TÜRKİYE CUMHURİYETİ
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI

GÜMRÜK MÜŞAVİRİNİN MALİ HUKUK BAKIMINDAN SORUMLULUĞU

Doktora Tezi

Hamit YUMUK

Ankara-2021

TÜRKİYE CUMHURİYETİ
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI

GÜMRÜK MÜŞAVİRİNİN MALİ HUKUK BAKIMINDAN SORUMLULUĞU

Doktora Tezi

Hamit YUMUK

Tez Danışmanı
Doç. Dr. Cenker GÖKER

Ankara-2021

TÜRKİYE CUMHURİYETİ
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKUANABİLİM DALI

Hamit YUMUK

GÜMRÜK MÜŞAVİRİNİN MALİ HUKUK BAKIMINDAN SORUMLULUĞU

Doktora Tezi

Tez Danışmanı: Doç. Dr. Cenker GÖKER

Tez Jürisi Üyeleri

Adı ve Soyadı	**İmzası**
Prof. Dr. Nurettin BİLİCİ	.....
Prof. Dr. Dilek ÖZKÖK ÇUBUKÇU	.....
Prof. Dr. Semih ÖZ	.....
Doç. Dr. Cenker GÖKER	.....
Dr. Öğr. Üyesi Begüm DİLEMRE ÖDEN	.....

Tez Sınavı Tarihi

. 27/11/2020

TÜRKİYE CUMHURİYETİ
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ'NE

Bu belge ile, bu tezdeki bütün bilgilerin akademik kurallara ve etik davranış ilkelerine uygun olarak toplanıp sunulduğunu beyan ederim. Bu kural ve ilkelerin gereği olarak, çalışmada bana ait olmayan tüm veri, düşünce ve sonuçları andığımı ve kaynağını gösterdiğimi ayrıca beyan ederim. (……/……/20…)

Tezi Hazırlayan Öğrencinin

Adı ve Soyadı

Hamit YUMUK

İmzası

İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER ..... **I**
KISALTMALAR ..... **VII**

GİRİŞ **1**
I. KONUNUN TANITILMASI VE SINIRLANDIRILMASI **1**
II. ARAŞTIRMA YÖNTEMİ VE KONUNUN İNCELENMESİ **3**

BİRİNCİ BÖLÜM
GÜMRÜK MÜŞAVİRLİĞİ MESLEĞİNİN GELİŞİMİ, ÇALIŞMA ALANI, TEMSİL VE SORUMLULUĞUN HUKUKİ ÇERÇEVESİ

I. GÜMRÜK MÜŞAVİRLİĞİ MESLEĞİNİN GELİŞİMİ VE ÇALIŞMA ALANI 6
A.GÜMRÜK MÜŞAVİRLİĞİNİN TARİHÇESİ 6
1. Mesleğin Dünya'da Gelişimi 6
2. Mesleğin Türkiye'de Gelişimi 12
B.GÜMRÜK MÜŞAVİRİ KAVRAMI 20
C. GÜMRÜK MÜŞAVİRLİĞİNİN KONUSU 22
1.Dünya'da Gümrük Müşavirliğinin Konusu 21
2. Türkiye'de Gümrük Müşavirliğinin Konusu 24
a.Danışma Faaliyeti 26
b.Hazırlık Faaliyeti 28
c.Tespit Faaliyeti 29
d.BeyanFaaliyeti 36
aa. Eşyanın beyanı 37
bb. Beyannamenin Tescili ve Sonuçları 44
cc. Beyannamenin Düzeltilmesi ve İptali 49
e. TakipFaaliyeti 53
II. GÜMRÜKLERDE TEMSİL 54
A.TEMSİL 54
B.DOĞRUDAN TEMSİL 57
C.DOLAYLI TEMSİL 60
D.TEMSİL YETKİSİ VE İSPAT 64

E. TEMSİLİN SONUÇLARI 70
III. GÜMRÜK YÜKÜMLÜLÜĞÜ, GÜMRÜK YÜKÜMLÜLERİ, SORUMLULUK, GÜMRÜK MÜŞAVİRİNİN SORUMLULUĞUNUN HUKUKİ NİTELİĞİ KARŞILAŞTIRMALI HUKUKTA GÜMRÜK MÜŞAVİRİNİN HUKUKİ SORUMLULUĞU 75
A. GÜMRÜK YÜKÜMLÜLÜĞÜ 72
B. GÜMRÜK YÜKÜMLÜLERİ 78
1.Yükümlü 78
2. Sorumlu 82
3.Üçüncü Kişi Ödevliler 85
C. SORUMLULUK 86
D.GÜMRÜK MÜŞAVİRLERİNİN SORUMLULUĞUNUN HUKUKİ NİTELİĞİ 93
E.KARŞILAŞTIRMALI HUKUKTA GÜMRÜK MÜŞAVİRİNİN HUKUKİ SORUMLULUĞU 103

İKİNCİ BÖLÜM
GÜMRÜK MÜŞAVİRİNİN GÜMRÜK VERGİLERİNİ ÖDEME SORUMLULUĞU

I. SORUMLULUĞUN KOŞULLARI 115
A. GÜMRÜK MÜŞAVİRİNİN SORUMLULUĞUNUN KOŞULLARI 116
1. Beyan 115
2. Beyanda Kullanılan Verilerin Yanlış Olması 119
3.Kusurlu Davranış 126
a. Genel Olarak 122
b. Kusurun Belirlenmesi 127
aa. Vergi Kaybına Neden Olan Durumun Bilinmesi 128
bb. Vergi Kaybına Neden Olan Durumun Müşavirlik Mesleğinin İcabı Bilinmesinin Gerekli ve Mutat Olarak Bilinebilir Olması 131
c. Sorumluluğun Sınırı 136
aa. Eşyaya İlişkin Sınırlar 137
bb. Denetim Türüne İlişkin Sınırlar 140
cc. İthalatçıya İlişkin Sınırlar 141
4. Vergi Kaybı 142

B.YETKİLENDİRİLMİŞ GÜMRÜK MÜŞAVİRİNİN SORUMLULUĞUNUN KOŞULLARI 143
1-Tespit İşlemlerinin ve Raporların Doğru Olmaması 148
2- Vergi Kaybı 151
II. SORUMLULUĞUN KAPSAMI 152
A. GÜMRÜK VERGİLERİ 152
1. Dar Anlamda Gümrük Vergisi 157
2. Geniş Anlamda Gümrük Vergileri 159
a. Harcamalardan Alınan Vergiler 159
aa. Katma Değer Vergisi 160
bb. Özel Tüketim Vergisi 164
cc. Damga Vergisi 171
b. Ticaret Önlemleri Politikası Çerçevesinde Alınan Vergiler 172
aa. Dampinge Karşı Vergi 172
bb. Telafi Edici Vergi 179
B. PARA CEZALARI 181
1. Genel Olarak 181
2. Gümrük Kabahatleri 186
a. Kabahat-Gümrük Kabahati Ayrımı 186
b. Gümrük Kabahatinin Unsurları 189
aa. Tipiklik 190
aaa. Maddi Unsur 190
bbb. Manevi Unsur 201
bb. Hukuka Aykırılık 202
cc. Kusurluluk 204
c. Gümrük Kabahatinin Özel Görünüm Şekilleri 206
aa. Teşebbüs 206
bb. İştirak 207
cc. İçtima 210
C. MALİ YÜKLER 213
1.TRT Bandrol Ücreti 222
2.Fonlar 223
a. Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu 224
b. Destekleme Fiyat İstikrar Fonu 225

c. Tütün Fonu 227
D. GÜMRÜK VERGİSİNE BAĞLI ALACAKLAR (FER'İ ALACAKLAR) 227
III. SORUMLULUĞU ORTADAN KALDIRAN NEDENLER 232
A.KUSURSUZLUĞUN İSPATI 233
1. Genel Olarak İspat ve Delil 233
2. Kusursuzluğun İspatı 238
B.GÜMRÜK VERGİSİ MİKTARININ BELİRLENMESİNE KARŞI İLERİ SÜRÜLEBİLECEK İTİRAZLAR 244
1.Genel Olarak 244
2. Eşyanın Gümrük Tarife Pozisyonuna İlişkin İtirazlar 244
a. Genel Olarak 244
b. Eşyanın Hatalı Sınıflandırılması 247
3. Eşyanın Kıymetine İlişkin İtirazlar 252
a. Genel Olarak 252
b. Eşyanın Gümrük Kıymetinin Hatalı Belirlenmesi 254
4.Eşyanın Menşeine İlişkin İtirazlar 259
a. Genel Olarak 259
b. Eşyanın Menşeinin Hatalı Belirlenmesi 262
C. KAMU ALACAĞININ VARLIĞINA İLİŞKİN İTİRAZLAR 264
1. Gümrük Vergisinin Ödenmesi 264
2. Beyannamenin İptali 270
3.Eşyanın Beyan Edilemez Hale Gelmesi Nedeniyle Gümrük Yükümlülüğünü Sona Ermesi 270
4- Gümrük Vergisinin Kaldırılması 271
5. Gümrük Vergisinin Zaman Aşımına Uğraması 271
6. Vergi Affı 278

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
GÜMRÜK MÜŞAVİRİNİN TAKİBİ VE HAKLARI

I. GÜMRÜK MÜŞAVİRİNİN TAKİBİ 280
II. GÜMRÜK MÜŞAVİRİNİN HAKLARI 302
A. İDARİ HAKLAR 302
1.Bilgi İsteme Hakkı 302
a.Bağlayıcı Olmayan Bilgi İsteme Hakkı 304

b. Bağlayıcı Bilgi İsteme Hakkı 314
aa. Bağlayıcı Tarife Bilgisi İsteme Hakkı 316
bb. Bağlayıcı Menşe Bilgisi İsteme Hakkı 309
2. İdari İtiraz Hakkı 325
a. Genel Olarak 325
b.Gümrük Kanunu'nda Öngörülen İdari İtirazın Unsurları 328
aa.İtiraz 329
bb. Zorunluluk 331
c. Zorunlu İdari İtirazın Hukuki Rejmi 323
aa. Kesin ve Yürütülmesi Zorunlu İdari İşlem 337
bb. Zorunlu İdari İtirazda Davaya Konu İşlem 341
d. İtiraza Tabi İşlemler 344
aa. Vergiler 344
aaa.İhtirazi Kayıtla Beyan Üzerine Tahakkuk Ettirilen Vergiler 345
bbb. Ek Olarak Tahakkuk Ettirilen Vergiler 348
bb. Para Cezaları 351
cc. İdari Kararlar 351
e. Uygulanacak İdari Usul 359
aa. Başvuru usulü 366
bb. Başvurunun Konusu 367
cc. Başvuru Sebepleri 368
dd. Başvuruda Bulunabilecek Olanlar 370
ee. Başvurulacak Makam 371
ff. Başvuru Süresi 373
gg. İstemin Karara Bağlanması 384
3. Uzlaşma Talep Etme Hakkı 388
a. Genel Olarak 388
b.Uzlaşmanın Şartları 391
aa. Uzlaşmanın Konusu 392
bb. Uzlaşma Sebepleri 396
cc. Uzlaşmaya Başvurabilecek Olanlar 399
dd. Uzlaşma Başvurusu Süresi 400
c. Uzlaşma Usulü ve Uzlaşmanın Sonuçları 401
4. Gümrük Vergilerinin Geri Verilmesini veya Kaldırılmasını İsteme Hakkı 404

a. Genel olarak 404
b. İdari Usul 407
c. Geri Verme veya Kaldırma Sebepleri 408
aa. Genel Geri Verme veya Kaldırma Sebepleri 408
bb. Özel Geri Verme veya Kaldırma Sebepleri 413
B. YARGISAL HAKLAR 414
1.Dava Açma Hakkı 415
a. Görev 416
b. Yetki 421
c. İdari Merci Tecavüzü 426
d. Ehliyet 431
d. Süre Aşımı 434
f. Husumet 435
g. Dilekçenin Usule Uygunluğu 436
2. Davayı İhbar ve Davaya Katılma Hakkı 439

SONUÇ 441
KAYNAKÇA 460
ÖZET 499
ABSTRACT 500

KISALTMALAR

AATUHK. : Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun

AB. : Avrupa Birliği

ABAD : Avrupa Birliği Adalet Divanı

AET. : Avrupa Ekonomik Topluluğu

AİHS : Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi

An. : Anayasa

AM : Anayasa Mahkemesi

B. : Başvuru

BGK : Belediye Gelirleri Kanunu

BKK. : Bakanlar Kurulu Kararı

bkz. : Bakınız

C. : Cilt

CD. : Ceza Dairesi

CTHCK. : Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi

Dş. : Danıştay

DTÖ. : Dünya Ticaret Örgütü

E: : Esas

ET. : Erişim tarihi

GATT. : General Agreement on Tariffs and Trade (Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması)

GBK. : Gümrük Birliği Kararı – 1/95 Sayılı Ortaklık Konseyi Kararı

GK. : Gümrük Kanunu

GGTCK. : 474 Sayılı Gümrük Giriş Tarife Cetveli Hakkında Kanun

İHAM : İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi

TB. : Ticaret Bakanlığı

GUY. : Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği

GY. : Gümrük Yönetmeliği

İDDGK. : İdari Dava Daireleri Genel Kurulu

K: : Karar

KDV. : Katma Değer Vergisi

KK. : Kabahatler Kanunu

RG. : Resmî Gazete

s. : sayfa

S. : Sayı

SK. : Sayıştay Kanunu

TBK. : Türk Borçlar Kanunu

TGK. : 2913/92 sayılı (Avrupa) Konsey Tüzüğü ile tesis edilen Topluluk Gümrük Kodu

T.C. : Türkiye Cumhuriyeti

TCK. : Türk Ceza Kanunu

vd. : ve devamı

VDDGK. : Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu

VUK. : Vergi Usul Kanunu

Yrg. : Yargıtay

GİRİŞ

I. KONUNUN TANITILMASI VE SINIRLANDIRILMASI

Gümrükler, dış ticaret işlemlerinin yürütüldüğü, eşyanın gümrük bölgesine getirilirken veya gümrük bölgesinden çıkartılırken kullanıldığı, eşyanın gerekli kontrollere tabi tutulduğu idari birimlerdir[1]. Bu idari birimlerin temel ödevi, gümrük bölgesine getirilen ya da bu bölgeden çıkarılan eşyanın vergilendirilmesi suretiyle devlete gelir sağlanmasıdır[2]. Ancak, söz konusu birimler, bu temel görevi dışında başka amaçlara da hizmet etmektedir. Günümüzde gümrükler, dış ticaret politikasının uygulanması, fikri ve sınai hakların korunması, kültürel mirasın korunması, yerli üreticinin himaye edilmesi, ülke güvenliğinin sağlanması, çevrenin ve insan sağlığının korunması gibi birçok fonksiyonu üstlenmektedir[3]. Bu durum, Gümrük idaresince gerçekleştirilen işlemlerin

1 Gümrük idarelerinin sorumluluklarının ülkeden ülkeye değiştiği, gümrük idarelerinin uluslararsı ticarette yaşanan değişime ayak uydurmak için düzenli bir gözden geçirmeye ve değişime tabi oldukları hakkında bkz. David Widdowson, "The Changing Role Of Customs: Evolution Or Revolution?", **World Customs Journal,** Volume 1, Number 1, s.31. (ET.5.12.2020, http://worldcustomsjournal.org).

2 Gümrük idarelerinin temel görevinin gelir elde etmek olduğu, ancak gelişmekte olan ekonomilerde, gümrük idarelerinin birbirini görünüşte çok dışlayan, gelir maksimizasyonu ve ticaretin kolaylaştırılması olgusuyla karşı karşıya kaldığı, gelirin artırılması hedefinin çoğu zaman gümrük kontrolünün güçlendirilmesi anlamına geldiği oysa ticaretin kolaylaştırılmasının malların daha hızlı bir şekilde serbest dolaşıma girmesini gerektirdiği hakkında bkz. Christopher Grigoriou, "Revenue Maximisation Versus Trade Facilitation: The Contribution Of Automated Risk Management", **World Customs Journal,** Volume 13, Number 2, s.77. (ET. 5.12.2020, http://worldcustomsjournal.org).

3 Merve Nur Baş Sobacı, **Gümrük Müşavirliği Mesleği ve Gümrük Müşavirliklerinin Sorumlulukları,** Oniki Levha, İstanbul 2018, s.1. (Baş Sobacı2018). Gümrüklerin gelişmekte olan ülkelerde temel görevinin gelir sağlamak olduğu, gelişmiş ülklerede, bu temel görevin yanında, sınırların korunması, ticaret politikalarının uygulanması gibi ikincil görevlerinin bulunduğu hakknda bkz. Widdowson, s.31. Gümrüklerin, korsan ve sahte malların yayılmasını engelleme konusunda önemli bir potansiyele sahip olduğu hakkında bkz. Sabka Pashova, "Electronization Of The Bulgarian Customs Administration", **Customs Scientific Journal**, Volume 7, Number 1, s.34. (ET.6.12.2020, https://ccjournals.eu/ojs/index.php/customs/issue/archive). Gümrüklere geleneksel görevlerinin yanı sıra, atık ithalinin ve ihracının denetimi, nadir hayvan, kuş, bitki kaçakçılığının önlenmesi, çevreyi kirletici makine ve teçhizat ithalatının denetimi ve yasaklanması hususlarında da yetkiler verildiği hakkında bkz. Ksenia Kouzmına, Estelle Lataste, "Climate Change Global Challenges And Sustainable Consumption", **Customs Scientific Journal**, Volume 5, Number 2, s.19. (ET. 6.12.2020, https://ccjournals.eu/ojs/index.php/customs/issue/archive). Kültürel mirasın azınlıklar

çeşitlenmesine ve karmaşıklaşmasına neden olmaktadır. Ayrıca, Avrupa Birliği ile Türkiye arasında gerçekleştirilen gümrük birliği nedeniyle mevzuatın uyumlaştırılması gerekliliği, uyulması gereken yasal ve idari metinlerin sık sık değişmesine sebep olmaktadır. Dolayısıyla gümrük işlemlerine ilişkin olarak yapılan düzenlemelerin detaylı ve sürekli bir değişim içinde olması, gümrüklendirme sürecine ilişkin işlemlerin izlenmesini ve bu işlemlerin yetkin kişiler tarafından yapılmasını gerektirmektedir. Dolayısıyla, 4458 sayılı Gümrük Kanunu ile ithalatçıları dolaylı olarak temsil etmek suretiyle gümrük işlemlerini onlar adına yürüten bir meslek türü oluşturulmuş ve bu faaliyeti yürütenler gümrük müşaviri olarak adlandırılmış, gümrük müşavirinin bu mesleki faaliyeti yürütebilmesi için birtakım haklar verilmiş ve birtakım yükümlülükler getirilmiştir[4] .

Gümrük müşaviri, gümrük işlemlerini, uluslararası ticaret yapan gerçek ve tüzel kişiler adına, meslekî bilgi ve uzmanlık kullanarak çabuk, etkin, doğru, güvenilir yöntemlerle onlardan aldığı temsil yetkisine dayanarak tamamlamaktadır. Özel hukukta yer alan ve genelde vekâlet sözleşmesine dayanılarak kurulan temsil ilişkisi, gümrük müşavirine birtakım sorumluluklar yüklemektedir. Bu sorumluluk, ilk önce temsil edilen kişiyle olan hukukî ilişkiden kaynaklanmaktadır. İkinci olarak gümrük müşavirinin sorumluluğu yürütülen hizmetin niteliği gereği kamu hukukundan doğmaktadır. Gümrük müşavirinin özel hukuktan doğan sorumluluğu, vekâlet sözleşmesinin kurulması ve gümrük müşavirinin yükümlülükleri örneğin; sadakat ve özen borcu, sır saklama

da dâhil olmak üzere toplumun her kesmi için önem taşıdığı, gümrüklerde, kültürel mirasın yasadışı ticaretinin engellenmesi için mücadele edilmesi gerektiği hususunun göz ardı edilmemesi veya mali bağlantılı diğer yasadışı ticaretten daha az önemli görülmemesi gerektiği hakknda bkz. Tomasz Nowak, Cezary Sowıńskı, Wiesław Czyźowıcz**, "**Customs Protection Of Cultural Property As Part Of The Security Policy Of The European Union", **Customs Scientific Journal**, Volume 5, Number 2, s.16. (ET.6.12.2020, https://ccjournals.eu/ojs/index.php/customs/issue/archive).

4 27.10.1999 tarih ve 4458 sayılı Gümrük Kanunu (RG. 04.11.1999-23866).4458 Gümrük Kanunu'nun gerekçesi için bkz. Remzi Akçin, Şükrü Keleş, **Gerekçeli Gümrük Kanunu**, Gümrük Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara 1999, s.121.

yükümlülüğü, temsil edilenin talimatlarına uygun davranma yükümlülüğü, işi bizzat yapma, hesap verme ve iade yükümlülüğü ya da temsil yetkisi bir iş akdine dayanılarak kurulmuşsa tarafların bu sözleşmeden doğan hak ve yükümlülükleri çalışmada incelenmemiştir. Çalışma, gümrük müşavirinin kamu hukukundan doğan sorumluluklarına özgülenmiştir. Ancak, gümrük müşavirinin kamu hukukundan kaynaklanan sorumlulukları geniş bir yelpaze oluşturmaktadır. Gümrük müşavirinin, vergi hukuku, idare hukuku ve ceza hukukundan kaynaklanan sorumlulukları vardır. Gümrük müşavirinin idari sorumlulukları, örneğin; disiplin sorumluluğu; ceza hukukundan kaynaklanan sorumlulukları bu çalışmanın kapsamı dışında kalmaktadır. Çalışmanın temel konusunu gümrük müşavirinin mali hukuktan kaynaklanan sorumlulukları oluşturmaktadır. Bu bağlamda, gümrük müşavirliği kurumu vergisel sorumluluk açısından incelenmiştir. Gümrük müşavirinin sorumluluğunun kapsamı ve sınırları ödev–yetki ilişkisi göz önünde bulundurularak belirlenmiştir.

II. ARAŞTIRMA YÖNTEMİ VE KONUNUN İNCELENMESİ

Yukarıda ana hatları belirlenen çalışma üç bölümden oluşmaktadır. İlk bölüm, çalışmanın temelini oluşturacak kavramlara ayrılmıştır. Bu başlık altında, gümrük müşavirliği mesleğinin gelişimi ve çalışma alanı; temsil ve gümrüklerde iş takibi, vergi hukuku ilişkisi, sorumluluk ve gümrük müşavirinin sorumluluğunun hukuki niteliği incelenmiştir. İzlenen metot sayesinde, gümrük müşavirinin temel çalışma alanı ve yöntemi belirlenmekte, sorumluluk ve sorumluluk kavramının vergi hukukunda büründüğü anlam incelenmekte ve ortaya çıkan sonuçlar esas alınarak gümrük müşavirinin sorumluluğunun niteliği; sorumluluğun esası belirlenmeye çalışılmaktadır. Gümrük müşavirinin çalışma alanının ve yönteminin belirlenmesi sayesinde gümrük müşavirinin sorumluluğunun kaynağı saptanmış; kamusal nitelik taşıyan bu

sorumluluğun hukuki analizi vergi hukuki ilişkisi esas alınarak yapılmış; gümrük müşavirinin gümrük vergilerini ödeme zorunluluğunun temelde *"yükümlü"* olmasından kaynaklandığı belirlenmiştir. Bu belirleme, çalışmanın geri kalan kısmı için yönlendirici olmuş; ikinci ve üçüncü bölüm ilk bölümde yapılan belirlemeler esas alınarak oluşturulmuştur.

Çalışmanın ikinci bölümünde ise, gümrük müşavirinin gümrük vergilerini ödeme sorumluluğu; sorumluluğun koşulları, kapsamı ve sorumluluğu sona erdiren ve kaldıran nedenler incelenmiştir. Bu bölümde, ilk olarak sorumluluğun koşulları Gümrük Kanunu'nun 181'inci maddesinden hareket edilerek belirlendikten sonra gümrük müşavirinin sorumluluğunun kapsamı belirlenmiştir. Sorumluluğu ortadan kaldıran nedenlerin ortaya konulması için gümrük hukukunda ispat; gümrük rejimleri, eşyanın sınıflandırılması, kıymeti ve menşei kavramları incelenmiştir.

Üçüncü ve son bölümde gümrük müşaviri takip edilirken izlenecek usul incelenmiş ve gümrük müşavirinin hakları ortaya konulmuştur. Gümrük müşavirinin hakları idarî ve yargısal haklar olarak iki bölümde incelenmiş; ilk bölümde gümrük müşavirinin, idari hakları; bilgi isteme hakkı, bağlayıcı tarife bilgisi ve bağlayıcı menşe bilgisi isteme hakkı, itiraz hakkı, uzlaşma talep etme hakkı, geri verme ve kaldırma talebinde bulunma hakkı; ikinci bölümde gümrük müşavirinin yargısal hakları, dava açma, davaya katılma ve davayı ihbar hakkı irdelenmiştir.

Sonuç kısmında ise, ilk üç bölümde yapılan analizler esas alınarak gümrük müşavirinin sorumluluğu özetlenmekte; değerlendirme ve önerilerde bulunulmaktadır.

BİRİNCİ BÖLÜM

GÜMRÜK MÜŞAVİRLİĞİ MESLEĞİNİN GELİŞİMİ, ÇALIŞMA ALANI, TEMSİL VE SORUMLULUĞUN HUKUKİ ÇERÇEVESİ

19'uncu yüzyılda ticaret hacminde yaşanan artışlar gümrük işlemlerini başkası adına takip eden bir meslek sınıfının ortaya çıkmasına neden olmuştur. Mesleğin ortaya çıktığı ilk dönemlerde, gümrüklendirme faaliyetini yürüten kişilerin sahip olması gereken nitelikler ve mesleğin yürütülmesine ilişkin hususlarda bir düzenleme yapılmamıştır. Devletlerin gümrük vergilerini tam olarak toplama arzusu, başkası adına gümrük işlemlerini gerçekleştiren kişilerin karıştığı yolsuzlukların önlemesi düşüncesi bu mesleğin çalışma şartlarının düzenlenmesini zorunlu kılmıştır. Ülkemizde, II. Meşrutiyet ile birlikte gümrük hukukunun temelini oluşturan düzenlemeler yapılmış, bu dönemde beyanname verme usulü benimsenmiş, gümrük işlemlerinin eşyanın sahibi veya eşyanın sahibi adına nitelikleri özel olarak belirlenen gümrük komisyoncuları tarafından da yapılabileceği düzenlemiştir. Anılan düzenlemeden sonra yapılan tüm düzenlemelerde gümrük işlemlerinin mal sahibi dışında, nitelikleri belirlenen komisyoncular tarafından yapılacağı hususu belirtilmiştir. Düzenlemelerde, ilk önce gümrük komisyoncusu olmanın şartları belirlenmiş, daha sonra gümrük komisyoncularının örgütlenmelerine ilişkin hususlar kurala bağlanmış ve 4458 sayılı Gümrük Kanunu ile gümrüklendirme sürecini kendi adına ve başkası hesabına tamamlayan kişiler gümrük müşaviri olarak adlandırılmış, danışma faaliyeti, hazırlık, takip, tespit ve beyan faaliyeti yürüten gümrük müşavirinin belli koşullar altında gümrük vergilerinin ödenmesinden sorumlu olduğu düzenlenmiştir.

Gümrük Kanunu, gümrük müşavirinin sorumluluğunun dolaylı temsil ilişkisine dayandığını kabul etmiş, dolaylı temsil kurumunu düzenlemiştir. Gümrük Kanunu'nda, gümrük müşavirinin belli koşullar altında gümrük vergilerinin ödenmesinden sorumlu

olduğu belirtilmesine rağmen bu sorumluluğunun temelinin ne olduğu hususunda bir belirleme yapılmamıştır.

Bu bakımdan, tezin bu bölümünde, gümrük müşavirliği mesleğinin çalışma alanı ve gümrük müşavirinin sorumluluğunun hukuki çerçevesi, meleğin tarihçesi, gümrük müşavirliği kavramı, gümrük müşavirliğinin konusu, gümrüklerde temsil, gümrük yükümlülüğü, sorumluluk ve gümrük müşavirinin sorumluluğu incelenmiştir.

I. GÜMRÜK MÜŞAVİRLİĞİ MESLEĞİNİN GELİŞİMİ VE ÇALIŞMA ALANI

A. GÜMRÜK MÜŞAVİRLİĞİNİN TARİHÇESİ

1. Mesleğin Dünya'da Gelişimi

19'uncu yüzyılın sonlarından itibaren artan ticaret hacmi gümrük işlemlerini başkası adına takip eden bir meslek sınıfının ortaya çıkmasına neden olmuştur. Sanayi devrimi sonrası ortaya çıkan bu meslek grubunun temsilcileri 1800' lü yıllardan itibaren Amerika Birleşik Devletleri'nde gümrük işlemlerini başkası adına yürütmeye başlamışlardır [5] . Ancak, bu yeni meslek grubunun çalışma alanını ve ilkelerini belirleyecek düzenlemelerin bulunmaması nedeniyle, gümrük işlemlerini ithalatçı ya da alıcı yerine kendi adlarına gerçekleştirmeleri birçok sorunun; örneğin gümrük

5 2 Mart 1799 sayılı Amerikan Gümrük Kanunu'nun, 36'ncı bölümünün 174'üncü maddesinde; eşyanın, ülkeye girişinin mal sahibi, mal sahibinin yokluğu veya hastalığı halinde, onun yerine bilinen bir temsilcisi veya çalışanı tarafından yapılması gerektiğinin düzenlendiği; bu halde, doksan gün içinde temsilci tarafından taahhüt verilmesi veya temsilci olduğunun onaylanması gerektiği, düzenlemenin ithalatçıyı eşyanın girişini yapmaya zorlamak için getirildiği, ancak, üçüncü kişiler tarafından taahhüt verilerek eşyanın girişine izin verilmesi nedeniyle öngörülen amaca ulaşılmadığı hakkındaki açıklamalar için bkz. Richard Salter Storrs Andros, **The United States Costums Guides**, Boston1859, s.108. (ET.31.1.2019, https://archive.org/details/unitedstatescust00andrrich/page/108).

kaçakçılığının[6] ortaya çıkmasına neden olmuştur[7]. Uygulamada, ortaya çıkan bu sorunlar, 1857 yılında gümrük işlemlerinin sadece eşyanın sahipleri tarafından gerçekleştirilebileceği yolunda düzenleme getirilerek giderilmeye çalışılmıştır[8]. Ancak, ithalat ve ihracat yapan gerçek veya tüzel kişilerin gümrük işlemlerini gerçekleştirecek tecrübeden yoksun olmaları gümrük komisyoncularına olan ihtiyacın giderek belirginleşmesine neden olmuştur. Diğer taraftan, gümrük komisyoncularının karıştıkları dolandırıcılık olaylarının artması nedeniyle 1894 yılında yapılan düzenlemelerle, lisans sahibi, saygın ve yetkin kişilerin gümrük komisyoncusu olabileceği kurala bağlanmıştır[9]. Daha sonra, 1910 tarihinde yapılan düzenlemede, komisyonculuk yapmak isteyen kişilere gümrük idaresince lisans verilmesi gerektiği ilkesi aynen benimsenmiş ancak bir öncekinden farklı olarak gümrük komisyoncusu olarak faaliyet göstermek isteyen kişinin iyi bir ahlaki kişiliğe sahip olması gerektiği kabul edilmiştir[10]. Ayrıca, düzenlemede başvuranın Amerikan vatandaşı olması gerektiği kurala bağlanmıştır[11]. 1930 tarihinde yapılan düzenlemede ise gümrük komisyoncusu olarak faaliyet göstermek için hazine bakanlığından lisans alınması zorunluluğu getirilmiş ayrıca komisyoncu olarak faaliyet

6 Broker Managment Handbook (Managment) January 2002 Field Operations, s.2. (ET.31.1.2019, https://www.cbp.gov/sites/default/files/documents/broker_handbook_3.pdf).

7. 1857 tarihli Gümrük Yönetmeliği'nin 194'üncü maddesinde, temsilciler aracığıyla eşya girişine izin verilmeyeceği, bunun kanunun açık hükmüne ve yargı kararlarına aykırı olduğu, sahibi tarafından gümrük vergileri ödenerek eşyanın girişinin gerçekleştirilebileceği; eşyanın girişinin, sadece, eşyanın sahibinin bulunmasının mümkün olmadığı hallerde, yetkili temsilcisi veya avukatı aracılığıyla, sahibi adına gerçekleştirilebileceğinin düzenlendiğine dair açıklamalar için bkz. Andorss, s.110. Ayrıca, **What Every Member of the Trade Community Should Know About: Customs Brokers, U.S. Bureau of Customs and Border Protection**, An Informed Compliance Publication January, **(Customs Brokers)** 2005, s.10. (ET.29.11.2020, http://www.cbp.gov);Managment, s.3.

8 Customs Brokers, s.11.

9 27 Ağustos 1894 tarihli Amerikan Gümrük Kanunu'nun 25'inci bölümünde; giriş veya çıkış gümrük idaresinde gümrük komisyoncusu olarak faaliyet göstermek isteyen saygın ve yetkin kişilere, gümrük tahsildarı tarafından lisans verileceğine ilişkin açıklamalar için bkz. Managment, s.3.Aynı yönde açıklamalar için bkz. Customs Brokers, s.12.

10 Managment, s.3.

11 Costums Brokers, s.11.

göstermek isteyen kişinin belli bir yeterliliğe sahip olması gerektiği düzenlenmiştir[12]. Daha sonra yapılan düzenlemeler ile gümrük komisyoncusu olabilmek için yazılı ve sözlü sınav şartı getirilmiş[13], federal düzeyde ise lisans sahibi olan gümrük komisyoncularının işlemlerin gerçekleştirilmek istendiği gümrük bölgesi için bir izne sahip olmaları gerektiği düzenlenmiştir[14].

Günümüzde, Amerikan Federal Düzenlemeler Kanunu'nun 19'uncu kısmında gümrük işlemlerine ilişkin hükümlere yer verilmiştir[15]. Anılan düzenlemenin 111'inci bölümünde, gümrük müşavirlerinin izin ve lisans almalarının şartları, gümrük müşavirlerinin borçları ve sorumlulukları düzenlenmiştir. Söz konusu düzenlemelerde, gümrük müşavirlerinin gümrük işlemlerini gerçekleştirmek için münhasır yetkiye[16], başka bir deyişle, tekel hakkına sahip oldukları kabul edilmiştir.

Avrupa'da da bu meslek grubunun çalışma alanının ve ilkelerinin 19'uncu yüzyıldan itibaren düzenlenmeye başladığı görülmektedir. Örneğin; İtalya'da ticaret erbabı ile gümrük idaresi arasında esaslı bir unsur olduğu düşünülen gümrük komisyoncusunun çalışma alanı 1864 yılında çıkarılan bir kanunla düzenlenmiştir. İspanya'da, gümrük iş ve işlemlerini takip eden kişiler 1899 yılından itibaren

12 Managment, s.4; Costums Brokers, s.12.

13 Costums Brokers, s.12.

14 Customs Brokers, s.13 vd. **Explanatory Memorandum (The İmpact Of The Customs Representation On The Eu's Competitiveness And Security)**,s.11, (ExplanatoryMemorandum) (ET.13.9.2016 http://www.ddcustomslaw.com/pdf/Explanatory%20memorandum%20eng.pdf).

15 Code of Federal Regulations (CFR)(14.12.2020, https://www.ecfr.gov).

16 Amerikan gümrük idarelerinde gümrük işlemlerinin sadece eşyanın sahibi veya lisanlı gümrük müşaviri tarafından yapılabileceği hakkında bakınız, **What Every Member of the Trade Community Should Know About: Entry,** U.S. Bureau of Customs and Border Protection, An informed Compliance, March 2004, s.8. Baş Sobacı 2018, s.24. Gümrük idarelerinde temsilin farklı şekillerde gerçekleşebileceği, ancak uygulamada iki temel yöntemin baskın olduğu, ilk yöntemde belli bir uzamanın veya idarece onaylanan gümrük müşavirinin temsilci olduğunun kabul edildiği, ikinci yöntemde ise vekil olarak atanan kişinin temsilci olduğunun kabul edildiği, vekil olarak atanan kişinin vekâlet veren kişinin bir yakını, tanıdığı veya çalışanı olabileceği hakkında bkz. Momchil Antov, "The Role And Importance Of Customs Representation To The Customs Control System in The Republic Of Bulgaria", **World Customs Journal**, Volume 14, Number 1, s.18. (ET. 5.12.2020, http://worldcustomsjournal.org).

faaliyetlerini kurdukları dernek çatısı altında yürütmeye başlamışlar. Bu meslek grubunun çalışma ilkeleri ise 1919 yılında çıkarılan kanunla düzenlenmiştir[17]. Avrupa'da 19'uncu yüzyılda başlayan bu düzenleme süreci 20'nci ve 21'inci yüzyılda artarak devam etmiş, Avrupa Topluluğu'nun kurulmasıyla farklı bir aşamaya geçilmiştir.

Gümrük işlemlerinin yürütülmesi için yürürlüğe giren Avrupa Topluluğu gümrük kodlarında genel olarak gümrük müşavirlerinin gümrük iş ve işlemlerini başkası adına dolaylı temsil yoluyla gerçekleştireceği belirtilmiştir. Gümrük Kanunu düzenlenirken temel alınan 2913/92 sayılı Konsey Tüzüğü'nde temsile ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir[18]. Anılan Tüzüğün, 5'nci maddesi uyarınca herkes, gümrük mevzuatı ile belirlenen işlem ve tasarrufları yerine getirmek üzere gümrük idaresi nezdinde bir temsilci atayabilir. Temsil doğrudan ve dolaylı olabilir. Söz konusu, maddede temsilin, mutlaka bu işi meslek haline getirmiş gerçek veya tüzel kişiler tarafından yürütülmesi gerektiğine dair bir zorunluluk bulunmamaktadır. Düzenlemede, temsilin hangi meslek gurubu tarafından yürütüleceğinden ziyade temsilin varlığı ve bunun kanıtlanması amaçlanmıştır. Buna göre, temsil edenin, temsil olunan kişi adına hareket ettiğini bildirmesi, temsilin türünü belirtmesi ve temsil yetkisine sahip olduğunu kanıtlaması gerekmektedir. 2193/92 sayılı Konsey Tüzüğü, 450/2008 sayılı Avrupa Parlamentosu Konseyi Tüzüğü ile yürürlükten kaldırılmış ve Avrupa Birliği *"Modernize Gümrük Kodu"* 24 Haziran 2008

17 Explanatory Memorandum, s. 29. Gümrük müşavirlerinin dünyanın bazı bölgelerinde yüzyıllardır ithalatçı ve ihracatçılara danışmanlık ve gümrükleme hizmeti sunmasna karşın, bazı bölgelerde yeni bir meslek olarak doğduğu, bazı bölgelerde ise bu meslek grubuna rastlanılmadığı hakkında bkz. Carol West, "Best Practices Model For Licensing Customs Brokers", **World Customs Journal,** Volume 4, Number 1, s.65. (ET. 5.12.2020, http://worldcustomsjournal.org). Avrupa hukukunda gümrük idarelerinde temsilin bir meslek alanı olarak düzenlenmemesine rağmen dünyanın birçok yerinde gümrük idarelerinde temsilin lisans gerektiren bir meslek alanı olarak düzenlendiği hakkında bkz. Antov. s.19.

18 (OJ. 19.10.1992- L 302) (ET. 31.3.2019, https://eur-lex.europa.eu). Avrupa Topluluğu'nun kuruluşuna ilişkin anlaşmaların gümrük tariflerinin uyumlaştırılmasını gerektirdiği, ancak gümrük hukukunu düzenleyen kuralların çeşitli Tüzükler içinde dağınık bir şekilde yer aldığı, Topluluk Gümrük Kodu ve bu Kodun Uygulanmasına İlişkin Tüzüğün tüm üyeler için geçerli bağlayıcı tek tip bir gümrük kodu oluşturduğu hakkında bkz. Hans-Michael Wolffgang, "Emerging Issues In European Customs Law", **World Customs Journal,** Volume 1, Number 1, s.3. (ET. 5.12.2020, http://worldcustomsjournal.org).

tarihinde yürürlüğe girmiştir[19]. Ancak, bilişim sistemlerinin yetiştirilememesi ve Avrupa Birliği'ne üye devletlerin Lizbon Anlaşması'nda öngörülen mevzuat uyumlaştırmasını gerçekleştirememesi nedeniyle söz konusu düzenleme tam olarak uygulanmamıştır[20]. Bu nedenle, *"Modernize Gümrük Kodu"* kaldırılmış; Avrupa Parlamentosu'nun 9 Ekim 2013 gün ve 952/2013 sayılı Tüzüğü ile Avrupa Birliği Gümrük Kodu 1 Mayıs 2016 tarihinde yürürlüğe girmiştir [21] . Anılan Gümrük Kodu'nun, 18'inci maddesinde, herkesin gümrüklerde temsilci atayabileceği, temsilin doğrudan veya dolaylı olabileceği, temsil halinde, temsilin varlığının kanıtlanması gerektiği[22], temsilin gerçek kişi veya tüzel kişi tarafından yerine getirilebileceği, temsilcinin gerçek kişi olması haline daimî ikametinin; tüzel kişi olması halinde ise daimî veya ana merkezinin Topluluk gümrük bölgesinde

19 (OJ. 4.6.2008-L145/1) (ET.31.3.2019,https://eur-lex.europa.eu). Modernize Gümrük Kodu'nda gümrük rejimlerinin basitleştirildiği, bilgisayar tabanlı bir uygulamanın kabul edildiği, düzenlemenin temel amacının, sistemin basitleştirilmesi üzerine kurulu olduğu hakkında açıklamalar için bkz. Micheal Lux, James Douglas Hamilton, "Modernizing the Comunity Customs Code'', **Global Trade and Customs Journal**, Volume 3, Issue 9, 2008, s.281. Ayrıca, Mustafa Gökçeoğlu, "Modernize Gümrük Kodu Ve Getirdiği Yenilikler", **Gümrükte Uzman Görüş,** Y.8, S. 20, Ocak- Mart, 2009, s.15. (Gökçeoğlu 2009).

20 Modernize Gümrük Kodu'nun uygulanmaya başlaması için öngörülen süre geçmesine rağmen bilişim sistemlerinin yetiştirilememesi ve kanunî düzenlemelerin Lizbon Anlaşması'na uyumunun sağlanmasında yaşanan aksaklıklar nedeniyle Modernize Gümrük Kodu'nun hiçbir zaman tam anlamıyla yürürlüğe giremediğine dair açıklamalar için bkz. Özgecan Gök, **Gümrük Vergisinden Kaynaklanan Uyuşmazlıklar,** Yetkin**,** Ankara, 2019, s.28, dn.3, (Gök2019).

21 (OJ.10.10.2013- L 269/18) (ET. 31.3.2019, https://eur-lex.europa.eu) Avrupa Birliği Gümrük Kodu'nun (Union Customs Code, UCC) çıkarılmasının, ticaretin seyrinin ve hızının değişmesi, yeni üye katılımı ile birlikte ekonomik çevrenin değişmesi, Lizbon Anlaşması'nın yürürlüğe girmesiyle birlikte Avrupa Birliği hukukunun temel metinlerinin değişmesi ve bu metinlerin Komisyonun yetkilerini artırması, gümrük idaresinin rolünün değişmesinin etkisi olduğuna dair bkz. Hans-Michael Wolffgang and Kerstin Harden, "The New European Customs Law'', **World Customs Journal,** Volume10, Number 1, s.3. (ET.31.3.2019, http://worldcustomsjournal.org). Birlik Gümrük Kodu'nun (CCC) kâğıda dayalı bir işlem süreci öngördüğü; Topluluk Gümrük Kodu(UCC) ile işlem sürecinin basitleştirildiği ve elektronik beyan esasının kabul edildiği, tek pencere uygulamasına geçildiği hakkında bkz. Catherine Truel, Emmanuel Maganaris, Dan-Razvan Grigorescu, "The Developement Of Eu Customs Law: From The Communıty Customs Code To The Union Customs Code", **Journal of Legal Studies,** Volume 16, Issue 30, 2015, s.93. (ET. 14.12.2020, publicatii.uvvg.ro/index.php/jls.)

22 Temsilen hareket ettiğini beyan etmeyen veya temsil yetkisi verilmeksizin başka bir kişi adına hareket eden kişinin kendi adına hareketmiş sayılacağı hakkında bkz. Avrupa Birliği Gümrük Kodu (UCC), m.19. 2013 yılında Avrupa Birliği'nde gümrüklerde temsilin serbestleştirildiği, bu alanda uzmanlaşmak isteyen kişilerin ön izin alma zorunluluğunun kalmadığı, bu durumun bir yanda sektördeki idari yük azaltsa da diğer yanda yeterince hazırlıklı olmayan kişilerin gümrüklendirme sürecine dâhil edilmesi anlamına geldiği hakkında, Antov, s.22.

olması gerektiği kurala bağlanmıştır. Düzenlemede önem arzeden husus, temsilcinin temsil yetkisine sahip olduğunun kanıtlanmasıdır[23].

Avrupa Birliği Gümrük Kodu'nda gümrük işlemlerini yürütmek isteyen kişinin mutlaka bir meslek mensubu olması gerektiğine[24]; temsilin mutlaka doğrudan veya dolaylı olması gerektiğine ilişkin bir zorunluluk bulunmamaktadır[25]. Üye devletler, temsil faaliyetinin nasıl yürütülmesi gerektiğini serbestçe düzenleyebilirler[26].

Günümüzde, dünyada, gümrük müşavirliği uluslararası lojistiğin bir aşaması olarak görülmektedir. Özellikle, basitleştirilmiş usullerin kullanılması, elektronik beyan esasının benimsenmesi, bilgi teknolojilerinin kullanılması[27], gümrük müşavirlerinin

23 Baş Sobacı2018, s.23.

24 Birlik Gümrük Kodu'nda, gümrüklerde temsilin mutlaka belli bir mesleğe mensup kişiler tarafından yürütülmesi gerektiğine ilişkin bir düzenleme bulunmamakla birlikte; Toplulukta, gümrük işlemlerinin, belli bir yeterliliğe sahip, meslek etiği ilkelerine uygun davranan gümrük müşavirleri tarafından yapılması gerektiği ileri sürülmektedir. (ET.31.1.2019 http://www.confiad.org/about-us/). Hatta, anılan hususlarda çalışma yapmak üzere kurulan ve gümrüklerde temsilin gümrük müşavirleri tarafından yürütülmesini gerektiği ileri süren Uluslararası Gümrük Müşavirleri Konfederasyonu (İnternational Conferadation of Customs Agent) tarafından gümrük müşavirinin meslek etiğine ilişkin kuralları kabul edilmiştir.(ET.31.1.2019, www.confiad.org/wp-content/.../quality-charter-rev.-V.pdf).

25 Topluluk Gümrük Kodu'nda tanınan bu serbesti doğrultusunda Avrupa Birliği'ne üye ülkelerin bir kısmı, örneğin; Portekiz, Polonya, İtalya ve Belçika da temsilin, mutlaka gümrük müşaviri tarafından yapılması gerektiği düzenlenmiştir. Ancak, Birlik mensubu devletlerce konunun birbirinden farklı düzenlendiği gözlemlenmektedir. Polonya ve İtalya'da, gümrük idarelerinde temsilin dolaylı olabileceği kabul edilmesine karşın Belçika'da, gümrük idarelerinde temsilin doğrudan olabileceği düzenlenmiştir. Öte yandan, Almanya ve İngiltere'de ise, temsilcinin mutlaka gümrük müşaviri olması gerektiğine ilişkin bir zorunluluk bulunmamaktadır. Bu hususta açıklamalar için bkz. Wieslaw Wes-Czyżowicz, Ewa Gwardzińska, "Customs Representation in Poland'' **Customs Scientific Journal**, Special Edition, Number 1, s.4. (ET. 6.12.2020, http://www.wcoomd.org).

26 Wes-Czyżowicz - Gwardzińska, s.4. 952/2013 sayılı Avrupa Birliği Gümrük Kodu'nda, gümrük işlemlerini takip etmeye yetkili kişiler ve bunların taşıyacakları nitelikler konusunda bir belirleme yapılmadığı, dolayısıyla, gümrük işlemlerini takip edecek kişilerin ve niteliklerinin yerellik ilkesi uyarınca belirleneceği ve bu kişilerin ulusal yargı makamlarının denetimine tabi olacağına dair açıklamalar için bkz. Ewa Gwardzińska, "The Role Of Customs Brokers In Facilitating International Trade'', **World Customs Journal**, Volume 8, Number 1, s.63. (ET.27.2.2019, http://worldcustomsjournal.org).

27 Bilgi teknolojilerini kullanmanın gümrük maliyetlerini azaltacağı, bilgi teknolojilerinin gümrüklerde yaşanan karmaşıklığı gidereceği hakkında bkz. Gareth Lewis, "The Impact of ICT On Customs", **World Customs Journal**, Volume 3, Number 1, s.4. (ET.5.12.2020, http://worldcustomsjournal.org). Ayrıca bkz. Günümüzde, tek pencere sisteminin kullanılmasından, gümrük düzenlemelerinin yayımlanmasına, kargoların risk kriterine göre belirlenmesine kadar birçok konuda Bilgi Teknolojilerinin kullanımını içermeyen bir gümrük reformunun veya iyileştirilmesinin düşünülemeyeceği hakkında bkz. Andrew Jackson, "ICT And The New Global Investment Paradigm: Challenges To Crossborder Trade And Investment",

benimseyeceği tutuma göre mesleğin etkisini sınırlandıracağı veya mesleğin büyük bir değişime uğrayacağı bu değişimin Avrupa Birliği'nde temsili ve gümrük müşavirlerini etkileyeceği belirtilmektedir[28].

2. Mesleğin Türkiye'de Gelişimi

Sanayi devriminin gerçekleşmesi ve uluslararası ticaretin artmasıyla birlikte, 19'uncu yüzyılda, Avrupa'da modern nitelikli gümrük kanunları ve sistematik özellikli ilk gümrük tarifeleri hazırlanmıştır[29]. Bu dönemde, ülkemizde de benzer çalışmalar yapılmıştır. Gerek mevzuat ve gerekse teşkilat alanında yürütülen bu çalışmalar Tanzimat döneminde başlamış, II. Meşrutiyet döneminde de artarak sürmüştür. Cumhuriyet döneminde uygulanan ve gümrük hukukunun temelini oluşturan düzenlemeler II. Meşrutiyet döneminde yapılmıştır. Şüphesiz, bu dönemde gümrük hukuku açısından yapılan en önemli düzenleme, beyanname sisteminin uygulanmaya başlanılmasıdır[30].

İşte bu düzenleme gümrük idaresine yazılı beyanda bulunmak, gümrük işlemlerini takip etmek belli bir bilgi birikimine sahip olmayı gerektirdiğinden, 25.6.1909 gün ve 252 sayılı Genelgede, ihracat, ithalat ve transit gibi gümrük işlemlerini, eşyanın

---

World Customs Journal, Volume 3, Number 1, s.55. (ET.5.12.2020, http://worldcustomsjournal.org).

28 Aynı yönde, Ewa Gwardzińska, s.65. Günümüzde, gümrük işlemlerini takip eden kişilerin çalışma ortamlarının değiştiği, anılan hususun mesleğin geleceğini tehdit edebileceği gibi gümrük işlemlerini yürüten bu kişilerin mesleklerinin yeniden tanımlanmasını gerektirebileceği hususunda bkz. Ximena Gutierrez, Juha Hintsa, Philippe Wieser, Ari-Pekka Hameri, New Roles For Customs Brokers İn The İnternational Supply Chain (Gutierrez ve diğerleri) s.2. (ET.27.2.2019, https://www.researchgate.net).

29 Ticari faaliyette eşyanın sınıflandırılmasının eski çağlardan beri var olduğu, ancak uluslararası ticaret düzeyinin ve öneminin artmasıyla, standart bir tarife oluşturma ihtiyacının doğduğu, Avrupa'da bu hususa ilişkin çalışmaların ilk olarak Belçika'da başladığı yolunda açıklamalar için bkz. Kenan Akça, **Eşya Sınıflandırma Rehberi**, Gümrük Uzmanları Derneği, Yayın No:1, Ankara 2003, s.1, (Akça2003a).

30 Turhan Atan, **Türk Gümrük Tarihi (Osmanlı Gümrükleri),** C. II, Gümrük Müfettişleri Derneği Yayın No:12, Ankara, s.221.

sahipleri adına, ancak, gümrük idaresinden ruhsat alan gümrük komisyoncularının yapabileceği kararlaştırılmıştır[31].

Kapitülasyonların, 24.6.1914 tarihli Kararnameyle kaldırılmasını müteakip yeni bir gümrük kanunu ve gümrük tarifesi hazırlanıp yürürlüğe konulmuştur. Bu düzenlemelerin yapılması ile 25.6.1909 gün ve 252 sayılı Genelge ihtiyaçları karşılamada yetersiz kalmış, 16.1.1924 tarihli ve 168 sayılı Gümrük Komisyoncuları Talimatnamesi yürürlüğe konulmuştur[32]. Bu talimatnamede: gümrük işlerini takibe yetkili kişiler, yetkilerinin kapsamına göre, tüccar, tüccar müstahdemleri, gümrük komisyoncusu ve gümrük komisyoncusu maiyet memuru olarak belirlenmiş, gümrük komisyoncusu olabilmek için imtihan şartı getirilmiştir[33].

Bu talimatnamenin de ihtiyaçları karşılamada yeterli olmadığının saptanması üzerine 9 Haziran 1927 tarihinde 1093 sayılı Gümrük Komisyoncuları Kanunu hazırlanmış ve 01.09.1927 tarihinde yürürlüğe konulmuştur[34].

Uluslararası ticaretin serbestleşmesi için kabul edilen Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması'nın (GATT) imzalanmasıyla[35] Gümrük Komisyoncuları Talimatnamesi ile 01.09.1927 gün ve 1093 tarihli Gümrük Komisyoncuları Kanunu'nun ihtiyaçları karşılamadığı ve komisyoncuların çalışma usul ve esaslarının gümrük

31 Atan, s.247; Selahattin Tuncer, **Gümrükler ve Gümrük Vergileri Uygulamaları (Teori-Uygulama),** Yaklaşım, Ankara 2011, s.369.

32 Ergun Yavaş, "Gümrük Müşavirlerinin Mesleki Örgütlenme Yapısı Nasıl Olmalıdır'', **Gümrük Dünyası,** S.57, İlkbahar 2008, s.3-4.

33 Tuncer, s.24; Yavaş, s.3; Ali Güngör, "Yüzyıllık Tarihsel Süreç ve Kamu Kurumu Niteliğindeki Meslek Kuruluşu'', **Gümrük Müşaviri**, S.10, 2006, s.28. (ET.5.4.2017, http://www.igmd.,org/dergi/10/index.html).

34 Bu Kanunda, 1924 tarihli gümrük komisyoncuları talimatnamesinin kaldırıldığına dair düzenlemenin bulunmadığı, dolayısıyla, düzenlemenin kanuna ile çelişmeyen hükümlerinin yürürlükte kaldığına dair açıklamalar için bkz. Tuncer, s.79.

35 Merve Nur Baş Sobacı, "Gümrük Müşavirlerinin Mesleki Sorumlulukları Kapsamında Dolaylı Temsil Yetkileri ve Hukuki Sorumlulukları'', **Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi,** 2016, S.6(1), s. 196.(Baş Sobacı2016).

Kanunu'nda yer almasının uygun olacağı düşüncesinden hareketle gümrük komisyoncularına ait kurallar 02.05.1949 sayılı 5383 sayılı Gümrük Kanunu[36] yeniden düzenlenmiştir[37].

1093 sayılı Gümrük Komisyoncuları Kanunu ve 5383 sayılı Gümrük Kanunu, gümrük komisyonculuğunu bir meslek olarak kabul etmekte ve mesleğe giriş şartlarını belli kurallara bağlamakla birlikte, meslek mensuplarının örgütlenmelerine ilişkin bir düzenleme içermemektedir.

Bu hususa ilişkin düzenlemeler, Avrupa Ekonomik Topluluğu'yla Türkiye arasında 1964 yılında imzalanan Ankara Anlaşması ve 1972 yılında imzalanan katma protokolü müteakip 19.7.1972 tarihinde kabul edilerek 1.2.1973 tarihinde yürürlüğe giren 1615 sayılı Gümrük Kanunu[38] ile yapılmıştır[39].

1615 sayılı Gümrük Kanunu'nda gümrük komisyoncuları ile yardımcıları hakkında düzenleme yapılmış, meslek mensuplarının örgütlenme modeli belirlenmiş, gümrük komisyoncusu olarak faaliyet gösterebilmek için gerekli olan şartlar belirlenmiş, imtihan usulü getirilmiş, gümrüklerde iş takip edebilecek kişiler ile bunların çalışma yerlerine ilişkin belirlemeler yapılmıştır.

---

36 Düzenleme Kanun'un 133 ila 142'nci maddeleri arasında yapılmış, Kanun'un 133'üncü maddesinde, eşyanın ithal, ihraç ve transit gümrük işlemlerinin sahipleri veya onlara vekâlet suretiyle gümrük komisyoncuları tarafından takip olunacağı kurala bağlanmış, 134'üncü maddesinde, gümrük komisyonculuğu yapabilmek için gerekli şartlar sıralanmış, 136'ncı maddesinde gümrük komisyoncularının ödev ve yükümlülüklerinin neler olduğu belirtilmiştir. 02.05.1949 tarih ve 5383 sayılı Gümrük Kanunu (R.G. 11.5.1949-7204).

37 Tuncer, s.24 vd.; Yavaş, s.4.

38 1615 sayılı Gümrük Kanunun m. 166 -171, (RG.1.8.1972-14263).

39 Protokolde Türkiye'nin, AET'ye karşı gümrük vergilerini tedrici olarak sıfırlayacağı; Topluluk dışındaki ülkelere, Topluluğun uyguladığı ortak gümrük tarifesini uygulayacağı, mevzuatını Topluluk mevzuatı ile uyumlu hale getireceği hususunda taahhütte bulunduğuna dair açıklamalar için bkz. Tuğrul Arat, "Avrupa Birliği ve Türkiye Arasındaki İlişkiler ve Gümrük Birliğinin Yeri'', **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,** C.44, S.1, s.601. Ayrıca bkz. Tuncer, s.25.

1615 sayılı Gümrük Kanunu'nun meslek mensuplarının örgütlenmelerini düzenleyen 166'ncı maddesinde, en az yirmi gümrük komisyoncusu bulunan yerlerde, Gümrük Komisyoncuları Derneği kurulacağı, tüzüklerinin Gümrük ve Tekel Bakanlığı tarafından onaylanacağı düzenlenmiştir. Düzenleme uyarınca, gümrük komisyoncu ve gümrük komisyon yardımcısı olarak faaliyet gösterebilmek için bu derneğe üye olunması gerekmektedir. Bu dönemde, gümrük komisyoncuları ve komisyon yardımcıları, dernek statüsü altında faaliyet göstermiş; ancak bu derneğe üye olunması zorunlu hale getirilmiştir[40].

1615 sayılı Gümrük Kanunu'nun yürürlükte olduğu dönemde, Ankara Anlaşmasının[41] imzalanmasıyla Avrupa Topluluğu ve Türkiye arasında başlayan; katma protokol ile devam eden yakınlaşma ve bütünleşme süreci 1/95 sayılı Avrupa Topluluğu-Türkiye Ortaklık Konseyi Kararı[42] ile yeni bir aşamaya girmiş Türkiye ile Avrupa

40 28.9.2009 tarih ve 2009/6 sayılı Cumhurbaşkanlığı Devlet Denetleme Kurumu Araştırma ve İnceleme Raporu, Raporun Konusu: "Kamu Kurumu Niteliğindeki Meslek Kuruluşlarının Teşkilat ve Mali Yapıları, Denetimleri, Organlarının Seçimlerine Dair Esasların Değerlendirilmesi ile Bunların Etkin ve Verimli Şekilde Hizmet Yürütmelerinin ve Geliştirilmesinin Sağlanması Amacıyla Alınması Gereken Tedbirler " s.73. (ET.5.12.4.2020, https://todab.org.tr/).

41 Türkiye ile Avrupa Ekonomik Topluluğu Arasında bir Ortaklık Yaratan Anlaşma (RG. 17.11. 1964-11858).

42 Ortaklık Konseyi Kararının alındığı dönemde, Türkiye söz konusu Kararın alınmakla hukuki sonuçlarını doğurduğunu kabul etmesine karşın; Topluluk söz konusu Kararın tasarı niteliğinde olduğunu ancak Avrupa Parlamentosu tarafından onaylanmakla yürürlüğe gireceğini kabul etmiş; bu durumun, Ortaklık Konseyi kararlarının hukuki niteliğini ve doğrudan uygulanıp uygulanmayacağı hususunu tartışmalı hale getirmiştir. Bu hususa dair açıklamalar için bkz. Toluner SEVİN, "6 Mart 1995 Tarihli Ortaklık Konseyi Kararı: Milletlerarası Hukuk Açısından Bir Değerlendirme'', **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.55, 1996, s.3. Bu hususta iki ana eğilimin geliştiğinin söylenilmesi mümkündür. İlk eğilim, söz konusu Kararın doğrudan uygulanmayacağı, Kararın uygulanması ve içeriğinin yargı organlarını bağlaması için, Kararın içeriğinde yer alan hususların usulüne uygun olarak iç hukuka aktarılması gerektiğini ileri sürmektedir. Bkz. Arat, s.597. Konseyin aldığı Kararın *"uygulama anlaşması"* olarak yorumlanması ve iç hukuka aktarılması gerektiğine ilişkin açıklamalar için bkz. Kemal Başlar, "Gümrük Birliği Anlaşması'nın (1/95 sayılı Ortaklık Konseyi Kararı'nın) Hukuki Niteliği'', **Ankara Avrupa Çalışmaları Dergisi**, C.4, S.1, 2004, s.168; Sevin, s.19 vd. Aksi düşüncenin kabulünün vergilendirmenin kanuniliği ilkesine aykırılık teşkil edeceğine dair açıklamalar için bkz. İlke Göçmen, "Avrupa Birliği ile Türkiye Arasındaki Gümrük Birliğinin Güncellenmesinin Yöntemi ve Usulü: Avrupa Birliği Açısından Bir Bakış''**, Ankara Avrupa Çalışmaları Dergisi,** C.15, No:1, Yıl: 2016, s. 93, (Göçmen 2016); Baş Sobacı, s.11. İkinci eğilim, Ortaklık Konseyi kararlarının herhangi bir iç hukuk işlemine gerek olmaksızın doğrudan uygulanacağını kabul etmektedir. Bu hususta tartışmalar için bkz. Baş Sobacı, s.11. vd. ABAD'ın Ortaklık Konseyi'nin aldığı kararlarının, sadece Topluluk organlarını değil, fakat aynı zamanda üye devletlerin milli organlarını da örneğin; yargı organlarında bağladığına dair kararlar için bkz. Arat,

Topluluğu arasında bir Gümrük Birliği oluşturulmuştur[43]. Ankara Anlaşması'nda çizilen bu aşamalı yaklaşım modeli aynı zamanda Türk mevzuatının Avrupa Birliği mevzuatına yakınlaştırılmasını da içermektedir. Mevzuatın uyumlaştırılmasına ilişkin en detaylı düzenleme 1/95 sayılı Kararda yer almaktadır. Bu düzenleme ile mevzuatın uyumlaştırılmasını sağlamak için yeni bir başlık açılmıştır. Bu başlık altında, doğrudan ve dolaylı vergilendirme, ticaret politikası önlemleri, kamu ihalelileri, mülkiyet hakkının korunması hususları düzenlenmiştir. Ayrıca, 1/95 sayılı Kararda anılan hususlarda düzenleme yapılması bir yükümlülük olarak öngörülmüştür[44].

Mevzuatın uyumlaştırılması zorunluluğunun bir gereği olarak 1615 sayılı Gümrük Kanunu yürürlükten kaldırılmış ve 27.10.1999 gün ve 4458 sayılı Gümrük Kanunu 4.11.1999 tarihli Resmi Gazetede' de yayımlanarak 5.2.2000 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Anılan Kanun'un Onuncu Kısmının Üçüncü Bölümünde; *"eşyanın gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulmasına ilişkin"* faaliyetlerin(GK. m.229) unvanı gümrük müşaviri olan meslek mensupları tarafından yapılacağı belirtilmiş ve ayrıca meslek mensuplarının görev, yetki ve sorumluluklarına ilişkin hususlar düzenlemiştir.

4458 sayılı Gümrük Kanunu ile gümrük idareleri nezdinde gümrük işlemlerini yürüten kişilerin mesleğe seçilmelerine, mesleği sürdürmelerine, mesleği yürütürken sahip oldukları haklara ve katlanmaları gereken yükümlülüklere ilişkin hususlarda

---

s, 597. Ortaklık Konseyi Kararlarının Birlik ve Türkiye açısından bağlayıcılık değerinin farklı olduğuna dair açıklamalar için bkz. Göçmen 2016, s.92.

43 Türkiye'nin Avrupa Topluluğu'na doğrudan üye olma yerine, Avrupa Topluluğu ile "ortaklık kurma" ve bu ortaklığı tedricen geliştirme yoluyla Avrupa Topluluğu'na tam katılımı gerçekleştirmeyi istediği hakkında açıklamalar için bkz. Arat, s.589.

44 *"Ortaklık Konseyi Kararı genel bir yükümlülük öngör(üldüğü); buna göre: "Gümrük birliğinin işleyişiyle doğrudan ilgili alanlarda… Türk mevzuatı(nın), [AB] mevzuatı ile mümkün olduğu kadar uyumlu hâle getiril*"mesi gerektiğine dair açıklamalar için bkz. İlke Göçmen, "Avrupa Birliği İle Türkiye İlişkileri Çerçevesinde Türk Mahkemelerinin Avrupa Birliği Hukuku Karşısındaki Tutumuna Yönelik Bir Öneri: AB-Dostu Yorum Yöntemi'', Ankara **Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.63 S.1 2014, s.136, (Göçmen 2014).

düzenleme yapılmak suretiyle gümrük komisyonculuğu kaldırılarak gümrük müşavirliği oluşturulmuştur. Zira Gümrük Kanunu'nun geçici 6'ncı maddesinde "*meslek*" kavramı kullanılmış; gümrük müşavirliği bir meslek olarak nitelendirilmiştir[45].

4458 sayılı Kanun'da, gümrük müşaviri yanında bir gümrük müşavir yardımcısı sınıfı oluşturulmuş, gümrük müşaviri olarak faaliyet gösterebilmek için eğitim, staj ve süre koşulu öngörülmüştür. Ayrıca, düzenlemede, gümrük müşavirinin yürüttükleri faaliyetler ile gümrük müşavir yardımcılarının yürüttükleri faaliyetlerin sınırı çizilmiş, gümrük müşavir yardımcılarının bir gümrük müşavirinin yanında çalışabilecekleri ve gümrük müşaviri adına gümrük işlemlerini takip edip sonuçlandırabilecekleri kurala bağlanmıştır. Öte yandan mesleki faaliyetin yürütülmesi için izin [46] belgesine sahip olunması gerektiği düzenlenmiştir.(GK.m.226, 227, 228).

4458 sayılı Kanun'da, 1615 sayılı Kanun'dan farklı olarak gümrük müşavirliğinin tüzel kişilik halinde de yürütülebileceği düzenlenmiştir. Gümrük Kanunu'nda tüzel kişiliğin türü konusunda bir sınırlama bulunmamakla birlikte tüzel kişiliğe ortak olabilecek kişiler bakımından bir sınırlama getirilmiştir. Düzenleme uyarınca, *"gümrük müşavirliğinin bir özel hukuk tüzel kişiliği oluşturularak yürütülmesi halinde"*, sadece gümrük müşaviri ve müşavir yardımcısının tüzel kişi ortağı olması mümkündür. Ayrıca, gümrük müşavirinin ve gümrük müşavir yardımcısının birden fazla tüzel kişiliğe ortak olamayacağı kabul edilmiştir.(GK, m. 229/2).

---

45 Bu meslek grubunun gümrüklerde iş takip edebilmek amacıyla oluşturulduğuna dair bkz. Ali Nural, **4458 Sayılı Gümrük Kanunu -Açıklamalı,** Yeni Gümrük ve Ticaret Müfettişleri Derneği İktisadi İşletmesi Yayın No: 2 (33), Ankara Şubat 2015; Yavaş, s.7.

46 Dünya gümrük örgütüne üye devletlerin, gerçek veya tüzel kişilerin gümrük müşaviri olarak faaliyet gösterebilmeleri için farklı lisans ve düzenleme yöntemleri geliştirdiğine, birçok ülkede, gümrük müşaviri olarak faaliyet gösterecek gerçek veya tüzel kişinin bir lisansa sahip olması aranırken, diğer bir kısmında ise böyle bir zorunluluğun bulunmadığına, sadece gümrükleme faaliyeti yürütmek için kurulmasının yeterli olduğuna, faaliyeti yürütecek kişilerde belli nitelikler aranmadığına dair açıklamalar için bkz. WCO Study Report on CustomsBrokers,WorldCustomsOrganization,(StudyReport)2016,s.2.(ET.17.2.2019,www.wcoomd.org.)

Gümrük müşavirlerinin ve gümrük müşavir yardımcılarının da gümrük komisyoncuları ve yardımcıları gibi dernek yapısı altında örgütlenmeleri gerekmektedir. 1615 sayılı Gümrük Kanunu'nun 166'ncı maddesinin son fıkrasında, gümrük komisyoncularının, dernek çatısı altında örgütleneceği, bu derneğin kurulması için en az yirmi gümrük komisyoncusunun bulunması gerektiği, derneğin Gümrük ve Tekel Bakanlığı tarafından tasdik edilmesi gerektiği, bu derneğe, gümrük komisyoncularının ve gümrük komisyon yardımcılarının üye olması gerektiği kurala bağlanmıştır. Anılan Kanun yürürlükten kaldırılmış olmakla birlikte, bu hüküm 4458 sayılı Kanun'da da aynen muhafaza edilmiştir. Zira 4458 sayılı Kanun'un geçici 6'ncı maddesinde, *"gümrük müşavirleri ve gümrük müşavir yardımcıları çıkarılacak bir kanunla bağlı bulundukları gümrük ve muhafaza başmüdürlüğü görev alanı itibariyle kamu kurumu niteliğinde meslek kuruluşu şeklinde örgütleninceye 1615 sayılı Gümrük Kanunu hükümlerine göre kurulan gümrük komisyoncuları"* derneklerinin faaliyetlerine devam edeceği kurala bağlanmıştır.(GK. geçici m.6). Dolayısıyla, 1615 sayılı Gümrük Kanunu'nun166'ncı maddesinin son fıkrası uyarınca faaliyet gösteren derneklere, bütün gümrük müşavir ve müşavir yardımcılarının üye olmaları zorunludur. Oysa Anayasa'nın, 33'üncü maddesi uyarınca *"hiç kimse bir derneğe üye olmaya ve bu dernekte üye kalmaya zorlanamaz"*. Bu bakımdan, Kanunda yer alan düzenleme Anayasa ile bağdaşmamaktadır[47].

Ayrıca, Anayasa'da *"belli bir mesleğe mensup olanların müşterek ihtiyaçlarını karşılamak, meslekî faaliyetlerini kolaylaştırmak, mesleğin genel menfaatlere uygun olarak gelişmesini sağlamak, meslek mensuplarının birbirleri ile ve halk ile olan ilişkilerinde dürüstlüğü ve güveni hâkim kılmak üzere meslek disiplini ve ahlâkını korumak maksadı ile kanunla"* (AY. m.135) kurulacağı organlarını kendi üyeleri arasından seçeceği ve kamu tüzel kişiliğine sahip olacağı düzenlenmiştir. Anayasa,

47 Yavaş, s. 9.

meslek mensuplarının örgütlenmesinde Kıta Avrupası modelini esas almış, bu meslek örgütlerine kamu tüzel kişiliği statüsü tanımış ve bu kuruluşların idarenin denetimi altında olacağı düzenlenmiştir. Bu bakımdan, gümrük müşavirleri için öngörülen örgütleme modeli Anayasa'nın 135'nci maddesi ile bağdaşmamaktadır[48].

Gümrük Kanunu'nun geçici 6'ncı maddesi incelendiğinde, dernek yapısı altında örgütlenmenin geçici olduğu anlaşılmaktadır. Zira düzenlemede kanun koyucu belli bir geçiş süreci öngörmekte ve bu süreç sonunda gümrük müşavirleri derneklerinin kamu kurumu niteliğinde meslek kuruluşuna dönüşmesi gerektiğini belirtmektedir (GK. geçici m.6) [49].

48 Meslek odalarının örgütlenmelerinin, işleyişinin ve meslek odalarına kaydın zorunlu olup olmadığının belirlenmesinde kamu gücü modeli, Anglosakson modeli ve kıta Avrupası modeli olarak üç temel modelin bulunduğu, kamu gücü modelinde, meslek kuruluşu ve kamu otoritesinin adeta iç içe geçtiği, meslek kuruluşunun karar alma organının siyasi otorite tarafından atandığı, Anglosakson modelinde, meslek kuruluşunun işleyişine tamamen özel hukuk kurallarının egemen olduğu, üyeliğin gönüllülük esasına dayandığı, kıta Avrupası modelinin ise kamu gücü modeli ve Anglosakson modelinin karması niteliğini taşıdığı, kamu idarelerinin meslek kuruluşu üzerinde denetim yetkisinin bulunduğu, meslek kuruluşunun karar alma organlarının seçimle belirlendiği, üyeliğin zorunlu olduğu, Türkiye'de kıta Avrupası modelinin esas alındığı hakkında bkz. Zehreddin Aslan, "Meslek Kuruluşlarına Zorunlu Üyeliğin Üzerine Hukuki Bir Değerlendirme", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 15, Özel S., 2013, s. 1233. (ET. 7.12. 2020, https://dergipark.org.tr). Meslek kuruluşlarının kamu tüzel kişiliğine sahip olduğu, idare organı içerisinde yer aldığı, kanunla kurulması gerektiği, bu zorunluluğun temelinde idarenin kanuniliği ilkesinin bulunduğu hakkında bkz. Yusuf Şevki Hakyemez, "Anayasal Demokrasi Açısından Kamu Kurumu Niteliğindeki Meslek Kuruluşları", **Türkiye'de Kamu Kurumu Niteliğindeki Meslek Kuruluşları, Sivil Toplum ve Demokrasi, (**Ed. Atilla Yayla, Bican Şahin), Liberal Düşünce Topluluğu Derneği, Ankara, 2011, s.61.

49 28.9.2009 tarih ve 2009/6 sayılı Cumhurbaşkanlığı Devlet Denetleme Kurumu Araştırma ve İnceleme Raporu, s.73. (ET.5.12.4.2020, https://todab.org.tr/).Tuncer, s.384. Gümrük müşavirleri meslek mensupların ihtiyaçlarının karşılanması, mesleki faaliyetlerin kolaylaştırılması, mesleğin genel menfaatlere uygun olarak gelişmesinin sağlanması, meslek mensuplarının birbiriyle ve iş sahipleri ile olan dürüstlüğün ve güvenin sağlanması, meslek disiplin ve ahlakının korunması için, gümrük müşavirlerinin kamu kurumu niteliğinde meslek kuruluşu olarak örgütlenmesinin Anayasa'nın 135 ve Gümrük Kanunu uyarınca zorunlu olduğu hususunda bkz. Güngör, s.31.

B. GÜMRÜK MÜŞAVİRİ KAVRAMI

Avrupa Birliği Gümrük Kodu'nda, gümrük işlemlerinin bir temsilci aracılığıyla yürütülebileceği belirtilmesine karşın bu temsilcinin niteliklerine ilişkin bir belirleme yapılmamış ve bir tanım getirilmemiştir[50].

Revize Kyoto Sözleşmesinde[51], *"ilgili kişilerin gümrük ile doğrudan ya da kendi namına hareket etmek üzere üçüncü bir kişi tayin ederek muamelede bulunma seçeneğine sahip olduğu"* kabul edilmiş ancak temsilcinin nitelikleri özel olarak tanımlanmamıştır.

Uluslararası alanda gümrüklerde iş takip edecek kişilerin niteliklerine ilişkin bir tanımlama Dünya Gümrük Örgütü Konseyi tarafından getirilmiştir. Buna göre, gümrük müşaviri (gümrük komisyoncusu); eşyanın gümrüklendirme sürecini başkası adına gerçekleştiren kişidir[52].

Gümrük Kanunu'nda, "*gümrük müşavirleri(nin) her türlü gümrük işlemini takip ederek"* sonuçlandırabileceğinin (GK. m.226); hatta gümrük idaresince, "*eşyanın, gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulmasına ilişkin gerekli görülen bir kısım tespit işlemlerinin"* (GK. m.10) nitelikleri özel olarak belirlenen gümrük müşavirlerince yürütülebileceğinin belirtilmesine karşın gümrük müşaviri kavramı tanımlanmamıştır. Gümrük müşavirine ilişkin bir tanım Gümrük Yönetmeliği'nde de

50 Czyżowicz, Ewa Gwardzińska, s.4.

51 Gümrük Rejimlerinin Basitleştirilmesi ve Ahenkleştirilmesine İlişkin Uluslararası Sözleşme-Kyoto Sözleşmesi (International Convention on the Simplification and Harmonization of Customs Procedures-Kyoto Convention), 18 Mayıs 1973 tarihinde Kyoto'da (Japonya) imzalanmış ve 25 Eylül 1975 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Türkiye, Kyoto Sözleşmesi ve 6 Ekini bazı ihtirazi kayıtlarla 22 Nisan 1995 tarihinde kabul etmiştir. Gümrük Rejimlerinin Basitleştirilmesi ve Ahenkleştirilmesine İlişkin Uluslararası Sözleşme (Kyoto Sözleşmesi) ve Altı Ekine Katılmamızın Onaylanmasının Uygun Bulunduğuna Dair 27.09.1994 tarih ve 4035 sayılı Kanun (RG.01.10.1994–22068) (RG:22.04.1995-22266). Gümrük Rejimlerinin Basitleştirilmesi ve Uyumlaştırılmasına İlişkin Uluslararası Sözleşme Hakkında Değişiklik Protokolüne Katılmamız Hakkında Karar (7.3.2006 tarih ve 2006/10160 Sayılı Bakanlar Kurulu Karar), (RG. 31.03.2006-26125). Ayrıca bkz. Saygılıoğlu/Gerçek, s.37.

52 Uluslararası alanda yeknesak bir uygulamanın geliştirme amacıyla gümrükle ilgili terimlerin Dünya Gümrük Örgütü Konseyi tarafından tanımlandığı hususunda açıklamalar için bkz. Golossary of International Customs Terms, s.9. (ET. 31.1.2019, http://www.wcoomd.org).

bulunmamaktadır. Ancak, Yönetmelik, yetkilendirilmiş gümrük müşavirini, "*Kanunun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (c) bendine istinaden ekonomik etkili gümrük rejimleri, nihai kullanım, basitleştirilmiş usul uygulamaları ve diğer gümrük işlemlerinin doğru olarak uygulanmasını sağlamak için Müsteşarlıkça belirlenen tespit işlemlerini yapmak üzere yetkilendirilen kişi"* olarak tanımlamıştır .(GY. m.574). Gümrük Kanunu, *"gümrük müşaviri''* kavramını tanımlamamakla birlikte, onların yapabileceği iş ve işlemlerin sınırını çizmektedir. Gümrük müşaviri, her türlü gümrük işlemini yani; eşyanın bir gümrük rejimine tabi tutulmasına, bir serbest bölgeye girmesine, Türkiye Gümrük Bölgesi dışına yeniden ihracına, imhasına ve gümrüğe terk edilmesine dair işlemleri yapabilir. Ayrıca, nitelikleri özel olarak belirlenen gümrük müşavirleri *"eşyanın gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulmasına ilişkin"* gümrük idaresince gerekli görülen *"bir kısım tespit işlemlerini"* (GK m.10*)* dahi gerçekleştirebilirler.

Bu düzenlemelerden hareketle gümrük müşaviri; her türlü gümrük işlemini, yani; *"eşyanın bir gümrük rejimine tabi tutulmasını, bir serbest bölgeye girmesini, Türkiye Gümrük Bölgesi dışına yeniden ihracını, imhasını, gümrüğe terk edilmesini (GK m.3/14) dolaylı temsil yoluyla takip eden ve sonuçlandıran"*, *"eşyanın gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulmasına ilişkin gerekli"* (GK. m.10) görülen bir kısım tespit işlemlerini yapan meslek mensubu olarak tanımlanabilir[53].

53 Yazında getirilen tanımlar için bkz. Avni Ertaş, "Gümrük Müşavirliği Mesleği" **Gümrük Müşaviri,** S.2.2004,s.24.(ET.5.4.2017,http://www.igmd.,org/dergi/2/index.html); Ayrıca, Ali Dölek, **Gümrük İşlemleri**, Umut Kitap Basın Yayın Dağıtım, İstanbul2013, s.81. (Dölek2013). "*Kendisine gümrük müşavirliği izin belgesi verilen eşyanın gümrükçe onaylanmış bir işleme ve kullanıma tabi tutulmasına ilişkin işlemleri dolaylı temsil suretiyle gerçekleştiren serbest meslek mensubunun gümrük müşaviri'' olarak* tanımlanacağı hakkında bkz. Tayfun Ercan, **Gümrük Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları**, Adalet Yayınevi, Ankara2012 , s.190, (Ercan2012); Tayfun Ercan, **Türk Hukukunda Gümrük Kabahatleri**, On iki Levha Yayıncılık, İstanbul 2016, s.18, (Ercan2016).

Ekonomik anlamda, hizmet sektörü içinde yer alan gümrük müşavirliği, kamusal nitelik taşımakta ve kamu hizmeti mahiyeti arz etmektedir[54]. Çünkü anılan hizmetin yürütülmesinde kamunun bir yararı bulunduğu gibi sunulan hizmet toplumun belli bir kısmının ihtiyacını karşılamakta, hizmetin sunulmasında kamunun yararı bulunmaktadır. Ayrıca, anılan hizmet ilgili kamu tüzel kişisinin sıkı denetimi altında özel kişilerce yürütülmektedir[55].

C. GÜMRÜK MÜŞAVİRLİĞİNİN KONUSU

1.Dünya'da Gümrük Müşavirliğinin Konusu

Gerçek ve tüzel kişilik halinde yürütülebilen gümrük müşavirliğinin temel amacı eşyanın uluslararası hareketi ile ilgili tüm gümrük işlemlerinin ve formalitelerinin gerçekleştirilmesi sağlamaktır [56]. Bu formalitelerin gerçekleştirilmesi sırasında gümrük müşaviri, idare ile ithalatçı veya ihracatçı arasında bir aracı niteliğini taşımakta; başka bir deyişle idare ile ithalatçı veya ihracatçı arasında bir köprü kurmaktadır [57]. Gümrük

54 Tuncer, s.370. Gümrük müşavirlerinin, hem dış ticaret işlemlerinin doğru olarak uygulanmasını hem de vergilerin tam olarak tahsil edilmesini sağlayarak kamusal bir görev ifa ettiklerine dair açıklamalar için bkz. Abdülkadir Tekin, Ümit Engin Tekin, **Gümrük işlemleri**, Seçkin, Ankara 2018, s.30; Zeki Tüyen, "Denetimin Gümrük Müşavirlerinden Beklentileri'', **Gümrük Dergisi**, S. 55. Nisan- Haziran 2006, s.148,(Tüyen 2006).

55 Hüseyin Cöne, "Gümrük Müşavirliği", **Gümrük Müşaviri,** S.4. 2004, s.20. (ET. 5.4.2017, http://www.igmd.,org/dergi/4/index.html).

56 Gümrük komisyoncularının yalnızca gümrükle ilgili konularda değil, aynı zamanda uluslararası ticareti, tedarik zincirlerini, finansmanı ve finansal işlemleri, güvenlik sorunlarını ve gümrük kurallarına uyumu kolaylaştırmada da uzmanlığa sahip olmaları gerektiğine dair bkz. Gwardzińska, s.63. Gümrük müşavirlerinin faaliyet alanlarının, geleneksel(sınıflandırma, gümrük vergilerinin geri istenilmesi, dokümantasyon), lojistik(depo yönetimi ve dağıtım, uluslararası taşımacılık yönetimi, ters lojistik), danışma(yasal danışmalık, ticaret danışmanlığı), arabuluculuk, inceleme, güvenlik sağlama olarak sınıflandırılabileceğine dair açıklamalar için bkz. Gutierrez ve diğerleri, s.1. Gümrük müşavirlerinin, daha doğrusu, gümrüklendirme sürecini gerçekleştiren kişilerin, gümrük işlemlerini tamamlama, arabuluculuk faaliyetinde bulunma, vergileri ödeme, ithalat ve ihracatçılara tavsiye verme gibi görevler ifa ettiklerine dair bkz.Focus: Customs Brokers, WCO New N° 81, October 2016, s.33. (Focus), (ET. 21.2.2019, http://www.wcoomd.org.)

57 Gümrük müşavirlerinin, genellikle, gümrük idaresi ile ithalatçı arasında aracı konumunda bulunduğuna dair açıklamalar için bkz. Study Report, s.1. Uluslararası lojistik açısından gümrüklendirme hizmeti sunan gerçek ve tüzel kişinin ithalatçı ile taşıyıcı ve ithalatçı ile gümrük idaresi arasında aracı konumunda bulunduğuna dair açıklamalar için bkz. Donald Waters, **Logistic**

müşaviri uluslararası işlemleri veya diğer her türlü işlemi ithalatçı veya ihracatçı tarafından verilen temsil yetkisine istinaden gerçekleştirmektedir[58].

Gümrük müşavirleri, uluslararası ticaretin aktörlerine stratejik konularda bilgi desteği vererek, gümrüklendirme sürecine ilişkin işlemlerin yürütülmesini sağlayarak, gümrük işlemlerini tamamlamaktadırlar[59]. Bu bakımdan, gümrük müşavirinin temel ödevini; ihracatçıya ve ithalatçıya gerekli bilgi ve usuli destek sağlamak olarak nitelendirmek mümkündür[60]. Gümrük müşavirlerinin ikinci temel ödevi; etkin bir şekilde ve uygun bir maliyetle ithalatçıların ve ihracatçıların gümrük kural ve düzenlemelerine uyum sağlaması için yardımcı olmaktır[61].

Bu temel ödevlerinin yanında, eşyanın tedarik ve taşıma sürecini kısaltma arzusu, gümrüklendirme sürecinde karşılaşılacak beklenmedik maliyetlerin önlenmesi; eşyanın gümrüklerde bekleme süresini kısaltma isteği gibi gümrük planlaması başlığı altında değerlendirilebilecek bazı ihtiyaçlar gümrük müşavirlerinin bir takım ikincil roller üstlenmesine neden olmuştur. Gümrük müşavirleri, uluslararası ticaretin değişik aşamalarında ve değişik ticari aktörlerle birlikte çalışmaya başlamışlardır[62]. Örneğin,

---

An Introduction to Supply Chain Management, Palgravemacmillan, 2003, s.324. Ayrıca, Gutierrez ve diğerleri, s.1.

58 Explanatory Memorandum s.33; Customs Brokers, s. 11.vd. Kyoto sözleşmesi uyarınca, gümrük işlemlerinde temsilci kullanmanın seçimlik bir hak olduğunda dair bkz. Focus, s.36.(ET. 21.2.2019, www.wcoomd.org.).

59 Gümrük müşavirlerinin, eşyanın sınıflandırılması, gerekli ticari dokümanların hazırlanması, gümrük vergilerinin ödenmesi, taşıma türünün, şeklinin ve güzergâhın belirlenmesi hususunda tavsiye verilmesi gibi uluslararası ticaretin değişik aşamalarına katıldığına dair açıklamalar için bkz. Gutierrez ve diğerleri, s.5.

60 Explanatory Memorandum, s.33. Aynı yönde açıklamalar için bkz. Study Report s. 2vd; Gutierrez ve diğerleri, s.5.

61 Gwardzińska, s. 63; Explanatory Memorandum, s.33.

62 Study Report, s.2; Gutierrez ve diğerleri, s.5.Türk gümrük hukukunda geliştirilen gümrük müşavirinin görev alanı tanımının yetersiz olduğu, gümrük müşavirinin ithalatın ve ihracatın tüm aşamalarında görev alması gerektiği hakkında bkz. Tüyen 2006, s.144.

gümrük müşavirleri eşyanın tedarik edilmesi, paketlenmesi, taşınması aşamasında faaliyet gösteren tedarikçilerle, taşıyıcılarla, aracılarla, birlikte çalışmaktadırlar[63].

Gümrük mevzuatının uygulanması konusunda ithalatçı ile gümrük idaresi arasında köprü görevi üstlenen gümrük müşavirleri değişen mevzuatı takip ederek ithalatçının çıkarlarının temsilinde rol üstlenmektedirler[64].

2. Türkiye'de Gümrük Müşavirliğinin Konusu

Gümrük müşavirleri, gümrüklendirme sürecinin tamamlanmasını temin etmek için bütün gümrük işlemlerini gerçekleştirebilirler. Uygulamada, gümrük idaresi nezdinde yürütülen takip işlemi; idareye verilen ve eşyaya uygulanacak gümrük rejimini belirleyecek gümrük beyannamesinin imzalanması suretiyle yürütülmektedir. İşlemlerin genel olarak bu şekilde yürütülmesi mesleğin dolaylı temsil yoluyla ancak beyanname imzalanması suretiyle yapılabileceği algısına neden olmuştur[65]. Dolayısıyla, bu algının kırılması için gümrük müşavirinin faaliyet alanının belirlenmesi gereklidir. Bu ise, Gümrük Kanunu'nun sistematik olarak irdelenmesini gerekli kılmaktadır.

Gümrük müşavirliği mesleği Gümrük Kanunu'nun 225'inci ila 230'uncu maddeleri arasında düzenlenmiştir. Gümrük Kanunu'nun 226'ncı maddesinde, "*gümrük müşavirleri(nin) her türlü gümrük işlemini"* yapabileceği belirtilmek suretiyle onlara

63 Explanatory Memorandum, s.33; Tuncer, s.374; Gutierrez ve diğerleri, s.5.

64. Explanatory Memorandum, s. 33. Gümrük müşavirlerinin aynı zamanda gümrük idarelerinin de çıkarlarını koruduğuna dair bkz. Study Report s. 2vd. Gümrük temsilcilerinin uzmanlıklarını ve tecrübelerini dikkate alan idarenin, gümrük temsilcilerini saygın ve güvenilir kişiler olarak gördüklerinin varsayıldığı, özel gümrük rejimleri için uygun doküman kullanılmasının sürecin hızlı ve etkin şekilde tamamlanması için ön koşul olduğu, bunun ise, çatışmalardan ve anlaşmazlıklardan kaçınılması, uluslararası ticarete konu eşyanın gümrük işlemlerinin sorunsuz şekilde tamamlanması, yasalara uygunluğun sağlanması için koşulları yarattığı hakkında bkz. Antov, s.17.

65. Asım Usanmaz, "Gümrük Müşavirliğinde Çıta Yükseliyor: Takipçilikte Müşavirliğe...'', **Gümrük Dergisi,** Temmuz-Eylül 2008, s.34. Gümrük temsilcisinin gümrük beyannamesini imzalayacağı, eşyayı ve eşyanın doğrulanması için gereli dökümanları sunacağı, gerekmesi halinde teminat vereceği hakkında bkz Antov. s.19.

geniş bir faaliyet alanı çizilmiştir. Kanun'un 225'inci maddesinde ise; bu faaliyet alanının büyük bir kısmını oluşturan işlemlerin takibinin nasıl yapılacağı kurala bağlanmıştır. Bu düzenleme ile gümrük müşavirleri ile iş sahipleri arasındaki hukuki ilişkinin nasıl şekilleneceği, *"eşyanın gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulmasına"* (GK m.3/14) ilişkin faaliyetler ile sınırlı olarak saptanmıştır.

Öte yandan, Gümrük Kanunu'nun 10'uncu maddesinde*, "eşyanın gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulmasına ilişkin… bir kısım tespit işlemlerinin"* (GK. m.10) nitelikleri gümrük idaresince belirlenen gümrük müşavirleri eliyle yürütülebileceği belirtilmiştir.

Diğer taraftan, Gümrük Kanunu'nun 242'nci maddesinde, imzaladığı gümrük beyannamesi nedeniyle yükümlü statüsünde bulunan "*müşavirin kendilerine tebliğ edilen gümrük vergileri, cezalar ve idari kararlara karşı tebliğ tarihinden itibaren on beş gün içinde bir üst makama, üst makam yoksa aynı makama verecekleri bir dilekçe ile itiraz*" (GK. m. 242) edebileceği kurala bağlanmıştır. Ayrıca, gümrük müşaviri, gümrük işlemlerinin yürütülmesi için bilgi talep edebilmekte (GK. m. 6) veya idari karar (GK. m.8) alınması için gümrük idaresine başvurabilmektedir.

Gümrük Kanunu'nda yer alan her türlü gümrük işlemi ibaresini yukarıda anılan maddelerde yer alan düzenlemelerle birlikte değerlendirdiğimizde; gümrük müşavirinin, gümrük idaresi nezdinde, takip, tespit ve beyan faaliyetinde bulunabileceğini söylemek mümkündür. Bu irdelemeye, güncel ve teknik bilgiye sahip olan gümrük müşavirinin gümrük kural ve düzenlemelerine uygun hareket etmelerini sağlamak için ithalatçılara ve ihracatçılara danışmanlık yapabileceği düşüncesini eklediğimizde faaliyet alanı biraz daha genişlemekte ve belirginleşmektedir. Ayrıca, her türlü takip işlemini yapabilen gümrük müşavirinin bu işlemlere başlanılması için gerekli olan iş ve takipleri, hazırlık işlemlerini de yapabilmesi işin doğası gereğidir.

Sonuç itibariyle, Kanunda yer alan düzenlemeler ile mesleğin temel özellikleri dikkate alındığında, gümrük müşavirlerinin hem danışma hem de dolaylı temsil faaliyeti kapsamında hazırlık, takip, tespit, beyan faaliyetinde bulunabileceğini söylemek mümkündür.

a. Danışma Faaliyeti

Gümrük işlemlerinin takip edilmesi ve sonuçlandırılması belli bir uzmanlık gerektirmektedir. İmzalanan uluslararası veya ikili anlaşmalarla sürekli değişim içinde olan gümrük mevzuatının öngördüğü yükümlülüklerin bilinmesi ve öğrenilmesi, temel faaliyet alanı ihracat veya ithalat olan şirketlere birtakım zorluklar yaratabilir. İthalatçılar uzmanlığın sağladığı bilgi birikiminden ve getirdiği çözüm önerilerinden faydalanmak isteyebilirler[66]. Bu bakımdan, ithalatçılar, alacağı kararlara esas teşkil edecek bilgileri gümrük müşavirinden sağlayabilirler[67].

Gümrük müşaviri ve ithalatçının karşılıklı etkileşimi sonucu elde edilecek verilere göre ithalatın çerçevesi çizilebilir. Bu basit bir yönlendirme olabileceği gibi ithalat sürecini tamamen de değiştirebilir[68]. Örneğin, eşyanın ithalatının sorunsuz olarak gerçekleşmesi için eşyanın gümrük tarife ve istatistik pozisyonu saptanabilir veya ithal

66. Danışmalık hizmetinin bilgilendirme amaçlı olarak verilebileceği, bilgilendirme amaçlı danışmalık hizmetinde, danışanın alacağı kararlara esas teşkil edecek bilgilerin sağlandığına dair açıklamalar için bkz. Fatma Dilek Kabukçuoğlu, **Danışmanlık Sözleşmesi,** (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara 2002, s. 24. Gümrük müşavirliği mesleğinin özünü danışmalığın oluşturduğu hakkında bkz. Usanmaz, s.34.

67. 3568 sayılı Kanun'a göre, danışmalığın yeminli mali müşavirliğin konusunu oluşturduğu, anılan meslek mensuplarının, *"danışmanlık görevini denetim ve tasdik görevleriyle birlikte yapabilecekleri gibi, muhasebe ve vergi denetimi yapmadan, tek başına danışmanlık''* görevini de yapabileceklerine dair açıklamalar için bkz. Tansel Çetinoğlu, "Dünya'da ve Türkiye'de Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği: Sorumlulukları, Sorunları ve Çözüm Önerileri", **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi,** S. 45, Temmuz 2015, s.78.(ET. 26.3.2019, http://dergipark.gov.tr). Gümrük müşavirinin, adli ve idari davaların takibi hususunda danışmalık yapabileceği hakkında bkz. Tüyen 2006, s.145.

68. Gümrük müşavirlerinin sadece gümrüklendirme sürecini yürütmek yerine danışmalık hizmeti verme yolunda evrildiğine dair açıklamalar için bkz. Study report, s.2.

edilen eşyanın yeterlilik veya uygunluk belgesine tabi olup olmadığı belirlenebilir. Bu tespitler sayesinde, ithalatçı, ithalatın yapılmasına karar verebileceği gibi maliyet artışı veya karmaşık ithalat sürecini göz önünde bulundurarak ithalattan da vazgeçebilir[69].

Öte yandan, gümrük müşaviri tarafından sunulan bilgilendirme amaçlı danışmalık hizmeti ile ithalatçının daha sonraki ithalatlarına esas teşkil edecek bilgilerin aktarılması mümkündür[70]. Gümrük müşaviri, ithalatçının eksiklerinin giderilmesini sağlayarak gümrüklendirme sürecinin sorunsuz olarak tamamlanmasına etki edebilir. Böylece, danışmanlık hizmeti alan şirketler gümrük mevzuatının ihlali nedeniyle doğabilecek yaptırımlardan korunmuş olurlar.

Ayrıca, gümrük müşavirleri tarafından müşavirlik ve lojistik hizmetinin birlikte sunulduğu hallerde, ithalatçının anılan lojistik[71] ve lojistik maliyetler[72] hususunda bilgilendirilmesiyle etkin ve hızlı bir ithalat gerçekleştirilebilir[73].

---

69. S. Burak Arzova, **İthalat Hakkında Her Şey (İthalat İşlemleri)**, Türkmen Kitapevi, İstanbul2009İstanbul , s. 87.

70 Kabukçuoğlu, s.24. Gümrük müşavirlerinin yapacakları önceden kontrol ile gümrük denetimine de katkı sağlayacakları hakkında bkz. Tüyen, s.145.

71. Lojistik kavramının genellikle, eşyanın taşınması ile eş anlamlı kullanılmasına rağmen, taşımadan daha geniş ve kapsamlı bir kavram olduğu, bu anlamda, lojistik kavramının *"ilk madde ve malzemenin temini ile başlayan ve üretilen ürünlerin son tüketiciye devrine kadar geçen süreçteki tüm malzeme ve ürün hareketlerinin yönetimini ve planlanmasını içine''* aldığına dair açıklamalar için bkz. Cuma Ercan, "Lojistik Maliyetler Ve Muhasebeleştirilmesi'', **Uluslararası Ticaret ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi**, C.2., S.2, 2018, s.86. Ayrıca, lojistiği, bir süreç olarak tanımlayan kavramlar için bkz. Begüm Öktem, "Tersine Lojistik ve Muhasebeleştirilmesi", **Kırklareli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi,** C 7, S. 2, 2018, s. 52.

72. Lojistik maliyetlerin, *"işletmelerin lojistik faaliyetlerle ilgili olarak katlandıkları fedakârlıkların parasal tutarı''* olduğuna dair açıklamalar için bkz. C. Ercan, s.86. Uluslararası ticaret yapan işletmeler, özelikle küçük ve orta ölçekli işletmeler için uluslararası düzenlemelerin sayısının ve karmaşıklığının tek başına ticaret engeli oluşturduğu, sadece, gerekli olan belgelerin ve uygulanan idari usullerin değil aynı zamanda istenilen belgelerin ve uygulanan idari usullerin bölgeden bölgeye değişmesinin işletmeler için daha büyük endişe kaynağı olduğu, işletmelerin ulusal ve uluslararsı düzenlemelere uyum sağlamak için uygulamak zorunda oldukları tedbirler ve gümrüklendirme sürecinin uzamasının önemli maliyet faktörleri olduğu hakkında bkz. Carolin Eve Bolhöfer, "Trade Facilitation – Wto Law And Its Revision To Facilitate Global Trade In Goods", **World Customs Journal,** Volume 2, Number 1, s.31. (ET.5.12.2020, http://worldcustomsjournal.org).

73 Gümrük müşavirleri tarafından kurulan firmaların müşterilerine lojistik hizmet sunduğuna ve onların taşıma işlerini üstlendiklerine dair açıklamalar için bkz. www.tasimadunyasi.com, (ET.

b. Hazırlık Faaliyeti

İthalat ve ihracatın gerçekleşmesi için gerekli olan hazırlık işlemlerinin yürütülmesinde de gümrük müşavirlerinden faydalanılması mümkündür[74].

İthalat ve ihracat sürecinin en az maliyetle tamamlanabilmesi ve karlılığın artırılabilmesi gümrük planlamasının etkinliğine bağlıdır[75]. Gümrüklendirme sürecinin etkin bir şekilde yönetilmemesi halinde, genel olarak lojistik maliyetler ve daha özelde ise eşyanın gümrüklendirme sürecinde katlanılması gereken maliyetler[76], örneğin; ardiye masrafları, refakat ücretleri, gümrük memurlarına ödenmesi gereken fazla mesai ücretleri artış gösterecek, bu durum karlılığı ve verimliği etkileyecektir[77]. Bu bakımdan, gümrük müşavirleri tarafından gümrüklendirme sürecinin tamamlanması usuli eksiklikler nedeniyle işlemlerin gecikmesini ve ithalatçı adına ağır idari yaptırımların uygulanmasını önleyebilir. Ayrıca, gümrüklendirme sürecinin, lojistik ve müşavirlik hizmetini birlikte sunan firmalar tarafından tamamlanması maliyetlerin azaltmasına yardımcı olabilir.

17.2. 2019. http://www.tasimadunyasi.com/mevzuat/lojistikte-gumruk-musavirligi-mevzuat-degisikligi-h3268.html).

74 Dış ticaret işleminin, hazırlık aşaması, taşıma ve sigorta işlemleri aşaması, banka işlemleri aşaması ve gümrük aşaması olarak dört aşamadan oluştuğuna dair bkz. Nevzat Saygılıoğlu, Adnan Gerçek, **Dış Ticaret ve Gümrük Kurallar, İşlemler ve Vergileme,** Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2007. s.207.Ayrıca bkz. Arzova, s. 87.

75. Lojistik maliyetlerin doğru hesaplanıp iyi yönetilmesi halinde, düşük maliyet ve verimlilik artışı sağlanacağı hususunda açıklamalar için bkz. C. Ercan, s.86.

76. Gümrüklendirme sürecinde, ithalatçı, depo ve antrepo giderleri, müşavirlik hizmeti giderleri, refakat ücreti giderleri, fazla mesai ücreti giderleri gibi masraflara katlanmak zorundadır. Ayrıca, bu hizmetlerden bir kısmı ödenecek katma değer vergisinin matrahına eklenmektedir. Beyannamenin tescil tarihine kadar yapılan, ardiye, tahmil-tahliye gibi ödemelerin Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 21'inci maddesi uyarınca katma değer vergisinin matrahına dâhil edilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla, gümrüklendirme sürecinin en hızlı şekilde tamamlanması maliyetlerin azaltılmasına katkı sağlayacaktır. *" ithale konu eşyanın Türkiye'deki giriş limanına kadar yapılan navlun giderinin, gümrük vergisine esas alınacak kıymete; beyannamenin tescil tarihine kadar yapılan tahmil-tahliye gibi diğer gider ve ödemelerden vergilendirilmeyenlerin ise, katma değer vergisi matrahına ilave edilmesi yasal bir zorunluluk''* olduğu hakkında bkz. Dş. 7. D. 23.5.2018 tarih ve E:2014/1219; K:2018/2962 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Aynı yönde, Dş. 7. D. 12.2.2016 tarih ve E:2014/4410; K:2016/1707 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

77. Gümrük müşavirlerinin gümrüklendirme sürecine ilişkin bilgilerinin ve tedarik sürecine ilişkin birikimlerinin hem gümrük idareleri hem de ithalatçılar bakımdan faydalı olabileceğine dair açıklamalar için bkz. Study Report, s.2.

Öte yandan, gümrük müşavirleri, kendilerinden müşavirlik hizmeti talep eden şirketlerin iş ortaklarıyla, tedarikçileriyle, eşyanın taşıyıcılarıyla veya aracılarla bağlantıya geçerek, ithalat ya da ihracat için gerekli belgeleri yurt dışından temin edebilir[78]. Belgelerin, anılan şekilde temin edilmesi verimliliği artırabilir.

Ayrıca, gümrük müşavirleri, ithalat veya ihracat yapılması için mevzuatın öngördüğü gerekli belgeleri ilgili idari birimlerden temin edebilirler[79]. Bu yöntemin benimsenmesi bütün işlemlerin tek bir elden yürütümünü sağlayacak ve gümrüklendirme sürecinde oluşabilecek risklerin azaltılmasına katkıda bulunacaktır.

c. Tespit faaliyeti

Hazırlık ve danışma faaliyetinin aksine, *"eşyanın gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulmasına ilişkin…bir kısım tespit işlemlerinin"* gümrük müşavirince yapılabileceği Gümrük Kanunu'nda açıkça kurala bağlanmıştır (GK. m.10). Gerçi, gümrük mevzuatının doğru ve eksiksiz uygulanabilmesi için tespiti gereken maddi ve hukuki olguların gümrük idaresince belirlenmesi gereklidir. Ancak, ticaret hacminde meydana gelen artış klasik gümrük idaresi anlayışının değişmesine neden olmuştur. Artık, vergi toplayan gümrük idaresi anlayışı yerine, "*daha modern uygulamaların gerektirdiği değişimlere adapte olabilen, politika oluşturabilen, esnek, basitleştiren, kolaylaştıran,*

78. Gümrük müşavirlerinin tedarik zinciri içinde yer alan, nakliye şirketleri, depo yöneticileri ile ithalatçı adına ilişkiye geçerek gümrüklendirme sürecini tamamladığına, bu sürecin yürütülmesinde gümrük müşavirlerince, arabuluculuk yapıldığına ve taraflara tavsiyelerde bulunulduğuna dair açıklamalar için bkz. Study Report, s.2.

79. İthalatta alınması gerekli ön izinler ve gerekli belgeler için bkz. Arzova, s. 11-49. Dış ticaret mevzuatının gerektirdiği izinlerin ve belgelerin gümrük müşaviri tarafından yerine getirilebileceğine dair açıklamalar için bkz. Tekin/Tekin, s. 30.

hedef odaklı kontrol yapabilen, aynı zamanda etkinliği de ön planda tutan bir gümrük idaresi''[80] anlayışı uygulamayı şekillendirmektedir.

Yukarıda anılan değişim süreci, ticaretin basitleştirilmesi[81], gümrük rejim ve uygulamalarının basitleştirilmesi için imzalanan uluslararası sözleşmeler, mevcut gümrük personeli ile tespit işlemlerinin yapılmasının doğurduğu güçlükler,[82] *''özel sektörle güven odaklı bir çalışma sistemine geçme arzusu''*[83] idareye ait tespit yetkisinin gümrük müşaviri ile paylaşılması zorunluluğunu ortaya çıkarmıştır. Bu zorunluluk ve yeni bir sisteme olan gereksinim uzun bir süreden beri vurgulanmıştır[84]. Ancak, gümrük müşavirlerince, gümrük işlemlerinin yürütülmesi için gerekli maddi ve hukuki olguların tespitlerinin yapılabilmesi, mülga Gümrük Yönetmeliği'nin[85] 694'üncü maddesinde,

---

80 Yener Yazarel, "Yetkilendirilmiş Gümrük Müşavirliği Sistemi ve A.TR dolaşım Belgeleri'', **Gümrükte Uzman Görüş,**Y.8, S.21, Nisan- Haziran 2009, s.42.

81 Ticaretin kolaylaştırılmasının, ticaret prosedürlerinin basitleştirilmesi, uyumlaştırılması, standardizasyonu ve modernleştirilmesi olduğu hakkında bkz. Andrew Grainger, "Customs And Trade Facilitatıon: From Concepts To Implementation", **World Customs Journal,** Volume 2, Number 1, s.17. (ET.5.12.2020, http://worldcustomsjournal.org). Ticaretin basitleştirilmesi konusunda düzenlemeler içeren "Ticaretin Kolaylaştırılması Anlaşması'nın 15.01.2016 tarih ve 6662 Dünya Ticaret Örgütünü Kuran Marakeş Anlaşmasını Tadil Eden Protokol ile Ticaretin Kolaylaştırılması Anlaşmasının Onaylanmasının Uygun Bulunduğuna Dair Kanun ile onaylanması uygun bulunmuştur.(RG.27.1.2016-29606).Ticaretin Kolaylaştırılması Anlaşması'nın, Gümrük Rejimlerinin Basitleştirilmesi ve Ahenkleştirilmesine İlişkin Uluslararası Sözleşmesi(Kyoto Sözleşmesi)'nden çok farklı bir düzenleme içermediğine, Kyoto Sözleşmesi'nin bir yansıması niteliği taşıdığına, güncellenmiş bir Kyoto Sözleşmesinin Ticaretin Kolaylaştırılması Anlaşmadan daha modern ve kapsamlı olacağına dair açıklamalar için bkz. Hans-Michael Wolffgang and Edward Kafeero, "Old Wine In New Skins: Analysis Of The Trade Facilitation Agreement Vis-À-Vis The Revised Kyoto Convention", **World Customs Journal**, Volume 8, Number 2, s.35. (ET. 5.12.2020, http://worldcustomsjournal.org).

82 Usanmaz, s.37.

83 Mehtap Demirel, "Yetkilendirilmiş Gümrük Müşavirliği (YGM) Uygulaması ve 2 Seri Nolu Gümrük Genel Tebliği (Yetkilendirilmiş Gümrük Müşavirliği) ile Getirilen Değişiklikler", **Gümrükte Uzman Görüş**, Y. 9, S. 30, Temmuz-Eylül 2011, s. 9. Yetkilendirilmiş gümrük müşavirliği uygulaması ile bürokratik işlemlerin azaltılmasının, denetimin etkin ve çağdaş hale getirilmesinin, gümrüklendirme sürecinin hızlandırılmasının, zaman kaybının ve ek mali külfetlerin önlemesinin amaçladığında dair açıklamalar için bkz. Mustafa Gökçeoğlu, "Yetkilendirilmiş Gümrük Müşavirlerine Uygulanan Cezai İşlemler**", Gümrükte Uzman Görüş**, Y. 9, S. 25, Nisan-Haziran 2010, s. 36(Gökçeoğlu2010). s.42.

84. Hasan Akdoğan, "Yetkilendirilmiş Gümrük Müşavirliği Sistemi'', **Gümrük Dünyası,** S.60, 2009, s.10 (Akdoğan 2009). Nevzat Bozkurt, "Yetkilendirilmiş Gümrük Müşaviri mi? Yeminli Gümrük Müşavirimi?'', **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S.52, Nisan 2008, s.221,(Bozkurt 2008).

85. Gümrük Yönetmeliği (RG. 31/5/2002 – 2477).

"gümrük müşavirlerinin her türlü gümrük işlemini takip ederek sonuçlandırabileceği, ekonomik etkili gümrük rejimleri, nihai kullanım, basitleştirilmiş usul uygulamaları ve diğer gümrük işlemlerinin doğru olarak uygulanmasını sağlamak için Gümrük Müsteşarlığının gerekli gördüğü tespit işlemlerini belirleyeceği usul ve esaslar çerçevesinde gümrük müşavirleri eliyle" (GY. m.694) yaptırılmasına yetkili olduğu yolunda yapılan düzenleme ile mümkün olmuştur[86]. Daha sonra yürürlüğe konulan 60 Seri Nolu Gümrük Genel Tebliği[87] ve 1 Seri Nolu Gümrük Genel Tebliği ile de (Yetkilendirilmiş Gümrük Müşavirliği)[88] tespit işlemlerinin gerçekleştirilmesine dair usul ve esaslar; tespit işlemini yapacak olan gümrük müşavirlerinin niteliklerine ilişkin belirlemeler yapılmıştır[89].

Yukarıda anılan tebliğler çerçevesinde oluşturulup yürütülen yetkilendirilmiş gümrük müşavirliği sistemi, Gümrük Kanunu'nun 10'uncu maddesini değiştiren 5911 sayılı Kanun ile yasal temele kavuşturulmuştur[90]. Gümrük idaresi, *"eşyanın gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulmasına ilişkin ....bir kısım tespit işlemlerini(n)"* (GK. m.10) niteliklerini kendisinin belirleyeceği gümrük müşavirleri

86. (RG.31.12.2007-(3.Mükerrer) 26743). Ayrıca, Demirel, s.5.Yetkilendirilmiş gümrük müşavirliğine ve yapacağı işlemlere ilişkin olarak bkz. Arzova, s.64.vd.

87. Gümrük Genel Tebliği (Gümrük İşlemleri) (Seri No: 60 (RG. 19.1.2008- 26761). Yetkilendirilmiş gümrük müşavirliği sitemine geçişe ilişkin açıklamalar için bkz. Gökçeoğlu2010, s.36. Anılan dönmede tebliğ hükümleri ile söz konusu işlemlerin yapılmasının mümkün olmadığına dair açıklamalar için bkz. Zeki Tüyen, "60 sayılı Tebliğ Yetkilendirilmiş Gümrük Müşavirleri'', **Gümrük Dergisi**, S.64, Temmuz-Eylül 2008, s.30 vd., (Tüyen 2008).

88 Gümrük Genel Tebliği (Yetkilendirilmiş Gümrük Müşavirleri) (Seri No: 1) (RG. 29.5.2008-26890) Söz konusu tebliğ, 4458 sayılı Gümrük Kanunu ve Gümrük Yönetmeliği'nde, yetkilendirilmiş gümrük müşavirliği olarak adlandırılan bir unvanın bulunmadığı, anılan düzenlemelerde müşavirlerin niteliklerinin belirlenmesi konusunda idareye herhangi bir yetki tanınmadığı, tebliğ hükümlerine dayanılarak yeni bir unvan yaratılmasında hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle iptal edilmiştir. Dş.10.D. 7.12.2010 tarih ve E: 2008/6975; K:2010/10491 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

89. Haldun Yağan, "Yetkilendirilmiş Gümrük Müşavirliği'', **Gümrük Dünyası**, S.59, 2008, s.3(Yağan 2008).

90. "5911 Sayılı Gümrük Kanunu İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" (RG. 07.07.2009-27281).

tarafından yerine getirilmesi; bu hususa dair usul ve esasların düzenlenmesi konusunda yetkili kılınmıştır.

Gümrük Kanunu'nda verilen düzenleme yetkisine istinaden çıkarılan ve Gümrük Kanunu'nun 5911 sayılı Kanun ile değişik 10'nuncu maddesinin yürürlüğe girdiği tarihte yayımlanan Gümrük Yönetmeliği[91] ile de tespit işlemlerinin "*ekonomik etkili gümrük rejimleri, nihai kullanım, basitleştirilmiş usul uygulamaları ve diğer gümrük işlemlerinin doğru olarak uygulanmasını sağlamak için"* (GY. M.594/1) yetkilendirilmiş gümrük müşavirleri tarafından yapılacağı belirtilmiş, yetkilendirilmiş gümrük müşaviri olabilmenin şartları düzenlenmiş, gümrük müşavirleri ile yetkilendirilmiş gümrük müşavirleri arasındaki fark belirginleştirilmiştir. Daha sonra çıkarılan 2 Seri Nolu Tebliğ ile 60 ve 1 Nolu Genel Tebliğler yürürlükten kaldırılmış ve uygulama yeniden şekillendirilmiştir[92].

Yapılan düzenlemelerle, gümrük işlemlerinin bir kısmının usulüne uygun olarak yürütülüp yürütülmediği hususunda özel hukuk gerçek kişilerine yetki verilmiş, bu hususlar açısından denetim yetkisi yetkilendirilmiş gümrük müşavirleriyle paylaşılmıştır. Başka bir deyişle, yetkilendirilmiş gümrük müşavirliğinin getirilmesiyle tespit işlemleri konusunda gümrük denetimi özelleştirilmiş; bu hususta gümrük idaresine yardımcı bir sınıf oluşturulmuştur[93]. Dolayısıyla bu hükmün Anayasa'ya uygunluğu açısından

91. Gümrük Yönetmeliği (RG. 7.10.2009 -27369).

92. Gümrük Genel Tebliği (Yetkilendirilmiş Gümrük Müşavirliği) (Seri No: 2) (RG. 5.5.2011- 27925). *"Kanun ve Yönetmelikte belirtilen yetki uyarınca, yetkilendirilmiş gümrük müşavirlerinin yapabileceği bir takım tespit işlemlerinin gümrük memurlarınca yapılmasına ilişkin hususların tebliğ ile düzenlenebileceği''*, ancak asli yetkinin idarede olduğu hakkında bkz. Dş. İDDK, 15.10.2018 tarih ve E:2016/3781; K:2018/4126 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Ayrıca, Dş.7.D. 18.1.2016 tarih ve E: 2015/1312; K: 2015/1312, A. Yeşilova, s.40.

93. Yeminli Mali Müşavirler hakkında için benzer tespitler için bkz. Oytun Canyaş, **Yeminli Mali Müşavirlerin Vergisel Sorumluluğu**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara2006, s.85.Yetkilendirilmiş gümrük müşavirlerinin, genel ve özel antrepolara, geçici ithalat rejimine, gümrük kontrolü altına işleme rejimine, dâhilde işleme rejimine, menşe mevzuatına, onaylanmış kişi durumuna ve beyannamenin iptal edilmesine ilişkin bir kısım tespit işlemlerini yapacağına dair açıklamalar için bkz. Nural, s.43.

irdelenmesi gerekmektedir[94]. Zira Anayasa'nın 128'inci maddesi uyarınca, "*devletin, kamu iktisadî teşebbüsleri ve diğer kamu tüzelkişilerinin genel idare esaslarına göre yürütmekle yükümlü oldukları kamu hizmetlerinin gerektirdiği aslî ve sürekli görevlerin, memurlar ve diğer kamu görevlileri eliyle görülmesi"* gerekmektedir(AY. M.128).

Kamu hizmeti *"doğrudan kamu kuruluşları veya bunların denetimi altında özel kişiler tarafından yürütülen siyasi organlarca kamu yararı olduğu kabul edilen"*[95] faaliyet olarak tanımlanmaktadır. Usulüne uygun olarak yürütülen gümrük işlemlerinin gümrük vergilerinin eksiksiz olarak tahakkuk ettirilmesini sağlayacağı, bununda kamunun yararına olduğu dolasıyla kamu hizmeti olarak tanımlanacağı kuşkusuzdur. Bu hizmetlerin yetkilendirilmiş gümrük müşavirince yapılması hizmetin niteliğini değiştirmeyecektir. Ayrıca, gümrük idaresince kamu gücü kullanılmak suretiyle idari işlem tesis edilerek yürütülen bir kısım tespit işlemlerini yapma yetkisi yetkilendirilmiş gümrük müşavirine aktarılmıştır. Bu bakımdan, yetkilendirilmiş gümrük müşavirince yürütülen hizmetin genel idare esaslarına göre yürütülmesi gereken bir hizmet olduğunun da kabulü gerekmektedir[96]. Ancak, kişinin kamu görevlisi sayılması için kamu örgütlenmesi içinde yer alan bir idari birime bağlı olarak çalışması gerekmektedir[97]. Oysa gümrük müşaviri kamu kesiminde bir örgüte bağlı olarak çalışmamaktadır. Kamu hizmetinin gümrük müşavirine gördürülmesi, müşavirin kamu görevlisi olarak kabul

94 Benzer bir tartışma yeminli mali müşavirler açısından yaşanmış, Anayasa Mahkemesi müşavirlere verilen tasdik yetkisinin Anayasaya aykırı olmadığını kabul etmiştir. Yeminli mali müşavirlere verilen tasdik yetkisinin Anayasa'nın 128'nci maddesine aykırı olduğuna dair bkz. Canyaş, s.114.

95 Metin Günday, **İdare Hukuku**, İmaj, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 10. Bası, Ankara 2011, s.332 (Günday2011).

96 Genel idare esasları kavramı için bkz. Günday2011, s.582. "*Kanun koyucunun yetkilendirilmiş gümrük müşavirlerinin yürüttükleri hizmeti kamusal hizmet niteliğinde gördüğü, idarenin daha önce devlet memurlarına yaptırdığı birçok gümrük işlemini, bilgi, tecrübe ve güven esasına dayalı olarak yetkilendirilmiş gümrük müşavirlerine devrettiği, bu hizmeti yürüten yetkilendirilmiş gümrük müşavirlerinin, dolaylı temsil suretiyle faaliyet gösteren gümrük müşavirleri ile tespit işlemini yaptığı yükümlülerden bağımsız olarak faaliyet göstermesinin amaçlandığı''* hakkında bkz. Dş.15.D. 16.10.2018 tarih ve E:2016/10520;K:2018/6956 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Ayrıca. Dş.15.D. 4.12.2013 tarih ve E: 2013/2276; K: 2013/9917 sayılı kararı, A. Yeşilova, s.44.

97 Günday2011, s.579.

edilmesi sonucunu doğurmaz. Bu bakımdan, *"eşyanın gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulmasına ilişkin… bir kısım tespit işlemleri"*(GK. m.10) idare tarafından yerine getirilmesi gerektiğinden bu hizmetin özel kişiler tarafından yerine getirilmesinin Anayasa'nın 128'inci maddesine aykırı olduğunun kabulü gerekmektedir.

Yetkilendirilmiş gümrük müşaviri tarafından yürütülen tespit faaliyetinin kapsam ve sınırlarının ortaya konulması ancak faaliyetin niteliğinin belirlenmesi halinde mümkündür. Maddenin düzenlendiği yerden hareketle bir sonuca varılması mümkün değildir. Zira tespit işlemlerine dair yetki birtakım kuraların düzenlediği Birinci Kısım İkinci Bölüm Dördüncü ayrım *"Diğer Hükümler"* başlığı altında düzenlenmiştir. Ancak, tespit faaliyetinin niteliğinden hareket edildiğinde, Gümrük Kanunu ile getirilen ve ikincil düzenlemelerle belirlenip sınırları çizilen tespit işleminin *"denetim faaliyeti"* niteliği taşıdığını söylemek mümkündür[98]. Zira yetkilendirilmiş gümrük müşaviri bizzat yapacağı inceleme sonucunda faaliyetin doğru ve usulüne uygun olduğunu tespit etmektedir. Örneğin, *"genel ve özel antrepo açılmasına ilişkin başvuru dosyalarının ön incelemesine ilişkin tespit işlemleri"* sırasında yetkilendirilmiş gümrük müşavirinin, *"ön incelemesi yapılan antreponun Gümrük Kanunu'nun antrepolara ilişkin maddelerinde yer alan düzenlemelere uygun olup olmadığını; Gümrük Yönetmeliği'nin antrepolarda aranacak şartlar ve niteliklerin yer aldığı ilgili maddesindeki hususların her birinin, tek tek sayılmak suretiyle, yerinde tetkik edilerek tespit edildiğini, ön incelemesi yapılan antreponun ve antrepoyu işletmek isteyen kişinin antrepo rejimi ile ilgili yürürlükte olan tebliğlerin başvuru ve izne ilişkin maddelerinde sayılan şartların tümünü söz konusu*

98 İlgili tebliğlerde tespit kavramı kullanılmasına karşın, esasında yetkilendirilmiş gümrük müşaviri tarafından yürütülen söz konusu faaliyetlerin, yeminli mali müşavirlerin faaliyet konularında olduğu gibi denetim ve tasdiği içine alan faaliyet konularına ilişkin olduğuna dair açıklamalar için bkz. Yavaş, s.11.

şartlar tek tek sayılmak suretiyle taşıdığını saptayacak verilen bilgilerin doğruluğunu bizzat incelemek suretiyle tespit"[99] etmesi gerekmektedir.

Gümrük Kanunu'nda yer alan düzenleme uyarınca, *"eşyanın gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulması ilişkin…. tespit işlemlerinin"*(GK. m.10) tamamının yetkilendirilmiş gümrük müşavirince tespit edilmesine izin verilebileceği gibi sadece bir kısım tespit işlemlerinin gümrük müşavirince yaptırılmasına izin verilebilir. Gümrük müşavirince yapılacak olan tespit, maddi durumun tespitine dair olabileceği gibi hukuki durumun saptanmasına yönelik de olabilir. Gümrük idaresi hal ve durumun icabına göre maddi halin veya hukuki durumun yahut her ikisinin tespitine izin verebilir. Zira Gümrük Kanunu'nun 10'uncu maddesinde bu konuda bir sınırlama yapılmamıştır.

Tespit işlemlerinin yetkilendirilmiş gümrük müşaviri tarafından gerçekleştirilmesi için, yetki belgesine sahip olması ve temsil olunanla bir sözleşme imzalaması gereklidir. Yetkilendirilmiş gümrük müşaviri ile yükümlü arasında sözleşme yapılmadan tespit işlemlerinin yapılmayacağı düzenlenmiştir[100].

Yetkilendirilmiş gümrük müşavirince yapılan tespit işlemleri rapor haline getirilerek gümrük idaresine sunulmaktadır. Tespit ile özel ve teknik bir bilginin alanında uzman gümrük müşavirinden temini amaçlanmaktadır. Dolayısıyla, bu bilginin gerekli verilerden yoksun olması halinde idarece, düzenlenen raporun aksine işlem tesis edilebilir. Başka bir ifadeyle, yol gösterici nitelikte bulunan bu raporların bağlayıcı

99 Gümrük müşavirinin yapabileceği tespit işlemleri için bkz. Gümrük Genel Tebliği (Yetkilendirilmiş Gümrük Müşavirliği) (Seri No: 6)(RG. 7.10.2016-29850).

100 Gümrük Genel Tebliği (Yetkilendirilmiş Gümrük Müşavirliği) (Seri No: 2), m.11. Yetkilendirilmiş gümrük müşavirinin, tespit yapma, rapor yazma ve danışmalık yapma haklarının bulunduğu; bu işlerin yeminli mali müşavirler tarafından yürütülen faaliyetler ile benzerlik gösterdiği hakkında bkz. N. Bozkurt 2008, s.221.

niteliği bulunmamaktadır. Tespit raporunun içeriği gümrük işlemlerinde asli yetkili olan gümrük idaresince her zaman denetlenebilir[101].

Kanun metninde yetkilendirilmiş gümrük müşavirlerinin sorumluğuna ilişkin bir düzenleme bulunmamasına karşın yönetmelikte; *"yetkilendirilmiş gümrük müşavirlerinin, yapmış oldukları tespit işlemleri ve bunlara ilişkin düzenlenen raporların doğruluğundan sorumlu oldukları, [102] yaptıkları tespit işlemleri ve bunlara ilişkin raporların doğru olmaması halinde, tespit işleminin kapsamı ile sınırlı olmak üzere, zıyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan yükümlü ile birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu"* oldukları kurala bağlanmıştır[103].

d. Beyan Faaliyeti

Gümrük Kanunu'nun 225'inci ve 181'inci maddelerinin incelenmesinden; gümrük müşavirinin hesabına gümrük beyanında bulunulan kişi adına beyanname düzenleyebileceği ve buna ilişkin işlemleri yapabileceği anlaşılmaktadır.

Beyan faaliyeti müşavirin asıl faaliyet konusunu teşkil ettiği gibi onun sorumluluğunun esas dayanağını oluşturmaktadır. Bu nedenle, Türkiye Gümrük

101 Usanmaz, s.39. Tespit raporlarında yapılan tespitlerin aksi kabul edilinceye kadar doğru kabul edileceği, yetkilendirilmiş gümrük müşavirinin kendi adına değil kamu adına hareket ettiğine dair bkz. Yavaş, s.13. "*Gümrük müşavirleri esas olarak, idarenin yerine getirmesi gerekli olmakla birlikte, personel yetersizliği vs. nedenlerle idarenin yeterli olamadığı birtakım kamusal nitelikte işlemleri ve hizmetleri yerine getirmekte olup, kamusal fonksiyon ifa eden yetkilendirilmiş gümrük müşavirlerinin nitelik, görev, yetki ve yükümlülükleri ile ilgili olarak idarenin kanundan kaynaklanan düzenleme yetkisine sahip bulunduğu, görevin nitelikleri, devletin ve toplumun güncel ihtiyaçları göz önüne alınarak yetkinin asıl sahibi idarenin bu hususta her zaman düzenleme*'' yapabileceği hakkında bkz. Dş.15.D. 23.05.2018 tarih ve E:2017/1389;K:2018/5192, (Özel Arşiv).

102 Tekin/Tekin, s.33. Yetkilendirilmiş, gümrük müşavirlerinin yetki ve sorumluluklarının kapsamının kanun ile düzenlenmesi gerektiği hakkında bkz. Yavaş, s14.

103 Kaptan Kılıç, **Kaçakçılık Suçları ve Gümrük Kabahatleri ve Gümrük Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları**, Gazi, Ankara 2013, s. 450-451.

Bölgesine getirilmek istenilen eşyanın beyanının nasıl yapılacağının ve verilecek beyannamenin niteliğinin açıklanması gereklidir.

aa. Eşyanın beyanı

Türkiye Gümrük Bölgesine getirilen eşyanın gümrük işlemlerinin usulüne uygun olarak tamamlandığının kabulü için yükümlünün Gümrük Kanunu'ndan kaynaklanan bir takım şekli ve maddi ödevleri yerine getirmesi gerekmektedir[104]. Yükümlünün yerine getirmesi gereken ödevler tek bir aşamayla sınırlı değildir. Ödevlinin yükümlülükleri zamana yayılmış; bu yükümlülüklerin belli bir süreç içinde tamamlanması gerektiği kabul edilmiştir[105]. İşte, gümrüklendirme süreci olarak adlandırılacak bu sürecin ilk aşamasını, özet beyanın verilmesi[106]; ikinci aşamasını eşyanın gümrüğe sunulması ve (geçici)

104 Vergi ödevi kavramına ilişkin açıklamalar için bkz. Muallâ Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Son Değişiklikler İşlenmiş, 22. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2013, s.71; Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş, 7. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara 2014, s.202, (Karakoç2014). Vergi borçlusunun ödevlerine ilişkin açıklamalar için bkz. Nihal Saban, **Vergi Hukuku**, 7. Bası Beta, İstanbul2015 , s.121. Gümrük Kanununda getirilen usule ilişkin düzenlemelerin gümrük vergisinin tahsilini güvence altına almak için getirildiğine dair bkz. Gök2019, s.138. İthalat beyannamesinde, ithalatçının ve ihracatçının adının, eşyanın armonize sistem kodunun, menşeinin, gümrük kıymetinin, gerekli izin, lisans ve sertifikaların belirtilmesi gerektiği, tedarik zinciri kapsamında "veri akışı" nın anılan hususları bildirme ve beyanname verme zorunluluğunu ortadan kaldırabileceğine dair açıklamalar için bkz. Geoff Bowering, "Does E-Commerce And The Growing Availability Of Trade Data Mean That The Customs Declaration May No Longer Be Required?", **World Customs Journal**, Volume 12, Number 1, s.6. (ET. 5.12.2020, http://worldcustomsjournal.org).

105 Vergilendirmenin bir süreç olduğu, vergilendirmenin belli aşamalarının bulunduğu, vergilendirme sürecinin tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarından oluştuğuna dair açıklamalar için bkz. Öncel/Kumrulu/Çağan, s.88. Vergilendirme işleminin, vergilendirme yetkisinin bir gereği olarak vergi idaresi tarafından yapılan ve vergi ödevlisini bağlayıcı ve yerine getirilmesi zorunlu işlemler olduğu, vergilendirme işleminin yapılabilmesi için vergilendirme sürecinin başlamış, yani vergilendirmenin hukuki ve maddi sebebinin ortaya çıkmış olmasının gerektiği hakkında bkz. Karakoç2014 s.255.

106 Eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesine getirilmesinden önce verilen özet beyan ile gümrüklendirme sürecinin, hızlı, eksiksiz ve doğru olarak yapılmasının amaçlandığı; ayrıca, ithalatçıya gümrük mevzuatının öngördüğü yasal yükümlülükleri yerine getirmesi için olanak verildiği hususunda bkz. Kılıç, s.824.Türkiye'ye getirilen eşyanın sunumunun özet beyan ile yapıldığına dair açıklamalar için bkz. Tekin/Tekin, s. 118; Selen, s. 37; Dölek2013, s.30; Alper Yeşilova, **Gümrük Hukukuna İlişkin Uyuşmazlıklar ve Çözüm Yolları**, Seçkin, Ankara 2015, s.72. Ayrıca, Ercan2012, s.67; Saygılıoğlu/Gerçek, s.215; Nural, s.148.

depolanması[107]; üçüncü aşamasını ise *"eşyanın gümrükçe onaylanmış bir işlem ve kullanılma tabi tutulması" (GK . m.3/14)*[108]; son aşamasını ise gümrük vergilerinin ödenmesi oluşturmaktadır[109]. Bu yükümlülüklerin yerine getirilmesi bazen maddi bir hareketle bazen ise yükümlünün iradesini belli bir şekilde açıklaması ile gerçekleşmektedir. Düzenlemelerin nihai amacı belli bir hazırlık süreci sonucu Türkiye gümrük bölgesine getirilmiş eşyanın vergilendirilmesi veya eşyanın gümrük bölgesinden çıkarılması ya da eşyanın imhası veya gümrüğe terk edilmesinin sağlanmasıdır. Tarafların hak ve yükümlülükleri gümrüklendirme sürecinin hangi aşamasında olduğuna göre belirlenecektir.

Gümrüklendirme sürecinin ilk aşamasını, özet beyanın verilmesi oluşturmaktadır (GK. m.35*). "Özet beyanı(nın) eşyayı Türkiye gümrük bölgesine getiren veya eşyanın taşınma sorumluluğunu üstlenen kişi tarafından"*, eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesine getirilmeden önce verilmesi gerekmektedir[110](GK. m.35/B). Özet beyan tek taraflı olarak verilen yazılı bir irade açıklamasıdır[111]. Zira beyanda bulunan hukuki bir sonuç elde etmeye yönelik olarak işlem iradesini gümrük idaresine bildirmektedir[112]. *"Bu bakımdan*

107 Selen, s.54.vd; Dölek, 2013, s.20; Ercan 2016, s.18; Saygılıoğlu/Gerçek, s.215; Nural, s.164. UCC'nin 172/1 maddesi uyarınca, gümrük beyannamesinin beyanname kapsamındaki eşyanın gümrüğe sunulması şartıyla, kural olarak yetkili gümrük idareleri tarafından derhal kabul edileceğine, bu eşyanın gümrük prosedürüne tabi tutulması için beyannamenin hazırlanacağına dair bkz. Hara Strati, "Post-Clearance Amendment Of Customs Declarations And Repayment Of Customs Duties And Vat in The Context Of EU Law, **World Customs Journal**, Volume 12, Number 1, s.92. (ET. 5.12.2020, http://worldcustomsjournal.org).

108 Selen, s.65.vd.; Dölek, 2013, s.22; Saygılıoğlu/Gerçek, s.215; Nural, s.203.

109 Yeşilova, s.96; Nural, s.594. Topluluk Gümrük Kodu'nda gümrüklendirme sürecinin eşyanın gümrüğe getirilmesi ve beyan aşamalarından oluştuğuna dair bkz. Timothy Lyons, **EC Customs Law,** Oxford 2001, s.275. Beyan sahibinin eşyanın mülkiyetine sahip olmasının gerekmediği, ancak eşyanın gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulması için ehil ve yetkiye sahip olmasının yeterli olduğu; beyan sahibinin eşyayı gümrük idaresine sunabilecek ve gerekli belgeleri ibraz edebilecek nitelikte olması gerektiği hakkında bkz. Gök2019, s.49.

110 Tekin/Tekin, s. 118; Nural, s.148.

111 "*İrade açıklamasının bir kişinin hakkı veya hukuki ilişkiyi kurma, değiştirme veya ortadan kaldırma iradesini, söz, yazı ve işaretlerle dış dünyaya bildirmesi ya da bunu doğrudan doğruya yerine getirmesi yürürlüğe koyması''* olduğuna dair açıklamalar için bkz. Eren, s. 127.

112 Özet beyanın devletin bilgilendirilmesi amacına yönelik verildiğine dair açıklamalar için bkz. Selen, s.37.

özet beyanı veren kişi beyan ile ekli belgelerde bulunan bilgilerin doğruluğundan sorumludur" [113] . Özet beyanının hazırlık işlemi olarak değerlendirilmesi gerekmektedir[114]. Zira özet beyanda yer alan bilgilere istinaden yükümlüler adına işlem tesis edilmesine ve vergi tahakkuk ettirilmesine olanak bulunmamaktadır[115]. Ayrıca, salt özet beyanda bulunulması, beyanda bulunanı eşyaya isabet eden vergileri ödeme yükümlülüğü altına sokmaz. Eşya nedeniyle ödenmesi gereken bir vergi bulunup bulunmadığı, gümrük rejiminin kendi özel koşulları içinde hareket edilerek belirlenmelidir[116]. Ancak, "*özet beyan veya özet beyan olarak kullanılan ticari veya resmî belgelerdeki kayıtlı miktara göre"* eşyanın fazla veya noksan çıkması halinde beyanda bulunana idari yaptırım uygulanması gerekmektedir. (GK.m.237)[117] .

---

113 Tekin/Tekin, s. 118.

114 Özet beyanın verilmesi, asıl işlem olan gümrük vergisi tahakkukuna hazırlayıcı işlem niteliğini taşımaktadır. Ancak, bu hazırlık vergi tahakkuk ettirilmesine ilişkin donelerin bir kısmını sağlamaktadır. Dolayısıyla, özet beyan ve özet beyan ekinde sunulan verilerden hareket ederek tahakkuk yapılmasına olanak bulunmamaktadır. Vergi Usul Kanunu'na tabi vergiler bakımdan hazırlık işlemleri için bkz. Öncel/Kumrulu/Çağan, s.99. Ayrıca, Gök2019, s.140.

115 "*Özet beyan muhteviyatı eşyaya ilişkin noksanlığın izah edilememesi halinde, hesaplanacak gümrük vergisi kadar para cezası alınması öngörülmüş olup, Kanunda bu halde gümrük vergileri istenileceğine dair herhangi bir düzenleme bulunmadığından, davacı adına tahakkuk ettirilen gümrük ve katma değer vergilerinde hukuka uyarlık*'' bulunmadığı hakkında bkz. Dş. 7.D. 23.9.2014 tarih ve E:2010/4115; K:2014/4091 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Aynı yönde, Dş. 7.D. 30.5.2012 tarih ve E: 2009/8443; K:2012/2652 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

116 "*4458 sayılı Kanunun 39'uncu ve devamı maddelerine göre, Türkiye Gümrük Bölgesine getirilerek gümrük idaresine veya gümrük idarelerinin uygun gördüğü bir yere sunulan eşya için, öncelikle özet beyan verilmesi gerekmekte olup, özet beyana uygun olduğunun tespit edilmesini müteakip gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulmasından sonra tespit edilecek usulsüzlüklere ilişkin olarak, eşyanın tabi tutulduğu işlem veya kullanıma ilişkin hükümlere göre işlem yapılması icap''* ettiği hakkında bkz. Dş.7.D. 29.11.2012 tarih ve E:2010/5008;K:2012/6476 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

117 Gümrük Kanunu'nun 237'inci maddesinde özet beyan eksikliğinden kaynaklanan ihtilaflarda para cezası uygulanmasının öngörüldüğü hakkında bkz. Dş.7.D. 8.2.2017 tarih ve E:2016/12352;2017/791 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Ayrıca, "*özet beyan muhteviyatı eşyaya ilişkin noksanlığın sebebinin izah edilememesi halinde, hesaplanacak gümrük vergisi kadar para cezası alınması öngörülmüş olup, Kanunda bu halde gümrük vergileri istenileceğine dair herhangi bir düzenlemeye yer verilmemiş olması karşısında, olayda, yalnızca gümrük vergisi kadar para cezası istenilmesi gerekirken, davacıdan gümrük ve katma değer vergilerinin istenilmesinde hukuka uyarlık bulunmadığı*'' hakkında bkz. Dş.7.D. 5.11.2015 tarih ve E:2014/899;K:2015/5505 sayılı kararı, (Özel Arşiv). *"4458 sayılı Kanunun 237'nci maddesinin yukarıda yer verilen fıkrası hükmü uyarınca gümrük vergisi kadar alınması gereken para cezasının tutarının belirlenmesi için, gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihte yürürlükte bulunan Tarifede öngörülen gümrük vergisi oranının uygulanması gerektiği''* hakkında bkz. Dş. 7. D. 5.6.2012 tarih ve E: 2008/512; K: 2012/2860 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

Gümrüklendirme sürecinin ikinci aşamasını eşyanın gümrüğe sunulması ve geçici depolanması oluşturmaktadır. (GK. m.39, m.47). Bu aşamanın gerçekleşmesi için ilk olarak eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesine getirilmesi gerekmektedir. Sunum eşyanın gümrük gözetimine alınması için gerekli olan ilk işlemdir[118]. Ancak, eşyanın ithalatın yapılacağı gümrük idaresine getirilmesi zorunluluğu bulunmamaktadır. Bazı hallerde, eşyanın doğrudan ithalatçının depo ya da iş yerine sevk edilerek gümrük işlemlerinin burada yapılması mümkündür [119].

Eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesine getirilmesiyle birlikte kural olarak eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesine getirildiği yer [120] gümrük idaresinin gözetim hakkı; [121] yükümlünün ise eşyayı gümrük statüsü belirleninceye kadar olduğu hal ile muhafaza etme ödevi bulunmaktadır. Yükümlünün bu ödevini yerine getirmesi için serbest dolaşıma girmeyen *"eşyanın gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanım(a) tabi"* tutuluncaya kadar depolanması gerekmektedir. Bu halde, eşya *"geçici depolanan eşya statüsünde bulunur ve bu şekilde adlandırılır"*. (GK. m.46).

118 Selen, s.46; Nural, s.164.

119 Eşyanın, ithalatın yapıldığı gümrük idaresine getirilemeden giriş gümrük idaresinden doğrudan ithalatçının adresine sevk edilmesinin ve ithalat işlemlerinin bu tesislerde yapılmasının ithalatta yerinde gümrükleme olarak adlandırıldığı; bu halde, güvenli depo, park alanına alınan eşyanın bulunduğu tesis için yetkilendirilmiş gümrük idaresi nezdinde tescil işlemlerinin yapılacağı hususunda açıklamalar için bkz. Tekin/Tekin, s. 44.

120 "*Transit rejim kapsamında ithal edilen ve serbest dolaşıma giriş rejimine tabi tutulmadan önce yurt içinde bırakılan eşyaya ilişkin olarak 4458 sayılı Kanun uyarınca gözetim ve denetime ve işlem tesis etmeye yetkili idarenin, eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesine giriş işlemlerini gerçekleştirerek transit rejime tabi tutan gümrük idaresi olduğu hakkında''* bkz. Dş. 7. D. 12.11.2015 tarih ve E:2012/3300; K:2015/5801 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

121 Gümrük Kanunu'nun 36'ncı maddesi uyarınca "*Türkiye Gümrük Bölgesine getirilen eşya, girişinden itibaren gümrük gözetimine tabidir*.'' Bu bakımdan, ilgililerin, bu hakkın etkin şekilde kullanılmasına engel olacak davranışlardan kaçınmaları gerekmektedir. Gözetimin eşyanın gümrükle ilişkisinin kesildiği zaman sona ereceği hakkında bkz. Nural, s.158. Eşyanın topluluk gümrük bölgesine girmesiyle birlikte gümrük idarelerinin gözetim ve kontrol haklarının bulunduğunda dair bkz. Lyons, s.276. Ayrıca, Gök2019, s. 141.

Eşyanın gümrüğe sunulması ve geçici olarak depolanması ile yükümlünün eşyayı inceleme ve numune alma (küşat) hakkı doğmaktadır[122] (GK m. 41). Bu süreçte, ilgililerin temel ödevi belirlenen süreler içinde eşyanın "*gümrükçe onaylanmış bir işlem ve kullanım(a) tabi"* tutulmasının sağlanmasıdır. Bu bakımdan, eşyanın sunumunun, beyan yükümlülüğünü doğurduğu söylenebilir. Yani, eşyanın gümrüğe sunulmasından itibaren Gümrük Kanunu'nda öngörülen süreler içinde beyan yükümlülüğünün yerine getirilmesi gerekmektedir[123]. İşlemlerin, belirlenen süreler içinde tamamlanmaması halinde, eşya hakkında tasfiye hükümleri uygulanmaktadır. (GK. m. 50)[124].

Gümrüklendirme sürecinin üçüncü aşamasında ise yükümlünün eşyayı *"gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanım(a) tabi"* tutması gerekmektedir. (GK. m. 55). Bu aşamada, genel olarak, yükümlünün ödevi eşyanın tabi olacağı işlem veya kullanımı belirlenmesi ve beyan ödevini yerine getirmesidir[125].

Beyanname bir irade beyanı niteliği taşıdığından, yükümlü, irade açıklamasıyla, kendini sonuçlarını iradesiyle değiştiremeyeceği bir hukuki durum içine sokmakta; bu

122 Küşat hakkının kullanımına ilişkin olarak açıklamalar için bkz. Selen, s.50; Sezai Kaya, ''Gümrük Kanunu'na Göre Kişilerin Hak ve Yükümlülükleri'', **Gümrük Dünyası**, 2008, S.58 s.46.(S. Kaya). Küşat hakkının kullanımı halinde gümrük müşavirinin vergi kaybına neden olan hatalardan kaçınabileceği hakkında bkz. Baş Sobacı 2018, s.9.

123 Selen, s.47.

124 Gümrük işlemlerinin Gümrük Kanunu'nda öngörülen süreler içinde gerçekleştirilmesi gerektiğine ilişkin düzenlemeler ile gümrükleme sürecinin en çabuk şekilde tamamlanarak eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesine girmesinin sağlanmasının amaçlandığı, işlemlerin tamamlanabilmesi için öngörülen sürelerinde bu amaca uygun olarak belirlendiğine ilişkin olarak bkz. Dş. 7. D. 19.10.2011 tarih ve E:2007/932; K:2011/7158 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

125 Mehmet Yüce, Ali Çelikkaya, **Örnek Uygulamalarla Gümrük Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları,** Dora Basım-Yayın, Bursa 2016. 74. Beyan esasının modern vergilendirme yöntemi olduğu, vergi idaresinin mükellefin beyanı edeceği bilgileri temel alarak vergi tarh edeceğine dair açıklamalar için bkz. Zübeyr Yıldırım ve Serkan Ağar, "Vergi Hukukunda Beyan Sisteminin Etkinliği", **Prof. Dr. Muallâ Öncel'e Armağan,** Cilt II, Ankara 2009, s. 1229. Beyanda bulunan kişinin yükümlü sayıldığı, bunun temelinde gümrük idarelerinin anılan kişiler ile muhatap olmalarının yattığı hususunda bkz. Gök2019, s.47.

hukuki durumun gerektirdiği kurallara aykırı davranması halinde beyanından sorumlu olmayı kabul etmektedir [126].

Kanunda getirilen sınırlamalar hariç olmak üzere yükümlünün Türkiye Gümrük Bölgesine getirilen eşyayı beyan hakkı bulunmaktadır. Söz konusu hakkın kaynağını uluslararası sözleşmeden veya Gümrük Kanunu'ndan almayan bir sebeple sınırlandırılması mümkün değildir. Örneğin; salt gözetim belgesinin ibraz edilmediğinden söz edilerek eşyanın beyan edilmesinin önlenmesi veya beyan edilen eşyanın serbest dolaşıma sokulmasının engellenmeyeceği kabul edilmektedir[127]. Eşyanın beyanı ile gümrük idaresinin eşya üzerinde denetim yapma hakkı ve ödevi doğmaktadır.

Gümrük beyanı, *"belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde eşyanın bir gümrük rejimine tabi tutulması talebinde bulunulmasını"* ifade etmektedir.(GK.m.3/16)[128]. Bu ödevin yerine getirilmesi, *"yazılı olarak; bilgisayar veri işleme tekniği yoluyla; sözlü olarak"* ya da başka bir tasarruf yoluyla yapılabilir. (GK. m.59)[129]. Örneğin; beyanın yazılı olarak yapılmak istenilmesi halinde, kural olarak, Gümrük Yönetmeliği ekinde bulunan beyannamenin kullanılması gerekmektedir. Ayrıca, söz konusu beyannamenin kabul edilmesi için üzerinde kazıntı ve silintinin bulunmaması, hatalı yazının ise üzeri çizilerek düzeltilmesi, imzalanması ve mühürlenmesi gerekmektedir. (GK. m.60/2).

126 Beyanın mükellefin itirafı sayılacağı, beyana ihtirazi kayıt konulması ve bir vergi hatasının bulunması dışında beyana karşı dava açılamayacağı hakkında bkz. Yıldırım-Ağar, s. 1225. Beyan sahibinin beyanname içeriğindeki bilgilerin doğruluğundan, beyanname eki belgelerin gerçeğe uygunluğundan ve eşyaya isabet eden gümrük vergilerinden sorumlu olduğı hakkında bkz. Strati, s.92.

127 Olayda, eşyanın kıymetinin gözetim tebliğinde yazılı kıymete yükseltildiği bu bakımdan eşyanın gümrüklendirme sürecinin tamamlanarak beyanda bulunana teslim edilmesi gerektiği, eşyanın teslim edilmesi istemiyle yapılan başvurunun reddine ilişkin işlemde hukuka uyarlık bulunmadığı hakkında bkz. İstanbul 5. Vergi Dava Dairesinin 18.06.2018 tarih ve E:2017/4473;2018/5373 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

128 Eşyanın bir gümrük rejimine tabi tutulması dışındaki beyanların teknik anlamda beyan olarak kabul edilemeyeceğine dair bkz. İsmail Dalyan, "Dış Ticaretin En önemli Gümrük İşlemi: Gümrük Beyanı'', **Gümrükte Uzman Görüş**, Y. 9, S. 25, Nisan- Haziran, 2010, s.21.

129 Selen, s.52 vd.; Dölek2013, s.54; Yeşilova, s.80 vd .; Ercan2012, s.71 vd.; Saygılıoğlu/Gerçek, s.217. Beyannamenin, eşyaya uygulanacak gümrük rejimini belirten ve bu rejimin uygulanması için bilgileri içeren ilgilinin beyanı olduğuna dair bkz. Lyons, s.283.

Beyanın usulüne uygun olarak tamamlandığının kabul edilebilmesi için yükümlü, verginin tam olarak hesaplanması için gerekli olan bütün verileri doğru olarak bildirilmeli ve beyanın doğruluğunu ispatlayacak belgeleri beyannameye eklemelidir[130]. Ancak, beyan sahibinin sorumluluğu vergilerin noksansız olarak hesaplanmasını sağlayacak verilerin sunulması ile sınırlıdır. Ödenmesi gereken vergi miktarının belirlenmesi gümrük idaresinin görevidir[131]. Bu bakımdan, tarafların objektif iyi niyet kurallarına uygun olarak hareket etmeleri gerekmektedir. Çünkü Kanunda öngörülen beyan sisteminin etkinliği gümrük idaresiyle yükümlünün karşılıklı güvene dayanan iş birliğine ve iyi niyetle dürüst olarak hareket etmelerine bağlıdır[132]. İşbirliğinin sağlanması ve güvenin korunması ancak tarafların üstüne düşen ödevleri tam olarak yapması halinde olanaklıdır.

