S.2, 2007, s. 218. Ayrıca bkz. Cebre, s. 240-246.

⁹⁴⁰ Genel Ceza Hukuku’nda, ağır ve muhakkak bir tehlike karşısında hukukun istediği şekilde davranamayan faillerin işlediği fiillerin zorunluluk hali çerçevesinde meşrû görülebileceğini; belli şartların varlığı halinde yalnızca mazur görülebileceğini; dolayısıyla TCK’daki zorunluluk halinin yalnızca kusurluluğu ortadan kaldıran bir sebep olarak ele alınması gerektiği görüşü için bkz. Özgenç, s. 412; Koca/Üzülmez, s. 340-343; Hakeri, s. 407.

⁹⁴¹ Sel baskını, yangın, fırtına, salgın hastalık gibi doğal olaylar; açlık, susuzluk gibi insanî acil ihtiyaçlar; kedi/köpek saldırması gibi hayvan hareketleri; yangından kaçmak için başkasının arabasına zarar veren insan hareketleri tehlike olarak kabul edilebildiği; kaynağı bakımından tehlikenin farklılık gösterebildiği; tehlikenin ağırlığının ise, hem tehlikenin hem de sebebiyet vereceği zararın ağır olması anlamına geldiği; bu kapsamda basit ihtiyaçların ağır tehlike kapsamında değerlendirilmediği hakkında bkz. Özbek/Doğan/Bacaksız/Tepe, s. 371, 372; Hakeri, s. 413. Ayrıca bkz. Özgenç, s. 416.

⁹⁴² Buna göre, korunma hareketi derhal yapılmadığı takdirde, zarar görme ihtimali yüksek olması gerektiği; bir olayda gelecekte önlenmesi mümkün olmayacak zararlı neticeleri meydana getiren bir sebebi oluşturan tehlikenin de muhakkak sayılacağı; tehlikenin muhakkak olup olmadığının ise, somut olayın şartlarına göre belirleneceği hakkında bkz. Koca/Üzülmez, s. 344; Özbek/Doğan/Bacaksız/Tepe, s. 375, 376.

⁹⁴³ Meşru müdafaa durumunda olduğu gibi zorunluluk halinde de tehlikenin bir hakka yönelik olmasının gerektiği; bu hakka ilişkin kanunda herhangi bir sınırlandırmaya gidilmediği için her türlü hakkın, diğer şartların varlığı halinde, zorunluluk halinin kapsamına gireceği hakkında bkz. Özbek/Doğan/Bacaksız/Tepe, Ceza Genel, s. 373, 374.

⁹⁴⁴ Meşru müdafaaadan farklı olarak, eğer fail korunmaya esas teşkil eden tehlikeye bilerek sebep olmuşa, artık zorunluluk halinden söz etmenin mümkün olmadığı; tehlikeye bilerek sebep olmama şartına –bilme unsuru ön plâna çıktığından– bilinçli taksirle meydana getirilen tehlikelerin de dahil olduğu; tehlikeye doğrudan/olası kastla veya bilinçli taksirle neden olan kimsenin zorunluluk durumundan yararlanamayacağı hakkında bkz. Kangal, Zorunluluk, s. 278; Koca/Üzülmez, s. 345; Özbek/Doğan/Bacaksız/Tepe, 374. Buna karşılık misafir gittiği evde, elinde sigarasıyla uyuyakaldığı için yangın çıkartan kimse örneğinde olduğu gibi, taksirle meydana getirilen tehlikelerden sakınmak için üçüncü kişilere zarar verilmesi durumunda zorunluluk halinin uygulanabileceği hakkında bkz. Hakeri, s. 414; Koca/Üzülmez, Genel, s. 345.

başka türlü korunma imkânının olmaması; orantılılık⁹⁴⁵ ve tehlikeye karşı koyma yükümlülüğünün bulunmaması⁹⁴⁶ şeklinde belirlenmektedir.

Özet beyan verilmeksizin ya da gümrük idaresinin izni olmaksızın taşıtlardan eşya boşaltılması kabahati (GK. m, 241/4-c) bakımından bir zorunluluk (zaruret) halinin özel olarak düzenlendiği görülmektedir. Gümrük Kanunu'nun 45'inci maddesinin 1'inci fıkrasında “*eşyanın tamamen veya kısmen acilen boşaltılmasını gerektiren kaçınılmaz bir tehlikenin varlığı*” halinde bu iznin aranmayacağı ve bu gibi durumlarda en yakın gümrük idaresinin derhal haberdar edileceği düzenlenmektedir. Bu durum ilgili kabahat açısından bir hukuka uygunluk sebebi olarak değerlendirilmekte⁹⁴⁷ dolayısıyla ceza kesilmesine engel bir hal olarak görülmektedir. Bununla birlikte gümrük kabahatleri açısından özel bir düzenleme olmasa bile zorunluluk halinin genel hükümler gereği mazeret sebebi olarak değerlendirilmesi gerekmektedir⁹⁴⁸. Ancak -gümrük vergisinin ödenmesi gibi- korunması gereken kolektif bir hukukî menfaatin bulunduğu durumlarda, bireysel (maddî) menfaatleri öne geçirmeyecek şekilde değerlendirme yapılması gerekmektedir⁹⁴⁹.

⁹⁴⁵ Tehlikenin ağırlığı ile konu ve kullanılan vasıta arasında orantı bulunması gerektiği; burada hukukî değerlerin tartılacağı; çatışma içerisindeki yararlılardan daha değerli olanı diğerine nispeten değersiz olana üstün tutulacağı dolayısıyla korunan hakkın, feda edilen haktan üstün olması ya da eşit değerde olması gerektiği hakkında bkz. Özbek/Doğan/Bacaksız/Tepe, s. 376. Mal varlığı gibi sıradan bir hakka yönelen tehlikeyi savuşturmak için üçüncü kişinin vücut bütünlüğü gibi daha üstün yararına zarar veren kimsenin orantılı kabul edilemeyeceği hakkında bkz. Zafer, s. 312; Özgenç, s. 417. Ayrıca bkz. Rençber, s. 417.

⁹⁴⁶ Her ne kadar TCK'da açık bir hüküm bulunmasa da, hukukî anlamda tehlikeye karşı koyma/tehlikeyi bertaraf etme yükümlülüğü bulunan kişilerin, kural olarak zorunluluk halinden yararlanamayacağı hakkında bkz. Demirbaş, s. 288; Zafer, s. 319. Örneğin, itfaiye memurunun tehlikeyi önleme yükümlülüğü bulunduğu için, yangın tehlikesi karşısında durumu bu şart bakımından özellik gösterdiği; buna karşılık, yangının müdahale edilemez büyüklüğe ulaşmasında olduğu gibi yükümlülüğü aşan somut şartların varlığı halinde, itfaiye memurunun da zorunluluk halinden yararlanmasının gündeme gelebileceği hakkında bkz. Koca/Üzülmez, s. 346.

⁹⁴⁷ Kılıç, s. 673.

⁹⁴⁸ Açık düzenleme olmasa dahi zorunluluk halinin mazeret sebebi olması gerektiği hakkında bkz. B. Akbulut, s. 519 vd. Özellikle dolaylı vergiler açısından zorunluluk halinin bir mazeret sebebi olarak uygulanabileceği yönünde bkz. Rençber, s. 418.

⁹⁴⁹ Nitekim (verginin tamamen ödenmesi gibi) toplum menfaatlerinin daha fazla korunması gerektiği hallerde failin bu tehlikeleri göz önünde bulundurması gerektiği hakkında bkz. Tiedemann, s. 208, 209.

c. Cezaları/Yaptırımları Kısmen/Tamamen Sona Erdiren Haller

(1) Genel Olarak

Yaptırımları tamamen sona erdiren hal olarak ölümden ve yaptırımın idarî para cezası ise, tamamen ödenmesi ya da tamamen infaz edilmesinden bahsetmek gerekmektedir. Mülkiyetin kamuya geçirilmesine yönelik yaptırım kararlarının infazı bakımından Kabahatler Kanunu'nun 18'inci maddesi çerçevesinde hareket edilmesi gerekmektedir⁹⁵⁰.

Ceza hukuku açısından failin ölmesi halinde, cezaya hükmolunması mümkün olmadığı gibi, hükmolunan cezanın da düşmesi söz konusudur. Çünkü amaç suçun cezasını faile çektirmektir⁹⁵¹. Gümrük Kanunu'nda özel olarak ölüm halinde cezaların ortadan kalkacağına ya da gümrük yaptırımlarına karar verilmeyeceğine dair bir düzenleme yer almasa da bu cezaların şahsiliği ilkesinin bir gereğidir.

Gümrük uyuşmazlıklarının çözüm yollarından biri olan uzlaşmayı da gümrük cezalarını sona erdiren sebeplerden biri olarak değerlendirmek gerekmektedir⁹⁵². Ancak uzlaşmanın bu çalışma kapsamında anlaşmazlıkları çözme fonksiyonunun daha önemli olması sebebiyle ilgili açıklamalara gümrük anlaşmazlıklarının çözüm yolları başlığı altında yer verilmektedir. Son olarak af kanunları ile getirilen af düzenlemeleri de yaptırımları kısmen ya da tamamen sona erdiren bir hal olarak⁹⁵³ gümrük kabahatleri açısından söz konusu olabilmektedir.

⁹⁵⁰ Mülkiyetin kamuya geçirilmesi hakkında, yalnızca açıkça hüküm bulunan hallerde karar verilebildiği; kararın gerekçeli verilerek tebliğ edildiği, söz konusu kararda Gümrük Yönetmeliği'nin 580'inci maddesine göre eşyanın cinsi, miktarı ve olayın ayrıntısının detaylı bir şekilde belirtilmesi gerektiği; Türkiye'de yerleşik olmayan kişiler açısından ise, pasaport numarası, taşıt plâkası, firma unvanı ve adresi gibi yaptırım kararının takibini kolaylaştıracak bilgilere yer verilmesi gerektiği ve Kabahatler Kanunu'nun 18'inci maddesi uyarınca kesinleşmedikçe yerine getirilemeyeceği hakkında açıklamalar için bkz. C. Bozkurt, Mülkiyetin Kamuya Geçirilmesi, E-Yaklaşım, (www.lebibyalkin.com.tr), E.T. 01.02.2017). Ayrıca bkz. Oktar, Vergi Hukuku, s. 386.

⁹⁵¹ Şenyüz, Vergi Ceza, s. 257; Karakoç, Vergi Ceza, s. 199. Ayrıca bkz. TCK m. 64.

⁹⁵² Genel vergi ceza hukuku bakımından uzlaşmanın cezaları kısmen veya tamamen sona erdiren bir hal olarak değerlendirilmesi hakkında bkz. Karakoç, Vergi Ceza, s. 198. Ayrıca bkz. Şenyüz, Vergi Ceza, s. 302-304.

⁹⁵³ Affin cezaları kısmen ya da tamamen sona erdiren hal olduğu hakkında açıklamalar için bkz. Kılıç, s. 249. Genel vergi hukuku kapsamında açıklamalar için ayrıca bkz. Mutluer/Dayanç, s. 210 vd.; Karakoç, Genel Vergi, s. 587; Erdem, Vergisel Kabahatler, s. 340 vd.

(2) Ödeme (ve Taksitlendirme)

Kabahatler Kanunu'nda ödemenin ne şekilde gerçekleştirileceği ve süresi bakımından bir düzenleme yer almamaktadır. Gümrük Kanunu'nun 198'inci ve 232'nci maddeleri bir arada değerlendirildiğinde gümrük vergileri alacağına bağlı para cezalarının ödeme süresinin tebliğden itibaren 15 gün içinde; gümrük vergileri alacağına bağlı olmayan maktû veya nisbî para cezalarının ise, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 37'nci maddesi gereği ilgilisine tebliğ edildiği tarihten itibaren 1 ay içerisinde yetkili gümrük idaresine ödenmesi gerekmektedir⁹⁵⁴.

Ödeme bakımından özellik gösteren ve para cezası kesilen kişi(ler) açısından kolaylık sağlayan bir imkân, para cezalarının taksitlendirilmesidir. Kabahatler Kanunu'nun 17'nci maddesinin 3'üncü fıkrasına göre kişinin ekonomik durumunun müsait olmaması halinde, idarî para cezasının ilk taksidinin peşin ödenmesi şartıyla, bir yıl içinde ve dört eşit taksitte ödenmesine karar verilebilmektedir. Taksitlerin zamanında ve tam ödenmemesi halinde, idarî para cezasının kalan kısmının tamamı tahsil edilir. Taksitlendirme başvurusu, kanunî ödeme süresi içerisinde idarî para cezasını kesen gümrük idaresine yapılmaktadır. Taksitlendirme talebinde bulunulması ve ilk taksidinin ödenmesi durumunda talep ilgili gümrük idaresi tarafından değerlendirilmekte ve talebin kabul edilmesi durumunda, peşin alınan tutarı ve kalan taksit tutarları ile ödeme zamanlarını da içeren bir karar ilgilisine tebliğ edilmektedir.

Gümrük para cezalarının Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 48'inci maddesine göre tecili ve taksitlendirilmesi de mümkündür.

⁹⁵⁴ Bkz. KK. m. 17 ve ayrıca kamu borçlusunun veya kamu borçlusunun malının bulunduğu mahalde gümrük idaresi bulunmaz ise, takip işlemlerinin o yerde yetkili Maliye Bakanlığı'na bağlı vergi dairelerince yerine getirileceği (AATUHK m. 5) hakkında bkz. Kılıç, s. 710; Ercan, Kabahatler, s. 98, 99. Özel kanunlarında ödeme süresi belirtilmemiş hallerde Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'a göre ödeme süresinin tayin edileceği ve Kabahatler Kanunu'nun 26'ncı maddesine göre tebliğ tarihinden itibaren bir aylık süre içinde ödemenin yapılması gerektiğinin ilgiliye bildirileceği hakkında bkz. Güzel/Sivrikaya, s. 47 ve 49; M. Sağlam, s. 149; Yetkiner, s. 37; C. Bozkurt, Beyan Farklılıkları, (www.lebibyalkin.com.tr, E.T. 01.02.2017). Ayrıca bkz. Nural, s. 598. 1615 sayılı Gümrük Kanunu kapsamında cezaların ödenmesi hakkında açıklamalar için bkz. B. Çelik, Gümrük, s. 134.

Uzlaşma yolundan yararlanılmış olması bu düzenleme kapsamında tecil ve taksitlendirme yoluna başvurulmasına engel teşkil etmemektedir⁹⁵⁵.

(3) Peşin Ödeme İndirimi

Kabahatler Kanunu'nun 17'nci maddesinde yer alan ve idarî para cezalarının tahsili aşamasında gündeme gelen peşin ödeme indirimi, idarî para cezasını kanun yoluna başvurmadan önce ödeyen kişiden bunun dörtte üçünün tahsil edilmesi anlamına gelmektedir. Peşin ödeme, kişinin bu karara karşı kanun yoluna başvurma hakkını engellememektedir⁹⁵⁶. Bu bakımdan Vergi Usul Kanunu'nun 376'ncı maddesinde düzenlenen cezalarda indirim düzenlemesinden farklı olarak peşin ödeme indirimini bir anlaşmazlık çözüm yolu olarak değerlendirebilmek mümkün değildir⁹⁵⁷. Bu hükmün gümrük kabahatleri karşılığında kesilen idarî para cezaları açısından da uygulanabilmesi mümkündür. Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nın idarî yaptırımları konu alan, 16.08.2013 gün ve 2013/38 sayılı Genelgesi'nde gümrük cezalarında indirimin ne şekilde uygulanacağı belirtilmektedir⁹⁵⁸.

Gümrük Kanunu'nun 242'nci maddesi uyarınca idarî yargı yoluna başvurulmadan önce itiraz yoluna başvurulması zorunlu olduğundan indirimin itiraz yoluna başvurulmadan önce yapılan ödemelerde uygulanması gerekmektedir⁹⁵⁹. Dolayısıyla kendisine gümrük kabahatleri nedeniyle idarî para cezası kesilen kişiler, cezayı itiraz yoluna başvuru süresi içinde öderlerse, itiraz yoluna başvurma ya da

⁹⁵⁵ Gümrük para cezalarının taksitlendirilmesi ile ilgili açıklamalar için bkz. Ali Ortapolat, "Kabahatler Kanunu İle Gümrük Para Cezalarında Getirilen Kolaylık: Taksitlendirme...", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S. 64, Nisan 2009, (Taksitlendirme), (www.lebibyalkin.com.tr, E.T. 01.02.2017); Kılıç, s. 708, 708; Ercan, Kabahatler, s. 97, 98. Taksitlendirme uygulaması ile ilgili olarak bkz. Güzel/Sivrikaya, s. 51, 52; Yetkiner, s. 38. Kamu icra hukuku bakımından tecil hakkında açıklamalar için bkz. Tuncer, Vergi II, s. 55 vd.; Karakoç, Genel Vergi, s. 705 vd.; Karakoç, Kamu İcra, s. 217 vd.; Candan, Amme Alacakları, s. 242 vd.; Bayraklı, Vergi İcra, s. 113 vd.; Gerçek, Kamu Alacakları, s. 101 vd.

⁹⁵⁶ Karakoç, Cezalarda İndirim, s. 3712. Ayrıca bkz. Muammer Tanrıvermiş, "Gümrük Para Cezalarında İndirim Uygulaması", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S. 54, Haziran 2008, (İndirim), (www.lebibyalkin.com.tr, E.T. 01.02.2017); Üyümez/Gültekin, İhlâller, E- Yaklaşım, (www.yaklasim.com, E.T. 01.02.2017). Kabahatler Kanunu'nda düzenlenen peşin ödeme indirimi uygulaması hakkında bkz. Güzel/Sivrikaya, s. 51.

⁹⁵⁷ Bu yönüyle bu kuralın Anayasa'da yer alan yargısal başvuru hakkı ve özgürlüğüne daha uygun olduğu hakkında bkz. Taşdelen, s. 106; Karakoç, Cezalarda İndirim, s. 3712. Ayrıca cezalarda indirim müessesesi ile peşin ödeme indirimi arasındaki süre, indirim oranı ve dava açma hakkı bakımından farklılıklara ilişkin açıklamalar için bkz. Karakoç, Cezalarda İndirim, s. 3713-3716.

⁹⁵⁸ Ayrıca bkz. Kılıç, s. 711, 712; Ercan, Kabahatler, s. 99.

⁹⁵⁹ Öner, Türk Vergi Sistemi, s. 341, 342; Tanrıvermiş, İndirim, (www.lebibyalkin.com.tr, E.T. 01.02.2017).

dava açma hakkından feragat edilmese dahi derhal dörtte bir oranında indirimden yararlanabilmektedirler⁹⁶⁰. Uzlaşmadan yararlanılmış olması durumunda ise, ayrıca cezalarda indirimden yararlanılabilmesi mümkün değildir (GK. m. 244/6).

ç. Ceza Kesilmesine (Kısmen ya da Tamamen) Engel Olan Haller

(1) Genel Olarak

Bazı haller kabahatin işlenmiş olmasına rağmen, ceza kesilmesine engel olabilmektedir⁹⁶¹. Gümrük kabahatleri açısından zamanaşımı⁹⁶² ve cezadan vazgeçme halini ceza kesilmesine engel olan genel haller olarak göz önünde bulundurmak gerekmektedir. Gümrük Kanunu'nun 234'üncü maddesinde yer alan kabahatler bakımından düzenlenen etkin pişmanlık düzenlemesini ise, cezaların kesilmesine kısmen engel olması sebebiyle bu başlık altında değerlendirmek uygun görülmektedir⁹⁶³. Genel Ceza Hukuku açısından bir hukuka uygunluk sebebi olan gönüllü vazgeçmenin sistematik yeri konusunda farklı belirlemeler yaşandığı; ancak hâkim görüşün cezayı kaldıran bir şahsî sebep olduğu ifade edilmektedir⁹⁶⁴. Bu nedenle gönüllü vazgeçmenin bu çalışmada ceza kesilmesine engel olan haller arasında değerlendirilmesi uygun görülmektedir.

(2) Zamanaşımı

Ceza hukuku açısından zamanaşımı, kanunda yazılı sürelerin geçmesi ile devletin cezalandırma yetkisini (zaman bakımından) ortadan kaldıran bir durumdur⁹⁶⁵. Gümrük kabahatleri açısından ceza kesilmesi ve yaptırım uygulanması

⁹⁶⁰ Peşin ödeme indiriminin bu yönde etkisi hakkında bkz. Karakoç, Cezalarda İndirim, s. 3712.

⁹⁶¹ Genel vergi hukuku açısından ceza kesilmesine engel olan haller hakkında açıklamalar için bkz. Karakoç, Genel Vergi, s. 588 vd.; Karakoç, Vergi Ceza, s. 250 vd. Ayrıca tarhiyat öncesi uzlaşmanın ceza kesilmesine engel bir hal olması hakkında bkz. Karakoç, Genel Vergi, s. 584; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 81, 82; Karakoç, Vergi Ceza, s. 220, 221 ve 227, 228.

⁹⁶² Zamanaşımının gümrük para cezalarının kesilmesinin bir şartı olduğu hakkında açıklamalar için bkz. Ercan, Kabahatler, s. 84.

⁹⁶³ Bir şahsî cezasızlık sebebi olan etkin pişmanlığın yaptırım uygulanmasını engelleyen bir hal olarak değerlendirilmesi hakkında bkz. B. Akbulut, s. 235. İdarî yaptırımı kaldıran neden olarak etkin pişmanlık hakkında bkz. Kangal, Kabahatler, s. 180. Ayrıca bkz. Zafer, s. 388.

⁹⁶⁴ B. Akbulut, s. 562.

⁹⁶⁵ Şenyüz, Vergi Ceza, s. 283, 284; Karakoç, Vergi Ceza, s. 257.

yetkisini kaldıran zamanaşımı sürelerinin irdelenmesinde, genel düzenleme niteliği gereği Kabahatler Kanunu'nun 20'nci ve 21'inci maddelerini; sonraki ve özel düzenleme niteliği nedeniyle de Gümrük Kanunu'nun 231'inci maddesini (ve dolayısıyla tahakkuk zamanaşımına ilişkin düzenlemeyi) göz önünde bulundurmak gerekmektedir.

Kabahatler Kanunu'nun 20'nci maddesinde kabahatlere ilişkin soruşturma zamanaşımı düzenlenmektedir⁹⁶⁶. Gümrük Kanunu'nun 231'inci maddesinde de gümrük vergileri alacağına bağlı idarî para cezalarının zamanaşımının bu para cezalarına ilişkin gümrük vergilerinin zamanaşımına tâbi olduğu düzenlenmektedir (GK. m. 231/2). Bununla birlikte gümrük kabahatini oluşturan hareketin, ceza uygulamasını gerektiren bir fiile ilişkin olması ve (zamanaşımı daha uzun olan) bulunan bu fiil nedeniyle ceza davasının açılmış olması şartıyla, idarî yaptırım kararları Türk Ceza Kanunu'ndaki dava ve ceza zamanaşımı süreleri içerisinde uygulanmaktadır (GK. m. 213/1). Gümrük Kanunu'na 6455 sayılı Kanun ile getirilen bu düzenlemeden önce Kabahatler Kanunu'nun soruşturma zamanaşımına ilişkin düzenlemesi gümrük kabahatleri bakımından mutlak biçimde uygulanmıştır⁹⁶⁷. Bu

⁹⁶⁶ “(1) Soruşturma zamanaşımının dolması halinde kabahatten dolayı kişi hakkında idarî para cezasına karar verilemez.

2) Soruşturma zamanaşımı süresi; a) Yüzbin Türk Lirası veya daha fazla idarî para cezasını gerektiren kabahatlerde beş, b) Ellibin Türk Lirası veya daha fazla idarî para cezasını gerektiren kabahatlerde dört, c) Ellibin Türk Lirasından az idarî para cezasını gerektiren kabahatlerde üç, yıldır.

Ancak, 89 uncu maddesi hariç olmak üzere 1111 sayılı Askerlik Kanunu, 2839 sayılı Milletvekili Seçimi Kanunu, 2918 sayılı Karayolları Trafik Kanunu, 2972 sayılı Mahalli İdareler ile Mahalle Muhtarlıkları ve İhtiyar Heyetleri Seçimi Hakkında Kanun, 3376 sayılı Anayasa Değişikliklerinin Halkoyuna Sunulması Hakkında Kanun, 4925 sayılı Karayolu Taşıma Kanunu, 5490 sayılı Nüfus Hizmetleri Kanunu ve 6001 sayılı Karayolları Genel Müdürlüğü'nün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanunda belirtilen ve idari para cezasını gerektiren fiilin işlendiği tarihi takip eden takvim yılının son günü bitimine kadar idari para cezası verilerek tebliğ edilmediği takdirde idari yaptırım kararı verilemez, verilmiş olanlar düşer.

(3) Nispî idarî para cezasını gerektiren kabahatlerde zamanaşımı süresi sekiz yıldır.

(4) Zamanaşımı süresi, kabahate ilişkin tanımdaki fiilin işlenmesiyle veya neticenin gerçekleşmesiyle işlemeye başlar.

(5) Kabahati oluşturan fiilin aynı zamanda suç oluşturmada halinde suça ilişkin dava zamanaşımı hükümleri uygulanır.”(KK. m. 20).

⁹⁶⁷ Değişiklik öncesi düzenleme çerçevesinde ithalatta alınan vergilere ilişkin para cezalarında uygulama ile ilgili açıklamalar için bkz. Yerci, Kabahatler, s. 20 vd.; N. Bozkurt, Zamanaşımı I, s. 183 vd. İthalatta yanlış beyan açısından bkz. C. Bozkurt, Beyan Farklılıkları, (www.lebibyalkin.com.tr), E.T. 01.02.2017). Mevcut düzenleme hakkında bkz. Nevzat Bozkurt, “Gümrük Vergileri ve İdari Para Cezalarına İlişkin Zamanaşımı Konusunda 6455 Sayılı Kanun ile Yapılan Değişiklikler”, **Gümrük ve Ticaret Dergisi**, C. 1, S. 2, Kasım-Aralık 2013, (Zamanaşımı II), s. 25, 26; Kılıç, s. 690, 691; Ercan, Kabahatler, s. 86.

değişiklikten sonra, gümrük yaptırımlarına ilişkin zamanaşımı konusunda, hem Kabahatler Kanunu hem de Gümrük Kanunu uygulama alanı bulmaktadır⁹⁶⁸.

Gümrük kabahatlerinde zamanaşımının belirlenebilmesi için yaptırımın gümrük vergileri alacağına bağlı olup olmamasına göre bir ayırma gidilmelidir. Eğer uygulanacak idarî para cezası gümrük vergileri alacağına bağlı ise, Gümrük Kanunu'nun 231'inci maddesinin 2'nci fıkrası uygulama alanı bulacak; yaptırımı gümrük vergileri alacağına bağlı olmayan kabahatler bakımından ise, Kabahatler Kanunu'nun 20'nci maddesi dikkate alınacaktır⁹⁶⁹. Yine tahakkuk zamanaşımına uğrayan gümrük vergilerine ait para cezalarının da zamanaşımına uğraması söz konusu olacak, Gümrük Kanunu'nun 197'nci maddesinin 4'üncü fıkrası gereğince ceza zamanaşımı sürelerine tâbi olma durumunda yaptırımı ilişkin zamanaşımı süresi de aynı şekilde uzayacaktır⁹⁷⁰. Ne var ki, gümrük kabahatleri bakımından iki farklı zamanaşımının uygulanmasına neden olan bu düzenlemelerin doğru olmadığı belirtilmektedir⁹⁷¹. Bununla birlikte Kabahatler Kanunu'nda yer alan soruşturma zamanaşımı sürelerini maktû para cezası kesilen gümrük kabahatleri bakımından

⁹⁶⁸ Bu noktada, Gümrük Kanunu'nun 235/2-b maddesinde düzenlenen ve ihraç eşyası için düzenlenen usûlsüzlük fiilinin aynısının 235/1-c maddesinde ithal eşyası için düzenlendiği; ithalat için getirilen prosedürlere uyulmamasının daha ağır yaptırımlara tâbi tutulması ve soruşturma zamanaşımı süresinin de daha uzun olmasının beklendiği; usûlsüzlük fiillerinin gümrük vergileri alacağına bağlı olmadığından zamanaşımı sürelerinin Kabahatler Kanunu'na göre nisbî para cezalarında 8 yıl olarak belirleneceği; buna karşın m. 235/1-c açısından üç yıllık zamanaşımı süresinin uygulanacak olmasının kabahat fiillerinin önem ve ağırlığı ile bağdaşır nitelikte olmadığı ve bir çelişki oluşturduğu yönünde bkz. Kılıç, s. 694, 695. Ayrıca bkz. Ercan, Kabahatler, s. 86.

⁹⁶⁹ Kılıç, s. 692; Ercan, Kabahatler, s. 87. Ayrıca bkz. Üyümez/Gültekin, İhlâller, (E- Yaklaşım, www.yaklasim.com, E.T. 01.02.2017).

⁹⁷⁰ Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 2013/38 sayılı Genelgesi'nin 6'ıncı maddesinde, idarî para cezalarının belirlenmesine bir vergi alacağı dayanak oluşturuyor ise, zamanaşımı bakımından vergi alacağına bağlı bir idarî para cezası olarak değerlendirileceği belirtilmektedir. Bkz. Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nın 16.08.2013 tarih ve 2013/38 sayılı Genelgesi (<https://kms.kaysis.gov.tr/Home/Goster/54948>, E.T. 21.01.2017). Ayrıca Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nın 21.14.2014 tarih ve 2014/28 sayılı Genelgesi (<https://kms.kaysis.gov.tr/Home/Goster/54093>, E.T. 21.01.2017). Gümrük vergileri alacağına bağlı olan fiillerin neler olduğunun öncelikle tesbit edilip zamanaşımının ona göre belirlenmesi gerektiği hakkında örnek ve açıklamalar için bkz. Kılıç, s. 692 vd.; Sefa Yayla, "Gümrük Vergileri ve İdarî Para Cezalarında Zamanaşımı", **Gümrük Dünyası**, Y. 2013/3, S. 78, (Zamanaşımı), s. 21-23; Engin Iğdır, "Gümrük Vergi Cezalarında Zamanaşımı Paradoksu", **Gümrük Dünyası**, Y. 2015/4, S. 87, s. 57. Eksik alınan ya da hiç alınmadığı tesbit edilen gümrük vergilerine bağlı idarî para cezalarında, gümrük vergisi zamanaşımına uğramışsa artık idarî para cezasının verilemeyeceği hakkında bkz. Ercan, Kabahatler, s. 89. Ayrıca bkz. Akılotu/Karataş, s.137.

⁹⁷¹ Ercan, Kabahatler, s. 88. 2014/28 sayılı Genelge'de gümrüklenmiş değer üzerinden alınan para cezaları da gümrük vergisi alacağına bağlı olmayan idarî para cezası sayılmaktadır. Bu bakımdan ayrıca (örneğin GK. m. 235/1-c kapsamında) bir vergi alacağı da söz konusu ise, ortaya iki ayrı zamanaşımı süresinin çıkacağına yönelik örnek ve açıklamalar için bkz. Iğdır, s. 57, 58.

değerlendirdiğimizde, zamanaşımı süresinin yine üç yıl olduğu sonucuna ulaşılmaktadır⁹⁷². Bu fiillerin aynı zamanda suç oluşturması durumunda, suça ilişkin dava zamanaşımı hükümleri uygulanacağından (KK. m. 20/5) zamanaşımı süresinin uzaması söz konusu olabilecektir. Dolayısıyla gümrük vergileri alacağına bağlı idarî para cezaları ile maktû para cezaları arasında zamanaşımı bakımından tek fark, gümrük vergileri alacağına bağlı idarî yaptırımların ceza uygulamasını gerektiren bir fiile ilişkin olması durumunda, “*zamanaşımı daha uzun bulunan bu fiil nedeniyle ceza davası açılmış olması*” şartına bağlanmış olmasıdır. Vergi kaybına sebebiyet veren fiiller bakımından ceza davası açılması şartının aranması ve fakat Kabahatler Kanunu’na tâbi olması nedeniyle usûlsüzlük niteliğindeki fiiller açısından böyle bir şartın aranmaması, söz konusu düzenlemeler çerçevesinde ortaya çıkan adaletsiz bir sonuçtur. Ayrıca gümrük yükümlüsü açısından kolay anlaşılabilir olmayan bu düzenlemelerin belirlilik ve hukukî güvenlik ilkesini zedelediği düşünülmekte, zamanaşımı ile ilgili daha somut, net ve anlaşılır düzenlemelere ihtiyaç duyulduğu görülmektedir.

Gümrük kabahatlerinde soruşturma zamanaşımının işlemeye başladığı tarih bakımından da Kabahatler Kanunu’nun 20’nci maddesinin göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Buna göre zamanaşımı süresi, *kabahate ilişkin tanımdaki fiilin işlenmesiyle veya neticenin gerçekleşmesiyle işlemeye başlar* (KK. m. 20/4). Fiilin gerçekleştiğinin tesbit edilemediği durumlarda, eğer gümrük vergisi alacağına bağlı bir kabahat söz konusu ise, gümrük vergisi yükümlülüğünün doğduğu tarihe bakılması gerekmekte; gümrük vergilerine bağlı olmayan idarî para cezası söz konusu ise, kanunda açık bir düzenleme bulunmadığından fiilin işlenmesiyle ya da neticenin gerçekleşmesi ile işlemeye başladığı kabul edilmelidir⁹⁷³.

Zamanaşımı bakımından değinilmesi gereken bir diğer nokta, Kabahatler Kanunu’nun 21’nci maddesinde düzenlenen “*yerine getirme*” zamanaşımıdır⁹⁷⁴.

⁹⁷² Ayrıntılı analiz için bkz. Yerci, Kabahatler, s. 25 vd.

⁹⁷³ Bu durumda şüpheli lehine yorum yapılması gerektiği; muhtemel tarihlerden sanığın en lehine olanının, ihmalî davranışlarla işlenen kabahatlerde ise, soruşturma zamanaşımının başladığı tarihte yapılması zorunlu hareketin yapılmadığı günün, zamanaşımı süresinin başlangıç tarihi olarak kabul edilmesi gerektiği hakkında bkz. Kılıç, s. 695, 696; Ercan, Kabahatler, s. 88, 89.

⁹⁷⁴ “(1) *Yerine getirme zamanaşımının dolması halinde idarî para cezasına veya mülkiyetin kamuya geçirilmesine ilişkin karar artık yerine getirilemez.*

(2) *Yerine getirme zamanaşımı süresi;*

a) *Ellibin Türk Lirası veya daha fazla idarî para cezasına karar verilmesi halinde yedi,*

b) *Yirmibin Türk Lirası veya daha fazla idarî para cezasına karar verilmesi halinde beş,*

Yerine getirme zamanaşımı sürelerinin geçirilmesi halinde idarî para cezasına ya da mülkiyetin kamuya geçirilmesine ilişkin karar(lar)ın artık uygulanması mümkün olmayacaktır⁹⁷⁵.

Yerine getirme zamanaşımı süresi;

- * Ellibin Türk Lirası veya daha fazla idarî para cezasında yedi;
- * Yirmibin Türk Lirası veya daha fazla idarî para cezasında beş;
- * Onbin Türk Lirası veya daha fazla idarî para cezasında dört;
- * Onbin Türk Lirasından az idarî para cezasında üç yıldır (KK. m. 21/2).
- * Mülkiyetin kamuya geçirilmesi kararlarında yerine getirme zamanaşımı süresi on yıldır (KK. m. 21/3).

Yerine getirme zamanaşımı süresi, yaptırım kararının kesinleşmesi tarihinden itibaren işlemeye başlamaktadır (KK. m. 21/4). 442 Seri No'lu Tahsilat Genel Tebliği'nde⁹⁷⁶ yerine getirme zamanaşımı bakımından Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 103'üncü ve 104'üncü maddelerinde düzenlenen tahsil zamanaşımını kesen ve durduran hallerin ayrıca dikkate alınacağı belirtilmektedir⁹⁷⁷. Bununla birlikte zamanaşımını durduran veya kesen sebeplerin kanunla düzenlenmesi gerekmektedir. Çünkü zamanaşımını durduran ya da kesen sebepler, gümrük idaresinin yetkisini zaman bakımından etkileyen hallerdir. Yerine getirme zamanaşımı sürelerine, bağlayıcı olmayan bir tebliğin yaptığı atıf vasıtasıyla, tahsil zamanaşımını durduran ya da kesen sebeplerin uygulanması hukuka uygun görülmemektedir. Bu bakımdan tahsil zamanaşımını durduran ya da kesen sebeplerin⁹⁷⁸, yerine getirme zamanaşımı bakımından da dikkate alınabilmesinin, ancak bir kanun hükmü ile düzenlenmesi halinde mümkün, hukuka uygun, isabetli ve etkili olabileceği; bu sayede, gümrük yükümlüsü açısından da belirliliğin

c) Onbin Türk Lirası veya daha fazla idarî para cezasına karar verilmesi halinde dört,

d) Onbin Türk Lirasından az idarî para cezasına karar verilmesi halinde üç, Yıldır.

(3) Mülkiyetin kamuya geçirilmesine ilişkin zamanaşımı süresi on yıldır.

(4) Zamanaşımı süresi, kararın kesinleşmesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren işlemeye başlar.

(5) Kanun hükmü gereği olarak idarî yaptırımın yerine getirilmesine başlanamaması veya yerine getirilememesi halinde zamanaşımı işlemmez." (KK. m. 21).

⁹⁷⁵ Yerci, Kabahatler, s. 30; Kılıç, s. 697; Ercan, Kabahatler, s. 89, 90. S. Yayla, Mülkiyetin Kamuya Geçirilmesi, s. 30.

⁹⁷⁶ Maliye Bakanlığı Tahsilat Genel Tebliği, Seri No: 442, (RG. 12.05.2007-26520).

⁹⁷⁷ Aynı yönde bkz. Ercan, Kabahatler, s. 85; Güzel/Sivrikaya, s. 55; M. Sağlam, s. 152.

⁹⁷⁸ Kamu icra hukuku bakımından tahsil zamanaşımını durduran ve kesen sebeplere ilişkin açıklamalar için bkz. Karakoç, Genel Vergi, s. 712, 713; Karakoç, Kamu İcra, s. 233 vd.; Candan, Amme Alacakları, s. 586-599.

sağlanabileceği düşünülmektedir. Sonuç olarak, yerine getirme zamanaşımı süresi yalnızca, kanun hükmü gereği idarî yaptırımın yerine getirilmesine başlanamaması veya yerine getirilememesi halinde işlememektedir (KK. m. 21/5).

(3) Gönüllü Vazgeçme

Gönüllü vazgeçme, kanunî düzenlemeden hareketle failin, kendi iradesiyle suçun icra hareketlerinden dönmesi veya suçun tamamlanmasını ya da neticenin gerçekleşmesini önlemesi şeklinde ifade edilmektedir⁹⁷⁹. Buradaki gönüllülüğün kaynağı acıma, merhamet, tanrı korkusu, ezan sesine sonuç bağlanması gibi maddî veya manevî faktörlere bağlı olabilir⁹⁸⁰. Bu bağlamda vazgeçmenin gönüllü olup olmadığına karar verilirken failin vazgeçme anındaki ruhsal durumu da göz önünde bulundurulur. Gönüllü vazgeçmenin kabulü için, kasıtlı suçun icra hareketlerine başlanmış olması; suçun tamamlanmamış olması; vazgeçmenin konu bakımından icra hareketlerinin durdurulmasına veya sonucun gerçekleşmemesine yönelik olması; vazgeçmenin tamamen gönüllü olması ve neticenin meydana gelmesinin failin çabaları sonucu önlenmiş olması şartlarının bir arada varlığı aranmaktadır⁹⁸¹.

Gönüllü vazgeçmenin sonucunun ne olacağı genel hükümler içerisinde Türk Ceza Kanunu'nun 36'ncı maddesinin 1'inci fıkrasında belirtilmektedir. Buna göre; *“Fail, suçun icra hareketlerinden gönüllü vazgeçer veya kendi çabalarıyla suçun tamamlanmasını veya neticenin gerçekleşmesini önlerse, teşebbüsten dolayı cezalandırılmaz; fakat tamam olan kısım esasen bir suç oluşturduğu takdirde, sadece o suça ait ceza ile cezalandırılır”*. Başka bir deyişle, gönüllü vazgeçmede fail icrasına başladığı, yani teşebbüs aşamasına geldiği suçtan dolayı cezalandırılmayacaktır. Gönüllü vazgeçmenin genel hükümler içerisinde düzenlenmesinin sonucu ise, mahiyetine uygun düştüğü müddetçe, hangi kanunda düzenlendiği önem arz etmeksizin, her suç ya da kabahat tipi bakımından uygulama

⁹⁷⁹ Tanım için bkz. Demirbaş, s. 443; Özgenç, s. 490; Koca/Üzülmez, s. 430; Hasan Hüseyin Bayraklı, “Vergi Kaçakçılık Suçunda Gönüllü Vazgeçme”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Y. 7, S. 27, Temmuz 2016, (Gönüllü Vazgeçme), s. 2.

⁹⁸⁰ Özbek/Doğan/Bacaksız/Tepe, s. 451.

⁹⁸¹ Bkz. CGK., 28.02.2012 tarih ve E: 2011/692, K: 2012/692, (www.adalet.org, E.T. 02.12.2017). Ayrıca bkz. Özgenç, s. 491-493; Özbek/Doğan/Bacaksız/Tepe, s. 451; Bahri Öztürk ve Mustafa Ruhan Erdem, **Uygulamalı Ceza Hukuku ve Güvenlik Tedbirleri Hukuku**, 15. Baskı, Ankara 2015, s. 325; Koca/Üzülmez, s. 432-436; Hakeri, s. 512.; B. Akbulut, s. 564; Kangal, Kabahatler, s. 180.

alanı bulabilecek olmasıdır⁹⁸². Bu kapsamda gümrük kabahatleri bakımından gönüllü vazgeçmenin şartlarını taşıyan bir hareket ile kabahat sonucunun doğmasının engellenmesi durumunda failin cezalandırılmaması gerekmektedir.

Gümrük kabahatlerinin işlenmiş olduğunun tesbitinde, kural olarak tescil edilmiş bir beyannamenin varlığı aranmakta, beyannamenin tescil edildiği anda gümrük kabahati işlenmiş sayılmaktadır. Gümrük Kanunu'nun 63'üncü maddesinde ise, tescil edilmiş bir beyannamenin düzeltilebilmesi imkânı getirilmektedir. Bu imkân aslında, gümrük kabahatleri bakımından gönüllü vazgeçme sonucunu doğuran yöntemi belirtmektedir. Beyannamenin tescil anında kabahatinin işlendiği kabul edildiğinde, beyannamenin düzeltilmesinin neticenin gerçekleşmesini engellemeye yönelik bir etki doğurur. Beyannamenin ilgili düzenlemelerde yer alan diğer şartların da varlığı halinde düzeltilmesi gönüllü vazgeçme olarak nitelendirilebilecek şekli bir haktır.

Tescil edilmiş bir gümrük beyannamesinin düzeltilmesine; beyan sahibine eşyanın muayene edileceğinin bildirilmesinden; söz konusu bilgilerin yanlış olduğunun tespit edilmesinden; 73' üncü madde hükümleri saklı kalmak üzere, eşyanın teslim edilmesinden, sonra izin verilmemektedir (GK m. 63/1). Bu nedenle muayene kriterinin belirlenmesinden; bilgilerin yanlış olduğunun tesbitinden yahut eşyanın tesliminden sonra, kabahat fiilinden dönülmesine ya da neticenin ortadan kaldırılmasına yönelik davranışlar gönüllü vazgeçme olarak değerlendirilememektedir. Bu durumun ceza kesilmesine kısmen ya da tamamen engel olmak bakımından istisnasını ise, Gümrük Kanunu'nun 234'üncü maddesinde yer verilen etkin pişmanlık düzenlemesi oluşturmaktadır.

(4) Etkin Pişmanlık

Etkin pişmanlık (faal nedamet) kavramı, failin kanunda tanımlanan suç tipini gerçekleştirdikten sonra işlenen suçun meydana getirdiği sonuçları gidermeye yönelik davranışlarını ifade etmek için kullanılmaktadır⁹⁸³. Başka bir deyişle, etkin pişmanlık, fail tarafından suçun işlenmesi sonrasında, suçun tamamlanmasının

⁹⁸² Bkz. Öztürk/Erdem, s. 326. Vergi kaçakçılığı suçu bakımından uygulanması hakkında bkz. Bayraklı, Gönüllü Vazgeçme, s. 6 vd.

⁹⁸³ Özbek/Doğan/Bacaksız/Tepe, s. 450.

önlenmesi ve suçun sonuçlarının ortadan kaldırılması faaliyetidir. Hukukî nitelik bakımından ise, cezayı kaldıran ya da azaltan şahsî bir sebep olarak değerlendirilmektedir⁹⁸⁴.

Netice gerçekleşene kadarki süreçte, failin suç yolundan dönmesi vazgeçme olarak tanımlanırken, neticenin gerçekleşmesinden sonraki aşama için ise, etkin pişmanlık normları uygulama alanı bulmaktadır. Suç sonrası vazgeçme olarak da ifade edilebilecek olan etkin pişmanlık, gönüllü vazgeçmeden farklı olarak her bir suç tipi altında ayrıca düzenlenmiş bulunmaktadır. Bunun doğal sonucu, failin işlediği suç tipi bakımından kanunda ayrıca bir etkin pişmanlık düzenlemesine yer verilmemiş ise, etkin pişmanlık müessesesinin işletilebilmesi mümkün değildir. Etkin pişmanlığın sonucu ise, iki yönlü değerlendirilmektedir. Kanunda düzenleniş şeklinde göre etkin pişmanlık, ya cezayı azaltan ya da cezayı tamamen ortadan kaldıran bir şahsî sebep olarak etki göstermektedir⁹⁸⁵. Burada önemli olan husus, ilgili suç ya da kabahat bakımından uygulanabilmesi için, etkin pişmanlık şartlarının (tazmin, iade etme, suç ortaklarını gösterme, güvenlik güçlerine yardım gibi) fail tarafından yerine getirilmiş olmasıdır⁹⁸⁶.

Gümrük Kanunu'nun 234'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasında gümrük idaresinin tesbitinden önce gerçeğe aykırılıkların yükümlü tarafından bildirilmesi halinde söz konusu cezaların yüzde onbeş nisbetinde uygulanacağı düzenlenmektedir⁹⁸⁷. Bu düzenleme mahiyeti bakımından Vergi Usul Kanunu'nun 371'inci maddesinde düzenlenen "*pişmanlık ve ıslah*" düzenlemesi ile de benzerlik

⁹⁸⁴ Zübeyir Yıldırım, **Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah (VUK m. 371)**, Adalet Yayınevi, Ankara 2013, s. 29.

⁹⁸⁵ Bkz. Koca/Üzülmüş, s. 437, 438.

⁹⁸⁶ B. Akbulut, s. 571, 572; Kangal, Kabahatler, s. 180. Ayrıca bkz. "Kanunun 234'üncü maddesinin 1'inci fıkrasının (b) bendinde, serbest dolaşıma giriş rejimine veya bir geçici muafiyet düzenlemesine tabi tutulan eşyaya ilişkin olarak yapılan beyan ile muayene ve denetleme veya teslimden sonra kontrol sonucunda, kıymeti üzerinden gümrük vergisine tabi eşyanın beyan edilen kıymeti, muayene ve denetleme sonucunda, bu Kanunun 23 ila 31'inci maddesinde yer alan hükümler çerçevesinde belirlenen kıymete göre noksan bulunduğu takdirde, bu noksanlığa ait gümrük vergisinden başka bu vergi farkının 3 katı para cezası alınacağı hükme bağlanmış olup; bu hükme göre, para cezası uygulanabilmesi için, vergi farkının, muayene ve denetleme veya teslimden sonra kontrol sonucunda ortaya çıkması gerekmektedir. Olayda ise, söz konusu vergi farkının, davacı Şirketin, ihbar ve şikayet dilekçesi üzerine ortaya çıktığı hususu sabittir. Bu bakımdan; Gümrük Kanununun yukarıda anılan 234'üncü maddesi uyarınca, davacı Şirket adına para cezası kesilmesinde yasaya uyarlık bulunmadığından, aksi yönde verilen mahkeme kararında yasal isabet görülmediği" hakkında bkz. Dş. 7. D. 22.6.2004 tarih ve E. 2003/1967; K. 2004/1048, (www.kazanci.com.tr, E.T. 10.04.2017).

⁹⁸⁷ "... 3. Yukarıda belirtilen aykırılıkların gümrük idaresince tespit edilmesinden önce beyan sahibince bildirilmesi durumunda söz konusu cezalar yüzde onbeş nisbetinde uygulanır..." (GK. m. 234/3).

göstermektedir⁹⁸⁸. Hukukî niteliği bakımından irdelendiğinde pişmanlık ve ıslahın, vergi cezalarını ortadan kaldırmak suretiyle ceza kesilmesine ve/ya da hükmolunmasına engel olan bir hal olduğu⁹⁸⁹ görülmektedir. Gümrük idaresine yanlış beyanda bulunma kabahati açısından yüzde onbeş oranında ceza uygulanmasına yer veren bir düzenlemenin ise, aynı niteliği taşımadığı açıktır. Kaldı ki bu düzenleme, belirtilen/getirilen cezanın azaltılmasını gerektiren bir etkin pişmanlık düzenlemesi olarak nitelendirilmelidir⁹⁹⁰. Gümrük Kanunu'nun 234'üncü maddesinde belirtilen kabahat fiilleri bakımından uygulanabilmesi için de eşyanın gümrükte olup olmadığı ya da gümrük statüsünün değişip değişmediği, bir önem taşımamaktadır⁹⁹¹.

Bu düzenleme çerçevesinde alınması gereken para cezasının, yükümlünün kendi kendini ihbar etmesi halinde %15 oranında tahsil edilmesi söz konusu olmakta ve şartları sağlandığında Kabahatler Kanunu'nun 17'nci maddesi anlamında cezalarda indirimden de yararlanılabilmektedir⁹⁹². Gümrük Kanunu'nun 234'üncü maddesinde yer verilen kabahat fiilleri açısından getirilen etkin pişmanlık düzenlemesinin vergi kaybına sebebiyet veren tüm gümrük kabahatleri bakımından uygulanmasının sağlanması yerinde olacaktır⁹⁹³.

⁹⁸⁸ Söz konusu düzenlemenin özel bir pişmanlık uygulaması şeklinde nitelendirilmesi hakkında bkz. Hakan Atay, "Gümrük Kanunu Uyarınca Verilecek Cezalarda Pişmanlık Uygulaması", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S. 85, Ocak 2011, www.lebibyalkin.com.tr, E.T. 01.02.2017. Pişmanlık ve ıslaha bezerliği yönünde yapılan değerlendirmeler için bkz. Çavuş, (E-Yaklaşım, www.yaklasim.com, E.T. 01.02.2017); Güven Yıldız, "Gümrükte Pişmanlık Müessesesi", **Gümrük ve Ticaret Dergisi**, C. 4, S. 9, 2017, (Pişmanlık), s. 51.

⁹⁸⁹ Karakoç, Genel Vergi, s. 588 vd.; Yusuf Karakoç, **Türk Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 2. Bası, DEÜHF. Döner Sermaye İşletmesi Yayınları No: 76, İzmir 1997, (Pişmanlık ve Islah), s.18; Şenyüz, Vergi Ceza, s. 289; Doğrusöz, İhtirazî Kayıt-Pişmanlık, (<http://eski.ismmmo.org.tr/yayinlar.asp>, E.T. 18.02.2018); Z. Yıldırım, s. 40; Hasan Hüseyin Bayraklı, "Pişmanlık ve Islah Hükümleri Karşısında Vergi Kaçakçılık Suçlarının Konumu", **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Y. 8, S. 31, Temmuz 2017, (Pişmanlık), s. 62. Gümrük Kanunu'nun 234'üncü maddesinde yer alan düzenlemenin pişmanlık ve ıslah ile karşılaştırılması hakkında ayrıca bkz. Yıldız, Pişmanlık, s. 53-55; Atay, www.lebibyalkin.com.tr, (E.T. 01.02.2017).

⁹⁹⁰ Aynı yönde bkz. Atay, www.lebibyalkin.com.tr, (E.T. 01.02.2017).

⁹⁹¹ Kılıç, s. 743; Ercan, Kabahatler, s. 113. Ayrıca faal nedamet ile pişmanlık ve ıslah arasındaki farklara ilişkin açıklamalar için bkz. Karakoç, Pişmanlık ve Islah, s. 15,16; Şenyüz, Vergi Ceza, s. 289, 290; Z. Yıldırım, s. 36, 37; Erdem, Vergisel Kabahatler, s. 346; Bayraklı, Pişmanlık, s. 52.

⁹⁹² Bkz. Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nın idarî yaptırımları konu alan 16.08.2013 tarih ve 2013/38 sayılı Genelgesi, (<http://hukuk.gtb.gov.tr/data/5440c4d7f293704d6c39e7c5/2013-38.pdf>, E.T. 18.03.2016). Ayrıca bkz. Ercan, Kabahatler, s. 99.

⁹⁹³ Aynı yönde bkz. Kılıç, s. 680; Ercan, Kabahatler, s. 75.

(4) Cezadan Vazgeçme

Cezadan vazgeçme, ceza kesmekten ve cezanın tahsilinden vazgeçme şeklinde gerçekleşmektedir⁹⁹⁴. Gümrük idaresi tarafından kesilen idarî para cezaları da bir kamu alacağı türü olduğundan bu bağlamda yapılacak takip ve tahsili imkânsız veya takip için yapılacak giderlerin alacaktan fazla bulunduğu anlaşılan gümrük cezaları bakımından gümrük idarelerinde terkin yetkisini haiz olanlar tarafından tahsil zamanaşımı süresi beklenilmeksizin terkin olunabilmektedir (AATUHK m. 106).

Gümrük kabahatleri karşılığında kesilen idarî para cezalarının da vergi ve diğer yükümlülükler gibi bir kamu alacağıdır. Bu bağlamda yapılacak takip sonunda tahsili imkânsız ya da tahsili için yapılacak giderlerin alacaktan fazla olduğu anlaşılan ve (Vergi Usul Kanunu kapsamına girmeyen/diğer kamu alacakları kapsamında olması nedeniyle) 20 Türk Lirasına kadar para cezaları, gümrük müdürleri veya vekilleri tarafından verilecek “*takipten vazgeçme onayı*” ile terkin olunabilmektedir⁹⁹⁵. Bakanlar Kurulu (Cumhurbaşkanı), bu tutarları topluca veya ayrı ayrı on katına kadar arttırmaya yetkilidir (AATUHK. m. 106/1).

C. Uzlaşma

1. Genel Olarak

Uzlaşma, Gümrük Kanunu’nun 244’üncü maddesine 6111 sayılı Kanun⁹⁹⁶ ile getirilen bir düzenlemedir⁹⁹⁷. Uzlaşmanın usûl ve esaslarına ilişkin düzenlemeler Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği’nde⁹⁹⁸ yer almaktadır. Gümrük vergilerindeki uzlaşma, Vergi Usul Kanunu’nun Ek 1 ilâ 9’uncu maddeleri arasında düzenlenen

⁹⁹⁴ Şenyüz, Vergi Ceza, s. 325; Karakoç, Vergi Ceza, s. 261.

⁹⁹⁵ Bkz. Gümrük Genel Tebliği (Tahsilat İşlemleri) (Seri No: 2), m. 29.

⁹⁹⁶ “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.).

⁹⁹⁷ Gümrük Kanunu’nun 244’üncü maddesinin ilk halinde gümrük cezalarında indirim düzenlemesine yer verilmekte iken, söz konusu içerik 5911 Sayılı Kanun ile yürürlükten kaldırılmıştır. Boş kalan bu madde numarası ise, gümrük vergileri açısından uzlaşma yolunun getirilmesi suretiyle doldurulmuştur.

⁹⁹⁸ “Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği” (RG. 27.08.2011-28038).

“tarhiyat sonrası uzlaşma” kurumuna benzemektedir⁹⁹⁹. Gümrük vergilerinde asıl işlemin tahakkuk olması ve tahakkuk ile tahsilin birbirini müteakiben gerçekleşmesi sebebiyle tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma gibi bir ayırım yapılamamaktadır¹⁰⁰⁰. Aralarındaki benzerlik nedeniyle Gümrük Hukuku’nda uzlaşmanın açıklanmasında tarhiyat sonrası uzlaşma ile ilgili değerlendirmelerden yararlanılmaktadır¹⁰⁰¹.

Uzlaşma, yükümlüler ile gümrük idaresi arasında çıkan anlaşmazlıkların, (yargı yoluna başvurularak) uyuşmazlık haline dönüştürülmeden çözülmesini amaçlayan bir barışçıl çözüm yoludur¹⁰⁰². Tarafların anlaşmazlığı kendi aralarında çözemedikleri durumlarda, anlaşmazlık artık uyuşmazlık haline dönüşmektedir. Bu durumda artık uyuşmazlığın idarî yargı yoluyla çözümü gerekmektedir. İşte bu nedenle uzlaşma, anlaşmazlıkları, yargı yoluna başvurarak uyuşmazlık haline dönüştürmeden, kısa sürede, idarî aşamada çözülmesini sağlayan bir anlaşmazlık çözüm yoludur¹⁰⁰³. Gümrük vergilerinde uzlaşma da, yükümlü ile gümrük idaresinin,

⁹⁹⁹ Burcu Demirbaş Aksüt ve Özgecan Gök, “Gümrük Vergisinden Kaynaklanan Anlaşmazlıkların Uzlaşma Yolu İle Çözümü”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 18, S. 2, 2016, İzmir, 2017, s. 79, 80. Gümrük Kanunu’nda anlamında uzlaşma ile Vergi Usul Kanunu’nda düzenlenen tarhiyat sonrası uzlaşmanın benzer ve ayrılan yönleri hakkında açıklamalar için bkz. Fatih Uzun, “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, (Uzlaşma), s. 138; Neslihan Coşkun Karadağ ve İbrahim Organ, “Gümrük Uzlaşması ve Vergi Usul Kanunu’ndaki Uzlaşma Kurumu İle Karşılaştırmalı Olarak Değerlendirilmesi”, **Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi**, C. 7, S. 1, 2014, s. 381 vd. Tarhiyat sonrası uzlaşma hakkında açıklamalar için bkz. Erginay, s.123-125; Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 170 vd.; Turgut Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2006, (Uzlaşma),s. 265 vd.; Uluatam/Mehtibay, s. 230; Karakoç, Genel Vergi, s. 741 vd.; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 84 vd.; Oktar, Vergi Hukuku, s. 173; Öner, Vergi Hukuku, s. 237-239; Yüce, s. 88-91. Ayrıca Avrupa Birliği ve Alman Hukuku’nda da gümrük vergisinin idarece tahakkuk ettirilmesi usûlünün, uzlaşma yönteminin uygulanmasına uygun olduğu yönünde açıklamalar için bkz. Roman Seer, “Das Rechtsinstitut der sog. Tatsächlichen Verständigung im Zoll- und Verbrauchsteuerrecht”, **Recht der Internationalen Wirtschaft**, 2005, s. 841. Gümrük Kanunu’nda düzenlenen uzlaşma ile Vergi Usul Kanunu’nda düzenlenen uzlaşmanın benzerlikleri ve karşılaştırılması için bkz. Uzun, Uzlaşma, s. 138; Coşkun Karadağ/Organ, s. 381 vd.

¹⁰⁰⁰ Aynı yönde bkz. Saygılıoğlu, Gümrük Vergisi, (www.yaklasim.com, E.T. 13.11.2016); Taş, Gümrük İdaresi, (www.yaklasim.com, E.T. 13.11.2016).

¹⁰⁰¹ Demirbaş Aksüt/Gök, s. 79, 80.

¹⁰⁰² Uzun, Uzlaşma, s. 137; Coşkun Karadağ/Organ, s. 373; Öner, Türk Vergi Sistemi, s. 342, 343; Yüce, s. 83, 84; Nural, s. 692; Ercan, Kabahatler, s. 236; Demirbaş Aksüt/Gök, s. 80. Genel Vergi Hukuku’nda kapsamında açıklamalar için ayrıca bkz. Karakoç, Genel Vergi, s. 730. Aynı yönde Selen, Gümrük İşlemleri, s. 225. Alman Gümrük Hukuku kapsamında uzlaşma hakkında bkz. Seer, s. 840.

¹⁰⁰³ Uzlaşmaya ilişkin genel tanımlamalar için bkz. Kaneti, s. 263; Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 170; Yılmaz Aliefendioğlu, “Vergide Uzlaşma”, **Danıştay Dergisi**, Y. 8, S. 28-29, 1978, s. 3; Ahmet Kumrulu, “Uzlaşmaya İlişkin Bir İçtihatları Birleştirme Kararının Işığında Vergi Hukukunda Teori, Uygulama ve Öğretim”, **Danıştay Dergisi**, S. 72-73, Ankara 1989, (Uzlaşma), s. 17;

yükümlünün uzlaşma yönündeki serbest iradesine dayanarak, gümrük vergilerinin ve kesilen idarî para cezalarının anlaştıkları tutar üzerinden ödenmesini kabul etmeleri anlamına gelmektedir¹⁰⁰⁴.

Uzlaşma yolunda idare, alacağının bir kısmından vazgeçmekte; bunun karşılığında alacağını hemen tahsil imkânı sağlamaktadır. Böylece, uzun yargılama süreçleri nedeniyle doğacak sıkıntılar ve iş yükü önlenmekte; yükümlüler ise, yargı yoluna başvurmaları halinde katlanacakları masraf ve işleyen faizlerle ödenmesi daha güç hale gelecek vergi borcundan, kısmen ödeme yapmak suretiyle kurtulmaktadır. Böylece vergi mahkemelerinin de iş yükünün azalması sağlanmaktadır¹⁰⁰⁵. Tüm bu

Karakoç, Genel Vergi, s. 729-730; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 70-74; Oktar, Vergi Hukuku, s. 159; Şenyüz/Yüce/Gerçek, Vergi Hukuku, s. 282, 283; Candan, Uzlaşma, s. 260; Öner, Vergi Hukuku, s. 234; G. Güneş, Yasallık, s. 202; Ersan Öz, **Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi**, Gazi Kitabevi, Ankara 2004, s. 140; Hasan Hüseyin Bayraklı, **Vergi Yargılama Hukuku**, (Celepler Matbaacılık), Afyonkarahisar 2013, (Yargılama), s. 71; Erdem, Vergisel Kabahatler, s. 374; Tahir Erdem, **Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları**, Seçkin Yayınları, Ankara 2012, (Çözüm), s. 396; Mehmet Küçükkaya ve Gökçe Sarısu Kanmaz, “Vergi İhtilaflarında Uzlaşmanın Vergiselliği”, **Yaklaşım Dergisi**, S. 185, Mayıs 2008, s. 287; Mehmet Küçükkaya, “Vergi Hukukunda Düzenlenen Uzlaşma Kurumunun Hukuki Niteliği”, **Kazancı Hukuk Dergisi**, S. 55-56, 2009, s. 124; Adnan Gerçek, **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2006, (Takdir Yetkisi), s. 122; Uzun, Uzlaşma, s. 137; Coşkun Karadağ/Organ, s. 373; İbrahim Organ, “Eleştirel Bir Yaklaşım-Yasal Af Uzlaşma”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 213, Haziran 2006, s. 163; Ercan, Kabahatler, s. 236; Elif Yılmaz, “Uzlaşma Müessesinin Hukuki Niteliği ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, S. 1-2, C. XIII, Y. 2009, s. 322; Oğuz Çetinkaya, “Vergi Hukukunda Uzlaşma”, <http://www.verginotlari.com/wp-content/uploads/Vergi-Hukukunda-Uzla%C5%9Fma.pdf>, E.T.17.10.2016, s. 3; Kadir Tunç, **Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumu: Yasal, İdari ve Yargısal Açidan Değerlendirilmesi**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana 2013, s. 13; Güven Yıldız, “Gümrük Uzlaşma Müessesesi Uygulamasında Kaçakçılık Sorunu”, **Mali Çözüm Dergisi**, S. 139, Ocak-Şubat 2017, (Uzlaşma), s. 68-70; Demirbaş Aksüt/Gök, s. 80, 81. Ayrıca Alman Hukuku açısından gümrük vergileri kapsamında uzlaşma için bkz.; Seer, s. 840.

¹⁰⁰⁴ Demirbaş Aksüt/Gök, s. 81. Genel Vergi Hukuku kapsamında aynı yönde bkz. Aliefendioğlu, s. 3; G. Güneş, Yasallık, s. 202; Küçükkaya, s. 124.

¹⁰⁰⁵ Demirbaş Aksüt/Gök, s. 81 vd. Uzlaşmanın amacına ve sağladığı yararlaraya yönelik aynı yönde açıklamalar için bkz. Uzun, Uzlaşma, s. 137; Haldun Yağan, “Gümrük Vergi Hukukunda Yeni Bir Müessese: Uzlaşma”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 275, Ağustos 2011, (Uzlaşma), s. 105, 108; Selen, Gümrük İşlemleri, s. 226; Kılıç, s. 353; Coşkun Karadağ/Organ, s. 382 - 388; Ercan, Kabahatler, s. 236. Bu tür pratik yararları karşısında uzlaşmanın hukuk teorisi bakımından tartışmalı yönlerinin bulunduğu; her bakımdan aynı durumda olan iki yükümlüden birinin uzlaşmaya gidip ödenecek vergi miktarının düşürülmesinin vergi adaleti ilkesini zedeleyeceği; vergiyi doğuran olay ile doğup tarh işlemi ile belirlenleşen vergi borcunun bir kısmından vergi idaresinin feragat etmesinin vergilerin ve cezaların kanuniliği ilkesine aykırı düşeceğinin göz önünde bulundurulması gerektiği yönündeki açıklamalar için bkz. Karakoç, Genel Vergi, s. 730, 731; Uzun, Uzlaşma, s. 139; Coşkun Karadağ/Organ, s. 394; Ercan, Kabahatler, s. 237; Cengiz Çelik, “Gümrük Uzlaşma Müessesesi Uygulamasında Yasallık Sorunu”, **Mali Çözüm Dergisi**, S. 136, Temmuz-Ağustos 2016, s. 132, 133; Rüştü Haytaoğlu, “Gümrük Uzlaşma Müessesesine Farklı Bir Bakış”, **Gümrük Dünyası**, Y. 2012/3, S. 74, s. 45, 46. Uzlaşmanın uyuşmazlıkları çözmediği; cezaların caydırıcılığını ortadan kaldırdığı; vergilerin kanuniliğine aykırı olduğu; uyuşmazlık konusu olayın üstünün örtüldüğü; hastalığı tedavi etmekten ziyade semptomları

yönleriyle uzlaşma, vergilendirmede adalet ve eşitliği temine yarayan; idarî işlemlere yükümlünün de katılımını sağlayan; yükümlüyü ve idareyi uzun süren yargılama süreci ile yormayan bir araçtır¹⁰⁰⁶.

Gümrük vergileri için uzlaşma yolunun getirilmesinin sebeplerinden biri olarak Gümrük Müsteşarlığı'nın (Ticaret Bakanlığı'nın) taraf olduğu dava sayısının fazlalığı ve giderek artan uyuşmazlık sayısı gösterilmektedir¹⁰⁰⁷. Tarhiyat sonrası uzlaşmanın düzenlenme gerekçesi de, *“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 îtiraz 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”* şeklinde ifade edilmiştir¹⁰⁰⁸. Gümrük vergileri açısından uzlaşmanın getirilmesi konusunda da bu gerekçelerin, geçerli olduğu kabul edilebilir. Çünkü, benzer ifadeler, Gümrük Kanunu'nun 244'üncü maddesinin gerekçesinde de yer almakta; 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 belirtilmektedir¹⁰⁰⁹.

Uzlaşma kurumundan beklenen yararın sağlanabilmesi ve uzlaşılacak miktarın belirlenebilmesi bakımından, mevzuatta yer verilmeyen; fakat uzlaşma komisyonlarınca dikkate alması gereken bazı durumlardan bahsedilmektedir. Buna göre; yükümlünün daha önce benzer konularda kabahatli olup olmadığının; gümrük

azaltan bir uygulama olduğu ve gümrük uzlaşma komisyonlarının başkan ve üyelerine bu komisyonda çalışıyor olmaları nedeniyle ek ücret sağlanması nedeniyle (GK m. 244/7) memurların ücretlendirilmesinde adaletsizliğe neden olduğuna yönelik açıklamalar için bkz. Mustafa Şahin, “Gümrük Uzlaşma Müessesesi ve Vergi Hukukunda Uzlaşmanın Kaldırılması Gerekliliği”, **Mali Çözüm Dergisi**, S. 142, Temmuz-Ağustos 2017, (Uzlaşma), s. 228-232.

¹⁰⁰⁶ Demirbaş Aksüt/Gök, s. 85, 86. Aynı yönde ve uzlaşmanın, idare tarafından yükümlülere, yargı yoluna başvurmama karşılığında verilen bir taviz ya da vergi pazarlığı gibi görülmemesi gerektiğine yönelik açıklamalar için bkz. Yağan, Uzlaşma, s. 111. Ayrıca bkz. Erdem, Vergisel Kabahatler, s. 380.

¹⁰⁰⁷ Coşkun Karadağ/Organ, s. 382. Ayrıca bkz. Demirbaş Aksüt/Gök, s. 84.

¹⁰⁰⁸ Gerekçeye yer veren Meclis tutanakları için bkz. Erdem, Çözüm, s. 378. Ayrıca bkz. Demirbaş Aksüt/Gök, s. 84.

¹⁰⁰⁹ Gerekçeye yer veren Meclis tutanakları için bkz. Erdem, Çözüm, s. 429-430. Ayrıca bkz. Demirbaş Aksüt/Gök, s. 84.

borcunu doğuran ve ceza kesilmesini gerektiren fiilindeki kusurunun derecesinin; uzlaşma kapsamına giren konuda gümrük idaresinin hatasının olup olmadığının ve uzlaşma sağanmasının, yargı yoluna başvurulmasına kıyasla sağlayacağı avantajların göz önünde bulundurulması gerekmektedir¹⁰¹⁰. Ayrıca uzlaşırken para cezalarında uygulanabilen peşin ödeme indiriminin de (cezaların caydırıcılık etkisini ortadan kaldırmamak için) göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Ayrıca uzlaşma yoluna duyulan güvenin arttırılabilmesi için Bölge Müdürlüklerindeki uzlaşma komisyonlarının merkezî uzlaşma komisyonu ile uyumlu çalışması; benzer ya da aynı durumlardaki kamu alacaklarından benzer ya da aynı oran ve miktarda feragat edilmesinin sağlanması önem taşımaktadır¹⁰¹¹.

2. Gümrük Vergilerinde Uzlaşmanın Hukukî Niteliği

Gümrük vergileri ile diğer vergiler için uzlaşma kurumunun düzenleniş amacı, birbirine benzemekte; bununla birlikte, temelde birbiri ile aynı olan kurum, yalnızca düzenlendiği kanun, alacaklısı olan idare ve kapsamına giren vergiler ve para cezaları bakımından farklılık göstermektedir. Bu nedenle Gümrük Kanunu'ndaki uzlaşma için yapılacak açıklamalarda, Genel Vergi Hukuku'ndaki uzlaşmanın hukukî niteliğine yönelik tartışmalardan faydalanılabilir¹⁰¹².

Uzlaşmanın hukukî niteliğine ilişkin; idarî işlem, idarî sözleşme, sulh sözleşmesi veya kendine özgü (sui generis) şartları olan bir sözleşme olduğu gibi değişik görüşler mevcuttur¹⁰¹³. Bu görüşleri değerlendirmek gerekirse:

* Gümrük idaresinin uzlaşma talebine yönelik verdiği cevabı bir idarî işlem olarak kabul edebilmek mümkün değildir. Çünkü yükümlü, bu cevabı kabul etmek zorunda değildir ve verilen cevap icraîlik özelliği taşımamaktadır¹⁰¹⁴.

¹⁰¹⁰ Kılıç, s. 366, 367; Ayrıca bkz. Demirbaş Aksüt/Gök, s. 87. Yargıya alternatif bir yol olarak uzlaşma hakkında bkz. Coşkun Karadağ/Örgan, s. 386 vd.

¹⁰¹¹ Kılıç, s. 367; Demirbaş Aksüt/Gök, s. 87. Ayrıca bkz. Yağan, Uzlaşma, s. 110.

¹⁰¹² Demirbaş Aksüt/Gök, s. 87.

¹⁰¹³ Bkz. Kumrulu, Uzlaşma, s. 17; Gerçek, Takdir Yetkisi, s. 124-125; Erdem, Çözüm, s. 395 vd.; Funda Başaran Yavaşlar, "Türk Vergi Hukuku'nda Uzlaşma", **Marmara Üniversitesi İİBF. Dergisi**, Y. 2008, C. XXV, S. 2, (Uzlaşma), s. 313; Küçükkaya, s. 125 vd.; E. Yılmaz, s. 326 vd.; Miraç Çelik, "Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumunun Hukukî Niteliği ve Kurumun Anayasada Yer Alan Bazı Vergi Hukuku İlkeleri Bağlamında Değerlendirilmesi", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Öğrencilerinin Fakültelerine Armağanı**, Mecmua, Ankara 2008, s. 522 vd.; Tunç, s. 17 vd.; Demirbaş Aksüt/Gök, s. 88.

¹⁰¹⁴ Tartışmalar için bkz. Demirbaş Aksüt/Gök, s. 88.

* Uzlaşma, bir idarî sözleşme olarak da nitelendirilemez¹⁰¹⁵. Çünkü bir tarafı gümrük idaresi olan uzlaşma sözleşmesinde, gümrük yükümlüsünün, bir kamu hizmetini yürütme işini üstlenmesi veya kamu hizmetinin yürütülmesine katılması söz konusu olmamaktadır¹⁰¹⁶. Ayrıca idarî sözleşmelerde idareye verilen birtakım üstün yetkiler ve tanınan bazı ayrıcalıklar, gümrük idaresi nezdinde uzlaşma komisyonlarına verilmemekte, idare tek taraflı olarak (değiştirme, fesih, denetleme ya da ceza verme gibi yollarla) sözleşme ilişkisini etkileyememektedir¹⁰¹⁷. Uzlaşma görüşmelerinde gümrük idaresi, kişileri uzlaşma konusunda zorlayamamaktadır. Uzlaşmanın vâki olması durumunda da -uzlaşma tutanağının kesin niteliği gereği- idarenin tek taraflı olarak vazgeçmesi, tutanağın iptalini sağlaması veya tutanakta tesbit edilen hususları değiştirmesi mümkün değildir¹⁰¹⁸. Bu nedenle uzlaşma (tutanağı) bir idarî sözleşme niteliği taşımamaktadır. Bununla birlikte yükümlü ile idare eşit konumda da bulunmadığından olmadığından uzlaşma, idarenin özel hukuk sözleşmesi olarak da nitelendirilemez¹⁰¹⁹.

* Uzlaşma kurumu, sulh sözleşmesi ile karşılaştırıldığında; daha önceden var olan bir hukukî ilişki nedeniyle taraflar arasında anlaşmazlık çıkması, bu anlaşmazlığı ortadan kaldırmak için karşılıklı bir fedakârlıkta bulunulması ve tarafların açılması muhtemel davaları önleme amacı taşımaları sebebiyle aralarında benzerlik kurulabilmektedir. Sulh sözleşmesinin gerçekleştirilebilmesi için herhangi bir süre sınırı bulunmamaktadır. Buna karşın uzlaşmaya başvuru, ancak belirli zaman dilimleri içerisinde gerçekleştirilebilmektedir¹⁰²⁰. Bir alacağın (icra yoluyla) tamamen tahsil edilme ihtimalinin düşük olduğu durumlarda sulh sözleşmesi yapılabilmekte; Gümrük Hukuku'nda ise, tahakkuk etmiş bir gümrük vergisi ve/ya da para cezası için uzlaşmaya varılabilmektedir¹⁰²¹. Türk Borçlar Kanunu'nda düzenlenen bazı durumlarda [yanılma (hata), aldatma (hile), korkutma (ikrah),

¹⁰¹⁵ Demirbaş Aksüt/Gök, s. 88. Genel olarak bir tür idarî sözleşme olduğu hakkında bkz. Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 171; Karakoç, Genel Vergi, s. 731; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 73; M. Çelik, s. 528.

¹⁰¹⁶ Küçükkaya, s. 126; Başaran Yavaşlar, Uzlaşma, s. 314; E. Yılmaz, s. 331; Demirbaş Aksüt/Gök, s. 88.

¹⁰¹⁷ Küçükkaya, s. 127. Ayrıca bkz. G. Güneş, Yasallık, s. 203; E. Yılmaz, s. 331; Ü. Üstün, Denetim, s. 100-109; Demirbaş Aksüt/Gök, s. 88, 89.

¹⁰¹⁸ Küçükkaya, s. 127; Demirbaş Aksüt/Gök, s. 89.

¹⁰¹⁹ Demirbaş Aksüt/Gök, s. 88.

¹⁰²⁰ Küçükkaya, s. 130. Uzlaşmanın sulh sözleşmesine benzerliği hakkında bkz. Candan, Uzlaşma s. 260. Ayrıca bkz. Demirbaş Aksüt/Gök, s. 89.

¹⁰²¹ Küçükkaya, s. 130. Ayrıca bkz. Demirbaş Aksüt/Gök, s. 89.

danışık (muvazaa), kesin hükümsüzlük (butlan), aşırı yararlanma (gabin) halleri] sulh sözleşmesine karşı dava açabilmek mümkün iken; uzlaşmanın vâki olması durumunda tutanaklarının (kural olarak) kesin olması sebebiyle, dava açma yolu kapanmaktadır. Bu nedenle, uzlaşma sulh sözleşmesi niteliğinde de değildir¹⁰²².

* Uzlaşma, Genel İdari Usul Kanunu Tasarısı kapsamında “müzakere” (İng. Negotiation) olarak değerlendirilebilir. Çünkü müzakere, idare ile ilgililerin aralarındaki uyuşmazlığı yargı yoluna başvurmada karşılıklı anlaşmaya varmak suretiyle yaptıkları çeşitli görüşme ve tartışmalar sonucu bitirmeleri usûlü olarak tanımlanmaktadır. “Uzlaştırma” (İng. Conciliation) ise, tarafları karşılıklı olarak kabul edilebilecek bir çözüm şekli üzerinde buluşturmayı amaçlayan, üçüncü bir kişinin varlığını gerektiren bir usûldür¹⁰²³. Uzlaşmada ise, anlaşmazlığın çözümünde üçüncü bir kişinin/kurumun dahli söz konusu olmadığından uzlaşmayı uzlaştırma olarak da nitelendirmek mümkün değildir. Yapılan açıklamalar ışığında, gümrük vergileri açısından uzlaşma, gümrük idaresi ile yükümlü arasında kendine özgü (sui generis) şartları olan ve mahkeme dışı sulh sözleşmesine benzeyen bir sözleşme niteliğindedir. Uzlaşma ve uzlaşmayı belgeleyen tutanak da bu kapsamda bir mutabakat metnidir. Bu sayede uzlaşma, anlaşmazlıkları sona erdirmeye işlevini yerine getirebilmektedir¹⁰²⁴.

¹⁰²² Demirbaş Aksüt/Gök, s. 89.

¹⁰²³ Açıklamalar için bkz. Tan, İdare, s. 626; Çağlayan, Yargılama, s. 151; Odyakmaz/Çınarlı/Avcıoğlu Aksoy, s. 31. Genel İdari Usul Kanunu Tasarısı’nın 40’ıncı maddesinde “Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Usulleri” başlığı altında düzenlenen müzakere ve uzlaştırma usûlleri hakkında bkz. Gözübüyük/Tan, s. 13, 14.

¹⁰²⁴ Demirbaş Aksüt/Gök, s. 90. Ayrıca bkz. G. Güneş, Yasallık, s. 203; Küçükkaya, s. 131; Başaran Yavaşlar, Uzlaşma, s. 316; Gerçek, Takdir Yetkisi, s. 125; Ümit Süleyman Üstün, **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**, Turhan Kitabevi, Ankara 2007, (Takdir Yetkisi), s. 129; E. Yılmaz, s. 335, 336; Tunç, s. 22. Buna karşın uzlaşmayı sözleşme olarak nitelendirmenin vergilerin kanunîliği ilkesine aykırı olacağı, bu nedenle sözleşme benzeri olarak değerlendirilmesi gerektiği hakkında bkz. Saban, Vergi, s. 568. Uzlaşma yolunda, yükümlü ile idarenin birbirine uygun irade beyanları ile mutabakat sağlamalarının sözleşme niteliği taşımayacağı hakkında bkz. Erdem, Vergisel Kabahatler, s. 376; Erdem, Çözüm, s. 395, 396.

3. Uzlaşma Usûlü

a. Gümrük Vergilerinde Uzlaşmanın Genel Şartları

Gümrük Kanunu'nda, beyan ile gümrük idaresince yapılan tespit sonucunda belirlenen farklılıklara ilişkin tebliğ edilen gümrük vergileri alacakları ile bu Kanunda ve ilgili diğer kanunlarda düzenlenen cezalar hakkında uzlaşmaya başvurulabileceği belirtilmektedir. Bu düzenleme ve Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği'ne göre uzlaşmaya iki vesileyle başvurulabilmektedir. Bunlardan ilki, gümrük idaresinin tesbitinden önce yükümlü tarafından verilen düzeltme beyanlarında belirtilen farklılıklarla ilgili uzlaşmaya başvurulabilmesidir (GUY. m. 4/1). Bu bakımdan gümrük vergilerinde uzlaşma beyana dayalı olarak belirlenen farklılıklarına ilişkin tahakkuklar açısından da uzlaşma yolunun açık olması bakımından tarhiyat sonrası uzlaşma kurumundan ayrılmaktadır. Aslında bu durum, Genel Vergi Hukuku açısından - diğer şartların da varlığı halinde – Vergi Usul Kanunu'nun 371'inci maddesinde düzenlenen pişmanlık ve ıslahın konusunu oluşturabilecek bir durumdur¹⁰²⁵. Gümrük Hukuku açısından pişmanlık ve ıslah gibi bir müesseseye yer verilmemekte; gümrük vergisi tutarında farklılıklara sebep olan ve gümrük idaresinin henüz bilgisinin olmadığı durumlarda yapılan bildirimlerin uzlaşma ile sonuçlandırılması tercih edilmektedir. İkincisi ise, *“gümrük idaresince yapılan tespit sonucunda belirlenen farklılıklara ilişkin”* gümrük vergilerinin tahakkuk ettirilerek yükümlüye tebliğ edilmesidir (GUY. m. 4/1)¹⁰²⁶.

Uzlaşmanın şartları; uzlaşmanın konu ve kapsamı, uzlaşmaya başvurulabilecek durumlar; uzlaşmaya başvurabilecek kişiler ve uzlaşmaya başvuru zamanı başlıkları altında değerlendirilmektedir. Bu kapsamda, uzlaşmaya konu olabilecek gümrük vergileri ve para cezalarına; kanuna hükümlerine yeterince nüfuz edememe, kanun hükümlerini yanlış yorumlama, görüş farklılıklarının bulunması gibi uzlaşmanın kapsamı açısından özellik gösteren durumlara yer verilmektedir.

¹⁰²⁵ Demirbaş Aksüt/Gök, s. 91. Ayrıca bkz. Selen, Gümrük İşlemleri, s. 227; Coşkun Karadağ/Organ, s. 384; Oktar, Türk Vergi Sistemi, s. 286-288.

¹⁰²⁶ Örneğin, Topluluk Gümrük Kodu'nda (Gümrük Kanunu'nda 26'ncı maddenin 2'nci fıkrasına tekabül eden 31'inci maddesinin 2'nci fıkrasında) belirtilen şartlarda varsayıma dayalı olarak gümrük kıymetinin tesbit edildiği son yöntemin uygulanmasının uzlaşmaya başvurulabilecek bir durum olarak değerlendirilebileceğine yönelik bkz. Seer, s. 841.

b. Uzlaşmanın Konusu ve Kapsamı

(1) Gümrük Vergileri ve Cezaları Açısından

Gümrük Kanunu'na göre *“beyan ile gümrük idaresince yapılan tesbit sonucunda belirlenen farklılıklara ilişkin tebliğ edilen gümrük vergileri alacakları”* ile *“bu kanunda ve ilgili diğer kanunlarda düzenlenen cezalar”* uzlaşma kapsamında sayılmaktadır. Söz konusu hükmün içeriği, Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği'nin 4, 5 ve 6'ncı maddelerinde uzlaşma kapsamına giren ve kapsama dahil olmayan alacaklar olmak üzere düzenlenmektedir¹⁰²⁷. Gümrük vergilerinde uzlaşma kapsamına, gümrük idarelerince takip ve tahsil edilen kamu alacakları girmektedir. Bu kamu alacakları aynı zamanda uzlaşma komisyonlarının konu bakımından yetkisinin de sınırlarını oluşturmaktadır.

Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği'ne 1 No'lu Eki'nde uzlaşma yoluna başvurulabileceği düzenlenen gümrük vergilerinin listesi yer almaktadır. Buna göre, *“Gümrük Vergisi, İlave Gümrük Vergisi, Tek ve Maktu Vergi, Dampinge Karşı Vergi, Subvansiyona Karşı Telâfi Edici Vergi, Katma Değer Vergisi, Özel Tüketim Vergisi, Ek Malî Yükümlülük, Toplu Konut Fonu, Tütün Fonu, Ek Fon, Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu, Çevre Katkı Payı, Telâfi Edici Vergi (ihracat) ve TRT Bandrol Ücreti”* uzlaşma kapsamındadır.

Yönetmeliğin 2 No'lu Eki'nde ise, uzlaşma kapsamına giren para cezaları düzenlenmektedir. Buna göre, *“4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 234, 235, 236, 237, 238, 239 ve 241'inci maddelerinde; 2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesine Hakkında Kanun'un 4'üncü maddesinde; 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 51'inci maddesinde ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 16'ncı maddesinde düzenlenen kabahatlere ilişkin para cezaları”*¹⁰²⁸ uzlaşma kapsamındadır.

¹⁰²⁷ Uzlaşmanın kapsamına giren kamu alacakları hakkında bkz. Selen, Gümrük İşlemleri, s. 227, 228; Kılıç, s. 353 vd.; Coşkun Karadağ/Organ, , s. 374; Yüce/Çelikkaya, s.186; Nural, s. 692, 693; Ercan, Kabahatler, s. 238, 239; Demirbaş Aksüt/Gök, s. 92; Yıldız, Uzlaşma, s. 72, 73.

¹⁰²⁸ 2.2.1984 tarih ve 2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun, (RG.15.2.1984 – 18313); 25.10.1984 tarih ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, (RG. 2.11.1984 -18563); 6.6.2002 tarih ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu, (RG.12.6.2002 – 24783).

Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği, ayrıca Ek 1 ve 2 No'lu listelerde sayılmayan; ancak “gümrük idarelerince tahsili gereken alacaklar” ile “bu Yönetmelik’in yayımı tarihinden sonra yapılacak düzenlemelerle getirilecek alacaklar” da uzlaşma konusu olabilmektedir (GUY. m. 5).

Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği’nin 5’inci maddesinde “*şartlı muafiyet rejimlerinin ihlali sonucunda doğan alacaklar ve ilgili para cezaları*” nın da uzlaşmaya konu edilebilmesi özel olarak düzenlenmektedir (GUY. m. 5/3).

