



T.C.  
BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI

# GÜMRÜK İŞLEMLERİNDEN KAYNAKLANAN UYUŞMAZLIKLARIN ÇÖZÜM YOLLARI

(YÜKSEK LİSANS TEZİ)

Edanur ŞENYÜZ

BURSA - 2020





T.C.  
BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI

# GÜMRÜK İŞLEMLERİNDEN KAYNAKLANAN UYUŞMAZLIKLARIN ÇÖZÜM YOLLARI

(YÜKSEK LİSANS TEZİ)

Edanur ŞENYÜZ  
ORCID:0000-0002-1463-9054

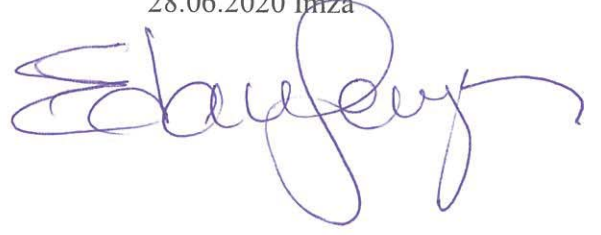
Danışman  
Doç. Dr. Gülşen GEDİK

BURSA – 2020

## YEMİN METNİ

Yemin Metni Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum “**Gümrük İşlemlerinden Kaynaklanan Uyuşmazlıkların Çözüm Yolları**” başlıklı çalışmanın bilimsel araştırma, yazma ve etik kurallarına uygun olarak tarafımdan yazıldığına ve tezde yapılan bütün alıntıların kaynaklarının usulüne uygun olarak gösterildiğine, tezimde intihal ürünü cümle veya paragraflar bulunmadığına şerefim üzerine yemin ederim.

28.06.2020 İmza



Adı Soyadı: Edanur ŞENYÜZ  
Öğrenci No: 701780002  
Anabilim Dalı: Kamu Hukuku  
Programı: Kamu hukuku  
Statüsü: Yüksek Lisans

**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**  
**YÜKSEK LİSANS/DOKTORA İNTİHAL YAZILIM RAPOR**

**BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**  
**KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI BAŞKANLIĞI'NA**

Tarih: 6.7.2020

Tez Başlığı / Konusu: "Gümrük İşlemlerinden Kaynaklanan Uyuşmazlıkların Çözüm Yolları"

Yukarıda başlığı gösterilen tez çalışmamın a) Kapak sayfası, b) Giriş, c) Ana bölümler ve d) Sonuç kısımlarından oluşan toplam xiii+253 sayfalık kısmına ilişkin, 05.07.2020 tarihinde şahsım tarafından *Turnitin* adlı intihal tespit programından aşağıda belirtilen filtrelemeler uygulanarak alınmış olan özgünlük raporuna göre, tezimin benzerlik oranı % 20 'dir.

Uygulanan filtrelemeler:

Kaynakça hariç

Alıntılar hariç/dahil

5 kelimedenden daha az örtüşme içeren metin kısımları hariç

Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Çalışması Özgünlük Raporu Alınması ve Kullanılması Uygulama Esasları'nı inceledim ve bu Uygulama Esasları'nda belirtilen azami benzerlik oranlarına göre tez çalışmamın herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.

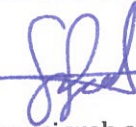
Gereğini saygılarımla arz ederim.

  
Tarih ve İmza 06.07.2020

**Adı Soyadı:** Edanur ŞENYÜZ  
**Öğrenci No:** 701780002  
**Anabilim Dalı:** Kamu Hukuk  
**Programı:** Kamu Hukuku  
**Statüsü:** Y.Lisans

**Danışman**

(Adı, Soyad, Tarih)

Doç.Dr. Gülşen Gedik 

\*Turnitin programına Uludağ Üniversitesi Kütüphanesi web sayfasından ulaşılabilir.

**ÖZET**

## ÖZET

Yazar Adı ve Soyadı : Edanur ŞENYÜZ  
Üniversite : Bursa Uludağ Üniversitesi  
Enstitü : Sosyal Bilimler Enstitüsü  
Anabilim Dalı : Kamu Hukuku  
Bilim Dalı : -----  
Tezin Niteliği : Yüksek Lisans Tezi  
Sayfa Sayısı : XIII + 252  
Mezuniyet Tarihi : .... / .... / 20.....  
Tez Danışman(lar)ı : Doç. Dr. Gülşen GEDİK

### GÜMRÜK İŞLEMLERİNDEN KAYNAKLANAN UYUŞMAZLIKLARIN ÇÖZÜM YOLLARI

Ülkelerarası ticari ilişkilerin gelişmesi beraberinde iç piyasa ve dış piyasa mal ve hizmet piyasalarını gündeme getirmiştir. Her devlet dış ödemeler dengesini sağlamak bakımından başta gümrük vergileri olmak üzere gümrük politikalarını hayata geçirmeye çalışır. Gümrük uygulamaları belirli bir hukuki rejime uygun şekilde gümrük idaresinin işlemleri şeklinde ortaya çıkar. Gümrük mevzuatı bakımından işlemler, kararlar, gümrük vergileri ve gümrük kabahatleri olarak karşımıza çıkar. Anılan işlemlerin yükümlülerle uyumsuzluğa dönüşmesi halinde Gümrük Kanunu'nun 242'nci maddesi önemli bir yer oluşturur.

Gümrük işlemlerinden (karar, vergiler ve vergi kaybına bağlı cezalar ile kabahatler) kaynaklanan uyumsuzluklar için idari ve yargısal aşama olmak üzere çeşitli hukuki çözüm yolları öngörülmüştür. Bu çalışmada gümrük mevzuatından kaynaklanan uyumsuzluklar ve öngörülen çözüm yollarına yer verilmiştir.

#### Anahtar Sözcükler

Gümrük İdaresi	Yükümlü	Gümrük Uyuşmazlıkları	İdari Yollar
Uzlaşma	İtraz	Yargı Yolu	Bireysel Başvuru yolu

## ABSTRACT

Name and Surname : Edanur ŞENYÜZ  
University : Bursa Uludağ University  
Institution : Social Science Institution  
Field : Law  
Branch : Public Law  
Degree Awarded : Master  
Page Number : XIII + 252  
Degree Date : .... / .... / 20.....  
Supervisor (s) :

### SOLUTION WAYS OF DISPUTES FROM CUSTOMS PRODUCES

The development of international trade relations brought the domestic and foreign market goods and services markets together with it. Each state tries to implement customs policies, especially customs taxes, in order to balance foreign payments. Customs practices occur in the form of customs administration procedures in accordance with a certain legal regime. In terms of customs legislation, we encounter transactions, decisions, customs duties, and customs misdemeanors. In case the aforementioned transactions turn into a conflict with obliged parties, article 242 of the Customs Law constitutes an important place.

Various legal remedies, including administrative and judicial stages, have been envisaged for disputes arising from customs procedures (decisions, taxes and penalties due to tax loss and misdemeanors). In this study, disputes arising from customs legislation and proposed remedies have been included.

#### Keywords:

Administration of the Customs    Obligant    Customs Disputes    Administrative Remedy  
Conciliation    Objection    Judicial Remedy    Individual Application

# İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI.	i
ÖZET.	iv
ABSTRACT	v
İÇİNDEKİLER	vi
KISALTMALAR	xiii
GİRİŞ	1

## GÜMRÜK İŞLEMLERİNDEN KAYNAKLANAN UYUŞMAZLIKLARIN ÇÖZÜM YOLLARI

### GİRİŞ

### BİRİNCİ BÖLÜM GÜMRÜK İDARESİ İŞLEMLERİ

<b>I.GÜMRÜK İDARESİ KARARLARI.....</b>	<b>6</b>
A.GÜMRÜK MEVZUATININ UYGULANMASINA İLİŞKİN KARARLAR.....	6
1.Re'sen Verilen Kararlar.....	11
2.Talep Üzerine Verilen Kararlar.....	12
B. BAĞLAYICI TARİFE VE BAĞLAYICI MENŞE KARARLARI.....	15
<b>II. GÜMRÜK VERGİLERİ.....</b>	<b>16</b>
A.GÜMRÜK VERGİSİ .....	21
1.Beyana Dayanan Tahakkuklar.....	25
2.Ek Tahakkuklar.....	26
B.GÜMRÜK İŞLEMİ NİTELİĞİNDE OLAN GÜMRÜK VERGİSİ DIŞINDAKİ VERGİLER .....	28
1.Eş Etkili Vergiler.....	28
a.İthalatta Alınan Katma Değer Vergisi.....	30
b.İthalatta Alınan Özel Tüketim Vergisi .....	31
c.Anti-Damping Vergisi ve Sübvansiyona Karşı Telif Edici Vergi .....	32
(1). Anti-Damping Vergisi.....	33
(2). Subvansiyona karşı telif edici vergi.....	33



2.Eş Etkili Mali Yükler (Dış Ticaretten Alınan Fonlar) .....	34
a. <i>Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu</i> .....	35
b. <i>Toplu Konut Fonu</i> .....	38
c. <i>TRT Payı</i> .....	39
C. GÜMRÜK İŞLEMİ NİTELİĞİNDE OLMAYAN GÜMRÜKTE ALINAN VERGİ VE FONLAR.....	39
1.Damga Vergisi .....	42
2.Kültür Bakanlığı Fonu.....	43
3.Madencilik Fonu.....	43
4. Çevre Katkı Payı.....	44
<b>III. GÜMRÜK KABAHAHLERİ.....</b>	<b>45</b>
A.VERGİ KAYBINA NEDEN OLAN KABAHAHLER VE CEZALAR .....	49
1.Vergilendirme Ölçülerinin Farklı ve Kıymetin Düşük Beyan Edilmesi...51	
2. İthal Yasaklanmış Malların İthal Etme.....51	
3. Eşyanın Cinsinin Farklı veya Miktarın Eksik Beyanı.....52	
4. Antrepo Beyanındaki Eşyaların Değiştirilmesi ve Eşyanın Noksan, Fazla veya Farklı Çıkması.....	53
5. Gümrüksüz Satış Magazalarından Hak Sahibi Olmayan veya Hak Sahiplerine Limit Üstü Satış.....	53
6. Özet Beyan Verilmemesi Verilmekle Birlikte Eşyanın Eksik veya Fazla Çıkması.....	54
7. Gümrük Rejimlerinin Bazı İhlalleri.....	54
B.VERGİ KAYBINA NEDEN OLMAYAN KABAHAHLER (USULSÜZLÜKLER) VE CEZALARI.....	55

## İKİNCİ BÖLÜM

### GÜMRÜK İDARESİ İŞLEMLERİNDE MUHATAP (YÜKÜMLÜLER)

<b>I.GÜMRÜK İŞLEMLERİNDE MUHATAP (YÜKÜMLÜ) ÇEŞİTLERİ.....</b>	<b>61</b>
A.ASIL YÜKÜMLÜ.....	66
B.TEMSİLCİ YÜKÜMLÜ.....	67
1 . Doğrudan Temsil.....	69
2. Dolaylı temsil.....	71
C.SORUMLU YÜKÜMLÜ.....	74
1.Verilerin Yanlışlığından Kaynaklanan Sorumluluk.....	78
2.Rejime Tabi Tutulmaksızın Gümrük Bölgesine Sokulma veya Serbest Bölgeden Başka Bir Yere Götürmeden Kaynaklanan Sorumluluk.....	79
3.Eşyanın Kanuna Aykırı Olarak Gözetim Dışına Çıkarılmasından Kaynaklanan Sorumluluk.....	80
4.Gümrük Rejimi Yükümlülüklerinin Birinin Yerine Getirilmemesinden Kaynaklanan Sorumluluk.....	81
5.Serbest Bölgelerdeki Eşyanın Kanuna Aykırı Tüketilmesi veya Kullanılmasından Kaynaklanan Sorumluluk.....	82
6.Teminat Vermekten Kaynaklanan Sorumluluk.....	83
<b>II. YÜKÜMLÜLÜĞÜN DOĞMASINI ENGELLEYEN VEYA ORTADAN KALDIRAN HALLER.....</b>	<b>84</b>

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### GÜMRÜK UYUŞMAZLIKLARINA İLİŞKİN ÇÖZÜM YOLLARI

<b>I. GÜMRÜK UYUŞMAZLIKLARI.....</b>	<b>89</b>
A.GÜMRÜK İŞLEMİ OLARAK GÜMRÜK UYUŞMAZLIKLARI.....	90
B.GÜMRÜK İŞLEMİ DIŞINDA KALAN FAALİYETLER.....	92
<b>II. GÜMRÜK UYUŞMAZLIKLARIN ÇÖZÜMÜ.....</b>	<b>93</b>
A.İDARİ YOLLAR.....	95
1.Gümrük Kanunu Dışındaki Uyuşmazlık Çözüm Yolları.....	96
a. Af Kanunları Yoluyla Çözüm.....	96
b.Sulh Yoluyla Çözüm .....	99
c.Kamu Denetçiliği Kurumuna (Ombudsman) Başvuru.....	102
(1).Kuruma başvuruda “önşart”.....	103

(a). Zorunlu İdari Başvurunun Öngörülmediği Hal.....	103
(b). Zorunlu İdari Başvurunun Öngörüldüğü Hal.....	104
(aa). İdari Makamların Sükûtu.....	105
(bb). Üst Makamlara Başvurma.....	106
(2). İdari işlemlerin uygulanmasından doğan zararların tazmini.....	108
(3). Kamu denetçiliği kurumuna başvurunun dava açma süresine etkisi ve verilen kararın sonuçları.....	110
2. Gümrük Kanununda Yer Alan Uyuşmazlık Çözüm Yolları.....	112
a. Uzlaşma.....	113
(1). Uyuşmazlık Konusunun Uzlaşma Kapsamı İçinde Olması .....	116
(2). Uzlaşma Başvuru Sebebi.....	119
(3). Uzlaşmaya Başvurabilecek Kişiler.....	119
(4). Uzlaşmaya Başvuru Süresi.....	120
(5). Uzlaşma Görüşmeleri ve Sonucu.....	122
(a). Uzlaşmanın Sağlanması.....	123
(b). Uzlaşmanın Sağlanamaması.....	125
b. İtiraz.....	126
(1). Genel İtiraz.....	127
(a). İtirazın Kapsamı.....	127
(b). İtiraz Edebilecek Kişiler ve Süresi.....	129
(c). İtiraz Dilekçesinin Verileceği Makam.....	130
(d). Karar Verilmesi.....	131
(aa). Kararın Verileceği Süre ve Tebliği.....	131
(bb). Verilen Kararın Sonucu.....	133
(2). Özel İtiraz.....	134
(a). Birinci Tahlil.....	135
(b). Birinci Tahlile İtiraz ve İkinci Tahlil.....	137
(3). İtiraz ile Üst Makama Başvuru Arasındaki Farklar.....	139
B. YARGI (DAVA) YOLU.....	142
1. İlk Derece Mahkemesinde Yargılama.....	144
a. Davada Görevli Mahkeme.....	144
(1). İdari Kararlarla İlgili Uyuşmazlıklarda Görevli Mahkeme.....	145
(2). Gümrük Vergileri Uyuşmazlıklarında Görevli Mahkeme.....	146
(3). Fon Uyuşmazlıklarında Görevli Mahkeme .....	152

(4).Gümrük Kabahatlerinde Görevli Mahkeme .....	159
(a).Gümrük Vergisine Bağlı Olmayan Gümrük Kabahatleri.....	160
(b).Gümrük Vergisine Bağlı Olan Gümrük Kabahatler.....	161
(5). Görevli Olmayan Yargı Yerine Başvuru.....	163
b.Davada Yetkili Mahkeme .....	164
c.Davanın Açılması.....	167
(1).Dava Dilekçesi.....	169
(2).Dava Açma Süreleri.....	171
(3) Aynı Dilekçe İle Davaya Açılacak Haller.....	176
(a) Maddi Yönden Bağlılık.....	177
(b) Hukuki Yönden Bağlılık .....	177
(c) Sebep-sonuç İlişkisinin Varlığı.....	178
(4).Birden Fazla Kişinin Ortak Dilekçe ile Davaya Açılması.....	179
(5).Davanın Açılmasının Sonuçları.....	179
(a).Hüküm Verme .....	179
(b).Derdestlik.....	180
(c).Yürütmenin Durması/Durdurulması.....	180
(aa) Gümrük vergileri tahakkuklarında yürütmenin durması....	181
(bb).Gümrük İdaresi Kararları Ve Gümrük Kabahatlerinde	
Yürütmenin Durdurulması.....	184
(6).Dava Dilekçeleri Üzerinde ilk inceleme.....	185
(a).Görev ve Yetki.....	186
(b).Gümrük İşlemlerine Karşı Açılacak Davalarda Mercii	
Tecavüzü.....	186
(c). Ehliyet .....	188
(aa).Objektif Dava Ehliyeti.....	189
(bb).Sübjektif Dava Ehliyeti.....	195
(d). İdari İşlemin Kesin ve Yürütülmesinin Gerekliliği.....	195
(e).Zamanaşımı.....	196
(f). Husumet.....	196
(g).Dilekçelerin Usule Uygunluğu.....	197
(h).Eksiklik Bulunmadığına İlişkin Raporu ve Dilekçelerin Tebliği İle	
Dilekçeye Cevaplar.....	199

(7). <i>Davanın Esastan İncelenmesi ve Karar Verilmesi</i> .....	200
(a). <i>Davanın Esastan İncelenmesinde Geçerli Usul Kurallar</i> .....	200
(b). <i>Davada İspat Ve İspat Araçları</i> .....	201
(c). <i>İspat Yükü</i> .....	205
(8). <i>Davanın Görülmesi</i> .....	207
(9). <i>Davanın Karara Bağlanması</i> .....	210
(10). <i>Kararın Sonuçları Ve Yerine Getirilmesi</i> .....	212
2. <i>Karara Karşı Kanun Yolları</i> .....	213
a. <i>Olağan (İlk Derece Mahkemesinin Kararlarına Karşı) Kanun Yolları</i> ...213	
(1). <i>İstinaf yolu</i> .....	213
(a). <i>İstinaf Başvurusuna Kapalı Kararlar</i> .....	214
(b). <i>İstinaf Başvurusu Ve Süresi</i> .....	215
(c). <i>İstinaf Başvurusunun İncelenmesi</i> .....	216
(aa). <i>Ön İnceleme</i> .....	216
(i). <i>İlk Derece Mahkemesince Yapılan İnceleme</i> .....	216
(ii). <i>İstinaf Mahkemesince Yapılan İnceleme</i> .....	217
(bb). <i>Esastan İnceleme Ve Karar</i> .....	218
(d). <i>İstinafa Başvurunun İlk Derece Mahkemesi Kararının İcrasına Etkisi</i> .....	219
(2). <i>Temyiz Yolu</i> .....	220
(a). <i>Temyiz Başvurusuna Konu Edilemeyecek Kararlar</i> .....	221
(b). <i>Temyiz İle İstinaf Arasındaki Usul Hükümlerinin Aynılığı</i> .....	222
(c). <i>Temyiz Başvurusu Ve Süresi</i> .....	222
(aa). <i>Ön İnceleme</i> .....	224
(i). <i>İstinaf Mahkemesince Yapılan Ön İnceleme</i> .....	224
(ii). <i>Danıştay Tarafından Yapılan Ön İnceleme</i> .....	225
(bb) <i>Esastan İnceleme</i> .....	225
(d) <i>Kararın Verilmesi</i> .....	226
(aa) <i>İstinaf Mahkemesi Kararının Onanması</i> .....	226
(bb). <i>İstinaf Mahkemesinin Kararın Bozulması</i> .....	226
(i). <i>Kararın Tamamının Bozulması</i> .....	226
(ii). <i>Kararın Kısmen Onanması/Kısmen Bozulması</i> .....	229
b. <i>Olağanüstü Kanun Yolları</i> .....	229
(1). <i>Kanun Yararına Temyiz</i> .....	230

<i>(2).Yargılamamın Yenilenmesi.....</i>	<b>231</b>
<b>C.BİREYSEL BAŞVURU YOLU.....</b>	<b>233</b>
<b>1.Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Yolu.....</b>	<b>235</b>
<b>2. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine Bireysel Başvuru Yolu.....</b>	<b>238</b>

<b>SONUÇ</b>	<b>240</b>
<b>KAYNAKLAR</b>	<b>246</b>



## KISALTMALAR

<u>Kısaltma</u>	<u>Biyografik Bilgi</u>
AATUHK	Amme Alacaklarını Tahsil Usulü Hakkında Kanun
a.g.e.	Adı Geçen Eser
BİM	Bölge İdare Mahkemesi
BKK	Bakanlar Kurulu Kararı
bkz.	Bakınız
c.	Cilt
Çev.	Çeviren
ÇK	Çevre Kanunu
DV	Damga Vergisi
Dnş.	Danıştay
E	Esas
Ed.	Editör
GK	Gümrük Kanunu
GTİP	Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu
GV	Gümrük Vergisi
GY	Gümrük Yönetmeliği
GUY	Gümrük Uygulama Yönetmeliği
TBK	Türk Borçlar Kanunu
HD	Hukuk Dairesi
HGK	Hukuk Genel Kurulu
HMK	Hukuk Muhakemeleri Kanunu
İBKK	İçtihadı Birleştirme Kurulu Kararı
İYUK	İdari yargılama Usulü Kanunu
K	Karar
KDKK	Kamu Denetim Kurulu Kanunu
KDV	Katma Değer Vergisi
KK	Kabahatler Kanunu
KKDF	Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu
KHK	Kanun Hükmünde Kararname
KMK	Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu
m.	Madde
mük	Mükerrer
ÖTV	Özel Tüketim Vergisi
s.	Sayfa
S.	Sayı
TKP	Toplu Konut Fonu
UYAP	Ulusal Yargı Ağı Projesi
ty.	Basım tarihi yok
SBK	Serbest Bölgeler Kanunu
v.d.	ve diğerleri
vd.	ve devamı
VDDK	Vergi Dava Daireleri Kurulu
VUK	Vergi Usul Kanunu
Yarg	Yargıtay
Yay.	Yayımları
.	Basım yeri yok

# GÜMRÜK İŞLEMLERİNDEN KAYNAKLANAN UYUŞMAZLIKLARIN ÇÖZÜM YOLLARI

## GİRİŞ

Uluslararası iktisat teorisinin mukayeseli üstünlükler teorisi<sup>1</sup> kapsamındaki gelişmeler ülkeler arasındaki mal ve hizmet ticaretini dünya üretimi haline getirmiştir. Bunda en büyük etken günümüzdeki haberleşme ve ulaşım konusundaki kaydedilen teknolojik ilerlemelerdir. Malın üretildiği ve tüketildiği yerin farklılığına göre talep ve arz pek çok iktisadi ve sosyal değişken tarafından etkilenmektedir. Dış ticaret olarak adlandırılan bu durumun sebebi ülkelerin kendi üretimlerinin yeterli olmaması, iklim ve doğal kaynak farklılıkları ve gelişmişlik farkları olarak belirtilebilir<sup>2</sup>. Özellikle bu tür değişkenlerin her biri işletmelerin ve dolayısıyla ekonominin rekabet gücü üzerinde birinci derecede etki eder. Nereden bakılırsa bakılsın vergiler de işletmeler için bir maliyet olduğuna göre ulusal ve uluslararası düzeyde rekabet üstünlüğü sağlamalarında bu maliyetin minimuma indirilmesi önemli bir yer işgal eder<sup>3</sup> ve fiyatlar üzerinden malların arz ve talepleri üzerinde yarattığı etkiye bağlı olarak ülke içi ve dışı rekabet üzerinde etki yaratır.

Ekonomilerin küresel karaktere sahip olma derecesi bir ülkenin, diğer bir ülkenin mallarını dikkate almadan vergilerini belirleyememesine neden olur. Bu nedenle küresel ekonomi koşullarında vergileme yetkisi ulusal ve dış unsurlar tarafından da etkilenen uluslararası bir nitelik kazanmıştır. Bu çerçevede doğrudan uluslararası etkileri dolayısıyla devletlerin gümrükler üzerindeki vergilendirme yetkileri ve sınırları özellikle uluslararası ekonomik ve siyasal anlaşmalarla belirlenen bir yapıya bürünmüştür<sup>4</sup>.

---

<sup>1</sup> Halil Seyidoğlu, *Uluslararası İktisat: Teori Politika ve Uygulama*, 9.b, İstanbul: Güzem Yayınları, 1993, s.30; “Hangi mallar diğer ülkeden (veya) ülkelere daha ucuz üretiliyorsa bunlar dışarıya ihraç edilmeli, göreceli olarak pahalıya üretilenler de dışardan ithal edilmelidir.; Zeynel Dinler, *İktisada Giriş*, 19.b, Bursa: Ekin Kitabevi, 2013, s.566: “Her ülkenin öteki ülkelere göre karşılaştırmalı olarak daha üstün olduğu malların üretiminde uzmanlaşması sonucunda yapılacak ticaretten ticarete katılan tüm ülkelerin karlı çıkmasıdır”

<sup>2</sup> Dinler, a.g.e., ss. 563-564

<sup>3</sup> Bülent Şişman, *İşletmelerde Vergi Planlaması Yöntemleri*, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2003, s. 28.

<sup>4</sup> Ufuk Selen, *Gümrük İşlemleri ve Vergilendirilmesi*, 9.b., Bursa, Ekin Kitabevi, 2017, s. 143.



Devletin dış ticaret politikasını yürütürken kullandığı araçlardan bir tanesi gümrük vergileridir<sup>56</sup>.

Gümrük ilişkisi dış ilişkileri içermesi nedeniyle uluslararası ticari nitelik arz eder. Uluslararası niteliğe sahip olduğu açıklanan gümrüğe konu malların ülke dışına çıkması ve ülke içine girmesinin tam bir serbestlik içinde gerçekleştirilmesi düşünülemez. Bütün gümrük işlemlerinin yapılırken milli ekonomi üzerindeki üretim, istihdam başta olmak üzere rekabet gücü üzerindeki önemli ve öncelikli etkileri düşünülerek karar verilmek durumundadır. Bu nedenle gümrük işlemlerinin çok sıkı şekil ve esaslara tabi olmasını doğal karşılamak gerekir. Şüphesiz bu kadar dışsal karar ve durumlardan etkilenen bir alanın mevzuatının da düzenleme alanı, kapsamı ve uygulamaları aynı sıkı karakteri taşıması şaşırtıcı olmaz. Gerçekten de gümrük ve dış ticaret mevzuatı teknik ve karmaşık bir yapıya sahiptir.<sup>7</sup>

Dış ticaretten alınan vergilerin içinde en eski geçmişe sahip olan vergilerinden biri gümrük vergisi olup, geçmişten bugüne dünyadaki tüm ülkelerin vergi sistemlerinde önemli bir role sahip olmuştur<sup>8</sup>. Bugün gümrük vergileri, dünyada gittikçe artan ölçüde kabul edilen serbest dış ticaret politikaları ve bunlara paralel olarak imzalanan uluslararası antlaşmalar ile küreselleşme ve ekonomik bütünleşme süreçlerinin etkisi altında ülkelerin kendi başlarına ve insiyatifleriyle kullanabilecekleri bir mali araç olmaktan çıkmıştır.

Dış ticaretin vergilendirilmesi denildiği zaman, hem ithalatın hem de ihracatın vergilendirilmesi akla gelmekle beraber günümüzde “varış ülkesinde vergilendirme”<sup>9</sup> ilkesi benimsendiğinden “ihracatın vergilendirilmesi” diye bir husus hemen hemen kalmamıştır<sup>10</sup>. İhraç edilen mallar önce ihracatçı ülkede dolaylı vergilerden arındırılır ve

<sup>5</sup> Mircan Tokatlıoğlu, “Türkiye’de Dış Ticaretin Vergilendirilmesi ve Avrupa Birliği” Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi (10), (2005), s. 48.

<sup>6</sup>Bkz.Erol İyibozkurt; *Uluslararası İktisat*,4.b, Bursa: Ezgi Kitabevi, 2001, ss. 191-214. “Şu kadarı ifade edilmelidir ki, gümrük tarifelerinden (vergilerinden) başka ithalat üzerinde sınırlayıcı etki gösteren kota, sübvansiyon, damping, izin, ithalat teminatları gibi araçlar da vardır.”

<sup>7</sup> Tayfun Ercan, *Türk Hukukunda Gümrük Kabahatleri*, İstanbul: Onikilevha Yayıncılık, 2016, s. 223.

<sup>8</sup> Selahattin Tuncer, *Gümrükler ve Gümrük Vergileri (Teori-Uygulama)*, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2001, s. 6

<sup>9</sup> Bkz. Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce , Adnan Gerçek, *Vergi Hukuku*, s.11.b., Bursa: Ekin Kitabevi, 2020, s. 368. “Varış ülkesinde vergileme ilkesi” kısaca “varış ülkesi ilkesi” dolaylı vergilerde yurtdışına ihraç edilen malların malın tüketildiği veya kullanıldığı ithalatçı ülke tarafından vergilendirilmesi anlamına gelir. İhraç edilen ülkede vergilendirme yapılmaz, istisna uygulanır. İhraç edilen mal üzerinde ihracatçı ülkeye ödenmiş olan dolaylı vergiler olması durumunda bunlar da ihracatta vergi iadesi sistemiyle ihracatçıya iade edilir.”

<sup>10</sup> Ersan Öz, *Dış Ticarete Ulusal ve Uluslararası Vergilendirme*, ‘yy’, Nobel Kitabevi, 2008, s. 41.

sonra ithalat ülkesinde vergilendirilir<sup>11</sup>. Gümrük vergilerinin dünyadaki uygulamalarında ilke olarak ihracattan gümrük vergisi alınmamaktadır<sup>12</sup>. Bir ülkenin ihracatçı veya ithalatçı konumuna göre varış ülkesi farklılık arz eder. Ülkenin ithalatçı konumda olması halinde gümrük vergisi ithalatçı ülke sınırında alınırken ihracatçı olması halinde gümrük vergileri alınması söz konusu olmaz.

Devletlerin, ülke ticaretini sınırlandırmak ya da özendirmek için yaptığı düzenlemeler ise dış ticaret politikalarını oluşturur.<sup>13</sup> Gümrük vergilerinin azaltılması kapsamında dış ticaretin önündeki engellerin bir şekilde ortadan kaldırılması politik ve ekonomik bir amaç olarak farklı ülkelerde farklı ağırlıklar taşısa bile dış ticaret üzerinden gümrük vergilerinin alınmasının genel gerekçeleri şöyle ortaya konabilir<sup>14</sup>;

i-Devlete gelir sağlamak,

ii-Yabancı kaynaklı ticare karşı yerli üreticileri için, ithal malının maliyetini artırarak, yerli üretimin maliyetine eşitlemeye yönelik dengeli bir iç-dış rekabet piyasası oluşturmak,

iii-Ülkenin dış alımlarını azaltarak ödemeler dengesini sağlamak,

iv- Yerli üreticileri dampinge (yabancı bir pazarda normal değer ya da iç pazarda geçerli olan fiyatın altında satış yapmak) karşı korumak,

v - Uluslararası ilişkiler bakımından politik amaçlara ulaşmak.

Devletin kamu yararı adı altında en güçlü egemenlik alanına sahip olduğu yetki vergilendirmedir. Vergilendirmede egemenlik yetkisi, mali alana yansıyan ve “vergilendirme yetkisi” olarak ifade edilen bir temele oturtulmuştur<sup>15</sup>. Gümrükteki pek çok düzenlemelerin de temelinde de devletin egemenliği yatar, gümrük vergileri de mali egemenliğin daha çok uluslararası sonuçlar doğuracak şekilde kullanım şeklinde karşımıza çıkar.

---

<sup>11</sup> Selen, a.g.e., s. 149.

<sup>12</sup> Mehmet Yüce, Ali Çelikkaya, *Gümrük Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları*, Bursa: Dora Basım-Yayın, 2019, s. 2.

<sup>13</sup> Dinler, a.g.e., s. 575.

<sup>14</sup> Öz, a.g.e., ss. 38-39.

<sup>15</sup> Şenyüz, Yüce, Gerçek, a.g.e., s. 86.

İki taraflılığa dayanan ilişkilerde tek taraflı konulan kurallar dış ticareti olumsuz etkilerken ülkelerin ortaklaşa koyduğu kurallar ise dış ticareti olumlu etkiler. Türk gümrük mevzuatı uluslararası hukukun iç hukuka yansımaları şeklinde hazırlanmıştır. Bu durum aynı zamanda küresel ekonomik ticaret ve rekabetin zorunlu sonucudur.<sup>16</sup>. Gümrük mevzuatı şeklinde kısaca ifade edilebilecek alanın gümrük politikasının uygulamadaki görünümü olmaktadır.

Gümrük mevzuatının ülkemizdeki temel kaynağı Gümrük Kanunu (GK)<sup>17</sup>'dir. Bu kanun gümrüklerle ilgili temel kanun olup buna bağlı Gümrük Yönetmeliği (GY)<sup>18</sup> çıkartılmıştır. Ayrıca, kaçakçılık fiilleri ve yaptırımları ile kaçakçılığı önleme, izleme, araştırma usûl ve esaslarını düzenleyen Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu (KMK)<sup>19</sup> yürürlüğe girmiştir.

Gümrük mevzuatı kavramı ile esas itibarıyla GK bu kanuna dayalı olarak çıkartılan kararname, yönetmelik, tebliğ ve talimatların tamamı anlaşılır<sup>20</sup>. Bu kapsamda Gümrük mevzuatına bağlı işlemler yukarıdaki kanun yönetmelik ve Cumhurbaşkanlığı Kararları ve Bakanlık Tebliğlerine göre yürütülmektedir. Ayrıca gümrükle yakın ilişkili olması dolayısıyla dış ticaret ve kambiyo mevzuatı belirli ölçülerde gümrük uygulamalarını da içermesi nedeniyle gümrük mevzuatının uygulamasının parçasını oluşturur. Çünkü, gümrük mevzuatında çoğu kez bu mevzuata gönderme yapıldığı gibi bu mevzuatta da gümrük mevzuatına göndermeler mevcut olması aralarında sıkı bağı göstermektedir<sup>21</sup>.

GK 4. maddesi "*Gümrük idareleriyle muhatap olan kişilerin bu Kanun ve Cumhurbaşkanlığı kararnameleri ile bunlara dayanılarak çıkarılan mevzuat hükümlerine uymak; gümrük idarelerinin gerek bu Kanunda gerek diğer mevzuat hükümlerine 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 bunların teminata bağlamak; mevzuat hükümlerinin uymayı zorunlu kıldığı her tür işlemleri yerine getirmekle sorumludurlar*" hükmünü ihtiva etmekle bu hüküm uyarınca gümrük mevzuatının uygulanmasıyla ilgili geniş bir kapsam çizilmiştir. Ayrıca GK'nın

<sup>16</sup> Öz, a.g.e., s. 57.

<sup>17</sup> Gümrük Kanunu; Kanun No: 4458, (*Resmi Gazete*: 04.11.1999 tarih ve 23866 sayısı).

<sup>18</sup> Gümrük Yönetmeliği; (*Mükerrer Resmi Gazete*:07.10.2009 tarih ve 27369 sayısı).

<sup>19</sup> Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu; (Kanun No:5607, *Resmi Gazete*: 31.03.2007 tarih ve 26479 sayısı).

<sup>20</sup> Kaptan Kılıç, *Kaçakçılık Suçları Gümrük Kabahatleri ve Gümrük uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları*, Ankara, Gazi Kitabevi, 2013, s. 335.

<sup>21</sup> Kılıç, a.g.e., s. 335.

10/c maddesinde<sup>22</sup> Gümrük Müsteşarlığına mevzuatın doğru uygulanması bakımından gerekli gördüğü bütün önlemleri alma yetkisi verilmiştir. Gümrük Müsteşarlığının doğrudan düzenlemeler yanında Müsteşarlığın bağlı bulunduğu Bakan da GK m. 10/a ve b kapsamında yetkilendirilmiştir<sup>23</sup>.

Dış ticaret açısından önem arz eden gümrük vergileri ile bağlantılı olarak gümrük idaresinin yaptığı işlemler ve bu işlemlerden kaynaklanan uyuşmazlıkların çözümünün belirlenmesi gerekmekte olup, bu çalışma sözkonusu belirlemede hukuki ilkeler doğrultusunda değerlendirme yapmayı amaçlamaktadır. Çalışmanın birinci bölümünde gümrük idaresinin işlemlerine, ikinci bölümde gümrük işlemlerinde yükümlülük tanımlarına ve üçüncü bölümde de gümrük uyuşmazlıkları ve çözüm yollarına yer verilmiştir.

<sup>22</sup> GK m. 10/c) “Müsteşarlık, gümrük mevzuatının doğru olarak uygulanması için gerekli gördüğü bütün önlemleri alır. Bu çerçevede, eşyanın gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulmasına ilişkin gerekli gördüğü bir kısım tespit işlemlerinin, belirleyeceği niteliklere sahip gümrük müşavirleri eliyle yürütülmesine ilişkin usul ve esasları düzenlemeye yetkilidir”

<sup>23</sup> GK m. 10/ a) “Bu Kanunda ve bu Kanuna dayanılarak çıkarılan mevzuatta yer alan; izin süreleri, teminat uygulamaları, gümrük vergilerinden muafiyet ve istisna uygulamaları ile beyanın düzeltilmesine ilişkin ortaya çıkan sorunları ve tereddütleri incelemek suretiyle gidermeye Müsteşarlığın önerisi ile bağlı bulunduğu Bakan yetkilidir. ,

b) Tabii afetler, tehlikeli ve salgın hastalıklar, büyük yangınlar, radyasyon ve hava kirliliği gibi önemli nitelikteki kimyasal ve teknolojik olaylar ile büyük nüfus hareketleri gibi kriz hallerinde kriz bölgelerinde kullanılmak üzere yurt dışından gelecek araç, gereç, makine, teçhizat ve benzeri malzemelerin, giriş kayıtları tutulmak ve gümrük ile ilgili mevzuat gereğince yerine getirilmesi gereken işlemler sonradan yapılmak üzere, yurda girişine izin vermeye; bu şekilde yurda giren her türlü araç, gereç, makine ve teçhizatın tekrar yurt dışına çıkarılmalarına veya ihtiyaçlara ve günün şartlarına uygun olarak serbest dolaşıma girişine karar vermeye Müsteşarlığın bağlı olduğu Bakan yetkilidir”

# BİRİNCİ BÖLÜM

## GÜMRÜK İDARESİ İŞLEMLERİ

Gümrük işlemleri, Türkiye Cumhuriyeti toprakları, karasuları, içsular ve havasahası dâhil olmak üzere Türkiye Gümrük Bölgesine giren ve çıkan eşya ve taşıt araçlarına gümrük idareleri tarafından, Gümrük mevzuatı kapsamında uygulanan tüm işlemler olarak tanımlanabilir<sup>24</sup>.

Gümrük idaresi işlemlerini ise çeşitli açılardan ayırıma tabi tutup açıklamak mümkünse de bu çalışmada GK m. 242/1'deki<sup>25</sup> konularına göre yapılan ayırım dikkate alınacaktır<sup>26</sup>. Anılan maddede gümrük uyuşmazlıkları sistematik biçimde *gümrük idaresi kararları, gümrük vergileri ve gümrük kabahatleri (cezaları)* olarak ele alınmıştır.

### I.GÜMRÜK İDARESİ KARARLARI

#### A.GÜMRÜK MEVZUATININ UYGULANMASINA İLİŞKİN KARARLAR

Gümrük idaresi, gümrük mevzuatının uygulamasıyla ilgili konuda bir veya birden fazla kişi için etkili olabilecek idari tasarruflarda bulunabilir.<sup>27</sup> Bunlar uygulama sürecinde şekillenen kararlar<sup>28</sup> olup, icrai, kesin ve yürütülmesi zorunlu özellikleri

<sup>24</sup> Alper Yeşilova, *Gümrük Hukukuna İlişkin Uyuşmazlıklar ve Hukuki Çözüm Yolları*, Ankara: Seçkin Yayınları, 2015, s. 71

<sup>25</sup> GK m. 242-1. “Yükümlüler kendilerine tebliğ edilen gümrük vergileri, cezalar ve idari kararlara karşı tebliğ tarihinden itibaren onbeş gün içinde bir üst makama, üst makam yoksa aynı makama verecekleri bir dilekçeyle itiraz edebilir.”

<sup>26</sup>Gümrük uyuşmazlıklarının uyuşmazlığın kaynağına (nedenine) göre ayırım için bkz. Yeşiova, a.g.e., s. 161; Ayşe Gök, *Gümrük Vergileri Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları*, (yüksek Lisans Tezi), Manisa: Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2015, s. 119. “-Konuya yönelik uyuşmazlıklar: Verginin konusunun oluşturan eşya istisna iken vergiye tabi tutulmasıdır.

-*Matraha yönelik uyuşmazlıklar*: Verginin advalorem olması halinde eşyanın kıymetinin ve spesifik olması halinde ağırlık, adet vb ölçülerin yanlış belirlenmesidir.

-*Tarifeye yönelik uyuşmazlıklar*: Eşyanın GİPT cetvelindeki yerinin hatalı belirlenmesidir.”

<sup>27</sup>GK m. 3/5'de- “Karar” deyimini, bağlayıcı tarife ve menşe bilgileri de dâhil olmak üzere, gümrük idaresinin, gümrük mevzuatı ile ilgili olarak belirli bir konuda bir veya kişi üzerinde hukuki sonuç doğuracak idari tasarrufu ifade edeceği belirtilmiştir.

<sup>28</sup> Selen, a.g.e., s. 260.

nedeniyle idari işlemler arasında sayılır<sup>29</sup>. Bu yönleriyle de gümrük idaresi tarafından alınan kararlar gümrük idaresinin irade açıklamalarını ortaya koyan birer idari işlemdir.

Bir gümrük idaresi kararının idari bakımdan uyuşmazlık konusu olarak nitelendirilebilmesi onun idari işlem niteliğine sahip olmasına bağlıdır. Bunun anlamı, kararın gümrük mevzuatından kaynaklanan kesin, yürütülmesi zorunlu ve hukuki sonuç ortaya çıkarabilecek nitelikte olmasıdır<sup>30</sup>. Nitekim bu husus “Karar”ın, tanımlandığı GK m. 3/5’de “...bağlayıcı tarife ve menşe bilgileri de dahil olmak üzere, gümrük idaresinin, gümrük mevzuatı ile ilgili olarak belirli bir konuda bir veya birden fazla kişi üzerinde hukuki sonuç doğuracak idari tasarrufunu ifade edeceği” biçiminde belirtilmiş, yani gümrük mevzuatıyla ilgili her konuda alınan ve kişiler üzerinde de hukuki sonuç doğuracak kararların idari işlem niteliğinde olduğu açıkça ifade edilmiştir.

Gümrük idaresince tesis edilen bir işlemin idari karar olarak nitelendirilebilmesi için;

- işlem gümrük idaresince tesis edilmeli,
- işlemin gümrük mevzuatının uygulanmasına ilişkin olmalı,
- işlem hukuki sonuç doğurmalı<sup>31</sup>,
- İşlemin Türkiye Gümrük Bölgesine giren ya da çıkan bir eşyaya yönelik olması gerekir<sup>32</sup>.

Söz konusu şartlar ise şöyle değerlendirilebilir:

i-Uyuşmazlığa ilişkin kararın gümrük idaresince tesis edilmesi: Gümrük mevzuatı bakımından hukuki sonuç doğuracak olsa bile gümrük idaresi dışındaki bir idari birimin kararları gümrük idaresi kararı olarak nitelendirilemez. Bu nedenle de idari kararlar için GK’da öngörülen itiraz ve uzlaşma prosedürüne tabi olmaz<sup>33</sup>. Örneğin, İçişleri Bakanlığı’nın veya Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın dış ticaret ve gümrüklerle ilgili sonuç doğuracak iradeleri her ne kadar idari işlem olarak nitelendirilirse de gümrük idaresinin kararı olmadığından gümrük işlemi olarak değerlendirilmeyecektir.

ii-Uyuşmazlığın kaynağının gümrük mevzuatı uygulamasına ilişkin olması: Gümrük idaresinin gümrük mevzuatı dışındaki mevzuat bakımından alınacak kararları

<sup>29</sup> Özgecan Gök, *Gümrük Vergisinden Kaynaklanan Uyuşmazlıklar*, Ankara: Yetkin Yayınları, 2019, s. 254.

<sup>30</sup> Ercan, a.g.e., s. 231.

<sup>31</sup> Halil Yumuk, *Gümrük Hukukunda Zorunlu İdari İtiraz*, Yedinci Genç Vergi Hukukçuları Sempozyumu Yetkin Yayınları, Ankara, 2017, s. 192.

<sup>32</sup> Ömer Özkan, Tayfun Ercan, *Gümrük Para Cezaları*, Ankara: Adalet Yayınevi, 2006, s. 43.

<sup>33</sup> Özgecan Gök, a.g.e., s. 242.

gümrük idaresi kararı olarak değerlendirilmez. Örneğin, gümrük idaresinin Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun (AATUHK)'a<sup>34</sup> göre gümrük vergisi borçlusuna ödeme emri göndermesi, teminat istemesi<sup>35</sup> gümrük mevzuatı kapsamında içinde değerlendirilmediğinden gümrük idaresi kararı olarak kabul edilmez<sup>36</sup>. Danıştay da bir kararında, fer'i bir alacak niteliğini haiz olan faiz istenmesine dair işleme, aslın tabi olduğu usul hükümlerinin uygulanması gerektiğinden bahisle GK m. 242'de öngörülen idari itiraz yoluna tabi olmasına karar vermiştir<sup>37</sup>.

Sadece AATUHK uygulaması kapsamında tahsilat hukuku işlemleri de gümrük idaresi kararı olarak değerlendirilmez. Diğer taraftan gümrük idaresinin memurları hakkında tesis ettiği bir tayin işleminin gümrük idaresi kararı olarak nitelendirilmesi de mümkün değildir<sup>38</sup>.

<sup>34</sup> Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun(AATUHK), Kanun No:6183, (Resmi Gazete, 28.07.1953 tarih ve 8469 sayılı).

<sup>35</sup> "4458 sayılı Gümrük Kanununun 202'nci maddesinin 1'inci fıkrasında, gümrük mevzuatı uyarınca, gümrük idarelerinin, gümrük vergilerinin ödenmesini sağlamak üzere teminat verilmesini gerekli görmeleri halinde, bu teminatın yükümlü veya yükümlü olması muhtemel kişi tarafından verileceği; 205'inci maddesinde, gümrük vergileri için kabul edilecek teminatlar ile bunların değerlendirilmesinin 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine tabi olduğu hükmüne bağlandıktan sonra, itirazlar başlıklı 242'nci maddesinin 3 ve 5'inci fıkralarında, kişilerin, düzeltme taleplerine ilişkin kararlara, idari kararlara, gümrük vergilerine ve cezalara karşı yedi gün içinde kararı alan gümrük idaresinin bağlı bulunduğu gümrük başmüdürlüğü nezdinde itirazda bulunabilecekleri; ilk kararın alındığı gümrük idaresinin gümrük başmüdürlüğü olduğu hallerde, bu karara karşı onbeş gün içinde Gümrük Müsteşarlığına itiraz edilebileceği; hüküm altına alınmış; 3'üncü maddesinin 1'inci fıkrasının 5'inci bendinde ise, 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 tasarrufları, idari karar olarak tanımlanmıştır. ...

Ancak, idari kararlara karşı, 4458 sayılı Kanunun 242'nci maddesinin 3'üncü fıkrası hükmü uyarınca, tebliğinden itibaren yedi gün içerisinde ilgili başmüdürlüğe itiraz edilmesi ve itiraz üzerine tesis edilecek işleme karşı da, tebliğini izleyen günden itibaren, otuz günlük dava açma süresi içerisinde dava açılması gerekirken; davacı tarafından, önce yetkisiz makam olan gümrük müdürlüğüne düzeltme başvurusunda bulunarak, bu başvurunun reddedilmesi üzerine, süresi sonra, sırasıyla, başmüdürlüğe ve Gümrük Müsteşarlığına itiraz yoluna gidildiği dosyanın incelenmesinden anlaşılacakla, süresi geçtikten sonra yapılan söz konusu itirazlara verilen cevapların, dava hakkı doğurması olanaklı bulunmadığından; bu nedenle incelenmeksizin reddi gereken davada, açıklanan şekilde verilen kararda isabet mevcut değilse de; temyiz dilekçesinde ileri sürülen hususlar, sonucu itibarıyla yerinde olan temyize konu kararın bozulmasını gerektirecek nitelikte görülmemiştir. Açıklanan nedenle, temyiz isteminin reddine; 20.600.000.- (Yirmimilyonaltıyüzbin) lira maktu karar harcının temyiz edenden alınmasına, 02.11.2004 gününde oybirliği ile karar verildi." olduğu yönünde bkz. Dş. 7.D., 02.11.2004 tarih ve E:2001/4532, K:2004/2710, (Erişim: www.kazancı.com.tr).

<sup>36</sup> Kılıç, a.g.e., s. 337; Özgecan Gök, a.g.e., s. 242.

(Danıştay 7.D.,17.04.2014 tarih ve E:2010/2379, K:2014/2189 sayılı kararında GK'nın 207'nci maddesine göre hesaplanan faizin , 6183 sayılı AATUHK hükümleri uyarınca tahsiline yönelik olarak tesis edilen ve Başmüdürlüğün iradesini de iradesini açıkça gösteren bu işlemin, artık, doğrudan idari davaya konu edilmesi gereken bir işlem olduna karar vermiştir. (Halil Yumuk, *Gümrük Hukukunda Zorunlu İdari İtiraz*, Yedinci Genç Vergi Hukukçuları Sempozyumu Yetkin Yayınları, Ankara, 2017., s. 194)

<sup>37</sup> D., 7.D, 16.02.2016 tarih ve E:2013/6661, K:2016/1787 ( Yumuk, a. g. e., s.195)

<sup>38</sup> Yumuk, a.g.e., s. 193.

iii- İşlemin hukuki sonuç doğurması : İdari kararlar, idarenin tek yanlı olarak iradesini açıklamasıyla alınır. İlgililerin kabul edip etmemesinin kısaca muvafakatinin olup olmamasının önemi yoktur. Önemli olan ilgililerin mevcut durumlarını değiştirmesidir. Bu özelliği nedeniyle karara icrai karar da denir<sup>39</sup>. Bir işlem hukuki bir sonuç doğuracak şekilde bir ya da birden fazla kişi olsun muhatabını hukuki yönden etkileyerek ilgisine hak tanınması ya da borçlu kılması, statüsünü belirlemesi veya değiştirmesi şeklinde hukuki durum ya da sonuç yaratıcı değilse, örneğin, gümrük idaresinin kendi içinde yaptığı idari yazışmalar, icrai özelliğe sahip olmaz. İcrailik ile re'sen icrailik ise yürütülmesinin gerekli olmasına bağlı olarak işlemin maddi dünyada sonuç doğurması anlamına gelir. İdari kararların icrailiği ile re'sen icra birbirine yakın kavramlar olsa da aynı anlama gelmez<sup>40</sup>. Kararın icrailiğini deyimini kararın re'sen icrailiği deyiminden ayırmak gerekir<sup>41</sup>.

Burada gümrük mevzuatının uygulanmasına ilişkin karar verilmesini isteyen kişinin başvurusunun reddine veya aleyhine verilen kararların re'sen icrailiği üzerinde durmak gerekir. Şüphesiz verilen kararın idari işlem niteliği taşıması için kesin ve yürütülmesi zorunlu olmalıdır. Bu nedenle bu nitelikleri haiz olmayan bir bildirim veya açıklama niteliği taşıyan veya menfaat ihlaline sebep olmayan bir kararın uyuşmazlık konusu içermediğinden işlem olma ve itiraza konu edilme vasfından bahsedilemez. GK m. 6/ 4'de kararın re'sen veya talep üzerine verilmiş olması bakımından bir ayırım yapılmaksızın “Alınan kararlar (...) gümrük idareleri tarafından derhal uygulanır” hükmüne yer verilmiş olup, alınan kararların gümrük idarelerince derhal uygulanacağını belirtilmiş olması bu kararların re'sen icrailik özelliklerine GK'nda da açık vurgu yapıldığı göstermektedir.

İdari işlemin yanında icrai işlemlerle bağlı fakat icrai olmayan işlemler de olabilir. Bunlardan bazıları asıl işlem gerçekleştirilmeden önce yapılması gereken bazı işlemler olarak karşımıza çıkabilir. Bu açıdan bakıldığında idari işlemler ön hazırlık ve asıl işlemi oluşturan karar aşaması olmak üzere iki aşamada anılır<sup>42</sup>. Hazırlık aşamasındaki işlemler

<sup>39</sup> Metin Günday, *İdare Hukuku*, 11. b., Ankara: İmaj Yayınevi, 2017, s. 124.

<sup>40</sup> Günday, a.g.e., s. 124 ; Kemal Gözler, *İdare Hukuku Dersleri*, Bursa: Ekin Kitabevi, 2009, s. 281; Hayrettin Yıldız, *İdarenin Re'sen İcra Yetkisi*, Ankara: seçkin Yayınevi, 2019, s. 35.

<sup>41</sup> Günday, a.g.e., s. 125 : “İcrai karar alınmakla ilgilinin hukuki durumunda yenilik veya değişiklik meydana getirirken re'sen icrailik bazı kararın doğurduğu yenilik veya değişikliğin idarenin yapacağı eylemlerle maddi alemde gerçekleşmesidir.” Gözler, *İdare Hukuku Dersleri*, a, g. e., s.281: “Karar hukuk alanında oluşur, ama maddi alemde uygulanır.”

<sup>42</sup> Gözübüyük-Tan, , *İdare Hukuku*, c.II, 7. b., Ankara: Turhan Kitabevi, 2014, s. 298.



kesin ve yürütülebilirlik özelliğine sahip olmadıklarından bunlara hazırlık işlemleri (ön işlemler) denir. Hazırlık işlemleri asıl idari işlemlerin karara bağlanmasından önce belli hazırlıkların yapılmasının veya belirli mercilerin görüşlerinin alınmasının öngörüldüğü hallerde, hazırlayıcı işlemlerin yapılmamış olması yapılan idari işlemin hukuka aykırılığı sonucunu doğurur<sup>43</sup>.

Gümrük idaresi tarafından verilse bile kesin ve yürütülebilir olmayan ancak asıl kararın hukuka uygunluğu bakımından gerekli olan kararların hazırlık işlemi olarak değerlendirilmesi gerekir. Hazırlık işlemleri tek başlarına herhangi bir hukuki sonuç doğurmadıklarından bunlara karşı doğrudan doğruya dava açılamaz. Hukuki sonuç doğuran işlemin bu hazırlayıcı işlemlere dayanılarak yapılmış olan asıl işlem olması nedeniyle asıl işleme karşı açılan davada hazırlık işleminin de hukuka aykırı olduğu ileri sürülebilir<sup>44</sup>.

Yasal mevzuatta bu hazırlık işleminin nasıl yapılacağı belirtilmişse bunların yapılması zorunluluk arz eder. Gümrük mevzuatının pek çok yerinde; “*Bakanlık veya Genel Müdürlükler Bölge Müdürlüğünün görüşünü aldıktan sonra, Bölge Müdürlüğü Müdürlüğün görüşünü (mütalaasını) aldıktan sonra karar verir*” şeklindeki düzenlemelere rastlamak mümkündür<sup>45</sup>. Nitekim bu yöndeki düzenlemelere GY’nin 490/(1), 504/(2), 521/(3) ve 523/(7) maddelerinde yer verilmiştir<sup>46</sup>. Yasal metinlerde görüş alınacak konu ve makam açıkça belirtilmiş ise bu görüşler alınmadan kurulan idari işlem şekil yönüyle hukuka aykırı olur<sup>47</sup>.

---

<sup>43</sup> Halil Kalabalık, *İdare Hukukunun Temel Kavram ve Kurumları*, 5. b, Konya: Sayram Yayınları, 2014, ss. 352-353.

<sup>44</sup> Gözler, *İdare Hukuku Dersleri*, s. 297.

<sup>45</sup> Kılıç, a.g.e., s. 556.

<sup>46</sup> GY, m. 490/(1) “*Beyannameye düzeltme yapılmasını gerektirir nitelikteki tespitler sistem üzerinde düzenlenen müzekkere ile idare amirine sunulur. İdare amirinin olurluğu müteakip yeni vergi tahakkuku ve olması halinde buna ilişkin cezalar yükümlüsüne tebliğ edilir*”.

GY, m. 504/(2) “*Geri verme veya kaldırma talebi, yetkili gümrük idaresi tarafından incelenerek otuz gün içerisinde idare amirince karara bağlanır ve kararın tarih ve sayısı başvuru formunun 15 numaralı kutusuna yazılır*”.

GY, m. 521/(3) “*.....gümrük müdürlüğünce incelenir ve görüş de belirtilmek suretiyle talep bölge müdürlüğüne intikal ettirilir. Antrepo açılış talepleri, bölge müdürlüğünün görüşü ile birlikte Bakanlığa aktarılır ve Bakanlıkça sonuçlandırılır*”.

GY, m. 523/(7) “*(7) Gümrük müdürlüğü tarafından, antreponun mevcut işletmecisinin taahhütlerini tamamen yerine getirip getirmediği ve devralan kişiye ilişkin koşulların sağlanıp sağlanmadığı incelenir ve görüş de belirtilmek suretiyle talep bölge müdürlüğüne intikal ettirilir. Antrepo devir talepleri, bölge müdürlüğünün görüşü ile birlikte Bakanlığa aktarılır ve Bakanlıkça sonuçlandırılır*”.

<sup>47</sup> Kılıç, a.g.e., s. 556.

iv-İşlemin Türkiye Gümrük Bölgesi'ne giren ya da çıkan bir eşya ile ilgili olması: Bu yönüyle gümrük idaresinin yaptığı her işlem gümrük idaresi kararı sayılmaz. Gümrük işlemi Türkiye Gümrük Bölgesi'ne eşya giriş ve çıkışıyla ilgili mevzuatın uygulanmasıyla ilgili olmalıdır.

Gümrük idaresi kararları ya re'sen ya da talep üzerine verilmek durumundadır. Gümrük idaresince alınan kesin ve yürütülmesi gerekli kararların idari işlemlerde bulunması gereken yetki, şekil (usul), sebep, konu ve amaç unsurları yönünden hukuka uygun olması gerekir<sup>48</sup>. Bununla beraber her ne şekilde verilirse verilsin kararlar hukuka uygunluk karinesinden yararlanmakla birlikte yargı denetimine tabi tutulmalarına engel bir durum yoktur. Denetim idari işlemin beş unsuru olan yetki, şekil (usul), sebep, konu ve amaç yönlerinin biri veya birden fazlası bakımından yargı organlarınca yapılır<sup>49</sup>. Aykırılığın tespiti işlem halinde iptal edilir. Ancak iptal edilinceye kadar da hukuka uygun olduğu varsayılır<sup>50</sup>.

### **1.Re'sen Verilen Kararlar**

Gümrük mevzuatının uygulanmasına ilişkin pek çok konuda gümrük idaresi idari işlem niteliğinde doğrudan kararlar vermek durumundadır. Bu kararlardan bazıları idarece re'sen alınır.

Bu kararlar hukuk dünyasına ilgisinin idareden talebi olmaksızın doğrudan idari işleyişlerle ortaya çıkar. Örneğin GK m. 53'e<sup>51</sup> göre eşyanın imhasına karar verilmesi, bu duruma bir örnek teşkil etmektedir. Kanun belirli durumlarda idarenin alacağı kararlar konusunda takdir hakkı tanımamıştır. Bu durumda idarenin "bağlı yetki"sinden söz edilir ve idarenin yapması gereken yalnızca kanunun sonucunu öngördüğü kararı almaktan ibarettir<sup>52</sup>. İşte re'sen alınan kararlar bağlı yetki konumundaki kararlar olup, alınması konusunda idarenin takdir hakkı bulunmaz. Çünkü alınan kararların muhataplarınca hukuka aykırı olduğunun düşünülmesi ve bunlara ilgili merciler nezdinde itiraz edilmesi halinde gümrük uyuşmazlığı var demektir. Birer idari işlem niteliği taşıyan

<sup>48</sup> Kılıç, a.g.e., s. 342.

<sup>49</sup> Kaplan Gürsel, *İdari Yargılama Hukuku*, 4.b., Bursa: Ekin Kitabevi, 2019, s. 232.

<sup>50</sup> Gözler, *İdare Hukuku Dersleri*, a.g.e., s. 283.

<sup>51</sup> GK, m. 53-“Gümrük idareleri, şartlar gerektirdiği takdirde, gümrüğe sunulan eşyayı imha ettirebilir. Gümrük idareleri bu durumu eşya sahibine bildirir. Eşyanın imhasına ilişkin masraflar eşya sahibinden tahsil edilir.”

<sup>52</sup> Gözler, *İdare Hukuku Dersleri*, a.g.e., s. 253.

uyuşmazlıklar, Anayasanın 125'nci maddesinde yer alan “İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır. Kamu hizmetleri ile ilgili imtiyaz şartlaşma ve sözleşmelerinde bunlardan doğan uyuşmazlıkların milli veya milletlerarası tahkim yoluyla çözülmesi öngörülebilir. Milletlerarası tahkime ancak yabancılık unsuru taşıyan uyuşmazlıklar için gidilebilir...” hükmü gereğince yargısal denetime tabi tutulurlar.

## 2.Talep Üzerine Verilen Kararlar

Gümrük idaresi bazı kararlarını talep üzerine vermek durumundadır. Hangi işlemlere yönelik talepte bulunulacağı ilgi yerine göre GK'da farklı maddelerde düzenlenmiştir. Örneğin GK m. 95'e göre antrepo açma ve işletme izni ve GK m. 129'a göre geçici ithalat izni talebinin reddine ilişkin idarece verilen kararlar bu kapsamdadır.

Bu noktada GK m. 6'daki “yükümlünün talebi üzerine verilen karar” ile GK m. 8'deki “yükümlünün talebi üzerine verilen bilgi” birbirine benzemekle ve karıştırılabilir olmakla birlikte aynı şeyler değildir<sup>53</sup>. 6.maddede gümrük idaresinden mevzuatın uygulanmasına ilişkin bir karar verilmesi istenirken, 8.maddede mevzuatın uygulanması hakkında bilgi istenir. İdari kararlar ortaya konan irade bağlayıcı özelliğe sahipken bilgi verilmeye bağlayıcılık yoktur<sup>54</sup>.

GK m. 8 deki yükümlünün talebi üzerine verilen bilgi isteme tam anlamıyla olmasa da Vergi Usul Kanunu (VUK)<sup>55</sup> m. 413/3'deki<sup>56</sup> mükelleflerin izahat talebi üzerine verilen idarece verilen “özelgelere (mukteza)” GK'daki bir ölçüde karşılığını oluşturduğu söylenebilir<sup>57</sup>. Ancak bağlayıcı olmamaları bakımından birbirlerine benzeseler de kapsam ve sonuçları bakımından aralarında farklılıklar vardır. VUK'ta idare, özelveğe uygun davranan yükümlü hakkında idari işlem yapsa bile yükümlüye ceza verilmez ve gecikme faizi talep edilmez. Çünkü idarenin yükümlüyü yanılttığı kabul

<sup>53</sup> Özgecan Gök, a.g.e., s. 245.

<sup>54</sup> Ali Nural, 4458 sayılı Gümrük Kanunu -Açıklamalı-, Yeni Gümrük ve Ticaret Müfettişleri Derneği Yayını No:2, Ankara, 2015, s. 32.

<sup>55</sup> Vergi Usul Kanunu; Kanun No:213, (Resmi Gazete:10.01.1961 tarih ve 10703).

<sup>56</sup> VUK m. 413/3 “Mükellefler, Gelir İdaresi Başkanlığından veya bu hususta yetkili kıldığı makamlardan, vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkında yazı ile izahat isteyebilir...”

VUK m. 369 “Yetkili makamların mükelleflerin 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.”

<sup>57</sup> Özgecan Gök, a.g.e., s. 245.

edilir. Fakat GK'ya göre verilen bilgilere göre yapılan uygulamalara ilişkin yükümlülere ne yapılacağına yer verilmemiştir. Oysa aynı yöndeki uygulamanın GK için de açık bir şekilde düzenlemede yer verilmesi yerinde olacaktır.

Talep üzerine verilen idari kararların idari işlem olarak hukuksal varlık kazanabilmesi GK'nın 6'ncı maddesinde bazı şartlara bağlanmıştır. Bu şartlar;

*“1. 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.*

*2. Karar alınması talebinin yazılı olarak yapılması gerekir. Gümrük idareleri, söz konusu talebe ilişkin başvurunun kendilerine ulaştığı tarihten itibaren otuz gün içinde karar alırlar. Verilen kararlar başvuru sahibine yazılı olarak tebliğ edilir. Ancak, gümrük idareleri tarafından bu süreye uyulması mümkün değilse; belirtilen süre aşılabilir. Bu durumda, söz konusu idareler, yukarıda belirlenen sürenin dolmasından önce başvuru sahibine süre aşımını haklı kılan gerekçeler ile talep hakkında karar vermek için gerekli gördükleri ek süreyi de belirterek bilgi verirler.*

*3. Gümrük idareleri tarafından gerek başvuruların reddine ve gerekse muhatabı kişinin aleyhine olarak verilen yazılı kararlar, Onikinci Kısımda belirtilen şekilde itiraz yolu açık olmak üzere gerekçeli olarak alınır ve bu hususlar kararda belirtilir ”*

Söz konusu hükümden özetle kararın idari işlem niteliği ile ilgili şu sonuçlar çıkarılmaktadır:

- i-Gümrükten istemde bulunulması,
- ii-İstemin yazılı yapılması,
- iii-İstemin gümrük mevzuatının uygulanmasına ilişkin bir karar verilmesini içermesi
- iv-Verilen kararın başvuru sahibine yazılı olarak tebliğ edilmesi,
- v- Verilen kararın bir uyuşmazlık olarak nitelendirilmesi, reddedilmiş olması veya muhatabı kişinin aleyhine verilmiş olması.

Yine GK m. 6/2'de kararın başvurunun idareye ulaştığı tarihten itibaren 30 gün içinde verileceği belirtilmiştir. Ayrıca “kararın gerekçeli olması”, kararda “itiraz yolunun belirtilmesi” kararda bulunması gereken bazı usule ilişkin düzenlemelerdir.

GK'ya göre talepte bulunan herkes, talebine yönelik bir kararın verilebilmesi için gereken tüm bilgi ve belgeleri ilgili idareye vermek zorundadır<sup>58</sup>. Yükümlüce verilecek bilgilerin taleple illiyet bağı içindekileri kapsadığı “kararın verilmesi için gerekli bütün bilgi ve belgelerin verilmesi” ifadesinden anlaşılmaktadır.

Bazı gümrük işlemlerinin sahada meydana gelmesi ve bu olanlardan kararın esasını etkileyecek olanların ibrazı verilecek karar konusunda olabildiğince doğru, sağlıklı ve kısa sürede cevap verebilmesine hizmet eder. İdare vereceği kararın maddi ve hukuki sebebini her şart altında ortaya koymak durumundadır. İbraz ile idarenin olası bilgi eksikliğinden kaynaklanan hatalı veya eksik bir karar verilmesi ihtimalinin ortadan kaldırılmasının amaçlandığı anlaşılmaktadır.

Dış ticaret dinamik bir süreç içinde işleyen yapısı kararların kısa sürede alınması ve buna bağlı uygulamaların sonuçlanabilmesinin sağlanması bakımından ibraz, hem idare hem de yükümlünün yararınadır. İbraz yükümlülüğüne uymayan veya uyamayan bir kişi verilen karara karşı idari veya adli yola başvurduğunda bu bilgileri yargı mercilerine ibraz edebilir. Aksine davranış ibraz edilenler haricindeki bir bilgi ve belgenin kullanılmamasının öngörülmesi, savunma hakkının kısıtlanmasına yol açarak, yargı merciinin doğru ve adil bir sonuca ulaşmasını engeller<sup>59</sup>. Özetle gümrük idaresinden uyumsuzluğun kendi lehlerine çözümlenmesini isteyenlerin ellerindeki her türlü bilgi ve belgeyi gümrük idaresine sunmaları esastır. Ancak bu aşamalarda ulaşamadıkları ve elde edemedikleri bilgi ve belgeler var ise bunları idari yargı aşamasında sunmalarının önünde de bir engel bulunmamaktadır<sup>60</sup>.

Talep üzerine verilen idari kararlar aynı zamanda gümrük uyumsuzluklarının bir çeşidini oluşturan idari işlemlerdir. Talebe rağmen idarenin İdari Yargılama Usulü Kanunu (İYUK)<sup>61</sup> m. 10'da<sup>62</sup> belirtilen şekilde ve 60 günlük sürede karar vermemesi

<sup>58</sup> Tuncer, a. g. e., s. 256.

<sup>59</sup> GK'nın mülga 245/2'nci maddesinde, “İdari yargı mercilerine yapılan itirazda, gümrük idaresine itiraz sırasında kullanılan bilgi ve belgeler dışında herhangi bir bilgi ve belge kullanılamaz.” hükmü hak arama özgürlüğünü sınırlandırması nedeniyle Anayasanın 13'ncü maddesine aykırı bulunarak 26088 sayılı Resmî Gazetede yayınlanan 22.06.2006 tarih ve E:2003/, K:2005/71 sayılı kararıyla iptal edilmiştir.

<sup>60</sup> Kılıç, a. g. e., s.606.

<sup>61</sup> İdari Yargılama Usulü Kanunu (İYUK), Kanun No: 2577, (Resmî Gazete, 20.01.1982 tarih ve 17580 sayılı).

<sup>62</sup> İYUK Madde 10-“1.İlgililer, haklarında idari davaya konu olabilecek bir işlemi veya eylemin yapılması için idari makamlara başvurabilirler.

2. Altmış gün içinde bir cevap verilmezse istek reddedilmiş sayılır. İlgililer altmış günün bittiği tarihten itibaren dava açma süresi içinde, konusuna göre Danıştay, idare ve vergi mahkemelerinde dava açabilirler. Altmış günlük süre içinde idarece verilen cevap kesin değilse ilgili bu cevabı, istemin reddi

suretiyle sukutu durumunda bir zımnı red şeklinde idari işlemin oluşmasına sebep olur. GK 6/3. maddesine göre “Gümrük idareleri tarafından gerek başvuruların reddine ve gerekse muhatabı kişinin aleyhine olarak verilen yazılı kararlar, Onikinci Kısımda belirtilen şekilde itiraz yolu açık olmak üzere gerekçeli olarak alınır ve bu hususlar kararda belirtilir”. Bu madde uyarınca yükümlüler talepleri üzerine verilen idari kararlara karşı GK madde 242’ye göre itiraz yoluna gidebilirler.

## B. BAĞLAYICI TARİFE VE BAĞLAYICI MENŞE KARARLARI

GK m. 6’daki “Gümrük Mevzuatının Uygulanmasına İlişkin Kararlar” dışında GK’nın “Bilgi” başlıklı Birinci Kısım İkinci Bölüm İkinci Ayırımında yer alan, 9’ncu maddesinde; “yazılı talep üzerine Müsteşarlık veya yetkilendirdiği gümrük idaresi tarafından bağlayıcı tarife veya bağlayıcı menşe bilgileri verilir. Verilen bağlayıcı tarife veya bağlayıcı menşe bilgisi, gümrük idarelerini, hak sahibine karşı sadece eşyanın tarife pozisyonu konusunda veya eşyanın menşesinin tespiti konusunda ve yalnızca bilginin verildiği tarihten sonra tamamlanacak gümrük işlemlerine konu olan eşya için bağlar....” hükmüne yer verilmiştir. GK’nın sistematigi içinde değerlendirildiğinde “Bağlayıcı Tarife veya Bağlayıcı Menşe Bilgisi” gümrük mevzuatındaki diğer kararlara göre sui generis yapıdadır<sup>63</sup>. Nitekim GY’nin “Karar” başlıklı Birinci Kitap İkinci kısım Üçüncü Bölüm’de GK m. 6’daki kararlarla aynı derecede ele alınarak yer verilmiştir. Bağlayıcı Tarife Bilgisine ve Bağlayıcı bilgilerin gümrük mevzuatı kapsamında karar olarak nitelendirilmesinin doğurduğu sonuç ise, alınan bağlayıcı bilgilere karşı GK’nın 242’nci maddesine göre itiraz yoluna başvurulabiliyor olmasıdır<sup>64</sup>. GY m. 28/7’de “Bağlayıcı Tarife Bilgisi”, 29/2’de “Bağlayıcı Menşe Bilgisi” için verilen kararlara karşı da GK’nın 242’nci maddesine hükümleri çerçevesinde itiraz yolunun açık olduğu belirtilmiştir.

---

*sayarak dava açabileceği gibi, kesin cevabı da bekleyebilir. Bu takdirde dava açma süresi işlemez. Ncak bekleme süresi başvuru tarihinden itibaren altı ayı geçemez. Dava açılmaması veya davanın süreden reddi hallerinde, altmış günlük sürenin bitmesinden sonra yetkili idari makamlarca cevap verilirse, cevabın tebliğinden itibaren altmış gün içinde dava açabilirler.”*

<sup>63</sup> Özgecan Gök, a.g.e., s. 254.

<sup>64</sup> Özgecan Gök, a.g.e., s. 254.

## II. GÜMRÜK VERGİLERİ

Gümrük vergilerinin konusunu dış ticarete konu olan, Türkiye kara suları, iç suları ve hava sahası gümrük bölgesine giren eşyalar oluşturur; ancak GK'da gümrük vergisi kavramıyla farklı gümrük vergileri kavramıyla farklı bir durum ifade edilir. Bu çalışmada “gümrük vergileri” kavramı GK'daki kapsam ve anlamıyla ele alınacaktır. GK'm. 3/8'de “gümrük vergileri” deyimiyile ilgili mevzuat kapsamında eşyaya uygulanan “ithalat vergilerinin...tümünü oluşturacağı” belirtilmiştir. Görüldüğü üzere GK'da ithalat vergilerinin ne olduğuna ilişkin kapsam ve nitelik bakımından belirleme yapan bir tanımlama yapılmamıştır. Bununla beraber GK'nın m. 3/9'da ithalat vergileri deyiminden “eşyanın ithalinde ödenecek gümrük vergisi ile diğer eş etkili vergiler ve mali yüklerin” anlaşılacağı belirtilmiştir.

GK'nın m. 3/8 ve 3/9<sup>65</sup> birlikte dikkate alındığında “gümrük vergileri deyimiyile ilgili mevzuat uyarınca eşyaya uygulanan ithalat ya da ihracat vergilerinin tümü anlaşılır” hükmünden gümrük vergisini aşan bir anlam ve kapsamı ifade ettiği anlaşılmaktadır. Dolayısıyla “gümrük vergileri” kavramının içeriğini sözkonusu maddede “...eşyaya uygulanan...” ifadesinde aramak gerekir. Bu ifade, ithalat sırasında doğrudan eşyayı konu alan hangi vergi ve eş etkili vergi, vergi benzeri veya mali yükümlülük olursa olsun gümrük vergileri kavramı içinde değerlendirilmesi gerektiğini göstermektedir.<sup>66</sup> Nitekim, Kanun'da gümrük yükümlülüğü de “gümrük vergilerinin ödenme zorunluluğunda bulunulması” olarak ifade edilmiştir. Dikkat edilirse GK m. 3/8'deki düzenleme tek bir vergiden değil, “ithalat vergilerinden” ve “ihracat vergilerinden” ibaret bir bütünden bahsedilmiştir. Dolayısıyla gümrük vergilerinin ülkeye giren eşyadan alınan ithalat

<sup>65</sup> GK m. 3/8-“a) “Gümrük vergileri” deyimiyile ilgili mevzuat uyarınca eşyaya uygulanan ithalat vergilerinin ya da ihracat vergilerinin tümünü;

b) “Gümrük yükümlülüğü” deyimiyile, yükümlünün gümrük vergilerini ödemesi zorunluluğunu;.....ifade eder”.

GK m. 3/9-“ İthalat vergileri” deyimiyile, a) Eşyanın ithalinde ödenecek gümrük vergisi ile diğer eş etkili vergiler ve mali yükleri, b) Tarım politikası veya tarım ürünlerinin işlenmesi sonucu elde edilen bazı ürünlere uygulanan özel düzenlemeler çerçevesinde ithalatta alınacak vergileri ve diğer mali yükleri;.....ifade eder”.

<sup>66</sup> Aksi görüş, Cahit Yerci, *Gümrük Hukuku ve Davaları*, Ankara: Seçkin Yayınları, 2019, s. 667. Yazar, eserinin 667'nci sayfasında ye verdiği tabloda, ithalde alınan ÖTV ve ithalde alınan KDV'yi ithalat vergisi kapsamında olmayan yükler olarak nitelendirmiştir.

vergisi ve çıkan eşyadan alınan ihracat vergisinin her ikisinin doğurduğu mali yükümlülükler verilen genel bir isim olduğu görülmektedir<sup>67</sup>.

Gümrük vergilerinin dar anlamı sadece gümrük vergisinden ibarettir. Geniş anlamına ise eş etkili vergiler ve ek mali yükler de girer. Nitekim gümrük vergilerine ilişkin yapılan sınıflandırmaların birinde gümrük vergilerine gümrük vergisi; eş etkili vergiler, mali yükler olarak yer verilmiştir<sup>68</sup>.

Gümrük vergilerinin vergi sistemi içindeki yeri bakımından yapılan sınıflamada dış ticaret üzerinden alınan vergiler arasında sayılmıştır<sup>69</sup>. Dış ticaret üzerinden alınan gümrük vergileri kapsamındaki vergiler özellikle ek mali yükümlülükler nedeniyle zamanla farklılıklar gösterebilmektedir.

İthalatta alınan gümrük vergilerinin bir kısmının usuli hükümlerinin GK'da, maddi hükümlerinin kendi kanunlarında düzenlendiği görülür. Örneğin; ithalatta alınan katma değer vergisinde (KDV) usul GK'da düzenlenmişken konu, mükellef, matrah, istisna ve muafiyetler Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK)'nda<sup>70</sup> düzenlenmiştir. Aynı durum özel tüketim vergisi (ÖTV) için de geçerlidir.

Birden fazla yükümlülüğü içinde barındıran ve genel olarak gümrük vergileri olarak ifade edilen gelirlerin hukuki niteliği hakkında aşağıdaki tespitler yapılabilir:

VUK m. 2'de gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimlerin bu Kanuna tabi olmadığı belirtilmesi karşısında gümrük vergileri için farklı bir sürecin benimsenmesini doğal hale getirmiştir.

<sup>67</sup> Selen, a. g. e., s. 149.

<sup>68</sup> Türkmen Derdiyok, *Dış Ticarete Vergi ve Mali Yükümlülükler*, Ankara: Seçkin Yayınları, 2013, s. 66 (Yazar eserinin 66 ve 70'nci sayfaları arasında çeşitli kistaslara göre gümrük vergilerinin sınıflamasına yer vermiştir).

<sup>69</sup> Tuncer, a.g.e., s. 14. ( Kaynak kitabın yayınlandığı dönem bakımından var olan mükellefiyetler )

“ i-Gelir üzerinden alınan vergiler

ii-Servet üzerinden alınan vergiler

iii-Harcamalar üzerinden alınan vergiler

a)Mal ve hizmetler üzerinden alınan vergiler

b)Dış ticaretten alınan vergiler

1- Gümrük vergileri

2- İthalatta alınan Katma Değer Vergisi

3-İthalatta alınan Özel Tüketim vergisi (Ekleme: kaynak eser yazıldığında yürürlükte değildi.).

4-KKFD: Kaynak Kullanımı destekleme fonu

5-Toplu konut fonu

6- Tütün fonu

7-Madencilik fonu

8-Dampinge karşı (anti damping) vergi

9-DFİF: Destekleme fiyat istikrar fonu (Dış ticaretten alınmakla birlikte kredili ihracattan alınır.)”

<sup>70</sup> Katma Değer Vergisi Kanunu, Kanun no:3065 (*Resmî Gazete*: 02.11.1984, 18563 Sayılı)



Gümrük vergilerinde VUK'ta kullanılan ve bir idari işlem olduğu belirtilen tarh kavramı yerine tahakkuk kavramı kullanılmış ve süreç tahakkuk, tebliğ, tahsil haline getirilmiştir. Gümrük vergilerine ilişkin sürecin VUK'taki gibi tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil olarak adlandırılan aşamalardan<sup>71</sup> geçerek tamamlanmamasını<sup>72</sup>, özellikle idari işlemin ne olduğunun belirlenmesine özel önem kazandırmıştır.

VUK'ta vergi tarh edildikten, gümrük vergilerinde ise vergi tahakkuk etikten sonra tebliğ edilmektedir. VUK'ta ve GK'da matrah beyan edildikten sonra vergi hesaplanarak ortaya çıkar. GK m. 197/1'de “*gümrük vergileri, tahakkukundan hemen sonra yükümlüye tebliğ edilir*” düzenlemesine yer verilmiştir. GK'da tarha karşılık gelen bir kavrama yer verilmemiş<sup>73</sup> onun yerine tahakkuk kavramı kullanılmıştır. VUK m. 22'de tahakkuk “*verginin ödenmesi gereken aşamaya gelmesi*” olarak ifade edilmiştir.

Gümrük vergilerinde tahakkuk, aynı hukuksal değere sahip olarak VUK kapsamındaki vergilerdeki tarhla aynı amaca hizmet etmektedir. VUK m. 20'de tarh bir idari işlem olarak “*verginin parasal tutar olarak hesaplanması*” anlamına gelmekte, tahakkuk etmedikçe ödenmesi söz konusu olmamaktadır. Tahakkuk ödenmesi gereken safhaya gelerek ödenmesi yükümlülüğünü ortaya çıkarır.

Gümrük mevzuatında tahakkuk, VUK'taki gibi tanımlanmış bir kavram değildir<sup>74</sup>. Gümrük vergisinde tahakkuk “*verginin hesaplanmasını*” da içerecek kapsam ve anlamda da kullanılmıştır. Bununla beraber, gümrük vergilerinde tahakkuk, verginin yalnızca ödenmesi gereken aşamaya gelmesini ifade etmemekte, buna ek olarak ödenmesi gereken verginin hesaplanıp yükümlüsüne bildirildiği, bir idari işlem olarak karşımıza çıkmaktadır<sup>75</sup>.

Görüldüğü üzere, VUK'taki tahakkuk, verginin tahsil edilebilirlik durumunu ifade ederken aynı durumun gümrük vergilerindeki karşılığı “*kesinleşme*” (tahakkukun kesinleşmesi) olarak kavramlaştırıldığı görülmektedir. GK'nın m. 201'deki “*süresi içinde ödenmeyen kesinleşmiş gümrük vergileri hakkında 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri uygulanır*” hükmünden anlaşılmaktadır. Bir başka ifadeyle süresinde (vadesinde) ödenmeyen vergiler bakımından AATUHK<sup>76</sup>'a göre

<sup>71</sup>Yusuf Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, Ankara: Yetkin Yayınları, 2014, s. 255

<sup>72</sup> Selen, a.g. e., s. 194.

<sup>73</sup> Yerci, a. g. e., s. 44.

<sup>74</sup> Özgecan Gök, a.g.e., s. 167.

<sup>75</sup> Özgecan Gök, a.g.e., s. 167.

<sup>76</sup> Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkındaki Kanun; Kanun No:6183, (*Resmi Gazete*:28.07.1953 tarih ve 8469 sayılı)

cebri icraya geçmek VUK kapsamındaki vergiler için tahakkuk veya kesinleşme yeterli görülmüşken gümrük vergilerinde kesinleşme şart kılınmıştır.

Gümrük vergisinde tebliğ işlemi de diğer vergilere göre bir takım özellikler arz etmektedir. Nitekim gümrük vergisinde hesaplanarak tahakkuk ettirilen gümrük vergisi diğer gümrük vergileriyle birlikte gümrük beyannamesi üzerinden mükellefe tebliğ edilmiş sayılır<sup>77</sup>. Bu hesaplamayla bir vergi borcu maddi anlamda belirginleşmektedir. GK'da "tahakkuk" verginin hesaplanmasını ifade eden idari işlemdir, bir hukuki durum değildir<sup>78</sup> ve gümrük vergileri tahakkukundan hemen sonra yükümlüsüne tebliğ edilir (GK m. 197/1).

Bununla birlikte, GK'da kullanılan bazı kavramların neyi ifade ettiğinin açıklanmaması, genel vergi teorisindeki kavramlardan farklı kullanılması çeşitli sorunlara yol açan bir zafiyet oluşturmuştur<sup>79</sup>. Kanunlarda çok özel ve ayrıksı durumlar olmadığı sürece aynı olgular için aynı kavram veya deyimlerin kullanılması gözetilmelidir. Gümrük vergilerinde de VUK'takine benzer şekilde tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamaları şeklinde değişiklikler yapılarak her iki grup vergiler bakımından paralellik sağlanması yerinde olacaktır. Nitekim yurtiçinde alınan KDV ve ÖTV ile ithalatta alınan KDV ve ÖTV'nin aynı aşamalarının farklı isimlendirilmesi uygulama bakımından ciddi karışıklıklara sebebiyet verecek cinstendir.

VUK'ta dava yoluna veya bazı idari itirazlara tarh aşamasında gidilebilirken GK'da tahakkuk aşamasında gidilebilecektir. Bu nedenle bazı idari itiraz ve dava yoluna gidebilme aşaması bakımından tarh ve tahakkuk her ikisi de aynı hukuki durumu ifade eder. İthalde alınan ÖTV'de "verginin hesaplanması", KDV'de "verginin tarhı" GK'da "verginin tahakkuku" şeklinde farklı kavramlar kullanılmış ise de bütün kavramların ortak anlamının hesaplamaya yani "verginin tarhı"na isabet etmektedir. O halde GK'daki tahakkuk ile VUK'taki tarh aynı anlamda kullanılmıştır. Tahakkukun tebliğ edilmesi halinde hukuk dünyasında unsurlarını eksiksiz içeren bir idari işlem var demektir. GK'daki tahakkuka itiraz ödeme süresini keserken (aynen VUK'ta tarha itirazda olduğu gibi) VUK'ta tahakkuk hali ödeme süresini kesmez. Bu nedenle GK'da idari itiraza ve/veya davaya konu edilecek idari işlem olarak tahakkuk işlemidir.

---

<sup>77</sup> Yüce, Çelikkaya, a.g.e., s. 83.

<sup>78</sup> Yerci, a.g.e., s. 44.

<sup>79</sup> Yerci, a.g.e., ss. 45-46

VUK'taki tarh işlemine karşı dava açılması İYUK m. 27/4 gereği yürütmeyi nasıl kendiliğinden durduruyorsa GK'daki vergi tahakkuklarına karşı dava açılması da GK m. 197/5 gereği yürütmeyi kendiliğinden durdurur. VUK'taki tarh işlemi tahakkuk etmedikçe ödeme süresini başlatmamasına karşın GK'daki tahakkuk işlemi ödeme süresinin başlamasına engel oluşturmaz. Bu farklılık bile GK'daki tahakkuk işleminin her zaman VUK'taki tarh işlemi karşılamadığı bu nedenle tahakkukun kendine özgü (sui generis) karaktere sahip olmasından bahsedilebilir.

Gümrük vergisinde beyan ise idarece tarih ve sıra numarası verilen gümrük beyannamesi aracılığıyla yapılır. Bu beyanname ithal edilecek eşyanın cinsi, türü, niteliği ile gümrük giriş tarife cetvelindeki tertip ve tasnif belirtilmek suretiyle doldurulur. Doldurulan bilgiler verginin hesaplanmasına esas bilgiler olup, beyan sahibini bağlar. Beyannamesi verilen eşya gümrüğe sunulmasını takiben gümrük idaresince beyannamede bildirilen eşya ile aynı olup olmadığı denetlenir. Sunulan eşya bilgileri ile beyannamedeki bilgiler örtüşüyorsa beyanname tahakkuk servisine gönderilir. Tahakkuk servisi gümrük vergisini hesaplayarak (tarh ederek) tahakkuk ettirir<sup>80</sup>. GK m. 197/1 uyarınca “*Gümrük vergileri tahakkukundan hemen sonra yükümlüye tebliğ edilir*”. Gümrük vergileri VUK dışında tutulduğundan tebligatlarında VUK'taki tebliğat hükümlerine göre değil, Tebligat Kanunundaki hükümlere göre yapılır<sup>81</sup>.

Tahakkuk eden tutarların tebliği üzerine yükümlü, sözkonusu miktarı ya hukuka uygun ya da aykırı görür. Tahakkuk eden verginin hukuka aykırı görülmesi halinde bu idari işlem uyuşmazlık konusu yapılabilir. Tebliğ tarihinden itibaren, süresi içinde, bir itirazda bulunulmaması veya süresi içinde idari yargı mercilerine başvurulmaması durumunda bu sürenin bittiği vergi tarihte kesinleşir<sup>82</sup>.

Gümrük vergilerinin tahsil süreci de GK'ya göre değil, VUK'a tabi vergiler gibi AATUHK'ya göre gerçekleştirilir. Ancak gümrük vergilerinin VUK kapsamındaki vergilere göre AATUHK hükümlerinin uygulanmasında bazı farklılıklar vardır. Bu farklılıklar şöyle belirtilebilir;

---

<sup>80</sup> Gümrük vergilerindeki tahakkuk kavramı işlemin oluşum süreci bakımından diğer vergilerdeki tarh kavramıyla tam anlamıyla örtüşmektedir. Kanaatimizce gümrük vergileri için idare bir hesaplama yani tarh işlemi yapıyorsa diğer vergilerdeki gibi tarh aşaması olarak isimlendirilmesi genel vergi teorisine uyum ve farklı anlamların ortaya çıkaracağı karışıklıkların engellenmesi bakımından tarh aşaması olarak pozitif hukuka aktarılması isabetli olacaktır.

<sup>81</sup> Ercan, a.g.e., s. 12.

<sup>82</sup> Ercan, a.g.e., s. 13.

- A. Süresinde (vadesinde) ödenmeyen vergiler için AATUHK'ya göre işlem yapılabilmesi için VUK kapsamındaki vergiler için tahakkuk yeterli görülürken gümrük vergilerinin kesinleşmesi aranmaktadır. Bu nedenle de gümrük vergilerinin kesinleşmesi halinde tüm tahsilat sürecine AATUHK hükümleri uygulanır (GK m. 201). Sonuçta kesinleşen gümrük vergilerinin tahsili ile ilgili yükümlüye AATUHK hükümlerine göre ödeme emri tebliğ edilir.
- B. Ödeme emri düzenlenerek cebri icraya başlanması bakımından gümrük vergilerinin diğer vergilerden bir farkı yoktur. Zaten vergiler dâhil tüm kamu alacakların takibini içeren “tahsilat hukuku” devreye girmiş demektir.
- C. Ödeme emrinin ilgisine tebliğini takiben buna karşı da 15 günlük süre içinde yargı yoluna gidilebilir.
- D. Tahsilat hukuku bakımından yükümlü AATUHK m. 58'de ifadesini bulan borcu olmadığını, ödediğini veya zamanaşımına uğradığı sınırlı sebeplerini ileri sürmesi ve bunu ispat etmesi durumunda mahkemece ödeme emrine bağlı işlem iptal edilir. Ancak bu uyuşmazlık bir GK 'nın uygulanmasından değil, AATUHK'dan uygulamasından kaynaklandığından bir gümrük uyuşmazlığı olarak nitelendirilmez.

Gümrük vergileri VUK'un kapsamı dışında olduğundan işlemlerin tebliğinde Tebligat Kanunu hükümleri geçerlidir. Buna karşın süresi içinde ödenmeyen kesinleşmiş gümrük vergileri hakkında AATUHK hükümleri uygulanır (GK m. 201). AATUHK m. 8'de tahsil aşamasının tebligatlarında VUK'taki tebligat hükümleri uygulanacağı belirtildiğinden gümrük vergilerinin tahsilat aşamasındaki tebliğlerin AATUHK ve buna bağlı hükümlere göre gerçekleştirilmesi gerektiği sonucu ortaya çıkmaktadır.

## A. GÜMRÜK VERGİSİ

Gümrük vergisi, eşyanın bir ülke sınırından geçişi sırasında miktar veya değer üzerinden alınan bir vergidir. Gümrük vergisine eski deyimle “gümrük resmi” denir<sup>83</sup>.

<sup>83</sup> Tuncer, a.g.e., s. 7 ; 43. Öz, a. g. e., s. 46.

İthalat bakımından gümrük vergisi kavramı da ithalatta alınan vergileri ifade eder ve Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesine giren eşya ve taşıt araçlarına uygulanan ve ithalatta alınan bir vergidir. İthalat rejim kararı eki listelerde yar alan ve eşyanın GTİP karşılığında belirtilen ve ticaret yapılan ülke, ülke grupları ve/veya menşe ülkeye göre farklılık gösterebilen ve eşyanın CIF kıymeti (ithal edilen eşyanın gümrük kıymeti olup, kıymetin içinde navlun ve sigorta giderlerini içerir)<sup>84</sup> üzerinden hesaplanan vergi olarak da tanımlanabilir<sup>85</sup>. Eşyanın gümrük kıymeti, eşyanın satış bedeli olup GK m. 27'deki unsurlar eklenerek m. 28'deki unsurlar ise indirilerek bulunur<sup>86</sup>.

VUK'un 1. maddesinin 1'nci fıkrası *“Bu kanun hükümleri ikinci maddede yazılı olanlar dışında, genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar hakkında uygulanır.”* ve VUK m. 2 *“Gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler bu Kanuna tabi değildir. Bu vergi ve resimlerle ilgili olarak 27/10/1999 tarihli ve 4458 sayılı Gümrük Kanununun 242 nci maddesi hükümleri uygulanır”* hükmünü haizdir. Buna göre VUK'ta gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimlerin VUK'a tabi olmadığı belirtilmiştir. Gümrük idarelerince alınan vergilere ilişkin usul ve esaslar GK'da belirlenmiş olup, bunlara açıkça anılan kanunun 242'nci maddesi hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

VUK'taki vergiler ile gümrük vergileri pek çok yönlerden birbirlerine göre farklılıklar gösterir. Bu farklılıkların belirgin olanlardan bazılarına aşağıda başlıklar halinde yer verilmiştir:

-VUK'taki vergiler daha çok kamu hizmetlerini finansman amacına yönelikken, gümrük vergilerinin dış ticareti düzenleyici rolleri daha ön plandadır.

- VUK'ta “mükellef” kavramına yer verilirken GK'da “yükümlü” kavramına yer verilmiştir.

VUK'ta “mükellef” üzerine vergi borcu düşen kişi olarak tanımlanmışken, GK 'da “yükümlü” gümrük beyannamesini imzalayan kişi olarak ifade edilmiştir.

- VUK'ta verginin üzerinden hesaplandığı “matrah” kavramına yer verilmişken, gümrük mevzuatında “gümrük kıymeti” kavramına yer verilmiştir.

---

<sup>84</sup> Orhan Şener, *Hukuk Sözlüğü*, İstanbul: Beta Yayınevi, 2015, s.65.

<sup>85</sup> Selen, a.g.e., s. 209.

<sup>86</sup> Eşyanın gümrük kıymeti yanında bir de gümrüklenmiş değeri vardır. Gümrüklenmiş değer, ithal eşyanın CIF kıymeti ile gümrük vergileri toplamını ifade eder (GK m. 3/26).

- VUK'ta "vergiyi doğuran olay" kavramı kullanılmışken "gümrük yükümlülüğün doğması" kavramı kullanılmıştır.

- VUK'taki vergiler için Kanununda özel tebliğ esasları belirlenmişken, gümrük vergilerinde Tebligat Kanunu hükümleri uygulanır.

- VUK'taki vergiler için vergilendirme süreci (usul) tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil olarak düzenlenmişken, gümrük vergilerinde tarh aşaması şeklen kaldırılarak tahakkuk, tebliğ ve tahsilat şekline dönüşmüştür.

- VUK'taki vergilerde vergi tarhiyatlarına karşı dava yoluna gitmek için belirli bir idari yola gitmek şart değilken, gümrük vergilerinde itiraz denem idari yolun tüketilmiş olması (dava şartı) aranır.

- VUK'taki vergilerin tahsil dairesi Hazine ve Maliye Bakanlığı vergi daireleri ve belediye vergi daireleriyken, gümrük vergilerinin tahsil yetkisi Ticaret Bakanlığı bünyesinde yer alan gümrük idarelerine aittir.

- VUK'ta vergilerin tarh zamanaşımı 5 yıl iken GK'da tahakkuk zamanaşımı adıyla 3 yıllık süreye yer verilmiştir.

- VUK'ta zamanaşımının başlangıcı vergiyi doğuran olayı takip eden takvim yılı başından başlarken GK'da gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihten itibaren başlar.

- VUK'ta işlemlerin idari aşamada ispat kuralları bakımından "iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durum" ölçüsüne yer verilmişken gümrük vergilerinde böyle bir ispat kuralına yer verilmemiş, İYUK'ta yer alan ispat kuralları geçerli kabul edilmiştir.

Gümrük vergisi bakımından vergiyi doğuran olay yükümlülüğünün meydana gelmesidir. GK m. 181/1'de açıkça yer verildiği üzere ithalat vergilerinde gümrük yükümlülüğünün doğmasının vergiye tabi eşyanın serbest dolaşıma girişi veya kısmi muafiyet suretiyle geçici ithali için verilecek gümrük beyannamesinin tescil tarihinde başlayacağı dikkate alındığında vergi bu an itibarıyla doğar. Bir eşyanın ithal edilmiş sayılabilmesi için, eşyaya ticaret politikası önlemlerinin uygulanması eşyanın ithali için öngörülen diğer işlemlerin tamamlanması ve kanunen ödenmesi gereken vergilerin tahsili ile mümkündür<sup>87</sup>. GK'ya aykırı bir şekilde gümrük bölgesine eşyanın girişi gümrük yükümlülüğünün doğmasına engel olmaz<sup>88</sup>.

<sup>87</sup> Öz, a.g.e., s. 57.

<sup>88</sup> Ayşe Gök, *Gümrük Vergileri Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları*, (Yüksek Lisans Tezi), Manisa: Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2015, s.52; Selen, a.g.e., s.286: "Eşyaların Kanuna aykırı

Gümrük vergisinin matrahı, yurda sokulan eşyanın gümrük kıymetidir. Gümrük kıymeti ise eşyasının gümrük kıymeti, eşyanın satış bedelidir. Satış bedeli, Türkiye'ye ihraç amacıyla yapılan satışta genel olarak belirli düzeltmeler yapıldıktan sonraki fiilen ödenen veya ödenecek fiyattır ve aşağıdaki biçimde formüle edilebilir:

Gümrük vergisi=Gümrük vergisi matrahı x Gümrük vergisi oranı

Gümrük vergisi matrahı (Gümrük kıymeti)= CİF değer +Yurt dışı masraflar

CİF değer = Mal bedeli+Navlun +Sigorta bedeli

Gümrük vergisinin fiyat mekanizması kullanılarak tüketiciye yansıtılan bir dolaylı vergi şeklinde uygulanması yaygındır ve Kanun'da istisna ve muafiyetlere de yer verilmiştir<sup>89</sup>.

Gümrük vergisi yaygın uygulama biçimi dolaylı vergi olmasına karşın<sup>90</sup> bireysel kullanımlar (yolcu beraberinde veya posta yoluyla gelen) için yapılan ithalatlar bakımından dolaysız vergi karakteri arz ettiği göz önünde bulundurulmalıdır. Bu tip eşyalarla ilgili kişi kendisi nihai tüketici veya kullanıcı olarak verginin şekli ve maddi ödevlerini eksiksiz yerine getirme yükümlülüğü altındadır. Genelde ithalat kavramı ticari amaçlı eşyaların yurt içine girişlerini ifade etmek için kullanılmakla beraber verginin konusu sadece ticari amaçla ithal edilen eşyalar oluşturmaz, nihai tüketiciler için de bu eşyaların (adına tam ithalat denmese de) özellikle kullanım amaçlı yurda sokulması söz konusu olabilir. Bu kapsamdaki malların vergilendirilmesi ise gümrük vergisini dolaysız vergi niteliğine sokar.

Dolayısıyla yukarıdaki açıklamalar birlikte değerlendirildiğinde gümrük vergileri için hiçbir ayırım yapmadan her şart altında dolaylı vergi olarak kabul edilmesi tam olarak doğruyu yansıtmaz<sup>91</sup>.

---

gümrük gözetimi dışına çıkarılması, Serbest bölgelerdeki eşyaların Kanuna aykırı tüketilmesi veya kullanılması, eşyaların antrepo dışına çıkarılması hallerinde de gümrük yükümlülüğü doğar. Bu tür fiiller aynı zamanda gümrük suçları olarak düzenlenmiştir”.

<sup>89</sup> 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 16, 74, 131, 132, 141, 167, 169, 195, 202, 214, 215, 221, 225 ve 237'inci maddelerinin Cumhurbaşkanı kararı ile düzenlenmesini öngörülen çok sayılı muafiyet ve istisna uygulamalarına ilişkin usul ve esaslarla ilgili “4458 Sayılı Gümrük Kanununun Bazı Maddelerinin Uygulanmasını Hakkında Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair Karar”ın 45-114 maddeleri arasında yer verilmiştir. (151481 Sayılı Karar, RG., 29.09.2009, 273369) Anılan kararda son değişiklik 15 Mayıs 2019 Tarihli Resmi Gazetenin ve 30775 sayısında yayınlanan 1111 sayılı Cumhurbaşkanı kararıyla yapılmıştır.

<sup>90</sup> Tuncer, a.g.e., s. 6.; Ayşe Gök, a.g.e., s. 6.

<sup>91</sup> Gümrük vergilerinin dolaylı vergi olduğu yönünde; Derdiyok, a.g.e.,s. 63.

Türk Gümrük Bölgesi'ne girişlerinde çeşitli usul, esas ve şartlara bağlanmış olan eşya girişlerinde aşağıdaki eşyaların vergi muafiyet veya istisna şartlarının aşması halinde gümrük vergisinin dolaysız biçimi uygulamaları 4458 Sayılı Gümrük Kanununun Bazı Maddelerinin Uygulanması Hakkında Dair Karar<sup>92</sup>'dan hareketle belirlenebilir<sup>93</sup>.

Gümrük yükümlülüğü, gümrük vergileri ile verginin ödenmesine yönelik maddi yükümlülükleri değil, kişilerin usul ve şekle ait diğer kanunlarla konulmuş bulunan yükümlülükleri de kapsar ve kişiler maddi ödevler yanında şekli yükümlülükleri de yerine getirmek zorundadırlar<sup>94</sup>.