Beyan sitemi ile gümrük idaresi, kendi imkânlarıyla ulaşamayacağı bir takım bilgi ve belgelere gümrük yükümlüsünün kendi beyanı ile ulaşmaktadır[133]. Bu durum, gümrük vergisinin noksansız olarak tahakkuk ettirilmesine olanak sağladığı gibi daha sonra yapılacak denetimlerin etkinliğinin artmasını sağlamaktadır.

130 *"Bu bilgi ve belgelerin beyannameye eklenmesinde yasal zorunluluk olması, gümrük mevzuatını uygulamakla görevli Gümrük İdaresince kendiliğinden bilinmeleri ya da bulunmaları mümkün olmayan; ancak ithalatı yapan veya temsilcisi tarafından sahip olunan ya da temini olanaklı bilgi ve belge niteliği taşımalarından*" kaynaklandığına *ilişkin olarak* bkz. Dş. 7. D. 1.7.2010 tarih ve E: E: 2009/1308; K: 2010/3656 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Aynı yönde, Dş. 7. D 12.4.2018 tarih ve E:2016/5456; K:2018/2502 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

131 "*İthal edilen eşyaya uygulanacak gümrük tarifesinin ve vergi oranının da her beyanname ile ilgili olarak, bu İdarelerce belirlenmesi yasal'' zorunluluk olduğu hakkında* bkz. Dş. 7. D. 14.6.2016 tarih ve E:2015/3739;2016/5205 sayılı kararı, (Özel Arşiv); "*olayda beyanname ve eki belgelerde eşyanın menşe ülkesinin Suudi Arabistan olarak gösterilmiş bulunması ve bu ülkenin tercihli tarife kapsamına girip girmediğinin; bu kapsamda ise, en az gelişmiş ülke sayılıp sayılmadığının, Gümrük İdaresince, kendiliğinden, belirlenebilecek durumda olması karşısında; davacının tercihli tarife kutusuna "En Az Gelişmiş Ülke" kodunu girmiş olması nedeniyle tercihli vergi oranından yararlandığından bahisle para cezası kararı alınmasında hukuka uyarlık''* bulunmadığı hakkında bkz. Dş.7.D. 5.10.2009 tarih ve E:2008/632;K:2009/3975 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

132 Yıldırım-Ağar, s. 1225.

133 Yıldırım-Ağar, s. 1235.

bb. Beyannamenin Tescili ve Sonuçları

Kanunda belirtilen usule göre düzenlenen beyanname eşyanın gümrüğe sunulması şartıyla tescil edilmektedir. (GK. m. 61/1). Bu halde, eşyanın tescilinin talep edilmesi yükümlü açısından hak; tescilin yapılması ve onayı idare açısından ödevdir[134]. İdarenin, beyannameyi tescil etmemesi söz konusu hakkın hukuka aykırı olarak sınırlandırılması niteliğini taşımaktadır. Örneğin, beyannameye ihtirazı kayıt konulmak istenildiğinden söz edilerek tescilin yapılmaması ve geciktirilmesi bu hakkın sınırlandırılmasıdır[135].

Gümrük Kanunu uyarınca tescil, *"beyana ilişkin bilgilerin yerel alan ağı veya geniş alan ağı üzerinden gümrük bilgisayar sistemine girilerek sistem tarafından tescil tarihi ve sayısı verilmesini ya da beyanname veya beyanname hükmündeki belgenin üzerine mühür vurularak, sıra numarası ile tarih konulması ve bu beyannameye ait bilgilerin tescil defterine yazılmasını ifade"* etmektedir. (GK. m. 61/1). Bu bakımdan tescil, ilgiliyi kapsamını kendinin belirlediği bir hukuki duruma sokan öznel bir işlem olarak değerlendirilebilir[136]. Zira tescil işlemi gerçekleştikten sonra tescilin doğuracağı hukuki sonuç eşyanın tabi tutulmak istenildiği hukuki rejime göre değişmekte veya eşyanın bir ticaret önlemine tabi olup olmadığına göre farklılaşmaktadır. Ancak, gümrük vergisi tahakkukuna esas teşkil edebilecek nitelikte olan; yani bir hazırlık işlemi olan tescilin tek başına davaya konu edilmesi mümkün değildir[137]. Gümrük Kanunu'nun

134 Eşyanın tescilin yapılmasını müteakip onay işleminin yapılması için yükümlüye bir şart ve yaptırım uygulanmayacağı hakkında bkz. Selen, s.73.

135 Usulüne uygun olarak sunulan beyannamenin tescil edilmemesi idarenin hizmet kusuru esasına göre tazmin sorumluluğunu gerektirecektir. Hizmet kusuru ve idarenin sorumluluğu için bkz. Günday2011 2011, s.369.

136 İdare hukuku öğretisinde, belli bir kişi ya da nesneyi kapsamını da kendilerinin belirlediği hukuki duruma sokan işlemlerin öznel işlemler olduğu kabul edilmekte; vergi işlemleri ve idari yaptırım kararları öznel işlemlere örnek olarak verilmektedir. Günday2011, s.127.

137 Gümrük idaresince beyannamenin tescilinden sonra yapılıp tebliğ edilen herhangi bir tahakkuk olmaksızın, idari itiraz yollarının işletilmesinin olanaklı olmadığı, davacıya herhangi bir tahakkuk tebliğ edilmeden yapılan başvuru üzerine alınan düzeltme ret kararının itiraz hakkı; yapılan itiraz

242'nci maddesinin sadece vergi tahakkuklarına, idari kararlara ve para cezalarına karşı itiraz edilerek dava açılacağını belirtmesi tescil işleminin tek başına dava edilmeyeceği düşüncesini doğrulamaktadır[138].

Beyan üzerine ihtirazi kayıt konulması hali dışında[139], tescil edilen beyanname bağlayıcı nitelik kazanmaktadır[140]. Bu bakımdan, *"tescil edilmiş beyanname, ait olduğu eşyanın vergileri ve para cezaları"* bakımından *"taahhüt"* niteliğinde beyan sahip bağlamakta ve gümrük vergileri tahakkuk ettirilirken esas alınmaktadır. (GK. m.61/3). Dolayısıyla, tescil edilen beyannamenin Kanunda öngörülen istisnalar dışında yükümlü veya idare tarafından değiştirilmesi, düzeltilmesi ve iptali mümkün değildir. Bu bakımdan tescil işlemi beyana bir dokunulmazlık kazandırmakta ve eşyanın statüsünü etkilemektedir [141] . Ayrıca, beyan, kişiyi kendinin belirlediği bir hukuki duruma soktuğundan beyannamenin başkasına devredilmesine olanak bulunmamaktadır. Beyana konu eşyaya isabet eden vergiler ödenmedikçe eşyanın üçüncü kişilere satılması veya

---

üzerine oluşan işlemin ise dava açma hakkı tanıması mümkün olmadığı hakkında bkz. Dş. 7.D. 9.2.2015 gün ve tarih ve E:2014/4416; K4416, K:2015/548 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

138 *"Gümrük idaresince, beyannamenin tescilinden sonra yapılıp tebliğ edilen herhangi bir tahakkuk olmaksızın, idari itiraz yollarının işletilmesi olanak''* bulunmadığına ilişkin olarak bkz.Dş.7.D. 15.3.2013 tarih ve E:2009/7471; K:2013/2591 sayılı kararı , (Özel Arşiv).

139 *"Beyanın bağlayıcılığı ilkesinin beyana dayalı olarak yapılan tahakkuklar için geçerli bulunup ek olarak tahakkuk ettirilen vergiler için geçerli olmadığının anlaşılması karşısında, eşyanın dâhil olduğu gümrük tarife ve istatistik pozisyonunun belirlenmesi suretiyle uyuşmazlığın çözümlenmesi' 'gerektiği* hakkında bkz. Dş.7.D. 31.3.2016 tarih ve E:2013/4203; K:2016/3657 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Gümrük Kanunu'nun 245'nci maddesinin 1'nci fıkrasında yer alan, yükümlülerin beyanları esas alınarak tahakkuk ettirilen vergilere itiraz edemeyecekleri yolunda düzenlemenin Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmesi nedeniyle, ihtirazi kayıtla beyana gerek kalmadığı hakkında bkz. Rüfet Dağ, Sami Ceyhan, Mehmet Ballı, **Gümrük Kıymet Uyuşmazlıkları,** Gümrük ve Ticaret Müfettişleri Derneği İktisadi İşletmesi, Ankara2014.s.35.

140 Tescil işlemi tamamlanan beyannamenin kesinlik kazandığına dair açıklamalar için bkz. Selen, s.73; Dölek2013, s.30; Nural, s.208.

141 Gümrük statüsünün eşyanın serbest dolaşıma girmiş olup olmama yönünden durumunu ifade ettiği; salt eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesinde bulunmasının onun serbest dolaşımda bulunan eşya olarak nitelendirilmesini sağlamayacağına ilişkin açıklamalar için bkz. Tekin/Tekin, s.23. Ayrıca, Gök2019, s.77.

devredilmesi de mümkün değildir[142]. Aksinin kabul edilmesi eşyanın vergilerin teminatı olması ile bağdaşmaz[143].

Beyannamenin tescili yükümlü, eşya ve idare üzerinde farklı hukuki etkiler yaratmaktadır. İlk önce, beyannamenin tescili ile geçici olarak depolanan ve bu statüde bulunan eşyanın statüsü değişmektedir. Beyan edilen rejime göre eşya yeni bir statü kazanmaktadır. Örneğin; eşyanın, serbest dolaşıma giriş rejimine tabi tutulması halinde eşyanın statüsü değişmekte, eşya serbest dolaşımda bulunan eşya statüsünü kazanmaktadır. (GK. m.3/6). Ayrıca, eşya, gümrük vergilerinin ödenmesi bakımından (özel) bir teminat niteliğine bürünmektedir. Ancak, eşyanın gümrük vergilerine teminat olma niteliği kısmi nitelik taşımaktadır. Zira gümrük vergileri o *"eşya ve gayrimenkul bedelinden tahsilinde rehinli alacaklardan sonra"* gelmektedir. (6183 SK m. 21/2).

Beyannamenin tescil edilmesiyle, gümrük yükümlülüğü başlamaktadır[144]. Eşyaya uygulanacak ithalat ve ihracat vergilerinin miktarı, "*gümrük yükümlülüğünün başladığı*

142 Beyannamenin tecili ile yükümlünün eşya üzerinde serbestçe tasarruf etme özgürlüğünün son bulduğuna dair bkz. Dalyan, s.22. Beyannamenin başkasına devredilemeyeceği gibi eşyanın başkasına satılmasının beyan sahibinin yükümlülüğünü kaldırmayacağına ilişkin açıklamalar için bkz. Tekin/Tekin, s.125.

143 5383 sayılı Gümrük Kanunu'nun yürürlükte olduğu dönemde de eşyanın gümrük vergilerine teminat oluşturduğuna dair açıklamalar için bkz. Hulusi Sidal, **Gümrük Politikası Mevzuatı ve Tatbikatı Cilt: 1,** İstanbul İktisadî ve Ticarî İlimler Akademisi Yayını No. 39 – 196, Berksoy Matbaası, İstanbul 1966, s.37. Gümrük vergisinin eşyaya yönelen bir vergi olduğu, yükümlünün ikinci planda olduğu, eşyanın gümrük vergisinin teminatı olduğuna dair bkz. Saygılıoğlu/Gerçek, s.141. Ayrıca Gök2019, s.43.

144 Dölek2013, s.21. Topluluk Gümrük Kodu uyarınca, beyanının yapılması ile beyanda bulanın gümrük vergilerinin ödenmesinden sorumlu hale geleceği hakkında bkz. Lyons, s.282. Ayrıca, Gök2019, s.146.

tarihteki vergi oranları ve diğer vergilendirme" unsurlarına[145]göre belirlenmektedir[146]. Eşyaya uygulanacak muafiyetlerde ve istisnalarda tescil tarihi esas alınmaktadır[147]. Beyannamenin tescili ile gümrük vergilerini ödeme yükümlülüğü başlamaktadır. Eşyanın vergileri ödenmeden serbest dolaşıma sokulması mümkün bulunmamaktadır. (GK.m.74).

Ayrıca, ilgilinin fiilinin kabahat oluşturup oluşturmadığı tescil tarihine göre belirlenmektedir[148]. Bu bakımdan, tescil tarihinden sonra yürürlüğe giren düzenleme esas alınarak, ilgilinin fiilinin kabahat oluşturduğunun kabulü suretiyle ceza kesilmesine olanak bulunmamaktadır[149].

145 "*ithale konu eşyaya ilişkin olarak davacı tarafından ödenen ve nispi vergiden yüksek olan maktu verginin hesaplama yönteminin yanlış uygulandığından ve bu sebeple de eksik vergi tahsil edildiğinden bahisle ek tahakkuk yapılmışsa da, 4760 sayılı Kanunun 11'inci maddesine göre litre yanında eşyanın alkol derecesinin de hesaplamaya dâhil edilmesi gereken vergilerin, yine aynı Kanun ile verilen yetkiye istinaden Bakanlar Kurulu Kararıyla anılan şekildeki vergileme ölçüsü terk edilerek, ürünün alkol derecesi hesaba katılmaksızın vergilemenin, litre başına asgari maktu vergi tutarı dikkate alınması suretiyle yapılması gerektiği düzenlenmiş bulunduğundan, davalı İdarece 1 litre ürün için öngörülen maktu vergi tutarı üzerine üründeki alkol derecesinin de uygulanması suretiyle ek olarak fazladan vergi tahakkuk ettirilmesinde ve vaki itirazın reddine dair işlemde hukuka uyarlık bulunmadığı*'' hakkında bkz. Dş. 7. D. 15.3.2016 tarih ve E:2013/4021; K2016/2400 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Tescil işleminin 1615 sayılı Gümrük Kanunu'nun yürürlükte olduğu dönemde vergi ödeme yükümlülüğünün başlangıcına esas esas alındığına dair bkz. Dş. 7. D. 16.2.1999 gün ve 1998/2341;1999/551 sayılı kararı, Selman Aydın, Nurdane Topuz ve Kurtuluş Beyribey**, Gerekçeli, Notlu, İçtihatlı, 4458 Sayılı Gümrük Kanunu ve İlgili Mevzuat,** Seçkin Yayıncılık, Ankara 2000, s.354 vd.

146 Dölek2013, s.22; Yüce- Çelikkaya, s. 17.

147 *"…eşyanın beyan edildiği gümrük rejimine ilişkin tüm hükümlerin uygulanmasında esas alınacak tarihin, beyannamenin gümrük idareleri tarafından tescil edildiği tarih olduğu açık olup, bu anlamda, ithalat vergilerinin, beyannamenin tescil tarihi itibarıyla tahakkuk ettirilmesi, beyanname veya beyanname yerine geçen belge üzerinde yükümlüsüne tebliğ edilmesi gerekmekle birlikte, vergilere ilişkin bir noksanlığın sonradan tespit edildiği durumlarda, saptanan matrah farkı dikkate alınarak yapılan ek tahakkukun, yükümlüsüne ayrıca tebliğ edilmesi icap"* ettiği hakkında bkz. Dş.7. D. 31.3.2015 tarih ve E:2014/2687;K2015/1649 sayılı kararı , (Özel Arşiv).

148 Olayda, davacı şirket adına tescilli beyannameye göre hesaplanan gümrük vergisi ile muayene sonuçlarına göre alınması gereken gümrük vergileri arasında bir fark bulunmadığı, para cezası kesilmesinde hukuka uyarlık bulunmadığı hakkında bkz. Dş.7.D. 27.3.2006 tarih ve E:2005/1522; K:2006/925 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Ayrıca bu hususta bkz. Gök2019, s.146

149 Beyannamenin tescil edildiği tarih itibarıyla, Gümrük Kanunu'nun 234'üncü maddesinin 2'nci fıkrasının yürürlükte olmadığı "*kimsenin, işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılamayacağı*" ilkesi uyarınca ceza kesilmesinde hukuki isabet bulunmadığı hakkında bkz. Dş.7.D. 8.3.2016 tarih ve E:2013/2865; K:2016/2086 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Aynı yönde, Dş.7.D. 21.12.2015 tarih ve E:2014/76; K:2015/7607 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

Eşyanın tescili ile gümrük idaresinin, eşyaya isabet eden vergilerin tam ve eksiksiz olarak beyan edilip edilmediğini belirleme, denetim hakkı ve ödevi doğar[150]. Gerçi, eşya Türkiye Gümrük Bölgesine girişinden itibaren gümrük idaresinin gözetimi altındadır. (GK. m.36). Ancak, söz konusu gözetim eşyaya isabet eden vergilerin belirlenmeye çalışılmasından ziyade, daha çok eşyanın bulunduğu hal ile kalmasını temine veya eşyanın kaçak olarak serbest dolaşıma sokulmasını önlemeye yöneliktir. Bu bakımdan, gümrük gözetimi soyut belirsiz bir durumu, idarenin gerektiğinde eşyayı denetleme ve inceleme hakkı bulunduğunu ifade etmektedir. Gümrük idaresince, gözetim altında bulunan eşyanın denetimi de mümkündür. Beyannamenin tescilinden önce yapılan denetim, genel olarak, gümrüklendirme sürecinin yürütümü ve yönlendirilmesine, yükümlülerin kanun ve ikincil düzenlemelere uygun hareket edip etmediğinin belirlenmesine ilişkindir[151]. Söz konusu denetimde bir beyanın doğru olup olmadığı değil gümrüklendirme sürecinin düzgün yürütülüp yürütülmediği saptanmaya çalışılmaktadır. Oysa diğer amaçların yanında, beyannamenin tescilinden sonra yapılan denetim ile gümrük idaresi, eşyaya isabet eden vergilerin noksansız olarak tahakkuk ettirilip ettirilmediğini belirlemeye çalışmaktadır[152].

---

150 5383 sayılı Kanunu'nun yürürlükte olduğu dönemde beyan usulünün esas alındığı, ancak idarece kontrolün yardımcı bir usul olarak kabul edildiğine dair açıklamalar için bkz. Sidal, s.45.

151 Gümrük gözetimi teriminin, gümrük kontrolüne göre daha geniş bir kavram olduğuna dair açıklamalar için bkz. Dölek2013, s.20. Gümrük denetiminin "*gümrük mevzuatı ve ilgili mevzuata uyulmasını sağlamak üzere gümrük işlemlerine konu eşya ve taşıma araçlarına uygulanan, eşyanın muayenesi, beyanname kapsamı verilerin ve 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 benzeri işlemleri*" ifade ettiğine dair açıklamalar için bkz. Erkan Üyümez, Mustafa ve Raşit Gültekin. "Gümrük Denetimi: Türkiye Uygulamalarının Analizi", **Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi,** C. 8, S. 14, Mart 2016, s.344. (Üyümez/Gültekin2016a).

152 "*Gümrük denetimi yoluyla, gümrük işlemleri sırasında veya sonrasında eşya, taşıtlar ve yolcularla ilgili yapılan beyanın, hesapların ve kayıtların ilgili mevzuat hükümlerine uygunluğunun araştırılması, kontrol edilmesi ve gerekiyorsa sağlanması*" nın amaçlandığına dair bkz. Üyümez/Gültekin 2016a, s.348. Gümrük denetimin anlık denetim ve sonradan denetim olarak sınıflandırılabileceğine ilişkin bkz. Hasan Akdoğan, "Yeni Gümrük Denetimi Sistemi", **Gümrük Dünyası**, 2011/2, s.69, s.19,(Akdoğan 2011). Çin Gümrük İdaresi'nin ithalat ve ihracat kuruluşlarının gümrük işlemelerini denetlemek için bağımsız denetim kuruluşlarının kullanılmasını denediği hakkında bkz. Paling Damon, *"*China: Intermediate Agency Customs

cc. Beyannamenin Düzeltilmesi ve İptali

Yükümlünün beyanı doğrultusunda yapılan tescil işlemi ile beyan bağlayıcı nitelik kazanır. Kanunda belirtilen haller dışında beyannamedeki bilgilerin ve beyanname eki belgelerin değiştirilmesi mümkün değildir. Başka bir deyişle, tescil ile beyanname bir dokunulmazlık kazanmakta; içeriği değiştirilememektedir. Ancak, yükümlü üzerinde doğurduğu etkiler dikkate alınarak bazı hallerde beyannamede düzeltme yapılabileceği bazı hallerde ise beyannamenin iptal edilebileceği kabul edilmiştir.

Beyannamenin düzeltilmesi yükümlünün talebi üzerine (GK. m.63) veya idarece (GK, m.73/2,3) gerçekleştirilmektedir[153]. İlk olarak, Gümrük Kanunu'nun 63'üncü maddesi uyarınca başka bir eşyanın beyanı sonucu doğurmaması kaydıyla beyanname üzerinde düzeltme yapılabilir[154]. Maddede geçen, başka bir eşya ibaresinden, *"tarife alt pozisyonu değişen, değişmemesi durumunda ise her türlü vergi ile ek mali yükümlülüğün ad-valorem usulde oran veya spesifik usulde miktarına ve/veya ticaret politikası önlemine ilişkin faydalanılacak hak ve menfaatlerde farklılık gösteren eşya"* nın anlaşılması gerekmektedir. (GY. m. 121). Beyanname üzerinde eşyanın nevi ve niteliğine marka numarasına ilişkin her türlü bilginin değiştirilmesi mümkündür[155]. Bu bakımdan, eşyanın bedelinin ödeme yöntemi; eşyanın gümrük kıymetine esas olan döviz cinsi

---

Audits", **World Customs Journal**, Volume 3, Number 1, s.87. (ET. 5.12.2020, http://worldcustomsjournal.org http://worldcustomsjournal.org).

153 Beyannamede düzeltme hakkının beyan sahibinin talebi üzerine ve gümrük idaresinin izni ile gerçekleştiği ve Gümrük Kanunu'nda belirtilen işlem aşamaları ile sınırlı olduğu hakkında bkz. Hasan Kaya, "5911 Sayılı Kanun'a Göre Beyannamede Düzeltme ve Beyannamenin İptali'', **Gümrükte Uzman Görüş,** Y. 8, S. 23, Ekim-Ocak 2010, s.53, (H. Kaya). Beyannamede düzeltmeye ilişkin açıklamalar için bkz. Nural, s.214. Ayrıca, Gök2019, s.147.

154 Sistem tarafından muayene kriterinin belirlenmesinin eşyanın muayene edileceğinin bildirilmesi anlamına gelmediği, Gümrük Kanunu'nda geçen eşyanın muayene edileceğinin bildirilmesi ibaresinden, eşyanın fiziki kontrolünün yapılacağının ve eşya sahibine kontrol sırasında hazır bulunabileceğinin bildirilmesi olarak anlaşılması gerektiği, beyanname ve eklerinin kontrolü ile eşyanın muayenesinin farklı kavramlar olduğu hakkında bkz. A. Kadir Özgen, "Gümrük Kanununun 63 üncü Maddesinin Uygulanması Bakımından 'Eşyanın Muayenesi' Kavramı", **Gümrükte Uzman Görüş**, Y. 8, S. 21, Nisan-Haziran 2009, s.6, (Özgen2009); Nural, s.215.

155 Selen, s. 74; Nural, s.214.

değiştirilebilir[156]. Düzeltme isteminin, *"eşyanın muayene edileceğinin bildirilmesinden"* ve düzeltilmesi istenilen bilgilerin doğru olmadığının belirlenmesinden önce yapılması gereklidir. (GK. m.63). Bu bakımdan, eşyanın muayene edilmesi amacıyla idarece kullanın bilgisayar sistemin tarafından, eşyanın kırmızı hat üzerinden kontrol edilerek gümrük işlemlerinin tamamlanacağının belirlenmesinden veya beyan edilen eşyaya ait verilerin ve bilgilerin doğru olmadığının saptanmasından önce düzeltme isteminde bulunulmalıdır. Bu halde, ilgilinin aktif pişmanlığı göz önünde bulundurularak gümrük vergilerinin %15'i oranında para cezası kesilmesi gerekmektedir. (GK. m. 234/2)[157]. Eşyanın muayenesi için bilgisayar sistemi tarafından beyanın kontrol türünün kırımızı hat olarak belirlenmesinden sonra da düzeltme yapılacağı ancak bu halde vergilerin 3 katı para cezası uygulanması gerektiği düşünülmektedir. Zira bu aşamada, beyanın doğruluğunun incelenmesine geçilmiş beyanın yanlış olup olmadığının belirlenmesi olanaklı hale gelmiştir.

Eşyanın tesliminden sonra beyanname üzerinde düzeltme yapılamaz. Ancak, eşyanın tesliminden sonra kontrol edileceği hallerde, eşya teslim edilse dahi

156 Yanlış beyan edilen döviz cinsinin değiştirilebileceği ancak idari yaptırım uygulanması gerektiği hakkında bkz. Dş.7.D. 14.3.2006 tarih ve E:2004/1569;K:2006/825 sayılı kararı, (Özel Arşiv); "*eşyanın kıymetinin Euro yerine Alman markı olarak beyan edildiği yolundaki bildirimin, gümrük idaresince muayene ve denetim sonucu herhangi bir tespit yapılmadan önce davacı Şirket tarafından verilen ve beyannamede düzeltme yapılması isteğini içeren dilekçe ile yapıldığı, dosyadaki belge ve bilgilerin incelenmesinden anlaşılmıştır. Dolayısıyla, davalı idarece, davacının beyannamesindeki döviz cinsi ile ilgili bilginin düzeltilmesi yolundaki isteğinin kabul edilmemesinde ve para cezası kararı alınmasında*" isabet bulunmadığı, Dş.7.D. 3.2.2005 tarih ve E:2001/4626; K: 2005/99 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Aynı yönde, Dş.7.D 12.3.2015 tarih ve E:2011/4304; K:2015/1308 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

157 Beyannamede düzeltme yapılması halinde ceza kesileceği, Gümrük Kanunu'nun 234'üncü maddesi uyarınca, *"uygulanacak cezada indirim uygulanabilmesi için ilgililerce yapılacak düzeltme ve beyannamenin iptali istemlerinin kendiliğinden, yani, eksiklik ve noksanlıkların idarece tespit edilmesinden veya bunun tespitinin mümkün hale gelmesinden önce yapılması gerektiği"* hakkında bkz. Dş.7.D. 11.2.2015 tarih ve E:2013/1668; K:2015/642 sayılı kararı, (Özel Arşiv). *"İthale konu eşyanın beyannamesinin kabulünden sonra, bilgisayar sistemi tarafından, risk kriterlerine göre, eşyanın muayene edilmek ve belgelerin kontrolü yapılmak üzere kırmızı hatta sevki üzerine, davacı tarafından verilen dilekçe ile kıymetin noksan olduğunun bildirilmesi nedeniyle tahakkuk, ettirilen vergiye bağlı olarak alınan para cezası kararında, kanuna aykırılık bulunmadığı"* hakkında bkz. Dş. 7. D. 27.2.2007 tarih ve E:2006/57; K: 2007/733 sayılı kararı, Danıştay Dergisi, S.116, 2007, s.214 vd., (E.T. 19.10.2019, https://www.danistay.gov.tr).

beyannamede düzeltme yapılması mümkündür[158]. (GK. m.73). Gümrük Kanunu'nda, bu durumda düzeltme isteminin hangi süre içinde yapılacağına ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır. Gümrük Yönetmeliği, bu halde, beyannamenin tescil tarihinden itibaren üç yıl içerisinde yükümlünün düzeltme talebinde bulunabileceğini kabul etmektedir. (GY. m.121/4).

İkinci olarak beyannamede düzeltme gümrük idaresi tarafından yapılabilir. (GK. m.73). Eşyanın tesliminden sonra, beyannamede yer alan bilgilerin doğruluğunu belirlenmesi için kontrollerin yapılması sırasında idarece yönetmelikte belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde düzeltme yapılabilir.

Beyannamenin bağlayıcılığına getirilen ikinci istisna beyannamenin iptal edilmesidir. Gümrük Kanunu'nun 64'üncü maddesinde beyannamenin iptal edilebileceği iki hal düzenlenmiştir.

Bunlardan ilki, eşyanın tabi olduğu gümrük rejiminin yanlış beyan edilmesidir .(GK m.64/1)[159]. Örneğin; dâhilde işleme rejimi kapsamında ithal edilmek istenilen eşyanın sehven serbest dolaşıma giriş rejimine göre beyan edilmesi halinde, ilgilinin başvurusu üzerine beyanname iptal edilebilir.

158 Gümrük idarelerinin, maddi olguların anlaşılması için eşyanın fiziki muayenesinin gerekmesi ve eşyanın serbest dolaşıma girmesi nedeniyle gümrük idaresine sunulamaması halinde düzeltme talebini reddedebileceği, ancak, maddi olguların anlaşılması için eşyanın fiziki muayenesinin gerekli olmadığı durumlarda talebin reddedilemeyeceği, sadece sözleşme belgeleri ve muhasebe kayıtlarının incelenmesinin bu kapsamda değerlendirileceği hakkında bkz. Case C-468/03-Overland Footwear Ltd v Commissioners of Customs & Excise, ECLI: EU: C:2005:624. para, 45-50. (14.12.2020, https://eur-lex.europa.eu). ABAD'ın yorumunun artık yürürlükte olmayan CCC'nin 78'nci maddesine dayandığı, ancak UCC'nin 173'üncü maddesinde beyannamenin düzeltilmesine ilişkin olarak benzer düzenleme içerdiği, söz konusu yorumun UCC'nin uygulanmasında da dikkate alınabileceği hakkında bkz. Strati, s.95.

159 *"...beyannamenin iptali, ancak eşyanın tabi olduğu gümrük rejiminin değiştirilmesi, örneğin, dâhilde işleme rejimine tabi olacak şekilde beyan edilen eşyanın, serbest dolaşıma giriş rejimine tabi tutulmak istenilmesi, durumunda mümkündür. Her ne kadar mahkeme kararında beyannamenin iptal edildiğinden bahsedilmişse de olayda, eşyanın tabi olduğu gümrük rejiminin değiştirilmesi söz konusu olmadığından, beyannamenin iptal edildiğinden*" bahsedilemeyeceği hakkında bkz. Dş.7.D. 23.5.2007 tarih ve E:2005/4936; K:2007/2489 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

Gümrük Kanunu'nda usulüne uygun olarak düzenlenen ve tescil edilen beyannamenin iptal edilmesine ilişkin ikinci durum, fiili veya hukuki imkânsızlıklarla ilgilidir. (GK.m.64). Buna göre, "*eşyanın beyan edildiği rejime tabi tutulmasının artık özel nedenlerle mümkün"* bulunmaması halinde beyannamenin iptal edilmesi gerekmektedir.(GK. m.64/1).

Beyannamenin iptali için kanıtlayıcı belgelerin ilgili tarafından ibraz edilmesi gerekmektedir. Yoksa soyut bir iptal talebine istinaden işlem yapılması mümkün değildir. Örneğin; dâhilde işleme izin belgesine sahip ithalatçının, ithalatı bu belge kapsamında gerçekleştirmek isterken sehven beyanın yanlış yapıldığını, dâhilde işleme izin belgesini ibraz ederek ispat etmesi gerekmektedir. Yine, eşyanın telef olması nedeniyle bir gümrük beyannamesinin iptal edilmesinin talep edilmesi halinde buna ilişkin kanıtlayıcı belgelerin, örneğin; yangın tespit raporunu eklenmesi icap etmektedir.

"Gümrük idarelerince beyan sahibine eşyanın muayene edileceğinin bildirilmiş olduğu hallerde, muayenenin sonucu alınmadan beyannamenin iptaline ilişkin talep kabul edilmez" (GK. m.64/1). Öte yandan, gerek olması halinde gümrük idarelerince iptal edilen beyanname yerine yeni bir beyanda bulunulmasına izin verilebilir. Bu halde, yeni verilecek beyannamede, eşyanın ilkinden farklı bir rejimde beyan edilmesi mümkündür. Ancak, bir rejim beyanının gerekli bulunmaması halinde, eşya, *"gümrükçe onaylanmış başka bir işlem veya kullanıma tabi"* tutulabilir. Örneğin, eşya imha edilebilir yahut gümrüğe terk edilebilir. (GK. m.64/2).

Eşyanın teslim edilmesinden sonra, kural olarak, beyannamenin iptal edilmesi mümkün değildir. Ancak, Gümrük Kanunu'nun 64'üncü maddesinin 4'üncü fıkrasında, Yönetmelikte, bu hususa istisnalar getirileceği kurala bağlanmıştır. Anılan hüküm uyarınca, Yönetmeliğin 124-129'uncu maddelerinde teslim edilen eşyaya ilişkin beyannamelerin üç ay içinde iptal edilebileceği düzenlenmiştir.

Beyannamenin düzeltilmesi ile idare gümrük vergisinin hesaplanmasına esas teşkil edecek bir kısım unsurlarında geçmişe ve geleceğe dönük olarak değişiklik yapmakta, değiştirilmesi talep edilen bilgilerin doğurabileceği hukuki etkiyi geçmişse dönük olarak kaldırmakta geleceğe dönük olarak ise yerine yenisini koymaktadır. Bu bakımdan idarenin bu işlemi, idare hukuku teorisinde yer alan düzeltme işlemi ile benzerlik göstermektedir. Ancak, düzeltmeden farklı olarak, bu halde, çoğu zaman ortada idari işlem bulunmamakta; yani gümrük vergisi tahakkuk ettirilmeden düzeltme başvuruları yapılmaktadır. Dolasıyla, düzeltme işleminin idarenin hazırlık işlemlerini aşamasında yaptığı değişiklik olarak nitelendirilmesi mümkündür. Her halükârda, düzeltme, vergilendirme de maddi gerçeğe ulaşmak için yapılmaktadır. Beyannamenin iptalinde ise idare, kendisine verilen takdir yetkisi çerçevesinde idari işlemin tesisine esas olan hazırlık işlemlerini ortadan kaldırmakta ve gerekmesi halinde yeni bir beyanname tescil edilmesine izin vererek hazırlık sürecinin yeniden başlamasını sağlamaktadır[160].

e. Takip Faaliyeti

Gümrük müşavirinin yaptığı bütün işlemler takip kavramı içinde değerlendirilebilir. Ancak kavram, burada daha özel durumları nitelemek için kullanılacaktır.

Her şeyden önce gümrük müşaviri imzaladığı beyanname nedeniyle idari dava açmadan önce tüketilmesi zorunlu bulunan idari başvuru yollarına müracaat edebilir. Ayrıca, gümrük müşaviri bilgi talep edebilir, idari karar verilmesini isteyebilir.

Diğer taraftan, beyanname verilmesi dışında *"eşyanın gümrükçe onaylanmış bir işlem ve kullanıma tabi tutulması"* na (GK. m.3/14) ilişkin işlemler gümrük müşavirince

160 İdari kararların geri alınmasına ve kaldırılmasına ilişkin olarak bkz. Günday2011, s.181 vd.; D. Yılmaz, s.128.

dolaylı temsil suretiyle yerine getirilebilir. Bunlar, Gümrük Kanunu'nda eşyanın imhası, gümrüğe terki olarak belirlenmiştir.

Öte yandan, gümrük müşaviri, Gümrük Kanunu'nun sekizinci kısmında sayılan *"Diğer Gümrük İşlemler"* nin bir kısmını temsilci sıfatı ile takip edebilir. Örneğin; eşyanın tasfiye sürecinde temsilci sıfatı ile hareket edebilir. Bu halde, gümrük müşaviri, eşyanın, Gümrük Kanunu'nda belirlenen gümrük rejimlerinden birine tabi tutulmasını veya ihracını talep edebilir. Eşyanın bir gümrük rejimine tabi tutulmak istenilmesi durumu bir kenara bırakılacak olursa gümrük müşaviri bu tasarruf ve işlemleri doğrudan temsil suretiyle de gerçekleştirebilir.

II. GÜMRÜKLERDE TEMSİL

A. TEMSİL

Bir hukuki işlemin üzerinde hukuki etkilerini doğuracağı kişi tarafından yapılması asıl ve doğal olanıdır[161]. Ancak, belli bir alandaki teknik bilgi ve tecrübe eksikliği nedeniyle o alanda uzman olan kişinin bilgi birikiminden ve tecrübesinden yararlanma isteği, hukuki işlemi gerçekleştirmek isteyen kişinin gizli kalmayı arzulaması[162] veya hukuki ve maddi engeller, hukuki işlemin üzerinde etki ve sonuçlarını doğuracağı kişi dışında başka bir kişi tarafından yapılmasını zorunlu kılmaktadır[163]. Bu gibi hallerde,

161 Turhan Esener- Fatih Gündoğdu, **Borçlar Hukuku I Sözleşmelerin Kuruluşu ve Geçerliliği**, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2017, s.257.

162 Ahmet Kılıçoğlu, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**,16. Bası (ilave Bası), Ankara 2012, s. 223-224.

163 Fikret Eren, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 18. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2015, s. 424. Temsilin bir kimsenin hukuki işlem yapabilmesi için hukuki ve maddi engel bulunan hallerde, o kimsenin işlemlerini kolaylaştırmak için ihdas edildiği hakkındaki açıklamalar için bkz. Esener-Gündoğdu, s.257. Temsilin temsil olunanın hukuki iktidar alanının genişletilmesine hizmet ettiğine dair açıklamalar için bkz. Necip Kocayusufpaşaoğlu, **Borçlar Hukukuna Giriş Hukuki İşlem Sözleşme,** 4'üncü basından 5'nci Tıpkı Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul 2010, s. 621. Gümrüklerde iş takibine ilişkin açıklamalar için bkz. Nural, s. 650.

hukuk düzeni bir kişinin, diğeri ad ve/veya hesabına temsil yoluyla hukuki işlem yapmasına olanak tanımaktadır[164]. Temsil ilişkisinin varlığı halinde hukuki işlem temsilci tarafından yapılmakla birlikte, bu işlemin hüküm ve sonuçları temsil olunan kişinin hukuk alanında doğmaktadır[165]. Bu bakımdan, temsil, bir kimsenin, üçüncü bir kişiyle, hüküm ve sonuçları temsil yetkisi veren kişinin hukuk alanında doğmak üzere hukuki işlem yapması olarak tanımlanabilir[166].

Temsil, temsil olunanın iradesine dayanabileceği gibi kanundan da doğabilir[167]. Temsil, Türk Borçlar Kanunu'nun 40 ila 48'inci maddeleri arasında düzenlenmiş; iradi temsilden bahsedilebilmesi için temsil edenin başkasını adına hareket etmesi ve temsilcinin temsil yetkisine sahip olması gerektiği kabul edilmiştir[168].

Gümrük işlemlerinin, gümrüklendirme sürecini bilen kişiler tarafından yürütülmesi; gümrüklerde işlemlerin hızlı ve eksiksiz şekilde gerçekleştirilmesi düşüncesiyle temsil kurumu Gümrük Kanunu'nda da düzenlenmiştir[169]. Gümrük Kanunu'nun 5'inci maddesinde, temsilin iradi olacağı kabul edilmiş, temsil ilişkisinin kapsamı ve sınırları belirlenmiş ve temsil, gümrük mevzuatı ile ilgili tasarrufları ve

164 Temsile ancak hukuki işlemlerde başvurulabileceği, maddi fiillerde temsile başvurulamayacağına dair açıklamalar için bkz. Eren, s.425; Kocayusufpaşaoğlu, s.622. "*Temsil işlemin temsilcinin temsil olunanın adı ve hesabına üçüncü kişi ile yaptığı işlem''* olduğuna dair açıklamalar için bkz. Pierre Tercier, Pascal Pichonaz, H. Murat Develioğlu, **Borçlar Hukuk Genel Hükümler**, Onikilehva, İstanbul 2016, s.125

165 Eren, s.424; Kılıçoğlu, s. 223.

166 Tercier- Pichonaz- Develioğlu, s. 123.

167 Eren, s.430; Esener-Gündoğdu, s.262; Kılıçoğlu, s.225; Halûk N. Nomer, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, Gözden Geçirilmiş 16'ncı Bası, Beta Yayınevi, İstanbul 2018, s.139. Ayrımın temsil kudretinin kaynağına göre yapıldığına dair açıklamalar için bkz. Kocayusufpaşaoğlu, s.622.

168 Eren, s. 431; Tercier- Pichonaz- Develioğlu, s. 126.

169 2913/92 sayılı Topluluk Gümrük Kodu'nun 5'inci maddesinde düzenlenen temsil kurumuna yönelik açıklamalar için bkz. Massimo Fabio, **Customs Law of the European Union,** Fourth Edition, Wolters Kluwer, 2012, (Customs Representative), s.3. Ayrıca, Laurence W. Gormley, **EU Law of Free Movement of Goods and Customs** Union, Oxford, 2009, s.25. Modernize Gümrük Kodu (MCC) ile ilk defa temsilcilerin birlik üyesi diğer ülkelerde faaliyet gösterebilmelerine imkân tanındığı hakkında bkz. Lux/Hamilton, s.284. Gök 2019, s.54. Gümrüklerde temsilin, bir kişinin (temsil edilen ithalatçı veya ihracatçı) gümrük idareleri ile olan ilişkilerinde başka bir kişi (temsilci) tarafından temsil edildiği faaliyet olarak tanımlanabileceği hakkında bkz. Antov, s.18.

işlemleri gerçekleştirmek isteyen kişilere bir hak olarak tanınmıştır[170]. Maddede temsil hakkının[171] doğrudan veya dolaylı olarak kullanılabileceği kabul edilmiştir[172]. Anılan seçimlik hakka[173] dayalı olarak bir kişinin doğrudan temsilci olarak yetkilendirilmesi halinde[174], temsilci *"başkasının adına ve hesabına hareket eder"*. (GK. m.5/3). Seçilen kişinin dolaylı temsilci olarak yetkilendirilmesi halinde ise temsilci, *"kendi adına; ancak, başkasının hesabına hareket eder"* .(GK. m.5/3). Ancak, her hâlükârda, temsilcinin,

170 Temsil hakkının, ithalat veya ihracat yoluyla getirilen eşyanın gümrük idaresine beyanı sırasında yapılacak iş takibini ve yükümlülüklerin bilgili kişiler tarafından yapılmasına ilişkin olduğuna dair açıklamalar için bkz. Tekin/Tekin, s.28;Selen, s. 23; Tuncer, s.372. Temsil olunanın istediği kişiye temsil yetkisi verebileceği, ancak, yasalarda temsilcinin bazı niteliklere sahip olmasının istenilmesi halinde sadece bu kişilere temsil yetkisi verilebileceğine dair açıklamalar için bkz. Kılıçoğlu, s. 229. Bu bakımdan, Gümrük Kanunu'nda, dolaylı temsil yetkisinin, sadece gümrük müşavirlerine verileceği belirtilmek suretiyle bu hakkın kullanılmasına sınırlama getirildiği düşünülmektedir. Bu hususta ayrıca bkz.Nural, s. 17;Gök2019, s.55.

171 Herkesin, kendisine ait olan hakları başkasına devretme hakkının bulunduğu, yönetim hakkı olarak nitelendirilen bu yetkinin, yenilik doğuran haklarda olduğu gibi, hak sahibine tek taraflı irade beyanı ile hukuki işlemlerini düzenleme yetkisi verdiğine dair açıklamalar için bkz. Tercier-Pichonaz- Develioğlu, s.122. Fiil ehliyetine sahip olan herkesin temsil yetkisi verme hakkına sahip olduğuna dair açıklamalar için bkz. Yeşilova, s.28. Ayrıca, Cahit Yerci, Gümrük Hukuku ve Davaları, Seçkin, Ankara2019, s.398, (Yerci2019).

172 2913/92 sayılı Avrupa Birliği Gümrük Kodu'nun 5'nci maddesinde temsilin doğuran ve dolaylı olabileceği kabul edilmiş; anılan Kodun yerine getirilen 952/2013 sayılı Avrupa Birliği Gümrük Kodu'nun, (Union Customs Code, UCC) 18'inci maddesinde doğrudan ve dolaylı temsil ayrımı sürdürülmüştür. Her iki Kodun benzer kurallar içerdiğine dair açıklamalar için bkz. Gwardzińska, s.63. Gümrük idaresinde temsil ilişkisinin kurulabilmesi için hukuki bir vakıa olarak ortaya çıkması gerektiği, bu amaçla temsil edilenin, temsil yetkisini kendi seçtiği bir kişiye yetkilendirme yoluyla devredeceği, yetkilendirmenin, bir kişinin belirli bir ekonomik operatörün (ihracatçı veya ithalatçı) temsilcisi olarak bir gümrük işlemlerine kabul edilmesi için temel ve geri alınamaz bir koşul olarak görüldüğü hakkında bkz. Antov, s.19.

173 Gümrük işlemlerinin yürütülmesinde, Dünya Gümrük Örgütü'ne üye ülkelerde farklı yaklaşımların bulunduğu, bir kısım ülkelerde, gümrük işlemlerinin gümrük müşaviri tarafından yerine getirilmesinin zorunlu olduğu; diğer bir kısmında ise ilgililerin seçimine bırakıldığına dair açıklamalar için bkz. Study Report, s.2. Revize Kyoto Sözleşmesine Ekli 8.1 Nolu Standartta; "*İlgili kişiler(in), gümrük ile doğrudan ya da kendi namına hareket etmek üzere üçüncü bir kişi tayin ederek muamelede bulunma seçeneği'' ne* sahip olduğu belirtilmiş, temsilci seçiminin ilgilinin tercihine bağlı olduğu kabul edilmiştir.

174 2913/92 sayılı Topluluk Gümrük Kodu'nda (CCC) ithalatçının gümrük işlemlerini kendisinin yapabileceği gibi bir temsilci aracığıyla da yaptırabileceği, gümrük işlemlerinin, ithalatçı ya da temsilci tarafından yapılmasının ithalatçının seçimine bağlı olduğuna dair açıklamalar için bkz. Fabio, (Customs Representatives), s.1; Gormley, s.25. Avrupa Topluluğu'na üye bazı ülkelerde müşavirlerin doğrudan temsil suretiyle gümrük işlemlerini yürüttüğüne dair açıklamalar için bkz. Işıl Emine Avcı, "Gümrük Mevzuatında Dolaylı Temsil Müessesesi ve Dolaylı Temsilcinin Sorumluluğu", **Gümrükte Uzman Görüş**, Y. 9, S. 28-29, Ocak-Haziran 2011, s.25.

verilen temsil yetkisi çerçevesinde hareket ettiğini beyan etmesi, temsilin türünü belirtmesi ve temsil yetkisine sahip olduğunu ispat etmesi zorunludur. (GK. m.5/3)[175].

B. DOĞRUDAN TEMSİL

Doğrudan temsil Türk Borçlar Kanunu'nun 40'ncı maddesinde düzenlenmiştir. Doğrudan temsilde, temsil eden, kendisine verilen temsil yetkisine istinaden üçüncü bir kişi ile temsil olunan adına ve hesabına hareket etmek suretiyle bir hukuki işlem yapmaktadır[176] . Doğrudan temsil halinde, temsilcinin yaptığı işlemin hüküm ve sonuçları ikinci bir işlemin yapılmasına gerek kalmaksızın, doğrudan doğruya temsil olanı bağlamaktadır[177]. Doğrudan temsilde, temsilci, bağımsız bir şekilde hareket ederek irade beyanını açıklamakta, hukuki işlem onun iradesi ile şekillenmektedir[178]. Doğrudan temsil ilişkisinin varlığından söz edilebilmesi için temsilcinin temsil yetkisine sahip olması,

175 Avrupa Özel Hukukunun İlkeleri, Tanımlar ve Model Kanunlar Taslak Ortak Referans Çerçevesinde (Principles, Definitions and Model Rules of European Private Law) doğrudan ve dolaylı temsilci ayrımı yapılmamış, bunun yerine yetkili ve yetkisiz temsil hallerine, yetkilendirmenin kaynağına, temsilcinin yetkisinin sınırı, alt temsilci atanıp atanamayacağına, birden fazla temsilci atanıp atanmayacağına, yetkisiz temsilcinin işlemlerinin onanmasına ilişkin hususlar düzenlenmiştir. Christian von Bar, Eric Clive, Hans Shulte-Nölke (ed.), **Principles, Definitions and Model Rules of European Private Law**, Sellier European Law Publishers, Münih 2009, s.205 vd. Metnin Prof. Dr. Christian Von Bar başkanlığında kurulan Avrupa Medeni Kanun'u Çalışma Grubu tarafından oluşturulduğu, metnin amacının özel hukukunun temel alanlarına ilişkin ilkeleri tespit etmek olduğuna dair açıklamalar için bkz. Zehra Özkan, "Avrupa Özel Hukukunun Uyumlaştırılması'', **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 66, S.1, 2017, s.182.

176 Eren, s.427.

177 Temsil yoluyla yapılan hukuki işlemden doğan hak ve borçların ikinci bir işlemin yapılmasına gerek olmadan temsil edilenin hukuk alanında doğduğuna ilişkin açıklamalar için bkz. Eren, s.427; Ayrıca, Esener-Gündoğdu, s.262; Kılıçoğlu, s.226. 2913/92 sayılı Topluluk Gümrük Kodu uyarınca temsilcinin, temsil olunan adına hareket ettiğini, temsilin türünü ve yetkilendirildiğini beyan etmesi gerektiğine dair açıklamalar için bkz. Fabio, (Customs Representatives), s.1; Lyons, s.282.

178 Temsilcinin temsil edilen adına irade beyanında bulunduğuna, iradenin temsilci tarafından üretildiğine dair açıklamalar için bkz. Eren, s.428

hukuki işlemin başkası adına ve hesabına yapılması[179] ve hukuki işlemin başkasının adına yapıldığının açıklanması gereklidir[180].

Gümrük işlemlerinin doğrudan temsil suretiyle gerçekleştirilmesi halinde temsilci bağımsız bir şekilde hareket ederek temsil edilen adına, örneğin; ithalatçı adına irade beyanı açıklamaktadır[181]. Doğrudan temsil durumunda, *"eşyanın gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulması(na)"* (GK. m.3/14) ilişkin faaliyetler, eşyanın sahipleri *"adına ve hesabına hareket"* edenler tarafından takip edilmekte ve sonuçlandırılmaktadır.(GK. m.5/3). Bu halde, beyan sahibi, çalışanı tarafından temsil edilmekte ve uygulamada bu temsil türü temsilname ile iş takibi olarak adlandırılmaktadır[182].

Gerçek kişilerin veya özel hukuk tüzel kişilerinin temsil yetkisine dayanarak gümrüklendirme sürecine ilişkin işlemleri doğrudan temsil suretiyle gerçekleştirmeleri mümkündür[183]. Gümrük Kanunu'nda gerçek ve tüzel kişilerin doğrudan temsil suretiyle gümrüklerde iş takip etmesi hususunda farklı kurallar getirilmiştir. Kanun, gerçek kişilerin gümrüklerde iş takip etmesini konu yönünden sınırlamıştır. Buna göre; gerçek

179 Bir hukuki işlemin başkası hesabına yapılmasından kastedilenin, yararların ve hakların; risklerin ve yükümlülüklerin hesabına hareket edilen kişiye ait olduğuna dair açıklama için bkz. Kocayusufpaşaoğlu, s.674.

180 Esener-Gündoğdu, s.290; Nomer, s.135; Kılıçoğlu, s.231; Kocayusufpaşaoğlu, s.673;Nural, s. 17.

181 2913/92 sayılı Topluluk Gümrük Kodu'nda anılan hususa yönelik açıklamalar için bkz. Fabio, (Customs Representatives), s.1; Gormley, s.25. Topluluk Gümrük Kodu'nun temsil hususunu topluluk üyelerinin takdirine bıraktığı hususunda bkz. Lyons, s.282.

182 Tekin/Tekin, s.29; Dölek2013, s.80. Gümrük idarelerinde iş takibinin gümrük hukukuna özgü olduğuna dair bkz. Yüce- Çelikkaya, s. 8.

183 Eren, s.428. Tüzel kişi organı ile temsilci kavramının farklı olduğu, tüzel kişi organlarının temsilci olarak kabul edilemeyeceği, temsilcinin beyanının kendi beyanı kabul edilmesine rağmen tüzel kişi organlarının beyanının tüzel kişiliğin beyanı olarak kabul edildiğine dair açıklamalar için bkz. Nomer, s.138. Ayrıca, organın tüzel kişinin temsilcisi değil bizzat tüzel kişinin kendisi olduğuna dair açıklamalar için bkz. Kılıçoğlu, s.224. Bu bakımdan, gümrük idarelerinde temsilin tüzel kişi tarafından yapılması halinde, organın değil tüzel kişinin temsilci olarak kabul edilmesi ve vergilerin tüzel kişi adına tahakkuk ettirilmesi gerekmektedir. Organın, yükümlülüğü, ancak kanunda öngörülen hallerde olabilir. Aksi yönde, organın tüzel kişiyi temsil etmesinin kendine özgü bir temsil yöntemi olduğu, Türk Borçlar Kanunu'nda yer alan hükümlerin kıyasen uygulanması gerektiğine dair açıklama için bkz. Kocayusufpaşaoğlu, s.628. Aynı yönde, Tercier-Pichonaz – Develioğlu, s.122.

kişiler ancak *"ticari miktar ve mahiyet arz etmeyen eşyanın ve özel kullanıma mahsus taşıt araçlarının gümrük işlemleri(ni)"* gerçekleştirebilir. (GK. m. 225/1)[184]. Bunun dışında, gerçek kişilerin doğrudan temsil yoluyla gümrük işlemlerini takip edip sonuçlandırması mümkün değildir.

Gümrük Kanunu'nda, tüzel kişilere doğrudan temsil suretiyle gümrüklerde iş takip etme yetkisi tanınmamış; ancak gümrük müşavirliği özel hukuk tüzel kişisinin dolaylı temsil suretiyle gümrüklerde iş takip edebileceği kabul edilmiştir. (GK. m.229).

Öte yandan, Gümrük Kanunu'nda, temsil edilen tüzel kişinin hukuki niteliğine göre bir ayrıma gidilmiştir. Buna göre, kamu hukuku tüzel kişilerinin yetkili kılınan personeli veya özel hukuk tüzel kişilerinin temsile yetkili kılınan çalışanı doğrudan temsil yoluyla gümrük işlemlerini takip edip sonuçlandırabilir. Düzenleme uyarınca, gerek kamu kurumlarının (il özel idareleri, belediye, devlet) ve kamu kurumları dışında kalan kamu tüzel kişilerinin personelinin gerek özel hukuk tüzel kişilerinin personelinin gümrük işlemlerini takip edebilmesi için yetkilendirilmesi gerekmektedir. Yetkilendirilmeyen personelin gümrük işlemlerini takip etmesi mümkün değildir. Doğrudan temsil yetkisi verilen personel, gümrük beyannamesini imzalayabilir, yapılan tebligatı alabilir, temsil olunan adına tesis edilen işlemlere itiraz edebilir, kısaca, hukuki sonuç doğuran tüm işlemleri yapabilir. (GY. m. 561/4-a).

Gümrük Kanunu, bazı alanlarda münhasıran belli kişilerin doğrudan temsil suretiyle gümrüklerde iş takip edebileceğini kabul etmiştir. Buna göre; *"kara, deniz ve havayolu işletmeleri ile nakliyeci kuruluş temsilcileri, taşıdıkları eşyanın sadece transit işlemlerini doğrudan temsil yoluyla takip edebilirler"*. (GK. m. 225/2).

184 Bu hususta açıklamalar için bkz. Tekin/Tekin,s.29; Nural, s.649. Gerçek kişilerin ya da tüzel kişilerin doğrudan temsil suretiyle gümrük idaresinde iş takip etmeleri halinde vergiler ve cezalar bakımdan doğrudan sorumlu olduğunun kabul gerektiği hakkında bkz. Yerci2019, s.401.

C. DOLAYLI TEMSİL

Dolaylı temsil, Türk Borçlar Kanunu'nun 40'ıncı maddesinin 3'üncü fıkrasında düzenlenmiştir. Dolaylı temsilde, hukuki işlem, temsilci adına ancak başkası hesabına yapılmaktadır [185] . Bu bakımdan, dolaylı temsil ilişkisinden bahsedilebilmesi için temsilcinin, dolaylı temsil yetkisine sahip olması, kendi adına ve başkası hesabına hareket etmesi gerekmektedir[186]. Bu temsil türünde, temsil olunan ile temsilci arasında, temsilcinin başkası hesabına hareket etmesini haklı kılacak bir hukuki ilişki bulunmaktadır[187]. Dolaylı temsil ilişkisinde, kural olarak, temsil edilen ile üçüncü kişi arasında herhangi bir hukuki ilişki kurulmamaktadır [188] . Bu temsil ilişkisinde, gerçekleştirilen hukuki işlem nedeniyle temsilcinin hukuki alanında doğan hak ve borçlar, daha sonra yapılacak olan ikinci bir işlem ile alacağın temlikine ve borcun nakline ilişkin kurallara göre temsil edilene devredilmekte ve bu devir ile temsil olunan ile üçüncü kişi arasında ilişki kurulmaktadır[189].

"Eşyanın gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulması(na)"(GK. m.3/14) ilişkin faaliyetler dolaylı temsil yoluyla ancak gümrük müşaviri tarafından takip edilip sonuçlandırılabilir. Başka bir deyişle, gümrük idarelerinde, kural olarak, gümrük müşavirleri dışında herhangi bir kişinin dolaylı temsilci sıfatıyla hareket ederek *"Eşyanın gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulması(na)"(*GK m.3/14) ilişkin faaliyetleri yürütmesi mümkün değildir. Dolayısıyla, gümrük müşavirlerinin dolaylı temsil yoluyla gümrük işlerini takip ve sonuçlandırma hususunda *"tekel hakkı"*

185 Eren, s.429; Esener-Gündoğdu, s. 263; Nomer, s.137; Kılıçoğlu, s. 226.

186 Eren, s.429; Esener-Gündoğdu, s. 263; Kılıçoğlu, s.227.

187 Esener-Gündoğdu, s. 263. Dolaylı temsil ilişkisinde bu temelin genellikle vekalet sözleşmesi ile kurulduğuna dair açıklamalar için bkz. Kocayusufpaşaoğlu, s.631.

188 Eren, s.430.

189 Dolaylı temsil halinde alacağın devri ve borcun üstlenilmesine ilişkin düzenlemeler doğrultusunda işlem yapılacağına ilişkin açıklamalar için bkz. Eren, s.430; Nomer, s.137.

na[190]sahip olduğu söylenebilir. Bu *"tekel hakkı",* gümrük işlemlerinin teknik bilgi ve deneyim gerektirmesi, etkin gümrük denetiminin sağlanması ve kişilerin hukuki güvenliklerinin sağlanması için verilmiştir. Gümrük Kanunu'nun 225'inci maddesinin 1'nci fıkrası tanınan bu hakka bir istisna getirmiştir. Buna göre; *"Posta yolu ve hızlı kargo taşımacılığı kapsamında gelen ya da gönderilen, miktarı ve değeri Bakanlar Kurulunca belirlenecek eşyanın gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulması faaliyetlerinin takip edilip sonuçlandırılmasında, posta idaresi ya da hızlı kargo taşımacılığı yapan şirketler dolaylı temsilci olarak yetkili kılınabilir"*[191].

Dolaylı temsilci olabilme hakkı sadece, müşavirlik hizmetini serbest meslek erbabı olarak yürütenler ile gümrük müşavirliği hizmeti sunmak üzere kurulan tüzel kişilere tanınmıştır. Dolayısıyla, gümrük müşavirliği izin belgesi sahibi kişilerin çalıştıkları özel hukuk tüzel kişilerinin gümrük işlemlerini dolaylı temsilci sıfatıyla takip ederek sonuçlandırması mümkün değildir. Şirket çalışanı durumundaki bu gümrük müşavirlerinin ancak doğrudan temsil yoluyla kendilerine verilmiş yetki belgesine istinaden gümrük işlemlerini takip etmeleri mümkündür.

Gümrük müşavirlerinin, gümrük işlerini takip etme konusunda sahip oldukları *"tekel hakkı"* nın idari itiraz aşamasını kapsayıp kapsamadığı, avukatların sahip oldukları

190 Usanmaz, s.35. Diğer meslek mensupları için de kendi uzmanlık alanlarında tekel hakkı tanındığı, örneğin, avukatlık hizmetinin yürütülmesinde 1136 sayılı Avukatlık Kanunu'nun 35 ve 63'ncü maddelerine istinaden avukatların tekel hakkına sahip olduğuna dair açıklamalar için bkz. Meral Sungurtekin Özkan, **Avukatlık Mesleği Avukatın Hak ve Yükümlülükleri**, Barış, İzmir 1999, s.36-41. Gümrüklerde iş takibi hakkının sadece gümrük müşavirlerine ait olduğu, gümrük müşavir yardımcılarının beyan sahibini değil, gümrük müşavirini temsil ettiği, bu bakımdan, bunların fiilleri nedeniyle doğacak mali sorumluluğun gümrük müşavirine ait olduğu hakkında bkz. Gök2019, s.59.

191 Gümrük işlemlerinin hızlandırılması ve eşyanın beyanının kolaylaştırılması amacıyla söz konusu düzenlemenin yapıldığı, hızlı kargo taşımacılığı yapan şirketlerin gümrük müşaviri çalıştırmasının gerektiği hakkında bkz. A. Kadir Özgen, "Hızlı Kargo Taşımacılığında Dolaylı Temsil", **Gümrük ve Ticaret**, S. 33, Ocak-Mart 2013, s. 44, (Özgen 2013).

genel vekâletnameye dayanarak gümrük idareleri nezdinde itiraz edip edemeyeceği yazında ve uygulamada tartışmalıdır.

Gümrük idarelerinde iş takip edebilecek kişilerin, idari itiraz gibi hukuki sonuç doğuran tasarrufları yapabilmeleri için *"şirketi temsile yetkili olduğunu gösterir temsil yetki belgesine haiz olmaları, bu temsil belgesinin Ticaret Sicili Gazetesinde yayımlanması ve ayrıca bunun gümrük idaresine ibraz edilmesi"* gerektiği, dolayısıyla avukatların sahip oldukları genel vekâletnameye istinaden gümrük idareleri nezdinde itiraz yoluna başvurmasının mümkün olmadığı ileri sürülmektedir[192].

Uygulamada ise, gümrük idarelerince avukatların sahip olduğu vekâletnameye dayanarak gümrük idareleri nezdinde idari itiraz yoluna başvurmasının mümkün olduğu kabul edilmekle birlikte, vekâletnamede, avukatın, itiraz başvurularında bulunulabileceğine dair özel yetki[193] bulunması gerektiği kabul edilmektedir. Bunun sonucu olarak, avukat aracılığıyla itiraz edilmesi halinde, vekâletnamede bu hususa ilişkin özel belirleme yapılmadığından söz edilerek başvuru incelenmeksizin reddedilmektedir. Ancak, Mahkemelerce; *"4458 sayılı Kanun hükümleri uyarınca yapılan düzeltme ve itiraz başvurularının, tüketilmesi zorunlu idari başvurular olduğu ve idari davanın, ancak, başmüdürlükçe olumsuz işlem tesis edilmesinden sonra açılabileceği; dolayısıyla, vekilin dava açma hakkını kullanabilmesi için idari başvuru zorunlu olduğundan, umumi vekâletnamenin kapsamını aşan durumdan bahsedilmesine olanak bulunmadığı; kaldı ki, 1136 sayılı Kanunda kamu hizmeti olarak tanımlanan avukatlığın, resmi kuruluş olan davalı İdare nezdinde de talepte bulunma hakkını sağladığı; ayrıca, 818 sayılı Kanunun anılan 388'inci maddesinde, özel yetki aranılacağı*

192 Ali Ortapolat, "Avukatlar Gümrüklerde İş Takibi Yapabilir mi?'', **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi,** Şubat, 2007, s.38.

193 Özel temsil yetkisinin arandığı hallerde, genel temsil yetkisine dayanılarak işlem yapılamayacağına dair açıklamalar için bkz. Nomer, s.143.

belirtilen hususlar arasında, idari makamlar nezdinde yapılan itiraz başvurularına yer verilmediği; bu bakımdan, yapılan itiraz başvurusu üzerine işin esasının incelenmesi suretiyle işlem tesis edilmesi"[194] icap ettiği gerekçesiyle işlemin iptaline karar verilmekte, bu yönde verilen kararlar Danıştay ilgili Dairesince onanmaktadır.

Avukatların sahip oldukları vekâletnameye dayanarak gümrük idareleri nezdinde itiraz edip edemeyeceği hususu, gümrük müşavirinin dolaylı temsil yetkisinin hangi gümrük işlemlerine özgülendiğinin saptanmasına ve idari itirazın hukuki niteliğinin ortaya konulmasına bağlıdır.

Gümrük Kanunu'nun 225'inci maddesinde *"eşyanın gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulmasına ilişkin faaliyetler(in)"* yalnızca dolaylı temsilci sıfatıyla gümrük müşaviri tarafından yapılabileceği kurala bağlanmıştır.(GK. m.225). Gümrük Kanunu'nun, 3'üncü maddesinin 14'üncü fıkrasında ise, *"eşyanın gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulması(na)"* ilişkin faaliyetler, "*eşyanın bir gümrük rejimine tabi tutulması, bir serbest bölgeye girmesi, Türkiye Gümrük Bölgesi dışına yeniden ihracı, imhası, gümrüğe terk edilmesi"* olarak tanımlanmıştır.(GK m.3/14). Dolayısıyla, anılan tanım dışında kalan idari itirazın gümrük müşaviri dışında resmi dairelerde iş takip edebilme yetkisine sahip olan avukatlar tarafından da yapılması mümkündür.

Öte yandan, 4458 sayılı Kanun'da öngörülen idari itiraz usulüne uygun olarak tamamlanmadan dava açılması mümkün değildir. Kanun koyucu, idari itirazı tüketilmesi zorunlu bir başvuru yolu olarak öngörmüştür. Anılan yol tüketilmeden dava açılması halinde dilekçe ve eklerinin merciine tevdi edileceği yolunda kural içeren İdari Yargılama

194 Kılıç, s.280; Yerci2019, s.637. Avukatların sahip oldukları genel vekâletnameye istinaden gümrük idarelerinde itiraz başvurusunda bulunabileceği yolunda kararlar için bkz. Dş.7.D. 30.4.2008 tarih ve E: 2006/323; K: 2008/2492 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Aynı yönde, Dş.7.D. 12.12.2007 tarih ve E: 2006/4216 K: 2007/5536 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

Usulü Kanunu'nun 15'inci maddesinin (e) bendinde anılan düşünceye dayanmaktadır.[195] Dolayısıyla, gümrük işlemleri nedeniyle doğacak hukuki uyuşmazlıkları takip etme hususunda mahkemeler önünde temsil yetkisi verilen avukatın bu yetkinin doğal sonucu olarak gümrük idarelerinde idari itiraz yoluna da başvurabileceğinin kabulü gerekmektedir. Başka bir deyişle, dava açma hakkı, davanın açılması için gerekli idari usullerin tamamlanmasını da kapsayacağından avukatın idari itiraz başvurusunda bulunabilmesi mümkündür.

D.TEMSİL YETKİSİ VE İSPAT

İradi temsilde, temsil edenin, temsil edilen adına bir işlem tesis edebilmesi için temsil yetkisine sahip olması gerekmektedir. Temsil yetkisi, temsil edilenin, temsilciye kendisini üçüncü kişiler nezdinde temsile yetkili olduğunu bildiren bir irade beyanı olarak tanımlanmaktadır[196]. Temsil yetkisinin verilmesi kural olarak herhangi bir şarta bağlı değildir[197]. Temsil yetkisi bazen yazılı olarak verilebilir. Temsil yetkisinin yazılı olarak verilmesi halinde yetki belgesinde verilen yetkinin kapsamının ve sınırlarının belirtilmesi gerekmektedir [198] . Temsil yetkisinin herhangi bir temel ilişkiye, bir sözleşmeye

195 06.01.1982 tarih ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, (RG. 20.01.1982-17580).

196 Eren, s.434. İradi temsilin, temsil edilenin temsilciye yapacağı tek taraflı ve varması gerekli bir irade beyanı ile gerçekleşeceğine dair açıklamalar için bkz. Nomer, s.139; Kocayusufpaşaoğlu, s.635. Temsil yetkisinin verilmesinin hukuki niteliği ve bu konudaki tartışmalar ve açıklamalar için bkz. Esener-Gündoğdu, s.263. Temsil yetkisinin verilmesinin tek taraflı hukuksal işlem olduğu hakkında bkz. Kılıçoğlu, s.228. Sadece doğrudan temsil halinde temsil yetkisinin verilmesinin söz konusu olduğu dolaylı temsil halinde bir temsil yetkisinin verilmesinden bahsedilemeyeceği, zira dolaylı temsilde herhangi bir dış ilişkinin olmadığı, dolaylı temsilde temsilcinin yetkisinin kaynağını ayrı bir yetki verme işleminin değil vekâlet sözleşmesinin oluşturduğu yönünde açıklamalar için bkz. Kocayusufpaşaoğlu, s.631.

197 Eren, s.435; Esener-Gündoğdu, s.268; Nomer, s.140; Kılıçoğlu, s.228; Kocayusufpaşaoğlu, s.667; Tercier- Pichonaz- Develioğlu, s. 131.

198 Uygulamada, söz konusu belgelerin vekâletname olarak adlandırıldığına dair açıklamalar için bkz. Hüseyin Hatemi, Emre Gökyayla, **Borçlar Hukuku Genel Bölüm,** 4. Bası, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2017, s. 100. Ayrıca, temsilcinin temsil yetkisini kanıtlamak için kullandığı belgenin yetki belgesi veya selahiyetname olarak da adlandırıldığına ilişkin açıklamalar için bkz. Kılıçoğlu, s.230.

dayanmadan verilmesi de mümkündür[199]. Ancak, uygulamada temsil yetkisi, vekâlet, hizmet, ortaklık veya eser sözleşmesine dayanılarak verilmektedir[200].

Gümrük Kanunu'nun 5'inci maddesinde temsil ilişkisinin tarafların iradesiyle kurulacağı kabul edilmiştir. Temsil olunanın (ithalatçının-eşya sahibinin), temsilciyi (gerçek kişiyi-personelini veya gümrük müşavirini) yetkilendirmesi gerekmektedir. Böyle bir temsil yetkisi verilmeden temsilcinin, gümrük idaresinde temsil olunan adına bir işlem yapması mümkün değildir. Temsil yetkisinin verildiği andan itibaren kullanılması mümkündür[201]. Bu bakımdan, temsil yetkisinin verilmesi ve bu yetkinin varlığını gösteren temsil belgesinin sunulması ve bu belgelere dayanılarak bir başkası adına yapıldığının belirtilmesi şartıyla[202], temsilci (şirket personeli veya gümrük müşaviri) gümrük idaresinde temsil olunan adına gümrüklendirme sürecine ilişkin işlemleri takip edebilir.

Ayrıca, temsilcinin (gümrük müşavirinin-gerçek kişinin- veya temsil edilenin çalışanının) temsil yetkisine sahip olduğunu ispat etmesi zorunludur[203]. Temsil yetkisinin

---

Temsil yetkisinin kapsamının, temsil yetkisini veren işleme göre belirlenmesi gerektiğine ilişkin olarak bkz. Nomer, s.143.

199 Esener-Gündoğdu, s.276. Temsil yetkisinin sözleşmeden bağımsız olduğu, soyutluk ilkesi gereği sözleşmenin geçersizliğinin temsil yetkisini geçersiz kılmayacağına dair açıklamalar için bkz. Nomer, s.136. Temsil yetkisinin varlığı ve geçerliliğinin geçerli bir temel ilişkinin varlığına bağlı olmadığı, dolayısıyla temsilsiz bir vekâlet olabileceği, vekâlete ya da başka bir temel ilişkiye dayanmayan tek başına bir temsil ilişkisinin de bulunabileceğine dair açıklamalar ve temel ilişki olmadan temsil ilişkinin olmayacağına dair görüşler için bkz. Kocayusufpaşaoğlu, s.649 vd.

200 Eren, s.439. Vekâlet sözleşmesi ile temsilin farklı olduğu, vekâlet sözleşmesinin borçlandırıcı bir işlem olduğu, vekilin hukuki işlem yapma borcunu ifa edebilmek için temsil yetkisine ihtiyaç duyduğu, çoğu zaman temsil yetkisinin bir vekâlet sözleşmesine dayandığına dair açıklamalar için bkz. Nomer, s.137. Ayrıca, bu hususta bkz. Esener-Gündoğdu, s.276. Gümrük Kanunu'nun 5'nci maddesi kapsamında kurulan temsil ilişkisinin iradi nitelikte olduğuna dair açıklamalar için bkz. Gök2019, s.59. Temsil yetkisinin gümrük müşaviri adına verilmesi gerektiği, gümrük müşavirliği şirketi adına düzenlenen vekâletnamenin gümrükte iş takibine olanak vermeyeceği hakkında bkz. Yerci2019, s.406.

201 Kılıçoğlu, s.230.

202 Temsilcinin üçüncü kişiye kendi adına değil de üçüncü kişi adına hareket etmesi gerektiğini bildirilmesiyle temsilin aleniyet kazandığına, bu bildirimin bulunmaması halinde temsilin doğmayacağına dair açıklamalar için bkz. Tercier- Pichonaz- Develioğlu, s. 127.

203 Temsil yetkisinin bir geçerlilik şekline tabi olmadığı halde, bir hukuksal işlem olması nedeniyle belge ile ispat kuralına tabi olduğuna ilişkin açıklamalar için bkz. Kılıçoğlu, s.230. Temsil ile ilgili

nasıl ispat edileceğine ilişkin olarak Gümrük Kanunu'nda belli durumlara ilişkin düzenleme yapılmıştır. Gümrük Kanunu'nun 225'inci maddesinin 1'inci fıkrasına göre, gerçek kişinin doğrudan temsil yoluyla iş takip etmesi için gümrük idaresine geçerli bir vekâletnameye sahip olduğunu ispat etmesi gerekmektedir. Bunun dışında kalan hallerde, temsil yetkisinin varlığının ispat edilmesine ilişkin kurallara Gümrük Yönetmeliği'nde yer verilmiştir. Gümrük Yönetmeliği'nde temsilin türüne göre farklı ispat araçları kabul edilmiştir. Doğrudan temsil suretiyle tüzel kişi adına iş takip edilmesi halinde temsilcinin, *"çalıştığı şirket tarafından sigorta ettirildiğine ilişkin Sosyal Güvenlik Kurumu aylık sigorta primleri bordrosu, şirketi temsil etmeye yetkili olduğunu gösterir temsil belgesini haiz olması ve temsil belgesinin Ticaret Sicil Gazetesinde yayımlanması ve konuya ilişkin Ticaret Sicil Yönetmeliğinin 16 ncı maddesi uyarınca düzenlenen Ticaret Sicil Tasdiknamesinin ilgili gümrük idaresine ibraz…"* etmesi zorunludur .(GY. m. 561/ 4). Dolaylı temsil suretiyle iş takip edilmesi halinde ise, gümrük müşaviri tarafından eşya sahibi tarafından verilmiş noter onaylı bir vekâletnamenin ibraz edilmesi gerekmektedir. (GY.m.561/4). Anılan düzenleme, Gümrük Kanunu'nun 5'inci maddesi ile bağdaşmamaktadır. Zira anılan madde temsilin ispat edilmesi, gümrük işlemlerinin yapılması için gerekli ve yeterli görülmüş, belgeyle ispat kuralı kabul edilmiştir. Bunun dışında ispat edici belgenin niteliğine ilişkin bir belirleme yapılmamıştır. Bu bakımdan, temsilcinin, gümrük müşavirinin, yetkisini yazılı olarak düzenlenen bir belgeyle ispat etmesi halinde gümrüklendirme sürecine ilişkin işlemleri takip edebileceğinin kabulü gereklidir[204]. Ayrıca, Gümrük Kanunu, dolaylı temsilcinin, gümrük müşavirinin, temsil yetkisini ispat etmesi istenildiğinden temsil olunanın (ithalatçının- eşya sahibinin) sözlü beyanına göre hareket edilemez. Ancak, temsil olunanın (ithalatçının- eşya sahibinin),

bir uyuşmazlıkta, temsil yetkisinin varlığının TMK'nun 6'ncı ve HMK'nun 190'ıncı maddesi uyarınca belirleneceğine dair açıklamalar için bkz. Tercier- Pichonaz- Develioğlu, s. 127.

204 Borçlar hukuku bakımından aynı yönde açıklamalar için bkz. Eren, s.439 vd.

gümrük müşavirinin kendilerini gümrük idaresi nezdinde temsile yetkili kılındığına ilişkin yetki belgesini gümrük idaresine sunması halinde temsil ilişkisinin varlığının ispat edildiğinin kabulü gerekmektedir[205]. Bu halde, temsil yetkisinin sınırlandırılması ve geri alınması halinde gümrük idaresine bildirim gereklidir. Aksi halde, adına beyanda bulunan sıfatıyla gümrük yükümlülüklerinden sorumlu olur[206].

Temsil yetkisi güven esasına dayalı olarak verildiğinden gerek doğrudan temsilcinin ve gerekse dolaylı temsilci olarak hareket eden gümrük müşavirinin temsil yetkisini bizzat kullanması ve gümrük işlemlerinin bizzat yapması gerekmektedir[207]. Bu bakımdan, gümrük işlemlerinin yürütülmesi sırasında kural olarak alt temsil kabul edilemez[208]. Aksinin kabulü halinde temsilcinin bir takım alt temsilcileri yetkili kılmak suretiyle gümrük yükümlülüğünü dağıtması; yükümlülükten kaçınması mümkün hale gelir[209]. Oysa Gümrük Kanunu'nun temel amacı, özellikle dolaylı temsil halinde, sınırlı bir yükümlü halkası oluşturmak suretiyle kamu alacağının güvence altına alınmasıdır.

---

205 Temsil yetkisinin ispatına ilişkin kurallar için bkz. Eren, s.437; Nomer, s.147.

206 Temsil ilişkisinin varlığının üçüncü kişiye bildirilmesi halinde, ilişkinin kaldırıldığının veya sınırlandırıldığının da bildirilmesi gerektiğine dair açıklamalar için bkz. Nomer, s.147. Temsil yetkisinin geri alındığının veya kaldırıldığının ilan yoluyla da bildirilebileceği hakkında bkz. Kılıçoğlu, s.237.

207 Temsilcinin, işleri bizzat kendisinin yapması gerektiği, alt temsilci atanıp atanamayacağı hususunda temsil olunanın iradesinin önemli olduğuna dair açıklamalar için bkz. Esener-Gündoğdu, s.289. Temsilcinin, kural olarak, temsil edilen adına bizzat hareket etmesi gerektiği, zira temsil ilişkisinin güven esasına dayandığı, ancak, istisnai hallerde alt temsilin uygulanmasının mümkün olduğuna dair açıklamalar için bkz. Kocayusufpaşaoğlu, s.664. Gümrüklendirme sürecinin tamamlanmasının teknik bilgi ve tecrübe gerektirdiği, söz konusu sürecin eşya sahibi tarafından tamamlanmasının güçlük arzettiği, bu bakımdan, gümrük müşavirlerinin, eşya sahibi adına (kendi hesabına) hareket ederek gümrüklendirme sürecini yürüttüğü, gümrük müşavirliği mesleğinin bir güven kurumu olarak değerlendirildiği hakkında açıklamalar için bkz. Gök2019, s.61.

208 Vekilin, yetki verilmesi, somut olayın alt temsil ilişkisinin kurulmasını gerektirmesi ve teamüle uygun olması halinde başkasını yetkilendirebileceğine dair açıklamalar için bkz. Nomer, s.141. Ayrıca, temsil yetkisinin bir başkasına devredebileceği durumlar için bkz. Esener-Gündoğdu, s.289. Alt temsilin gümrük uygulamalarının olağan akışı içinde kural olduğuna dair açıklamalar için bkz. Gök 2019, s.55, dp. 104.

209 Topluk uygulamasında, alt temsilin mümkün olmadığı, bir şirket adına taşıma işlemlerini gerçekleştiren ve temsil yetkisine sahip olan temsilcinin, sahip olduğu bu temsil yetkisini diğerine devredemeyeceğine dair açıklamalar için bkz. Fabio, (Customs Representatives), s.3.

Gümrük idaresinde doğrudan ve dolaylı temsilci sıfatıyla hareket eden kişiler *"eşyanın gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulması(na)"* ilişkin tüm işlemleri gerçekleştirebilirler[210]. Bunların yanında, temsilci, temsil oluna adına tebligat alabilir ve temsilci adına tesis edilen işleme itiraz edebilir. (GY. m. 561/4). Bu bakımdan, gümrük müşaviri, ithalatçıdan aldığı temsil yetkisine dayanarak her türlü gümrük işlemini takip edip sonuçlandırabilir. Ancak, temsil olunan (ithalatçı-eşya sahibi) dilemesi halinde, müşavirin temsil yetkisini konu, süre, işlemin yapılacağı gümrük idaresi bakımından sınırlandırabilir veya temsil yetkisini geri alabilir[211].

Gümrük müşavirinin, temsil yetkisinin sınırlarını aşaması halinde işlemi kendi adına ve hesabına yaptığı kabul edilir. Bu halde, işlemin askıda geçerli olduğu da kabul edilmez[212]. Örneğin, müşavire, antrepo rejimine tabi tutulan belli miktar eşyanın anılan rejim kapsamından çıkarılarak eşyanın serbest dolaşıma giriş rejimine tabi tutulması için sınırlı bir yetkili verilmesi halinde, eşyanın başka bir rejime tabi tutulması veya antrepodan belirtilen miktardan fazla eşya çekilmesi halinde işlemin müşavirin adına ve hesabına yapıldığının kabulü gerekmektedir.

---

210 Temsil yetkisinin sınırlarının yetkilendirme işlemi dolayısıyla yetkilendirme belgesine istinaden belirleneceğine dair açıklamalar için bkz. Hatemi- Gökyayla, s.109. Gümrük müşavirinin temsil yetkisini aktif davranışla, örneğin; gümrük idaresine yapacağı başvuruyla kullanabileceği gibi pasif davranışla, örneğin; tahakkuk belgesinin alınması gibi kullanabileceğine dair açıklamalar için bkz. Gök2019, s.61.

211 Eren, s.442; Kocayusufpaşaoğlu, s.654. Temsil yetkisinin kapsamı ve sınırlandırılmasına dair açıklamalar için bkz. Esener-Gündoğdu, s.279. Temsil yetkisini sınırlandırmanın veya geri alınmasının temsilciye karşı yapılacak, tek taraflı ve varması gerekli bir irade beyanı ile gerçekleşeceğine, üçüncü kişiye yapılan beyanın da aynı sonucu doğuracağına dair açıklamalar için bkz. Nomer, s.145. Bu bakımdan, gümrük idaresine temsilcinin yetkisinin geri alındığının veya sınırlandırıldığının yazılı olarak bildirilmesi halinde, gümrük idaresince, temsilci tarafından ibraz edilen yetki belgesine dayalı olarak gümrük işlemlerinin sonlandırılmasına olanak bulunmamaktadır.

212 Türk Borçlar Kanunu'nun 46'ncı maddesinde, bir kimsenin temsil yetkisi olmadığı halde temsilci olarak hukuki işlem yapması halinde, işlemin askıda geçerli olduğuna, bu halde işlemin sadece üçüncü kişiyi bağladığına, temsil olunanı bağlamadığına temsil olunanının işlemi onamaması halinde temsil olunanla üçüncü kişinin arasında bir hukuki ilişki doğmayacağına dair açıklamalar için bkz. Eren, s.454; Esener-Gündoğdu, s.309; Nomer, s.148; Hatemi- Gökyayla, s.112; Kocayusufpaşaoğlu, s.721; Tercier- Pichonaz- Develioğlu, s. 137. Ayrıca, *"Hukuka aykırı işlem ve tasarrufların ise, temsil edilen adına sonuç"* doğurmayacağına ilişkin olarak bkz. Gök2019, s.61.

Gümrük Kanunu'nun 5'inci maddesinin 4'üncü fıkrasında, *"...bir temsil yetkisine sahip olmadığı halde, başka bir kişi adına ya da hesabına hareket eden kişi kendi adına ve hesabına hareket ediyor sayılması gerektiği"* kurala bağlandığından, temsil yetkisinin sahte olması halinde, beyan sahibinin kendi adına ve hesabına hareket ettiğinin kabulü zorunludur. (GK. m. 5/4). Örneğin, sahte vekâletnameye istinaden dâhilde işleme rejimi kapsamında eşyaya isabet eden gümrük vergileri teminata bağlanarak ithal edilen eşyanın yurt dışı edilmemesi halinde, eşyanın ithalatçısı görünen kişinin yükümlü sıfatı ile takip edilmesi mümkün değildir. Bu halde, sahte yetki belgesine dayanarak hareket eden kişi kendi adına ve hesabına hareket etmiş sayılacağından eşyaya isabet eden vergilerin ödenmesinden tek başına sorumlu olacaktır.

Ayrıca, temsilcinin, kanuni düzenlemeler uyarınca belli niteliklere sahip olmasının arandığı hallerde temsilcinin bu niteliklere sahip olmaması durumunda kendi adına ve hesabına hareket ettiği kabulü gereklidir. Zira bu halde gümrük müşavirinin geçerli bir temsil yetkisine sahip olduğunun kabul edilmesi mümkün değildir. (GK. m.5/4). Örneğin; geçerli bir gümrük müşavirliği belgesine sahip olmayan veya gümrük müşaviri olmayan kişiye dolaylı temsil yetkisinin verilmesi ve anılan kişi tarafından gümrük işlemlerinin sonlandırılması halinde kendi adına ve hesabına hareket ettiğinin kabulü gereklidir. Ancak, bu halde, işlemin hüküm ve sonuçlarından temsil olunanında faydalanması veya bu fiile iştirak etmesi halinde, gümrük yükümlülüğüne katlanması gerekmektedir.

Öte yandan, temsil belgesinin özel hukuktan kaynaklanan sebeplerle geçersiz olması halinde, temsilin türüne göre işlemin hüküm ve sonuçlarının kimi bağladığı belirlenebilir[213]. Doğrundan temsil halinde, temsil olunan her halükârda işlemin hüküm

213 Türk borçlar hukuku alanında temsilcinin ayırt etme gücüne sahip olmaması veya temsilcinin iradesindeki bozukluk sebebinin işlemin iptal nedeni olarak kabul edildiğine dair açıklamalar için bkz. Esener-Gündoğdu, s.309.

ve sonuçları ile bağlıdır. Dolaylı temsil halinde, örneğin; gümrük işlemlerinin dolaylı temsilci sıfatıyla gümrük müşaviri tarafından tamamlanması halinde hem temsil olunan hem de temsilci (gümrük müşaviri) işlemin hüküm ve sonuçlarıyla bağlıdır. Bu halde, temsilci sözleşmenin geçersiz olduğundan söz ederek sorumluluktan kurtulamaz.

Gümrüklendirme sürecinde, temsil yetkisinin kötü niyetli olarak kullanılması temsil yetkisinin kapsam ve sınırlarının aşılması, temsil olunanın iradesinin aksine işlem yapılması halinde temsilcinin yaptığı işlemler temsil olunanı bağlamaz[214]. Gümrük işlemlerinin gerçekleştirilmesi sürecinde temsilci sıfatıyla hareket eden gümrük müşavirinin eşyayı bilerek ve isteyerek farklı bir pozisyonda beyan etmesi; bildirilen pozisyona isabet eden vergiler ile beyan edilmesi gereken pozisyona isabet eden vergi arasındaki farkı uhdesine geçirmesi halinde, temsilcinin yaptığı bu işlemleri nedeniyle temsil olunan sorumlu tutulamaz. Bu halde, temsilcinin, gümrük müşavirinin, kendi adına ve hesabına beyanda bulunduğunun kabulü gerekmektedir.

E. TEMSİLİN SONUÇLARI

Temsil yetkisinin verilmesiyle birlikte temsilci, başkası adına ve/veya hesabına hukuki işlem tesis edebilme iktidarına kavuşmaktadır[215]. Doğrudan temsilde, temsilcinin yaptığı tüm işlemler doğrudan doğruya temsil olunanın hukuk alanında doğmakta ve bu hukuki işlemin sonuçları temsil olunanı bağlamaktadır. (TBK. m. 40/1). Dolaylı temsilde

214 Temsil yetkisinin, temsilcinin iradesine uygun olarak kullanılması gerektiği, temsilcinin, temsil olunanın iradesine uygun olarak hareket etmesi ve temsil yetkisinin kötüye kullanılmaması gerektiğine dair açıklamalar için bkz. Esener-Gündoğdu, s.285. Temsilcinin temsil yetkisini temsil olunanın çıkarları ile ters düşmeyecek biçimde kullanması gerektiği, örneğin vekâlet sözleşmesi uyarınca temsilci adına hukuki işlem yapılması halinde, vekilin, sadakat ve özen yükümlülüğüne uyulması gerektiğine dair açıklamalar için bkz. Kocayusufpaşaoğlu, s.750. Gümrük mevzuatında yasaklanan bir davranışın yapılması veya temsil yetkisinin aşılması halinde temsil olunanın temsilcinin işlemi ile bağlı olmadığı, bu halde yetkisiz temsilin söz konusu olduğu, işlemin hüküm ve sonuçlarının temsilcinin hukuki alanında doğacağı hakkında bkz. Gök2019, s.61.

215 Temsilcinin bu yetkisinin tartışmalı olduğu ancak çoğunluğun bunu bir hak olarak görmediğine ilişkin açıklamalar için bkz. Kocayusufpaşaoğlu, s.637.

ise, temsilcinin yaptığı işlem ilk önce temsilcinin hukuk alanında doğar, yani temsilci hak ve borç sahibi olur ancak söz konusu haklar ve borçlar ikinci bir işlem ile temsil edilene aktarılır. (TBK. m. 40/3). Özel hukuk alanında geçerli olan bu tespitlerin gümrük hukukuna aynen aktarılması mümkün değildir. Zira bazı hallerde, gümrük idaresi ile temsilci arasında bir hukuki ilişki kurulmakta ve bu ilişki nedeniyle temsilci gümrük vergilerinin ödenmesinden sorumlu tutulabilmektedir.

Gümrük işlemlerinin temsil olunanı bağlaması için gümrük müşavirinin veya dolaylı temsil yetkisine sahip olan kişinin *"başka bir kişi adına veya hesabına hareket ettiğini beyan etmesi"* gerekmektedir.(GK.m.5/4). Bu yönde bir beyanda bulunulmaması halinde kendi adına hareket ettiği kabul edilmektedir. Ayrıca, başkası adına hareket edildiği beyan edilmesine rağmen, beyanda bulunanın temsil yetkisi yoksa "*kendi adına ve kendi hesabına*" hareket ettiği varsayılmaktadır. (GK. m. 5/4)[216].

Gümrük işlemlerinin doğrudan temsil suretiyle yürütülmesi halinde, temsilcinin yaptığı tüm işlemler etki ve sonuçlarını doğrudan doğruya temsil olunan (ithalatçı–eşya sahibi) üzerinde gösterir. Dolayısıyla, gümrüklendirme sürecine ilişkin tüm yükümlülüklerin temsil olunan tarafından karşılanması zorunludur. Örneğin, teminatın veya eşyaya isabet eden vergilerin temsil olunanın mal varlığından ödenmesi gerekmektedir.

Gümrük işlemlerinin dolaylı temsil suretiyle gümrük müşaviri tarafından yürütülmesi halinde, temsilcinin yapacağı işlemin hüküm sonuçlarının etkisi kurulan hukuki ilişkinin niteliği esas alınarak; özel hukukta geçerli olan devir ilişkisinin gümrük hukukunda da geçerli olup olmadığının incelenmesi suretiyle belirlenebilir.

216 Topluluk Gümrük Kodu uyarınca, başka bir kişi adına veya hesabına hareket edildiğinin beyan edilmemesi veya temsil yetkisinin bulunmamasına rağmen başka bir kişi adına ya da hesabına hareket edildiğinin beyan edilmesi halinde kişinin kendi adına ve hesabına hareket etmiş sayılacağına dair açıklamalar için bkz. Fabio, (Customs Representatives), s.2; Gormley, s.26.

Gümrük işlemlerinin gümrük müşaviri tarafından dolaylı temsil suretiyle yürütülmesi halinde, gümrük müşaviri ile ithalatçı arasında özel hukuk ilişkisi; gümrük idaresi ile gümrük müşaviri, gümrük idaresi ile temsil olunan arasında bir kamu ilişkisi kurulmaktadır. Kamu hukukundan doğan bu ilişki nedeniyle temsil olunanın (ithalatçının-eşya sahibinin) ve gümrük müşavirinin eşyaya isabet eden bir kısım vergileri ödeme yükümlülüğü doğmaktadır. Kanundan doğan bu yükümlülüğün gümrük müşaviri ile temsil olunan arasında yapılacak bir sözleşmeyle temsil olunana aktarılması mümkün değildir. Bu halde, gümrük müşaviri, kanunda öngörülen hallerde temsil ilişkisi nedeniyle doğan yükümlülüklere katlanmak zorundadır. Başka bir deyişle, borçlar hukuku alanında geçerli olan alacağı devrine ve borcun nakline ilişkin kuralların uygulanması mümkün değildir. Bu bakımdan, Gümrük Kanunu'nda yer alan dolaylı temsil kurumunun kamu hukukuna özgülenmiş bir temsil türü olarak nitelendirilmesi mümkündür.

Gümrük Kanunu, dolaylı temsil kavramını özel hukukta kullanılan anlamına uygun kullanmıştır. Borçlar Kanunu'nun aksine Gümrük Kanunu dolaylı temsil kavramını tanımlamış; temsilin ne zaman geçerli sayılacağını açıkça kurala bağlamıştır. Örneğin, Gümrük Kanunu'nun 5'nci maddesinin 2'nci fıkrasında, dolaylı temsilde temsilcinin *"kendi adına, ancak başkasının hesabına hareket''* edeceği yolunda yer alan kural bu düzenlemenin örneklerinden birini oluşturmaktadır.

Ancak, bu açık düzenlemeye rağmen Gümrük Kanunu'nda hüküm bulunmaması halinde Borçlar Kanunu'nda yer alan temsile ilişkin kuralların gümrük hukuku alanında uygulanıp uygulanmayacağının ayrıca saptanması gereklidir.

Yazında, özel hukuk biçim ve kavramlarının vergi hukukunda aynen geçerli olup olmadığı konusunda üç eğilim bulunmaktadır. Birinci eğilim, özel hukuk ilke ve kavramlarının vergi hukukunda aynen geçerli olduğunu; ikinci eğilim, özel hukuk kavramlarının vergi hukuku alanında kullanılması halinde bunların vergi hukukunun

ilkeleri çerçevesinde anlamlandırılarak değerlendirilmesi gerektiğini; üçüncü eğilim ise özel hukukun hukuki biçim ve kavramların vergi hukuku alanında da geçerli olduğu ancak kavramın kısmen veya tamamen yeniden tanımlanması halinde vergi hukukunda yapılan özel düzenlemenin esas alınması gerektiğini kabul etmektedir[217].

Özel hukuk ilke ve kavramlarının gümrük hukuku alanında kullanılması halinde özel hukuktaki anlamlarının; kavramın yeniden tanımlanması halinde ise yapılan düzenlemenin esas alınması, kanunda boşluk bulunması durumunda ilke ve kavramlarının gümrük hukukunun niteliğine uygun düştüğü sürece uygulama alanı bulacağının kabulünün daha tutarlı bir yol olacağı düşünülmektedir.

Gümrük Kanunu'nda, temsilcinin ve temsil edilenin ölmesi veya tüzel kişiliklerinin sona ermesi halinde, temsil ilişkisin sona erip ermeyeceği, temsil ilişkisi devam ediyormuş gibi yapılan işlemlerin akıbetinin ne olacağı; bu halin gümrük idaresi ile müşavir arasındaki hukuki ilişkiyi etkileyip etkilemeyeceği konusunda bir düzenleme bulunmamaktadır. Anılan husus TBK' nın 43'üncü maddesinde düzenlenmiştir. Maddenin 1'inci fıkrasına göre*, "hukuki işlemden doğan temsil yetkisi, aksi taraflarca kararlaştırılmadıkça veya işin özelliğinden anlaşılmadıkça, temsil olunanın veya temsilcinin ölümü, gaipliğine karar verilmesi, fiil ehliyetini kaybetmesi veya iflas etmesi durumlarında sona erer"*[218] . Maddenin 2'nci fıkrası uyarınca, tüzel kişiliğin sona ermesi halinde de anılan kural uygulanır. Bu bakımdan, gümrük müşavirinin ölmesi, gaipliğine karar verilmesi veya gümrük müşavirliği şirketinin tüzel kişiliğinin sona ermesi; gerçek kişi temsilcinin vesayet altına alınması[219]halinde temsil ilişkisi sona erer. Dolayısıyla,

217 Şenyüz/Yüce/Gerçek, s.8. Mehmet Arslan, **Vergi Hukuku**, Güncelleştirilmiş 7.Baskı, MKM, Bursa 2011, s.43-44.

218 Borçlar hukukunda temsilin sona ermesine ilişkin açıklamalar için bkz. Eren, s.447; Hatemi-Gökyayla, s.110;Esener-Gündoğdu, s.285;Nomer, s.144;Kılıçoğlu, s.239; Kocayusufpaşaoğlu, s.685 vd.; Tercier- Pichonaz- Develioğlu, s. 134.

219 Hatemi- Gökyayla, s.110.

gümrük müşaviri ya da gümrük müşavirliği şirketi tarafından yapılan işlemlerin hukuki sonuç doğurması mümkün değildir[220]. Borçlar hukuku alanında yer alan söz konusu kuralın gümrük hukukunda da uygulanması mümkündür. Ayrıca, şirketlerin birleşmesi halinde temsil ilişkisinin son bulduğunun kabul edilmesi gerekmektedir. Ancak, bu halde, Türk Ticaret Kanunu'nun şirket birleşmelerine ilişkin düzenlemeleri dikkate alınmalıdır[221].

Sonuç olarak, Gümrük Kanunu, gümrük idarelerinde eşya sahipleri adına kimlerin irade açıklamaya yetkili olacağını, temsilin türlerini, verilen temsil yetkisinin nasıl kullanılacağını kurala bağlamıştır. Gümrük Kanunu'nda yer alan bu düzenlemeler, Borçlar Kanunu'nda yer alan temsile ilişkin düzenlemeler ile büyük ölçüde örtüşmektedir. Ancak, kavramlar, bazen yeniden nitelendirilerek Borçlar Kanunu'nda kullanılan anlamının dışında kullanılmış; bazen ise, herhangi bir düzenleme yapılmamıştır. Bu bakımdan, dolaylı temsil yetkisinin verilmesiyle temsilci ile gümrük idareleri, gümrük idareleri ile temsil edilen arasında oluşan hukuki ilişkinin kapsamı, tarafların hak ve yükümlülükleri, Gümrük Kanunu'nda yer alan ilke ve kurallara göre saptanacak; Gümrük Kanunu'nda herhangi bir kural bulunmaması halinde, Borçlar Kanunu'nda yer alan temsile ilişkin kurallar, Gümrük Kanunu'nda bir sınırlama

220 Temsil yetkisinin sona ermesi halinde temsilcinin yaptığı işlemlerin temsil olunanı bağlamayacağına dair açıklamalar için bkz. Nomer, s. 146.

221 Türk Ticaret Kanunu'nun 152 ve devamı maddeleri uyarınca, şirket birleşmelerinin, birleşmenin ticaret siciline tescili ile geçerlilik kazandığı, devrolunan şirketin kendisi için hukuki sonuçlarını ticaret siciline tescili ile doğurduğu, dolayısıyla devrolunan şirketin tüzel kişiliği birleşmeyle sona ermekte ise de, üçüncü kişiler için hukuki sonuçlarını birleşmenin ilanını izleyen iş gününde doğurduğu, olayda, üçüncü kişi konumunda olan davalı idare açısından birleşme hukuki sonuçlarını birleşmenin ilanını izleyen iş gününde doğurmuş olup, devrolunan şirketin tüzel kişiliği anılan tarihte sona erdiği, ceza kararına dayanak alınan beyannamelerin tescil tarihlerine nazaran ise devrolunan şirketin dolaylı temsil suretiyle gümrükte iş takibinin birleşmenin ilanı tarihinden önce sona erdiğinin açık olması karşısında, birleşmenin ilanından önce yetkisiz olarak temsil etme durumu söz konusu olmayacağı, birleşmenin tescil edildiği tarihte şirketin tüzel kişiliğinin, dolayısıyla temsil yetkisinin sona erdiğinin ve temsil yetkisi olmadan gümrükte iş takip ettiğinin kabul edilmesi suretiyle davacı adına uygulanan para cezasında hukuka uyarlık bulunmadığı hakkında bkz. Konya 3. Vergi Dava Dairesinin 26.2.2018 tarih ve E:2017/481;K:2018/89 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

olmaması ve gümrük hukukunun niteliğine uygun düştüğü sürece uygulama alanı bulacaktır[222].

III. GÜMRÜK YÜKÜMLÜLÜĞÜ, GÜMRÜK YÜKÜMLÜLERİ, SORUMLULUK VE GÜMRÜK MÜŞAVİRLERİNİN SORUMLULUĞU

A. GÜMRÜK YÜKÜMLÜLÜĞÜ

Kişilerin kendi aralarında veya kişilerle devlet arasında hukuki sonuçlar doğuran ilişkiler olarak tanımlanabilecek olan hukuki ilişki[223]tarafların eşit olduğu bir ilişkiden doğuyorsa özel hukuk; devletin sahip olduğu baskın güç veya kamu gücü ilişkiyi şekillendiriyor ise kamu hukuku ilişkisi olarak nitelendirilebilir. Bu bakış açısından hareketle, kamu gücünün etkin *olduğu "idare ile kişiler arasında vergilendirmeden doğan"*[224]ilişkide *"vergi hukuku ilişkisi"* olarak tanımlanmaktadır.

Vergi hukuku ilişkisi, vergi borcu ilişkisi ve vergi ödevi ilişkisi olarak incelenmektedir. Kamu hukukundan kaynaklanan, vergi idaresi ile vergi ödevlisi arasında, konusu ve sınırları yasayla çizilen vergiye ilişkin hak ve ödevler vergi ödevi ilişkisi[225]; konulan verginin kim ya da kimler tarafından ödeneceğini belirleyen ilişki ise

222 Gümrük Kanunu'nda temsilin sonuçlarına ilişkin olarak Gümrük Kanunu'nun 5'inci maddesi dışında bir düzenleme bulunmadığı, özel hukukta temsili düzenleyen kuralların gümrük hukukuna uygun düştüğü ölçüde uygulanması gerektiğine dair açıklamalar için bkz. Gök2019, s.61. Temsilci ile temsil edilen arasındaki ilişkinin Türk Borçlar Kanun'unda yer alan esaslar kapsamında belirlenmesi gerektiği hakkında bkz. Selman/Topuz/Beyribey, s.45

223 Canyaş, s.5.

224 Öncel/Kumrulu/Çağan, s.71; Karakoç2014, s.202.

225 Funda Başaran Yavaşlar, **Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü,** Hukuk Devleti Bakış Açısıyla, Vergi Ödevi, Seçkin, Ankara2013, s.33,(Başaran Yavaşlar2013). Vergi ödevinin, *"demokratik toplum düzeninin organizasyonuna katkı payı, demokrasinin bedeli olarak nitelendirilmesi"* gerektiğine dair açıklamalar için bkz.Taylar, Yıldırım, "Vergi Borcu İlişkisinin Pasif Süjesi Olarak Birey ve Vergilendirme Yetkisinin Bireyin Hak, Özgürlük ve Ödevlerine Etkisi", **Prof. Dr. Hakan Pekcanıtez'e Armağan**, C. IV, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 16, Özel Sayı 2014, İzmir 2015, s.4956.

vergi borcu ilişkisi[226] olarak nitelendirilmektedir[227]. Bu ödevleri ve borçları yüklenen kişiler ise vergi ödevlileri ve vergi borçlularıdır. Vergi ödevi, şahısların vergi ödeme yükümlülüğünün yanı sıra, ödenmesi gereken verginin eksiksiz olarak toplanmasını sağlamak için konulan şekli ödevleri ve denetimsel nitelikli ödevleri, mükellef ve vergi sorumlusu dışındaki kişilerin bilgi verme ve bildirim ödevlerini kapsamaktadır[228]. Bu bakımdan, kamu idaresinin yükümlüler dışındaki kişilerle olan ilişkisini de içeren vergi ödevi ilişkisi, vergi borcu ilişkisini de içine alan daha geniş bir kavram olduğu kabul edilmektedir[229]. Dolayısıyla, bu ödevleri, vergi mükellefi, vergi sorumlusu ve üçüncü kişi vergi ödevlilerinin yerine getirmesi gerektiği değerlendirilmektedir[230].

Gümrüklendirme sürecinde gümrük idaresiyle muhatap olanlar; ilgililer, eşya sahipleri; eşya sahibi adına doğrudan veya dolaylı temsil suretiyle gümrük idarelerine iş takip eden kişiler arasında bir hukuki ilişki doğmaktadır[231]. Her hukuki ilişkide olduğu gibi bu hukuki ilişkide taraflarına bir takım haklar vermekte ve borçlar yüklemektedir. Bu ilişkide gümrük idaresinin yükümlülüğü, gümrüklendirme sürecinin yürütülmesi ve yönetilmesidir. Gümrük idaresi, ilgilinin talepleri doğrultusunda bilgi veya izin vererek,

226 Kamu hukukundan kaynaklanan bu borç ilişkisinde taraflardan birinin diğerine vergilendirmeye ilişkin bir edim sunmak zorunda olduğu, bu edimin konusunun para borcunun ifası olduğuna dair açıklamalar için bkz. Başaran Yavaşlar2013, s.33; Karakoç 2014, s.202.

227 Öncel/Kumrulu/Çağan, s.71; Karakoç2014, s.202; Başaran Yavaşlar2013, s.33.

228 Canyaş, s.14.

229 Karakoç2014, s.202.

230 Pozitif vergi hukukumuzda vergi ödevlilerini belirleyen, vergi ödevlilerinin kim olduğunu tespit eden bir norm bulunmamaktadır. Ancak, Alman Vergi Usul Kanunu'nda, Vergi Usul Kanunu'ndan farklı olarak, vergi borçlusunun, sorumlunun, vergi kesmesi gereken kişinin, vergi beyannamesi vermek zorunda olan kişinin, teminat sunmak zorunda olan kişinin, defter ve kayıt tutmak zorunda olan kişinin vergi ödevlisi olduğu açıkça belirtildiği, vergi yasaları ile getirilen diğer ödevleri yerine getirmekle yükümlü bulunan kişilerin, örneğin; yasal temsilcilerin, bildirim ödevlilerinin, varlık yöneticilerinin, vergi işareti ve damgası kullanması zorunlu bulunanların vergi ödevlisi olduğunun kurala bağlandığı hususunda açıklamalar için bkz. Başaran Yavaşlar2013, s.41 vd.

231 Kaynağını kamu hukukundan alan ve genel olarak ülkeye giren eşyanın vergilendirilmesi suretiyle gelir elde etmeyi amaçlayan bu ilişki özet beyanın verilmesiyle başlamakta ve eşyanın vergilerinin ödenmesi ile son bulmaktadır. "*Vergi hukuki ilişkisinin vergisel bir edim veya başarı sağlanması amacıyla, kökenini kamu hukukunda bulan, amaca ulaşmasıyla son bulan geçici ve süreli bir ilişkiyi''* ifade ettiğine ilişkin olarak bkz. Başaran Yavaşlar2013, s.32.

usulüne uygun olarak doldurulmuş beyannameyi tescil ederek, eşyaya isabet eden vergileri tahsil ederek ve gerekli kontrol ve denetimleri yaparak yükümlülüklerini yerine getirmelidir. Bu kapsamda, muhatabın yükümlülüğü ise, gümrük kanunları ve yönetmeliklerine uygun şekilde hareket etmek; eşyaya isabet eden vergileri ödemektir. Gümrük yükümlülüğü, genel olarak, tarafların beyan ettikleri belgelerden ve fiili olarak getirilen eşyadan sorumlu olmaları olarak kabul edilmektedir [232] . Bu bakımdan, muhatabın yükümlülüğü, Gümrük Kanunu ve ikincil düzenlemeler uyarınca yerine getirilmesi gereken yükümlülüklerin tamamını kapsamaktadır. Bu yükümlülükler maddi nitelikte olabileceği gibi şekli nitelikte de olabilmektedir. Özet beyanın verilmesi, eşyanın gümrüğe sunulması; beyanname verilmesi ve gerekli belgelerin eklenmesi, gümrük idaresinin gözetim ve denetiminin kabullenilmesi, eşyaya ilişkin uygunluk ve yeterlilik belgesinin sunulması şekli nitelikte; teminat verilmesi, eşyaya isabet eden vergilerin ödenmesi ise maddi nitelikte edimlerdir.

Gümrük Kanunu'nda gümrük idaresiyle muhatap olanların kim olduğu; bunların yükümlülüğünün kapsamı ve sınırı tek bir maddede sayılmamıştır. Bunun yerine Kanunda, vergilendirme ilgili ödevlerin kim ya da kimler tarafından yerine getirileceği; bu ödevlerin kapsamı çeşitli maddelerde dağınık olarak verilmiştir. Gümrük Kanunu'nun, 3'üncü maddesinde; yükümlü ve yükümlülük kavramı tanımlanmış, 4'üncü maddesinde; gümrük idaresi ile muhatap olan kişilerin Gümrük Kanunu ile ikincil düzenlemelere uymakla sorumlu oldukları kurala bağlanmış;11'inci maddesinde, *"gümrük işlemleriyle*

232 Tekin/Tekin, s.24. Gümrük yükümlülüğünün yalnızca eşyaya isabet eden vergileri ödemekle sınırlı olmadığı, ayrıca ilgililerin, yasalarla konulmuş şekle ve usule ilişkin mükellefiyetlerini de kapsadığına ilişkin olarak bkz. Tuncer, s.43. Ayrıca, Üyümez/Gültekin, 2016a, s.346. Gümrük yükümlülüğünün yalnızca gümrük vergilerinin ödenmesi ile sınırlı olmadığı hakkında bkz. Sefa Yayla, "Gümrük Yükümlülüğü'', **Gümrük Dünyası**, S.55, Sonbahar 2007, s.15, (Yayla 2007*)."Gümrük yükümlülüğünün şeklî boyutunun, beyanname sunma, bilgi verme, gümrük idaresinin gözetim ve kontrollerine tâbi olma ile gümrük işlemlerini hangi usûl ve esaslara göre, hangi sürelerde yapacağını düzenleyen mevzuat hükümlerine uyma ödevini; maddî boyutu ise, gümrük işlemlerinin yerine getirilmesiyle doğan tüm malî yükümlülüklerin yerine getirilmesinden sorumluluğu ifade" ettiğine dair* bkz. Gök2019, s.44. Gümrük yükümlülüğünün sadece gümrük vergilerini ödeme yükümlülüğünü anlatmak üzere kullanıldığına dair bkz. Yerci2019, s.35.

doğrudan veya dolaylı olarak ilgili bulunan" kişilere istenilen bilgi ve belgeleri verme ve gümrük idaresine yardım sağlama ödevi yüklenmiştir. Anılan maddelerden hareket edildiğinde, gümrük idaresi ile muhatap olanların, yani gümrük vergisi ödevlilerinin kapsamına yükümlü, sorumlu ve üçüncü kişi vergi ödevlilerinin girdiği anlaşılmaktadır. Bu bakımdan bu kişilerin ödevlerinin açıklığa kavuşturulmasının uygun olacağı değerlendirilmektedir.

B. GÜMRÜK YÜKÜMLÜLERİ

1. Yükümlü

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 8'nci maddesinde mükellef *"vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişi"* olarak tanımlanmıştır. (VUK. m.8). Bu bakımdan, *"vergiyi doğuran olay kendi kişiliğinde gerçekleşen ve vergi hukuku ilişkisinden doğan maddi ve şekli ödevleri olan"* gerçek veya tüzel kişiler ile tüzel kişiliği olmayan toplulukların vergi yükümlüsü olduğu kabul edilmektedir[233]. Vergi yükümlüsü, vergi kanunlarında belirtilen ödevlerin yerine getirilmesi ve vergi borcunun ödenmesi bakımından vergi dairesine muhatap olan ve vergi kanunlarının kendisine tanıdığı hakları kullanabilen kişiler olarak kabul edilmektedir[234].

Gümrük Kanunda ise yükümlü, *"gümrük yükümlülüğünü yerine getirmekle sorumlu bütün kişiler"* (GK. m.3) olarak belirlenmiş; gümrük yükümlüğü ise *"yükümlünün gümrük vergilerini ödemesi zorunluluğu"* (GK. m.3) olarak tanımlanmıştır. Ancak, bu maddeden hareketle gümrük yükümlüsünün kim olduğunun net olarak ortaya konulması mümkün değildir. Yükümlü kavramının tam olarak anlaşılması Kanun'un

233 Muallâ Öncel, "Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk", **Fadıl Hakkı Sur'un Anısına Armağan,** Ankara 1983, s.39; Öncel/Kumrulu/Çağan, s.72; Karakoç 2014, s.208; Canyaş, s.1.

234 Adnan Gerçek, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, 5. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa 2010, s.31.

diğer maddelerinde geçen yükümlü tanımlarının ve diğer maddelerinde belirtilen yükümlülüklerin de incelenmesini gerekmektedir. Çünkü Kanun'un 3'üncü maddesinde yer alan genel tanımın yanında, Kanun'un çeşitli maddelerinde kimlerin yükümlü olarak kabul edileceği ayrıca belirtilmiş ve Kanun'un 4'üncü maddesinde, gümrük idaresi ile muhatap olan kişilerin yükümlülükleri kurala bağlanmıştır. Örneğin; Kanun'un 181'inci maddesinin 2'nci fıkrasında, yükümlünün beyan sahibi olduğu belirtilmiş, *"dolaylı temsil durumunda, hesabına gümrük beyanında bulunulan kişi(nin)"* de yükümlü olduğu belirtilmiştir.(GK. m.181/2). Kanun'un 184'üncü maddesinin üçüncü fıkrasında yükümlü; *"ithalat 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 kişi"* olarak tanımlanmıştır. Yine, Kanun'un 185'nci maddesinin 3'üncü fıkrasında, yükümlü, *"eşyayı tüketen veya kullanan; buna iştirak eden ve tüketimin veya kullanımın bu Kanuna aykırı olduğunu bilen veya normal olarak bilmesi gereken kişi"* olarak tanımlanmıştır.

Anılan düzenlemelerden görüleceği üzere, Gümrük Kanunu'nun *"eşya ile hukuki veya fiili bağı"* bulanan kişiyi gümrük yükümlüsü olarak tanımladığı anlaşılmaktadır[235]. Dolayısıyla, eşyayı ithal eden beyan sahibi (GK. m.181/1), dolaylı temsil suretiyle gümrük işlemlerini tamamlayan kişi (GK. m.181/1), eşyayı Gümrük Kanunu'na aykırı olarak gümrük bölgesine getiren (GK. m. 182), eşyayı gümrük gözetiminden çıkaran (GK.m.183), bir gümrük rejiminin öngördüğü zorunluluklara aykırı davranan (GK.

235 Yükümlülük kavramının bireyin vergi kanunu dolayısıyla vergiye bağlılığını ifade ettiğine, vergi yükümlülüğü kavramının kanundan doğan bağlamların tamamını ifade ettiğine dair açıklamalar için bkz. Tuncer, s.174. Gümrük bölgesine giren eşyanın gümrük vergisinin konusunu oluşturduğu hakkında bkz. Saygılıoğlu/Gerçek, s.140. Gümrük yükümlülerinin imzaladıkları beyanname ile sınırlı olmak üzere gümrük idarelerine karşı sorumluluk altına girmesi nedeniyle muhatap kabul edildikleri; gümrük idaresiyle doğrudan ilişkiye girmeyen beyan sahiplerinin ilke olarak muhatap alınmadığı hususunda bkz. Selen, s.25. Gümrük vergisinin eşyanın serbest dolaşıma girmesi nedeniyle alınan bir vergi olduğu, gümrük idarelerinin eşyanın serbest dolaşıma girmesine ilişkin süreçte pek çok kimse ile muhatap olmaları nedeniyle, Gümrük Kanunu'nda yükümlülüğün yalnızca eşya sahipliğine bağlanmadığı hakkında bkz. Gök2019, s.48.

m.184), serbest bölgede bulunan ve gümrük vergisine tabi olan eşyayı kullanan veya tüketen (GK. m.185) kişi yükümlüdür. Gümrük yükümlüğü için kural olarak eşya üzerinde mülkiyet hakkına sahip olunması ve tasarruf yetkisinin bulunması zorunlu değildir[236]. Gümrük idaresi ile muhatap olan *"gerçek ve tüzel kişiler ile hukuken tüzel kişilik statüsüne sahip olmamakla birlikte yürürlükteki mevzuat uyarınca hukuki tasarruflar yapma yetkisi tanınan kişiler ortaklığı" nın yükümlü olarak nitelendirilmesi için* medenî hakları kullanma ehliyetinin şart olmadığı, medenî haklardan yararlanma ehliyetinin bulunmasının yeterli olduğu kabul edilmektedir[237].

Yükümlülerin yerine getirmekle sorumlu oldukları ödevler ise, Gümrük Kanunu'nun 4'üncü maddesinde belirtilmiştir. Buna göre; *"gümrük idareleriyle muhatap olan diğer kişiler gibi yükümlüler Gümrük Kanununa ve bu Kanuna dayanılarak çıkarılan tüzük, kararname ve yönetmelik hükümlerine uymak; gümrük idarelerinin gerek bu Kanunda gerek diğer kanun, tüzük ve kararnamelerde yazılı hükümlere göre yapacağı gözetim ve kontrollere tabi olmak; bu idarelerin kendi adına veya başka idareler nam veya hesabına tahsil edeceği her tür vergi, resim, harç ve ücretleri ödemek veya bunların teminata bağlamak; kanun, tüzük, kararname ve yönetmelik hükümlerinin uymayı zorunlu kıldığı her tür işlemleri yerine getirmekle sorumludurlar"*. (GK. m. 4). Anılan düzenlemeden gümrük yükümlülüğü kavramının sadece gümrük vergilerinin ödenmesiyle sınırlı olmadığı, gümrük vergilerinin ödenmesini de kapsayan daha geniş bir anlama sahip olduğu anlaşılmaktadır[238]. Bu bakımdan, gümrük idaresiyle muhatap olan

236 Baş Sobacı2018, s.93. *"Gümrük yükümlülüğünün, ithalat vergilerine tabi eşyanın serbest dolaşıma girmesi halinde doğduğu, beyannamenin tescil tarihinde başladığı, yükümlünün beyan sahibi olduğu, eşyanın kanuna aykırı olarak girişine iştirak eden ve girişin kanuna aykırı olduğunu bilen veya normal olarak bilmesi gereken kişilerin de gümrük vergilerinden sorumlu olduğu"* hakkında bkz. Dş. 7. D. 28.3.2006 tarih ve E:2003/235; K: 2006/943 sayılı kararı, Danıştay Dergisi, S.114, 2007, s.232 vd., (E.T. 19.10.2019, https://www.danistay.gov.tr).

237 Gök2019, s.44.

238 Binnur Çelik, **Dış Ticaretten Alınan Vergilerden Gümrük Vergisi Hukuku**, İmaj Yayıncılık, Ankara1999, s.34 (B. Çelik1999a); Saygılıoğlu/Gerçek, s.140; Sefa Yayla, "Gümrük

yükümlü maddi ve şekli ödevleri yerine getirmekle sorumludur[239]. Örneğin; ithalatçı, ithal edilen eşya için gümrük tarife cetvelinde gösterilen gümrük vergisini ödemekle mükelleftir[240]. Bu halde, gümrük yükümlülüğü, belli bir meblağın ödenmesi ile yerine getirilmiş olur. Gümrük yükümlüsünün maddi ödevlerinin yanı sıra şekli ödevleri de bulunmaktadır. Örneğin; ithalatçı, *"eşyanın beyan edildiği gümrük rejimini düzenleyen hükümlerin uygulanması için gerekli bütün belgeleri"* gümrük beyannamesine eklemek zorundadır.(GK. m.62/1). Bu halde, gümrük yükümlülüğü usule ve şekle ilişkindir. *"Eşyanın beyan edildiği gümrük rejimini düzenleyen hükümlerin uygulanması için gerekli bütün belgeleri"* (GK. m.62) eklenmesi halinde yükümlülüğün yerine getirildiğinin kabulü gerekmektedir.

Gümrük yükümlüsü hem maddi hem şekli ödevleri yerine getirmekle ödevli kılınabileceği gibi sadece şekli ödevleri yerine getirmekle de ödevli kılınabilir. Örneğin; ithalatçı hem maddi hem de şekli ödevleri bulunan bir yükümlüdür. Oysa serbest bölgelerde bulunan ithalat vergilerine tabi eşyanın, *"Gümrük Kanunu'na aykırı olarak tüketilmesi veya kullanılması halinde, eşyayı tüketen veya kullanan; buna iştirak eden ve tüketimin veya kullanımın Gümrük Kanunu'na aykırı olduğunu bilen veya normal olarak bilmesi gereken"* kişi, maddi ödevi yerine getirmekle, yani sadece, gümrük vergilerini ödemekle yükümlüdür (GK. m. 185).

Yükümlülüğü ve Sona Ermesi", **Gümrük Dünyası**, S.55, 2007, s.15; (Yayla2007). Ayrıca, Nural, s. 15.

239 Yüce- Çelikkaya, s. 21; Tuncer, s.176.

240 Gümrük Kanunu'nda, gümrük borçlusu kavramı yerine gümrük yükümlülüğü kavramı kullanılmıştır. Vergi borçlusu kavramının tali nitelikte olduğu, vergi tekniği icabı bu kavrama başvurulmadığına dair açıklamalar için bkz. Tuncer s.2003. Ayrıca bkz. Gök, s.39. Oysa Avrupa Birliği Gümrük Kodu'nda, gümrük borcu ve gümrük borçlusu kavramı kullanılmıştır. Açıklamalar için bkz. Gormley, s. 331; Fabio, (Customs Debt), s.3; Lyons, s.373.

Sonuç olarak gümrük hukukunda yükümlü; eşya ile hukuki ve fiili bağı bulunan ve bu nedenle gümrük idaresi ile muhatap olan, Kanunda kapsamı ve içeriği gösterilen maddi ve şekli ödevleri yerine getirmek zorunda olan bütün gerçek ve tüzel kişilerdir[241].

2. Sorumlu

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 8'inci maddesinin 2'nci fıkrasında sorumlu, *"verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan"* kişi olarak kabul edilmektedir. Bu bakımdan, vergi ödevi ilişkisinde, *"vergi sorumlusu, vergiyi doğuran olay kendi kişiliğinde gerçekleşmediği halde, başkasının vergi ödevine ilişkin maddi ya da şekli ödevlerin yerine getirilmesi bakımından vergi idaresine muhatap"* tutulan kişidir[242]. Yani, vergi sorumlusu, kendisi yükümlü olmayan ancak, yükümlü ile çerçevesi kanunda tanımlanan hukuki ilişkisi nedeniyle, belli koşulların gerçekleşmesi halinde kendisine vergi ödevine ilişkin maddi ve şekli ödevler yüklenen kişidir[243]. Sorumluyu yükümlüden ayırt etmek için kullanılan temel ölçüt vergiyi doğuran olayın bu ödevlilerden hangisinin kişiliğinde gerçekleştiğidir. Vergi yükümlülüğünde vergiyi doğuran olay yükümlünün kişiliğinde gerçekleşmektedir. Oysa vergi sorumluluğunda vergiyi doğuran olay, başkasının kişiliğinde gerçekleşmektedir. Bu ilişkide, vergi sorumlusunun ödevi, yükümlüye ait vergi borcunun, yani maddi ödevin ve/veya

241 Gümrük yükümlüsünün, eşyaya isabet eden vergileri nihai tüketiciye aktarabildiği hallerde aracı yükümlü niteliğini taşıdığı, eşyaya isabet eden verginin başkasına yansıtılamaması halinde yükümlünün nihai yükümlü ya da gerçek yüklenici olarak nitelendirileceğine dair açıklamalar için bkz. Gök2019, s.44.

242 Öncel/Kumrulu/Çağan, 75; Canyaş, s.20; Gerçek2010, s.33. Vergi mevzuatında sorumlu ve yükümlü kavramlarının birbiri yerine kullanıldığı; sorumluluk anlanın da yapılan düzenlemelerin her zaman *"teknik anlamada"* vergi sorumluluğuna işaret ettiğinin söylenemeyeceğine dair bkz. Mustafa Akkaya, "Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,** C. 46, S. 1-4, Ankara 1997, s.186.

243 Karakoç 2014, s.218.

yükümlülükle ilgili şekli ödevlerin yerine getirilmesinden ibaret olduğu değerlendirilmektedir[244].

Gümrük Kanunu'nda, sorumlu kavramı Vergi Usul Kanunu'nda yer alan anlamı ile tanımlanmamıştır[245]. Ancak, Gümrük Kanunu'nun 4'üncü maddesinde, gümrük idaresi ile muhatap olanların maddi ve şekli ödevleri sayılmıştır. Gümrük Kanunu'nun 4'üncü maddesi incelendiğinde, maddenin somut bir sorumlu veya yükümlü tanımı vermekten uzak olduğu anlaşılmaktadır. Madde metninde gümrük idaresi ile muhatap olanların ödevleri sayılmıştır. Bu ödevliler arasında, mükellefler, sorumlular ve üçüncü kişi ödevliler yer alabilir. Örneğin; maddede, gümrük idaresi ile muhatap olanların, *"bu idarelerin kendi adına veya başka idareler nam veya hesabına tahsil edeceği her tür vergi, resim, harç ve ücretleri ödemek veya bunları teminata bağlamak"* la sorumlu olduğu belirtilmiştir. Vergilendirmeye ilişkin maddi ödevin muhataplardan kim tarafından yerine getirileceği net olarak ortaya konulmadığından, Kanun'un bu maddesinden hareket edilerek yükümlü ve sorumlu kavramlarının belirlenmesi olanaklı bulunmamaktadır.

Öte yandan, Gümrük Kanunu'nun çeşitli maddelerinde *"gümrük vergilerinden sorumludurlar"* ibaresi kullanılmakla birlikte bu ibare dar ve teknik anlamda sorumluluğu ifade etmemektedir. (GK. m.182, 183). Gümrük hukukunda sorumlu kavramı, Vergi Usul Kanunu'ndan tamamen farklı şekilde algılanmaktadır. Gümrük

244 Öncel, s.40; Öncel/Kumrulu/Çağan, s.75; Karakoç 2014, s.216; Gerçek 2010, s.33.

245 Gümrük Kanunu'nda sorumlu ve sorumluluk kavramlarının Vergi Usul Kanunu ile aynı anlamda kullanılmadığı, sorumluluk kavramına cezai nitelikte bir yükümlülüğü anlatmak için başvurulduğuna ilişkin olarak bkz. Tuncer, s.206. Gümrük Kanunu'nun 4'üncü maddesinde getirilen tanımın, "*gümrük idareleriyle muhatap olan kişilerin yerine getirmesi gereken vergi sorumluluğu dâhil çeşitli sorumlulukların hepsini*'' kapsadığı hakkında bkz. Sefa Yayla, "Gümrük Vergi Sisteminde Sorumluluk ve Uzlaşma'', **Gümrük Dünyası**, 2011/4, S.21, s.27, (Yayla2011b). Gümrük Kanunu'nda, Vergi Usul Kanunu'nda yer alan sorumluluk kavramına karşılık gelen bir hukuki/teknik bir kavrama yer verilmediği, gümrük vergisinin ödenmesi bakımından gümrük idaresine karşı sorumlu olan kişilerin yükümlü sayıldığı ya da bu kişilerin "*muhatap olarak''* yükümlüler ile aynı sorumluluk rejimine tabi tutulduğuna dair açıklamalar için bkz. Gök2019, s.46.

Kanunu kapsamında gümrük sorumlusu, kural olarak, gümrük mevzuatının öngördüğü tüm hükümlere uyması gereken, gözetim ve denetimlere tabi olan kişi olarak anlaşılmaktadır. Dolayısıyla, gerçek kişiler, tüzel kişiler veya tüzel kişiliği olmamakla birlikte hukuki tasarruf yapma yetkisine sahip olan kişiler ortaklığı, gümrük mevzuatında öngörülen ödevleri yerine getirmekle sorumlu olabilir. Bu bakımdan, gümrük hukukunda ilgilinin sorumlu olarak nitelendirilmesi için gümrük idaresi ile muhatap olması ve maddi veya şekli ödevlerle yükümlü kılınması yeterlidir[246].

Gümrük Kanunu sorumluluk kavramını tanımlamak yerine, yükümlü kavramını sorumluları içine alacak şekilde tanımlamıştır. Başka bir deyişle, sorumluluk kavramı yükümlü kavramı içinde eritilmiştir. Gümrük Kanunu'nda tanımlanmamakla birlikte, dar ve teknik sorumlu kavramına Kanun'un çeşitli maddelerinde rastlanılmaktadır. Gümrük Kanunu'nun, gümrük memurlarının sorumluluğunu düzenleyen 65'inci maddesi buna örnek oluşturmaktadır. Buna göre, *"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"*. (GK. m. 65/4). Ayrıca, *"gümrük müşavirliğinin bir özel hukuk tüzel kişi tarafından yürütülmesi halinde"*, gümrük beyannamesini imzalayan temsilcide vergilerin ödenmesinden sorumludur. (GK.m.229/2). Kanunda düzenlenen bu sorumluluk hali, vergi hukuku öğretisinde tanımlanan sorumluluk kavramı ile örtüşmektedir[247]. Çünkü bu halde, Kanunda

246 Gümrük hukukunda borç ve sorumluluk kavramlarının özel hukukta olduğu gibi iç içe geçtiği, bu bakımdan, yükümlü adına vergilendirmenin maddî veya şeklî ödevlerini yerine getiren kişilerin sorumlu olarak kabul edilmesinin mümkün olmadığı hakkında bkz. Gök2019, s.46.

247 "Gümrük müşavirinin dolaylı temsil durumunda yükümlü olduğu, *gümrük müşavirinin bir tüzel kişilik olması durumunda, bu tüzel kişiliğin ortaklarından beyannamede imzası olanların, vergi kaybına neden olan durumu bildiği veya bilmesi gerektiği durumlarda tüzel kişilik ile birlikte müteselsil sorumluluğu"* bulunduğu hakkında bkz. Dş. 7. D. 12.12.2019 tarih ve E:2019/2861;K:2019/6657, (Özel Arşiv).

sayılanların ödevi, başkasına ait vergi borcunun, yani maddi ödevin yerine getirilmesinden ibarettir.

3. Üçüncü Kişi Ödevliler

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda vergi ödevi kavramı tanımlanmadığı gibi üçüncü kişilerin vergisel sorumluluğunun vergi ödevi kapsamında düşünüleceğine dair bir belirleme de yapılmamıştır. Ancak, söz konusu, belirlemenin yapılmaması, vergi ödevi ilişkisinde, vergi sorumlusu ve vergi borçlusu dışında ödevlilerin olmadığı anlamına gelmez[248]. Vergi yasaları veya diğer yasalarla belirlenen şekli ve usuli kurallara aykırı davranılması veya mükellefle ilgili şekli ödevlerin yerine getirilmesi sırasında belirlenen usul ve esaslara uyulmaması halinde vergisel yaptırımlara muhatap olan kişilerin üçüncü kişinin vergi ödevlisi olduğu kabul edilmektedir[249]. Üçüncü kişi vergi ödevlilerinin, vergi ödevi ilişkisinde, vergilendirmenin maddi ve şekli aşamasına ilişkin bir ödevleri bulunmamaktadır[250]. Bunlar, anılan ödevlerin dışında kalan kanunla kendilerine birtakım ödevler yüklenen kişilerdir[251]. Üçüncü kişi vergi ödevlisi iki grupta toplanabilir. Birinci grupta, kendilerine kanun ile bilgi ve belge verme ödevi yüklenenler yer almaktadır. İkinci grupta ise, yüklenilen verginin usulüne uygun olarak ödenip ödenmediğini denetlemekle veya sadece verginin ödenip ödenmediğini saptamakla görevlendirilen ödevliler yer almaktadır[252].

248 Canyaş, s.23. Ayrıca, Başaran Yavaşlar2013, s. 39 vd.

249 Öncel/Kumrulu/Çağan, s.71; Akkaya, s.189; Canyaş, s.25; Gerçek 2010, s.33.

250 Öncel/Kumrulu/Çağan, s.71; Canyaş, s.24.

251 Canyaş, s.55. Ayrıca, Başaran Yavaşlar 2013, s. 39.Vd.

252 Serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirlerin sorumluluğu bu kapsamda değerlendirilmektedir. Bu hususta bkz. Akkaya, s.189; Canyaş, s.24-25. Ayrıca, Şenyüz/Yüce/Gerçek, s.91.

Gümrük hukukunda üçüncü kişi ödevli kavramı genel olarak Gümrük Kanunu'nun 4'üncü maddesinde kurala bağlanmıştır. Buna göre; gümrük idaresi ile *"muhatap"* olan tüm kişiler, gümrük idaresince çıkarılan tüm düzenleyici işlemlere uymak; bu düzenlemelerde getirilen ödevlere uygun davranmak zorundadır.

Öte yandan, Gümrük Kanunu'nun 11'inci maddesinde bu yükümlülük özel olarak düzenlenmiştir. Anılan hüküm uyarınca, *"gümrük işlemleriyle doğrudan veya dolaylı olarak ilgili bulunan kişiler, gümrük idarelerinin talebi üzerine gümrük işlemleri ile sınırlı olmak kaydıyla belirlenen süreler içinde gerekli bütün belge ve bilgileri vermek ve her türlü yardımı sağlamakla yükümlüdür"*. (GK. m.11).

C. SORUMLULUK

Sorumlu ve sorumluluk kavramları, her hukuk dalında çeşitli anlam ve kimliklere bürünerek kullanılmaktadır [253] . Çeşitli hukuk dallarında *"sorumluluk''* ibaresi kullanılmasına karşın bu sorumluluğu doğuran sebepler ve bunların hukuki sonuçları birbirinden tamamen farklı algılanabilmektedir[254]. Vergi hukukunda sorumluluk kurumu bazı hallerde, verginin hızlı ve basit bir şekilde tahsil edilmesini sağlamak, bazı hallerde vergilemeye ilişkin maddi ve şekli ödevlerin doğru bir şekilde ifa edilmesini temin etmek, bazı hallerde ise, vergi alacağını güvence altına alma kaygısı ile oluşturulmuştur[255]. Vergi hukukunda sorumluluğun *"geniş anlamda sorumluluk"'* ve *"dar anlamda sorumluluk"*

253 Karakoç2014, s.215.

254 Canyaş, s.25 vd. Sorumluluk türleri için bkz. Saban, s.83.

255 Vergi hukukunda sorumluluk kavramının dar ve teknik anlamda, "*vergiyi doğuran olayla ilişkisi olmayan üçüncü kişilerin yasalarla, vergiye ilişkin maddi ya da şekli ödevlerin yerine getirilmesi bakımından vergi idaresine muhatap tutulmalarını, bazı koşullarda ise asıl vergi borçlusu ile birlikte veya onun yerine geçerek vergi borcunu kendi malvarlıklarından ödemelerini ifade*" *edeceğine dair açıklamalar için,* Öncel, s.45; Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 75; Karakoç2014, s.215; Akkaya, s.187.

olmak üzere iki anlamı bulunmaktadır[256]. Geniş anlamda kullanıldığında kavram, vergi yükümlülerinin kendi sorumluluklarını[257]; dar ve teknik anlamda kullanıldığında ise, bir kimsenin, başkasının vergilendirmeye ilişkin şekli ödevleri yerine getirmesinden sorumlu olmasını ve tarh ve tahakkuk ettirilen vergilerin ödenmesi yükümlülüğünü ifade etmektedir[258].

Gümrük Kanunu'nda, çeşitli maddelerinde *"sorumlu bütün kişiler"* (GK. m.3), *"asıl sorumlu"* (GK. m.3, 86/1), *"sorumludurlar" (*GK.m.4, 96, 106, 181, 182, 183, 192), "*sorumluluk"* (GK. m. 5/A-2), *"müteselsilen sorumludur"* (GK. m.65/4) ibaresi kullanılmakla birlikte anılan maddelerde geçen sorumluluk dar ve teknik anlamda sorumluluğu belirtmek için kullanılmamıştır. Sorumluluk kavramı bazen gümrük vergisi ödevlisinin uymakla yükümlü olduğu kuralları belirtmek için kullanılmıştır. (GK.m.4). Bazen ise, gümrük vergilerini ödeme yükümlülüğünü ifade etmek için kavrama başvurulmuştur. (GK. m.181, 182, 183). Bu halde, sorumluluk geniş anlamı ile yükümlünün kendi borcundan sorumluluğunu ifade etmek için kullanılmıştır. Zira bir vergi borcunun, birden fazla borçlusunun olduğu durumlarda sorumluluktan bahsedilmesine olanak bulunmamaktadır[259]. Ayrıca, maddelerde geçen sorumluluk kavramı genellikle ithalatta (GK.m.181-182-183) ve ihracatta (GK.m.189) yükümlüler arasındaki teselsül ilişkisini göstermek için kullanılmıştır.

Gümrük Kanunu'nun 192'nci maddesine göre *"aynı gümrük vergilerinin ödenmesinden birden çok yükümlünün sorumlu olduğu hallerde, bunlar söz konusu*

256 Öncel, s.41; Akkaya, s.187; Canyaş, s.34.

257 Öncel, s.41; Öncel/Kumrulu/Çağan, s.75; Akkaya, s.187; Karakoç2014, s.215;Canyaş, s.34.

258 Öncel, s.44; Canyaş, s.35.

259 Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 75. Gümrük vergisinin eşyaya yönelen bir vergi olduğu, eşyanın serbest dolaşıma girmesinin ancak gümrük vergilerinin ödenmesi halinde mümkün olduğu, gümrük vergisinde vergi kesenlerinin sorumluluğunun düzenlenmediği, sorumluluk kurumuna vergi alacağını güvence altına almak için başvurulduğu hakkında bkz. Saygılıoğlu/Gerçek, s.142.

vergilerin ödenmesinden müştereken ve müteselsilen sorumludurlar". (GK.m.192). Kanunda yükümlüler arasında teselsül ilişkisinin bulunduğu; yükümlülerin vergilerin ödenmesinden müştereken ve müteselsilen sorumlu oldukları belirtilmekle birlikte müşterek ve müteselsil sorumluluk kavramları tanımlanmamıştır. Kanunda, müşterek ve müteselsil sorumluk kavramına gümrük vergisi alacağının bu borçlulardan herhangi birsinden sıra gözetmeksizin tahsil edilebileceğini anlatmak için başvurulmuştur[260]. Bu bakımdan, kavramın anlam ve sınırlarının, gümrük hukukuna uygun düştüğü ölçüde, müteselsil borçluluğu düzenleyen Türk Borçlar Kanunu'ndan hareketle doldurulması mümkündür. Nitekim uygulamada Danıştay kavramı, Türk Borçlar Kanunu'ndan esinlenerek veya bazı hallerde anılan kanunun ilgili maddelerine atıfta bulunmak suretiyle kullanmaktadır[261].

Bir alacaklının karşısında birden fazla borçlunun bulunduğu ve alacaklının dilediği borçludan borcun ifasını talep edebildiği hukuki ilişki müteselsil borçluluk olarak adlandırılmaktadır[262]. Bu borçluluk ilişkisinde, müteselsil borçlulardan her biri, borcun tamamının ödenmesinden asıl borçlu sıfatıyla tek başına sorumludurlar[263]. Borçluların bir araya getirilmesindeki temel amaç alacaklının tatmin edilmesidir[264]. Bu bakımdan,

260 Tercier- Pichonaz- Develioğlu, s.503; Hatemi- Gökyayla s. 355.

261 "*Müteselsil sorumlulukla ilgili genel esasların düzenlendiği 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nda yer verilen hükümlere göre müteselsil borç, birden fazla borçlunun bir veya birden fazla alacaklıya karşı borcun tümünden sorumlu olduğu ve borçlulardan birinin veya birkaçının borcu ödemesi ile ödeme miktarınca diğerinin de borçtan kurtulduğu borç''* ilişkisi olduğu hakkında bkz. Dş. 7. D. 23.1.2019 tarih ve E: 2018/4934;2019/73 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Aynı yönde, Dş.7.D. 18.10.2018 tarih ve E:2016/6195; K.2018/4556 sayılı kararı, (Özel Arşiv); Dş.7. D. 21.3.2016 tarih ve E:2013/4468; K:2016/3119 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Ayrıca, bkz. Dş.7.D 30.11.2005 tarih ve E: 2002/1220; K: 2005/3010, A. Yeşilova, s.37. Aynı yönde, açıklamalar için bkz. Gök2019, s.65. Revize Kyoto Sözleşmesi uyarınca ithalatçı adına gümrüklendirme sürecini takip eden üçüncü kişilerin gümrük vergilerinin ödenmesinden müştereken ve müteselsilen sorumlu olduklarının düzenlenebileceği hakkında bkz. Focus, s. 80.

262 Hatemi- Gökyayla s. 100; Gerçek2010, s.47. Müşterek sorumluluğun aynı gümrük vergisi borcunun ödenmesinden birden çok yükümlünün sorumlu olduğu durumun anlaşılması gerektiği hakkında bkz. Yayla 2011b, s.29.

263 Eren, s.1201; Nomer, s.460.

264 Kadir Berk Kapancı, **Birlikte Borçlulukta Borçlular Arası İlişkiler**, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2015, s. 24.

Gümrük Kanunu'nda müteselsil sorumluluk kavramının düzenlenmesinin temelinde, gümrük idaresinin tatmin edilmesi; kamu alacağının güvenceye alınması, kamu alacağının tahsil edilememesi olasılığının bertaraf edilmesi düşüncesi yatmaktadır[265].

Müteselsil sorumluluk halinde, gümrük idaresi, yükümlülerin birinden veya birkaçından ya da tamamından vergi borcunun ödenmesini talep edebilir. (TBK. m.162). Gümrük alacağı bakımdan, müteselsil borçlular, beyanda bulunan, eşyayı gümrük gözetiminden çıkaranlar, eşyayı gümrük bölgesine kaçak olarak sokanlar veya bir gümrük rejiminin gerektirdiği yükümlülüklere aykırı davrananlar olabilir[266]. Ortada aynı ve tek bir borç bulunmasına; [267] borcun aynı hukuki sebepten [268] kaynaklanmasına rağmen Gümrük Kanunu ile yükümlülerin sayısı kadar borç ve borçlu yaratılmıştır[269]. Bu halde, gümrük vergisi tahsil edilinceye veya borçlulardan biri tarafından ödeninceye kadar diğer borçluların borcun tamamını ödeme yükümlülüğü sürmektedir [270]. Yani, gümrük borcunun ödenene kadar borçlular birbirine ve gümrük idaresine bağlanmaktadır[271]. Bu

265 Borçlular arasında teselsül ilişkisinin kabul edilmesinin alacaklılar için ek bir teminat yarattığına dair açıklamalar için bkz. Tercier- Pichonaz- Develioğlu, s.503; Hatemi- Gökyayla s. 355.

266 Olayda, dava konusu amme alacağının, davacı ile müşterek ve müteselsilen sorumlu tutulan diğer sorumlu tarafından, 7143 sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun hükümlerinden yararlanılarak ödendiği, ortada, davacının sorumlu tutulabileceği bir kamu alacağı kalmadığı hakkında bkz. Dş.7.D. 11.10.2018 tarih ve E:2018/4463; K: 2018/4401 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

267 Teselsül kavramının açıklanmasında genel olarak iki teoriye başvurulduğu, bağlantı teorisinde birden çok borçlunun sorumlu olduğu tek bir borcun olduğu ileri sürüldüğü; teselsül teorisinde ise, borçlu sayısı kadar borç bulunduğunun ancak bunların varlığının birbirine bağlı olduğunun ileri sürüldüğüne dair açıklamalar için bkz. Tercier- Pichonaz- Develioğlu, s.503; Hatemi- Gökyayla, s. 356.

268 Gümrük vergilerinin tahakkuku aynı hukuki sebebe dayanmaktadır. Örneğin, eşyanın kıymetinin noksan beyan edilmesi (GK. m.24) veya eşyanın gümrük gözetimden çıkarılması (GK.m.183) nedeniyle gümrük vergisi tahakkuk ettirilmesi halinde, yükümlüler aynı hukuki sebep nedeniyle borçlandırılmaktadırlar.

269 Genel olarak borcun bir alacaklıyı bir borçluya bağladığı, ancak tek ve aynı borçtan birden çok kimsenin sorumlu olmasına bir engel bulunmadığına dair açıklamalar için bkz. Tercier- Pichonaz- Develioğlu, s.499. Müteselsil borçluluğun bir kanun hükmü ile ya da sözleşme ile oluşturulabileceğine dair açıklamalar için bkz. Hatemi- Gökyayla s. 356.

270 Hatemi- Gökyayla s. 356.

271 Müteselsil borçlulukta borç ilişkilerinin birbirine bağımlı olduğuna dair açıklamalar için bkz. Nomer, s.460.

bağın çözülmesi ancak gümrük vergisi borcunun tahsili ve yapılandırılması halinde mümkündür.

Gümrük yükümlülüğünün birden fazla kişi tarafından yerine getirilmesinin gerekli olduğu hallerde, gümrük idaresinin gümrük yükümlülerine karşı birbiriyle yarışan bir talep hakkına sahip olduğu kabul edilmektedir[272]. Gümrük idaresi, vergi borucunu herhangi bir sınırlama olmadan dilediği borçludan takip ve tahsil edebilir[273]. Ancak uygulamada, Danıştay, *"alacaklının, borçlulardan her birine, alacağın bulunduğu her aşamada, o aşamaya ilişkin yasal düzenlemenin gerektirdiği usullere göre başvuruda bulunabilmesi, müşterek ve müteselsil borç ilişkisinin yasal tanımının sonucu ise de; birden fazla borçlunun her birinden borcun ifasını isteme imkânına sahip olan alacaklının, bütün borçlular yerine borçlulardan sadece biri adına işlem yapması durumunda, sonradan diğer borçlular adına da işlem yapmak yerine, yapılan ilk işlemin sonucunu beklemesi ve bu işlemin sonucuna göre diğer borçlular adına işlem tesis etmesi"*[274] gerektiğini kabul etmektedir.

Gümrük Kanunu'nda aksi yönde bir düzenleme bulunmadığından, müteselsil borçluların her birinin takip edilebilmesi gerekmektedir. Bu takip hakkının tek sınırının objektif iyi niyet kuralları ve ölçülülük ilkesi ve kamu yararı olduğu düşünülmektedir[275]. Bu bakımdan, gümrük idaresi, kamu alacağının en kısa sürede ve en az masrafla tahsil

272 Eren, 1201. Yarışan borçlulukta, yarışan borçluların eşit halde olması halinde müteselsil sorumluluktan bahsedilebileceği, bunun dışında müteselsil borçluluktan söz edilemeyeceğine dair açıklamalar için bkz. Tercier- Pichonaz- Develioğlu, s.500.

273 Genel açıklamalar için bkz. Hatemi- Gökyayla s. 358. Ayrıca, Yayla 2011b, s. 27 vd.

274 Dş. 7.D. 18.10.2018 tarih ve E:2016/6195; K:2018/4556 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Ayni yönde, Dş. 7. D. 17.5.2016 tarih ve E:2016/4718; K:2016/4626 sayılı kararı, (Özel Arşiv); Dş. 7. D. 21.3.2016 tarih ve E:2013/4419; K:2016/3106 sayılı kararı, (Özel Arşiv); Dş. 7. D. 28.11.2013 tarih ve E:2009/3499; K:2013/6622 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

275 Müteselsil sorumlulukta idarenin vergi borcunu borçlulardan tahsili hususunda takdir yetkisinin bulunduğu ancak bunun sınırsız olmadığı hususunda bkz. Adnan Gerçek, **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2006, s.151. Gümrük idaresinin müteselsil borçlulardan hangisini takip edeceğini belirlerken, *"takdir yetkisini gümrük vergisi ödevine uygun düşecek şekilde"* kullanması gerektiğine dair bkz. Gök2019, s.67.

edilebileceği borçlulara yönelmek zorundadır. Gümrük idaresince, müteselsil borçlulardan her birinin aynı ödeme gücüne sahip olduğu yahut vergi borcunun tahsil edilmesinde aynı miktarda gidere katlanılacağının anlaşılması halinde her yükümlü ayrı ayrı da takip edilebilir.

Gümrük idaresi gümrük vergisi borcunu müteselsil sorumlulardan herhangi birinden tahsil edebileceği gibi alacaklıların herhangi birisi de gümrük vergisi borcunu kısmen veya tamamen ödeyebilir. Ayrıca, müteselsil borçlulardan her biri, borucun tamamını ödeyebilir, kamu idaresi ile uzlaşarak alacağı yapılandırabilir, vergi veya cezanın indirilmesini sağlayabilir. Alacağın yapılandırılması sonucunda, ödenecek vergi tutarında indirim yapılması yani borçlunun kısmen ibra edilmesi halinde [276] diğer borçlularında borcu aynı oranda sona erer[277] .

Gümrük Kanunu'nun 192'nci maddesinde belirtilen müteselsil sorumluluğun kapsamına sadece gümrük vergileri girmektedir[278]. Cezaların şahsiliği gereği gümrük kabahatlerinde müteselsil sorumluluk hükümleri uygulanmaz[279].

---

276 Borçlar Kanunu'nda borçlulardan birinin ibra edilmesi halinde diğerinin de borcunun iç ilişkideki borca katılma payı oranında sona erdiğinin kabul edildiğine dair açıklamalar için bkz. Hatemi-Gökyayla, s.358.

277 Olayda, müşavirlik hizmeti verilen şirketin aynı beyanname nedeniyle ek olarak tahakkuk ettirilen vergi ve cezalar için 6111 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun hükümlerinden yararlanmak amacıyla başvuruda bulunduğu ortada, müşterek ve müteselsil sorumluluk ilkesi uyarınca davacının sorumlu tutulabileceği bir kamu alacağının kalmadığının anlaşıldığı hakkında bkz. Dş.7.D.17.3.2015 tarih ve E:2011/4897;K:2015/1378 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Aynı yönde, Dş 7. D. 19.2.2015 tarih ve E:2011/3030;K: 2015/854 sayılı kararı, (Özel Arşiv);Dş. 7.D. 23.1.2019 tarih ve E: 2018/4934;2019/73 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

278 Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 86. Gümrük müşavirinin gümrük vergilerinin aslından ve fer 'ilerinden ithalatçı ile müştereken ve müteselsilen sorumlu olduğu hakkında bkz. Muammer Tanrıvermiş, "Gümrük Vergilerinin Ödenmesinde Gümrük Müşavirlerinin Sorumluluğu", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi,** S. 3, Mart 2008, s.78.