“Gümrük vergilerinin matrahına giren ancak aslı, gümrük idarelerince takip ve tahsil edilmeyen vergi ve benzeri malî yükümler” uzlaşma kapsamına girmemektedir (GUY. m. 6). Damga Vergisi bu durumun örneğini oluşturmaktadır. Damga vergisi her ne kadar ithalat sırasında alınıyor olsa da; takip ve tahsili vergi dairelerince yerine getirilmektedir. Bu nedenle gümrük vergilerine özgü uzlaşma yolundan yararlanamamaktadır¹⁰²⁹.

“Uzlaşmaya, yükümlülere karar olarak tebliğ edilecek alacakların tamamı açısından başvurulabileceği gibi tür itibariyle bir veya bir kaçı açısından da kısmen başvurulabilir” (GUY. m. 5/2). Kısmî başvuru imkânı tanıyan bu düzenleme saklı kalmak kaydıyla “aynı tür vergi veya cezanın bir kısmı için uzlaşma talebinde bulunulamaz” (GUY. m. 6/2). “İlgili mevzuat uyarınca alacağın tahsilat aşamasına geldiği durumlarda söz konusu alacak uzlaşmaya konu edilemez.” (GUY. m. 6/3)

1030

Alacağın “Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu’nun 3’üncü maddesinde yer alan kaçakçılık suçlarına ilişkin olması halinde de uzlaşma talebinde bulunulabilmesi mümkün değildir” (GUY. m. 6/4). Bunun önlenmesi için, “uzlaşma komisyonlarının sekretarya hizmetlerini yürüten birimlerince, Gümrük Yönetmeliği’nin 579’uncu

¹⁰²⁹ Kılıç, s. 356; Demirbaş Aksüt/Gök, s. 94. Damga vergisinin Vergi Usul Kanunu kapsamında uzlaşmaya konu olabileceği hakkında ayrıca bkz. Nurettin Bilici, Ümit Süleyman Üstün, **Damga Vergisi ve Harçlar (Teori ve Uygulama)**, Savaş Yayınevi, Ankara 2016, s. 126. Buna karşın ithalde alınan Katma Değer Vergisi’nin matrahına dahil olması, bağlantısı ve etkileşimi nedeniyle gümrük idarelerince alınan Damga Vergisi için Gümrük Kanunu’na göre işlem yapılması gerektiği; ancak uygulamada Vergi Usul Kanunu’na göre işlem yapıldığı hakkında bkz. S. Yayla, Vergi, s. 27. Ayrıca teknik anlamda gümrük vergisi kapsamına girmeyen muamele vergileri bakımından (Alman) Vergi Usul Kanunu’ndaki genel uzlaşma düzenlemelerinin uygulanabileceği hakkında bkz. Seer, s. 842, 843.

¹⁰³⁰ Yönetmelik hükmü yanlış anlaşılabilir şekilde kaleme alınmıştır. “uzlaşma kapsamındaki bir vergi ya da ceza türünün, bir kısmı için uzlaşma başvurusunda bulunulamaz” şeklinde yapılacak bir düzenleme ile daha anlaşılır bir kural getirilebileceği düşünülmektedir. Aynı yönde bkz. Demirbaş Aksüt/Gök, s. 94.

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). Bu yöndeki araştırma uzlaşma başvurusu sırasında ya da başvurudan sonra uzlaşma sürecinin her aşamasında yapılabilmektedir. Bu nedenle ilişkinin tesbit edildiği anda uzlaşmanın gerçekleştirilmesi mümkün olmamaktadır (GUY. m. 6/6). Uzlaşma gerçekleştikten sonra, uzlaşılan alacakla ilgili olarak Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'na göre daha sonra cezaya hükmedilmesi halinde Gümrük Yönetmeliği' nin 579'uncu maddesine göre hareket edilmektedir (GUY. m. 21/3) Bu kapsamda uzlaşmanın hüküm ve sonuçları ortadan kalkmakta; ilk kesilen para cezasına ilişkin karar kaldırılmakta ve uzlaşma kapsamında tahsil edilen ceza tutarı geri verilmektedir.

Eşyanın mülkiyetinin kamuya geçirilmesi kararı, uzlaşmanın konu yönünden kapsamı dışında kalmakta; bununla birlikte mülkiyetinin kamuya geçirilmesine karar verilen eşya ile ilgili gümrük vergileri ve para cezaları uzlaşmaya konu edilebilmektedir (GUY. m. 6/7)¹⁰³¹.

Uzlaşma kapsamında olan; ancak uzlaşmadan önce itiraz yoluna başvuru alan alacaklar açısından uzlaşma yolu kapanmaktadır (GUY. m. 11). Yönetmelik'in 25'inci maddesinde de itiraz hakkı ile uzlaşma hakkının aynı anda kullanılamayacağı açıkça düzenlenmektedir. Son olarak Gümrük Kanunu'nun 244'üncü maddesinin 1'inci fıkrasının son cümlesine göre, *“uzlaşmanın vâki olmaması ya da temin edilememesi durumunda da yeniden aynı durum için uzlaşmaya başvurulamaz”*¹⁰³².

¹⁰³¹ Mülkiyetin kamuya geçirilmesi kararına karşı uzlaşmaya başvurulamayacağı hakkında bkz. S. Yayla, Mülkiyetin Kamuya Geçirilmesi, s. 30. Kabahatler Kanunu'nun 18'inci maddesine tâbi olan mülkiyetin kamuya geçirilmesi kararını uzlaşmanın niteliğine de uygun olmadığı ve uygulamasının da mümkün görülmediğine yönelik açıklamalar için bkz. Erkan Ertürk, “Gümrük Vergi ve Cezalarının Tahakkuk ve Tebliği ile Uzlaşma ve İtiraz Süreçleri”, **Yaklaşım Dergisi**, S. 250, Ekim 2013, (Süreç), (www.yaklasim.com, E.T. 17.10.2016). Ayrıca bkz. Demirbaş Aksüt/Gök, s. 96.

¹⁰³² Demirbaş Aksüt/Gök, s. 96.

(2) Uzlaşmaya Başvurulabilecek Durumlar Açısından

(i) Genel Olarak

Gümrük Kanunu'nun 244'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında uzlaşmaya başvurulabilecek durumlara yer verilmektedir. Buna göre idare, *“beyan ile gümrük idaresince yapılan tespit sonucunda belirlenen farklılıklara ilişkin tebliğ edilen gümrük vergileri alacakları ile bu Kanunda ve ilgili diğer kanunlarda düzenlenen cezalar hakkında; yükümlü veya ceza muhatabı tarafından, söz konusu eksiklik veya aykırılıkların kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten veya kanun hükümlerini yanlış yorumlamaktan kaynaklandığının veya yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi durumunda”*, uzlaşabilmektedir¹⁰³³. Bu düzenleme dilbilgisi açısından değerlendirildiğinde, düzenlemede sayılan haller aynı zamanda idarenin uzlaşma yetkisinin de sınırlarını oluşturmaktadır. Başka bir deyişle, kişilerin aslında her durumda uzlaşmaya başvurabildiği; buna karşın gümrük idaresinin, yalnızca sayılan sebeplerin varlığı halinde muhatabı ile uzlaşabildiği sonucuna ulaşılmaktadır. Düzenlemede belirtilen hallerin *“ileri sürülmesi”*nden bahsedilmektedir; ancak ileri sürmek yeterli olmamakta; bu iddianın ayrıca uzlaşma komisyonunca da yerinde görülmesi gerekmektedir¹⁰³⁴.

Tarhiyat sonrası uzlaşma bakımından da benzer sebeplere yer verilmektedir. Ancak, uzlaşmanın uygulamada, sayılan sebeplerle bağlı olmaksızın uygulandığı görülmektedir. Somut olayda Kanun'da aranan hallerin varlığının ortaya konulması ve uzlaşma sebeplerine bağlı kalınması gerekmektedir. Diğer tarafta, uzlaşma niyetinde olan yükümlünün belirli sebeplerle sınırlamak uzlaşmanın mahiyetine uygun değildir. Çünkü yükümlü, kaçmak yerine uzlaşma yoluna başvurarak gümrük idaresi ile iletişim kurmak istemektedir. Bu bakımdan uzlaşma yoluna başvuru imkânının belirli sebeplerin varlığı ile sınırlanmaması; ancak uzlaşma

¹⁰³³ Ayrıca bkz. Kılıç, s. 353; Selen, Gümrük İşlemleri, s. 228; Başaran Yavaşlar, Uzlaşma, s. 323 vd.; Coşkun Karadağ/Organ, s. 374; Yüce/Çelikkaya, s. 185; Ercan, Kabahatler, s. 238; Demirbaş Aksüt/Gök, s. 96, 97; Yıldız, Uzlaşma, s. 72; Murat Korkmaz ve Musa Ünal, “Gümrük Vergilerinde Uzlaşma”, **Yaklaşım Dergisi**, S. 226, Ekim 2011, (www.yaklasim.com, E.T. 17.10.2016).

¹⁰³⁴ Candan, Uzlaşma, s. 288; Demirbaş Aksüt/Gök, s. 97.

görüşmelerinde yükümlünün veya ceza kesilen kişinin kusur derecesini göz önünde bulundurarak bir indirim oranının uygulanması önerilebilir¹⁰³⁵. Bununla beraber söz konusu önerinin, gümrük idaresinin haksız, gereksiz, gerekçesiz ve kötü niyetli uzlaşma talepleri ile meşgul edilebileceği şeklinde anlaşılmaması gerekmektedir¹⁰³⁶.

(ii) Kanun Hükümlerine Yeterince Nüfuz Edememek

Uzlaşmaya başvurulabilecek durumlardan biri, kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememektir. Gümrük mevzuatının karışık olması ve bu işle uğraşanların dahi mevzuatı çoğu kez tam olarak kavrayamamaları; gümrük yaptırımlarının sert bir şekilde uygulanmamasını gerekli kılmaktadır¹⁰³⁷. Düzenlemelerin belirsizliği ve sıklıkla gerçekleşen kanun ve yönetmelik değişiklikleri bazen bilmeden ve/veya istemeden vergi kaybına yol açılmasına sebep olmaktadır. Vergi ödevinin ve şekli anlamda gümrükleme sürecine ilişkin kuralların anlaşılabilmesi özel bilgi, eğitim ve tecrübe gerektirmektedir. Mevzuatın doğru yorumlanabilmesi için kişinin (gümrük) uygulayıcı(sı) ya da hukukçu olması gerekmektedir¹⁰³⁸.

Gümrük kurallarının anlaşılabilmesi çoğu zaman zor olduğundan, gümrük işlemleri genellikle (dolaylı) temsil yoluyla, gümrük müşavirleri aracılığıyla yerine getirilmektedir. Ancak yükümlünün gümrük müşaviri bir temsilcinin olmaması ve

¹⁰³⁵ Bkz. Demirbaş Aksüt/Gök, s. 98. Aynı şekilde tarhiyat sonrası uzlaşma uygulamasında da, kast unsurunun olmadığı durumlarda belirlenen sebeplere bağlı olmaksızın uzlaşma yoluna başvurulabildiği yönünde bkz. Erdem, Çözüm, s. 379;

¹⁰³⁶ Açıklamalar için bkz. Demirbaş Aksüt/Gök, s. 101.

¹⁰³⁷ Öncel/ Kumrulu/ Çağan, s. 217; Karakoç, Genel Vergi, s. 571; Şenyüz/Yüce/Gerçek, Vergi Hukuku, s. 286. Ayrıca bkz. Candan, Uzlaşma, s. 288-28; Demirbaş Aksüt/Gök, s. 98. Gümrük mevzuatının karışık yapısı ve ikincil düzenlemelerin çokluğu hakkında bkz. Canitez, s. 16.

¹⁰³⁸ Candan, Uzlaşma, s. 288; Demirbaş Aksüt/Gök, s. 98. Buna karşın anlaşmazlıkların, gümrük tarife istatistik pozisyon numarasının, ödenen navlun veya sigorta tutarının, ödenen demuraj veya ardiye giderinin, katma değer vergisi matrahının ya da oranının, fatura tutarının, döviz kuru ya da cinsinin, dampedinge karşı verginin eksik/yanlış beyan edilmesi ya da beyan edilmemesi; mal bedeli transferinin beyanname tescil tarihinden sonra yapılmasına karşın ithalat anında Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu'nun ödenmemiş olması; muafiyet kodunun sisteme hatalı biçimde girilmesi; eşyanın teslim şeklinin FOB yerine CIF beyan edilmesi; şeklen mevzuata aykırı EUR 1/A.TR belgesi ibraz edilmesi gibi sebeplerden kaynaklandığı; bu durumlar sebebiyle uygulamada uzlaşmaya gidilebildiği; ancak bu gibi durumlar açısından uzlaşma yoluna gidilebilmesinin kanuna aykırı olduğu; yükümlülerin eşyaya ilişkin yer alan hükümlerin yükümlü tarafından teknik boyutta karşılaştırılıp nihai bir sonuca varması suretiyle gerçekleştirilmektedir. Böylesi bir belirlemenin ise "kanun hükmünü yorumlama veya ona nüfuz etme" kavramları ile irtibatlandırılmayacağı görüşü için bkz. C. Çelik, s. 138. Bununla birlikte kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememek ifadesinin muğlak ve eksik olduğu, gerekçeyi yeteri kadar açıklamaktan uzak olduğu hakkında bkz. Haytaoğlu, s. 46.

işlemlerini bizzat takip etmesi halinde, düzenlemeleri yanlış anlaması ve yanlış uygulanması muhtemeldir. Bu durumda, ek tahakkuk kararı verilen ve/veya kabahati karşılığında ceza kesilen yükümlünün uzlaşmaya başvurabilmesi mümkündür¹⁰³⁹. İyiniyetini muhafaza eden yükümlüyü korumak için getirilen bu düzenleme uzlaşmaya başvuru açısından genel bir başvuru sebebi olarak değerlendirilebilir. Ancak bu tesbitin bir diğer sonucu, objektif olarak kanunları bilmesi gereken bir hukukçunun ya da uygulamacının yaptığı bir işlem dolayısıyla, bu sebebe dayanarak uzlaşmaya başvuramayacağıdır¹⁰⁴⁰. Yükümlünün de gümrük idaresiyle daha önce yaptığı işlemlerden ve tecrübelerinden, ilgili kanun hükmünü/hükümlerini aslında doğru bir şekilde uyguladığı ve bildiği anlaşıyorsa, artık daha sonra gerçekleşen benzer bir durum için, “kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememe” sebebine dayanarak yapacağı uzlaşma başvurusunun kabul edilmemesi gerekmektedir¹⁰⁴¹.

(iii) Kanun Hükümlerini Yanlış Yorumlamak

Gümrük mevzuatının karmaşık nitelikte olması mevzuatın yanlış yorumlanmasına sebep olabilmektedir. Bu durumda da uzlaşmaya başvurulabilmektedir. Bu noktada kanun hükümlerini yanlış yorumlama ile neyin kastedildiğinin ortaya koymak için, tarhiyat sonrası uzlaşma bakımından yanlış/hata hali göz önünde bulundurulmaktadır. Vergi Usul Kanunu’nun 369’uncu maddesinde düzenlenen yanlış hali halinde uzlaşmaya başvurulabilmektedir¹⁰⁴². Mükelleflerin Gelir İdaresi Başkanlığı’ndan veya bu hususta yetkili kıldığı makamlardan aldıkları özelge/mukteza sebebiyle de yanlışları söz konusu olabilmektedir. Mükellefin aldığı özelgeye uygun davrandığı durumlarda hakkında vergi cezası kesilmediğinden cezalar açısından uzlaşmaya başvurması söz konusu olmamaktadır. Ancak bu düzenleme vasıtasıyla vergi aslı açısından söz konusu olan

¹⁰³⁹ Demirbaş Aksüt/Gök, s. 98, 99. Uzlaşmaya başvuru hakkı için bkz. Ertürk, Süreç, (www.yaklasim.com, E.T.17.11.2016).

¹⁰⁴⁰ Demirbaş Aksüt/Gök, s. 99. Genel anlamda uzlaşma için aynı yönde bkz. Başaran Yavaşlar, Uzlaşma, s. 323. Ayrıca gümrük beyanlarının çok büyük çoğunlukla gümrük müşavirleri eliyle yapıldığı ve en tecrübesiz bir gümrük müşavirinin dahi (örneğin) navlun giderinin gümrük kıymetine eklenmesi gerektiğini bilebileceği, bu durumun da “kanun hükmünü yorumlama veya ona nüfuz etme” kavramları ile açıklanamayacağı hakkında bkz. C. Çelik, s. 139.

¹⁰⁴¹ Demirbaş Aksüt/Gök, s. 99.

¹⁰⁴² “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). Ayrıca bkz. Demirbaş Aksüt/Gök, s. 99.

ek tarhiyat veya yeni tarhiyat için uzlaşmaya başvurabilmek mümkün hale gelmektedir¹⁰⁴³.

Gümrük vergilerinde uzlaşma açısından ise, “yanılma” kavramı ile ifade edilen bir sebebe açıkça yer verilmemektedir. Bununla beraber 244’üncü maddede bahsedilen “*söz konusu eksiklik veya aykırılıkların kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten veya kanun hükümlerini yanlış yorumlamaktan kaynaklandığının*” ileri sürülmesi, aslında hukukî anlamda yanılma/hataya düşme haline işaret etmektedir. Bu noktada kişilerin gümrük idarelerinden almış oldukları bilgiye (GK. m. 8/1) uygun hareket etmiş olmaları neticesinde bir kabahat işlemeleri söz konusu ise, -kusurluluğa etkili haller arasında hataya ilişkin açıklamalar içerisinde değinildiği gibi- bu durumun bir yanlış yorumlama hali olarak dikkate alınması gerektiği düşünülmektedir.

(iv) Yargı Kararları ile İdare Arasında Görüş Farklılığının Bulunması

Yargı kararları ile idare arasında görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi de uzlaşmaya başvurulabilecek durumlardan biridir. Bu durum, tarhiyat sonrası uzlaşmada, “*yargı kararlarıyla idarenin benzer olaylarda görüş farklılığının bulunması*” şeklinde ifade edilen duruma karşılık gelmektedir. Bu düzenlemede bahsi geçen yargı kararları ile, bölge idare mahkemesinin kesin nitelikte olan; Danıştay dava dairelerince verilen ve Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu’nca verilen kararların kastedildiği belirtilmektedir¹⁰⁴⁴. Gümrük idaresi boyutunda ise, idarenin görüşü, genel tebliğ, bilgi veya iç genelgelerine bakılarak anlaşılabilmektedir. Yükümlünün kendi durumuna benzer bir durumla ilgili yargı kararı ile gümrük idaresinin görüşünün farklı olduğunu ileri sürülmesi ve bu durumun uzlaşma komisyonunca kabul edilmesi halinde uzlaşma sağlanması mümkün hale gelebilmektedir¹⁰⁴⁵.

¹⁰⁴³ Candan, Uzlaşma, s. 289-290; Demirbaş Aksüt/Gök, s. 99, 100. Gümrük uzlaşma müessesesinde kanun hükümlerinin yanlış yorumlanması hakkında ayrıca bkz. Haytaoğlu, s. 46.

¹⁰⁴⁴ Candan, Uzlaşma, s. 294; Demirbaş Aksüt/Gök, s. 101.

¹⁰⁴⁵ Vergi idarelerinin yargı kararlarını dikkate almayarak hukuka aykırı bir işlem tesis ettikleri ve bu işlemin ortadan kaldırılması yerine işlem üzerinde uzlaşma sağlanmasına izin vermenin hukuk devleti ilkesi açısından sorgulanması gerektiği hakkında bkz. Başaran Yavaşlar, Uzlaşma, s. 324.

(3) Teminatlı İşlemlerde Uzlaşma Usûlü

Uzlaşma açısından teminatlı işlemler özellik göstermektedir. Teminatlı işlemlerde uzlaşma usûlü Yönetmelik'in 26'ncı maddesinde yer almaktadır. Bu kapsamda, *“gümrüklü yer ve sahalarda bulunan eşya hakkında tahakkuk eden alacaklara ilişkin uzlaşma talebinde bulunulması halinde, ayrıca talep edilmesi şartıyla, tahakkuk eden alacaklar teminata bağlanarak eşya yükümlüsüne teslim edilebilir”* (GUY. m. 26/1). *“Yükümlüsüne teslim edilen eşyaya terettüp eden alacaklar için uzlaşmanın vaki olması halinde, uzlaşılan tutar teminattan mahsup edilir. Uzlaşılan tutarın yükümlü tarafından nakden ödenmesi halinde ise teminat iade edilir”* (GUY. M. 26/2). *“Uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi halinde ise genel hükümlere göre işlem yapılır”* (GUY. M. 26/3)¹⁰⁴⁶.

c. Uzlaşmaya Başvurabilecek Kişiler

Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği'nin 12'nci maddesinde, uzlaşmaya kimlerin başvurabileceği düzenlenmektedir. Buna göre, *“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 müşavirleri”* uzlaşmaya başvurabilmektedir¹⁰⁴⁷.

Ayrıca iştirak nedeniyle hakkında ceza kesilen kişilerin ayrı ayrı uzlaşma talep edebilmektedir. Ancak bu durumda, uzlaşmanın gerçekleşmesi halinde, uzlaşma yalnızca başvuruda bulunan(lar) için sonuç doğurmaktadır. (GUY. m. 10/2)¹⁰⁴⁸.

ç. Uzlaşmaya Başvuru Zamanı

Gümrük anlaşmazlıklarında yükümlü ya da ceza kesilen kişiler, tahakkuk ya da ceza kararlarının *“tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içerisinde”* ilk önce itiraz

¹⁰⁴⁶ Açıklamalar için ayrıca bkz. Demirbaş Aksüt/Gök, s. 101, 102

¹⁰⁴⁷ Demirbaş Aksüt/Gök, s. 102.

¹⁰⁴⁸ Ayrıntılı açıklama için bkz. Demirbaş Aksüt/Gök, s. 102-106.

yoluna başvurmamak şartıyla uzlaşmaya başvurabilmektedir (GK. m. 244/1)¹⁰⁴⁹. Bununla birlikte öncelikle uzlaşma yoluna başvurup, uzlaşmanın temin edilememesi ya da vâki olmaması durumunda, sonradan itiraz yoluna da başvurulabilmektedir. İlk önce itiraz yoluna başvurulmuş olması halinde ise, artık uzlaşmaya başvurulabilmek mümkün olmadığından, uzlaşmaya başvuru süresinin hukukî niteliği itibariyle bir hak düşürücü olduğu söylenebilir¹⁰⁵⁰. Uzlaşma ve itiraz yoluna aynı anda başvurulmasının mümkün olmaması sebebiyle, süresinde başvurulmuş uzlaşma süreci tamamlanıp sonuçlanmadan, aynı alacaklar hakkında itiraz ya da dava açma yoluna gidilememektedir.

Süre şartına uygun şekilde gerçekleştirilen uzlaşma başvurusu, itiraz ve (daha sonra) dava açma süresinin uzamasına sebep olmaktadır. Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği'nin 14'üncü maddesine göre uzlaşma talebi itiraz ve dava açma süresini durdurmaktadır. Uzlaşmanın temin edilememesi veya vâki olmaması durumunda uzlaşma talebi ile duran süre, kaldığı yerden işlemeye devam etmektedir. Sürenin bitimine eğer üç günden az kalmış ise, süre üç gün daha uzamaktadır.

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

Uzlaşma komisyonlarının oluşumu, üyelerinde aranan nitelikler, üyelerin sorumluluğu, yetkileri, toplanma ve karar yeter sayısı ile diğer hususlar Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği'nin 7 ilâ 9'uncu maddeleri arasında düzenlenmektedir¹⁰⁵¹. Bu düzenlemeler ile uzlaşma komisyonlarının yer ve konu (miktar itibariyle) yetkilerinin sınırları belirlenmektedir.

“Uzlaşma kapsamına giren alacaklara ilişkin uzlaşma taleplerinin değerlendirilmesi için, ilişkin uzlaşma taleplerinin değerlendirilmesi için, Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüğü Uzlaşma Komisyonları ve Merkezi Uzlaşma Komisyonları kurulur. Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüğü Uzlaşma Komisyonları, Bölge Müdürü, Bölge Müdür Yardımcısı, Şube Müdürü, Gümrük Müdürü, Müdür

¹⁰⁴⁹ Süreler Tebligat Kanunu hükümlerine göre hesaplanmaktadır. Ayrıca bkz. Demirbaş Aksüt/Gök, s. 107.

¹⁰⁵⁰ Ertürk, Süreç, (www.yaklasim.com, E.T. 17.11.2016); Demirbaş Aksüt/Gök, s. 107.

¹⁰⁵¹ Uzlaşma komisyonları hakkında bkz. Selen, Gümrük İşlemleri, s. 226; Kılıç, s. 360, 361; Coşkun Karadağ/Organ, s. 377; Yüce/Çelikkaya, s. 189; Nural, s. 693; Ercan, Kabahatler, s. 244; Demirbaş Aksüt/Gök, s. 108-111.

Yardımcısı, Şef ve Muayene Memuru arasından Bölge Müdürü tarafından belirlenen, Başkan dâhil, üç üyeden oluşur. Bölge Müdürü veya belirleyeceği Bölge Müdür Yardımcısı komisyona başkanlık eder. Merkezi Uzlaşma Komisyonları, Müsteşar, Müsteşar Yardımcıları, Gümrükler Genel Müdürü, Risk Yönetimi ve Kontrol Genel Müdürü, Gümrükler Genel Müdürlüğü Genel Müdür Yardımcıları ve Daire Başkanları ile Risk Yönetimi ve Kontrol Genel Müdürlüğü'nün sonradan kontrolle ilgili dairesinin bağlı bulunduğu Daire Başkanı ve Genel Müdür Yardımcısı arasından Müsteşar tarafından belirlenen, Başkan dâhil, üç üyeden oluşur. Komisyonlara, Müsteşar veya görevlendireceği Müsteşar Yardımcısı veya Gümrükler Genel Müdürü başkanlık eder. 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 Ticaret Bölge Müdürlüklerinde, aynı gün görüşülecek birden fazla uzlaşma talebinin tümü için bir uzlaşma komisyonu oluşturulur” (GUY. m. 7).

Uzlaşma Komisyonları, “10.000 TL’den az olan uzlaşma talepleri için toplanamaz. Birden fazla yükümlünün başvurusunun 10.000 TL’yi aşması halinde, bu talepler tek bir Uzlaşma Komisyonu tarafından sonuçlandırılabilir” (GUY. m. 7/7). 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)¹⁰⁵².

“Uzlaşma başvurularında; konusu 500.000. – TL’ye kadar olanlar (bu tutar dahil) için Gümrük ve Muhafaza Başmüdürlüğü Uzlaşma Komisyonları, 500.000. – TL’yi aşanlar için ise, Merkezî Uzlaşma Komisyonu yetkilidir”. “Uzlaşmaya konu aynı nitelikteki alacakların birden fazla Gümrük ve Muhafaza Başmüdürlüğüne bağlı Gümrük Müdürlüklerine ilişkin olması durumunda, uzlaşmaya ilişkin talepler, Merkezî Uzlaşma Komisyonunun yetkisine giren alt tutarı aşmamak kaydıyla, uzlaşmaya esas alacak tutarının en çok olduğu Gümrük ve Muhafaza

¹⁰⁵² Açıklamalar için bkz. Demirbaş Aksüt/Gök, s. 109.

Başmüdürlüğünde oluşturulacak uzlaşma komisyonu tarafından sonuçlandırılır” (GUY. m. 9/ 1,2).

“Uzlaşma komisyonlarının görev sınırına 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 tespiti para cezalarının toplamı dikkate alınmakta; uzlaşma konusu tutarların tespitinde ise, fer’i alacaklar dikkate alınmamaktadır” (GUY. m. 9/ 3,4,5).

Ayrıca Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği’nin 21’inci maddesinin 4’üncü fıkrasına göre uzlaşma komisyonu çalışmalarını gizli yürütmektedir¹⁰⁵³.

Gümrük uzlaşma komisyonları, yükümlü ile gümrük idaresi arasında gerçekleşen uzlaşma görüşmelerinde gümrük idaresi adına hareket etmekte ve gümrük idaresini temsil etmesi itibariyle, hukukî niteliği bakımından takdir komisyonlarından farklılık arz etmektedir. Takdir komisyonu, Vergi Usul Kanunu’nun 72’nci maddesine göre, *“illerde defterdarın, ilçelerde malmüdürünün (müstakil vergi dairesi 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 takdir komisyonlarının karma bir niteliği bulunmaktadır¹⁰⁵⁴. Uzlaşma komisyonunda ise, yükümlüleri temsil eden bir üye bulunmamakta; yükümlü uzlaşma komisyonunun dışında ve karşısında bulunmaktadır¹⁰⁵⁵.

Gümrük uzlaşma komisyonlarının kararları, hukukî nitelik bakımından Genel Vergi Hukuku’nda tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonlarının kararlarının hukukî niteliğine benzemektedir. Bu kapsamda, kararın verilmesi sırasında, gümrük idaresinin temsilcisi konumunda olup olmamasına verilen kararın niteliği farklılık

¹⁰⁵³ Demirbaş Aksüt/Gök, s. 108.

¹⁰⁵⁴ Candan, Uzlaşma, s. 8; Yusuf Karakoç, “Vergi Yargılaması Hukuku Açısından Takdir Komisyonu Kararları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 161, Ocak 1995, (Takdir), s. 113; Demirbaş Aksüt/Gök, s. 109, 110.

¹⁰⁵⁵ Demirbaş Aksüt/Gök, s. 110. Tarhiyat sonrası uzlaşma hakkında aynı yönde bkz. Karakoç, Genel Vergi, s. 743; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 74; Şenyüz/Yüce/Gerçek, Vergi Hukuku, s. 286; Ü. Üstün, Takdir Yetkisi, s. 129.

gösterecektir. Uzlaşma görüşmeleri sırasında uzlaşma komisyonları, gümrük idaresini temsil etmektedir. Buna karşın, uzlaşma başvurularının sekreteryaya tarafından ön incelemeye tâbi tutulması sırasında ise, takdir komisyonlarına benzer bir niteliğe bürünmektedir. Bu inceleme sırasında, gümrük idaresinin bir temsilcisi gibi değil; idareden bağımsız bir idare gibi davranılmaktadır¹⁰⁵⁶.

Uzlaşma komisyonlarının gümrük idaresini temsilen verdikleri kararlar, idarenin uzlaşmaya yönelik niyetini ortaya koyan irade beyanı yerine geçmektedir. Bu irade beyanının bağlayıcı etkisini doğurabilmesi için, irade beyanının hukuka uygun bir şekilde açıklanmış olması gerekmektedir. Bunun için, kapsam ve miktar itibariyle konu, yer, zaman bakımından yetki şartlarını taşıyan; hukuka uygun teşekkül etmiş komisyonun oybirliği ya da oy çokluğu ile karar almış olması gerekmektedir¹⁰⁵⁷. Uzlaşma komisyonunun bütün kararları, kamu gücüne dayanan, kesin ve yürütülmesi zorunlu idarî işlem niteliğindedir¹⁰⁵⁸.

5. Uzlaşma Talebi

Uzlaşma talebinin Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği 3 No'lu ekinde yer alan forma uygun şekilde hazırlanan dilekçe ile “*uzlaşmaya yetkili komisyonların sekreteryaya hizmetlerini yürüten birime müracaat edilmek suretiyle*” ileri sürülmesi gerekmektedir. Yönetmelik'te uzlaşma komisyonları için bir görev sınırı belirlenmektedir. *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).

¹⁰⁵⁶ Tarhiyat sonrası uzlaşmada komisyon kararlarının hukukî niteliğine benzerliği nedeniyle yapılan bu değerlendirmeler için bkz. Candan, Uzlaşma, s. 303; Karakoç, Genel Vergi, s. 746; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 89, 90; Şenyüz/Yüce/Gerçek, Vergi Hukuku, s. 387; Demirbaş Aksüt/Gök, s. 110.

¹⁰⁵⁷ Candan, Uzlaşma, s. 302; Karakoç, Genel Vergi, s. 747; Demirbaş Aksüt/Gök, s. 110.

¹⁰⁵⁸ Karakoç, Genel Vergi, s. 756; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 91; Demirbaş Aksüt/Gök, s. 111.

6. Uzlaşma Talebinin İncelenmesi ve Uzlaşma Görüşmeleri

“Uzlaşmaya ilişkin talepler, uzlaşma komisyonun sekretarya hizmetlerini yürüten birimi (GUY. m. 20) tarafından öncelikle ve ivedilikle usûl yönünden incelenir.” “Yapılan incelemede, başvuru sahibinin başvuruda bulunma yetkisini haiz olup olmadığı; başvurunun süresi içinde yapılıp 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).

Uzlaşma komisyonlarının, ön inceleme yetkilerini kullanırken, idarî işlem yapma yetkisini haiz diğer kamu idarelerinden bir farkı bulunmamaktadır. Uzlaşma talebinin, mevzuatta belirtilen yönlerden incelenmesi ve uygun bulunmaması halinde reddine yönelik karar, uzlaşma komisyonunun tek taraflı olarak aldığı; kesin ve yürütülmesi zorunlu bir idarî işlem niteliğindedir. Bu özelliği itibarıyla hukuk düzeninde değişiklik yaratmakta ve hukukî sonuç doğurmaktadır¹⁰⁵⁹. Ancak idarî karar başlığı altında değinildiği üzere, uzlaşma komisyonunun idarî işlemlerini, gümrük idaresinin aldığı bir “karar” olarak değerlendirebilmek mümkün değildir¹⁰⁶⁰.

“Uzlaşma başvurusunda usûle ilişkin bir eksiklik olmaması halinde sekretarya hizmetlerini yürüten birim tarafından söz konusu alacaklara ilişkin işlem

¹⁰⁵⁹ Demirbaş Aksüt/Gök, s. 112. 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 Yargılaması, s. 91.

¹⁰⁶⁰ Kılıç, s. 347; Demirbaş Aksüt/Gök, s. 113. Karşı görüş için bkz. Selen, Gümrük İşlemleri, s. 227, 232.

dosyasının bir örneği ilgili gümrük idaresinden derhal temin edilir” (GUY. m. 13/4). “Sekretarya tarafından uzlaşmaya konu alacağa ilişkin yapılan işlemler ve ihtilafların 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).

“Uzlaşma talebinde bulunulmasının sonucu, itiraz veya dava açma süresinin durmasıdır. Uzlaşmanın vâki olmaması veya temin edilememesi halinde, süre kaldığı yerden işlemeye devam eder. 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 katılabilmektedir¹⁰⁶¹. 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 sekretaryası 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).

¹⁰⁶¹ 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. Ayrıca bkz. Demirbaş Aksüt/Gök, s. 114, 115.

“Komisyon alışmaları 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 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 toplanamayacağının anlaşılması halinde yeni bir uzlaşma günü belirlenerek yükümlüye bildirilir. Yükümlü tarafından makul gerekçelerle katılım sağlanamayacağının 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 yeleri tarafından imzalanan bir tutanakla tesbit edilmektedir” (GUY. m. 17/ 4).

“Yükümlünün uzlaşma talebinin, dilekçenin ilgili uzlaşma komisyonu kayıtlarına girdiğ 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 sürenin aşılması mümkündür. Bu durumda, söz konusu inceleme ve araştırmanın tamamlanmasına kadar komisyon çalışmalarına devam eder” (GUY. m. 18).

7. Gümrük Vergilerinde Uzlaşmanın Sonuçları

a. Genel Açıklama

Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği'nin 19'uncu, 21'inci ve devamı maddelerinde uzlaşmanın usûl ve esas bakımından sonuçları; uzlaşmanın kesinliği; uzlaşma komisyonu tarafından yapılacak işlemler; uzlaşmanın ödeme süresine etkisi ile itiraz ve kanun yoluna başvuru gibi sonuçları düzenlenmektedir¹⁰⁶². Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği'nde uzlaşmanın vâki olması; vâki olmaması ve temin edilememesi olmak üzere üç ayrı kavrama yer verilmektedir. Uzlaşma komisyonları, tüm bu hallerde uzlaşmanın vâki olması; uzlaşmanın vâki olmaması veya uzlaşmanın temin edilememesi sonucuna göre Gümrük Yönetmeliği'nde belirlenen şekliyle, gerekçe belirtilmeksizin bir tutanak düzenlemektedir (GUY. m. 16/8). Bu nedenle uzlaşmanın sonuçlarını, uzlaşmanın vâki olması, vâki olmaması ve temin edilememesi yönlerinden incelemek uygun görülmektedir.

b. Uzlaşmanın Vâki Olmasının Sonuçları

*Uzlaşmanın vâki olması, gümrük yükümlüsü ile uzlaşma komisyonunun vergi aslı ve/ya da vergi cezası miktarı/miktarları konusunda mutabakata varmaları; anlaşmış olmalarıdır*¹⁰⁶³. “*Uzlaşma vâki olduğu takdirde gümrük uzlaşma komisyonlarının düzenleyecekleri uzlaşma tutanakları kesin olup, gereği ilgili gümrük müdürlüğünce derhal yerine getirilir*” (GUY. m. 21/1). “*Uzlaşmaya ilişkin toplantı sonucunda 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 tutanağının ilgili gümrük idaresine intikali üzerine, tahakkuk ve tebliğ edilmiş olan gümrük vergileri ve/veya kesilen para*

¹⁰⁶² Demirbaş Aksüt/Gök, s. 114. Uzlaşmanın esasa ilişkin sonuçları ile ilgili açıklamalar için bkz. Selen, Gümrük İşlemleri, s. 231, 232; Kılıç, s. 362, 363; Yüce/Çelikkaya, s. 194;

¹⁰⁶³ Genel vergi hukuku bakımından uzlaşmanın vâki olması hakkında bkz. Karakoç, Genel Vergi, s. 755; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 98; Karakoç, Vergi Ceza, s. 241.

cezaları uzlaşılan tutarlara göre düzeltilir” (GUY. m. 21/2) “Üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit edilen hususlar dahil 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).

“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 ilgisine 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).

“İştirak sebebiyle ceza tatbik edilenlerin her biri uzlaşma talebinde bulunabilir; ancak uzlaşmanın vâki olması durumunda; uzlaşma, sadece başvuruda bulunanlar için hüküm ifade eder” (GUY. m. 10/2).

“Teminatlı işlemler açısından, 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” (GUY. m. 26/2).

c. Uzlaşmanın Temin Edilmemesinin veya Vâki Olmamasının Sonuçları

Uzlaşmanın vaki olmaması, uzlaşma komisyonu teklifinin yükümlü tarafından kabul edilmediği durumu; uzlaşmanın temin edilememesi ise, yükümlünün uzlaşma komisyonunun davetine katılmaması, komisyona geldiği halde uzlaşma tutanağını imzalamaması veya tutanağı ihtirazî kayıtlı imzalamak istemesi durumunu, ifade etmektedir (GUY. M. 3/g, ğ).

“Uzlaşmanın vâki olmaması halinde, komisyonun nihaî teklifi Yönetmeliğe Ek-7’ye uygun olarak tutanağa geçirilir ve bir nüshası yükümlüye verilir¹⁰⁶⁴.”

¹⁰⁶⁴ “Komisyon çalışmaları sırasında düzenlenen tutanakların yükümlü tarafından imzalanarak bir nüshasının yükümlüye verilmesi tebliğ hükmündedir. Bu durumlarda yükümlüye ayrıca tebligat yapılmaz.” (GUY. m. 16/7).

Uzlaşmaya ilişkin toplantı sonucunda uzlaşma vâki olmamışsa bu husus, ilgili gümrük müdürlüğüne bildirilir” (GUY. m. 19). “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. 16/6).

“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).

“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). “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).

“Teminatlı işlemler açısından uzlaşmanın vâki olmaması veya temin edilememesi halinde de, açıklanan genel hükümlere göre işlem yapılır” (GUY. m. 26/3).

ç. Ödeme Zamanı ve Peşin Ödeme İndirimi

“Uzlaşma konusu yapılan alacaklar, uzlaşma gerçekleştiği takdirde, uzlaşma tutanağının tebliğ tarihinden 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).

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

Ç. İtiraz

1. Genel Açıklama

Mevzu hukukumuz açısından kural, idarî başvuruların ihtiyarî olmasıdır. İdarî bir anlaşmazlığın uyuşmazlık haline getirilip yargı önüne götürülmesinden önce tüketilmesi zorunlu idarî başvuru, istisnâî bir nitelik taşıyacağından kanunda açıkça düzenlenmelidir¹⁰⁶⁵. Gümrük vergisinden kaynaklanan anlaşmazlıkların (barışçıl) çözüm yollarından biri olan itirazın kanunî dayanağı, Gümrük Kanunu’nun 242’nci maddesidir. Bu maddede getirilen itiraz yolunun zorunlu bir başvuru yolu olup olmadığı ise, tartışılması gereken bir husustur. Düzenlemenin metninde “yükümlüler...itiraz edebilir” şeklindeki ifadeden kanun koyucunun ihtiyarî bir

¹⁰⁶⁵ Gürsel Kaplan, **İdari Yargıda Dava Açma Süreleri**, Güncelleştirilmiş 3. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2011, (Süreler), s. 325, 326. Zorunlu olma özelliği nedeniyle mahkemeye erişim hakkını sınırlandırdığından; hukukî güvenlik ve belirlilik ilkelerinin de bir gereği olarak başvuru yollarının kanunda açıkça düzenlenmesinin gerektiği hakkında bkz. K. Öztürk, İtiraz, s. 114, 115. Zorunlu idarî başvuruların istisnâî niteliği gereği kanunda düzenlenmesinin şart olduğu hakkında açıklamalar için bkz. Serter, s. 351. Ayrıca zorunlu idarî başvuru kurumunun Türk Hukuku’nda istisnâî olması gerektiği hakkında bkz. Serter, s. 519. Bununla birlikte genel olarak idarî çözüm yollarına başvurunun zorunlu hale getirilmesinin vergi yargısının iş yükünün azalıp yargılamanın hızlanması bakımından önemli bir fonksiyon göreceği hakkında bkz. Ü. Üstün, Denetim, s. 113.

başvuru yolu düzenlediğini söylemek gerektiği belirtilmekte¹⁰⁶⁶; öte yandan, uygulamada 242'nci maddede de zorunlu bir başvuru yolu getirildiği belirtilerek gümrük vergilendirmesi ya da gümrük idaresinin diğer bir kararı dolayısıyla dava açma yoluna gidilmesi, itiraz yolunun tüketilmesi şartına bağlanmaktadır¹⁰⁶⁷. İtiraz yolunun zorunlu olup olmadığı hususunda yapılacak bir değerlendirmede, “*itiraz hakkının*” 1/95 Sayılı Ortaklık Konseyi Kararı’nın 28’inci maddesi gereğince uyumun sağlanması gereken bir konu olduğunu göz önünde bulundurmak gerekmektedir¹⁰⁶⁸.

Kişilere itiraz hakkının tanınması ile itiraz yoluna başvurma zorunlu olması farklı kavramlardır. Bir başvuru yolunun zorunlu olması, bir hakkın kullanılmasından ziyade uyulması gereken bir usûlî yükümlülüğü vurgulamaktadır. İtiraz hakkının tanınmış olması ise, hakkın kullanılmasının kişilerin ihtiyarına bırakılmasını gerektirmektedir. Nitekim İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 11’inci maddesi kapsamında üst makamlara başvuru açısından ihtiyarî nitelikteki başvuru düzenlemesi (her ne kadar metninde “itiraz” sözcüğü yer almamakta ise de) başvuru sonucunda doğması hedeflenen sonuçlar bakımından Gümrük Kanunu’ndaki itiraz ile aynı etkiyi taşımaktadır. Topluluk Gümrük Kodu’nun 243’üncü maddesinde yer alan, tercih edilip üye devletlerin iç hukukunda da benimsenmesi halinde, hukukî

¹⁰⁶⁶ Gümrük Kanunu’nun 242’nci maddesinde düzenlenen itiraz prosedürünün idarî dava açılmadan önce mutlaka tüketilmesi gereken bir usul olmadığı hakkında bkz. Kalabalık, s. 284; Kağıtçıoğlu, İdarî Merci Tecavüzü, s. 246. Kişinin hukukî güvenliği anayasal bir hak ise, bu konuda kanun koyucunun iradesini açık sözcüklerle ortaya koyması gerektiği; bu çerçevede halen mevzuatta yer alan ve dilbilgisi kurallarına göre kişilere takdir hakkını tanıyan yardımcı fiillerle ifade edilen konularda idari başvurunun yargı yoluna başvuru bakımından zorunlu olmadığı kabul edilmesi gerektiği hakkında bkz. Cengizhan Hatipoğlu, “İdari Merci Tecavüzü ve Dört Gri Alan”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Y. 6, S. 21, Nisan 2015, s. 381. Ayrıca “başvurulabilir”, “itiraz edilebilir”, “müracaat edilebilir” gibi ifadeler kullanılıyorsa kişiye bir tercih hakkının verildiğinin kabul edilmesi gerektiği hakkında bkz. Çağlayan, Karar, s. 63, 64; Çağlayan, Yargılama, s. 264, 265.

¹⁰⁶⁷ “...İtiraz hakkında, yetkili makam olan Gümrükler Genel Müdürlüğünce tesis edilmiş bir karar mevcut olmadıkça, idari başvuru yollarının tüketildiğinden söz edilemeyeceğinden... idari merci tecavüzü nedeniyle dosyanın merciine tevdiine karar verilmesi gerekirken, idarece tesis edilen olumsuz işlemin iptali yönünde verilen mahkeme kararında isabet görülmediği...” hakkında bkz. Dş. 7. D. 11.11.1996 tarih ve E. 1995/977; K. 1996/4177, (emsal.danistay.uyap.gov.tr, E.T. 4.10.2017). Aynı yönde bkz. Dş. 7. D. 3.6.1996 tarih ve E.1995/5615; K. 1996/2168, (emsal.danistay.uyap.gov.tr, E.T. 4.10.2017); Dş. 7. D. 13.10.2005 tarih ve E. 2005/492; K. 2005/2453, (emsal.danistay.uyap.gov.tr, E.T. 4.10.2017); Dş. 7. D. 27.1.2011 tarih ve E. 2009/7853; K. 2011/308 (emsal.danistay.uyap.gov.tr, E.T. 4.10.2017).

¹⁰⁶⁸ Türkiye’nin itiraz hakkını iç hukuka aktarma yükümlülüğü hakkında ayrıca bkz. Witte, Vor Art. 243-246, Rn. 2, s. 1817. Ayrıca Topluluk Gümrük Kodu’nun 243’üncü maddesi kapsamında hukukî başvuru yolu olarak itiraz hakkında açıklamalar için bkz. Summersberger, s. 232 vd.; Tschiederer, s. 121.

başvuru yolları açısından çerçeve çizen düzenleme -başvuru süresi dışında- İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 11'inci maddesi ile benzerlik göstermektedir¹⁰⁶⁹. Gümrük Kanunu'nun 242'nci maddesinin de kullanılan dil, dilbilgisi ve anlam özellikleri açısından Topluluk Gümrük Kodu'ndaki 243'üncü madde ile aynı içerikte olduğu görülmektedir. Bu bakımdan eğer Kanun'da 242'nci maddeye yer verilmemiş olsaydı, hâlihazırda İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 11'inci maddesinin (başvuru süresi dışında) Topluluk Gümrük Kodu'nun aradığı özelliklerde bir itiraz hakkı tanımaya elverişli olduğu görülebilirdi¹⁰⁷⁰. Kanun koyucunun ise, göz önünde bulundurması ve karar vermesi gereken husus itirazı zorunlu mu yoksa ihtiyarî bir başvuru yolu ile tanıyacağı noktasında olmalıydı¹⁰⁷¹. 242'nci madde bu hali ile tercihi ortaya koyamamaktadır. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 11'inci maddesi yürürlükte olduğu sürece ihtiyarî bir başvuru yolu düzenleyen ve 242'nci maddedeki gibi kaleme alınan bir düzenlemenin getirilmesi mevzu hukuk açısından bir yenilik

¹⁰⁶⁹ Buna karşın Gümrük Kanunu'nun 242'nci maddesinde yer alan itiraz düzenlemesinin İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 10'uncu maddesinde, ilgililerin haklarında idarî davaya konu olabilecek bir işlem veya eylem yapılması için idarî makamlara başvurabileceklerine dair düzenleme ile belirtilen amaca hizmet eden özel bir başvuru yolu olduğu hakkında bkz. Candan, Tahakkuka İtiraz, (www.yaklasim.com, E.T. 12.10.2016); Candan, İdari Yargılama, s. 442. İdareye zorunlu başvurulara ilgili istisnâî düzenlemeler ve kanunun emredici hükümleri sayesinde bu amacın/yararın desteklendiği hakkında bkz. G. Kaplan, Süreler, s. 323, 324.

¹⁰⁷⁰ Zorunlu idarî başvurularla elde edilmek istenen amacın, büyük ölçüde ihtiyarî idarî başvuru ile elde edilmek istenen amaç ile aynı olduğu; genel olarak ihtiyarî idarî başvurudan beklenen yararın gerçekleşmesi ilgilinin taleb ve ihtiyarına bırakılmış iken, zorunlu başvurularda kanunun emredici hükümleri ile desteklenmiş olmasının aradaki farkı oluşturduğu yönünde açıklamalar için bkz. G. Kaplan, Süreler, s. 324. Gümrük Kanunu'nda düzenlenen itiraz yolunun zorunlu bir idarî başvuru olmadığı; bilakis, İYUK. m. 11 anlamında ihtiyarî idarî başvuru yolu olduğu hakkında bkz. Kalabalık, s. 284. Üst makamlara başvuru yolunun idarî itiraz yolu başlığı altında değerlendirilmesi hakkında bkz. Sancakdar/Us/Kasapoğlu Turhan/Önüt, s. 382, 383; Odyakmaz/Çınarlı/Avcıoğlu Aksoy, s. 81 vd. Bu özellikleri gereğince itiraz yolunun aynı zamanda hukukî sonuç doğuran bir başvuru olarak nitelendirilmesi mümkündür. Bkz. R. Yıldırım, s. 19.

¹⁰⁷¹ *Kofisa – İtalya Kararı* olarak bilinen kararda Topluluk Gümrük Kodu'nun 243'üncü maddesinin lafzından itiraz (hukukî başvuru) yolunun ilk aşamada başvurulması zorunlu bir yol belirlemediği; bu maddede itiraz kapsamında hukukî başvuru yolunun ana hatlarıyla modelinin çizildiği, böylece üye devletlerin millî hukuklarına göre doğrudan mahkemelere başvurma yolunun kapatılmadığı; üye ülkeler içerisinde gümrük işlemleri bakımından idarî başvuru yolunun uyumlaştırılması açısından böyle bir düzenleme getirildiği ve itiraz yolunun zorunlu olup olmayacağı konusundaki belirlemenin üye devletlerin iç hukuklarda yapılması gerektiği hakkında bkz. ABAD 5. D. 11.01.2001 tarih ve C-1/99, (<http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=en&num=C-1/99>, E.T. 15.07.2017). Kararın hem itiraz yolunun zorunlu olmaması hem de itiraz yolunun Topluluk Gümrük Kodu'nun 244'üncü maddesi kapsamında yürütmeyi durdurucu etkisi bakımından değerlendirilmesi için bkz. Terra/Wattel, s. 212, 213.

ve fayda sağlamayacaktır¹⁰⁷². İtiraz yolunun farklı görüşlere sebebiyet vermeyecek ve hukukî belirliliği sağlayacak şekilde düzenlenmesi gerekmektedir¹⁰⁷³. İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 11’inci maddesine bir fıkra eklenerek ya da Gümrük Kanunu’nda bu maddeye atıf yaparak gümrük idaresinin kararları bakımından sürenin 15 gün olacağı ve başvuru yolunun zorunlu mu ihtiyarî mi olduğunu belirten bir cümle eklenmesi suretiyle bu belirliliğin sağlanabileceği düşünülmektedir¹⁰⁷⁴. 1615 sayılı Gümrük Kanunu’ndaki itiraz düzenlemesiyle¹⁰⁷⁵ ilgili uygulamadan kalan miras ve yürürlüğe girdiğinden bu yana geçen zaman içerisinde 242’nci maddenin uygulaması söz konusu itiraz yolunun zorunlu bir başvuru yolu olduğu şeklinde değerlendirilmesi sonucunu doğurmuştur. Dördüncü fıkra itiraz sonrasında yargı yoluna başvuru açısından da aynı dilbilgisi yapısının kullanıldığı göz önünde bulundurulduğunda itiraz yolunun zorunlu bir başvuru yolu olarak tercih edildiği görüşünü destekleyebileceği ifade edilmektedir¹⁰⁷⁶. Dikkat çeken ve çekilen belirsizliğe rağmen bu çalışma kapsamında itiraz yolunun zorunlu bir başvuru yolu olduğu kabul edilerek açıklamalarda bulunulmaktadır.

İtiraz yolu, aynı zamanda kişilere Gümrük Kanunu’nda tanınmış bir hak¹⁰⁷⁷. Zorunlu idarî başvuru yollarının genel olarak uygulamaya yönelik, hak arama özgürlüğünü sınırlandırması, (bazı hallerde) yargı yolunu engellemesi, dava açma süreleri bakımından sıkıntı yaratabileceği için sakıncalarının olduğu; itiraz kurumunun etkin bir şekilde işletilebilmesi için idarenin almış olduğu ilk kararında ısrarcı olmamasının ve usûl kurallarının idareyi ilk aldığı kararı gözden geçirmeye

¹⁰⁷² İYUK. m. 10 ve 11 kapsamında bütün vergi uyuşmazlıklarında dava açmadan önce vergi hatalarının düzeltilmesiyle sınırlı olmaksızın idareye başvurma hakkının bulunduğuna yönelik açıklamalar için bkz. E. Sağlam, s. 15.

¹⁰⁷³ Ayrıca bkz. Kağıtçıoğlu, İdarî Mercî Tecavüzü, s. 247.

¹⁰⁷⁴ Kanun koyucunun, idarî başvuru yolunu zorunlu tutmak istediği hallerde bu iradesini açıkça ortaya koyacak şekilde düzenlemeler yaptığı; bu sebeple bazı kanunlarda yer alan “müracaat edebilirler” “itiraz edebilir” “itiraz edilebilir” “itiraz olunabilir” şeklinde kullanılan ifadelerden bir mecburiyet hali çıkarmanın hukuk metodolojisine uygun olmadığı; bu ifadelerin lafzî yorumu halinde de başka bir sonuca ulaşmanın mümkün olmadığı; nitekim kanun koyucunun iradesini Kamu İhale Kanunu md. 54/1’de yer alan örnekte olduğu gibi başvuruyu zorunlu kılmak için “başvurusunda bulunabilirler” ifadesi ile yetinilmeyip “bulunulması zorunludur” haline dönüştürerek açık ve mutlak bir hükümle ortaya koyduğu hakkında bkz. Hatipoğlu, s. 367.

¹⁰⁷⁵ Açıklamalar için bkz. Bulutoğlu, s. 450-452; Kaneti, s. 287; B. Çelik, Gümrük, s. 37 vd.; Güner, s. 93-98; Karakoç, Süreler, s. 97. Para cezaları bakımından itiraz yolunun uygulaması hakkında ayrıca bkz. Erman, Ticarî Ceza, s. 207, 208.

¹⁰⁷⁶ Bkz. Yumuk, s. 183, 184.

¹⁰⁷⁷ Bkz. B. Çelik, Gümrük, s. 37. Topluluk Gümrük Kodu kapsamında itiraz yoluna başvurma hakkının bir hak olduğu ve hakkında gümrük hukukunun uygulanması söz konusu olan herkesin bu yola başvurma hakkının olduğu hakkında açıklamalar için bkz. Lux, s. 69, 72.

mecbur etmesinin gerektiği belirtilmektedir¹⁰⁷⁸. Buna karşın itiraz kurumunun anlam ve amaçları arasında, kişilere hak arama konusunda yeni bir mecra yaratarak hak arama özgürüğünü genişletmek; idarenin iç kontrolünü ve yargı önüne taşınan dosyaların azaltılmasını sağlamak gibi unsurlar da yer almaktadır¹⁰⁷⁹. Anlaşmazlık çözme fonksiyonu açısından bakıldığında itiraz yolu bir idarî başvurudur ve idareye yöneltilen diğer müracaatlardan ayrılmaktadır¹⁰⁸⁰. İtiraz yoluna başvurulması ile gümrük idaresinin aldığı idarî kararın dava konusu edilebilmesi itiraz denetiminin sonucuna ertelenmektedir¹⁰⁸¹.

2. İtirazın Kapsamı

İtirazın kapsamına, gümrük vergileri, cezalar ve diğer idarî kararlar¹⁰⁸² girmektedir (GK. m. 242). Gümrük vergilerinin ve gümrük idaresince kesilen cezaların da idarî karar almak suretiyle ilgililerine bildirildiği göz önünde bulundurulduğunda, itiraza konu olacak işlemin idarî karar niteliği taşıması gerektiği sonucuna varılmaktadır¹⁰⁸³. Bu bakımdan itiraz, gümrük idaresinin aldığı kararda karşı çıkılan bir düşüncenin varlığını ve bu nedenle idarî kararın unsurları yönünden

¹⁰⁷⁸ Zorunlu idarî başvurunun Fransa'da finansal konulara ilişkin uyuşmazlıklarda başarılı olduğu; buna karşın genel manada sayılan olumsuz yönleri bakımından sakıncalı bulunduğu hakkında açıklamalar için bkz. Serter, s. 530 – 546. (Alman Hukuku'nda) itiraz kurumuna yönelik eleştiriler için ayrıca bkz. Serter, s. 515 - 518.

¹⁰⁷⁹ Alman Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde düzenlenen vergi hukukuna ilişkin itiraz düzenlemesinin bu yöndeki anlam ve amaçları hakkında açıklamalar için bkz. Manuela Doller, **Das Einspruchsverfahren im Steuerrecht (Der außergerichtliche Rechtsbehelf)**, VDM Verlag Dr. Müller, Saarbrücken 2011, s. 8.

¹⁰⁸⁰ Gümrük Kanunu'nda yer alan idarî karar talebi, geri verme ve kaldırmadan farkı hakkında bkz. Sariaslan, İlk İnceleme, s. 138. Ayrıca idarî başvurunun uyuşmazlık çözme fonksiyonunun bulunduğu ve bu bakımdan ilk talep, ön karar, yeni talep, (kamu denetçisi nezdinde) şikâyet, gerekçe ve idarî belge talepleri ile devlet başkanlarına yöneltilen af talebinden farklı olduğuna ilişkin açıklamalar için bkz. Serter, s. 39 vd.

¹⁰⁸¹ Bkz. G. Kaplan, Süreler, s. 323. İtirazın yargı yoluna başvuruya etkisi hakkında ayrıca bkz. Öner, Vergi Hukuku, s. 243, 244; Öner, Türk Vergi Sistemi, s. 343, 344; Serter, s. 512 – 515.

¹⁰⁸² Şartların varlığı halinde gümrüğe sunulan eşyanın imhasına karar verilmesi (GK. m. 53); antrepo açma ve işletme izni verilmesi (GK m. 95); geçici ithalat izni verilmesi (GK. m. 129); geçici depolanan eşya için 183 ve 184'üncü madde hükümlerine göre tahakkuk edebilecek gümrük vergilerinin ödenmesini sağlamak üzere teminat istenmesi gibi örneklerin diğer idarî kararlar kapsamında itiraz ve daha sonra idari yargıya konu olabilecek kesin ve yürütülmesi gerekli karar olarak değerlendirilmesi hakkında bkz. Kılıç, s. 336. Ayrıca bkz. Mutluer/Dayanç, s. 52, 53; Yüce, s. 101; Yumuk, s. 191, 192.

¹⁰⁸³ Tuncer, Uyuşmazlıklar II, (www.yaklasim.com, E.T. 12.10.2016); Saygılıhoğlu, Gümrük Vergisi, (www.yaklasim.com, E.T. 13.10.2016); Aydın, (www.yaklasim.com, E.T. 13.10.2016); Ercan, Uyuşmazlıklar, s. 199. Avrupa Birliği gümrük hukuku açısından gümrük vergisine ilişkin ihbarnamelerin de idarî karar tanımına uyduğu hakkında bkz. Fuchs, s. 103, 131.

hukuka aykırı olduğunu; idarece bir kez daha incelenmesi gerektiğini ifade eden bir yoldur¹⁰⁸⁴.

Gümrük idaresince tahsil edilen tüm vergi ve diğer malî yükümler (GK. m. 3/9) kapsamında, eş etkili vergiler ve malî yükler ile tarım politikası veya tarım ürünlerinin işlenmesi sonucu elde edilen bazı ürünlere uygulanan özel düzenlemeler çerçevesinde ithalatta alınacak vergiler ve diğer ek malî yükler itiraza konu olabilmektedir¹⁰⁸⁵. Bununla birlikte ithalatta alınmakla birlikte tarh, tahakkuk ve tahsil işlemleri başka kurumlar tarafından yapılan vergi ve diğer malî yükümler Gümrük Kanunu kapsamında itiraza konu olamayacaktır. Örneğin ithalatta alınan – ve aynı zamanda ithalatta alınan Katma Değer Vergisi’nin matrahına da dahil olan- Damga Vergisi’nin vergilendirme sürecinde vergi dairelerinin yetkili olması sebebiyle itiraza konu olması mümkün değildir¹⁰⁸⁶. Gümrük vergileri ile ilgili olarak Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerinin uygulanması amacıyla tesis edilen, kesin ve yürütülmesi zorunlu idarî işlemler de itiraz yolu kapsamında değerlendirilmemektedir¹⁰⁸⁷.

Kapsam bakımından önem arz ettiği düşünülen bir diğer husus ise, gümrük vergileri açısından yapılan itirazın para cezalarına etki edip etmeyeceğidir. Bu iki

¹⁰⁸⁴ Yumuk, s. 180.

¹⁰⁸⁵ Dampinge karşı vergi ve telâfi edici vergi bakımından Gümrük Kanunu’nun şekle ve usule ilişkin hükümleri uygulama alanı bulacağından (düzeltme ve) itiraz bakımından Gümrük Kanunu’na tâbi olması hakkında bkz. Dş. 7. D. 15.2.2005, E. 2002/4569; K. 2005/172, (www.kazanci.com.tr, E.T. 31.07.2017). 5911 sayılı kanunla yapılan değişiklikle ek malî yükler de ithalat vergileri kapsamına alındığından, ek malî yüklerin de 4458 sayılı Gümrük Kanununun 242’nci maddesi hükmü uyarınca itiraza tâbi olduğu yönünde bkz. Dş. 7. D. 30.03.2016 tarih ve E. 2013/ 6141; K. 2016/ 3543, (Özel Arşiv); Ayrıca bkz. Gümrük ve Ticaret Bakanlığı (Gümrükler Genel Müdürlüğü) tarafından yayınlanan 15.01.2013 tarih ve 2013/01 sayılı Genelge’de, gümrük vergileri tanımına giren her türlü alacak ve bunların cezaları ile gümrük vergileri para cezalarına karşı Gümrük Kanunu’nun 242’nci maddesine göre idarî itiraz yolunun kullanılacağı belirtilmiştir hakkında bkz. Nevzat Bozkurt, “İthalat Sürecinde Tahsil Edilen Ek Mali Yüklerin Hukuksal Anlamı”, **Mali Çözüm Dergisi**, S. 107, Eylül-Ekim 2011, (Ek Malî Yük), s. 139-142; Kılıç, s. 370. Ayrıca bkz. Candan, İdarî Yargılama, s. 443. Zorunlu idarî itiraza tâbi vergiler hakkında ayrıca bkz. Yumuk, s. 185-187.

¹⁰⁸⁶ Candan, İdarî Yargılama, s. 443, 444; Kılıç, s. 370.

¹⁰⁸⁷ Candan, İdarî Yargılama, s. 443, 444. “Gümrük Kanunu’nun 145’inci maddesinin 2’nci fıkrasında, *eksik belgeler süresi içinde gümrük idarelerine sunulmadığı takdirde ... noksan alındığı belirlenen gümrük vergileri ile Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 51 inci maddesine göre tespit edilen gecikme zammı oranında faizin yükümlüye tebliğ edildiği tarihi takiben on beş gün içinde ödenmesinin zorunlu olduğunun bildirildiği; davacı adına tesis edilen doğrudan dava konusu edilebilecek işlemde itiraz yolu izlenerek dava açılabilceğinin belirtilmesi, dolayısıyla davacının yanıtlanmış olması nedeniyle itiraz usulü işletilerek açılan davada Yargılama Hukuku kurallarına aykırılık bulunmadığı; mahkemece, işin esasının incelenmesi ve ulaşılabilecek sonuca göre karar verilmesi gerektiği*” yönünde bkz. Dş. 7. D. 26.05.2014 tarih ve E. 2012/4176; K. 2014/2909, (Özel Arşiv).

işlem birbiri ile yakın ilişki içerisinde olmakla beraber birbirinden bağımsızdır. Bu nedenle itirazın her iki işlem açısından ayrı ayrı ileri sürülmesi gerekmektedir. Sadece gümrük vergileri açısından itiraz edilmesi ve kanun yolları sürecinin tamamlanması durumunda herhangi bir vergi kaybının ortaya çıkmamış olduğu ortaya çıkarsa, para cezası kesinleşmiş olacağından ödenmesi gerekebilecektir¹⁰⁸⁸.

3. İtiraz Edebilecek Kişiler

Gümrük Kanunu'nun 242'nci maddesinde itiraz edebilecek kişilerin yükümlüler olduğu belirtilmiştir. Bu anlamda yükümlünün Gümrük Kanunu kapsamında belirlendiğini ve 4'üncü maddede belirtildiği üzere, maddî ve şeklî yükümlülükleri yerine getirmek ve gümrük mevzuatına uymakla sorumlu olup kendilerine gümrük vergisi, cezalar ve diğer idarî kararlar tebliğ edilen herkesin itiraz yoluna başvurabileceğini belirtmek gerekmektedir¹⁰⁸⁹.

Yükümlülerin temsil hakkı göz önünde bulundurulduğunda, itiraz başvurusu dolaylı ya da dolaysız temsilciler vasıtasıyla da yapılabilmektedir. Yükümlülerin dolaylı temsil yolu ile gümrük müşavirleri tarafından temsil ediliyor olmaları durumunda itirazın gümrük müşavirleri tarafından da yapılabileceği hususunda bir tereddüt bulunmamaktadır. Yine itirazın sunacakları genel vekâletname ile avukatlar tarafından da ileri sürülebilmesi mümkündür¹⁰⁹⁰.

¹⁰⁸⁸ Kılıç, s. 387, 388. "...ek olarak tahakkuk ettirilen gümrük vergisi ve katma değer vergisi hakkında itiraz edilerek; ceza kararlarına karşı herhangi bir itirazda bulunulmadığı ve dava konusu edilmediği anlaşıldığından, hukuken kesinleşen ve vadesinde ödenmeyen para cezasının tahsili amacıyla ödeme emri düzenlenmesinde hukuka aykırılık bulunmadığı" hakkında Dş.7. D. 04.10.2006 tarih ve E. 2004/2636; K. 2006/2901, (Kılıç, s. 388).

¹⁰⁸⁹ Başvuru hakkını haiz kişilerin tesbiti bakımından idarî yargıda davacı olabilecek kişilerin tesbiti bakımından aranan ehliyet şartına ilişkin kuralların uygulanabileceği hakkında bkz. Serter, s. 483.

¹⁰⁹⁰ Avukatlar tarafından yapılan itiraz başvuruları açısından, özel vekâletname aranıp aranmayacağı, vekâletnamelerde itiraz edilen karara ilişkin bilgilerin yer alıp almayacağı, itiraz yetkisine dair özel bir kayıt olmasının aranıp aranmayacağı bakımından farklı görüşlerin çıkması ve bunun üzerine, Gümrük Müsteşarlığı Hukuk Müşavirliği'nin Gümrükler Genel Müdürlüğü'ne yönelik avukatların itiraz aşamasındaki yetkilerine açıklık getiren 09.11.2005 tarih ve 1949 sayılı yazısında, avukatların gümrük idarelerine itirazda bulunabilmeleri için umumî vekâletnamenin yeterli olduğunun, bunun için vekâletnamelerinde beyanname tarihi ve sayısının bulunmasının zorunlu olmadığı gibi özel yetkinin de aranılmaması gerektiğinin belirtildiği hakkında bkz. Kılıç, s. 380.

4. İtirazın Şekli Şartları

Gümrük Kanunu'nun 242'nci maddesine göre karara muhatap olan kişilerin (yükümlülerin), gümrük vergileri, cezalar ve gümrük mevzuatı ile ilgili diğer idarî kararların kendilerine “*tebliğ tarihinden itibaren on beş gün içinde*” itiraz edebilmesi mümkündür. Bu süre, kararın tebliğ tarihinden itibaren işlemeye başlamaktadır¹⁰⁹¹. İlgililerin uzlaşma talebinde bulunması itiraz süresini durdurucu bir sonuç doğurmaktadır¹⁰⁹². “*Uzlaşmanın vâki olmaması*” ya da “*temin edilememesi*” halinde süre kaldığı yerden işlemeye devam eder. Ancak sürenin bitimine üç günden az kalmış ise, süre üç gün uzamaktadır (GK. m. 244/1).

Hukukî niteliği bakımından itiraz sürelerinin, hak düşürücü sürelerle benzediği ileri sürülmektedir¹⁰⁹³. Ancak hak düşürücü sürelerin -kural olarak- durmaları ve kesilmeleri söz konusu değildir. Buna karşın itiraz süresi işlemekte iken uzlaşmaya başvurulması durumunda, sürenin durması mümkün olabilmektedir. Bu bakımdan itiraz süresinin hak düşürücü sürelerle benzetmekle birlikte, hak düşürücü sürelerden ayrılan yanlarının ve kamu hukukuna özgü *sui generis* yapısının bulunduğunu göz önünde bulundurulmak gerekmektedir. Nitekim kişiler itiraz süresinin sona ermesinden sonra da idareye başvurarak itiraz konusu etmek istedikleri işlemin hukuka uygun hale getirilmesini isteyebilirler¹⁰⁹⁴. Anlaşmazlıkların çözüme kavuşturulmasını sağlamak için kanunla önceden belirlenmiş zaman dilimi olması itibarıyla itiraz süresinin, *itiraz süresi* olarak nitelendirilerek bu sürelerle uyulup uyulmadığının re'sen göz önünde bulundurulması gerektiği düşünülmektedir¹⁰⁹⁵.

¹⁰⁹¹ Kanunî on beş günlük sürenin hesabında AATUHK. m. 8, VUK. m. 18/1 ve İYUK. m. 8/1'de belirtildiği üzere tebliğ gününün hesaplamaya dahil edilmemesi gerektiği hakkında bkz. Kılıç, s. 375. Ayrıca bkz. Candan, İdarî Yargılama, s. 445; Karakoç, Süreler, s. 50; Karakoç, Genel Vergi, s. 864, 865; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 215, 216.

¹⁰⁹² Kılıç, s. 376.

¹⁰⁹³ Kılıç, s. 376; Koyunoğlu, İtiraz, s. 210; Ercan, Uyuşmazlıklar, s. 200; Yumuk, s. 205. İtiraz süresi bittiğinde başvuru hakkının da sona ereceği hakkında bkz. Alan, s. 29; Tan, İdare, s. 812, 813; Serter, s. 484.

¹⁰⁹⁴ Vergi yargılaması hukukunda dava açma süreleri bakımından yapılan yorum için bkz. Karakoç, Süreler, s. 49. İdari başvuru sürelerinin hukukî niteliğine yönelik tartışmalar için bkz. Mutlu Kağıtçıoğlu, “İdari İşlem Teorisi Çerçevesinde İdari Merci Tecavüzü Kavramının Değerlendirilmesi”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, Y. 7, S. 30, Nisan 2017, (İdari Merci Tecavüzü), s. 253, 254.

¹⁰⁹⁵ Vergi Hukuku'nda genel anlamda dava açma süreleri hakkında yapılan bu değerlendirmenin, yargı yoluna başvurmadan önce başvurulması zorunlu bir yol olması nedeniyle gümrük işlemleri

Gümrük Kanunu'nun 14'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasında gümrük idaresine yapılacak yazılı başvuruların posta ile taahhütlü olarak gönderilebileceği ve bu takdirde başvurunun postaya verildiği tarih gümrük idaresine verilme tarihi yerine geçeceği düzenlenmektedir. Söz konusu düzenleme itiraz başvurusu açısından da geçerlidir. Bu takdirde itirazın süresinde olup olmadığı, dilekçenin postaya verildiği tarihe göre belirlenmekte; adi posta ile gönderilmesi halinde ise, itirazın dilekçenin gümrük idaresinin kaydına geçtiği tarihte yapılmış olduğu kabul edilmektedir¹⁰⁹⁶.

İtiraz talebinin ilgili mercilere yazılı olarak iletilmesi gerekmektedir. Bu kapsamda itiraz dilekçelerinde, itirazın konusuna ve sebebine; itirazın dayandığı delillere ilişkin bilgi ve belgelere; itiraza konu idarî işlemin yazılı bildirim tarihlerine; eğer gümrük vergisi ve/ya da para cezası söz konusu ise, itiraz edilen miktara; itiraz edilen kararı veren makamın hangisi olduğuna; itiraz edenin (varsa vekil ve temsilcileri ile birlikte) ad, ünvan, adres, vergi numarası, kimlik numarası gibi kişisel bilgilerine; itiraz dilekçesinin tarihine yer verilmelidir. Bununla birlikte, itiraza konu kararın örneğinin ve delil olabilecek belgelerin de itiraz dilekçesine eklenmesi gerekmektedir¹⁰⁹⁷.

Son olarak beyanname üzerine tahakkuk edecek gümrük vergileri için başvurulacak itiraz yoluna da değinilmesi gerekmektedir. Gümrük idaresine yükümlüler tarafından sunulan beyan kural olarak bağlayıcıdır. Bu sebeple eğer yükümlüler, beyanname içeriğinin irade ettikleri şekilde sonuç doğurmayacağını düşünüyor ve daha sonra tahakkuk edecek gümrük vergilerine itiraz etmek istiyorlar ise, beyannamenin tescil edildiği sırada bunu gümrük idaresine kayda geçirtmeleri gerekmektedir. Aksi takdirde, (bilahare beyanlarını ihtirazî kayıtla yaptıklarını ileri

ile ilgili itiraz süreleri açısından da geçerli olabileceği düşünülmektedir. Dava açma sürelerinin hukukî niteliğine yönelik açıklamalar için bkz. Karakoç, Süreler, s. 45 vd.; Karakoç, Genel Vergi, s. 832 vd.; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 210-212. Ayrıca bkz. G. Kaplan, Süreler, s. 72-83 ve 329, 330; Gürsel Kaplan, **İdari Yargılama Hukuku**, Birinci Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa 2019, (Yargılama), s. 309, 310. Kanunda belirlenen itiraz sürelerinin sona ermesinin, idarî makamların meseleyi kendiliğinden inceleme yetkisini sona erdirmediği, hatta geç de olsa yapılan başvurunun kararı incelemek için bir fırsat olabileceği hakkında açıklamalar için bkz. Serter, s. 484; Kağıtçıoğlu, İdarî Merci Tecavüzü, s. 253 - 257.

¹⁰⁹⁶ 5911 sayılı Kanun ile daha önce Gümrük Kanunu'nun 242'nci maddesinin 8'inci fıkrasında yer alan ve itirazın posta yoluyla yapılmasına ilişkin düzenlemenin yürürlükten kaldırılarak 14'üncü madde kapsamında genel düzenleme içerisinde yer verildiğine ilişkin açıklamalar için bkz. Candan, İdarî Yargılama, s. 445.

¹⁰⁹⁷ Kılıç, s. 370, 371. Sözlü itirazların dikkate alınmasının mümkün olmadığı hakkında bkz. Candan, İdarî Yargılama, s. 444. İtiraz başvurusu hakkında ayrıca bkz. Yağan, İtiraz, s. 4, 5.

sürerek) itiraz veya yargı yoluna başvurmaları halinde olumlu bir sonucun alınması mümkün olmayacaktır¹⁰⁹⁸.

5. İtiraz Edilecek Merci (İtiraz Dilekçelerinin Verileceği Makamlar)

İtiraz talepleri, itiraz konusu kararı veren makamın hiyerarşik bakımdan bir üst makamına; üst makam yoksa aynı makama verilebilmektedir. Bu anlamda kararı veren makam eğer gümrük müdürlüğü ise, bir üst makamı, bölge müdürlüğü; karşı kararı veren makam bölge müdürlüğü ise, üst makamı Ticaret Bakanlığı olacaktır. Bu nedenle itiraz yolu hiyerarşik bir başvuru yoludur ve bu özelliği dolayısıyla gümrük hizmetlerinin gerektiği gibi görülmesini ve gümrük idaresinin hukuka uygunluğunu sağlayan bir araç niteliğindedir¹⁰⁹⁹.

Eğer muhtelif düzenlemelerle, idarî kararın konusuna göre başvurulacak makamın, Bakanlık içerisinde bir birim olarak belirlenmiş olması söz konusu ise, itirazın buraya yapılması gerekmektedir¹¹⁰⁰. Ticaret Bakanlığı'nın merkez birimlerince alınan kararlar bakımından da itiraz yoluna başvurulabilmesi mümkündür¹¹⁰¹.

İtiraz dilekçesinin süresi içerisinde yanlış makama verilmiş olması durumunda¹¹⁰², itiraz yine süresinde yapılmış sayılmakta ve idarece, itirazı

¹⁰⁹⁸ Kılıç, s. 379. Beyannamenin tescil edildiği tarihte, davacının beyanı üzerine, ihtirazî kayıt konulup konulmadığı araştırılmadan, daha sonra yapılan düzeltme ve itiraz başvurusu üzerine idarece tesis edilen işleme karşı açılan davanın esastan incelenmesinin mümkün bulunmadığı hakkında Dş. 7. D. 21.12.2004 tarih ve E. 2004/2341; K. 2004/3554. İtiraz yoluna başvurulabilmesi için, idarece kendiliğinden yapılmış bir ek tahakkuk işleminin veya ihtirazî kayıtlarla verilen gümrük giriş beyannamesine dayalı tahakkuk bulunmasının gerektiği hakkında Dş. 7. D. 7.12.2006 tarih ve E. 2004/3431; K. 2006/3892, (kararlar için bkz. Kılıç, s. 379, 380). Beyannamenin tescil edildiği tarih geçirildikten sonra konan ihtirazî kaydın beyannamenin bağlayıcılığını etkisiz kılma yönünde bir etkisinin olmayacağı hakkında bkz. Yumuk, s. 189, 190.

¹⁰⁹⁹ Hiyerarşik başvuru yolu ve gerekliliği hakkında ayrıca bkz. Ramazan Yıldırım, "Türk İdarî Yargısında Görev ve Yetki", **Amme İdaresi Dergisi**, C. 29, S. 3, Eylül 1996, (Görev ve Yetki), s. 83, 84. Hiyerarşi yetkisinin kapsamı hakkında ayrıca bkz. Akyılmaz, s. 120 vd.; Günday, s. 83; Gözler, İdare, s. 196 vd.

¹¹⁰⁰ Kılıç, s. 371.

¹¹⁰¹ Örneğin bağlayıcı menşe bilgisi veren Gümrükler Genel Müdürlüğü kararlarının da itiraz yoluna tâbi olduğu hakkında bkz. Kılıç, s. 386. Ayrıca bkz. Candan, İdarî Yargılama, s. 444.

¹¹⁰² Gümrük Kanunu'nun 242'nci maddesi uyarınca öngörülen itiraz süresinin geçirilmesinden sonra yetkisiz makama yapılan başvuru üzerine açılan davanın usûle aykırılığının açık bulunduğu hakkında Dş. 7. D. 28.02.2007 tarih ve E. 2005/5614; K. 2007/762, (Kılıç, s. 372).

inceleyecek yetkili birime itiraz dilekçesi iletilmektedir¹¹⁰³. Bu noktada bir idarî karar ile ilgili yanlış makama yapılan itiraz başvurusunda, itiraz dilekçesini alan idarî birimin dilekçeyi doğru makama yönlendirmemiş olması durumunda değişik hukukî uyumsuzlukların ortaya çıkabilmesi mümkündür. Burada iki ihtimal söz konusudur. İtiraz dilekçesini alan yanlış idarî birim itiraz başvurusu ile ilgili 30 günlük inceleme süresi içerisinde hiç bir işlem yapmayabilir ve kural olarak itiraz hakkında zımnen red sonucunu doğurabilir. Bu durumda yükümlünün zımnî red işlemine karşı, yine kanunî süreler içerisinde yargı yoluna başvurabilmesi mümkündür¹¹⁰⁴. Buna karşın yanlış idarî makam, itiraz hakkında yasal süresi içerisinde bir karar veriyorsa, verilen bu kararın konu yönünden yetkisizlik nedeniyle iptal edilebilecek olduğu düşünülmektedir. Bu durumda aslında itiraz yolu doğru işletilmediğinden, idarî merci tecavüzü söz konusudur. İdarî yargı mercilerinin bu şekilde önlerine gelen uyumsuzlukta idarî merci tecavüzü nedeniyle merciine tevdi kararı vermeleri, itirazı inceleyen ve karar veren yanlış idarî birimin yaptığı işlemin bir bakıma yok hükmünde sayılması anlamına gelmektedir. Öte yandan itirazı inceleyen makam yanlış dahi olsa, verdiği kararın ilgili kişilerin hukuk alanına etkili olabileceği, yani icraî bir nitelik taşıyabileceği göz önünde bulundurulmalıdır. Bu nedenle yanlış idarî makam, itiraz hakkında süresi içerisinde bir karar veriyorsa, verilen bu kararın konu yönünden yetkisizlik nedeniyle iptal edilebileceği düşünülmektedir¹¹⁰⁵.

6. İtirazın İncelenmesi ve Karara Bağlanması

a. Genel Olarak İtiraz Dilekçesi Üzerine Yapılacak İncelemeler

¹¹⁰³ İtiraz dilekçesinin doğru birime yönlendirilmesi için itirazın süresi içerisinde yapılmış olmasının gerektiği; süre geçtikten sonra yanlış makama yapılan itiraz başvurularında, sürenin geçirilmiş olduğu hususuna (öncelikle) değinilmesi gerektiği hakkında bkz. Kılıç, s. 371.

¹¹⁰⁴ Kılıç, s. 371, 372.

¹¹⁰⁵ Gümrük müdürlüklerinin süresinde yapılmadığı anlaşılanlar hariç diğer itirazları esastan reddederek, itiraz prosedürünü tamamlatma yetkileri olmamakla birlikte, gümrük müdürlüğünce bu yetkinin aşılarak, süresinde yapılan bir itirazın üst makamlara intikal ettirilmeden reddedilmesi halinde ortada “yok hükmünde” bir işlemin varlığından da söz etmenin mümkün olmadığı; zira idarî bir makam olarak tek yanlı, kesin ve yürütmesi zorunlu işlem tesis edebilme yetkisi bulunan gümrük müdürlüklerinin bu nitelikteki idarî işlemlerine karşı, iptalleri istemiyle, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununda öngörülen süre içerisinde dava açma olanağının mevcut olduğu hakkında Dş. 7. D. 14.05.1998 tarih ve E. 1998/214, K. 1998/1879 sayılı kararı, (Kılıç, s. 372, 373).

İtiraz incelemesi kapsamında incelemeyi gerçekleştiren makam, itiraz konusu karar hakkında tıpkı bir yargı mercii gibi, şekil ve esas açısından incelemelerde bulunmaktadır. İtiraz incelemesi vasıtasıyla gümrük idaresine işlemini gözden geçirme yetkisi ve bir nevi öz denetim yapma imkânı tanınmaktadır¹¹⁰⁶. Bu bakımdan itiraz incelemesinin bir ön idarî yargı mahiyetinde olduğu ileri sürülmektedir¹¹⁰⁷. İtiraz mercii, itiraz talebi ve itiraz edilen tasarruf karşısında hem şekil ve usûl yönünden hem de esas yönünden bir değerlendirme yapmaktadır. İşlem hakkında itiraz incelemesi yapılıyor olması ödeme süreleri ve gümrük vergilerinin kesinleşmesi bakımından etkisi dışında, söz konusu idarî kararın yürütmesini erteleyici bir sonuç doğurmamaktadır. Mevcut hukuk sistemi içerisinde bu durumun tek yolu şartlarının gerçekleşmesi halinde İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun 27'nci maddesi çerçevesinde yürütmenin durdurulması kararının mahkemeler tarafından verilmesidir¹¹⁰⁸.

b. İtirazın Şekil ve Usûl Yönünden İncelenmesi

İtiraz dilekçeleri, verildikleri makam tarafından öncelikle itirazın süresinde yapılıp yapılmadığı; dilekçeyi verenin yetkili olup olmadığı, itirazın doğru makama yöneltilip yöneltilmediği gibi konularda şekil ve usûl açısından bir ön incelemeye tâbi tutulmaktadır. Bu kapsamda süre, itiraz edenin yükümlü ya da temsilci olması gibi unsurlar değerlendirilir. Başvuruda şekil ve usûl açısından görülen eksiklikler bir karara bağlanarak ilgilisine bildirilir. Bu karara karşı da ilgili kişilerin idarî yargıya başvurabilmeleri mümkündür¹¹⁰⁹.

İtiraz süresinin geçirilerek itirazda bulunulmuş olması halinin gümrük idaresince tespit edilmesi durumunda, itiraz -esas incelemesine geçilmeden- süre aşımı nedeniyle reddedilir¹¹¹⁰. Bu kapsamda verilen karar hakkında yargı yoluna

¹¹⁰⁶ Yumuk, s. 179.

¹¹⁰⁷ Kılıç, s. 374.

¹¹⁰⁸ Avrupa Birliği gümrük hukuku bakımından itirazın yürütmeyi erteleyici etkisinin olmadığı hakkında yapılan açıklamalar için bkz. Lux, s. 74. Ayrıca bkz. Kılıç, s. 616 – 619. Buna karşın (Alman Hukuku'nda) zorunlu idarî başvuru yolunun yürütmeyi durdurucu etkisinin olmamasının kanunda sayılan istisnâî haller dışında işlemin yürütmesini durdurucu yönde etki etmesi gerekeceğine yönelik açıklamalar için bkz. Serter, s. 485 – 493, s. 503 vd.

¹¹⁰⁹ Kılıç, s. 373. Ayrıca bkz. Koyunoğlu, İtiraz, s. 209, 210.