### 1. Beyana Dayanan Tahakkuklar

GK madde 15/1'de yer verildiği üzere *“Gümrük vergileri, gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihte yürürlükte olan gümrük tarifesine göre hesaplanır”*. Gümrük vergilerinin tahsil yetkisi GK m. 3/2 gereğince gümrük idarelerine ait olup aynı madde uyarınca *“gümrük yükümlülüğü, yükümlünün gümrük vergilerini ödemesi zorunluluğunu ifade eder”* düzenlemesine yer vermiştir. Bu bakımdan GK'da sayılan gümrük vergileri, eş vergiler ve mali yüklerle ilişkin gümrük idarelerince gerçekleştirilen tahakkuk işlemlerinden kaynaklanan uyuşmazlıklar açılacak davanın konusunu oluşturur<sup>95</sup>. Bu haliyle tahakkuklara karşı açılacak bir vergi davası işlemin geçmişe etkili olarak hukuk dünyasından ortadan kaldırılmasını amaçlayan tipik bir iptal davası olur<sup>96</sup>.

<sup>92</sup> 4458 Sayılı Gümrük Kanununun Bazı Maddelerinin Uygulanması Hakkında Dair Karar (2019/16481 Sayılı, *Resmî Gazete*, 07.10.2009 Tarihli, 27369 Sayılı)

<sup>93</sup> Gerçek Kişiler Tarafından Serbest Dolaşıma Sokulacak Şahsi Eşya, Gerçek Kişilere Ait Kullanılmış Motorlu veya Motorsuz Özel Nakil Vasıtaları (Karar m. 46), Yerleşim Yerini Türkiye Gümrük Bölgesine Nakleden Gerçek Kişilere Ait Kullanılmış Ev Eşyası (K:m. 48),

Evlilik Nedeni ile Serbest Dolaşıma Giren Eşya (K:m. 50)

Miras Yoluyla İntikal Eden Eşya (K:m. 53)

Öğrencilere İlişkin Eğitim Malzemeleri ve Ev Eşyası (K:m. 55)

Gerçek Kişilerin Geri Getirdiği Kullanılmış Ev Eşyası (K:m. 56)

Gerçek Kişilerin Türkiye'de Edindikleri Konutlarda Kullanmak Üzere Getirdikleri Ev Eşyası (K:m. 57) Kişisel Eşya (K:m.58).

Yolcu beraberli kişisel ve ailevi kullanıma mahsus eşya ve hediyelik eşya (K:m. 59, 61ve 62)<sup>93</sup>,

Posta yoluyla ya da hızlı kargo taşımacılığı yoluyla gelen eşya (K:m. 62)<sup>93</sup>

Gümrük kapılarında bulunan mağazalardan alınan eşya (K:m. 64)

Uluslararası İlişkiler Çerçevesinde Alınan Hediyeler (K:m. 66)

Kamu Yararına Faaliyetlerde Bulunulmak Amacıyla Serbest Dolaşıma Sokulan Malzeme ve Eşya (K: m. 67 vd.)

<sup>94</sup> Tuncer, a.g.e., s. 43.

<sup>95</sup> Yusuf Karakoç, *Vergi Yargılaması Hukuku*, 4.b, Ankara: Yetkin Yayınları, 2018, s.174.;Yumuk, a.g.e., s. 187.

<sup>96</sup> Bkz. Gözübüyük-Tan, a.g.e., s. 252.



Davanın kabul ve sonuçlanması durumunda dava konusu işlem yapıldığı tarihten itibaren bütün hüküm ve sonuçlarıyla birlikte hukuk aleminden silinmiş olur<sup>97</sup>.

## 2. Ek Tahakkuklar

Gümrük vergilerinde ek tahakkuklar esasen gümrük vergilerinde beyan edilenle edilmesi gereken arasındaki farkın tahakkuk işlemine dönüşmesidir. Gümrük beyannamesince eşyanın cinsi, niteliği ile GİTP cetvelindeki tertip ve tasnifi belirtilerek doldurulur ve buna uygun hesaplanan vergi idarece hesaplanır. Yükümlünün gümrük beyannamesine gösterdiği vergi ile gümrük idaresince hesaplanan vergi eşit olması halinde vergi tahakkuk eder. Buna normal tahakkuk denir. Ancak beyannamedeki hesaplanan vergi ile daha sonra yapılan denetimler sonucunda idarece bulunan vergi arasında fark çıkarsa bu vergiler için ek tahakkuk yoluna gidilir. Ek tahakkuklar da kendi başlarına birer idari işlemdir, bu nedenle asıl tahakkuklardan ayrı olarak hukuki işlem niteliğine sahiptirler.

Şüphesiz işlemlerin GK'daki tahakkuk AATUHK'daki tahsil zamanaşımı için öngörülen zamanaşımı süreleri içinde gerçekleştirilmesi esastır.

Tahakkuk zamanaşımı: GK m. 197/2'ye göre gümrük idaresinin yaptığı denetimler sonucunda hiç alınmadığı veya noksan alındığı tespit edilen gümrük vergileri, gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihten itibaren 3 yıl içinde yükümlüye tebliğ edilmelidir. Bu süre GK'da tahakkuk zamanaşımı<sup>98</sup> süresi olarak ifade edilir. Tebligatın süresi içinde yapılmadığında işlem zaman aşımına uğrar. Bu haliyle ceza zamanaşımı süresi idare bakımından işlem yapma yetkisini sonlandıran hak düşürücü süre niteliğindedir.

Tahsil zamanaşımı: AATUHK hükümlerine göre kesinleşen gümrük vergilerinden hangi vergiye ait olursa olsun gümrük vergileri kapsamındaki alacağın vadesinin rastladığı yılı takip eden yıldan başlamak üzere 5 yıldır<sup>99</sup>. Zamanaşımına uğrayan borç eksik borç haline dönüşür<sup>100</sup>. Ancak bu durumda bile borcu borçlusu isterse

<sup>97</sup> Kaplan, a.g.e.,s. 205.

<sup>98</sup> Bkz. Karakoç, a.g.e.,s. 349. "Kanun tahakkuku tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesi (VUK m. 22) diye tanımlamaktadır. Böylece, tahakkuk tarh ve tebliğden başka, ödenebilir hale gelmeyi de içermektedir."

<sup>99</sup> Gümrük vergisine bağlı olmayan para cezalarında; KK m. 20 deki soruşturma zamanaşımı ve KK m. 21'deki yerine getirme zamanaşımı hükümleri geçerli olur

<sup>100</sup> Ahmet Kılıçoğlu, *Borçlar Hukuku*, 14.b., Ankara: Turhan Kitabevi, 2011, s. 32.

ödeyebilir (AATUHK m. 102/2). Şartları varsa tecil ve taksitlendirme talep edilebilir (AATUHK m. 48).

Tahakkukun yapılması gereken süre gümrük yükümlülüğünün doğduğu (yani gümrük beyannamesinin tescil edildiği) tarihten başlayarak hesaplanır<sup>101</sup>. Gümrük vergileri alacaklarının, ceza uygulamasını gerektiren bir fiile ilişkin olması halinde daha uzun bir zamaşımı süresi öngörülmüşse bu alacaklar TCK'daki dava ve ceza zamaşımı sürelerine tabi olur<sup>102</sup>. Gümrük vergilerindeki ek tahakkuk biçimi VUK'taki ikmalen ve re'sen tarhiyata benzerlik gösterir<sup>103</sup>.

Vergi ek tahakkuklarının çeşitli nedenleri olabilirse de uygulamada sıklıkla karşılaşılan başlıcaları şunlardır<sup>104</sup>;

- Eşyanın GTİP cetvelindeki yerinin yanlış belirlenmesi,
- Eşyanın vergilendirmeye esas olan sayı, baş, ağırlık gibi ölçülerinde yanlışlık yapılması,
- Eşyaya istisna hükümlerinin hatalı uygulanmış olması,
- Eşyanın menşenin belirlenmesinde hata yapılması,
- Eşyanın gümrük vergileri matrahını oluşturan gümrük kıymetinin hatalı belirlenmesi,

İlke olarak eşyaların gümrük kıymetlerinin idareye beyanı esastır. Asıl ilke beyanın bağlayıcılığı olmakla birlikte gümrük idaresinin beyannameyi ve eşyaları muayene etmek ve sonuçlarını dikkate almak hakkına sahiptir. Muayenede en önemli husus şüphesiz gümrük vergisine esas olan kıymetin denetlenmesidir<sup>105</sup>. Yükümlülerle gümrük idaresi arasında çıkan uyuşmazlıkların büyük kısmı gümrük kıymetinin farklı olmasına bağlı ek tahakkuklarla ve bunlara verilecek kabahat nev'inden para cezalarıyla ilgilidir<sup>106</sup>.

Gümrük vergisi ek tahakkukları idari işlemin unsurlarını (idari makamca yapılan, tek yanlı irade ürünü, icrai, kesin ve yürütülmesi zorunlu) tam anlamıyla içinde barındıran işlemlerdir. İdari işlemin varlığı aynı zamanda uyuşmazlığın ortaya çıkması ve dava yoluna konu edilebilmesinin koşuludur. Bu nedenle ek tahakkuklara ilişkin dava yoluna

---

<sup>101</sup> Yüce, Çelikkaya, a.g.e., s. 83.

<sup>102</sup> Dnş., DVDDK. 26.03.2014 tarih ve E:2013/431, K:2014/175 (Yeşilova, a.g.e., s. 109).

<sup>103</sup> Selen, a.g.e., s. 194.

<sup>104</sup> Kılıç, a.g.e., ss. 453-509.

<sup>105</sup> Yüce, Çelikkaya, a.g.e., s. 81-82.

<sup>106</sup> Kılıç, a.g.e., s. 464.

gitmeden GK m. 242’de yer verilen idari aşamadaki “itiraz” yolunun tamamlanmış olması gerekir.

## **B.GÜMRÜK İŞLEMİ NİTELİĞİNDE OLAN GÜMRÜK VERGİSİ DIŞINDAKİ VERGİLER**

GK’da gümrük vergileri kavramı belli bir niteliğe sahip vergi grubunu ifade etmek üzere kullanılmıştır. Dolayısıyla gümrük vergileri terimiyle kanuni unsurları belli olan tekil bir vergiden bahsedilmemektedir. İthalatta alınan gümrük vergileri bakımından kök kavramın gümrük vergisi olduğu görülmekle birlikte, gümrük vergileri kavramının; eşyanın ithali veya ihracına bağlı olarak uygulanan bütün vergi ve mali yükümlülükleri belirtmek üzere kullanıldığını görmekteyiz. Bu vergi veya mali yükümlülüklerin adının ne olduğu ve tahsil eden mercinin önemi yoktur<sup>107</sup>.

GK’da yer alan ithalatta alınan gümrük vergisi ile yürürlükteki güncel eş etkili vergiler ile mali yüklere yer verilmekle birlikte gümrük vergilerinin çeşitli kıstaslara (amaç, süreklilik, kapsam, nitelik vb) göre ayırımı tutulması mümkündür. Bunların bazıları gümrük işlemi niteliği arz ederken, bazılarının gümrük işlemi niteliği bulunmamaktadır. Bu çalışmanın konusu bakımından önem arz etmesi nedeniyle gümrük işlemi niteliğinde olanlar ve olmayanlar olarak ayırma tabi tutarak açıklama yapılmıştır. Ayırımındaki kıstas bunlara ilişkin gümrük işlemini gümrük idaresinin yapıp yapmamasıdır.

### **1.Eş Etkili Vergiler**

Gümrük vergisi ithalattan alınan vergilerden biridir, ancak tek vergi değildir. Eş etkili vergiler ifadesinden gümrük vergisinin üretim, tüketim, gelirin yeniden dağılımı, ticaret, gelir sağlama, maliyetleri artırma koruma vb. etkileriyle aynı sonucu doğuran vergilerin anlaşılması gerekir<sup>108</sup>. Bir diğer deyişle eş etkili vergi, dar anlamda gümrük vergisi olmayan, ancak mal hareketi üzerinde bir gümrük vergisi ile aynı “etkiyi” yaratan parasal yükümlülüktür.<sup>109</sup> Bu nedenle adı başka olsa bile bir verginin gümrük vergisine

---

<sup>107</sup> Kaplan, a.g.e., s. 8.

<sup>108</sup> Gümrük vergilerinin etkileri için bkz. Tuncer, a.g.e.,s. 17.

<sup>109</sup> Billur Yaltı Soydan, *Gümrük Birliğinin Hukuki Yapısı*, İstanbul: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları, s. 112.

benzer etki doğuran eş etkisinden bahsedebilmek için bu sayılanlardan biri ya da bir kaçıyla örtüşen etki meydana getirmelidir<sup>110</sup>.

Bu etkinin birebir aynı olan etki olarak anlamak doğru olmamakla beraber belirli bir güçlülüğün aranması gerekir. Örneğin KDV'nin maliyet artırıcı özelliği gümrük vergisi gibi olmamakla beraber kanuni yansıma mekanizmasına uygun şekilde nihai tüketiciye yansıtılma özelliğinde benzerlik açıktır. Hiçbir vergi diğzerinin aynısı değildir, eş etkili olması kavramından böyle bir sonuç da beklenemez. Doktrinde ithalatta alınan yükümlülüklerin (gelirlerin) bazılarının niteliği ile ilgili (vergi + vergi benzeri mali yüküm + mali yüküm) demek suretiyle karma yapısına da dikkat çekilmiştir<sup>111</sup>.

Öncelikle, eş etkili vergilerin gümrük vergisine eş etkili olup olmadığının saptanması gereklidir. Dil kuralları açısından incelendiğinde, eş etkili vergiler ibaresinin kendisinden önce gelen “gümrük vergisi” terimine “ile” edatıyla bağlandığı kendisinden sonra gelen “mali yük” ibaresine ise “ve” bağlacı ile bağlandığı göz önüne alındığında “mali yükler”inde gümrük vergileri kapsamında değerlendirilmesi için öncelikle gümrük vergisine eş etki yaratması gerektiği sonucuna ulaşılır<sup>112</sup>. Dolayısıyla eş etkili vergi ile eş etkili mali yük de aynı kavramlar değildir.

Bununla beraber hangi yükümlülüğün *eş etkili vergi*, *ek mali yükümlülük*, *vergi benzeri yükümlülük* olduğunun belirlenmesinin kolay olmadığı, bunlar arasında belirli özellikler bakımından iç içe girişler bulunduğunu belirtmek gerekir.

İthalatta alınan KDV, ÖTV ve anti damping vergileri gümrük vergisiyle karşılaştırıldığında mikro (işletmeler ) ve makro (devlet ve ekonomi) bakımından ciddi anlamda benzerlik gösterdiği ve bu nedenle örtüştüğü söylenebilir. Ayrıca anılan vergilerin Kanunlarında ithalat aşamasında alınması, konusunun eşyayı vergilendirmesi, tahsil yetkisinin gümrük idarelerinde olduğu, etki ve sonuçlarının benzerliği dikkate alındığında gümrük vergisine eş etkili vergi olarak değerlendirilebileceği düşünülmektedir.

---

<sup>110</sup> Yumuk, a.g.e.,s. 186.

<sup>111</sup> Yerci, a.g.e., s. 667.

<sup>112</sup> Yumuk, a.g.e., s. 187.

### *a. İthalatta Alınan Katma Değer Vergisi*

KDV yurt içi ve yurt dışı (dış ticaret) işlemlerini konu alması bakımından ikiye ayrılır<sup>113</sup>. Burada bahsedilen KDV, dış ticarete konu her türlü mal ve hizmet ithalatını konu alan KDV'dir. İthalde alınan KDV'nin bu aşamadaki uygulama ve tahsilatlarında GK hükümleri geçerlidir. Gümrük idarelerince tahakkuk ettirilen KDV'lere karşı dava açılması halinde gümrük vergisinin tabi olduğu usul ve esaslar uygulanır<sup>114</sup>.

KDV ithalat işlemi için eşyanın CIF kıymeti (mal bedeli+sigorta masrafı + taşıma gideri) ile birlikte eşyanın ithali için yapılan tüm masraflar ile ödenen vergi ve fonlar da dahil verginin matrahını oluşturur<sup>115</sup>. Matrah üzerinden eşyanın özelliğine göre farklı oranlarda (%1, %8 veya %18) uygulanan vergidir. İthal edilen mallarda da aynen iç piyasadaki KDV oranları, malın gümrüklenmiş değeri için de uygulanır.

KDVK'nun ithalatta matrah başlıklı 21. maddesinde ithalatta KDV'nin matrahının hangi unsurlardan meydana geleceği belirtilmiştir. Bu Kanun hükmüne göre;

*“i-İthal edilen malın gümrük vergisi tarhına esas olan kıymeti, gümrük vergisinin kıymet esasına göre alınmaması veya malın gümrük vergisinden muaf olması halinde sigorta ve navlun bedelleri dahil (CIF) değeri, bunun belli olmadığı hallerde malın gümrükçe tespit edilecek değeri,*

*ii-İthalat sırasında ödenen her türlü vergi, resim, harç ve paylar,*

*iii-Gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer giderler ve ödemelerden vergilendirilmeyenler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur farkı gibi ödemeler”* yer almakla birlikte maddede tahdidi olarak sayılan unsurlar toplamı eşyanın ithalattaki matrahına dâhil olur.

Kanunun düzenlemesi dikkate alındığında KDV matrahına yukarıda sayılan yurt dışı masraflar yanında eşyanın Türk Gümrük Bölgesi'ne varışından sonra yapılan antrepo, tahmil, tahliye, demuraj ve taşıma gideri kalemleri dâhil olur .

İthalatta alınan KDV, gümrük vergisi ile beraber gümrük idarelerinde ödenir. Eğer ürünler gümrük vergisi değil sadece KDV'ye tabi ise KDV gümrük beyannamelerinin verilme süresinde ödenir.

<sup>113</sup> Verginin kapsamı, konusu, vergilendirmede istisnalar, süreci ve ödenmesi konuları için bkz. Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, Bursa: Ekin Kitabevi, 2019, s. 255 vd.

<sup>114</sup> Derdiyok, a.g.e., s. 332.

<sup>115</sup> Selen, a.g.e., s. 209

### ***b. İthalatta Alınan Özel Tüketim Vergisi***

ÖTV, Özel Tüketim Vergisi Kanunu(ÖTVK)<sup>116</sup>,na ekli listelerde yer alan ithalinde ödenmesi, ödenmediğinde teminata bağlanması gereken bir vergidir<sup>117</sup>. ÖTVK'nın 1'nci maddesinde Kanuna ekli (I sayılı liste: Petrol ve ürünleri), (II sayılı liste: Motorlu satışlar), (III sayılı liste: Tütün mamulleri ile akol ve kolalı içecekler) ve (IV sayılı liste: Lüks mallar ve elektronik ürünler) listelerde yer alan mallardan bir kez olmak üzere alınır<sup>118</sup>. Vergi eşyanın özelliğine göre maktu ve nispi alınır. Nispi vergilerde ÖTV'nin matrahı ÖTVK m. 11/3'de, ÖTV hariç KDV matrahını oluşturan unsurlardan teşekkül edeceği belirtilmiştir. Sadece III sayılı liste kapsamındaki mallar bakımından nihai tüketicilere yapılan perakende satış fiyatıdır.

Vergilerin maddi hükümleri kanunlarında düzenlenmiştir. ÖTVK veya KDVK da aksine hüküm bulunmadığında KDV hesaplanırken KDV'nin matrahına ÖTV de girer. Önce ÖTV hesaplanarak KDV matrahına dâhil edilir<sup>119</sup>.

ÖTVK m. 16/1'da; "*İthalde alınan özel tüketim vergisi gümrük makbuzunda ayrıca gösterileceği ve vergilerinin maktu veya sabit oranlı alındığı hallerde tarifinin malın ithalinde alınacak özel tüketim vergisi de dâhil edilmek suretiyle tespit olunacağı*" belirtilmiştir.

Yine aynı maddenin 3. fıkrasında, "*gümrükte vergisi ödenmeden veya eksik ödenerek ithal edilen malların hiç alınmamış veya eksik alınmış ÖTV ile vergiden müstesna olduğu halde yanlışlıkla alınan veya fazla alındığı anlaşılan ÖTV hakkında 4458 sayılı GK'daki esaslara göre işlem yapılacağı ithal edilecek mala ilişkin beyan üzerinden hesaplanan vergiler ile muayene ve denetleme sonucu hesaplanan vergiler arasındaki farklarda, 4458 sayılı Gümrük Kanunu uyarınca ithalat vergileri noksanlıklarında uygulanacak esaslara göre para cezası kesilecektir*" hükmüne yer verilmiştir.

---

<sup>116</sup> Özel Tüketim Vergisi Kanunu(ÖTVK); Kanun No: 4760, (*Resmi Gazete*:12.06.2002 tarih ve 24783 sayısı).

<sup>117</sup> Selen, a.g.e., s. 209.

<sup>118</sup> Verginin kapsamı, konusu, vergilendirmede istisnalar, süreci ve ödenmesi konuları için bkz. Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, s. 317 vd.

<sup>119</sup> Selen, a. g. e., s. 209.

### *c. Anti-Damping Vergisi ve Sübvansiyona Karşı Telafi Edici Vergi*

Anti-damping ve sübvansiyona karşı telafi edici vergi esasen ticaret politikası çerçevesinde yerli üretimi korumak için alınan önlemler kapsamında uygulamaya sokulan vergilerdir. Bir ülke dumping veya sübvansiyon yoluyla diğer ülke mallarına ticari zarar vermesi halinde zarar gören ülkenin buna karşı önlem alma hakkı vardır. Anti-damping vergisi ve telafi edici vergi bu önlemlerin bir parçasını oluşturur. Anti-damping (dampinge karşı) ve/veya sübvansiyona karşı telafi edici vergi ithalatta yaşanacak haksız rekabet hallerinde; haksız rekabetin önlenmesi amacıyla alınacak önlemlere yardımcı olur<sup>120</sup>. “Anti-damping Vergisi” ile “Sübvansiyona Karşı Telafi Edici Vergi” uygulamaları Gümrük Kanunu, İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesi Hakkında Kanun<sup>121</sup>, ve “Sübvansiyonlar ve Telafi Edici Tedbirler Anlaşması” kapsamında yürütülür<sup>122</sup>. Bu vergilerde vergilendirme zarar doğuran haksız rekabetin varlığına bağlı olup bu durum vergiyi doğuran olaya isabet eder. Bunlar ekstra (olağanüstü) ve geçici özel bir ithalat vergisidir<sup>123</sup>.

İthalatta haksız rekabetin olduğu ve bundan zarar gördüğünü iddia eden yerel üreticiler tarafından şikâyet konusu yapılmasıyla soruşturma süreci başlar ve vergiye ilgili yapılacaklar bakımından oluşturulmuş yetkili Kurulca karar verilir. Anti-damping ve/veya sübvansiyon vergisinin matrahı ve oranının belirlenmesi ile yürürlüğe konulmasına ilişkin usul, diğer vergilerinkinden farklı olmanın yanına mali yükümlülük niteliği arz eden bir vergidir<sup>124</sup>. Söz konusu bu ek vergiler 2004/7305 sayılı BKK ve ilgili yönetmelik çerçevesinde yürütülen soruşturma sonunda alınması kararlaştırılan vergilerdir<sup>125</sup>. Anılan BKK'nın 5 ve Yönetmeliğin 9'ncü maddesi çerçevesinde zararın ciddi ve telafisi güç olacağı kanaatine varılması halinde soruşturma sonuçlanmadan da geçici koruma önlemi alınması mümkündür.

<sup>120</sup> Türkmen Derdiyok, a. g. e., s. 219.

<sup>121</sup> İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesi Hakkında Kanun; Kanun No:3577, (*Resmi Gazete*: 01.07.1989 tarih ve 20212 sayısı).

<sup>122</sup> [https://ticaret.gov.tr/data/5b884a7613b87711604c9356/subvansiyonlar\\_turkce.pdf](https://ticaret.gov.tr/data/5b884a7613b87711604c9356/subvansiyonlar_turkce.pdf). (4.07.2019)

<sup>123</sup> Tuncer, a.g.e., s. 195.

<sup>124</sup> Derdiyok, a.g.e., s. 192

<sup>125</sup> Ayşe Gök, a.g.e., s. 34.

### **(1). Anti-damping vergisi**

Anti-damping vergisi, dampedinge karşı bir önlem olarak getirilen bir yükümlülüktür. Haksız rekabetten zarar gören ulusal kesimin korunması ve/veya oluşacak zararın telafisi amacıyla eşyanın ülke üreticisi aleyhine oluşan iç ve dış fiyat farkını oluşturan ve/veya bu farkın oluşmasına katkı sağlayan her türlü ekonomik değer verginin konusunu oluşturur<sup>126</sup>. Damping bir malın yabancı ülke pazarına girmek için yabancı ülke pazarında marjinal (son birim) maliyetin altında satılması olup, ihracatçı ülkenin yabancı ülke pazarına girmek ve egemen olmak için kısa vadede zararına olsa bile satmasıdır. Damping, bir malın Türkiye'ye ihraç fiyatının benzer malın normal değerinin altında olmasını, damping marjı ise normal değer ile Türkiye'ye ihraç fiyatı arasındaki farkı ifade eder. Haksız rekabet yaratan bu haksız durumu gidermek ve ulusal ekonomiyi korumak için Dünya Ticaret Örgütünün ticaret politikası önlemlerine uygun olarak anti-damping vergisi telafi amaçlı vergi olarak uygulanır<sup>127</sup>.

### **(2). Subvansiyona karşı telafi edici vergi**

Sübvansiyona karşı telafi edici vergi herhangi bir ülkenin sınırları içinde hükümet veya kamu organları doğrudan veya dolaylı olarak yapılan mali katkı ve destekte bulunması durumu o mala sübvansiyon yapıldığını ve sübvansiyonlu fiyat oluştuğunu gösterir. Menşe veya ihracatçı ülkenin malın üretim, ihracat veya taşınmasını hedef olarak sağlanan doğrudan veya dolaylı mali katkılar suretiyle oluşan gelir desteği veya fiyat desteği *sübvansiyon miktarı* olarak kabul edilir<sup>128</sup>. Verginin doğması, yapılan ithalatın eşdeğer ürünün üretiminde haksız rekabet yaratması ve bir zarar oluşumunun var olması gerekir<sup>129</sup>. Bu durumda telafi edici vergilerin amacı yasaklanmış düzeydeki sübvansiyonların etkisini ortadan kaldırılmasıdır. Yapılan işlem aslında yasaklanmış sübvansiyona karşı önlem olarak vergi getirmekten ibarettir. Vergi olarak alınacak tutar da haksız elde edilen fayda olup bu miktar, sübvansiyon vergisi olarak görülür.

Anti-damping ve telafi edici verginin matrahı damping marjı ve /veya sübvansiyon miktarına neden olan aleyhte oluşan zarar olup, vergi bunun üzerinden

---

<sup>126</sup> Derdiyok, a.g.e., s.219.

<sup>127</sup> Nevzat Saygılıoğlu, Adnan Gerçek, *Dış Ticaret ve Gümrük*, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2007, s. 99.

<sup>128</sup> Derdiyok, a.g.e., s.227.

<sup>129</sup> Derdiyok, a.g.e., s.222.



hesaplanır. Eğer zarar miktarı kadar *damping marjı* ve/veya *sübvansiyon miktarı* belirlenmişse, vergi matrahı ve miktarı aynı olur. Görüldüğü üzere bu vergilendirmede diğer vergilerden farklılık arz etmektedir. Diğer vergilerde vergiye tabi olacak matrah ve buna uygulanacak vergi oranı önceden bellidir. Oysa, anti *damping* ve *sübvansiyon* vergilemesinde verginin matrahı ve oranı başlangıçta belli olmayıp, verginin matrahı aynı zamanda vergi miktarının kendisidir. Önemli olan zarardan ibaret matrahın hangi oranda doldurularak vergiye ulaşılacağıdır.

## 2. Eş Etkili Mali Yükler (Dış Ticaretten Alınan Fonlar)

Gümrük vergilerinde değişikliğe gitmek uluslararası ticaret anlaşmaları nedeniyle oldukça zordur. Bu nedenle yerli üretici ve üretimin korunması veya ithalat temelli vergi kayıplarının önlenmesi amacıyla ek mali yükümlülükler konulmaktadır.

Nitekim bu konuda yükümlülükler getirme en üst düzey olan Anayasa'mızda da zemin bulmuştur. Anayasa m. 167/2 "*Dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya kanunla Cumhurbaşkanına yetki verilebilir*" hükmünü haizdir. Anayasa hükmünden görüleceği üzere ek mali yükümlülükler dış ticaret ve ülke ekonomisinin yararına olmak üzere konulabilir. Dolayısıyla, işleme konu eşyanın ithalatı gümrük vergisi dışında kalan ancak benzer etki yaratan ek mali yükümlülük uygulamasına tabi tutulabilmektedir.

Ek mali yükümlülüklerin temel etkisi ithalatı kısıtlayıcılık olup yukarıda sayılan yükümlülükler bu yönde alınan önlemlerin parçasını oluşturur. Ek mali yükümlülük kavramı ile karıştırılmaması gereken bir başka kavram da "vergi benzeri" kavramıdır. Ek mali yükümlülük ile vergi benzeri kavramları aynı şeyi ifade etmez. Ek mali yükümlülükler Anayasa'nın 167'nci maddesine istinaden Cumhurbaşkanı kararıyla ihdas edilirlerken vergi benzeri mali yükümlülükler kanunla ihdas edilirler. Bu nedenle bir mali yükümlülük Cumhurbaşkanınca Anayasa'nın 167'nci maddesine uygun şekilde ihdas edilmiş olması halinde vergi benzeri yükümlülükten değil, ek mali yükümlülükten bahsedilir. Hukuksal açıdan vücut veren organa göre yapılan bu ayırıma karşın gümrük işlemleri üzerinde yarattığı etki bakımından bir farklılık arz etmediğini belirtmek gerekir. Ancak, mali yükümlülüklerden vergi benzerlerin genel bütçeye, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere ait olanlarla ilgili uyuşmazlıklarda görevli mahkemenin vergi

mahkemesi; genel bütçeye, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere ait olmayanların idare mahkemesi olduğu farklılığı bulunmaktadır. Ancak, bu farklılıklar yükümlülüğün gümrük işlemleri üzerindeki maddi sonuçları üzerinde farklı etki yaratmaz.

Bu durumda gümrük vergisi veya eş etkili vergiler kapsamına girmemekle ve vergi adı altında da alınmamakla beraber, bunlara benzer şekilde eşyanın gümrük vergisi gibi ithalat maliyetini artıran, tüketim ve üretim üzerinde etkisi bulunan mali yükler vardır. Bunlar arasında gümrük idarelerince tahsil edilen fonlar girmektedir. Açıklamalardan anlaşılacağı üzere, dış ticaretten alınan fon ve bazı ödemelerin tam anlamıyla bir vergi olmadığı açıktır. Fakat bunların devletin gelir gruplamasında hangi nitelikte yer alacaklarının belirlenmesine ihtiyaç vardır. Literatürde bazı gelirler ek mali yükümlülük olarak nitelendirilmekle yetinilirken<sup>130</sup> aynı gelirler vergi benzeri gelir olarak nitelendirilmektedir. Nitekim ithalatla ilgili Toplu Konut Fonu (TKF), Tütün Fonu, Türkiye Radyo Televizyon Kurumu (TRT) Bandrol Ücreti, Kültür Bakanlığı Fonu devlet geliri olarak vergi benzeri mali yükümlülük olarak nitelendirilmektedir<sup>131</sup>. Dış ticaret üzerinden değişik zamanlarda uygulanarak kaldırılan fonlar<sup>132</sup> olduğu gibi yeni fonlar da getirilmektedir. Dış ticaret bir bütün olarak değerlendirildiğinde ithalat üzerinden alınan fonlar yaygınken az da olsa ihracat üzerinden alınan fonlar da vardır<sup>133</sup>.

#### *a. Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu*

Kaynak Kullanım Destek Fonu (KKDF) Bakanlar Kurulu Kararıyla (BKK) oluşturulmuş bir fondur<sup>134</sup>. Tasfiye edilmesine rağmen 4684 sayılı Kanunla başkaca düzenleme yapıncaya kadar yürürlükteki hükümler doğrultusunda tahsil edileceği

<sup>130</sup> Yerci, a.g.e., s. 668.

<sup>131</sup> İlhami Öztürk, *Vergi Benzeri Mali Yükümlülükler*, Ankara: Yetkin Yayıncılık, 2016, s. 312, 324 ve 331; Derdiyok, a.g.e., ss. 66-67.

<sup>132</sup> İthalattan alınan fonların arasında Tütün Fonu da bulunmaktaydı. Fon ile bir yandan ithal tütün ve tütün mamulleri üzerine ilave bir yük getirerek yerli tütüne koruma sağlama, diğer yandan elde edilen gelirle hem tütün yetiştiricisinin hem de tütün sektörünün geliştirilmesine hizmet etme gibi iki yönlü fonksiyon icra etme amacı güdülmüştür. Son olarak, 30.12.2018 tarih ve 536 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile tütün fonu sınıra indirilmiş böylelikle 2019 yılı başından itibaren tamamen kalkmıştır. <https://vergidosyasi.com/2019/01/01/tutun-fonu-nedir-nicin-kuruldu-nicin-kaldirildi/>.(10.08.2019)

<sup>133</sup> Saygılıoğlu, Gerçek, a.g.e.,s.104, “Diğer taraftan, dış ticaret üzerinden alınan fonlardan biri de **Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu** olup, eşya ihracat işlemlerini esas alması nedeniyle ithalat vergileri içinde değerlendirilmez. Bu fon dış ticaretin ekonomik şartlara uygun yürütülmesini sağlamak amacıyla Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası nezdinde oluşturulur. Para ve Kredi Kurulunun kararıyla tarımsal girdilerin sübvansiyon, üreticinin fiyat hareketlerinden korunması, ihracatın geliştirilmesi, ihracata dönük yatırımların finansmanında kullanılır.”

<sup>134</sup> Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu, 13.12.1984 tarihli ve 84/8860 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası A.Ş. yönetiminde 15.12.1984 tarihinde oluşturulmuş bir fondur.

hükme bağlanmıştır<sup>135</sup>. Yeni bir düzenleme yapılmadığından hali hazırda da tahsiline devam edilmektedir ve fakat söz konusu durum hukuk devletinin hukuki güvenlik ilkesine ve vergilendirmede kanunilik ilkesine aykırılık arz eder<sup>136</sup>.

Gümrük uygulamaları bakımından vadeli ithalat işlemlerini konu alan fon vadeli ithalat yapan kişilerden alınır. Fon, gümrük beyannamesinin tescil edildiği tarihteki gösterge niteliğindeki Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kuru esas alınarak hesaplanır. Fon kesintilerine tabi ithal eşyasının yapılan muayene ve denetleme veya tesliminden sonra kontrolü sonucunda, tespit edilen fon kesintisi farklılıklarına ilişkin GK'daki esaslara göre para cezası uygulanır.

KKDF kapsamı bakımından belirlenen bir takım finansal işlemlere hitap etmektedir. Genel olarak KKDF, kredili işlemler üzerinden alınmaktadır. Bu işlemler, bankalar ve finansman şirketleri tarafından yurt içi veya yurt dışından kullanılan krediler ve kredili ithalat işlemlerinden oluşmaktadır. Kabul kredili, vadeli akreditif ve mal mukabili ödeme gibi ödemesi kredili olarak değerlendirilen ithalat işlemleri, kredili ithalat olarak kabul edilmektedir. Dolayısıyla ithalat açısından sadece ithalatçının kredilendirildiği ithalatlar KKDF'ye tabi bulunmakta, ödeme açısından sınıflandırılan diğer ithalat yöntemleri ise KKDF'ye tabi bulunmamaktadır.

Gümrük uygulamaları bakımından KKDF vadeli ithalat işlemlerini konu alır ve vadeli ithalat yapan kişilerden alınır. Fonun amacı buradan elde edilecek kaynakla devlet tarafından ihracatçılara kullanılacak ihtisas kredilerinde kredi maliyetinin düşürülmesidir.

İthalatın vadeli yapılmaması durumunda ithalat bedeli üzerinden fon kesintisi yapılmazken vadeli yapılması halinde fon kesintisi yapılır<sup>137</sup>. Vadeli (örtülü kredilendirmeye dayanmadan) yapılmayan ithalat KKDF'ye tabi değildir. KKDF uygulamasında ödeme şekli kabul kredili (ödemenin belirli bir vadede poliçeye bağlanması suretiyle yapılması), mal mukabili (malın ithalatçı tarafından tesliminden sonra ödenmesi) ve vadeli akreditif (ithalatçının malın karşılığını ihracatçının bankasına kerdi mektubu ile ödenmesi) olan ithalatlar vadeli ithalat olarak kabul edilir.

Yapılan ithalat işlemine ilişkin, mal bedelinin gümrük yükümlülüğünün

---

<sup>135</sup> Fon, 01.01.2002 tarihinden geçerli olmak üzere tasfiye edilmiş, ancak Kanununun geçici 3/a maddesine göre “ bu konuda yeni bir düzenleme yapıncaya kadar yürürlükten kaldırılan hükümlere göre tahsil edilmeye devam olunur” hükmü nedeniyle uygulanmaktadır.

<sup>136</sup> Öz, a.g.e., s. 9.

<sup>137</sup> Saygılıoğlu, Gerçek, a.g.e., s. 105.

başlamısından evvel gönderilmesi halinde fon kesintisi yapılmamakta, bedelin yükümlülükten sonra hõnderilmesi durumunda ise ithalatçı kredilendirilmiş olacağından, söz konusu kredili işlem üzerinden KKDF kesintisi yapılmaktadır.<sup>138</sup> KKDF kesintisini ithalata aracılık yapan bankalar tarafından tahsil edilmesi bunun gümrük vergileri içinde değerlendirilmesine engel olmaz. Bu durumda KKDF gümrük vergisine eş etki yaratan ve ithalat vergileri deyimini kapsamında kalan mali yüklerden sayılır. Nitekim Gümrükler Genel Müdürlüğünce verilen 02.10.2012 tarih ve 20401 sayılı yazıda KKDF için zamanaşımı süreleri bakımından GK hükümlerinin geçerli olacağı belirtilmiştir. Bu durumda ithalatta alınan bu fonun bir gümrük vergisi olarak değerlendirilmesi gerektiği anlaşılmaktadır. KKDF tahakkukunun ek mali yükümlülüğe ilişkin bir tahakkuk işlemi olduğu ve söz konusu ek mali yükümlülüğün, 4458 Sayılı Kanun'un 3. maddesinde belirtilen anlamda "gümrük vergisi" olmasıbu işleme karşı GK'nın 242. maddesi uyarınca bir üst makama itiraz başvurusunda bulunulması gerekir.

KKDF kesintisinin süresinde ve tam olarak ödenmemesi, kesintiden istisna ya da muaf olan bir işlemde istisna veya muafiyet şartlarının ihlali veya indirimli KKDF kesintisi uygulanan ihracat taahhütlü kredilerde ihracat veya taahhüdün gerçekleştirilmemesi ya da kısmen gerçekleştirilmesi durumunda tahsili gereken KKDF kesintilerinin cezai faizi ile birlikte ödenmesi gerekmektedir. KKDF bir taraftan bağımsız olarak kendisi diğer taraftan gümrük vergisiyle eş etkili olan ÖTV ve KDV matrahına girmesi nedeniyle gümrük vergisine eş etkili bir mali yük olarak ithalat işleminin bir maliyeti olarak karşımıza çıkmaktadır. KKDF hakkındaki bu açıklamalar dikkate alındığında gümrük vergileri kapsamında *eş etkili mali yük* olarak dikkate alınması gereği açıktır<sup>139</sup> ve mali yüklerden sayılır<sup>140</sup>. Eşyanın beyan edilen gümrük kıymetinin ilgili gümrük idaresince belirlenen gümrük kıymetinden düşük çıkması halinde diğer ödemelere ilişkin ek tahakkuklarla birlikte tebliğ edilir. KKDF kesinti tahsilatının gümrük idaresince yapılması nedeniyle KKDF tahsilatlarında AATUHK hükümleri uygulanır.

---

<sup>138</sup><https://blog.logo.com.tr/kaynak-kullanimini-destekleme-fonu-kkdf-nedir-nasil-hesaplanir/>. (07.07.2019)

<sup>139</sup> Ayşe Gök, a.g.e., s. 28.

<sup>140</sup> Yerci, a.g.e., s. 33 ve 100

### ***b. Toplu Konut Fonu***

Toplu Konut Fonu (TKF) asıl dayanağını Anayasa'nın 167'nci maddesinin ikinci fıkrası ile bu fıkraya dayanılarak çıkarılan Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun<sup>141</sup>dan alan bir ek mali yükümlülüktür<sup>142</sup>. Ancak 4684 sayılı Kanunla tasfiye edilmesine rağmen yeni bir düzenleme yapılmaya kadar Hazine adına tahsiline devam edilerek Hazine hesaplarına intikal ettirmek suretiyle uygulamaya devam edileceği hüküm altına alınmıştır<sup>143</sup>. Hüküm fonun kanun dışında bir kararla kurulduğu anlamına gelmez. Bu nedenle fon vergi, resim ve harç benzeri olarak nitelendirilmesi daha uygun görülmektedir.

İthalatta Toplu Konut Fonu tutarları, gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihte gümrük idarelerine, saymanlıklarına veya yetki verilen bankalara Türk Lirası olarak ödenir. Toplu Konut Fonunun, ilgililerce süresi içinde yatırılmaması durumunda, 6183 sayılı AATUHK hükümleri uygulanır. Toplu konut fonu ile toplu konut idaresi yakın kavramlar olsa da birbiriyle ilgisi yoktur.

İthalat işlemleri 474 sayılı "Gümrük Giriş Tarife Cetveli Hakkında Kanun"da belirtilen gümrük tarife istatistik pozisyonları ile karşılarında belirtilen madde isimleri çerçevesinde yürütülür. Gümrük Müsteşarlığı tarafından gümrük tarife istatistik pozisyonları bakımından yapılan sınıflandırmalar çerçevesinde, uluslararası çerçeve dikkate alınarak, ithale konu olan tüm ürünlerin gümrük vergileri ile diğer ek mali yükümlülükler "İthalat Rejimi Kararı" çerçevesinde tespit edilmiştir.<sup>144</sup> Bunlardan (III) ve (IV) sayılı listelerdeki malların ithalinde toplu konut fonu uygulanacağı belirtilmiştir. (III) Sayılı listede, işlenmiş tarım ürünlerinden tahsili öngörülen gümrük vergisi oranları ile tarım payına tekabül eden fon miktarları, (IV) Sayılı listede balıkçılık ve diğer su ürünlerinin gümrük vergisi oranları ile fon miktarları yer almaktadır.<sup>145</sup>

<sup>141</sup> Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun, Kanun No:2976 (*Resmi Gazete*: 15.02.1984 tarih ve 18313 sayıs)

<sup>142</sup> Yerci, a.g.e., s. 668.

<sup>143</sup> Toplu konut fonu 4684 sayılı Kanunla tasfiye edilmesine rağmen aynı Kanunun geçici 3/d maddesine göre yeni bir düzenleme yapılmaya kadar uygulamaya devam edileceği hüküm altına alınmıştır.

<sup>144</sup><https://www.ticaret.gov.tr/ithalat/gumruk-vergileri>. (07.07.2019)

<sup>145</sup> Dedyork, a.g.e., s. 295. "Listelerde belirtilen ürünlerin ülkemize ithalatında, ürün değerinin bir bölümü tarım hammaddesi, bir bölümü ise sanayi girdisi oluşturması söz konusu olabilir. Bu durumda işlenmiş tarım ürünlerinin ithalatında ürünün sanayi payının vergi kapsamı dışında tutulabilmesi için işlenmiş tarım ürünündeki sanayi payının hesaplanması gerekir. Bunun için "Bileşim Tablosu" adı verilen bir hesaplama

### **c. TRT Payı (Bandrol Ücreti)**

Türkiye Radyo Televizyon Kurumu Gelirleri Kanunu'nun 4/a maddesinde yazılı elektronik cihazların ithali söz konusu olduğunda da gümrük idaresince, bir defaya mahsus olmak üzere, bandrol ücreti (denetim pulu) alınır. Bandrol ücreti ithalatta serbest dolaşıma giriş beyannamesindeki (ÖTV hariç) KDV matrahı üzerinden yine aynı maddede yazılı oranlar esas alınarak hesaplanır. Gümrük idarelerince tahsil olunan bandrol ücretleri aylık tahsilat toplamı en geç takip eden ayın on beşinci gününe kadar Türkiye Radyo-Televizyon Kurumuna intikal ettirilir.

İthal edilecek eşyaya ilişkin beyan üzerinden hesaplanan bandrol ücreti ile gümrük idarelerince veya sonradan kontrolü sonucunda tespit edilen bandrol ücreti arasında farklılık olduğu durumlarda GK yer alan usul ve esaslara göre idari para cezası kesilir.

Gümrük idarelerince yapılan tespit sonucunda belirlenen farklılıklara ilişkin tebliğ edilen bandrol ücretleri ile cezalar hakkında, GK'nın 244 üncü maddesi uyarınca uzlaşma talebinde bulunulabilir.

Yargıtay bir kararında<sup>146</sup> TRT payı ile ilgili olarak “vergi benzeri mali yükümlülük” nitelendirmesi yapmıştır. Bu durumda TRT payının ithalatta alınan gümrük idarelerince tahsil edilen ücret olması nedeniyle gümrük işlemi olarak kabulü gerekir.

### **C. GÜMRÜK İŞLEMİ NİTELİĞİNDE OLMAYAN GÜMRÜKTE ALINAN VERGİ VE FONLAR**

Her biri ithalat aşamasında tahsil edilmekle ve gümrük vergilerinden ithalat vergileri içinde kalmakla birlikte özellikle mali yük olarak alınan fakat gümrük işlemi sayılmayan gümrük vergileri bulunur. Mali yükün adının (vergi, fon, katkı payı, ücret vb) ne olduğu önemli değildir. Önemli olan gümrük işlemi sayılmasının unsurlarını içinde

---

yöntemi geliştirilmiştir Bu yüzden anılan ürünlerde tarım payı (telafi edici vergi) olarak belirli bir kesinti yapılarak fona aktarılır. Gümrük vergilerinden muaf olarak serbest dolaşıma sokulacak eşyaların ithali fona tabi tutulmaz, fon tahsil edilmez”

<sup>146</sup> Yarg. 3. HD. 07.10.2015 tarih ve E:2015/8375, K:2015/15185 sayılı karar (Öztürk, a.g.e., s. 324)

barındırıp barındırmamasıdır.

GK'nın m. 3/9-a'daki gümrük vergileri kapsam ve tanımı ile GK'nın Dokuzuncu Kısımın İkinci bölümünde gümrük vergilerinin tahakkuku, tebliği ve ödenmesine yer verilmiş ve 195'nci maddesinde gümrük vergilerinin “*gümrük idaresi tarafından gerekli bilgiler kullanılarak tahakkuk ettirileceği*”, GK m. 197/1'de ise gümrük vergilerinin tahakkukundan hemen sonra *gümrük idaresince* yükümlüye tebliğ edileceği belirtilmiştir. Nitekim konu ile ilgili çıkartılan Gümrük Genel Tebliği<sup>147</sup> m. 3/f'de “*Gümrük vergileri: İlgili mevzuat uyarınca gümrük idarelerince tahakkuk ve tahsil edilen ithalat vergilerinin ya da ihracat vergilerinin tümünü ifade eder*” şeklinde düzenlenmiştir. O halde bir vergi veya fonun gümrük vergileri içinde değerlendirilmesi öncelikle gümrük idarelerince tahakkuk ettirilmesine bağlıdır. Bu bir asıl şarttır. Gümrük işlemi olmamakla birlikte fonlar, yükümlülere bakımından gümrük vergisinin yarattığı maliyet artırıcı etkiyi yaratır.

GK'nın m. 3/9-a kapsamına giren eş etkili vergiler ve mali yüklerin gümrük işlemi olarak nitelendirilmesi GK 195 ve GK 197'nci maddeleri ile daraltıldığı görülmektedir. Ancak bu husus, bir uyuşmazlık durumunda görevli mahkeme açısından çeşitli sorunları beraberinde getirecek cinstendir.

Damga vergisi, bazı fon ve paylar ithalat sırasında mali yük oluşturmakla birlikte gümrük idareleri tarafından tahakkuk ve tahsil edilmemeleri nedeniyle GK m. 3/9-a anlamında bir gümrük işlemi kabul edilmez. Buna karşın ithalatta alınan bir yük olmasından kaynaklı gümrük vergileri içinde mütalaa edilirler.

Bir gelirin gümrük vergisi olup olmadığı onunla ilgili bir uyuşmazlık çıktığında usul olarak hangi çözüm yolunun takip edileceğini belirlemesi nedeniyle yakından ilgilidir. Uyuşmazlık ortaya çıkması durumunda bir gelir gümrük işlemine konu vergilerinden değilse itiraz ve diğer bakımlardan ithalat vergileri ve mali yükler için öngörülen sürece tabi olmaları söz konusu olmaz. Dolayısıyla gümrük işlemi kabul edilmeyenlerin GK m. 242'deki sürece tabi olması da düşünülemez. Gümrük vergileri kapsamında sayılmayan yüklerle ilgili ortaya çıkan uyuşmazlık halinde işlemi yapan

---

<sup>147</sup> Gümrük Genel Tebliği: (Tahsilat İşlemleri, Seri No:2), *Resmi Gazete*: 21.01.2014 tarih ve 28889 sayısı.

idareye karşı o gelir için genel hükümlere göre idari yollarına ve/veya idari yargıda çözüm yoluna gidilir.

Birer mali yük olmakla birlikte gümrük işlemi kapsamına girmeyen vergi, fon ve payların neler olduğunun açıklanması önemlidir. Böylelikle gümrük işlemi olan ve olmayan işlemler arasındaki ince çizgi ortaya konmuş olacaktır:

İthalat sürecinde alınan damga vergisi, Kültür Bakanlığı fonu, maden fonu ve çevre katkı payı ithalat üzerinde birer mali yük olmalarına rağmen gümrük idareleri tarafından alınmadıklarından (tahakkuk ve tahsilatları yapılmadığından) gümrük uyuşmazlığı kabul edilmezler.

Anılan gelirlerin tahakkuk ve tahsilinin gümrük idarelerince alınabilmesine imkân verecek şekilde düzenlenmeler yapılması halinde ilgili gelirler de gümrük işlemi sayılacaklarına şüphe yoktur.

Anılan yüklerle ilgili işlemler başka idare ve kurumlarca yapılmakla birlikte gümrük memurları ödemelerin yapılıp yapılmadığından kaynaklanan sorumludurlar. Ödendiklerini aranmadan gümrük işlemine devam edilmesi halinde yükümlülerle birlikte işlemleri yapan memurların müteselsil sorumluluğunun bulunduğu kabulü gerekir. Memurların ödemeler yapılamadan gerçekleştirdiği işlemlerden sorumluluğuna ilişkin düzenlemeleri memurların yetkileriyle paralel olarak GK m. 3/13, 65 ve GY'nin 186'ncı maddesinde bulmak mümkündür<sup>148</sup>.

<sup>148</sup> GK m. 3/13- "Gümrük kontrolü" deyimi, Türkiye Gümrük Bölgesi ile diğer ülkeler arasında taşınan eşyanın giriş, çıkış, transit, nakil ve nihai kullanımını ve serbest dolaşımında bulunmayan eşyanın durumunu düzenleyen gümrük mevzuatı ve diğer mevzuatın doğru uygulanmasını sağlamak için gümrük idareleri tarafından yürütülen; eşyanın muayenesi, beyanname verileri ile elektronik veya 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 eder.

GK m. 65-1."Gümrük idareleri, beyanın doğruluğunu araştırmak üzere;

a)Beyanname ile ilgili ve beyannameye ekli belgeleri kontrol edebilir ve beyannamenin içerdiği bilgilerin doğruluğunu araştırmak amacı ile beyan sahibinden diğer belgeleri de vermesini isteyebilir,

b) Eşyayı muayene edebilir ve ayrıntılı muayene veya tahlil amacıyla numune alabilirler.

2.Beyanname kapsamı eşyanın muayene edilmesi halinde, muayene sonuçları, muayene edilmemesi halinde ise beyannamede yer alan bilgiler, eşyanın tabii olduğu gümrük rejimi hükümlerinin uygulanmasında esas alınır.

3.Kontrol amacıyla gümrük müfettişleri, gümrük müfettiş yardımcıları, kontrolörler, stajyer kontrolörler ve gümrük idare amirleri muayenesi yapılmış ve işlemleri tamamlanmış eşyanın ikinci muayenesini her zaman yapabilirler. Keza, sözü edilenler gümrük işlemlerini her aşamada denetlemeye yetkilidirler.



Ayrıca ödemeleri aramayan memurlar hakkında disiplin soruşturması kapsamında görevlerini gereği gibi yerine getirmemelerinden dolayı işlem yapmaya engel yoktur.

Gümrük işlemi sayılmayan ithalat sürecinde alınan diğer gelirler ise damga vergisi, kültür bakanlığı fonu, madencilik fonu ve çevre katkı payıdır ve bunların açıklanması da özellikle gümrük uyuşmazlıkları bakımından önemlidir.

### 1.Damga Vergisi

Damga vergisi her ne kadar ithalattaki düzenlenen kâğıtlar üzerinden alınsa da gümrük vergileri içinde değerlendirmek mümkün değildir. Damga Vergisi Kanunu (DVK)<sup>149</sup>,na ekli (1) Sayılı Tabloda yer alan dış ticaret yapılırken; gümrük idarelerine verilen beyannameler, özet beyan formları<sup>150</sup> ile taahhütnameler, taşıma senedi, konişmentolar, deniz ödöncü senedi, menş ve mahreç şahadetnameleri, taşıma senetleri tasdikli manifesto nüshaları, ordinoların düzenlenmesi damga vergisine tabi tutulmuştur. Belgelerin elektronik imza ile manyetik ortamda elektronik veri şeklinde oluşturulması vergilendirmeye engel oluşturmaz (DV m. 1/2). Damga vergisi GK'da yer alan eşyaların giriş ve çıkışı esnasında düzenlenen kâğıtlar ve işlemler üzerinden ödenmektedir<sup>151</sup>. Görüldüğü üzere damga vergisi eşya üzerinden alınan bir vergi olmadığı gibi tahsil yetkisi de gümrük idaresine değil Hazine ve Maliye Bakanlığı vergi dairelerine aittir<sup>152</sup>. Oysa, gümrük vergilerinin genel karakteri GK m. 3/8'de eşya üzerinden alınmasıdır. Bu

---

4. Beyannameyi kontrol edenler ile muayeneyi ve ikinci muayeneyi yapanlar, yaptıkları kontrolden veya muayeneden, gümrük vergilerinin hesaplanmasından ya da muafiyet hükümlerinin uygulanmasından, duruma göre tek başlarına veya müteselsilen sorumludurlar”.

GY, m. 186- “Görevlilerin sorumluluğu

(1) Beyanın kontrolü ile görevli memurlar, gümrük vergileri ile gümrük idaresince tahakkuku gereken diğer vergileri tahakkuk ettirmek veya muaflık hükümlerini uygulamak, gümrük mevzuatı, dış ticaret mevzuatı ile diğer mevzuat hükümleri bakımından yapılacak işlemleri yürütmekle görevlidir.

(2) Beyannameyi kontrol edenler ile ikinci muayeneyi yapanlar yaptıkları kontrol ve muayeneden gümrük vergilerinin hesaplanmasından veya doğruluğunun kontrolünden ya da muafiyet hükümlerinin uygulanmasından sorumludur.

(3) Laboratuvar tahliline konu edilen eşyanın tahlilini gerçekleştirenler tahlil sonucuna bağlı olarak yapılan GTİP belirlenmesinden müteselsilen sorumludur”.

<sup>149</sup> Damga Vergisi Kanunu; (Kanun No:488, *Resmi Gazete*:11.07.1964 tarih ve 11751 sayısı)

<sup>150</sup> Özet beyan, Türkiye Gümrük Bölgesine getirilmesinden önce eşyayı Türkiye Gümrük Bölgesine getiren veya eşyanın gümrük bölgesine taşıma sorumluluğunu üstlenen kişi tarafından gümrük idaresine Türkiye Gümrük Bölgesine getirilen eşya için verilen (özet) beyandır. Özet beyan nedeniyle ödenecek damga vergisinin ithal eşyanın KDV matrahına girmesi söz konusu olmaz (Yerci, “Gümrük Hukuku...” a.g.e., s. 310)

<sup>151</sup> Mehmet Yüce, Neslihan Kızılar, *Damga Vergisi Kanunu Çerçevesinde Sözleşmelerle İlgili Özel Durumlar, Gümrük ve Ticaret Dergisi*, c.3 sayı.8 yıl 2016, s. 47.

<sup>152</sup> Kılıç, a.g.e., s.370; Gök, a.g.e., s. 289.

yönüyle diğer tüm gümrük vergilerinden ayrılır ve gümrük vergileri içinde değerlendirilemez. Düzenlenen kâğıtlardan bazıları gümrük idaresine verilmesi tahsilatın ve işlemlerin hukuken gümrük idaresince yapılması anlamına gelmez. Damga vergisini belli bir sebep gösterilmeden doğrudan gümrük vergileri içinde değerlendiren çalışmalar da vardır<sup>153</sup>. Damga vergisinin gümrük idarelerince işlem ve tahsil yetkisinin olmaması nedeniyle yapılan işlem ve bunlardan kaynaklanan uyuşmazlıklar, gümrük uyuşmazlığı olarak nitelendirilemez.

## 2.Kültür Bakanlığı Fonu

Fonun kapsamına Fikir ve Sanat Eserleri Kanununun (FSEK)<sup>154</sup> m. 44/2 kapsamındaki mallar alınmıştır. Her ne kadar fikir ve sanat eserleri kesintisi<sup>155</sup> şeklinde ifade edilebilirse de anılan Kanunda fona bir isim verilmiş değilse de tahsil yetkisinin Kültür Bakanlığına ait olmasından dolayı uygulamada “Kültür Bakanlığı Fonu” ismi verilmektedir.

Fon, mükellefiyeti konusuna giren eşyanın serbest dolaşıma girişi için verilecek gümrük beyannamesinin tescili ile başlar (GK m. 181/a). Fon eşyaların serbest dolaşıma giriş beyannamesinin tescilinden önce Kültür Bakanlığının hesabına ödenir<sup>156</sup>.

Sonuç olarak fon kesintisi gümrük idaresi dışında kalan idari birim olan Kültür Bakanlığınca tahsil edildiğinden ve fona ilişkin işlemleri yapma yetkisi bu Bakanlığa ait bulunduğundan fona ilişkin yapılan işlemler gümrük işlemi sayılmaz. Ortaya çıkan uyuşmazlıklarda da GK'nın 242'nci maddesine göre gümrük idaresine itiraz yolunun işletilmesi de söz konusu olmaz<sup>157</sup>.

## 3.Madencilik Fonu

Maden Kanunu<sup>158</sup> m. 18 çerçevesinde fonun kaynaklarından biri maden ithalat alınan kesintileri olarak belirtilmiş olup, Avrupa Birliği Ülkeleri'nin dışındaki ülkelerden yapılacak, kömür-petrokok ve krom cevheri ithalatından % 10, demir cevheri ithalatından

<sup>153</sup> Yeşilova, a.g.e., s.65 ve 299; Yumuk, a, g. e., s.187, Ayşe Gök, a.g.e., s. 22.

<sup>154</sup> Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu; Kanun No.5846, (*Resmî Gazete*, 13.12.1951 tarih ve 7981 sayısı).

<sup>155</sup> Yerci, a.g.e.,s. 306.

<sup>156</sup> Selen, a.g.e., s. 163.

<sup>157</sup> Yerci, a.g.e.,s. 308.

<sup>158</sup> Maden Kanunu; (Kanun No:3213, *Resmî Gazete*:15.06.1985 tarih ve 18785 sayılı).

%2,5 fon kesintisi yapılması yürürlüğe girmiştir. Fonun amacı fonda biriken paraların madencilik, arama, teknolojik araştırma, geliştirme, proje, tesis, altyapı, istihsal ve ihracat finansman kredileri olarak kullanılmasını sağlamaktır.

Esasen fon 4629 sayılı Bazı Fonların Tasfiyesi Hakkında Kanun'un 1/j maddesiyle tasfiye edilmesine karşın yine aynı Kanunun geç 1/5 gereği yürürlükten kaldırılan hükümler çerçevesinde tahsil edilmeye devam olunacağı ve doğrudan bütçeye gelir yazılacağı hüküm altına alınmıştır. Bugüne kadar bir düzenleme yapılmadığından fon Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığınca tahsil edilmeye devam edilmektedir. Fona ilişkin işlemler Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığınca yapıldığından gümrük işlemi olarak değerlendirilmesi mümkün olmayacağından GK'nın m. 242'deki itiraz yolu dışında kalır.

#### 4. Çevre Katkı Payı

2872 sayılı Çevre Kanunu (ÇK)<sup>159</sup> çevre kirliliğinin önlenmesi, çevrenin iyileştirilmesi ve çevre ile ilgili yatırımların desteklenmesi amacıyla katkı payı adıyla bir ödeme yapılmasına amirdir. Malın ithalatı esnasında; gümrük idaresine sunulan gümrük beyannamesinde belirtilen CIF bedeli üzerinden yüzde biri ile hurdaların CIF bedelinin binde beşi oranında alınacak miktardan ibarettir. Çevre katkı payı çevre kirliliğini önleme amacıyla alınır ve Çevre ve Şehircilik Bakanlığınca bütçe geliri kaydedilmek üzere ödenir. Paya ilişkin işlemler Gümrük idaresince yapılmadığından gümrük vergileri içinde değerlendirilmez.

Beyanname verilirken çevre katkı payının ödendiğine ilişkin evrakın birlikte verilmesi zorunluluk teşkil eder. Çevre katkı payının tahsiliyle beraber Gümrük Mevzuatı çerçevesinde ithale konu malın ithaline izin verilir. Çevre katkı payını yatırmayan veya yatırdığını belgelemeyen ithalatçıların, kontrole tabi yakıt, atık ve hurda ithalatı için düzenlenen yazı veya belgeleri iptal edilir ve yeni belge düzenlenmez, ancak, yükümlülüklerin yerine getirilmesi ve Bakanlıkça uygun görülmesi halinde yeni talepler değerlendirilir.

Görüldüğü üzere gümrük idareleri payın ödenip ödenmediği, ödenmediği halde eşyanın ithaline izin vermekten sorumlu tutulmuştur. Gelirlerin tahsilatında (AATUHK) hükümleri uygulanır. Katkı payına ilişkin işlemleri gümrük işlemi olarak nitelendirmek mümkün değildir. Bu nedenle GK m. 242'nci maddede düzenlenen itiraz yoluna

<sup>159</sup> Çevre Kanunu; (Kanun No:2872, Resmi Gazete: 11.08.1983 tarih ve 18132 sayılı).

gidilemez.

### III. GÜMRÜK KABAHAHLERİ

Ceza Hukukunda tipe uygun ve hukuka aykırı bir fiil bulunduğu takdirde haksızlıktan yani suçtan bahsedilir<sup>160</sup>. Haksızlık kavramı kanunda öngörülen yaptırımına bağlı olarak genel olarak kabahat ve suç olarak bir ayırımı tabi tutulur<sup>161</sup>. Bu kavramların ayırımındaki esasa ilişkin olarak suçun karşısında kabahatin belirli bir hukuksal değeri korumadığını öngören nitelik kriteri ve kabahatin suça göre daha hafif yaptırımla cezalandırılan fiiller olduğu<sup>162</sup> yönünde nicelik kriteri olmak üzere iki kriter ileri sürülmüştür. Kabahatler Kanunu'nda (KK)<sup>163</sup> genel gerekçesinde, “...esasen hukuka aykırı olan ve haksızlık ifade eden fiiller arasında suç veya kabahat olarak bir ayırım yapılması, bir nitelik farkı oluşturmamaktadır. Söz konusu tasnif, haksızlıklar arasında nicelik farkına dayanmaktadır. Bu tasnif, haksızlıklar arasında sadece bir işlem farklılığı doğurmaktadır.” ifadesine yer verilmek suretiyle bu ayırımın nicelik kriteri yönünde yapılması gerektiği açıkça belirtilmiştir<sup>164</sup>.

Günümüzde kabahatlerin suç olmaktan çıkarılması eğilimi de vardır<sup>165</sup>. Devletler giderek hafif derecedeki ihlalleri çeşitli nedenlerle suç tipi olarak belirlemekten vazgeçmektedirler<sup>166</sup>.

Suçların amacı kamu düzenini korumak iken kabahatler düzene aykırılıkları engellemeyi amaçlamalarından dolayı amacı idari düzeni korumaktır<sup>167</sup>. Hatta kabahatler hukukunun idari düzeni koruması onun “idari ceza hukuku” olarak nitelendirilmesine sebep olmuştur<sup>168</sup>.

KK m. 2'de kabahat, “kanunun karşılığında idari yaptırım uygulamasını öngördüğü haksızlık olarak” tanımlanmıştır. Kanun koyucu yaptığı bu tanımla suç ile

<sup>160</sup> Zeynel T. Kangal, *Kabahatler Hukuku*, 2. b., İstanbul: On iki Levha Yayıncılık, 2019, s. 1.

<sup>161</sup> Her ne kadar hukuka aykırı fiiller, bu çalışmada kabahat ve suçlar olarak belirtilmişse de kolluk tedbirlerini gerektiren fiiller, disiplin yaptırımlarını gerektiren fiiller, muhakeme hukuku yaptırımını gerektiren fiiller de hukuka aykırı nitelik taşıyan fiiller arasında sayılır (Bkz.Kangal, a. g. e., ss.3-8).

<sup>162</sup> Kangal, a.g.e., s. 43.

<sup>163</sup> Kabahatler Kanunu; Kanun No:5326, (*Resmi Gazete* 31.03.2005 tarih ve mük.25772 sayısı).

<sup>164</sup> Aynı yönde bkz. Kangal, a.g.e., s.44.

<sup>165</sup> Yahya Berkol Gülgeç, “Teoride ve Pozitif Hukukta Suç- Kabahat Ayırımı”, *Kabahatler Hukuku Yazıları-I*, ed. Zeynel T. Kangal, İstanbul: Onikilevha Yayıncılık, 2017, s. 45.

<sup>166</sup> Kangal, a.g.e., s. 12.

<sup>167</sup> Doğan Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, 10. b, Bursa: Ekin Kitabevi, 2020, s. 30.

<sup>168</sup> Tahir Erdem, *Vergisel Kabahatler*, İstanbul: Beta Basım Yayın, 2010, s. 15.

kabahat arasındaki yaptırım farklarını belirlemekle kabahatler hukukunun sınırlarını çizmek istemiştir<sup>169</sup>.

Mevzuatımızda birçok özel kanunda kabahate ilişkin hükümler yer verilmiştir. Özel kanunlarda tanımlanan bir fiilin kabahat olup olmadığı, karşılığında öngörülen yaptırıma göre belirlenecektir<sup>170</sup>. KK'nın 16. maddesinde ise kabahat karşılığında uygulanacak idari yaptırımlar “idari para cezası” ve “idari tedbirler (mülkiyetin kamuya geçirilmesi ve diğer idari tedbirler)” olarak yer alır.

Gümrüklerde kabahat adıyla idari yaptırımlarının uygulaması gümrük idaresinin işleyişine ilişkin düzenin sağlanmasına yöneliktir. Gümrük kabahatlerinin cezaları gümrük idareleri tarafından verildiği de dikkate alındığında amacının da gümrük düzeni ve işleyişini korumak olduğu söylenebilir.

Kabahatler idari usul uygulanarak idari bir işlemle karara bağlanırlar<sup>171</sup>. Bu husus gümrük kabahatleri için de geçerlidir. Gümrük kabahati nedeniyle hakkında işlem yapılan kişi işlemin hukuka aykırı olduğunu düşünmesi halinde de ortaya gümrük uyuşmazlığı çıkar. Yükümlülerce gerçekleştirilen gümrük beyan ve işlemlerinin doğruluklarının incelenmesi ve bu amaçla gümrük idarelerince denetlenmesi esastır. Yapılan denetim sonucunda verginin eksik ödendiği veya usul bakımından eksikliklerin tespit edilmesi durumunda gümrük kabahati işlenmiş olur. GK m. 231-241 arasında pek çok gümrük kabahat fiili ve cezaları düzenlenmiştir. Yine GK m. 232/3'te “... *İdari yaptırım kararları gümrük idarelerinin amirleri veya yardımcıları tarafından verilir*” düzenlemesine yer vermek suretiyle kararların kimin tarafından tesis edilebileceğini açıkça düzenlemiştir.

Gümrük kabahatleri kendi içinde kabahat fiillerinin vergi kaybına bağlı hesaplanmasına bağlı olarak vergi kaybına neden olabilecek işlemlere uygulanacak cezalar ve usulsüzlükler ile vergi kaybına neden olmayan işlemlere uygulanacak cezalar olarak ayrılmıştır. Ancak ister vergi kaybına sebep olsun ister olmasın her ikisinin de vergi kabahati nev'inden fiiller olduğuna bir şüphe bulunmamaktadır<sup>172</sup>.

Gümrük kabahatlerinin temel özelliklerine bakıldığında, özü itibarıyla diğer kabahatler bakımından da geçerli olan, cezaların kanunla belirleneceği, GK'da yer

---

<sup>169</sup> Altan Rençber, *Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri*, İstanbul: Onikilevha Yayıncılık, 2017, s. 13.

<sup>170</sup> Kangal, a.g.e., s. 52.

<sup>171</sup> Kangal, a.g.e., s. 40.

<sup>172</sup> Altan Rençber, *Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri*, İstanbul: Onikilevha Yayıncılık, 2017, s. 58.

almayan cezaların GY ile belirlenemeyeceği, KK m. 9'daki "*Kabahatler, kanunda açıkça hüküm bulunmayan hallerde, hem kasten hem de taksirle işlenebilir.*" hükmü uyarınca fiilde kastın varlığının aranmaması, eylemin birden fazla kabahati oluşturursa cezası fazla olanın verilmesi<sup>173</sup>, idari yaptırım ve tedbirlerin öngörülmesi gümrük kabahatlerinin unsurları olarak belirtilebilir.

Ancak, vergi aslına bağlı olmayan kabahatler bakımından GK'daki 241'inci maddedeki "*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 TL usulsüzlük cezası uygulanır*" hükmünün hukuki bakımından değerlendirilmesi önem arz etmektedir.

GK 241. maddeyle ilgili bir başka hukuksal problem ise belirlilik ilkesine aykırı olmasıdır. Kabahat içeren bu hükme bakan kişi sadece alacağı cezayı öngörmektedir. Hangi fiillerin kabahat olduğunun tespit edilebilmesi için öncelikle GK'da nelere idareye yetki verildiğini bulması gerekmekte, ancak bu da yetmemekte, ayrıca o konuyla ilgili idarenin düzenleme yapıp yapmadığını da araştırması gerekmektedir. Oysa ki kişi kanuna baktığı zaman hangi hareketin kabahat olduğunu anlamalıdır. Kanun ilgili kişilerin mevcut şartlar altında hangi hareketin nasıl sonuçlar doğurabileceğini öngörmelerini sağlayacak şekilde düzenlenmelidir. Bütün bu vasıflardan uzak olan GK'nın 241. maddesi açıkça Anayasa'ya aykırıdır.

Söz konusu hükmün bir özelliği de KK'nın 4'ncü<sup>174</sup> maddesinin nasıl işlevsiz bir madde olduğunu ve kabahatleri Anayasa'nın 38'nci maddesi<sup>175</sup> kapsamında görmenin gereğini göstermesidir. GK'nın 241'inci maddesi hükmü, KK'dan sonra, yani 2009 yılında değişmiş olduğundan; sonraki özel düzenleme olarak, KK'nın "kanunilik" koruma alanında değildir, bu nedenle de bu maddeye dayanılarak çıkartılan yönetmelik gibi idari düzenlemeler iptal edilemeyecektir.

<sup>173</sup> Saygılıoğlu, Gerçek, ss. 240-241.

<sup>174</sup> KK m. 4-“(1) *Hangi fiillerin kabahat oluşturduğu, kanunda açıkça tanımlanabileceği gibi; kanunun kapsam ve koşulları bakımından belirlediği çerçevede hükmün içeriği, idarenin genel ve düzenleyici işlemleriyle de doldurulabilir.*

(2) *Kabahat karşılığı olan yaptırımların türü, süresi ve miktarı, ancak kanunla belirlenebilir.*”

<sup>175</sup> Anayasa m. 38 “*Kimse, işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz; kimseye suçu işlediği zaman kanunda o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez....*”

GK’da pek çok sayıda kabahat fiiline yer verilmiştir. Bu kabahat fiilleri maddi unsur ölçüğünde vergi kaybına neden olan ve olmayan ayırımına uygun şekilde aşağıda yer verilecektir. Vergi kaybına bağlı kabahatlerde (netice kabahati) vergi kaybının misil şeklinde düzenlenmiş olmakla beraber, vergi kaybına bağlı olmayan kabahatlerde (hareket kabahati) cezalar maktu ve nispi (genel olarak gümrüklenmiş değere göre hesaplanan) bağlı olarak düzenlenmiştir.

GK madde 231/2’de yer verildiği üzere “*Gümrük vergileri alacağına bağlı olan idari para cezalarının zamanaşımı, bu idari para cezalarına ilişkin gümrük vergilerinin zamanaşımına tabidir*”.

Yine GK madde 197’de gümrük vergilerinin zamanaşımı süresi de gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihten itibaren (takip eden yıl değil) üç yıl olarak belirlenmiştir. Gümrük yükümlülüğünün kaynağını oluşturan olayla ilgili dava açılması bu zamanaşımını durdurur. Gümrük vergisi alacakları, ceza uygulanmasını gerektirir bir fiile ilişkin olması ve zamanaşımı daha uzun bulunan bu fiil nedeniyle ceza davası açılmış olması kaydıyla, bu alacaklar Türk Ceza Kanunu<sup>176</sup> (TCK)’ndaki dava ve ceza zamanaşımı süreleri içerisinde kovuşturulup tahsil edilir. Örneğin, sahte dolaşım belgesi ibraz edilerek gümrük vergisi ödenmediğinin tespiti halinde gümrük idaresince hem KMK’na göre hem de evrakta sahtecilik fiilinden dolayı TCK’ya göre dava açılmış olması durumunda, gümrük idaresi eksik alınan veya alınmadığı tespit edilen vergilerin yükümlülük tarihi üç yılı geçse bile TCK’daki dava ve ceza zamanaşımı süresindeki sürelerde alınmayan vergileri yükümlüden faiziyle birlikte isteyecektir<sup>177</sup>.

Gümrük vergileri alacağına bağlı olmayan idari para cezaları kesme zamanaşımı süresi KK m. 20 ‘deki “soruşturma zamanaşımı süresine”, kesinleşen idari para cezaları için süre KK m. 21’deki “yerine getirme zamanaşımı süresine” tabi olur.

KK madde 21/4’te belirtildiği üzere yerine getirme zamanaşımı süresi “...*kararın kesinleşmesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren işlemeye başlar*”. Soruşturma ve yerine getirme zamanaşımı süreleri KK’da idari para cezalarının tutarına bağlı olarak farklı belirlenmiştir<sup>178</sup>. Soruşturma zamanaşımının dolması halinde

<sup>176</sup>Türk Ceza Kanunu(TCK); Kanun No:5237, (Resmi Gazete: 5237, 12.10.2004 tarih ve 25611 sayısı).

<sup>177</sup> Atilla Şahin, *Gümrük Mevzuatı Uygulamaları*, s. 28.  
[http://www.bugumder.org/yuklenenler/1\\_d\\_0\\_icerik\\_1903\\_1495798973\\_3.pdf](http://www.bugumder.org/yuklenenler/1_d_0_icerik_1903_1495798973_3.pdf). (18.07.2019)

<sup>178</sup> KK madde 20/2-“*Soruşturma zamanaşımı süresi;*

-*Yüzbin Türk Lirası veya daha fazla idarî para cezasını gerektiren kabahatlerde beş yıldır.*

-*Ellibin Türk Lirası veya daha fazla idarî para cezasını gerektiren kabahatlerde dört yıldır.*

-*Ellibin Türk Lirasından az idarî para cezasını gerektiren kabahatlerde üç yıldır....”*

idarî para cezasına hükmedilememesi bu süreyi idare bakımından zaman itibarıyla yetkiyi ortadan kaldırması nedeniyle hukuken hak düşürücü süre etkisi gösterir.

Gümrük para cezalarının, kesinleşmesinden sonra ve zamanaşımı süresi içinde kesilmesi gerekir. Bu koşulun bulunmaması halinde gümrük para cezası kesilmez<sup>179</sup>. Ancak yukarıda açıklandığı üzere idari yaptırım kararları için de zamanaşımının daha uzun süre uygulanması için bu fiil için ceza davası açılmış olması şarttır<sup>180</sup>. İlgili ceza kanunlarına göre verilecek cezalardan failer ayrıca sorumludur.

Gümrük vergilerinde gümrük yükümlülüğünün başladığı tarih ile kesinleştiği tarih arasında gecikme faizi alınır. GK madde 193/3'te bu durum "*Beyan sahibinin hatalı beyanı sonucu hiç alınmadığı veya noksan alındığı tespit edilen gümrük vergilerine, gümrük yükümlülüğünün başladığı tarih ile vergilerin kesinleştiği tarih arasındaki süre için 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 51 inci maddesine göre tespit edilen gecikme zammı oranında faiz uygulanır.*" hükmüne yer verilmek suretiyle düzenlenmiştir. Fakat gümrük kabahatlerine ilişkin cezalar için herhangi bir gecikme faizi ve gecikme zammı uygulaması söz konusu değildir<sup>181</sup>. Vadesinde ödenmemesi nedeniyle GK m. 193/3 ve AATUHK m. 51 gereği gecikme faizi (zammı) uygulaması söz konusu olmaz.

## A. VERGİ KAYBINA NEDEN OLAN KABAHAHLER VE CEZALAR

GK'nın 11. Kısım 2. Bölüm başlığı "Vergi Kaybına Neden Olan Kabahatler ve Cezalar" şeklindedir. Bu başlığa bakıldığında bu bölümde yazılı cezaların uygulanabilmesi için vergi kaybının varlığının netice olarak aranacağı izlenimi edinilebilir. Oysa aşağıda açıklanacağı üzere bazı cezalar ithalat vergilerine, gümrük

---

KKmadde 20/3- "*Nispî idarî para cezasını gerektiren kabahatlerde zamanaşımı süresi sekiz yıldır.*"

KK madde 21/2- "*Yerine getirme zamanaşımı süresi;*

- *Ellibin Türk Lirası veya daha fazla idarî para cezasına karar verilmesi halinde yedi yıldır.*

- *Yirmibin Türk Lirası veya daha fazla idarî para cezasına karar verilmesi halinde beş yıldır.*

- *Onbin Türk Lirası veya daha fazla idarî para cezasına karar verilmesi halinde dört yıldır.*

- *Onbin Türk Lirasından az idarî para cezasına karar verilmesi halinde üç yıldır.*"

<sup>179</sup> Özkan, Ercan, a.g.e., s. 10.

<sup>180</sup> Derdiyok, a.g.e., s. 201.

<sup>181</sup> Her ne kadar AATUHK m. 51'de cezalar için gecikme zammı uygulanacağı belirtilmiş ise de o cezanın 213 sayılı VUK kapsamındaki vergi ziyayı cezasını kapsamaması nedeniyle GK ve gümrük cezaları ile ilişkilendirilmesi mümkün değildir.



vergilerine, ithalat veya gümrük vergileri vergi farkına dayandırılmışken bazıları eşyanın gümrüklenmiş değerine, gümrük vergisi matrahına veya maktu tutarlara bağlandığı görülmektedir.

1615 Sayılı GK'da içerik olarak yalnızca vergi kaybına yol açan kabahatlere yer verilmişti. Ancak, 6455 sayılı Kanunla yapılan değişiklikler sonrası KMK'nda düzenlenen kabahatlerin GK'ya aktarılması sonrası, niteliği itibarıyla vergi kaybı meydana gelmesini aramayan başka haksızlıklara da yer verilmiş ve bu durum GK'nın sistematığının bozulmasına neden olmuştur<sup>182</sup>.

Vergi kaybına neden olan kabahatler bakımından önemli olan gümrük vergilerinin eksiksiz olarak tahsilidir<sup>183</sup>.

GK'nın 231 ve devamı maddelerinde yazılı idari para cezası öngörülen kanuna aykırılıkların tümü KK anlamında kabahattir ve suçlarla benzer olarak kabahatlerde de tipiklik esastır. Diğer bir deyişle; kanundaki anlatıma uymayan hareket kabahat olarak nitelendirilmez ve idari para cezası kesilemez. Her şeyden önce, ek vergi aslına (veya farkına) bağlanmış olan idari para cezalarının miktar olarak hesaplanabilmesi, ortada, kanunun öngördüğü şekilde hesaplanmış bir vergi aslının veya duruma göre vergi farkının olmasını gerektirir. Şüphesiz vergi aslının veya vergi farkının varlığına bağlanmış bir cezanın bunların varlığı ortaya konmadan ceza kesilmesi hukuka aykırı olur.

GK'da bazı cezalar eşyanın gümrüklenmiş değerine (gümrük vergisinin değil) bağlanmıştır. GK m. 3/26'da "gümrüklenmiş değer" deyiminin Uluslararası Kıymet Sözleşmesine göre belirlenecek; ithal eşyası için eşyanın CIF kıymeti ile gümrük vergileri toplamını, ihraç eşyası için FOB<sup>184</sup> kıymeti ile gümrük vergileri toplamını ifade edeceği belirtilmiştir. GK madde 232/1'e göre "*gümrük vergileri ile birlikte alınması gereken para cezaları bu vergiler ile aynı zamanda karara bağlanarak tebliğ edilir ve aynı zamanda ödenir*".

GK'da vergi kaybına neden olan kabahatler aşağıdaki fiiller olarak hükme bağlanmıştır.

---

<sup>182</sup> Özkan, Ercan, a.g.e., s. 27

<sup>183</sup> Ercan, a.g.e., s. 103.

<sup>184</sup> FOB:Free On Board kelimelerinin İngilizce kısaltılmış "Gemi Bordasında Teslimi"ifade eder. Kısaca, yüklemeye kadar masrafları ifade eden değerdir.

## **1.Vergilendirme Ölçülerinin Farklı ve Kıymetin Düşük Beyan Edilmesi**

-Serbest dolaşıma giriş rejimi ya da kısmi muafiyet suretiyle geçici ithalat rejimine tabi tutulan eşyanın, “...tarifesinin unsurlarında veya vergilendirmeye esas, sayı, baş, ağırlık gibi ölçülerindeki aykırılığın ortaya çıkardığı fark alınması gereken vergileri %5 aşmışsa ithalat vergilerinden ayrı olarak farkın üç katı kadar ya da kıymetleri dikkate alındığında ithalat vergilerinden ayrı olarak farkın üç katı, satış birimine göre miktar itibarıyla %5’i geçmeyen fark ile maddi hesap hatalarından kaynaklanan noksan kıymet beyanlarında ithalat vergisinden ayrı olarak vergi farkının yarım katı kadar ceza alınır” (GK m. 234/1).

“Dahilde işleme rejimi, gümrük kontrolü altında işleme rejimi ve tam muafiyet suretiyle geçici ithalat rejimi hükümlerine tabi eşyanın, tarifesinin unsurlarında veya vergilendirmeye esas, sayı, baş, ağırlık gibi ölçülerindeki aykırılığın fark vergi alınması gereken vergileri %5 aşmışsa ithalat vergilerinden ayrı olarak farkın bir buçuk katı kadar ya da kıymetleri dikkate alındığında ithalat vergilerinden ayrı olarak farkın bir buçuk katı, satış birimine göre miktar itibarıyla %5’i geçmeyen fark ile maddi hesap hatalarından kaynaklanan noksan kıymet beyanlarında ithalat vergisinden ayrı olarak vergi farkının dörtte bir katı kadar ceza alınır”(GK m. 234/2). “... yukarıdaki aykırılıkların gümrük idaresince tespit edilmesinden önce beyan sahibince bildirilmesi durumunda söz konusu cezalar yüzde on nispetinde uygulanır”.(GK m. 234/3)

“Genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri için yukarıda belirtilen cezalara ilişkin hükümler uygulanmaz...”(GK m. 234/4)

-GK madde 234/5’e göre ihracat beyannamesi konusu eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesi dışına çıktığı zamana kadar dahilde işleme rejimi altında ödenmesi gereken ithalat vergilerinin ödenmesi gerekmektedir. Gümrük yükümlülüğü kapsamında ödenmesi gereken ithalat vergilerinin ödenmemiş veya eksik ödenmiş olduğunun gümrük idarelerince yapılan kontrol sonucunda tespit edildiği durumda, ödenmesi gereken ithalat vergilerinin söz konusu faizi ile birlikte tahsilinin yanı sıra, yükümlüsü hakkında bu vergilerin dörtte biri tutarında para cezasına hükmedilir.

## **2. İthal Yasaklanmış Malları İthal Etme**

GK madde 235/1-a “Serbest dolaşıma giriş rejimine tabi tutulan eşyaya ilişkin olarak, yapılan beyan ile muayene ve denetleme veya teslimden sonra kontrol sonucunda,

*eşyanın genel düzenleyici idari işlemlere göre ithalinin yasak olduğunun tespiti halinde varsa eşyanın fark gümrük vergilerinin alınmasının yanı sıra, gümrüklenmiş değerinin dört katı idari para cezası verilir.”*

Ayrıca *“eşya, yükümlü talebi doğrultusunda otuz gün içinde mahrecine iade ya da ilgili kurum ya da kuruluşun uygun görüşü ile doğrudan üçüncü ülkeye transit edilir.”*(GK m. 325/4-a) Bu süre içerisinde mahrecine iade veya üçüncü ülkeye transit edilmeyen eşya, ihraç kaydıyla satış ya da masrafları sahibince karşılanmak koşuluyla imha suretiyle tasfiye edilmek üzere bulunduğu gümrük idaresine terk edilir.

Yukarıdaki aykırılıkların teslimden sonra kontrol sonucunda uygunsuzluğu tespit edilen ancak bulunamayan eşyanın gümrüklenmiş değerinin kamuya geçirilmesine karar verilir (GK m. 235/4). Ayrıca belirtilen aykırılıkların gümrük idaresi tarafından tespit edilmesinden önce beyan sahibi tarafından bildirilmesi durumunda bu fıkralara göre hesaplanan cezalar yüzde on oranında uygulanır (GK m. 235/6).

### **3. Eşyanın Cinsinin Farklı veya Miktarın Eksik Beyanı**

GK madde 235 *“Türkiye Gümrük Bölgesine getirilen ve varış gümrük idaresine karayolu ile sevk edilmek üzere transit rejimine konu edilen serbest dolaşımda olmayan eşyanın, yapılan kontrol veya muayene sonucunda, ...*

*5....beyan edilenden belirgin bir şekilde farklı cinsten olduğunun tahlil, teknik inceleme ve araştırmaya gerek olmaksızın tespiti hâlinde...;*

*a) farklı çıkan eşyanın gümrük vergileri toplamının beyan edilen eşyanın gümrük vergileri toplamından fazla olması durumunda farklı çıkan eşyaya ilişkin gümrük vergilerinin iki katı (GK m. 235/5-a),*

*b) farklı çıkan eşyanın beyan edilen eşyadan farklı şekilde, ithalinin lisansa, şarta, izne, kısıntıya veya belli kuruluşların vereceği uygunluk veya yeterlilik belgesine tabi olması durumunda farklı çıkan eşyanın gümrüklenmiş değerinin iki katı ceza verilir.*

*c) beyana göre eksik olduğunun tespit edilmesi hâlinde, eksik çıkan eşyaya ilişkin gümrük vergilerinin alınmasının yanı sıra eşyanın gümrük vergilerinin iki katı idari para cezası verilir.*

*d) Beyana göre fazla olduğunun tespit edilmesi hâlinde, fazla çıkan eşyanın gümrük vergileri kadar idari para cezası verilir ve fazla çıkan eşya tasfiyeye tabi tutulur”.*

Yine GK 235/3 uyarınca *“Yolcuların, gümrük mevzuatına göre kişisel ve hediyeleşik*

*eşya kapsamı dışında olup beyanlarına aykırı olarak üzerlerinde, eşyası arasında veya taşıma araçlarında çıkan ya da başkasına ait olduğu halde kendi eşyasıymış gibi gösterdikleri eşya için ceza gümrük vergileri iki kat olarak alınır ve eşya sahibine teslim edilir. Gümrük vergileri ödenmediği takdirde, eşya gümrüğe terk edilmiş sayılır”.*

#### **4. Antrepo Beyanındaki Eşyaların Değiştirilmesi ve Eşyanın Noksan, Fazla veya Farklı Çıkması**

*-“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).*

*-“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 tutularak, fazla çıkan eşyaya ait ithalat veya ihracat vergileri tutarı kadar para cezası alınır”(GK m. 236/2).*

*- GK madde 236 uyarınca “eşyanın gümrük antrepo rejimine tabi tutulmasına ilişkin beyanının kontrolü veya muayenesi neticesinde antrepo beyannamesinde beyan edilenden belirgin bir şekilde farklı cinsten eşya olduğunun tahlil, teknik inceleme ve araştırmaya gerek olmaksızın tespiti hâlinde, farklı çıkan eşyanın gümrük vergileri toplamının beyan edilen eşyanın gümrük vergileri toplamından fazla olması durumunda farklı çıkan eşyaya ilişkin gümrük vergilerinin iki katı; farklı çıkan eşyanın beyan edilen eşyadan farklı şekilde, ithalinin lisansa, şarta, izne, kısıntıya veya belli kuruluşların vereceği uygunluk veya yeterlilik belgesine tabi olması durumunda farklı çıkan eşyanın gümrüklenmiş değerinin iki katı idari para cezası verilir”.*

#### **5. Gümrüksüz Satış Magazalarından Hak Sahibi Olmayan veya Hak Sahiplerine Limit Üstü Satış**

*- “Gümrüksüz satış mağazalarından hak sahibi olmayanlara satış yapılması ya da 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).*

## **6. Özet Beyan Verilmemesi Verilmekle Birlikte Eşyanın Eksik veya Fazla Çıkması**

“... 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 dâhil olduğu faslın en yüksek vergiye tabi pozisyonuna göre hesaplanacak gümrük vergileri kadar para cezası alınır” (GK m. 237/1).

“...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, tasfiyeye tabi tutulur ve eşyanın CIF kıymeti kadar para cezası alınır” (GK m. 237/3).

“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 olmadığına 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 tasfiyeye tabi tutulur. Ayrıca eşyanın CIF kıymeti kadar para cezası verilir” (GK m. 237/6).

## **7. Gümrük Rejimlerinin Bazı İhlalleri**

Çeşitli gümrük rejimlerinden bazılarının ihlali kabahat olarak nitelendirilmiştir. Gümrük rejimlerinden kabahat dışında tutulanlar GK'nın 241 inci maddenin üçüncü fıkrasının (h), (l) ve (m) bentleri, dördüncü fıkrasının (g) ve (h) bentleri ile beşinci fıkrasının (b) bendinde belirtilen durumlardır (GK m. 238/1). Ayrıca genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri hakkında GK m. 238'in 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, sadece 241 inci maddenin birinci fıkraya hükmü uygulanacağı belirtilmiş olup, maktu ceza kesilecektir. Cezaya konu olan rejim ihlalleri aşağıda açıklanmıştır.

-“...dahilde işleme rejimi, gümrük kontrolü altında işleme rejimi ile geçici ithalat rejimine ilişkin hükümlerin ihlali hâlinde, eşyanın gümrüklenmiş değerinin iki katı,

-tam muafiyet suretiyle geçici olarak ithal edilen özel kullanıma mahsus taşıtlara ilişkin rejim ihlallerinde, gümrük vergileri tutarının dörtte biri idari para cezası verilir.

-Ancak, dahilde işleme rejimi ve gümrük kontrolü altında işleme rejimine ilişkin hükümler ihlal edilmekle birlikte, rejim kapsamı ithal eşyasının işleme faaliyetindeki hâli veya işlem görmüş ürün hâli de dahil olmak üzere, gümrük gözetiminden mevzuata aykırı olarak çıkarılmamış olduğunun tespiti hâlinde, ithal eşyasının gümrük vergileri tutarının iki katı oranında para cezası verilir. ithal eşyasının gümrük vergileri ile ilgili rejime ilişkin beyannamenin tescil tarihinden tespit yapıldığı tarihe kadar geçen süre için 6183 sayılı Kanuna göre tespit edilen **gecikme zammı oranında faizin toplamı** kadar idari para cezası verilir.

-Bu cezanın ödeme süresi içinde eşyanın gümrükçe onaylanmış başka bir işlem veya kullanıma tabi tutulmaması halinde gümrük vergileri tutarında para cezası kesilir.” (GK m. 238/1). “Geçici ithalat rejimi kapsamında ithal edilen eşyanın süresi içerisinde gümrükçe onaylanmış başka bir işlem veya kullanıma tabi tutulmaması durumunda gümrük vergileri ile rejime ilişkin beyannamenin tescil tarihinden tespit yapıldığı tarihe kadar geçen süre için 6183 sayılı Kanuna göre tespit edilen gecikme zammı oranında faizin toplamı kadar idari para cezası verilir”. (GK m. 238/1-d)

## **B.VERGİ KAYBINA NEDEN OLMAYAN KABAHAHLER (USULSÜZLÜKLER) VE CEZALARI**

GK 239 ve devamı maddelerinde yer verilen usulsüzlük kabahatleri, doğurduğu sonuçlar itibarıyla vergi aslı üzerinde etkili olmazlar. Ceza nispi veya maktu tutarlar olarak hesap edilir. GK’da usulsüzlük olarak adlandırılan fiillerin bazılarında hem harekete hem de neticeye yer verilmesine karşın bazılarında sadece neticeye yer verilmiştir. Neticeye yer verilen fiiller bakımından da sırf hareket suçu olarak

düzenlenmiştir. Öğretide bu gruptaki fiillere ilişkin usulsüzlükler genel usulsüzlük olarak anılmaktadır<sup>185</sup>.

Usulsüzlük fiilleri ve cezaları GK'da aşağıdaki maddelerde şöyle belirtilmiştir:

*“-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 yüzbeş TL<sup>186</sup> usulsüzlük cezası uygulanır” (GK m. 241/1).*

*“-İthalat veya ihracat vergilerinden muaf eşyayı belirlenen gümrük kapıları dışında başka yerlerden izinsiz olarak ithal veya ihraç veya bunlara teşebbüs edenlerle, bu tür eşyayı gümrük işlemlerini yaptırmaksızın yurda sokanlar veya çıkarılanlar ile buna teşebbüs edenlerden, sözkonusu eşyanın ithalata konu olması halinde, CIF değerinin, ihracata konu olması halinde ise FOB değerinin onda biri oranında para cezası alınır” (GK m. 239/1).*

*- “Gümrük vergileri ödenmek suretiyle ihraç edilebilen eşyayı, **gümrük işlemlerine tabi tutmaksızın veya gümrük vergileri kısmen veya tamamen ödenmeksizin Türkiye Gümrük Bölgesinden çıkarılmasında** eşyanın gümrük vergilerinin yanı sıra bu vergilerin iki katı idari para cezası verilir” (GK m. 239/2).*

GK m. 241/3'de belirtilen ve aşağıdaki usulsüzlükler için usulsüzlük cezası 105 TL'nin **iki katı** olarak uygulanır.

*“-Gümrük idarelerince verilen kararlara dayanak oluşturan belge ve bilgilerin, ilgili kişiler tarafından yanlış olarak verilmesi,*

*-Vergi kaybı doğurmamasına karşın, birbirleriyle ilişkisi bulunan kişiler arasında bir satış işlemi olması ve bu ilişkinin beyan edilmemesi,*

*-Yabancı limanlardan gelen veya Türkiye Gümrük Bölgesinden yabancı limanlara giden gemilerin geliş ve gidişlerinde yönetmelikle belirlenecek süreler içerisinde donatan veya işleten veya acentesi tarafından gümrük idaresine bilgi verilmemesi,*

*-Özet beyan veya özet beyan olarak kullanılan ticari veya resmi belgenin süresi içinde verilmemesi,*

---

<sup>185</sup> Derdiyok, a.g.e., s. 206.

<sup>186</sup> 14.12.2017 tarihli ve 30270 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Gümrük ve Ticaret Bakanlığının 146 seri numaralı Gümrük Genel Tebliği ile bu fıkarda yer alan usulsüzlük cezasının 01.10.2018 tarihinden itibaren 105,00 TL olarak uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

-Türkiye Gümrük Bölgesinde karayoluyla transit eşya taşıyan taşıt araçlarının verilen süreleri yirmidört saate kadar aşması,

-Gümrük antrepolarının teknik donanımlarında noksanlık bulunması,

-Gümrük antrepo rejimine tabi tutulan eşyanın, antrepolara konuldukları tarihte işleticiler tarafından kayıtlara geçirilmemesi,

-Dâhilde 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,

-Geçici olarak Türkiye Gümrük Bölgesi dışına çıkarılan eşyanın verilen süreyi aştıktan sonra geri getirilmesi,

-Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu hükümleri saklı kalmak kaydıyla, ihraç eşyasının yapılan beyan ve eki belgelere göre miktar veya cinsinde %10'dan fazla farklılık çıkması,

-Serbest bölgelerde çalışan veya buralara giren ve çıkan kişilerin bu Kanunla konulmuş kurallara uymaması,

-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,

-Geçici ithalat rejimi kapsamında ithal edilen eşyanın gümrük idaresine bilgi verilmeden, ancak süresi içerisinde Türkiye Gümrük Bölgesinin dışına çıkarıldığının kabul edilebilir belgelerle kanıtlanması.

GK m. 241/4'de belirtilen ve aşağıdaki usulsüzlükler için usulsüzlük cezası 105 TL'nin **dört katı** olarak uygulanır.

-Bir kişinin geçerli bir temsil yetkisi olmadığı halde başka bir kişi adına veya hesabına gümrük idarelerinde iş takip etmesi,

-Karayolu taşıtlarının gümrük idaresinin izni olmadan yük veya yolcu olarak yoluna devam etmesi,

-Usulüne 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,



-Türkiye Gümrük Bölgesinde karayoluyla transit eşya taşıyan taşıt araçlarının 91 inci maddeye göre verilen süreleri kırksekiz saate kadar aşması,

-Genel antrepo ve serbest bölgelere getirilen parlayıcı, patlayıcı veya bir arada buldukları eşya için tehlikeli olan ya da korunmaları özel düzenek ve yapılara gerek gösteren eşyanın kanun hükümlerine aykırı olarak genel amaçlı eşya konulan yerlerde depolanması,

-Gümrük antrepolarında bulunan eşyanın gümrük idarelerinin izni olmaksızın elleçlemelere tabi tutulması.

-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,

-Dâhilde 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,

GK m. 241/5'de belirtilen ve aşağıdaki usulsüzlükler için usulsüzlük cezası 105 TL'nin **altı katı** olarak uygulanır.

-Türkiye Gümrük Bölgesinde karayoluyla transit eşya taşıyan taşıt araçlarının verilen süreleri yetmişiki saate kadar aşması,

-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.”

GK m. 241/6'da belirtilen ve aşağıdaki usulsüzlükler için usulsüzlük cezası 105 TL'nin sekiz katı olarak uygulanır.

“-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,

-Taşıt araçlarının önceden belirlenmiş yollar dışında seyretmesi,

-Türkiye Gümrük Bölgesinde karayoluyla transit eşya taşıyan taşıt araçlarının verilen süreleri yetmişiki saatten daha fazla bir süre ile aşması.

*-Yazılı olarak talep edilen bilgi ve belgeler ile beş yıl süreyle saklanması gereken belgelerin gümrük kontrolü sırasında ibraz edilmemesi.”*

GK m. 241/7’da belirtilen ve aşağıdaki usulsüzlükler için usulsüzlük cezası her bir işlem için 5.000 TL uygulanır.



## İKİNCİ BÖLÜM

### GÜMRÜK İDARESİ İŞLEMLERİNDE MUHATAP (YÜKÜMLÜLER)

Gümrük yükümlülüğü kavramı, GK m. 3/8-b’de yükümlülerin vergileri ödemesi zorunluluğu olarak tanımlanmıştır. Dolayısıyla gümrük yükümlülüğü, gümrük vergileri özelinde ortaya çıkan ve vergi temelinde açıklanan bir kavramdır. Şüphesiz bu yükümlülük gümrük vergileri bakımında şekli (beyan verme) ve maddi (vergileri ödeme) ödevlerin tamamını içinde barındırır.

GK’nun 3.maddesinin 1.fıkrasının 2.bendine göre, “yükümlü” gümrük yükümlülüklerini yerine getirmekle sorumlu olan tüm kişileri ifade eder. Görüleceği üzere gümrük vergisinde işlemlerin muhatabı konumundaki kişilerin kapsamı oldukça geniş tutulmuştur. Bunun bir sebebi farklı gümrük rejimlerine<sup>187</sup> göre ortaya çıkan sorumlulukların kapsamıyla ilgilidir. Gümrük mevzuatının, işlemlere muhatap olacak kişileri geniş ölçekte ele almasının idari sebebinin tabi tutulacak gümrük rejimi kapsamındaki işlemlerin güven içinde gerçekleştirilmesi olduğu söylenebilir.

Türkiye Gümrük Bölgesine giren ya da buradan çıkan eşya beyanda bulunan kimsenin talebi doğrultusunda gümrük rejiminde tabi tutulabilir<sup>188</sup>. GK m. 58/1’e göre “Gümrük rejimine tabi tutulmak istenen eşya, seçilen rejime uygun şekilde hazırlanan beyannamenin yetkili gümrük idaresine verilmek suretiyle beyan edilir”.

GK madde 3/17’ye göre beyan sahibinin kendi veya başkası adına beyanda bulunabilmesi mümkündür. Beyan, vergi ve para cezaları için taahhüt niteliğinde olup, beyan sahibini bağlar ve malın satılmış veya kullanılmış olması beyan sahipliği sıfatını ortadan kaldırmaz<sup>189</sup>.

GK madde 58/2’de yer verildiği üzere beyannamenin tescil ve onayı ile birlikte, eşya Türkiye Gümrük Bölgesi’nden çıkıncaya, imha edilinceye ya da gümrük beyannamesi iptal edilinceye kadar gümrük gözetimi altında kalır. Gümrük yükümlüsü bu süre içinde ortaya çıkan gümrük yükümlülüklerini getirmekle sorumlu olan bütün kişileri ifade eder.

<sup>187</sup> Gümrük rejimlerine bu çalışmanın sonunda EK olarak yer verilmiştir.

<sup>188</sup> Ercan, a. g. e., s.21; Selen,a.g.e., s.81-144

<sup>189</sup> Selen, a.g.e.,s.61

Gümrük beyanında her rejim için farklı usul ve esaslara dayanan ödevler bulunmaktadır. Belirlenen usul ve esaslara hem beyan sahibi hem de gümrük idaresinin uyması esastır. Beyannamenin tescil tarihi, aksine hüküm bulunmadıkça, eşyanın beyan edildiği tarihteki gümrük rejimine ilişkin tüm hükümlerin uygulanmasında esas alınır<sup>190</sup>.