279 Cezalarda da müteselsil sorumluluk hükümlerinin uygulanacağı, Damga Vergisi Kanunu'nun 11'inci maddesinin 2'nci fıkrasında yer alan düzenlemenin buna örnek teşkil ettiğine dair açıklamalar için bkz. Öncel/Kumrulu/Çağan, s.86. Ayrıca, Gerçek2016, s.147. "*Ceza sorumluluğunun şahsiliği ilkesi gereği, cezalar bakımından müşterek ve müteselsil sorumluluk söz konusu olmadığından, ithalat işlemlerinin gümrük müşaviri aracılığıyla gerçekleştirildiği ve eşyanın gümrük vergileri kısmen veya tamamen ödenmeksizin Yurda girmesi durumunda, vergiler üzerinden hesaplanan ceza kararının, anılan eylemi gerçekleştiren ithalatçı veya gümrük*

Gümrük vergilerinin ödenmesinden birden fazla kişinin sorumlu olduğu durumlarda, *"müteselsil borçlulardan birine karşı zaman aşımı kesilince diğerlerine karşıda zaman aşımı kesilmiş"* sayılmaktadır[280]. Ayrıca, müteselsil borçlulardan birine karşı zaman aşımının durması veya uzaması halinde diğerleri hakkında zaman aşımı süresi durmuş veya uzamış sayılmaktadır[281]. Bir de müşterek ve müteselsil sorumluluk hükümlerine göre gümrük vergisi alacağının müşterek borçlulardan tahsili için, tahsil edilmeyen ve/veya noksan tahsil edilen verginin zaman aşımına uğramamış olması gerekmektedir[282].

müşavirine tebliğ edilmesi; alacağın süresi içerisinde ödenmemesi halinde ödeme emriyle tahsili yoluna gidilmesi'' gerektiği hakkında bkz. Dş. 7. D. 4.11.2015 tarih ve E: 2015/28; K: 2015/5499 sayılı kararı, (Özel Arşiv); "*ceza sorumluluğunun şahsiliği ilkesi gereği, cezalar bakımından müşterek ve müteselsil sorumluluk söz konusu olmadığından, gümrük müşavirinin cezalardan sorumlu tutulabilmesi için vergi kaybına neden olan olayı bildiği ya da bilmesi gerektiği hususunun ortaya konulması gerekli ve zorunludur. Dava konusu olayda ise, geçici olarak ithal edilen eşyanın süresi içinde yurt dışı edilmemesi hususunda başka bir anlatımla dâhilde işleme rejimi şartlarının ihlal edilmesinde davacıya yüklenilebilecek kusurlu bir eylemin varlığına ilişkin herhangi bir somut tespit ortaya konulmadığından davacı hakkında ceza kararı alınmasında hukuka uyarlık görülmemiştir. Bu durum, ödeme emrinin para cezalarına ilişkin kısmı yönünden borcum yoktur iddiası kapsamında*'' değerlendirilmesi gerektiği hakkında bkz. Dş. 7. D. 26.3.2015 tarih ve E:2014/5278;2015/1615 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

280 Nomer, s.461.

281 Olayda, ithalatçı firmaya tebliğ edilen vergilerin itiraz edilmeksizin kesinleştiği, söz konusu vergilerin ithalatçıdan tahsil edilememesi üzerine, gümrük müşaviri olan davacı adına ödeme emri düzenlendiği, "*davacı adına düzenlenerek tebliğ edilen ödeme emrinin dayanağını oluşturan gümrük ve katma değer vergileri ile dampinge karşı vergi tahakkukuna ilişkin tebligatın, beyannamenin tescil tarihinden itibaren üç yıllık zaman aşımı süresi geçirildikten sonra yapılmış olması karşısında; zaman aşımına uğrayan vergilerin tahsili amacıyla ödeme emri düzenlenmesinde hukuka uyarlık*'' bulunmadığı hakkında bkz. Dş. 7. D 4.11.2015 tarih ve E:2015/27; K: 2015/5500 sayılı kararı , (Özel Arşiv). *Gümrük beyannamesinin tescil tarihinden itibaren üç yıl içinde yükümlüsüne tebliğ edilmeyen gümrük vergisi tahakkukları zaman aşımına uğrayacağı tartışmasızdır. Ancak, gümrük yükümlülüğünün doğduğu olayla ilgili olarak ceza davası açılması ve bu davanın sonucunda mahkûmiyet kararı verilmesi halinde, gümrük idaresi, söz konusu eşyanın ithalinden doğan gümrük vergi ve resimlerini, suçun tabi olduğu zaman aşımı süresi içerisinde yapıp tebliğ edeceği ek tahakkukla*'' isteyebileceği, *…olayda, gümrük müşaviri olan davacı adına ek olarak tahakkuk ettirilen vergilere ilişkin tebligatın, gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihten itibaren üç yıllık süre geçirildikten sonra yapıldığı, şirket yetkililer hakkında açılan ceza davasında davanın zaman aşımı nedeniyle düşürülmesine karar verildiği ve bu kararların temyiz incelemesinden geçerek kesinleştiği dolayısıyla ortada herhangi bir mahkûmiyet kararı bulunmadığı vergilerin zaman aşımına uğradığı anlaşıldığı''* hakkında bkz. Dş.7.D. 20.10.2014 tarih ve E:2012/4482;2014/4498 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Aksi yönde, zaman aşımının müteselsil borçlulardan biri hakkında durmasının diğer borçluları etkilemeyeceğine ilişkin açıklamalar için bkz. Nomer, s. 461.

282 Yayla2011b, s.30.

Gümrük yükümlüleri arasında müteselsil borç ilişkisinin öngörüldüğü hallerde, gümrük vergi borcunu ödeyen kişilerin diğerine rücu etmesi mümkündür[283]. Bu halde, müteselsil sorumluların kusur durumuna göre ve olayın özelliğine ve olayın gerçekleşme şartlarına göre bir değerlendirme yapılmalıdır. Ancak, müteselsil sorumluluğun kusura dayanması halinde kusur durumuna göre bir değerlendirme yapılması gerekmektedir. Bu bakımdan, gümrük müşaviri, gümrük vergilerinin ödenmesinden kendi kusuru uyarınca sorumlu olduğundan, kural olarak ithalatçıya/hesabında beyanda bulunana rücu etmesinin mümkün olmadığı düşünülmektedir[284]. Ancak ithalatçının/hesabına beyanda bulunanın kusurunun gümrük müşavirinin kusurundan ağır olması veya ithalatçının/hesabına beyanda bulunanın gümrük müşavirini bilerek ve isteyerek yanıltması halinde gümrük müşavirinin ithalatçıya/hesabına beyanda bulunana rücu edebileceği değerlendirilmektedir.

D. GÜMRÜK MÜŞAVİRLERİNİN SORUMLULUĞUNUN HUKUKİ NİTELİĞİ

Gümrük müşavirinin sorumluluğunun hukuki niteliğinin incelendiği bu bölümde; öncelikli olarak vergi hukuku ilişkisi ve sorumluluk kavramları ortaya konulmaya çalışıldı. Birinci bölümün bu kısmında ise yukarıda elde edilen verilerden hareketle ve gümrük hukuku perspektifinden bakılarak müşavirin sorumluğunun niteliği incelenmiştir.

283 Nomer, s.465.Rücu, "*başkasına ait borcu onun yerine ödeyen kişinin ödediği meblağı asıl borçludan veya borcun ödenmesinden asıl borçlu ile sorumlu olanlardan ödenmesini istemek olarak"* tanımlanmaktadır. Turgut Candan, **Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu,** Güncelleştirilmiş 3. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Şubat, 2006, s.136. (Candan2006b)

284 Kanuni temsilcilerin mükellefe rücu edebilmesi için herhangi bir şartın bulunmadığı, kanuni temsilcinin mükellefin vergilendirme ile ilgili ödevlerini yerine getirmede kasıtlı davranmasının veya ihmalinin rücu ilişkisini etkilemeyeceği, ancak kusurun ve ihmalin cezalar bakımından dikkate alınacağı hakkında bkz. Candan2006b, s.137.

Gümrük idaresi ile kişiler arasında eşyanın ithali veya ihracı nedeniyle bir hukuki ilişki doğmaktadır. Kısaca, gümrük hukuku ilişkisi olarak adlandırılabilecek bu ilişkide doğal olarak bir ödev ve borç ilişkisini beraberinde getirmektedir.

Gümrük hukukunda vergi ödevlilerini belirleyen, tespit eden ve bu ödevlilerin sorumluluklarını belirten ve bunun sınırlarını çizen genel bir norm bulunmamaktadır. Ancak, vergi hukuku teorisinde yer alan *"vergi hukuku ilişkisi"* ve özellikle *"ödevli"* kavramından hareketle gümrük müşavirinin sorumluluğunun hukuki niteliği belirlenebilir.

Bu açıdan bakıldığında, ilk akla gelen gümrük müşavirinin *"üçüncü kişi ödevli"* sıfatıyla sorumlu tutulup tutulamayacağıdır. Dolayısıyla, ilk önce, gümrük müşavirine bilgi, belge sunma ve veri sağlama ödevinin yüklenilip yüklenmediğinin saptanması gereklidir.

Gümrük Kanunu'nun 181'inci maddesinin 3'üncü fıkrasında, gümrük rejimlerinden *"biri için bulunulan beyanda kullanılan veriler, kanunen alınması gereken vergilerin tamamen veya kısmen tahsil edilememesine sebep olduğu takdirde, beyanın yapılabilmesi için bu verileri veren ve bu verilerin yanlış olduğunu bilen veya bilmesi gereken kişilerin"* gümrük vergilerinden sorumlu olduğu kurala bağlanmıştır. (GK m.181/3). Anılan düzenleme uyarınca kişinin gümrük vergilerini ödemekle yükümlü tutulabilmesi için beyanda kullanılan bilgi ve belgelerin; yani eşyanın kıymetine, dâhil olduğu gümrük tarife ve istatistik pozisyonunun belirlenmesine ve menşeinin saptanmasına ilişkin verilerin yanlış olduğunu bilmesi veya bilmesinin gerekmesi zorunludur. Dolayısıyla, salt anılan maddeden hareketle gümrük müşavirinin sorumluluğunun niteliğinin belirlenmesi mümkün değildir.

Diğer taraftan, Gümrük Kanunu'nun diğer hükümleri incelendiğinde; gümrük müşavirine, salt bu sıfatı nedeniyle, herhangi bir bilgi verme ve bildirim ödevi

yüklenmediği gibi bu ödevin yerine getirilmemesi halinde bir yaptırım uygulanacağı da kurala bağlanmamıştır. Dolayısıyla, gümrük müşavirinin kendisine bilgi ve belge ödevi verme görevi yüklenilen üçüncü kişiler arasında olmadığı söylenebilir.

İkinci olarak, gümrük müşavirinin belli bir mesleki faaliyetin icrası nedeniyle üçüncü kişi ödevli sıfatıyla sorumlu tutulup tutulmadığının belirlenmesi gereklidir. Gümrük Kanunu'nda, Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227'nci maddesinin ikinci fıkrasına paralel bir düzenleme yer almamaktadır. Yani, Gümrük Kanunu'nda açıkça gümrük müşavirine bir denetim ödevi; denetim ödevinin usulüne uygun olarak yerine getirilmemesi nedeniyle bir sorumluluk yüklenmemiştir. Öte yandan, mali müşavirlerin yaptıkları tasdikin doğruluğundan sorumlu olduğu 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun[285] 12'nci maddesinin 4'üncü fıkrasında açıkça kurala bağlanmasına karşın, gümrük müşavirinin, noksan tahakkuk veya tahsil edilen vergilerin ödenmesinden sorumlu olduğunu kurala bağlayan, vergilendirmeye ilişkin belgelerin tasdik edilmesi nedeniyle sorumlu olduğunu düzenleyen açık bir hüküm bulunmamaktadır. Bu itibarla, gümrük müşavirinin kendisine denetim görevi yüklenilen üçüncü kişi ödevliler arasında olmadığı söylenebilir[286].

Ödevli kavramından hareket edildiğinde akla ikinci gelen, gümrük müşavirinin *"vergi sorumlusu"* sıfatıyla sorumlu tutulup tutulamayacağıdır. Bu açıdan bakıldığında, vergi sorumlusunu tespit için yukarıda getirilen ölçütlerin denenmesi, yani; bir sorumluluk testinin yapılması gerekli bulunmaktadır. Gümrük vergisinde vergiyi doğuran olay gümrük müşavirinin kişiliğinde gerçekleşmemektedir. Gümrük müşaviri, Gümrük

285 1. 6. 1989 tarih ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu (RG. 13.6.1989-20194).

286 Gümrük müşavirlerinin sorumluluğunun mali müşavirlerin sorumluluğuna benzediği hakkında bkz. Bahçeci s.431. Gümrük müşavirinin vergilerin ödenmesinden yükümlü sıfatıyla sorumlu olduğu; yükümlülüğünü gerektiren şartların ortaya konulması gerektiği hakkında bkz. Nail İnal, "Gümrük Müşaviri Arkadaş, İmza Atmadan Önce Çocuklarını Düşün'', **Yaklaşım Dergisi**, s.294. Haziran 2017, E-Yaklaşım, (ET. 28.03.2019, www.yaklasim.com).

Kanunu'nda sınırları çizilen danışma, takip, tespit gibi faaliyetleri, ithalatçı adına onun tarafından verilen dolaylı temsil yetkisine dayanarak yerine getirmektedir. Bu bakımdan, gümrük müşaviri, *"Eşyanın gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulması(na)"* (GK. m.3/14) ilişkin faaliyetleri üçüncü kişi adına gerçekleştirdiğinden vergiyi doğuran olayın kendi kişiliğinde gerçekleşmediği değerlendirilmektedir. Dolayısıyla gümrük müşavirinin sorumluluk için gerekli olan şartı karşıladığını söylemek mümkündür.

Ancak, vergiyi doğuran olayın gümrük müşavirinin kişiliğinde gerçekleşmediğinin saptanması tek başına onun vergi sorumlusu sıfatının ortaya konulması için yeterli değildir. Bu tespitin Gümrük Kanunu'nda yer alan diğer ölçütlerle desteklenmesi gereklidir. Yani, gümrük müşavirinin, başkasının vergi ödevine ilişkin maddi ya da şekli ödevlerin yerine getirilmesi bakımından gümrük idaresine muhatap tutulup tutulmadığının da belirlenmesi gereklidir. Gümrük müşavirinin bu ödevlerle yükümlü kılınabilmesi için ise, bu hususun Kanunda açıkça tanımlanması gereklidir. Nitekim Vergi Usul Kanunu kapsamında yer alan vergiler irdelendiğinde, kanunlarda hiçbir tereddüde yer bırakmayacak şekilde vergi sorumlusu tanımlamıştır. Örneğin, *"yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanlar[ın], verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevlerin yerine"* getirilmesinden sorumlu oldukları VUK'nun 11'nci maddesinde; *"vergiye tabi kâğıtların Damga vergisinin ödenmemesinden veya noksan ödenmesinden dolayı alınması lazım gelen vergi ve cezadan, mükelleflere rücu hakkı saklı kalmak üzere, kâğıtları ibraz edenlerin sorumlu"* oldukları DVK'nun 24'üncü maddesinin 1'nci fıkrasında açıkça kurala bağlanmıştır. Diğer taraftan, *"beyannameyi kontrol edenler ile muayeneyi ve ikinci muayeneyi yapanların yaptıkları kontrolden veya muayeneden, gümrük vergilerinin hesaplanmasından ya da muafiyet hükümlerinin uygulanmasından, duruma göre tek başlarına veya müteselsilen"* sorumlu olduğunu kurala bağlayan Gümrük Kanunu'nun

65'inci maddesinin son fıkrasında sorumluluğun ancak kanun ile konulabileceği düşüncesine dayanmaktadır. Gümrük Kanunu'nda müşavirin sorumluluğuna ilişkin bu yönde bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu bakımdan, gümrük müşavirinin, dar ve teknik anlamda sorumlu sıfatıyla gümrük idaresine muhatap tutulmadığı söylenebilir. Yukarıda yapılan irdeleme, gümrük müşavirinin gerek üçüncü kişi ödevli ve gerekse vergi sorumlusu olarak nitelendirilemeyeceğini ortaya koymaktadır. Bu bakımdan, vergi ödevi ilişkisinde gümrük müşavirinin yükümlü olup olmadığının saptanması gerekmektedir.

Gümrük Kanunu'nun, gümrük yükümlülüğünü düzenleyen 9'uncu kısmında gümrük müşavirinin yükümlü sıfatıyla verginin ödenmesinden sorumlu olacağını açıkça kurala bağlayan bir düzenleme bulunmamaktadır.

Eşya ile hukuki veya fiili bağı olan kişilerin, örneğin; eşyayı ithal eden beyan sahibinin, eşyayı Gümrük Kanunu'na aykırı olarak gümrük bölgesine getirenlerin, eşyayı gümrük gözetiminden çıkaranların, bir gümrük rejiminin öngördüğü zorunluluklara aykırı davrananların serbest bölgede bulunan ve gümrük vergisine tabi olan eşyayı kullanan veya tüketen kişilerin yükümlülükleri ve bu yükümlülüklerin kapsamı Gümrük Kanunu'nun gümrük yükümlülüğünün doğması başlıklı 9'uncu kısmının birinci bölümünde yer alan hükümlerin irdelenmesi suretiyle belirlenebilir. Örneğin, Gümrük Kanunu'nun 184'üncü maddesinin 3'üncü fıkrası uyarınca, *"ithalat 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 kişi yükümlüdür"*. (GK. m.184/3).

Oysa dolaylı temsilci sıfatıyla gümrük müşavirinin yükümlü sıfatıyla gümrük vergilerinin ödenmesinden sorumlu olup olmadığının belirlenmesi Kanun'un sistematik olarak incelenmesini ve özellikle, 3, 5, 181, 192 ve 229'uncu maddelerinin birlikte irdelenmesini gerektirmektedir.

Gümrük Kanunu'nun, 3'üncü maddesinin 8'inci fıkrasının (b) bendinde *"Gümrük yükümlülüğü''*, *"yükümlünün gümrük vergilerini ödemesi zorunluluğu"* olarak tanımlanmıştır. Anılan düzenlemede, sadece, maddi ödevden hareket edilmiştir. Maddenin, 11'inci bendinde ise gümrük vergilerini ödemekle yükümlü bulunan kişinin sorumlu olduğu kabul edilmiştir. Anılan düzenlemelerde kanun koyucunun, Vergi Usul Kanunu'nda ve öğretide yapılan sınıflandırmanın aksine yükümlü, sorumlu ve üçüncü kişi vergi ödevlilerini ayrıştırmadığı, sadece kamu alacağının tahsil edilmesine odaklandığı görülmektedir. Dolayısıyla, salt, 4458 sayılı Kanun'da yer alan yükümlü ve yükümlülük kavramından hareket edilmesi tek başına yeterli değildir.

Gümrük müşavirinin yükümlü sıfatıyla sorumlu olup olmadığının belirlenmesi Gümrük Kanunu'nun 181'inci maddesinin 2'nci fıkrasının da irdelenmesini gerektirmektedir. Maddenin, ilk cümlesinde doğal olarak, ithalatta gümrük yükümlülüğünde yükümlünün, beyan sahibi olduğu kurala bağlanmıştır. Anılan cümle, ilk bakışta, ithalatta bir gümrük yükümlülüğünün doğması halinde, sadece, ithalatı gerçekleştirenin yükümlü olacağı izlenimini oluşturmaktadır. Bu izlenim, ithalatın bizzat ithalatçı/eşya sahibi tarafından veya ithalatın doğrudan temsil yoluyla gerçekleştirildiği durumlar için doğru ve yerindedir. Ancak, ithalatın dolaylı temsil yoluyla gerçekleştirilmesi halinde, fıkranın ilk cümlesinin, ikinci cümle ile okunarak yeniden anlamlandırılması zorunluluğu ortaya çıkmaktadır. Çünkü fıkranın ikinci cümlesinde, *"dolaylı temsil durumunda hesabına gümrük beyanında bulunulan"* kişinin de beyanda bulunan yanında yükümlü olduğu kurala bağlanmıştır.

Gümrük Kanunu'nun 181'inci maddesinin 2'nci fıkrasının ilk ve ikinci cümlesinin birlikte okunmasından, ithalatın bizzat ithalatçı tarafından veya ithalatın doğrudan temsil yoluyla gerçekleştirilmesi halinde gümrük beyanında bulunan ithalatçının gümrük vergilerini ödemekle yükümlü olduğu; ithalatın dolaylı temsil suretiyle gerçekleştirilmesi halinde, öncelikli olarak gümrük beyannamesini dolaylı

temsilci sıfatı ile imzalayan temsilcinin gümrük vergilerini ödemekle yükümlü olduğu; ikinci olarak adına beyan bulunulan ithalatçının, gümrük vergilerini ödemekle yükümlü olduğu anlaşılmaktadır.

Ancak, buraya kadar yapılan irdeleme gümrük müşavirinin yükümlü olup olmadığının tespit için yeterli değildir. Gümrük müşavirinin yükümlü sıfatıyla sorumlu olup olmadığının belirlenmesi Gümrük Kanunu'nun 5'inci maddesinin son fıkrasının ve 225'inci maddesinin ilk fıkrasının irdelemeye dâhil edilmesini gerektirmektedir. Anılan düzenlemeler uyarınca, *"Eşyanın gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulması(na)"* ilişkin işlemleri, örneğin; "*eşyanın bir gümrük rejimine tabi tutulmasını, bir serbest bölgeye girmesini, Türkiye Gümrük Bölgesine yeniden ihracını, imhasını, gümrüğe terk edilmesini"*, (GK m.3/14) dolaylı temsil yoluyla takip edip sonuçlandırmak konusunda gümrük müşavirlerinin tekel hakkı bulunmaktadır. Bu hak nedeniyle, eşyanın ithaline ilişkin işlemlerin, örneğin; eşyanın beyanının, dolaylı temsil suretiyle ancak gümrük müşaviri tarafından gerçekleştirilmesi mümkündür.

Sonuç olarak; Gümrük Kanunu'nun 181'inci maddesinin 2'nci fıkrasının ilk ve ikinci cümlesiyle, 5'inci maddesinin son fıkrasının ve 225'inci maddesinin ilk fıkrasının birlikte okunmasından, ithalatın bizzat ithalatçı tarafından veya doğrudan temsil yoluyla gerçekleştirilmesi halinde gümrük beyanında bulunan ithalatçının gümrük vergilerini ödemekle yükümlü olduğu; ithalatın gümrük müşaviri tarafından dolaylı temsil suretiyle gerçekleştirilmesi halinde, öncelikli olarak gümrük beyannamesini dolaylı temsilci sıfatı ile imzalayan gümrük müşavirinin gümrük vergilerini ödemekle yükümlü olduğu; ikinci olarak, adına beyanda bulunulan ithalatçının, gümrük vergilerini ödemekle yükümlü olduğu anlaşılmaktadır[287].

287 Gümrük vergisinin yükümlüsünün, beyan sahibi olduğu; gümrük işlemlerinin dolaylı temsilci tarafından tamamlanması halinde gümrük müşavirinin dolaylı temsilci sıfatı ile sorumlu olduğuna ilişkin açıklamalar için bkz. Selen, s.176; Dölek2013, s.21;Yayla 2011b s.31. Temsil durumunda,

Gümrük Kanunu'nun, 181'inci maddesinin 2'nci fıkrasında öngörülen yükümlülüğün doğması için bir beyanın bulunması gerekmektedir. Ancak gümrüğe yapılan her beyan nedeniyle bir sorumluluğun doğması mümkün değildir. Gümrük vergilerini ödeme yükümlülüğünün doğması için, beyanın ithalata ya da ihracata ilişkin olması veya Kanun'un 190 ve 194'üncü maddelerinin uygulanması nedeniyle bir beyanın varlığına bağlıdır. Örneğin; *"Türkiye'nin taraf olduğu anlaşma hükümlerine göre dahilde işleme rejimi altında elde edilen Türk menşeli eşyanın anlaşmalara taraf ülkelere ithalinde, tercihli tarife uygulamasından yararlanmasının, bunların bünyelerine giren serbest dolaşımda olmayan eşyanın ithalat vergilerinin ödenmesi ve buna ilişkin belgelerin onaylanması koşuluna bağlı olması halinde, ithalata ilişkin bir gümrük yükümlülüğü doğar"*. (GK.m.194/1). Bu halde, *"ödenmesi gereken ithalat vergilerinin ihracat beyannamesi konusu eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesi dışına çıktığı tarihe kadar ödenmesi zorunludur"*. (GK.194/2). Dolayısıyla, ihracat beyannamesini dolaylı temsilci sıfatıyla imzalayan gümrük müşaviri bu vergilerin ödenmesinden sorumludur.

Gümrük Kanunu'nun 181'inci maddesinin 2'nci fıkrasının ilk cümlesinde beyan sahibinin gümrük vergilerini ödemekle yükümlü olduğu kurala bağlandığından, beyannamenin, gümrük müşaviri tarafından veya müşavirlik şirketi adına onun temsilcisi tarafından imzalanmasının bir önemi bulunmamaktadır. Dolayısıyla, beyannamenin dolaylı temsilci sıfatıyla gümrük müşaviri tarafından imzalanması halinde, gümrük müşaviri; beyannamenin müşavirlik şirketi adına onun temsilcisi tarafından imzalanması halinde müşavirlik şirketi gümrük vergilerini ödemekle yükümlü olacaktır.

---

beyannameyi, imzalayanların beyan sahibi olduğu, gümrük idarelerine karşı sorumluluklarının doğduğu, beyan sahibi sıfatıyla vergi yükümlülüğünü üstlendiklerine dair bkz. Saygılıoğlu/Gerçek, s.141. Gümrük müşavirlerinin gümrük beyannamesini kendi adlarına imzalamakla gümrük yükümlüsü olarak kabul edildiğine dair bkz. Baş Sobacı2018, s.93. Gümrük müşavirinin yükümlü olduğu dolayısıyla gümrük makbuzunun yükümlü adına düzenlenmesi gerektiği hakkında bkz. İnal, E-Yaklaşım,(ET.28.3.2019www.yaklasim.com). Ayrıca, Tanrıvermiş, s. 77-78. Anılan düzenleme ile gümrük vergileri alacağının bir muhatabının olmasının amaçlandığı hakkında bkz. Nural, s.571. Ayrıca, Yerci2019, s.405.

Gümrük müşavirliğinin bir tüzel kişilik olarak yürütülmesi halinde, tüzel kişinin gümrük vergilerini ödeme yükümlülüğü ile beyannameyi tüzel kişilik adına imzalayanların gümrük vergilerini ödeme yükümlüğünün ayrı ayrı değerlendirilmesi gerekmektedir.

Gümrük Kanunu'nun 181'inci maddesi hakkında yapılan açıklamalardan anlaşılacağı üzere, müşavirlik şirketi gümrük vergilerini, beyan sahibi, yükümlü, sıfatıyla ödemekle sorumludur. Oysa Gümrük Kanunu'nun, 229'uncu maddesinin 2'nci fıkrasında, tüzel kişiliği temsilen gümrük beyannamesini imzalayanların gümrük vergilerini ödemekle sorumlu olduğu kurala bağlanmıştır. Burada sorumluluk eşyanın beyan edilmesinden ziyade temsil ilişkisine dayanmaktadır. Dolayısıyla, Kanun maddesinde öngörülen sorumluluğun dar ve teknik anlamda sorumluluğa denk düştüğü belirtilmektedir[288].

Gümrük idarelerinde dolaylı temsil yoluyla ithalatçı adına gümrüklendirme sürecini tamamlamaya gümrük müşavirleri yetkilidir. Gümrük müşavir yardımcılarının ise sadece, gümrük müşaviri adına gümrük idaresinde işlem yapmaları mümkündür. Bu halde, gümrük müşavir yardımcısının yaptığı işlemlerden doğan sorumluluk gümrük müşavirine ait olmaktadır. Dolayısıyla, gümrük müşavir yardımcılarının beyanı nedeniyle bir gümrük yükümlülüğünün doğması halinde, gümrük müşavir yardımcısının takip edilmesi mümkün değildir[289].

---

288 Anılan madde Danıştay tarafından da bu şekilde değerlendirilmektedir. 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 229'uncu maddesinin 2'nci fıkrası uyarınca, tüzel kişilik oluşturularak yürütülen müşavirlik faaliyetlerinde tüzel kişilik ortaklarına para cezası kesilebilmesi için, adına para cezası kesilen ortağın para cezasına konu beyannamede veya beyanname yerine geçen evrakta imzasının bulunması gerektiği, davaya konu edilen para cezasının dayanağı olan beyannamede davacının imzasının bulunmadığı gerekçesiyle iptal eden Mahkeme kararının onanması gerektiği hakkında bkz. Dş.7.D. 30.3.2016 tarih ve E2014/1693;K:2016/3637 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Gümrük müşavirliği şirketinin vergilerin ödenmesi bakımdan sorumlu olmasının ancak gümrük müşavirinin yükümlü sayıldığı durumlarla sınırlı olduğu hakkında bkz. Yerci2019, s.415.

289 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 226'ncı maddesinin ve olay tarihinde yürürlükte bulunan Gümrük Yönetmeliği'nin 695'inci maddesinin birlikte değerlendirilmesinden, gümrük idarelerinde dolaylı temsil yoluyla iş takibinde bulunmaya yetkili kişilerin gümrük müşavirleri

Gümrük Kanunu'nun 181'inci maddesinin 2'nci fıkrasında aynı borç nedeniyle birden fazla kişinin, ithalatçının ve gümrük müşavirinin sorumlu olduğu kurala bağlanmasına karşın, sorumluların nasıl takip edileceğine ilişkin bir düzenleme yapılmamıştır. Buna ilişkin düzenleme, Kanun'un, 192'nci maddesinde bulunmaktadır. Anılan düzenleme uyarınca, ithalata veya ihracata ilişkin olarak gümrük yükümlülüğünün doğması halinde, alacaklı kamu idaresince, gümrük vergilerinin tamamı, ithalatçı ve gümrük müşaviri arasında sıra gözetilmeksizin takip edilebilecektir.

Nitekim uygulamada, Gümrük Kanunu'nun 3'üncü maddesinin 1'inci fıkrasının 11'inci bendini ve 17'inci fıkrasını, 5'nci, 181'inci, 192'nci maddesini değerlendiren Danıştay; *"dolaylı temsil durumunda, hesabına gümrük beyanında bulunulan ithalatçı ile birlikte beyan sahibi olan gümrük işlemlerini yürüten gümrük müşavirinin de yükümlü olduğu; eşyanın, gümrük vergilerinin kısmen veya tamamen ödenmeksizin yurda girişinin yapılması durumunda; bir başka deyişle, ithalata ilişkin olarak gümrük yükümlülüğünün doğması halinde, vergilerin ödenmesinden ithalatçı ile gümrük müşavirinin, yükümlü olmaları nedeniyle müştereken ve müteselsilen sorumlu oldukları"* nı kabul etmektedir[290].

olduğu; gümrük müşavir yardımcılarının ise ancak gümrük müşaviri adına ve sorumluluğu müşavire ait olmak kaydıyla işlem yapabilecekleri, bu bakından; gümrük müşavir sıfatını haiz olmayıp, gümrük müşavir yardımcısı olarak görev yapan davacının gümrük idaresi nezdinde yanında çalıştığı gümrük müşaviri adına ve sorumluluğu müşavire ait olmak üzere iş takibi yapması nedeniyle mali açıdan sorumlu tutulmasına olanak bulunmadığı aksi görüşten hareketle adına düzenlenen ödeme emrinde hukuka uyarlık bulunmadığı hakkında bkz. Dş.7. D. 6.4.2016 gün ve E: 2013/5703;K: 2016/3808 sayılı kararı, Danıştay Dergisi, S.142, 2016, s.340 vd., (E.T. 19.10.2019, https://www.danistay.gov.tr).

290 Dş.7.D. 18.4.2016 tarih ve E:2015/5939; K: 2016/4028 sayılı kararı, (Özel Arşiv); Ayni yönde, Dş.7.D. 21.11.2014 tarih ve E:2011/7499;K:2014/6103 sayılı kararı, (Özel Arşiv).*"ithalat işlemlerinin gümrük müşaviri aracılığıyla gerçekleştirildiği hallerde gümrük müşaviri olan gerçek veya tüzel kişinin; ayrıca, ithalat işlemlerinin adına yürütüldüğü kişinin (ithalatçı) "yükümlü" olduğu; eşyanın gümrük vergileri kısmen veya tamamen ödenmeksizin yurda girişinin yapılması durumunda, bir başka deyişle, ithalata ilişkin olarak gümrük yükümlülüğünün doğması halinde, alacaklı kamu idaresince, gümrük vergilerinin tamamının, aralarında sıra gözetilmeksizin ithalatçı veya gümrük müşavirinden tahsilinin mümkün olduğu .."* hakkında bkz. Dş.7.D 26.3.2015 tarih ve E: 2014/5278; K: 2015/1615 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Ayrıca, bkz. Dş.7.D. 29.5.2012 tarih ve E: 2009/2193; K: 2012/2621 sayılı kararı, A. Yeşilova, s.35.

E- KARŞILAŞTIRMALI HUKUKTA GÜMRÜK MÜŞAVİRİNİN HUKUKİ SORUMLULUĞU

4458 sayılı Gümrük Kanunu'nda gümrük müşavirlerinin gümrük vergilerinin noksan tahakkuk ettirilmesi veya hiç tahakkuk ettirilmemesi halinde gümrük vergilerinin ödenmesinden sorumlu olduğu kabul edilmiş; bu sorumluluğun temeli dolaylı temsil ilişkisi ve yükümlülük kavramları üzerine kurulmuştur. Tezin bu kısmında karşılaştırmalı hukukta gümrük müşavirlerinin hukuki sorumluluğunun düzenlenip düzenlenmediği ve bu hukuki sorumluluğun temeli incelenecektir.

Gümrük vergilerinin ödenmesi, ithalatçının ve gümrük müşavirinin yükümlülüklerine ilişkin düzenlemeler Amerikan Federal Düzenlemeler Kanunu'nun 19'uncu başlığında yapılmıştır. Federal Düzenlemeler Kanunu'nun 19'uncu başlığının § 111'inci kısmında gümrük müşavirlerine ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. Anılan kısmın, § 111.1'inci maddesinde, gümrük müşavirinin başkaları adına gümrük işleri yapmak için bu bölüm uyarınca lisans alan kişi anlamına geldiği, gümrük işlerinin ise, eşyanın girişine ve kabul edilmesine, sınıflandırılmasına ve kıymetinin belirlenmesine, Amerika Birleşik Devletleri Gümrük ve Sınır Muhafaza[291] tarafından hesaplanan ve tahsil edilen gümrük vergilerinin ve diğer vergilerin ödenmesine, geri verilmesine ve iadesine ilişkin olarak, Amerika Birleşik Devletleri Gümrük ve Sınır Muhafaza ile yapılan işlemleri ifade edeceği, § 111.5'inci maddesinde, eşya ithalatı veya ihracatında bir müşteriyi temsil eden gümrük müşavirinin, müşteriyi bu mal ile ilgili herhangi bir konuda Ulusal Güvenlik Dairesi veya Ulusal Güvenlik Dairesi'nin herhangi bir temsilcisi nezdinde temsil edebileceği, § 111.21'inci maddesinde, her gümrük müşavirinin, gümrük müşaviri olarak finansal işlemlerini yansıtan hesap kayıtlarını doğru, düzenli ve ayrıntılı

[291] U.S. Customs and Border Protection (CBP).

bir şekilde güncel tutması, gümrük işleriyle ilgili tüm yazışmalarının ve diğer kayıtların dosya kopyalarını saklaması ve muhafaza etmesi gerektiği, § 111.29'uncu maddesinde, her gümrük müşavirinin, mali anlaşmalar yaparken, yazışmaları yanıtlarken ve gümrük müşaviri olarak kendisi tarafından yürütülen herhangi bir gümrük işine ilişkin kayıtların hazırlanmasına ve dosyalanmasına yardımcı olurken makul özeni göstermesi gerektiği, gümrük müşavirinin Devlete ödemekle yükümlü olduğu vergi, gümrük vergisi, diğer borçlar ve yükümlükleri, bu ödemeleri yapmak üzere müşterisinden aldığı tutarları, vadesinde veya öncesinde Devlete ödemesi gerektiği, vade tarihinden sonra bir müşteriden alınan ödemelerin, gümrük müşaviri tarafından alındığı tarihten itibaren 5 iş günü içinde Devlete aktarılması gerektiği, 111.32'nci maddesinde, bir gümrük müşavirinin, bu tür bir gümrük müşaviri tarafından yanlış olduğu bilinen herhangi bir talep ya da belge, yeminli ifade ya da diğer belgeleri dosyalamaması veya tedarik etmemesi veya bu tür belgelerin dosyalanmasına yardımcı olmaması gerektiği, ayrıca gümrük müşavirinin, Ulusal Güvenlik Dairesi veya Ulusal Güvenlik Dairesi'nin önünde bekleyen bir herhangi bir hususta herhangi bir yanlış veya yanıltıcı bilgi ya da ifade vermemesi, talep etmemesi ya da temin etmemesi gerektiği, 111.37'inci maddesinde, gümrük müşavirinin, kendi adına hareket etmeye yetkili olan kendi çalışanları dışında, lisansının, izninin veya adının kullanılmasına, lisansı ve izni askıya alınmış gümrük müşavirleri dâhil herhangi bir lisanssız kişi tarafından gümrük işlemlerinin veya muamelelerinin yürütülmesinde, tamamlanmasında kullanılmasına izin vermemesi gerektiği, 111.38'inci maddesinde, gümrük müşavirinin, herhangi bir gümrük işleminin tamamlanması için bilerek yanlış veya yanıltıcı beyanlar kullanmaması gerektiği, 111.39'uncu maddesinde gümrük müşavirinin, bilgi alma hakkına sahip bir müşteriden herhangi bir gümrük işi ile ilgili bilgileri saklamaması, müşterinin yasalara uymadığını, müşteri tarafından yasal olarak düzenlenmesi gereken belgede, yeminli ifade veya başka

bir belgede ihmalinin bulunduğunu bilmesi halinde müşteriye bu uygunsuzluk, hata veya ihmal hakkında derhal bilgi vermesi gerektiği kurala bağlanmıştır.

Federal Düzenlemeler Kanunu'nun 19'uncu başlığının § 111.50' inci ve devamı maddelerinde, gümrük müşavirinin yetki belgesinin iptal edilmesine ilişkin düzenlemelere yer verilmiş, 111.53'üncü maddesinde, gümrük müşavirinin gümrük idaresi tarafından uygulanan herhangi bir kanun hükmünü veya gümrük idaresi tarafından uygulanan herhangi bir kanunun hükmü uyarınca çıkarılan kural veya düzenlemeleri ihlal etmesi, bu kuralların başka bir kişi tarafından ihlal edilmesine danışmanlık yapması, emir vermesi ve bilerek ve isteyerek yardım etmesi, bir lisans veya iznin alınması veya bir belgenin doldurulması sırasında herhangi bir maddi gerçekle ilgili olarak zamanı ve koşularına ilişkin yanıltıcı nitelikte bilgi vermesi, gümrük müşavirinin, gümrük işlemleri sırasında, herhangi bir müşteriyi veya potansiyel müşteriyi, dolandırıcılık niyetiyle, kasten ve bilerek aldatması, yönlendirmesi veya tehdit etmesi halinde yetki belgesinin iptal edileceği kurala bağlanmış, 111.96'ıncı maddesinde ise bu halde para cezası verileceği düzenlenmiştir.

Öte yandan, Federal Düzenlemeler Kanunu'nun 19'uncu başlığının §141.1 – (b)- 1'inci maddesinde, ithalatla ilgili gümrük vergilerini ve ek gümrük vergilerini Amerika Birleşik Devletlerine ödeme yükümlülüğünün ithalatçının kişisel bir borcu olduğu, kanunda ve düzenlemelerde aksi öngörülmedikçe bu yükümlülüğün tahakkuk ettirilen tüm vergilerin ödenmesiyle son bulacağı, gümrük vergilerine ilişkin olarak gümrük müşavirine yapılan ödemenin, gümrük müşaviri tarafından Devlete ödememesi halinde ithalatçının sorumluluğunun ortadan kalkmayacağı, kanun veya düzenlemenin hatalı bir şekilde yapılandırılması nedeniyle ithalatçının eşyayı ödeme yapmadan gümrükten geçirmesine izin verilmiş olması halinde dahi ödeme yükümlülüğün yerine getirilmesi gerektiği düzenlenmiştir. Federal Düzenlemeler Kanunu'nun 19'uncu başlığının § 141.1 – (b)- 3'üncü maddesinde ise, ithalatçının gümrük vergilerini, lisanslı bir gümrük

müşaviri kullanmadan gümrük idaresine ödeyebileceği ya da gümrük vergilerini lisanlı bir gümrük müşaviri aracılığıyla ödeyebileceği, ithalatçının ödemeyi gümrük müşaviri kullanılarak ve çek veya banka poliçesi kullanmak suretiyle yapmak istemesi halinde, ithalatçının gümrük vergilerini ve gümrük müşavirine ödenecek ücreti ve masrafları içeren tek bir çek veya banka poliçesi kullanabileceği, bu halde, gümrük müşavirinin gümrük vergilerini gümrük müşaviri adına gümrük idaresine ödeyeceği; ithalatçının gümrük vergilerini ödemek için ayrı gümrük müşavirine ödenecek ücret ve masraflar için ayrı bir çek veya banka poliçesi düzenleyeceği, bu halde, gümrük vergilerinin ödenmesi için ithalatçı tarafından düzenlenen çekin veya banka poliçesinin gümrük müşaviri tarafından gümrük idaresine iletilmesi gerektiği düzenlenmiştir.

Federal Düzenlemeler Kanunu'nun 19'uncu başlığının §171'inci kısmında cezalar ve para cezaları düzenlemiş, anılan kısmın Ek B Bölümü 171'inci kısımda, ithalatçılar veya acenteler de dâhil olmak üzere tüm tarafların, malların girişiyle ilgili sorumluluklarını yerine getirirken makul özeni göstermeleri gerektiği, bu sorumlulukların, eşyanın sınıflandırılmasını ve gümrük kıymetinin belirlenmesini, eşyanın nihai olarak sınıflandırılmasını ve gümrük kıymetinin belirlenmesini sağlayacak yeterli bilginin sağlanmasını, doğru belgelerin hazırlanmasını sağlayacak ve temin edecek gerekli tedbirlerin alınmasını ve bu hususlarla ilgili olarak yasal gerekliliklerin karşılanıp karşılanmadığının belirlenmesini içerdiği, ithalatçı dâhil olmak üzere tüm tarafların, gümrük idaresinin malların serbest bırakılıp bırakılmayacağını belirleyebilmesi için doğru bilgi veya belge sağlamak üzere makul düzeyde özen göstermesi gerektiği, bağlayıcı bir gümrük kararının yükümlü tarafından bilinmemesinin, gümrük idaresince, ithalatçının makul özeni göstermediği şeklinde değerlendirilebileceği, kar kayağının, su kayağı olarak sınıflandırılması gibi anlamsız bir sınıflandırmanın makul özenin gösterilmediği şeklinde değerlendirilebileceği, eşyanın ithalatı ile ilgili olarak özen

yükümlülüğünün yerine getirilmemesi halinde, dolandırıcılık, ağır ihmal veya ihmal nedeniyle 592'inci kısımda öngörülen cezaların uygulanabileceği düzenlenmiştir[292].

Makul özen kavramı, gümrük sisteminde etkinliğin ve verimliliğin artırılmasına, elektronik veri sisteminin gümrük uygulamalarında kullanılmasına imkân sağlamak için yürürlüğü konulan Customs Modernization Act (Modernization Act- Modernizasyon Yasası)[293] ile Amerikan gümrük hukukuna girmiştir[294]. Modernizasyon Yasası'nın yürürlüğe girmesinden önceki dönemde, ithalatçının, eşyanın sınıflandırılması, kıymeti ve menşeinin belirlenmesine ilişkin bilgileri ve bu bilgilere ilişkin belgeleri gümrük idaresine sunması gerekmektedir. Sunulan belgelere göre, nihai olarak eşyanın sınıflandırılması, kıymetinin ve menşeinin belirlenmesi gümrük idaresinin yükümlülüğündendir. Bu bakımdan, söz konusu dönemde, eşyanın menşeinin, kıymetinin ve tarifesininim belirlenmesine ilişkin bilgi ve belgelerin sunulmaması haline eşyanın ithaline izin verilmemektedir. Ayrıca, beyannamelerin ve diğer belgelerin

---

292 Eşyanın gümrük vergilerinin noksan ödenmesi halinde, geçmişe dönük olarak yükümlüden gümrük vergilerinin istenebileceği, geçmişe dönük bu ödeme talebinin beş yılı aşamayacağı, zira ithalatçının belge saklama yükümlülüğünün beş yıl ile sınırlı olduğu, noksan ödenen vergilerin istenilmesi durumunda, ithalatçının vergileri ödeyebileceği, bu halde ceza kesilmeyeceği, ancak yükümlünün vergileri ödememesi halinde hakkında inceleme başlatılacağı, bu halde, ihmali bulunduğunun saptanması durumunda vergilerin isteneceği, ihmalin düzeyine göre vergilerin iki katına kadar para cezası kesilebileceğine dair açıklamalar için bkz. Steven W. Baker, "How the "Reasonable Care" Obligation of 19 USC 1484(a) Can be Used as Leverage by Customs to Force Payment of Duties that have Otherwise Become Final", **Corporate Counsel's International Adviser**, January 1, 2011, No.308. (ET. 29.11.2020, http://swbakerlaw.com) . Ayrıca, Daniel L. Fulkerson, "Fundamentals of Importing and the Customs Modernization Act", 5 **Tulsa J. Comp. & Int'l L.,** 335 (1997), s.351. (ET. 29.11.2020, http://digitalcommons.law.utulsa.edu/tjcil/vol5/iss2/4).

293 North American Free Trade Agreement Implementation Act, 19 U.S.C. § 3301, Pub. L. No. 103-182, 107 Stat. 2057 (1993). Modernizasyon Yasasının, birçok anlaşmayı kaldıran ve tadil eden Kuzey Amerika Serbest Ticaret Anlaşması ile yürürlüğe girdiği hakkında bkz. Edward J Hayward, and Long, Julie, "Comparative Views of U.S. Customs Valuation Issues in Light of the U.S. Customs Modernization Act", **Minnesota Journal of International Law**, Volume 15, 1996, s.312, (ET. 29.11.2020, https://scholarship. law.umn.edu/mjil/15). İthalat süreci aynı kalmasına rağmen Modernizasyon Yasası'nın, ithalat sürecindeki her aktör için yeni yükümlülükler getirdiği ve gümrük düzenlemelerinin yüzde %90'nının yeniden yazılmasını gerektirdiği hakkında bkz. Fulkerson, s.335.

294 William J. Kovatch, The Duty of Reasonable Care under the Customs Moderization Act of 1993, **28 Denv. J. Int'l L. & Pol'y**, 73 (1999), s. 73. (ET. 29.11.2020https://digitalcommons.du.edu/djilp). **What Every Member of the Trade Community Should Know About: Reasonable Care, U.S. Bureau of Customs and Border Protection**, An informed Compliance Publication January, (Reasonable Care) 2017, s.2. (ET.29.11.2020, http://www.cbp.gov).

eşyanın girişinin gerçekleştiği gümrük idaresinde saklanması gerekmektedir. Modernizasyon Yasası ile hem gümrükler hem de ithalatçılar için daha uygun bir sistem oluşturulması istenilmiştir[295]. Anılan düzenleme ile Amerikan Gümrük hukukuna hâkim olan temel dinamikler değiştirilmiş, hantal ve bürokratik gümrük idaresi yerine, çağın gereklerine ayak uyduran ve bürokrasinin minimum seviyeye indirildiği bir gümrük idaresi oluşturmak istenilmiştir. Düzenlemeyle ithalatçının gerekli ölçüde bilgilendirilmesi buna karşılık bir kısım sorumlulukların gümrük idaresiyle paylaşılması istenilmiştir. Modernizasyon Yasası'nda eşyanın gümrük tarifesinin belirlenmesi ve eşyanın gümrük kıymetinin beyan edilmesi ithalatçılara bırakılmış ancak ithalatçıların gümrük işlerini yürütürken "makul özen" göstermesi gerektiği kurala bağlamıştır[296]. Gümrük işlemlerinin yürütülmesinde ve gerekli bilgilerin sunulmasında makul özenin gösterilmemesi halinde para cezası uygulanacağı kabul edilmiştir[297].

Amerikan hukukunda, genel olarak, makuliyet veya makul özen kavramının, kişinin davranışını değerlendirmek için başvurulan nesnel bir ölçüt olduğu kabul edilmektedir[298]. Bu bakımdan, makul özeni gösterdiğinin kabul edilmesi için kişinin, yasa kuralı veya idari düzenlemeler hakkında yeterli düzeyde bilgi sahibi olması, yasa kuralını ve idari düzenlemeleri doğru bir şekilde uygulaması, uygulanan yasa kuralının

---

295 Kovatch, s.75.

296 Kovatch, s.75; Reasonable Care, s.3.İthalatçının tüm gümrük düzenlemelerine uyum sağlamak için iyi niyetli bir çaba göstermesi gerektiği, makul özen kavramının esnek yorumlanması gerektiği Fulkerson, s.355.

297 Modernizasyon Yasası ile ticaret erbabının açık ve tam olarak bilgilendirilmesi gerektiği fikrine dayanan "bilgilendirilmiş uyum" ve "ortak sorumluk" kavramlarının ortaya çıktığı, Modernizasyon Yasası'nın gümrük idaresine, gümrük idaresinin idari düzenlemeleri ve ilgili yasalar uyarınca ticaret erbabının hakları ve sorumlulukları hakkında daha iyi bilgi sağlama yükümlülüğü getirdiği hakkında bkz. Reasonable Care, s.3; Lehr A. Rosimar, "NAFTA Title VI Customs Modernization Act: An Importer's Obligation to Use "Reasonable Care" vs. Its Desire to Maximize Profits", s. 6. (ET. 29.11.2020, https://works.bepress.com/rosi_lehr/1/); Haward/Long, s.313.

298 Kovatch, s.86. Makul özen yükümlülüğüne uygun davranan ithalatçıya ceza uygulanmayacağı ancak, geçerli tüm kuralları basitçe okumanın ve bunlara uymak için iyiniyetli olarak hareket etmenin makul özen yükümlülüğünün yerine getirilmesi için yeterli kabul edilmeyebileceğine ilişkin değerlendirilmeler için bkz. Haward/Long, s.313.

yürürlükte olup olmadığını bilmesi, başka bir deyişle, yasal kuralının ve idari düzenlemelerin yürüklükte olup olmadığını araştırması, sahip olduğu bilginin güncel olup olmadığını sorgulaması[299], çetrefil meseleleri anlama ve çözüme bağlama konusundaki yetersizliğini anlaması ve bir uzmana başvurması gerektiği kabul edilmektedir [300].

İthalatçının özen yükümlülüğünü yerine getirdiğinin kabul edilmesi için, ithalatçının, ithalat ve ihracat işine aşina olması, uluslararası ticareti etkileyen faktörleri anlaması, uluslararası ticaret ile ilgili temel kanunları ve ilgili düzenlemeleri bilmesi gerektiği, ithalatçının, ithalat ve ihracat ile gümrük düzenlemelerini, örneğin, eşyanın sınıflandırılmasına veya kıymetinin ve menşeinin [301] belirlenmesine ilişkin kuralları bilmeden gümrük beyannamesini doldurmaması gerektiği, ithalatçının özen gösterme yükümlülüğüne uyup uymadığının, bir uluslararası ticaret profesyonelinin asgari bilgi düzeyi belirlenerek objektif olarak saptanması gerektiği değerlendirmektedir[302].

Makuliyet veya makul özenin gösterildiğinin kabul edilmesi için ithalatçının karmaşık meseleleri ele alma konusundaki yetersizliğinin farkına varması ve bir uzmana başvurması gerektirdiği değerlendirilmektedir[303]. Ancak, bir uzmana başvurulmasının tek başına gerekli özenin gösterildiğinin kabulü için yeterli olmadığı, uzmanın seçimi ve

---

299 Bilgilerin güncel olup olmadığının Gümrük ve Sınır Muhafaza'nın internet adresinden, yayınlan dokümanlardan yararlanılarak denetlenebileceği hakkında bkz. Reasonable Care, s.3.

300 Kovatch, s.87

301 İthalatçının eşyanın menşeine ilişkin bilgilerin doğruluğunu sorgulamada yetersiz kalması ve sadece ihracatçı tarafından verilen bilgilerin sorgulanmadan kabul etmesi halinde makul özen yükümlülüğünün yerine getirilmediği değerlendirilmektedir. Court of International Trade (C.I.T), United States v. Golden Ship Trading Co., Slip Op. 01-7, Court No. 97-09-01581, 2001. (ET. 29.11.2020, https://www.cit.uscourts.gov).

302 Kovatch, s.89. Makul özen kavramının sürekli bir yükümlülük içerdiği, aynı eşyanın sürekli olarak ithal edilmesi halinde, özen yükümlülüğünün yerine getirildiğinden söz edilmesi için ithalatçının her bir ithalatta gümrük düzenlemelerinin güncel olup olmadığını araştırması gerektiği hakkında bkz. Baker, s.3. (ET. 29.11.2020, http://swbakerlaw.com).

303 Kovatch, s.94. İthalatçının, eşyayı sınıflandırmadan önce bir uzmana danışması halinde doğru bir sonuca ulaşıp ulaşılmadığına bakılmaksızın makul özeni gösterdiği kabul edilmektedir. Court of International Trade (C.I.T), United States v. Optrex America, Inc. Slip Op. 08-63, Court No. 02-006462006. (ET. 29.11.2020, https://www.cit.uscourts.gov).

uzmanın görevini usulüne uygun olarak yerine getirip getirmediği hususunda da gerekli özenin gösterilmesi gerektiği kabul edilmektedir [304] . Ayrıca, uzman görüşüne başvurulması halinde uzamının tavsiye ve yönlendirilmesi doğrultusunda hareket edilmesi gerekmektedir. Dolaysıyla uzman görüşünü aksine gümrük işlemlerinin tamamlanması halinde makul özenin gösterilmediği değerlendirilmektedir[305].

Amerikan gümrük hukukunda, ithalatçının gümrük işlemlerini doğrudan tamamlayacağı veya bu işlemlerin gümrük müşavir tarafından yapılması için gümrük müşaviri atayabileceği kurala bağlanmıştır. Ancak, ister gümrük işlemleri gümrük müşaviri tarafından tamamlasın isterse ithalatçı tarafından tamamlansın, ithalatçının her halükarda gümrük vergilerinin ödenmesinden sorumlu olacağı kabul edilmiştir. Gümrük vergilerinin noksan tahsil edilmesi veya hiç tahsil edilmemesi halinde gümrük müşavirinin sorumlu olduğuna dair bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak, gümrük müşaviri gümrük işlemlerinin yürütülmesi sırasında gerekli özeni göstermeli ve ithalatçıdan gümrük vergilerinin ödenmesi için tahsil edilen tutarları gümrük idaresine ödemlidir. Oysa Türk Gümrük hukukunda gümrük müşaviri yükümlü olarak kabul edilmiş gümrük vergilerinin hiç tahakkuk ettirilmemesi veya noksan tahakkuk ettirilmesi halinde anılan tutarların gümrük müşavirinden tahsil edileceği düzenlenmiştir. Ancak, gerekli özeni göstermesi hallinde gümrük müşavirinin gümrük vergilerinin ödenmesinden sorumu olmaacağı kabul edilmiştir.

Avrupa Birliği hukukunda ise gümrük vergilerinin ödenmesi, ithalatçının ve gümrük müşavirinin yükümlülüklerine ilişkin düzenlemeler ilk olarak Avrupa Topluluğu

304 Uzmanın faaliyet alanı ile ilgili olarak gerekli bilgiye sahip olduğundan emin olunmaması durumunda özen yükümlülüğüne uygun davranıldığının kabul edilemeyeceği hakkında bkz. Kovatch, s.95.

305 İthalatçının gerekli verileri sunarak gümrük idaresinden bağlayıcı bilgi aldığını, bir uzmana başvurduğunu ve elde edilen bilgiler doğrultusunda hareket ettiğini ortaya koymak suretiyle makul özen gösterdiğini ortaya koyabileceği hakkında bkz. Baker, s. 3. (ET.29.11.2020, http://swbakerlaw.com).

Gümrük Kodu'nda(CCC) yapılmış, bu kodun yürürlükten kaldırılmasından sonra Avrupa Birliği Gümrük Kodu'nda(UCC) benzer düzenlemeler yapılmıştır. Avrupa Birliği Gümrük Kodu'nun, 5'inci maddesinde, gümrük borcunun bir kişinin yürürlükteki gümrük mevzuatı uyarınca belirli mallar için geçerli olan ithalat veya ihracat vergisi miktarını ödeme yükümlülüğü; borçlunun ise, gümrük borcundan sorumlu herhangi bir kişi; gümrük temsilcinin, gümrük idareleriyle olan ilişkilerinde gümrük mevzuatı uyarınca gerekli iş ve işlemleri yapmak üzere başka bir kişi tarafından atanan kişi anlamına geldiği kurala bağlanmıştır. Avrupa Birliği Gümrük Kodu'nun 18'inci maddesi ise, herkesin gümrüklerde temsilci atayabileceği; temsilin doğrudan veya dolaylı olabileceği, doğrudan temsilde temsilcinin başkasının adına ve hesabına; dolaylı temsilde ise kendi adına, ancak başkası hesabına hareket edeceği, 19'uncu maddesinde, temsilcinin gümrük idaresiyle olan ilişkilerinde temsil edilen kişi adına hareket ettiğini belirtmesi ve temsilin doğrudan mı yoksa dolaylı mı olduğunu açıkça göstermesi gerektiği düzenlenmiştir. Anılan düzenlemenin 77'nci maddesinin 1'inci fıkrasında, gümrük yükümlülüğünün, eşyanın serbest dolaşıma girişi, eşyanın ithalat vergilerinden kısmi muafiyet suretiyle geçici ithali halinde doğacağı, 2'nci fıkrasında gümrük borcunun gümrük beyannamesinin tescil tarihinde doğacağı, 3'üncü fıkrasında, beyan sahibinin borçlu olduğu, dolaylı temsil durumunda, hesabına gümrük beyanında bulunulan kişinin de borçlu olduğu düzenlenmiştir.

Avrupa Birliği hukukunda gümrük vergilerinin ödemekle sorumlu olan kişi gümrük borçlusu olarak nitelendirilmiş, gümrük borcunun doğması için beyannamenin tescili yeterli kabul edilmiştir. Beyannamenin, dolaylı temsil yetkisine dayanılarak ithalatçı adına ve hesabına yapılması halinde, dolaylı temsilcinin ve adına ve hesabına beyanda bulunulan kişi vergi borçlusu olarak nitelendirilmiştir. Ayrıca, beyanın dolaylı temsilci kullanılarak yapılması halinde, beyanı gerçekleştiren temsilci ile adına ve hesabına beyanda bulunan arasında bir müteselsil borç ilişkisinin olduğu kabul edilmiş

ve vergi borcunun her iki borçludan müteselsilsen ve müşterek tahsil edileceği düzenlenmiştir. (UCC, m. 84). Birlik kuralları gümrük işlemlerinin mutlaka temsilci aracığıyla yapılması gerektiğine ilişkin olarak bir düzenleme içermediği gibi temsil yetkisinin mutlaka bir meslek mensubu tarafında yapılması gerektiğine dair bir sınırlama da içermemektedir[306].

Birlik Gümrük Kodu doğrudan ve dolaylı temsil, gümrük temsilcisi kavramlarını tanımlamakla yetinmektedir. Başka bir deyişle, Birlik Gümrük Kodu, gümrük işlemlerinin nasıl ve kim yürütüleceğinin belirlenmesini içi hukuka bırakmıştır. Tanınan bu serbesti doğrultusunda topluluk üyelerinin bir kısmı tarafından, temsilcinin seçilmesine, gümrük idarelerinde temsilin dolaylı ya da doğrudan olması gerektiğine, bunların sorumluluklarına ilişkin düzenleme yapılmamış, bir kısmı tarafından bu hususlarda ayrı bir düzenleme yapılmıştır[307]. Hollanda da ithalat ve ihracat süreci birbirinden ayrılmış, ithalat işlemlerinin mutlaka doğrudan temsilci kullanmak suretiyle yapılması gerektiği, ihracat işlemelerinin ise doğrudan ve dolaylı temsilci kullanılarak yürütüleceği, ihracat halinde dolaylı temsilcinin mutlaka gümrük müşaviri olması gerektiği düzenlenmiştir. Doğrudan temsil halinde gümrük borçlusunun ithalatçı; dolaylı temsil halinde ise ihracatçının ve gümrük müşavirinin borçlu olduğu kabul edilmektedir[308]. Estonya[309] ve Polonya Gümrük Kanunu'nda[310], gümrük idarelerinde temsilin yetki belgesine sahip gümrük temsilcisi/ gümrük komisyoncusu tarafından

306 Wieslaw /Gwardzińska, s. 11.

307 Avrupa Topluluğunda yapılan düzenlemeler için bkz. (ET. 29.11.2020, https://tfadatabase.org/information-for-traders/use-of-customs-brokers). Avrupa Birliğine Üye Devletleri arasında, yalnızca İspanya, Yunanistan, İtalya, Fransa, Malta, Kıbrıs, Litvanya, Letonya, Polonya ve Portekiz'de gümrüklerde temsilin kanun tarafından düzenlendiğine ilişkin olarak bkz. Wieslaw /Gwardzińska, s. 11.

308 Representation In Case Of Customs Declarations, (ET. 29.11.2020, http://www.wcoomd.org/ /media/wco/public/global/pdf/topics/wto-atf/dev/netherlands-customs-_-representation.pdf?la=en).

309 (ET.29.11.2020 https://www.riigiteataja.ee/en/eli/ee/Riigikogu/act/524072017002/consolide#para69).

310 Avrupa Birliği mevzuatın da dolaylı temsile ilişkin olarak yer alan düzenlemelerin, Polonya Medeni Kanunda yer alan düzenlememeler ile örtüştüğü hakkında bkz. Polonya Wieslaw /Gwardzińska, s. 13.

yapılacağı belirtilmesine rağmen, temsilcinin sorumluluğuna ilişkin olarak Birlik Gümrük Kodu'nda yapılan belirlemenin dışında bir düzenleme yapılmamıştır.

4558 sayılı Gümrük Kanunu'nda ise gümrük işlemlerinin ithalatçı tarafından veya doğrudan veya dolaylı temsil ilişkisi kullanılmak suretiyle yapılacağı, gümrük işlemlerinin dolaylı temsilci kullanılarak yapılmak istenilmesi halinde temsilcinin mutlaka gümrük müşaviri olması gerektiği kabul edilmiştir. Amerikan gümrük hukukunda yer alan düzenlemelerin aksine bu halde, dolaylı temsilci mükellef olarak kabul edilmiş, özen yükümlülüğüne uygun davranmaması halinde noksan tahakkuk ettirilen vergilerin ödenmesinden sorumlu olduğu kabul edilmiştir.

İKİNCİ BÖLÜM

GÜMRÜK MÜŞAVİRİNİN GÜMRÜK VERGİLERİNİ ÖDEME SORUMLULUĞU

Vergilendirmeye ilişkin maddi ve şekli ödevlerin eşyayı gümrük bölgesine getiren veya gümrük bölgesinden çıkaran kişiler tarafından yerine getirilmesi işin doğası gereğidir. Ancak, gümrük hukukunun kendine özgü teknik niteliğini dikkate alan kanun koyucu Gümrük Kanunu'nda vergilendirmenin şekli ödevlerinin gümrük müşavirleri tarafından dolaylı temsil suretiyle yerine getirilebileceğini düzenlemiştir.

Gümrük müşaviri kendilerine özel hukuk hükümlerine istinaden verilen temsil yetkisine dayanarak vergilendirmenin şekli ödevlerini yerine getirirken gerekli dikkat ve özeni göstermek ve temsil yetkisini iyi niyet kurallarına uygun olarak kullanmak zorundadır. Gümrük müşavirinin temsil yetkisini kullanırken kasıtlı veya ihmali davranışı onun sorumluluğunu doğurmaktadır. Gümrük müşaviri davranışı nedeniyle bir taraftan özel hukuk hükümleri, diğer taraftan ise kamu hukuku hükümlerine göre sorumlu tutulabilmektedir. Temsil edilen ile arasındaki sözleşmeden kaynaklanan özel hukuktan doğan sorumluluğu inceleme alanı dışında tutulduğundan burada incelenmemektedir. Temsil yetkisine dayanarak beyannameyi imzalayan gümrük müşaviri 4458 sayılı Kanunu'nda öngörülen koşulların gerçekleşmesi halinde eşyaya isabet eden gümrük vergilerinin ödenmesinden sorumlu tutulmaktadır. Oysa 1615 sayılı Gümrük Kanunu'nun yürürlükte olduğu dönemde de gümrük komisyoncularına temsilci olarak hareket etme imkânı tanınmakla birlikte gümrük vergilerinin gümrük komisyoncularından tahsil edilebileceğine dair bir düzenleme yapılmamıştır [311].

311 Gümrük vergilerinde mükellefin, gümrük hattından eşya geçiren ya da geçen kişi olduğu, gümrük komisyoncularının, takip ettikleri işler nedeniyle tahakkuk ettirilen vergilerden sorumlu olmayacağı hakkında bkz. Dş.7.D.25.3.1997 tarih ve E:1995/6787;1997/1273 sayılı kararı için bkz. Aydın/Topuz/Beyribey, s. 490. Gümrük komisyoncularının ancak iştirakinin bulunması halinde gümrük vergilerin ödenmesinden sorumlu olacaklarına dair bkz. Aydın/Topuz/Beyribey, s. 43.

Gümrük Kanunu'nun 181'inci maddesinin 2'nci fıkrasında *"...ithalatta gümrük yükümlülüğünde yükümlünün, beyan sahibi olduğu, dolaylı temsil durumunda, hesabına gümrük beyanında bulunulan kişinin de yükümlü olduğu, bu halde, temsilcinin yükümlülüğünün, beyanda kullanılan verilerin yanlış olduğunu bildiği veya mesleği icabı ve mutat olarak bilmesi gerektiği durumlarla sınırlı bulunduğu" yolunda* yer alan hüküm irdelendiğinde; gümrük müşavirinin yükümlü olduğu fıkranın ilk cümlesinde; bu *"sorumluluğun"* belli şartların gerçekleşmesi halinde doğabileceği ikinci cümlesinde vurgulanmıştır. Ancak, maddede sorumluluğun türüne ilişkin bir belirleme yapılmamıştır. Kanun koyucu, bir bakıma sorumluluğunun türünün ve niteliklerinin belirlenmesini uygulamaya ve öğretiye bırakmıştır.

Tezin bu bölümünde gümrük müşavirinin gümrük vergilerini ödeme sorumluluğunun koşulları, kapsamı ve sorumluluğu ortadan kaldıran nedenler incelenmiştir.

I. SORUMLULUĞUN KOŞULLARI

Gümrük mevzuatının etkili bir şekilde uygulanması düşüncesiyle, Gümrük Kanunu'nun 10'uncu maddesi 5911 sayılı Kanun'un 14'üncü maddesiyle yeniden düzenlenmiş, *"eşyanın gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulmasına ilişkin ...bir kısım tespit işlemlerinin"* yapılması konusunda gümrük müşavirlerine yetki verilebileceği kurala bağlanmış, tespit işlemlerini yapacak olan gümrük müşavirlerinde bir takım özel nitelikler aranabileceği belirtilmiştir. (GK. m.10). Kanun tarafından verilen yetkiye istinaden çıkarılan ikincil düzenlemelerle; tespit işlemlerini yapacak gümrük

Ayrıca, gümrük komisyoncusunun kanuni temsilci sayılmadığından alacağın ödenmesinden sorumlu tutulamayacağı hakkında bkz. Dş. 7. D.12.11.1997 gün ve E:1996/3883; K:1997/3879 sayılı kararı, Aydın/Topuz/Beyribey, s. 45.

müşavirleri yetkilendirilmiş gümrük müşaviri olarak adlandırılmış; gümrük müşavirliği izin belgesine sahip olan bu kişilerin ayrıca yetkilendirilmiş gümrük müşavirliği belgesi alacağı düzenlenmiş; bu kişilerin dolaylı temsil suretiyle gümrük işlemlerini takip edip sonuçlandırması ve dolaylı temsil suretiyle iş takip etmek için kurulmuş tüzel kişilere ortak olması yasaklanmış, gümrük müşavirliği ve yetkilendirilmiş gümrük müşavirliği birbirinden ayrıştırılmış, ikili bir yapı oluşturulmuştur. Bu bakımdan, sorumluluğun koşulları, yetkilendirilmiş gümrük müşavirleri ve gümrük müşavirleri ayrımı dikkate alınarak incelenmektedir.

A. GÜMRÜK MÜŞAVİRİNİN SORUMLULUĞUNUN KOŞULLARI

Gümrük müşavirinin sorumluluğuna ilişkin koşullar 4458 sayılı Kanunu'nun 5911 sayılı Kanunu'nun 41'inci maddesi ile değişik 181'inci maddesinde düzenlenmiştir. Gümrük Kanunu'nun 181'inci maddesinin 2'nci fıkrasının ilk halinde[312]; beyanda bulunan gümrük müşavirinin vergilerin ödenmesinden sorumlu olduğu; bir başka deyişle, müşavirin de yükümlü olduğu kurala bağlanmasına karşın bu sorumluluğun şart ve sınırları konusunda herhangi bir düzenleme yapılmamıştır. Bu durum, yazında, gümrük müşavirinin sorumluluğunun kusursuz sorumluluk ilkesine dayandığının savunulmasına neden olmuştur[313].

Anılan dönemde, Gümrük Kanunu'nda yer alan düzenleme, gümrük müşavirinin, eşyanın sipariş, banka ve nakliye aşamalarında yer almayan, gümrükleme öncesinde mevzuat danışmalığı yapan, gümrüklendirme sürecinde ise, gümrük işlemlerini kendi adına ancak ithalatçı hesabına, ithalatçının verdiği bilgi ve belgeye göre tamamlayan,

312 Anılan düzenleme 5911 sayılı Kanun'un 42. maddesi ile değiştirilmiştir. (RG:25.2.2011-27857).

313 İbrahim Çalışkan, "Gümrük Müşavirinin Hukuki-Mali Sorumluluğu Üzerine'', **Gümrük Müşaviri**, S.4, 2004, s.20. (ET.5.4.2017http://www.igmd.org.tr).

ithalatçının vekâletnamede tanıdığı yetkiler çerçevesinde hareket eden, gümrüklendirme aşamasının sona ermesinden sonra eşya üzerinde tasarruf hakkı bulunmayan kişi olduğu, temsil yetkisinin temsil edilen tarafından her an kaldırılabileceği veya daraltılabileceği, vekilin asil gibi sorumlu olmasının temsil kuralları ile bağdaşmadığı, benzer meslek gruplarında; örneğin; yeminli mali müşavirlerin sorumluluğunu belirleyen düzenlemelerde; belge ve defterlerin doğruluğundan değil, düzenlenen belgelerde bulunan bilgilerin beyannameye doğru kaydedilmesinden sorumlu olduğu, gümrük müşavirine yüklenen sorumluluğun meslek mensubuna yüklenenin ötesinde kusursuz sorumluluk niteliğini taşıdığı ileri sürülerek eleştirilmiştir[314].

Gümrük Kanunu'nun 181'inci maddesinin 3'üncü fıkrasının 2'nci bendinde geçen *"1 inci fıkrada belirtilen rejimlerden biri için bulunulan beyanda kullanılan veriler, kanunen alınması gereken vergilerin tamamen veya kısmen tahsil edilememesine sebep olduğu takdirde, beyanın yapılabilmesi için bu verileri veren ve bu verilerin yanlış olduğunu bilen veya normal olarak bilmesi gereken kişiler de gümrük vergilerinden sorumlu"* olduğu yolunda yer alan düzenleme, gümrük müşavirinin sorumluluğunun şartlarının ortaya konulması için gerekli veriyi sağlamamıştır[315].

314 Çalışkan, s. 21.

315 *"Olayda, davacı müşavir tarafından, gümrük işlemlerinin yürütüldüğü ithalat işleminde düşük kıymet beyan edilmek suretiyle eşyanın Yurda girişinin yapılması, bir başka anlatımla, 4458 sayılı Kanunun 181'inci maddesi uyarınca gümrük yükümlülüğünün doğması nedeniyle, vergilerin ödenmesinden anılan Kanunun 192'inci maddesi uyarınca asıl firma ile davacı müşavirin müştereken ve müteselsilen sorumlu olduklarının tartışmasız olduğu, her ne kadar, Mahkemece, dava konusu ödeme emrinin vergilere ilişkin kısmıyla ilgili olarak, 4458 sayılı Kanunun 181'inci maddesinin olay tarihinde yürürlükte bulunan şeklinin 3'üncü fıkrası uyarınca, davacının, beyanname adına tescilli olan firmayla birlikte ithal edilen eşyaya ait vergilerin ödenmesinden sorumlu tutulabilmesi için, vergilerin düşük beyan edilmesine neden olan fiili bildiği ya da bilmesi gerektiği hususunun açık olarak ortaya konulması icap ettiği gerekçesiyle hüküm kurulmuş ise de, anılan maddenin 2'nci fıkrasındaki düzenleme ve bunun ..... hukuki sonuçları dikkate alındığında, 3'üncü fıkrasının, eşya sahibi ile ithalat işlemine aracılık eden kişi dışında olup düşük kıymet beyanına neden olan diğer kişileri kapsadığı saptandığından, müşavir firma yönünden de geçerli olduğunun kabulü suretiyle dava konusu ödeme emrinin iptali yolunda verilen kararın vergilere ilişkin hüküm fıkrasında hukuki isabet''* görülmediği hakkında bkz. Dş.7.d 4.11.2009 tarih ve E:2007/5654; K: 2009/4568 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

Söz konusu dönemde, uygulamada, *"dolaylı temsil durumunda, hesabına gümrük beyanında bulunulan ithalatçı ile birlikte beyan sahibi olan gümrük işlemlerini yürüten gümrük müşavirinin de yükümlü olduğu; eşyanın gümrük vergilerinin kısmen veya tamamen ödenmeksizin yurda girişinin yapılması durumunda; bir başka deyişle, ithalata ilişkin olarak gümrük yükümlülüğünün doğması halinde, vergilerin ödenmesinden ithalatçı ile gümrük müşavirinin yükümlü* [316] *olmaları nedeniyle müştereken ve müteselsilen sorumlu oldukları; dolayısıyla, bu tür durumlarda, alacaklı kamu idaresince, gümrük vergilerinin tamamının, sorumlulardan,* [317] *aralarında sıra gözetilmeksizin tahsili yoluna gidilmesinin mümkün olduğu"* bu halde; ayrıca, *"gümrük müşavirinin, ithalatçı firmayla birlikte ithal edilen eşyaya ait vergilerin ödenmesinden sorumlu tutulabilmesi için, vergi kaybına neden olan durumun varlığını bildiği ya da bilmesi gerektiği*[318] *hususunun açık olarak ortaya konulmasının"* gerekmediği kabul edilmiştir[319].

316 *"Noksan kıymet beyanında bulunulduğundan bahisle ek olarak tahakkuk ettirilen vergilerin ödenmesi bakımından, dolaylı temsil durumunda, ithalatta gümrük yükümlülüğünde, hesabına gümrük beyanında bulunulan (ithalatçı) kişi ile birlikte beyan sahibi (gümrük işlemlerini yürüten gümrük müşaviri) de yükümlü olduğundan ve bu nedenle ithalatçı ile birlikte müşterek ve müteselsil sorumlu olan davacı gümrük müşavirinin ödeme emri ile takip edilmesinde mevzuata aykırılık bulunmadığı''* hakkında bkz. Dş. 7. D. 13.10.2009 tarih ve E:2006/3751; K: 2009/4130 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

317 "*Gümrük müşaviri aracılığıyla sahte dâhilde işleme izin belgeleri ile yapılan geçici ithalat sırasında tahakkuk eden gümrük vergilerinin takibi için, alacaklı gümrük idaresinin tahakkuk safhasından itibaren, her aşamada müştereken ve müteselsil sorumlulardan sadece birine ya da aynı anda her ikisine vergi alacağının tahsili için başvurabileceği''* hakkında bkz. Dş. 7. D. 30.11.2005 tarih ve E:2002/1220; K: 2005/3010 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

318 *"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, dava konusu işlemin diğer yönlerden hukuka uygunluğunun incelenmesi suretiyle karar verilmesi gerekirken*''... *"ithalatçının bildirim ve beyanları ile sunduğu belgelere göre hareket eden gümrük müşavirinin, vergi kaybına neden olan durumun varlığını bildiği ya da bilmesi gerektiği hususunda herhangi bir somut tespit yapılmadan tesis edilen işlemde isabet bulunmadığı*'' gerekçesiyle verilen mahkeme kararında isabet görülmediği hakkında bkz. Dş. 7. D. 19.4.2010 tarih ve E:2008/5610; K: 2010/1871 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

319 Dş. 7. D 1.12.2011 tarih ve E:2009/4373; K: 2011/8497 sayılı kararı, (Özel Arşiv). İthalatçı adına 2005 yılında tescilli beyanname nedeniyle, gümrük müşaviri adına tahakkuk ettirilen vergilerin iptali istemiyle açılan davada anılan bakış açısıyla, Danıştay, olayda, ithale konu eşya nedeniyle ithalatçı firma adına ek olarak tahakkuk ettirilen vergilere vaki itirazın reddine dair işlemin iptali istemiyle açılan davanın reddedildiği, dolayısıyla, aynı vergilerin, davacı gümrük müşaviri adına ek olarak tahakkuk ettirilmesi yolunda tesis edilen işleme vaki itirazın reddine dair işlemin iptali

Sonuç olarak, anılan dönemde gerek uygulamada ve gerek yazında gümrük müşavirinin kusursuz sorumluk ilkesine göre gümrük vergilerinin ödenmesinden sorumlu olduğu kabul edilmiştir.

5911 sayılı Kanun'un 42'nci maddesi ile Gümrük Kanunu'nun 181'inci maddesinde yapılan değişiklik sonucunda dolaylı temsilcinin yükümlülüğüne *"açıklık"* getirilmiş, gümrük müşavirinin sorumluluğunun şart ve sınırları yeniden düzenlenmiştir. Bu düzenlemeye göre; *"dolaylı temsilde, temsilcinin yükümlülüğü, beyanda kullanılan verilerin yanlış olduğunu bildiği veya mesleği icabı ve mutat olarak bilmesi gerektiği durumlarla sınırlıdır"*.(GK. m. 181/2)[320].

Düzenleme uyarınca, gümrük müşavirinin, ithalatçı adına dolaylı temsil yetkisine dayanarak gümrüklendirme sürecini tamamlaması gerekmektedir. Ayrıca, gümrük müşaviri, mesleki bilgisini kullanmak suretiyle gümrüklendirme sürecinin doğru ve eksizsiz olarak tamamlanmasını sağlamakla yükümlüdür. Dolaysıyla, anılan değişiklik ile gümrük müşavirinin ancak kusurunun[321] bulunması halinde sorumlu olacağı kurala bağlanmış; sorumluluğun niteliği hususunda yazında ve uygulamada ortaya çıkabilecek tereddütler giderilmiştir.

Düzenlemede, gümrük vergilerinin ödenmesinden gümrük müşavirinin sorumlu olduğu kurala belirtilmiş bu sorumluluk belli şartların varlığına bağlanmıştır. Anılan kural uyarınca gümrük müşavirinin gümrük vergilerinin ödenmesinden sorumlu

---

istemiyle açılan davanın reddi yolunda verilen karara vaki temyiz isteminin reddi gerektiği yolunda karar vermiştir. Aynı yönde, Dş.7. D. 16.3.2016 tarih ve E:2015/2893; K:2016/2859 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

320 Anılan değişiklik ile gümrük müşavirinin sorumluluğunun sınırlandırılması nedeniyle müşavirin dolaylı temsilci olarak sorumlu olduğunun kabul edilemeyeceği hakkında bkz. İnal, E-Yaklaşım, (ET.28.3.2019 www.yaklasim.com). Gümrük Kanunu'nda yapılan düzenlemeyle borçlar hukuku alanında yer alan dolaylı temsile ilişkin kuralların uygulanmasının sınırlandırılmasının amaçlandığı hakkında bkz. Gök2019, s.63.

321 Ercan2016, s.217. Gümrük müşavirinin sorumluluğunun objektif sorumluluk değil kusur sorumluluğu olduğu dair açıklamalar için bkz. Bahçeci, s.432; Aynı yönde, Baş Sobacı, s.94. Dolaylı temsilcilerin gümrük vergisinin ödenmesi bakımdan gümrük idaresince muhatap kabul edilmesi için kusurlu olmaları gerektiğine ilişkin bkz. Gök2019, s.55.

tutulabilmesi için, ilk olarak, bir beyanın bulunması; ikinci olarak, beyanda kullanılan verilerin yanlış olması; üçüncü olarak, gümrük müşavirinin kusurlu bir davranışının bulunması; yani verilerin yanlış olduğunun gümrük müşavirince bilinmesi veya müşavirlik mesleğinin icabı bilinmesinin gerekli olması ve mutat olarak bilinebilir olması; son olarak, yanlış olan verilerin beyan edilmesi sonucunda eksik vergi hesaplanması gerekmektedir.

1. Beyan

Gümrük müşavirinin gümrük vergilerini ödemeden sorumlu tutulması için bir beyanda bulunması gereklidir. Gümrük müşavirinin sorumlu tutulabilmesi için ihracata ve ithalata ilişkin bir beyannamenin imzalanması icap etmektedir. Bunun dışında imzalanan herhangi bir belge ya da yapılan bir beyan nedeniyle gümrük müşavirinin sorumluluğuna gidilmesi mümkün değildir.

İthal ya da ihraç edilen eşyanın vergilendirmesinde esas olan gümrük müşavirinin gümrük idaresine ithalatçının temsilcisi sıfatıyla kendi adına verdiği beyandır. Gümrük müşaviri tarafında yapılan beyanın, gümrük idaresince denetlenmesi gümrük müşavirinin sorumluluğunu kaldırmaz. Beyanın maddi gerçekle uyuşmaması halinde beyanı imzalayanın (gümrük müşavirinin) gümrük vergilerinin ödenmesinden sorumlu tutulması gerekmektedir [322] . Dolayısıyla, gümrük müşavirinin beyanının olması gereken ile bağdaşmaması halinde, idarenin gözetim ve denetim yükümünü yerine getirmediğinden

322 Bahçeci, s.431. Gümrük müşavirinin dikkat ve özen yükümlülüğünün sınırlı olduğunun kabul edilmesi gerektiği, gümrük müşavirinin çelişik sahte ya da eksik olan belgelere göre beyanda bulunmaması gerektiği hakkında bkz. Ercan2016, s.219. "*Özet beyanın, ithalatçıyı temsilen davacı gümrük müşavirince verilip verilmediğinin açıklığa kavuşturulmasının gerektiği, zira, gerek kendi nam ve hesabına gerekse dolaylı temsilci sıfatıyla başkası adına gerçekleştirdiği bir işlemin varlığının söz konusu olmaması halinde, davacı adına doğacak gümrük yükümlülüğünden de bahsedilemeyeceği*", hakkında bkz. Dş. 7. D. 14.11.2019 tarih ve E:2016/66;K:2019/5976 sayılı kararı(Özel Arşiv).

söz ederek sorumluluktan kurtulmayacağı kabul edilmelidir. Bu bakımdan, *"gümrük müşavirleri beyannamede belirtilen bilgilerin doğruluğu ve ilgili rejimin gerektirdiği yükümlülüklerden sorumludurlar"*[323].

Gümrük müşavirinin sorumlu tutulması için, müşavirin beyanı gümrük müşaviri sıfatıyla yapması ve beyannameyi temsil yetkisine dayanarak bu sıfatla imzalaması gereklidir. Gümrük müşavirinin, temsilci sıfatıyla beyannameyi imzalamaması halinde gümrük vergilerinin ödenmesinden sorumlu tutulmasına olanak bulunmamaktadır. Örneğin, gümrük müşaviri olan ancak ithalatçı şirketin kanuni temsilcisi sıfatıyla gümrük beyannamesini imzalayan kişinin Gümrük Kanunu uyarınca mükellef sıfatıyla gümrük vergilerinin ödenmesinden sorumlu olabileceği düşünülemez. Bu halde, ilgilinin sorumluluğu kanuni temsilcilerin sorumluluğuna ilişkin ilkeler çerçevesinde belirlenmesi gerektiği değerlendirilmektedir.

Beyan sebebiyle gümrük vergilerinin ödenmesinden sorumlu tutulabilmesi için beyanın gümrük müşavirinin iradesini yansıtması gereklidir. Örneğin, gümrükte iş takibi için gümrük idaresince verilen şifrelerin ele geçirilerek beyanname düzenlenmesi halinde gümrük müşavirinin sorumluluğundan bahsedilemez. Ancak, gümrük idaresince verilen şifrelerin gümrük müşaviri tarafından üçüncü kişilere bırakılması halinde, müşavirin sorumluluktan kurtulmasının mümkün olmadığı kabul edilmektedir[324].

---

323 Tüyen2006, s.146.

324 Olayda, gümrük beyannamelerinin, boş olarak imzalandıktan sonra sistemden bu beyannameler kullanılarak ithalat işleminin gerçekleştirildiğinin iddia edildiğinden, BİLGE sisteminde gümrük müşavirinin imzasının önceden atıldığı beyannamelerin kullanıp kullanılmadığı hususunun araştırılması ve sistemin buna izin verip vermediği hususunun belirlenmesi; sistemin buna izin vermediği sonucuna ulaşılması halinde, olayın nasıl gerçekleştiği hususunun araştırılması; sistemin buna izin verdiği sonucuna ulaşılması halinde ise, bu durum dikkate alınarak davacının yasal sorumluluk yüklendiği hususlarda mesleğinin gerektirdiği özeni gösterip göstermediği hususlarının araştırılması suretiyle karar verilmesi gerektiği hakkında bkz. Dş.7.D. 12.4.2016 tarih ve E:2013/5769;K:2016/3904, (Özel Arşiv). Gümrük müşavarinin şifresinin kullanılarak eşyanın transit rejimi hükümlerine aykırı olarak Yurt içinde bırakıldığı, gümrük müşavirinin imzasının rızası hilafına kullanıldığını ispat edemediği, vergilerin ödenmesinden 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 183'üncü maddesi uyarınca sorumlu olduğu İstanbul 10'uncu Vergi Mahkemesinin 9.04.2016 tarih ve E:2016/797; K:2016/872 sayılı kararı. Dş. 7. D. 13.10.2020 tarih ve E:2016/12135;K:2020/3933 sayılı kararı ile onanmıştır.(Özel Arşiv)

Diğer taraftan, gümrük işlemleri usulüne uygun olarak tamamlandıktan sonra yapılan hukuka aykırılıklar nedeniyle gümrük müşavirinin iştiraki olmadıkça sorumluğuna gidilemez. Örneğin, *"ithalat vergilerine tabi eşyanın geçici depolanmasından veya tabi tutulmuş olduğu gümrük rejiminin uygulanmasından doğan"* yükümlülüklerden birinin yerine getirilmemesi halinde gümrük müşaviri sorumlu tutulmaz. Bu halde, Gümrük Kanunu'nun 184'üncü maddesinin 3'üncü fıkrası uyarınca, yükümlünün, "*ithalat 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 kişi"* olduğu kabul edilmelidir. (GK m.184/3).

Gümrük müşavirinin, beyanda bulunan sıfatıyla mali sorumluluklarının Gümrük Kanunu'nun 181, 188, 190 ve 194'üncü madde ile sınırlı olduğu kabul edilmektedir. Bu bakımdan, gümrük müşavir yardımcılarının işlemleri nedeniyle doğan sorumluluğun anılan maddeler kapsamında değerlendirilmesine olanak bulunmamaktadır. *"Gümrük müşavir yardımcılarının ve stajyerlerin fiil ve hareketlerinden doğacak mali sorumluluk"* gümrük müşavirine aittir. (GK. m. 226/4). Bu halde, gümrük müşavirinin kusursuz sorumluluk esaslarına göre sorumlu olduğu değerlendirilmektedir[325].

2. Beyanda Kullanılan Verilerin Yanlış Olması

Beyannameyi gümrük müşaviri sıfatıyla imzalayan kişinin gümrük vergilerinin ödenmesinden sorumlu tutulabilmesi için ikinci şart; eşyaya isabet eden gümrük vergilerinin hesaplanmasında kullanılacak olan verilerin yanlış olmasıdır. Veri ibaresinden ve yanlış kavramından ne anlaşılması gerektiği yolunda Gümrük Kanunu'nda

325 Baş Sobacı2018, s.94.

bir tanımla bulunmamaktadır. Ancak, Kanun'un, beyana ilişkin usulü düzenleyen hükümlerinin incelenmesinden; veri ifadesinden *"eşyanın beyan edildiği gümrük rejimini düzenleyen hükümlerin uygulanması için gerekli"* (GK. m.60/1) olan ve eşyaya isabet eden gümrük vergilerinin hesaplanmasını mümkün kılan bütün bilgilerin ve belgelerin anlaşılması gerektiği düşünülmektedir.

Bu veriler beyanname içeriğinde veya ekinde gümrük idaresine sunulur. Bu verilerin kaynağını oluşturan bilgilerin beyannamede gösterilmesi ve belgelerin beyannameye eklenmesi zorunluluğu, *"gümrük mevzuatını uygulamakla görevli Gümrük İdaresince kendiliğinden bilinmeleri ya da bulunmaları mümkün olmayan; ancak ithalatı yapan veya temsilcisi tarafından sahip olunan ya da temini olanaklı bilgi ve belge niteliği taşımalarından kaynaklanmaktadır"* [326].

Gümrük idaresince, belirlenen talimata uygun olarak doldurulması gereken gümrük beyannamesine; *"tercihli tarife uygulanabilmesi için gerekli olan belgeler ile vergilendirmeyi doğrudan etkileyen veya yükümlüye vergi avantajı sağlayan belgelerin, Kanun veya uluslararası düzenlemelerin açık hükmü gereği, gümrük beyannamesi ekinde ibrazı zorunlu belgeler, İthalat Rejimi Kararında belirtilen ticaret politikası önlemlerinin düzenlenecek bir belgeye istinaden uygulanması durumunda buna ilişkin belgeler, ilgili gümrük rejimleri itibariyle, beyannamenin tescil işlemi öncesinde temin edilen ayniyat tespitine ilişkin belgeler, eşyanın ilgili gümrük rejimine tabi tutulabilmesi için bir izin veya bir belge arandığı hallerde, söz konusu izin veya belgeler"* eklenmek zorunludur (GY 114).

İthalatçı adına, gümrük işlemlerini dolaylı temsilci olarak takip eden gümrük müşavirinin, ithal edilen eşyanın hangi tarife ve istatistik pozisyonunda sınıflandırılacağına ilişkin kuralları, müşavirlik mesleğinin gereği bilmesi gerekmektedir.

326 Dş.7. D. 30.11.2010 tarih ve E:2009/5593; K:2010/5610 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

Ancak, gümrük mevzuatında eşyaya uygulanacak gümrük tarifesinin idarece mi yoksa ithalatçı ya da onun dolaylı temsilcisi olan gümrük müşaviri tarafından mı tespit edilerek beyan edileceğine dair açıklık bulunmamaktadır.

Uygulamada, Danıştay, ithal edilen eşyaya uygulanacak gümrük tarifesinin ve vergi oranının her beyanname ile ilgili olarak, gümrük idaresince saptanması gerektiğini, Gümrük Kanunu'nda gümrük tarifesinin ve vergi oranının yükümlülerce beyanını gerekli ve zorunlu kılan bir düzenleme bulunmadığını, dolayısıyla, bu zorunluluğun mükellefe yüklenilemeyeceğini kabul etmektedir[327].

İthalatçı ya da onun dolaylı temsilcisi olan gümrük müşavirinin ithal edilen eşyaya uygulanacak gümrük tarifesinin ve vergi oranının belirlenmesi hususunda bir yükümlülüğünün bulunup bulunmadığı belirlenirken gümrüklendirme sürecinin temelini oluşturan beyan esasından hareket etmek tutarlı bir uygulamadır. Ayrıca, gümrük hukukunun en çetrefil alanlarından biri olan eşyanın sınıflandırılması, bilimsel bir yaklaşımı zorunlu kılmaktır[328]. Beyanda bulunandan bu yaklaşımı geliştirmesini beklemesine olanak bulunmamaktadır. Bu bakımdan, yükümlünün temel ödevi eşyanın tabi olduğu gümrük tarife ve istatistik pozisyonunun saptamasına esas olan verilerin doğru ve eksiksiz olarak bildirilmesi ve kendi algısına göre eşyanın sınıflandırılmasıdır[329].

---

327 *"Eşyanın kıymetine uygulanacak vergi oranının Gümrük İdaresince belirlenmesinin yasal zorunluluk olduğu; yasada, vergi oranının yükümlülerce beyanını zorunlu kılan herhangi bir düzenleme bulunmadığı"* hakkında bkz. Dş. 7. D. 14.4.2009 tarih ve E:2007/2448 K: 2009/1929 sayılı kararı, Danıştay Dergisi, S.122, 2009, s.321, (E.T. 19.10.2019, https://www.danistay.gov.tr). İthal edilen eşyaya uygulanacak gümrük tarifesinin ve vergi oranının da her beyanname ile ilgili olarak, idarece belirlenmesi gerektiği, hakkında bkz. Dş.7.D. 30.12.2009 tarih ve E: 2007/2313; K: 2009/5835 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Aynı yönde, Dş.7.D. 24.12.2015 tarih ve E:2012/4787; K:2015/7731 sayılı kararı, (Özel Arşiv); Dş.7.D, 30.11.2010 tarih ve E:2009/5593; K:2010/5610 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Kararın azlık oyunda; beyan mükellefiyetinin, eşyanın bulunduğu tarife ve istatistik pozisyonun da doğru olarak bildirilmesini kapsadığı, gümrük tarifesinin ve vergi oranının yükümlülerce beyan edilmesi gerektiği savunulmaktadır.

328 Fabio, (Classification) s.3.

329 Amerika Birleşik Devletleri Modernize Gümrük Yasası'na göre, eşyanın gümrük vergilerinin ödenmesi; gerekli istatistiklerin toplanması ve gerekli diğer koşulların yerine getirilip

Beyana eklenmesi gereken veri eşyanın beyan edildiği gümrük rejimini düzenleyen hükümlerin uygulanması için yeterli ve elverişli olmalıdır. Dolayısıyla, bu niteliklere sahip olmayan verinin Gümrük Kanunu'nun aradığı bilgi olarak kabul edilmesi mümkün değildir. Öte yandan; veri eşyaya isabet eden gümrük vergilerinin noksansız olarak hesaplanmasını mümkün kılacak nitelikte bulunmalıdır. Bu özellikleri taşımayan verinin Gümrük Kanunu'nun aradığı bilgi olarak kabul edilmesine de olanak yoktur. Bu iki özelliği taşımayan verinin ise doğru olarak nitelendirilmesi mümkün olmadığı değerlendirilmektedir.

Gümrük müşavirince beyannamede kullanılan veri yanlış olmamalıdır. Yani, bu verilerin gümrük idaresini yanıltıcı ve yönlendirici niteliği bulunmamalıdır. Şayet veriler gümrük idaresini yönlendirmiş, eşyaya isabet edecek olan vergiler, sunulan verilere göre tahakkuk ettirilmiş ise verilerin yönlendirici nitelikte olduğunun kabulü gereklidir. Ancak, o veriler sunulmasa da gümrük idaresince aynı şekilde işlem tesis edileceği anlaşılabiliyorsa verilerin yönlendirici etkisinin bulunmadığının kabul edilmesi gerektiği düşünülmektedir.

Diğer taraftan; veriler maddi gerçeklikle uyumlu olmalıdır. Maddi gerçekliği gizleyen veya sadece maddi gerçekliğin bir kısmını ortaya koyan veriler Gümrük Kanunu'nun aradığı bilgi olarak değerlendirilemez. Örneğin; eşyanın taşınmasına ilişkin iki ayrı fatura düzenlenmiş olması halinde; faturalardan birinin gümrük idaresine sunulması, diğerinin sunulmaması halinde veriler maddi gerçekle tam olarak uyuşmamaktadır. Bu halde, gümrük müşavirinin sorumluluğu ancak bu durumu bilmesi

getirilmediğinin saptanması için gerekli bilgilerin ithalatçı tarafından sağlanacağı, eşyanın yükümlü tarafından makul özen gösterilerek sınıflandırılacağı hakkında bkz. **What Every Member of the Trade Community Should Know About: Tariff,** U.S. Bureau of Customs and Border Protection, An informed Compliance (Tariff), s.8. (ET.29.11.2020, http://www.cbp.gov). Topluluk Kanunlarının Avrupa Birliğinde yeknesak biçimde uygulanmasından sorumlu olan ABAD, eşyanın tarifedeki yerinin belirlenmesinde birincil sorumluluğun yükümlüde olduğunu kabul etmektedir. Fabio, (Classification) s.13.

veya bilebilecek durumda olması halinde mümkündür. Dolayısıyla, salt iki ayrı fatura düzenlenmesi de gümrük müşavirinin sorumlu tutulması için yeterli değildir.

Özetle; eşyaya isabet eden gümrük vergilerinin noksansız olarak hesaplanması için gerekli tüm veriler doğru ve eksiksiz olarak gümrük idaresine verilmelidir.

3. Kusurlu Davranış

a. Genel Olarak

Gümrük Kanunu'nun 181'inci maddesinde, dolaylı temsilde, temsilcinin yükümlülüğünün, *"beyanda kullanılan verilerin yanlış olduğunu bildiği veya mesleği icabı ve mutat olarak bilmesi gerektiği"* durumlarla sınırlı olduğu belirtilmesine karşın, sorumluluğun kusura dayanıp dayanmadığı yolunda açık düzenleme yapılmamıştır.(GK.m181/3). Ancak, madde metninden, kanun koyucunun, hukuk düzeninin hoş görmediği; kınadığı bir davranış biçimini tanımladığı anlaşılmaktadır. Buna göre, gerekli dikkat ve özeni göstermeyen veya normun düzenlediği alanı bilerek ve isteyerek ihlal eden yani; kusurlu davranışı bulunan dolaylı temsilci, gümrük müşaviri gümrük vergilerinin ödenmesinden sorumlu tutulmaktadır.

Maddede, gümrük müşaviri için uyulması gereken asgari ölçütler örtülü olarak kurala bağlanmıştır. Bu bakımdan, gümrük müşavirinin hangi ölçütlere göre sorumlu tutulduğu hususunda bir belirsizlik bulunduğundan, bu durumun, hukuki güvenlik ilkesi ve belirlilik ilkesi ile bağdaştırılmasına olanak bulunmamaktadır[330].

330 Ercan 2016, s.217;Baş Sobacı 2018, s.95;Yerci2019, s.718. Ayrıca, Temel Gürdal, Şebnem Ekeryılmaz, "Vergilendirmede Hukuki Güvenlik ilkesinin Danıştay Kararları ışığında İncelenmesi'', **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi**, C.13.S.2., Ağustos 20018, s. 206. "*Hukuki güvenlik ile belirlilik ilkeleri, hukuk devletinin önkoşullarındandır. Kişilerin hukuki güvenliğini sağlamayı amaçlayan hukuki güvenlik ilkesi, hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerinde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar. Belirlilik ilkesi ise yasal düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir*

Kanun koyucu tarafından, makul bir davranış modeli sergilemesi beklenen gümrük müşavirden, yanlış olduğunu bildiği verileri beyan etmemesi veya mesleği icabı ve mutat olarak bilinmesi gereken hususların öğrenilmesi ve buna uygun davranması hususunda gerekli dikkat ve özeni göstermesi istenmiştir. Bu bakımdan kanunda kullanılan kavramların kapsamının belirlenmesi ve gümrük müşavirinin göstermesi gereken özenin sınırının ona göre saptanması gerekmektedir.

b. Kusurun Belirlenmesi

Gümrük müşavirinin kusurlu davranışı kasıtlı olabileceği gibi ihmali de olabilir. Gümrük idaresinin, vergi kaybına uğrayacağı bilinmesine karşın, vergi kaybına neden olan hareketin istenerek yapılması halinde gümrük müşavirinin kasti davranışı; kullanılan verilerin, yanlış mesleği icabı ve mutat olarak bilmesi gerektiği hallerde ise gümrük müşavirinin ihmali davranışı söz konusudur. Sahte belge düzenlemek suretiyle noksan vergi tahakkuk ettirilmesine sebep olunması halinde gümrük müşavirinin davranışı kasta dayanmaktadır[331]. Bu halde, ithalatçı tarafından gümrük müşavirinin davranışına iştirak

duraksamaya ve kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır ve uygulanabilir olmasını, ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesini ifade etmektedir. Bu bakımdan, kanun metinlerinin, bireylerin, gerektiğinde hukuki yardım almak suretiyle, hangi somut eylem ve olguya hangi hukuksal yaptırımın veya sonucun bağlandığını belli bir açıklık ve kesinlikte öngörebilmelerine imkân verecek düzeyde kaleme alınmış olması ve buna bağlı olarak, uygulanması öncesinde muhtemel etki ve sonuçlarının yeterli derecede öngörülebilir olması gereklidir." AYM. 25.11.2015 tarih ve E:2015/50; K:2015/107 sayılı kararı, (RG:4.12.2015-29552).

331 Olayda, ithalatçı şirket adına tescilli serbest dolaşıma giriş beyannamelerinin gerçeğe aykırı olarak düzenlenmesi fiili nedeniyle davacının da ortağı olduğu Şirket yetkilileri hakkında açılan ceza davasında, davacının suçu sabit görülerek mahkûmiyetine karar verildiği, beyannamelerin gerçeğe aykırı olarak düzenlenmesi nedeniyle oluşan gelir eksiğinin davacının, gümrük müşavirliği şirketinin yetkilisi ve ortağı olduğu dönemde gerçekleştiği, tasfiyesi sona eren şirket ortağı adına tesis edilen işlemde hukuka aykırılık bulunmadığı yolunda verilen karara vaki temyiz isteminin reddi ile kararın onanması gerektiği hakkında Dş.7.D. 30.3.2016 tarih veEveE:2014/1050;K:2016/3636 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Aynı yönde, olayda, davacı gümrük müşavirinin sahte belge kullanarak eşyanın gümrük kıymetini noksan beyan ettiği, davacının fiilinin sabit olduğu, dolayısıyla, davacı adına tahakkuk ettirilen vergilerde hukuka aykırılık bulunmadığı yolunda verilen karara vaki temyiz isteminin reddi ile kararın onanması gerektiği hakkında bkz. Dş.7.D. 19.4.2018 tarih ve E:2017/2141;K:2018/2598 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

etmesi hali dışında[332], gümrük müşaviri eşyaya isabet eden vergilerin ödenmesinden tek başına sorumlu olduğu kabul edilmektedir[333].

aa. Vergi Kaybına Neden Olan Durumun Bilinmesi

Türkiye Gümrük Bölgesine giren veya çıkan eşyaya isabet eden gümrük vergilerinin hesaplanması için gerekli olan verilerin doğru ve eksiksiz olarak gümrük idaresine sunulması gereklidir. Eşyaya isabet eden gümrük vergilerinin hesaplanması için gerekli olan verilerin bilerek ve isteyerek gizlenmesi halinde gümrük müşavirinin davranışının kasıtlı olduğunu söylemek mümkündür. Çünkü bu halde, gümrük müşaviri hem davranışı hem de davranışın doğurduğu hukuka aykırı sonucu istemektedir. *"Hatta hukuka aykırı sonucun mutlaka arzu edilmesi şart değildir. Bunun tasvip ve kabul edilmesi, göze alınması da yeterlidir"* [334] . Gümrük vergilerinin noksan hesaplanmasına neden olan verilerin yanlış olduğunun gümrük müşavirince bilinmemesi halinde onun gümrük vergilerinin ödenmesinden sorumlu olduğundan bahsetmek mümkün değildir. Örneğin, eşyanın ithali sırasında iki ayrı fatura düzenlendiğini bilen ve düşük tutarlı

332 Vergi kaybına neden olan eylemin, davacının ithalat işlemlerini yürüten gümrük müşavirlik şirketi yetkililerince gerçekleştirildiği ve adı geçen şirket yetkilileri hakkında teşekkül halinde kaçakçılık suçundan dolayı hüküm verilmiş olduğu, davacının, suça iştirak ettiği yolunda herhangi bir bilgi, belge ve iddia bulunmadığı; aksine, davalı idarece, ortak ve yöneticilerinin takibine gerek bulunmadığı sonucuna ulaşıldığı ve hakkında açılan ceza davasında yetkilisinin beraatine karar verildiği, dolayısıyla ithalatçı şirket adına kesilen cezada isabet bulunmadığı hakkında. Dş.7.D. 16.11.2014 tarih ve E:2012/6130;2014/5515 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Aynı yönde, Dş. 7. D. 11.12.2015 tarih ve E: 2014/1768; K:2015/6946 sayılı kararı, Danıştay Dergisi, S.141, 2016, s.471, (E.T. 19.10.2019, https://www.danistay.gov.tr). Danıştay tarafından değerlendirme cezalar yönünden yapılmış olsa da vergiler yönünden de aynı değerlendirmenin yapılması mümkündür.

333 Olayda, kaçakçılık fiili nedeniyle açılan ceza davasında suçu sabit görülerek davacının mahkûmiyetine karar verildiği, bu bakımdan, sahte belge düzenlemek suretiyle gümrük müşavirliğini yaptığı ithalatçıya ait serbest dolaşıma giriş beyannameleri muhteviyatı eşyanın kıymetinin eksik beyan edilmesine sebep olan davacı adına, eksik beyan edilen miktar esas alınarak ek olarak tahakkuk ettirilen katma değer vergisinde ve katma değer vergisi üzerinden hesaplanan para cezasında hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle davayı reddeden Mahkeme kararının onanması gerektiği hakkında bkz. Dş.7. D. 30.3.2016 tarih ve E:2014/1048;K2016/3634 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

334 Eren, s.575;Hatemi/Gökyayla, s.146.

faturayı esas alarak gümrük işlemlerini tamamlayan gümrük müşaviri eşyaya isabet eden gümrük vergilerinin ödenmesinden sorumlu olacaktır. Ancak, basit bir inceleme sonucu vergi kaybına neden olan durumun saptanmasının mümkün olması halinde artık bu durumun bilinebilir olduğunun kabulü gerekmektedir[335].

Beyanname içeriği verilerin *"yanlış"* olduğu ya da gerçeği yansıtmadığı ceza yargılaması sonucu ortaya çıkabilir[336]. Bu halde, şayet ceza davasında yapılan yargılama sonucu gümrük müşavirinin gerçeğe aykırı belge düzenlemesi fiili ile ilgisinin bulunmadığının saptanması halinde, artık gümrük vergilerini ödeme sorumluluğundan bahsedilmeyeceği kabul edilmektedir[337]. Ancak, ceza davasında yapılan yargılama sonucu eşyaya isabet eden gümrük vergilerinin noksan hesaplanmasında gümrük müşavirinin kasti bir davranışının sebep olduğunun saptanması halinde gümrük müşaviri

335 Olayda, ithalatçı adına tescilli serbest dolaşıma giriş beyannamesi muhteviyatı özel iskontonun eşyanın gümrük kıymetine dâhil edilmediğinden söz edilerek eşyanın, kıymetinin noksan beyan edildiğinden ve farklı pozisyonda değerlendirilmesi gerektiğinden bahisle, davacı müşavirlik şirketi adına katma değer ve özel tüketim vergileri ek olarak tahakkuk ettirilmiş, idari itiraz usulü tamamlanarak açılan davada, Mahkeme, Danıştay bozma kararına uymak suretiyle, tahakkukun, pozisyon farkından kaynaklanan kısmını iptal etmiş; davanın, eşyanın, kıymetinin noksan beyan edildiğinden bahisle tahakkuk ettirilen vergilere ilişkin kısmını ise, ithale konu eşyanın ihracatçıdan temin edilen satış listesinden saptanan gerçek kıymetinin esas alınması suretiyle yapıldığından söz konusu özel iskontonun, ithal eşyasının beyan edilen satış bedeline, dolayısıyla da katma değer vergisi matrahına ilave edilmesi gerektiğinden bahisle reddetmiş; bu karar onanmıştır. Dş. 7. D. 20.4.2017 tarih ve E:2016/6916; K:2017/2815 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Beyanda kullanılan verilerin yanlış olduğunu bilme ve mantıken bilmesi gerekme hâlinin kötü niyetli olma şeklinde değerlendirilmesi gerektiği hakkında bkz. Gök 2019, s.50, dp.86.

336 *"Serbest dolaşıma giriş beyannamesi içeriği eşya hakkında yapılan yurtdışı araştırması ve gümrük kontrolörleri tarafından düzenlenen cevaplı raporla alüminyum sülfat olarak beyan edilen eşyanın siyah çay olduğu olduğunun tespi edildiği",* ceza davasında davacı gümrük müşavirinin mahkumiyetine kararı verildiği, ithal edilen eşyanın gerçeğe aykırı olarak beyan edildiğinin anlaşıldığı, davacı gümrük müşavirinin vergilerin ödenmesinden sorumlu olduğu hakkında bkz. Dş.7. D. 14.11.2019 tarih ve E:2015/6410;K:2019/5975 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

337 "*Gümrük müşaviri olan davacının söz konusu fiile iştirak ettiğine veya beyannamede yer alan bilgilerin yanlış olduğunu bildiğine veya bilmesi gerektiğine ilişkin bir tespit yapılmadığı; hakkındaki beraat kararı da dikkate alındığında, davacı adına tesis edilen işlemde hukuka uyarlık bulunmadığı*'' hakkında bkz. D.7.D. 7.6.2018 tarih ve E:2017/2371;K:2018/3248 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Aynı yönde *"davaya konu edilen beyannameler kapsamında yapılan ithalat nedeniyle açılan ceza davasında yapılan yargılama sonucu, davacının söz konusu beyannamelerin gerçeğe aykırı olarak düzenlenmesi ile ilgisinin bulunmadığı tespit edilerek beraatine karar verildiğinden, bu husus dikkate alınmadan verilen vergi mahkemesi kararında isabet görülmediği''* hakkında bkz. Dş.7.D. 30.3.2016 tarih ve E:2013/1778;K:2016/3642 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Aynı yönde; olayda, ceza davasında da beraat etmiş olması karşısında, gümrük müşaviri adına ek olarak tahakkuk ettirilen vergilerde isabet görülmediği hakkında bkz. D.7.D. 11.2.2015 tarih ve E:2011/5999; K:2015/677 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

eşyaya isabet eden vergilerin ödenmesinden sorumludur. Bu halde, kasten hareket ettiğinden, kabahat oluşturan bu fiili nedeniyle gümrük müşavirine idari para cezası da kesilmesi gerekmektedir[338].

Uygulamada, Danıştay, kendisine ithalatçı tarafından ibraz edilen belgeler doğrultusunda beyanda bulunan ve bu konuda araştırma yapma imkânı da sınırlı olan gümrük müşavirinin ithal edilen eşyanın beyan edilenden farklı bir pozisyonda yer aldığını bilmesinin mümkün olmadığını kabul etmektedir[339]. Bazı kararlarında, Danıştay, eşyanın beyan edilen pozisyonda yer almadığından bahisle tahakkuk yapılmış ise, mahkemece, yapılan tespiti irdelemekte ve gümrük müşaviri adına tesis edilen işlemin unsurları yönünden hukuka uygun olmadığını değerlendirmektedir[340].

338 Olayda, davacı gümrük müşavirinin sahte belge düzenlemek suretiyle gümrük müşavirliğini yaptığı şirket adına tescilli serbest dolaşıma giriş beyannameleri muhteviyatı eşyaların kıymetinin eksik beyan edilmesine sebep olduğu dolayısıyla, adına tahakkuk ettirilen vergilerde ve kesilen cezalarda hukuka aykırılık bulunmadığı hakkında bkz. Dş. 7.D. 30.3.2016 tarih ve E:2014/1040; K:2016/3629 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Olayda, ithalatçı adına tescilli yirmi dört beyannameden on tanesini davacı düzenlemiş ise de, söz konusu beyannameler idareye sunulurken saymanlık alındı belgelerinin sahte olarak düzenlenmesine davacı gümrük müşavirinin iştirak ettiğini veya bu alındı belgelerinin sahte olduğunu bildiğini gösteren herhangi bir tespitin yapılmadığı; gümrük müşavirinin saymanlık alındı belgelerini ve tahakkuk ettirilen vergilerin ödenip ödenmediğini kontrol etme yetkisi ve yükümlülüğü bulunmadığı, adli yargıda yapılan yargılamada da beraat ettiği, bu itibarla, gümrük müşaviri adına düzenlenen ödeme emrinde hukuka uyarlık görülmediği gerekçesiyle davanın kabulü ve ödeme emrinin iptali yolunda verilen kararda hukuka aykırılık bulunmadığı hakkında bkz. Konya Bölge İdare Mahkemesi 3. Vergi Dava Dairesinin, 4.6.2018 tarih ve E:2017/916;K:2018/720 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

339 Dş.7.D. 28.3.2016 tarih ve E: 2012/7565; K: 2016/3492 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Aynı yönde D.7.D. 15.4.2016 tarih ve E:2013/322; K:2016/3985 sayılı kararı, (Özel Arşiv); Dş. 7. D. 26.12. 2019 tarih ve E:2015/1635;K:2019/6998 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Aksi yönde, Gümrük tarife istatistik pozisyonunun belirlenmesinin gümrük tekniği gerektiren bir iş olduğu, mutat olarak gümrük müşavirinin gümrük tarifesini doğru değerlendirilmesi gerektiği hususunda bkz. Yayla 2011b, s.33.

340 Olayda, eşyanın beyan edilenden farklı bir pozisyonda yer aldığından söz edilerek gümrük müşaviri adına gümrük vergi tahakkuk ettirilmiş, Mahkemece yapılan inceleme sonucunda; her ne kadar, eşyanın dijital (DVI) girişi olduğundan bahisle ek tahakkuk yapılmışsa da, eşyanın bilgi işlem cihazları ile birlikte kullanılmaya uygun bilgisayar monitörü olduğu, bir video kaynaktan gelen görüntüyü gösterme özelliği bulunmadığından, video monitörü olarak kullanılmasının mümkün olmadığı, dolayısıyla, söz konusu eşyanın, beyan edilen pozisyonda değerlendirilmesinin icap ettiği gerekçesiyle işlem iptal edilmiş, karara vaki temyiz istemi Danıştay tarafından reddedilmiştir. Dş.7.D. 21.5.2018 tarih ve E:2016/12668;2018/2866 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

bb. Vergi Kaybına Neden Olan Durumun Müşavirlik Mesleğinin İcabı Bilinmesinin Gerekli ve Mutat Olarak Bilinebilir Olması

Eşyayı Türkiye gümrük bölgesine getirmek isteyen kişiden aldığı temsil yetkisine istinaden "*eşyanın gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulması"* (GK m.3/14) için gerekli işlemleri gerçekleştirmek isteyen gümrük müşaviri, bu iş için yeterli olan asgari bilgiye sahip olmalıdır. Gümrük müşaviri olabilmek için getirilen süre ve sınav koşulu da bu asgari bilgiyi kazandırmayı amaçlamaktadır. Bu bakımdan, mesleğin gereksinimlerine uygun bir davranış modeli geliştirmesi beklenen gümrük müşaviri mesleğin gerektirdiği asgari bilginin kazanılması için gerekli hususları öğrenmeli kazanılan bilgiye uygun davranma konusunda gerekli dikkat ve özeni göstermelidir. Bu halde, sorumluluğun temeli, Gümrük Kanunu tarafından konulan özen yükümlülüğüne aykırı harekete dayanmaktadır. Başka bir ifadeyle, gümrük vergisi kaybının doğmasını önlemek için gerekli özenin gösterilmemesi; getirilen yükümlülüklerin ihmal edilmesi halinde gümrük müşavirinin vergileri ödeme yükümlülüğü doğmaktadır[341].

Gümrük müşavirinin sorumluluğu, gümrük kaybına neden olan verilerin mesleğin icabı ve mutat olarak bilinebilir olup olmadığının belirlenmesine bağlıdır. Başka bir ifadeyle, gümrük müşavirinin eşyaya isabet eden vergilerin ödenmesinden sorumlu tutulması, ancak Gümrük Kanunu'nun 181'inci maddesinin 2'nci fıkrasında öngörülen objektif ölçüte uygun davranmaması halinde mümkündür. Bu bakımdan, Kanunda getirilen *"mesleğin icabı ve mutat olarak bilme"* ölçütünden ne anlaşılması gerektiğinin açıklığa kavuşturulması gerekmektedir.

341 İhmalin temelinin, "*hukuk düzeninin koymuş olduğu özen yükümlülüğüne*'' aykırı davranılması olduğuna dair açıklamalar için bkz. Eren, s.575. Ayrıca, Nomer, s.169;Hatemi/Gökyayla, s.145. Gümrük müşavirinin eşyanın sahibi tarafından kendisine sunulan belgeleri ortalama bir gümrük müşavirinde bulunması gereken uzmanlık ve bilgi birikimiyle incelemesi sonucunda herhangi bir noksanlık veya gümrük mevzuatına aykırılık saptayamaması halinde gümrük vergilerinin ödenmesinden sorumlu tutulmayacağı hakkında bkz. Gök2019, s.63.

Anılan maddede geçen *"mesleği icabı ve mutat olarak bilmesi gerektiği durumlarla sınırlıdır"* ibaresi ile kanun koyucu her gümrük müşaviri için genel geçer bir davranış modeli kabul etmiş; bu modele uygun davranılmaması nedeniyle bir gümrük yükümlülüğünün doğması halinde gümrük müşavirinin bu vergileri ödemekle sorumlu olduğu kurala bağlanmıştır. Ancak, maddede geçen kelimelerin kullanılış şekli, getirilen ölçütün tam olarak anlaşılamamasına neden olmaktadır. Çünkü ikinci fıkranın ikinci cümlesinde geçen *"beyanda kullanılan verilerin yanlış olduğunu bildiği"* cümlesi veya bağlacı ile *"mesleği icabı ve mutat olarak bildiği"* cümlesine bağlanmıştır. İşte bu cümlede geçen mesleği icabı ve mutat olarak bildiği ibaresinden, mesleğin olağan gereklerinin mi bilinmesi gerektiği, yoksa mesleğin gerektirdiği olağan bilginin yanında makul bir kişi tarafından bilinmesi ve gösterilmesi gereken çabanın mı anlaşılması gerektiği hususu tam olarak saptanamamaktadır. Bu yorumlardan ilkinin kabul edilmesi durumda; gümrük müşavirinin, sadece, mesleğin olağan gereklerini bilmemesi halinde eşyaya isabet eden vergileri ödemesi icap etmektedir. Bu durumda, mesleğin sürdürülmesi için olağanın dışında kalan, öğrenilmesi belli bir çabayı gerektiren hususların bilinmemesi halinde gümrük müşavirinin sorumlu tutulmasına olanak yoktur. Bu yorumlardan ikincisinin kabul edilmesi durumunda; gümrük müşaviri, öncelikli olarak, ithalat ve ihracat faaliyetiyle uğraşan, orta seviyede aklı başında bir kişinin bilgisine sahip olmalı ve bu bilginin edinilmesi için gerekli dikkat ve özeni göstermelidir. Bunun yanında gümrük müşaviri mesleğin sürdürülmesi için gerekli asgari bilgiye sahip olmalıdır. Bu yorum, getirilmek istenen objektif ölçütün belirsizleşmesine neden olacağından ilk yoruma göre daha az tutarlı olduğu düşünülmektedir. Çünkü ithalat ve ihracat faaliyetiyle uğraşan kişinin hayat deneyimlerine dayalı olarak kazandığı bilginin

gümrük müşaviri tarafından bilinmesine olanak bulunmamaktadır. Ancak her halükârda, ihmalin ölçüsünün objektif olarak belirlendiğinin kabulü gerekmektedir[342].

2 seri nolu Gümrük Genel Tebliğinin[343] 6'ncı maddesinin 1'inci fıkrasında, *"Gümrük Kanununun 181 inci maddesinin ikinci fıkrası hükmü doğrultusunda dolaylı temsilcinin, beyanda kullanılan verilerin yanlış olduğunu bildiği veya mesleği icabı ve mutat olarak bilmesi gerektiği durumların tespitinde; a) Gümrük beyannamelerinin beyanın hazırlanmasına esas alınan belge ve bilgilere uygun olmaması, b) Gümrük beyannamesi eki belgeler arasında çelişki bulunması halinde gümrük müşavirinin elindeki imkânlarla bu hususu araştırmamış olması, c) Gümrük beyannamesine eklenen belgelerin sahte, yanlış veya hatalı olduğunun ayrıca bir araştırmaya gerek duyulmaksızın anlaşılabilecek olması, ç) Gümrük beyannamesine eklenen belgelerin ulusal ve uluslararası mevzuatın ön gördüğü formlara veya şartlara uygun olmaması, d) Beyanname kapsamı eşyanın cins, nevi ve niteliğinin herhangi bir tahlil veya detaylı bir incelemeye gerek kalmaksızın yapılacak fiziki incelemeyle veya beyanname eki belgelerde yer alan bilgilerden anlaşılabilmesine karşın, tarife yönüyle yapılan beyanın gümrük vergilerini ödememe veya noksan ödeme veya vergi dışı önlemlere tabi olmama sonucunu doğuracak nitelikte olması, e) Vergi kaybına neden olan işleme ilişkin olarak, sorumlulukları Gümrük Kanununun 181 inci maddesinin ikinci fıkrası çerçevesinde ortaya konulmak şartıyla haklarında; Gümrük Kanunu, 21/3/2007 tarihli ve 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu ve ceza koyan ilgili diğer kanunlar kapsamında takibatta*

342 İhmalin ölçüsünün objektif olarak belirlenmesi halinde kişisel durumun dikkate alınmayacağı, "*aklı başında makul bir kişinin somut olayda durumun özellik ve gereklerine göre alınması gereken önlemlere, göstereceği özene harcadığı çabaya göre ihmalin''* değerlendirileceği hakkında bkz. Eren, s.577;Nomer, s.170. Ayrıca, Hatemi/Gökyayla, s.148. Düzenlemede, beyana esas alınan maddi verilerin yanlış olduğunun objektif olarak bilinmemesi ve bilinmesinin gerekmemesinin arandığı, değerlendirme yapılırken, tedbirli ve dikkatli bir gümrük müşavirinin yaklaşımının ve davranışının esas alınması gerektiği; kişisel bilgi noksanlığının ve mesleki yetersizliğin müşavirin iyiniyetli sayılması için yeterli olmadığı hususunda bkz. Gök2019, s.50.

343 Gümrük Genel Tebliği (Tahsilat İşlemleri) (Seri No: 2) (RG. 21.1.2014- 28889)

bulunulması talebiyle fezleke, rapor veya iddianame düzenlenmiş olması, hallerinin varlığı(nın)" araştırılacağı; *"bu hallerden herhangi birinin mevcut olması halinde dolaylı temsile yetkili kişilerin müştereken ve müteselsilen sorumlu"* olacakları belirtilmiş; 2'nci fıkrasında, *"dolaylı temsile yetkili kişilerin sorumluluğunun tespit edildiği durumlarda, ek tahakkuka ilişkin olarak alınan kararlarda yapılan tespitlerin ispatlayıcı belgelerle birlikte gerekçeli olarak"* belirtileceği ifade edilmiştir[344].

Gümrük Kanunu'nun 181'inci maddesinin 2'nci fıkrasında, dolaylı temsilcilerin ithalat vergilerinden kaynaklanan yükümlülüğü *"beyanda kullanılan verilerin yanlış olduğunu bildiği veya mesleği icabı ve mutat olarak bilmesi gerektiği durumlar"* ifadesiyle genel olarak belirlenmiş olmakla birlikte, bunların neler olduğu konusunda detaylı bir düzenlemeye yer verilmediğinden; Tebliğin 6'ncı maddesinin 1'inci fıkrasında yer verilen düzenlemeyle, belirtilen genel kuralın somutlaştırılması amaçlandığından, söz konusu düzenleme emredici değil, açıklayıcı bir düzenleme niteliğini taşımaktadır[345]. Her halükârda, gümrük müşavirleri aracılığıyla yürütülen ithalat işlemlerinde, dolaylı temsilcilerin sorumlu olup olmadıkları, öncelikle 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 181'inci maddesinin 2'nci fıkrasında yer alan genel kural esas alınarak belirlenmesi, tebliğ ile getirilen düzenlemenin ise yardımcı bir ölçüt olarak kullanılması gerektiği değerlendirilmektedir.

Uygulamada, Danıştay, mesleği icabı ve mutat olarak bilinmesi gereken ibaresini dar yorumlamaktadır. Örneğin; somut olayda idarece, 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli III sayılı listenin (A) cetvelinde 2203.00 gümrük tarife ve istatistik pozisyonunda yer alan *"malttan üretilen biralar"* isimli eşya için, özel tüketim vergisi hesabının litre dışında alkol derecesi de dikkate alınarak hesaplanması icap ettiği, gümrük

344 Anılan düzenlemenin iptali istemiyle açılan dava Dş.7.D. 1.2.2016 tarih ve E:2014/5777; K: 2016/1643 sayılı kararı ile reddedilmiştir. (Özel Arşiv).

345 Dş.7.D. 11.2.2016 tarih ve E: 2014/5777; K: 2016/1643 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

müşavirince, eşyanın alkol derecesi dikkate alınmadan sadece litre baz alınmak suretiyle beyanda bulunulduğundan söz edilerek gümrük müşaviri adına yapılan tahakkuk Mahkemece; Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 11'inci maddesinin son fıkrasındaki *"Bakanlar Kurulu'nun bu maddede yer alan vergileme ölçülerini değiştirmeye yetkili olduğu"* yolundaki düzenlemesine istinaden beyannamenin tescil edildiği tarihte yürürlükte bulunan Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca anılan eşya için litredeki alkol derecesi dikkate alınmadan, sadece litre miktarına göre hesaplama yapılması gerektiği gerekçesiyle gümrük müşaviri adına tesis edilen iptal edilmiş; Danıştay ise, olayda, ithale konu eşyaya ilişkin olarak ithalatçı şirket tarafından ödenen ve nispi vergiden yüksek olan maktu verginin hesaplama yönteminin yanlış uygulanmasına ilişkin hususun, gümrük müşaviri olan davacının bildiği veya mesleği icabı ve mutat olarak bilmesi gerektiği durumlar arasında yer almadığı gerekçesiyle karara vaki temyiz istemini reddetmiştir[346].

Karardan anlaşılacağı üzere, Danıştay, mesleği icabı ve mutat olarak bilinmesi gereken ibaresini dar yorumlamaktadır. Ancak, anılan ibarenin bu kadar dar yorumlanması, somut olayda olduğu gibi, vergilendirme yönteminin yanlış uygulanması halini dahi mesleğin icabı ve mutat olarak bilinmesi gereken kavramı içerisinde değerlendirilmemesine neden olmaktadır. Bu yaklaşımın, gümrük müşavirliği kurumunun oluşturulma amacı ile bağdaştırılmasına olanak bulunmamaktadır.

Vergi kaybına neden olan durumun ortaya çıkarılması için bir gümrük müşavirinden beklenilen çabanın ötesinde bir çaba sarf edilmesinin gerekmesi halinde bunun mutat olarak nitelendirilmesi mümkün değildir. Örneğin, eşyanın kıymetinde şüpheye düşülmesi halinde, satış faturasının ve döviz transfer belgesinin ithalatçıdan istenilmesi ve bunlara göre gümrüklendirme sürecinin sonlandırılması yeterlidir. Gümrük

346 Dş.7.D. 15.4.2016 tarih ve E:2013/6051; K:2016/3986 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

müşavirinin, ayrıca anılan belgelerin doğruluğunun teyit etme yükümlülüğü bulunmamaktadır[347].

c. Sorumluluğun Sınırı

Gümrük müşavirinin sorumluluğu bir kusur sorumluluğu olarak düzenlenmiş; vergi kaybının doğmaması veya vergi kaybına neden olacak ortamın oluşmaması için gümrük müşavirinin, kasıtlı davranmaması, özenli ve dikkatli davranması gerektiği kabul edilmiştir. Gümrük müşavirinin kasıtlı olarak hareket etmesi halinde yükümlü sıfatıyla gümrük vergisinden sorumlu olması gerekmektedir. Ancak, bazı hallerde ortada bir vergi kaybı bulunmasına rağmen gümrük müşavirinin sorumlu olmadığının kabul edilmesi mümkündür. Gümrük müşavirinin gerekli dikkat ve özeni göstermesine rağmen gümrük vergisinin noksan tahsil edilmesi buna örnek oluşturmaktadır. Bu bakımdan, gümrük müşavirinin sorumluluğunun objektif bir sınırının bulunduğunun kabul edilmesi; bu halde, gümrük alacağının ithalatçıdan tahsil edilememesi halinde, gümrük idaresinin oluşan vergi kaybına katlanması gerekmektedir.

Gümrük müşavirinin gerekli dikkat ve özeni gösterip göstermediği her olayın somut şartlarına göre değerlendirilmesi gerekmekle birlikte bu konuda birkaç temel ölçütün geliştirilmesi, özen yükümlülüğünün sınırlarının belirlenmesi mümkündür[348].

---

347 Olayda, gümrüklendirme süreci gümrük müşavirince tamamlanmış; idarece, eşyanın kıymetinin düşük gösterildiği hususunda şüphe düşülmesi nedeniyle Yurt dışı kıymet araştırılması yapılmış, Yurt dışı gümrük idaresi tarafından gönderilen veriler esas alınarak eşyanın gümrük kıymetinin noksan beyan edildiğinden bahisle gümrük müşaviri adına ek tahakkuk yapılmış, açılan davada, mahkemece, ithalata ilişkin konsolosluk tasdikli ihracat beyannamesi, fatura ve sözleşme asıllarının incelenmesinden, ithalatçının beyan ettiği fiyat ile anılan belgelerde yer alan fiyatın örtüştüğü gerekçesiyle işlemin iptaline karar verilmiş; karara vaki temyiz istemini, Danıştay, yurt dışı araştırması sonucu ortaya konulan hususların, gümrük müşaviri olan davacının bildiği veya mesleği icabı ve mutat olarak bilmesi gerektiği durumlar arasında yer almadığı gerekçesiyle reddetmiştir. Dş.7.D. 6.4.2016 tarih ve E: 2013/1380;2016/3085 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

348 Eren, s. 578; Bahçeci, s.433; Yayla 2011b, s.32. Gümrük müşavirinin eşyaya ilişkin kayıtları incelemeksizin ithalatçı tarafından verilen bilgiye göre hareket etmesi halinde gerekli dikkat ve özeni gösterdiğinden söz edilemeyeceği hakkında bkz. Ercan2016, s.217. Gümrük müşavirinin

Gümrük müşavirinin gerekli dikkat ve özeni gösterip göstermediği her olayın somut şartlarına göre değerlendirilmelidir[349]. Bu sınırlar, eşyaya, denetim türüne; ithalatçıya ilişkin olabilmektedir.

aa. Eşyaya İlişkin Sınırlar

Gümrük müşaviri kural olarak gümrük bölgesine getirilen eşyayı görmek ve beyanı ona göre yapmak zorundadır. Dolayısıyla eşyayı görmeden teknik niteliklerini tespit etmeden veya eşyanın menşeine ve kıymetine ilişkin bir araştırma yapmadan beyanda bulunması halinde kendisinden beklenilen özeni göstermediğinin kabulü gerekmektedir.

Gümrük müşavirinin, eşyaya isabet eden vergilerin belirlenmesi ve vergi oranının tespit edilmesi için eşyanın niteliğinin eksiksiz olarak gümrük idaresine bildirmesi icap etmektedir. Bu bakımdan, ithalatçı adına sahip olduğu temsil yetkisine dayanarak beyanda bulunurken gümrük müşavirinin eşyanın vergilendirmesine esas olan temel niteliklerini bildirmelidir. Bu hususta, gümrük müşaviri basiretli davranmalı eşyanın

bağlayıcı tarife bilgisi alarak gümrüklendirme sürecini tamamlaması halinde kedinden beklenilen özeni gösterdiğinin kabul edilmesi gerekmektedir. Zira bağlayıcı tarife bilgisi verilmekle, bir anlamda, gümrük mükellefinin tarife tespit yükümlülüğü gümrük idaresi tarafından üstlenilmiş olmaktadır. Mustafa Gümüş, "Gümrük Para Cezalarına Karşı Bir Koruma Aracı Olarak Bağlayıcı Tarife Bilgisi", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi,** S. 63, Mart 2009, s.266.*"Topluluk Gümrük Kodu'nun ithalat rejimlerinde gümrük borcunun doğumunu düzenleyen 201'inci maddesinde dolaylı temsilcilerin sorumluluğunu kısıtlayan bir düzenlemenin"* bulunmadığına ilişkin olarak bkz. Gök2019, s.50, dp.86.

349 Meslek icabı ve mutat olarak bilinmesi gerekenin ne olduğunun her olayda, uyuşmazlığa bakan yargı yerince değerlendirilmesi gerektiği hakkında bkz. Bahçeci, s.433; Yayla 2011b, s.32. Bu değerlendirme yapılırken gümrük müşavirinin basiretli bir tacir gibi hareket edip etmediğinin irdelenmesi gerektiği, gümrük müşavirinin, vergi kaybını doğuran nedenleri bilmediğinin veya tahmin edemediğinin düşünülemeyeceği hakkında bkz. Dağ/Ceyhan/Ballı, s.77. Gümrük müşavirinin, sorumluluğunun belirlenmesinde kanunda öngörülen hakların kullanılmasında tecrübenin önemli olduğu, yeterli tecrübesi olmayan bir gümrük müşavirinin dahi navlun giderinin gümrük kıymetine eklenmesi gerektiğini bilebileceği dolasıyla, bu durumu bilmediğinden söz ederek kanunda öngörülen haklardan yararlanamayacağı, sorumluluklardan kurtulamayacağı hakkında bkz. Cengiz Çelik, "Gümrük Uzlaşma Müessesi Uygulamasında Yasallık'', **Mali Çözüm**, Temmuz/Ağustos 2016, S.136, s.139. Ayrıca gümrük müşavirinin sorumluluğu konusunda net bir düzenleme yapılmamasının hukuki güvenlik ilkesi ile bağdaşmadığı hakkında bkz. Ercan2016, s.217.

temel niteliklerine ilişkin bilgi ve belgeleri ithalatçıdan temin ettikten sonra bildirimde bulunmalıdır. Ancak, gümrük müşavirinin göstermesi gereken basiretle; tacirde bulunması gereken basiretin veya gümrük idaresinde çalışan bir memur da bulunması gereken basiretin aynı olmadığı değerlendirilmektedir. Aksinin kabulü, gümrüklendirme sürecinin durmasına neden olabilir. Eşyanın niteliğinin tüm ve istisnai özelliklerinin gümrük müşavirince tamamen bilinmesi ve bildirilmesine gerek bulunmamaktadır. Eşyanın nitelikleri hususunda duraksamaya düşülmesi halinde gümrük müşavirinin eşyayı incelenme hakkını (küşat hakkını) kullanarak eşyayı incelemesi ve ithalatçıya inceletmesi ondan sonra beyanda bulunması gerekmektedir. Gümrük müşaviri, eşyanın dâhil olduğu gümrük tarife ve istatistik pozisyonunu doğru olarak beyan etmek zorundadır[350]. Ayrıca, eşyanın niteliği ve tabi olduğu tarife ve istatistik pozisyonu hususunda bir duraksamanın oluşması halinde, bağlayıcı tarife bilgisi istenilmemesi halinde gümrük müşavirinin kendisinden beklenilen özeni göstermediğinin kabul edilmesi gerekmektedir.

Uygulamada, Danıştay, eşyanın beyan edilenden farklı bir pozisyonda yer aldığından söz edilerek gümrük müşaviri adına tahakkuk yapılması halinde, ilk önce gümrük müşavirinin de ithalatçı ile gümrük vergilerinin ödenmesinden müştereken ve müteselsilen sorumlu olduğunu tespit etmekte; ikinci olarak, ithalatçı adına tahakkuk ettirilen vergilere karşı dava açılıp açılmadığını saptamakta; şayet ithalatçı tarafından dava açılmış ve açılan davada iptal kararı verilmiş ise müşterek ve müteselsil sorumluluk

350 Eşyanın tabi olduğu tarife ve istatistik pozisyonun bilinmesinin ve beyan edilmesinin mesleğin icrası için normal ve mutat olarak bilinmesi gereken hususlar arasında yer hakkında bkz Ercan 2016, s.217. Gümrük müşavirinin eşyayı teknik olarak tanımaları ve bunu tarife diline çevirmeleri gerektiğine dair bkz. Abdullah Özgür, "Gümrük İşlemleriyle İlgili Aklımıza Takılanlar'', **Gümrük Dünyası**, S.75, 2012/4, s.41. Olayda beyanname ile eşyanın aynı olduğu, ceza yargılamasında kaçakçılık ve sahtecilik suçundan davacının beraatine karar verildiği, böylece artık sahtecilik fiilinin ve dolayısıyla gerçeğe aykırı beyanın varlığından söz edilemeyeceği, davacı gümrük müşavirinin sorumluluğunun bulunmadığı hakkında bkz. Dş.7. D'nin 11.12.2019 tarih ve E:2015/5519;K:2019/6588 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

ilkesi gereği artık gümrük müşavirinin sorumluluğunun bulunmadığını belirtmekte [351]; ancak bir dava açılmaması halinde mahkemece işin esasının değerlendirilerek karar verilmesi gerektiğini kabul etmektedir[352].

Beyana konu eşyanın niteliği ile beyan arasındaki farklılığın belirgin olması halinde gümrük müşavirinin özen yükümlülüğüne aykırı davrandığının kabulü gerekmektedir. Örneğin; eşyanın kontrolünde, beyan edilenden açıkça farklı olduğunun tahlil inceleme ve araştırmaya gerek kalmaksızın saptanması halinde özen yükümlülüğüne aykırı davranılmıştır. Ayrıca, devamlı olarak ithal edilen ve sürekli olarak aynı gümrük tarife ve istatistik pozisyonunda beyan edilen eşyanın, eşyaya ilişkin vergi oranlarının değişmesinden, ilave gümrük vergisi uygulanmasından veya bir gümrük ve ticaret politikası önlemine tabi tutulmasından sonra yahut mali yüküm getirilmesinden sonra gösterilmesi gereken özen ile ilk başta gösterilmesi gereken özeninde aynı olduğunun kabul edilmesi mümkün değildir. Bu halde, gümrük müşavirinin özen yükümlülüğünün arttığının; özen eşiğinin daha yukarıda olduğunun kabul edilmesi gerekmektedir.

351 Dş.7.D 24.9.2014 tarih ve E:2010/130; K:2014/143 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Dolaylı temsil durumunda, ithalatta gümrük yükümlülüğünde, hesabına gümrük beyanında bulunulan ithalatçı ile birlikte beyan sahibi olan gümrük işlemlerini yürüten gümrük müşavirinin de yükümlü olduğu; Dairemizin kayıtlarının incelenmesinden, aynı nedenle, ithalatçı adına ek olarak tahakkuk ettirilen gümrük, katma değer ve özel tüketim vergilerine vaki itirazın reddine dair işlemi iptal eden mahkeme kararının, Dairemizin kararıyla onandığı, davacının müteselsilen sorumlu olduğu vergilerin dayanağının kalmadığı hakkında bkz. Dş.7.D. 11.12.2015 tarih ve E:2012/6542;2015/7291 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

352 "*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, dava konusu işlemin diğer yönlerden hukuka uygunluğunun incelenmesi suretiyle karar verilmesi gerektiği''* hakkında bkz. Dş.7.D.19.4.2018 tarih ve E:2017/675;2018/2594 kararı, (Özel Arşiv).

bb. Denetim Türüne İlişkin Sınırlar

Türkiye Gümrük Bölgesine getirilen eşyanın ithaline, eşyanın ithalatçısına; eşyaya, eşyanın ithal edildiği ülkeye göre belirlenen risk kriterlerine göre denetlenmek suretiyle izin verilmektedir. Bu bakımdan, idarenin kullandığı denetim türü de gümrük müşavirinin özen yükümlülüğüne aykırı davranıp davranmadığının belirlenmesinde bir ölçüt olarak kullanılabilir[353]. Örneğin, eşyanın kırmızı hattan geçerek Türkiye Gümrük Bölgesine girmesi halinde gümrük müşavirinin göstermesi gereken özen ile eşyanın yeşil hattan ya da mavi hattan geçerek Türkiye Gümrük Bölgesine girmesi halinde gümrük müşavirinin göstermesi gereken özenin derecesinin farklı olduğunun kabul edilmesi gerekmektedir. Ayrıca, eşyanın zorunlu olarak laboratuvar tahliline tabi tutulması ve bunun sonucuna göre işlem tesis edilmesi halinde, gümrük müşavirinin göstermesi gereken özen eşiğinin daha az olduğu düşünülmektedir. Zira bu halde, eşya idarece, gerekli incelemelere tabi tutulmakta ve yapılan incelemeler doğrultusunda eşya nedeniyle ödenmesi gereken vergiler ve uygulanması gereken gümrük ve ticaret politikası önlemleri belirlenmektedir. Eşyanın zorunlu olarak laboratuvar tahliline tabi tutulması gereken eşyada olması halinde gümrük müşavirinin sorumluluğunun bu durumun gümrük idaresine bildirilmesi ile sınırlı olacağı kabul edilmelidir. Ayrıca, ilgili düzenlemelerde belli bir hususun aydınlatılması hususunda idareye bir ödev yüklenilmesi halinde, gümrük müşavirinin mali sorumluluğunun bulunmadığı düşünülmektedir. Bu bakımdan, gümrük idaresinin kusurunun bulunması halinde, gümrük müşavirinin mali sorumluluğuna gidilmesine olanak bulunmamaktadır.

353 Ercan2016, s.218; Baş Sobacı2018, s.98.

cc. İthalatçıya İlişkin Sınırlar

Gümrük müşaviri ithalatçıdan aldığı dolaylı temsil yetkisine istinaden gümrüklendirme sürecini kendi adına, ithalatçı hesabına takip edip yürütmektedir. Ancak, ithalatçının dürüstlük kuralları çerçevesinde hareket etmemesi, eşyaya isabet eden gümrük vergilerini noksan ödemek veya dış ticaret politikasının öngördüğü önlemlerden kaçınmak için, eşyanın menşeine; kıymetine ve teknik niteliklerine ilişkin birtakım bilgileri, gümrük müşaviri ile paylaşmaması; bilinçli olarak gizlemesi veya gerçeğe aykırı olarak bildirilmesi mümkündür. Dolaysıyla, ithalatçının bilinçli olarak gerçek duruma aykırı davranması ve gümrük müşavirini yanıltması halinde gümrük müşavirinin özen yükümlülüğüne aykırı davranmadığı kabul edilmelidir. Bu bakımdan üçüncü kişinin kasıtlı davranışının bulunması halinde gümrük müşavirinin gümrük vergilerini ödeme yükümlülüğü bulunmamaktadır.

İthalatçının gümrük idaresini yanıltma kastı ile ithalat işlemlerine ilişkin bilgi ve belgeleri gizlemesi, eksik ve yanıltıcı belge vermesi, çift fatura kullanması, eşyanın niteliklerinin belirlenmesi için gerekli verileri bilerek ve isteyerek gizlemesi halinde artık gümrük müşavirinin göstermesi gereken özen eşiğinin minimum düzeyde olduğunun kabulü gerekmektedir. Bu halde, gümrük müşavirinden, kendisine ibraz edilen belgelerin doğruluğu hususunda bir karşıt inceleme yapması beklenemez. Zira gümrük müşaviri bu incelemeyi yapacak yetki ile donatılmamıştır[354]. Örneğin; eşyanın gümrük kıymetinin iki

354 Gümrük müşavirinin eşyanın kıymeti konusunda mutlaka bilgi sahibi olması gerektiği, ithalattan önce eşyanın kıymeti konusunda mutlaka inceleme araştırma yapması gerektiği hakkında bkz. Tüyen2006, s.147. Eşyanın iki ayrı fatura kullanılarak ithal edildiğinin anlaşılması halinde yüksek tutarlı faturanın esas alınması gerektiği hakkında bkz. Dş.7.D. 9.3.2005 tarih ve E:2003/1598; K:2005/327 sayılı kararı, Dağ/Ceyhan/ Ballı, s.25.Oysa Danıştay, gümrük idaresine sunulan faturanın ihracatın yapıldığı ülke gümrük idaresine sunulan faturda düşük olması halinde, bu hususun "*yürütülen faaliyetin mahiyeti gereği gümrük müşaviri tarafından bilinmesi gereken hususlardan olduğu, bu nedenle noksan kıymet beyanında bulunulması şeklinde tezahür eden durumdan haberdar olup olmadığı hususunda ayrıca araştırma yapılmasına gerek olmadan gümrük müşavirinin sorumluluğuna"* gidilebilceğini kabul etmektedir. Dş.7.D. 19.11.2020 tarih ve E:2017/2327;E:2020/4727 (Özel Arşiv).

fatura düzenlenerek gizlenmesi ve düşük tutarlı faturanın gümrük müşavirine ibraz edilmesi halinde, gümrük müşavirinden faturanın doğru olup olmadığını incelemesi beklenemez[355]. Aksi halde*, "gümrük müşavirinden her koşulda, kayıtsız ve şartsız bir özen göstermesini beklemek, aynı zamanda, ticari bir faaliyet yürütmekte olan gümrük müşavirinden bir kamu görevlisi gibi hareket etme beklentisi anlamına gelecektir"*[356] . Ancak, süregelen bir ithalatta fiyatlar genel seviyesinde bir düşme olmadığı, bir iskonto uygulanmadığı halde, eşyanın fiyatının belirgin bir şekilde düşmesi halinde veya aynı tür eşyanın farklı bir pozisyonda beyan edilmek istenilmesi halinde gümrük müşavirinden beklenen bu durumu ithalatçı nezdinde sorgulamasıdır.

4. Vergi Kaybı

Gümrüklendirme sürecinin gümrük müşavir tarafından tamamlandığı durumlarda, hem gümrük müşaviri olan gerçek veya tüzel kişi hem de ithalat işlemlerinin adına yürütüldüğü kişi *"yükümlü"*dür. Ancak, bu halde, gümrük müşavirinin yükümlülüğü, *"beyanda kullanılan verilerin yanlış olduğunu bildiği veya mesleği icabı ve mutat olarak bilmesi gerektiği"* durumlarla sınırlı bulunmaktadır.(GK.m.181/3). Dolayısıyla, gümrük müşavirinin yükümlülüğü ithalatçıya göre daha dar kapsamlıdır[357]. Bu yükümlülüğün doğması için bulunması gereken diğer bir koşul da ithale konu eşyanın, gümrük vergileri

355 İthalatçı tarafından sunulan bilgi ve belge doğrultusunda beyanda bulunan ve bu konuda araştırma yapma imkânı sınırlı olan davacı müşavirlik şirketi tarafından eşyanın beyan edilmesi gereken pozisyonun bilinmesi gerektiğinin ileri sürülmesinin iktisadi ve ticari icaplara aykırı olduğu; eşyanın dâhil olduğu pozisyonun tartışmalı olduğu, dolayısıyla eşyanın pozisyonunun yanlış beyan edildiğinden söz edilerek tesis edilen işlemde hukuka uyarlık bulunmadığı hakkında bkz. Dş.7.D. 28.3.2016 tarih ve E:2012/7565;K:2016/3492 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

356 Bahçeci, s.434. Olayda, 2006 yılından itibaren eşyanın *"reçel"* olarak beyan edilerek ithal edildiği, 2009 yılında ise eşyanın *"diyabetik reçel"* olarak beyan edilerek ithalat işlemlerinin tamamlandığı, her iki dönemde de eşyanın birebir aynı olduğu, şeker oranının %50'nin üzerinde olması nedeniyle ithal edilen reçelin diyabetik kabul edilemeyeceği, davacı gümrük müşavirinin bu durumu bildiği ya da mesleği icapı bilmesi gerektiği, tahakkuk ettirilen vergilerde hukuka aykırılık bulunmadığı hakkında bkz. Antalya Vergi Mahkemesinin 23.10.2015 tarih ve E:2015/933;K:2015/1201 sayılı kararını onayan Dş. 7. D. 20.10.2019 tarih ve E:2015/6888; K:2019/5443, (Özel Arşiv).

357 Dş.7.D 11.2.2016 tarih ve E: 2014/5777; K: 2016/1643 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

kısmen veya tamamen ödenmeden gümrüklendirme sürecinin tamamlanması, bir başka ifadeyle, gümrük yükümlülüğünün doğması gerekmektedir. Diğer bir anlatımla, gümrük müşavirinin gümrük vergilerinin ödenmesinden sorumlu tutulması için gümrük idaresine sunulan yanlış veriler nedeniyle eşyaya isabet eden gümrük vergilerinin noksan hesaplanması gereklidir. Beyanname ekinde sunulan verilerin yanlış olmasına rağmen gümrük vergilerinin noksan hesaplanması söz konusu değilse, doğal olarak gümrük müşavirinin de sorumluluğu (yükümlülüğü) doğmaz.

Öte yandan, gümrük müşavirinin gümrük vergilerinin ödenmesinden sorumlu tutulması için noksan tahsil edilen vergilerin ithalat sırasında doğması ve gümrük idaresince tahakkuk ve tahsil edilebilecek nitelikte bulunması gerekmektedir. Aksi halde, gümrük idaresinin yetkisiz olduğu bir hususta vergi tahakkuk ettirmesi halinde, gümrük müşavirinin müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulmasının ve vergilerin gümrük müşavirinden tahsil edilmesinin mümkün olmadığı kabul edilmektedir[358] .

B. YETKİLENDİRİLMİŞ GÜMRÜK MÜŞAVİRLERİNİN SORUMLULUĞUNUN KOŞULLARI

Gümrük Kanunu'nun 10'uncu maddesinde, *"(e)şyanın gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulmasına …ilişkin bir kısım tespit işlemlerinin"*(GK. m.10) belli niteliklere sahip gümrük müşavirlerince yürütülmesi hakkında gümrük

358 *"….verginin konusunun, eşyanın ithalatçıları veya rafineriler dâhil imal edenler tarafından teslimi ve bu vergiyi doğuran olayın, eşyanın serbest dolaşıma girmesinden sonra yurt içinde satışı olarak gösterilmiş olması sebebiyle dâhilde alınan özel tüketim vergisinin, ithalde alınan katma değer vergisinin matrahına dâhil edilmesi olanaklı bulunmadığından, ilgili gümrük idaresi tarafından kendisine yetki tanınmadan yapılan tahakkukla ilgili olarak gümrük müşaviri olan davacının müşterek ve müteselsil sorumluluğundan bahsedilemeyeceği''* hakkında bkz. Dş.7.D. 20.2.2017 tarih ve E:2015/360;K:2017/122 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Ayni yönde, dâhilde alınan özel tüketim vergisinin, ithalde alınan katma değer vergisinin matrahına dâhil edilmesi olanaklı bulunmadığından, ilgili gümrük idaresi tarafından kendisine yetki tanınmadan yapılan tahakkukla ilgili olarak gümrük müşaviri olan davacının müşterek ve müteselsil sorumluluğundan bahsedilemeyeceği hakkında bkz. D.7.D. 29.3.2018 tarih ve E:2015/3244;K2018/2216 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

müşavirlerine yetki verilebileceği düzenlenmesine karşın gümrük müşavirine tanınan bu yetkinin usulüne uygun kullanılmaması halinde sorumluluğunun bulunup bulunmadığı, şayet sorumlu olacağı kabul edilecek olursa kapsamı konusunda bir belirleme yapılmamıştır.