¹¹¹⁰ Ayrıca bkz. “*Bu Kanuna göre gümrük idaresine yapılacak yazılı başvurular posta ile taahhütlü olarak gönderilebilir. Bu takdirde başvurunun postaya verildiği tarih gümrük idaresine verilme*

başvurulabilmesi mümkündür. İtirazın süresinde yapılmamış olmasına rağmen, gümrük idaresinin bu durumu fark etmeyerek itiraz başvurusunu esastan incelemiş olmasının, konunun yargı aşamasına taşınması durumunda, idarî aşamaya ilişkin sürelerden olsa dahi kamu düzenini ilgilendirdiğinden yargı yerlerince de re'sen göz önünde bulundurulacağı belirtilmektedir¹¹¹¹. Sayılanların dışında, itiraz merciinin itiraz başvurusunu usûlden reddetmesi söz konusu ol(a)mamakta; itiraz incelemesinin esas bakımından gerçekleştirilmesi gerekmektedir¹¹¹².

c. İtirazın Esastan İncelenmesi ve İnceleme Süresi

İtiraz dilekçesi üzerine şekil ve usûl açısından yapılan ön inceleme üzerine herhangi bir eksikliğin/yanlışığın söz konusu olmadığına anlaşıldığını müteakip itiraz talebinin esas açısından incelenmesine geçilmektedir. İtiraz incelemesi kapsamında esasa ilişkin denetimin yargı organlarınca gerçekleştirilecek hukuka uygunluk denetiminden farklı olarak yerindelik denetimini de kapsamaktadır. Bu kapsamda yerindelik denetiminin adalet ve nesafet esaslarına dayanabilmesi nedeniyle kişiye daha avantajlı sonuçlar sağlamaya elverişli olduğu belirtilmektedir¹¹¹³.

Esas açısından yapılacak incelemede, anlaşmazlığa konu beyanname ve sair her türlü belge ile eşyadan alınacak örnek, örnek alınması mümkün olmayan hallerde eşyanın kendisi veya fotoğraf, katalog, tanıtım broşürü, prospektüs gibi eşyayı görmeden fikir verecek diğer belgelerin incelenmesi ve gerek görülmesi halinde ilgili idarenin de görüşü alınmak suretiyle karar verilmektedir. Bu kapsamda itirazın gümrük mevzuatına uygun bir şekilde çözülmesi için her türlü bilgi ve belgenin

tarihi yerine geçer.” (GK. m. 14/3). Bu kapsamda itirazın süresinde yapılıp yapılmadığının tesbitinde; kayıtlı posta gönderileri (taahhütlü, acele posta) veya kayıtlı kargo taşımacılığı yolu ile yapılıyorsa itiraz dilekçesinin postaya veya kargoya verildiği tarihin; kayıtsız posta yolu ile veya doğrudan doğruya gümrük idaresine yapılıyorsa itiraz dilekçesinin gümrük idaresinin kayıtlarına giriş tarihinin dikkate alınması suretiyle işlem yapmanın uygun bulunduğu hakkında bkz. Koyunoğlu, İtiraz, s. 209.

¹¹¹¹ Kılıç, s. 377. Ayrıca kanunda belirtilen süreden sonra itiraz edildiğinin açık olduğu olayda, davaya konu işlemin iptali istemiyle açılan davanın bu sebeple reddinin gerektiği hakkında Dş. 7. D. 01.02.2005 tarih ve E. 2002/1706; K. 2005/74, (Kılıç, s. 377). Ayrıca bkz. Yumuk, s. 204, 205.

¹¹¹² İtiraz incelemesinin esas bakımından yapılması gerektiği; itirazın değerlendirilmeksizin usûlden reddinin isabetli olmadığı hakkında bkz. Dş. 7. D. 2.11.2004 tarih ve E. 2002/2724; 2004/2708, (emsa.danistay.uyap.gov.tr, E.T. 4.10.2017)

¹¹¹³ G. Kaplan, Süreler, s. 274; G. Kaplan, Yargılama, s. 213.

etraflica incelenmesi mümkündür¹¹¹⁴. Ayrıca verilecek kararın da gerekçeli olması, kararın verilmesine etki eden tüm temel unsurların gerekçede yer alması gerekmektedir¹¹¹⁵.

İtiraz incelemesi kural olarak otuz gün içerisinde karara bağlanarak ilgili kişiye tebliğ edilmektedir¹¹¹⁶. İtirazların otuz gün içinde incelenerek karara bağlanmaması durumu, idarenin itirazı zımnen reddettiği şeklinde değerlendirilmektedir¹¹¹⁷. Bununla birlikte, zımnî ret işleminden sonra dava açma

¹¹¹⁴ Kılıç, s. 373, 374. Bu kapsamda itiraz konusu beyanname ve sair her türlü belge ile eşyadan alınacak örnek, örnek alınmasının mümkün olmadığı hallerde eşyanın kendisi veya fotoğraf, katalog, prospektüs gibi eşyayı görmeden fikir verebilecek diğer belgelerin incelenebileceği hakkında bkz. Koyunoğlu, İtiraz, s. 210.

¹¹¹⁵ Alman vergi hukukunda geçerli olan itiraz sonucunda verilecek kararın gerekçeli olması gerektiği hakkında bkz. Doller, s. 50.

¹¹¹⁶ Gümrük Kanunu'nun 6'ncı maddesinin 2'nci fıkrası ile 242'nci maddesinin 2'nci fıkrasında yer alan düzenlemelerdeki cümle yapılarının farklı olması sebebiyle itirazların hem karara bağlanmasının hem de ilgiliye tebliğinin söz konusu süreler içerisinde olması gerektiği anlamının çıktığı hakkında bkz. Candan, İdarî Yargılama, s. 446. Ayrıca Gümrük Kanunu'nun 6'ncı maddesinin idarî itirazlara uygulanma imkânının bulunmadığı hakkında bkz. Dş. 7. D. 8.10.2012 tarih ve E. 2012/4311; K. 2012/4239 sayılı kararı (bkz. Yumuk, s. 201, dn. 92).

¹¹¹⁷ Gümrük Kanunu'nun 242'nci maddesinin 2'nci fıkrasında yer alan düzenlemede, otuz günlük süre içinde kararın verilmemesi ve ilgiliye tebliğ edilmemesi durumunda ne olacağının belirtilmediği; 5911 sayılı Kanunla yapılan değişiklikten önce düzeltme ve itiraz yollarına başvurulması tahsilatı durdurmadığından, bu süre içerisinde idarenin itiraz talebine cevap vermemiş olmasının zımnen reddedildiği yolunda değerlendirilmesinin kişilerin lehine sonuç doğurduğu; değişiklik sonrasında itiraza başvurulmasının ödeme süresini kesen sonuç doğurması ve gümrük vergileri ile alınan para cezalarının da aynı usûle tâbi tutulması ve kesilen sürenin otuz gün sonunda yeniden başlayacağına ilişkin bir düzenlemenin olmaması nedeniyle idarenin süresi içinde itiraza cevap vermemesinin yükümlünün menfaatini zedelemeyeceği; bununla birlikte Danıştay'ın 7'nci Dairesi'nin otuz gün içinde karar verilmeyen itirazların zımnen reddedilmiş sayılacağı yönündeki içtihadını değiştirmemiş olduğu ve dava sürelerinin hesabını otuz günlük sürenin bitiminden itibaren yapmanın yararlı olacağı hakkında bkz. Candan, İdarî Yargılama, s. 446, 447; Kılıç, s. 383. Ayrıca zımnî işlem karinesi bağlamında idarenin yargı yoluyla denetlenmesinin sağlanmaya çalışıldığı hakkında bkz. Karahanoğulları, s. 443, 444; Yumuk, s. 195, 196. Ayrıca bkz. R. Yıldırım, s. 135. *"itiraz başvurusuna otuz gün içerisinde cevap verilmediğinden, 6.2.2012 tarihi itibarıyla idari davaya konu edilebilecek kesin ve yürütülmesi zorunlu olan zımnî ret işlemi oluştuğu; dolayısıyla, bu tarihten itibaren, 2577 sayılı Kanununun 7'nci maddesinde yazılı olan otuz günlük süre içerisinde açılması gerekirken, başvuruya altmış gün içinde cevap verilmediğinin ve zımnî ret işleminin bu sürede oluştuğunun kabulü suretiyle, 21.3.2007 tarihinde açılan davanın, 2577 sayılı Kanunun 15'inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi uyarınca süre aşımı yönünden reddi gerekirken, işin esasının incelenmesi suretiyle sonuçlandırılması yolundaki vergi mahkemesi kararında isabet görülmediği"* hakkında Dş. 7. D. 13.03.2014 tarih ve E. 2012/ 7963; K. 2014/ 1353, (Özel Arşiv); yine *"itiraz yolunda idarenin Gümrük Kanunu'nun 6'ncı maddesinde yer alan süre uzatımından yararlanılmasının mümkün olmadığı, aksi takdirde hak arama özgürlüğünün kısıtlanması sonucunun doğacağı"* hakkında Dş. 7. D. 16. 12. 2015 tarih ve E. 2012/5494; 2015/ 7472, (Özel Arşiv). Ayrıca Gümrük Kanunu'nun 6'ncı maddesinde düzenlenen süre uzatım imkânının karar alınması sürecinde söz konusu olduğu ve itiraz inceleme süresi açısından bu düzenlemenin uygulama alanı bulamayacağı hakkında açıklama ve değerlendirmeler için bkz. Eser Gültekin, "Gümrük Kanunu'nun 6. Maddesindeki Süre Uzatım Hakkının 242. Maddede Düzenlenen İdari İtiraz İncelemesinde Uygulanabilirliği Sorunu", *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 334, Temmuz 2016, s. 180 vd.

süresinin ne şekilde işleyeceği hususunda bir düzenleme bulunmamaktadır. İtiraz incelemesinde sürenin bir karar vermeksizin geçirilmesi ve/veya süre geçirildikten sonra idarece yeni bir işlem tesis edilerek ilgili kişiye tebliğ edilmesi durumunda, İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 10’uncu maddesi göz önünde bulundurulmakta¹¹¹⁸; altı aylık bekleme süresi içinde gümrük idaresi tarafından kesin cevabın verilmemesi halinde, bu sürenin dolduğu tarihi izleyen günden itibaren otuz gün içinde iptal davasının açılabilmesi mümkün görülmektedir¹¹¹⁹. Dava açma sürelerindeki belirliliğin sağlanabilmesi ve olması gereken hukuk açısından, başvurulması zorunlu kabul edilen itiraz yolu için, Gümrük Kanunu’na İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 10’uncu maddesindeki benzer bir düzenlemenin getirilmesi gerekmektedir¹¹²⁰.

¹¹¹⁸ “Ek olarak tahakkuk ettirilen vergilere karşı yapılan itiraz başvurusuna otuz günlük süre içinde cevap verilmemesi suretiyle oluşan zımnî ret işleminin süresi içinde dava konusu yapılmadığı, ancak, dava açma süresinin geçirilmesinden sonra, başvuru hakkında idarece işlem tesis edilerek tebliğ edildiği hallerde izlenecek usule dair, 4458 sayılı Kanunda herhangi bir düzenleme bulunmadığından, 2577 sayılı Kanunun 10’uncu maddesinde yer alan, İdareye yapılan başvuruların cevap verilmemek suretiyle reddine ilişkin işlemlerin iptali istemiyle dava açılmaması veya açılan davaların süreden reddi hallerinde, bekleme süresinin bitmesinden sonra yetkili idari makamlarca cevap verilirse, cevabın tebliğinden itibaren idari dava açma süresi içinde dava açılabileceği yolundaki hükmün uygulanmasının gerekeceği” hakkında Dş. 7. D. 27.10.2015 tarih ve E. 2012/ 1230; K. 2015/ 5452, (Özel Arşiv). Aynı yönde bkz. Dş. 7. D. 13.11.2015 tarih ve E. 2012/2258; K. 2015/5970; Dş. 7. D. 17.2.2017 tarih ve E. 2016/4285; K. 2017/1036 (kararlar için bkz. Yumuk, s. 198, 199, dn. 85). 1615 sayılı Gümrük Kanunu’nun yürürlükte olduğu dönemde Danıştay’ın İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 10’uncu maddesinde yer alan düzenlemenin Gümrük Kanunu’nda yer alan zorunlu itiraz düzenlemesi bakımından uygulanmayacağını kabul ettiği; ancak 4458 sayılı Gümrük Kanunu’nun yürürlüğe girmesinden sonra bu yaklaşımını değiştirerek ilgili düzenlemenin uygulanabileceğini kabul ettiği; bu durumda başvurunun zımnî reddi halinde; idarece verilen kesin olmayan cevabının ve dava açma süresinin geçmesinden sonra verilen cevabın idarî davaya konu edilebileceğinin kabulünün gerektiği hakkında açıklamalar için bkz. Yumuk, s. 198, 199.

¹¹¹⁹ Sariaslan, İlk İnceleme, s. 80; Yumuk, s. 199. “Olayda olduğu gibi, muhtelif tarih ve sayılı serbest dolaşıma giriş beyannameleri muhteviyatı eşya nedeniyle ek olarak tahakkuk ettirilen katma değer vergileri üzerinden karara bağlanan para cezalarına davacının yaptığı itiraz üzerine İstanbul Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüğüne tesis edilen ve istemin kesin olarak reddi niteliği taşımayan işlemin tebliğ edilmesinden sonra izlenecek usulün ne olması gerektiğine dair, 4458 sayılı Kanunda herhangi bir düzenleme bulunmadığından, 2577 sayılı Kanunun 10’uncu maddesinde yer alan, İdareye yapılan başvuru üzerine verilen cevabın kesin olmaması halinde, ilgisinin bu cevabı, istemin reddi sayacağı yolundaki hükmün uygulanması gerekir.” Dş. 7. D. 24.3.2016 tarih ve E. 2013/1804; K. 2016/3312, (Özel Arşiv). Aynı yönde bkz. Dş. 7. D. 24.03.2016 tarih ve E. 2013/604; K. 2016/327, (bkz. Yumuk, s. 199, dn. 86). Ayrıca İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 10’uncu ve 11’inci maddelerinin karşılaştırılması kapsamında altı aylık bekleme süresinin idarenin denetimini sağlamak bakımından yerinde olduğu hakkında bkz. Karakoç, Süreler, s. 120. Zımnî kararlar ve zımnî ret işlemi hakkında ayrıca bkz. Gözler, İdare, s. 589, 590.

¹¹²⁰ İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 10’uncu maddesinde yer alan zımnî ret mekanizmasının, özel düzenlemelerin bulunduğu hallere teşmil edilmesinin doğru olmadığı; her iki maddenin düzenlediği konuların farklı olduğu; 10’uncu maddedeki düzenlemenin ortada henüz bir işlem yokken idareye yapılan başvurularla ilgili olduğu, mevzu hukuktaki boşluğun 10’uncu madde ile

Gümrük vergisi tahakkukuna (ya da buna bağlı bir para cezası kararına) itiraz edilmiş olmasına rağmen gümrük idaresi tarafından cebri tahsil işlemlerinin başlatılması ve ödeme emrinin düzenlenerek tebliğ edilmesi durumunda, sadece ödeme emrine karşı değil; ödeme emrinin sebep unsurunu oluşturan gümrük vergisi tahakkukuna karşı da iptal davasının açılması gerekmektedir¹¹²¹. Bu noktada tahakkuk işlemi bakımından dava açma sürelerinin geçirilip geçirilmediği hususunu göz önünde bulundurmak gerekmektedir.

ç. İtirazın Karara Bağlanması

İtiraz yoluna başvurulması halinde itiraz merciinin ne yönde karar vereceğine; itiraz konusu kararı değiştirip düzeltilebileceğine ya da yalnızca itirazı kabul ya da ret ile yetineceğine ilişkin bir düzenleme 242'nci maddede bulunmamaktadır. Bu durum, Topluluk Gümrük Kodu'nun 244'üncü maddesinin doğrudan kanun metnine dönüştürülmesinin getirdiği belirsizliklerden bir diğeridir¹¹²². Bu nedenle itiraz denetiminin hiyerarşik bir denetim olduğu göz önünde bulundurularak bir sonuca

doldurulmasının savunulabilir bir görüş olmadığı hakkında bkz. Karakoç, Süreler, s. 120; G. Kaplan, Süreler, s. 281, 282. Ayrıca idarî makamların susması halinde dava açma süresinin başlangıcı hakkında bkz. Karakoç, Süreler, s. 73 vd.; G. Kaplan, Yargılama, s. 329, 330.

¹¹²¹ Kılıç, s. 372. Ayrıca tahakkuk işlemine dava açılmadığı müddetçe, ödeme emrinin itiraz süreci tamamlanmadan düzenlenmiş olmasının ödeme emrinin iptalini gerektiren hukukî bir neden olarak kabulünün mümkün olmadığı yönünde bkz. Dş. 7. D. 14.05.1998 tarih ve E. 1998/214, K. 1998/1879, (Kılıç, s. 372, 373).

¹¹²² İtirazı inceleyecek idarî mercinin, itiraz edilen kararı düzeltmesinin ya da değiştirmesinin söz konusu olmadığı hakkında bkz. Kılıç, s. 387; Gümrük Müsteşarlığı'nın itiraza konu işlemin hukuka uygun olup olmadığını kontrol ederek, itiraz sebeplerini yerinde görmesi halinde, işlemin geri alınmasına veya düzeltilmesine karar verebileceği; ancak, itirazın konusunu aşarak, vergi veya cezanın miktarını arttıramayacağı; gümrük mevzuatında anılan mercilere buna ilişkin verilmiş bir yetkinin bulunmadığı hakkında Dş.7. D. 28.02.2007 tarih ve E. 2006/567; K. 2007/81, (Kılıç, s. 387). Para cezalarına karşı itiraz üzerine Gümrük Başmüdürlüğü'nce itirazın kabulü ile işlemin iptali ya da itirazın reddi yoluna gidilebileceği; Gümrük Müdürlükleri'nce kesilen para cezası miktarının arttırılması konusunda Gümrük Başmüdürlükleri'nin herhangi bir yetkisinin bulunmadığı yönünde bkz. Dş. 7. D. 28.09.2005 tarih ve E. 2003/2339; K. 2005/2134, (Dağ/ Ceyhan/ Ballı, s. 99). Buna karşın, üst idarî makamların alt idarelerin kararını hem yerindelik hem de hukukîlik yönlerinden mevzuata uygun olup olmadığını inceleyebilecekleri; yargı makamından farklı olarak yerindelik incelemesi kapsamında yapılan işlemin doğru olup olmadığını inceleyerek yanlış ve eksik işlem tesbit edilmesi durumunda işlemi değiştirebilecekleri; İYUK m. 11'e göre üst idarî makamların idarî işlemleri kaldırabileceği, geri alabileceği, değiştirebileceği gibi yeni bir işlem de tesis edebilecekleri hakkında bkz. Dağ/ Ceyhan/ Ballı, s. 100, 101. Ayrıca bkz. E. Sağlam, s. 14,15.

ulaşılması gerekmektedir¹¹²³. Bu kapsamda tahakkuka, para cezasına ya da diğer konulara ilişkin idarî karar alan merciin işleminin geri alınması, kaldırılması, değiştirilmesi ve düzeltilmesi mümkündür. Hiyerarşik üst olarak itiraz mercii bu denetimi hukukîlik veya yerindelik yönünden yapabilmektedir. Öte yandan hiyerarşik üstün/itiraz merciinin bu konuda sınırsız bir yetkisi bulunmamaktadır ve idarî işlemin geri alınması ve kaldırılması ile ilgili genel kurallar çerçevesinde hareket edilmesi gerekmektedir¹¹²⁴.

İtirazın kabul edilmesi halinde, bu kabul kararı karşısında gümrük idaresi işlemi tamamen kaldırabilmekte; itiraz karşısında verilen karar doğrultusunda yenileyebilmektedir. İtiraz üzerine verilen karar sonrasında yeni bir kararın tesis edilmiş olması durumunda yine itiraz yoluna başvurulabilmesi mümkündür¹¹²⁵. İtirazın reddi kararına (ya da reddedilmiş sayılmasına) karşı ise, yine yargı yoluna başvurulabilecektir. İdarenin itiraz incelemesi neticesinde vereceği açık ya da zımnî cevap ön karar olarak adlandırılmaktadır. Bu karar alınmadan idarî yargıda dava açılması, idarî merci tecavüzüne yol açmaktadır¹¹²⁶.

İtirazın karara bağlanması sürecinde yükümlülere Gümrük Yönetmeliği'nin 587'nci maddesinde yer alan şartlarda bir imkân tanınmaktadır. Buna göre itirazın karara bağlanmasından önce ihtilaf konusu eşyanın çekilebilmesi mümkündür¹¹²⁷. İtirazın karara bağlanmasından önce eşyanın çekilebilmesi için kararların yükümlü tarafından tebellüğ edilmiş olması ve talebin bir dilekçe ile gümrüğe verilmiş olması; beyana göre yapılan vergi tahakkuku ile idarece tahakkuk ettirilen vergiler arasındaki farkın ve para cezalarının teminata bağlanması¹¹²⁸; uyuşmazlığın idarî yargı merciine

¹¹²³ Nitekim olağan ve genel olan hiyerarşi denetiminin herhangi bir kanunî düzenlemeye dayanmasının gerekmediği hakkında bkz. Gözler, İdare, s. 169, 170; G. Kaplan, İdarî Yargılama, s. 34.

¹¹²⁴ Açıklamalar için bkz. Gözler, İdare, s. 169-171; G. Kaplan, İdarî Yargılama, s. 34. Ayrıca bkz. Odyakmaz/Çınarlı/Avcıoğlu Aksoy, s. 82.

¹¹²⁵ Kılıç, s. 374.

¹¹²⁶ K. Öztürk, İtiraz, s. 16.

¹¹²⁷ Kılıç, s. 378; Koyunoğlu, İtiraz, s. 210; Yağan, İtiraz, s. 6; Ercan, Uyuşmazlıklar, s. 200, 201.

¹¹²⁸ Teminatın, kesilebilecek para cezalarını da kapsayacak şekilde istenmesi halinin VUK m. 153/A'da düzenlenen fiilleri işleyen ve iştirak ettiği tesbit edilenler hakkında mükellefiyet tesis edilebilmesi için alınacak teminat düzenlemesine benzerlik gösterdiği düşünülmektedir. Ancak Gümrük Yönetmeliği'ndeki düzenleme suç değil kabahat niteliğindeki fiiller karşılığında belirtilen para cezasının teminata bağlanmasını düzenlemektedir. Bu bakımdan bu düzenlemenin KK. m. 1'deki amaç ve kapsam hükmüne göre ekonomik düzeni korumak amacıyla öngörölmüş bir idarî yaptırım türü olan (ve geçici engelleme niteliğinde sayılabilecek) "idarî tedbir" niteliğinde olduğu düşünülebilir. İlgili açıklamalar için bkz. Ulusoy, s.11 ve 176-178; İmran Semiz, "Vergi Usul Kanunu'nun 153/A Maddesinde Yer Alan 'Teminat Uygulaması'nın Hukuki

intikali halinde bu hususun belgelenmesi ve idarece gerekli görülecek her türlü bilgi veya belgenin sunulması gerekmektedir (GY. m. 587/1). Ayrıca idare ile yükümlü arasındaki anlaşmazlık yürürlükteki yasaklama ve kısıtlama hükümlerini ihlâl eder nitelikte olmamalıdır (GY. m. 587/2).

d. İtiraz İncelemesi Sonucu Verilen Kararın Tebliği

Gümrük idaresinin itiraz üzerine verdiği kararın, başvuruyu kim yapmış ise, ona tebliğ edilmesi gerektiği belirtilmektedir. Bu durumda, itiraz avukat tarafından yapılmışsa tebligatın da avukata yapılması gerekmektedir¹¹²⁹.

Tebliğatin işlemi yapan idarî birim tarafından gerçekleştirilmesi gerekmektedir. İşlemi yapan idare dışındaki birimler, kişi ya da kişiler tarafından tebligatın yapılması, yapılan tebligatın geçersiz olması sonucunu doğurmaktadır¹¹³⁰.

7. İtirazın Ödeme Süresine ve Gümrük Vergilerinin Kesinleşmesine Etkisi

Gümrük Kanunu'nun 198'inci maddesinde, *“yapılan kontrol ve denetlemeler sonucunda hiç alınmadığı veya noksan alındığı belirlenen gümrük vergileri ile işlemleri daha sonra yapılmak üzere teslim edilen eşyaya ilişkin gümrük vergilerinin, yükümlüye tebliğ edildiği tarihten itibaren on beş gün içinde ödenmesinin”* zorunlu olduğu düzenlenmektedir (GK. m. 198/1)¹¹³¹. Ödeme süresinin tebliğ ile başlaması, tahakkuk işleminin etkili bir işlem olduğunun göstergesidir¹¹³². Bununla beraber 242'nci madde kapsamında itiraz yoluna başvurulması ödeme süresini kesmektedir (GK. m. 198/2). Bu kapsamda, itiraz incelemesini sonuçlandıran idarenin ya da yargı

Nitelendirmesi, Anayasaya Uygunluğu Sorunu ve Kuruma İlişkin Çeşitli Sorunsallar”, **IV. Vergi Hukuku Konferansı**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2016, s. 67; Rençber, s. 63.

¹¹²⁹ Kılıç, s. 380;

¹¹³⁰ Bir işlemin ilgililere tebliğinin, işlemi yapan veya uygulamaya koyan makam tarafından yapılması gerektiği; davalı idare yanında katılanların vekili tarafından davacıya ihtarname şeklinde yapılan iadeli taahhütlü bildirimin tebligat işlemi olarak kabul edilmesinin mümkün olmadığı ve bu bildirim tarihinin tebliğ tarihi olarak esas alınmasının hukuka aykırılık teşkil ettiği hakkında Dş. İDDGK., 05.07.1996 tarih ve E. 1995/242; K. 1996/405, (Kılıç, s. 381, 382).

¹¹³¹ 5911 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik öncesi itiraz süresinden farklı şekilde on gün olarak belirlenen ödeme süresi nedeniyle ortaya çıkan olumsuzluklar ve genel vergi hukukunda tarh işlemi üzerine belirlenen otuz günlük süreden de az olan bu sürenin hak arama özgürlüğü ve eşitlik ilkesi açısından olumsuz sonuç doğurduğu hakkında ayrıca bkz. Aydın, (www.yaklasim.com, E.T. 13.11.2016). Ayrıca bkz. Nural, s. 596.

¹¹³² Aydın, (www.yaklasim.com, E.T. 13.11.2016).

mercii kararının tebliğ edildiği tarihten itibaren on beş günlük ödeme süresi yeniden başlamaktadır¹¹³³. Gümrük Kanunu’nun 232’nci maddesi göz önünde bulundurulduğunda bu etki, itiraz edilmesi durumunda gümrük vergisi ile birlikte alınması gereken para cezaları bakımından da geçerli olmaktadır. Bu kapsamda, itirazın gümrük vergisi ile birlikte alınmayan para cezaları bakımından uygulamayı durdurucu bir etkisi olmadığından, itiraz edilmesine rağmen itiraz konusu kararın uygulanabilmesi ve (diğer) para cezalarının tahsil edilmesi mümkündür¹¹³⁴.

Gümrük Kanunu’nun 197’nci maddesi hükümlerine göre “*tebliğ edilen gümrük vergileri*”, “*süresinde itirazda bulunulmaması veya süresi içinde idarî yargı mercilerine başvurulmaması*” hallerinde bu sürelerin bittiği tarihte kesinleşmektedir. Dava açılması halinde de “*mahkemece yükümlü aleyhine verilen kararın gümrük idaresine tebliğ edildiği tarihte*” tahsil edilebilir hale gelir (GK. m. 197/5).

8. Gümrük Kanunu’ndan Yer Alan Özel İtiraz Düzenlemeleri

a. Genel Olarak

Eşyanın herhangi bir tahlil ya da analize gerek olmaksızın tanınabilmesi mümkün olabilir; ancak bazen eşyanın fizikî özellikleri, kolayca tanınabilmesine imkân veremeyebilmektedir. Bunun için ancak bilimsel yöntemlerle, kimyevî tahlil yaptırarak tanınması ve sınıflandırılması gerekmektedir¹¹³⁵. Bu anlamda eşyanın teknik özelliklerinin belirlenmesi, sadece gümrük vergilerinin tahakkuku açısından değil, eşyanın tarifede sınıflandırıldığı pozisyona göre istisna kapsamına girmesine ya da girmemesine; kısıntı ya da yasaklılık hükümlerine tâbi olup olmamasına veyahut da uygulanacak dış ticaret önlemlerinin de farklılaşmasına, sebebiyet verebilmektedir¹¹³⁶.

Eşyanın gümrük idaresince tahlilinin yaptırılması ve buna göre gümrük vergilerinin tahakkuk ettirilmesi de tek başına yeterli değildir. Yükümlülerin de

¹¹³³ Kılıç, s. 387. Ayrıca genel olarak hiyerarşik başvuruların dava süresine etkisi hakkında açıklamalar için bkz. R. Yıldırım, s. 143 vd.

¹¹³⁴ Candan, İdarî Yargılama, s. 445; Yağan, İtiraz, s. 6.

¹¹³⁵ Kılıç, s. 389.

¹¹³⁶ Örneğin eşyanın (X) GTİP’te yer aldığı, ithalinde Çevre ve Orman Bakanlığı’ndan kontrol belgesi alınması gerekiyor iken, (Z) GTİP’te nitelendirildiğinde bu belge olmadan ithal edilebileceği hakkında bkz. Kılıç, s. 395, 396. Ayrıca bkz. Ercan, Uyuşmazlıklar, s. 201.

gümrük idaresi tarafından yapılan tahlilin doğru olduğuna kanaat getirmeleri gerekir. Eğer bu konuda bir tereddüt varsa eşya, gümrük idaresinin denetiminde iken bu tereddüdün giderilmesi gerekmektedir¹¹³⁷. Bunun sağlanabilmesi için de Gümrük Kanunu'nun 243'üncü maddesinde tahlile itiraz ve ikinci tahlil olmak üzere özel itiraz düzenlemelerine¹¹³⁸ yer verilmiştir.

b. Tahlile İtiraz ve Birinci Tahlil

Gümrük Kanunu'nun 5911 sayılı Kanunla değişik 243'üncü maddesinde düzenlenen tahlile itiraz yoluna başvurulabilmesi için tahakkuk işlemine esas alınmış bir kimyevî tahlilin bulunması ve 197'nci maddeye göre verginin tahakkukundan hemen sonra yükümlüye tebliğ edilmiş olması gerekmektedir¹¹³⁹.

Tahlile itirazın süresi, tebliğ tarihinden itibaren on beş gün olarak belirlenmiştir. Tahlile itiraz üzerine gümrük idaresi tarafından yaptırılması gereken birinci tahlilin usûl ve esasları Gümrük Yönetmeliği'nin 196 ilâ 203'üncü maddeleri arasında düzenlenmiştir¹¹⁴⁰. Bu kapsamda yapılan laboratuvar tahlilini, gümrük idaresinin bir denetim yolu olan gümrük kontrolü kapsamında değerlendirmek gerekmektedir. Bu usûl çerçevesinde yapılan birinci tahlil neticesinde, tahlilin sonucu, eğer gümrük beyannamesinde belirtilen gümrük tarife istatistik pozisyonunu teyit ediyor ise, yükümlü ve idare arasındaki anlaşmazlık sona ermiş olacaktır. Buna karşın, beyan edilen tarife pozisyonu ile tahlil sonucunda ulaşılan tarife pozisyonu arasında bir fark ortaya çıkmışsa, tahlil sonucunda bulunan gümrük tarife istatistik pozisyonuna göre farklı şekillerde hareket edilmesi gerekebilmektedir. Birinci ihtimalde tahlil sonucuna göre tahakkuk ettirilecek gümrük vergilerinin daha fazla

¹¹³⁷ Kılıç, s. 389.

¹¹³⁸ Tuncer, Uyuşmazlıklar II, (www.yaklasim.com, E.T. 12.11.2016). Kimyevî tahlil sonuçlarına itirazın (GK m. 243/1) özel bir itiraz usûlü olduğu yönünde bkz. Dş. 7. D. 18.04.2006 tarih ve E. 2004/1498; K. 2006/1224, (Kılıç, s. 389). Gümrük vergilerine, cezalara ve idarî kararlara itirazın “genel itiraz”; tahlil sonuçlarına itirazın “özel itiraz” şeklinde nitelendirilmesi hakkında bkz. Yağan, İtiraz, s. 4.

¹¹³⁹ Nitekim kimyevi tahlil sonuçlarına itiraz müessesesinin genel itiraz yolunu düzenleyen 242'nci maddenin dışında yer almasının ayrı ve özel bir itiraz yolu olduğunu ortaya koyduğu hakkında bkz. Candan, İdarî Yargılama, s. 448. Ayrıca bkz. Nural, s. 689, 690.

¹¹⁴⁰ Laboratuvar tahlili kapsamında ücretlendirme, numune alma, tahlillerin yapılması ve tahlil sonuçlarının eşya sahiplerine duyurulması hakkında açıklamalar için bkz. Deniz Koyunoğlu, “Gümrük Laboratuvar Tahliline Tabi Tutulacak Eşya ve Gümrük Uygulamaları”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S. 82, Ekim 2010, (Laboratuvar Tahlili), s. 205-208. Ayrıca bkz. Yağan, İtiraz, s. 7, 8; Üyümez/Gültekin, Denetim, s. 358; Onursal, İhracat ve İthalat, s. 234, 235.

olması veya beyan edilen gümrük tarife istatistik pozisyonundaki eşya vergiden muaf olduğu halde, tahlil sonucu belirlenen gümrük tarife istatistik pozisyonundaki eşyanın vergiye tâbi olması mümkündür. İkinci ihtimalde ise, beyan edilen tarife pozisyonundaki eşyanın dış ticaret politikası önlemlerine tâbi olmaması veya daha hafifine tâbi olduğu halde tahlil sonucunda eşyanın sınıflandırılması gereken pozisyonun bunlara veya çok daha ağırına tâbi olması söz konusu olabilmektedir. Her iki durumda da yükümlü bir yandan gümrük idaresine gerçeğe aykırı beyanda bulunmuş olacak, diğer yandan da gümrük vergilerini cezalı ödemeye ya da dış ticaret politikası önlemlerine tâbi olacaktır. Bu nedenle yükümlünün kendi beyanından farklı çıkan birinci tahlil sonucuna itiraz etmesi yüksek bir ihtimaldir¹¹⁴¹. Bu nedenle yükümlülere gümrük idaresinden ikinci bir tahlil isteyebilme imkânı da tanınmıştır.

c. İkinci Tahlil

Birinci tahlilden sonra ikinci tahlilin ne şekilde yapılacağına ilişkin usûl ve esaslar Gümrük Yönetmeliği'nin 588 ila 590'ıncı maddelerinde düzenlenmektedir. İkinci tahlil sonucunda eşyanın teknik özellik ve nitelikleri bakımından yapılan tesbitler kesin niteliktedir (GK. m. 243/3)¹¹⁴².

İkinci tahlilin sonucu birinci tahlili teyid ediyor ise, yükümlüye ikinci tahlil sonucu ile birlikte tahakkuk ettirilen gümrük vergileri (ve gerekiyorsa para cezaları) bildirilmektedir. Bu durumda yükümlülerin tahakkuk ettirilen gümrük vergilerine karşı 242'nci madde uyarınca ilgili Bölge Müdürlüğü'ne itiraz edebilmeleri mümkündür. Bu itiraz sırasında eşyanın kimyevî tahlilinin doğru yapılmadığı, eksik yapıldığı ve dolayısıyla gümrük tarife istatistik pozisyonunun yanlış belirlenmiş olduğu gerekçelerine de dayanabilmeleri mümkündür¹¹⁴³. Daha sonra itiraz

¹¹⁴¹ Kılıç, s. 393, 394. Ayrıca bkz. Candan, İdarî Yargılama, s. 448.

¹¹⁴² Candan, İdarî Yargılama, s. 449. İkinci tahlilin yapılması ile ilgili açıklamalar hakkında bkz. Koyunoğlu, Laboratuvar Tahlili, s. 208; Yağan, İtiraz, s. 9.

¹¹⁴³ Kılıç, s. 395.

incelemesinin sonucuna göre yükümlünün yargı yoluna başvurabilmesi de söz konusu olmaktadır¹¹⁴⁴.

İkinci ve birinci tahlil sonuçlarının birbirinden farklı çıkmış olması durumunda ise, yine gümrük idaresinin ikinci tahlil sonucuna göre belirlenen teknik özellik ve nitelikleri dikkate alarak gümrük vergilerini tahakkuk ettirip yükümlüye bildirmesi gerekmektedir. Aynı şekilde bu durumda da genel itiraz yolunun işletilebilmesi mümkündür. Bu durum, gümrük vergilerini etkilemeyip yalnızca ticaret politikası önlemleri bakımından değişik bir uygulamayı gündeme getiriyorsa da geçerlidir. İkinci tahlil sonucunun kesin olduğu kanunda düzenlendiğinden, bu tahlil sonucunun değil; buna dayanarak tahakkuk ettirilen gümrük vergisine ilişkin kararın itiraz konusu yapılması gerektiği düşünülmektedir¹¹⁴⁵. Yalnızca ikinci tahlile itiraz edilmesi de yine tahakkuk eden gümrük vergileri açısından sonuç doğurmamaktadır¹¹⁴⁶. Bu itiraz kapsamında eşyanın kimyevî tahlili bakımından bir tereddüt doğacağından yükümlünün, eşyanın gümrük laboratuvarı dışında analiz ve tahlilini isteyebileceği de ileri sürülmektedir¹¹⁴⁷.

İkinci tahlilin, (yükümlünün talebi olmaksızın) gümrük idaresi tarafından re'sen yaptırılabilmesi de mümkündür. Ancak ikinci tahlil sonucu eşyanın teknik özellikleri ve niteliği bakımdan kesin olduğundan yükümlüyü de bağlayıcı etki göstermektedir. Bu anlamda ikinci tahlilden beklenen yararın, eşyanın gümrük tarifesinde doğru sınıflandırılması ve uygulamanın buna göre yapılması olduğunun göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Bu bakımdan eğer ikinci tahlil sonucu, kesin ve yürütülebilir bir idarî karar almaya elverişli değil ise ve ikinci tahlilin

¹¹⁴⁴ İkinci tahlil sonrası GK. m. 242'ye göre itiraz edilebilmesi bakımından mevzuatta bir engel bulunmadığı; ancak gümrük idaresinin birinci ve ikinci tahlil sonucunun aynı olması durumunda itiraz talebine olumlu cevap verebilmesinin pek mümkün görülmediği hakkında bkz. Kılıç s. 395.

¹¹⁴⁵ Nitekim Gümrük Kanunu'nun 243'üncü maddesinde sözü edilen tebliğ işleminin kimyevî tahlil sonucuna değil, 197'nci maddeye göre yapılan gümrük vergisinin tebliğini ifade ettiği; Yönetmelikte yapılan düzenlemede Kanun'un hatalı yorumlandığı; kimyevî tahlil sonucuna itiraz edildikten sonra ek tahakkuk yapılacaksa aynı gümrük idaresine tekrar itiraz etmenin bir anlamı ve yararı olmayacağı hakkında bkz. Candan, İdarî Yargılama, s. 448. Ayrıca bkz. Kılıç, s. 396, 399.

¹¹⁴⁶ İkinci tahlil sonucuna itirazım vardır şeklindeki beyanın bir anlam ifade edebilmesi için tahakkuk ettirilerek bildirilen gümrük vergilerine karşı süresinde itiraz edilmesinin gerektiği yönünde bkz. Dş. 7. D. 04.03.1999 tarih ve E. 1998/790; K. 1999/899, (Kılıç, s. 399).

¹¹⁴⁷ Yükümlülerin bu yöndeki taleplerinin gümrük idareleri tarafından dikkate alınmasının gerektiği; önemli olanın eşyanın doğru sınıflandırılmasının olduğu; zaten yükümlü haksız ise, hem vergileri cezalı ve gecikme faiziyle birlikte ödemesi gerekeceğinden bunun bedelini ödemiş sayılacağı; buna karşın haklı ise de gümrük idaresinin yanıltılmamış sayılacağı ve idarece doğru bir işlemin yapılmış olacağı hakkında bkz. Kılıç, s. 396.

eşyanın niteliklerini ve teknik özelliklerini belirlemede yetersiz kaldığı yönünde kuvvetli bir şüphe oluşmuşsa, eşyanın tanımlanması için başka tahlillerin de yapılabileceği düşünülmektedir¹¹⁴⁸.

Mülga Gümrük Yönetmeliği'nin 752'nci maddesinde birinci ve ikinci tahlile karşı müsteşarlığın tahlil yaptırma hakkının saklı olduğuna dair hüküm bulunmakta iken mevcut Gümrük Yönetmeliği'nde buna benzer bir düzenleme yer almamıştır. Buna karşın Gümrük Kanunu'nun 5911 sayılı Kanun ile değişik 65'inci maddesinin 3'üncü fıkrasına göre, kontrol amacıyla gümrük müfettişlerinin, gümrük müfettiş yardımcılarının, kontrolörlerin, stajyer kontrolörlerin ve gümrük idare amirlerinin, muayenesi yapılmış ve işlemleri tamamlanmış eşyanın ikinci muayenesini her zaman yapabilecekleri ve keza gümrük işlemlerini her aşamada denetlemeye yetkili oldukları düzenlenmiştir. Bu bakımdan birinci ve ikinci tahlillerin sonuçları bakımından da bu madde kapsamında hareket edilmesi mümkündür. Ancak, bu yola gidilebilmesi için tahlil sonuçlarının gerçeği yansıtmadığı yolunda kuvvetli şüphenin olması gerektiği belirtilmektedir¹¹⁴⁹.

Gümrük Yönetmeliği'nin 590'ıncı maddesi uyarınca, ikinci tahlil sonuçları eşyanın teknik özellikleri ve nitelikleri bakımından kesin niteliktedir. Düzenleme kapsamında sözü edilen kesinliğin itiraz konusu işlemin niteliği bakımından değil, kanunî yollara başvuru (usûl) bakımından bir kesinlik taşıdığını belirtmek gerekmektedir. Kimyevî tahlil sonucu, gümrük vergilerinde asıl işlem olan tahakkuka hazırlayan bir işlem niteliğindedir. Bu sonuca göre tarife uygulanarak vergiler tahakkuk ettirilir ve ilgililere bildirilir. 242'nci madde kapsamında tahakkuk ettirilen vergilerin itiraza tâbi tutulması durumunda tahlil sonuçlarının da ancak bu dava kapsamında tartışılması sağlanabilecektir¹¹⁵⁰.

¹¹⁴⁸ Kılıç, s. 397.

¹¹⁴⁹ Kılıç, s. 397.

¹¹⁵⁰ Ek tahakkuk yapılmadan önce yükümlüye tebliğ olunan kimyevî tahlil sonuçlarına itiraz sonucunda gümrük başmüdürlüğünce ikinci tahlil sonuçlarına göre gümrük müdürlüğü işleminin yerinde olduğu yolunda verilen cevabın kesin ve yürütülmesi gerekli işlem olmadığı; idarî davaya konu edilemeyeceği hakkında bkz. Dş. 7. D. 21.05.2013 tarih ve E. 2011/6270; 2013/2678, (bkz. Candan, İdarî Yargılama, s. 449, dn. 749). Açıklamalar için bkz. Candan, İdarî Yargılama, s. 448, 449.

IV. GÜMRÜK VERGİSİNDEN KAYNAKLANAN UYUŞMAZLIKLARIN ÇÖZÜMÜ

A. Genel Açıklama

Uzlaşma yoluna başvurulmasına rağmen kişilerin tatmin oldukları bir sonuca ulaşamamış olması ya da itiraz sonucunda gümrük vergisi ilişkisinin tarafları arasında uyuşmazlığın devam ediyor olması durumunda, artık barışçıl yolların etkili olmadığından bahsedilmekte¹¹⁵¹ ve kişiler açısından yargı yoluna başvurmadan başka bir yol kalmamaktadır. Bu nedenle gümrük vergisinden kaynaklanan uyuşmazlıkların yargı yolu ile çözümü konusunda açıklamaların İdarî Yargılama Hukuku çerçevesinde yapılması gerekmektedir.

Vergi yargısının görev alanı 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemeleri'nin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun'un¹¹⁵² 6'ncı maddesinde;

“ a) Genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davalar,

b) (a) bendindeki konularda 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasına ilişkin davalar,

c) Diğer kanunlarla verilen işler” şeklinde belirlenmiştir. Bu düzenleme yeterince açıklık taşımamakta ve içeriği içtihatlarla doldurulan bir alan olma özelliği göstermektedir¹¹⁵³. Vergi, resim, harç gibi kamu gelirlerine ve gümrük vergilerine ilişkin vergilendirme işlemlerinden kaynaklanan uyuşmazlıklar vergi davalarının konusunu oluşturmaktadır. Bu davaların tarh-tahakkuk aşamasında açılabilmesi gibi tahsil aşamasında da açılabilmesi söz konusudur. Buna göre, tahakkuk aşamasında ek tahakkuk, ihtirazî kayıtla beyanda bulunulması, gümrük idaresince idarî para cezası kesilmesi durumunda vergi davası açılabilirken; tahsil aşamasında ise, teminat

¹¹⁵¹ Tuncer, Uyuşmazlıklar II, (www.yaklasim.com, E.T. 12.10.2016); Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 185; Kılıç, s. 541.

¹¹⁵² 06.01.1982 tarih ve 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemeleri'nin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun (RG. 20.1.1982 – 17580).

¹¹⁵³ Özdiler, s. 1108; Metin Kayaçağlayan, “Türk Hukukunda Vergi Yargısı İle İdari Yargı Arasındaki İlişkiler ve Vergi Yargısının Görev Alanı”, **Prof. Dr. Muallâ Öncel'e Armağan**, Cilt II, Ankara 2009, s. 1296 vd. Ayrıca bkz. Öner, Vergi Hukuku, s. 248; Yüce, s. 172; G. Üstün, s. 136.

istenmesi, ihtiyatî haciz uygulaması, ödeme emri tebliğ edilmesi; haciz uygulanması ve/ya da malların paraya çevrilmesi gibi işlemlere karşı dava açılması mümkündür. Öte yandan hürriyeti bağlayıcı cezayı gerektiren bir kaçakçılık suçu için davaya bakmakla görevli yargı organı ceza mahkemesidir¹¹⁵⁴.

İdarenin vergilendirmeden önce ya da sonra tesis ettiği, vergiye ilişkin bazı konular da vergi mahkemelerinin görev alanı kapsamında değerlendirilebilmektedir. Örneğin gümrük vergisinde muafiyet veya taksitlendirmeden yararlanma için alınması gereken teşvik belgelerine ilişkin davalar, uzlaşma komisyonlarının uzlaşma temin edilemediği yönünde verilen kararlar vergi mahkemelerinin görev alanına girmektedir¹¹⁵⁵.

Gümrük vergilerinin tahakkukunu konu alan davaların niteliği hakkında, genel anlamda vergi davalarının niteliğinden yola çıkılarak bir belirleme yapılmalıdır. Vergi davalarının niteliği hakkında, para ile ölçülen bir hak ihlâli iddiasının söz konusu olması nedeniyle vergi davalarının tam yargı davası olduğu ya da tam yargı ve iptal davalarının dışında özel bir üçüncü kategoride olduğuna yönelik görüşler bulunsa da hakîm olan görüş vergi davalarının iptal davası olduğu yönündedir¹¹⁵⁶. Vergi idaresi vergilemeye ilişkin bir idarî işlem tesis ettiğinden, buna

¹¹⁵⁴ Karakoç, Kamu Alacakları, s. 65; Karakoç, Genel Vergi, s. 796; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 175. Ayrıca bkz. Kaneti, s. 276 vd.; Mutluer/Dayanç, s. 230-235; Uluatam/Mehtibay, s. 236; Şenyüz/Yüce/Gerçek, Vergi Hukuku, s. 299, 300; Oktar, Vergi Hukuku, s. 402-417; Öner, Vergi Hukuku, s. 249, 250; Yüce, s. 30; Murat Aygörmöz, **Vergi Yargılama Hukukunda Görev ve Yetki**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2010, s. 31, 32; Özdiğer, s. 1091; K. Burak Öztürk, “İdari Yargılama Hukuku Yönünden Vergi Davası Kavramına İlişkin Kısa Bir Değerlendirme”, **Prof. Dr. Muallâ Öncel’e Armağan**, Cilt II, Ankara 2009, (Vergi Davası), s. 1114, 1115. Ayrıca vergi davasının verginin esasına ve tutarına ilişkin olabileceği, yanlışlıkların düzeltilmesi, vergi cezaları ve verginin tahsili gibi (vergi) mevzuatın(m) sağladığı hakların da vergi uyuşmazlığı kapsamında sayılacağı; buna karşın vergi idaresi aleyhine açılacak tazminat davaları, vergi benzeri malî yükümlülükler ve (vergiyle ilgili) düzenleyici işlemler aleyhine açılan davaların vergi davası sayılmayacağı; vergi benzeri malî yükümlülükler bakımından tâbî tutulan yükümlü statüsü objektif hukuk tarafından ayrıntılı düzenleniyorsa ve bireysel idarî işlemle belirleniyorsa bu tür uyuşmazlıkların vergi davalarıyla benzerlik göstereceği hakkında bkz. Civan Turmangil, “Vergi Davasının Hukukî Niteliği”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. XXIX, 1982-1987, S. 1-4, s. 127-132. Benzeri malî yükümlülüklerin vergi yargısının görev alanına girmesi hakkında açıklamalar için bkz. Özdiğer, s. 1103 vd.; K. Öztürk, Vergi Davası, s. 1115, 1116. Vergi mahkemelerinin görev alanı hakkında ayrıca bkz. Karakoç, Kamu Alacakları, s. 68, 69; Kalabalık, s. 59, 60; Kaplan G., s. 124.

¹¹⁵⁵ Kalabalık, s. 60.

¹¹⁵⁶ Vergi davalarının niteliği hakkında açıklamalar için bkz. Turmangil, s. 137, 138; Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 190, 191; Mutluer/Dayanç, s. 241-243; Metin Taş, **Vergi Yargısı**, Ekin Yayınevi, Bursa, 2003, (Vergi Yargısı), s. 15-17; Karakoç, Genel Vergi, s. 829-832; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 177-180; Şenyüz/Yüce/Gerçek, Vergi Hukuku, s. 299; Öner, Vergi Hukuku, s. 242, 243; Yüce, s. 136-142; Kerem Canbazoglu ve A. Eren Altay, “Vergi Davası: Kuramsal Niteliği ve Bunun Yansımaları Üzerine Bir İnceleme”, **Zabunoğlu**

karşı açılan davanın esas itibariyle bir iptal davası niteliği taşıdığı düşünülmektedir. Çünkü vergilendirme işlemine karşı açılan davanın sonucunda mahkemenin vereceği karar, ya hukuka aykırı görülen idarî işlemin iptali ya da davanın reddi yönünde olmaktadır¹¹⁵⁷. Gümrük idarelerinin gümrük vergisinin tahakkukuna ilişkin verdikleri idarî kararlar hakkında açılan davaların da hukukî nitelik itibariyle iptal davası olarak nitelendirilmesi gerekmektedir. Çünkü davanın konusu, her ne kadar para ile ölçülebilen bir hak ihlâlüne dayansa da, dava sonucunda mahkemenin vereceği karar idarî kararın iptali ya da davanın reddi yolunda olacaktır. Bu bakımdan mahkemelerin yaptığı denetim de hukuka uygunluk denetimi ile sınırlı olmaktadır¹¹⁵⁸. Ayrıca bu tür uyuşmazlıklar 6546 sayılı Kanun kapsamında İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 20/A maddesi ile getirilen ivedi yargılama usûlüne tâbi konular arasında da sayılmamaktadır¹¹⁵⁹.

Vergilendirme sürecine yönelik gümrük işlemleri göz önünde bulundurulduğunda, bilhassa ekonomik etkili gümrük rejimlerinden yararlanılması durumlarında, yükümlünün doğması muhtemel gümrük vergilerinin tahsilini güvence altına alma amacıyla gösterdiği teminatın gümrük idaresi tarafından iade edilmek

Armağanı, Ankara Üniversitesi Yayınları No. 316, Ankara 2011, s. 191, 192; Özdiğer, s. 1096; Sariaslan, İlk İnceleme, s. 16-23; K. Öztürk, Vergi Davası, s. 1123, 1124; Kayaçağlayan, s. 1294-1296. Bu kapsamda idari dava türlerinin (iptal davasının) özellikleri hakkında bkz. Alan, s. 24; Zabunoğlu, s. 222 vd.; Gözübüyük, s. 139, 140; Gözübüyük/Tan, s. 274-276; Tan, İdare, s. 773 vd.; Aslan, s. 11-13; Yıldırım/Yasin/Kaman/Özdemir/Üstün/Okay Tekinsoy, s. 763-765; Çağlayan, Karar, s. 95-100; Çağlayan, Yargılama, s. 385-388; Turgut Candan, "Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Davalar", **Danıştay Dergisi**, Y. 14, S. 54-55, Ankara 1984, (Vergi Uyuşmazlıkları), s. 35 vd.; Sariaslan, İlk İnceleme, s. 12, 13. Ayrıca tahakkukun iptali için açılan davalarda uyuşmazlıkların farklı şekillerde tezahür edebildiği; yalnızca tahakkuk işleminin iptalinin dava konusu edilebileceği gibi tahakkukun iptali ile birlikte ödenen tutarın da (faiziyle birlikte) iadesinin talep edilebildiği; bu ikinci durumda davanın mahiyetinin de değiştiği; iptal ve tam yargı davasının özelliklerini birlikte gösterdiği hakkında bkz. Sariaslan, İlk İnceleme, s. 53-57. Ayrıca İdari Yargı Usulü Kanunu'nun 12'nci maddesi kapsamında iptal ve tam yargı davalarının birlikte açılması hakkında bkz. Tan, İdare, s. 1092, 1093; Çağlayan, Yargılama, s. 243.

¹¹⁵⁷ Karakoç, Genel Vergi, s. 831.

¹¹⁵⁸ Canbazoglu/Altay, s. 185. Hukuka uygunluk denetimi hakkında bkz. Zabunoğlu, s. 224, 225; Gözübüyük, s. 249; Cemil Kaya, **İdarenin Takdir Yetkisi ve Yargısal Denetimi**, 2. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2014, (Takdir Yetkisi), s. 126 vd.; Candan, İdarî Yargılama, s. 187-190; Yüce, s. 71, 72. Hukuka uygunluk denetiminin idarî yargının sınırı olması hakkında ayrıca bkz. Y. Yayla, s. 447, 448.

¹¹⁵⁹ İvedi yargılama usûlüne tâbi olan konular ve usûl kuralları hakkında bkz. Gözübüyük/Tan, s. 1026-1028; Yıldırım/Yasin/Kaman/Özdemir/Üstün/Okay Tekinsoy, s. 830, 831; Çağlayan, Yargılama, s. 374-379.

istenmemesi durumlarında, ilgililerin tam yargı davası açması mümkündür¹¹⁶⁰. Bu gibi durumlar göz önünde bulundurulduğunda gümrük vergilerinin tahakkuk ve tahsili ile ilgili davaların –vergi davalarında olduğu gibi- genellikle iptal davası niteliği taşıdığı; ancak istisnaen tam yargı davası şekline de bürünebileceği kabul edilmelidir¹¹⁶¹. Aynı şekilde gümrük idarelerinin hizmet kusuru olarak nitelendirilebilecek tasarrufları nedeniyle tam yargı davasının açılabilmesi de her zaman mümkündür. Örneğin Gümrük Kanunu’nun 8’inci maddesi kapsamında gümrük idaresinden bilgi isteyen yükümlüye mevzuatta düzenlenen hususlarda idare tarafından yanlış bilgi verilmesinin hizmet kusuru nedeniyle tam yargı davasına yol açabilecek nitelikte bir durum olarak değerlendirilebildiği görülmektedir¹¹⁶².

Gümrük vergilerinin tahakkuk ve tahsiline yönelik davaların iptal ve tam yargı davalarına benzer yönleri bulunmakla birlikte, kendine özgü ilkeleri ve bu dava türlerine benzemeyen tarafları bulunmaktadır. Gümrük vergisi ile ilgili uyuşmazlıklarda da mahkemeler, gümrük idaresinin kararını iptal etmekle yetinmeyip, uyuşmazlığı çözüme ulaştırmakta; bu anlamda verilen kararın, idarenin yerine geçerek karar verme anlamına gelmediği kabul edilmektedir¹¹⁶³. Vergi yargısında gümrük vergisinden kaynaklanan uyuşmazlıkları iptal davası bakımından incelerken idarî karar kavramının ve özelliklerinin göz önünde bulundurulması gerekmektedir. İdarî kararlar, gümrük idaresinin irade açıklamasını ortaya koyan bir idarî tasarruftur¹¹⁶⁴. İdarî işlemin genel özellikleri ile bu konuda örtüşen idarî kararların idarî yargılama hukuku açısından dikkat çeken temel özelliklerini tek yanlı

¹¹⁶⁰ Önceden tahsil edilen vergilere ilişkin olarak idarenin vergiyi iade etmek istememesi halinde, ilgilinin tam yargı davası açma hakkına sahip olduğu hakkında bkz. Karakoç, Genel Vergi, s. 831; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 179, 180. Ayrıca bkz. Çağlayan, Karar, s. 293-295.

¹¹⁶¹ Ahmet Kumrulu, **Vergi Yargılama Hukukunun Kuramsal Temelleri İşlev-Yapı-İlkeler-Nitelik**, (Çoğaltma), Ankara 1989, (Yargılama), s. 103 vd.; Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 191; Mutluer/Dayanç, s. 243; Karakoç, Genel Vergi, s. 831; Kılıç, s. 542. İdarî hâkimin iptal ile yetinmek zorunda olduğu hakkında bkz. Candan, Vergi Uyuşmazlıkları, s. 33. Ayrıca bkz. Kalabalık, s. 138, 139.

¹¹⁶² İlgili yasada açıkça düzenlenen başvuru yolu ve süresi konusunda idarece ilgililere yanlış bilgi verilmiş olmasının, bu yolun kullanılmasına ilişkin koşulları değiştirebileceği düşünülemeyeceğinden; hizmet kusuru nedeniyle tam yargı davasına yol açabilecek nitelikteki böyle bir durum nedeniyle, yasada öngörülmemiş idari başvuru yolunun kullanılmasının mümkün olmadığı hakkında bkz. Dş. 7. D. 28.03.2006 tarih ve E. 2005/ 3249; K. 2006/981; aynı yönde Dş. 7. D. 28.03.2006 tarih ve E. 2005/474; K. 2996/978 (karar metinleri için bkz. www.kazanci.com.tr, E.T. 24.11.2015). Ayrıca bkz. Gök, Bilgi, s. 127–129.

¹¹⁶³ Genel olarak vergi yargısı açısından yapılan açıklamalar için bkz. Karakoç, Genel Vergi, s. 832; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 180.

¹¹⁶⁴ İdarî işlemin bu özellikleri hakkında bkz. İl Han Özay, **Günışığında Yönetim II Yargısal Koruma**, XII Levha Yayıncılık, İstanbul 2010, (Yargısal Koruma), s. 165; Günday, s. 124; Sancakdar/Us/Kasapoğlu Turhan/Önüt, s. 364.

olması, kanunîliği, icraîliği (uygulanabilirliği) ve re'sen icra edilebilirliği şeklinde belirlemek gerekmektedir. Yargılama usûlünde de bu özellikler göz önünde bulundurulmaktadır. Bir işlemin uygulanabilirliği ve kanunîliğinin doğal sonucu, idarenin irade açıklamasının icraî (uygulanabilir) olmasıdır¹¹⁶⁵. İdarî işlemin icraî olması, hukukî bir sonuç doğurması, ilgiliyi hukukî yönden etkilemesi anlamına gelmektedir. Re'sen icra edilebilir olması ise, icraî nitelikteki bir işlemin doğurduğu hukukî sonuçların idare tarafından (olumlu ya da olumsuz bir hareketle, cebren ya da cebir kullanmaksızın) maddî yönüyle hayata geçirilebilmesi anlamına gelmektedir¹¹⁶⁶. Bu özellikler gümrük vergisinden kaynaklanan uyuşmazlıklar ele alındığında idarî karara karşılık gelmekte ve işlemin idarî karar niteliği taşımasını gerektirmektedir. Bu güce sahip olmayan işlemlerin iptal davasına konu olabilmesi mümkün değildir¹¹⁶⁷. Gümrük idaresinin idarî karar niteliği taşımayan idarî işlemlerinden doğan uyuşmazlıklar da doğrudan gümrük vergisinden kaynaklanan bir uyuşmazlık olarak değerlendirilememektedir.

Gümrük vergisinden kaynaklanan uyuşmazlıkların idarî yargıda dava konusu edilmesi bazı sonuçlar doğurmaktadır. Bunlardan en önemlisi, gümrük yükümlülüğünü doğuran olay hakkında dava açılmış olmasının zamanaşımını durdurucu yönde etki ediyor olmasıdır (GK. m. 197/2). Bunun dışında uyuşmazlık, bir yargı organı önünde görülmeye başladığından derdest hale gelmekte; başka bir yargı yerinde aynı uyuşmazlık hakkında başka bir dava açılmamaktadır. Mahkemelerin de açılan dava üzerine harekete geçme ve önüne gelen davayı karara bağlama zorunlulukları bulunmaktadır (Any. m. 36)¹¹⁶⁸.

¹¹⁶⁵ Gözler, İdare, s. 67. İcraîliğin uygulanabilirlik olarak nitelendirilmesi hakkında bkz. Özay, Yargısal Koruma, s. 160, 161. Etkililik olarak nitelendirilmesi hakkında bkz. Gözübüyük, s. 162, 163; Gözübüyük/Tan, s. 303-306; Tan, İdare, s. 796- 798; Yıldırım/Yasin/Kaman/Özdemir/Üstün/Okay Tekinsoy, s. 406, 407.

¹¹⁶⁶ Dava konusu edilebilir idarî işlemin temel özellikleri hakkında bkz. Özay, Yargısal Koruma, s. 158; Günay, s. 123-125; Gözler, İdare, s. 566-568; Candan, İdarî Yargılama, s. 71. İdarî işlemin tek yanlı olma özelliği ile ilgili açıklamalar için bkz. Candan, İdarî Yargılama, s. 80-82. İdarî işlemin icraîliği/yürütülmesinin zorunlu olması ile ilgili açıklamalar için bkz. Candan, İdarî Yargılama, s. 84 vd.; Eren/Şişman, s. 749; Kağıtçıoğlu İcraîlik, s. 272.

¹¹⁶⁷ Zabunoğlu, s. 264 vd.; Gözübüyük, s. 162; Gözübüyük/Tan, s. 306; Tan, İdare, s. 798.

¹¹⁶⁸ İdarî yargıda dava açılmasının sonuçları ile ilgili açıklamalar için bkz. Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 226 vd.; Yüce, s. 190 vd.; Kılıç, s. 607 vd. Ayrıca bkz. Zabunoğlu, s. 583- 586; Gözübüyük, s. 452-454; Gözübüyük/Tan, s. 966 vd.; Tan, İdare, s. 1098 vd.; Çağlayan, Yargılama, s. 245-248; G. Kaplan, Yargılama, s. 367, 397 vd.

B. Gümrük Vergisinden Kaynaklanan Uyuşmazlıklarda Yargılama Usûlü

1. Genel Olarak

Gümrük vergisinden kaynaklanan uyuşmazlıkların (yargı yoluyla) çözümünde geçerli olan usûlü belirleyen temel kanun, İdari Yargılama Usulü Kanunu'dur. Bu kanunda düzenlenmeyen, hâkimin davaya bakmaktan memnuiyeti ve reddi; ehliyet; üçüncü şahısların davaya katılması; davanın ihbarı; tarafların vekilleri; feragat ve kabul; teminat; mukabil dava; bilirkişi; keşif; delillerin tesbiti; yargılama giderleri; adlî yardım ve duruşma sırasında tarafların mahkemenin sükûnunu ve inzibatını bozacak hareketlerine karşı yapılacak işlemler ile elektronik işlemlerde 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu¹¹⁶⁹ uygulanmaktadır¹¹⁷⁰. Hukuk Muhakemeleri Kanunu'na atıf yapılan kurumların İdarî Yargılama Usûlü Hukuku ve Vergi Yargılaması Hukuku'nda bu hukuk dallarının ilke ve kurallarına uygun düştüğü ölçüde uygulanması gerekmektedir¹¹⁷¹.

Vergi yargısında yazılı yargılama usûlü ve dosya üzerinden inceleme asıldır (İYUK m. 1/2). Vergi mahkemeleri, bir başkan ve iki üyeden oluşmakta, kural olarak üye tamsayısı ile toplanmakta ve oy çokluğu ile karar vermektedir. Bunun yanında uyuşmazlık miktarı birmilyar lirayı aşmayan, konusu belli bir parayı içeren idarî işlemlere karşı açılan iptal davaları ile tam yargı davaları ve genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri malî yükümlülükler, bunların zam ve cezaları ile tarifelerine ilişkin davalarla, Amme

¹¹⁶⁹ 12.1.2011 tarih ve 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu (RG. 4.2.2011 - 27836).

¹¹⁷⁰ “Ancak, davanın ihbarı Danıştay, mahkeme veya hakim tarafından re'sen yapılır. Bilirkişiler, bilirkişilik bölge kurulları tarafından hazırlanan listelerden seçilir ve bilirkişiler hakkında Bilirkişilik Kanunu ve 12/1/2011 tarihli ve 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanununun ilgili hükümleri uygulanır. 2. Bu Kanun ve yukarıdaki fıkra uyarınca Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununa atıfta bulunulan haller saklı kalmak üzere, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Vergi Usul Kanununun ilgili hükümleri uygulanır.” (İYUK m. 31/1-2, 2). Tuncer, Uyuşmazlıklar II, (www.yaklasim.com, E.T.12.11.2016); Karakoç, Genel Vergi, s. 822 - 824; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 171-174; Mutluer/Dayanç, s. 240, 241. Ayrıca bkz. Gözübüyük, s. 349, 350; Gözübüyük/Tan, s. 761, 762; T. Yıldırım, s. 436; Yıldırım/Yasin/Kaman/Özdemir/Üstün/Okay Tekinsoy, s. 871; Çağlayan, Yargılama, s. 214. İdarî yargıda Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun feragat ve kabule ilişkin hükümlerinin uygulanması hakkında ayrıca bkz. Işıklar, s. 132, 133.

¹¹⁷¹ Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nda yer alan hükümlerin çoğu zaman iptal davalarının objektif niteliğiyle örtüşmemesi nedeniyle yapılan bu yorum ve İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 31'inci maddesinin uygulanması hakkında yorum ve açıklamalar için bkz. Oytun Canyaş, “Vergi Yargılaması Hukukunda Ehliyet”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Y. 5, S. 19, Ekim 2014, (Ehliyet), s. 359-362.

Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un uygulanmasında ilişkin uyuşmazlıklardan kaynaklanan ve toplam değeri birmilyar lirayı aşmayan davaları tek hâkimle çözümlenmesi imkânı mevcuttur¹¹⁷². İstisnâ olarak, konusu belirli bir miktarı aşan davaların, taraflardan birinin talebi üzerine yahut mahkemece re'sen karar verilmesi durumunda duruşmalı olarak da görülebilmesi mümkündür (İYUK. m. 17/1)¹¹⁷³. İdari Yargılama Usulü Kanunu ve Hukuk Muhakemeleri Kanunu'na atıf yapılan haller saklı kalmak üzere, gümrük vergisinden kaynaklanan uyuşmazlıkların çözümünde Gümrük Kanunu'nun ilgili hükümlerinin de uygulanması gerekmektedir. Nitekim, Gümrük Kanunu'nun ve dolayısıyla Gümrük Yönetmeliği'nin bazı maddeleri, yargılama usûlü ile ilgili önemli hususları düzenlemektedir. Bunlar, arasında eşyanın kıymetinin, menşeinin ve tarifiedeki yerinin isbatı ile ilgili düzenlemeleri saymak mümkündür. Yine Gümrük Kanunu'nun görevli yargı kolunu düzenleyen 242'nci maddesi ve ayrıca tahsil aşaması bakımından Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un da 15, 20 ve 58'inci maddeleri yargılama usûlünde etkili diğer düzenlemelerdir¹¹⁷⁴.

Bir idarî işlem, iptal davasına konu edilmesi halinde, mahkeme tarafından ilk inceleme ve esas incelemesi olmak üzere iki aşamalı bir değerlendirmeye tâbi tutulmaktadır¹¹⁷⁵. Aynı durum gümrük idaresinin dava konusu olan idarî kararları açısından da geçerlidir. Bu nedenle gümrük vergisinden kaynaklanan uyuşmazlıklarda yargılama usûlü ilk inceleme ve esas incelemesi kapsamında yapılacak muhakeme faaliyetleri kapsamında değerlendirilmektedir.

¹¹⁷² 2018 yılı için tek hâkimle çözülecek davalarda sınır 36.000-TL dir. (Söz konusu parasal sınır, somut olayda, dava dilekçesinde İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 3'üncü maddesinin 2'nci fıkrasının d bendi gereğince gösterilen uyuşmazlık konusu miktara göre belirlenmektedir).

¹¹⁷³ Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 193; Veysi Seviğ, "Vergi Yasasında Tanık İfadesi", **Mali Çözüm Dergisi**, S. 6, Ağustos 1991, (Tanık-II), (<http://eski.ismmmo.org.tr/yayinlar.asp>, E.T. 18.02.2018).

¹¹⁷⁴ Karakoç, Genel Vergi, s. 824; Karakoç, Vergi Yargılaması, s.173. İdare ve vergi mahkemelerinin işleyişi hakkında ayrıca bkz. Tan, İdare, s. 672, 673; G. Kaplan, s. 128.

¹¹⁷⁵ Bunlara, üçüncü safha olarak tebligat sürecinin de eklenebileceği; bununla birlikte, tebligat sürecinin usûlî nitelikte olması sebebiyle ilk inceleme safhasına dahil edilebileceği gibi, bu sürecin ilk incelemeyi müteakip ve buna bağlı olarak yürütülmesi sebebiyle ikinci aşamanın bir unsuru olarak da kabul edilebileceği hakkında bkz. Işıklar, s. 71.

2. İlk İnceleme Aşaması

a. Genel Olarak

İlk inceleme, idarî yargıda kayda alınan dava dilekçelerinin, sonraki işlemlere geçilmeden, dava konusu edilen maddî ve hukukî olaylar kapsamında ileri sürülen sebep ve deliller tartışılmadan önce kimi yönlerden kanuna uygunlukları konusunda ön incelemeye tâbi tutulmalarını; idarî yargı mercilerinin, açılmış bir davayı (dosya tekemmül ettikten sonra) esastan görebilmesi için en başta kabul şartları üzerinde gerçekleştirilen idarî yargılama usûlüne ilişkin iç ve ön aşamayı ifade etmektedir. İlk inceleme, esas aşamasına geçilen bir köprü değil, aynı zamanda dilekçenin reddi, görevli mercie tevdi, delil tespiti ve yürütmenin durdurulması gibi ara kararların alınmasını ve özel usûllerin uygulanmasını mümkün kılan bir geçittir¹¹⁷⁶. Açılan davalarda, dilekçe üzerinde yapılacak ilk inceleme, sırasıyla görev ve yetki, idarî merci tecavüzü, ehliyet, dava konusu işlemin kesin ve yürütülebilir bir işlem olması, süre aşımı, husumet ve İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 3'üncü ve 5'inci maddelerine uygunluk yönünden değerlendirmeyi kapsamaktadır (İYUK m. 14)¹¹⁷⁷. Bu incelemeyi yapmaya Danıştay'da daire başkanının görevlendireceği bir tetkik hâkimi, idare ve vergi mahkemelerinde ise, mahkeme başkanı veya görevlendireceği bir üye yetkili ve görevlidir. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 20/A maddesinde düzenlenen ivedi yargılama usûlündeki yedi günlük istisnaî sürenin haricinde, ilk inceleme dava dilekçesinin alındığı tarihten itibaren on beş gün içinde yapılmaktadır. Ancak ilk incelemenin bu süre içinde yapılmaması, ilk inceleme konularının bir daha değerlendirilemeyeceği anlamına gelmemekte; bu hususların sonra tespit edilmesi

¹¹⁷⁶ Candan, İdarî Yargılama, s. 511; Işıklar, s. 72; Sarıaslan, s. 82, 83. Ayrıca ilk incelemenin medenî usûl hukukunda ilk itiraz, dava şartları ve ön incelemeden ayrılan ve aralarında bezerlik bulunan yönler bakımından karşılaştırılması hakkında bkz. Işıklar, s. 76-84.

¹¹⁷⁷ İlk inceleme aşaması ve ilk inceleme sonucunda verilecek kararlar hakkında açıklamalar için bkz. Kaneti, s. 296; Zabunoğlu, s. 237-271; Gözübüyük, s. 483-489; Gözübüyük/Tan, s. 1007-1016; Mutluer/Dayanç, s. 263, 264; Taş, Vergi Yargısı, s. 33 vd; Karakoç, Genel Vergi, s. 887-890; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 237; Candan, İdarî Yargılama, s. 512, 513; Öner, Vergi Hukuku, s. 251, 252; Yüce, s. 203, 204. Ayrıca bkz. Çağlayan, Karar, s. 59; Çağlayan, Yargılama, s. 249; T. Yıldırım, s. 419 vd.; Kalabalık, s. 235 vd.; G. Kaplan, İdarî Yargılama, s. 184 vd.; Işıklar, s. 76 vd. Yumuk, s. 207. Ayrıca İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda açıkça düzenlenmeyen derdestlik, kesin hüküm gibi diğer dava şartları hakkında bkz. Işıklar, s. 113 vd.

halinde de davanın her safhasında 15'nci madde hükmü uygulanır (İYUK m. 14/6). Bu bakımdan ilk inceleme kamu düzenine ilişkin bir ön yargılama niteliğindedir¹¹⁷⁸.

İlk inceleme dilekçenin alındığı tarihten itibaren en geç on beş gün içinde sonuçlandırılmakta ve sonucunda bir eksikliğin belirlenmesi halinde hangi kararın verilebileceği hususu ise, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 15'inci maddesinde düzenlenmektedir. Bu halde, tesbit edilen hukuka aykırılığın türüne göre, davanın reddine, davanın görev yönünden reddine veya yetkili mahkemeye gönderilmesine; davanın hasım gösterilmeden veya yanlış hasım gösterilerek açılması halinde, dava dilekçesinin tesbit edilecek gerçek hasma tebliğine; dilekçenin reddine; dilekçelerin görevli idare merciine tevdiine karar verilmektedir¹¹⁷⁹.

b. Görev

Görev, bir uyuşmazlığa hangi yargı koluna ait mahkemelerin ya da bir yargı kolunda bulunan mahkemelerden hangisinin bakması; bir davanın konu yönünden hangi mahkemede açılması gerektiğini ifade etmektedir¹¹⁸⁰. İdarî yargı sisteminde, vergi ve benzeri malî yükümlülüklerden doğan uyuşmazlıkların çözümünde asıl görevli yargı organı vergi mahkemeleridir. Buna göre, gümrük idaresinin gümrük vergilerinin tahakkuku, tahsili veya geri verilmesi ile ilgili davalar ile Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'a göre gümrük alacağının takibi sırasında çıkan uyuşmazlıklarda görevli mahkeme *vergi mahkemeleridir*. Danıştay, gümrük idaresinin genel düzenleyici işlemlerine karşı ilk derece mahkemesi ve

¹¹⁷⁸ Açıklamalar için bkz. Candan, İdarî Yargılama, s. 512, 513; Sarıaslan, İlk İnceleme, s. 104.

¹¹⁷⁹ Açıklamalar için bkz. Karakoç, Genel Vergi, s. 885; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 237; Şenyüz/Yüce/Gerçek, Vergi Hukuku, s. 304; Sarıaslan, İlk İnceleme, s. 103, 104; Yumuk, s. 208. İlk inceleme sonucunda ilk incelemeyi yapan tetkik hakimi, mahkeme başkanı veya üyesinin tesbit edilen hukuka aykırılıklar ile ilgili hazırlayacağı rapor ve Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun'un 7'nci maddesi uyarınca rapor düzenlenmesi hakkında bkz. Candan, İdarî Yargı, s. 516-517. Ayrıca bkz. Güner, s. 101, 102.

¹¹⁸⁰ Kaneti, s. 293; Zabunoğlu, s. 468, 469; Gözübüyük, s. 44; Gözübüyük/Tan, s. 101, 102; Tan, s. 672; Karakoç, Genel Vergi, s. 846; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 197; Mutluer/Dayanç, s. 248; Şenyüz/Yüce/Gerçek, Vergi Hukuku, s. 301; R. Yıldırım, s. 87; Yıldırım/Yasin/Kaman/Özdemir/Üstün/Okay Tekinsoy, s. 754, 807; Çağlayan, Karar, s. 60; Çağlayan, Yargılama, s. 250; Candan, İdarî Yargılama, s. 514; Yüce, s. 177; O. Demir, s. 186; Işıklar, s. 84; Sarıaslan, İlk İnceleme, s. 105.

temyiz merciidir. Bunun dışında ise, davaları temyiz mercii olarak incelemekte ve karara bağlamaktadır¹¹⁸¹.

İdarî yargıda görev incelemesi iki kademeli bir incelemeyi gerektirmektedir. Bunlardan ilki, davanın anayasanın belirlediği yargı düzeni içinde yer alan mahkemelerden hangisinin görevine girdiğinin, başka bir deyişle, idarî yargının görevli olup olmadığının tesbitidir. İkincisi ise, davanın -idarî yargı düzeni içerisinde- vergi mahkemelerinin görevli olup olmadığının tesbit edilmesidir¹¹⁸². İdarî yargıda görev hususu, kamu düzenini ilgilendirdiği için, ilk inceleme aşamasında değerlendiril(e)mese bile davanın her aşamasında ileri sürülebilmekte; yine mahkemeler tarafından da re'sen göz önünde bulundurulabilmektedir (İYUK m. 14/6). İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 32'nci maddesinde genel yetki kuralı belirlenirken göreve ilişkin hükümler saklı tutulduğundan görevin yetkiye göre daha öncelikle değerlendirilmesi gerekmektedir¹¹⁸³.

Önüne gelen bir gümrük uyuşmazlığında, işlemin idarî karar niteliği taşıması veya idare hukuku ilkelerine göre tesis edilmemiş olması; uyuşmazlığın idarî bir sözleşmeden kaynaklanmaması; bir idarî karar/işlem ya da eylemden kaynaklı tam yargı taleplerini içermemesi yahut da bu şartları taşısa bile özel düzenlemeler gereğince adlî yargının görev alanına girmesi söz konusu ise, bu uyuşmazlıklarda idarî yargının görevli olmaması nedeniyle vergi mahkemeleri de

¹¹⁸¹ Danıştay'ın görevli olduğu vergi uyuşmazlıkları hakkında ayrıca bkz. Oğuzhan Demir, "Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Görevli Mahkeme", **Atatürk Üniversitesi Ezinecan Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. VIII, S. 3-4, Y. 2004, (Görev), s. 217-221; Aygörmez, s. 80-85; Ayrıca bkz. Kılıç, s. 577; G. Üstün, s. 142.

¹¹⁸² Tan, İdare, s. 1012-1013; R. Yıldırım, s. 92; Candan, İdarî Yargılama, s. 520 vd.; Çağlayan, Yargılama, s. 250-255; Yüce, s. 177-179; O. Demir, Görev, s. 186, 187; Sariaslan, İlk İnceleme, s. 105, 106 ve 116. Yargı düzenine ilişkin incelemede aslında idarî yargı yoluna giren uyuşmazlık için görev bakımından (Kabahatler Kanunu gibi) özel bir belirleme yapıp yapılmadığının ve uyuşmazlığın İdari Yargılama Usulü Kanunu ve Danıştay Kanunu'nda belirlenen dava türleri arasında yer alıp almadığı yönlerinden yapılacağı, eğer iptal ve tamyargı ya da idarî sözleşmelerden doğan davalar dışında (örneğin tesbit davası gibi) bir dava türüne sokulmuşsa, görev yönünden ya da incelemeksizin ret kararı verileceği; ikinci aşamada ise, uyuşmazlığın hallinin idarî yargı düzeni içerisinde hangi mahkemeyi ilgilendirdiğinin tesbit edilmesi gerektiğine yönelik ayrıntılı açıklamalar hakkında bkz. Tan, İdare, s. 689 vd.; Candan, İdarî Yargılama, s. 520-572; Işıklar, s. 88, 89. Ayrıca bkz. Aygörmez, s. 50-54.

¹¹⁸³ Açıklamalar için bkz. Sariaslan, İlk İnceleme, s. 110. Ayrıca Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun kapsamında mülkiyete ilişkin olması itibarıyla adlî yargının görev alanına giren, ihtiyatî haciz ya da haczedilen mallar üzerinde üçüncü kişilerin ve kamu alacaklısının istihkak iddiaları, hükümsüz sayılan tasarrufların iptali davaları ile şikâyet yoluyla ihalenin feshi gibi uyuşmazlıklar hakkında bkz. Karakoç, Kamu Alacakları, s. 69-71; O. Demir, Görev, s. 226-232.

evleviyetle görevsiz konumdadır¹¹⁸⁴. Bir gümrük uyuşmazlığının, idarî yargı düzeninde vergi mahkemesinin görev alanına girip girmediğinin tesbiti için ise, Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemeleri'nin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun'un 6'ncı maddesi kapsamında bir değerlendirme yapılmalıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümler ile bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin uyuşmazlıklarda vergi mahkemeleri görevlidir. Bu bakımdan vergi mahkemelerinin görevi alanına girebilmesi için uyuşmazlığın öncelikle gümrük idaresinin vergilendirme ile ilgili bir işlem yapmış olması nedeniyle ortaya çıkmış olması gerekmektedir¹¹⁸⁵. Gümrük vergilerinin genel bütçeye dahil olması sebebiyle gümrük idarelerinin vergilendirme ile ilgili işlemleri vergi mahkemelerinin görev alanına dahildir¹¹⁸⁶. Gümrük idaresinin vergilendirme ile ilgili olmayan diğer idarî işlemleri açısından ise, idare mahkemeleri görevlidir¹¹⁸⁷.

Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemeleri'nin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun'un 6'ncı maddesi incelendiğinde, 5'inci maddesinin “b” bendindeki gibi bir düzenlemenin yer almadığı ve tam yargı davaları ile vergi mahkemelerinin arasında bir bağlantının kurulmadığı söylenebilir. Bununla birlikte, geri verme taleplerine bağlı olarak ödenmiş bir verginin iadesinin istendiği iptal davalarında, davanın niteliği tam yargı davasına yaklaştığından ve bu durum 6'ncı madde ile ilişkilendirilebildiğinden, görevli mahkemenin vergi mahkemeleri olduğu tesbit edilmelidir. Böylece daha etkin bir hukukî koruma sağlanabilmektedir¹¹⁸⁸.

¹¹⁸⁴ Genel açıklamalar için bkz. Sariaslan, İlk İnceleme, s. 116.

¹¹⁸⁵ Vergi yargısının görev alanının tesbiti ile ilgili genel açıklamalar için bkz. Sariaslan, İlk İnceleme, s. 117. Ayrıca bkz. Zabunoğlu, s. 477, 478; Gözübüyük, s. 359, 360; Gözübüyük/Tan, s. 780-783; Tan, İdare, s. 1015, 1016; R. Yıldırım, s. 92.

¹¹⁸⁶ R. Yıldırım, s. 111, 112; O. Demir, Görev, s.198, 199.

¹¹⁸⁷ “Vergi mahkemelerinin bir uyuşmazlığın görüm ve çözümüne bakabilmeleri, sayılan davalardan birinin mevcut olması koşuluna bağlı bulunmaktadır. Olayda ise, maddede sayılan davalardan birine konu olabilecek türde tesis edilmiş herhangi bir işlem söz konusu olmayıp, davacı adına tescilli beyanname muhteviyatı eşyaya ilişkin olarak, gözetim belgesi aranmaması talebiyle gümrük müdürlüğüne yapılan başvurunun reddine dair işlem davaya konu edilmiş bulunmaktadır. Dolayısıyla; uyuşmazlık, vergi mahkemelerinin sınırları ‘kanunla çizilmiş özel görev alanı’ nın dışında kalmaktadır. Bu itibarla, genel görevli idare mahkemelerinin görev alanına giren söz konusu uyuşmazlığın vergi mahkemesince çözülmesi, Anayasanın 37. maddesinde öngörülen ‘kanuni hâkim ilkesi’ ne açıkça aykırı olduğundan, mahkeme kararında görev yönünden yasal isabet” olmadığı hakkında Dş. 7. D. 13.05.2015 tarih ve E. 2011/7967; K. 2015/2595, (www.kazanci.com, E.T. 06/04/2017).

¹¹⁸⁸ İdarî işlemler ve idarî eylemlerden kaynaklanan tam yargı davaları kapsamında vergi mahkemelerinin görevli olabilmesine ilişkin 2576 sayılı Kanun'un 5 ve 6'ncı maddeleri karşılaştırılmalı olarak yapılan açıklamalar için bkz. Sariaslan, İlk İnceleme, s. 123.

Gümrük vergisini ilgilendiren uyuşmazlıklarda görevli mahkemenin belirlenmesi konusunda yaşanan belirsizliklerden biri daha önceden gümrük vergisi tanımına dahil edilmemiş olması nedeniyle gümrük vergisi ile birlikte aynı eşya üzerinden ve aynı usûlde tahsil edilen ek malî yüklerdir. Daha önceden ek malî yükler bakımından vergi mahkemelerinde görevsizlik kararı verilebilirken¹¹⁸⁹ 5911 sayılı Kanun ile gümrük vergilerinin tanımının ek malî yükleri de kapsayacak şekilde genişletilmiş olması, görev hususundaki ikilemi de ortadan kaldırmıştır¹¹⁹⁰.

¹¹⁸⁹ İthalatta alınan fonlara karşı açılan davalarda Danıştay'ın 7'nci ve 10'uncu daireleri arasında doğan içtihat aykırılığının Dş. İBK. 22.5.2003 tarih ve E. 2003/1; K. 2003/1 sayılı kararı ile (RG. 6.10.2003-25251); matrah ve oranları farklı olmakla birlikte eşyanın tâbi olacağı gümrük vergisine ilişkin istatistik pozisyonunun değişmesinin vergi ve fonu etkileyecek olması sebebiyle, toplu konut fonu ile ilgili davanın, gümrük vergisi ile ilgili uyuşmazlığın sonucunda ortaya çıkan hukukî duruma bağlılığı ve aralarındaki sebep sonuç ilişkisi; usûl ekonomisi ve davaların farklı mahkemelerde görülmesinin uygulamada çıkaracağı sonuçların sakıncaları nedeniyle vergi mahkemelerinde görülmesi gerektiğine karar verilmiştir. Buna karşın fon payının bir ek malî yükümlülüğü olması; vergi ve benzeri malî yükümlülük olmaması nedeniyle idare mahkemelerinin görevli olduğuna ilişkin Dş. VDDK 15.5.2009 tarih ve E. 2008/484; K. 2009/203 (kararlar ve açıklamalar için bkz. Sarıaslan, İlk İnceleme, s. 118, dn. 27). Danıştay'ın daha önceki kararlarında ithalatta alınan ek malî yükümlülükler bakımından idare mahkemelerinin görevli olduğu yönünde verdiği kararlar için bkz. Dş. 7. D. 26.10.2005 tarih ve E. 2005/562; K. 2005/2568; Dş. 7. D. 4.10.2005 tarih ve E. 2004/1514; K. 2005/2232, (Kılıç, s. 571-573). Ayrıca bkz. Güner, s. 90; Oğurlu, s. 320, 321; O. Demir, Görev, s. 205.