### A. GÜMRÜK İŞLEMLERİNDE MUHATAP (YÜKÜMLÜ) ÇEŞİTLERİ

Gümrük mevzuatı farklı gümrük rejimleri bakımından değişiklik arz eden hükümler içerdiğinden ilgili eşyanın tabi olduğu gümrük rejimine göre muhataplar ve uygulanacak kurallar da farklılık arz eder.<sup>191</sup>

Gümrük rejimleri eşyaların Türkiye Gümrük Bölgesi'ne giriş ve /veya çıkışlarında hareketlerini belirleyen işlem süreçleridir<sup>192</sup>. Süreçlerin her aşamasının bir tek kişi tarafından yerine getirilmesi çoğu zaman mümkün olmayabilir. Bu nedenle asıl yükümlü başta olmak üzere idarenin karşısına bu yükümlülükleri taşıyan kişi ya da kişiler "yükümlü", "sorumlu", "beyan sahibi", "muhatap olan" "borçlu", "eşya sahibi", "rejim hakkı sahibi" "adına beyanda bulunulan", ilgili kişi", "bilen kişi", "bilmesi gereken kişi" gibi olmak üzere farklı konumda muhataplar çıkmaktadır<sup>193</sup>. Yukarıda belirtilen kişilerin GK kapsamında gümrük yükümlülüğü kapsamına giren bir konuda, kanuna aykırı olarak gerçekleştirdikleri vergiyi doğuran olaylar veya fiiller gümrük yükümlülüğünün doğmasına engel oluşturmaz. Normal koşullardaki kişiler gibi yükümlülükleri doğar<sup>194</sup>.

Gümrük işlemlerinde muhatapın taşıdığı sorumluluklar rejimlere ve muhatapın hukuksal konumuna göre farklılıklar arz eder. Bu nedenle muhatapların kimler olduğunun ve gümrük işlemindeki hukuki konumunun tespiti, itiraz edenin veya davacının kim olduğunun belirlenmesi yönünden önem arz eder.

Muhatap genel kullanımda da yükümlüden ve sorumludan daha geniş bir anlamı ifade etmektedir. Aynı vergi mükellefi ve vergi mükellefinden daha geniş bir şekilde kullanılan vergi ödevlisi arasındaki ilişki gibidir.<sup>195</sup> Ödevli kavramı yükümlü kavramından nasıl daha geniş bir alanı ifade ediyorsa muhatap kavramı da gümrük işlemlerinde yükümlüyü kavrayan bir anlam taşır. Vergi ödevlisi olmak için nasıl kişinin

<sup>190</sup> Yüce, Çelikkaya, a.g.e., s. 80.

<sup>191</sup> Ercan, a.g.e., s. 21.

<sup>192</sup> Ercan, a.g.e., s. 20.

<sup>193</sup> Özgecan Gök, a.g.e., s. 59 ve 51; Aynı yönde bkz. Saygılıoğlu, Gerçek a.g.e., s. 141; Selen, a.g.e., s. 22.

<sup>194</sup> Özgecan Gök, a.g.e., s. 51.

<sup>195</sup> Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku*, a.g.e., s. 110.

üzerine maddi bir yükümlülük düşmesi gerekmiyorsa gümrük işlemlerinde muhatap kişinin üzerine parasal maddi yükümlülük düşmesi şart değildir. Bu durumda, GK bakımından “muhatap” kavramı gümrük vergilerinden kaynaklanan yükümlüler ile gümrük vergisi sonucu doğurmayan fiillere ilişkin ödevlileri ifade etmektedir.

GK esas itibarıyla Türkiye Gümrük Bölgesine eşya giriş çıkışlarıyla ilgili düzenlemeleri içeren bir usul kanunudur<sup>196</sup> ve GK m. 3/3 ‘te kişi deyimi uygulaması ve kapsamı bakımından;

*i-Gerçek kişiler*

*ii-Tüzel kişiler*

*iii-Hukuken tüzel kişilik statüsüne sahip olmamakla birlikte yürürlükteki mevzuat uyarınca hukuki tasarruflar yapma yetkisi tanınan kişiler ortaklığından oluşur, şeklinde açıklanmıştır.*

Burada dikkat çeken husus hukuken tüzel kişilik statüsüne sahip olmayan kişilerle ilgili durumdur. Bu ortaklıkların Türk Medeni Kanunu (TMK)<sup>197</sup> anlamında kişiliği olmamakla birlikte GK’ya göre adeta TMK’ya göre bir kişiymiş gibi mevzuatının uygulanması bakımından hak ve borçlara ehil olabileceklerdir.

GK’da gümrük yükümlülüklerini yerine getirmek zorunda olan kişilerden bahsedilmiştir. Bu anlamıyla GK’da “yükümlü” kavramının, kelime anlamına uygun tanımlandığını görmekteyiz<sup>198</sup>. Gümrük beyannamesini imzalayan gerçek ve tüzel kişiler ile ortaklık şeklinde oluşan hukuki varlıklar yükümlü kişi sayılmaları nedeniyle gümrük yükümlülüklerini yerine getirmek zorundadır. Gümrük yükümlülükleri için kişinin beyannameyi imzalaması yeterlidir. Beyannameyi imzalayan kişinin gümrüğe konu eşyanın sahibi olup olmaması önemli değildir. Bu nedenle gümrük yükümlülüğü eşya sahipliğine bağlanmaz<sup>199</sup>.

Yükümlülüklerin gümrük vergilerine ilişkin şekli ve maddi ödevleri yanında gümrük vergileri dışı kalan bazı usuli işlem ve ödevlerinde yerine getirilmesini kapsadığının kabulü gerekir<sup>200</sup>. Özellikle GK’nın 4. maddesi “*gümrük idareleriyle muhatap olan kişiler bu Kanun ve bu Kanuna dayanılarak çıkarılan tüzük, kararname ve yönetmelik hükümlerine uymak; gümrük idarelerinin gerek bu Kanunda gerek diğer*

<sup>196</sup> Selen, a.g.e., s. 284.

<sup>197</sup> Türk Medeni Kanunu; (Kanun No: 4721, Resmi Gazete: 08.12.2001, tarih ve 24607 sayısı)

<sup>198</sup> Ercan, a.g.e., s. 211.

<sup>199</sup> Selen, a.g.e., s. 171

<sup>200</sup> Özgecan Gök, a.g.e., s. 44.

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 getirmekle sorumludurlar” düzenlemesine yer vermiştir. Bu madde gümrük yükümlülerinin GK dışındaki mevzuat bakımından da “sorumlu” kavramı kullanarak kısaca gümrük vergileri dışındaki kalan konulara da açık kapı bırakmıştır.

Gümrük vergilerinin tahakkuk ettirilerek tebliğ edilmesi için gümrük yükümlülüğünün doğmuş olması şarttır. Gümrük vergilerinde yükümlülüğün doğması ve vergiler ve gereklerinin yerine getirilmesinden kimlerin sorumlu olacağı hem kişiler hem de idare bakımından önemli bir konudur. Hiç şüphesiz gümrük vergileri terimi ile ithalde alınan KDV, ithalde alınan ÖTV, gümrük vergisi, toplu konut fonu, kaynak kullanımı destekleme fonu, Kültür Bakanlığı fonu, bandrol ücreti vd bütünü ifade edilmektedir. Bu nedenle gümrük vergilerinin ödenmesinden anlaşılması gereken sayılanların tamamının ödenmesidir.

Vergi hukukunda sorumluluk, bir kimsenin kendi borcundan dolayı sorumluluğunu değil, vergiyi doğuran olayı kendi kişiliğinde gerçekleşmiş olmayan üçüncü kişinin borcunu ödemek zorunda olması anlaşılır<sup>201</sup>. Gümrük vergisinde duruma göre aynı borçtan birden fazla kişinin sorumlu olması şeklinde bir düzenleme yapılmıştır. Nitekim VUK m. 8’de<sup>202</sup> “vergi mükellefi/yükümlüsü”<sup>203</sup> ve “vergi sorumlusu”<sup>204</sup> olarak farklı iki anlam içeren kavram ile ele alınmakla birlikte GK’da gümrük rejimlerine bağlı ödevleri yerine getirme sorumluluğu altında bulunan kişiler 4’ncü maddesinde ele

<sup>201</sup> Nihal Saban, *Vergi Hukuku*,9.b,İstanbul: Beta Yayınevi, 2019, s. 115.

<sup>202</sup> VUK madde 8- a) “Gümrük vergileri” deyiimi, ilgili mevzuat uyarınca eşyaya uygulanan ithalat vergilerinin ya da ihracat vergilerinin tümünü;

b) “Gümrük yükümlülüğü” deyiimi, yükümlünün gümrük vergilerini ödemesi zorunluluğunu;...”

<sup>203</sup> Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku*, a.g.e.,s. 89-93.7 Kanunda mükellef, vergi kanunlarına göre vergi borcu düşen gerçek ve tüzel kişi(VUK m. 8) olarak tanımlanmıştır.

<sup>204</sup> Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu/Nami Çağan, *Vergi Hukuku*, Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını No:494, 1992, s.73-74 “Vergi hukukunda sorumluluk ise vergiyi doğuran olaya ilişkisi olmayan üçüncü kişilerin yasalarla, vergiye ilişkin maddi ya da şekli ödevlerin yerine getirilmesi bakımından vergi dairesinde muhattap tutulmalarını, bazı koşullarda asıl vergi borçlusu ile birlikte veya onun yerine geçerek vergiyi kendi malvarlıklarından ödemelerini ifade eder. Başkasının vergi borcu için vergilendirmenin maddi-şekli ödevlerini yerine getirmekle görevli tutulan üçüncü kişilere vergi sorumlusu denilir.” Aynı yönde; Yusuf Karakoç, *Vergi Hukuku*, Ankara: Yetkin Yayıncılık, 2014, s.218. “Vergi sorumlusu, kendisi yükümlü olmayan ama, ancak yükümlü ile kanunda belirtilen bazı ilişkileri nedeniyle, belli durumlarda kendisine vergi borcuyla ilişkili bir takım ödevler yüklenmiş olan kişidir.

alınmıştır. Bu maddenin sonunda 5911 sayılı Kanunla değişiklik yapılmadan önce madde sonundaki “yükümlüdürler” ibaresi “sorumludurlar” olarak değiştirilmiştir. Mevcut haliyle de gümrük işlemlerine muhatap olan kişilerden bahsederek “*Gümrük idareleriyle muhatap olan kişiler bu Kanun ve Cumhurbaşkanlığı kararnameleri ile bunlara dayanılarak çıkarılan mevzuat hükümlerine uymak; gümrük idarelerinin gerek bu Kanunda gerek diğer mevzuat hükümlerine 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 bunların teminata bağlamak; mevzuat hükümlerinin uymayı zorunlu kıldığı her tür işlemleri yerine getirmekle sorumludurlar*” hükmüyle sorumluya bir çerçeve çizilmiştir. Yükümlü kavramıyla da gümrük vergilerini ödemek zorunluluğunu yerine getirmekle sorumlu bütün kişiler ifade edilmiştir (GK m. 3/8-b ve 11). Böylelikle “sorumluluk” ile “yükümlülük” ayrı ayrı düzenlenmiş hale gelmiştir<sup>205</sup>.

GK’da yükümlü kavramı ile sorumlu kavramı ayrı terimler olarak kullanılmışsa da yerine getirilmesi gereken ödevler itibarıyla ele alındığında bir biri içine geçecek şekilde kullanıldığı görülmektedir. Sorumluluk kapsamına bakıldığında GK’nun uygulanmasında yer alan kişileri kapsayacak şekilde düzenlendiği görülmektedir. Bunun doğal sonucu olarak GK’da gümrük yükümlüsü veya yükümlülüğü veyahut gümrük sorumluluğu kavram ve ayırımlarına genel vergi hukukunu ifade eden VUK’taki anlam ve şekliyle yer verilmediği hatta bütünıyla farklı bir kavram olarak kullanıldığı görülmektedir<sup>206</sup>. GK’daki böyle bir ifade tarzının sorumluların yükümlülüklerini derece bakımından ayırımı güçleşmektedir. Bu sistematiği kanun koyucunun bilinçli kullandığı ve vergi güvenliği nedeniyle kanunda belirtilen statüdeki tüm ilgili kişilerin birlikte yani ortaklaşa sorumluluğunun kabul etmek istendiği anlaşılmaktadır<sup>207</sup>. Nitekim, GK m. 192’de “*Gümrük vergilerinin ödenmesinden birden çok yükümlünün sorumlu olduğu hallerde, bunlar söz konusu vergilerin ödenmesinden müştereken ve müteselsilen sorumludurlar*” hükmünün yer almasıyla yükümlülük şekilleri ne olursa olsun nereden kaynaklanırsa kaynaklansın birlikte sorumluluk hali benimsenerek muhatap genişletilmiştir. Bunun anlamı gümrük idaresinin her bir yükümlüden tamamen ya da kısmen yükümlülüğün yerine getirilmesini talep edebilmekte ve toplam yükümlülük sona

---

<sup>205</sup> Nural, a.g.e., s. 15.

<sup>206</sup> Tuncer, a.g.e., s. 206.

<sup>207</sup> Özgecan Gök, a.g.e., s. 65.

erinceye dek tüm borçluların yükümlülüğünün devam etmesidir<sup>208</sup>.

Yukarıdaki yaklaşımın kabul görmesi esasen gümrük ve ekonomik politikayla yakından ilişkili olup, sorumluluğun kapsamını geniş tutan kanun koyucunun hem ithalat ve ihracat işlemlerinin kanuna uygun yürütülmesine yardımcı olurken hem de kaybına neden olan durumlarda kamu alacağının tahsilini güvence altına almaktadır<sup>209</sup>.

Sorumlu kavramı GK'daki gümrük rejimleri kapsamında daha çok cezai işlemlerin muhatabı olan kişiler için kullanılmıştır. Öyle ki, GK uygulamaları bakımından gümrük idaresi karşısında bu yükümlülükleri ifade edilmek üzere, “yükümlü”, “sorumlu”, “muhatab olan”, “borçlu”, “beyan sahibi”, “eşya sahibi”, “adına beyanda bulunulan” “rejim hak sahibi”, “ilgili kişi”, “yetkilendirilmiş yükümlülük”, “gümrükçe onaylanmış kişi” ve gibi kavramlar kullanılmıştır<sup>210</sup>. Kullanımlarda terminolojik bir bütünlük olmadığı görülmektedir. Dolayısıyla tipik bir kavram yerine yeri geldikçe konuyu en iyi açıklayacağı düşünülen bir o andaki kavram anlayışı yerine unsurlarıyla tanımlanmış kavramların kullanımı hâkim kılınmalıdır. Hatta gümrük işlemlerindeki karışıklığı ve uzun gümrükleme süreçlerini kısaltmak amacıyla özellik arz eden “yetkilendirilmiş yükümlülük” ve “gümrükçe onaylanmış kişi” statülerine, torba kavram olarak nitelendirmek yanlış olmaz.

Gümrük yükümlülüğü gümrük vergilerinin ödenmesi zorunluluğu ile sınırlı tutan tanımlamadır. Gümrük yükümlülüğünün gümrük vergilerinin ödenmesi zorunluluğunu aşan sorumlulukları kapsam dışında bırakması nedeniyle isabetli olmamıştır. Yükümlülük ve sorumluluk çeşitlerinin birbiri içine girerek karışmasına müsait bir zemin oluşturmuştur. Hukukta geniş ölçekli olarak kullanılan “yükümlü” ve “sorumlu” kavramlarının VUK'ta olduğu gibi yükümlü için maddi ve şekli ödevlerden, sorumlu için şekli ödevlerden sorumlu tutulacak şekilde kullanılması yönünde yapılacak düzenlemeler daha isabetli olacaktır.

Gümrük uyuşmazlıkları ise bu kişilerle gümrük idaresi arasında çıkan görüş farklılıklarını içeren idari işlemler şeklinde karşımıza çıkmakla beraber konu yükümlü çeşitleri ayrımı yapılarak ele alınması farklılıkları ve sorumluluk derecelerini anlamak bakımından yararlı olacaktır.

Gümrük uygulamalarında yükümlü ile yükümlünün özel bir çeşidi olarak temsilci

<sup>208</sup> Özgecan Gök, a.g.e., s. 66.

<sup>209</sup> Ercan, a.g.e., s. 212.

<sup>210</sup> Özgecan Gök, a.g.e., s. 44-45.



ve sorumlulara yer verilmiştir. Bu nedenle gümrük işlemlerine muhatap olanların “asıl yükümlü”, “temsilci yükümlü” ve “sorumlu yükümlü” olmak üzere üç başlık altında ele alınması yerinde görülmüştür.

### A. ASIL YÜKÜMLÜ

GK'nın m. 3/11'de gümrük yükümlülüklerini yerine getirmekle sorumlu olan kişilerden bahsedilmiştir. Bu konumdaki yükümlüleri diğerlerinden ayırmak için asıl yükümlü kavramının kullanılması daha isabetli olacaktır. Bunlar gümrük idaresine kendi adlarına beyanname verenlerdir. Nitekim ithalat ve ihracat işlemlerinin beyanname üzerinden yürütüldüğü durumlarda işlemin hukuksal güvenliği beyan sahibinin beyanının doğruluğuna bağlıdır. Sonuç olarak gümrük vergisinin yükümlüsü (mükellefi) esas olarak gümrük beyannamesine imza koyan kişi sıfatıyla beyan sahibidir<sup>211</sup>. Belirtilen durumda beyan sahibi kişi gümrük işlemlerinin ekonomik ve hukuki sonuçlarından ve gümrük idaresinin yapacağı tüm işlemlerinin doğrudan muhatabıdır. İthalat ve ihracat işlemlerinin beyanname üzerinden yürüdüğü yani beyan sahibinin beyanının doğruluğunun kabul edildiği dikkate alındığında, ithalat ve ihracat işlemlerinde yükümlü kişinin yani gümrük vergilerini ödemesi zorunluluğunda olan kişi beyan sahibi olduğu görülmektedir<sup>212</sup>.

Beyanını temsilci kullanarak veren asıl yükümlü temsilcinin beyan ve sonuçlarından da kendisi sorumlu olur. Aşağıda açıklanacağı üzere doğrudan veya dolaylı temsil şeklinde olsun gümrük beyanında bulunulan kişi yükümlü olarak sorumludur. GK'da m. 5'de “doğrudan ve dolaylı temsile yer verilmiş olmakla beraber, bir temsilcinin bir başka kişi adına veya hesabına *hareket ettiğini beyan etmez ya da bir temsil yetkisine sahip olmadığı halde, başka bir kişi adına ya da hesabına hareket ettiğini beyan ederse* kişi, kendi adına ve kendi hesabına hareket ediyor sayılır” şeklinde yer verilmiştir. Bu durumda temsilci kişi, asıl mükellef olarak kabul edilir. O kişi doğal olarak asıl mükellefin muhatap olacağı tüm işlemlerin muhatabı olur. Asıl yükümlüye karşı yapılacak tüm işlemler asıl yükümlü derecesinde sorumlu kılınan bu kişiye de yapılabilir.

GK'da kişi deyiminden başka kişilerin rejimler karşısındaki durumlarını belirlemek için “rejim hak sahibi” deyimine yer verilmiştir. Bu tanımlama kişilerle gümrük rejimleri arasındaki sıkı ilişkiyi ortaya koyması bakımından dikkate değerdir. GK

---

<sup>211</sup> Selen, a.g.e., s. 172.

<sup>212</sup> Ercan, a.g.e., s. 212.

m. 3/20-a “*“Rejim hak sahibi” deyimi, kendi adına ve hesabına gümrük beyanını yapan veya hesabına gümrük beyanı yapılan kişi veya bu kişilere ait bir gümrük rejimi ile ilgili hakların ve yükümlülüklerin devredildiği kişiyi*” hükmünü ifade etmekle bize bu deyim tanımını vermiştir. Maddedeki kendi adına ve hesabına gümrük beyanında bulunan kişinin yukarıda açıklamaya çalışılan asıl yükümlüye isabet ettiği anlaşılmaktadır.

Fiil ehliyetine sahip olmayan (sınırlı veya tam ehliyetsiz) bir gerçek kişinin hak ehliyeti kapsamında ithalat-ihracat işlemleri yapması mümkündür. Bu durumda ehliyetsiz adına ve hesabına işlemleri kanuni temsilcisi konumunda bulunan (duruma göre veli, vasi veya kayyum) tarafından yerine getirilir. Kanuni temsilci temsil yetkisini temsil olunanın iradesinden değil, kanundan alır. Velayet hakkı bakımından bir velinin velayet altındaki küçük adına hukuksal işlemler yapmasında temsil yetkisinin varlığını değil, velayet hakkına sahip olduğunu kanıtlaması yeterlidir<sup>213</sup>. Bir gerçek kişi kanuni temsille temsil edildiğinde asıl yükümlü yine de fiil ehliyetinden yoksun olan velayet, vesayet veya hakkında kısıtlılık kararı bulunan kişi olmak durumundadır.

Her gümrük rejimi bakımından beyan sahibi asıl yükümlü olarak kabul edilir. Yükümlü bizzat kendisi veya kanuni temsil mekanizmasına bağlı olarak yapacağı iş ve işlemlerde asıl yükümlü olarak sorumlu olacaktır. Ancak bu ilişki dışında GK’da “temsilci yükümlü” ve “sorumlu yükümlü” biçiminde ara yükümlükler oluşturulmuştur. Bu yükümlülükler gümrük işlemlerinde geçerli özel yükümlülük çeşitleri olduğunu belirtmek gerekir.

## **B.TEMSİLCİ YÜKÜMLÜ**

GK’da temsilci, yükümlü statüsünde sorumlu tutulan kişi olduğundan GK m. 3/11’de belirtilen gümrük yükümlülüklerini yerine getirmekle sorumlu olan kişilerden biri de temsilci yükümlüdür. Tüm hukuk sisteminde temsil kurumu hukuksal iş ve işlemlerde özellikle sözleşmelerde büyük önem taşımaktadır<sup>214</sup>. TBK’da temsil ilişkisi “kanuni-iradi”, “dolaysız-dolaylı”, “yetkili-yetkisiz” şeklinde çeşitli sınıflamalarla ele alınmaktadır. Temsil ilişkisinin iş görmeyi konu alması nedeniyle bir vekâlet sözleşmesine benzerse de tam olarak aynı şeyi ifade etmez. Çünkü temsil ilişkisinde temsil edilenin (vekilin) tek taraflı bir irade beyanı yeterli görülürken, vekâlette vekil

<sup>213</sup> Kılıçoğlu, a.g.e., s. 218.

<sup>214</sup> Kılıçoğlu, a.g.e., s. 216.

(temsil edilen) ile müvekkilin (temsil eden) arasında karşılıklı borç altına giren bir sözleşme kurmaları aranır<sup>215</sup>.

GK'daki düzenlemeler gümrüklerde iş takibi bakımından temsil ilişkisi kapsamında takip ve sonuçlandırma yetkisi tanınmaktadır. İdareye karşı kullanılan temsil yetkisinin verilmesi kural olarak yazılılık esasına bağlanmıştır. Bu nedenle temsil yetkisine bağlı yapılacak işlemlerde idareye karşı temsilcilik sıfatının yazılı şekilde ortaya konmasına ilaveten özel yetkiyi de içermesi gerekir. Çünkü, vergilendirme işlemi mükellef açısından kanundan kaynaklanan bir borç ilişkisi doğurur ve mükellefe geri dönülmesi zor hatta dönülmez ağır sorumluluklar yükler. Bu nedenle vergilendirme ile ilgili iradi temsille yapılacak işler olağanüstü işlerden sayılır.

Özel hukuktaki özel yetki müessesesi kapsamında kalan işlemlerin ağır sonuçları olduğu ve vergi hukukuna ilişkin işlemlerin de bu niteliklere sahip ve aynı ağırlıkta olduğu dikkate alındığında özel hukuktaki özel yetkinin vergi hukuku bakımından aranması gerekir. Bu nedenle vergi hukukuna ilişkin verilecek yetkinin “özel yetki”ye bağlanması işlemin doğasında vardır<sup>216</sup>.

Gümrük idaresine karşı temsilciye verilen yetki iradi temsil kapsamındadır. İradi temsilde temsil edilen temsil yetkisini verip vermemekte tamamen serbesttir. Fiil ehliyetine sahip olmayanlar için onların kanuni temsilcilerinin vereceği temsil yetkisi de iradi temsil olarak sayılır.

Tüzel kişiler fiil ehliyetlerini organları aracılığıyla kullanırlar. Tüzel kişinin adına ve hesabına hukuksal işlemlerini yapmasına organları karar verir. Ancak, organ temsilci değil, tüzel kişinin bizzat kendisidir. Tüzel kişinin organları, tüzel kişi adına ve hesabına sözleşmeler yapmak üzere bir başkasını temsilci tayin edebilir<sup>217</sup>.

Gümrük beyannamesini imzalayan gerçek veya tüzel kişi asıl yükümlü olmakla beraber temsilcilerin de (beyan sahipleri adına beyanda bulunan kişiler) olmaları nedeniyle temsilcilerin yükümlülük durumlarının ayrıca ele alınmalıdır. Açıklamalardan da anlaşılacağı üzere gümrük yükümlülüğü eşya sahipliğini aşan ve sadece eşya sahipliğe bağlanamayacak bir kavramdır.<sup>218</sup> Bu noktada temsil ilişkisiyle yerine getirilen gümrük işlemlerine ve temsil müessesesine özel bir yer ve önem verilmiştir. Gümrük işlemleri

<sup>215</sup> Doğan Şenyüz, *Borçlar Hukuku*, 9.b., Bursa: Ekin Yayınevi, 2018, s. 73 vd.

<sup>216</sup> Şenyüz, a.g.e., s. 77.

<sup>217</sup> Kılıçoğlu, a.g.e., s. 217.

<sup>218</sup> Selen, a.g.e., s. 171.

teknik bilgi ve deneyim gerektirdiğinden eşya sahibinin kendi işini gümrükte bizzat takip edip sonuçlandırması oldukça güçtür<sup>219</sup>. Bu nedenle de gümrük işlemlerinin uygulamada eşya sahibi adına hareket eden temsilciler aracılığıyla yürütülmesi yaygındır. Gümrük işlemleri ve faaliyetlerin niteliği bir meslek mensuplarından oluşan faaliyet alanını ve bunu icra eden “gümrük müşavirliği” mesleğini ortaya çıkarmıştır. GK’da ister doğrudan ister dolaylı olsun temsilciler temsil edilen kişi namına hareket ettiğini beyan temsil yetki belgesini gümrük idarelerine ibraz etmek zorundadır<sup>220</sup>.

GK m. 5’de yükümlü sıfatını haiz “bütün kişiler”in işlemlerini takip etmeleri, hususunda temsilci atayabilecekleri belirtilmiştir. Atanması halinde gümrük işlemlerinin takibi ve sonuçlandırılmasında yükümlü ile temsilci arasında yakın bir ilişki kurulmuş olur. Temsil, doğrudan veya dolaylı olarak düzenlenen (GK m. 5) temsil çeşitlerinin sonuçlarına GK m. 225’de yer verilmiştir.

### **1. Doğrudan Temsil**

TBK m. 40 doğrudan doğruya temsil kavramına yer verilmiştir. Bu doğrultuda doğrudan temsil, doğrudan doğruya temsil olunan adına ve hesabına hareket eden, temsilcinin temsil olunan adına yaptığı işlem olarak tanımlanabilir<sup>221</sup>.

GK’da ise doğrudan temsile 225. maddede açıkça yer verilmiştir. GK m. 225’te *“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.”* Bu hüküm çerçevesinde tüm gümrük işlemleri doğrudan temsilci tarafından temsil yoluyla izlenip sonuçlandırılabilir. Doğrudan temsilci konumundaki kişinin gümrük müşaviri olma zorunluğu da bulunmamaktadır.

Temsilcinin gümrük idaresinde gerçekleştirdiği tasarrufların sonuçları doğrudan eşya sahibi adına ve hesabına doğar. Bu nedenle de doğrudan temsilcinin yaptığı işlemlerden dolayı gümrük idarelerine karşı bir sorumluluğu olmaz. Doğrudan temsilci tarafından verilen bir ithalat beyannamesinin gümrük vergilerinden adına beyanda

---

<sup>219</sup> Selen, a.g.e., s. 171.

<sup>220</sup> Kılıç, a.g.e., s. 402.

<sup>221</sup> Kılıçoğlu, a.g.e.,s. 219.

bulunan sorumlu olur. Bu durumda sorumlu her zaman adına ve hesabına işlem yapılan asıl yükümlü olmak durumundadır. Ancak, doğrudan temsilci konumundaki kişi beyanda bulunurken doğrudan temsilci olduğunu beyan etmemiş veya beyan etmiş olsa dahi geçerli bir temsil yetkisi yoksa bu defa asıl yükümlüsü olarak sorumlu olur<sup>222</sup>. Bir başka ifadeyle sorumluluk derecesi asıl yükümlü düzeyine çıkar.

Özel hukuk tüzel kişileri temsile yetkili personeli aracılığıyla gümrük işlemlerinde kendilerini doğrudan temsil edebilmelerinde temsilciler için bazı şartlar aranmıştır. Bunun nedeninin gümrük işlemlerinin sonuçlarının ağırlığı, hatalı beyan ve talebin eşyalara ilişkin geri döndürme güçlüğünde aramak gerekir. Belirli niteliklere sahip kişinin işlemleri daha doğru yürütüp takip edebileceğinin kabul edildiği anlaşılmaktadır. Özel hukuk tüzel kişilerinin doğrudan temsil yoluyla gümrük idarelerinde iş takibi yapacak personelinin taşınması gereken şartlar GK'nın 227'nci maddesinde<sup>223</sup> belirtmiştir.

<sup>222</sup> Kılıç, a.g.e., s. 403.

<sup>223</sup> GK m. 227 – "1. Gümrük müşavir yardımcısı olabilecek kişilerin aşağıda belirtilen koşullara sahip olmaları gerekir:

- a) Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olmak,
- b) Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip bulunmak,
- c) Kamu haklarından mahrum bulunmamak,

d) **(Değişik:24/10/2019-7190/9 md.)** Taksirli suçlar hariç olmak üzere; affa uğramış olsalar dahi, ağır hapis veya beş yıldan fazla hapis ya da kaçakçılık, zimmet, ihtilal, irtikap, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, güveni kötüye kullanma, dolanlı iflas, yalan yere şahadet, suç tasnii, iftira gibi yüz kızartıcı suçlar ile resmi ihale ve alım satımlara fesat karıştırma, suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama, terörün finansmanı, Devlet sırlarını açığa vurma, vergi kaçakçılığı veya vergi kaçakçılığına teşebbüs suçları ile 12/4/1991 tarihli ve 3713 sayılı Terörle Mücadele Kanunu kapsamı suçlar ile örgütlü suçlardan hüküm giymemiş olmak,

e) Ceza veya disiplin soruşturması sonucunda memuriyetten çıkarılmış olmamak,

f) i) Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi, siyasi bilgiler ve endüstri mühendisliği dallarında eğitim veren fakülte ve yüksek okullardan veya denkliği Yüksek Öğretim Kurumunca tasdik edilmiş yabancı yüksek öğretim kurumlarından en az lisans seviyesinde mezun olmak,

ii) Diğer öğretim kurumlarından lisans seviyesinde mezun olduktan sonra (i) alt bendinde belirtilen bilim dallarından lisans üstü seviyede diploma almış olmak ya da ön lisans eğitimi veren gümrük, dış ticaret ve Avrupa Birliği konularında uzmanlık programı olan meslek yüksek okullarından mezun olmak,

g) Staj amacıyla bir gümrük müşavirinin yanında bir yıl çalışmış olmak,<sup>(1)</sup>

h) Yapılan gümrük mevzuatı ve gümrüğe ilişkin iktisadi, ticari ve mali konuları kapsayan sınavda başarılı olmak,

2. a) Gümrük idaresinde en az onbeş yıl çalışıp da görevlerinden istifa ederek veya emekli olarak ayrılan memurlardan 1 inci fıkradaki koşulları taşıyanlar, staj koşulu aranmaksızın gümrük müşavir yardımcısı sınavına girebilirler.

b) Gümrük idaresinde en az onbeş yıl çalışıp da bunun üç yılını gümrük muayene memuru, gümrük başmemuru ve gümrük müdür yardımcısı görevlerinde geçirenlerden, görevlerinden istifa eden veya emekliye ayrılan ve 1 inci fıkradaki koşulları taşıyanlar sınav ve staj koşulu aranmaksızın gümrük müşavir yardımcısı olabilirler. 3. Yukarıda belirtilen koşulları yerine getirenlere gerekli müracaat belgelerinin tamamlanmasından itibaren altmış gün içinde Gümrük Müsteşarlığı tarafından Gümrük Müşavir Yardımcılığı İzin Belgesi verilir. Gümrük müşavir yardımcısı ancak bu izin belgesini aldıktan sonra mesleki faaliyette bulunabilirler.

3. Yukarıda belirtilen koşulları yerine getirenlere gerekli müracaat belgelerinin tamamlanmasından itibaren altmış gün içinde Gümrük Müsteşarlığı tarafından Gümrük Müşavir Yardımcılığı İzin Belgesi verilir. Gümrük müşavir yardımcısı ancak bu izin belgesini aldıktan sonra mesleki faaliyette bulunabilirler. "

Özel hukuk tüzel kişilerinden farklı olarak, kamu hukuku tüzel kişiler için temsilcide aranması gereken özellikler bakımından farklılaştırılmıştır. Devlet, belediye, il özel idareleri ve diğer kamu tüzel kişilerinin amir ve memurları tüm gümrük işlemlerini doğrudan temsil yoluyla takip edebilirler. Anılan tüzel kişilerin temsili statüden kaynaklanan bir nedenle amir ve memurlarca temsil edilebilmeleri mümkünken dışarıdan birinin yetkilendirilerek takiplerin yapılmasına bir engel yoktur. Bununla birlikte tüzel kişi temsili olsa bile dışarıdan birinin temsilci olarak görevlendirilmesi halinde özel hukuk tüzel kişileri için dolaysız temsilciler bakımından öngörülen şartlar aranmalıdır.

## 2. Dolaylı Temsil

Dolaylı temsil, Türk Borçlar Kanunu ve Ticaret Kanunu'nda dağınık bazı hükümler halinde düzenlenmiştir<sup>224</sup>. Borçlar hukukundaki dolaylı temsilde temsilci kendi adına fakat temsil olunan hesabına hareket eder<sup>225</sup>. Sözleşmede temsilci başkası adına ve hesabına hareket ettiğini temsilci sıfatını gizlemektedir<sup>226</sup>. Bir diğer ifadeyle dolaylı temsilde, temsilcinin temsil vasfı üçüncü kişi tarafından bilinmez. Önce temsilci üzerine doğan haklar sonraki işlemle temsil edilen aktarılmaya ihtiyaç gösterir.<sup>227</sup>

Gümrük işlemlerinde de iş takibi dolaylı temsil yoluyla da yapılabilir. Ancak, gümrük mevzuatı çerçevesindeki dolaylı temsil borçlar hukukundaki dolaylı temsilden farklı düzenlenmiştir. Borçlar hukukunda dolaylı temsilde, üçüncü şahıs temsilcinin kimi temsil ettiğini bilmezken gümrük işlemlerindeki dolaylı temsilde, temsilci dolaysız temsildeki gibi gümrük idaresi tarafından bilinir. Gümrükteki dolaylı temsil şeklinde yapılan işlemlerden ortaya çıkan gümrük yükümlülükleri aynı zamanda doğrudan temsilcinin kendi adına da sonuç doğurur. Dolaylı temsilci adeta temsil edilen gibi sorumludur.

GK'nın 225'nci maddesi, dolaylı temsilci olarak iş takibi yapabilecek kişileri "gümrük müşavirleri" olarak belirlemiştir<sup>228</sup>. Gümrük müşavirleri dışındaki kişilerin dolaylı temsilci olabilmeleri mümkün değildir. Temsilci olan gümrük müşavirleri her

<sup>224</sup> Fikret Eren, *Borçlar Hukuku: Genel Hükümler*, İstanbul: Beta Basım Dağıtım, 2008, s. 388.

<sup>225</sup> Kılıçoğlu, a.g.e., s. 219.

<sup>226</sup> Şenyüz, *Borçlar Hukuku*, s. 75.

<sup>227</sup> Aynı yönde bkz. Eren, a.g.e., s. 388, "Bu tür temsil sonunda yapılan hukuki işlemde doğan haklar ve borçlar, önce mümessilin hukuki alanında doğar. Ancak, daha sonra ikinci bir işlemle bu hak ve borçlar, mümessil tarafından temsil olunana devir veya nakledilir. ,nitekim dolaylı temsile değinen BK. M.32/III'e göre, diğer hallerde alacağın temliki veya borcun nakline ilişki kurallar uyarınca işlem yapılması gerekir."

<sup>228</sup> Gülşen Gedik, ABD, AB ve Türk Gümrük Vergisinde Temsil, *Mali Hukuk Dergisi*, 2018, sayı 159, s.679.

türlü gümrük işlemini dolaylı temsilci olarak takip ederek sonuçlandırabilme durumundadırlar (GK m. 226/1). Gümrük müşavir yardımcıları da yanında çalıştıkları gümrük müşaviri adına gümrüklerde iş takibi yapabilmeleri mümkündür. Dolaylı temsilde temsilci olabilmek için gümrük müşaviri olma şartı aranmasına karşın, doğrudan temsilde gümrük müşaviri olma şartı aranmamış sadece belirli niteliklerin aranmasıyla yetinilmiştir.

Dolaylı temsilin en önemli sonucu gümrük vergilerinin ödenmesinden temsilcinin sorumlu tutulması bakımından kendini göstermektedir. Dolaylı temsilci konumundaki gümrük müşaviri beyan sahibi ile yükümlü ile aynı derecede sorumluluğa tabidir.<sup>229</sup> Danıştay'ın kararları da vergi alacağının tahsili konusunda eşya sahibi ve gümrük müşaviri arasında fark bulunmadığı yönündedir<sup>230</sup>. Nitekim GK'nın 192. maddesinde, aynı gümrük vergilerinin ödenmesinden birden çok yükümlünün (asıl yükümlü ve temsilci gümrük müşaviri) sorumlu olduğu hallerde bunların her birinin müştereken ve müteselsilen sorumlu olacakları belirtilmiştir. Danıştay bir kararında, dolaylı temsil durumunda, ithalata ilişkin olarak gümrük yükümlülüğünün doğması halinde, vergilerin ödenmesinden ithalatçı ile gümrük müşavirinin yükümlü olmaları nedeniyle müştereken ve müteselsilen<sup>231</sup> sorumlu oldukları; dolayısıyla, bu tür durumlarda, alacaklı kamu idaresince, gümrük vergilerinin tamamının, sorumlulardan, aralarında sıra gözetilmeksizin tahsili yoluna gidilmesinin mümkün olduğu sonucuna varmıştır<sup>232</sup>.

Müteselsil borçluluk (sorumluluk), alacaklının istediği borçluya borcun tamamının ifasını talep edebildiği, her bir borçlunun da alacaklıya karşı borcun tamamından sorumlu olduğu borç ilişkisidir<sup>233</sup>. Kanun'da her ne kadar "müştereken ve müteselsilen" ifadesine yer verilmişse de müteselsil sorumluluğun doğabilmesi için borçluların zaten birden fazla kişi (müştereken, birlikte) olduğu dikkate alındığında müştereken ifadesi gereksiz olmuştur. Bu nedenle müteselsil ifadesinin kullanılması yeterlidir. Kaldı ki, müteselsil sorumluluk borç sona erinceye kadar borcun tamamı için

---

<sup>229</sup> Gedik, a. g. e., s. 700.

<sup>230</sup> Dnş. 7.D., 01.12.2015 tarih ve E:2014/1768, K:2015/6946 sayılı kararı ile 7. D., 01.12.2011 tarih ve E:2009/5769, K:2011/8441 sayılı kararı (kararlar için bkz. Selen, a. g. e., s.172).

<sup>231</sup> Ayşe Arat, "Müteselsil Borçlarda Alacaklı ve Borçlular Arasındaki İlişkinin Hüküm ve Sonuçları", Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.26,S:2 2018, s. 325-366.

<sup>232</sup> Dnş.,7. D., 01.12.2011 tarih ve E:2009/5769, K:2011/8441 (Yeşilova , a.g.e., s. 30).

<sup>233</sup> Bir diğer tanım için bkz.Eren, a.g.e., s.777. "...BK. M. 50 uyarınca birden çok kişi ortak kusurlarıyla aynı zarara birlikte sebep oldukları takdirde tam teselsül söz konusu olur."

borçlulardan herhangi birine gidilebilmeyi ifade eder. Bu yönüyle aksine bir düzenleme bulunmadığından müteselsil sorumlulukla TBK’da ifadesini bulan müteselsil borçluluk ilişkisine isabet eder<sup>234</sup>.

Dolaylı temsilciler gümrük idarelerine karşı beyanlarına isabet eden vergi asılları ve fer’ileri ile diğer yükümlülüklerden sorumlu tutulmuşlardır<sup>235</sup>. Çünkü, dolaylı temsil gereği temsilcilerin gümrük idarelerine karşı başkası adına kendi hesaplarına da sorumlu olacakları öngörülmüştür<sup>236</sup>. Danıştay VDDK verdiği kararlarında<sup>237</sup> “...ithalatçı ile birlikte müteselsilen sorumlu oldukları anlaşıldığından gümrük idaresince, kamu alacağı için aralarında sıra gözetilmeksizin tahsil edilmeyen alacak sebebiyle takip yapılabileceği yönündedir...”.

Görüldüğü üzere gümrük müşavirlerinin sorumluluğu konusunda ise Türk gümrük vergi sisteminde, kamu alacağının garanti altına alınmasını sağlamak amacıyla, uygunluk sorumluluğu<sup>238</sup> ile yetinilmemiş, gümrük vergisinin ödenmesinden birden çok kişinin (yükümlü/beyan sahibi/gümrük müşaviri) sorumlu olduğu “müşterek ve müteselsil sorumluluk” hali getirilmiştir<sup>239</sup>. GK’da birden fazla kişiyi kapsayacak şekilde birden fazla borçlu oluşturulmasının amacı karşı tarafta bulunan devlete ek bir teminat sağlanarak karşılaşılabileceği risklere karşı korunmasının sağlanmasıdır<sup>240</sup>.

Gümrük müşavirlerinin bu sorumluluğu yanında çalıştırdıkları gümrük müşavir yardımcılarının takip ettiği işleri de kapsar. Bu nedenle gümrük müşavir yardımcılarının gümrük yükümlülükleri karşısındaki sorumlulukları yanında çalıştıkları adına ve hesabına iş takibi yaptıkları gümrük müşavirlerine ait sayılır<sup>241</sup>. Nitekim, Danıştay gümrük müşavir yardımcılarının ancak yanında çalıştıkları gümrük müşaviri adına ve sorumluluğu müşavire ait olmak kaydıyla işlem yapabilecekleri yönünde karar

---

<sup>234</sup> TBK’nın m. 162 “1. Birden çok borçludan her biri, alacaklıya karşı borcun tamamından sorumlu olmayı kabul ettiğini bildirirse, müteselsil borçluluk doğar.

2. Böyle bir bildirim yoksa, müteselsil borçluluk ancak kanunda öngörülen hâllerde doğar.” ifadesini içermekle birlikte müteselsil borç ilişkisinin taşınması gereken unsurlara yer vermiştir. GK’daki müteselsil sorumluluk kavramı da aynı unsurları içinde barındırır.

<sup>235</sup> Selen, a.g.e., s. 171.

<sup>236</sup> Selen, a.g.e., s. 171.

<sup>237</sup> DVDDK.,19.02.2014 tarih ve E:2013/834, K:2014/84 sayılı kararı ile DVDDK.30.04.2014 tarih ve E:2014/261, K:2014/328 ve sayılı kararlar (Gedik, a.g.e., s. 697).

<sup>238</sup> Uygunluk sorumluluğu kavramı, VUK m. 227’den hareketle, meslek mensuplarının imzaladıkları beyannamelerde yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından kaynaklanan sorumluluk olarak nitelendirilebilir.

<sup>239</sup> Gedik, a.g.e., s. 695.

<sup>240</sup> Özgecan GÖK, a.g.e., s. 65.

<sup>241</sup> Selen, a.g.e., s. 172.



vermiştir<sup>242</sup>.

Beyannameyi imzalayan dolaylı temsilciler, beyan sahibi sıfatıyla gümrük idarelerine karşı sorumlu olmaktadır<sup>243</sup>. Ancak dolaylı temsilcilerin bu sorumluluğu sınırsız değildir. Gümrük müşavirinin eşya sahibi ile birlikte müteselsil sorumlu tutulabilmesi için öncelikle temsille gerçekleştirilen işlemin gümrük yükümlülüğü kapsamında bulunması gerekir. Gümrük müşavirinin müteselsil sorumluluğunun doğabilmesi için *gümrük yükümlülüğünü doğuran durumu bildiği veya bilmesi gerektiğinin ya da mesleği icabı mutata olarak bilmesi gerektiğinin* idarece ispatlanmasına bağlıdır<sup>244</sup>. Gümrük müşaviri beyanda kullanılan verilerin yanlış olduğunu bilmemesi veya kendisinin mutata olarak bilmesinin gerekmediği durumlarda müteselsil sorumluluk ortaya çıkmaz. Dolaylı temsilcinin bilmesi veya bilmesi gereğine bağlanan sorumluluğun kusura bağlanan (kusurlu) sorumluluk olduğu anlaşılmaktadır.

### C.SORUMLU YÜKÜMLÜ

Hukukta sorumluluk kavramı farklı anlamlara gelmektedir<sup>245</sup>. Özel hukukta sorumluluk kavramı ile borç kavramı yakın kavramlar olup borçtan bahsedilirken çoğu kere sorumluluktan da bahsedilir<sup>246</sup>. Sorumluluk getirmeyen bir borç ilişkisi söz konusu olmaz<sup>247</sup>. Özel hukukta sorumluluk deyimini iki ayrı kavramda kullanılmaktadır<sup>248</sup>. Bunlardan biri edimini ifası için alacaklıya karşı malvarlığı ile sorumlu olması, diğeri borca aykırı davranan şahsın verdiği zararı tazmin etme yükümlülüğünü ifade eder<sup>249</sup>.

Özel hukukta borç ve sorumluluk iç içe geçmiş kavramlar olup borcun bulunduğu her durumda sorumluluk da vardır. Vergi hukukunda sorumluluk ise vergiyi doğuran olayla ilişkisi olmayan üçüncü kişilerin vergi dairesine muhatap tutulmalarını ifade eder<sup>250</sup>. Bu anlamıyla sorumlu, yükümlü ile devlet arasındaki alacak-borç ilişkisinde üçüncü kişi durumundadır<sup>251</sup>. Görüldüğü üzere vergi hukukunda özel hukuktan farklı

<sup>242</sup> Dnş. 7.D., 06.04.2016 tarih ve E:2013/5703, K:2016/3808 (Selen, a.g.e., s. 172).

<sup>243</sup> Selen, a. g. e., s. 171.

<sup>244</sup> Gedik, a. g. e., s. 697.

<sup>245</sup> Karakoç, “*Vergi Hukuku*”, a.g.e., s. 160.

<sup>246</sup> Kemal Oğuzman, Turgut Öz, *Borçlar Hukuku-Genel Hükümler*, 11.b., C.1, s. 16.

<sup>247</sup> Kılıçoğlu, a.g.e., s. 29.

<sup>248</sup> Oğuzman, Öz, a.g.e., s. 16.

<sup>249</sup> Eren, a.g.e., s.79; Oğuzman, Öz, a.g.e., s. 17.

<sup>250</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s. 74.

<sup>251</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s. 74

olarak borç ve sorumluluk kavramları birbirinden ayrılabilir. Bunun sonucu olarak da vergilendirme ilişkisinde vergi borçlusu ve sorumluluk borçlusu olmak üzere iki türlü borçluluk bulunmaktadır<sup>252</sup>. Vergi borçlusu kendi borcunun gereklerini yerine getirmekten sorumludur. Sorumluluk borçlusu başkasının borcu için edim yerine getirmeyi ifade eder. Sorumlunun ödevleri yalnız maddi veya şekli edime ilişkin olabileceği gibi her ikisini de içeriyor olabilir<sup>253</sup>. Sorumlu borçlu kendisi asıl vergi yükümlüsü olmadığı halde vergilendirmeye ilgili gerekli maddi ve /veya şekli ödevleri yerine getirmekle görevlidir<sup>254</sup>.

Vergi sorumluluğu kapsam olarak biri asıl vergi yükümlüsünden vergiyi kaynaktan keserek vergi dairesine ödenmesi sorumluluğunu içeren “vergi sorumlusu”, diğeri asıl vergi borçlusuyla birlikte veya onun yerine geçerek vergi borcunun bizzat kendi mal varlığından ödemek durumunda olan “vergiden sorumluluk” olmak üzere başlıca iki şekilde karşımıza çıkar. Örneğin, çalışanların ücretleri üzerinden hesapladığı vergiyi kesip onlar hesabına vergi dairesine yatırmada işveren “vergi sorumlusu” iken ödenmesi gereken motorlu taşıtlar vergisinin ödendiğini aramadan araç satışını yapan noter “vergiden sorumlu” olacaktır.

Vergiden sorumlu olan kişi şartları varsa vergi idaresine ödediği vergiden dolayı özel hukuk hükümlerine göre asıl mükellefe rücu edebilir. Her iki hale ilişkin sorumluluk tipleri vergi kanunlarında yer almaktadır<sup>255</sup>. Vergi kanunlarında tipleri olmakla beraber vergilerde sürat sağlanması, vergi alacağının güvence altına alınması vergi kaçakçılığını azaltması ve mali idarenin masraflarını azaltması şeklinde hazine açısından yararları bulunur<sup>256</sup>. VUK m. 8’de vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi olarak belirtilmiştir. Bu ifadeden vergi dairesine muhatap olmayı gerektiren her kanuni durumun sorumluluk hali olduğu çerçevesi çizildikten sonra aynı kanunun 10’uncu maddesinde kanuni temsilden kaynaklanan vergi

<sup>252</sup> Mustafa Akkaya, “*Vergi Sorumlunun Vergi Yargısı Ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu*”, sç187. <https://dSPACE.ankara.edu.tr/xmlui/bitstream/handle/20.500.12575/48504/2694.pdf?sequence=1&isAllowed=y>.(01.06.2019)

<sup>253</sup> Öncel, Kumrulu , Çağan, a.g.e., s. 74.

<sup>254</sup> Öncel, Kumrulu , Çağan, a.g.e., s. 74.

<sup>255</sup> Kaynaktan kesmeden, kanuni temsilden ve ödevleri yerine getirmemeden kaynaklanan tipleri bulunur (Bkz. Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku*, a.g.e., s.95 vd.

<sup>256</sup> Bumin Doğrusöz, *Türk Vergi Sisteminde Kaynaktan Vergileme “Stopaj”*, İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası yayınları No:3,1992, s. 27-30.

sorumluluğuna, 11'nci maddesinde vergi kesenlerin sorumluluğu belirtilmiştir.

Oysa GK'daki sorumluluk kapsamı, VUK'taki sorumluluktan daha geniş tutulmuş olup, sorumluluk GK'da öngörülen tüm yükümlülüklerle uyulmamasından kaynaklanan durum olarak düzenlenmiştir. Dolayısıyla VUK'ta vergi sorumluluğu sınırları daha çizilmiş durumu ifade ederken GK'da temsilcinin beyannameye imza koyma şeklinden kaynaklanan sebep sorumluluğuna yakın yapıdadır. Sorumluluk derecesi bakımından bu gruptaki kişiler için "sorumlu yükümlü" kavramının kullanımı uygun bir kavramdır.

Vergi hukuku alanında gerçekteştirilen vergilerin kaynakta kesilerek yatırılması şeklindeki sorumluluk gümrük vergileri açasından olanaksızdır<sup>257</sup>. GK'daki sorumlulukla ilgili bir hususun altını çizmek gerekir o da, "*Aynı gümrük vergilerinin ödenmesinden birden çok yükümlünün sorumlu olduğu hallerde, bunlar söz konusu vergilerin ödenmesinden müştereken ve müteselsilen sorumludurlar*" şeklindeki 192'nci maddesi dikkate alındığında sorumluluğun ikincil (fer'i) değil, birincil (asli) düzeyde olduğu ve ödeme yükümlülüğu doğuran olayın meydana geldiği zamanki kişileri kapsayan geniş bir sorumluluk alanı yaratılmış olduğudur. Bu durumda gümrük vergilerinde alacaklı gümrük idaresi eylemlerinden dolayı sorumluluğu doğmuş olan bir kişiye asıl yükümlü gibi başvurabilecektir.

Gümrük vergilerinde VUK'taki "vergiden sorumluluk" şeklinde ifade edilen müteselsil sorumluluk biçimine benzer bir sorumluluk biçimi benimsenmiştir. Hal böyle olmakla beraber GK'da sorumlunun sorumluluk derecesi asıl yükümlü düzeyine çıkartılan bir nitelik arz etmektedir. Örneğin, hesabına gümrük beyanında bulunulan kişi (ithalatçı) kişi ile birlikte beyan sahibi (gümrük işlemlerini yürüten gümrük müşaviri) de yükümlü sıfatıyla sorumlu olur<sup>258</sup>. Daniştay bir kararında "*verginin ödenmesinden, ithalatçı ile birlikte ve yükümlü sıfatıyla müşterek ve müteselsil sorumlu olan davacı gümrük müşaviri adına ek tahakkuk yapılmasında mevzuata aykırılık bulunmadığından; dava hakkında, davaya konu işlemin diğer yönlerden hukuka uygunluğunun incelenmesi suretiyle karar verilmesi gerekirken, davacının yükümlü olarak takip edilmesini hukuka aykırı gören davaya konu işlemi, iptal eden vergi mahkemesi ısrar kararını uygun*

---

<sup>257</sup> Ayşe Gök, a.g.e., s. 50.

<sup>258</sup> Özkan, Ercan, a.g.e.,s. 51.

*görmemiştir*<sup>259</sup>. Sorumlunun asıl yükümlünün çalışanı olması sorumluluğun kapsamını ve önceliğine de etki etmez.

Yukarıdaki bahislerde açıklanan asıl yükümlü ve temsilci yükümlülüğü dışında kalan yükümlülük halleri “sorumlu yükümlü” başlığı altında açıklanırken sorumluluğun gümrük rejimlerindeki farklı yapıları göz ardı edilmemelidir. Bir başka ifadeyle sorumluluğu yükümlülüğünü gerektiren fiiller tabi olunan rejime göre değişkenlik arz eder.

GK madde 193/1 ve 2’ye göre “*Bir eşyaya uygulanacak ithalat veya ihracat vergileri tutarı, bu eşyaya ilişkin gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihteki vergi oranları ve diğer vergilendirme unsurlarına göre belirlenir. Gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihi kesin olarak tespit 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’da gümrük vergilerinden sorumluluk gümrük yükümlülüğünün başlamasına bağlanmıştır. Kanunda bu kapsamda hangi fiillerden dolayı bu sorumluluğun ortaya çıkacağı da ayrıca belirtilmiştir. Sorumluluğun kapsamına bakıldığında rejimler bakımından geniş bir kesimi içine aldığı görülmektedir. Sorumluluk genel bir sorumluluk olarak değil belirli fiillere ilişkin olarak düzenlenmiştir.

GK’ya bakıldığında, gümrük sorumluluğunun doğmasına sebep olan fiil, sorumluluğun başlama süresi ve sorumluluk kapsamındaki kişiler arasında sıkı bir ilişki kurulduğu görülür. Yükümlülüğün başladığı tarihin özel bir önemi vardır. Çünkü işlemlere uygulanacak kurallar bu tarihe göre tespit edilir. GK m. 61/2’de, “Aksine hüküm bulunmadıkça, eşyanın beyan edildiği gümrük rejimine ilişkin tüm hükümlerin uygulanmasında esas alınacak tarih, beyannamenin tescil edildiği tarihtir” hükmüne yer verilmiştir. Sorumluluğun bu kapsamdaki konumu da vergiler bakımından yükümlülüğün doğduğu kabahatler bakımından fiilin işlendiği zamandaki maddi hukuka bakılarak sonuçlandırılması gerekir. Nitekim GK m. 15/1’de gümrük vergilerinin, gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihte yürürlükte olan gümrük tarifesine göre hesaplanacağına ilişkindir.

Ayrıca kabahatler bakımından da TCK 5/1’nci maddesinin zaman bakımından uygulamaya ilişkin kurallarının kabahatler bakımından da uygulanacağına ve bu

---

<sup>259</sup> Dnş. VDDK., 19.02.2014 tarih ve E: 2013/834, K:2014/84 sayılı karar (Özkan, Ercan, a.g.e., s. 51.).

kapsamda fiilin işlendiği zamanki mevzuata göre ceza verileceği sorumluluğun tayini, sınırları ve miktarı bakımından önem arz etmektedir<sup>260</sup>.

KK m. 5/1 gereğince TCK'nın zaman bakımından uygulamaya ilişkin hükümleri kabahatler bakımından da uygulanacağı hükmü dikkate alındığında yeni kanun karara bağlanarak kesinleşmiş ancak, henüz yerine getirilmemiş idari bir yaptırım ortadan kaldırdığında veya hafiflettiğinde geçmişe yürür, ağırlaştırdığında geçmişe yürümez<sup>261</sup>. GK m. 61/2 dikkate alındığında vergiler için beyannamenin tescil edildiği tarihten sonraki hüküm değişikliklerinin ileriye ve geriye yürümesi söz konusu olmaz.

Gümrük vergilerinde sorumlu yükümlülük hali beyanname veren asıl yükümlü ve temsilci yükümlüyü aşacak şekilde GK m. 181, 182, 183 ve 184'ncü maddelerde geniş bir sorumluluk alanı oluşturulmuştur. Fiillerin bazıları anılan maddelerde seçimlik olarak düzenlenmiştir.

Sorumluluğun tespiti sorumluluğa sebep olan fiil, yükümlülüğün başlaması ve "sorumlu yükümlünün" kim olduğunun bakımlarından ele alınarak açıklanacaktır.

### **1.Verilerin Yanlışlığından Kaynaklanan Sorumluluk**

Vergilendirme başta olmak üzere tüm gümrük işlemlerinin belirli verilere göre gerçekleştirilmesi esastır. Doğru sonuçların doğru verilerle elde edilebileceği açıktır. Özellikle beyanlarda belirli verilerin kullanılması ve vergilerin bu bildirilen verilere göre tahakkuku esastır. GK m. 181'e göre verilerin yanlış olması halinde verileri veren, bu verilen yanlış olduğunu bilen ve bilmesi gerekenler yani hazırlayanlar da doğruluğundan sorumlu tutulmuşlardır.

-Sorumlunun Yükümlülüğünün doğmasına sebep olan fiil:

Fiil: Serbest dolaşıma giriş veya kısmi muafiyet suretiyle geçici ithal rejimine ilişkin gümrük beyannamesindeki verilerin doğru olmamasının kanunen alınması gereken vergilerin tamamen veya kısmen tahsil edilememesine sebep olmasıdır.

Fiile yakından bakıldığında belirli rejimler için öngörülmüş olup, veri yanlışlığının neticesinin alınması gereken vergileri tamamen veya kısmen tahsil

<sup>260</sup> Vergi kabahatinin işlendiği tarihte bu kabahatin tespit edildiği dönem veya bu dönem veya bu kabahate ilişkin vergi cezasının tahsilinin tamamlanmasına kadar olan dönem içerisinde kabahat ve/veya cezası açısından kanuni değişiklikler söz konusu olabilir. Yapılan değişiklikler bazen kabahat fiiliyle bazen cezasıyla bazen de her ikisiyle ilgili olabilir. İş te bu noktada kabahat hukuku bakımından aleyhe olan kanun hükümlerinin geçmişe yürüme yasağı, lehe olan kanunun geçmişe yürümesi ve derhal uygulama ilkeleri devreye girer. (Doğan Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, 11.b.,Bursa: Ekin Kitabevi,2020, s. 44).

<sup>261</sup> Kangal, a.g.e., s. 107-108.

edilmemesi sonucuna bağlanmıştır. Sorumluluk doğması fiilin bütün unsurlarının meydana geldiğinin idarece ortaya konması gerekecektir. Nitekim veri yanlışlığının neticesinin verginin tahsil edilmemesi ile illiyet bağı içinde bulunması gerekir.

-Yükümlülüğün başlaması:

Gümrük beyannamesinin tescil edildiği tarih yükümlülüğün doğduğu tarih kabul edilir.

Sorumlu:

Beyanda kullanılan verileri veren ve bu verilerin yanlış olduğunu bilen veya bilmesi gereken kişilerdir.

## **2.Rejime Tabi Tutulmaksızın Gümrük Bölgesine Sokulma veya Serbest Bölgeden Başka Bir Yere Götürmeden Kaynaklanan Sorumluluk**

Gümrük mevzuatı gümrük rejimleri üzerine oturtulmuştur. Her rejimin kendine ait uyulması gereken kuralları bulunur. Kurallara uyulmuş olunması işlemlerin hukuka uygun gerçekleştirilmesinin başlıca şartıdır. GK m. 182’de yabancı bir ülkedeki eşyanın rejimsiz veya serbest bölgedeki eşyanın rejime aykırı ülkeye sokulması halinde bununla ilişkili aşağıda belirtilen kişiler gümrük vergilerinden sorumlu tutulmuştur.

-Sorumlunun Yükümlülüğünün doğmasına sebep olan fiiller:

Fiil-1: Eşyanın Kanundaki rejimlere tabi tutulmadan Türkiye Gümrük Bölgesine girmesi<sup>262</sup>,

Fiil-2: Serbest Bölgedeki eşyanın kanuna aykırı olarak Gümrük Bölgesinin başka bir yerine götürülmesi

-Yükümlülüğün başlaması:

Eşyanın her iki fiille Türkiye Gümrük Bölgesine giriş tarihinde gümrük yükümlülüğü başlar.

-Sorumlu:

Eşyanın kanuna aykırı olarak girişini gerçekleştiren kişiler,

---

<sup>262</sup> GK m. 2’de Türk Gümrük Bölgesi “Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi, Türkiye Cumhuriyeti topraklarını kapsar. Türkiye kara suları, iç suları ve hava sahası gümrük bölgesine dâhildir. Bu Kanunda geçen Türkiye Gümrük Bölgesi ve Gümrük Bölgesi kavramları Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesini ifade eder” şeklinde tanımlanmıştır.

Eşyanın kanuna aykırı girişine iştirak eden ve girişin kanuna aykırı olduğunu bilen veya normal olarak bilmesi gereken kişiler,

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 olarak belirlenmiştir. Sorumluların genişliğinin sebebi vergi güvenliğinin olabildiğince en yüksek düzeyde korunması amacına yöneliktir.

### **3.Eşyanın Kanuna Aykırı Olarak Gözetim Dışına Çıkarılmasından Kaynaklanan Sorumluluk**

Gümrük gözetimi altındaki eşyanın gümrük gözetimi dışına çıkarılma esasları Kanunda belirlenmiştir. GK m. 183'e göre Kanunda belirlenen esasların ihlali buna sebebiyet verenler bakımından sorumluluk hali olarak düzenlenmiştir

Sorumlunun Yükümlülüğünün doğmasına sebep olan fiil:

Fiil: Eşyanın Kanuna aykırı olarak gümrük gözetimi dışına çıkarılmasıdır. Eşyaların gümrük mevzuatına ve gereken hallerde gümrük gözetimi altındaki eşyaya uygulanacak diğer hükümlere uyulmasını sağlamak üzere gümrük idareleri tarafından belirlenen işlemlere aykırı davranışlar sonucu gözetim dışına çıkartılması eşyalar üzerindeki gümrük kontrolünü etkisizleştirmek anlamına gelir. Oysa gümrük kontrolü dışına çıkan eşyalara Türkiye Gümrük Bölgesi ile diğer ülkeler arasında taşınan eşyanın giriş, çıkış, transit, nakil ve nihai kullanımını ve serbest dolaşımında bulunmayan eşyanın durumunu düzenleyen gümrük mevzuatı ve diğer mevzuatın doğru uygulanmasını sağlamak için gümrük idareleri tarafından yürütülen; eşyanın muayenesi, beyanname verileri ile elektronik veya 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 uygulamaların yapılmasını neredeyse imkânsız veya anlamsız kılar. Bu nedenlerle usulüne aykırı gözetim dışına çıkarılma geniş bir sorumluluğa tabi kılınmıştır.

Yükümlülüğün başlaması:

Eşyanın Gümrük Gözetiminden çıkarıldığı tarih yükümlülüğün başladığı tarih olarak dikkate alınır.

Sorumlu:

Eşyayı gümrük gözetiminden çıkaran kişiler,  
Çıkarma işine iştirak eden ve eşyanın gümrük gözetiminden çıkarıldığını bilen veya normal olarak bilmesi gereken kişiler,  
Eşyayı elde eden veya elinde bulunduran ve bu eşyayı elde ettiği veya aldığı sırada gümrük gözetiminden çıkarıldığını bilen veya normal olarak bilmesi gereken kişiler,  
Eşyanın geçici depolanmasında veya tabi tutulmuş olduğu gümrük rejiminin kullanılmasından doğan yükümlülükleri yerine getirmesi gereken kişiler olarak belirlenmiştir. Görüldüğü üzere sorumlular bakımından oldukça geniş sayılabilecek ilişkili kişi grubu belirlenmiştir.

#### **4.Gümrük Rejimi Yükümlülüklerinin Birinin Yerine Getirilmemesinden Kaynaklanan Sorumluluk**

Hangi rejim içinde olursa olsun vergilendirme sıkı kurallara bağlanmıştır. GK m. 184'te belirlenen kurallar arasında bir ayırım yapılmaksızın birinin ihlali dahi gümrük yükümlülüğünün doğması için yeterli görülmüştür. Eşyanın geçici depolanmasına ilişkin kuralların ihlali de sorumluluğun kaynağı olarak belirlenmiştir. Şüphesiz bu tip sorumlulukta tabi tutulan rejim kurallarına aykırılığın daha kapsayıcı olduğu açıktır. Kanun koyucunun geçici depolamaya tabi karşı karşıya kalınacak özel durumlar için bir sorumluluk vurgusu yapmayı amaçladığı anlaşılmaktadır.

Sorumlunun Yükümlülüğünün doğmasına sebep olan fiiller

Fiil-1: Eşyanın geçici depolanmasından doğan yükümlülüklerden birinin yerine getirilmemesi geçici depolamanın yanlış uygulanması sonucu doğurması,

Fiil:2-Tabi tutulan gümrük rejiminin uygulanmasından doğan yükümlülüklerden birinin yerine getirilmemesi,

Fiil:3-Eşyanın söz konusu gümrük rejimine tabi tutulmasına ilişkin koşullardan birine uyulmaması hallerinde ve bu fiillerin ilgili gümrük rejiminin yanlış uygulanması sonucunu yaratması,

Fiil:4-Eşyanın nihai kullanımı nedeniyle indirimli yahut sıfır ithalat vergi oranı uygulanmasına ilişkin koşullardan birine uyulmaması hallerinde geçici depolamanın yanlış uygulanması sonucunu yaratması,

Yükümlülüğün başlaması



Yukardaki sorumluluk fiillerinin tespit zamanına göre yükümlülüğün başlangıcı farklı esaslara bağlanmıştır. Buna göre;

-Eşyanın geçici depolanmasından veya tabi tutulan gümrük rejiminin uygulanmasından doğan yükümlülüklerden birinin yerine getirilmemesi halinde, bu tarihte,

-Eşyanın 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 gümrük yükümlülüğü başlayacaktır.

#### Sorumlular

İthalat vergilerine tabi eşyanın geçici depolanmasından veya tabi tutulduğu gümrük rejiminin uygulanmasından doğan yükümlülükleri yerine getirmesi gereken kişi ya da

Söz konusu rejime tabi tutulması için konulmuş koşullara uyması gereken kişidir.

### **5.Serbest Bölgelerdeki Eşyanın Kanuna Aykırı Tüketilmesi veya Kullanılmasından Kaynaklanan Sorumluluk**

Serbest Bölgeler Kanununun (SBK)<sup>263</sup> m. 6 göre gümrük bölgesi dışında sayılır<sup>264</sup>. Bu bölgelerde sadece gümrük ve kambiyo yükümlülüğüne dair mevzuat uygulanmaz. Bu nedenle serbest bölgelerin gümrük mevzuatı bakımından özel önemi vardır. Türkiye'nin diğer yerleri arasında yapılacak ticaret, dış ticaret rejimine tabidir. Serbest bölge ile diğer ülkeler ve serbest bölgeler arasında dış ticaret rejimi uygulanmaz. Serbest bölgelerin bu özelliği malların serbest bölgeye giriş ve çıkışlarının ayrıntılı kurallara bağlanmasına

<sup>263</sup> Serbest Bölgeler Kanunu; Kanunu No:3218, (Resmi Gazete,1506.1985 tarih ve 18785 sayısı).

<sup>264</sup> Serbest Bölgeler Kanunu Madde 6- “Serbest bölgeler, Türkiye Gümrük Bölgesinin parçaları olmakla beraber; yer ve sınırları Cumhurbaşkanınca belirlenmiş, 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 ve kambiyo mevzuatının uygulanması bakımından Türkiye Gümrük Bölgesi dışında olduğu kabul edilen ve serbest dolaşımdaki eşyanın bir serbest bölgeye konulması nedeniyle normal olarak eşyanın ihracına bağlı olanaklardan yararlandığı yerlerdir.<sup>(4)</sup> Bu bölgelerde gümrük ve kambiyo mükellefiyetine dair mevzuat hükümleri uygulanmaz.

Kullanıcıların tutmak zorunda oldukları defterler ile düzenleyecekleri belgelere ilişkin olarak, 4.1.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun hükümlerine bağımlı olmaksızın düzenleme yapmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir.

Bu Kanun kapsamında kazançları gelir veya kurumlar vergisinden istisna tutulan kullanıcılar ve işleticiler, yatırım ve üretim safhalarında Cumhurbaşkanınca belirlenecek vergi dışı teşviklerden yararlandırılır. Bu Kanun kapsamında kazançları gelir veya kurumlar vergisinden istisna tutulmayan kullanıcılar, yatırım ve işletme safhalarında bu Kanun kapsamında yararlanılmayan vergi ve vergi dışı teşviklerden ilgili mevzuat hükümleri çerçevesinde yararlandırılır.<sup>(1)</sup>”

sebepl olmuştur<sup>265</sup>. Serbest bölgelere yurt dışından getirilen malların her hangi bir gümrük rejimine tabi tutulması, serbest dolaşıma sokulması, gümrük mevzuatında belirtilen haller dışında tüketilmesi veya kullanılması durumunda gümrük yükümlülükleri doğmaktadır<sup>266</sup>. Serbest Bölgelerdeki eşyaların bölgeye geliş amaçları bellidir. GK m. 185/1'de bu amaçlara aykırılık arz edecek şekilde durumlarında değişiklik meydana getirilmesinde rol oynayan kişiler sorumluluk kapsamına alınmıştır. Fiil seçimlik hareketli olarak düzenlenmiştir.

Sorumlunun Yükümlülüğünün doğmasına sebep olan fiiller

Fiil: İthalat vergilerine tabi eşyanın, Gümrük Kanunu'na aykırı olarak tüketilmesi veya kullanılması olarak belirtilmiştir. Eşyanın kaybolması ve bu kaybın kanıtlanamaması halinde, eşya serbest tüketilmiş veya kullanılmış sayılır. Gümrük yükümlülüğünün başladığı tarih kanuna aykırı olarak tüketildiği veya ilk kez kullanıldığı tarih olur<sup>267</sup>.

Yükümlülüğün başlaması

Serbest bölgede bulunan eşyanın tüketildiği veya ilk kez kullanıldığı tarih yükümlülüğün başladığı tarih olarak kabul edilir.

Sorumlular

Eşyayı tüketen veya kullanan; buna iştirak eden ve tüketimin veya kullanımın bu Kanuna aykırı olduğunu bilen veya normal olarak bilmesi gereken kişilerdir.

Kaybolan eşyayı serbest bölgede tüketilmiş veya kullanılmış saydığı ve düzenlemeye ilişkin fıkranın uygulanmasına imkân bulunmadığı hallerde, eşyanın gümrük idarelerince bilinen en son kullanıcısı, gümrük vergilerini ödemekle yükümlü kişi olacaktır.

## 6.Teminat Vermekten Kaynaklanan Sorumluluk

Vergi mevzuatı uyarınca gümrük idareleri gümrük vergileri ve diğer amme alacaklarının ödenmesini sağlamak ve gerekli görmeleri halinde bazı gümrük rejimlerinde geçerli olmak üzere teminat verilmesinin isteyebilirler. Teminat istenmesi ile gümrük yükümlülüğünün doğması olması arasında yakın ilişki vardır. Teminat

<sup>265</sup> Ayşe Yiğit Şakar, *Vergi hukukunda Serbest Bölgeler*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara: 2008, s. 195,

<sup>266</sup> Yıldırım Taylar, *Türk Vergi Hukuku Açısından Serbest Bölgeler*, Ankara:Maliye ve Hukuk Yayınları, 2008, s. 190

<sup>267</sup> Türkmen Derdiyok, a.g.e., s. 77.

verilmemesi diğer aşamalara geçişi engelleyeceğinden yükümlülüğün doğmasının ön şartı olarak etki gösterir.

GK madde 202/2 ye göre teminat vermesi istenen kişi yerine başka bir kişinin de teminat vermesi kabul edilebilir. Bir başka ifadeyle asıl yükümlü veya temsilci yükümlü gereken teminat verebileceği gibi bunların dışında kalan başka biri de teminat verebilir. Teminat verenin sorumluluğu teminat miktarıyla sınırlıdır.

Teminatın alınması nihai bir vergisizlikten ziyade, çoğunlukla rejim hükümlerinin ihlal edilmesi halinde ileride doğması muhtemel vergi yükünü garanti altına alma amacından kaynaklanmaktadır<sup>268</sup>.

## II. YÜKÜMLÜLÜĞÜN DOĞMASINI ENGELLEYEN VEYA ORTADAN KALDIRAN HALLER

Gümrük uygulamalarıyla ilgili yükümlünün iradesi dışında gerçekleşen kanunda öngörülen durumlardan biri varsa yükümlülüğün doğmadığı kabul edilecektir. Genel olarak dış sebeplere bağlı olgulara dayanan durumlar hukuka uygunluk sebebi kabul edilmiştir. Bu şartlarda muhatabınca yerine getirilmeyen iş ve işlemler dolayısıyla vergi, ceza ve yaptırım uygulamasına gidilmez. Kanun'un 186'ncı maddesinde şu düzenleme yer almaktadır.

*“Yükümlünün eşyayı aşağıda sayılan şekilde taşınması sırasına isabet eden yükümlülüklerini yerine getirememesinin 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 kaynaklandığını kanıtlaması halinde, ithalat nedeniyle gümrük yükümlülüğü doğmuş sayılmaz”*. Kanunda sayılan şartlar aşağıdaki şekilde açıklanabilir;

i-Gümrük yükümlülüğünün doğmamış sayılması için eşyanın tahrip olması veya yerine konulamayacak hale gelmelidir.

ii- Tahrip olma veya yerine konulamama halinin eşyanın taşınma, depolama veya rejimin uygulanmasından kaynaklanması gerekir. Taşıma, depolama veya rejimin uygulanması hallerinin neler olduğunun açıklanmasına ihtiyaç vardır.

<sup>268</sup> Adnan Gerçek, *Türk Mali Hukukunda Teminat Kurumu*, Ankara: Seçkin Yayınları, 2013, s. 186.

iii-Tahrip olma ve yerine konulamama şeklindeki kayıpların belirli sebeplere dayanması öngörülmüştür.

Bu sebepler, mücbir sebep, beklenmeyen hal, eşyanın özelliklerine bağlı bir nedenden ve gümrük idarelerince verilen izinler olarak belirtilmiştir.

Sorumluluk hukuku bakımından mücbir sebep ve beklenilmeyen hal özel hukuk açısından ele alındığında mücbir sebep kavramının özel hukuk bakımından kanunlarca yapılan bir tanımı bulunmamaktadır. Bununla beraber Yargıtay kararları<sup>269</sup> doğrultusunda önceden öngörülemeyen, sorumlu kişinin işletmesi veya faaliyeti dışında kalan ve karşı konulamayacak bir şiddetle kendisini gösteren olağanüstü olay olarak tanımlamak mümkündür<sup>270</sup>. İdare hukukunda ise mücbir sebep kavramı daha belirgindir. Zira, Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu 10.madde, VUK 13’üncü madde, 6326 Sayılı Petrol Kanunu 122’nci madde, 3213 Sayılı Maden Kanunu 3. Madde, Doğal Gaz Piyasası Lisans Yönetmeliği 46’ncı madde açıkça mücbir sebep halleri örnekleri içermektedir.

GY’ m. 31/3’deki “Mücbir sebep ve beklenmeyen haller şunlardır;

*“Doğal afetler (yangın, yer sarsıntısı, su basması, don, fırtına, kasırga v.b.), kanuni grev ve lokavtlar, genel salgın hastalık, kısmi veya genel seferberlik ilanı, devletçe konulan yasaklar, abluka veya savaş hali, terör, ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk,, yükümlü firmanın iflası veya şahıs firmalarında firma sahibinin ölümü,, yükümlü firmanın faaliyetinin kamu otoritelerince durdurulması,yükümlünün iradesi dışında meydana gelen ve müdahalesiyle önlenemeyecek diğer durumlar”.*

Yukarıda belirtilen sebeplerin “vb.” ve “diğer durumlar” demek suretiyle sınırlandırıcı değil örneklendirici olarak belirtilmesi karşısında sayılanlara benzer nitelikte olan haller de mücbir sebep ve beklenilmeyen hal olarak değerlendirilecektir. Mücbir sebep ve beklenilmeyen halden biri meydana geldiğinde süreler üzerindeki sonucu

<sup>269</sup> Yargıtay 4.HD. T.20.1.1997, E.1976/12395 K.1977/568, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=4hd-1976-12395.htm&kw='E.1976/12395'+`K.1977/568`#fm>, (10.10.2019) “...Doktrin ve uygulamaya göre mücbir sebep; sorumlu veya borçlunun faaliyet ve işletmesi dışında meydana gelen genel bir davranış normunun veya borcun ihlaline mutlak olarak kaçınılmaz bir şekilde yol açan öngörülmesi ve karşı konulması mümkün olmayan olağanüstü bir olaydır ( Fikret Eren’e atfen M.R. Karahasan - Tazminat davaları, İstanbul 1976 - Say. 246) Tuhr ise mücbir sebebi; "müessese sahibinin çoklukla vaki olmalarından dolayı hesaba katması lazım gelen olaylardan olmayan ve dıştan gelen ve işletmeye etki yapan ve bütün işletmeyi ve teşebbüsün ekonomik sonuçları tehlikeye koymadan en büyük takayyüt ve ihtimam ile daha bertaraf edilemeyen ve önceden öngörülemeyen ve kestirilemeyen olağanüstü bir olay olarak tanımlamıştır. (Tuhr - Borçlar H. Edege çevirisi - Say. 632) (Ayrıca bakınız Tandoğan – a.g.e - 464 ve Dr. A.P. Gözübüyük - Mücbir sebepler ve beklenmeyen haller, Ankara,1957...)

<sup>270</sup> Aynı yönde bkz. Kılıçoğlu, a.g.e., s. 296., Eren, a.g.e., s. 518-526

kendiliğinden doğar, idarenin sürelerin uzaması konusunda takdir hakkı olmaz. Yeter ki mevzuatın aradığı anlamda bir sebep veya hal meydana gelmiş olsun.

Gümrük vergilerinin aranmamasında mücbir sebep ve beklenilmeyen hal:

GK'nın 186'ncı maddesinde ithalatta kanuna aykırılık hallerinde gümrük borcunu doğuran (bazı) olayların vuku bulmasına rağmen, belirli şartların da ek olarak gerçekleşmesi/varlığı halinde gümrük vergisinin “doğmuş sayılmayacağını” düzenlemiştir<sup>271</sup>. Diğer taraftan gümrük borcunun doğmamış sayılması için yükümlünün, eşyanın gümrük idaresine sunulması ile ilgili “37 ila 40'ncı madde hükümlerinden”; “*bir serbest bölgeden Türkiye'ye eşya sokulmasından*”; “*eşyanın geçici depolanmasından*”; “*eşyanın tabi tutulduğu gümrük rejiminin kullanılmasından*” doğan yükümlülüklerini yerine getirememesinin; eşyanın tahrip olmasının veya tekrar yerine konulamayacak şekilde kaybının; mücbir sebep, beklenilmeyen hal veya eşyanın özelliklerine bağlı bir nedenden kaynaklandığını ispat etmesi gerekmektedir. Transit rejim açısından benzer bir düzenleme ise, GK'nın 92'nci maddesinde yer almaktadır. Buna göre transit rejimine tabi eşyaların gümrük bölgesi içinde iken “*mücbir sebepler veya beklenmeyen haller nedeniyle telef ve kaybının*” ispat edilmesi halinde gümrük vergileri aranmamaktadır<sup>272</sup>.

Mücbir sebep ve beklenilmeyen halden kaynaklanan zararlardan sorumluluk:

Mücbir sebep ve beklenilmeyen halin eşyaları üzerinde zararına sonuçlar ortaya çıkarması mümkündür. Bunlardan biri yükümlünün gümrük kontrolü ancak kendi tasarrufu altındaki eşyalarda meydana gelen zarar nedeniyle idareye karşı sorumluluk, diğeri idarenin eylemleri sonucu eşyalara gelen zarardan idarenin sorumluluğudur. Her iki sorumluluğu ayrı ayrı ele almak gerekir.

Mücbir sebep ve beklenilmeyen hal nedeniyle yok olan eşyaların ibraz edilememe nedeniyle sorumluluk:

Eşyaların yükümlünün tasarrufunda olarak ülke içinde bir gümrükten bir başka gümrüğe taşınmasını içeren transit rejimi sırasında, örneğin gerçekte meydana gelen trafik kazası sonucu eşyada zarar meydana gelmesi söz konusu olabilir. Mücbir sebep ve beklenilmeyen hal yükümlünün fiili ile zarar (veya kayıp) arasındaki nedensellik bağıını kesmiş olduğundan konu malların gümrüğe ibraz edilmemiş olmasından yükümlü sorumlu tutulamaz<sup>273</sup>. Ancak, yok olan mallar nedeniyle meydana gelen zarar

<sup>271</sup> Özgecan Gök, a.g.e., s. 259.

<sup>272</sup> Özgecan Gök, a.g.e., ss. 259-261.

<sup>273</sup> Bkz. Gözler, *İdare Hukuk Dersleri*, a.g.e., s. 789, “...Keza idarenin bir fiili söz konusu olsa bile mücbir

yükümlünün katlanması gereken zarardır.

İdari eylemlerden kaynaklanan zarar nedeniyle sorumluluk: Gümrük mevzuatında mücbir sebep ve beklenilmeyen hallerde gümrük idaresi kaynaklı zararlar bakımından konu idarenin sorumluluğu esasları içinde ele alınmalıdır. İdare hukukunda idarenin genel sorumluluğu Anayasanın 125/son fıkrasında “*idare, kendi eylem ve işlemlerinden doğan zararı ödemekle yükümlüdür*” hükmüne dayanır. Buna göre gümrük idaresi işlemlerin uygulanması ve idari eylemleri nedeniyle bir zarara sebep olursa bunu tazmin etmekle yükümlüdür. Mücbir sebep hali ve beklenilmeyen hal durumları belirli durumlarda idarenin sorumluluğunu ortadan kaldıran etki gösterir. *Mücbir sebep* sözlük anlamı olarak zorlayan ve zorlayıcılık olarak ifade edilmiştir<sup>274</sup>. Mücbir sebebin ayırıcı unsurları “dışlık”, “öngörülemezlik”, “önlenebilirlik” ve “karşı konulmazlıktır”<sup>275</sup>. Bu nedenle yükümlünün iradesi dışında meydana gelen, önceden öngörülemez ve öngörülebilir bile önlenebilir her durum mücbir sebep olarak kabul edilir. Diğer taraftan idari faaliyetlerin yürütülmesine yönelik mücbir sebepler idarenin kusurlu da olsa kusursuz da olsa sorumluluğunu da tamamen ortadan kaldırır<sup>276</sup>. Bunun sebebi mücbir sebebin idarenin dışında olan ve idareye atfı kabul bir işlem veya eylemden değil idarenin dışında bir tabiat olayından kaynaklanmaktadır. İdarenin dışından kaynaklanan bir zarardan idarenin sorumlu tutulmasının bir anlamı yoktur. Dolayısıyla idareden istenecek bir tazminat da söz konusu olmaz.

*Beklenmeyen hal* mücbir sebebe benzemekle beraber mücbir sebepten farklıdır. Bir olayın beklenmeyen hal olarak görülebilmesi için, bu olayın idarenin faaliyetleri içinde meydana gelmesi gerekir<sup>277</sup>. Oysa mücbir sebep olarak nitelendirilen olgu yükümlü veya idarenin faaliyetleri dışında ortaya çıkmış ise oluşur. Görüldüğü üzere mücbir sebepte dışlık esastır. Beklenmeyen durum sayılan olay idarenin eyleminin içinde oluşur yani halde içlik

---

*sebepler halinde idarenin fiili ile zarar arasındaki nedensellik bağı kesilmiş olur. Nedensellik bağının olmaması durumunda ise bir kişinin zarardan sorumlu tutulması mümkün değildir.”*

*“Ortaya çıkan zarara idarenin eylem ve işlemi dışında kalan başka sebepler kısmen veya tamamen neden olmuş ise, idarenin o zarardan dolayı sorumluluğu kısmen veya tamamen ortadan kalkar. Zira, idarenin eylem ve işlemi ile ortaya çıkan zarar arasındaki nedensellik bağı kısmen veya tamamen ortadan kalkmış olur... Mücbir sebep, beklenmeyen hal, zarar görenin davranışı, üçüncü kişinin davranışı.”*

<sup>274</sup> TDK, Türkçe Sözlük, 6.b., Ankara: TDK Yayınları sayı, 403, s. 584.

<sup>275</sup> Kaplan, a. g. e., s. 309.

<sup>276</sup> Gözler, *İdare Hukuku Dersleri*, a. g. e., s. 789.

<sup>277</sup> Gözler, *İdare Hukuku Dersleri*, a.g.e., s. 790.

esastır<sup>278</sup>. Faaliyet içinde çıkan olayın beklenmeyen hal olarak nitelendirilebilmesi için “içlik”, “öngörülmezlik” ve “önlenezlik” koşullarını yerine getirmesi gerekir<sup>279</sup>.

Beklenmeyen hal mücbir sebepten farklı olarak idarenin kusurlu sorumluluğunu tamamıyla ortadan kaldırır, fakat kusursuz sorumluluğunu ortadan kaldırmaz<sup>280</sup>. Çünkü idarenin kusurlu sorumluluğu halinde beklenmeyen durum kusuru ortadan kaldıracığından kusurlu sorumluluk ta ortadan kalkar<sup>281</sup>. Fakat beklenmeyen halde zarar verici davranışla idare arasındaki ilişki ortadan kalkmaz. İdarenin kusursuz sorumluluğu devam eder<sup>282</sup>. Kusursuz sorumlulukta kusur zaten aranmadığından beklenmeyen hal durumunda idarenin sorumluluğu söz konusu olur<sup>283</sup>.

Gümrük işlemleri için beklenmeyen hal kavramı gümrük işlemleri için yürütülen faaliyetler içinde söz konusudur. Olayın yükümlünün veya idarenin faaliyetiyle herhangi bir ilişkisi kurulamıyorsa mücbir sebep, yükümlü veya idarenin faaliyetiyle ilişkili ise beklenmeyen hal olarak değerlendirilir<sup>284</sup>. Örneğin gümrük idaresi faaliyeti kapsamında ithal edilen eşyaların gemiden indirilmesi sırasında kullanılan idareye ait tahliye aracının halatının bilinmeyen teknik sebeple kopması sonucunda liman kapısında bekleyen eşya dolu TIR aracının üzerine devrilmesi beklenilmeyen haldir. Bu nedenle eşyalar ihraç edilemeyecek şekilde hasar almışsa idare bu beklenilmeyen halden kaynaklanan zararı gidermek durumundadır. Kısaca idare eşyalarda meydana gelen hasardan kusursuz sorumluluk esaslarına göre sorumlu olacaktır. Çünkü yükleme aracının halatının kopması idarenin faaliyeti içinde gerçekleşen bir beklenilmeyen hal kapsamında kusursuz sorumluluk halidir.

---

<sup>278</sup> Şeref Gözübüyük, Turgut Tan, a.g.e., s. 696.

<sup>279</sup> Gözler, *İdare Hukuku Dersleri*, a.g.e., s. 788.

<sup>280</sup> Bkz. Yahya Kazım Zabunoğlu, *İdare Hukuku*, c. 2, Ankara: Yetkin Yayınları, 2012, s.417. Kusurlu sorumluluk, idarenin hizmet kusuru hizmetin kötü işlemesi (gereği gibi yerine getirilmemesi), geç işlemesi ve hiç işlememesi hallerinden birinin varlığı durumundaki sorumluluk halidir.

Bkz. Gözübüyük- Tan, a. g.e.,s.647 ve 665; Hasan Nuri Yaşar, *İdare Hukuku*, İstanbul: Der Yayınları, , No:441, 2013 s.428 ve 440.(Kusursuz (objektif) sorumluluk ise idarece yürütülen faaliyetler (risk ilkesi) veya eylem ve işlemlerin nimetlerinden toplum yararlanırken, idarenin bir kusuru olmasa bile zarar görenlerin zararının tazmin (fedakârlığın denkleştirilmesi ilkesi) edilmesidir).

<sup>281</sup> Gözübüyük- Tan, a.g.e., s. 696.

<sup>282</sup> Gözübüyük- Tan, a.g.e., s. 696.

<sup>283</sup> Gözler, *İdare Hukuku Dersleri*, a.g.e., s. 791.

<sup>284</sup> Kaplan, a.g.e., s. 310.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### GÜMRÜK UYUŞMAZLIKLARINA İLİŞKİN ÇÖZÜM YOLLARI

#### I. GÜMRÜK UYUŞMAZLIKLARI

“Uyuşmazlık” kavramının “anlaşmazlık” kavramıyla yakın ilişkisi olmasına hatta çoğu zaman aynı anlamda kullanılmasına rağmen kavramsal olarak aralarındaki terminolojik farklılığa dikkat etmek gerekir. Uyuşmazlığın idari aşamadaki görünümü “anlaşmazlık”, anlaşmazlığın yargı aşamasındaki görünümü “uyuşmazlık” olarak nitelendirilmektedir. Örneğin, vergi idaresi ile vergi ödevlisinin aynı konuda aynı yönde düşünmemelerinden kaynaklanan konuların idareyle muhatabı arasındaki konumuna anlaşmazlık ve bu konudaki çözüme de “vergi anlaşmazlıklarının çözümü” denirken, aynı konunun tarafların kendi dışındaki bir merciiye taşınması durumundaki konumuna uyuşmazlık ve bu konudaki çözüme de “vergi uyuşmazlıklarının çözümü” denmiştir.<sup>285</sup> Bu çalışmada uyuşmazlık kavramı anlaşmazlık kavramında kapsayacak şekilde kullanılacaktır.

GK ve Kanun’a dayalı çıkarılan ikincil düzenlemelerde “gümrük uyuşmazlığı” tanımına yer verilmemiştir.<sup>286</sup> Bununla birlikte gümrük uyuşmazlıkları için “gümrük idaresi ile yükümlüler arasında gümrük yükümlülükleri dolayısıyla ortaya çıkan hukuki anlaşmazlıklar” şeklinde bir tanım vermek mümkündür<sup>287</sup>.

Gümrük mevzuatına ilişkin idari uyuşmazlıklardan maksat ise gümrük mevzuatı kurallarının uygulanmasında gümrük idareleriyle gerçek kişi veya özel hukuk veyahut kamu hukuku tüzel kişileri arasında çıkan uyuşmazlıklardır.

Gümrük uyuşmazlıkları çeşitli açılardan sınıflamalara tabi tutulabilir. Bunlardan biri gümrük işlemlerinden kaynaklanan uyuşmazlıklar, diğeri gümrük vergilendirme sürecindeki uyuşmazlıklar olarak ortaya konabilir<sup>288</sup>.

Bir başka ayırım GK çerçevesinde ortaya çıkması muhtemel uyuşmazlıklar gümrük vergisi dışındaki işlemlerden ve gümrük vergilerinden kaynaklanan uyuşmazlıklar yanında geniş ve dar anlamda uyuşmazlık olarak ayırıma da tabi tutulabilir.

---

<sup>285</sup> Yusuf Karakoç, *Vergi Anlaşmazlıklarının /Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolu*, 3.b., Ankara: Yetkin Yayınları, 2015, ss. 35-36.

<sup>286</sup> Kılıç, a.g.e., s. 330.

<sup>287</sup> Gerçek, a.g.e., s. 246.

<sup>288</sup> Gülden Şişman, Mustafa Uyanık, *Gümrük Uyuşmazlıklarının Sulh Yoluyla Çözülmesi*, Vergi Sorunları Dergisi, Kasım 2018, Yıl 41, Sayı 362, s. 74.



*Geniş anlamada uyuşmazlık GK'daki tüm hükümlerinin, dar anlamda uyuşmazlık ise GK'daki kabahat hükümlerinin ihlali olarak yapılan ayırım ifade edilir*<sup>289</sup>.

GK m. 242 dikkate alındığında gümrük uyuşmazlıklarını konularına göre *gümrük idaresi kararları, gümrük vergileri ve gümrük kabahatleri* olarak ayırımı tabi tutmak da mümkündür<sup>290</sup>. Bu ayırımın gümrük uyuşmazlıkları bakımından önemi Kanunda yer alan ve uyuşmazlığın konu bakımından ayırımı tabi tutulmasında kendini gösterir<sup>291</sup>. Şu kadarı ifade edilebilir ki, uyuşmazlıklarda esas ağırlık gümrük vergileri itibarıyla ortaya çıkan uyuşmazlıklardır.<sup>292</sup>

## A. GÜMRÜK İŞLEMİ OLARAK GÜMRÜK UYUŞMAZLIKLARI

Gümrük idaresi mevzuattaki kuralların uygulanması ve uygulama sırasındaki aykırılıkların cezalandırılması amacıyla çeşitli kararlar alır. Gümrük idarelerince alınan kararlar ve yapılan işlemler kişiler hakkında hukuki sonuç doğurduğunda bunlar muhataplarınca ya “hukuka uygun” ya da “hukuka aykırı” bulunur. İdare ile karşı taraf arasındaki hukuka aykırılık bakımından görüş ayrılığı idari veya yargısal aşamaya taşındığında uyuşmazlık ortaya çıkar<sup>293</sup>. Bu durumda idare hukuku kurallarının uygulanmasında idare ile gerçek ve tüzel kişiler arasında ortaya çıkan uyuşmazlıklar birer idari uyuşmazlık konusunu oluşturur<sup>294</sup>.

Gümrük uyuşmazlıkları da esasen GK'nın uygulanmasından doğan fiillerden kaynaklanır<sup>295</sup>. Bu ifadeden hareketle gümrük uyuşmazlıklarını gümrük hukuku kurallarının uygulanmasında gümrük idaresi<sup>296</sup> ile kişiler<sup>297</sup> arasında çıkan uyuşmazlıklar

<sup>289</sup> Ercan, *Türk Hukukunda Gümrük Kabahatleri*, a.g.e., s. 82.

<sup>290</sup> İdari kararlara, vergilere ve cezalara ilişkin olan ayırım için bkz, Gerçek, a.g.e., s. 247.

<sup>291</sup> Hasan Hüseyin Bayraklı, *Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları*, Afyon: Celepler matbaacılık, 2009, s. 7.

<sup>292</sup> Gerçek, a.g.e., s. 247.

<sup>293</sup> Bayraklı, a.g.e, s. 4.

<sup>294</sup> Kaplan, a.g.e., 2019, s. 21.

<sup>295</sup> Şişman, Uyanık, a.g.e., s. 74.

<sup>296</sup> 10.7.2018 tarihli ve 30474 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin Altıncı Kısmının Onbeşinci Bölümünde “Ticaret Bakanlığı” olarak düzenlenmiş olup, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ile Ekonomi Bakanlığı birleştirilerek bakanlığın yeni ismi Ticaret Bakanlığı olmuştur. Bakanlığın teşkilat yapısının ortaya konduğu <https://www.ticaret.gov.tr/> Web sayfasına bakıldığında ilgili ithalat genel müdürlüğü ile ihracat genel müdürlüğü ve bölge müdürlükleri ile bunlara bağlı gümrük müdürlükleri tarafından yapıldığı görülmektedir.

<sup>297</sup> GK m. 3/3'de “Kişi” deyiminin “gerçek ve tüzel kişiler ile hukuken tüzel kişilik statüsüne sahip

olarak tanımlamak mümkündür. Gümrük uyuşmazlıkları temel olarak idari işlere ilişkin uyuşmazlıklardır<sup>298</sup>. Uyuşmazlığın bir idari işlem niteliği arz etmesi onun idari işlemin ayırt edici özellikleri olan bir idari makamın kararı olması, kamu hizmetlerinin yürütülmeleri amacıyla yapılışında kamu gücünün kullanılması, idarenin tek yanlı iradesinin ürünü ve kesin ve yürütülebilir olmasına bağlıdır. Gümrük idarelerinin, gümrük mevzuatı çerçevesinde kararlar, kamu hizmetinin yürütümü amacıyla ve tek yanlı irade beyanı ile alınmış olmaları nedeniyle bu tanıma uygun düşer<sup>299</sup>.

Gümrük idaresi ile kişiler arasında bir gümrük uyuşmazlığından bahsediliyor ise, bu uyuşmazlığı hukuk âleminde ortaya koyan bir karardan (işlemden) bahsedilmesi gerekmektedir<sup>300</sup>. Uyuşmazlıklar genellikle gümrük idaresinin yaptığı çeşitli denetleme, inceleme ve soruşturma aşamalarında ortaya çıkmaktadır<sup>301</sup>. Gümrük uyuşmazlıkları; gümrük işlemleri ve bu süreçteki uygulamalar yükümlü ile gümrük idaresi arasında menşe ile gümrük kıymeti tespiti, ticaret politikası önlemleri, gümrük vergisi yükümlülüğünün başlaması tarih, tebliğ, tahakkuk ve tahsil işlemleri ile idari uygulamalar, ceza kesme ve usul hükümleri konularında görülmektedir<sup>302</sup>. Bu kapsamda, “diğer gümrük işlemleri” olarak nitelendirilen GK m. 455-467’deki “posta gümrük işlemleri”, GK m. 476-482’deki “yakıt ve kumanyalara ilişkin gümrük işlemlerinin aşağıda açıklanacağı üzere idari işlem niteliğini haiz idari karar niteliğine dönüşmesi halinde gümrük mevzuatının uygulanması kapsamında uyuşmazlık konusu oluşturduğunun kabulü gerekir.

Gümrük idaresiyle muhatapları arasındaki idari işlemlerden kaynaklanan yürütülebilir zorunlu kararların gümrük işlemi olarak nitelendirilmesinde bir sorun yoktur. Gümrük işlemlerinin uygulamasından kaynaklanan zararlarında gümrük uyuşmazlığı olarak nitelendirilip nitelendirilmemesi hususunda şunlar söylenebilir:

- a. İdarenin işlemlerin uygulamasıyla ilgili zararların gümrük işlemiyle ilgisi nedeniyle belirtilen gümrük uyuşmazlığı ile aynı kategoride değerlendirilmesi

---

olmamakla birlikte yürürlükteki mevzuata uyarınca hukuki tasarruflar yapma yetkisi tanınan kişiler ortaklığını” ifade edeceği belirtilmiştir.

<sup>298</sup> Kaplan, a. g. e., s. 21.

<sup>299</sup> <https://turgutcandan.com/2019/08/16/gumruk-vergisi-ek-tahakkuklarına-itirazda-bulunulmadan-dogrudan-idari-dava-acilabilir-mi/>. (03.09.2019)

<sup>300</sup> Özgecan Gök, a. g. e., s. 212.

<sup>301</sup> Ercan, a. g. e., s.

<sup>302</sup> Gerçek, a. g. e., s. 246.

doğru olur.

- b. Gümrük mevzuatının uygulaması olan idari işlemlerin uygulanması sonucunda zararın meydana gelmesi halinde zararların tazmini tam yargı davasının kapsamına girse bile ortada bir gümrük uyuşmazlığı vardır.
- c. İşlemlerin uygulamalarına dayanan eylemlerin zararlı sonuçlarına yönelik durumlar ile salt idari eylemler arasında da fark vardır.
- d. İdari eylem, idarenin kendi işleminin uygulanmasına bağlı iradesiyle oluşabileceği gibi kendi iradesi dışında da gerçekleşebilir. Bu nedenle temelinde bir idari karar veya işlem olmayan salt maddi tasarrufları ifade eden eylemler<sup>303</sup> (salt idari eylemler) ile idari işlemlerin uygulamasından kaynaklanan zararlar uyuşmazlık çeşidi olarak farklı kategorileri oluşturur. Bu nedenle gümrük işlemlerinin uygulamasından kaynaklanan zararlar da gümrük uyuşmazlığı olarak nitelendirilir.

İptal davaları ile tam yargı davaları arasındaki en önemli farkın davadaki talep ve dava sonucundaki kararların doğurduğu sonuçlar olduğu dikkate alındığında, idari işlemlerin uygulamasından kaynaklanan zararların (önce iptal sonra tam yargı veya doğrudan tam yargı davası açılabilmesi) her ne kadar tam yargı davasının konusunu oluştursa da gümrük uyuşmazlığı olarak kabul edilebilir.