Gümrük müşavirinin sorumluluğuna ilişkin düzenleme Gümrük Yönetmeliği'nde yapılmıştır. Ancak anılan düzenlemenin özgün olduğunun söylenmesine olanak bulunmamaktadır. Zira Gümrük Yönetmeliği'nin yetkilendirilmiş gümrük müşavirliğinin sorumluluğunu düzenleyen maddesi, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanun'un'12'nci maddesinin 4'üncü fıkrasının uyarlaması niteliğini taşımaktadır.

Gümrük Yönetmeliği'nin 575'inci maddesinde, "*yetkilendirilmiş gümrük müşavirlerinin, yapmış oldukları tespit işlemleri ve bunlara ilişkin düzenlenen raporların ve onayladıkları EUR.1/EUR.MED ve A.TR dolaşım belgelerinin doğruluğundan sorumlu olduğu; yaptıkları tespit işlemleri ve bunlara ilişkin raporların doğru olmaması halinde, tespit işleminin kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan yükümlü ile birlikte müştereken ve müteselsilen"* sorumlu olduğu düzenlemesine yer verilmiştir. (GY. m.575). Anılan düzenleme ile gümrük müşavirlerinin tespit ettikleri işlemlerde yer alan bilgilerin doğruluğundan sorumluluğu belirtilmek suretiyle doğruluk sorumluluğu ihdas edilmiştir. Bu bakımdan bu düzenlemenin yasal dayanağının bulunup bulunmadığının saptanması gerekmektedir. Sorumluluğun yasal dayanağının, gümrük müşavirinin sorumluğunun düzenlendiği Gümrük Kanunu'nun 181'inci maddesinin olup olmadığı; yetkilendirilmiş gümrük müşavirinin sorumluluğunun *"beyan"* esasından kaynaklanıp kaynaklanmadığı belirlenmeli; Gümrük Kanunu'nun 192'nci maddesinin, yetkilendirilmiş gümrük müşavirlerinin gümrük vergilerinin ödenmesi bakımından sorumluluğunun yasal temeli olup olmayacağı saptanmalıdır.

Gümrük Kanunu'nun 10'uncu maddesinde öngörülen yetki çerçevesinde, yetkilendirilmiş gümrük müşaviri *"(e)şyanın gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulmasına ilişkin"* işlemleri tespit ve hazırladığı raporu gümrük idaresine teslim etmektedir. Tespit ve raporlama faaliyeti, yetkilendirilmiş gümrük müşavirinin tespit edilen hususa ilişkin beyanı niteliği taşımakla birlikte, söz konusu beyan Gümrük Kanunu'nun 181'inci ve devamı maddelerinde sayılan, eşyanın bir gümrük rejime tabi tutulması anlamına gelen beyan ile eşdeğer değildir. Zira Gümrük Kanunu'nun 181'inci ve devamı maddelerinde gümrük yükümlülüğün doğması beyan esasına bağlanmış; beyan ile gümrük beyannamesinin doldurulması kastedilmiştir. Bu bakımdan, yetkilendirilmiş gümrük müşavirinin sorumluluğuna Gümrük Kanunu'nun 181'inci ve devamı maddelerinin esas alınması mümkün değildir. Yani, "*yetkilendirilmiş gümrük müşavirinin*" gümrük vergilerini ödeme sorumluluğunun "*gümrük müşavirinin*" sorumluluğuna ilişkin kurallardan hareket edilerek belirlenmesine olanak bulunmamaktadır. Dolayısıyla, sorumluluğu esasının diğer maddeler esas alınarak temellendirilip temellendirilmeyeceğinin ortaya konulması gerekmektedir. Gümrük Kanunu'nun, gümrük müşavirliğini düzenleyen hükümlerinde yetkilendirilmiş gümrük müşavirinin sorumluluğuna ilişkin bir belirleme bulunmamaktadır. Gümrük Kanunu'nun, 229'uncu maddesinde ise, "*gümrük müşavirliğinin bir tüzel kişilik olması halinde, gümrük beyannamesi veya beyanname kabul edilen diğer belgeler üzerine imzasını atmış olanların, vergi kaybına neden olan durumu bildiği veya bilmesi gerektiği hallerde, bunların gümrük idaresine karşı bağlı bulundukları tüzel kişilikle birlikte müteselsilen"* sorumlu olduğu kurala bağlanmıştır.(GK.m.229). Bu bakımdan anılan düzenlemenin yetkilendirilmiş gümrük müşavirinin sorumluluğunun yasal dayanağı olarak kabul edilmeyeceği değerlendirilmektedir.

Yetkilendirilmiş gümrük müşavirinin sorumluluğunun dayanağı olabilecek diğer bir hüküm ise, Gümrük Kanunu'nun 192'nci maddesinde yer almaktadır. Anılan

düzenleme uyarınca, *"aynı gümrük vergilerinin ödenmesinden birden çok yükümlünün sorumlu olduğu hallerde, bunlar söz konusu vergilerin ödenmesinden müştereken ve müteselsilen sorumludurlar"*. (GK. m.192). Ancak, söz konusu maddenin yetkilendirilmiş gümrük müşavirinin sorumluluğunun temeli olarak kabul edilmesi müşterek ve müteselsil sorumluluk kavramının hukuki niteliğinin ortaya konulmasına bağlıdır.

Türk vergi hukukunda müteselsil sorumluluk kavramına iki ayrı yaklaşım bulunmaktadır. Bunlardan ilki müteselsil sorumluluk kavramını sorumluluk kurumu ile anlamakta; sorumluluğun ve müteselsil sorumluluğun ancak kanun tarafından oluşturulabileceğini ileri sürmektedir. Bu bakış açısına göre, müteselsil sorumluluk alacak borç ilişkisinden kaynaklandığından, bu müteselsil sorumluluk vergi hukuku kuralları esas alınarak uygulanmalıdır. Yani, Anayasa'nın 73'üncü maddesi uyarınca sorumluluğun şartları ve kapsamı kanun ile belirlenmelidir. Yürütme organınca sorumluluk ihdas edilemez; kanunla kapsamı ve şartları belirlenen sorumluluk özel hukuk sözleşmeleri ile üçüncü kişilere aktarılamaz. Diğer yaklaşımda ise, ilk yaklaşımda belirtilen müteselsil sorumluluk hallerini kabul etmekle birlikte, vergi yasalarından kaynaklanan bazı müteselsil sorumluluk hallerinin vergi borcu ilişkisinden değil vergi ödevi ilişkisinden kaynaklandığı; yasal düzenlemelerle müteselsil borç ilişkisinin yükümlü ile üçüncü kişi ödevliler arasında kurulabileceği, bu halde, müteselsil sorumluluk halinin bir idari yaptırım niteliğini taşıdığı ve ceza hukuku kuralları esas alınarak sorumluluk kavramının belirlenmesi gerektiği savunulmaktadır[359].

Müteselsil sorumluluk ister vergi sorumluluğunun özel biri bir türü olarak kabul edilsin ister bir çeşit yaptırım olarak nitelensin kanundan kaynaklanmak zorundadır.

359 Canyaş, s.119. Yetkilendirilmiş gümrük müşavirlerinin sorumluluklarına ilişkin düzenlemenin Yönetmelik'te yapılmasının vergilerin kanuniliği ilkesine ve kabahatler açısından cezaların şahsiliği ilkesine aykırılık oluşturduğuna dair açıklamalar için bkz. Gök2019, s.233.

Kanuni bir düzenleme bulunmaksızın sorumluluk yaratılması mümkün değildir[360]. Dolayısıyla ikincil düzenlemelerle sorumluluk yaratılmayacağı düşünülmektedir. Bu bakımdan, yönetmelik ile getirilen müşterek ve müteselsil sorumluluğun kanunilik ilkesiyle bağdaştırılmasına olanak bulunmamaktadır. Yetkilendirilmiş gümrük müşaviri adına müteselsil sorumlu olduğundan söz edilerek tesis edilen işlemin salt bu gerekçeyle iptali gerekmektedir. Ancak, yetkilendirilmiş gümrük müşavirinin gümrük vergilerinin ziyaa uğratılması fiiline iştirak etmesi halinde, Gümrük Kanunun 182, 183, 184'üncü maddeleri uyarınca sorumlu olup olmadığının değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu halde, yetkilendirilmiş gümrük müşaviri bu sıfatı ile değil iştirak eden, kanunun yasakladığı hareketi gerçekleştirmek suretiyle gümrük vergilerinin noksan tahakkuk ettirilmesine ve hiç tahakkuk ettirilmemesine neden olan kişi durumundadır.

Danıştay, bu halde, Gümrük Kanunu'nun 10'uncu ve Gümrük Yönetmeliği'nde yer alan düzenlemelerin yetkilendirilmiş gümrük müşavirinin sorumluluğunun belirlenmesinde esas alınabileceğini kabul etmektedir[361]. Ancak, kararlarda yer alan karşı oyda vergi sorumluluğunun ancak Kanundan kaynaklanabileceği; Gümrük Kanunu'nun 181'inci maddesinin yetkilendirilmiş gümrük müşavirinin sorumluluğunun belirlenmesine esas alınamayacağı; Gümrük Kanunu'nda yer alan gümrük müşavirinin sorumluluğuna ilişkin hükümlerin, gümrük müşavirinin dolaylı temsilci olarak beyanname imzaladıkları durumlar için geçerli olduğu, dolayısıyla, herhangi bir beyannamenin imzalanmadığı, dolaylı temsilin söz konusu olmadığı hallerde yetkilendirilmiş gümrük müşavirinin anılan düzenlemeden hareketle sorumlu tutulmasına

360 Canyaş, s.122.

361 Olayda, yetkilendirilmiş gümrük müşaviri olarak davacının yapmış olduğu tespit işlemlerinin usulsüz ve hatalı olduğuna ilişkin, davalı idarece yapılmış herhangi bir somut tespitin bulunmadığı, davacının yetkilendirilmiş gümrük müşaviri sıfatıyla, mesleki sorumluluğunu gerektirecek kusurunun olmadığı, tesis edilen işlemde isabet bulunmadığı hakkında bkz. Dş.7.D. 18.2.2015 tarih ve E:2011/6811; K:2015/793 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

olanak bulunmadığı, zira Gümrük Yönetmeliği uyarınca, yetkilendirilmiş gümrük müşavirinin sorumluluğunun, yaptıkları tespitlerin doğru olmaması halinde doğduğu, oysa Gümrük Kanunu'nda gümrük müşaviri için öngörülen sorumluluğun beyan esasına dayandığı, ilgili adına beyanname tescil edilip beyanda bulunmadan bu sorumluluğun işletilmesinin mümkün olmadığı savunulmaktadır[362] .

Uygulamada, Danıştay tarafından yetkilendirilmiş gümrük müşavirinin tespit işlemleri nedeniyle müteselsil olarak sorumlu olduğu kabul edilmektedir. Bu bakımdan sorumluğun koşulları incelenmiştir.

Yetkilendirilmiş gümrük müşavirinin sorumlu tutulması için yapılan tespit işlemlerinin ve bunlara ilişkin raporların doğru olmaması gereklidir. Ayrıca, gümrük vergilerinin hiç tahakkuk ettirilmemesi, noksan tahakkuk ettirilmesi yani, bir vergi kaybının bulunması gereklidir.

1-Tespit İşlemlerinin ve Raporların Doğru Olmaması

Gümrük işlemlerinin yürütülmesinde yetkilendirilmiş gümrük müşavirliği kurumunun kurulmasıyla gümrük idaresine ait yetkilerin bir kısmı gümrük müşavirlerine aktarılmış; aktarılan bu yetki doğrultusunda gümrük müşavirine birtakım ödevler yüklenmiştir. Bu ödevlerin başında tespit işlemlerinin önceden belirlenen ölçütlere uygun olarak yapılması ve raporlanmasıdır. Bu tespit ve raporlama işlemi tespit işleminin doğru olduğu anlamına gelmektedir. Dolayısıyla, yetkilendirilmiş gümrük müşavirleri tespit ettikleri bilgilerin doğruluğundan sorumludurlar.

362 Dş.7.D. 18.2.2015 tarih ve E:2011/6811; K:2015/793 sayılı kararında yer alan karşı oy, (Özel Arşiv). Yetkilendirilmiş gümrük müşavirlerinin yükümlü olduğu Gümrük Kanunu'nun 192'nci maddesi uyarınca gümrük vergilerinin ödenmesinden müteselsilen sorumlu olduğuna dair açıklamalar için bkz. Gök2019, s. 233, 234

Daha önce belirtildiği üzere, Gümrük Yönetmeliği'nin yetkilendirilmiş gümrük müşavirlerinin sorumluluğunu düzenleyen maddesi, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 12'nci maddesinin 4'üncü fıkrasının uyarlaması niteliği taşımaktadır. Bu bakımdan doğruluk sorumluluğunun sınırlarının yeminli mali müşavirlerin sorumluluğu hakkında yapılan tartışmalardan hareketle belirlenmesi mümkündür.

Türk Vergi Hukukunda yeminli mali müşavirlerin sorumluluğunun sınırlarının belirlenmesi konusunda iki temel eğilim vardır. Bu eğilimlerden ilki, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 12'nci maddesinin 4'üncü fıkrasından hareket etmekte ve maddede düzenlenen sorumluluğu bir doğruluk sorumluluğu olarak görmektedir. Bu eğilim içinde ise iki farklı yaklaşım bulunmaktadır. İlk yaklaşım; yeminli mali müşavirlerin hiçbir kayıt ve şarta bağlı olmaksızın, tasdik edilen belgelerin doğru olmasından sorumlu olduğunu kabul etmektedir. Bu yaklaşım belgelerin maddi gerçeklikle bire bir uyumlu olmasını gerektiğini kabul etmektedir. Belgelerin bir kısmının doğru olmaması veya maddi gerçeklikle bağdaşmaması halinde yeminli mali müşavirin tasdik nedeni ile sorumlu olduğunu ileri sürmektedir. Bu karşın ikinci yaklaşım belge ve bilgilerin maddi gerçeklikle tam olarak örtüşmesini aramamakta, tasdike konu edilen belgelerin daha önce belirlenen ölçütlere, mevzuat hükümlerine, muhasebe kurallarına uygun olması halinde, yeminli mali müşavir sorumlu olmadığını kabul etmektedir. Zira bu düşünce, yeminli mali müşavirin ödevinin tasdik edilen belgelerin daha önceden belirlenen ölçütlere uygun olup olmadığını denetlemekle sınırlı olduğunu kabul etmektedir[363].

Yeminli mali müşavirlerin sorumluluğunun sınırlarının belirlenmesi konusunda ikinci temel eğilim Vergi Usul Kanunu'ndan hareket etmektedir. Bu eğilim içinde de iki

363 Canyaş, s.93.

farklı yaklaşım bulunmaktadır. İlk yaklaşım Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227'nci maddesinden hareket etmekte, tasdik ödevinden doğan sorumluluğun, *"tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun"* olmamasına bağlandığını, yeminli mali müşavirlerin sorumluluğunun uygunluk sorumluluğu olduğunu kabul etmektedir (VUK. mükerrer m.227/3)[364]. İkinci eğilim, her iki kanunun aynı konuları düzenleyen özel kanun niteliğini taşıdığı, iki özel kanun hükmünün çatışması halinde "*lex posterior"* esasına göre sonraki kanunun geçerli olacağı, dolayısıyla öncelikle her iki yasada belirtilen tasdik konularının belirlenerek, önceki sonraki kanun ilişkisinin tasdik konusu ile sınırlı olarak kurulması gerektiğini kabul etmektedir. Bu yaklaşım, yeminli mali müşavirin sorumluluğunun niteliğini tasdikin konusuna göre belirlemekte ve yeminli mali müşavirlerin vergi kanunlarında düzenelenen istisna, muafiyet ve indirimlerle ilgili işlemlerde yaptıkları tasdikten doğan sorumluluğunun uygunluk sorumluluğu olduğu; diğer tasdik konularında ise doğruluk sorumluluğunun esas olduğu kabul etmektedir[365].

Yetkilendirilmiş gümrük müşaviri tarafından yapılan tespit gümrük idaresince belirlenen ölçütlere ve ilkelere göre yapılan bir incelemedir. Yetkilendirilmiş gümrük müşaviri, tespit edilmesi istenilen hususları bu düzenlemelere göre tespit etmektedir. Yazında yer alan görüşlerden ve Gümrük Yönetmeliği ve ikincil düzenlemelerden hareketle gümrük müşavirinin tespitin konusunu oluşturan belgelerin, verilerin ve kayıtların tamamen doğru olmasından sorumlu olduğunun kabul edilmesi gerekmektedir. Zira yetkilendirilmiş gümrük müşavirine verilen yetki ile bilgilerin doğruluğunun tam

364 Canyaş, s.94. Serbest muhasebeci mali müşavirlerin sorumluluğunun uygunluk sorumluluğu olduğu; yeminli mali müşavirlerin sorumluluğunun tasdik sorumluluğu olduğuna dair açıklamalar için bkz. Şenyüz/Yüce/Gerçek, s.91. Gümrük müşavirlerinin de sorumluluğunun uygunluk sorumluluğu şeklinde düzenlenmesi, gümrük müşavirinin sorumluluğuna gidilebilmesi için rapor hazırlanması ve ilgilinin savunmasının alınması gerektiği yolunda düzenleme yapılması gerektiği hakkında bkz. inal, E-Yaklaşım, (E.T. 29.3.2019, www.yaklasim.com).

365 Canyaş, s.95; Şenyüz/Yüce/Gerçek, s.91.

olarak tespit edilmesi istenilmektedir. Örneğin; özel antrepolara eşya giriş ve çıkışının tespitinin yetkilendirilmiş gümrük müşavirlerince yapılması gerekmektedir. Bu tespit yapılırken gümrük müşavirince, tespit yapılacak antrepoya gidilmeli, tespitin dayanağını oluşturan bilgi ve belgeler ve antrepo stok kayıtları incelenmeli, her bir giriş/çıkış işleminin tespitine yönelik sayım tutanağının düzenlendiği saptanmalı; *"eşya giriş çıkış işlemlerinin, Gümrük Kanunu, Gümrük Yönetmeliği ve sair mevzuattaki antrepolara ilişkin maddelerde yer alan düzenlemelere uygun olduğu, eşya giriş çıkış işlemlerine ilişkin tüm belgelerin mevcut, güncel ve geçerli olduğu, antrepoda bulunan eşyanın (tür ve miktarları ayrı ayrı belirtilmek suretiyle) sayımdan önceki miktarı"*[366] hazırlanan raporda gösterilmeli, olumlu veya olumsuz rapor düzenlenmelidir. Gümrük müşavirince ikincil düzenlemeler ile getirilen ölçütlere uygun bir inceleme yapılmamasına veya eksik inceleme yapılmasına karşın olumlu rapor düzenlenmesi halinde dikkat ve özen yükümlülüğünü ihlal etmiş olacak, eşyaya isabet eden vergilerin ödenmesinden antrepo işleticisiyle birlikte müteselsilen sorumlu olacaktır.

2- Vergi Kaybı

Tespit işlemlerinin doğru olmaması nedeniyle yetkilendirilmiş gümrük müşavirinin gümrük vergilerinin ödenmesinden sorumlu tutulması için vergilerin noksan hesaplanması gereklidir. Yapılan tespit işlemi nedeniyle bir gümrük yükümlülüğü doğmaması halinde doğal olarak yetkilendirilmiş gümrük müşavirinin de sorumluluğu doğmaz.

366 Yetkilendirilmiş Gümrük Müşavirliği Genelgesine göre hazırlanan "Yetkilendirilmiş Gümrük Müşavirliği Rehberi", 13.5.2011 gün ve 2011/32 sayılı Genelge (E.T. 15.12. 2019,http://ggm.gtb.gov.tr).

II. SORUMLULUĞUN KAPSAMI

Gümrük Kanunu'nun 5'inci ve 181'inci maddeleri açısından yükümlü olduğu saptanan gümrük müşaviri, Kanun'un, 192'nci maddesi uyarınca eşyaya *isabet eden "gümrük vergilerinin"* ödenmesinden adına beyan bulunan kişi ile birlikte müştereken ve müteselsilen sorumludur. Sorumluluğun kapsamının belirlenmesi, *"gümrük vergileri"* deyiminden ne anlaşılması gerektiğinin, ayrıca gümrük vergisine bağlı alacakların da gümrük müşaviri tarafından ödenmesinin gerekip gerekmediğinin; gümrük müşavirinin, mükellef adına kesilen cezalardan sorumlu tutulup tutulamayacağının, yine gümrük müşaviri adına ceza kesilmesinin mümkün olup olmadığının ve bunun da yükümlülük kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceğinin irdelenmesini gerektirmektedir.

A. GÜMRÜK VERGİLERİ

Gümrük vergisi, eşyanın sınırları önceden tespit edilen belli bir alana getirilmesi veya bu alandan çıkarılması nedeniyle alınan vergilerdir[367]. 4458 sayılı Kanun'da gümrük vergileri terimi tek bir vergiyi değil, bir vergiler bütününü ifade etmek için kullanılmıştır.

367 Gümrük vergisinin "*ticarî eşyanın yer değiştirmesi için ödenen vergi"* olarak tanımlanabileceğine dair bkz. Kenan Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi**, Değişik ve Genişletilmiş Altıncı Basılış, Ongun Kardeşler Matbaacılık, Ankara 1979, s.233. Gümrük vergisine ilişkin açıklamalar için bkz. Tuncer, 316; Selen, 156;Arzova, 154; Üyümez/Gültekin, 2016 a, s.347; Ercan2012, 10 vd.; Ercan2016, s.8. Gümrük vergisinin, advolorem, spesifik ve bu ikisinin birleşimini esas alan karma bir sistem esas alınarak hesaplanabileceğine dair açıklamalar için bkz. Tekin/Tekin, s.207. Gümrük vergisinin, eşyanın sınırdan geçişi sırasında değeri üzerinden alınan vergiler olarak tanımlanabileceği hakkında bkz. B.Çelik1999a, s.17. Ayrıca, Bahadır Kır, "Gümrük Uyuşmazlıklarının Alternatif Çözüm Yöntemleri", **Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi,** C.19, S.2, 2018, s.88. Bayram Çelik, Coşkun Şenol "Gümrük İdaresince Tahsil Edilen Vergi ve Fonlar'', **Gümrük Dünyası**, S.33, Nisan-2002, s.17. Gümrük vergisinin ülkeye giren ve çıkan eşyadan alınan vergilerin genel bir adı olduğuna dair bkz. Saygılıoğlu/Gerçek,s.97. Adnan Gerçek, "Dış Ticaret Üzerindeki Mali Yükler'', **Yaklaşım Dergisi,** S.184, Nisan2008, E-Yaklaşım, (E.T.28.03.2019,www.yaklasim.com)(Gerçek2008). Ayrıca, Gök 2019, s.31. Gümrük hattından geçirilmeyen eşya için gümrük vergisi alınmasının mümkün olmadığı hakkında bkz. Dş 7. D. E:1992/7221; K:1995/652 sayılı kararı, Aydın/Topuz/Beyribey, s. 41. Gümrük vergilerinin en basit ticaret politikası aracı olduğu, genel olarak, *ad valorem* esasa dayanan gümrük vergilerinin gelir elde etmek ve yerel sektöre rekabet avantajı sağlanmak için ithal edilen eşyaya uygulandığı hakkında bkz. Edwin A. Vermulst, "EC Customs Classification Rules: Should Ice Cream Melt?", **Michigan Journal of International Law,** Volume 15, Issue 4, (1994). s.1242. (6.12.2020 https://repository.law.umich.edu/mjil/vol15/iss4/4).

Kanunda uygulanan bu yöntem sayesinde hangi işlemlerin zorunlu idari itiraz prosedürüne tabi olduğu; hangi vergiler üzerinden ceza kesilebileceği hususları açıklığa kavuşturulmuş, böylece, idari itiraz usulü ve gümrük para cezalarına ilişkin olarak ortaya çıkabilecek hukukî karmaşanın ve yönetsel (idarî) belirsizliğin önüne geçilmiştir[368].

Gümrük Kanunu'nun 3'üncü maddesinin 8'inci fıkrasının (a) bendi uyarınca *"Gümrük vergileri"* deyimi, *"ilgili mevzuat uyarınca eşyaya uygulanan ithalat vergilerinin ya da ihracat vergilerinin tümünü"* kapsamaktadır. Aynı maddenin 9'uncu fıkrası uyarınca *"ithalat vergileri"* deyimi, *"eşyanın ithalinde ödenecek gümrük vergisi ile diğer eş etkili vergiler ve mali yükleri"*, *"tarım politikası veya tarım ürünlerinin işlenmesi sonucu elde edilen bazı ürünlere uygulanan özel düzenlemeler çerçevesinde ithalatta alınacak vergileri ve diğer mali yükleri"*; 10'uncu fıkrası uyarınca *"ihracat vergileri"* deyimi, *"eşyanın ihracatında ödenecek gümrük vergisi ile diğer eş etkili vergiler ve mali yükleri"*, *"tarım politikası veya tarım ürünlerinin işlenmesi sonucu elde edilen bazı ürünlere uygulanan özel düzenlemeler çerçevesinde ihracatta alınacak vergileri ve diğer mali yükleri"* ifade etmektedir. Bu bakımdan gümrük vergisi kavramının ortaya konulması, *"gümrük vergisi"*, *"diğer eş etkili vergiler", "mali yükler"* kavramlarının manasının ortaya konulmasını ve söz konusu terimlerin birbiriyle olan etkileşiminin belirlenmesini gerektirmektedir.

Gümrük Kanunu, gümrük vergisi kavramını tanımlamamış; gümrük vergilerinin ilgili mevzuat uyarınca eşyaya uygulanacak ithalat ve ihracat vergisi olduğunu kurala bağlamıştır. (GK. m.3). Söz konusu düzenleme Kanun'un 15'inci maddesi ile

368 Türkmen Derdiyok, **Dış Ticarette Vergi ve Mali Yükümlülükler**, Seçkin, Ankara 2013, s.65. Gümrük vergileri kapsamına giren mali yükümler ve bunlar üzerinden hesaplanan cezaların Gümrük Kanunu'nun 242'nci maddesinde öngörülen itiraz yolu tüketilerek dava açılacağı hakkında bkz. Nevzat Bozkurt, "İthalat Sürecinde Tahsil Edilen Ek Mali Yüklerin Hukuksal Anlamı", **Mali Çözüm Dergisi**, S. 107, Eylül-Ekim 2011, s.140, (N Bozkurt 2011a).

değerlendirildiğinde dar anlamda *"gümrük vergisi";* "*gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihte yürürlükte olan gümrük tarifesine göre hesaplanan"* tutarı ifade etmektedir[369].

Ancak, Gümrük Kanunu'nun 3'üncü ve 15'inci maddesinde yer alan düzenlemeden hareketle *"diğer eş etkili vergiler ve mali yük"* terimlerinin anlamı belirlenememektedir. Bunların anlamının açıklığa kavuşturulması *"eş etki"* ifadesinin anlamının belirlenmesini, bu ise, gümrük vergisinin ortaya çıkardığı etkilerin incelenmesini gerektirmektedir.

Gümrük vergisi ile yaratılmak istenen etki değişebilmekle birlikte, gümrük vergisinin üretim, tüketim, gelir, koruma, ticaret ve gelirin yeniden dağıtılmasına etkisi bulunmaktadır[370]. Örneğin, ithalat vergilerine tabi olmayan bir eşyanın vergilendirilmesi veya vergi oranlarının artırılması, doğal olarak o malın yurt içi fiyatını artırmaktadır. Bu ise, yerli üretimin genişlemesine, tüketimin kısılmasına ve milli gelirin tüketicilerden girişimcilere doğru yeniden dağılmasına neden olmaktadır[371]. Dolayısıyla, bir verginin eş etkisinden bahsedebilmek için bu sayılanlardan birine ya da birkaçına etki etmelidir.

Eş etki kavramının ortaya konulması Avrupa Birliği mevzuatının da incelenmesini gerekli kılmaktadır. Avrupa Birliği mevzuatında da gümrük vergileri, eş etki, eş etkili vergiler ve mali yük kavramı açık olarak tanımlanmamıştır. Bu kavramların tanımlarına, Avrupa Birliği Adalet Divanı kararlarında rastlanılmaktadır. Divan*, "her ne şekilde veya hangi ad altında alınırsa alınsın, benzer yerli ürün kapsam dışı bırakılmak suretiyle, özellikle ve spesifik olarak üye devletlerden ithal edilecek eşya üzerine uygulanan ve*

369 Hamit Yumuk "Gümrük Hukukunda Zorunlu İdari İtiraz", **Yedinci Genç Vergi Hukukçuları Sempozyumu -Bildiri Kitabı-**, Yetkin, Ankara 2017, s.186. "*Dar anlamda gümrük vergisinin 4458 sayılı Gümrük Kanunu ve Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Tarifesi 'ne dayalı olarak alınan vergiyi ifade ettiğine"* dair açıklamalar için bkz. Gök2019, s.27.

370 Tuncer, s.17; Saygılıoğlu/Gerçek, s.131; Derdiyok, s.63; B. Çelik1999a, s.26;Yumuk, s.186.

371 Saygılıoğlu/Gerçek, s.132; Cahit Yerci, **Gümrük Mevzuatı Dâhil Tüm Yönleriyle İthalatta KDV**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2005, s.28. Ayrıca, Yumuk, s.186.

eşyanın fiyatını değiştirmek suretiyle eşyanın serbest dolaşımına gümrük vergisi gibi etki yaratan vergileri", yükleri gümrük vergisine eş etkili vergiler olarak değerlendirmektedir[372]. Divan, verginin türü ve tahsil yöntemi ile ilgilenmemekte yalnızca yarattığı etkiyi dikkate alarak değerlendirme yapmaktadır. Ayrıca, ithal edilen bir eşya üzerine konulan bir yükümlülüğün eş etkili vergi olarak nitelendirilmesi için söz konusu yükümlülüğün ithalatçı ülkede üretilen aynı türden eşya üzerine konulmaması gerekmektedir. Dolayısıyla, ithal edilen eşya üzerine konulan yükümlülüğün, benzer veya karşılaştırılabilir ürünlerde uygulanması halinde söz konusu yükümlülük eş etkili vergi olarak nitelendirilemez[373]. Bu bakımdan, ABAD, topluluk hukukunun uygulanması açısından katma değer vergisini eş etkili bir vergi olarak nitelendirmemiştir[374]. Diğer taraftan bir yükümlülüğün eş etkili olup olmadığının belirlenmesinde yükümlülüğün ve isimlendirilmesinin önemi bulunmamaktadır[375]. Divan, salt ithalatçı ülke limanında

372 Mustafa Kemal Bulut, "Gümrük Vergisine Eş Etkili Vergi ve Mali Yüklerin Gümrük Vergisi Kapsamında Değerlendirilmesi'', **Gümrük Dergisi**, S.57, 2007, s.153. Katma değer vergisi ve özel tüketim vergisinin eş etkili vergi olarak değerlendirilemeyeceği, zira söz konusu vergilerin bir harcama vergisi niteliği taşıdığı, eşyanın ithalinde ve dâhilde alındığı ve ithalat ve dâhilde alınan verginin konu, oran, istisna ve muaflık yönünden aralarında bir fark bulunmadığı, gümrük vergilerinin aksine yerli ürün lehine bir koruma oluşturmadıkları hakkında. bkz. Yerci2005, s.32 vd. Katma değer vergisinin eş etkili vergiler kapsamında değerlendirileceği hakkında bkz. Binnur Çelik, "İthalde Alınan Katma Değer Vergisi ve Günümüzdeki Önemi", **Gazi Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi,** C. 1, S. 2, Ankara, 1999, s. 124,(B. Çelik1999b); Yumuk, s.186. Eş etkili vergi terimin otonom nitelik taşıdığı, miktarı ve uygulama şekli nasıl olursa olsun, kimin adına ve hangi amaçla tahsil edildiğine bakılmaksızın eşyanın, bir gümrük bölgesinden diğerine geçmesi nedeniyle alınan herhangi bir maddi tutarın eş etkili vergi olduğuna dair açıklamalar için bkz. Alina Kaczorowska, **Europea Ununion Law,** Fourth Edition, Routledge, 2016, s.541-542. "*Avrupa Birliği Hukuku'nda da eş etkili vergilerin miktarına ve ne şekilde adlandırıldığına bakılmaksızın eşyanın sınır aşan hareketine bağlı olarak tek taraflı olarak alındığı; üye devletler tarafından eşyanın sınır aşan hareketinin dışında, iç ya da dış kaynaklı olmasına bakılmaksızın alınan Katma Değer Vergisi, Çevre Vergisi gibi dış kaynaklı eşyalar bakımından bir ayrım gözetmeyen (muamele) vergilerin(in) eş etkili vergi olmadığı, bunların Avrupa Birliği'nin İşleyişi Hakkında Antlaşma'nın 110'uncu maddesi kapsamında değerlendirilmesi gerektiği" ne dair açıklamalar için bkz. Gök2019, s.33, dp.6.*

373 Gormley, s.390; Yerci 2005, s.28; Yumuk, s.186.

374 Case 39/82 -Donner v Netherlands, [1983] ECR, Gormley, s.390; Yumuk, s.187.

375 Divan, miktarına uygulama ve alınış şekline bakılmaksızın tek taraflı olarak salt eşyanın ithal edilmesi veya ihraç edilmesi nedeniyle uygulanan her türlü yükümlülüğü, devlet lehine uygulanmasa, ayrımcı ve koruyucu amaçlarla getirilmese dahi eş etkili yükümlülük olarak nitelendirmektedir. C-24/68- Commission v Italy, [1969] ECR. (14.12.2020, https://curia.europa.eu)

eşyanın boşaltılması nedeniyle sadece ithal ürünlere uygulanan yükümlülükleri; idari bir hizmetin yürütülmesi için getirilen yükümlülükleri; ithalata ilişkin istatistiksel verilerin toplanması için getirilen yükümlülükleri; sanat tarihi, kültürel, etnografik ürünlerin ihraç edilmesi üzerine konulan yükümlülükleri, gümrük formalitelerinin tamamlanmasından önce ithal edilen ürünün kamuya ait antrepolarda depolanması nedeniyle getirilen yükümlülükleri; eşyanın transit geçişi nedeniyle alınan çevre vergilerini; atıkların geri dönüşümü için kurulan dayanışma fonuna katkı için zorunlu olarak yapılması gereken ödemeleri eş etkili vergi olarak nitelendirmektedir[376].

Gümrük vergisinin niteliği ve Divanca yapılan tanım kıstas alınacak olursa üretime, tüketime, gelire, ticarete ve gelirin yeniden dağıtılmasına ve yerli sanayinin korunmasına etkisi olmayan vergilerin eş etkili vergi kapsamında düşünülmesi mümkün değildir. Bu bağlamda, genel olarak, gümrük vergisine benzer etki doğuran vergileri eş etkili vergi olarak tanımlamak mümkündür[377].

Eş etkili vergileri bu şekilde tanımladıktan sonra şimdi mali yüklerin neler olduğunun belirlenmesi gereklidir. Öncelikle, mali yüklerinde gümrük vergisine eş etkili olup olmadığının saptanması gerekli bulunmaktadır. Dil kuralları açısından incelendiğinde, diğer 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 önünde alındığında *"mali yükler''* in de

376 Gormley, s.387- 390; Yumuk, s.187.

377 Eş etkili verginin tek yanlı olarak ithalat sırasında ya da ithalat gerçekleştikten sonra benzer yerli eşyadan farklı olarak, ithal edilen eşyaya uygulanan ve böylece eşyanın fiyatını yükselterek eşyanın serbest dolaşımı üzerinde gümrük vergisi etkisi yaratan vergiler olarak tanımlanabileceği hususunda bkz. B.Çelik1999a, s.14. Gümrük vergisi adı altına alınmamakla gümrük vergisine eş etki doğuran, eşyanın ithal edilmesi sırasında alınan ve eşyanın maliyetini artıran vergilerin eş etkili vergi olarak adlandırıldığı hakkında bkz. M. E. Şahin, s.33. Ayrıca, Yumuk, s.187.

gümrük vergileri kapsamında değerlendirilmesi için öncelikle gümrük vergisine eş etki yaratması gerektiği sonucu ortaya çıkmaktadır[378].

Gümrük vergisi veya diğer eş etkili vergiler adı altında alınmamakla birlikte, bunlara benzer şekilde eşyanın ithalat maliyetini artıran mali yükler gümrük vergileri kapsamında değerlendirilecektir. Bunlar arasına TRT bandrol ücreti ve fonlar girmektedir.

Özetle; eşyanın ithaline veya ihracına bağlı olarak alınan bütün vergilerin gümrük vergisi kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir[379]. Gümrük Kanunu'nun 5'inci, 181'inci maddeleri uyarınca yükümlü olduğu saptanan gümrük müşavirinin, bir gümrük yükümlülüğü doğduğunda Gümrük Kanunu'nun, 192'nci maddesi uyarınca eşyaya isabet eden "*gümrük vergilerinin"* yani, dar anlamda gümrük vergisinin; ithalattan alınan diğer vergilerin; eş etkili vergilerin ve mali yüklerin ödenmesinden sorumludur.

Gümrük vergilerinin kapsamını, gümrük vergisi ile ithalat sırasında alınan diğer vergiler oluşturmaktadır. Bu bakımdan, gümrük yükümlülüğünün doğması halinde gümrük müşaviri, gümrük vergisini (dar anlamda gümrük vergisi) ve ithalat sırasında gümrük idaresince tahakkuk ve tahsil edilen diğer vergileri (geniş anlamda gümrük vergileri), örneğin katma değer vergisini, özel tüketim vergisini ödemek zorundadır.

1. Dar Anlamda Gümrük Vergisi

Gümrük vergisi, Gümrük Kanunu uyarınca Türkiye Gümrük Bölgesine giren veya çıkan eşyadan ithalat veya ihracat vergisi olarak alınan yükümlülüğü belirtmek üzere

378 Yumuk, s.187.

379 Kılıç, s.329.*"Gümrük vergilerinin geniş anlamıyla paraya çevrilebilen, devredilebilen eşyaların ithaline ya da ihracına bağlı olarak uygulanan bütün vergi ve benzeri malî yükümleri belirtmek üzere"* kullanıldığına dair bkz. Gök2019, s.27.

kullanılmaktadır. Ancak, 474 sayılı Gümrük Giriş Tarife Cetveli Hakkında Kanun'un verdiği yetkiye dayanılarak Cumhurbaşkanı tarafından çıkarılan yürürlükteki İthalat Rejimi Kararı uyarınca ülkemizde sadece ithalat üzerinden vergi alındığından, gümrük vergisi ile kural olarak ithalattan alınan vergiler anlatılmak istenmektedir[380]. İlave gümrük vergisinin de dar anlamda gümrük vergisi kapsamında düşünülmesi gerekmektedir[381].

Gümrük vergisi, "*gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihte yürürlükte olan gümrük tarifesine göre"* hesaplanmaktadır. (GK. m. 15/1). Gümrük Kanunu'nun 15'inci maddesine göre, gümrük tarifesi hem Cumhurbaşkanı tarafından kabul edilen Türk Gümrük Tarife Cetvelini, hem de Türk Gümrük Tarifesinin kapsadığı eşyaya uygulanacak gümrük vergisi oranlarını ifade etmektedir. Gümrük vergisi oranları ise 474 sayılı Gümrük Giriş Tarife Cetveli Hakkında Kanun'un verdiği yetkiye dayanılarak Cumhurbaşkanı tarafından hazırlanan İthalat Rejimi Kararı ile belirlenmektedir.

380 Uygulanacak vergi oranlarının ithalat rejimi kararlarına göre belirlenmesi gerekmektedir. Vergi oranları, 9.7.2018 1995/7606 karar sayılı İthalat Rejimi Kararı (RG.31.12.1995–22510)'na ek olarak çıkarılan Bakanlar Kurulu kararlarıyla belirlenmiştir. Ancak, 7142 Sayılı "*6771 Sayılı Kanun'la Türkiye Cumhuriyeti Anayasasında Yapılan Değişikliklere Uyum Sağlanması Amacıyla Çeşitli Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Konusunda Yetki"* Kanunu" (RG. 18.5.2018-30425) ve 698 Sayılı 477 Sayılı Kanun İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunu uyarınca, bundan sonra, vergi oranları Cumhurbaşkanı tarafından belirlenecektir. Cumhurbaşkanı tarafından kullanılan bu yetkinin Cumhurbaşkanı Kararı ile kullanılması gerektiği düşünülmektedir. Düzenlemenin Cumhurbaşkanı Kararnamesi kullanılması gerektiğinin belirtilmediği hallerde düzenlemenin Cumhurbaşkanı Kararnamesi ile yapılması gerektiği, Cumhurbaşkanı Kararnamesi'nin asli nitelik taşıdığı, Cumhurbaşkanı Kararı'nın ise tali nitelikte olduğu, bu bakımdan, Cumhurbaşkanı tarafından, Anayasa'nın 74'üncü maddesinin son fıkrası ve 167'nci maddesinin 2'nci fıkrası uyarınca işlem tesis edilirken bunun Cumhurbaşkanı Kararı ile yapılması gerektiği hakkında bkz. Şeref İba- Yasin SÖYLER "Yeni Hükümet Sisteminde Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi İle Cumhurbaşkanı Kararının Nitelik Farkı Ve Hukuki Sonuçları", **Anayasa Yargısı**, C. 36, S. 1, (2019), s.205. (E.T. 19.10.2019, https://www.anayasa.gov.tr).

381 İlave gümrük vergisinin Koruma Tedbirleri Anlaşması dışında, İthalatta Koruma Önlemleri Hakkında Karar çerçevesinde, bazı tekstil ve konfeksiyon ürünlerinin ithalatında geçici bir koruma önlemi olarak alındığı hakkında bkz. Sefa Yayla, "İlave Gümrük Vergisi'', **Gümrük Dergisi**, S.76, 2013/1, s.39, (Yayla 2013).

2. Geniş Anlamda Gümrük Vergileri

Gümrük vergisi adı altında alınmamakla birlikte, belli bir amaca yönelik olarak düzenlenen ve kendi özel kanunlarında belirtilen usule göre hesaplanan vergilerin geniş anlamda gümrük vergisi kapsamında düşünülmesi gerekmektedir. Bu tür vergilerin bir kısmı yerli sanayi ve üretimi korumak amacı için; diğer bir kısmı harcamaların vergilendirilmesi için ihdas edilmiştir. Bu vergileri, genel olarak, harcamalardan alınan vergiler ve ticaret politikası önlemleri çerçevesinde alınan vergiler olarak iki kısmında incelemek mümkündür[382].

a. Harcamalardan Alınan Vergiler

Harcamalardan alınan vergiler, vergiyi doğuran olayın niteliği esas alınarak sınıflandırılmakta. İktisadi ve hukuki muamele vergileri olmak üzere iki guruba ayrılarak incelenmektedir. İktisadi muamele vergileri, eşyanın üretimi, tüketimi, el değiştirmesi gibi ekonomik işlemlerden alınmasına karşın hukuki muamele vergileri, bu ekonomik işlemlerin hukuki temelini oluşturan iki veya tek taraflı hukuki işlemlerden veya bir kısım idari tasarruf ve kararlardan alınmaktadır. İthalatta harcamalardan alınan vergiler arasında damga vergisi, ithalatta alınan özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi sayılmaktadır.

382 Vergilendirilen ekonomik kaynağa göre vergilerin, gelir üzerinden, servet üzerinden ve harcamalar üzerinden alınan vergiler olduğuna dair bkz. Öncel/Kumrulu/Çağan, s.226. Gümrük vergileri harcamalardan alınan vergileri içinde sınıflandırılmaktadır. Nurettin Bilici, **Türk vergi Sistemi**, Seçkin, Ankara 2013, s.24. Gümrük vergilerinin çeşitli açılardan tasnifi içi bkz. Derdiyok, s.66-71. Ayrıca, Tuncer, s 14. Katma değer vergisinin ve özel tüketim vergisinin ithalat sırasında alınmasına rağmen bu vergilerin dâhilde de alındığı dolayısıyla bunların harcama vergisi olduğu hakkında bkz. Saygılıoğlu/Gerçek, s.97.

aa. Katma Değer Vergisi

Katma değer vergisi uygulanan ülkelerde *"varış ülkesinde vergilendirme''* ilkesinin bir gereği olarak ihraç edilen ürünlerden katma değer vergisi alınmamakta ithal edilen mal ve hizmetler vergiye tabi tutulmaktadır[383]. *"(Y)urt içinde üretilen mal ve hizmetler ile ülkeye dışarıdan ithal yoluyla gelen mal ve hizmetler arasında vergi yükü farklılaşmasını önleme maksadıyla her türlü ithalat"*[384] katma değer vergisinin konusunu oluşturmaktadır.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu[385] uyarınca Türkiye'de yapılan mal ve hizmet teslimleri ile *"(h)er türlü mal ve hizmet ithalatı"* katma değer vergisinin konusunu oluşturmaktadır. (KDVK. m.1). Bu kuralın istisnaları, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 16'ncı maddesinde ayrı ayrı belirlenmiştir[386].

Dâhilde yapılan mal ve hizmet teslimleri nedeniyle doğan katma değer vergisi, Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde Maliye Bakanlığına bağlı Gelirler Genel Müdürlüğü birimleri olan vergi daireleri tarafından tahsil edilmesine karşın, eşyanın ithali nedeniyle doğan katma değer vergisi Gümrük Kanunu'nda öngörülen hükümler çerçevesinde gümrük müdürlükleri tarafından tahsil edilmektedir. (KDVK.m.47)[387].

---

383 Tuncer, s.297; Öncel/Kumrulu/Çağan, s.406; Derdiyok, s.318. Ayrıca, Menşure Kolçak "Dış Ticaret Vergilerinin Türkiye Ekonomisine Etkileri'', **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, C. 27, S. 4, 2013, s.197. Katma değer vergisinin 1954 yılında Fransa'da ortaya çıktığı, daha sonra Avrupaya ve Amerika Birleşik Devletleri hariç tüm Dünaya'ya yayıldığı hakkında bkz. Marius-Cristian Frunza**, Value Added Tax Fraud,** Routledge, New York, 2019, s.2.

384 Tuncer, s.297; Öncel/Kumrulu/Çağan, s.402. KDVK'nu kapsamında ithalat kavramına ilişkin yapılan açıklamalar için bkz. Yerci2005, s.21 vd. Ayrıca, Mircan Yıldız Tokatlıoğlu, "Türkiye'de Dış Ticaretin Vergilendirilmesi Ve Avrupa Birliği'', **Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi**, S.10, 2005, s.59.

385 25.10.1984 tarih ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, (RG. 2.11.1984 -18563).

386 Tuncer, s.302; Saban, s.417; Çelik2009b, s.118.

387 Tuncer, s.297; Saygılıoğlu/Gerçek, s.101; Kadir Sarıkaya, "Gümrük İşlemleri Açısından Ana Hatlarıyla Katma Değer Vergisi'', **Gümrük Dünyası**, S.75, 2012/4, s. 67. Dâhilde alınan katma değer vergisine ilişkin açıklamalar için bkz. Öncel/Kumrulu/Çağan, s.401vd.; Saban, 393 vd.; Bilici, s.131 vd. *"213 sayılı Kanun'un 344'üncü maddesinin 2'nci fıkrası gereğince, kesilen vergi zıyaı cezasının dayanağı katma değer vergisinin, davacı tarafından gerçekleştirilen ithalat işleminden doğduğu hususu tartışmasız olup, yukarıda sözü edilen mevzuatın vergi alınmasını gerektiren fiile bağladığı bir yaptırım olan vergi zıyaı cezasının, ithalat vergilerinin tarh, tahakkuk*

İthalatta alınan katma değer vergisinin konusunu her türlü mal ve hizmet ithalatı oluşturur. İthalatı gerçekleştiren kişi ile ithalatın gerçekleştirilme şekli mal ve hizmetin vergilendirilmesini etkilemez. Bu bakımdan; ithalat ister özel sektör tarafından gerçekleştirilsin ister kamu sektörü tarafından gerçekleştirilsin, bu durumun vergilendirmeye etkisi bulunmamaktadır[388].

Katma Değer Vergisi Kanunu uyarınca, ithalatta katma değer vergisinin *"mükellefi"* mal veya hizmeti ithal edenlerdir. (KDVK m.1)[389]. Her ne kadar, anılan Kanun'da verginin mükellefinin mal ve hizmeti ithal eden olduğu belirtilse de bu hükmün Gümrük Kanunu'nun 3'üncü maddesinde tanımlanan *"yükümlü"* kavramı ile birlikte düşünülmesi gereklidir. Bu halde, gümrük vergilerini ödeme zorunluluğunu yerine getirmekle sorumlu bütün kişilerin katma değer vergisinin mükellefi olacağı sonucuna ulaşılması mümkündür. Dolayısıyla, beyannameyi imzalayan gümrük müşaviri ve hesabına beyanda bulunulan ithalatçı katma değer vergisinin mükellefidir.

İthalatta, *"Gümrük Kanununa göre gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başlaması, gümrük vergisine tabi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tescili"* anında katma değer vergisi doğmaktadır. (KDVK. 10-ı). *"İkametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar tarafından yabancı ülkeler ile Türkiye arasında yapılan taşımacılık ile transit taşımacılıkta gümrük bölgesine girilmesi*

---

ve tahsiline yetkili olan gümrük idaresince kesilmesi gerekirken, vergi dairesi müdürlüğünce kesilmesinde yetki yönünden hukuka uyarlık bulunmadığından, 2577 sayılı Kanun'un 2'nci maddesinin 1'inci fıkrası hükmü uyarınca, anılan aykırılık hali dikkate alınmaksızın, konu unsuru yönünden yapılan yargılama sonucuna göre, yazılı gerekçeyle verilen kararda isabet görülmemiştir." Dş. 7. D. 21.12.2012 tarih ve E. 2012/4237; K. 2012/7610, (Özel Arşiv).

388 Tuncer, s.300; Öncel/Kumrulu/Çağan, s.407; Derdiyok, s.317; Bilici, s.134; Yerci2005, s.21; Çelik 2009b, s.118.

389 Tuncer, s.300; Öncel/Kumrulu/Çağan, s.406; Bilici, s.135; Çelik2009b, s.119.

veya gümrük bölgesinden çıkılması" anında katma değer vergisi doğmaktadır. (KDVK. 10-j)[390].

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 21'inci maddesi uyarınca, *"ithalatta katma değer vergisinin matrahı, ithal 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), ithalat sırasında ödenen her türlü vergi, resim, harç ve paylar ile gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer giderler ve ödemelerden vergilendirilmeyenler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur farkı gibi"* ödemelerin toplamından oluşmaktadır[391].(KDVK. m.21/1). Anılan düzenleme uyarınca, ithalatta katma değer vergisinin matrah kalemlerinden birini ithal edilen malın gümrük vergisi tarhına esas olan kıymeti oluşturmaktadır. Ancak *"gümrük vergisinin kıymet esasına göre alınmaması veya malın gümrük vergisinden muaf olması"* halinde; sigorta ve navlun bedelleri dâhil (CIF) değeri ithalatta katma değer vergisinin matrahının belirlenmesi için kullanılmaktadır. (KDVK m.21-a)[392]. CIF değerin belli olmaması veya tespit edilememesi halinde ise idarece tespit edilecek değer, katma değer vergisinin matrahına esas alınmaktadır (KDVK. m.21/a).

390 Saygılıoğlu/Gerçek, s.101;Tuncer, s.301; Öncel/Kumrulu/Çağan, s.407; Bilici, s.134. Gümrük Kanuna aykırı olarak gümrük bölgesine getirilen eşya nedeniyle, tescil edilen bir beyanname bulunmadığı, eşyanın ithalat vergilerine tabi olmaması halinde, katma değer vergisinin doğmayacağı hakkında bkz. Yerci2005, s.36.

391 Tuncer, s.303;Saygılıoğlu/Gerçek, s.101; Öncel/Kumrulu/Çağan, s.408;Bilici, s.135; Tekin/Tekin, s.215. Ayrıca Arzova, s.169. Yerci2005, s.54.vd;Çelik2009b, s.120; Tokatlıoğlu, s.59. Sefa Yayla, "İthalatta KDV Matrahı**", Gümrük Dünyası**, S.69, 2009, s.23.vd., (Yayla 2009b).

392 İthale konu eşyanın Türkiye'deki giriş limanına kadar yapılan navlun giderinin, gümrük vergisine esas alınacak kıymete; beyannamenin tescil tarihine kadar yapılan diğer gider ve ödemelerden vergilendirilmeyenlerin ise, katma değer vergisi matrahına ilave edilmesi gerektiği hakkında bkz. Dş.7.D. 29.11.2006 tarih ve E: 2005/1396; K: 2006/3723 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Ayrıca, bkz. Dş.7.D. 23.12.2013tarih2013 tarih ve E: 2012/943; K: 2013/7556 sayılı kararı, A. Yeşilova, s.85.

İthal edilen eşya nedeniyle ödenen özel tüketim vergisi, gümrük vergisi, gümrük beyannamesi nedeniyle tahsil edilen damga vergisi, ek mali yükümlülüklerde, örneğin; kaynak kullanımını destekleme fonu payı, toplu konut fonu payı, ek olarak alınan fon payı, çevre katkı payı da katma değer vergisinin matrah kalemini oluşturmaktadır. (KDVK. m.21/b). Bu vergilerin ve mali yükümlerin katma değer vergisinin konusunu oluşturabilmesi için, vergiyi doğuran olayın beyannamenin tescilinden önce doğması gerekmektedir. Nitekim uygulamada, Danıştay; vergiyi doğuran olayın eşyanın serbest dolaşıma girmesinden sonra gerçekleşmesi halinde, vergi tutarlarının [393] ve fon paylarının[394] katma değer vergisi matrahına girmeyeceğini kabul etmektedir.

İthal edilen eşya nedeniyle beyannamenin *"tescil tarihine kadar yapılan giderler[395] ve ödemelerden vergilendirilmeyenler ile mal bedeli üzerinden hesaplanacak olan kur farkı, fiyat farkı gibi ödemeler"* ithalatta katma değer vergisinin matrahını oluşturmaktadır[396]. Kanunda, bu konuda bir sınırlama getirilmediğinden, eşyanın ithali

393 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu uyarınca, vergiyi doğuran olayın, eşyanın yurt içinde teslimi olması sebebiyle, verginin bu tarihten önce, diğer bir deyişle, eşyanın ithali sırasında doğmasının mümkün olmadığı, bu bakımdan; ithal edilen eşyanın yurt içinde satışı üzerinden, yani dâhilde alınan özel tüketim vergisinin, ithalde alınan katma değer vergisinin matrahına dâhil edilmesinin, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 21'inci maddesi uyarınca olanaklı bulunmadığı hakkında bkz. Dş.7.D 27.2.2008 tarih ve E: 2006/4562;K: 2008/1254 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Aynı yönde, Dş.7.D 19.1.2016 tarih ve E:2012/3924; K:2016/298 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

394 Akaryakıt fiyatında istikrarın, petrol ürünlerinin tüketiciye arzı sırasında sağlanması olan akaryakıt fiyat istikrar fonunu doğuran olayın akaryakıtın tüketiciye satışı (arzı) olduğu, akaryakıtın Yurt içinde tüketiciye satışı sırasında doğan söz konusu fonun, ithalat sırasında doğan katma değer vergisinin matrahını oluşturmasının mümkün bulunmadığı, dolayısıyla dâhilde alınan akaryakıt istikrar fonu payının ithalde alınan katma değer vergisinin matrahına dâhil edilmesinin mümkün bulunmadığı hakkında bkz. Dş.7.D. 4.5.2004 tarih ve E: 2003/1840;K:2004/1205 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Ayni yönde, Dş.7.D. 16.12.2004 tarih ve E: 2003/1858; K:2004/3504 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

395 Davacı adına düzenlenen faturadaki giderlerle ilgili ödemelerin, katma değer vergisi matrahına dâhil edilebilmesi için, söz konusu ödemelerin, beyannamenin tescil tarihine kadar yapılan giderlere ilişkin olması gerektiği, bu durumun ise, tahliye, terminal ve geçici kabul adı altında verilen hizmetlerin niteliğinin, dolayısıyla, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihin ortaya konulmasını gerektirdiği, dava konusu işlemin, nakliyeci firma tarafından düzenlenen faturadaki navlun ve diğer ödemeler dikkate alınmak suretiyle hesaplanan matrah farkları esas alınarak tesis edilen kısmı hakkında bu hususlar dikkate alınarak karar verilmesi gerektiği hakkında bkz. Dş.7. D 29.11.2006 E: 2005/2479;K:2006/3724 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

396 Hizmet ifasında katma değer vergisi açısından vergiyi doğuran olayın hizmetin ifasıyla meydana geldiği, beyannamenin tescil tarihinden sonraki tarihlerde düzenlenen faturalardaki diğer

sırasında vergilendirilmeyen her türlü gider ve ödemenin ve ithal edilen eşyanın bedeli üzerinden hesaplanan kur farkı, fiyat farkı gibi unsurların katma değer vergisi matrahına dâhil edilmesi gerekmektedir. (KDVK. m.21-c).

Katma değer vergisinin konusuna giren her türlü mal ve hizmet ithalatı, Kanun'un 28'inci maddesi uyarınca çıkarılan ve Cumhurbaşkanı tarafından belirtilen oranlarda katma değer vergisine tabidir[397]. İthal edilen eşya nedeniyle doğan katma değer vergisinin ödenmemesi veya eksik ödenmesi halinde, ödenmeyen ve noksan alınan tutarların Gümrük Kanunu'nda öngörülen esaslar çerçevesinde tahakkuk ettirilerek ilgisine tebliğ edilmesi gerekmektedir. (KDVK. m.48/1).

bb. Özel Tüketim Vergisi

Özel tüketim vergisi, belirli ve az sayıda mal grubunun vergilendirilmesinin sağlanarak, vergilendirme sisteminin basitleştirilerek yükümlülerin vergiye gönüllü

giderlerle ilgili ödemelerin, katma değer vergisi matrahına dahil edilebilmesi için, söz konusu ödemelerin beyannamenin tescil tarihine kadar yapılan giderlere ilişkin olması gerektiği, bu durumun ise, ordino, free out, navlun, geçici kabul, terminal, ithal ardiye, liman hizmeti, tahliye, demuraj ve benzeri adlar altında verilen hizmetlerin niteliğinin, dolayısıyla, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihin ortaya konulmasını gerektirdiği hakkında bkz. Dş.7.D 9.12.2009 tarih ve E: 2007/2340;K: 2009/5129 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Ayni yönde, Dş.7.D. 12.2.2016 tarih ve E:2012/4410; K:2016/1707 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

397 Tuncer, s.304; Öncel/Kumrulu/Çağan, s.409; Saban, s.431; Bilici, s.137; Yerci2005, s.116vd. Eşyanın kullanım amacına göre katma değer vergisine tabi olup olmadığının belirlenmesi gerektiği, davacının, ham soya yağını, teknik ve sınai amaçla kullanacağını taahhüt ederek ithal ettiği, dolayısıyla, ithale konu eşyanın, 92/3896 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına ekli listelerde yer almamış olmasına dayalı olarak tesis edilen işlemde hukuka aykırılık bulunmadığı hakkında bkz. Dş.7. D. 18.6.2008 tarih ve E: 2006/5344; K: 2008/3256 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Aynı yönde, Dş.7.D.5.11.2014 tarih ve E:2011/1604; K:2014/5207 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Ayrıca, Dş. 7. D. 12.10.2005 tarih ve E:2004/2598; K: 2005/2416 sayılı kararı, Danıştay Dergisi, S.113, 2006, s.233 vd., (E.T. 19.10.2019, https://www.danistay.gov.tr). Ayçiçeği küspesi ticari isimli eşyanın %8 değil %18 oranında katma değer vergisine tabi olduğu hakkında Dş. 7.D. 29.12.2008 tarih ve E: 2006/3695; K: 2008/5474 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

uyumlarını sağlamak ve dolaylı vergiler alanında Avrupa Birliği mevzuatına uyumu gerçekleştirmek için 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu[398] ile ihdas edilmiştir[399].

Özel tüketim vergisinin konusunu, Türk Gümrük Tarife Cetvelinde tanımlanan malların ithali veya imal ve inşa edenler tarafından teslimi ya da özel tüketim vergisi uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışı, kayıt ve tescile tabi motorlu araçların ise ilk iktisabı oluşturmaktadır. (ÖTVK. m.1)[400]. Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli dört listede yer alan mallar özel tüketim vergisine tabidir. Kanuna ekli (I) sayılı listede, petrol ürünleri; (II) sayılı listede, motorlu araçlar; (III) sayılı listede, tütün, alkollü ve kolalı içecekler; (IV) sayılı listede, kozmetik, cam seramiği, kristalden mamul sofra mutfak ve büro eşyaları, kıymetli taşlar, elektrikli ev gereçleri, elektronik aletler gibi eşyalar yer almaktadır. *''Kanuna ekli listelerde yer alan mallar Türk Gümrük Tarife Cetvelinde tanımlanan eşyalardır. Bu malların tarife numaralarında veya tanımlarında bu Kanuna ekli listeler dışında yapılacak değişiklikler Özel Tüketim Vergisi Kanununun uygulanmasında hüküm ifade etmez''*[401].

398 6.6.2002 tarih ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu, (RG.12.6.2002 – 24783).

399 Yıldırım Taylar, "Vergi Teorileri Bakımından Özel Tüketim Vergileri ve Türk Özel Tüketim Vergisinin Uygulaması", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 12, Özel Sayı 2010, İzmir 2012, s. 436. Özel tüketim vergilerinin uyumlaştırması ve Avrupa Birliği ile Türkiye arasında karşılaştırmalı bir inceleme için bkz. Mehmet Cihan Güran, "Avrupa Birliğinde Özel Tüketim Vergilerinin Uyumlaştırılması ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi'', **Hacettepe Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, C.23, S.1, 2005, s. 277 vd. Kemal Oktar, Özel **Tüketim Vergisi (Yorum ve Açıklamaları**), PWC, Ankara 2012, s.12. Ayrıca, Derdiyok, s.305; Tokatlıoğlu, s.62; Kolçak, s.199. Ayrıca, Rüştü Haytaoğlu, "Özel Tüketim Vergisi Üzerine Bir Değerlendirme'', **Gümrük Dünyası, S**.57, İlkbahar 2008, s. 28.

400 Kanunda belirtilen belli mal ve mal gruplarının özel tüketim vergisinin konusu oluşturduğu hakkında bkz. Taylar2010, s.439. Öncel/Kumrulu/Çağan, s.426; Arzova, s.170; Derdiyok, s.305. Özel tüketim vergisinin ayırt edici özelliklerini, kapsamda seçicilik, kasıtlı ayrımcılık ve vergi borcunun belirlenmesinde genelikle niceliksel ölçümün oluşturduğu, bu durumun, katma değer vergisi gibi genel tüketim vergileriyle tezat oluşturduğu, zira katma değer vergisinde muafiyet kapsamına giren mal ve hizmetler dışındaki tüm mal ve hizmetlerin verginin konusunu oluşturduğu, mallar, hizmetler ve motorlu taşıtlar üzerine uygulanan tüm vergilerin özel tüketim vergisi sisteminin bir parçası olarak kabul edilebileceği hakkında bkz. Sijbren Cnossen, "Economics and Politics of Excise Taxation", **Theory and Practice of Excise Taxation** (Ed Sijbren Cnossen), Oxford University Press, New York, 2005, s.2.

401 Bu hususta ayrıca bkz. K. Oktar, s.4. vd.

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli dört listede yer alan mallar sadece bir kere özel tüketim vergisine tabi tutulmuştur. Bu nedenle, ithalatta özel tüketim vergisinin konusunu oluşturan eşyanın gümrük bölgesi içinde el değiştirmeleri veya iktisapları halinde özel tüketim vergisi doğmaz[402].

Özel Tüketim Vergisi Kanunu uyarınca verginin konusunu oluşturan işlemler nedeniyle doğan özel tüketim vergisi, dâhilde, Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde vergi dairelerince; ithalde ise, Gümrük Kanunu hükümleri çerçevesinde gümrük idareleri tarafından takibe tabi tutulmaktadır. (ÖTVK. m.16). İthalde alınan özel tüketim vergisi gümrük idarelerince hesaplanarak, ithalatçıya, kanuni temsilcisine ve gümrük müşavirine tebliğ edilmektedir. (ÖTVK. m.16/2). İlgili, kendisine tebliğ edilen özel tüketim vergisini Gümrük Kanunu'nda öngörülen idari usul prosedürünü tüketerek idari davaya konu etmek zorundadır. (GK. m.242).

"Cumhurbaşkanı, (I) sayılı listedeki mallar için vergilendirme dönemini gün veya ay olarak belirlemeye, beyanname verme ve vergi ödeme süresini kısaltmaya, vergilendirmeyi ithal aşamasında gümrük idaresine yaptırmaya" yetkilidir. Ancak, anılan hususta düzenleme yapılmaksızın söz konusu verginin ithalat aşamasında tahsil edilemez. Bu halde, (l) sayılı listedeki eşyaya ilişkin özel tüketim vergisinin Kanun'un 14'üncü maddesinin 1'inci fıkrası hükmü uyarınca, ithalatçının katma değer vergisi katma değer vergisi yönünden bağlı olduğu vergi dairesi tarafından tahsil edilmesi gerekmektedir. Bu verginin ithalat aşamasında tahakkuk ettirilmesi halinde işlemin yetki unsuru yönünden iptali gerekmektedir[403].

402 Öncel/Kumrulu/Çağan, s.426; Arzova, s.170; K. Oktar, s.13; Derdiyok, s.306.

403 Bakanlar kurulu tarafından verilen yetkinin bulunmadığı gümrük idaresince (I) sayılı liste kapsamında bulunan eşya nedeniyle tahakkuk ettirilen vergide hukuka uyarlık bulunmadığı hakkında bkz. Dş.7.D. 11.2.2013 tarih ve E:2009/2483; K:2013/528 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

Gümrük idarelerince hesaplanarak ilgiliye tebliğ edilen özel tüketim vergisinin gümrük vergisi ile aynı zamanda ödenmesi gerekmektedir. Bu bakımdan, özel tüketim vergisinin eşyanın serbest dolaşıma girmeden ödenmesi icap etmektedir. (GK. m.198).

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli (III) ve (IV)[404]sayılı listede yer alan mallar ile (II) sayılı listede yer alan motorlu araçlardan kayıt ve tescile tabi olmayanların ilk iktisabı ithalatta özel tüketim vergisinin konusunu oluşturmaktadır. (ÖTVK m.1). (I) sayılı listede yer alan petrol ürünlerinin ithalatı ile (II) sayılı listede[405]yer alan motorlu araçlardan kayıt ve tescile tabi olanlar (ve kullanılmak üzere ithal edilenler harç) ithalde özel tüketim vergisine tabi tutulmazlar. Bu bakımdan, ithal edilen eşya nedeniyle özel tüketim vergisi tahakkuk ettirilmesi için Kanuna ekli listede açıkça [406] sayılması gerekmektedir[407].

404 Davacı tarafından ithal edilen eşyanın, 8525.80.30.00.00 tarife ve istatistik pozisyonunda, dolayısıyla da Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na eki (IV) sayılı listede yer almadığı, bu bakımdan, eşyanın anılan pozisyonda yer aldığından bahisle tesis edilen dava konusu işlemlerde hukuka uyarlık görülmediği hakkında bkz. Dş.7.D. 16.9.2014 tarih ve E:2010/5100; K:2014/3959 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

405 Olayda, vergisi uyuşmazlık konusu olan ve sınırlandırılmış alanda kullanılan Sodi ticari isimli araçların, insan ya da eşya taşıma veya bu amaçla kullanılabilme özelliklerine sahip olmadığı, bu bakımdan, 9503.00.99.00.00 gümrük tarife ve istatistik pozisyonunda beyan ve ithal edilen Sodi ticari isimli eşyanın, Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli II sayılı listede yer alan 8703.21.10.90.19 pozisyonunda bulunduğundan bahisle tahakkuk ettirilen özel tüketim vergisinde ve kesilen para cezasında hukuka uyarlık bulunmadığı hakkında bkz. Dş.7.D. 17.3.2016 tarih ve E:2013/2391; K:2016/2873 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

406 Davacı tarafından ithal edilen eşyanın, oyun konsolunun aksam ve parçası olduğu, aksam ve parçaların da, Özel Tüketim Vergisi Kanuna ekli (IV) sayılı listedeki Not uyarınca özel tüketim vergisine tabi olmadıkları sonucuna varıldığı, bu bakımdan, oyun konsolunun aksam ve parçası niteliğinde olan ve özel tüketim vergisine tâbi olmadığı sonucuna varılan eşyanın ihtirazi kayıtla beyanı üzerine tahakkuk ettirilen vergilere vaki itirazın reddinde yasaya uyarlık bulunmadığı hakkında bkz. Dş.7.D. 3.6.2013 tarih ve E:2011/4405;K:2013/2952 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

407 Öncel/Kumrulu/Çağan, s.426; Arzova, s.170; Derdiyok, s.305. Kayıt ve tescile tabi olan araçların kullanılmak üzere ithalinin özel tüketim vergisine tabi olduğu, satılmak üzere alınan araçların özel tüketim vergisine tabi olmadığı hakkında bkz. K. Oktar, s. 356. 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli II sayılı listede sadece motor silindir hacmi 250 cm3'ü geçip geçmemesine göre motorsikletlerden ve bir yardımcı motoru bulunan tekerlekli taşıtlardan söz edilmesine rağmen elektrikli bisikletlere değinilmediği; bu durumda, özel tüketim vergisine tabi tutulması mümkün bulunmayan ithale konu eşya için aksi görüşten hareketle tesis edilen işlemde hukuka uyarlık görülmediği hakkında bkz. Dş.7.D. 19.2.2015 tarih ve E:2011/7143;K2015/825 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 4'üncü maddesi uyarınca, ithalde verginin mükellefi, (III) ve (IV) sayılı listelerdeki mallar ile (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanları ithal edenlerdir. Her ne kadar anılan Kanunda malları ithal edenlerin verginin mükellefinin olduğu belirtilse de bu hükmün Gümrük Kanunu'nun 3'üncü maddesinde tanımlanan *"yükümlü"* kavramı ile düşünülmesi gereklidir. Bu halde, gümrük vergilerini ödeme zorunluluğunu yerine getirmekle sorumlu bütün kişilerin özel tüketim vergisinin mükellefi olacağı sonucuna ulaşmak mümkündür. Dolayısıyla, beyannameyi imzalayan gümrük müşaviri ve hesabına beyanda bulunulan ithalatçı özel tüketim vergisinin mükellefidir.

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 3'üncü maddesi uyarınca ithalatta özel tüketim vergisinin doğması ithal edilen eşyanın ithalat vergilerine tabi olup olmamasına göre iki şekilde gerçekleşmektedir. (ÖTVK. m.3). Eşyanın ithalat vergisine tabi olması halinde özel tüketim vergisinin doğması gümrük yükümlüğünün doğmasına bağlanmıştır. Eşyanın ithalat vergisine tabi olmaması halinde gümrük beyannamesinin tescili tarihinde özel tüketim vergisi doğmaktadır[408].

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 11'nci maddesinde; (II) ve (IV) sayılı listelerde yer alan mallar ile (III) sayılı listenin (A) cetvelinde yer alan malların özel tüketim vergisi matrahının, bunların ithalinde alınacak özel tüketim vergisi hariç olmak üzere katma değer vergisini matrahını oluşturan unsurlardan oluşacağı kurala bağlanmıştır. (III) sayılı listenin (B) cetvelinde yer alan mallar için verginin matrahını bunların nihai tüketicilere perakende satış fiyatı oluşturmaktadır. (ÖTVK. m.11/4)[409].

408 Saygılıoğlu/Gerçek, s.101; Öncel/Kumrulu/Çağan, s.428; Arzova, s.171; K. Oktar, s.356; Derdiyok, s.306.

409 Saygılıoğlu/Gerçek, s.101; Öncel/Kumrulu/Çağan, s.428. II sayılı listede yer alan eşya hakkında yapılan açıklamalar için bkz. K. Oktar, s.356. Ayrıca, Derdiyok, s.308.

Özel tüketim vergisinin, Kanuna ekli listelerde[410] yer alan malların[411]karşılarında gösterilen tutarlarda[412] ve/veya oranlarda[413] alınması gerekmektedir. (ÖTVK. m.12). Bu bakımdan, Kanunda öngörülen oranların yanlış uygulanması halinde, tahakkukun hukuka uygun olduğundan söz etmeye olanak bulunmamaktadır[414].

Özel Tüketim Vergisi Kanun'unun 12'nci maddesinde, Cumhurbaşkanına, topluca veya ayrı ayrı, Kanuna ekli listelerde yer alan vergi oranlarını değiştirme yetkisi

---

410 Davacı adına tescilli serbest dolaşıma giriş beyannamesi ile ithal edilen, 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli IV sayılı listenin 8517.12.00.00.11 gümrük tarife ve istatistik pozisyonunda yer alan *"cep telefonu"* adlı eşya için belirlenen nispi ve maktu vergilendirme ölçülerinden yüksek olan maktu ölçüt esas alınarak beyanda bulunulması gerekirken, nispi ölçüte göre düşük vergi beyanında bulunulduğu ve anılan Kanun'un geçici 6'ncı maddesi uyarınca hesaplanan maktu vergi tutarının ise, 31.12.2009 günlü ve 27499 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan 2009/15725 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 50.-TL olarak arttırıldığından bahisle tahakkuk ettirilen vergilerde hukuka aykırılık bulunmadığı hakkında bkz. Dş.7.D. 12.10.2015 tarih ve E:2012/6325;K:2015/4957 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

411 Olayda, davacının ithal ettiği radio unit isimli eşyanın, beyannamenin tescil edildiği tarihte yürürlükte bulunan Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli listelerde yer almadığı ithal tarihi itibarıyla, ortada, kanunen ödenmesi gereken bir özel tüketim verginin bulunmadığı hakkında bkz. Dş.7. D. 18.9.2015 tarih ve E:2012/1600; K:2015/4576 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

412 Olayda, eşyanın başlı başına 9504 gümrük tarife pozisyonunda yer alan eşyalardan biri olarak nitelendirilmesine imkân bulunmadığı ve söz konusu eşyanın 9504 gümrük tarife pozisyonunda yer alan bir televizyon alıcısıyla birlikte kullanılabilir türden video oyunlarının parçası olduğu ek tahakkukta isabet bulunmadığı hakkında bkz. Dş.7. D. 5.10.2015 tarih ve E:2012/1712;2015/4725 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

413 Olayda, vergisi ihtilaf konusu olan eşyaya ait kullanma kılavuzunun incelenmesinden, eşyanın kayıt yapma özelliği bulunan kamera olduğu, 8525.80.11.00.12 tarife ve istatistik pozisyonunda yer aldığı ve %20 oranında özel tüketim vergisine tabi bulunduğu, bu bakımdan davacı adına tarh edilen özel tüketim vergisinde hukuka aykırılık bulunmadığı hakkında bkz. Dş.7.D. 22.2.2016 tarih ve E:2012/4074;K2016/1887 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Olayda, vergisi uyuşmazlık konusu olan ve sınırlandırılmış alanda kullanılan Kart Rimo Evo 5 ticari isimli araçların, insan ya da eşya taşıma veya bu amaçla kullanılabilme özelliklerine sahip olmadığı, bu bakımdan, ithale konu eşyanın Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli II sayılı listede 8703.21.10.90.19 gümrük tarife ve istatistik pozisyonunda yer aldığı ve özel tüketim vergisine tabi olduğundan bahisle tesis edilen dava konusu işlemde hukuka uyarlık bulunmadığı hakkında bkz. Dş.7.D 27.10.2015 tarih ve E:2012/628;K:2015/5425 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

414 Olayda, her ne kadar, 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli III sayılı listenin (A) cetvelinde 2203.00 gümrük tarife ve istatistik pozisyonunda yer alan malttan üretilen biralar isimli eşya için, özel tüketim vergisi hesabının litre dışında alkol derecesi de dikkate alınarak hesaplanması gerekirken bu unsur göz ardı edilerek sadece litre baz alınmak suretiyle vergi kaybına sebebiyet verildiğinden bahisle, davacı gümrük müşavirlik şirketi adına yapılan özel tüketim ve katma değer vergileri ek tahakkuku yapılmış ise de; sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 11'inci maddesinin son fıkrasındaki Bakanlar Kurulunun bu maddede yer alan vergileme ölçülerini değiştirmeye yetkili olduğu yolundaki düzenlemesine istinaden beyannamenin tescil edildiği tarihte yürürlükte bulunan Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca anılan eşya için litredeki alkol derecesi dikkate alınmadan, sadece litre miktarına göre hesaplama yapılması gerektiğinden, davacı müşavirlik şirketi adına tahakkuk ettirilen vergilere vaki itirazın reddine ilişkin işlemde hukuka uyarlık bulunmadığı hakkında bkz. Dş.7.D. 16.3.2016 tarih ve E:2014/522;K:2016/2862 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

verilmiştir. Cumhurbaşkanı tarafından bir düzenleme yapılması yeni oranların hangi tarihten itibaren uygulanacağı Cumhurbaşkanı Kararı'nda yer alan ifadelere göre belirlenmelidir[415].

İthal edilen eşya nedeniyle doğan özel tüketim vergisinin ödenmemesi veya eksik ödenmesi halinde[416], ödenmeyen ve noksan alınan tutarlar Gümrük Kanunu'nda öngörülen esaslar çerçevesinde tahakkuk ettirilerek ilgisine tebliğ edilmesi gerekmektedir. (ÖTVK. M.16/3). Dolayısıyla, gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihten itibaren 3 yıl içinde ilgilisine tebliğ edilmeyen vergiler[417]ve cezalar[418]zaman aşımına uğramaktadır.

İlgilinin beyanı üzerine tahakkuk ettirilen vergiler ile muayene veya denetleme sonucu hesaplanan vergiler arasında fark bulunması halinde, ilgilisine Gümrük Kanunu'nda öngörülen esaslar çerçevesinde ceza kesilmesi gerekmektedir. Bu bakımdan,

---

415 16.3.2009 tarih ve 27171 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanarak yayımını izleyen gün yürürlüğe giren Bazı Mallara Uygulanacak Olan Özel Tüketim Vergisi Oranlarının Belirlenmesine İlişkin 2009/14802 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 2'nci maddesinin (b) bendinde, 15.6.2009 tarihine kadar uygulanmak üzere, 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli (IV) sayılı Listede yer alan mallardan, ithal konusu eşyanın da bulunduğu ekli (2) sayılı cetvelde yer alanların vergi oranlarının %0 olduğunun karara bağladığı, Türkçe dil ve gramer kuralları açısından Kararda geçen *"15.6.2009 tarihine kadar"* ifadesinin 15.6.2009 tarihini de kapsadığı, bir başka anlatımla uygulamanın son gününün 14.6.2009 değil 15.6.2009 tarihi olduğu, dolayısıyla davacı adına tahakkuk ettirilen vergilere vaki itirazın reddine ilişkin işlemde hukuka aykırılık bulunmadığı hakkında bkz. Dş.7.D. 8.4.2015 tarih ve E:2011/2353;K:2015/1863 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

416 Olayda, davacı şirketçe ithal edilen eşyanın, 8525.80.30.00.00 tarife ve istatistik pozisyonunda, dolayısıyla da Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun (IV) sayılı listede yer almadığı sonucuna varıldığından, eşyanın anılan pozisyonda yer aldığından bahisle tahakkuk ettirilen özel tüketim vergisine vaki itirazın reddine ilişkin işlemde hukuka uyarlık görülmediği hakkında bkz. Dş.7.D. 18.2.2014 tarih ve E:2012/4611; K:2014/830 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

417 Gümrük beyannamesinin tescil tarihinden itibaren üç yıl içinde yükümlüsüne tebliğ edilmeyen, özel tüketim vergisinin zaman aşımına uğrayacağı hakkında bkz. Dş.7.D. 11.6.2012 tarih ve E: 2009/2234; K: 2012/3008 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

418 Olayda, 17.2.2010 tarihinde karara bağlanan para cezasına ilişkin tebligatın, gümrük yükümlülüğünün doğduğu 28.6.2004 tarihinden itibaren üç yıl geçirildikten sonra yapıldığının; öte yandan, davacı Şirket yetkilileri hakkında açılan ceza davasında Bakırköy Birinci Ağır Ceza Mahkemesince verilen beraat kararının da kesinleştiğinin anlaşılması karşısında, uyuşmazlığa konu cezanın zaman aşımına uğradığı hakkında bkz. Dş.7. D. 11.12.2012 E:2011/4809; K:2012/6977 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Olayda, davacının ceza yargılamasında mahkûmiyetine karar verildiği vergilerin zaman aşımına uğramadığı hakkında bkz. Dş. 7. D. 15.10.2019 tarih ve E:2015/4111;K:2019/5530 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

Gümrük Kanunu'nda öngörülen şartlar oluşmaksızın ilgilisine ceza kesilemeyeceği kabul edilmektedir[419] .

İthal edilen eşya nedeniyle yanlışlıkla alınan veya fazla alındığı anlaşılan[420]vergilerin Gümrük Kanunu'nun 211 ve devamı maddeleri uyarınca ilgilisine iade edilmesi icap etmektedir[421].

cc. Damga Vergisi

Hukuki işlemler nedeniyle düzenlenen belgeler ya da kâğıtlar üzerinden ödenen damga vergisinin konusunu Kanuna ekli bir sayılı tabloda yazılı kâğıtlar oluşturmaktadır. Verginin mükellefi kural olarak kâğıdı imza edenlerdir. Ancak, *"yabancı memleketlerle Türkiye'deki yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen kâğıtların vergisini, Türkiye'de bu kâğıtları resmi dairelere ibraz eden, üzerlerinde devir veya ciro işlemleri yapanlar veya herhangi bir suretle hükümlerinden faydalananlar öderler"*[422].(DK. m.3). Gümrük Kanunu'na ekli (I) sayılı tabloda yer alan ve dış ticaret işlemlerinin gerçekleştirilmesi sırasında kullanılan, gümrük idaresine verilen beyannamelerden, özet

419 Para cezası uygulanabilmesi için, gümrük tarifesini oluşturan unsurlarda veya eşyanın vergilendirmeye esas alınan sayı, baş, ağırlık gibi ölçülerin de farklılık veya kıymetinin noksan beyan edilmiş olduğunun tespit edilmesi gerektiği, maktu vergi hesaplamasından doğan özel tüketim vergisi farkının, gümrük tarifesini oluşturan unsurlar arasında sayılmadığı, bu bakımdan, Gümrük Kanunu'nun 234'üncü maddesinin 1'nci fıkrasının (a) bendi uyarınca kesilen cezada hukuka uyarlık bulunmadığı hakkında bkz. Dş.7.D. 11.4.2016 tarih ve E:2013/5002;K:2016/3838 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

420 Olayda, Gümrük Kanunu'nun 211'inci maddesinin öngördüğü şekilde kanunen alınmaması gereken bir vergi anlamında hataen veya fuzulen tahsil edilmiş bir verginin söz konusu olmadığı; buna göre beyanname muhteviyatı eşyanın sehven yanlış gümrük tarife ve istatistik pozisyonunda beyan edildiği ve fazladan ödenen özel tüketim vergilerinin iade edilmesi gerektiğinden bahisle yapılan başvurunun 211'inci madde kapsamında değerlendirilemeyeceği hakkında bkz. Dş.7.D. 7.4.2014 tarih ve E:2010/9254; K:2014/1930 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

421 Olayda elektrikli bisiklet ithal edildiği, oysa Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli (II) sayılı listede yalnızca motor silindir hacmi büyüklüklerine göre vergileme öngörüldüğü, vergilerin 211'nci madde kapsamında iadesi gerektiği hakkında bkz. Dş.7. D. 17.12.2012 tarih ve E:2010/4196; K:2012/7289 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

422 1. 7. 1964 tarih ve 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu (RG. 11.7.1964-11751).

beyan formlarından, menşe ve mahreç şahadetnamelerinden, damga vergisi alınacağı kurala bağlanmıştır [423] . Bu bakımdan damga vergisinin gümrük vergisi olarak değerlendirilmesi mümkün değildir. İthalat sürecinde damga vergisi katma değer vergisinin matrahını oluşturduğundan dolaylı olarak gümrük vergilerine etki etmektedir.

b. Ticaret Önlemleri Politikası Çerçevesinde Alınan Vergiler

aa. Dampinge Karşı Vergi

Uluslararası ticaretin adil biçimde yürütülmesi, haksız rekabetin önlenmesi[424], büyük şirketlerin piyasada tekelleşmelerinin önlenmesi [425] için GATT bünyesinde Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması 1994'ün VI'ncı Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Anlaşma(Anti-Dumping Anlaşması) imzalanmıştır[426]. Dampinge karşı alınacak önlemlerin, dampingli eşyaya uygulanacak verginin Anlaşma hükümlerine

423 Saygılıoğlu/Gerçek, s.103.

424 Vinícius de Azevedo Couto Firmea, Cláudio R. Fóffano Vasconcelos, "Evolution in The Use Of Antidumping Mechanism After Uruguay Round", **EconomiA**, Volume 16, Issue 3, 2015, s.321. (ET. 11.12.2020. www.sciencedirect.com). Çok taraflı ticaret sisteminde, damping uygulanması halinde, ithalatçı ülkenin yerli sanayisinin damping nedeniyle zarar görebileceği, bu durumun haksız ticarete yol açabileceği hakkında bkz. Autar Krishen Koul, **Guide to the WTO and GATT Economics, Law and Politics,** springer, Delhi, 2018, s.144.

425 Anti Damping Anlaşmasının haksız rekabeti önlemek amacıyla imzalandığı belirtilmesine karşın, Anlamanın yeni ticaret engeli yarattığı, korumacı ticaret politikaları aracı olarak kullanıldığına ilişkin olarak bkz. Douglas Nelson, "The political economy of antidumping: A Survey", **Eur. J. Polit. Econ.** 22 (3), 2006, s. 580.

426 Uluslararası alanda anti damping mekanizmasının haksız rekabeti önlemek amacıyla GATT / WTO tarafından geliştirildiği hakkında bkz. Firmea/Vasconcelos, s.323. Anti-damping konusunda ilk düzenlemenin 1904 yılında Kanada'da yapıldığı, 2003 yılına gelindiğinde, gelişmiş ya da gelişmekte olan 98 ülkenin anti-damping kanuna sahip olduğu, Uruguay Raund sonunda geleneksel olarak anti- damping mekanizmasını kullanan devletlere yenilerinin katıldığı hakkında bkz. Maurizio Zanardi, "Antidumping: A proplem for Inteneational Trade", Center Discussion Paper Series, No. 2005-85, s.3.(ET.11.12.2020, https://papers.ssrn.com).Anti-Dumping Anlaşması'nda, dampingin sözleşmeci devleteler tarafından kınandığının belirtildiği, Sözleşmede bu kadar kesin bir dil kullanılmasının temelinde, dampingli ürünleri tüketenlerin kısa vadede düşük fiyatlardan yararlanabilmesine rağmen, dampingin piyasa katılımcılarının temel rekabetçi pozisyonları hakkında yanlış piyasa sinyalleri göndermesinin yattığı hakkında bkz. Stewart Terence P. and Amy A. Dwyer, "Antidumping: Overview of the Agreement", **Law and Economics of Contingent Protection in International Trade**, (Ed. Kyle W. Bagwell, George A. Bermann, Petros C. Mavroidis), Cambridge University Press, New York, 2010, s. 192.

uygun olarak başlatılan ve yürütülen soruşturmalar sonucunda uygulanması gerekmektedir[427]. Sözleşme uyarınca, damping soruşturmasının, hukuk kurallarına uygun olarak yürütülmesi, yani, damping soruşturmasının, şeffaf, objektif ve eşitlikçi bir şekilde yürütülmesi ve ilgili tüm taraflara çıkarlarını korumaya yeterli fırsat tanınması gerekmektedir[428].

"İthalatta haksız rekabet hallerinde dampinge ....konu olan ithalatın sebep olduğu zarara karşı bir üretim dalının korunması amacıyla yapılacak işlemlere, alınacak önlemlere, gerekli ilke ve uygulama kararlarını verecek bir Kurul oluşturulmasına ve bunun görevlerine ilişkin usul ve esaslar" 3577 sayılı İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesi Hakkında Kanun'da[429] düzenlenmiş, (3577 SK m.1) yapılan soruşturma sonucunda önlem olarak vergi uygulanacağı kabul edilmiştir.

3577 sayılı Kanunda, damping soruştruması sonucunda önlem olarak vergi uygulanacağı belirtilmesine karşın dampinge karşı verginin teknik anlamda bir vergi olup

427 Dampinge karşı tedbir uygulamadan önce, ülkelerin dampingin gerçekleştiğini kanıtlamak, dampingin kapsamını hesaplamak ve dampingin yerel sanayide maddi zarara yol açtığını veya zarar tehdidinde oluşturduğunu kanıtlamak için bir araştırma yapması gerektiği, DTÖ Anlaşmasının, ülkelere hem kullanılması gereken yöntem hem de analizleri sırasında dikkate alınması gereken faktörler açısından anti-damping soruşturmalarının nasıl yapılacağı konusunda büyük ölçüde takdir yetkisi verdiği hakkında bkz. M. Reynolds Kara, From Agreement to Application: An Analysis of Determinations under the WTO Antidumping Agreement, Review of International Economics, Vol. 17, Issue 5, November 2009, s.369. Anti-damping incelemesinin dampingin gerçekleşip gerçekleşmediği ve dampingli olduğu iddia edilen ürünleri ithal eden ülkenin yerel sanayisine zarar verip vermediğini tespit etmek için yapıldığı hakkında bkz. Koul, s.144.

428 Koul, s.144.

429 14.6.1989 tarih ve 3577 sayılı İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesi Hakkında Kanun (RG. 01.07.1989-20212).

olmadığı, eş etkili vergi kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği hususu yazında[430] ve uygulamada[431] tartışmalıdır[432].

Dampinge karşı verginin konuluş şeklinden hareket edilerek, teknik anlamda bir vergi olmadığı ileri sürülmektedir. Ancak, bu düşünceyi benimsemeyenler, cebre dayanan, iade edilmemek üzere tahsil edilen ve belli bir amaca tahsis edilmeme ilkesi çerçevesinde bütçeye gelir kaydedilen ve kanunda vergi olduğu açıkça belirtilen dampinge karşı verginin teknik anlamda bir vergi niteliğini taşıdığını, salt damping marjının İthalatta Haksız Rekabeti Değerlendirme Kurulu tarafından belirlenip Bakanlıkça onaylanmasının, bu yükümlülüğün niteliğini değiştirmeyeceğini ileri sürmektedirler[433].

Uygulamada, Danıştay 7'nci Dairesince*; "ithalatta haksız rekabete yol açan dampingin neden olduğu zararlara karşı, bir üretim dalının korunması amacıyla getirilen dampinge karşı verginin, ithalde alınmasına karşın; her türlü ithalatta değil, haksız*

430 Hanife Dirikkan, **Karşılaştırmalı Hukuk Açısından Dampinge ve Antidampinge Önlemler**, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, No:68, İzmir 1996, s.240 vd..

431 D.7. D. 21.10.2014 tarih ve E:2014/3357; K:2014/4543 sayılı Başkanlar Kuruluna Gönderme kararı, (Özel Arşiv).

432 Olayda, Haksız Rekabetin Önlenmesi Hakkındaki Yönetmeliğin işbirliğine gelinmemesi halini düzenleyen 26'ncı maddesinin de iptalinin istenildiği, dava konusu Tebliğde tanımı ve menşei belirtilen eşyanın Türkiye'ye ithalatında dampinge karşı verginin öngörüldüğü, Tebliğin dayanağı olan Yönetmelikte de anti-damping vergisi konulmasına ilişkin usulün belirlendiği, bu haliyle uyuşmazlığın ithalde alınan vergilere ilişkin düzenleyici işlemlerden kaynaklandığının anlaşıldığı hakkında bkz. Danıştay Başkanlar Kurulu'nun 06.2.2015 tarih ve E:2014/140;K:2015/41 sayılı kararı , (Özel Arşiv).

433 İthalatta Haksız Rekabetin Önlemesi Hakkında Kanunda damping kavramı kullanılmıştır. Dirikkan, s.240 vd.; Tekin/Tekin, s.218. Damping kavramı için ayrıca, Tuncer, s.326. *Dampingin ''bir malın dış pazarda, iç pazardaki satış fiyatından daha düşük bir fiyatla satılması ve bu şekilde ortaya çıkan fiyat farklılaşması''* olduğu*, damping marjının ise, "fiyat farklılaştırmasının ne kadar olduğunu tespit etmek amacıyla kullanılan kavram olduğuna''* dair açıklamalar için bkz. Yılmaz Aydın Sayın, "Türkiye'nin Başlattığı Anti-damping Soruşturmaları Üzerine Ampirik Bir Çalışma'', **Akademi Sosyal Bilimler Dergisi,** C.6, S.16, Ocak 2019, s.154. (ET.23.3.2019, http://dergipark.gov.tr). DTÖ Kuruluş Anlaşmasının dampingli veya sübvansiyonlu ithalat bulunması halinde önlem hakkı tanıdığına dair bkz. Mehmet Tan, "DTÖ Kuralları: Anti-Damping, Sübvansiyonlar ve Türkiye" Dünya Ticaret Örgütü Doha Turu Çok Taraflı Ticaret Müzakereleri ve Türkiye, (Ed. M. Sait Akman, Şahin Yaman), **Türkiye Ekonomi Araştırmaları Vakfı**, Ankara 2008, s.233. Dampinge karşı verginin, damping uygulanan eşyadan normalden daha fazla vergi alınması olduğu hakkında bkz. Saygılıoğlu/Gerçek, s.98.

rekabete yol açacağı öngörülen bazı ithalatlarda alınması nedeniyle, gerçek anlamda ithalat vergisi olmadığı, bahsedilen ithalatların zarar verici etkilerini gidermek ve yerli üreticiyi korumak amacıyla uygulanan bir tedbir olduğu", dolayısıyla, bu vergilerin, Gümrük Kanunu'nun yalnızca *"usul ve şekle müteallik"* hükümlerinin uygulanması bakımından *"gümrük vergileri"* kapsamında değerlendirilmesi, *"esasa ilişkin"* hükümleri açısından ise, anılan Kanun'un kapsamı dışında tutulması gerektiği kabul edilmektedir[434].

Dampinge karşı vergi kavramının belirlenmesi, damping kavramının irdelenmesini zorunlu kılmaktadır. Damping[435], genel olarak, bir malın normal değerinin daha altında yani, aynı ya da benzer ürünün karşılaştırılabilir fiyatının veya ürününün maliyetine karın eklenmesiyle oluşturulmuş fiyatının altında ihraç edilmesi anlamına gelmektedir[436]. Damping kavramı, iktisadi ve hukuki açıdan tanımlamak mümkündür.

---

434 1615 sayılı Gümrük Kanunu'nun yürürlükte olduğu dönmede, dampinge karşı verginin tahakkuk tahsil ve itiraz yolları bakımından 1615 sayılı Gümrük Kanunu hükümlerine tabi olduğu kabul edilmiştir. Dş 7. D. 22.4.1996 gün ve E:1994/3071; K:1996/1560 sayılı kararı, Aydın/Topuz/Beyribey, s.28. 4458 sayılı Kanun yürürlüğe girdikten sonrada Danıştay bu içtihadını sürdürmüştür. Dş.7.D. 21.10.2014 tarih ve E:2014/3357; K:2014/4543 sayılı Başkanlar Kuruluna Gönderme kararı, (Özel Arşiv). Aynı yönde, Dş.7.D 24.5.2010 tarih ve E: 2008/1823K: 2010/2356 sayılı kararı, (Özel Arşiv). "*Dampinge karşı vergi ve telafi edici verginin, 4458 sayılı Kanunun yalnızca "usul ve şekle müteallik" hükümlerinin uygulanması bakımından "gümrük vergileri" kapsamında değerlendirilmesi; "esasa ilişkin" hükümleri açısından ise, anılan Kanunun kapsamı dışında tutulması gerektiği; Bu bakımdan, ithalatçı Firmanın gümrük işlemlerini takip eden davacı müşavirlik Şirketi adına, 4458 sayılı Kanunun gümrük müşavirlerinin vergisel sorumluluğunu düzenleyen ve niteliği itibarıyla "esasa müteallik hükümler" içeren maddeleri uyarınca dampinge karşı vergi tahakkuku ve bu vergi üzerinden katma değer vergisi ek tahakkuku yapılmasının, 3577 sayılı Kanunun 15'inci maddesinin 1'inci fıkrasına aykırı olduğu"* hakkında bkz. Dş. 7. D. 9.11.2009 tarih ve E:2008/1992; K: 2009/4639 sayılı kararı, Danıştay Dergisi, S.123, 2010, s.286 vd., (E.T. 19.10.2019, https://www.danistay.gov.tr).

435 Türk ekonomi ve hukuk literatüründe damping sözcüğünü karşılayacak Türkçe bir terim kullanılmamıştır. "*Anormal düşük fiyata satış''*, *"ithalatta yapay fiyat indirimi''* gibi kavramlar kullanılmasına karşın bu kullanımlar damping kavramının nesnel anlamını vermemektedir. Öte yandan, kanun koyucuda, 14.6.1989 tarih ve 3577 sayılı İthalatta Haksız Rekabetin Önlemesi Hakkında Kanunda damping kavramını kullanılmıştır. Dirikkan, s.3; Ayrıca bkz. Tekin/Tekin, s.218; Sayın, s.154. Soner Tutal, "Dampinge karşı Vergi Uygulamaları ve Önlemlerin Etkisiz Kılınması Çabaları'', **Gümrük Dünyası**, S.33, Nisan 2002, s.36.

436 Duygu Boztaş, "Damping Kavramı ve Anti-damping Düzenlemelerinin Tarihsel Gelişimi'', **Gümrük Dünyası**, S.70, s.58. Dampingin *"malların yurtdışı piyasalarda üretim maliyetlerinin altında bir fiyatla satılması"* olduğuna dair bkz. Murat Ozan Başol, "İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesinde Anti-Damping Soruşturmalarının Etkinliği'', **Ekonomi Bilimleri Dergisi,** C.6, S.1, Ocak 2010, s.108. Ayrıca, Tekin/ Tekin, 2.216; Tuncer, s.326. Sayın, s.154. Damping kavramı,

İktisadi açıdan damping, ulusal pazarlar arasında yapılan *"fiyat farklılaştırılması"* olarak tanımlanmaktadır. Fiyat farklılaştırmasının sağlanabilmesi için ise, ilk olarak, iki piyasanın coğrafi olarak veya maliyet açısından ya da tarife ve tarife dışı engellerle birbirinden ayrılması gerekmektedir. İkinci olarak, bu fiyatlandırma stratejisi ihracatçının karını maksimize etmelidir[437]. Hukuki açıdan damping, bir ürünün normal değerinin altında bir fiyatla bir başka ülkede ticarete sunulması olarak tanımlanmaktadır[438]. Dampinge karşı vergiyi düzenleyen, 3577 sayılı Kanun'da ise damping; *"bir malın Türkiye'ye ihraç fiyatının, benzer malın normal değerinin altında olmasını ifade"* etmektedir (3577. m.2).

Bu bakımdan, dampinge karşı verginin, bir malın marjinal maliyetinin altında ithal edilmesi dolayısıyla zarara uğrayan yerli sanayinin korunması amacıyla uygulanan tarife

"GATT 1994'ün VI ncı Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Anlaşması'' nın 1'nci maddesinde, kullanılmış ve "*bir ülkeden başka bir ülkeye ihraç edilen bir ürünün ihraç fiyat, normal ticari işlemler içinde, ihracatçı ülkede tüketime konu benzer ürünün karşılaştırılabilir fiyatından daha düşük olduğunda, söz konusu ürünün dampingli olduğu, yani bir başka ülkenin pazarına normal değerinden daha düşük bir fiyatla sokulduğu kabul*'' edilmiştir. (RG. 25.2.1995- (mükerrer) 22213). GK.195'inci maddesinde anti-damping vergisi kavramı kullanılmakla birlikte bir tanım yapılmamıştır. Dampingin, genel olarak, ihracatçının, ürünü ihracat pazarında, iç pazarda aynı veya karşılaştırılabilir mal için belirlenen fiyatın altında bir fiyattan satması olarak tanımlandığı hakkında bkz. Stewart/Dwyer, s.197.

437 Boztaş, s.59; Sayın, s. 154. Damping türlerine ilişkin açıklamalar için bkz. Tuncer, s.328. Ayrıca, Başkol, s.108. Avrupa Biriği düzenlemelerinde eşyanın, Avrupa Birliğine ihraç fiyatının, ihracatçı ülke için belirlenen benzer eşya için karşılaştırılabilir bir fiyattan daha düşük olması halinde, eşyanın fiyatının dampingli kabul edildiğine ilişkin olarak bkz. Eric Pickett, "Entering the EU Market in The Face Of Anti-Dumping Duties: New Exporter Reviews", **World Customs Journal,** Volume 8, Number 1, s.138. (ET. 5.12.2020, http://worldcustomsjournal.org).

438 Anti- damping Sözleşmesinin 2'nci maddesi uyarınca, "*bir ülkeden başka bir ülkeye ihraç edilen bir ürünün ihraç fiyatı, normal ticari işlemler içinde, ihracatçı ülkede tüketime konu benzer ürünün karşılaştırılabilir fiyatından daha düşük olduğunda, sözkonusu ürünün dampingli olduğu*" kabul edilmektedir. Bir ürünün normal değerinin, bir firma tarafından olağan ticaret sürecinde kendi pazarında belirlenen fiyatı olarak tanımlandığına ilişkin bkz. Koul, s. 145. *"Damping'in belirlenmesi basit, nesnel bir matematiksel sorunun cevabına dayanmaktadır: İhracat Fiyatı < Normal Fiyat?".* Ancak, bu sorunun cevabının ihracatçının niyetine veya yerli üreticilerin aynı ürün için ödedikleri fiyata bağlı olmadığı hakkında bkz. Stewart/Dwyer, s.201.

.

dışı bir vergi olduğunun kabulü gerekmektedir[439]. Ancak bu verginin uygulanabilmesi, ithalat nedeniyle, *"ithalatçı ülkenin üretim dalına zarar verilmesi, zarar tehlikesinin var olması ya da bir üretim dalının kurulmasının gecikmesine sebebiyet vermesi gerekmektedir"*[440].

Dampinge karşı vergi ithalatta haksız rekabeti önlenmek için normal değerin, ihraç fiyatını aştığı miktar veya zararı giderecek ölçüde alınan bir vergi niteliğini taşımaktadır. İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesi Hakkında Kanunda, verginin konusu, matrahı, miktarı, mükellefi, tahsili ödeme süresi, iadesi düzenlenmiştir. Bu bakımdan, düzenleme kanunilik ilkesi ile de bağdaşmaktadır.

Dampinge karşı verginin konusunu damping uygulanan mal oluşturmaktadır. Verginin mükellefi dampinge konu malı ithal eden gerçek ve tüzel kişilerdir. (3577 SK. m.8). Her ne kadar, 3577 sayılı Kanunda malları ithal edenlerin verginin mükellefi olduğu belirtilse de bu hükmün Gümrük Kanunu'nun 3'üncü maddesinde tanımlanan yükümlü kavramı ile düşünülmesi gereklidir. Bu halde, gümrük vergilerini ödeme zorunluluğunu yerine getirmekle sorumlu bütün kişilerin dampinge karşı verginin mükellefi olacağı sonucuna ulaşmak mümkündür. Dolayısıyla, beyannameyi imzalayan gümrük müşaviri ve hesabına beyanda bulunulan ithalatçı dampinge karşı verginin mükellefidir. Bu bakımdan anılan vergilerin ithalatçı adına gümrük işlemlerini yapan gümrük müşavirinden istenilmesi mümkün bulunmaktadır.

439 DTÖ Anti-Damping Anlaşması uyarınca, dampinge karşı vergi uygulanabilmesi için dampingin ülke ekonomisine zarar verdiğinin veya zarara yol açacağının tespit edilmesi gerektiği, zararın tespitinin dampingli ithalatların hacmine, bu ithalatın iç pazardaki fiyatlar üzerindeki etkisine ve bu ithalatın yerli üreticiler üzerindeki etkisine ilişkin olması gerektiği hakkında bkz. Kara, s.970. Zarar tespitinin somut tespite dayanması, dampingli ithal ürün miktarının ve dampingli ithal ürünlerin iç piyasada benzer ürünlerin fiyatı üzerindeki etkisinin ve bu ithalatın yerli ürünler üzerindeki etkisinin ortaya konulması gerektiği Koul, s.156 vd. Ayrıca, Stewart/Dwyer, s.204.

440 Sayın, s.154; Tutal, s.36. Dampinge karşı verginin özelliklerine ilişkin olarak bkz. Tuncer, s.332 vd.

Uygulamada ise, Danıştay, dampinge karşı verginin, Gümrük Kanunu'nun yalnızca *"usule ve şekle müteallik"* hükümlerinin uygulanması bakımından *"gümrük vergileri"* kapsamında değerlendirilmesi, *"esasa ilişkin"* hükümleri açısından ise, anılan Kanun'un kapsamı dışında tutulması gerektiğini, bu bakımdan; ithalatçı adına gümrük işlemlerini takip eden gümrük müşaviri adına Gümrük Kanunu'nun gümrük müşavirlerinin vergisel sorumluluğunu düzenleyen ve niteliği itibarıyla *"esasa müteallik hükümler"* içeren maddeleri uyarınca dampinge karşı vergi tahakkuku ve bu vergi üzerinden katma değer vergisi ek tahakkuku yapılmasının mümkün bulunmadığını kabul etmektedir[441].

Dampinge karşı verginin oranı, damping marjı kadar veya zararı ortadan kaldıracak daha az bir oran esas alınarak belirlenmektedir. (3577 SK. m.13). *"Gümrük vergisinin tesciline, tahakkukuna, tahsiline, geri verilmesine, takibine ve teminata bağlanmasına ilişkin bu Kanuna aykırı olmayan usul ve şekle müteallik hükümlerinin, dampinge karşı verginin tescili, tahakkuku, tahsili, geri verilmesi, takibi ve teminata"* bağlanması işlemlerinde de uygulanması icap etmektedir. (3577 SK. m15/1). Dolayısıyla, olağan şartlarda beyannamenin tescili tarihinde gümrük yükümlülüğü doğmaktadır. Dampinge karşı vergi, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun [442] hükümlerine göre gümrük idarelerince tahsil edilmektedir.

441 Dş.7.D. 24.5.2010 tarih ve E: 2008/1817; K: 2010/2350 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Ayrıca, "İthale konu eşyanın, serbest bölgedeki üretimi aşamasında bünyesine giren üçüncü ülke menşeli girdilere isabet eden dampinge karşı vergiye ilişkin olup, beyanname arkasında yapılan tahakkukun, kat'i bir tahakkuk olduğu ve idari itiraz yolu işletilerek dava konusu yapılabileceği" hakkında bkz. Dş. 7. D. 26.10.2010 tarih ve E:2008/1326; K: 2010/4981 sayılı kararı, Danıştay Dergisi, S.126, 2011, s.255 vd., (E.T. 19.10.2019, https://www.danistay.gov.tr).

442 21.7.1953 tarih ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (RG. 28.7.1953 -8469).

bb. Telafi Edici Vergi

Telafi edici verginin uygulanmasının temelinde eşyanın imali sırasına uygulanan devlet katkısı(sübvasiyonu) yatmaktadır. Sübvansiyon, genel olarak, devlet tarafından üçüncü kişilere karşılıksız olarak sağlanan ve parayla ifade edilen bir menfaat olarak tanımlanmaktadır. Başka bir deyişle, devlet ile sübvansiyonu alan arasında bir değişim ilişkisi yoktur. Burada sağlanan menfaat hizmet, mal veya para biçiminde olmaktadır[443].

Sübvansiyon kavramı, Dünya Ticaret Örgütünün Kuruluş Anlaşması'nın ekinde yer alan Sübvansiyonlar ve Telafi Edici Tedbirler Anlaşması'nın 1'inci maddesinde tanımlanmıştır. Anılan maddeye göre, *"devletin temin ettiği ve yararlanana fayda sağlayan bir malî katkının ya da GATT 1994'ün XVI. maddesi anlamında bir gelir veya fiyat desteğinin bulunduğu hallerde sübvansiyonun varlığından"* söz edilmektedir. Bu tanım uyarınca, sübvansiyon iki ana unsurdan oluşmaktadır. Bunlardan ilki, devlet tarafından sağlanan bir *"malî katkı"* veya *"gelir ya da fiyat desteği"* bulunması; ikincisi, devletin sağladığı bu malî katkı veya gelir ya da fiyat desteğinin yararlanana bir fayda sağlamasıdır[444].

443 Dirikkan, s.24; Tekin/Tekin, s.221; Sayın, s.153. Sübvansiyonlar ve Telafi Edici Tedbirler Anlaşması'nın 1'inci maddesi uyarınca, hükümet veya devlet organları tarafından yapılan mali katkının, fonların doğrudan transferinin, vergi gelirlerinden vazgeçilmesinin, genel altyapı dışında mal veya hizmet temin edilmesinin veya mal satın alınmasının sübvasiyon kavramı içinde değerlendirildiği hakkında bkz. Koul, s.265. Sübvansiyonlar ve Telafi Edici Tedbirler Anlaşması'nın üç tür sübvansiyon öngördüğü, bunların yasaklanmış sübvasiyonlar, dava edilebilen ve dava edilmeyen sübvasiyonlar olduğu, ihracat performansına bağlı olan; ithal mallar yerine yerli malların kullanımına bağlı olan sübvansiyonların yasak olduğu, diğer sübvasiyonların sıkı olmayan bir disiplin öngördüğü, dava edilebilir sübvansiyonların, "belirli" ve diğer üyelerin çıkarlarına "olumsuz etkiler" yaratan tarım dışı sübvansiyonlar olduğu, dava edilemeyen sübvasiyonların ise araştırma ve geliştirme; bölgesel kalkınma; firmalar üzerinde sınırlamalar ve mali yük getiren yasa ve/veya yönetmeliklerle konulan yeni çevresel şartlara adapte olabilmeleri için firmalara sağlanan desteklere ilişkin olduğu, bu kategoriye ilişkin sübvasiyonların 2000 yılında sona erdiği hakkında bkz. Andrew Green And Michael Trebilcock, "The Enduring Problem of World Trade Organization Export Subsidies Rules", **Law and Economics of Contingent Protection in International Trade,** (Ed. Kyle W. Bagwell, George A. Bermann, Petros C. Mavroidis), Cambridge University Press, New York, 2010, s.127.

444 Yılmaz Müslüm, Dünya Ticaret Örgütü Kuralları Açısından Sübvansiyonlar ve Telafi Edici Tedbir Soruşturması, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, 2004, s.20 vd.; Ayrıca, Tekin /Tekin, s.221vd.; Tan, s.239. Devlet

Anayasa'nın 90'ıncı maddesi uyarınca iç hukukun bir parçası olan Sübvansiyonlar ve Telafi Edici Tedbirler Anlaşması yanında sübvansiyon uygulanan eşyanın ithali sırasında uygulanacak önlemler, 3577 sayılı İthalatta haksız Rekabetin Önlenmesi Hakkında Kanun ile düzenlenmiştir. Bunlar eşyanın ithali sırasında teminat alınması şeklinde uygulanan geçici önlemler olabileceği gibi telafi edici vergi alınması şeklinde uygulanan kesin önlemler olabilir. (3577 SK. m. 12-13).

Şikâyet konusu ithalata ilişkin soruşturma sırasında, sübvansiyonlu ithalatın varlığı ve bu ithalatın zarara neden olduğu konusunda ön belirlemeler yapılması halinde, soruşturma süresince zararın önlenmesi amacıyla, Kurulca belirlenen *"sübvansiyon miktarı kadar veya zararı ortadan kaldırmaya yetecek daha az bir oran veya miktarda teminat"* şeklinde geçici önlem uygulanması Bakanlık makamının onayı ile kararlaştırılabilmektedir. (3577 SK m.12). *"Soruşturma sonucunda dampingli veya sübvansiyonlu ithalatın varlığı ve bu ithalatın zarara neden olduğu belirlendiğinde, bu zararın önlenmesi amacıyla, Kurulca belirlenen ve Bakanlıkça onaylanarak kesinleşen damping marjı veya sübvansiyon miktarı kadar veya zararı ortadan kaldıracak daha az bir oran veya miktarda dampinge karşı vergi veya telafi edici vergi"* alınmaktadır. (3577 SK. m.13). *"Yürürlüğe konulan dampinge karşı verginin veya telafi edici verginin geçerlilik süresi, uygulanması, askıya alınması, gözden geçirilmesi ve iadesi ile yürürlükte bulunan önlemlerin etkisiz kılınması halinde yapılacak işlemlere ilişkin usul ve esaslar Cumhurbaşkanı Kararı ile tespit"* edilmektedir.(3577 SK. m.13).

Telafi edici verginin konusu sübvansiyon uygulanan mal oluşturmaktadır. Vergi mükellefi sübvansiyona konu malı ithal eden gerçek ve tüzel kişilerdir. *"Gümrük*

veya hükümet tarafından uygulanan bir tedbirin sübvansiyon olarak nitelendirilmesi için tedbirin yararlanana mali katkısının olması ve bir fayda sağlaması gerektiği hakkında bkz. Green, s.130.

mevzuatının; gümrük vergisinin tesciline, tahakkukuna, tahsiline, geri verilmesine, takibine ve teminata bağlanmasına ilişkin" "...usul ve şekle müteallik hükümleri, telafi edici verginin tescili, tahakkuku, tahsili, geri verilmesi, takibi ve teminata bağlanması işlemlerinde" uygulanmaktadır.(3577 SK. m.15). Dolayısıyla, olağan şartlarda beyannamenin tescili tarihinde gümrük yükümlülüğü doğmaktadır.

Yapılan soruşturma sonucunda Kurul tarafından belirlenen ve Bakanlıkça onaylanan sübvansiyon miktarı kadar sübvansiyona konu malın ithalinde telafi edici vergi alınmaktadır. Sübvansiyonlu ithalatta konulacak ek vergi, sübvansiyon miktarından yüksek olamaz, ancak *"sübvansiyona konu ithalat nedeni ile meydana gelen zararın telafisinin, tespit edilen sübvansiyon miktarından daha az bir miktar veya oranda vergi konulmasıyla mümkün olabileceğinin belirlenmesi halinde bu oran veya miktarda vergi"* uygulanmaktadır. (3577 SK. m.7/1). Telafi edici verginin, *"ithali evvelce gerçekleştirilen mallar için, geriye dönük olarak uygulanmasına ilişkin esaslar Cumhurbaşkanı Kararı ile tespit"* edilmektedir.(3577 SK. m.7/2).

B. PARA CEZALARI

1. Genel Olarak

Gümrük Kanunu'nun ve 5607 Kaçakçılık Mücadele Kanunu'nun[445] temel amacı bir gümrük düzeni kurmak, kurulan düzeninin işlemesini teminat altına almak ve düzenin sürmesini sağlamaktır[446]. Anılan düzenin devamı için, Türkiye Gümrük Bölgesine eşya

445 21.03.2007 tarih ve 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu (RG. 31.03.2007- 26479).

446 Gümrük düzeni kavramı için bkz. Tuncer, s.47. Vergi kabahatlerinin amacının vergi siteminin hukukun öngördüğü şekilde ve buna bağlı olarak vergi gelirinin sağlanmasını gerçekleştirmek olduğuna dair bkz. Yıldırım Taylar, "Ölçülülük İlkesi Bağlamında Vergi Ziyaı Cezasının Anayasa'ya Uygunluk Sorunu'', 30. **Maliye Sempozyumu -Bildiri Kitabı-**, 2015, Antalya, s.154, (Taylar 2015a).

getirmek isteyen kişilere birtakım ödevler yüklenmiş, bu ödevlere aykırı davranılması halinde haksızlık içeren fiilin niteliğine göre, yaptırım uygulanması gerektiği kabul edilmiştir[447].

Gümrük düzeni, Gümrük Kanunu ve Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nda bir hukuki değer olarak kabul edilmiş; bu hukuki değere[448] aykırı hareket edenler ise kabahatin ağırlığına göre adli ya da idari yaptırıma tabi tutulmuştur[449]. Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nda, korunan hukuki değer genel olarak, kamu güvenliği ve devletin egemenlik hakkıdır[450]. Haksızlık oluşturan fiilin ağırlığı esas alınarak anılan Kanuna aykırı davranışlar suç olarak tanımlanmış ve ceza uygulanması öngörülmüştür[451].

---

447 Yaptırım kavramının, insanların toplu halde yaşaması nedeniyle uyulması zorunlu kabul edilen kurallara aykırı davranılması nedeniyle toplumun gösterdiği tepki olarak kabul edildiğine dair açıklamalar için bkz. Ahmet E. Geçer, "Vergi Ceza Hukukunda Non-Bis İn İdem İlkesi**" Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,**C.65, S.2, Ankara, 2016, s. 319.

448 Her hukuk kuralının temelinde bir değer yattığı, davranış normlarıyla bu değerlerin somut olarak ifade edildiği, davranış normlarının kişilerin belli davranışlarının muhteva itibarıyla doğru olmadıklarını ve bu davranışların haksızlık teşkil ettiğini tespit etmeye yaradığı, suç teşkil eden fiilin aynı zamanda bir hukuki değeri ihlal ettiği hakkında bkz. İzzet Özgenç, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, (Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş) 7. Baskı, Seçkin, Ankara 2012, s.154-156. Olması gerekeni belirleyen, kişinin dışa yönelik davranışını konulan emir ve yasaklarla düzenleyen, soyut genel kişilik dışı nitelik taşıyan, yaptırım içeren hukuk kurallarının bir değer yargısını içerdiği hakkında bkz. Ramazan Çağlayan, **İdari Yaptırımlar Hukuku**, Asli, Ankara2006 s.8, (Çağlayan2006). Hukuki değer ibaresinden; insanların toplum içinde birlikte yaşaması için vazgeçilmez ve devlet tarafından ceza verme vasıtasıyla korunması zorunlu yaşamsal değerlerin anlaşılması gerektiği hususunda bkz. Berrin Akbulut, **Türk Ceza Kanunu ile Kabahatler Kanunu Genel Hükümlerinin Yaptırım Hükümleri Dışında Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi**, Adalet, Ankara 2014, s.12.

449 Vergi hukuku içerisinde oluşan değerler ve bu değerlerin ihlal edilme olasılığı, vergi kanunlarında ceza niteliğine sahip olan hükümlerin konulmasını zorunlu hale getirdiği, vergilendirme yetkisi alanı içinde doğan ancak cezai nitelik taşıması nedeniyle, ceza hukukunun ilkeleri çerçevesinde incelenmesi gereken normların vergi ceza normu olarak adlandırılması gerektiğine dair açıklamalar için bkz. Recep Narter, Ercan Sarıcıoğlu, "Vergilendirme Yetkisi ile Cezalandırma Yetkisi Etkileşimi: Vergi Ceza Normları''**, Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi**, 2016/1, s.133. Vergi düzenine aykırı davranışların tabi olduğu hukuki rejime ilişkin açıklamalar için bkz. Funda Başaran Yavaşlar, "Vergi Suç ve Kabahatleri Hukukunda Son Durum'', **İstanbul Barosu Dergisi**, C.82. S.6, 2008, s.2840, (Başaran Yavaşlar 2008a).

450 Kaçakçılık suçlarında korunan hukuki değerin, devletin ekonomisi ve itibarı olduğuna dair açıklamalar için bkz. Batuhan Aktaş, "Gümrük İşlemlerine Tabi Tutmadan Ülkeye Eşya Sokma Suçu Üzerine Bir İnceleme", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi,** S. 21, Ankara 2015, s. 117.

451 Kabahatler Kanunu'nun yürürlüğe girmesinden önceki dönemde vergi ceza hukukunun konusunu oluşturan fiillerin mali nitelikte suçlar ve ceza hukuku anlamında suçlar olarak ikiye ayrılarak incelendiğine, mali nitelikte suçların idari kabahatler olarak adlandırıldığına, 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nun yürürlüğe girmesinden sonra, mali nitelikte suçlar yerine vergi kabahati kavramının kullanıldığına dair açıklamalar için bkz. Yusuf Karakoç, "Türk Vergi Ceza Hukuku Üzerine Bir Değerlendirme", **Prof. Dr. Burhan Ceyhan Armağanı, Dokuz Eylül Üniversitesi**

Gümrük Kanunu'nda korunan hukuki değer genel olarak devletin ekonomik düzenidir[452]. Zira öngörülen düzene aykırı davranılması halinde devlet ekonomik olarak zarara uğramakta; ya da zarara uğrama tehlikesi ile karşı karşıya kalmaktadır[453]. Ancak, Gümrük Kanunu'nda, haksızlık oluşturan fiilin nicelik olarak daha hafif olduğu kabul edilerek, söz konusu fiiller kabahat olarak tanımlanmış ve idari yaptırım uygulanması öngörülmüştür[454]. Gümrük Kanunu'nda, gümrük idarelerine yapılan beyanla, gümrük idarelerince yürütülen denetim ve kontrol sonucunda, eşyaya isabet eden verginin noksan beyan edildiğinin veya gümrük idaresinin düzenini korumak amacıyla konulan şekli ödevlerin ihlal edildiğinin saptanması halinde, fiili gerçekleştirene para cezası veya bazı hallerde eşyanın mülkiyetinin kamuya geçirilmesi ve aynı zamanda para cezası uygulanması düzenlenmiştir.

Gümrük Kanunu'nun On birinci Kısmının ikinci ve üçüncü bölümünde gümrük kabahatlerine uygulanacak yaptırımlar kurala bağlanmıştır[455]. Anılan bölüm Gümrük

---

Hukuk Fakültesi Dergisi, C.12, Özel Sayı, 2010, İzmir 2012, C. I, s.3,(Karakoç2012). Vergi ceza sisteminde ikili bir yapının bulunduğu, vergi ceza normlarının, vergi suçları ve kabahatleri ile adli ceza ve idari yaptırımlardan oluştuğu hakkında bkz. Narter/ Sarıcıoğlu, s.130.

452 Vergi ceza normunun vergilendirme ilişkisinin öngördüğü maddi ve şekli ödevlerin yerine getirilmemesi durumunda devletin finansman gereksinimlerinin temini ve vergi ilişkisinin sağlanmasına yönelik olarak düzenlendiğine dair açıklamalar için bkz. Narter/Sarıcıoğlu, s.131; Ercan2012, s.130. Ayrıca, Gök2019, s.203.

453 Vergi kabahatlerinde amacın gelir elde etmekten ziyade gelir elde edilmesini önlemeye yönelik davranışların önlenmesine yönelik olduğuna dair bkz. Taylar2015a, s.155. Ayrıca, Gümrük Kanunu'nda düzenlenen kabahat fiili ile "*gümrükleme sürecinin ve vergilendirme düzeninin korunması(nın);devletin maddi bir zarara uğramasına uygun ortam yaratılmasının engellenmesinin''* amaçladığına dair bkz. Emine Sevcan Artun, Özgecan Gök. "Bazı Ekonomik Etkili Gümrük Rejimlerine İlişkin Hükümlerin İhlâli İçin Belirlenen Yaptırımın Anayasa'ya Uygunluğu (Hukuk Devleti ve Ölçülülük İlkesi Özelinde Bir Değerlendirme)", **Ceza Hukuku Dergisi**, Y. 12, S. 35, Aralık 2017, s.175.

454 Aziz Taşdelen, **Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri**, Turhan, Ankara 2010, s.2; Koca/Üzülmez, s.43; Çağlayan, s.35(Çağlayan2006); Akbulut, s.29. Vergi ceza normlarının, vergi normlarının, vergi sistemi içinde yer almalarına karşın, hukuki rejim ve nitelik bakımından, suç ve cezalar yönünden ceza hukukuna; kabahat ve idari yaptırımlar yönünden kabahatler hukuku ve idare hukuku ilke ve esaslarına tabi olduğuna dair açıklamalar için bkz. Narter/Sarıcıoğlu, s.131.

455 Avrupa Birliği Gümrük Kodu'nda, gümrük yaptırımlarının düzenlenmediği, yaptırımlara ilişkin olarak genel bir çerçeve çizildiği, üye ülkelere gümrük mevzuatının ihlal edilmesi halinde uygulanacak etkili, orantılı ve caydırıcı yaptırımlar uygulanması yükümlülüğü getirildiği hususunda bkz. Mustafa Üyümez, Erkan Raşit Gültekin, "Avrupa Birliği'nde Gümrük İhlalleri ve Yaptırımlarının Uyumlaştırılması**", Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, C. 8, S. 17, Aralık, 2016, s. 155-156 (Üyümez/Gültekin 2016b). Avrupa Birliği Gümrük

Kanunu'nun yürürlüğe girmesinden sonra birkaç defa değiştirilmiş; bazı maddeleri yeniden düzenlenmiştir. Yapılan düzenlemeler sonucunda madde kenar başlığı bölümün içinde yer alan cezaların ve uygulanacak yaptırımların neler olduğunun belirlenmesinde yetersiz hale gelmiştir. İkinci bölümün ikinci kısmı *"vergi kaybına neden olan işlemlere uygulanacak cezalar"* kenar başlığını taşımasına karşın, anılan bölümde vergi kaybına neden olan kabahatleri ve usulsüzlük kabahatleri ile bu kabahatlere uygulanacak para cezaları düzenlenmiştir. Ayrıca, maddenin kenar başlığı, sadece para cezasına ilişkin yaptırımların düzenlediği kanısını uyandırmasına karşın, bölümde mülkiyetin kamuya geçirilmesine ilişkin idari yaptırımlar da yer almaktadır. Bu bakımdan, kenar başlığının bölüm içeriğiyle uyum içinde olmadığının söylenmesi mümkündür.

Gümrük Kanunu'nun On birinci Kısmının ikinci ve üçüncü bölümünde yapılan değişiklikler Kanun'un sistematiğinin bozulmasına neden olduğu gibi gümrük kabahatleri ile idari yaptırımlar arasında bulunması gereken adil dengeyi de sarsmıştır. Gümrük Kanunu'nun ilk ve 5911 sayılı Kanun ile değişik halinde genel olarak uygulanacak ceza, eşyaya isabet eden vergiler esas alınmak suretiyle belirlenmişti. Bu haliyle düzenlemenin sınırlamada başvurulan aracın sınırlama amacının gerçekleştirilmesine elverişli olmasını; bu amacın sınırlama amacını gerçekleştirmek bakımından gerekli olmasını; amaçla aracın birbirine karşı ölçüsüz bir oran içinde bulunmamasını ifade eden ölçülülük ilkesine uygun olduğu söylenebilirdi[456]. Ancak, 6455 sayılı Kanun ile 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele

Kodu'nda (Union Customs Code, m.42/1) cezalar konusunda bir düzenleme yapılmadığı bu hususun ulusal mevzuata bırakıldığı hakkında bkz.Wolffgang Harden, s.8. Avrupa gümrük kodunda cezalara ilişkin bir düzenleme bulunmadığı üye ülkelerin hepsinin kendi kanunlarına göre ceza uygulama konusunda serbest olduğu hakkında bkz. B.Çelik1999a, s.127. Bu hususta, daha önce yürürlükte bulunan topluluk gümrük kodlarına ilişkin açıklamalar ve birlik üyesi ülkelerde uygulanan cezaların karşılaştırmalı bir incelemesi için ayrıca bkz. **Carsten Weerth**,"Customs Sanctions of the EU-27: A Detailed Analysis and a Preview on the Modernized Customs Code of the EU and the European Union Customs Code", **Global Trade and Customs Journal**, Vol. 8, Iss. 2, 2013, s. 49. (Weerth 2013). (ET. 06.12.2020, https://www.researchgate.net).

456 Ölçülülük ilkesinin, hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasında amaç ile araç arasında dengeli bir ilişkinin varlığını gerektirdiğini, ölçülülük ilkesinin, sınırlamada başvurulan aracın sınırlama amacını gerçekleştirmeye elverişli olmasını; bu aracın sınırlama amacını gerçekleştirme bakımından gerekli olmasını ve amaçla aracın birbirine karşı ölçüsüz bir oran içerisinde

Kanunu kapsamında suç olan bazı fiillerin Gümrük Kanunu'na aktarılması sırasında kabahat ile yaptırım arasında kurulan adil denge bozulmuştur. Zira ceza uygulanmasına esas olan matrahın belirlenmesinde, verginin katları esas alınmak yerine, *"Uluslararası Kıymet Sözleşmesine göre belirlenecek; ithal eşyası için eşyanın CIF kıymeti ile gümrük vergileri toplamını, ihraç eşyası için FOB kıymeti ile gümrük vergileri toplamını"* ifade eden *"gümrüklenmiş değer"* kavramı kullanılmaya başlanmıştır. (GK m.3). Bu bakımdan, *"gümrüklenmiş değer''* esas alınarak para cezası uygulanacağının kurala bağlanması, yıkıcı etkileri nedeniyle ölçülülük ilkesine aykırılık oluşturmaktadır[457]. Ancak, Anayasa Mahkemesi anılan kuralın Anayasa'ya aykırı olmadığına karar vermiştir. Yüksek Mahkeme, idari para cezası belirlenirken *"eşyanın gümrüklenmiş değerinin" "esas alınmasıyla amaç ile araç arasında makul ve uygun bir ilişki"* kurulduğunu kabul etmektedir*"*[458].

Gümrük kabahatleri nedeniyle uygulanacak para cezaları nispi ya da maktu olabilir. Nispi para cezaları, ithalat vergilerinin katları veya eşyanın gümrüklenmiş değeri esas alınarak belirlenmekte, maktu cezalar ise Kanunda saptanan tutar esas alınarak uygulanmaktadır. Nispi cezalar bakımdan, Kanunda bir üst sınır öngörülmemiştir. Gümrük kabahatleri karşılığında öngörülen yaptırımlar kişilerin temel hak ve

bulunmamasını ifade ettiğine dair açıklamalar için bkz. Karakoç2012, s.24; Taylar2015a, s.142 vd. Ayrıca, Ekinci, s.34; Artun/Gök, s.185.

457 Vergi kabahatlerinin düzenlenmesinde, yaptırımların uygulanması ve yargılama sırasında ölçülülük ilkesinin dikkate alınması gerektiği hususunda bkz. Karakoç2012, s.25. Vergi kadar veya verginin 3 katı kadar para cezası uygulamasının, katlanılamaz ve telafisi imkânsız sonuçlara yol açabilecek nitelikte olduğuna dair açıklamalar için bkz. Taylar2015a, s.158; Artun/Gök, s.195. Avrupa Birliği Gümrük Kodu'nda (Union Customs Code, m.42/1), üye ülkelere gümrük mevzuatının ihlal edilmesi halinde etkili, orantılı ve caydırıcı yaptırımlar uygulanması yükümlülüğü getirildiğinden, Gümrük Kanunu'nda yer alan düzenlemenin Avrupa Birliği Hukuku ile uyum içinde olmadığı anlaşılmaktadır. Avrupa Birliği Gümrük Kodu'nda yer alan düzenlemelere ilişkin açıklamalar için bkz. Wolffgang – Harden, s.8;Weerth 2013, s. 43. Ayrıca, Gök2019, s.229

458 "*İdari para cezası belirlenirken "...eşyanın gümrüklenmiş değerinin..." esas alınmasıyla amaç ile araç arasında makul ve uygun bir ilişki kurulduğu anlaşılmaktadır. ....Dolayısıyla itiraz konusu ibare hukuk devleti ilkesine aykırı değildir.''* AYM, 12.7.2017 tarih ve E:2017/121; K:2017/121 (RG. 25.8.2017-30165).

hürriyetlerini sınırlamaktadır. Bu bakımdan, bir üst sınır öngörülmemesi ceza kesilirken failin ekonomik durumunun dikkate alınmaması, kusurun niteliğinin göz önünde bulundurulmaması ölçülülük ilkesine aykırılık oluşturmaktadır[459].

2. Gümrük Kabahatleri

a. Kabahat-Gümrük Kabahati Ayrımı

5326 saylı Kabahatler Kanunu'nun[460] 2'nci maddesi uyarınca *"kabahat, kanunun karşılığında idari yaptırım uygulanmasını öngördüğü haksızlıktır"*[461]. Anılan tanımda, tüm haksızlık içeren davranışların kabahat olarak nitelendirilmesi gerektiği kabul edilmiştir[462]. Bu bakımdan, bir fiilin kabahat olup olmadığının belirlenmesinde kanunda yazılan ifade ve içerikten ziyade, maddede öngörülen tanım ile örtüşüp örtüşmediğinin belirlenmesi gerekmektedir.

Bir fiilin kabahat olarak nitelendirilmesi için haksızlık içeren davranışın ve uygulanması gereken yaptırımın kanunda düzenlenmesi gerekmektedir. Kabahatin iki temel unsuru göz önünde bulundurulduğunda, kabahat; kanuni tanıma uygun hukuka

459 Taylar2015a, s.161; Ekinci, s.35. İdari yaptırım türleri hakkında yapılan tasnif için bkz. Ercan 2016, s.49. Ayrıca, Gök2019, s.224.

460 5326 sayılı Kabahatler Kanunu (RG. 31.03.2005 – 25772 (mükerrer))

461 Düzenleme ile idare hukuku alanındaki ihlaller ve hukuku aykırı eylemler kabahat olarak nitelendirilirken bunlara idari yaptırım uygulanması öngörüldüğü, kabahat ve idari yaptırımın, birbirini bütünleyen iki temel öğe olduğu hususunda yapılan açıklamalar için bkz. Tahir Erdem, Vergisel İdari Kabahatler, Beta, İstanbul 2010, s.19. Kabahatler Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle birlikte Kabahatler Hukukunun ortaya çıktığına ilişkin olarak bkz. Doğan Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku,** Vergi Kabahatleri ve Suçları, Ekin, Bursa 2011, s.7,(Şenyüz2011). Ayrıca, Karakoç 2012, s.3; Ercan2012, s.112.

462 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'yla idarece saptanan belli eylem ve davranışlara idarece yaptırım uygulanmasını öngören bir sistem oluşturulduğu hususunda bkz. Yücel Oğurlu, **İdari yaptırımlar Karşısında Yargısal Korunma- İdari Ceza Hukuku ve İdari Cezalara Karşı Başvuru Yolları**, 2'nci baskı, Seçkin, Ankara 2001, s.31.

aykırı davranış olarak tanımlanabilir[463]. Bu bakış açısından gümrük kabahati; kanunda belirtilen davranış kurallarına, maddi ve şekli vergi ödevine aykırı kanuni tanıma uygun idari yaptırım uygulanmasını gerektiren davranışlar olarak tanımlanabilir.

Gümrük Kanun'unda, Kanun'un 234 ila 241'inci maddeleri arasında düzenlenen fiilleri işleyenlere uygulanacak yaptırım idari para cezası ve mülkiyetin kamuya geçirilmesi olarak tanımlanmıştır. Düzenlemenin, Kabahatler Kanunu'nun yürürlüğe girmesinden önce kanunlaştığı göz önüne alındığında ceza kavramının kullanılması doğaldır. Ancak, yaptırım uygulanması öngörülen fiiller Kabahatler Kanunu'nda yer alan kabahat tanımı ile örtüşmektedir. Bu bakımdan, Gümrük Kanunu'nda öngörülen cezaların kabahat olarak nitelendirilmesi gerekmekte ve genelde kabahatler hukuku ilke ve kuralların daha özelde ise ceza hukuku ilke ve kurallarının, kesilen para cezaların iptali istemiyle açılan davalarda işlemin unsurları yönünden hukuka uygunluğu denetlenirken göz önünde bulundurulması gerekmektedir[464].

Kabahatler Kanunu, kabahatleri düzenleyen genel nitelikli bir Kanundur[465]. Kabahatler Kanunu'nun 3'üncü maddesinde belirtildiği üzere, *"Kanun'un, idarî yaptırım kararlarına karşı kanun yoluna ilişkin hükümleri, diğer kanunlarda aksine hüküm bulunmaması halinde; diğer genel hükümleri, idarî para cezası veya mülkiyetin kamuya geçirilmesi yaptırımını gerektiren bütün fiiller hakkında uygulanır"*. (KK. m.3). Bu

463 Akbulut, s.219. İdari gümrük kabahatlerinin, *"gümrük idarelerine verilen beyannamelerde farklılıklar ve noksanlıklar bulunması halinde vergi kaybına neden olma ve usul hükümlerine uymama şeklinde fiiller"* olduğuna dair bkz. Ercan2012, s.113.

464 Gümrük kabahatinin, kabahat ögesinin belirlenmesinde ceza hukuku kurallarının esas alınması gerektiği yönünde bkz. Akbulut, s.12. Gümrük kabahatinin yaptırım öğesinin belirlenmesinde ise idare hukuku kurallarının esas alınması gerektiği yolunda bkz. Oğurlu, s.30; Erdem, s.31. İdari yaptırım kararları idari işlem olmaları nedeniyle, idare hukukunun ilke, usul ve kurallarının tabi olmasının yanı sıra; suç olmaktan çıkarma hareketleri neticesinde ceza hukuku sahasından idare hukuku sahasına geçtiklerinden, ceza hukukunun temel ilke ve kurumlarına da tabi olduğuna dair açıklamalar için bkz. Sema Ayatar Kızılyar, "Ceza Yaptırımı ile İdari Yaptırım Ayrımı'', **Journal of Yaşar University**, C. 8, S. Özel, 2013, s.1654;Gök2019, s.202.

465 Kabahatler Kanunu'nun idari nitelikte yaptırımlara ilişkin olarak ahenk oluşturmak ve hukuk birliği yaratmak, bütün idari yaptırımlara uygulanacak genel nitelikte bir kanunla, hukuk güvenliği sağlamak için çıkarıldığına dair açıklamalar için bkz. Başaran Yavaşlar2008a, 2844.

halde, Kabahatler Kanunu'nun kanun yoluna ilişkin hükümleri hariç diğer genel hükümleri Gümrük Kanunu'nda öngörülen para cezası ve diğer idari yaptırımlara uygulanabilecektir[466]. Zira Gümrük Kanunu'nun 242'nci maddesinde gümrük idaresince tebliğ edilen *"gümrük vergileri, cezalar ve idari kararlara"* karşı başvurulacak kanun yolu gösterilmiştir[467].

Kabahatler Kanunu'nun yer ve zaman bakımından uygulanmasına ilişkin kurallar, gümrük kabahatlerinin uygulanmasında da aynen geçerlidir. Bu bakımdan, Kabahatler Kanunu'nun 5'inci ve 7'nci maddesi uyarınca, gümrük kabahatlerinin yer ve zaman bakımından uygulanmasında, 5327 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun yer ve zaman bakımından uygulanmasına ilişkin kurallar esas alınacaktır[468]. Ancak, Ceza Kanunu'nda yer alan düzenleme uygulanırken, Kabahatler Kanunu'nun uygulamaya ilişkin ayrı bir düzenleme öngörüp öngörmediği göz önünde bulundurulmalıdır. Örneğin; Kabahatler Kanunu'nun 5'inci maddesinin 2'nci fıkrası uyarınca, *"kabahatler karşılığında öngörülen idarî yaptırımlara ilişkin kararların yerine getirilmesi bakımından derhal uygulama kuralı geçerlidir"* (KK. m.5/2). Bu halde, daha sonra yürürlüğe giren kanun değişikliği ile fiil kabahat olmaktan çıkarılsa dahi, bu durum tesis edilen işlemi unsurları yönünden hukuka aykırı hale getirmeyecektir[469].

---

466 31.3.2005 tarih ve 25772 sayılı Mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanarak 1.6.2005 tarihinde yürürlüğe giren 5326 sayılı Kanun'un, karşılığında idari para cezası öngörülen tüm kabahatler için genel bir kanun niteliğini taşıdığından, anılan Kanun hükümlerinin,4458 sayılı Kanunda karşılığında idari para cezası öngörülen fiiller için de uygulanabileceği hakkında bkz. Dş.7.D 13.12.2013 tarih ve E:2009/3762; K:2013/7202 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Kabahatler Kanunu'nun genel hükümlerinin tüm vergi kabahatleri bakımından geçerli olduğuna dair açıklamalar için bkz. Başaran Yavaşlar2008a, s.2857. Kabahatler Kanunu'nun genel kanun olduğu hakkında açıklamalar için bkz. Erdem, s. 112 vd. Ayrıca, Geçer, s.332; Artun/Gök, s.176.

467 Kabahatler Kanunu'nun getirdiği genel düzenlemelerin ancak, idari para cezası ve mülkiyetin kamuya geçirilmesini gerektiren *"fiiller"* hakkında uygulanacağı hakkında bkz. Kızılyar, s. 1652.Gümrük Kanunu'nun 242'nci maddesinde idari başvuru yolunun özel olarak düzenlendiği, Kabahatler Kanunu'nun kanun yoluna ilişkin hükümlerinin gümrük vergileri bakımından uygulanmayacağına dair bkz. Kılıç, s. 662.

468 Elif Bekar, "Kabahatler Kanunu'nun Genel Hükümlerinin Değerlendirilmesi'', **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 69, S. 1-2, İstanbul 2011, s.1040.

469 Kılıç, s.664. Derhal uygulama kuralının, infaz işlemleri bakımından geçerli olduğu, idari kararın kesinleşmemesi halinde, derhal uygulama kuralının geçerli olmayacağına, derhal uygulama

Ayrıca, gümrük kabahatinin, hukuksal niteliği itibarıyla suçtan farkı bulunmadığından, idari yaptırım uygulanırken bir kısım ceza hukuku kurallarının da göz önünde bulundurulması gerekmektedir[470]. Bu bakımdan, idari yaptırım uygulanırken, kişisellik ilkesi, kanunilik ilkesi, gerekçe ilkesi, *"Ne bis in idem"* (aynı eylemin ikinci kez cezalandırılmayacağı) ilkesi, savunma hakkı, geriye yürümezlik ilkesi dikkate alınmalıdır[471].

b. Gümrük Kabahatinin Unsurları

Bir fiilin suç teşkil edip etmediğinin belirlenmesinde, tipiklik ve hukuka aykırılık olmak üzere iki temel ölçüt esas alınmaktadır. Haksızlık içeren bir fiilin suç ya da kabahat oluşturup oluşturmadığı ise fiilin içerdiği haksızlık esas alınarak belirlenmektedir. Bu bakımdan, kabahatin unsurları belirlenmesinde suçun unsurlarının belirlenmesinde kullanılan ölçütlerin esas alınması gerektiği kabul edilmektedir. Bir fiilin gümrük kabahati oluşturduğunun kabulü için fiilin kanunda belirtilen tiple örtüşmesi, hukuka aykırı olması ve failin kusurlu olması gerekmektedir[472]. Gümrük müşavirinin filinin gümrük kabahati oluşturup oluşturmadığının belirlenmesinde anılan hususlardan hareket edilmelidir.

kuralının kesinleşmiş idari kararlar için uygulama alanı bulacağına dair açıklamalar için bkz. Bekar, s.1040. Derhal uygulama kuralı uyarınca, yeni kanunun hükümlerinin failin lehine ya da aleyhine olup olmadığının dikkate alınmadığı, kararın infazı aşamasında yapılacak değişikliklerin failin lehine olup olmadığına bakılmaksızın uygulanacağı, Ekinci, s. 46. Ayrıca, Ercan2016, s.67.

470 Akbulut, s.128.

471 Çağlayan2006, s.3; Ekinci, s.34 vd.; Ercan2016, s.61.

472 Suçlarda olduğu gibi kabahatlerde de hareket, tipiklik, hukuka aykırılık ve kusurluluk unsurlarının bulunduğu hakkında bkz. Geçer, s.322;Artun/Gök, s.176; Ercan2016, s.55.

aa. Tipiklik

Maddi ve manevi içerikten oluşan tipiklik ceza hukukunda hangi fiilin suç olarak cezalandırıldığını göstermektedir. Tipiklik insan hareketlerinin soyut kavramlarla tanımlanmasıdır[473]. Suç sayılan fiiller Kanun tarafından belirlenmekte kanundaki suç tanımına uyan fiillerin tipik olduğu kabul edilmektedir[474].

Kabahatler hukuku bakımdan da kanuni unsur hangi fiilin kabahat olarak cezalandırılacağını gösterir. Ceza hukukunda kanuni unsurun mutlaka kanun tarafından düzenlemesi gerekmesine karşın, kabahatler hukukunda bu ilkeden sapılmış; kanun tarafından kapsam ve koşulları belirlenen çerçeve hüküm esas alınarak idarece yaptırım içeren davranışların kabahat olarak belirlenebileceği kabul edilmiştir[475]. Ancak, çerçeve hükmün bulunmadığı durumlarda idarece bir fiilin haksızlık içeren davranış olarak nitelendirilmesi suretiyle idari yaptırım uygulanması mümkün değildir[476].

aaa. Maddi Unsur

Maddi unsur suç veya kabahat oluşturan davranışın dış unsurlarının belirlenmesini sağlamaktadır. Bu unsurlar haksızlık oluşturan fiilin objektif tarafını oluşturmaktadır[477]. Bu unsurlar sayesinde fillerin birbirinden ayrılması, yaptırım

473 Koca/Üzülmez, s.97.

474 Uğur Alacakaptan, **Suçun Unsurları**, Sevinç Matbaası, Ankara 1975, s.8; Taşdelen, s.45; Ercan2012, s.115.

475 Bekar, s.1038; Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 7'nci maddesinde yasallık ilkesinin sadece suçlar için öngörüldüğü; kabahatler için yasallık ilkesinin aranmadığı, ancak, Anayasa uyarınca yasallık ilkesinin kabahatler bakımından da geçerli olduğu, kabahatin maddi unsurlarının kanunda düzenlenmesi gerektiğine dair açıklamalar için bkz. Nurettin Bilici, Funda Başaran Yavaşlar, "Non Bis in İdem ve Yasallık İlkesi", **Prof. Dr. Şükrü Kızılot'a Armağan**, Ankara 2014, s.72.

476 Taşdelen, s.45.

477 Fiilin ancak insana izafe edilebilen bir davranış olduğu, hareket ile insan arasında böyle bir ilişkinin olmadığı, insan dışı varlıklara da izafe edilebileceği hakkında bkz. Özgenç, s.163. Ceza hukuku doktrininde, insan davranışlarının tanımlanması için genel olarak fiil kavramı kullanılmakla beraber yerine hareket kavramının da kullanıldığı, davranış kavramının ise ihmal ve

uygulanacak fiilin belirlenmesi söz konusu olmaktadır. Kabahatin maddi unsuru hareket, sonuç ve bu ikisi arasındaki bağdan meydana gelen bir bütündür[478]. Bu bütün içerisinde hareketi gerçekleştiren fail, bu hareketten etkilenen mağdur ve kabahatin konusu bulunmaktadır.

Fail hareketi ile kabahatin kanuni tanımında yer alan unsurlarını gerçekleştiren kişiyi ifade etmektedir. Gümrük kabahatinin faili eşya ile hukuki veya fiili bağı olan kendisine vergilendirmenin maddi veya şekli ödevleri yüklenen herkes olabilir. Dolayısıyla, başkası adına dolaylı temsilci sıfatıyla hareket eden gümrük müşaviri de gümrük kabahatinin faili olabilir. Diğer taraftan bu fiilin mağduru, genel olarak, gümrük düzeninin ve ekonomik düzenin işlemesinden faydalanacak olan toplumun tamamı, daha özel de ise, anılan düzeni kuran devlettir[479].

Kabahatin konusunu zarar verilen veya tehlikeye atılan hukuki değer oluşturmaktadır[480]. Gümrük Kanunu'nda, kurulan ekonomik düzenin bir parçası olan gümrük düzeni korunmak istediğinden, korunan maddi değerin Türkiye Gümrük Bölgesine getirilen eşyaya isabet eden vergiler olduğu, daha doğrusu tahakkuk etmesi muhtemel vergi borcu olduğu söylenebilir. Kanun usulsüzlük kabahatlerinde vergi borcunun tehlikeye atılmasını yeterli görmüş; vergi kaybına ilişkin kabahatlerde ise mutlaka zararın gerçekleşmesini; verginin noksan tahakkuk ettirilmesini aramıştır. Bu bakımdan, vergi kaybına neden olan kabahatler, zarar kabahati; vergi kaybına neden olmayan ancak böyle bir sonucu doğurması muhtemel usulsüzlük kabahatleri ise tehlike kabahati olarak nitelendirilmektedir[481].

---

icrayı kapsayan bir üst başlık olarak kullanıldığı hakkında bkz. Akbulut, s.245. Ayrıca, Artun/Gök, s.176; Ercan2012, s.115.

478 Alacakaptan, s.9; Ercan2012, s.115.

479 Özgenç, s.208; Artun/Gök, s.178.

480 Akbulut, s.398; Artun/Gök, s.178.

481 Ercan2012, s.120 vd.

Kabahatin temel unsurunu hareket oluşturmaktadır. Kabahat bakımından hareket, kanunun kabahat saydığı bir sonucu doğuran harekettir. Kabahat düzenlenirken kanunlarda hareket unsuru ya tek tek düzenlenmekte veya genel olarak belirtilmektedir. Hareket unsurunun genel olarak düzenlenmesi halinde, vergi kaybına neden olan her türlü işlemin kabahatin unsurunu oluşturduğu kabul edilmektedir. Oysa hareket unsurunun tek tek belirlenmesi halinde vergi kaybına neden olan hareketler sayma yöntemi ile belirlenmektedir[482].

Gümrük Vergisi kaybına neden olan kabahatlerin hareket unsuru, genel olarak Gümrük Kanunu'nun 234, 236 ve 239/2, 235/2, 238, 239 ve 241'inci maddelerinde düzenlenmiştir. Kanunda, vergi kaybına neden olan fiillerin tek tek belirlenmesi vergi kaybına neden olan bir kısım hareketler nedeniyle ceza uygulanmaması sonucunu doğurmaktadır[483].

Gümrük Kanunu'nun 234'üncü maddesinde yanıltıcı beyanda bulunulması nedeniyle gümrük vergilerinin hiç tahakkuk ettirilmemesi veya noksan tahakkuk ettirilmesi yaptırıma bağlanmıştır. Maddenin 1'inci fıkrasının (a) bendinde, *"15'inci maddede belirtilen Gümrük Tarifesini oluşturan unsurlarda veya vergilendirmeye esas olan sayı, baş, ağırlık gibi ölçülerinde aykırılık görüldüğü ve beyana göre hesaplanan*

482 Karakoç2014, s.496.

483 İthal edilen eşyanın tarife uygulamasını etkileyen unsurlarında veya vergilendirmeye esas olan ölçülerinde veya kıymetinde herhangi bir aykırılık tespit edilmediği, diğer bir ifadeyle, para cezası verilmesini gerektirecek herhangi bir sebep bulunmadığı, bu bakımdan, dampinge karşı verginin matraha ilavesi suretiyle ek olarak tahakkuk ettirilen katma değer vergisi tutarı üzerinden Gümrük Kanunu'nun 234'üncü maddesi hükmü uyarınca para cezası kesilemeyeceği hakkında Dş.7.D. 9.11.2015 tarih ve E:2012/6323;K:2015/5723 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Olayda, ithal edilen eşyanın kıymetinde herhangi bir aykırılık tespit edilmediğinden, diğer bir ifadeyle, Gümrük Kanunu'nun 234'üncü maddesinin 1'inci fıkrasının (b) bendi hükmüne göre para cezası hesaplanarak karara bağlanmasını gerektirecek herhangi bir sebep bulunmadığından, dava konusu işlemin, verginin matrahının noksan beyan edilmesi fiilinin, cezayı gerektiren fiiller arasında sayılmadığı gerekçesiyle iptaline karar verilmesi gerekirken, istemin özeti bölümünde yazılı olan gerekçeyle iptali yolunda verilen mahkeme kararında sonucu itibarıyla isabetsizlik görülmediği hakkında bkz. Dş.7.D. 14.10.2015 tarih ve E:2012/1444;K:2015/5044, (Özel Arşiv). Kararda yer alan karşı oyda; ithalde alınan katma değer vergisi matrahının unsurlarından biri olan dampinge karşı verginin beyan edilmemesi nedeniyle ceza uygulanabileceği kabul edilmektedir.

ithalat vergileri ile muayene sonuçlarına göre alınması gereken ithalat vergileri arasındaki fark %5'i aştığı takdirde, ithalat vergilerinden ayrı olarak bu farkın üç katı para cezası" alınacağı kurala bağlanmıştır. Kabahatin maddi unsuru, serbest dolaşıma giriş rejimi veya kısmi muafiyet suretiyle geçici ithalat rejimi kapsamında Türkiye Gümrük Bölgesine getirilen eşyanın tabi olduğu pozisyondan farklı bir pozisyonda beyan edilmesi; yanıltıcı beyanda bulunulmasıdır [484] . Yanıltıcı beyan, gümrük tarifesini oluşturan unsurlara veya vergilendirmeye esas olan sayı, baş, ağırlık gibi ölçülere ilişkin olmalıdır.