¹¹⁹⁰ "4458 sayılı Gümrük Kanununun 3. maddesinin 8. fıkrasının (a) bendinde; "Gümrük vergileri" deyimi, ilgili mevzuat uyarınca eşyaya uygulanan ithalat vergilerinin ya da ihracat vergilerinin tümü olarak tanımlanmış, aynı maddenin 9. fıkrasının (a) bendinde; "İthalat vergileri" ise; eşyanın ithalinde öngörülen gümrük vergileri ve eş etkili vergiler, şeklinde tanımlanmış iken, 07.07.2009 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan ve yayımı tarihinden itibaren üç ay sonra yürürlüğe giren 5911 sayılı Kanunun 1. maddesiyle yapılan değişiklikle; eşyanın ithalinde ödenecek gümrük vergisi ile diğer eş etkili vergiler ve mali yükleri ifade eder, şeklinde tanımlanmıştır...

Bu durumda; çevre katkı payının mali yük olması, mali yüklerin ithalat vergileri, ithalat vergilerinin de gümrük vergileri kapsamında olması karşısında, gümrük idaresince belirlenen çevre katkı payına ilişkin ihtilafların çözümünde 2576 sayılı Kanunun 6. maddesi uyarınca vergi mahkemelerinin görevli olması gerektiğinden, bu husus gözetilmeksizin işin esası incelenmek suretiyle davanın reddi yolunda İdare Mahkemesi Hakimliğince verilen kararda usul hükümlerine uyarlık bulunmadığı" hakkında bkz. Dş. 14. D. 28.11.2013 tarih ve E. 2013/8527; K. 2013/8595, (www.kazanci.com, E.T. 10.04.2017). 5911 Sayılı Kanun ile ithalat vergileri tanımında yapılan bu değişikliğin Anayasa'nın 73'üncü maddesine aykırılık taşıdığına ilişkin itiraz başvurusunda Anayasa Mahkemesi, yapılan değişikliğin gümrük idarelerince değişik adlarla tahsil edilen veya tahsil edilip edilmediği kontrol edilen tutarlar için de gümrük vergilerinin tâbi olduğu usul ve esasların uygulanmasının amaçlandığını; böylece ek mali yükümlülükler için hak arama yolları, tahsil usûlleri ve zamanaşımı gibi konularda ithalat vergileri ile yeknesaklık sağlanmış olacağını; ek mali yükümlülüklerin ithalat vergisi içerisine konulmasının bu ek mali yükümlülükler vergi niteliği kazandırdığını belirtmesi hakkında bkz. AyM. 11.10.2012 tarih ve E. 2011/109; K. 2012/145, (RG. 28.03.2013-28601). 5911 sayılı Kanunla, ek malî yük kavramına ilişkin belirsizliğin aşılmış olduğuna yönelik açıklamalar için bkz. N. Bozkurt, Ek Malî Yük, s. 143. Aynı yönde örnek ve açıklamalar için bkz. Kılıç, s. 570 vd. Ek malî yükümlülük hakkında ayrıca bkz. Göker, Ek Malî Yükümlülük, s. 118, 119. Ayrıca gümrük vergisinin tahsil aşamasında ortaya çıkan uyuşmazlıklar cebren tahsil sürecinde ya da güvence önlemlerinin uygulanması ya da gümrük (kamu) borçlusu lehindeki bazı kurumların işletilmesinden kaynaklanabilmektedir.

Gümrük vergisi ile ilişkilendirilebildiği için vergi mahkemelerinin görev alanını ilgilendiren konulardan bir diğeri, Gümrük Kanunu kapsamında verilen mülkiyetin kamuya geçirilmesi kararlarıdır. Mülkiyetin kamuya geçirilmesi, Kabahatler Kanunu'nda yaptırım türleri arasında, idarî tedbir olarak düzenlenmektedir. Gümrük Kanunu'nda yer alış şekline bakıldığında vergi kaybına sebebiyet veren kabahatlere ilişkin hükümler içerisinde idarî para cezasına ek uygulanan bir yaptırım türü olarak düzenlendiği görülmektedir (GK m. 235/4; 236/5; 237/3, 6)¹¹⁹¹. Bu bakımdan “vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümler ve bunların zam ve cezaları kapsamında değerlendirilebilecektir. Gümrük Kanunu'nda yer alan ve vergi ödevine aykırılıkların caydırılması amacına yönelik olarak düzenlenen mülkiyetin kamuya geçirilmesi kararları bakımından da vergi mahkemeleri görevlidir¹¹⁹²”.

Vergilendirme ile ilgili olması sebebiyle uzlaşma komisyonlarının uzlaşma taleplerini şekle aykırılık veya süre aşımı gibi nedenlerle reddeden kararlarına ya da uzlaşmanın vâki olmamasına; gümrük idaresinin vergilendirmeden önce ya da sonra vergiye ilişkin olarak tesis ettiği teminat istenmesine ilişkin kararları da vergi mahkemelerinin görev alanına giren konulardır¹¹⁹³.

¹¹⁹¹ Mülkiyetin kamuya geçirilmesi yaptırımını içeren kabahatler hakkında ayrıca bkz. S. Yayla, Mülkiyetin Kamuya Geçirilmesi, s. 24-26. Ayrıca bkz. Yusuf Yılmaz, “Gümrük Kanunu’na Göre Mülkiyetin Kamuya Geçirilmesi”, **Gümrük Dünyası**, Y. 2015/4, S. 87, s. 13 vd.

¹¹⁹² “gümrük vergisine bağlı ceza niteliğinde alınan mülkiyetin kamuya geçirilmesine ilişkin kararın iptali istemiyle açılan davanın görüm ve çözümü, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun’un 6. maddesi uyarınca vergi mahkemesinin görevinde olup, idare mahkemesinde açılan iş bu davanın görev yönünden reddedilerek dosyanın vergi mahkemesine gönderilmesi gerekirken, uyuşmazlığın esası incelenerek verilen temyiz konu İdare Mahkemesi kararında hukuki isabet bulunmadığı” yönünde bkz. Dş. 10. D. 21.12.2016 tarih ve E. 2016/2458; K. 2016/4699, (Özel Arşiv); Aynı yönde bkz. Dş. 10. D. 13.2.2017 tarih ve E. 2016/3348; K. 2017/706, (Özel Arşiv); Dş. 10. D. 9.3.2017 tarih ve E. 2016/2573; K. 2017/1344, (Özel Arşiv). Bununla birlikte yaptırımın vergi alacağına bağlı olup olmaması, Danıştay darieleri arasında görev bakımından farklı değerlendirmelere sebebiyet verebilmektedir. Örneğin Gümrük Kanunu’nun 237’nci maddesinde düzenlenen eşyanın özet beyana göre eksik çıkması halinde eksikliğin nedeninin gümrük idaresince verilen sürede kanıtlanamaması kabahatinin Kanun’un 42 ilâ 45’inci maddeleri hükümlerine göre özet beyanda bulunan kişilerin cezaî sorumlulukları ile ilgili olup özet beyanın verildiği evrede henüz gümrük vergisi borcunun doğmamış olduğu ve bu bakımdan maddede belirtilen para cezasının gümrük cezasına bağlı bir ceza olarak nitelendirilmesinin mümkün olmadığı ve açıklanan nedenlerle Gümrük Kanunu’nun idarî nitelikteki hükmünden kaynaklanan uyuşmazlığın görümü ve çözüm görevinin Onuncu Daireye ait bulunduğu hakkında Danıştay Başkanlar Kurulu’nun 21.07.2010 tarih ve E. 2009/137, K. 2010/93, (http://www.danistay.gov.tr/upload/yayinlar/12_03_2014_104418.pdf, E.T. 10.02.2015).

¹¹⁹³ Genel vergi hukuku kapsamında bu tür işlemlerin vergi mahkemelerinin görev alanına girmesi hakkında bkz. O. Demir, Görev, s. 199-201 ve 215.

Danıştay veya idare ve vergi mahkemelerince yapılacak ilk inceleme neticesinde görevsiz olduğuna karar verilmesi durumunda açılan davanın görev yönünden reddedilerek dava dosyasının görevli mahkemeye gönderilmesine karar verilmesi gerekmektedir (İYUK. m. 15/1-a)¹¹⁹⁴. İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 9’uncu maddesine göre, görevsiz yargı merciine başvurma tarihi, Danıştay’a, idare ve vergi mahkemelerine başvurma tarihi sayılmaktadır.

c. Yetki

Yetki, bir uyuşmazlığı çözmekle görevli mahkemelerden hangi yerdeki mahkemenin bakması gerektiğini ifade etmek üzere¹¹⁹⁵ kullanılmaktadır. Görev ve yetki, ilk inceleme konularının başında gelmekte ve birlikte incelenmektedir. Fakat usûl hukuku bakımından birbirinden ayrı ve özel anlamları bulunmaktadır. Gerek kanundaki sıralanışı; gerekse yer yönünden yetkinin konuya bağlı olarak belirlenmesi bu nedenle yetkinin görevden sonra incelenmesini gerektirmektedir¹¹⁹⁶. İdarî yargıda yetki sorunu, aynı konuda birden fazla görevli mahkemeler arasında çıkabilmektedir. Yetki kuralları kamu düzenini ilgilendirdiğinden taraflar aralarında anlaşarak yetkili mahkemeye belirleyememekte ve ayrıca yetkisizlik taraflarca ileri sürülme dahi mahkemece re’sen incelenmektedir. Nitekim bir davanın yetkisiz mahkeme tarafından karara bağlanması İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 49’uncu maddesinin 1-a fıkrası uyarınca bozma nedenidir¹¹⁹⁷.

¹¹⁹⁴ “Adli ve askeri yargının görevli olduğu konularda açılan davaların reddine” karar verilmesi gerekmektedir. (İYUK m.15/1-a). O. Demir, Görev, s. 221, 222. İdarî yargı yerleri arasındaki görev uyuşmazlığının giderilmesi hakkında bkz. Tan, İdare, s. 1015; R. Yıldırım, s. 94; Karakoç, Genel Vergi, s.849, 850; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 200, 201; Candan, İdarî Yargılama, s. 572-575; Çağlayan, Karar, s. 60-62; Çağlayan, Yargılama, s. 158-170 ve 261-264; O. Demir, Görev, s. 223-226; G. Kaplan, Yargılama, s.137-141. Görev yönünden inceleme neticesinde verilen karar(lar)ın hukukî niteliği hakkında bkz. Sariaslan, İlk İnceleme, s. 270-287. İdarî yargıda görev kuralları hakkında ayrıca bkz. T. Yıldırım, s. 364 vd.; G. Kaplan, Yargılama, s. 135, 136; 373, 374.

¹¹⁹⁵ Kaneti, s. 293; Mutluer/Dayanç, s. 249; Karakoç, Genel Vergi, s. 850; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 201; Çağlayan, Karar, s. 60; Oğuzhan Demir, “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Yetkili Mahkeme”, **Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. XI, S. 1-2, Haziran 2007, (Yetki), s. 221; Yüce, s. 179. Ayrıca bkz. Tan, İdare, s. 1019, 1020; R. Yıldırım, s. 102; Yıldırım/Yasin/Kaman/Özdemir/Üstün/Okay Tekinsoy, s. 807; G. Kaplan, Yargılama, s. 141; Aygörmez, s. 95; Işıklar, s. 84 ve 90. Yetkinin yer itibarıyla görev olarak nitelendirilmesi hakkında bkz. Candan, İdarî Yargılama, s. 574.

¹¹⁹⁶ Işıklar, s. 84, 85.

¹¹⁹⁷ Candan, İdarî Yargılama, s. 574; Karakoç, Genel Vergi, s. 850; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 202; Sariaslan, İlk İnceleme, s. 124.

İdarî yargılama usûlünde genel yetki, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 32'nci maddesinde düzenlenmektedir. Buna göre, göreve ilişkin hükümler saklı kalmak kaydıyla özel düzenlemelerin bulunmadığı hallerde, yetkili idare mahkemesi, dava konusu olan işlemi veya idarî sözleşmeyi yapan idarî merciin bulunduğu yerdeki idare mahkemesidir. Kanun'un 33, 34, 35, 36'ncı maddelerinde, yetkiye ilişkin daha özel düzenlemeler yapılmakta; 37'nci maddede ise, vergi uyuşmazlıklarında yetki kuralına yer verilmektedir. Gümrük Kanunu'nun 242'nci maddesinin 4'üncü fıkrasına göre, gümrük vergilerinin tahakkuku ve tahsili ile ilgili idarî kararlar hakkında yapılan itiraz başvurusunun reddi kararına karşı, işlemin yapıldığı yerdeki idarî yargı merciine başvurulacağı düzenlenerek, yetkili yargı organı belirlenmiştir. Bu hüküm, yetkili yargı organını belirlemek bakımından özel olmakla birlikte İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 37'nci maddesine de paralel bir düzenlemedir¹¹⁹⁸. Dolayısıyla gümrük vergisini tahakkuk ettiren ve tahsil aşamasında ödeme emrini düzenleyen gümrük idaresinin bulunduğu yerdeki vergi mahkemeleri, davaya bakmaya yetkilidir¹¹⁹⁹. Bununla birlikte cebren tahsil işlemlerini yürüten idarenin farklı bir yargı çevresinde bulunması durumunda yetkinin belirlenmesi konusunda İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 37'nci maddesinin c bendi uyarınca yetkili mahkemenin belirlenmesi gerekmektedir¹²⁰⁰. Aynı kural gümrük kabahatleri karşılığında uygulanan idarî yaptırım kararları bakımından da geçerlidir¹²⁰¹.

¹¹⁹⁸ Kılıç, s. 578. Ayrıca bkz. Çavuş, (E-Yaklaşım, www.yaklasim.com, E.T. 01.02.2017). Söz konusu düzenlemeye 1994 yılında 4001 sayılı Kanun'un 17'nci maddesiyle eklenen "b" bendine göre gümrük vergileri bakımından getirilen düzenlemenin, ayrı bir tüzel kişiliği bulunmayan gümrük müdürlüklerinin tesis ettiği işlemlerde yetki bakımından merkez teşkilatının olduğu Ankara'nın yerine yerel mahkemelerde dava açılmasını sağladığı; bununla birlikte Danıştay'ın görev alanı bakımından özel bir görev ve yetki belirlemesi yaptığına hakkında açıklamalar için bkz. R. Yıldırım, s. 111; Oğurlu, s. 324; O. Demir, Yetki, s. 236, 236; Sarıaslan, İlk İnceleme, s. 129; G. Kaplan, Yargılama, s. 148. Ayrıca bkz. Güner, s. 103. Bununla birlikte İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 44'üncü maddesi gereğince fiilî ya da hukukî engel sebebiyle merci tayini ve 38'inci maddesi kapsamında davaların birleştirilmesinin genel yetki kuralının istisnasını oluşturması hakkında ayrıntılı açıklamalar için bkz. Karakoç, Genel Vergi, s. 853-857; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 204-208; Aygörmez, s. 105 vd.

¹¹⁹⁹ Candan, Amme Alacakları, s. 332, 333; Aygörmez, s. 95, 96; Kılıç, s. 578. Ayrıca tahakkuka ve ihtiyatî tahakkuka dayanan ihtiyatî haciz işlemine karşı açılan davalarda görevli ve yetkili mahkeme hakkında bkz. Karakoç, Kamu Alacakları, s. 83-86, 102, 103. İhtiyatî haczin ya da haciz işleminin istinabe yoluyla (niyabeten) uygulanması durumunda İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 37'nci maddesinin "d" bendi uyarınca dava konusu işlemi yapan idarenin değil, alacaklı tahsil dairesinin bulunduğu yerdeki vergi mahkemelerinin yetkili olduğu hakkında bkz. Karakoç, Kamu Alacakları, s. 85, 86 ve 170.

¹²⁰⁰ R. Yıldırım, s. 112; Oğurlu, s. 324, 326; Çağlayan, Yargılama, s. 260; O. Demir, Yetki, s. 239-243; Sarıaslan, İlk İnceleme, s. 130. "Olayda, ödeme emriyle istenilen alacak Gümrük Kanunu'ndan kaynaklanan para cezası ise de, Gümrük Kanunu uyarınca değil, 6183 sayılı Kanun uyarınca takip edildiğinden, yetki yönünden uygulanması gereken düzenlemenin, 2577

Danıştay veya idare ve vergi mahkemelerince yapılacak ilk inceleme neticesinde yetkisiz olduğuna karar verilmesi durumunda idarî yargının görevli olduğu konularda görevli veya yetkili olmayan mahkemeye açılan davanın yetki yönünden reddedilerek dava dosyasının yetkili mahkemeye gönderilmesine karar verilmesi gerekmektedir (İYUK. m. 15/1-a)¹²⁰². Bununla birlikte yetki konusunda olumlu ya da olumsuz yetki uyuşmazlığı çıkabilmekte, bu ise Bölge İdare Mahkemesi ya da Danıştay tarafından merci tayini yoluyla çözümlenmektedir¹²⁰³.

ç. İdarî Mercî Tecavüzü

İdarî merci tecavüzü, kanunların zorunlu olduğunu düzenlediği idarî başvuru yolları tüketilmeden ya da süresi içinde başvurulmuş olsa dahi sonuçları

*sayılı Kanun'un 37'nci maddesinin (b) bendi değil, (c) bendi olması gerektiği;...Her ne kadar; 6183 sayılı Kanun'un 5'inci maddesinin birinci fıkrasında yer alan, takibatın, alacaklı amme idaresinin mahalli tahsil dairesince yapılacağı; ikinci fıkrasında yer alan, borçlu veya malları başka mahallerde bulunduğu takdirde, tahsil dairesinin, borçlunun veya mallarının bulunduğu mahalde yapılacak takipleri, o mahaldeki aynı neviden amme idaresinin tahsil dairelerine niyabeten yaptıracağı yolundaki düzenlemelerden, 4458 sayılı Kanun'un kapsamına giren vergi ve resimlerden kaynaklanan tahsil işlemleri ile bu alacakların güvence altına alınması için gerekli diğer işlemlerin yapılmasına, giriş beyannamesini tescil eden gümrük müdürlüğünün yetkili olduğu, vergi dairelerinin yetkisinin, niyabeten yapabileceği işlerle sınırlı tutulduğu; niyabetin, yetkili kamu idaresinin görevlilerinin, coğrafi yetki alanları dışına çıkmalarını gerektirecek iş ve işlemler dolayısıyla başvurabilecekleri bir müessese olması nedeniyle, ödeme emri düzenlenip tebliğinin, bu nitelikte iş ve işlem olmadığı sonucuna varılmakta ise de; bu hususların yetkili mahkemece uyuşmazlık hakkında karar verilirken dikkate alınacağı” hakkında Dş. 7. D. 5.12.2013 tarih ve E. 2009/1402; K. 2013/6979, (www.kazanci.com, E.T. 06.04.2017). Ayrıca Gümrük Kanunu'ndaki yetki düzenlemesi ile İYUK m. 32'nci ve 37'nci maddelerindeki düzenlemelerin paralel olduğu ve ödeme emrini düzenleyen gümrük idaresinin bulunduğu yer vergi mahkemelerinin yetkili olduğu hakkında bkz. Yücel Karadiş, “Gümrük Vergileri, İtiraz ve İdari Yargıya Başvuru”, **Yaklaşım Dergisi**, S. 157, Ocak 2006, (www.yaklasim.com, E.T. 01.02.2017); Kılıç, s. 578 – 579.*

¹²⁰¹ Kılıç, s. 575. Vergi uyuşmazlıklarında yetkili mahkemeye ilişkin açıklamalar için ayrıca bkz. O. Demir, Yetki, s. 231-243; Sariaslan, İlk İnceleme, s. 125-131.

¹²⁰² “Adli ve askeri yargının görevli olduğu konularda açılan davaların reddine” karar verilmesi gerekmektedir. (İYUK m.15/1-a). Yetkiye ilişkin inceleme; verilecek karar ve yetki uyuşmazlığının giderilmesi hakkında ayrıca bkz. Candan, İdarî Yargılama, s. 574; O. Demir, Yetki, s. 245 vd.; Aygörmez, s. 103; Sariaslan, İlk İnceleme, s.287-291.

¹²⁰³ İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 43'üncü ve 44'üncü maddesi kapsamında yetki uyuşmazlığının giderilmesine ilişkin açıklamalar hakkında bkz. Zabunoğlu, s. 486 vd.; Gözübüyük, s. 366; Gözübüyük/Tan, s. 801, 802; Tan, İdare, s. 1023, 1024; Karakoç, Genel Vergi, s. 851-854; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 203, 204; R. Yıldırım, s. 113 vd.; Yıldırım/Yasin/Kaman/Özdemir/Üstün/Okay Tekinsoy, s. 808-811; Çağlayan, Karar, s. 60-62; Çağlayan, Yargılama, s. 261-264; Yüce, s. 180-183; G. Kaplan, Yargılama, s. 149-154; Aygörmez, s. 102 vd.

beklenmeden idarî yargıda dava açılması anlamına gelemektedir¹²⁰⁴. Zorunlu başvuru yollarının bulunduğu durumlarda idarî dava, bu başvurunun açık ya da zımnî olarak reddi tarihinden itibaren görevli idarî yargı yeri için belirlenen veya özel olarak düzenlenen dava açma süresi içinde açılabilmektedir. Açılacak idarî davanın konusunu ise, idarî başvurunun/itirazın açık ya da zımnî reddi yönündeki işlem değil, bu başvuruya konu edilen ilk işlem oluşturmaktadır. Dolayısıyla idarî itiraz/başvuru yolu ilk işlem için bir sıhhat şartı olmamakta; yalnızca ilk işlemin dava konusu edilebilmesi için bir ön şart niteliği taşımaktadır¹²⁰⁵.

Gümrük Kanunu'nda idarî başvuru yolu getiren düzenlemeler, 6'ncı maddede yer alan idarî karar talebine ilişkin başvuru; 201 ve devamı maddelerinde yer alan geri verme ve kaldırma başvurusu; 242'nci maddede düzenlenen itiraz başvurusu ve 244'üncü madde kapsamında uzlaşma başvurusudur. Gümrük Kanunu'nun 242'nci maddesinde düzenlenen itiraz yolunun anlaşmazlıkların çözümü açısından zorunlu olduğu kabul edildiğinde, gümrük vergisinden kaynaklanan uyuşmazlıklarda idarî merci tecavüzü özel bir önem taşımaktadır¹²⁰⁶. Çünkü idarî kararlar ile geri verme ve kaldırma başvuruları üzerine tesis edilecek ret işlemleri bakımından dava yoluna gidilebilmesi için 242'nci maddede düzenlenen itiraz başvurusunun yapılması gerekmektedir¹²⁰⁷. İtiraz yolunun kabul edilme sebebi, teknik bir alan olan gümrük mevzuatı ile ilgili, idarî hiyerarşi içerisinde en alt birimlerce yapılan işlemlerin en üst birimlere kadar iç kontrolden geçirilmesi ve böylece idarî yargıya intikal etmeden işlemlerin hata ve yanlışlıklardan arındırılmasının sağlanmasıdır. Bu suretle anlaşmazlığın, uyuşmazlığa dönüşmesi engellenmekte ve ayrıca üst idarî makamlarca çözüm üretilebilecek konularda ihtilaf yaratılarak mahkemelere gereksiz iş yükü aktarılmasının önüne geçilmektedir¹²⁰⁸.

¹²⁰⁴ R. Yıldırım, s. 202; Çağlayan, Yargılama, s. 264; Işıklar, s. 93; Sarıaslan, İlk İnceleme, s. 131, 132; Kağıtçıoğlu, İdarî Merci Tecavüzü, s. 238.

¹²⁰⁵ Candan, İdarî Yargılama, s. 575; Sarıaslan, İlk İnceleme, s. 132; Yumuk, s. 181. Gümrük Kanunu'nda düzenlenen itiraz sürecinin idarî dava açmadan önce mutlaka tüketilmesi gereken bir usûl olmadığından, doğrudan doğruya gümrük vergilerine karşı dava açılması halinde idarî merci tecavüzü sayılarak İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun 15'inci maddesinin 1-e bendine göre işlem yapılmayacağı hakkında bkz. Kalabalık, s. 284.

¹²⁰⁶ Ayrıca bkz. Sarıaslan, s. 137, 138.

¹²⁰⁷ Uzlaşma başvurusu sonucunda verilecek "Uzlaşma talebinin reddi" kararı ya da "uzlaşmanın vaki olmaması" bakımından "İdarî Karar Kavramı ve İdarî Kararın Özellikleri" başlığı altında yapılan açıklamalar göz önünde bulundurulmalıdır.

¹²⁰⁸ Ayrıntılı açıklamalar için bkz. Kılıç, s. 582. Gümrük vergisinin yapısından kaynaklanan sebeplerle uyuşmazlıkların çözümünde farklı yöntemlerin benimsendiği hakkında bkz. Çavuş, (E-Yaklaşım, www.yaklasim.com, E.T. 01.02.2017). Ayrıca idarî merci tecavüzünün, idarî

Gümrük vergisinden kaynaklanan uyuşmazlıklarda idarî itiraz yolunun ihtiyarî değil, zorunlu olduğunun kabul edilmesi nedeniyle bu yol tüketilmeksizin dava açılması halinde idarî merci tecavüzü nedeniyle dosyanın ilgili mercie tevdiine karar verilmektedir (İYUK m. 15/1-e)¹²⁰⁹. Bu noktada itiraz süreleri geçirildikten sonra ve fakat genel dava açma süresi içerisinde dava açılması durumunda ne şekilde hareket edilmesi gerektiği hususu dikkat çekmektedir. Böyle bir durumda, mevcut düzenlemeler çerçevesinde idarî merci tecavüzü nedeniyle dosyanın ilgili mercie tevdiine karar verilmesi gerekmektedir. Bu sonuca varılmasının birinci sebebi, idarî merci tecavüzü yönünden yapılacak incelemenin dava açma süresi (ve hattâ ehliyet ve kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem olup olmadığı) yönünden yapılacak incelemeden önce yapılıyor olmasıdır. İdarî Yargılama Usulü Kanunu’nun 14’üncü maddesi kapsamında sayılan konuların sırasıyla incelenmesi gerektiğinden (İYUK. M. 14/3-son)¹²¹⁰ ilk incelemeyi yapan hâkim henüz bu aşamada süre ile ilgili bir tesbitte bulunabilecek durumda değildir. İkinci sebebi ise, böyle bir durumda ilk inceleme bakımından itiraz süresinin geçirildiğinden bahisle bir karar verilmesi, itiraz merciinin değerlendirmesi gereken bir hususu mahkemenin değerlendirmesi ve dolayısıyla idarenin yerine geçerek karar vermesi anlamına gelecektir¹²¹¹. Buna karşın varılan bu sonucun, itiraz denetiminin niteliği ile bağlaşmadığı; zorunlu olma özelliği gereği belirlenen sürelerin hem idare hem de mahkeme tarafından re’sen

yargılama hukuku bakımından özgün bir müessese olduğu hakkında bkz. K. Öztürk, İtiraz, s. 62. Ayrıca bkz. G. Kaplan, Yargılama, s. 375-377.

¹²⁰⁹ “Gümrük Kanununun sözü edilen 242 nci maddesi hükmüne göre, idari davaya konu olabilecek işlem, idari karar değil; söz konusu karara karşı, öngörülen usule göre yapılacak itiraz üzerine, yine aynı maddede yazılı mercilerce tesis edilecek olumsuz işlem olduğundan, itiraz başvurusu, yargı yerlerine başvurulmadan önce ilgililerce tüketilmesi gereken zorunlu nitelikteki başvuru yoludur. Bu yol tüketilmeden dava açılması halinde, bu durumun idari yargı yerlerince kendiliklerinden nazara alınması, İdarî Yargılama Hukukunun gereklerindendir.” Dş. 7. D. 16.11.2006 tarih ve E. 2004/1598; K. 2006/3458 sayılı kararı (www.kazanci.com.tr , E.T. 06.04.2017). Ayrıca bkz. Candan, Tahakkuka İtiraz, (www.yaklasim.com, E.T: 12.10.2016); Taş, Gümrük İdaresi, (www.yaklasim.com, E.T. 13.10.2016).

¹²¹⁰ İlk inceleme konularının sırasıyla değerlendirilmesi gereği ve idarî merci tecavüzü incelenmeden diğer konulara geçilemeyeceğine ilişkin açıklamalar için bkz. Işıklar, s. 74, 84 ve 95, 96; Sariaslan, İlk İnceleme, s. 102. Süre yönünden incelemenin, davacının ehliyetli olduğu kanaatine ulaşılması halinde yapılacağı hakkında bkz. Sariaslan, İlk İnceleme, s. 179. Ayrıca ilk incelemenin yargılamanın hemen başında işleyen bir kurum olarak tasarlandığı; bununla birlikte içeriğini oluşturan şartların davanın her aşamasında re’sen gözetilmesinin gerektiği; dosya tebligat aşamasında iken ve tekemmülünden sonra dava şartları ayrıca ve belki de katı bir sırayla uygulanabilecekken, yeniden ilk inceleme yapılmasının (sonradan başka bir hasım tayini ve tebligatın bu yönden tekrarlanması gibi istisnai/sınırlı haller dışında); sürecin yeniden başlatılmasının mümkün olmadığı hakkında bkz. Işıklar, s. 77.

¹²¹¹ Hatipoğlu, s. 373.

dikkate alınması gerektiği; merciine tevdi kararı verilebilmesi için iptal davasının da itiraz süresi içinde açılması gerektiği belirtilmektedir¹²¹². Aslında bu yaklaşım, usûl ekonomisine uygun, pratik ve yükümlü açısından sonuca doğrudan ulaştıran bir etki sağlamaktadır. Ancak bir duraksama yaşamaksızın bu değerlendirmeyi yapabilmek için öncelikle, ilk inceleme konuları arasındaki sıralamanın değiştirilmesi gerekmektedir¹²¹³. Bu durumda mahkemeye başvuru tarihi gümrük idaresine başvuru tarihi olarak kabul edileceğinden zorunlu idarî itiraz süresinin geçirilmiş olması nedeniyle itiraz yolunun da işletilebilme ihtimali ortadan kalkmış olacaktır¹²¹⁴. Aynı şekilde, itiraz başvurusunun yetkili olmayan idarî birim tarafından incelenmesi durumunda olduğu gibi, zorunlu itiraz yolunun yanlış işletilmesi durumunda da idarî merci tecavüzü nedeniyle dosyanın ilgili mercie tevdiine karar verilmesi gerekmektedir¹²¹⁵.

İtiraz yolunun zorunlu olması noktasındaki belirsizlik nedeniyle idarî yargı mercilerinin kişilerin doğrudan yargı yolunu tercih etmeleri halinde, mahkemelerin katı bir tutum izlememesi ve idarî merci tecavüzü çerçevesinde karar verilmemesi gerektiği düşünülmektedir. Bu durumda davalar esastan görülebilmeli ve zorunluluk halinin kanun koyucu tarafından açık ve kesin bir dille belirlendiği hallerle sınırlı

¹²¹² “on beş günlük itiraz süresinin geçirilmesinden sonra dava açıldığı açık olduğuna göre, merciine tevdi kararı verilmesinin davacıya hukuki yarar sağlaması olanaksız bulunduğu” hakkında bkz. Dş. 7. D. 29. 12. 2015 tarih ve E. 2012/3786; K. 2015/7799, (Özel Arşiv). İtiraz süresinin geçirilmesinden sonra açılan iptal davalarında merciine tevdi kararının işlevsiz ve hukukî yarardan yoksun olması hakkında bkz. Sariaslan, İlk İnceleme s. 292. Ayrıca böyle bir durumda yalnızca yükümlünün gümrük idaresi tarafından yanıtılması ya da dava açma süresinin gösterilmemesi durumunda merciine tevdi kararının verilebileceği hakkında bkz. Yumuk, s. 210, 211.

¹²¹³ İlk inceleme kurumunun pratikte daha iyi işlemesi ve özellikle yargı mercileri arasındaki farklı uygulamaların asgariye indirilmesi için kanunda ilk incelemeye ilişkin düzenlemenin sıra ve yöntemi bakımından yeniden düzenlenmesi gerektiği hakkında bkz. Işıklar, s. 136. Bununla birlikte örneğin İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 3’üncü ve 5’üncü maddelerine uygunluk bakımından ilk incelemenin göreve ilişkin incelemeden önce yapılabilirdiği; içinde vergi borcunun yanı sıra dayanağı vergi olmayan idarî para cezasına ilişkin birden fazla kamu alacağının bulunduğu tek bir ödeme emrine karşı göreve ilişkin bir karar verilebilmesi için öncelikle 14’üncü maddenin “g” bendinde belirtilen çerçevede ilk incelemenin yapılabilirdiği; bu durumun yargılamada usûl ekonomisi çerçevesinde geliştiği hakkında bkz. Sariaslan, İlk İnceleme, s. 102, 103. Bununla beraber, itiraz süresinin geçirilmiş olmasının dava konusu edilebilir işlem tesisini engelleyecek olması nedeniyle burada süre aşımı sebebiyle değil, ortada idarî dava konusu edilebilecek nitelikte bir idarî işlem olmadığı gerekçesiyle davanın reddine karar verilmesinin uygun olacağı hakkında bkz. Candan, İdarî Yargılama, s. 578, 579.

¹²¹⁴ Kılıç, s. 583. Bu tür durumlarda mahkemelerin zorunlu idarî başvuru süresinin geçtiğinden hareketle red kararı vermemesi gerektiği; mahkemenin idarenin yerine geçerek idarî başvurularda süre hususunu değerlendiremeyeceği hakkında bkz. Hatipoğlu, s. 373.

¹²¹⁵ Kılıç, s. 584. Bu kararın sonuçları ve davanın reddi kararından farkları hakkında bkz. Çağlayan, Yargılama, s. 265, 266; K. Öztürk, İtiraz, s. 64, 65. Ayrıca idarî merci tecavüzüne bağlanan hukukî sonuçlar hakkında bkz. Kağıtçıoğlu, İdarî Mercie Tecavüzü, s. 257 vd.

şekilde, idarî merci tecavüzünün varlığı araştırılmalıdır¹²¹⁶. Gümrük idaresinin idarî karar dışında da kalan işlem ve eylemleri hakkında idarî merci tecavüzü bakımından inceleme ise, genel olarak İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 10'uncu 11'nci ve 13'üncü maddeleri kapsamında yapılması gerekmektedir¹²¹⁷.

d. Ehliyet

İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun 15'inci maddesinin 1'inci fıkrasının b bendinde ehliyetsiz kişi tarafından açılan davaların reddine karar verileceği düzenlenmektedir. Bu nedenle gümrük vergisinden kaynaklanan bir uyuşmazlıkta dava açan kişinin dava ehliyetinin varlığı, açılan davanın incelenebilmesi için zorunludur.

Dava açabilecek kişileri sıralamak suretiyle ehliyet bakımından kolay bir tesbitte bulunabilmek mümkün değildir. Ehliyet yönünden değerlendirme, davacının davada taraf olma ve dava açma yeteneğinin/yetkisinin olup olmadığının¹²¹⁸, dava konusu ile menfaat ilişkisinin bulunup bulunmadığının ve davacının kanunlara uygun

¹²¹⁶ Hatipoğlu, s. 369. Ayrıca idarî başvurunun, dava açma hakkına etki etmemesi gerektiği görüşü için bkz. Çağlayan, Karar, s. 63; Çağlayan, Yargılama, s. 265.

¹²¹⁷ İdari Yargılama Usulü Kanunu'ndan kaynaklı oluşması muhtemel idarî merci tecavüzü hakkında açıklamalar için bkz. Sariaslan, İlk İnceleme, s. 138-142. Ayrıca bkz. Candan, İdarî Yargılama, s. 415 vd. ve 575. Ayrıca merciiine tevdi kararının hukukî niteliği hakkında bkz. Sariaslan, İlk İnceleme, s. 291-295.

¹²¹⁸ Objektif dava ehliyetinin Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 50'nci maddesi kapsamında medenî haklardan yararlanma ve medenî hakları kullanma ehliyetine göre belirlenmesi hakkında açıklamalar için bkz. Candan, İdarî Yargılama, s. 579-580; Gürsel Kaplan, "Danıştay Kararları ve İlgili Özel Yasal Düzenlemeler Çerçevesinde İdari Yargıda Ehliyet ve Husumet", **Prof. Dr. İl Han Özay'a Armağan**, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, C. 69, S. 1-2, 2011, (Ehliyet ve Husumet), s. 352 vd. Bu kapsamda Medenî Usûl Hukuku bakımından taraf ehliyeti hakkında ayrıca bkz. Baki Kuru, **İstinaf Sistemine Göre Yazılmış Medenî Usul Hukuku**, Legal Yayınevi, İstanbul 2016, s. 158-169; Hakan Pekcanitez, Oğuz Atalay ve Muhammet Özekes, **Medenî Usûl Hukuku**, 5. Bası, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2017, s. 139 vd.; Pekcanitez/Taş Korkmaz, **Pekcanitez Usûl Medenî Usul Hukuku**, 15. Bası, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2017, s. 559 vd.; Evrim Erişir, **Medeni Usûl Hukukunda Taraf Ehliyeti**, Güncel Yayınevi, İzmir 2007, s. 23 vd. (Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 44'üncü maddesi kapsamında) adi şirketler gibi tüzel kişiliği bulunmayan bazı özel hukuk subjelerinin sınırlı olarak taraf ve dava ehliyetinin olması hakkında bkz. G. Kaplan, Ehliyet ve Husumet, s. 383; G. Kaplan, Yargılama, s. 386. Ayrıca bkz. Zabunoğlu, s. 237 vd., 250, 498; Gözübüyük, s. 368 vd.; Gözübüyük/Tan, s. 805 vd.; Tan, İdare, s. 1025, 1026; Yıldırım/Yasin/Kaman/Özdemir/Üstün/Okay Tekinsoy, s. 772 vd.; Çağlayan, Yargılama, s. 267, 268; G. Kaplan, Yargılama, s. 377, 378; Işıklar, s. 97, 98; Sariaslan, İlk İnceleme, s. 155, 156; Yumuk, s. 220.

olarak temsil edilip edilmediğinin kontrolünü içermektedir¹²¹⁹. Nitekim bir idarî işlemin dava konusu edilebilmesini sağlayan tek şart kesin ve icraî nitelikte olması değildir. Bu işlemin sübjektif ehliyet olarak da nitelendirilen¹²²⁰ menfaat ihlâlîne neden olup olmadığı da değerlendirilmelidir. İptal davasında ehliyet şartının gerçekleştirilmesi için meşrû, güncel ve doğrudan/kişisel bir menfaatin ihlâl edilmiş olması gerekmektedir¹²²¹. İşlemin kanuna uygunluğunun denetlenecek olması nedeniyle menfaati ihlâl edilen herkes davacı olabilmektedir¹²²². İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2'nci maddesinde yer alan menfaat ihlâlî şartı, kişilerin kendileri hakkında hukukî etkisi bulunmayan idarî işlemlere karşı dava açamamalarını, böylece rastgele yapılacak başvurular karşısında idarenin dava tehdidi altında bulunmamasını ve yargı organlarının meşgul edilmemesini sağlamayı amaçlamaktadır¹²²³. İptal davasının ön şartı olması itibariyle de menfaat ihlâlî iptal davasının önemli bir ögesidir¹²²⁴.

Gümrük Kanunu'un 242'nci maddesinde itiraz yoluna yükümlüler tarafından başvurulabileceği düzenlenmektedir. Gümrük yükümlülüğüne ilişkin açıklamalar göz önünde bulundurulduğunda, gümrük idaresinin kararlarının iptal davasına konu edilebilirliği, dava açacak yükümlünün sübjektif ehliyetinin var olup olmadığına göre

¹²¹⁹ Alan, s. 30; Zabunoğlu, s. 507; Gözübüyük, s. 486; Gözübüyük/Tan, s. 1012; Tan, İdare, s. 1037, 1038; Yıldırım/Yasin/Kaman/Özdemir/Üstün/Okay Tekinsoy, s. 779; Candan, İdarî Yargılama, s. 108 vd. ve 581, 582; Çağlayan, Karar, s. 64, 65; Çağlayan, Yargılama, s. 271, 272; G. Kaplan, Ehliyet ve Husumet, s. 352. Vergi yargılaması özelinde açıklamalar için bkz. Karakoç, Genel Vergi, s. 832-834; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 181-183; Mutluer/Dayanç, s. 244; Bayraklı, Yargılama, s.156; Yüce, s. 174, 175; Canbazoglu/Altay, s. 195 vd.; Canyaş, Ehliyet, s. 358 vd.

¹²²⁰ Yılmaz Özbalcı, **Vergi Davaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara 2002, s. 318, Dş.VDDGK., 22.01.2010 tarih ve E. 2009/48, K. 2010/26, (www.kazanci.com.tr, E.T. 10.4.2014). Özel yetenek olarak nitelendirilmesi hakkında bkz. Zabunoğlu, s. 238 ve 494; Candan, İdarî Yargılama, s. 114; Kerem Canbazoglu, "Vergilendirme ve Vergi Alacağının Cebren Tahsili Süreçlerinde Tesis Edilen İşlemlerin Ayrılabilir İşlem Teorisi Çerçevesinde Yargısal Denetimi" **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S. 2012/ 103, s. 170. Örneğin şirket adına düzenlenen ödeme emrinin şirketin ortağına tebliğ edilmiş olması halinde, şirket ortağı tarafından açılan davada mahkemece verilecek ehliyet ret kararının, şirket adına düzenlenen ödeme emrinin o an itibariyle şirket ortağı için sonuç doğurmadığı hakkında bkz. Sariaslan, İlk İnceleme, s. 301.

¹²²¹ Tan, İdare, s. 814-819; Sezginer, s. 47; Yıldırım/Yasin/Kaman/Özdemir/Üstün/Okay Tekinsoy, s. 773, 774, 856; Çağlayan, Yargılama, s. 268-271; Bayraklı, Yargılama, s. 156; Işıklar, s. 97; Sariaslan, İlk İnceleme, s. 157; G. Kaplan, Yargılama, s. 208 vd.

¹²²² Kumrulu, Yargılama, s. 268; Alan, s. 30-32; Candan, Vergi Uyuşmazlıkları, s. 36; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 181; Bayraklı, Yargılama, s.120; Oktar, Vergi Hukuku, s. 420, 421; Çağlayan, Yargılama, s. 411-427; Yüce, s. 173-175; Yumuk, s. 219. İdarî yargıda dava ehliyeti ve menfaat ihlâlî hakkında ayrıca bkz. T. Yıldırım, s. 321-327; Kalabalık, s. 250-254; G. Kaplan, Yargılama, s. 379.

¹²²³ Zabunoğlu, s. 240, 241; G. Kaplan, Yargılama, s. 379.

¹²²⁴ Zabunoğlu, s. 227; Y. Yayla, s. 451, 452; Canbazoglu, s.170,171.

de değişiklik gösterecektir¹²²⁵. Bu da yükümlüler bakımından gümrük idaresinin aldığı kararların bir menfaat ihlâlüne sebebiyet verip vermediği sonucuna göre cevaplandırılacak bir sorudur¹²²⁶. Ehliyet şartının ilk inceleme aşamasında fark edilmeyip esasa ilişkin inceleme sırasında eksikliğin tesbit edilmesi durumunda da İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 15’inci maddesi kapsamında karar verilmesi gerekmektedir¹²²⁷.

Eğer dava açma ehliyeti olan kişinin avukat olmayan vekili tarafından dava açılması söz konusu ise, otuz gün içinde bizzat veya bir avukat vasıtasıyla dava açılmak üzere dilekçenin reddine karar verilmektedir (İYUK. m. 15/1-d). Diğer yargı kollarında olduğu gibi gümrük uyuşmazlıklarında da davaların avukat aracılığıyla açılması gerekmektedir. Başka bir deyişle, dava açmaya ehil olan kişinin temsilcisi idarî yargıda yalnızca avukat olabilmektedir. Bu nedenle ehliyetli bir kişi adına genel vekâletnameye istinaden dava açılmaz¹²²⁸. Bu durumda verilecek

¹²²⁵ Özbalcı, s. 318; Candan, İdarî Yargılama, s. 115; Canbazoglu, s.171; Yumuk, s. 220. “...Limited Şirketi adına tescilli serbest dolaşıma giriş beyannamesi muhteviyatı eşya nedeniyle, gümrük müşaviri olan davacı Şirketin temsilcisi sıfatıyla beyannameyi imzalayan ... adına ek olarak tahakkuk ettirilen özel tüketim vergisine vaki itirazın reddine ilişkin işlemin iptali istemiyle davacı Şirket tarafından açılan davanın ehliyet yönünden incelenmesi gerekirken, işin esası incelenmek suretiyle karar verildiği... iptal davası açılabilmesi için, davacının medeni hakları kullanma ehliyetine sahip olması yanında, ayrıca, iptali istenilen idari işlemin menfaatini ihlal ediyor olması; bu menfaatin de, meşru, güncel ve kişisel nitelik taşıması gerek”tiği yönünde bkz. Dş.7. D. 23.9.2014 tarih ve E. 2010/706; K. 2014/4099 sayılı kararı (www.kazanci.com.tr, E.T. 06/04/2017); “şirketler için dava açma ehliyetinin tüzel kişiliğin kazanıldığı tarihten kaybedildiği tarihe kadar mevcut olan bir niteliktir. Başka anlatımla; bir şirketin hak sahibi olması veya borçlu kılınabilmesi, ancak tüzel kişilik kazandığı tarihle bu kişiliğinin sona erdiği tarih arasındaki zaman diliminde olanaklıdır.... iflasın açılması ile, medeni haklardan yararlanma ve bu hakları kullanma ehliyeti, iflas masasını oluşturan mallar yönünden kısıtlanan yükümlünün, masaya dahil olan mal varlığını ilgilendiren uyuşmazlıklarda, davayı takip ve kanun yollarına başvurma yetkisinin bulunmadığının; bu yetkinin, müflise değil, masanın haklarını korumakla yükümlü ve sorumlu olan iflas idaresine geçeceğinin kabulü gerektiği” hakkında bkz. Dş. 7. D. 6.3.2007 tarih ve E. 2006/2103; K. 2007/873; aynı yönde “iflas eden şirketi temsil yetkisi kalmayan kişilerce verilen vekâletnameye istinaden açılan davanın ehliyet yönünden reddedilmesi” gerektiği yönünde bkz. Dş. 7. D. 26.4.2006 tarih ve E. 2005/2963; K. 2006/1373 (www.kazanci.com.tr, E.T. 06/04/2017).

¹²²⁶ Ayrıca menfaat ihlalinin aynı zamanda işlemin kesin ve yürütülebilir bir işlem olması ile de ilgili olduğu hakkında bkz. Sezginer, s. 44.

¹²²⁷ “... adına tescilli beyanname muhteviyatı eşya nedeniyle anılan şahıs adına yapılan ek tahakkuka vaki itirazın reddine ilişkin işlemin iptali istemiyle davacı şirket tarafından dava açılmış ise de, tesis edilen idari işlem davacı şirketin menfaatini etkileyecek nitelikte olmadığından, bu idari işlemin iptalinde davacı şirketin menfaatinin bulunmadığı... açılan davanın ehliyetsizlik sebebiyle reddi gerektiği...” hakkında bkz. Dş. VDDGK. 27.02.2004 tarih ve E. 2003/363; K. 2004/27, (bkz. Kılıç, s. 585, 586). Ehliyet ret kararlarının hukukî niteliği hakkında bkz. Sariaslan, İlk İnceleme, s. 296-302.

¹²²⁸ Davanın avukat olmayan vekil tarafından açılması sebebiyle dilekçenin reddine karar verilmesi gerektiği hakkında bkz. Dş. 7. D. 13.3.2013 tarih ve E. 2010/10386; K. 2013/1062, (bkz. Sariaslan, İlk İnceleme, s. 326, dn. 104). Genel olarak idarî yargıda ve vergi yargılaması özelinde

dilekçe ret kararı dilekçedeki şekle ilişkin bir eksikliğe dayanmamakta; davacının temsil kabiliyetine ilişkin bir nitelik arz etmektedir¹²²⁹.

e. İşlemin Kesin ve Yürütülmesinin Zorunlu Olması

Gümrük idaresinin idarî karar niteliğinde tesis ettiği bir işlem, kesin ve yürütülmesi zorunlu olma niteliğini de beraberinde getirmektedir¹²³⁰. Bir işlemin kesin olması, onun hukuk düzeninde varlık kazanabilmesi için uyulması gereken idarî usûlün son aşamasının tamamlanmış olmasını¹²³¹; başka bir makamın onayına ihtiyaç duyulmadığını; yürütülmesi zorunlu olma ise, işlemin hukuk düzeninde veya hedef aldığı kişi ya da kişilerin hukukunda değişiklik meydana getirmesi anlamına gelmektedir¹²³².

Gümrük Kanunu'nun 242'inci maddesinin 4'üncü fıkrasındaki ifadelerden davaya konu edilebilecek işlemin "itirazın reddi kararı" olduğu; davanın bu son işleme (açık ya da zımnî ret işlemine) karşı açılacağı; aynı şekilde yapılan itirazın yetkili makamlarca karara bağlanmasından veya Kanun'da belirlenen sürelerin cevapsız geçirilmesinden önce de, idarî davaya konu edilebilecek nitelikte bir idarî işlemin mevcut olmadığı yönünde görüşler de bulunmaktadır¹²³³. Bu görüş,

davaya vekâlet; vekilin avukat olması zorunluluğu ve vekâletnamenin düzenlenip mahkemeye verilmesi hakkında bkz. Zabunoğlu, s. 507 vd.; Gözübüyük, s. 386 vd.; Gözübüyük/Tan, s. 828 vd.; Karakoç, Genel Vergi, s. 836-841; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 185-191; Candan, İdarî Yargılama, s. 586, 587 ve 810 vd.; Candan, Amme Alacakları, s. 346; G. Kaplan, Yargılama, s. 395.

¹²²⁹ Aradaki nitelik farkının İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 15'inci maddesinin 3'üncü fıkrası kapsamında harç alınması bakımından farklılığa sebep olduğu yönünde açıklamalar için bkz. Sariaslan, İlk İnceleme, s. 327.

¹²³⁰ Fransız öğretisinde idarî karar ve icraî işlem/karar kavramlarının, idarî işlemin icraî yönünü vurgulamak ve bunları icraî olmayan işlemlerden ayırmak bakımından kullanıldığı hakkında bkz. Erkut, s. 141.

¹²³¹ Sariaslan, İlk İnceleme, s. 164, 165.

¹²³² Bkz. Tan, İdare, s. 810; Karakoç, Tahsil, s. 145; Yıldırım/Yasin/Kaman/Özdemir/Üstün/Okay Tekinsoy, s. 766 vd., 856; Candan, İdarî Yargılama, 581; Çağlayan, Karar, s. 66, 67; Çağlayan, Yargılama, s. 274, 275; Bahadır Kılınc, **Anayasa ve İdare Hukukunda Yürütmenin Durdurulması**, Adil Yayınevi, Ankara 1998, s. 21, 22; Işıklar, s. 99, 100; Sariaslan, İlk İnceleme, s. 165; Yüce, s. 172. Ayrıca işlemin kesin ve yürütülmesinin zorunlu olması yönünden yapılacak incelemenin görev yönünden yapılan değerlendirmeden bağımsız olması gerektiği hakkında bkz. Işıklar, s. 101.

¹²³³ Bununla birlikte kural olarak idari davanın konusunun, idarî itirazın reddi yolundaki (açık veya zımnî) işlemin değil, bu itiraza konu edilen ilk idarî işlem olduğu; buna karşın idarî kararların itiraza tâbi tutulduktan sonra kesin ve yürütülmesi zorunlu olma niteliği taşıyacağı ve idarî davaya konu olabileceği yönünde bkz. Candan, İdarî Yargılama, s. 441 ve 575; Dağ/Ceyhan/Balı, s. 112, 13. "Gümrük Kanunu'nun sözü edilen 242. maddesi hükmüne göre,

Kanun'da idarî karar tanımına uyan tüm işlemlerin hukukî niteliğinin değişmesi ve kesin ve yürütülmesi zorunlu olma özelliklerini yitirmesi sonucunu doğurabileceğinden, Gümrük Kanunu'nun idarî kararlar ile ilgili genel anlayışına ve sistematığına uygun görülmemektedir. Aksi takdirde gümrük idaresinin karar alma mekanizmasına itiraz incelemesinin eklenmesi, hâlihazırda idarî karar sayılan işlemleri hazırlık işlemi niteliğine dönüştürebilir. Bu sonuç ise, karar tanımında yer verilen belirli bir konuda bir ya da birden fazla kişi üzerinde hukukî sonuç doğuracak idarî tasarruf olma niteliği ile çelişen bir sonuçtur. İtiraz edilecek karar aslında ilgilisinin hukukî durumunu olumsuz bir şekilde etkileyen, gümrük idaresi ile arasındaki menfaat dengesini bozan ve bu itibarla aslında idarî davaya konu olabilecek kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlemdir¹²³⁴. İdarî kararın hukukî niteliği kapsamında yapılan bu değerlendirme de idarî davaya konu edilebilecek işlemin kesin ve yürütülmesi zorunlu olma özelliğine denk düşmektedir.

Dava konusu işlemin kesin ve yürütülmesi zorunlu olma yönünden yapacakları incelemede gümrük idarelerinin bilgi niteliğindeki işlemleri özellik göstermektedir. Talep üzerine verilen; veren makamın iradesinden bağımsız olup gerçek hayatta varlığı doğrulanabilir olan durum ve hakikatleri yansıtan, idarenin karar niteliğinde olmayan işlemleri olarak tanımlanan “bilgi”nin (GK. m. 8) iptal davasına konu edilebilmesi mümkün değildir. Böyle bir durumda bilginin kesin ve yürütülmesi zorunlu olmama niteliği gereği davanın reddine karar verilmesi gerekecektir¹²³⁵.

idari davaya konu olabilecek işlem, itiraza konu edilen işlem değil; söz konusu işleme karşı, öngörülen usule göre yapılacak itiraz üzerine, itiraz merciince tesis edilecek olumsuz işlemdir.” Dş. 7. D. 18.2.2015 tarih ve E. 2011/3777; K. 2015/1438, (www.kazanci.com.tr, E.T. 01.02.2018).

¹²³⁴ Bkz. Yumuk, s. 181. Ayrıca dava açma süresine etki eden idarî başvuruların bu etkilerini gösterebilmeleri için iptal davasına konu olabilecek bir işleme karşı yapılmış olmasının gerektiği hakkında bkz. G. Kaplan, Süreler, s. 307, 308. Uygulamada “kesin”lik terimi ile tam olarak neyin kast edilmiş olabileceği konusunda iki ihtimalin akla geldiği; birincisinin işleme dava açmadan önce –varsa- zorunlu idarî başvuru yollarının tüketilmiş olmasının kastedildiği; fakat bu şartın zaten “idarî merci tecavüzü” kapsamında değerlendirildiği; dolayısıyla bu düşünceyle aynı şartın farklı şekilde ve iki defa ifade edilmiş olduğu sonucuna götüreceği; bu durumda ikinci ihtimal olarak “karma işlem” olarak ifade edilen nihai işlemten önce gelen işlemlerin tek başına dava konusu yapılamayacağının anlatılmak istendiği hakkında bkz. G. Kaplan, Yargılama, s. 217, 218.

¹²³⁵ Bilginin genel vergi hukukundaki özalgıye benzerliği (bkz. Gök, Bilgi, s. 117-119) nedeniyle özalgıelerin kesin olmalarına rağmen yürütülme ya da icraî yeteneğe sahip olmaması hakkında bkz. Sariaslan, İlk İnceleme, s. 174, 175. “Olayda, davacı tarafından, ithali yapılmak istenilen eşyanın tıbbi cihaz faslında ithalat prosedürüne tabi tutularak ithaline izin verilmesi istemiyle yapılan başvurunun zımnen reddine dair işlem “idari karar” olmadığından, bu işleme vaki itiraz

Gümrük idaresinin iç işleyişine yönelik işlemleri, idarî karar alma sürecinde hazırlık işlemi niteliğindeki işlemleri kesin ve yürütülmesi zorunlu idarî işlem niteliği taşımamaktadır. Bu tür işlemlere de özellikle denetim yollarının uygulanması sırasında asıl işleme hazırlık niteliğinde yapılan tesbitler ve denetim yollarının işletilmesi neticesinde hazırlanan raporlar örnek verilebilir¹²³⁶. Açıklayıcı işlemler ve tebligat işlemleri ise, kesin olmasına rağmen yürütülebilir olmayan işlem niteliği taşımaları itibarıyla dava konusu edilememektedir¹²³⁷. Bu tür işlemlerdeki hukuka aykırılıklar ise, asıl işlem niteliğindeki idarî kararlara karşı yapılacak itiraz ve açılacak davalarda ileri sürülebilecektir.

Gümrük idaresinin kesin ve yürütülebilir nitelikte olmayan işlemlerine karşı açılan davalarda ilk inceleme neticesinde davanın (incelenmeksizin) reddine karar verilmektedir (İYUK m. 15/1-b)¹²³⁸.

f. Dava Açma Süresi

Uyuşmazlıkların yargı organlarına intikal ettirilmesi belirli süreler içinde söz konusu olmaktadır. İdarî işlemler/kararlar aleyhine belirsiz sürelerde dava açılabilmesi ihtimâli, işlemlerin iptal edilebilirlik tehdidi altında kalmalarına

başvurusu üzerine tesis edilecek işlemin de idari davaya konu edilmesi mümkün değildir. Dolayısıyla, kesin ve yürütülmesi zorunlu olmadığı sonucuna ulaşılan bu karara karşı açılan davanın incelenmeksizin reddi gerekirken, Mahkemece, istemin özeti bölümünde yazılı gerekçeyle hüküm kurulmasında isabet bulunmadığı” hakkında bkz.” Dş. 7. D. 24.11.2014 tarih ve E. 2012/6006; K. 2014/6158, (www.kazanci.com.tr, E. T. 06.04.2017). Dava konusu işlemin kesin ve yürütülmesinin zorunlu olmasına ilişkin açıklamalar için ayrıca bkz. Y. Yayla, s. 454; Kalabalık, s. 334, 335; G. Kaplan, Yargılama, s. 216, 271 ve 379.

¹²³⁶ “Uyuşmazlık konusu olayda; davacının iptalini istediği gizli değerlendirme belgesinin, Gümrük Kontrolörleri Yönetmeliğinin 54. maddesi uyarınca düzenlendiği ve teftiş edilen veya denetlenen kuruluş ve birimlerin amir, memur ve görevlileri hakkında kontrolörlerin görüş ve kanaatlerini belirten hazırlayıcı işlem niteliğinde bir belgeden ibaret olduğu, davacının hukuksal durumunda doğrudan değişikliğe yol açabilecek mahiyette bir özellik taşımadığı, dolayısıyla; tek başına idari davaya konu edilemeyeceği; ancak, söz konusu değerlendirme belgesine dayanılarak davacı hakkında herhangi bir işlem tesis edilmesi ve buna karşı dava açılması halinde, dava konusu işlemin sebep unsuru olarak değerlendirme belgesinin de idari yargı yerince incelenerek değerlendirileceği kuşkusuzdur. Bu durumda; idari davaya konu olabilecek nitelikte kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem niteliği taşımayan ve bu nedenle incelenmesi mümkün olmayan işleme karşı açılmış davayı, incelenmeksizin reddetmesi gerekir.” Dş. 2. D. 11.7.2011 tarih ve E. 2010/ 6325; K. 2011/2944, (www.kazanci.com.tr, E.T. 06.04.2017).

¹²³⁷ Vergiyle ilgili kesin ve yürütülmesi zorunlu olmayan işlemler hakkında bkz. Sariaslan, İlk İnceleme, s. 168 vd.

¹²³⁸ Uygulamada işlemin kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem niteliği taşımaması nedeniyle verilen “incelenmeksizin ret” kararının, işin esası hakkında inceleme yapıldıktan sonra verilen “ret” kararından ayırmak üzere kullanıldığı; ancak doğurduğu hukukî sonuç bakımından arada bir farkın olmadığı hakkında bkz. Sariaslan, İlk İnceleme, s. 304, 305.

sebebiyet vermekte ve bu durum hukukî güvenlik ilkesine aykırı görülmektedir. İşte bu nedenle uyuşmazlıkların yargı organlarına intikal ettirilebilmesi için kabul edilen belirli zaman dilimlerine dava açma süreleri denmektedir¹²³⁹. İdari Yargılama Usulü Kanunu'na göre, dava açma süresi, özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde Danıştay'da ve idare mahkemelerinde altmış gün; vergi mahkemelerinde ise, otuz gündür. Davanın süresinde açılmamış olduğunun tesbiti halinde dava esas incelemesine girilmeksizin reddedilmektedir¹²⁴⁰. Bununla birlikte kamu düzeninin korunması amacına yönelik olarak dava açma sürelerine uyulup uyulmadığının yargılamanın her aşamasında re'sen göz önünde bulundurulacağı ve süre geçirilmişse davanın reddedileceği kabul edilmektedir¹²⁴¹. Gümrük Kanunu'nda gümrük idaresince tahakkuk ettirilen vergilere karşı vergi mahkemesinde dava açılması için özel bir süreye yer verilmemiş olduğundan otuz günlük dava açma süresi, gümrük vergilerinin tahakkukunu konu alan davalar açısından da söz konusudur¹²⁴². Gümrük vergileri dışındaki idarî kararlara karşı ise, dava açma süresinin altmış gün olduğunun göz önünde bulundurulması gerekmektedir¹²⁴³. Bununla birlikte Gümrük Kanunu aynı zamanda özel bir kanun da olduğundan gümrük mevzuatına özgü

¹²³⁹ Karakoç, Süreler, s. 39. Ayrıca dava açma sürelerinin hukukî niteliğine yönelik değerlendirmeler için bkz. Karakoç, Süreler, s. 45-49; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 210-212. Ayrıca bkz. Zabunoğlu, s. 522, 523; Gözübüyük, s. 402, 403; Gözübüyük/Tan, s. 847, 848; Tan, İdare, s. 1047 vd.; T. Yıldırım, s. 332- 336; G. Kaplan, Süreler, s. 72-83; G. Kaplan, Yargılama, s. 289 ve 380; Sarıaslan, İlk İnceleme, s. 182, 183.

¹²⁴⁰ Dava açma süresinin dava açılmaksızın geçirilmesi durumunda, idarî işlemin bir tür hukuka uygunluk karinesinden yararlandığı ve artık işlemin dava konusu edilmesi imkânının kalmadığı; süre aşımı sebebiyle reddedilen davanın yeniden canlandırılmasının mümkün olmadığı hakkında bkz. Candan, İdarî Yargılama, s. 581. Ancak dava açma süresi geçirilen işlemlerin yargı kararı gibi kesin niteliklerinin bulunmadığı, idarenin kendiliğinden ya da ilgilinin başvurusu üzerine kamu hizmetlerinin gerektirdiği ölçüde, kazanılmış haklara uymak şartıyla işlemlerini geri alabileceği, kaldırabileceği ve değiştirebileceği; aksine bir uygulamanın idarî işlemleri yargı kararına benzetebileceği ki, bu anlayışı kamu yararı ve düzeniyle bağdaştırmanın mümkün olmadığı hakkında bkz. Karakoç, Genel Vergi, s. 867, 868; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 218, 219. İlk (ön) inceleme aşamasında süre açısından incelemeye ilişkin açıklamalar için bkz. Alan, s. 33, 34; Y. Yayla, s. 457 vd.; Yıldırım/Yasin/Kaman/Özdemir/Üstün/Okay Tekinsoy, s. 781-787, 857; Çağlayan, Karar, s. 68; Çağlayan, Yargılama, s. 276 vd.; Kalabalık, s. 289; G. Kaplan, Yargılama, s. 200, 201; Şenyüz/Yüce/Gerçek, Vergi Hukuku, s. 301; Işıklar, s. 102, 103.

¹²⁴¹ Bkz. Dş. İBK. 24.2.1973 tarih ve E. 1970/1; K. 1973/1 (RG. 13.10.1973-14684). Karar ve açıklamalar için ayrıca bkz. Karakoç, Genel Vergi s. 858 vd.; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 209 vd.; Karakoç, Süreler, s. 47. Ayrıca bkz. Gözübüyük, s. 431, 432; Gözübüyük/Tan, s. 933, 934; Tan, İdare, s. 1084, 1085; Candan, İdarî Yargılama, s. 397 vd.; Sarıaslan, İlk İnceleme, s. 184; Yumuk, s. 216.

¹²⁴² Alan, s. 33,34; Kaneti, s. 284, 285; Karakoç, Genel Vergi, s. 858 vd.; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 209, 210; Oktar, Vergi Hukuku, s. 422; Yüce, s. 183, 184; Yüce/Çelikkaya, s. 232; Sarıaslan, İlk İnceleme, s. 185-187.

¹²⁴³ Kılıç, s. 372.

(ihtiyarî) uzlaşma ve (zorunlu) itiraz yollarına başvurulmasının dava açma süresi bakımından değerlendirilmesi gerekmektedir¹²⁴⁴.

Uzlaşmaya başvuru halinde, uzlaşmanın temin edilememesi ya da uzlaşmanın vâki olmaması durumunda itiraz yoluna da başvurulabileceğinden, dava açma sürelerinin uzlaşmaya başvurulsa da başvurulmasa da itiraz incelemesinin sonuçlanmasına göre hesaplanması gerekmektedir. Nitekim zorunlu itiraz yolu, dava açma süresinin başlaması bakımından öteleyici bir etki doğurmaktadır¹²⁴⁵. Burada öteleyici etki olarak ifade edilmesinin sebebi kanunda itirazın dava süresini durduran mı yoksa kesen bir sebep mi olduğunun açıkça düzenlenmemiş olmasıdır. İtiraz denetiminin zorunluluğu hakkında getirilen değişiklik önerisi kapsamında, itirazın işlemeye başlayan dava açma sürelerini İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 11'inci maddesindeki gibi durdurma etkisi mi göstereceği ya da ihtiyarî bir başvuru yolu olarak düzenlenecekse itirazın dava açma sürelerini kesip kesmeyeceğinin kanunda açıkça düzenlenmesi gerekmektedir.

İtiraz başvurusunun otuz günlük süre içerisinde karara bağlanmaması durumunda, bu süreyi takip eden otuz günlük süre içerisinde gümrük vergilerinin tahakkukuna (ve bununla bağlantılı olarak kesilen cezalara) ilişkin davanın açılması gerekmektedir. Gümrük vergilerinin dışında kalan konularda gümrük idaresinin aldığı kararları bakımından, sessiz geçirilen otuz günlük sürenin sonuna eklenecek altmış günlük süre içerisinde davanın açılması gerekmektedir¹²⁴⁶. İtirazın reddine

¹²⁴⁴ Zorunlu itiraz yolu öngörülmesinin İdarî Yargı'da dava açma süresine etkisi hakkında açıklamalar için bkz. Alan, s. 29; K. Öztürk, İtiraz, s. 65 – 72. Ayrıca bkz. Kağıtçıoğlu, İdarî Mercî Tecavüzü, s. 253 vd.; Yumuk, s. 215-219.

¹²⁴⁵ Zorunlu idarî itiraza tâbi işlemin tebliğ edildiği tarihte işlemin dava konusu edilemeyecek durumda olması nedeniyle davanın açılacağı tarihi öteleme etkisi hakkında bkz. Yumuk, s. 216. Zorunlu idarî başvuruların dava açma süresine etkisi hakkında ayrıca bkz. G. Kaplan, Süreler, s. 335; G. Kaplan, Yargılama, s. 352.

¹²⁴⁶ Karadiş, (www.yaklasim.com, E.T. 01.02.2017); Kılıç, s. 592, 593. Aynı yönde bkz. "Gümrük Kanunu'nda öngörülen idari itiraz prosedürü tamamlanmadan idari yargı yoluna başvurulamayacağı gibi, yükümlülerin itiraz başvurularının bir üst makamca otuz gün içinde karara bağlanarak sonucunun ilgisine tebliği yasal bir zorunluluk olduğundan; bu sürenin cevapsız geçirilmesi halinde, idari başvuruların zımnen reddedildiğinin kabulü zorunludur." Dş. 7. D. 10.4.2014 tarih ve E. 2011/8642; K. 2014/1982, (www.kazanci.com.tr, E.T.10.04.2017). Ancak bu noktada, Gümrük Kanunu'nda otuz günlük sürenin sonunda itirazın rededilmiş sayılacağı yönünde açık bir düzenleme yer almadığından, bu durumun zımni red için öngörülen sürenin genel hükümler uyarınca altmış gün olarak mı uygulanacağı; yoksa itirazın karara bağlanması için getirilen otuz günlük sürenin aynı zamanda zımni red sayılması için getirilen bir özel süre mi olduğunun belirsiz olduğu; ancak varsayım yolu ile böyle bir sonuca varılmaması gerektiği; düzenlemenin aynı zamanda itirazın rededilmiş sayılacağı sonucuna ulaşmaya elverişli olmadığı ve İYUK m. 10 gereğince işlem yapılması gerektiği hakkında açıklama ve tartışmalar için bkz. K. Öztürk, İtiraz, s. 66, 67. Bununla birlikte zorunlu itiraz yoluna

karar verilmesi halinde, dava açma süresi ise, red kararının tebliğini izleyen günden itibaren hesaplanacaktır (Any. m. 125/3; İYUK m. 7 ve 8)¹²⁴⁷.

Gümrük idaresinin idarî karar niteliği taşımayan idarî işlemleri açısından İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 11'inci maddesine göre üst makamlara başvurulmuş ise, işlemeye başlayan dava açma süresi üzerindeki durdurucu etkinin de göz önünde bulundurulması gerekmektedir¹²⁴⁸. İtiraz sürecinden geçirildikten sonra dava konusu edilebilecek idarî karar hakkında ise, ayrıca İdari Yargılama Usulü Kanunu kapsamında üst makama başvuru yolunun kullanılıp kullanılmayacağı tartışılan bir husustur¹²⁴⁹. Bu çalışma kapsamında itiraz yolunun zorunlu bir başvuru yolu olduğu

başvurmadan dava açılan hallerde dosyanın idarî merci tecavüzü nedeniyle merciine tevdi üzerine gümrük idaresi tarafından herhangi bir cevap verilmemesi halinde dava açma süresinin nasıl hesaplanacağı konusunda İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu durumun açık bir düzenleme gerektirdiği; mevcut düzenlemeler çerçevesinde zımnî ret kuramının niteliğinden hareketle ilgilinin öğrenme tarihinden itibaren süresi içinde ve en geç görevli merciine tevdi kararının ilgiliye tebliğ tarihinden itibaren altı ay içinde dava açma süresinin belirlenmesi gerektiği hakkında açıklamalar için bkz. Yumuk, s. 217, 218. Ayrıca İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 10'uncu maddesi kapsamında vergi mahkemelerinde dava açma süresinin altmış gün olmasına ilişkin açıklamalar için bkz. Sariaslan, İlk İnceleme, s.194, 195.

¹²⁴⁷ Sürelerin başlangıcı hakkında ayrıca bkz. Karakoç, Süreler, s. 82 vd.; Karakoç, Genel Vergi, s. 862 vd.; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 212 vd.; Çağlayan, Yargılama, s. 278 vd.; K. Öztürk, İtiraz, s. 65, Yumuk, s. 217.

¹²⁴⁸ Kılıç, s. 596. İYUK m. 11'in uygulanma şartları hakkında açıklamalar için ayrıca bkz. Alan, s. 37; T. Yıldırım, s. 341 vd.; Kalabalık, s. 281-284; Osman Sariaslan, "Düzeltilme (ve Şikâyet) Başvurusu ile İYUK 11. Madde Başvurusunun Karşılıklı İncelenmesi", **Prof. Dr. Adnan Tezel Vergi Hukuku Toplantıları – 'Vergi Yargısında Güncel Hukuk Problemleri'**, Legal Yayıncılık, İstanbul 2015, (Düzeltilme), s. 134-138; Sariaslan, İlk İnceleme, s. 201, 202. Ödeme emrine karşı dava açma süresi geçirildikten sonra tahakkuku yapan gümrük müdürlüğüne veya başmüdürlüğe yapılan başvuruların, 2577 sayılı Kanun'un 11'inci maddesi kapsamında yapılmış bir başvuru olarak kabulünün mümkün olmadığı hakkında bkz. Dş. 7. D. 24.12.1998 tarih ve E. 1997/4758; K. 1998/4789 sayılı kararı (Bkz. Aydın/Topuz/Beyribey, s. 511-513).

¹²⁴⁹ İYUK m. 11'de düzenlenen ihtiyarî itiraz yoluna başvurulmasının, zorunlu idarî itirazdan farklı olarak dava açma süresini durdurucu yönde etki ettiği; itirazın reddedilmesi durumunda sürenin kaldığı yerden işlemeye devam ettiği hakkında açıklamalar için bkz. K. Öztürk, İtiraz, s. 66); Sariaslan, Düzeltilme, s. 137, 138; Yumuk, s. 219. İYUK m. 11 kapsamında zorunlu idarî itiraz incelemesi sonucunda üst makama başvurulabileceği hakkında ayrıca bkz. Çavuş, (E-Yaklaşım, www.yaklasim.com, E.T. 01.02.2017). "Gümrük Kanununun 242'nci maddesinde yer alan idari itiraz prosedürü, yukarıda da belirtildiği üzere, yasa ile zorunlu kılınan ve idari davaya konu bir işlem tesisi ile sonuçlanan bir yoldur. İlgililer, söz konusu idari itiraz prosedürü sonucu tesis edilen işleme karşı doğrudan dava açabilecekleri gibi, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 11'inci maddesi uyarınca, gümrük vergisine vaki itirazların reddine ilişkin Başmüdürlük veya müsteşarlık işlemlerinin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılmasını üst makamdan, üst makam yoksa işlemi yapmış olan makamdan, idari dava açma süresi içinde isteyebilirler. Belirtilen koşullara uygun olarak yapılan başvurular üzerine tesis edilen olumsuz işlemlere karşı ise, 2577 sayılı Kanunun 11'inci maddesinde öngörülen esaslara uyulmak şartıyla, idari yargı mercilerine müracaat edilebileceği tabiidir." Dş. 7. D. 2.7.2001 tarih ve E. 2000/10115; K. 2001/2584, (www.kazanci.com.tr, E.T. 10.04.2017. Buna karşın Gümrük mevzuatında idarî başvuru yolları, itirazın şekil ve şartları özel olarak düzenlenmiş olduğundan İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 10'uncu ve 11'inci maddelerinin bu süreçte uygulanmasının mümkün olmadığı hakkında bkz. Karakoç, Süreler, s. 99. Gümrük

kabul edildiğinden, itiraz sürecinden sonra ayrıca üst makamlara başvuru yolunun da kullanılması mümkün değildir¹²⁵⁰. Bu şekilde -iki aşamalı- uygulanan bir idarî başvuru süreci, hak arama özgürlüğünün sağlanabilmesinden ziyade, anlaşmazlık sürecinin uzamasına sebebiyet verecek ve beklenen hukukî yararın sağlanmasına hizmet etmeyecektir. Bu çalışmada, itiraz yolunun zorunlu mu, yoksa ihtiyarî bir başvuru yolu mu olduğuna ilişkin yapılan değerlendirmeler kapsamında getirilen düzenleme önerisinin, itiraz sürecinden sonra üst makamlara başvurulup başvurulamayacağı konusundaki belirsizliği de giderebileceği düşünülmektedir.

Gümrük idaresi tarafından gümrük vergilerinin cebren tahsili aşamasında ödeme emri gönderilmesi ya da (ihtiyatî) haciz işlemlerine ilişkin dava açma süresi Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'a göre 15 gündür (AATUHK m. 58,)¹²⁵¹.

Kanunu'nun 242'nci maddesindeki düzenlemenin özel bir nitelik taşıması nedeniyle bu sonuca ulaşılması gerektiği; İYUK. m. 11 gereğince idareye ikinci bir kez inisiyatif vermenin sorunu çözmeye katkı yapmaktan ziyade sürenin uzamasına neden olacağı hakkında bkz. Kılıç, s. 596. Ayrıca; gümrük idarelerinin işlemlerine karşı GK. m. 242'ye göre mi yoksa İYUK. m. 11'e göre mi hareket edileceği konusunda yaşanan tereddütleri gidermek için Gümrük ve Ticaret Bakanlığı (Gümrükler Genel Müdürlüğü) tarafından yayınlanan 15.01.2013 tarih ve 2013/01 sayılı Genelge'de, gümrük vergileri tanımına giren her türlü alacak ve bunların cezaları ile gümrük vergileri para cezalarına karşı Gümrük Kanunu'nun 242'nci maddesine göre idarî itiraz yolunun kullanılacağı belirtilmiştir. Kılıç, s. 370. 1615 sayılı Gümrük Kanunu'nun yürürlükte olduğu dönemde itiraz yoluna başvurulması ihtimaline göre dava açma süresinin başlangıcı hakkında açıklamalar için bkz. Karakoç, Süreler, s. 96 vd. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 11'inci maddesi kapsamında üst makamlara başvurulması durumunda sürenin hesaplanmasına ilişkin açıklamalar için bkz. Karakoç, Süreler, s. 101-105; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 216-218.

¹²⁵⁰ İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 11'inci maddesinde düzenlenen üst makamlarda başvurma başlıklı 11'inci maddesinin, belli bir konuda özel kanunlarda farklı idarî başvuru kurumlarının belirlenmediği her durumda uygulama alanı bulacağı hakkında açıklamalar için bkz. Serter, s. 137, 138. İdarî başvurunun kural olarak ancak bir kez yapılabileceği hakkında bkz. G. Kaplan, Süreler, s. 312-322. Ayrıca aynı taleple itiraz makamına yapılacak ikinci başvurunun dava açma süresi üzerinde bir etki doğurmayacağı; ikinci başvurunun reddi üzerine açılan davanın süre aşımı nedeniyle reddi gerektiği hakkında bkz. Yumuk, s. 217.

¹²⁵¹ 28.11.2017 tarih ve 7061 Sayılı Bazı Vergi Kanunları İle Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un (RG. 5.12.2017-30261) 9'uncu maddeleri ile 7 gün olan dava açma süreleri 1 Ocak 2018 tarihinden itibaren 15 gün olacak şekilde değişiklik yapılmıştır. Ayrıca bkz. Karakoç, Kamu Alacakları, s. 86-89 ve 171; Karakoç, Süreler, s. 95; Yüce/Çelikkaya, s. 233 vd.; Sarıaslan, İlk İnceleme, s. 188-190; Kamu icra hukuku bakımından genel açıklamalar için bkz. B. Çelik, Kamu Alacakları, s. 206; Karakoç, Genel Vergi, s. 676; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 210; Karakoç, Kamu İcra, s. 300; Candan, Amme Alacakları, s. 350 vd.; Bayraklı, Vergi İcra, s. 136; Gerçek, Kamu Alacakları, s. 227; Özgecan Gök, "Kamu İcra Hukuku'nda Ödeme Emrine Dava Açma Süresi ve Anayasaya Uygunluğu: Bir Anayasa Mahkemesi Kararının Düşündürdükleri", Prof. Dr. Burhan Ceyhan'a Armağan, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Cilt: 12, Özel S., 2010, İzmir, 2012, (Ödeme Emri), s. 398 vd.

Gümrük idaresinin genel düzenleyici işlemlerinin dava konusu edilmesi durumunda ise, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 7'nci maddesinin 4'üncü fıkrasındaki düzenleme gereğince, işlemin ilânından itibaren altmış gün içinde davanın açılması gerekmektedir. İptali istenebilecek genel düzenleyici, kural koyucu ve bağlayıcı işlemler/düzenlemeler ise, Gümrük Kanunu'nun gümrük yükümlülüğünün kapsamını düzenleyen 4'üncü maddesinde tüzük, kararname ve yönetmeliklerle sınırlandırılmıştır¹²⁵². Bununla birlikte, söz konusu düzenleyici işlemin uygulayıcısı niteliğinde bir işlemin sonradan dava edilmesi söz konusu olduğunda, düzenleyici işlemin de dava konusu edilebilmesi mümkün olmaktadır¹²⁵³.

Anayasa'nın 40'ıncı maddesinin 2'nci fıkrasına göre, devleti temsil eden gümrük idaresi, işlemlerinde, ilgili kişilerin hangi kanun yollarına ve mercilerine başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorundadır. Bu düzenleme hem başvurulabilecek idarî yollar hem de başvurulabilecek yargı merciinin ve başvuru sürelerinin (ve hatta daha sonra yargı organının verdiği kararlara karşı başvurulacak kanun yollarının) ilgililere bildirilmesini ifade eder. Davanın, açılışında kamu düzenini ilgilendirmesi nedeniyle ilk olarak ve re'sen incelenen süre hususu, idarî kararın ya da işlemin

¹²⁵² *Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün çay fiyatlarına ilişkin açıklamalar içeren yazısının, Gümrük Kanunu'nun 4'üncü maddesinde sayılan düzenleyici işlemlerden olmadığından dava konusu edilemeyeceği hakkında bkz. Dş. 7. D. 6.2.2003 tarih ve E. 2003/121; K. 2003/377; aynı yönde Dş. 7. D. 16.1.2003 tarih ve E. 2002/4547; K. 2003/15; 8-Nolu Gümrük Hattı Dışı Eşya Satış Mağazaları konulu Gümrük Genel Tebliği'nin Gümrük Kanunu'nun 4'üncü maddesi kapsamında ve kural koyucu nitelikte olmadığı hakkında bkz. Dş. 7. D. 24.12.2002 tarih ve E. 2000/3710; K. 2002/4371; Gümrük Kanunu'nun 4'üncü maddesinde belirtilen düzenleyici işlemlerin yayımlanmasının bir zorunluluk olduğu; ülkenin ekonomik ve ticarî menfaatleri doğrultusunda hazırlanan sınır ticareti ile ilgili düzenlemenin ilgili valiliklere duyurulduğu tarihte yürürlüğe gireceği şeklindeki hükmün 4'üncü maddedeki düzenlemeye aykırı olacağı hakkında bkz. Dş. 7. D. 10.6.2002 tarih ve E. 2000/2955; K. 2002/2322; Dş. VDDGK. 21.3.2003 tarih ve E. 2003/48; K. 2003/38, (bkz. www.kazanci.com.tr, E.T. 31.07.2017).*

¹²⁵³ *"Gümrük Hattı Dışı Eşya Satış Mağazaları ve Depoları Yönetmeliği'nin 36'ncı maddesinde yer alan düzenlemenin iptali istemiyle açılan davada, ... ortada İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 7'nci maddesinin 4'üncü fıkrası anlamında uygulama işlemi bulunmadığından, davanın düzenleyici işlemin iptaline ilişkin kısmının, Yönetmeliğin Resmi Gazete'de yayımı tarihinden itibaren işlemeye başlayan idari dava açma süresinin dolmasından çok sonra açılmış olması nedeniyle, süre aşımı sebebiyle incelenmesine olanak olmadığı"* hakkında bkz. Dş. 7. D. 2.12.2002 tarih ve E. 2000/3035; K. 2002/3888, (bkz. Kılıç, s. 593, 594). Genel düzenleyici işleme karşı değil de, uygulama işlemine karşı dava açılması ve mahkeme tarafından aslında düzenleyici işlemin hukuka aykırılığının belirlenmiş olması durumunda, ilgili kişilere kararın tebliğinden itibaren yeni bir dava açma süresinin tanınması gerektiği; bu konuda mevzuatta boşluk olduğu; dava açma süresine ilişkin şartların bir hukuka aykırılık iddiasının varlığı halinde söz konusu olabileceği hakkında bkz. Kemal Gözler, "Düzenleyici İşlemlerde Dava Açma Süresinin Başlangıcı Konusunda Üçüncü Bir İhtimal", **Ankara Barosu Dergisi**, Y. 1998, S. 3, (Düzenleyici İşlem), s. 31, 32. Ayrıca bkz. Yusuf Ziya Taşkan, **Vergi Yönetiminin Düzenleyici İşlemleri**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2010, s. 86. Genel olarak idarî yargıda dava açma sürelerinin hesaplanması hakkında bkz. Zabunoğlu, s. 532, 533; Gözübüyük, s. 423, 424; Gözübüyük/Tan, s. 906-910; Tan, İdare, s. 1071, 1072; G. Kaplan, Yargılama, s. 332 vd.

tebliği sırasında ilgisine gümrük idaresi tarafından bildirilmediği takdirde hak arama özgürlüğünü idarî bir eylemle sınırlayıcı bir sonuç doğurmaktadır. Bu nedenle süre yönünden re'sen yapılan incelemede ilgiliye uzlaşma ve itiraz yollarının sürelerinin ve dava açma süresinin ve yetkili/görevli mahkemelerin bildirilip bildirilmediğinin de incelemesi gerekmektedir. Aksi uygulama, ilk derece mahkemelerinin de ilk inceleme sırasında Anayasa'nın 40'ıncı maddesinin 2'nci fıkrasındaki hükmü göz ardı etmiş olmaları sonucunu doğuracaktır¹²⁵⁴.

Sürenin son gününün tatile rastlaması¹²⁵⁵, çalışmaya ara verme süreleri¹²⁵⁶; malî tatil¹²⁵⁷ ve kamu denetçisine başvuru, dilekçe ret kararı üzerine dilekçenin yenilenmesi¹²⁵⁸ gibi genel sebepler, gümrük uyuşmazlıklarında da dava açma sürelerini uzatıcı bir etki doğurmaktadır. Yine İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 9'uncu maddesi kapsamında görevsiz yargı yerine başvuru durumunda, verilen görev yönünden ret kararının kesinleşmesinden itibaren otuz gün içinde davanın açılması mümkündür. Ancak bu durumda görevsiz yargı yerine başvuru tarihi dikkate alındığından, (otuz ya da on beş günlük) dava açma süresi geçirildikten sonra açılan davaların süre yönünden reddedilmesi gerekecektir¹²⁵⁹. Süre yönünden ret kararı usûle ilişkin bir karar olmakla beraber, gümrük vergisinde vergilendirme sürecinin kaldığı yerden işlemesine, gümrük vergisinin de tahsil edilebilir hale gelmesine

¹²⁵⁴ Karakoç, Süreler, s. 45; Burcu Demirbaş Aksüt, "Vergi Yargılaması Hukukunun Anayasal Temelleri", **Prof. Dr. Burhan Ceyhan'a Armağan**, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Cilt: 12, Özel S., 2010, İzmir 2012, s. 287, 288; Gök, Ödeme Emri, s. 393. Anayasa'nın 40'ıncı maddesinin 2'nci fıkrası kapsamında gümrük idarelerinin yerine getirmesi gereken aydınlatma görevi kapsamında başvurulacak merciin ve/veya süresinin gösterilmemesinin ya da (yanlış gösterilerek) yükümlünün yanıltılması durumunun söz konusu olabildiği; her iki durumda da merciine tevdi kararı verilebileceği hakkında örnek ve açıklamalar için bkz. Yumuk, s. 211-215. Aynı beyanname muhteviyatı eşya nedeniyle karara bağlanan özel tüketim vergisi para cezasına ilişkin kararda, "*karara itiraz edilmemesi halinde de dava açılabilirliği*"nin belirtildiği, dolayısıyla davacının yanıltılması suretiyle doğrudan dava açılmasına sebebiyet verilen olayda merciine tevdi kararı verilmesi gerektiği hakkında bkz. Dş. 7. D. 24.03.2015 tarih ve E. 2012/3000; K. 2015/1523, (Bkz. Yumuk, s. 215, dn. 125.)

¹²⁵⁵ Açıklamalar için bkz. Karakoç, Süreler, s. 32, 33; Karakoç, Genel Vergi, s. 865; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 215, 216; Candan, İdarî Yargılama, s. 399, 400.