## B. GÜMRÜK İŞLEMİ DIŞINDA KALAN FAALİYETLER

Bir idari işlemin icrası için girişilen faaliyet ve gerçekleştirilen fiiller olmadan doğrudan doğruya ve yalnızca bir hal, hareket, tutum ve davranış şeklinde meydana gelen, yani bir işleme dayanmadan gerçekleştirilen eylemler idari eylemlerdir<sup>304</sup>. Nitekim gümrük mevzuatının uygulanması kapsamındaki işlemler “gümrük uyuşmazlığı” kapsamı içinde ele alınırken gümrük idaresinin eksik, geç ve kötü işleyişinden kaynaklanan eylemler “gümrük uyuşmazlığı” sayılmaz. Eylemler idarenin sorumluluğu çerçevesinde meydana gelen işleyişlerdir. Örneğin, kamu hukukuna tabi bir faaliyeti

<sup>303</sup> Zehreddin Aslan (Ed.), *Açıklamalı İçtihatlı İdari Yargılama Usulü Kanunu*, Seçkin Yayınları, Ankara:2019, s. 63

<sup>304</sup> Kaplan, a.g.e., s. 355.

olarak gümrük gözetimi altına alınan eşya konulduğu F tipi<sup>305</sup> antreponun çatısından akan sudan, çıkan bir yangından, parlayıcı veya patlayıcı niteliğinden dolayı özel biçimde depolanması gerekirken bu yapılmayarak kısmen veya tamamen zarar görmesi mümkündür. Bu durum gümrük idaresinin antrepo hizmetinin kötü işlemlerinden kaynaklanan idari eylemdir. Dolayısıyla idarenin kamu gücü ayrıcalıklarıyla donatılmış faaliyetleri sonucunda zarara uğrayan kişilerin zararlarını idare, idare hukuku esaslarına göre (idari sorumluluk) tazmin etmek durumundadır<sup>306</sup>. O halde idari eylemlerden kaynaklanan zararların bir gümrük işlemi olarak değerlendirilmesi mümkün değildir. Bununla beraber, idari eylem sonucu zararlar karşı karşıya kalan kişinin zararın karşılanması için gümrük idaresine yaptığı başvuruya olumsuz cevap verilmesiyle bir uyuşmazlık ortaya çıkacağı tabiidir. Bu uyuşmazlık bir “gümrük uyuşmazlığı” değil idarenin malvarlığı sorumluluğu kapsamında bir idari uyuşmazlık olarak değerlendirileceğinden idari yargıda yalnızca bir zararın tazmini amacıyla açılan tam yargı davası olarak bakılır.

## II. GÜMRÜK UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMÜ

Bir devlette idarenin hukuka bağlı olması hukuk devletinin özel gereklerindedir<sup>307</sup>. Güçle donatılmış idare bir tüzel kişilik olduğundan doğaldır ki iradesini gerçek kişiler aracılığıyla açıklayacaktır. İdare adına gücü ve yetkiyi kullananların bu iradelerinin sınırsız olması düşünülemez. İrade ve yetkiler “amaç” yönünden “kamu yararı” ile sınırlandırılmıştır<sup>308</sup>.

Devlet tarafından konulan kuralları idarenin işlem ve eylemleriyle hak ihlal edilmesi durumunda kişilerle idare arasında menfaat çatışması şeklinde uyuşmazlık alanı

<sup>305</sup> Bkz; Selen, a.g.e., s.111; Bkz, Murat Canitez, *Uygulamalı Gümrük Mevzuatı*, 2.b., Gazi Kitabevi, Ankara: 2017, s.180. Gümrük antrepoları genel ve özel antrepolar olarak harflerle ifade edilecek şekilde iki grupta toplanmıştır. Genel antrepo grubunda A (işleticisi sınırsız sorumlu olup, konan mallardaki eksiklikten ve eksikliğe bağlı gümrük vergilerinden **işletici** sorumludur), B (işleticisinin sınırlı sorumlu olup, konan mallardaki eksiklikten ve eksikliğe bağlı gümrük vergilerinden **kullanıcı** sorumludur ve F (gümrük idareleri tarafından işletilen antrepoları) tipi antrepolar yer alır. Özel antrepoların **işleticisi ile kullanıcısı aynı olup** bu grupta; C (işletici ile kullanıcı sıfatının aynı olup, sorumluluk işletmeye aittir), D (işletici ve kullanıcı aynı işletme olmakla birlikte GK m. 104’de bazı imkanlar tanınır) ve E (işletici ile kullanıcısını aynı olup depolama yerine antrepo hükümlerinin uygulanır) tipi antrepolar bulunur.

<sup>306</sup> Gözler, *İdare Hukuku Dersleri*, s. 746.

<sup>307</sup> Kemal Gözler, *Türk Anayasa Hukuku*, 2. b., Bursa: Ekin Kitabevi, 2018, s. 217.

<sup>308</sup> İl Han Özyay, *Günışığında Yönetim*, İstanbul: Alfa Kitabevi, 1994, s. 13.

ortaya çıkar.

Uyuşmazlık alanındaki hukuka aykırılığın denetlenmesi ise muhatapları nezdinde bir koruma alanı oluşturur. Koruma alanı idareyle somutlaşan devletin tasarruflarının denetime tabi tutulmasını gerektirmekle birlikte bu alan aynı zamanda uyuşmazlıkların çözüm zeminini de oluşturur. Taraflar arasındaki uyuşmazlığın çözümünde biri idari, diğeri yargısal olmak üzere başlıca iki yol vardır. İşlem ve eylemlere karşı doğrudan yargı denetimine taşınmak kural olmakla birlikte bazı durumlarda işlem ve eylemler bakımından öncelikle idari yollara başvurulması zorunlu tutulmuştur. Yargı denetimine götürebilmek için zorunlu idari yolun öngörülmediği durumlarda da ilgilinin sonuç almasından bağımsız olarak yargıya gitmeden önce seçimsiz idari yollara başvurup başvurmaması ihtiyarındadır<sup>309</sup>.

Gümrük hukuku kurallarının uygulanmasında gümrük idaresi ile gerçek veya tüzel kişiler arasında çıkan uyuşmazlıklar, bireysel işlemlerden kaynaklanır ve çeşitli açılardan ayırımlara tabi tutulmuştur<sup>310</sup>; ancak bu çalışmada bu ayırım konularına göre gümrük idarelerince verilen kararlar, gümrük vergileri ve gümrük kabahatleri olarak ele alınmıştır.

Dinamik bir uygulama ortamının geçerli olduğu bireysel nitelikli gümrük uyuşmazlıklarının bir an önce ortadan kaldırılmasında, işletmeler kadar ekonomi bakımından da yarar vardır. Esasen uyuşmazlıkların giderilmesi çabaları bir bütün olarak “idarenin denetimi” kavramı içinde ele alınacak karakterdedir. Bu açıdan ele alındığında idarenin biri yargı dışı diğeri yargı yoluyla denetimi olmak üzere iki tip denetimi söz konusu olur. Türk hukuku bakımından değerlendirildiğinde ilk bakışta birbirinden bağımsız gibi görünüm sergileyen idari ve yargısal çözüm kümeleri arasında ilginç köprüler kurulduğu görülebilir<sup>311</sup>.

<sup>309</sup> Neslihan Karataş Durmuş, *Vergi Uyuşmazlıklarında Uzlaşma ve Alternatif Çözüm Yolları*, Ankara: Adalet Yayınevi, 2018, s. 56.

<sup>310</sup> Gümrük uyuşmazlıkları nedenlerine göre konu, matrah, tarife ve tahlile yönelik uyuşmazlıklar olarak ele alınabilir (Yeşilova, a.g.e., s. 161 vd.; Ayşe Gök, a.g.e., s. 120 vd), bir başka ayırım da kapsama göre yapılan geniş ve dar anlamda uyuşmazlıktır. Geniş anlamdaki uyuşmazlık yasama tasarrufları ile genel düzenleyici işlemleri, dar anlamda uyuşmazlık ile gümrük idaresiyle muhatapları arasında bireysel işlemlerden kaynaklanan uyuşmazlıkları ifade edilir. Erdem, a.g.e.,s. 244).

<sup>311</sup> Bkz. Yusuf Ziya Taşkan, *Vergi Yargılaması Hukukunda Görev ve Yetki*, Siyasal Kitabevi, Ankara: 2007, s. 39 vd.’da VUK kapsamındaki vergiler bakımından “Yargı Yoluyla Çözüm ile İdari Çözüm Yöntemleri Arasındaki Bağlantılar” başlığı altında ele alarak açıklamıştır.

## A.İDARİ YOLLAR

İdareyle muhatapları arasındaki uyuşmazlıkların giderilmesine imkân tanıyan ve barışçıl yollara hayatiyet veren çeşitli yasal düzenlemeler bulunmaktadır<sup>312</sup>. Bunlar hukuk sistemine parçalı şekilde dağılmış durumdadırlar.<sup>313</sup> İdari uyuşmazlıkların idari davaya gerek kalmaksızın giderilmesine yönelik barışçıl yollar herhangi bir hukuk devletinde hukuk zemininde barışçıl yaşamayı gerçekleştirmek amacı taşımaktadır<sup>314</sup>.

İdareye bu olanağının verilmesi maliyetli ve uzun yargılama sürecine katlanma durumunda kalınmadan, idare edilenlerin haklarını elde edebilmelerini sağlarken mahkemelerin iş yükünün artışı önlenir. İdari yollarla ulaşılabilecek çözümler, idarenin, faaliyetlerini hukuk kuralları çerçevesinde sürdürmesini; bu faaliyetleri sırasında, çeşitli nedenlerle yapabileceği hukuka aykırılıkları da, kendisinin düzeltmesine imkân vermesi nedeniyle hukuka bağlı idarenin hayata geçmesine hizmet eder. Her biri bir idari işlem olarak ortaya çıkan uyuşmazlık idari aşamada barışçıl yolla çözülemediğinde ilgililerin Anayasanın 125'nci<sup>315</sup> maddesine göre yargı yoluna gitme hakları vardır.

GK'dan kaynaklanan uyuşmazlıklar için Kanun'da idari çözüm yolları olarak uzlaşma ve itiraz yollarına yer verilmiştir. Ancak, GK'da yer verilmemekle birlikte GK'dan kaynaklanan uyuşmazlıklarının yapısına uygun düştüğü sürece kamu denetçisine başvurma, idari uyuşmazlıkların sulh yoluyla halli gibi alternatif uyuşmazlık çözüm yollarına da gidilebilir.<sup>316</sup>

Gümrük mevzuatına ilişkin kaynaklarda her ne kadar alternatif uyuşmazlık çözüm

<sup>312</sup> Kaplan, a.g.e., s. 69-70.

<sup>313</sup> Bu şekildeki barışçıl yollara VUK'daki uzlaşma, düzeltme, 659 sayılı KHK'deki idari işlem ve eylemlerden zarar görenlerin dava açma süresi içinde isteyebilecekleri başvuru, 5233 sayılı Terör ve Terörle Mücadeleden Doğan Zararların Karşılama Hakkında Kanun'a göre terörle mücadelede doğan zararların sulh yoluyla karşılanması ve Kamulaştırma Kanununda taşınmazların bedeli ile taşınmazların belirli sürede kamulaştırılmaması durumundaki zararların giderilmesi sulh yoluna (idari yollara) örnek olarak verilebilir

<sup>314</sup> Turgut Candan, *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*, PwC Türkiye, İstanbul, 2015, ss.459-460. "Zira; hukuk devletinde, idarenin hukuka bağlılığı ve faaliyetlerini hukuk çerçevesi içinde yürütmesi, olmazsa olmaz koşuldur. Hukuka bağlı idare için asıl olan, idare edilenlerle uyuşmazlık yaratmak değil; herhangi bir biçimde doğmuş olan uyuşmazlıkları, hukuk içinde dava yoluna gerek kalmaksızın, gidermektir."

<sup>315</sup> Anayasa madde 125-"İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır. Kamu hizmetleri ile ilgili imtiyaz şartlaşma ve sözleşmelerinde bunlardan doğan uyuşmazlıkların millî veya milletlerarası tahkim yoluyla çözülmesi öngörülebilir."

<sup>316</sup> Karataş Durmuş, a.g.e., s. 283: "Alternatif uyuşmazlık çözümü ile tarafların uyuşmazlığı çözmek için bir araya gelerek yargı yoluna başvurmaksızın kullandıkları müesseselerin bütünü ifade edilir"

yollarına yer verilmemiş olsa da bu durum onların gümrük uyuşmazlıkları bakımından uygulanmalarına engel oluşturmaz.<sup>317</sup> Nitekim GK’da anılan yöntemleri yok sayan veya yasaklayan bir düzenleme yoktur.

Literatürde gümrük uyuşmazlıkları bakımından itiraz ve uzlaşmaya yer verilmesi bunlar dışındaki barışçıl yöntemlere yer verilmemesinin anlaşılması zordur. Oysa Kamu denetçiliğine başvuru, üst makama başvuru, sulh ve af gibi müesseseler gümrük uyuşmazlıklarının çözümünde başvurulabilecek yollardır. İdari uyuşmazlığın çözümüne giden yolda özel ve belirli şartlarda kullanılabilir olsa da pozitif hukukta yer verilen bir yöntemin alternatif uyuşmazlık çözüm yolları içinde değerlendirilmesine engel yoktur. Hukukun tanıdığı meşru bir yöntemin az veya çok kullanılır olması onun uyuşmazlıklarda hiç kullanılmayacağı anlamına gelmez.

İdari aşamada çözülecek gümrük uyuşmazlıkları GK kapsamında düzenlenmiş olanlar ve GK kapsamında düzenlenmemiş olanlar biçiminde ele alınabilir.

### **1.Gümrük Kanunu Dışındaki Uyuşmazlık Çözüm Yolları**

GK dışında gümrük uyuşmazlıkları çözümünde af, sulh, kamu denetçisine (ombudsmana) başvuru, üst makama başvuru yolları kullanılabilir.

#### ***a.Af Kanunları Yoluyla Çözüm***

Af, Anayasa m. 87<sup>318</sup> çerevesinde suç ve ceza hukuku bakımından düzenlenmekle beraber, Anayasa’da vergi hukuku bakımından herhangi bir yasal düzenleme bulunmamaktadır. Bununla beraber uygulamada sık sık vergi afları çıkartılmaktadır.

Af kanunlarının diğer idari yollardan en önemli farkı düzenlemenin geçici olmasıdır. Devlet siyasi, ekonomik, mali, sosyal, mükellef psikolojisi (gönüllü uyuma hizmet etme) ve vergi yönetiminden kaynaklanan teknik ve idari nedenlerle mükelleflerle vergiden kaynaklı uyuşmazlıkları kısmen veya sonlandırmak veya yeni bir biçime sokmak için adına genelde af kanunları denen kanunlarla geçici düzenlemeler

<sup>317</sup> Örneğin, Gümrük uyuşmazlıklarına ilişkin kaynaklarda sadece uzlaşma ve itiraza yer verilmiştir.

<sup>318</sup> Anayasa m. 87- “Türkiye Büyük Millet Meclisinin görev ve yetkileri, kanun koymak, değiştirmek ve kaldırmak; bütçe ve kesinhesap kanun tekliflerini görüşmek ve kabul etmek; para basılmasına ve savaş ilânına karar vermek; milletlerarası anlaşmaların onaylanmasını uygun bulmak, Türkiye Büyük Millet Meclisi üye tamsayısının beşte üç çoğunluğunun kararı ile genel ve özel af ilânına karar vermek ve Anayasanın diğer maddelerinde öngörülen yetkileri kullanmak ve görevi yerine getirmektir.”

yapmaktadır<sup>319</sup>.

Bir yasama tasarrufu olan af, kanunlarla yaratılan uzlaşma yolu olmasına karşın diğer idari yollardakiler gibi idari tasarruflarla hayat bulur. İdare, af kanunlarının gereğini yapar yani uygular. Nasıl vergiler kanunla meydana getiriliyorsa, vergileri kısmen veya tamamen tahakkuk veya tahsilden vazgeçme anlamına gelen afların yaratıcı kaynağının kanun olması gerekir. Vergiyi hangi organ yürürlüğe koyuyorsa kaldırma yetkisine sahip olan organ da odur. TBMM'nin idari yaptırımlara ilişkin af yetkisinin kaynağı "yasama yetkisinin genelliği" ilkesi içinde aramak gerekir. Bu husus idare hukukundaki "usulde paralellik" ilkesinin bir başka görünümü olarak görülebilir. İdare hukukunda usulde paralellik ilkesi kanunda aksine bir düzenleme bulunmadığında bir işlemin yapılması için uygulanan usulün o işlemin değiştirilmesi veya ilga edilmesi veyahut aksine olan işlemin aynı usulle yapılmasıdır<sup>320</sup>.

Ülkemizde vergi afları vergi barışı, tahsilâtın hızlandırılması, kaynakların ekonomiye kazandırılması, varlık barışı, kamu alacaklarının yeniden yapılandırılması gibi isimlerle vergi aslı, fer'ileri, kabahat nevinden cezalara yönelik iki ya da üç yılda bir rutin olarak çıkartılması beklenir bir durum haline gelmiştir. Kanunlarla muhatabına verilen hak, başvurularak kullanılan yenilik doğurucu bir hak niteliğindedir<sup>321</sup>. Muhatabın başvurusuna statü bakımından uygun düşen kanun gereği hak kazandırır ve üzerinde idarenin bir takdir hakkı olmaz. Af kanunları çıktığında idareyle mükellef arasındaki ilişki Kanunda öngörüldüğü halinden başka bir şekil almaktadır. İdareye düşen bu yeni şekil içinde uygulamayı gerçekleştirmekten ibarettir. Doktrinde kural olarak aftan yararlanmanın zorunlu olduğu, yani affın sonuçlarının doğabilmesinin bireyin kabulüne bağlı olmadığı, bu kuralın istisnası olarak da af kanununda kişinin affı kabul etmeyebileceğine ilişkin açık bir düzenlemenin bulunması gerektiği kabul edilmektedir<sup>322</sup>.

---

<sup>319</sup> Vergi afları süreklilik arz edecek şekilde uyumsuzluk giderme yolu olmadığından ile ilgili kapsamlı bir çalışmalar için bkz, Nihat Edizdoğan, Erhan Gümüş, *Vergi Afları ve Türkiye'de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi*, Maliye Dergisi, Sayı 164, Ocak-Haziran 2013; Sibel Yılmaz, *Anayasal Vergilendirme İlkeleri Çerçevesinde Vergi Affı*, Ankara Üniversitesi Hukuk Fak. Dergisi, 66 (1) 2017: 263-301.

<sup>320</sup> Kemal Gözler, *İdare Hukuku Dersleri*, a.g.e., s. 340.

<sup>321</sup> Doğan Şenyüz, *Hukuk Devleti Perspektifinden Adil Vergileme ve Vergi Afları*, Tesam Akademi Dergisi, Temmuz-2014, s. 91.

<sup>322</sup> Mesude Atilla, *Türkiye Cumhuriyeti Anaasa Hukuku'nda Af Kurumu*, Ankara Barosu Dergisi, Yıl:68 • Sayı: 2010/1 "Dönmezer, Sulhi/Erman, Sahir, Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku, Genel Kısım, C.III, İstanbul, 1997, s.219; Önder, Ayhan, *Ceza Hukuku Dersleri*, İstanbul, 1992,s.648-649; Sözüer, Adem, *Türk Hukukunda Af, 4454 ve 4616 Sayılı Kanunlarda Öngörülen Şartla Salıverilme ve Ertelemeye İlişkin Hükümlerin Hukuksal Niteliği ile Bu Hükümlerin Anayasaya Uygunluğu Sorunu*, Anayasa Yargısı 18,



Muhatabları için bir fırsat olmakla beraber devlet tek taraflı olarak gelirlerinin belirli kısmından öngörülen ölçülerle feragat etmektedir. Geçici karakteri haiz olan af kanunlarının uyuşmazlıklar üzerindeki etkisine bakıldığında devletin sabit önerisinin muhatabı tarafından kabulüne ( tarafların açık iradelerinin varlığı) bağlı olması nedeniyle Borçlar Kanunu m. 133’deki yenileme’ye<sup>323</sup> (tecdit) benzetilebilir<sup>324</sup>.

Her ne kadar VUK ve GK’da borcun kısmen veya tamamen sona erme sebebi olarak “yenileme”ye yer verilmemişse de af kanunları ile ortaya çıkan ve yeni oluşan hukuki durumun eski borcun temsilcilerin değişmesine bağlı yeni temsilciler üzerine üzerine kurulduğu kabul edilir.

Af kanularının bazı hükümleri bakımından (özellikle tutarın düşük olanlarda) borcun tamamen silinmesi vergi hukukundaki (VUK mük. m. 115 ve AATUHK m. 106) “vazgeçme” kurumuna benzer. Af ile oluşan yeni ödeme yapılandırılması ve bu kapsamda sağlanan menfaatler, af hükümlerine uyulmaması halinde şart yerine getirilmediğinde ortadan kalkacağına düzenlenmesi halinde yenilemenin şarta bağlı kanundan kaynaklanan bir durum olduğu kabul edilmelidir. Şöyle ki, vergi borçlarının yeniden yapılandırılması, alacaklı vergi idaresi ile borçlu mükellef arasında yapılan yeni bir borç sözleşme şeklinde gerçekleşir. Diğer bir anlatımla bu bir.“yenileme sözleşmesi” hükmündedir. Bu sözleşme, alacaklı ve borçlu tarafların 3.bir kişi (kefil) olmadan eski borcun yerine yeni şartlarda oluşan yeni borcu kabullenme iradelerinin beyanıdır.

---

Ankara, 2001, s. 224–225; Döner, Ayhan, Cezai Ve İdari Yaptırımların Farklılığı Bağlamında TBMM’nin Af Yetkisi, EÜHFD, C. XII, S. 3–4 (2008), s. 37”

<sup>323</sup> Safa Reisoğlu, *Türk Borçlar Hukuku ; Genel Hükümler*, Beta Yayınevi, İstanbul 2013, s.404; “*Yenileme, mevcut bir borcun, yeni bir borç meydana getirerek sona erdirilmesidir. Yenileme halinde, borçlu, yeni bir borç meydana getirmek suretiyle (edmini yerine getirmeksizin) mevcut borcundan kurtulur. Yenilemede mevcut borcun sona ermesiyle, yeni bir borcun meydana gelmesi arasında bir illiyet bağı vardır*”

<sup>324</sup>Mustafa Bahadır ALTAŞ, *Vergi Borçlarını Yapılandırma ve Borcun Niteliğinin Değişmesi*; <http://www.alomaliye.com/2018/07/02/borcun-niteliginin-degismesi/>.(19.09.2019). “Son yıllarda uygulama konulan vergi afları ve yeniden yapılandırma uygulamalarıyla 6183 Sayılı Yasada ve 213 Sayılı Kanun’da yer alan; tüzel kişiliklerde kanuni temsilcinin sorumluluğu ile vergi borcunun doğduğu dönemdeki şirket ortakları yerine yeni kanuni temsilciler ile şirketin yeni ortakları kendi döneminde yeniden yapılandırma imkânından yararlanılması halinde borcun nitelik değiştirdiği, artık ilgili dönemde temsilci olanların değil, uygulama konusu olan yeni kanundan faydalananların kanuni temsilci sıfatıyla veya şirket ortağı olarak bu borçtan sorumlu tutulabileceği yönünde olması gerektiği bundan sonraki süreçte hep tartışma konusu olacaktır. (...) Bu sözleşme, alacaklı ve borçlu tarafların 3.bir kişi (kefil) olmadan eski borcun yerine yeni şartlarda oluşan yeni borcu kabullenme iradelerinin beyanıdır.”

Gümrük işlemleri bakımından ise af, genel kanunların içerisinde yapılan düzenlemelerle hayat bulmaktadır<sup>325</sup>.

### ***b.Sulh Yoluyla Çözüm***

Sulh, uyuşmazlığın taraflarının taleplerinden karşılıklı fedakârlık yaparak ortak bir noktada anlaşarak uyuşmazlığı sonlandırma yöntemidir<sup>326</sup>. Özel hukuk bakımından geniş bir uygulama alanı bulunmasına rağmen idari uyuşmazlıklar için aynı şey söylenemez. Ancak, sulh yoluyla uyuşmazlıkların çözümü belirli şartlar altında kullanılabilir. İdari işlem ve eylemlerden dolayı hakları ihlal edilenlerin bu sebeple doğan zararlarının tazmini istemleriyle yaratabilecekleri idari uyuşmazlıkların dava yoluna gidilmeksizin çözümüne yöneliktir<sup>327</sup>.

İdari sulh, Hukuk Muhakemeleri Kanunu(HMK) m. 313-315'deki sulhe benzerse de dava yolu içinde sonuçlanması nedeniyle yargısal yoldan ayrılır.

659 Nolu "Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri ve Özel Bütçeli İdarelerde Hukuk Hizmetlerinin Yürütülmesine İlişkin Kanun Hükmünde Kararname (KHK)<sup>328</sup> ile tarafların karşılıklı anlaşarak uyuşmazlığı giderilebilmesine imkân verilmiştir. Bu imkân "idari sulh yolu" olarak adlandırılır ve sulh tüm kamu idarelerinin değil, sadece genel bütçe kapsamındaki (Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanununa ekli I ve II sayılı cetvellerde yazılı olanlar) idarelere karşı kullanılabilir. KHK düzenlemesine göre, idari işlemler dolayısıyla haklarının ihlal edildiğini iddia edenler idareye başvurarak, idari işlemin uygulanması nedeniyle uğramış oldukları zararın sulh yoluyla giderilmesini dava açma süresi içinde isteyebilirler<sup>329</sup>. Gümrük idarelerini gümrük işlemleri ve gümrükle

<sup>325</sup> Örneğin KMK geçici madde 11 "(1) Bu Kanunun 3 üncü maddesinin ikinci fıkrası uyarınca gümrük vergilerinin kısmen eksik ödenmesi nedeniyle başlatılan bir soruşturma veya kovuşturma kapsamında bulunan ve müsadere kararı verilmemiş kara taşıtları ile ilgili olarak;

a) Taşıtın tasfiyesinin tamamlanmamış olması,

b) 31/12/2019 tarihine kadar ilgili gümrük idaresine başvurulması ve taşıtın ilk iktisabında ödenmesi gereken özel tüketim vergisinin %25'ine tekabül eden tutarın, başvuru sahibine tebliğ edildiği tarihten itibaren bir ay içinde ilgili tahsil dairesine ödenmesi, şartlarının birlikte gerçekleşmesi hâlinde, araç hakkında el koyma ve müsadere kararı verilmez, mevcut el koyma kararı kaldırılır ve el konulan aracın sahibine iade edilmesine karar verilir. İadesi talep edilen ulaşım araçlarının muhafazasına ilişkin masraflar araç sahibince ödenir. Cumhurbaşkanı bu fıkrafta yer alan başvuru süresini altı aya kadar uzatmaya yetkilidir." hükmünü haizdir. İlgili düzenleme ile ödenmeyen gümrük vergileri bakımından bir af olarak değerlendirilebilir.

<sup>326</sup> Ramazan Çağlayan, İdari Yargılama Hukuku, 4. b., Ankara: Seçkin Kitapevi, 2014, s. 136.

<sup>327</sup> Candan, a.g.e., ss. 459-460.

<sup>328</sup> Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri ve Özel Bütçeli İdarelerde Hukuk Hizmetlerinin Yürütülmesine İlişkin Kanun Hükmünde Kararname; (KHK No:659, Resmi Gazete: 02.11.2011 tarih ve 28103 sayısı).

<sup>329</sup> Bkz; 659 Nolu KHK m. 12.

ilgili idari eylemlerde bulunabilecek idareler<sup>330</sup> de sulh yönteminden yararlanabilecek kamu idareleri arasında yer almaktadır.

Sulh yolu gümrük uzlaşmasına benzerse de, sulhde zarar sonucu doğuran gümrük işlemlerinden kaynaklanan zararın ve bunun giderilmesi isteği varken, uzlaşma normal ve ek tahakkuku kapsamına alır. Uzlaşmada zarar şartı yoktur<sup>331</sup>.

Gümrük işlemleri bakımından sulh, gümrük işlemlerinin uygulanmasından kaynaklı zararları da konusuna alır. Sulh yoluna başvurulabilmesi için; (1) bir idari işlemin varlığı, (2) kesin ve parayla ölçülebilir zarar meydana gelmesi (3) zararın işlem veya eylemle nedensellik bağının varlığı şarttır<sup>332</sup>.

Sulh talebine ilişkin idari başvuru, dava açma süresini durdurur. Bu idari başvuru sonuçlanmadan dava açılmaz. Sulh başvurularının sonuca ulaşması için idareye tanınan süre altmış gün olup, bu süre içinde sonuç alınamamışsa istek reddedilmiş sayılır(659 nolu KHK m. 12/2 ve 3). Sulh anlaşması, anlaşma tutanağında belirtilen tutar kadar bir hakkın tanınması, menfaatin terki, bir şeyin verilmesi, yapılması ya da yapılmaması konusunda anlaşmalar veya sözleşme değişikliklerini kapsar. Sulhe başvuru sırasında sulhe konu birden fazla ihtilaf bulunduğu takdirde asıl olan, ihtilafın tamamının çözümlenmesi olmakla beraber kamu menfaati görüldüğünden kısmi sulh de mümkündür (659 nolu KHK m. 10). Sulh olunması halinde düzenlenerek taraflar imzalanan tutanak, ilam hükmünde kabul edilmiş olup, sulh olunan miktarın ödenmemesi sulhu geçersiz hale getirmez. Bu durumda tutanağın mahkeme ilamları gibi icraya konulması olanaklıdır<sup>333</sup>.

İdari eylemler nedeniyle hakları ihlal edilenler ise İYUK'un 13'ncü maddesi gereğince “...öğrendikleri tarihten itibaren bir yıl ve her halde eylem tarihinden itibaren beş yıl içinde ilgili idareye başvurarak haklarının yerine getirilmesini istemeleri gerekir”. Ancak idari eylemlerden kaynaklanan zararlar için idareye başvuru ve bu kapsamda redde ilişkin ön karar almaları zorunlu tutulmuştur. Dikkat edildiğinde dava yoluna gidilebilmesi için idari işlemler nedeniyle zarara uğrayanların önce idareye başvurusu şart değilken idari eylemlerde önce idareye başvuru şart olup isteğin reddedilmesi gerekir. İdari eylemler birer gümrük idaresi işlemi kabul edilmediği için

---

<sup>330</sup> Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanununa ekli I sayılı cetvelinin 28. sırasında Ticaret Bakanlığına yer verilmesi dolayısıyla Ticaret Bakanlığı'na bağlı idari yapı içinde yer alan “ithalat genel müdürlüğü”, “ihracat genel müdürlüğü” ve “bölge müdürlükleri” bu kapsamdadır.

<sup>331</sup> Şişman, Uyanık, a.g.e., s. 77.

<sup>332</sup> Şişman, Uyanık, a.g.e., s. 75-76.

<sup>333</sup> Candan, *Açıklamalı İdari yargılama Usulü*, a.g.e., s. 462.

zararların tazmini bu çalışmanın kapsamı dışında kalmaktadır. İdari eylemlerden kaynaklanan zararların tazmini amacıyla İYUK 13'üncü<sup>334</sup> maddesinin birinci fıkrası uyarınca yapılan başvurular sulh başvurusu olarak kabul edilir ve bu maddede yer alan hükümler çerçevesinde incelenir (659 nolu KHK m. 12/1).

Gümrük uyuşmazlıkları bakımından sulh konusunda belirtilmesi gereken bir müessese de sulhun bir çeşidi olarak belirtilebilecek "vazgeçme"dir. İdarenin sulh ve vazgeçme konusundaki dayanağı 2020/1 sayılı Ticaret Bakanlığı Genelgesi oluşturmaktadır<sup>335</sup>.

Genelgenin tanımlar maddesinde (m. 2); Bölge Müdürlüğü'nden Gümrük ve Dış Ticaret Bölge Müdürlüğünün, Bölge Müdürü'nden Gümrük ve Dış Ticaret Bölge Müdürünün anlaşılacağı belirtilmesinden, gümrük işlemlerinin genelge kapsamında olduğu açıkça anlaşılmaktadır. Genelge'nin "Vazgeçme Yetkileri" başlıklı Dördüncü Bölümün "Adli Ve İdari Uyuşmazlıkların Sulh Yoluyla Halli, Uzlaşma ve Vazgeçme Yetkileri" başlıklı 8'nci maddesinde 659 sayılı KHK 11 inci maddesi hükümleri uyarınca; Bakanlık ile gerçek veya tüzel kişiler arasında çıkan adli ve idari uyuşmazlıklarda;

-Dava açılmasından veya icra takibine başlanılmasından vazgeçilmesi, yargı veya icra mercilerine intikal etmiş olanların takiplerinden *vazgeçilmesi*,

-Verilen kararlara karşı istinaf, temyiz ve itiraz kanun yollarına gidilmesinden *vazgeçilmesi*,

- Adli veya idari uyuşmazlığın sulh yoluyla halli,

- Davaları kabul veya davadan feragat etme,

Ceza uyuşmazlıklarında şikâyetten vazgeçme veya uzlaşma işlemlerinde; vazgeçilen veya tanınan ya da terkin edilen hak ve menfaatin değeri dikkate alınmak suretiyle; uyuşmazlığın parasal tutarına bağlı olarak, Genel Müdür, Bölge Müdürü, Bakan Yardımcısı, Bakan ve Cumhurbaşkanı yetkili kılınmıştır<sup>336</sup>.

<sup>334</sup> İYUK m. 13. 1/1, "İdari eylemlerden hakları ihlal edilmiş olanların idari dava açmadan önce, bu eylemleri yazılı bildirim üzerine veya başka suretle öğrendikleri tarihten itibaren bir yıl ve her halde eylem tarihinden itibaren beş yıl içinde ilgili idareye başvurarak haklarının yerine getirilmesini istemeleri gereklidir. Bu isteklerin kısmen veya tamamen reddi halinde, bu konudaki işlemin tebliğini izleyen günden itibaren veya istek hakkında altmış gün içinde cevap verilmediği takdirde bu sürenin bittiği tarihten itibaren, dava süresi içinde dava açılabilir".

<sup>335</sup> Ticaret Bakanlığı Hukuk Hizmetleri Genel Müdürlüğü, 25.03.2020 tarihinde onaylanarak yürürlüğe giren 2020/1 sayılı *Dava ve İcra Takipleri ile Bunlara Bağlı İş ve İşlemlerde Uyulacak Usul ve Esaslar* konulu iç yazışma sayısı: 27299683/10.06.01 olan Genelge, <https://hukuk.ticaret.gov.tr/duyurular/dava-ve-icra-takipleri-ile-bunlara-bagli-is-ve-islemlerde-uyulacak-usul-ve-esaslar>. (25.10.2019)

<sup>336</sup> 659 Sayılı KHK m. 11 "... a) Tutara ilişkin olmayanlar ile 1.000.000 Türk Lirasına kadar olanlarda (1.000.000 Türk Lirası dahil) hukuk biriminin görüşü alınarak, ilgili harcama yetkilisinin teklifi üzerine üst

### ***c.Kamu Denetçiliği Kurumuna (Ombudsman) Başvuru***

Anayasa'nın, "dilekçe, bilgi edinme ve kamu denetçisine başvurma hakkı" başlıklı 74'ncü maddesi "*Vatandaşlar ve karşılıklılık esası gözetilmek kaydıyla Türkiye'de ikamet eden yabancılar kendileriyle veya kamu ile ilgili dilek ve şikâyetleri hakkında, yetkili makamlara ve Türkiye Büyük Millet Meclisine yazı ile başvurma hakkına sahiptir. Kendileriyle ilgili başvuruların sonucu gecikmeksizin, dilekçe sahiplerine yazılı olarak bildirilir. Herkes, bilgi edinme ve kamu denetçisine başvurma hakkına sahiptir. Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığı'na (TBMM) bağlı olarak kurulan Kamu Denetçiliği Kurumu idarenin işleyişiyle ilgili şikâyetleri inceler*" hükmünü haizdir.

Kamu Denetçiliği Kurumu<sup>337</sup> da Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu'nda<sup>338</sup> düzenlenmiş olup, Kanunla oluşturulan, TBMM'ne bağlı kamu tüzel kişiliğini haiz, özel bütçeli bir kuruluştur. Görevini TBMM'den bağımsız olarak yerine getirir. Kamu denetçiliği kurumu, KDKK 1. maddeye göre, idarenin her türlü işlem ve eylem ile tutum ve davranışlarını insan haklarına dayalı adalet anlayışı içinde, hukuka ve hakkaniyete uygunluk yönlerinden incelemek ve araştırmak ve idareye önerilerde bulunmakla görevlidir<sup>339</sup>. Kısaca belirli usuller içinde kullandığı yetki idareyi denetlemekten ibarettir. Kurum, bu kapsamda yükümlü haklarının gümrük idaresi tarafından ihlal edildiği durumlarda başvurulabilecek bir şikâyet makamı olarak nitelendirilebilir<sup>340</sup>.

Kamu Denetçiliği Kurumu'na idarenin her türlü işlem ve eylemleri ile tutum ve davranışlarından menfaati ihlal edilen gerçek ve tüzel kişiler şikâyet başvurusunda bulunabilirler<sup>341</sup>. Şikâyet başvuruları ücretsizdir (KDKK m. 17/6). Kurum şikâyet üzerine

---

yönetici,

b) 1.000.000 Türk Lirasından fazla olanlardan 10.000.000 Türk Lirasına kadar olanlarda (10.000.000 Türk Lirası dahil), hukuki uyumsuzluk değerlendirme komisyonunun görüşü alınarak, üst yöneticinin teklifi üzerine ilgili bakan, Milli Savunma Bakanlığında Müsteşarın teklifi üzerine Bakan,

c) 10.000.000 Türk Lirasından fazla olanlarda, ilgili bakanlık hukuki uyumsuzluk değerlendirme komisyonunun ve Maliye Bakanlığının görüşü alınarak, ilgili bakanlığın teklifi üzerine Bakanlar Kurulu, yetkilidir."

<sup>337</sup> Gerçek ve tüzel kişilerin idarenin işleyişi ile ilgili şikâyetlerini inceleyen bu kurum Anayasa'da "Kamu Denetçiliği Kurumu"(ombudsman) olarak adlandırılmıştır. Literatürdeki yaygın ismi ombudsmandır.

<sup>338</sup> Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu; (Kanun No: 6328, Resmi Gazete: 14.6.2012 tarih ve 23338 sayısı).

<sup>339</sup> Kaplan, a.g.e., s. 27

<sup>340</sup> Ercan, a.g.e., s. 230.

<sup>341</sup> Onur Özcan, *Vergi Ombudsmanı*, İstanbul: Legal Yayıncılık, 2017, s.156, "Kuruma başvuruda menfaat ihlalinin aranması Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik m. 7'de öngörülmüştür. Menfaat ihlali bir idari işlemin, kişinin içinde bulunduğu durumda değişiklik meydana getirmesi ve kişiyi az veya çok etkilemesidir. Menfaat şikâyetçi ile şikâyet konusu arasında makul ve ciddi bir ilişkiyi barındırır. Menfaat ihlali, kişisel bir hakkın ihlalinin

harekete geçer. Şikâyetten amaç bir uzlaşma ortamının yaratılmasıdır. Şikâyetler bağımsızlık ve tarafsızlık içinde, denetçiler tarafından yerine getirtilir.

Gümrük idareleri ile kişiler arasında idari işlemlerden kaynaklı uyuşmazlıklar, Kanun'da sayılan kapsam dışında bırakılan işlemlerden olmadığından gümrük uyuşmazlıkları bakımından Kamu Denetçiliği Kurumu'na başvurulmasına engel yoktur. Nitekim eşyalarının iadesi talebine rağmen eşyaların iade edilmemesi üzerine Kamu Denetçiliği Kurumu'na yapılan bir başvuruda kurum somut olayı değerlendirerek Ticaret Bakanlığı'nca malın ya da bedelin iadesine karar vermiştir<sup>342</sup>.

Başvuruda kişilerin menfaatlerinin ihlali esas olduğundan Kurum'un şikâyetle ilgili incelemeyi yapmadan önce şikâyet konusu işlemin davacının maddi veya manevi menfaatini ihlal eder nitelikteki sübjektif ilişkisinin olup olmadığını incelemesi gerekir<sup>343</sup>. İdari işlemlerle ilgili yapılan ve doğal olarak menfaat ihlali aranan şikâyetlerde inceleme sonucunda şikâyetçinin menfaat ihlalinin yok olduğu kanaatine ulaşırsa şikâyetin esastan değerlendirilmesine geçilmez. Kamu Denetçiliği Kurumu tarafından karar verilinceye kadar şikâyetten vazgeçmek mümkündür<sup>344</sup>.

### **(1).Kuruma başvuruda “önşart”**

KDKK 17.maddesine göre kuruma başvuruda bulunulabilmesi için, İYUK'ta öngörülen idari başvuru yolları ile özel kanunlarda yer alan zorunlu idari başvuru yollarının tüketilmesi gereklidir. Zorunlu başvuru yolu öngörülmüşse bu durum Kamu Denetçiliğine gidebilmenin önşartı olarak nitelendirilir. Önşart sağlanmadan yapılan başvurular şikâyetin daha başlangıçta incelenmesine engel oluşturur.

Bu açıdan bakıldığında Kuruma başvuru yoluna gidilebilmesi için idari işlem ve eyleme karşı kanunlarda zorunlu başvuru yolu öngörülüp öngörülmediğine göre ayırım yapıldığı görülmektedir.

---

gerektirmeyip, hak ihlalinin daha geniş kapsamlı bir olgudur.”

<sup>342</sup> Ercan, a.g.e., s. 230.

<sup>343</sup> Özcan, a.g.e., s. 157,“Ancak istisnai olarak; insan hakları, temel hak ve özgürlükler,kadın haklar, çocuk haklarive kamuyu ilgilendiren genel konulara yönelik şikâyetlerde menfaati ihlal edilmeyen herhangi bir üçüncü kişi de başvuruda bulunabilecektir.”

<sup>344</sup> 28.03.2013 tarihli ve 28601 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu'nun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin "Şikâyetten Vazgeçme" başlıklı 26 ncı maddesinde; şikâyetçinin, karar verilinceye kadar şikâyetinden vazgeçebileceği belirtilmiştir.

**(a).Zorunlu idari başvurunun öngörülmediği hal**

Kamu Denetçisi Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in<sup>345</sup> 12. maddesi 6 fıkrasında yer aldığı üzere zorunlu idari başvuru yolu öngörülmediği kanunlarında kesin olduğu belirtilen durumlarda doğrudan Kamu Denetçiliği Kurumuna başvurulabilir. Kanunlarda kesin olduğu belirtilen idari işlemlere karşı;

-işlemin tebliğ edildiği,

-idarenin tutum ve davranışlarına karşı tutum ve davranışın gerçekleştiği

veya

-öğrenildiği tarihten itibaren

altı ay içinde kuruma başvurulması şarttır (Yön. m. 13) . Bu süreden sonra yapılan başvurular dikkate alınmaz.

**(b). Zorunlu idari başvurunun öngörüldüğü hal**

KDKK m. 17 "...4.Kuruma başvuruda bulunulabilmesi için 6/1/1982 tarihli ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununda öngörülen idari başvuru yolları ile özel kanunlarda yer alan zorunlu idari başvuru yollarının tüketilmesi gereklidir. İdari başvuru yolları tüketilmeden yapılan başvurular ilgili kuruma gönderilir. Ancak Kurum telafisi güç ve imkansız zararların doğması ihtimaline bulunan hallerde, idari başvuru yolları tüketilmese dahi başvuruları kabul edebilir..."

7.Kuruma, dördüncü fıkra uyarınca yapılacak başvuruya idare tarafından verilecek cevabın tebliği tarihinden, idare başvuruya altmış gün içinde cevap vermediği takdirde sürenin bitmesinden itibaren altı ay içinde başvurulabilir. Başvuru tarihi, dilekçenin Kuruma, valilik veya kaymakamlıklara verildiği, diğer hallerde başvurunun Kuruma ulaştığı tarihtir." hükmünü haizdir.

İlgili maddeden de açık olduğu üzere maddede öngörülen başvuru yolları tüketilmeden Kamu Denetçiliği Kurumuna başvuru yapılamaması kuraldır. İstisnası ise idari başvuru yolu tüketilmeden kamu denetçisine başvurulabilmesi telafisi güç veya imkânsız bir zarar doğma olasılığıdır. Bu şartların varlığı halinde öngörülen idari başvuru yolu tüketilmese bile başvuruları kabul edebilir.

Zorunlu idari başvuru yoluna gitmeden Kuruma yapılan başvurular, konusuyla

<sup>345</sup> Kamu Denetçisi Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, (Mükerrer Resmi Gazete:28.03.2013 tarih ve 28601 sayısı).

ilgili idareye gönderilir. Sonucuna göre incelemeye devam edilir veya sonlandırılır. Dava açmadan önce ombudsmana başvurma zorunluluğu olmamasına karşın ombudsmana başvurulabilmesi için öngörülen zorunlu idari yollara başvurulmuş olması şarttır.

*Kamu denetçiliğine başvurulabilmesi İYUK'da "İdari Makamların Sükûtu" m. 10 ve "Üst Makamlara Başvurma" m. 11 ile GK "itiraz" m. 242'deki durumlar için ayrı ayrı değerlendirilmesine ihtiyaç göstermektedir.*

**(aa). İdari makamların sükûtu**

İYUK 10'uncu maddesine göre; *"İlgililer, haklarında idari davaya konu olabilecek bir işlem veya eylemin yapılması için idari makamlara başvurabilirler. Altmış gün içinde bir cevap verilmezse istek reddedilmiş sayılır. İlgililer altmış günün bittiği tarihten itibaren dava açma süresi içinde, konusuna göre Danıştay'a, idare ve vergi mahkemelerine dava açabilirler. Altmış günlük süre içinde idarece verilen cevap kesin değilse ilgili bu cevabı, isteminin reddi sayarak dava açabileceği gibi, kesin cevabı da bekleyebilir. Bu takdirde dava açma süresi işlemez. Ancak, bekleme süresi başvuru tarihinden itibaren altı ayı geçemez. Dava açılmaması veya davanın süreden reddi hallerinde, altmış günlük sürenin bitmesinden sonra yetkili idari makamlarca cevap verilirse, cevabın tebliğinden itibaren altmış gün içinde dava açabilirler".*

Söz konusu hükümden de anlaşılacağı üzere ilgili kişi idareye başvurarak bir işlem tesis edilmesini istemekte ve bu suretle gümrük idaresiyle bir uyuşmazlık yaratmaktadır. İdari makamların sukutu halinde Kuruma şikâyet yoluna gidebilmek için süreye ilişkin birden fazla durum ortaya çıkabilmektedir.

-İdarenin altmış günlük bekleme süresi içinde ilgilinin isteği yönünde olumlu cevap vermesi halinde uyuşmazlık ortaya çıkmayacağından Kuruma şikâyet ve dava yoluna gidilmesine gerek kalmaz.

-İdare, altmış günlük bekleme süresi içinde cevap vermez ve hareketsiz kalırsa istek reddedilmiş sayılır. İdarenin kişilerin işlem yapılması isteğine karşı cevapsız kalması veya suskunluğu ile oluşan bu duruma "zımnen red" denir. Bu durumda isteğin reddedilmiş sayıldığı tarihi takip eden altı ay içinde Kuruma şikâyet yoluna gidilebilir.

-Altmış günlük bekleme süresi içinde idarece cevap verilmiş fakat verilen cevap kesin değil ve başvurudan itibaren takipeden altı ay içinde de hala kesin cevap verilmemişse altı ay sonundan başlayarak altı ay içinde Kuruma şikâyetinde bulunulabilir.

İdarenin altmış günlük bekleme süresi içinde cevap vermesi halinde



verilen cevabın tebliğinden itibaren altı ay içinde kuruma şikâyette bulunulabilir.

Yukarıdaki altı aylık süreler dava açma değil, red işlemine karşı Kamu Denetçiliği Kurumu'na başvuru için geçerli sürelerdir (KDKK m. 17/7). Kamu Denetçiliği Kurumu'na başvurunun işleyen dava açma süresini durdurması dava açma süresi içinde yapılacak başvurular için geçerlidir (KDKK m. 18/8). KKDK m. 21/1'e göre "*Başvurunun Kurum tarafından reddedilmesi hâlinde, durmuş olan dava açma süresi gerekçeli ret kararının ilgiliye tebliğinden itibaren kaldığı yerden işlemeye başlar.*" Dava açma süresinin sona ermesiyle dava yoluna gidilememekle beraber Kamu Denetçiliği Kurumu'na altı ay içinde şikâyet yoluyla başvuruya engel yoktur.

### **(bb). Üst Makamlara Başvurma**

İYUK 11'nci maddeye göre; "*İlgililer tarafından idari dava açılmadan önce, idari işlemin kaldırılması, geri alınması değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılması üst makamdan, üst makam yoksa işlemi yapmış olan makamdan, idari dava açma süresi içinde istenebilir. Bu başvurma, işlemeye başlamış olan idari dava açma süresini durdurur.*

2. *Altmış gün içinde bir cevap verilmezse istek reddedilmiş sayılır.*

3. *İsteğin reddedilmesi veya reddedilmiş sayılması halinde dava açma süresi yeniden işlemeye başlar ve başvurma tarihine kadar geçmiş süre de hesaba katılır."*

Burada idarece önceden yapılmış bir işlem vardır. İşlem üzerine ilgili taraf uyuşmazlığın çözümü için kamu denetçisine gidebilmesi için tamamlaması gereken süreç öngörülmüştür. İstenen şey idari işlemin kaldırılması, geri alınması değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılmasıdır. İstem üst makamdan, üst makam yoksa işlemi tesis eden aynı makamdan istenir. Üst makam varken hiyerarşik düzen içinde yer almayan makam ve merciler ile idari vesayet<sup>346</sup> makamlarına<sup>347</sup> yapılan ya da üst makam varken aynı makama

<sup>346</sup> Kemal Gözler; *Mahalli İdareler Hukuku*, Bursa: Ekin Kitabevi, 2018, s. 216. "İdari vesayet, Anayasamızın 127'nci maddesinin 5'nci fıkrası hükmünü dikkate alarak şu şekilde tanımlanabilir. "İdari vesayet, merkezi idarenin (devletin) yerinden yönetim kuruluşarı üzerinde yerinden yönetim hizmetlerinin idarenin bütünlüğü ilkesine uygun şekilde yürütülmesi, kamu görevlerinde birliğin sağlanması, toplum yararının korunması ve adem-i merkezi ihtiyaçların gereği gibi karşılanması amacıyla, kanunda belirtilen esas ve usuller dairesinde sahip olduğu yetkililerdir."

<sup>347</sup> Semih Mustafa Önen, İhsan Eken, "Yerel Yönetimler Üzerinde Uygulanan Vesayet Yetkisinin İrdelenmesi", *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, 2016, c.15, sayı 56, s.216-234. <http://static.dergipark.org.tr/article-download/033d/b727/b9e4/imp-263114-0.pdf?> (18.10.2019) Bu

yapılan başvurular etkisiz başvurulardır<sup>348</sup>.

Bu nedenle idari başvuruda üst makam kavramı son derece önemlidir. Hangi kurum hangi kurumun üst makamıdır, bunun belirlenmesi gerekir. Örneğin, gümrük müdürlükleri açısından üst makam, Gümrükler Bölge Müdürlüğü, vergi daireleri açısından Gelir İdaresi Başkanlığı'dır.

İstemlerden birinin dava açma süresi içinde yapılması gerekir. Üst makama başvuru için idareye altmış günlük süre tanınırken gümrük itirazlarında başvuru süresi onbeş gün ve cevap süresi otuz gün olarak belirlenmiştir. Bu da gümrük işlemlerinin zaman bakımından acilen tamamlanması ve sürüncemede kalmamasına yöneliktir.

İYUK m. 11'in işletilmesi ihtiyari olmakla birlikte özel kanunlarda yer alan düzenlemelerde idari başvuru yolu zorunlu tutulması halinde de buna da uyulacağına amirdir. İYUK m. 11'deki durumun GK m. 242'deki itiraz ile aynı konuyu kapsamaması ve örtüşmesi nedeniyle İYUK m. 11'in gümrük işlemleri bakımından uygulanabilirliğinin olup olmadığının değerlendirilmesi gerekir. İYUK'm. 11'deki üst makama başvuru (hiyerarşik başvuru) ile GK'm. 242'deki başvuru yeri, sebepleri dikkat çekici şekilde aynıdır<sup>349</sup>. Belirgin farklılık, yukarıda belirtildiği üzere, başvuru sürelerine ilişkindir<sup>350</sup>. Süreler dışında İYUK m. 11'deki üst makama başvuru ile GK m. 242'deki itiraz yolunun

---

eserde vesayet konusunda verilen tanımların birbirine yakın birçok tanım söz konusu olduğu belirtilmiş ve bazı akademisyenlerin eserlerine atıfla tanımlarına yer verilmiştir. Onar'a göre, "idari vesayet, genel anlamda merkezi yönetimin yerel yönetimlerin karar ve faaliyetlerini denetleme yetkisi" olarak tanımlanmaktadır. Günay'a göre "idari vesayet, devlet idaresinin ve kamu hizmetlerinin bir bütün halinde ve uyum içerisinde yürütülmesini sağlamak için, devlet tüzel kişiliğini temsil eden merkezi yönetimin, yerinden yönetim kuruluşları üzerinde sahip olduğu denetim yetkisidir" denmiştir. Kalabalık'a göre ise, yerinden yönetim kuruluşlarının organlarının, personelinin, eylem ve işlemlerinin, genel ve yerel menfaatleri gözetmek amacıyla, merkezi yönetim ve taşradaki uzantıları tarafından kanunla verilen ve yerinden yönetimlerin yürütülebilir kararlarını, idari fiil ve hareketlerini denetleme ve bu kararları bozabilme gücü şeklinde uygulanan yetkiler bütünüdür" olarak ifade edilmiştir".

<sup>348</sup> Odyakmaz, Çınarlı, Avcıoğlu , a.g.e., s. 82.

<sup>349</sup> İYUK m. 11'deki "Üst Makamlara Başvurma" uygulamasının bir benzerine VUK m. 116 vd. "Vergi Hatalarını Düzeltme ve Reddiyat" başlığı altında yer verilmiştir. Bu iki müessesenin kapsamı, süresi ve sebepleri birbirinden farklıdır. Bize göre VUK'daki sebeplerin sınırlılığı İYUK'ta ise böyle bir sınırlamanın bulunmaması karşısında VUK'da sayılan sebepler dışındaki sebepler bakımından İYUK'un uygulama alanı bulması gerektiğini düşünmekteyiz. Ancak, Danıştay İDDK verdiği 13.05.2004 tarih ve E:2004/629, K:2004/573 sayılı kararında İYUK m. 11'in VUK bakımından da uygulanamayacağı yönünde karar vermiştir.

<sup>350</sup> GK m. 242 "1. Yükümlüler kendilerine tebliğ edilen gümrük vergileri, cezalar ve idari kararlara karşı tebliğ tarihinden itibaren onbeş gün içinde bir üst makama, üst makam yoksa aynı makama verecekleri bir dilekçe ile itiraz edebilir.

2. İdareye intikal eden itirazlar otuz gün içinde karara bağlanarak ilgili kişiye tebliğ edilir.

3. İtiraz dilekçelerinin süresi içinde yanlıs makama verilmesi halinde, itiraz süresinde yapılmış sayılır ve idareye yetkili makama ulaştırılır.

4. İtirazın reddi kararlarına karşı işlemin yapıldığı yerdeki idari yargı mercilerine başvurulabilir."

örtüştüğü söylenebilir. Gümrük işlemleri için özel düzenleme olarak itiraz yolu öngörülmüşken İYUK m. 11'in uygulanması hukuksal bakımdan anlamı yoktur. Aksi takdirde, gümrük idaresine aynı konuyla iki defa inisiyatif tanınmış olur ki böyle bir durum ihtilafın çözümünü geciktirir<sup>351</sup>. Nitekim Danıştay bir kararında<sup>352</sup> “VUK'taki düzenlemenin İYUK'daki düzenlemeyi kapsadığından bahisle vergi davalarında 2577 sayılı kanunun 11'nci maddesinin uygulanma olanağı bulunmadığına” hükmetmiştir.

Gümrük uyuşmazlıkları için Kamu Denetim Kurumuna gidilebilmesi açısından GK m. 242'nin özel hüküm ve buna başvurmakla zorunlu yolun tamamlanmış olduğunun kabulüyle GK m. 242'nin işletilmesi yeterlidir. İYUK m. 11'de öngörülen sürecin işletilmesine gerek kalmaz.

GK m. 242'de itirazdan sonra dava yoluna gidilebileceği belirtilmişse de itirazdan sonra kamu denetçisine gidilmesine engel bulunduğu yönünde bir hüküm yoktur<sup>353</sup>. Bununla beraber, Kamu Denetçiliği Kurumuna şikâyet yoluna başvurabilmek için idari başvuru yollarının tüketilmesi gerekli olduğundan<sup>354</sup> GK m. 242'deki süreç tamamlanmadan kamu denetçisine başvuru yoluna gidilemez.

Maddenin 4'üncü bendindeki “*itirazın reddi kararlarına karşı işlemin yapıldığı yerdeki idari yargı mercilerine başvurulabilir*” hükmünün Kamu Denetçiliği Kurumuna başvuruyu ortadan kaldırma şeklinde değerlendirilemez. Tek seçeneğin dava yoluna gidilmesi şeklinde yorumlamak isabetli değildir.

Özel düzenleme olarak gümrük uyuşmazlıkları için GK m. 242'de belirtilen idari başvuru yollarına başvurulması zorunlu kılındığından kamu denetçiliğine gidilmesi için GK m. 242'deki itiraz yoluna gidilmesi önşart olarak değerlendirilir.

## **(2). İdari işlemlerin uygulanmasından doğan zararların tazmini**

İYUK m. 12 “*İlgililer haklarını ihlal eden bir idari işlem dolayısıyla Danıştay'a ve idare ve vergi mahkemelerine doğrudan doğruya tam yargı davası veya iptal ve tam yargı davalarını birlikte açabilecekleri gibi ilk önce iptal davası açarak bu davanın karara bağlanması üzerine, bu husustaki kararın veya kanun yollarına başvurulması halinde verilecek kararın tebliği veya bir işlemin icrası sebebiyle doğan zararlardan*

<sup>351</sup> Ercan, a.g.e., s. 271.

<sup>352</sup> VDDK'nun 18.10.2006 tarih ve E:2006/75, K:2006/300 sayılı kararı (Kılıç, a.g.e., s. 596).

<sup>353</sup> Özcan, a.g.e., s. 172, (Ayrıca yazar, anılan eserinin 171 sayfasında GK m. 242'deki düzenlemeyi “Özel Kanunlarda Yer Alan Zorunlu İdari Başvuru Yolları” arasında saymıştır).

<sup>354</sup> Özcan, a.g.e., s. 174.

*dolayı icra tarihinden itibaren dava süresi içinde tam yargı davası açabilirler. Bu halde de ilgililerin 11' nci madde uyarınca idareye başvurma hakları saklıdır”* hükmünü haizdir.

Bu maddeden de anlaşılacağı üzere idari işlemler, idari faaliyetleri yürütebilmenin başlıca hukuksal araçlarıdır. Bir idari işlem zarara yol açabileceği gibi idari eylem de zarara yol açabilir. Zararların tazmini bakımından idareye başvuru zorunluluğu zararın idari işleminden veya onun uygulaması ile doğrudan idari eylemden kaynaklanmasına göre ayırma tabi tutmak gerekir.

İdari işlemler kişilerin zarara görebileceği faaliyetlerin başında gelir. Zarar bazen işlemin yapılması bazen de işlemin icra edilmesi yani uygulaması aşamasında ortaya çıkar<sup>355</sup>. Bu zararlardan idare sorumludur. Nitekim Anayasa'nın 125'nci maddesinde “idare kendi eylem ve işlemlerinden doğan zararları ödemekle yükümlüdür” hükmüyle bu hususu açık bir biçimde ortaya koymuştur.

Gümrük idarelerince yapılan bireysel idari işlemler ve bunların uygulanmasıyla ortaya çıkan zarar arasında sebep sonuç ilişkisi bulunabilir. Zararı idari işleminden ayrı düşünmek mümkün olmaz. Gümrük işleminden kaynaklanan zarar olması durumunda zararlar işlem arasındaki sebep-sonuç ilişkisinin açık varlığı zararın gümrük işleminden bağımsız düşünülüp değerlendirilmesine izin vermez. İdari işleme karşı önce iptal sonra işlemin uygulamasından kaynaklanan zararın tazmini için tam yargı davası açılabilirken, istenirse işlemin iptaliyle birlikte işlemin uygulamasından kaynaklanan zararın tazminini amaçlayan tam yargı davası açılabilir<sup>356</sup>. Nitekim İYUK'un 12. maddesinde “İlgililer haklarını ihlal eden bir idari işlem dolayısıyla Danıştaya ve idare ve vergi mahkemelerine doğrudan doğruya tam yargı davası veya iptal ve tam yargı davalarını birlikte açabilecekleri gibi ilk önce iptal davası açarak (...) veya bir işlemin icrası sebebiyle doğan zararlardan dolayı icra tarihinden itibaren dava süresi içinde tam yargı davası açabilirler.” hükmüne yer verilmiştir.

Temelinde idari işlem bulunmayan ve saf idari eylemlerden<sup>357</sup> kaynaklanan zararlar bir gümrük işlemi kabul edilmez. Bununla beraber saf idari eylemlerden doğan

---

<sup>355</sup> Kaplan a.g.e., s. 263.

<sup>356</sup> Kaplan, a.g.e., s. 383.

<sup>357</sup> Kaplan, a.g.e., s. 355. “Buna karşılık, temelinde bir idari işlem bulunmayan ve tümüyle idarenin maddi fiil ve hareketleri şeklinde beliren ve “saf idari eylemler” olarak da tabir edilen eylemlerin yol açtığı zararlardan doğan davalar ise, İYUK'un 13'üncü maddesi kapsamındadır ve tabi oldukları süre ile usul yönünden önceliklerden birtakım farklılıklar taşımaktadır.”

zararların tazmini için açılacak tam yargı davalarının İYUK m. 13 kapsamında olması nedeniyle dava açılmadan önce idareye başvurup haklarının yerine getirilmesi amacıyla başvuruda bulunulması ve ön karar alınması zorunlu tutulmuş olup, ön karar alınması bir dava şartıdır<sup>358</sup>. Bu zorunluluk nedeniyle hakları ihlal edilmiş olanların idari dava açmadan önce yazılı bildirim üzerine veya başka bir suretle bu eylemleri öğrendikleri tarihten itibaren<sup>359</sup> bir yıl her halde eylem tarihinden itibaren beş yıl içinde ilgili idareye başvurarak kabul veya red yönünde bir ön karar elde etmeleri gerekir<sup>360</sup>. Ön karar adı verilen bu başvuru zorunluluğunun amacı idarenin kişilerin haklarını ihlal edildiğinden haberdar olması, diğer taraftan yargı yoluna gitmeden ilgililerin haklarının yerine getirilmesine olanak sağlanmasıdır<sup>361</sup>.

Ancak gümrük uyuşmazlıkları bakımından bu çalışmada İYUK m. 13 değil, m. 12 kapsamında kalan idari işlemlerden kaynaklanan zararların giderilmesi incelenecektir. İdari işlemlerden kaynaklanan zararlar genellikle işlemin yapılması aşamasında değil uygulama aşamasında ortaya çıkar<sup>362</sup>. Bu tür işlemlerde işlemin tesis ve icra safhası birbirine bağlı fakat ayrı işlemlerdir. Örneğin, bir eşyanın imhasına karar verilmesi ile bu kararın yerine getirilmesi birbirinden ayrılabilen işlemlerdir. Bu durumda dava imha kararına karşı değil imhayı içeren uygulama işlemine karşı açılmak durumundadır. İYUK 12. maddesinde başvuru zorunluluğu getirilmemiştir. Dolayısıyla bir idari işlemde yahut onun uygulamasından kaynaklanan zararların tazmini için doğrudan açılacak tam yargı davasında dava açmadan önce zararın tazmini talebiyle idareye başvurmak zorunlu değil, isteğe bağlıdır. Bu konuda dikkat edilmesi gereken husus, gerçekleştirilen eylemin doğrudan bir işleme dayanıyor olmasıdır<sup>363</sup>. Bir başka deyişle, gümrük idaresi işleminden kaynaklanan zararlarının tazmini nedeniyle Kamu Denetçiliği Kurumu'na gidebilmek için idareye başvuru zorunluluğu bulunmamaktadır.

---

<sup>358</sup> Kaplan, a.g.e., s.274.

<sup>359</sup> Ön karar elde etmek için öngörülen süreler emredicidir. Danıştay'ın 10. Dairesi 08.02.2012 tarih ve E:2008/5366, K:2012/423 sayılı kararında, sürelerin başlangıcı eylemin öğrenildiğini değil zararın öğrenildiğinden tarihe göre hesaplanacağı yönündedir.(Kaplan, a. g. e., s. 276).

<sup>360</sup> İYUK m. 15/1-e gereğince ön karar alınmadan dava açılması halinde idari yargı mercii “idari merci tecavüzü” nedeni ile dosyayı ilgili idareye gönderir.

<sup>361</sup> Aslan, a.g.e., s. 157.

<sup>362</sup> Kaplan, a.g.e., s. 352.

<sup>363</sup> Kaplan a.g.e., s. 352.

**(3). Kamu Denetçiliği Kurumuna başvurunun dava açma süresine etkisi ve verilen kararın sonuçları**

Kuruma yapılan başvurunun en önemli sonuçlarından biri dava açma süreleri üzerindeki durdurucu etkisidir. Dava açma süreleri İYUK m. 7’de idare mahkemelerinde 60, vergi mahkemelerinde 30 gün olarak belirtilmiştir. Diğer kanunlarda belirlenen özel dava açma süreleri de vardır. Örneğin AATUHK’nun 55’nci maddesinde ödeme emrine karşı dava açma süresi 15 gün olarak belirlenmiştir.

KDKK 17’nci maddenin 8.bendine<sup>364</sup> göre, Kamu Denetçiliği Kurumuna dava açma süresi içinde yapılan başvurular, işlemekte olan dava açma süresini durdurur. Durdurucu etkinin ortaya çıkması başvurunun usulüne uygun ve dava açma süresi içinde yapılmış olmasına bağlıdır.<sup>365</sup> Başvuru ile durmuş olan sürenin yeniden başlaması kurumun verdiği karara göre farklı esaslara bağlanmıştır. Kurum inceleme ve araştırma sonucunda şikâyeti yerinde bulmazsa ret, şikâyeti yerinde bulursa kabul (tavsiye) veya başvuru kişinin şikâyetinden vazgeçmesi, kişiliğin sona ermesi, gereğinin ilgili idarece yerine getirilmesi, şikâyet konusuyla ilgili dava açılması halinde karar verilmesine yer olmadığına karar verilir<sup>366</sup>.

KDKK m. 21 de yer verildiği üzere, “(1) Başvurunun Kurum tarafından reddedilmesi hâlinde, durmuş olan dava açma süresi gerekçeli ret kararının ilgiliye tebliğinden itibaren kaldığı yerden işlemeye başlar. (2) Başvurunun Kurum tarafından yerinde görülerek kabul edilmesi hâlinde; ilgili merci Kurumun önerisi üzerine otuz gün içinde herhangi bir işlem tesis etmez veya eylemde bulunmaz ise durmuş olan dava açma süresi kaldığı yerden işlemeye başlar. (3) Kurumun, inceleme ve araştırmasını, başvuru tarihinden itibaren altı ay içinde sonuçlandıramaması hâlinde de durmuş olan dava açma süresi kaldığı yerden işlemeye başlar”. Kalan sürede davanın açılmaması halinde yargı yoluna gidilemez.

Kurumun vereceği kararlar bağlayıcı değildir, niteliği itibarıyla başvuruya konu işlemi yapan ilgili idareye öneri niteliğindedir. Bir başka ifadeyle verilen kararların idareyi doğrudan bağlayıcı yanı yoktur. Öneri idari işleme dönüşmese de çözüme yönelik ortaya koyduğu çalışma ve öneriler esas işlem için tamamlayıcı delil olarak

<sup>364</sup>KDKK m. 17/8 “Dava açma süresi içinde yapılan başvuru, işlemeye başlamış olan dava açma süresini durdurur.”

<sup>365</sup> Kaplan, a.g.e., s. 173.

<sup>366</sup> Bkz, Yüce, a.g.e., s. 107-108.

kullanılabilir.<sup>367</sup> Kurum, şikâyet başvurusu üzerine tavsiye, ret veya karar verilmesine yer olmadığına dair karar verir (Yön. m. 31). Kurumun bağlayıcı yönde karar alma yetkisi yoktur<sup>368</sup>.

Tavsiye kararı bir idari işlem olarak sayılmayacağı gibi hangi yönde olursa olsun taraflar için bağlayıcılığının bulunmaması onun bir kesin çözüm yöntemi olarak değerlendirilmesine engel teşkil eder.

## 2.Gümrük Kanunu'nda Yer Alan Uyuşmazlık Çözüm Yolları

GK'da gümrük idaresi ile yükümlü arasında ortaya çıkan anlaşmazlık veya uyuşmazlıkların idari aşamada giderilebilmesi yöntemleri olarak “uzlaşma” ve sonrasında “itiraz” müesseseleri vardır<sup>369</sup>.

İtirazın uzlaşmadan sonra başvurulabilecek idari bir yol olduğu GK'nın 244'ncü maddesinin birinci fıkrasındaki “*Uzlaşma talebi, tebliğ tarihinden itibaren onbeş gün içinde, henüz itiraz başvurusu yapılmamış gümrük vergileri ve cezaları için yapılır. Uzlaşma talebinde bulunulması halinde itiraz veya dava açma süresi durur*” ifadesinden anlaşılmaktadır.

Madde metninde özellikle uzlaşma talebinin henüz itiraz başvurusu yapılmamış gümrük vergileri ve cezaları için yapılacağı kabul edilmiştir. Bu nedenle gümrük vergileri ve cezaları dışındaki idari işlemler uzlaşmanın konusu dışında tutulduğundan bunlar için uzlaşmaya gitme hakkı yoktur. Hükümden gümrük vergisi ve cezaları olsa bile itiraz ile uzlaşma hakkının aynı anda kullanılmasının mümkün olmadığı gibi bir sonuç çıkmaktadır.<sup>370</sup> Ancak aynı maddenin 4. Fıkrasında bu hususa açıklık getirilmiş ve uzlaşmanın itiraz başvurusu yapılmış olmakla sonuçlanmadığı durumlarda yapılabileceği açıkça belirtilmiştir.

Başvuru bakımından uzlaşmayla itiraz arasında bir hiyerarşi oluşturulmuştur. Dikkat çekilmesi gereken nokta “gümrük idaresi kararları” için uzlaşma yolunun kapalı olduğundan bunlara sadece itiraz yolu kalmaktadır.

İdari yollardan itiraz uzlaşmadan sonraki bir aşamayı ifade etmesi nedeniyle aşağıda önce uzlaşma sonra itiraz yolu açıklanacaktır.

---

<sup>367</sup> Özcan, a.g.e., s. 244.

<sup>368</sup> Özcan, a.g.e., s. 185.

<sup>369</sup> Özgecan Gök, a.g.e., s.239.

<sup>370</sup> Ercan, a.g.e., s.247.

### a. Uzlaşma

Uzlaşma idare açısından olduğu kadar yükümlü açısından da lehe durumu yansıtır. Her şeyden önce uyuşmazlık barışçıl bir şekilde çözülmüş olmaktadır. Ayrıca, uzlaşma kurumunun gönüllü ve seçimlik katılıma dayalı olması, anlaşmanın serbest iradeye dayanması, uyuşmazlığın kısa sürede ve ucuza sonuçlanması başta olmak üzere çeşitli açılardan kolaylıklar sağlar<sup>371</sup>.

Gümrük uyuşmazlıkları için isteğe bağlı olarak gidilebilecek barışçıl çözüm yolu olarak uzlaşmaya GK'nın 244'ncü maddesinde yer verilmiştir<sup>372</sup>. Maddede uzlaşmaya başvurmanın ve/veya uzlaşmanın ihtiyari olduğu "... yapılabilir" ifadesinden anlaşılmaktadır. Uzlaşma sonucunda anlaşmaya varılmaması halinde itiraz yoluna gidilir.

Uzlaşma zorunlu yol olan idari itiraz ve daha sonra yargı yoluna başvurulmasında köprü işlevi yerine getirmektedir<sup>373</sup>. Anılan maddenin değişikliğinden önce uzlaşmanın

<sup>371</sup> Burcu Demirbaş Aksüt, "Vergi Anlaşmazlıklarının Çözüm Yolu Olarak Uzlaşma", (Yayımlanmamış Doktora Tezi), İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, s.154-159; Erdem, a. g. e., s.264 vd.; Kılıç, a.g. e., s.353.

<sup>372</sup> GK.m. 244 "1. Gümrük idarelerince düzenlenen ek tahakkuk ve ceza kararı muhteviyatı alacaklar için yükümlü veya ceza muhatabı tarafından uzlaşma başvurusu yapılabilir. Uzlaşmanın kapsamına;

a) Beyan ile gümrük idaresi tarafından yapılan tespit sonucunda belirlenen farklılıklara ilişkin tebliğ edilen gümrük vergileri alacakları,

b) Gümrük idaresi tarafından tespit edilmesinden önce beyan sahibi tarafından bildirilen farklılıklara ilişkin tebliğ edilen gümrük vergileri alacakları,

c) Bu Kanun ve ilgili diğer kanunlar uyarınca gümrük idaresi tarafından düzenlenen idari para cezaları,

girer. Uzlaşma talebi, henüz itiraz başvurusu yapılmamış veya itiraz edilmiş olmakla birlikte itirazı henüz sonuçlandırılmamış gümrük vergileri ve idari para cezaları için, tebliğ tarihinden itibaren onbeş gün içinde yapılır. Uzlaşma talebinde bulunulması hâlinde, itiraz veya dava açma süresi durur, uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi hâlinde süre kaldığı yerden işlemeye başlar, ancak sürenin bitimine beş günden az kalmış olması hâlinde süre beş güne tamamlanır. Uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi hâlinde yeniden uzlaşma talebinde bulunulamaz.

2. Gümrük vergileri ve cezalarına ilişkin fiilin, 5607 sayılı Kanunda yer alan kaçakçılık suçları ile ilişkili olması hâlinde bu madde hükmü uygulanmaz.

3. Bu madde kapsamında yapılan uzlaşma talepleri, gümrük uzlaşma komisyonları tarafından değerlendirilir. Gümrük uzlaşma komisyonlarının kurulması, çalışması ile bu madde kapsamında yapılacak işlemlere ilişkin usul ve esaslar yönetmelikle düzenlenir.

4. Gümrük uzlaşma komisyonlarının çalışmaları gizlidir. Uzlaşma tutanakları kesin olup gereği idarece derhal yerine getirilir. Vergi yükümlüsü veya ceza muhatabı, üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit olunan hususlar hakkında dava açamaz ve hiçbir mercie şikâyetle bulunamaz.

5. Uzlaşılan gümrük vergileri ve cezalar, uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren bir ay içinde ödenir. Uzlaşılan vergilere ilişkin gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihten uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre belirlenen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanır. Uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi hâlinde, genel hükümlere göre işlem yapılır.

6. Bu madde uyarınca üzerinde uzlaşılan cezalar hakkında 30/3/2005 tarihli ve 5326 sayılı Kabahatler Kanununun 17 nci maddesi uyarınca ayrıca peşin ödeme indiriminden yararlanılamaz.

7. Uzlaşma komisyonlarının başkan ve üyelerine, bu komisyonlardaki çalışmaları dolayısıyla verilecek ücret Cumhurbaşkanlığı kararıyla belirlenir".

<sup>373</sup> Karakoç, Vergi Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları, a.g.e.,s.43. (Gümrük vergileri için



ihtiyacını bir ölçüde karşılamak için GK m. 242’de “düzeltme talep etme” müessesesi kullanılmaktaydı<sup>374</sup>. Düzeltme müessesesi kaldırılarak yeni bir barışçıl yol olarak uzlaşma müessesesi getirilmiştir<sup>375</sup>.

Gümrük mevzuatında VUK’un uzlaşma hükümlerine benzer şekilde “Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği (GUY)<sup>376</sup>” çıkarılmış çeşitli tarihlerde değişikliklere tabi tutularak son halini almıştır<sup>377</sup>.

VUK’taki vergiler bakımından 1963 yılından beri uygulanmakta olan müessese GK’da 2011 yılında yapılan değişiklikle gümrük vergi ve cezalarına ilişkin uyuşmazlıklara uygulanmaya başlanmıştır. Yürürlüğünden itibaren uzlaşma müessesesi anılan uyuşmazlıkların çözümünde 2012 yılı için % 96<sup>378</sup>, yürürlüğe girdiği tarihten beri de %94 oranındaki<sup>379</sup> uzlaşma oranlarıyla başarı sağlanmıştır.

Uzlaşma, yargılama sürecinin uzun olması sebebiyle doğacak sıkıntıları önlenmekte ve çok sayıda davanın takip külfetini ortadan kalkmaktadır. Uzlaşmada, yükümlüden istenilen gümrük vergileri ve cezalarının bir kısmından vazgeçilmesi karşılığında, vergi alacağının hemen tahsil edilmesini sağlamaktır. Yükümlü açısından ise, yargıya gidilmesi halinde faizleriyle birlikte daha büyük tutarlara ulaşabilecek vergi aslı ile ceza borçlarının uzlaşılan kısmını ödemek suretiyle dava masraflarından ve uzun süreye yayılan takip külfetinden kurtulmaktadır.<sup>380</sup> Uzlaşmaya gidilmesinin bir yararı da yargı açısından mahkemelerin iş yükünün artmasının engellenmesidir

Gümrük uzlaşması kapsamına sadece gümrük idarelerince tahsil edilen gümrük vergileri ve cezaları alınmıştır. Gümrük idarelerince alınmayan vergiler için VUK kapsamındaki “Tarhiyat Öncesi Uzlaşma<sup>381</sup> ve “Tarhiyat Sonrası Uzlaşma<sup>382</sup>” ile il özel idareleri ile belediye vergileri bakımından uygulanan “Mahalli İdareler Uzlaşma

---

“idari itiraz” tarafımızdan eklenmiştir.)

<sup>374</sup> Tuncer, a.g.e, s.286.

<sup>375</sup> Gümrük Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ,( Kanun No:7109, *Resmi Gazete*: 07.11.2019 tarih ve 30941 sayısı) 9. Maddesinde 7 bentlik maddenin 1, 2, 3, 4 ve 5’nci bentlerindeki değişiklikler ile getirilmiştir.

<sup>376</sup> Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği; (*Resmi Gazete*: 27.08.2011 tarih ve 28038 sayısı) .

<sup>377</sup> Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği’nde yapılan değişiklik tarihleri 01.09.2012, 20.08.2013 ve 14.01.2020’dir.

<sup>378</sup> Ercan, a.g.e., s.236.

<sup>379</sup> Aksüt, a.g.e., s., 296.

<sup>380</sup> Karataş Durmuş, a.g.e, s.8

<sup>381</sup> Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği; (*Resmi Gazete*, 31.10 2011 tarih ve 28101 sayısı).

<sup>382</sup> Uzlaşma (Tarhiyat Sonrası) Yönetmeliği; (*Resmi Gazete*, 03.02. 1999 tarih ve 23600 sayısı).

Yönetmeliği<sup>383</sup> uygulanmak durumundadır. Bununla birlikte VUK ve GK'daki uzlaşma arasındaki bazı farklılıklar bulunmakla birlikte özellikle tarhiyat sonrası uzlaşmayla benzeyen yanlarının bulunduğunu belirtmek gerekir. Uzlaşmalar arasındaki belli başlı belirgin diyebilecek farklılıklar aşağıda belirtilmiştir<sup>384</sup>.

	<u>VUK</u>	<u>GK</u>
<i>Konusu</i>	: İkmalen 're'sen ve idarece tarhiyatlar Vergi ziyayı cezaları	Ek vergi tahakkuku Tüm cezalar
<i>Başvuru Süresi</i>	: Tebliğden itibaren 30 gün	Tebliğden itibaren 15 gün
<i>Görevli Komisyon</i>	: Vergi asıllarını dikkate alır	Vergi asılları ve cezaların tümü
<i>Toplantıya Katılım</i>	: Kişi sınırı öngörülmemiş	Üç kişiyle sınırlandırılmış
<i>Sonlandırma süresi</i>	: Süre öngörülmemiş	45 gün içinde sonlandırılma

Gümrük uzlaşmasının hukuki niteliğine ilişkin farklı görüşler mevcuttur. Bu görüşler gümrük uzlaşmasının idari işlem, idari sözleşme, sulh sözleşmesi veya kendine özgü (sui generis) şartları olan bir sözleşme olduğu yönünde bulunmakla birlikte<sup>385</sup> gümrük vergileri açısından uzlaşma, gümrük idaresi ile yükümlü arasında kendine özgü şartları olan ve mahkeme dışı sulh sözleşmesine benzeyen bir sözleşme niteliğindedir<sup>386</sup>.

Genel olarak uzlaşma kurumuna Anayasal düzeyde vergilerin kanuniliği, eşitlik ilkesi ve hak arama özgürlüğü bakımından çeşitli eleştiriler getirilmektedir<sup>387</sup>. Vergi hukukunda idare “bağlı yetki” ile donatılmış olmasına karşın uzlaşma konusunda idareye kanunla sınır çizilmeden “takdir yetkisi” tanınması eleştirilmektedir. İdarenin “bağlı yetki” si ile “takdir yetkisi” birbirine karşıt kavramlardır<sup>388</sup>.

Uzlaşma konusunda ileri sürülebilecek bir husus da kanunilik ilkesine aykırılığıdır. Cezaların ancak kanunla konulması ve ancak kanunla kaldırılabilmesi anlamına gelen kanunilik ilkesi uzlaşma sonucunda cezanın şahıslar nezdinde kaldırılması cezanın kanun koyucunun değil idare tarafından kaldırılması anlamını taşır. Bu haliyle uzlaşma kurumunun cezaların kanuniliği ilkesine aykırı olduğunu söylemek

<sup>383</sup> Mahalli İdareler Uzlaşma Yönetmeliği, (*Resmî Gazete*, 01.03.2003 tarih ve 25186 sayısı)

<sup>384</sup> Farklılıklar ile ilgili bkz, Ayşe Gök, a.g.e., s. 160.

<sup>385</sup> Özgecan Gök, a.g.e., s. 290.

<sup>386</sup> Karataş Durmuş, a.g.e., s.138.

<sup>387</sup> Aksüt, a.g.e., s. 80-96; Karataş Durmuş, a.g.e., s. 229-237.

<sup>388</sup> Oytun Canyaş, “Türkiye’de Vergi İdaresinin Takdir Yetkisi Üzerine Tartışmalar”, Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümü: Barışçıl Mekanizmalar (ed; Billur Yaltı), Uluslararası Vergi Hukuku Konferansları Serisi-3, Beta Yayınevi, İstanbul-2015, s. 166.

mümkündür<sup>389</sup>.

Eşitlik ilkesi açısından bakıldığında ise temel sorun, vergi aslında ve vergi cezasında neye göre uzlaşıldığına yönelik bir kıstas olmamasıdır, uzlaşma tamamen idarenin takdiri çerçevesinde yürütülmektedir<sup>390</sup>. Aynı durumda olanlara geçerli bir sebep olmadan farklı muamele yapılabildiği gibi, daha az vergi kaybına sebebiyet vermiş yani daha iyi durumda olan birine daha az indirim, daha çok vergi kaçırmış birine fazla indirim yapılmasının önünde dahi bir engel bulunmamaktadır<sup>391</sup>. Örneğin, iki farklı yükümlü için aynı uyuşmazlık konusu için farklı indirim oranlarının önerilebilmesi mümkündür. Uzlaşılabilir vergi ve ceza miktarlarında sınır veya ölçüt konulmamış olması bu yetkinin takdir hakkı çerçevesinde mutlak ve sınırsızlığı anlamında kullanılması anlamına da gelmez. Bu nedenle uygulamadaki mevcut halinde standart bir miktar indirim teklifi mekanizması şeklinde uygulanmasının önüne geçilmelidir. Çünkü uzlaşma her işlemin durumuna isabet eden esneklik içinde bulunması her ne kadar takdir hakkının kötüye kullanımına açık kapı bıraksa da yerinde kullanılması halinde müesseseden beklenen yararı en üst düzeye çıkartır. Bu nedenle idare takdir yetkisini kullanılırken kararının gerekçesini ortaya koyan ve işin esası üzerinde serbest bir değerlendirme yapılmasına imkân veren bir sistem hayata geçirilmelidir<sup>392</sup>.

Uygulamaya yönelik tüm eleştirilere rağmen en azından uyuşmazlık giderme pratiği bakımından sonuçlarına bakıldığında iyileştirilerek korunması gereken bir müessese olduğu ileri sürülebilir. Gerçekten sorunları yargıya gitmeden, barışçıl, kesin ve kısa sürede, emek ve zaman tasarrufu sağlayarak sonlandırması ve hızla tahsilatlara imkan vermesi ile uygulamadaki ağırlık ve başarısı dikkate alındığında geliştirilmesi gereken bir yol olduğunun kabulü gerekir.

Gümrük uzlaşmasının şartları şöyle ortaya konabilir.

### ***(1).Uyuşmazlık konusunun uzlaşma kapsamı içinde olması***

GK m. 244/1'e göre "*Gümrük idarelerince düzenlenen ek tahakkuk ve ceza kararı muhteviyatı alacaklar için yükümlü veya ceza muhatabı tarafından uzlaşma başvurusu yapılabilir*". Kanunda uzlaşmanın kapsamına alınan alacaklara ilişkin işlemler şunlardan

<sup>389</sup> Altan Rençber, *Vergi İcra Hukukunda Ödeme Emri*, İstanbul: 12 Levha yayıncılık, 2014, s. 231.

<sup>390</sup> Rençber, *Vergi İcra Hukukunda Ödeme Emri*, s. 310.

<sup>391</sup> Rençber, *Vergi İcra Hukukunda Ödeme Emri*, s. 311.

<sup>392</sup> Aksüt, a.g.e., s. 164.

ibarettir.

i-Beyan edilen ile gümrük idaresi tarafından yapılan tespit sonucunda belirlenen farklılıklara ilişkin tebliğ edilen gümrük vergileri alacakları,

ii-Gümrük idaresi tarafından tespit edilmesinden önce beyan sahibi tarafından bildirilen farklılıklara ilişkin tebliğ edilen gümrük vergileri alacakları,

iii-GK ve ilgili diğer kanunlar uyarınca gümrük idaresi tarafından düzenlenen idari para cezaları.

Gümrük uzlaşması kapsamına, gümrük idaresinden önce beyan sahibi tarafından bildirilen farklılıklara ilişkin tebliğ edilen gümrük vergileri alacaklarının da kapsama alınması ile gümrük uzlaşmasına VUK m. 371’de yer verilen “pişmanlık ve ıslah” benzeri bir yapı özelliği de kazandırılmak istenmiştir.

Uzlaşma kapsamının belirlenmesi gümrük idaresince işlem haline dönüştürülen gümrük vergileri alacakları ve cezaları ile mümkündür. Ayrıca gümrük vergilerinin matrahına giren, ancak vergi aslı ve işlemleri gümrük idarelerince takip ve tahsil edilmeyen vergi ve benzeri mali yükler de uzlaşmaya konu edilemez. Diğer taraftan ilgili GUY 3 ve 6/1 maddelerine göre, alacak tahsilat aşamasına geldiğinde uzlaşmaya konu edilemez.

VUK’a göre asıl işlem “tarh” iken gümrük vergilerinde asıl işlem “tahakkuk” olarak işleme tabi olduğu dikkate alındığında gümrük uzlaşmasına tahakkuk ettirilen tutarlar esas alınır<sup>393</sup>. Gümrük vergilerinde tarh aşamasına ismen yer verilmediği için tahakkukun işlem ve uzlaşma kapsamına alınması işlem teorisi zorunluluğundan doğmaktadır.

Gümrük vergileri ve cezalarından olsa da tahsilat işlemi (ödeme emri) uzlaşma kapsamına alınmamıştır. Tahsilat aşamasına gelmiş gümrük vergilerine diğer amme alacakları gibi AATUHK’ya göre işlem yapılır. Çünkü alacağın tahsil aşamasındaki işlemler GK kapsamındaki gümrük hukukundan değil, AATUHK kapsamında tahsilat hukukundan kaynaklanmaktadır. GK 244/6’ya göre, gümrük vergileri ve cezalarına ilişkin fiil, KMK 3’ncü maddede belirtilen kaçakçılık suçlarından biri ile ilişkili ise, vergi ve cezalar da uzlaşmadan yararlanamaz.

Gümrük Uzlaşma Yönetmeliğinin Ek-1’de yer verilen gümrük vergileri ile Ek-2’de yer verilen para ceza alacakları uzlaşmaya konu olabilir.

<sup>393</sup> VUK kapsamındaki vergilerde vergilendirme süreci; vergiyi doğuran olayı takiben *tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil* şeklindeyken; GK kapsamındaki vergilerde gümrük yükümlülüğünün başlamasını takiben *tahakkuk, tebliğ ve tahsil* şeklindedir.

Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği Ek-1’de yer alan tabloda Gümrük Vergileri üst başlığı altında; Gümrük Vergisi, İlave Gümrük Vergisi, Tek ve Maktu Vergi, Dampinge Karşı Vergi, Subvansiyona Karşı Telafi Edici Vergi, Katma Değer Vergisi, Özel Tüketim Vergisi, Ek Mali Yükümlülük, Toplu Konut Fonu, Tütün Fonu, Ek Fon, Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu, Çevre Katkı Payı, Telafi Edici Vergi (İhracat), TRT Bandrol Ücretine (Ticari olmayan eşya için) yer verilmiştir.

Yukarıda belirtildiği üzere her ne kadar gümrük vergileri kavramı içinde yer alsada Ek-1’de yer verilen ithaldeki mali yüklerden “çevre katkı payı” gümrük idarelerince takip ve tahsil edilmemesi nedeniyle uzlaşmaya konu edilmemesi gerekir. Çünkü, GK m. 244/1’e bakıldığında, uzlaşma kapsamına girebilmenin şartlarından birinin vergilerin gümrük vergileri olması, diğerinin uzlaşmaya konu işlemlerin gümrük idarelerince yapılması gereği açıkça ifade edilmiştir. Gümrük idaresinin yapmadığı bir vergi veya ceza kesme işlemi için uzlaşma kapsamına girmesi söz konusu olamaz. Nitekim, bu konu GK m. 244’de “*Gümrük idarelerince düzenlenen ek tahakkuk ve ceza kararı muhteviyatı alacaklar için yükümlü veya ceza muhatabı tarafından uzlaşma başvurusu yapılabilir*” hükmüyle en açık biçimde ortaya konmuştur.

Mevcut durumda GUY ile GK arasında bir çatışma olduğu görülmektedir. Kanaatimizce üst norm olan GK’ya göre kapsamın belirlenmesi gerekir. Bununla beraber, GUY’un Ek-1 listesinde yer verilen “Çevre Katkı Payı” ile anılan listede yer verilmeyen gümrük idarelerince tahsil ve takip edilmeyen ve işleme dönüştürülmeyen güncel mali yükler arasında yer alan “Kültür Bakanlığı Fonu” ile “Madencilik Fonu” gümrük uzlaşması kapsamına girmezler. İlgili pay, ücret ve fonların tahsil ve takip dairelerine ileride ayrıntılı şekilde yer verilecektir. Ancak her ne kadar GK’daki uzlaşma kapsamıyla örtüşmemesine karşın GUY’a bağlı Ek-1 sayılı listede açıkça yazmış olması nedeniyle “Çevre Katkı Payı”nın uzlaşma kapsamında olduğunun kabulü gerekir.

GUY’da uzlaşma kapsamına girenler bakımından mali yüklerin asıllarına Ek-1’de yer verilmişken, Ek-2’de para cezalarına yer verilmiştir. EK-2 kapsamında yer verilen ve uzlaşmaya konu para cezaları kanun ve maddelerine göre şöyledir; “*Gümrük Kanununun 234, 235, 236, 237, 238, 239, 241’nci maddeleri, 2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesine Hakkında Kanun 4’üncü maddesi, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 51’nci maddesi ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu 16’nci maddesi*”.

Gümrük vergileri için olduğu gibi cezalarının da gümrük uzlaşma kapsamına

girebilmesi için işlemlerinin gümrük idarelerince tesis edilmiş olmaları yeterlidir. Gümrük idaresinin işleme dönüştürmedikleri vergi ve cezalar GUY kapsamına girmezler.

Ancak GUY kapsamı dışında kalan ve fakat VUK kapsamına giren vergilerin şartların sağlanması koşuluyla VUK kapsamında uzlaşmaya konu edilmesine engel yoktur. Uzlaşma talebi, alacakların tamamı için yapılabileceği gibi bir kısmı için de yapılabilir<sup>394</sup>.

### **(2).Uzlaşma başvuru sebebi**

Uzlaşmayı düzenleyen GK m. 244'de GK ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile değişiklik yapılmadan önce uzlaşma talebinde bulunulabilmesi için belirli sebeplerin varlığı aranmıştı. Ancak, yapılan bu yeni düzenleme ile herhangi bir sebep aranmamış yükümlü veya ceza muhatabı tarafından sebep gösterilmesine gerek olmadan yapılan uzlaşma başvurusu yeterli görülmüştür.

Özellikle önceki başvuru sebeplerinden biri olan “mevzuata yeterince nüfuz edememe” torba<sup>395</sup> veya genel başvuru sebebi<sup>396</sup> niteliği arz ederdi. Başvuracak kişilere göre subjektifliği ifade etmesi nedeniyle bu sebebin herkes tarafından ileri sürülmesinin önünde de engel yoktur.

### **(3).Uzlaşmaya başvurabilecek kişiler**

Uzlaşma talepleri, gümrük vergilerinin ve vergi aslına bağlı olsun ya da olmasın tüm para cezalarının yükümlüsü veya ceza muhatabı tarafından yapılır. Uzlaşmaya başvuran ikinci bir defa uzlaşmaya başvurma hakkına sahip değildir.

GUY m. 12'ye göre “Yükümlünün kendisi, temsilcisi veya özel vekâletname verilmesi şartıyla gümrük müşaviri; veli ya da vasi veya aynı gümrük vergilerinin ödenmesinden yükümlü ile birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olması halinde gümrük müşavirleri uzlaşma talebinde bulunabilir”.

Gümrük müşavirlerinin yükümlüyle beraber müştereken ve müteselsilen sorumlu

---

<sup>394</sup> Ercan, a.g.e., s. 239.

<sup>395</sup> Aksüt, a.g.e., s. 314.

<sup>396</sup> Özgecan Gök, a.g.e., s. 297.

olması durumunda taraflardan birinin uzlaşma başvurusunda bulunması, diğerinin ise GK'nın 242'nci maddesine göre itiraz etmesi halinde, itiraz başvurusunda bulunan tarafın talebi uzlaşma talebi sonuçlandıktan sonra değerlendirmeye alınır.

Gümrük mevzuatında yükümlü kavramının VUK'taki mükellef kavramından çok geniş bir şekilde belirlenmesi nedeniyle "asıl yükümlü", "temsilci yükümlü" ve "sorumlu yükümlü"lüğü kapsadığının kabulü gerekir. Çünkü her üç grupta yer alan yükümlüler duruma göre gümrük vergilerinin ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulmuştur. Yükümlü ile gümrük müşavirinin uzlaşma başvurusu beraber sonuçlandırılmakta ve bunlardan birinin uzlaşmaya katılımı yeterli kabul edilmektedir. Asıl yükümlünün küçük ve kısıtlı olması halinde uzlaşmaya başvurma yetkisi bunların kanuni temsilcilerine aittir.

İştirakçilere ceza kesilmesi halinde ceza muhatabı olarak uzlaşmaya başvurularına engel yoktur. GUY m. 10/2 de yer verildiği üzere "*İştirak nedeniyle uzlaşma talebinde bulunulması ve uzlaşmanın vaki olması durumunda; uzlaşma, sadece başvuruda bulunanlar için hüküm ifade eder.*"

Uzlaşma görüşmelerine başvuru dışında kimlerin katılacağı GUY m. 15'te ayrıca belirlenmiştir. GUY m. 15/2'e göre "*Yükümlü, uzlaşma komisyonu toplantılarında görüşlerini açıklamak üzere gümrük müşaviri bulundurabilir*". Bu kapsamda "dolaylı temsile yetkili gümrük müşaviri" uzlaşma görüşmelerine katılabilir. Ancak GUY m. 15/3 "*Uzlaşma komisyonlarına yükümlünün kendisi hariç, her ne şekilde olursa olsun yükümlü ile birlikte katılabilecek kişi sayısı üçü geçemez*" hükmünü haizdir.

#### **(4). Uzlaşmaya başvuru süresi**

Uzlaşmaya başvuru ihtiyaridir yani yükümlüler uzlaşmaya başvurmaksızın doğrudan itiraz yoluna gidebilirler. Uzlaşma kapsamında bulunan işlemlere henüz itiraz etmeden uzlaşma talebinde bulunulabilir<sup>397</sup>. Bir başka ifadeyle itiraz yoluna gitmek uzlaşma yoluna başvurmaya engel oluşturmaz yeter ki itiraz karara bağlanmış olmasın. İlk önce itiraz yoluna başvurulması uzlaşmaya başvuruya engel teşkil etmeyeceği gibi uzlaşma ile birlikte itiraza aynı anda da başvurulabilir. Şüphesiz, ilk önce uzlaşma yoluna daha sonra itiraz yoluna başvurmaya da engel yoktur.

---

<sup>397</sup> Ercan, a.g.e., s. 93.

Uzlaşma yoluna gidilmesi halinde, GK m. 244/1-c'ye göre “*Uzlaşma talebi, henüz itiraz başvurusu yapılmamış veya itiraz edilmiş olmakla birlikte itirazı henüz sonuçlandırılmamış gümrük vergileri ve idari para cezaları için, tebliğ tarihinden itibaren onbeş gün içinde yapılır.*” Yine GUY m. 11 de aynı hükmü ihtiva etmektedir. Uzlaşmaya başvuru ile itiraza başvuru süresi arasında tebliğden sonra aynı zaman dilimi içinde kullanılmak üzere belirli bir paralellik kurulmuştur. İlgili kişi itiraz yoluna gitmeden süresi içinde uzlaşmaya başvurabilmesi mümkün olması yanında uzlaşmaya başvurulmadan itiraz yoluna gidilmişse itirazın sonuca bağlanmamış (lehe aleyhe karar verilmemiş ) olması şartıyla sonradan ve yine 15 günlük süre içinde uzlaşmaya başvuru hakkı tanındığı görülmektedir.

Yine, GK m. 14/1'deki “*Bu Kanunda belirtilen süreler, tarih veya vadeler, aksine özel bir hüküm bulunmadıkça uzatılmaz veya ertelenemez*” hükmüne bakıldığında 15 günlük itiraz süresinin hak düşürücü bir süre olarak düzenlenmiş olduğu görülür. Uzlaşma dilekçesi gümrük idarelerine idarelere elden veya posta ile taahhütlü olarak gönderilebilir. Dilekçenin postaya verildiği tarih gümrük idaresine verilme tarihi yerine geçer.

İdareye uzlaşma amacıyla yapılan son başvuru gününün hesabında GK m. 14'te “*....tebliğ tarihinden itibaren....*” ifadesine yer verilmesi tebliğ edildiği günün sayılacağı şeklinde anlaşılmaya müsaittir. Çünkü, GK açıkça bu sürenin tebliğ tarihinden başlayacağını belirtmiştir<sup>398</sup>. Diğer taraftan GK'nın sürelerle ilişkin 14'ncü maddesinde sürelerin sona erdiği gün itibarıyla bir belirleme yapılmış-bazı başka kanunlardakinin aksine<sup>399</sup> başlama tarihinin hesabına ilişkin bir kurala yer vermemiştir. Bu nedenle hak arama özgürlüğü çerçevesinde değerlendirildiğinde GK'daki ifadenin “*tebliğ edildiği günü izleyen günden itibaren*” şeklinde uygulama alanı bulabilir.

GK m. 244/1'e göre, Uzlaşma talebinde bulunulduğunda, itiraz veya dava açma süresi durur. Uzlaşmanın gerçekleşmemesi veya gerçekleştirilememesi halinde süre kaldığı yerden işlemeye başlar. Ancak sürenin bitimine 5 günden az kalmış olması hâlinde süre 5 güne tamamlanır. Örneğin, işlemlerin tebliğinden 2 gün sonra uzlaşmaya başvurulmuş ve başvuruyu takip eden 6'ncı (başvurudan itibaren 8'nci gün) günden sonra

<sup>398</sup> Dnş, 14. D., 04.02.2016 tarih ve E:2015/3716, K:2016/669 sayılı kararı (Kaplan, a.g.e., s. 361).

<sup>399</sup> VUK ,Sürelerin Hesaplanması”, m. 18- Vergi kanunlarında yazılı süreler aşağıdaki şekilde hesaplanır: 1. Süre gün olarak belli edilmişse *başladığı gün hesaba katılmaz* ve son günün tatil saatinde biter;.....) İYUK, “Sürelerle ilgili genel esaslar”, m. 8- 1. Süreler, tebliğ, yayın veya ilan *tarihini izleyen günden itibaren işlemeye başlar.....)*



7'nci günde itiraz süresi 15 gün itibarıyla dolar. Ancak uzlaşmanın sağlanamadığı durumda itiraz süresinin bitimine 5 günden az kalmış ise süre 5 gün uzar, yani 5 güne tamamlanır. Örneğin yukarıdaki örnekte süresinde uzlaşmaya başvurmakla birlikte uzlaşma 40'nci günde sonuçlanmış olsa normalde tebliğden sonra itiraz yoluna gitmenin 15 günlük süresi dolmuş olduğundan ve uzlaşmanın temin edilememesi ile itiraz arasında en az 5 gün olacağından itiraz başvurusunun süresi 45'nci gün olacaktır. Uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi hâlinde yeniden uzlaşma talebinde bulunulamaz. (GK m. 244/1-son).

### **(5). Uzlaşma görüşmeleri ve sonucu**

GUY'un 16 ile 19'ncü maddeleri aralığında uzlaşma görüşmeleri ve sonuçlarına ayrıntılı olarak yer verilmiştir. Uzlaşmaya ilişkin talepler öncelikle ve ivedilikle usul yönünden incelenir. Yapılan incelemede; başvuru yetkisine sahip olup olmadığı, başvurunun süresinde yapılıp yapılmadığı, alacağın uzlaşma kapsamında olup olmadığı ve uzlaşmanın komisyonun yetkisi içinde bulunup bulunmadığı hususları değerlendirilerek uzlaşma talebi sonuca bağlanır. Yapılan incelemede eksiklik tespit edilmesi halinde talepler değerlendirilmez ve durum hakkında ilgisine yazıyla veya elektronik yolla bilgi verilir.

Yukarıda belirtilen eksikliklerin giderilebilir nitelikte olması halinde, yükümlüye eksikliklerin tamamlanması için başvuru süresinin sonuna kadar süre verilir. Başvuru süresinin son günü yapılmışsa da giderilebilir nitelikteki eksikliklerin tamamlanması için 3 iş günü ek süre verilir. Belirtilen sürelerin bitiminde eksikliklerin giderilmemesi durumunda uzlaşma talebi reddedilir. Bu ret kararına karşı idari işlem yargı yoluna açık olup genel usullere göre dava konusu edilebilir. Şüphesiz uzlaşmanın reddinden sonra işlem konusunun süresinde itiraz yoluna götürülmesine engel yoktur.