234'üncü maddenin 1'inci fıkrasının (b) bendinde, *"Kıymeti üzerinden ithalat vergilerine tabi eşyanın beyan edilen kıymeti, 23 ila 31'inci maddelerde yer alan hükümler çerçevesinde belirlenen kıymete göre noksan bulunduğu takdirde, bu noksanlığa ait ithalat vergilerinden başka vergi farkının üç katı para cezası"* alınacağı kurala bağlanmıştır. Anılan düzenleme uyarınca, ceza kesilebilmesi için gümrük vergilerinin hesaplanmasındaki noksanlığın eşyanın kıymetinin noksan beyan

484 Gümrük Kanunu'nun 234'üncü maddesinin 1'inci fıkrasının (a) bendi uyarınca, para cezası kesilebilmesi için, beyana göre hesaplanan gümrük vergisi ile muayene sonuçlarına göre alınması gereken gümrük vergisi arasında fark olması gerektiği, olayda, beyanname üzerine redrese yapılarak idarece tespit edilen yeni pozisyona göre hesaplanan vergilerin beyanname üzerinde tahakkuk ettirilerek, davacı tarafından ödendiği; dolayısıyla, davacı adına tescilli beyannameye göre hesaplanan gümrük vergisi ile muayene sonuçlarına göre alınması gereken gümrük vergisi arasında fark bulunmadığının anlaşıldığı, davacı adına kesilen para cezasında hukuka uyarlık bulunmadığı hakkında bkz. Dş.7.D. 19.1.2009 tarih ve E: 2007/6470; K: 2009/111sayılı kararı, Danıştay Dergisi, S.121, 2009, s.267 vd., (E.T. 19.10.2019, https://www.danistay.gov.tr). *"Olayda, ithale konu eşyanın, beyanname ve eki belgelerin incelenmesi suretiyle gerçekte hangi tarife ve istatistik pozisyonunda yer aldığının tespitinin, davalı gümrük idaresince yapılabileceği, davacı tarafından gümrük idaresine sunulan bilgi ve belgelerin, eşyanın dâhil olacağı tarife ve istatistik pozisyonunun saptanması bakımından eksik veya yanlış ya da yanıltıcı olduğu konusunda herhangi bir iddianın da bulunmadığı, bu haliyle davacı hakkında para cezası uygulanamayacağı"* hakkında bkz. Dş.7.D. 18.5.2015 tarih ve E:2011/9284;2015/2893 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Olayda, aynı beyanname nedeniyle, ithalatçı adına ek olarak tahakkuk ettirilen gümrük vergisi üzerinden hesaplanarak karara bağlanan para cezasına vaki itirazın reddine dair işlemi iptal eden mahkeme kararının onandığı, ortada, davacının iştirak ettiğinin kabulünü gerektiren fiil bulunmadığı hakkında bkz. Dş.7.D. 21.5.2014 tarih ve E:2012/1626; K:2014/2858 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Olayda, ithale konu eşyanın ithalatçı tarafından beyan edilen gümrük tarife ve istatistik pozisyonunda değerlendirilmesi gerektiğinin anlaşıldığı, dolayısıyla, ortada davacı gümrük müşavirinin iştirak edeceği bir fiilin bulunmadığı hakkında bkz. Dş.7.D. 11.2.2015 tarih ve E:2011/9038; K:2015/682 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

edilmesinden kaynaklanması gerekmektedir[485]. Bu bakımdan, eşyaya isabet eden bir kısım vergilerin noksan beyan edilmesi ve hiç beyan edilmemesi nedeniyle diğer bir kısım vergilerin hiç tahsil edilememesi veya noksan olarak tahsil edilmesi halinde para cezası uygulanmasına olanak bulunmamaktadır[486]. Yine, Gümrük Kanunu'nda gümrük muafiyetine ilişkin koşulların ihlal edilmesi hali, kabahat olarak tanımlanmadığından yaptırım uygulanmasına olanak yoktur[487].

485 Katma değer vergisi üzerinden ceza kesilmesi için matrah farkının bulunması gerektiği bu yönde bir fark bulunmaması halinde ceza kesilemeyeceği, Kadir Sarıkaya, "Beyan ile Muayene Arasındaki Farklar ve Uygulanacak Müeyyideler'', **Gümrük Dünyası**, S.58, İlkbahar 2008, s.45,(Sarıkaya2008). Ayrıca, olayda, gümrük tarifesini oluşturan unsurlarda veya eşyanın kıymetinde herhangi bir aykırılık tespit edilmediğinden, diğer bir ifadeyle, anılan hükümlere göre para cezası hesaplanarak karara bağlanmasını gerektirecek herhangi bir sebep bulunmadığından, özel tüketim vergisi yüksek olan maktu ölçütün esas alınması gerekirken, nispi ölçüte göre düşük vergi beyanında bulunulduğundan söz edilerek ek olarak tahakkuk ettirilen özel tüketim ve katma değer vergileri tutarı üzerinden hesaplanarak karara bağlanan para cezalarında hukuka uyarlık bulunmadığı hakkında, Dş. 7. D. 3.5.2017 tarih ve E:2015/2916; K:2017/4033 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Olayda; serbest dolaşıma giriş beyannamesi muhteviyatı eşyanın bedelinin peşin olarak ödenen kısmının kaynak kullanımını destekleme fonu payından muaf olarak beyan edilmesi, diğer bir deyişle, katma değer vergisi matrahının noksan beyan edilmesi fiiline iştirak ettiğinden bahisle davacı gümrük müşaviri adına para cezası uygulanmış ise de, Gümrük Kanunu'nun 234'üncü maddesinin 1'nci. Fıkrasını uyarınca iştirak edildiği kabul edilen fiil için ceza öngörülmediğinden, ceza öngörülmeyen fiile iştirak ettiğinden bahisle davacı adına uygulanan para cezasında hukuka uyarlık görülmediği hakkında bkz. Konya 3. Vergi Dava Dairesinin 31.1.2018 tarih ve E:2017/505;K:2018/44 sayılı kararı, (Özel Arşiv). İthalatta Gözetim ve Korunma Önlemlerine İlişkin Tebliğde belirtilen kıymetin, eşyanın, Gümrük Kanunu hükümlerine göre belirlenmiş gerçek satış bedeli olmadığı, ortada, Gümrük Kanunu'nun 24'üncü ve izleyen maddeleri uyarınca tahakkuk ettirilen, para cezalarına matrah olarak alınabilecek herhangi bir verginin bulunmaması; dolayısıyla, cezalandırmayı gerektiren eylemin oluşmaması nedeniyle, ceza kararının hukuki sonuç doğurması olanaklı bulunmadığı hakkında bkz. Dş. 7. D. 3.4.2017 tarih ve E:2014/4485;2017/2319 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Aynı yönde bkz. Dş. 7. D. 24.11.2008 tarih ve E: 2006/519; K: 2008/4678 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

486 İthal edilen eşyanın tarife uygulamasını etkileyen unsurlarında veya vergilendirmeye esas olan ölçülerinde veya kıymetinde herhangi bir aykırılık tespit edilmediği, diğer bir ifadeyle, anılan hükümlere göre para cezası hesaplanarak karara bağlanmasını gerektirecek herhangi bir sebep bulunmadığı, bu bakımdan dampinge karşı verginin matraha ilavesi suretiyle ek olarak tahakkuk ettirilen katma değer vergisi tutarı üzerinden Gümrük Kanunu'nun 234'üncü maddesi hükmü uyarınca para cezası kesilemeyeceği hakkında bkz. Dş.7. D. 9.11.2015 tarih ve E:2012/6323;K:2015/5723 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Olayda, ithal edilen eşyanın kıymetinde herhangi bir aykırılık tespit edilmediğinden, diğer bir ifadeyle, Gümrük Kanunu'nun 234'üncü maddesinin 1'inci fıkrasının (b) bendi hükmüne göre para cezası hesaplanarak karara bağlanmasını gerektirecek herhangi bir sebep bulunmadığından, dava konusu işlemin, verginin matrahının noksan beyan edilmesi fiilinin, cezayı gerektiren fiiller arasında sayılmadığı gerekçesiyle iptaline karar verilmesi gerekirken, istemin özeti bölümünde yazılı olan gerekçeyle iptali yolunda verilen mahkeme kararında sonucu itibarıyla isabetsizlik görülmediği hakkında bkz. Dş.7.D. 14.10.2015 tarih ve E:2012/1444;K:2015/5044, (Özel Arşiv). Kararda yer alan karşı oyda; ithalde alınan katma değer vergisi matrahının unsurlarından biri olan dampinge karşı verginin beyan edilmemesi nedeniyle ceza uygulanabileceği kabul edilmektedir.

487 Gümrük Kanunu'nun 234'üncü maddesinde, muafiyet koşullarının ihlal edilmiş olması fiilini açıkça suç sayan herhangi bir düzenleme mevcut olmadığı, bu bakımdan "Kanunsuz suç ve ceza olmaz" ilkesi uyarınca salt muafiyete ilişkin koşulların ihlal edildiğinden söz edilerek yükümlü

Gümrük Kanunu'nun 236'ncı maddesinin 1'inci fıkrasında, *"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"* verileceği kurala bağlanmıştır. Kabahatin maddi unsuru idarece yapılan sayımlarda kayıtlara göre noksan eşya çıkmasıdır[488]. Bu bakımdan, anılan düzenleme uyarınca ceza kesilebilmesi için, antrepoda bulunan eşyanın kayıtlara göre noksan olduğu usulüne uygun olarak tespit edilmeli[489]; eşyanın ölçüm ve sayımında eşya cinsine göre ikincil mevzuatta belirtilen fire oranları dikkate alınmalıdır. Yasal fire oranları altında bulunan farkların eksiklik olarak nitelendirilmemesi ve takibata tabi tutulmaması gerekmektedir[490]. Ancak, ilgilinin kusuru nedeniyle antrepoda bulunan

adına ceza kesilemeyeceği Dş.7.D. 15.4.2014 tarih ve E:2013/755; K:2014/2140 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Aynı nedenle müşavir adına da ceza uygulanmasına olanak bulunmamaktadır. Dş.7.D 8.5.2017 tarih ve E:2015/5500; K:2017/4138 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

488 ''*Olayda, davacının sahibi bulunduğu A tipi Genel Antrepoya konulan çay cinsi eşyanın, daha sonra yapılan kontrolde evrakları ile uyumlu olmadığının saptanması üzerine, eşya üzerinde yaptırılan tahlil sonucunda antrepoda bulunan emtianın çay bitkisi özelliği taşımayan kurutulmuş bitki olduğunun anlaşıldığı, dolayısıyla, antrepoya teslim edilen eşya ile antrepoda yapılan inceleme sonucunda tespit edilen eşyanın farklı olduğunun, eşyanın değiştirildiğinin saptanması karşısında antrepo işleticisi olması nedeniyle sorumlu bulunan davacı adına tesis edilen para cezasında hukuka aykırılık bulunmadığı''* hakkında bkz. Dş.7.D. 29.3.2012 tarih ve E:2009/1449;K:2012/1133 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Olayda, antrepodaki eşyanın gümrük idaresinin izni ile imha için çıkarıldığının sabit olması karşısında, eşyanın izinsiz çıkarılması söz konusu olmadığından, sorumluluğu eşyanın antrepo içerisinde muhafaza edilmesi ile sınırlı olan A tipi antrepo işleticisi olan davacı adına, para cezası kararı alınması koşulu oluşmadığı hakkında bkz. Dş.7.D. 30.3.2016 tarih ve E:2013/2503; K:2016/3546 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

489 Olayda, davacı şirket yetkilileri nezdinde yapılan sayım sonuçlarının, antrepo stok kayıtları ile karşılaştırılması neticesinde, kayıtlarda görünen eşyanın bir kısmının antrepoda bulunmadığının tespit edilmesi karşısında, davacı adına tesis edilen para cezasında hukuka aykırılık görülmediği hakkında bkz. Dş.7.D. 17.10.2011 tarih ve E:2008/4166; K:2011/6860 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

490 Eşyaya ilişkin noksanlık tespit edilirken fire oranlarının dikkate alınması gerektiği hakkında bkz. Dş.7.D. 21.10.2014 tarih ve E:2011/721; K:2014/4541 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

eşyanın telef olması halinde, bu durum, antrepoda noksan çıkan eşya olarak değerlendirilmelidir[491].

Gümrük Kanunu'nun 7190 sayılı Gümrük Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun [492] 13'üncü maddesiyle değişik 238'nci maddesinin 1'nci fıkrasında, *"241 inci maddenin üçüncü fıkrasının (h), (l) ve (m) bentleri, dördüncü fıkrasının (g) ve (h) bentleri ile beşinci fıkrasının (b) bendinde belirtilen durumlar hariç; a) Dahilde işleme rejimi, gümrük kontrolü altında işleme rejimi ile geçici ithalat rejimine ilişkin hükümlerin ihlali hâlinde, eşyanın gümrüklenmiş değerinin iki katı, b) Tam muafiyet suretiyle geçici olarak ithal edilen özel kullanıma mahsus taşıtlara ilişkin rejim ihlallerinde, gümrük vergileri tutarının dörtte biri, c) 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 ile ilgili rejime ilişkin beyannamenin tescil tarihinden tespitin yapıldığı tarihe kadar geçen süre için 6183 sayılı Kanuna göre tespit edilen gecikme zammı oranında faizin toplamı kadar, d) (b) bendinde belirtilen taşıtlar hariç olmak üzere, 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 tespitin*

491 "*Olayda, davacı Şirketin antreposundan çıkışı yapılan buğdayın tartımı antrepoya 100 metre mesafedeki kantarlarda yapılmış olduğundan, sevkiyat firesi oluşmasına imkân bulunmadığı, ayrıca, Toprak Mahsulleri Ofisinden alınan cevabi yazıda dökme buğdayda ambar firesinin söz konusu olmayacağı belirtildiğinden, eşyanın uygun şartlarda depolanması ve muhafazası halinde de miktarında eksiklik ortaya çıkması mümkün bulunmadığı, buğdayın niteliğinden dolayı herhangi bir fire oranı uygulanamayacağının açık olduğu, salt davacının kusuru nedeniyle eşyanın miktarında eksiklik oluştuğu ve aksinin, davacı Şirketçe ispat edilemediği de göz önüne alındığında, Mahkemece, fire oranı kabul edilmek suretiyle dava konusu işlemin iptaline karar verilmesinde isabet görülmediği''* hakkında bkz. Dş.7.D. 23.5.2007 tarih ve E: 2005/1546;K: 2007/2510 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

492 24.10.2019 tarih ve 7190 sayılı Gümrük Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (RG. 7.11.2019-30941).

yapıldığı tarihe kadar geçen süre için 6183 sayılı Kanuna göre tespit edilen gecikme zammı oranında faizin toplamı kadar, idari para cezası verileceği" kurala bağlanmıştır. Kabahatin maddi unsuru, *"dâhilde işleme rejimi, gümrük kontrolü altında işleme rejimi veya geçici ithalat rejimine ilişkin hükümlerin"* ihlal edilmesidir. Bu bakımdan, dâhilde işleme rejimi kapsamında ithal edilen eşyaya ilişkin vergiler üzerinden para cezası kararı verilebilmesi için, eşyanın, rejime aykırı olarak kullanıldığı veya diğer şekillerde rejim şartlarının ihlal edildiği yolunda bir tespit yapılması gerekli ve yeterlidir[493]. Uygulamada, Danıştay, para cezası kesilmesi için *"eşyanın, rejime aykırı olarak kullanıldığı veya diğer şekillerde rejim şartlarının ihlal edildiği yolunda bir tespit"* yapılmasını yeterli görmektedir[494].

493 238'inci maddede belirtilen rejimlere ilişkin hükümlerin, beyanda bulunma ve bilgi verme ödevinin yerine getirilmemesi veya rejim kapsamında izin verilmeyen işlemin icrai veya ihmali bir hareket ile işlenmesi sonucu gerçekleştirilebileceğine dair açıklamalar için bkz. Artun/Gök, s.178. Dâhilde işleme rejimi kapsamında ithal edilen eşyaya ilişkin vergiler üzerinden para cezası kararı verilebilmesi için, eşyanın, rejime aykırı olarak kullanıldığı veya diğer şekillerde rejim şartlarının ihlal edildiği yolunda bir tespit yapılması gerektiği hakkında bkz. Dş.7.D. 13.11.2015 tarih ve E:2012/5569;2015/5981 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Dâhilde işleme rejimi kapsamında geçici olarak ithal edilen eşyanın, rejimde öngörülen şartlı muafiyet sisteminden yararlanabilmesi için, rejim koşullarına uygun olarak yurt dışı edilerek fiilen ithal ülkesine girmiş olması gerektiği, eşyanın ithal ülkesine girmemiş olması, yurt dışı edilmediği anlamına geleceğinden; bu durum, şartlı muafiyet sisteminin ihlali sonucunu yaratacağı hakkında bkz. Dş.7.D 25.4.2013 tarih ve E:2009/8116;2013/2190 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Dâhilde işleme rejimi gereklerinin yerine getirilmiş sayılabilmesi, ihracat taahhüdünün, belgede yazılı olan veya usulüne uygun olarak uzatılan süre içerisinde gerçekleştirilmiş olmasına bağlı olduğu hakkında bkz. Dş.7.D17.4.2013 tarih ve E:2011/6452; K:2013/1983 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Dâhilde işleme rejimi uyarınca ithal edilen eşyanın Yurt dışı edilmesine ilişkin gümrük çıkış beyannamesinin sahte olarak düzenlenmesine iştirak ettiği tespit edilen davacı şirketin, taahhüdünü öngörülen süre sonuna kadar yerine getirmediği açık olduğundan, rejim kurallarını ihlal etmesi nedeniyle, adına kesilen cezada kanuna aykırılık bulunmadığı hakkında bkz. Dş.7. D 21.3.2006tarih ve E: 2005/637; K: 2006/903 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

494 Dâhilde işleme rejimi kapsamında ithal edilen eşyaya ilişkin vergiler üzerinden para cezası kararı verilebilmesi için, eşyanın, rejime aykırı olarak kullanıldığı veya diğer şekillerde rejim şartlarının ihlal edildiği yolunda bir tespit yapılması gerektiği hakkında bkz. Dş.7.D. 13.11.2015 tarih ve E:2012/5663;2015/5975 sayılı kararı, (Özel Arşiv). *Olayda, aralarında davacının da bulunduğu muhtelif firmalar adına kayıtlı dâhilde işleme izin belgeleri kapsamında gümrük vergilerinden muaf olarak ithal edilip dâhilde işleme faaliyetine tabi tutulduktan sonra ihraç edilmesi gereken tekstil eşyasının, çok az bir kısmının Gaziantep Gümrüğünden araçlara yüklenip çıkış yapmak üzere Habur Gümrük Müdürlüğüne sevk edildiği, buna karşın söz konusu eşyanın tamamı ihraç edilmiş gibi taahhüt hesabının kapatıldığı, bu şekilde, dâhilde işleme izin belgesi kapsamında gümrük vergilerinden muaf olarak ithal edilen eşyanın bir kısmının yurt dışı edilmediği hususunun Gümrük ve Ticaret Bakanlığı müfettişlerince yapılan soruşturma sonucunda hazırlanan inceleme raporunda somut olarak ortaya konulduğu, bu nedenle dâhilde işleme rejimi hükümlerinin ihlal edildiği*'' hakkında bkz. Dş.7. D.31.3.2016 tarih ve E:2014/5897;K:2016/3670 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Dâhilde işleme rejiminin getirdiği imkânlardan yararlanılabilmesi için, rejim mevzuatının

Gümrük Kanunu'nun 7190 sayılı Kanunun 12'nci maddesiyle değişik 235'inci maddesinin 1'inci ve 2'nci fıkrasının (a) ve (a) bentlerinde, genel düzenleyici idari işlemlerle ithali veya ihracı yasaklanmış eşyanın ithalini veya ihracını kabahat olarak nitelendirilmiş ve bu halde fiili işleyene idari yaptırım uygulanacağı kurala bağlanmıştır. Anılan maddeye dayanılarak yaptırım uygulanması için ithali yasak eşyanın serbest dolaşıma giriş rejimine tabi tutulması; ihracı yasak eşyanın ise ihracat rejimine tabi tutulması gerekmektedir. Dolayısıyla, eşyanın anılan rejimler dışında Türkiye Gümrük Bölgesine girmesi veya çıkması halinde söz konusu maddeye dayanılarak yaptırım uygulanması mümkün değildir. Gümrük Kanunu'nun 7190 sayılı Kanunun 12'nci maddesiyle değişik 235'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (c) bendinde ise, *"eşyanın ithali, belli kuruluşların vereceği ve gümrük idaresine ibrazı veya beyanı zorunlu olan lisans, izin, uygunluk belgesi veya bu belgeler yerine geçen bilgiye bağlı olmasına rağmen, eşya belge veya bilgiye tabi değilmiş ya da belge veya bilgi alınmış gibi beyanda bulunulduğunun tespit edilmesi hâlinde, varsa eşyanın fark gümrük vergilerinin alınmasının yanı sıra, gümrüklenmiş değerinin iki katı idari para cezası"* verileceği düzenlenmiştir[495].

belirlediği yükümlülüklerin yerine getirilerek, mevzuatta belirtilen şartlar çerçevesinde ihracatın gerçekleştirilmesi gerektiği, olayda, *"davacı Şirkete, 2915.90.80.00.29 tarife ve istatistik pozisyonunda yer alan kimyasal maddenin, 2925.20.00.00.29 tarife ve istatistik pozisyonunda yer alan amitraz maddesinin üretiminde kullanılmak üzere, gümrük vergileri ve ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmaksızın ve vergileri teminata bağlanmak suretiyle ithalinin sağlanmasını teminen dâhilde işleme izni verildiği; davacı Şirketçe üretilen amitraz maddesinin bir bölümünün ihraç edilmek üzere teslim edildiği aracı ihracatçı firma tarafından, tedarik edildiği şekliyle değil, başka bir mamulün üretiminde kullanılarak, o mamulün girdisi olarak ihraç edildiği; dolayısıyla, rejim şartlarının ihlal edildiği"* hakkında bkz. Dş 7. D. 26.4.2012 tarih ve E:2009/7286;E:2012/2054 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Olayda, geçici ithalat rejimine tabi olarak Yurda sokulan taşıtın, üçüncü bir kişiye ödünç olarak verilmesi suretiyle geçici muaflık hükümlerinin ihlal edildiği, kesilen cezada hukuka aykırılık bulunmadığı, hakkında bkz. Dş.7.D1.10,2007 tarih ve E: 2007/470; K: 2007/3881 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

495 Gümrük Kanunu'nun 235'inci madde uyarınca para cezası kesilebilmesi için ilk olarak, ithale konu eşyanın lisansa, şarta, izne, kısıntıya veya belli kuruluşların vereceği uygunluk veya yeterlilik belgesine tabi olması; ikinci olarak, ithal edilen eşyanın uygunluk veya yeterlilik belgesine tabi değilmiş gibi ithal işlemlerinin sonlandırılması yahut ithalata ilişkin herhangi bir uygunluk veya yeterlilik belgesi alınmadan söz konusu belgelerin alındığı izlenimi uyandırılmak suretiyle ithalata ilişkin gümrük işlemlerinin gerçekleştirilmesi ve son olarak, eşyanın serbest dolaşıma giriş rejimine tabi tutulması ve kuralda belirtilen hukuka aykırılıkların idarece yapılan muayene,

Gümrük Kanunu'nun 236'ncı maddesinin 2'nci fıkrasında, *"Gümrük antrepolarında veya gümrük idaresince eşya konulmasına izin verilen yerlerde yapılan sayımlarda kayıtlara göre fazla eşya çıkması halinde, bu eşyanın 177 ila 180 inci madde hükümlerine göre tasfiyeye tabi tutulmasının yanı sıra, fazla çıkan eşyaya ait ithalat veya ihracat vergileri tutarı kadar para cezası"* alınacağı; 7190 sayılı Gümrük Kanunun 13'üncü maddesiyle değişik 5'nci fıkrasında, "*eşyanın gümrük antrepo rejimine tabi tutulmasına ilişkin beyanının kontrolü veya muayenesi neticesinde antrepo beyannamesinde beyan edilenden belirgin bir şekilde farklı cinste eşya 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 idari para cezası ...., 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 idari para cezası verileceği"* tutulacağı kurala bağlanmıştır. Maddenin 2'nci fıkrasında düzenlenen kabahatin maddi unsuru antrepoda fazla eşya çıkmasına neden olan her türlü hareket olabilir. Örneğin; antrepoya kayıt altına alınmadan eşya konulması eşyanın antrepodan çıktığının gösterilmesi bu kabahatin maddi unsurunu oluşturabilir. Maddenin 5'inci fıkrası uyarınca, kabahatin hareket unsuru, beyan edilen eşya ile antrepoda bulunan eşyanın belirgin bir şekilde farklı olmasıdır. Anılan düzenleme uyarınca, idari yaptırım

---

denetleme ve kontrol sonucunda ortaya çıkarılmasının gerektiği hakkında İstanbul 5. Vergi Dava Dairesinin 13/02/2018 tarih ve E:2017/4188;2018/509 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Olayda, davacı gümrük müşaviri tarafından sahte olduğu bilinen TSE uygunluk belgelerinin beyannameye eklendiği, davacının, beyannamede belirtilen bilgiler ve beyannameye eklenen belgelerin uygunluğundan sorumlu olduğu, dolayısıyla, davacı adına Gümrük Kanunu'nun 235. maddesinin 1. fıkrasının (c) bendi uyarınca karara bağlanan para cezasına vaki itirazın reddine dair işlemin iptali istemiyle açılan davayı reddeden Mahkeme kararına yönelik istinaf isteminin reddi gerektiği hakkında bkz. Konya 3.Vergi Dava Dairesi'nin 28.3.2018 tarih ve E:2017/389;K:2018/216 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

uygulanabilmesi için, öncelikle, eşyanın beyan edilerek antrepo kayıtlarına alınması gerekmektedir. Ayrıca, *"eşyanın, antrepo beyannamesinde beyan edilenden belirgin bir şekilde farklı cinste eşya olduğunun"* gümrük idaresince tespit edilmesi gerekmektedir. Gümrük idaresince yapılacak tespitte eşyanın beyan edilenden farklı olduğu ve bu farkın belirgin olduğu ortaya konulmalıdır. Beyan edilen eşya ile gümrük idaresince tespit edilen eşya arasında belirgin bir farklılık olduğundan söz edilebilmesi için, farklılığın teknik inceleme, tahlil ve araştırma yapılmadan ilk görünüşte anlaşılması ve gümrük vergileri ve/veya ticaret politikası önlemleri açısından farklı bir uygulamaya tabi olması gerekmektedir. (GY.m.328/2).

Gümrük Kanunu'nun 241'inci maddesinde ise, 241'inci maddenin 2 ila 6'ncı bendinde sayılan davranışlar maddenin 1'inci fıkrasında ise Gümrük Kanunu'na ve *"bu Kanunda tanınan yetkilere dayanılarak çıkarılan ikincil düzenlemelerle getirilen hükümlere aykırı hareket edenlere"* uygulanması gereken yaptırımlar kurala bağlanmıştır[496].

Gümrük Kanunu'nda öngörülen kabahatler ihmali ve icrai bir davranışla işlenebilir. Ancak, bir gümrük kabahatinin ihmali davranışla işlenebilmesi için failin belli bir icrai davranışta bulunma yükümlülüğünün bulunması gerekmektedir [497].

496 Olayda, BİLGE sisteminde serbest dolaşıma giriş beyannamesinin muafiyetler kutucuğuna *"KD 17S"* kodu girilerek eşyanın muafiyet kapsamında olduğunun beyan edildiği, 4458 sayılı Kanun kapsamındaki ikincil düzenlemelere aykırı hareket edilmemiş olduğu hakkında bkz. Dş.7.D. 12.3.2015 tarih ve E:2011/7326; K:2015/1303 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

497 Akbulut, s.268- 273. Hareket ve hareketin tipte düzenlenişine göre suçların tasnifi hususunda bkz. Özgenç, 163- 169; Koca/Üzülmez, s.111 vd.; Şenyüz2011 s.34. Ayrıca, Bekar, s.1041. Geçici ithalat kapsamında Türkiye Gümrük Bölgesine getirilen araçların belirlenen sürenin sonunda Yurt dışı edilmesi gerekmektedir. Bu süre içinde eşyanın yurt dışı edilmemesi kabahatinin ihmali davranışla işlenebileceğine dair bkz. Kılıç, s.665.

bbb. Manevi Unsur

Kabahatin oluşup oluşmadığının tespit edilmesi için maddi unsurun gerçekleştiğinin belirlenmesinden sonra manevi unsurun gerçekleşip gerçekleşmediğinin saptanmış olması gerekir. Maddi unsur kabahatin dışsal unsurlarını gösterirken, manevi unsur, failin iradesi ile fiili arasında kurulan bağdır[498]. Bu bağ kurulmadan davranış fiil niteliğini taşımaz ve dolayısıyla bir kabahatin varlığından bahsedilemez[499]. Tipikliğin manevi unsurlarının varlığı halinde ancak, o fiil faile sübjektif olarak isnat edilebilir. Bu bakımdan, failin tipik haksızlık unsurlarının tümü bakımdan kasten veya taksirli olarak hareket ettiğinin belirlenmesi gerekmektedir[500]. Haksızlık oluşturan davranış kasten veya taksirle gerçekleştirilebilir. *"Kabahatler, kanunda açıkça hüküm bulunmayan hallerde hem kasten hem de taksirle işlenebilir"* . (KK.m.9). Yani, kural bir kabahatin hem kasten hem taksirle işlenmesidir[501]. Kanunda kabahatin açıkça kasten veya açıkça taksirle işlenebileceğine ilişkin düzenleme varsa aranan manevi unsur şekillerinin gerçeklemiş olması gerekmektedir. Kabahatin oluşması için kastın aranması halinde düzenlemenin sadece kasten ihlal edilmesi halinde faile idari yaptırım uygulanmaktadır. Bu halde, failin taksirinin bulunması halinde sorumlu tutulmamaktadır. Kanunda kabahatin taksirle işlenebileceğinin belirtilmesi halinde, fiilin taksirle gerçekleştirilmesi halinde kabahatin oluştuğu kabul edilmektedir[502].

Gümrük kabahati kasten veya taksirle işlenebilir. Kabahatin kasten işlenmesi halinde, failin kabahatin tanımındaki unsurları bilmesi ve davranışı sonucunda gerçekleşecek neticeyi öngörmesi gerekmektedir. Eşyanın, gümrük kıymetinin

498 Taşdelen, s.67. Bazı ekonomik etkili gümrük rejimlerine ilişkin olarak kabahatin manevi unsuruna ilişkin açıklamalar için bkz. Artun/Gök, s.182.

499 Özgenç, s.225; Koca/Üzülmez, s.131.

500 Özgenç, s.225; Koca/Üzülmez, s.131; Ercan2012, s.117.

501 Bekar, s.1044; Ercan2012, s.116.

502 Akbulut, s. 404; Ercan2012, s.116

faturasında yazan tutara göre noksan beyan edilmesi, iki ayrı fatura alınarak düşük tutarlı faturanın gümrük idaresine sunulması halinde gümrük kabahatinin kasten işlendiğinin kabulü gerekmektedir. Gümrük kabahatinin taksirle de işlenmesi mümkündür. Taksirin esasını, kişilere hukuk normları veya ortak tecrübe kuralları tarafından yüklenen objektif özen yükümlülüğünün ihlali oluşturmaktadır[503]. Bu bakımdan, faile taksirli bir davranış ancak herhangi bir özen yükümlülüğünü ihlal ettiği zaman isnat edilebilmektedir[504]. Dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırı davranılması nedeniyle bir haksızlık meydana gelmekte ve faile yaptırım uygulanmaktadır.

Kabahati işleyenin kanun maddesine aykırı davranışı kusurluluğunu göstermesi açısından karinedir. Buna kusur karinesi denilmektedir. Dolayısıyla, kişinin cezadan kurtulabilmesi için Kabahatler Kanunu'nda sayılan ve kusurluluğu ortadan kaldıran nedenleri kanıtlaması gerekmektedir[505].

bb. Hukuka Aykırılık

Kabahat olarak nitelendirilecek fiilin hukuka aykırı olması gerekmektedir[506]. Hukuka aykırılık; maddî ve manevî unsurları kanunda belirtilen tanıma uygun olarak gerçekleşen fiil ile hukuk düzeni arasındaki aykırılık, eylemin yalnız ceza hukuku kurallarıyla değil, bütün hukuk düzeni ile çatışma halinde olmasını ifade etmektedir[507]. Hukuka aykırılık kabahatin unsuru olduğundan hukuka aykırılık gerçekleşmediği sürece haksızlığın oluşması ve idari yaptırım uygulanması mümkün değildir[508]. Davranışın

503 Koca/Üzülmez, s.166.

504 Özgenç, s.249; Koca/Üzülmez, s.166.

505 Şenyüz2011, s.36; Ercan2012, s.117.

506 Ercan2012, s.117.

507 Alacakaptan, s.95; Özgenç, s.278; Koca/Üzülmez, s.237.

508 Alacakaptan, s.95; Akbulut, s.467.

kanuni tanıma uygun olması onun hukuka aykırı olduğunu da göstermektedir. Bir başka deyişle; kanuni tanımın gerçekleşmesi hukuka aykırılığın karinesini oluşturmaktadır[509]. Kanuni tanıma uygun davranış hukuk düzeninde yer alan kuralların tamamı tarafından hukuka aykırı kabul edilmelidir. Yani, bir hukuk kuralı tarafından ceza uygulanması öngörülen fiil başka bir hukuk kuralı tarafından hukuka uygun görülmemeli, ortada hukuka uygunluk nedeni bulunmamalıdır[510]. Suçun veya kabahatin hukuka aykırılık unsurunu ortadan kaldıran ve dolayısıyla fiili tüm hukuk düzeni bakımından hukuka uygun hale getiren sebepler hukuka uygunluk nedenleri olarak adlandırılmaktadır[511]. Dolayısıyla, hukuka uygunluk nedenlerinin varlığı halinde fiilin haksızlığından söz edilemez ve o fiil nedeniyle idari yaptırım uygulanamaz[512].

Hukuka uygunluk nedenlerinin kabahati düzenleyen kanunda ayrıca düzenlenmesi ve Ceza Kanunu'nda yer alanlar dışında hukuka uygunluk nedenlerinin kabul edilmesi mümkündür. Gümrük Kanunu'nun 237'nci maddesinde yer alan düzenleme bunun tipik bir örneğini oluşturmaktadır[513]. Anılan düzenleme uyarınca, *"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(nun) gümrük idaresince belirlenecek süre içinde"* ispat edilmesi halinde idari para cezası uygulanmayacaktır.(GK.m.237/1).

509 Özgenç, s.283; Akbulut, s.468.

510 Şenyüz2011, s.36; Ercan2012, s.117.

511 Koca/Üzülmez, s.239; Ercan2012, s.117.

512 Akbulut, s.469; Ercan2012, s.117.

513 Kılıç, s.673.

cc. Kusurluluk

Failin işlediği fiil nedeniyle sorumlu tutulmasının temelinde işlediği fiilin haksızlık oluşturması yatmaktadır. Bu bakımdan, fiil olmaksızın fail, haksızlık olmaksızın da kusurdan bahsedilemez. Faile yaptırım uygulanabilmesi için haksızlık oluşturan bir fiilin gerçekleştirildiği tespit edildikten sonra failin kusurlu olup olmadığının değerlendirilmesi gerekmektedir. Yani; tipe uygun ve hukuka aykırı bir fiilin varlığı belirlendikten sonra failin bu haksızlıktan kişisel olarak sorumlu tutulup tutulamayacağının, failin işlediği fiil nedeniyle kınanıp kınanamayacağının, kusurlu olup olmadığının araştırılmasına geçilmektedir[514]. Failin kusurlu olduğunun saptanması halinde, faile suçlarda ceza; kabahatlerde ise idari para cezası uygulanmaktadır. Ceza Kanunu'nda yer alan kusursuz ceza olmaz ilkesi Kabahatler Kanunu'nda kusursuz idari para cezası olmaz ilkesine dönüşmüştür[515]. Kusur, haksızlık teşkil eden fiili gerçekleştiren kişinin bu fiili gerçekleştirmesi nedeniyle kınanabilirliği konusundaki yargıyı ifade etmektedir. Fail hukuka uygun davranmayı seçebilecek olmasına rağmen haksızlığı seçtiği, hukuka uygun davranmadığı için kusurlu kabul edilmekte ve davranışı nedeniyle yaptırım uygulanmaktadır[516]. Bu bakımdan gümrük müşavirinin gümrüklendirme sürecini usulüne uygun olarak sonlandırmak yerine gümrük vergilerinin noksan ya da hiç tahsil edilmemesine neden olan davranışları ceza uygulanması için yeterli kabul edilmelidir.

Failin fiilinde kusurlu sayılması için kusur yeteneğine sahip olmalıdır[517]. Gümrük Kanunu'nda sayılan ödevlere aykırı davranan kişilerin cezalandırılabilmesi için kusur

514 Koca/Üzülmez, s.75 vd.

515 Akbulut, s.503.

516 Özgenç, s.348; Koca/Üzülmez, s.270; Akbulut, s. 504.

517 Fiilin hukuki anlam ve sonuçlarını algılama ve davranışlarını buna göre yönlendirme yeteneğinin bulunması halinde failin kusur yeteneğinin bulunduğunun kabul edilmesi gerektiği hakkında bkz. Özgenç, s.351; Koca/Üzülmez, s. 272; Akbulut, s.508. Ayrıca, Bekar, s.1044. Gümrük vergisi

ehliyetine sahip bulunması gerekmektedir. Dolayısıyla, *"fiili işlediği sırada on beş yaşını doldurmamış çocuk hakkında"* ve *"akıl hastalığı nedeniyle, işlediği fiilin hukukî anlam ve sonuçlarını algılayamayan veya bu fiille ilgili olarak davranışlarını yönlendirme yeteneği önemli derecede azalmış olan kişi hakkında idarî para cezası uygulanmaz"*.(KK.m.11). Gümrük müşavirinin, dolaylı temsil suretiyle iş takip edip gümrüklendirme sürecindeki işlemleri gerçekleştirebilmesi için *"Kanunda öngörülen faaliyetlerini yapmalarına engel hastalığının bulunmaması''* gerekmektedir. Şayet, buna rağmen, akıl hastalığının gizlenmesi ve para cezası uygulanması gerekmesi halinde, gümrük müşavirinin para cezalarından sorumlu olmadığının kabul edilmesi gerektiği düşünülmektedir.

Dolaylı temsilci suretiyle hareket eden gümrük müşaviri hakkında gümrük ödevlerine aykırı davranması nedeniyle idari yaptırım uygulanabilir. Ancak, bu halde, Kabahatler Kanunu uyarınca, *"Temsilci sıfatıyla hareket eden kişinin bu sıfatla bağlantılı olarak işlemiş bulunduğu kabahatten dolayı temsil edilen gerçek kişi hakkında da idarî yaptırım uygulanabilir"*. (KK. m. 8/2). Oysa gümrük işlemlerinin bir tüzel kişilik adına dolaylı temsil yetkisine istinaden yürütülmesi halinde ceza kesilmesi mümkün değildir. Anılan düzenleme, ithalat yapan gerçek ve tüzel kişilerin cezai sorumluluğu açısından farklı hükümler içerdiğinden eşitlik ilkesine aykırı sonuçlar doğuracak niteliktedir. Ayrıca, maddede yer alan düzenlemenin cezanın şahsiliği ilkesi ile bağdaştırılmasına olanak bulunmamaktadır[518]. Diğer taraftan gümrük işlemlerinin, bir tüzel kişilik halinde yürütülmesi halinde, Kabahatler Kanunu'nun 8'inci maddesi uyarınca, gümrük kabahatinin karşılığı olarak düzenlenen yaptırım hem tüzel kişilere hem de tüzel kişinin

ödevine ilişkin işlemleri bizzat yapmak zorunda olan ve fiil ehliyetine sahip gerçek kişilerin, filleri nedeniyle doğan sorumluluğu üstlenmeleri gerektiğine ilişkin olarak bkz. Gök2019, s.226.

518 Kabahatler Kanunu'nun 8'inci maddesinde yer alan düzenlemelerde, şahsilik ilkesine istisna getirildiğine dair açıklamalar için bkz. Ekinci, s.38. Kabahatler Kanun'unda yer alan düzenlemenin sadece, doğrudan temsile ilişkin hükümler içerdiği, dolaylı temsilin düzenlemediğine dair açıklamalar için bkz. Yerci2019, s.414

organına uygulanabilir. Ancak, yaptırımın, uygulanabilmesi için, *"gümrük beyannamesi veya beyanname kabul edilen diğer belgeler üzerine imzasını atmış olanların vergi kaybına neden olan durumu"* bilmeli ya da bilmesi gerekmelidir. Bu halde, gümrük müşavirliğinin organı olarak hareket eden veya temsilcisi olan ya da gümrük müşavirliği şirketinin faaliyet alanı içerisinde görev alan kişi eşyaya isabet eden verginin yanında cezadan da müteselsilen sorumludurlar[519]. Ayrıca, failin cezalandırılabilmesi için kusurluluğu kaldıran nedenlerin bulunmaması gerekmektedir[520].

c. Gümrük Kabahatinin Özel Görünüm Şekilleri

aa. Teşebbüs

Kabahatten dolayı idari yaptırım uygulanabilmesi için kanuni tanımda yer alan tüm unsurların gerçekleşmesi gerekmektedir. Kanuni tanımda yer alan haksızlık tamamlanmadığı müddetçe failin sorumu tutulması mümkün değildir[521]. Bu durum Kabahatler Kanunu'nun 13'üncü maddesinde açıkça kurala bağlanmıştır. Buna göre, kabahate teşebbüs cezalandırılamaz. Kanunda haksızlığın icrasına başlanmakla birlikte

519 Gümrük müşavirinin müteselsil sorumluluğuna dair açıklamalar için bkz. Bahçeci, s.337. Gümrük Kanunu'nda yer alan bu düzenlemenin suç ve cezaların şahsiliği ilkesine aykırı olduğuna dair bkz. Kılıç, s. 443. Gümrük müşavirinin müteselsil olarak sorumlu kabul edilmesiyle, müşavirin kamu görevlisi olarak kabul edildiği ve müşavire ön denetim yapma ödevinin yüklendiğine dair açıklamalar için bkz. Gök2019, s.231. Kabahatler Kanunu'nda esas itibarıyla gerçek kişilerin cezalandırılmasının amaçlandığı, Kanunda tüzel kişilere de yaptırım uygulanabileceğine ilişkin düzenlemenin, özel kanunlarda yer alan hükümlerin uygulanmasını sağlamak için konulduğu, zira Kabahatler Kanunu'nun genel hükümlerinin özel kanunlarda yer alan düzenlemelerde de uygulama alanı bulacağına dair açıklamalar için bkz. Yerci2019, s.414.

520 Kusurluluğu ortadan kaldıran nedenlerin bulunması halinde faile idari yaptırım uygulanmayacağı, kusurluluğu azaltan nedenin bulunması, örneğin haksız tahrik bulunması halinde bu durumun dikkate alınmayacağı, yaş küçüklüğü ve akıl hastalığı Kabahatler Kanunu'nda özel olarak düzenlendiği için Türk Ceza Kanunu'nun bu hallere özgü hükümlerinin kabahatler açısından uygulanamayacağına ilişkin olarak bkz. Erdener Yurtcan, **Yargıtay Kararları Işığında Kabahatler Kanunu ve Yorumu,** Türkiye Barolar Birliği, 2. Bası, 2016, s.77.

521 Akbulut, s. 544. Ayrıca, Sefa Yayla, "Kabahatler Kanununun Gümrük Mevzuatı Açısından Değerlendirilmesi'', **Gümrük Dünyası**, S.61. İlkbahar 2009, s.34,(Yayla 2009a); Ercan2012, s.148.

tamamlanmadığı hallerde failin sorumlu olduğu kabul edilmemiştir. Ancak, bu ilke mutlak değildir. Kabahate teşebbüsün cezalandırılabileceğine ilişkin düzenleme yapılması mümkündür[522]. Bu düzenleme, Gümrük Kanunu'nun 239'uncu maddesinde bulunmaktadır. Buna göre, *"ithalat veya ihracat vergilerinden muaf eşyayı 33'üncü madde hükümleri gereğince belirlenen gümrük kapıları dışında başka yerlerden izinsiz olarak ithal veya ihraç veya bunlara teşebbüs edenlerle, bu tür eşyayı gümrük işlemlerini yaptırmaksızın yurda sokanlar veya çıkaranlar ile buna teşebbüs edenlerden, söz konusu eşyanın ithalata konu olması halinde, CIF değerinin, ihracata konu olması halinde ise FOB değerinin onda biri oranında para cezası alınır"*. Düzenleme uyarınca, icra hareketlerine başlanmasına karşın, failin elinde olmayan nedenlerle eşyanın yurda sokulamaması yani icra hareketlerin tamamlanamaması halinde dahi, kabahat teşebbüs aşamasında kalmasına rağmen faile idari yaptırım uygulanabilecektir. Anılan düzenleme dışında Gümrük Kanunu'nda vergi kaybına neden olan gümrük kabahatleri ve usulsüzlük kabahatlerine teşebbüs ayrıca düzenlenmediğinden teşebbüse ilişkin kuralların uygulanması mümkün değildir. Ayrıca, söz konusu kabahatin dolaylı temsil suretiyle de gümrük müşaviri tarafından işlenmesine olanak bulunmamaktadır.

bb. İştirak

Tek bir kişi tarafından işlenebilen suçun veya kabahatin birden çok kişinin katılımıyla gerçekleştirilmesine iştirak adı verilmektedir [523] . İştirakte kabahatin işlenmesine katkıda bulunan kişilerin hepsinin fiilin işlenişine fiili katkıları

522 Bekar, s.1047; Yayla2009, s.61; Ercan2012, s.148 vd.

523 Koca/Üzülmez, s.386; Akbulut, s.573; Ercan 2016, s.75; Baş Sobacı2018, s.180.

bulunmaktadır. Fiilin işlenişine fiili katkıları olması nedeniyle işlenen haksızlıktan sorumlu tutulmaktadırlar[524].

Gümrük vergisi kaybına neden olan kabahatlere ve usulsüzlük kabahatlerine iştirak edilmesi mümkündür[525]. Gümrük Kanunu'nda, bu hususa ilişkin olarak Kabahatler Kanunu'ndan ayrı bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Bu bakımdan, Kabahatler Kanunu'nun 14'üncü maddesinin esas alınması gerekmektedir. Kabahatler Kanunu'nun 14'üncü maddesinde, *"kabahatin işlenişine birden fazla kişinin iştirak etmesi halinde bu kişilerin her biri hakkında, fail olarak idarî para cezası* verileceği*"*; *"kabahate iştirak için kasten ve hukuka aykırı işlenmiş bir fiilin varlığı(nın)"* yeterli olacağı kurala bağlanmıştır. (KK. m.14).

Anılan düzenleme uyarınca iştirak objektif ve sübjektif olarak adlandırılabilecek iki unsurdan oluşmaktadır. İştirakin objektif unsuru, davranış, sübjektif unsuru ise kasıttır. Düzenleme uyarınca, uyarınca gümrük müşavirinin kabahate iştirak ettiğinin kabulü için Kanunda öngörülen tipikliği gerçekleştirmeye elverişli davranışının bulunması gerekmektedir[526]. Gümrük müşavirinin davranışlarının hepsi teker teker tipikliği gerçekleştirebilecek nitelikte olabileceği gibi, davranışlardan sadece biri veya

524 Akbulut, s.574; Ercan2012, s.130; Ercan 2016, s.75.

525 Suç ile onun hukuki müeyyidesi olan cezanın ortak süjesinin, suçu işleyen kişi olduğu*, "Ceza sorumluluğunun şahsiliği"* ilkesi gereği, cezanın muhatabının, iştirak hükümleri saklı kalmak kaydıyla, kanunların suç saydığı eylemi gerçekleştiren kişi olması gerektiği hakkında bkz. Dş.7.D. 6.4.2016 tarih ve E:2013/2946; K:2016/3806 sayılı kararı, (Özel Arşiv). "*Ceza sorumluluğunun şahsiliği ilkesi gereğince, cezalar bakımından müşterek ve müteselsil sorumluluğun söz konusu olmadığı"* hakkında bkz. Dş.7. D. 20.11.2019 tarih ve E:2015/2285;K2019/6125 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

526 Vergi kaybına neden olan durum, Gümrük Kanunu'nun 234'üncü maddesinin 1'inci fıkrasının (b) bendinde sayılan türden; yani eşyanın beyan edilen kıymetini etkileyici nitelikte değil ise ceza uygulanması mümkün bulunmadığı, "*Olayda, idarece, her ne kadar, ithale konu eşyaya ilişkin "Algılama Biriminin" girilmemesi fiiline iştirak ettiğinden bahisle müşavirlik şirketi ortağı olan davacı adına 4458 sayılı Kanunun 234'üncü maddesinin 1'inci fıkrasının (b) bendi uyarınca para cezası kararı alınmışsa da, söz konusu eylemin cezalandırmaya dayanak alınan hükümde yer alan biçimde bir kıymet eksikliğine yol açmaması, yani anılan hükümde öngörülen koşullarının oluşmaması karşısında ortada iştirak edildiği kabul edilen fiilin mevcut olmadığı açık bulunduğundan, dava konusu işlemin iptali yolunda verilen mahkeme kararında sonucu itibarıyla isabetsizlik''* görülmediği hakkında bkz. Dş.7.D. 24.12.2015 tarih ve E:2012/4788; K2015/7730 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

birkaçı tipikliği gerçekleştirmeye elverişli nitelikte, diğerleri ise tipikliğin oluşumuna katkı sağlayacak nitelikte olabilir. Kabahatler Kanunu açısından asıl failin veya şeriğin kim olduğunun önemi bulunmamaktadır. Sorumluluk açısından fark yaratılmadığından kabahatin işlenmesine katılanların her birine, gümrük müşavirine veya ithalatçıya idari yaptırım uygulanması gerekmektedir. Gümrük müşavirinin kabahate iştiraki icrai hareketle olabileceği gibi ihmali hareketle de olabilir[527]. Kabahate iştirakin sübjektif unsurunu ise kast oluşturmaktadır[528]. Gümrük müşavirinin kabahate iştirakten dolayı sorumlu tutulabilmesi için iştirakin kasten gerçekleşmesi, iştirak edilen fiilinde kasten işlenmesi gerekmektedir[529]. İştirak edenin sorumluluğu kişinin bilerek ve isteyerek davranmasından kaynaklanmakta; bu davranış diğer kişilerin davranışlarından bağımsız olarak değerlendirilmektedir[530]. Kabahate iştirak için kast zorunlu olduğundan taksirle işlenen bir kabahate iştirak edilmesi mümkün bulunmamaktadır[531] .

Gümrük Kanunu'nda kabahat olarak tanımlanan fillere gümrük müşavirinin iştirak etmesi halinde Kanunda gümrük müşaviri adına da Gümrük Kanunu'nda fiilin karşılığı olarak öngörülen yaptırımın uygulanması gerekmektedir[532].

---

527 Akbulut, s.618-622; Yayla 2009a, s.36; Baş Sobacı2018, s.170.

528 "*Olayda; beyanname ekinde navlun faturası ile sigorta poliçesinin olmadığından bahisle davacı adına para cezası uygulanmış ise de; gümrük mevzuatının gümrük müşavirleri ile ilgili hükümleri çerçevesinde gümrük işlemlerini dolaylı temsil suretiyle takip eden davacının kasıtlı olarak söz konusu fiile iştirak ettiğine dair herhangi bir tespitin yapılmadığının anlaşılması karşısında, uygulanan para cezasında hukuka uyarlık görülmediği"* hakkında bkz. Dş.7.D. 10.2.2014 tarih ve E:2010/2792;2014/661 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Gümrük işlemlerini dolaylı temsil suretiyle takip eden davacının, kasıtlı olarak söz konusu fiile iştirak ettiğine dair somut herhangi bir tespitin yapılmadığının anlaşılması karşısında, alınan para cezası kararında ve buna vaki itirazın reddine dair işlemde hukuka uyarlık görülmediği hakkında bkz. Dş.7.D. 11.12.2015 tarih ve E:2012/819;K:2015/7306 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Gümrük işlemlerini dolaylı temsil suretiyle takip eden davacının, kasıtlı olarak eşyayı farklı gümrük tarife istatistik pozisyonunda beyan etme fiiline iştirak ettiğine dair herhangi bir tespit bulunmadığından gümrük müşaviri adına düzenlenen para cezası kararlarında hukuka uyarlık bulunmadığı hakkında bkz. Dş.7. D.14.11.2019 tarih ve E:2015/2761;K:2019/5980 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

529 Akbulut, s.627; Taşdelen, s.59; Ercan2012, s.151; Ercan 2016, s.76.

530 Taşdelen, s 59; Ercan2012, s.151; Ercan 2016, s.76.

531 Kılıç, s.682; Ercan2012, s.151; Ercan 2016, s.76.

532 Olayda, ithalatçı firmanın eşyanın gümrük kıymetinin noksan beyan edildiğini fark etmesi üzerine beyannamede düzeltme yapıldığı, ek olarak tahakkuk ettirilen vergilerin ve kesilen cezanın

cc. İçtima

Birden fazla suç veya kabahatin işlenmesi halinde kural failin her bir fiilinden ayrı ayrı sorumlu tutulmasıdır. Ancak, bazı şartların gerçekleşmesi kaydıyla failin bu fiillerin birinden dolayı cezalandırılması söz konusu olabilmektedir. Buna içtima denilmektedir[533].

Kabahatler Kanunu'nun 15'inci maddesinde içtima ile ilgili kurallar düzenlenmiştir. Maddede, bir fiil ile farklı kabahat hükümlerinin ihlali; birden fazla fiil ile aynı kabahat hükmünün ihlali ve bir fiilin hem suç hem de kabahat oluşturması durumunda uygulanacak kurallar düzenlenmiştir. Kabahatler Kanunu'nun 15'inci maddesinin 1'inci fıkrası uyarınca, bir fiil ile Gümrük Kanunu'nun farklı hükümlerinin ihlal edilmesi halinde, en ağır idari para cezasının uygulanması gerekmektedir. Ancak, gümrük para cezası yanında mülkiyetin kamuya geçirilmesi cezası öngörülmüş ise bu yaptırımında uygulanması gerekmektedir. Ayrıca, aynı beyannameden kaynaklansa dahi birden fazla fiil ile birden fazla kabahatin işlenmesi halinde her bir fiil için ayrı ayrı idari yaptırım uygulanmalıdır. Örneğin, gümrük müşaviri tarafından, eşyanın gümrük kıymetinin noksan beyan edilmesi ve tarife ve istatistik pozisyonunun olandan farklı beyan edilmesi halinde ayrı ayrı yaptırım uygulanması gerektiği düşünülmektedir.

Kabahatler Kanunu'nun 15'inci maddesinin 2'nci fıkrasında ise, aynı kabahatin birden fazla işlenmesi düzenlemiştir. Anılan düzenlemede, zincirleme suça ilişkin bir

ödendiği, ceza kesilmesini gerektiren ve dolayısıyla davacı gümrük müşavirliğinin iştirak hükümleri uyarınca sorumlu tutulmasını gerektiren bir fiilden söz etme olanağı bulunmadığı hakkında bkz. Dş.7.D. 28.1.2013 tarih ve E:2008/5130;K:2013/356 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Aynı yönde, Dş.7.D. 28.1.2013 2010/1516;K:2013/372 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Olayda, geçici olarak ithal edilen eşyanın süresi içinde yurt dışı edilmemesi; dâhilde işleme rejimi şartlarının ihlal edilmesi hususunda davacıya yüklenebilecek kusurlu bir eylemin varlığına ilişkin herhangi bir somut tespitin ortaya konulmadığı, dolayısıyla davacı gümrük müşaviri adına kesilen para cezasında hukuka uyarlık bulunmadığı Dş.7.D. 26.3.2015 tarih ve E:2014/5277; K:2015/1617 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

533 Akbulut, s.636; Ercan2012, s.151; Ercan 2016, s.76.

belirleme yapılmış olmakla beraber, Ceza Kanunu'nun 43'üncü maddesinde olduğu gibi bir cezanın verilmesi benimsenmemiş ve zincirleme suç kabahatler açısından kabahatlerin içtimaı kapsamında kabul edilmemiştir. Failin her bir fiilden ayrı ayrı sorumlu tutulması esası kabul edilmiştir[534]. Bu bakımdan, anılan düzenleme uyarınca *"bir kabahatin birden fazla işlenmesi durumunda gerçek içtima hükümlerine göre, her bir fiille ilgili olarak ayrı ayrı idarî para cezası"* uygulanması gerekmektedir[535]. Gümrük Kanunu'nda, Kabahatler Kanunu'nun 15'inci maddesinin 2'inci fıkrasında yer alan kuralı kaldıran veya sınırlandıran bir düzenleme bulunmadığından anılan kuralın esas alınmalıdır. Örneğin, gümrük müşaviri tarafından gerçekleştirilen seri ithalatlarda eşyanın gümrük kıymetinin noksan beyan edildiğinin saptanması halinde her bir beyanname için ayrı idari para cezası uygulanması gerektiği değerlendirilmektedir.

İçtima ilgili son düzenleme Kabahatler Kanunu'nun 15'inci maddesinin 3'üncü fıkrasında düzenlenen *"ne bis in idem"* kuralıdır. Kural uyarınca, aynı fiil ve konu nedeniyle mükerrer yargılama yapılması ve cezai yaptırım uygulanması mümkün değildir. Düzenleme ile kabahatler açısından genel bir kural getirilmekte, *"bir fiil hem kabahat hem de suç olarak tanımlanmış ise, sadece suçtan dolayı yaptırım"* uygulanabileceği belirtilmektedir[536]. Ancak, suçtan dolayı yaptırım uygulanamayan

534 Özgenç, s.555; Akbulut, s.636; Ercan2012, s.151.

535 Yurtcan, s.100.

536 Bilici/ Başaran Yavaşlar, s.53. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 7 Nolu Protokolünün 4'üncü maddesinde, "*Hiç kimse bir devletin ceza yargılaması usulüne ve yasaya uygun olarak kesin bir hükümle mahkûm edildiği ya da beraat ettiği bir suçtan dolayı aynı devlet yargısal mercilerince yargılanamaz ve cezalandırılamaz*" hükmü yer almaktadır (RG. 25.3.2016- 29664). Anılan düzenlemenin literatürde "*ne bis in idem''* (ya da non bis in idem) ilkesi olarak adlandırıldığına dair açıklamalar için bkz. Ayşe Nil Tosun, "Türk Vergi Ceza Hukukunda *Ne* Bis In Idemİlkesi: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin *V*erdiği Kararlardan Lucky Dev Davası'', **Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.7. S.2, 2017, s.97. Ayrıca, bu ilkenin*, "geçmişte yapılan yargılama neticesinde verilen hüküm, geleceğe karşı bir güvence işlevine sahiptir''* ilkesini temel aldığına ilişkin olarak bkz. Mustafa Özen, "Non bis in idem (Aynı Fiilden Dolayı İki Kez Yargılama Olmaz) İlkesi'', **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.XIV, S.1 2010, s.389. Ayrıca, Geçer, s.328.

hallerde kabahat dolayısıyla yaptırım uygulanması gerekmektedir [537] . Kabahatler Kanunu'nda yer alan düzenlemeye göre, kabahate ilişkin normlar suça ilişkin normlar karşısında yardımcı sayılmaktadır [538] . Eşyanın gümrük kıymetinin sahte belge kullanılarak noksan beyan edilmesi halinde, hem Gümrük Kanunu'nun 234'üncü maddesinin 1'inci fıkrasının (b) bendi hem de 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nun 3'üncü maddesinin 2'inci fıkrası ihlal edilmektedir. Bu halde, gümrük müşavirinin yalnızca *"bir yıldan beş yıla kadar hapis ve on bin güne kadar adli para cezası"* ile cezalandırılması gerekmektedir[539]. Aksinin kabulü, Kabahatler Kanunu'nun 15'nci maddesinin 3'üncü fırkası ve *"ne bis in idem"'* ile bağdaşmaz[540]. Ancak, bu ilke gözetilmeden idari para cezası uygulanması halinde, fiilin suç teşkil ettiği ve suç nedeniyle yaptırım uygulanmasına karar verildiği takdirde para cezalarının gümrük müşavirine geri verme ve kaldırmaya ilişkin kurallar çerçevesinde iadesi gerekmektedir. (GY. m.407).

537 Taşdelen, s.64. Anılan düzenleme, aynı fiilden dolayı aynı kişi hakkında birden çok dava açılmaması veya hüküm verilmemesini içeren *Ne Bis In Idem ilkesi* uyumludur. Bu ilkenin fiilin aynılığı ve kişinin aynılığı olarak iki unsurunun bulunduğuna dair bkz. Özen, s.391. Ayrıca, Geçer, s.328.

538 Akbulut, s. 667.

539 Kılıç, s.685. Sefa Yayla, "Gümrük Kanunu Kabahatler Kanunu ve Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'ndaki İdari Para Cezalarına İlişkin Bir Değerlendirme'', **Gümrük Dünyası**, S. 70, 2011/3 s. 37, (Yayla2011a).

540 Vergi Usul Kanunu kapsamında kaçakçılık suçu işleyen mükellefe suçun ve kabahatin karşılığı olan yaptırımın uygulandığı hususunda açıklamalar için bkz. Bilici/ Başaran Yavaşlar, s.53. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin son kararlarında, aynı fiil ile ilgili olarak iki ayrı yargılama yapılıp ceza verilemeyeceğine hükmettiğine, Mahkemenin, "*aynı sanıkla ilgili zaman ve yer bakımından birbirine ayrılmaz bir biçimde bağlı bir dizi olgusal konuları içeren olaya odaklandığına''* dair açıklamalar için bkz. Nil Tosun, s.100. Fiilin her iki düzeni ihlal etmesi halinde ayrı ayrı yaptırım uygulanması gerektiği yolunda bkz. Ekinci, s. 48.

C. MALİ YÜKLER

Gümrük Kanunu, gümrük vergisi ve eş etkili vergiler dışında kalan, kamusal egemenliğe dayalı olarak alınabilecek yükümlülükleri ifade etmek için *"mali yükler"*[541] ve *"diğer mali yükler"*[542] ifadesine yer vermektedir. Bu terimler Gümrük Kanunu'nda 5911 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikler ile eklenmiştir. Söz konusu değişiklikten önce ithalat ve ihracat vergileri; eşyanın ithalinde ya da ihracında öngörülmesine göre *"gümrük vergileri ve eş etkili vergiler"* temel alınarak tanımlanmıştır. Hukuki güvenlik ve belirlilik ilkesine göre hukukî bir kavramın, anlam ve sınırlarının bilinebilir olması gerekmektedir. Buna karşın gümrük vergileri tanımına dâhil edilen *"mali yük(ler)"* teriminin anlam ve sınırlarının belirli olduğundan bahsedebilmek mümkün değildir[543]. Bu bakımdan *"mali yükler''* kavramının kapsamının ve tabi olduğu hukuki rejimin saptanması gerekmektedir. Kamusal egemenliğe dayalı olarak alınabilecek mali yükümlülükler, genel olarak, 1982 Anayasası'nın *"Vergi Ödevi"* başlıklı 73'üncü maddesi ile *"Piyasaların Denetimi ve Dış Ticaretin Düzenlenmesi"* başlıklı 167'nci maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddelerde yer alan *"benzeri mali yükümlülük"* ve *"ek mali yükümlülük"* kavramlarından yola çıkılarak Gümrük Kanunu anlamında *"mali yük"* kavramının hukukî nitelendirmesi ortaya konulmuştur.

---

541 GK. m., 3 /9 (a), 3/10(a):":*İthalat vergileri" deyimi, a) Eşyanın ithalinde ödenecek gümrük vergisi ile diğer eş etkili vergiler ve mali yükleri, b) Tarım politikası veya tarım ürünlerinin işlenmesi sonucu elde edilen bazı ürünlere uygulanan özel düzenlemeler çerçevesinde ithalatta alınacak vergileri ve diğer mali yükleri; ... ifade eder."*

542 GK. m., 3 /9 (b), 3/10(b): "*İhracat vergileri" deyimi, a) Eşyanın ihracatında ödenecek gümrük vergisi ile diğer eş etkili vergiler ve mali yükleri) Tarım politikası veya tarım ürünlerinin işlenmesi sonucu elde edilen bazı ürünlere uygulanan özel düzenlemeler çerçevesinde ihracatta alınacak vergileri ve diğer mali yükleri; ... ifade eder"*. 5911 sayılı Kanun ile gümrük vergilerinin yeniden tanımlanmasından önce; mali yük kavramına yalnızca Gümrük Yönetmeliği'nde yer verildiği; fakat o dönemde kanundaki tanımda yer almaması nedeniyle bu durumun kanunilik ilkesine aykırılık taşıdığında dair açıklamalar bkz. Bulut, s. 144 vd.

543 Funda Başaran Yavaşlar, "Anayasa Temelinde Benzeri Mali Yükümlülük Kavramı'', **Vergi Sorunları Dergisi**, S.118,1998-7, s.116, (Başaran Yavaşlar1998).

Anayasa'nın 73'üncü maddesinde, *"vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulacağı, değiştirileceği veya kaldırılacağı"* düzenlenmiştir. Anayasa'nın bu kuralı, vergi hukukunda yer alan kanunilik ilkesinin hangi hususları içerdiği ve düzenleme alanı kanun ile yapılması gerekli bulunan mali yükümlülükleri belirlemektedir. Anayasa'da kullanılan dil *"benzeri mali yükümlülükler"* kavramının anlamının net olarak belirlenmesine olanak vermemektedir. Dolayısıyla, *"benzeri mali yükümlülükler"* in sadece vergi benzeri mi, resim benzeri mi yoksa harç benzeri mi olduğu ilk bakışta saptanamamaktadır. Anılan düzenleme, Anayasa'nın 167'nci maddesinin 2'nci fıkrasında yer alan*, "vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya"* ibaresi ile irdelendiğinde belirsizlik derinleşmektedir.

Anayasa'nın 73'üncü maddesi, dilbilgisi kuralları açısından irdelendiğinde, ismen ve nitelikleri ile bilinen mali yükümlülükleri saydıktan sonra, bu yükümlülüklerin bir ya da birkaçının özelliklerini, kısmen de olsa taşıyan yükümlülükleri *"benzeri mali yükümlülükler"* olarak adlandırdığı anlaşılmaktadır. Bu bakımdan, *"benzeri mali yükümlülükler"* kavramının anlamının dar ve sınırlandırıcı olarak yorumlanmaması, Anayasa' da kullanılan anlamına uygun düşmektedir [544]. Kararlarında, *"vergi benzeri*

544 Başaran Yavaşlar1998, s.116. Ek mali yükümlülük konusunda verilen yetkinin vergilerin kanuniliği ilkesinden bir ayrılma olarak niteleneceğine ilişkin olarak bkz. Oktar, S. Ateş. "Vergi Benzeri Mali Yükümlülükler Ek Mali Yükümlülükler ve Bir Totolojik Düzenlemenin Analizi", **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 37. Seri,** Y. 1996/1997, s. 155 vd.

mali yüküm"[545], *"resim benzeri mali yüküm"*[546], *"harç benzeri mali yüküm"*[547], *"vergi resim harç benzeri mali yüküm"* [548] kavramlarını kullanan Anayasa Mahkemesi de *"benzeri mali yükümler"* ibaresinin sadece vergi benzeri mali yükümleri ifade etmediğini kabul etmektedir [549].

Yazında ve içtihatlarda Anayasa'nın 73'üncü maddesinde kullanılan kavramların bir kısmının unsurları ve kapsamı konusunda bir uzlaşma bulunduğu görülmektedir.

545 Çarşı ve mahalle bekçilerinin kamu hizmeti yaptıklarından ve bu nedenle onlara hizmetleri karşılığında ödenen paraların kamu gideri olduğundan söz ederek, bu gideri karşılamak için alınan paraları vergi benzeri mali yükümlülük olarak nitelendirilmesi hakkında AYM. 26.10.1965 tarih ve E: 1965/ 25; K: 1965/57 sayılı kararı, (RG. 8.12.1965/12171); Belediye ve mücavir alan sınırları içindeki yeraltı sularından kamu ve özel kişiler tarafından elde edilen kullanma ve sanayi suları için belediye meclislerince düzenlenecek tarifelere göre *"ücret"* adı altında alınan paranın, bir hizmet veya malın karşılığını oluşturmaması, maliyet-kâr esasına göre belirlenmemesi ve kamu gücüne dayanılarak tek taraflı irade ile tespit olunması açısından, belediyeler için vergi benzeri mali kaynak oluşturduğu hakkında AYM. 31.03.1987 tarih ve E:1986/20; K:1987/ 9 sayılı kararı, (RG. 28.05.1987 – 19473); zorunlu ilköğretimin sekiz yıla çıkarılması nedeniyle ihtiyaç duyulan ek giderlerin karşılanması amacıyla ihdas edilen eğitime katkı payının vergi benzeri mali yüküm olduğu hakkında AYM. 20.09.2012 tarih ve E; 2012/ 65; K:2012/ 128 sayılı kararı, (RG. 18.04.2013 – 28622).

546 Harcamalara katılma paylarının, vergi hukuku açısından hizmetten yararlanacak olan arsa ya da bina sahibinin ödemesi gereken resim benzeri bir mali yükümlülük niteliğinde bulunduğu hakkında AYM. 24.11.1987 tarih ve E: 1987/ 19; K:1987/ 31 sayılı kararı (RG. 29.03.1988 -19769); yol, kanalizasyon ve su hizmetlerinden yararlanan taşınmaz sahiplerinden alınan harcamalara katılma payının, borçluları bakımından resim benzeri bir mali yükümlülük niteliği taşıdığı hakkında AYM.28.03.2002 tarih ve E: 2001/5; K: 2002/42 sayılı kararı, (RG. 05.09.2002 – 24867); yol harcamalarına katılma payının resim benzeri bir mali yükümlülük olduğu hakkında AYM. 12.09.2013 tarih ve E: 2013/ 19; K: 2013/100 sayılı kararı (RG. 18.09.2014 – 29123).

547 Tapu Kadastro Genel Müdürlüğünün ürettiği her türlü tapu, kadastro, harita ve arşiv bilgi ve belgeleri ile sunduğu hizmetlerin niteliği dikkate alındığında bunların karşılığında alınacak bedelin resim benzeri değil; harç benzeri mali yüküm olduğu hakkında AYM. 27.09.2012 tarih ve E: 2011/ 16; K: 2012/ 129 sayılı kararı, (RG. 22.11.2013 – 28829).

548 AYM. 28.09.1995 tarih ve E:1995/ 24; K:1995/ 52 sayılı kararı, (RG. 11.06.1998 – 23369); AYM. 21.02.2008 tarih ve E:2005/10; K:2008/ 63 sayılı kararı, (RG. 07. 11. 2008 – 27047); AYM. 31.10.2013 tarih ve E:2013/ 41; K: 2013/ 124 sayılı kararı, (RG. 28.12. 2013 – 28865); AYM. 29.01.2014 tarih ve E: 2013/ 66; K: 2014/ 19 sayılı kararı, (RG. 10.01.2015 – 29232).

549 Benzeri mali yükümlülük kimi zaman vergi, harç ve resim'in özelliğini ayrı ayrı yansıtırken kimi zaman da verginin harç ve resim' in ortak öğelerini taşıyabileceği hakkında bkz. AYM. 31.3.1987 tarih ve E:1986/20; K:1987/9 sayılı kararı, (RG 28.05.1987-19473); AYM. 28.09.1995 tarih ve E: 1995/ 24; K: 1995/ 52 sayılı kararı, (RG. 11.06.1998 – 23369); AYM. 01.04.2004 tarih ve E:2003/9; K:2004/47, (RG. 05.11.2004 – 25634); AYM. 21.02.2008 tarih ve E: 2005/10; K: 2008/ 63 sayılı kararı, (RG. 07. 11. 2008 – 27047); AYM. 31.10.2013 tarih ve E: 2013/ 41; K: 2013/ 124 sayılı kararı (RG. 28.12. 2013 – 28865); AYM. 29.01.2014 tarih ve E: 2013/ 66; K. 2014/ 19 sayılı kararı, (RG. 10.01.2015 – 29232).

Örneğin; verginin tanımı ve unsurları konusunda bir uzlaşmanın bulunduğunu söylemek mümkündür.

Türk Vergi Hukuku yazınında vergi tanımlanırken, verginin genelliği, yani; vergiyi doğuran olay kişiliğinde gerçekleşen herkesin vergi ödemekle yükümlü olduğu; verginin karşılıksız olduğu yani, yükümlünün ödenen vergi karşılığında kendisine bir hizmet sunulmasını talep edemeyeceği; verginin genel giderleri karşılamak için tahsil edileceği hususlarına vurgu yapılmaktadır[550].

Anayasa Mahkemesi vergi kavramını benzer ölçütlerden hareketle tanımlamıştır. Mahkemeye göre; *"vergi; kamu giderlerini karşılamak amacıyla yasalarla gerçek ve tüzelkişilere malî güçlerine göre getirilen bir yükümlülüktür. Belirli bir hizmetten doğrudan yararlanma karşılığı olmayan vergi tüm kamu hizmetleri için yapılan giderlere ortak katılma payıdır"* [551].

Yazında, Anayasa'nın 73'üncü maddesinde öngörülen hukuki rejime tabi olan harç konusunda da ortak bir yaklaşımın olduğunu söylemek mümkündür. Yazında, genel olarak, harcın karşılıklı olduğu; genel değil özel olduğu vurgulanmaktadır. Harç karşılıklıdır; çünkü harç bireylerin özel menfaatlerine ilişkin olarak, kamu kurumları ve bunlar tarafından sağlanan hizmetlerin karşılığı olarak alınmaktadır. Harç özeldir; çünkü harç sadece hizmetten, belli bir kamusal haktan yararlananlardan tahsil edilmektedir[552].

Anayasa Mahkemesi harcın tanımında *"karşılıklı"* olmasını temel unsur olarak görmüştür. Harç, Mahkemece; *"kimi kamu hizmetlerinden yararlanmanın karşılığı*

550 Başaran Yavaşlar1998, s.117; Oktar, s.162. Gülşen Yılmaz, Özgür Biyan "Vergi Hukukunda Bir Belirsizlik: "Benzeri Mali Yükümlülük" Kavramı ve Bu Kavram Açısından Bakanlar Kuruluna Verilen Yetkilerin Değerlendirilmesi'', **Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, C.38, S. 2, Aralık 2016, s.335-360.

551 AYM. 1.4.2004 tarih ve E:2003/9; K:2004/47 sayılı kararı, (RG. 05.11.2004/25634).

552 Başaran Yavaşlar1998, s. 117 vd.; Oktar, s.163; Yılmaz/Biyan, s.337.

olarak tahsil edilen kamu geliri" olarak tanımlanmaktadır. Mahkemeye göre; *"Ödenen vergiler bakımından, vergi mükelleflerinin bireysel bir hizmet ya da karşılık talep etme haklarının bulunmamasına karşın, harçlar belirli bir kamu hizmetinden yararlanmanın (tapu, pasaport gibi) karşılığıdır"*[553].

Resim kavramının tanımı ve unsurları konusunda Türk Vergi Hukuku yazınında bir uzlaşmanın olmadığını söylemek mümkündür. Bu nedenle, *"resim"* belirsiz bir hukuki kavram olarak tanımlanmaktadır[554]. Kavramın anlamının belirsizleşmesinde Kanunlarda kullanılan tanımların etkisi yadsınamaz. Örneğin, bir izin karşılığı olmasına karşın, işyeri açma izni karşılığı anılan tutarlar ve bir yerin işgali nedeniyle alınan tutarlar Belediye Gelirleri Kanunu'nda harç olarak nitelendirilmişlerdir. (BGK m.81-52)[555].

Anayasa Mahkemesi resim kavramının anlamını belirlerken yükümlülüğün verilen bir izin nedeniyle doğup doğmadığını belirlemeye çalışmaktadır. Mahkemeye göre, resim; *"bir iş ya da faaliyetin yapılmasına yetkili kuruluşlar tarafından izin verilmesi dolayısıyla yapılan bir ödeme şeklinde tanımlandığı gibi harca benzer biçimde kamu kuruluşlarında görülen hizmetin ve yapılan giderlerin karşılığı olarak yalnız o işle ilgili gerçek ve tüzel kişilerden sağlanan gelirler"* şeklinde de açıklanmaktadır[556].

Benzeri mali yüküm kavramının tanımlanması ve unsurlarının belirlemesi güçlük arz etmekle birlikte[557]; kamu gücü ölçütünden hareketle tanımlanması mümkündür. Buna

553 AYM.1.4.2004 tarih ve E:2003/9; K:2004/47 sayılı kararı, (RG. 05.11.2004/25634).

554 Başaran Yavaşlar1998, s.124. *"Kamusal harcamaların finansmanı için, belirli bir hizmetin veya işin görülmesi için yetkili makamlarca verilen iznin karşılığında alınan paranın''* resim olarak tanımlanabileceği hakkında bkz. Yılmaz/Biyan, s.338. Resim kavramının belirginliğini yitirdiğine, Anayasa'nın 74'üncü maddesinde yer alan düzenlemenin değiştirilmesi gerektiğine dair bkz. Güneş Yılmaz, "Vergi, Resim, Harç" Kavramlarının Tarihsel Devinimi: Kavram Kargaşası Bağlamında "Resmin" Günümüzdeki Varlık Sorunu'', **Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi,** C.40, S. 2, Aralık 2018, s.370.

555 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu (RG. 29.5.1981- S.17354).

556 AYM.1.4.2004 tarih ve E:2003/9; K:2004/47 sayılı kararı, (RG. 05.11.2004/25634).

557 Öncel, s. 33-34; Başaran Yavaşlar1998, s.125.

göre; kamu gücü kullanılan ve zora dayanan yükümlülükler benzeri mali yükümlülüktür ve bunların Anayasa'nın 73'üncü maddesi kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir[558]. Tahsis edilen yere göre benzeri mali yükümlülükler değerlendirilecek olursa, yükümlünün kim olduğu önemli olmaksızın özel ihtiyaçların finansmanına tahsis edilen yükümler benzeri mali yükümdür[559]. Benzeri mali yükümlülük kavramının bağlantı, amaç, karşılıksız olma ve grup yararına tahsis olma gibi ölçütlerden hareketle tanımlanması da mümkündür. Buna göre benzeri yükümlülükler, grup bağlantılı yükümlülüklerdir. Bunlardan elde edilen gelirin kullanımı tek bir kişiye değil, belli bir gruba yöneliktir. Yükümlülük belli bir amacın gerçekleştirilmesi için alınmalıdır. Benzeri mali yükümlülük, yükümlüsünün doğrudan bir yararı bulunmadığı için karşılıksızdır; ancak burada karşılıksız olmasından kastedilen, birebir yararlanmanın bulunmamasıdır. Bu halde, zorunluluk unsuru asıl olmakla birlikte, benzeri mali yükümlülük yoluyla elde edilen gelirin kullanımının doğrudan ve sadece yükümlendirilen grubun yararına kullanılmasıdır[560]. Anayasa Mahkemesi'ne göre ise, kamu idareleri tarafından tahsil edilen paraların hukuki niteliği, isimlerinden ziyade içerikleri dikkate alınarak belirlenmelidir[561]. Bu kapsamda bir yükümlülüğün benzeri mali yükümlülük olarak nitelendirilmesi için temel ölçüt; zorunluluktur. Dolayısıyla, ödenmesi zorunlu olmayan,

558 Nami Çağan, Anayasa Yönünden Fonlar, **Anayasa Yargısı,** Ankara 1987 s.107-115. Anayasa'nın 167'nci maddesinin 2'nci fıkrasında verilen yetkinin 74'üncü maddesinin 2'nci fıkrasında belirtilen yetkiden nicelik ve nitelik bakımından farklı olduğu, A. Oktar, s. 155; Yılmaz/Biyan, s.346.

559 Selim Kaneti**, Vergi Hukuku,** 2. Baskı, İstanbul 1989, s. 7.Yükümlülüğün niteliğinin belirlenmesinde, kavramın *"vergi, resim ve harç"* ile ayrı ayrı ilişkilendirilmeye çalışılmaması gerektiği, *"benzeri mali yükümlülük"* olarak ele alınıp değerlendirilmesinin ve kullanılmasının daha doğru olacağı hakkında bkz. Yılmaz/Biyan, s.342.

560 Başaran Yavaşlar1998, s. 131. Benzeri mali yükümlülük ile ek mali yükümlülük arasında bir fark olmadığı, Anayasa'nın 167'nci maddesinin 2'nci fıkrasında yapılan düzenleme ile dış ticaretin vergilendirilmesi hususunda vergilendirme yetkisinin devredildiği hakkında bkz. Oktar, s.168.

561 Her ne kadar alınacak paraya *"ücret"* adı konulmuş ise de kamu idareleri tarafından alınan paraların isimlerine değil, içerik ve niteliklerine göre değerlendirilmesi gerektiği hakkında AYM. 31.03.1987 tarih ve E:1986/20; K:1987/9 sayılı kararı (RG. 29.03.1988 -19769). Denetlenen kanun maddesinde sağlık kütüğüne yazılacaklardan Bakanlar Kurulu'nun tespit edeceği miktarda alınacağı bildirilen paranın adı prim olsa da kamu yönetimlerinin alacakları paraların adlarına göre değil niteliklerine göre değerlendirileceği hakkında AYM. 19.04.1988 tarih ve E:1987/16; K:1988/8 sayılı kararı (RG. 23.08.1988-19908).

kişinin isteğine bağlı olan bir edimin benzeri mali yüküm olarak nitelendirilmesine olanak bulunmamaktadır. Nitekim Mahkeme, benzeri malî yükümlülüğü *"kişilerden yapılan kamu hizmetleri karşılığında ya da bir hizmet karşılığı olmaksızın kamu gücüne dayanılarak alınan paralar"* olarak tanımlamıştır [562] . Benzeri mali yükümlülükler üzerinde belirtilen görüşlerden hareketle vergi benzeri mali yüküm kavramına temel niteliğini veren temel öğenin, amaç ve tahsis olduğunu söylemek mümkündür. Dolayısıyla, belli bir amacın gerçekleştirilmesi için alınan ve tahsil edilen gruba tahsis edilen yükümlülükleri benzeri mali yükümlülük olarak nitelendirmek gerekmektedir. Bununla beraber, yükümlünün ödemekle zorunlu bulunduğu yüküm karşılığı bir istemde bulunamaması ve fakat elde edilen gelirden hukuki olarak yararlanma imkânının olması; kamu gücüne ve zora dayanması gibi destek ölçütlerin eklenmesi gerektirmektedir.

Anayasa'nın 167'inci maddesinde ise, Cumhurbaşkanına, *"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"* yetki verilebileceği düzenlenmiştir[563].(AY. m.167). Ek mali yükümlülük kavramının içeriği ile ilgili bu madde de bir belirleme yapılmamıştır. Anayasa metninden sadece düzenlemenin Cumhurbaşkanı tarafından yapılacağı anlaşılmakta, bu suretle *"ek mali yükümlülükler(in)", "vergi, resim, harç ve benzeri mali*

562 AYM. 1.4.2004 tarih ve E:2003/9; K:2004/47 sayılı kararı, (RG. 05.11.2004 – 25634). *"Yapılan kamu hizmetleri karşılığında ya da bir hizmet karşılığı olmaksızın, yasada belirtilen amaca uygun olarak, ilgili kurum ya da kuruluşun giderlerini karşılamak üzere, kamu gücüne dayanılarak tahsil edilen ve genel bütçe gelirleri arasında yer almayan ve yasayla konulması gereken; vergi, harç ve resmin belirli bir ya da birkaç özelliğini bünyesinde taşıyan mali yükümlülüktür''* Yılmaz/Biyan, s.342.

563 Anayasada bir tanım yapılmadığı, sadece amaç ve üzerine ek mali yükümlülük konulabilecek alanların belirlendiği; terimlerin belirsiz olduğu yetki alanının geniş olduğu düzenlemenin vergilendirme yetkisinin devri niteliğini taşıdığına dair bkz. Cenker Göker, "Dış Ticaret İşlemlerine Konulan Ek Mali Yükümlülüklerde Öngörülebilirlik İlkesi Üzerine Bir Deneme", **Ankara Barosu Dergisi**, 2013/1 s.119. Bu yetkinin hukuki niteliği konusunda ayrıca bkz. Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı ilkesi**, XII Levha, İstanbul 2008, s.173-178.

yükümler" dışında yer aldığı anlaşılabilmektedir[564]. Bu düzenleme temel alınarak 2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun'da Cumhurbaşkanına düzenleme yapma yetkisi verilmiştir. Cumhurbaşkanının bu kapsamdaki ek mali yüküm koyma ve kaldırma yetkisi, Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 4'üncü fıkrası kapsamındaki yetkisinden daha geniş kapsamlıdır. Cumhurbaşkanının ek mali yükümlülük getirebilme yetkisi, bir nevi vergilendirme yetkisine karşılık gelmekte, yürütme organı koyma ve kaldırma yetkisiyle bir nevi yasama organı gibi hareket etmektedir[565]. Buna karşın, ek mali yükümlülüklerin vergilerden ve benzeri vergilerden herhangi bir farkının bulunmadığı, gerek verginin ve vergi benzerinin ve gerek ek mali yükümlülüklerin zorunlu, bir başka deyişle kamu gücüne dayalı olarak alınan yükümlülükler olduğu, ek mali yükümlülüklerin neyin eki olduğunun anlaşılmadığı, vergi benzeri mali yükümlülük kavramı ile ek mali yükümlülük kavramının özünde aynı olduğu da ileri sürülmektedir[566].

---

564 Ek mali yükümlülükler kavramının içeriğinin belirsizliği hakkında bkz. Karakoç2014, s. 1270. Yürütmeye(Cumhurbaşkanına) ek mali yükümlülük çıkarma yetkisi verilmesinin, hukuki belirlilik ve güvenlik ilkesine aykırı nitelik taşıdığı, ancak kararın uygulanma tarihinin ertelenmesi veya ileri bir tarihe ilişkin olarak belirlenmesi halinde bu sorunun çözülebileceğine dair bkz. Göker, s.123.

565 Karakoç2014, s.1270. Anayasa'nın 167'inci maddesinin 2'nci fıkrasında verilen yetki ile, vergilerin kanuniliği, genellik eşitlik ve hukuki güvenlik ilkelerinin ihlal edildiğine dair bkz. Oktar, s.176. Ayrıca ek mali yükümlülüğün konmasının onun nev'inin ve miktarının saptanması demek olduğu, türü ve miktarı belli olmayan bir yükümlülüğün konulamayacağı, dış ticaretin ülke yararına düzenlenmesi amacıyla ek mali yükümlülükler koymaya yetkili kılınan bakanlar kurulunun, ülke ekonomisi ne gibi ek mali yükümlülükler konulmasını gerektiriyorsa bunun nev'ini ve miktarını saptamada serbest olacağı hakkında bkz. AYM. E: 1984/6; K: 1985/1 sayılı kararı (RG. 17.06.1985-18787).

566 Bu görüş ayrılığı Anayasa Mahkemesi kararlarına da yansımaktadır. 2976 sayılı Kanun'un Anayasa'ya uygunluğu incelenirken, Anayasa'nın 167'nci maddesinde, Anayasa'nın 73'üncü maddesinde düzenlenen vergi ödevinde öngörülenden tamamen ayrı bir esasın benimsendiği; Anayasa'nın 167'nci maddesinin ikinci fıkrası ile sözü edilen *"ek malî yükümlülüklerin"* konulması ve kaldırılmasında Bakanlar Kurulu'na kanunla yetki verilmesinin söz konusu olduğu; bir *"ek mali yükümlülüğün konulması"* onun nev'inin ve miktarının saptanması demek olduğu; dış ticaretin, ülke ekonomisinin yararına düzenlenmesi amacıyla ek mali yükümlülükler koymaya yetkili kılınan Bakanlar Kurulunun, ülke ekonomisi ne gibi ek mali yükümlülükler konulmasını gerektiriyorsa, bunun nev'ini ve miktarını saptamada serbest olacağı; bunların, önceden nelerden ibaret olacağını saymaya ve miktarını saptamaya olanak olmadığı; başka ülkelerin alacağı önlemlere veya onların ekonomisinin gidişine ya da memleketimizdeki ekonomik olaylara bakılarak günü gününe alınacak tedbirlerle dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına düzenlenmesinin sağlanacağı; Bakanlar Kurulu'nun da Anayasa'ya uygun olmak koşuluyla bu konunun çerçevesini, genel esaslarını, temel yönlerini ve ayrıntılarını tümüyle düzenleme yetkisine sahip olduğu; buna karşın, karşı oy yazısında Anayasa' nın 167'nci maddesinde yer alan ek sözcüğünün tek başına yeni bir kavramın varlığını göstermeyeceği, yalnızca "Ek..." sözcüğünün

Gümrük Kanunu açısından "*mali yük"* terimi, dar anlamda gümrük vergisi dışında kalan, eş etkili vergi olarak nitelendirilmeyen diğer mali yükleri (ücret, fon, katılma payı, kesinti, harç, katkı payı vb.) anlatmak üzere kullanılmaktadır[567]. Bu nedenle, ithalat sırasında alınan ve vergi olarak tanımlanmayan; ancak doğurdukları etkiler bakımından gümrük vergisine benzer etkiler gösteren mali yükler, ithalat vergileri (ve dolayısıyla gümrük vergileri) kapsamında değerlendirilmektedir. Nitekim Anayasa Mahkemesi Gümrük Kanunu'nun 3' üncü maddesinin (9) numaralı bendinin (a) alt bendinde yer alan *"ve mali yükleri"* ibaresinin Anayasa'ya uygunluğunu denetlerken "*mali yükleri(in)"* vergi olmadığı ve Gümrük Kanunu'nun 3'üncü maddesinin (9) numaralı bendinin (a) alt bendinde *"ve mali yükleri"* ibaresinin ek mali yüküm olarak değerlendirilmesi gerektiğini kabul etmiştir. Bu kapsamda *"yükümlülüklerin ithalat vergileri kapsamında olmaları bunların niteliğinde ve içeriğinde bir değişikliğe yol açmamaktadır. Zira ek mali yükümlülüklerin, ithalat vergisi içerisine konulması, bunların alınış amaçlarını, türünü ve miktarını belirlemede"* Cumhurbaşkanının yetkisini değiştirmemekte ve ek mali yükümlülüklere vergi niteliği kazandırmamaktadır[568]. Gümrük Kanunu'ndaki *"ve mali yükleri"* ibaresinin *"ek mali yüküm"* olarak nitelendirilmesinin isabetli olduğu düşünülmektedir. Anayasa mahkemesi kararında belirtildiği üzere anılan "*düzenleme ile gümrük vergileri tanımının içine diğer eş etkili vergiler ve mali yükler de dâhil edilerek gümrük idarelerince değişik adlarla tahsil edilen veya tahsil edilip edilmediği kontrol edilen tutarlar için de gümrük vergilerinin tâbi olduğu usul ve esasların uygulanması amaçlanmıştır. Böylece ek mali yükümlülükler için*

bulunmasının yürütmeyle görevli Bakanlar Kurulu'na, "koyma ve kaldırma", böylece zamanını, gereğini belirleme yetkisini verdikten sonra ilkeleri de kanun düzeyinde saptama yetkisine olanak vermeyeceği hakkında bkz. AYM. 11.01.1985 tarih ve E:1984/ 6; K: 1985/1 sayılı kararı (RG.17.06.1985- 18787).

567 Gümrük Kanunu kapsamında alınan vergiler dışında kalan, fon, ücret, kesinti, harç katılma payı, adı altına alınan tüm parasal edimlerin mali yük kavramı içerisinde değerlendirilmesi gerektiğine dair bkz. M. E. Şahin, s.33.

568 AYM. 11.10.2012 tarih ve E: 2011/109; K: 2012/145 sayılı kararı, (RG. 28.03.2013 – 28601).

hak arama yolları, tahsil usulleri ve zamanaşımı gibi konularda ithalat vergileriyle yeknesaklık sağlanmış olmaktadır." Bu bakımdan, gümrük idaresince tahakkuk ettirilen ve ithalat vergileri kapsamı içinde yer alan mali yüklere itiraz usulü izlenerek dava açılacak ve bunlardan kaynaklanan uyuşmazlıklar vergi mahkemesi tarafından çözümlencektir.

Cumhurbaşkanının dış ticaret işlemleri üzerindeki bu yetkisini *"Cumhurbaşkanının Kararı"* ile kullanmasının uygun olduğu kabul edilmektedir. Cumhurbaşkanın ek mali yükümlülük getirme konusunda düzenleme yapma yetkisi geniş olduğundan; en azından yetki kanununda ek mali yükümlülüğün temel unsurlarının düzenlenmesi gerektiği; aksi takdirde keyfi uygulamalara yol açılabileceği ve kanunilik ilkesinin zedelenebileceği ileri sürülmektedir[569]. Yani, bu halde de dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına düzenlenmesi amacıyla Cumhurbaşkanı, ek mali yükümlülüklerin sınırı yasada belirlenen unsurları konusunda düzenleme yapabilmelidir[570].

Gümrük Kanunu'nda belirtilen mali yük kavramı geniş bir yelpazeyi içermesine karşın burada, gümrük müşavirinin de ödenmesinden sorumlu olduğu ve önemli görülen mali yüklerden birkaçı hakkında açıklama yapılmıştır.

1. TRT Bandrol Ücreti

İthal edilen radyo, televizyon, video ve birleşik cihazların ithalat işlemlerinin tamamlanmasında önce ithal edenler tarafından bandrol veya etiket almaları zorunlu

569 Güneş, s. 173; Karakoç2014, s. 1271.

570 Bu halde, Bakanlar Kurulunun düzenleme yetkisini *"ek mali yükümlerin tüm temel unsurlarına yani tüm ana öğelerine yönelik olarak değil ancak yasada belirtilmek ve çerçeveleri çizilmek kaydıyla ek mali yükümlülüklerin Anayasa 73/ IV' de sayılan öğelerine örneğin, oranlara, indirimlere, istisnalara, bağışıklıklara yönelik olarak kullanılması gerektiği''* hakkında bkz. Güneş, s.177. Ayrıca bkz. Karakoç2014, s. 1271. Bandrol ücretinin eş etkili mali yükümlülük olduğuna dair bkz. Saygılıoğlu/Gerçek, s.100.

bulunmaktadır. (3093 SK. m.1). *"Bu bandrol veya etiketler Türkiye Radyo Televizyon Kurumu tarafından veya bu Kurumun yetkili kılacağı diğer kurum veya kuruluşlar tarafından"* verilmektedir. Kanunda sayılan eşyaları ithal edenlerin, beyannamde yazılı (özel tüketim vergisi hariç), katma değer vergisi matrahı üzerinden bir defaya mahsus olmak üzere bandrol ücreti ödemek gerekmektedir. (3093 SK. m. 4-a)[571].

Ödenmesi gereken bandrol ücreti oranları 3093 sayılı Kanun'un 4'üncü maddesinde belirlenmiştir. Cumhurbaşkanı, *"bu oranları, topluca veya ayrı ayrı iki katına kadar artırmaya veya kanuni oranı sıfıra kadar indirmeye"*, *"...bandrole tabi olan cihazları türleri ve özellikleri itibarıyla gruplandırmaya ve her bir grup için farklı bandrol oranları belirlemeye"* yetkilidir .(3093 SK. m. 4-b)[572].

Gümrük idareleri yurda giren cihazlardan alınacak ücretlerin tahsilâtını yaparak, aylık tahsilat toplamını *"en geç takip eden ayın on besinci gününe kadar Türkiye Radyo Televizyon Kurumuna"* aktarmakla yükümlüdürler. (3093 SK. m. 5-b)[573].

2.Fonlar

Fon, belirli bir amacın gerçekleştirilmesi için kurulan, kaynakların sadece bu amaca tahsis edildiği, bütçe içinde veya dışında yer alan kamusal niteliği haiz hesap olarak tanımlanmaktadır. Daha teknik olarak fon, bazı devlet işlerinin görülmesi amacıyla bütçeden veya bütçe dışından yasal imkânlarla temin olunan para ve kıymetlerdir [574] . Fona kaynak teşkil eden değerlerin bir kısmı ithalat aşamasında

571 Türkiye Radyo-Televizyon Kurumu Gelirleri Kanunu (RG.15.12.1984 – 18606) Ayrıca, Çiçek/Atalay, s.18; Tekin/Tekin, s.238; Çelik/Şenol, s.27. TRT bandrol ücretinin gümrük vergileri kapsamında değerlendirilmemesi gerektiğine, katma değer vergisinin matrahına ilave edilmemesi gerektiğine ilişkin olarak bkz. Sefa Yayla, "TRT Bandrolü ve Gümrük ve Gümrük Sistemi İçindeki Yeri'', **Gümrük Dünyası**, S. 93, 2017/2, s.13,(Yayla 2015).

572 Çiçek/Atalay, s.18; Tekin/Tekin, s.238.

573 Çiçek/Atalay, s.18; Tekin/Tekin, s.238.

574 Çağan, s.120; A. Oktar, s.155.

alınmaktadır. Bunlar, genel olarak gümrük idaresince, gümrük vergilerinin tabi olduğu esaslar dâhilinde tahakkuk ve tahsil edilmektedir.

a. Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu

Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu *"kalkınma planı ve yıllık programlarda öngörülen hedeflere uygun olarak yatırımların yönlendirilebilmesi ve bazı kredi işlemleri üzerinden yapılacak kesintilerle daha sonra kullandırılacak ihtisas kredilerinde kredi maliyetlerinin düşürülmesi için"* oluşturulmuştur[575]. Bu fon, Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair 4684 sayılı Kanun'un 16'ncı maddesinin (e) bendi ile yürürlükten kaldırılmasına karşın[576], 4684 sayılı Kanun'un Geçici 3'üncü maddesinin (a) fıkrası uyarınca fon kesintileri konusunda yeni bir düzenleme yapılıncaya kadar tahsil edilmeye devam edilmektedir. Tahsil edilen tutarlar genel bütçeye gelir yazılmak üzere Hazineye intikal ettirilmektedir[577].

İthalatta kaynak kullanımını destekleme fonunun konusunu ithalatçının kredilendirildiği kabul edilen mal mukabili ödeme, kabul kredili ve vadeli akreditif

575 2.5.1988 tarih ve 88/12944 sayılı Kaynak Kullanımım Destekleme Fonu Hakkında Bakanlar Kurulu Kararı, (RG. 7.6.1998 -19835). Fonun amaçları için ayrıca bkz. Mehmet Saraç, "Türkiye'nin KKDF Gerçeği'', **Muhasebe ve Finansman Dergisi,** S.47, Ocak 2010, s.153.(ET.23.3.2019 http://dergipark.gov.tr); Ayrıca, Kolçak, s.202; Çelik/Şenol, s.23.

576 Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair 4684 sayılı Kanun, (RG: 03.07.2001-24451). *"Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu kesintilerinin ise bütçeye gelir yazılmak üzere tahsil edilmeye devam olunacağı, Bakanlar Kurulunun yeni bir fon kurma yetkisi olmamakla birlikte Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu kesinti oranlarını belirleme veya tümden kaldırma yetkisinin devam ettiği''* hakkında bkz. Dş. 7. D. 23.5.2018 tarih ve E:2015/201; K:2018/2943 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

577 Dâhilde alınan kaynak kullanımı destekleme fonu kesintilerinin tahakkuk ve tahsili Maliye Bakanlığınca vergi gelirlerine ilişkin yetkiler kapsamında takip edilmekte ve kesintilerin tahsilinde Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri uygulanmaktadır (88/1294 BKK. m.8-d). Kaynak kullanımını destekleme fonuna ilişkin açıklamalar için bkz. Derdiyok, s.292; Tokatlıoğlu, s.64; Saraç, s.161; Kolçak, s.202; Çelik/Şenol, s.23. İthalat işlemlerinde KKDF tutarının gümrük beyannamesinin tescilinden önce gümrük idaresine yatırıldığına dair açıklamalar için bkz. Saygılıoğlu/Gerçek, s.105.

şeklinde yapılan ödemeler oluşturmaktadır. (88/1294 BKK. m.3)[578]. Ancak, *"ihracat teşvik belgesi, dâhilde işleme izin belgesi, kapsamında kabul kredili akreditif ve mal karşılığı ödeme şekillerine göre yapılan bu ithalatlarda oran ''0'' olarak"* uygulanmaktadır. (88/1294 BKK. m.3-d). Yani; belirtilen kapsamdaki ithalatlar kaynak kullanımını destekleme fonundan istisna tutulmaktadır[579].

İthalat işlemlerinde kaynak kullanımını destekleme fonu payı kesintisi, ithalat tutarının *"fon kesintisi yapıldığı tarihteki Merkez Bankası döviz alış kuru esas alınarak bulunan Türk lirası karşılığı üzerinden hesaplanarak"*, gümrük idarelerince tahsil edilmektedir. Kaynak kullanımını destekleme fonu payının hiç tahsil edilmemesi veya noksan tahsil edilmesi ya da yanlışlıkla veya fazla fon payı tahsil edildiğinin belirlenmesi halinde Gümrük Kanunu uyarınca işlem yapılması gerekmektedir[580].

b. Destekleme Fiyat İstikrar Fonu

Türk mali yapısı içinde bulunan fonları kaldıran gerek 4629 sayılı Kanunda ve gerek 4684 sayılı Kanunda, 2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesine İlişkin Kanun'un 2'nci maddesine istinaden oluşturulan destekleme fiyat istikrar fonunun kaldırıldığına ilişkin bir düzenleme yapılmamıştır. Dolayısıyla, 4629 sayılı Kanun'un geçici 1'inci

578 Çiçek/Atalay, s.18; Saraç, s.161; Kolçak, s.203. Ödeme yöntemleri ve uygulamada, kaynak kullanımı destekleme fonu payı ödenmemek için geliştirilen usuller için bkz. Mehmet Ali Arslan ,"Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu Oyunları''**, Gümrük Dünyası**, S.58, İlkbahar 2008, s.37-38,(Arslan2008). Ödemenin peşin olması halinde KKDF doğmayacağı, ödemenin peşin olup olmadığının swift mesajı incelenerek belirlenmesi gerektiği hakkında bkz. Cevdet Bozkurt, "Değişen Gümrük Mevzuatı Karşısında Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu (KKDF) Uygulamalarının Değerlendirilmesi'', **Yaklaşım Dergisi,** S.207, Mart 2010, E-Yaklaşım, (E.T.28.03.2019, www.yaklasim.com), (C. Bozkurt2010). "*Peşin ödemenin de beyannamenin onay tarihinden önceki ödemeyi ifade etmesi karşısında, davacının beyannamenin onaylanma tarihi itibarıyla yaptığı ödemenin "peşin ödeme" niteliğinde olduğu''* bu ödemeler nedeniyle kaynak kullanımını destekleme fonu doğmayacağı hakkında bkz. Dş.7.D. 23.5.2018 tarih ve E:2015/16; K2018/2942 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

579 Selen, s.166; Çiçek/Atalay, s.18; Saraç, s.170; Kolçak, s.203.

580 Vadeli İthalatta Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu Kesintilerinin Takip ve Tahsili Hakkında **2014/6852 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı m.1/1,** (RG:16.10.2014 -29147).

maddesinin (A) fıkrasının (c) bendi uyarınca, destekleme fiyat istikrar fonunun tahsiline devam edilmektedir. Ancak genel bütçe geliri kabul edilen destekleme fiyat istikrar fonu payına ilişkin tutarların tahsilatı yapan kurumlarca bütçeye gelir yazılmak üzere genel bütçe saymanlıklarına aktarılması gerekmektedir.

Destekleme ve fiyat istikrar fonu, dış ticaretin ekonomik şartlara uygun olarak yürütülmesini sağlamak amacıyla 14.10.1988 tarihli ve 88/13384 sayılı 25.01.1980 tarihli Bakanlar Kurulu Kararı ile 2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesine İlişkin Kanun'un 2'nci maddesine istinaden oluşturulmuştur[581].

Destekleme ve fiyat istikrar fonunun konusunu ihraç edilen eşya oluşturmaktadır. Cumhurbaşkanı Kararı uyarıca her türlü eşyanın bu fonun konusunu oluşturabilmesi mümkündür. *"İhracat işlemlerinde fon kesintilerinin, ihracat bedellerinin yurda getirilmesine bağlı olmaksızın Gümrük Çıkış Beyannamesinin açıldığı tarihteki Fon miktarı esas alınarak, fiili ihracattan itibaren en geç ihracat bedellerinin yurda getirilme süresi (uzatmalar hariç) sonuna kadar aracı banka veya özel finans kurumlarınca tahsil edilmesi gerekir".*(DFİF BKK. m.4).

Destekleme ve fiyat istikrar fonu, advolorem veya spesifik esasa göre alınmaktadır. Peşin ödeme veya alıcı firma prefinansmanı karşılığı ihracatta, fon kesintileri, gümrük çıkış beyannamesinin açıldığı tarihteki T.C. Merkez Bankası'nın döviz alış kuru esas alınmak suretiyle ihracatçı firma tarafından aracı banka veya özel

581 Destekleme Ve Fiyat İstikrar Fonu Hakkında Karar (DFİF), (RG. 14.10.1988 – 19959). 700 sayılı Anayasada Yapılan Değişikliklere Uyum Sağlanması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 88'nci maddesi ile 2976 sayılı Kanun'un 2'nci maddesinde yer alan Bakanlar Kurulu ibaresi Cumhurbaşkanı olarak değiştirilmiştir. (RG.7.7.2018-(mükerrer)30471). Ayrıca, bkz. Çiçek/Atalay, s.21; Kolçak, s.205-206.

finans kurumuna yatırılmaktadır. Eşyanın ihracına ilişkin işlemlerin devam etmesi için fon payının ödendiğine ilişkin makbuzun gümrük idaresine sunulması gerekmektedir[582].

c. Tütün Fonu

3291 sayılı Kanun'un 17'nci maddesi çerçevesinde kurulan tütün fonu 4629 sayılı Kanun ile kaldırılmıştır. Ancak, Kanun'un Geçici 1'inci maddesi uyarınca, Tütün fonu payı yürürlükten kaldırılan hükümler çerçevesinde tahsiline devam edilmektedir. (4629 SK. m.1)[583].

2009/15685 sayılı "Bazı Mallara Uygulanacak Tütün Fonu Tutarlarının Belirlenmesine Dair Karar" ın 2'nci maddesi *"yabancı tütün ile yurt içinde harmanlanmış ve imal edilmiş (blended) sigaraların bünyesine giren yabancı tütünün ithali sırasında CİF bedel üzerinden 3000 $/ton fon"* alınacağı belirtilmiş; 30.12.2018 tarihli ve 536 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı'nın eki kararda, tütün fonu oranı "0'' olarak belirlenmiştir[584].

D. GÜMRÜK VERGİSİNE BAĞLI ALACAKLAR (FER'İ ALACAKLAR)

Kamu alacağının Kanunda belirten süreler içinde ödenmesi gerekmektedir. Ancak, bazen, kamu alacağının ödenmesinde gecikmeler ortaya çıkmaktadır. Bu durum

582 Gümrük vergileri ile gümrük idarelerince tahsil edilmesi gereken vergi, fon ve diğer malî yüklerin tahakkuk, tahsil, takip ve kontrolünü yapmak Ticaret Bakanlığına bağlı, gümrük idarelerinin görevidir. CBK, S.1.(RG.10.7.2018-30474). Ayrıca, bkz. Çiçek/Atalay, s.21; Tokatlıoğlu, s.65; Kolçak, s.206.

583 Tütün fonuna ilişkin açıklamalar için bkz. Tekin/Tekin, s.238; Çiçek/Atalay, s.21; Kolçak, s.203; Çelik/Şenol, s.24

584 30.12.2018 tarihli ve 536 sayılı Cumhurbaşkanı Kararının eki karar, (RG.31.12.2018- (Mükerrer) 30642). İthal edilen tütünden alınan tütün fonu payının Avrupa Birliği ile yürütülen müzakereler çerçevesinde 2010 yılından itibaren aşamalı olarak azaltıldığına dair bkz. Ferimah Yılmaz, Mustafa Seydioğulları, Derya Gültekin Karakaş, Dilek Aslan, "Tütün Kontrolü Politika Aracı Olarak Vergilendirme: Türkiye Deneyimi Işığında Bir Değerlendirme'', **Vergi Dünyası,** S.408, Ağustos, 2015, s. 15.vd.

kendisini iki farklı aşamada göstermektedir. Bunlardan, birincisi verginin tarh edilmesi aşamasında ortaya çıkmaktadır[585]. Verginin zamanında tarh edilmemesi veya noksan tarh edilmesi halinde, sonradan vergi tarh edilmekte ve bu aşamada gecikme faizi hesaplanmaktadır. İkinci duruma ise, zamanında ve tam olarak tarh edilen verginin vadesinde ödenmemesi halinde rastlanılmaktadır. Bu halde, kamu alacağının geç ödenmesi nedeniyle gecikme zammı uygulanmaktadır[586]. Anılan düzenlemelerin temelinde, yükümlüyü borcu vadesinde ödemeye teşvik etme; kamu alacağının zamanında tahsil edilmemesi nedeniyle kamu idaresinin uğradığı zararı giderme; kamu alacağının korunması düşüncesinin yattığı kabul edilmektedir[587].

Gümrük Kanunu'nda da kamu alacağının enflasyona karşı korunması için benzer yöntemler geliştirilmiştir. Bunlardan ilki; *"gecikme zammı oranında faiz"*; diğer ise,

585 Gerçek2010, s.67. Vergilendirme sürecinin doğal süreci içinde tamamlanmaması veya vergilerin tahsil edilememesi halinde sırasıyla gecikme faizi veya zammının alınacağı, ancak söz konusu zam ve faizin mükellefi ek ağır maliyetler altına soktuğu, bu durumun ölçülülük ilkesine aykırılık teşkil ettiği hakkında bkz. Abdullah Çavdar, "Türk Vergi Hukukunda Gecikme Faizi Ve Gecikme Zammı-Hukuki Nitelikleri, Farklılıkları ve Ölçülülük İlkesi Açısından Değerlendirilmesi'', **Sosyal Araştırmalar ve Davranış Bilimleri Dergisi**, S.1, Ocak-2015,s.10. (ET.23.3.2019 http://dergipark.gov.tr).

586 Gecikme zammının varlığının asıl alacağın varlığına bağlı olduğu, gecikme zammının borçlusuna bildirilmesinin gerekmediğine dair açıklamalar için bkz. Gerçek2010, s.68. Gecikme zammının ve gecikme faizinin hukuki nitelik bakımından farklılık taşımadığı, her ikisinin de kamu alacağının hazineye geç intikal etmesi nedeniyle alındığı, tek farkın doğuş sebepleri ve zamanı olduğu hakkında bkz. Çavdar, s.6. Enflasyon oranını aşan gecikme faizinin ek mali yükümlülük niteliğini taşıdığı, hak arama hürriyetini sınırlandırdığına dair bkz. İbrahim Nihat Bayar, "Vergi Hukukunda Mükellef Aleyhine Uygulanan Gecikme Faizinin Değerlendirilmesi'', **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 11, S. 3-4,2003 s.312-313. Gecikme zammının hukuki niteliği ve gecikme faizinin hukuki niteliği arasında bir fark bulunmadığı hakkında bkz. Turgut Candan, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,** Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara2007. s.246.Gecikme zammı istenebilmesi için ortada asli nitelikte bir kamu alacağının bulunması gerektiği hakkında bkz. Mustafa Balcı, **Teminat İsteme ve İhtiyati Haciz Uygulamalarında Yaşanan Hukuki Sorunlar ve Çözüm Önerileri,** Onikilevaha, İstanbul, 2020, s.15.

587 Devletin alacağını, geç olarak alması nedeniyle ekonomik anlamda zarara uğradığı, bu zararın iki nedenden kaynaklandığı alacağın geç elde edilmesi nedeniyle faiz getirisinden mahrum kalındığı; enflasyon nedeni ile paranın reel değerinin azaldığı, gecikme faizinin bu kaybı karşılamak üzere ihdas edildiğine dair açıklamalar için bkz. Ahmet Kumrulu, "Vergi Davaları Hakkında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler'', **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,** C. 40 S. 1, 1988, s. 240. Elif Sonsuzoğlu, **Türk Vergi Hukukunda Fer'i Borç ve Alacak Olarak Faiz,** Filiz Kitapevi, İstanbul 2001, s.21vd. Ayrıca, gecikme faizinin verginin geç tahakkuk ettirilmesi nedeniyle ödenmesi gereken vergi tutarındaki aşınmaları gidermek amacını taşıdığına dair bkz. Gerçek2010, 75. Gecikme faizinin hukuki niteliğine ilişkin tartışmalar için bkz. Çavdar, s.3; Bayar,s.312.

"gecikme zammı" dır. Gümrük müşavirinin kamu alacağının noksan tahakkuk ettirilmesi ve geç tahsil edilmesi halinde gecikme zammı oranında faize veya gecikme zammına katlanması gerekmektedir.

Gümrük vergilerinin, yükümlünün hatası nedeniyle tahakkuk ettirilmemesi veya noksan tahakkuk ettirilmesi halinde, tahakkuk ettirilen vergilere gecikme zammı oranında faiz uygulaması gerekmektedir. (GK. m.193/3). Düzenleme uyarınca gecikme zammı oranında faizi uygulanabilmesi için yükümlünün hatalı beyanı nedeniyle gümrük vergileri tahakkuk ettirilmemeli veya eksik tahakkuk ettirilmelidir[588]. Bu bakımdan idarenin kusuru nedeniyle gümrük vergilerinin noksan tahakkuk ettirilmesi veya tahakkuk ettirilmemesi halinde gecikme zammı oranında faiz uygulanamaz. Ancak, idarece, yükümlünün hileli davranışı nedeniyle gümrük vergileri tahakkuk ettirilmemiş veya noksan tahakkuk ettirilmiş ise gecikme zammı oranında faiz uygulanması gerekmektedir[589]. Gümrük Kanunu'nda, beyanda bulunanın hatalı olması yeterli görülmüştür. Bu bakımdan, dolaylı temsilci sıfatıyla ithalatçı adına beyanda bulunan gümrük müşavirinin hatalı beyanı sonucu gümrük vergisinin noksan tahsil edilmesi veya hiç tahsil edilememesi halinde, *"gümrük yükümlülüğünün başladığı tarih ile vergilerin kesinleştiği tarih arasındaki süre için Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında*

588 Gecikme faizi açısından açıklamalar için ayrıca bkz. Sonsuzoğlu, s.69 vd. VUK 'a tabi alacaklar bakımından, "*Kamu borçlusundan tahsil edilen faiz veya gecikme zammı, ceza niteliği taşımadığından; tahsili, borçlunun kusurlu iradesinin varlığı koşuluna da bağlı*'' olmadığı hakkında bkz. Dş. 7. D. 26.10.2005 tarih ve E: 2002/105; K: 2005/2575 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Aynı yönde, Dş. 7. D. 20.10.2008 tarih ve E:2007/2641; K:2008/4086 sayılı kararı, Danıştay Dergisi, S.120, 2009, s.228 vd., (E.T. 19.10.2019, https://www.danistay.gov.tr). Gümrük vergisi açısından, faizin Devlete ait paranın, yükümlüsü tarafından kullanılması sonucu sağlanan yararın asıl sahibi olan Devlete geri verilmesi niteliğini taşıdığı bu şekilde kamu borçlusundan tahsil edilen faiz, ceza niteliği taşımadığından; tahsilinin, borçlunun kusurlu iradesinin varlığı koşuluna bağlı olmadığı hakkında bkz. Dş 7.D. 29.3.2018 tarih ve E:2017/528; K:2018/2199, (Özel Arşiv).

589 Olayda, Ortak Komite kararının, yayımlandığı 19.9.1999 tarihinden önce, 17.3.1999 tarih ve 1517 sayılı gümrük çıkış beyannamesi ile ihraç edilen eşyalara ilişkin olarak, telafi edici vergi tahakkuk ettirilmesi yolunda tesis edilen işlemde hukuka uyarlık bulunmadığı, dolayısıyla vergi tahakkuk ettirilmesinde ve tahakkuk ettirilen vergi tutarı üzerinden faiz hesaplanmasında isabet bulunmadığı hakkında bkz. Dş.7. D. 30.6.2005 tarih ve E: 2001/4650;K: 2005/1507 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

Kanun'(un) 51'inci maddesine göre tespit edilen gecikme zammı oranında faiz" uygulanması gerekmektedir. (GK. m.193/3).

Gümrük borçlusu tarafından kamu alacağının vadesinde ödenmemesi halinde, gecikme zammı uygulanması gerekmektedir. Gümrük vergisi alacaklarına gecikme zammı uygulanması iki şekilde gerçekleşmektedir. Yükümlünün beyanı üzerine tahakkuk ettirilen gümrük vergisinin veya idarece yapılan denetim ve kontroller sonucu tahakkuk ettirilen vergilerin vadesinde ödenmemesidir. Bu halde, gümrük vergisi alacağının vadesinde ödenmemesi nedeniyle Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun uyarınca gecikme zammı hesaplanmaktadır.

Gümrük Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun uyarınca gecikme zammı dışında, bazı özellik içeren durumlarda gecikme zammı uygulanması gerektiğini düzenlemiştir. İlk olarak, telafi edici verginin ihracat beyannamesine *"konusu eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesi dışına çıktığı tarihe kadar"* ödenmemesi halinde gecikme zammı uygulanması gerekmektedir. (GK. m.194/4).

İkinci durum teminat alınması halinde gecikme zammı alınmasını düzenlemektedir. Gümrük Kanunu'nun 207'nci maddesine göre, kamu alacağının güvence altına alınması için nakdi teminat dışında bir teminat alınması halinde, gümrük vergileri tahsil edilirken gecikme zammı uygulanması gerekmektedir. Gümrük Kanunu'nun 207'nci[590] maddesinde, nakdi teminat dışında[591] teminat alınması halinde

590 Gümrük Kanunu'nun ilk halinde *"gecikme zammı oranında faiz''* uygulanacağı yolunda yer alan düzenleme 5911 sayılı Kanun'un 50'inci maddesiyle değiştirilmiş ve madde de sayılan hukuki durumların gerçekleşmesi halinde gecikme zammı alınacağı kurala bağlanmıştır. Aşağıda incelenen 7. Daire kararlarının bir kısmı gecikme zammı oranında faizin hangi şartlar altına alınacağını kararlaştırmakla birlikte, Kanunda, tahsil şartlarına ilişkin bir değişiklik yapılmadığından gecikme zammı istenilip istenilemeyeceğinin belirlenmesinde Dairenin bu kararlarının esas alınması mümkündür.

591 207'nci madde uyarınca faiz hesaplanabilmesi için öncelikle, tahakkuk ettirilip tahsili gereken gümrük vergisinin bulunması veya bir şartlı muafiyet düzenlemesine ve ekonomik etkili gümrük rejimine tabi tutulan eşyanın ilgili rejimin öngördüğü hükümlere uyulmaması nedeniyle bir gümrük yükümlülüğünün doğması; ikinci olarak ise, yükümlüden nakdi teminat dışında bir teminatın alınması gerekli olduğu hakkında bkz. Dş.7.D. 24.3.2015 tarih ve E:2011/7313;

gecikme zammı hesaplanabilecek iki durumu öngörülmüştür. Burada şartlı muafiyet kapsamında teminat alınması[592] ile diğer hallerde teminat alınması arasında bir ayrım yapılmış gecikme zammının uygulanması konusunda farklılaştırmaya gidilmiştir[593]. Buna göre; Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 51'inci maddesine göre tespit edilen gecikme zammı hesaplanabilmesi için bir şartlı muafiyet düzenlemesine tabi tutulan eşyaya ilişkin gümrük yükümlülüğünün doğması gerekmektedir[594]. Şartlı muafiyet düzenlemesinin ihlal edilmemesi ya da herhangi bir nedenle bir gümrük yükümlülüğünün doğmaması [595] halinde gecikme zammı hesaplanmasına olanak bulunmamaktadır. Bu halde, şartlı muafiyet rejimine ilişkin beyannamenin tescil

K:2015/1530 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Olayda nakit teminat verildiğinin anlaşılması karşısında, davacıdan, Gümrük Kanunu'nun 207'nci maddesi uyarınca gecikme faizi istenilmesi koşulları oluşmadığı hakkında bkz. Dş.7.D. 26.4.2012 tarih ve E:2010/8356; K:2012/2042 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

592 Olayda, teminatın koruma önlemleri çerçevesinde alındığı, şartlı muafiyet kapsamında alınan bir teminatın bulunmadığı, 207'nci maddenin olay tarihindeki şekline göre gecikme zammı oranında faiz istenemeyeceği hakkında bkz. Dş.7.D 16.9.2004 tarih ve E:2012/4212; K:2014/3961 sayılı kararı, (Özel Arşiv); Dş.7.D. 6.11.2019 tarih ve E:2016/7618;K:2019/5842 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

593 Dâhilde işleme rejimi kapsamında geçici olarak ithal edilen eşyanın işlenmesi sonucunda elde edilen ikincil işlem görmüş ürünün serbest dolaşıma giriş beyannamesi ile yurda sokulması halinde, bu ürün bakımından, artık, dâhilde işleme rejiminin değil, serbest dolaşıma giriş rejiminin hükümlerinin geçerli olması ve bir şartlı muafiyet düzenlemesi veya ekonomik etkili gümrük rejimi olmayan serbest dolaşıma giriş rejimi hükümlerine aykırılık halinde ise, Gümrük Kanunu'nun 207'nci maddesi uyarınca gecikme faizi hesaplanmasının hukuken mümkün olmadığı, tesis edilen işlemde hukuka uyarlık bulunmadığı hakkında bkz. Dş.7.D. 21.10.2014 tarih ve E:2010/9870;2014/4544 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

594 Olayda, geçici ithalat rejiminden yararlanılması amacıyla, farklı zamanlarda yapılan başvurular üzerine, gümrük idaresince süre uzatımı talebinin kabul edildiği, bu nedenle gümrük yükümlülüğünün doğduğundan söz edilemeyeceği dolayısıyla, gecikme faizi hesaplanabilmesi için, Gümrük Kanunu'nun 207'nci maddesinin 1'inci fıkrasının olay tarihinde yürürlükte olan şeklinde aranılan koşulların oluşmadığı hakkında bkz. Dş.7.D. 15.9.2015 tarih ve E:2013/3032;K:2015/4535 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

595 Gümrük Kanunu'nun 207'nci maddesinin 1'inci fıkrasının (b) bendinde düzenlenen gecikme faizinin, ancak, anılan Kanun'un 79'uncu maddesinde sayılan bir şartlı muafiyet düzenlemesine veya ekonomik etkili gümrük rejimine tabi tutulan eşyanın ilgili rejimin öngördüğü hükümlere uyulmaması nedeniyle bir gümrük yükümlülüğü doğması halinde mümkün olduğu hakkında bkz. Dş.7.D. 21.10.2014 tarih ve E:2010/9870; K:2014/4544 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

tarihinden başlamak üzere, ilgilinin kusurunun[596] bulunup bulunmadığına bakılmaksızın gecikme zammı hesaplanmalıdır[597].

Şartlı muafiyet öngören düzenlemenin dışında kalan gümrük rejimleri nedeniyle verilen teminat nedeniyle gecikme zammı hesaplanabilmesi için bir ön koşulun varlığına gerek bulunmaktadır. Bu halde, tahakkuk ettirilip tahsili gereken gümrük vergileri nedeniyle nakdi teminat dışında bir teminatın verilmesi gerekli ve yeterlidir.

Gecikme zammının önceden gümrük yükümlüsüne tebliğ edilmesi gerekmemektedir. Alacaklı gümrük idaresi, herhangi bir duyuruda bulunmaksızın gecikme zammını doğrudan ödeme emri ile tahsil edebilmektedir[598].

III. SORUMLULUĞU ORTADAN KALDIRAN NEDENLER

Gümrük müşaviri gümrük beyannamesini imzalaması nedeniyle vergilerin ödenmesinden sorumludur. Ancak, gümrük müşaviri gümrük vergilerini ödeme yükümlülüğünden kurtulabilir. Gümrük müşaviri, öncelikle, eşyaya isabet eden gümrük vergilerinin hesaplanmasında kullanılan verilerin yanlış olmadığı veya bu verilerde bir eksiklik olsa dahi bu durumun gümrük vergilerinin noksan tahsiline sebep olmadığı hususunu ispat ederek sorumluluktan kurtulabilir. İkinci olarak gümrük müşaviri, gümrük vergisini doğuran olaya ilişkin iddialarda bulunabilir. Örneğin, gümrük yükümlülüğünün doğmadığı, eşyanın kıymetinin yanlış belirlendiği, eşyanın menşeinin yanlış belirlendiği

596 Kamu borçlusundan tahsil edilen faizinin veya gecikme zammının, ceza niteliği taşımadığından; tahsilinin, borçlunun kusurlu iradesinin varlığı koşuluna bağlı olmadığı hakkında bkz. Dş.7.D. 20.10.2008 tarih ve E: 2007/4573; K: 2008/4080 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

597 Gümrük Kanunu'nun 207'nci maddesi uyarınca hesaplanan gecikme zammı oranında faizin, devlete ait paranın, yükümlüsü tarafından kullanılması sonucu sağlanan yararın asıl sahibi olan Devlete geri verilmesi niteliğinde olduğu, bu şekilde kamu borçlusundan tahsil edilen faizin, ceza niteliği taşımadığı, tahsilinde, borçlunun kusurlu iradesinin varlığı koşuluna bağlı bulunmadığı hakkında bkz. Dş.7.D. 12.2.2013 tarih ve E:2012/6775; K2013/534 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

598 Candan2007, s.250; Gerçek2010, s.68.

ileri sürülebilir. Son olarak, gümrük müşavirince kamu alacağının varlığına ilişkin olarak iddialar ileri sürülerek gümrük vergilerini ödeme mükellefiyetinden kaçınmak istenebilir.

A. KUSURSUZLUĞUN İSPATI

Gümrük müşavirinin gümrük vergilerinin ödenmesinden sorumlu tutulabilmesi için gerekli dikkat ve özeni göstermemesi nedeniyle, gümrük vergilerinin noksan tahakkuk etmesi ve hiç tahakkuk ettirilmemesi gerekmektedir. Bu bakımdan gümrük müşaviri ilk önce gerekli dikkat ve özeni gösterdiğini ortaya koyarak gümrük vergilerini ödeme yükümlülüğünden kurtulabilir.

1. Genel Olarak İspat ve Delil

Gümrüklendirme sürecinde gümrük idaresiyle hukuki ilişkiye girmesi nedeniyle bir kısım yükümlülüklere katlanması gereken yükümlünün bu ilişki nedeniyle birtakım hakları da bulunmaktadır. Bu hakların, en başında, ispat hakkı gelmektedir[599]. Bu bakımdan, yükümlülere hem idari aşamada hem de yargılama aşamasında iddia ve

599 İspatın Anayasa da bir hak olarak düzenlendiğine dair açıklamalar için bkz. Eda Özdiler Küçük, **Vergi Hukukunda Karineler,** Adalet Yayınevi, Ankara 2011 , s.7. Neslihan Karataş Durmuş, "Vergi Hukukunda İspat ve Delil'', Gazi **Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.XVIII, S. 3-4, 2014, s.508. Barış Toraman "Medeni Usul Hukukunda İspat Hakkına Dair Bazı Tespit ve Değerlendirmeler", **Prof. Dr. Hakan Pekcanıtez'e Armağan, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 16, Özel Sayı, 2014, C. IV, İzmir 2015, s.1491. Yasin Melikşah**, İdari Yargılama Usulünde İspat**, XII Levha, İstanbul 2015, s.6. Anayasa'nın 36'ncı ve 74'üncü maddelerinin birlikte değerlendirilmesinden, vergi ödevlilerinin, vergilendirme ilkelerine aykırı olarak tesis edilen düzenlemeleri dava konusu edebileceği ve meşru ispat vasıtalarından yararlanabileceği hakkında bkz. Burak Pınar, "Vergi Denetiminin Hukuka Uygunluğunun Yargı Yoluyla Sağlanmasında Hukukî Dinlenilme Hakkı (Teori-Uygulama ve Sorunlar)", **Prof. Dr. Hakan Pekcanıtez'e Armağan, C. IV, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 16, Özel Sayı 2014, İzmir 2015, s.4387. İspata ilişkin genel açıklamalar için bkz. Ramazan Yıldırım, Serkan Çınarlı, **Türk İdari Yargılama Hukuku Dersleri**, Astana, Ankara 2018, s.237. vd.

savunmalarını önceden belirlenmiş kurallar çerçevesinde adil yargılanma ilkelerine uygun bir şekilde ispat edebilmelerine olanak tanınması gerekmektedir.

İdari yargıda ispata ilişkin ilke ve kurallar, genel olarak, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda düzenlenmiştir. Bunun yanında İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 31'inci maddesi ile belli konularda Hukuk Muhakemeleri Kanunu'na[600]yollamada bulunulmuş; vergi davalarında, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun ilgili hükümlerinin uygulanacağı düzenlenmiştir. 2577 sayılı Kanun ile yollamada bulunulan Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinde, ispat yükü, ispat ölçüsü ve ispat hakkına ilişkin; 29'uncu ve 30'uncu maddesinde, delile ilişkin kurallar; 378'inci maddesinde ispat hakkına ilişkin güvenceler düzenlenmiştir. Ancak, Gümrük Kanunu'nda, belli durumlar hariç, ispat hakkının kullanılmasına ilişkin düzenleme yapılmadığı, bir boşluğun bulunduğu anlaşılmaktadır. Dolaysıyla, boşluğun, vergi hukukunda temel ereğin gerçek mahiyetin ortaya çıkarılması olduğu göz önünde bulundurularak doldurulması gerekmektedir. Bu bakımdan, boşluğun, 2577 sayılı Kanundaki temel kurallar dikkate alınarak, vergi hukukunun ve medeni usul hukukunun temel ilkelerinden esinlenilerek doldurulması gerektiği kabul edilmektedir[601].

İspat maddi veya manevi olayların doğruluğu hususunda hâkimde kanaat oluşturulması için gerekli delillerin sunulması olarak tanımlanmaktadır[602]. Vergi

600 12.1.2011 tarih ve 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu (RG. 4.2.2011- 27836).

601 Özdiler Küçük, s.11. Mürşide Korkut, "Vergi Yargılamasında Delil Sistemi", **Prof. Dr. Muallâ Öncel'e Armağan, Cilt II**, Ankara 2009, s. 1071.

602 İspat kavramının, hukukta, iddianın ve savunmanın dayandığı olay veya olayların doğruluğuna yargıcı inandırma faaliyeti hâkimde kanaat uyandırma faaliyeti olarak tanımlandığına ilişkin olarak bkz. Karakoç 2014 , s.925; Karataş Durmuş, s. 507. Sema Taşpınar, "Fiili Karinelerin İspat Yükünün Dağılımında Rolü''**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.45, S.1. Ankara 1996, s.543. Özgür Biyan, **Türk Vergi Hukukunda İspat Delil**, Adalet, Ankara 2012, s.5; Süheyla Şenlen Sunay**, İdari Yargılama Usulüne Hakim Olan İlkeler Karşısında İsbat ve Delil Hususları,** Kazancı Hukuk Yayınları No: 154, İstanbul 1997, s.27. Yıldırım Taylar, "Vergi Yargılaması Hukukunda İspata İlişkin Genel Esaslar ve Bu Bağlamda Bir Danıştay Kararının Değerlendirilmesi", **Prof. Dr. Muallâ Öncel'e Armağan**, Cilt II, Ankara 2009, s.1190 (Taylar2009);Pınar, s.4387.

hukukunda ise ispat vergilendirme ilişkisinin temelindeki maddi olayın; kabahatlerde ise manevi unsurun delillerden yararlanılarak ortaya konulmasıdır[603].

Belli bir durum hakkında iddiada bulunan kimse iddiasını ispat ile yükümlüdür. Bu ilke, 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun[604] 6'ncı maddesinde, *"Kanunda aksine bir hüküm bulunmadıkça, taraflardan her biri, hakkını dayandırdığı olguların varlığını ispatla yükümlüdür"* şeklinde ifade edilmiştir. Maddeden anlaşılacağı üzere ispat yüküne ilişkin özel düzenlemeler öngörülebilir[605]. İspata ilişkin genel düzenleme getiren bu ilkenin gümrük uyuşmazlıklarında da uygulanması mümkündür. Bu bakımdan, yükümlü adına bir işlem tesis eden gümrük idaresince, işlemin dayandığı maddi olguların ortaya konulması gerekmektedir[606]. Ancak yükümlüye fayda sağlayan, hayatın olağan akışına uymayan[607], gümrük yükümlülüğünü sona erdiren olayların gerçekleştiği yükümlü

603 İspat ve ispat yükünün farklı kavramlar olduğu, ispatın hâkimi ikna sürecine ilişkin; ispat yükünün ise, belli bir olayın gerçekleşmiş olup olmadığının anlaşılamaması yani; ispatsız kalması yüzünden mahkemenin aleyhte bir kararı ile karşılaşma tehlikesi olduğuna dair açıklamalar için bkz. Karakoç2014, s.926; Özdiler Küçük, s.926; Yasin, s.90; Taylar2009, s.1192. Fatma Tülay Karakaş, "Karine Kavramı Kanuni Karineler ve Varsayımlar'', **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,** C.62., S.3, Ankara 2013, s.742.

604 22.11.2001 tarih ve 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu, (RG. 8.12.2001-24607).

605 Öncel/Kumrulu/Çağan, s.201; Taşpınar, s.550; Taylar2009, s.1194. İspat yüküne ilişkin olarak getirilen kuralların taraflardan birinin iddiasını ispat etmesini olanaksız hale getirmesi veya kendisine karşı yapılan suçlamaların gerçekliği hakkında karine içermesi halinde bu durumun hukuki dinlenilme ve ispat hakkının ihlali olarak değerlendirilmesi gerektiğine ilişkin olarak bkz. Pınar, s.4387.

606 Vergi idaresinin vergiyi doğuran olayı ispat etmekle yükümlü olduğu; yükümlünün ise, vergi yükünü ortadan kaldıran veya azaltan nedenleri ispat etmekle yükümlü olduğuna dair açıklamalar için bkz. Taylar2009, s.1202. İspat yükünün idareye ait olduğu hallerin yükümlünün hukuki güvenlik ve hukuki dinlenilme hakkını koruyan düzenlemeler olduğuna dair bkz. Pınar, s.4387. Gümrük uyuşmazlığının "*Gümrük Kanununda düzenlenen konular üzerinde gümrük idaresi ile yükümlüler arasında ortaya çıkan menfaat çatışması*'' anlamına geldiği hakkında bkz. Ahmet İnceci, Mehmet Tosuner, "Türkiye'de Gümrük Uyuşmazlıklarının İdari Çözümü Karşılaştırmalı Bir Değerlendirme", **Maliye Dergisi,** *S.174.* Ocak-Haziran 2018; 403;Yüce- Çelikkaya, s.171.

607 *"Gümrük İdaresince yapılan araştırma sonucunda, ithale konu eşyaya ilişkin olarak düzenlendiği tartışmasız olan iki farklı faturanın tespit edildiği; söz konusu faturalardan, yurt dışında yerleşik satıcı firmanın ihracatçı firma adına düzenlediği faturada yer alan birim kıymetin, ihracatçı firmanın davacı adına düzenlediği faturada yer alan birim kıymetten daha yüksek olduğu; bunun, ihracatçı firmanın, eşyayı aldığı fiyattan daha düşük bir fiyatla davacıya satması gibi iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan bir durumu gösterdiği, bu durumu açıklayıcı herhangi bir bilgi yada belge sunulmaması karşısında, beyan edilen kıymetin eşyanın gerçek kıymeti olarak kabulüne olanak''* bulunmadığı hakkında bkz. Dş.7.D 4.3.2015 E:2011/6557;K:2015/1110 sayılı kararı; aynı yönde Dş.7.D 9.3.2009 tarih ve E:2008/245;K: 2009/1325 sayılı kararı , (Özel Arşiv).

tarafından ortaya konulmalıdır. Ayrıca, gümrük yükümlülüğünü doğuran olayın nasıl ispat edileceğine ilişkin Gümrük Kanunu'nda bir düzenleme yapılmış ise bu düzenlemenin esas alınması gerekmektedir[608].

Uygulamada, Danıştay uzun süre ithalat yapmaksızın avans olarak yurt dışına para transfer edilmesi[609], para transferinin kira sözleşmesine istinaden yapıldığı iddia edilmesine rağmen bu hususun açık olarak ortaya konulamaması[610], ticari faaliyette kullanılmak üzere satın alındığı beyan ve iddia olunan yüksek maliyetli yatın sadece bir kez kiraya verilmesi[611], ithale konu eşyanın ihracatçısının satın aldığı fiyatın altında bir kıymetle davacı şirkete fatura edilmesi[612] ihracatçı firma tarafından gümrüksüz satış mağazalarına ihraç olunan eşyanın birim fiyatının, gümrük vergilerine tabi satışa esas birim fiyatın üç katına yakın olarak gerçeğinden yüksek belgelendirilmesi[613], ihracatçı firma tarafından eşyanın çok kısa bir süre sonra maliyet bedelinin[614] çok altına ithalatçıya satılması[615] halinde ispat yükünün davacıda olduğunu kabul etmektedir.

608 GK.m.198/4; GK. m.24/2(b), maddesinde ispat yükünün kimin üzerinde olduğu kurala bağlanmıştır. Gümrük Kanunu'nun, 92'nci maddesinin 5911 sayılı Kanun ile değiştirilmeden önce eşyanın telef olduğunun getirilen özel ispat kuralına göre ispat edilmesi gerektiği hakkında bkz. Dş.7.D. 14.12.2012 tarih ve E:2009/674; K:2012/7154 sayılı kararı, (Özel Arşiv). 4458 sayılı Kanunun 92'nci maddesine göre, transit halindeki eşyanın beklenmeyen haller veya mücbir sebeplerle telef veya kaybının kanıtlanması halinde gümrük vergilerinin alınmayacağı hakkında bkz. Dş. 7. D. E:2014/4443; K:2017/5383, Danıştay Dergisi**,** S.147, 2018, s.419, (E.T. 19.10.2019, https://www.danistay.gov.tr). Topluluk Gümrük Kodu'nun (CCC) 220/2-b maddesi uyarınca ispat yükünün kural olarak gümrük idaresinde olduğuna ilişkin olarak bkz. Lothar Gellert, "The Burden Of Proof in The Contex Of A Post- Clearance Recovery Of Customs Duties", **Customs Scientific Journal**, Volume 3, Number 1, s.81 vd. (ET. 6.12.2020, https://ccjournals.eu/ojs/index.php/customs/issue/archive).

609 Dş.7.D. 15.12.2015 tarih ve E:2012/4377; K:2015/7384 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Dş.7.D. 28.2.2007 tarih ve E:2006/567; K:2008/811 sayılı kararı, Dağ/Ceyhan/Ballı, s.15.

610 Dş.7.D. 21.5.2008 tarih ve E: 2007/1508; K: 2008/2852 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

611 Dş.7.D. 10.10.2011 tarih ve E: 2006/3012; K: 2011/6782 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

612 Dş.7.D. 24.11.2010 tarih ve E: 2008/1125; K: 2010/5341 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

613 Dş.7.D 23.12.2009 tarih ve E: 2008/2773; K: 2009/5522 sayılı kararı, (Özel Arşiv); Dş.7.D.7.10.2008 tarih ve E: 2006/1104; K: 2008/3823sayılı kararı, (Özel Arşiv).

614 Dş.7.D.14.5.2008 tarih ve E: 2007/6072; K: 2008/2686 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

615 Dş.7.D 9.10.2009 tarih ve E: 2008/948; K: 2009/4093 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

Delil ise, geçmişte yaşanan maddi olayları temsil eden vasıtalardır. Vergi yargılamasında amaç gerçek mahiyetin ortaya çıkarılması olduğundan hukuk düzeni tarafından belirlenen sınırlar dâhilinde delil niteliği taşıyan her delil ispat aracı olarak kullanılabilir[616] ve bu deliller yargıç tarafından serbestçe değerlendirilir[617]. Diğer bir anlatımla; vergi hukukunda, ekonomik yaklaşım ilkesi[618] ve vergisel olguların tüm gerçekliğiyle kavranmak istenilmesi nedeniyle kural olarak delil serbestliği ve delillerin serbestçe değerlendirilmesi ilkesi benimsenmiştir[619]. Bu bakımdan, gümrük hukukunda, kural olarak, her türlü delilden yararlanılmak suretiyle gümrük yükümlülüğünün temelini oluşturan maddi olayın ortaya konulması mümkündür. Ancak, bazı hallerde, uluslararası anlaşmalar nedeniyle veya eşyanın tabi olduğu gümrük rejimi uyarınca özel ispat araçlarının öngörülmesi mümkündür. Bu halde, ispatın anılan çerçevede yapılması gerekmektedir. Örneğin, eşyanın TIR rejimi kapsamında taşındığının TIR karnesi kullanılarak; eşyanın Avrupa Birliği'nden geldiğinin A.TR dolaşım belgesi kullanılarak; eşyanın belli bir ülke menşeli olduğunun menşe ispat belgesi aracılığıyla ortaya konulmalıdır[620]. Diğer taraftan, gümrük uyuşmazlıklarında bilirkişiden

616 Öncel/Kumrulu/Çağan, s.201; Yıldırım/Çınarlı, s.240.

617 Delil sistemleri ile delil türlerinin farklı kavramları ifade ettiği, iki türlü delil sisteminin bulunduğu, kanuni delil siteminde, kanunda düzenlenen konuların ancak kanunda düzenlenen delillerle ispatlanacağı; takdiri delil sisteminde ise, bir olayın ispatı için her türlü delilin serbestçe kullanılmasını ifade ettiği; delil türlerinin ise, kanuni delil, akdi delil, takdiri delil, kesin delil olarak sınıflandırılabileceğine ilişkin açıklamalar için bkz. Korkut, s.1074. Ayrıca, Biyan s.24; Yıldırım/Çınarlı, s.240.

618 "*Ekonomik yaklaşım, vergiyi doğuran olayın belirlenmesinde ve vergi kanunu hükümlerinin yorumlanmasında hukuki biçimlerin ötesine geçilerek gerçek ekonomik nitelik ve içeriklerin esas alınmasıdır."* Bu hususta bkz. Karakoç2014, s.178; Taylar2009, s.1197.

619 Öncel/Kumrulu/Çağan, s.201; Karakoç2014, s.937; Özdiler-Küçük, s.17; Biyan, s.62; Korkut, s.1081.*"Vergiyi doğuran olayın mahiyetinin ispatında delil serbestisi esası getirilmiş olduğundan; iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan ve olayın özelliğine göre normal ve mutat olmayan bir durumun iddia edilmesi halinde, ispat külfetinin bunu iddia edene ait olduğu hakkında"* bkz. Dş. 7. D. 17.6.2009 tarih ve E:2008/5507; K: 2009/3054 sayılı kararı, Danıştay Dergisi, S.122, 2009, s.329 vd., (E.T. 19.10.2019, https://www.danistay.gov.tr).

620 Eşyanın menşeine ilişkin beyanı tevsik eden belgenin sahteliğinin ortaya çıkması halinde, kendisine düşen ispat külfetini yerine getirmediği açık olan davacı yerine, durumun aksinin ispatının yine davalı idarede olduğunun kabulü suretiyle; başka deyişle kanıt yükü tersine çevrilerek verilen kararda isabet görülmediği hakkında bkz. Dş.7.D 9.10.2008 tarih ve E:2007/3210;K: 2008/3892 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Olayda, ithale konu eşyanın, salt Tayland

yararlanılabilir[621]. Ancak, gümrük uyuşmazlıklarında tanık ifadesinden yararlanılmasına olanak bulunmamaktadır [622] . Bunun yanı sıra yabancı devlet birimleri tarafından düzenlenen belgeler gümrük uyuşmazlıklarında ispat vasıtası olarak kullanılmaktadır[623].

2. Kusursuzluğun İspatı

Gümrük uyuşmazlıklarında kural olarak gümrük yükümlülüğünü doğuran olayın gerçekleştiğini gümrük idaresi ispat etmekle yükümlüdür. Ancak, Gümrük Kanun'unda bir karinenin bulunması halinde karine esas alınarak ispatın kim tarafından yapılacağı belirlenmelidir.

Sözlük anlamıyla, *"benzerlik (yakınlık) sebebiyle bir başka şeye delalet eden durum, maksada işaret eden ipucu, alamet"*, emare anlamına gelen karine; hukukta varlığı bilinmeyen bir olgu hakkında sonuç çıkarılmasına olanak sağlayan işaret, belirti; yasal karineler ise varlığı bilinmeyen bir olgu hakkında sonuç çıkarmamızı sağlayan ve

menşeli olmadığının tespiti üzerine, Çin menşeli olduğundan bahisle dava konusu işlemin tesis edilmesine karşın, eşyanın Çin menşeli olduğunu ispat külfeti üzerine düşen davalı İdarece bu hususta herhangi bir somut tespit ya da belge sunulamamış olması karşısında, işlemin iptali gerekirken kanıt yükü tersine çevrilmek suretiyle aksi yolda verilen temyize konu Mahkeme kararında isabet bulunmadığı hakkında bkz. Dş.7.D. 20.5.2015 tarih ve E: 2011/4763;2015/2938, (Özel Arşiv).

621 Yıldırım/Çınarlı, s.243. Eşyanın gümrük tarife ve istatistik pozisyonun belirlenmesi için bilirkişiye başvurulabileceği hakkında bkz. Dş.7.D. 21.12.2015 tarih ve E:2014/1653; K:2015/7621sayılı kararı, (Özel Arşiv). Bilirkişi incelemesi yaptırılmasına karar verilmekle, ihtiyaç duyulan teknik bilgi, açıklama ve belirlemelerin bilinmesi amaçlandığından, hangi teknik bilgiye ihtiyaç duyulduğunun bilirkişiye yöneltilen sorularla belirlenmesi gerektiği hakkında bkz. Dş.7.D.4.4.2013 tarih ve E:2010/6947;K:2013/1636 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Bilirkişinin gerekli olan teknik bilgiyi sağlayacağı hukuki yorum yapma yetkisinin bulunmadığı hakkında bkz. Dş.7.D. 26.9.2014 tarih ve E.2010/1720;K:2014/4186 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

622 Tanık dinletme hakkının hukuki dinlenilme hakkının bir gereği olduğu, ancak, gerçeğin ortaya çıkması ile dinlenilmesi reddedilen tanık arasında bir bağın olduğunun ortaya konulmaması halinde, hukuki dinlenilme ve adil yargılanma hakkının ihlal edilmediği hakkında bkz. Pınar, s.4386. İdari yargılama usulünde tanık kavramı ve tartışmalar için bkz. Ramazan Çağlayan, "İdari Yargılama Usulünde Tanık Delilinin Yeri", **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,** C.11.S.3-4,2003, s.197. Yıldırım/Çınarlı, s.247, (Çağlayan 2003).

623 Transit beyannamesi ve eki *"CMR"* belgesine göre eşyanın niteliğinin tespit edilebileceği hakkında bkz. Dş.7. D. 12.2.2018 tarih ve E:2017/1187; K:2018/721 kararı, (Özel Arşiv).

kanunda öngörülmüş olan işaret, belirti olarak tanımlanmaktadır[624]. Başka bir deyişle, *"karine varlığı bilinen olumlu veya olumsuz bir olaydan diğer bir olumlu veya olumsuz olayın, bir hukuksal durumun varlığı veya yokluğu sonucunun çıkarılmasına"* [625]olanak veren kural anlamına gelmektedir.

Karine, ispat yüküne ilişkin genel kuralın istisnası niteliğini taşımaktadır. Bu bakımdan, bir karineye dayanarak lehine hukuki sonuçlar çıkaran tarafın ispat yükümlülüğü bulunmamaktadır[626]. Karineler ispat yüküne etkileri bakımından, fiili karineler ve kanuni karineler olmak üzere ikiye ayrılarak incelenmektedir[627]. Fiili karineler, bir hukuk kuralına dayanmaksızın hâkimin insanlar ve hayat konusundaki edinimlerinden faydalanarak belli olmayan vakıalar hakkında sonuç çıkarması olarak tanımlanmaktadır[628]. Lehine fiili karine olan taraf, tartışmalı olan hususu ispat etmiş sayılacağından, karşı taraf bu durumun aksini ispat etmekle yükümlüdür[629]. Kanuni karineler ise, belli bir olaydan belli olmayan bir sonucun kanun tarafından çıkarılmasıdır. Kanuni karinelerde ispat yükü kural olarak yükümlüdedir. Bu halde, karineye dayanan tarafın sadece karineyi ispat etmesi yeterlidir[630].

---

624 Karakaş, s. 731. Karinenin bilinen bir olaydan bilinmeyen bir olay hakkında sonuç çıkarmak şeklinde bir düşünüş biçimi olduğuna dair bkz. Taşpınar, s.533.

625 Taşpınar,s.534;Öncel/Kumrulu/Çağan,s.201;Karakoç2014,s.934;Özdiler Küçük, s.38;Taylar2009, s.1208.

626 Taşpınar, s.563. Taylar2009, s.1208; Korkut, s.1084.

627 Öğretide karineler, genellikle, karinenin kaynağına göre fiili karineler ve kanuni karineler; karinenin aksinin ispat edilip edilmediğine göre adi kanuni karineler ve kesin kanuni karineler; karinenin konusuna göre olay karineleri ve hak karineleri şeklinde sınıflandırılarak incelenmektedir. Taşpınar, s.534; Özdiler Küçük, s.58; Karakaş s.744; Yasin, 169-170; Taylar2009, 1208.

628 Taylar2009, s.1208; Taşpınar, s.536.

629 Fiili karinelerin vergi hukukunda da uygulama alanı bulunduğu, ilk görünüş karinesinin fiili karine olduğuna dair bkz. Taylar2009, s.1208.

630 Karakaş, s.739; Korkut, s.1084. Kanuni karineye dayanan bir kişinin karine gereği varsayılan şeyleri ispatla yükümlü olmadığı, karinenin aksini ileri süren tarafın ispat yükü altında olduğuna dair bkz. Taylar2009, s.1194.