¹²⁵⁶ Açıklamalar için bkz. Karakoç, Süreler, s. 33 vd.; Karakoç, Genel Vergi, s. 867; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 217; Candan, İdarî Yargılama, s. 401 vd.; Sariaslan, İlk İnceleme, s. 197, 198.

¹²⁵⁷ Açıklamalar için bkz. Karakoç, Genel Vergi, s. 867; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 217; Candan, İdarî Yargılama, s. 405 vd.; Sariaslan, İlk İnceleme, s. 199-201

¹²⁵⁸ Açıklamalar için bkz. Sariaslan, İlk İnceleme, s. 207.

¹²⁵⁹ Açıklamalar için bkz. Candan, İdarî Yargılama, s. 411-415; Sariaslan, İlk İnceleme, s. 206, 207.

sebebiyet vermesi (GK. m. 197/5) nedeniyle esasa yönelik bir sonuç doğurmaktadır¹²⁶⁰.

g. Husumet

Açılan davada, hasmın dilekçede gösterilmemiş olması ya da yanlış gösterilmiş olması, ilk inceleme aşamasında davanın süresi içerisinde açıldığına kanaat getirilmesinden sonra değerlendirilmesi gereken bir durumdur (İYUK. m. 14). Bu inceleme usûle ilişkin olmakla birlikte esasta verilecek kararın muhatabının ya da İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28'inci maddesine göre, karar gereğince işlem tesis edecek makamın hangi makam olduğunu tesbit etmek açısından önemlidir¹²⁶¹. Bu durumun söz konusu incelemede anlaşılması durumunda dava dilekçesinin tesbit edilecek gerçek hasma tebliğine karar verilmesi gerekmektedir (İYUK. m. 15/1-c). Yargılamanın diğer aşamalarında bu durumun tesbit edilmesi halinde ise, aynı düzenleme gereğince işlem yapılmalıdır¹²⁶². Hasım düzeltme kararı ara karar niteliğinde olduğundan ancak nihaî kararlar birlikte denetime tâbi tutulabilmektedir¹²⁶³.

Tüzel kişilikleri ve Devlet tüzel kişiliğini temsil etme yetkileri bulunmamasına rağmen; defterdarlık, vergi konularıyla sınırlı olmak kaydıyla dairesi müdürlüğü ve mal müdürlükleri birtakım özel kanun hükümleri uyarınca¹²⁶⁴ belli dava ve husumet ehliyetine sahip kılınmış bulunmaktadırlar. Bu durum iptal davalarının gerçek anlamda iki taraf arasında cereyan eden bir tür uyuşmazlık olmaktan ziyade, hukuka aykırılığı iddia olunan bir idarî tasarrufun mahkemelerce denetlenmesini sağlayan objektif bir dava olma niteliği gereği idare teşkilatı

¹²⁶⁰ Süre yönünden ret kararının hukukî niteliği hakkında ayrıca bkz. Sarıaslan, İlk İnceleme, s. 309-311.

¹²⁶¹ Vergi yargılamasında davalı ve husumet kapsamında yapılan açıklamalar hakkında bkz. Karakoç, Genel Vergi, s. 835; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 184; Candan, İdarî Yargılama, s. 583, 584; G. Kaplan, Ehliyet ve Husumet, 358, 359; Işıklar, s. 103-105; Sarıaslan, İlk İnceleme, s. 208.

¹²⁶² Kaneti, s. 292, 293; Mutluer/Dayanç, s. 244, 245; Yıldırım/Yasin/Kaman/Özdemir/Üstün/Okay Tekinsoy, s. 780, 857; Yüce, s. 175-177; Çağlayan, Karar, s. 69; Çağlayan, Yargılama, s. 298; G. Kaplan, Ehliyet ve Husumet, s. 360 vd.; Işıklar, s. 104; Kılıç, s. 589.

¹²⁶³ Hasım düzeltme kararının hukukî niteliği hakkında ayrıca bkz. Çağlayan, Yargılama, s. 298, 299; Sarıaslan, İlk İnceleme, s. 315-317.

¹²⁶⁴ 5655 sayılı Maliye Bakanlığı Teşkilat ve Vazifeleri Hakkında Kanun m. 9. 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına İlişkin 516 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile eklenen Ek -11'inci madde.

içerisinde tüzel kişiliği olmayan bazı mercilerin hasım olarak kabul edilmelerinden ileri gelmektedir¹²⁶⁵. Gümrük idarelerinin (Gümrük ve) Ticaret Bakanlığı çatısı altında örgütlenmiş olmaları ile bu husus daha da netleşmiştir. Nitekim Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin 464'üncü maddesinin 2'nci fıkrasına göre Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlükleri, Gümrük Müdürlükleri, İşletme Müdürlükleri ve Gümrük Muhafaza Kaçakçılık ve İstihbarat Müdürlükleri bakanlık adına işlem yapabildiğinden yaptıkları işlemlere karşı açılacak davalarda da taraf olma/husumet ehliyetini taşımaktadırlar¹²⁶⁶. Gümrük Kanunu'nun 242'nci maddesinin 4'üncü fıkrasında yer alan "*itirazın reddi kararlarına karşı işlemin yapıldığı yerdeki idari yargı mercilerine başvurulabilir*" düzenlemesi de zorunlu itiraz başvurusuna tâbi tutulması gereken karar, tahakkuk ve para cezaları bakımından, tüzel kişiliği bulunmayan ve işlem tesis etmeye yetkili kılınmış bulunan gümrük müdürlüklerine karşı dava açılması gerektiği sonucuna ulaştırmaktadır¹²⁶⁷.

h. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 3'üncü ve 5'inci Maddelerine Uygunluk

(1) Genel Olarak

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 3'üncü ve 5'inci maddelerine uygunluk yönünden yapılacak inceleme, ilk inceleme konuları arasında en son sırada yer

¹²⁶⁵ İptal davalarında hasıma ilişkin açıklamalar için bkz. Zabunoğlu, s. 500 vd.; Gözübüyük, s. 380 vd.; Gözübüyük/Tan, s. 820 vd.; Tan, İdare, s. 1033, 1034; G. Kaplan, Ehliyet ve Husumet, s. 360-370; Sariaslan, İlk İnceleme, s. 209, 210.

¹²⁶⁶ "Gümrük ve ticaret bölge müdürlükleri, gümrük müdürlükleri, işletme müdürlükleri ve gümrük muhafaza kaçakçılık ve istihbarat müdürlükleri, yetki alanı ve Bakanlıkça devredilen yetki çerçevesinde, idarî yargı mercilerinde Bakanlık adına dava açabilir, Bakanlığa karşı açılan idarî davalarda Bakanlığın temsil edebilir, bu davaları Bakanlık adına takip edebilir, adli ve idari yargı organları ile icra daireleri ve noterler tarafından gönderilen tebligatı Bakanlık adına alabilir ve Bakanlık adına işlem yapabilir." (CTHCK. m. 464/2). Ayrıca bkz. G. Kaplan, Yargılama, s. 385.

¹²⁶⁷ Tüzel kişilikleri bulunmadığı halde ilgili düzenlemeler uyarınca kendilerine dava ve husumet ehliyeti tanınmış bulunan kuruluş ve idarî teşkilât birimleri kapsamında gümrük müdürlüklerine ilişkin açıklamalar hakkında bkz. G. Kaplan, Ehliyet ve Husumet, s. 379. Buna karşın aynı düzenleme gereği son işlemi tesis eden/itiraz denetimini gerçekleştiren merci Bölge Müdürlüğü olduğundan gümrük işlemlerinde husumetin Bölge Müdürlüğü'ne yöneltilmesi gerektiği hakkında bkz. Sariaslan, İlk İnceleme, s. 219.

almaktadır. İdarî yargılama hukukuna egemen olan yazılılık ilkesi gereğince¹²⁶⁸, yargılamanın sıhhati için dava dilekçelerinin belirli şekil şartlarını ihtiva etmesi gerekmektedir. Ayrıca birden fazla işlemin tek bir davaya konu edilmesi ile birden fazla kişinin tek bir davada davacı olarak yer almaları önem arz etmektedir. İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 3’üncü ve 5’inci maddelerinde yer alan bu düzenlemelere aykırılık halinde dilekçenin otuz gün içinde, uygun şekilde yeniden düzenlenmek veya noksanları tamamlanmak yahut ehliyetle ilgili hallerde, ehliyetli olan şahsın avukat olmayan vekili tarafından dava açılmış ise, otuz gün içinde bizzat veya bir avukat vasıtasıyla dava açılmak üzere dilekçelerin reddine karar verilmektedir (İYUK. m. 15/1-d). Dilekçe ret kararları, istinaf ya da temyiz denetimine tâbi tutulamamakta (İYUK. m. 15/4); ancak yenilenen dilekçe üzerine verilen esas kararlar birlikte kanun yolu denetimine tâbi tutulabilmektedir. Dilekçe ret kararları üzerine, yeniden verilen dilekçelerde aynı yanlışlıkların yapılması halinde dava reddedilmektedir (İYUK. m. 15/5)¹²⁶⁹.

Dilekçenin şekle uygun olduğuna ve tek dilekçeyle açılacak bir dava olduğuna da kanaat getirilmesi durumunda artık usûle ilişkin ilk inceleme aşaması, incelenen konular bakımından bir uygunsuzluk bulunmadığına dair düzenlenen tutanak ile sonlandırılmaktadır.

(2) Dava Dilekçesinin Şekle Uygunluğu

İdarî Yargılama Usulü Kanunu’nun 3’üncü maddesinde, dava dilekçesinin şekline ilişkin kurallar düzenlenmekte; başka bir deyişle, idarî dava dilekçesinin nasıl

¹²⁶⁸ İdarî yargıda yazılılık ilkesinin geçerliliği ve bu ilkenin anlamı hakkında ayrıca bkz. Zabunoğlu, s. 462, 463; Gözübüyük, s. 351; Gözübüyük/Tan, s. 764; Tan, İdare, s. 1004; Karakoç, Genel Vergi, s. 905-907; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 258-260; Şenyüz/Yüce/Gerçek, Vergi Hukuku, s. 297; Çağlayan, Yargılama, s. 218, 219.

¹²⁶⁹ Karakoç, Genel Vergi, s. 885, 886; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 238, 239; Şenyüz/Yüce/Gerçek, Vergi Hukuku, s. 303; Candan, İdarî Yargılama, s. 586-588; Çağlayan, Karar, s. 69, 70; Çağlayan, Yargılama, s. 304-306; Oğuz Sancakdar, “İdari Yargıda ‘Tek Dilekçe İle Dava Açma’ (Karşılaştırmalı Hukukî Analiz)”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 9, S. 2, 2007, (Tek Dilekçe İle Dava Açma), s. 257 vd. Dilekçe ret kararı üzerine verilecek dava ret kararının tamamen ilk verilen dilekçe ret kararına bağlı olduğu; bu kararın verilebilmesi için ilk kararda belirtilen yanlışlığın aynısının, yenilenen dilekçede tekrar edilmesi gerektiği; düzeltilen dilekçede başka bir yanlışlık yapılmış ise, üst üste hata yapıldığı gerekçesiyle dava ret kararı verilemeyeceği; ayrıca bu düzenlemenin hakkın özüne dokunan ve mahkemelerin usûl kuralları ekseninde yaptıkları yoruma göre değişiklik arz edebilen bir durum olması itibarıyla Anayasa’ya aykırılığı hakkında bkz. Sarıaslan, İlk İnceleme, s. 328 vd. Ayrıca bkz. Işıklar, s. 105.

olması gerektiği ve dava dilekçesinin biçimi belirlenmektedir. Buna göre davaların Danıştay, idare mahkemesi ve vergi mahkemesi başkanlıklarına hitaben yazılmış; tarafların ve varsa vekillerinin veya temsilcilerinin ad ve soyadları veya unvanları ve adresleri ile gerçek kişilere ait Türkiye Cumhuriyeti kimlik numarasının; davanın konu ve sebepleri ile dayandığı delillerin; davaya konu olan idarî işlemin yazılı bildirim tarihinin; vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümler ve bunların zam ve cezalarına ilişkin davalarla tam yargı davalarında uyuşmazlık konusu miktarın; vergi davalarında davanın ilgili bulunduğu verginin veya vergi cezasının nevi ve yılı, tebliğ edilen ihbarnamenin tarihi ve numarası ve varsa mükellef hesap numarasının gösterildiği¹²⁷⁰ imzalı dilekçelerle açılması gerekmektedir.

Gümrük işlemleri bakımından bu düzenleme kapsamında özel bir düzenleme yok gibi görülse de, gümrük vergisinden kaynaklanan uyuşmazlıkların da esas itibariyle bir vergi davası niteliğinde olduğunun göz önünde bulundurulması ve bu nedenle gümrük vergisi ile birlikte ithalde alınan diğer eş etkili vergi ve malî yükler açısından da uyuşmazlık konusu miktarın belirtilmesi; ilgili bulunan verginin veya vergi cezasının nevi ve yılı, tebliğ edilen ihbarnamenin tarihi belirtilmesi gerekmektedir¹²⁷¹. Gümrük vergisinden kaynaklanan ve ek tahakkuka dayanan bir uyuşmazlık temel olarak Kanunda “tahakkuk belgesi” şeklinde ifade edilen (GK. m. 177/4, 180/3, 195 vd.) belge ile temsil edilmektedir. Genel Vergi Hukuku’ndaki “vergi ihbarnamesi” kullanımının getirdiği alışkanlıktan da faydalanan bu belgenin “gümrük ihbarnamesi” olarak ifade edilmesinin Gümrük Kanunu ile İdari Yargılama Usulü Kanunu (İYUK. m. 3/2-e) arasındaki uyumu sağlayacağı düşünülmektedir.

Belirtilen şekil şartlarına uygun olmayan bir dilekçe ile dava açıldığı durumlarda, dilekçenin reddine karar verilmektedir (İYUK. m. 15/1-d). Bu karar esas itibariyle bir ara karar niteliğindedir. Dava dilekçesinin şekle uygun olmaması itibariyle verilen dilekçe ret kararı ile uyuşmazlıkla ilgili yargılamanın seyri, davacının tercihi bırakılmaktadır. Bu durumda davacı dilekçesini belirtilen

¹²⁷⁰ Dilekçe içeriğinde yer alması gereken hususlar hakkında açıklamalar için bkz. Zabunoğlu, s. 271; Gözübüyük, s. 433 vd.; Gözübüyük/Tan, s. 934 vd.; Tan, İdare, s. 1085; Karakoç, Genel Vergi, s. 868-869; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 219-221; Yıldırım/Yasin/Kaman/Özdemir/Üstün/Okay Tekinsoy, s. 849-853, 857; Candan, İdarî Yargılama, s. 586; Candan, Amme Alacakları, s. 334 vd.; Çağlayan, Yargılama, s. 228-236; Yüce, s. 187; G. Kaplan, Yargılama, s. 369, 370 ve 387, 388; Işıklar, s. 106-110; Sariaslan, İlk İnceleme, s. 222-231.

¹²⁷¹ Sariaslan, İlk İnceleme, s. 229.

eksiklikleri gidererek yeniden hazırlamalı ve süresi içinde davasını yenilemelidir. Ancak yenilenen dilekçede aynı yanlışlığın yapılması durumunda davanın reddine karar verilebileceği için hak arama hürriyeti açısından dikkat edilmesi gereken bir karardır¹²⁷².

(3) Tek Dilekçe İle Dava Açılabilmesi

(i) Genel Olarak

İdarî yargıda her idarî işleme karşı ayrı ayrı dava açılması esastır. Bu kuralın bir istisnası olan, tek dilekçe ile açılacak davalar ile ilgili düzenleme, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 5'inci maddesinde yer almaktadır¹²⁷³. Bu kapsamda yapılan incelemede, birlikte dava konusu edilebilecek işlemlerle birlikte dava edilemeyecek işlemler birbirinden ayrıştırılmaktadır¹²⁷⁴. “Birlikte dava açma” iki şekilde söz konusu olmaktadır. Bunlardan ilki aynı kişinin birden çok işleme karşı aynı dilekçe ile dava açmasıdır. İkincisi ise, aynı işlemin birden fazla kişi tarafından ortak dilekçe ile dava konusu edilmesidir.

(ii) Birden Çok İşlem Hakkında Tek Dilekçe İle Dava Açılması

Aynı dilekçe ile birden fazla işleme karşı dava açılması için, işlemler arasında maddî veya hukukî yönden bağılılık ya da sebep-sonuç ilişkisi bulunması gerekmektedir¹²⁷⁵. Bu düzenleme kapsamında aynı kişinin birden fazla işleme karşı

¹²⁷² İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 3'üncü maddesi kapsamındaki aykırılıklar nedeniyle verilen dilekçe ret kararının niteliği hakkında ayrıntılı açıklamalar için bkz. Işıklar, s. 130-132; Sariaslan, İlk İnceleme, s. 320-323. Ayrıca bkz. Candan, İdarî Yargılama, s. 588; Candan, Amme Alacakları, s. 346; G. Kaplan, Yargılama, s. 388, 389.

¹²⁷³ Her idarî işlemin ayrı dava konusu edilmesinin bir diğer istisnasının ise, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 12'nci maddesinde düzenlenen, aynı işlemde doğan iptal ve tam yargı davalarının birlikte açılması olduğu hakkında açıklamalar için bkz. Gözübüyük, s. 440; Gözübüyük/Tan, s. 947; Tan, s. 1089.

¹²⁷⁴ İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 5'inci maddesinde 4001 sayılı kanun ile yapılan değişiklik kapsamında düzenlemenin son şeklini almasına ilişkin açıklamalar için bkz. Zabunoğlu, s. 568. Ayrıca bkz. Sariaslan, İlk İnceleme, s. 231.

¹²⁷⁵ Söz konusu düzenlemeye 4001 sayılı Kanun'dan önceki düzenleme gibi, “aynı şahsı ilgilendiren” ibaresinin getirilmesinin ve olması gereken hukuk açısından idarî eylemlerin de

dava açabilmesi, objektif dava birleşmesi olarak nitelendirilebilir¹²⁷⁶. Maddî yönden bağıllık maddî olay ve unsurlarda birlik olmasını¹²⁷⁷; hukukî yönden bağıllık, biri diğerinin sebebini oluşturan işlemlerin aynı hukuk kuralına dayanarak tesis edilmiş olmasını; açılacak davanın aynı yargı merciinin görev ve yetki alanına girmesini; temyiz mercilerinin aynı olması gibi durumları¹²⁷⁸; sebep-sonuç ilişkisi ise, bir işlemin konu unsurunun diğerinin sebep unsurunu oluşturmamasını¹²⁷⁹ ifade etmektedir. Gümrük işlemlerinde kural olarak her beyanname için ayrı karar alınmakta; buna bağlı olarak, iade talepleri de ayrı değerlendirilmektedir¹²⁸⁰. Ancak gümrük beyannamesi kapsamında ithal edilen bir eşya için yapılan ek tahakkuk ve buna bağlı olarak kesilen idarî para cezasına ilişkin kararlar her ne kadar ayrı ayrı itiraz denetimine tâbi tutuluyor olsa da aralarında hukukî yönden bağıllık olması sebebiyle bu işlemlerin tek bir dilekçe ile dava konusu edilebilmesi mümkündür. Çünkü bu durumda aynı maddî veya hukukî sebepten doğma ya da biri hakkında verilecek hükmün diğerini etkileyecek nitelikte olması söz konusudur (İYUK. m 38). Yine ek tahakkuk kapsamında yapılacak değerlendirmeler kabahat karşılığında verilecek ceza bakımından da belirleyici olmaktadır¹²⁸¹.

açıkça zikredilmesinin yerinde olacağı hakkında bkz. Sancakdar, Tek Dilekçe İle Dava Açma, s. 226, 227; Işıklar, s. 110, 111.

¹²⁷⁶ Sancakdar, Tek Dilekçe İle Dava Açma, s. 227.

¹²⁷⁷ Alan, s. 39; Zabunoğlu, s. 568, 569; Gözübüyük, s. 440; Gözübüyük/Tan, s. 947-949; Tan, İdare, s. 1092, 1093; Özbacı, s. 137; Candan, İdarî Yargılama, s. 273 vd.; Candan, Amme Alacakları, s. 342 vd.; Sancakdar, Tek Dilekçe İle Dava Açma, s. 228, 229; Bayraklı, Yargılama, s. 156; Yüce, s. 186, 187.

¹²⁷⁸ Alan, s. 40; Zabunoğlu, s. 570, 571; Gözübüyük, s. 441; Gözübüyük/Tan, s. 948; Tan, s. 1091; Candan, İdarî Yargılama, s. 275; Sancakdar, Tek Dilekçe İle Dava Açma, s. 229-231; Bayraklı, Yargılama, s. 156; Vergi yargılaması kapsamında açıklamalar için bkz. Karakoç, Genel Vergi, s. 871, 872; Karakoç, Vergi Yargılaması, s.221-223; Özbacı, s. 137; Yüce, s. 187. G. Kaplan, Yargılama, s. 205. Ayrıca yöntem bakımından idarî kararların aynı yargı düzeni ve aynı yargı organının görev alanına girmesi ve aynı kanun yoluna tâbi olmalarının; her biri için de dava açma sürelerinin geçirilmemiş olmasının; dava ehliyeti bulunmasının ve davalının aynı olmasının gerektiği hakkında bkz. Sancakdar, Tek Dilekçe İle Dava Açma, s. 232-237.

¹²⁷⁹ Zabunoğlu, s. 571; Gözübüyük, s. 440-443; Gözübüyük/Tan, s. 947-952; Tan, s. 1089-1092; Karakoç, Genel Vergi, s. 871, 872; Karakoç, Vergi Yargılaması, s.221-223; Sancakdar, Tek Dilekçe İle Dava Açma, s. 231, 232; Çağlayan, Yargılama, s. 238-241; Sariaslan, İlk İnceleme, s. 235.

¹²⁸⁰ "16 ayrı gümrük giriş beyannamesinden kaynaklanan ve ayrı hukuki rejimlere tabi olan, tahakkuk, ödeme emri ve haciz işlemleri olduğu dikkate alındığında da, aynı dilekçe ile dava konusu edilebilmelerine imkân bulunmadığından, 2577 sayılı Kanunun 5'inci maddesi hükmüne aykırı olarak karar verilmesi, yapılan usule aykırılık" olduğu yönünde bkz. Dş. 7. D. 6.3.2007 tarih ve E. 2006/2103; K. 2007/873, (www.kazanci.com.tr, E.T. 06.4.2017). Aynı yönde bkz. Dş. 7. D. 30.4.2008 tarih ve E. 2007/2389; K. 2008/2473, (www.kazanci.com.tr, E.T. 06.4.2017). Birden fazla ödeme emrine aynı dilekçe ile dava açılmayacağı hakkında bkz. Sancakdar, Tek Dilekçe İle Dava Açma, s. 229, 230.

¹²⁸¹ Açıklamalar için bkz. Aygörmez, s. 108; Sariaslan, İlk İnceleme, s. 234, 235.

(iii) Birden Çok Kişinin Tek Dilekçe İle Dava Açması

Birden fazla kişinin davacı tarafta, birlikte dava açabilmesi adli yargıda dava arkadaşlığının bir sonucu olarak açıklanmaktadır ve dava arkadaşlığının ihtiyarî ya da mecburî olmasına göre bir ayrıma tâbi tutulmaktadır¹²⁸². İdarî Yargı'da ise, birden çok kişinin müşterek dilekçe ile dava açabilmesi için davacıların hak ve menfaatlerinde iştirak bulunması ve davaya yol açan maddî olay veya hukukî sebeplerin aynı olması gerekmektedir¹²⁸³. Bu husus adli yargıda yer alan ihtiyarî dava arkadaşlığı ile benzeşmekte ve buna göre birlikte dava açılması halinde dava arkadaşlığı söz konusu olmaktadır. Aynı davalıya birden fazla taleple dava açılması ya da iptal ve tam yargı davalarının birlikte açılması durumunda objektif dava arkadaşlığından; birden fazla kişinin aynı davalıya aynı taleple dava açması halinde ise, sübjektif dava arkadaşlığından bahsedilmektedir¹²⁸⁴. Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nda maddî hukuka göre, bir hakkın birden fazla kimse tarafından birlikte kullanılması veya birden fazla kimseye karşı birlikte ileri sürülmesi ve tamamı hakkında tek hüküm verilmesi gereken hallerde mecburî dava arkadaşlığının (HMK. m. 59)¹²⁸⁵; davacılar veya davalılar arasında dava konusu olan hak veya borcun, elbirliği ile mülkiyet dışındaki bir sebeple ortak olması; ortak bir işlemle hepsinin yararına bir hak doğmuş olması veya kendilerinin bu şekilde yükümlülük altına girmeleri; davaların temelini oluşturan vakıaların ve hukukî sebeplerin aynı veya birbirine benzer olması gibi durumlarda ise, ihtiyarî dava arkadaşlığı kabul edilmektedir. İdari yargıda, herkesin kendi idarî davasını kendi adına asil olarak ya da avukat olan vekili aracılığıyla açması kural olduğundan 5'inci maddesinde, birden

¹²⁸² Kuru, s. 480; Pekcanitez/Atalay/Özekes, s. 155; Pekcanitez/Taşkorkmaz, Pekcanitez Usul, s. 685, 686; Erişir, s. 90, 91.

¹²⁸³ Açıklamalar için bkz. Zabunoğlu, s. 572, 573; Gözübüyük, s. 443, 444; Gözübüyük/Tan, s. 952-954; Sariaslan, İlk İnceleme, s. 238-240.

¹²⁸⁴ Sancakdar, Tek Dilekçe İle Dava Açma, s. 258.

¹²⁸⁵ Mecburî dava arkadaşlığının, maddî hukuka göre, bir hakkın birden fazla kimse tarafından birlikte kullanılması veya birden fazla kimseye karşı birlikte ileri sürülmesi ve tamamı hakkında tek hüküm verilmesi gereken hallerde söz konusu olduğu; ayrıca çelişik kararlar verilmesinin önlenmesi için usulî sebeplerle de aslî müdahale ve nesebin reddi davalarında mecburî dava arkadaşlığının kabûl edildiği; mecburî dava arkadaşlarından birinin tek başına dava açamayacağı; davanın bu şekilde açılması halinde aktif ve pasif dava sıfatının olmaması sebebiyle reddedilmesinin gerektiği hakkında bkz. Yavuz Alagonya, **Medeni Usul Hukukunda Dâva Ortaklığı (Tarafların Taaddüdü)**, 1965 (Tıpkı Basım), İstanbul 1999, s. 92; Kuru, s. 481 vd.; Ömer Ulukapı, **Medeni Usul Hukukunda Dava Arkadaşlığı**, Mimoza Yayınevi, Konya 1991, s. 43; Pekcanitez/Atalay/Özekes, s. 159; Erişir, s. 91-105; Buse Dişel, **İcra Hukukunda Takip Arkadaşlığı**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2014, s. 37, 38.

fazla kişinin tek dilekçe ile dava açabilmesi için aranan şartlar mecburî dava arkadaşlığı ile açıklanamamakta; ancak ihtiyarî dava arkadaşlığına benzetilmektedir¹²⁸⁶. Nitekim ihtiyarî dava arkadaşlığında aslında dava arkadaşı kadar dava bulunmakta; her dava arkadaşının davası birbirinden bağımsız olarak görülmektedir. İhtiyarî dava arkadaşları için dava şartları ve ilk itirazlar kural olarak ayrı ayrı incelenmekte; birisi hakkında dava şartı bulunmuyorsa, mahkeme onun açısından davayı, dava şartlarının bulunmaması sebebiyle reddedip, diğeri için davaya devam edebilmektedir. Yine dava arkadaşları, davada diğerdinden bağımsız olarak usûl işlemleri yapabilmektedir. Süreler de her biri hakkında diğerdinden bağımsız olarak işleyeceğinden, örneğin dava arkadaşlarına tebliğ edilen dilekçe için cevap süresi her biri için ayrı ayrı işlemektedir¹²⁸⁷.

Birden çok kişinin aynı dilekçe ile dava açmasının esasa ilişkin şartları; davacıların hak veya menfaatlerinde iştirak (ortaklık) bulunması ve davaya yol açan maddî olay veya hukukî sebeplerin aynı olmasıdır. Bu bakımdan esasa ilişkin şartların hakta iştirak ve maddî olayda birlik; hakta iştirak ve hukukî sebeplerde birlik; menfaatte iştirak ve maddî olayda birlik ya da menfaatte iştirak ve hukukî sebeplerde birlik şeklinde ortaya çıkabilmektedir¹²⁸⁸. Gümrük vergisinin konusunu eşya oluşturduğundan, eşya üzerinde (mirasçı olmaları ya da başka bir sebeple) elbirliği halinde mülkiyet hakkı bulunan kişilerin gümrük borcunu doğuran olay kapsamında aynı sebepten -örneğin bilen ya da bilmesi gereken kişiler olarak ya da gümrük borcunun kanuna aykırılık hallerinde doğduğu durumlarda ilgili fiili gerçekleştiren olarak- borçlu tutulmaları durumunda da hak ve menfaatlerinin aynı olması ve davaya yol açan maddî olay ve hukukî sebeplerin aynı olması sebebiyle müşterek dilekçe ile dava açmaları mümkündür. Bu noktada gümrük idaresinin aldığı

¹²⁸⁶ Buna sübjektif dava birleşmesinde, davacı tarafındaki aktif dava arkadaşlığı da denebileceği hakkında bkz. Sancakdar, Tek Dilekçe İle Dava Açma, s. 239 vd. Aynı yönde bkz. Aygörmez, s. 107. Adli yargıda dava arkadaşlığının sübjektif dava birleşmesi olarak değerlendirilmesi ve aktif dava arkadaşlığı hakkında bkz. Kuru, s. 480, 481; Pekcanitez/Atalay/Özekes, s. 155; Pekcanitez/Taş Korkmaz, Pekcanitez Usûl, s. 685. Ayrıca bkz. Sarıaslan, İlk İnceleme, s. 238.

¹²⁸⁷ Adli yargıda ihtiyarî dava arkadaşlığının hükümleri hakkında bkz. Alagonya, s. 118 vd.; Kuru, s. 489 vd.; Ulukapı, s. 108 ve 225; Pekcanitez/Atalay/Özekes, s. 156, 157; Pekcanitez/Taş Korkmaz, Pekcanitez Usûl, s. 694 vd.; Dişel, s. 39.

¹²⁸⁸ Açıklamalar için bkz. Zabunoğlu, s. 572, 573; Gözübüyük, s. 443, 444; Gözübüyük/Tan, s. 952-954; Tan, İdare, s. 1090; Karakoç, Genel Vergi, s. 872-874; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 223-225; Sancakdar, Tek Dilekçe İle Dava Açma, s. 240 vd.; Yüce, s. 186; Çağlayan, Yargılama, s. 241-243; G. Kaplan, Yargılama, s. 370; Sarıaslan, İlk İnceleme, s. 237.

kararın ya da ek tahakkuk işleminin dayandığı maddî ya da hukukî sebep de bu yönde yapılacak incelemede belirleyici olmaktadır¹²⁸⁹.

Tek dilekçe ile dava açılmayacak haller nedeniyle verilen dilekçe ret kararları, dilekçenin İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 5'inci maddesine uygunluğu yönünden verilen bir tesbit kararı niteliğindedir ve mahkemenin usûl bakımından yorumunu ifade etmektedir. Dilekçe red kararı neticesinde açılan davalar artık birbirinden bağımsız hale gelmektedir¹²⁹⁰.

3. Esasa İlişkin İnceleme

a. Genel Olarak

İlk inceleme aşamasının tamamlanmasından sonra usûlüne uygun bir şekilde açılmış olduğu tesbit edilen bir dava hakkında karar verilebilmesi için, tarafların dilekçelerinin diğerine tebliğ edilmesi suretiyle dosyanın tekemmül ettirilmesi sürecine geçilmektedir. Dosyanın tekemmülü ise, davanın taraflarının dava ile ilgili olarak iddia ve savunmaları ile bunların dayanağını oluşturan delillerin tamamını ileri sürmüş olmaları ve söyleyecekleri bir söz ve ileri sürecekleri başka bir delilin kalmaması anlamına gelmektedir¹²⁹¹. Danıştay, bölge idare, idare ve vergi mahkemelerinde yazılı yargılama usûlü ve incelemenin evrak üzerinde yapılması kuralıdır. Bununla birlikte İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 17'nci maddesinde şartların varlığı halinde taraflardan birinin talebi üzerine duruşma yapılabilmesi de mümkündür. Dosyanın tekemmül etmesinden sonra dosyanın mahkeme ya da hâkim

¹²⁸⁹ Nitekim “menfaat” ve “hak” kavramlarının koruduğu kişiler, ilişkiler ve korumanın kapsamı dikkate alınacağı hakkında bkz. Sancakdar, Tek Dilekçe İle Dava Açma, s. 253.

¹²⁹⁰ Sancakdar, Tek Dilekçe İle Dava Açma, s. 251, 260 vd. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 5'inci maddesi kapsamında verilen dilekçe ret kararlarının hatalı olduğu hususunun esasa ilişkin kararın denetiminde usûle ilişkin bir bozma sebebi olduğu; teorik olarak kanun yolu denetiminde bozma kararının verilebilmesinin mümkün olduğu; ancak uygulamada karşılaşılan bir durum olmadığı hakkında açıklamalar için bkz. Sariaslan, İlk İnceleme, s. 325, 326. Ayrıca bkz. Karakoç, Genel Vergi, s. 874, 875; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 225, 226. Candan, İdari Yargılama, s. 587.

¹²⁹¹ Karakoç, Genel Vergi, s. 890; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 242, 243; Şenyüz/Yüce/Gerçek, Vergi Hukuku, s. 304; Çağlayan, Yargılama, s. 306 vd.; Sariaslan, İlk İnceleme, s. 220.

tarafından incelenmesi ve sonucunda varılan vicdanî kanaate göre kararın verilmesi gerekmektedir¹²⁹².

İdarî yargı organlarının iptal davaları bakımından yargı yetkisinin sınırı İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun 2'nci maddesine çizilmektedir. İdarî işlemlerin esasa ilişkin incelenmesi kapsamında idarî işlemin beş unsuru olan yetki, şekil, sebep, konu ve amaç unsurları bakımından denetlenmesi söz konusudur. Bu husus gümrük idarelerince tesis edilen idarî kararların iptal davasına konu olması durumunda da aynıdır. Gümrük idaresinin aldığı kararlarında söz konusu hukuka aykırılıklar da kararın alındığı tarihteki şartlara göre bu unsurlardan biri ya da bir kaç bakımından söz konusu olabilmektedir. Bununla birlikte şartlarda daha sonra oluşacak değişiklikler, dava konusu idarî kararın hukuka uygunluğunun, yapıldığı tarihteki şartlar dikkate alınarak denetlenmesine etki etmemektedir. Kişilerin değişen şartlara göre idarî işlemin geleceğe etkili olacak şekilde kaldırılmasını, yeni bir işlem ya da düzenleme yapılmasını isteyebilmeleri mümkündür. Bu taleplerin reddi ya da kabulü suretiyle alınan kararlar da ilk işlemten bağımsız olarak dava konusu edilebilmektedir¹²⁹³.

Dava konusu edilen idarî kararların yürütmesinin durdurulması bakımından ise, mevzuatta özel bir düzenleme bulunmamaktadır. Bununla birlikte Gümrük Kanunu'nun 245'inci maddesindeki düzenlemenin geçirdiği değişim dikkate alındığında gümrük uyuşmazlıkları bakımından yürütmenin durdurulması konusunun ayrıca değerlendirilmesi gerekmektedir.

b. Yürütmenin Durdurulması

Yürütmenin durdurulması, bir idarî davada (kural olarak) davacının talebi üzerine, dava konusu idarî işlemin ya da yargı kararının uygulanmasını dava sonuna kadar ertelemesini ifade eden ve iptal davalarına sıkı sıkıya bağlı, adlî yargıdaki

¹²⁹² Vergi yargısında dosyanın incelenmesi ve karara bağlanması hakkında açıklamalar için bkz. Kaneti, s. 297; Karakoç, Genel Vergi, s. 893 vd.; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 245 vd. Genel İdarî yargı kapsamında açıklamalar için bkz. Kalabalık, s. 332-348.

¹²⁹³ Candan, İdarî Yargılama, s. 130. İdarî işlemlerin unsurları ve bu unsurlardaki sakatlıklar hakkında açıklamalar için bkz. Zabunoğlu, s. 273 vd.; Gözübüyük, s. 208, 209; Gözübüyük/Tan, s. 1036, 1037; Tan, İdare, s. 839 vd.; Günday, s. 134 vd.; Y. Yayla, s. 108 vd.; Akyılmaz/Sezginer/Kaya, s. 405 vd.; Gözler/Kaplan, s. 403; Sancakdar/Us/Kasapoğlu Turhan/Önüt, s. 339-360. Ayrıca yetki ve şekil unsuru bakımından açıklamalar için bkz. Tan, İdare, s. 235-263.

ihtiyatî tedbirden farklı ve bütünüyle idarî yargıya özgü bir denetim biçimidir¹²⁹⁴. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27'nci maddesine göre Danıştay'da veya idarî mahkemelerde dava açılması, dava edilen idarî işlemin yürütmesini kural olarak durdurmamaktadır. İdarî dava açmanın yürütmeyi durdurmaması olarak ifade edilen bu ilke, iptal davasının objektif niteliğine; idarenin işlemlerinde kamu yararı amacı sağlama amacıyla hareket etmesine; idarî işlemlerin icraî olmasına; hukuka uygunluk karinesinden yararlanmalarına ve kuvvetler ayrılığı ilkesine dayanmaktadır¹²⁹⁵. Bununla beraber iptal davasına konu edilen idarî işlemin uygulanması halinde telâfisi güç ya da imkânsız zararların doğması ve idarî işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi durumunda, idarî yargı mercileri gerekçe göstererek yürütmenin durdurulmasına karar verebilirler¹²⁹⁶. Özel kanunlarında hüküm olan durumlar ile vergi uyuşmazlıkları¹²⁹⁷ bu kuralın istisnasını oluşturmaktadır. Bu nedenle gümrük idaresinin almış olduğu kararlar arasında gümrük vergilerinin tahakkukuna ve ceza kesilmesine ilişkin işlemlerin dava konusu edilmesi halinde yürütme kendiliğinden durmaktadır¹²⁹⁸. Başka bir deyişle, gümrük vergisinin

¹²⁹⁴ Yürütmenin durdurulması kararının tanımı ve özellikleri hakkında ayrıntılı açıklamalar için bkz. Zabunoğlu, s. 347 ve 356, 357; Kılınç, s. 22 vd.; Aslan, s. 27-38. G. Kaplan, Yargılama, s. 402, 403.

¹²⁹⁵ Açıklamalar için bkz. Aslan, s.13-21; Gözler, İdare, s. 566-574; Çağlayan, Karar, s. 198. Ayrıca yürütmenin durdurulması kurumunun, ileride giderilmesi veya düzeltilmesi imkânsız durumları önleyerek idarî düzenin, istikrarın, kamu düzeninin, kamu yararının, idarenin yargı yoluyla denetiminin sağlanması ve hukuka aykırı idarî işlemi askıya alarak kişilere vazgeçilmez bir güvence oluşturması bakımından taşıdığı önem hakkında bkz. Kılınç, s. 24, 25; Aslan, s. 22-25; Çağlayan, Karar, s. 204-206; G. Kaplan, Yargılama, s. 402.

¹²⁹⁶ Yürütmenin durdurulması kararının verilmesine (esasa ve usûle) ilişkin şartlar hakkında açıklamalar için bkz. Zabunoğlu, s. 348, 350 vd.; Aslan, s. 46 vd.; Çağlayan, Karar, s. 198 vd.; G. Kaplan, Yargılama, s. 403-407.

¹²⁹⁷ “Vergi mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri malî yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durdurur. Ancak, 26 ncı maddenin 3 üncü fıkrasına göre işlemde kaldırılan vergi davası dosyalarında tahsil işlemi devam eder. Bu şekilde işlemde kaldırılan dosyanın yeniden işleme konulması ile ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar, tahsil işlemini durdurmaz. Bunlar hakkında yürütmenin durdurulması istenebilir.” (İYUK. m. 27/4). Vergi davaları bakımından yürütmenin durdurulması hakkında bkz. Turmangil, s. 129, 130; Zabunoğlu, s. 349; Aslan, s. 62, 63; Karakoç, Genel Vergi, s. 876; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 226-232; Mutluer/Dayanç, s. 258-261; Oktar, Vergi Hukuku, s. 424; Öner, Vergi Hukuku, s. 253; Yüce, s. 192 vd. İdarî Yargı'da yürütmenin durdurulması hakkında açıklamalar için ayrıca bkz. Kılınç, s. 36 vd.; Aslan, s. 40 vd.; Gözler, İdare, s. 573, 574 ve T. Yıldırım, s. 381 vd.; Çağlayan, Karar, s. 80-88; Çağlayan, Yargılama, s. 515 vd.; Candan, İdarî Yargılama, s. 677-696; G. Kaplan, Yargılama, s. 407-410.

¹²⁹⁸ Ayrıca açılan davanın tahsilatı kendiliğinden durdurucu etkisinin yalnızca vergi mahkemeleri için söz konusu olduğu; davanın konusu vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlerle bunların zam ve cezaları olsa dahi, başka idarî yargı yerlerinde (idare mahkemesinde) bu etkiyi yaratmayacağı; bunun ancak görevsizlik kararı verilmesi ile mümkün olabileceği; buna karşın

tahakkukuna ve ceza kesilmesine ilişkin işlemler hukuka uygunluk karinesinden yararlanmaktadır. Zorunlu itiraz yoluna başvurulmasının ödeme süresine ve tahakkukun kesinleşmesine ilişkin erteleyici etkisi göz önünde bulundurulduğunda yürütmeyi durdurma etkisinin itiraz yoluna başvurma ile başladığını söylemek yanlış olmayacaktır¹²⁹⁹. Ancak gümrük vergisinin (idarece/ek) tahakkukuna ilişkin işlemler dışındaki idarî kararları ve ihtirazî kayıtlarla verilen beyannameler üzerine yapılan tahakkuk işlemleri açısından, ne itiraz yoluna başvurulmasının ne de yargı yoluna başvurulmasının kendiliğinden yürütmeyi durdurucu bir etkisi bulunmamaktadır. Bu nedenle beyan üzerine tahakkuk işleminin ve diğer idarî kararların dava konusu edilmesi durumunda uygulanmamasının sağlanması isteniyor ise, mahkemeden yürütmenin durdurulması yönünde bir karar alınması gerekecektir¹³⁰⁰.

Gümrük Kanunu'nun 245'inci maddesinin 3'üncü fıkrası açısından yaşanan gelişmeye de yürütmenin durdurulması usûlü bakımından değinmek gerekmektedir. Daha önce Kanun'da "*Alınan kararlara karşı idari yargı merciine başvurulması, bu kararın idare tarafından uygulanmasına engel oluşturmaz.*" şeklinde yer alan düzenleme Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmiştir¹³⁰¹. Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararından önce bu düzenleme, özel bir nitelik taşıdığından ve

davanın açıldığı vergi mahkemesi, o dava için yetkisiz olsa dahi, davanın tahsilatı durdurucu etkisinin bulunduğu hakkında bkz. Candan, Amme Alacakları, s. 317. Tahakkuka vaki itirazın reddine dair işleme karşı dava açıldığı hallerde, ödeme emri düzenlenmesi yoluna gidilemeyeceği hakkında bkz. Dş. 7. D. 24.12.1998 tarih ve E. 1997/4758; K. 1998/4789, (Bkz. Aydın/Topuz/Beyribey, s. 511-513).

¹²⁹⁹ "*Tebliğ edilen gümrük vergilerine karşı 242 nci madde çerçevesinde gümrük idareleri nezdinde itiraz edilmesi ödeme süresini keser. Ödeme süresi idarenin ya da yargı merci kararının tebliğ edildiği tarihten itibaren yeniden başlar*" (GK m. 198/2).

¹³⁰⁰ İhtirazî kayıtlarla verilen beyanname üzerine yapılan tahakkuka vaki itirazın reddine ilişkin işlemin iptali istemiyle idarî dava açılmış bulunmasına karşın, davada yürütmenin durdurulması isteminde bulunulmadığından; tahakkuk eden gümrük vergisinin ödeme emri ile istenmesinde hukuka aykırılık bulunmadığı hakkında bkz. Dş. 7. D. 29.11.2005 tarih ve E. 2002/3668; K. 2005/2952, (Candan, Amme Alacakları, s. 317, dn. 402. Ayrıca bkz. Barlass, Kanunî Temsilci, s.153).

¹³⁰¹ AyM. 18.10.2005 tarih ve E: 2003/7; K. 2005/71, (RG. 22.2.2006 – 26088). İptal edilen bu düzenlemenin uygulandığı dönemde bir istisna niteliğinde olduğu; bununla birlikte hukuk devleti ve kanun önünde eşitlik ilkelerine aykırılık taşıdığı; gelir ve kurumlar vergisi mükellefi ile gümrük vergisi mükellefi arasında yargılamanın yürütülmesi yönünden farklı uygulamayı gerektirecek geçerli bir nedenin bulunmadığı ve bu bakımdan âdil yargılanma hakkına da aykırı görüldüğü hakkında açıklamalar için bkz. M. Öncer Tekin, "4458 Sayılı Gümrük Kanunu'nun 245/3. Maddesinin Anayasa'ya Uygunluğu", **Yaklaşım Dergisi**, S. 157, Ocak 2006, (Anayasa'ya Uygunluk II), (www.yaklasim.com, E.T. 13.10.2016). Ayrıca bkz. Çavuş, (E-Yaklaşım, www.yaklasim.com, E.T. 01.02.2017); Ali Ortapolat, "4458 Sayılı Gümrük Kanunu'nun 245/2-3. Maddelerinin Anayasa Mahkemesi'nce İptali ve Sonrasında Oluşan Yeni Hukuki Durum" **Yaklaşım Dergisi**, S. 162, Haziran 2006, (İptali ve Sonrası), (www.yaklasim.com, E.T. 10.04.2017).

gümrük vergilerinin tahakkukuna ilişkin idarî kararlar bakımından da uygulama alanı bulunduğundan, dava açılması yürütmenin kendiliğinden durması sonucunu doğurmamaktaydı¹³⁰². Ancak mevzu hukuk ve düzenlemenin mevcut hali gereğince açıklandığı üzere gümrük vergilerinin tahakkuku ve buna bağlı para cezalarına¹³⁰³ dava açılması yürütmeyi kendiliğinden durdurmaktadır.

Gümrük vergilerinin tahakkuku dışındaki konularda alınan kararların yürütmesinin durdurulması için, işlemin uygulanması halinde telâfisi güç veya imkânsız zararların doğması ve idarî işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi durumunda ve idarenin savunması alındıktan yahut savunma süresi geçtikten sonra gerekçe gösterilerek bu yönde karar verilmesi gerekmektedir (İYUK. m. 27/2). Bu şekilde verilecek yürütmeyi durdurma kararlarının –tıpkı iptal kararı gibi bir mahkeme kararı olması nedeniyle¹³⁰⁴ - idare tarafından gecikmeksizin ve azami 30 gün içinde uygulanması zorunludur (İYUK. m. 28)¹³⁰⁵.

Gümrük vergilerinin tahakkuk işlemlerine karşı açılan davanın ilk derece mahkemesi tarafından tamamen ya da kısmen reddi halinde, yükümlü aleyhine verilen kararın gümrük idaresine tebliğ edildiği tarihte söz konusu gümrük vergisi tahsil edilebilir hale gelmektedir (GK m. 197/5). Bu durumda henüz kanun yollarına başvuru hakkı mevcudiyetini korumakta olduğundan tahakkuk kararının kesinleştiğinden bahsedilememektedir¹³⁰⁶. Öte yandan verginin tahsil edilebilir hale

¹³⁰² Anayasa Mahkemesi'nin kararından önce iptal edilen hüküm kapsamında uygulamaya yönelik açıklamalar için bkz. Tekin, Anayasa'ya Uygunluk II, (www.yaklasim.com, E.T. 13.11.2016); Karadiş, (www.yaklasim.com, E.T. 01.02.2017). Kılıç, s. 614.

¹³⁰³ Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararı para cezaları ile ilgili düzenlemeyi kapsamadığından, iptal kararı sonrasında Gümrük Kanunu'nun 232'nci maddesinin 1'inci fıkrası ve 234'üncü maddesi kapsamında kesilen para cezalarının uygulanmasına engel bir düzenleme yok iken 5911 sayılı Kanun ile 232'nci maddede yapılan değişiklik sonucunda para cezaları ile vergiler aynı hukukî rejime tâbi tutulmuştur. İptal kararı sonrası para cezaları bakımından uygulama ile ilgili açıklamalar için bkz. Ortapolat, İptal ve Sonrası, (www.yaklasim.com, E.T. 10.04.2017).

¹³⁰⁴ Yürütmenin durdurulması kararlarının hukukî niteliği ve Anayasa'ya göre bir yargı işlemi sayılması hakkında açıklamalar için bkz. Kılınc, s. 25-29; Aslan, s. 28.

¹³⁰⁵ Yürütmenin durdurulması kararlarının sonuçları; yerine getirilmesi ve yerine getirilmemesinden doğan sorumluluk hakkında ayrıca bkz. Kılınc, s. 93 vd.; Aslan, s. 79 vd. ; Cemil Kaya, **İdari Yargı Kararlarının Uygulanması Konusunda Danıştay'ın Yaklaşımı**, Legal Yayıncılık, İstanbul 2011, (Karar), s. 35. Ayrıca gümrük vergilerinin cebren tahsili aşamasında ödeme emrine karşı açılan davada yürütmenin kendiliğinden durmayacağı hakkında bkz. Karakoç, Kamu Alacakları, s. 160-163; Candan, Amme Alacakları, s. 317. Haciz işlemine dava açılması durumunda yürütmenin durmayacağı hakkında ayrıntılı açıklamalar için ayrıca bkz. Karakoç, Kamu Alacakları, s. 163-165.

¹³⁰⁶ Bu durumda tahakkuk işlemi lehine sonuçlanan ilk derece mahkemesi kararına karşı kanun yoluna başvurulmaması halinde, bu başvuru süresinin dolması ile birlikte kesinleşme gerçekleşmektedir. (Genel Vergi Hukuku kapsamında kamu alacağının kesinleşmesine yönelik açıklamalar için bkz. Karakoç, Genel Vergi, s. 303-305).

gelmesi nedeniyle istinaf denetimini yapacak olan Bölge İdare Mahkemesi'nden (ve daha sonra temyiz denetimini yapacak olan Danıştay'dan) yürütmenin durdurulması yönünde bir kararın verilmesini talep etmek gerekmektedir. İstinaf sınırının altında kalan kararlar açısından ise, ilk derece mahkemesinin verdiği aleyhe karar hem gümrük vergisinin tahsil edilebilir hale gelmesi hem de kesinleşmesi anlamını taşımaktadır (İYUK m. 45/1).

c. İdarî İşlemin Unsurları Bakımından İnceleme

(1) Genel Olarak

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2'nci maddesinde iptal davalarının, idarî işlemlerin yetki, şekil, sebep, konu ve amaç yönlerinden hukuka aykırılıkları itibariyle açılan davalar olduğu düzenlenmektedir. Bu bakımdan gümrük idaresinin kararlarına karşı açılan davaların da iptal davası niteliği taşıması sebebiyle, bu düzenlemede yer verilen sıra dahilinde, sayılan unsurlar çerçevesinde değerlendirilmesi gerekmektedir¹³⁰⁷.

(2) Yetki

Yetki, bir idarî makamın belirli bir işlemi yapabilme ehliyeti, memurların idare adına işlem tesis edebilme ehliyeti olarak tanımlanmaktadır¹³⁰⁸. Bu ehliyet Anayasa ya da kanunlarla belirlenmektedir¹³⁰⁹. Gümrük idareleri, yürürlükteki

¹³⁰⁷ İdarî işlemin unsurları arasındaki sıralamanın doğuş ve süreç açısından ele alınmasında işlem den önce ortaya çıkması nedeniyle sebep unsurunun önce alınmasının gerekliliği; izleyen unsurlar açısından kesin bir ortaya çıkış zamanı belirlenmesinin yapılmasının mümkün olmadığı; bununla birlikte sebep unsurundan sonra yetki ve konunun aynı anda ortaya çıktığı; izlenecek usul ve yöntemin yetkinin kullanılması ve işlemin yapılması sırasında ortaya çıktığı için dördüncü sırada yer alması gerektiği; maksat unsurunun ise, idarenin varlığı ile birlikte davranışlarının temelini oluşturduğu için hem başta hem sonda iki yerinin bulunduğu hakkında bkz. Özay, Günışığında Yönetim, s. 454.

¹³⁰⁸ Zabunoğlu, s. 277; Gözübüyük, s. 209; Gözübüyük/Tan, s. 421; Tan, İdare, s. 241 ve 847, 848; Günday, s. 134; Gözler, İdare, s. 635; T. Yıldırım, s. 149; Yıldırım/Yasin/Kaman/Özdemir/Üstün/Okay Tekinsoy, s. 435; Kalabalık, s. 161; Eren/Şişman, s. 756; C. Kaya, Takdir Yetkisi, s. 197. G. Kaplan, Yargılama, s. 221. Yetki unsurunun, irade açıklamasını idarî işleme dönüştürdüğü hakkında bkz. Özay, Günışığında Yönetim, s. 475-477.

¹³⁰⁹ İdare hukuku bakımından yetkinin, idarî işlemin kanunla (ya da yetki ve usulde paralellik ilkesinde olduğu gibi içtihatlarla) belirlenmiş makamlar tarafından yapılabilmesi yeteneğini ifade

mevzuat hükümlerine göre yetkili kılındığı alanlarda iş ve işlemlerini yapmak zorundadırlar. Bu bakımdan gümrük idaresi işlemlerini kamu gücünü kullanarak ve tek taraflı bir irade beyanı ile hayata geçirir. İlgili kişilerin rızasının olması ya da olmaması işlemin oluşumuna etki etmemektedir. Bu nedenle, idarenin hangi durumlarda, hangi yetki ile ne gibi işlemler yapacağı açık ve net bir şekilde kanunla ortaya konmaktadır. Aksi takdirde idarenin keyfî bir şekilde hareket etmesi tehlikesiyle karşılaşılması söz konusu olabilmektedir¹³¹⁰.

Diğer kamu idarelerinde olduğu gibi gümrük idaresinin de yetkisi kamu düzeni ile ilgilidir. İdare Hukuku'nda idarenin yetkisiz olması asıl; yetkili olması istisna olduğundan yetki ile ilgili kuralların genişletici şekilde kullanılması mümkün değildir. İdarenin yaptığı işlemin yetki unsurundaki sakatlık taraflarca ileri sürülmesi dahi, kamu düzenini ilgilendirdiğinden yargı organları tarafından re'sen göz önünde bulundurulmaktadır¹³¹¹. Aynı kural idarî yaptırım kararları açısından da geçerlidir¹³¹².

İdarî işlemlerde olduğu gibi yetki bakımından hukuka aykırılık hallerinin fonksiyon gaspı, yetki gaspı ve yetki aşımı sebeplerine dayanabilmesi mümkündür¹³¹³. Gümrük idarelerinin tesis ettikleri (idarî) kararların/işlemlerin yetki bakımından incelenmesi; yer, zaman, kişi ve konu bakımından yetki kuralları kapsamında hareket edip etmediğinin değerlendirilmesi anlamına gelmektedir. Başka bir deyişle, yer bakımından yetki kuralları, gümrük idarelerinin coğrafi bakımdan yetkili oldukları alan kapsamında hareket etmelerini; zaman bakımından yetki kuralları ise, işlemin idareye yetki verilen zaman dilimi içerisinde

ettiği hakkında bkz. Akyılmaz, s. 102; Tan, İdare, s. 847 Günday, s. 134; G. Kaplan, Yargılama, s. 221.

¹³¹⁰ Anayasanın 8'inci ve 123'üncü maddesi birlikte değerlendirildiğinde yürütme yetkisi ve görevinin kanunlara uygun bir şekilde kullanacağı ve idare adına yetki kullanacak makam ve kişinin kanunda belirtilmesinin gerektiği hakkında bkz. Eren/Şişman, s. 756. Ayrıca bkz. Kılıç, s. 543. Ayrıca yetki unsurunun takdir yetkisinin kullanılması kapsamında değerlendirilmesi hakkında bkz. C. Kaya, Takdir Yetkisi, s. 197-202.

¹³¹¹ Özay, Günışığında Yönetim, s. 481; Gözler, İdare, s. 637; Candan, İdarî Yargılama, s. 131. Tahsil işlemi açısından bkz. Karakoç, Tahsil, s. 147. Ödeme emri açısından bkz. Candan, Amme Alacakları, s. 284-286.

¹³¹² Vergi kabahatleri karşılığında uygulanacak yaptırım kararında yetki unsuru açısından bkz. Şimşek, Kabahat, s. 12.

¹³¹³ İdare ve idarî yargılama hukuku bakımından yetki unsurunda fonksiyon gaspı, yetki gaspı ve yetki aşımı hakkında açıklamalar için bkz. Özay, Günışığında Yönetim, s. 485, 486; Alan, s. 42, 43; Zabunoğlu, s. 279-282; Gözübüyük, s. 214-218; Gözübüyük/Tan, s. 434 vd.; Tan, İdare, s. 854-864; Günday, s. 142, 143; T. Yıldırım, s. 151; Yıldırım/Yasin/Kaman/Özdemir/Üstün/Okay Tekinsoy, s. 438; Gözler, İdare, s. 671-709; Candan, İdarî Yargılama, s. 135-143; Kalabalık, s. 161 ve 165; Eren/Şişman, s. 760. Gümrük işlemleri bakımından bkz. Kılıç, s. 543.

gerçekleştirmelerini gerektirir¹³¹⁴. Kişi yönünden yetki kurallarına aykırılıklar, genellikle, idare adına karar alma yetkisi olmayan kişilerin işlemleri bakımından söz konusu olmaktadır¹³¹⁵. Bununla birlikte kişi yönünden yetkisizlik bir yetki gaspı şeklinde de ortaya çıkabilmektedir. Yetki gaspının olduğu durumlarda işlemin iptal edilebilirliğinden çok yok hükmünde olması söz konusu olmaktadır. Konu bakımından yetki de idarelerin kendi yetki alanına giren konularda işlem tesis etmesi anlamına gelmektedir. İdarelerin görev alanları, her zaman kolay ayırdedilebilir olmadığından ya da idarenin görev alanı belirgin bir şekilde düzenlenmediğinden, böyle durumlarda yorum metodları kullanılarak bir sonuca ulaşılması gerekmektedir¹³¹⁶. Bu kurallara aykırılıklar idarenin konu yönünden yetkisiz olmaları gerekçesiyle işlemin iptal edilmesine sebebiyet vermektedir¹³¹⁷. Örneğin ithalde alınan katma değer vergisinin matrahına girmesi gereken unsurların (eşyanın serbest dolaşıma girişinden sonra belli olması ya da başka bir sebeple) vergi dairelerine beyan edilmesi durumunda vergi dairesinin yapacağı işlemlerde konu yönünden yetkisizliği söz konusu olmaktadır. Yine ithalde alınan katma değer vergisinin vergi idaresine ödenmesinin gerektiği belli tür eşya ya da sektöre özgü durumlarda beyanın gümrük idaresine yapılması ve karşılık gelen verginin gümrük idaresi tarafından tahsil edilmesi durumunda da konu (görev alanı) yönünden yetkisizlik nedeniyle yapılan işlemlerin iptal edilmesi gerekmektedir.

¹³¹⁴ Yer ve zaman bakımından yetki kuralları hakkında bkz. Alan, s. 42, 43; Zabunoğlu, s. 283-285; Gözübüyük, s. 210, 211; Gözübüyük/Tan, s. 424-431; Tan, İdare, s. 243-246 ve 849-853; Günday, s. 137-139; Akyılmaz, s. 111-114; T. Yıldırım, s. 150; Yıldırım/Yasin/Kaman/Özdemir/Üstün/Okay Tekinsoy, s. 436, 437; Gözler, İdare, s. 685-687; Candan, İdarî Yargılama, s. 139-143; Çağlayan, Yargılama, s. 440, 441; Kalabalık, s.163-165; Eren/Şişman, s. 759; G. Kaplan, Yargılama, s. 225; Kılıç, s. 543, 544.

¹³¹⁵ Kılıç, s. 545. Kişi yönünden yetki hakkında ayrıca bkz. Gözübüyük, s. 213; Gözübüyük/Tan, s. 434; Tan, İdare, s. 247 vd.; 854 vd. Günday, s. 136; Akyılmaz, s. 105-107; Gözler, İdare, s. 678; Çağlayan, Yargılama, s. 437; Eren/Şişman, s. 757; G. Kaplan, Yargılama, s. 224, 225.

¹³¹⁶ Yıldırım/Yasin/Kaman/Özdemir/Üstün/Okay Tekinsoy, s. 437.

¹³¹⁷ Konu yönünden yetkisizlik ve iptal edilebilirlik sonucunu doğurması hakkında genel açıklamalar için bkz. Özay, Günışığında Yönetim, s. 481; Zabunoğlu, s. 282, 283; Akyılmaz, s. 108-110; Gözler, İdare, s. 684; T. Yıldırım, s. 151; Günday, s. 142, 143; Candan, İdarî Yargılama, s. 138, 139; Çağlayan, Yargılama, s. 439; Kalabalık, s. 162, 163; G. Kaplan, Yargılama, s. 226. Bağlı yetki hakkında ayrıca bkz. C. Kaya, Takdir Yetkisi, s. 89-102. Tahsil işlemi açısından bkz. Karakoç, Tahsil, s. 148. Ödeme emri açısından bkz. Candan, Amme Alacakları, s. 286, 287. Konu yönünden yetkisizlik hakkında gümrük hukuku bakımından bkz. Kılıç, s. 546, 547. Dahilde işleme rejimi kapsamında ithal edilen eşyanın yurtdışı edilmemesi durumunda işlem tesis etmeye ve gözetim ve denetimde bulunmaya, Gümrük Kanunu'nun 238'inci maddesi kapsamında para cezası kesmeye giriş işlemlerini gerçekleştiren gümrük müdürlüğünün yetkili olduğu hakkında bkz. Dş. 7. D. 26.3.2012 tarih ve E. 2008/5147; K. 2012/986, (www.kazanci.com.tr, E.T. 31.07.2017).

Kişi, yer, zaman ya da konu yönünden yetkisizlik nedeniyle verilen bir iptal kararı sonucunda, uyuşmazlık konusu işlemin/kararın yine aynı unsurlar yönünden yetkili olan makam tarafından yeniden tesis edilmesi mümkündür¹³¹⁸.

(3) Şekil

Şekil unsuru, idarî işlemlerin kurucu unsurlarından birini oluşturmaktadır. İdarenin işlemlerini, ilgili mevzuatta önceden belirlenen yöntemleri izleyerek yapması anlamına gelmekte; bir yandan, idarî işlemi ortaya koyan iradenin dış dünyaya maddî olarak yansımaları, diğer taraftan da işlemin tesis edilmesinde izlenen usûlü ifade etmektedir¹³¹⁹. Gümrük Kanunu'nun aynı zamanda bir usûl kanunu olması, gümrük işlemlerinin genel bir usûl kanununun mevcut olmamasının dezavantajlarından etkilenilmesini önlemektedir. Özellikle vergilendirme sürecine ilişkin usûl kurallarına birinci bölümde temas edildiğinden, bu başlık altında yeni bir açıklama yapılmamaktadır. Öte yandan gümrük idaresinin yaptığı işlemlerin varlığının isbatı ve hangi makam ve merci tarafından, nasıl yapılmış olduğunu ortaya koyabilmek için şekle uygun tesis etmesi zorunludur. Çünkü şekil unsuru, işlemin konu ve ona bağlı olarak maksat unsurunu sakatlamaya varacak eksiklikleri davet etme gücünde bir unsurdur¹³²⁰. İşlemlerin şekil unsuruna uygun yapılması sayesinde ilgililerin kendi haklarını koruyacak tedbirleri almaları ve idare karşısındaki ödevlerini güven duyarak ve bilinçli olarak yerine getirebilmeleri mümkün olmaktadır.

Gümrük işlemleri çok sıkı şekil şartlarına bağlanmaktadır. Bununla birlikte şekil unsuru bakımından bir değerlendirme yapmak ya da şekil unsurundaki güçlükleri tesbit etmek nisbeten daha az güçlük arz etmektedir. Çünkü gümrük idaresinin aldığı kararların ve diğer idarî işlemlerinin maktû örneklerine genellikle ilgili mevzuat ekinde yer verilmektedir. Gümrük vergisiyle ilgili uyuşmazlıkların

¹³¹⁸ Çağlayan, Karar, s. 156-159; Çağlayan, Yargılama, s. 501.

¹³¹⁹ Özay, Günışığında Yönetim, s. 491; Zabunoğlu, s. 290, 291; Gözübüyük, s. 221 vd.; Gözübüyük/Tan, s. 458 vd.; Tan, İdare, s. 258 ve 864, 865; Akyılmaz, s. 187; Yıldırım/Yasin/Kaman/Özdemir/Üstün/Okay Tekinsoy, s. 446; Gözler, İdare, s. 710; Çağlayan, Yargılama, s. 442-447; Eren/Şişman, s. 761; C. Kaya, Takdir Yetkisi, s. 202; Şimşek, Kabahat, s. 9.

¹³²⁰ Genel olarak şekil (biçim) unsuru kapsamında açıklamalar için bkz. Özay, Günışığında Yönetim, s. 491; Gözler, İdare, s. 730, 731. Ayrıca bkz. Alan, s. 44, 45; Kılıç, s. 553.

konusunu oluşturan ek tahakkuk kararı ile para cezası kararının ne şekilde düzenleneceğine Gümrük Genel Tebliği (Tahsilat İşlemleri) (Seri No: 2)'nde yer verilmekte ve bu Tebliğ'in 1 ve 2 numaralı eklerinde örnekleri bulunmaktadır. Gümrük idaresinin aldığı kararlara örnek olabilecek bağlayıcı tarife bilgisi, bağlayıcı menşe bilgisi, nihaî kullanım izin belgesi gibi kararların şekli de Gümrük Yönetmeliği'nin ekinde yer almaktadır¹³²¹. Uzlaşma başvurusu sonucunda uzlaşma komisyonları tarafından düzenlenecek belgelerin örneklerine¹³²² Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği ekinde yer verilmektedir. Tahlile itiraz ve ikinci tahlil sonucunda tesis edilecek işlemlerin şekil unsuruna Gümrük Laboratuvarlarının Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik¹³²³ ekinde yer verilmektedir.

Şekil kurallarına aykırılık her zaman idarî işlemin iptal edilmesine sebebiyet vermeyebilmektedir. Bu bakımdan, idarî işlemde şekil yönünden bulunan sakatlığın sonucu etkileyip etkilememesi yönünden bir değerlendirme yapılmaktadır. Buna göre, esaslı nitelikte olan şekil kurallarına aykırılıkların idarî işlemi hukuka aykırı hale getireceği ve hatta yok hükmünde sayılmasını gerektireceği; buna karşılık, maddî imkânsızlık ve olağanüstü şartlar nedeniyle meydana gelen ve işlemi tesis eden idarenin bağlı yetki kullanması halleri ile esasa etkili olmayan şekil sakatlıklarının ise, işlemin iptalini gerektirmeyeceği kabul edilmektedir¹³²⁴.

Gümrük uyuşmazlıkları bakımından ilgilinin aleyhine sonuç doğuracak idarî kararların gerekçesiz alınmış olması idarî kararı şekil unsuru yönünden hukuka aykırı kılmaktadır¹³²⁵. İdarî işlemlerin şekil şartlarına uygun tesis edilmesi, keyfi

¹³²¹ Bkz. Gümrük Yönetmeliği Ek-2, Ek-3 ve Ek-30

¹³²² Bkz. Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği Ek-6 ve E-7.

¹³²³ Laboratuvar tahlil raporu formu ve İkinci tahlil raporu formu için bkz. Gümrük Laboratuvarlarının Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik, (RG. 31.10.2009-27392).

¹³²⁴ Zabunoğlu, s. 292; Gözübüyük, s. 224, 225; Gözübüyük/Tan, s. 460; T. Yıldırım, s. 166; Yıldırım/Yasin/Kaman/Özdemir/Üstün/Okay Tekinsoy, s. 447, 448; Candan, İdarî Yargılama, s. 143; Kalabalık, s. 168; G. Kaplan, Yargılama, s. 227. Ayrıca şekil kurallarına aykırılıklar arasında aslî ve tâlî olmasına göre bir ayrımın yapıldığı; aslî aykırılıkların işlemin iptalini gerektirğine yönelik açıklamalar için bkz. Günday, s. 149,150; T. Yıldırım, s. 168; Kalabalık, s. 168-174; Mehmet Şimşek, "Vergi Usulünde Şekil Kurallarına Aykırılıklar ve Sonuçları", **Prof. Dr. Adnan Tezel Vergi Hukuku Toplantıları – 'Vergi Yargısında Güncel Hukuk Problemleri'**, Legal Yayıncılık, İstanbul 2015, (Şekil), s. 9, 10; Şimşek, Kabahat, s. 13-16.

¹³²⁵ Bkz. Zabunoğlu, s. 297; Candan, İdarî Yargılama, s. 143- 161; Şimşek, Şekil, s. 13 ve 33. İdarî işlemin iptali talebiyle açılan davalarda, mahkeme tarafından istendiği takdirde işlemin gerekçesinin mahkemeye bildirilmesinin zorunlu olduğu; işlemin gerekçeli bir şekilde tesis edilmesinin kanunlarda açıkça belirtilmiş olması durumunda da işlemi şekil unsuru yönünden sakatlayacağı hakkında bkz. Gözübüyük/Tan, s. 475-477; Tan, İdare, s. 872, 873; Günday, s. 145; Gözler, İdare, s. 719-724; Eren/Şişman, s. 762, 763; G. Kaplan, Yargılama, s. 217. Şekil unsurunun takdir yetkisinin kullanılması kapsamında değerlendirilmesi hakkında bkz. C. Kaya,

uygulamaların da önüne geçilmesi amacına hizmet etmektedir¹³²⁶. Gümrük Kanunu'nun 6'ncı maddesinin 3'üncü fıkrasında yer alan, gümrük idareleri tarafından gerek başvuruların reddine ve gerekse muhatabı kişinin aleyhine olarak verilen yazılı kararların, belirtilen şekilde itiraz yolu açık olmak üzere gerekçeli olarak alınacağı ve bu hususların kararda belirtileceğine ilişkin düzenleme şekle ilişkin temel bir düzenlemedir¹³²⁷. Bu bakımdan gerekçe, gümrük idaresinin aldığı karar metninin bir parçasını oluşturmaktadır. Bu surette idare aynı zamanda kararın sebep unsuru ile ilgili olarak da muhatabına bilgi vermiş olmaktadır¹³²⁸. Şekil unsurundaki eksiklik nedeniyle verilen bir iptal kararı neticesinde, gümrük idaresi, usûlüne uygun bir şekilde aldığı karar ile iptal konusu olan işlemini yenileyebilmektedir¹³²⁹.

(4) Sebep

Gümrük idarelerinin tesis ettiği idarî kararların sebebi de uyumsuzluk konusu olabilecek bir unsurdur. Genel olarak idarî işlemler kendilerinden önce gelen kurallarla belirlenmiş bir hukukî ya da maddî bir sebebe dayanmaktadır. Bu sebepler, idareyi işlem yapmaya zorlayan; idarî işlemin yapılmasını gerektiren; idareyi bu yönde harekete geçiren maddî vakıalar ya da hukukî durumlardır. Bu anlamda idarenin işlemi yapmak için sahip olduğu yetkinin dayanağı yeterli olmayıp hukukî ya da maddî sebebin de gösterilmesi gerekmektedir¹³³⁰. Diğer idareler gibi gümrük

Takdir Yetkisi, s. 202-206. Tahsil işlemi açısından bkz. Karakoç, Tahsil, s. 148. Ödeme emri açısından bkz. Candan, Amme Alacakları, s. 286, 287. Ayrıca ilgili kişilerin aleyhine olan idarî kararların eksik ya da yanlış gerekçelendirilmesi ya da hiç gerekçelendirilmemesi durumunun hukukî başvuru yolları kapsamında değerlendirmeye alınacağı hakkında Avrupa Birliği gümrük hukuku kapsamında açıklamalar için bkz. Summersberger, s. 22.

¹³²⁶ Kılıç, s. 552, 553.

¹³²⁷ Şimşek, Şekil, s. 33. Tesis edilen idarî işlemde muhatabın isminin, tarihinin, başvuru yeri ve süresinin yer almamasının sonuçları hakkında açıklamalar için ayrıca bkz. Şimşek, Şekil, s. 14, 15. Ayrıca bkz. G. Kaplan, Yargılama, s. 228.

¹³²⁸ Sebep ve gerekçe unsurlarının ilişkisi ve aralarındaki farklılıklar hakkında ayrıca bkz. Akyılmaz, s. 200.

¹³²⁹ Şekil unsuru yönünden iptal neticesinde kararın uygulanması hakkında bkz. Çağlayan, Karar, s. 159, 160.

¹³³⁰ Sebep unsuru hakkında bkz. Alan, s. 45-47; Özay, Günişığında Yönetim, s. 454; Zabunoğlu, s. 299; Gözübüyük, s. 229 vd.; Gözübüyük/Tan, s. 483 vd.; Tan, İdare, s. 877; Günday, s. 152-157; T. Yıldırım, s. 182; Yıldırım/Yasin/Kaman/Özdemir/Üstün/Okay Tekinsoy, s. 454, 455; Candan, İdarî Yargılama, s. 161-167; Gözler, İdare, s. 768; Çağlayan, Yargılama, s. 454; Kalabalık, s. 174-177; G. Kaplan, Yargılama, s. 230-232; Eren/Şişman, s. 765 vd. Vergi kabahatleri karşığında uygulanan yaptırımların sebep unsurunu vergi kabahatinin oluşturması

idarelerinin de tüm işlemlerinin ve aldıkları kararların, işlemi yapan kişinin düşüncelerinden bağımsız olarak hukuka uygun ve idarî faaliyetlerin nihai amacı olan kamu yararını gerçekleştirmeye yönelik bir (ya da birden fazla) sebebe dayanması zorunludur¹³³¹. Re’sen araştırma ilkesinin bir gereği olarak idarî yargı organları, taraflar ileri sürmese de incelediği işlemin sakat sayılması yahut sayılmaması için başka bir sebep görür ise, buna dayanabilmekte, sebep ikame edebilmektedir¹³³².

Gümrük vergisinde özellikle ek tahakkuk kararları açısından kanunda soyut olarak belirlenen gümrük (vergi) borcunu doğuran olayın günlük hayatta gerçekleşmiş olması sebep unsurunu oluşturmaktadır. Aynı şekilde yaptırım uygulanması gereken fiiller açısından da kanunda düzenlenen soyut hareketin günlük hayatta ortaya çıkış hali yaptırım kararının sebep unsurunu oluşturmaktadır. Bu bakımdan alınan ek tahakkuk ya da yaptırım kararında gümrük vergisi borcunun ya da idarî yaptırımın hangi olay kapsamında doğduğunun belirlenmesi gerekmektedir. Bu sayede gösterilen sebebin var olup olmadığına bakılarak işlemin hukuka uygunluğu tesit edilebilir.

Sebecp unsuru “kamu düzeni, genel sağlık, genel ahlâk” gibi veya “lüzumu halinde, gerektiğinde, hizmet gerektirdiğinde” gibi geniş kavramlarla da ifade edilebilmektedir¹³³³. Gümrük Kanunu’nun 55’inci maddesinin 2’nci fıkrasında yer alan ve gümrük idaresinin eşyanın gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tâbi tutulmasına yasaklama veya kısıtlamalar koyabilmesi konusunda kamu ahlâkı, kamu düzeni, kamu güvenliği, insan, hayvan ve bitki sağlık ve hayatlarının korunması, tarihî, arkeolojik veya sanat değeri olan millî hazinelerin korunması, fikri

yönünde açıklamalar için bkz. Şimşek, Kabahat, s. 10. Tahsil işlemi açısından bkz. Karakoç, Tahsil, s. 149. Ödeme emri açısından bkz. Candan, Amme Alacakları, s. 288 vd. Gümrük işlemleri bakımından ayrıca bkz. Kılıç, s. 557.

¹³³¹ Özay, Günışığında Yönetim, s. 454, 455; Zabunoğlu, s. 299-301; Gözübüyük, s. 229; Tan, İdare, s. 877; Günday, s. 153; Çağlayan, Karar, s. 164; Çağlayan, Yargılama, s. 461; Ramazan Çağlayan, “İdari Yargılama Hukukunda Yargı Yerinin Sebecp İkame Yetkisi”, **Danıştay Dergisi**, S. 141, Y. 2016, (Sebecp İkame Yetkisi), s. 9; Yasin Söyler, “İdari Yargılama Usul Hukukunda Sebecp İkamesi”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Y. 8, S. 31, Temmuz 2017, s. 535, 536. Sebecp unsurunun birden fazla olabileceği hakkında bkz. Özay, Günışığında Yönetim, s. 455.

¹³³² İdarî yargı mercilerinin sebecp ikame etme yetkisi ve ikame edilen sebecp dayanılarak da işlemin hukuka uygun bulunup, iptal talebinin reddedilebileceği hakkında ayrıca bkz. Zabunoğlu, s. 299, 300; Tan, İdare, s. 881, 886; Çağlayan, Yargılama, s. 462; Çağlayan, Sebecp İkame Yetkisi, s. 13 vd.; G. Kaplan, Yargılama, s. 233, 234; Söyler, s. 538 vd.

¹³³³ Yıldırım/Yasin/Kaman/Özdemir/Üstün/Okay Tekinsoy, s. 455; Çağlayan, Sebecp İkame Yetkisi, s. 10.

ve sınaî mülkiyet haklarının korunması gibi sebeplere dayanabileceğine yer veren düzenleme bu duruma örnek teşkil etmektedir. Bu durumda da gümrük idaresinin sebep olarak belli somut olay(lar)a veya durum(lar)a dayanması gerekmekte ve bu olay ya da durumların kanunda belirtilen genel kavramlarla uyumlu olması gerekmektedir.

Sebep unsuru bakımından hukuka aykırılıklar ayrıca idarenin takdir yetkisini kullandığı durumlarda söz konusu olmaktadır. Takdir yetkisinin kullanılmasında kamu yararının ve hizmetin gereklerinin göz önünde bulundurulmaması işlemi sebep unsuru yönünden sakatlamaktadır¹³³⁴. Buna karşın bağlı yetkinin¹³³⁵ söz konusu olduğu durumlarda idarenin takdir yetkisini kullanmasının mümkün olmaması nedeniyle kanunda yer alan düzenleme işlemin de sebep unsurunu oluşturmaktadır.

Gümrük idaresinin yaptığı bir işlem/aldığı bir karar, sebep unsuru yönünden iptal edildiğinde, işlemin dayandığı sebebin değişmesi ya da yeni sebeplerin varlığı halinde işlem/karar düzeltilememekte; ancak yenilenebilmektedir¹³³⁶.

(5) Konu

Bir idarî işlemin konusu, aynı zamanda o işlemin doğuracağı hukukî sonucu, meydana getirdiği hükmü ifade etmektedir. İdarî işlemlerin konusu genellikle kanunlarda belirtilmektedir ve idarî işlemlerde konu yönünden hukuka aykırılıklar da bir iptal sebebidir. Konu unsuru, idarî işlemin sebep unsuru ile yakın ilişki

¹³³⁴ Takdir yetkisinin kullanılmasının sebep unsuru kapsamında değerlendirilmesi hakkında bkz. Özay, Günışığında Yönetim, s. 455, 456; C. Kaya, Takdir Yetkisi, s. 206-219; Canyaş, Takdir Yetkisi, s. 109-112. Takdir yetkisinin bulunduğu durumlarda idarî yargı mercilerinin re'sen sebep ikamesi yoluna gitmesinin idarenin yerine geçip işlem yapmaları anlamına geleceği; ancak idarenin talebi durumunda bu yetkinin kullanılabilmesi hakkında bkz. Çağlayan, Sebep İkame Yetkisi, s. 20; Söyler, s. 559. Gümrük işlemleri bakımından ayrıca bkz. Kılıç, s. 561- 563.

¹³³⁵ Örneğin Gümrük Kanunu'nun 168'inci maddesinin 1'inci fıkrasında, 175'inci maddesinin 2'nci fıkrasında ve 228'inci maddesinin 2b fıkrasındaki düzenlemelerin bağlı yetkiye örnek verilebilecek olduğu hakkında bkz. Kılıç, s. 562. Bağlı yetki hakkında ayrıca bkz. Özay, Günışığında Yönetim, s. 455, 456; C. Kaya, Takdir Yetkisi, s. 89-102; Canyaş, Takdir Yetkisi, s. 24, 25. Bağlı yetkinin olduğu durumlarda idarî yargı mercilerinin sebep ikamesine re'sen başvurabilmeleri hakkında açıklamalar için bkz. Gözler, İdare, s. 802; Çağlayan, Sebep İkame Yetkisi, s. 29; Söyler, s. 559.

¹³³⁶ İdarenin hangi sebeple hangi işlemi yapması gerektiğini yargı kararından öğrenebileceği hakkında bkz. Yıldırım/Yasin/Kaman/Özdemir/Üstün/Okay Tekinsoy, s. 455. Sebep unsurundaki sakatlık nedeniyle iptal kararı sonucunda idarenin hareket tarzı hakkında bkz. Çağlayan, Karar, s. 163, 164.

içerisindedir¹³³⁷. Gümrük vergisinden kaynaklanan uyuşmazlıkların da çoğunlukla sebep ve konu unsuru bakımından yapılan yanlışlıklardan kaynaklandığı belirtilmektedir. Bu bakımdan konu unsuru öncelikle gümrük vergisi/vergileri ya da yaptırım kararları üzerinde yoğunlaşmaktadır. Örneğin, işleme dayanak olan ve sebep unsurunu oluşturan olay (gümrük kabahati sayılan fiil) gerçekleşmediği halde, gerçekleşmiş gibi hukukî sonuca bağlanması (yaptırım uygulanması) işlemin konu bakımından hukuka aykırı olması sonucunu doğurmaktadır. Aynı şekilde uygulanacak yaptırımda hata yapılmış olması da işlemi konu yönünden sakatlamaktadır¹³³⁸. Kanunun açıkça yasaklamış olduğu bir konuda gümrük idaresince işlem tesis edilmesi; hukuk kurallarının yapılmasını belirttiği işlemin konu ve kişi yönünden daraltılması; ya da idarî kararların geçmişe etkili sonuç doğuracak şekilde tesis edilmesi durumunda da konu unsuru bakımından hukuka aykırılıklar doğmaktadır¹³³⁹.

Gümrük vergilerine ya da yaptırım kararlarına ek ya da bunlarla bağlantılı olarak ticaret politikası araçları da konu unsurunu oluşturabilmektedir. Bu kapsamda ithalin lisansa, şarta, izne, kısıntıya veya belli kuruluşların vereceği uygunluk veya yeterlilik belgesine tâbi olduğu hallerde söz konusu belgelerin konu unsuru kapsamında değerlendirilmesi gerekecektir.

Konu unsuru bakımından dikkat çeken bir diğer husus düzenleyici işlemlerin geleceğe etkili tesis edilmesidir. Gümrük tarifesi, ya da ek malî yükümlülük gibi konularda genel düzenleyici işlemlerin geçmişe etki edecek şekilde uygulanmaları da

¹³³⁷ İdarî işlemin konu unsuru ile konu ve sebep unsurlarının yakın ilişkili olması hakkında bkz. Alan, s. 48,49; Zabunoğlu, s. 298; Gözübüyük, s. 237; Gözübüyük/Tan, s. 502, 503; Tan, İdare, s. 887, 888; Gözler, İdare, s. 805; Çağlayan, Yargılama, s. 469; Kalabalık, s. 177-179; Z. Yıldırım, s. 196; Eren/Şişman, s. 768-770; G. Kaplan, Yargılama, s. 234; Kılıç, s. 565. Konu unsurunun diğer tüm unsurlarla ilişki içerisinde olmasına yönelik açıklamalar için bkz. Özay, Günışığında Yönetim, s.497 vd. Konu unsurunun takdir yetkisinin kullanılması kapsamında değerlendirilmesi hakkında bkz. C. Kaya, Takdir Yetkisi, s. 219-223; Gözler, İdare, s. 817 vd. Tahsil işlemi açısından ayrıca bkz. Karakoç, Tahsil, s. 149. Vergi kabahatlerine ilişkin yaptırım kararlarında konu unsuruna ilişkin açıklamalar için bkz. Şimşek, Kabahat, s. 11.

¹³³⁸ Örneğin muafiyet şartlarına uymayan kişiler için gümrük vergilerinin tahakkuk ettirilmesi durumunda, muafiyet şartlarının sağlanmamış olması işlemin sebep unsurunu oluşturduğu; gümrük vergilerinin tahsiline yönelik uygulamaların ise konu unsurunu oluşturduğu hakkında açıklamalar ve konu bakımından hukuka aykırılıkların açık sakatlıklardan, yasak edilen konulardan, yükümlülük getiren ve uygulama alanını genişleten işlemlerden kaynaklanabileceği hakkında açıklamalar için bkz. Kılıç, s. 566, 567.

¹³³⁹ Genel anlamda idarî işlemin konu unsuru yönünden sakatlanmasına sebebiyet veren bu nedenler hakkında bkz. Zabunoğlu, s. 297, 298; Gözübüyük, s. 238-240; Gözübüyük/Tan, s. 505-511; Tan, İdare, s. 889, 890; Günday, s. 160; Yıldırım/Yasin/Kaman/Özdemir/Üstün/Okay Tekinsoy, s. 458; Gözler, İdare, s. 811; Çağlayan, Yargılama, s. 468, 469; Kalabalık, s. 178; G. Kaplan, Yargılama, s. 234-236; Eren/Şişman, s. 770.

hukuk ilke ve kuralları ile bağdaşmayacağı gibi konu unsuru bakımından iptal edilmelerini gerektirecektir¹³⁴⁰. Yargılama neticesinde konu unsuru yönünden iptal kararı verilmesi durumunda somut/maddî olay değişmediği sürece idarenin yeni bir işlem yapabilmesi mümkün değildir¹³⁴¹.

(6) Amaç

Amaç, idarî işlemde beklenen nihaî sonuç ve elde edilmek istenen neticedir. İdarenin tüm işlemlerinin kamu yararı amacıyla yapılması idare hukukunun temel ilkelerinden biridir. Kamu yararı gibi soyut bir kavramın, nerede, ne şekilde ve nasıl somutlaştığına karar verme yetkisi yasama organına aittir. Bu bakımdan kanun koyucunun idareye bir görev ve buna bağlı bir yetki vererek o alanda işlem yapılmasını isterken hangi amacın gerçekleştirilmesini düşündüğü ve istendiğine bakılarak kamu yararının nasıl somutlaştığı yorum yoluyla bulunabilir¹³⁴². Bu anlamda gümrük idaresinin de aldığı idarî kararlarda kamu yararı dışında bir amaçla hareket etmesi mümkün değildir. Kişilere, gruplara, zümrelere özel çıkarlar için idarî işlem ya da eylem yapılması mümkün değildir. Gümrük idaresi içerisinde de kamu gücünü kullanan kişilerin, belli kişileri hedef alarak, onları yararlandırma ya da mahrum bırakma amacına yönelik, şahsî duygu, düşünce ve tepkilerini idarî kararlarına yansıtmaması gerekir¹³⁴³. Bu kapsamda gümrük uyuşmazlıkları bakımından, başkalarına çıkar sağlanmasının amaçlanması; alınan idarî karar ile muhatabına zarar verme amacının güdülmesi; yetkili makamın aldığı karar ile kendisine çıkar sağlamaya çalışması; idarî yargı mercilerince verilen kararın etkisiz kılınmasının amaçlanması gibi durumlarda özel bir amaç söz konusu olmakta ve

¹³⁴⁰ Konu unsuru kapsamında idarî işlemin geçmişe yürümezliği hakkında bkz. Özay, *Günişığında Yönetim*, s. 498; Tan, *İdare*, s. 890, 891 Ayrıca bkz. Yıldırım/Yasin/Kaman/Özdemir/Üstün/Okay Tekinsoy, s. 459, 460. Gözler, *İdare*, s. 811.