Usul yönünden bir eksikliğin bulunmadığının anlaşılması halinde yönetmeliğin 7, 8 ve 9'nucu maddelerinde ifade edilen gümrük uzlaşma komisyonları<sup>400</sup> ile yapılan

<sup>400</sup> GUY m. 9 "(1) (Değişik:RG-20/8/2013-28741)Bu Yönetmelik kapsamına giren başvurularda; konusu (Değişik ibare:RG-14/1/2020- 31008) 750.000.- TL'ye kadar olanlar (bu tutar dâhil) için (Değişik ibare:RG-14/1/2020-31008) Gümrük ve Dış Ticaret Bölge Müdürlüğü Uzlaşma Komisyonları, (Değişik ibare:RG-14/1/2020-31008) 750.000.- TL'yaşanlar için ise Merkezi Uzlaşma Komisyonları yetkilidir. (2) (Değişik:RG-20/8/2013-28741)Uzlaşmaya konu aynı nitelikteki alacakların birden fazla(Değişik ibare:RG-14/1/2020-31008) Gümrük ve Dış Ticaret Bölge Müdürlüğüne bağlı Gümrük Müdürlüklerine

görüşmeler sonucunda ya uzlaşmaya varılmış ya da varılmamış olur.

GUY madde 22’de yer verildiği üzere “Uzlaşmaya konu edilen alacaklar uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi halinde itiraza konu edilmelerine engel yoktur. Uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi halinde yeniden uzlaşma talebinde bulunulamaz”.

#### **(a). Uzlaşmanın sağlanması**

Uzlaşma sağlandığı takdirde GUY madde 16/4 “...uyarınca uzlaşma komisyonunca durum üç nüsha düzenlenen tutanakla tespit edilir ve 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”. Gümrük uzlaşma komisyonlarının tutacakları uzlaşma tutanakları kesindir. Tutanağın bir nüshası derhal ilgili gümrük ve muhafaza başmüdürlüğüne veya gümrük müdürlüğüne gönderilir.

GUY madde 21/3’e göre “Üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit edilen hususlar dâhil olmak üzere, bu Yönetmelik kapsamında oluşturulan komisyonların tüm çalışmaları ve işlemleri hakkında yükümlü veya cezanın muhatabı ya da idare tarafından dava açılmaz, hiçbir mercie şikayet veya itirazda bulunulamaz, herhangi bir idari inceleme, araştırma ve soruşturmaya konu edilemez, geri verme ve kaldırma talebinde bulunulamaz...”

GUY m. 21/2’ye göre “Uzlaşma tutanağının ilgili gümrük idaresine intikali

---

ilişkin olması durumunda, uzlaşmaya ilişkin talepler, Merkezi Uzlaşma Komisyonlarının yetkisine giren alt tutarı aşmamak kaydıyla, uzlaşmaya esas olacak tutarının en çok olduğu (Değişik ibare:RG-14/1/2020-31008) Gümrük ve Dış Ticaret Bölge Müdürlüğünde oluşturulacak uzlaşma komisyonu tarafından sonuçlandırılır.

(3) Uzlaşma komisyonlarının yetkialanlarına ilişkin tutarların tespitinde, a) Her bir kalem eşyaya ilişkin gümrük vergileri ile vergiaslına bağlı kesilen cezalar toplamı, b) Beyanname kapsamında birden fazla kalem olması halinde, tutar tespitinde kalemlere tereddüp eden alacaklar toplamı, c) Aynı nitelikte alacaklara ilişkin işlemlerin birden fazla olması halinde alacakların tümü, dikkate alınır.

(4) Vergi aslına bağlı olmayan cezalar ile usulsüzlük cezalarının ayrı ayrı dikkate alınması esastır. Aynı nitelikteki para cezalarının birden fazla olması halinde, tutar tespitinde para cezalarının toplamı dikkate alınır.

(5) Birinci fıkrada belirtilen tutarların tespitinde fer’ialacaklar dikkate alınmaz.

(6) (Mülga:RG-1/9/2012-28398)

(7) (Ek:RG-20/8/2013-28741) Kanun uyarınca, vergi aslı ile vergi aslına bağlı olmayan cezanın birlikte uygulandığı durumlarda, uzlaşma komisyonlarının yetkialanlarının tespitinde vergiaslı ile vergiaslına bağlı olmayan cezanın toplamı dikkate alınır.”

üzerine, tahakkuk ve tebliğ edilmiş olan gümrük vergileri ve/veya kesilen para cezaları uzlaşılan tutarlara göre idarece düzeltilir". Uzlaşma konusu yapılan gümrük vergileri ve cezalar uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren bir ay içinde ödenir. (GUY m. 24) Uzlaşılan tutarın bir aylık süre içinde ödenmemesi uzlaşmanın geçerliliğini etkilemez. Uzlaşılan tutarın usulüne uygun olarak tecil/taksitlendirmeye konu edilmesi mümkündür (GUY m. 24/2).

Uzlaşılan vergilere ilişkin gümrük yükümlülüğünün başladığı (ilgili olduğu gümrük beyannamelerinin tescil tarihi) tarihten uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için AATUHK hükümlerine göre belirlenen gecikme zammı oranında gecikme faizi<sup>401</sup> uygulanır. Gecikme faizi oranı AATUHK hükümlerine göre belirlenen gecikme zammı oranındadır (GK m. 244/5).

Uzlaşılan gümrük vergileri ve cezalar, uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren 1 ay içinde ödenmesi halinde yani ödemede temerrüde düşülürse, vergi için bu 1 aylık sürenin sonundan (vade) itibaren ödendiği tarihe kadar geçen süre için AATUHK (m. 51) hükümlerine göre belirlenen gecikme zammı tahsil edilmesi AATUHK hükümleri gereğidir. Bu durumda ay kesirlerine isabet eden gecikme zammı günlük olarak hesap edilir. Gecikme zammı oranı ay kesri (günler) için uygulanmak üzere her ay için ayrı ayrı % 1.6 olarak belirlenmiştir<sup>402</sup>.

Vergiye bağlı uzlaşılan cezaların bulunması halinde GK m. 244/5'de cezalar gecikme faizi kapsamına alınmadığından gecikme faizi uygulanmayacaktır. Cezalara gecikme zammı açısından bakıldığında, AATUHK m. 5/3'de sadece VUK kapsamında kesilen vergi ziyayı cezalarına gecikme zammı uygulanacağı belirtildiğinden GK'ya göre gümrük vergileri asılları üzerinden kesilen vergi kaybına (vergi ziyayı) gecikme faizi uygulamak mümkün değildir. Uzlaşılan cezalar hakkında Kabahatler Kanunu (m. 17) uyarınca ayrıca peşin ödeme indiriminden yararlanılamaz<sup>403</sup>.

<sup>401</sup> Oran, 01.07. 2019 tarihinde yürürlüğe girmek üzere 1947 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararının 1 inci maddesiyle her ay için ayrı ayrı uygulanmak üzere % 1.6 olarak belirlenmiştir.

<sup>402</sup> 30.12.2019 tarihinden itibaren, 1947 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile gecikme zammı oranı her ay için ayrı ayrı uygulanmak üzere %1.6 olarak belirlenmiştir.

<sup>403</sup> Özkan, Ercan, a.g.e., s. 22.

### **(b).Uzlaşmanın sağlanamaması**

Yükümlü davet edildiği halde uzlaşma toplantılarına katılmayabilir. Bu durumda uzlaşma görüşmelerinin başlaması söz konusu olamayacağından doğal olarak sürdürülmesinden de bahsedilemez. Yükümlü uzlaşma görüşmelerine katılmış olmasına karşın uzlaşma sağlanamamış olabilir. GUY m. 16/6'ya göre “*Uzlaşmanın vaki olmaması halinde; komisyonun nihai teklifi itiraz süresinin son günü mesai saati bitimine kadar komisyonun nihai teklifini kabul ettiğini bir dilekçe ile ilgili Gümrük ve Dış Ticaret Bölge Müdürlüğü'ne veya Gümrük ve Dış Ticaret Bölge Müdürlüğü'ne iletmek üzere gümrük müdürlüğüne bildirmesi halinde, bu tarih itibarıyla uzlaşma vaki olmuş sayılır ve buna göre işlem tesis edilir*”.

Yükümlü, uzlaşma öncesi tahakkuk eden ve kendisine tebliğ edilen alacaklara, uzlaşmanın vaki olmadığına dair düzenlenen ve kendisine tebliğ olunan tutanağın tebliğinden itibaren itiraz yoluna gider, itirazdan da sonuç alamazsa takiben dava yoluna gidebilir. Bu durumda öncelikle itiraz ve dava yoluna gidilmediğinde genel hükümlere göre tahsil süreci başlar<sup>404</sup>. Öte yandan uzlaşmanın sağlanmaması halinde kullanılacak söz konusu itiraz ya da dava hakkı, uzlaşma kararına karşı olmayıp başlangıçta uzlaşma için başvurulmuş temel uyuşmazlık konusu için geçerlidir<sup>405</sup>.

İtirazdan sonra süresinde dava açılması durumunda, mahkemece yükümlü aleyhine verilen kararın gümrük idaresine tebliğ edildiği tarihe kadar tahsil işlemi yapılmaz. Mahkeme kararının tebliği üzerine kesinleşmiş hale gelen alacak tahsil edilebilir (GK m. 197/5). Bir başka ifadeyle mahkeme kararıyla kesinleşen gümrük vergisi ve cezalar VUK kapsamındaki vergilerde tahsil edilebilirliğe isabet eden tahakkukla örtüşmektedir. Şu kadar fark vardır ki, gümrük vergileri ve cezaları yargı kararından sonra tahsil edilebilir hale geldiklerinden aynı zamanda kesinleşmiş olurlar.

Yükümlü ya da ceza muhatabı uzlaşma sağlanamadığı takdirde vergiler ve cezalar bakımından başvurulması gereken idari ve yargısal yollara başvurabilir<sup>406</sup>.

---

<sup>404</sup> Selen, a.g.e., s.265.

<sup>405</sup> Ayşe Gök, a.g.e., s. 149.

<sup>406</sup> Ercan, a. g. e., s. 296.

## ***b.İtiraz***

GK m. 242’de kişilerle idare arasındaki gümrük mevzuatının uygulanmasından kaynaklanan uyuşmazlıkların (işlemlerin) idari aşamada çözümündeki yollardan bir diğeri de “itiraz” müessesesidir. GK kapsamındaki uyuşmazlıklar için öngörülen müessesenin adı içeriği ile uyumlu olmak üzere “itiraz”dır. Gümrük işlemlerine karşı idari dava yolunun kullanılabilmesi öncelikle itiraz yoluna gidilmiş olması koşuluna bağlanmıştır. Bu nedenle ilgili yol zorunlu idari itiraz yolu olarak nitelendirilmektedir<sup>407</sup>. Başvurunun idari niteliği başvuru yapılacak makamın idarenin bir birimi olmasından; zorunlu olması ise bu yol tüketilmeden uyuşmazlığın idari yargı mercileri önüne getirilememesini ifade eder.

GK’da öngörülen zorunlu idari itiraz yolu bakış açısına göre; hak arama özgürlüğünü sınırlayan bir usul olarak kabul edilebileceği gibi onun kullanılmasına ilişkin bir yöntem olarak da görülebilir<sup>408</sup>. İtirazların çeşitli kanunlarda öngörülen şekil ve yolları vardır. Özel kanunlarda öngörülen idari itiraz prosedürlerin amacı o kanunların kendi alanlarıyla ilgili mevzuatlarına göre (ki bunlar çok teknik yapıda olabilmektedir) idarenin hiyerarşide en alt birimince yapılan işlemlerin en üst birime kadar iç kontrolden geçirilerek, henüz konu idari yargıya intikal etmeden işlemin hata ve yanlışlıklardan arındırılmasının sağlanması amaçlanmaktadır.<sup>409</sup>

İtiraz yolunun, biri GK m. 242’de düzenlenen “genel itiraz”, diğeri GK m. 243’de düzenlenen “özel itiraz” olarak isimlendirebileceğimiz iki şekli vardır. İkisi arasındaki fark, genel itirazın bütün gümrük işlemlerini kapsamasına karşın özel itiraz sadece ithale konu eşyanın tahlil sonuçları bakımından yapılabilmesidir. Her iki itiraz çeşidi GK da Onikinci Kısım’da “İtirazlar” şeklinde aynı başlık altında yer verilmiş olmakla birlikte aşağıda genel ve özel itiraz şeklinde ele alınacaktır.

<sup>407</sup> Yumuk, a.g.e., s. 173 ; “İdari başvuru yolunu düzenleyen kurallar incelendiğinde “şikâyet”, “idari başvuru” ve “itiraz” gibi kavramlar kullanılmaktadır.”

<sup>408</sup> Yumuk, a.g.e., s. 173.

<sup>409</sup> Kılıç, a.g.e., s. 582.

## (1).Genel itiraz

### (a). İtirazın kapsamı

İtiraz yolunun kapsamına dahil edilen gümrük vergileri<sup>410</sup>, cezalar ve idari kararlar girmektedir<sup>411</sup>. Gümrük uzlaşmasında sadece yukarıda uzlaşma kısmında sayılan gümrük vergileri ve cezalarına ilaveten itiraz kapsamına idari kararlar da konu edilebilmektedir.

GK madde 3/5’de “Karar” deyimi, “bağlayıcı tarife ve menşe bilgileri de dâhil olmak üzere, gümrük idaresinin, gümrük mevzuatı ile ilgili olarak belirli bir konuda bir veya daha fazla kişi üzerinde hukuki sonuç doğuracak idari tasarrufu” şeklinde açıklandığı düşünülürse gümrük idaresinin gümrük mevzuatı ile ilgili olmayan konuda verdiği kararlar itiraz konusuna girmez. Örneğin gümrük idaresince bir memurun tayin işlemi gümrük mevzuatı uygulaması olmadığı için itiraza konusu dışında kalır.

Gümrük vergileri alacağına bağlı olan para cezalarının, kanuni ödeme süresi içinde olmak şartıyla itiraz yoluna başvurulmadan ödenmeleri halinde KK’daki indirim uygulanır. Gümrük vergileri alacağına bağlı olmayan maktu veya nispi para cezalarında itiraz yoluna başvurulmadan önce yapılacak ödemelerde indirim uygulanır. Ödeme süresinin 1 ay, itiraz süresinin 15 gün olduğu göz önüne alındığında, itiraz yoluna başvuru süresi geçmemiş ödemelere de indirim uygulanması gerekir<sup>412</sup>.

Gümrük vergilerinden veya cezalarından olsa bile tahsilat aşamasında bulunan ve AATUHK çerçevesinde yapılan işlemler de itiraza konu edilemez<sup>413</sup>. Alacaklı idare gümrük idaresi olsa bile tahsilat işlemleri AATUHK kapsamında olduğundan gümrük mevzuatı uygulamasından bahsedilemez. AATUHK’nın 5. maddesine göre “*Borçlu ve mallarının başka mahallerde bulunması durumunda tahsil dairesi borçlunun veya malların bulunduğu mahalde yapılacak takipler o mahaldeki aynı neviden amme*

<sup>410</sup> Damga vergisinin tahsilinde Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı vergi daireleri görevli olması nedeniyle bu vergi gümrük vergileri içinde değerlendirilmez ve “itiraza” konu da olmaz. (Kılıç a.g.e., s.370; Gök, a.g.e., s.289). Damga vergisi ile ilgili bir uyuşmazlık söz konusu olduğunda GK’ya göre değil, VUK’daki hükümlere göre işlem yapılır.

<sup>411</sup> Kılıç, a.g.e., s. 369; Yumuk, a.g.e., s. 185 vd.

<sup>412</sup> Özkan, Ercan, a.g.e., s. 22

<sup>413</sup> Ayşe Gök, a.g.e., s. 289.

*idaresinin tahsil dairesine niyabeten (vekilliğiyle) yaptırılır.”*

Yapılan işlemlere ilişkin itiraz talebinde vergi, cezalar ve idari kararlar birbirinden bağımsız olarak itirazda belirtilir. Bu kapsamda sadece gümrük vergilerine ilişkin yapılan itiraz yakın ilişki içinde olmasına rağmen kendiliğinden para cezalarına itirazı içermez. Her işlem itiraza ayrı konu edilmelidir. Bir başka ifadeyle tahakkuka cezadan veya cezaya tahakkuktan ayrı itiraz edilmesine engel yoktur. Yani cezaların vergi tahakkuk miktarına bağlı olması halinde tahakkuka süresi içinde itiraz yapılmaması cezalar için süresinde yapılan itiraz kapsamında incelenmesine engel oluşturmaz<sup>414</sup>. Çünkü cezanın miktarının doğruluğu verginin tahakkukunun doğruluğuna bağlıdır. Her iki işlem birbiri ile yakın ilişki içinde olmakla beraber birbirinden bağımsızdır<sup>415</sup>.

İdari itiraz yolu da tüketilmesi halinde dava yoluna gidilebilecektir. Hukuki dayanağını bu şekilde ortaya koyduğumuz ihtirazi kayıt üzerine itiraz yoluna gidilebileceği literatürde belirtilmekle beraber konuyla ilgili açık bir yasal düzenleme bulunmadığı ileri sürülmüştür<sup>416</sup>. Gümrük vergileri bakımından ihtirazi kayıtlarla verilen beyannameler üzerine ne gibi işlemler yapılabileceğine yakından bakmak gerekir. GK m. 242’de yükümlülerin kendi beyanları üzerine tebliğ edilen vergilere itiraz edebilecekleri, itirazın reddi üzerine de dava yoluna gidebilecekleri belirtilmiştir. Oysa, VUK kapsamındaki vergiler bakımından ise m. 378/2’de yer alan düzenlemede “*mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar*”. Gümrük vergileri VUK dışında kaldığından beyanlara karşı dava açılması baskından VUK’taki sınırlamaya tabi olmazlar. Aksine bir hüküm bulunmadığından tebliğ edilen vergiler kapsamına yükümlülerin kendi beyanları üzerine tahakkuk ettirilen gümrük vergilerinin de alındığı anlaşılmaktadır. Bir başka ifadeyle gümrük yükümlüsü hem beyannamesini verir hem de tahakkuk eden vergiye dava açabilir. Ancak, beyan üzerine tahakkuk ettirilen vergilere itiraz yoluna gitmek dava şartıdır. Gümrük vergilerinde itiraz yoluna gidebilmek bakımından beyannamenin ihtirazi kayıtlarla verilip verilmemesi arasında bir fark yoktur. İhtirazi kayıtlarla beyan üzerine gümrük idaresine yapılan yapılan tarhiyata karşı da dava yoluna gitmeden önce itiraz yolunun kullanılması

<sup>414</sup> Dnş., 7.D., 31.10.2006 tarih ve E:2996/1212, K:2006/374 (Yeşilova, a. g. e., s.165).

<sup>415</sup> Özgecan Gök, a. g. e., s. 315.

<sup>416</sup> Selen, a.g.e., s.261; Kılıç, a. g. e., s. 379.

gerekir<sup>417</sup>.

Gümrük idarelerinin gümrük vergilerinin eksik beyanından dolayı tahakkuk ettirdiği vergi yanında vergi aslına bağlı cezaları da varsa cezalar için de itiraz edilmesi gerekir. Sadece vergilerin itiraza konu edilmesi halinde itirazın cezaları da kapsadığı ileri sürülemez. Hem vergi hem de cezanın itiraza ayrı ayrı konu edilmelidir<sup>418</sup>.

### **(b). İtiraz edebilecek kişiler ve süresi**

GK m. 242’de itiraz edebileceklere genel bir deyimle “yükümlüler” olarak yer verilmiştir. Bu durumda adına işlem yapılan tüm kişiler itiraz haklarını GK’da ifadesini bulan dolaylı ve dolaysız temsilciler ve iradi temsil yoluyla kullanmaları mümkündür. Gümrük Müsteşarlığı Hukuk Müşavirliği verdiği bir görüşte Avukatların özel yetki aranmaksızın, genel vekâletnameleri itiraz için yeterli görülmüştür.<sup>419</sup>

İtirazın dilekçe kullanılarak yapılması uzlaşmaya başvuru yoluyla benzer biçimde kanun hükmüdür. Dilekçe gümrük idarelerine idarelere elden veya posta ile taahhütlü olarak gönderilebilir (GK m. 14/3). Gümrük idaresine dilekçenin verilme tarihi, dilekçenin postaya verildiği tarih olarak kabul edilir. Hak arama hakkı kapsamında sözlü beyanın yazıya geçirilmesi süratıyla başvuru yapılmasının mümkün olması gerekir.

Yükümlüler kendilerine tebliğ edilen gümrük vergileri, cezalar ve idari kararlara karşı tebliğden itibaren 15 günlük sürede dilekçe ile itiraz edebilir. GK m. 14/1’e yer alan “*Bu Kanunda belirtilen süreler, tarih veya vadeler, aksine özel bir hüküm bulunmadıkça uzatılamaz veya ertelenemez*” hükmüne bakıldığında 15 günlük sürenin hak düşürücü bir süre olduğu görülür. Süresi geçtikten sonra yapılan itirazların değerlendirilmesi mümkün olmaz. İtiraz süresinin hesabında tebliğ tarihinin süreye dahil olup olmayacağı kanunda kullanılan “itibaren” kavramı nedeniyle tereddüt yaratacak mahiyettedir. İtiraz süresi tebliğ edildiği günden mi başlayacak yoksa izleyen günden mi başlayacaktır. Kanunda kullanılan “itibaren” kavramı esasen izleyen günü dışlayan bir özelliğe sahiptir.

GK hükmü sürenin tebliğ edildiği günden başlayacağını öngörmektedir<sup>420</sup>. Bu

<sup>417</sup> Yerci, a.g.e.,s. 631.

<sup>418</sup> Kılıç, a. g. e., ss. 387-388.

<sup>419</sup> Kılıç, a.g.e., s. 380: “Gümrük Müsteşarlığının Gümrükler Genel Müdürlüğüne yazdığı 09.11.2005 tarih ve 1949 sayılı yazı çerçevesinde ortaya konan görüş ve açıklamada genel vekâletin yeterli olduğu belirtilmiştir.”

<sup>420</sup> Dnş, 14. D., 04.02.2016 tarih ve E:2015/3716, K:2016/669 sayılı kararı (Kaplan, a.g.e., s. 361).



durumda süre hesaplanırken tebliğ edildiği günün de dikkate alınması gerektiği anlaşılmaktadır. Gerçekten GK m. 14/1’de sürelerin kesinliğine yer verilmiş “*Süre, tarih veya vadelerin bitim tarihinin resmi tatil gününe rastlaması halinde, bu süreler ilk işgününün resmi çalışma saatleri sonunda biter*” şeklinde belirtilerek bitiş süresi düzenlenmiş fakat başlangıcının nasıl hesaplanacağına ilişkin bir açıklamaya yer verilmemiştir. Bu durumda hak arama özgürlüğü çerçevesinde bir değerlendirme yapılarak GK’daki “*tebliğ tarihinden itibaren*” ifadesini “*tebliği izleyen günden başlayarak*” şeklinde değerlendirmek gerekmektedir<sup>421</sup>.

**(c). İtiraz dilekçesinin verileceği makam**

GK madde 242/1’de itiraz dilekçesinin verileceği makamı itiraza konu işlemi yapan makamın bir üst makamı olarak belirlenmiştir. Bu yönüyle itiraz makamının neresi olacağı idari hiyerarşiye göre belirlenmiştir. Örneğin, işlemi ilk elden gümrük müdürlüğü yapmışsa bir üst makam Gümrük Ticaret Bölge Müdürlüğü, işlemi ilk elden Gümrük Ticaret Bölge Müdürlüğü yapmış ise bir üst makam Ticaret Bakanlığı olacaktır. Dilekçenin bir üst makama iletilmek üzere alt makama verilmesine engel yoktur. Eğer işlemi yapan makam bir hiyerarşi içinde değilse o zaman dilekçe bizzat işlemi yapan aynı makama verilecektir.

Özetle, itiraz, hiyerarşik bir üst makama, üst makam yoksa aynı makama verilecek bir dilekçe ile yapılacaktır.

İtiraz bir üst makam olarak hangi makama yapılmışsa söz konusu itiraza karar verme yetkisi de aynı makama aittir<sup>422</sup>. Bu nedenle üst makam olarak gümrük başmüdürlüğüne yapılan bir itirazın onunda bir üst veya bir alt makamı tarafından değerlendirilip karara bağlanması mümkün değildir.

İtiraz dilekçesinin doğru makama yapılması esas olmakla beraber yanlış makama da verilmesi de söz konusu olabilir. Çünkü, yükümlülerin makamın bir üstünün hangi makam olduğunu bilmemeleri ihtimal dâhilindedir. Kaldı ki zaman içinde idari makamlar ve bağlı oldukları üst ve alt birimler farklılaştırılarak organizasyon yapıları çeşitli düzenlemelerle değişikliğe tabi tutulabilmektedir.

İtiraz dilekçelerinin süresi yanlış makama verilmesi itiraz süresinin itiraz

<sup>421</sup> Karakoç, *Vergi Yargılaması Hukuku*, s. 215.

<sup>422</sup> Yeşilova, a.g.e., s. 165.

yapılmaksızın geçirildiği anlamına gelmemekte olup, itiraz süresinde yapılmış sayılır ve dilekçenin verildiği idarece itirazı değerlendirerek kararı verecek yetkili makama ulaştırılır<sup>423</sup>. Süre geçtikten sonra doğru makama veya yanlış makama olsun yapılan başvurular için itiraz süresi geçmiş olduğundan değerlendirmeye alınması bakımından bir sonuç doğurmaz.

#### **(d). Karar verilmesi**

##### **(aa). Kararın verileceği süre ve Tebliği**

İtiraz dilekçesi üzerine ilk olarak şekil ve usul açısından ön inceleme yapılır. Ön incelemede herhangi bir eksiklik bulunmaması halinde yerindelik denetimini de içinde barındıran<sup>424</sup> esas yönünden incelenme ve karar verme sürecine geçilir. GK’da yükümlü dilekçesinin muhatap makama intikal etmesinden (kaydına girmesinden) itibaren itirazın otuz gün içinde karara bağlanacağı hüküm altına alınmıştır. İtiraz başvurusunu kim yapmışsa kararın tebligatının da ona yapılması gerekir.<sup>425</sup> Gümrük işlemlerinin tebligatı kapsamındaki gümrük vergileri dahil Tebligat Kanunu<sup>426</sup> hükümlerine göre yapılır<sup>427</sup>. Çünkü, sadece VUK kapsamındaki vergiler bakımından VUK’taki tebligat hükümleri geçerlidir.

Otuz günlük süre içinde verilmesi gereken kararın aynı süre içinde ilgisine tebliğ edilmesi gereği açık değildir. Bununla beraber kararın en geç otuz gün içinde verilmesini takiben tebliğ işleminin en kısa sürede gerçekleştirilmesi hayatın olağan akışına uygun olmalıdır. Danıştay bir kararında “13.01.2004 tarihinde yapılan itirazın, gümrük başmüdürlüğüne, yasal süresi olan otuz gün içinde karara bağlanarak en geç 12.02.2004 tarihine kadar davacı şirkete tebliğ edilmesi gerektiğinden bu tarih itibarıyla cevap verilmemesi nedeniyle, idari davaya konu edilebilecek kesin ve yürütülmesi zorunlu olan zımnı ret işlemi oluşmuştur...” şeklinde karar vermiştir<sup>428</sup>.

<sup>423</sup> Yeşilova, a.g.e., s. 165.

<sup>424</sup> Özgecan Gök, a.g.e., s. 321.

<sup>425</sup> Özgecan Gök, a.g.e., s. 325

<sup>426</sup> Tebligat Kanunu; (Resmî Gazete, Kanun No:7201, 11.02.1959 tarih ve 10139 sayı).

<sup>427</sup> Kılıç, a.g.e., s. 381. : “Tebligat Kanunu m. 11’e göre vekil vasıtasıyla takip edilen işlerde tebligat vekile yapılır. Vekil birden çok ise bunlardan birine tebligat yapılması yeterlidir. Eğer tebligat birden fazla vekile yapılmış ise, bunlardan ilkinde yapılan tebliğ tarihi asıl tebliğ tarihi sayılır. Örneğin, Limited şirket müdürünün vekili olan avukat itirazda bulunmuşsa verilen karar avukata tebliğ edilecektir. Avukat itiraz sırasında vekil sıfatına haizken kararın tebliği sırasında azil veya istifa nedeniyle vekil sıfatı bulunmayabilir. Bu durumda avukatın tebliğ evrakını almayarak iadesi gerekir ve farkına varmadan almışsa da durumdan ilgili idari birimi haberdar etmesi gerekir.”

<sup>428</sup> Dnş.7. D. 14.10.2004 tarih ve E: 2004/1536, K: 2004/2443 sayılı kararı. (Kılıç, a.g.e., s. 383).

İdarenin kararını otuz günde verse bile cevabının en geç dilekçenin verilişinden altmış gün içinde muhatabına iletilmesi gerekir. Kanunda öngörülen otuz günlük süre idarenin karar vermesi ve idareyi harekete geçirmek bakımından için öngörülen düzenleyici bir süredir. Kararın bu süreden sonra verilip verilmemesinin ilgisi bakımından bir önemi yoktur. Önemli olan en geç altmış gün içinde ilgisine tebliğ edilmesidir. O halde süresi içinde verilen dilekçeler üzerine otuz gün içinde karar verilse bile dilekçe verildiğinden altmış gün içinde karar alınmaz, alınsa bile ilgisine bu süre içinde karar tebliğ edilmezse İYUK m. 11 gereği itiraz konusu istek zımnen reddetmiş sayılır ve bu durumda “zımnı red”<sup>429</sup> işlemi oluşur<sup>430</sup>.

Ancak gümrük idareleri tarafından otuz günlük süreye uyulması mümkün değilse, GY 586’ncı maddesinde yapılan açıklama çerçevesinde GK m. 6/2’ye göre ek süre uygulaması yoluna gidilebilir. Belirlenen ek süre sürenin dolmasından önce başvuru sahibine bildirilir.

Kararın otuz günlük sürede alınmaması karar verecekler bakımından geçerli bir gerekçeye dayanmıyorsa ilgililer hakkında memur hukuku disiplin hükümlerinin çalıştırılması söz konusu olur.

İdarenin belli bir işlem veya eylem yapılması için yaptığı başvurulara aksi belirtilmemişse altmış günlük süre içinde cevap vermeyerek sessiz ve hareketsiz kalınması zımnı oluşan bir idari işlem sayılır<sup>431</sup>. İtiraz üzerine de altmış gün içinde cevap verilmezse bu durumda “zımnı ret işlemi” meydana gelmiş olduğundan dava yoluna gitmek mümkün olur.<sup>432</sup> Aksi takdirde, idari itirazın cevap verilmeksizin sürüncemede bırakılması gibi bir durum ortaya çıkar ki bu durum hak arama özgürlüğünün ve adil yargılama hakkının ihlali anlamına gelir.<sup>433</sup>

Yükümlüye “verilen cevabın kesin olmaması” halinde (araştırmanın yapıldığı kesin cevabın sonra verileceğinin bildirilmesi) istemin reddi sayılarak dava açabileceği gibi, kesin cevabın beklemesi de mümkündür.<sup>434</sup> Ancak bekleme süresi başvuru tarihinden itibaren altı ayı geçemez (İYUK m. 10/2). Bu durumda da zımnı red altıncı ayın sonunda

---

<sup>429</sup> İYUK m. 10/2 zımnı red kavramı “Altmış gün içinde bir cevap verilmezse istek reddedilmiş sayılır.” şeklinde tanımlanmıştır.

<sup>430</sup> Kılıç, a.g.e., s. 372.

<sup>431</sup> Kaplan, a.g.e., s. 238.

<sup>432</sup> İYUK m. 10/2; Zımnı reddin otuz gün içinde cevap verilmemesi durumunda meydana geldiği hakkında ; (Ercan., a. g. e., s.297; Kılıç, a.g.e., s. 383)

<sup>433</sup> Ercan, a.g.e., s.297.

<sup>434</sup> Dnş.7. D. 24.03.2016 tarih ve E:2013/1804,K:2016/3312 ( Özgecan Gök, a.g.e., s. 323).

meydana gelmiş sayılır.

**(bb). Verilen Kararın Sonucu**

GY'nin 587'nci maddesine göre; *“İtirazlar, anlaşmazlığa konu beyanname ve sair her türlü belge ile eşyadan alınacak örnek, örnek alınması mümkün olmayan hallerde eşyanın kendisi veya fotoğraf, katalog, prospektüs gibi eşyayı görmeden fikir verecek diğer belgelerin incelenmesi veya gerek duyulması halinde ilgili gümrük idaresinin mütalaası da alınmak suretiyle otuz gün içinde karara bağlanarak ilgili kişiye tebliğ edilir”*. İtiraz makamının vereceği karar ya itirazın kabulü ya da reddi yönünde olur. Karar hangi yönde olursa olsun artık idari aşama bakımından alınan karar kesindir.<sup>435</sup> Kararı veren idarece ilgisine tebliği gerekir. Şüphesiz, kararın kesinliği idari aşama bakımındandır. Nitekim GK'nın 242/4'üncü maddesinde itirazın reddi kararlarına karşı işlemin yapıldığı yerdeki idari yargı mercilerine gidilebileceğinin belirtilmesi karşısında itiraza karşı gidilebilecek başka bir zorunlu idari yolun olmadığı ve yolların tüketildiği anlamına gelir.

Karar, itiraz sebeplerinin yerinde görülmesi halinde kabul yerinde görülmemesi halinde reddine karar verilir. İtirazı inceleyerek karara bağlayan makamın kararı düzeltilmesi veya değiştirmesi söz konusu olmaz. İtiraz üzerine işlemin kaldırılması halinde itiraza konu işlem hukuk dünyasında etkisini kaybeder. Yeni bir kararın verilmesi ve bu kararın işlem niteliği taşıması halinde bu yeni karar için de itiraz yoluna gidilmesi mümkündür.<sup>436</sup>

Karar, itirazın reddi yönündeysen artık yapılacak şey red kararına karşı dava yoluna gitmektir. Ancak, dava konusu yapılacak kararın bir idari işlem olması nedeniyle şekil bakımından gerekçeli olması ve kararın verilmesine etki eden tüm temel unsurların gerekçede yer alması gerekir.<sup>437</sup> Her ne kadar gerekçenin belirtilmesi konusunu zorunlu kılan anayasal ve yasal düzenleme bulunmasa da İYUK m. 2/a bakımından dayanılan hukuki veya maddi sebebin açıklanması yargısal denetim bakımından gereklilik<sup>438</sup> arz eder.

---

<sup>435</sup> Kılıç, a.g.e., s. 374.

<sup>436</sup> Özgecan Gök, a.g.e., s. 324.

<sup>437</sup> Özgecan Gök, a.g.e., s. 321.

<sup>438</sup> Anayasa m. 40/2'de *“Devlet, işlemlerinde, ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorundadır”* hükmü yer almakla işlemde mükellefçe kullanılacak kanun yolları ve süreyle ilgili bir yükümlülük getirildiği görülmektedir.

İtiraz etmenin ödeme süresi ve eşyanın gümrükten çekilmesi konusunda bazı sonuçları bulunmaktadır.

-Ödeme Süresinin Kesilmesi: Eşyaya ilişkin gümrük vergilerinin, yükümlüye tebliğ edildiği tarihten başlayarak onbeş gün içinde ödenmesi zorunludur (GK m. 198/1). 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). Kanun sürenin durmasından değil kesilmesinden bahsetmiştir. Bu nedenle itiraza kadar işleyen süre dikkate alınmadan idarenin ya da yargı mercii kararının tebliğ edildiği tarihten itibaren onbeş günlük süre yeniden işlemeye başlayacaktır.

-Eşyanın Çekilebilmesi: Yükümlüler itirazın karara bağlanmasından önce, ihtilaf konusu eşyayı gümrükten çekmek isteyebilirler. Ancak bu istek GUY m. 587/1’de yer alan “... (i) kararların yükümlüce tebellüğ edilmiş olması ve taleplerinin bir dilekçe ile gümrüğe verilmiş olması, (ii) yükümlünün beyanına göre yapılan vergi tahakkukları ile gümrük idaresince tahakkuk ettirilen bütün vergiler arasındaki farkın ve para cezalarının teminata bağlanması, (iii) uyuşmazlığın idari yargı merciiine intikali halinde bu hususun belgelenmesi ve (iv) İdarece gerekli görülecek her türlü bilgi veya belgenin sunulması...” şartların yerine getirilmesi koşuluyla kabul olunur.

## (2). Özel İtiraz

Özel itiraz GK 243’ncü maddesinde “1. İlgili kişilere 197 nci maddeye göre tebliğ edilen gümrük vergilerinin hesaplanmasında esas alınan kimyevi tahlil sonuçlarına karşı tebliğden itibaren onbeş gün içinde gümrük ve muhafaza başmüdürlüğüne yazılı olarak itiraz edilebilir”.

“2. İtiraz üzerine, birinci tahlilin yapıldığı gümrük laboratuvarında görevli olan ve ilk tahlili yapan kimyager dışındaki iki kimyager tarafından ikinci tahlil yapılır. Yükümlünün talebi halinde, gümrük idareleri, gümrük kimyageri olmayan bir gözlemci kimyagerin de ikinci tahlilde hazır bulunmasına izin verirler. Üç kimyagerden fazla kimyager bulunmayan gümrük laboratuvarında yapılan tahlile itiraz edilmesi halinde, ikinci tahlil enaz iki kimyager bulunan en yakın gümrük idaresine ait laboratuvarda yaptırılır”.

“3. İkinci tahlil sonucu, eşyanın teknik özelliklerinin ve niteliklerinin belirlenmesi yönünden kesindir” şeklinde düzenlenmiş olup, belirli konulara yönelik olmak üzere

düzenlenmiş bir itirazdır. Bu nedenle GK m. 242'deki itirazdan (genel) ayrımını yapabilmek için özel itiraz olarak nitelendirilmiştir.

Özel itiraz konusu, başvuru makamı ve kapsamına göre genel itirazdan farklılık arz eder. Bu kapsamda özel itiraz gümrük idaresince yapılan kimyasal tahlilin doğru sonuçları ortaya koymadığını iddia eden yükümlünün kullanacağı özel bir itiraz konusu olarak düzenlendiği söylenebilir. Genel ve özel itiraz arasındaki farklılıkları ana başlıklar altında aşağıdaki şekilde ortaya konabilir:

-Genel itirazın konusuna gümrük vergileri, kabahatleri ve idari kararlar girerken, özel itirazın konusuna sadece gümrük vergilerinin tahakkukları girer.

-Genel itiraz bir üst makama, bir üst makam yoksa aynı makama yapılabilirken, özel itiraz "Gümrük ve Muhafaza Başmüdürlüğü"ne yapılır.

- Genel itirazda, işlemin her bakımdan hukuka aykırılığı değerlendirilirken GK madde 243'te açıkça yer verildiği üzere özel itirazın konusunu eşyanın kimyasal (kimyevi) tahlili oluşturur. Bu yönüyle itirazın "kısıtlı nitelikte" bir başvuru yolu olduğu görülmektedir. Bu yöndeki yol da kendi arasında birinci tahlile itiraz ve ikinci tahlile itiraz olarak ayrılmıştır<sup>439</sup>.

#### **(a).Birinci tahlil**

Yükümlünün beyanı üzerine hesaplanan gümrük vergilerinde vergiye konu eşya GTİP'teki yeri bakımından doğru olup olmadığı önemlidir. Eşyanın tarife pozisyonunun doğru tespiti ancak, ayrıntılı faturada yer alan eşyaların tek tek ele alınıp nitelikleri itibarıyla incelenmesi suretiyle tespit edilebileceğinden, eşyanın miktar, cins ve kıymetin yer aldığı ayrıntılı fatura gümrük tarifesi uygulamasında önemli bir belgedir<sup>440</sup>. Çünkü her hangi bir yanlışlığın vergi yüklerine etki etmesi kuvvetle muhtemeldir. Beyanın doğru ve şüpheden arı şekilde olması ve GTİP'daki yerinin doğru belirlenmesiyle doğrudan ilişkilidir. Eşyanın GTİP yerinin doğru tespiti önce eşyanın doğru tespitine bağlıdır. Bu nedenle eşyanın üzerinde bazı tahliller yapılmak durumundadır. Gümrükteki eşyanın her bakımdan beyan edilen eşya olup olmadığı konusunda idare bazı araştırma ve işlemler yapar. Bu araştırmalar eşyanın fiziki ölçü ve kimyevi tahlillere tabi tutulması yoluyla yapılır. Teknik tespitlerden önemli biri de eşya üzerinde yapılan laboratuvar tahlili olup

<sup>439</sup> Özgecan Gök, a.g.e., s.327. "Gümrük vergilerine, cezalara ve idari kararlara itirazın "genel itiraz"; tahlil sonuçlarına itirazın "özel itiraz" şeklinde nitelendirilmesi hakkında bkz. Yağan,İtiraz,s.4."

<sup>440</sup> Yüce, Çelikkaya, a.g.e., s. 72.

bu işlemin gümrük idaresinin bir denetim yolu olan gümrük kontrolü kapsamında değerlendirmesi gerekir<sup>441</sup>

Gümrük vergilerinde, ölçü ve tahliller, asıl işlem olan tahakkukun hazırlık işlemleri niteliği arz eder.<sup>442</sup> Eldeki bu ölçü ve tahlil sonuçlarına göre işlem sonuçlarına göre tahakkuk ettirilen gümrük vergileri yükümlüye hemen tebliğ edilir.

Birinci tahlile ilişkin esaslar, GY'nin 196-203'ncü maddeleri arasında düzenlenmiştir. Tahlilleri yapacak laboratuvarların faaliyetleri bu konuda çıkartılan "Gümrük Laboratuvarlarının Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik" kapsamında sürdürülür<sup>443</sup>. Bu yönetmeliğin 6'ncı maddesine göre, gümrük laboratuvarlarının görevleri, tahlil sonucu olarak; (i) Türk Gümrük Tarife Cetvelinin uygulanması bakımından eşyanın mahiyetinin ne olduğunu laboratuvar tahlili ile tayin etmek, (ii) gümrük tarife istatistik pozisyonunu tespit etmek, (iii) bu verilere bağlı olarak dış ticaret mevzuatının koyduğu kayıtlar gereği, yasaklama ve kısıtlama hükümlerinin uygulanması bakımlarından eşyanın mahiyetinin ne olduğunu tayin etmektir. Laboratuvar tahlillerinin gümrük idaresinin laboratuvarında yapılması esas olmakla birlikte gümrük laboratuvarları dışındaki akredite laboratuvarlara da yaptırılabilir. Gümrük laboratuvarında yapılacak tahlil masraflarından yükümlü sorumlu değilken, gümrük laboratuvarları dışındaki laboratuvarlarda yapılacak birinci tahlil masrafları yükümlü tarafından karşılanır.

Beyan sahiplerine, birinci tahlil sonuçları ilgili memurca tahlil raporlarının altlarına tarih ve imza attırılmak suretiyle bildirilir. Bu mümkün olmazsa bildirim ilanla duyurulmak suretiyle yapılır. Tahlil sonuçlarının ilgisine tarih ve imza attırılarak verilmesi tebliğ anlamına gelmekle birlikte bu şekildeki tebliğ mümkün olmazsa diğer yol yazılı şekilde ilan edilmesidir. Ancak ilgisine ilanla duyuru yoluna gidebilmek için ilk yoldan sonuç alınamamış olması gerekir.

Birinci tahlil sonucunu alan yükümlü eşyanın gümrük beyannamesinde beyan ettiği GTİP'i doğruluyorsa sorun yoktur. Doğrulamiyorsa bunun sonucunda (i) eşyanın tahlile bağlı yeni statüsüne göre ya tahakkuk ettirilen gümrük vergilerinin eksik (örneğin vergiden muaf olarak beyan edilen eşyanın tahlil sonucu vergiye tabi tutulması) tahakkuk

---

<sup>441</sup> Özgecan Gök, a.g.e., s. 328.

<sup>442</sup> ÖzgecanGök, a.g.e., s. 330.

<sup>443</sup> Gümrük Laboratuvarlarının Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik, (*Resmi Gazete*, 31.12.2009 tarih ve 27392 sayılı)

ettirilmiş olması veya (ii) beyan edilen eşyanın hafif dış ticaret politikası önlemleri yerine daha ağır önlemlere tabi eşya olduğu anlaşılabilir. Şüphesiz tahlil sonucunda (i) ve (ii) de belirtilen durumların tersi de çıkabilir. Bu durumlarda da yeni duruma göre işlemler düzeltilir.

Yükümlü gümrüğe gerçek olmayan beyanda bulunmuş olmakla gümrük vergilerini cezalı ödemek veya dış ticaret önlemlerine<sup>444</sup> tabi olmakla karşı karşıya kalır<sup>445</sup>. Bu durumda yükümlü beyanının doğru olduğunu düşünür ve bu kapsamda birinci tahlilin hatalı olduğu düşüncesinde olursa aşağıda açıklanacağı üzere birinci tahlile itiraz ederek ikinci kez tahlil isteyebilir. İtiraz için başlangıç tarihi tahlil sonuçlarının tebliği veya duyuru tarihidir.

Birinci tahlilden sonra ortaya çıkan cezalı ek gümrük vergisi durumu yükümlü ile gümrük idaresi arasında bir uyumsuzluğun çıkması demektir.

#### ***(b).Birinci tahlile itiraz ve ikinci tahlil***

Yükümlü birinci kimyevi tahlilin doğru yapılmadığından bahisle tahlile itiraz edebilir (GK m. 243/2) ve buna ikinci tahlil denir. Gümrük Laboratuvarlarının Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik'in m. 6/2'ye göre, ikinci tahlil birinci tahlildeki aynı eşyalar üzerinde yapılan tahlil olup birinci tahlille doğrudan bağlantılıdır. Görüldüğü üzere ikinci tahlil talebinin konusu ilk tahlilin sonucu teknik verilerin sağlanması oluşturur.

Yükümlü eşyasının idarenin birinci tahlille tespit ettiği eşya olmadığı, beyan ettiği eşyanın (GTİP'deki numarasının) doğru olduğu yönünde bulunduğu itiraz eşyanın ikinci defa tahlil edilmesini gerektirmektedir. İtiraz, kimyevi tahlil sonuçlarına karşı tebliğinden itibaren onbeş gün içinde Gümrük ve Muhafaza Başmüdürlüğüne yapılır. Birinci tahlile itiraz edilmediğinde ikinci tahlil yapılmaz.

İkinci tahlil yükümlünün talebi olsun veya olmasın gümrük idarelerince de yaptırılabilir.<sup>446</sup> O halde birinci tahlile itiraz hakkı sadece yükümlülere değil gümrük idaresine de tanınan bir hak olarak düzenlenmiştir. Bu durumda ikinci tahlilin gümrük

---

<sup>444</sup> Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonuna (GTİP) göre, uygulanacak dış ticaret önlemlerinin farklılaşmasına şu örnekler verilebilir. (X) GTİP numarasına sahip bir eşya ithal edilirken Kontrol Belgesi gerekmezken tahlil sonucunda Kontrol Belgesi alması gereken eşya olarak tespit edilmiş olabilir. Bir başka örnek olarak, eşyanın GTİP'da kotaya (veya izne) tabi olmasına rağmen kotaya (veya izne) tabi bir eşya olmayan GTİP numarasından beyan edilmesi söz konusu olabilir. Bunlar nedeniyle cezai işlemler uygulanacaktır.

<sup>445</sup> Kılıç, a.g.e., s. 394.

<sup>446</sup> Kılıç, a.g.e., s. 396.



idaresince re'sen yaptırılabilmesinin<sup>447</sup> anlamı, birinci tahlile gümrük idaresinin itiraz hakkının var olduğudur. Önemli olan eşyanın teknik özellik ve nitelikleri konusundaki her iki taraf bakımından şüphenin ortadan kaldırılmasıdır.

Birinci tahlile yapılan itirazla ortaya çıkan uyuşmazlığın ikinci tahlille ortadan kaldırılarak sonuçlandırılması da mümkündür. Bu nedenle ikinci tahlil, yükümlü ile gümrük idaresi arasındaki uyuşmazlığın giderilme yolu olarak değerlendirilir. GK m. 243'ncü maddesinde düzenlenen itirazın konusunu doğal olarak birinci tahlilin kimyevi analiz sonuçları oluşturur<sup>448</sup>. Bir başka ifadeyle ikinci tahlil talebi ile aslında idarenin kararına değil tahlil sonucuna itiraz edilmektedir.<sup>449</sup>

İtirazın konusu eşyanın tahliline dayanmakla birlikte, gümrük vergileri tahakkuklarına karşı yapılıyor ise bu durumda GK m. 243'deki özel itiraz değil, 242'deki genel itiraz yolu geçerli olur.<sup>450</sup> Tahakkuk ettirilen vergilerin GK m. 242'de ifade edilen genel itiraza konu edilmesi halinde tahlil sonuçlarını ancak bu dava kapsamında tartışılması sağlanır.<sup>451</sup>

İkinci tahlil sonucunda belirlenen teknik özellik ve niteliklerini dikkate almak suretiyle gümrük vergileri hesaplanarak yükümlüye bildirilir.<sup>452</sup> Kısaca, işlemler ikinci tahlil sonucuna göre devam ettirilir.<sup>453</sup> İkinci tahlil sonuçlarına göre tahakkuk ettirilerek kendisine bildirilen yükümlü gümrük vergilerine karşı bu gerekçe ile GK m. 242 çerçevesinde "itiraz" edebilir. Bir başka ifadeyle bu durumda da genel itiraz yolu işletilebilir<sup>454</sup>. Yükümlü genel itirazında "eşyanın kimyevi tahlillerinin doğru yapılmadığını ve eksik yapıldığını" ileri sürerek eşyanın gümrük laboratuvarları dışında analiz ve tahlilini isteyebilir<sup>455</sup>.

GY madde 589'a göre "*İtiraz üzerine, birinci tahlilin yapıldığı gümrük laboratuvarında görevli olan ve ilk tahlili yapan kimyager dışındaki iki kimyager tarafından ikinci tahlil yapılır. Yükümlünün talebi halinde, gümrük idareleri, gümrük*

---

<sup>447</sup> Özgecan Gök, a.g.e., s. 329.

<sup>448</sup> Tebliğin nasıl yapılmış sayılacağı yukarıda açıklanmıştı buna göre; birinci tahlil sonuçları ilgili memurca beyan sahiplerine tahlil raporlarının altlarına tarih ve imza atılmak suretiyle, buna imkân bulunmayan hallerde ise yazı ile duyurularak yapıldığı ve bu tarihin tahlil raporuna itiraz için başlangıç tarihi olarak kabul edilecektir".

<sup>449</sup> Selen, a.g.e., s. 276.

<sup>450</sup> Kılıç, a.g.e., s. 395.

<sup>451</sup> Özgecan Gök, a.g.e., s. 330.

<sup>452</sup> Kılıç, a.g.e., s. 396.

<sup>453</sup> Selen, a.g.e., s. 277.

<sup>454</sup> Özgecan Gök, a.g.e., s. 329.

<sup>455</sup> Kılıç, a.g.e., s. 396.

*kimyageri olmayan, bir gözlemci kimyagerin de ikinci tahlilde bulunmasına izin verir. Birinci tahlilin gümrük laboratuvarları haricinde bir laboratuvarda yapılmış olması halinde ikinci tahlil gümrük ve muhafaza başmüdürlüğünce uygun görülecek başka bir laboratuvarda yaptırılır”.*

Birinci tahlille ikinci tahlil sonuçları aynı çıkarsa ilk tahlile göre, farklı çıkarsa ikinci tahlil sonucuna göre işlem yapılır. İkinci tahlilin eşyanın teknik özellik ve niteliklerinin tayin ve tespiti bakımından sonucu kesindir (GY m. 590). Nitekim ikinci tahlil sonucu, eşyanın teknik özellik ve niteliklerinin tayin ve tespiti bakımından kesin olduğu ve teknik sonucun itirazın konusu dışında olduğu belirtilmiştir. İkinci tahlil sonuçlarının teknik anlamıyla kesinliği yani gümrük idaresini ve yükümlüyü bağlayıcı niteliği GK m. 243 uygulaması bakımındandır. İkinci tahlilin sonuçları üzerinde tarafların anlaşmaya dayanan bir iradesi yoktur. Bu nedenle GK m. 242 kapsamında yapılan itirazın reddi kararlarına karşı işlemin yapıldığı yerdeki idari yargı mercilerine başvurulabilir<sup>456</sup>.

İkinci tahlil sonucuna göre eşyanın girdiği GTİP ile birinciden farklılık oluşmuş olmasına karşın farklılık gümrük vergilerini etkilemeyip sadece dış ticaret önlemleri etkiliyor ve değişik bir uygulama gerektiriyorsa bu karar da GK m. 242’deki itiraz prosedürüne tabi tutulabilir. Alınan kararların GK m. 242 kapsamında itiraza konu edilebilmesine bir engel getirilmemiştir. Buradaki itirazın konusu, tahlil sonucuna değil dış ticaret önlemlerine ilişkin değişik uygulama gerektirmesinedir.

### ***(3). İtiraz ile üst makama başvuru arasındaki farklar***

GK’daki itiraz ile İYUK’daki bir üst makama başvurunun her ikisi de birer alternatif uyuşmazlık çözüm müessesesidir. Gümrük mevzuatının uygulanmasına ilişkin gümrük idaresince alınan kararlara itiraz, İYUK m. 11’de ifadesini bulan üst makama başvuruya konusu bakımından neredeyse aynısıdır. Hatta İYUK’un bu maddesini gümrük mevzuatına uygularsak, itiraz merciinin kararı alan gümrük idaresinin hiyerarşik üstü; hiyerarşik üstün bulunmaması halinde kararı alan makama başvuru yapılabilir. İki düzenleme arasındaki amaç yönünden olan benzerlik açıktır. İtiraz başvurusuna ilişkin düzenlemelerin, İYUK’un 11’inci maddesindeki düzenlemenin özel hali olduğu söylenebilir.

---

<sup>456</sup> Candan, a.g.e., s. 444.

Kuşkusuz; itiraz başvurusu ve cevap verme sürelerinin üst makama başvurudan farklı düzenlenmiş oluşu itiraz başvurusunun üst makama başvuru kapsamında bir hiyerarşik başvurusu olmadığını söylemeye yeterli değildir.<sup>457</sup>

Her ne kadar aralarında benzerlikler olsa da aşağıda açıklamaya çalışacağımız, üç farklı özellik nedeniyle iki müessesenin farklılığını da ortaya koymaktadır:

i-İptale konu işlem bakımından: Üst makama başvuru, esasen, doğrudan idari davaya konu edilebilecek nitelikte olan idari işleme (ilk işlem) karşı yapılan başvurudur. Bu nedenle, üst makama başvurunun reddi halinde açılacak idari davada, bu ret işleminin değil, hiyerarşik başvuruya konu edilen ilk idari işlemin iptali istenilmek zorundadır. Ancak GK'nın m. 242/4'de "*İtirazın reddi kararlarına karşı işlemin yapıldığı yerdeki idari yargı mercilerine başvurulabilir*" açık hükmü nedeniyle ilk işleme karşı değil itirazın reddi kararına karşı dava yoluna gidilebilir.

ii-Dava açma süresine etkisi bakımından: İYUK m. 11'de başvuruya konu edilen idari işlemin tebliğini izleyen günden başlayan idari dava açma süresini durdurmaktadır. Başvuruyla duran idari dava açma süresi, başvurunun altmış gün içerisinde reddi veya reddedilmiş sayılması üzerine, başvuru tarihinde kaldığı yerden işlemeye devam ederek, kalan süre geçmekle sona ermektedir.

İtirazın idari dava süresini nasıl etkileyeceği konusunda bir düzenleme bulunmamaktadır. Örneğin; üst makama başvuruya konu edilen işlemin tebliğini izleyen

---

<sup>457</sup> VUK kapsamındaki vergiler bakımından da hataların varlığı ile üst makama başvuru arasında da benzer ilişki vardır. Dnş. VDDK, 18.10.2006 tarih ve E. 2006/75, K. 2006/300 sayılı kararında "*213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen haller dışında, üst mercii bulunmayan vergi dairelerince düzenlenen ceza ihbarnamelerinin tebliği üzerine 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 11. maddesinin uygulanma olanağı bulunmadığından...*" demek suretiyle üst makamlara başvurunun vergi uyumsuzluklarında geçerli olmayacağı yönündedir. Bu kararda. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen haller" ifadesiyle vergi hataları ve düzeltme ifade edilmektedir. Anılan karar, vergi hatalarını düzeltme istemiyle yapılan başvurular dışında, üst makamlara başvuru yolunun vergi uyumsuzlukları bakımından "kapalı" olduğu yolundadır. **Metin TAŞ**, "*bu karara vergi hatası kapsamında yer alan hususlarla ilgili olarak VUK'da özel bir başvuru yolu öngörülmediğinden, bu tür hatalara ilişkin, üst makamlara başvuru yolunun kullanılması mümkün değildir. Ancak, vergi hatası kapsamında olmayan diğer vergilendirme ve/veya ceza kesme işlemlerine karşı üst makamlara başvuru yolunun kullanılması kesinlikle mümkündür*" görüşüyle katılmamaktadır. "*Vergi hatası niteliğinde olanlar dışında kalan; vergi idaresinin vergi tarhiyatı ve ceza kesme gibi kesin ve yürütülmesi zorunlu olan işlemleri için üst makamlara başvuru yolunun kullanılmasının mümkün olduğu görüşündedir.*" **Metin TAŞ**, Vergi Uyuşmazlıklarında Üst Makamlara Başvuru Yolu ve Bir Yargı Kararı, Yaklaşım Dergisi, Kasım-2007, s.179. Erişim: <http://www.vergidanismani.com/sayfa.aspx?iid=276#.XaFxyfkzBIU>. (20.09.2019)

onuncu gün hiyerarşik başvuruda bulunulduğu varsayılırsa; idari davanın, vergi mahkemesinde, hiyerarşik başvurunun reddine ilişkin kararın tebliğini izleyen kalan yirmi gün içinde açılması gerekir. 242'nci maddede, böyle bir düzenlemenin yapılmamış olması, tahakkukun tebliği üzerine başlaması gereken bir idari dava açma süresinin olmadığını gösterir. Nitekim 242'nci maddenin 4'üncü fıkrasına bakıldığında idari davaya konu işlem olan itirazın reddi kararına ilişkin işleminin muhatabına tebliği üzerine baştan dava açma süresi başlamaktadır.

iii- İYUK'un 11'inci maddesine göre; başvurunun zımnen reddi halinde, idari davanın, zımni ret kararının olduğu tarihten itibaren kalan idari dava açma süresi içerisinde açılmış olması gerekir. Oysa GK 242'nci madde uyarınca yapılacak itirazın zımnen reddi halinde, idari dava açma süresi geçtikten sonra verilen cevap üzerine yeni bir idari dava açma süresinin işlemesi mümkün bulunmaktadır. İYUK m. 10/2 son cümledeki "*Dava açılmaması veya davanın süreden reddi hallerinde, altmış günlük sürenin bitmesinden sonra yetkili idari makamlarca cevap verilirse, cevabın tebliğinden itibaren altmış gün içinde dava açabilirler*" hükmüne göre dava açabilecektir. Bu durumda, altmış günlük zımni red sürenin bitmesinden sonra yetkili idari makamca verilen cevabın tebliğinden itibaren altmış gün içinde dava açılabilir<sup>458</sup>.

Sonuç olarak, GK bünyesinde düzenlenmiş olan "itiraz" yolu ile İYUK bünyesinde düzenlenmiş olan "üst makamlara başvuru" yolu tam anlamıyla birbirinin aynısı veya alternatifi değildir. Her ne kadar başvuru konusunun kapsamı, süreler, başvuru sonuçları ve aşaması bakımından tamamen farklı özellikler taşımakta ise de gümrük işlemleri bakımından üst makamlara başvuru yolunun kullanılmasının mümkün olmadığı, ancak GK m. 242 kapsamı dışında kalan diğer uyuşmazlıklar bakımından kullanılmasına hukuki bir engel bulunmadığı ifade edilebilir.

---

<sup>458</sup> Dnş.5. D., 0 8.11.2012 tarih ve E: 2012/2204, K. 2012/7019, [\(https://www.kararara.com/forum/viewtopic.php?t=248497\)](https://www.kararara.com/forum/viewtopic.php?t=248497).(12.05.2019)

## B. YARGI (DAVA)YOLU

İdare tarafından gerçekleştirilen işlem ve eylemlerin yargısal denetimi, bireyin idare karşısındaki zayıf konumundan dolayı korunması gerektiği düşüncesinin bir ürünüdür. Yargısal denetim sayesinde bireyi hem kendi hakkındaki işlemin hukuka uygunluğunu denetletmekte hem de idareyi bundan sonraki işlemlerinde hukuk sınırları içinde davranmaya yöneltmektedir<sup>459</sup>.

Türkiye Cumhuriyeti Anayasa'nın 2. maddesinde düzenlediği üzere bir "hukuk devleti"dir. Bir devletin, "hukuk devleti" olduğunu gösteren çeşitli unsurlar vardır. Hukuk devletinin temel özelliği devlet içinde tüm kamusal yaşam ve yönetimin yargı denetimi altında olmasıdır<sup>460</sup>. Hukuk devletinde kişilerin idareye karşı dava açabilmeleri hukuk devleti olmanın bir gereği olarak anayasal ve yasal bir hak olarak düzenlenir. Bu nedenle idari yargının varlığının hukuk devletini gerçekleştirmede önemli rolü ve etkisi bulunur<sup>461</sup>. Şüphesiz yargının kanuni düzenlemelerle ve fiiliyatta "bağımsız" ve "tarafsız" olması esas olmalıdır. Aksine durumda denetim şekli denetimin ötesine geçmez. İdarenin işlem ve eylemlerinin hukuka uygunluğunun sağlanabilmesi için çeşitli idari denetim yolları vardır. İdarenin denetim yolları içindeki en etkin olan denetim yolu, kuşkusuz yargı denetimidir<sup>462</sup>. Hukuk devleti ancak idarenin yargısal yolla denetimi sayesinde gerçekleşebilmekte ve "özdeşleme" de işte bu noktada en somut şekline bürünmektedir<sup>463</sup>.

Hukuk devletinde var olan bir uyuşmazlık bir usul içinde çözülür. İdareyle ortaya çıkan bir uyuşmazlığın tarafların serbestçe tasarrufta bulunabileceği bir sınırsızlık içinde çözülebileceği kabul edilemez. Ülkemizde idarenin haksız eylem ve işlemleriyle ilgili olarak bireylerin yargı yoluna gidebilmesi, Anayasa'nın 125'nci maddesindeki "*idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır*" hükmüyle kişiler bakımından anayasal güvence altına alınmıştır. Bununla beraber uyuşmazlıklar gidilmesi halinde idari aşamada çözülemediğinde genellikle bir davaya dönüşmekte olup, kesin çözüm mercii

---

<sup>459</sup> Kangal, a.g.e., s. 439.

<sup>460</sup> Özay, a.g.e., s. 135.

<sup>461</sup> Zabunoğlu, a.g.e., s. 39.

<sup>462</sup> Gözübüyük, Tan, a.g.e. s. 3.

<sup>463</sup> Özay, a.g.e., s. 16.

yargı yerleri olmaktadır.<sup>464</sup>

Günümüzde gümrük uyuşmazlıkları dâhil tüm bireysel idari uyuşmazlıklar, idari yargı düzeni üç dereceli bir sisteme göre çözüme kavuştururlur. Ancak, bazı davalar ilk derece yargısında, bazı davalar istinaf aşamasında bazıları da temyiz sonucunda kesinleşir. Daha yakından bakarsak gümrük uyuşmazlıkları bakımından üç dereceli yargı şöyle ortaya konabilir: İlk derece mahkemesi olarak vergi (veya idare) mahkemelerine, bunların verdikleri bazı kararlara karşı istinaf yoluyla bölge idare mahkemesine, buradan çıkan kararların bazılarına karşı da temyiz yoluyla Danıştay'a gidilebilecektir. İstinaf ve temyiz (kanun yolları) karara karşı gidilen birer yargısal denetim yolu olarak öngörülmüştür.

Gerek işlemin muhatabı, gerek idare, gerekse yargı mercileri uyuşmazlığın çözümünde yasallık ilkesi gereğince bu uyuşmazlık ilişkisini tanımlayan ve unsurlarını ortaya koyan yasal düzenlemelerle bağlıdır. Bu düzenlemelerin somut olaylara uygulanmasında gerçek duruma ulaşmaya yönelik yasa koyucu tarafından belirlenen soyut kurallara uyulması ve devletin de bunları sağlaması gereği vardır<sup>465</sup>.

İdari işlemlerin yargısal denetimi, işlem aleyhine mahkemede açılacak idari dava ile gerçekleşir. İYUK m. 12'ye göre bir idari işlemin hukuka uygunluğunun denetlenmesi ve denetim sonunda hukuka aykırılığının saptanması durumunda, hukuk düzeninden geçmişe etkili olarak kaldırılması amacıyla açılacak dava türü "iptal davası"dır. Ancak idari işlemin uygulanmasından dolayı bir zarar meydana gelmişse ilgililer iptal ve tam yargı davalarını birlikte açabilecekleri gibi ilk önce doğrudan iptal davası açarak bu davanın karara bağlanması üzerine, tam yargı davası da açabilirler (İYUK m. 12). Yani tek dava dilekçesi ile hem işlemin iptali hem de işlem nedeniyle uğranılan zarar talep edilebilir<sup>466</sup>.

Gümrük işlemlerinin hukuka aykırılıkları dolayısıyla idari yargıda açılacak olan dava da iptal davasıdır. Ancak gümrük işlemlerinin uygulamasından kaynaklanan zararların ve işlemin iptaliyle birlikte uygulanması sonucu ortaya çıkan zararların tazminini amaçlayan tam yargı davasına konu edilmesi de mümkündür. Uyuşmazlığın tam yargı davasına konu edilen bu tipi de gümrük işlemlerinden kaynaklanan uyuşmazlıklar içinde ele alınabilir.

---

<sup>464</sup> Kaplan, a.g.e., s. 21.

<sup>465</sup> Erdem, a.g.e., s. 253.

<sup>466</sup> Çağlayan, a.g.e., s. 227.

## 1. İlk Derece Mahkemesinde Yargılama

### a. Davada Görevli Mahkeme

Yargılama hukukunda mahkemenin görevli olmasıyla bir davaya hangi mahkemenin bakacağı ifade edilir. Yargılama hukukunun özellikle mevzuattaki değişim ve karışıklıklardan kaynaklanan sorunlu alanlarından birini görevli yargı yerinin neresi olduğu oluşturmaktadır. Görevli mahkemenin tespitinin ülkedeki yargı düzeni ile yakın ilişkisi bulunur. Türk yargı düzeni içinde adli ve idari yargı olarak iki yargı düzeni bulunur<sup>467</sup> ve buna yargı ayrılığı sistemi denir<sup>468</sup>.

İdari uyuşmazlıkların çözümü için idari yargı görevliken bunların dışında kalan uyuşmazlıklar için adli yargı görevlidir. Adli yargıda kendi içinde hukuk ve ceza yargısı olarak ayrılmaktadır. Gümrük suçları (kaçakçılık suçları)<sup>469</sup> bakımından işleyecek süreç Ceza Muhakemesi Kanunu (CMK) kapsamında adli yargının ceza yargısı kapsamında yürütülür ve görevli mahkeme ceza mahkemeleri olur.

İdari nitelik taşıyan uyuşmazlıkların yargı sistemi bakımından çözümünde, adli yargıdan bağımsız, yargı ayrılığı sistemine bağlı olarak idari yargı yerleri tarafından karara bağlanır<sup>470</sup>. Bu aynı zamanda davanın nerede ve hangi mahkemede görüleceğinin uyuşmazlığın doğmasından önce belirli olmasını ifade eden “tabii hâkim ilkesi”nin hem sonucu hem de sebebini oluşturur.

Yargılamada davada görevli mahkeme davaya bakacak mahkemenin farklı yargı kolları (örneğin, idari yargı mahkemesi olan bir vergi mahkemesi ile adli yargı mahkemesi olan bir asliye hukuk mahkemesi) ve aynı yargı kolu içinde ki mahkemeler (örneğin, her biri idari yargı mahkemesi olan vergi mahkemesi ile idare mahkemesi veya her biri adli yargı mahkemesi olan sulh hukuk ile ticaret mahkemesi) arasındaki ilişkileri içinde

---

<sup>467</sup> Kemal Gözler, *İdare Hukuku*, <http://www.idare.gen.tr/idarehuk.htm>, (10.06.2020). “İdari uyuşmazlıkların yargısal yollardan çözümü konusunda dünyada başlıca iki sistem vardır.” Bunlardan ilki Anglo-Sakson hukuk çevresinin benimsediği yargı birliği, diğeryse Kıta Avrupası hukuk çevresinin benimsediği yargı ayrılığı sistemleridir. Bunlardan birincisi, uyuşmazlıkların adli yargı yerleri tarafından çözümlenmesidir. Buna *yargı birliği sistemi* denir. İkincisi ise uyuşmazlıkların idari yargı yerleri tarafından karara bağlanmasıdır. Buna ise, yargı ayrılığı sistemi denir. Yargı birliği sisteminde adli yargı sisteminden başkaca bir yargı sistemi bulunmaz, tek yargı düzeni adli yargıdır.

<sup>468</sup> Kaplan a.g. e., s. 43.

<sup>469</sup> Kaçakçılık suçlarına KMK'nun 3'ncü, suçların nitelikli hallerine 4'ncü ve etkin pişmanlık hallerine 5'nci maddesinde yer verilmiştir.

<sup>470</sup> Çağlayan, a.g.e., s. 40

barındırır.

Görev konusu gümrük işlemleri bakımından Kanun'daki özel düzenleme kapsamında çözülmüş görünse de özellikle gümrük vergileri bakımından daha dikkatle ele alınması ihtiyacı vardır. Bir uyuşmazlığın çözümünün idari yargının görev alanına girdiği tespit edildiğinde daha sonra idari yargı alanındaki hangi mahkemenin görevli olduğu araştırılır.

Mahkemelerin görev alanı kamu düzenindedir<sup>471</sup>. Görev kurallarının kamu düzenine ilişkin olması mahkemenin her aşamasında görevli olup olmadığını inceleyebilmesi anlamına gelir<sup>472</sup>. Dolayısıyla uyuşmazlığın çözümünde mahkemenin görevli olup olmadığı hâkim tarafından re'sen göz önünde bulundurulmak zorundadır<sup>473</sup>.

İdari yargı sistemi içinde mahkemeler kuruluşu ve görevleri bakımından farklılıklar arz eder<sup>474</sup>. İYUK'un kapsam ve nitelik başlıklı 1. maddesinde açıkça yer verildiği üzere idari yargı kolunu oluşturan görevli mahkemeler İdare ve Vergi, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay'dır.

### **(1).İdari kararlarla ilgili uyuşmazlıklarda görevli mahkeme**

İdari kararlar birer bireysel idari işlem niteliği arz eder. Bireysel idari işlemlerin hukuka aykırılığındaki yargısal yollar gümrük idarelerince verilen idari kararlar için de geçerlidir. Şüphesiz mahkeme dava şekline bürünmüş önüne gelen uyuşmazlığı çözebilmesi görevine girmesine bağlıdır. Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun<sup>475</sup> (2576 Sayılı Kanun) m. 5'de "*idare mahkemeleri, vergi mahkemelerinin görevine giren davalar ile Danıştay'da çözümlenecek davalar dışında kalan davalara*" bakmakla görevli kılınmıştır.

Gümrük idaresiyle kişiler arasında oluşan idari kararlardan kaynaklanan uyuşmazlıklar gümrük vergileri dışında kalır. İdari kararların bireysel işlem olmaları nedeniyle de Danıştay'da çözümlenecek uyuşmazlıklar dışında kalır. Bu durumda idari kararların çözümünde görevli mahkeme idare mahkemesi olur. Dava türü de iptal davası olup, hukuka aykırı olduğu düşünülen idari işlem niteliğindeki idari kararın yargı

---

<sup>471</sup> Öztürk, a. g. e., s. 457.

<sup>472</sup> Yüce, Çelikkaya, a.g.e., s. 230.

<sup>473</sup> Kaplan, a. g. e., s. 215.

<sup>474</sup> Çağlayan, a.g.e., s. 40.

<sup>475</sup> Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun; (Resmi Gazete, Kanun No:2576, 20.10.1982 tarih ve 17580 sayı).



mercileri tarafından iptalini sağlanması amaçtır. Her biri birer idari işlem olan gümrük vergisi tahakkukları idari kararlardan ayrı aşağıda açıklanacaktır.

## (2). *Gümrük vergileri uyuşmazlıklarında görevli mahkeme*

İdari yargıda ilk derecede genel görevli mahkeme idare mahkemesi olup<sup>476</sup> özel görevli mahkemeler vergi mahkemesi ve Danıştay'dır. Mahkemenin genel görevli olmasıyla özel görevli olması arasındaki en önemli fark ise özel görevli mahkemelerinin bakmak durumunda oldukları uyuşmazlık konuları bakımından görevlerinin sınırlı biçimde sayılmasında kendini gösterir.

2576 sayılı Kanun m. 6'da; vergi mahkemelerinin görevleri;

*“-Genel bütçeye, il özel idareler, belediye ve köylere ait vergi resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davaları*

*-Yukarıda belirtilen konularda 6183 sayılı AATUHK uygulanmasına ilişkin davalar<sup>477</sup>*

*-Diğer kanunlarla verilen işler”*

şeklinde sayılmak suretiyle belirtilmiştir.

Bu maddeye bakıldığında gümrük vergileri bakımından gümrük idaresiyle kişiler arasında oluşan gümrük uyuşmazlıklarının çözüm yerinin vergi mahkemeleri, bunların dışında kalan uyuşmazlıkların çözümünde idare mahkemeleri olduğu görülmektedir. Ancak, düzenlemenin sadece gümrük vergilerini değil gümrük işlemleri üzerinden alınan vergi benzeri veya ek mali yükümlülük olup olmadığına göre gelirin tür olarak anılan 6'ncı maddedeki “benzeri mali yükümler” içinde yorumlanıp yorumlanmayacağı hususu önem arz etmektedir.

Vergi mahkemesinin görevli olması için aranan şartlar; (1) mali yükümlülüğün ait olduğu idarenin hangi idare olduğu ve (2) mali yükümün çeşidine ilişkindir. Her iki şartta aynı anda sağlanırsa vergi mahkemeleri görevli olur. İlk şart mali yükümün genel bütçeye giren kurumlara, il özel idarelerine, belediye ve köylerden birinin tahsil yetkisinde olması, diğeri mali yükümlülüğün çeşidine ilişkin şart olup o da, yükümün vergi resim ve harçlar

<sup>476</sup> Danıştay Kanunu,( 2575 Sayılı Kanun, *Resmi Gazete*, 20.01.1982, 17580 Sayılı) m. 24 gereğince bazı bireysel işlemlerle ve ülke çapında geçerli genel düzenleyici işlemler için ilk derece mahkemesi olarak Danıştay görev yapar.

<sup>477</sup>AATUHK da yer olsa bile bazı konulardaki uyuşmazlıklar özel olarak adli yargının görevli olacağı belirtilmiştir. Bunlar; istihkak iddiaları (m. 66), taşınmaz ihalesinin feshi (m. 99), bazı tasarrufların iptaline (m. 25-27) ilişkin davalar sayılmıştır.

ile benzeri mali yükümlere ve cezaları ile tarifelere ilişkin olmasıdır. Vergi mahkemelerinin görevi belirli kurumlara bunlara ait vergi, resim ve harçlar ve benzeri mali yükümlerin AATUHK hükümlerine göre tesis edilen işlem ve uygulamalarla ve sınırlandırılmıştır. Dolayısıyla özel bütçeli idarelerin, kamu iktisadi teşebbüslerinin ve sosyal güvenlik kurumunun gelirlerine ilişkin uyuşmazlıklar, özel kanunlarında bu mahkemelerin görevli olduğuna dair bir hüküm bulunmaması halinde vergi mahkemelerinin görevi dışında kalır<sup>478</sup>.

AATUHK'ya göre ortaya çıkan uyuşmazlıklarda vergi mahkemesinin görevli olması uyuşmazlığın ancak 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 olması halinde mümkündür. Eğer alacak genel bütçeye, il özel idarelerine, belediye ve köylere ait vergi resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin değilse AATUHK hükümlerinin uygulamalarından kaynaklanan uyuşmazlıklar, vergi mahkemelerinin değil, idare mahkemelerinin görevine girer<sup>479</sup>. Dikkat edildiğinde her vergi uyuşmazlığının mutlaka vergi mahkemesinde görülmesinin öngörülmediği gibi her vergiye ilişkin AATUHK'nın uygulaması da vergi mahkemesinde görülmesi gerekmemektedir. Sadece maddede belirtilen kurumlara ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin olup bunların AATUHK uygulamalarından kaynaklanan uyuşmazlıklar vergi mahkemesi görevindedir. Bu durumda GK kapsamına giren vergi, resim harç ve benzeri mali yükümler gelir türü olarak ve tahsilatı yapan gümrük idaresinin genel bütçeli kurum olması nedeniyle gümrük işlemi uyuşmazlığının çözümünde görevli mahkeme vergi mahkemesi olur<sup>480</sup>. Yukarıdaki iki özelliği bir arada içermeyen alacaklar ve bunların AATUHK'nın uygulamasına ilişkin uyuşmazlıkları vergi uyuşmazlığı sayılmaz. AATUHK, VUK'un 3/A'da bir vergi kanunu olarak sayılmış değildir. Vergi davasının konusu, VUK'un 378'inci maddesinde sözü edilen işlemlerle sınırlıdır.

Açıklamalardan da anlaşılacağı üzere bir uyuşmazlığın vergi mahkemesinde görülebilmesi işlemdeki iki koşulun bir arada bulunmasına bağlanmıştır.

i-Gelirin kamu alacağı vasfına sahip olarak vergi, resim, harç veya bunlara benzeri mali yüküm olması ve

---

<sup>478</sup> Karakoç, a.g.e., s. 144.

<sup>479</sup> Zabunoğlu, a.g.e., s. 193.

<sup>480</sup> Taşkan, a.g.e., s. 112.

ii-Gelirin genel bütçeye, il özel idarelerine, belediyelere veya köylere ait olmasıdır.

Yukarıda belirtilen iki koşulu taşımayan bir gelirin uyuşmazlıklarının çözümü vergi mahkemelerinin Kanunla özel olarak belirlenmiş görev alanı dışında kalır ve doğal olarak dışındaki uyuşmazlıklara genel görevli idare mahkemelerinin görev alanına girer<sup>481</sup>.

Vergi uyuşmazlığı kapsamında değerlendirilemeyen idari işlemler her ne kadar idari yargının konusuna girse de vergi mahkemelerinin değil, idare mahkemelerinin görev alanına girer<sup>482</sup>. Nitekim 2576 Sayılı Kanun m. 6'da belirtilen kuruluşlar dışındaki bir idareye ait vergi, resim harç ve benzeri mali yükümlerin uyuşmazlıklarında görevli mahkeme vergi mahkemesi değil, idare mahkemesi olacaktır. Örneğin, genel bütçeye, il özel idarelerine, belediye ve köyler dışında kalanlara (özel bütçeli kuruluşlar: Üniversiteler) ait vergi resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin olsa bile görevli mahkeme vergi mahkemesi değil, idare mahkemesi olacaktır. Bu nedenle görevli mahkemeye ulaşabilmek adına dava konusu edilecek işlemin genel bütçeye, il özel idareleri ve belediyelere ait vergi, resim, harçlar ve benzeri yükümler ile bunların zam, faiz ve cezalarına ve tahsiline ilişkin olup olmadığı kontrol edilmelidir. Dikkat edildiğinde AATUHK kapsamındaki işlemlere karşı açılan davaların vergi mahkemelerince bakılması 2576 sayılı kanun 6'ncı maddesi sayesinde olmaktadır.

Vergi mahkemesinin görevi dışındaki gelirlerin tahsili hâlinde AATUHK kapsamında tesis edilen işlemlerde idare mahkemeleri görevli olacaktır.<sup>483</sup> Diğer taraftan AATUHK (m. 24-31) "istihkak iddiası"nın konu alan uygulamasından kaynaklanan uyuşmazlıklarda (iptal davalarında) görevli mahkemenin neresi olacağına Uyuşmazlık Mahkemesi adli yargı yerinin görevli olduğuna karar vermiştir<sup>484</sup>. Böylelikle AATUHK'nın uygulamasında istihkak iddialarını içeren iptal davaları HMK'nın genel hükümlerine göre çözümlenir<sup>485</sup>. Görevli mahkeme de Asliye Hukuk Mahkemeleri

<sup>481</sup> Dnş, 7. D., 06.02.2002 tarih ve E:2000/3478, K:2002/451 sayılı karar.( Yerci, a.g.e., s. 256)

<sup>482</sup> Erdem, a. g. e., s. 248.

<sup>483</sup> Gül Üstün, *İdare Hukuku Boyutuyla 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Uygulamalarında Görev Sorunu*, 1.b., İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2013, s. 138.

<sup>484</sup> Uyuşmazlık Mahkemesi, 28.12.1998 tarih ve E:1998/77, K:1998/73 sayılı karar ( Gözübüyük- Tan'dan aktaran; Zabunoğlu, a.g.e, s. 193.

<sup>485</sup> Adnan Gerçek, *Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku*, 6.b., Bursa:Ekin Kitabevi,2020, s. 220.

olur<sup>486</sup>.

Bu noktada vergi mahkemesinin görevi ile vergi davası arasındaki ilişkinin açıklanmasında da yarar vardır; çünkü vergi mahkemesinin baktığı her dava vergi davası değildir. Vergi mahkemeleri, bazı durumlarda vergi işlemleri dışında kalan işlemlerin iptal davalarına da bakar.

Her ne kadar gümrük vergileri VUK dışında olsalar da uyuşmazlıklarının çözümü 2576 sayılı Kanun gereği vergi mahkemelerinde görülecektir. Ancak burada VUK'ta yer verilen “vergi davaları” kavramı üzerinde durulmasında yarar vardır.

VUK'un “Vergi Davaları” başlıklı “Beşinci Kitap”ta m. 378'de vergi davalarının ne olduğu tanımlanmıştır. Bir davanın vergi davası olması ile vergi mahkemesinde görülmesi farklı durumlar olduğu anlaşılmaktadır. VUK'un VUK 378'inci maddesinde “*Vergi mahkemesinde dava açabilmek için verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tadilat ve takdir komisyonlarının kararlarının tebliğ edilmiş olması; tevkifyoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödeme yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması lazımdır.*” hükmüne yer verilmiştir. Maddede vergi davası sayılma ve davanın açılma şartları ortaya konmuştur. Gümrük vergileri VUK kapsamında değildir. Bu nedenle dava, vergi davası olarak değil, vergi mahkemesince bakılan bir iptal davası olarak nitelendirilmesi doğrudur. Zaten VUK 378'inci madde, bir idari dava türünü değil, idari davaya konu olabilecek idari uyuşmazlık türünü tanımlamaktadır. İdari dava türleri, İYUK'nun 2'nci maddesinde sayılanlarla (iptal, tam yargı ve idari sözleşmeler) sınırlıdır.

Gümrük vergisi, ithalde alınan katma değer vergisi, ithalde alınan özel tüketim vergisi, dış ticaret politikası önlemleri çerçevesinde alınan vergilerin, anti dumping vergisinin, sübvansiyona karşı telafi edici vergilerle ilgili uyuşmazlıkların konuları vergi olması ve genel bütçeli<sup>487</sup> idare (gümrük idaresi) tarafından tahakkuk ettirilmesi nedeniyle vergi mahkemesinde görüleceği açıktır. Ayrıca sayılan vergilerin AATUHK kapsamına girmesi nedeniyle vergi mahkemesince çözümlenmesi gerekir.<sup>488</sup>

İdari işlemin hem vergi hem de vergi dışındaki bir nedenden dolayı oluşması pek

<sup>486</sup> Yarg.17.HD.,26.03.2013 tarih ve E:2013/3101, K:2013/4187 sayılı karar (Gerçek, *Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku*, a.g.e., s. 221).

<sup>487</sup> Ticaret Bakanlığı, 5018 sayılı “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu”na ekli genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin sayıldığı (I) sayılı cetvelde yer verilmiştir.

<sup>488</sup> Dolayısıyla Ticaret Bakanlığı 2576 sayılı Kanunun uygulanması bakımından genel bütçeli bir kurum olarak değerlendirilerek bunun tarafından (Gümrükler Genel Müdürlüğü) tahsil edilen vergi, resim, harçlar ve benzeri yükümler ile bunların zam, faiz ve cezalarına ve tahsiline ilişkin vergi uyuşmazlıklarda vergi mahkemeleri görevli olacaktır.

mümkün görünmemektedir. Ancak, idarenin hem vergi alacağı, hem de diğer bir alacağı konularının farklı olması nedeniyle ayrı işlemler olarak tesis etmesi (farklı ödeme emirlerine konu edilmesi) gerekirken aynı ödeme emrine konu edilmesi durumunda işlemlerin sebebine/konusuna göre görevli yargı organına başvurulacaktır. Kaldı ki aralarında maddi veya hukuki yönden bağıllık ya da sebep-sonuç ilişkisi bulunmayan işlemlerin aynı ödeme emrine konu edilse bile durumunda İYUK'un 5'nci maddesi gereği, birlikte dava konusu edilmeyecektir. Sonuç olarak işlemlerden biri vergi hukuku kökenli iken diğeri vergi hukukundan kaynaklanmamaktadır. Ayrıca birinin diğeriyle herhangi hukuki veya maddi bağlantısı bulunmamakta, biri diğeri için sebebi olmaktadır<sup>489</sup>. Ayrı idari yargı yerlerinin görev alanlarına göre farklı işlemlere karşı ayrı ayrı dava açılması gerekir.

Son olarak gümrük vergilerine ilişkin davaların iptal veya tam yargı davası olması bakımından değerlendirilmesine ihtiyaç vardır. Vergi davası kavramı "Davanın konusu" başlıklı, VUK'un 378'inci maddesinde kullanılmış olmasına karşın gümrük vergileri esasen VUK dışında tutulduğundan vergi davası içinde yeri olmasa gerekir. Bununla beraber VUK 378'inci madde, bir idari dava türünü değil, idari davaya konu olabilecek *idari uyuşmazlık türünü* tanımlamaktadır. İdari dava türleri, İYUK'nun 2'nci maddesinde sayılanlarla sınırlıdır. Bunlar arasında iptal, tam yargı ve idari sözleşmelerden kaynaklanan<sup>490</sup> dava türlerine yer verilmiştir. Bu sınıflama içinde vergi davalarını işlemin iptalini esas alması halinde iptal davası, idareyi bir şeyi (tazminat ödemekte veya bir davranışta bulunmayı) yapmaya mecbur bırakması halinde tam yargı davası olarak nitelendirilir. Gümrük vergi tahakkuklarının sadece iptali talepli davalar birer iptal davasıdır. Ancak fazladan alınan bir verginin idarece geri verilmesini (iadesini) konu talebi içeren davalar ise tam yargı davasıdır<sup>491</sup>.

GK'nın 212'nci maddesinde, bir gümrük beyannamesine dayanılarak ödenmiş olan gümrük vergileri bu beyannamenin iptal edilmesi üzerine ilgilinin talebiyle geri verileceği ve geri verme isteminin de öngörülen süreler<sup>492</sup> içerisinde yapılması gerektiği

---

<sup>489</sup> Üstün, a. g. e., s.140.

<sup>490</sup> İdari dava türleri başlığı altında tam yargı davasına ve onun da altında "idari sözleşmelerden kaynaklanan davalara" bağımsız bir idari dava türü olarak değil tam yargı davasının konusunu oluşturan dava olarak yer verilmiştir. (Aslan, a.g.e., s.63-64).

<sup>491</sup> Nihat Kayar, *İdari Yargı*, 3.b., Bursa:Ekin Kitabevi, 2015, s.282.

<sup>492</sup> Bu süreler GY'nin 499'ncü maddesinde GK'nın 46 ve 70'nci maddelerine atıf yapılarak belirlenmiştir.

Bu durumda geri verimesi sürelerisüreler;

-Denizyolu ile gelen eşya için özet beyan verildiği tarihten itibaren kırkbeş gün,

belirtilmiştir. Ayrıca GK m. 210’da ifadesini bulan “geri verme” ve “kaldırma” taleplerinin de dava çeşidi bakımından değerlendirilmesi gerekir. Anılan 210’uncu maddede "Geri verme" deyimini ile ödenmemeleri gerektiği halde ödenmiş olan gümrük vergilerinin tamamen veya kısmen geri ödenmesini, “kaldırma" deyimini ile tahakkuk ettirilmemeleri gerektiği halde tahakkuk ettirilen işlemin baştan etkili etkisizleştirilmesi anlamına geleceği belirtilmiştir (GK m. 211). Geri verme ve kaldırma işlemleri, idarenin hukuka aykırı işlemlerini süresinde olmak koşuluyla her zaman geri alabileceği şeklindeki genel idare hukuku kuralına uygun bir düzenlemedir. Bu sonuca ulaşmaya yarayan yola “istitaf yoluyla denetim” denir. İstitaf, bizzat talep konusu işlemi veya eylemi yapan idari makamlara başvurarak işlemin geri alınması, kaldırılması değiştirilmesi veya düzeltilmesi amacıyla yapılan başvurudur<sup>493</sup>. Mevcut haliyle idarenin iç denetim yolu olmaktadır<sup>494</sup>. İstitaf başvurusunun yapılabilmesi için kanunda öngörülmesine gerek yoktur<sup>495</sup>.

Bu ifadeler çerçevesinde ödenmiş olan gümrük vergilerinin tamamen veya kısmen idarece yükümlüye “geri verilmesini” (ödenmesini) içeren dava tam yargı davası iken, henüz ödenmemiş olan gümrük vergilerinin tamamen veya kısmen alınmamasına karar verilmesini içeren “kaldırma” iptal davasına isabet eder. GK’da “geri verme” VUK’taki “iadeye” GK’daki “kaldırma” VUK’taki “terkin”e isabet edecek şekilde kullanılmıştır. Diğer taraftan GK’daki iade ve kaldırma hallerini VUK’taki (m. 116) “hataların varlığı” ile karşılaştırmak da mümkündür. Bu kapsamda değerlendirildiğinde vergi hukukuna göre, mükellef aleyhine tahakkuk eden vergi hatalarının terkin edilmesini yani silinmesini, tahakkuk ettirilmiş ancak henüz tahsil edilmemiş gümrük vergilerinin kaldırılmasına benzediğinin kabul etmek gerekir. Ayrıca aynı kapsamda vergi hukukunda yer verilen “reddiyet” veya “red ve iade” kavramları yerine GK’da “geri verme” kavramı kullanılmıştır<sup>496</sup>. Dolayısıyla iadeyi amaçlayan dava tam yargı, kaldırmayı amaçlayan dava iptal davası niteliğindedir. Bu nedenle vergi davaları adı altında vergiyle ilgili tüm konuların tam yargı davasının bir çeşidi olarak nitelendirilmesi hatalı bir görüştür<sup>497</sup>.

---

-Diğer bir yolla gelen eşya için özet beyanın verildiği tarihten itibaren yirmi gün,  
-Antrepolarında bulunan eşya için otuz gündür.

<sup>493</sup> Kaplan, a.g.e., s. 32.

<sup>494</sup> Kayar, a.g.e. s. 23.

<sup>495</sup> Gözler, *İdare Hukuku Dersleri*, a.g.e., s. 806.

<sup>496</sup> Ayşe Gök, a. g. e., s. 113.

<sup>497</sup> Kayar, a. e.g.e., s. 282. (Yazar ayırım yapmaksızın vergi davalarının tam yargı davasının bir çeşidi olduğu düşüncesiyle, “Vergi davalarının da tam yargı davasının bir çeşidi olduğu kabul edilmektedir. Vergi

GK m. 216'da geri verme halinde faize ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. Buna göre; “Gümrük vergileri ile bunların ödenmelerine bağlı olarak tahsil edilmiş gecikme faizinin veya gecikme zammının geri verilmesinde, geri vermeye konu fazla tahsilatın yükümlüden kaynaklanması durumunda geri verme başvurusunun yapıldığı tarihten, diğer durumlarda ise tahsilat tarihinden geri verme kararının tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için geri verilecek tutar üzerinden, aynı dönemde 6183 sayılı Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz ödenir.

Geri verme kararının tebliğ edildiği tarihten itibaren üç ay içerisinde idarece söz konusu kararın uygulanmaması hâlinde, ilgilinin talebi üzerine, tebliğ tarihinden ödemenin yapıldığı tarihe kadar geçen süre için geri verilecek tutar üzerinden, aynı dönemde 6183 sayılı Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz ödenir”. İdare geri vermeye ilişkin gereği yerine getirilmemesi nedeniyle bunlara karşı dava açılabilir. Bu davada konu GK'da düzenlenen ve gümrük vergileriyle ilgili husus olduğu için tam yargı davası kapsamında gümrük uyuşmazlıkları olarak nitelendirilmesi gerekir.

### (3). Fon uyuşmazlıklarında görevli mahkeme

Gümrük uyuşmazlığın vergi, resim, harçlar ve benzeri yükümler ile bunların zam, faiz ve cezalarına ve tahsiliyle ilgili olması halinde görevli mahkemenin neresi olduğu konusundaki belirlemeler kolay olmakla beraber gümrük işlemleri üzerinden alınan fonlarla ilgili olarak değerlendirmeyi yapmak çok olanaklı görünmemektedir. Bunun nedeni fonların taşıdığı özelliklere göre hangi gelir unsuru içinde değerlendirileceğinin tespitindeki güçlüktür. Dolayısıyla ithalatta alınan fonlardan kaynaklanan (toplu konut fonu, bandrol ücreti, kaynak kullanımını destekleme fonu, Kültür Bakanlığı fonu ve tütün fonu) uyuşmazlıkların vergi veya idare mahkemelerinden hangisinin görevine girdiği konusu öncelikle fonların niteliğinin belirlenmesine bağlıdır.

Bununla beraber fonların, 2576 sayılı Kanununun 6'ncı maddesi kapsamındaki *vergi resim ve harçlar ile benzeri mali yüküm* olup olmadığının tam anlamıyla ortaya konamaması veya farklı nitelendirilmeleri nedeniyle uygulamalarda farklılıklar meydana gelmiştir<sup>498</sup>. Bu da görevli mahkemenin neresi olacağı konusundaki tereddütleri

davalarının iptal davalarına benzeyen yanları da bulunmakla birlikte, bu tür davalarda verginin kaldırılması, indirilmesi ve verginin geri ödenmesi şeklinde kararlar da verebilmektedir” görüşündedir.

<sup>498</sup> Şahnaz Gerek, Ali Rıza Aydın, *Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku*, Ankara, Seçkin Yayınları, 2005, s.

doğurmaktadır.

2576 sayılı Kanun'da hangi isimdeki gelirlerin yargılanmasında vergi mahkemesinde olacağına yönelik bir belirleme yoktur. Ancak, yargılamaya konu olacak gelirin niteliği ile ilgili tespitler vardır. Her fonun farklı karakterlerde olduğu ve zaman içinde değişikliklere tabi tutulabileceği de dikkate alındığında konu daha da karmaşık hale gelmektedir. Bir fon, hukuki niteliği itibarıyla vergi veya resim veya harç veya benzeri mali yüküm niteliğindeyse bunlara ilişkin uyuşmazlıklar ile bunların tahsiline ilişkin davalarda vergi mahkemesinin görevli olacağı sonucuna 2576 sayılı Kanunun 6 maddesi gereği varılır. Esasen sorun da gelirin niteliğinin belirlenmesi noktasındadır.

Anayasa'nın 73'ncü maddesinin 3'ncü fıkrasında "vergi, resim, harçlar ve benzeri mali yükümlülükler" kavramı kullanılmıştır. 2576 sayılı Kanun m. 6 ve İYUK m. 7/2-b'ye bakıldığında da vergi, resim, harç ve "benzeri mali yükümlülüğe" yer verildiği görülür. Anayasa'daki (m. 73/3) "benzeri mali yükümlülükler" kavramı ile 2576 Sayılı Kanun m. 6'daki "benzeri mali yükümler" kavramı örtüşmektedir; ancak benzeri mali yükümlülük" kavramının yapılmış bir kanuni tanımı yoktur. Anayasa Mahkemesi (AYM)'nin de kararlarında benzeri mali yükümlülük konusunda tam ve kapsayıcı bir ölçüt geliştirdiği söylenemez. Bu nedenle AYM kararlarından hareketle benzeri mali yükümlülük kavramının unsurları konusunda kesin bir sonuca varabilmek mümkün görülmemektedir<sup>499500</sup>.

Bununla beraber AYM benzeri mali yükümlülük nitelendirmesinde

- (1) ödemenin amacı,
- (2) kamu hizmetinin karşılığı olması,
- (3) tek taraflı iradeyi içermesi,
- (4) kamu gücüyle alınması,

---

30. "Vergi, resim ve harçlar, düzenledikleri yasalarda, konuları ve nitelikleri itibarıyla belli, edilmektedir."

<sup>499</sup> Saban, a.g.e., s 11.

<sup>500</sup> Öztürk, a.g.e., s. 227. "Anayasa Mahkemesi tarafından "vergi" ile "vergi benzeri mali yükümlülüğü" ayırt etmede kullanılan, vergi benzeri mali yükümlerinin belli bir gideri finanse etmek amacıyla alınabilmesi buna karşılık verginin böyle bir tahsis olmaksızın tüm kamu giderlerini karşılaması ölçütü, vergi benzeri mali yükümlülüklerin özel amaçlı vergi karşılığı olarak kullanımına olanak tanımaktadır. Bu yolla AYM kararlarında yer alan vergi tanımları uyarınca, özel amaçlı vergi ya da belli bir konuya özgülenmiş, belli harcamaların finansmanına tahsisli vergi konulamamasından kaynaklanan boşluk belli amaçla tahsis edilen vergi benzeri mali yükümlülüklerle doldurulmaktadır. Bir yüküm, tüm yönleriyle vergiye benzerlik taşısa da belli amaçla alınma ya da belli kamu giderlerine tahsisi söz konusu ise bu mali yüküm vergi olarak değil, vergi benzeri mali yükümlülük olarak değerlendirmek gerekir."



- (5) ödenmemesi halinde hukuki cebir yoluna başvurulması,
- (6) devlet tüzel kişiliği tarafından tahsili,
- (7) yasa ile konulması

ölçütlerinin kullanıldığı görülmektedir<sup>501</sup>. Anayasa Mahkemesi bir kararında “benzeri mali yükümlerin” bir kamu hizmeti karşılığında ya da bir karşılığa dayanmaksızın alınabileceğini belirtmektedir<sup>502</sup>.

Benzeri mali yükümlülük nitelendirilmesi<sup>503</sup> yapılırken vergi, resim veya harcın asli unsurlarıyla benzeşmesinden yararlanılması sözel yorum ve metodoloji gereğidir. Fonların verginin unsurlarına benzer özellikler taşıyıp taşımadığı belirlenirken, şüphesiz ödemenin bütün unsurlarının aynen ve tıpa tıp taşınması aranmaz. Aksi takdirde “benzeri” ibaresinin bir anlamı kalmaz. Fonların vergiler için geçerli olan zorunluluk, karşılıksızlık, devletin egemenlik hakkına dayanması, kanunla alınması, devlete ödenmesi, nakit olarak ödenmesi, kural olarak bütçeye kaydedilmesi, cebri icra uygulanabilmesi açısından karşılaştırılarak değerlendirilmesinde yarar vardır<sup>504</sup>.

Fonlar, karşılıklılık, yararlanma ve tahsis ilkesine göre çalışan parafiskal gelirlere farklı özelliklere sahiptir.<sup>505</sup> Fonların vergilere, resimlerle ve harçlarla benzeyen yanları çoktur. Vergi, resim ve harç benzeri gelirler duruma göre prim, aidat fon vb. çeşitli adlar altında alınmaktadır<sup>506</sup>. Bu gelirlerin vergi, resim, harç benzeri mali yükümlülük sayılabilmesi için AYM tarafından kimi ilkeler benimsenmiştir. Mahkeme bu ilkeleri gözeterek bir parasal yükümlülüğün 73’ncü madde kapsamında olup olmadığı ve yükümlülüğün hukuksal niteliğini belirlemektedir. Mahkeme kimi zaman vergi, resim veya harcın özellikler, “vergi benzeri mali yüküm” veya “resim benzeri mali yüküm” gibi

<sup>501</sup> Gerek, Aydın, a.g.e., s. 32.

<sup>502</sup> AYM 26.10.1965 tarih ve E:1965/25, K:1965/57 sayılı kararı, <https://www.anayasa.gov.tr/media/3524/55yil55makale.pdf>. (25.12.2019)

<sup>503</sup> “Vergi benzeri”, “resim benzeri” ve “harç benzeri” gelirlerin niteliğinin belirlenmesinde vergi, resim ve harcın hangi unsurlarının ne kadar örtüştüğünde “benzeri” niteliğinin sağlanacağı konusu hukuken tam açıklığa kavuşturulmuş değildir. Benzeme bir şeyin karşılaştırılabilir unsurlarının tamamının değil, bir kısmı bakımından örtüşmeye işaret eder ve bir kısım örtüşmeyi yeterli görür. Gerçekten bir yükümlülüğün benzeşmesi ve buna bağlı nitelendirilmesinin her zaman bir başka yükümlülükle karşılaştırma sonucunda söylenebilecek bir durumdur. Benzeme (az veya çok) ne anlama gelecektir. Benzeri mali yükümlülükler düzenledikleri yasalarda bazılarının ismi bile olmaksızın açık olarak nitelendirilmemekte, parasal bir takım yükümlülük ya da ödemeler olarak gösterilmektedir. Anlaşılabileceği üzere “benzeri” kavramı içeriği ve ne olduğu noktasında çeşitli zorlukları ve belirsizlikleri de içinde barındırmaktadır. Bu nedenle “benzeri mali yükümlülük” kavramı da belirli bir muğlaklığı içinde barındırmaktadır.

<sup>504</sup> Nihat Edizdoğan, Özhan Çetinkaya, Erhan Gümüş, *Kamu Maliyesi*, 7.b., Bursa, Ekin Kitabevi, 2016, s. 113 ve 143.

<sup>505</sup> Filiz Giray, *Türkiye’de Parafiskal Gelirler*, 2.b., Bursa, Ekin Kitabevi, 2013, s. 9.