Karine içeren kuralın iki temel unsurdan oluştuğu kabul edilmektedir[631]. Bunlardan ilki; *"karine temeli"*, ikincisi; *"karine sonucu"* dur. Karine temeli, *"karine içeren hukuk kuralında bulunan ve varlığından başka bir olgunun varlığının veya yokluğunun çıkarıldığı bir işaret, belirtidir"*. Gerçekliği bilinen veya gerçek kabul edilen olay veya olgu, karine temeli, hukuk kuralında, genellikle tam olarak ifade edilir. Ancak bazen, karine temelinin açık ve uzun olarak belirtilmesi yerine kısa bir şekilde verilmesi de mümkündür. Sözde karinelerde ise karine temeli bulunmamaktadır. Bu kurallarda sadece kanun koyucu tarafından ulaşılan sonuç yer almaktadır[632]. *"Karine sonucu ise, karine içeren hukuk kuralında, karine temelinden hareketle çıkarılan sonucu"* ifade etmektedir. Bir normun karine olarak nitelendirilmesi için karine sonucunun mutlaka bulunması gerekmektedir[633]. Kısaca, gerçekliği bilinen veya gerçek kabul edilen olay karine temeli; bu olay nedeniyle ulaşılan yargı, bir başka olay karine sonucudur[634].

Karineden yararlanan kimse, uygulanacak asıl normda öngörülen koşul olay yerine yalnızca karine temeli olan olayı ispat ederek sanki asıl normun koşul olayını ispatlamış gibi bu normun doğurduğu hukuki sonucu elde edecektir. Zira karinenin

631 Karakaş, s.740. Ecehan Yeşilova, "CMR- Taşıma Senedinin İspat Kuvveti'', **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.7, S.1, s.246.

632 Karakaş, s.740. Medeni kanunda tanımlanan iyi niyet karinesinin, sözde karine niteliğini taşıdığı, zira belli bir sonuç çıkarılmasına elverişli bir olay bilinmese dahi belli durumlarda objektif iyi niyetin varlığının kabul edildiği hakkında bkz. Taşpınar, s.535.

633 Karakaş, s.741. Varsayımın karine kavramından farklı olduğu, varsayımda (b) olayının varlığının belli durumlarda (a) olayının yerine geçtiği, varsayımın ispat yükü sorununu çözmek için düzenlenmediği hakkında bkz. Taşpınar, s.535. Kanuni karinede, karine temeli olarak adlandırılan koşul vakıa, bunun yöneldiği ve karine sonucu olarak adlandırılan hukuki sonuç bulunduğu hakkında bkz. E. Yeşilova, s.246.

634 Karine ve nedensellik kavramının ayrıştırılması gerektiği, nedensellik ilkesinin, "*şart olarak göz önüne alınan bir fiili, netice olarak ele alınan bir fiile bağlayan bir hüküm(önerme)"* olduğu, *"nedensellik ilkesinin "(A) olursa (B) olacaktır" veya "(A) olursa (B) olmalıdır"ı ifade" edeceği* nedensillik ilkesinin bir kişinin hırsızlık yapması halinde hapsedileceğini ortaya koyduğu, hırsızlık yapma (A) olayı olmakla birlikte, hapse girme (A) olayının var olmasından çıkarılan, varlığı bilinmeyen başka bir olay değil, bir sonuç bir hukuki yaptırım olduğu hakkında bkz. Özdiler Küçük, s.39. Karine temelinin, karine normunun koşul vakıasına; karine sonucunun ise karine normunun hukuki sonucuna karşılık geldiğine dair bkz. E. Yeşilova, s.246.

temelinin ispatlanması halinde, karine sonucu doğmakta ve karine sonucu da asıl normun koşul vakıasının yerini almaktadır[635].

Bu itibarla, normun karine içerip içermediğinin saptanmasında, gerçekliği bilinen veya gerçek olduğu kabul edilen bir olay ve bu olay vasıtasıyla ulaşılan bir sonucun, bir yargının bulunup bulunmadığının saptanması gerekmektedir. Bu bakımdan gümrük müşavirinin sorumluluğunu düzenleyen kuralın bir karine içerip içermediğinin belirlenmesi, ispat yükünün kimin üzerine düştüğünün belirlenmesi açısından zorunludur.

Gümrük müşavirlerinin sorumluluğuna ilişkin düzenleme Gümrük Kanunu'nun 181'inci maddesinin 2'nci fıkrasında düzenlenmiştir. Düzenlemenin ilk halinde, *"ithalatta gümrük yükümlülüğünde yükümlünün, beyan sahibi olduğu, dolaylı temsil durumunda, hesabına gümrük beyanında bulunulan kişinin de yükümlü"* olduğu kurala bağlanmasına karşın, sorumluluğun şart ve sınırları konusunda herhangi bir düzenleme yapılmamıştır. Bu dönemde, yazında ve uygulamada gümrük müşavirinin sorumluluğunun kusursuz sorumluluk ilkesine dayandığı kabul edilmiştir.

Ancak, 5911 sayılı Kanun'un 42'nci maddesi ile Gümrük Kanunu'nun 181'inci maddesinde yapılan değişiklik ile *"(d)olaylı temsilde, temsilcinin yükümlülüğü, beyanda kullanılan verilerin yanlış olduğunu bildiği veya mesleği icabı ve mutat olarak bilmesi gerektiği durumlarla sınırlı"* olduğu kurala bağlanmıştır.

Düzenleme ile gümrük müşavirinin sorumluluğu kusur sorumluluğuna dönüştürülmüş ve gümrük müşaviri aleyhine bir kanuni karine kabul edilmiştir. Gümrük Kanunu'nda bu karine 181'inci maddesinin 2'nci fıkrasında kurala bağlanmıştır. Anılan düzenleme ile dolaylı temsil durumunda kanun koyucu gümrük müşavirinin kast veya ihmali olmaksızın gümrük vergilerinin tam olarak tahakkuk ettirilerek tahsil edileceği

635 E. Yeşilova, s.247.

görüşündedir. Başka bir deyişle, beyanın dolaylı temsilci kullanılarak yapılması halinde, gümrük vergilerinin hiç tahakkuk ettirilmemesi ve noksan tahakkuk ettirilmesi dolaylı temsilcinin kusurlu olduğunu göstermektedir. Düzenlemeyle, gümrük idaresi, gümrük müşavirinin kusuru nedeniyle gümrük vergilerinin hiç tahakkuk ettirilmediğini veya noksan tahakkuk ettirildiğini kanıtlama külfetinden kurtulmuştur. Gümrük vergisinin noksan tahakkuk ettirilmesi veya hiç tahakkuk ettirilmemesi halinde, gümrük idaresi, gümrük müşaviri adına "*kusurlu"* olup olmadığını değerlendirmeksizin vergi tahakkuk ettirebilecektir. Bu halde, gümrük müşaviri ancak *"beyanda kullanılan verilerin yanlış olduğunu bilmediğini veya verilerin yanlış olduğunu bilmesinin mesleği icabı ve mutat olarak mümkün olmadığını"* ispat ederek sorumluluktan kurtulabilecektir. Başka bir deyişle, kusurlu olmadığını ispat yükü gümrük müşavirine düşmektedir. Anılan düzenleme uyarınca, gümrük müşavirinin, gümrük vergilerini ödeme sorumluluğundan kurtulabilmesi için gerekli dikkat ve özeni gösterdiğini ortaya koyması gerekmektedir. Bu bakımdan Kanunda düzenlenen karinenin adi bir karine olduğu aksi ispat edilinceye kadar gümrük müşavirinin kusurlu olduğunun kabul edildiği anlaşılmaktadır[636].

Gümrük Kanunu'nun 181'inci maddesinde karine temeli kısaltılmış olarak verilmiştir. Buna göre karine temeli (a olayı, temsilcinin yükümlülüğü) gümrük vergilerinin hiç tahakkuk ettirilmemesi veya noksan tahakkuk ettirilmesi nedeniyle gümrük yükümlülüğünün doğması; karine sonucu (b olayı) ise, (a) olayında müşavirin kusurlu sayılmasıdır.

Uygulamada, Danıştay, Gümrük Kanunu'nun 181'inci maddesinde yer alan düzenlemenin bir karine içermediği düşüncesinden hareketle *"gümrük müşavirinin, ithalatçı firmayla birlikte ithal edilen eşyaya ait vergilerin ödenmesinden sorumlu*

636 Vergi Usul Kanunu'nun 10'nuncu maddesinde düzenlenen Kanuni temsilcinin sorumluluğuna ilişkin olarak yapılan benzer değerlendirmeler için bkz. Özdiler Küçük, s.101

tutulabilmesi için, vergi kaybına neden olan durumun varlığını bildiği ya da bilmesi gerektiği hususunun açık olarak ortaya konulması gerektiğini" kabul etmektedir. Bu yaklaşıma göre, *"gümrük müşavirinin vergi kaybına neden olan durumun varlığını bildiği ya da bilmesi gerektiği"* hususu somut[637] herhangi bir tespit olmaksızın gümrük müşaviri adına tahakkuk yapılmasına olanak bulunmamaktadır[638].

Ancak, düzenleme bir karine içerdiğinden gümrük idaresinin sadece karine temelini ispat etmesi yani, gümrük müşavirinin fiili nedeniyle gümrük vergilerinin hiç tahakkuk ettirilmemesi veya noksan tahakkuk ettirildiğinin ortaya konulması gerekli ve yeterlidir. Bu durumun ortaya konulması halinde gümrük müşaviri vergi kaybına neden olan durumun varlığını bilmediğini ya da bilmesi gerekmediğini ve bu durumun mutat olarak ve mesleği icabı bilinmesinin mümkün olmadığını ispat etmesi gerekmektedir[639]. Bu yaklaşımın aksine geliştirilecek olan yorum gümrük müşavirinin yükümlü olarak kabul edilmesindeki amaçla uzlaşmayacağı düşünülmektedir.

637 "*Bu durumda, gümrük müşavirinin, ithalatçı firmayla birlikte ithal edilen eşyaya ait vergilerin ödenmesinden sorumlu tutulabilmesi için, vergi kaybına neden olan durumun varlığını bildiği ya da bilmesi gerektiği hususunun açık olarak ortaya konulması gerekmektedir. Olayda, idarece bu yönde yapılan somut herhangi bir tespit olup olmadığı hususu araştırıldıktan sonra, yukarıda yer alan mevzuat dikkate alınarak uyuşmazlık hakkında bir karar verilmesi gerekirken, Mahkemece, bu yönde bir değerlendirme yapılmaksızın verilen kararda isabet"* görülmediği hakkında bkz. Dş.7.D. 25.4.2016 tarih ve E: 2015/4237; K: 2016/4209 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Ayrıca, dolaylı temsilci adına takibe geçilmeden önce, gümrük müşavirinin beyanda kullanılan verilerin yanlış olduğunu bilip bilmediği veya mesleği icabı bilmesi gerekip gerekmediği hususunun gümrük idaresince araştırılması gerektiğine dair açıklamalar için bkz. Avcı, s.25

638 Olayda, davalı idarece, gümrük müşavirinin vergi kaybına neden olan durumun varlığını bildiği ya da bilmesi gerektiği hususunun açık olarak ortaya konulmadığı, bu bakımdan; somut herhangi bir tespit olmaksızın gümrük müşaviri olan davacı adına tahakkuk yapılmasında hukuka uyarlık bulunmadığı hakkında bkz. Dş.7.D. 25.2.2016 tarih ve E: 2015/5352; K:2016/1927 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

639 Gümrük müşavirinin sorumluluğunun kusur sorumluluğu olduğu, bu bakımdan, kusurun idarece ispat edilmesi gerektiği hakkında bkz. Gök2019, s.51.

B. GÜMRÜK VERGİSİ MİKTARININ BELİRLENMESİNE KARŞI İLERİ SÜRÜLEBİLECEK İTİRAZLAR

1. Genel Olarak

Gümrük yükümlüsün ödevlerinin kapsam ve sınırlarının belirlenmesi eşyanın tarifesinin, kıymetinin ve menşeinin bilinmesini gerektirmektedir. Anılan unsurların bilinmesi eşyaya isabet eden vergilerin tutarının tam olarak belirlenmesine olanak vermektedir. Ayrıca, eşyanın tarifesine, menşeine göre bir takım gümrük ve ticaret politikası önlemlerinin uygulanması söz konusu olabilmektedir. Bundan başka, eşyanın ithal edilmesi için ilgili mevzuatta belirtilen kuruluşlardan uygunluk ya da yeterlilik belgesinin alınmasının gerekip gerekmediği, gözetim uygulaması kapsamında kalıp kalmadığı, dampinge karşı vergiye tabi olup olmadığının belirlenmesi bu üç unsurun bilinmesini gerektirmektedir. Bu bakımdan, adına gümrük vergisi tahakkuk ettirilen, para cezası kesilen ve şekli bir vergi ödevi yüklenen gümrük müşavirinin, eşyanın tarifesinin, menşeinin ve kıymetinin belirlenmesine ilişkin hükümlerde hata yapıldığını, buna bağlı olarak, gümrük vergisinin yanlış hesaplandığını ileri sürerek yükümlülükten kurtulması mümkündür.

2. Eşyanın Gümrük Tarife Pozisyonuna İlişkin İtirazlar

a. Genel Olarak

Gümrük yükümlüsünün maddi ve şekli ödevinin kapsamı ilk olarak eşyanın gümrük tarifesinin belirlenmesine bağlıdır. Eşyanın tarifesinin belirlenmesi aynı zamanda yükümlünün ödevinin kapsam ve sınırlarının çizilmesini sağlamaktadır. Eşyanın tarifesinin belirlenmesi öncelikle eşyanın gümrük vergisine tabi olup olmadığının belirlenmesine; eşyanın gümrük vergisine tabi olduğunun saptanması halinde ise alınacak vergi oranının saptanmasına imkân sağlamaktadır. Ayrıca, tabi olduğu tarifenin belirlenmesi eşyanın gümrük ve ticaret politikası önlemlerine tabi tutulup

tutulmayacağının anlaşılmasına yardımcı olmaktadır[640]. Yine, eşyanın tabi olduğu tarife sayesinde, eşyanın ithal edilmesi için ilgili mevzuatta belirtilen kuruluşlardan uygunluk ya da yeterlilik belgesinin alınmasının gerekip gerekmediği, gözetim uygulaması kapsamında kalıp kalmadığı, dampinge karşı vergiye tabi olup olmadığı belirlenmektedir[641].

Uluslararası ticarette yeknesaklığın sağlanması düşüncesi modern gümrük tarifelerinin doğumuna sebep olmuştur[642]. Bu sistemin temelleri, Gümrük İş birliği Konseyi tarafından atılmış ve *"Armonize Mal Tanımı ve Kodlama Sistemi''* geliştirilmiştir [643]. "*Uyumu Sağlanmış (Armonize) Mal Tanımı ve Kodlama Sistemi*

640 Topluluk Gümrük Kodu'nda tarifenin üstlendiği benzer fonksiyonlar için bkz. Lyons, s.111. Eşyanın doğru olarak sınıflandırılmasının, doğru istatistiklerin oluşmasına katkı sağlayıcı, bunun da doğru dış ticaret politikaları oluşturulmasına katkı sağlayacağı, Avrupa Birliği'nde istatistiklerin oluşturulmasına ilişkin yasal düzenlemeler bulunmasına karşın ülkemizde benzer düzenlemelerin olmadığı, yasal düzenleme yapılması gerektiği hakkında bkz. Ali Murat Pala, "Tarife Sınıflandırmasının Dış Ticaret İstatistikleri Bakımından Önemi ve Dış Ticaret İstatistiklerine İlişkin AB Mevzuatı", **Gümrükte Uzman Görüş**, Y. 7, S. 17, Nisan- Haziran 2003, s.18; Özgür, s.41.

641 Gök2019, s.80.

642 Armonize Sistemin benimsenmesinin dil engellerinin aşılmasında faydalı olacağı, eşya farklı yerlerde değişik isimlerle anılsa bile sözleşmeye taraf olan ülke tacirlerinin eşyayı aynı tarifede sınıflandıracağı, ihracat ve ithalatta tek bir rakamın kullanılacağı, bunun verilerin işlenmesini ve kontrol edilmesini kolaylaştıracağı, üreticiyi ihracat belgelerini hazırlarken armonize sistem kodunu eşyanın faturasına kaydetmeye teşvik edeceği, bunun ise eşyanın nakliyesi sırasında kolaylık sağlayacağı, gümrük işlemlerini kolaylaştıracağı, kamu kurumlarının emtia akışı ile ilgili doğru verileri toplayacağı, böylece, ticaret yasalarının izlenmesi ve uygulanmasında daha iyi bilgi sağlayabilecekleri hakkında bkz. Peggy Chaplin, "An Introduction to the Harmonized System", **N.C. J. Int'l L. & Com. Reg**., Volume 12, Number 3, (1987), s.431. (ET. 6.12.2020http://scholarship.law.unc.edu/ncilj/vol12/iss3/5).Armonize Sistem ile ithalat ve ihracata ilişkin ticari verilerin toplanması, gümrük işlerinin yürütülmesi için eşyanın sınıflandırılmasında herkes tarafından kabul edilen bir sistem kurulmasının amaçladığı hakkında bkz. Ülo Hunt, Ott Kopel, "Classification And Coding: Approach Of Different International Organizations", **Transport**, Volume 21, No 3, (2006), s.191. (ET. 6.12.2020 https://www.tandfonline.com).

643 Akça2003a, s.1. M. David Attwater, "The General Rules for Interpretation of the Harmonized Commodity Description and Coding System From a Canadien Perspective'', **Internetional Lawyer,** S.30, 1996, s.757 vd. Armonize sistemin temellerinin Gümrük İş birliği Konseyi tarafından atıldığına dair bkz. Ian Forrester, Tashi Kaul, "Tariff Classification'', **The World Trade Organization: Legal, Economic And Political Analysis Volume I**, (Ed. Patrıck F. J. Macrory, Arthur E. Appleton, Michael G. Plummer), Springer, 2005, s.1583. Ayrıca, Vermulst, s.1245 vd. Armonize Sistem Sözleşmesi'nin, sözleşmenin taraflarına ulusal ithalat ve ihracat tarifeleri ve istatistiksel derlemelerinin temeli olarak uluslararası altı basamaklı nomanklatörü kullanma zorunluluğu getiren "çekirdek" sistem olarak tasarlandığı, ancak, Armonize Sistem Sözleşmesi'nin, bu sistemi benimseyen ülkelerin, tanımlayıcı veya istatistiksel ihtiyaçlarının karşılanması için kendi tarifelerini daha da bölmelerine olanak sağladığı hakkında bkz. Chaplin, s.423. Dünya Gümrük Örgütü üyelerinin Armonize Sistem Nomanklatörü'nün farklı

Uluslararası Sözleşme'', Armonize Sistem Sözleşmesi 10 Haziran 1985 tarihinde imzaya açılmış; "*Uyumu Sağlanmış (Armonize) Mal Tanımı ve Kodlama Sistemi Hakkındaki Uluslararası Sözleşmeye Katılmamızın Uygun Bulunduğuna Dair Kanun"* ile mevzuatımıza dâhil edilmiştir[644]. Kanun'un yürürlüğe girmesiyle birlikte, Türk Gümrük Tarife Cetvelinin yasal dayanağını oluşturan 474 sayılı Kanun'un 1'inci maddesi 3502 sayılı Kanun'un 2'nci maddesiyle değiştirilmiş, Gümrük Giriş Tarife Cetveli, Armonize Sistem Nomanklatör esas alınarak yeniden düzenlenmiş, Avrupa Birliği müktesebatına da uyum sağlanmıştır [645] . Bu bakımdan, eşyanın pozisyonunun belirlenmesi ve uygulanacak vergi oranının saptanması için 474 sayılı Kanun ve bu Kanuna dayanılarak çıkarılan yönetmelik hükümlerinin, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından hazırlanan Gümrük Tarife Cetveli İzahnamesinin, Kombine Nomanklatör İzahnamesinin, eşya fihristinin, Dünya Gümrük Örgütü Sınıflandırma Avilerinin, Dünya Gümrük Örgütü sınıflandırma kararlarının, AB Sınıflandırma Tüzüklerinin, Gümrükler Genel Tebliğlerinin bilinmesi gerekmektedir[646].

Dolaylı temsilci sıfatıyla ithalatçı adına gümrük işlemlerini gerçekleştiren gümrük müşaviri adına eşyanın beyan edilenden farklı bir gümrük ve istatistik pozisyonunda yer aldığından bahisle tahakkuk yapılması halinde, gümrük müşavirinin diğer iddialarının

---

versiyonlarını kullandığı, bu durumun Nomanklatör'ün yeknesak uygulanmamasına neden olduğu hakkında bkz. Carsten Weerth,, "Globally Uniform Harmonized System Nomenclature? Waivers for Developing Countries and Membership Development: Situation 2017", **Customs Scientific Journal**, Volume. 7, Number 1, 2017, s.62. (Weerth 2017).(ET. 6.12.2020, https://ccjournals.eu/ojs/index.php/customs/issue/archive).

644 3501 sayılı Uyumu Sağlanmış (Armonize) Mal Tanımı ve Kodlama Sistemi Hakkındaki Uluslararası Sözleşmeye Katılmamızın Uygun Bulunduğuna Dair Kanun, (RG. 22.11.1988-19997). **Armonize Sistem Nomanklatörüne İlişkin Açıklamalar,** (Armonize Sistem) İTO yayın No:1989/4, İstanbul 1989. Bu hususi açıklamalar için bkz. Gök2019, s.79vd.

645 5383 Sayılı Gümrük Kanunu'na Bağlı Gümrük Giriş Tarife Cetvelinin Değiştirilmesi Hakkında 474 Sayılı Kanun'un Adının ve Bir Maddesinin Değiştirilmesi Hakkında 3502 sayılı Kanun (RG.19.11.1988-20004).

646 Kılıç, s.45; Gök2019, s.89. Armonize Sistem Nomanklatör'nün sürekli bir dönüşüm ve değişim içinde olduğu günün şartlarına göre yeniden düzenlendiği hakknda bkz. Carsten Weerth, "Harmonized System: Nomenclature Evolution at its 20th Anniversary (1988 -2008)**", Global Trade and Customs Journal**, Volume 3, Issue 7/8, 2008, s.278. (Weerth 2008b), (ET. 06.12.2020, https://www.researchgate.net).

yanı sıra, idarece eşyanın gümrük tarife ve istatistik pozisyonunun ve dolayısıyla eşyanın ithali sırasında uygulanacak vergi oranının yanlış saptandığını, kendisinin herhangi sorumluluğunun bulunmadığı ileri sürerek sorumluluktan kurtulması mümkün bulunmaktadır.

b. Eşyanın Hatalı Sınıflandırılması

Eşyanın tarifesinin saptanması eşyanın, niteliği, üretim düzeyi, karşım ya da bileşim olup olmadığı göz önünde bulundurularak eşyanın tarifedeki yerinin belirlenmesi anlamına gelmektedir. Eşyanın gümrük tarife ve istatistik pozisyonunun belirlenmesi, eşyanın Türk Gümrük Tarife Cetvelinde yer aldığı tarife pozisyonu veya alt açılımlarının belirlenmesidir[647].

Armonize sitemi ve TARİC'i esas alan Türk Gümrük Tarife Cetveli, 21 bölüm 96 fasıldan oluşmaktadır[648]. Bölümlendirme yapılırken eşyanın doğal durumları ve temel nitelikleri dikkate alınmış; eşya üretim sürecindeki yerine göre sınıflandırılmıştır. Bu bakımdan, ilk bölümlerde hammadde ve yardımcı maddelere ve yarı mamullere yer

647 Eşyanın gümrük tarifesine göre sınıflandırılması için, gümrük beyannamesinde eşyanın tüm önemli nitelikleriyle birlikte tam olarak tanımlanması gerektiği, eşyanın, kullanılan malzemeye, niteliklerine ve fonksiyonlarına göre sınıflandırıldığı hakkında bkz. Carsten Weerth, Basic Principles of Customs Classifications under the Harmonized System**, Global Trade and Customs Journal**, Vol. 3, Iss. 2, s. 61. (Weerth2008). (ET. 06.12.2020, https://www.researchgate.net). *"Eşyanın sınıflandırılmasının eşyanın yer aldığı gümrük tarife istatistik pozisyonunun belirlenmesi anlamını"* taşıdığına dair açıklamalar için bkz. Gök2019, s.90.

648 Armonize Sistem Nomanklatörüne dayanılarak hazırlanan Kombine Nomanklatör'ün 23 Temmuz 1987 tarih ve 2687/87 sayılı Konsey Tüzüğü ile uygulamaya konulduğu, Kombine Nomanklatör'ün, malların sınıflandırması ve ilgili gümrük vergilerinin belirlenmesi açısından yasal araç olduğu hakkında bkz. Fabio,(Classification) s.2. TARIC'in Armonize Sistem hükümlerini, Kombine Nomanklatör hükümlerini ve şartlı vergi muafiyetleri, tarife kotaları, Genelleştirilmiş Tercihler Sistemi, anti-damping, fark giderici vergiler, telafi edici vergiler, ithalat-ihracat yasaklamaları gibi diğer dış ticaret önlemlerini de kapsayan bir sistem olduğuna dair açıklamalar için bkz. Fabio, (Classification) s.22. Ayrıca, Vermulst, s.1247 vd. Topluluk gümrük tarifesinin kabul edilmesinden sonra üye devletlerin, tarifelerinin, gümrüklendirme sürecinde sadece bir uygulama kitapçığına dönüştüğüne dair bkz. Lyons, s.113. Gümrük Birliğinin gerçekleşmesinden sonra, Avrupa Birliği Kombine Nomanklatörü esas alınarak, 95/7591 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla tarife cetveli yeniden düzenlenmiştir.(RG. 30.12.1995-22509 Mükerrer.).

verilmiş; işlenmiş ürünler sonraki bölümlere konulmuştur. Bölüm numarası arttıkça, eşyanın gördüğü işlem ve üretim sürecindeki aşaması da artmaktadır[649]. Türk Gümrük Tarife Cetveli eşyanın nümerik olarak sınıflandırılmasını içeren bir indeks niteliğini taşımaktadır. Türkiye gümrük bölgesine getirilen eşyanın bu indeks içerisindeki yerinin belirlenmesi temelde eşyanın niteliğinin bilinmesini ve yorum kurallarının doğru uygulanmasını gerektirmektedir[650].

Eşyanın tarifedeki yerinin belirlenmesi için önce sınıflandırılmak istenen eşyanın temel niteliklerinin ve objektif özelliklerinin ortaya konulması gerekmektedir[651]. Eşyanın temel nitelikleri ilk önce beş duyu vasıtasıyla belirlenmelidir[652]. Bu belirlemenin eşyanın tarifedeki yerinin saptanması için gerekli verileri sunması halinde sınıflandırılma yapılmalıdır. Ancak, beş duyu organı ile elde edilen verinin yetersiz kalması; eşyanın niteliğinin beş duyu organının kullanılmasına olanak vermemesi halinde eşyanın niteliği tahlil veya analiz ile ortaya konulmalıdır.

649 Armonize Sistem Nomanklatör'nün üretim ilkesi esas alınarak düzenlediği, hammaddelerin tarifenin başında, ara ürünlerin tarifenin ortasında, tamamlanmış ürünlerin ise tarifenin sonunda yer aldığı hakkında bkz.. Weerth2008, s.61.Türk Gümrük Tarife Cetveli'ne göre eşyanın sınıflandırılmasında esas alınan tarife cetvelinin "*bölüm", "fasıl", "tarife pozisyonu", "tarife alt pozisyonu*" şeklinde genelden özele doğru sıralandığı, eşyanın sınıflandırılmasında eşyanın üretilirken gördüğü işlem aşamalarının yani, imalat ilkesinin esas alındığına dair açıklamalar için bkz. Gök2019, s.90.

650 Eşyanın rakamsal ifadesinin tarife olarak adlandırıldığına dair bkz. Özgür, s.41. Gümrük tarifesinin her bir eşya satırında gümrük vergisi oranının belirtildiği, sistematik olarak işlenmiş bir eşya kataloğu olduğu hakkında bkz. Gök2019, s.81.

651 Fabio, (Classification)s.16. Eşyanın tarife ve istatistik pozisyonunun saptanması, gümrük beyannamesi ve ekli belgelerin kontrolünü, eşyanın muayenesi fiziksel veya kimyasal analiz yapılmasını, analiz sonuçlarının yorumlanmasını, teknik literatür ve tarife cetvelinin yanı sıra izahname, alfabetik eşya fihristi, sınıflandırma görüşleri kompendiyumunun incelenmesini gerektirdiği hakkında bkz. Akça2003a s.65; Yüce- Çelikkaya, s. 72. Eşyanın tarife ve istatistik pozisyonunun saptanması için esas işlevinin bilinmesi gerektiği, Dş. 7. D. 23.11.1994 gün ve E:1992/4997; K:1994/5800 sayılı kararı, Aydın/Topuz/Beyribey, s.62 vd.

652 İthale konu eşyanın yer aldığı tarife pozisyonunun, mahkemece tespit edilmesinin mümkün olduğu hallerde, bilirkişi incelemesi yaptırılmasının yargılama hukukuna aykırı olduğu hakkında bkz. Dş. 7. D. 15.12.2005 tarih ve E. 2003/2965; K. 2005/3278 sayılı kararı, (Özel Arşiv). İthale konu eşyanın teknik özelliklerinin gereken hallerde bilirkişi incelemesi yaptırılmak suretiyle saptanması gerektiği hakkında, bkz. Dş. 7. D. 2.12.1999 gün ve E:1998/98;K:1999/312 sayılı kararı, Aydın/Topuz/Beyribey, s.53vd.53 vd.

Eşyanın temel nitelikleri belirlendikten sonra, izahnamede belirtilen yorum kuralları esas alınarak eşyanın sınıflandırılmasının yapılması gerekmektedir[653]. Yorum yöntemleri uygulanırken öznel ve değişken faktörlerin hariç tutulması objektif ve doğrulanabilir verilerin esas alınması gerektiği göz önünde bulundurulmalıdır[654]. Türk Gümrük Tarife Cetvelinde uluslararası ticarete konu eşya, bölüm, fasıl ve tali fasıllar halinde gruplanmış ve sistematik olarak tanımlanmıştır. Ancak, bu sistematik tanımlama ve gruplama eşyanın herkes tarafından aynı tarife ve istatistik pozisyonunda tanımlanmasına imkân vermeyeceğinden, eşyanın tüm uygulamacılar tarafından aynı pozisyonda sınıflandırılmasına olanak sağlayacak, Türk Gümrük Tarife Cetvelinin yeknesak ve doğru olarak uygulanmasına imkân verecek yorum kuralları geliştirilmiştir. Bu yorum kurallarına uyulmadan [655] eşyanın tarife istatistik pozisyonunun belirlenmesi [656] veya yorum kurallarının yanlış uygulanması, tarifede olmayan bir

653 ABAD'ın sınıflandırmada eşyanın temel nitelikleri ve karakteristik özelliklerini belirleyici unsur olarak kullandığı hakkında bkz. Fabio, (Classification) s.6;Gormley, s.41 vd. Weerth2008, s.63. Eşya sınıflandırılmasının tarife pozisyonu metinleri ile bölüm, fasıl notlarına göre yapılacağı bölüm ve fasıl başlıklarının sadece yol gösterici nitelikte olduğu hakkında bkz. ABAD, C-330/13, Lukoyl Neftohim Burgas AD v Nachalnik na Mitnicheski Punkt Pristanishte Burgas Tsentar Pri Mitnitsa Burga, EU: C:2014:1757, para. 33, GD European Land Systems – Steyr GmbH v Zollamt Eisenstadt Flughafen Wien, ECLI:EU:C:2016:365, para. 28. (14.12.2020, https://eur-lex.europa.eu).

654 Gormley, s.41. Eşyanın doğru olarak sınıflandırılması için yorum kurallarının düzenlendiği hakkında bkz. Chaplin, s. 428. Hukuki kesinlik ve doğrulama kolaylığı açısından eşyanın gümrük amaçlarına göre sınıflandırılmasına ilişkin belirleyici kriterlerin, genel olarak, Kombine Nomanklatör'ün ilgili başlığı ve bölüm veya fasıllara tanımlanan nesnel özelliklerinde ve niteliklerinde arandığı, GD European Land Systems, para.29. Case C-215/10, Pacific World Limited and FDD International Limited v The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs, ECLI:EU:C:2011:528, para.28. (ET. 14.12.2020, https://eur-lex.europa.eu).

655 Tarifenin yorum kurallarına ilişkin açıklamalar için bkz. Kadir Sarıkaya, "Tarifenin Yorum Kurallarına Genel Bir Bakış'', **Gümrük Dünyası**, S.58, 2008, s.49, (Sarıkaya2008). Eşyanın tarifedeki yerinin saptanması için Gümrük Giriş Tarife Cetveli İzahnamesi'nin "*Tarifenin Yorumu ile İlgili Genel Kurallar"* başlıklı bölümünde yer alan 2(a) kuralı ve bu kurala ilişkin açıklama notları göz önünde bulundurmaksızın verilen Mahkeme kararında isabet bulunmadığı hakkında bkz. Dş. 7. D 6.12.2005 tarih ve E:2003/2508; K:2005/3110 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Gümrük Şartnamesi olarak isimlendirilen ve hukuki mahiyeti bilinmeyen kaynağa dayanılarak karar verilemeyeceği hakkında bkz. Dş.7.D. 19.12.2005 tarih ve E: 2003/1587; K:2005/3299 sayılı kararı, (Özel Arşiv). İthal edilen eşyanın vergilendirilmesinde gümrük giriş tarife cetvelinin esas alınacağı hakkında bkz. Dş. 7. D. 27.11.1995 gün ve E:1993/4063; K:1995/4797 sayılı kararı, Aydın/Topuz/Beyribey, s.62 vd.

656 İthal edilen eşyanın özelliklerinin, dosyada mevcut verilerden hareketle ortaya konulmasından sonra, Gümrük Giriş Tarife Cetvelinin *"Tarifenin Yorumu ile İlgili Genel Kurallar"* başlıklı

pozisyona göre eşyanın sınıflandırılması hali[657] yapılan tahakkukun iptali sonucunu doğuracaktır. Zira bu yorum kuralları dayanağını Armonize Sistem Nomanklatöründen almakta ve bağlayıcı nitelik taşımaktadır.

Eşyanın tarife pozisyonun saptanması için öngörülen 6 adet yorum kuralından, 1 ila 4'üncü kurallar hiyerarşik olarak uygulanmalı[658], yani; ilk önce 1 numaralı yorum kuralının uygulanmasıyla eşyanın tarifedeki yeri belirlenmeye çalışılmalı, şayet bu kurala göre eşyanın yeri belirlenemez ise, 2 numaralı yorum kuralına geçilmeli ve 2'nci, 3'üncü, 4'üncü kurallar sırasıyla uygulanarak eşyanın tarifedeki yeri tespit edilmelidir[659]. Başka bir deyişle kurallardan birinin uygulanması suretiyle eşyanın tabi olduğu pozisyonun saptanamaması halinde bir sonraki kurala geçilmesi gerekmektedir. Bu sıralamaya uyulmadan, örneğin; 2 numaralı yorum kuralı uygulanmadan 3 numaralı yorum kuralına göre eşyanın pozisyonunun belirlenmesi, bu tespite dayanılarak tahakkuk ettirilen vergilerin hukuka aykırılığı sonucunu doğurmaktadır[660].

---

bölümünde yer alan kurallar ile Gümrük Giriş Tarife Cetveli İzahnamesi'nde yer alan açıklamalar göz önünde bulundurularak, varılacak sonuca göre bir karar verilmesi gerekirken, yer aldığı pozisyon numarası ihtilaflı eşyaya ilişkin tespitlerde bulunulmaksızın verilen mahkeme kararında isabet bulunmadığı hakkında Dş.7.D. 28.11.2011 tarih ve E:2009/3831;K:2011/8146 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

657 Olayda, davalı İdarece, ithale konu eşyanın dahil olduğu iddia edilen *"8528.59.90.00.11"* gümrük tarife pozisyonunun, beyannamenin tescil tarihi itibarıyla yürürlükte bulunan 2005/9833 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ekinde yer alan İstatistik Pozisyonlarına Bölünmüş Türk Gümrük Tarife Cetvelinde yer almadığının anlaşıldığı; bu nedenle, anılan Cetvelde yer almayan bir pozisyon esas alınmak suretiyle davacı gümrük müşaviri adına tahakkuk ettirilen vergilerde hukuka uyarlık bulunmadığı hakkında bkz. Dş.7. D.2.3.2015 tarih ve E:2014/4132;K:2015/1054 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

658 Gümrük Giriş Tarife Cetvelinin *"Tarifenin Yorumu ile ilgili Genel Kurallar"* başlıklı bölümünde yer alan Kural 3 (a) uyarınca eşyayı en özel şekilde niteleyen pozisyonun, daha genel şekilde niteleyen pozisyona göre öncelik alacağı hakkında Dş.7. D 10.6.2013 tarih ve E:2009/6001; K:2013/3169 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Eşyanın taşıdığı tüm özelliklerin belirlenmesi ve bu belirlemeye uyan pozisyonun esas alınması, birden fazla pozisyonda eşyanın tanımı (nitelemesi) yapılmışsa, bu takdirde eşyayı en özel şekilde niteleyen pozisyona öncelik verilmesi gerektiği hakkında bkz. Dş.7.D. 9.2.1999 tarih ve E:1998/1418; K:1999/446 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

659 Eşya üzerinde yaptırılan bilirkişi incelemesi sonucu düzenlenen raporlarda, eşyanın süs eşyası niteliği taşıdığı, yorum kuralı 3(a)'nın uygulanmasına olanak bulunmadığı, eşyanın içeriğinde asli unsur olarak kireç taşının yer alması nedeniyle kural 3(b) uyarınca, sınıflandırılması gerektiği hakkında bkz. Dş.7. D 16.6.2014 tarih ve E:2012/3463; K:2014/3460 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

660 Tarife Cetvelinin Yorumu ile İlgili Genel Kurallar Bölümünde yer alan Kural 3(c) uyarınca tarifedeki yeri saptanamayan eşyanın, her biri için geçerli olabilecek pozisyon numara sırasına

Gümrük müşavirinin, eşyanın tarife ve istatistik pozisyonunun tahlil ve inceleme yapılmaksızın saptandığını, yorum kurallarına uyulmadığını, eşyanın niteliğinin belirlenmesinde hata yapıldığını, eşyanın niteliğinin eşya üzerinde bilirkişi incelemesi[661] yapılmak suretiyle sınıflandırılması gerektiğini, bilirkişi raporlarının çeliştiğini[662], bilirkişi raporunun eksik ya da hatalı olduğunu[663]ileri sürerek adına tahakkuk ettirilen vergilerin iptalini istemesi mümkündür.

göre sonuncusunda mütalaa edileceği kuralı uyarınca eşyanın 9503.00.95.00.00 pozisyonunda yer alması gerektiği hakkında bkz. Dş.7. D 21.11.2014 gün ve E:2011/9257; K:2014/6085 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Davacı tarafından ithal edilen takma tırnak, yapıştırıcı, manikür çubuğu, uygulama aletinden oluşan set halindeki eşyanın(manikür setinin) tarifesinin belirlenmesinde 3(b) numaralı yorum kuralı uyarınca sete esas niteliğini veren eşyanın esas alınacağı, ithal edilen eşyaya esas niteliğini veren maddenin takma tırnak olduğu, eşyanın *"manikür veya pedikür preparatları*" olarak 3304 30 00 tarife pozisyonunda veya *"manikür veya pedikür setleri ve aletleri"* olarak 8214 20 00 tarife pozisyonunda sınıflandırılamayacağı, *"diğer platik eşya"* olarak 3926 90 97 pozisyonda sınıflandırılması gerektiği hakkında bkz. Pacific World Limited, FDD International Limited para. 35-52.

661 Eşyanın, hangi pozisyonda sınıflandırılacağının teknik bilgiyi gerektirdiği, bilirkişi incelemesi yaptırılması suretiyle bu bilgi eksikliğinin giderilmesi gerektiği hakkında bkz. Dş.7. D. 22.2.2016 tarih ve E.2012/4411; K:2016/1890 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Eşyanın dâhil olduğu pozisyonun belirlenmesinin istenilmesi sonucu düzenlenen bilirkişi raporundaki tespitler değerlendirilmeksizin, raporun, gerekçe olarak alınması suretiyle karar verilmesinin yargılama yetki ve görevinin bilirkişiye devri anlamına geldiği hakkında bkz. Dş 7.D. 5.12.2005 tarih ve E:2005/451; K:2005/3089 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Taraflarca yaptırılan bilirkişi raporunun hükme esas alınmayacağı hakkında bkz. Dş.7.D. 9.12.2009 tarih ve E: 2008/1523; K: 2009/5172 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Bir eşyanın hangi tarife ve pozisyonda yer aldığına ilişkin tespitin, teknik bilginin gerekmesi halinde, bilirkişi tarafından hazırlanan rapora istinaden mahkemece yapılması gerektiği; diğer taraftan, eşyanın hangi tarife ve pozisyonda olduğunu tespite yarayacak bilgileri elde etmek için bilirkişiye soru yöneltilmesi gerektiği, bilirkişi tarafından hazırlanan raporun aynen karara aktarılamayacağı hakkında bkz. Dş. 7.D. 6.12.2005 tarih ve E: 2003/2509; K: 2005/3109 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Aynı yönde, Dş. 7.D. 21.12.2015 tarih ve E:2013/6683; K:2015/7620 sayılı kararı, (Özel Arşiv). *"Eşyanın tarife istatistik pozisyonunun tespitinde bilirkişi raporunda yer alan tespitlerin, Gümrük Giriş Tarife Cetveli İzahnamesi'ndeki açıklamalarla karşılaştırılması suretiyle bir sonuca varılması gerektiği"* hakkında bkz. Dş. 7. D. 17.2.1999 tarih ve E:1998/1268; K:1999/613 sayılı kararı, Aydın/Topuz/Beyribey, s.65 vd.

662 Olayda, "*farklı Mahkemelerde açılan davalarda, Mahkemelerce seçilen farklı bilirkişilerce, birbirine zıt raporlar düzenlendiği, dolayısıyla, benzer davalarda birbirinden farklı kararlar verildiği… daha önce inceleme yaptırılan bilirkişiler dışında oluşturulacak üç kişilik bilirkişi heyetine inceleme yaptırılmak suretiyle uyuşmazlığın çözüme kavuşturulması gerektiği''* hakkında bkz. Dş. 7.D. 4.4.2013 tarih ve E:2010/6946;2013/1635 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Dş. 7.D 15.5.2014 tarih ve E:2014/48; K:2677 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

663 Bilirkişinin, uzmanlık alanının, ithale konu eşyayla ilgili olmadığı, konunun uzmanı olan ve üç kişiden oluşan bilirkişi kuruluna inceleme yaptırılmak suretiyle karar verilmesi gerektiği hakkında bkz. Dş. 7. D. 2.3.2009 tarih ve E: 2006/233; K: 2009/1228 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

3. Eşyanın Kıymetine İlişkin İtirazlar

a. Genel Olarak

Gümrük vergisinin üzerinden hesaplandığı ekonomik değeri eşyanın gümrük kıymeti oluşturmaktadır [664] . Bu değerin saptanmasında GATT anlaşmasına üye devletlerce önce normal fiyatı esas benimsenmiş ancak bu uygulamanın kıymet araştırmalarına ve dış ticarette sapmalara neden olduğunun anlaşılması[665]üzerine anılan yöntem terk edilmiş eşyanın gümrük kıymetinin belirlenmesinde satış bedeli yöntemine geçilmiştir[666].

Ülkemizde, 1615 sayılı Gümrük Kanunu'nun yürürlükte olduğu dönemde, eşyanın gümrük kıymeti Brüksel Kıymet Kodu olarak bilinen kıymet belirleme yöntemi esas alınarak belirlenmiş, daha sonra Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşmasının VII'nci Maddesinin Uygulanmasına Dair Anlaşma 3447 sayılı Kanun ile kabul edilmiş[667];

---

664 Gümrük vergisinin matrahının spesifik veya advolorem (değer) esaslı olarak belirlenebileceği; spesifik gümrük vergisinde matrahın eşyanın miktarı, ağırlığı, sayısı ya da ölçüsü olduğu; advolorem (değer) gümrük vergisinde matrahın, gümrük vergisine konu eşyanın değeri olduğu hususunda bkz. B.Çelik1999a s. 22. Değer esaslı (advolorem) gümrük vergilerinin, eşyanın gümrük değerine belirlenen yüzdelik oranın uygulanması suretiyle hesaplanan vergiler olduğu hususunda bkz. Tuncer, s. 13. Eşyanın ithalinde değer esaslı tarife uygulanması halinde, tahakkuk ettirilecek vergi miktarının kıymete göre değişiklik göstereceği hakkında bkz. Jermy Streatfeild, "A Brief Negotiating History of Customs Valuation the GATT and WTO'', s.137.(ET. 11.3.2019 https://ssrn.com). Ayrıca, Gök2019, s.103.

665 Haldun Yağan, "Yargı Kararları ile Eşyanın Gümrük Kıymeti", **Gümrük Dünyası**, Y. 2009, S. 60, s. 16, (Yağan2009). İthal edilen eşyanın gümrük kıymetinin belirlenmesi yalnızca vergi matrahının belirlenmesi ve ödenecek gümrük vergilerinin saptanması bakımından değil; aynı zamanda, uluslararası ticaret politikalarının belirlenmesi bakımından önem taşıdığı hakkında bkz. Bayazıt Balcı, **Gümrük Kıymeti Kontrolü El Kitabı**, GATT Kıymet Anlaşması, Maliye Bakanlığı, APK Başkanlığı, Yayın No:1993/333, Ankara 1993, s.3, (Balcı 1993).

666 Tarihsel sürece ilişkin açıklamalar için bkz. Ian Forrester, Omar E. Odarda, "The Agreement On Customs Valuatıon'', **The World Trade Organization: Legal, Economic And Political Analysis Volume I,** (Ed. Patrıck F. J. Macrory, Arthur E. Appleton, Michael G. Plummer), Springer, 2005, s.534. vd. Gümrük Kıymet Sözleşmesi'nde, ithal edilen eşyanın gümrük amaçları doğrultusunda kıymetinin belirlenmesi için adil, eşit ve tarafsız, ticari gerçeklere uygun ve keyfi veya hayali gümrük kıymetlerinin kullanımını yasaklayan tek bir sistem kurulmasının amaçladığı hakkında bkz. Ognjen Alagic, "Customs Valuation-Challenges in Bosnia And Herzegovına in Line With The WTO Valuation Agreement And The WCO Instruments And Tools", **Customs Scientific Journal**, Volume 6, Number 1, s.8. (ET. 6.12.2020, https://ccjournals.eu/ojs/index.php/customs/issue/archive). Aynı yönde bkz. Koul, s.172.

667 Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşmasının (GATT) VII'nci Maddesinin Uygulanmasına Dair Anlaşmanın Onaylanmasının Uygun Bulunduğu Hakkında Kanun (RG: 26.5.1988- 19823).

Avrupa Topluluğu[668] ile Gümrük Birliğinin kurulmasını müteakip topluluk mevzuatına uyumun sağlanması için mülga 1615 sayılı Gümrük Kanunu'nun 65'inci maddesinde yapılan değişiklik ile eşyanın gümrük kıymetinin belirlenmesinde Gümrük Tarifeleri ve Ticaret anlaşmasının VII. Maddesinin Uygulanmasına Dair Anlaşma(Gümrük Kıymet Anlaşması) hükümlerinin[669]esas alınacağı kurala bağlanmıştır[670].

Gümrük Kanunu'nda, Avrupa Birliği Gümrük Kodu'nda yapılan hükümler doğrultusunda düzenleme yapılmış ve eşyanın Gümrük Kıymetinin Belirlenmesinde 1994 Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Anlaşmasının VII. Maddesinin Uygulanmasına Dair Anlaşma hükümleri esas alınmıştır[671].

668 Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşmasının VII'nci Maddesinin aynen topluluk gümrük koduna aktarıldığı hakkında Bkz. Fabio, (Customs Value), s.1.

669 12.5.1988 tarihli ve 3447 sayılı Kanunla onaylanması uygun bulunan ve 30.7.1988 tarih ve 88/13194 sayılı kararname ile onaylanan ancak ekleri ile birlikte Türkçe metinlerinin yerine geçmek üzere 27.7.1993 tarih ve 93/4690 sayılı kararname ile düzeltilen Gümrük Tarifeleri Ticaret Genel Anlaşmasının VII. Maddesinin Uygulanmasına Dair Anlaşmada Gümrük Kıymetinin belirlenmesine ilişkin kurallar düzenlemiştir. Anlaşmanın 21'inci maddesinde öngörülen beş yıllık hazırlık döneminin 12.2.1994 tarihinde sona ermesini müteakip Cenevre Kıymet Kodu olarak bilinen kıymet belirleme yöntemi mevzuatımıza aktarılmıştır. (RG. 27.08.1993- 21676). Gümrük Kıymeti Anlaşması'nda, gümrük kıymetinin, mümkün olduğunca, kıymeti belirlenecek eşyanın gerçek fiyatına dayanması gerektiğinin kabul edildiği hakkında bkz. Alagiç, s.8.

670 Ali Dölek, **Gümrük Kıymeti ve Kıymet Tespit Yöntemleri**, Umut Kitap Basın Yayın Dağıtım, İstanbul 2014, s.20, (Dölek2014). Brüksel Kıymet Kodu'nun, anlaşmanın taraflarına çok geniş takdir hakkı tanıdığı, bunun belirsizliğe yol açtığı hakkında bkz. Koul, s.175.

671 Dünya Ticaret Örgütünün Kuruluş Anlaşmasına katılım, Dünya Ticaret Örgütü Kuruluş Anlaşmasının Onaylanmasının Uygun Bulunduğuna Dair 26.01.1995 tarih ve 4067 sayılı Kanun (RG. 29.01.1995 – 22186) ile uygun bulunmuş; daha sonra, 1994 GATT'ın VII'nci Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Anlaşmasını da içeren ekleriyle birlikte, 95/6525 Karar sayılı Kararname ekinde yürürlüğe girmiştir. (RG. 25.02.1995- (Mükerrer)22213) . Bu anlaşmamın ekinde yer alan 1994 Gümrük Tarifeleri Ve Ticaret Genel Anlaşmasının VII Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Anlaşma da eşyanın gümrük kıymetinin belirlenmesine ilişkin hükümler yer almaktadır. GATT 1947 ve GATT 1994'ün birbirinden farklı olduğu, Uruguay Turu sonucunda GATT'ın Dünya Ticaret Örgütüne dönüştüğüne dair açıklamalar için bkz. Kevin Kendy, "GATT 1994'', **The World Trade Organization: Legal, Economic And Political Analysis Volume I,** (Ed. Patrıck F. J. Macrory, Arthur E. Appleton, Michael G. Plummer), Springer, 2005, s.94 vd. Ayrıca, Dünya Ticaret Örgütünü kuran anlaşmanın imzalanmasıyla anlaşmanın ekinde yer alan 1994 Gümrük Tarifeleri Ve Ticaret Genel Anlaşmasının VII Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Anlaşma'nın da üye devletler için bağlayıcı hale geldiğine dair açıklamalar için bkz. Forrester/Odardo, s.537. Dünya Ticaret Örgütü Kuruluş Anlaşmasını imzalayan devletlerin, Kuruluş Anlaşmasının ayrılmaz parçasını oluşturan Ek 1, 2 ve 3'de yer alan Çok Taraflı Ticaret Anlaşmalarının hükümleri ile bağlı hale geldiği, Anlaşmanın ve eklerinin, Anlaşmanın imzalandığı tarihten itibaren Türkiye'yi bağlayıcı nitelik kazandığına dair bkz. Tuğrul Arat, Rifat Erten, "DTÖ Hukuku Ve Türkiye'ye Etkileri'', **Dünya Ticaret Örgütü Doha Turu Çok Taraflı Ticaret Müzakereleri ve Türkiye,** (Ed. M. Sait Akman, Şahin Yaman), Türkiye Ekonomi Araştırmaları Vakfı, Ankara 2008, s. 406.

Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşmasının VII'nci Maddesinin Uygulanmasına Dair Anlaşmada eşyanın gümrük kıymetinin belirlenmesinde, *"keyfi veya fiktif gümrük kıymetlerini kullanılmasını önleyen adil, yeknesak ve tarafsız sistemin oluşturulmasının"* amaçlandığı ve bu amaca ulaşmak için eşyanın gümrük kıymetinin belirlenmesinde, gerçek değerinin esas alındığı belirtilmektedir[672]. Bu sözleşme temel alındığından Gümrük Kanunu'nda vergilendirmede adaletin sağlanamaya çalışıldığını söylemek mümkündür[673].

b. Eşyanın Gümrük Kıymetinin Hatalı Belirlenmesi

Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşmasının VII'nci Maddesinin Uygulanmasına Dair Anlaşma ve Gümrük Kanunu'nda, gümrük vergisinin üzerinden hesaplandığı ekonomik değer belirlenirken mümkün olduğu kadar gerçek değerin

672 Dünya Ticaret Örgütü Kuruluş Anlaşması ile oluşturulan dünya ticaret hukukunun ilkeleri ve üye devletlerin yükümlülükleri için bkz. Arat /Erten, s.375. Eşyaya biçilen kıymetin bir değer yargısı içerdiği ölçüde sübjektif olduğu, zira bu halde, söz konusu değerin eşyadan değil değerlemeyi yapandan kaynaklandığı, eşyaya alıcı ve satıcı tarafından verilen kıymetin farklı olduğu, bir işlemde mutabık kalınan bir fiyata dönüştürülen öznel değerlemenin, tarafların belli durumdaki koşullandırılmalarının doğrudan sonucu olduğu ve taraflar için eşyanın gerçek kıymeti olduğu, pozitif kıymet olarak bilinen bu kıymet tanımına, Gümrük Kıymet Sözleşmesi'nin 1'inci maddesinde yer verildiği, benzer bir malın, farklı taraflar arasında, aynı dönem ve yerde veya hatta aynı alıcı ve satıcılar arasında farklı fiyatlara sahip olabileceği, anlaşmaya taraf olmayan üçüncü kişilerin tutumlarımım eşyanın kıymetini etkileyebileceği, ayrıca, gümrük idareleri açısından kıymetin farklı bir kavram olarak nitelenebileceği, bu açından kıymetin, gerçek kıymetin ortalamasına dayanılarak oluşturulabileceği, bu teorik kıymet anlayışının bireylerin ekonomik çıkarları doğrultusunda hareket edeceği varsayımına dayandığı, piyasa fiyatı- normal fiyat olarak adlandırılan bu fiyatın belli bir satış işleminden kaynaklanmayan ekonomik değerin idealize edilmesi olduğu, bu kıymet belirleme yönteminin Gümrük Kıymet Sözleşmesi'nin 2 ila 7'nci maddesi arasında tanımlandığı hakkında bkz. Enrique C Barreira, "Valuation Of Goods In International Transactions: Diverging Interpretations Among National Agencies", **World Customs Journal**, Volume 10, Number 2, s.37 vd., (ET.5.12.2020, http://worldcustomsjournal.org).

673 Vergilendirmede adaletin sağlanması arzusuyla Gümrük Kanunu'nda, gümrük vergisinin hesaplanmasına esas olan değer belirlenirken eşyanın kıymetinin esas alındığına dair açıklamalar için bkz. Tuncer, s.206. Gümrük Kıymet Anlaşması'nda, gümrük kıymetinin belirlenmesinde, eşyanın satış fiyatı üzerinde gerekli düzeltmelerin yapıldığı fiilen ödenen veya ödenecek fiyatı gösteren satış bedeli yönteminin temel alındığına dair bkz. Alagiç, s.8. Buna karşın, Brüksel Kıymet Kodu'nda ise iş dünyasının somut gerçeklerinden ayrı tamamen yapay ve teorik bir kıymet belirleme yönteminin benimsendiği hakkında bkz. Koul, s. 175.

belirlenmesi amaçlanmış ve eşyanın gümrük kıymetinin kural olarak satış bedeli yöntemine göre belirleneceği kabul edilmiştir[674].

Eşyanın gümrük kıymetinin belirlenmesine ilişkin esaslar Gümrük Kanunu'nun 21 ilâ 31'inci Gümrük Yönetmeliği'nin, 43 ilâ 57'nci maddeleri arsında düzenlenmiştir. Gümrük Kanunu'nun 23'üncü maddesi uyarınca *"eşyanın gümrük kıymeti, gümrük tarifesinin ve eşya ticaretine ilişkin olarak belirli konularda getirilen tarife dışı düzenlemelerin uygulanması amacıyla"*, Gümrük Kanunu'nun 2'nci kısmının 3'üncü bölümde belirlenen kıymettir. Anılan düzenlemeler uyarınca eşyanın gümrük kıymetinin belirlenmesi, bildirim, kontrol ve düzeltme aşaması olarak üç aşamadan oluşmakta; düzeltme aşamasında eşyanın beyan edilen kıymetine bir kısım ekleme ve çıkarmalar yapılmak suretiyle eşyanın gerçek değeri belirlenmektedir[675].

Eşyanın gümrük kıymeti Gümrük Kanunu'nda öngörülen yöntemlere göre belirlenmektedir. Gümrük kıymetinin belirlenmesinde ilk yöntem satış bedeli yöntemidir. Bu yöntemin, diğer yöntemlere göre uygulanma önceliği vardır[676]. Ayrıca, idarenin yöntemleri belirleme ve seçme konusunda bir takdir hakkı da bulunmamaktadır. Yöntemler, belirlenen hiyerarşi çerçevesinde seçilmeli ve eşyanın kıymetinin tespit edilmesi için kullanılmalıdır. Satış bedeli yöntemi uyarınca "*eşyanın gümrük kıymeti*

674 ABAD, gümrük kıymetinin belirlenmesine ilişkin AB hukuku ile keyfi veya hayali gümrük kıymetlerinin kullanımı dışlanarak adil, yeknesak ve tarafsız bir sistem getirilmesinin amaçladığını, dolayısıyla gümrük kıymetinin, ithal edilen eşyanın gerçek ekonomik değerini yansıtması ve bu eşyanın ekonomik değeri olan tüm unsurların hesaba katılması gerektiğini belirtmektedir. bkz. Case C-529/16, Hamamatsu Photonics Deutschland GmbH v Hauptzollamt München**,** ECLI:EU:C:2017:984, para. 24

675 Bayazıt Balcı, **Gümrük Kıymet İçtihadları**, Kıymet Kompendiyumu, Maliye Bakanlığı, APK Başkanlığı, Yayın No:1994/338, Ankara 1994, s.13,(Balcı1994). Gümrük kıymetine ilişkin açıklamalar için bkz. Yüce- Çelikkaya, s. 30 vd. Ayrıca, Gök2019, s.107.

676 Gümrük Kıymetinin belirlenmesine ilişkin açıklamalar için bkz. Kadir Sarıkaya, "Eşyanın Gümrük Kıymetinin Belirlenmesi'', **Gümrük Dünyası**, 2011/2, S.69, s.63 vd.,(Sarıkaya 2011). Eşyanın Gümrük Kıymetinin belirlenmesinde satış bedelinin temel yöntem olduğu hususunda bkz. Fabio, (Customs Value), s.3. Gök2019, s.107. Gümrük Kıymetinin belirlenmesinde satış bedelinin öncelikli yöntem olduğu, satış bedeli yöntemine göre eşyanın kıymetinin belirlenememesi halinde Topluluk Gümrük Kodu'nda (CCC) belirtilen alternatif yöntemlerin uygulanacağı hakkında bkz. Hamamatsu, para. 26.

eşyanın satış bedelidir". Satış bedeli; *"Türkiye'ye ihraç amacıyla yapılan satışta 27 ve 28 inci maddelere göre gerekli düzeltmelerin de yapıldığı, fiilen ödenen veya ödenecek"* (GK. m.24/1) fiyatı ifade etmektedir[677]. Satış bedeli, yükümlünün, eşyanın ithali sırasında ödediği ya da ödeyeceğini belirttiği toplam ödemeyi içermektedir. Aksi ispat edilinceye kadar eşyanın faturasında gösterilen satış tutarının eşyanın gümrük kıymetini oluşturduğu kabul edilmektedir [678] . Ancak, eşyanın gerçek değerinin bulunması temel amaç olduğundan, Gümrük Kanunu'nun 27'nci ve 28'inci maddesinde sayılan bir kısım tutarın gümrük kıymetine eklenmesi bir kısmının ise çıkarılması gerekmektedir. Maddede eklenmesi ve çıkarılması gereken unsurlar tadadi olarak sayıldığından, bunların dışında ekleme ve çıkarma yapma olanağı bulunmamaktadır[679].

Satış bedeli yönteminin esas alınabilmesi için, Kanunda aranan şartların karşılanması gerekmektedir [680] . Bu şartların karşılanmaması halinde satış bedeli

677 İthal edilen eşya ile ilgili olarak alıcının satıcı hesabına veya yararına kendisine veya satıcı nam ve hesabına hareket eden bir başkasına gerek eşyanın ithalinden önce ve gerek eşyanın ithalinden sonra yapılmış olan ödemelerin serbest transfer olarak adlandırıldığı, ödenen bu tutarların eşyanın gümrük kıymetine dâhil olduğu hakkında bkz. Mehmet Ali Arslan, "Serbest Transferler ve Mevzuat Karşısındaki Durumu'', **Gümrük Dünyası**, 2008, S. 57, s.36. Satış bedeline; beyan edilen bedelin kabul edilme şartlarına dair açıklamalar için bkz. Bülent Tuna, "Satış Bedelinin Gümrük Kıymetine Esas Alınabilmesi İçin Hangi Koşulların Gerçekleşmesi Gerekir", **Gümrük Dünyası**, Y. 2015/3, S. 86. Ayrıca, Dağ/Ceyhan/Ballı, s. 9. *"İthal edilen mal bedeli dışında, yurt dışına transfer edildiği sabit olan paranın, başka amaçla gönderildiği makul ve kabul edilebilir delillerle kanıtlanamadığı sürece, bu paranın, eşyanın kıymetine dahil olduğunun kabulünün gerektiği"* hakkında bkz. Dş. 7. D. 28.2.2007 tarih ve E:2006/567; K: 2007/811 sayılı kararı, Danıştay Dergisi, S.116, 2007, s.217 vd., (E.T. 19.10.2019, https://www.danistay.gov.tr).

678 Yüce- Çelikkaya, s. 32. Ayrıca, Gök2019, s.110. Topluluk Gümrük Kodu'nun(CCC) 29'uncu maddesi uyarınca eşyanın gümrük kıymetinin satış bedeli, yani, Avrupa Birliği'ne ihraç amacıyla yapılan satışta 32'inci ve 33' üncü maddelere göre gerekli düzeltmelerin de yapıldığı, fiilen ödenen veya ödenecek fiyat olduğu hakkında bkz. Hamamatsu Photonics, para.25.

679 Topluluk Gümrük Kodu'nun 32'nci maddesinde sayılanlar dışında gümrük kıymetinin belirlenmesinde fiilen ödenen veya ödenecek fiyata hiçbir ilave yapılmayacağı, ithal edilen disketin içinde yer alan yazılıma ödenen tutarın eşyanın kıymetine dâhil olduğu, sadece diskete ödenen tutarın beyan edilmesinin gümrük kurallarının ihlali anlamına geldiği hakkında bkz. C-306/04 Compaq Computer International Corporation v. Inspecteur der Belastingdienst – Douanedistrict Arnhem [2006] ECR. (14.12.2020, https://eur-lex.europa.eu).ABAD tarafından, eşyanın kıymetine ilişkin davalarda genel olarak, kıymet kurallarının ihlaline ve suiistimaline ilişkin olarak değerlendirme yapmadığı, ancak zımni olarak gümrük kıymetinin suistismal edilebileceği hususunun göz önünde bulundurduğu hakkında bkz. Krzysztof Lasiński-Sulecki, "Will The Court Of Justice Apply Its Anti-Abuse Doctrine In Customs Valuation Cases?", **World Customs Journal,** Volume 9, Number 2, s.9. (ET. 5.12.2020, http://worldcustomsjournal.org).

680 Satış bedelinin esas alınması için Gümrük Kanunu'nun 24'üncü maddesinde sayılan dördü olumlu, diğer dördü de olumsuz şartların sağlanmasının gerektiği, olumlu şartların, satışın konusuna,

yönteminin terk edilmesi mümkündür. Satış bedeli yöntemine göre eşyanın gümrük kıymetinin mümkün olmadığının belirlenmesi halinde sırasıyla diğer yöntemlere başvurulması gerekmektedir. Yani; "*eşyanın gümrük kıymetinin bir üst yönteme*[681] *göre belirlenmesi olanaklı iken, bir sonraki yönteme geçilmesi"* olanaklı değildir[682]. Satış bedeli dışında Gümrük Kanunu ve Yönetmeliği uyarınca *"aynı eşyanın satış bedeli yöntemi*; *benzer eşyanın satış bedeli yöntemi, indirgeme yöntemi, hesaplanmış kıymet yöntemi; son yöntem*" olmak üzere beş yöntem bulunmaktadır (GK.m.25). Satış bedeli yönteminde eşyanın *"gerçek değeri''* esas alınmasına karşın diğer yöntemlerde *"gerçeğe en yakın değere"* ulaşılmaya çalışılmaktadır[683].

---

ithalatın türüne, ödeme yöntemine; düzeltme yöntemine, olumsuz şartların ise, eşyanın kullanımına; kıymetinin belirlenmesine, alıcı ile satıcı arasında ki bağın varlığına ilişkin olduğuna dair açıklamalar için bkz. Gök2019, s.112. ABAD, Topluluk Gümrük Kodu'nun (CCC) 28 ila 31'inci maddelerinin başlangıçta faturalandırılan ve beyan edilen bir tutardan hesap döneminin sonunda yapılan sabit oranlı bir ayarlamadan oluşan satış bedelinin, hesap döneminin sonunda bu düzeltmenin yapılıp yapılmayacağının bilinmesi mümkün olmadıkça, gümrük kıymetinin temelini oluşturmasına izin vermediği şeklinde yorumlanması gerektiğini kabul etmektedir. Hamamatsu, para. 35. Kararın, esas olarak, Avrupa Birliği'ne ithal edilen eşyanın gümrük kıymetinin geriye dönük olarak ayarlanan şirketler arası transfer fiyatlarına göre belirlenip belirlenemeyeceği sorusuyla ilgili olduğu, ABAD'ın bu soruyu olumsuz yanıtladığı hakkında bkz. Michiel Friedhoff and Martijn Schippers, "ECJ Judgment in Hamamatsu Case: An Abrupt End to Interaction Between Transfer Pricing and Customs Valuation?", **Erasmus School of Law**, (ET. 13.12.2020, hdl.handle.net/1765/114141).

681 Aynı eşyanın satış bedeli yöntemi uygulanmaksızın veya bu yöntemin uygulanmaması nedenleri ortaya konulmaksızın, benzer eşyanın satış bedeli yöntemine geçilerek kıymet belirlenmesi suretiyle ek tahakkuk yapılmasında hukuka uyarlık görülmediği hakkında bkz. Dş.7.D. 5.5.2005 tarih ve E:2004/248; K2005/909 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Alıcı ile satıcının aynı olması halinde beyan edilen kıymetin düşüklüğünün sebebinin izah edilememesi halinde ikinci yönteme geçilmesinin yerinde olduğu hakkında bkz. Dş. 7. D. 18.3.1999 gün ve E:1997/225; K:1999/1167 sayılı kararı, Aydın/Topuz/Beyribey, s.109 vd.

682 *"Olayda, beyan edilen kıymetin gerçeği yansıtmadığı hususunda somut bir tespit yapılmadığı anlaşıldığından, sonraki yönteme geçilerek tesis edilen işlemde isabet görülmediği''* hakkında bkz. Dş.7.D. 15.11.2011 tarih ve E:2010/2409; K2011/7705 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Aynı yönde, Dş.7. D. 16.3.2011 tarih ve E:2010/7937; K2011/850 sayılı kararı, (Özel Arşiv). "*İhracatçı firmanın mevcut olmadığının tespit edilmesi halinde, bu tespitin tüm ithalatçılar için geçerli olduğu; ihracatçının var olmaması, gümrüğe sunulan faturanın sahte olduğunu gösterdiğinden, satış bedelinin tespit edilememesi nedeniyle yöntem geçme sebebinin oluştuğu"* hakkında bkz. Dş. 7. D. 20.11.2006 tarih ve E:2005/1351; K: 2006/3474 sayılı kararı, Danıştay Dergisi, S.115, 2007, s.245 vd., (E.T. 19.10.2019, https://www.danistay.gov.tr).

683 Satış bedeli dışında kullanılan yöntemlerde bazı göstergelerin karine sayılarak eşyanın gümrük kıymetinin tespit edildiği, bu yöntemin*, "dış alâmetler usulü"* olarak nitelendirebileceğine dair açıklamalar için bkz. Gök2019, s.113.

Bu bakımdan, gümrük müşavirinin eşyanın, kıymetinin belirlenmesinde hata yapıldığını, istenilen belgelerin ibraz edilmediğinden, ya da idarece kabul edilebilir nitelikte görülmediğinden[684] söz edilerek satış bedeli yönteminin terk edilmesi suretiyle tahakkuk yapılmayacağını, gümrük idaresince veya Dış Ticaret Müsteşarlığınca[685]ya da diğer idarelerce[686]belirlenen ve referans kıymet olarak adlandırılan kıymetin[687], koruma ve gözetim tebliğinde[688] yer alan kıymetin, idarece belli eşyanın gümrük kıymetinin saptanması amacıyla çıkarılan genelgede[689]yer alan kıymetin, istatistiki kıymetinin ya da

684 Tevsik edici belgelerin ibraz edilmemiş olmasının bu yönteme geçilerek kıymet takdir edilmesini gerektirmediği, idarece başkaca somut veriler ortaya konulmadan gümrük müşaviri adına gümrük vergilerinin ödenmesinden müştereken ve müteselsilen sorumlu olduğundan söz edilerek tesis edilen işlemde hukuka uyarlık bulunmadığı hakkında bkz. Dş.7.D. 2.3.2017 tarih ve E:2016/396; K2017/1610 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Aynı yönde, müşavir hakkında bkz. Dş.7.D. 2.3.2017 E:2016/394; K:2017/1609 sayılı kararı, (Özel Arşiv);Dş.7.D 2.3.2017 tarih ve E: 2016/7395;2017/1611, (Özel Arşiv). Aynı yönde, Dş. 7. D. 4.6.1997 gün ve E:1996/3915; K:1997/2324 sayılı kararı, Aydın/Topuz/Beyribey, s. 105 vd.

685 Eşyanın beyan edilen kıymetinin, referans kıymete göre düşük olduğundan bahisle, satış bedeli yöntemi terk edilerek tahakkuk yapılamayacağı, hakkında bkz. Dş.7.D. 26.10.2010 tarih ve E:2008/7289; K2010/4985 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Satış bedeli yönteminin uygulanmama nedenleri ortaya konulmadan mümessil firmanın bildirdiği fiyatlar satış bedeli kabul edilmek suretiyle tahakkuk yapılmayacağı hakkında bkz. Dş. 7. D. 11.5.1999 gün ve E:1999/348; K:1999/1975 sayılı kararı, Aydın/Topuz/Beyribey, s.83 vd. İthalatta ibrazı zorunlu olmayan satış faturasının sunulmadığından söz edilerek satış bedeli yönteminin terkedilemeyeceği hakkında bkz. Dş.7.D. 14.3.2006 tarih ve E:2004/1569; K:2006/825 sayılı kararı, Dağ/Ceyhan /Ballı, s.29.

686 Tarım ve Köy işleri Bakanlığı tarafından belirlenen, 570.- Amerikan doları/ton birim referans değer esas alınarak ve satış bedeli yöntemi terk edilerek tahakkuk yapılamayacağı hakkında bkz. Dş.7.D. 18.5.2011 tarih ve E:2009/2770; K2011/1729 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 5.4.2006 tarih ve 8459 sayılı yazısında belirtilen referans kıymet esas alınarak yapılan ek tahakkukta yasal isabet bulunmadığı hakkında bkz. Dş.7. D 16.2.2011 tarih ve E:2009/1673; K2011/454 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

687 Dış Ticaret Müsteşarlığı'nın, ayçiçeği tohumu ithalatının, asgari 750.- Amerikan doları/ton (CIF) birim kıymet üzerinden gerçekleştirilebileceğine dair yazısı esas alınarak tahakkuk yapılamayacağı hakkında bkz. Dş.7.D. 14.2.2011 tarih ve E:2009/8003; K:2011/432 sayılı kararı (Özel Arşiv).

688 Gözetim tebliğde belirtilen birim kıymet, eşyanın, Gümrük Kanunu hükümlerine göre belirlenmiş gerçek satış bedeli olmadığından bu tutar esas alınarak tahakkuk yapılmayacağı hakkında bkz. Dş.7.D 28.11.2011 tarih ve E:2008/5562; K2011/8280 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Gözetim tebliği ile tebliğde belirtilen kıymetin altında veya üstünde gerçekleşen ithalatın izlenmesinin amaçlandığına, gözetim tebliğinde yer alan kıymet esas alınarak tahakkuk yapılamayacağına dair açıklamalar için bkz. Gökhan Yurdakul, "İthalatta Gözetim Uygulamaları ve Gümrük İşlemleri'', **Gümrükte Uzman Görüş**, Y.7, S.16, Ocak- Mart 2008, s.7. Ayrıca, Dağ/Ceyhan/Ballı, s.45.

689 Genelge ile FOB kıymetin %3'ünün sigorta bedeli olarak esas alınmasını öngören düzenleme yapılamayacağı, bu genelge esas alınarak tahakkuk yapılamayacağı hakkında bkz. Dş.7.D. 21.2.2007 tarih ve E:2006/3638; K:2007/617 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

borsa kıymetinin[690] esas alınması suretiyle eşyanın gümrük kıymetinin belirlenmesinin mümkün olmadığını ileri sürerek adına tahakkuk ettirilen vergilerin iptalini istemesi mümkündür.

4. Eşyanın Menşeine İlişkin İtirazlar

a. Genel Olarak

Menşe kavramı, gümrük hukukunda, eşyanın elde edildiği, üretildiği ya da esaslı dönüşüme uğradığı yeri göstermekte ve eşyanın ekonomik milliyeti olarak nitelendirilmektedir [691] . Eşyanın menşeinin belirlenmesi, eşyanın tarifesinin belirlenmesine benzer etkiler göstermektedir[692]. Eşyanın, gümrük vergisine tabi olup olmadığı, ticaret politikası önlemlerinin uygulanmasının gerekip gerekmediği, eşyanın

690 Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün talimat yazısı ekinde yer alan, Mombasa Çay Borsası'nda oluşan ortalama fiyatlara ait veriler esas alınarak, ek tahakkuk yapılmasında isabet bulunmadığı hakkında Dş.7.D 16.3.2011 tarih ve E:2009/937; K:2011/847 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Dş.7.D. 30.4.2008 tarih ve E:2006/5353; K:2008/2503 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

691 Tekin/ Tekin, s.63. Ayrıca, Ümit Engin Tekin, "Tercihli Ticaret Anlaşmalarında Serbest Ticaret Anlaşmalarının Önemi'', **International Journal of Academic Value Studies**, Vol.5, Issue.1, 2019, s.16;Gök2019, s.93. Menşe kavramının, ticarete konu olan eşyanın ekonomik milliyetini tanımlandığı hakkında bkz. (ET.11.12.2020. https://ec.europa.eu).

692 Gülden Şişman, "Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu Çerçevesinde Menşe Sapması", **Journal of Current Researches on Social Sciences,** Y. 2017, Volume, 7, Issue, 3, s. 291. Tekin/ Tekin, s.63. Menşe kurallarının gümrük vergilerinin doğru uygulanması için sınıflandırma ve kıymet gibi temel bir unsur olduğu hakkında bkz. Fabio, (The Origin of Goods), s.21. Gök2019, 94. Menşe kurallarının, 1994 GATT anlaşması uyarınca, en çok kayrılan ülke, anti damping ve telafi edici vergi, koruma önlemleri, menşe işareti, ayrımcı miktar kısıtlamaları, tarife kotaları ve kamu alımları gibi ticaret politikası araçlarının uygulanmasını belirleyen kilit bir unsur olduğu hakkında bkz. Koul, s.192. Menşe kurallarının liberalleştirici etkisinin bulunduğu düşünülmesine rağmen, bunun doğru olmadığı, zira menşe kuralarının gizli korumacı etkisinin bulunduğu, tarifelere benzer etkiler gösterdiği, ithalat girdilerini ve yurt içinde ürütülen ürünlerin fiyatını etkilediği hakkında bkz. Kala Krishna, "Understanding Rules of Origin", **The Origin of Goods Rules of Origin in Regional Trade Agreements**, (Ed. Olivier Cadot, Antoni Estevadeordal, Akiko Suwa-Eisenmann and Thierry Verdier), Oxford University Press Inc., New York, 2006, s.19.

menşeine bakılarak belirlenmektedir[693]. Ayrıca, ithalatın seyrinin izlenmesi ve istatistiki amaçlarla da eşyanın menşeinin saptanması önem taşımaktadır[694].

Eşyanın elde edildiği, üretildiği, ya da esaslı dönüşüme uğradığı yere göre farklı muamelelere tabi tutulması menşe kurallarının ortaya çıkmasına neden olmuştur[695]. Menşe kuralı, *"ulusal mevzuat veya uluslararası anlaşmalarla belirlenmiş ilkelerden hareketle geliştirilmiş ve bir ülke tarafından eşyanın menşeini tespit etmek amacıyla kullanılan spesifik hükümler"* olarak tanımlanmaktadır[696]. Menşe kurallarının

693 Anne Van De Heetkamp- Ruud Tusveld**, Origin Managment Rules of Origin in Free Trade Agreements**, Springer, 2011, s.71;Tekin/ Tekin, s.64. Eşyanın farklı üretim süreçlerinden geçmesinin bu süreçlerin değişik ülkelerde meydana gelmesinin menşe kurallarını önemli bir dış ticaret politikası aracı haline getirdiği hakkında bkz. Cevdet Bozkurt, "Menşe Kavramı ve Menşe Kazanma Kriterlerinin İlgili Mevzuat Işığında Değerlendirilmesi", **Mali Çözüm Dergisi,** S. 104, Mart-Nisan 2011, s.149,(C. Bozkurt2010). Ayrıca, benzer tespitler için bkz. Serkan Ayyıldız, "Ticaret Politikalarında Menşe Kurallarının Önemi", **Gümrükte Uzman Görüş**, Y. 8, S. 20, Ocak-Mart 2009, s. 63; Lyons, s.194. Gök2019, s.94; Koul, s.191. Ram Upendra Das and Rajan Sudesh Ratna, **Perspectives on Rules of Origin Analytical and Policy Insights from the Indian Experience**, Palgrave Macmillan, New York, 2011, s.6.

694 Tekin/ Tekin, s.64; C. Bozkurt2010, s. 149; Gök2019, 94; John J. Barceló III, "Harmonizing Preferential Rules of Origin in the WTO System", **Cornell Law School research paper No. 06-049**, October, 2006 s. 3. (ET. 11.12.2020, https://www.ssrn.com). Avrupa Birliği açısından yapılan benzer tespitler için bkz. Lyons. s.194. Ayrıca, ABAD tarafından, eşyanın menşeinin belirlenmesinde genel bir tanım getirilmesinin, gümrük tarifesinin, kotaların, ithalat veya ihracatla ilgili diğer önlemlerin yeknesak biçimde uygulanması için vazgeçilmez bir araç olarak kabul edildiğine dair bkz. Case 49/76- Gesellschaft Für Überseehandel Mbh and Hamburg-Handelskammer Hamburg, [1977] ECR 41. Para 5. (ET. 14.12.2020, https://curia.europa.eu).

695 C. Bozkurt 2010, s.149; Kaplan, s.4. Farklı ülkelerden gelen ürünlerin farklı muameleye tabi tutulmasının menşe kurallarının doğumuna neden olduğu hakkında bkz. Tekin/Tekin, s.64; Aynı yönde, Ayrıca bkz. Gök2019, s.94. Menşe kurallarına ilişkin düzenlemenin GATT 1994 Menşe Kuralları Sözleşmesi'nde yapıldığı, Sözleşmesinin temel amacının menşe kurallarına ilişkin kanun, yönetmelik ve uygulamaların şeffaflığını artırarak bu kuralların tarafsız, açık, tutarlı, öngörülebilir bir şekilde uygulanmasını sağlamak olduğu hakkında bkz. Koul, s.193. Menşe kurallarının uyumlaştırılması konusunda ilk çalışmanın Gümrük İşbirliği Konseyi (1994 yılından itibaren Dünya Gümrük Örgütü) tarafından yapıldığı, bu çalışmanın belli hükümlerinin 1974 tarihli Kyoto Sözleşmesi'ne dâhil edildiği, Kyoto Sözleşmesi'nde tercihli ve tercihli olmayan menşe kuralları ayrımın bulunmadığı, sadece, menşe kuralarının belirlenmesi için belirlenen yönergeleri içerdiği hakkında bkz. Barceló, s.5. Menşe kurallarının ortaya çıkışı ve uluslararası alanda düzenlenişi hakkında ayrıca bkz. Stefano Inama, **Rules of Origin in International Trade**, Cambridge University Press, New York, 2009, s. 1 vd. Menşe kurallarının, uluslararası ticarete konu eşyanın menşeini belirleyen kurallara olduğu hakkında bkz. Das/Ratna, s. 6.

696 Kaplan, s.5. Menşe Kuralları Anlaşmasının, 9(a) maddesi uyarınca, *"menşe kuralları, belirli bir malın menşei olarak tespit edilecek ülkenin ya malların tamamen elde edildiği ülke ya da malın birden fazla ülkede üretilmesi halinde, en son önemli dönüşüm yapıldığı ülke olmasını öngörülmelidir*". Menşe Kurallarının oluşum sürecine ilişkin bkz. Inama, s. 49 vd. Menşe kuralının, tercihli ticaret anlaşması yapılan ülke menşeli eşyanın kullanımını teşvik eden; tercihli ticaret anlaşması yapılmayan ülke menşeli eşyanın ise tercihli ticaret anlaşılması kapsamında kullanılmasına izin veren ekonomik etkili bir tedbir olduğuna dair bkz. Tekin, s.20. Menşe

uygulanmasında tercihli ve tercihli olmayan menşe sistemleri olmak üzere iki yöntem bulunmaktadır. Tercihli menşe kuralları, bazı devletlere ve devlet gruplarına tanınan spesifik uygulamalara izin veren esasları serbest ticaret anlaşmaları ile belirlenen kurallardır[697]. *"Tercihli olmayan menşe kuralları ise, en çok kayrılan ülke kuralı uyarınca Dünya Ticaret Örgütü üyelerinden gelen eşya için belirlenen menşe kurallarını sağlaması şartıyla, ülke ayırımı yapılmaksızın* aynı vergi *oranının uygulanabilmesi için esas alınan menşe kurallarıdır"*[698].

İthalat sırasında uygulanacak menşe kurallarının tespitinde yükümlünün beyanı esas alınmaktadır. Bu bakımdan, kural olarak, eşyanın menşeinin belgelendirilmesi zorunluluğu bulunmamaktadır[699]. Ancak, idarece eşyanın menşeinde tereddüt oluşması halinde, eşyanın menşeinin, eşyanın, hangi ülke ürünü olduğunu gösteren, eşyanın cins tür ve benzeri bakımlardan nitelikleri gösteren ve menşe şahadetnamesi olarak adlandırılan belgelerle ispatlanması gerekmektedir[700].

---

kurallarının, eşyanın menşe ülkesinin belirlenmesi ve eşyanın tercihli muameleye uygunluğunu saptanması için kullanılan kurallar kümesi olduğu hakkında bkz. Heetkamp/ Tusveld, s.71.

697 C. Bozkurt2010, s.151; Kaplan, s.5; Şişman, s. 293. Ayrıca bkz. Gök2019, s.94. Tercihli menşe kurallarının, ithal edilen eşyanın tercihli alım yapılan bölgede veya serbest ticaret bölgesinde imal edilip edilmediğini belirlemek için kullanıldığı, böylece söz konusu böldegen ithal edilen ürünün diğer yerlerden ithal edilen ürünlerden daha iyi koşullarda ithalatçı ülkeye girme şansına sahip olduğu hakkında bkz. Koul, s.194. Tercihli menşe kurallarının ikili ya da bölgesel ticaret anlaşmaları ile kararlaştırılan veya Genelleştirilmiş Tercihler Sistemi Kapsamında tek taraflı olarak belirlenen eşyanın statüsünün tespit edilmesi için kullanıldığı hakkında bkz. Barceló, s.11.

698 Kaplan, s.6; Şişman, 294. Tercihli olmayan menşe kurallarının, aralarında menşe kurallarına ilişkin bir anlaşma bulunmayan tüm ülkeler menşeli eşya için geçerli olduğu, bu durumda, bilinen anlamıyla tercihli vergi oranı uygulanmayacağına dair açıklamalar için bkz. C. Bozkurt2010, s.150. Ayırca bkz. Gök, s.101.Tercihli olmayan menşe kurallarının pazara girişi maliyetini artıran veya kısıtlayan ya da engelleyen ürün ve ülkeye özgü ticaret kısıtlamalarının uygulanması da dâhil olmak üzere diğer tüm amaçlar için kullanılacağı hakkında bkz. Koul, s.194.

699 Belgenin ibrazının zorunlu olmamasının temelinde, ithalatçı veya ithalatçı ülke gümrük idaresince menşe ispat belgesinin istenebilmesinden kaynaklandığı hakkında bkz. Tekin/Tekin, s.70. Tercihli tarife uygulanmasından yararlanılmak istenilmesi halinde menşe şahadetnamesinin ibraz edilmesi gerektiğine dair bkz. Gök2019, s.103.

700 Tekin/Tekin, s.70. "*EUR.1 dolaşım belgesi, EUR-MED dolaşım belgesi, fatura beyanı veya EUR-MED fatura beyanında bulunması''* halinde menşe belgesine gerek olmadığı hakkında, Şişman, s.300. Eşyanın üretildiği ülkeyi, cinsini, türünü, miktarını ve benzeri bakımlardan özelliklerini belirten, eşyanın tercihli olmayan menşeini gösteren ve "*menşe şahadetnamesi"* olarak adlandırılan belgelerin sunulmasının kural olarak zorunlu olmadığı hakkında bkz. Gök2019, s.97.

b. Eşyanın Menşeinin Hatalı Belirlenmesi

Eşyanın Tercihli olmayan menşeine ilişkin düzenlemeler Gümrük Kanunu'nun 17-21'inci, Gümrük Yönetmeliği'nin 23-33'üncü maddeleri arasında yer almaktadır[701]. Anılan düzenlemelerde, eşyanın menşeinin belirlenmesinde, doğal edinim, üretim yöntemi ile dönüşüm ölçütü esas alınmıştır[702]. Bu bakımdan, düzenlemede getirilen ölçütü taşınmayan eşyanın belli bir ülke menşeli olarak nitelendirilmesi mümkün değildir[703]. Eşyanın tercihli menşeine ilişkin düzenlemeler ise Gümrük Kanunu'nun 22'nci ve Gümrük Yönetmeliği'nin 33'üncü maddesinde yer almaktadır. Anılan düzenlemeler çerçeve hüküm niteliğini taşımaktadır. Dolayısıyla, bir eşyanın menşeinin belirlenmesinde, Cumhurbaşkanı Kararı'nda ve serbest ticaret anlaşmalarında belirtilen ölçütler esas alınması gerekmektedir[704].

701 Topluluk Gümrük Kodu' nun, eşyanın tercihli olmayan menşeine ilişkin kuralları düzenleyen 22 ila 26'ncı maddelerine ilişkin olarak yapılan açıklamalar için bkz. Lyons, s.196.

702 Eşyanın menşeinin belirlenmesinde üç yöntemin geliştirildiği, bunlardan ilkinde eşyanın çalışma ve üretim sürecinin esas alındığı; ikincisinde eşyanın tarifesinin esas alındığı; üçüncüsünde ise, üretim sürecinde eşyaya katılan değerin esas alındığına dair bkz. Gormley, s.51. Esaslı dönüşüm yönteminin, eşyanın üretiminde bir fazla ülkenin payının bulunması durumunda uygulanabileceği, bu yöntemde, eşyanın menşeinin, tarife kuralı; katma değer kuralı; iki aşamalı dönüşüm kuralı ve teknik analiz kuralı esas alınarak belirleneceğine dair bkz. Tekin, s.17. Gök2019, s.97; Koul, s. 196. vd; Krishna, s.23 vd.; Heetkamp/Tusveld, s.73 vd.

703 Kaplan, s.6. Eşyanın Tercihli olmayan menşeinin belirlenmesinde, Avrupa Birliğinde de tümüyle bir ülkeden elde edilen ürünlerin menşeinin tespiti ve üretimi birden fazla ülkede gerçekleştirilen eşyanın menşeinin tespiti için farklı kurallar getirildiğine dair bkz. Gormley, s.41.

704 Kaplan, s.6. Türkiye'nin karşılıklı olarak imzalamış olduğu serbest ticaret anlaşmalarının, tek taraflı olarak imzalamış olduğu genelleştirilmiş tercihler sisteminin ve Avrupa Birliği ile oluşturulan gümrük birliğinin tercihli menşe kuralları çerçevesinde işlediğine dair bkz. Tekin, s.16; Gök2019, s.98.

Gümrük müşavirinin, eşyanın menşeinin saptanmasında hata yapıldığını[705], eşyanın tercihli menşeine ilişkin kuralların uygulanacağını[706], menşe şahadetnamesinin doğru olduğunu[707], menşe şahadetnamesinin sahte olduğunu bilmesinin mümkün olmadığını; bunun bilinmesinin de kendisinden beklenilemeyeceğini, eşyanın tercihli veya tercihsiz menşe kurallarının uygulanmasına ilişin şartları taşıdığını[708], idarece

705 Türkiye ile Avrupa Topluluğu arasındaki sanayi ürünleri ve işlenmiş tarım ürünleri ticaretinde kullanılan, eşyanın, anılan taraflar arasında serbest dolaşımda olduğunu gösteren ve tercihli rejimden yararlanmasını sağlayan belgeler arasında bulunan A.TR ve EUR.1 belgelerinin aynı nitelikte olduğu, dolayısıyla bu belgelerden birinin sunulması halinde, ithalatın tavizli vergi oranı uygulanarak gerçekleştirilebileceği hakkında bkz. Dş.7.D. 29.11.2013 tarih ve E:2009/7902;K:2013/6785 sayılı kararı, (Özel Arşiv). A.TR Dolaşım Belgesinin eşyanın statüsünü göstermek üzere düzenlediği, eşyanın menşeini göstermeyeceği; oysa EUR.1 Dolaşım Belgesi eşyanın menşeini ispatlamaya yaradığına dair bkz. C. Bozkurt2010, s. 158.

706 Eşyanın, 25.2.1998 tarihli, Tarım Ürünleri Ticareti İçin Ticaret Rejimine İlişkin 1/98 sayılı Ortaklık Konseyi Kararının menşe kurallarını düzenleyen 3 sayılı Protokol uyarınca doğrudan Türkiye'ye veya Topluluğa nakledilen ürün olarak kabul edileceği doğrudan nakliyat kuralının ihlal edilmediği hakkında bkz. Dş.7. D. 27.1.2010 tarih ve E:2008/1770; K:2010/380 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Tercihli tarife kuralının uygulanması için eşyanın doğrudan nakledilmesi gerektiği hakkında bkz. Fabio, (The Origin of Goods), s.5.

707 İthal edilen eşyaya ilişkin olarak sunulan Form A belgesinin 12 numaralı kutusunda, teslimat ülkesi olarak *"Türkiye"* yerine *"İspanya"* yazılmış olması sebebiyle ek tahakkuk yapıldığı anlaşılmış ise de; eşyanın menşei hususunda herhangi bir ihtilaf bulunmaması ve sonradan usulüne uygun olarak düzenlenmiş olan Form A belgesinin de sunulmuş olması karşısında, söz konusu belgenin geçersiz kabul edilmesinin hakkaniyete uygun görülmediği hakkında bkz. Dş.7.D. 26.5.2014 tarih ve E:2010/6817;K2014/2912 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Türkiye Cumhuriyeti Bangkok Büyükelçiliği Konsolosluğu'nca eşyaya ilişkin menşe şahadetnamesinde yer alan mühür ve imzanın Tayland yetkililerine ait olduğunun ifade edildiğinin anlaşılması karşısında, şahadetnamenin eşyayı temsil ettiği ve eşyanın Tayland menşeli olduğunun kabulü gerektiği hakkında bkz. Dş.7.D. 12.5.2015 tarih ve E:2011/6818; K:2015/2553, (Özel Arşiv). İtalya'dan ithal edilen şarabın bu ülke menşeli olduğunun İtalya Şarap Birliği ile Verona Ticaret, Sanayi ve Ziraatçılık ve Tarım Odası tarafından tasdik edilen belgenin incelenmesinden anlaşıldığı; ithalat sırasında sunulan A.TR dolaşım belgesi ve orijinal fatura ile de menşei belgelendirilmiş olan eşya için, yalnızca, EUR 1 belgesinin ibraz edilmemesi sebebiyle yapılan ek tahakkukta hukuka uyarlık bulunmadığı hakkında, bkz. Dş. 7. D. 9.11.2010 tarih ve E:2008/7059; K: 2010/5201 sayılı kararı, Danıştay Dergisi, S.126, 2011, s.244 vd., (E.T. 19.10.2019, https://www.danistay.gov.tr).

708 Olayda, eşyanın önemli bir kısmının Çin Halk Cumhuriyeti menşeli ürünlerden oluştuğu, Vietnam'da yerleşik ihracatçı firma tarafından sadece basit işlemlere tabi tutulduğu, tahakkuk ettirilen vergilerde hukuka aykırılık bulunmadığı hakkında bkz. Dş.7.D. 14.5.2015 tarih ve E:2013/2191; K:2015/2641, (Özel Arşiv). Olayda, Malezya, menşeli ürünün, Çin'e ithal edildiği, burada esaslı bir işçilik ve eyleme tabi tutulmaksızın, basit işçilik ve işlem kapsamında değerlendirilebilecek olan montaj işlemine tabi tutulmasından sonra tekrar ihraç edildiği, yapılan ek tahakkukta hukuka aykırılık bulunmadığı hakkında bkz. Dş.7.D. 14.5.2015 tarih ve E:2011/5747; K:2015/2655 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Olayda, porselen imalatında kullanılan Tayvan menşeli hammaddenin işçiliğin ucuz olması nedeniyle Çin'e gönderildiği ve imalatın orada yapıldığının anlaşılması karşısında tahakkuk ettirilen vergilerde hukuka aykırılık bulunmadığı hakkında bkz. Dş.7.D 29.12.2003 tarih ve E: 2000/10214; K: 2003/5231 sayılı kararı, s.57.

gerekli inceleme araştırma yapılmadan işlem tesis edildiğini [709] ileri sürerek adına tahakkuk ettirilen vergilerin iptalini istemesi mümkündür.

C. KAMU ALACAĞININ VARLIĞINA İLİŞKİN İTİRAZLAR

Gümrük beyannamesini imzalaması nedeniyle verginin mükellefi olan gümrük müşaviri müşterek ve müteselsil borçluluk kapsamında, eşyaya isabet eden vergilerin tebliği üzerine gümrük yükümlülüğünün sona erdiği veya gümrük vergilerinin kendisinden tahsil edilmesinin mümkün olmadığı iddiasında bulunabilir[710].

Gümrük müşaviri, gümrük vergilerinin ödendiğini, beyannamenin iptal edilmesi nedeniyle vergi ödeme sorumluluğunun olmadığını, iptal edilen beyanname nedeniyle vergi ödeme yükümlülüğünün bulunmadığını, eşyanın beyan edilemez hale gelmesi nedeniyle gümrük yükümlülüğünün bulunmadığını, tahakkukun idarece kaldırılması nedeniyle gümrük yükümlülüğünün sona erdiğini, zaman aşımına uğrayan vergilerin idarece tahsil edilemeyeceğini, kamu alacağının vergi affı kapsamında ortadan kalktığını veya tahsil edildiğini ileri sürerek sorumluluktan kurtulabilir.

1. Gümrük Vergisinin Ödenmesi

Vergi Usul Kanunu tabi olan vergilerde olduğu gibi gümrük yükümlülüğünü sona erdiren en doğal neden gümrük vergisinin ödenmesidir[711].

709 Olayda, sonradan verilmiştir ibaresini taşıyan A.TR Belgesinin geçerli olmadığı yolunda idarece herhangi bir araştırma ve tespit yapılmadan tesis edilen tahakkuk ettirilen dampinge karşı vergiye vaki itirazın reddine ilişkin işlemde isabet bulunmadığı hakkında bkz. Dş.7. D. 31.10.2013 tarih ve E:2009/5613; K:2013/5715 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

710 Gümrük yükümlülüğünü sona erdiren nedenler için bkz. Yayla2007, s. 16.vd.

711 Öncel/Kumrulu/Çağan, s.123;Karakoç2014, s.439; Gerçek2010, s.51; Ercan2012, s.46;Yüce-Çelikkaya, s. 85; Gök2019, s.184.

Ödeme, gümrük vergisi borcunun, gümrük yükümlüsü tarafından Gümrük Kanunu'nda belirtilen düzenlemelere uygun biçimde yerine getirilmesidir. Yükümlü tarafından ödenen vergi, idarece tahsil edilmektir. Bir verginin mükellef tarafından ödenebilmesi ve idarece tahsil edilebilmesi için, ödeme zamanının gelmiş olması; yani muaccel olması gerekmektedir. Verginin muaccel olmasında temel ölçüt tahakkuk etmesidir. Henüz tahakkuk etmemiş, muaccel hale gelmemiş vergiler tahsil edilemezler. *"Muacceliyet anına verginin ödenmesi için bir ödeme süresi verilir"*; ancak, bu durum muacceliyet anını değiştirmez. Bu halde, vergi borçlusu, borcunu ödeme süresinin ilk günü ödeyebileceği gibi ödeme süresinin son günü, yani vade tarihini bekleyerek ödemede bulunabilir[712].

Özel hukukta borcun ödeme zamanı tarafların serbest iradeleri ile belirlenir. Oysa vergi hukukunda, vergilerin yasalarda gösterilen süreler içinde ödenmesi gerekmektedir. Bu halde, yükümlünün ödeme zamanını belirleme iradesi bulunmamaktadır[713]. Amme alacağını düzenleyen kanunda ödeme zamanına ilişkin bir kural bulunmaması halinde, alacağın, tebligatın yapıldığı tarihten *"itibaren 1 ay içinde"* ödemesinin yapılması gerekmektedir. (AATUHK, m.37).

Gümrük vergisinin hangi süre içinde ödeneceğinin tespit edilmesi Gümrük Kanunu'nda bu hususta özel bir düzenleme bulunup bulunmadığının saptanmasına bağlıdır.

Gümrük Kanunu'nun dokuzuncu kısmının ikinci bölümünde gümrük vergilerinin tahakkuku, tebliği ve ödenmesi düzenlenmektedir. Gümrük Kanunu'nun 198'inci maddesinde, idarece gerçekleştirilen inceleme ve yapılan denetimler sonucu, noksan tahsil edildiği veya hiç tahsil edilmediği belirlenen gümrük vergilerinin, ek tahakkukun

712 Öncel/Kumrulu/Çağan, s.123; Karakoç2014, s.439.

713 Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 124; Karakoç2014, s.439.

tebliğinden itibaren on beş gün içinde ödenmesinin zorunlu olduğu belirtilmesine rağmen bu bölümde beyan üzerine tahakkuk ettirilen vergilerin ödeme süresine ilişkin bir düzenleme yapılmamıştır.

Bu halde, ilk bakışta, ödeme zamanının, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'a göre belirlenmesi gerektiği izlenimi oluşmaktadır[714]. Ancak, beyan üzerine tahakkuk ettirilen gümrük vergilerinin ödeme zamanın gümrüklendirme sürecinden ve Gümrük Kanunu'nun 35, 46 ve 70'inci maddelerinden hareketle belirlenmesi gerekmektedir.

İthale konu eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesine getirilmeden önce verilecek özet beyan ile gümrük idaresine beyan edilmesi (GK. m.35) ve *"(d)enizyolu ile gelen eşya için, özet beyan verildiği tarihten itibaren kırk beş gün, (d)iğer bir yolla gelen eşya için, özet beyanın verildiği tarihten itibaren yirmi gün"* içinde "*gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma"* tabi tutulmak istenilmesi gerekmektedir. (GK. md.46). Beyan sahibinin kusuru nedeniyle öngörülen süreler içinde tescil edilen beyanname kapsamı eşyanın vergilerinin ödenmemesi halinde eşyanın muayene edilmesi ve tasfiyeye tabi tutulması gerekmektedir. (GK. m.70). Bu bakımdan, eşyaya isabet eden vergilerin de özet beyana ilişkin bildirimin gerçekleştirildiği andan itibaren, eşya deniz yoluyla gelmişse 45 gün, eşya başka bir yöntemle getirilmiş ise, 20 gün içinde tahakkuk ettirilerek yine bu süre içinde ödenmesi gerekir. Dolayısıyla, Gümrük Kanunu'nda, ilk defa tahakkuk ettirilen gümrük vergilerinin özel ödeme zamanı düzenlendiğinden bu halde, ödeme zamanının belirlenmesi için yükümlüye vergilerin ayrıca tebliğ edilmesine gerek bulunmamaktadır[715].

714 Beyan üzerine tahakkuk ettirilen gümrük vergilerinin ödeme zamanının Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'a göre göre belirlenmesi gerektiğine açıklamalar için bkz. Gök2019, s.185.

715 Gümrük Kanunu'nda belirtilen süreler içinde eşyanın gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutularak vergilerinin ödenmesinin gerektiği; aksi halde vergilerin eşyanın tasfiyeye

Gümrük vergilerinin hiç alınmadığının veya eksik alındığının yapılan kontrol ve denetimler sonucu ortaya çıkması halinde, *"gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihten itibaren üç yıl içinde"* tahakkuk ettirilen ve yine bu süre içinde yükümlüye tebliğ edilen vergilerin *"tebliğinden itibaren onbeş gün içinde ödenmesi"* gerekmektedir. Bu halde, para cezalarının da tahakkuk ettirilen vergilerle ilgilisine tebliğ edilmeli ve bu süre içinde ödenmelidir.(GK.232/1). Ancak, tebliğ edilen vergilere karşı itiraz edilmesi halinde *"ödeme süresi idarenin ya da yargı mercii kararının tebliğ edildiği tarihten itibaren yeniden"* başlamaktadır. (GK. m.198/2). Ödemenin gerçekleşmemesi veya itiraz edilmemesi veya itiraz edilmesine karşı dava açılamaması halinde gümrük vergilerinin, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun uyarınca tahsil edilmesi gerekmektedir.(GK. m. 201). Ancak, gümrük vergilerine itiraz edilerek dava açılması halinde, vergi alacağı, *"mahkemece yükümlü aleyhine verilen kararın tebliğ edildiği tarihte tahsil edilebilir"* hale gelmektedir. (GK. m. 197/4). Yükümlünün uzlaşma talebinde bulunması halinde, idari itiraz süresi ve dava açma süresi durmaktadır. Bu halde, ödeme süreside uzlaşmada geçen süre kadar uzamaktadır. (GK. m.244)[716] .

---

tabi tutularak tahsil edileceği hakkında bkz. Ömer Şafak Tongal, "Gümrük Vergilerinin Zamanında Ödenmemesinin Sonuçları", **Gümrük Dünyası,** S.65, 2010/2, s.32. Gümrük Kanunu'nun 5911 sayılı Kanun ile değişiklikten önceki halinde para cezalarının ödeme zamanına ilişkin bir düzenleme bulunmamaktaydı. Danıştay, bu halde, ödeme zamanının Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 37'nci maddesine göre belirlenmesi gerektiğini kabul etmiştir. *"Para cezasına vaki itiraz başvurusunun süresinde yapılmaması nedeniyle kesinleşen kamu alacağının, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 37'nci maddesinde öngörülen ve yedi günlük itiraz süresinin tamamlanması ile başlayan bir aylık ödeme müddeti içinde*" ödenmesi gerektiğine ilişkin olarak bkz. Dş. 7. D. 8.10.2008 tarih ve E: 2006/2191; K:2008/3843 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Aynı yönde, *"4458 sayılı Kanun'da, para cezaları için öngörülmüş bir ödeme müddeti olmadığından, ödeme zamanının6183zamanının 6183 sayılı Kanun'un 37'nci maddesine göre belirlenmesi gerektiği hakkında*" bkz. Dş. 7. D. 22.2.2007 tarih ve E:2005/2054; K: 2007/689 sayılı kararı, Danıştay Dergisi, S.116, 2007, s.209 vd., (E.T. 19.10.2019, https://www.danistay.gov.tr).

716 Gümrük vergilerinin kesinleşmesi ve ödeme süresi hakkında ayrıca bkz. TONGAL, s.3 vd.; Yayla 2007, s.17. "*Ek olarak tahakkuk ettirilen vergiler üzerinden hesaplanarak karara bağlanan para cezalarının ödeme emri ile takip edilebilmesi için, para cezalarına vaki itirazların reddi üzerine, 6183 sayılı Kanunun 37'nci maddesi uyarınca yapılan tebligatla işlemeye başlayan bir aylık ödeme müddetinin dolması gerekli olup; bu süre dolmadığı sürece, kesinleşmiş bir kamu alacağının varlığından söz etmek mümkün olamayacağı*" hakkında bkz. Dş.7.D. 22.2.2007 tarih ve E: 2005/2054;K: 2007/689 sayılı kararı, (Özel Arşiv*). "İthal tarihinde nakden tahsili gerekirken idarece teminata bağlanan verginin geç ödendiğinden bahisle teminat istemeyeceği"* hakkında

Eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesine girişi sırasında vergilerin tahakkuk ettirilerek teminata bağlanması ve eşyanın tabi olduğu gümrük rejiminin uygulanmasından doğan yükümlülüklerin yerine getirilmemesi nedeniyle gümrük vergilerinin tahsil edilmesinin gerekmesi halinde, vergilerin hangi süre içinde ödeneceğine ilişkin düzenleme Gümrük Kanunu'nda bulunmamaktadır[717]. Dolayısıyla, bu durumda, önce, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 37'nci maddesi uyarınca işlem tesis edilerek, alacağın vadesinin belirlenmesi, daha sonra anılan Kanun'un 56'ncı maddesi uyarınca işlem tesis edilmesi gerekmektedir. Başka bir deyişle, *"Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 56'ncı maddesine göre, kamu alacağının teminatın paraya çevrilerek tahsil edilebilmesinin ön koşulu, vadesinin geçmiş olmasına"* [718]karşın ödenmemiş olmasına bağlıdır. Bu bakımdan, alacağın vadesinin belirlenmesi yolunda işlem tesis edilmeksizin ve *"yapılan tebligat tarihinden itibaren*

bkz. D. 7. D. 25.6.1998 gün ve E:1998/111; K:1998/2748 sayılı kararı, Aydın/Topuz/Beyribey, s. 444 vd.

717 Gümrük Kanunu'nun 108'inci maddesi hükmü ile Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 37'nci ve 56'ncı maddeleri hükümlerinin birlikte değerlendirilmesinden, daha önce teminata bağlanan, ancak vadesi belli olmayan amme alacağının takip ve tahsili amacıyla tesis edilmesi gereken ilk işlemin, vade belirlenmesine dair işlem olması gerektiği sonucuna ulaşıldığı, dolayısıyla; teminatlı alacağın tahsili amacıyla tesis edilen işlemlerde Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 56'ncı maddesi uyarınca tesis edildiği veya borç ödenmediği takdirde teminatın paraya çevrileceği yolunda açık bir ifade yer almaması halinde, işlemin, Kanun'un 37'nci maddesine göre vade belirlenmesi amacıyla tesis edildiğinin kabulü zorunlu olduğu hakkında bkz. Dş.7.D. 21.2.2014 tarih ve E:2010/2339;K:2014/938 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Gümrük vergisinde faiz alınabilmesi için madde de öngörülen şartların gerçekleşmesi gerektiği hakkında bkz. D. 7. D. 2.4.1998 gün ve E:1997/1371; K:1998/1375 sayılı kararı, Aydın/Topuz/Beyribey, s. 442 vd.

718 Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un yukarıda yer alan 56'ncı maddesine göre, bir kamu alacağının teminatın paraya çevrilerek tahsil edilebilmesinin ön koşulunun, vadesinin geçmiş olmasına karşı ödenmemiş olmasına bağlı olduğu, olayda; geçici giriş esnasında tahakkuk ettirilen ancak tahsil edilmeyen vergiler için, geçici ithal rejimi şartlarının ihlal edildiğinden bahisle, tebligat tarihinden itibaren işlemeye başlayan bir aylık ödeme süresinin dolması beklenilmeksizin, yukarıda sözü edilen 56'ncı madde uyarınca işlem tesis edildiği dolaysıyla tesis edilen işlemde hukuka uyarlık bulunmadığı hakkında bkz. Dş.7.D. 3.3.2005 tarih ve E: 2002/3610;K: 2005/289 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Aynı yönde, Dş.7.D. 4.5.2016 tarih ve E:2014/4040;K:2016/4301 sayılı kararı, (Özel Arşiv);Dş.7.D. 13.10.2015 tarih ve E:2015/4133;K:2015/4990 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

işlemeye başlayan bir aylık[719] *ödeme süresinin dolması beklenilmeksizin"*[720], teminatın nakde çevrilmesi suretiyle kamu alacağının tahsil edilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Yapılan kontrol ve denetimler sonucu ek tahakkuk yapılması halinde yükümlü, gümrük vergisinin tamamını veya bir kısmını verilen sürenin dolmasını beklemeden ödeyebilir. *"ödeme süresinin bitmesinden önce ilgilinin yazılı istemde bulunması ve teminat alınması şartıyla ödeme süresi(nin)"* otuz gün uzatılması mümkündür. (GK. m.198)[721].

Gümrük vergilerinin hiç alınmadığının veya noksan alındığının yapılan kontrol ve denetimler sonucu ortaya çıkması halinde, *"gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihten itibaren üç yıl içinde"* gümrük müşaviri adına tahakkuk ettirilen vergilerin tebliği üzerine[722]veya adına beyanda bulunan kişi adına tahakkuk ettirilerek tebliğ eden vergilere

719 Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 37'nci maddesi uyarınca yapılacak tebligatta, ödeme zamanının belirtilmemiş olmasının tebligatı geçersiz kılmayacağı, zira; ödeme süresinin belirlenmesi konusunda, idareye tanınmış bir yetkinin bulunmadığı, ödeme süresinin, kanun tarafından bizzat bir ay olarak belirlendiği, İdare tarafından yapılması gerekenin, yalnızca, bu bir aylık ödeme süresini başlatacak tebligatı gerçekleştirmekten ibaret olduğu, bu bakımdan, yapılacak tebligatta, bir aylık sürenin kısaltılmasının veya uzatılmasının da olanaklı bulunmadığı, işlemde, bu konuda yer alacak ibarelerin, hukuki değer taşımadığı, dolayısıyla, Kanun'un 37'nci maddesi uyarınca tesis edilerek tebliğ edilen işlemde, on günlük ödeme süresi belirlenmesine ilişkin ibarenin işlemi kusurlandıracak nitelikte bir şekil sakatlığı olmadığı hakkında Dş.7.D. 25.2.2008 tarih ve E: 2007/4347:K:2008/1197 sayılı kararı, (Özel Arşiv);Dş.7.D. 24.10.2014 tarih ve E:2010/6485;K:2014/4770 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

720 Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 56'ncı maddesine göre, bir kamu alacağının teminatın paraya çevrilerek tahsil edilebilmesinin ön koşulu, vadesinin geçmiş olmasına karşın ödenmemiş olmasına bağlı olduğu, dolayısıyla, geçici giriş esnasında tahakkuk ettirilen ancak tahsil edilmeyen vergilerin, geçici ithalat rejimi şartlarının ihlal edildiğinden bahisle tahsili amacıyla işlem tesis edilebilmesi için, Kanun'un 37'nci maddesi uyarınca yapılacak tebligat ile alacağın vadesi belirlenmeksizin ve tebliğ tarihinden itibaren işlemeye başlayacak bir aylık ödeme süresinin dolması beklenilmeksizin tesis edilen işlemde hukuka uyarlık bulunmadığı hakkında bkz. D.7. D. 9.2.2006 tarih ve E: 2004/868;K: 2006/544 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

721 Gümrük Kanun'unda yer alan düzenlemenin gümrük hukukuna özgü bir tecil müessesesi olarak değerlendirilebileceğine dair açıklamalar için bkz. Gök2019, s.186.

722 Olayda, 16.4.2004 tarihinde tescil edilen beyanname muhteviyatı eşya nedeniyle ek olarak tahakkuk ettirilen vergilere ilişkin tebligatın, gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihten itibaren üç yıllık süre geçirildikten sonra 5.2.2008 tarihinde yapılmış olması; bu ithalatla ilgili olarak açılmış bir ceza davası ve verilmiş bir mahkûmiyet kararının bulunduğunun da iddia edilmemiş olması karşısında gümrük müşaviri adına tahakkuk ettirilen vergilere vaki itirazın reddine ilişkin işlemde hukuka aykırılık bulunmadığı hakkında bkz. Dş.7.D. 18.2.2013 tarih ve E:2009/9272;2013/618 sayılı kararı, (Özel Arşiv); Dş.7.D. 16.9.2014 tarih ve E:2010/3441; K:2014/3972 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

karşı idari itiraz prosedürünü izleyerek dava açamaması nedeniyle gümrük vergilerinin tahsili için gümrük müşaviri adına ödeme emri düzenlenmesi üzerine, gümrük müşaviri, gümrük vergisinin kısmen veya tamamen ödendiğini ileri sürerek, ilk halde idari itiraz usulünü izleyerek tahakkuk işleminin, ikinci halde doğrudan doğruya ödeme emrinin[723]iptali istemiyle dava açabilir.

2. Beyannamenin İptali

Gümrük Kanunu, davacı adına tecil eden beyannamenin iptal edilmesini, gümrük yükümlülüğünü sona erdiren bir sebep olarak düzenlemektedir. (GK. m.208). Bu halde, idarece tesis edilen işlem ile gümrük yükümlülüğünü doğuran tescil işlemi iptal edildiğinden, bu beyanname uyarınca tescil edilen vergilerin yükümlüden istenilmesi mümkün değildir. Ayrıca, vergilerin ödenmesi halinde ödenen tutarların yükümlüye iade edilmesi gerekmektedir. (GK.m.212). Bu bakımdan, gümrük müşavirinin, gümrük beyannamesinin iptal edildiği, ortada yükümlülüğe esas alınması gereken bir tahsil işleminin bulunmadığını ileri sürmek suretiyle yükümlülükten kurtulması mümkündür.

3. Eşyanın Beyan Edilemez Hale Gelmesi Nedeniyle Gümrük Yükümlülüğünü Sona Ermesi

"Eşyanın bir gümrük rejimi kapsamında tesliminden önce zapt ve müsadere edilmesi veya imha edilmesi" veya gümrüğe "*terk edilmesi, doğal özellikleri veya*

723 Olayda, adına tescilli beyanname muhteviyatı eşya nedeniyle ithalatçı firma adına ek olarak tahakkuk ettirilen vergiler dava konusu edilmeksizin kesinleşmiş ise de; ithalatçı firma adına yapılan tahakkuklara ilişkin tebligatın, gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihten itibaren üç yıllık süre geçirildikten sonra yapılmış olduğunun anlaşılması karşısında, zaman aşımına uğradığı açık olan vergilerin davacı gümrük müşavirlik şirketinden tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emrinde hukuka uyarlık bulunmadığı hakkında bkz. Dş.7. D. 20.11.2014 tarih ve E:2014/1103;K:2014/5965 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

beklenmeyen haller yahut mücbir sebep nedeniyle telef veya kaybı" halinde vergi ödeme yükümlülüğü sona erecektir. (GK. m.208). Dolayısıyla, anlan hallerden birinin varlığı halinde gümrük müşaviri gümrük yükümlülüğünün sona erdiğini ortaya koyarak sorumluluktan kurtulabilecektir.

4. Gümrük Vergisinin Kaldırılması

Gümrük vergilerinin, kanunda gösterilen oranlar uygulanmak suretiyle tahakkuk ettirilerek yükümlüye tebliğ edilmesi ve vergilerin tahsil edilmesi gümrük idaresinin yükümlülüğü bulunmaktadır. Gümrük vergilerinin, kanuna aykırı olarak fazla tahakkuk ettirilmesi veya fazla tahakkuk ettirilen vergilerin tahsil edilmesi halinde, yapılan yanlışlığın işlemin asıl sahibi olan idarece düzeltilmesi mümkündür. (GK.m.211/2). Bu bakımdan, henüz tahsil edilmemiş gümrük vergilerinin, kısmen ya da tamamen tahsil edilmemesine karar verilmesi halinde gümrük yükümlülüğü sona ermektedir. Gümrük yükümlülüğü, idarece tesis edilen işlem ile geri alındığından; bunun sonuçlarından tüm yükümlülerin yararlanması gerekmektedir.

5. Gümrük Vergisinin Zaman Aşımına Uğraması

Zaman aşımı, bir hakkın doğumu veya bir alacağın tahsili ya da bir yaptırımın uygulanması için kanunda öngörülen sürenin geçmesi ile hakkın doğması; alacağın dava yoluyla tahsil edilmesi imkânının ortadan kalkması veya yaptırım uygulama olanağının sona ermesidir[724]. Belli bir zamanın geçmesi halinde bir hakkın doğumunu kurala

724 Zaman aşımı kavramının, bir süreyi ifade ettiği, zaman aşımı kurallarının, zamanın geçmesiyle belli durumların unutulması gerektiğini kurala bağladığına dair bkz. Eylem Baş, " Vergi ve Ceza Hukuku Bakımından "Zaman aşımı'' Kavramı Üzerine Bir İnceleme'', **Prof. Dr. Nevzat Toroslu 'ya Armağan**, C.I, Ankara Üniversitesi Yayınları No. 349, AÜ Basımevi, Ankara 2015, s.199. Ayrıca, Nevzat Bozkurt, "Zaman aşımına Uğramış Gümrük Vergilerine Para Cezası

bağlanması halinde, sürenin sona ermesiyle hak kazanılmaktadır. Ancak, belli bir zamanın geçmesi halinde hakkın zaman aşımına uğrayacağının düzenlenmesi halinde, hakkın varlığı sona ermemekte, hakkın dava yoluyla istenebilmesi olanağı ortadan kalkmaktadır[725]. Bu bakımdan, vergi alacağının zaman aşımına uğramasından kast edilen, vergi alacağının idarece takip edilebilme imkânının sona ermesidir[726]. Dolayısıyla, gümrük yükümlüsünün zaman aşımına uğrayan bir vergiyi ödemesi ve bu ödemenin zamanında yapılmış bir ödeme gibi sonuç doğurması mümkündür[727]. Bu bakımdan, gümrük yükümlüsü borcun hataen ödediğini ileri sürerek ödenen tutarların iadesini isteyemez. Ancak, borcun ödeme emri ve haciz baskısı altında ödenmesi halinde burada ödeme iradi olmadığından ödenen tutarın iadesi gerekmektedir[728].

Gümrük vergilerine ilişkin tahakkuk zaman aşımı Gümrük Kanunu'nun 197'nci maddesinin 2'nci ve 4'üncü fıkralarında; tahsil zaman aşımı ise Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da düzenlenmiştir.

Uygulanabilir mi?", **Mali Çözüm Dergisi,** S. 106, Temmuz-Ağustos 2011, s.181-189,(N. Bozkurt 2011b);Ercan 2012, s.49.

725 Zaman aşımının hakkı düşüren ve engelleyen olmak üzere iki tür etkisinin bulunduğuna dair açıklamalar için bkz. Eren, s.1282; Gerçek2010, s.105. Vergi hukukunda zaman aşımının hak düşürücü süreler ile benzer etki gösterdiği, bu sürelere benzediği kabul edilmektedir. Öncel/Kumrulu/Çağan, s.114. Ayrıca, Baş, s.200.

726 Zaman aşımının sadece alacaklar bakımından geçerli olduğu, kişilik haklarının, ayni hakların, yenilik doğuran hakların zaman aşımına tabi olmadığı, ayni haklarda belli bir sürenin geçmesi ile mülkiyet hakkının kazanılacağına dair açıklamalar için bkz. Eren, s.1282; Saban, s.182. Zaman aşımına uğramış borcun sona ermeyeceği talep ve dava edilebileceği, sadece borçlunun ifadan kaçınabileceği hakkında bkz. Nomer, s.432.

727 Öncel/Kumrulu/Çağan, s.136. Ayrıca, özel hukukta zaman aşımına uğramış borcun ödenmesi halinde bu ödemenin geçerli olduğu, zaman aşımına dair düzenlemelerin kamu hukuku alacaklarının tahsilinde tali olarak uygulanacağına dair bkz. Eren, s.1284. Zaman aşımıyla vergi alacağı, süre geçmesi suretiyle ortadan kalkmadığı yalnızca borçlunun, cebri takip yoluyla takip edilebilmesinin ortadan kalktığı hakkında bkz. Fatma Turna, "Vergi Hukukunda Zaman aşımına İlişkin Güncel Sorunlar'', **30. Maliye** Güncel Sorunlar **Sempozyumu**, s.835. (ET.26.3.2019http://www.maliyesempozyumu.org).

728 Nomer, s.435; Turna, s.835.

Tahakkuk zaman aşımı, vergi kanunlarında öngörülen sürelerin dolmasıyla, verginin tarh ve tahakkuk ettirilmesi yetkisinin kalkması olarak tanımlanmaktadır[729]. Gümrük Kanunu'nda bu durum*, "gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihten itibaren üç yıl içinde"* yükümlüsüne tebliğ edilmeyen vergilerin zaman aşımına uğradığı şeklinde ifade edilmiştir (GK. m.197)[730]. Bu bakımdan, kural olarak gümrük beyannamesinin tescil edildiği tarihten itibaren 3 yıl içinde yükümlüye tebliğ edilmeyen vergilerin zaman aşımına uğradığı kabul edilmektedir[731]. Ancak, bazı hallerde, gümrük rejiminin niteliği dikkate alınarak zaman aşımının başlangıcı konusunda farklı uygulamalar geliştirilmiştir. Gümrük Kanunu'nda, gümrük vergilerinin, gümrük yükümlülüğünü doğuran olayın gerçekleştiği tarihten itibaren 3 yıl içinde yükümlüsüne tebliğ edilmesi gerektiği

729 Öncel/Kumrulu/Çağan, s.136. Vergi hukukunda, zaman aşımının tahakkuk ile ilişkilendirilemeyeceği, tarh ve tebliğ edilmeyen bir vergi için tahakkuk zaman aşımından bahsedilemeyeceği, bu bakımdan, tahakkuk zaman aşımı ifadesi yerine tarh veya tebliğ zaman aşımı kavramının kullanılması gerektiği hakkında bkz. Doğan Şenyüz, "Vergilendirme Sürecinde Zaman aşımı Kavramı Üzerine Terminolojik Bir Değerlendirme: Tebliğ Zaman aşımı", **Yaklaşım Dergisi**, Y. 16, S. 183, Mart 2008, s.22-23.(Şenyüz 2008). Zaman aşımının tarh ve tahsil zaman aşımı olarak sınıflandırılmasına dair bkz. Saban, s.183;Şenyüz/Yüce/Gerçek, s.201. Ayrıca, Gerçek2010, s.107.

730 *"Gümrük vergilerine ilişkin zaman aşımı sürelerinin hesabında, sürenin sonu olarak, 3'üncü yılda, beyannamenin tescil edildiği güne denk gelen günün mesai saati bitiminin kabulü gerektiği" hakkında bkz.* Dş. 7. D. 2.4.2009 tarih ve E: 2007/6465; K: 2009/1777 sayılı kararı, Danıştay Dergisi, S.122, 2009, s.317, (E.T. 19.10.2019, https://www.danistay.gov.tr*). "Telafi edici vergi(nin) ihracatçı ülkede serbest dolaşıma girmemiş üçüncü ülke menşeli ürünlerin Avrupa Birliği üyesi ülkelere ihracatında doğan bir vergi olduğu", "telafi edici vergide zaman aşımı süresinin ihracat beyannamesinin tescil edildiği tarihte başlayacağı, bu tarihten itibaren üç yıllık süre geçirildikten sonra tebliğ edilen verginin zaman aşımına uğradığı"* hakkında bkz. Dş. 7. D. 6.4.2009 tarih ve E:2007/1187; K: 2009/1795 sayılı kararı, Danıştay Dergisi, S.122, 2009, s.317, (E.T. 19.10.2019, https://www.danistay.gov.tr). Avrupa Birliği Hukuku'nda "*gümrük borcunun doğduğu tarihten itibaren 3 yıllık süre geçtikten sonra yükümlüsüne tebliğ*'' edilemeyeceğinin düzenlendiğine dair açıklamalar için bkz. Mehtap Ardıç, "Gümrük Vergilerinde Zaman aşımı ve Tahakkuk Zaman aşımı Üzerine Bir Değerlendirme", **Gümrükte Uzman Görüş,** Y. 9, S. 28-29, Ocak-Haziran 2011, s. 77; Turna, s.825.

731 Vergi hukukunda zaman aşımının verginin tahakkuk ettirilmesini ve tahakkuk ettirilen verginin tahsilini ortadan kaldırdığına, tahakkuk zaman aşımı dolduktan sonra yapılan tebliğlerin hüküm ifade etmeyeceğine dair bkz. Öncel/Kumrulu/Çağan, s.136; Baş, s.206; Şenyüz/ Yüce/Gerçek, s.201. Aksi yönde, zaman aşımı süresinin dolması ile gümrük vergisi alacağının ortadan kalkmadığı, ancak alacağın niteliğinin değiştiği, gümrük vergisi borcunun eksik borca dönüştüğü, gümrük idaresinin vergileri tahakkuk ettirerek yükümlüsüne tebliğ etme yetkisinin bulunduğu, ancak yükümlünün, vergilerin zaman aşımına uğradığını ileri sürmek suretiyle ödeme yükümlülüğünden kurtulacağı hakkında bkz. Dağ/Ceyhan/Ballı, s.85. Ayrıca, zaman aşımının nitelik itibarıyla, hak düşürücü sürelerden farklı olduğu, kanunda öngörülen sürelerin dolmasıyla vergi alacağının herhangi bir işleme gerek olmaksızın ortadan kalktığına, doğmamış hale geldiğine, tahakkuk zaman aşımı süresi dolduktan sonra yapılan tarhiyata hukukun dayanak olamayacağına dair açıklamalar için bkz. Ardıç, 78 vd.

belirtilmekle birlikte, sürenin yıl olarak belirlenmesi halinde, süre hesabının nasıl yapılacağına ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır. Uygulamada, sürenin yıl olarak belirlenmesi halinde sürenin başladığı güne rastlayan günde zaman aşımının dolduğu kabul edilmektedir.

Gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihten itibaren işlemeye başlayan zaman aşımının Kanunda belirtilen haller dışında durmasına veya uzamasına olanak yoktur. Gümrük Kanunu'nun 197'nci maddesinde zaman aşımının duracağı ve uzayacağı iki durum düzenlenmiştir[732].

Zaman aşımına ilişkin istisna öngören ilk düzenleme Gümrük Kanunu'nun 197'nci maddesinin 2'nci fıkrasında kurala bağlanmıştır. Buna göre, *"gümrük yükümlülüğünün doğduğu olayla ilgili olarak dava açılması zaman aşımını durdurur"*. (G. m. 197/2).

Zaman aşımının durması, sürenin işlememesine veya süre işlemeye başlamış ise durması olarak nitelendirilmektedir[733]. Zaman aşımının durması halinde, durma müddetince süre işlemeyeceğinden, vergide belirlilik ve hukuki güvenlik ilkesinin bir gereği olarak, zaman aşımını durduran olayın ne olduğunun ve sürenin ne kadar işlemeyeceğinin açıkça düzenlenmesi gerekmektedir. Gümrük Kanunu'nun 197'nci maddesinin 2'nci fıkrasında, dava açılmasının zaman aşımının durduracağı belirtilmekle birlikte, davanın tür ve bu davanın hangi süre içinde açılması gerektiği; durma süresinin

732 Zaman aşımının durması ve kesilmesine ilişkin olarak genel açıklamalar için bkz. Eren, s.1291; Nomer, s.446 vd.; Yayla2007, s.17.*"Vergiyi doğuran olayla ilgili olarak yapılan vergilendirme ve/veya ceza kesme işlemlerinin birden çok yükümlüsü olan ve aralarında müşterek ve müteselsil sorumluluk bulunan kişilerden herhangi birinin dava açmasının zaman aşımının durması için yeterli olduğu hakkında"* bkz. Dş. 7. D. E: 2016/9918; K: 2017/2121, Danıştay Dergisi, S.146, 2017, s.300. (E.T.19.10.2019, https://www.danistay.gov.tr)

733 Eren, s.1291; Karakoç2014, s. 352. Vergi idaresinin alacağını takip etme imkânının olmaması veya takibin çok zor olması halinde zaman aşımının duracağına, engel halin ortadan kalkmasıyla birlikte, zaman aşımının yeniden işlemeye başlayacağına, zaman aşımını durduran nedenler gerçekleşse dahi bu durumun takibi geciktirmeyeceği hakkında bkz. Öncel/Kumrulu/Çağan, s.136. Ayrıca, Baş, s.207.

ve duran zaman aşımının işlemeye başlama tarihi, öngörülebilir bir şekilde, yeterli açıklıkta, anlaşılabilir belirginlikte ve somut ortaya konulmamıştır. Anılan düzenleme, *"yükümlülüğün hem kişiler hem de idare yönünden belli ve kesin olmasını, yasa kuralının, ilgili kişilerin mevcut şartlar altında belirli bir işlemin ne tür sonuçlar doğurabileceğini makul bir düzeyde öngörmelerini mümkün kılacak şekilde düzenlenmesini"*[734]gerektiren vergilemede belirlilik ilkesi örtüşmemektedir. Bu bakımdan anılan düzenleme, hukuki güvenlik ve dolasıyla hukuk devleti ilkesi ile bağdaşmamaktadır[735].

Zaman aşımına ilişkin ikinci istisnai düzenleme: Gümrük Kanunu'nun 197'nci maddesinin 4'üncü fıkrasında yer alan zaman aşımının uzamasıdır[736]. Buna göre; *"(g)ümrük vergileri alacakları, ceza uygulamasını gerektiren bir fiile ilişkin olması ve zaman aşımı daha uzun bulunan bu fiil nedeniyle ceza davası açılmış olmak kaydıyla, bu alacaklar Türk Ceza Kanunundaki dava ve ceza zaman aşımı süreleri içerisinde kovuşturulup tahsil edilir".* (GK.m. 197/4). Düzenleme, birçok yönden belirsizlik içermektedir. Maddenin bu fıkrasında*, "gümrük vergileri alacakları"* ibaresi ile neyin kastedildiği, örneğin; tahakkuk ettirilmesi gereken vergilerin mi yoksa tahakkuk ettirilip tahsilat aşamasına gelen vergilerin mi kastedildiği belirsizdir. Madde yer alan *"... bu alacaklar... kovuşturulup tahsil edilir"* ibaresi bu belirsizliği derinleştirmektedir. Anılan cümlede geçen *"kovuşturulma"* ifadesi gümrük vergilerinin tahakkuk ettirilmesine ilişkin genel terminoloji ile bağdaşmadığı gibi tahakkuk ettirilen vergilerin tahsilini düzenleyen terminoloji ile de uyuşmamaktadır. Kanunda kullanılan bu ifade maddenin yorumlanmasını ve anlamlandırılmasını olanaksızlaştırmaktadır.

734 AYM. 15.9.2009 tarih ve E:2006/24; K2009/146 sayılı kararı (RG. 8.1.2010-27456). Gümrük Kanunu'nun 197'nci maddesinin 2'nci fıkrasında yer alan dava kavramından bütün davaların anlaşılması gerektiği hakkında bkz. Sefa Yayla, "Gümrük Vergileri ve İdari Para Cezalarında Zaman aşımı", **Gümrük Dünyası**, S. 78, 2013/3, s.21, (Yayla 2013).

735 Gök2019, s.198; Yerci2019, s.425.

736 Zaman aşımının kesilmesi halinde, kesme nedeninin gerçekleştiği tarihe kadar işleyen sürenin işlememiş sayılacağı, kesme sebebinin ortadan kalkması halinde sürenin yeniden işlemeye başlayacağına dair açıklamalar için bkz. Öncel/Kumrulu/Çağan, s.137. Ayrıca, Baş, s.207

Öte yandan, *"ceza uygulamasını gerektiren bir fiile ilişkin olması ve zaman aşımı daha uzun bulunan bu fiil nedeniyle ceza davası açılmış olmak kaydıyla"* bu alacakların Türk Ceza Kanunu'ndaki dava ve ceza zaman aşımı süreleri içerisinde kovuşturulup tahsil edileceği belirtilmesine rağmen *"davanın gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihten itibaren üç yıl" i*çinde mi yoksa beyannamenin tescil tarihinden itibaren üç yıl içinde mi açılması gerektiği hususu belirsizdir. Bu haliyle düzenleme belirlilik ve hukuki güvenlik ilkesiyle bağdaşmamaktadır. Ancak, Anayasa Mahkemesi anılan düzenlemenin Anayasa'ya aykırı olmadığını kabul etmektedir[737].

Uygulamada, Danıştay, Gümrük Kanunu'nun 197'nci maddesinin 2'nci fıkrası ile 197'nci maddenin 2'nci fıkrasını birlikte okumakta ve *"yapılan denetimler sonucunda hiç alınmadığı ya da noksan alındığı tespit edilen vergilere ilişkin tebligatın gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihten itibaren üç yıl içerisinde yapılması gerekiyorsa da; gümrük yükümlülüğünü doğuran olayla ilgili olarak, sözü edilen süre içerisinde dava açılması halinde, zaman aşımının durduğu sürece veya davanın sonuçlanmasından sonra kalan süre içerisinde tahakkuk işlemi yapılarak mükellefine tebliğ edilebileceği gibi, gümrük vergileri alacaklarının ceza uygulanmasını gerektiren bir fiile ilişkin olması durumunda, tahakkukun suçun tabi olduğu zaman aşımı süresi içerisinde yapılmasının olanaklı olduğunu kabul etmektedir"* [738].

737 Anayasa Mahkemesi'ne göre kuraldan; gümrük vergileri alacaklarının ceza uygulamasını gerektiren bir fiile ilişkin olması hâlinde 5237 sayılı Kanun'da daha uzun bir zaman aşımı öngörülen bu fiil için ceza davası açılmak kaydıyla Kanun'un 197'nci maddesinde öngörülen üç yıllık zaman aşımı süresiyle bağlı kalınmaksızın 5237 sayılı Kanun'da öngörülen dava ve ceza zaman aşımı süresi içinde bu alacakların tahsil edileceği açıkça anlaşılmaktadır. Belirtilen niteliği itibarıyla kuralın vergi yükümlüleri yönünden belirsiz ve öngörülemez olduğundan söz edilemeyeceğinden kuralda *"belirlilik ilkesi"* ne aykırılık bulunmamaktadır. AYM. 28.9.2017 tarih ve E:2016/198; K:2017/144 (RG:18.10.2017-30214).

738 Dş.7.D.14.10.2015 tarih ve E:2012/5581; K:2015/5055 sayılı kararı, (Özel Arşiv);Dş.7.D. 28.11.2014 tarih ve E:2011/5485; K:2014/6515 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

Anılan içtihat uyarınca gümrük müşavirinin, adına tahakkuk ettirilen vergilerin zaman aşımına uğradığı, vergiyi doğuran olaya ilişkin olarak bir ceza davası açıldığı ve verilmiş bir mahkûmiyet kararının bulunmadığını ileri sürerek sorumluluktan kurtulması mümkündür[739].

Zaman aşımının idarenin yaptırım uygulama yetkisini kısıtladığı kabul edilmektedir. Kanunda para cezası veya idari yaptırım uygulanması için öngörülen sürelerin dolması halinde ceza uygulanmasına olanak bulunmamaktadır. Gümrük Kanunu'nda, idari para cezasının tabi olduğu verginin zaman aşımı süresi içinde kesileceği düzenlenmiştir. Anılan düzenleme Kabahatler Kanunu'nda zaman aşımını düzenleyen hükümlerden sonra yeniden düzenlenmiş; madde de gümrük kabahatleri bakımından daha kısa olan zaman aşımı hükümlerinin uygulanacağı kabul edilmiştir. Ancak, gümrük vergilerine ilişkin olarak dava açılması halinde vergi tahakkuk ettirilmesine ilişkin süreler uzayacağından para cezası kesilmesi için öngörülen süreninde uzadığının kabulü gerekmektedir[740].

Tahsil zaman aşımı, Kanunda öngörülen sürelerin dolmasıyla, tahsil edilmesi yetkisinin kalkması olarak tanımlanmaktadır. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü

739 Olayda, vergilerin 3 yıllık zaman aşımı süresi dolduktan sonra yapıldığının anlaşılması ve ithalatla ilgili olarak açılmış bir ceza davası ve verilmiş bir mahkûmiyet kararının bulunduğunun da iddia edilmemiş olması karşısında, vergilerin zaman aşımına uğradığı, dolayısıyla, gümrük müşavirliği adına tahakkuk ettirilen vergilere vaki itirazın reddine ilişkin işlemde hukuka aykırılık bulunmadığı hakkında bkz. Dş.7.D. 10.10.2013 tarih ve E:2009/5743;2013/5320 sayılı kararı, (Özel Arşiv).*"4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 197'nci maddesinin 5911 sayılı Kanunla değişik4'üncüdeğişik 4'üncü fıkrası uyarınca, gümrük vergileri alacaklarının, ceza uygulamasını gerektiren bir fiile ilişkin olması ve zaman aşımı daha uzun bulunan bu fiil nedeniyle ceza davası açılmış olmak kaydıyla, bu alacakların Türk Ceza Kanunundaki dava ve ceza zaman aşımı süreleri içinde kovuşturulup tahsil edilebileceği hakkında"* bkz. Dş. 7. D. E:2016/11066; K:2017/5526 sayılı kararı, Danıştay Dergisi**,** S.147, 2018, s. 421, (E.T. 19.10.2019, https://www.danistay.gov.tr). Ayrıca, Dş.7.D. 1.12.2011 tarih ve E: 2009/5769; K: 2011/8441 sayılı kararı, A. Yeşilova, s.107.

740 Kabahatler Kanunu'nda yer alan genel düzenlemeler ile Vergi Usul Kanunu'nda yer alan kabahate ilişkin düzenlemelerin zımnen ilga edildiği ancak daha sonra yürürlüğe giren düzenlemeler ile kanun koyucunun Kabahatler Kanunu'ndan önceki sisteme dönmek istediği bu durumun tüm kabahatler açısından yeknesak bir uygulama oluşturma amacını taşıyan Kabahatler Kanunu ile bağdaşmadığı hakkında bkz. Başaran Yavaşalar2008a, s.2858. Kabahatler Kanunu'nun zaman aşımına ilişkin hükümlerinin tüm kabahatler bakımından uygulanacağı hakkında bkz. Baş, s.225.

Hakkında Kanunda yer alan tahsil zaman aşımına ilişkin hükümler gümrük vergisi alacaklarının tahsil edilmesi halinde de uygulanma alanı bulmaktadır. Bu bakımdan, *"vadesinin rasladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren 5 yıl içinde"* tahsil edilmeyen gümrük vergisi alacağının tahsil zaman aşımına uğradığının kabulü gerekmektedir[741].(AATUHK. m.102). Gümrük idaresinin, zaman aşımına uğrayan gümrük vergisi alacağı için ödeme emri düzenlemesi veya haciz uygulaması mümkün bulunmamaktadır.

6. Vergi Affı

Af sözcüğü günlük hayatta bir olayın ve fiilin bağışlandığını göstermek için kullanılmaktadır. Ceza hukukunda ise kavram verilmiş cezaların bir kısmının ve tamamının infaz edilmesini önleyen ya da cezalandırma hakkını ortadan kaldıran hukuki tasarrufları tanımlamak için kullanılmaktadır[742]. Vergi Hukukunda açısından ise af kavramının, vergi barışı, varlık barışı, terkin, tecil, vergi affı, uzlaşma, prim affı, mali af gibi kavramlarla birlikte ve kavramların sınırını çizmek ve kavramları tanımlamak için kullanıldığı görülmektedir[743]. Kavramın bu kadar geniş bir yelpazede kullanılması vergi hukuku açısından tanımlanmasını güçleştirmekte; bu durum kavramın her seferinde yeniden tanımlanmasını gerektirmektedir. Ancak genel olarak vergi affını, vergi kanunlarına aykırı hareket edilmesi halinde uygulanan mali veya idari yaptırımların kaldırılması olarak tanımlamak mümkündür[744].

741 Tahsil zaman aşımına ilişkin açıklamalar için bkz. Öncel/ Kumrulu/ Çağan, s.153; Şenyüz/ Yüce/Gerçek, s.201; Saban, 185; Ercan2012, s.51.

742 Çetin Güneş, "Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi'', **Yönetim ve Ekonomi,** 2007, C.14., S.2., s.171.

743 Sevinç Yaraşır, "Vergi Afları ve Türkiye'deki Vergi Aflarının Değerlendirilmesi'', **Vergi Dünyası Dergisi**, S.379, s.175.

744 Ç. Güneş, s.172.

Gümrük vergilerini, mükellef olarak ödemekle yükümlü kılınan gümrük müşavirinin, idari ve mali yaptırımları kaldıran düzenlemelerden yararlanmak için başvurması mümkündür. Ayrıca, açılan idari davada, diğer yükümlüler tarafından idari ve mali yaptırımları kaldıran düzenlemenin hükümlerinden yararlanmak için başvurulduğunu, kamu alacağının ödendiğini ve yeniden yapılandırıldığını ileri sürerek sorumluluktan kurtulması mümkündür.

Uygulamada, Danıştay, müteselsil sorumluluk hükümlerinden hareket ederek, gümrük yükümlülerinden birinin, idari ve mali yaptırımları kaldıran veya azaltan düzenlemenin hükümlerinden yararlanmak amacıyla, idareye başvurarak gümrük vergisini ödemesi veya borcun yapılandırılarak taksitlere bağlanması halinde, davanın esası hakkında karar vermemektedir[745].

745 Gümrük müşaviri sıfatıyla müteselsil sorumlu tutularak davacı adına ek tahakkuk yapılmış ise de ithalatçının, aynı beyanname nedeniyle 6111 sayılı Kanun hükümlerinden yararlanmak için başvuruda bulunduğu, dolayısıyla, ortada, davacının sorumlu tutulabileceği bir kamu alacağı kalmadığı, konusu kalmayan istem hakkında karar verilmesine yer olmadığı hakkında bkz. Dş.7.D. 8.4.2015 tarih ve E:2011/9071; K:2015/1916 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Borcun 6736 sayılı Kanun kapsamında yapılandırıldığı, gümrük müşavirinin sorumlu tutulabileceği bir alacağın kalmadığı hakkında bkz. Dş.7. D. 20.11.2019 tarih ve E:2015/6864;K:2019/6119, (Özel Arşiv).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

GÜMRÜK MÜŞAVİRİNİN TAKİBİ VE HAKLARI

Gümrüklendirme işlemlerini başkası adına dolaylı temsilci suretiyle gerçekleştiren gümrük müşaviri, gümrük vergilerinin hiç tahakkuk ettirilmemesi ya da noksan tahakkuk ettirilmesi halinde bu vergilerin ödenmesinden ithalatçı ile birlikte müştereken ve müteselsilen sorumludur. Bu bakımdan, gümrük vergilerinin, gümrük müşaviri adına tahakkuk ettirilerek gümrük müşavirinin takip edilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, belli koşulların gerçekleşmesi halinde, gümrük vergilerinin ödenmesinden sorumlu tutulan gümrük müşaviri birtakım haklar ile donatılmıştır. Bu hakların bir kısmı idari aşamaya ilişkindir. Bu haklar, Gümrük Kanunu'nda bilgi isteme, idari karar isteme, itiraz ve uzlaşma talep etme hakkı olarak düzenlenmiştir. Gümrük müşavirine tanınan hakların bir kısmı ise Anayasa'dan ve yargılama hukuku kurallarından doğmaktadır.

Bu bölümde, beyannameyi imzalaması nedeniyle yükümlü kabul edilen gümrük müşavirinin nasıl takip edilmesi gerektiği; gümrük müşavirinin idari ve yargısal hakları ortaya konulmuştur.

I. GÜMRÜK MÜŞAVİRİNİN TAKİBİ

Gümrük Kanunu'nda ithalatçı ile eşyaya isabet eden gümrük vergilerini müteselsilen ve müştereken ödemekle yükümlü bulunan gümrük müşavirinin tahakkuk aşamasında mı yoksa tahsil aşamasında mı takip edileceğine ilişkin bir düzenleme

bulunmamaktadır. Bu durum uygulamada birtakım duraksamaların oluşmasına neden olmuştur[746].

Benzer bir duraksama müşterek ve müteselsil sorumlulukları inceleme raporları ile tespit edilen yeminli mali müşavirlerden kamu alacağının tahsil edilmesi aşamasında da oluşmuştur. Öğretide bazı yazarlar[747] ve Maliye Bakanlığı[748]3568 sayılı Kanun'un 12'nci ve 213 sayılı VUK' nun mükerrer 227'nci maddesinde öngörülen sorumluluğun ödeme aşamasına ilişkin olduğu, tarh, tebliğ, tahakkuk aşamalarıyla ilişkilendirilmesinin mümkün bulunmadığı; sorumlular adına ihbarname düzenlemesinin mümkün olmadığı düşüncesiyle yeminli mali müşavirlerin ödeme emri aşamasından itibaren takip edilmesi gerektiğini belirtmektedirler. Buna karşın, öğretide bir kısım yazarlar,[749] 3568 sayılı Kanun'un 12'nci ve 213 sayılı VUK' nun mükerrer 227'nci maddesinde, yeminli mali müşavirlerin hangi aşamada takip edilebileceğine dair bir kısıtlamanın bulunmadığı, takibin ödeme emri aşamasında başlatılmasının yeminli mali müşavirin savunma hakkını kısıtlayacağı düşüncesiyle yeminli mali müşavirin tarhiyat aşamasından itibaren takip edilmesini gerektiğini ileri sürmektedirler.

---

746 Bu durum idarece çıkarılan tebliğler ile giderilmeye çalışılmıştır. Gümrük Genel Tebliği (Tahsilat İşlemleri) (Seri No: 2) (RG. 21.1.2014- 28889).

747 Buğra, Akkiray, "Yemini Mali Müşavirlerin Müteselsil Sorumluluklarının Danıştay Kararları Doğrultusunda Değerlendirilmesi'', **Vergi Dünyası**, S.386, s.107. Ayrıca, Engin Hepaksaz "Vergi Mükellefi- Mali Müşavir İlişkilerinde Yetki -Sorumluluk Sorunsalı (Genel Sorunlar Ve Bazı Yargı Kararları Işığında Değerlendirmeler)''**, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, C.20, S.1, Haziran 2018, s.246.

748 3568 sayılı Kanunda takibin usulü belirtilmemesine karşın, Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan 18 Seri Nolu SM, SMMM ve YMM'lik Kanunu Genel Tebliğinde; *"müştereken ve müteselsilen sorumluluğu vergi inceleme raporu ile tespit edilen yeminli mali müşavirler nezdinde yapılacak takibatın, vergi ve ceza tahakkukunun kesinleşmesinden sonra başlayacağı, vergi dairelerince yapılacak takibatın, tahakkuku kesinleşen vergi ve cezaların tahsiline yönelik olacağı*" kurala bağlanmıştır.

749 Fikret Ekran, "Yeminli Mali Müşavirlerin Müşterek ve Müteselsil Sorumluluklarının Değerlendirmesi", Ankara **YMM Odası Yayınları**, 2004. Bünyamin Çitil, "Vergi Hukukunda Mali Müşavirlerin Sorumluluğu'', **Türkiye Barolar Birliği,** S.106, 2013, s.354. Gümrük müşavirinin takibi hakkında bkz. Baş Sobacı2016, s.127.

Uygulamada ise Danıştay Dairelerinin bir kısmı yeminli mali müşavirlerin ödeme emri aşamasından itibaren takip edilmesi gerektiğini belirtmektedirler[750]. Buna göre, 3568 sayılı Kanun'un 12'nci maddesinde, yeminli mali müşavirler yaptıkları tasdikin doğruluğundan sorumludurlar. Buna göre, düzenlemede, *"yeminli mali müşavirlerin yaptıkları tasdikin doğruluğundan"* sorumlu olduğu, *"yaptıkları tasdikin doğru olmaması halinde tasdikin kapsamı ile sınırlı olmak üzere zıyaa uğrayan vergi ve cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu oldukları"* (3568. SK. m.12/4) belirtildiğinden, zıyaa uğrayan vergi ve kesilen cezaların miktarı ve mahiyeti kesinleşmeden yeminli mali müşavirden istenmesi mümkün değildir[751].

Danıştay Dairelerinin bir kısmı ise, yeminli mali müşavirin tarhiyat aşamasından itibaren takip edilmesini gerektiğini kabul etmektedirler. Buna göre; *"3568 sayılı Kanunun 12'nci maddesinde, yeminli mali müşavirlerin mükelleflerin varlığından kısmen veya tamamen alınamayan vergi ve cezalardan"* değil, *"zıyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu oldukları hükme bağlandığından, bu sorumluluğun ancak vadesi geldiği halde ödenmemiş vergi borçlarının tahsili için öngörüldüğünü söylemek mümkün değildir"*[752]. Dolayısıyla, 3568 sayılı Kanun'un 12'nci maddesinin açık ifadesi, *"yeminli mali müşavirlerin hatalı tasdik*

750 Örneğin, Danıştay Dördüncü Dairesine göre, *"müşterek ve müteselsil sorumlu olarak yeminli mali müşavirler hakkında takibata geçilebilmesi için, zıyaa uğratılan vergi ve kesilen cezaların asıl mükellef açısından miktar ve mahiyet itibarıyla kesinleşmesi gerekmektedir. Diğer bir ifade ile zıyaa uğratılan vergi ve cezaların miktarı ve mahiyeti kesinleşmeden yeminli mali müşavirden istenmesi mümkün değildir.*'' Dş. 4. D 31.10.2002 tarih ve E: 2001/3315; K: 2002/3370 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Vergi Dava Daireleri Kuruluda; *"meslek mensuplarının sorumluluğunun, vergi ve ceza tahakkukunun kesinleşmesinden sonra başlayacağı, kesinleşmiş bir kamu alacağı için de, müşterek ve müteselsil sorumlu tutulan meslek mensupları adına yeniden ihbarname düzenleme zorunluluğunun bulunmadığı''* kabul etmiştir. VDDK' nın 26.3.2004 tarih ve E: 2003/370; K: 2004/39 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Danıştay Dokuzuncu Dairesi de meslek mensuplarının sorumluluğunun, vergi ve ceza tahakkukunun kesinleşmesinden sonra başlayacağını kabul etmiştir. Dş.9.D. 5.2.2003 tarih ve E: 2000/5035; K: 2003/420 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Danıştay 3. Dairesinin de benzer kararları bulunmaktadır. Dş. 3. D. 12.2.2009 tarih ve E: 2008/1631; K:2009/354 sayılı kararı , (Özel Arşiv).