¹³⁴¹ Konu unsurundaki sakatlık nedeniyle iptal kararı sonucunda idarenin hareket tarzı hakkında bkz. Çağlayan, *Karar*, s. 166.

¹³⁴² Özay, *Günişığında Yönetim*, s. 500; Zabunoğlu, s. 301; Gözübüyük, s. 240, 241; Gözübüyük/Tan, s. 511, 512; Tan, *İdare*, s. 893, 894; T. Yıldırım, s. 231; Gözler, *İdare*, s. 853-854; Candan, *İdarî Yargılama*, s. 167; Kalabalık, s. 180; G. Kaplan, *Yargılama*, s. 236-238; Eren/Şişman, s. 771; C. Kaya, *Takdir Yetkisi*, s. 224.

¹³⁴³ Alan, s. 49, 50; Özay, *Günişığında Yönetim*, s. 500; Gözübüyük, s. 241 vd.; Gözübüyük/Tan, s. 515 vd.; Tan, *İdare*, s. 892; Yıldırım/Yasin/Kaman/Özdemir/Üstün/Okay Tekinsoy, s. 464, 465; Gözler, *İdare*, s. 850 vd.; Çağlayan, *Yargılama*, s. 472-475; Eren/Şişman, s. 771, 772; Kılıç, s. 567.

işlemi amaç unsuru yönünden sakatlamaktadır¹³⁴⁴. Gümrük kabahatleri karşısında kesilen cezalarda da amaç unsuru bakımından yapılacak değerlendirmede ekonomik düzeni koruma amacına hizmet edip etmediği göz önünde bulundurulmalıdır¹³⁴⁵. Amaç unsurundaki sakatlık nedeniyle verilen iptal kararı üzerine ancak maddî olayların değişmesi durumunda yeni bir işlem yapılabilmesi mümkündür. Bu iptal kararının uygulanmasından bağımsız olarak tamamen yeni bir işlem olarak değerlendirilmektedir¹³⁴⁶.

4. Delil ve İsbat

a. Genel Olarak

Gümrük vergisinden kaynaklanan uyuşmazlıklar bakımından delil ve isbata ilişkin değerlendirmeleri İdarî Yargılama Usûlü Hukuku'na ve vergi yargılamasına egemen olan ilkeleri göz önünde bulundurarak yapmak gerekmektedir. Bu ilkeler, yargılama hukukunun tüm alanlarına özgü ilkelerle benzerlik göstermekle birlikte vergi yargılaması hukukunun kamusal niteliği gereği ceza yargılaması hukuku ile yakınlık göstermektedir¹³⁴⁷. Bu bakımdan vergi yargılaması hukukunda delil ve isbat bakımından geçerli olan en önemli ilke re'sen araştırma ilkesidir. Gümrük vergisinden kaynaklanan bir uyuşmazlıkta da vergi mahkemeleri kural olarak tarafların sundukları delil ve belgelerden bağımsız hareket etmektedir. Taraflar iddialarını güçlendirmek amacıyla her türlü delili, dava açarken ya da dava görülmekte iken sunabilmekte; bunun da ötesinde, mahkeme tarafların sunmadıkları delil ve def'ileri de dikkate alabilmektedir¹³⁴⁸. Hukuk muhakeme usûlünde hâkim olan iddia

¹³⁴⁴ Amaç (maksat) unsuru hakkında açıklamalar için bkz. Özay, Günışığında Yönetim, s. 499-507; Zabunoğlu, s. 301-303; Gözübüyük, s. 240-249; Gözübüyük/Tan, s.511-525; Tan, İdare, s.893-896; T. Yıldırım, s. 231; Gözler, İdare, s. 853-858; Candan, İdarî Yargılama, s. 167-169; Kalabalık, s. 180-182; G. Kaplan, Yargılama, s. 236-238. Ayrıca amaç unsurunun takdir yetkisinin kullanılması kapsamında değerlendirilmesi hakkında bkz. C. Kaya, Takdir Yetkisi, s. 224-230. Tahsil işlemi kapsamında açıklamalar için bkz. Karakoç, Tahsil, s. 149. Ödeme emri açısından bkz. Candan, Amme Alacakları, s. 326.

¹³⁴⁵ Vergi yaptırımlarının ekonomik düzeni koruma amacına hizmet etmesi hakkında bkz. Şimşek, Kabahat, s. 9. Ayrıca bkz. Ulusoy, s. 47.

¹³⁴⁶ Amaç unsuru yönünden verilen iptal kararlarının sonucu hakkında bkz. Çağlayan, Karar, s. 166.

¹³⁴⁷ Yusuf Karakoç, **Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi**, Düzeltilmiş ve Dizenlenmiş 3. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara 2018, (Delil), s. 75.

¹³⁴⁸ Taş, Gümrük İdaresi, (www.yaklasim.com, E.T. 13.11.2016). Vergi yargılaması hukukunda re'sen (kendiliğinden) araştırma ilkesinin anlamı ve kapsamı hakkında açıklamalar için ayrıca

ve savunmanın değiştirilip genişletilmemesi ilkesi, Vergi Yargılaması Hukuku'nda da geçerlidir. Tarafların iddia ve savunmalarının dayanağını teşkil eden tüm olayları ve diğer maddî sebepleri iddia ve savunmaları sırasında yargı organına sunmak zorunluluğu bulunmaktadır. Dilekçe ve savunmalarla birlikte verilmeyen belgelerin sonradan kabulü ise, bunların vaktinde ibraz edilmelerine imkân bulunmadığına mahkemelerin kanaat getirmesine bağlıdır (İYUK. m. 21)¹³⁴⁹.

Gümrük vergisinden kaynaklanan ve vergi yargısında görülen uyuşmazlıklarda delil ve isbat konusu, isbat yükü, delil sistemi, şahit ifadesinin kabul edilebilirliği ve idarî aşamada sunulmayan belgelerin yargılama aşamasında delil olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceği açısından incelenmelidir.

b. İsbat Yükü

Vergi yargısını düzenleyen kanunlarda isbat yükü ile ilgili ayrıntılı düzenlemeler yer almamakta; İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda Hukuk Muhakemeleri Kanunu'na atıf yapılan konular arasında da isbat yükü ile ilgili düzenlemeler bulunmamaktadır. Bununla birlikte, Hukuk Muhakemeleri Kanunu'na atıf yapılan haller saklı kalmak üzere vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Vergi Usul Kanunu'nun ilgili hükümleri uygulanmaktadır (İYUK m. 31/2). Bu düzenleme gereğince Vergi Usul Kanunu'nun 3/B maddesinde yer alan ekonomik yaklaşım ilkesi ve isbat kuralının Vergi Yargılaması Hukuku'nda da göz önünde

bkz. Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 206, 207; Mithat Sancar, “Vergi Yargısında Dava Malzemesinin Toplanması ve İspat Yükü”, **Mali Hukuk**, S. 24, Kasım-Aralık, 1989, s. 45-49; Karakoç, Delil, s. 77-101; Karakoç, Genel Vergi, s. 910 vd.; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 260 vd.; Şenyüz, Vergi Ceza, s. 342; Şenyüz/Yüce/Gerçek, Vergi Hukuku, s. 297; Süheylâ Şenlen Sunay, **İdari Yargılama Usulüne Hakim Olan İlkeler Karşısında İsbat ve Delil Hususları**, Kazancı Hukuk Yayınları No: 154, İstanbul 1997, s. 10 vd.; Taş, Vergi Yargısı, s. 69; Oktar, Vergi Hukuku, s. 418, 419; Öner, Vergi Hukuku, s. 254; Yüce, s. 67; Mürşide Korkut, “Vergi Yargılamasında Delil Sistemi”, **Prof. Dr. Muallâ Öncel'e Armağan**, Cilt II, Ankara 2009, s. 1077, 1078; Özgür Biyan, **Türk Vergi Hukukunda İspat – Delil**, Adalet Yayınevi, Ankara 2012, s. 57-62; Recep İbiş, **Vergi Yargılamasında Re'sen Araştırma**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2013, s. 59-103; Karaçoban Güneş, s. 119 vd. İdarî yargı kapsamında açıklamalar için bkz. Zabunoğlu, s. 463, 464; Gözübüyük, s. 351, 352; Gözübüyük/Tan, s. 764, 765; Tan, İdare, s. 1004, 1005; Y. Yayla, s. 444, 445; T. Yıldırım, s. 427-430; Yıldırım/Yasin/Kaman/Özdemir/Üstün/Okay Tekinsoy, s. 864-866; Candan, İdarî Yargılama, s. 612-614; Çağlayan, Karar, s. 54-58; Çağlayan, Yargılama, s. 220-222. İdarî yargıda ilk inceleme aşamasında re'sen araştırma ilkesinin gözetilmesi hakkında bkz. Çağlayan, Karar, s. 55; Işıklar, s. 130.

¹³⁴⁹

Sancar, s. 48, 49. Ayrıca bkz. Kılıç, s. 606, 607.

bulundurulması gerektiği belirtilmektedir¹³⁵⁰. Gümrük Kanunu’nda isbata ilişkin, Vergi Usul Kanunu’nun 3/B maddesindeki gibi, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olacağına/alınacağına ilişkin bir düzenleme yer almamaktadır. Ancak gümrük vergisinden kaynaklanan uyuşmazlıkların da bir vergi uyuşmazlığı olduğu göz önünde bulundurulduğunda Vergi Usul Kanunu’nundaki yorum ve isbata ilişkin genel düzenlemenin dolaylı olarak gümrük vergilerinden kaynaklanan uyuşmazlıklarda da göz önünde bulundurulması gerektiği düşünülebilir. Bununla birlikte gümrük vergileri açısından idarî aşamada uygulama alanı bulmayan bir ilkenin/düzenlemenin yargılama aşamasında dikkate alınacağından bahsetmek, isbat sistemi bakımından bir eksiklik oluşturacak ve hukuka uygunluk denetiminin gerçekleştirilmesi bakımından âdil bir sonuca ulaşmaya elvermeyecektir. İşte bu nedenle gümrük vergilerini doğuran olayların teknik anlamda bir borç ilişkisi kurduğunu göz önünde bulundurarak isbata ilişkin yapılacak açıklamalarda genel isbat kuralları çerçevesinde hareket edilmesi gerektiği düşünülmektedir. Kaldı ki, 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu’nun¹³⁵¹ 6’ncı maddesinde düzenlenen ve kanunda aksine bir hüküm bulunmadıkça, taraflardan her birinin hakkını dayandırdığı olguların varlığını isbatla yükümlü olduğuna ilişkin genel kural vergi ilişkisinden kaynaklanan uyuşmazlıklarda da uygulama alanı

¹³⁵⁰ Kaneti, s.46-48 ve 298, 299; Sancar, s. 55; Saban, Karine, s. 5, 6; Seviğ, Tanık-II, (<http://eski.ismmmo.org.tr/yayinlar.asp>, E.T. 18.02.2018); Yıldırım Taylar, “Vergi Yargılaması Hukukunda İspata İlişkin Genel Esaslar ve Bu Bağlamda Bir Danıştay Kararının Değerlendirilmesi”, **Prof. Dr. Muallâ Öncel’e Armağan**, Cilt II, Ankara 2009, (İsbat), s. 1201; Korkut, s. 1072 ve 1076, 1077; Batun, s. 147, 148. Burak Pınar, “Vergi Denetiminin Hukuka Uygunluğunun Yargı Yoluyla Sağlanmasında Hukukî Dinlenilme Hakkı (Teori-Uygulama ve Sorunlar)”, **Prof. Dr. Hakan Pekcanitez’e Armağan**, C. IV, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 16, Özel Sayı 2014, İzmir 2015, (Hukukî Dinlenilme), s. 4383; Biyan, s. 137. Genel kurala uygun olarak bir iddianın isbatının bunu iddia eden tarafa ait olduğu ancak idarî davalarda isbat yükünün kime ait olacağı konusunda her davada ayrı inceleme yapılması gerektiği hakkında ayrıca bkz. Sunay, s. 30, 31. Ekonomik yaklaşım hakkında açıklamalar için bkz. Nevzat Saygılıoğlu, **Vergi Hukukunda Yorum**, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Plânlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayın No: 1987/288, Ankara 1987, (Yorum), s. 95 vd.; Kaneti, s. 46, 47; Mutluer/Dayanç, s. 4 8-50; Mustafa Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, Turhan Kitabevi, Ankara 2002, (Ekonomik Yaklaşım), s. 76-94; Karakoç, Delil, s.114-119; Karakoç, Genel Vergi, s. 178 vd. ve 917 vd.; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 271-275; Oktar, Vergi Benzeri Mali Yükümlülükler, s. 173; Doğan Şenyüz, “Vergi Hukukunda Yorum Normları ve Ekonomik Yaklaşım”, **İstanbul Barosu Dergisi, Vergi Hukuku Özel Sayısı**, Mart 2008, (Ekonomik Yaklaşım), s. 20-22; Şenyüz/Yüce/Gerçek, Vergi Hukuku, s. 299; Taş, Vergi Yargısı, s. 73, 74; Oktar, Vergi Hukuku, s. 417; Öner, Vergi Hukuku, s.265, 266; Yüce, s. 70 ve 274; Taylar, İsbat, s. 1196-1199; Korkut, s. 1081; Batun, s. 104 vd.; Biyan, s. 66 vd.; İbiş, s. 45, 46.

¹³⁵¹ 22.11.2001 tarih ve 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu, (RG. 8.12.2001-24607).

bulmaktadır¹³⁵². Bu bakımdan genel olarak gümrük idarelerinin gümrük borcunu doğuran olayı isbat etme yükü altında olduğunu; gümrük yükümlüsünün ise, şekli ya da maddi anlamda vergi yükünü ortadan kaldıran veya azaltan olayların varlığını isbat etmekle yükümlü olduğunu belirtmek gerekmektedir. Bu çerçevede gümrük idarelerince gerçekleştirilen ek tahakkuk işlemi bakımından isbat yükü kural olarak gümrük idaresindedir¹³⁵³. Gümrük Kanunu'nda da isbat yükünün kime ait olduğu konusunda yer alan özel düzenlemeler dışında iddia sahibinin iddiasını isbat ile yükümlü olacağına dair genel kural geçerli olmaktadır¹³⁵⁴. Örneğin ticaret

¹³⁵² Genel vergi yargılaması hukukunda genel olarak isbat yüküne ilişkin bkz. Adnan Tezel, "Vergi Hukukunda İspat ve Delil Sistemi", **Reşat Kaynar'a Armağan**, İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, Siyasal Bilimler Fakültesi, İstanbul 1981, s. 255, 256 ve 265, 266; Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 199; Kaneti, s. 54, 55; Sancar, s. 53; Mutluer/Dayanç, s. 284-286; Saban, Karine, s. 5; Taş, Vergi Yargısı, s. 68; Karakoç, Genel Vergi, s. 926-932; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 282 vd.; Oktar, Vergi Hukuku, s. 67 ve 433; Saban, Vergi, s. 551 vd.; Uluatam/Mehtibay, s. 84; Öner, Vergi Hukuku, s. 266, 267; Eda Özdiler Küçük, **Vergi Hukukunda Karineler**, Adalet Yayınevi, Ankara 2011, s. 36-38; Taylar, İspat, s. 1201; Batun, s. 140, 141; Pınar, Hukukî Dinlenilme, s. 4386; Biyan, s. 138 ve 142; Karaçoban Güneş, s. 140 vd. Türk Madeni Kanunu'nun 6'ncı maddesinde düzenlenen isbat yükü kuralının idari yargıda uygulanması hakkında bkz. Tan, İdare, s. 1119, 1120; Çağlayan, Yargılama, s. 336, 337; G. Kaplan, Yargılama, s. 422, 423. Bu düzenlemedeki içeriğin Vergi Usul Kanunu'ndaki yorumun içeriğinden esas itibarıyla farklı olmadığı hakkında bkz. Doğan Şenyüz, "Vergi Hukukunda Yorum ve Yorum Farklılıklarının Sebepleri", **I. Ulusal Vergi Yargısı Paneli Mevzuat ve Uygulamada Vergi Yargılaması Bildiri Kitabı**, Vergi Müfettişleri Derneği, Ankara 2016, (Yorum), s. 81. Aynı kuralın diğer uygulama alan(lar)ı ve fonksiyonları hakkında ayrıca bkz. Kuru, s. 321 vd.; Pekcanitez/Atalay/Özekes, s. 331, 332; Atalay, Pekcanitez Usûl, s.1696 vd. Bu durumda idari işlemin hukuka uygunluk karinesinden yararlanmasına göre de isbat yükünün dağılımı hakkında bir değerlendirme yapılabilir. Hukuka uygunluk karinesinden yararlanan idari işlemlerde isbat yükünün idareye değil özel kişilere ait olduğu hakkında açıklamalar için bkz. Gözler, İdare, s. 572, 573.

¹³⁵³ Re'sen tarhiyat bakımından isbat yükünün kural olarak vergi idaresinde olduğuna ilişkin açıklamalar için bkz. Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 283, 284; Taylar, İspat, s. 1202. Vergiyi doğuran olayın isbatın konusunu oluşturması hakkında açıklamalar için bkz. Pınar, Hukukî Dinlenilme, s. 4384; Biyan, s. 137. Ayrıca isbat yükünün mükellef tarafında ve idare tarafında olduğu durumlara ilişkin açıklamalar için bkz. Karakoç, Genel Vergi, s. 928-930; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 283-289; Biyan, s. 150-155.

¹³⁵⁴ İspat yükünün yer değiştirebileceği haller için bkz. Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 199. Karinelerin isbatı gerekmeyen haller arasında sayılması hakkında bkz. Karakoç, Genel Vergi, s. 934, 935; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 290 vd. Aksini iddia eden tarafın kanıtlaması gereken durumlar; karinelerle ilgili isbat kuralları ve karinelerin isbat yükünün yer değiştirmesini sağlaması hakkında ayrıntılı açıklamalar için bkz. Tezel, s. 259; Sancar, s. 57; Saban, Karine, s. 6; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 292; Taş, Vergi Yargısı, s. 78; Öner, Vergi Hukuku, s. 267; Özdiler Küçük, s. 25-28; Taylar, İspat, s.1202-1212; Batun, s. 141 ve 191; Biyan, s. 241-244. Ayrıca bkz. Çağlayan, Yargılama, s. 337. Ayrıca, yurtdışına transfer edildiği sabit olan paranın başka amaçla gönderildiğinin makul ve kabul edilebilir delillerle kanıtlanmadığı sürece paranın eşyanın kıymetine dahil olduğunun kabulü gereği; normal ve mutad olanın dışında herhangi bir iddia bulunması durumunda, iddia edilen hususun isbatlanması külfetinin iddia sahibine ait olduğu yönünde bkz. Dş. 7. D. 28.2.2007 tarih ve E. 2006/567; K. 2007/811, (www.kazanci.com.tr, E.T. 31.07.2017).

politikasına tâbi eşya ithalinde eşyanın önlem uygulanan ülke menşeyini taşımadığını isbat yükü (aksini isbat yükü) yükümlüye ait olmalıdır¹³⁵⁵.

c. Delil Sistemi, Bilirkişi Raporu ve Şahit İfadesinin Kullanılabilirliği

Re'sen araştırma ilkesinin bir sonucu niteliğinde olan diğer bir ilke, delil serbestisi ilkesidir. Buna göre, belirli bir uyuşmazlığın kanunda önceden belirlenmiş delillerle isbat edilmesi söz konusu değildir ve isbat edilmesi gereken uyuşmazlığın, mahiyetine uygun her türlü delille isbat edilmesi mümkündür. Dolayısıyla delil serbestisinin bulunduğu bir sistemde delillerin sınırlandırılması yoluna gidilmemesi gerekmektedir¹³⁵⁶. Gümrük mevzuatı incelendiğinde, delil serbestisinin istisnası olarak, görülebilecek, belirli menşe ya da eşyanın gümrük statüsünü gösteren dolaşım belgelerinin kullanılması¹³⁵⁷ ile ilgili bazı düzenlemelere yer verildiği görülmektedir. Mevzuatta düzenleniş yeri bakımından gümrük işlemlerinin sürdürülmesi sırasında gümrük idaresine sunulması ve gümrük idaresini ikna etmek amaçlı kullanılması gerektiği düzenlenen belgelerin, bir uyuşmazlık söz konusu olduğunda yargı organları tarafından da ayrıca göz önünde bulundurulması şarttır¹³⁵⁸.

Delillerin serbestçe değerlendirilmesine engel olan ve kesin delilin arandığı¹³⁵⁹ isbata ilişkin bu tür özel düzenlemelerin bulunduğu durumlarda

¹³⁵⁵ Yerli üreticileri zarara uğratmama amacıyla alınan ticaret politikası önlem(ler)inin uygulandığı dönemde ithal edilen o eşyanın önleme tâbi olma ihtimali yüksek görülmesi nedeniyle isbat yükü bakımından yapılan değerlendirme için bkz. Tongal, Menşe Şahadetnamesi, s. 59.

¹³⁵⁶ Vergi yargılaması hukukunda delil serbestisi ilkesi hakkında ayrıca bkz. Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 204; Kaneti, s. 59; Karakoç, Delil, s. 106-112; Karakoç, Genel Vergi, s. 913, 914; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 266-269; Mutluer/Dayanç, s. 282-284; Şenyüz, Vergi Ceza, s. 344, 345; Şenyüz/Yüce/Gerçek, Vergi Hukuku, s. 298; Oktar, Vergi Hukuku, s. 67, 68; Yüce, s. 68; Sunay, s. 57 vd.; Biyan, s. 62-65; İbiş, s. 46, 47.

¹³⁵⁷ Gümrük Kanunu'nun 162'nci maddesinde eşyanın gümrük statüsünün isbatı açısından özel bir düzenlemeye yer vermektedir. Buna göre eşyanın gümrük bölgesine getirilmesi veya geri gelmesi ya da bir gümrük rejimine tâbi tutulması halinde, 155'inci maddenin 4'üncü fıkrasında belirtilen onay belgesi (Bu düzenlemeye paralel içerikte Topluluk Gümrük Kodu'nun 180'inci maddesi kapsamında açıklamalar için bkz. Witte, Art. 180, Rz. 1, s. 1428), eşyanın gümrük statüsünün tesbitinde isbat aracı olarak kullanılmaktadır. Onay belgesi ile veya başka yoldan eşyanın gümrük statüsünün kanıtlanamaması halinde, söz konusu eşya; ihracat vergilerinin, ihracat lisanslarının veya ticaret politikası önlemlerinin uygulanması bakımından, serbest dolaşımında bulunan eşya sayılmaktadır. Hamitoğulları, Serbest Bölgeler, s. 59. Ayrıca milletlerarası ticarete kullanılan belgeler ve hukukî dayanaklarına ilişkin açıklamalar için bkz. Nuray Ekşi, **Milletlerarası Ticaret Hukuku**, Beta Yayınevi, İstanbul 2015, s. 555-590.

¹³⁵⁸ İsbat yükünün başka bir ifadeyle ikna yükü olması hakkında bkz. Özdiğer Küçük, s. 25.

¹³⁵⁹ Delillerin serbestçe değerlendirilmesi ilkesinin delilden çok isbatla bağlantılı olduğu ve kesin delilin aranmadığı durumlarda söz konusu olduğu hakkında bkz. Karakoç, Delil, s. 76. Ayrıca delillerin serbestçe değerlendirilmesi ilkesinin anlamı ve kapsamı hakkında bkz. Karakoç, Delil,

mahkemelerin bağılı değerlendirme yapmaları gerekmektedir. Bu bakımdan kural olarak gümrük vergilerinden kaynaklanan uyuşmazlıklarda takdîri delil sistemi geçerli olmakla birlikte, kanunda düzenlenen delillerle isbatının gerektiği konularda kanunî delil sisteminin kısmen ve istisnaen uygulama alanı bulacağını söylemek mümkündür¹³⁶⁰. Gümrük idaresi kesiminde ise, kontrol ve risk analizi gibi denetim yollarının uygulanması neticesinde toplanan bilgilerden oluşan deliller olabilecektir¹³⁶¹.

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 31'inci maddesinin yaptığı atıf dolayısıyla vergi (idarî) hâkim(in)in bilirkişinin mütalaasına/raporuna ve görüşlerine de başvurması gerekmektedir¹³⁶². Gümrük vergisinin konusunu ilgilendiren kıymet, menşe ve tarife unsurları bakımından takdîri bir delil olan bilirkişiden yararlanılmalıdır. Nitekim eşyanın gümrük kıymetinin tesbit yöntemleri açısından, satış bedeli yönteminde Gümrük Kanunu'nun 27'nci ve 28'inci maddelerinde düzenlenen eşyanın gümrük kıymetine dahil edilmesi ve edilmemesi gereken unsurların tesbiti; aynı eşyanın/benzer eşyanın satış bedeli yöntemlerinde uyuşmazlığa konu eşyanın aynı ya da benzer olup olmadığı; dolaylı menşe kazanımı durumlarda menşein Kanun'a, Türkiye'nin tek taraflı getirdiği düzenlemelere ya da ilgili anlaşma hükümlerine uygun olup olmadığı ve yine eşyanın tarifenin hangi istatistik pozisyonunda sınıflandırıldığıнын tesbiti bilirkişi marifetiyle tesbit edilmesi gereken hususlardır.

s.112-114; Karakoç, Genel Vergi, s. 915-917; Karakoç, Vergi Yargılaması, s.269-271; Korkut, s. 1080, 1081; Biyan, s. 65.

¹³⁶⁰ Bu durumlarda delillerin de kanunî delil sistemi çerçevesinde değerlendirilmesi gerekmektedir. Buna göre belirli vakıaların belirli delillerle isbatının gerektiği durumlarda delillerin uyuşmazlık çıkmadan elde edilmiş olması gerekmekte ve kanunun belirttiği delillerin uyuşmazlık çıktıktan sonra aleyhine kullanılabilecek kişiden alınma imkânı mantıken bulunmamaktadır. Kanunî delil sistemi hakkında açıklamalar için bkz. Karakoç, Delil, s. 41, 42; Korkut, s. 1075; Batun, s. 134. Ayrıca bkz. Mutluer/Dayanç, s. 50,51; Oktar, Vergi Hukuku, s. 433; Yüce, s. 273, 274.

¹³⁶¹ Genel vergi yargılamasında vergi idaresi kesiminde oluşan delillerin yoklama inceleme, arama, bilgi toplama denetimi sonucunda oluşacağı hakkında bkz. Tezel, s. 261, 262; Karakoç, Delil, s. 187 vd.; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 301.

¹³⁶² Vergi yargılamasında/ idarî yargıda bilirkişiliğe başvurulmasına yönelik açıklamalar için bkz. Zabunoğlu, s. 640 vd.; Gözübüyük, s. 469-472; Gözübüyük/Tan, s. 992-998; Tan, İdare, s. 1117, 1118; Karakoç, Delil, s. 191 vd.; Karakoç, Bilirkişi, s. 107-109; Karakoç, Genel Vergi, s. 940-942; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 297-299; Sunay, s. 46 vd. Ayrıca bkz. Tan, İdare, s. 1001-1003; Candan, İdarî Yargılama, s. 839 vd.; Çağlayan, Yargılama, s. 345-347; G. Kaplan, Yargılama, s. 425 vd.; Ersan Öz ve Süleyman Albayrak, "Vergi Yargısında Bilirkişilik", **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, C. 1, Y. 1, S.3, Ekim 2010, s. 76 vd. Ayrıca bkz. Atalay, Pekcanitez Usûl, s. 1739 ve 1911 vd.

Delil sistemi açısından tartışılması gereken bir diğer nokta şahit ifadesinin gümrük vergisinden kaynaklanan uyuşmazlıklarda kullanılıp kullanılamayacağıdır. Kural olarak idarî yargılama usûlünde delil olarak şahit ifadesi dikkate alınmamakta; ancak vergi uyuşmazlıklarında İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 31'inci maddesinin 2'nci fıkrasının yaptığı atıf dolayısıyla Vergi Usul Kanunu'nun 3/B maddesinin 2'nci fıkrasında yer alan olayla ilgisi tabî ve açık bulunan şahit ifadesinin isbat vasıtası olarak kullanılabilmesi mümkün görülmektedir¹³⁶³. İdarî yargılama usûlünde yazılı yargılama ilkesinin benimsenmesi nedeniyle, duruşma yapılmasında olduğu gibi şahit dinlenmesi de istisnâ niteliktedir. Bununla birlikte şahit vasfı bulunan kişilerin noter aracılığıyla alınmış imzalı beyanına da itibar edilebilmektedir¹³⁶⁴. Ancak isbat yüküne ilişkin açıklamalara paralel olarak, gümrük vergisiyle ilgili uyuşmazlıklarda idarî aşamada kullanılması mümkün olmayan bir delilin yargı aşamasında kullanılması, hukuka uygunluk denetiminin sağlanabilmesi bakımından eksiklik taşıyacaktır.

Gümrük vergisini doğuran olayların kural olarak belgelere dayanması gerekmektedir. Bununla beraber belgeye dayanmayan durumların kayıtlara intikal ettirilmesi ihtimali zayıflamaktadır. Dolayısıyla bu tür olayların gümrük idaresi tarafından kavranması ihtimali de zorlaşır. Gümrük borcunu doğuran olayın belgelenmediği durumlarda da vergi kaçacağından ve kaybindan bahsedilmesi gerekmektedir¹³⁶⁵. Bu sebeple kaçakçılık, eşyanın gümrük gözetiminden çıkarılması, serbest bölgelerde tüketilmesi ve kullanılması gibi kanuna aykırılık hallerinde gümrük vergisini doğuran olaylar açısından bu olay(lar)ı bilebilecek durumda olan

¹³⁶³ Vergi yargılamasında/idarî yargıda şahit dinlenmesine ilişkin açıklamalar için bkz. Kaneti, s. 60, 61; Veysi Seviğ, "Vergi Yasasında Tanık İfadesi", **Mali Çözüm Dergisi**, S. 5, Temmuz 1991, (Tanık-I). (<http://eski.ismmmo.org.tr/yayinlar.asp>, E.T. 18.02.2018); Karakoç, Delil, s. 175-192; Yusuf Karakoç, "Vergi Yargılaması Hukukunda Tanık Beyanının Delil Olması", **Şükrü Postacıoğlu'na Armağan**, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayın No: 81, İzmir, 1997, (Tanık), s. 470-476; Karakoç, Genel Vergi, s. 938-940; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 295-297; Şenyüz, Vergi Ceza, s. 345; Sunay, s. 59-61; Taş, Vergi Yargısı, s. 76; Oktar, Vergi Hukuku, s. 434; Korkut, s. 1082, 1083; Batun, s. 186; Pınar, Hukukî Dinlenilme, s. 4385. Ayrıca bkz. Atalay, Pekcanitez Usûl, s. 1739 ve 1886 vd.; Çağlayan, Yargılama, s. 351-353; G. Kaplan, Yargılama, s. 434- 437.

¹³⁶⁴ Vergi Yargılaması Hukuku'nda şahit dinlenmesine yönelik genel açıklamalar için bkz. Seviğ, Tanık-I, (<http://eski.ismmmo.org.tr/yayinlar.asp>, E.T. 18.02.2018). Ayrıca bkz. Karakoç, Delil, s. 300, 301; Karakoç, Genel Vergi, s. 947; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 304. Bununla beraber şahit ifadesinin yazılı şekle dönüştürülerek değerlendirilmesinin amaca uygun olmadığı hakkında bkz. G. Kaplan, Yargılama, s. 436.

¹³⁶⁵ Vergi Yargılaması Hukuku'nda şahit dinlenmesine yönelik genel açıklamalar için bkz. Seviğ, Tanık-I, (<http://eski.ismmmo.org.tr/yayinlar.asp>, E.T. 18.02.2018).

kişilerin şahit olarak dinlenebilmesi gerekmektedir. Hâkimin vicdanî kanaatinin oluşabilmesi için şahit ifadesi yararlı görülmektedir. Çünkü şahit ifadesi, hâkimin uyuşmazlığı ele alış tarzını ve bakış açısını değiştirip olayla ilgili daha derin bir araştırmaya girmesini gerektirebilmektedir¹³⁶⁶. Bu nedenle şahit ifadesinin gümrük vergisinde vergilendirme sürecinde de (idarî aşamada da) değerlendirilmesini sağlayabilecek bir düzenlemeye ihtiyaç duyulduğu görülmektedir. Her ne kadar mevcut düzenlemeler çerçevesinde İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 20’nci maddesi kapsamında Hukuk Muhakemeleri Kanunu’na yapılan atıflardan biri olan *delil tesbiti* vasıtasıyla şahit dinlenmesi mümkün olsa da vergi hâkiminin şahit ifadesini bizzat dinlemesi vasıtasızlığın sağlanması bakımından faydalı olabilir¹³⁶⁷.

ç. İdarî Aşamada Sunulmayan Belgelerin Yargılama Aşamasında Değerlendirilebilirliği

Gümrük mevzuatındaki gelişmeler dikkate alındığında tarafların sunabilecekleri deliller ve iddialarının isbatı bakımından değinilmesi gereken konulardan bir diğeri gümrük idaresine itiraz aşamasında ya da gümrük idaresince yapılan kontrol ve denetimler sırasında verilmeyen belgelerin idarî yargı mercilerine ibraz edilip edilemeyeceğidir. Gümrük Kanunu’nun 245’inci maddesinin 2’nci fıkrasında daha önceden *“idarî yargı mercilerine yapılan itirazda, gümrük idaresine itiraz sırasında kullanılan bilgi ve belgeler dışında herhangi bir bilgi ve belge kullanılamaz”* şeklinde yer alan düzenleme Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmiştir¹³⁶⁸. Adil yargılanma hakkının bir parçası olan hukukî dinlenilme hakkını

¹³⁶⁶ Vergi Yargılaması Hukuku’nda şahit dinlenmesine yönelik genel açıklamalar için bkz. Seviğ, Tanık-II, (<http://eski.ismmmo.org.tr/yayinlar.asp>, E.T. 18.02.2018).

¹³⁶⁷ Delil tesbiti ve uygulamada delil tesbitinin mahkemede şahit dinlenilmesinin kabul edilmemesi sebebiyle uygulandığı hakkında bkz. Karakoç, Delil, s. 291 vd.; Karakoç, Genel Vergi, s. 946, 947; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 303, 304. Re’sen araştırma ilkesinin hâkim olduğu bir yargılama usûlünde, ilkeyi anlamsız ve etkisiz kılacak –şahidin dinlenmemesi gibi- kısıtlamaların kabul edilmesinin çelişki oluşturduğu; yazılılık ilkesinin de şahit ifadesine başvurmayı mutlak biçimde dışladığının söylenemeyeceği; çünkü şahit ifadesi delilinin takdiri nitelikte olduğu hakkında bkz. G. Kaplan, Yargılama, s. 435, 436.

¹³⁶⁸ AyM. 18.10.2005 tarih ve E. 2003/7; K. 2005/71, (RG. 22.02.2006 – 26088). Anayasa Mahkemesi’nin iptal kararından önceki uygulama hakkında açıklamalar için bkz. Ortapolat, İptal ve Sonrası, (www.yaklasim.com, E.T. 10.04.2017); Kılıç, s. 606. Ayrıca iptal edilen düzenlemenin re’sen araştırma ilkesini sınırlayarak hukuk devleti, hak arama özgürlüğü, adil yargılanma hakkı, silahların eşitliği ve mahkemelerin bağımsızlığı gibi ilkelere aykırılık taşıdığı hakkında bkz. M. Önder Tekin, “4458 Sayılı Gümrük Kanunu’nun 245/2. Maddesinin

kısıtlayan bu düzenlemenin iptalinin yerinde olduğunu belirtmek gerekmektedir. İptal edilen düzenlemenin aynı zamanda dava sırasında gerek davacının gerekse davalının mahkemenin kararını etkilemek amacıyla sunduğu delillerden haberdar olup bunlar hakkında yorum yapma hakkına sahip olması anlamına gelen çelişmeli yargılama ilkesi kapsamında karşı görüş bildirme hakkına da aykırılık oluşturduğu belirtilmektedir¹³⁶⁹. Bununla birlikte kişilerin haklı bir sebebe dayanmaksızın itiraz denetimi ya da kontrol sırasında sunmadıkları delil ve belgelerini mahkemeye sunmuş olmaları durumunda mahkemelerin ne şekilde değerlendirme yapması gerektiği konusunda bir düzenleme bulunmamaktadır¹³⁷⁰. Kuşkusuz böyle bir durumda mahkemelerin delil serbestisi ve delillerin serbestçe değerlendirilmesi ilkesi çerçevesinde muhakeme faaliyetini sürdürmeleri gerekecektir. Ancak keyfî uygulamaların önüne geçilmesi, gümrük denetiminin ve itiraz denetiminin etkinliğinin sağlanabilmesi de gerekmektedir¹³⁷¹. Nitekim idarî aşamada gerçekleşen değerlendirmenin gümrük idaresinin talebinden kaynaklandığı durumlarda, gümrük işlemleriyle doğrudan veya dolaylı olarak ilgili bulunan kişiler, gümrük işlemleri ile sınırlı olmak kaydıyla belirlenen süreler içinde gerekli bütün belge ve bilgileri vermek ve her türlü yardımı sağlamakla yükümlüdür (GK. m. 11). Bu nedenle, gümrük idaresinin denetimine sunul(a)mayan ve fakat mahkemeye sunulan delillerin, iptal davasına konu kararı veren gümrük idaresine gönderilip, kararı gözden geçirip gerekirse değiştirmesine, düzeltmesine yahut geri almasına imkân sağlayacak bir düzenleme getirilmesinin uygun olacağı düşünülmektedir. Böyle bir düzenleme

Anayasa'ya Uygunluğu", **Yaklaşım Dergisi**, S. 133, Ocak 2004, (Anayasa'ya Uygunluk I), (www.yaklasim.com, E.T. 13.11.2016); iptal edilen hükmün açıkça bir delil kısıtlaması içerdiği ve Any. m. 36'ya aykırılığı hakkında bkz. Taş, Gümrük İdaresi, (www.yaklasim.com, E.T. 13.11.2016). Ayrıca bkz. Gözübüyük/Tan, s. 998.

¹³⁶⁹ Gümrük Kanunu'nun 245'inci maddesinin 2'nci ve 3'üncü fıkralarında yer alan düzenlemelerin silahların eşitliği ve çelişmeli yargılama ilkeleri kapsamında değerlendirilmesi için bkz. Emine Sevcan Uçan, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Çerçevesinde Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Adil Yargılanma Hakkı**, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Kamu Hukuku Programı, İzmir 2013, s. 105, 106. Ayrıca bkz. Demirbaş Aksüt, s. 299-303.

¹³⁷⁰ Bu konuda mahkemelerin, kişilerin mazeretsiz olarak gümrük idaresine sunmadıkları bilgi ve belgeleri yargılama sırasında dikkate almada ketum olmalarının beklenebileceği hakkında bkz. Kılıç, s. 606.

¹³⁷¹ Katma Değer Vergisi ile ilgili bir uyuşmazlıkta, defter ve belgelerin vergi incelemesi aşamasında ibraz edilmese dahi, yargı yerine ibraz edilmesi halinde delil kabul edilerek vergi idaresinin bilgisine sunulması ve tesbitlerin alınmasının re'sen araştırma ilkesine bağlı olan mahkemece yapılmak zorunda olduğu; aksi takdirde KDV'nin yansıma özelliğinin bozulacağı yönünde açıklamalar ve bu görüşü destekleyen Dş.VDDK 22.1.2010 tarih ve E. 2008/883; K. 2010/10 ve Dş. 4. D. 22.10.2009 tarih ve E. 2007/4647; K. 2009/5052 sayılı kararlarının değerlendirilmesi hakkında bkz. İbiş, s. 133-142.

sayesinde uyuşmazlıkların daha kısa yoldan çözülebilmesine de imkân sağlanabilecek, mahkemelerin de bu sayede iş yükünün azaltılmasına hizmet edilmiş olacaktır.

5. Davanın Karara Bağlanması, Kararın Sonuçları ve Uygulanması

Usûlüne uygun olarak açılmış olan dava hakkında karar verilebilmesi için, davanın taraflarının dava ile ilgili olarak iddia ve savunmaları ile bunların dayanağını oluşturan delillerinin tamamını ileri sürmüş olmaları ve artık söyleyecekleri bir sözün ve ileri sürecekleri bir delilin kalmamış olması gerekmektedir¹³⁷². İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 16'ncı maddesinde belirlenen şekilde ilk inceleme sonunda herhangi bir eksiği ve/veya aykırılığı olmadığı anlaşılan dilekçelerin birer örneği davalıya; davalının vereceği savunma dilekçesi ise, davacıya tebliğ edilir. Davacının ikinci dilekçesi davalıya; davalının vereceği ikinci savunması da davacıya tebliğ edilir. Tarafların, yapılacak tebliğlere karşı, tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde cevap vermesi mümkündür. Bu süre, ancak haklı sebeplerin bulunması halinde, taraflardan birinin isteği üzerine görevli mahkeme kararı ile otuz günü geçmemek ve bir defaya mahsus olmak üzere uzatılabilmektedir (İYUK m. 16)¹³⁷³. Kural olarak Danıştay, bölge idare, idare ve vergi mahkemelerinde yazılı yargılama usûlü uygulanmakta ve inceleme evrak üzerinde yapılmaktadır. Ancak, Danıştay ile idare ve vergi mahkemelerinde açılan iptal ve yirmi beş bin Türk Lirasını¹³⁷⁴ aşan tam yargı davaları ile tarh edilen vergi, resim ve harçlarla benzeri malî yükümler ve bunların zam ve cezaları toplamı yirmi beş bin Türk lirasını aşan vergi davalarında, taraflardan birinin talebi üzerine duruşma yapılması gerekmektedir (İYUK m. 17)¹³⁷⁵.

¹³⁷² Dosyanın tekemmülü hakkında bkz. Karakoç, Genel Vergi, s. 890; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 242.

¹³⁷³ Dilekçeler teatisi (savunma ve cevap) hakkında bkz. Zabunoğlu, s. 589-592; Gözübüyük, s. 493; Gözübüyük/Tan, s. 1021, 1022; Tan, İdare, s. 1127, 1128; Karakoç, Genel Vergi, s. 891; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 243, 244; Candan, İdarî Yargılama, s. 593-600; G. Kaplan, Yargılama, s. 393, 394.

¹³⁷⁴ 2018 yılı için parasal sınır 36.000-TL dir.

¹³⁷⁵ Vergi yargısında/idarî yargıda duruşma yapılması hakkında bkz. Kaneti, s. 296, 297; Zabunoğlu, s. 654-656; Gözübüyük, s. 495, 406; Gözübüyük/Tan, s. 1023-1025; Tan, İdare, s. 1131-1133; Karakoç, Genel Vergi, s. 892, 893; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 244, 245; Mutluer/Dayanç, s. 266, 267; Candan, İdarî Yargılama, s. 602-609; G. Kaplan, Yargılama, s. 398-402.

Bu şekilde dosyanın tekemmül etmesinden sonra yapılan inceleme neticesinde uyuşmazlık konusu hususlar hakkında sırasıyla oylama yapılmakta ve dosya karara bağlanmaktadır. Yapılan yargılama neticesinde kararın hangi usûlde, hangi sürede verileceği ve taraflara ne şekilde tebliğ edileceği İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 22 ilâ 25'inci maddeleri arasında düzenlenmektedir¹³⁷⁶. Bu düzenlemeler gereğince verilen karar(lar)ın idare tarafından uygulanması gerekmektedir. Kararın sonuçlarına ve uygulanmasına ilişkin hükümler İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28'inci maddesinde ayrıntılı bir şekilde yer almaktadır¹³⁷⁷. Kanun koyucu burada yargı kararlarının gereğini yerine getirme ve gecikmeksizin işlem yapma konusunda idareyi bağlayıcı bir düzenleme getirmekte ve bu konuda makûl sayılabilecek bir gecikmenin üst sınırını da otuz gün olarak belirlemektedir.

¹³⁷⁶ Vergi yargılaması/ıdarî yargılama hukukunda davanın karara bağlanması hakkında açıklamalar için bkz. Zabunoğlu, s. 601 vd.; Gözübüyük, s. 498; Gözübüyük/Tan, s. 1028-1031; Tan, İdare, s. 1129-1134; Karakoç, Genel Vergi, s. 896 vd.; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 246 vd.; Şenyüz/Yüce/Gerçek, Vergi Hukuku, s. 304; Oktar, Vergi Hukuku, s. 426-428; Yıldırım/Yasin/Kaman/Özdemir/Üstün/Okay Tekinsoy, s. 869-871; Candan, İdarî Yargılama, s. 641-653.

¹³⁷⁷ “1.(Değişik:10/6/1994-4001/13 md.) Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemelerinin esasa ve yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararlarının icaplarına göre idare, gecikmeksizin işlem tesis etmeye veya eylemde bulunmaya mecburdur. Bu süre hiçbir şekilde kararın idareye tebliğinden başlayarak otuz günü geçemez. (İptal cümle: Anayasa Mahkemesi'nin 10/7/2013 tarihli ve E.: 2012/107 K.: 2013/90 sayılı Kararı ile.)(...) (Ek cümleler: 21/2/2014-6526/18 md.; Değişik üçüncü ve dördüncü cümleler: 10/9/2014-6552/97 md.; İptal üçüncü cümle: Anayasa Mahkemesi'nin 25/11/2015 tarihli ve E.: 2014/86, K.: 2015/109 sayılı Kararı ile.) (...) (1) (İptal dördüncü cümle: Anayasa Mahkemesi'nin 2/10/2014 tarihli ve E.: 2014/149, K.: 2014/151 sayılı Kararı ile.) (2) (Ek cümle: 10/9/2014-6552/97 md.) (...) (1) ancak disiplin hükümleri saklıdır. (1)

2. (Değişik: 2/7/2012 - 6352/58 md.) Konusu belli bir miktar paranın ödenmesini gerektiren davalarda hükmedilen miktar ile her türlü davalarda hükmedilen vekalet ücreti ve yargılama giderleri, davacının veya vekilinin davalı idareye yazılı şekilde bildireceği banka hesap numarasına, bu bildirim tarihinden itibaren, birinci fıkrada belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde yatırılır. Birinci fıkrada belirtilen süreler içinde ödeme yapılmaması halinde, genel hükümler dairesinde infaz ve icra olunur.

3. Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemeleri kararlarına göre işlem tesis edilmeyen veya eylemde bulunulmayan hallerde idare aleyhine Danıştay ve ilgili idari mahkemede maddi ve manevi tazminat davası açılabilir.

4. (Değişik: 21/2/2014-6526/18 md.) Mahkeme kararlarının süresi içinde kamu görevlilerince yerine getirilmemesi hâlinde tazminat davası ancak ilgili idare aleyhine açılabilir.

5. Vergi uyuşmazlıklarına ilişkin mahkeme kararlarının idareye tebliğinden sonra bu kararlara göre tespit edilecek vergi, resim, harçlar ve benzeri mali yükümler ile zam ve cezaların miktarı ilgili idarece mükellefe bildirilir.

6. (Değişik: 2/7/2012 - 6352/58 md.) Tazminat ve vergi davalarında idarece, mahkeme kararının tebliğ tarihi ile ödeme tarihi arasındaki süreye 21/7/1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 48 inci maddesine göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanacak faiz ödenir. Ancak mahkeme kararının davacıya tebliği ile banka hesap numarasının idareye bildirildiği tarih arasında geçecek süre için faiz işlemez.” (İYUK m. 28).

Gümrük vergisinden kaynaklanan uyuşmazlıkların, gümrük idaresinin aldığı bir karar neticesinde ortaya çıktığı göz önünde bulundurulduğunda, idarî kararın şahsa özgü olma özelliği gereği, yargılama neticesinde verilen iptal kararı öncelikle dava açan(lar)ı etkilemektedir. Bununla birlikte iptal edilen karar genel nitelikte ise, sonuç davacıdan başka ilgili üçüncü kişileri de etkilemektedir¹³⁷⁸. Verilen iptal kararı, (kural olarak) idarî işlem yerine geçmemekte; yalnızca idarî kararın alındığı tarihten itibaren ortadan kalkması sonucunu doğurmaktadır. Bununla beraber iptal kararının gümrük idaresi tarafından uygulanabilmesi için yeni bir işlem yapılması (ya da karar alınması) gerekebilmektedir¹³⁷⁹.

Belirtilen otuz günlük süre içinde gümrük idaresi tarafından kararın gereklerine göre işlem yapılmaması veya eylemde bulunulmaması durumunda ilgili kişilerin uğradıkları zararların idare tarafından karşılanması gerekmektedir. Çünkü yargı kararlarının yerine getirilmemesi ağır hizmet kusuru sayılmaktadır. Maddî ya da hukukî bir imkânsızlık söz konusu ise, bu durumda idarenin tazminat ödeme yükümlülüğü kusursuz sorumluluk ilkesine dayanmaktadır¹³⁸⁰. Bu durumda bir yargı kararının gereğini en geç otuz gün içinde yerine getirmeyen kamu görevlisinin kastının varlığının kârîne olarak kabul edilmesinin mümkün olabileceği belirtilmektedir¹³⁸¹. Ancak bu durumda, kararı yerine getirmeyen memur/kamu görevlisi aleyhine değil; idare aleyhine tam yargı davası açılabilir (İYUK. m. 28/4). Açılan bu davada eğer idare aleyhine tazminat ödemeye mahkûm edilirse, kusuru oranına/derecesine bağlı olarak kamu görevlisine rücû edilmesi gündeme

¹³⁷⁸ Ayrıca açılan iptal davası neticesinde verilen ret kararının yalnızca davacıyı etkileyeceği; bunun dışında iptal davaları neticesinde verilen kararların üçüncü kişi ve konular bakımından etkileri hakkında bkz. Zabunoğlu, s. 315-318; Gözübüyük, s. 251-255; Gözübüyük/Tan, s. 573-584; Çağlayan, Karar, s. 97; Çağlayan, Yargılama, s.485 vd.; C. Kaya, Karar, s. 19.

¹³⁷⁹ İptal kararlarının (Birel işlemler bakımından) etkisi hakkında bkz. Zabunoğlu, s. 315; Gözübüyük, s. 249-254; Gözübüyük/Tan, s. 573-577; Tan, İdare, s. 959; Çağlayan, Karar, s. 100-104 ve 152; Çağlayan, Yargılama, s. 487 vd.; C. Kaya, Karar, s. 19 vd.

¹³⁸⁰ Çağlayan, Karar, s. 271, 272; Çağlayan, Yargılama, s. 685, 686; ve 693 vd.; Kalabalık, s. 350 ve 352.

¹³⁸¹ Ayrıntılı açıklamalar için bkz. Karakoç, Genel Vergi, s. 900, 901; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 252-254; Şenyüz/Yüce/Gerçek, Vergi Hukuku, s. 304, 305; Oktar, Vergi Hukuku, s. 434; Yüce, s. 210, 211. Genel idarî yargı kapsamında kararın uygulanması hakkında ayrıca bkz. Zabunoğlu, s. 325 vd.; Gözübüyük, s. 256-259; Gözübüyük/Tan, s. 584-615; Tan, İdare, s. 965 vd.; Yıldırım/Yasin/Kaman/Özdemir/Üstün/Okay Tekinsoy, s. 901, 910; Candan, İdarî Yargılama, s. 700 vd.; T. Yıldırım, s. 458 vd.; Günday, s. 375; C. Kaya, Karar, s. 47-50, 77; Çağlayan, Karar, s. 276, 277; Kalabalık, s. 350; G. Kaplan, Yargılama, s. 241-243 ve 451 vd.

gelebilecektir. Karine olarak kabul edilebilecek kast da ancak bu aşamada dikkate alınabilir¹³⁸².

C. Yargı Kararlarına Karşı Başvuru Yolları

1. Genel Olarak

Gümrük vergisinden kaynaklanan uyuşmazlıklara bakmakla görevli ilk derece mahkemelerinin verdikleri nihaî kararların hukuka ve gerçeğe uygunluğunun denetimi için İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda yer alan başvuru yollarının işletilmesi gerekmektedir. Bu başvuru yollarından bazıları ilk derece mahkemesi kararlarının denetimi amacıyla bir üst derece yargı merciine; bazıları da kararı veren yargı organına yapılmaktadır. Verilen kararın denetimi amacına yönelik olarak yapılan denetimlere kanun yolu denetimi; bu denetimin yapılması talebiyle yapılan başvurulara da kanun yolu başvurusu adı verilmektedir¹³⁸³. Yargı kararlarına karşı yapılabilecek başvuruların hepsi kanun yolu başvurusu niteliğinde değildir.

Mahkeme, kararını verdikten sonra, kararını geri alamamakta, değiştirememekte; yeni bir karar verememektedir. Hatalı olarak verilmiş bir mahkeme kararının düzeltilmesi, kural olarak bir üst derece yargı merci tarafından verilecek kararla mümkündür. Üst derece yargı merciinin ise, bu denetimi gerçekleştirebilmesi, kararın hukuka aykırı olduğunu iddia eden tarafın (ya da her iki tarafın) talepte bulunmasına bağlıdır. Vergi Yargılaması Hukuku'nda her ne sebeple olursa olsun, yapılmış usulsüzlüklerin, yanlışların, hataların düzeltilmesi; kanuna ve hukuka uygunluğun sağlanması amacıyla denetlenebilmesi için tanınan hukukî başvuru yolları, kanun yolları olarak adlandırılmaktadır ve kanun yolları genel olarak olağan ve olağanüstü kanun yolları olmak üzere iki grupta toplanarak incelenmektedir¹³⁸⁴. Bu ayırım denetlenmesi istenen mahkeme kararının kesinleşmiş olmasına göre yapılmaktadır.

¹³⁸² İdare ile kamu görevlilerinin sorumluluğunun ayrılması hakkında ayrıca bkz. Zabunoğlu, s. 341; Tan, İdare, s. 455 vd.

¹³⁸³ Karakoç, Genel Vergi, s. 947; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 304; G. Kaplan, Yargılama, s. 465.

¹³⁸⁴ Gözübüyük, s. 500; Gözübüyük/Tan, s. 1031; Tan, İdare, s. 1134; Mutluer/Dayanç, s. 272; Karakoç, Genel Vergi, s. 948; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 305; Şenyüz, Vergi Ceza, s. 335

Kanun yolu başvurusunun dışında da açıklama ve yanlışlıkların düzeltilmesi olmak üzere iki başvuru yolu daha bulunmaktadır. Bu yollar gerçek anlamda bir kanun yolu denetimi sayılmadığından¹³⁸⁵, olağan ve olağanüstü kanun yolu denetimi başlıkları altında değerlendirilmemektedir.

Anayasa'da güvence altına alınmış temel hak ve özgürlükler ile Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve buna ek, Türkiye'nin taraf olduğu protokoller kapsamındaki herhangi birinin gümrük idaresinin kullandığı kamu gücü vasıtasıyla ihlâl edilmesi durumunda, kişilerin Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuruda bulunma hakları da vardır (Any. m. 148; AYUHK. M. 45). Bu yolun kullanılabilmesi için kişilerin başvurabilecekleri tüm kanun yollarını tüketmiş olmaları gerekmektedir¹³⁸⁶. Bireysel başvuru konusunun genişliği ve bu çalışma için çizilen sınırın dışında kalması nedeniyle Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru yoluna değinilmemektedir.

2. Olağan Kanun Yolları

a. Genel Olarak

İlk derece mahkemelerinin ya da istinaf mercilerinin vermiş oldukları nihai kararların kesinleşmesini önleyen kanun yollarına olağan kanun yolları denilmektedir¹³⁸⁷. Olağan kanun yolları, ilk derece mahkemelerinin nihaî kararlarının kesinleşmesini kanun yolu incelemesinin sonuna kadar erteler¹³⁸⁸. İdarî yargılama usûlünde olağan kanun yollarını, istinaf ve temyiz olmak üzere iki başlık altında incelemek gerekmektedir.

vd.; Oktar, Vergi Hukuku, s. 436; G. Kaplan, Yargılama, s. 471 vd.; Sariaslan, İlk İnceleme, s. 240, 241; Yüce, s. 233 vd.; Yüce/Çelikkaya, s. 287; Kılıç, s. 626; Ercan, Kabahatler, s. 279.

¹³⁸⁵ Karakoç, Genel Vergi, s. 949; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 307.

¹³⁸⁶ Vergi uyumsuzlukları bakımından Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru yolu ve şartları hakkında açıklamalar için bkz. Gamze Gümüşkaya, "Vergi Ödevlisinin Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvurusunun Kabul Edilebilirlik Koşulları", **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Vergi Hukuku Özel Sayısı, Y. 2011, C. 17, S. 3-4, s. 36 vd.; Uygun/Gerçek, s. 168 vd. Gümrük uyumsuzlukları bakımından bireysel başvuruya ilişkin açıklamalar için bkz. Ercan, Kabahatler, s. 324 vd. Ayrıca bkz. Uygun/Gerçek, s. 174 ve 185.

¹³⁸⁷ Mutluer/Dayanç, s. 272; Karakoç, Genel Vergi, s. 948, 950; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 306, 308; Yüce, s. 234; Kılıç, s. 626, 627; Şenyüz, Vergi Ceza, s. 336; Yüce/Çelikkaya, s. 287; Ercan, Kabahatler, s. 279.

¹³⁸⁸ Kılıç, s. 620; Ercan, Kabahatler, s. 281.

6545 sayılı Kanun¹³⁸⁹ ile Bölge İdare Mahkemeleri, İstinaf Mahkemeleri'ne dönüştürülmüştür. Bu kapsamda idarî yargılama usûlü bakımından da olağan kanun yolları köklü bir değişikliğe uğratılmış ve daha önce İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 45'inci maddesinde düzenlenen ve gümrük vergisinden kaynaklanan uyuşmazlıklar bakımından ilk derece mahkemelerinin tek hâkimle verdikleri kararlara karşı başvurulacak bir olağan kanun yolu olan itiraz, yerini istinafa bırakmıştır. 20.07.2016 tarihinden itibaren Bölge İdare Mahkemeleri artık istinaf incelemesi yapmaktadır. Bu suretle vergi yargısının da yapılandırılması, üç mercili ve iki dereceli olmaktan çıkarılmış; üç mercili ve üç dereceli hale getirilmiştir¹³⁹⁰.

İstinaf kanun yolunun idarî yargıya dahil edilmesiyle getirilen bir diğer değişiklik ise, karar düzeltme yolunun da yürürlükten kaldırılmış olmasıdır¹³⁹¹.

İlk derece mahkemesi olan vergi mahkemelerinin nihaî kararları ile Danıştay dava daireleri ve vergi mahkemelerinin geçici tedbir niteliğindeki bazı kararlarına karşı başvurulmuş kanun yolları arasında özel itiraz hallerini de saymak gerekmektedir¹³⁹². Özel itiraz yoluna, ilk derece mahkemelerinde görülmekte olan davalar arasındaki bağlantı iddialarına ilişkin kararlar ile yürütmenin durdurulması taleplerine ilişkin kararlara karşı başvurulmaktadır. Çünkü bu yolda, mahkemenin kararı bir üst mahkeme/merci tarafından incelenmekte ve denetlenmektedir¹³⁹³.

b. İstinaf

İstinaf, idare ve vergi mahkemelerinin nihaî kararlarına karşı başvurulmuş ilk derece mahkemesi ile temyiz incelemesi arasında yer alan; kendine özgü ve olağan

¹³⁸⁹ 18.06.2014 tarih ve 6545 sayılı Türk Ceza Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, (RG. 28.06.2014 - 29044)

¹³⁹⁰ Karakoç, Genel Vergi, s. 949, 950; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 309, 310. Ayrıca bkz. Oğuz Sancakdar, "İdari Yargıda İstinaf Sistemi Üzerine Düşünceler", **Prof. Dr. Aydın Zevkliler'e Armağan**, Journal of Yaşar University, C. 8, S. Özel, 2013, (İstinaf), s. 2243 vd.; Kalabalık, s. 355 vd.; G. Kaplan, Yargılama, s. 438 vd.

¹³⁹¹ Karakoç, Genel Vergi, s. 951. Her ne kadar karar düzeltme yolu yürürlükten kaldırılmış olsa da bu kanun yolunun yürürlükte olduğu dönemde çıkan uyuşmazlıklar bakımından uygulaması, bu uyuşmazlıklar sona erene kadar (belirsiz süreli) devam edecektir. Bu nedenle karar düzeltme ile ilgili açıklamalar için bkz. Zabunoğlu, s.744 vd; Gözübüyük, s. 529 vd.; Gözübüyük/Tan, s. 1071; Tan, İdare, s. 1149; Karakoç, Genel Vergi, s. 978 – 980; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 340-348; Çağlayan, Yargılama, s. 759-767.

¹³⁹² Özel itiraz halleri ile ilgili açıklamalar için bkz. Karakoç, Genel Vergi, s. 959 vd.; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 319 vd.

¹³⁹³ Karakoç, Genel Vergi, s. 951; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 319.

bir kanun yoludur¹³⁹⁴. İstinafi temyiz yolundan ayıran en önemli özelliği, bu aşamada, ilk derece mahkemesi kararlarının hem hukukî hem de maddî yönden incelenmesi ve duruma göre yeni bir yargılama ile gerekli araştırma ve incelemenin yapılarak yeniden karar verilmesini sağlıyor olmasıdır. Bu bakımdan istinaf yolu, temyiz kanun yolundan ve önceden yürürlükte bulunan itiraz kanun yolundan ayrılmaktadır. Çünkü temyiz kanun yolu, hükmün usûl kurallarına uygun olarak verilip verilmediği ve hukuka uygun olup olmadığını tesbite yöneliktir¹³⁹⁵.

İstinaf yoluna, ilk derece mahkemesi olarak görev yapmakta olan vergi ve idare mahkemelerinin görmekte/ bakmakta oldukları davalara ilişkin nihaî kararlara karşı başvurulabilmektedir. Bu kararların tek hâkimle ya da kurul halinde verilmiş olması bakımından bir ayırım gözetilmemektedir¹³⁹⁶. Ancak, konusu beş bin Türk Lirasını¹³⁹⁷ geçmeyen vergi davaları, tam yargı davaları ve idari işlemlere karşı açılan iptal davaları hakkında idare ve vergi mahkemelerince verilen kararlar kesin olup, bunlara karşı istinaf yoluna başvurulamaz. Başka kanunlarda aksine hüküm bulursa dahi ilk derece mahkemelerinin nihaî kararlarına karşı başvurulacak istinaf kanun yolu incelemesini yapmak üzere görevli merci Bölge İdare Mahkemeleridir (İYUK. m. 45/ 1).

İstinaf yolunun tüketilmesi neticesinde verilen karara karşı temyiz yolu açık ise, temyiz yoluna da başvurmak mümkündür (İYUK. m. 46)¹³⁹⁸. İstinaf kanun yolu bu özelliği bakımından da yürürlükten kaldırılan itiraz kanun yolundan

¹³⁹⁴ Tan, İdare, s. 1135; Mutluer/Dayanç, s. 273, 274; Karakoç, Genel Vergi, s. 951; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 310; Yüce, s. 234-239; Ercan, Kabahatler, s. 281.

¹³⁹⁵ Gözübüyük/Tan, s. 1032-1035; Tan, İdare, s. 1135, 1136; Karakoç, Genel Vergi, s. 952 ve 953; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 311, 312; Şenyüz, Vergi Ceza, s. 336, 337; Şenyüz/Yüce/Gerçek, Vergi Hukuku, s. 306, 307; Oktar, Vergi Hukuku, s. 437, 438; Öner, Vergi Hukuku, s. 255, 256; Sancakdar, İstinaf, s. 2248; Çağlayan, Yargılama, s. 708,709; Işıklar, s. 75, 76; Sarıaslan, İlk İnceleme, s. 246 vd.; Ercan, Kabahatler, s. 281.

¹³⁹⁶ Karakoç, Genel Vergi, s. 951; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 311.

¹³⁹⁷ 2018 yılı için de bu sınır 5.000,00-TL'dir. (Söz konusu parasal sınır, somut olayda, dava dilekçesinde İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 3'üncü maddesinin 2'nci fıkrasının d bendi gereğince gösterilen uyuşmazlık konusu miktara göre belirlenmektedir).

¹³⁹⁸ Örneğin konusu yüz bin türk lirasını (2018 yılı için temyiz sınırı 117.000,00 Türk Lirası'dır) aşmayan vergi davaları, tam yargı davaları ve idari işlemler hakkında açılan davalar hakkında yapılan istinaf incelemesi sonucunda verilen kararlara karşı temyiz yoluna başvurulması mümkün değildir. (İYUK m. 46/b); Temyiz kanun yoluna başvurulamayacak bu kararlar açısından bölge idare mahkemelerinin, istinaf incelemesi sonucu verdikleri kararlar kesin olduğundan temyiz merciine benzedikleri hakkında bkz. Karakoç, Genel Vergi, s. 952, 953; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 311. Temyiz sınırı, somut olayda, dava dilekçesinde İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 3'üncü maddesinin 2'nci fıkrasının d bendi gereğince gösterilen uyuşmazlık konusu miktara göre belirlenmektedir.

ayrılmaktadır¹³⁹⁹. İstinaf incelemesi neticesinde verilen ve temyiz yolu kapalı olan kararlar kesin karar niteliği taşımaktadır¹⁴⁰⁰.

Bölge idare mahkemeleri, istinaf incelemesinde, ilk derece mahkemesinin kararını hukuka uygun bulmadığı takdirde gerekli inceleme ve soruşturmayı kendisi yapacak; taraflarca ileri sürülen tüm iddia ve delilleri gözden geçirecek; tesbit edilen eksiklikleri tamamlayacak ve esas hakkında yeniden bir karar verecektir. Bölge idare mahkemesinin bu anlamda bozma kararı vererek dosyayı yeniden karara bağlanmak üzere ilk derece mahkemesine geri gönderme yetkisinin olmaması istinaf ve temyiz yolu arasındaki en önemli farktır¹⁴⁰¹. İnceleme sırasında ihtiyaç duyması halinde, kararı veren mahkeme veya başka bir yer idare ya da vergi mahkemesi istinabe olunabilmektedir. İstinabe olunan mahkemenin de gerekli işlemleri öncelikle ve ivedilikle yerine getirmesi şarttır (İYUK m. 45/4).

İdari Yargılama Usulü Kanunu'na göre bir karara karşı istinaf yoluna başvurulabilmesi için üç şart aranmaktadır. Buna göre,

- Gümrük vergisine ilişkin kararın, vergi mahkemesi tarafından verilmiş olması;
- nihai bir karar olması ve
- kararın konusunun Beş Bin Türk Lirası'nın altında olmaması gerekmektedir (İYUK m. 45/1).

Bölge idare mahkemelerinin istinaf incelemesi yapabilmesi için öncelikle istinaf talebinde bulunulması gerekmektedir. İstinaf dilekçesinin, istinaf kanun yoluna başvurulabilecek süre içerisinde verilmesi halinde, istinaf süresinde yapılmış sayılmaktadır. İstinaf başvurusunun yapıldığı tarih, kararı veren mahkemeye veya *İdari Yargılama Usulü Kanunu*'nun 4'üncü maddesine göre dilekçe kabul etmesi mümkün olan mercilere verildiğinde dilekçenin deftere kaydının yapıldığı tarihtir.

Vergi Yargılaması Hukuku'nda, idare ve vergi mahkemelerinin verdikleri nihai kararlara karşı istinaf yoluna başvuru süresi otuz gündür. Bu süre, kararın tebliğinden itibaren başlamaktadır. Ayrıca istinaf dilekçesinin karşı tarafa tebliğ

¹³⁹⁹ Karakoç, Genel Vergi, s. 952; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 311. İtiraz kanun yolu ve istinaftan farkları hakkında ayrıca bkz. Tan, İdare, s. 1135; Çağlayan, Yargılama, s. 703-707 ve 709, 710; G. Kaplan, Yargılama, s. 471.

¹⁴⁰⁰ Karakoç, Genel Vergi, s. 952, 953; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 312.

¹⁴⁰¹ Karakoç, Genel Vergi, s. 953; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 312; Çağlayan, Yargılama, s. 713, 714.

edilmesi halinde, karşı taraf, bu karara süresinde istinaf başvurusunda bulunmamış olsa bile istinaf dilekçesinin kendisine tebliğ tarihini izleyen otuz gün içinde düzenleyeceği dilekçe ile istinaf başvurusunda bulunabilmektedir (İYUK m. 45/2, 48/3).

İstinaf süresi içerisinde istinaf talebinde bulunulmaması halinde ilk derece mahkemesinin kararı kesinleşmektedir. Ayrıca İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda belirli hallerde istinaf talebinde bulunulmamış sayılacağı (İYUK m. 45/2, 48/2); kararın istinaf edilmemiş sayılacağı (İYUK m. 45/2, 48/6) ve istinaf talebinin reddine karar verileceği (İYUK. m. 48/6) düzenlenmektedir. Bu yöndeki kararlara karşı da kararın tebliğini izleyen günden başlayarak yedi gün içinde istinaf yoluna başvurulması mümkündür (İYUK. m. 48/6). İstinaf kanun yoluna başvurulması ile birlikte dosyanın dilekçenin usûle uygunluğu, istinaf konusu kararın ve belge asıllarının/örneklerinin eklenmesi; harç ve posta giderlerinin tamamlığı; aynı dilekçe ile dava açılabilir haller ile ilgili şartların sağlanması; istinaf dilekçesinin karşı tarafa tebliği ve cevabın alınması gibi hususların kararı veren ilk derece mahkemesi tarafından sağlanıp dosyanın tekemmül ettirilmesi gerekmektedir. Tekemmül etmiş dosyalar istinaf merciiine gönderilmekte; daha sonra aynı hususlar istinaf mercii tarafından da incelenmektedir¹⁴⁰².

İstinaf kanun yoluna başvurulması, ilk derece mahkemesinin kararlarının yürütmesini; yani verilen kararın infazını durdurmamaktadır¹⁴⁰³. Bununla birlikte bölge idare mahkemesi, talep üzerine ve teminat karşılığında vergi mahkemesinin kararının yürütülmesinin durdurulmasına karar verebilir (İYUK. m. 52/1). İptal davalarında teminat istenmeyebilmekte; kararın bozulması halinde ise, vergi mahkemesinin kararının yürütmesi kendiliğinden durmaktadır (İYUK m. 52/2, 4).

İstinaf mercii, yaptığı inceleme sonucunda ilk derece mahkemesinin kararını hukuka uygun bulursa, istinaf başvurusunun reddine karar verecektir. Eğer ilk derece mahkemesinin kararında varsa maddî yanlışlıkları düzelterek aynı kararı da

¹⁴⁰² Karakoç, Genel Vergi, s. 956; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 314, 315. İstinafa başvuru süresi, şekli ve usûlü hakkında ayrıca bkz. Tan, İdare, s. 1136; Çağlayan, Yargılama, s. 712, 713; G. Kaplan, Yargılama, s. 474 vd.

¹⁴⁰³ Bu noktada, idarî işlemin (gümrük hukuku açısından ise, idarî kararın) yürütmesinin durdurulması kararı ile mahkeme kararının yürütülmesinin durdurulmasının birbirine karıştırılmaması gerektiği; idarî işlemin yürütmesinin durdurulması hakkındaki talep üzerine verilen karara karşı itiraz yoluna başvurulabileceği; buna karşın mahkeme kararının yürütülmesinin durdurulması talebi hakkında verilen karara itiraz edilemeyeceği hakkında bkz. Karakoç, Genel Vergi, s. 956; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 315.

verebilmektedir (İYUK. m. 45/3). İlk derece mahkemesi kararının hukuka uygun bulunmaması halinde ise, istinaf başvurusunun kabulü ile ilk derece mahkemesi kararının kaldırılmasına karar verilir. Davaya görevsiz veya yetkisiz mahkeme ya da reddedilmiş veya yasaklanmış hâkim tarafından bakılmış olması hallerinde de aynı şekilde karar verilmekte ve dosya ilgili mahkemeye gönderilmektedir. Bölge idare mahkemesi evrak üzerinde yaptığı inceleme sonucunda, maddî olaylar hakkında edinilen bilgiyi yeterli görürse ya da istinaf sadece hukukî noktalara ilişkin ise, yahut da istinaf olunan karardaki maddî yanlışlıkların düzeltilebilmesi mümkün ise, esas hakkında da karar verebilmektedir. Bu husus, uyuşmazlıkların kısa sürede çözülmesi yönünden yararlı görülmektedir¹⁴⁰⁴. İstinaf merciinin bu kararları kesindir (İYUK. m. 45/5). İlk inceleme sonucunda verilen kararların istinaf edilmesi üzerine verilen kararlara ilk derece mahkemelerinin uyma zorunluluğu bulunmaktadır. Esas hakkında verilen kararların istinaf incelemesi sonucunda verilen kararlara karşı ise, davanın taraflarının temyiz yoluna başvurması mümkündür¹⁴⁰⁵.

İstinaf incelemesinde usûl hükümlerine uyulup uyulmadığı bakımından da inceleme yapılmaktadır. Zorunlu usûl hükümlerine uyulmamış olması durumunda ilk derece mahkemesinin kararı kaldırılmaktadır. İstinaf incelemesinde duruşma yapılması da mümkündür (İYUK. m. 19).

İstinaf talebini inceleyen bölge idare mahkemesince verilen karar, dosya ile birlikte, kararı vermiş bulunan vergi mahkemesine gönderilir. Bu karar, dosyanın mahkemeye geldiği tarihten itibaren yedi gün içinde taraflara tebliğe çıkarılır (İYUK m. 45/2, 50/1)¹⁴⁰⁶.

¹⁴⁰⁴ Bununla birlikte istinaf incelemesi sonucunda istinafa konu kararın niteliğinin de göz önünde bulundurulması; eğer istinafta ilk inceleme sonucunda işin esasına girmeye engel bir halin mevcudiyeti söz konusu ve karar hukuka aykırı görülür ise, bu kararın kaldırılarak görevli/yetkili mahkemeye gönderilmesinin gerekeceği; zira işin esasına ilişkin ilk yargılamanın ilk derece mahkemelerince yapılması gerektiği; ilk derece mahkemesinin işin esasına girerek vermiş olduğu bir karar söz konusu ise, bu takdirde, bölge idare mahkemesinin gerekli inceleme, araştırma ve yargılamayı gerçekleştirip esas hakkında bir karar vermesi gerektiği hakkında bkz. Karakoç, Genel Vergi, s. 957, 958; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 316.

¹⁴⁰⁵ Karakoç, Genel Vergi, s. 958; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 316.

¹⁴⁰⁶ Karakoç, Genel Vergi, s. 959; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 317, 318. İstinafin uygulama esasları hakkında açıklamalar için ayrıca bkz. Gözübüyük/Tan, s. 1033-1035; Tan, İdare, s. 1136-1137; Sancakdar, İstinaf, s. 2249 vd.; Çağlayan, Yargılama, s. 714-718. G. Kaplan, Yargılama, s. 480 vd.

c. Temyiz

Temyiz, Vergi Yargılaması Hukuku'nda en yüksek dereceli yargı mercii olan Danıştay tarafından incelendiğinden, olağan kanun yolları arasında en önemlisi olma özelliği taşımaktadır. Danıştay dava dairelerinin nihaî kararları ile bölge idare mahkemelerinin istinaf incelemesi sonucunda ve İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 46'ncı maddesinde belirtilen davalar hakkında verilen kararların, başka kanunlarda aksine hüküm bulunsa dahi, hukuka uygunluğu temyiz kanun yolunda denetlenmektedir. Temyiz incelemesinde hüküm mahkemesinde incelenen vakıalar/olgular, kural olarak yeniden incelenmemekte; yeniden bir yargılama yapılmamakta; uyuşmazlığın maddî yönüyle değil, hukukî yönüyle ilgilenilmektedir. Bu kapsamda ilk derece mahkemesinde ve istinaf merciiinde olduğu gibi dava konusu olay değil; mahkemenin kararı yargılanmaktadır. Bu da kararın hukuka ve usûle uygun olarak verilip verilmediğinin araştırılması anlamına gelmektedir. Ancak karardan sonra ortaya çıkıp hükmü etkileyecek nitelikte olan olguların da temyiz aşamasında ileri sürülmesi mümkündür¹⁴⁰⁷.

Bölge idare mahkemelerinin temyize tâbi kararları için temyiz mercii, Danıştay'ın ilgili Dava Dairesi; Vergi Dava Daireleri'nin ilk derece mahkemesi olarak verdikleri nihaî kararların temyiz mercii ise, Vergi Dava Daireleri Kuruludur (AY m. 155; DşK. m. 38/2-b)¹⁴⁰⁸.

Temyiz kanun yoluna, ancak davanın tarafları başvurabilmektedir. Taraflardan birinin tek başına temyiz yoluna başvurmasının mümkün olduğu gibi, her iki taraf da kendi açısından temyiz yoluna başvurarak kararın bozulmasını isteyebilmektedir. Bunun dışında Danıştay'ın kendiliğinden temyiz incelemesi yapabilmesi mümkün değildir. Ancak temyiz yoluna başvuran tarafın, kararın

¹⁴⁰⁷ Tan, İdare, s. 1138; Karakoç, Genel Vergi, s. 962, 963; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 322, 323; Mutluer/Dayanç, s. 274-277; Şenyüz, Vergi Ceza, s. 338, 339; Şenyüz/Yüce/Gerçek, Vergi Hukuku, s. 308, 309; Oktar, Vergi Hukuku, s. 438-442; Öner, Vergi Hukuku, s. 257, 258; Yüce, s. 240- 243. Genel idarî yargıda temyiz yolu hakkında ayrıca bkz. Zabunoğlu, s. 681 vd.; Gözübüyük, s. 500 vd.; Gözübüyük/Tan, s. 1035 vd.; Çağlayan, Yargılama, s. 718; Kalabalık, s. 362 vd.; G. Kaplan, Yargılama, s. 450 vd.

¹⁴⁰⁸ Ayrıca İYUK m. 46, 48 ve 15/4 kapsamında temyiz edilebilecek ve edilemeyecek kararlar ile ilgili ayrıntılı açıklama ve değerlendirmeler için bkz. Zabunoğlu, s. 686-688; Gözübüyük, s. 501-506; Gözübüyük/Tan, s. 1036, 1037; Tan, İdare, s. 1138, 1139; Karakoç, Genel Vergi, s. 963, 964; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 323, 324; G. Kaplan, Yargılama, s. 486.

bozulmasında, korunmaya değer bir hukukî menfaatinin bulunması gerekmektedir¹⁴⁰⁹.

Kural olarak Danıştay dava dairelerinin nihaî kararları ile bölge idare mahkemelerinin İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 46'ncı maddesinde sayılan davalar hakkında verilen kararlara karşı, kararın tebliğini izleyen otuz gün içinde temyiz yoluna başvurulması mümkündür. Temyiz talebini içeren dilekçenin karşı tarafa tebliği ile karşı taraf dilerse temyize cevap verebilir ya da mahkeme kararını daha önce temyiz etmemişse düzenleyeceği dilekçe ile temyiz talebinde bulunabilir (İYUK m. 48/3). İlgili merciin İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 48'inci maddesi kapsamında verdiği, kararın temyiz edilmemiş sayılmasına, temyiz isteminin reddine ve temyiz isteminde bulunulmamış sayılmasına ilişkin kararlarına karşı, bu kararın tebliğini izleyen günden başlayarak yedi gün içinde temyiz yoluna başvurulması mümkündür¹⁴¹⁰.

Temyiz talebinin İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 3'üncü maddesine belirtilen esaslara uygun şekilde düzenlenmiş bir dilekçe ile ileri sürülmesi gerekmektedir. Ayrıca ek olarak, temyiz edilen kararın bir özetinin, yazılı bildirim tarihinin ve temyiz sebeplerinin; varsa duruşma talebinin ve talep sonucunun da yer alması şarttır¹⁴¹¹. Temyiz dilekçeleri, duruma göre kararı veren mahkemeye, Danıştay'a veya İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 4'üncü maddesinde belirtilen mercilere verilir. Kararı veren mahkeme veya Danıştay tarafından karşı tarafa tebliğ edilir. Kararı veren Danıştay dairesi veya mahkeme, cevap dilekçesi verildikten veya cevap süresi geçtikten sonra, dosyayı dizi listesine bağlı olarak, Danıştay'a veya Kurul'a gönderir (İYUK m. 48/4).

Temyiz başvurusu öncelikle usûl yönünden incelenmektedir. Bu kapsamda temyiz dilekçesinin usûlüne uygun olarak düzenlenmemiş olması halinde, eksikliklerin onbeş gün içinde tamamlanmasına ilişkin karar Danıştay Dava Dairesi veya Bölge İdare Mahkemesi tarafından ilgiliye tebliğ edilir. Bu sürede eksikliklerin tamamlanmaması halinde, tebligatı yapan merci tarafından *temyiz isteminde*

¹⁴⁰⁹ Karakoç, Genel Vergi, s. 965, 967; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 325.

¹⁴¹⁰ Karakoç, Genel Vergi, s. 966, 967; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 326. Temyiz edilebilecek kararların kapsamı hakkında ayrıca bkz. Çağlayan, Yargılama, s. 718-729; G. Kaplan, Yargılama, s. 487 vd.

¹⁴¹¹ Bu unsurlar ve temyiz dilekçesinde yer alması gereken hususlar hakkında ayrıntılı açıklamalar için bkz. Tan, İdare, s. 1145, 1146; Karakoç, Genel Vergi, s. 967 – 969; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 327-330; Çağlayan, Yargılama, s. 729-739; G. Kaplan, Yargılama, s. 493, 494.

bulunulmamış sayılmasına karar verilmektedir (İYUK. m. 48/2). Gerekli temyiz harç ve giderlerinin tamamlanmamış olması halinde ise ilgiliye tamamını ödemesi için yedi günlük süre verilmekte, bu süre içinde tamamlanmaması halinde ise, *temyizden vazgeçmiş sayılmasına* karar verilmektedir (İYUK. m. 48/6). Temyizin süresinde yapılmamış olmasının tesbiti halinde *temyiz isteminin reddine* karar verilmektedir (İYUK m. 48/6)¹⁴¹². Aynı şekilde kesin bir karar hakkında yapılan temyiz başvuruları için de *temyiz isteminin reddine* karar verilmektedir. Usûl yönünden incelenen temyiz talebi sonucunda, dosya tekemmül ettirilir ve Danıştay’a veya kurula gönderilir¹⁴¹³.

Bir karara karşı temyiz yoluna başvurulmuş olması, kural olarak kararın yürütmesini durdurmamaktadır. Ancak temyiz merciinin, teminat karşılığında, mahkeme kararının yürütmesinin durdurulmasına karar vermesi mümkündür. İptal davalarına ilişkin temyiz taleplerinde, teminat istenmeden de yürütmenin durdurulması kararı verilebilmektedir (İYUK. m. 53/1-4). Davanın reddine ilişkin kararların temyizi halinde, dava konusu işlem hakkında yürütmenin durdurulması kararı verilebilmesi İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 27’nci maddesinde belirtilen şartların varlığına bağlıdır (İYUK. m. 52/1). Yürütmenin durdurulması isteği bulunan temyiz dilekçeleri, karşı tarafa tebliğ edilmeden dosya ile birlikte, yürütmenin durdurulması talebi hakkında karar verilmek üzere kararı veren bölge idare mahkemesince Danıştay Başkanlığı’na; Danıştay’ın ilk derece mahkemesi olarak baktığı davalarda, görevli dairece konusuna göre İdari veya Vergi Dava Daireleri Kurulu’na gönderilir. Danıştay’da görevli daire veya kurul tarafından yürütmenin durdurulması talebi hakkında karar verildikten sonra tebligat bu daire veya kurulca yapılarak dosya tekemmül ettirilir (İYUK m. 48/5). Kararın bozulması, kararın yürütmesini kendiliğinden durdurmaktadır (İYUK m.52/4)¹⁴¹⁴.

¹⁴¹² Ancak Danıştay’ın, temyiz başvurusunun süresinden sonra yapılması halinde talebin süre aşımı yönünden reddi için dosyanın ait olduğu mahkemeye gönderilmesinin zorunlu olmadığı, bu kararın temyiz mercii tarafından da verilebileceği görüşünde olduğu hakkında açıklamalar için bkz. Tan, İdare, s. 1145; Karakoç, Genel Vergi, s. 970; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 331 vd.

¹⁴¹³ Temyiz başvurusunun usûl yönünden incelenmesi ile ilgili açıklamalar için bkz. Tan, İdare, s. 1144-1146; Karakoç, Genel Vergi, s. 969 – 971; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 330, 331; Çağlayan, Yargılama, s. 735,739; G. Kaplan, Yargılama, s. 494; Sariaslan, İlk İnceleme, s. 259 vd.

¹⁴¹⁴ Temyiz yoluna başvurma kararın yürütülmesine etkisi ile ilgili açıklamalar için bkz. Tan, İdare, s. 1146; Karakoç, Genel Vergi, s. 973, 974; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 334. Ayrıca bkz. Çağlayan, Yargılama, s. 754, 755; Kalabalık, s. 373, 374; G. Kaplan, Yargılama, s. 495, 496.

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 49'uncu maddesinin 1'inci bendinde, temyiz incelemesi sonucunda Danıştay'ın daire ya da bölge idare mahkemesi kararını onama halleri; 2'nci bendinde ise, bozma nedenleri belirtilmektedir. Temyiz incelemesinin amacı, hukukun birliğini ve üstünlüğünü sağlamaktır. Bu nedenle, temyiz incelemesi yapan merci, tarafların ileri sürdükleri nedenlerle bağlı olmaksızın temyiz nedenlerini görevin gereği olarak kendiliğinden göz önünde bulundurabilmektedir. Danıştay'ın da Vergi Yargılaması Hukuku'nda re'sen araştırma ilkesi gereği incelemeyi re'sen yürütmesi gerekmektedir¹⁴¹⁵. Temyiz edilen kararda bozma nedenlerinin bulunmaması; başka bir deyişle kararın hukuka uygun olması halinde, temyiz talebi reddedilerek *kararın onanmasına* karar verilmektedir (İYUK. m. 49/1, a)¹⁴¹⁶.