<sup>506</sup> Bkz, Metin Erdem, Doğan Şenyüz, İsmail Tatlıoğlu, a.g.e., ss. 98-101.

farklı şekilde nitelendirerek, bazende bunların bir ön nitelendirilmesi yapılmaksızın “benzeri mali yüküm” şeklinde ortak özellikleri gözeterek karar vermektedir<sup>507</sup>. Vergi resim ve harçların tek taraflı iradeyle ve gerektiğinde zorla alınması<sup>508</sup> asli özelliklerini taşıyan fonlar adları ne olursa olsun nitelik itibarıyla karşılık olmaması durumunda “vergi benzeri mali yüküm”, karşılık olması durumunda “harç benzeri mali yüküm” ve bir izin verilmesi içeriğine bağlı olarak “resim benzeri mali yüküm” olarak değerlendirilebilir. Benzeri kavramı içeriğinde fonun biraz vergiye, biraz resime ve biraz da harca benzeyecek karma ve ortak özellikler içermesini engelleyen bir durum yoktur. Önemli olan benzemedeki ölçülerdir.

Görevli yargı yerinin tespiti öncelikle fonun niteliğinin tespitine bağlıdır. Mali yükümün vergi, resim veya harç “benzeri” niteliği taşıması halinde görevli yargı yeri vergi mahkemeleri, aksi durumda idare mahkemeleri olacağı açıktır. Ancak hangi fonun hangi niteliğe sahip olduğunun belirlenmesi gereklidir.

Benzerliğin belirlenmesinde bakımından öne çıkan unsurların hangisinin asli olduğu tartışma götürürse de verginin, resmin ve harcın oluşan hukuki durum karşısında “zorunluluk” arz etmesi vergi, resim ve harçların fonlarla örtüşen asli ve ortak yanlarının başında gelir.<sup>509</sup> Bazı fonlar da karşılıksız veya karşılıklı olarak alınır. Bu durum fonların resim ve harçlarla ortak yönleridir.

Fonların vergi, resim ve harçlar ile önem arz eden benzer yönleri şunlardır:

**Kanunilik:** Fonların vergi, resim ve harçlar gibi belirli bir kanuna dayalı olarak alınmalarıdır. Fonlar kanuna dayalı alındıklarında diğer unsurlara da bakarak vergi benzeri niteliği itibarıyla değerlendirmeye tabi tutulabilir. Aksi takdirde asli özellik diyebileceğimiz kanunilik unsurunun sağlanmadığı durumda ek mali yükümlülük olarak değerlendirilmesi yapılabilir.

**Zorunluluk:** Vergi, resim ve harçlar kanuni şartlar meydana geldiğinde yapılması gereken zorunlu ödemelerdir. Anayasa Mahkemesi vergi benzeri mali yükümlülükler ilişkin kararlarında “zorunluluk” unsuruna önem vermektedir.<sup>510</sup> Vergi, resim ve harçlar gibi vergi, resim ve harç benzeri mali yükümlülükler de gibi zora dayalı olarak alınır. Vergi resim ve harç benzeri mali yükümlülüğün fon olarak isimlendirilmesi onun benzeri

<sup>507</sup> Gerek, Aydın, a.g.e.,s. 31.

<sup>508</sup> Gerek, Aydın, a.g.e.,s. 31.

<sup>509</sup> Metin Erdem, Doğan Şenyüz, İsmail Tatlıoğlu, *Kamu Maliyesi*, 15.b, Bursa: Ekin Kitabevi, 2020, s. 98-101.

<sup>510</sup> Öztürk, a.g.e., s. 227.

niteliğini değiştiren bir durum değildir.

Karşılıksızlık/Karşılıklılık: (Genel karşılıklılık/Özel karşılıksızlık) Anayasa m. 73'deki “*Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere...*” ifadesi mükelleflerin ödedikleri vergilerin özel bir menfaate dayanmaması yani belirli bir özel karşılığı olmaması anlamını taşır<sup>511</sup>. Bir başka ifadeyle karşılıksızlık vergiyi ödemek zorunda olan mükelleflerin devletten karşılık olarak bir şey talep etme ya da herhangi bir şart ileri sürmelerine engel olur. Gümrük fonlarına devlet bütçesi içinde yer verilmesi ve sonra ödeyen ile sunulan hizmetten yararlanan arasındaki ilişkinin kopukluğu karşılıksızlığı zedeleyen bir hal değildir. Kaldı ki yukarıda da belirtildiği üzere fonların belirli bir karşılığı içermesi durumunda dahi resim veya harç benzeri olarak nitelendirilmesi gerekeceğini belirtmek gerekir.

Gümrükte alınan fonların, kanunilik, zorunluluk ve karşılıksızlık/karşılıklılık unsurlarıyla örtüşmesi Anayasa'da ve çeşitli kanunlarda ifadesini bulan “vergi, resim ve harçlara benzeri mali yükümlük” olarak nitelendirilmesi için yeterli kabul etmek gerekir. Değerlendirmeler gümrükte hâlihazırda alınan fonlar şunlardır. Bu tespitlerin gelirler ele alınarak bu çalışma bakımından önemi açılacak davada görevli mahkemenin hangisi olacağının belirlenmesi bakımından önem arz eder. şu kadarını ifade edelim ki, bir ödeme vergi, resim ve harç benzeri mali yükümlülük ve bu genel bütçeye, il özel idarelerimizne, belediyelere ve köylere ait olduğunda, bunlara ilişkin uyuşmazlıklara karşı davalarda görevli mahkeme vergi mahkemeleri, aksi takdirde idare mahkemeleri olur. Bu teorik tespiti yapmak esas olmakla beraber ithalata konu fonların hukuksal durumuna göre görevli mahkeme bakımından farklılıklar ortaya çıkması olasıdır<sup>512</sup>.

Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu: Gümrük vergisine eş etkili bir mali yüküttür. KKDF Bakanlar Kurulu'nca ihdas edilen bir mali yükümlülüktür. Kanunla konulan bir mali yükümlülük olmadığı için vergi, resim, harç benzeri bir mali yükümlülük sayılmaz. Bu sebeple de “ek mali yükümlülük” olarak nitelendirilmelidir<sup>513</sup>. Fon, ağırlıklı

<sup>511</sup> şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku*, a.g.e., s. 28.

<sup>512</sup> Fonlarla ilgili kesin tespitleri yapmak her zaman açık değildir. Bazı durumlarda unsurlardaki geçişler nitelendirmeleri değiştirebilir. Nitekim; Yerci, *Gümrük Davaları*, a.g.e., s.667 ve 668'nci sayfalarında düzenlediği tabloların altında “*Önemli Not: Tablo, yaptığımız inceleme, araştırma ve çözümler sonucunda ulaşılan kişisel kanaatimizi yansıtmaktadır. Uyuşmazlık yaratıp, dava açma noktasına gelen ilgililerin farklı kanaatleri ve yargı içtihatlarını dikkate almalarında ve incelemelerinde yarar vardır*” ifadesiyle konuya temkinli yaklaşmak geręinin altını çizmiştir.

<sup>513</sup> Yerci, a.g.e., s. 668.

olarak finansal işlemler üzerinden ve işlem bazında alınan bir mali yük olarak, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisinin yanı sıra finansal işlem üzerinden alınan vergi benzeri bir mali yükümlülük olduğunu ileri sürülmüştür<sup>514</sup>.

Gümrük idaresince tahsil edilip doğrudan genel bütçeye gelir yazılmak üzere Hazine hesaplarına intikal ettirilir. Genel bütçeli bir kurum olan gümrük idarelerince tahsil edilse de vergi resim ve harç benzeri olmadığından KKDF'ye ilişkin davaların görüm ve çözüm yeri genel görevli idare mahkemeleri olur<sup>515</sup>. Vergi harç ve resim benzerine bakan vergi mahkemeleri KKDF'nin ek mali yükümlülük olması nedeniyle görevi dışında kalır<sup>516</sup>.

Toplu Konut Fonu: Yerli üreticinin korunması ve ithalattan kaynaklanacak vergi kayıplarının önlenmesi amacıyla, işleme konu eşyanın ithalatı gümrük vergisi dışında benzer etki yaratan ek mali yükümlülük uygulamasına tabi tutulabilir.

Fon uyuşmazlıklarında hangi mahkemenin görevli olduğu konusunda Danıştay, 7'nci Dairesi ile 10'uncu Dairesi arasındaki görüş ayrılığının giderilmesi için içtihatlar arasında birleşmeye gidilmiş ve İçtihadı Birleştirme Kurulunun verdiği kararla<sup>517</sup> *“Gümrük vergisiyle bağlantılı olduğu açıklanan toplu konut fonu ile ilgili davanın vergi ile ilgili uyuşmazlık sonucunda ortaya çıkan hukuki duruma bağlılığı ve aralarında bir yönden sebep sonuç ilişkisi bulunması karşısında bu iki uyuşmazlığın, gerek usul ekonomisi ve gerekse davaların farklı mahkemelerde görülmesinin uygulamada ortaya çıkardığı sakıncalar nedeniyle 2576 sayılı Kanununun 6.ncı maddesi uyarınca vergi mahkemesince çözümlenmesi gerekmektedir. Açıklanan nedenlerle gümrük vergisi ile bağlantısı ve etkileşimi bulunan toplu konut fonundan doğan uyuşmazlığın görüm ve çözümü vergi mahkemesinin görevine girdiğinden içtihadın Danıştay Onuncu Dairenin .....kararı doğrultusunda birleştirilmesine.... karar verildi”* şeklindeki görüş ve kanaatiyle vergi mahkemesinde çözümlenmesi gerektiğine karar vermiştir. Ancak, karardan açıkça görüleceği üzere görevli mahkemenin tespiti fonun vergi benzeri veya ek mali yükümlülük

<sup>514</sup> Ömer Çakıcı, Mehmet Ceylan; *Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu Teori - Uygulama - Mevzuat*, İstanbul, Türkiye Bankalar Birliği Yay.No:302, 2014 <https://www.tbb.org.tr/Content/Upload/Dokuman/2157/KKDF.pdf> s.332. (25.12.2019)

<sup>515</sup> Yerci, a.g.e., s. 291.

<sup>516</sup> Çakıcı, Ceylan, a. g. e., s.332: “Nitekim KKDF uygulamasının başladığı 12.05.1988 tarihinden Fonun tasfiye edildiği 31.12.2001 tarihine kadar KKDF kesintileri ile ilgili davalara idare mahkemelerinde bakılmıştır”

<sup>517</sup> Dnş, İBKK, 22.05.2003 tarih ve 2003/1 sayılı kararı (Yerci, Gümrük Davaları, a.g.e., s. 258-259.)

özelliklerinden çok gümrük vergisiyle bağlantısı ve aralarındaki sebep sonuç ilişkisine dayandırılmıştır.

TRT Bandrol Ücreti: Radyo, televizyon, video ve birleşik cihazlar ile görsel ve/veya işitsel yayınları alabilen her türlü cihazları imal edenler satıştan önce; ithal edenler ise serbest dolaşıma girişinde bandrol veya etiket almaya mecburdur (3093 sayılı Kanun m. 3).

Eşyaların ithalinden alınan bandrol ücretleri gümrük idareleri tarafından Kanun gereğince tahsil edilir. Bandrol ücreti *vergi benzeri mali yüküm* niteliğindedir<sup>518</sup>. Bu durumda ücretler gümrük idaresince tahsil edildiğinden görevli mahkeme, vergi mahkemesi olarak kabul edilmelidir. Nitekim Yargıtay, bir kararında TRT payı ile ilgili olarak Anayasa'nın m. 73'e göre "vergi benzeri mali yükümlülük" nitelendirmesi yapmıştır<sup>519</sup>.

Kültür Bakanlığı Fonu: Özel hesapta toplanan tutarların dörtte biri Kültür ve Turizm Bakanlığı Merkez Saymanlığı hesabına aktarılır ve bütçeye gelir kaydedilir. Bu hesapta kalan miktarlar fikrî mülkiyet sisteminin güçlendirilmesi ile kültürel ve sanatsal faaliyetlerin yürütülmesi amacıyla kullanılır. Kültür bakanlığı fonu Kanuna dayalı, genel karşılık ve zorunluluk unsurlarını bir arada taşıdığından vergi, resim ve harç benzeri mali yükümlülük olarak nitelendirilmelidir<sup>520</sup>. Bu şartlarda fona ilişkin uyuşmazlıkların çözümünde görevli mahkeme vergi mahkemeleri olacaktır.

Çevre Katkı Payı: çevre kirliliğini önlemeye yönelik harcamalara kaynaklık etmesi için 2872 sayılı Çevre Kanunu'na göre alınan bu pay, vergi benzeri yüküm olarak nitelendirilmiştir<sup>521</sup>. Payın tahsil ve takibini Çevre Bakanlığı yapar. Payı unsurlar itibarıyla değerlendirdiğimizde vergi, resim ve harç benzeri olması ve tahsilatını genel bütçeli bir idare olan Bakanlığın yapması nedeniyle uyuşmazlıklarda görevli mahkeme vergi mahkemesi olur.

<sup>518</sup> Dnş.7.D. 26.10.2005 tarih ve E:2005/562, K:2005/2568 sayılı kararı; <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=7d-2005-562.htm&kw='E:2005/562,'+'K:2005/2568'+#fm>. (15.06.2020)

<sup>519</sup> Yarg. 3. Hukuk Dairesi 07.10.2015, E:2015/8375, K:2015/15185 sayılı kararı, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=3hd-2015-8375.htm&kw='E:2015/8375,'+'K:2015/15185'+say%C4%B1%C4%B1+karar%C4%B1+#fm>. (12.03.2020)

<sup>520</sup> Aynı yönde görüş, Yerci, "Gümrük Davaları", s. 309.

<sup>521</sup> Dnş. 14.D., E: 2013/8527, K:2013/8595 sayılı karar; Ek mali yükümlülük olduğu yönünde aksine görüş; İzmir BİM 30.11.2011 tarih ve E:2011/3392, K:2011/5734 sayılı karar,(Yerci, Gümrük Davaları..." a.g.e., s.297 ve 299).

Madencilik Fonu: Maden fonu ithal edilen madenler üzerinden alınır. Tahsilata yetkili Bakanlık Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığıdır. Fon yapısı itibarıyla vergi resim ve harç benzeri gelir niteliğine sahiptir. Tahsilatının genel bütçeli bir kurum olan Bakanlıkça yapılması dolayısıyla ortaya çıkan uyuşmazlıkların çözüm mercii vergi mahkemeleri olacaktır.

Yukarıda yapılan açıklamaları görevli yargı yeri bakımından özetlersek sonuç olarak şunu söyleyebiliriz.

Vergi Mahkemesinin görev kapsamında kalanlar; Toplu Konut Fonu, TRT Bandrol Ücreti, Kültür Bakanlığı Fonu, Çevre Katkı Payı, Madencilik Fonu;

İdare mahkemesinin görev kapsamında kalan; Kaynak Kullanımını Destekleme Fonudur.

#### **(4).Gümrük kabahatlerinde görevli mahkeme**

GK sistematığıne bakıldığında gümrük kabahatleri için “vergi kaybına neden olan işlemlere uygulanacak cezalar” ve “usulsüzlüklere uygulanacak cezalar” şeklinde ikili bir ayırma yer verilmiştir. GK’nın gümrük işlemlerini ve cezalarını (m. 231-241) maddi ve usuli olarak düzenleyen özel bir kanun olduğu görülmektedir. KK m. 2’de kabahat deyiminden; kanunun, karşılığında idarî yaptırım uygulanmasını öngördüğü haksızlık olduğu, m. 16/1’de kabahatler karşılığında uygulanacak idarî para cezaları da idari yaptırım çeşidi olarak belirtilmiştir. Gümrük kabahatlerine uygulanacak para cezası kararlarına karşı yargısal korunmayı yaptırımın niteliğine bağlı olarak farklı ele almak gerekir.

Gümrük vergilerine ilişkin açılacak iptal davalarında kural olarak görevli mahkeme vergi mahkemesidir. Kabahatler karşılığında uygulanacak olan idarî para cezalarının bazıları gümrük vergisine bağlı, bazıları ise bağlı olmaksızın hesaplanır durumdadır. Her iki durumda da kesilen para cezası idari işlem niteliğini haiz olsa da görevli yargı yeri bakımından konunun değerlendirilmesi farklılık arz eder.

Gümrük vergisine bağlı olmaksızın GK m. 242’de ifadesini bulan para cezalarının KK anlamında birer idari yaptırım olduğuna şüphe yoktur. Bu idari yaptırım vergi, resim ve harç ve bunların cezaları ile ilgili değilse vergi mahkemelerinin görevine girmez. Bu nedenle görevli yargı yerinin belirlenmesi öncelikle işlemin KK bakımından değerlendirilmesine ihtiyaç gösterir. KK m. 3’de yapılan değişiklikle “idarî yaptırım

*kararlarına karşı kanun yoluna ilişkin hükümleri, diğer kanunlarda aksine hüküm bulunmaması halinde... idarî para cezası veya mülkiyetin kamuya geçirilmesi yaptırımını gerektiren bütün filler hakkında, uygulanacağı” ifade edilmiştir.*

İdari para cezaları ve idari kararların her ikisi de idari işlem olmakla beraber yargı yerleri farklılık arz eder. İdari kararların görevli yargı yeri idare mahkemeleri olduğu yukarıda ilgili başlıkta açıklanmıştır. Burada bir sorun yoktur. Ancak, idari işlemin kabahat karşılığı uygulanan yaptırım olması görevli yargı yerinin tespitini bu kabahatin gümrük vergisine bağlı olup olmasına göre farklı düzenlenmiştir. Bu nedenle konunun ikili ayırım içinde ele alınması gerekir. Bu açıklamalar karşısında “... gümrük idaresinin, GK kapsamında aldığı idari para cezası kararı ile diğer idari yaptırımlar bakımından görevli mahkeme vergi mahkemeleri olmuştur”<sup>522</sup> değerlendirmesine katılmak mümkün değildir.

KK m. 27/8’e göre “İdarî yaptırım kararının verildiği işlem kapsamında aynı kişi ile ilgili olarak idarî yargının görev alanına giren kararların da verilmiş olması halinde; idarî yaptırım kararına ilişkin hukuka aykırılık iddiaları bu işlemin iptali talebiyle birlikte idarî yargı merciinde görülür”. Örneğin idari merci tarafından verilen ve adli yargının görevli olduğu idari para cezasının yanı sıra, işyerinin kapatılması yaptırımı da uygulanmışsa, her iki işleme karşı yargısal korunma talebi idari yargıda iptal davası şeklinde gerçekleşecektir<sup>523</sup>.

#### **(a).Gümrük vergisine bağlı olmayan gümrük kabahatleri**

GK Onbirinci Kısım, Üçüncü Bölümün başlığı “Usulsüzlüklere İlişkin Cezalar”dır. Bu kısımdaki kabahatler, gümrük vergisi miktarına bağlanmamıştır. Usulsüzlük cezaları gümrük vergi aslına bağlı olmayan, gümrük vergisi üzerinden hesaplanırsa bile gümrük vergileri dışında oluşan uyuşmazlıklardır<sup>524</sup>. Bu bölümdeki para cezaları bazen vergi tutarının sadece idari para cezasının hesaplanmasında dikkate alındığı, bir vergi alacağının söz konusu olmadığı para cezası ile gümrüklenmiş değer üzerinden belirlenen nispi para cezası şeklinde veya maktu para cezası şeklinde kesilirler.

GK’ya göre kesilen usulsüzlük para cezaları Kanunun 242’nci maddesinde yer verilen gümrük vergileri cezaları ile diğer cezalar kapsamındadır. Bu cezalar Kanunda gösterilmesine bağlı kişinin mal varlığına yönelik bölünerek yerine getirilebilen bir

<sup>522</sup> Ercan, a.g.e., s. 266.

<sup>523</sup> Kangal, a.g.e., s. 503.

<sup>524</sup>Özkan, Ercan, a.g.e., s. 89.

cezadır<sup>525</sup>. Ancak bazı cezaların maddi sebeplerine gümrük kanununda yer verilmekle birlikte gümrük vergileri ile bir ilişkileri bulunmaz. Bunların kararları idarelerin amirleri veya yardımcıları tarafından verilir (GK m. 232/3). Örneğin, GK m. 241/3-g'deki.....“Gümrük antrepo rejimine tabi tutulan eşyanın, antrepolara konuldukları tarihte işleticiler tarafından kayıtlara geçirilmemesi” halinde kendisine aynı maddenin 1'nci fıkrasına göre (159 TL) maktu ceza verilmesi böyledir<sup>526</sup>.

KK'daki idari para cezalarının GK m. 242'deki cezalarla aynı olduğundan bahisle GK'nın özel kanun niteliği dikkate alınarak GK'daki hükümleri dikkate alınacaktır. Nitekim KK m. 3, idari yaptırım kararlarına karşı kanun yoluna ilişkin hükümleri, diğer kanunlarda aksine hüküm bulunması halinde diğer kanunlardaki hükümlerin uygulanacağını belirtmiştir. Bu durumda özel hüküm olarak, KK'nın aksine, GK m. 242/4'de uyuşmazlık halinde görevli yargı yerinin idari yargı mercileri olduğu belirtilmiştir.

İdari yargı mercilerinden görevli mahkemenin idare veya vergi mahkemesi mi olduğu noktasında kanunda bir düzenleme yer almamakla birlikte, gümrük vergisi ile birlikte alınmayan vergilerle maddi ve hukuki bağılılığı bulunmayan cezalar için görevli mahkemelerin idare mahkemeleri olacağı söylenebilir<sup>527</sup>.

KK'nın 3. maddesindeki göreve ilişkin özel düzenlemelere yer verilmemiş olsaydı gümrük cezaları şeklindeki idari yaptırımlarda görevli yargı yeri bu defa genel hükümlere göre belirlenecekti<sup>528</sup>.

### **(b).Gümrük vergisine bağlı olan gümrük kabahatleri**

Para cezalarının bazılarının gümrük vergileri ile aralarında maddi ve hukuki yönden bağıllık bulunur. Bu cezalar gümrük vergilerinin tahakkukunun engellenmesine yönelik neticeye yönelik kabahatlerdir. VUK dışında düzenlenen bu kabahatler<sup>529</sup>, GK madde

<sup>525</sup> Yüce, a.g.e., s. 132.

<sup>526</sup> Bu tutar; 31 Aralık 2019 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan Gümrük Genel Tebliği (Gümrük İşlemleri) (Seri No: 163) ile 512 sıra numaralı VUK Genel Tebliği uyarınca %22,58 olarak belirlenen yeniden değerlendirme oranı baz alınarak; Gümrük Kanunu'nda yer alan usulsüzlük cezası, Gümrük Kanunu'nun Bazı Maddelerinin Uygulanması Hakkında Karar'la belirlenmiştir.

<sup>527</sup> Özkan, Ercan, a.g.e., s.89.

<sup>528</sup> KK'da kabahate karar verme yetkisi 22, 23 ve 24'ncü maddelerinde düzenlenmiştir. Buna göre idari birimler, Cumhuriyet Savcısı (Kanunda açıkça hüküm bulunduğu hallerde, bir suç dolayısıyla başlatılan soruşturma kapsamında bir kabahatin işlendiğini öğrenmesi ve soruşturma konusu fiilin kabahat oluşturduğunun anlaşılması halinde) ve Mahkeme (kovuşturma konusu fiilin kabahat oluşturduğunun anlaşılması halinde) idari yaptırım kararı vermeye yetkili sayılmıştır.

<sup>529</sup> Doğan Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, 11. b., Bursa: Ekin Kitapevi, 2020, s. 244.



232'ye göre belirtilen kabahatlerin cezalandırmaya ilişkin idari işlemlerine yönelik kararlar gümrük vergileriyle aynı zamanda karara bağlanır ve ödenir.

KK'da ek m. 1 “4.1.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan vergi mahkemelerinin görevine ilişkin hükümler saklıdır” düzenlemesine yer verilmiştir. VUK kapsamındaki vergi kabahatleri için verilmiş olan idari yaptırım kararlarına ilişkin iptal davaları vergi mahkemelerinde görülür<sup>530</sup>. Ancak, gümrük vergileri VUK'un 2'nci maddesiyle kapsam dışında tutulduğundan KK'nun ilgili hükmü gümrük vergileri ve bunlara bağlı kesilen para cezalarıyla ilişkilendirilemez. Bu durumda 2576 Sayılı Kanun'un vergi mahkemelerinin görevlerini düzenleyen 6'ncı maddesine bakmak gerekecektir. Nitekim KK m. 3'de idari yaptırım kararlarına karşı kanun yoluna ilişkin hükümlerin diğer kanunlarda aksine hüküm bulunmaması halinde uygulanacağı belirtilmiştir. Bu noktada 2576 Sayılı Kanun'un KK m. 3'de belirtilen “diğer kanunlar” kapsamında kabulü gerekir.

Sonuç olarak gümrük vergileri bakımından uyuşmazlığın çözümündeki görev yeri anılan 2576 Sayılı Kanun'un 6'ncı madde kapsamına girip girmediğine göre tespit edilebilir. Söz konusu maddede genel bütçeye dâhil vergiler, resimler ve harçlar ile benzeri mali yükümlere ve bunların zam ve cezaları ile bunların AATUHK'nın uygulamasından kaynaklanan uyuşmazlıklarda görevli mahkemenin vergi mahkemesi olduğu belirtilmiştir. Gümrük vergilerinin aslı üzerinden hesaplanan gümrük vergi cezalarının kategorik olarak 6'ncı maddeye girdiği açıktır. Bu durumda gümrük vergileriyle ilgili kabahate ilişkin idari para cezası kesilmesi halinde hem vergi hem de vergiye bağlı cezalarının her ikisi için de görevli yargı yeri “vergi mahkemesi” olacaktır.

GK 6. maddedeki kabahatlere ilişkin cezalardan anlaşılması gereken GK'nın Onbirinci Kısım İkinci Bölüm'de yer alan vergi kaybına neden olan işlemlere uygulanacak cezalar şeklinde anlaşılması gereken GK m. 232'deki öngörüldüğü kabahatlerdir. Cezaların gümrük vergisi üzerinden hesaplanması halinde bu durumda hem vergi hem de vergi ile maddi veya hukuki yönden bağlılık bulunan sebep-sonuç ilişkisi içindeki cezalar için vergi mahkemesinin görevli olacaktır<sup>531</sup>.

Gümrük vergisi tahakkukunu etkileyen bir durumun buna bağlı idari para cezasını

---

<sup>530</sup> Kangal, a.g.e., s. 508.

<sup>531</sup> Özkan, Ercan, a.g.e., s. 89.

da etkileyecek olması, usul ekonomisi kadar uyuşmazlıkların aynı mahkemede görülmemesinin uygulamada ortaya çıkaracağı sakınca ve zorluklar nedeniyle aynı mahkemede karara bağlanması isabetlidir. Örneğin, yarış otomobili nedeniyle salınan gümrük vergi ve resimlerin iki katı tutarında kesilen para cezasına ilişkin AATHUK uyarınca düzenlenen haciz varakasına karşı açılacak dava, vergi mahkemesinde görülecektir. Danıştay da bir kararında, yükümlü adına düzenlenen haciz varakasının gümrük vergi ve resimleri üzerinden hesaplanan para cezasına ilişkin kısmının iptali istemiyle açılan davanın vergi mahkemesinde görülüp çözümlenmesi gerektiğini belirtmiştir.<sup>532</sup>

Gümrük vergileri ve bunlarla bağlı kabahatlerin cezalarının AATUHK'ya göre takiplerinde de çıkan uyuşmazlıklarda görevli mahkeme vergi mahkemeleridir. Gümrük vergileri ile ilişkisi olmayan cezaların AATUHK uygulamasından kaynaklanan uyuşmazlıklarda ise görevli mahkeme idare mahkemeleri olur.

#### **(5). Görevli olmayan yargı yerine başvuru**

İdari yargı içinde yer alan idare veya vergi mahkemeleri gümrük uyuşmazlıklarının niteliğine bağlı olarak görevlendirilmiştir. Mahkemelerin uyuşmazlığa ilişkin kararı vermesinde görevli yargı olmalıdır. Mahkemeler kendi görev alanı dışındaki davalara bakamazlar. Görev konusu kamu düzenindedir. Görev itirazları, davanın taraflarınca davanın her aşamasında ileri sürülebileceği gibi mahkemece re'sen dikkate alınır<sup>533</sup>.

Gümrük uyuşmazlığının karara bağlanması gereken görevli mahkeme yerine başka mahkemede açılması iki farklı şekilde karşımıza çıkar.

İlki, aynı yargı kolu görev alanında kalmakla beraber görevli olmayan bir idari mahkemede davanın açılmasıdır. İdari yargının görev alanı içinde olmakla birlikte görevli olmayan mahkemeye açılan davanın görev yönünden reddedilerek, dava dosyası, tarafların herhangi bir talebine gerek duyulmaksızın, görevli ve yetkili mahkemeye gönderilecektir (İYUK m. 15/1-a). Görevsizlik nedeniyle dosyanın gönderildiği mahkeme ilk görevsizlik kararını veren mahkeme ile aynı bölge idare mahkemesinin yargı çevresinde ise ortaya çıkan bu görev uyuşmazlığı bölge idare mahkemesince,

<sup>532</sup> Dnş. 7. D.05.03.1996 tarih ve E:1995/4811, K:1996/769 sayılı karar (Üstün, a.g.e., s. 137).

<sup>533</sup> Çağlayan, a.g.e., s. 95.

değişik bölge idare mahkemesinin yargı çevresinde ise Danıştay’ca karara bağlanarak çözümlenir. Bölge idare mahkemesi ve Danıştay’ın verdiği kararlar kesindir. Bu aşamadaki kesinlik hali bu kararların davaya ilişkin kararla birlikte istinaf ve temyiz yoluna gidilmesine engel değildir<sup>534</sup>.

İkincisi davanın diğer yargı kolundaki mahkemeye açılması, bir başka deyişle idari yargının görevli olmasına karşın adli yargıda açılması veya adli yargının görevli olmasına karşın idari yargıda açılmasıdır. Bu durumda idari yargıda açılması gereken dava adli yargıda açılmışsa görev yönünden reddine karar verilir ve görevsizlik kararını izleyen 30 gün içinde görevli mahkemeye dava açılabilir (İYUK m. 9). Adli yargıda dava açma tarihi idari yargıdaki mahkemeler başvuru tarihi kabul edilir.

Adli yargının görevli olduğu konularda idari yargı yerlerinde açılan davaların doğrudan görev yönünden reddine ve dosyanın görevli ve yetkili mahkemeye gönderilmesine karar verilir (İYUK m. 15/1-a).

### ***b.Davada Yetkili Mahkeme***

Mahkemeler Teşkilatı Kanunu madde 5’e göre yetki kuralları, davanın coğrafi bakımdan hangi yerdeki mahkemede görüleceğine ilişkin kurallardır. Davada bir mahkemenin yetkili olması demek, görev kuralları değişmeksizin uyuşmazlığa coğrafi bakımdan hangi yerdeki mahkemenin bakabileceği demektir. Görev kuralları mahkemenin konu bakımından sınırlarını gösterirken, yetki kuralları yer bakımından sınırlarını gösterir. Mahkemelerin görevi gibi yetkisi de kanunla düzenlenir (AY m. 142). Bu nedenle uyuşmazlıkla ilgili görevli mahkeme kadar uyuşmazlığı hangi yerdeki mahkemenin çözeceği de önemlidir.

Adli yargının aksine, idari yargı düzeninde görev gibi yetki de görev gibi kamu düzeninden sayılmıştır<sup>535</sup>. İYUK m. 32/2’de “*Bu Kanunun uygulanmasında yetki kamu düzenindedir*” hükmüne yer verilmiş olup, bu kurala bir istisna getirilmiş değildir. Bu durumda, idari yargıda her uyuşmazlık için sadece bir yer mahkemesi yetkilidir, tarafların

<sup>534</sup> Kaplan, a.g.e., s. 146.

<sup>535</sup> Kaplan, a.g.e., s. 150. “*Adli yargıda yetki meselesi kamu düzenine ilişkin görülmemiştir. Bu nedenle tarafların üzerinde serbestçe tasarruf edebilecekleri konular ile kesin yetki dışında kalan konularda yetki sözleşmesi yapılması mümkündür (HMK m. 17-18). Adli yargıda özel yetki kuralı genel yetki kuralının uygulanmasına engel değildir.*”

kendi aralarında anlaşarak yetkili mahkeme belirleme imkânı yoktur<sup>536</sup>. Davaların da bakmaya yetkili olan belirli bir yerdeki mahkemede açılması zorunludur.

Gümrük işlemlerine karşı açılacak davada yetkili mahkeme belirlenirken görev kurallarında olduğu gibi işlem dikkate alınır. Davanın hangi mahkemede bakılacağı özel yetki-genel yetki kurallarına<sup>537</sup> uygun olarak kanunlarla uyumsuzluk için özel yetkili mahkeme belirlenmemişse genel yetkili mahkemede çözülür. Bir başka ifadeyle aynı konuda genel kurallar ile özel kuralların olduğu durumda özel kuralların (genel kuralın özel kural bulunmaması halinde) öncelikle uygulanır. Bu husus İYUK m. 32/1'de *"Göreve ilişkin hükümler saklı kalmak şartıyla bu Kanunda veya özel kanunlarda yetkili idare mahkemesinin gösterilmemiş olması halinde, yetkili idare mahkemesi, dava konusu olan idari işlemi veya idari sözleşmeyi yapan idari merciin bulunduğu yerdeki idare mahkemesidir"* şeklinde ortaya konmuştur.

İYUK m. 37/b'de *"vergi uyumsuzluklarında yetki kuralı düzenlenmiş olup, Gümrük Kanununa göre alınması gereken vergilerde vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren, AATUHK'nın uygulanmasında, ödeme emrini düzenleyen..... dairesinin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir"* düzenlemesine yer verilmiştir. GK m. 242/4'deki yetki kuralı yükümlülere kendilerine tebliğ edilen gümrük vergileri, cezalar ve idari kararlara karşı itiraz üzerine, itirazın reddine karar verilmesi halinde *işlemin yapıldığı yerdeki idari yargı mercilerine başvurulabileceği* hüküm altına alınmıştır.

İYUK'daki genel ve özel yetki kuralları ile GK'daki düzenlemeler arasında paralellik vardır. Yetki meselesini genel ve özel kurallar itibarıyla idari karar, gümrük vergileri ve cezalara ilişkin işlemler bakımından ayrı değerlendirmekte yarar vardır.

i-İdari kararları veren yani idari işlemi yapan gümrük idaresi nerede ise oranın yer bakımından kapsamına giren idare mahkemesi yetkilidir<sup>538</sup>. Bu durumda yetkili idare mahkemesi idari kararı vermiş olan gümrük idaresinin bağlı bulunduğu yer

---

<sup>536</sup> Kaplan, a.g.e., s. 149.

<sup>537</sup> Bkz. Ali Cem Budak, Varol Karaaslan, *Medeni Usul Hukuku*, Adalet Yayınevi, Ekim 2017, s.42. *"Mahkemelerin yetkisine ilişkin kurallar genel yetki kuralları ile özel yetki kuralları şeklinde ayrıma tabi tutulabilir. Özel yetki kuralları da kesin yetki kuralları ve seçimlik yetki kuralları olarak ikiye ayrılır. Bunun yanında belirli şartlarla tarafların yetkili mahkemeyi tayin eden yetki sözleşmeleri yapmasına da cevaz verilmiştir. Genel yetki kuralı ve genel yetki kuralı yerine (davacının seçimine göre yararlanabilecek olan seçimlik yetki kuralları mahkemeler tarafından re'sen dikkate alınmaz; ancak davalı tarafından ilk itiraz olarak ileri sürülebilir(m. 116,117). Kesin yetki kuralları ise görev kuralları gibi dava şartlarındandır ve davanın her aşamasında dikkate alınır."*

<sup>538</sup> Çağlayan, a.g.e., s. 243.

mahkemesidir.

ii-Gümrük vergileri ve bu vergilere bağlı cezalar için tahakkuku yapan, gümrük vergilerinin tahsilatıyla ilgili AATUHK'ya göre ödeme emrini düzenleyen gümrük idaresinin bulunduğu yerdeki “vergi mahkemesidir” . Danıştay bir kararında, katma değer vergisini tarh ve tahakkuk ettiren daire Haydarpaşa Giriş Gümrük müdürlüğü olduğuna göre uyuşmazlığı çözmekle İstanbul Vergi Mahkemesini yetkili görmüştür.<sup>539</sup> Danıştay başka bir kararında, GK'nın242'nci maddesinin 3'ncü fıkrası uyarınca yapılan idari itiraz üzerine, yetkili gümrük başmüdürlüğünün tarafından tesis edilen olumsuz işlemin iptali istemiyle idari davanın, gümrük başmüdürlüğünün bulunduğu yer vergi mahkemesi değil, idari itiraza konu vergiyi tahakkuk ettiren, para cezası kararını alan gümrük müdürlüğünün bulunduğu yer vergi mahkemesinde açılması gerektiğine karar vermiştir<sup>540</sup>.

iii-Gümrük mevzuatının uygulanmasından kaynaklanan bir idari yaptırım kararında (örneğin gümrük kabahati nedeniyle ceza verilmesi) yetkili mahkeme o yaptırım kararını veren veya cezayı kesen idari kurul, makam veya kamu görevlilerinin bağlı oldukları gümrük idaresinin bağlı olduğu yer “idare mahkemesi” olacaktır. Ayrıca İYUK m. 37/8'de idari yaptırım kararının verildiği işlem (cezai işlem) aynı kişi ile ilgili idarî yargının görev alanına giren bir kararların da verilmiş olması halinde; idari yaptırım kararına ilişkin hukuka aykırılık iddiaları bu işlemin kendisinin iptali talebiyle birlikte idari yargı merciinde görülür hükmü de dikkate alındığında değişen bir durum yoktur . Bu noktada da yetkili mahkeme işlemleri yapan gümrük idaresinin bulunduğu yer idare mahkemesi olur. GK' m. 242'deki özel hüküm işlemlere karşı davaların idari yargıda görüleceğinin düzenlemesi dikkate alındığında yetki konusu da buna paralel olarak çözümlenmiş olmaktadır.

Özetle, “Gümrük vergileri” ve bunların AATUHK 'na göre düzenlenen “ödeme emri” bakımından ortaya çıkan uyuşmazlıklarda işlemi yapan gümrük idaresinin bulunduğu yer (vergi) mahkemesi yetkili olur. Gümrük idaresinin gümrük vergileri ile bunlara ilişkin ödeme emirleri dışında kalan diğer işlemlerden sadece “gümrük kabahatleri” ile “idari kararlar”dan kaynaklanan uyuşmazlıklarda işlemi yapan gümrük idaresi ise gümrük müdürlüğünün, gümrük ve ticaret bölge müdürlüğü ise müdürlüğün

<sup>539</sup> Dnş. 7. D., 14.03.1996 tarih ve E:1994/1286, K:1996/981 sayılı karar (Kaptan, a.g.e., s. 579)

<sup>540</sup> Dnş. 7. D., 27.09.2005 tarih ve E:2003/2954, K:2005/2094 (Candan, a.g.e., s. 930).

veyahut Gümrük Genel Müdürlüğü ise genel müdürlüğün bulunduğu yerdeki (idare) mahkemesi olur<sup>541</sup>.

İdare ve vergi mahkemeleri, idari yargının görev alanına giren bir davada yetkisizlik sebebiyle davanın reddine karar verirlerse dosyayı kendiliğinden yetkili mahkemeye gönderirler. Dosyanın gönderildiği mahkeme de kendini yetkisiz görmesi halinde olumsuz yetki uyuşmazlığı ortaya çıkmış demektir. İYUK m. 44'e göre *"Yetkisizlik kararı veren ikinci mahkeme ile ilk kararı veren mahkeme aynı bölge idare mahkemesinin yargı çevresinde ise uyuşmazlık bölge idare mahkemesinde, değişik bölge idare mahkemesinin yargı çevresinde ise Danıştay tarafından çözümlenirSalt red kararlarına karşı istinaf veya temyiz yoluna gidilemez"*. Ancak, yetkiye ilişkin red kararları davaya ilişkin kararlarla birlikte ilgisine göre istinaf ya da temyiz edilebilir.

### ***c.Davanın açılması***

GK m. 232/2'de, konusu ve yükümlüsünün aynı olması, aralarında maddi veya hukuki yönden bağıllık bulunması şartıyla; birden fazla işleme veya beyannameye ilişkin gümrük vergileri ve para cezalarına tek tahakkuk ve ceza kararı düzenlenebileceğini hüküm altına alınmıştır.

Dava, zorunlu itiraz yolu tamamlanmış işlemlere karşı açılır. Bu doğrultuda işlem vergi aslına bağlı olduğunda itiraz başvurusunda hem gümrük vergileri ve hem de cezalara karşı itiraz başvurusunda bulunulmalıdır ve akabinde dava açılırken de her ikisinin iptali istenmelidir. İki ayrı işlem olan gümrük vergisi ve cezalarından birine itiraz edilmez veya itiraz edilmekle birlikte dava edilmezse itiraz edilmeyen veya edilmekle birlikte dava edilmeyenin iptaline karar verilmez.

İtiraz edilen ve dava edilen işlem iptal edilir<sup>542</sup>. İtiraz veya dava konusu edilmeyen

---

<sup>541</sup> Kılıç, a.g.e., ss. 578-579.

<sup>542</sup> Dnş., 7.D., 04.10.2006 tarih ve E:2004/2636, K:2006/2901 sayılı karar, (Özkan, Ercan, a.g.e., s. 83). *"...Bu bakımdan, olayda, dava konusu ödeme emrinden bir önceki aşamayı oluşturan ceza kararlarına karşı herhangi bir itirazda bulunulmadığı ve dava konusu edilmediği anlaşılmalı, hukuken kesinleşen ve vadesinde ödenmeyen para cezasının tahsili amacıyla ödeme emri düzenlenmesinde hukuka aykırılık bulunmadığından, Mahkemece, bu husus dikkate alınmaksızın, para cezasını konu edinen ödeme emrinin, ek tahakkuka vaki itirazın reddine dair işleme ilişkilendirilmesi suretiyle, iptali yolunda verilen kararda, açıklanan hukuki duruma uyarlık görülmemiştir..." kararın tamamı için ayrıca bkz. <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=7d-2004-2636.htm&kw=E:2004/2636,+K:2006/2901#fm>. (14.06.2020)*

işlem kesinleşmiş olacağından başvuru sürelerin bittiği tarihte kesinleşir (GK m. 197/5). Kesinleşmiş gümrük vergileri hakkında AATUHK'ya göre ödeme emri düzenlenerek tahsilat yoluna gidilir (GK m. 201).

GK'da öngörülen itiraz yoluna gidilmediği takdirde idari davaya konu edilebilecek nitelikte bir işlemin varlığından söz edilemez<sup>543</sup>. İdari davaya konu edilecek idari işlemin ne olduğunun belirlenmesi gerekir<sup>544</sup>. Gümrük işlemlerine ilişkin işlemlerde davaya konu edilecek işlem ilk kararı veren idarenin mi (gümrük müdürlüğü) yoksa itiraz üzerine karar veren üst makam (gümrük bölge müdürlüğünün) red işlemi olup olmadığı hususunun tespiti önemlidir. GK m. 242/4'de davaya konu edilecek işlemin "*itirazın reddi kararlarına karşı ... başvurulabilir*" denmesiyle ortaya konmuştur.

GK m. 242/4'de itiraz başvurusunun reddi üzerine açılacak idari davanın konusunun itiraz merciince verilen ret kararı olduğu açıkça belirtilmiştir<sup>545</sup>. Bu nedenle itiraz edilmiş ve hakkında red kararı alınmış olsa bile ilk kararın (gümrük idaresince verilen) davaya konu dava edilmesi mümkün değildir. O halde açılacak bir idari davada dava konusu işlem itiraza konu karar değil, itirazın açık ya da zımnî reddine dair oluşan karar olacaktır<sup>546</sup>. Bununla birlikte kanun hükmünü, idari itiraz başvurusunun reddi üzerine idari yargı yerine taşınan uyuşmazlıkların, başka bir deyimle dava konusu üst makamın red kararları olduğu yönünde bir izlenim yarattığını ileri sürmekte ve idari itirazın reddi kararlarına karşı açılan davalarda uyuşmazlığın gerçek konusunun (Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüğü'nün red kararı değil) gümrük müdürlüğünün vergi tarh etme, ceza

<sup>543</sup>Candan, a.g.e., s. 436.

<sup>544</sup> Benzer bir düzenleme VUK'da vergilendirme hataları için kullanılmak üzere vardır. VUK m. 122 (Mükellefler, vergi muamelelerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden yazı ile isteyebilirler), m. 123 (Düzeltilme mercii talebi yerinde gördüğü takdirde, düzeltmenin yapılmasını emreder; yerinde görmediği takdirde, keyfiyet düzeltmeyi isteyene yazı ile tebliğ olunur) ve m. 24 (Vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri reddolunanlar şikâyet yolu ile Maliye Bakanlığına müracaat edebilirler). Burada düzeltme talebini reddeden vergi dairesinin red işlemi dava edilecektir.

<sup>545</sup>Bölge müdürlüğü itiraza konu işlemi geri alıp işlemi yapan idareden düzeltilmesini istemesi gerekirken bunu yapmamış olması nedeniyle ilgili de itirazı reddeden kararı hukuka aykırılığı nedeniyle dava etmek durumunda kalmıştır. İtiraz kabul edilmesi durumunda, bunun sonucu olarak gerçekleştirilecek (ilk)işlemin geri alınması ve düzeltilmesi işlemi itiraza konu işlemi yapan idarece yapmak durumundadır.

<sup>546</sup> Candan, a.g.e., s. 436, (İtirazın reddine dair Gümrük Genel Müdürlüğünün işlemine karşı yargı yoluna başvurulabilecektir. Dnş, 3.D., 30.03.1995 tarih ve E 1993/501, K.1995/1371 sayılı kararı, [https://legalbank.net/kavramara.aspx?s=1&a=DANI%C5%9ETAY%207.%20DA%C4%B0RE%20KARARI.\(27.04.2020\)](https://legalbank.net/kavramara.aspx?s=1&a=DANI%C5%9ETAY%207.%20DA%C4%B0RE%20KARARI.(27.04.2020)))

kesme ya da idari karar şeklindeki işlemleri olacağını ileri sürülmektedir<sup>547</sup>.

Kanunun açık hükmü karşısında itiraza konu kararın değil, itiraz sonucundaki red kararı davaya konu edilmelidir. Bu nedenle itiraz konu işlemin dava edileceğine ilişkin görüşe katılmıyoruz. İtiraz hakkında red kararı verilmesi itiraz konusu kararının tüm unsurlarının hukuka uygun ve yerinde görülmesi nedeniyle itiraza konu kararının sonucunu belirleyen bir anlam taşır. İtirazı sonuca bağlayan mercii itirazı reddetmiş olması nedeniyle bir anlamda itiraza konu (ilk) kararın sahibi haline gelmiş olmaktadır. Kısaca GK'nın itirazın reddine ilişkin kararın dava edileceğini açıkça belirtmesi karşısında itiraza konu olan ilk işlemin dava edilmesi hukuka aykırı olacaktır. Bu durumda itirazın reddine dair üst makamın ret kararının iptali istenecektir.<sup>548</sup>

GK'da davaya konu edilecek karar ile davaya bakacak yetkili mahkeme arasında tam bir bağ kurulmamıştır. Davaya konu karar, itiraz merciinin redde ilişkin kararı iken yetkili mahkeme ilk işlemin yapıldığı yer mahkemesi olmak durumundadır.

### **(1).Dava dilekçesi**

İYUK m. 14'e göre, davalar mahkeme başkanlıklarına hitaben yazılmış imzalı dilekçelerle açılır. Dilekçeler ve davalara ilişkin her türlü evrak,

-ait olduğu mahkeme başkanlıklarına veya

-bunlara gönderilmek üzere idare veya vergi mahkemesi başkanlıklarına,

-idare veya vergi mahkemesi bulunmayan yerlerde büyükşehir belediyesi sınırları içerisinde kalıp kalmadığına bakılmaksızın asliye hukuk hâkimliklerine veya

-yabancı memleketlerde Türk konsolosluklarına verilebilir.

Asıl mahkemesi dışındaki yerlere verilen dilekçeler, bu yerlerce ait olduğu yere en geç üç gün içinde taahhütlü olarak gönderilir (İYUK m. 6/3). Dilekçenin ait olduğu mahkeme dışındaki yerlere verilebilmesi bir taraftan masrafları azaltmak diğer taraftan

<sup>547</sup> Yerci, a.g.e., s. 651.

<sup>548</sup> VUK Madde 124 benzer. Karakoç,a.g.e., s. 784. "Dava açma süresi geçtikten sonra yapılan hata düzeltme başvurusunun reddedilmesi işleminin dava konusu edilmesi mümkün değildir. Çünkü hata düzeltme başvurusunun yapıldığı vergi dairesinin işlemi kesin ve yürütülmesi zorunlu işlem niteliği taşımamaktadır. Bu red işlemine karşı şikayette bulunulması ve bu başvurusunun reddedilmesi veya reddedilmiş sayılması halinde, dava konusu olabilen kesin ve yürütülmesi zorunlu işlem ortaya çıkmaktadır. Bu itibarla, şikayet başvurusunun reddi üzerine açılan davanın konusu, hatalı olduğu iddia edilen vergilendirme işlemi değil, şikayet başvurusunun reddine ve/ya da reddedilmiş sayılmasına ilişkin işlem oluşturmaktadır."



mahkemeye erişimi kolaylaştırma amacına yöneliktir. Dava konusu kararın ve belgelerin asılları veya örnekleri dava dilekçesine eklenir. Dilekçeler ile bunlara ekli evrakın örnekleri karşı taraf sayısından bir fazla olur.

Dava dilekçesi fiziksel ortamda verilip açılacağı gibi elektronik ortamda, güvenli elektronik imzalı olarak gönderilerek (Ulusal Yargı Ağı Projesi) UYAP üzerinden de açılabilir. Davanın fiziksel ortamda açılması halinde o günün mesai saati sonuna, elektronik ortamda ise saat 24'e kadar açılması mümkündür. İYUK m. 31/1'de HMK'nın elektronik işlemlere ilişkin hususların idari yargıda da uygulanacağını belirtilmiştir. Davanın işlemin muhatabı yanında muhatap tarafından yetkilendirilmiş barolara kayıtlı avukatlar tarafından da açılması mümkündür.

Dava açma ehliyetine sahip kişi adına dava açılabilmesi gümrük işlemleri bakımından da geçerli olmakla beraber bu hak avukat aracılığıyla da kullanılabilir. Dava sırasında müvekkil ölürse vekâlet ilişkisi sona erer. Avukatın ölüm tarihinden sonra ölen adına hiçbir işleme devam etmesi mümkün değildir. Dava açamaz, açılmışsa devam edemez. İYUK m. 15/1-d'de dava, ehliyetli olan bir şahsın avukat olmayan vekili tarafından dava açılmış ise otuzgün içinde bizzat veya bir avukat vasıtasıyla dava açılmak üzere dilekçelerin reddine karar verileceği düzenlenmiştir.

Dava başvuru harcına tabi ise harç<sup>549</sup> ve posta ücreti tahsil edildikten sonra deftere kaydı yapılır. Kayıt tarihi davanın açılma tarihi sayılır.<sup>550</sup> Dava tevzii edilerek davanın hangi mahkemeye gönderildiğini gösteren bir alındı belgesi başvurana verilir. UYAP üzerinden açılan davalarda ise mahkemenin ekranına düştüğü anda açılmış sayılmakla işlem sonucunda başvuru sahibine elektronik ortamda ulaşılabilecek oluşturulan bir tevzi formu oluşur.

Harç ve posta ücretleriyle ilgili eksiklik tespit edilirse ne yapılacağı hususu İYUK

<sup>549</sup> Kamu geliri olarak harç, kamu hizmetlerinden yararlananlardan bu yararlanma karşılığı hizmetin masrafların belirli bir miktar veya oranı olarak tespit edilen devletin aldığı bir miktar paradır. Dava harcı da devletin sunduğu yargılama hizmetinin masraflarına karşılık olarak davayı açandan veya harca konu işlemin yapılmasını isteyen kişilerden (mükelleflerden) HK m. 127'ye göre peşin olarak alınması gereken paradır. (Yargı ve icra harçları çeşitleri ve uygulaması için çeşitli yönleriyle kapsamlı bir çalışma bkz, Burak Pınar, Yargı ve İcra Harçları, İzmir, Günaydın Hukuk Yay, 2006).

Harçlar, 492 sayılı Harçlar Kanunu'nda yargı harcı dışında noter, tapu kadastro, pasaport, çalışma izni, gemi ve Maliye politikası liman, imtiyazname, ruhsatname, trafik harçları olarak çeşitlendirilmiştir. Aynı kanundaki usullere göre hesaplanır ve tahsil edilir.

<sup>550</sup> Dava, dava dilekçesinin hâkim tarafından havale edildiği tarihte değil, mahkemenin esas defterine kaydının yapıldığı tarihte açılmış sayılır (Dnş. 7.D., 19.09.2002 tarih ve E:2001/1599, K:2002/2804; aynı yönde karar Dnş. VDDGK, 08.11.2002 tarih ve E:2002/227, K:2002/409 sayılı karar, (Candan, a.g.e., s.288); Dnş. 3.D.,16.09.1987 tarih ve E:1987/776,K.1987/1852 sayılı karar, Candan, a. g. e., s.318).

m. 6/4'de “Herhangi bir sebeple harcı veya posta ücreti verilmeden veya eksik harç veya posta ücreti ile dava açılmış olması halinde, otuz gün içinde harcın ve posta ücretinin verilmesi ve tamamlanması hususu daire başkanı veya görevlendireceği tetkik hakimi, mahkeme başkanı veya hakim tarafından ilgiliye tebliğ olunur. Tebligata rağmen gereği yerine getirilmediği takdirde bildirim aynı şekilde bir daha tekrarlanır. Harç veya posta ücreti süresi içinde verilmez veya tamamlanmazsa davanın açılmamış sayılmasına karar verilir ve davacıya tebliğ olunur” şeklinde düzenlenmiştir.

Dava açma süresinin son günü adli tatile (20 Temmuz-31Ağustos) çalışmaya ara verme zamanına rastlarsa bu süreler, ara vermenin sona erdiği günü izleyen tarihten itibaren yedi gün uzamış sayılır (İYUK m. 8 ve 61). Adli tatil (çalışmaya ara verme) süresi içinde dava açılması ve kanun yollarına başvurulması mümkündür. Açılan davalarla ilgili bu süre içinde ilk inceleme yapılmaz. Ancak yargı çevresine dâhil olduğu bölge idare mahkemesinin bulunduğu il merkezi dışında kalan ve sadece bir idare veya bir vergi mahkemesi bulunan yerlerdeki idari yargı mercileri çalışmaya ara verme hükümlerinden yararlanamazlar. Bu mahkemeler, sınırlamaya tabi olmaksızın görevlerine devam eder ve bu çerçevede adli tatil içinde açılacak dava dilekçeleri üzerinde normal normal dönemdeki gibi ilk inceleme yapılır. Bununla beraber adli tatilden yararlanmayan mahkemelerde dava adli tatilin bitimini takip eden yedi gün içinde açılabilir.

## (2).Dava açma süreleri

İdari yargıda dava açma süreleri genel ve özel süreler olarak belirlenmiştir<sup>551</sup>. İYUK'da gösterilen genel dava açma sürelerinden başka, özel kanunlarda dava açma süreleri ile ilgili düzenlemeler mevcuttur. Kanun koyucu kamu hizmetlerinin özelliklerini ve diğer kamu hizmetlerine nazaran olan önem düzeylerini göz önünde tutarak İYUK'ta gösterilenlerden daha uzun veya daha kısa dava açma süreleri tespit etmiştir.<sup>552</sup> Dava açma süreleri bakımından genel düzenleme İYUK m. 7 olup sürenin Danıştay'da ve idare mahkemelerinde sürenin 60, vergi mahkemelerinde 30 gün olduğu belirtilmiştir. Özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde sürelerin genel süreler olduğu

<sup>551</sup> İvedi yargılama usulü İYUK 20/A'da düzenlenmiştir. İYUK m. 20/A'da ivedi (hızlı ya da hızlandırılmış) yargılama usulüne tabi uyuşmazlıkların neler olduğu belirtilmiş olup, sayılanlar arasında gümrük işlemlerine (gümrük idaresi kararlar, gümrük vergileri, gümrük kabahatleri) yer verilmiş değildir. Bu nedenle gümrük işlemlerine ilişkin yargılama normal usule tabi olacaktır.

<sup>552</sup> Candan, a.g.e., s. 325.

düşünüldüğünde<sup>553</sup> gümrük işlemlerinde 60 günlük ve 30 günlük süreler İYUK'ta düzenlendiğinden genel sürelerdir. İYUK dışında düzenlenen süreler özel süre olmak durumundadır.

Gümrük işlemlerinde dava açma süresi zorunlu idari başvuru yolu olan itiraz üzerine verilen ret kararıyla ilintilidir. İYUK m. 8/1 dikkate alındığında dava açma süresi itirazın reddinin tebliğini izleyen günden başlamak üzere hesaplanır. Tebliğin yapıldığı gün hesaplamalarda dikkate alınmaz.

İdare hukukunda, zamanaşımı özel hukukta kullanılan zamanaşımından farklı anlamda olup kamu düzeniyle ilgili bir zaman dilimini ve sonucunu ifade eder.<sup>554</sup> Kanunda idari dava açma süresi hak düşürücü süre olarak düzenlenmiş olup hâkim davanın süresinde açılıp açılmadığını kendiliğinden göz önünde bulundurmamak durumundadır.<sup>555</sup> İYUK'un 3.maddesinde davaya konu idari işlemin tebliğ (bildirim) tarihini gösterilmesi öngörülmektedir. Bu şekilde ilk incelemede yapılacak olan davanın süresinde açılıp açılmadığına yönelik tespit yapılması sağlanır<sup>556</sup>.

Gümrük işlemlerini de kapsayacak şekilde AATUHK uygulamasından doğacak uyuşmazlıklarda dava açma süresi 15'gün olarak belirlenmiştir (AATUHK m. 58). Bu 15 günlük süre İYUK dışında düzenlenen özel süredir. Özel olarak tespit edilmiş dava açma süresi varsa, genel dava açma süreleri uygulanmayacağı genel-özel hüküm çatışmasında özel hüküm önceliği ilkesinin gereğidir<sup>557</sup>.

İYUK madde 7'de yer alan genel hüküm gereğince Gümrük işlemleriyle ilgili uyuşmazlığı çözümlenmede görevli mahkeme idare mahkemesi ise süre 60, vergi mahkemesi ise 30 gündür. Gümrük vergilerinin AATUHK'nın uygulaması (örneğin, ödeme emri gönderilmesi) bakımından ise 15 günlük özel sürenin dikkate alınacağına şüphe yoktur. Davanın en geç sürenin son gününe kadar açılması gerekir. Sürelerin hesabında tatil günleri süreler dâhil edilir. Dava açma süresi; resmi tatil günlerine (hafta sonu tatilleri, bayram ve genel tatil günleri) rastlaması halinde İYUK m. 8/2 gereği ilk iş

---

<sup>553</sup> Kaplan, a.g.e., s. 353. “Davacı iptal edilen işlemle birlikte zararın tazminini içeren tam yargı davası (iptal +tazminat) açarsa davanın açılma süresi işlemin icrası yani uygulamaya başlaması tarihinden itibaren işlemek koşuluyla işlemin iptali için açılacak dava açma süresiyle aynıdır. İlk önce işlemin iptalini ve sonra uygulanmasından gördüğü bir zararın tazminin istenmesi halinde iptal kararının tebliğinden itibaren dava açma süresi olan 60 gündür.”

<sup>554</sup> Çağlayan, a.g.e., s. 230; Ercan, a.g.e., s. 276; Kılıç, a. g. e., s. 607.

<sup>555</sup> Kaplan, a.g.e., ss. 326-327.

<sup>556</sup> Aslan, a.g.e., s. 77.

<sup>557</sup> Candan, a.g.e., s. 325.

gününe, 20 Temmuz-31 Ağustos arasında uygulanan çalışmaya ara vermeye (adli tatile)<sup>558</sup> rastlaması halinde İYUK m. 61 gereği ara vermenin sona erdiği günü izleyen 7'nci güne uzamış sayılır. Uzayan süreler başkaca bir resmi tatile isabet ederse bu defa bu resmi tatili takip eden ilk çalışma gününün mesai saati bitimine kadar davanın açılması uzamış olur (İYUK m. 8).

Genel kural yukarıdaki gibi olmakla beraber, bazı vergiler için açılacak vergi davaları ile ilgili sonuç doğurmak üzere mali tatilin dava açma süresi üzerine etkisi olabilmektedir. Ancak Malî Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanun<sup>559</sup> m. 1/7'de “...*özel tüketim vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi, özel iletişim vergisi, şans oyunları vergisi ile gümrük idareleri, il özel idareleri ve belediyeler tarafından tarh ve/veya tahsil edilen vergi, resim ve harçlarla ilgili olarak malî tatil uygulanmaz*” düzenlemesi nedeniyle gümrük idarelerince tahakkuk ettirilen hangi vergi, resim ve harç olursa olsun son günün mali tatile rastlamasının bir önemi olmayacaktır. Her ne kadar Kanun'da fon gibi benzeri gelirler ismen mali tatil kapsamı dışına çıkartılmamışsa düzenlemenin gümrük idarelerince tahsil edilen bütün gelirleri kapsadığı şeklinde yorumlanması kanun koyucunun amacıyla örtüşen bir yorum olur.

Dava açmada olağan süreç GK m. 242'deki zorunlu idari yol olan itirazın yapılması ve akabinde açık veya zımnen reddi durumunda idari yargı yoluna gidilebileceğidir. Süresi içinde ve usule uygun yapılmış olan itiraz süreci tamamlanmadan dava açma süresi işlemez. Süresinde itiraz yoluna gidilmemesi halinde bir daha dava yoluna gidilemeyeceğinden işlem kesinleşmiş hale gelir. Bununla beraber GK m. 244'de düzenlenen uzlaşma yolu zorunlu bir idari yol olmadığından bu yola başvurulması dava açma için ön şart değildir. Ancak ihtiyari olarak gidilmesi halinde bu defa uzlaşmaya ilişkin süreç sonuçlanmadan itiraz ve dava yoluna gidilemez.

İtiraz süreci yanında aynı konuları içeren bir de İYUK m. 11'deki “üst makamlara başvurunun” işletilmesinin mümkün olup olmadığının tartışılması gerekir. Gümrük işlemleri İYUK m. 11 kapsamında üst makama taşınmaz, taşınsa bile bunun idari yargıdaki dava açma süresi üzerinde etkisi olmaz. Başvurusu mümkün olmayan bir müessesenin tüm sonuçları da geçersiz olur.

---

<sup>558</sup> Malî Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanun; (Kanun No. 5604, *Resmi Gazete*, 28.03.2007 tarih ve 26476 sayı)

<sup>559</sup> Kamu görevlilerine dini ve milli bayramlarda verilen idari izin günleri resmi tatil olarak değerlendirilmeyeceğinden idari dava açma süresinin bu güne rastlaması dava açma süresini uzatmaz.

Gümrük idaresinin biri GK m. 242’de ifadesini bulan kararları, bir de gümrük idaresinin GK m. 242’ye göre idari karar niteliği taşımayan kararlar alması söz konusu olabilir. Gümrük idaresinin GK m. 242 dışındaki kararları için itiraz yolu söz konusu olmaz. Ancak bu defa İYUK m. 11’e göre üst makamlara başvurulması mümkündür. İşlemler için İYUK m. 11’den yararlanmak için yapılan başvuru işlemeye başlayan dava açma süresi durur. Nitekim, Danıştay bir kararında; tahakkuku yapılmış ve taraflar arasında uzlaşmayla bu tarhiyata ilişkin vergi ve resimler teminata bağlanarak tecil edilmişse, sonradan ortaya çıkan teminat bağlanan verginin tahsiline ilişkin uyuşmazlığın verginin tahakkukuna ilişkin bir uyuşmazlık olmadığı gerekçesiyle Gümrük Kanunu’nun itiraza ilişkin hükümleri kapsamında değerlendirilemeyeceğine karar vermiştir<sup>560</sup>. Böyle bir durumda, olayın idari yargının genel hükümleri çerçevesinde vergi mahkemesince çözülmesi gerekir<sup>561</sup>. Dolayısıyla bu nedenle GK m. 242’deki itiraz yolunun AATUHK kapsamındaki uyuşmazlıklara uygulanması mümkün değildir.

Burada üzerinde durulması gereken bir nokta da ödeme emirlerine karşı yapılacak itirazların dava açma süresi üzerinde etkisinin olup olmayacağıdır. İYUK m. 11’in ödeme emrine ilişkin uyuşmazlıklarda dava açma süresi üzerinde etkisi olup olmayacağı konusunda Danıştay daireleri arasında görüş birliği yoktur. Danıştay 7’nci Dairesi bir kararında<sup>562</sup> ödeme emrine karşı üst makama başvurunun *"AATUHK'nın 54'ncü maddesinde, ödeme müddeti içinde ödenmeyen amme alacağının tahsil dairesince cebren tahsil olunacağı, 55'nci maddesinde, amme alacağını vadesinde ödemeyenlere 15 gün<sup>563</sup> içinde borçlarını ödemeleri veya mal biriminde bulunmaları lüzumunun bir "ödeme emri" ile tebliğ olunacağı, 58'nci maddesinde ise ödeme emrine karşı böyle bir borcun bulunmadığı veya kısmen ödendiği veya zamanaşımına uğradığı iddialarıyla ödeme emrinin tebliğinden itibaren 15 gün içinde dava açılacağı öngörülmüştür. Ödeme emri AATUHK'da öngörülen cebren tahsil ve takip usullerinden biridir. Bu haliyle vergi dairelerinin idari işlevleriyle ilgili olarak tesis ettikleri uygulanabilir nitelikte ve yükümlülerin hukukunu doğrudan etkileyen onların hak ve yükümlülüklerinde yenilik yaratan irade açıklaması suretiyle tesis edilen işlemlerden farklılık arz etmektedir. Bu*

<sup>560</sup> Dnş. 7.D., E:1985/1785, K:1985/2828 (Yüce, Çelikkaya, a.g.e., s. 179).

<sup>561</sup> Yüce, Çelikkaya, a.g.e., s. 179

<sup>562</sup> Dnş. 9. D., 12.04.1996 tarih ve E:1995/3087, K:1996/1404 sayılı kararı, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.html>.(13.04.2020)

<sup>563</sup> Kararlardaki 15 günlük süreler 7061 sayılı Kanunla değiştirilmeden önce 7 gün idi. Cümledeki 7 günlük süreler, 01.01.2018 tarihinden geçerli olmak üzere 28.11.2017 tarihli ve 7061 sayılı Kanunun 9 uncu maddesi "15" gün olarak değiştirilmiştir.

özelliği itibariyle kanunda ödeme emri hakkında açılacak davalarda sürenin 15 günle sınırlandırılmış olması nedeniyle bu süreden sonra açılan davaların süresinde kabul edilmemesi gerekmektedir” gerekçesiyle idareye yapılan başvuruların 15 günlük dava açma süresini kesmeyeceği ve kanunla belirlenen dava açma süresini uzatması sonucunu doğurmayacağı yönünde karar vermiştir<sup>564</sup>.

Danıştay 13’ncü Dairesi ise bir kararında tam ters görüşle “Buna göre, 2577 sayılı Kanun’un 11’nci maddesinin 4’ncü fıkrasının yürürlükten kaldırılmasıyla güdülen amacın, tıpkı diğer idari işlemlerde olduğu gibi tarh, tahakkuk ve tahsil işlemleriyle karşılaşanlara, bu işlemlerin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılması için dava açma süresi içinde idareye başvuru yolunu açmak, bu başvuru ile dava açma süresini durdurmak ve böylece uyuşmazlıkların, dava aşamasına gelmeden, idari süreç içerisinde yeniden incelenip halledilmesi olduğu anlaşılmaktadır. Bu hukuki durum karşısında; ödeme emirlerinin iptali için doğrudan dava açılabilmesi gibi, 2577 sayılı Kanun’un 11’nci maddesine göre, ödeme emirlerinin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılmasının üst makamdan, üst makam yoksa işlemi yapmış olan makamdan, idari dava açma süresi içinde istenebileceği, belirtilen koşullara uygun olarak yapılan başvurular üzerine tesis edilen olumsuz işlemlere karşı ise, İYUK’un 11’nci maddesinde öngörülen esaslara uyulmak şartıyla, idari yargı mercilerine müracaat edilebileceği” yönünde karar vermiştir<sup>565</sup>.

Danıştay’ın tartışmalı ve farklı yöndeki kararlarının sebebini İYUK m. 11/4’ün yürürlükten kaldırılan “Bu madde hükümleri, vergi resim ve harçlarla benzeri mali yükümlerin tarh, tahakkuk ve tahsilinden ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklara uygulanmaz” hükmünün gerekçesinde bulmak mümkündür. Yürürlükten kaldırılan bu fıkra göre belirtilen gelirlerin tahsilinde düzenlenen ödeme emrine karşı üst makama başvuru kabul edilmemektedir<sup>566</sup>. Anılan fıkranın yürürlükten kaldırılmasına ilişkin gerekçedeki<sup>567</sup> açık ifadeden sonra, artık ödeme emrine karşı da başvuru hata

<sup>564</sup> Cümledeki 7 günlük süreler, 7061 sayılı Kanunun 9. Maddesiyle değişiklik yapılmadan önce 7 gün olarak uygulanmaktaydı.

<sup>565</sup> Dnş, 13. D., 04.01.2018 tarih ve E:2012/1248, K:2018/41 sayılı karar, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.html>.(27.10.2019)

<sup>566</sup> Rençber, a.g.e., s. 123.

<sup>567</sup> Yürürlükten kaldırılmaya ilişkin Kanun gerekçesinde, “vergi, resim harçlara benzeri mali yükümlerin tarh ve tahsili ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda, idari dava açmadan önce idari makamlara başvurulmasının mümkün bulunmadığı, başvuru yapılması dava süresini durdurmaması için daha sonra açılan davaların süre aşımı yönünden reddedildiği, bu sebeple çoğu zaman hak kayıplarına

düzeltilme kapsamında kalmadıkça, üst makama şikâyet yoluna gidilebileceği kabul edilmesi gerekmektedir.<sup>568</sup> Konuya GK'daki işlemler açısından bakıldığında Danıştay'ın çeşitli kararlarında<sup>569</sup> idareye yapılacak başvurunun yasa ile özel düzenlenmiş olduğu durumlarda, İYUK 11'nci maddesiyle düzenlenen üst makama başvuru hükmü değil, özel yasalarda olan düzenlemelerin uygulanması gerektiği yönünde karar vermiştir. Sonuç olarak ödeme emrine karşı gidilebilecek özel olarak düzenlenen bir yol varsa İYUK m. 11 uygulanamaz, yoksa uygulanabilecektir.

### (3) Aynı dilekçe ile dava açılacak haller

Her idari işleme karşı ayrı dava açılması kuraldır<sup>570</sup>. Gümrük vergilerinin asılları ve cezaları aynı belgeyle tebliğ edilseler bile esasen ayrı idari işlemlerdir. Her beyanname için tahakkuk işlemi gerçekleştirmeli ya da ceza kesmelidir<sup>571</sup>.

Vergi ve cezasına karşı açılacak dava GK'daki 232/2 ve 3'deki, "*...gümrük vergileri ile birlikte alınması gereken para cezaları bu vergiler ile aynı zamanda karara bağlanarak tebliğ edilir ve aynı zamanda ödenir. Konusu ve yükümlüsünün aynı olması, aralarında maddi veya hukuki yönden bağlılık bulunması şartıyla; birden fazla işleme veya beyannameye ilişkin gümrük vergileri ve para cezalarına tek tahakkuk ve ceza kararı düzenlenebilir*" hükmü ile İYUK m. 5'deki "*Her idari işlem aleyhine ayrı ayrı dava açılır. Ancak, aralarında maddi veya hukuki yönden bağlılık yada sebep-sonuç ilişkisi bulunan birden fazla işleme karşı bir dilekçe ile de dava açılabilir. Birden fazla şahsın müşterek dilekçe ile dava açabilmesi için davacıların hak veya menfaatlerinde iştirak bulunması ve davaya yol açan maddi olay veya hukuki sebeplerin aynı olması gerekir*" hükmü birlikte değerlendirildiğinde gümrük vergisi ve cezasına ilişkin işleme karşı tek dilekçeyle dava açılabilmesi mümkündür. Bunun için İYUK'un 5'nci maddesinde öngörülen birden çok işleme aynı dilekçeyle dava açılabilmesi işlemlerin aynı mahkemenin görev ve yetkisine girmesi halinde mümkün olacağı göz ardı edilmemelidir. Aksi durumda ayrı

---

neden olduğu, gerek bu hak kayıplarına gerek bu gibi haksızlıkların ortadan kaldırılması ve gerekse dava yoluna başvurulmadan idareye yapılacak başvuru yoluyla uyuşmazlıkların çözümlenmesinin sağlanmasının, dava sayısını azaltma yönünden yapacağı olumlu etki göz önüne alınarak, söz konusu fıkra yürürlükten kaldırılmaktadır. " denmiştir

<sup>568</sup> Rençber, a.g.e., s. 124.

<sup>569</sup> Dnş, 5. D.,0410.1990 tarih ve E:1989/531, K:1990/1649; Dnş, 7. D., 01.02.2005 tarih E:2002/1706, K:2005/74 sayılı kararları (Rençber, a.g.e., s.125)

<sup>570</sup> Gözübüyük, Tan, a.g.e., s. 907.

<sup>571</sup> Yeşilova, a.g.e., s. 165.

davaların ikamesi gerekir<sup>572</sup>.

Bağlantılı davalardan söz edebilmek için maddi, hukuki bağın veya sebep-sonuç ilişkisinin birlikte gerçekleşmesi aranmaz. Bu iki olasılıktan birinin varlığı bağlantılı davalardan söz edebilmek için yeterlidir<sup>573</sup>. Örneğin, aynı ihbarnamede düzenlenen işlemler, aralarındaki maddi bağıllık nedeniyle aynı davaya konu olabilirler. Böylelikle esasen birbirinden farklı davaların arasındaki ilişkinin varlığı nedeniyle uyumsuzlukların tek davada sonuçlandırılması mümkün kılınmaktadır<sup>574</sup>. Ancak aşağıda açıklanacağı üzere bu şartların sağlanması yanında, işlemlerle ilgili aynı yargı yerinin görevli olması ve süre yönünden uygunluk bulunması, aynı türden yani idari işlem olması ve davalı yönünden uygunluk şartları da aranır<sup>575</sup>.

#### **(a) Maddi yönden bağıllık**

İşlemler arasında maddi yönden bağıllık işlemlerin aynı maddi olgulara dayanması demektir<sup>576</sup>. Her ikisinin de aynı somut tip sebeplere dayalı olarak tesis edilmesi demek anlamına gelir.<sup>577</sup> Aynı malın ithalinde alınan KDV ve ÖTV doğurması halinde bu vergilere ilişkin tahakkuk işlemleri arasında maddi yönden bağıllık var sayılır. Vergi hukukunda maddi yönden bağıllık vergiyi doğuran olayın ortak olmasını ifade eder.

#### **(b) Hukuki yönden bağıllık**

Hukuki yönden bağıllık, aynı mevzuat hükmüne dayanılarak tesis edilen işlemlerin olmasıdır<sup>578</sup>. Hukuki sebep ise yürürlükteki yasa hükmüdür. İşlemlerin aynı kanunun aynı kanunun aynı kanun hükmüne dayanılarak tesis edilmeleri veya idari işlemlerden biri ile ilgili hukuki sorunun çözümünün diğeri ya da diğeri ile ilgili hukuki sorunların çözümü de etkileyecek olması anlaşılır.<sup>579</sup> Örneğin, vergi aslı için kusursuzluğunu ispat eden kanuni temsilci adına düzenlenen diğer işlem olan gecikme faizinin istemi birincinin sonucuna bağlıdır. Bu nedenle iki işleme karşı tek dilekçeyle dava açılabilir.

---

<sup>572</sup> Üstün, a.g.e., s. 140.

<sup>573</sup> Taşkan, a.g.e., s. 85.

<sup>574</sup> Taşkan, a.g.e., s. 87.

<sup>575</sup> Gözübüyük, Tan, a.g.e., s. 908; Çağlayan, a.g.e., s. 225.

<sup>576</sup> Aslan, a.g.e., s. 97.

<sup>577</sup> Candan, a.g.e., s. 268.

<sup>578</sup> Aslan, a.g.e., s. 97.

<sup>579</sup> Candan, a.g.e., s. 269.



### *(c) Sebep-sonuç ilişkisinin varlığı*

İşlemler arasındaki sebep-sonuç ilişkisi, işlemlerin hukuki açıdan birbirini takip edecek işlemler silsilesi içinde bulunmasıdır<sup>580</sup>. İki idari işlem arasında sebep-sonuç ilişkisinin bulunması, işlemlerden birinin konu unsurunun diğerinin sebep unsuru olması halinde söz konusu olur.<sup>581</sup> Birden fazla işlemin aynı dilekçeyle dava konusu yapılabilmesi için hepsinin aynı yargı yerinin görevine girmesi de gerekir. Örneğin, gümrük vergilerinde tahakkuk işlemi ve bu işlemle tahakkuk üzerinden hesaplanarak kesilen ceza işlemi arasında bu tür bir ilişki bulunur. Nitekim, sebep-sonuç ilişkisinin varlığı bir işlem yönünden iddia edilen hukuka aykırılığa ilişkin verilen kararın, bu işlemi takip eden diğer işlemin de hukuki akıbetini etkilemesi ile ortaya çıkar<sup>582</sup>.

GK m. 232/2'de İYUK m. 5'e birden fazla işleme karşı tek dava açılmasına yönelik düzenlemeye yer verilmiştir. Buna göre, konusu ve yükümlüsünün aynı olması, aralarında maddi veya hukuki yönden bağıllık bulunması şartıyla; birden fazla işleme veya beyannameye ilişkin gümrük vergileri ve para cezalarına tek tahakkuk ve ceza kararı düzenlenebileceği belirtilmiştir. İdarenin aralarında bağıllık bulunan çeşitli işlemlerini aynı işlem üzerinde ve tek belgeyle bildirebilmesi mümkündür. Bunun sebebinin karar alma ve takip işlemlerinde kolaylık, daha az masraflı olması, kırtasiyeciliğin azalması, zaman ve emekten tasarrufu sağlar.<sup>583</sup> Buna kısaca "işlem ekonomisi" denebilir.<sup>584</sup> İşlem ekonomisinin davalar bakımından görünümü de "dava ekonomisi" olarak karşımıza çıkar. Örneğin, düşük kıymetten beyan edilen aynı malın çok sayıda birden fazla beyanname ile gerçekleştirilmesi halinde her vergiye ayrı tahakkuk ve ceza ayrı kesilse bile tahakkuk ve cezalar tek bir işlemle sonuçlandırılacaktır. Bu durumda aynı ve tek dilekçe ile dava açılacaktır.<sup>585</sup>

Aralarında maddi veya hukuki yönden bağıllık yada sebep-sonuç ilişkisi bulunmayan işlemlere karşı tek dilekçe ile dava açılması halinde dava dilekçesinin reddine karar verilerek<sup>586</sup> 30 gün süre içinde her bir işlem için ayrı dava açılması gerektiği belirtilir.

---

<sup>580</sup> Aslan, a.g.e., s. 97

<sup>581</sup> Candan, a.g.e., s. 272.

<sup>582</sup> Aslan, a.g.e., s.97.

<sup>583</sup> Kılıç, a.g.e., s. 600; Ercan, a.g.e., s. 274.

<sup>584</sup> Ercan a.g.e., s. 274.

<sup>585</sup> Ercan, a.g. e., s. 274.

<sup>586</sup> Gözübüyük, Tan, a.g.e.,s.908.

#### **(4).Birden Fazla Kişinin Ortak Dilekçe ile Dava açması**

Birden fazla kişinin belirli koşullarda aynı dava dilekçesi üzerinde davacı olarak yer alması mümkündür. Birden fazla şahsın müşterek dilekçe ile dava açabilmesi için davacıların,

-hak veya menfaatlerinde iştirak bulunması ve

-davaya yol açan maddi olay veya hukuki sebeplerin

aynı olması gerekeceği kanun hükmüdür (İYUK m. 5/2). Bunlara ek mahkemenin her bir dava bakımından görevli ve yetkili olmasını da aramak gerekir.<sup>587</sup> Gümrük işlemlerinde aynı işlemlerde müştereken ve müteselsilen sorumluluğun genişçe uygulama alanı bulduğu dikkate alındığında birden fazla kişinin aynı dilekçeyle dava açması mümkün olur.

Koşulları bulunmadığı halde birlikte dava açıldığı halde dava dilekçesinin reddine karar verilerek 30 gün süre içinde her bir işlem için ayrı dava açılması gerektiği belirtilir.

#### **(5).Davanın Açılmasının Sonuçları**

Bir dava açıldığında bunun bazı hukuki sonuçları olur. Ortaya çıkan sonuçlardan bazıları maddi hukuka bazıları usule ilişkindir.<sup>588</sup> Burada konu bakımından önem arz eden hüküm verme, derdestlik ve yürütmeyi durdurma üzerinde durulacaktır.

##### **(a)Hüküm Verme**

Dava dilekçesinin verilmesiyle birlikte mahkemeler harekete geçer ve açılan davayla ilgili karar verme zorunluluğu altına girer. Anayasa m. 36 “hiçbir mahkeme görev ve yetkisi içindeki davaya bakmaktan kaçınmaz” hükmünü ihtiva etmektedir. Davanın açılması mahkemenin hâkimini uyuşmazlık konusunu karar bağlama zorunluluğu altına sokar. Mahkeme İYUK’un 15. ve 44. maddeleri uyarınca görevsiz ve yetkisizlik kararı verse dahi usul bakımından üst mahkeme tarafından dava önüne gönderilen mahkeme görevsiz/yetkisiz olduğunu düşünse dahi davayı karar bağlamak zorundadır.

---

<sup>587</sup> Kaplan, a.g.e., s. 384.

<sup>588</sup> Kılıç, a.g.e., s. 607.

### **(b)Derdestlik**

Derdestlik açılmış ve görülmekte olan bir davayı ifade eder. Davanın açılmasıyla (derdest olmasıyla) artık, dava konusu uyuşmazlık bir yargı yeri önünde görülmeye başlanmış demektir. Davacı aynı işlemlerle ilgili aynı veya başka mahkemede dava açamaz.

İYUK madde 31’de derdestlikle ilgili uygulanacak hükümler bakımından HMK’ya atıf yapmaktadır. Bu doğrultuda HMK m. 114/1-1, 115/2 gereği derdest bir dava varken aynı işlemle ilgili ikinci dava açılırsa karşı taraf derdestlik itirazında bulunur ve mahkeme ikinci davanın reddine karar verir.

### **(c) Yürütmenin Durması**

Yargı süreci uzun bir zaman alabilir. İdari yargıda kişi güvenliğini sağlamak, ileride düzeltilemez durumların ortaya çıkmasını önlemek, ayrıca idarenin de ortadan büyüyen zararları ödeme zorunluluğunda kalmasını olasılığını kaldırmak için, yargı yerine yürütmeyi durdurmak yetkisi tanımak zorunluluğu ortaya çıkmıştır.<sup>589</sup> Bu zorunluluğu ortadan kaldırma konusunda yürütmeyi durdurmadan yararlanılır. İdari işlemler esas itibarıyla hukuka uygunluk karinesinden yararlanırlar ve bu nedenle uygulanırlar; uygulanmalarının durdurulması hukuka uygun olmadıklarının usulünce saptanması halinde ancak olanaklıdır<sup>590</sup>. Yürütmenin durdurulması işlemin hukuka aykırılığı noktasında hukuken ciddi şüphe duyulmasını ifade eder.

Davanın açılması istisnalar hariç yürütmeyi durdurmaz<sup>591</sup>. Davacı tarafın dava dilekçesinde bulunacağı yürütmeyi durdurma talebi üzerine verilir. Yürütmenin durdurulması mahkemece yürütmeyi durdurulması kararı verilmesine bağlıdır. Yürütmenin durdurulması kararı uygulamaya etkisi bakımından mahkemelerin nihai kararlarına benzerliği olsa da mahkemelerin kararları nihai kararı değildir<sup>592</sup>. Yürütmenin durdurulması talebi kendi başlı başına bir dava olmayıp aynı dava içinde istenebilecek bir taleptir. Bu durumda hukuka uygunluk karinesinden yararlanan işlemin hukuka uygunluk karinesi geçici olarak askıya alınır<sup>593</sup>.

İYUK m. 27/1’de idari mahkemelerde dava açılması dava edilen idari işlemin

<sup>589</sup> Gözübüyük, Tan, a.g.e., s. 935; Aslan , a.g.e., s. 25.

<sup>590</sup> Zabunoğlu, a.g.e., s. 347.

<sup>591</sup> Gözübüyük, Tan, a.g.e., s. 930.

<sup>592</sup> Aslan, a.g.e., s. 247.

<sup>593</sup> Aslan, a.g.e., s. 247.

yürütülmesini durdurulması için yeterli değildir. İdari işlemin uygulanması halinde; (1) telafisi güç veya imkânsız zararların doğması ve (2) idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi durumunda, mahkemece davalı idarenin savunması alındıktan, savunma süresi geçtikten veya etkisinin tükenecek olmasına göre idarenin savunması alınmaksızın, gerekçe gösterilerek, yürütmenin durdurulmasına karar verilebileceği belirtilmiştir. Yürütmenin durması dava konusu işlemin yapılmasından önceki durumun geri gelmesini sağlar<sup>594</sup>.

Yürütmenin davanın açılmasıyla ayrıca bir karara ihtiyaç göstermemesi ve kendiliğinden durmasını vergi mahkemeleri ve idare mahkemesinin görevine giren işlemler bakımından ayrı ele alınması gerekir.

#### **(aa) Gümrük vergileri tahakkuklarında yürütmenin durması**

İYUK madde 27 “*Vergi mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durduru*” hükmünü haizdir. Görüleceği üzere Kanun’da vergi mahkemelerinde görülen vergi uyuşmazlıkları için davanın açılması yürütmeyi kendiliğinden durdurmaktadır. Mahkemeden bu yönde bir istemde bulunmaya gerek yoktur. Dolayısıyla yürütmenin durması için mahkemece verilecek bir karara da ihtiyaç duyulmaz.

Gümrük vergileri vergi mahkemesinde görülen vergi uyuşmazlığı olmakla birlikte gümrük işlemlerinin bir çeşidini oluşturan gümrük vergilerinin tahakkuk işlemi bakımından durumun ayrıca değerlendirilmesi gerekir. Gümrük vergilerinde tahakkuklara karşı davaların açılması, İYUK m. 27’deki tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini kendiliğinden durduracağı hükmü kapsamındadır. Diğer taraftan GK’nın 197/5’e bakıldığında tahakkuk işlemine karşı dava açılmanın tahsil işlemlerini durduracağını “..... *tebliğ edilen gümrük vergileri; 242 nci maddede belirtilen sürelerde itirazda bulunulmaması veya süresi içinde idari yargı mercilerine başvurulmaması hallerinde bu sürelerin bittiği tarihte kesinleşir; dava açılması halinde mahkemece yükümlü aleyhine verilen kararın gümrük idaresine tebliğ edildiği tarihte tahsil edilebilir hale gelir*” hükmüyle en açık biçimde ortaya konmuştur. Bu hüküm

<sup>594</sup> Kaplan, a.g.e., s. 422-423.

olmasaydı da gümrük vergilerinin tahakkuklarına karşı dava açmanın İYUK m. 27 kapsamında durduracağı söylenebilir. Dolayısıyla bu tür bir dava açan davacının ayrıca yürütmenin durdurulmasını istemesine gerek yoktur.<sup>595</sup>

Davanın açılması vergilere ilişkin işlemin yürütme gücünün hukuki değerini dava sonuçlanıncaya kadar engelleyecektir. Yürütmeyi durdurma kararının tüm gümrük işlemleri için değil sadece gümrük vergilerine ilişkin olanları kapsayacağına dikkat etmek gerekir. Gümrük vergilerinin tahakkuk aşamasına ilişkin sonuçlar bakımından yürütme durur.

AATUHK 55. maddesine göre düzenlenen ödeme emrine karşı açılan davada, mahkemeden durma yönünde karar alınmadıkça, yürütme kendiliğinden durmaz. Bu husus İYUK'un m. 27/4 de "*tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar, tahsil işlemini durdurmaz*" denmekle en açık biçimde ortaya konmuştur. Bu durumda da yürütmenin durması için mahkemeden karar alınması gerekir. Davanın sonucunda ödeme emri iptal edilirse bu durumda tahsil işlemleri bu defa bütünüyle hukuk düzeninden kalkar.

Bu aşamada beyan üzerine tahakkuk ettirilen gümrük vergileri bakımından davanın açılmasının yürütmenin durması üzerindeki etkisinin ayrıca ele alınmasında yarar vardır. Gümrük vergisinin ilgilisinin doğrudan beyanı üzerine tahakkuk etmesi durumunda tahakkuk (tarh) edilen tutara daha sonra itiraz edilebilmesi ihtirazi kayıt şartının bulunmasına bağlıdır. Her ne kadar GK'da gümrük beyannamesinin ihtirazi kayıtla verilmesi hususunda bir düzenleme bulunmamasına karşın İYUK hükümlerinin geçerli olacağı kabul edilmelidir. İhtirazi kayıt, "beyanın bağlayıcılığı" ilkesini<sup>596</sup> etkisiz kılan, hak arama yollarına başvuru hakkını saklı tutan, beyanın serbest irade ürünü olmadığını, beyana bağlı işlemin kabul edilmediğini gösteren açıklamalar olmaktadır<sup>597</sup>. İhtirazi kayıt açıklamaları, beyannamenin imzadan önceki kısmına konulacak şerhle yapılabileceği gibi beyannameye eklenen ya da beyanname ek mahiyetinde beyanla ilişkilendirilmiş ayrı bir dilekçe ile de yapılabilir<sup>598</sup>. Ancak beyanla ilişkilendirilen sonradan verilecek şerhin yasada öngörülen sürede istenmesi gerekir. Yasal süreler geçtikten sonra istenen kaydın bir hükmü olmaz, geçerli sonuç doğurmaz ve kayıt konulmamış gibi işlemlere devam edilir. Çünkü bu durumda kaydın hukuki faydayı

<sup>595</sup> Aslan, a.g.e., s. 62.

<sup>596</sup> GK m. 61/3, "*Tescil edilmiş beyanname, ait olduğu eşyanın vergileri ve para cezalarından dolayı taahhüt niteliğinde beyan sahibini bağlar ve gümrük vergileri tahakkukuna esas tutulur.*"

<sup>597</sup> Yumuk, a.g.e., s. 189.

<sup>598</sup> Candan, a.g.e., s. 372.

sağlaması beklenemez<sup>599</sup>.

Gümrük vergileri yönünden gümrük yükümlülüğünün başladığı tarih beyannamenin tescil edildiği tarihtir. Bu nedenle gümrük beyannamesinin tescil edildiği tarihten sonra verilen ihtirazi kayıt dilekçesine dayanılarak idari itiraz yollarına gidilmesi mümkün bulunmaz. Danıştay bir kararında “...beyannamenin tescil tarihinin geçirilmesinden sonra konulacak ihtirazi kaydın, beyanın bağlayıcılığından hareketle hak arama yollarını kapatan yasa hükmünü etkisiz kılması kaçınılmaz olacağından Kanun koyucunun iradesiyle bağdaştırılması olanaklı değildir” ifadesine yer vermiştir.<sup>600</sup>

İYUK m. 27/4’de “...ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davaların tahsil işlemi durdurmaz” hükmüne yer verilmiştir. Bu hükümde gümrük vergilerini dışlayan bir yan yoktur. Bu durumda, gümrük beyannamelerinin tescil aşamasında ihtirazi kayıtla verilmesine ve ihtirazi kayıt üzerine dava açılabilmesine engel yoktur. Ancak, yürütmenin durması için ayrıca talebe ve karare gerek vardır. Beyana göre hesaplanan vergilere itiraz edilmesinin düşünülmesi halinde beyanın tescil aşamasında ihtirazi kaydı içeren bu durumu gümrük idaresinde kayda geçirmeleri gerekir.<sup>601</sup>

Beyanın ihtirazi kayıtla yapılması üzerine GK’daki itiraz yapılabilir ve dava açılabilir. Gümrük vergileri bakımından gümrük yükümlülüğünün beyannamenin tescil tarihinde doğduğu kabul edildiğinde bu tarihten sonra konulan kaydın hukuki etkisi olması beklenemez. Danıştay bir kararında “ ... Gümrük mevzuatına göre, gümrük verilerinin dava konusu edilebilmeleri için öncelikle ya idarece kendiliğinden yapılmış bir tahakkuk veya ek tahakkuk işleminin; ya tescilli sırasında konulan ihtirazi kayıtla verilen beyannameye dayalı tahakkuku; ya da yetkili gümrük idaresine, gümrük vergilerinin tahakkuk ettirilmemeleri gerektiği halde tahakkuk ettirildikleri belirtilerek vergilerin geri verilmesi istemiyle yapılan başvurunun reddine dair idari kararın; sonra, sözü edilen işlemlere karşı itiraz usulüne aykırı olarak itiraz makamına yapılan başvurular üzerine tesis edilen, idari davaya konu edilebilecek kesin ve yürütülmesi zorunlu, zımını

<sup>599</sup> Dnş., 7. D. 31.12.2012 tarih ve E.2011/666, K:2012/4691 (Yumuk, a. g. e., s. 189)

<sup>600</sup> Dnş., 7. D. 21.10.2004 tarih ve E:2022/2978, K:2004/2530 sayılı karar (Ayşe Gök, a.g.e., s. 172).

<sup>601</sup> Kılıç, a.g.e., s. 379.

veya açıkça ret işleminin bulunması gerekmektedir ” demek suretiyle gümrük vergileri için beyana ihtirazi kayıt konularak tahakkuk eden vergiye karşı dava açılabilmesine karar vermiştir<sup>602</sup>. Davanın gümrük beyanamesi üzerine tahakkuk ettirilen vergiye yönelik tahakkuk fişinin düzenlendiği tarihi izleyen 30 gün içinde açılması gerekir<sup>603</sup>. Ancak açılan davanın yürütmeyi durdurucu etkisi kendiliğinden olmaz.

Vergilerdeki tarh aşaması gümrük vergilerinde tahakkuk aşaması olarak hukuki değer ifade ettiğine göre İYUK m. 27/2 vergiler için aranan tarh edilme halinin, daha önce de ifade edildiğine göre, gümrük vergileri için ek tahakkuk olarak dikkate alınması gerekir. Kendiliğinden duran gümrük vergilerinin tahakkuku ve ona bağlı tahsilin sonuçlarıdır. Oysa tahakkuk etmiş olan gümrük vergileri için kesinleşme meydana gelmiş ve ödeme emri düzenlenmişse ödeme emrine karşı açılan davada yürütme kendiliğinden durmaz.

Gümrük vergileri ek tahakkuk ve bu tahakkuka bağlı cezalar dâhil VUK kapsamındaki ikmalen, re’sen ve idarece vergi tarhiyatları ve bunlara bağlı cezalara karşı dava açılması tahsil işlemlerinin kendiliğinden durması kanun gereği olduğundan davalı (idare) tarafın itiraz hakkı olmaz. Vergilerle ilgili olsa ve vergi mahkemesince görülmesine rağmen ödeme emirleri için icrailik kendiliğinden durmayacağından yürütmenin durması için mahkemeden karar alınması gerekecektir. Bu durumda yürütmenin durması, aleyhine karar verilen ilgili tarafın itirazda bulunması söz konusu olur. İtiraz bölge idare mahkemesine yapılır.

### ***(bb).Gümrük İdaresi Kararları ve Gümrük Kabahatlerinde Yürütmenin Durdurulması***

Gümrük idaresi kararları ile gümrük kabahatleri için idari yargıya gidilmesi yürütmeyi kendiliğinden durdurmaz<sup>604</sup>. Dava dilekçesiyle birlikte yapılacak talep üzerine şartları varsa mahkemece verilir.

İdare mahkemelerinin yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararının gereğine ilişkin idare, gecikmeksizin işlem yapmaya veya eylemde bulunmaya mecburdur. Bu süre

<sup>602</sup> Dnş, 7. D., 18.04.2013 tarih ve E:2009/9515, K:2013/2028 sayılı karar (Ayşe Gök, a.g.e., s. 165)

<sup>603</sup> Yüce, *Vergi Yargılaması Hukuku*, a.g.e., s. 261.

<sup>604</sup> Kılıç, a. g. e., s. 613.

hiçbir şekilde kararın idareye tebliğinden başlayarak otuz günü geçemez. Yürütmenin durdurulması istemleri hakkında verilen kararlara karşı; kararın tebliğini izleyen günden itibaren yedi gün içinde bir defaya mahsus olmak üzere bölge idare mahkemesine itiraz edilebilir. İtiraz edilen merciler, dosyanın kendisine gelişinden itibaren yedi gün içinde karar vermek zorundadır. İtiraz üzerine verilen kararlar kesindir. Yürütmeyi durdurma kararı bir yargı kararı olmasına karşın dava konusu işlemi ortadan kaldırmaz. İşlemin icrailiğini geçici olarak durduran bir tedbir niteliğindedir.

Yürütülmesinin durdurulması talebinde bulunabilmenin ön koşulu idari işlem hakkında usulüne uygun olarak açılmış bir idari davanın bulunmasıdır. Diğer bir deyişle, idari dava açılmaksızın tek başına yürütmeyi durdurma istenemez<sup>605</sup>. O kadar ki, davanın ön koşulları reddedilirse, yürütmenin durdurulması için gereken koşullar gerçekleşmiş olsa bile, yürütmenin durdurulması kararı verilemez<sup>606</sup>. İYUK m. 27/3 düzenlemesi bu yöndedir.

İYUK m. 27'de yürütmenin durdurulması istemi bakımından herhangi bir süre öngörülmemiştir. Böyle olunca da usulüne göre açılmış bir iptal davasının devam ettiği süreç boyunca sonuçlanana kadar yürütmenin durdurulması istenebilir. O halde yürütmenin durdurulması kararı resen (kendiliğinden) idare mahkemesi tarafından verilemez<sup>607</sup>. Yürütmenin durdurulması istemi hâlinde dava harcından ayrı olarak yürütmenin durdurulması harcının yatırılması gerekir. Bu harç yatırılmadığı takdirde yürütmenin durdurulması talebi incelenemez.

Yürütmenin durdurulması istemlerine karşı verilen kararlara karşı itiraz edilebilir. İtiraz, karar kabul yönündeyse davalı tarafından red yönünde ise davacı tarafından yapılır. İdare ve vergi mahkemeleri tarafından verilen yürütmeyi durdurma kararlarına karşı bölge idare mahkemesine itiraz edilebilir. İYUK m. 27/7 uyarınca itirazın reddine yönelik verilen kararlar kesindir.

### **(6).Dava Dilekçeleri üzerinde ilk inceleme**

İYUK madde 14/4'e göre davanın açılması halinde idare ve vergi mahkemelerinde mahkeme başkanı veya görevlendireceği bir üye tarafından dilekçenin alındığı tarihten

<sup>605</sup> Dnş 8.D. 07.06.2006. E:2006/1249, K:12490, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=8d-20061249.htm&kw='E:2006/1249,+K:12490#fm.> (25.10.2019)

<sup>606</sup> Çağlayan, a.g.e., s. 482. ; “CHAPUS, Droit du Comtentieux,s.800”

<sup>607</sup> Çağlayan, a.g.e., s. 484; “Yürütmenin durdurulması kararının verilebilmesi için taralardan birinin talepte bulunması gerekir.”



itibaren 15 gün içinde sonuçlandırılmak üzere incelemesini yapar. İncelemenin yapılacağı konular:

- Görev ve yetki,
- İdari merci tecavüzü,
- Ehliyet,
- İdari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olup olmadığı,
- Süre aşımı,
- Husumet,
- Dilekçenin şekli incelemesi,
- Davanın aynı dilekçe ile dava açılabilir haller,

yönlerinden sırasıyla incelenir. İlk inceleme konuları kamu düzenine ilişkin olup, konular sırasıyla incelenmek zorundadır<sup>608</sup>. Sıralamanın önemi, ilk incelemenin kanundaki bu sıralamaya harfiyen uyularak yapılma zorunluğu şeklinde kendini gösterir. Sıralamada önce yer alan aykırılık görmezlikten gelinerek daha sonrakine geçilip buna göre karar verilemez<sup>609</sup> ya da sıralamanın sonunda yer almış bir konuyu sıralamada daha önce yer veilmiş bir konuyu atlayarak inceleyemez<sup>610</sup>. Örneğin görev ve yetki konusunu incelemeden süre aşımına, ehliyet konusunu incelemeden husumet konusunu inceleyemeyecektir.

Dilekçeler yukarıda belirtilen yönlerden kanuna aykırı görülürse durum; görevli mahkemeye bir rapor ile bildirilir. Tek hâkimle çözümlenecek dava dilekçeleri için rapor düzenlenmez ve ilk inceleme üzerine verilecek karar doğrudan ilgili hâkim tarafından uygulanır (İYUK m. 14/4).

#### ***(a).Görev ve yetki***

Dilekçede görevli ve yetkili mahkemede açılıp açılmadığı hususu incelenir. Görevli ve yetkili mahkemede açılmazsa usulden reddedilir.

#### ***(b).Gümrük işlemlerine karşı açılacak davalarda merci tecavüzü***

İdari merci tecavüzü, dava açılmadan önce idareye başvurmak zorunluluğuna

---

<sup>608</sup> Aslan, a.g.e., 165.

<sup>609</sup> Candan, a.g.e., s. 507.

<sup>610</sup> Aslan; a.g.e., s. 165.

uyulmayarak dava açılmasıdır<sup>611</sup>. Gümrük idaresi kararları, gümrük vergileri ve gümrük kabahatlerine ilişkin uyuşmazlıkların mahkemede görülebilmesi için GK m. 242/1 ve m. 242/4'e göre idari makamlara önce itiraz suretiyle başvurulmuş ve itiraz reddedilmiş olmalıdır. Davanın itirazın reddi kararlarına karşı açılacağı öngörülmüştür. Bundan amaç idari makamlar tarafından yapılması muhtemel hataların yargıya intikal ettirilmeden çözümlenmesinin önünün açılmasıdır<sup>612</sup>. Böylelikle uyuşmazlığın idari başvuru aşamasında çözümlenmesine imkan sağlanmış olunur<sup>613</sup>.

Bu yola gidilip itirazın reddi şeklinde bir karar elde edilmeden dava yoluna gidilmesinin mümkün olmaması itirazı “dava şartı” haline getirmiştir. Dava açmadan önce zorunlu olarak idareye başvurma koşulu getirilmiş olmasının temel sebebi, uyuşmazlıkların yargısal yollara başvurmaya gerek kalmadan idari yollarla çözümünü sağlamaktır<sup>614</sup>. Böylece daha işin başında her konunun otomatikman idari yargıya gitmesi önlediği gibi, üst idari makamlarca çözüm üretilebilecek konularda-ihtilaf yaratılarak idari yargıya taşınmasının önüne geçilmesi amaçlanır.<sup>615</sup>

Gümrük işlemleri için iptal davasının açılabilmesi için itiraz, zorunlu bir idari başvuru yoludur. Gümrük uyuşmazlıkları bakımından iptal davası açmadan önce zorunlu itiraz suretiyle idari yola gidilmesi ve ancak itirazın reddi üzerine dava açılması zorunluluğunu özel olarak düzenlenmiştir. Gümrük idaresine başvurarak itirazın açık veya zımnı reddine ilişkin ön karar elde etme zorunluluğu yerine getirilmeden dava açılması halinde İYUK 14/3-b’de öngörülen idari merci tecavüzü durumu ortaya çıkar.