751 Dş. 4. D. 30.10.2002 tarih ve E: 2001/4075; K: 2002/3369 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

752 Dş.7. D 13.12.1995 tarih ve E: 1994/4568; K: 1995/5197 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

işleminden kaynaklanan vergi zıyaı nedeniyle takibi için, vergi mükellefi hakkında yapılacak tarhiyatın kesinleşerek kamu alacağının tahsil edilebilir hale gelmesini beklemeye olanak vermemektedir"[753].

Maliye Bakanlığı gibi, müşterek ve müteselsil sorumluk ilkesinden hareket eden gümrük idaresi, gümrük müşavirinin beyanda bulunması sebebiyle yükümlü olduğu tahakkuk aşamasından itibaren takip edilmesi gerektiğini kabul etmektedir[754]. Gerçekten, gümrük idaresince yapılan inceleme ve denetimler sonucunda gümrük vergilerinin noksan tahsil edildiğinin ya da hiç tahsil edilmediğinin belirlenmesi durumunda, gümrük vergilerinin müteselsil sorumlulardan tahsiline ilişkin işlemleri belirlemek amacıyla hazırlanan Tebliğde [755] de: *"dolaylı temsil durumunda beyan sahibinden (gümrük müşaviri) başka, hesabına beyanda bulunulan kişinin (temsil edilenin) de vergi ödeme mükellefi bulunduğu",* gümrük müşavirinin tahakkuk aşamasından itibaren takip edilmesi gerektiği belirtilmiştir. Anılan Tebliğ uyarınca, gümrük vergilerinin tahsili için gerek gümrük müşaviri ve gerekse asıl yükümlü adına tahakkuk yapılması mümkündür. Asıl yükümlü adına tahakkuk ettirilen vergilerin tahsil edilememesi halinde, tahakkukun üç yıllık zaman aşımı süresi içinde yapılarak gümrük müşavirine tebliğ edilmesi gereklidir. Ancak, ortada tek bir alacak, başka bir deyişle bir vergi borcu olduğundan, gümrük vergisi borcunun, yükümlülerin herhangi biri tarafından ödenmesi durumunda, diğer yükümlüler bakımından da borç sona ermektedir. Maliye Bakanlığı gibi müşterek ve müteselsil sorumluk ilkesinden hareket edilmesine karşın gümrük idaresince, gümrük müşavirinin,

753 Dş.7.D 13.12.1995 tarih ve E: 1994/4563; K: 1995/5192 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

754 Ortada yalnızca bir borcun bulunduğu hem müşavirin hem de ithalatçının ayrı ayrı takip edilmesinin emek zaman ve davaların kaybedilmesi halinde idarenin yargılama giderlerine mahkûm edilmesi nedeniyle para kaybına neden olduğu, bu bakımdan sadece ithalatçının takip edilmesi, gümrük müşavirinin kusuru nedeniyle yükümlülüğünün doğması halinde asıl yükümlünün ödediği tutarı müşavirden alabileceği hakkında bkz. Avcı, s.24.

755 *"Aynı gümrük vergilerinin ödenmesinden birden çok yükümlünün müştereken ve müteselsilen sorumlu olduğunun tespiti halinde, ek tahakkuk bu kişilerin her birine ayrı ayrı tebliğ*" edileceği, gelir eksikliğinin oluşmasında dolaylı temsilcinin sorumluluğunun tespiti halinde tebligatların ilgililere aynı anda gönderileceğine ilişkin olarak bkz. 2 Seri Nolu Gümrük Genel Tebliği (Tahsilat İşlemleri).

adına beyanda bulunan kişi ile birlikte vergi mükellefi olduğu, alacağın müşavirden tahsil edilmesinin ancak onun adına bir tahakkuk yapılması halinde mümkün olacağı sonucuna ulaşmıştır.

Oysa uygulamada, Danıştay da müşterek ve müteselsil sorumluluk ilkesinden hareket etmesine karşın gümrük idaresinden farklı bir sonuca varmıştır. Buna göre; *"ithalata ilişkin bir gümrük yükümlülüğünün doğması halinde, vergilerin ödenmesinden ithalatçı ile gümrük müşavirinin, yükümlü olmaları nedeniyle müştereken ve müteselsilen sorumlu oldukları"* bu tür durumlarda, *"alacaklı kamu idaresince gümrük vergilerinin tamamının, ithalatçı veya gümrük müşaviri adına aralarında sıra gözetilmeksizin tahakkuk ettirilmesi"* [756] mümkündür. Bu bakımdan, gümrük idaresince, gerek asıl yükümlü gerekse gümrük müşaviri tahakkuk aşamasından itibaren takip edilebilir[757]. Birden fazla borçlunun her birinden borcun ifasını isteme hakkı bulunan gümrük

---

756 Dş. 7. D. 13.10.2009 E: 2006/1991; K: 2009/4129 sayılı kararı, (Özel Arşiv); Dş.7.D. 22.4.2014 tarih ve E:2010/2442; K:2014/2270 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

757 Dş. D. 19.9.2014 tarih ve E:2010/1210; K2014/4061 sayılı kararı, (Özel Arşiv). ''*Davacı adına tescilli ...serbest dolaşıma giriş beyannamesi muhteviyatı eşyanın, kıymetinin noksan beyan edildiğinden ve farklı pozisyonda değerlendirilmesi gerektiğinden bahisle, davacı müşavirlik şirketi adına yapılan katma değer ve özel tüketim vergileri ek tahakkukuna vaki itirazın reddine dair işlemi; 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 181'inci maddesi ile 229'uncu maddesinin 2'nci fıkrasını açıklayarak, gümrük müşavirinin, vergi kaybına neden olan durumun varlığını bildiği ya da bilmesi gerektiği hususunda herhangi bir somut tespit yapılmadan tesis edilen işlemde isabet görülmediği gerekçesiyle*'' iptal eden mahkeme kararı, anılan karar ile dolaylı temsil durumunda, ithalatta gümrük yükümlülüğünde, hesabına gümrük beyanında bulunulan (ithalatçı) kişi ile birlikte beyan sahibi (gümrük işlemlerini yürüten gümrük müşaviri) de yükümlü olduğu.... ve vergilerin ödenmesi bakımından aralarında müşterek ve müteselsil sorumluluk bulunduğu…,dolayısıyla Mahkemece, *"dava hakkında, dava konusu işlemin diğer yönlerden hukuka uygunluğunun incelenmesi suretiyle karar verilmesi"* gerektiğinde bahisle bozulmuştur. Aynı yönde, Dş. 7. D. 11.9.2014 tarih ve E:2010/3005; K2014/3927 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Nitekim, VDDK'nın 25.9.2013 E:2013/133; K:2013/291 sayılı kararı da aynı yöndedir. Bu karar göre; *"ithalat işlemleri temsil hükümlerine göre yürütülerek yapılan ithalatlarda beyanı yapan gümrük müşaviri ile hesabına gümrük beyanında bulunulan ithalatçı yükümlü olmakta ve ithalat vergileri kısmen veya tamamen ödenmeksizin giren eşyaya ait vergilerin ödenmesinden, gümrük müşavirlerinin de ithalatçı ile birlikte müteselsilen sorumlu oldukları... gümrük idaresince, kamu alacağı için aralarında sıra gözetilmeksizin tahsil edilmeyen alacak nedeniyle takip yapılabileceği"* bu bakımdan, verginin ödenmesinden, ithalatçı ile birlikte ve yükümlü sıfatıyla müşterek ve müteselsil sorumlu olan gümrük müşaviri adına ek tahakkuk yapılmasında mevzuata aykırılık bulunmadığından; mahkemece, dava hakkında, davaya konu işlemin diğer yönlerden hukuka uygunluğunun incelenmesi suretiyle karar verilmesi gerekmektedir. Aynı yönde Dş. VDDK. 19.2.2014 tarih ve E:2013/848; K:2014/85 sayılı kararı, (Özel Arşiv);Dş. VDDK. 30.4.2014 tarih ve E:2014/261; K:2014/328 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

idaresinin bütün borçlular yerine sadece biri hakkında işlem yapması, örneğin; sadece, asıl yükümlü adına tahakkuk yapması durumunda, sonra diğer borçlular adına işlem yapmak yerine ilk tahakkukun sonucunun beklenilmesi ve tahakkukun sonucuna göre diğer borçlular adına işlem yapılması gereklidir[758]. Dolayısıyla, Danıştay'a göre; müteselsil borç ilişkisinde *"borçlulardan biri adına tahakkuk ettirilerek kesinleşen alacağın, diğer borçludan talep edilmesi aşamasında, yeniden tahakkuk yapılmasına gerek bulunmamakta, alacağın, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun uyarınca cebren tahsili yolunda işlem tesis edilmesi icap etmektedir"*[759]. Bu halde, Danıştay, önce, asıl yükümlü adına verginin tahakkuk ettirilmesinden sonra, aynı vergilerin gümrük müşavirinden istenilmesi yolunda tesis edilen işlemin tahakkuk olarak nitelendirilmesinin mümkün olmadığını, bu işlemin ithalatçı adına yapılan tahakkukun bildirilmesi mahiyetinde olduğu ve bu nedenle idari davaya konu edilmelerinin mümkün olmadığı yolunda karar vermiştir[760]. Ancak, Danıştay, daha sonra, bu halde, gümrük müşavirin adına tesis edilen işlemin iptal[761] edilmesi gerektiğini kabul etmiştir [762].

---

758 *"…alacaklının, borçlulardan her birine, alacağın bulunduğu her aşamada, o aşamaya ilişkin yasal düzenlemenin gerektirdiği usullere göre başvuruda bulunabilmesi, müşterek ve müteselsil borç ilişkisinin yasal tanımının sonucu'' olduğu birden fazla borçlunun her birinden borcun ifasını isteme imkânına sahip olan alacaklının, bütün borçlular yerine borçlulardan sadece biri adına işlem yapması durumunda, sonradan diğer borçlular adına da işlem yapmak yerine, yapılan ilk işlemin sonucunu beklemesi ve bu işlemin sonucuna göre diğer borçlular adına işlem tesis etmesi*" gerektiği "*[b]u bakımdan; olayda, ek mali yükümlülüğün tahsili amacıyla öncelikle ithalatçı adına işlem tesis edildiğinden, bunun sonucu beklenilerek alacağın kesinleşmesinden sonra müteselsilen sorumlu olan davacı adına ödeme emri düzenlenmesi gerekirken, bu yapılmaksızın davacı adına da aynı türde işlem yapılmasında hukuka''* uygunluk görülmediği hakkında bkz. Dş.7.D 26.5.2014 tarih ve E:2011/7250; K:2014/2926 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

759 Dş.7.D. 1.6.2012 tarih ve E:2008/6224; K:2012/2963 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

760 Dş.7.D 2.11.2009 tarih ve E:2007/4337;K:2009/4528 sayılı kararı, (Özel Arşiv);Dş.7.D. 19.11.2013 tarih ve E:2009/9517;2013/6378 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

761 *"İthalatçı firma adına ek olarak tahakkuk ettirilip tebliğ edilen vergiler, itiraz edilmeksizin kesinleşmiş olduğundan, müteselsilen sorumlu olan davacı adına 6183 sayılı Kanun hükümleri uyarınca işlem tesis edilmesi gerekirken, bu yapılmaksızın davacı adına da ek tahakkuk yapılması hukuka uygun bulunmadığı''* hakkında bkz. Dş.7.D. 10.6.2014 tarih ve E: 2014/897; K:2014/3138 sayılı kararı , (Özel Arşiv).

762 "*…olayda, ek mali yükümlülüğün tahsili amacıyla öncelikle ithalatçı adına işlem tesis edildiğinden, bunun sonucu beklenilerek alacağın kesinleşmesinden sonra müteselsilen sorumlu olan davacı adına ödeme emri düzenlenmesi gerekirken, bu yapılmaksızın davacı adına da aynı türde işlem yapılması hukuka uygun bulunmadığından, dava konusu işlemin iptali yolundaki*

Öte yandan, ithalatçı firma adına tahakkuk ettirilen vergilerin usulüne uygun olarak tebliğ edilmemesi nedeniyle kesinleşmemesi halinde, diğer bir ifadeyle tahakkuk aşamasında olan vergiler nedeniyle gümrük müşavirinin tahakkuk işlemi tesisi suretiyle takip edilebilmesi anılan içtihadın doğal sonucudur[763].

Diğer taraftan, Danıştay, ithalatçı adına kesinleşen vergilerin tahsili için ödeme emri düzenlenebileceğini, bunun müşterek ve müteselsil sorumluluk ilkesinin gereği olduğunu kabul etmektedir[764].

Danıştay kararlarında açıkça ifade edildiği üzere, içtihadın temeli müşterek ve müteselsil borç ilişkisinin hukuki niteliği üzerine oturtulmuştur[765]. Buna göre, *"alacaklının borçlulardan her birine, alacağın bulunduğu her aşamada, o aşamaya ilişkin yasal düzenlemenin gerektirdiği usullere göre başvuruda bulunabilmesi müşterek ve müteselsil borç ilişkisinin yasal tanımıdır"*[766]. Ancak, kararlarda açıkça ifade edilmemekle birlikte oluşan içtihadın ayrıca aynı vergiler nedeniyle tahakkukun bir kez yapılabileceği; başka bir ifadeyle tahakkukun tekliği ilkesine dayalı olduğu kararların

mahkeme kararında sonucu itibarıyla isabetsizlik görülme''diği hakkında bkz. Dş.7.D 26.5.2014 tarih ve E:2011/7250;K2014/2926 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

763 Dş.7.D 1.12.2011 E: 2009/3515; K: 2011/8489 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

764 "...noksan kıymet beyanında bulunulduğundan bahisle ek olarak tahakkuk ettirilen vergilerin ödenmesinde, ithalatçı ile birlikte müşterek ve müteselsil sorumlu olan davacı gümrük müşavirinin, ithalatçı adına kesinleşen vergilerden dolayı ödeme emri ile takip edilmesinde mevzuata aykırılık bulunmadığı*"* hakkında bkz. Dş.7. D. 13.10.2009 tarih ve E:2006/3805; K:2009/4135 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

765 Aynı yorum yeminli mali müşavirin sorumluluğu incelenirken de yapılmıştır. Buna göre, *"borçlulardan her birine, alacağın bulunduğu her aşamada, o aşamaya ilişkin yasal düzenlemenin gerektirdiği usullere göre başvuruda bulunulabilmesi, müteselsil borç ilişkisinin yasal tanımının sonucu olduğundan; olayda, asıl borçlu yönünden yapılan tarhiyatın yargı kararıyla kesinleşmesi nedeniyle tahsil edilebilir hale gelen kamu alacağının, müteselsil sorumluluğu 3568 sayılı Kanundan kaynaklanan yeminli mali müşavirden doğrudan ödeme emri düzenlenmek suretiyle istenilmesinde hukuka aykırılık bulunma''* maktadır. Dş.7. D.30.10.2001 tarih ve E: 2000/5508; K: 2001/3318 sayılı kararı, (Özel Arşiv); Dş.7. D. 24.6.2003 tarih ve E:2002/2790; K: 2003/3685 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

766 Dş.7.D 21.2.2007 gün ve E: 2006/483; K: 2007/624 sayılı kararı, (Özel Arşiv); Dş.7. D.14.5.2015 tarih ve E:2011/5538; K:2015/2777 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

yazım tekniği ve kullanılan dilden anlaşılmaktadır[767]. Örneğin; *"müteselsil borç ilişkisinde borçlulardan biri adına tahakkuk ettirilerek kesinleşen alacağın, diğer borçludan talep edilirken, yeniden tahakkuk yapılmasına gerek bulunmadığı; alacağın, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun uyarınca cebren tahsili yolunda işlem"*[768] tesis edilmesi gerektiğini belirten kararda, Danıştay, açıkça belirtmemekle birlikte, aynı kamu alacağı nedeniyle tahakkukun yalnızca bir kez yapılabileceğini, başka bir deyişle tahakkukun tekliği ilkesini üstü örtülü bir şekilde vurgulamıştır.

Öte yandan, gümrük idaresince, asıl mükellefle birlikte gümrük müşaviri adına tahakkuk yapılacağı bu halde vergilerin zaman aşımına uğramaması için gerekli özenin gösterilmesi gerektiği vurgulanmasına karşın, Danıştay içtihadında anılan kaygının izlenmesi mümkün değildir. Çünkü bu halde, yani asıl mükellef adına bir tahakkuk

---

767 *"Alacaklının, borçlulardan her birine, alacağın bulunduğu her aşamada, o aşamaya ilişkin yasal düzenlemenin gerektirdiği usullere göre başvuruda bulunabilmesi, müşterek ve müteselsil borç ilişkisinin yasal tanımının sonucu ise de; birden fazla borçlunun her birinden borcun ifasını isteme imkânına sahip olan alacaklının, bütün borçlular yerine borçlulardan sadece biri adına ek tahakkuk yaparak tebliğ etmesi durumunda, sonradan diğer borçlular adına da ek tahakkuk yapmak yerine, yapılan ilk tahakkukun sonucunu beklemesi ve bu tahakkukun sonucuna göre diğer borçlular adına işlem tesis etmesi gerekmektedir. Olayda, öncelikle ithalatçı adına ek tahakkuk yapılarak tebliğ edilmiş olduğundan, bunun sonucu beklenilerek alacağın kesinleşmesinden sonra müteselsilen sorumlu olan davacı adına 6183 sayılı Kanun hükümleri uyarınca işlem tesis edilmesi gerekirken, bu yapılmaksızın davacı adına da ek tahakkuk yapılması hukuka uygun bulunmadığından, dava konusu işlemin iptali yolundaki mahkeme kararında sonucu itibarıyla isabetsizlik görülme"*diği hakkında bkz. Dş.7.D. 20.11.2013 tarih ve E: 2009/1602;K:2013/6426 sayılı kararı, (Özel Arşiv);Dş.7.D. 17.2.2015 tarih ve E:2011/7723;K:2015/773 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

768 "*Olayda, ithalatçı firma adına ek olarak tahakkuk ettirilip tebliğ edilen vergiler, itirazın reddi üzerine dava açılmamış olması nedeniyle kesinleşmiş olduğundan, ithalatçı ile birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olan davacı gümrük müşavirlik şirketi ile beyannameyi imzalayan gümrük müşavirinin 6183 sayılı Kanun hükümleri uyarınca takip edilmesi gerekmektedir. Bu itibarla, davacılar adına tesis edilen işlem, yeni bir tahakkuk değil, ithalatçı adına yapılan tahakkukun bildirilmesi mahiyetinde olduğundan, bu işleme vaki itiraz başvurusu üzerine tesis edilen kararın idari davaya konu edilmesi mümkün değildir.''* Dolayısıyla, kesin ve yürütülmesi zorunlu olmadığı sonucuna ulaşılan bu işleme karşı açılan davanın incelenmeksizin reddi gerekirken, aksi yönde verilen mahkeme kararında isabet görülmediği hakkında bkz. Dş.7. D. 4.2.2013 tarih ve E: 2009/7709; K:2013/424 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

yapıldıktan sonra gümrük müşaviri adına yeni bir tahakkuk yapılması söz konusu olmayacağından vergilerin tahakkuk zaman aşıma uğraması da söz konusu olmayacaktır.

Gerek Danıştay içtihadı ve gerekse gümrük idaresinin uygulaması müşterek ve müteselsil sorumluluk ilkesine dayalı olmakla birlikte, içtihadın ve uygulamanın oluşturulmasında, Borçlar hukuku, Anayasa Hukuku ve İnsan Hakları Hukukunun kimi hükümlerinin dikkate alınmadığı anlaşılmaktadır. Bu bakımdan, gümrük müşavirinin takip edilmesinde izlenen usul belirlenirken Borçlar Hukuku'nda yer alan, müşterek ve müteselsil sorumluluk ilkesi yanında, Anayasa Hukuku ve İnsan Hakları Hukuku'nda yer alan kimi ilkelerin de dikkate alınması tutarlı ve yükümlü haklarının korunmasını sağlayacak bir içtihadın oluşmasını sağlayacaktır. Bu bakımdan, konu hakkında uygulamanın nasıl şekillenmesi gerektiğinin Borçlar Kanun'unda yer alan müşterek ve müteselsil sorumluluk, Anayasa'da yer alan hak arama hürriyeti, savunma hakkı ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde yer alan adil yargılanma ve mülkiyet hakkına ilişkin kuralların dikkate alınarak belirlenmesi gereklidir.

Müteselsil borç ilişkisi Borçlar Kanunu'nun 162'nci ila 168'inci maddeleri arasında düzenlenmiştir. Gümrük Kanunu'nun 192'nci maddesinde; *"aynı gümrük vergilerinin ödenmesinden birden çok yükümlünün sorumlu olduğu hallerde, bunlar söz konusu vergilerin ödenmesinden müştereken ve müteselsilen sorumlu"* olduğu belirtilmesine karşın müteselsil borçluluğun hüküm ve şatları düzenlenmemiştir.

Uygulama da gerek Danıştay ve gerek gümrük idaresi tarafından borcun hüküm sonuçları Borçlar Kanunu'nda yer alan ilke ve kurallara göre belirlenmektedir. Bu ilke ve kuralların Gümrük Kanunu'nda bir sınırlama olmadığı ve gümrük hukukunun niteliğine uygun düştüğü sürece uygulanması gerektiği düşünülmektedir. Bu bakımdan, gümrük müşavirinin takip yöntemini belirlemeden önce, gümrük hukuku perspektifinden bakarak müteselsil borçlulukta tarafların hak ve yükümlülüklerinin saptanması gereklidir.

Müteselsil borç ilişkisinde, alacaklı muaccel olmuş borcun tamamının ya da bir kısmının ifasını müteselsil borçlulardan birinden, birkaçından veya tümünden talep edebilir. Ancak, müteselsil borçluların tabi olduğu vadelerin birbirinden farklı olması halinde alacaklı henüz vadesi gelmemiş borçluya başvuramaz. Borcun tamamen ifa edilmesine kadar bütün borçluların sorumluluğu sürmektedir. Alacaklının takip etmediği borçlular tarafından ödeme yapılsa dahi borç yapılan ödeme tutarında sona erer[769].

Alacaklının borcun ödenmesini talep etmesi halinde, her borçlu alacaklıya karşı şahsından kaynaklanan savunma sebeplerini ileri sürerek ifadan kaçınabilir. Her borçlu sözleşme kurulurken irade beyanın oluşumunda sakatlık bulunduğunu, daha önce borcun ödendiğini, borcunu alacaklı ile olan bir alacağı ile takas ettiğini, borcun zaman aşımına uğradığını, borcun vadesinin gelmediğini ileri sürebilir[770]. Örneğin, gümrük müşaviri, *"beyanda kullanılan verilerin yanlış olduğunu bilmediğini veya mesleği icabı ve mutat olarak bilmesinin mümkün olmadığını"* ileri sürerek sorumluluktan kurtulabilir.(GK. m.181/3).

Her borçlu şahsına ilişkin sebeplerin yanı sıra borcun hukuki sebebinden ve konusundan doğan savunmaları yapabilir. Müteselsil borçlu, müteselsil borç ilişkisini doğuran sözleşmenin geçersiz olduğunu; borcun diğer borçlu ve/veya borçlular tarafından da ödendiğini ileri sürebilir[771]. Bir borçlunun kendisine başvuran bir alacaklıya karşı ortak savunmaları yapmaması ve ifada bulunması halinde diğer borçlulara rücu hakkını kaybeder. Ancak, sadece borçlulardan biri tarafından ileri sürülmesi mümkün olan bir savunmanın yapılmaması onu diğer borcular karşısında sorumlu hale getirmez. Salt

769 Kemal Oğuzman- Turgut Öz**, Borçlar Hukuk Genel Hükümler**, C. 2, 9. Bası (6098 sayılı Yeni Türk Borçlar Kanunu'na Göre Güncellenip Genişletilmiş), Vedat, İstanbul 2012, s.447- 448.

770 Oguzman/Öz, s.449- 450; Eren, s.1206; Tercier- Pichonaz- Develioğlu, s.505; Hatemi- Gökyayla, s.359.

771 Oguzman/Öz, s.449- 450;Eren, s.1206;Tercier-Pichonaz-Develioğlu, s.506; Hatemi-Gökyayla, s.360-361.

kişisel olarak ileri sürülmesi mümkün olan bir savunmanın ileri sürülmemesi, bu hakkını kullanmayan müteselsil borçlunun rücu hakkını ortadan kaldırmaz. Diğer taraftan, borçlu ortak savunma oluşturmayan ve sadece diğer borçlunun şahsına ilişkin olan savunmaları alacaklıya ileri süremez [772].

Müteselsil borçluların gerek şahsından kaynaklanan gerek ortak defi ve itirazları ancak alacağın takibi için açılan dava da ileri sürebilir. Bu bakımdan, alacaklı sadece hakkında açılan dava sonucunda hüküm verilen borçluları takip edebilir ve bunlar ilamlı icara ile takip edilebilir. Diğer borçlular hakkında ayrıca dava açılması ve hüküm elde edilmesi gerekli bulunmaktadır[773]. Müteselsil borçlulardan biri hakkında alınan ilama dayanılarak diğer müteselsil borçluların ilamlı icra ile takibi mümkün değildir. Görüleceği üzere, borcun müteselsil olması her bir borçlunun yeniden takip edilmesine engel değildir. Hatta müteselsil borçlunun gerek şahsından kaynaklanan ve gerekse ortak defi ve itirazları ileri sürebilmesi için diğer müteselsil borçlunun hangi aşamada takip edildiğine bakılmaksızın dava açılması ve hüküm elde edilmesi gereklidir. Çünkü diğer borçlular hakkında alınan ilama dayanılarak yapılan takipte müteselsil borçlunun kullanacağı savunma sebepleri kısıtlıdır. İstisnai bir borç ilişkisi olan müteselsil borçlulukta kanun koyucunun temel amacı borçlunun savunma hakkının kısıtlanması değildir.

Bu bakımdan, gümrük müşavirinin müteselsil ve müşterek borçlu sıfatıyla takip edilmesi halinde Borçlar Hukuku'nda yer alan bu güvencelerden faydalanması gereklidir. Özel hukukta yer alan bu güvencelerden mükellef olarak gümrük müşavirinin yararlanmasını engelleyen bir sınırlama bulunmamaktadır. Danıştay içtihadında olduğu gibi *"alacaklının borçlulardan her birine, alacağın bulunduğu her aşamada, o aşamaya*

772 Oguzman/Öz, 451-452; Eren, 1207; Hatemi- Gökyayla, s.360-361.

773 Oguzman/Öz, s.448; Eren, 1207;Tercier-Pichonaz-Develioğlu, s.506; Hatemi-Gökyayla, s.361.

ilişkin yasal düzenlemenin gerektirdiği usullere göre başvuruda bulunabilmesi müşterek ve müteselsil borç ilişkisinin" yasal gereği olduğunun kabul edilmesi halinde gümrük müşavirinin tahakkuk safhasına ilişkin şahsi ve ortak savunma sebeplerini ileri sürmesi mümkün değildir. Ayrıca, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 58'inci maddesi uyarınca yükümlüler ancak sınırlı sebeplerle ödeme emrine itiraz edebileceklerdir. Bu durumun ise, kaynağı Anayasa'da bulunan savunma hakkını kısıtladığı tartışmasızdır. Her ne kadar, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 58'inci maddesinde sayılan sınırlı sebeplerin geniş yorumlanarak gümrük müşavirinin savunma hakkının korunacağı düşünülse de bunun pratik faydası bulunmamaktadır. Öncelikli olarak, maddede sayılan itiraz sebeplerinin olağan manasının dışında anlamlandırılması mümkün değildir. İkinci olarak ödeme emri ile takip edilen bir kısım mükellef için kavramlara olağan manasının, diğer bir kısım mükellef için ise olağan kullanımının dışında bir anlam verilmesini haklı kılacak bir kural da bulunmamaktadır.

Aksine, normun yorumlanmasında, aynı hukuki durumda bulunanların aynı hak veya olanaktan yaralanmasına veya aynı oranda yükümlülüğe katlanmasına imkân veren mananın kullanılması gerekmektedir. Örneğin, gümrük vergilerinin tahsili için düzenlenerek tebliğ edilen ödeme emrinin iptali istemiyle açılan bir davada, *"beyanda kullanılan verilerin yanlış olduğunu*" bilinmediği veya "*mesleği icabı ve mutat olarak"* bilinmesinin gerekmediği iddiası yükümlünün borcu olmadığı kapsamında değerlendirilirken; dâhilde alınan katma değer vergisinin tahsili için açılan davada, tarhiyatın dayanağı bulunmadığı yolundaki iddianın yükümlünün borcu olmadığı kapsamında değerlendirilmemesini haklı kılacak bir kural bulunmamaktadır.

Hukuk tarafından tanımlanan bir hakkın varlığı, güven altına alınmasına ve korunmasına bağlıdır. Bu bakımdan hakkın ihlal edilmesi halinde iadesini mümkün

kılacak esasa ve usule ilişkin güvencelerin sağlanması gerekmektedir[774]. Başka bir ifadeyle hukuk tarafından tanımlanan bir hakkın korunmasını mümkün kılan hak arama özgürlüğünün Anayasa veya en üst norm tarafından güven altına alınması zorunludur[775]. Çünkü hakların tanımlaması ve kapsamının çizilmesinin yanı sıra Anayasa'nın temel amaçlarından biri de Anayasa'da tanımlanan hakların güvence altına almak için gerekli sistemin oluşturulmasıdır[776]. Ayrıca hak arama sisteminin varlığı tek başına yeterli olmayıp etkili olması gereklidir. Yani; üretilen sistem teorik ve hayalî değil fiilen işleyen etkili ve sonuç doğuran nitelikte olmalıdır[777].

"(B)ireyin adaleti bulma, hakkı olanı elde etme ve haksızlığı giderme uğraşı" olan hak arama hürriyeti *"hukuk devletinin başlıca ölçütlerinden demokrasinin en çağdaş gereklerinden ve vazgeçilmez koşullarından" birisidir "* [778]. Hukuk devletinde, *"devletin hak arama özgürlüğünü daraltan bütün sınırlamaları kaldırması ve bu yolla yargı denetimini yaygınlaştırarak adaleti sağlaması" [779]*asıl olandır. Bu durumu öngören 1982 Anayasası hak arama özgürlüğünü, Anayasa'nın Temel Haklar ve Ödevler Kısmında Kişinin Hakları ve Ödevleri başlığı altında düzenlenmiştir. Düzenleme ile Anayasa temelde, bireyin topluma ve özellikle devlete karşı korunması amaçlanmıştır. Anayasa'nın 36'ncı maddesinde yer alan düzenleme uyarınca; *"(h)erkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia*

774 Ö. İbrahim Kaboğlu, **Özgürlükler Hukuku**, (Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 6. Bask) İmge, Ankara 2002, s.162.

775 Mesut Aydın, "Anayasa Mahkemesi Kararlarında Hak Arama Özgürlüğü'', **Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, S. 61 N.3, s.4.

776 Bu konuda yapılan bir çalışma için bkz. Hasan Gezer, Bazı Ülke Anayasalarında Hak Arama Hürriyeti, Adil Yargılanma Hakkı ve Kanuni Hâkim Güvencesi ile Mahkemelerin Kuruluşuna Dair Düzenlemeler, Türkiye Büyük Millet Meclisi Araştırma Merkezi, Kasım 2011 https://anayasa.tbmm.gov.tr/docs/adil_yargilanma_hakki.pdf, (ET 9.9.2015).

777 Kaboğlu, s.163.

778 AYM. 19.9.1991tarih ve E:1991/2; K1991/30 sayılı kararı (RG.16.09.1992-21347).

779 AYM.21.9.1995tarih ve E:1995/27; K1995/47 sayılı kararı (RG.10.04.1996-22607).

ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir".(Ay. m.36). Bu düzenlemeden hareketle *"hak arama özgürlüğünün unsurlarını"*; *"davacı olma''*, *"davalı olma" "iddia ve savunmada bulunma", "meşru vasıta ve yollarda faydalanma"* ve *"yargı mercileri önüne çıkma"* şeklinde saymak mümkündür[780]. Hak arama özgürlüğünün gerçekleşmesi için anılan unsurların hepsinin bir arada bulunması gereklidir. Ancak, birbirini tamamlayan, birbirinden koparılması ve ayrıştırılması olanaksız olan sav ve savunma hakkı hak arama özgürlüğünün temelini bir başka deyişle omurgasını oluşturmaktadır. Hak arama özgürlüğünün kullanılması temelde bireyin kendini ne kadar savunabildiği ve ona hangi ölçüde kendini savunma imkânının verildiğine bağlıdır. Bireyin savunmasız kalması sonucunu doğuran veya bu hak tanınmadan yürütülen yargılamanın güven verici ve inandırıcı olması beklenemez. Salt, biçimsel yönden var olmasına karşın gerçekte savunma hakkını kaldıran ve sınırlandıran uygulamanın hak arama özgürlüğü ile bağdaştırılması mümkün değildir. Bu bakımdan, gümrük müşavirinin tahakkuk safhasına ilişkin şahsi ve ortak savuma sebeplerini ileri sürme olanağını ortadan kaldıran uygulamanın Anayasa'nın 36'ncı maddesinde öngörülen hak arama özgürlüğünü kurala bağlayan ilkeyle bağdaştırılamaz. *"Alacaklının borçlulardan her birine, alacağın bunduğu her aşamada, o aşamaya ilişkin yasal düzenlemenin gerektirdiği usullere göre başvuru da bulunabilmesi müşterek ve müteselsil borç ilişkisinin"* yasal gereği olduğunun kabul edilmesi halinde, asıl mükellef adına yapılan tahakkukun kesinleşmesi halinde gümrük müşaviri ödeme emri ile takip edilebilecektir. Ödeme emrine sınırlı sebeplerle itiraz edilebileceği düşünüldüğünde gümrük müşavirine gerçekte ve özde bir savunma hakkı verilmesi yerine hayalî ve sözde bir savunma hakkı verilmesinin söz konusu olduğu düşünülmektedir.

780 Aydın, s. 10.

Öte yandan, Birleşmiş Milletler Medeni ve Siyasi Haklar Sözleşmesinde ve İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesinde hak arama özgürlüğü ile ilgili düzenlemeler yer almaktadır. BMMİSHS'nin 2'nci maddesinin 3'üncü fıkrası uyarınca, *"sözleşme'ye taraf her Devlet: Sözleşme ile tanınan hakları ve özgürlükleri ihlal edilmiş olan her şahsın, bu ihlal resmi sıfatla görev yapan kişiler tarafından gerçekleştirilmiş olsa bile, etkin şekilde telafi edilmesini güvence altına almakla; böyle bir telafi talebinde bulunan herkesin haklarının yetkili yargı, yürütme ya da yasama organlarınca ya da Devletin yasal sisteminde öngörülen başka bir yetkili organ tarafından karara bağlanmasını ve yargısal telafi olanaklarının sağlanmasını güvence altına almakla; bu hukuki yollardan sağlanan kararların yetkili organlarca uygulanmasını güvence altına almakla yükümlüdür"*. Yine BMMİSHS'nin 14'üncü maddesi uyarınca, *"herkes mahkemeler ve yargı organları önünde eşittir. Herkes, bir suçla itham edildiğinde ya da bir hukuk davasında hak ve yükümlülükleri hakkında karar verilirken, yasalar uyarınca kurulmuş yetkili, bağımsız ve tarafsız bir mahkeme önünde adil ve kamuya açık bir duruşma hakkına sahiptir"*[781].

İnsan Hakları ve Temel Özgürlüklerin Korunmasına İlişkin Sözleşme'nin (Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi)13'üncü maddesinde[782], *"sözleşmede tanınmış olan hak ve özgürlükleri ihlal edilen herkesin, ihlal fiili resmi görev ifa eden kimseler tarafından bu sıfatlarına dayanılarak yapılmış da olsa, durumun düzeltilmesi için ulusal bir makama başvurma hakkına"* sahip olduğu kuralı yer almaktadır. Buna göre, maddede hak arama özgürlüğünün güvence altına alınması hususunda birincil ve asıl ödevlinin devlet olduğu belirtilmiştir. Başvuru üzerine, ihlal iddiasının inceleyen birim, başvurunun

781 Medeni ve Siyasi Haklara İlişkin Uluslararası Sözleşme (RG.21.7.2003 -25175). 4868 Medenî ve Siyasî Haklara İlişkin Uluslararası Sözleşmenin Onaylanmasının Uygun Bulunduğuna Dair Kanun(RG.18.6.2003-25142).

782 10.3.1954 tarih ve 6366 sayılı İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Koruma Sözleşmesi ve buna Ek Protokolün Tasdiki Hakkında Kanun (RG. 19.3.1954-8662).

esasını inceleme; ihlalin bulunduğu sonucuna varması halinde, ihlali düzeltici ve uygulanabilir nitelikte karar alma yetkisine sahip olması gereklidir.

Sözleşme'nin 6'ncı maddesinin 1'inci fıkrasında ise; *"herkesin, gerek medeni hak ve yükümlülükleriyle ilgili anlaşmazlıkların çözümlenmesi, gerek kendisine yöneltilen herhangi bir suçlamanın karara bağlanması konusunda, kanunla kurulmuş bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından davasının makul bir süre içinde adil ve açık olarak görülmesini istemek hakkına sahip"* olduğu; 2'nci fıkrasında; *"kendisine bir suç yüklenen herkesin, suçluluğu kanuna göre kanıtlanıncaya kadar suçsuz''* olduğu; 3'üncü fıkrasında ise her sanığın en azından*,"kendisine yöneltilen suçlamanın niteliği ve nedeninden en kısa bir zamanda, anladığı bir dille ve ayrıntılı olarak haberdar edilmek; savunmasını hazırlamak için gerekli zamana ve kolaylıklara sahip olmak; kendi kendini savunmak veya kendi seçeceği bir savunmacının yardımından yararlanmak ve eğer avukat tutmak için mali imkânlardan yoksun bulunuyor ve adaletin selameti gerektiriyorsa, mahkemece tayin edilecek bir avukatın parasız yardımından yararlanabilmek; iddia tanıklarını sorguya çekmek veya çektirmek, savunma sanıklarının da iddia tanıklarıyla aynı şartlar altında çağrılmasını ve dinlenmesinin sağlanmasını istemek, duruşmada kullanılan dili anlamadığı veya konuşamadığı takdirde bir tercümanın yardımından parasız olarak yararlanmak"* hakkına sahip olduğu belirtilmiştir. Anılan düzenleme ile adaletin adil bir biçimde dağıtılması için gerekli olan usule ilişkin asgari güvencelerin neler olduğu belirlenmiştir. Madde metninden de anlaşılacağı üzere, bu hak adaletin dağıtımı ile ilgilenmez. Adil bir karara ulaşmak için gerekli ön koşulların neler olduğunu kurala bağlar[783]. Maddenin 1'inci fıkrasında adil

783 Sibel İnceoğlu, **İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarından Adil Yargılanma Hakkı (Kamu ve Özel Hukuk Alanlarında Ortak Yargısal Hak ve İlkeler**), 2'nci bası, Beta, İstanbul 2005 s. 7-8. Adil yargılama hakkının mahkemelerin kuruluş ve işleyişinde bireye usule ilişkin güvenceler sağlayan bir haklar bloku olduğunda dair bkz. Billur Yaltı, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, Beta Yayınları, İstanbul 2006, s.80 vd. Gülay Arslan Öncü, "Vergi Hukuku ve Yargılamasına Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin Uygulanabilirliği: Avrupa İnsan Hakları

yargılamaya ilişkin genel ilkeler; 2'nci ve 3'üncü fıkrasında ise ceza yargılamasında uyulması zorunlu bulunan asgari ilkeler kurala bağlanmıştır. Maddenin ilk üç fıkrasında, mahkemeye başvuru hakkı, yasayla kurulmuş bağımsız ve tarafsız yargı yerince yargılanma, makul sürede yargılanma, aleni yargılanma, hakkaniyete uygun yargılanma, masumiyet karinesi, bilgilendirilme hakkı, savunma için yeterli zaman ve olanaklara sahip olma hakkı, savunma ve yasal yardım hakkı, tanıkları sorguya çekme hakkı, tercüman isteme hakkı düzenlenmiştir.

Öte yandan, Sözleşme'nin 6'ncı maddesinde, usule ilişkin bu güvencelerin yalnızca medeni hak ve yükümlülükler ile bir suç isnadının karara bağlanmasında uygulanacağını kurala bağlamıştır. Bu bakımdan, kamu hukukundan kaynaklanan uyuşmazlıklar madde kapsamında değerlendirilmez. Nitekim İHAM'si siyasi haklara; vergilendirme işlemlerine, idari para cezalarına; kamu fonlarından yapılan bazı ödemelere, pasaport talebinin reddine; askerlik hizmetlerine, yabancıların ülkeye kabul veya sınır dışı edilmesine ilişkin uyuşmazlıkların madde kapsamında bulunmadığına karar vermiştir[784]. Ancak madde metninde geçen kavramların anlamlandırılmasında özerk yorum yöntemini[785]benimseyen, yani, sözleşmede geçen kavramları davalı devletin iç hukukundan bağımsız bir şekilde yorumlayan Mahkeme, biçim ve konu açısından kamusal nitelik taşıyan veya sözleşmeci tarafça bu nitelikte olduğu vurgulanan birçok uyuşmazlığı, yargılamanın medeni hak ve yükümlülükleri etkilediği; idari yaptırımın ise suç isnadı niteliğini taşıdığını vurgulayarak madde kapsamında değerlendirmiştir. Örneğin, Mahkeme, sosyal güvenlik primlerine; vergi iade taleplerine, vergilendirme

Mahkemesi Kararları Işığında Bir Analiz", **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Y.6, S.20, Ocak 2015, s.142.

784 İnceoğlu, s.59; Arslan Öncü, s.144 vd.

785 İnceoğlu, s.21; Yaltı 2006, s.83;Billur Soydan Yaltı, "İnsan Haklarının Vergi Hukuku Pratiği: Adil Yargılama Hakkının Vergi Davalarında Uygulanabilirliği'', **Vergi Dünyası**, S.254, 2002, s. 89,(Yaltı Soydan2002); Arslan Öncü, s.144.

işleminden kaynaklanan maddi zararların giderilmesine ilişkin davalarda Sözleşme'nin 6'ncı maddesinde öngörülen usuli güvencelerin uygulanması gerektiğini kabul etmiştir [786] . Ancak, bundan Mahkemenin herhangi bir teste tabi tutmadan idari uyuşmazlığı madde kapsamında değerlendirdiği sonucuna varılmaması gerekmektedir. Zira Mahkeme idari nitelikte uyuşmazlıklarda, hakkın niteliğine, yargılama sonucunda verilen kararın medeni hak ve yükümlülükleri etkileyip etkilemediğine, suç isnadı taşıyan idari yaptırımın niteliğine, suçun niteliğine, cezanın niteliğine ve ağırlığına bakarak uyuşmazlığı niteliğini belirlemektedir[787]. Buna göre, kamusal nitelik taşımasına rağmen özel hukuk kişilerini etkileyen işlemler, mesleki bir faaliyetin icrasına ilişkin faaliyetler, mülkiyet hakkından yararlanma ve mülkiyet hakkının kullanımı ile doğrudan ilgili uyuşmazlıklar, maddi nitelikte menfaate ilişkin uyuşmazlıklar[788] ile vergi yükümlülerine belli ödevler yükleyen ve bunlara aykırılıkları cezalandıran, mali zararın tazmini için değil tekrar suç işlenmesini ölemeye yönelik olarak getirilen, hem önleme hem de cezalandırma amacı bulunan, genel bir kural çerçevesinde uygulanan, nispi bir ağırlığı olan ve suç isnadı olarak değerlendirilen yaptırımlar hakkında da Mahkemece Sözleşme'nin 6'ncı maddesinin uygulanabileceği kabul edilmektedir[789].

---

786 İnsan Hakları Avrupa Mahkemesince, idari uyuşmazlıklarda, hakkın niteliğine, yargılamanın sonucu itibarıyla medeni hak ve yükümlülüğün belirlenmesine etkisinin bulunup bulunmadığına, idari yaptırımlarla ilgili olarak suç ve cezanın niteliğine bakılarak uyuşmazlığın madde kapsamında kalıp kalmadığının değerlendirildiğine ilişkin olarak bkz. Yaltı2006, s.83. Ayrıca, Yaltı Soydan2002, s.90; Arslan Öncü, s.150. Vergi cezalarının da madde kapsamında değerlendirildiğine, İHAM tarafından "*duruşmada kanıtların inandırıcılığı ve güvenirliliği belirleyici olduğunda duruşma yapılmasının genellikle uygun olduğuna*'' dair ayrıca bkz. Ayşe Nil Tosun, "Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin Kararlarından Pákozdi Davası: İdari Vergi Cezası Davalarında Duruşmasız Yargılama'', **Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi**, S.7(2) 2017, s.88 vd.

787 Billur Yaltı Soydan, "İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı – II", **Vergi Sorunları Dergisi**, S.144, 2000, s104, (Yaltı Soydan 2000b).

788 İnceoğlu, s. 27-31; Arslan Öncü, s.145 vd.

789 Bendenoun v France, 29.2.1994, Series A, No:284 para 46, kararın kısmen çevirisi ve özeti için bkz. Billur Yaltı Soydan, "İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı– I", **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 143, 2000, s.162-166, (Yaltı Soydan 2000a); Billur Yaltı Soydan, "İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı–III", **Vergi Sorunları Dergisi**, Ekim 2000, S. 145, s. 108 vd., (Yaltı Soydan 200c).

Diğer taraftan, yazında [790] Sözleşme'nin hazırlanması sırasında yapılan tartışmalardan hareketle, vergi aslına ilişkin davaların madde kapsamı dışında bırakılmasının amaçlanmadığı belirtilmesine rağmen uygulamada; Mahkeme, vergi aslına ilişkin uyuşmazlıkların kamusal yükümlülüklere ilişkin olduğunu ve bu uyuşmazlıklarda 6'ncı maddenin uygulanmayacağını kabul etmektedir[791]. Sözleşme'nin, günün koşulları ışığında tekrar yorumlanması gereken canlı bir mekanizma olduğunu vurgulayarak anılan içtihadını Ferrazzini -İtalya kararında[792] gözden geçiren Mahkeme, vergileme alanında demokratik toplumlarda meydana gelen gelişmelerin, kişilerin ve şirketlerin vergi ödeme yükümlülüğünün esas niteliğini değiştirmediğini, Sözleşme'nin kabul edildiği zamanla karşılaştırıldığında, demokratik toplumdaki gelişmelerin, devletin bireyin yaşamının medeni alanına daha fazla müdahale edilmesi sonucunu doğurmadığı, *"vergi konusunun hala kamusal yetki alanının sert çekirdeğini oluşturduğunu"*, vergi idaresi ile yükümlü arasındaki ilişkinin temelini kamu hukuku kurallarının oluşturduğunu, *"vergi uyuşmazlıklarının, vergi yükümlüsü bakımından zorunlu olarak ortaya çıkan maddi etkilerine rağmen medeni hak ve yükümlülük"* kavramının sınırları içinde değerlendirilemeyeceğini yinelemiştir[793]. Çünkü her ne kadar Sözleşme 'de yer alan özerk kavramların demokratik bir toplumdaki günün koşullarına göre yorumlanması gerekli ise de Mahkemenin maddenin lafzında geçen medeni sıfatı yokmuşçasına yorum yapma yetkisi bulunmamaktadır[794].

790 İnceoğlu, s.18; Yaltı 2006, s. 90; Ayrıca, Yaltı Soydan2002, s. 91.

791 Yaltı Soydan2002, s. 91. Adil yargılanma hakkının vergi uyuşmazlıklarında uygulanmayacağı ancak, "*AİHS P1-1 ikinci paragrafta geçen "vergiler ve diğer katkılar" ibaresindeki "diğer katkılar", vergi değildir ve AİHS md.6/1 anlamında medeni hak ve yükümlülük*'' olduğu adil yargılanma hakkının kapsamında değerlendirilmesi gerektiği hakkında bkz. Arslan Öncü, s.154.

792 Farazini – İtaly 12 July 2001 (Application no. 44759/98).

793 Karar ve Mahkeme içtihadının eleştirisi için bkz. Yaltı 2006, s.87 vd.; Yaltı Soydan 2002, s. 94-102.

794 İnceoğlu, s.35; Yaltı2006, s.89; Arslan Öncü, s.153.

Ancak, Mahkeme, vergi aslının ve vergi cezasının birlikte davaya konu edilmesi halinde, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6'ncı maddesinin uygulanabileceğini kabul etmektedir[795]. Georgiou davasında, davacı adına katma değer vergisi tarh edilmiş ve buna bağlı olarak vergi kaçakçılığı cezası kesilmiştir. Diğer ihlal iddialarının yanı sıra başvurucu, adil yargılanma hakkının ihlal edildiğini ileri sürmüştür. Vergilendirme hakkına ilişkin uyuşmazlıkların Sözleşme'nin 6'ncı maddesi anlamında medeni haklara ilişkin olmadığını; uygulanan cezanın Sözleşme'nin 6'ncı maddenin 1'inci fıkrası kapsamında suç isnadı olarak değerlendirilmesi gerektiğini belirten Mahkeme, somut olayda, davanın suç isnadına ilişkin kısımları ile suç isnadına ilişkin olmayan kısımlarını birbirinden ayrıştırmanın mümkün olmadığını, bu hususta yapılacak değerlendirmenin vergi tarhiyatını da barındırdığını belirtmiştir. Dolayısıyla, anılan kararda, Mahkeme, vergi aslı ile vergi cezalarının birlikte davaya konu edilmeleri halinde adil yargılanma hakkının, davanın bütününe uygulanması gerektiğini kabul etmiştir[796].

Türk Vergi Hukukunda, Vergi Usul Kanunu kapsamında kalan vergi asılları ve vergi cezaları birlikte davaya konu edildiğinden Sözleşme'nin 6'ncı maddesinde öngörülen usuli güvence kapsamındadır. Gümrük vergileri bakımından da aynı sonuca ulaşmak mümkündür. Zira Gümrük Kanunu'nun 232'nci maddesinin 1'nci fıkrasında, *"gümrük vergileri ile birlikte alınması gereken para cezalarının, bu vergiler ile aynı zamanda karara bağlanarak tebliğ edileceği ve aynı zamanda ödeneceği"* 2'nci fıkrasında *"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"* düzenlenebileceği yer almaktadır. (GK. m 232/2). Anılan düzenleme uyarınca tahakkuk ettirilen gümrük vergi

795 Yaltı2006, s.97 vd.; Yaltı Soydan2002, s. 92; Arslan Öncü, s.154 vd.

796 İHAM'nin bir suçun cezai nitelik taşıyıp taşımadığının belirlenmesinde, suçun ulusal hukukta nasıl sınıflandırıldığına; suçun niteliğine ve cezanın niteliği ve ağırlığına baktığına dair açıklamalar için bkz. Yaltı2006, s.97 vd.; Yaltı Soydan2002, s.92; Arslan Öncü, s.150 vd.

ve cezalarına karşı tek dilekçeyle yapılan itirazın reddine ilişkin işlemin dava konusu edilmesi gerekmektedir. Bu halde ise, gümrük yükümlüsünün Sözleşme'nin 6'ncı maddesinde tanınan usuli güvenceden yararlanması icap etmektedir. Dolayısıyla, yükümlünün Sözleşme hükümlerinden yararlanmasını engelleyen her uygulamanın mükellef hakları ile bağdaştırılmayacağı düşünülmektedir.

Danıştay kararlarına göre, birden çok borçlunun her birinden borcun yerine getirilmesini isteme hakkı bulunan gümrük idaresinin borçlulardan biri hakkında örneğin, sadece asıl yükümlü (ithalatçı) adına tahakkuk yapması durumunda diğer borçlular adına işlem tesis etmek yerine ilk tahakkukun sonucunun beklemesi ve gümrük vergisini ödemekle yükümlü olan diğer borçlular adına işlem tesis emesi gerekmektedir. Anılan uygulamaya göre asıl mükellef (ithalatçı) hakkında tahakkuk ettirilen vergilerin kesinleşmesi halinde, gerek asıl mükellefin ve gerek diğer borçlunun, gümrük müşavirinin, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun uyarınca takip edilmesi icap etmektedir. Oysa bu durum tahakkuk ve ceza kararlarının birlikte dava konusu edilmesini ve dolayısıyla gümrük müşavirinin AİHS'nin 6'ncı maddesinde kaynaklanan haklardan yararlanmasını engelleyecektir. Örneğin, gümrük idaresince yapılan inceleme sonucunda eşyanın kıymetinin noksan beyan edildiğinin saptanması halinde idare, ithalatçı adına tahakkuk yapabileceği gibi gümrük müşaviri adına tahakkuk yapabilir ve ceza kesebilir. Gümrük müşaviri adına tahakkuk yapması ve ceza kesmesi halinde, idari itiraz yolları tüketilerek bu işlemlere karşı birlikte dava açılacağından müşavir vergi aslına ilişkin olarak da Sözleşme'nin 6'ncı maddesinde tanınan usulü güvenceden yararlanacaktır. Ancak, gümrük idaresince, asıl yükümlü (ithalatçı) adına tahakkuk yapılması halinde bu kez, gümrük müşaviri adına sadece ceza kesilecek; asıl yükümlü (ithalatçı) adına tahakkuk ettirilen vergilerin kesinleşmesi halinde gümrük müşaviri Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun uyarınca takip edilecektir. İdari Yargılama Usulü Kanunu uyarınca anılan işlemler ayrı ayrı dava konusu edileceğinden

vergi asıllarına ilişkin olarak gümrük müşavirinin Sözleşme'nin 6'ncı maddesinde tanınan usulü güvenceden yararlanma olanağı ortadan kalkacaktır.

Müşterek ve müteselsil sorumlu sıfatıyla gümrük vergilerinin ödenmesinden sorumlu olan gümrük müşavirinin takip edilmesinde, özel hukuktan, anayasa hukukundan, insan hakları hukukundan doğan haklarının kullanılmasına olanak sağlayan bir yöntemin izlenmesi gerekmektedir. Ödeme emri aşamasından itibaren takip edileceğinin benimsenmesi halinde gümrük müşavirinin maddi ve usul hukukuna ilişkin güvencelerden yararlanma olanağı kısıtlanmakta veya ortadan kalkmaktadır. Oysa gümrük müşavirinin tahakkuk aşamasından itibaren takip edileceğinin kabul edilmesi halinde anılan güvencelerden yararlanma imkânı olacaktır. Ayrıca, gümrük mevzuatında, gümrük müşavirinin müşterek ve müteselsil sorumluluğunun gümrük vergilerine ilişkin tahakkukun kesinleşmesinden sonra başlayacağına ilişkin bir hüküm de bulunmamaktadır[797]. Bu bakımdan, dolaylı temsil ilişkisi nedeniyle hesabına beyanda bulunan kişi ile birlikte gümrük vergilerini ödemekle yükümlü bulunan gümrük müşavirinin tahakkuk aşamasından itibaren takip edilmesi gerekmektedir. Bunun kabul edilmesi halinde, gümrük müşavirine tahakkuk ettirilen vergilere karşı itiraz etme ve dava açma hakkı tanınmış olacaktır.

797 Gümrük vergileri alacağı için aynı anda hem gümrük müşaviri hem de ithalatçı adına tahakkuk yapılmasına gerek bulunmadığı, ithalatçı adına tahakkuk ettirilen vergilerin tahsil edilememesi halinde, gümrük idaresince, müşterek ve müteselsil sorumluluk ilkesi gereği vergi alacağının bulunduğu son aşama dikkate alınarak tahsil edilebileceği hususunda bkz. Yayla2011b, s.35. Gümrük müşavirinin tahakkuk aşamasından itibaren takip edilmesi gerektiği, bu yaklaşımın adil yargılanma hakkına daha uygun olduğu hakkında bkz. Baş Sobacı 2016, s.128.

II. GÜMRÜK MÜŞAVİRİNİN HAKLARI

A. İDARİ HAKLAR

Gümrük vergilerini yükümlü sıfatıyla ödemek zorunda olan gümrük müşavirinin yükümlülere tanınan haklardan yararlanması gerekmektedir. Bu haklar, bilgi isteme hakkı, idari karar talep etme hakkı, itiraz hakkı, uzlaşma talep etme hakkı, dava açma hakkı olarak kabul edilmektedir[798].

1.Bilgi İsteme Hakkı

Soyut ve genel nitelikteki hukuk normlarının somut olaylara uygulanması yorum ihtiyacını ortaya çıkarmaktadır. Özellikle gümrük mevzuatının çok sık değişmesi, eşya nedeniyle ödenecek gümrük vergisinin tutarının belirlenmesinin, eşyanın kıymeti, eşyanın dâhil olduğu tarife istatistik pozisyonunun ve eşyanın menşeinin bilinmesini gerektirmesi, gümrüklendirme sürecinde, Gümrük Kanunu dışında uluslararası anlaşmaların ve ikincil düzenlemelerin uygulamaya yön vermesi gibi pek çok unsur gümrük idaresiyle muhatap olan kişilerin hak ve yükümlülükleri konusunda bilgilendirilmelerini, genel ve soyut kuralların kendi öznel koşularına nasıl uygulanacağı konusunda bilinçlendirilmelerini, aydınlatılmalarını gerektirmektedir.

Gümrük idaresi ile muhatap olan kişilerin, gümrük idaresinden bilgi talebi bir yönüyle ihtiyaç iken diğer bir yönüyle mükellefin bilgilendirilme hakkının bir uzantısı niteliğini taşımaktadır[799]. Bilgi isteme hakkı, genel bilgi edinme hakkının vergi hukukuna

798 Gümrük idaresinde yükümlünün haklarının, temsil hakkı, karar isteme hakkı, küşat hakkı, itiraz hakkı bilgi isteme olduğu yolunda bkz. S. Kaya, s.42. Yükümlünün bilgi ve idari karar talebi ve temsil hakkı olduğuna dair açıklamalar için bkz. B. Çelik1999a, s.35. Ayrıca, Yüce- Çelikkaya, s. 31.

799 İdareden açıklama istenilmesinin mükellef hakları kapsamında değerlendirilmesi gerektiği hakkında bkz. Billur Yaltı, "Vergisel İzahatlar: Sirküler ve Özelge Düzeninde Değişen Değişmeyen Hükümlere Genel Bakış", **Prof. Dr. Sadık Kırbaş'a Armağan Kitap,** Okan

özgü özel bir biçimidir[800]. Bu bakımdan, kişinin gümrük idaresinden bilgi talep etmesi, belli hususlarda açıklama istemesi halinde, idarece bu talebinin karşılanması gerekmektedir [801] . Bilgi isteme kişinin hakkı, bu talebin usulüne uygun olarak karşılanması ise gümrük idaresinin ödevidir[802].

Gümrük Kanunu'nun ikinci bölümünün üçüncü ayrımı kısmen gümrük idaresi ile muhatap olan kişilerin bilgilendirilmesine ayrılmıştır. Kanun'un 8'inci maddesinde genel olarak gümrük idaresinden bilgi isteneceği kurala bağlanmış; 9'uncu maddesinde ise bilginin özgün bir uygulanması olan *"bağlayıcı tarife bilgisi ve bağlayıcı menşe bilgisi"* düzenlenmiştir. Kanun'un 9'uncu maddesine yer alan ilgilinin talebi üzerine verilen *"bağlayıcı tarife bilgisi ve bağlayıcı menşe bilgisi"*, bilginin alındığı tarihten sonra gerçekleştirilecek ithalatlar için hem gümrük idaresini hem de *"bağlayıcı tarife bilgisi ve bağlayıcı menşe bilgisi"* talep eden kişiyi bağlar. *"Bağlayıcı tarife bilgisi ve bağlayıcı menşe bilgisi"*, gümrük idaresince tesis edilen ve hukuki sonuç doğuran idari tasarruflardır. Oysa Kanun'un 8'inci maddesinde tanınan bilgiye bağlayıcı bir etki

---

Üniversitesi Yayınları, Eylül 2011, s.321.*"Açık güvenilir, zamanında ve yeterli bilgi sağlanması"nın* mükellefin en temel hakkı olduğu ilişkin bkz. Mine Nur Bozdoğan, "Yeni Özelge Sisteminin İncelenmesi, Yanılma ve Vergi İncelenmesine İlişkin Yeni Esaslar Çerçevesinde Değerlendirilmesi'', **Mali Çözüm**, Temmuz- Ağustos 2012., S. 112 s.74. Bilgi isteme hakkının Avrupa Birliği'nde gelişim süreci için bkz. Vermulst, s.1263. Özelge uygulamasının oturmuş vergi sistemlerinin temel bir özelliği olduğu, Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü üyelerinin tamamının özelge sistemini kullandığı hakkında bkz. Christophe Waerzeggers and Cory Hillier, "Introducing An Advance Tax Ruling (Atr) Regime—Design Considerations For Achieving Certainty And Transparency," **Tax Law IMF Technical Note**, Volume 1(2), 2016, s.1, (ET. 7.12.2020, https://www.elibrary.imf.org).

800 Yaltı Soydan 2011, s.320. Vergi Usul Kanunu'nda yer alan özelge uygulamasının idareden genel bilgi alamdan ayrıldığı, özelge ile *"gelecekte yapılacak işlemlere ilişkin olarak mükelleflerin vergi sonuçları açısından önlerini görebilmelerini(n)* sağlandığı hakkında bkz. Doğan Gökbel, "Vergi Mükelleflerine Daha Fazla Belirlilik İçin Özelge Uygulaması", **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi,** C.3, s. 2, 2008, s.171. (ET. 7.12. 2020, https://dergipark.org.tr).

801 Özelgenin mükellefin danışma hakkının bir sonucu olarak kabul edildiği hakkında bkz. Gökbel, s.171. Yükümlünün başvurusunun yanıtlanmasının zorunlu olduğuna dair açıklamalar için bkz. Hasan Aykın, "Mükellefin Özelge Yoluyla İzahat Talep Hakkı, Hukuki Sonuçları ve Bazı Tartışmalı Konular'', **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S.125, 2016, s148.

802 Yaltı Soydan2011, s. 321.

tanınmamıştır. Bilginin, talep eden üzerinde statü etkisi bulunmamaktadır[803]. Başka bir deyişle, gümrük idaresince verilen bilgilerin hukuki durumu değiştirici etkisi bulunmamaktadır. Bilgi, yükümlünün belli bir hususstaki sorununu çözümleme özelliğine sahip olmasına karşın, kurucu ve düzenleyici nitelikte bir işlem olarak nitelendirilemez. İkincil nitelikte[804], açıklayıcı bir kaynak olan bilgi idari davaya da konu edilemez[805]. Bilginin bağlayıcı olup olmadığı, idari davaya konu edilip edilemeyeceği yani; hukuki etkisi dikkate alınarak, gümrük idaresiyle muhatap olan kişinin bilgi isteme hakkı ikiye ayrılarak incelenebilir. Bunlardan ilki; bağlayıcı olmayan bilgi, ikincisi; *"bağlayıcı tarife bilgisi ve bağlayıcı menşe bilgisi"dir.*

a. Bağlayıcı Olmayan Bilgi İsteme Hakkı

Gümrük Kanunu'nun 8'inci maddesi, kişilerin yetkili devlet organlarından bilgi talep etmesine ilişkin kuralları düzenlemiştir. Düzenleme uyarınca, *"kişiler, gümrük idarelerinden gümrük mevzuatının uygulanması hakkında bilgi talep edebilirler"*. (GK. m.8/1).

803 Özgecan Gök, "Gümrük İdaresinden Bilgi Talep Etme ve Bilginin Hukuki Etkileri'', **Vergi Sorunları Dergisi**, S.337 Ekim 2016, s.119, (Gök2016).

804 Vergi hukukunda kaynaklar niteliklerine göre, bağlayıcı ve yardımcı kaynaklar olarak ikiye ayrılarak incelenmektedir. Öncel/Kumrulu/Çağan, s.13-16. Bir karar, işlem veya düzenlemenin asli kaynak niteliğinin taşıması için, düzenlemenin hem idare hem de yargı organları açısından bağlayıcı nitelikte bulunmaları gerektiği; düzenlemenin sadece belli kişi ve olaylar açısından değil, aynı nitelikteki tüm kişiler ve aynı nitelikte tüm olaylar açısından aynı sonucu doğrucu bir etkiye sahip bulunması gerektiği hakkında bkz. Z. Şirin Ertunç, "Özelge ve Sirkülerin Vergi Hukuku Kaynağı Olarak Konumları ve İşlevleri: 6009 Sayılı Yasa Öncesi ve Sonrası Durum", **Prof. Dr. Sadık Kırbaş'a Armağan Kitap**, Okan Üniversitesi Yayınları, Eylül 2011, s.230.

805 Vergi Usul Kanunu'nda yer alan kısmen bilgi ile benzer nitelik taşıyan özelgenin, idari ceza uygulanması etkilediği; ceza uygulaması açısından hem idareyi hem de yargı organlarını bağlayıcı etkiye sahip olduğu, ayrıca aynı durumda olan mükellefler tarafından veya aynı meslek grubunda olanlar tarafından yapılacak toplu başvurular sonrasında düzenlenen özelgelerin, aynı durumda olanları bağlayacağı bu nitelikteki özelgelerin karma kaynak olarak kabul edilmeleri gerektiği hakkında bkz. Şirin, s.233. Özelgenin, yardımcı kaynak olarak sınıflandırılması gerektiği, mükellef dâhil hiçbir kimseyi bağlamadığı gibi, yargı organlarını da bağlamadığı, idari davaya konu edilemeyeceği yolunda bkz. Yaltı Soydan2011, s.317; Bozdoğan, s.76.

Yükümlünün talebi üzerine gümrük idaresi tarafından sağlanan bilgi ile bir yandan bilgi talep eden kişinin hak ve yükümlükleri konusunda bilinçlendirilmesi; diğer yandan, sağlanan bilgi ile gümrük işlemlerinin kolaylaştırılması, gümrük idaresi ile muhatap olan kişiler açısından gümrük işlemlerinde belirlilik sağlanması ve kişinin hukuki güveliğinin korunması amaçlanmaktadır[806]. Kişinin hukuki güvenliğinin korunması için idarece verilen bilginin bağlayıcı nitelikte bulunması şart değildir. Gümrük idaresince verilen bilgi doğrultusunda hareket eden kişinin bilgiye duyduğu güveninin iyi niyet ve dürüstlük kuralı çerçevesinde korunması gerekmektedir. Zira Kanun'un 8'inci maddesi ile kişinin, gümrük idaresince, hak ve özgürlüklerine gerçekleştirebileceği müdahalenin önceden bilinmesi, öngörülmesi, ona göre gerekli davranış kalıplarının geliştirilmesi hedeflenmiştir. Bu bakımdan, idareden aldığı bilgiye göre gümrük işlemlerini gerçekleştiren kişinin cezai ve idari yaptırımlara[807] tabi tutulmaması[808]; kişinin bilgiye dayanarak işlem yapması nedeniyle uğradığı zararların hizmet kusuru gereği tazmin edilmesi gerekmektedir. Bilgiden beklenilen bu faydaların sağlanması için bilginin açık, net, yalın ve kolay anlaşılabilir olması, belirsiz çift anlamlı

806 Gök2016, s.127. Yükümlülerin gittikçe daha da karmaşıklaşan vergi mevzuatı karşısında kendilerini güvende hissetmek için daha fazla belirlilik aradığı, Vergi Usul Kanunu'nda bu isteğin özelge kurumu ile karşılandığı hakkında bkz. Gökbel, s.71. Aynı yönde, Vinnie Chan, "Binding Rulings", **Fiscal Studies,** Vol.18, No:2, 1997, s.192. Özelge sisteminin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili olarak hem mükellefler ve hem de idare için belirliği ve tutarlığı teşvik etmeyi amaçladığı hakkında bkz. Waerzeggers – Hillier, s.1. Belirsizliğin hukuk devleti açısından istenmeyen bir şey olduğu, özelgenin belirsizliği ortadan kaldırdığının savunulduğu hakkında bkz. Benjamin Alarie, Kalmen H. Datt, Adrian H. Sawyer And Greg Weeks, "Advance Tax Rulings in Perspective: A Theoretical and Comparative Analysis", **New Zealand Journal Of Taxation Law And Policy,** Volume 20, 2014, s. 367. (Alarie ve diğerleri). (ET. 11.12.2020, https://papers.ssrn.com)

807 Kabahatler Kanunu'nun 10'ncu maddesi uyarınca, Türk Ceza Kanunu'nun hata hükümlerinin kasten işlenen kabahatlere uygulanabileceği, dolaysıyla, gümrük kabahatinin taksirle işlenmesi durumunda, alınan bilgiye dayanılarak hataya düşüldüğünden bahsedilemeyeceği, Gümrük Kanunu'nda kabahat karşılığı öngörülen yaptırımın uygulanacağı hakkında bkz. Gök2016, s.131.

808 Vergi Usul Kanunu'nun 369'uncu maddesinde yer alan yanılma halinin, hukuki hatanın, vergi hukukuna ilişkin özel bir düzenlemesi niteliğini taşıdığına dair bkz. Yaltı Soydan2011, s.329. Gümrük Kanunu'nun 231'inci maddesine 7190 sayılı Gümrük Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 10'uncu maddesiyle eklenen 5'nci fıkra hükmü ile, *"Gümrük idaresi tarafından yükümlüye yazı ile yanlış izahat verilmiş olması hâlinde bu Kısım hükümlerine göre idari para cezası ve faiz"* uygulanmayacağı kurala bağlanmıştır.

ve içerikten yoksun kavramların kullanılmaması gerekmektedir. Aksi takdirde, bilginin hukuki güvenliği sağlama fonksiyonundan bahsedilemez[809].

Gümrük idaresi tarafından bilgi verilmesi hususunda temel çerçeveyi çizen Gümrük Kanunu'nun 8'inci maddesi uyarınca, talep edilenin bilgi olması; bilginin, gümrük idaresinden talep edilmesi; talep edilen bilginin gümrük mevzuatının uygulanmasına ilişkin olması; bilgi isteyenin, *"gerçek ve tüzel kişiler ile hukuken tüzel kişilik statüsüne sahip olmamakla birlikte yürürlükteki mevzuat uyarınca hukuki tasarruflar yapma yetkisi tanınan kişiler"* (GK. m.3) ortaklığı olması; bilginin kural olarak isteyene ücretsiz olarak verilmesi gerekmektedir.

Gümrük Kanunu kapsamında bilgi, belli bir konuda idarenin anlayış ve görüşünü ifade eden, gümrük idaresinin belli bir hukuk kuralını nasıl uyguladığı hususunda yorumunu içeren, idari karar niteliğinde bulunmayan; yani, başvuranın hukuki durumunda herhangi bir değişiklik meydana getirmeyen idari tasarruflardır[810]. Bu

809 Gök2016, s.127; Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen özelgenin de benzer amaçlar taşıdığı hususunda bkz. Aykın, s. 150. Özelge kurumu ile hukuki belirlilik sağlanmasının yanında, özelge uygulaması sayesinde mükellef ve idare arasında bir doğruluk ve açıklık temeline dayanan bir iletişim kurulduğu, özelge uygulamasının şeffaflığın sağlanmasında ve ayrımcı uygulamalardan kaçınılmasında etkili olacağı, özelge uygulamasının vergiye gönüllü uyumu arttırdığı ve beyan esasına dayanan vergi sisteminin daha iyi işlemesini sağladığı hakkında bkz. Gökbel, s173. Özelgenin, yükümlünün bir işlemi yapıp yapmamaya karar vermesinde, ileri yönelik planlarını yapmasında etkili olduğu, özelge sayesinde, yükümlünün, vergi kurallarını yanlış değerlendirmesi nedeniyle karşılaşabileceği cezalardan kaçınabildiği hakkında bkz. Chen, s.193. Özelge sisteminin uyuşmazlıkları azalttığı hakkında bkz. Waerzeggers/Hillier, s.3.

810 Vergi idarelerinin yükümlünün bilgi ihtiyacını karşılamak için yaptığı tasarruffun, (özelgenin) *"basitçe vergi idaresine yazılı olarak yapılan, belirli konu ya da işlemlerin vergi uygulamalarının nasıl olacağına ilişkin isteme idarenin vermiş olduğu yazılı"* yanıt olarak ya da *"mükellefin isteği üzerine bir ya da daha fazla sayıda gelecekteki işlemlerin vergisel sonuçlarına ilişkin istemi üzerine yapılan yorum"* olarak veya *" mükellefin vergi uygulamalarında idarenin takdir yetkisini nasıl kullanacağını ya da özellikle mükellefin içinde bulunduğu koşulları dikkate alarak vergi mevzuatının idarece nasıl yorumlanacağı konusunda yaptığı araştırma"* olarak tanımlanabileceği konusunda bkz. Gökbel, s.172. Özelgenin, vergisel sonuçları olan belirli idari işlemlere veya düzenlemelere ilişkin vergi idaresinin yorumunu teyit etmek için ilgilinin talebi üzerine verilen yanıt olduğu hakkında bkz. Chan, s.190. Özelgenin, vergi mükelleflerine bireysel vergilendirme işlemleri hakkında verilen bir karar olarak tanımlanabileceğine ilişkin bkz. John Fitzgerald, "Private Binding Rulings with Self Assessment", School of Accounting & Finance, University of Wollongong, Working Paper 12, 1993. s.1. (ET. 7.12.2020, https://ro.uow.edu.au/accfinwp/99). Özelgenin vergi mükellefinin vergi kanunlarının kendi durumlarına uygulanmasıyla ilgili olarak vergi dairesinden isteyebileceği tavsiyeden ibaret olduğu hakkında bkz. Waerzeggers/Hillier, s.1.

bakımdan, Gümrük Kanunu'nda tanınan bilgi talep etme hakkı, 4982 sayılı Bilgi Edinme Kanunu[811] ve 3071 sayılı Dilekçe Haklarının Kullanılmasına Dair Kanun'la [812] tanımış olan bilgi edinme ve yazıyla başvuru hakkından farklı bir haktır. 4982 sayılı Kanun kapsamında yapılan başvurularda başvuranın temel amacı Kanunda sayılan idarelerden Kanunda sayılan verilerin, bilgilerin elde edilmesidir. Yine, 3071 sayılı Kanun kapsamında yapılan başvurularda, başvuranın temel amacı kendisiyle ve kamuyla ilgili bir dilek veya şikâyetin iletilmesidir. Oysa gümrük idaresinden bilgi talep eden kişinin temel amacı, belli bir hususstaki uygulamanın öğrenilmesidir. Bilgi talep eden kişiyi başvuru yapmaya iten temel etken, gümrük mevzuatının başvuru yapılan hususta yeterince açık olmaması nedeniyle idarenin yorumun ve uygulamasının bilinmesinin gerekmesidir[813].

İlgili kişinin veya gümrük müşavirinin talep etmesi üzerine sağlanan bilgi, idarenin kurallar düzeni hakkında bir açıklamasıdır. Bilgi var olan normun açıklanması, idarenin normu anlayış ve yorumlayış şeklini ortaya koymak amacıyla verilmektedir[814]. *"Bilgi yoluyla hukuk düzenine yeni bir kural eklenmemekte; var olan kural değişmemekte ya da sona erdirilmemektedir"* [815] . İdari işlem teorisi açsından bilgi, gümrük idaresinin bilgi verici açıklayıcı, yol gösterici, görüş ve önerisi ve yardımcı bir

811 9.10.2003 tarih ve 4982 sayılı Bilgi Edinme Kanunu (R.G. 24.10.2003- 25269).

812 1/11/1984 tarih ve 3071 saylı Dilekçe Haklarının Kullanılmasına Dair Kanun (R.G.10.1.1984-18571).

813 Vergi Usul Kanunu'nun 413'üncü maddesinde yer alan izahat isteme hakkının 4982 sayılı Bilgi Edinme Kanunu ve 3071 sayılı Dilekçe Haklarının Kullanılmasına Dair Kanunda tanınan haklardan, konu, kişi, izahat istenecek merci ve hukuki sonuçları bakımdan farklı olduğu hakkında bkz. Aykın, s.152.

814 Aykın, s.164. Özelgenin gerçekleştirilmesi istenilen işlemden önce veya sonra istenebileceği, ülke uygulamalarının çeşitlilik gösterdiği hakkında bkz. Chen, s.191.

815 Gök2016, s.119. Özelge verilmesine ilişkin tasarrufun çok taraflı etkiye sahip tek taraflı idari işlem olarak görülebileceği hakkında bkz. Gökbel, s.177.

kaynak niteliğini taşımaktadır[816]. Bu bakımdan, bilgi, *"kesin ve yürütülmesi zorunlu bir idari işlem"* olarak nitelendirilemez. Talep edilen bilginin, ilgilinin arzusuna uymaması haline idari davaya konu edilmesi mümkün değildir. Ancak, kişinin bilgi edinme talebinin reddi yolunda tesis edilen işlemlerin idari davaya konu edilmesi mümkündür[817]. Bu halde, bilgi talebinin reddi yolunda tesis edilen işleme vaki itirazın reddi üzerine idari dava açılması gerekmektedir. Zira bilgi talebinin reddi yolunda tesis edilen işlem, gümrük idaresinin kişi üzerinde hukuki sonuç doğuran idari bir karardır ve işlem hukuk düzeninden kaldırılmadıkça kişinin bilgi isteme hakkını kullanması mümkün değildir.

Gümrük Kanunu uyarınca bilgi isteme yetkisi ilgili kişilere, gümrük müşavirine tanınmış bir haktır[818]. Bu bakımdan, *"gerçek kişiler ile tüzel kişiler ile hukuken tüzel kişilik statüsüne sahip olmamakla birlikte yürürlükteki mevzuat uyarınca hukuki tasarruf yapma yetkisi tanınan kişiler ortaklığı"*(GK. m.3/3) tarafından gümrük idaresinden bilgi talep edilmesi mümkündür. Gümrük Kanunu'nda, Anayasa'nın 74'üncü maddesinde düzenlenen dilekçe hakkında ve 4982 sayılı Bilgi Edinme Kanunu'nun 4'üncü maddesinde olduğu gibi karşılıklılık esası gözetilmediğinden Türkiye'de ikamet eden yabancıların da gümrük idaresinden bilgi talep etmesi mümkündür[819]. Dolayısıyla, ithalatçı adına dolaylı temsilci sıfatıyla gümrük beyannamesini imzalayan; gümrük

816 Özelgenin hukuki niteliği hususunda benzer bir yaklaşım için Yaltı Soydan2011, s.317; Aykın, s.164; Bozdoğan, s.76. Özelgenin idari işlemin taşıdığı unsurları taşıdığı, idare tarafından geri alınabileceği hakkında bkz. Gökbel, s.177.

817 Gök2016, s. 119; Özelge verilmesinin ve alınmasının bir hak olarak algılandığı hakkında bkz. Gökbel, s.172. Özelgenin dava konusu edilip edilemeyeceğine ilişkin olarak farklı ülkelerde farklı yaklaşımların geliştirildiği, özelgenin idare için bağlayıcı mükellef için bağlayıcı olmadığının kabul edildiği hallerde, özelgenin dava konusu edilemeyeceğinin kabul edilmesinin gerektiği, zira bu halde, yükümlünün aleyhine verilen özelgeye göre tarh edilen vergilere karşı dava açabileceği hakkında bkz. Waerzeggers/Hillier, s.7. Alarie ve diğerleri, s.375 vd.

818 Yüce/Çelikkaya, s.22; Gök2016, s.118.

819 Gök2016, s.118. Birçok ülkede özelge istenilmesi için yarar şartının arandığı, varsayıma dayalı özelge istemlerinin kabul edilmediği, bazı ülkelerde, vatandaş ya da ülkede yerleşik olup olmadığına bakılmaksızın tüm gerçek ve tüzel kişilerin özelge isteyebileceğinin kabul edildiği hakkında bkz. Gökbel, s.180. Avusturalya uygulamasında özelgenin sadece yükümlü tarafından istenebileceği hakkında bkz. Alarie ve diğerleri, s.370.

işlemlerini takip edip sonuçlarından gümrük müşaviri de gümrük idaresinden bilgi talep edebilecektir. Gümrük Kanunu, bilgi talebinde bulunabilecek kişileri sayı bakımdan sınırlandırmamıştır. Bu bakımdan, kişi tek başına kendisi için gümrük idaresinden bilgi isteme talebinde bulunabileceği gibi aynı durumda olan kişi veya kişiler topluluğu veya belli bir meslek grubun gümrük idaresinden bilgi talep edebilir.

Gümrük mevzuatının uygulanmasına ilişkin bilginin gümrük idaresinden istenilmesi gerekmektedir. Zira bilginin kendisinden elde edilmesi beklenen hukuki faydayı sağlaması, belirlilik ve hukuki güvenlik sağlaması buna bağlıdır. Gümrük idaresi dışında, Gümrük Kanunu'nun 8'inci maddesi kapsamında, başka bir idari makamdan gümrük mevzuatının uygulanması hususunda bilgi istenilmesi mümkün değildir. İlgili kişiler, *"gümrük mevzuatında belirtilen işlemlerin kısmen veya tamamen yerine getirildiği merkez veya taşra teşkilatında…"* (GK. m.3/2) yer alan herhangi bir gümrük idaresinden bilgi talebinde bulunabilir.

Bilgi gümrük mevzuatının uygulanmasına ilişkin herhangi bir hususta talep edilebilir. Gümrük Kanunu'nun 8'inci maddesinin 1'inci fıkrasında yer alan ve fiilen tasarlanan bir ithalat ya da ihracat talebine dayanmayan bilginin reddedileceğini kurala bağlayan düzenleme 5911 sayılı Kanun ile kaldırıldığından konu ve kapsam yönünden bilgi edinme konusunda bir sınır bulunmamaktadır. Gümrük idaresinden ancak gümrük mevzuatının uygulanmasına ilişkin hususlarda bilgi talep edebilir. Bu bakımdan istenilen bilginin belli bir hususun uygulanmasına, örneğin; eşyanın gümrük kıymetinin saptanması, uygulanacak gümrük vergisi oranın belirlenmesi, eşyanın gözetim önlemlerine tabi olup olmadığının saptanması, eşyanın ticaret politikası önlemlerine tabi olup olmadığının anlaşılmasına ilişkin olmalıdır. Gümrük idaresinin işleyişine, çalışma şekline ilişkin olarak bilgi talebinde bulunulamaz. Gümrük idaresince ilan edilen hususlarda, bilgi istenilmesi de mümkün değildir. Ayrıca, yargıya intikal eden olaylar hakkında, gümrüklendirme süreci tamamlanan işlemler hakkında bilgi istenilemez.

Bunun yanında, gümrük mevzuatı dışında kuralların uygulanması hakkında gümrük idaresinden bilgi istenilmesine de olanak yoktur. Gümrük mevzuatı ibaresi, başta Gümrük Kanunu olmak üzere bu kanuna dayanılarak çıkarılmış yönetmelikleri, genelgeleri, tebliğleri ve bütün ikincil düzenlemeleri kapsar. Bu bakımdan, yukarıda belirtilen sınırlar içinde kalmak kaydıyla, gümrük müşaviri, Gümrük Kanunu ve ikincil düzenlemelerin uygulanmasına ilişkin hususlarda bilgi talep edebilir.

Gümrük idaresince verilecek bilgi teorik ve afaki olmaktan ziyade gümrük idaresinin bilgi istenilen hususlaki uygulamalarını yansıtmalıdır. Gümrük idaresince verilen bilgiyle tereddüt edilen hususta bilgi isteyen kişi mevzuatın nasıl uygulandığı gösterilmeli; verilen bilgi karışık ve belirsiz nitelikteki bir hukuki durumla ilgili olarak bilgi isteyen kişi aydınlatılmalı, gümrüklendirme sürecine geçilmeden önce belirlilik ve kesinlik sağlanmalıdır.

Bilgi talebinde bulunulabilmesi için idarenin uygulamasının belirsiz ve kuşkulu olması zorunlu değildir. Kişinin bilgi istenilecek hususta duraksaması; duraksanılan hususlarda ikincil düzenlemelerde gereken açıklığın bulunmaması gerekli ve yeterlidir.

Gümrük idaresi bilgi talebinin karşılanması konunda belli bir süreyle bağlanmamıştır. Bu hususta, bir düzenleme bulunmadığından bilgi talebinin mümkün olan en kısa sürede karşılanması gerektiği söylenebilir. İdari karara ilişkin düzenlemelerden hareket edilerek bilgi isteme talebinin de 30 gün içinde karara bağlanması gerektiği kabul edilebilir.

Bağlayıcı olmayan bilginin geçerli olacağı süre konusunda Gümrük Kanunu'nun 8'inci maddesinde bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak, bu durum verilen bilginin sürekli bir geçerlilik hali taşıdığının kabulü için yeterli değildir. Bilginin verilmesine esas olan mevzuatın yürürlükte olduğu sürece geçerli olduğu söylenebilir. Dolayısıyla, bilginin verilmesine esas teşkil eden bir hükmün değişmesi veya hükmün uygulanma

şekli hususunda idarenin ikincil düzenlemelerde değişiklik yapmak suretiyle görüş ve kanaatini değiştirmesi halinde söz konusu ikincil düzenlemenin yayımı tarihinden sonra bilgi hükümsüz hale gelecektir[820].

Gümrük Kanunu'nda bilginin üçüncü kişileri etkileyip etkilemeyeceği, onların hukuki durumları üzerinde etkisinin bulunup bulunmayacağı konusunda bir belirleme yapılmamıştır. Ancak, üçüncü kişinin bilgi talep eden kişiyle aynı hukuki durumda bulunması halinde, aynı kurallara tabi olacağından, kişinin bu bilgiye dayanarak yaptığı işlemlerde bilgiye duyduğu güven, iyi niyet ve dürüstlük kuralı çerçevesinde korunmalıdır. Zira hukuka bağlı olan bir idarenin aynı durumda olanlara farklı kurallar uygulaması beklenemez. Haklı bir nedene dayanmaksızın, aynı koşullarda bulunanlara farkı muamele yapılması eşit muamele yükümlülüğünün ihlali sonucunu doğurur[821].

Bilgi belli hususa ilişkin olarak idarenin görüş ve uygulamasını yansıttığından, idare bilgiyle bağlıdır [822] . Aksinin kabulü idareye olan güvenin korunması ve vergilendirmede belirlilik ilkesiyle bağdaşmaz. İdarenin yorumuna ve uygulamasına güven duyarak bu yönde davranan kişinin beklentisinin korunması gerekmektedir. Zira kamu idaresi kendi önceki eylemlerinden kaynaklanan beklentileri kaldıramaz ve üstün kamu yararına dayanmadığı sürece uygulamasını değiştiremez[823]. Gümrük idaresi, kural

820 Aykın, s.162-163.

821 Özelgeler açısından benzer bir yaklaşım için bkz. Yaltı Soydan2011, s.322. Bilginin bağlayıcı olmadığı yolunda bkz. Nural, s.32. Özelgenin yalnız özelge sürecine dâhil olan taraflar için değil aynı zamanda mahkemeler ve diğer yükümlüler gibi üçüncü kişiler üzerinde de hukuki sonuçlar doğurduğu hakkında bkz.Gökbel, s 177.

822 Vergi Usul Kanunu'nda yer alan kısmen bilgi ile benzer nitelik taşıyan özelgenin hem vergi uygulaması hem de ceza uygulaması bakımdan vergi idaresini bağlayıcı nitelikte oluğu, ayrıca, Özelge Otomasyon Sistemine konulan özelgelerin aynı durumdaki tüm kişiler ve aynı nitelikteki tüm olaylar açısından bağlayıcı bir etkiye sahip oldukları hakkında bkz. Şirin, s.238. Özelgenin özelge verilen hususta idareyi bağladığı, vergi mükellefinin verilen özelgeye dayanarak normal olarak ek vergilerden, cezalardan ve faizden korunacağı hakkında bkz. Waerzeggers/Hillier, s.1. Avusturalya ve Yeni Zellanda da, idarenin özelge ile bağlı olduğu yükümlünün özelge ile bağlı olmadığı hakkında bkz. Alarie ve diğerleri, s.368.

823 İrem Berksoy, "Vergi Güvenliğinin İki Boyutu: Yasallık İlkesi Karşısında Meşru Güven İlkesi'', **Journal of Life Economics**, C.3., S.1. s.75. İngiltere'de idarenin verdiği özelge ile bağlı olmadığı, dilemesi halinde kararını değiştirebileceği, idarenin uygulamasını değiştirmesinin istememesi

olarak kendisine tanınan takdir yetkisini kullanırken yapılan düzenlemelere, kendisi tarafından çıkarılan ikincil düzenlemelere uygun davranmak zorundadır. İdarenin hukuka uygun işlemlerinin veya uygulamalarının belli bir yönde istikrar kazanması halinde, kişilerde oluşan bu haklı beklentinin korunması gerekmektedir [824]. İdarenin kendi oluşturduğu kurallardan sadece belli koşullar altında örneğin; üstün kamu yararının bulunması halinde, ayrılma hakkı bulunmaktadır [825]. Gümrük idaresinin görüş ve yönlendirmesine uygun davranan kişinin bu beklentisinin haklı sayılması ve korunması gerekmektedir. Ancak, bilginin yanlış olması, idarenin görüş ve uygulamaları ile bağdaşmaması halinde ya da verilen bilginin, kanunla veya gümrük idaresince yayımlanan ikincil bir düzenlemeyle açıkça çelişmesi halinde, bilginin bağlayıcılığı sınırlıdır. Bu halde, aldığı bilgiye göre hareket eden kişiye, gümrük müşavirine, sadece idari yaptırım uygulanmayacağının kabul edilmesi gerekmektedir. Ancak, idarece verilen bilginin yanlış olması, salt bilgiye uygun hareket edilmesi vergi tahakkuk ettirilmesine engel teşkil etmez. Zira yasal bir düzenlemeye açıkça aykırı olması halinde, beklentinin haklı olmadığı kabul edilmektedir.[826].

Bilgi talep eden açısından bağlayıcı nitelikte değildir. Başka bir deyişle, bilgi talep edenin gümrük idaresince verilen bilgi doğrultusunda hareket etme zorunluluğu

---

halinde, açılacak davada, yükümlünün idarenin tavsiyesine bağlı kalacağına dair meşru beklentisinin bulunduğunu, idarenin davranışının adil olmadığını ve idarenin yetkisini kötüye kullandığını ortaya koyarak mahkemeyi ikna etmesi gerektiği hakkında bkz. Chen, s.194.

824 Haklı beklenti kavramı için bkz. Engin Saygın, "Haklı Beklentilerin Korunması İlkesine Yönelik Türk ve İngiliz İdare Hukuku Yaklaşımı Üzerine Karşılaştırmalı Analiz'', **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S.126, 2016, s. 217.

825 Özelgenin bağlayıcı olup olmadığının belirlenmesinde; önceki davranışı ile çelişkili bir davranışın başkasına zarar vermesi, onun durumunu ağırlaştırması olarak tanımlanan çelişkili davranma yasağının ve bireyin idarenin davranışlarının oluşturduğu beklentilere yönelik güvenin korunması olarak tanımlanan ve bireyin korunması gereken sınırı belirleyen haklı beklenti ilkesinin esas alınabileceği hususunda bkz. Yaltı Soydan 2011, s. 330.

826 Beklentinin hukuk sınırları içinde bulunması halinde, *"haklı"* olduğu ve korunması gerektiği hakkında açıklamalar için bkz. Saygın, s.217.

bulunmamaktadır[827]. Örneğin, ithal edilecek eşyanın gümrük vergisinden muaf olup olmadığı hususunda duraksama yaşayan kişi eşyanın gümrük vergisinden muaf olup olmadığı hususunda gümrük idaresinden bilgi talep edebilir. Gümrük idaresince eşyanın gümrük vergisinden muaf olmadığının bildirilmesi halinde, kişinin bilgiye uyma zorunluluğu bulunmamaktadır. Bu halde, gümrük işlemleri ihtirazi kayıtla beyan edilip; tahakkuk ettirilen vergilere vaki itirazın reddi üzerine dava açılması mümkündür.

Bilgi belli hususa ilişkin olarak idarenin görüş ve uygulamasını yansıttığından, vergi mahkemelerini bağlayıcı nitelikte değildir. Bu bakımdan, idarece, bilginin aksine bir işlem tesis edilmesi, vergi tahakkuk ettirilmesi, ceza kesilmesi halinde salt bilginin idareyi bağladığından hareketle işlemin iptaline karar verilemez. Vergi mahkemesince, tahakkuk ettirilen vergilere veya para cezalarına vaki itirazın reddine işlemin unsurları yönünden hukuka uygunluğunun denetlenmesi suretiyle karar verilmelidir.

"Gümrük müfettişleri, gümrük müfettiş yardımcıları, kontrolörler, stajyer kontrolörler ve gümrük idare amirleri, muayenesi yapılmış ve işlemleri tamamlanmış eşyanın ikinci muayenesini"(GK. m.65/3) gümrük işlemlerinin usulüne uygun tamamlanıp tamamlanmadığının belirlenmesi amacıyla ikinci kez kontrol edebilirler. Zira anılan kişiler, gümrük işlemlerinin usulüne uygun olarak tamamlanıp tamamlanmadığını her aşamada denetlemeye yetkilidirler. Bu denetim sırasında kontrol etmeye yetkili olanların Gümrük Kanunu ve ikincil düzenlemelere aykırı bir uygulama yapmaları mümkün değildir. Ancak, denetim sürecinde bilgi, denetim elemanları için doğrudan bağlayıcı nitelikte değildir[828]. Nitekim Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Rehberlik ve Teftiş

827 Mükellefin özelgeye uygun davranıp davranmamakta serbest olduğu ancak uygun davranması halinde ek vergi tarhiyatı ile karşılaşabileceği, mükellefin idare uygulamaları hakkında tam bilgiye sahip olması nedeniyle "kötü niyetli" olduğu kabul edilerek daha ağır yaptırım uygulanabileceği hakkında Gökbel, s.178.

828 Özelgelerin vergi inceleme elamanı açısından bağlayıcı nitelikte olmadığı, değerlendirilmesi gerekli bir unsur olarak kabul edilmesi gerektiği hakkında bkz. Aykın, s. 167.

Başkanlığı Yönetmeliği uyarınca oluşturulacak komisyon tarafından, denetim elemanlarınca hazırlanan denetim raporlarının yeterliliği belirlenirken sadece, *"raporda yer alan değerlendirme ve tekliflerin yürürlükteki mevzuata ve Başkanlıkça belirlenen usul ve esaslara"*[829]uygunluğu incelenecektir[830].

Bilginin isteyene ücretsiz olarak verilmesi gerekmektedir. Ancak, *"eşyanın kimyevi tahlili veya ekspertizi ya da talep edene geri gönderilmesi nedeniyle gümrük idarelerince yapılan masraflar(ın), talepte bulunan tarafından"* karşılanması gerekmektedir.(GK. m.8/2). Bu niteliği itibarıyla bilgi, mükellefe ücretsiz sunulan bir danışmalık hizmeti niteliğindedir[831]. Ancak, bilginin ücretsiz olarak verildiğinden hareketle, normalde, herhangi bir gümrük müşaviri veya vergi uzmanına danışmak suretiyle öğrenilebilecek veya ikincil düzenlemeler ile açıkça kurala bağlanan hususlarda bilgi istenilmesi mümkün değildir.

b. Bağlayıcı Bilgi İsteme Hakkı

Türkiye Gümrük Bölgesine getirilen veya Türkiye Gümrük Bölgesinden çıkan eşyanın niteliklerinin bilinmesi, eşyanın ithali veya ihracı sırasında uygulanacak önlemlerin saptanması, tahsili gereken vergilerin hesaplanması için Gümrük Kanunu'nda getirilen yöntemlerden biri de yükümlüye tanınan bağlayıcı tarife bilgisi ve bağlayıcı

829 Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Rehberlik ve Teftiş Başkanlığı Yönetmeliği m.60. (RG. 18.08.2012 -28388).

830 Vergi Usul Kanunu'na tabi vergiler konusunda inceleme yetkisi bulunan denetim elemanlarının rapor tanzim sürecinde özelge ile bağlı olmadığı, ancak, mükellef tarafından kendisine sunulan özelgeleri vergi inceleme raporunda uygun şekilde değerlendirme konusu yapmak zorunda olduğu, yaptığı değerlendirme sonucu özelgede yapılan değerlendirmeye katılmayan vergi inceleme elemanının raporunu buna göre tanzim edeceği, rapor değerlendirme komisyonu tarafından özelgenin ve mükellefin uygulamasının doğru olduğuna kanaat getirilmesi halinde, inceleme raporunun komisyonun raporu doğrultusunda düzeltilmesi gerektiği hakkında bkz. Aykın, s.169; Bozdoğan, s. 84 vd.

831 Özelgenin, mükellefe sunulan bir danışmanlık hizmeti, idari yardım olarak değerlendirilebileceği yolunda bkz. Şirin, s.231.

menşe bilgisi talep etme hakkıdır. Bu hakkın kullanılmasıyla, eşyanın menşei veya eşyanın sınıflandırılacağı gümrük tarife istatistik pozisyonunu belirleyen, kanunda sayılan sınırlı durumlar hariç idarenin de uymak zorunda olduğu genel geçer bir işlem tesis edilerek bu işlem belgelendirilmekte; gümrük işlemlerinin en az masrafla ve en kısa süre de tamamlanması mümkün olmakta; aynı eşyanın ithalinde aynı usul uygulanarak ve aynı tutarda vergiler tahsil edilerek hukuki belirlilik sağlanmaktadır [832] . Ayrıca, *"bağlayıcı tarife bilgisi ve bağlayıcı menşe bilgisi"* verilmesi istemiyle yapılan başvurunun açık veya zımnen reddedilmesi halinde, bu işleme vaki itirazın reddi üzerine açılacak davada idarenin işleminin unsurları yönünden hukuka uygun olup olmadığı incelenerek idari denetimin işletilmesi amaçlanmaktadır.

Gümrük Kanunu'nun 3'üncü maddesinin 5'inci fıkrası uyarınca, *"bağlayıcı tarife bilgisi ve bağlayıcı menşe bilgisi"* idari karardır. Ancak, *"bağlayıcı tarife bilgisi ve bağlayıcı menşe bilgisi"*, idari karara ilişkin düzenlemelerin yer aldığı ikinci bölümün ikinci ayrımında 6 ve 7'nci maddelerde değil, bilgiye ilişkin düzenlemelerin yer aldığı üçüncü ayrımda 9'uncu maddede ayrı ve özel olarak düzenlenmiştir. Bu bakımdan, söz konusu düzenlemenin, idari kararlara göre kendine özgü olduğunun, daha doğrusu idari kararların kendine özgü ve özellikli bir uygulaması olduğunun söylenilmesi

832 Kılıç, s. 457; Yüce/ Çelikkaya, s. 22, 23; Deniz Koyuncuoğlu, "Bağlayıcı Tarife Bilgisi ve Gümrük Uygulamaları'', **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Mart 2011, S.87, s. 186. Avrupa Topluluğu Gümrük Kodunda yer alan Bağlayıcı Tarife Bilgisiyle, uyuşmazlıkların azaltılmasının ve eşyanın yanlış sınıflandırılması nedeniyle ortaya çıkabilecek ağır ekonomik sonuçların önlenmesinin amaçlandığı hususunda bkz. Fabio,(Classification), s.23. Ayrıca, ABAD'ın kararlarında, yerel gümrük idarelerinin bağlayıcı tarife bilgisi verilmesine imkân tanınması halinde bu durumun tarifenin yeknesak olarak uygulanmasına engel olacağını kabul ettiği, ancak, buna karşın Topluluk Gümrük Kodunda(CCC) ulusal idarelere bağlayıcı tarife bilgisi verilmesi hususunda yetki verildiği hakkında bkz. Lyons, s.151. Bağlayıcı Tarife Bilgisi verilmesiyle, uyuşmazlıkların azaltılması, dış ticaret işlemlerinin maliyetinin düşürülmesi, sınıflandırma kurallarının yeknesak bir şekilde uygulanmasının, gümrük denetiminin riskli alanlara kaydırılarak denetiminde etkinliğin sağlanmasının istenildiği hususunda bkz. Engin Iğdır, "Bağlayıcı Tarife Bilgisi ve Hukuki Etkisi'', **Gümrük Dünyası**, S. 66, Mart- 2010, s.25. Aynı yönde, Kenan Akça, "Bağlayıcı Tarife Bilgisi Uygulaması", **Gümrükte Uzman Görüş,** Y. 2, S. 4, Temmuz 2003, s.15,(Akça2003b). Bağlayıcı tarife bilgisi yerine bağlayıcı idari karar kavramının kullanılması gerektiği yolunda bkz. Nural, s.37.

mümkündür[833]. Başka bir bakış açısından *"bağlayıcı tarife bilgisi ve bağlayıcı menşe bilgisi"*, bilginin kendine özgü bir uygulaması şeklinde sınıflandırılabilir. Zira *"bağlayıcı tarife bilgisi ve bağlayıcı menşe bilgisi"*, bilginin genel özelliğini taşımakta; ancak bilginin aksine gümrük tarife ve menşe bilgisi açısından statü etkisi yaratmaktadır[834].

İdari işlem teorisi açısından *"bağlayıcı tarife bilgisi ve bağlayıcı menşe bilgisi"* verilmesine ilişkin idari tasarrufun şart işlem olarak nitelendirilmesi mümkündür. *"Bağlayıcı tarife bilgisi ve bağlayıcı menşe bilgisi"* talepte bulunanı hukuk kuralları tarafından önceden belirlenmiş nesnel ve kişilik dışı bir hukuki duruma (statüye) sokmaktadır [835] . Ancak, diğer idari işlemlerin aksine bu statü durumu süre ile sınırlanmıştır.

aa. Bağlayıcı Tarife Bilgisi İsteme Hakkı

Türkiye Gümrük Bölgesine getirilen veya Türkiye Gümrük Bölgesinden çıkan eşya nedeniyle hesaplanacak gümrük vergileri ve eşya ticaretine ilişkin özel hükümlerle belirlenmiş diğer önlemler, eşyanın tarife pozisyonu esas alınarak belirlenmektedir. Bu bakımdan, gümrüklendirme işlemlerini, hukuki bağlayıcılığı bulunan bir belgeye dayanarak tamamlamak isteyen kişiler gümrük idaresinden bağlayıcı tarife bilgisi talep edebilirler. Bağlayıcı tarife bilgisi verilmesi haklı beklenti ve hukuki belirlilik ilkesinin gümrük hukukuna yansımasını oluşturmaktadır[836].

833 Gök2016, s.121.

834 Bağlayıcı bilgilerin kesin ve yürütülmesi zorunlu işlem olduğu, zira bağlayıcı bilginin, eşyanın gümrük tarife istatistik pozisyonunu veya menşei bakımından statü etkisi yarattığı hakkında bkz. Gök2019, s.254.

835 Günday2011, s.127.

836 Lyons, s.153. Bağlayıcı tarife bilgisi almanın zorunlu olmadığı, bağlayıcı tarife bilgisinin hukuki belirlilik sağladığı, lisans niteliğinde olmadığı, eşyanın statüsü üzerinde etkisinin bulunmadığı hakkında bkz. Mirosława Laszuk, "Rules Of Obtaining Binding Tariff İnformation in The EU-Analysis Of Selected Problems'', **World Customs Journa**l, Volume 12, Number 1, s.81. (E.T.28.2.2019, http://worldcustomsjournal.org). Bağlayıcı tarife bilgisinin belirsizliği ortadan

Bağlayıcı tarife bilgisine ilişkin temel çerçeve Gümrük Kanunu'nun 9'uncu maddesinde çizilmiştir. Anılan düzenleme uyarınca bağlayıcı tarife bilgisi, yükümlünün talebi üzerine verilen, eşyanın tarife sınıflandırılmasına ilişkin idarenin görüşünü içeren ve geçerliliği süreyle sınırlandırılmış idari tasarruflardır. Anılan düzenleme uyarınca, bağlayıcı tarife bilgisinin yazılı olarak talep edilmesi; talebin yetkili gümrük idaresine yöneltilmesi; *"beyan edilecek eşya ile verilen bilgide tanımlanan eşya arasında her bakımdan uygunluk bulunduğunu(n)"* kanıtlanması gerekmektedir.(GK. m.9/3).

Bağlayıcı tarife bilgisinin verilmesi için ilgilinin gümrük idaresine yönelik yazılı bir talebi bulunmalıdır. İdari kararlar, ilgilinin talebi veya idarece kendiliğinden tesis edilebilmesine karşın bağlayıcı tarife bilgisinin verilmesi için mutlaka ilgilinin idareyi harekete geçirmesi gerekmektedir .(GK. m.9). Bu bakımdan, idarece kendiliğinden ithal edilmek istenen eşyanın gümrük tarife ve istatistik pozisyonu tespit edilerek ithalatı gerçekleştirmek isteyene tebliğ edilmesine olanak bulunmamaktadır. Bağlayıcı tarife bilgisinin alınması için yazılı talep şart olmasına karşın bağlayıcı olmayan bir bilgi gümrük idaresinden hem yazılı hem sözlü olarak istenebilir. Ancak her iki halde istemin idarece yazılı olarak karşılanması gerekmektedir.

Bağlayıcı tarife bilgisi isteminin bu hususta yetkilendirilmiş gümrük idaresine yöneltilmesi gerekmektedir. Anılan idari birimler dışındaki yerlerden alınan belgelerin bağlayıcı olma nitelikleri bulunmamaktadır.

Bağlayıcı tarife bilgisi almak isteyen kişinin *"beyan edilecek eşya ile verilen bilgide tanımlanan eşya arasında her bakımdan uygunluk bulunduğunu"* kanıtlaması

kaldırdığına dair bkz. Nural, s.37. Bağlayıcı tarife bilgisinin ticareti kolaylaştırdığı ve hukuki belirlilik sağladığı ancak yeterli olmadığı hakkında bkz. Shu-Chien Chen, "In the name of legal certainty? Comparison of advance ruling systems for tariff classification in the European Union, China and Taiwan", **World Customs Journa**l, Volume 10, Number 2, s.59. (E.T.5.2.2020, http://worldcustomsjournal.org).

gerekmektedir[837].(GK. m.9/3). Bu bakımdan, talepte bulunan, eşyaya ilişkin numuneleri, katalogları ve idarece istenilen diğer bütün bilgi ve belgeleri idareye sunmalıdır[838]. İstenilen belge ve bilgilerin sunulmaması veya eksik sunulması halinde idarece talep reddedilebilir. Bağlayıcı tarife bilgisi verilmesi isteminin reddine dair tasarruf idari karar olduğundan itiraza tabi tutularak idari davaya konu edilebilir. Ayrıca, eşyanın tespit edilen dışında başka bir pozisyonda yer aldığının iddia edilmesi halinde, bu işleme yönelik itiraz başvurusunun reddedilmesi üzerine ilgili idari mahkemede dava açılması mümkündür.

Bağlayıcı Tarife Bilgisi verilmesi isteminin yazılı talep tarihinden itibaren 30 gün içinde karşılanması gerekmektedir. (GK. m.6/1)[839]. İdarece, istemin anılan süre içinde karşılanmayacağının anlaşılması halinde karar alma süresinin uzatılması mümkündür. (GK. m.6/2)[840]. Bu durumda, *"idareler(in),sürenin dolmasından önce başvuru sahibine süre aşımını haklı kılan gerekçeler ile talep hakkında karar vermek için gerekli gördükleri ek süreyi de belirterek"* başvuranı bilgilendirilmeleri gerekmektedir. Bağlayıcı tarife bilgisinin istenilen süre içinde yanıtlanmaması halinde zımni ret işleminin oluştuğunun

837 Avrupa birliği gümrük hukukunda da ispat yükünün bilgiyi talep edenin üzerinde olduğuna dair bkz. Lyons, s.153.

838 Avrupa birliği gümrük hukukuna bağlayıcı tarife verilmesine ilişkin açıklamalar için bkz. Lyons, s.153; Laszuk, s.84 vd.

839 Bağlayıcı Tarife Bilgisi verilmesine ilişkin şartlar için bkz. GY. m. 28; Ayrıca, 14 Seri Nolu Gümrük Genel Tebliği, (RG. 3.6.2016 – 29731). İngiliz Gümrük İdaresince Bağlayıcı Tarife Bilgisinin 48 saat içinde verildiği hakkında bkz. Fabio, (Classification), s.23.

840 Avrupa Birliği 2454/93 sayılı Uygulama Yönetmeliği uyarınca, başvuru tarihinden itibaren en kısa süre içerisinde talebin karşılanması gerektiği, ancak talebin 3 aylık süre içinde karşılanmaması halinde, gecikmenin sebebinin ve Bağlayıcı Tarife Bilgisinin verilebileceği tarihin başvurana bildirilmesi gerektiği hakkında bkz. Fabio, (Classification), s.24. Bağlayıcı tarife bilgisi almak için bekleme sürelerinin uzun olmasının, bağlayıcı tarife bilgisinin etkinliğini azalttığı hakkında bkz. Laszuk, s.87.

kabulü suretiyle itiraz yolunun tamamlanarak dava açılmasına imkân verilmesi gerekmektedir[841].

Bağlayıcı tarife bilgisi gümrük idarelerini, *"...hak sahibine karşı sadece eşyanın tarife pozisyonu konusunda…. ve yalnızca bilginin verildiği tarihten sonra tamamlanacak[842] gümrük işlemlerine konu olan eşya için"* bağlamaktadır. (GK. m.9/2). Bu bakımdan, bağlayıcı tarife bilgisinin geçmişe yürütülmesi mümkün değildir.

Bağlayıcı tarife bilgisinin yalnızca gümrük idaresini bağladığı kabul edilmektedir[843]. Bu bakımdan, üçüncü kişilerin başkası adına verilen bağlayıcı tarife bilgisine dayanarak gümrük işlemlerini tamamlamaları mümkün değildir. Ancak, bu durum bağlayıcı tarife bilgisinde yer alan eşya ile aynı nitelikleri taşıyan eşyanın bağlayıcı tarife bilgisinde yer alan pozisyonda sınıflandırılmasına engel değildir[844]. Bu bakımdan, her ne kadar, Gümrük Kanunu'nun 9'uncu maddesinde, *"bağlayıcı tarife bilgisinin, gümrük idaresini; eşyanın tarife pozisyonu konusunda yalnızca hak sahibine karşı bağlı kıldığı hükmüne yer verilmişse de...; bu hükmün, tarife uygulamasında, tarifenin yürürlükte olduğu dönemde ithal edilen aynı eşyanın, aynı tarife ve istatistik pozisyonunda vergilendirileceği kuralının istisnasını oluşturacak şekilde yorumlanmasına olanak bulunmamaktadır. Zira; 4458 sayılı Kanunun 9'uncu*

841 Fransız hukukunda yapılan düzenleme ile idarenin başvuruya süresi içinde yanıt vermemesi halinde zımni kabulün gerçekleştiği; ancak zorunlu itirazlar da başvurunun süresinde yanıtlanmamasının zımni ret olarak kabul edildiği hakkında bkz. M. E. Şahin, s.175.

842 *"İptal edilen bağlayıcı tarife bilgisi yerine verilen yeni bağlayıcı tarife bilgisinin geriye yönelik olarak uygulanmasının söz konusu olamayacağı''* hakkında bkz. Dş.7.D. 13.4.2010 tarih ve E: 2008/1824; K.2010/1759 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

843 Bağlayıcı tarife bilgisinin sadece gümrük idaresini bağladığı, doğurduğu etkinin tek yanlı ve sınırlı olduğu, zira bağlayıcı tarife bilgisi verilmekle gümrük idaresinin eşyanın sınıflandırılması konusunda tekrar inceleme yapılmaması ile gümrüklendirme sürecinin hızlandırılmasının amaçlandığı hakkında bkz. Akça2003b, s.17;Yüce/Çelikkaya, s. 23; Gök2016, s. 122 vd. Avrupa Topluluğu Modernize Gümrük Kodu'nda, (MCC) bağlayıcı tarife bilgisinin gümrük idaresini ve adına bağlayıcı tarife bilgisi verilen kişiyi bağladığı hakkında bkz. Fabio, (Classification), s.25.

844 Mevcut düzenlemeler uyarınca, bağlayıcı tarife bilgisinin sadece hak sahibi olan kişiler tarafından gerçekleştirilen ithalatlarda uygulanabileceği; aynı eşya ithal edilse dahi hak sahibi olmayan kişiler tarafından gerçekleştirilen ithalatlarda uygulanmayacağı hususundaki yaklaşımlar için bkz. Iğdır, s.26.

maddesinde, bağlayıcı tarife bilgisi verilen eşya için öngörülen tarife ve istatistik pozisyonunun, hak sahibi olmayanlarca ithal edilecek, aynı eşya için uygulanmayacağı yolunda açık bir hükme yer verilmiş değildir. Kaldı ki; bağlayıcı tarife bilgisinin, verildiği eşya ile her yönden aynı olan bir başka eşya için uygulanmayacağının kabulü, 4458 sayılı Kanunun, gümrük vergilerinin gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihte yürürlükte olan gümrük tarifesine göre hesaplanacağı hükmünü içeren 15'inci maddesinin ihlali sonucunu doğuracağı gibi; Anayasa'nın 10'uncu maddesinde sözü edilen ve Anayasa Mahkemesinin muhtelif kararlarında, aynı hukuksal durumda olan kişilerin aynı hukuksal kurallara bağlı tutulacağı, şeklinde yorumlanan yasa önünde eşitlik ilkesi ile 73'üncü maddesinde ifade edilen ve Anayasa Mahkemesinin 25.6.1998 gün ve E:1996/73; K:1998/41sayılı kararında da aynı ya da benzer durumda olan kişilerin farklı yöntem ve oranda vergilendirilmesine olanak bulunmadığı şeklinde yorumlanan, vergide genellik ve eşitlik ilkesi'ne aykırılık" oluşturmaktadır [845].

Bu bakımdan, Gümrük Kanunu'nun 9'uncu maddesinin 2'nci fıkrasında geçen *"Bağlayıcı tarife bilgisi… gümrük idarelerini, hak sahibine karşı… bağlar"* ibaresinin sadece, bağlayıcı tarife bilgisine sahip olanların hukuki güvenliklerinin korunacağı şeklinde anlaşılmaması gerekmektedir. Maddede yer alan düzenleme, ilgilinin gümrüğe sunulan eşya ile bağlayıcı tarife bilgisinde tanımlanan eşyanın bütün unsurları, teknik ve fiziki nitelikleri yönünden aynı olduğunu kanıtlaması halinde, idarece eşyanın tahlile ve incelemeye tabi tutulmadan ithalat işlemlerine izin verilmesi gerektiği şeklinde anlaşılmalıdır.

Bağlayıcı tarife bilgisi talep eden kişinin, aldığı belge doğrultusunda hareket etmekle yükümlü olup olmadığı konusunda Kanunda bir açıklık bulunmamaktadır.

845 Dş.7.D. 15.11.2006 tarih ve E:2004/3529; K:2006/3410 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Aynı yönde, Dş.7.D. 10.2.2010 tarih ve E:2009/3087; K:2010/638 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

Bağlayıcı tarife bilgisi idari itiraza konu edilerek idari davaya konu edilebileceğinden idarece verilen bağlayıcı tarife bilgisinin kişiyi bağlamadığı söylenebilir. Ancak, bağlayıcı tarife bilgisinin itiraz edilerek idari davaya konu edilmemesi halinde bilginin kişi açısından da bağlayıcı bir nitelik kazandığını söylemek mümkündür. Bu halde, kişi, bağlayıcı tarife bilgisinde belirtilen şekilde gümrüklendirme sürecini tamamlayacaktır. Ancak, bağlayıcı tarife bilgisinin bu etkisi mutlak değildir. Zira yükümlü, eşyanın pozisyonunun yanlış belirlendiğini, beyan edilen eşyanın bağlayıcı tarife bilgisinde yer alan eşya olmadığını ileri sürerek ihtirazi kayıtla beyanda bulunabilir ve tahakkuk ettirilen vergilere vaki itirazın reddine ilişkin işlemi idari davaya konu edebilir.

İdarece verilen bağlayıcı tarife bilgisinin kendisinden beklenen etkiyi gösterebilmesi, başka bir deyişle, gümrük idaresince, bağlayıcı tarife bilgisine göre işlem tesis edilmesi için, gümrüğe sunulan eşya ile bağlayıcı tarife bilgisinde tanımlanan eşyanın her bakımdan(teknik özellikleri ve fiziki görünüş yönünden) aynı olması gerekmektedir. Gümrük idaresine sunulan eşyanın niteliği hususunda bir duraksama oluşması halinde, beyan edilen eşya ile verilen bilgide yer alan eşyanın her bakımdan aynı olduğunu beyan eden ispat etmek zorundadır. (GK. m.9/3). Aksi halde, tarife bilgisinde yer alan bilgiye dayanılarak gümrük işlemlerinin tamamlanmasına olanak bulunmamaktadır. Gümrüğe sunulan eşya ile tarife bilgisinde yer alan eşyanın her bakımdan aynı olduğunun ispat edilememesi halinde, beyanda bulunan adına Gümrük Kanunu'nun 234'üncü maddesinin (a) fıkrası uyarıca idari yaptırım uygulanması gerekmektedir. Bu halde, yükümlü tarafından verilen veriler yanlış olduğundan, artık idarenin eşyanın tarifesini belirlemekle yükümlü olduğundan, ithalatçı adına ceza uygulanmayacağından söz edilemez.

Bağlayıcı tarife bilgisinin etkisi sürelidir. Başka bir ifadeyle, söz konusu bilgi veriliş tarihinden itibaren altı yıl için geçerlidir. (GK m.9/4). Kanunda belirtilen süre içinde, ilgililer, bağlayıcı tarife bilgisinin sağladığı *"hukuki güvene"* istinaden gümrük

işlemlerini gerçekleştirebilirler. Gümrük idaresi, kanunda sayılan hallerin dışında uygulamasını değiştirmemek, kişilerin uygulamanın süreklilik gösterdiğine ilişkin haklı beklentilerine uygun olarak işlem tesis etmek zorundadır.

Bağlayıcı tarife bilgisi sağladığı hukuki etkiyi iki halde kaybeder. Bunlardan ilki; talep eden tarafından verilen yanlış ya da yetersiz veya noksan bilgiye dayanılarak verilen bağlayıcı tarife bilgisinin iptal edilmesidir. Bağlayıcı tarife bilgisinin gümrük idaresini bağlayacağı düşüncesinin temelinde; idarenin yaptığı tespitin doğruluğuna olan güvenin korunması, bu güvenin yarattığı haklı beklenti ve dürüstlük kuralı oluşturmaktadır[846]. Bağlayıcı tarife bilgisi talep eden kişinin hile yapması, örneğin; yanlış ve eksik bilgi vermesi halinde korunmaya layık olan bir güvenden ve güvenin yarattığı haklı bir beklentiden söz edilmesine olanak yoktur. Bu halde, bağlayıcı tarife bilgisi geçerliliğini *"bağlayıcı tarife bilgisinin iptal edildiğinin bilgi verilen kişiye tebliğ edildiği"* tarihte kaybeder. (GK.m.9/5). Bu tarihten sonra iptal edilen bağlayıcı tarife bilgisine göre gümrük işlemi yapılması mümkün değildir.

Bağlayıcı tarife bilgisinin hukuki etkisini kaybettiği ikinci hal bağlayıcı tarife bilgisinin geçerliliğini kaybetmesidir. (GK m.9/4). *"Türk Gümrük Tarife Cetvelinde değişiklik yapılması ve verilen bilginin söz konusu değişiklikle getirilen hükümlere"* veya *"Dünya Gümrük Örgütünün uymakla yükümlü bulunduğumuz nomanklatör, izahname, tarife pozisyonlarına ilişkin kararlarındaki bir değişikliğe uymaması"* halinde bağlayıcı tarife bilgisi geçerliliğini kaybetmektedir.[847]. Bu halde, bağlayıcı tarife bilgisi, anılan değişikliklerin Resmî Gazete 'de yayımlandığı tarihten itibaren bağlayıcı tarife bilgisinin etkisi sona erer.

846 Haklı beklenti kavramının kaynağını hukuki güvenlik ilkesinden aldığı hususunda bkz. Berksoy, s.71. Bağlayıcı tarife bilgisi verilmesinin haklı beklenti ve hukuki belirlilik ilkesinin gereğini karşıladığı hakkında bkz. Lyons. s.154.

847 Bağlayıcı tarife bilgisinin yasama değişikliklerine ilişkin olarak bir bağışıklık sağlamadığı hakkında bkz. Lyons s. 154.

Bağlayıcı tarife bilgisi geçerliliğini kaybetmesine rağmen hak sahibi, alınan *"bağlayıcı bilgiye dayanarak ve bu bilginin geçerliliğini kaybetmesinden önce, ilgili eşyanın alımı veya satımı üstüne bağlayıcı sözleşmeler yaptığı takdirde, geçerliliğini kaybeden tarife bilgisini, söz konusu yayımın ya da tebligatın yapıldığı tarihten itibaren altı aylık bir süre boyunca kullanabilir".* (GK m.9/7). Düzenlemenin temelinde kişilerin haklı beklentilerinin korunması düşüncesi yatmaktadır. Zira kendisine bağlayıcı tarife bilgisi verilenler, gümrüklendirme sürecinin kendilerine verilen bağlayıcı tarife bilgisi doğrultusunda tamamlanacağı yolunda haklı bir beklenti içine girmişlerdir. Ancak, Cumhurbaşkanı, bu hususta istisna getirmeye yetkilidir. Cumhurbaşkanına tanınan bu yetki mutlak olarak değerlendirilmemelidir. Üstün kamu yararının bulunmadığı hallerde bağlayıcı tarife bilgisi bulunanın beklentisi korunmalıdır[848].

Gümrük işlemlerini dolaylı temsilci sıfatıyla yürüten ve eşyanın ithali sırasında imzaladığı beyanname nedeniyle yükümlü konumunda bulunan gümrük müşaviri eşyanın tabi olacağı tarife pozisyonunu saptayan, gümrük idaresi için bağlayıcı niteliği bulunan bağlayıcı tarife bilgisinin verilmesini isteyebilir.

bb. Bağlayıcı Menşe Bilgisi İsteme Hakkı

Türkiye Gümrük Bölgesine giren eşyaya uygulanacak ticaret politikası önlemlerinin ve eşyaya isabet eden vergi oranının saptanmasında eşyanın menşei belirleyici niteliktedir. Gümrüklendirme sürecini sorunsuz bir şekilde tamamlamak isteyen kişiler eşyanın menşei hususunda gümrük idaresinden bağlayıcı menşe bilgisi talep edebilirler. Bu bakımdan gümrük müşaviri de adına gümrüklendirme sürecini tamamlayacağı kişiler için gümrük idaresinden, *"eşyanın menşeinin tespiti konusunda ve*

848 Bakanlar Kurulu'nun yetkilerinin sınırına ilişkin benzer tespitler için bkz. Saygın, s.230.

yalnızca bilginin verildiği tarihten sonra tamamlanacak gümrük işlemlerine konu eşya için bağlayıcı menşe bilgisi" verilmesini isteyebilir.(GK.m.9/2).

Bağlayıcı menşe bilgisi, Gümrük Kanunu'nun menşe ile ilgili hükümleri dikkate alınarak verilmektedir. Bağlayıcı menşe bilgisi için, *"beyan edilecek eşya ve menşe kazanımı gerektiren durumu ile verilen bilgide tanımlanan eşya ve menşe kazanımı gerektiren durumun her bakımdan uygun bulunduğunun"* kanıtlanması gerekmektedir. (GK. m.9/3). Verildiği tarihten itibaren 3 yıl geçerli olan menşe bilgisi, *"menşe kurallarında bir mevzuat düzenlemesi veya bir uluslararası anlaşma gereğince değişiklik yapılması ve verilen bilginin söz konusu değişiklikle getirilen hükümlere uymaması, Dünya Ticaret Örgütünün uymakla yükümlü bulunduğumuz Menşe Kuralları Anlaşmasına ve bu anlaşmaya ilişkin izahname ve kararlardaki bir değişikliğe uymaması, bağlayıcı menşe bilgisinin iptal edildiğinin veya değiştirildiğinin bilgi verilen kişiye tebliğ edilmesi"* halinde geçerliğini kaybetmektedir. (GK. md.9/5)[849].

Belirli bir eşyanın sürekli ithalatını yapan kişilerce gerçekleştirilecek ithalat işlemlerinde, eşyanın menşei yönünden gümrük idaresini bağlayıcı niteliği bulunan bağlayıcı menşe bilgisi idari karar niteliğini taşımaktadır. (GK m.3/5; GY. m.29/1). Bu bakımdan, bağlayıcı menşe bilgisi, gümrük hukukuna özgü bir idari işlem niteliğini taşımaktadır. Anılan işlemin idari yargı mercileri önüne getirilebilmesi için itiraz usulünün tüketilmesi gerekmektedir. (GY. m.29/2).

849 Bağlayıcı menşe bilgisine dair açıklamalar için bkz. Damla Eşrefoğlu "Bağlayıcı Menşe Bilgisi ve Onaylanmış İhracatçı Yetkisi'', **Gümrük ve Ticaret**, Y. 11, S. 33, Ocak-Mart 2013, s.63; Şişman, s.295. Bağlayıcı menşe bilgisi verilmesine ilişkin ikincil düzenlemelerin yapılmadığı, halen uygulanmadığı hakkında bkz. Nural, s.39.

2. İdari İtiraz Hakkı

a. Genel Olarak

"İdari Yargı, Hukuk Devletinde, hukuka bağlılığı esas olan kamu idaresinin eylem ve işlemlerinin hukuka uygunluğunun, bağımsız yargı yerlerince, yargılama yöntemleri kullanılarak denetlenmesinin sağlanması için var olan yargı düzenidir"[850]. Bu bakımdan; idari yargı yerlerince anılan denetimin işletilmesi için, idarenin bir faaliyette bulunması, faaliyetin kamu hukukuna özgü olması[851]; idari olma niteliğini gösteren eylem veya işlem yapması ya da yaptığının kabul edilmesi gerekmektedir[852]. İdarenin bir faaliyeti olmaksızın anılan denetimin işletilmesine olanak bulunmamaktadır[853].

İdari dava türlerinden birine konu edilebilecek işlem idarece kendiliğinden tesis edilebileceği gibi idare edilenlerin başvurusu üzerine tesis edilebilir[854]. Dolayısıyla, idare edilenlerin bir başvurusu olmadan idari yargı denetiminin kendiliğinden harekete geçerek

---

850 Turgut Candan, "Gümrük Vergisine İdari Dava Açılmadan Önce Tahakkuka İtirazın Önemi'', **Yaklaşım Dergisi**, S. 51, Mart 1997, E-Yaklaşım, (E.T. 29.3.2019, www.yaklasim.com). (Candan1997); Yumuk,s.173.

851 İdari Yargının, Hukuk Devletinde, hukuka bağlılığı esas olan kamu idaresinin eylem ve işlemlerinin hukuka uygunluğunun, "*bağımsız yargı yerlerince, yargılama yöntemleri kullanılarak denetlenmesinin sağlanması için var olan yargı düzeni olduğu, idari yargı denetiminin işleyebilmesinin, idarenin Kamu Hukuku alanında faaliyette bulunmasına; idari nitelikte eylem veya işlem yapmasına bağlı olduğu, böyle bir faaliyet olmadan, söz konusu denetimin işletilmesinin olanaklı bulunmadığı''* hakkında bkz. Dş.7.D. 26.4.2005 tarih ve E: 2001/1274; K: 2005/794 sayılı kararı, (Özel Arşiv);Dş.7.D. 18.11.2015 tarih ve E:2012/90; K:2015/6392 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Ayrıca bkz. Yumuk, s.173.

852 İdari işleme gerek olmadan da uyuşmazlık doğabileceği; idarenin eyleminin ya da eylemsizliğinin bir uyuşmazlık yaratabileceği hakkında bkz. Mutlu Kağıtcıoğlu, "İdari İşlem Teorisi Çerçevesinde İdari Mercii Tecavüzü Kavramının Değerlendirilmesi'', **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Yıl 7, S.30, Nisan 2017, s.242.

853 Halit Uyanık, "Türk İdare Hukukunda Zımni Red ve Zımni Kabul Müesseseleri Üzerine Değerlendirmeler", **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, C.72, S. 1, 2014, s.674. Şerife Yıldız Akgül, "İdarenin Hareketsizliğine Karşı Bir Çözüm Olarak Zımni Kabulün Uygulanabilirliği Meselesi'', **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, C. 22, S.3, Ocak 2016, s.3408.

854 Turgut Candan, **İdari Yargılama Usulü Kanunu**, PWC Yayınları, İstanbul 2015, s. 411, (Candan2015). İdarenin bir hizmetin yürütümünde görevli olduğu hallerde, ilgililerin hizmetin sağlanması için idareye başvurabilecekleri, bu halde, taleplerinin yerine getirilmesi gerektiği, anılan başvuruların etkili idari başvurular olarak nitelendirileceği hakkında bkz. Ramazan Yıldırım, **İdari Başvurular**, Genişletilmiş ve Güncellenmiş 2. Baskı, Mimoza, Konya 2006, s.63, (Yıldırım2006). Ayrıca, Cengiz Hatipoğlu, "İdari Merci Tecavüzü ve Dört Gri Alan'' **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi,** Y. 6, S.21, Nisan 2015, s.361-362; Yumuk, s. 174.

idarenin eylem ve işlemlerinin hukuka uygunluğun denetlemesi mümkün değildir. Ayrıca, idarenin takdir yetkisine hitap eden, idarenin cevap verme yükümlüğünün bulunmadığı, hukuki yaptırım uygulama olanağı olmayan[855], hukuk kuralları tarafından verilen bir hak ve yetkiye dayanmadan, doğrudan bir şeyin yapılması yapılmaması amacıyla idareye yapılan başvurular üzerine de anılan denetim işletilemez[856]. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 14'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasının (d) bendinde, dava dilekçelerinin, ortada idari davaya konu edilebilecek *"kesin ve yürütülmesi zorunlu bir idari işlem"* olup olmadığı yönünden inceleneceğini; aynı Kanun'un 15'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (b) bendinde de böyle bir işlemin bulunmaması halinde bu denetimin işletilemeyeceğini kurala bağlayan düzenlemenin temelinde bu bakış yatmaktadır[857].

İdari yargı yerinde vergi mükelleflerince idari dava açılabilmesi için, idarece, mükellef adına tarhiyat yapılması, ceza kesilmesi yahut mükellefin başvurusu üzerine bir işlem tesis edilmesi; yani ortada idari davaya konu edilebilecek bir işlem bulunması gerekmektedir. Bu bakımdan, idarenin kamu hukuku alanında bir faaliyetinin bulunmaması, yani vergilendirme sürecine ilişkin olarak bir işlem tesis etmemesi halinde veya tesis edilen işlemin anılan nitelikte bulunmaması halinde idari yargı denetiminin işletilmesine olanak yoktur[858]. Ancak, diğer vergisel işlemlerden farklı olarak, Gümrük

855 Hatipoğlu, s.361; Yıldız Akgül, s.3408.

856 Yıldırım2006, s.67. İcrai nitelikte bir işlem ile sonuçlanması mümkün olmayan başvurular karşısında idarenin hareketsiz kalmasının zımni ret olarak kabul edilmediği hakkında bkz. Yıldız Akgül, s.3408.

857 Yumuk, s.174.

858 Yumuk, s.175. Gümrük mevzuatına göre, "*gümrük vergilerinin dava konusu edilebilmesi için, öncelikle, ya idarece kendiliğinden yapılmış bir tahakkuk veya ek tahakkuk işleminin; ya tescili sırasında konulan ihtirazi kayıtla verilen beyannameye dayalı tahakkukun; ya da yetkili Gümrük İdaresine, gümrük vergilerinin tahakkuk ettirilmemeleri gerektiği halde tahakkuk ettirildikleri belirtilerek kaldırılmaları veya yersiz veya fazladan ödendiği belirtilerek vergilerin geri verilmesi istemiyle yapılan başvurunun reddine dair idari kararın; sonra ise, sözü edilen işlemlere karşı idari itiraz usulüne uygun olarak itiraz makamına yapılan başvurular üzerine tesis edilen, idari davaya konu edilebilecek kesin ve yürütülmesi zorunlu, zımni veya açıkça ret işleminin''* bulunması gerektiği hakkında bkz. Dş.7.D. E:2009/9515; K:2013/2028 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

Kanunu uyarınca, bir vergi tahakkuk ettirilmesi, ceza kesilmesi veya idari karar alınması idari dava açılması için yeterli değildir. Gümrük idaresince tesis edilen kimi işlemlerin idari davaya konu edilmesi için Gümrük Kanunu'nun itirazlar başlıklı on ikinci kısmında öngörülen itiraz yolunun tüketilmesi gerekmektedir[859]. Başka bir deyişle, Gümrük Kanunu'nun 242'nci maddesinde belirlenen yönteme göre yapılan idari itiraz üzerine, düzenlemede yer alan idari birimlerce tesis edilecek olumsuz işlem idari davaya konu edilmelidir. Kanunda öngörülen başvuru yolu idari yargı mercilerine başvurulmadan önce ilgililerce tamamlanması gereken zorunlu nitelikte bir başvuru niteliğini taşımaktadır.

Gümrük Kanunu uyarınca, adına bir vergi tahakkuk ettirilen, ceza kesilen veya idari karar alınan gümrük müşavirinin, idari yargı yerinde dava açabilmesi için anılan prosedürü usulüne uygun olarak tamamlaması gereklidir. Zorunlu nitelikte olan bu başvuru yolu tüketilmeden yargı yerlerine başvurulmasına olanak yoktur. Kanunda düzenlenen başvuru gümrük müşaviri açısından bir hak ve aynı zamanda bir yükümlülüktür. Bu başvuru bir haktır. Zira yapılan başvuru üzerine gümrük idaresince başvurunun esası incelenerek karar verilmelidir. İdarece, bu yükümlülüğün yerine getirilmemesi halinde, dilekçe hakkı, istem konusu hak ve başvuranın, Anayasa'nın 40'ıncı maddesinde güvence altına alınmış, *"yetkili makama geciktirilmeden başvurulma imkânının sağlanmasını isteme hakkı…"* ihlal edilmektedir[860]. Öte yandan, idari itiraz bir

859 Zorunlu itirazın dava şartı olduğu yolunda bkz. Gürsel Özkan, "4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu'nda Öngörülen Zorunlu İdari Başvuru Yolları", **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Yıl 5, S.17, Nisan 2014, s.91. İdari itirazın zorunluluğuna ilişkin açıklamalar için bkz. İnceci/Tosuner, s.407.

860 Onur Karahanoğulları, **İdarenin Hukukla Kavranması: Yasallık ve İdari İşlemler(Yargı Kararlarına Dayalı Bir İnceleme),** Güncelleştirilmiş 3. Baskı, Ankara 2015, Turhan, s. 443. Revize Kyoto sözleşmesi uyarınca, gümrük idaresinin işlemlerine karşı yükümlüye etkili ve kapsamlı bir itiraz hakkının tanıması gerektiği hususunda bkz. Lyons, s.447. Kişilere itiraz hakkı tanınması ile itiraz yoluna başvurulmasının farklı kavramlar olduğu, başvuru yolunun zorunlu olduğunun kabul edilmesinin uyulması gereken usuli bir yükümlülüğü ifade ettiği, Gümrük Kanun'unda yer alan düzenlemenin yürürlükte bulunan hukuk bakımından bir fayda sağlamadığı, Kanunda kullanılan ifadelerden böyle bir zorunluluğun bulunup bulunmadığının anlaşılmadığı, bu eksikliğin düzenleme yapılmak suretiyle giderilmesi gerektiği hakkında bkz. Gök2019, s.312.

yükümlülüktür çünkü itiraz başvurusu yapılmadan uyuşmazlığın yargı aşamasına taşınmasına olanak bulunmamaktadır[861].

Gümrük Kanunu'nda öngörülen zorunlu idari itiraz, bakış açısına göre; hak arama özgürlüğünü sınırlayan bir usul olarak kabul edilebileceği gibi onun kullanılmasına ilişkin bir yöntem olarak da görülebilir. Yani, *"zorunlu itiraz bir yönüyle uyuşmazlığın yargı yoluyla çözümüne alternatif bir yol oluşturmakta iken; bir yönüyle de yargı yoluna başvurmanın ön koşulu olarak dava açma olanağını sınırlandırmaktadır"* [862] . Bu bakımdan Gümrük Kanunu'nda öngörülen zorunlu itirazın unsurlarının ve tabi olduğu hukuki rejimin, itiraz tabi işlemlerin ve uygulanacak idari usulün ortaya konulmasını gerektirmektedir.

b. Gümrük Kanunu'nda Öngörülen İdari İtirazın Unsurları

İdari başvuru yolunu düzenleyen kurallar incelendiğinde; *"şikâyet''* (4734 SK, m.54/1), *"itirazen şikâyet''* (4734SK, m.54/1), *"idari başvuru"* (İYUK, m.10/1), *"itiraz"* (GK. m.242/1) gibi kavramların kullanıldığı görülmektedir. Bu kavramlar, hem başvurunun hukuki niteliğinin aydınlatılmasını sağlamakta hem de başvurunun yargılama hukuku bakımından etkilerinin belirlenmesine yardımcı olmaktadır.

Gümrük Kanunu'nun 242'nci maddesi incelendiğinde, gümrük idaresine yapılan başvurunun iki temel öğesinin bulunduğunu söylemek mümkündür. Bu öğelerden, birincisi itiraz; ikincisi ise zorunluluk unsurudur. Anılan düzenlemeler, okunduğunda,

861 Yumuk, s.179. 1615 sayılı Gümrük Kanunu'nda da idari itiraz bir yükümlülük olarak düzenlenmiş; bu aşama tamamlanmadan idari dava açılamayacağı kabul edilmiştir. Gümrük vergisi tahakkuklarına karşı 1615 sayılı Kanunda öngörülen idari itiraz yolları tüketilmeden dava açılmasının mümkün olmadığı hakkında bkz. Dş.7. D.6.10.1998 tarih ve E:1997/4142; K:1998/3137 sayılı kararı bkz. Aydın/ Topuz/ Beyribey, s.518.

862 K. Burak Öztürk, **Hak Arama Özgürlüğü Çerçevesinde Zorunlu İdari İtiraz ,** Yetkin, Ankara 2015, s.59. Zorunlu itirazın hak arama özgürlüğünü sınırlandırdığına dair bkz. Çelik Şeşen, s.16; Ayrıca Gök2019, s. 313.

ilgililerin, tahakkuk ettirilen gümrük vergilerine, para cezalarına ve idari kararlara üst makama, üst makamın bulunmaması halinde kararı veren makama itiraz etmeleri gerektiği anlaşılmaktadır. Ayrıca, bu başvuru yükümlünün istemine bağlı değildir. Aksine, dava açılmadan önce anılan yolun tüketilmesi zorunludur. Bunlardan itiraz unsuru, Gümrük Kanunu'nda yer alan zorunlu idari itirazı İYUK'nun 13'üncü maddesinde yer alan ön karardan farkının ortaya konulmasını sağlamakta; zorunluluk unsuru ise, kavramın İYUK'nun 11'inci maddesinde yer alan ihtiyari idari başvurulardan ayırmaktadır[863]. Bu bakımdan, anılan kavramların gümrük hukukunda ifade ettiği anlamın belirlenmesi gerekmektedir.

aa- İtiraz

"İtiraz" sözcüğü, genel olarak, karşı çıkılan bir düşüncenin veya kararın varlığını anlatmak için kullanılmaktadır[864]. Bu bakımdan, varlığı benimsenmeyen bir düşünce ve kararla karşılaşılması halinde karara karşı alınan durum; gösterilen tavır itiraz olarak adlandırılmaktadır. İtiraz kavramı, idare hukukunda, genel olarak, idarece tesis edilen işlemin unsurları yönünden hukuka aykırı olduğunu ve bu nedenle idaresi hukuka bağlı bir devlette anılan işlemin kabul edilmesinin mümkün olmadığını ve işlemin idarece bir kez daha incelenmesi gerektiğini anlatmak için kullanılmaktadır[865].

Gümrük Kanunu'nda, itiraz sözcüğü idari başvurunun, idarece tesis edilen ancak ilgilisi tarafından hukuka aykırı olduğu düşünülen bir işlem nedeniyle yapıldığını ortaya koymak için kullanılmıştır. Zira anılan düzenleme uyarınca ancak tahakkuk ettirilen

863 Öztürk, s.16. Ayrıca, Yumuk, s.178.

864 http://www.tdk.gov.tr (ET.17.5.2017).

865 Yumuk, s.178. İdari başvurunun anlaşmazlıkları çözme fonksiyonunun bulunduğuna dair açıklamalar için bkz. Serter, s.39. İdari itirazın hak arama hususunda yeni bir merci yaratarak hak arama özgürlüğünün sınırlarını genişlettiği hakkında bk. Gök2019, s.313.

gümrük vergilerine, para cezalarına ve idari kararlara itiraz edilmesi mümkündür. İdarece tesis edilen işlem yükümlünün hukuki durumunu etkilemekte; idare ile yükümlü arasında bulunan menfaat dengesini bozmakta ve bu niteliği itibarıyla idari davaya konu edilebilecek nitelik taşımaktadır. Ancak, işlemin unsurları yönünden hukuka uygunluğunun idarece denetlenmesi; yani idarenin bir çeşit öz denetim yapma arzusu[866], yargının iş yükünün azaltılması isteği, ayrıca idari uyuşmazlığın yalnızca ve münhasıran idari hâkimin müdahalesiyle çözümlenmesinin zorunlu olmadığı düşüncesi [867] bu kurumun düzenlenmesine sebep olmuştur[868]. İtiraz yolunun, hiyerarşik bir denetim yolu öngördüğü, bu sayede gümrük idaresinin alt idari makamların işlemlerini denetleme ve hukuka uygunluğunu sağlama imkânı verdiği düşünülmektedir.

İdari dava açılmadan önce idareye başvurulmasını öngören benzer bir düzenleme İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 13'üncü maddesinde yer almaktadır. Düzenlemede, idarenin eylemi nedeniyle *"hakları ihlal edilmiş olanların"*, bir tam yargı davası açmadan önce, Kanunda belirtilen süreler içinde *"İlgili idareye başvurarak haklarının yerine getirilmesini istemeleri"* gerektiği kurala bağlanmıştır.(İYUK. m.13/1). İlgililerin, bu istemlerinin reddedilmesi veya reddedilmiş sayılmasını müteakip dava açmaları gerekmektedir. Uygulamada, başvuru üzerine idarece tesis edilen veya edildiği varsayılan işlem *"ön karar"* olarak adlandırılmakta ve anılan karar alınmaksızın dava açılması halinde dava dilekçesinin merciine tevdiine karar verilmektedir[869].

Gümrük Kanunu'nda öngörülen idari itiraz ile İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 13'üncü maddesinde düzenlenen itiraz zorunluluk unsuru ve hukuki sonuçları açısından

866 Yıldırım2006, s.141. İdari başvurunun idarenin kendi tasarruflarını denetlemesi sonucunu doğurduğu; aynı zamanda idarenin bir içi denetim yolu olduğu hususunda bkz. Yusuf Sertaç Serter, **İdari Uyuşmazlıkların Çözümünde Yargı Dışı Bir Araç Olarak İdari Başvurular**, Adalet, Ankara 2015, s.41.

867 Serter, s.47; Yumuk, s.181.

868 Yıldırım, s.118; Hatipoğlu, s, 377; Çelik Şeşen, s.15.

869 Yumuk, s.181.

örtüşmektedir. Ancak aralarında bir takım temel farklılıklar mevcuttur. Gümrük Kanun'unda öngörülen zorunlu itirazlar, sadece, Kanunda sayılı idari işlemler için, tahakkuklar para cezaları ve idari kararlar için öngörülmüştür. Oysa İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 13'üncü maddesinde düzenlenen idari başvuru idari eylemlere ilişkindir. Bir idari işlem nedeniyle ilgilisinin bir hakkı ihlal edilirse idari başvuru yapılmadan dava açılması mümküdür[870].

Öte yandan, 4458 sayılı Kanun'da öngörülen idari itiraz yoluna başvurulmadan önce ortada ilgilisinin hukuki durumunu olumsuz bir şeklide etkileyen idare ile ilgili arasında menfaat dengesini bozan ve bu niteliği itibarıyla idari davaya konu olabilecek bir işlem bulunmaktadır. Oysa İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 13'üncü maddesi uyarınca yapılacak olan başvuruda, ortada idari bir işlem bulunmamaktadır. Bu halde, İdareye yapılan başvuru ile hakkın ihlal edilmesi nedeniyle bozulan menfaat dengesinin düzeltilmesi, idarenin iradesini açıklaması uyuşmazlık hakkında ön kararını vermesi istenilmektedir. Bu başvuru sonucunda idarece tesis edilecek işlem üzerine idari uyuşmazlık çıkartılmaktadır[871].

bb. Zorunluluk

İdari başvurular, yapıldıkları zaman açısından, hiçbir idari işlem veya eylem yokken yapılan idari başvurular, herhangi bir idari işlem veya eylemden sonra yapılan idari başvurular olarak ikiye ayrılarak incelenmektedir. Başvuranın iradesi esas alındığında ise, başvuruların; isteğe bağlı idari başvurular ve zorunlu idari başvurular olarak sınıflandırılması mümkündür[872]. İdari dava açılmadan önce, ilgililere, önce üst

870 Yumuk, s.182

871 Yumuk, s.182.

872 Yıldırım2006, s.111.

makama başvurmaları hususunda bir zorunluluk öngörülmemiş; aksine, onlara bu konuda bir serbesti tanınmış ise başvurunun ihtiyari olduğunun kabulü gerekmektedir. Bu halde, ilgili, menfaat dengesini göz önünde bulundurmak suretiyle idari makama başvurup başvurmayacağına karar verecektir [873] . İdariye dava açmadan önce üst makama başvurulmasının öngörüldüğü, idare başvurulmasının arandığı hallerde artık başvurunun ilgilinin ihtiyarına bırakıldığının kabulüne olanak yoktur. Bu halde, başvurunun zorunlu olduğunun kabulü gerekmektedir ve ancak öngörülen başvurunun usulüne uygun olarak tüketilmesi halinde uyuşmazlığın idari mahkemenin önüne getirilmesi mümkündür[874]. Bu bakımdan, kişiler, idari dava açmadan önce idareye başvurmak zorunda olduklarını, aksi takdirde, yargısal başvurularının kabul edilmeyeceğini net olarak bilmelidirler. Dolayısıyla, idari başvurunun zorunlu olduğu açıkça kurala bağlanmalıdır[875]. Zira hukuki güvenlik ilkesi kişilerin fazla bir çaba harcamadan yürürlükteki hukuk kurallarının neye izin verdiğini ve neyi yasakladığını bilmelerini gerektirir.

Ayrıca, idari başvurunun zorunlu olduğunun kanunda düzenlenmesi gerekmektedir [876] . Düzenleme, açık, anlaşılabilir olmalı ve yoruma ihtiyaç göstermemelidir. Zira zorunlu idari başvurular, esasen, idari uyuşmazlıkların yargı önüne getirilmelerini geciktirmekte[877]dava açma hakkını ötelemektedir.

İdari başvuru yollarına ilişkin düzenlemeler incelediğinde, dava açılmadan önce idari itirazın zorunlu olduğu çok az düzenlemede açıkça kurala bağlanmıştır. Örneğin,

873 Hatipoğlu, s.365.

874 Yıldırım 2006, s.116.

875 Zorunlu idari başvurunun mahkemeye erişim hakkına bir sınırlama getirdiği, bu bakımdan açıkça düzenlemesi gerektiği, aksinin kabulünün hukukî güvenlik ve belirlilik ilkeleri ile bağdaşmayacağı hakkında bkz. Öztürk, s.114-115.

876 Zorunlu idari başvuruların idari uyuşmazlıkların yargı önüne getirilmesini geciktirdiği, oysa herkesin hak arama hürriyetine sahip olduğu, temel hak ve hürriyetlerin ancak kanunla sınırlandırılabileceği, zorunlu idari başvuruların kanunla düzenlemesi gerektiği hakkında bkz. Serter, s.352.

877 Serter, s.351.

Kamu İhale Kanunu'nun 54'üncü maddesinde, şikâyet ve itirazen şikâyet başvurularının, dava açılmadan önce tüketilmesi zorunlu idari başvuru yolu olduğu açıkça kurala bağlanmıştır.

İdari başvuruyu düzenleyen kurallarda açık ve anlaşılabilir bir düzenleme genellikle bulunmamaktadır[878]. Bu halde, dil bilgisi ve gramer kurallarından hareket edilerek idari itirazın zorunlu olup olmadığının belirlenmesi, düzenlemenin amacının ortaya konulması gerekmektedir. İdari başvuruyu öngören kurallar incelendiğinde, cümlenin yükleminin iki şekilde düzenlendiği görülmektedir. Birinci grupta genel olarak yüklemin dilek kipiyle çekildiği, *"...itiraz edebilirler"*, *"...müracaat edebilirler"*, *"...itiraz olunabilir..."* ifadelerinin kullanıldığı görülmektedir[879]. İkinci grupta ise, yüklemin emir kipiyle çekilmekte,*"...itiraz edilmelidir."*, *"... itiraz edilir.* şeklinde ifadeler kullanılmaktadır.

Öğretide, yüklemin dilek kipiyle çekildiği hallerde başvurunun ihtiyarı nitelikte olduğu kabul edilmektedir[880]. Nitekim yargı kararlarında, bu nitelikteki hükümlerin isteğe bağlı idari başvuru yolunu düzenlediği kabul edilmektedir[881]. Ancak, yüklemin emir kipiyle çekildiği hallerde başvuru zorunludur. Zira kanun koyucu, buyurgan bir dil ile normda öngörülen yolun tüketilmesi gerektiğini söylemektedir[882]. Örneğin, idari eylem nedeniyle bir hakkı ihlal edilmiş olanların idareye başvurması gerektiğini öngören İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 13'üncü maddesinde kullanılan dil ve cümle yapısı

878 Fransız idare hukukunda idari başvurular hakkında benzer bir tespit için bkz. Serter, s. 374.

879 Hatipoğlu, s.367; Kağıtcıoğlu, s.246. Fransız idare hukukunda başvurunun zorunlu olup olmadığının tespit edilmesi için düzenlemelerde yer verilen terimlerden; konunun özelliğinden ve hâkimin çözümünün yerindeliğinden faydalanıldığı hususunda bkz. Serter, s.375. Ayrıca, Yumuk, s.183.

880 Yıldırım2006, s. 111; Hatipoğlu, s.367; Kağıtcıoğlu, s.246.

881 Kullanılan ifadelerin itirazın zorunlu olup olmadığı açısından belirleyici olduğu, *"başvurulabilir"*, "*itiraz edilebilir"*, *"müracaat edilebilir"* gibi ifadeler kullanılması halinde ilgilinin seçimlik hakkının bulunduğu hakkında bkz. Yıldırım2006, s.112.

882 Kanun koyucunun bir başvuru yolunun zorunluluğunu tayin hususunda istikrarlı bir tutum ve dil bilgisi disiplinine sahip olması gerektiği hakkında bkz. Hatipoğlu, s.369.

başvurunun zorunluluğunu ortaya koymaktadır. Anılan düzenleme uyarınca, *"hakları ihlal edilmiş olanların idareye başvurarak haklarının yerine getirilmesini istemeleri gereklidir"*.(İYUK. m.13).