Danıştay'ın temyiz incelemesi sonucunda görev ve yetki dışında bir işe bakılmış olması; hukuka aykırı karar verilmesi; usul hükümlerinin uygulanmasında kararı etkileyebilecek nitelikte hata veya eksikliklerin bulunması halinde incelenen *kararın bozulması* gerekmektedir (İYUK m. 49/2)¹⁴¹⁷. Bozma halinde dosya, kararı veren mahkemeye gönderilir ve ilgili merci, dosyayı diğer öncelikli işlerden de öncelikli olarak ve gerekli incelemeleri yaparak yeniden karar verir (İYUK. m. 49/3). Onama ve bozma kararlarının dışında temyiz incelemesi neticesinde kararın sonucu hukuka uygun olmakla birlikte gösterilen gerekçenin doğru bulunmaması veya eksik bulunması halinde, *gerekçesi değiştirilerek onanmasına* (İYUK m. 49/ 1, a); yeniden yargılama yapılmasına ihtiyaç duyulmayan maddî hatalar ile düzeltilmesi mümkün eksiklik veya yanlışlıkların bulunması halinde, *düzeltilerek onanmasına* (İYUK m. 49/1, b) karar verilir. Kararda çeşitli uyuşmazlıkların çözümlenmiş olması ve bunlardan bir kısmı hakkında verilen kararın hukuk ve usûle uygun olmakla birlikte diğer kısmı hakkında verilen kararın uygun olmaması halinde *kararın kısmen onanmasına kısmen bozulmasına* karar verilebilmektedir. Bu durumda kısmen

¹⁴¹⁵ Karakoç, Genel Vergi, s. 971; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 334, 335.

¹⁴¹⁶ Temyiz nedenleri (görev ve yetki dışında bir işe bakılmış olması; hukuka aykırı karar verilmesi ve usûl hükümlerine uyulmamış olması) hakkında ayrıca bkz. Zabunoğlu, s. 703-716; Gözübüyük, s. 506-516; Gözübüyük/Tan, s. 1037, 1061; Tan, İdare, s. 1139-1144.

¹⁴¹⁷ Bozma kararında hukuka ve usûle aykırılıkların, araştırılacak ve soruşturulacak hususlar ile yanlışlıkların, eksikliklerin açıkça belirtilmesi gerektiği hakkında bkz. Tan, İdare, s. 1146, 1147; Karakoç, Genel Vergi, s. 974; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 335.

onarak kesinleşen kısmın Danıştay kararında açıkça belirtilmesi gerekmektedir (İYUK m. 49/3)¹⁴¹⁸.

Temyiz incelemesi neticesinde verilen karar, dosya ile birlikte esas kararı veren mercie gönderilir. Bu kararın, dosyanın geldiği tarihten itibaren yedi gün içinde taraflara tebliğe çıkarılması gerekmektedir (İYUK. m. 50/1). Danıştay'ın bozma kararı vermiş olması halinde ilgili merciin bozma kararına uyması mümkün olduğu gibi ilk vermiş olduğu kararında ısrar edebilmesi de mümkündür¹⁴¹⁹. Bozma kararına uyulması halinde esas olarak karar kesinleşmiş olmaktadır. Bu durumda ilgili merciin bozma sebepleri doğrultusunda ve bozma kararına uygunlukla sınırlı olarak yeniden inceleme yapması ve yeni bir karar vermesi gerekmektedir. İsrar kararı ise, davayı sonuçlandıran kararlardan olduğu için taraflarca temyiz edilebilmesi mümkündür¹⁴²⁰.

Tarafların, nihaî kararın verilmesi ile birlikte temyiz kanun yoluna başvurmaktan vazgeçme hakları da doğmaktadır. Temyizden vazgeçme, aynı zamanda nihaî kararı kabul etme anlamına da gelmektedir¹⁴²¹. 659 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin 11'inci maddesi ve buna dayalı olarak çıkarılan Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Hukuk Müşavirliği'nin Dava ve İcra Takipleri ile Bunlara Bağlı İş ve İşlemlerde Uyulacak Usul ve Esaslar'ı konu alan 2012/1 sayılı Genelgesi'nde¹⁴²² temyiz kanun yoluna gidilmesinden vazgeçmenin sınırları düzenlenmektedir. Buna göre:

* Tutara ilişkin olmayanlar ile 250.000 TL'ye kadar (250.000 TL dahil) olan uyuşmazlıklarda; merkez teşkilâtı tarafından takip edilen uyuşmazlıklarda ilgili merkez birim âmiri, Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlükleri ile Bölge

¹⁴¹⁸ Temyiz incelemesi neticesinde verilecek kararlar hakkında ayrıntılı açıklamalar için bkz. Zabunoğlu, s. 716 vd.; Gözübüyük, s. 520; Gözübüyük/Tan, s. 1064-1068; Karakoç, Genel Vergi, s. 974, 975; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 334-336; Çağlayan, Yargılama, s. 749-752; G. Kaplan, Yargılama, s. 496 vd.; Yüce, s. 244-247.

¹⁴¹⁹ Danıştay Dava Dairelerinin ilk derece mahkemesi olarak bozma kararına karşı ısrar etme hakları bulunmamaktadır. Bkz. İYUK m. 49/4.

¹⁴²⁰ Bozma kararına uyma ve ısrar kararının sonuçları ve bu kararlar neticesinde yapılacak inceleme ve araştırmalar hakkında ayrıntılı açıklamalar için bkz. Karakoç, Genel Vergi, s. 976, 977; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 336- 340; Çağlayan, Yargılama, s. 752-754; G. Kaplan, Yargılama, s. 496-500.

¹⁴²¹ Temyizden vazgeçme ile ilgili açıklamalar için bkz. Karakoç, Genel Vergi, s. 977, 978; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 340.

¹⁴²² İlgili Genelge için bkz. hukuk.gtb.gov.tr/mevzuat, (E.T. 07.08.2016).

Müdürlüklerine bağlı Müdürlükler tarafından takip edilen uyuşmazlıklarda Bölge Müdürü;

* 250.000 TL'den 500.000 TL'ye kadar (500.000 TL dahil) olan uyuşmazlıklarda; merkez teşkilâtı, Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüğü ile Bölge Müdürlüklerine bağlı Müdürlükler tarafından takip edilenler uyuşmazlıklarda, merkez birim âmirinin, Bölge Müdürünün veya Bölge Müdürlüğüne bağlı Müdürün teklifi üzerine I. Hukuk Müşaviri;

* 500.000 TL'den 1.000.000 TL'ye kadar (1.000.000 TL dahil) olan uyuşmazlıklarda; merkez teşkilâtı, Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüğü ile Bölge Müdürlüklerine bağlı Müdürlükler tarafından takip edilenler uyuşmazlıklarda merkez birim âmirinin, Bölge Müdürünün veya Bölge Müdürlüğüne bağlı Müdürün teklifi üzerine Hukuk Müşavirliğinin uygun görüşü alınarak Müsteşar; illerde valilik onayına bağlanan iş ve işlemlerden kaynaklanan ve Bakanlığın hasım konumunda bulunduğu uyuşmazlıklarda, tutara ilişkin olmayanlar ile tutara bağlı uyuşmazlıklarda tutara bakılmaksızın il müdürünün teklifi üzerine Vali yetkilidir.

Temyizden vazgeçme sınırına ilişkin belirlenen tutarların I. Hukuk Müşavirinin teklifi ve Müsteşarın onayı ile arttırılabilmesi mümkündür.

3. Olağanüstü Kanun Yolları

a. Genel Olarak

Şeklî ve maddî anlamda kesin hüküm haline gelen mahkeme kararlarına karşı başvurulmuş kanun yollarına olağanüstü kanun yolları denilmektedir¹⁴²³. İdarî yargılama usûlünde olağanüstü kanun yollarını, kanun yararına temyiz ve yargılamanın yenilenmesi oluşturmaktadır.

Mahkemenin, kendi kararını değiştirmesini sağlayabilen olağanüstü kanun yolu, yargılamanın yenilenmesidir. Kararın sonuçlarını değiştirmeyen; fakat hukuka aykırı kararların/içtihadın yaygınlaşmasını önlemek amacıyla kabul edilen yol ise, kanun yararına temyizdir.

¹⁴²³ Karakoç, Genel Vergi, s. 949, 981; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 348; Şenyüz, Vergi Ceza, s. 339; Şenyüz/Yüce/Gerçek, Vergi Hukuku, s. 310; Öner, Vergi Hukuku, s. 260; G. Kaplan, Yargılama, s. 502; Yüce, s. 248 vd.; Sarıaslan, İlk İnceleme, s. 255 vd.

b. Kanun Yararına Temyiz

Kanun yararına temyiz, istinaf ve temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşen kararlara karşı, ilgili bakanlıkların göstereceği lüzum üzerine ya da kendiliğinden Danıştay Başsavcısı tarafından başvurulabilecek özel ve olağanüstü bir kanun yoludur. 6545 sayılı Kanun ile İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 51'inci maddesinde yer alan kanun yararına bozma yolu kanun yararına temyiz adıyla değiştirilmiştir¹⁴²⁴.

Kanun yolu denetiminin amacı, mahkeme kararlarının hukuk düzeninde yaratması muhtemel bozulmanın onarılmasını sağlamaktır. Yargılama sürecinde, kanun yollarının şu ya da bu sebeple kullanıl(a)mamış olması ve bu suretle kararın maddî anlamda kesinleşmesi sebebiyle, hukuk düzeninde yaratılmış olabilecek bozukluğun dokunulmazlık kazanması da mümkün ve muhtemel görülmektedir. Bu nedenle olağan kanun yollarının işletil(e)mediği hallerde, kanun yararına temyiz yolunun işletilebilmesi mümkündür¹⁴²⁵. Nitekim kanun yararına temyiz yolu, hukuka aykırı içtihat yerleşmesini önlemek ve hukuk uygulamasında birlik sağlamak amacıyla benimsenmiş bir yol olarak ifade edilmektedir¹⁴²⁶. Bu noktada kesinleşmiş bir vergi mahkemesi ya da bölge idare mahkemesi kararının kanun yararına temyize konu olabilmesi için, hukuka aykırı bir sonuç taşıdığı kuşkusunu yaratması gerekmektedir¹⁴²⁷. Kanun yararına temyiz talebinin yerinde görülmesi durumunda, karar, kanun yararına bozulmaktadır; ancak bu karar daha önce kesinleşmiş bulunan kararın hukukî sonuçlarını ortadan kaldırmamaktadır (İYUK m. 51/2)¹⁴²⁸. Nitekim kanun yararına bozma kararı üzerine, ilk derece mahkemesi tarafından davaya yeniden bakılmamaktadır. Dolayısıyla kanun yararına bozma üzerine ısrar kararının

¹⁴²⁴ Kanun yararına bozma teriminin, işletilen denetim sonucunda verilecek kararı ifade ettiği; buna karşın kanun yararına temyiz teriminin seçilmesinin, kanun yolunun ifade edilmesi açısından daha isabetli olduğuna yönelik açıklamalar hakkında bkz. Karakoç, Genel Vergi, s. 982; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 353. Ayrıca bkz. Gözübüyük/Tan, s. 1068-1070; Tan, İdare, s. 1147; Şenyüz, Vergi Ceza, s. 339; Şenyüz/Yüce/Gerçek, Vergi Hukuku, s. 310, 311; Çağlayan, Yargılama, s. 755; G. Kaplan, Yargılama, s. 504, 505; Yüce, s. 248-255.

¹⁴²⁵ Tan, İdare, s. 1147, 1148; Karakoç, Genel Vergi, s. 982; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 353.

¹⁴²⁶ Öncel/ Kumrulu/ Çağan, s. 196, 197; Karakoç, Genel Vergi, s. 983; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 354; Oktar, Vergi Hukuku, s. 442; Çağlayan, Yargılama, s. 755, 756; G. Kaplan, Yargılama, s. 505; Sariaslan, İlk İnceleme, s. 256, 257.

¹⁴²⁷ Karakoç, Genel Vergi, s. 982, 983; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 352, 353. Kanun yararına temyiz kapsamı hakkında ayrıca bkz. Çağlayan, Yargılama, s. 755, 756; G. Kaplan, Yargılama, s. 505.

¹⁴²⁸ Karakoç, Genel Vergi, s. 983; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 353; Şenyüz, Vergi Ceza, s. 339.

da verilmesi mümkün değildir. Kanun yararına bozma kararının bir örneği ilgili Bakanlığa gönderilir ve Resmî Gazete’de yayımlanır (İYUK. m. 51/3).

c. Yargılamanın Yenilenmesi

Yargılamanın yenilenmesi İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 53 ve 55’inci maddelerinde düzenlenmektedir. Yargı organlarının kararlarının, zamanında ileri sürülemediği veya ileri sürülmüş olsa dahi bilgi ve belgelerin gerçeği kavranamamış olması veya başka birtakım hukukî nedenlerle haksız olarak verilmiş olması mümkün ve muhtemeldir. Bu tür durumlarda, kanunda belirtilen şartların varlığı halinde, yargılamanın yeniden yapılması, davanın tekrar görülmesi ve görüşülmesi suretiyle gerçeğe ulaşılması ve hukuka uygun karar verilmesi sağlanmaya çalışılmaktadır. Nitekim, yargı organlarının kararlarının, zamanında ileri sürülmemiş veya ileri sürülmüş olsa dahi bilgi ve belgelerin gerçeğinin kavranamamış olması ve dolayısıyla haksızlıklara yol açıyor olması mümkün ve muhtemeldir¹⁴²⁹.

İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 53’üncü maddesinde yargılamanın yenilenmesi nedenleri ve şartlarına 55’inci maddesinde ise, yargılamanın yenilenmesi usûlüne yer verilmektedir. Yargılamanın yenilenmesi talebi, esas kararı vermiş olan mahkemece karara bağlanmaktadır (İYUK. m. 53/2). Yargılamanın yenilenmesi talebinde bulunabilecek kişiler, davanın taraflarıdır. Yargılamanın yenilenmesinde hukukî yararı olan tarafın bu talepte bulunabileceği; lehine karar verilmiş olan tarafın böyle bir talepte bulunmasına gerek olmadığı belirtilmektedir¹⁴³⁰.

Danıştay ile bölge idare, idare ve vergi mahkemelerinden verilen kararlar hakkında;

¹⁴²⁹ Öncel/ Kumrulu/ Çağan, s.198; Zabunoğlu, s. 750 vd.; Gözübüyük, s. 540-545; Gözübüyük/Tan, s. 1071-1086; Tan, İdare, s. 1149; Karakoç, Genel Vergi, s. 983; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 349; Mutluer/Dayanç, s. 279, 281; Şenyüz, Vergi Ceza, s. 340, 341; Şenyüz/Yüce/Gerçek, Vergi Hukuku, s. 311, 312; Oktar, Vergi Hukuku, s. 442, 443. Ayrıca bkz. Çağlayan, Yargılama, s. 758, 759; Kalabalık, s. 376 vd.; G. Kaplan, Yargılama, s. 502, 503.

¹⁴³⁰ Zabunoğlu, s. 759, 760; Gözübüyük, s. 545; Gözübüyük/Tan, s. 1084; Tan, İdare, s. 1150; Karakoç, Genel Vergi, s. 986; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 352; Çağlayan, Yargılama, s. 767-782; G. Kaplan, Yargılama, s. 503, 504. Yüce, s. 152-254; Sarıaslan, İlk İnceleme, s. 257, 258.

* Zorlayıcı sebepler dolayısıyla veya lehine karar verilen tarafın eyleminden doğan bir sebeple elde edilemeyen bir belgenin kararın verilmesinden sonra ele geçirilmiş olması;

* Karara esas olarak alınan belgenin, sahteliğine hükmedilmiş veya sahte olduğu mahkeme veya resmî bir makam huzurunda ikrar olunmuş veya sahtelik hakkındaki hüküm karardan evvel verilmiş olup da, yargılamanın yenilenmesini isteyen kimsenin karar zamanında bundan haberi bulunmamış olması;

* Karara esas olarak alınan bir ilâm hükmünün, kesinleşen bir mahkeme kararıyla bozularak ortadan kalkması;

* Bilirkişinin kasıtlı gerçeğe aykırı beyanda bulunduğu mahkeme kararıyla belirlenmesi;

* Lehine karar verilen tarafın, karara etkisi olan bir hile kullanmış olması;

* Vekil veya kanunî temsilci olmayan kimseler ile davanın görülüp karara bağlanmış bulunması;

* Çekinmeye mecbur olan başkan, üye veya hâkimin katılmasıyla karar verilmiş olması;

* Tarafları, konusu ve sebebi aynı olan bir dava hakkında verilen karara aykırı yeni bir kararın verilmesine neden olabilecek kanunî bir dayanak yokken, aynı mahkeme yahut başka bir mahkeme tarafından önceki ilâmın hükmüne aykırı bir karar verilmiş bulunması;

* Hükümün, İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşmenin veya eki protokollerin ihlâli suretiyle verildiğinin, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin kesinleşmiş kararıyla tespit edilmiş olması dolayısıyla yargılamanın yenilenmesi istenebilir (İYUK. m. 53/1)¹⁴³¹.

Yargılamanın yenilenmesi talebinde bulunulabilmesi için bazı sürelerle yer verilmektedir. Buna göre, tarafları, konusu ve sebebi aynı olan bir dava hakkında verilen karara aykırı yeni bir kararın verilmesine neden olabilecek kanunî bir dayanak yokken, aynı mahkeme yahut başka bir mahkeme tarafından önceki ilâmın hükmüne aykırı bir karar verilmiş bulunması sebebine dayalı olarak bulunulan yargılamanın yenilenmesi talepleri bakımından 10 yıl; hükümün, İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşmenin veya eki protokollerin ihlâli suretiyle

¹⁴³¹ Yargılamanın yenilenmesi nedenlerine ilişkin açıklamalar için bkz. Tan, İdare, s. 1150-1153.

verildiğinin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin kesinleşmiş kararıyla tespit edilmiş olması sebebine dayalı ise, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararının kesinleştiği tarihten itibaren bir yıl içinde ileri sürülmelidir. Diğer sebepler bakımından yargılamanın yenilenmesi için süre altmış gündür. Bu süreler, dayanılan sebebin talepte bulunan yönünden gerçekleştiği tarihi izleyen günden başlatılarak hesaplanır (İYUK m. 53/3).

Yargılamanın yenilenmesi talebini inceleyen daire veya mahkemede karşı tarafın savunması alındıktan sonra istekler incelenir ve kanunda yazılı sebepler varsa davaya yeniden bakılarak karar verilir. Yargılamanın yenilenmesi talepleri, kanunda yazılı sebeplere dayanmıyor ise, talebin reddine karar verilir. Yargılamanın yenilenmesi taleplerinde duruşma yapılması, görevli daire veya mahkemenin kararına bağlıdır. Yargılamanın yenilenmesinde İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun 55 ve 53'üncü maddelerinin yanında diğer hükümleri de uygulanmaktadır (İYUK m. 55) .

4. Diğer Başvuru Yolları

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda itiraz, temyiz, kanun yararına temyiz ve yargılamanın yenilenmesi olarak düzenlenen kanun yollarının yanında, yargı kararlarına karşı başka başvuru yolları da bulunmaktadır. Bunlar, açıklama (İYUK m. 29) ve yanlışlıkların düzeltilmesidir (İYUK m. 30). Bu yollarla kararın anlaşılmasında ve yerine getirilmesinde kolaylık sağlamak ve maddî hataları düzeltmek amaçlanmaktadır. Tarafların açıklanması ya da yanlışlıkların düzeltilmesi amacıyla başvurdukları kararlar, bir üst mahkemede değil, kararı veren yargı merciinde incelenmektedir¹⁴³².

Açıklama ve yanlışlıkların düzeltilmesi yollarına başvuru neticesinde, tarafların lehine veya aleyhine yeni bir hükmün tesis edilmesi söz konusu değildir.

¹⁴³² Karakoç, Genel Vergi, s. 987; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 354, 355; Yüce, s. 255, 256. Açıklama ve yanlışlıkların düzeltilmesi kararları hakkında ayrıca bkz. Zabunoğlu, s.762-768; Gözübüyük, s. 546-550; Gözübüyük/Tan, s. 1086-1091; Çağlayan, Karar, s. 120-124; Çağlayan, Yargılama, s. 368-373; G. Kaplan, Yargılama, s. 460-462.

Mevcut karar değiştirilmemekte, başkalaştırılamamakta veya mevcut kararın kapsamı genişletilip daraltılamamaktadır¹⁴³³.

Yargı organlarının açıklama ve yanlışlığın düzeltilmesine ilişkin kararları, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 46'ncı maddesi anlamında nihaî karar olmadıklarından, istinaf ve temyiz başvurularına konu edilmeleri de mümkün değildir. Ancak, esas kararla birlikte üst yargı organı tarafından hukuka uygunluk denetimine tâbi tutulmalarına herhangi bir engel bulunmamaktadır. Buna karşın, esas kararın hüküm fıkrasını değiştiren, yeni bir hüküm fıkrası oluşturan açıklama ve yanlışlığın düzeltilmesi kararının, esas karardan bağımsız olarak, temyiz başvurusuna konu edilmeleri mümkündür; ancak bu durumda, temyiz incelemesinin, sadece ilk kararın hüküm fıkralarında giderilmesi gereken aykırılığın mevcut olup olmadığı; mevcut ise, doğru giderilip giderilmediği yönünde yapılması; ilk kararın hukuka uygunluğunu kapsamaması gerekmektedir¹⁴³⁴.

¹⁴³³ Tan, İdare, s. 1155, 1156; Karakoç, Genel Vergi, s. 987, 988; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 356-358. Ayrıca bkz. Kalabalık, s. 379, 380; G. Kaplan, Yargılama, s. 460, 461.

¹⁴³⁴ Tan, İdare, s. 1156, 1157; Karakoç, Genel Vergi, s. 988; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 357, 358.

SONUÇ

Gümrük vergisi, iki veya daha fazla ülke arasındaki gümrük sınırını/sınırlarını aşan eşyadan 4458 sayılı Gümrük Kanunu hükümlerine göre alınan bir malî yükümlülüktür. Herhangi bir idarî hizmetin karşılığında alınmıyor olması nedeniyle teknik (ya da dar) anlamda bir vergidir. Ticaret politikası aracı olma özelliği, gümrük vergilerinin mevcut vergi sistemi içerisinde sınıflandırılmasını ve diğer vergi türlerinden ayrılmasını zorlaştırıyor olsa da, gümrük vergisi, genel bütçeye dahil; dış ticaretten alınan ve tüketime dayalı (harcamalar üzerinden alınan) vergiler arasında yer almaktadır. Gümrük vergisi kural olarak ithalat; istisnaen ihracat sırasında ya da kanunun ithalat ve ihracata ilişkin düzenlemelerine aykırı hareket edilmesi hallerinde doğmaktadır. Gümrük Kanunu'nda kimlerin gümrük vergisi ile ilgili bir ödeme yükümlülüğünün doğduğu, vergiyi doğuran olayın özelliğine göre çeşitli maddelerde düzenlenmektedir.

Genel bütçeye dahil olmasına rağmen gümrük vergileri Vergi Usul Kanunu kapsamı dışında tutulmaktadır. Gümrük vergileri bakımından devleti Ticaret Bakanlığı çatısı altında örgütlenen gümrük idareleri temsil etmektedir. Gümrük vergilerinin toplanması konusunda gümrük idareleri kamu alacaklısı sıfatını taşımakta; gümrük vergisini tahakkuk ettirmekte ve tahsil etmektedir.

Gümrük Kanunu'na göre gümrük yükümlüsü, gümrük yükümlülüğünü yerine getirmekle sorumlu bütün kişileri; gümrük yükümlülüğü ise, gümrük vergilerini ödeme zorunluluğunu ifade etmektedir. Gümrük yükümlülüğünü yerine getirmekle sorumlu olan bütün kişiler, Gümrük Kanunu ve bu Kanun'a dayanılarak çıkarılan tüzük, kararname ve yönetmelik hükümlerine uymak; gümrük idarelerinin gerek bu Kanun'da gerek diğer kanun, tüzük ve kararnamelerde yazılı hükümlere göre yapacağı gözetim ve kontrollere tâbi 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 çeşit işlemi yerine getirmek zorundadır. Bu nedenle Kanun'da ve Kanun'a dayalı olarak çıkarılan ikincil düzenlemelerde maddî ve/veya şeklî ödevleri yerine getirmek bakımından sorumlu olduğu belirtilen her kişi gümrük yükümlüsüdür.

Gümrük yükümlülüğü, Genel Vergi Hukuku'ndaki sorumluluğu da kapsamına alacak şekilde tanımlandığından Genel Vergi Hukuku anlamında bir sorumluluk hali, gümrük vergileride söz konusu olamamaktadır. Bu nedenle Gümrük Kanunu'nun 11'inci maddesinde maddî anlamda gümrük vergisinin yükünü taşımayan kişilerin gümrük idarelerine bilgi, belge verme ve yardım sağlama ve hukuka uygun bir vergilendirmeyi gerçekleştirme sorumluluğu, gümrük yükümlülüğü kapsamında değerlendirilmelidir. Gümrük yükümlüsü olabilmek için hak ehliyetinin bulunması yeterli olmakta; ancak fiil ehliyetinin varlığı aranmamaktadır.

Gümrük vergisinin eşyanın dolaşımına yönelik bir vergi olması ve gümrük idarelerinin bu süreçte pek çok kimse ile muhatap olmaları nedeniyle, yükümlülük yalnızca eşya sahipliğine bağlanmamaktadır. Hukuka uygun bir ithalat ya da ihracat sonucunda doğacak gümrük vergisinin yükümlüsü beyan sahibi olarak düzenlenmektedir. Günlük hayatta beyan sahibi, eşyanın da sahibi olabileceği gibi, eşya sahibini gümrük idaresi karşısında temsil hakkı çerçevesinde dolaylı temsil eden kişiler de olabilmektedir. Kanuna aykırılık hallerinde gümrük vergisinin muhatapları ise, genel olarak verginin doğumuna sebebiyet veren hukuka aykırılığı gerçekleştiren; bilen ya da bilmesi gereken yahut da hukuka aykırılığa neden olan kişi ya da kişilerdir. Yetkilendirilmiş yükümlüler ve gümrükçe onaylanmış kişiler ise, basitleştirilmiş ve bazı özel usûllerden yararlanma hakkına sahip olan gümrük yükümlüleridir.

Gümrük işlemlerinde temsil, gümrük mevzuatında belirlenen tasarruflar ve işlemler ile gümrük idarelerindeki işleri yürütmek üzere yükümlülere tanınmış bir haktır. Gümrük mevzuatı kapsamında sonuç bağlanan tasarruf ve işlemler ile irade ve bilgi açıklamaları temsil ilişkisi kapsamında değerlendirilmektedir. Hukuka aykırı işlem ve tasarruflar da -eğer aralarında ayrıca bir iştirak ilişkisi de yok ise- temsil edilen adına sonuç doğurmayacak; yetkisiz temsil nedeniyle hukuka aykırı işlemin hüküm ve sonuçları kendi adına ve hesabına doğacaktır. Bu bakımdan temsilin sonuçları değerlendirilirken öncelikle geçerli bir temsil ilişkisinin olup olmadığına bakılmalıdır. Çünkü Gümrük Kanunu'nun 5'inci maddesinde, bir başka kişi adına veya hesabına hareket ettiğini beyan etmeyen ya da bir temsil yetkisine sahip

olmadığı halde, başka bir kişi adına ya da hesabına hareket ettiğini beyan eden kişinin, kendi adına ve kendi hesabına hareket ediyor sayılacağı düzenlenmektedir.

Gümrük Kanunu anlamında temsil ilişkisi doğrudan ya da dolaylı kurulabilmektedir. Temsilci, doğrudan temsil durumunda başkasının adına ve hesabına; dolaylı temsil durumunda ise, kendi adına, ancak başkasının hesabına hareket eder. Kamu kurumları (devlet, belediye, il özel idareleri) ve diğer kamu tüzel kişilerinin ya da özel kişilerin (şirketlerin) kendilerini temsile yetkili elemanları, tüm gümrük işlemlerini doğrudan temsil yoluyla izleyip sonuçlandırabilmektedir. Kara, deniz ve havayolu işletmeleri ile nakliye şirketlerinin temsilcileri, taşıdıkları eşyanın transit işlemlerini doğrudan temsil yoluyla takibe yetkilidirler. Dolaylı temsil açısından ise, yalnızca gümrük müşavirleri, hızlı kargo taşımacılığı yapan şirketler ve posta idaresi gümrük işlemlerini bu yolla takip ve sonuçlandırmaya yetkili kılınmaktadır (GK. m. 225/1).

Gümrük Kanunu'nun 192'nci maddesine göre aynı gümrük vergilerinin ödenmesinden birden fazla yükümlünün sorumlu olduğu hallerde, yükümlüler söz konusu vergilerin ödenmesinden müştereken ve müteselsilen sorumludurlar. Gümrük Kanunu'ndaki vergiyi doğuran olaya ilişkin düzenlemeler esas alındığında aralarında müteselsil sorumluluğu bulunan kişiler, hareket eden, iştirak eden, satın alan ve diğer yükümlülük sahipleri şeklinde sınıflandırılmaktadır.

Müteselsil sorumluluk, kaynağını Borçlar Hukuku'ndan alan bir kavram olduğundan Gümrük Kanunu'nundaki müteselsil sorumluluk düzenlemesinin de borçlar hukuku temelinde yorumlanması gerekmektedir. Müteselsil sorumluluk kapsamında her bir yükümlüden tamamen ya da kısmen yükümlülüğün yerine getirilmesi talep edilebilecek ve toplam yükümlülük sona erene dek tüm borçluların yükümlülüğü devam edecektir. Borçlar Hukuku'nda alacaklı, borcun tamamının veya bir kısmının ifasını, dilerse borçluların hepsinden, dilerse yalnız birinden isteyebilmektedir. Özel hukuk ilişkilerinde alacaklı bu noktada serbest iradesi ile hareket edebilmektedir. Buna karşın kamu alacaklısı sıfatını taşıyan gümrük idaresi, hangi esaslara göre bir ya da birden fazla gümrük yükümlüsüne başvurabileceğini takdir yetkisi çerçevesinde ve gümrük vergisi ödevine uygun düşecek şekilde belirlemek zorundadır. Özel hukuka ait müteselsil sorumluluk idare hukukuna egemen olan ilkelerle hayata geçirilmeli ve yönelinecek gümrük

borçlusunun tesbiti, idarenin takdir yetkisinin sınırları çerçevesinde değerlendirilmelidir.

Gümrük vergisinin konusu, gümrük tarifesinde kendisi gümrük vergisine tâbi tutulan ve hiç bir somut olay açısından tarife dışında bir istisna getirilmeyen eşyalardır. Haklar, hizmetler, bilgiler gibi maddî olmayan konular ya da marka, patent gibi gayri maddî haklar gümrük vergisinin kural olarak konusu dışında kalmaktadır. Eşyanın gümrük statüsü ise, eşyanın gümrük bölgesinde serbest dolaşıma girmiş olup olmadığı yönünden durumunu ifade eder. Buna göre, gümrük açısından eşya, ya serbest dolaşımda olan ya da serbest dolaşımda olmayan eşya (üçüncü ülke eşyası) olarak sınıflandırmakta ve bu iki statü dışında eşyanın bir statüsü bulunmamaktadır. Eşyanın gümrük statüsü gümrük vergisini doğuran olay açısından belirleyici olmakta ve gümrük idaresinin eşya üzerindeki denetimlerinin devam edip etmeyeceğini ya da hangi kapsamda denetlenebileceğini belirlemektedir.

Gümrük tarifesi, gümrük vergisinin tahakkuku ve tahsili için konu unsuruyla sıkı bağlantılı aslî unsurlardan birini oluşturmaktadır. Gümrük tarifeleri gümrük vergilerinin hesaplanmasına temel teşkil etmenin yanı sıra damga vergisi, dış ticaret, piyasa düzeni, ya da dış ticaret istatistiği gibi alanlar açısından da önem taşımaktadır. Gümrük vergisi borcu ve bu borç ile bağlantılı yasak ve kısıtlamaların ortaya çıkıp çıkmadığı; fer'i borç olarak değerlendirilebilecek ithalat ya da ihracatta izin, lisans (ruhsat) belgelerinin ibrazının gerekip gerekmediği; dış ticaret istatistikleri bakımından özel verilerin istenip istenmediği; diğer gümrük işlemlerinin, ek başkaca belgelerin teslimine bağlı olup olmadığı gibi hususlar da gümrük tarifelerinden öğrenilmektedir. Bu bakımdan gümrük tarifeleri, gümrük egemenliğinin sağlanmasına aracılık eden ve elde bulundurulması zorunlu bir hukukî araçtır.

Hukuk ve eşya bilgisi açısından arada sıkı bir bağlantı kurması ve kendi içinde tarife şeması/nomanklatür ve vergi oranları bakımından bölümlenmesi nedeniyle gümrük tarifeleri, alışılâgelen hukuk kuralı yapılarından ayrılmaktadır. Tarife içindeki bu bölümlenme sayesinde eşyanın tarifiedeki yerinin belirlenmesi kolaylaşmaktadır. Tarifeye bağlanmış bir eşyanın sınıflandırılması açısından kabul gören hukuk ilkelerinin ve tekniklerinin dikkatli bir şekilde uygulanması gerekmektedir.

Gümrük tarifesinden kaynaklanan uyuşmazlıklar yükümlülerin eşyanın tarife pozisyonunu yanlış bildirmelerinden ya da tarifenin yorumuna ilişkin kuralların yanlış uygulanmasından kaynaklanmaktadır. Bir eşyanın hangi alt pozisyonda yer aldığı belirlenmesindeki zorlukların giderilebilmesi için, yeknesak ve doğru uygulamayı hedefleyen altı adet genel yorum kuralı bulunmaktadır. Tarife pozisyonlarının tek başına veya diğer pozisyonlarla ilişkileri bakımından nasıl yorumlanacağına ilişkin ilkeleri düzenleyen bu kurallar Armonize Sistem Nomanklatürü'ne dayandığı için bağlayıcıdır. Bu nedenle mevzu hukuk açısından eşyanın sınıflandırılmasının başka bir şekilde gerçekleştirilebilmesi mümkün değildir. Kişilerin gümrük idareleri ile bir eşyanın tarifedeki yerinin tesbiti hususunda anlaşmazlık/uyuşmazlık yaşamamaları için Gümrük Kanunu'nun 9'uncu maddesine göre bağlayıcı tarife bilgisi isteme imkânı uyuşmazlıkların henüz doğmadan engellenmesi bakımından önemlidir.

Gümrük vergisi açısından etkili ve geniş uygulama alanı bulan diğer bir unsur eşyanın menşedir. Menşe, dış ticaret açısından, eşyanın dış ticarete katıldığı ilk noktayı ifade etmekte; hangi ülkede üretildiği anlamına gelmekte ve eşyanın ekonomik milliyeti olarak nitelendirilmektedir. İthalatta gümrük vergisinin hesaplanabilmesi; antidamping vergisi, telâfi edici gümrük vergisi, kota, gözetim ve koruma gibi ticaret politikası önlemlerinin uygulanması için eşyanın hangi ülke menşesini taşıdığının bilinmesi önem taşımaktadır. Dış ticaret üzerinde herhangi bir kısıtlamanın veya tercihli tarife uygulamasının bulunmadığı durumlarda ise, menşe, -tıpkı tarife gibi- istatistikî verilerin tutulması açısından önemli hale gelmektedir. Bu bakımdan menşe, yalnızca ödenecek verginin hesaplanmasını sağlayan değil, dış ticaret uygulamaları bakımından da hukukî sonuçlar doğurabilen bir unsurdur. Eşyanın menşesini tespit etmek amacıyla millî mevzuat veya devletlerarası anlaşmalarla belirlenmiş ilkelerden hareketle geliştirilmiş özel hükümler menşe kuralları olarak nitelendirilmektedir. Eşyaların üretim süreçlerindeki karmaşık işlemler ve bu işlemlerin birden fazla ülkede gerçekleşiyor olmaları eşyanın menşesini tesbit etmek bakımından genel geçer tek bir kural belirlemeyi imkânsız hale getirmektedir. Bu bakımdan menşe kurallarının uygulanması gümrük vergisinden kaynaklanan uyuşmazlıkların sebeplerinden biridir. Bir ülkenin diğer ülkelere karşı uyguladığı menşe kuralları, -Gümrük Kanunu'nda da benimsendiği üzere-

gerçekleştirilmek istenen amaca bağılı olarak tercihli olmayan menşee veya tercihli menşee sistemlerine dayanabilmektedir. Tercihli ve tercihli olmayan menşee türlerinin anlam ve uygulama açısından farklı içerik ve fonksiyonları bulunmaktadır. Bazı ülke veya ülke grupları ile yapılıp tercihli bir tarife uygulamasını gerektiren anlaşmalarda yer alan ve tek taraflı olarak bazı ülkeler, ülke grupları veya toprak parçaları için tanınan tercihli tarife uygulamaları hariç olmak üzere gümrük tarifesinin uygulanması ve eşya ticaretine ilişkin tarife önlemleri dışında Bakanlar Kurulu (Cumhurbaşkanı'nın) Kararı ile oluşturulan önlemlerin uygulanması amacıyla eşyanın tercihli olmayan menşee kullanılmaktadır. Tercihli menşee kuralları, bazı ülke veya ülke gruplarına tanınan özel uygulamalara imkân veren ve esasları özel anlaşmalarla belirlenen kurallardır. Eşyanın tercihli olmayan menşee Gümrük Kanunu'ndaki esaslar çerçevesinde belirlenirken, tercihli menşee taşıyıp taşımadığı, tek taraflı ya da iki taraflı serbest/tercihli ticaret düzenlemeleri dikkate alınarak tesbit edilebilmektedir. Gümrük vergisinde menşee unsurundan kaynaklanan uyuşmazlıkların en aza indirilebilmesi bakımından tarife unsurunda olduğu gibi bağlayıcı menşee bilgisi alınabilmesi de mümkündür.

Gümrük kıymeti, gümrük vergisinin değeri esaslı matrah unsuru yerine kullanılan bir ifadedir. İstisnaen gümrük vergisinin matrahı miktar esaslı ya da karma yapıda belirlenebilmektedir. Gümrük vergisiyle ilgili uyuşmazlıkların büyük bir bölümünü idarenin eşyanın kıymetini beyan edilenden fazla belirlemesine bağılı olarak yapılan ek tahakkuklar ve kesilen para cezaları oluşturmaktadır. İthalatta gümrük kıymetinin belirlenmesi ile ilgili esaslar Gümrük Kanunu'nun 24'üncü ve devamı maddelerinde düzenlenmektedir. Bu düzenlemeler, Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Antlaşması'nın VII'nci maddesi kapsamında belirlenen kıymet tesbit yöntemleri ve bu yöntemlerin uygulanmasına ilişkin esasların iç hukuka yansımaları niteliğindedir. Buna göre gümrük kıymetini tesbit yöntemleri, satış bedeli, aynı eşyanın satış bedeli, benzer eşyanın satış bedeli, indirgeme, hesaplanmış kıymet ve son yöntemden ibarettir. Bu yöntemlerin sırasıyla uygulanması bir zorunluluk olduğundan satış bedeli yönteminin her hal ve şartta uygulanabilirliğinin denetlenmesi ve hattâ mümkün mertebe gümrük kıymetinin belirlenmesinde bu yöntemin esas alınması gerekmektedir. Ele alınan yöntemin uygulanabilirlik şartlarından birinin eksik olması halinde, sırasıyla takip eden yöntemlere geçilmesi;

bunun sonucunda da eğer bir yöntemle göre eşyanın gümrük kıymetinin tesbiti gerçekleştirilmişse diğer yöntemlere başvurulmaması gerekmektedir. İstisnaen, beyan sahibinin talebi üzerine indirgeme ve hesaplanmış kıymet yöntemlerinin uygulanma sırası değiştirilebilmektedir.

Gümrük vergileri istisnaen alınıyor olsa da, ihracatta gümrük vergisinin matrahının nasıl belirleneceğine dair belirgin bir hüküm Gümrük Kanunu'nda yer almamaktadır. Verginin aslî unsurlarından biri olan matrah unsurunun kanunda yer almaması, belirlilik ilkesi açısından sorun teşkil etmektedir.

Gümrük vergisini (borcunu) doğuran olaylar Gümrük Kanunu'nun "*Gümrük Yükümlülüğü*" başlıklı Dokuzuncu Kısım'ın Birinci Bölümü'nde düzenlenmektedir. Bu düzenlemelerde genel olarak vergiyi doğuran olayla ve bu olayın vuku bulma anıyla bağlantılı olarak kimlerin vergi borcunu ödemekten sorumlu oldukları belirlenmektedir. Dolayısıyla gümrük vergisinde vergiyi doğuran olay öncelikle, gümrük vergisine tâbi eşyanın kural olarak serbest dolaşıma/ekonomik dolaşıma girmesi ile gerçekleşmektedir. Gümrük Kanunu'nun 181'inci maddesinde hukuka uygun bir ithalat; 182 ilâ 185'inci maddelerinde ise eşyanın kanuna aykırı şekilde ekonomik dolaşıma girmesi hallerinde vergiyi doğuran olaylar düzenlenmektedir. Kanuna aykırılık halleri, ithalatın kanuna aykırı gerçekleştirilmesi (GK. m. 182); eşyanın kanuna aykırı bir şekilde gümrük gözetiminden çıkarılması (GK. m. 183); geçici depolama ve tâbi tutulan gümrük rejimleri hükümlerine aykırılık (GK. m. 184) ile serbest bölgede bulunan eşyanın kanuna aykırı olarak tüketilmesi, kullanılması ya da kaybedildiğinin isbatlanamamasıdır (GK. m. 185). Bu düzenlemeler arasında eşyanın gümrük gözetiminden kanuna aykırı şekilde çıkarılması aynı zamanda geçici depolama ya da diğer gümrük rejimlerinin de ihlâli sonucunu doğurmaktadır. Eşyanın gümrük gözetiminden kanuna aykırı şekilde çıkarılması daha özel bir yükümlülük ihlâli oluşturduğundan gümrük borcunun doğması açısından diğerine göre öncelik arz etmektedir. Gümrük Kanunu'nun 182'nci maddesi ile 184'üncü maddesinin 1'inci fıkrasının (a) bendi hükümleri saklı kalmak kaydıyla, 186'ncı maddesinde belirlenen yükümlülüklerin yerine getirilememesinin eşyanın tahrip olmasının veya tekrar yerine konulamaması şeklinde kaybının, eşyanın özelliklerine bağlı bir nedenden veya beklenmeyen hal veya mücbir sebepten ya da gümrük idarelerinin izninden kaynaklandığının isbatlanması halinde, ithalat nedeniyle

gümrük yükümlülüğü doğmuş sayılmamaktadır. Aynı şekilde nihaî kullanımı nedeniyle indirimli veya sıfır ithalat vergi oranından yararlanarak serbest dolaşıma giren eşyanın, gümrük idarelerinin izni ile ihraç veya yeniden ihraç edilmesi halinde de ithalat nedeni ile bir gümrük yükümlülüğü doğmuş sayılmamaktadır.

İhracat vergilerine tâbi eşyalar bakımından gümrük yükümlülüğünün ne şekilde doğacağına ilişkin düzenlemeler Gümrük Kanunu'nun 188, 189 ve 190'ıncı maddelerinde yer almaktadır. İhracat vergisine tâbi olan bir eşyanın ihracına dair gümrük beyannamesinin sunulması ve bu beyannamenin gümrük idaresince tescil edilmesi ile gümrük borcu hukuka uygun şekilde doğmaktadır. İhracatta gümrük borcunun kurallara aykırılık nedeniyle doğması halleri ise, eşyanın gümrük beyanında bulunmaksızın ya da tam veya kısmî muafiyet hükümlerine aykırı şekilde gümrük bölgesi dışına çıkarılmasıdır.

Son olarak taraf olunan anlaşma hükümlerine göre dahilde işleme rejimi altında elde edilen Türk menşeli eşyanın, anlaşmaya taraf ülkelere ithalinde, tercihli tarife uygulamasından yararlanmasının, bunların bünyesine giren serbest dolaşımda olmayan eşyanın ithalat vergilerinin ödenmesi ve buna ilişkin belgelerin onaylanması şartına bağlı olması halinde, ithalata ilişkin bir gümrük yükümlülüğü doğmaktadır. Bir eşyanın ithalatının ya da ihracatının yasaklanmış olmasının, o eşya ile ilgili gümrük yükümlülüğünü ortadan kaldırmayacağı kuraldır. Bu kuralın istisnası, sahte paralar ile tıbbî ve bilimsel amaçlı kullanımları nedeniyle yetkili idareler tarafından denetlenen ekonomik dolaşıma girmeyen narkotik uyuşturucu ve uyarıcı maddelerdir. Bu tür eşyalar hakkında kaçakçılık ve diğer ceza koyan kanun hükümlerine göre işlem yapılması gerektiğinden, yetkili makamlarca tesbit edildikten sonra el koyma tedbirinin gerçekleştirilmesi ve eşyanın dolaşımına son verilmesi gerekmektedir.

Gümrük Kanunu'nda muafiyet ve istisna kavramları Genel Vergi Hukuku terminolojisine uygun kullanılmamaktadır. Buna karşın muafiyet ve istisnalar birbirini tamamlayacak şekilde düzenlenmekte ve muafiyetten çok istisna tutulan eşyalar ve işlemler ön plâna çıkmaktadır. Bu nedenle muafiyet ve istisnaları birbirinden ayırdetmek zor olduğundan bu durumları *“muafiyeti ya da istisnayı doğuran olaylar”* şeklinde nitelendirmek gerekmektedir. Gümrük vergilerinde muafiyet ve istisnalar tarifeden ya da tarife dışı düzenlemelerden

kaynaklanabilmektedir. Gümrük Kanunu'nun 167 ilâ 172'nci maddeleri arasında muafiyet ve istisnalara ilişkin özel bir bölüm yer almaktadır. Bunun dışında devletlerarası sözleşmelerle ve Bakanlar Kurulu'nun (Cumhurbaşkanı'nın) yetkili kılındığı durumlarda da kanunun dışında muafiyet ve istisna getiren düzenlemeler de bulunabilmektedir. Ayrıca geri gelen eşya, transit rejimi, antrepo rejimi, geçici ithalat rejimi, dahilde işleme rejimi, gümrük kontrolü altında işleme rejimi, hariçte işleme rejimi kapsamında söz konusu olan geçici ya da şartlı muafiyet düzenlemeleri; özel şartlar altında nihaî kullanım amaçlı serbest dolaşıma giriş rejimi; serbest bölgeler; gemilerin, botların, diğer deniz taşıtlarının ve hava gemilerinin dış seferlerde kullanacakları yakıt ve yağları ile karaya çıkarılmamak şartıyla yurtdışından getirdikleri kumanyaların da tarife dışı istisnayı doğuran olaylar olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

Bir eşyanın tâbi tutulacağı gümrük işlemi açısından ilgili kişilere bir seçme özgürlüğü tanınmaktadır. Buna karşın eşyanın gümrük bölgesine getirilmesi, gümrük idaresine sunulması ve usûlüne uygun bir şekilde beyan edilmesi; eşyanın gümrükçe onaylanmış bir işlem ve kullanıma tâbi tutulması; ekonomik etkili gümrük rejimleri bakımından izin alınması ve gümrük idaresinin denetim usûlleri ile ilgili düzenlemeler kişilerin hareket alanını ve eşyaların dolaşım serbestisini sınırlayan düzenlemelerdir. Ayrıca kamu ahlâkı, kamu düzeni, kamu güvenliği, insan, hayvan ve bitki sağlık ve hayatlarının korunması, tarihî, arkeolojik veya sanat değeri olan millî hazinelerin; fikrî ve sınaî mülkiyet haklarının korunması gerekçeleri ile Bakanlar Kurulu (Cumhurbaşkanı) tarafından yapılacak düzenlemeler ile seçme özgürlüğü kısıtlanabilmektedir. Eşyanın gümrük işlemlerine tâbi tutulması, oldukça karmaşık sayılabilecek gümrük işlemlerinin gereği gibi uygulanması ve şekli yükümlülüklerin gereği gibi yerine getirilmesi suretiyle gerçekleştirilebilmektedir. Eşyanın gümrük bölgesine getirilmesi, gümrük idaresine sunulması ve usûlüne uygun beyan edilmesi; eşyanın gümrükçe onaylanmış bir işlem ve kullanıma tâbi tutulması; ekonomik etkili gümrük rejimleri bakımından izin alınması ve gümrük idaresinin denetim usûlleri ile ilgili bu düzenlemeler, aynı zamanda maddî anlamda gümrük vergisi yükümlülüğünün yerine getirilmesini sağladığı için, gümrük vergisinin tahakkukunu hazırlayan işlemlerdir.

Genel Vergi Hukuku'nda vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile başlayan vergilendirme süreci kural olarak, sırasıyla tarh tebliğ tahakkuk ve tahsil aşamalarından oluşmaktadır. Gümrük vergilerinde ise, Gümrük Kanunu'ndaki "tahakkuk" ile Vergi Usul Kanunu'ndaki "tahakkuk"un farklı anlamlara gelmesi sebebiyle vergilendirme sürecindeki bu aşamaların sırası değişmektedir. Bu değişiklik yalnızca vergilendirme sürecindeki sıralamayı değil, gümrük vergilerinde tarh ve tahakkuk işleminin hukukî niteliğini de değiştirmektedir. Gümrük Kanunu'nda tarh işlemi adı altında bir düzenlemenin olmaması, gümrük vergilerinin tarh edilmediği anlamında gelmemektedir. Ödenmesi gereken gümrük vergisinin de miktarını belirleyen bir tarh işlemi yapılmakta; ancak Genel Vergi Hukuku'ndaki tarh işleminden farklı olarak bu işlem bir hazırlık işlemi niteliğine bürünmektedir. Çünkü, gümrük vergilerinin tahakkuk ettirilmeden tebliğ edilebilmesi; tebliğ edilmeyen bir işlemin de ilgili kişiler üzerinde bir hukukî etki yaratabilmesi mümkün değildir. Gümrük vergileri hakkında yükümlü üzerinde hukukî sonuç doğuran temel işlem tahakkuk işlemidir. Bu anlamda gümrük vergilerinde tahakkuk hem ödenecek gümrük vergisinin miktarını belirleyen hem de gümrük vergilerinin ödenecek aşamaya geldiği durumu ifade eden bir işlemdir. Gümrük vergisi Gümrük Kanunu'nun 197'nci maddesine göre tahakkuk ettirilmektedir. Buna göre gümrük vergileri ya beyanname üzerine tahakkuk ettirilmekte ya da yapılan denetlemeler sonucunda hiç alınmadığı ya da noksan alındığının tesbit edilmesi durumunda gümrük idaresi tarafından (ek) tahakkuk ettirilmektedir.

Gümrük işlemleri Tebligat Kanunu hükümleri çerçevesinde tebliğ edilmektedir. Her ne kadar Vergi Usul Kanunu, gümrük vergileri açısından uygulama alanı bulmuyor ise de gümrük vergisi borcunun tahsil aşamasına gelmiş olması durumunda Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 8'inci maddesi gereği Vergi Usul Kanunu uygulama alanı bulmaktadır. Tebliğ işleminin en önemli sonucu sürelerin başlamasını sağlamasıdır. Bununla birlikte Gümrük Kanunu'nda tebliğ ile başlayan sürelerin başlangıcı olarak tebliğ tarihinin mi tebliğ tarihinden sonraki günün mü esas alınacağı konusunda açık bir düzenleme yer almamaktadır. Bu nedenle tebliğ tarihinden başlanarak süreler hesaplanmaktadır. Buna karşın uygulamada yaşanan tereddütlerin giderilebilmesi için Gümrük Kanunu'nda sürelerin başlangıcı bakımından tebliğ tarihini izleyen günden itibaren

işlemesini sağlayacak (tebliğ tarihini süreye dahil etmeyecek) bir düzenlemeye yer verilmelidir.

Gümrük vergilerinde de vergilendirme sürecinin son aşamasını tahsil aşaması oluşturmaktadır ve Gümrük Kanunu'nda özel olarak gümrük vergisi borcunu sona erdiren sebeplere yer verilmektedir. Beyan üzerine tahakkuk ettirilen gümrük vergilerinin tahsilinin etkinliği açısından bir sorun yaşanmamaktadır. Ek tahakkuk ve/veya ceza kesilmesi durumlarında ise, tebligat üzerine süresi içinde ödenmeyen alacaklar için cebren tahsil süreci başlatılmaktadır. Bu kapsamda güvence önlemleri ve kamu alacağının cebren tahsiline yönelik işlemler Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun uyarınca uygulanmaktadır. Gümrük Kanunu'nun 205'inci maddesi, gümrük vergileri için kabul edilecek teminatlar ile bunların değerlendirilmesinde Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile bir bağlantı kurmaktadır. Bu nedenle gümrük vergilerinde özellik gösteren bir güvence önlemi olan teminatın genel olarak Kamu İcra Hukuku'ndaki teminat kurumu temelinde yorumlanması gerekmektedir. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un genel niteliği gereği, ihtiyatî haciz, rüçhan hakkı, geri verilecek paralarla takas esası, hükümsüz sayılan işlemler ve yine bu kanunda düzenlenen sorumluluk ile ilgili düzenlemeler gereği gümrük vergisi borcunun sorumlulardan tahsil edilmesi yolları gümrük vergileri açısından da güvence sağlamaktadır. Kefaletin transit rejimine özgü olarak gümrük alacağını güvence altına aldığı görülmektedir. Bununla birlikte Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da teminat istenmesini gerektiren hallerin varlığı halinde gösterilebilecek şahsî teminatın, bir kefalet müessesesi olarak gümrük vergileri açısından da uygulanması gerektiği düşünülmektedir. Son olarak kefilin, bir sözleşme kapsamında gümrük borcunu ödediği göz önünde bulundurulduğunda, yükümlü sıfatını kazanmadığını belirtmek gerekmektedir.

Gümrük Kanunu'nun 208'inci maddesinde gümrük yükümlülüğünü sona erdiren haller, vergilerin ödenmesi; vergilerin kaldırılmasına karar verilmesi; gümrük beyannamesinin iptal edilmesi; eşyanın bir gümrük rejimi kapsamında tesliminden önce zapt ve müsadere edilmesi veya imha edilmesi, 164'üncü madde uyarınca imha veya terk edilmesi, doğal özellikleri veya beklenmeyen haller yahut mücbir sebep nedeniyle telef veya kaybı; 182'nci madde uyarınca gümrük yükümlülüğü doğan

eşyanın kanuna aykırı girişi nedeniyle müsadere edilmesi olarak düzenlenmektedir. Bunun dışında 194'üncü madde kapsamında doğan gümrük yükümlülüğüne özgü olarak 209'uncu maddede ise, ilgili işlemlerin iptal edilmesi halinde yükümlülüğün ortadan kalkacağı düzenlemesine yer verilmektedir.

Zamanaşımı, gümrük vergisi borcunu sona erdiren bir sebep değildir. Zamanaşımı, borcun istenebilmesi veya ifası için dava açılması imkânını ortadan kaldırmaktadır. Bu anlamda borç ilişkisi ortadan kalkmamakta ve zamanaşımına uğramış olsa dahi yükümlünün yapmış olduğu ödemeler geçerli bir ödeme sayılmaktadır. Gümrük Kanunu'nun 197'nci maddesinin 1'inci fıkrasına göre tebliğ edilemeyen gümrük vergilerine ilişkin tebligat gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihten itibaren üç yıl içinde yapılır. İkinci fıkada *gümrük yükümlülüğünün doğduğu olayla ilgili olarak dava açılması* durumunun zamanaşımını durduracağı belirtilmekte ise de açılacak davanın nasıl bir dava olduğu, niteliği ya da hangi yargı kolunda görüleceği ve hangi usûl kurallarının uygulanacağı bakımından da belirlilik bulunmamaktadır. Bu bakımdan zamanaşımına ilişkin düzenleme hukukî güvenliği sağlamaktan uzak bir düzenlemedir ve yeniden kaleme alınması gerekmektedir.

Gümrük vergisi ödevine aykırılıkların yaptırıma bağlandığı hükümler, Gümrük Kanunu'nun onbirinci kısmında, "Cezalar" başlığı altında, "*genel hükümler*", "*vergi kaybına neden olan işlemlere uygulanacak cezalar*" ve "*usulsüzlüklere uygulanacak cezalar*" olmak üzere üç bölüm altında düzenlenmektedir. Usulsüzlük kabahatlerinde ortaya çıkan zarar, para ile ölçülebilen bir niteliği olmayan şekli bir zarardır. Buna karşın vergi kaybına sebep olan gümrük kabahatlerinde ise, ortaya çıkan zarar, -verginin tahakkuku engellendiği için- para ile ölçülebilir nitelikte bir maddî zarardır. Vergi kaybına sebep olan gümrük kabahatleri Gümrük Kanunu'nun 234 ilâ 238'inci maddeleri arasında düzenlenmektedir. Her ne kadar Gümrük Kanunu'nda "ceza" terimine yer verilmiş ise de, yaptırıma bağlanan fiiller, Kabahatler Kanunu anlamında kabahat niteliğindedir. Kabahatler Kanunu'nun 3'üncü maddesinde, idarî yaptırım kararına karşı kanun yoluna ilişkin hükümlerinin, diğer kanunlarda aksine hüküm bulunmaması halinde; diğer genel hükümlerinin de idarî para cezası veya mülkiyetin kamuya geçirilmesi yaptırımını içeren bütün fiiller hakkında uygulanacağı düzenlenmektedir. Bu nedenle Kabahatler Kanunu, Gümrük Kanunu'nda idarî yaptırıma bağlanan fiiller açısından genel nitelik taşımaktadır.

Gümrük kabahatleri karşılığında düzenlenen ve gümrük vergilerinin ya da kabahat konusu eşyaların gümrüklenmiş değerinin katları ile ifade edilen yaptırımların; bu yaptırımların bir üst sınırının olmamasının ve duruma göre eşyanın müsadere edilmesi ve gümrük rejimine ilişkin izinlerin iptal edilmesi gibi ek yaptırımların uygulanması ölçülülük ilkesine aykırıdır.

Gümrük vergisinden kaynaklanan anlaşmazlıklar uzlaşma ve itiraz sürecinde gümrük idaresi tarafından; bu süreçte çözülemeyerek dava açılması durumunda ise, idarî yargı yoluyla çözülmektedir. Maddî anlamda gümrük vergisinden kaynaklanan bir uyuşmazlık (kural olarak) şeklî anlamda bir idarî kararın alınması neticesinde ortaya çıkmaktadır. İdarî karar, idarî işlemlerin maddî anlamda gümrük mevzuatını konu alan ve Gümrük Hukuku'ndaki özel görünüş şeklidir. Dolayısıyla idarî kararların kesin ve yürütülmesi zorunlu (icraî) işlem olmaları, ilgililer hakkında bir hukukî sonuç doğurmaları gerekmektedir. Bu özelliği taşımayan bir kararın itiraza (vergi aslı ve/veya cezaları ile ilgili ise) uzlaşmaya ve duruma göre daha sonra iptal davası yoluyla yargı denetimine tâbi tutulabilmesi mümkün değildir.

Gümrük vergileri açısından önem taşıyan ve yükümlü ile gümrük idaresi arasında bir anlaşmazlık ya da uyuşmazlık çıkmasını engelleyen bazı kurumlar ve kurallar bulunmaktadır. Hukukî nitelik bakımından aralarında benzerlik bulunmayan bu kurum ve kuralların bir kısmı vergi aslı ile birlikte cezalar bakımından; diğer kısmı ise, yalnızca gümrük cezaları bakımından etkili olmaktadır. Gümrük Kanunu'nun 9'uncu maddesi kapsamında bağlayıcı tarife ve bağlayıcı menşe bilgisi talebinde bulunma hakkı; Gümrük Yönetmeliği'nin 41'inci maddesi kapsamında istisnâ kıymet beyanında bulunabilme hakkı; Gümrük Kanunu'nun 41'inci maddesi kapsamında eşyanın incelenmesini talep hakkı ve Gümrük Kanunu'nun 186'ncı maddesi kapsamında gümrük borcunun doğmamış sayılacağı haller bu anlamda vergi aslı ile birlikte cezalar bakımından da etkili olabilen düzenlemelerdir.

Gümrük kabahatleri karşılığında verilecek cezalar kapsamında mücbir sebebi ve zaruret halini kusurluluğa etki eden ya da kusuru ortadan kaldıran haller şeklinde nitelendirmek gerekmektedir. Bununla beraber hata, kusurluluğa etki etmemektedir. Bilhassa gümrük idaresinden aldığı bilgiye uygun hareket eden yükümlünün davranışının kabahat sonucunu doğurması durumunda kişilerin yanlış sayılabilmesi ve bu etkinin sağlanabilmesi kanun seviyesinde bir düzenlemeyle

mevzuata kazandırılması suretiyle mümkündür. Ödeme (ve taksitlendirme) ile cezalarda indirim müesseseleri, gümrük cezalarını kısmen veya tamamen sona erdiren sebeplerdir. Zamanaşımı, etkin pişmanlık, gönüllü vazgeçme ve cezalardan vazgeçme ise, gümrük cezalarının kesilmesine engel hallerdir.

Gümrük Kanunu'nun 244'üncü maddesinde düzenlenen uzlaşmaya başvurulması yükümlünün/ceza muhatabının ihtiyarındadır. Buna karşın bir gümrük anlaşmazlığı uyuşmazlığa dönüşerek yargıya taşınmak isteniyorsa Gümrük Kanunu'nun 242'nci maddesi kapsamında itiraz yoluna başvurulması zorunludur.

Gümrük Kanunu'nda daha önceden yer alan düzeltme başvurusu yolu, mevzuattan kaldırılmış olması sebebiyle şu anda uygulanmamaktadır. Ancak bir idarenin tesis ettiği idarî işlemdeki hataları her zaman düzeltebilmesi mümkün olduğundan, kanunda böyle bir düzenleme olmasa dahi düzeltme yolu ile anlaşmazlıkların sonlandırılabilmesi mümkündür.

Gümrük vergisinden kaynaklanan uyuşmazlıkların yargı yoluyla çözümünde geçerli olan usûlü belirleyen temel kanun, İdari Yargılama Usulü Kanunu'dur. Bu kapsamda gümrük vergisinden kaynaklanan uyuşmazlıklar ilk derece vergi mahkemelerinde öncelikle ilk incelemeye tâbi tutulmaktadır. Bu kapsamda yapılacak incelemede zorunlu idarî itiraz yoluna başvurulmadan dava açmak tercih edilmişse dosyanın idarî merci tecavüzü gerekçesiyle ilgili mercie tevdiine karar verilmektedir.

Gümrük idaresinin almış olduğu kararlar arasında gümrük vergilerinin tahakkukuna ve ceza kesilmesine ilişkin işlemlerin dava konusu edilmesi halinde yürütme kendiliğinden durmaktadır. Zorunlu itiraz yoluna başvurulmasının ödeme süresine ve tahakkukun kesinleşmesine ilişkin erteleyici etkisi göz önünde bulundurulduğunda yürütmeyi durdurma etkisi itiraz yoluna başvuru ile başlamaktadır. Ancak gümrük vergisinin tahakkukuna ilişkin işlemler dışındaki idarî kararlar açısından ise, ne itiraz yoluna başvurulmasının ne de yargı yoluna başvurulmasının kendiliğinden yürütmeyi durdurucu bir etkisi bulunmaktadır.

İdarî işlemlerin esasa ilişkin incelenmesi kapsamında idarî işlemin beş unsuru olan yetki, şekil, sebep, konu ve amaç unsurları bakımından denetlenmesi söz konusudur. Bu kapsamda yapılacak denetim hukuka uygunluk denetimi ile sınırlı olup yerindelik denetimini kapsamamaktadır. Re'sen araştırma ve Gümrük Kanunu'nda yer alan isbata ilişkin özel düzenlemeler hariç olmak üzere delil

serbestîsi ilkeleri çerçevesinde ilk derece mahkemelerinin verdikleri kararlar, olağan ve olağanüstü kanun yolu denetimlerinden geçirilerek kararların kesinleşmesi sağlanmakta ve uyuşmazlıklara son verilmektedir.



KAYNAKÇA

KİTAPLAR

Akbulut, Berrin. **Türk Ceza Kanunu ile Kabahatler Kanunu Genel Hükümlerinin Yaptırım Hükümleri Dışında Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi**, Güncellenmiş ve Genişletilmiş 2. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2014.

Akdoğan, Abdurrahman. **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi (Temel İlke ve Esaslar, Vergileme ve Vergiler Hukuku, Uygulama Örnekleri)**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 12. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2014.

Akıncı, Müslüm. **Danıştay Kararları Işığında İdarenin Gözetim ve Denetim Görevi**, Legal Yayıncılık, İstanbul, 2017.

Akıntürk, Turgut. **Hukuka Giriş**, TC. Anadolu Üniversitesi Yayını No: 1359; Açıköğretim Fakültesi Yayını No: 726, Eskişehir, 2009.

Akkaya, Mustafa. **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2002, (Ekonomik Yaklaşım).

Aksoy Dursun, Sanem. **Eşya Kavramı**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2012.

Akyılmaz, Bahtiyar. **İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000.

Akyılmaz, Bahtiyar, Murat Sezginer, Cemil Kaya. **Türk İdare Hukuku**, Genişletilmiş ve Güncellenmiş 7. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2016.

Akyol, Şener. **Türk Medeni Hukukunda Temsil**, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2009.

Alagonya, Yavuz. **Medeni Usul Hukukunda Dâva Ortaklığı (Tarafların Taaddüdü)**, 1965 (Tıpkı Basım), İstanbul, 1999.

Andrascek-Peter, Ramona ve Werner Braun. **Lehrbuch Abgabenordnung (Mit Finanzgerichtordnung)**, 18. überarbeitete Auflage, nwb Ausbildung, Herne, 2013.

Antalya, Gökhan. **Eşya Hukuku Cilt 1**, Legal Yayıncılık, İstanbul, 2017.

Arslan, Mehmet. **Vergi Hukukunda Zamanaşımı**, Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2016.

Arslaner, Hakan. **6183 sayılı Kanun Kapsamında Kamu Alacaklarının Haciz Yolu İle Tahsili**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2010, (Haciz Yolu).

Arslaner, Hakan. **Vergi Kabahat ve Suçlarının Unsurları**, Ekin Yayınevi, Bursa, 2017. (Vergi Kabahat ve Suçları).

Aslan, Zehreddin. **İdari Yargı'da Yürütmenin Durdurulması**, Gözden Geçirilmiş 2. Basım, Alfa Yayınları, İstanbul, 2001.

Atan, Turhan. **Türk Gümrük Tarihi, I. Cilt, Başlangıçtan Osmanlı Devletine Kadar**, Türk Tarih Kurumu Basımevi, Ankara, 1990.

Ay, Hakan. **Kamu Maliyesi**, Gözden Geçirilmiş 2. Basım, Nobel Akademik Yayıncılık, Ankara, 2014.

Ayan, Mehmet. **Borçlar Hukuku (Genel Hükümler)**, Genişletilmiş 9. Baskı, Mimoza Yayınları, Konya, 2015.

Ayanoğlu, Ahmet. **Türk Bütçe Sistemi ve Bütçe Denetimi**, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 2. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2016.

Aydın, Selman, Nurdane Topuz, Kurtuluş Beyribey. **Gerekçeli, Notlu, İçtihatlı, 4458 Sayılı Gümrük Kanunu ve İlgili Mevzuat**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2000.

Aydoğdu, Murat ve Nalan Kahveci. **Türk Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri (Sözleşmeler Hukuku)**, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 2. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2014.

Aygörmez, Murat. **Vergi Yargılama Hukukunda Görev ve Yetki**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2010.

Bağrıaçık, Atila ve Mehmet M. Yılmaz. **Dış Ticarete Tek İdari Belge Kullanım Kılavuzu ve Avrupa Birliği Gümrük Mevzuatı**, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul, 1995.

Barlass, İrfan. **Anonim ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu**, Vedat Kitabevi, İstanbul, 2006, (Kanunî Temsilci).

Barlass, İrfan. **Kamu Alacaklarının Haciz Yoluyla Takibi**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2017, (Haciz).

Başaran Yavaşlar, Funda. **Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü -Hukuk Devleti Bakış Açısıyla-**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2013, (Alman Vergilendirme Usulü).

Batun, Mehmet; **Vergi Hukukunda Yorum ve İspat**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2012.

Bayraklı, Hasan Hüseyin. **Vergi İcra Hukuku**, Celepler Matbaacılık, Afyonkarahisar, 2012, (Vergi İcra).

Bayraklı, Hasan Hüseyin. **Vergi Yargılama Hukuku**, Celepler Matbaacılık, Afyonkarahisar, 2013. (Yargılama).

Beck, Michael, Kristen Bendix, Wolfgang Huchatz. **Lehrbuch Abgabenrecht für Zölle und Verbrauchsteuern**, nwb Ausbildung, Herne, 2012.

Bernstorff, Christoph Graf v. **Zollschuld und Sicherheitsleistungen**, Verlag der nwi nordwest international GmbH, Bremen, 2011.

Bilican, Nazım, Cahit Gökçelik, Gülsen Topçuoğlu. **5607 Sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu**, Ayrıntı Basımevi, Ankara, 2007.

Bilici, Nurettin. **Türkiye – Avrupa Birliği İlişkileri (Genel Bilgiler, İktisadi-Mali Konular, Vergilendirme)**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2004.

Bilici, Nurettin ve Adem Bilici. **Kamu Maliyesi**, Savaş Yayınevi, Ankara, 2015.

Bilici, Nurettin ve Ümit Süleyman Üstün. **Damga Vergisi ve Harçlar (Teori ve Uygulama)**, Savaş Yayınevi, Ankara, 2016.

Birk, Dieter, Marc Desens, Hennig Tappe. **Steuerrecht, 16. neubearbeitete Auflage**, C.F. Müller – Hjr-Verlag, Heidelberg, 2013.

Biyan, Özgür. **Türk Vergi Hukukunda İspat – Delil**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2012.

Bohn, Imtraud. **Der Zollbeauftragte und seine Haftung für Pflichtverletzungen**, Mendel Verlag, Witten, 2011.

Bulutoğlu, Kenan. **Türk Vergi Sistemi**, Değişik ve Genişletilmiş Altıncı Basılış, Ogun Kardeşler Matbaacılık, Ankara, 1979.

Can, Hacı. **Avrupa Birliği İç Pazar Hukuku**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2008.

Candan, Turgut. **Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu**, Güncelleştirilmiş 3. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Şubat, 2006, (Kanunî Temsilci).

Candan, Turgut. **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006, (Uzlaşma).

Candan, Turgut. **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş Dördüncü Baskı, (Yetkin Yayınları), Ankara, 2018, (Amme Alacakları).

Candan, Turgut. **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş Yedinci Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017, (İdarî Yargılama).

Canıtez, Murat. **Gümrük Mevzuatı**, 1. Baskı, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No: 2624, Açık Öğretim Fakültesi Yayını No: 1592, Eskişehir, 2012.

Canyaş, Oytun. **Yeminli Mali Müşavirlerin Vergisel Sorumluluğu**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ağustos, 2006, (Yeminli Malî Müşavir).

Canyaş, Oytun. **İdarenin Takdir Yetkisinin Saptanması**, Mali Akademi Yayınları, Ankara, 2012. (Takdir Yetkisi).

Çağlayan, Ramazan. **İdarî Yargı Kararlarının Sonuçları ve Uygulanması**, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 2. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2001, (Karar).

Çağlayan, Ramazan. **İdarî Yargılama Hukuku**, Güncellenmiş 7. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2015, (Yargılama).

Çelik, Binnur. **Dış Ticaretten Alınan Vergilerden Gümrük Vergisi Hukuku**, İmaj Yayıncılık, Ankara, 1999, (Gümrük).

Çelik, Binnur. **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, 3. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2018, (Kamu Alacakları).

Çıldır, Şentürk, Hüseyin Denizhan. **Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu**, 2. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2016.

Dağ, Rüfet, Sami Ceyhan, Mehmet Ballı. **Gümrük Kıymet Uyuşmazlıkları**, Gümrük ve Ticaret Müfettişleri Derneği İktisadi İşletmesi, Ankara, 2014.

Dayıoğlu, Ahmet Şevket. **Pan – Avrupa Menşe Kümüleşyon Sistemi**, T.C. Başbakanlık Gümrük Müsteşarlığı AB ve Dış İlişkiler Genel Müdürlüğü Uzmanlık Tezi, Ankara, 2003, ([http://www.abuzmanlari.org.tr/web/docs/pdfs/Pan-Avrupa Mense Kumulasyon Sistemi.pdf](http://www.abuzmanlari.org.tr/web/docs/pdfs/Pan-Avrupa_Mense_Kumulasyon_Sistemi.pdf) , E.T. 11.10.2016).

Demirbaş, Timur. **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Güncellenmiş 10. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2014.

Derdiyok, Türkmen. **Dış Ticarete Vergi ve Mali Yükümlölükler**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2013.

Dietrich, Heike. **Amtshilfe im Zollwesen**, Mensch & Buch Verlag, Berlin, 2005.

Dişel, Buse. **İcra Hukukunda Takip Arkadaşlığı**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2014.

Doller, Manuela. **Das Einspruchsverfahren im Steuerrecht (Der außergerichtliche Rechtsbehelf)**, VDM Verlag Dr. Müller, Saarbrücken, 2011.

Dölek, Ali. **Gümrük İşlemleri ve Kaçakçılık**, Beta Yayınevi, İstanbul, 2004, (Kaçakçılık).

Dölek, Ali. **Gümrük İşlemleri**, Umut Kitap Basın Yayın Dağıtım, İstanbul, 2013, (Gümrük İşlemleri).

Dölek, Ali. **Gümrük Kıymeti ve Kıymet Tespit Yöntemleri**, Umut Kitap Basın Yayın Dağıtım, İstanbul, 2014, (Gümrük Kıymeti).

Dönmezer, Sulhi ve Sahir Erman. **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku Genel Kısım, C. III**, İstanbul 1997.

Ekmekçi, Esra. **Küreselleşme ve Vergilendirmede Yeni Eğilimler**, Kazancı Hukuk Yayınları No: 167, İstanbul, 2003.

Ekşi, Nuray. **Milletlerarası Ticaret Hukuku**, Beta Yayınevi, İstanbul, 2015.

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. **Vergisel Kabahatler**, Beya Basım Yayım, İstanbul, 2010, (Vergisel Kabahatler).

Erdem, Tahir. **Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2012, (Çözüm).

Erdem, Metin, Doğan Şenyüz, İsmail Tatlıoğlu. **Kamu Maliyesi**, 12'nci Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2015.

Eren, Fikret. **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 21. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017.

Erginay, Akif. **Vergi Hukuku**, 16. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 1998.

Erişir, Evrim. **Medeni Usûl Hukukunda Taraf Ehliyeti**, Güncel Yayınevi, İzmir 2007.

Erkut, Celâl. **İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği**, Tıpkı Basım, Danıştay Yayınları, Ankara, 2015.

Erman, Sahir. **Ticarî Ceza Hukuku –Genel Kısım-**, Matematik Araştırma Enstitüsü Baskı Atölyesi, İstanbul 1976, (Ticarî Ceza).

Fehrenbacher, Oliver. **Steuerrecht**, Nomos Verlag, Baden – Baden 2013.

Fraedrich, Dieter. **Zoll-Leitfaden für die Betriebspraxis (Der Wegweiser für das gesamte Ein- und Ausfuhrverfahren)**, 14. völlig neu bearbeitete und wesentlich erweiterte Auflage, Erich Schmidt Verlag, Berlin, 2009.

Fuchs, Karl ve Karl Höfinger. **Grundriß des österreichischen Zollrechts**, Verlag Carl Ueberreuter, Wien, 1990.

Fuchs, Karl. **Bundesabgabenordnung und EG- Zollrecht**, Linde Verlag, Wien, 2006.

Gerçek, Adnan. **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2006, (Takdir Yetkisi).

Gerçek, Adnan. **Türk Mali Hukukunda Teminat Kurumu**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2013, (Teminat).

Gerçek, Adnan. **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, 5. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2017, (Kamu Alacakları).

Göker, Cenker. **Yürütme ve Yargı Organlarının İlişkileri Açısından Katma Değer Vergisinin Konusu**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2013, (KDV Konusu).

Gözler, Kemal. **Hukukun Genel Teorisine Giriş (Hukuk Normlarının Geçerliliği ve Yorumu Sorunu)**, US-A Yayıncılık, Ankara, 1998, (Hukukun Genel Teorisi).

Gözler, Kemal. **Hukuka Giriş**, 8. Baskıdan Ek Baskı, Ekin Yayınları, Bursa, 2011, (Hukuka Giriş).

Gözler, Kemal. **İdare Hukuku, Cilt I.**, İkinci Baskı, Ekin Yayınları, Bursa, 2009, (İdare).

Gözler, Kemal, Gürsel Kaplan. **İdare Hukuku Dersleri**, 18. Baskı, Ekin Yayınları Bursa, 2016.

Gözübüyük, A. Şeref. **Yönetmelik Yargı**, 36. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2017.

Gözübüyük, A. Şeref ve Turgut Tan. **İdare Hukuku C.II. İdari Yargılama Hukuku**, 9. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2017.

Gültekin, Raşit. **Türkiye’de Dış Ticaretten Alınan Vergiler ve Eş Mali Yükümlülükler** (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Edirne, 2008.

Güneş, Gülsen. **Verginin Yasallığı İlkesi**, 4. Tıpkı Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2014, (Yasallık).

Günday, Metin. **İdare Hukuku**, 11. Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara, 2011.

Hakeri, Hakan. **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 19. Bası, Ankara, 2016.

Halter, Ulrich. **Europarecht -Dogmatik im Kontext-, 2. Neubearbeitete Auflage**, Mohr Siebeck, Tübingen, 2007.

Hatemi, Hüseyin ve Emre Gökyayla. **Borçlar Hukuku Genel Bölüm**, 2. Bası, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2012.

Henke, Reginhard ve Peter Witte. **Das Zollager**, C.H. Beck'sche Verlagsbuchhandlung, München, 1996.

Hoffacker, Regina. **Voraussetzungen und Rechtswirkungen der Auskunftsansprüche im Zollrecht**, Mendel Verlag, Witten, 2003.

Holler, Guido. **Zollrecht und Zollabwicklung**, 2. Überarbeitete Auflage, BWV-Berliner Wirtschafts-Verlag, Berlin, 2008.

Hübschmann, Walter, Ernst Hepp, Armin Spitaler. **Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtordnung**, Loseblattsammlung, Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln, 2008.

İbiş, Recep. **Vergi Yargılamasında Re'sen Araştırma**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2013.

İnceoğlu, M. Murat. **Borçlar Hukukunda Doğrudan Temsil**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2009.

Kalabalık, Halil. **İdari Yargılama Usulü Hukuku**, 12. Baskı, Sayram Yayınları, Konya, 2018.

Kalenderoğlu, Mahmut. **Kamu Maliyesi Bütçe ve Borçlanma**, Seçkin Yayınları-Agon Bilgi Akademisi, Ankara, 2012.

Kaneti, Selim. **Vergi Hukuku**, 2. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1989.

Kangal, Zeynel T. **Ceza Hukukunda Zorunluluk Durumu**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2010, (Zorunluluk).

Kangal, Zeynel T. **Kabahatler Hukuku**, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2011, (Kabahatler).

Kapancı, Kadir Berk. **Birlikte Borçlulukta Borçlular Arası İlişkiler**, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2014.

Kaplan, Gürsel. **İdari Yargıda Dava Açma Süreleri**, Güncelleştirilmiş 3. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2011, (Süreler).

Kaplan, Gürsel. **İdari Yargılama Hukuku**, Birinci Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2019, (Yargılama).

Kaplan, Özlem. **Dış Ticarete Menşe Kuralları ve Gümrük Uygulamaları**, Gümrük Uzmanları Derneği Yayınları, Ankara, 2005.

Karaçoban Güneş, Tuğçe. **Vergi Usul Hukukunda Re'sen Araştırma İlkesi**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2017.

Karahanoğulları, Onur. **İdarenin Hukukla Kavranması: Yasallık ve İdari İşlemler (Yargı Kararlarına Dayalı Bir İnceleme)**, Güncelleştirilmiş 3. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2015.

Karakoç, Yusuf. **Sosyal Maliye**, DEÜHF. Döner Sermaye İşletmesi Yayınları No: 61, İzmir, 1995, (Sosyal Maliye).

Karakoç, Yusuf. **Türk Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 2. Bası, DEÜHF. Döner Sermaye İşletmesi Yayınları No: 76, İzmir, 1997, (Pişmanlık ve Islah).

Karakoç, Yusuf. **Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Süreler**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000, (Süreler).

Karakoç, Yusuf. **Genel Vergi Hukuku**, 7. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara, 2014, (Genel Vergi).

Karakoç, Yusuf. **Vergi Ceza Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2016, (Vergi Ceza).

Karakoç, Yusuf. **Kamu İcra Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2016, (Kamu İcra).

Karakoç, Yusuf. **Vergi Yargılaması Hukuku**, 4. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2017, (Vergi Yargılaması).

Karakoç, Yusuf. **Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi**, Düzeltilmiş ve Dizenlenmiş 3. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara, 2018, (Delil).

Kareseit, Jörn Helge. **Abgabengegenstand und Abgabenschuldner bei der Einfuhr im nationalen und gemeinschaftlichen Zollrecht**, WiRe Verlagsgesellschaft mbH für Wirtschaft, Recht und Steuern, Göttingen, 1990.

Kaya, Cemil. **İdari Yargı Kararlarının Uygulanması Konusunda Danıştay'ın Yaklaşımı**, Legal Yayıncılık, İstanbul, 2011, (Karar).

Kaya, Cemil. **İdarenin Takdir Yetkisi ve Yargısal Denetimi**, 2. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2014, (Takdir Yetkisi).

Kılıç, Kaptan. **Kaçakçılık Suçları Gümrük Kabahatleri ve Gümrük Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2013.

Kılınç, Bahadır. **Anayasa ve İdare Hukukunda Yürütmenin Durdurulması**, Adil Yayınevi, Ankara, 1998.

Koca, Mahmut ve İlhan Üzülmez. **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 10. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2017.

Kocalar, Salih, Kerim Tosun, Ali Yağcı. **Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu**, Kartal Yayınevi, Ankara, 2007.

Kocayusufpaşaoğlu, Necip. **Borçlar Hukukuna Giriş Hukuki İşlem Sözleşme**, 5'inci Tıpkı Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2010.

Köksal, Tunay. **Uluslararası Ticaret Hukuku**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2012.

Kumrulu, Ahmet. **Vergi Yargılama Hukukunun Kuramsal Temelleri İşlev-Yapı-İlkeler-Nitelik**, Coğaltma, Ankara, 1989, (Yargılama).

Kuru, Baki. **İstinaf Sistemine Göre Yazılmış Medenî Usul Hukuku**, Legal Yayınevi, İstanbul, 2016.

Lux, Michael. **Das Zollrecht der EG (Handbuch für Praktiker mit Musterfällen und Praxistipps)**, 3. Auflage, Bundesanzeiger Verlag, Köln, 2009.

Metin, Yüksel. **Ölçülülük İlkesi (Karşılaştırmalı Bir Anayasa Hukuku İncelemesi)**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2002.

Möller, Thomas. **Verrechnungspreis und Zollwert**, Mendel Verlag, Witten, 2004.

Möller, Thomas ve Gesa Schumann. **Warenursprung und Präferenzen (Handbuch und systematische Darstellung)**, 3. überarbeitete Auflage, Bundesanzeiger Verlag, Köln 2005.

Möller, Thomas, Gesa Schumann, Stefan Vonderbank. **Zollwert (Handbuch und systematische Darstellung)**, Bundesanzeiger Verlag, Köln, 2005.

Möller, Thomas, Gesa Schumann, Peter Sibum. **Zollpraxis**, Verlag Wissenschaft & Praxis Dr. Brauner, Sternenfels, 2010.

Mutluer, M. Kâmil ne N. Nilay Dayanç. **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler**, Değiştirilmiş ve Güncelleştirilmiş 4. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2014.

Mutluer, M. Kâmil, Erdoğan Öner, Arife Coşkun. **Sayıştay Hukuku**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2015.

Mutluer, M. Kâmil, Erdoğan Öner, Ahmet Kesik. **Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi**, 4. Baskı, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2016.

Nomer, Halûk N. **Borçlar Hukuku Genel Hükümler (6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'na Göre Hazırlanmış)**, Gözden Geçirilmiş 11'inci Bası, Beta Yayınevi, İstanbul, 2011.

Nural, Ali ve Remzi Akçin. **Ekonomik Etkili Gümrük Rejimleri**, Zemin Danışmanlık ve Eğitim Hizmetleri, Yayın No: 1, İstanbul, 1996.

Nural, Ali. **4458 Sayılı Gümrük Kanunu -Açıklamalı-**, Yeni Gümrük ve Ticaret Müfettişleri Derneği İktisadi İşletmesi Yayın No: 2 (33), Ankara, 2015.

Odyakmaz, Zehra, Serkan Çınarlı, Ezgi Avcıoğlu Aksoy. **İdare Hukukunda Yargı Öncesi Uyuşmazlık Çözüm Usulleri**, Güncellenmiş Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2018.

Oğuzman, M. Kemal ve M. Turgut Öz. **Borçlar Hukuku Genel Hükümler Cilt – 1**, Gözden Geçirilmiş 11. Bası, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2013.

Oğuzman, M. Kemal, Özer Seliçi, SaibeOktay Özdemir. **Eşya Hukuku**, 20. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2017.

Oktar, S. Ateş. **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 12. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2017, (Vergi Hukuku).

Oktar, S. Ateş. **Türk Vergi Sistemi**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2016, (Türk Vergi Sistemi).

Onursal, Erkut. **Mevzuat ve Teknik Yönleri ile İhracat ve İthalat İşlemleri**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2017, (İhracat ve İthalat).

Onursal, Erkut. **Mevzuat ve Teknik Yönleri ile Uluslararası Ticarete Kullanılan Belgeler**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2018, (Belgeler).

Öcal, M. Erdoğan. **Teoride Mevzuatta ve Uygulamada Transfer Fiyatlandırması**, PwC Türkiye, İstanbul, 2015.

Öncel, Muallâ, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan. **Vergi Hukuku**, 25. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2016.

Öner, Erdoğan. **Vergi Hukuku**, 8. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2017, (Vergi Hukuku).

Öner, Erdoğan. **Türk Vergi Sistemi**, 8. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2017, (Türk Vergi Sistemi).

Öz, Ersan. **Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2004.

Özay, İl Han. **Günışığında Yönetim**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2004, (Günışığında Yönetim).

Özay, İl Han. **Günışığında Yönetim II Yargısal Koruma**, XII Levha Yayıncılık, İstanbul, 2010, (Yargısal Koruma).

Özbalcı, Yılmaz. **Vergi Davaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2002.

Özbek, Veli Özer, Koray Doğan, Pınar Bacaksız, İlker Tepe. **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Seçkin Yayıncılık, 8. Baskı, Ankara, 2017.

Özdiler Küçük, Eda. **Vergi Hukukunda Karineler**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2011.

Özekes, Muhammet. **Temel Hukuk Bilgisi**, Yetkin Yayınları, 8. Bası, Ankara, 2017.

Özen, Mustafa. **5607 Sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanununda Düzenlenen Suçlar**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2015.

Özgenç, İzzet. **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 11. Bası, Ankara, 2015.

Öztürk, Bahri ve Mustafa Ruhan Erdem. **Uygulamalı Ceza Hukuku ve Güvenlik Tedbirleri Hukuku**, 15. Baskı, Ankara, 2015.

Öztürk, K. Burak. **Hak Arama Özgürlüğü Çerçevesinde Zorunlu İdari İtiraz**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2015, (İtiraz).