İYUK m. 14/3-b’ye göre idari merci tecavüzünün varlığı veya yokluğu mahkemece dava dilekçesi üzerinde yapılacak ilk incelemede tespit edilir. Dilekçeler, idare ve vergi mahkemelerinde mahkeme başkanı veya görevlendireceği bir üye tarafından incelenir. Dilekçede merci tecavüzü yönünden kanuna aykırı görülürse durum; görevli mahkemeye bir rapor ile bildirilir. Mahkeme idari merci tecavüzünün bulunması durumunda dava dilekçeleri görevli idari birime gönderilmesine (iletilmesine) karar verilir (İYUK m. 15/1-e). Görevli idari mercii dilekçenin gönderileceği görevli idari merciiin belirlenmesi, davacının dilekçesindeki bilgilerden yararlanılabilecek olmakla birlikte bunlarla bağlı

<sup>611</sup> Turan Yıldırım, *İdari Yargı*, 2. b., İstanbul: Beta Yayınevi, 2010, s.491; Kaplan, a.g.e., s. 389.

<sup>612</sup> Ercan, a.g.e., s. 267.

<sup>613</sup> Yıldırım, a.g.e., s. 491.

<sup>614</sup> Kaplan, a.g.e., s. 390

<sup>615</sup> Kılıç, a.g.e., s. 582.

olmaksızın, mahkemeye aittir<sup>616</sup>.

İYUK m. 15/2’de mahkemeye başvuru tarihinin idari mercie başvuru tarihi olarak kabul edileceği ifade edilmiştir. Bu durum özellikle zımnı red süresinin başlaması bakımından sorun yaratır. Bu nedenle zımnı ret süresinin (60 günlük süre) hesaplanması bakımından mercie başvuru tarihinin mahkemeye başvuru tarihinin değil, başvurunun idareye ulaştığı (idarenin kayıtlarına girdiği) tarihten başlatılması gerekir<sup>617</sup>.

Gümrük işlemlerinde itiraz yoluna gidilmeksizin (merci tecavüzü bulunması) doğrudan idari yargıda dava açılması halinde süre bakımından karşımıza iki durum çıkmaktadır. Biri davanın itiraz süresi içinde, diğeri itiraz süreleri geçirildikten sonra (fakat genel dava açma süresi içinde) başvurulmasıdır. Mahkemeye itiraz işlemin tebliğinden itibaren başlayan 15 günlük süre içinde başvurulmuşsa mahkeme tarafından idareye tevdi edilen dilekçe itiraz yerine geçecek ve itirazın gümrük idaresine (itiraz merciine) zamanında yapıldığı kabul edilecektir<sup>618</sup>. İtiraz, işlemin tebliğinden itibaren başlayan 15 günlük sürenin geçirilmesinden sonra yapılması sebebiyle reddi halinde ise, kesin ve yürütülmesi gerekli olan bu işlemin idari dava açma süresi içerisinde açılacak idari dava ile iptali sağlanmadıkça, idari itirazın esastan inceletirilmesi ve dolayısıyla, idari dava yolunun açılması olanaklı değildir.<sup>619</sup> Bunun hukuki sebebi İYUK m. 14/2’de ortaya konmuştur. Buna göre mahkemeye başvuru tarihinin gümrük idaresine başvuru tarihi olarak kabul edilmesi ve zorunlu idari itiraz süresinin geçirilmesinin itiraz yolunu kapatmasıdır.<sup>620</sup> Bir başka ifadeyle dava açıldığı sırada itiraz süresi (15 gün) geçtiği için gümrük idaresine itiraz hakkı kaybedilmiş olmaktadır.<sup>621</sup> Bu durum kamu düzeninden olduğundan re’sen dikkate alınmasını ve davanın reddini gerektirir.<sup>622</sup>

### (c). Ehliyet

Davanın görülebilmesinin ön koşullarından biri dava açanın ehliyetli olmasıdır. Dava ehliyeti dendiğinde biri “objektif” diğeri “sübjektif” dava ehliyeti anlaşılır. Aşağıda davacı bakımından ehliyet üzerinde durulmuştur. Nitekim, idari davalarda davalı daima

---

<sup>616</sup> Kaplan, a.g.e., s. 391.

<sup>617</sup> Kaplan, a.g.e., s. 391.

<sup>618</sup> Candan, a.g.e., s. 444; Ercan, a.g.e., s. 268.

<sup>619</sup> Candan, a.g.e., s. 444;

<sup>620</sup> Özgecan Gök, a.g.e., s. 348.

<sup>621</sup> Ercan, a.g.e., s. 268.

<sup>622</sup> Dnş. 7. D. 18.09.2002 tarih ve E:2001/2712, K:2002/2828; Dnş. 7. D. 21.02.2005 tarih ve E:2002/4042, K:2005/209 (Candan, a.g.e., s. 444 ve 445).

idare olmak durumunda olduğundan bunu ehliyeti konusunda işlemi yapan idareyi esas alan belirleme esastır. Bu nedenle davalı taraf bakımından ehliyet üzerinde durulmamıştır.

### **(aa).Objektif Dava Ehliyeti**

Davada taraf olabilme ile davayı açabilme ve takip ehliyeti bakımından medeni haklarını kullanma ehliyetine sahip olunup olunmadığı ile ilgilidir<sup>623</sup>. Dava ehliyetinin varlığı öncelikle dava açanın taraf olma yani hak ehliyetine sahipliği sonra da hukuken bu davayı açıp takip edebilir durumda olması gerekir. Bu konular Türk Medeni Kanunu hükümlerine göre belirlenen medeni haklara sahip olma ve hakları kullanma ehliyeti ile örtüşür<sup>624</sup>. Medeni haklardan yararlanma ehliyetine sahip olan, davada “taraf ehliyetine” de sahip olur. Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip olan “dava açma ehliyetine” sahip olur.

İYUK m. 31 yollamasıyla geçerlilik kazanan HMK m. 50’deki; medeni haklarda yararlanma ehliyetine sahip olanın, dava ehliyetine de sahip olduğu ve (m. 51) dava ehliyetinin medeni hakları kullanma ehliyetine göre belirleneceğine ilişkin kuralı iptal davası için de geçerli olacaktır. Her gerçek ve tüzel kişi hak ehliyetine sahip olduğundan taraf ehliyetine de sahip kabul edilir.<sup>625</sup>

Tüzel kişiliği bulunmayan adi ortaklıklar yanında tüzel kişiliği bulunmayan bazı iktisadi birimler de kurum olarak nitelendirilip vergisel kişilik tanınmıştır.<sup>626</sup> Örneğin, Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK)<sup>627</sup> m. 2/7’de “iş ortaklığı”nın<sup>628</sup> istemesi halinde kurumlar vergisi yükümlüsü kabul edilmiştir. İş ortaklıkları (girişim ortaklıkları), KVK m. 16 gereğince verginin ödenmesinden müteselsilen sorumlu olmak üzere yönetici ortak veya ortaklardan herhangi birisi adına tarh olunacağı, Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK)<sup>629</sup> m. 44’de verginin verginin ödenmesinden müteselsilen sorumlu olmak üzere, ortaklardan herhangi birinin tarhiyata muhatap tutulacağı belirtilmiştir. İş ortaklıkları ve

<sup>623</sup> Yıldırım, a.g.e., s. 491

<sup>624</sup> Ayrıca bkz. HMK m. 50 ve 51.

<sup>625</sup> Kaplan, a.g.e., s. 392.

<sup>626</sup> Şenyüz, Yüce, Gerçek; *Vergi Hukuku*, a.g.e., s. 91.

<sup>627</sup> Kurumlar Vergisi Kanunu; (Kanun No. 5520, *Resmi Gazete*, 21.06.2006 tarih ve 26205 sayı)

<sup>628</sup> Kurumlar Vergisi Kanununun “Mükellefler” başlıklı m. 2/7’de iş ortaklıkları, 5520 sayılı Kanun’da yazılı kurumların kendi aralarında veya şahıs ortaklıkları ya da gerçek kişilerle, belli bir işin birlikte yapılmasını ortaklaşa yüklenmek ve kazancını paylaşmak amacıyla kurdukları ortaklıklardan bu şekilde mükellefiyet tesis edilmesini talep edenler olarak tanımlamıştır.

<sup>629</sup> Katma Değer vergisi Kanunu, Kanun No:3065, (*Resmi Gazete*, 25.10.1984 tarih ve 18563 sayı)

adi ortaklıkların<sup>630</sup> vergisel kişilikleri bulunmaktadır. İş ortaklıkları her ne kadar kanunen kurumlar vergisi mükellefi olabilseler de onların tüzel kişilikleri bulunmamaktadır. Bu durumun davada taraf olma üzerindeki etkisi üzerinde durmak gerekir. Adi ortaklıkların tüzel kişilikleri olmadığından taraf ehliyetlerinin de bulunmadığı yönündedir. Bu durum “adi ortaklıklar” ve “iş ortaklıkları” için taraf olabilme (*taraf ehliyeti*) ve dava açabilme (*dava ehliyeti*) bakımından sorunlu bir alan oluşturmaktadır. Adi ortaklıklar ve iş ortaklıkları adına yapılan tarhiyatlarda ve kesilen cezalarda dava açma ehliyeti sorunu idari yargılama usul hukukunda çözülememiş konulardandır.<sup>631</sup> Adi ortaklık ve iş ortaklıklarında dava açma ehliyeti konusunda Danıştay’ın aşağıda kararları verileceği bazı kararları dava ehliyeti bulunduğu, bazı kararları bulunmadığı yönünde kararlar vermiştir. Adi ortaklıklarda dava açma yönünde içtihat birliği olmadığı görülmektedir<sup>632</sup>. Bu konudaki görüşler şöyledir:

Birinci görüş: İş ortaklığı tarafından açılacak davalar bakımından adi ortaklığı oluşturan kişilerin taraf olarak birlikte hareket etmeleri gerekmesi yönündedir. Bunun anlamı, adi ortaklığa ilişkin davalarda bir ortağın taraf olma ehliyeti olmayıp, davanın ortakların hepsi tarafından birlikte ikame edilmesidir. Yani ortaklardan biri dahi katılmasa dava açılmayacaktır. Danıştay 7’nci Dairesinin verdiği çeşitli tarihli kararlarında<sup>633</sup> görüşü bu yöndedir. Daire bir kararında “...yapılan tarhiyatlarla kesilen cezalara karşı tüm ortaklar tarafından veya ortaklarca vekâlet yetkisi verilen bir avukat tarafından imzalanmış dilekçe ile dava açılması gerekmektedir. Ortaklardan biri tarafından vekâlet yetkisi verilen avukat tarafından imzalanan dilekçeyle açılan davanın ehliyet yönünden reddi gerekir. Ortaklardan birine yönetim yetkisinin verilmesi hali ise, gerçekte, tüm ortakların ortak girişimin işlemlerini kendileri adına yönetmek üzere bir başka ortağı vekil tayin etmelerinden ibarettir. Ancak; idari yargıda, vekâleten idari

<sup>630</sup> Karakoç, a.g.e., s.233.“Danıştay Yedinci Dairesine göre, adi şirketin tüzel kişiliği bulunmadığından, ortaklardan her biri vergi borcunun payına düşen bölümünü ödemekle yükümlü olup, bu pay oranında adi şirketin vergilerinden sorumlu tutulması gerekir.;Dş. 7.D. 23.11.2986 gün ve E. 1984/4172, K.1986/2726,(Dş.Der.,S. 66-67, s.308-309)”

<sup>631</sup> Kazım Yılmaz, *Adi Ortaklıklarda Vergi Davasına Taraf Olma Ytkisi sorunu*, Yaklaşım Dergisi Mart, 2013, sayı.243. s. 272.

<sup>632</sup> Erdal Sönmez., “İş Ortaklıkları İle Adi Ortaklıklarda Vergi Uygulamaları ve Vergi Davalarında Dava Açma-Ehliyeti Sorunu”, Yaklaşım, Nisan 2013, sayı: 244, s. 296.

<sup>633</sup> Dnş 7. D., 17.02.2005 tarih ve E:2002/228,K:2005/194; Dnş. 7..D., 19.11.2003 tarih ve E:2000/8454, K:2003/4807,dnş 7.D., 07.06.2012 tarih ve E: 2012/3974,K:2012/2918 sayılı kararları Dnş. 3.D., 17.12.2012 tarih ve E:2012/2798, K:2012/3332 sayılı kararları (Yılmaz, a.g.e. s.272).

*dava yalnızca avukat tarafından açılabilceğinden, yönetim yetkisi verilen bu ortağın, diğer ortakları tevkilen veya doğrudan, taraf olma ehliyeti bulunmayan adi ortaklığın temsilcisi sıfatıyla idari dava açması olanaksızdır. Bir ortağın, diğer ortaklar adına avukat tayini ise, ancak kendisine verilen vekâletnamede bu konuda açık yetki bulunmasına bağlıdır. Hukuki işlemlere taraf olma ehliyeti olmayan adi ortaklığın temsili de söz konusu olamayacağından; adi şirket adına verilen vekâletname ile idari dava açılması olanağı da yoktur” görüşündedir<sup>634</sup>.*

Yargıtay 4.HD verdiği bir kararında aynı görüşle, “*adi ortaklıkta, ortaklığın tüzel kişiliği bulunmadığından salt adi ortaklık olarak husumet ehliyeti bulunmadığı gibi ortaklardan sadece birinin dava açma hak ve yetkisi ya da birine karşı dava açılması da mümkün bulunmamadığını*” ifade etmiştir<sup>635</sup>. Adi ortaklık şeklinde yürütülen iş ve işlemlerden dolayı oluşacak olan uyuşmazlıklar sonunda açılacak olan davada, ortaklığı oluşturan tüm kişilerin davada taraf olarak da gösterilmesi zorunluluğu bulunmaktadır. Bu görüş Yargıtay 7. Hukuk Dairesini “*...davacılar arasında (aktif) mecburi dava arkadaşlığı bulunması halinde bütün davacılar davayı birlikte açmak zorundadır...*” yönündeki kararıyla<sup>636</sup> da mecburi dava arkadaşlarının birlikte dava açması gerektiği şeklinde ifade edilmiştir. Taraf ehliyeti kamu düzeninden olup mahkemece kendiliğinden göz önüne alınmalıdır<sup>637</sup>. O halde, ortak girişim adına dava ikame edilmek istendiği durumlarda, ortak girişimi oluşturan şahıslar arasında mecburi dava arkadaşlığı bulunduğundan ortak girişimi oluşturan her bir şahıs davacı olarak bildirilmek zorundadır. Nitekim; Yargıtay Hukuk Genel Kurulu’nun bir kararında<sup>638</sup> aynı yöndedir.

İkinci görüş: Bu görüş birinci görüşün aksine adi ortaklık ortaklarından birinin dava açabileceğini öngörmektedir. Danıştay 9. Dairesi<sup>639</sup> ile 4. Dairesi<sup>640</sup> adi ortaklıklarda

<sup>634</sup> Dnş. 7. D.’nin, 07.06.2012 tarih ve E: 2012/3974, K: 2012/2918 sayılı kararı. (Sönmez, a.g.e., s. 294).

<sup>635</sup> Yarg. 4. HD., 12.02.2018 tarih ve E: 2016/6461, K: 2018/777 sayılı karar, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=4hd-20166461.htm&kw=E:+`2016/6461,+K:+`2018/777`+#fm.> (13.08.2019)

<sup>636</sup> Yarg. 7. HD., 11.02.2014 tarih ve E:2013/19904, K:2014/3599 kararı, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=7hd-2013-19904.htm&kw=ve+`E:2013/19904,+K:2014/3599+#fm.> (13.08.2019)

<sup>637</sup> Yarg. 22. HD., 10.10.2018 tarih ve E: 2017/15153, K: 2018/21707 sayılı kararı, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=22hd-2017-15153.htm&kw=E:+`2017/15153,+K:+`2018/21707`+#fm.> (13.08.2019)

<sup>638</sup> Yarg. HGK, 08.10.2003 tarih ve E:2003/574, K. 2003/564 sayılı kararı, (Sönmez, a.g.e., s. 294)

<sup>639</sup> Dnş. 9. D.’nin, 14.04.2009 tarih ve E: 2007/5234, K: 2009/1707 sayılı kararı (Sönmez, a.g.e., s. 294); Dnş.9.D., 06.11.1997 gün ve E:1996/6261, K:1997/3372 sayılı karar (Kaplan, a.g.e., s. 402).

<sup>640</sup> Dnş.4.D.,24.06.2009 tarih ve E:2009/1347, K:2009/3551 sayılı kararı (Sönmez,a.g.e., s. 296)

ortaklardan herhangi birinin vergi davası açabileceği görüşündedir. İş ortaklıklarında KV bakımından mükellef sayılmaları nedeniyle VUK m. 377’de vergi mahkemesinde dava açmaya yetkili olanlar için “mükellefler” ifadesi kapsamında zorlamayla da olsa dava ehliyetinin var olduğu kabul edilebilirse de diğer vergiler bakımından medeni kanun anlamında bir taraf kişiliği olmadığı sonucu yeterli sayılmamalıdır. Dolayısıyla, bu durumda yukarıda belirtildiği üzere ortak itibarıyla da dava ve taraf ehliyetinin kabulü şeklindeki görüş sınırlı olarak da olsa, bir adi şirket olan iş ortaklığının taraf ve dava ehliyeti vardır<sup>641</sup>. Nitekim iş ortaklıklarının hukuksal çatısının dayandığı Borçlar Kanununa göre kurulan ve tüzel kişilikleri bulunmayan adi ortaklıklar için Danıştay bir kararında “...adi ortaklık adına düzenlenen ödeme emrine karşı ortaklardan biri olan yükümlü tarafından açılan davanın esastan incelenmesi gerekirken, vergi mahkemesince ehliyet yönünden reddedilmesinde yasal isabet görülmemiştir...” yönünde karar vermiştir<sup>642</sup>.

Söz konusu görüşler değerlendirildiğinde, ortaklıklarının yükümlü olması durumunda dava ve taraf ehliyeti bakımından gümrük vergileri dahil tüm vergiler bakımından ikinci görüşün realite bakımından daha isabetli olduğu söylenebilir. Çünkü iş ortaklığında ortaklık payı ihmal edilecek kadar küçük olan ortağın dava sonucunu önemsememesi olasılığı, maddi olgunun iş ortaklığı bünyesinde meydana gelmesi, kayıt sisteminin ortaklığa ait olması vb. sebeplerle herhangi bir ortağın iş ortaklığı üzerinden her bir ortağın ortaklarının birlikte yararlanabileceği şeklinde dava açma hakkının bulunduğu kabulü gerekir. Aksi durumda Anayasa m. 40/1’de tanınan hakkın kısıtlanması sonucu ortaya çıkar. Kaldı ki, Danıştay bir kararında başvuru süresinden başka “.....devletin bir kurumu olan gümrük idaresinin de tesis ettiği işlemlerinde; söz konusu işleme karşı başvurulacak kanun yolunu, idari merciye yer verilmemesini Anayasanın 40’ncı maddesine aykırılık olarak görmüş ve bu hükme aykırı hüküm tesisi edilmesi mümkün değildir ....” görüşünü belirtmiştir<sup>643</sup>. Diğer taraftan vergisel kişilik tanınan ortaklığa taraf ehliyetinin davalar bakımından da kabulü gerekir. Nitekim Danıştay 515 sayılı Danıştay Kanunu yürürlükteyken verdiği bir İçtihadı Birleştirme Kararında<sup>644</sup> “...idare hukuku sahasında dava ehliyetinin ancak gerçek ve tüzel kişiler

<sup>641</sup> Kaplan, a.g.e., s. 402.

<sup>642</sup> Dnş. 9.D.,05.11.1997 tarih ve E1996/2621, K:1966/3372 (Gözübüyük, Tan, a.g.e, s. 784).

<sup>643</sup> Dnş. 7. D.’nin, 12.02.2016 tarih ve E: 2014/5251, K: 2016/1701 sayılı Kararı (Yeşilova, a.g.e., s. 166).

<sup>644</sup> Dnş. İBK., 08.03.1979 tarih ve E:1971/1, K:1979/1 sayılı karar (Yılmaz, a.g.e., s.276).

*tanındığı yolunda kısıtlayıcı bir ilke ve kural yoktur. 521 sayılı Yasa'da dava ehliyetine ilişkin bütün hallerde gerçek ve tüzel kişi terimlerinden daha kapsamlı olan "ilgililer" sözcüğü kullanılmıştır. İdarede bir çok merci ve organlar, tüzel kişiliklerinin olmamasına rağmen kanunen yüklendikleri görevler ve aldıkları yetkiler nedeniyle görev ve yetki sahalarına ilişkin olarak tasarruf ehliyetini de haiz bulunmaktadır"* görüşüne yer verilmiştir. Anılan çelişik kararlara "...idari yapı içinde belli yetki ve görevleri olan kamu idaresi kuruluşlarının tüzel kişilikleri olmasa da, faaliyetlerinden doğan anlaşmazlıklar için kendilerine taraf ve dava ehliyeti tanınmalıdır" yönündeki içtihatları birleştirme yolu ile son verilmiştir<sup>645</sup>.

Farklı kararlar karşısında tüm ortakların zorunlu mecburi dava arkadaşlığı gerekmesi veya tek ortağın dava açabilmesi yönündeki çelişik kararlar için içtihatları birleştirmeye gidilmelidir. Konunun iş ortaklıkları bakımından yargılama hukukuna ilişkin olarak durumun net olduğu söylenemez.

Davacı tam ehliyetli bir gerçek kişi ise davayı kendi açar ve takip edebilir, yani taraf ve dava ehliyetine sahiptir. Davacı yan taraf ehliyetine sahip fakat fiil ehliyetinden yoksun ise bu durumda dava açma ve davayı takip kanuni temsilciler aracılığıyla yerine getirilir. Fiil ehliyetinden yoksun gerçek kişilerin kanunlara uygun temsil edilmeleri esas olduğundan temsilcilerin yetkilerinin hukuki geçerliliklerinin bulunup bulunmadığı ilk incelemede tespit edilmelidir. Dava devam ederken davacı tarafta ölüm vb. veya takip ehliyetinde değişiklikler meydana gelirse davacı ve davalı taraf bakımından ne yapılacağı İYUK m. 26'da ifadesini bulmuştur. Buna göre, dava esnasında ölüm veya herhangi bir sebeple tarafların kişilik veya niteliğinde değişiklik olursa, davayı takip hakkı kendisine geçen başvurusuna kadar dosyanın işlemde kaldırılmasına ilgili mahkemece karar verilir. Davacının ölümü halinde davalı idarenin mirasçılar aleyhine takibi yenilemesine kadar dosya işlemde kaldırılır<sup>646</sup>. Gerçek kişinin ölümü üzerine sağlığında açtığı davayı takip hakkının mirasçılara intikal edebilmesi davaya konu uyuşmazlığın terekeye dâhil bulunan borç veya hak olmasına bağlıdır.<sup>647</sup> İYUK m. 26/2, bu durumun "yalnız öleni ilgilendiren davalara ait dilekçeler iptal edilir" demek suretiyle ortaya koymuştur. Sadece öleni ilgilendiren iptal davalarında mirasçıların davayı takip hakkı yoktur. Çünkü

<sup>645</sup> Gözübüyük, Tan, a.g.e., s. 776-777.

<sup>646</sup> Aslan, a.g.e., s. 237.

<sup>647</sup> Candan, a.g.e., s. 656.



mirasçılar ve terekeninmenfaaati ile bir ilgisi bulunmayan işlemlerin iptali davası davacının şahsı ile ilgili bulunduğundan davacının ölümü bu davanın ilerlemesine engel olur<sup>648</sup>. Dolayısıyla ölenin şahsı ile ilgili haklar terekeye girmeyeceğinden mirasçılara geçmez ve bunlara ilişkin davaların takip hakkı mirasçılara intikal etmez.<sup>649</sup> Mirasçılarının davayı takip edeceğine ilişkin başvuruda bulunmaları halinde hak mirasçılara geçer.

İdari yargıda davalı taraf gerçek kişi, özel hukuk kişisi veya işlem yapılan idare de olabilirken, her zaman işlemi yapan idare olmak durumundadır<sup>650</sup>. Ancak davada idare davalı taraf olsa da yargılama aşamalarından olan itiraz, istinaf, temyiz, yargılamanın yenilenmesi vb. yollar bakımından karşı tarafın (hasım) olması mümkündür. Gerçek kişi olan davacının kanun yolu başvurusu henüz sonuçlanmadan ölmesi halinde dosya, başvuruda bulunan idarenin ölenin mirasçıları aleyhine takibi yenilemesine kadar işlemde kaldırıılır. Kanun koyucu bu durumda, ölenin mirasçılarını ve adreslerini tespit etme ve takibini yenileme yükümlülüğünü idareye yüklemiştir. İdare bu amaçla görevli yargı yerinden veraset ilanı talebinde bulunabilir. Mirasçılarının adreslerinin tespit edilememesi halinde, idare, davaya bakan idari yargı yerinden, masraflarını üstlenmek suretiyle tebligatın ilan yoluyla yapılmasını isteyebilir.<sup>651</sup>

Ölenin borçlarından para cezası niteliği taşıyanlar ile bu nitelikte olmayanları ayrı ele almak gerekir. Ceza sorumluluğunun bireyselliği ilkesinin, idari para cezaları alanında da geçerli olduğu ve bu cezanın mirasçılardan tahsili olanağı bulunmaz.<sup>652</sup> Bu durumda mirasçılarının dava ehliyeti de bulunmaz<sup>653</sup>. Para cezaları borç olarak terekeye intikal etmezler.

Kamu borçlusunun ölümünün ilke olarak mirası reddetmemiş kamu borçları

<sup>648</sup> Aslan, a.g.e., s. 237.

<sup>649</sup> Candan, a.g.e., s. 656.

<sup>650</sup> Gözübüyük, Tan, a.g.e., s. 774; Aslan, a.g.e., s. 236.

<sup>651</sup> Candan, a.g.e., s. 664.

<sup>652</sup> *Ölüm halinde gümrük kabahatlerine ilişkin cezalarının düşüp düşmeyeceği akla gelmektedir. VUK m. 372'de ölümün vergi cezalarını düşüreceği belirtilmiş, AATUHK'da cezaların düşeceğine yönelik bir hükme yer verilmemiştir. Bu durumda VUK kapsamı dışında olan gümrük kabahatlerinin cezalarının akıbeti ne olacaktır? Danıştay İDDGK verdiği 31.05.2007 tarih ve E:2006/2914, K:2007/1316 sayılı kararında "ceza sorumluluğunun bireyselliğinden hareketle idari para cezalarının mirasçılardan tahsil olanağı bulunmadığına" karar vermiştir, Gökhan Kürşat Yerlikaya, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Şerhi, İstanbul: Onikilevha Yayıncılık, 2012, s.55).*

<sup>653</sup> Danıştay 13. D., 07.04. 2006 tarih ve E:2005/10067,K:2006/1660 sayılı kararında "ceza sorumluluğunun bireyselliğinden hareketle öleni ilgilendiren idari para cezasıyla ilgili işlemin iptali ile mirasçılarının dava ehliyeti olmadığına" karar vermiştir. (Yerci, a.g.e., s. 416).

üzerinde etkisi yoktur<sup>654</sup>. Mirası reddetmemiş mirasçılar ölenin cezalar dışındaki borçları için miras hissesine düşen miktar kadar<sup>655</sup> sorumlu olur (AATUHK m. 7). Cezalar dışındaki işlemler için mirasçıların mahkemeye başvurusuyla dava devam eder.

### **(bb).Sübjektif dava ehliyeti**

Subjektif dava ehliyeti İYUK'ta aranan bir ehliyettir. İptal davaları bakımından “menfaat ihlali”, tam yargı davaları bakımından “hak ihlali” şeklinde ortaya konmuştur. Görüldüğü üzere özellikle sübjektif dava ehliyetinin idari yargı itibarıyla taşıdığı bazı özel durumlar vardır. İptal davalarında davacının ihlal edilen bir menfaatinin, tam yargı davalarında ise ihlal edilen bir hakkının olup olmadığının araştırılmalıdır<sup>656</sup>.

Bu çalışma bakımından gümrük işlemlerini ve bunların iptallerini konu alan dava yolu açıklandığından “menfaat ihlali” açısından değerlendirmeler yapılmak durumundadır. İYUK m. 2/1-a'da iptal davalarının menfaatleri ihlâl edilenler tarafından açılacağı belirtilmiştir. Bu nedenle davanın konusunu oluşturan gümrük işlemleriyle davacının hukuken korunması gereken bir menfaat bağının bulunması gerekir. Menfaat gümrük işlemleriyle işlemlerin muhatabı arasındaki doğrudan, güncel, meşru, ciddi ve makul nitelikte bir ilişkinin bulunmasıdır.<sup>657</sup> Dolayısıyla gümrük işlemlerine karşı dava açabilecek kişiler bu işlemler dolayısıyla menfaatleri ihlal edilen kişiler olacaktır. İptal davasıyla işlemin kanuna uygunluğunun denetlenecek olması nedeniyle menfaati ihlal edilen herkes davacı olabilmektedir. Özellikle gümrük işlemlerinden müteselsilen sorumlu tutulan kişiler menfaati ihlal edilenler olarak dava açabileceklerdir.

Davacının davada taraf ve davayı açıp takip edebilme ehliyetinin (objektif dava ehliyeti) olup olmadığı, menfaat ihlali (sübjektif ehliyet) ilişkisinin bulunup bulunmadığı ilk incelemede araştırılır. Aykırılık bulunması halinde dava reddine karar verilir (İYUK m. 15/1-b).

### **(d). İdari işlemin kesin ve yürütülmesinin gerekliliği**

İYUK m 14/3-d'de ilk incelemede kanuna aykırılık bakımından ilk incelemede dikkate alınacak noktalardan biri de “idari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi

<sup>654</sup> Gerçek, “, *Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku*, a.g.e., s. 125 .

<sup>655</sup> VUK kapsamındaki vergi borçları için m. 12'de “mirasçılardan her birinin ölenin vergi borçlarından **miras hisseleri** oranında sorumlu olacağını öngörmüştür.

<sup>656</sup> Yıldırım, a.g.e., s. 491

<sup>657</sup> Ayşe Aslı Yücesoy, *İdari Yargılama Hukukunda İptal Davalarında Menfaat (İdari Yargıda Sübjektif Dava Ehliyeti)*, Ankara: Seçkin yayıncılık, 2016, ss. 240-241.

gereken bir işlem olup olmadığının” tespiti olarak belirtilmiştir. İdari işlem; bir idari makam tarafından, bir kamu hizmetinin yürütülmesi amacıyla, idare hukukunun kendisine tanıdığı kamu gücünü kullanarak ve tek yanlı iradeyle yapılan her türlü işlem şeklinde tanımlanmaktadır. Uygulamadaki hâkim görüşe göre, dava konusu işlemin kesin olması şartıyla işlemin gerçekleşmesi gereken bütün idari aşamalardan geçmiş olması, nihai ve son şeklini alması, tam ve uygulamaya hazır hale gelmiş olması kast edilmektedir.<sup>658</sup> İşlemin yürütülmesi gereken bir işlem olması ile kast edilen ise bunun icrai niteliğe sahip olmasıdır<sup>659</sup>.

#### *(e). Zamanaşımı*

Zamanaşımı dava açma ve süresi kısmında genişçe değinildiğinden, tekrara yol açmamak bakımından, burada kısa bir hatırlatmaya yer verilecektir. Davaların, kanunda belirtilen özel süreler haricinde, idare mahkemelerinde 60 gün içinde açılması gerekir. Özel sürelerden biri olarak vergi mahkemelerinde dava açma süresi 30 gündür. Süre hak düşürücü olarak düzenlendiğinden belirtilen sürelerde davanın açılmaması halinde dava açma hakkı ortadan kalkar. Mahkeme ilk incelemesinde davanın süresinde açılıp açılmadığını re’sen inceler. Dava açma süresi geçmişse davanın reddine karar verir (İYUK m. 15/b). Hastalık, tutukluluk, doğal afet gibi genel olarak mücbir sebep sayılan haller veya elinde olmayan nedenlerle dava açma süresinin geçirilmiş olması durumunda sürenin uzaması söz konusu olmaz<sup>660</sup>.

#### *(f). Husumet*

İlk incelemede sırasıyla ele alınacak konulardan biri de husumettir. Husumet ile bir davada davalı (hasım) tarafın konumu veya davalının kim olacağı meselesi ifade edilir<sup>661</sup>. Çünkü dava, işlemi yapan idareye karşı açılır. Bu idarenin doğru saptanması önemli olup, kamu düzenindedir<sup>662</sup>. Nitekim idari davalarda davalının gösterilmesi bir zorunluluktur<sup>663</sup>.

---

<sup>658</sup> Kaplan, a.g.e. s. 227.

<sup>659</sup> Kaplan, a.g.e., s. 394.

<sup>660</sup> Kaplan, a.g.e., ss. 394-395.

<sup>661</sup> Çağlayan, a.g.e., s. 276.

<sup>662</sup> Gözübüyük, Tan, a.g.e., s. 787.

<sup>663</sup> Zabunoğlu, a.g.e., s. 500.

İYUK'ta davalı yerine husumet terimi, kullanılmıştır. Bunun nedeni bazı hallerde tüzel kişiliği bulunmayan kimi idari kuruluş ve teşkilat birimlerinin de dava konusu idari işlem ve eylemlerde bulunabilme yetkisine sahip olmasıdır<sup>664665</sup>.

Hasım bakımından önemli bir husus da dava dilekçesinde hasmın gösterilmemesi veya davanın gerçekte idari işlemi yapan idarenin yerine yanlış hasım gösterilerek açılması durumunda ne yapılacağı ile ilgilidir. Mahkeme dava dilekçenin ilk incelemesinde yanlış hasma açıldığı kanaatine ulaşırsa bu durumda dava dilekçesi ile bağlı kalınmadan dava dilekçesinin belirlenen gerçek hasma tebliğine karar verilir<sup>666</sup>. Dava dilekçesinde davalı idare belirtilmemişse, bu durumda davalı idareyi mahkeme belirler<sup>667</sup>. Hatalı gösterilme durumu yargılamanın herhangi bir aşamasında fark edilse dahi dilekçe gerçek hasma gönderilmesine karar verilir.<sup>668</sup>

Hasım düzeltme kararlarına karşı tek başına kanun yollarına başvurulamaz<sup>669</sup>. Bu karar ara karar niteliğinde olup, ancak nihai karara karşı kanun yoluna gidilmesi halinde denetime tutulur<sup>670</sup>. Kanun yolu başvurusunu inceleyen merci konuyu re'sen inceler<sup>671</sup>.

#### **(g).Dilekçelerin usule uygunluğu**

Dilekçeyle açılan davada dilekçelerin taşınması gereken unsurların olması gereği açıktır. Bir dilekçede bulunması gerekenler İYUK m. 3'de belirtilmiştir. Esasen anılan maddede belirtilen hususların bir kısmına tezin dava açma başlığı altında yer verilmiştir. Biçimsel olan şartlar şu şekildedir:

Dilekçelerde; tarafların ve varsa vekillerinin veya temsilcilerinin ad ve soyadları

<sup>664</sup> Kaplan, a.g.e., s. 395.

<sup>665</sup> Genel bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri ve Özel Bütçeli İdarelerde Hukuk Hizmetlerinin Yürütülmesine İlişkin Kanun Hükmünde Kararname (*Resmi Gazete* ,02.11.2011 tarih ve 28103 sayı) m. 6/1'de merkezi yönetim bütçeleri içinde yer alan "genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri" ile "özel bütçeli idarelerin kendi işlem ve işlemleriyle ilgili olarak açılacak davalar ile tahkim yargılaması ve icra işlemlerinde taraf sıfatına sahip oldukları belirtilmiştir. Bu hükümden hareketle artık işlemi yapan kuruluşun tüzel kişiliğinin olup olmadığı değil, bu KHK kapsamında sayılanlardan (genel ve özel bütçeli kuruluş) olup olmadığına bakılacaktır. Bu kapsamda Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu; (Kanun No.5018, *Resmi Gazete*, 10.12.2003 tarih ve 25326 sayı) ekli genel bütçeli kurumların yer aldığı I sayılı cetvelinin 28. sırasında Ticaret Bakanlığına yer verilmesi ve "ithalat genel müdürlüğü", "ihracat genel müdürlüğü" ve "bölge müdürlükleri" ile bunlara bağlı "gümrük müdürlükleri"nin Ticaret Bakanlığına bağlı idari yapısı içinde yer almış olması nedeniyle gümrük idarelerini gümrük işlemlerinde bulunabileceğinden hasım (davalı) konumundaki kamu idareleri arasında yer alır.

<sup>666</sup> Aslan, a.g.e., s. 173.

<sup>667</sup> Turan Yıldırım, a.g.e., s. 492.

<sup>668</sup> Kılıç, a.g.e., s. 589.

<sup>669</sup> Kaplan, a.g.e., s. 398.

<sup>670</sup> Özgecan Gök, a.g.e., s. 361.

<sup>671</sup> Kaplan, a.g.e., s. 398.

veya unvanları ve adresleri ile gerçek kişilere ait Türkiye Cumhuriyeti kimlik numarası, davanın konu (mahkemedeki hüküm altına alınması istenen talep) ve sebepleri (maddi olgular) ile dayandığı deliller, davaya konu olan idari işlemin yazılı bildirim tarihi gösterilir.

Vergi, resim, harç, benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarına ilişkin davalarla tam yargı davalarında uyuşmazlık konusu miktar, iptal davalarında davanın ilgili bulunduğu verginin veya vergi cezasının nevi ve yılı, tebliğ edilen ihbarnamenin tarihi ve numarası ve varsa mükellef hesap numarasına yer verilir.

Dava konusu kararın ve belgelerin asılları veya örnekleri dava dilekçesine eklenir. Dilekçeler ile bunlara ekli evrakın örnekleri karşı taraf sayısından bir fazla olur.

Davacı dilekçesinde kendisini haklı kılan maddi ve hukuki sebepleri açıklar ve son istem (netice-i talep) ile dava ile elde edilmek istenen sonuca yer verir.

İYUK m. 3'den ayrı olarak m. 5'e de uygunluk aranır. Buna göre; her idari işlem aleyhine ayrı dava açılır. Buna olmasına karşın birden fazla işleme karşı bir dilekçe ile de dava açılabilmesi ile birden fazla şahsın müşterek dilekçe ile dava açılması söz konusu ise bu açılardan da incelenir.

Mahkeme yapılan ilk inceleme sonucunda dilekçenin yukarıda belirtilen konulara uygun olduğuna karar verilirse davayı esastan incelemeye geçer. Ancak dilekçe belirtilen hususlara uygun olmadığına karar verilirse yeniden düzenlenmek veya noksan olduğu tespit edildiğinde dilekçe reddedilerek usulüne uygun tamamlanmak üzere davacıya 30 gün süre verir. Verilen süre içinde dilekçe yeniden düzenlenmez (yenileme dilekçesi) veya kararda belirtilen noksanlıklar giderilmezse bu defa davanın reddine karar verilir. Dilekçenin reddi kararına karşı kanun yollarına başvurulma imkânı yoktur (İYUK m. 15/4). Davanın reddi kararlarına karşı durumuna göre istinaf ve temyize başvurulabileceğine şüphe yoktur. Davanın reddi kararıyla birlikte dilekçenin reddi kararına karşı kanun yoluna gidilebilir. Yenileme dilekçesinde ilk dilekçedeki talep sonucu ile bağlı kalınmalıdır. Ancak, dava açma süresi geçmeden verilen dilekçelerde talep sonucu ile bağlı kalınması söz konusu olmamalıdır.<sup>672</sup>

---

<sup>672</sup> Kaplan, a.g.e., s. 405.

**(h).Eksiklik bulunmadığına ilişkin ilk inceleme raporu ve dilekçelerin tebliği ile dilekçeye cevaplar**

İlk incelemeyi yapanlar yukarıda belirtilen yönlerden (7 konuda) kanuna aykırılık görülmezse tebligat ve dilekçeler aşamasına geçilir (İYUK m. 14/5). Böylece ilk incelemeden sonra dilekçeler teatisi aşaması başlar. Dava dilekçesi üzerinde ilk inceleme sonucunda her hangi bir eksiklik yok veya giderilmişse dilekçeler teatisine geçilir.

Dava dilekçesi (birinci dilekçe) ve eklerinin birer örneği davalıya tebliğ olunur. Davalı idarenin 30 gün içinde vereceği cevap (savunma) davacıya tebliğ olunur. İdarenin savunmasına karşı, davacı 30 gün içinde ikinci (cevaba cevap) dilekçesini verebilir. Bunun üzerine davalının 30 gün içinde vereceği ikinci (cevap) savunma da davacıya tebliğ edilir. Tarafların karşılıklı ikişer defa dosyaya dilekçe sunulması ile dilekçeler teatisi sonuçlanır. Bu durumda dosya tekemmül etmiş olur. Davacının birinci ve ikinci dava dilekçelerindeki iddialar açık, net ve olabildiğince belgelere dayanması yanında davalının da birinci ve ikinci savunmalarının aynı şekilde iddiaları karşılması beklenir. Dava dilekçesinin verilebileceği yerlere yalnızca dava dilekçesi değil, aynı zamanda dava dilekçesi üzerine yapılan tüm yazışmaları örneğin, cevap (savunma) dilekçesi, davacının ikinci dilekçesi ve davalının ikinci cevap (savunma) dilekçesi ile sonradan ibraz olunan belgeleri de kapsamaktadır (İYUK m. 20/1 ve 21).

Yukarıdaki 30 günlük süreler bakımından haklı sebeplerin bulunması hainde taraflardan birinin istemi üzerine mahkemece 30 günü geçmemek üzere bir defaya mahsus olmak üzere uzatılabilir. Sürenin geçmesinden sonra yapılan uzatma talepleri kabul edilmez. Süreler geçtikten sonra verilecek cevaplara dayanılarak hak iddia edilemez<sup>673</sup>.

İdare ve vergi mahkemelerine ait her türlü tebliğ işleri, Tebligat Kanunu hükümlerine göre yapılır. Bu suretle yapılacak tebliğlere ait ücretler ilgililer tarafından peşin olarak ödenir (İYUK m. 60/1). Bu aşamadaki tebligatlar yargılama süreciyle ilgili olması nedeniyle 7201 sayılı Tebligat Kanunu genel hükümleri ve 34-43 maddeler arasındaki hükümlere göre arasındaki göre yapılır.

İdari yargının en önemli özelliği yargılamanın esas itibarıyla yazılı olmasıdır.<sup>674</sup> Davanın esastan incelenmesi kural olarak dosya (evrak) üzerinden yapılır. Bunun anlamı

---

<sup>673</sup> Candan, a.g.e., s. 595.

<sup>674</sup> Candan, a.g.e., s. 600.

hâkimin duruşmaya ihtiyaç duymaksızın yazılı iddia ve savunma ve belge ve bilgileri değerlendirerek yargıya ulaşmak durumunda olmasıdır. Yazılılık ilkesi büyük ölçüde dilekçeler teatisi ile vücut bulmaktadır.

### ***(7).Davanın Esastan İncelenmesi ve Karar Verilmesi***

İlk incelemeden sonra bir eksikliğin bulunmadığı anlaşıldıktan sonra dilekçelerin teatisi olarak ifade edilen aşamanın tamamlanmasındanm sonra İYUK m. 20 gereği davanın esastan incelemesine geçilir. Mahkemeler bakmakta oldukları davalara ait her türlü incelemeyi kendiliğinden yapmak durumunda olduklarından delil ve ispat bakımından re’sen araştırma ilkesi idari yargılama hukukunda önemli bir ilke olarak yerini alır. Re’sen araştırma ilkesiyle davanın taraflarınca sunulmasına veya talebine bağlı olmaksızın her çeşit inceleme ve arştırmanın mahkeme tarafından yapılması sağlanmış olur<sup>675</sup>. Mahkemelerin tarafların sundukları delillerden bağımsız olarak her türlü delili toplama hakları vardır. Bu kapsamda mahkemeler verecekleri “ara kararı”ile lüzum gördükleri evrakın gönderilmesini ve her türlü bilgilerin verilmesini taraflardan ve ilgili yerlerden isteyebilirler.

#### ***(a).Davanın esastan incelenmesinde geçerli usul kuralları***

Davanın incelenmesi aşaması bakımından bazıları doğrudan İYUK’ta yapılan bazıları ise İYUK m. 31’in yollamasıyla HMK’daki aşağıda açıklanan hükümler ile vergi uyuşmazlıklarının çözümünde VUK’un ilgili hükümleri uygulanır.

Ancak, gümrük idareleri tarafından alınan vergiler bakımından İYUK ve İYUK m. 31 gereği HMK uygulama alanı bulmakla birlikte VUK kapsamında olmadığından VUK’taki hükümlerin uygulanması mümkün değildir. Sonuçta gümrük vergileri, gümrük kabahatleri ve gümrük idaresi işlemleri doğrudan İYUK ve İYUK m. 31’in yollamasına göre HMK’daki usullere göre incelenecektir. İYUK her konuda değil bazı konularda HMK’ya yollama yapmıştır. İYUK ile HMK’nın çatışan hükümleri içermesi durumunda anılan maddede “*Bu Kanunda (İYUK) hüküm bulunmayan hususlarda....*” denmesi nedeniyle İYUK hükümleri uygulanacaktır. İYUK’un HMK’ya atıf yaparak davada uygulanmasını belirttiği konular şunlardır:

-Hâkimin davaya bakmaktan memnuiyeti ve reddi,

---

<sup>675</sup> Yıldırım, a.g.e., s. 498.

- Ehliyet,
- Üçüncü şahısların davaya katılması,
- Davanın ihbarı,
- Tarafların vekilleri,
- Feragat ve kabul,
- Teminat,
- Mukabil dava,
- Bilirkişi,
- Keşif,
- Delillerin tespiti,
- Yargılama giderleri,
- Adli yardım hallerinde ve duruşma sırasında tarafların mahkemenin sükûnunu ve inzibatını bozacak hareketlerine karşı yapılacak işlemler
- Elektronik işlemler (Ulusal Yargı Ağı Bilişim Sistemi=UYAP, Elektronik Tebligat).

#### **(b).Davada ispat ve ispat araçları**

İspat bir iddianın doğru olup olmadığı konusundaki hâkimi inandırma, ikna ve bu suretle mahkemeye kanaat verilmesi işlemidir<sup>676</sup>. İkna faaliyeti ispat olmaktadır<sup>677</sup>. Hâkimi inanmasını gerektiren taraf iddiaları ve savunmaları bazı maddi olgulara dayanır. Dayanılan olguların gerçekliği ortaya konulduğunda yani iddia veya savunma ispat edilmiş olur. Olguların gerçekliğinin ortaya konulmasında kullanılan araçlara delil veya kanıt denir. Delillerle, geçmişte ve hakimin dışında gerçekler hakkında hakimde bir kanaat oluşur.<sup>678</sup>

Vergi hukukunda ispat, idari sürece ve yargısal sürece ilişkin olmak üzere iki boyutludur<sup>679</sup>. Gümrük vergileri VUK kapsamında olmadığından buradaki ispat kurallarının gümrük vergileri için bağlayıcı olduğu kabul edilemez. Bu kısımdaki açıklamalar gümrük işlemlerine ilişkin yargı aşaması olarak dikkate alınarak

<sup>676</sup> Baki Kuru, *Medeni Usul Hukuku*, 20. b., Ankara:Yetkin Yayınları, 2009, s. 375; Kaplan, a.g.e., s. 439.

<sup>677</sup> Çağlayan, a.g.e., s. 311.

<sup>678</sup> Hakan Pekcanitez, Oğuz Atalay, Muhammet Özkes, *Medeni Usul Hukuku*, Ankara Yetkin Yayınları, 2012, s.581.

<sup>679</sup> Ercan Sarıcaoğlu, *Vergi Suç ve Kabahatleri Bakımından Yorum ve İspat*, Ankara: Adalet Yayınevi, 2017. s. 300.



yapılmaktadır.

TMK madde 6'da yer verilen ispatta genel kural “...*tarafardan her biri hakkını dayandırdığı olguların varlığını ispatla yükümlüdür*” hükmüyle ortaya konmuştur. İYUK ve idari yargıya ilişkin diğer mevzuatta ispat yüküne ilişkin olarak herhangi bir hüküm yer almamaktadır. İdari davaların niteliği dikkate alınarak, adli yargıdaki ispata ilişkin kuralların aynen uygulanması pek mümkün olmaz<sup>680</sup>. İdari davalarda yanların iddia ve savunmaları ve de sundukları kanıtlar ile bağlı olmamak biçiminde idare hâkiminin ayrıksılık gösteren bir yeri vardır ve bu re'sen araştırma ilkesi uyarınca hâkime öncelikle kanıtları bulma ve dosyaya katma olanağı sağlar<sup>681</sup>. Re'sen araştırma ilkesi hâkime maddi olayların (vergiyi doğuran olayın) belirlenmesi ve delillerin sağalanmasını kapsar<sup>682</sup>.

İdari yargıda adi yargıdan farklı olarak “delil tespiti” konusunda özel bir düzenlemeye yer verilmiştir. İYUK m. 58/2'e göre, taraflar idari dava açtıktan sonra bu davalara ilişkin delillerin tespitini ancak davaya bakan idari yargı yerinden isteyebilirler. Delil tespiti delillerin belirli şartlar altında delillerin toplanıp emniyet altına alınmasını sağlamak için kabul edilmiş bir müessesedir<sup>683</sup>. Davaya bakan yargı yeri istemi uygun gördüğü takdirde üyelerden birini bu işle görevlendirebileceği gibi, tespitini mahalli idari veya adli yargı mercilerince yaptırılmasına da karar verebileceği belirtilmiştir. Böylelikle taraflar görülen dava bakımından önemli gördüğü maddi olay ve konuların tespitini mahkemeden isteyerek mahkeme üzerinden delille ulaşmaları mümkün hale gelmektedir. Bununla beraber adli yargıda sık kullanılan tespit davasının idari yargılama usulünde kabul görmediğini belirtmek gerekir<sup>684</sup>.

İdari yargıdaki delil tespiti ile tespit davasını birbiri ile ayrı durumlar olduğuna dikkat etmek gerekir. Her ikisi de mahkemeden istenmekle birlikte aynı şey değildir. Vergi davalarında delil tespitine dava içinde başvurulabilirken tespit davası başlı başına bir davadır<sup>685</sup>. İdari yargıda, dava açmadan önce kanıtların sağtanması, ancak adalet mahkemelerinden istenebilir<sup>686</sup>. Bununla beraber davadan önce de istenebileceği yönünde

---

<sup>680</sup> Çağlayan, a.g.e., s. 314.

<sup>681</sup> Zabunoğlu, a.g.e., s. 593.

<sup>682</sup> Özgür Biyan, *Türk Vergi Hukukunda İspat-Delil*, Ankara: Adalet Yayınevi, 2012, s. 61 ve 62.

<sup>683</sup> Pekcanitez, Atalay, Özekes, a.g.e., s. 898.

<sup>684</sup> Yıldırım, a.g.e., s. 360.

<sup>685</sup> Kaplan, a.g.e., s. 454.

<sup>686</sup> Gözübüyük, Tan, a.g.e., s. 960.

öğretide görüş vardır<sup>687</sup>. Danıştay, eski tarihli sayılabilecek kararında dava açılmadan idari yargı yerinden delil tespiti talebinde bulunulamayacağı yönünde karar belirtmiştir<sup>688</sup>.

İdari yargı mercilerinde açılacak davalarda davaya ilişkin delillerin tespitinin yeterli olacaktır. İYUK'un 2'nci maddesinde idari dava türleri iptal, tam yargı, idari sözleşmelerden kaynaklanan davalar olarak sayılmış olup tespit davası şeklinde bir dava türüne verilmemiştir. Aynı yasanın "İdari Davalarda Delillerin Tespiti" başlıklı 58'nci maddesinde yer alan Taraflar, idari dava açtıktan sonra bu davalara ilişkin delillerin tespitini ancak davaya bakan Danıştay, idare ve vergi mahkemelerinden isteyebilirler" hükmü idari yargıda delillerin tespitinin yine idari yargı merciinden istenebileceğine işaret etmektedir<sup>689</sup>.

İdari yargılama usulünde serbest ve takdiri delil sistemi benimsenmiştir.<sup>690</sup> Bunun sebebi İYUK'da delil serbestisi aleyhine bir kaydın bulunmaması ve İYUK'un 20'nci maddesinde mahkemeye her türlü incelemeyi re'sen yapabilmesi konusunda yetki verilmiş olması hususlarıdır<sup>691</sup>. Serbest olması dayanılabilecek delillerin kanunda düzenlenmemiş olması, düzenlense bile düzenlenenlerle sınırlı tutulmaması demektir. Bu ilke aynı zamanda re'sen araştırma ilkesinin bir sonucudur. Serbest delil sisteminde her şey delil olabilir, delillerin önüne set çekilmez. Delillerin takdiri olması ile hâkimin delilleri serbestçe değerlendirebilmesi yani delilin içerdiği ispat gücünün hâkim tarafından tayin edilebilmesi ifade edilir.

Serbest delil sisteminde<sup>692</sup> ispat gücü taşıyan tüm belge, bilgi ve tespitlerin tek tek sayılması söz konusu olmaz. Bunlardan sıkça karşılaşılan ispat araçları;

-İkrar

-Karine

---

<sup>687</sup> İdari Davalarda Delillerin Tespiti başlıklı İYUK m. 58'den ayrı olarak, İYUK m. 31 ile HMK m. 400'e yapılmış yollamaya dayanılarak idari dava açılmadan önce de delil tespiti yapılabileceği yönündeki görüş: "Danıştay'da ya da vergi mahkemelerinde dava açılmadan önce, bu davada dayanılacak olan deliller en çabuk ve en az masrafla nerede tespit edilecekse, o yerdeki sulh veya asliye hukuk mahkemesinde veya idare ya da vergi mahkemesinde delil tespiti yaptırılabilir". (Yusuf Karakoç, "Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi, Ankara: Yetkin Yayınları, 2018, s.293).

Diğer bir görüş; "Kanaatimizce, dava açılmadan önce, davanın açılacağı muhtemel idari yargı yerinden veya en uygun idari yargı yerinden de delil tespiti istenebilmelidir. Bunu engelleyen bir düzenleme bulunmamalıdır" Çağlayan, a.g.e., s. 321.

<sup>688</sup> Dnş. 10.D., 11.05.1966 tarih ve E:1965/3483, K:1966/1189 sayılı karar (Gözübüyük, Tan, a.g.e., s.961)

<sup>689</sup> Turan Yıldırım, a.g.e., s. 360.

<sup>690</sup> Kaplan, a.g.e., s. 445.

<sup>691</sup> Karakoç, Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi, a.g.e., s. 54.

<sup>692</sup> Candan, a.g.e., s. 871 vd., Kaplan, a.g.e., s. 444 vd.

-Resmi kurumlardan alınan bilgi ve belgeler

-Bilirkişi (incelemesi)Raporu<sup>693</sup>:

-Tanık beyanı<sup>694</sup>

-Uzman görüşü<sup>695</sup>

VUK kapsamına giren vergilerin idari süreci bakımından VUK m. 3'de özel düzenlemeler getirilmiştir. Ancak gümrük vergileri, VUK kapsamında olmadığından VUK'taki ispata ilişkin özel nitelik taşıyan kuralların gümrük vergileri için geçerli ve bağlayıcı saymamak gerekir. Bu nedenle gümrük işlemlerinin yargılama medeni yargılama usulüne has şahit dinleme, tarafların sözlü ifadelerinin alınması, yemin verme gibi yöntemler kullanılamaz.

Gümrük vergileri bakımından idari yargılama için geçerli delillerin (ispat araçlarının) gümrük vergileri için geçerli olacağı söylenebilir. Bununla beraber GK m. 162'deki "*eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesine getirilmesi veya geri gelmesi ya da bir gümrük rejimine tabi tutulması halinde....onay belgesinin, eşyanın gümrük statüsünün tespitinde kanıt olarak kullanılacağı*" şeklinde sınırlandırılmıştır.

Özellikle şartların sonucu belgeye dayanmayan ve kayıtlara geçirilmemiş/geçirilememiş durumlar bakımından şahit ifadesinin VUK'ta olduğu gibi sınırlı da olsa değerlendirilebilmesini sağlayacak bir düzenlemeye ihtiyaç duyulduğu görülmektedir<sup>696</sup>.

Delillerden belge niteliğinde olanların idari aşamada sunulmayan, davada

---

<sup>693</sup> Pekcanitez, Atalay, Özekes, a.g.e., s. 656-657. "*Bilirkişi, tecrübe prensipleri hakkında hakimde eksik olan bilgiyi veren ve tecrübe prensiplerine dayanarak sabit olan bir olaydan sonuçlar çıkaran veya kendi özel bilgisine dayanarak uyumsuzluk konusu olayları tespit eden kişidir... Bilirkişinin uyumsuzlukla ilgili hukuki konularda rapor yazması, görüş bildirmesi mümkün değildir.*"

<sup>694</sup> İdare hukukunda duruşmada tanık dinlenilmesi yoktur." İYUK m. 31'de HMK'daki tanık deliline yollama yapılmadığında tanık beyanına delil olarak itibar edilmez" (Çağlayan, a.g.e.,s,327). "Fakat duruşmada tanık dinlenilmemesi ile duruşma dışında alınan dava dosyasına girmiş yazılı tanık beyanları arasında ayırım yapmak gerekir.

<sup>695</sup> İYUK'un HMK'ya yaptığı atıf yaptığı haller arasında uzman görüşü yer almamaktadır. Ancak bu durmun uzman görüşünün idari yargıda uygulanmasına engel teşkil etmeyeceği ileri sürülmüştür (Kaplan, a.g.e., s. 458). HMK m. 293 ve CMK m. 67/6'da ayrıntılı olarak yer verilen ve yargılama hukukuna kanuni bir kurum olarak girmiş bulunan uzman görüşünden vergi yargılaması hukukunda da yararlanması kaçınılmazdır (Yusuf Karakoç, *Vergi Hukuku*, Ankara: Yetkin Yayınları, 2017, s.689). Taraflar dava konusu olayla ilgili bilgisine başvuru uzman/uzmanlardan bilimsel görüş (mütalaa) alıp davada kullanabilirler. Hâkim talep üzerine veya re'sen, kendisinden rapor alınan kişiyi davet ederek dinlenilmesine karar verebilir. Uzman kişi mahkemeye gelmezse rapor sonuçları dikkate alınmaz. HMK m. 293. Uzman görüşü bilirkişi raporuna benzerse de bilirkişi raporu mahkemece tayin edilen bir kişiden alınan sadece özel ve teknik konuların tespitini içeren görüşü kapsarken uzman görüşü tarafın mahkeme hairici belirlenen kişiden hukuki nitelendirme ve yorumları içeren beyanlardır. Uzman görüşü alınması bilirkişiye gidilmesine engel değildir.

<sup>696</sup> Özgecan Gök, a.g.e., s. 389.

dilekçeler ve savunmalarla birlikte de verilmeyen belgelerin vaktinde ibraz edilmelerine imkân bulunmadığına mahkeme kanaat getirilirse kabul edilerek ve diğer tarafa tebliğ edilir. Bu belgeler duruşmada ibraz edilir ve diğer taraf cevabını hemen verebileceğini beyan eder veya cevap vermeye lüzum görmezse, ayrıca tebliğ edilmez (İYUK m. 21). Kuşkusuz başlangıçta gümrük idaresine sunamadıkları belgeleri mahkemenin uygun görmesi halinde sonradan ibraz edebilmeleri durumu mahkemelerin re'sen araştırma, delil serbestisi ve delillerin serbestçe değerlendirilmesi, adil yargılama ile ilgilinin savunma hakkını kullanması ilkesine uyumludur<sup>697</sup>. Şüphesiz ilgilinin belgelerini dilekçe ve savunmalardan ayrı ve sonra verebilmesi bunların vaktinde ibraz edilmelerine imkân bulunmadığına mahkemenin kanaat getirmesine bağlandığı gözden kaçırılmamalıdır. Tanınan hak ilgilinin her halükarda kullanabileceği bir hak değildir. Mahkemenin kabulüne bağlıdır.

### **(c).İspat yükü**

Davada dayanılan olguların kimin tarafından ispat edilmesine ispat yükü denir<sup>698</sup>. Kural olarak, ispat yükü başka bir deyişle ileri sürülen olgunun doğruluğunu kanıtlamak ödevi, iddiada bulunan kişiye düşer<sup>699</sup>. Bir vakıa somutlaştırılmadan, o vakıa hakkında ispat faaliyetine girişilmesi, savunma yapılması veya mahce değerlendirme yapılması mümkün değildir<sup>700</sup>. Bu nedenle bir davada ispat kadar ispat yükünün kime ait olduğu da önemli bir usul sorun olduğu görülmektedir.

İdari davaların niteliği göz önüne alındığında adli yargıdaki ispata ilişkin kuraların aynen uygulanması pek mümkün olmaz<sup>701</sup>. Hukuk yargısında taraflar kendi idialarını ispatla mükellefken iptal ve tam yargı davalarında böyle değildir. İdari yargıda, taraflar arasındaki dengesizlik, kişilerin idareye karşı korunması gibi nedenlerle kanıtlama yükünü saptama bakımından mahkemelere geniş yetkiler tanınmıştır<sup>702</sup>.

<sup>697</sup> Anayasa Mahkemesi 18.10 2005 tarih ve E:2003/7, K:2005/71 sayılı kararıyla iptal edilmeden önce GK m. 245/2'de "idari yargı mercilerine yapılan itirazda, gümrük idaresine itiraz sırasında kullanılan bilgi ve belgeler dışında herhangi bir bilgi ve belge kullanılamaz" hükmü vardı. İptal edilen bu düzenleme itiraz sırasında ibraz edilen bilgi ve belgelerin idari yargı aşamasında kullanılmasına bunun dışında kalan herhangi bir bilgi ve belgenin yargı organına sunulmasını sınırlıyordu.

<sup>698</sup> Kuru, a.g.e., s. 377.

<sup>699</sup> Gözübüyük, Tan, a.g.e., s. 957., benzer tanım için bkz. Pekcanitez, Atalay, Özkes, a.g.e., s. 560; "Somutlaştırma yükü kural olarak iddia yükünü taşıyan taraftadır."

<sup>700</sup> Pekcanitez, Atalay, Özkes, a.g.e., s. 560.

<sup>701</sup> Çağlayan, a.g.e., s. 314.

<sup>702</sup> Gözübüyük, Tan, a.g.e., s. 957.

İptal davalarında, dava konusu işleme ilişkin tüm bilgi ve belgeler idarenin elinde olduğundan, yargı yeri hukuka aykırı olduğu iddia edilen işleme ilişkin bilgi ve belgeleri isteyerek, ispat yükünü idareye tahmil etmiş olmaktadır.<sup>703</sup> İdare dava konusu işlemin hukuka uygun olduğunu ortaya koymak durumundadır. İşleme ilişkin bilgi ve belgelerin idarenin elinde olması işlemin hukuka uygunluğu ortaya koymak bakımından bir dayanaktır. Davalı idare, davacıya göre her bakımdan üstün ve avantajlı durumda olup dava konusu işlem kendisi tarafından yapılmıştır.

İptal davaları için genel olarak gümrük idarelerinin gümrük borcunu doğuran olayı ispat etme yükü altındadır<sup>704</sup>. İspat yükü idareye ait olmakla birlikte davacının da birtakım olgular ileri sürmesi ve bunları ispatlamasına yahut idarenin dava konusu işlemin sebep unsuru olarak ileri sürdüğü olguları çürütmesine engel değildir<sup>705</sup>. Nitekim davacının dayanması halinde işlemi ortadan kaldıran veya azaltan delilleri ispat etme yükü altında olduğunu belirtmek gerekir. O halde taraflar da kendi lehlerine bir karar verilmesini sağlamak için gerekli gördükleri maddi olay ve olguları ve bunların ispatına elverişli delilleri ileri sürebilirler. Buna söz konusu olayların hukuki nitelendirmesi ile bu olaylara bağlanan hukuki sonuçlar yani uyuşmazlığın çözümüne uygulanan hukuk kuralları da dâhildir<sup>706</sup>. Taraflar İYUK'un "duruşma" başlıklı 17 maddesinde yer verildiği üzere bu amaçla duruşma yapılması, bilirkişiye başvurulması, keşif yapılması, delillerin tespit edilmesi gibi işlemlerin yapılmasını mahkemeden de talep edebilirler. Gerek gördüğünde mahkemeler bunlara re'sen de başvurabilirler.

O halde mahkemenin dava ile ilgili, incelemeyi re'sen yapıyor olması tarafların davada tamamen pasif ve seyirci durumunda oldukları anlamına gelmemektedir. Bu konuda mahkeme dolaylı da olsa davacı yönünden ayrı bir yere sahip olur. O da davacının olası hukuki ve fiili güçlüklerine karşı mahkeme re'sen araştırma ilkesi çerçevesinde dava sebebinin hukuka uygunluğunu araştırmak durumunda olması davacıya yardımcı olma sonucunu doğurur. Gerçekten de, İYUK'm. 2'de idari yargı yetkisi işlemlerin hukuka uygunluğuyla sınırlandırılmış olup, kanunla verilen yetkilerin kullanılmasında idarenin hukuka uygun davranıp davranmadığının hukuku sınırları içinde kalıp kalmadığının idari yargı yerlerince araştırılıp, bu araştırma sonucuna göre karar verilmesidir<sup>707</sup>.

---

<sup>703</sup> Çağlayan, a.g.e., s. 315.

<sup>704</sup> Özgecan Gök, a.g.e., s. 384.

<sup>705</sup> Kaplan, a.g.e., s. 441.

<sup>706</sup> Kaplan, a.g.e., s. 413.

<sup>707</sup> Candan, a.g.e., ss. 861-862.

Yukarıdaki açıklamalar ispat yükü bakımından iptal davalarındaki genel kuraldır<sup>708</sup>. Genel kuraldan ayrı olarak, bazı hallerde kanun ispat yükünün kime ait olduğunu belirtmiş olabilir<sup>709</sup>. Bu kapsamda iptal davalarında da ispat yükünün her zaman idarede olduğu söylenemez<sup>710</sup>. Bazen maddi olayın niteliğine bazen de kanun hükmü gereği davacıya yüklenmiş olabilir. Nitekim GK'da, kanun hükmü olarak belirli uygulamaların gerçekleştirilmesinde ispat yükünü yükümlüye yükleyen çeşitli maddelerde<sup>711</sup> düzenlemeler getirilmiştir. Bu düzenlemelerin yargılama sırasındaki ispatının da davacı tarafa ait olması gerekir.

### **(8).Davanın Görülmesi**

Usulüne uygun bir idari davanın açılması üzerine, bu davayı gören idare mahkemesinin görevi davanın görümü sürecini, davanın çözümü ile sonlandırmak yani nihai karar (hüküm vermek) zorunluluğundadır<sup>712</sup>. Mahkeme görev ve yetkisi içindeki davaya bakmaktan kaçınmaz. Davanın açılmasıyla mahkeme yükümlülük altına girerken kararın verilmesiyle de uyuşmazlıktan elini çeker. Mahkemenin yargılamayı sona erdiren karara nihai karar denir.

Bu kısımda davanın esastan incelenip karara bağlanması süreci açıklanacaktır. Şüphesiz yukarıda açıklanan ispat ve ispat yüküne ilişkin hususlar kararın hangi yönde sonuçlanacağı üzerinde etkili konum arz edecektir.

İdari yargı organları idari işlemler hakkında açılan iptal davaları bakımından esasa ilişkin incelemelerini İYUK m. 2'de ifadesini bulan;

- i-Yetki,
- ii-Şekil,
- iii-Sebep,
- iv-Konu
- v-Maksat

<sup>708</sup> İptal davalarında iddia sahibi idare ispat etmek durumundayken tam yargı davalarında durum farklıdır. Tam yargı davalarında zarar gördüğünü iddia eden davacı idarenin fiilini, kusurunu, gördüğü zararı ve fiille zarar arasındaki nedensellik bağıını ortaya koymak ve ispaat etmek durumundadır. Bu durum tam yargı davalarında ispat yükü kural olarak davacıya düşmektedir.(Kaplan, a.g.e., s.442;Çağlayan, a.g.e., s. 316)

<sup>709</sup> Pekcanitez, Atalay, Özekes, a.g.e., s. 565.

<sup>710</sup> Çağlayan, a.g.e., s. 316.

<sup>711</sup> GK (m. 5/A-2, 9/3-b, 21/2, 24/2-b, 28/c, 32/7-b, 64/1, 85/4-c, 92/2, 106/2, 142, 162/1, 185/1, 186/1, 190/2-b, 198/4, 191/A. 213/3, 237/1, 3, 6 ve 241/3-m 186/1ve 190/2-b) maddeleri

<sup>712</sup> Zabunoğlu, a.g.e., s. 586.

yönlerinden denetler.

İptal davasında esas olan husus davacı ve davalı arasındaki uyuşmazlığı gidermek değildir. Esas olan dava konusu işlemin hukuka uygun olup olmadığını tespit ederek hukuka aykırı işlemin iptal edilmesini sağlamaktır<sup>713</sup>. Hedefte işlem bulunur. Mahkeme idari işlemin yapıldığı zamanda yukarıda belirtilen yönlerin bir veya bir kaçında hukuka aykırılık olduğu kanaatinde olursa işlemi iptal kararı verilir<sup>714</sup>. İptal edilmesiyle mahkemenin kararı geçmişe etkili sonuç doğurarak, işlem hiç yapılmamış gibi sonuç yartır<sup>715</sup>.

Mahkemenin incelemesi, karşılıklı dilekçelerin verilmesi suretiyle delillerin de ileri sürüldüğü ve başka delilin kalmadığı (yani tekemmül etmiş) dosya üzerinde olur. Gümrük işlemlerinde söz konusu hukuka aykırılıklar da işlemin hukuki veya fiili sebebinin olduğu ve yapıldığı tarihteki şartlara göre bu unsurlardan biri ya da bir ya da bir kaç bakımından söz konusu olabilmektedir. Bir başka ifadeyle sebeplerde ve şartlarda meydana gelecek değişiklikler, dava konusu gümrük işleminin hukuka uygunluğunun, yapıldığı tarihteki şartlar dikkate alınarak denetlenmesine etki etmemektedir.

Kişilerin değişen şartlara göre idareden işlemin kaldırılmasını veya yeni bir işlem yapılmasını istemeleri mümkündür<sup>716</sup>. İdari işlemlerin kaldırılmasına dair olan işlemler de, geri alma işlemleri gibi, ilk işlemten bağımsız olarak idari davaya konu edilebilirler. Açılacak idari davada, idari makamın yetkisi, usulde paralellik ilkesine uyup uymadığı, işlemin diğer unsurları bakımından hukuka uygun olup olmadığı araştırılır<sup>717</sup>. Bu yapılırken diğer uyuşmazlıklarda olduğu gibi gümrük işlemlerine yönelik açılan iptal davalarında da mahkeme idari işlemin tesis edildiği tarih itibarıyla hukuka uygunluk denetimini gerçekleştirir<sup>718</sup>. Nitekim bu yaklaşım gümrük vergileri, gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihte yürürlükte olan gümrük tarifesine göre hesaplanacağına ilişkin GK'nın m. 15/1 ile uyumludur.

Kural yargılamanın yazılı şekle tabi olması olmakla beraber İYUK m. 17 kapsamında öngörülen şartların gerçekleşmesi halinde “duruşma” yapılması kabul edilmiştir. Ancak bu durum idari yargının yazılı olma özelliğini değiştirmez. Kararın

---

<sup>713</sup> Aslan, a.g.e., s. 39.

<sup>714</sup> Kayar, a.g.e., s. 240.

<sup>715</sup> Kayar, a.g.e., s. 251.

<sup>716</sup> Özgecan Gök, a.g.e., s. 344.

<sup>717</sup> Candan, a.g.e., s. 106.

<sup>718</sup> Candan, a.g.e., s. 644.

dayanağını dosyada yer alan belgeler oluşturur.<sup>719</sup>

İdari yargıda istisnai olan duruşma yapılması bazı şart ve esaslara bağlanmıştır. Bu esaslara aşağıdaki şekilde açıklanabilir:

i) Duruşma yapılma istemi taraflardan biri tarafından istenmelidir. Duruşma isteyen taraf duruşma yapıncaya kadar talebinden vazgeçebilir. Mahkeme ve hâkimin herhangi kayıt ve şarta bağlı olmaksızın duruşma yapılmasına gerek görmesi halinde duruşma yapılmasına kendiliğinden karar verebilir. Taraflar duruşma talebini dava dilekçesinde veya cevap ve savunmalarında isteyebilirler. Davanın her aşamasında duruşma talebinde bulunulamaz. Kanun koyucu istemin mahkemeye veya hâkime iletilmesini belli bir aşamayla sınırlandırmıştır. Bunlar da dava dilekçesi, cevap ve savunma dilekçeleriyle birlikte bildirilme aşamalarıdır.

ii) İstem halinde iptal davalarında duruşma yapılması zorunludur. Ancak sadece tam yargı davaları ile tarh edilen vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları toplamı istem 53.000 Türk Lirasını<sup>720</sup> aşan vergi davalarında taraflardan birinin isteği üzerine duruşma yapılması zorunludur. Bu nedenle anılan parasal sınırı geçmeyen tam yargı ve vergi davalarında mahkeme duruşma istemiyle bağlı değildir, istemi kabul edip etmemekte serbesttir. Yukarıdaki parasal sınırı geçmeyen tam yargı ve vergi davalarında salt taraflardan birinin istemde bulunması duruşma yapılmasını zorunlu kılmazken, iptal davalarında istem halinde parasal sınırla bağlı olmaksızın duruşma yapmak zorunludur<sup>721</sup>.

iii) İdari yargı yerlerinde, duruşmada olsa bile, tanık dinlenmez. Ancak, VUK kapsamındaki vergiler bakımından mük. m. 378’de istisna getirilmiştir. Buna göre, vergi mahkemelerinde yapılacak duruşmalarda, iddia ve savunmanın gerekli kıldığı hallerde, mahkeme vergi davasına konu olan tarhiyatın dayanağı incelemeyi yapmış bulunan inceleme elemanları ile mükellefin duruşmada hazır bulundurduğu mali müşaviri veya muhasebecisini de dinleyeceği hüküm altına alınmıştır. Bu hüküm VUK’ta düzenlenmesi gümrük vergilerinin VUK’taki hükümler dışında kalması ve sonuçta gümrük vergilerini dışlayan (VUK m. 2) yönü bakımından isabetli olmamıştır. Gümrük vergilerinde kişi

<sup>719</sup> Candan, a.g.e., s. 600.

<sup>720</sup> 2020 yılı için geçerli tutardır.

<sup>721</sup> İYUK Duruşma başlıklı 17. Maddesine göre “Duruşma yapılmasına karar verildiğinde duruşma davetiyeleri duruşmadan en az 30 gün önceden taraflara gönderilir”. “Gönderilir” sözcüğü “gönderilmek üzere tebligata çıkarılır anlamındadır”. Burada dikkat edilmesi gereken husus duruşma davetiyelerinin 30 gün önceden taraflara tebliğ edilmesinin şart koşulmadığıdır. Danıştay bir kararında duruşmaya katılımı engellemeyecek nitelikte olması durumunda 30 günden kısa sürede çıkarılan tebligatlarını geçerli saymıştır.



bakımından sorumlular geniş bir alanı içerse de davada sorumlular içinde yer almayan gümrük işlemlerini takip eden gümrük komisyoncuları ve ilgisine göre gümrük vergileri bakımından tanıkların dinlenilebilmesi konusunda yapılacak düzenleme yerinde olacaktır.

iv) Duruşma yapıldıktan sonra en geç 15 gün içinde karar verilir. Ancak, ilgili yerlerden bazı bilgi ve belgelerin istenmesine yönelik bir ihtiyaç ortaya çıkarsa ara karar verilir. Bu defa ara kararın yerine getirilmesi üzerine, dosyalar öncelikle incelenir.

Davanın Tek Hâkimle veya Mahkeme Heyetince Görülmesi, 2576 Sayılı Kanun 4. maddesi idare ve vergi mahkemelerinde davaların görülmesi kural olarak başkan ile iki üyeden oluşan mahkeme heyetince gerçekleştirilir. Ancak bazı dava ve işlere tek hâkim tarafından karar verilmesi düzenlenmiştir. Davanın tek hâkimle veya mahkeme heyeti tarafından görülmesi dava konusunun parasal tutarı içermesine bağlanmıştır. Buna göre tek hâkimle çözümlenecek davalarda uyuşmazlık miktarı (asıl ve cezalar toplamı) 53.000 TL'yi<sup>722</sup> aşmayan konusu belli parayı içeren idarî işlemlere karşı açılan iptal davaları ve tam yargı davaları idare mahkemesi veya vergi mahkemesi hâkimlerinden biri tarafından çözümlenir (2576 Sayılı K. m. 7). Belirtilen parasal sınır işlemin ait olduğu veya tebliğ edildiği yıl önemli olmaksızın dava hangi yıl açılıyorsa o yıl bakımından belirlenmiş parasal sınıra bakılarak karar verilir. Örneğin 15.12.2019 tarihinde tebliğ edilen vergi ve ceza toplamı 50.000 TL olan ihbarnameye karşı 2019 yılında dava açılırsa (2019 yılı sınırı 44.000 TL'dir) bu davaya heyet halinde bakılacakken 2020 yılında dava açılırsa tek hâkim davaya bakacaktır.

Davanın konusu parasal tutarı içermiyor, sadece bir işlemin iptali talebinden ibaretse bu durumda davaya mahkeme heyet halinde bakar ve çözer.

#### ***(9).Davanın karara bağlanması***

Mahkemeler önüne gelen uyuşmazlık hakkında mutlaka bir karar vermek zorundadırlar. Burada kastedilen ara kararlar değildir. Kastedilen nihai kararlar olup, bu kararlar mahkeme davayı sonuçlandırır ve kararlar hâkim uyuşmazlıktan elini çeker.

Mahkeme kabul veya ret şeklinde iki karardan birini verir. Kararın kabul olması dava konusu işlemin hukuka aykırılığının mahkemece tespit edilmesi ve işlemin iptaline

---

<sup>722</sup> 2020 yılı için geçerli tutardır.

karar verilmesidir. Kararın reddi ise dava konusu işlemin hukuka aykırı olmadığı anlamına gelir. Uygulamada davanın kabul edilmesi davacının lehine sonuçlandığını ifade etmek üzere davacı yönünden davanın kazanıldığı, davalı idare yönünden kaybedilmesidir. Davanın reddedilmesi ise davacının aleyhine sonuçlandığı durum davalı idare yönünden davanın kazanıldığı davacı yönünden kaybedildiğini ifade edilmektedir.

Davanın kabulüyle iptaline karar verilen işlem geçmişe etkili olarak tesisi edildiği tarihten itibaren hukuk dünyasından ortadan kalkar. Gümrük işlemlerine ilişkin karar alınmasıyla değil fakat bunların uygulanmasından kaynaklı maddi ve manevi zararlar ortaya çıkabilir. İşte bu durumda, iptal edildiğinde bu idare işlemin uygulanmasından dolayı davacı kişisel olarak uğradığı zararlarının tazmini için tam yargı davası açabilir (İYUK m. 22/1). Nitekim, Anayasa'nın 125/son fıkrasında “*İdare kendi eylem ve işlemlerinden doğan zararı ödemekle yükümlüdür*” hükmü yer almaktadır.

Mahkemelerin iptal kararı vermelerinde takip etmeleri gereken sıraya bağlı bir usul öngörülmüştür. Mahkemeler menfaati ihlal edilenlerin açtığı davayı İYUK m. 2/1'deki yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinin biri veya bir kaçında dava konusu işlemin yapıldığı zamanda hukuka aykırılıkları söz konusu ise iptal kararı verir. Konular aydınlandığında meseleler maddedeki yazılı sırasına göre oya konulur ve karara bağlanır (İYUK m. 21/1). Sıralardaki unsurlarda hukuka aykırılık saptanması durumunda, davaya konu işlemin hukuka aykırılık sebebiyle iptaline karar verilir. Daha sonra gelen unsur yönünden incelenip bu unsurlarda saptanacak hukuka aykırılıklar yönünden de iptale karar verilmesi doğru değildir<sup>723</sup>. Örneğin ilk unsuru olan yetki unsuru bakımından hukuka aykırılığın bulunduğu karar verildikten sonra ayrıca sonraki diğer unsurlar yönünden hukuka uygunluk denetimine tabi tutulması bir taraftan mahkemenin yetkili idari makamın yerine geçerek hüküm kurması<sup>724</sup> dayandığı iptal nedeni hakkında yargısına güvenmediği ve kuşku duyduğu anlamına gelir<sup>725</sup>.

Her dava dosyası için görüşme yapılır ve bir tutanak düzenlenir. Davanın tek hâkimle karara bağlanması durumunda tutanak yalnızca bu hâkim tarafından imzalanır. Tutanak gerekçeli karar değildir<sup>726</sup>. Tutanaktan sonra kararın yazılması aşamasına geçilir. Şüphesiz, davaya ilişkin uyuşmazlığı mahkemece verilen karar sona erdirir. Bu kararda

<sup>723</sup> Candan, a.g.e., s. 644

<sup>724</sup> Dnş. 7.D.; 14.10.2002 tarih ve E:2000/3866, K:2002/3253; Dnş. 5.D.; 20.06.1989 tarih ve :1989/1918, K:1989/1425 (Candan, a. g. e.,s.644).

<sup>725</sup> Candan, a.g.e., s. 644.

<sup>726</sup> Candan, a.g.e., s. 647.

İYUK m. 24'deki bilgilerin<sup>727</sup> bulunması zorunludur. Anayasa m. 141/3'de mahkemelerin her türlü kararlarının gerekçeli olması zorunda olduğunu da belirtmiştir. Ancak idari yargıda kararların hangi süre içinde yazılacağı konusunda bir düzenleme yoktur.

### **(10).Kararın sonuçları ve yerine getirilmesi**

Mahkemelerin karar vermeleri kadar bu kararların gereklerinin gecikme ve bir talep olmaksızın yerine getirilmesi (icrası) önemli olup, adil yargılama hakkı ve hukuka bağlı idare anlayışının gereğidir<sup>728</sup>. Dolayısıyla iptal kararı verildiğinde idare kararın gereklerini yerine getirmekle zorunludur, başka bir takdir ve tercih hakkı yoktur.<sup>729</sup> Konu Anayasa'nın 138/son maddesinde "*Yasama ve yürütme organları ile idare, mahkeme kararlarına uymak zorundadır; bu organlar ve idare, mahkeme kararlarını hiçbir suretle değiştiremez ve bunların yerine getirilmesini geciktiremez*" denmekle ve "Kararların Sonuçları" başlıklı İYUK'un 28'nci maddesinde açıklanmıştır.

Mahkemelerinin esasa ve yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararları doğrultusunda idare gecikmeksizin işlem tesis etmeye veya eylemde bulunmak zorundadır. İdare kararı yerine getirmek bakımında bağlı yetki içerisindedir<sup>730</sup>.

Mahkeme kararını yerine getirmeyen idare ağır hizmet kusuru işlemiş olur<sup>731</sup>. İptal kararının yerine getirilmemesi nedeniyle zarara uğrayan kişi zararın tazmini için sadece idareye karşı tam yargı (tazminat) davası açabilir. İdarenin tazminat ödeme yükümlülüğü kusursuz sorumluluk ilkesine dayanır. İptal kararını yerine getirmeyen

<sup>727</sup> İYUK m. 24'e göre, mahkeme kararlarında bulunacak hususlar:

- ...Tarafların ve varsa vekillerinin veya temsilcilerinin ad ve soyadları yahut unvanları ve adresleri,
- Davacının ileri sürdüğü olayların ve dayandığı hukuki sebeplerin özeti istem sonucu ile davalının savunmasının özeti,
- Danıştayda görülen davalarda tetkik hâkimi ve savcının ad ve soyadları ile düşünceleri,
- Duruşmalı davalarda duruşma yapıp yapılmadığı, yapılmış ise hazır bulunan taraflar ve vekil veya temsilcilerinin ad ve soyadları,
- Kararın dayandığı hukuki sebepler ile gerekçesi ve hüküm (tazminat davalarında hükmedilen tazminatın miktarı),
- Yargılama giderleri ve hangi tarafa yükletildiği,
- Kararın tarihi ve oybirliği ile mi, oyçokluğu ile mi verildiği,
- Kararı veren mahkeme başkan ve üyelerinin veya hâkiminin ad ve soyadları ve imzaları ve varsa karşı oyları,
- Kararı veren dairenin veya mahkemenin adı ve dosyanın esas ve karar numarası..."

<sup>728</sup> Kaplan, a.g.e., s. 471; Candan, a.g.e., s. 697.

<sup>729</sup> Kaplan, a.g.e., s. 472.

<sup>730</sup> Dnş.8.D., 17.05.1989 tarih ve E:1988/808, K:1989/395; Dnş. 2.D., 14.03.2005 tarih ve E:2004/912, K: 2005/951 (Candan , a.g.e., s. 700).

kamu görevlisi bakımından TCK m. 257’de düzenlenen görevi kötüye kullanma suçu oluşur. İdarenin kararın gereklerini yerine getirmemeden dolayı tazmin edilecek zarar nedeniyle idarenin kamu görevlisine rücu hakkı saklıdır. Ayrıca kamu görevlisine disiplin hükümlerini uygulamaya engel yoktur.

## **2. Karara Karşı Kanun Yolları**

İlk derece mahkemelerince verilen kararlar hakkında davanın tarafları hukuka aykırı olduğu düşüncesinde olabilirler. Bu durumda taraflar karar veren mahkemenin kararlarının denetlenmesine ihtiyaç duyabilirler. Mahkeme kararının üst meclerce bir defa daha gözden geçirilmesine imkân verecek hukuksal hukuki başvuru yollarına “kanun yolu” adı verilir.

Kanun yolları denetlenmesi istenen kararın kesinleşmiş olup olmamasına göre “olağan kanun yolları” ve “olağanüstü kanun yolları” olarak ikiye ayrılır. Olağan kanun yolları nihai kararlar için söz konusu olup nihai kararın kesinleşmesini engeller<sup>732</sup>. Olağanüstü kanun yolları ise kesinleşmiş kararlar için söz konusudur.

Olağan kanun yolu ilk derece mahkemelerce verilen nihai kararların hukuka uygunlukları istinaf mahkemesince, istinaf mahkemesince verilen kararların da temyiz mahkemesince denetlenmesi şeklinde gerçekleşir. Davanın tarafları bu yollara başvurarak bir önceki mahkemenin kararın yeniden incelenmesi ve sonucuna göre gerektiğinde düzeltilmesi ve değiştirilmesi sağlamayı amaçlarlar. Bu başvurularda denetimin konusunu idari işlem değil, istinafta ilk derece mahkemesinin kararı, temyizde istinaf mahkemesince verilen karar oluşturur.

Olağanüstü kanun yolları kesinleşmiş bir karar üzerine gidilen “kanun yararına temyiz” ile “yargılamanın yenilenmesi”nden ibarettir.

Bireysel başvuru yoluna ise Anayasa, İnsan Avrupa Hakları Sözleşmesi (İHAS) ve Türkiye’nin taraf olduğu protokoller kapsamında yer alan temel hak ve özgürlüklerden ihlali halinde başvurulabilir.

### ***a. Olağan Kanun Yolları***

#### ***(1).İstinaf yolu***

İstinaf, ilk derece mahkemesince nihai karara bağlanmış fakat henüz kesinleşmemiş bir kararın maddi ve hukuki açıdan tekrar incelenerek karar verilmesini

---

<sup>732</sup> Aslan, a.g.e., s. 375.

sağlayan bir yoldur. Aynı uyumsuzluğun ilk derece mahkeme hâkimlerine göre daha deneyimli, bilgili ve tecrübeli hâkimlerce bir daha görüşülmesi ve dolayısıyla adaletin tesis edilmesi amaçlanmıştır<sup>733</sup>.

Yargılamayı yapan mahkemeye istinaf mahkemesi olarak isimlendirilmekle birlikte ülkemizde bu görev Bölge İdare Mahkemeleri tarafından yerine getirilir.

Temyiz, mahkeme kararının usul kurallarına uygun olarak verilip verilmediğini ve hukuka uygun olup olmadığını tespitine yöneliktir<sup>734</sup>. İstinafi temyizden ayıran en önemli özelliği de budur. Yani istinafta ilk derece mahkemelerinin henüz kesinleşmemiş nihai kararları maddi ve hukuki yönlerden denetlenirken, temyizde istinaf mahkemesince verilen hüküm sadece usul kurallarına uygun olup olmaması yönünden denetlenir.

#### ***(a).İstinaf başvurusuna kapalı kararlar***

İlk derece mahkemesinin bazı kararları için istinaf kanun yolu açık değildir. Bunlar İYUK m. 45’de ve 20/B’de düzenlenmiş olup, istinafa kapalı kararlar şu şekilde açıklanabilir:

Konusu 7.000 Türk Lirasını<sup>735</sup> 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. Burada talep konusu parasal tutarın asıl talep mi, yoksa asıl talebin reddedilen kısmı mı anlaşılması gerektiği konusunda reddedilen kısmın anlaşılması yerindedir. Bir başka ifadeyle kararın istinafa kapalı veya açık olduğuna belirlenen parasal tutarı aşır aşmadığına bakılarak karar verilecektir. Kararın kısmen kısmen red (kısmen kabul) olması halinde davacı bakımından reddedilen, davalı taraf bakımından kabul edilen kısım parasal tutarla karşılaştırılacaktır.

Kanun koyucunun 7.000 TL ile sınırlama getirmesinin amacı, küçük tutardaki meblağlar için kanun yolunu kapatmasıdır.<sup>736</sup> Örneğin asıl talep 10.000 TL’nin iptali olan bir gümrük vergi davasının 9.000 TL’si kabul edilip, 1.000 TL’si reddedilmişse 7.000 TL’lik istinaf sınırı asıl talebin reddedilen kısmı olan 1.000 TL ile karşılaştırıldığında istinafa kapalı olduğu görülür. Belirtilen sınırlar içinde ilk derece mahkemelerinin

<sup>733</sup> Aslan, a.g.e., s. 377.

<sup>734</sup> Karakoç, *Vergi Hukuku*, a.g.e., s. 699.

<sup>735</sup> 2020 yılı için geçerli tutardır.

<sup>736</sup> Kaplan, a.g.e., s. 495.

gümrük işlemlerine karşı açılan davalar bakımından da geçerlidir.

Karar için istinafa gidilebilmesinde kararın verildiği yıl değil, hangi yıl istinafa başvurulursa o yılın geçerli tutarı dikkate alınır.

### ***(b).İstinaf başvurusu ve süresi***

İstinafa başvuru davanın taraflarına aittir. İstinaf yoluna başvuran tarafın bunda hukuki yararının olması gerekir.

İYUK madde 45/2'ye göre “*İstinaf, temyizın şekil ve usullerine tabidir*”. İstinaf kanun yoluna başvuru mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki bölge idare mahkemesine hitaben yazılmış bir dilekçeyle yapılır. İstinaf dilekçesi bölge idare mahkemesine değil, kararı istinaf edilen mahkemeye verilir. Dilekçe ilk derece mahkemesine verilen bir dilekçe olmaması sebebiyle istinaf dilekçesinde davacı bölümüne “İstinaf eden” davalı bölümüne de “karşı taraf” yazılır.

İstinaf dilekçesi harca tabi ise ödenmesiyle deftere kaydedildiği tarihte başvuru yapılmış kabul edilir. Aksi takdirde ilk derece mahkemesinin kararı kesinleşir. Ancak, istinaf başvurusunda bulunmamış veya istinaf süresini kaçırmış olan taraf karşı tarafın istinaf dilekçesi kendisine tebliğ edildiğinde düzenleyeceği cevap dilekçesi temyiz dilekçesi yerine geçer ve bu şekilde temyiz isteminde bulunmuş sayılır (İYUK m. 48/3). Literatürde buna “katılma yoluyla istinaf talebinde bulunmak” denmektedir.<sup>737</sup>

İstinaf dilekçesi İYUK m. 4’de belirtilen “...*kararı veren mahkeme başkanlıklarına, kararın ait olduğu mahkemeye gönderilmek üzere idare veya vergi mahkemesi başkanlıklarına, idare veya vergi mahkemesi bulunmayan yerlerde büyükşehir belediyesi sınırları içerisinde kalıp kalmadığına bakılmaksızın asliye hukuk hâkimliklerine, yabancı memleketlerde Türk konsolosluklarına verilebilir*”.

Ait olduğu mahkeme başkanlığına verilen dilekçeler dışındaki dilekçeler istinafa konu kararı veren mahkemeye gönderilir.

İstinaf süresi istinaf edilen kararın tebliğinden itibaren başlamak üzere 30 gündür. Fiziki ortamda mesai saatleri içinde yapılabilen başvuru elektronik ortamda saat 24:00’a kadar yapılabilir. Süresinde yapılmayan veya istinafa kapalı bir karara istinaf başvurusu yapılırsa kararına karşı istinaf yoluna başvuru mahkemece reddedilir.

İstinaf dilekçesi kararı veren ilk derece mahkemesince davanın diğer tarafına tebliğ edilir. Tebliğ tarihini izleyen günden itibaren 30 günlük süre içinde cevap verebilir. İYUK

---

<sup>737</sup> Kaplan, a.g.e., s. 500.

48/4 uyarınca 30 günlük süre geçtikten veya cevap verildikten sonra dosya bölge idare mahkemesine gönderilir. İstinafta tarafların biri istinaf diğer cevap olmak üzere iki dilekçesi olur. Bir başka ifadeyle istinafta bulunanın karşı tarafın bu cevabına cevap verme hakkı yoktur. Bu nedenle karşı tarafın cevabı istinaf edene tebliğ edilmez.<sup>738</sup>

Ancak, İYUK madde 48/5'e göre "...yürütmenin durdurulması isteği bulunan istinaf dilekçeleri, karşı tarafa tebliğ edilmeden dosya ile birlikte, yürütmenin durdurulması istemi hakkında karar verilmek üzere kararı veren mahkemece bölge idare mahkemesine gönderilir". İstinaf mahkemesi yürütmenin durmasına karar vermediği sürece yürütme durmaz.

### ***(c).İstinaf başvurusunun incelenmesi***

İstinaf dilekçesi kendine verilen veya gelen ilk derece mahkemesi dilekçe üzerine sınırlı sebeplerle inceleme yapar. Eksiklik olmaması, varsa tamamlanması halinde dosya bölge idare mahkemesine gönderilir.

#### ***(aa). Ön inceleme***

##### ***(i).İlk derece mahkemesince yapılan inceleme***

Bu inceleme istinaf edilen dosyanın bölge idare mahkemesine gönderilmeden önce yapılan incelemedir. İstinaf dilekçesi üzerine ilk derece mahkemesince yapılacak usule ilişkin inceleme konuları ve vereceği kararlar aşağıda açıklanmıştır. (Aynı hususlar dosya istinaf mahkemesi geldiğinde bu mahkeme tarafından da ayrıca incelemeye tabi tutulur.)

i-İstinaf dilekçesi verilirken gerekli harç ve giderlerin tamamının ödenmiş olup olmadığı, ödenmemiş olması halinde 7 gün içerisinde tamamlanması, aksi halde temyizden vazgeçilmiş sayılacağı hususu temyiz edene yazılı olarak bildirilir. Verilen süre içinde harç ve giderler tamamlanmadığı takdirde, ilgili merci, kararın istinaf isteminde bulunulmamış sayılmasına karar verir.

ii-İstinafin kanuni süre geçtikten sonra yapılıp yapılmadığı, yapılmaması halinde istinaf isteminin reddine karar verilir.

iii-Mahkemece verilen kararın kesin bir karar olup olmadığı, kesin olması halinde istinaf isteminin reddine karar verilir.

iv-İstinaf dilekçesinin dava ilk derece mahkemesine açılırken taşınması gereken esaslara uygun olup olmadığı varsa 15 günlük süreye rağmen eksikliğin giderilmemesi

---

<sup>738</sup> Candan, a.g.e., s. 975.

halinde istinaf isteminde bulunulmamış sayılmasına karar verilir(İYUK m. 3 ve 48/2)<sup>739</sup>.

Yukarıda belirtilen istinafin isteminin reddi ve istinaf isteminde bulunulmamış sayılmasına ilişkin ilk derece mahkemesinin kararlarına karşı, tebliğ tarihini izleyen günden itibaren 7 gün içinde istinaf yoluna başvurulabilir (İYUK m. 48/son).

**(ii).İstinaf mahkemesince yapılan inceleme**

İlk Derece Mahkemesinde yapılan inceleme sonrası dosya Bölge İdare Mahkemesine gönderilir. Başvuruya bakan Bölge İdare Mahkemesinin ilgili dairesi de biri ön inceleme biri esasın inceleme olmak üzere iki inceleme gerçekleştirilir.

İstinaf mahkemesinin ön incelemesi dava dilekçesi üzerinden ilk derece mahkemesinin yaptığı ilk incelemeye benzer. Her ne kadar İYUK m. 45’de ön incelemeden bahsedilmemişse de istinafin temyiz usullerine tabi olması ön incelemenin hangi açılardan yapılacağına açık dayanağını oluşturmaktadır. Bu durumda İYUK m. 48/2’de temyiz dilekçesi için belirtilen esasların istinaf dilekçesi için de aranması gerekir.

Normalde ilk derece mahkemesinin istinaf dilekçesi üzerine inceleme yaptığı usule ilişkin konularının her biri bölge idare mahkemesi tarafından da yapılmak zorundadır. Aynı konuların bir defa daha aynı usul ve sürelerle bağlı Bölge İdare Mahkemesi tarafından incelenmesinin sebebi ilk derece mahkemesinin bazı hususları gözden kaçırmış olması ihtimalidir.<sup>740</sup> Aykırılık veya eksiklikler bulunması halinde yukarıda açıklanan ilk derece mahkemesinin usule ilişkin inceleme konuları burada da geçerlidir.

i-İstinaf dilekçesi verilirken gerekli harç ve giderlerin ödenip ödenmediği,

ii-İstinafin süresinde yapılıp yapılmadığı,

iii-İlk derece mahkemesinin kararının nihai (kesin) karar olup olmadığı

iv-Karara karşı istinaf yolunun açık olup olmadığı,

v-İstinaf başvurusunun geldiği dairenin istinaf incelemesinin görevine girip girmediği, hususları bakımından öncelikle gerekli kararı verir. Bu şartın incelemesi istinaf mahkemesi tarafından yapılır. Dosyanın gönderildiği daire başvuruyu yapılan iş bölümü bakımından kendi görevinde görürse inceler. Aksi takdirde görevli dairenin belirlenmesi

<sup>739</sup>Temyiz dilekçesinin, onbeş günlük sürenin geçirilmesinden sonra eksiklikler giderilerek, yenilendiği anlaşıldığından; temyiz isteminde bulunulmamış sayılmasına karar verilmiştir.( Dnş. 7.D.,30.10.2003 tarih ve E:2003/2136, K:2003/4497 sayılı kararı, Candan , a. g. e., s.971). İstinafin temyiz şekil ve usullerine tabi kılındığı (İYUK m. 45/2) düşünüldüğünde verilen kararın içeriğinin istinaf dilekçesi içinde kabulü yerindedir.

<sup>740</sup> Kaplan, a.g.e., s. 501.



için dosyayı bölge idare mahkemesi başkanlar kuruluna gönderir ve bu merciin vereceği karara göre hareket edilir (2576 say K. m. 3/c).

Yukarıdaki (i) ve (iv) deki şartlar ihlal edildiği tespit edildiğinde istinaf edilmemiş sayılmasına, (ii) ve (iii) deki şartlar ihlal edildiği tespit edildiğinde ise istinaf isteminin reddine karar verilir. Bu şartlar bakımından eksiklik bulunmayan dosya esastan incelemeye alınır.

İstinaftaki ön inceleme sonucundaki verilen kararların ilk derece mahkemesinin istinaf dilekçesi üzerine verdiği kararların kesinlik bakımından farkı yanları vardır. Bölge idare mahkemesinin kendi ön inceleme sonucunda verilen kararların hepsi kesindir, temyiz edilemezler (İYUK m. 48/7). Oysa, yukarıda açıklandığı üzere, ilk derece mahkemesinin bu aşamada verdiği kararlar bölge idare mahkemesi nezdinde 7 gün içinde istinafa konu edilebiliyordu.

İYUK m. 45/5 uyarınca “*Bölge idare mahkemesi, ilk inceleme üzerine verilen kararlara karşı yapılan istinaf başvurusunu haklı bulduğu, davaya görevsiz veya yetkisiz mahkeme yahut reddedilmiş veya yasaklanmış hâkim tarafından bakılmış olması hâllerinde, istinaf başvurusunun kabulü ile ilk derece mahkemesi kararının kaldırılmasına karar vererek dosyayı ilgili mahkemeye gönderir. Bölge idare mahkemesinin bu fıkra uyarınca verilen kararları kesindir*”. İlk derece mahkemesi belirtilen hallerin giderilmiş haliyle davayı tekrar karara bağlar.

#### **(bb).Esastan inceleme ve karar**

Esastan inceleme dava hakkında kararın verilmesini içeren aşamadır. Duruşmalı veya duruşmasız yapılabilir. İstinaf incelemesi İYUK m. 17/2 uyarınca tarafların talebi ve ilgili bölge idare mahkemesinin bu konudaki kararı halinde duruşmalı yapılır. İstinaf aşamasında yapılan duruşmalarda ilk derece mahkemesindeki (dava aşamasındaki) geçerli usuller uygulanır.<sup>741</sup>

İstinaf, temyiz incelemesinin şekil ve usullerine tabi olduğu yönündeki İYUK m. 45/2 hükmü istinaf başvurusunun esas yönünden incelenmesi bakımından da geçerlidir. Bölge idare mahkemesince dosyanın tekemmülünden sonra esastan incelemeye geçilir. İstinaf mahkemesinin vereceği kararlar durumlarına göre aşağıda belirtilmiştir.