Pekcanitez, Hakan, Oğuz Atalay, Muhammet Özekes. **Medenî Usûl Hukuku**, 5. Bası, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2017.

Pekcanitez, Hakan; Pekcanitez Usûl Medenî Usul Hukuku, 15. Bası, (On İki Levha Yayıncılık) İstanbul 2017.

Pınar, Burak. **Türk Bütçe Hukuku Açısından Kamu Mali Yönetim Sisteminin Hukukî Analizi**, Yayımlanmamış Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal

Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Kamu Hukuku Programı, İzmir, 2009, (Bütçe).

Reisoğlu, Safa. **Türk Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, Yirmibeşinci Bası, Beta Yayınevi, İstanbul, 2014.

Rençber, Altan. **Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2017.

Saban, Nihal. **Vergi Hukuku**, 6. Baskı, Beta Yayınevi, İstanbul, 2014, (Vergi).

Sancakdar, Oğuz, Eser Us, Mine Kasapoğlu Turan, Lale Burcu Önüt. **İdare Hukuku Teorik Çalışma Kitabı**, Genişletilmiş Güncellenmiş 5. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2015.

Sariaslan, Osman. **Vergi Uyuşmazlıklarına İlişkin Davalarda İlk İnceleme**, Türkiye Adalet Akademisi, Ankara, 2014, (İlk İnceleme).

Saygılıoğlu, Nevzat. **Vergi Hukukunda Yorum**, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Plânlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayın No: 1987/288, Ankara, 1987, (Yorum).

Saygılıoğlu, Nevzat ve Adnan Gerçek. **Dış Ticaret ve Gümrük Kurallar, İşlemler ve Vergileme**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2007.

Serim, Nilgün. **6183 Sayılı Kanunda Amme Alacaklarının Korunması**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2007.

Serter, Yusuf Sertaç. **İdari Uyuşmazlıkların Çözümünde Yargı Dışı Bir Araç Olarak İdari Başvurular**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2015.

Selen, Ufuk. **Gümrük İşlemleri ve Vergilendirmesi**, Güncellenmiş 8. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2016, (Gümrük İşlemleri).

Sezginer, Murat. **İptal Davasının Uygulama Alanı Bakımından Ayrılabilir İşlem Kuramı**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000.

Sidal, Hulusi. **Gümrük Politikası Mevzuatı ve Tatbikatı Cilt: 1**, İstanbul İktisadî ve Ticarî İlimler Akademisi Yayını No. 39 – 196, Berksoy Matbaası, İstanbul, 1966.

Summersberger, Walter. **Grundzüge des Zollrechts**, Lexis Nexis, Wien, 2002.

Sunay, Süheylâ Şenlen. **İdari Yargılama Usulüne Hakim Olan İlkeler Karşısında İsbat ve Delil Hususları**, Kazancı Hukuk Yayınları No: 154, İstanbul, 1997.

Şentürk, Candide. **Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nda Yer Alan İthalat Kaçakçılığı Suçları**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2016.

Şenyüz, Doğan. **Vergi Usul Hukukunda Tebligat**, 2. Baskı, Yaklaşım Yayınları, Bursa, 1997, (Tebligat).

Şenyüz, Doğan. **Vergi Ceza Hukuku Vergi Kabahatleri ve Suçları**, 10. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2017, (Vergi Ceza).

Şenyüz, Doğan, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek. **Türk Vergi Sistemi**, 15. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2018, (Türk Vergi Sistemi).

Şenyüz, Doğan, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek. **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)**, 9. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2018, (Vergi Hukuku).

Şimşek, Mehmet. **Anayasal İlkeler Karşısında Vergi Kabahat ve Yaptırımları**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2016, (Kabahat).

Şişman, Gülden. **Danıştay Kararları ve Özelgeler Işığında Katma Değer Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2014, (Vergiyi Doğuran Olay).

Tan, Turgut. **İdare Hukuku**, Güncelleştirilmiş 6. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2017, (İdare).

Tan, Turgut. **Ekonomik Kamu Hukuku Dersleri**, 2. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2015, (Ekonomik Kamu Hukuku).

Tandoğan, Haluk. **Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri C. II**, Dördüncü Tıpkıbasım, Evrim Basım-Yayım-Dağıtım, İstanbul, 1989.

Taş, Metin. **Vergi Yargısı**, Ekin Yayınevi, Bursa, 2003, (Vergi Yargısı).

Taşdelen, Aziz. **Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2010.

Taşkan, Yusuf Ziya. **Vergi Yönetiminin Düzenleyici İşlemleri**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2010.

Taylar, Yıldırım. **Serbest Bölgeler**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2008, (Serbest Bölgeler).

Terra, Ben ve Peter Wattel. **European Tax Law**, Third Edition, Kluwer Law International, The Hague, 2001.

Terzi, Gökhan. **Dış Ticaret & Gümrük Kambiyo İşlemleri ve Uygulaması**, Gümrük ve Ticaret Müfettişleri Derneği, Ankara, 2017, (Dış Ticaret).

Terzi, Gökhan. **İthalatta Katma Değer Vergisi Matrahı**, Gümrük ve Ticaret Müfettişleri Derneği, Ankara, 2017, (KDV Matrahı).

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

Tiedemann, Klaus. **Ekonomi Ceza Hukuku**, Çev. Ayşe Nuhoğlu, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2017.

Tipke, Klaus ve Joachim Lang. **Steuerrecht**, Otto Schmidt Verlag, Köln, 2015.

Toprak, Vamık. **Dış Ticaret ve Gümrük Politikası (Ders Notları)**, Sevinç Matbaası, Ankara, 1968.

Tschiderer, Sebastian. **EU- Zollrecht**, 2. aktualisierte Auflage, LexisNexis, Wien 2011.

Tunaoglu, Osman. **Vergi Usul Kanununa Göre Tebligat**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2018.

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

Tuncer, Selahattin. **Vergi Hukuku ve Uygulaması Cilt-I**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2003, (Vergi I).

Tuncer, Selahattin. **Vergi Hukuku ve Uygulaması Cilt-II**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2006, (Vergi II).

Tunç, Kadir. **Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumu: Yasal, İdari ve Yargısal Açından Değerlendirilmesi**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana, 2013.

Uçak, Hakan. **Gümrük Mevzuatında Kıymet ve Uygulamaları**, Gümrük Müfettişleri Derneği Yayını No: 14, Ankara, 2009, (Kıymet).

Uçan, Emine Sevcan. **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Çerçevesinde Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Adil Yargılanma Hakkı**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Kamu Hukuku Programı, İzmir, 2013.

Uluatam, Özhan ve Yaşar Mehtibay. **Vergi Hukuku**, Değişik Dördüncü Baskı, İmaj Yayıncılık, Ankara, 2000.

Ulukapı, Ömer. **Medeni Usul Hukukunda Dava Arkadaşlığı**, Mimoza Yayınevi, Konya, 1991.

Ulusoy, Ali D. **İdari Yaptırımlar**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2013.

Üstün, Gül. **İdare Hukuku Boyutuyla 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Uygulamalarında Görev Sorunu**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2013.

Üstün, Ümit Süleyman. **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2007, (Takdir Yetkisi).

Üstün, Ümit Süleyman. **Nasıl Bir Vergi Denetimi ve Vergi Yargısı?**, Beta Yayınevi, İstanbul, 2013, (Denetim).

Üstün, Ümit Süleyman. **Kamu Alacaklarında Rüçhan Hakkı**, Legal Yayıncılık, İstanbul, 2013, (Rüçhan Hakkı).

Weerth, Carsten. **Der neue Zollkodex (Was sich in der Praxis ändert?)**, Bundesanzeiger Verlag, Köln, 2007, (Zollkodex).

Witte, Peter. **Zollkodex Kommentar**, 6. neubearbeitete Auflage, Verlag C.H. Beck, München 2013.

Witte, Peter ve Hans- Michael Wolfgang. **Lehrbuch des Europäischen Zollrechts**, 7. überarbeitete und aktualisierte Auflage, NWB Verlag, Herne, 2012.

Witte, Peter, Reginhard Henke, Nadja Kammerzell. **Der Unionszollkodex (UZK) Praxisleitfaden zu den Neuerungen im europäischen Zollrecht**, 3. Auflage, Bundesanzeiger Verlag, Köln, 2017.

Yağcıoğlu, Ali Haydar. **Haksız Fiil Sebebiyle Aynı Zarardan Birden Fazla Kimsenin Müteselsil Sorumluluğu**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2014.

Yavuz, Cevdet. **Türk, İsviçre ve Fransız Medeni Hukuklarında Dolaylı Temsil**, İstanbul Üniversitesi Yayınları No: 3126, İstanbul, 1983, (Dolaylı Temsil).

Yavuz, Cevdet. **Türk Borçlar Hukuku Özel Hükümler**, Yenilenmiş 10. Bası, Beta Yayınevi, İstanbul, 2014, (Özel Hükümler).

Yayla, Yıldızhan. **İdare Hukuku**, Beta Yayınevi, İstanbul, 2009.

Yerci, Cahit. **Gümrük Mevzuatı Dahil Tüm Yönleriyle İthalatta KDV**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2005, (İthalatta KDV).

Yıldırım, Ramazan. **İdari Başvurular**, Genişletilmiş ve Güncellenmiş İkinci Baskı, Mimoza Yayınları, Konya, 2006.

Yıldırım, Turan. **İdari Yargı**, 1. Bası, Beta Yayınevi, İstanbul, 2010.

Yıldırım, Zübeyr. **Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah (VUK m. 371)**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2013.

Yılmaz, Dilşat. **İdari İşlemin İcrailik Özelliği**, Astana Yayınları, Ankara, 2014.

Yiğit Şakar, Ayşe. **Vergi Hukukunda Serbest Bölgeler**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2008.

Yüce, Mehmet. **Vergi Yargılama Hukuku**, Güncellenmiş 5. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2017.

Yüce, Mehmet ve Muhammed Çelik. **Karşılaştırmalı Vergi Tebligat Hukuku**, Ekin Yayınevi, Bursa, 2017.

Yüce, Mehmet ve Ali Çelikkaya. **Örnek Uygulamalarla Gümrük Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları**, Dora Basım-Yayın, Bursa, 2016.

Zabunoğlu, Yahya Kazım. **İdare Hukuku (Cilt 2)**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2012.

Zafer, Hamide. **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 5. Bası, Beta Yayınevi, İstanbul, 2015.

Zerres, Thomas ve Michael Zerres. **Europäisches Wirtschaftsrecht**, Reiner Hampp Verlag, München und Mering, 2015.

MAKALELER

Akbulut, Akın. “İnternette Yapılan Siparişler ve Gümrük Vergileri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 312, Ağustos 2007, ss. 33-39.

Akça, Kenan. “Bağlayıcı Tarife Bilgisi Uygulaması”, **Gümrükte Uzman Görüş**, Y. 2, S. 4, Temmuz 2003, ss. 15-29.

Akilotu, Erdem. “Royalti ve Lisans Ödemelerinin Beyanının Nasıl Yapılması Gerektiğine İlişkin Unsurlar ve Yaşanan Sıkıntılar”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 383, Temmuz 2013, ss. 125-129, (Royalti ve Lisans).

Akilotu, Erdem. “Fikri ve Sinaî Mülkiyet Hakları ve Bu Hakların Gümrük İdarelerinde Korunması”, **Yaklaşım Dergisi**, S. 278, Şubat 2016, E-Yaklaşım, E.T.01.02.2017, (Fikri ve Sinaî Mülkiyet Hakları).

Akilotu, Erdem ve Nazif Karataş. “Gümrük Vergi ve Cezalarında Zamanaşımı Uygulamaları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 417, Mayıs 2016, ss.136-138.

Akın, Ali Cevat. “Gümrük İşlemlerinde Beyan Öncesi Eşyanın Muayene Edilmesini Gerektiren Nedenler ve Bu Hakkın Kullanılmasının Sağlayacağı Faydalar”, **Gümrük ve Ticaret Dergisi**, C. 4, S. 10, 2017, ss. 90-98.

Akkaya, Mustafa. “Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 46, S. 1-4, Ankara, 1997, ss.185-208, (Sorumluluk).

Aksu, Yüksel; “Vergi Hukukunda Müteselsil Sorumluluk Kavramı ve Bu Bağlamda Gümrük Müşavirlerinin Sorumluluğu”, (Vergi Sorunları Dergisi, Y. 35, S. 281, Şubat 2012, s. 173-182).

Aksümer, Ertunç. “Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları ile İlgili Vergi Sistemimizde Yer Alan Düzenlemeler”, **Mali Çözüm Dergisi**, S. 131, Eylül-Ekim 2015, ss. 163-173.

Aktaş, Batuhan. “Gümrük İşlemlerine Tabi Tutmadan Ülkeye Eşya Sokma Suçu Üzerine Bir İnceleme”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S. 21, Ankara, 2015, ss. 111-156.

Akyel, Recai. “Bir Hesap Yargısı Olarak Sayıştay”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Y. 6, S. 23, Ekim 2015, s.1-22.

Alan, Nuri “ İptal Davalarının Ön ve Esastan Kabul Şartları”, **Danıştay Dergisi**, Y. 13, S. 50-51, Ankara 1983, ss. 22-50.

Alıcı, Mustafa. “Yurt Dışından Hizmet İthalinin Gümrük ve Vergi Mevzuatı Çerçevesinde İncelenmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 421, Eylül 2016, ss. 82-88.

Aliefendioğlu, Yılmaz. “Vergide Uzlaşma”, **Danıştay Dergisi**, Y. 8, S. 28-29, 1978, ss. 3-17.

Apak, Talha. “Dahilde İşleme Rejimi Kararı ve Tebliği İle İhracatın Devletçe Desteklenmesinin Usul ve Esasları”, **Mali Çözüm Dergisi**, S. 68, Temmuz-Ağustos-Eylül 2004,

<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/68MaliCozum/10%20talha%20apak.pdf>, E.T. 18.02.2018.

Ardıç, Mehtap. “Gümrük Vergilerinde Zamanaşımı ve Tahakkuk Zamanaşımı Üzerine Bir Değerlendirme”, **Gümrükte Uzman Görüş**, Y. 9, S. 28-29, Ocak-Haziran 2011, ss. 77-83.

Ardıç Tiren, Mehtap. “Gümrük Vergilerinin Ödenmesinin Ertelenmesi: Eski ve Yeni Uygulamalar”, **Gümrükte Uzman Görüş**, Y. 9, S. 31, Ekim-Aralık 2011, ss. 33-40).

Artun, Emine Sevcan ve Özgecan Gök. “Bazı Ekonomik Etkili Gümrük Rejimlerine İlişkin Hükümlerin İhlali İçin Belirlenen Yaptırımın Anayasa’ya Uygunluğu (Hukuk

Devleti ve Ölçölülük İlkesi Özelinde Bir Değerlendirme)”, **Ceza Hukuku Dergisi**, Y. 12, S. 35, Aralık 2017, ss. 151-200.

Atay, Hakan. “Gümrük Kanunu Uyarınca Verilecek Cezalarda Pişmanlık Uygulaması”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S. 85, Ocak 2011, www.lebibyalkin.com.tr , E.T. 01.02.2017.

Ateşagaoglu, Erdem. “İthalata Konu Eşyanın Gümrük Kıymetine İlişkin Uyuşmazlıklarda İdarenin İspat Yükü”, **Çankaya Üniversitesi 20. Kuruluş Yılı Etkinlikleri 6. Genç Vergi Hukukçuları Sempozyumu Bildiri Kitabı**, Ankara, 2016, ss. 10 - 28.

Avcı, Işıl Emine. “Gümrük Mevzuatında Dolaylı Temsil Müessesesi ve Dolaylı Temsilcinin Sorumluluğu”, **Gümrükte Uzman Görüş**, Y. 9, S. 28-29, Ocak-Haziran 2011, ss. 22-28, (Temsil).

Avcı, Işıl Emine. “Gümrük Vergilerinin Geri Verilmesi ve Kaldırılması”, **Gümrükte Uzman Görüş**, Y. 9, S. 31, Ekim-Aralık 2011, ss. 16-22, (Geri Verme ve Kaldırma).

Avşaroğlu, Aykut ve Özcan Özdemir. “Royalti Ödemeleri”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S. 152, Ağustos 2016, www.lebibyalkin.com.tr , E.T. 01.02.2017.

Aydın, Selman. “4458 Sayılı Gümrük Kanunu’ndaki Ödeme Süresi, İdari İtiraz ve Yargı Yolu İle İdari Davaya Konu Edilebilecek İşlem Konularındaki Çelişkiler Üzerine”, **Yaklaşım Dergisi**, S. 130, Ekim 2003, E-Yaklaşım, E.T. 13.10.2016.

Ayyıldız, Serkan. “Ticaret Politikalarında Menşe Kurallarının Önemi”, **Gümrükte Uzman Görüş**, Y. 8, S. 20, Ocak-Mart 2009, ss. 62-65, (Menşe).

Ayyıldız, Serkan. “Geçici Depolama Yerleri”, **Gümrükte Uzman Görüş**, Y. 9, S. 24, Şubat-Nisan 2010, ss. 44-48, (Geçici Depolama).

Bahçeci, Barış. “Türkiye’de Kamu Alacaklarının Müteselsil Sorumluluk Yoluyla Tahsili Eğilimi ve Gümrük Kanunu Uygulaması”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 60, S. 3, Y. 2011, ss. 423 - 445.

Balcı, Bayazıt. “GATT Kıymet Anlaşması Çerçevesinde Gümrük Kıymetine Esas Alınacak Satış Bedeli”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 155, Temmuz 1994, ss. 10-17.

Baltacı, Yaşar. “İstisnai Kıymetle Beyan ve Karşılaşılan Özel Durumlar”, **Gümrük Dünyası**, Y. 2016/4, S. 91, ss. 43-48.

Barlass, İrfan. “Verginin Belirginliği ve Eşitliği İlkeleri Karşısında Serbest Bölgeler Kanunu’nun Geçici 3. Maddesinin İkinci Fıkrasının B Bendinin Anayasaya Uygunluğu Sorunu”, **Mali Pusula**, Y. 5, S. 55, Temmuz 2009, ss. 40-42, (Belirginlik).

Baş, Merve Nur. “Gümrük Müşavirlerinin Mesleki Faaliyetleri Kapsamında Dolaylı Temsil Yetkileri ve Hukuki Sorumlulukları”, **Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi**, S. 6 (1), Ankara, 2016, ss. 193-212.

Başaran Yavaşlar, Funda. “Türk Vergi Hukuku’nda Uzlaşma”, **Marmara Üniversitesi İİBF. Dergisi**, Y. 2008, C. XXV, S. 2, ss. 309-337, (Uzlaşma).

Başbüyük, İsa. “Yargının Etkinliğinin Arttırılmasında ‘Gerekçe’nin Rolü”, **Prof. Dr. Erdal Onar’a Armağan**, C. II, AÜ Yayınları No. 391, AÜ Basımevi, Ankara, 2013, sa. 1505 – 1532.

Bayraklı, Hasan Hüseyin. “Vergi Kaçakçılık Suçunda Gönüllü Vazgeçme”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Y. 7, S. 27, Temmuz 2016, ss.1-15, (Gönüllü Vazgeçme).

Bayraklı, Hasan Hüseyin. “Pişmanlık ve Islah Hükümleri Karşısında Vergi Kaçakçılık Suçlarının Konumu”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Y. 8, S. 31, Temmuz 2017, ss. 47-64, (Pişmanlık).

Biçer, Ramazan. “Transfer Fiyatlandırması İle Gümrük Kıymet Takdirine İlişkin Kuralların Karşılaştırılması”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 248, Mayıs 2009, ss. 149-157.

Bozkurt, Cevdet. “Yolcu Beraberi Hediye Eşya ve Kişisel Eşya Muafiyeti Uygulamalarına İlişkin İlke ve Esaslar”, **Mali Çözüm Dergisi**, S. 101, Eylül-Ekim 2010, ss. 211-224, (Yolcu Beraberi).

Bozkurt, Cevdet. “Serbest Dolaşımda Olan Eşya ile Olmayan Eşyanın Serbest Bölgede Tüketilmesinin ÖTV Karşısındaki Karşılaştırmalı Durumu”, **Mali Çözüm Dergisi**, S. 103, Ocak-Şubat 2011, ss. 169-179, (Serbest Bölgede Tüketim).

Bozkurt, Cevdet. “İthalât Aşamasında Tespit Edilen Beyan Farklılıklarına İlişkin Uygulanacak Cezalar ve Bu Cezaların Kesinleşme ve Zamanaşımı Süresi”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S. 86, Şubat 2011, www.lebibyalkin.com.tr, E.T. 01.02.2017, (Beyan Farklılıkları).

Bozkurt, Cevdet. “Menşe Kavramı ve Menşe Kazanma Kriterlerinin İlgili Mevzuat Işığında Değerlendirilmesi”, **Mali Çözüm Dergisi**, S. 104, Mart-Nisan 2011, ss. 149-160, (Menşe).

Bozkurt, Cevdet. “Gümrük Beyanının İhtirazi Kayıtlarla Yapılmasının Sonuçları”, **Yaklaşım Dergisi**, S. 249, Eylül 2013, E.T. 01.02.2017, (İhtirazî Kayıt).

Bozkurt, Cevdet. “5326 sayılı Kabahatler Kanunu ve Gümrük Mevzuatındaki Değişiklikler Işığında Mülkiyetin Kamuya Geçirilmesi ve Bu Kapsamdaki Eşyaya Ek Konulması”, **Yaklaşım Dergisi**, S. 276, Aralık 2015, E-Yaklaşım, E.T.01.02.2017, (Mülkiyetin Kamuya Geçirilmesi).

Bozkurt, Nevzat. “Gümrük Mevzuatında Yer Alan Basitleştirilmiş Usul Uygulamaları ve Firmalara Sağladığı Avantajlar”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S. 53, Mayıs 2008, www.lebibyalkin.com.tr , E.T. 20.02.2017, (Basitleştirilmiş Usûl).

Bozkurt, Nevzat. “Royalti ve Lisans Ödemelerinin Gümrük İdaresine Beyanı ve Vergilendirilmesi Nasıl Olmalıdır”, **Mali Çözüm Dergisi**, S. 104, Mart-Nisan 2011, ss. 121-128, (Royalti ve Lisans).

Bozkurt, Nevzat. “Zamanaşımına Uğramış Gümrük Vergilerine Para Cezası Uygulanabilir mi?”, **Mali Çözüm Dergisi**, S. 106, Temmuz-Ağustos 2011, ss. 181-189, (Zamanaşımı I).

Bozkurt, Nevzat. “Gümrük Vergileri ve İdari Para Cezalarına İlişkin Zamanaşımı Konusunda 6455 Sayılı Kanun ile Yapılan Değişiklikler”, **Gümrük ve Ticaret Dergisi**, C. 1, S. 2, Kasım-Aralık 2013, ss. 21-27, (Zamanaşımı II).

Bozkurt, Nevzat. “İthalat Sürecinde Tahsil Edilen Ek Mali Yüklerin Hukuksal Anlamı”, **Mali Çözüm Dergisi**, S. 107, Eylül-Ekim 2011, ss. 137-145, (Ek Malî Yük).

Bulut, Mustafa Kemal. “Gümrük Vergisine Eş Etkili Vergi ve Mali Yüklerin Gümrük Vergisi Tanımı Kapsamında Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 334, Ekim 2007, ss. 139-148.

Bulut, Nusret ve Recep Kaplan. “Vergi Kabahatlerine İlişkin Cezalar (İdari Vergi Cezaları) Açısından Zaman Bakımından Uygulama Kuralları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Y. 31, S. 371, Temmuz 2012, ss. 93-101.

Canbazoglu, Kerem ve A. Eren Altay. “Vergi Davası: Kuramsal Niteliği ve Bunun Yansımaları Üzerine Bir İnceleme”, **Zabunoğlu Armağanı**, Ankara Üniversitesi Yayınları No. 316, Ankara 2011, ss. 177- 220.

Canbazoglu, Kerem. “Vergilendirme ve Vergi Alacağının Cebren Tahsili Süreçlerinde Tesis Edilen İşlemlerin Ayrılabilir İşlem Teorisi Çerçevesinde Yargısal Denetimi” **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S. 2012/103, ss. 154-195.

Candan, Turgut. “Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Davalar”, **Danıştay Dergisi**, Y. 14, S. 54-55, Ankara, 1984, ss. 31-40, (Vergi Uyuşmazlıkları).

Candan, Turgut. “Gümrük Vergisinde İdari Dava Açılmasından Önce Tahakkuka İtirazın Önemi”, **Yaklaşım Dergisi**, S. 51, Mart 1997, E.T. 11.10.2016, (Tahakkuka İtiraz).

Candan, Turgut. “Hukuka Aykırı Olarak Tahsil Edilen Vergilerin Geri Verilmesinde Faiz”, **Mali Çözüm Dergisi**, S. 118, Temmuz-Ağustos 2013, ss. 161-186, (Faiz).

Canyaş, Oytun. “Vergi Yargılaması Hukukunda Ehliyet”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Y. 5, S. 19, Ekim 2014, ss. 355-414, (Ehliyet).

Cebre, Ayvaz. “Zorunluluk Hali”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, C.1, Y. 3, S. 8, Ocak 2012, ss. 221-260.

Cesur, Özden. “Transit Rejiminde Teminat”, **Gümrükte Uzman Görüş**, Y. 2, S. 4, Temmuz 2003, ss. 71-81.

Coşkun Karadağ, Neslihan ve İbrahim Organ. “Gümrük Uzlaşması ve Vergi Usul Kanunu’ndaki Uzlaşma Kurumu İle Karşılaştırmalı Olarak Değerlendirilmesi”, **Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi**, C. 7, S. 1, 2014, ss. 370-396.

Çağan, Nami; “Vergi Hukuku Açısından Yasak Faaliyetler”, **Prof. Dr. Bülent N. Esen’e Armağan**, Ankara, 1977, ss. 83-110, (Yasak Faaliyetler).

Çağan, Nami. “AET Hukukunda Vergilendirme”, **Prof. Dr. Akif Erginay’a 65inci Yaş Armağanı**, Ankara, 1981, ss. 669-711, (AET Hukuku).

Çağlayan, Ramazan. “İdari Yargılama Hukukunda Yargı Yerinin Sebep İkame Yetkisi”, **Danıştay Dergisi**, S. 141, Y. 2016, ss. 9-39, (Sebep İkame Yetkisi).

Çavuş, Mehmet. “Gümrük Vergileri İle İlgili Uyuşmazlıkların, Danıştay Kararları Doğrultusunda, İdari Aşamada Çözümü”, **Yaklaşım Dergisi**, S. 30, Ocak 2006, E-Yaklaşım, E.T. 01.02.2017.

Çelik, Binnur. “Gümrük Vergisinde Uygulanan Tek ve Maktu Tarife”, **Yaklaşım Dergisi**, Y. 7, S. 78, Haziran 1999, E.T. 01.02.2017, (Tek ve Maktu Tarife).

Çelik, Binnur. “İthalde Alınan Katma Değer Vergisi ve Günümüzdeki Önemi”, **Gazi Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, C. 1, S. 2, Ankara, 1999, ss. 117-125, (İthalde Alınan KDV).

Çelik, Cengiz. “Gümrük Uzlaşma Müessesesi Uygulamasında Yasallık Sorunu”, **Mali Çözüm Dergisi**, S. 136, Temmuz-Ağustos 2016, ss. 131-142.

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, ss. 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.

Çetintaş, Hüseyin Sadi. “Gümrük Beyannamelerinin Düzeltilmesi İptali ve Hukuki Sonuçları”, **Yaklaşım Dergisi**, S. 159, Mart 2006, E.T. 01.02.2017.

Çiçek, Hüseyin Güçlü ve Orhan Atalay. “Gümrük İdarelerinde Eş Etkili Vergiler ve Fonların Tahsili, Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, **Gümrük ve Ticaret Dergisi**, C. 4, Y. 2017, S. 10, ss. 15-24.

Akın, Ali Cevat. “Gümrük İşlemlerinde Beyan Öncesi Eşyanın Muayene Edilmesini Gerektiren Nedenler ve Bu Hakkın Kullanılmasının Sağlayacağı Faydalar”, **Gümrük ve Ticaret Dergisi**, C. 4, S. 10, 2017, ss. 90-98.

Çoban, Kerim. “İskontonun KDV ve Gümrük Kıymeti Açısından Değerlendirilmesi”, **Gümrük Dünyası**, Y. 2014/3, S. 82, ss. 5-12, (İskonto).

Çoban, Kerim. “Komisyonların Gümrük Kıymeti ve KDV Açısından Değerlendirilmesi”, **Gümrük Dünyası**, Y. 2015/1, S. 84, ss. 18-28, (Komisyon).

Çoban, Kerim. “Franchise veya Franchisingin Gümrük Kıymeti, KDV, Kurumlar Vergisi İle Damga Vergisi Açısından Değerlendirilmesi”, **Gümrük Dünyası**, Y. 2016/1, S. 88, ss. 6-17, (Franchise).

Çoban, Kerim. “Gayri Maddi Hak Kazançlarının Brütleştirilmesi ve Bu Kazançların Gümrük Kıymeti ve Vergiler Yönüyle İncelenmesi”, **Gümrük ve Ticaret Dünyası**, Y. 2017/3, S. 94, ss. 18-27, (Gayri Maddî Hak Kazançları).

Dağ, Rüfet. “Vergi Kaybına Neden Olan Durumlar Karşısında Gümrük Müşavirliğinin Müteselsil Sorumluluğu”, **Yaklaşım Dergisi**, Temmuz 2015, www.yaklasim.com, E.T. 07.10.2016.

Dağkiran, E. Bilgehan. “İthalatta Gözetim Uygulaması-İkincil ve Sonradan Kontrol Açısından Değerlendirilmesi”, **Gümrükte Uzman Görüş**, Y. 9, S. 28-29, Ocak-Haziran 2011, ss. 43-48.

Demir, Nurettin. “İthalatta Gözetim Uygulaması (Sorunlar ve Çözüm Önerileri)”, **Gümrük ve Ticaret Dünyası**, Y. 2017/4, S. 95, ss. 19-23, (Gözetim).

Demir, Nurettin. “Gümrük Kanununun 197/4 üncü Maddesindeki Zamanaşımı Hükmüne İlişkin Bir Değerlendirme, **Gümrük ve Ticaret Dünyası**, Y. 2018/1, S. 96, ss. 25-29, (Zamanaşımı).

Demir, Oğuzhan. “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Görevli Mahkeme”, **Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. VIII, S. 3-4, Y. 2004, ss. 185-234, (Görev).

Demir, Oğuzhan. “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Yetkili Mahkeme”, **Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. XI, S. 1-2, Haziran 2007, ss. 219-256, (Yetki).

Demirbaş Aksüt, Burcu. “Vergi Yargılaması Hukukunun Anayasal Temelleri”, **Prof. Dr. Burhan Ceyhan’a Armağan**, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Cilt: 12, Özel S., 2010, İzmir, 2012, ss.257-312.

Demirbaş Aksüt, Burcu ve Özgecan Gök. “Gümrük Vergisinden Kaynaklanan Anlaşmazlıkların Uzlaşma Yolu İle Çözümü”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 18, S. 2, 2016, İzmir, 2017, ss. 75-125.

Demirel, Mehtap. “Yetkilendirilmiş Gümrük Müşavirliği (YGM) Uygulaması ve 2 Seri Nolu Gümrük Genel Tebliği (Yetkilendirilmiş Gümrük Müşavirliği) ile Getirilen Değişiklikler”, **Gümrükte Uzman Görüş**, Y. 9, S. 30, Temmuz-Eylül 2011, ss. 4-10.

Diriöz, Ozan. “Tarife Kaydırmaları ve Sığınak Tarife Pozisyonları Kullanımı Yoluyla Oluşan Riskler”, **Gümrük Dünyası**, Y. 2013/3, S. 78, ss. 55-65.

Doğan, Koray. “Tüzel Kişilerin İdari Para Cezası Sorumluluğunda İsnadiyet Sorunu”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 17, S. 1, 2015, İzmir, 2016, ss. 1-77.

Doğan, Mikail. “4458 Sayılı Kanun 194, 234 ve 238’inci Maddelerinin Dahilde İşleme Rejimi Açısından Uygulanması”, **Gümrük Dünyası**, Y. 2015/3, S. 86, ss. 37-42.

Doğrusöz, A. Bumin. “Vergi Hukukunda İhtirazi Kayıt ve Pişmanlıkla Beyan”, **Mali Çözüm Dergisi**, S. 58, Ocak-Şubat-Mart 2002, <http://eski.ismmmo.org.tr/yayinlar.asp>, E.T. 18.02.2018, (İhtirazî Kayıt-Pişmanlık).

Doğrusöz, A. Bumin. “İhtirazi Kayıt Hakkı ve Yargı Yaklaşımı”, **Yaklaşım Dergisi**, S. 290, Şubat 2017, E.T. 30.05.2017, (İhtirazî Kayıt).

Durusoy, Bekir. “Gümrük mevzuatındaki ‘Kontrol’ Kavramları ya da Hangi Kontrol?”, **Gümrükte Uzman Görüş**, Y. 9, S. 28-29, Ocak-Haziran 2011, ss. 96-99.

Ekinci, Ahmed Celaleddin. “Usul Hukuku Açısından Gümrük Kanunu ve Vergi Usul Kanunu’nun Analizi”, **Gümrük ve Ticaret Dergisi**, C. 3, S. 5, 2015, ss. 34-50.

Elibol, Nadir. “Yetkilendirilmiş Gümrük Müşaviri’nden Yetkilendirilmiş Yükümlü’ye”, **Gümrük ve Ticaret Dergisi**, C. 3, S. 5, 2015, ss. 14-22.

Er, Selami. “Anayasal İlkeler Bağlamında Faiz veya Yersiz Tahsil Edilen Vergilerin İadesinde Faiz Ödenme(me)si Sorunu”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Y. 3, S. 9, ss. 33-70.

Erdem, Tahir. “Yeni Ceza Yasası ve Kabahatler Kanunu’nun ‘Genel Kanun’ Niteliği”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 231, Aralık 2007, ss. 106-119, (Kabahatler).

Erdem, Tahir. “6455 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler Sonrasında Gümrük Kanununun Ceza Hükümleri”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S. 114, Haziran 2013, www.lebibyalkin.com.tr , E.T.01.02.2017, (Ceza Hükümleri).

Eren, Hayrettin ve Güliden Şişman. “İdari İşlem Açısından Vergilendirme Sürecine Bakış” **Prof. Dr. Muallâ Öncel’e Armağan**, Cilt I, Ankara 2009, ss. 747–813.

Erman, Sahir. “Ceza Hukukunda Hukuki Bilmeme ve Yanılma”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, C. XII, S. 1, 1946, ss. 509-536, (Yanılma).

Erol, Demet. “ Geçici İthalat Rejimi ve İşleyişi”, **Gümrükte Uzman Görüş**, Y. 4, S. 11-12, Nisan-Eylül 2005, ss. 16-22.

Ertaş, Avni. “Gümrük İşlemlerinde Süreler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 243, Kasım 2001, ss. 167-174.

Ertuğrul, Ömer. “Gümrük İşlemlerinde İhracat Vergisi: Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu Kesintisi”, **Gümrük ve Ticaret Dünyası**, S. 96, Y. 2018/1, ss. 34-39.

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, (Süreç).

Ertürk, Erkan. “Gümrük Kıymetinin Kontrolü”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S. 124, Nisan 2014, www.lebibyalkin.com.tr , E.T.01.02.2017, (Kıymet).

Gök, Özgecan. “Kamu İcra Hukuku’nda Ödeme Emrine Dava Açma Süresi ve Anayasaya Uygunluğu: Bir Anayasa Mahkemesi Kararının Düşündürdükleri”, **Prof. Dr. Burhan Ceyhan’a Armağan**, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Cilt: 12, Özel S., 2010, İzmir, 2012, ss. 381-433, (Ödeme Emri).

Gök, Özgecan. “Gümrük İdaresinden Bilgi Talep Etme Hakkı ve Bilginin Hukukî Niteliği”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 337, Ekim 2016, ss. 115-134, (Bilgi).

Gökçeoğlu, Mustafa. “Yetkilendirilmiş Gümrük Müşavirlerine Uygulanan Cezai İşlemler”, **Gümrükte Uzman Görüş**, Y. 9, S. 25, Nisan-Haziran 2010, ss. 36-43.

Göker, Cenker. “Dış Ticaret İşlemlerine Konulan Ek Mali Yükümlülüklerde Öngörülebilirlik İlkesi Üzerine Bir Deneme”, **Ankara Barosu Dergisi**, 2013/1, ss. 113-124, (Ek Malî Yükümlülük).

Gözler, Kemal. “Düzenleyici İşlemlerde Dava Açma Süresinin Başlangıcı Konusunda Üçüncü Bir İhtimal”, **Ankara Barosu Dergisi**, Y. 1998, S. 3, ss. 27–32, (Düzenleyici İşlem).

Gözler, Kemal. “5018 Ve 6085 Sayılı Kanunlarda Bazı İdare Hukuku Terimlerinin Yanlış Kullanımı Üzerine -5018 Sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve 6085 Sayılı Yeni Sayıştay Kanununda Kullanılan “Genel Yönetim”, “Merkezî Yönetim”, “Kamu İdareleri” Terimleri Hakkında Bir Eleştiri-“ **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 60 S. 4, 2011, ss. 837-919, (Kamu Malî Yönetimi).

Gültekin, Eser. “Gümrük Kanunu’nun 6. Maddesindeki Süre Uzatım Hakkının 242. Maddede Düzenlenen İdari İtiraz İncelemesinde Uygulanabilirliği Sorunu”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 334, Temmuz 2016, ss. 177-183.

Güner, Sedat. “Gümrük Vergisi’nde İtiraz ve Düzeltme Süreci”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 193, Ekim 2004, Eylül 1997, ss. 89-103.

Güneş, Gülsen. “Hukuka ve Ahlaka Aykırı Faaliyetlerin Vergilendirilmesi”, **Prof. Dr. Selim Kaneti’ye Armağan**, Aybay Yayınevi, İstanbul, 1996, ss. 240-252, (Aykırı Faaliyetlerin Vergilendirilmesi).

Güneş, İlhami. “Gümrüklerde Fikri Mülkiyet Hakkının Korunması”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Y. 5, S. 18, ss. 419-442.

Güngör, Devrim. “Ceza Hukukunda Kural Üzerinde Hata”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Y. 19, S. 68, Ocak-Şubat, 2007, ss. 135-160.

Gümüş, Erhan. “Gümrük İncelemelerinde Sonradan Kontrol Yöntemi”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S. 96, Aralık 2011, ss. 170-175.

Gümüş, Mustafa. “Gümrük Para Cezalarına Karşı Bir Koruma Aracı Olarak Bağlayıcı Tarife Bilgisi”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S. 63, Mart 2009, s. 261-266.

Gümüşkaya, Gamze. “Vergi Ödevlisinin Anayasa Mahkemesi’ne Bireysel Başvurusunun Kabul Edilebilirlik Koşulları”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Vergi Hukuku Özel Sayısı, Y. 2011, C. 17, S. 3-4, ss. 33-57.

Gürselli, İsmail. “Gümrük Müşavirlerinin Vergi ve Cezalar Karşısındaki Sorumlulukları”, **Gümrük Dergisi**, Y. 21, S. 80, Temmuz-Eylül 2012.

Güzel, Bayram ve Hamza Sivrikaya. “Kabahatler Kanunu Kapsamında İdari Para Cezalarının Uygulama Esasları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 209, Şubat 2006, ss. 44-56.

Hacıköylü, Canatay. “İthalat Sırasında Ödenen Vergiler ve Diğer Mali Yükümlülükler: Türkiye ve Cep Telefonu İthalatı”, **Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, C.7, S. 1, Ocak 2015, ss. 21-36.

Hamitoğulları, Umman. “Menşe Kuralları”, **Yaklaşım Dergisi**, S. 146, Şubat 2005, E.T. 07.12.2016, (Menşe).

Hamitoğulları, Umman. “Yeni Gümrük Kanunu ve Serbest Bölgeler”, **Yaklaşım Dergisi**, Y. 8, S. 87, Mart, 2000, ss. 58-60, (Serbest Bölgeler).

Hatipoğlu, Cengizhan. “İdari Merci Tecavüzü ve Dört Gri Alan”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Y. 6, S. 21, Nisan 2015, ss. 359-384.

Haytaoğlu, Rüştü. “Gümrük Uzlaşma Müessesesine Farklı Bir Bakış”, **Gümrük Dünyası**, Y. 2012/3, S. 74, ss. 42-47.

Hergün, Recai. “İthalatta Muhteviyat Farklılıklarında Gümrük Vergileri Tarhiyatı” **Yaklaşım Dergisi**, S. 231, Mart 2012, E-Yaklaşım, E.T. 01.02.2017.

Iğdır, Engin. “Gümrük Vergi Cezalarında Zamanaşımı Paradoksu”, **Gümrük Dünyası**, Y. 2015/4, S. 87, ss. 55-66.

Işıklar, Celâl. “İdari Yargılamada İlk İncelemenin Sıra, Düzen ve Usûlü”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, C.1, Y. 2, S. 6, Temmuz 2011, ss. 69-140.

Kağıtçıoğlu, Mutlu. “İdari İşlemin İcraîliği”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S. 2012/103, ss. 267-284, (İcraîlik).

Kağıtçıoğlu, Mutlu. “İdari İşlem Teorisi Çerçevesinde İdari Merci Tecavüzü Kavramının Değerlendirilmesi”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Y. 7, S. 30, Nisan 2017, ss. 237-271, (İdarî Merci Tecavüzü).

Kaplan, Gürsel. “Danıştay Kararları ve İlgili Özel Yasal Düzenlemeler Çerçevesinde İdari Yargıda Ehliyet ve Husumet”, **Prof. Dr. İl Han Özay’a Armağan**, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, C. 69, S. 1-2, 2011, ss. 349-390, (Ehliyet ve Husumet).

Kaplan, Recep. “Kabahatler Açısından Ceza Ehliyeti”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Y. 32, S. 380, Şubat 2013, ss. 162-168, (Ceza Ehliyeti).

Kaplan, Recep; “Kabahatler Açısından Hukuka Uygunluk Nedenleri ve Kusurluluğu Ortadan Kaldıran Haller”, (Vergi Dünyası Dergisi, Y. 32, S. 380, Nisan 2013, s. 186-200), (Hukuka Uygunluk).

Karadiş, Yücel. “Gümrük Vergileri, İtiraz ve İdari Yargıya Başvuru”, **Yaklaşım Dergisi**, S. 157, Ocak 2006, E.T. 01.02.2017.

Karakoç, Yusuf. “Vergi Yargılaması Hukuku Açısından Takdir Komisyonu Kararları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 161, Ocak 1995, ss. 110-116, (Takdir).

Karakoç, Yusuf. “Vergi Yargılaması Hukukunda Tanık Beyanının Delil Olması”, **Şükrü Postacıoğlu’na Armağan**, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayın No: 81, İzmir, 1997, ss. 225-293), (Tanık).

Karakoç, Yusuf. “Vergi Yargılaması Hukukunda Bilirkişilik Kurumu”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 193, Eylül 1997, ss. 104-128, (Bilirkişi).

Karakoç, Yusuf. “Vergi İdaresince İade Edilmesi Gereken Yükümlü Alacaklarına Faiz Uygulaması (I)”, **Mükellefin Dergisi**, S. 107, Kasım 2001, ss. 33-44, (Faiz-I).

Karakoç, Yusuf. “Vergi İdaresince İade Edilmesi Gereken Yükümlü Alacaklarına Faiz Uygulaması (II)”, **Mükellefin Dergisi**, S. 108, Aralık 2001, ss. 114-125, (Faiz-II).

Karakoç, Yusuf. “Kamu Alacaklarının Tahsil İşlemlerinin Hukukî Niteliği”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Y. 21, S. 246, Şubat 2002, ss. 138-149, (Tahsil).

Karakoç, Yusuf. “Yargı Kararlarının Dili ve Gerekçesi” **Hukuk Felsefesi ve Sosyolojisi Arkivi**, S.16, İstanbul Barosu Yayınları, İstanbul, 2007, ss. 275-282, (Dil ve Gerekçe).

Karakoç, Yusuf. “Türk Vergi Ceza Hukuku Üzerine Bir Değerlendirme”, **Prof. Dr. Burhan Ceyhan Armağan**, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.12, Özel Sayı, 2010, İzmir, 2012, C. I, ss. 3-26, (Vergi Ceza Değerlendirme).

Karakoç, Yusuf. “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, **Prof. Dr. M. Polat Soyer’e Armağan**, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Özel Sayı, 2013, C. 15, İzmir, 2014, ss. 1259–1308), (Anayasal İlkeler).

Karakoç, Yusuf. “Vergi Cezası Anlaşmazlıklarının Çözüm Yollarından Cezalarda İndirim Müessesesi”, **Prof. Dr. Hakan Pekcanıtez’e Armağan**, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 16, Özel Sayı, 2014, C. IV, İzmir 2015, ss. 3637-3739, (Cezalarda İndirim).

Karakurt, Ahu. “Türk Ceza Kanunu’nda Hata ”, **Ceza Hukuku Dergisi**, Y. 4, S. 10, Ağustos 2009, s. 109-155.

Kartal, Zihni. “Hizmet İthal Edilir mi?”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 318, Şubat 2008, ss. 72-76.

Kaya, Cemil. “Türk İdare Hukukunda İcrai Olmayan İdari İşlemler”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. IX., S. 1-2, Y. 2004, ss. 253- 284, (İcraî Olmayan).

Kayaçağlayan, Metin. “Türk Hukukunda Vergi Yargısı İle İdari Yargı Arasındaki İlişkiler ve Vergi Yargısının Görev Alanı”, **Prof. Dr. Muallâ Öncel’e Armağan**, Cilt II, Ankara 2009, ss. 1281-1306.

Kaya, Sezai. “Gümrükte Vergi Planlaması”, **Mali Çözüm Dergisi**, S. 105, Mayıs-Haziran 2011, ss. 109-126.

Kaya, Sezai ve Arif Ayluhtarhan. “Gümrük Kıymetine Giren Royalti Ödemelerinde Tevkifat Uygulaması”, **Mali Çözüm Dergisi**, S. 92, Mart-Nisan 2009, ss. 167-178, (Royalti ve Lisans).

Kaya, Sezai ve Arif Ayluhtarhan. “Geçici İthalat-Kiralama Bedelleri”, **Yaklaşım Dergisi**, S. 275, Kasım 2015, E-Yaklaşım, E.T. 07.10.2016, (Geçici ithalat-Kiralama).

Kırdar, Ayhan. “Alacak Notu/Borç Notunun (Credit Note-Debit Note) Gümrük-KDV ve KKDF Mevzuatı Karşısındaki Durumu”, **Gümrük Dünyası**, Y. 2011/3, S. 70, ss. 15-22, (Alacak/Borç Notu).

Kırdar, Ayhan. “GTS Kapsamında İthal Edilen Eşyada Menşe Sorunları”, **Gümrük Dünyası**, Y. 2012/3, S. 74, ss. 3-11, (GTS Kapsamında Menşe).

Kırdar, Ayhan. “Transit Rejiminde Kafa Karıştıran Konular”, **Gümrük ve Ticaret Dünyası**, S. 93, Y. 2017/2, ss. 16-24, (Transit).

Koparan, M. Reşat. “Ceza Sorumluluğunu Kaldıran ve Azaltan Sebepler (24–34. Maddeler) ”, **Terazi Aylık Hukuk Dergisi**, Y.1, S.2, Ekim 2006, ss. 17–40.

Korkmaz, Murat ve Musa Ünal. “Gümrük Vergilerinde Uzlaşma”, **Yaklaşım Dergisi**, S. 226, Ekim 2011, E.T. 17.10.2016.

Korkmaz, Rıza Mehmet. “Serbest Bölgelerde Gümrük Denetimi”, **Yaklaşım Dergisi**, Y. 9, S. 98, Şubat 2001, ss. 59-67.

Korkut, Mürşide. “Vergi Yargılamasında Delil Sistemi”, **Prof. Dr. Muallâ Öncel’e Armağan**, Cilt II, Ankara, 2009, ss. 1071-1088.

Koyunoğlu, Deniz; “Menşe Kavramı, Eşyanın Menşeinin Tespiti Kuralları ve Gümrük Uygulamaları”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S. 78, Haziran 2010, ss. 202-210, (Menşe).

Koyunoğlu, Deniz. “Değişen Gümrük Kanunu’nda Yeni Bir Kavram: Yetkilendirilmiş Yükümlü Statüsü”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S. 79, Temmuz 2010, ss. 216-218, (Yetkilendirilmiş Yükümlü).

Koyunoğlu, Deniz. “Gümrük Laboratuvar Tahliline Tabi Tutulacak Eşya ve Gümrük Uygulamaları”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S. 82, Ekim 2010, ss. 203 - 209, (Laboratuvar Tahlili).

Koyunoğlu, Deniz. “Gümrük Uyuşmazlıkları İçin İtiraz ve İdari Yollar”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S. 83, Kasım 2010, ss. 208-211, (İtiraz).

Kumrulu, Ahmet. “Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. XXXVI, Y. 1979, S. 1-4, ss. 147-162, (Anayasal Temeller).

Kumrulu, Ahmet. “Vergi İcra Hukuku’na Kavramsal Bir Yaklaşım”, **Prof. Dr. Akif Erginay’a 65inci Yaş Armağanı**, Ankara, 1981, ss. 647-668), (Vergi İcra).

Kumrulu, Ahmet. “Uzlaşmaya İlişkin Bir İçtihatları Birleştirme Kararının Işığında Vergi Hukukunda Teori, Uygulama ve Öğretim”, **Danıştay Dergisi**, S. 72-73, Ankara 1989, ss. 8-26. (Uzlaşma).

Küçükkaya, Mehmet. “Vergi Hukukunda Düzenlenen Uzlaşma Kurumunun Hukuki Niteliği”, **Kazancı Hukuk Dergisi**, S. 55-56, 2009, ss. 122-134.

Küçükkaya, Mehmet ve Gökçe Sarısu Kanmaz. “Vergi İhtilaflarında Uzlaşmanın Vergiselliği”, **Yaklaşım Dergisi**, S. 185, Mayıs 2008, ss. 286-292.

Meriç, İlyas. “İhracat İstisnası Bağlamında Gümrük Antrepoları”, **Yaklaşım Dergisi**, S. 276, Aralık 2015, E.T. 07.10.2016.

Odak, Sabri. “Dahilde İşleme Rejimi ve Uygulaması”, **Mali Çözüm Dergisi**, S. 55, Nisan-Mayıs-Haziran 2001, <http://eski.ismmmo.org.tr/yayinlar.asp>, E.T. 18.02.2018.

Oğultarhan, Adem. “Gümrük Kanunu ile Vergi Usul Kanunu Özelinde Hukuk Sistemimizdeki Mücbir Sebep Müessesesine Bir Bakış”, **Gümrükte Uzman Görüş**, Y. 8, S. 2, Temmuz-Eylül 2009, ss. 30-51.

Oktar, S. Ateş. “Vergi Benzeri Mali Yükümlülükler Ek Mali Yükümlülükler ve Bir Totolojik Düzenlemenin Analizi”, **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 37. Seri, Y. 1996/1997, s. 155-189, (Vergi Benzeri Mali Yükümlülükler).

Organ, İbrahim. “Eleştirel Bir Yaklaşım-Yasal Af Uzlaşma”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 213, Haziran 2006, ss. 162-173.

Olgemöller, Herbert. “Haftung für Zolleschulden”, **Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern**, Nr. 3, Bonn, 2006, ss. 74–81.

Ortopolat, Ali. “4458 Sayılı Gümrük Kanunu’nun 245/2-3. Maddelerinin Anayasa Mahkemesi’nce İptali ve Sonrasında Oluşan Yeni Hukuki Durum”, **Yaklaşım Dergisi**, S. 162, Haziran 2006, E.T. 10.04.2017, (İptali ve Sonrası).

Ortopolat, Ali. “Kabahatler Kanunu Çerçevesinde Gümrük Para Cezalarında Kusur Şartı Aranır mı?”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S. 11, Kasım 2007, www.lebibyalkin.com.tr, E.T. 01.02.2017, (Kusur).

Ortopolat, Ali. “Gümrük Kanununa Aykırı Eylemlere Kaçakçılıkla Mücadele Kanununun Uygulanabilirliği”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S. 58, Ekim 2008, www.lebibyalkin.com.tr, E.T. 01.02.2017, (KMK Uygulanabilirlik).

Ortopolat, Ali. “Gümrük Kanununa Konu Kabahat Fiillerine Teşebbüs Cezalandırılabilir mi?”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S. 60, Aralık 2008, www.lebibyalkin.com.tr, E.T. 01.02.2017, (Teşebbüs).

Ortopolat, Ali. “Kabahatler Kanunu İle Gümrük Para Cezalarında Getirilen Kolaylık: Taksitlendirme...”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S. 64, Nisan 2009, www.lebibyalkin.com.tr, E.T. 01.02.2017, (Taksitlendirme).

Öncel, Muallâ. “Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk”, **Fadıl Hakkı Sur’un Anısına Armağan**, Ankara, 1983, ss. 39–55, (Sorumluluk).

Öncel, Muallâ. “Avrupa Ekonomik Topluluğunda Vergi Uyumlaştırması”, **Prof. Dr. Akif Erginay’a 65inci Yaş Armağanı**, Ankara, 1981, ss. 712-742), (Uyumlaştırma).

Öncü, Yasin. “Dolaşım Belgesi Eşliğinde Serbest Bölgeden Avrupa Birliğine Eşya Gönderilmesi Sürecinde Vergi Tahsilatı Yapılmasını Gerektiren Durumlar”, **Mali Çözüm Dergisi**, S. 132, Kasım-Aralık 2015, ss. 87-95.

Öz, Ersan ve Süleyman Albayrak. “Vergi Yargısında Bilirkişilik”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, C. 1, Y. 1, S.3, Ekim 2010, ss. 75-92).

Özbek, Veli Özer. “Türk Ceza Kanununda Hata”, **Ceza Hukuku Dergisi**, Y. 3, S. 7, Ağustos 2008, ss. 83–99.

Özbek, Veli Özer ve Koray Doğan. “Zorunluluk Halinin (TCK M.25/2) Hukuki Niteliği”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.9, S.2, 2007, ss. 195-222.

Özdiler, Eda. “Vergi Yargısının Görev Alanı”, **Prof. Dr. Muallâ Öncel’e Armağan**, Cilt II, Ankara 2009, ss. 1089–1100.

Özdiyen, Önder. “Sözlü Beyan ve Sözlü Beyan Formu”, **Gümrük Dünyası**, Y. 2014/3, S. 82, ss. 44-54).

Özgen, A. Kadir. “Gümrük Kanununun 63 üncü Maddesinin Uygulanması Bakımından ‘Eşyanın Muayenesi’ Kavramı”, **Gümrükte Uzman Görüş**, Y. 8, S. 21, Nisan-Haziran 2009, ss. 4-7, (Eşyanın Muayenesi).

Özgen, A. Kadir. “Hızlı Kargo Taşımacılığında Dolaylı Temsil”, **Gümrük ve Ticaret**, Y. 11, S. 33, Ocak-Mart 2013, ss. 42-52, (Hızlı Kargo).

Özgür, Abdullah. “Gümrük Tarife Cetveli İzahnamesinden Nasıl Yararlanılması Gerektiğini Biliyor muyuz?”, **Gümrük Dünyası**, Y. 2015/4, S. 87, ss. 7-12, (İzahname).

Özgür, Abdullah. “Menşe Ülke Kriterine Göre İlave Gümrük Vergisi”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S. 143, Kasım 2015, www.lebibyalkin.com.tr, E.T. 01.02.2017, (İlave).

Özgür, Abdullah. “Dış Ticarete Gözetim Uygulamaları”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S. 150, Haziran 2016, www.lebibyalkin.com.tr, E.T. 01.02.2017, (Gözetim).

Özkan, Ömer ve Tayfun Ercan. “Gümrük Kabahatlerinde Sorumluluk Halleri”, **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Y. 14, Güz S. 28, 2015/2, ss. 31-45.

Özkoç, Mehmet. “Gümrük ve Gözetim Uygulaması”, **Yaklaşım Dergisi**, S. 278 Şubat 2016, E-Yaklaşım, E.T. 07.10.2016.

Özsoy, Hacı Hasan Murat ve Mustafa Gümüş. “Eş Etkili Vergiler ve Mali Yüklere Dair Bir Analiz”, **Gümrük Dergisi**, Y. 21, S. 80, Temmuz-Eylül 2012, ss. 29-33.

Öztürk, Aliye. “Türk Gümrük İdaresinde Risk Analizi’nden Risk Yönetimine”, **Gümrükte Uzman Görüş**, Y. 4, S. 15, Haziran 2006, ss. 78-85.

Öztürk, İbrahim Halil. “İhracatta Gümrük Kıymeti ve Kaçakçılık”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S. 154, Ekim 2016, www.lebibyalkin.com.tr, E.T. 01.02.2017.

Öztürk, K. Burak. “İdari Yargılama Hukuku Yönünden Vergi Davası Kavramına İlişkin Kısa Bir Değerlendirme”, **Prof. Dr. Muallâ Öncel’e Armağan**, Cilt II, Ankara 2009, ss. 1111- 1124, (Vergi Davası).

Palaz Erdemir, Hatice ve Ramazan Gökbunar. “Efes Gümrük Yazıtında Gümrük Vergileri”, **Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, S. 9/1, 2007, ss. 227-234.

Pekdemir, Recep ve Nazlı Kepçe. “Serbest Bölgelerde Kazançlar ve Vergilendirilmesi”, **Mali Çözüm Dergisi**, S. 58, Ocak-Şubat-Mart 2002, <http://eski.ismmmo.org.tr/yayinlar.asp>, E.T. 18.02.2018.

Pınar, Burak. “Vergi Sorunlarının Çözüm Yollarından Cezalarda İndirim (Hukukî Nitelik-Uygula(n)ma Koşulları-Etkileri)”, **Mali Pusula**, Y. 2, S. 24, Aralık 2006, ss.70-96, (Cezalarda İndirim).

Pınar, Burak. “Kamu Mali Yönetiminde Tüzel Kişilik Sorunu”, **Prof. Dr. Burhan Ceyhan’a Armağan**, C. I, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Cilt: 12, Özel S., 2010, İzmir, 2012, ss. 91-121, (Tüzel Kişilik Sorunu).

Pınar, Burak. “Kamu Mali Yönetiminin Anayasaya Uygunluk Sorunu (Kamu Tüzel Kişiliği Özelinde Bir Değerlendirme)”, **Vergi Hukukuna Genç Yaklaşımlar, Koç Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuka Genç Yaklaşımlar Konferans Serisi No. 2 Vergi Hukuku**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2013, ss. 3-32, (Kamu Mali Yönetimi).

Pınar, Burak. “Vergi Denetiminin Hukuka Uygunluğunun Yargı Yoluyla Sağlanmasında Hukukî Dinlenilme Hakkı (Teori-Uygulama ve Sorunlar)”, **Prof. Dr. Hakan Pekcanitez’e Armağan**, C. IV, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 16, Özel Sayı 2014, İzmir, 2015, ss. 4355-4397, (Hukukî Dinlenilme).

Polat, İ. Hakkı. “Gümrüklerde Yeni Bir Uygulama: Sonradan Kontrol”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Y. 21, S. 246, Şubat 2002, ss. 99-102.

Saban, Nihal. “Vergi Usul Kanunu’nda Yer Alan Karinelerde Aksini İspat”, **Danıştay Dergisi**, S. 82-83, Ankara 1992, ss. 5-12, (Karine).

Sağlam, Erdoğan. “Vergi Uyuşmazlıklarında Mükelleflerin Dava Açmadan Önce İdareye Başvurma Hakkı Var Mıdır?”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 267, Kasım 2003, ss. 14-17.

Sağlam, Meltem. “Kabahatler Kanununun Vergi Ceza Hukukuna Etkisi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Y. 25, S. 294, Şubat 2006, ss. 146-153.

Sancakdar, Oğuz. “İdari Yargıda ‘Tek Dilekçe İle Dava Açma’ (Karşılaştırmalı Hukukî Analiz)”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 9, S. 2, 2007, ss. 223-269, (Tek Dilekçe İle Dava Açma).

Sancakdar, Oğuz. “İdari Yargıda İstinaf Sistemi Üzerine Düşünceler”, **Prof. Dr. Aydın Zevkliler’e Armağan**, Journal of Yaşar University, C. 8, S. Özel, 2013, ss. 2237-2326, (İstinaf).

Sancar, Mithat. “Vergi Yargısında Dava Malzemesinin Toplanması ve İspat Yükü”, **Mali Hukuk**, S. 24, Kasım-Aralık, 1989, ss.44-60.

Sariaslan, Osman. “Düzeltilme (ve Şikâyet) Başvurusu ile İYUK 11. Madde Başvurusunun Karşılıklı İncelenmesi”, **Prof. Dr. Adnan Tezel Vergi Hukuku**

Toplantıları – ‘Vergi Yargısında Güncel Hukuk Problemleri’, Legal Yayıncılık, İstanbul 2015, ss. 130-150, (Düzeltilme).

Sarıaslan, Osman. “Takdire Dayalı Tarhiyatlarda Sistem Eleştirisi ve Reform İhtiyacı”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Y. 7, S. 29, Ocak 2017, ss. 193-224, (Takdir).

Sarıkaya, Kadir. “Royalti Lisans Ücretleri”, **Gümrük Dünyası**, Y. 2012/3, S. 74, ss. 65-71, (Royalti ve Lisans).

Sarıkaya, Kadir. “Gümrük Vergi Hukukunda Tahakkuk Zamanaşımı Sorunsalı”, **Gümrük Dünyası**, Y. 2013/4, S. 79, ss. 38-45, (Zamanaşımı).

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

Schömbges, Ulrich. “Kein Statuswechsel bei Verjahrug”, (Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern Jahresregister 2009, s. 4-7).

Semiz, İmran. “Vergi Usul Kanunu’nun 153/A Maddesinde Yer Alan ‘Teminat Uygulaması’nın Hukuki Nitelendirmesi, Anayasaya Uygunluğu Sorunu ve Kuruma İlişkin Çeşitli Sorunsallar”, **IV. Vergi Hukuku Konferansı**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2016, ss. 55 - 78.

Seer, Roman. “Das Rechtsinstitut der sog. Tatsächlichen Verständigung im Zoll- und Verbrauchsteuerrecht”, **Recht der Internationalen Wirtschaft**, 2005, ss. 838–843.

Selen, Ufuk. “İthalatta Gümrük Kıymet Tespiti ve Referans Fiyat Uygulamaları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 242, Kasım 2008, ss. 97-111, (Referans Fiyat).

Seviğ, Veysi. “Vergi Yasasında Tanık İfadesi”, **Mali Çözüm Dergisi**, S. 5, Temmuz 1991, <http://eski.ismmmo.org.tr/yayinlar.asp>, E.T. 18.02.2018, (Tanık-I).

Seviğ, Veysi. “Vergi Yasasında Tanık İfadesi”, **Mali Çözüm Dergisi**, S. 6, Ağustos 1991, <http://eski.ismmmo.org.tr/yayinlar.asp>, E.T. 18.02.2018, (Tanık-II).

Söyler, Yasin. “İdari Yargılama Usul Hukukunda Sebep İkamesi”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Y. 8, S. 31, Temmuz 2017, ss. 533-566.

Şahin, Leman. “Sınır Ticareti İle Sınır Ticaret Merkezlerinin Son Durumuna İlişkin Soru ve Cevapları”, **Gümrükte Uzman Görüş**, Y. 8, S. 2, Temmuz-Eylül 2009, ss. 4-11.

Şahin, Mustafa. “DGÖ Sınıflandırma Kararları ve Ulusal Mevzuatımız”, **Gümrükte Uzman Görüş**, Y. 9, S. 24, Ocak-Mart 2010, ss. 61-65, (Sınıflandırma Kararı).

Şahin, Mustafa. “Gümrük Vergileri ve Uygulamada Karşılaşılan Bazı Sorunlar”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 414, Şubat 2016, ss.152-157, (Sorunlar).

Şahin, Mustafa. “Gümrük İşlemlerinin ve Vergilerinin Tebliği”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S. 154, Ekim 2016, www.lebibyalkin.com.tr, E.T. 02.02.2017, (Tebliğ).

Şahin, Mustafa. “Gümrük Uzlaşma Müessesesi ve Vergi Hukukunda Uzlaşmanın Kaldırılması Gerekliliği”, **Mali Çözüm Dergisi**, S. 142, Temmuz-Ağustos 2017, ss. 225-233, (Uzlaşma).

Şenol, Coşkun. “Gümrük Vergileri ve Para Cezalarında Geri Verme ve Kaldırma”, **Gümrük Dünyası**, Y. 2012/3, S. 74, ss. 27-36, (Geri Verme ve Kaldırma).

Şenol, Coşkun. “Örnek ve Açıklamalar Işığında İstisnai ve Tamamlayıcı Kıymet Beyanı”, **Gümrük ve Ticaret Dünyası**, Y. 2018/2, S. 97, ss. 9-16, (İstisnai Kıymet).

Şenyüz, Doğan. “Vergilendirme Sürecinde Zamanaşımı Kavramı Üzerine Terminolojik Bir Değerlendirme: ‘Tebliğ Zamanaşımı,’” **Yaklaşım Dergisi**, Y. 16, S. 183, Mart 2008, ss. 17-23, (Tebliğ Zamanaşımı).

Şenyüz, Doğan. “Vergi Hukukunda Yorum Normları ve Ekonomik Yaklaşım”, **İstanbul Barosu Dergisi, Vergi Hukuku Özel Sayısı**, Mart 2008, ss. 17-22, (Ekonomik Yaklaşım).

Şenyüz, Doğan. “Vergi Hukukunda Yorum ve Yorum Farklılıklarının Sebepleri”, **I. Ulusal Vergi Yargısı Paneli Mevzuat ve Uygulamada Vergi Yargılaması Bildiri Kitabı**, Vergi Müfettişleri Derneği, Ankara 2016, ss. 79-103, (Yorum).

Şimşek, Mehmet. “Vergi Usulünde Şekil Kurallarına Aykırılıklar ve Sonuçları”, **Prof. Dr. Adnan Tezel Vergi Hukuku Toplantıları – ‘Vergi Yargısında Güncel Hukuk Problemleri’**, Legal Yayıncılık, İstanbul 2015, ss. 7-35, (Şekil).

Şirin, Z. Ertunç. “Özelge ve Sirkülerin Vergi Hukuku Kaynağı Olarak Konumları ve İşlevleri: 6009 Sayılı Yasa Öncesi ve Sonbrası Durum”, **Prof. Dr. Sadık Kırbaş’a Armağan Kitap**, Okan Üniversitesi Yayınları, Eylül 2011, ss. 230-241.

Şişman, Gülden. “Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu Çerçevesinde Menşe Sapması”, **Journal of Current Researches on Social Sciences**, Y. 2017, Volume, 7, Issue, 3, ss. 291-312, (Menşe).

Şişman, Gülden. “Dâhilde İşleme Rejiminin Vergisel Avantajları ve İhlali”, **Journal of Current Researches on Social Sciences**, Y. 2017, Volume, 7, Issue, 4, s. 265-282, (Dahilde İşleme).

Şişman, Gülden. “Sayıştay Yargısında Gelir Denetimi ve Kamu Zararı”, **Yedinci Genç Vergi Hukukçuları Sempozyumu -Bildiri Kitabı-**, (Yetkin Yayınları), Ankara, 2017, ss. 239-252, (Sayıştay).

Takım, Abdullah ve Ş. Mustafa Ersungur. “Dahilde İşleme Rejimi: İhracat ve İthalat Üzerinde Etkileri”, **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt. 24, S. 2, 2010, ss. 289-305.

Tanrıvermiş, Muammer. “Gümrük Vergilerinin Ödenmesinde Gümrük Müşavirlerinin Sorumluluğu”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S. 3, Mart 2008, www.lebibyalkin.com.tr, E.T. 01.02.2017, (Gümrük Müşavirleri).

Tanrıvermiş, Muammer. “Gümrük Para Cezalarında İndirim Uygulaması”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S. 54, Haziran 2008, www.lebibyalkin.com.tr, E.T. 01.02.2017, (İndirim).

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

Taylar, Yıldırım. “Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergi Hukukunda Hukukî Güvenlik İlkesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Y. 26, S. 307, ss. 196-214, (Hukukî Güvenlik).

Taylar, Yıldırım. “Kamu Alacakları İçin Güvence Önlemi Olarak Teminat ve Teminat-İhtiyatı Haciz İlişkisinden Kaynaklanan Sorunlar”, **Mali Pusula**, Y. 4. S. 48, Aralık 2008, ss. 68-87, (Teminat).

Taylar, Yıldırım. “Vergi Yargılaması Hukukunda İspata İlişkin Genel Esaslar ve Bu Bağlamda Bir Danıştay Kararının Değerlendirilmesi”, Prof. Dr. Muallâ Öncel’e Armağan, Cilt II, Ankara 2009, ss. 1189-1222, (İsbat).

Taylar, Yıldırım. “Vergi Borcu İlişkisinin Pasif Süjesi Olarak Birey ve Vergilendirme Yetkisinin Bireyin Hak, Özgürlük ve Ödevlerine Etkisi”, **Prof. Dr. Hakan Pekcanitez’e Armağan**, C. IV, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 16, Özel Sayı 2014, İzmir, 2015, ss. 4943-4987, (Birey).

Taylar, Yıldırım. “Vergiyi Doğuran Olay Üzerine Bir Değerlendirme”, **Üçüncü Genç Vergi Hukukçuları Konferansı**, Savaş Kitap ve Yayınevi, Ankara, 2015, ss.167-207, (Vergiyi Doğuran Olay Kavramı).

Taylar, Yıldırım. “Ölçülülük İlkesi Bağlamında Vergi Ziyat Cezasının Anayasa’ya Uygunluk Sorunu”, **Ceza Hukuku Dergisi**, Y. 10, S. 28, Ağustos 2015, ss. 187-221, (Ölçülülük).

Tekin, M. Önder. “4458 Sayılı Gümrük Kanunu’nun 245/2. Maddesinin Anayasa’ya Uygunluğu”, **Yaklaşım Dergisi**, S. 133, Ocak 2004, E.T. 13.10.2016, (Anayasa’ya Uygunluk I).

Tekin, M. Önder. “4458 Sayılı Gümrük Kanunu’nun 245/3. Maddesinin Anayasa’ya Uygunluğu”, **Yaklaşım Dergisi**, S. 157, Ocak 2006, E.T. 13.10.2016, (Anayasa’ya Uygunluk II).

Terzi, Gökhan. “Dış Ticarete Tek ve Maktu Vergi Uygulaması”, **Mali Çözüm Dergisi**, S. 143, Eylül-Ekim 2017, ss. 93-102, (Tek ve Maktu Vergi).

Tezel, Adnan. “Vergi Hukukunda İspat ve Delil Sistemi”, **Reşat Kaynar’a Armağan**, İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, Siyasal Bilimler Fakültesi, İstanbul, 1981, ss. 251-268.

Tongal, Önder Şafak. “Menşe Şahadetnamesi İbrazında Hariç Sektör Sorunu”, **Gümrük Dünyası**, Y. 2015/1, S. 84, ss. 58-62, (Menşe Şahadetnamesi).

Tongal, Önder Şafak. “İthalatta Gözetim Uygulaması ve Yol Açtığı Sorunlar”, **Gümrük Dünyası**, Y. 2014/1, S. 80, ss. 11-16, (İthalatta Gözetim).

Tuna, Bülent. “Royalti ve Lisans Ücretlerinin Gümrük Kıymeti Karşısındaki Durumu”, **Gümrük Dünyası**, Y. 2015/1, S. 84, ss. 39-51, (Royalti ve Lisans).

Tuna, Bülent. “Satış Bedelinin Gümrük Kıymetine Esas Alınabilmesi İçin Hangi Koşulların Gerçekleşmesi Gerekir”, **Gümrük Dünyası**, Y. 2015/3, S. 86, ss. 43-54, (Satış Bedeli).

Tuna, Bülent. “Depolama Giderlerinin Gümrük Kıymeti Karşısındaki Durumu”, **Gümrük Dünyası**, Y. 2015/4, S. 87, ss. 39-44, (Depolama).

Tuna, Bülent. “Gümrük Kıymetinin Tespitinde Eşyanın Teslim Şekilinin Önemi”, **Gümrük Dünyası**, Y. 2016/3, S. 90, ss. 28-38, (Teslim Şekli).

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

Tuncer, Selahattin. “Gümrük Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları-II”, **Yaklaşım Dergisi**, S. 90, Haziran 2000, E.T. 12.10.2016, (Uyuşmazlıklar II).

Turmangil, Civan. “Vergi Davasının Hukukî Niteliği”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. XXIX, 1982-1987, S. 1-4, ss. 125-156.

Tünay, Mehmet Ali. “İthalatta Oluşan Kur Farklarının Gümrük Vergisi ve KDV Matrahına Etkisi”, **Gümrük Dergisi**, Y. 21, S. 81, Ekim-Aralık 2012, ss. 88-92.

Uçak, Hakan. “Geçici İthalat Rejiminde Gümrük Kıymeti ve KDV Matrahı”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S. 79, Temmuz 2010, ss. 206-211, (Geçici İthalat-Kıymet).

Uçak, Hakan. “Royalti ve Lisans Ödemeleri ve Gümrük Vergisi Matrahı”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S. 82, Ekim 2010, ss. 190-196, (Royalti ve Lisans).

Uçak, Hakan. “Gözetim Uygulaması ve Gümrük Kıymeti”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S. 97, Ocak 2012, www.lebibyalkin.com.tr, E.T. 01.02.2017, (Gözetim).

Uçak, Hakan. “İthalde Ortaya Çıkan Miktar Farklılıklarının Gümrük Kıymeti ve Katma Değer Vergisi Matrahı Açısından Değerlendirilmesi”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S. 100, Nisan 2012, ss. 177-182, (Miktar Farklılıkları).

Uçak, Hakan. “Uluslar arası Ticarete Kullanılan ve Gümrük Vergisi İndirimi Sağlayan Belgeler”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S. 112, Nisan 2013, www.lebibyalkin.com.tr, E.T. 01.02.2017, (Belge).

Uçak, Hakan. “Gümrük Kontrolü Altında İşleme Rejimi”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S. 116, Ağustos 2013, ss. 285-290, (GKAİR.).

Uçak, Hakan. “Gümrük Cezalarında Yeni Kriter; ‘Belirgin Fark’”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S. 119, Kasım 2013, ss. 284-288), (Belirgin Fark).

Uslu, M. Mete. “Geçici İthalat Rejiminin Vergisel Boyutu”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 263, Temmuz 2003, ss. 29-33.

Uyanık, Lütfi. “Tescilin KDV Matrahı Bakımından Önemi”, **Gümrük Dergisi**, Y. 21, S. 81, Ekim-Aralık 2012, ss. 25-29.

Uygun, Esra ve Adnan Gerçek. “Anayasa Mahkemesinin Vergilendirme Alanındaki Bireysel Başvuru Kararlarının Değerlendirilmesi”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Y. 7, S. 29, Ocak 2017, ss. 167-191.

Uzun, Fatih. “İthalat İşlemlerinde Alacak–Borç Dekontlarının (Credit-Debit Note) Gümrük Kıymeti Karşısındaki Durumu”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 265, Ekim 2010, ss. 121-125, (Alacak-Borç Dekontu).

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, ss. 134-139), (Uzlaşma).

Uzun, Fatih. “Gümrük İşlemlerinde Uygulanan Basitleştirilmiş Usuller ve Yükümlülere Sağladığı Faydalar”, **Gümrük ve Ticaret Dergisi**, C. 4, S. 7, 2016, ss. 63-67, (Basitleştirilmiş Usûl).

Ünlü, Ufuk. “Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca Denetlenen Ticaret Şirketlerinde Denetme Tabi İşlemler ve Denetim İlkeler”, **Yaklaşım Dergisi**, S. 247, Temmuz 2013, E-Yaklaşım, E.T. 01.02.2017.

Ünver, Yener. “YTCK’da Kusurluluk”, **Ceza Hukuku Dergisi**, Y. 1, Ekim 2006/1, s. 37.

Üstün, Ümit Süleyman. “Vergi Hukuku İle İlgili Anayasal İlkeler”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 11, S. 1-2, Y. 2003, ss. 252-273, (Anayasal İlkeler).

Üstün, Ümit Süleyman ve Abdullah Ok. “ Gümrük Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay”, **Legal Mali Hukuk Dergisi**, C.8, S. 91, Temmuz 2012, ss. 51-69.

Üyümez, Erkan Mustafa ve Raşit Gültekin. “Gümrük Denetimi: Türkiye Uygulamalarının Analizi”, **Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, C. 8, S. 14, Mart 2016, ss. 343-365), (Denetim).

Üyümez, Erkan Mustafa ve Raşit Gültekin. “Türkiye’de Gümrük İhlalleri ve Yaptırımları”, **Yaklaşım Dergisi**, S. 287, Kasım, 2016, E-Yaklaşım, E.T. 01.02.2017, (İhlâller).

Üyümez, Erkan Mustafa ve Raşit Gültekin. “Avrupa Birliği’nde Gümrük İhlalleri ve Yaptırımlarının Uyumlaştırılması”, **Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, C. 8, S. 17, Aralık 2016, ss. 154-172), (Uyumlaştırma).

Witte, Peter. “Statuswechsel bei Verjährung –Der Weg zur Gemeinschaftsware bei Zollschulden gem Art. 202 ff. ZK-, **Aussenwirtschaftliche Praxis, Gesamtverzeichnis 2008**, ss. 382-384, (Statuswechsel).

Yağın, Haldun. “Gümrük Vergi Hukukunda Yeni Bir Müessese: Uzlaşma”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 275, Ağustos 2011, ss. 104 – 111), (Uzlaşma).

Yağın, Haldun. “Gümrük Mevzuatında İtiraz”, **Gümrük Dünyası**, Y. 2012/1, S. 72, ss. 3-10), (İtiraz).

Yağın, Haldun. “Gümrük Mevzuatında Fikri ve Sınai Mülkiyet Hakları”, **Gümrük Dünyası**, Y. 2013/1, S. 76, ss. 22-33, (Fikrî ve Sınai).

Yağın, Haldun. “Gümrük Kanununda Yer Alan Kabahatler”, **Gümrük Dünyası**, Y. 2014/1, S. 80, ss. 23-39, (Kabahatler).

Yağın, Haldun. “İthal Eşyası İle İlgili Kap ve Ambalaj Bedellerinin Gümrük Kıymeti Yönünden Değerlendirilmesi”, **Gümrük Dünyası**, Y. 2015/1, S. 84, ss. 29-38, (Kap ve Ambalaj).

Yağın, Haldun. “İthal Eşyası İle İlgili Hâsıla Transferlerinin Gümrük Kıymeti Yönünden Değerlendirilmesi”, **Gümrük Dünyası**, Y. 2015/2, S. 85, ss. 13-22, (Hâsıla).

Yağın, Haldun. “İthal Eşyası ile İlgili Komisyon Ödemeleri ve Gümrük Kıymeti”, **Gümrük Dünyası**, Y. 2015/3, S. 86, ss. 8-19, (Komisyon).

Yağın, Haldun. “Royalti ve Lisans Ödemelerinin Gümrük Kıymeti Açısından Değerlendirilmesi”, **Gümrük Dünyası**, Y. 2015/4, S. 87, ss. 18-31, (Royalti ve Lisans).

Yağın, Haldun. “Gümrük Kıymetine Dahil Edilmeyecek Giderler”, **Gümrük Dünyası**, Y. 2016/2, S. 89, ss. 6-18). (Dahil Edilmeyecek Giderler).

Yağın, Haldun. “İskontoların Gümrük Kıymeti Açısından Değerlendirilmesi”, **Gümrük Dünyası**, Y. 2016/3, S. 90, ss. 6-22, (İskonto).

Yağın, Haldun. “Nakliye, Sigorta ve Nakliye İle İlgili Sair Giderlerin Gümrük Kıymeti Yönünden Değerlendirilmesi”, **Gümrük Dünyası**, Y. 2016/4, S. 91, ss. 6-18, (Nakliye ve Sigorta).

Yaltı, Billur. “Vergisel İzahatlar: Sirküler ve Özelge Düzeninde Değişen Değişmeyen Hükümlere Genel Bakış”, **Prof. Dr. Sadık Kırbaş’a Armağan Kitap**, Okan Üniversitesi Yayınları, Eylül 2011, ss. 313-336.

Yayla, Sefa. “Eşyanın İthalinden Sonra Oluşan Kıymet Veya Matrah Unsurlarının Beyanı”, **Gümrük Dünyası**, Y. 2011/3, S. 70, ss. 38-43, (Tamamlayıcı Beyan).

Yayla, Sefa. “Gümrük Gözüyle Kamu Zararı”, **Gümrük Dünyası**, Y. 2012/1, S. 72, ss. 27-36, (Kamu Zararı).

Yayla, Sefa. “Mülkiyetin Kamuya Geçirilmesi”, **Gümrük Dünyası**, Y. 2013/2, S. 77, ss. 23-31, (Mülkiyetin Kamuya Geçirilmesi).

Yayla, Sefa. “Gümrük Vergileri ve İdari Para Cezalarında Zamanaşımı”, **Gümrük Dünyası**, Y. 2013/3, S. 78, ss. 19-25, (Zamanaşımı).

Yayla, Sefa. “Gümrük Vergileri ve Geriye Yürümezlik İlkesi”, **Gümrük Dünyası**, Y. 2014/1, S. 80, ss. 5-10, (Geriye Yürüme).

Yayla, Sefa. “İstisnai Kıymetle Beyan ve Ceza Uygulaması”, **Gümrük Dünyası**, Y. 2014/3, S. 82, ss. 33-43, (İstisnâ Kıymet).

Yayla, Sefa. “Kaçakçılık Açısından Gümrük Vergileri ve Muafiyetlerin Değerlendirilmesi”, **Gümrük Dünyası**, Y. 2015/2, S. 85, ss. 23-30, (Muafiyet).

Yayla, Sefa. “Vergi Usul Kanunu Açısından Gümrük İdareleri Tarafından Alınan Vergiler ve Resimler”, **Gümrük Dünyası**, Y. 2016/3, S. 90, ss. 23-27, (Vergi).

Yayla, Sefa. “Gümrük Vergi ve Para Cezalarının Geri Verilmesi ve Kaldırılması”, **Gümrük ve Ticaret Dünyası**, Y. 2018/1, S. 96, ss. 23-27, (Geri Verme ve Kaldırma).

Yerci, Cahit. “Vergi Avantajı Getiren Bir Olanak: Gümrük Kontrolü Altında İşleme”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 150, Mart 2001, ss. 34-36, (GKAİR.).

Yerci, Cahit. “Kabahatler Kanunu’nun İthalatta Alınan Vergilere İlişkin Cezalara Yansıması”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 227, Ağustos 2007, ss. 16-34, (Kabahatler).

Yetkiner, Erkan. “Kabahatler Kanunu ve Bu Kanuna Göre Uygulanacak İdari Yaptırımlar”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Y. 25, S. 295, Mart 2006, ss. 33-39.

Yıldırım, Ramazan. “Türk İdari Yargısında Görev ve Yetki”, **Amme İdaresi Dergisi**, C. 29, S. 3, Eylül 1996, ss. 87-115, (Görev ve Yetki).

Yıldırım, Zübeyr ve Serkan Açar. “Vergi Hukukunda Beyan Sisteminin Etkinliği”, **Prof. Dr. Muallâ Öncel’e Armağan**, Cilt II, Ankara 2009, ss. 1223-1262.

Yıldız, Güven. “Gümrük Uzlaşma Müessesesi Uygulamasında Kaçakçılık Sorunu”, **Mali Çözüm Dergisi**, S. 139, Ocak-Şubat 2017, ss. 67-84, (Uzlaşma).

Yıldız, Güven. “Gümrükte Pişmanlık Müessesesi”, **Gümrük ve Ticaret Dergisi**, C. 4, S. 9, 2017, ss. 50-56, (Pişmanlık).

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

Yılmaz, Yusuf. “Gümrük Kanunu’na Göre Mülkiyetin Kamuya Geçirilmesi”, **Gümrük Dünyası**, Y. 2015/4, S. 87, ss. 13-17.

Yılmaz, Mehmet Memiş. “Gümrük Birliğine Geçiş ve Gümrük Mevzuatımızdaki Yenileştirmeler”, **Mali Çözüm Dergisi**, S. 31, Temmuz-Ağustos 1995, <http://eski.ismmmo.org.tr/yayinlar.asp>, E.T. 18.02.2018.

Yumuk, Hamit. “Gümrük Hukukunda Zorunlu İdari İtiraz”, **Yedinci Genç Vergi Hukukçuları Sempozyumu -Bildiri Kitabı-**, (Yetkin Yayınları), Ankara, 2017, ss. 173-224.

İNTERNET KAYNAKLARI

http://ab.gtb.gov.tr/Topluluk_ile-iliskiler/gumruk-mevzuati/Topluluk_gumruk-mevzuati

<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/68MaliCozum/10%20talha%20apak.pdf>

<http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=en&jur=C,T,F&num=C-50/80&td=ALL>

<http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=en&num=C-1/99>

<http://eski.ismmmo.org.tr/yayinlar.asp>

<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/ALL/?uri=CELEX%3A61999CJ0066>

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:1992R2913:20070101:DE:PDF>

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:1992R2913:20070101:DE:PDF>

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:1992R2913:20070101:EN:PDF>

<http://ggm.gtb.gov.tr/gumruk-idareleri/ihisas-gumrukleri-uygulamasi>

<http://hudoc.echr.coe.int>

<http://hukuk.gtb.gov.tr/data/5440c4d7f293704d6c39e7c5/2012-29.pdf>

<http://hukuk.gtb.gov.tr/data/5440c4d7f293704d6c39e7c5/2013-38.pdf>

<http://hukuk.gtb.gov.tr/data/5440c4d7f293704d6c39e7c5/2016-14%20%C4%B0hracatta%20K%C4%B1ymet%20Ara%C5%9Ft%C4%B1rmas%C4%B1na%20Dair%20Genelge.pdf>,

https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/union-customs-code/ucc-introduction_en

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/customs/procedural_aspects/general/debt/guidelines_en.pdf

<https://kms.kaysis.gov.tr/Home/Goster/54948>

<https://kms.kaysis.gov.tr/Home/Goster/54093>

<https://kms.kaysis.gov.tr/Home/Kurum/24308261>

http://webftp.gazi.edu.tr/hukuk/dergi/9_11

[http://www.abuzmanlari.org.tr/web/docs/pdfs/Pan-Avrupa Mense Kumulasyon Sistemi.pdf](http://www.abuzmanlari.org.tr/web/docs/pdfs/Pan-Avrupa_Mense_Kumulasyon_Sistemi.pdf)

<http://www.efta.int/about-efta/the-efta-states>

http://www.danistay.gov.tr/upload/yayinlar/12_03_2014_104418.pdf

http://www.danistay.gov.tr/upload/yayinlar/12_03_2014_104418.pdf

<http://www.verginotlari.com/wp-content/uploads/Vergi-Hukukunda-Uzla%C5%9Fma.pdf>

www.adalet.org

www.ekonomi.gov.tr

www.kazanci.com.tr

www.lebibyalkin.com.tr

www.yaklasim.com