*Bölge idare mahkemesinin vereceği kararlar:*

---

<sup>741</sup> Candan, a.g.e., s. 1052.

i- İlk derece mahkemesi kararını hukuka uygun bulursa istinaf başvurusunun reddine karar verir.

ii- İstinafa konu karardaki maddi yanlışlıkların düzeltilmesi mümkün ise gerekli düzeltmeyi yaparak aynı kararı verir.

iii- İlk derece mahkemesi kararını kısmen veya tamamen hukuka aykırı bulursa istinaf başvurusunun kabulü ile ilk derece mahkemesi kararının kısmen veya tamamen kaldırılmasına ve işin esası hakkında yeni bir karar verir.

iv- Bölge İdare Mahkemesi ilk inceleme üzerine verilen kararlara karşı yapılan istinaf başvurusunu haklı bulduğu davaya görevsiz veya yetkisiz mahkeme yahut reddedilmiş veya yasaklanmış hâkim tarafından bakılmış olması hâllerinde, istinaf başvurusunun kabulü ile ilk derece mahkemesi kararının kaldırılmasına karar vererek dosyayı ilgili mahkemeye gönderir. Bölge idare mahkemesi işin esası hakkında karar vermez. Sadece kararı kaldırarak gerekli kararın verilmesi için dosyayı ilk derece mahkemesine gönderir. Bölge idare mahkemesinin kararın kaldırılması konusundaki kararı kesindir.

***(d).İstinafa başvurunun ilk derece mahkemesi kararının icrasına etkisi***

İYUK m 52 “Temyiz veya istinaf yoluna başvurulmuş olması, hakim, mahkeme veya Danıştay kararlarının yürütülmesini durdurmaz. Ancak, bu kararların teminat karşılığında yürütülmesinin durdurulmasına temyiz istemini incelemeye yetkili Danıştay dava dairesi, kurulu veya istinaf başvurusunu incelemeye yetkili bölge idare mahkemesince karar verilebilir” hükmünü haizdir.

İstinaf dilekçesinde veya sonra verilecek bir dilekçeyle yürütmeyi durdurma talebinde bulunulmuş olması gerekir. Bir başka ifadeyle, istinafa başvurmuş olmak kendiliğinden yürütmenin durmasını sağlamaz. İstinafta yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararı bölge idare mahkemesi verir. Yürütmenin durdurulması talebinin ilk derece mahkemesinde dava reddedilmişse davacı, kabul edilmişse davalı tarafından yapılması doğaldır. Hangi yönde olursa olsun istinaf mahkemesinin yürütmeyi durdurma taleplerine ilişkin verdiği kararlar İYUK m. 52/4 uyarınca kesindir, itiraz edilemez. Oysa daha önce açıklandığı üzere, ilk derece mahkemelerinin verdiği yürütmenin durdurulması kararlarına karşı Bölge İdare Mahkemesi nezdinde itiraz mümkündür.

İstinafta yürütmeyi durdurma şartları davalı ve idare bakımından farklılaştırılmıştır.

İlk derece mahkemesi tarafından davanın reddine ilişkin verilen kararların istinaf edilmesi halinde, İYUK m. 27’de öngörülen “*idari işlemin uygulanması halinde telifisi güç veya imkânsız zararların doğması ve idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması*” şartlarının birlikte varlığı halinde yürütmenin durdurulması kararı verilebilir. Yürütmenin durdurulması kararının konusunu istinafa konu edilen karar değil, ilk derece mahkemesi önünde dava konusu yapılan işlem oluşturur.<sup>742</sup> Her ne kadar vergi mahkemelerinde davanın açılması tarih edilen vergi, resim ve harçların tahsil işlemini durduruyorsa da istinafta bu durum söz konusu değildir. Davanın reddi halinde vergi, resim ve harçlar için istinaf yoluna gidilmesi halinde yürütmenin durması için istinaf mahkemesinin ayrıca vereceği yürütmeyi durdurma kararına ihtiyaç vardır.

İlk derece mahkemesinde verilen davanın kabulün kararının istinaf edilmesi halinde, yürütmenin durdurulması kararı verilebilmesi İYUK m. 27’de öngörülen koşullar aranmaz. Dolayısıyla bölge idare mahkemesi İYUK 27/4’deki şartlarla sınırlı olmaksızın yürütmeyi durdurma talebini kabul edip etmemekte serbesttir. Şüphesiz bu durum kararın keyfi ve gerekçesiz olmasının gerekçesi olamaz. Talebin davanın kabulü durumunda yürütmenin durdurulması kararının konusunu ilk derece mahkemesinde dava konusu yapılan işlem değil, ilk derece mahkemesi önünde istinaf başvurusunun konusunu oluşturan karar oluş oluşturur.<sup>743</sup> Davanın kabulü halinde de yürütmenin durması için istinaf mahkemesinin ayrıca vereceği yürütmeyi durdurma kararına ihtiyaç vardır.

Bölge idare mahkemeleri esasa ve yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararlara göre idare, gecikmeksizin işlem tesis etmeye veya eylemde bulunmaya mecburdur. Bu süre kararın idareye tebliğinden başlayarak otuz günü geçemez. Bölge idare mahkemeleri kararlarına göre işlem tesis edilmeyen veya eylemde bulunulmayan hallerde idare aleyhine idari mahkemede maddi ve manevi tazminat davası açılabilir.

## **(2).Temyiz yolu**

Olağan kanun yollarından biri de temyizdir. Temyiz başvurusunun dosya bazında yöneldiği amaç esas itibarıyla, hukuk kuralının somut olguya doğru uygulanıp

---

<sup>742</sup> Kaplan, a.g.e., s. 505

<sup>743</sup> Kaplan, a.g.e., s. 507.

uygulanmadığını incelemek ve denetlemektir. Temyiz incelemesinin genel amacı da hukuk birliğini ve üstünlüğünü sağlamaktır.<sup>744</sup>

İstinaf başvurusu yalnızca hukuk kuralının doğru uygulanıp uygulanmadığı değil, aynı zamanda maddi olayın gerçek olup olmadığı ve ayrıca bunun hukuki nitelendirmesinin doğru yapılıp yapılmadığını da kapsadığı halde temyizde böyle değildir.<sup>745</sup> İstinaf mercii yanlış bulduğu kararı kaldırıp uyuşmazlığın esası hakkında karar verebildiği halde temyiz merci usul bakımından yanlış bulduğu kararı bozmakla yetinir. Temyiz (bozma) sebepleri İYUK m. 49'da farklı mahiyette olmak üzere ileride açıklanacağı üzere üç bent hainde açıklanmıştır.

-Görev ve yetki dışında bir işe bakılmış olması,

-Hukuka aykırı karar verilmesi,

-Usul hükümlerinin uygulanmasında kararı etkileyebilecek nitelikte hata veya eksikliklerin bulunması, olarak sayılmıştır.

Gümrük işlemlerine karşı ilk derece mahkemelerine istinafa, istinaf kararlarının bazılarında karşı temyize gidilmesi kapsamındadır. Bu nedenle ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'ın baktığı davalarda verdiği bazı kararların temyizi açıklamalarımızın dışındadır.

Temyiz yoluna başvurmanın kararın yürütülmesinin durdurulmasındaki etkisi kural olarak yoktur. Ancak temyiz mercii, teminat karşılığında istinaf mahkemesinin kararının yürütmesini durdurabilir. Durdurmadığı sürece kararın yürütülmesi devamına engel yoktur. İdari işlemlerin yürütülmesinin durdurulması ile istinaf kararının yürütülmesinin durdurulması farklı esaslara bağlanmıştır. İdari işlemlerin yürütülmesinin durdurulmasında teminat aranmayabilirken temyizdeki yürütmenin durdurulması teminat verilmesi gerekir. İdari işlemlerin yürütmenin durdurulmasında İYUK m. 27 şartları aranırken temyizdeki yürütmenin durdurulmasında aranmaz<sup>746</sup>. Çünkü temyiz bir idari işlemin denetlenmesi değil bir mahkeme kararının denetlenmesinden ibarettir.

#### ***(a). Temyiz başvurusuna konu edilemeyecek kararlar***

Temyiz yoluna götürülebilecek kararlar İYUK'un 46'ncı maddesinde sayılmıştır. Ancak, başka kanunlarda aksi hüküm olması halinde dahi bölge idare mahkemesinin

<sup>744</sup> Özgecan Gök, a.g.e., s. 402.

<sup>745</sup> Kaplan, a.g.e., s. 507.

<sup>746</sup> Karakoç, *Vergi Hukuku*, a.g.e., s. 716.

belirli davalar hakkında verdikleri kararlar temyiz edilebilir.

Bölge idre mahkemesinin tezin konusu bakımından istinafa kapalı olan kararları anılan maddenin (b) bendinde yer verilmiştir.

Temyiz yolu bir kanun yolu olarak;

-Bölge idare mahkemesinin nihai olmayan kararları,

-Bölge idare mahkemesinin istinaf üzerine verdiği bazı kararları,

-İlk derece mahkemelerinin verdikleri bazı kararlar, (Bu kararlardan önce istinafa götürülmesi gerekenler temyize konu edilemez, bazıları da doğrudan temyize konu edilir).

İstinafa giderken uyuşmazlığın konusu 176.000 Türk Lirasını<sup>747</sup> aşmak koşuluyla vergi tarhları (gümrük vergisi için tahakkukları), tam yargı davaları ve idari işlemler hakkında açılan davalar temyize açıktır. Bunun dışında kalan gümrük işlemlerine ilişkin istinaf kararlarına karşı temyiz yoluna gidilemez. Bir başka ifadeyle belirtilen parasal altında kalan istinaf kararları temyize konu olamayacaklarından kesin kararlardır. Kesinleşen kararlar itibarıyla iki dereceli yargı geçerli olup, hukuk yolları tüketilmiş olmaktadır. Temyize giden kararlar bakımında ise üç dereceli bir yargıdan söz edilir.

#### ***(b).Temyiz ile istinaf arasındaki usul hükümlerinin aynılığı***

İYUK m. 45/2'deki "İstinaf, temyizın şekil ve usullerine tabidir" hükmü nedeniyle usuller açısından temyizle istinaf arasında fark yoktur. Bu nedenle temyize başvuru esasları, başvuru saatleri, temyiz dilekçesinde bulunması gereken hususlar, dilekçelerin verilebileceği merciler, tebligat esasları, harç ve giderlerin ödenmesi, ön inceleme, eksikliklerin giderilmemesi halinde verilmesi gereken kararlar, katılma yoluyla temyiz talebinde bulunma, dilekçeler teatisi, yürütmenin durdurulması, duruşma yapılma esasları istinafta yapılan açıklamalarla aynı olduğundan burada tekrar edilmeyecektir.

İstinafta temyiz arasındaki en önemli yan kararların mahiyetinin farklılığı ile doğurduğu hukuki sonuçlardır.

#### ***(c).Temyiz başvurusu ve süresi***

Temyiz başvurusunda ancak istinaf başvurusunun taraflarınca yapılabilir. Temyiz için başvurulacak mercii Danıştay'dır. Temyiz istemi bölge idare mahkemesine yapılır.

---

<sup>747</sup> 2020 yılı için geçerli tutardır.

Dilekçe ilk derece mahkemesine verilen bir dilekçe olmaması sebebiyle temyiz dilekçesinde davacı bölümüne “temyiz eden” davacı bölümüne de “karşı taraf” yazılır. Temyiz dilekçesi harca tabi ise ödenmesiyle deftere kaydedildiği tarihte başvuru yapılmış kabul edilir.

Gümrük vergisi VUK kapsamında olmamakla beraber VUK’a tabi vergiler için öngörülen temyize gidebilmek için vergi idaresi usulüne göre alacağı muvafakatnameyi temyiz dilekçesine eklemeleri yerinde olur. Maliye bakanlığına bağlı vergi daireleri böyle bir muvafakatnameyi eklemeleri zorunlu tutulmuşken<sup>748</sup> gümrük idareleri için zorunlu olduğu söylenemez. Aksi takdirde, temyiz dilekçesinin maddede (İYUK m. 48/’ye atfen 3’ncü) belirtilen esaslara uygun düzenlenmediği ilgiliye tebliğ olunarak, 15 günlük sürede tamamlanmaması durumunda temyiz isteminde bulunulmamış sayılmasına karar verilir.<sup>749</sup>

Temyize başvuracak kişinin bu yola gitmesinde menfaatinin olması gerekir. Davadaki taleple temyiz konusu kararın karşılaştırılmasıyla hukuki yararın olup olmadığı anlaşılabilir.<sup>750</sup> Bir kişinin lehine verilen kararın hüküm veya hüküm fıkrasını temyizini istemesinde menfaati yoktur. Yani istinaf kararı bütün talepleri karşılayacak şekilde tüm esas ve usul hükümleriyle lehine olan tarafın temyize gitmesinde yararı yoktur.

Bölge idare mahkemelerinin verdikleri kararlar, başka kanunlarda aksine hüküm bulunsa dahi kararın tebliğinden itibaren 30 gün içinde temyiz edilebilir. Vergilerle ve gümrük vergileriyle ilgili olmamakla beraber İYUK’ta 30 günden az olan özel temyiz süreleri belirlenmiştir. İvedi yargılama usulüne göre verilen nihai kararlar için farklı usul ve süreler öngörülmüştür (İYUK m. 20/B).

Temyiz yoluna gidilmiş olması yürütmenin durdurulması sonucunu doğurmaz. Ancak, yürütmenin durdurulması talep edilmişse temyiz merciinin bu yönde karar vermesi halinde yürütme durdurulur.

---

<sup>748</sup> VUK m. 377/4-5 “*Vergi dairesi başkanlıkları ile vergi daireleri, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığına belirlenen tutarları aşan davalarda Gelir İdaresi Başkanlığının (İl özel idareleri ile belediyeler, valilerin) muvafakatını almadan vergi mahkemesi kararları aleyhine temyiz yoluna gidemezler. Gelir İdaresi Başkanlığı, tespit edeceği hadlerle sınırlı olmak şartıyla, muvafakat verme yetkisini vergi dairesi müdürlüklerinin taraf bulunduğu davalar için vergi dairesi başkanlıklarına ve/veya defterdarlıklara devredebilir*”.

<sup>749</sup> Candan, a.g.e., s. 127.

<sup>750</sup> Kaplan, a.g.e., s. 513.

**(aa).Ön inceleme**

Temyiz dilekçesi kararı veren bölge idare mahkemesine geldiğinde dosyayla birlikte olduğu gibi Danıştay'a gönderilmez.

**(i). İstinaf mahkemesince yapılan ön inceleme**

Dilekçe üzerine bölge idare mahkemesinin yapacağı bazı işlemler vardır. Bu işlemler dosyanın Danıştay'a gitmeden bölge idare mahkemesince tamamlanması ve bazı hususlar yönünden incelenmesi gereken işlemlerdir. Bu kısım ön incelemenin kararı veren bölge idare mahkemesince yapılan aşamasıdır.

Temyiz dilekçelerinin Kanundaki esaslarına göre düzenlenmesi gereklidir. Düzenlenmemiş ise eksikliklerin onbeş gün içinde tamamlanması hususu, kararı veren bölge idare mahkemesince ilgiliye tebliğ olunur. Bu sürede eksiklikler tamamlanmazsa bölge idare mahkemesince temyiz isteminde bulunulmamış sayılmasına karar verilir (İYUK 45/2). İYUK 45/6 uyarınca *“Temyiz dilekçesi verilirken gerekli harç ve giderlerin tamamının ödenmemiş olması halinde kararı veren; merci tarafından verilecek yedi günlük süre içerisinde tamamlanması, aksi halde temyizden vazgeçilmiş sayılacağı hususu temyiz edene yazılı olarak bildirilir. Verilen süre içinde harç ve giderler tamamlanmadığı takdirde, ilgili merci, kararın temyiz edilmemiş sayılmasına karar verir. Temyizin kanuni süre geçtikten sonra yapılması veya kesin bir karar hakkında olması halinde de kararı veren merci, temyiz isteminin reddine karar verir”*.

Temyiz başvurusu öncelikle usul yönünden incelenir. Bu kapsamda temyiz harç ve gideri eksikliği ile karara karşı temyiz yolunun açık olmaması halinde temyiz edilmemiş sayılmasına, istinafin süresinde yapılmaması ile temyize konu kararın kesin olması halinde temyiz isteminin reddine karar verilir. İlgili merciin bu kararlarına karşı, tebliğ tarihini izleyen günden itibaren yedi gün içinde temyiz yoluna başvurulabilir (İYUK 45/6).

Temyiz dilekçeleri kararı veren bölge idare mahkemesince diğer tarafa tebliğ edilir. Tebliğ tarihini izleyen otuz gün içinde temyiz istemine cevap verebilir. Cevap veren, kararı süresinde temyiz etmemiş olsa bile düzenleyeceği dilekçesinde, temyiz isteminde bulunabilir. Bu takdirde bu dilekçeler temyiz dilekçesi yerine geçer. Kararı veren bölge idare mahkemesi, cevap dilekçesi verildikten veya cevap süresi geçtikten sonra dosyayı dizi listesine bağlayarak olarak, Danıştay'a gönderir.

Kararı veren bölge idare mahkemesi, cevap dilekçesi verildikten veya cevap süresi

geçtikten sonra dosyayı dizi listesine bağılı olarak, Danıştay'a gönderir (İYUK m. 48/4).

**(ii). Danıştay tarafından yapılan ön inceleme**

İYUK madde 48/7'de yer verildiği üzere “*Temyiz dilekçesi verilirken gerekli harç ve giderlerin ödenmemiş olduğu, dilekçenin 3 üncü madde esaslarına göre düzenlenmediği, temyiz kanuni süre içinde yapılmadığı veya kesin bir karar hakkında olduğunun anlaşıldığı hâllerde, 2 ve 6'ncı fıkralarda sözü edilen kararlar, dosyanın gönderildiği Danıştay'ın ilgili dairesi ve kurulunca, kesin olarak verilir*”. Esasen aynı konular bölge idare mahkemesince de yapılmaktadır. Bir defa daha Danıştay'ca yapılmasının sebebi aşağıda belirtilen konularda gözden kaılan bir hususun bulunmamasını sağlamaktır.

i-Temyiz dilekçesi verilirken gerekli harç ve giderlerin ödenip ödenmediği,

ii-Temyizin süresinde yapılıp yapılmadığı (İYUK m. 45/6).

iii-Bölge idare mahkemesinin kararının nihai (kesin) karar olup olmadığı

iv-Karara karşı temyiz yolunun aılık olup olmadığı,

v-İstinaf başvurusunun geldiği dairesinin istinaf incelemesinin görevine girip girmediği, hususları bakımından öncelikle gerekli kararı verir.

Yukarıdaki (i) ve (iv) deki şartlar ihlal edildiği tespit edildiğinde istinaf edilmemiş sayılmasına, (ii) ve (iii) deki şartlar ihlal edildiği tespit edildiğinde ise istinaf isteminin reddine karar verilir. Yukarıdaki konularda Danıştay'ın ilgili dairesi ve kurulunca verilen kararlar kesindir. Eksiklik bulunmadığı anlaşılan dosya esastan incelemeye alınır.

**(bb) Esastan inceleme**

Temyiz başvurusu en yüksek yargı organı olan Danıştay'ın uyuşmazlıkla ilgili dava dairesi tarafından dosyadaki bilgi ve belgelere göre incelenir. Temyizde olay değil, temyize konu karar yargılanır.<sup>751</sup> Dava dairesi maddi uyuşmazlığın aydınlanmayan yönleriyle ilgili araştırma yapamaz. Örneğin, ara kararıyla ilgili yerlerden bilgi ve belge getirilmesine karar vermez<sup>752</sup>.

Danıştayın uyuşmazlıkla ilgili dava dairesi, uyuşmazlığı temyiz sebeplerine bağılı bulunmaksız re'sen inceleyebilir<sup>753</sup>. Ancak her ne şekilde olursa olsun, temyiz

<sup>751</sup> Özgecan Gök, a.g.e., s. 376.

<sup>752</sup> Candan, a.g.e., s. 1000.

<sup>753</sup> Özgecan Gök, a.g.e., s. 378.



yargılamasında hüküm mahkemesince incelenen olgular yeniden incelenmez ve yeniden bir yargılama yapılmaz. Yapılan şey uyuşmazlığın maddi yönüyle değil hukuki yönüyle incelenmesinden ibarettir.

**(d) Kararın verilmesi**

Temyiz incelemesi sonucunda uyuşmazlıkla görevli dava dairesi aşağıda açıklanan 4 karardan birini verir (Bkz, İYUK m. 49). İYUK m. 49/5 uyarınca “*Temyize konu edilen kararı veren ya da karara katılan hâkim aynı davanın temyiz incelemesinde görev alamaz*”.

**(aa) İstinaf mahkemesi kararının onanması**

Onama kararı tamamen, kısmen ve değiştirerek uygun bulunması şeklinde olur. Onama kararı verilmesi halinde Danıştayın verdiği karar incelemeye konu dava dosyasıyla birlikte kararı veren mercie gönderilir. Temyiz incelemesi üzerine onam kararı verilmesiyle karar bu aşamada kesinleşir<sup>754</sup>.

Kararı Olduğu Gibi Onama: Danıştay dava dairesinin onama kararı vermiş olması kararın hukuka uygun olması demektir.

Kararı Değiştirerek Onama: Değiştirerek onama iki sebeple gerçekleşir.

-Kararın sonucu hukuka uygun olmakla birlikte gösterilen gerekçenin doğru bulunmaması veya eksik bulunması durumunda karar gerekçesi değiştirerek onanır.

-Kararda yeniden yargılama yapılmasına ihtiyaç duyulmayan maddi hatalar ile düzeltilmesi mümkün eksiklik veya yanlışlıklar varsa karar düzeltilerek onanır.

**(bb). İstinaf mahkemesinin kararın bozulması**

Danıştay dairesi İYUK m. 49/2'dek belirtilen sebeplerden birinin bulunması halinde kararı tamamen veya kısmen bozar. Bu durumda hükmün bazı fıkraları bakımından Bölge idare mahkemesi bozma sebeplerini dikkate alarak işin esası hakkındaki karar verir.

**(i). Kararın tamamının bozulması**

Temyize konu kararın hukuka aykırı görülmesi halinde bozma kararı verilir. Kararı bozması halinde temyize bakan Danıştay dairesinin işin esasına girerek uyuşmazlığı karara bağlama yetkisi yoktur. Kararın bozulmasıyla birlikte dosya kararı veren mercie gönderilir. Kararı veren merci ile kastedilen bölge idare idare

---

<sup>754</sup> Aslan, a. g.e., s. 401.

mahkemesidir<sup>755</sup>. Dosya kendisine gönderilen bölge idare mahkemesi ya bozma kararının doğruluğuna inanır ve bozmaya aynen uyar ya da ortaya koyacağı gerekçeleriyle eski kararında ısrar (direnme) kararı verir.

Bozma kararı verilmişse Bölge idare mahkemesi bozma sebebini dikkate alarak var olan eksiklikleri tamamlar ve sadece bozulan hüküm fıkraları itibarıyla esastan karar verir. Hüküm fıkralarından bozulmayanlar varsa onlara dokunulmaz. Çünkü onlar kesin hüküm halini almıştır. Bozma kararına karşı bölge idare mahkemesi uyma yönünde karar vermişse, bu karar da temyiz edilebilir. Bozma bazı hüküm fıkraları itibarıyla gerçekleşmişse bölge idare mahkemesi bozulan hüküm fıkralarından bazılarında uyma bazılarında da ısrar kararı verebilir. Temyiz üzerine Danıştay bozma kararına gerçekten uyulup uyulmadığı, uyulmuşsa gereklerinin tam olarak yerine getirilip getirilmediği yönlerinden inceler. Ancak, uyma kararı üzerine verilen bölge idare mahkemesi kararı bozma kararına aykırı gerekçelerle bozamaz.<sup>756</sup> Bir başka ifadeyle Danıştayın bozma kararına uyularak verilen kararın temyiz incelemesini bozma kararına uygunlukla sınırlı yapılabilir. Buna yargılama hukukunda “usuli kazanılmış hak” denir<sup>757</sup> Bununla Danıştay ile bölge idare mahkemesi kararlarının fasit bir daireye girmesinin önlenmesi amaçlanmıştır<sup>758</sup>.

Bölge idare mahkemesi bozmaya uymayarak ilk kararında direnmiş olabilir. Direnme bozulan hüküm fıkralarının bazıları bakımından da olabilir. İsrar kararı doğal olarak bölge idare mahkemesinin eski gerekçelere dayanması şeklinde karşımıza çıkar. Bölge idare mahkemesinin direnme kararının temyizi Danıştay İdari veya Vergi Dava Daireleri Kurulunca incelenir ve karara bağlanır. İYUK m. 50/5'e göre bu kararlara uyulması zorunludur. İsrar kararının bozulması üzerine dosya karara bağlanmak üzere bölge idare mahkemesine gönderilir. İlgili mahkemece verilen karar tekrar temyiz edilebilir. Bu defa temyiz ilk bozma kararını veren Danıştay dava dairesinde yapılması gereklidir<sup>759</sup>. İYUK 50/1'e göre “*Temyiz incelemesi sonucunda verilen karar, dosyayla birlikte kararı veren mercie gönderilir. Bu kararlar, dosyanın geldiği tarihten itibaren yedi gün içinde taraflara tebliğe çıkarılır*”.

Bozma sebeplerine İYUK m. 49/2'de yer verilmiştir. Kanunda bozma için

---

<sup>755</sup> Aslan, a.g.e., s. 402.

<sup>756</sup> Candan, a.g.e., s. 1084.

<sup>757</sup> Aslan, a.g.e., s. 402.

<sup>758</sup> Candan, a.g.e., s. 1077-1078.

<sup>759</sup> Candan, a.g.e., s. 1089.

belirtilen sebeplerden herhangi birinin varlığı yeterlidir.<sup>760</sup> Sebepler aşağıda açıklanmıştır.

-Görev ve yetki dışında bir işe bakılmış olması: İdari yargılama hukukunda görev ve yetki kamu düzeninden olup taraflarca ileri sürülmesine gerek olmaksızın yargılamanın her aşamasında kendiliğinden göz önünde bulundurulur<sup>761</sup>. İdare mahkemesinin görevine giren davanın vergi mahkemesince veya vergi mahkemesinin görevine giren davanın idare mahkemesince karar bağlanması, tek hâkimin karar vermesi gereken durumda kurul halinde karar verilmesi veya kurul halinde karar verilmesi gereken durumda tek hâkimin karar vermesi, yetkisiz idari yargı yeri tarafından kararın verilmesi bozma sebebidir. Yetkisiz idari yeri davaya bakmışsa bu da bozma sebebidir. Dava Ankara mahkemelerinde görülmesi gerekirken Bursa mahkemelerinde görülmüşse mahkemenin yetkisi dışında karar verilmiş olmasından bozulur.

-Hukuka aykırı karar verilmesi: Kararın hukuka aykırı verilmesinin içeriği Danıştay Kanunu<sup>762</sup> m. 23/a'da ifadesini bulmuş ve "*Danıştayın temyiz mercii olarak görevi, bir hukuk kuralının uygulanmaması veya yanlış uygulanması şeklinde ortaya çıkan hukuka aykırılıkların denetimini yapmakla sınırlıdır*" hükmüne yer verilmiştir. Uyuşmazlıkla ilgili olayların hatalı saptanması, olayların hukuki nitelendirmesinde hataya düşülmesi, hukuk kuralının olaya hatalı uygulanması halleri örnek verilebilir.

-Usul hükümlerinin uygulanmasında kararın sonucunu etkileyebilecek nitelikte hata veya eksikliklerin bulunması: İlk incelemenin usulüne göre yapılmaması, dosyanın tekemmül ettirilmemesi, savunma ve cevap haklarının ihlali, duruşma talebine rağmen duruşma yapılmaması, uyuşmazlığın çözümü açısından yapılması gereken zorunlu araştırmaların yapılmaması, re'sen araştırma yetkisinin kullanılmaması, bilirkişinin hatalı oluşturulması, gerekli olmamasına karşın keşif yapılması veya keşif yapılmaması, keşifte usule uyulmaması, kararın gerekçesiz olması, kararda tarafların ad ve soyadlarının bulunmaması, tebligat hükümlerine uyulmamış olunması, tutanaktaki kararlar sonuç arasında çelişki olması, tutanak tutmaksızın karar verilmesi, toplanma ve karar usulüne uygun olmadan karar verilmesi cevap süresi dolmadan karar verilmesi, adli tatilde bakılması zorunlu işlerden olmamakla birlikte adli tatil süresinde nihai karar vermek gibi

---

<sup>760</sup> Candan, a.g.e., s.1052.

<sup>761</sup> Aslan, a.g.e.,s.396.

<sup>762</sup> Danıştay Kanunu; Kanun No:2575, (*Resmi Gazete*, 06.01.1982 tarih ve 17580 sayı).

haller bozulma sonucunu doğurur<sup>763</sup>.

### ***(ii).Kararın kısmen onaması/kısmen bozulması***

Karar kısmen onama (veya kısmen bozma) şeklinde de verilebilir. İYUK m. 49/3 te açıkça yer verildiği üzere kesinleşen kısım Danıştay kararında belirtilir. Bu durumda hüküm fıkra veya fıkralarından hukuka aykırı görülenler bozulmuş, hukuka uygun görülenler onanmış demektir. Kararın kısmen onanması kısmen bozulması durumunda onanan bölüm hüküm fıkrasında açıkça belirtilir. Onanan hüküm fıkraları kesinleşmiş demektir. Bozulan hüküm fıkraları bakımından olduğunda bu kısım bakımından kararın tamamen bozulmasına ilişkin işlemler uygulanır.

İYUK m. 50/2'ye göre “*temyiz incelemesi sonucunda verilen bozma kararı üzerine ilgili merci, dosyayı öncelikle inceler ve varsa gerekli inceleme işlemlerini tamamlayarak yeniden karar verir*”. Yine İYUK m. 50/3'e göre bölge idare mahkemesi kararında yanıldığı veya hataya düştüğü sonucuyla verilen bozma kararına uyabilir veya direnebilir.

Bölge idare mahkemesince bozma kararına uyulduğu ve bozma kararının gerekleri karşılandığında, bu kararın temyiz aşamasında incelenmesi, bozma kararına uygunlukla sınırlıdır.

Direnme kararının temyizi bozmaya karar veren dairece karara bağlanmaz. Bölge idare mahkemesi, bozmaya uymayarak kararında ısrar ederse, ısrar kararının temyizi hâlinde, talep, konusuna göre Danıştay İdari veya Vergi Dava Daireleri Kurulunca incelenir ve karara bağlanır<sup>764</sup>. Danıştay İdari ve Vergi Dava Daireleri Kurulları kararlarına uyulması zorunludur.

### ***b.Olağanüstü Kanun Yolları***

Mahkemenin verdiği *kesinleşmiş kararlara karşı* gidilen kanun yollarına “olağanüstü kanun yolu” adı verilmektedir. Bunlardan biri “kanun yararına temyiz”, diğeri “yargılamanın yenilenmesi”dir.

---

<sup>763</sup> Aslan, a.g.e., s. 401-402

<sup>764</sup> Kaplan, a.g.e., s.522.

### **(1).Kanun yararına temyiz**

Kanun yararına temyiz kesinleşen kararın sonuçlarını değiştirmeyen, fakat hukukta aykırı ve yanlış içtihatların engellenmesi ve yaygınlaşmasını önlemek amacıyla kabul edilen bir kanun yoludur.<sup>765</sup> Kanun yararına temyiz en önemli özelliklerinden biri temyize konu edilen kararın hukuki sonuçları üzerinde hiçbir etkisinin olmamasıdır. Bu husus anılan müessesenin teknik ve gerçek yönüyle kanun yolu olduğunu tartışılır hale getirmiştir.<sup>766</sup>

Bu yolla kararın kanuna aykırılığı değil, yürürlükteki hukuka aykırılığı denetlenir.<sup>767</sup> Kanun yararına bozulmasına karar verilen kararın aynı mahkemece veya başka mahkemelerce örnek alınması önlenmiş olur ve kararın kendisi hukuken mahkûm edilmiş olur.<sup>768</sup> Kararın bozulmasıyla hukuk düzeninde gelecekte ortaya çıkması muhtemel bozulmanın da önüne geçilmiş olur.

İYUK m. 51/1 “*İdare ve vergi mahkemeleri ile bölge idare mahkemelerinin kesin olarak verdiği kararlar ile istinaf veya temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşmiş bulunan kararlardan niteliği bakımından yürürlükteki hukuka aykırı bir sonucu ifade edenler, ilgili bakanlıkların göstereceği lüzum üzerine veya kendiliğinden Başsavcı tarafından kanun yararına temyiz olunabilir*”. Bu isteme konu olacak kararların mahkemelerin nihai kararı olması gerekmektedir. Kanun yararına temyize konu edilebilecek kararlar;

- İdare mahkemelerinin verdiği istinaf konusu olmayan yani istinaf yolu kapalı olduğu için kesin olan kararlar,
- -Vergi mahkemelerinin verdiği istinaf konusu olmayan yani istinaf yolu kapalı olduğu için kesin olan kararlar, (Miktarı 6.000 Türk lirasını aşamayan davalara ilişkin kararlar),
- İstinaf yolu açık olmakla birlikte süresi içinde istinafa gidilmemesi veya istinaf süresinin kaçırılması nedeniyle istinaf edilememiş dolayısıyla istinaf incelemesinden geçmeden kesinleşen idare ve vergi mahkemesi kararları,
- Temyize kapalı olduğu için temyiz incelemesine tabi tutulamayan Bölge idare

<sup>765</sup> Özgecan Gök, a.g.e., s. 405.

<sup>766</sup> Kaplan, a.g.e., s.528.

<sup>767</sup> Candan, a.g.e., s.1092. (Candan, eserinin 1093’ncü sayfasında, mahkeme kararının hukuka aykırılığa göre denetlenmesi gereği nedeniyle Eserinde “hukuk düzeni yararına temyiz” kavramının kullanılmasının daha isabetli olacağını ileri sürmüştür).

<sup>768</sup> Kaplan, a.g.e., s.529.

mahkemelerinin verdiği (kesin) kararlar,

İdari ve Vergi Dava Daireleri Kurullarınca verilen kararlar yukarıda belirtilen kararlar arasında sayılmadığından kanun yararına temyize götürülemez.<sup>769</sup> Çünkü bunların verdikleri kararlar ısrar kararları üzerine temyiz mercii olarak verdikleri kararlardır.

İYUK m. 51/1’de yer verildiği üzere kanun yararına temyize başvurusu, Danıştay başsavcısına aittir. Başsavcılık kararın hukuka aykırı bir sonuç ifade ettiği konusunda ciddi kuşku duyulması durumunda doğrudan kendisi yapabilir. Veya ilgili bakanlıkların göstereceği lüzum üzerine de yapılabilir. İlgili bakanlıktan kasıt, karara konu edilen maddi olayın ilgili olduğu bakanlık olarak anlamak gerekir. Gümrük işlemlerine ilişkin davalarında davaya taraf olan idare, gümrük idaresi olması nedeniyle ilgili bakanlık Ticaret Bakanlığıdır.

Kişilerin kararlarla ilgili olarak doğrudan kanun yararına temyiz hakları yoktur. Kişiler bu yöndeki taleplerini Danıştay başsavcılığına iletirler. Başsavcılık kararın hukuka aykırılığı konusunda bir sonuç doğurduğu konusunda şüpheye düşerse temyiz eder. Kanun yararına temyiz Danıştay başsavcılığınca kararın bozulması talebini içeren bir dilekçeyle yapılır. Dilekçe Danıştay’ın görevli dava dairesine verilir. Dairece talep gerekli şartları sağlaması halinde kabul edilirse, karar kanun yararına bozulur.

Kanun yararın bozma kararı bozmaya konu kararı hukuk dünyasından kaldırmaz. Dolayısıyla bozmaya konu kararın hukuki sonuçlarının bozmadan etkilenmemesi bozma kararının geçmişe etkili sonuç doğurmasını engeller. Karar Resmi Gazetede yayımlanarak bir nüshası ilgili Bakanlığa gönderilir.

## ***(2).Yargılamanın yenilenmesi***

Mahkemelerin yargılama sırasında bir takım nedenlerle ağır bir hukuki hataya düşerek haksız karar vermiş olması ve bu kararın da kesinleşmiş olması mümkündür. Yargılamanın yenilenmesi bu hatanın giderilerek haksızlığın ortadan kaldırılarak telafi edilmesi ve onarılmasına imkân veren bir yoldur. Mahkeme kesinleşmiş olan kendi kararını değiştirmesini bu yolla yapar<sup>770</sup>. Böylelikle gerçeğe ve hukuka uygun bir karara ulaşılır.

---

<sup>769</sup> Candan, a.g.e., s. 1098.

<sup>770</sup> Özgecan Gök, a.g.e., s. 406.

İYUK m. 53'te yer alan sebeplerin varlığı halinde yargılamanın yenilenmesi talep edilebilir. Yenilemeye konu kararlar mahkemelerin kesin hüküm haline gelen kararlardır. İlk derece mahkemesinin davanın reddi, kabulü, istinaf başvurusunun kabulü sonucunda esasa ilişkin verilen karar bu kabildendir.

Yargılamanın yenilenmesi kararı veren mahkemeye karşı asıl davanın taraflarına aittir. İstek temyiz dilekçesi şekil kurallarına göre düzenlenen bir dilekçeyle yapılır. Dilekçe esas kararı vermiş olan mahkemeye doğrudan verilebileceği gibi bu mahkemeye iletilmesi için İYUK m. 4'te yazılı kanallar aracılığıyla da gönderilebilir. Mahkeme dilekçeyi 30 gün içinde savunmasını yapmak ve cevap vermek için karşı tarafa gönderir. Cevap dilekçesi yargılamanın yenilenmesini isteyene tebliğ edilmez. Böylelikle dosya tekemmül ettirilmiş olur. Süresinde cevap verilmemesi dosyanın tekemmül etmesini etkilemez.

Yenileme isteminin kaynağı aşağıdaki sınırlı sebeplerden biri değilse yenileme istemi reddedilir. Eğer bu sebepler var ise Mahkemece dava yeniden görülerek karar verilir (İYUK m. 55/2).

İYUK m. 53'te sayılan yenileme sebepleri şunlardır:

- “1. Zorlayıcı sebepler dolayısıyla elde edilemeyen bir belgenin, kararın verilmesinden sonra ele geçirilmiş olması,*
- 2. Karara esas olarak alınan belgenin sahteliğine hükmedilmiş, ikrar olunmuş veya kişinin karar zamanında bundan haberi bulunmamış olması,*
- 3. Karara esas olarak alınan bir ilam hükmünün, kesinleşen bir mahkeme kararıyla bozularak ortadan kalkması,*
- 4. Bilirkişinin kasıtlı gerçeğe aykırı beyanda bulunduğu mahkeme kararıyla belirlenmesi,*
- 5. Lehine karar verilen tarafın, karara etkisi olan bir hile kullanmış olması,*
- 6. Vekil veya kanuni temsilci olmayan kişiler ile davanın görülüp karara bağlanmış bulunması,*
- 7. Çekinmeye mecbur olan başkan, üye veya hâkimin katılmasıyla karar verilmiş olması,*
- 8. Tarafları, konusu ve sebebi aynı olan bir dava hakkında mahkeme tarafından önceki ilamın hükmüne aykırı bir karar verilmiş bulunması,*

9. *Hükümün, İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşmenin veya eki protokollerin ihlâli suretiyle verildiğinin, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin kesinleşmiş kararıyla tespit edilmiş olması veya hüküm aleyhine Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine yapılan başvuru hakkında dostane çözüm ya da tek taraflı deklarasyon sonucunda düşme kararı verilmesi”*

Yargılamanın yenilenmesi talebinde bulunma süreleri sebeplere göre farklı düzenlenmiştir. Başvuru süreleri önceki karara aykırılık oluşturacak nitelikteyse (8’nci bentte yazılı sebeplerin varlığı halinde) **10 yıl**, İHAM’ın kesin kararıyla tespit edilen insan haklarına aykırılığı (9’uncu bentte yazılı sebep) halinde **1 yıl**, diğer sebepler için **60 gündür**.

### **C.BİREYSEL BAŞVURU YOLU**

Bireysel başvuru yolu Anayasa ve İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi (İHAS)’nde yer alan temel hak ve özgürlüklerden her hangi birinin kamu gücü tarafından ihlal edildiğinde bundan mağdur olduğunu ileri süren kişinin gidebileceği ikincil nitelikte bir hak arama yoludur<sup>771</sup>. İhlal edilen hak nedeniyle bireysel başvuru yoluna gidilebilmesi hakkın Anayasa ve İHAS’ın korunan ortak alanında, yani her ikisinde de yer alması gerekir. Hak ihlali durumunda kanun yolları tüketildikten sonra önce Anayasa Mahkemesine (AY m. 148/3) buradan sonuç alınmadığında (İHAS m. 34) İHAM’a gidilebilir. Ancak 2949 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun yerine Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun’un<sup>772</sup> 45. maddesinin 3 fıkrası gereğince yasama işlemleri (kanun, iç tüzük vb.) ile idarenin genel düzenleyici işlemlerine karşı bireysel başvuru yoluna gidilemez.

6216 Sayılı Kanunun madde 47/3 bireysel başvuru talebi, işlem, eylem ya da ihmal

<sup>771</sup>Hüseyin EKİNCİ, Murat SAĞLAM, *66 Soruda Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru*, s. 9. <http://www.ankarabarasu.org.tr/Siteler/2012yayin/2011sonrasikitap/66-Soruda-Anayasa-Mahkemesine-Bireysel-Basvuru.pdf>. (14.05.2020)

<sup>772</sup> Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun(6216 Sayılı Kanun), (Kanun No: 6216, *Resmî Gazete*, 3/4/2011 Tarihli, 27894 Sayılı)



nedeniyle ihlal edilen hak ve özgürlüğün ve dayanılan Anayasa hükümlerinin<sup>773</sup> başvuruda açıkça belirtilmesi gerektiğine ilişkin bir kriter öngörmüştür. Bu noktada konu bakımından bireysel başvuru yapılabilmesi için Anayasal ilkelerle koruma altına alınmış ve ihlal edilen bir hak ve özgürlük olması gerektiği söylenebilir. Örneğin yaşama hakkı, işkence ve eziyet yasağı, zorla çalıştırma yasağı, kişi hürriyeti ve güvenliği, hak arama hürriyeti, suç ve cezaların kanuniliği, özel hayata, aile hayatına, konut ve haberleşmeye saygı, düşünce, din ve vicdan hürriyeti, düşünceyi açıklama ve yayma hürriyeti, toplantı ve örgütlenme hürriyeti, mülkiyet hakkı, serbest seçim hakkı, temel hak ve hürriyetlerin korunması, eğitim ve öğretim hakkı ve ödevi, eşitlik ve etkili başvuru hakkı bu kapsamda sayılabilecek haklardandır<sup>774</sup>.

Çalışmanın konusu gereği ihlal gereği gümrük işlemlerine doğruya etkisi olabilecek duyarlı haklar arasında mülkiyet hakkı, adil yargılanma hakkı<sup>775</sup>, hak arama hürriyeti, cezaların kanuniliği ile medeni hak ve yükümlülükler (ulusal hukukta tanınan hak ve yükümlülükler olup özel hukuk davalarını koruma altına alır) sayılabilir<sup>776</sup>.

Vergiler doğrudan mülkiyet hakkına müdahale niteliği taşır<sup>777</sup>. İhlali halinde gümrük işlemlerine doğruya etkisi olabilecek duyarlı haklar arasında *mülkiyet hakkı, adil yargılanma hakkı*<sup>778</sup>, *hak arama hürriyeti, cezaların kanuniliği ile medeni hak ve yükümlülükler (ulusal hukukta tanınan hak ve yükümlülükler olup özel hukuk davalarını*

<sup>773</sup> Anayasa m. 12- “Herkes, kişiliğine bağlı, dokunulmaz, devredilmez, vazgeçilmez temel hak ve hürriyetlere sahiptir. Temel hak ve hürriyetler, kişinin topluma, ailesine ve diğer kişilere karşı ödev ve sorumluluklarını da ihtiva eder.

m. 13 Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu sınırlamalar, Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz”.

<sup>774</sup> Hüseyin EKİNCİ, Murat SAĞLAM, a.g.e., s. 12-13.

<sup>775</sup> Adil yargılanma hakkı kapsamına “Mahkemeye erişim hakkı, bağımsız ve tarafsız mahkeme isteme hakkı, Silahların eşitliği ve çekişmeli yargı hakkı, makul sürede yargılanma hakkı, aleni yargılanma hakkı, Gösterilen delillerin değerlendirilmesini isteme hakkı, Kararın gerekçeli olmasını isteme hakkı, Susma hakkı” girer. (Adnan Gerçek, Esra Uygun, *Vergi Uyuşmazlıklarında Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Yolu*, Bursa: Ekin Kitabevi, 2018, s. 254.; Mehmet Yüce, *Vergi Davalarında Bireysel Başvuru*, Ekin Kitabevi, Bursa 2019, s. 336.

<sup>776</sup> Alican Mert, “AİHM Kararlarında Vergi Kabahatleri”, *Kabahatler Hukuku Yazıları-I*, ed. Zeynel Kangal, İstanbul: Onikilevha Yayıncılık, 2017, s. 297 vd.

<sup>777</sup> Saban, a.g.e., s. 20-21.

<sup>778</sup> Adil yargılanma hakkı kapsamına “Mahkemeye erişim hakkı, bağımsız ve tarafsız mahkeme isteme hakkı, Silahların eşitliği ve çekişmeli yargı hakkı, makul sürede yargılanma hakkı, aleni yargılanma hakkı, Gösterilen delillerin değerlendirilmesini isteme hakkı, Kararın gerekçeli olmasını isteme hakkı, Susma hakkı” girer. (Adnan Gerçek, Esra Uygun, *Vergi Uyuşmazlıklarında Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Yolu*, Bursa: Ekin Kitabevi, 2018, s. 254.; Mehmet Yüce, *Vergi Davalarında Bireysel Başvuru*, s. 336.

koruma altına alır) sayılabilir<sup>779</sup>.

Bireysel başvuru kurumu yargılama sistemimizde Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru ve uluslararası alanda İHAM'a bireysel başvuru altında iki başlık altında incelenebilir. Bu iki makama bireysel başvuru yolları birbirinden tamamen farklı başvuru yollarıdır, yalnızca ihlal olunan temel hak ve özgürlükler çerçevesinde terditli olarak İHAM'a başvuru için Anayasa Mahkemesine başvuru zorunlu bir iç hukuk yolu olduğundan aralarında organik bir bağ bulunduğu söylenebilir.

### **1.Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Yolu**

Temel hak ve özgürlüklere saygı, devletin tüm organlarının anayasal ödevi olup, bu ödevin ihmal edilmesi nedeniyle ortaya çıkan hak ihlallerinin düzeltilmesi idari ve yargısal makamların görevidir. Bireysel başvuru ihlal edilen hak ihlallerinin ilk derece, istinaf ve Yargıyat/Danıştay mahkemelerince giderilmemesi halinde başvurulabilecek ikincil nitelikte başvuru yoludur<sup>780</sup>.

Anayasal temel hak ve özgürlükleri hakları edilen kişiler iç hukuk yolları tüketildikten sonra eskiden doğrudan İHAM'a başvurabilirlerken İHAM başvurularının çokluğu ve azaltılması aynı amacıyla 2010 yılında yapılan bir değişiklikle Anayasa'nın 148'nci maddesine bir fıkra eklenmek suretiyle Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru imkanı getirilmiştir<sup>781</sup>.

Anayasada güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerinden, İHAS ve buna ek Türkiye'nin taraf olduğu protokoller kapsamındaki herhangi birinin kamu gücü tarafından, ihlal edildiği iddiasıyla herkese Anayasa Mahkemesine başvurabilme hakkı tanınmıştır.

Bireysel başvuru ancak ihlale yol açtığı ileri sürülen işlem, eylem ya da ihmal nedeniyle güncel ve kişisel bir hakkı doğrudan etkilenmesi halinde yapılabilir.

Hakların bireysel başvuru yoluyla korunması Anayasa ile İHAS veya eki protokollerle ortak koruma alanında bulunmasını gerektirir. O halde Anayasa ve İHAS tarafından güvence altına alınmış olma şartı kümülatiftir, yani birlikte

<sup>779</sup> Alican Mert, a.g.e., s. 297 vd.

<sup>780</sup> Muharrem İlhan Koç, Recep Kaplan (ed), Elif Çelikdemir Anıtkıç,; *Bireysel Başvuru Kabul Edilebilirlik Kriterleri*, Ankara. Anayasa Mahkemesi Yayınları, 2017, s. 175-176.

<sup>781</sup> Her ne kadar Anayasadaki değişiklik 12.10.2012 tarihli halkoylamasıyla yapılmışsa da değişikliğe paralel olarak "Anayasa Mahkemesinin Kuruluş ve Yargılama Usulleri hakkında Kanun" hükümlerinde değişiklik yapılmış ve sonuçta 23.10.2012 tarihinden itibaren bireysel başvuru yapılı hale gelmiştir. (Kemal Gözler, *Anayasa Hukuku*, Bursa: Ekin Kitabevi, 2018, a.g.e.,s. 1081).

gerçekleşmelidir<sup>782</sup>. Birinden biri o hakkı düzenlememişse, yani Anayasa kapsamında olmasına rağmen İHAS kapsamı dışında kalıyorsa ihlal iddiasına dayanan başvuru Anayasa ve Sözleşmenin ortak koruma alanı dışında kaldığında konu bakımından yetkisizlik kararı verilir<sup>783</sup>.

Kural olarak Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru yapmadan önce bütün olağan kanun yollarının tüketilmiş olması gerekmektedir (AY m. 148/3,c.2). Başvuruda “başvuru formu<sup>784</sup>” denen hazır şablona sahip bir dilekçe kullanılır. Başvuruda ihlale neden olan olaya ilişkin kesin (son karar) kararı veren mahkeme, merci veya makamın yazılması gerekmektedir.

Gerçek ve tüzel kişiler (kamu tüzel kişileri hariç) başvuru yapabilir. Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü’nün “Başvuru süresi ve mazeret” kenar başlıklı m. 64/1’e göre başvuru olağan kanun yollarının tükütildiği tarihten itibaren 30 gün içinde yapılabilir. Bu yola başvurunun başvuruya konu kararın icrailiği üzerinde etkisi olmaz.

Bireysel başvuruda, kanun yolunda gözetilmesi gereken hususlarda inceleme yapılamaz. Bir başka ifadeyle Anayasa Mahkemesi ihlal yapıldığı iddia edilen başvuruya konu mahkeme kararının sonucuna ilişkin yerindelik denetimi yapamaz ve bununla ilgilenmez. İlgilendiği bu karar verilirken devletin güvencesi altında olan temel hakların ihlal edilip edilmediğidir. Nitekim gümrük işlemlerine ilişkin uyuşmazlıklar hakkında verilen mahkeme kararlarının çeşitli açılardan bireysel başvuruya götürüldüğüne ilişkin somut örnek başvurular bulunmaktadır.<sup>785</sup>

Başvuru bir “komisyon tarafından ilk inceleme” diğeri “bölümlerce esasa ilişkin incelemeye” tabi tutulur.

Bireysel başvurunun işleyişinde en önemli aşamalardan birini kabul edilebilirlik incelemesi oluşturur. Komisyon başvuruyu “kabul edilebilirlik” (veya “kabul edilmezlik”) yönünden inceleyerek karar verir. Örneğin olağan kanun yolları tüketilmeden tüketilmeden Anayasa Mahkemesine başvurulması halinde “başvurunun kabul edilemez” olduğuna karar verilir.

Hakkında “kabul edilebilirlik” kararı verilen başvurunun esastan görüşülmesine geçilir. Esasa ilişkin incelemeler bölümler tarafından yapılır. Yapılan inceleme Anayasal

<sup>782</sup> Kemal Gözler, *AnayasaHukuku*, a.g.e, s. 1083.

<sup>783</sup> Koç, Kaplan, (Ed), Kaplan, a.g.e., s. 97.

<sup>784</sup> Başvuru formuna buradan ulaşabilirsiniz.  
[https://www.anayasa.gov.tr/media/5687/basvuru\\_kilavuzu.pdf](https://www.anayasa.gov.tr/media/5687/basvuru_kilavuzu.pdf).

<sup>785</sup> Koç,Kaplan,a.g.e., s. 337.

bir temel hak ve özgürlüğün ihlal edilip edilmediği ve bu ihlalin nasıl ortadan kaldırılacağına belirlenmesi ile sınırlıdır. Anayasa Mahkemesi yerindelik denetimi yapamaz<sup>786</sup>. Kanun yolunda gözetilmesi gereken hususlarda bölümlerce inceleme yapılamaz. Bölümler esasa ilişkin yaptıkları incelemeler sonucunda “ihlal kararı” veya “ihlal olmadığı kararı” verir.

Hakkın ihlal edildiğine karar verilirse sonuçlarının ortadan kaldırılması için yapılması gerekenler verilen kararda belirtilir. Tespit edilen ihlal bir mahkeme kararından kaynaklanmışsa ihlali ve sonuçlarını ortadan kaldırmak için yeniden yargılama yapılmak üzere dosya mahkemeye gönderilir<sup>787</sup>. İlgili mahkeme hükmedilen ihlal ve sonuçları ortadan kaldıran yargılama yapar. Yeniden yapılmasında yarar yoksa başvuru lehine tazminata hükmedilir.

Komisyonlar ve bölümler bireysel başvuruları incelerken bir temel hakkın ihlal edilip edilmediğine yönelik her türlü araştırma ve incelemeyi yapabilir. Komisyonlarca verilen kabul edilebilirliğe, bölümlerce verilen hakkın ihlaline yönelik kararlar kesindir. Bu kararlar yasama, yürütme, yargı organları ile gerçek ve tüzel kişileri bağlar. Komisyonlar arasındaki içtihat farklılıkları, bağlı oldukları bölümler; bölümler arasındaki içtihat farklılıkları ise Genel Kurul tarafından karara bağlanır.

Vergilendirme yetkisinin kullanımı, Anayasa’da temel hak ve hürriyetler bölümünde düzenlenmiş olan mülkiyet hakkına müdahaledir<sup>788</sup>. Dolayısıyla gümrük vergisiyle ilgili gümrük idaresinin yaptığı hukuka aykırı işlem bireylerin mülkiyet hakkını ihlal edebilir. Nitekim bu konuda Anayasa Mahkemesine yapılan ve sonucunda başvurunun kabul edilebilir olduğu yönünde kararlar mevcuttur<sup>789</sup>. Bu yetkinin kullanımında AY m. 12 ve 13, İHAS 1 nolu Ek Protokol’ün 1. maddesine aykırılık hakkın özüne dokunmak olur ki, bireysel başvuru yoluna gidilir. Mülkiyet hakkına müdahale

<sup>786</sup> Gözler, a.g.e., s. 897.

<sup>787</sup> Kangal, a.g.e., s. 533.

<sup>788</sup> Saban, a.g.e., s. 73.

<sup>789</sup> Anayasa Mahkemesi 2013/8 Sayılı 25.02.2015 Sayılı Karar,(Resmi Gazete, 25.05.2015 tarihli, 29368 Sayılı) “Başvurucu, ihtirazi kayıtla verdiği gümrük beyannameleri üzerine fazladan tahakkuk ettirilerek ödenen gümrük ve katma değer vergilerinin faiziyle birlikte geri verilmesi istemiyle açmış olduğu davalarda, mahkemece fazladan tahsil edilen kısmın iadesine karar verilmesine rağmen faiz isteminin reddedilmesinin mülkiyet hakkını ihlal ettiğini ileri sürmüştür.... Alacak hakkı, mülkiyet hakkı kapsamında kişilerin temel haklarından (E.2008/58, K.2011/37, K.T. 10/2/2011). Asıl alacağa bağlı ferî bir hak olan faiz alacağı da hak sahibine maddi bir menfaat sağlaması sebebiyle ekonomik bir değer olarak Anayasa ve AİHS'nin ortak koruma alanında yer alan mülkiyet hakkı kapsamında olup, asıl alacağa bağlı faiz talebi de bu hakkın sağladığı güvenceden yararlanabilir... A. Başvurunun KABUL EDİLEBİLİR OLDUĞUNA,.” <http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/BireyselKarar/Content/ebbaab7f-b98b-47d6-922d-879e39eaace1?wordsOnly=False>.

keyfi olmamalı ve bu hakka müdahale imkânı yaratan “kamu yararı” kavramı amacına uygun yorumlanmalıdır. Hukuka aykırı ve sınırsız bir müdahalenin kişilerin temel hak ve özgürlüklerini zedeleyeceği hususu unutulmamalıdır. Nitekim bu husus Anayasa Mahkemesi’nin 07.11.1989 tarih ve E.1989/6, K.1989/42 sayılı kararı “*Hakkı ortadan kaldırııcı nitelikteki aşırı, ölçüsüz sınırlama, Anayasa’ya aykırı ve geçersizdir. Kamusal gereksinimleri karşılamak için kişi ve kuruluşların mal varlıklarının bir bölümünün devlete geçirilmesi, bu yolla kamuya aktarılması anlamındaki “vergi” nin kimi koşullarla anayasal sınırlar içinde salınıp toplanması zorunluluğu açıktır.*” şeklindedir.

Dolayısıyla müdahale biçimlerinin her biri yasallık ilkesine uygun olmalı, meşru bir amaç gütmeli (kamu kamu yararı) ve gerçekleştirilmesi beklenen amaçla araç arasında makul bir denge olmalıdır<sup>790</sup>.

## **2. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine Bireysel Başvuru Yolu**

İnsan hakları geçmişten bugüne de toplumların en önemli parçası olmuş ve güncelliğini yitirmemiştir. İnsanın insan olduğu için sahip olduğu bir takım hak ve özgürlükleri içerdiğinden bu hakların devlete karşıda uluslararası düzende korunması önemlidir. İşte bu noktada 1948 yılında başlanan çalışmalar doğrultusunda uluslararası birliği sağlamak için Avrupa Konseyi öncülüğünde uluslararası bir metin olan İHAS imza altına alınmıştır. Farklı zamanlarda imzalanan dört farklı protokolden oluşan bu sözleşme uluslararası korunan haklar adına çok önemlidir. Taraflarca kabul edilen hükümlere uyulup uyulmadığı yapılan başvuruya göre İHAM tarafından yargılama yapılarak belirlenir. İHAM iç hukukun yanında tamamlayıcı bir uluslararası denetim mekanizmasıdır<sup>791</sup>. Türkiye İHAM’ın yetkisini 1990 yılında tanımıştır. Mahkeme sözleşmedeki hakların ihlal edilip edilmediğini inceleyen uluslararası bir kuruluş olup ulusal mahkemelere göre üst bir mahkeme değildir<sup>792</sup>.

İHAS’a imza atan ülkelerin vatandaşları sözleşmeyle güvence altına alınan hakları devlet tarafından ihlal edildiği iddiasında olmaları halinde İHAM’ye bireysel olarak başvurabilirler. Başka bir deyişle bireyler, devletler yanında, uluslararası hukukun süjesi

<sup>790</sup> Billur Yaltı, *Vergi Yükümlüsünün Hakları*, İstanbul: Beta Yayınevi, 2006, s. 46.

<sup>791</sup> Kayar, a.g.e., s. 39.

<sup>792</sup> Yaltı, a.g.e., s.194, (Ek-2).

haline gelerek hak ihlaline bağı olarak mağdur sıfatıyla taraf olabilirler<sup>793</sup>.

İHAM özel kişi veya kuruluşlara karşı yapılan şikâyetleri incelemeyiz. İncelenen devletin yetkili ve görevli olduğı konular (kamu gücü) bakımından yapılan şikâyetlerdir<sup>794</sup>.

İHAM'a başvurunun ön koşulu uluslararası hukuk kuralı olan başvurunun kendi ülkesindeki etkili iç hukuk yollarını tüketmiş olmasıdır. Yine belirtmek gerekir ki yargılama sistemi içindeki olağan kanun yollarının tüketilmesi yeterli olup, olağanüstü kanun yolları olan yargılamanın yenilenmesine veya kanun yararına temyize başvurulmuş olması şart değildir.

İHAS m. 35'e göre İHAM'a başvuru iç hukuk yollarını tüketen son kararın alındığı tarihten itibaren altı ay içinde yapılmalıdır<sup>795</sup>. Başvuru 6216 Sayılı Kanun 47/3'teki esasları içeren bir dilekçeyle yapılır. Mahkeme yapılan başvuruları önce koşulları yönünden inceler. Bu konuda vereceğı karar kesindir. Başvuru koşullarının sağlanması halinde esastan incelemeye geçilir. Taraflara barışçıl (dostane) çözüm önerebilir. Barışçıl yolla bir uzlaşma sağlanamazsa konu esastan görülmeye başlanır.

Mahkeme yaptığı yargılama sonucu dava konusu işlemin ya da eylemin Sözleşmeye aykırı olduğuna/olmadığına ve/veya Sözleşme'nin ihlal edildiğine karar verir<sup>796</sup>. Karara taraf olan devlet kararın gereğini yerine getirmekle yükümlüdür. Devletin de işlemini geri alma zorunluluğı yoktur. Mahkemenin kararı icrai olmasına karşı kararın bağlayıcılığı ve cebri icra gücü yoktur. Bir başka ifadeyle devletin yükümlülüğü mahkeme kararına uyma zorunluluğunu cebri icra anlamında doğurmaz.

İHAM kararlarına aleyhine karar verilen devletin uyması beklenir. Uyup uymadığının denetimi siyasi niteliğe sahip Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi'ne verilmiştir (İHAS m. 46). Komite konuyla ilgili görüş açıklar. Bu bağlamda aleyhine karar verilen devlet üzerinde baskı oluşturularak uluslararası platformda zor durumla karşı karşıya kalması sağlanır.

Daha öncede belirtildiğı üzere vergi uyuşmazlıkları kaynağı gereğı mülkiyet hakkıyla iç içedir. Mülkiyet hakkına müdahale Devletin egemenlik gücünden kaynaklanmaktadır. Vergi politikaları ve bu politikalar gereğı alınan tedbirler, bireylerin

<sup>793</sup> Gözübüyük, Gölcüklü, a.g.e., s. 33.

<sup>794</sup> Yaltı, a.g.e., s. 193,(ek-2).

<sup>795</sup> Gözübüyük, Gölcüklü, a.g.e., s. 87.

<sup>796</sup> Gözübüyük, Gölcüklü, a.g.e., s. 124.

malvarlıklarını ve dolayısıyla mülkiyet haklarını etkilemektedir. İHAS Ek 1 No'lu Protokol'ün 1. maddesinin “*Yukarıdaki hükümler, devletlerin, mülkiyetin kamu yararına uygun olarak kullanılmasını düzenlemek veya vergilerin ya da başka katkıların veya para cezalarının ödenmesini sağlamak için gerekli gördükleri yasaları uygulama konusunda sahip oldukları hakka halel getirmez*” hükmünü ihtiva eden ikinci fıkrası devletlere vergi ve benzeri ödemelerin tahsilatının sağlanması amacıyla gerekli tedbirleri alma hakkını vermektedir.

Mülkiyet hakkına ilişkin uyuşmazlıklarda İHAM, öncelikle somut olayda mülkiyet hakkına müdahale olup olmadığına karar vermektedir. Müdahalenin sabit olması halinde söz konusu müdahalenin hukuka uygun olup olmadığının tespiti yapılmakta olup, İHAM'ın araştırdığı husus, somut olayda bir yasa hükmünün başvuranın Sözleşme'den doğan hakkını ihlal edip etmediğidir.

## SONUÇ

Tarihin eski dönemlerinde olduğu gibi bugün de dış ticaretin en önemli yanlarından biri devletlerin gelir ihtiyacını karşılamak amacıyla vergilendirmeye konu edilmesidir. Günümüzde ülkemizin vergilerinin yaklaşık %20'si gibi önemli oran ithalatta alınan vergilerden meydana gelmektedir.

Dış ticaret rejimleri ve bunların uygulanması çoğu zaman iç hukuk yanında ikili ve uluslararası anlaşmalarla sınırı çizilmiş geniş bir mevzuat kapsamında gerçekleştirilmektedir. Mevzuatın özelliği dış ticaret alanının dinamik yapısına cevap verecek şekilde ani karar alıp müdahale edebilmeye imkân veren bir yapıya sahip olması şeklinde açıklanır. Nitekim Anayasa'nın m. 167 vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler konusunda Cumhurbaşkanına yetki verilebileceğini düzenlenmiştir.

Hangi dış ticaret rejimi olursa olsun rejimin uygulanması için gümrük idaresinin çeşitli idari işlemler yapması gerekmektedir. GK'ya göre yapılacak uygulamalar içinde idarenin bazı idari işlemleri önemi nedeniyle ismen belirtilmiştir. Hatta, bunların nitelikleri, maddi ve usulü yanları ile çözüm yolları ayrıca belirtilmiştir. Gümrük işlemleri olarak ifade edilen işlemler, gümrük idaresince verilen kararlar, gümrük vergileri ve kabahatler olarak belirtilmiştir. Gümrük uyuşmazlıkların kısa sürede ve hukuka uygun

biçimde sonuçlandırılması alanın özelliği nedeniyle özel öneme sahip kılınmıştır. Bu amaçla uyuşmazlıklar konusunda başka kanunlardakilere ek olarak Gümrük Kanunda ayrıca idari yollara yer verilmiştir. Bu konuda en dikkat çekici düzenleme Gümrük kanunu m. 242 (itiraz) ve m. 243 (uzlaşma) şeklindeki yollardır. Bu yollardan itiraz, işleme ilişkin yargı yoluna gidildiğinde dava şartı olarak düzenlenmiştir.

Gümrük vergileri iktisadi yönü nedeniyle gümrük idaresi kararlarından farklılık gösterir. Gümrük vergileri deyimi sadece tek başına gümrük vergisini değil, ithalatta eşya üzerinden alınan tüm vergi ve mali yüklerin tamamı için kullanılmıştır. Gümrük vergilerinin gümrük işlemi sayılması gümrük mevzuatının uygulanmasıyla ilgilidir. Nitekim GUY m. 3/c’de de, gümrük vergileri deyiminin ilgili mevzuat uyarınca eşyanın ithali veya ihracında uygulanan ve gümrük idarelerince tahsili gereken gümrük vergisi, eş etkili vergiler ve mali yüklerin tümünü ifade edeceği belirtilmiştir. Tahakkuk işlemi gümrük idaresince yapılan vergiler gümrük işlemi sayılır.

Gümrük idaresince alınan vergilerde usul genel vergilerdeki tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarından farklı olarak tahakkuk, tebliğ ve tahsil olarak belirtilmiştir. Tahakkuk aşamasına tarhi ve tebliği de içeren bir anlam verilmiştir. Bu durum özellikle KDV ve ÖTV gibi maddi hukuku aynı kanuna dayanan vergiler bakımından idari işlem teorisine aykırılık oluşturmaktadır. Bütünüyle gümrük vergilerinin de VUK tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarına göre düzenleme yapılarak paralelliğin sağlanması vergi teorisi bakımından yararlı olacaktır. Gümrük vergileri VUK kapsamı dışında tutulduğundan tebligatları Tebliğat Kanunu hükümlerine göre yapılır.

Gümrük kabahatleri ise gümrük vergilerinde vergi kaybına bağlı olan ve vergi kaybına bağlı olmayan (usulsüzlük) fiiller olarak düzenlenmiştir. Usulsüzlük fiillerinin ceza miktarının vergi matrahı veya vergi miktarı üzerinden hesaplanması onu vergi kaybına bağlı kabahat haline getirmez. Vergi kaybına bağlı gümrük kabahatlerinde ceza kesme zamanaşımı süresi ve başlangıcı VUK’taki vergilerden farklı olarak, gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihten itibaren (takip eden yıl değil) üç yıldır. Vergi kaybına bağlı olmayan gümrük kabahatleri KK’daki zamanaşımı süresine tabi olup “soruşturma zamanaşımı süresi” fiilin işlenmesiyle veya neticenin gerçekleşmesiyle başlarken “yerine getirme zamanaşımı süresi” kararın kesinleşmesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren başlar. Vergi kaybına bağlı olmayan kabahatlerin zamanaşımı süreleri kabahatin yaptırımının niteliğine ve cezanın parasal tutarına bağlı



olarak 3 yıldan 10 yıla varan süreler olarak belirlenmiştir.

Gümrük işlemlerinde muhatabın konumu farklı isim ve statülere bağlı olarak oldukça geniş tutulmuştur. Muhatabın genişletilmesinin sebebinin vergi güvenliğinin sağlanması amacıyla çok çeşitli süreçlerde yer alan kişilerin aynı borçtan sorumlu tutulması olduğu anlaşılmaktadır. Dolayısıyla gümrük vergilerinde tek tip bir yükümlü veya sorumludan bahsetmek mümkün değildir. Bu noktada GK’da asıl yükümlü, temsilci yükümlü ve sorumlu yükümlü olarak sorumluluk sınırlarını çizmek önemlidir. Genel anlamda özel hukuktaki temsil kavramlarıyla paralel olmakla birlikte farklı olarak dolaylı temsilci yükümlünün kimler olabileceği GK’da gümrük müşavirleri olarak sınırlandırılmış olup, dolaylı temsilcinin temsil ilişkisi gümrük idaresince bilinmelidir. Diğer hukuk dallarında olduğu gibi, yükümlülüğün doğmasını ve sorumlulukları engelleyen veya ortadan kaldıran hallere gümrük mevzuatı bakımından da yer verilmiştir.

Gümrük idaresinin muhataplarına yaptığı işlemler konusunda uyuşmazlıkların ortaya çıkması halinde bunların gümrük hukukunun kendi özelliklerine uygun çözülmesine ihtiyaç vardır. Uyuşmazlıkların olabildiğince kısa sürede sonuçlandırılmasına imkân vermek üzere GK’da idari aşamada kullanılabilecek uzlaşma ve itiraz yolları öngörülmüştür. Ancak GK dışında başvurulabilecek idari yollar (af, sulh ve kamu denetçiliğine başvuru) yok değildir. Son gidilebilecek uyuşmazlık çözüm yolu ise yargı yoludur.

GK da özel olarak yer verilmesi nedeniyle “uzlaşma “ ve itiraz” yollarından ayrıca bahsetmekte yarar vardır. Kişiler uzlaşma yoluna ve itiraz yoluna başvurmakta serbesttirler. Uzlaşma ve itirazın ikisi aynı anda kullanılamaz. Öncelik uzlaşmaya başvurudur. Bununla beraber aralarındaki en önemli fark, itiraz yoluna gidebilmek için uzlaşmaya başvurma şart değilken, yargı yoluna gidebilmek için itiraz yoluna gidilmesi ve sonuç alınamamış olması şarttır. Uzlaşma kapsamına ek tahakkuku yapılarak yükümlüye tebliğ edilen gümrük vergi alacakları ile kesilen ve muhatabına tebliğ edilen para cezaları alınmıştır. Gümrük vergilerinin matrahına giren, ancak aslı gümrük idarelerince takip ve tahsil edilmeyen vergi ve benzeri mali yükler uzlaşmaya konu edilemez. GK uzlaşma çeşitli açılardan VUK’taki uzlaşmadan farklılık arz eder. Uzlaşmaya işlemin tebliğinden itibaren 15 gün içinde başvurulur. Uzlaşma talebinde bulunulması hâlinde, itiraz veya dava açma süresi durur, uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi hâlinde süre kaldığı yerden işlemeye başlar, ancak sürenin bitimine

beş günden az kalmış olması hâlinde süre beş güne tamamlanır. Uzlaşma sağlanması halinde uyuşmazlık çözümü kesinlik arz eder.

Kişilerle idare arasındaki gümrük mevzuatının uygulanmasından kaynaklanan uyuşmazlıkların (işlemlerin) idari aşamada çözümünde en önemli düzenlemelerden birinin itiraz olduğu söylenebilir. İşlemin muhatabı itiraz yoluna gitmek zorunda değildir. Ancak dava yoluna gidecekse itiraz yolunun kullanılarak tüketilmesi şarttır. İtiraz yoluna gitmek dava açma süresini keser ve itirazın reddi kararının tebliği ile dava açma süresi tekrar başlar. İtiraz biri “genel itiraz” diğeri “özel itiraz” olarak nitelendirilebilecek iki biçimde düzenlenmiştir. Genel itiraz gümrük idaresince verilen idari kararlar, vergiler ve cezalar girmektedir. İtiraz yoluna tebliğden itibaren 15 gün içinde başvurulur 30 gün içinde karara bağlanır. Karar verilmemesi veya verilmesine rağmen başvurucuya tebliğ edilmemesi halinde 60’ncı günde zımnı red işlemi oluşur. 60 gün içinde dava yoluna gidilir. İtiraz makamı hiyerarşik bir üst makam olarak belirlenmiştir. Verilen karar kabul veya red hangi yönde olursa olsun kesinlik arz eder. Bundan sonra gidilecek yargı yoludur. Özel itiraz, gümrük idaresince yapılan kimyasal tahlilin teknik sonuçlarıyla ilgilidir. İlk tahlil sonuçlarına karşı yapılan itiraz üzerine ikinci tahlil yapılır. İkinci tahlilin teknik sonuçları kesinlik arz eder. İşleme esas alınan ilk halinden farklılık varsa işlem tahlil sonuçlarına göre düzeltilir. Düzeltme işleminde hukuka aykırılık varsa o da genel itiraza konu edilir. İtiraz ile üst makama başvuru aynı nitelik arz ettiğinden üst makama başvuru gümrük vergileri için kullanılmaz. Bununla beraber itiraz kapsamına girmeyen işlemler vergi ve mali yükler bakımından üst makama başvuru yolunun kullanılabilmesinin kabulü gerekir. İtirazla üst makama başvuru arasındaki dava yolunu etkileyen şu farklar dikkat çekicidir. (1) Dava, üst makama başvuru sonucundaki karara değil üst makama başvuruya konu ilk karara karşı açılırken, itirazda itirazın reddi kararlarına karşı açılır. (2) Üst makama başvuru dava açma süresi durur ve duran süre üst makam kararının tebliği ile kalan süre kadar uzar. İtirazın reddinde işleminin tebliği üzerine dava açma süresi baştan başlar. Bu haliyle üst makama başvuru dava açma süresini durdururken itiraz süreyi kesen etki gösterir. (3) Zımnı reddin sonra idarece cevap verilirse yeni bir dava açma süresi başlamaz. Çünkü İYUK m. 11’de bu yönde düzenleme yoktur. Ancak itiraz üzerine verilen karar dava edildiğinden zımnı verilen karardan sonra idarece itirazın reddi kararı tebliğ edilirse dava açma süresi yeniden başlar.

Gümrük işlemlerinin dava yolunda genel hükümler bakımından çok fazla bir fark olmadığı söylenebilir. Bununla beraber ilk derece mahkemesi bakımından özellikle gümrük vergileri ve ek yükümlülükler bakımından görevli mahkemenin neresi olduğu konusunun içtihatlarla da tam istikrara kavuştuğu söylenemez. Bunun sebebi gelirin ait olduğu kurum kadar vergi benzeri veya ek mali yüküm olması ve mahkemenin görev konusunun kamu düzeninden sayılmasıdır.

Gümrük işlemlerine karşı idari yargıda görülen dava çeşidi iptal davasıdır. Gümrük idaresi kararlarında görevli mahkeme genel mahkeme olan idare mahkemeleridir.

Gümrük vergileri gurubunda bazı gelirlerde vergi mahkemeleri, bazılarında idare mahkemeleri görevlidir. Vergi mahkemelerinin görevli olması iki şartın bir arada bulunması halinde geçerlidir. Biri, gelirin genel bütçeli kurumlara, il özel idarelerine, belediye ve köylere ait olması diğeri, uyuşmazlığın konusunun vergi resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin olmasıdır. Gümrük işlemi olmamasına rağmen belirtilen gelirlerin AATUHK uygulamalarına ilişkin uyuşmazlıklarda da vergi mahkemesi görevlidir. Gelirin ait olduğu kurumun belirlenmesi kolay olmakla beraber gelirin vergi, resim ve harç benzeri olup olmadığının tespiti her zaman kolay değildir. Gelirin vergi resim ve harç benzeri niteliğinin belirlenmesi bakımından baskın olarak kanunilik, zorunluluk ve karşılıklılık unsurlarının kullanılabileceğini düşünmekteyiz. Pay ve fonlar bakımından yukarıdaki iki kritere göre bir belirleme yapmak gerekirse; vergi resim ve harç benzeri ve Kanunda belirtilen kurumlara ait olması nedeniyle Toplu Konut Fonu, TRT payı, Kültür Bakanlığı Payı ve Madencilik Fonu için görevli mahkeme vergi mahkemeleri, vergi benzeri gelir sayılmaması nedeniyle KKDF için idare mahkemeleri görevli olur. Mahkemenin görevi bakımından onun itiraz sürecine tabi bir gelir olup olmaması önemli değildir.

Gümrük kabahatleri bakımından görevli mahkeme, kabahatin vergi aslına bağlı olup olmamasına göre farklılaştırılmıştır. Vergi tutarının sadece idari para cezasının hesaplanmasında dikkate alındığı, bir vergi alacağının söz konusu olmadığı para cezası ile gümrüklenmiş değer üzerinden belirlenen para cezaları, vergi aslına bağlı olmayan para cezaları olup görevli mahkeme idare mahkemeleri olur. Para cezası tutarı belirlenirken, para cezasına dayanak bir vergi alacağının söz konusu olduğu durumdaki

para cezaları, Vergi aslına bağılı para cezaları olup görevli mahkeme vergi mahkemeleri olur.

Gümrük işlemlerine karşı dava açılabilme bakımından itiraz yoluna başvurulmuş olunması gerekir. İtiraz yoluna başvurmadan dava açılması halinde merci tecavüzü var demektir. Usulü dairesinde bu giderilerek yargılamaya devam olunur.

İptal davalarında taraflardan birinin istemi üzerine duruşma yapılması zorunludur. Gümrük vergilerinde belirli bir parasal tutarı geçmesi ve istem üzerine duruşma yapılması zorunludur. Gümrük işlemleri bakımından idare hukukunun genel ispat kuralları geçerlidir. Gümrük idarelerince alınan vergiler VUK'a tabi olmadıklarından bu kanunda belirlenen ispat ve delil kurallarıyla hâkim bağılı olmayacaktır. Haricen alınan beyanların dosyaya konulmasına engel yoktur. İYUK'a göre dava açıldıktan sonra mahkemeden delil tespiti istenebilir. İspat idareye düşen bir yük olmakla beraber bazı durumlarda Kanun gereğı yükümlüye yüklenmiştir. Değişken bir mevzuata sahip olan gümrük işlemleri yargılamasında işlemlerin yapıldığı tarihteki mevzuat dikkate alınır. Bu nedenle mevzuatın yürürlüğe girdiğı tarihlerin bilinmesi ve tespiti önem arz eder.

İlk derece mahkemesinin verdiğı kesin olmayan kararları aleyhine 30 gün içinde istinaf başvurusu yapılabilir. İstinafin kesin olmayan nihai kararları aleyhine yine 30 gün içinde temyiz yoluna gidilir. Kanun yollarında mahkemelerin kararlarının yürütülmesini kendiliğinden durdurmaz, duruma göre kanun yolu merciinin istem üzerine bu yönde karar vermesine bağılıdır.

İdari yargı kapsamında verilen kararın Anayasa ve AİHS'de ortak alanında yer alan temel hak ve özgürlüklerden her hangi birinin kamu gücü tarafından ihlal edildiğini düşünen Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru yoluna gidebileceğı gibi buradan sonuç alamaması halinde AİHM'de gidebilir. Gümrük vergileriyle bireysel başvuru yoluna gitmede mülkiyet hakkı geçiş noktasını oluşturur. İhlalin varlığı yönündeki kararların sonuçlarının ortadan kaldırılması hukuk devleti olmanın gereğıdir.

## KAYNAKLAR

### Kitap ve Dergiler

- ALPER Yeşilova, *Gümrük Hukukuna İlişkin Uyuşmazlıklar ve Hukuki Çözüm Yolları*, Ankara: Seçkin Yayınları, 2015.
- AKSÜT Burcu Demirbaş, “Vergi Anlaşmazlıklarının Çözüm Yolu Olarak Uzlaşma”, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, ss. 154-159.
- ARAT Ayşe, “Müteselsil Borçlarda Alacaklı ve Borçlular Arasındaki İlişkinin Hüküm ve Sonuçları”, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.26, S:2, 2018, s. 325-366.
- ASLAN Zehreddin (Ed.), *Açıklamalı İcraatlı İdari Yargılama Usulü Kanunu*, Ankara: Seçkin Yayınları, 2019.
- ATILLA Mesude, *Türkiye Cumhuriyeti Anaasa Hukuku'nda Af Kurumu*, Ankara Barosu Dergisi, Yıl:68 • Sayı: 2010/1, s.219.
- BAYRAKLI Hasan Hüseyin, *Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları*, Afyon: Celepler Matbaacılık, 2009.
- BİYAN Özgür, *Türk Vergi Hukukunda İspat-Delil*, Ankara: Adalet Yayınevi, 2012.
- BUDAK Ali Cem, KARAASLAN Varol, *Medeni Usul Hukuku*, Ankara: Adalet Yayınevi, 2017.
- ÇAĞLAYAN Ramazan, *İdari Yargılama Hukuku*, 4.b., Ankara: Seçkin Kitabevi, 2014.
- CANDAN Turgut, *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*, PwC Türkiye, İstanbul: 2015.
- CANITEZ Murat, *Uygulamalı Gümrük Mevzuatı*, 2.b., Ankara: Gazi Kitabevi, 2017.
- CANYAŞ Oytun, “Türkiye’de Vergi İdaresinin Takdir Yetkisi Üzerine Tartışmalar”, Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümü: Barışçıl Mekanizmalar (ed; Billur Yaltı), *Uluslararası Vergi Hukuku Konferansları Serisi-3*, İstanbul: Beta Yayınevi, 2015.
- DERDİYOK Türkmen, *Dış Ticarete Vergi ve Mali Yükümlülükler*, Ankara: Seçkin Yayınevi, 2013.
- DOĞRUSÖZ Bumin, Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Vergileme “Stopaj”, *İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası Yayınları*, No:3, 1992, ss. 27-30.
- DİNLER Zeynel, *İktisada Giriş*, 19.b., Bursa: Ekin Kitabevi, 2013.
- EDİZDOĞAN Nihat, Özhan ÇETİNKAYA, Erhan GÜMÜŞ, *Kamu Maliyesi*, 7.b., Bursa, Ekin Kitabevi, 2016.
- EDİZDOĞAN Nihat, Erhan GÜMÜŞ, Vergi Afları ve Türkiye’de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi, *Maliye Dergisi*, Sayı 164, Ocak-Haziran 2013.
- EREN Fikret, *Borçlar Hukuku: Genel Hükümler*, İstanbul: Beta Basım Dağıtım, 2008.
- ERCAN Tayfun, *Türk Hukukunda Gümrük Kabahatleri*, İstanbul: Onikilevha Yayıncılık, 2016.
- ERDEM Metin, Doğan ŞENYÜZ, İsmail TATLIOĞLU, *Kamu Maliyesi*, 15.b., Bursa: Ekin Kitabevi, 2020.
- ERDEM Tahir, *Vergisel Kabahatler*, İstanbul: Beta Basım Yayın, 2010.

- GEDİK Gülşen, ABD, AB ve Türk Gümrük Vergisinde Temsil, *Mali Hukuk Dergisi*, 2018, sayı 159.
- GEREK Şahnaz, Ali Rıza AYDIN, *Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku*, Ankara: Seçkin Yayınları, 2005.
- GERÇEK Adnan, *Türk Mali Hukukunda Teminat Kurumu*, Ankara: Seçkin Yayınları, 2013.
- GERÇEK Adnan Gerçek, *Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku*, 6.b., Bursa: Ekin Kitabevi, 2020.
- GERÇEK Adnan, Esra Uygun, *Vergi Uyuşmazlıklarında Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Yolu*, Bursa: Ekin Kitabevi, 2018.
- GİRAY Filiz, *Türkiye’de Parafiskal Gelirler*, 2.b.,Bursa, Ekin Kitabevi, 2013.
- GÖK Ayşe, Gümrük Vergileri Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları (Yüksek Lisans Tezi), Manisa: Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2015.
- GÖK Özgecan, *Gümrük Vergisinden Kaynaklanan Uyuşmazlıklar*, Ankara: Yetkin Yayınları, 2019.
- GÖZLER Kemal, *İdare Hukuku Dersleri*, Bursa: Ekin Kitabevi, 2009.
- GÖZLER Kemal, *Mahalli İdareler Hukuku*, Bursa: Ekin Kitabevi, 2018.
- GÖZLER Kemal , *Anayasa Hukuku*, 2.b., Bursa :Ekin Kitabevi,2018.
- GÖZÜBÜYÜK Şeref, Turgut TAN, *İdare Hukuku*, c.II, 7.b., Ankara: Turhan Kitabevi, 2014.
- GÖZÜBÜYÜK Şeref, Feyyaz GÖLCÜKLÜ, “*Avrupa İnsan hakları Sözleşmesi ve Uygulaması*, Ankara: Turhan Kitabevi, 2009.
- GÜLGEÇ Yahya Berkol, “Teoride ve Pozitif Hukukta Suç- Kabahat Ayırımı”, *Kabahatler Hukuku Yazıları-I*, Ed. Zeynel T. Kangal, İstanbul: Onikilevha Yayıncılık, 2017.
- GÜNDAY Metin, *İdare Hukuku*, 11.b., Ankara: İmaj Yayınevi, 2017.
- İYİBOZKURT Erol, *Uluslararası İktisat*, 4.b., Bursa: Ezgi Kitabevi, 2001.
- KALABALIK Halil, *İdare Hukukunun Temel Kavram ve Kurumları*, 5.b., Konya: Sayram Yayınları, 2014.
- KANGAL Zeynel, *Kabahatler Hukuku*, 2.b.,İstanbul: Onikilevha Yayıncılık, 2019.
- KAPLAN Gürsel, *İdari Yargılama Hukuku*, 4.b., Bursa: Ekin Kitabevi, 2019.
- KARAKOÇ Yusuf, *Genel Vergi Hukuku*, Ankara: Yetkin Yayınları, 2014.
- KARAKOÇ Yusuf , *Vergi Anlaşmazlıklarının /Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolu*, 3.b., Ankara: Yetkin Yayınları, 2015.
- KARAKOÇ Yusuf, *Vergi Yargılaması Hukuku*, 4.b., Ankara: Yetkin Yayınları, 2017.
- KARAKOÇ Yusuf , *Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi*, Ankara: Yetkin Yayınları, 2018.
- KARATAŞ DURMUŞ Neslihan, *Vergi Uyuşmazlıklarında Uzlaşma ve Alternatif Çözüm Yolları*, Ankara: Adalet Yayınevi, 2018.
- KARLUK S. Rıdvan Karluk, *Uluslararası Ekonomi*, İstanbul: Beta Yayınları, 1988.
- KAYAR Nihat Kayar, *İdari Yargı*, 3.b., Bursa: Ekin Kitabevi, 2015.

- KILIÇ Kaptan, *Kaçakçılık Suçları Gümrük Kabahatleri ve Gümrük uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları*, Ankara: Gazi Kitabevi, 2013.
- KILIÇOĞLU Ahmet, *Borçlar Hukuku*, 14.b., Ankara: Turhan Kitabevi, 2011.
- KOÇ Muharrem İlhan, Recep KAPLAN, *Bireysel Başvuru Kabul Edilebilirlik Kriterleri*, Ankara. Anayasa Mahkemesi Yayınları, 2017.
- KURU Baki, *Medeni Usul Hukuku*, 20.b., Ankara: Yetkin Yayınları, 2009.
- MERT Alican, "AİHM Kararlarında Vergi Kabahatleri", *Kabahatler Hukuku Yazıları-I*, ed. Zeynel Kangal, İstanbul: Onikilevha Yayıncılık, 2017.
- NURAL Ali, *4458 sayılı Gümrük Kanunu -Açıklamalı-*, Yeni Gümrük ve Ticaret Müfettişleri Derneği Yayını No:2, Ankara, 2015.
- OĞUZMAN Kemal, ÖZ Turgut, *Borçlar Hukuku-Genel Hükümler*, 11.b., C.1, İstanbul: Vedat Kitapçılık, 2013.
- ODYAKMAZ Zehra, Serkan ÇINARLI, Ezgi Avcıoğlu AKSOY, *İdare Hukukunda Yargı Öncesi Uyuşmazlık Çözüm Usulleri*, 2.b., Ankara: Seçkin Yayınları, 2018.
- ÖNCEL Mualla, Ahmet Kumrulu/Nami Çağan, *Vergi Hukuku*, Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını No:494, 1992.
- ÖZ Ersan, *Dış Ticarete Ulusal ve Uluslararası Vergilendirme*, 'yy', Nobel Kitabevi, 2008.
- ÖZAY İl Han , *Günüşiğinde Yönetim*, İstanbul: Alfa Kitabevi, 1994.
- ÖZCAN Onur, *Vergi Ombudsmanı*, İstanbul: Legal Yayıncılık, 2017.
- ÖZKAN Ömer, Tayfun ERCAN, *Gümrük Para Cezaları*, Ankara: Adalet Yayınevi, 2006.
- ÖZTÜRK İlhami, *Vergi Benzeri Mali Yükümlülükler*, Ankara: Yetkin Yayınları, 2016.
- PINAR Burak, *Yargı ve İcra Harçları*, İzmir: Günaydın Hukuk Yayıncılık, 2006.
- PEKCANITEZ Hakan, Oğuz ATALAY, Muhammet ÖZEKES, *Medeni Usul Hukuku*, 13.b., Ankara: Yetkin Yayınları, 2012,
- REİSOĞLU Safa, *Türk Borçlar Hukuku; Genel Hükümler*, İstanbul: Beta Yayınevi, 2013.
- RENÇBER Altan, *Vergi İcra Hukukunda Ödeme Emri*, İstanbul: Onikilevha Yayıncılık, 2014.
- RENÇBER Altan, *Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri*, İstanbul: Onikilevha Yayıncılık, 2017.
- SABAN Nihal, *Vergi Hukuku*, 7.b., İstanbul: Beta Yayınları, 2015.
- SARICAOĞLU Ercan, *Vergi Suç ve Kabahatleri Bakımından Yorum ve İspat*, Ankara: Adalet Yayınevi, 2017.
- SAYGILIOĞLU Nevzat, Adnan GERÇEK, *Dış Ticaret ve Gümrük*, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2007.
- SELEN Ufuk, *Gümrük İşlemleri ve Vergilendirilmesi*, 9.b., Bursa: Ekin Kitabevi, 2017.

- SEYİDOĞLU Halil, *Uluslararası İktisat: Teori Politika ve Uygulama*, 9.b, İstanbul: Güzem Yayınları, 1993.
- SOYDAN Billur Yaltı, *Gümrük Birliğinin Hukuki Yapısı*, İstanbul: İstanbul Serbest Muasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları.
- ŞENER Orhan, *Hukuk Sözlüğü*, İstanbul: Beta Yayınevi, 2015.
- SÖNMEZ Erdal, İş Ortaklıkları İle Adi Ortaklıklarda Vergi Uygulamaları ve Vergi Davalarında Dava Açma-Ehliyeti Sorunu, *Yaklaşım Dergisi*, Mart 2013, Sayı: 244, ss.294-296.
- ŞAKAR Ayşe Yiğit, *Vergi hukukunda Serbest Bölgeler*, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2008.
- ŞENYÜZ Doğan, *Vergi Ceza Hukuku*, 11.b., Bursa: Ekin Kitabevi, 2020.
- ŞENYÜZ Doğan, Mehmet YÜCE, Adnan GERÇEK, *Vergi Hukuku*, 11.b., Bursa: Ekin Kitabevi, 2020.
- ŞENYÜZ Doğan, Hukuk Devleti Perspektifinden Adil Vergileme ve Vergi Afları, *Tesam Akademi Dergisi*, Temmuz-2014, s. 91.
- ŞENYÜZ Doğan, Mehmet YÜCE, Adnan GERÇEK, *Türk Vergi Sistemi*, Bursa: Ekin Kitabevi, 2019.
- ŞENYÜZ Doğan, *Borçlar Hukuku*, 9.b., Bursa: Ekin Yayınevi, 2018.
- ŞİŞMAN Gülden, Mustafa UYANIK, Gümrük Uyuşmazlıklarının Sulh Yoluyla Çözülmesi, *Vergi Sorunları Dergisi*, Kasım 2018, Yıl 41, Sayı 362, ss. 74-77.
- ŞİŞMAN Bülent, *İşletmelerde Vergi Planlaması Yöntemleri*, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2003.
- TAŞKAN Yusuf Ziya, *Vergi Yargılaması Hukukunda Görev ve Yetki*, Ankara: Siyasal Kitabevi, 2007.
- TAYLAR Yıldırım, *Türk Vergi Hukuku Açısından Serbest Bölgeler*, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2008.
- TDK, Türkçe Sözlük, 6.b., Ankara: TDK Yayınları sayı, 40.
- TOKATLIOĞLU Mircan, "Türkiye'de Dış Ticaretin Vergilendirilmesi ve Avrupa Birliği" *Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi*, Sayı 10, 2005, s.48.
- TUNCER Selahattin, *Gümrükler ve Gümrük Vergileri (Teori-Uygulama)*, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2001.
- ÜSTÜN Gül, *İdare Hukuku Boyutuyla 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Uygulamalarında Görev Sorunu*, 1.b., İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2013.
- YALTI Billur, *Vergi Yükümlüsünün Hakları*, Beta yayıncılık, 2006.
- YAŞAR Hasan Nuri, *İdare Hukuku*, İstanbul: Der Yayınları No:441, 2013.
- YERCİ Cahit, *Gümrük Hukuku ve Davaları*, Ankara: Seçkin Yayınları, 2019.
- YERLİKAYA Gökhan Kürşat, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Şerhi*, İstanbul: Onikilevha Yayıncılık, 2012.
- YEŞİLOVA Alper, *Gümrük Hukukuna İlişkin Uyuşmazlıklar ve Hukuki Çözüm Yolları*, Ankara: Seçkin Yayınları, 2015.
- YILDIRIM Turan, *İdari Yargı*, 2.b., İstanbul: Beta Yayınevi, 2010.



- YILDIZ Hayrettin, *İdarenin Re'sen İcra Yetkisi*, Ankara: Seçkin Yayınevi, 2019.
- YILMAZ Kazım, "Adi Ortaklıklarda Vergi Davasına Taraf Olma Yetkisi Sorunu", *Yaklaşım Dergisi*, Mart, 2013, sayı.243, s. 263-301.
- YILMAZ Sibel, "Anayasal Vergilendirme İlkeleri Çerçevesinde Vergi Affı", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fak. Dergisi*, 66 (1) 2017: 263-301.
- YUMUK Halil, *Gümrük Hukukunda Zorunlu İdari İtiraz*, Yedinci Genç Vergi Hukukçuları Sempozyumu, Ankara: Yetkin Yayınları, 2017.
- YÜCE Mehmet, ÇELİKKAYA Ali, *Gümrük Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları*, Bursa: Dora Basım-Yayın, 2019.
- YÜCE Mehmet, *Vergi Davalarında Bireysel Başvuru*, Bursa: Ekin Kitabevi, 2019.
- YÜCE Mehmet, ÇELİKKAYA Ali, *Gümrük Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları*, Bursa: Dora yayınları, 2016.
- YÜCE Mehmet Yüce, Neslihan KIZILER, "Damga Vergisi Kanunu Çerçevesinde Sözleşmelerle İlgili Özel Durumlar", *Gümrük ve Ticaret Dergisi*, C.3 sayı.8 yıl 2016, s. 47.
- YÜCESOY Ayşe Aslı, *İdari yargılama Hukukunda İptal Davalarında Menfaat (İdari Yargıda Sübjektif Dava Ehliyeti)*, Ankara: Seçkin yayıncılık, 2016.
- ZABUNOĞLU Yahya Kazım, *İdare Hukuku (C. 2)*, Ankara: Yetkin Kitabevi, 2012.

### **Elektronik Kaynaklar**

- ALTAŞ M. Bahadır, Vergi Borçlarını Yapılandırma ve Vergi Borçlarının Niteliğinin değiştirilmesi, 2018. ([www.alomaliye.com/2018/07/02/borcun-niteliginin-degismesi/](http://www.alomaliye.com/2018/07/02/borcun-niteliginin-degismesi/)) (19.09.2019).
- CANDAN, Turgut, Gümrük Vergisi Ek Tahakkuklarına İtirazda Bulunulmadan Doğrudan İdari Dava açılabilir mi?. ([turgutcandan.com/2019/08/16/gumruk-vergisi-ek-tahakkuklarına-itarazda-bulunulmadan-dogrudan-idari-dava-acilabilir-mi/](http://turgutcandan.com/2019/08/16/gumruk-vergisi-ek-tahakkuklarına-itarazda-bulunulmadan-dogrudan-idari-dava-acilabilir-mi/)) (03.09.2019)
- ÇAKICI Ömer, Mehmet CEYLAN; Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu Teori - Uygulama - Mevzuat, İstanbul, Türkiye Bankalar Birliği Yay.No: 302, 2014 (<https://www.tbb.org.tr/Content/Upload/Dokuman/2157/KKDF.pdf> s.332) (25.12.2019)
- EKİNCİ Hüseyin, Murat SAĞLAM, *66 Soruda Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru*, Ankara Barosu, 2012. ([www.ankarabarusu.org.tr/Siteler/2012yayin/2011sonrasikitap/66-Soruda-Anayasa-Mahkemesine-Bireysel-Basvuru.pdf](http://www.ankarabarusu.org.tr/Siteler/2012yayin/2011sonrasikitap/66-Soruda-Anayasa-Mahkemesine-Bireysel-Basvuru.pdf)) (14.05.2020)
- ŞAHİN Atilla, Gümrük Mevzuatı Uygulamaları. ([www.bugumder.org/yuklenenler/1\\_d\\_0\\_icerik\\_1903\\_1495798973\\_3.pdf](http://www.bugumder.org/yuklenenler/1_d_0_icerik_1903_1495798973_3.pdf)). (18.07.2019)
- TAŞ Metin, Vergi Uyuşmazlıklarında Üst Makamlara Başvuru Yolu ve Bir Yargı Kararı, *Yaklaşım Dergisi*, Kasım-2007. ([www.vergidanismani.com/sayfa.aspx?iid=276#.XaFxyfkzbiU](http://www.vergidanismani.com/sayfa.aspx?iid=276#.XaFxyfkzbiU)) (20.09.2019)
- ÖNEN Semih Mustafa, İhsan EKEN, Yerel Yönetimler Üzerinde Uygulanan İdari Vesayet Yetkisinin İrdelemesi, *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, C.15, Sayı 56 (216-234).

(static.dergipark.org.tr/article-download/033d/b727/b9e4/imp-263114-0.pdf?) (18.10.2019)

Erişim : 2020/1 sayılı *Dava ve İcra Takipleri ile Bunlara Bağlı İş ve İşlemlerde Uyulacak Usul ve Esaslar*” konulu i yazışma sayısı: 27299683/10.06.01 olan Genelge.  
(hukuk.ticaret.gov.tr/duyurular/dava-ve-icra-takipleri-ile-bunlara-bagli-is-ve-islemlerde-uyulacak-usul-ve-esaslar) (25.10.2019)

Erişim : Sübvansiyonlar ve Telafi Edici Tedbirler Anlaşması  
(ticaret.gov.tr/data/5b884a7613b87711604c9356/subvansiyonlar\_turkce.pdf) (4.07.2019)

Erişim: (blog.logo.com.tr/kaynak-kullanimini-destekleme-fonu-kkdf-nedir-nasil-hesaplanır/)(07.07.2019)

Erişim: (www.ticaret.gov.tr/ithalat/gumruk-vergileri) (07.07.2019)



## EK: Gümrük Kanununa Göre Gümrük Rejimleri

GK’da gümrük rejimleri ekonomik etkili olan ve olmayan rejimler olarak belirlenmiştir. Ekonomik etkili olmayan rejim eşyanın gümrük gözetimi ve denetimi altında bir *üretim sürecine alınmaması* iken ekonomik etkili gümrük rejimleri eşyanın bir üretim sürecine dâhil edilerek katma değer yaratılmasını ifade eden giriş ve çıkış prosedürleridir.

### I. Ekonomik etkili olan rejimler:

#### 1. Gümrük Antrepo Rejimi

Serbest dolaşımda bulunmayan, gümrük gözetimi altındaki, eşyaların geçici olarak konulduğu kapalı ve çevrili alanlardan ibaret depolara konulması rejimidir.

#### 2. Dahilde İşleme Rejimi

Dahilde işleme rejimi yabancı ülkeden getirilen “hammadde ve aramaların” ithal edilerek Türkiye’de serbest dolaşımda bulunan eşyalarla veya değil her türlü işleme tabi tutularak” işlenmiş eşya içinde ihraç edilmesidir”

#### 3. Gümrük Kontrolü Altında İşleme Rejimi

İthal aramalı ve hammadde şeklindeki eşyaların serbest dolaşıma sokulmadan önce çeşitli gerekçelerle Türkiye Gümrük Bölgesi’nde işleme tabi tutulması ve gümrük gözetiminde işlenmiş ürün haline getirilerek serbest dolaşıma sokulmasıdır.

#### 4. Geçici İthalat Rejimi

Serbest dolaşıma girmemiş eşyaların ithalat vergilerinden kısmen veya tamamen muaf olarak ve ticaret politikası önlemlerine tabi olmaksızın Türkiye Gümrük Bölgesi içinde kullanılmasını ve olağan yıpranmalar hariç, olduğu gibi gümrük bölgesini terk etmesini öngören bir rejimdir.

#### 5. Hariçte İşleme Rejimi

Hariçte işleme rejimi serbest dolaşımdaki hammadde, yardımcı madde, yarı mamul, mamul ve ambalaj gibi eşyalarını gümrük bölgesi dışında işleme faaliyetlerine tabi tutulmak üzere geçici olarak ihraç edildikten sonra verilen izin süresinin sonuna kadar eşyaların yurda geri getirilerek serbest dolaşıma sokulmasıdır.

### II. Ekonomik etkili olmayan rejimler:

#### 1. Serbest Dolaşıma Giriş Rejimi

Üretim sürecine alınmayan eşyalar için düzenlenmiş bir giriş rejim olup, eşyaların serbest dolaşıma girmesi ödenmesi gereken vergilerin gümrük idarelerince tahsil edilmesi ve diğer işlemlerin tamamlanmasıyla mümkün olur (GK m.74).

#### 2. Transit Rejimi

Gümrük idareleri, transit rejimine tabi tutulan eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesi içinde yabancı bir ülkeden yabancı bir ülkeye, yabancı bir ülkeden Türkiye’ye, Türkiye’den yabancı bir ülkeye, bir iç gümrük idaresinden diğer bir gümrük idaresine taşınmasına izin verilen rejimdir.

#### İhracat Rejimi

Eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesi dışına çıkartılması amacıyla gümrüklü sahaya getirilmesi ve gümrük idaresinin kontrol ve gözetimi kapsamında gümrükçe onaylanmış işlem ve kurallarına uygun şekilde ihracatın gerçekleştirilmesini içeren rejimdir