Gümrük Kanunu'nda hiçbir yoruma gerek kalmaksızın, normun içeriğinde itiraz yoluna başvurarak dava açılması gerektiği açıkça kurala bağlanmamıştır. En azından, Gümrük Kanunu'nun 242'nci maddesinin kullanılan dil ve normun düzenleniş şekli 4734 sayılı Kanun'un 54'üncü maddesinde yer alan düzenleme kadar açık ve net değildir. Normda kullanılan dil ve cümle yapısından hareket edildiğinde, ilk bakışta düzenlemede öngörülen başvuru yolunun isteğe bağlı bir idari başvuru olarak nitelendirilmesi mümkündür. Gerçekten, Kanun'un anılan maddesinin 1'inci fıkrasında, cümle yüklemi emir kipiyle çekilmemiştir. İlk bakışta normdan başvurunun zorunlu olduğu anlamının da çıkarılması mümkün değildir. Aksine, anılan düzenleme uyarınca, yükümlüler, maddede sınırlı olarak sayılan işlemlere karşı *"bir dilekçe ile itiraz edebilir"*ler. Her ne kadar, 1'inci fıkradan hareket edildiğinde başvurunun ihtiyari olduğu sonucuna ulaşmak mümkünse de anılan fıkra, maddenin dördüncü fıkrası ile incelendiğinde, başvurunun zorunlu olduğu anlaşılmaktadır. Düzenleme uyarınca ancak *"itirazın reddi kararlarına karşı işlemin yapıldığı yerdeki idari yargı mercilerine"* başvurulması mümkündür. Dolayısıyla, maddede sayılan işlemlerin yargısal yoldan denetiminin yapılmasını isteyen ilgilinin gümrük idaresine itiraz etmesi ve itirazın reddi kararı üzerine dava açması gereklidir. Bu bakımdan, düzenlemede yer alan idari itirazın zorunlu olduğunun kabulü gerekmektedir[883] .

883 1615 sayılı Gümrük Kanunu'nun idari itirazı düzenleyen maddelerinde *"itirazda bulunabilirler''* ibaresi kullanılmakla birlikte anılan dönemde de Danıştay, idari itirazın zorunlu olduğunu kabul etmiştir. Bu hususta kararlar için bkz. Aydın/Topuz/Beyribey, s. 511 vd. Gümrük hukukunda itirazın zorunlu olduğuna dair bkz. Ali Fuat Uçar, "Gümrük Kanunu'nun 242'nci Maddesi Uyarınca İdari İtiraz Yolları ve Vergi Yargısına Başvuru'', **Yaklaşım Dergisi**, S.184, Nisan 2008, E-Yaklaşım, (E.T. 29.3.2019, www.yaklasim.com). Haldun Yağan, "Gümrük Mevzuatında İtiraz", **Gümrük Dünyası**, S. 72, 2012/1, s 3. (Yağan 2012). Ayrıca Yumuk, s.184. Gümrük

Nitekim uygulamada, Danıştay'ın 7. Dairesi[884] ile Vergi Dava Daireleri[885] Gümrük Kanunda öngörülen idari başvuru yolunun zorunlu olduğunu kabul etmektedir.

İdari itirazın düzenlenmesinin gerekip gerekmediğinin; idari itiraz başvurulmasının zorunlu tutulup tutulamayacağının uluslararası metinler incelenerek de ortaya konulması gerekmektedir.

Gümrük Rejimlerinin Basitleştirilmesi ve Uyumlaştırılmasına İlişkin Uluslararası Sözleşme'nin I nolu Ekinin 10'uncu bölümde gümrük vergilerine itiraz hakkı düzenlenmiştir. Anılan Bölümde, genel olarak, ulusal mevzuatın gümrük konularında itiraz hakkı tanıması gerektiği; gümrük idaresince, itirazın ulusal mevzuatta öngörüldüğü süre ve şekilde yanıtlanarak ilgilisine tebliğ edilmesi gerektiği; gümrüğe yapılan itiraz reddedildiğinde ilginin gümrükten bağımsız bir kuruma temyiz hakkına sahip olduğu ve itiraz eden kişinin Mahkemeye müracaat hakkının olduğu belirtilmiştir[886]. Düzenlemede, itirazın, yükümlülük değil bir hak olarak ilgisine tanınması kabul edilmiştir.

Kanunu'nda öngörülen idari itirazın mükellefin beyanından bağımsız olarak idarece tesis edilen işlemler için geçerli olduğuna dair kabul için bkz. Yerci2019, s.631.

884 *"Gümrük Kanunu'nun sözü edilen 242'nci maddesi hükmüne göre, idari davaya konu olabilecek işlem, vergilerin geri verilmesi isteminin reddine ilişkin karar değil; söz konusu karara karşı, öngörülen usule göre yapılacak itiraz üzerine, yine aynı maddede yazılı mercilerce tesis edilecek olumsuz işlem olduğundan, itiraz başvurusu, yargı yerlerine başvurulmadan önce ilgililerce tüketilmesi gereken zorunlu nitelikteki başvuru yoludur. Bu yol tüketilmeden dava açılması halinde, bu durumun idari yargı yerlerince kendiliklerinden nazara alınması İdari Yargılama Hukukunun gereklerinden''* olduğu hakkında bkz. Dş.7.D 23.Dş. 7.D. 10. 2015 tarih ve E:2013/5613; K:2015/5327 sayılı kararı, (Özel Arşiv); Dş.7.D. 19.11.2014 tarih ve E:2010/3487; K:2014/5949 sayılı kararı, (Özel Arşiv); Dş.7.D.17.12.2007 E: 2006/804; K: 2007/5764 sayılı kararı, (Özel Arşiv). "*Dahilde işleme izin belgesi kapsamında geçici olarak ithal edilen eşyanın, işlenerek ihracının gerçekleştirilmesini müteakip, taahhüt hesabı kapatılarak, teminatların iade edilmesinden sonra, ihracata ilişkin belgelerin gerçeği yansıtmadığının tespit edilmesi halinde, gümrük yükümlülüğü doğmuş olacağından, gümrük vergileri alınmadan yurda girişi yapılan eşyaya ilişkin gümrük vergilerinin, Gümrük Kanunu'na göre tahakkuk ettirilerek tebliği gerektiği; olayda da, idarece tesis edilen ilk işlem tahakkuk işlemi olduğundan ve buna karşı 4458 sayılı Kanun'un 242'nci maddesinde öngörülen idari başvuru yollarına"* gidilmesi gerektiği hakkında bkz. Dş. 7. D. 13.11.2008 tarih ve E:2007/5346; K: 2008/4603 sayılı kararı, Danıştay Dergisi, S.120, 2009, s.236 vd., (E.T. 19.10.2019, https://www.danistay.gov.tr).

885 Dş. VDDK. 19.2.2014 tarih ve E:2013/816; K:2014/34 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

886 Gümrük Rejimlerinin Basitleştirilmesi ve Uyumlaştırılmasına İlişkin Uluslararası Sözleşme Hakkında Değişiklik Protokolüne Katılmamız Hakkında Karar (7.3.2006 Tarih ve 2006/10160 Sayılı Bakanlar Kurulu Karar) (RG:31.03.2006-26125). Ticaretin Kolaylaştırılması Anlaşması'nın 4'üncü maddesinde de, her üye devletin ilgililere itiraz hakkı tanıması gerektiği düzenlenmiştir.

Avrupa Birliği -Türkiye Ortaklık Konseyi tarafından 6.3.1995 tarihinde kabul edilen, taraflar arasında sağlanacak gümrük birliğinin esaslarını içeren Kararın 26'ncı maddesi uyarınca, anılan kararın yürürlüğü giriş tarihinde, Türkiye, gümrük mevzuatını, özellikle *"eşyanın menşei, eşyanın gümrük kıymeti, gümrük birliği bölgesine gelen eşyanın gümrüğe sunulması, gümrük beyanı, serbest dolaşıma giriş askıya alma düzenlemeleri ve ekonomik etkili gümrük işlemleri eşyanın dolaşımı, gümrük yükümlülüğü, başvuru hakkı"* konularında[887], Topluluk Gümrük Kodu'nu oluşturan (EEC) 2913/92 sayılı ve 12 Ekim 1992 tarihli Konsey Yönetmeliği ile onun uygulama hükümlerini belirleyen (EEC) 2454/93 sayılı ve 2 Temmuz 1993 tarihli Komisyon Yönetmeliğinden oluşan Avrupa Gümrük Kodu ile uyumlaştırmak zorundadır.

Gümrük Kanunu'nun yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla yürürlükte olan topluluk gümrük kodunun 245'inci maddesinde, idari başvuru yolunun uygulanmasına ilişkin hükümlerin üye devletlerce belirleneceği öngörülmüştür. Bu düzenleme esas alınarak Gümrük Kanunu'nda idari başvuru yolunun zorunlu olduğu düzenlenmiş ve Avrupa Topluluğu mevzuatı ile uyum sağlanmıştır.

Kofisa kararında, Divan, topluluk gümrük kodu uyarınca üye devletlerin, gümrük kodunun uygulanmasından kaynaklanan uyuşmazlıklarda, dava açılmadan önce idari makama başvurunun zorunlu olup olmadığını belirleme hususunda takdir yetkilerinin

Agreement on Trade Facilitation (ET. 5.12.2020, https://www.wto.org). Revize Kyoto Sözleşmesi'nin ve Ticaretin Kolaylaştırılması Anlaşması'nın itirazı düzenleyen hükümlerinin benzer olduğu, ancak Ticaretin Kolaylaştırılması Anlaşması'nda Dünya Gümrük Örgütü hukukuna egemen olan ayrımcılık yapmama yasağının ayrıca vurgulandığı hakkında bkz. Wolffgang /Kafeero, s.31.

887 Topluluk Gümrük Kodu'nda itiraz hakkının uyumlaştırılmadığı, sadece, yükümlüye itiraz hakkı tanınmasının belirtildiği; itirazların uyumlaştırılması hususunda Birlik düzeyinde yürütülen çalışmalar sonucunda bir taslak oluşturulduğu ancak siyasi ortamın uygun olmadığı; yapılacak düzenlemelerin ülkelerin iç hukukuna müdahale anlamına geleceği kabul edilerek bu girişimden vazgeçildiği hususunda bkz. Üyümez/ Gültekin 2016b, s.159.

olduğunu kabul etmektedir[888]. Gümrük Kanunu'nda idari başvuru yolunun zorunlu olduğu hususunda yapılan düzenleme ve normun bu şeklide anlamlandırılması ABAD'ın Topluluk Gümrük Kodu'nda düzenlenen idari başvuruları düzenleyen hükümleri yorumlayan kararı ile de çelişmemektedir.

c. Zorunlu İdari İtirazın Hukuki Rejimi

Gümrük Kanunu'nun itirazı düzenleyen hükümlerinden hareketle zorunlu itirazın hukuki rejiminin eksiksiz olarak ortaya konulması mümkün değildir. Bu bakımdan, itirazın hukuki rejiminin ortaya konulması, itiraza tabi işlem ve itiraz merci tarafından verilen kararın idari işlem teorisi açısından değerlendirmesini gerektirmektedir[889]. İdari işlem teorisi açısından yapılacak bu değerlendirme, sonuçta, bu işlemlerden hangisinin idari davaya konu edilebileceğinin belirlenmesine olanak sağlayacaktır.

aa. Kesin ve Yürütülmesi Zorunlu İdari İşlem

İdarece tesis edilen işlemin iptal davasına konu edilebilmesi için kesin ve yürütülmesi zorunlu olmalıdır. Aksi halde, dava, işin esasına girilmeden ilk incelemeden reddedilir. Öğretide ve yargı karlarında, iptal davasının konu oluşturacak işlemin iki unsuru taşıması gerektiği kabul edilmektedir. Bunlardan ilki işlemin, kesin olması; ikincisi ise, yürütülmesinin zorunlu olması, yani; icrai nitelik taşımasıdır.

İdari işlemin kesinliği ile işlemin hukuk düzeninde varlık kazanması için gerekli olan idari usulün tamamlanması; son idari makam tarafından da onaylanmış olması

888 Case 1/99-Kofisa v Italia [2001] ECR. (ET.14.12.2020, https://curia.europa.eu). İdari itiraz uygulanmasının Birlik üyelerince karara bağlanacağı yolunda ayrıca bkz. Case 349/07- Sopropé – Organizações de Calçado Lda v Fazenda Pública, [2008] ECR, Gormley, s. 380.

889 Öztürk, s.43; Yıldırım/Çınarlı, s.204.

kastedilmektedir[890]. Ancak, öğretide[891], yargı kararlarında[892] ve mevzuatta *"kesinlik"* kavramına farklı anlamlar yüklenilmesi, kavramın anlam ve sınırlarının belirsizleşmesine; icrailik kavramı ile arasındaki farkın bulanıklaşmasına neden olmaktadır.

İcrailik ve kesin olma kavramlarının bir arada kullanılması nedeniyle oluşan bu belirsizliğe dikkat çekmek için öğretide kesinlik ve icrailik kavramının farkı üzerinde durulmakta; [893] yargı kararlarında iki kavram arasındaki fark ortaya konulmaya çalışılmaktadır[894].

Bununla birlikte, öğretide, idari işlemin kesin olmasından işlemdeki normatif iradenin belirgin olmasının anlaşılması gerektiği, bu anlamıyla kesinlik ve icrailik kavramlarının hemen hemen eş anlamı olduğu da savunulmaktadır. Buna göre, *"idarenin iradesinin belirli bir hukuki sonuç doğurmaya yönelik olma bakımından açık ve kesin olması, işlemin icrai sayılması bakımından da zorunludur"*[895].

---

890 Candan2015, s.80; D. Yılmaz, s.80; Yıldırım/Çınarlı, s.204.

891 Erkut, Celâl. **İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği,** Tıpkı Basım, Danıştay Yayınları, Ankara 2015, s.146; Öztürk, s.49; Yıldırım/Çınarlı, s.204.

892 *"İdare Hukukunda, kamu gücünün, idare edilenler üzerinde, ayrıca bir başka işlemin varlığına gerek olmaksızın, doğrudan hukuki sonuçlar doğurmak suretiyle etki yaratan işlemler, icrai (yürütülmesi gerekli) işlemler; idari karar alma sürecinde başkaca bir aşamadan geçmesine gerek kalmayan, yani nihai nitelikte olan işlemler ise, kesin işlemler olarak tanımlandığı'' hakkında* bkz. Dş.7.D. 19.1.2000 tarih ve E:1999/1760;K:2000/67 sayılı kararı, (Özel Arşiv);Dş.7.D 8.10.2015 tarih ve E:2012/129;K:2015/4862 sayılı kararı, (Özel Arşiv). *Vergi İdarelerinin, idari işlevleriyle ilgili olarak vergi hukuku alanında tesis ettikleri, uygulanabilir nitelikte, ilgililerin menfaatini doğrudan etkileyen ve onların hak ve yükümlülüklerinde değişiklik veya yenilik yaratan irade açıklamaları, verginin tarhı, tahakkuku ve tahsiline ilişkin işlemleri 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2' nci maddesi kapsamında idari yargının görev alanına girmektedir. Yarattığı hukuki sonuçları dikkate aldığımızda davacı hakkında tesis edilen işlem kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem niteliğindedir*.'' Dş.4. D. 18.10.2007 tarih ve E: 2007/3334; K: 2007/3219 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

893 Candan 2015, s. 80. İdari işlemin icrailiğinden, başka bir işlemin varlığına gerek olmaksızın doğrudan doğruya etki sonuçlarını göstermesinin anlaşılması gerektiği hakkında bkz. D. Yılmaz, s.26. Ayrıca, Yıldırım/Çınarlı, s.205.

894 Dş.7. D. 14.4.2015 tarih ve E:2012/3737;2015/2071 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

895 Öztürk, s.49. Kesinlik ve icrailik kavramlarının farklı olduğu yürütülmesi gereken her işlemin kesin olduğu halde; her kesin işlemin yürütülmesinin zorunlu olmadığı, görüş bildiren işlemlerin bu nitelikte olduğu hakkında bkz. Candan, 2016, s.80; Erkut, s.146.

İdari itirazın işlemin kesinleşmesine etkisinin bulunup bulunmadığı; itiraza tabi işlemin tesis edildiği anda kesin olarak kabul edilip edilemeyeceği, işleme eklenen iradenin ilk işlemin kesinleşmesine etkisinin bulunup bulunmadığı hususunda da bir fikir birliği bulunmamaktadır.

İdari başvuru yollarının tüketilmemiş olması halinde işlemin kesinleşmediği; işlemin ancak, bu aşamanın tüketilmesi ile kesinleştiği belirtilmektedir[896]. Bu yaklaşımın izlerini Danıştay kararlarında bulmak mümkündür. Buna göre, zorunlu itiraz yolu öngörülmesi halinde, işlem, henüz kesin ve icrai nitelikte olmadığından idari davanın konusunu oluşturması mümkün değildir[897]. Ancak, bu bakış açısı işlemin kesinleşmesini ilgilinin iradesine bırakmaktadır. İlgilinin itiraz etmemesi ya da kanunda öngörülen süre içinde itiraz edilmemesi halinde kararın kesinleşeceğinin açıkça belirtilmemesi halinde, işlem kesinleşmeyecektir. Bu durum ise, kesinleşmediği halde ilgilinin üzerinde hukuki sonuç doğuran bir işlemin varlığının kabulünü gerektirmektedir. Bu bakımdan, ilgili düzenlemelerde açıkça aksi öngörülmedikçe zorunlu itiraz yoluna *"kesinleştirici bir etki"* [898] tanınması mümkün değildir. İdari makamın, hiçbir duraksamaya yer bırakmayacak şekilde, iradesini ortaya koyması halinde işlemin kesin olduğunun kabulü gerekmektedir [899] . Dolayısıyla, işlemin idari davaya konu edilmesi için kanunda öngörülen zorunlu başvurunun işlemin kesinliğine etkisi bulunmamaktadır[900].

Bu açıdan bakıldığında, Gümrük Kanun'unda, zorunlu itiraz yolu tüketilmesi öngörülen işlemlerin kesin olduğu söylenebilir. Çünkü vergi tahakkukları, para cezaları ve idari kararlar Kanunda öngörülen sürecin tamamlanması ile ortaya çıkmakta; idari

896 Öztürk, s.52.

897 Öztürk, s.52. İşlemin uygulanabilmesi için hiyerarşik makamın veya vesayet makamının onayının gerekmesi halinde işlemin kesin olmadığı hakkında bkz. Candan2015, s.86.

898 Öztürk, s.52; Candan2015, s.80; Yıldırım/Çınarlı, s.204.

899 D. Yılmaz, s.81; Öztürk, s.53; Yıldırım/Çınarlı, s.204.

900 Öztürk, s.53. Zorunlu idari itiraz usulünün idari karar alma sürecinin bir parçası olarak değerlendirilemeyeceği hakkında bkz. Serter, s.373.

makam işleme dair nihai iradesini bu işlemler ile açıklamaktadır. Anılan idari usulün tüketilmesinin işlemin kesinliğine etkisi bulunmamaktadır.

Zorunlu itiraza tabi olan işlemin diğer unsuru olan icrailik kavramı konusunda da öğreti ve yargı kararlarında üzerinde anlaşılmış bir tanım bulunmamaktadır. Kavram, genel olarak, hukuk düzeninde yarattığı etki esas alınarak incelenmektedir. Buna göre, ilgilisini hak sahibi ya da borçlu kılan, onun statüsünü belirleyen veya değiştiren, ilgilisine bir hak tanıyan veya onun kullanılmasını sınırlayan, kısıtlayan, daraltan, erteleyen, işlemler icrai niteliktedir[901].

Öte yandan, öğretide icrailik unsuru, idarenin hukuk düzeninde değişiklik yaratma iradesi esas alınarak ortaya konulmaya da çalışılmaktadır. Buna göre, işlemin, icrai olarak nitelendirilmesi için idarenin *"iradesinin"* hukuk düzeninde değişiklik yaratmaya yönelmesi gerekli ve yeterlidir. Dolayısıyla, değişikliğin gerçekleşme anı icrailiğin belirlenmesinde bir unsur değildir[902]. Değişikliğin somut olarak gerçekleşmesi işlemin uygulanabilir hale gelmesi veya yürürlüğe girmesi ile ilgilidir. Buna göre, icrailik idari işlemin içkin bir özelliğidir ve zaman içinde bu özelliğin kaybedilip kazanılması söz konusu olmaz. İdari işlem ya tesis edildiği ilk andan itibaren icraidir ya da bu nitelikten yoksundur.

Hangi açıdan bakılırsa bakılsın, hazırlık işlemleri, idarenin iç düzen işlemleri, idarenin iç yazışmaları, bilgi vermek amacıyla kaleme alınan yazılar, bir yükümlülüğü hatırlatan yazılar icrai nitelikten yoksundurlar[903]. Çünkü bu işlemler hukuk düzeninde bir değişiklik yaratmadığı gibi idarenin iradesi de bu amaca yönelmemiştir. Gümrük idaresince tesis edilen bu nitelikteki işlemlerin de icrai olarak nitelendirilmesi mümkün

901 Candan 2015, s.83; Yıldırım/Çınarlı, s.204.

902 Erkut, s.145; Öztürk, s 47.

903 Candan2015, s.84; Yıldırım/Çınarlı, s.204; Erkut, s.163. vd.

değildir. Ancak, Gümrük Kanunu'nun 242'nci maddesinin 1'inci fıkrasında, idari itiraza tabi olduğu belirtilen, tahakkuklar, para cezaları ve kararlar, mükellefin hukuki durumu üzerinde bir etki yaratmak için tesis edildiklerinden icrai niteliktedirler. Gümrük idaresinin iradesi hukuk düzeninde değişiklik yaratmaya yöneliktir. Bu bakımdan, anılan işlemler tesis edildikleri andan itibaren hukuk düzeninde etki ve sonuçlarını gösterirler. Dolayısıyla, sözü edilen işlemler için bir idari itiraz yolunun öngörülmüş olması onların bu niteliğini etkilemez.

bb- Zorunlu İdari İtirazda Davaya Konu İşlem

İdarece tesis edilen işlemin iptal davasına konu edilebilmesi için kesin ve icrai nitelikte olması gereklidir. İşlemin ilgilisine tebliği üzerine kanunda gösterilen süre içinde idari davaya konu edilmesi mümkündür. Bu halde, mahkemece, sadece işlemin kesin ve yürütülmesi zorunlu nitelikte olup olmadığı incelenecek, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda ilk inceleme koşulları için öngörülen diğer hususlarda eksiklik bulunmaması halinde dosya tekemmül ettirilerek işin esası hakkında karar verilecektir. Ancak, idari itirazın öngörülmesi halinde, idari davaya konu olacak işlemin saptanması ayrı bir sorun olarak ortaya çıkmaktadır. Gerçekten zorunlu itirazın öngörüldüğü hallerde, ilgilinin hukuki durumu üzerinde hukuki sonuç doğurabilecek nitelikte olan ve normatif etkiye sahip olan bir işlem bulunmaktadır. Zorunlu itiraz başvurusu öngörülmesi halinde bu işlemin idari davaya konu edilebileceği konusunda kuşku da yoktur. Ancak, itiraz edilmesi halinde, itiraz mercii tarafından kurucu (normatif) bir irade ortaya konularak yeni bir işlem tesis edilmektedir. İşte bu halde iki işlemden hangisinin davanın konusunu oluşturacağı bir sorun olarak belirmektedir.

Danıştay'ın bu konudaki yanıtı kısa ve kesindir. Buna göre, idari itirazın zorunlu olduğu hallerde idari davaya itirazın reddine ilişkin kararın konu edilmesi

gerekmektedir[904]. Kararların, gerekçeleri incelendiğinde görüleceği üzere, Danıştay'ın, neden ilk işlemin dava konusu edilemediğine ilişkin olarak bir gerekçe üretmediği görülmektedir.

Öğretide, Danıştay'ın bu hususta ki kararları eleştirilmiş; Fransız içtihat ve öğretinin etkisiyle bu hususta kuramsal bir dayanak oluşturulmaya çalışılmıştır. Buna göre, Fransız öğreti ve içtihadın da zorunlu itiraz üzerine açılacak davanın konusunu itiraz merciinin kararının oluşturduğu kabul edilirken iki ana teori ortaya konulmaktadır. Bunlardan, ilki ikame; ikincisi ise sınırlama teorisidir. İlk kuram uyarınca, *"zorunlu itirazlarda itiraz üzerine verilen olumsuz karar- geçmişe etkili olarak – ilk işlemin yerine geçmekte, onu ikame etmektedir"*[905]. Bu halde, itiraz üzerine verilen karar ile ilk işlem ortadan kalktığından, ortada idari davaya konu edilebilecek tek bir işlem kalmaktadır. Bu ise, itiraz merciinin başvurusu üzerine tesis edilen olumsuz karardır[906]. Bu kuramın kabul edilmesi halinde ilk işlemin unsurlarındaki hukuka aykırılıkların, itirazın reddine ilişkin işlemin iptali istemiyle açılan davada denetlenip denetlenemeyeceği; denetlenecekse, yapılan denetimin sınırının ne olacağı hususunda belirsizlik bulunması ikame kuramının eleştirilmesine neden olmuştur[907]. İkinci kuram uyarınca, zorunlu itiraz öngörülen hallerde itirazın reddi üzerine verilen kararların idari davaya konu edilmesinin nedeni *"zorunlu itiraz yolunun öngörülmesi suretiyle ilk işleme karşı idari itiraz hariç her türlü*

904 Dş.7.D 26.10.2005 tarih ve E:2005/643; K: 2005/2571 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Aynı yönde, Dş.7.D 26.3.2015 gün ve E:2011/318; K:2015/1614 sayılı kararı, (Özel Arşiv). "*İdari dava açılmadan önce, vergi tahakkukları ve para cezaları için, 4458 sayılı Kanun'da belirtilen usule uygun idari başvuruların yapılmış olması, açılacak davaya konu idari işlemin oluşabilmesi için zorunlu" olduğu"* hakkında bkz. Dş. 7. D. 24.9.2008 tarih ve E:2007/787; K: 2008/3765 sayılı kararı, Danıştay Dergisi, S.120, 2009, s.216 vd., (E.T. 19.10.2019, https://www.danistay.gov.tr).

905 Öztürk, s.57; Serter, s, 383.

906 Bu görüşün doğal sonucu olarak, ilk karara karşı yargıya başvurulmayacağı; zorunlu başvuru üzerine alınan kararın ilk kararı geçmişse etkili olarak ortadan kaldıracağı hususunda bkz. Serter, 385.

907 Fransız Danıştay'ının zorunlu idari başvurunun söz konusu olduğu durumlarda, zorunlu itiraz üzerine tesis edilen işlemin idari davaya konu edileceğini benimsediği hakkında bkz. Serter, s.383.

başvuru olanağının kapatılmasıdır"[908]. Bu nedenle, itirazın ret ile sonuçlanmasından sonra da itiraz edilen işlemin idari davaya konu edilmesi mümkün değildir[909].

Ancak, itirazın reddine ilişin işlemin yargılama hukuku alanında doğuracağı *"hukuki etki"*den hareket edilmesi halinde, zorunlu itiraz yolu öngörülen işlemin mi, yoksa itiraz üzerine verilen kararın mı idari davaya konu edilmesi gerektiği ortaya konulabilir. Buna göre, itirazın reddi kararının tek etkisi, itiraz yolunun sonuçlandırılması suretiyle işlemin idari davaya konu edilmesini sağlamaktan ibarettir[910]. Bunun dışında anılan yola ayrı bir anlam yüklenmesine olanak bulunmamaktadır.

Öte yandan, zorunlu idari itirazın öngörüldüğü hallerde idari davaya konu olacak işlemin belirlenmesi, öncelikli olarak normun açık hükmünün incelenmesi; normda açık bir hüküm bulunmaması halinde, zorunlu idari itirazın niteliğinden hareketle bir yorum yapılması gerekmektedir. Zorunlu idari itiraz yolunu öngören düzenlemede, itiraza tabi işlemin veya itirazın reddi yolunda tesis edilen işlemin idari davaya konu edilmesi gerektiğinin açıkça kurala bağlanması halinde, *"itiraz yolu öngörülen işlemin"* veya *"itirazın reddine ilişkin işlemin"* idari davaya konu edilmesi gerekmektedir. Bu yolda bir düzenleme Gümrük Kanunu'nun 242'nci maddesinin dördüncü fıkrasında yer almaktadır. Buna göre, *"itirazın reddi karalarına karşı"* idari dava açılması mümkündür. Dolayısıyla, itirazın reddine ilişkin işlemin bulunması halinde ilk işlemin idari davaya konu edilmesi mümkün değildir.

908 Öztürk, s.58.

909 Öztürk, s.59.

910 Öztürk, s.60. Zorunlu idari itirazın öngörüldüğü hallerde gümrük vergisi tahakkukunun ve ceza kesme işleminin dava konusu edilmesi ile itirazın reddine ilişkin işlemin dava konusu edilmesi arasında yükümlü açısından bir fark bulunmadığı, hangi idari işlemin davaya konu edilebileceğinin belirlenmesinin sadece işlemin iptali halinde idarenin uygulaması için önem arz ettiğine ilişkin açıklamalar için bkz. Yerci2019, s.653.

d. İtiraza Tabi İşlemler

Zorunlu idari itiraz yolunu öngören düzenlemede sadece yükümlüye tebliğ edilen gümrük vergileri, cezalar ve idari kararlara itiraz edilmesi gerektiği kurala bağlanmıştır. Bu bakımdan anılanlar dışında kalan işlemler idari itiraza konu edilemezler[911]. Bu işlemler, gerekli koşulları taşımları halinde doğrudan iptal davasına konu edilebilirler.

aa. Vergiler

Gümrük Kanunu uyarınca ancak ihtirazi kayıtla beyan üzerine tahakkuk ettirilen gümrük vergileri ile gümrük idaresince yapılan inceleme ve denetimler sonucunda eksik alındığı veya hiç alınmadığı belirlenen gümrük vergileri için idari itiraz yolunun tüketilmesi gerekmektedir. Gümrük vergilerinin, yükümlünün beyanı üzerine idarece tahakkuk ettirilmesi beyana dayanan tahakkuk; noksan tahakkuk ettirilen veya hiç tahakkuk ettirilmeyen vergilerin sonradan tahakkuk ettirilmesi ise ek tahakkuk olarak adlandırılmaktadır[912].

911 Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği (TOBB) hakkında, Eşyaların Geçici Kabulü İçin ATA Karneleri Hakkında Gümrük Sözleşmesinin 7'nci maddesi uyarınca tesis edilen işlemin, Gümrük Kanunu'nda öngörülen idari itiraz prosedürüne tabi olmadığı hakkında bkz. Dş. 7. D. 15.3.2007 tarih ve E:2006/3348; K:2007/1382 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği (TOBB) hakkında, TIR Karneleri Himayesinde Uluslararası Eşya Taşınmasına Dair Gümrük Sözleşmesinin (TIR Sözleşmesi) 7'nci ve 8'nci maddeleri uyarınca tesis edilen işlemin Gümrük Kanunu'nda öngörülen idari itiraz prosedürüne tabi olmadığı hakkında bkz. Dş. 7. D. 29.5.2007 tarih ve E: 2005/2720; K: 2007/2561sayılı kararı, (Özel Arşiv). İthalat sırasında gümrük idaresince tahakkuk ettirilemeyen vergilere karşı idari itiraz usulünü işletilmesine gerek bulunmadığı, bunların doğrudan idari davaya konu edilmesi gerektiği, damga vergisinin bunlardan biri olduğu hakkında bkz. Ercan2016, s.248. Gümrük vergilerinin ve para cezalarının da idari karar alınmak suretiyle ilgililerine tebliğ edildiği, bu bakımdan itiraza konu edilebilecek işlemlerin idari karar olması gerektiği hakkında bkz. Gök2019, s.313. *"Dampinge karşı verginin idari itiraza tabi olduğu, başmüdürlükçe, dampinge karşı vergi ve katma değer vergisi tahakkukuna yapılan itiraz, sadece katma değer vergisi yönünden reddedilmiş ise de, bu işlemin, dampinge karşı vergiyi de kapsadığının kabulünün gerektiği"* hakkında. bkz. Dş. 7. D. 15.2.2005 tarih ve E:2002/4569; K: 2005/172 sayılı kararı, Danıştay Dergisi, S.110, 2005, s.217, (E.T. 19.10.2019, https://www.danistay.gov.tr).

912 Gök2019, s.163.

aaa. İhtirazi Kayıtla Beyan Üzerine Tahakkuk Ettirilen Vergiler

Gümrük vergisi beyana dayanan bir vergidir. Bu beyanın, kural olarak yazılı ve bilgisayar veri işleme tekniği yoluyla, istisnai hallerde ise sözlü olarak ya da eşya sahibinin herhangi bir tasarrufu yoluyla veya basitleştirilmiş usulde yapılması mümkündür. Hukuki açıdan da yükümlü tarafından yapılan bu beyan duruma göre, yazılı veya sözlü ikrar niteliğini taşımaktadır[913]. Bu bakımdan, beyan üzerine tahakkuk ettirilen gümrük vergileri beyanı esas alan diğer vergilerde olduğu gibi belli durumlar hariç idari davaya konu edilemezler. Yükümlü tarafından yapılan beyana ihtirazi kayıt konulmaması veya verilen ek bir dilekçeyle beyana itiraz edildiğinin belirtilmemesi halinde tahakkuk ettirilen gümrük vergisinin idari itiraza ve idari davaya konu edilmesine olanak yoktur.

Gümrük Kanunu'nda, beyana ihtirazi kayıt konulabileceği ve ihtirazi kayıtla yapılan beyan üzerine dava açılabileceğine ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır[914]. Gümrük yükümlüsünce yapılan beyana ihtirazi kayıt konularak dava açılabileceği uygulamada ortaya çıkmış ve Danıştay tarafından geliştirilmiştir[915]. Danıştay tarafından geliştirilen bu uygulamanın temelini İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27'inci maddesinin 4'üncü fıkrasının oluşturduğu belirtilmektedir[916]. Zira ihtirazi kayıtla verilen beyannameler esas alınarak tarh ve tahakkuk ettirilen vergilere dava açılabileceğini kurala

913 Turgut Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, Genişletilmiş ve Güncelleştirilmiş 2. Baskı Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2006, s.37,(Candan2006a). Ayrıca, Yumuk, s.186; Gök2019, s.163. Gümrük Kanunun 242'nci maddesine gümrük vergilerinin idari itiraz tabi olduğu belirtildiğinden bu ibareden geniş anlamada gümrük vergilerinin anlaşılması gerekmektedir. Uygulamada da Danıştay, gümrük vergileri ibaresini geniş anlamda anlamakta dampinge karşı verginin ve telâfi edici verginin idari itiraza tabi olduğunu kabul etmektedir. Dş. 7. D. 20.6.2019 tarih ve E:2018/179; K:2019/4251 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Aynı bakış açısıyla, ek mali yüklerde gümrük vergileri kapsamında değerlendirilmekte; idari itiraz yolu tüketilerek dava konusu edilmesi gerektiği kabul etmektedir. Dş. 7. D. 30.03.2016 tarih ve E. 2013/ 6141; K. 2016/ 3543 sayılı kararı, Danıştay Dergisi, S.144, 2017, s.284, (E.T. 19.10.2019, https://www.danistay.gov.tr). 5911 sayılı Kanunla yapılan değişiklik uyarınca fon payına itiraz edilerek dava açılması gerektiği hakkında bkz. Dş 7. D.14.12.2015 tarih ve E:2012/2759; K:2015/7314 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

914 İhtirazi kayıt ibaresi VUK' nun 112'nci maddesinin 5'nci fıkrasında ve İYUK'nun 27'nci maddesinin 4'üncü fıkrasında geçmesine rağmen kavram anılan kanunlarda tanımlanmamıştır.

915 Candan 2006, s.38;Yumuk, s.188.

916 Candan 2006, s. 39; Yumuk, s.188.

bağlayan düzenleme, istenilmesi halinde beyana ihtirazi kayıt konulabileceğini kabul etmektedir. Dolayısıyla, ilgili kanuni düzenlemede aksi açıkça öngörülmedikçe beyana ihtirazi kayıt konulması mümkündür. Nitekim bu yönde bir düzenleme Gümrük Kanunu'nda bulunmamaktadır. Yürürlükte olduğu dönemde, *"yükümlülerin, gümrük idaresine verdikleri beyanname ve bu beyanname eki bilgi ve belgeler esas alınmak suretiyle kendileri tarafından hesaplanan gümrük vergilerine itirazda"* bulunamayacaklarına ilişkin 245'inci maddesinin 1'inci fıkrası[917] ile anılan Kanun'un *"tescil edilmiş beyannamenin ait olduğu eşyanın vergileri ve para cezalarından dolayı taahhüt niteliğinde beyan sahibini bağlayacağı ve gümrük vergileri tahakkukuna"* esas tutulacağı yolundaki 64'üncü maddesinin 3'üncü fıkrası ihtirazi kayıt konulmasına engel olmayacağı kabul edilmemiştir[918].

"İhtirazi kayıt, uygulamada, beyanın bağlayıcılığını etkisiz kılmak ve hak arama yollarına başvuru hakkını saklı tutmak amacıyla beyannameye konulan ve beyanın serbest irade ürünü olmadığını gösteren açıklama olarak nitelendirilmektedir"[919]. İhtirazi kayıtla beyanda bulunulması halinde, yükümlü gerçek anlamda bir irade açıklamaktan kaçınmakta, yalnızca idarenin süregelen uygulamaları ya da idarenin yorumu nedeniyle kendi iradesinin dışında bir beyanda bulunmaktadır. Başka bir deyişle, yükümlü idarenin yorumu nedeniyle idari işlem sürecinin aksamaması, gümrüklendirme sürecinin devam etmesi için bir beyanda bulunmakta, beyanname üzerine veya beyanname ekinde verdiği dilekçede beyanın idarenin yorumu nedeniyle zorunlu olarak yapıldığını, beyan üzerine tahakkuk ettirilen vergilere karşı itiraz edilip dava açılacağını beyan etmek suretiyle, *"beyanının bağlayıcılığı ilkesi"*nin (GK.m.63/1) etkisinden

917 5911 sayılı Kanun'un 68'nci maddesi ile yürürlükten kaldırılmıştır. (RG. 07.07.2009-27281).

918 Yumuk, s.189; Gök2019, s.164.

919 Dş.7. D. 12.3.2019 gün ve E:2016/12322;K:2019/1556 sayılı kararı, (Özel Arşiv); Dş.7.D. 21.12.2004 gün ve E.2004/2789;K2004/355 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

kurtulmak istemektedir[920]. Dolayısıyla, konulan kaydın anılan etkisini gösterebilmesi, beyan için yasalarda öngörülen süre veya zamanda konulmuş olmasına bağlıdır[921]. Anılan süreler geçtikten sonra kaydın ondan umulan hukuki faydayı sağlaması beklenemez[922].

Uygulamada, gümrük vergisi yönünden bu anın *"gümrük yükümlülüğünün başladığı"* diğer bir ifadeyle, beyannamenin tescil edildiği tarih [923] olduğu kabul edilmektedir[924]. Beyannamenin tescil edildiği tarih geçirildikten sonra konan kaydın

920 Mehmet Ali Arslan, "İhtirazi Kayıt ve Sorunları'', **Gümrük Dünyası**, 2009, S.63, s.33.

921 *" 4458 Sayılı Kanun'un 179'uncu maddesi uyarınca yapılan serbest dolaşıma giriş talebi üzerine tescil edilen beyanname, kanun hükümlerinin uygulanması bakımından yeni bir beyanname olduğundan, ihtirazi kayıt konulmadan verilen beyannameye dayanılarak tahakkuk ettirilen vergilere karşı idari itiraz yollarına gidilmesinin olanaklı olmadığı hakkında"* bkz. Dş. 7. D. 7.12.2006 tarih ve E:2004/3431; K: 2006/3892 sayılık kararı, Danıştay Dergisi, S.115, 2007, s.247 vd., (E.T. 19.10.2019, https://www.danistay.gov.tr).

922 "*İhtirazi kayıt dilekçesinin, beyannamenin tescilinden sonraki tarihte verilmiş olması nedeniyle, idari itiraz prosedürünün işletilmesi ve tahakkuka vaki itirazın reddine dair işlemin dava konusu edilmesinin hukuken mümkün olmadığı"* hakkında. bkz. Dş. 7. D. 17.12.2015 tarih ve E: 2012/3983; K:2015/7560 sayılı kararı, Danıştay Dergisi, S.143, 2016, s.349, (E.T. 19.10.2019, https://www.danistay.gov.tr). Aynı yönde, Dş.7.D 17.6.2009 tarih ve E:2008/999; K:2009/3103 sayılı kararı, (Özel Arşiv);Dş.7.D 11.2.2010 tarih ve E:2009/2985; K:2010/733 sayılı kararı, (Özel Arşiv); Dş.7.D. 31.10.2012 tarih ve E:2011/666; K:2012/4691 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Karalar için ayrıca bkz. Yumuk, s.189.

923 *"Yükümlülerce kendi beyanları üzerine tahakkuk ettirilen gümrük vergilerine karşı idari itiraz yoluna gidilebilmesi, daha sonra da idari yargı denetimine tabi tutulabilmesi, öncelikle, beyannamenin tescil edildiği tarihte beyannameye ihtirazi kayıt konulması veya bu kaydı içeren dilekçenin anılan tarihte idarenin kaydına girmesi koşuluna bağlı olduğu*'' hakkında bkz. Dş. VDDK. 17.9.2014 tarih ve E:2014/560; K2014/790 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Kararlar için bkz. Yumuk, s.189. "*Gümrük vergisinde, beyan üzerine tahakkuk ettirilen vergilere karşı düzeltme veya itiraz yoluna başvurulabilmesi için, beyannamenin tescil edildiği günde ihtirazi kayıt konulması gerektiği; beyannamenin tescil edildiği tarihten sonraki bir tarihte verilen ihtirazi kaydın veya ihtirazi kayıt içeren dilekçenin, düzeltme veya itiraz hakkı vermeyeceği hakkında"* bkz. Dş. 7. D. 21.12.2014 tarih ve E:2004/2341; K: 2004/3554 sayılı kararı, Danıştay Dergisi, S.109, 2005, s.235, (E.T. 19.10.2019, https://www.danistay.gov.tr). Ayrıca, Dş.7.D. 27.11.2015 tarih ve E: 2012/3082; K: 2015/6831 sayılı kararı, A. Yeşilova, s.171.

924 Danıştay kararları incelendiğinde, kararların ayrışık oyunda İdari itiraz için öngörülen süre içinde ihtirazi kayıt konulabileceğinin kabul edilmesi gerektiği kabul edilmektedir. Buna göre; *"yükümlülerin düzeltme başvurusunda bulunabilmeleri için, kendi beyanlarının dışında ek tahakkuk yapılarak tebliğ edilmesi anılan hükümlerin gereğidir. Ancak, idarenin zorlaması veya ileride doğabilecek ek tahakkuk ve buna bağlı olarak hesaplanacak gecikme faizinden kaçınmak amacıyla idarenin tespit ettiği şekilde beyanda bulunulması da mümkündür. Anılan süreç içerisinde mükelleflerin yanılması veya idarece yanıltılması da mümkündür. Bu durumda mükelleflerden, beyannamenin tescil tarihinde ihtirazi kayıt koymaları beklenemez. İhtirazi kayıt beyanın serbest irade ile yapılmadığını gösterdiğine ve sonrasında idari ve yargısal denetimin yapılması da mümkün olduğuna göre, ihtirazi kaydın beyannamenin tescil tarihi ile sınırlandırılmaması gerekir. Bu sürenin sınırsız olması da, idarenin işleyişini sınırlandıracağından, mümkün değildir. Anılan Kanun hükmünde düzeltme başvurusunun 15 gün içinde yapılabileceği belirtilmiştir. Söz konusu sürenin ihtirazi kayıt konulması açısından da geçerli olması hakkaniyete uygun olacaktır.*''Dş.7.D 24.1.2006 tarih ve E;2005/4186; K: 2006/88

hukuki bir etkisinin olmayacağı kabul edilmektedir [925] . Yani, ihtirazi kaydın, beyannamenin tescil edildiği tarihten sonra konulmuş olması halinde bu kayıt beyanın bağlayıcılığını etkisiz kılmaz. Başka bir deyişle, beyannamenin tescil edildiği tarihten sonra verilen ihtirazi kayıt dilekçesine dayanılarak, idari itiraz yoluna gidilmesine ve dava açılmasına olanak bulunmamaktadır.

bbb. Ek Olarak Tahakkuk Ettirilen Vergiler

Eşyanın, serbest dolaşıma girebilmesi için kanunen ödenmesi gereken tüm vergilerin beyan edilerek ödenmesi gerekmektedir. Ancak, bazen yanlışlıkla bazen ise yükümlünün yanlış beyanı sonucu gümrük vergileri hiç tahakkuk ettirilmeyebilir veya eksik tahakkuk ettirilebilir. Bu halde, idarece yapılan kontrol ve incelemeler sonucunda eksik alındığı ya da hiç alınmadığı belirlenen vergiler tahakkuk ettirilerek ilgilisine tebliğ edilir. Tahakkuk ettirilen bu vergiler ancak idari itiraz yolu incelenerek idari davaya konu edilebilir.

Gümrük idaresince, bazen, gümrük vergileri beyanname üzerinde ek olarak tahakkuk ettirilerek ilgilisine tebliği edilmekte[926]; bazen ise, daha sonra doğması mümkün olan vergi farkının güvence altına alınması için teminat miktarı hesaplanarak beyanname

sayılı kararı, (karşı oy) (Özel Arşiv); Dş 7. D. 20.2.2007 tarih ve E: 2006/217; K: 2007/600 sayılı kararı (karşı oy , (Özel Arşiv). Kararlar için bkz. Yumuk, s. 189 vd.

925 Dş.7.D. 22.10.2007 tarih ve E:2007/4296; K:2007/4250 sayılı kararı, (Özel Arşiv); Dş.7.D. 2.11.2012 tarih ve E:2011/667; K:2012/5138 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

926 "*Olayda, herhangi bir araştırmaya gidilmeksizin, yapılan fiziki muayene sonucu doğrudan, eşyanın farklı gümrük tarife ve istatistik pozisyonunda yer aldığından bahisle bu pozisyona göre belirlenen vergi oranının esas alınması suretiyle, ek tahakkuk yapılması ve ..... Gümrük Yönetmeliğinin 746'ncı maddesi uyarınca eşyanın teminat karşılığında çekilmesi söz konusu olduğundan, mahkemenin ortada ek tahakkuk bulunmadığı yolundaki*'' gerekçesinde isabet bulunmadığı hakkında bkz. Dş.7. D. 5.11.2014 E:2010/1936;2014/5358 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

üzerinde ilgilisine tebliğ edilmektedir[927]. Bu durum, ortada bir ek tahakkukun bulunup bulunmadığı hususunda duraksamaların doğmasına neden olmaktadır.

Uygulamada, anılan işlemin niteliği, bu hesaplamadan sonra idarece bir araştırma veya inceleme yapılıp yapılmadığı hususu göz önünde bulundurularak değerlendirilmektedir. Örneğin, eşyanın ithali sırasında, eşyanın kıymetinin doğru olarak beyan edilmediği hususunda bir duraksama yaşanması halinde, gümrük idaresince, ilerde doğması muhtemel olan vergi farkının mevcut bilgilere göre hesaplanarak, söz konusu tutarın güvenceye alınması için, Gümrük Kanunu'nun 202 ve 204'üncü maddesi uyarınca ilgilinden teminat istenilmesi mümkündür. Bu halde, ek tahakkuk yapılıp yapılmayacağı yapılan kıymet araştırması sonrasında belirlenmektedir. "*Bu bakımdan alınacak teminatın miktarının belirlenmesine yönelik bu hesaplama ile hesaplanan tutarın teminata bağlanması yolundaki işlemin, Gümrük Kanunu'nun 24'üncü ve izleyen maddeleri uyarınca bir araştırmaya dayanmaması nedeniyle, ek tahakkuk olarak nitelendirilmesi mümkün değildir"* [928]. Ancak, herhangi bir araştırma veya tahlil yapılmaksızın[929] salt yapılan fiziksel inceleme neticesinde ithal edilen eşyanın beyan

927 *"Mahkemece davanın konusu, davacı Şirket adına yapılan ek tahakkuk olarak kurulmuş ve bu konuda hüküm tesis edilmiş ise de; yukarıda açıklandığı üzere, olayda, henüz Gümrük Kanunu'nun 24'üncü ve izleyen maddeleri uyarınca tespit edilmiş bir kıymet farkı ve bu fark üzerinden yapılmış ek tahakkuk olmadığı gibi, dava konusu işlemin, ileride doğması olası vergi farkına esas olmak üzere alınacak teminatın miktarının belirlenmesi amacıyla yapılan bir hesaplamadan ibaret olduğu, bu haliyle de gerek düzeltmeye, gerek itiraza, gerekse söz konusu prosedürün işletilmesinden sonra olsa dahi, idari davaya konu edilebilecek, kesin ve yürütülmesi zorunlu idari işlem niteliği taşımadığı''* hakkında bkz. Dş.7.D. 23.11.2009 tarih ve E: 2008/2576K: 2009/4868 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Ayrıca, Yumuk, s.190.

928 Dş. 7.D 7.4.2005 tarih ve E: 2002/4391; K: 2005/607 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Aynı yönde, D.7. D. 7.11.2013 tarih ve E:2009/8288; K: 2009/5913 sayılı kararı, (Özel Arşiv). *"Eşyanın beyan edilen kıymetinin doğruluğu konusunda idarece şüpheye düşülmesi nedeniyle, yapılacak kıymet araştırması sonucunda tahakkuk ettirilmesi muhtemel olan vergiye ve kesilecek cezaya karşılık olmak üzere teminat alınması üzerine, söz konusu muhtemel vergi ve ceza tutarlarına karşı yapılacak düzeltme ve itiraz nedeniyle tesis edilen işlemlerin dava konusu yapılamayacağı; ancak, kesin tahakkuk işlemine vaki düzeltme ve itiraz başvurularından sonra tesis edilecek işlemlerin dava konusu yapılabileceği hakkında"* bkz. Dş. 7. D. 21.9.2005 tarih ve E:2005/2517; K: 2005/2042 sayılı kararı, Danıştay Dergisi, S.111, 2006, s.213 vd., (E.T. 19.10.2019, https://www.danistay.gov.tr).

929 Birinci tahlil sonucuna göre beyannamenin arka sayfasında tebliğ edilen tutarın, sonuçları eşyanın teknik özelliklerinin ve niteliklerinin belirlenmesi yönünden kesin olan ikinci ikinci tahlil sonucunda tahakkuk ettirilecek vergilere esas olmak üzere, alınacak teminatın tutarı için

edilenden farklı bir tarife ve istatistik pozisyonunda yer aldığından bahisle eşyanın kıymetine bu pozisyona isabet eden vergi oranının uygulanması suretiyle yapılan hesaplamanın ek tahakkuk olarak nitelendirilmesi gerekmektedir[930].

Gümrük vergilerinin hesaplanmasına esas alınan ikinci tahlil raporuna itirazın zorunlu olup olmadığı, ikinci tahlil raporuna itiraz edilmeden tahakkuk ettirilen vergilere vaki itiraz üzerine dava açılıp açılamayacağı hususu uygulamada tartışmalıdır. Bu hususta iki temel yaklaşım ön plana çıkmaktadır.

İlk yaklaşım; *"Kanun Koyucunun 242'nci maddede genel olarak itiraz usulünü düzenlediği, 243'üncü maddede ise, kimyevi tahlil sonuçlarına yönelik ortaya çıkan uyuşmazlıkların idari aşamada çözümlenmesini sağlamak amacıyla özel bir idari itiraz usulü getirdiği, ancak bu yola başvurulmasını, tüketilmesi zorunlu bir idari itiraz prosedürü olarak düzenlenmediği, tahlil sonuçlarına itiraz edip etmeme hususunda ilgililere seçimlik bir hak"* tanıdığını kabul etmektedir[931].

İkinci yaklaşım; gümrük vergi tahakkukuna esas alınan kimyevi tahlil sonuçlarının tahakkuktan önce mükellefe duyurulmasının, yasanın öngörmediği bir durum olduğu; mükellefler yönünden herhangi bir hukuki etki yaratıcı nitelikte olmadığı, mükellefe tahakkukla tebliğ edilen kimyevi tahlil sonuçlarının doğruluğunun bir idari davada tartışma ve araştırma konusu yapılabilmesinin, ancak, tahakkukun tebliğinden itibaren on beş gün içerisinde, 243'üncü maddede sözü edilen idari itiraz başvurusunun işletilmesine ve bu başvuru sonucunda itiraz hakkında gümrük başmüdürlüğü tarafından

---

hesaplandığı, bu aşamada, henüz kanunen tahakkuk ettirilmiş bir vergi bulunmadığı, dolayısıyla, ortada, ek tahakkuk bulunmadığından, davanın incelenmeksizin reddi gerektiği hakkında bkz. Dş. 7.D. 30.12.2009 tarih ve E: 2009/6385; K: 2009/5845 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

930 Dş.7.D.7.2.2014 tarih ve E:2010/6369; K:2014/642 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Ayrıca, Yumuk, s.190.

931 Dş.7.D 28.3.2006 tarih ve E:2003/1475; K:2006/987 sayılı kararı, (Özel Arşiv); Dş.7. D. 12.2.2015 tarih ve E:2011/8174; K:2015/717 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Ayrıca, Dş. 7. D. 30.12.2009 tarih ve E:2008/7153; K: 2009/5844 sayılı kararı, Danıştay Dergisi, S.124, 2010, s.281 vd., (E.T. 19.10.2019, https://www.danistay.gov.tr).

alınmış bir kararın bulunmamasına bağlı olduğu, bu itiraz başvurusu işletilmeden, salt, 242'nci maddede vergi, ceza ve idari kararlar için öngörülen itiraz başvurusuna gidilerek bu başvurunun reddine dair kararın iptali istemiyle idari dava açılmış olmasının, davacıya, idari itiraza konu etmediği kimyevi tahlil sonuçlarının bu davada tartışılmasını isteme hakkı vermeyeceği, aksine uygulamanın kimyevi tahlil sonuçlarına itirazın ayrı bir maddede düzenlemesinin mantığı ile bağdaşmayacağını kabul etmektedir[932].

Tahlile itiraz ve tahakkuka itiraz kavramlarının ayrı ayrı değerlendirilmesi, yükümlü tarafından tahlile itiraz edilmemiş olsa dahi tahakkuk ettirilen vergilere dava açılabileceğinin kabulü gerektiği düşülmektedir. Bu kabulün gümrük müşavirinin dava açma hakkına yorum yoluyla sınırlama getirilmesine engel olacağı değerlendirilmektedir. Zira ikinci yaklaşım esas alındığında, ithalatçı tarafından tahlil raporuna itiraz edilmemesi halinde, gümrük müşavirinin de tahakkuk ettirilen vergilere dava açıp açamayacağı hususu tartışmalı hale gelmektedir.

bb. Para Cezaları

Gümrük Kanunu uyarınca kesilen idari para cezaları ancak zorunlu idari itiraz yolu tüketilerek idari davaya konu edilebilirler.

cc. İdari Kararlar

Gümrük Kanunu uyarınca idari davaya konu edilebilecek idari tasarruf, idari kararlar değil; söz konusu karara karşı yapılan itiraz üzerine, ilgili merci tarafından tesis edilecek olan olumsuz işlemlerdir. Bu bakımdan, idari itirazın usulüne uygun olarak

932 Dş.7. D 28.3.2006 tarih ve E:2003/1475; K:2006/987 sayılı kararda yer alan karşı oy. (Özel Arşiv).

tamamlanması için gümrük idaresinin hangi tasarruflarının idari karar sayılarak idari itiraza tabi olduğunun belirlenmesi gerekmektedir.

Gümrük Kanunu'nda, gümrük idaresinin idari tasarrufları hususunda bir ayrıma gidilmiş, gümrük idaresinin idari kararları ile idari işlemleri farklı bir hukuki rejime tabi tutulmuştur. Gümrük Kanunu'nun 3'üncü maddesinde karar, *"bağlayıcı tarife ve menşe bilgileri de dahil olmak üzere, gümrük idaresinin, gümrük mevzuatı ile ilgili olarak belirli bir konuda bir veya daha fazla kişi üzerinde hukuki sonuç doğuracak idari tasarrufu"* olarak tanımlanmış; Kanun'un 242'nci maddesinde bu tasarrufların idari itiraz yolu tüketilerek idari davaya konu edileceği belirtilmek suretiyle gümrük idaresinin bir kısım tasarruflarına özel bir statü verilmiştir. Bu bakımdan, idari kararlar, gümrük vergileri ile idari para cezalarıyla birlikte gümrük kanunun temel unsurunu oluşturmaktadırlar[933].

Gümrük Kanunu'nda gümrük idaresinin tasarrufları arasında bir ayrıma gidilmesine, bu tasarrufların bir kısmının *"idari karar"* olarak tanımlanmasına karşın, söz konusu idari kararın gümrük idaresinin diğer idari tasarruflarından, örneğin idari işlemlerden neden ayrı değerlendirilmesi gerektiği net olarak belirtilmemiş, idari işlemi ve idari kararı ayırmaya yarayacak anlamlı bir ölçüte yer verilmemiştir. Ancak, Gümrük Kanun'unda idari karar kavramı için getirilen tanım incelendiğinde aslında kanun koyucunun idare hukuku alanında tanımlanan idari işlem kavramını tanımladığı anlaşılmaktadır. Zira *"gümrük mevzuatının uygulanmasına ilişkin idarî kararların esas*

933 İdari kararın gümrük hukukunun merkezi unsurunu oluşturduğuna dair açıklamalar için bkz. Gök2019, s.240. Gümrük Kanunu'nda yapılan tanım çerçevesinde gümrük vergisi tahakkuk ettirilmesine ve ceza kesilmesine ilişkin işlemlerinde idari karar olarak değerlendirilmesi gerektiği hakkında bkz. Yerci2019, s.641.

itibariyle işlemin unsurlarını taşıdığı görülmektedir"[934] . Bu bakımdan, idari kararın, gümrük idaresinin kendine özgü bir işlemi olduğunun kabul edilmesi gerekmektedir[935].

İdari karar ile idari işlem arasında bir fark bulunmadığından idari kararın, idari işlemin varlığı için gerekli olan şartları taşıması gerekmektedir[936]. Bu bakımdan, gümrük idaresince yapılan tasarrufun idari karar olarak nitelendirilmesi için, gümrük idaresince, gümrük mevzuatının uygulanmasına ilişkin olarak, kamu gücü kullanılarak tesis edilmesi ve ilgilinin hukuki durumunda değişiklik yaratması gerekmektedir. Dolayısıyla, idari kararın tesis edilmesi sırasında, idari kararın tesis edilmesi için gerekli olan hazırlık işlemlerinin idari karar olarak nitelendirilmesi mümkün bulunmamaktadır[937] . Yine, gümrük mevzuatının uygulanmasına ilişkin olarak idarenin kişilik dışı, nesnel nitelikte olan ve süreklilik taşıyan düzenleyici işlemleri idari karar olarak değerlendirilmez[938].

Bir idari tasarrufun, idari karar olarak nitelendirilmesi için tasarrufun gümrük makamları tarafından yapılması gerekmektedir. İdari tasarruf gümrük mevzuatının uygulanmasına ilişkin olsa dahi gümrük idaresi dışında başka bir idare tarafından yapılması halinde idari itirazın işletilmesine gerek bulunmamaktadır. Bu halde, tesis

---

934 Türk idare hukukunda idari karar ve idari işlem kavramlarının birbirinin yerine kullanıldığına dair açıklamalar için, bkz. Gök2019, s.241. Türk idare hukukunda idari işlemin tanımlanması huşunda bir kargaşa olduğu idari işlem, idari karar ve idari tasarruf kavramlarının aynı şeyleri anlatmak için kullanıldığına dair bkz. D. Yılmaz, s.21. İdari fonksiyonu yerine getirmek için yapılan işlemlerin idari kararlardan oluştuğuna dair bkz. Günday2011, s.123. Topluluk Gümrük Kodu'nda geçen karar kavramından ilgililerin üzerinde hukuki etkisi olan gümrük işlemlerinin anlaşılması gerektiği hakkında bkz. Lyons, s.448.

935 Gümrük idaresinin bir kısım tasarruflarının sınırları Gümrük Kanunu'nda çizilen bir kısım özel usullere tabi tutulduğu; bir kısmının ise genel idari usul kurallarına tabi tutulduğuna dair açıklamalar için bkz. Kılıç, s.535. Ayrıca, Gök2019, s.241.

936 İdari kararların İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2'nci maddesinde sayılan unsurları yönünden hukuka uygun olması gerektiği hakkında bkz. Kılıç, s.342. İdari kararlar ile bilginin farklı olduğu, idari kararların bağlayıcı olduğuna dair bkz. Nural, s.32. Gümrük idaresince tesis edilen idari kararlarında idari işlemler gibi hukuka uygunluk karinesinden yararlanması gerektiği hakkında bkz. Gök2019, s.242. İdari kararların hukuka uygunluk karinesinden yararlandığı hakkında bkz. Günday2011, s.125. Ayrıca, D. Yılmaz, s.20.

937 Yumuk, s.193. 213 sayılı Kanun uyarınca kesilen cezanın idari karar olarak kabul edilemeyeceği hakkında bkz. Dş. 7. D. 6. 4. 2009 tarih ve E:2008/2252; K:2009/1803, (Özel Arşiv).

938 Yumuk, s.193; Gök2019, s.242. Düzenleyici işlemin unsurları hakkında açıklamalar için bkz. Candan2015, s.91; Ayrıca, Günday2011, s.110.

edilen işlemin iptali istemiyle doğrudan dava açılması mümkündür. Dâhilde işleme izin belgesinin iptaline ilişkin işlemin gümrük mevzuatının uygulamasına ilişkin olduğunda şüphe bulunmamaktadır. Ancak bu halde, doğrudan doğruya idare mahkemesinde anılan işlemin iptali istemiyle dava açılması gerekmektedir[939]. İdari karar, gümrük idaresinin merkez teşkilatı tarafından alınabileceği gibi taşra teşkilatı tarafından da alınabilir. Merkez teşkilatı tarafından alınan akaryakıt antrepoları yatırım izni, transit rejimi basitleştirilmiş usul izni idari karar niteliğini taşımaktadır[940].

Bir idari tasarrufun idari karar sayılması için aranması gereken diğer bir unsur, işlemi tesis eden makama ilişkindir. Gümrük idaresince tesis edilen bir işlemin idari karar olarak nitelendirilmesi için, tasarruf, gümrük mevzuatının uygulanmasına ilişkin olarak tesis edilmelidir. Gümrük Kanunu'nda geçen *"gümrük mevzuatı"* kavramının dar şekilde yorumlanması gerekmektedir[941]. Bu kavram, dış ticaret ve kambiyo mevzuatını kapsayacak şekilde anlaşılmamalıdır. Bu bakımdan, tasarrufun dayanağının, Gümrük Kanunu'na dayanılarak çıkarılan, kararname, tüzük, yönetmelik, tebliğ, genelge olmaması halinde bu tasarruf gümrük mevzuatının uygulanmasına ilişkin *" idar karar"* olarak nitelenemez. Gümrük mevzuatının uygulanmasına ilişkin olmayan, vergi tahakkuk

939 Kılıç, s.337.

940 Yağan2012, s.4; Yumuk, s.193. Gümrük adına işlem yapan ancak bakanlık hiyerarşisinde yer almayan birimlerin gümrük idaresi sayılmayacağı hakkında bkz. Nural, s.8.

941 Uygulamada uluslararası sözleşmelerin uygulanmasına ilişkin kurallar da gümrük mevzuatı kapsamında değerlendirilmemektedir. TIR Sözleşmesi kapsamında tesis edilen işlemin, gümrük mevzuatının uygulanmasına ilişkin olmadığı hakkında bkz. Dş.7. D 19.12.2006 tarih ve E:2005/2693; K:2006/4079 sayılı kararı, (Özel Arşiv). *"A.T. A. karnesi kapsamı eşyanın süresinde Yurt dışı edilmemesi nedeniyle, olay tarihinde yürürlükte bulunan Eşyaların Geçici Kabulü için A. T. A. Karneleri Hakkında Gümrük Sözlenmesi hükümleri uyarınca, davacı TOBB hakkında tesis edilen işlemin, 4458 sayılı Kanun'un 242'nci maddesinde öngörülen idari itiraz prosedürüne tabi olmadığı"* hakkında bkz.Dş.7.D. 22.12.2008 tarih ve E: 2006/224; K: 2008/5149 sayılı kararı, Danıştay Dergisi, S.121, 2009, s.282 vd., (E.T. 19.10.2019, https://www.danistay.gov.tr).

ettirilmesine[942] ve gümrük vergisinin tahsiline ilişkin olarak düzenlenen işlemlerin[943] idari karar olarak nitelendirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Ayrıca, Gümrük Kanunu'nun uygulanmasına ilişkin olsa da bir kısım idari tasarrufların *"idari karar"* olarak nitelendirilmesi mümkün değildir. Örneğin, gümrük müşavirine verilecek disiplin cezaları bu niteliktedir (GK. Geçici m.6/2).

Gümrük idaresince alınan bir tasarrufun idari karar sayılması için hukuki sonuç doğurması gerekmektedir. Bu bakımdan, ilgililer üzerinde hukuki sonuç doğurmayan, onların hukuki durumlarını değiştirecek nitelikte bulunmayan işlemlerin idari karar olarak nitelendirilmesi mümkün değildir. Bu nitelikteki işlemlere karşı itiraz yoluna gidilmesine gerek bulunmamaktadır. Ayrıca, salt idari itiraz yoluna başvurulması bu işlemlerin hukuki niteliği üzerinde bir değişiklik meydana getirmez. Dolayısıyla, bu işlemler idari itiraza ve idari davaya konu edilemezler[944].

---

942 Vergi Usul Kanunu kapsamında tesis edilen işlemlerinde idari karar olarak nitelendirilmesi mümkün değildir.*"3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesinin 1'inci fıkrasının d bendinde öngörülen istisnalardan yararlanılması suretiyle vergi zıyaına neden olunduğundan bahisle hesaplanan vergi ziyaı cezasının emanet hesabına alınarak ödenmesi gerektiği yolunda tesis edilen işlemin idarî karar olarak nitelendirilerek idarî mercie tevdiine karar verilen olayda, gümrük mevzuatı sayılmayan düzenlemelere dayanılarak tesis edilen işlemlerin idarî karar olarak değerlendirilemeyeceği"* hakkında bkz. Dş. 7. D. 6.4.2009 tarih ve E:2008/2252; K: 2009/1803 sayılı kararı, Danıştay Dergisi, S.122, 2009, s.323vd., (E.T. 19.10.2019, https://www.danistay.gov.tr).

943 *"6183 sayılı kanun uyarınca tesis edildiğinden Gümrük Kanunu'nun 242'nci maddesinde düzenlenen idarî itiraz prosedürüne tabi olmadığı; bu nedenle idari itiraz yoluna başvurmaksızın dava açma süresi içerisinde, doğrudan vergi mahkemesinde dava açılmasının yargılama hukuku kuralları gereği olduğu''* hakkında bkz. Dş. 7. D. 09.10.2007 gün ve E. 2007/1745; K. 2007/4096 sayılı kararı, *(Özel Arşiv).* "*6183 sayılı Kanunun 56'ncı maddesi hükmü uyarınca tesis edildiği tartışmasız olan ve idari itiraza tabi olmadığı belirtilen işleme karşı 4458 sayılı Kanunun 242'nci maddesinin olay tarihindeki şekline göre yapılan başvuruların dava açma süresini etkilemesinin mümkün olmadığı"* hakkında bkz. Dş. 7. D. 10.03.2015 tarih ve E: 2012/317; K. 2015/ 591, (Özel Arşiv). *"İthalat vergilerinin 6183 sayılı Amme Alacaklarını Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 37'nci maddesi uyarınca bir ay içinde ödenmesi gerektiğinin belirtilmesi*" ne dair işlemin idari itiraza konu edilemeyeceği, hakkında bkz. Dş. 7. D. 31.3.2016 tarih ve E:2013/6678; K: 2016/3677 sayılı kararı, Danıştay Dergisi, S.143, 2016, s.349, (E.T. 19.10.2019, https://www.danistay.gov.tr). "*6183 sayılı Kanunun 56'ncı maddesi uyarınca tesis edilen işlem, Gümrük Kanunu kapsamına giren bir işlem olmadığından, bu işleme karşı idari itiraz yoluna gidilmeyip, doğrudan dava yoluna başvurulması gerektiği"* hakkında bkz. Dş. 7. D. 2.11.2004 tarih ve E: 2001/3614; K: 2004/2707sayılı2707 sayılı kararı, Danıştay Dergisi, S.109, 2005, s.221 vd., (E.T. 19.10.2019, https://www.danistay.gov.tr).

944 Yükümlünün Genelleştirilmiş Tercihler sistemi kapsamında taviz uygulanan ülkeler ve taviz uygulanan mallar konusunda gümrük idaresine yaptığı başvuru üzerine tesis edilecek işlemin idari

Uygulamada Danıştay tarafından faiz hesaplanmasına ilişkin işlemin[945], antrepo kullanıcılarından tazminat istenilmesine ilişkin işlemin[946], antrepo işleticisinden tazminat istenilmesine ilişkin işlemin[947], gecikme faizi hesaplanmasına ilişkin işlemin[948], davacıdan teminat istenilmesine ilişkin işlemin[949], ödenen gümrük vergilerinin iadesi isteminin reddine ilişkin işlemin[950], hatalı olarak kaldırılan veya geri verilen vergilerin tahsili için Gümrük Kanunu'nun 217'nci maddesi uyarınca tesis edilen işlemin[951], itiraz

karar olarak değerlendirilemeyeceği ve idari itiraza konu edilemeyeceği hususunda açıklamalar için bkz. Yerci2019, s.601.

945 Dş.7.D. 2.11.2004 tarih ve E:2003/4671; K2005/1156 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

946 Dş.7.D. 11.2.2008 tarih ve E:2006/660; K2008/801 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

947 Dş.7.D. 21.5.2007 tarih ve E:2006/1083; K:2007/2420 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Ayrıca, *"Antrepo işleticileri ve kullanıcılarından tazminat istenilmesine ilişkin işlemin idari karar olduğu ve4458ve 4458 sayılı Gümrük Kanunu "nun 242'nci maddesi uyarınca itiraza tabi olduğu"* hakkında bkz. Dş. 7. D. 11.2.2008 tarih ve E:2006/660; K: 2008/801 sayılı kararı, Danıştay Dergisi, S.118, 2008, s.242 vd., (E.T. 19.10.2019, https://www.danistay.gov.tr).

948 Dş.7.D.16.11.2006 tarih ve E:2004/1598; K:2006/3458 sayılı kararı,(Özel Arşiv). Ancak Daire, daha sonra bu içtihadını değiştirmiştir. Gümrük Kanunu'nun 207'nci maddesine göre hesaplanan faizin, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun hükümleri uyarınca tahsiline yönelik olarak tesis edilen ve Başmüdürlüğün iradesini de açıkça gösteren bu işlemin, artık, doğrudan idari davaya konu edilmesi gereken bir işlem niteliğinde olduğu hakkında bkz. Dş.7. D.17.4.2014 tarih ve E:2010/2379; K:2014/2189 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Faiz tutarının yedi gün içinde ödenmesi, aksi halde 6183 sayılı kanun hükümlerine göre tahsili yoluna gidileceği hususu açıkça bildirildiği halde idari başvuruya konu edilen işlemin, dâhilde işleme rejimine tabi tutulmak suretiyle vergileri tahakkuk ettirilerek teminata bağlanan eşyanın kat'i ithali sonucunda doğan gümrük yükümlülüğü nedeniyle, teminatın kabulü tarihinden başlamak üzere, 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre belirlenen gecikme zammı oranında faizin tahsili amacıyla tesis edilen işlemin idari karar olarak nitelendirilemeyeceği hakkında bkz. Dş.7. D 21.4.2014 tarih ve E:2011/8793;K2014/2221 sayılı kararı,(Özel Arşiv). Daire, bu konuda en son, fer'i bir alacak niteliğinde olan faiz istenilmesine dair işleme, aslın tabi olduğu usul hükümlerinin uygulanması gerektiği, davacı tarafından, faiz istenilmesi yolunda tesis edilen işleme karşı, Gümrük Kanunu'nun 242'nci maddesinde öngörülen idari itiraz yollarına başvurulmasında usule aykırılık bulunmadığını kabul etmiştir. Dş.7. D.16.2.2016 tarih ve E:2013/6661; K2016/1787 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

949 Dş.7.D. 2.11.2004 tarih ve E:2001/4532; K:2004/2710 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Aksi yönde, *"Davacıdan teminat istenilmesine ilişkin işlem idari karar olduğundan, bu işlemin tebliği üzerine, 7günlük7 günlük süre içerisinde doğrudan başmüdürlüğe itiraz yoluna gidilmesi gerektiği; süresi geçtikten sonra, yetkisiz makamlarca verilen cevap ise dava hakkı doğurmayacağından, bu işlemin iptali istemiyle açılan davanın incelenmeksizin reddi gerektiği"* hakkında bkz. Dş. 7. D. 2.11.2004 tarih ve E:2001/4534; K: 2004/2711 sayılı kararı, Danıştay Dergisi, S.109, 2005, s.225, (E.T. 19.10.2019, https://www.danistay.gov.tr).

950 Dş.7.D 26.12.2005 tarih ve E2003/2314; K:2005/3409 sayılı kararı, (Özel Arşiv); Dş.7.D.8.5.2017 tarih ve E:2014/997; K:2017/4129 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

951 Dş.7.D.22.10.2007 tarih ve E:2006/347; K:2007/4246 sayılı kararı, (Özel Arşiv). *"Hatalı olarak kaldırılan veya geri verilen gümrük vergilerinin tahsili için 4458 sayılı Kanun'un 217'ncimaddesi217'nci maddesi uyarınca tesis edilen işlemler, idari karar niteliğinde olduğundan, aynı Kanunun 242'nci maddesi"* uyarınca idari itiraza tabi olduğu hakkında bkz. Dş. 7. D. 22.10.2007 tarih ve E:2006/347; K: 2007/4246 sayılı kararı, Danıştay Dergisi, S.118, 2008, s.249 vd., (E.T. 19.10.2019, https://www.danistay.gov.tr).

süresi geçirildikten sonra yapılan başvuru üzerine, itirazın tahakkuk tutarı artırılarak reddedilmesi yolunda tesis edilen işlemin[952] bağlayıcı tarife bilgisi verilmesine dair işlemin[953] idari karar olduğu ve itiraz prosedürüne tabi olduğu kabul edilmektedir.

Buna karşın, Danıştay, teminatın iadesi istemiyle yapılan başvurunun reddine ilişkin işlemin[954], uzlaşma talebinin reddine ilişkin işlemin [955]idari karar olmadığını kabul etmektedir.

Öğretide, gümrük mevzuatı ibaresinin maddi gümrük hukukuyla sınırlı olduğunun kabulü suretiyle verilen kararlar eleştirilmekte ve bu yaklaşımın Gümrük Kanunu ile bağdaşmadığı kabul edilmektedir [956] . Bu bakımdan, gümrük idaresince, Gümrük Kanunu'nun ve bu Kanuna dayanılarak çıkarılan ikincil düzenlemelerin uygulaması niteliğini taşıyan; ilgililer üzerinde hukuki sonuç doğuran, temelde vergilendirme sürecine ilişkin olan, başka bir deyişle; vergilendirmenin maddi ve şekli unsurlarına etki eden tasarrufların idari karar olarak kabul edilmesi gerekmektedir[957].

952 Karar, Gümrük Kanunu'nun 242'nci maddesinin 5911 sayılı Kanun'un 64'üncü maddesi ile değişiklikten önceki hali esas alınarak verilmiştir. Buna göre, gümrük vergisine karşı yapılan düzeltme talebinin reddine ilişkin karara vaki itiraz başvurusunun, yedi günlük itiraz süresi geçirildikten sonra yapılmış olmasına ve ek olarak tahakkuk ettirilen vergilerin süresinde itiraz edilmeyerek kesinleşmesine karşın; Başmüdürlüğün, itirazın esasını inceleyerek, ek olarak tahakkuk ettirilen katma değer vergisi tutarının artırılması yolundaki işleminin, anılan idarenin davacı üzerinde hukuki sonuç doğuran tasarrufu olması nedeniyle, idari karar olduğu, söz konusu işlemin artırarak onamaya ilişkin kısmının iptali istemiyle ve idari merci tecavüzünde bulunmak suretiyle, fakat 4458 sayılı Kanunda öngörülen on beş günlük itiraz süresi geçirilmeden açılan davada, mahkemece, dilekçenin merciine tevdiine karar verilmesi gerekirken, bu husus gözetilmeksizin verilen kararda isabet bulunmadığı hakkında Dş.7.D 17.11.2008 tarih ve E:2006/4104;K: 2008/4618 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

953 Dş. 7. D. 14.9.2015 tarih ve E:2015/1591; K: 2015/4517sayılı4517 sayılı kararı, Danıştay Dergisi, S.140, 2015, s.320, vd. (E.T. 19.10.2019, https://www.danistay.gov.tr).

954 Dş.7. D.15.12.2015 tarih ve E:2013/1601; K:2015/354 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

955 Dş 7.D.29.5.2018 tarih ve 2014/3337; K2018/3027 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

956 Gök2019, s.244.

957 Vergilendirme sürecine ilişkin olmayan kararlar idari karar olma ve idari itiraza tabi olma bakımından değil davanın açılacağı yer bakımından farklılık göstermektedir. Vergilendirmeye ilişkin idari karara vaki itirazın reddine ilişkin işleme karşı vergi mahkemesinde dava açılması gerekirken diğer kararlara karşı idare mahkemesine dava açılması gerekmektedir.

İdari kararlar gümrük idaresince kendiliğinden tesis edilebileceği gibi yükümlünün talebi üzerine tesis edilebilir. Gümrük Kanunu'nun 6'ncı maddesi uyarınca *"gümrük idarelerinin gümrük mevzuatının uygulanmasına ilişkin bir karar vermesini talep eden her kişi, kararın verilebilmesi için gerekli bütün bilgi ve belgeleri söz konusu idarelere ibraz etmek zorundadır"*. (GK. m. 6/1). Anılan düzenleme uyarınca ancak kararın sonucundan etkilenecek kişilerin gerekli bütün bilgi ve belgeleri sunarak idari karar alınması istemiyle gümrük idaresine başvurmaları mümkündür[958]. Bu başvuru üzerine gümrük idaresince Gümrük Kanunu'nda öngörülen süre içinde karar alınarak ilgilisine tebliğ edilmelidir. İdarece karar tesis edilirken, ilgilinin açık rızasının bulunması, ortada bir mahkeme kararının olması durumları hariç ticari sırrının açıklanmaması gerekmektedir[959].

İlgilinin başvurusu üzerine tesis edilmesi halinde idari karar, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 10'ncu maddesi uyarınca yapılan başvuru üzerine tesis edilen işlemler ile benzerlik göstermektedir. Ancak, anılan Kanun'un 10'ncu maddesi uyarınca tesis edilen veya tesis edildiği kabul edilen işlemlerden farklı olarak idari kararın doğrudan idari davaya konu edilmesi mümkün değildir. Ayrıca, gümrük idaresince başvurunun 30 gün içinde yanıtlanmaması halinde başvurunun reddi gerektiği kabul edilmelidir. İdarece yapılan başvurunun reddedilmesi halinde, ret kararları gerekçeli olmalı başvurulacak kanun yolu süresi ve mercii gösterilmelidir[960].

958 Kılıç, s. 345; Nural, s. 32. Topluluk Gümrük Kodu'nun 6'ncı maddesi uyarınca ilgilinin talepte bulunması halinde bilgi ve belgeleri ibraz zorunluluğunun bulunduğuna dair açıklamalar için bkz. Gormley, s.23. Kararın alınması için gereken bilgi ve belgelerin talep eden tarafından sunulması zorunluluğunun taraflarca hazırlanma ilkesi olarak değerlendirilmesi gerektiğine dair bkz. Gök2019, s.246, dn.32.

959 Gromley, s.25.

960 Ercan 2016, s.233; Tuncer, s. 257. Ayrıca, Gök2019, s.247.

İdari işlemin bir türevi niteliğini taşıyan idari kararın iptal edilmesi ve değiştirilmesi mümkündür (GK. m.7)[961]. Bu halde, geri alma ve değiştirme işlemi de bir idari karar niteliği taşıdığından idari itiraz usulü izlenerek davaya konu edilmesi gerekmektedir.

e. Uygulanacak İdari Usul

1982 Anayasası'nın 40'ıncı maddesinin 1'inci fıkrası uyarınca *"Anayasa ile tanınmış hak ve hürriyetleri ihlal edilen herkes yetkili makama geciktirilmeden başvurma imkânının sağlanmasını isteme hakkına sahiptir"*.(AY. m.40). Düzenlemede, yurttaş veya yabancı ayrımı yapılmadığından, temel hak ve özgürlükleri ihlal edilen herkesin yetkili makamlara müracaat edebilmeleri mümkündür[962]. Öte yandan, Anayasa'nın 36'ncı maddesinde yargısal makamlara başvuru hakkı; 74'üncü maddesinde ise, siyasi ve idari makamlara başvuru hakkı güvence altına alınmıştır[963]. Anayasa'nın 74'üncü maddesi uyarınca, *"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".* Düzenlemede yer alan "*Türkiye Büyük Millet Meclisine"* ibaresinden hareketle, maddede sadece siyasi başvuru hakkının düzenlediği kabul edilmektedir. Bu bakış açısı, maddede

961 İdari kararın alınması sırasında bir eksiklik bulunması halinde kararın iptal edilebileceğine veya değiştirilebileceğine dair bkz. Nural, s.34; Tuncer, s. 257. Topluluk Gümrük Kodu uyarınca kararların geri alınabileceği, değiştirilebileceğine dair açıklamalar için bkz. Lyons, s.449. Topluluk Gümrük Kodu'nun uyarınca idari kararın geri alınmasına ve kaldırılmasına dair açıklamalar için bkz. Gormley, s.24.

962 Yıldırım2006, s.19; Murat SEZGİNER, "İdari Makamların Sükûtu Üzerine Açılan Davalarda Süre'', **M. Şakir BERKİ'ye ARMAĞAN**, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.5, S.12, 1996, s.417.

963 Dilekçe hakkının, birbirinden ayrı iki niteliği içerdiği, yani; kişisel çıkarlara ilişkin olması açısından bir kişisel hak, kişilik dışı alana ilişkin kullanımı açısından ise bir siyasal hak niteliği taşıdığı hususunda bkz. Ömer Anayurt, "1982 Anayasası ve 3071 sayılı Kanuna göre Dilekçe Hakkı'', **İnsan Hakları Yıllığı**, C. 23-24, 2001-2002, s.98.

yer alan *"yetkili makamlara"* ibaresini ihmal etmektedir[964]. Ancak, yetkili makam içerisinde idari makamların bulunduğuna da kuşku yoktur. Zaten, bu bakış açısından hareketle, 3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun'un 2'nci maddesinde, yetkili makam ibaresi yerine idari makamlar ibaresi kullanılmıştır. Öte yandan, anılan düzenlemede kullanılan *"dilek ve şikâyetleri"* ibaresinin idari başvuruları da kapsayacağı kabul edilmektedir[965]. Bu itibarla, Anayasa'nın 74'üncü maddesi ile 3071 sayılı Kanun'un ilgili hükümleri, idari başvurular ve bu arada zorunlu idari başvurular yönünden uygulanması gereken genel hüküm niteliğini taşımaktadır[966].

Öte yandan, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 10 ve 11'nci maddesinde yer alan hükümler de idari başvuruya ilişkin kurallar içermektedir. İlk bakışta, idari başvurulara ilişkin bu kuralların da zorunlu idari başvurular yönünden uygulanması gereken genel hüküm niteliğini taşıdığını söylemek mümkündür. Ancak uygulamada, idari usule ilişkin bu kuralların, zorunlu idari itirazın öngörüldüğü hallerde uygulanamayacağı yolunda verilen Danıştay kararlarına rastlamak mümkündür[967]. Anılan Danıştay kararları, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 10'uncu ve 11'inci maddesinin genel; itirazı öngören kanunda yer alan düzenlemenin ise, özel kanun hükmü olduğu; özel kanun hükmünün her zaman öncelikle uygulanacağı; dolayısıyla, İYUK'nun idari başvurulara ilişkin kurallarının, zorunlu idari itirazın öngörüldüğü hallerde uygulanamayacağı kabulüne dayanmaktadır.

964 Yıldırım2006, s.20.

965 Öztürk, s.25.

966 Öztürk, s.26; Sezginer, s.418.

967 *"Gümrük mevzuatında, idari başvuru yolları, itirazın şekil ve şartları özel olarak, ayrıca düzenlenmiş olduğundan, 2577 sayılı Kanunun 10. ve 11.maddelerinin de olaya uygulanma olanağının''* bulunmadığı hakkında bkz. Dş.7.D. 14.5.1996 tarih ve E:1994/933; K:1996/1844 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Aynı yönde bkz. Dş.7.D. 28.5.1996 tarih ve E: 1995/5189; K:1996/2097 sayılı kararı (Özel Arşiv). Ayrıca bkz. Yüce- Çelikkaya, s.182.

Danıştay tarafından, 1615 sayılı Gümrük Kanunu'nun yürürlükte olduğu dönemde, gümrük mevzuatında, idari başvuru yolları, itirazın tabi olduğu şekil kuralları ve itirazın şartları özel olarak düzenlendiğinden İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 10 ve 11'inci maddelerinin de uygulanma olanağı bulunmadığı kabul edilmiştir. Anılan uygulama, 4458 sayılı Kanun yürürlüğe girdikten sonra bir süre devam etmiş ancak daha sonra vazgeçilmiştir[968].

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 10 ve 11'inci maddesinde yer alan idari başvuruya ilişkin kuralların, zorunlu idari itirazın öngörüldüğü hallerde uygulanıp uygulanmayacağı saptanırken, düzenlemenin niteliği yerine amacından hareket edilmesi gereklidir. Anılan düzenlemelerin genel amacı, idari makamlardan haklarında idari davaya konu edilebilecek nitelikte işlem ya da eylem yapılması isteminde bulunan veya işlemin değiştirilmesi kaldırılması veya geri alınması istemiyle üst makama başvuran ilgililerin bu başvurularının sürüncemede bırakılmasının önlenmesi ve dava yoluna başvurabilmelerinin olanaklı hale getirilmesidir. Yani, etkin bir idari yargı denetiminin sağlanması arzusu kuralın düzenlenmesine sebep olmuştur. Zaten, bu düşünceyle, 10'uncu maddenin 2'nci fıkrasında, idari makamların, idari davaya konu olabilecek işlem ya da eylem tesisi için kendilerine yapılan başvuruyu, altmış gün içerisinde cevaplandırmamaları halinde isteğin zımnen reddedilmiş sayılacağı belirtildikten sonra; anılan makamların, bu sürenin bitiminden itibaren işlemeye başlayan idari dava açma süresi içerisinde *"dava açılmaması veya davanın süreden reddi hallerinde, altmış günlük sürenin bitmesinden"* sonra verecekleri cevabın tebliğinden itibaren dava açma süresinin yeniden işlemeye başlayacağı öngörülmüştür. Böylece, başvurusu zımnen reddedilmiş sayılan, ancak süresinde bu zımni ret işlemini dava konusu etmeyip, idarenin açık

968 Dş.7.D 14.10.2009 tarih ve E: 2005/2314; K: 2009/4179 sayılı kararı (Özel Arşiv). İtiraz başvurunun zımnen reddedilmiş sayılarak dava açılabileceği hakkında bkz. Dş.7.D. 2.12.2015 tarih ve E: 2012/630; K: 2015/6988 sayılı kararı, A. Yeşilova, s.186.

cevabını beklemeyi tercih eden ilgililere, başvurularının daha sonraki bir tarihte yazılı olarak reddedilmesi durumunda, yeni bir dava hakkı tanınmıştır.

Bu bakımdan idarenin yargısal denetiminin etkin olarak işlemesinin sağlanması, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 10 ve 11'inci maddesinde yer alan hükümlerinde idari başvuruya ilişkin kuralların zorunlu idari itiraz öngörüldüğü hallerde de uygulanacağının kabulü halinde olanaklıdır. Bu bakımdan, gümrük idaresinin etkin bir şekilde idari yargı denetimine tabi tutulmasının sağlanması ancak anılan usul kurallarının gümrük uyuşmazlıklarında da uygulanacağının kabul edilmesiyle mümkündür.

Öte yandan, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 10'uncu ve 11'inci maddesinin genel; itirazı öngören Kanunda yer alan düzenlemenin ise özel kanun hükmü olduğu; özel kanun hükmünün her zaman öncelikle uygulanacağı düşüncesi de eleştirilecek nitelikte görülmektedir.

Aynı konunun hem özel kanunda hem de genel kanunda düzenlenmesi halinde, kanun koyucu tarafından aksi öngörülmedikçe özel kanun hükmünün, önceki veya sonraki kanun olup olmadığına bakılmaksızın, *"lex specialis derogat generalis"* kuralı gereği, genel kanuna göre öncelikle uygulanacağı ve onu zımnen ilga edeceği kabul edilmektedir[969]. Ancak, bu halde dahi, genel kanun hükmünün, özel kanun hükmüyle örtüşmeyen ve çelişmeyen yönlerinin uygulanmaya devam edilmesi gerekmektedir. İki kanun hükmünün her yönüyle karşılaştırılmadan genel ve özel kanun hükümlerinin örtüşüp örtüşmediklerinin saptanması mümkün değildir.

Bu açıdan bakıldığında, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 10'uncu maddesinin ilk fıkrasında, idari davaya konu olabilecek işlem yapılması için idari makamlara yapılabileceği söylenen başvuru, Gümrük Kanunu'nun 242'nci maddesinde öngörülen

969 Hukuk kuralları arasında çatışma bulunmasına bunun çözümlenmesine için kurallar için bkz. Adnan Güriz, **Hukuk Başlangıcı, 16. Baskı,** Siyasal Kitabevi, Ankara 2016, s.158 vd.

itiraz başvurusu ile aynı amaca hizmet etmektedir. Zira her iki idari başvuruda da ilgilinin temel amacı idari davaya konu edilecek bir işlemin tesisinin sağlanmasıdır. Gümrük Kanunu'nun 242'nci maddesinde, ne bu konuda farklı bir düzenleme, ne de 10'uncu maddenin anılan hükmünün bu maddede belirtilen itirazlar dolayısıyla uygulanmayacağını öngören bir kural bulunmaktadır. Yani; her iki kanun hükmü arasında, bu bakımdan örtüşme vardır ve çelişki mevcut değildir. Dolayısıyla, genel kanun hükmü olan 10'uncu maddenin anılan düzenlemesinin, 242'nci madde uyarınca yapılan itirazlara süresinden sonra verilen olumsuz yanıtlar için de geçerli olduğu kabul edilmelidir. Örneğin, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 10'uncu maddesinde, zımni ret kararına karşı süresi içerisinde idari dava açmayanlara, idari makamca sonradan verilen yazılı cevap üzerine yeni bir dava hakkı tanınmış olduğu halde; Gümrük Kanunu'nun 242'inci maddesinde, bu hususta bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu halde, gümrük idaresince verilen yanıt üzerine, anılan işlemin tebliğ tarihinden itibaren kanunda öngörülen süre içinde açılan davanın usulüne uygun olduğunun kabulü gerekmektedir.

Öte yandan, anılan düzenlemeler tarihsel yorum yöntemi ile incelendiğinde, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 10 ve 11'inci maddelerinin vergi tarh, tahakkuk ve tahsiliyle ilgili işlemlerde uygulanmayacağına dair hükümleri 10.6.1994 gün ve 4001 sayılı Kanunla kaldırılmış bulunduğundan; kanun koyucunun amacına uygun olarak, anılan madde hükmünün gümrük vergileriyle ilgili uyuşmazlıklarda da uygulanması zorunlu bulunmaktadır.

Sonuç olarak; Gümrük Kanunu'na göre tahakkuk ettirilen gümrük vergileri, karara bağlanan para cezaları ve alınan idari kararlar ile ilgili olarak idari davaya konu olabilecek işlemin oluşup oluşmadığı; davanın süresi içinde açılıp açılmadığı

hususlarının, *"başvuru usulleri ve süreleri konusunda özel kanun niteliği"*[970] taşıyan Gümrük Kanunu'nu hükümlerine göre, anılan Kanunda hüküm bulunmayan hallerde ise, *"genel kanun niteliğindeki 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun"* 10'uncu ve 11'inci maddeleri hükümlerine göre belirlenmesi gerekmektedir[971].

Uygulamada, Danıştay, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun, idari başvurunun zorunlu olduğu gümrük uyuşmazlıklarında da uygulanması gerektiğini kabul etmektedir[972]. Danıştay'ın bu içtihadı uyarınca, idarece yükümlünün başvurusuna, kesin nitelikte olmayan bir yanıt verilmesi durumunda; yükümlü bu cevabı başvurunun reddi saymak suretiyle söz konusu işlemin iptali istemiyle dava açabileceği gibi başvuru tarihinden itibaren altı ayı geçmeyecek[973] şekilde idarenin

970 Dş. 29.4.2019 gün ve E:2015/2073;K:2019/3108 sayılı kararı, (Özel Arşiv); 12.3.2019 gün ve E:2016/12297;K:2019/1553 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

971 Dş.7.D. 14.10.2015 E:2015/2189; K:2015/5032 sayılı kararı (Özel Arşiv). Aynı yönde, Dş.7.D. 11.2.2015 E:2011/8831; K:2015/648 sayılı kararı, (Özel Arşiv);Dş.7.D. 28.11.2014 E:2011/8846; K:2014/6497 sayılı kararı, (Özel Arşiv);Dş.7. D.31.10.2012 E:2012/1094; K:2012/4642 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Ayrıca, Dş.7.D. 10.4.2014 tarih ve E: 2011/8642; K: 2014/1982 sayılı kararı, A. Yeşilova, s.85.

972 "*Gümrük Kanunu uyarınca işlem tesis edilmesi istemiyle veya idarece re'sen veyahut ilgililerin isteği üzerine tesis edilen işlemlere karşı idareye yapılacak başvuru yollarının yöntem ve süreleri ile kendisine başvuruda bulunulan idarenin cevap verme süreleri, anılan Kanunda, genel hükümlerden (İdari Yargılama Usulü Kanununun 10'uncu maddesindeki esaslardan) ayrı olarak düzenlenmiştir. Bu nedenle, Gümrük Kanununa göre yapılan vergi tahakkukları ve para cezaları ile ilgili olarak idari davaya konu olabilecek işlemlerin oluşumunun, yukarıda açıklanan başvuru usulleri ve süreleri konusunda özel kanun niteliği taşıyan, anılan Kanun hükümlerine göre, bu Kanunda hüküm bulunmayan hallerde ise, genel kanun niteliğindeki 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 10'uncu ve 11'inci maddeleri hükümlerine göre belirlenmesi gerektiği''* hakkında bkz. Dş.7. D. 13.11.2015 tarih ve E:2012/2258;K:2015/5970 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Aynı yönde bkz. Dş. 7. D. 6.11.2015 tarih ve E: 2012/25; K:2015/5581 sayılı kararı, (Özel Arşiv). "*Gümrük Kanunu uyarınca işlem tesis edilmesi istemiyle veya idarece re'sen tesis edilen işlemlere karşı idareye yapılacak başvuru yollarının yöntem ve süreleri ile kendisine başvuruda bulunulan idarenin cevap verme süreleri, anılan Kanunda, genel hükümlerden (İdari Yargılama Usulü Kanununun 10'uncu maddesindeki esaslardan) ayrı olarak düzenlenmiştir. Bu nedenle, gümrük vergileri, cezalar ve idari kararlar ile ilgili olarak idari davaya konu olabilecek işlemlerin oluşumunun, yukarıda açıklanan başvuru usulleri ve süreleri konusunda özel Kanun niteliği taşıyan, anılan Kanun hükümlerine göre, bu Kanunda hüküm bulunmayan hallerde ise, genel Kanun niteliğindeki 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu hükümlerine göre belirlenmesi gerektiği''* hakkında Dş.7.D. 17.2.2017 tarih ve E:2016/4285; K:2017/1036 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Aynı yönde bkz. D.7. D. 24.3.2016 tarih ve E:2013/1804; K:2016/3312 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

973 "*Para cezası kararına vaki itiraz üzerine Bölge Müdürlüğünce tesis edilen işlemde, Anayasa'nın 40'ıncı maddesi uyarınca, devletin, işlemlerinde, ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorunda oldukları hükmü uyarınca gerekli bilgilendirme yapılmadığı gibi, para cezasına vaki itiraz üzerine işlemeye başlayan 6 aylık süre içinde kesin bir*

bir cevap vermesini bekleyebilir[974]. Bu halde, dava açma süresi işlemeyeceğinden altı ayın sonunda dava açabilir[975]. Bu bakımdan, gümrük idaresince, başvuru üzerine gerekli incelemelere başlanıldığı, gerekli yazışmaların yapıldığı yolunda verilen yanıt üzerine bu işlemi istemin reddi sayılmak suretiyle dava açılabileceği gibi yükümlünün kesin yanıt verilmesini beklemesi de mümkündür[976].

Ayrıca, gümrük idaresince, ilgilinin başvurusu hakkında, dava açma süresi geçtikten[977] sonra veya açılan davanın süre aşımı nedeniyle reddine karar

---

işlem de tesis edilmediğinin, davanın bu süre içinde açıldığının ve süresinde olduğunun anlaşılması karşısında, Mahkemece, uyuşmazlığın esasının incelenmesi suretiyle karar verilmesi gerekirken yazılı gerekçeyle verilen kararda isabet olmadığı'' hakkında bkz. Dş.7. D. 24.3.2016 tarih ve E:2013/604;K:2016/3277 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

974 "*Davacı adına karara bağlanan para cezalarına vaki itiraz tesis edilen ve istemin kesin olarak reddi niteliği taşımayan işlemin tebliğ edilmesinden sonra izlenecek usulün ne olması gerektiğine dair, 4458 sayılı Kanunda herhangi bir düzenleme bulunmadığından, 2577 sayılı Kanunun 10'uncu maddesinde yer alan, İdareye yapılan başvuru üzerine verilen cevabın kesin olmaması halinde, ilgilisinin bu cevabı, istemin reddi sayacağı yolundaki hükmün uygulanması gerektiği; bu bakımdan; para cezalarına karşı davacı tarafından yapılan 13.11.2012 günlü itiraza verilen kesin olmayan cevap üzerine, bu cevabın istemin reddi sayılması suretiyle açılan işbu davada; Mahkemece, uyuşmazlığın esasının incelenmesi suretiyle karar verilmesi gerekirken yazılı gerekçeyle verilen kararda''* isabet görülmediği hakkında bkz. Dş.7.D. 24.3.2016 tarih ve E:2013/1804; K:2016/3312 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

975 Gümrük Kanunu uyarınca yapılan itirazlar üzerine idarece verilen cevabın kesin olmaması ve altı aylık bekleme süresi içinde de kesin cevap verilmemesi halinde bu sürenin dolduğu tarihi izleyen günden itibaren otuz gün içinde dava açılabileceği hakkında bkz. Dş. 7. D. 17.2.2017 tarih ve E:2016/4285; K:2017/1036 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

976 "*Gümrük Kanununda, idareye intikal eden itirazların otuz gün içinde karara bağlanarak ilgili kişiye tebliğ edileceği belirtilmiş ise de; İdarece verilen cevabın kesin olmaması durumunda izlenecek usule dair, anılan Kanunda herhangi bir düzenleme bulunmadığından, 2577 sayılı Kanunun 10'uncu maddesinde yer alan, dava açma süresi içinde İdarece verilen cevap kesin değilse ilgilisinin bu cevabı, istemin reddi sayarak dava açabileceği gibi, kesin cevabı da bekleyebileceği; bu takdirde, dava açma süresinin işlemeyeceği; ancak, bekleme süresinin, başvuru tarihinden itibaren altı ayı geçemeyeceği; dava açılmaması veya davanın süreden reddi hallerinde, altmış günlük sürenin bitmesinden sonra yetkili idari makamlarca cevap verilirse, cevabın tebliğinden itibaren idari dava açma süresi içinde dava açabilecekleri yolundaki hükmün uygulanması gerekir*.'' Dş.7.D. 24.3.2016 tarih ve E:2013/500; K:2016/3275 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

977 "*Davacı adına tescilli serbest dolaşıma giriş beyannamesi ile ihtirazi kayıtla yapılan beyan üzerine tahakkuk ettirilen özel tüketim ve katma değer vergilerine karşı yapılan itiraz başvurusuna, 4458 sayılı Kanunun anılan 242'nci maddesinde öngörülen otuz günlük süre içinde cevap verilmemesi suretiyle oluşan zımni ret işleminin süresi içinde dava konusu yapılmadığı, ancak, dava açma süresinin geçirilmesinden sonra, başvuru hakkında idarece işlem tesis edilerek tebliğ edildiği hallerde izlenecek usule dair, 4458 sayılı Kanunda herhangi bir düzenleme bulunmadığından, 2577 sayılı Kanunun 10'uncu maddesinde yer alan, İdareye yapılan başvuruların cevap verilmemek suretiyle reddine ilişkin işlemlerin iptali istemiyle dava açılmaması veya açılan davaların süreden reddi hallerinde, bekleme süresinin bitmesinden sonra yetkili idari makamlarca cevap verilirse, cevabın tebliğinden itibaren idari dava açma süresi*

verilmesinden sonra yanıt verilmesi halinde bu işlemin idari davaya konu edilmesi mümkündür[978].

Uygulanacak idari usulün ortaya konulması, başvurusu usulü, başvurusu süresi, başvuru sebepleri, kimlerin idari başvuruda bulunabileceği, başvurulacak makam, başvurunun yanıtlaması gereken süreye ilişkin olarak açıklamada bulunulmasını gerektirmektedir.

aa. Başvuru usulü

İdari başvurulara ait dilekçelerin, öncelikle, Anayasa'nın 74'üncü maddesi ile 3071 sayılı Kanun'un ilgili hükümlerinde belirtilen şartları taşımaları gerekmektedir. Gümrük Kanunu'nda itirazın bir dilekçe ile yapılması gerektiği belirtilmesine karşın dilekçenin şekle tabi ve belli bir biçime uygun olması gerektiği yolunda bir düzenleme yapılmamıştır. Dolayısıyla, itiraza ilişkin dilekçe Anayasa'nın 74'üncü maddesi ile 3071 sayılı Kanun'un ilgili hükümlerinde belirtilen şartları taşımalıdır. Örneğin, idari başvuruyu konu edinen tüm dilekçeler gibi itiraz dilekçesinin de 3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun'un 4'üncü maddesinde belirtilen şartları taşıması zorunludur. Buna göre, başvuru dilekçesinde; başvurulacak yetkili idarenin, Gümrük Kanunu'nun anlatım biçimiyle, ilgili gümrük idaresinin gösterilmesi, dilekçede başvuranın ad, soyadı ve imzası ile ikametgâh adresinin bulunması gereklidir.

içinde dava açılabileceği yolundaki hükmün uygulanması gerektiği; bu bakımdan; itiraz başvurusunun reddine dair başmüdürlük işleminin tebliğinden itibaren işlemeye başlayan otuz günlük dava açma süresi içerisinde açılan davanın, yukarıda açıklanan yasa hükümlerinin hatalı yorumlanması sonucu süre aşımı sebebiyle reddi yolunda verilen mahkeme kararında isabet görülmediği'' hakkında bkz. Dş.7. D. 26.1.2016 tarih ve E:2015/2572;K:2016/924 sayılı kararı , (Özel Arşiv).

978 Candan 2015, s. 421; Sezginer, s.425.

İtiraz başvurusu gümrük idaresine doğrudan verilen bir dilekçeyle yapılabileceği gibi posta aracılığıyla da yapılabilir. Ancak, itirazın posta aracılığıyla yapılması halinde, dilekçenin iadeli–taahhütlü olarak postaya verilmesi gerekmektedir. Bu halde, dilekçenin postaya verildiği tarih başvuru tarihi kabul edilmektedir. Ancak, başvurunun, adi posta ile gönderilmesi halinde, itirazın dilekçenin gümrük idaresi kaydına geçtiği tarihte yapıldığı değerlendirilmektedir[979].

bb. Başvurunun Konusu

Anayasa uyarınca, dilekçe hakkı, bireylerin, *"kendileri veya kamu ile ilgili dilek ve şikâyetleri(ni)"*, ilgili makam veya Türkiye Büyük Millet Meclisine iletmeleri için tanımış bir haktır.(AY. m.74). Bireylerin gerek dilek ve gerekse şikâyet dilekçesi ile ilgili makamdan *"bir şeyin yapılması, yapılmaması, bir şeyin ifası, bir şeyden kaçınılması veya bir şeyin düzeltilmesini"*[980] istemeleri mümkündür. Dolayısıyla, salt düşünce açıklaması niteliğinde olan, başvuranın belli bir konudaki yorumunu içeren gerek kişisel ve gerekse toplumsal dilek ve şikâyet içermeyen dilekçelerin, dilekçe hakkı kapsamı içerisinde değerlendirilmesine olanak bulunmamaktadır[981] . Bu bakımdan zorunlu idari itirazın öngörüldüğü hallerde itiraz dilekçesinin, dilekçe hakkının kullanılması hakkındaki esaslara uygun olarak düzenlenmesi gerekmektedir. Öte yandan, idari itirazı düzenleyen kanunda konu yönünden herhangi bir sınırlama bulunması halinde sadece anılan işlemlerin itiraza konu edilmesi icap etmektedir.

979 İtirazın sözlü olarak yapılamayacağı hakkında bkz. Candan2015, s. 444. Taahhütlü olarak yapılan itirazlarda dilekçenin postaya veriliş tarihinin, posta aracılığıyla veya doğrudan yapılan itirazlarda dilekçenin gümrük idaresine girdiği tarihin başvuru tarihi olarak kabul edileceği hakkında bkz. Yağan 2012 s. 4.

980 Akyurt, s.112.

981 Akyurt, s.113.

Bu bakış açısından hareketle, Gümrük Kanunu'nun idari itirazlara ilişkin hükümleri inceldiğinde, idari itirazın konusunu gümrük vergileri, para cezaları ve idari kararlar oluşturmaktadır. Bunların dışında gümrük idaresince tesis edilen herhangi bir işleme; örneğin gümrük vergilerinin tahsili için, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 37'nci maddesi uyarınca tesis edilen işlemlere karşı anılan idari itiraz yolunun tüketilmesi zorunluluğu bulunmamaktadır. Dolayısıyla, salt anılan yolun kullanılmış olması ilgilisini daha güvenceli bir hukuki duruma sokmaz.

cc. Başvuru Sebepleri

Arzulanan bir şeyin yapılmasını; kaçınılmasını yahut mevcut bir şeyin yerine getirilmesini isteyen ilgili, Anayasa'nın 74'üncü ve 3071 sayılı Kanun'un 6'ncı maddesinde belirlenen konularda idari makamlara başvurabilir. Anılan düzenlemelerde başvuru sebeplerine ilişkin bir sınırlama bulunmadığından, ilgili herhangi bir hukuki sebep veya sebep göstermeksizin hakkının yerine getirilmesini isteyebilir. Dilek ve şikâyetlerde, dilekçe sahibinin haklı olup olmaması önemli değildir. Ayrıca bu dilekçelerde, bir hak ihlalinin varlığı da aranmaz. Bu bakımdan, ilgilinin hukuk kurallarını bilmesi ve hak ihlaline yol açan hukuki sebepleri eksiksiz olarak ortaya koyması da gerekmemektedir.

Bu bakımdan zorunlu idari itirazın öngörüldüğü hallerde itiraz dilekçesinin, hak ihlaline yol açan hukuki sebebi eksiksiz olarak ortaya koymasına gerek bulunmamaktadır. Dolayısıyla, ihlale yol açan hukuki durumun ortaya konulması gerekli ve yeterlidir. Aksinin kabulü, zorunlu idari itirazın, idarenin öz denetim işlevini yerine getirmek için düzenlendiği düşüncesi ile örtüşmez.

Anılan noktadan hareketle Gümrük Kanunu'nun idari itirazlara ilişkin hükümleri incelendiğinde Gümrük Kanunu, hangi sebeplerle tahakkuk ve para cezalarına itiraz

edilebileceği hususunda bir düzenleme ve sınırlama getirmemiştir[982]. Oysa 1615 sayılı Gümrük Kanunu'nun 78'nci maddesinde itiraz sebepleri tadadi olarak sayılmış; hatta bazı hallerde yükümlünün itiraz hakkı olmadığı kurala bağlanmıştır. (1615 sayılı GK. m.78). Ancak, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nda bir sınırlama bulunmadığından gerek maddi hataların ve gerekse hukuki hataların itiraza konu edilmeleri mümkündür. Bu bakımdan, itiraz sebepleri, hukuki sebeplere, örneğin; eşyanın gümrük kıymetinin veya menşeinin hatalı belirlendiğine yahut eşyanın sınıflandırılmasında hata yapıldığına veya uluslararası anlaşma hükümlerinin yanlış uygulandığına dair olabilir[983]. Ayrıca, itiraz sebepleri, maddi sebeplere, örneğin; eşyanın sınıflandırılmasında kullanılan tahlil raporlarının yetersiz olduğuna ilişkin olabilir.

Yükümlü tarafından idari itiraz aşamasında ileri sürülmeyen hukuki ve maddi nedenlerin dava aşamasında ileri sürülmesine engel bulunmamaktadır. Bu bakımdan, zorunlu idari itiraz aşamasında sürülmeyen her türlü maddi delilin ve hukuki sebebin dava aşamasında ileri sürülmesi mümkündür[984].

982 1615 sayılı Gümrük Kanunu'nda yer alan itiraz usulüne ilişkin olarak bkz. Abdullah Kütükçü, "Gümrük Vergisine İdari İtiraz'', **Maliye Postası**, Y.14., S.313, s.63-66. Candan1997, E-Yaklaşım, (ET. 29.3.2019, www.yaklasim.com). Şahap Yılmaz, "Gümrük Vergisi Uyuşmazlıkları ve Çözümü'', **Yaklaşım Dergisi**, s.74. 1999 Şubat, E-Yaklaşım, (E.T. 29.3.2019, www.yaklasim.com).

983 B. Çelik2009a, s.80. İtiraz sebeplerinin konuya matraha tarifeye, diğer nedenlere ilişkin olabileceğine dair bkz. Tuncer, s.285; Kır, s.91;Nevzat Saygılıoğlu, "Gümrük Vergisi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü", **Yaklaşım Dergisi**, S. 127, Temmuz 2003, (Gümrük Vergisi), (E.T. 29.3.2019. www.yaklasim.com); Mehmet Çavuş, "Gümrük Vergileri ile İlgili Uyuşmazlıkların, Danıştay Kararları Doğrultusunda, İdari Aşamada Çözümü", **Yaklaşım Dergisi**, S.30, Ocak-2006, E-Yaklaşım, (E.T.29.3.2019, www.yaklasim.com). Ayrıca, A. Yeşilova, s.162 vd.

984 Fransız Danıştay'ının da benzer bir yaklaşım sergilediği, ancak Fransız Vergi Usul Kanunu'nun vergi tahsiline ilişkin uyuşmazlıklarda mükelleflerin zorunlu idari başvuru aşamasında vergi dairesine sunmadıkları delilleri mahkemeye sunmalarını yasakladığı hakkında bkz. Serter, s.426-432.

dd. Başvuruda Bulunabilecek Olanlar

Anayasa'nın 74'üncü maddesi uyarınca, ilgililerin, kendileriyle veya kamu ile ilgili dilek ve şikâyetlerini ilgili makama sunma hakkı bulunmaktadır. Dolayısıyla bireylerin kendileriyle ilgisi olmayan, kamusal nitelik taşımayan dilekçelerin dilekçe hakkının kapsamı dışında kalmaktadır. Bu itibarla, bir kişin arkadaşları, yakın akrabaları, eşi, ayırt etme gücüne sahip ergin çocukları adına dilekçe hakkını kullanmayacağı kabul edilmelidir. Ancak ilgilinin hukuken geçerli bir vekâletnameye istinaden başkası adına bu hakkı kullanması mümkündür.

Bu bakımdan zorunlu idari itirazın öngörüldüğü hallerde itiraz dilekçesinin, hakkı veya menfaati ihlal edilen kişi tarafından verilmesi veya onun adına temsilcisi tarafından verilmesi gerekmektedir[985]. Üçüncü kişiler tarafından yapılan başvurunun esasının incelenmesi mümkün değildir. Ancak, yükümlüyü doğrudan ya da dolaylı olarak temsil eden üçüncü kişilerin yükümlü adına itiraz etmeleri mümkündür[986].

Gümrük yükümlülüklerini yerine getirmekle sorumlu olan kişiler itiraz başvurusunda bulunabileceği değerlendirilmektedir. Yükümlü olmayan veya gümrük yükümlülüklerini yerine getirmekle sorumlu olmayan kişilerin bu yola başvurmalarına olanak yoktur. İdari itiraz hakkı bulunmayan; yani adına tahakkuk yapılmayan veya ceza kesilmeyen kişinin yaptığı başvuru, gümrük idaresince işin esasının incelenmesi suretiyle reddedilse dahi anılan işlemin idari davaya konu edilmesi mümkün değildir. Çünkü Kanun başvuruda bulunabilecek olanların sınırını *"gümrük yükümlüsü"* olarak çizmiştir.

985 1615 sayılı Gümrük Kanun'u döneminde tahakkuka yükümlünün ve vekilinin itiraz edebileceğinin kabul edildiği hakkında bkz. Dş.7. D.9.4.1997 tarih ve E:1995/861; 1997/1500 sayılı kararı Aydın/ Beyribey/ Topuz, s.531.

986 Gök2019, s.315.

Adına tahakkuk yapılan kişiden başka birinin kendi adına idari itiraz yoluna başvurması ve başvurunun reddi üzerine dava açması mümkün değildir[987].

ee. Başvurulacak Makam

Anayasa'nın 74'üncü maddesi uyarınca, dilek veya şikâyet dilekçesinin ilgili makama veya TBMM' sine sunulması gerekmektedir. Ancak, "*dilekçenin, konusuyla ilgili olmayan bir idari makama verilmesi durumunda, bu makam tarafından yetkili idari makama"* gönderilmesi ve bu hususa ilişkin olarak dilekçe sahibinin bilgilendirilmesi gerekmektedir.(3071 SK. m.5). Dolayısıyla, salt dilekçede yetkili makamın yanlış gösterilmesi başvuru dilekçesinin incelenmeksizin reddini gerektirmez.

Gümrük Kanunu'nun 242'nci maddesi uyarınca, itiraz başvurusunun, işlemi tesis eden birimin hiyerarşik yönden bağlı bulunduğu üst makama yapılması gerekmektedir. Bu bakımdan, itiraza konu işlem veya karar gümrük müdürlüğünce tesis edilmiş ise, bölge müdürlüğüne; bölge müdürlüğünce tesis edilmiş ise, Ticaret Bakanlığı'na başvurulmalıdır. İtiraz başvurusunun yanlış makama yapılması halinde, şayet başvuru Kanunda öngörülen süreler içine yapılmış ise idarenin bütünlüğü ilkesi çerçevesinde yetkili makama yapılmış başvuru gibi kabul edilerek dilekçenin yetkili makama gönderilmesi ve üst makamca diğer yönlerden usule uygun olması halinde başvurunun esasının incelenmesi suretiyle karar verilmesi gerekmektedir. (GK 242/3). Başvurunun kendisine başvuru yapılan (yanlış) makam tarafından yanıtlanması halinde, işlemin yetki unsuru yönünden hukuka aykırı olduğu düşünülmektedir. Zira 242'nci madde de "*bir üst makama"* itiraz edileceği düzenlenmekle işin esası hakkında değerlendirmeye yetkili olan

987 Dş.7.D. 30.10.2006 tarih ve E:2004/3570; K:2006/3038 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Zorunlu itiraza başvurulabilmesi için, başvuranın kişisel, güncel ve haklı bir menfaatinin bulunması gerektiği hakkında bkz. Serter, s. 483.

makamın, idari kararı, tahakkuku veya para cezasını alan alt idari biriminin hiyerarşik bakımdan bağlı olduğu makam anlatılmak istenmiştir. Ancak, kendisine başvuru yapılan makamın süresi içinde yanıt vermemesi ve dilekçeyi yetkili makama intikal ettirmemesi halinde başvurunun zımnen reddedildiği kabulü edilmelidir [988].

İdari itirazı incelemekle görevli olan makam, hiyerarşik denetim makamının tüm yetkilerine sahip bulunmaktadır. Üst makamın hiyerarşik yetkilerinin işlemin unsurları bakımından hukuka uygunluğunu denetlemek ve yerindelik denetimi yapabilmek olduğu kabul edilmektedir[989]. Bu bakımdan, kedisine başvurulan gümrük idaresi tarafından, tahakkuk ve para cezasının düzeltilmesi, değiştirilmesi, kaldırılması veya geri alınması mümkün bulunmaktadır. Bu halde gümrük idaresinin yetkisinin sınırını, idari işlemin geri alınması ve kaldırılması ile ilgili idare hukuku kuralları oluşturmaktadır[990].

---

988 Kılıç, s.372; Sezginer, s.423; Ercan 2016, s.252. Ayrıca, Yüce- Çelikkaya, s. 179. Yetkili olmayan makama yapılan başvurunun yanıtsız bırakılması halinde dava açma hakkının doğmayacağın dair bkz. Sezginer, s.423. Ayrıca, Gök2019, s.319. Yetkisiz makama yapılan başvurunun reddi üzerine açılan davanın usule aykırı olduğu hakkında bkz. Dş.7.D. 28.2.2007 tarih ve E:2005/5614; K:2007/762 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Yetkisiz idari makama yapılan başvurun reddine ilişkin işlemin yok hükmünde olmadığı iptali gerektiği hakkında bkz.Dş.7.D. 14.05.1998 tarih ve E: 1998/214; K: 1998/1879 sayılı kararı, (Özel Arşiv). *"İlgililerce, ithalat vergilerine ilişkin olarak yapılan beyanlara, ihtirazi kaydın ayrı bir dilekçe ile konulması halinde, diğer koşulların yanında söz konusu dilekçede, aynı zamanda gümrük vergilerine itiraz etme iradesi ortaya konulmuşsa, bu dilekçenin itiraz dilekçesi olarak dikkate alınmasının icap ettiği; itiraz dilekçesi süresi içinde yanlış makama verilmiş ise, dilekçenin verildiği makamca, itiraz dilekçesinin yetkili makama ulaştırılması suretiyle itirazın esasının incelenmesinin sağlanması gerektiği hakkında"* bkz. Dş. 7. D. 26.1.2016 tarih ve E: 2015/1717; K: 2016/927sayılı kararı, Danıştay Dergisi, S.142, 2016, s.335, (E.T. 19.10.2019, https://www.danistay.gov.tr). Ayrıca, Dş.7.D. 26.1.2016 tarih ve E: 2015/1717; K: 2016/927 sayılı kararı, A. Yeşilova, s.167.

989 Hiyerarşik amirin astın işlemlerini hukuk kurallarına, ihtiyaca ve hizmetin gereklerine uygunluğunu denetleme hakkının bulunduğuna dair bkz. Günday2011, s.84. Üst idari makamın yerindelik ve hukukilik denetimi yapabileceği, yerindelik denetimi sonucunda, yapılan işlemde yanlış ve eksiklik tespit edilmesi halinde işlemi değiştirebileceği, hiyerarşik makamın yetkilerinin kapsamının İYUK'nun 11'nci maddesinde çizildiği hakkında bkz. Dağ/ Ceyhan/ Ballı, s.100. İdare edilenlerin, dava açmadan önce üst makama başvurarak işlemin hukuka ve amaca uygunluk bakımından denetiminin sağlanmasını arzuladıkları hakkında bkz. Mithat Sancar, "İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 10 ve 11. Maddeleri Bağlamında İptal Davalarında Süre", **Amme İdaresi Dergisi**, S. 23/1, Ankara 1990, s.81.

990. "Gümrük Başmüdürlüğünün, kişilerin, düzeltme taleplerine ilişkin kararlara, idari kararlara, gümrük vergilerine ve cezalara karşı yaptıkları itiraz üzerine, itiraza konu işlemin hukuka uygun olup olmadığını kontrol ederek, itiraz sebeplerini yerinde görmesi halinde, işlemin geri alınmasına veya düzeltilmesine karar verebileceği, ancak, itirazın konusunu aşarak, vergi veya cezanın miktarını artıramayacağı, gümrük mevzuatında anılan mercie buna ilişkin verilmiş bir yetkinin bulunmadığı'' hakkında bkz. 13.12.2011 tarih ve E: 2009/9305;K:2011/8726 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Aynı yönde bkz. Dş. 7. D. 25.4.2018 tarih ve E:2015/6941; K:2018/2660 sayılı kararı,

Üst makam tarafından idari işlemin, kaldırılması halinde, kaldırma gerekçeleri doğrultusunda alt idari makam tarafından yeni bir işlem tesis edilmesi halinde bu işleminde idari itiraza konu edilmesi gerekmektedir. Gümrük idaresinin idari kararının kaldırma ve iptal etmesine ilişkin sebepler Gümrük Kanunu'nun 7'nci maddesinde düzenlenmesine karşın hiyerarşik makamın işlemini geri alma ve kaldırma sebeplerine ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu halde, *"idari karar''* aslında bir idari işlem olduğundan, üst makamında tesis ettiği işlemi Gümrük Kanunu'nda sayılan sebeplerle kaldıracağı ve iptal edeceğinin kabulü gerekmektedir[991].

ff. Başvuru Süresi

Dilekçe hakkını düzenleyen Anayasa'nın 74'üncü maddesinde ve bu hakkın kullanılmasına ilişkin esasları düzenleyen 3071 sayılı Kanunda idari başvuru herhangi bir süre ile sınırlandırılmamıştır. Bu bakımdan ilgili, dilek veya şikâyete konu husus var olduğu müddetçe yetkili makama başvurabilir.

Oysa zorunlu itirazın öngörüldüğü hallerde, başvurunun esasının incelenmesi için ilgililerin kanunda öngörülen süre içinde idareye başvurmaları gerekmektedir[992].

(Özel Arşiv). Gümrük başmüdürlüklerinin, *itirazın konusunu aşarak, vergi veya cezanın miktarını arttıramayacağı gibi gümrük müdürlüğünce tahakkuk ettirilmemiş bir vergiyi işleme dâhil edemeyeceği, gümrük mevzuatında anılan mercilere buna ilişkin verilmiş bir yetkinin bulunmadığı''* hakkında bkz. Dş.7.D. 20.5.2015 tarih ve E:2011/2158;2015/2923 sayılı kararı, (Özel Arşiv). İtiraz merciinin işlemi iptal edebileceği veya kaldırabileceği, bunun dışından bir yetkisinin bulunmadığı, itiraz konusu ile ilgili değişik bir karar almasının mümkün olmadığı vergi miktarını azaltamayacağı hakkında bkz. Yağan 2012, s.6. İtirazı incelemekle görevli olan merciin, itiraz başvurusuna konu kararı değiştirme ve düzeltme yetkisinin bulunmadığı hakkında bkz. Kılıç, s.387. İtiraz merciin yeni bir işlem tesis edip edemeyeceği hususunda belirsizlik bulunduğu ancak vergi miktarını artırabileceği hakkında bkz. Dağ/Ceyhan/Ballı, s.101.

991 Günday2011, s.180. İdarenin hukuka aykırı işlemini başka bir işlem ile geçmişe etkili tüm sonuçları ile ortadan kaldırmasının geri alma olarak nitelendirildiğine ilişkin olarak bkz. Dilşat, s.128.

992 Yıldırım2006, s. 119; Kır, s.94; Ercan 2016, s.249. Öte yandan sürenin duracağının ve kesileceğinin belirtildiği hallerde başvurunun süresinde yapılıp yapılmadığının bu durum dikkate alınarak karar verilmesi gerekmektedir. Uzlaşma başvurusunda bulunulmasının itiraz süresini durduracağı hakkında bkz. Dş.7.D. 9.12.2015 tarih ve E: 2012/6573; K: 2015/7215 sayılı kararı, A. Yeşilova, s.177.

İtiraz başvurusunun ilgili düzenlemede öngörülen süreden sonra yapılması halinde itiraz mercii tarafından işin esasının incelenerek karar verilmesi mümkün değildir. İdarece anılan husus dikkate alınmaksızın yapılan incelemenin hukuki etkisi bulunmamaktadır[993]. Zira itiraz için öngörülen süre hak düşürücü nitelik taşımaktadır[994].

Gümrük Kanunu'nun 242'nci maddesi uyarınca, ilgililer, idari itiraza tabi olan işlemin *"tebliğ tarihinden itibaren on beş gün içinde itiraz"* başvurusunda bulunmak zorundadırlar. Düzenlemede, başvurunun süresinde yapılmaması halinde, ilgilinin karşılaşacağı hukuki sonuç kurala bağlanmamıştır. Zorunlu itirazlar hakkında öğretide ileri sürülen görüşlerden hareket edildiğinde, bu halde, başvurunun incelenmeksizin reddi gerektiğini söylemek mümkündür. Çünkü Kanunda öngörülen sürenin dolmasından sonra yapılan başvurunun bir etki doğurmayacağı kabul edilmelidir[995].

Diğer taraftan, itirazın süresinde yapılıp yapılmadığı hususunun idari yargı yerlerince re'sen dikkate alınması gerekmektedir [996] . Bu bakımdan, süresinde

---

993 Ek tahakkuka karşı süresi geçtikten sonra yapılan düzeltme başvurusunun reddine dair karara vaki itirazın, Başmüdürlükçe işin esasının incelenmesi suretiyle reddedilmesinin, ilgiliye dava açma hakkı vermeyecek olması nedeniyle tahsilatın durmayacağı, ödeme emri düzenlenebileceği hakkında bkz. Dş.7. D. 16.4.2007 tarih ve E:2006/107; K: 2007/1816 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

994 Yıldırım 2006, s.119; Öztürk, s. 69; Ercan 2016, s.250. Başvuru süresinin hak düşürücü olduğunun kabulünün hak arama özgürlüğüne önemli bir sınırlama oluşturduğunu, bu bakımdan, idari başvurunun bir hak niteliğini taşıdığı, idari başvurunun iptal davasının zorunlu bir koşulu olmaktan çıkarılması gerektiği hakkında bkz. Sancar, s. 82. İdari itiraz için öngörülen sürenin kendine özgü süre olarak nitelendirilmesi gerektiği, zira hak düşürücü süreninin durmamasına, kesilmemesine karşın uzlaşma başvurusunda bulunulması halinde, itiraz sürenin durduğu hakkında bkz. Gök2019, s.316.

995 Kanun koyucu tarafından öngörülen süreler geçtikten sonra zorunlu idari başvuru yolunun kullanılamayacağı, kullanılsa dahi etili bir başvuru olma niteliğini kazanamayacağı hususunda bkz. Yıldırım2006, s.119. Süresinden sonra başvurulması halinde itirazın süre aşımı nedeniyle reddedileceği hususunda bkz. Kılıç, s.376. İtirazın süre aşımı nedeniyle reddi halinde, Mahkemece işin esasının incelenmesi suretiyle karar verilemeyeceği hakkında bkz. Dş.7.D. 23.2.2016 tarih ve E: 2012/4808; K: 2016/1899 sayılı kararı, A. Yeşilova, s.167.

996 İtiraz yoluna gidilebilmesi için öngörülen ve kamu düzeni ile ilgili olan süreye uyulmamış olması halinde, bu durumun, idari yargı yerlerince kendiliklerinden nazara alınması gerektiği hakkında bkz. Dş.7.D. 30.4.2008 tarih ve E:2006/1407; K:2008/2511 sayılı kararı, bkz. (Özel Arşiv);Dş.7.D.29.1.2013 E:2008/2138; K2013/393 sayılı kararı, (Özel Arşiv). "*İdari itiraz aşamasında, idarece için esasının incelenmesi suretiyle işlem tesis edilmiş olsa dahi, sürelerin kamu düzeninden olması sebebiyle, itirazın süresinde olup olmadığının yargı yerlerince re'sen gözetilmesi gerektiği, süresinde itiraz edilmediği durumlarda, davanın, bu sebeple (itirazın süresinde olmadığı gerekçesiyle) reddi gerektiği hakkında"* bkz. Dş. 7. D. 1.2.2005 tarih ve E:20021706; K: 2005/74 sayılı kararı, Danıştay Dergisi, S.109, 2005, s.227, (E.T. 19.10.2019,

yapılmamasına rağmen idarece işin esası incelenerek başvurunun reddedilmesi halinde, bu işlemin iptali istemiyle açılan davada mahkemece işlemin unsurları yönünden hukuka uygunluğunun denetlenmesi mümkün bulunmamaktadır[997].

Öte yandan, itiraz yolu tüketilmeksizin doğrudan doğruya gümrük vergilerinin, para cezalarının ya idari kararların iptali istemiyle idari itiraz süresi içinde dava açılması halinde, dilekçenin İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun,14'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasının (b) ve 15'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (e) bendi uyarınca merciine tevdi edilmesi gerekmektedir[998]. Dava açma süresi içinde ancak 4458 sayılı Kanun'da itiraz için öngörülen süre geçirildikten sonra itiraz yolu tüketilmeksizin açılan davada, nasıl bir yol izleneceğine ilişkin açık bir düzenleme, Gümrük Kanunu'nda ve İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda bulunmamaktadır.

Uygulamada; Kanunda itiraz için öngörülen süre geçirildikten sonra itiraz yolu tüketilmeksizin doğrudan doğruya açılan davada[999] itiraz süresinin geçirilmiş olması nedeniyle davanın reddine karar verilmektedir[1000]. Nitekim Danıştay Yedinci Dairesi,

---

https://www.danistay.gov.tr). Aynı yönde, bkz. D. 7. D. 2.6.1998 gün ve E:1997/517; K:1998/2241 sayılı kararı, Aydın/Topuz/Beyribey, s. 550 vd.

997. *"4458 sayılı Kanunda öngörülen süre şartına riayet edilmeksizin gidilen düzeltme başvurusu üzerine tesis edilen gümrük müdürlüğü kararına vaki itirazın reddine dair gümrük başmüdürlüğü kararının hukukiliğinin yargı yerince incelenmesinin mümkün bulunmadığı'' hakkında bkz.* Dş.7.D 16.4.2007 gün ve E: 2006/106; K: 2007/1815 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

998 Danıştay tarafından, 1615 sayılı Gümrük Kanunu'nun yürürlükte olduğu dönemde merci tecavüzü bulunması halinde dilekçe ve eklerinin merciine tevdiine yolunda kararlar verilmiştir. Ek olarak tahakkuk ettirilen vergilere karşı idari itiraz yoluna gidilmeden dava açıldığı, olayda idari merci tecavüzü bulunduğu hakkında Dş.7.D. 14.3.1995 tarih ve E:1993/4717; K:1995/980 sayılı kararı, bkz. Aydın/ Topuz/Beyribey, s. 520.

999 "*İlgili başmüdürlüğe itiraz edilmeden dava açılan hallerde dava itiraz süresi içinde açıldığı takdirde dava dilekçesi ve eklerinin merciine tevdiine karar verilmesi olanaklıdır. Davanın itiraz süresi geçirildikten sonra açılması halinde merciine tevdi kararı verilmesi başvuru sahibine hukuki yarar sağlamayacağı için davanın reddine karar verilmesi gerektiği*'' yolunda Dş. VDDK. 22.4.2011 tarih ve E:2010/226; K: 2011/158 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

1000 *"Olayda; davacı tarafından ödenen gümrük ve katma değer vergilerinin iadesi istemiyle, Gümrük Kanunu'nun 211'inci maddesi uyarınca, davalı Gümrük Müdürlüğüne süresi içinde yapılan başvurunun reddine dair işlemin iptali istemiyle ve idari merci tecavüzünde bulunmak suretiyle fakat anılan Kanunda öngörülen onbeş günlük itiraz süresinin geçirilmesinden sonra dava açıldığı anlaşılmakta olup, bu aşamada merciine tevdi kararı verilmesinin davacıya hukuki bir yarar sağlaması da olanaksız bulunduğundan, belirtilen nedenle reddi gereken davada, bu husus gözetilmeksizin, dava konusu işlemin iptali yolunda verilen kararda isabet görülmemiştir*.''

1615 sayılı Gümrük Kanunu'nun yürürlükte olduğu dönemde, *"idari itiraz için kanunen öngörülen süre geçirilmiş olmakla, dilekçenin merci tecavüzü noktasında görevli mercie tevdiinin yükümlüye hukuken yarar sağlayamayacağı dolayısıyla anılan süre geçirilerek açılan davanın incelenmeksizin reddi"*[1001] gerektiği yönünde karar vermiştir. Daire, bu uygulamasını 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun yürürlüğe girmesinden sonra da sürdürmüştür[1002].

Öğretide; uygulamada geliştirilen bu çözüm yöntemi, ilk inceleme aşamasında belirtilen hususların İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun, 14 ve 15'inci maddesinde belirtildiği, anılan düzenlemelerde merciine tevdi süresi geçirilerek açılan davanın reddine karar verileceği yolunda bir düzenleme bulunmadığı, ortada, idari davanın konusu olabilecek bir işlem bulunmadığından söz edilerek davanın süre aşımı nedeniyle de reddedilemeyeceği, bu yaklaşımın idari merci tecavüzü ve görevli idari merciine tevdi kurumlarının düzenleniş amacı ile de bağdaşmayacağı, aksi düşüncenin zorunlu itiraz yolunun varlığından haberdar olmayan ilgilinin hak kaybına uğramasını önlemeyeceği ileri sürülerek eleştirilmektedir. Anılan düşünce uyarınca, bu halde de yani; itiraz süresinin geçirilmesinden sonra ve fakat idari davanın açılması için öngörülen sürede

---

Dş.7.D.27.2.2015 tarih ve E:2013/797; K: 2015/989 sayılı kararı (Özel Arşiv);Dş.7.D.3.2.2015 tarih ve E:2011/2096; K:2015/419 sayılı kararı, (Özel Arşiv); Dş.7.D.27.11 2014 tarih ve E:2011/7543; K:2014/6375 sayılı kararı, (Özel Arşiv);Dş.7.D.24.11.2014 tarih ve E:2014/2184; K:2014/6237 sayılı karar, (Özel Arşiv).

1001 *"İdari itiraz için kanunen öngörülen süre geçirilmiş olmakla, dilekçenin merci tecavüzü noktasından görevli mercie tevdiinin yükümlüye hukuken yarar sağlayamayacağı hususu göz önünde tutulduğunda, ek tahakkuka yönelik davanın incelenmeksizin reddi gerektiği sonucuna varıl"*dığı hakkında bkz. Dş.7.D.18.12.1996 tarih ve E:1996/1335; 1996/5132 sayılı kararı, (Özel Arşiv); Dş.7.D.18.12. 1996 tarih ve E: 1996/1339; K:1996/5136 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

1002 Dş.7.D. 26.10.2004 tarih ve E: 2002/1129; K: 2004/2645 sayılı kararı,(Özel Arşiv); Mahkemece, uyuşmazlığın esasına girilerek iptal kararı verildiği anlaşıldığı, *"Bu durumda, para cezasına ilişkin kararın iptali istemiyle, anılan kanunda öngörülen yedi günlük itiraz süresinin geçirilmesinden sonra dava açıldığı açık olup, bu aşamada merciine tevdi kararı verilmesinin de davacıya hukuki bir yarar sağlaması olanaksız bulunduğundan, davanın reddi gerekirken, bu husus gözetilmeksizin, işin esasının incelenmesi suretiyle verilen mahkeme kararında isabet''* görülmediği hakkında bkz. Dş.7.D.14.2.2006 tarih ve E:2004/1594;K:2006/562 sayılı kararı (Özel Arşiv); Dş.7.D.13.3.2015 tarih ve E:2012/1084;K: 2015/1331 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

doğrudan doğruya dava açılması durumunda da dilekçe ve eklerinin merciine tevdi edilmesi gerekmektedir[1003].

Dava açma süresi içinde ancak 4458 sayılı Kanun'da itiraz için öngörülen süre geçirildikten sonra doğrudan doğruya açılan dava da nasıl bir yol izleneceği hususunda idari başvurunun hukuki niteliğinin ve etkisinin dikkate alınarak karar verilmesi gerekmektedir.

Gümrük Kanunu'nda itiraz için öngörülen başvuru süresi hak düşürücü nitelik taşımaktadır. Sürenin hak düşürücü olma niteliği kendini iki aşamada gösterir. Bunlardan ilki, idari aşamaya ilişkindir. Başvuru için öngörülen süre dolduktan sonra idari başvuru yolunun kullanılmasına olanak bulunmadığı düşünülmektedir. Kullanılsa bile, bu başvurunun hukuki bir etki doğurması beklenemez. Çünkü bu halde, itirazın süresinde yapılıp yapılmadığı hususu idarece kendiliğinden dikkate alınmalı ve başvurunun süre aşımı nedeniyle reddedilmesi gerekmektedir. İkinci etki yargı aşamasına ilişkindir. Bu halde de itirazın süresinde yapılıp yapılmadığı hususu mahkemece kendiliğinden dikkate alınmalı ve başvurunun süresinde yapılmaması halinde davanın reddine karar verilmelidir. Kanunda öngörülen zorunlu idari başvuru yolu usulüne uygun olarak tüketilmeden dava açma hakkı kullanılamaz. Dolayısıyla, süresi içinde yapılmayan başvuru üzerine açılan davada işin esasının incelenerek karar verilmeyeceği değerlendirilmektedir[1004]. Başka bir deyişle, bu halde de itirazın süresinde yapılıp yapılmadığı hususu mahkemece kendiliğinden dikkate alınmalı, başvurunun süresinde yapılmaması durumunda dava reddedilmelidir. Süresinde itiraz başvurusunda bulunmamanın sonuçları gerek idari aşamada ve gerekse yargısal aşamada aynıdır: her iki halde de başvurunun esası incelenmeden reddedilmelidir. Yani; ilgilinin başvurusu

1003 Öztürk, s.71.

1004 Yıldırım2006, s.119.

herhangi bir hukuki etki doğurmayacaktır. Bu bakımdan, dava açma süresi içinde ancak Gümrük Kanunu'nda itiraz için öngörülen süre geçirildikten sonra doğrudan doğruya açılan davada, mahkemece başvurunun reddine karar verilmesinin tutarlı bir uygulama olduğu değerlendirilmektedir. Bu durum, davaların en kısa süre de sonuçlandırılacağına ilişkin Anayasal kurala da uygun düşmektedir. Öte yandan, mahkemece, bu aşamada merciine tevdi yolunda verilen kararın zorunlu itiraz yolunun varlığından haberdar olmayan ilgilinin hak kaybına uğramasını da önlemesi mümkün değildir.

Yukarıda önerilen çözüm yoluna iki istisna getirilmesi mümkündür. Bunlardan ilki itiraza tabi işlemde, izlenecek idari usulün, başvuru süresinin veya başvurulacak makamın gösterilmemesi; ikinci ise, ilgilinin yanıltılmasıdır.

Anayasa'nın 40'ıncı maddesine, 3.10.2001 gün ve 4709 sayılı Kanun'un 16'ncı maddesi ile eklenen ikinci fıkra ile *"devlet(in) işlemlerinde, ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorunda"* olduğu düzenlenmiştir [1005] . Anılan, düzenlemeyle *"başvuru hakkı"* ve *"başvuru hakkının tanınmasını"* içeren hak arama özgürlüğünün etkin biçimde kullanımının sağlanması amaçlanmış[1006];hak arama özgürlüğü, teorik ve hayalî değil fiilen işleyen etkili ve sonuç doğuran Anayasal bir kuruma dönüştürülmek istenmiştir. Gerçekten, Anayasa ile tanınan hak veya özgürlüğü ihlal edilen kimse tarafından, hakkın, hangi makam önünde ve ihlalin gerçekleşmesinden sonra ne kadar süre içinde ileri sürülmesi gerektiğinin bilinmemesi halinde, söz konusu ihlale karşı bir başvuru hakkının varlığı bir değer ifade etmemektedir.

1005. Anılan düzenlemenin Avrupa Birliği mevzuatı ile uyumlu hale getirilmesi yolunda yapılan çalışmaların bir ürünü olduğu ve idari başvuru yollarının Avrupa Birliği hukukunda ortaya çıkışı ve izlediği süreç için hususunda bkz. Emre Akbulut, "İdari İşlemlerde Kanun Yolu ve Süresinin Gösterme Yükümlülüğünün Yargısal Denetimi'', **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S.81, Ankara 2009, s.5 (E. Akbulut). Yeliz Şanlı Atay, "İdari İşlemde Başvuru Yollarının Gösterilmesi Yükümlülüğü'', Türkiye Barolar Birliği Dergisi, S.96, Ankara 2011, s.294. Hülya Çelik Şeşen, "Adil Yargılanma Hakkı Çerçevesinde İdari Yargıda Dava Açma Süresi'', **Bartın Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, C.8, S.16, 2017, s. 10.

1006 Şanlı Atay, s 294; Yumuk, s.213.

Bu husus, özellikle, zorunlu idari itiraz usulünün öngörüldüğü hallerde daha belirgin bir şekilde ortaya çıkmakta; salt süresinde veya ilgili makama itiraz başvurusunda bulunulamaması nedeniyle dava işin esasına girilmeksizin reddedilmektedir. İşte, anılan düzenleme ile *"hak ve özgürlük ihlallerine karşı etkin başvuru yollarına müracaat edilebilmesi"* konusunda Devlete pozitif bir yükümlülük yüklenmiş; *"özgürlük ihlaline maruz kalan kimselerin hak aramalarının kolaylaştırılmasını ve bu konuda ilgililerin önüne çıkabilecek engellerin kaldırılmasını, devletin bir ödevi haline getirmiştir"*[1007]. Yükümlülüğün öznesi devlettir ve onun bu yükümlülüğü bütün işlemleri açısından geçerlidir[1008]. Madde metninde, bu yükümlülüğün salt idare ile sınırlandırılmaması, *"devlet işlemlerinde''* ibaresinin kullanılması da bu düşünceye dayalıdır.

Uygulamada, Anayasa Mahkemesi, Anayasa'nın 40'ıncı maddesinin ikinci fıkrası hükmü ile, *"devletin işlemlerinde, hangi mercilere ve hangi süreler içinde başvurulacağını açıkça göstermesiyle ilgililerin yetkili makamlara süresini geçirmeden başvurarak hak arama özgürlüklerinin"* korunmasının amaçlandığı, bu bakımdan madde metni ile *"devlete verilen görevin somut olaylarda ilgili kişiler hakkında tesis edilen işlemlere karşı başvurulacak kanun yolları ve merciler ile sürelerin belirtilmesi zorunluluğuna ilişkin ol(duğu), bu hususlara yönelik olarak her yasada özel bir düzenleme yapma yükümlülüğünü"* içermediğini kabul etmektedir[1009].

Oysa Danıştay'ın bazı Dairelerince, daha sonra vazgeçilmesine karşın, bir dönem ilgili Yasa da açık düzenleme bulunmaması halinde *"devletin işlemlerinde, hangi mercilere ve hangi süreler içinde başvurulacağının"* gösterilmesinin zorunlu olmadığı

1007 Şanlı Atay, s.304; E. Akbulut, s.3; Yumuk, s.213.

1008 Şanlı Atay, s. 304; Yumuk, s.213.

1009 AYM. 8.1.2009 tarih ve E: 2004/69; K:2009/6 sayılı kararı (RG: 11.06.2009-27255). Ayrıca, Yumuk, s.213.

kabul edilmiştir.[1010] Anayasa metninde olmayan bir sınırlamanın yorum yöntemiyle madde metnine eklemesi sonucunu doğuran ve böylece hak arama özgürlüğünün daraltan bu yaklaşım kabul edilemez. Bu nedenle*, "ilgililerin hak ve yükümlülükleri üzerinde hukuki sonuç doğuran ve devlet tarafından tesis edilen her kamu hukuku"*[1011] işlemi anılan maddenin kapsamında değerlendirilmelidir[1012]. Bu durum, hukuk devleti ve belirlilik ilkesi [1013]nin bir gereği olarak kabul edilmelidir.

Öte yandan, Anayasa'nın 40'ıncı maddesi uyarınca, devlet işlemlerinde gösterilmesi gereken üç unsur bulunmaktadır. Buna göre, işlemde, başvurulması gereken yolun gösterilmesi, başvurulacak makamın belirtilmesi ve süresinin gösterilmesi gerekli ve yeterlidir. İdari işlemde, başvurulacak, idari, siyasi ve yargısal yolu gösterilmelidir. Bu bakımdan, zorunlu idari itirazın öngörüldüğü hallerde, izlenmesi gereken usulün gösterilmesi, başvurulacak makamın ve başvuru süresinin gösterilmesi gerekmektedir. Anılan yükümlülüğün yerine getirilmemesinin idari işlemlerin yargısal denetimine etkisinin ne olacağı konusunda bir görüş birliği bulunmamaktadır.

Uygulamada, bu konuda, Danıştay'ın iki farklı yaklaşım geliştirdiği gözlenmektedir. Bunlardan ilki, izlenecek usulün, başvurulacak makamın, ya da başvurusu süresinin gösterilmemesinin veya yanlış gösterilmesinin işlemi kusurlandırmayacağı yolundadır. Buna göre, *"ilgili yasada açıkça düzenlenen bu başvuru*

1010 Dş.7.D 28.3.2006 tarih ve E: 2005/474; K: 2006/978 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Aynı yönde; Dş.7.D 17.2.2010 tarih ve E: 2008/6385; K:2010/870 sayılı kararı , (Özel Arşiv).

1011 Şanlı Atay, s. 305

1012 Şanlı Atay, s.305; E. Akbulut, s.3.

1013 Anayasa mahkemesine göre, "*Hukukun üstünlüğünün egemen olduğu bir devlette hukuk güvenliğinin sağlanması hukuk devleti ilkesinin yerine getirilmesi zorunlu koşullardandır. Statü hukukuna ilişkin düzenlemelerde istikrar, belirlilik ve öngörülebilirlik göz önünde bulundurularak hukuki güvenlik sağlanır. Bireyin insan olarak varlığının korunmasını amaçlayan hukuk devletinde vatandaşların hukuk güvenliğinin sağlanması zorunludur. Devlet açık ve belirgin hukuk kurallarını yürürlüğe koyarak bunları uyguladığı zaman hukuk güvenliği sağlanır*.'' AYM. 18.10.2003 tarih ve E.2003/67, K.2003/88 sayılı kararı, (RG. 28.02.2004/25387).

yolu ve süresi konusunda idarece ilgililere yanlış bilgi verilmiş olmasının, bu yolun kullanılmasına ilişkin koşulları değiştirebileceği düşünülemeyeceğinden; hizmet kusuru nedeniyle tam yargı davasına yol açabilecek nitelikteki böyle bir durum nedeniyle, yasada öngörülmeyen idari başvuru yolunun kullanılması olanaklı değildir"[1014].

Danıştay tarafından geliştirilen ikinci yaklaşım; izlenecek usulün, başvurulacak makamın, ya da başvuru süresinin gösterilmemesinin veya yanlış gösterilmesinin işlemi kusurlandırmayacağı ancak bu bildirime bağlanan ve ilgilinin aleyhine hukuk sonuç doğuran hukuki durumların ilgiliye karşı ileri sürülemeyeceğini kabul etmektedir. Buna göre, örneğin dava açma süresinin gösterilmemesi halinde, şayet dava özel yasada öngörülen süreden sonra açılmış ise artık davanın süresi içinde açılmadığından bahsedilmesine imkân bulunmamaktadır. İdari davanın açılması için öngörülen genel süre içinde dava açılması halinde uyuşmazlığın esasının değerlendirilmesi suretiyle bir karar verilmesi gerekmektedir[1015]. Hatta kimi kararlarında Danıştay, işlemin tebliğinden sonra uzunca bir süre geçtikten sonra açılan davalarda da davanın süre aşımı yönünden reddedilemeyeceğini kabul etmektedir[1016]. Bu yaklaşıma göre, başvurulacak makamı ve

1014 Dş.7.D 28.3.2006 tarih ve E: 2005/474; K: 2006/978 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Aynı yönde bkz. Dş.7.D 17.2.2010 tarih ve E: 2008/6385; K:2010/870 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Öte yandan, Kanunda *"açıkça düzenlenen ödeme veya dava açma süresi konusunda idarece ilgililere yanlış bilgi verilmiş olmasının, dava açma süresini değiştirmesi de düşünülemeyeceğinden; hizmet kusuru nedeniyle tam yargı davasına yol açabilecek nitelikteki böyle bir durum nedeniyle, yasada öngörülmeyen dava açma süresinden yararlanılması mümkün''* olmadığı hakkında bkz. Dş.7.D. 11.4.2007 tarih ve E: 2006/41; K: 2007/1679 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Ayrıca, Yumuk, s.212.

1015 Dş.4.D.11.12.2012 tarih ve E:2010/3734; K2012/8347 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Aynı yönde bkz. Dş. 4.D.17.9.2012 tarih ve E:2010/3334; K:2012/4172 sayılı kararı, (Özel Arşiv); Dş.4.D.13.6.2011 tarih ve E:2010/6429: K:2011/5124 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Daire kararının temelini hukuki güvenlik ve belirlilik ilkesinin oluşturduğuna dair bkz. Gürdal/ Ekeryılmaz, s.222.

1016 Somut olayda, vergi mahkemesince, davacı adına düzenlenen ve 24.11.2006 tarihinde tebliğ edilen ödeme emirlerine karşı 7 günlük dava açma süresinin son günü olan 31.12.2006 tarihi geçirildikten sonra, 6.2.2009 tarihinde açılan davada süre aşımı bulunduğu gerekçesiyle, davanın reddine karar verilmiştir. Daire, dosyada bulunan ödeme emirlerinin incelenmesinden; ödeme emrine karşı dava açılması halinde yetkili mahkemenin Vergi Mahkemesi olduğu belirtilmesine karşın, dava açma süresine ilişkin bir bilgiye yer verilmediği tespit edildiği, dolayısıyla "*özel yasasında yer alan düzenleme gereği tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde dava açılması gereken ödeme emirlerinin içeriğinde, bu bilgiye yer verilmemiş olduğundan, bu ödeme emirlerine karşı açılan davada, anılan Anayasa hükmü karşısında dava açma süresinin geçirildiğinden söz edilmesine olanak*" bulunmadığı gerekçesiyle mahkeme kararını bozmuştur. Karşı oyda ise, *"Anayasal düzenlemeye göre ödeme emirlerinin tebliğinde dava açma süresinin gösterilmesi gerektiği açıktır. Ancak*

başvuru süresinin işlemde gösterilememesi halinde yazılı bildirimin idari dava açma süresini işletmesi mümkün değildir[1017].

İdari itirazın zorunlu olduğu hallerde de Danıştay tarafından ortaya konan bu ikinci yaklaşımın esas alınması mümkündür. Bu bakımdan, idari itiraza tabi işlemde, izlenecek usulün, başvurulacak makamın, ya da başvuru süresinin gösterilmemesi ve ilgilinin itiraz süresini geçirerek dava açması halinde, olayda merci tecavüzünün bulunduğu kabul edilerek dava dilekçesi ve eklerinin merciine tevdii yolunda karar verilmesi gerekmektedir.

İdari davanın, zorunlu idari itiraz için öngörülen süre geçirildikten sonra açılmasına karşın, merci tecavüzü nedeniyle dosyasının görevli idareye tevdi edileceği ikinci hal ilgilinin yanıltılmasıdır.[1018] Dolayısıyla, dava açma süresi içinde ancak 4458 sayılı Kanunda itiraz için öngörülen süre geçirildikten sonra doğrudan doğruya açılan dava da, şayet ilgili, işlemde gösterilen usulü izleyerek dava açmış ise, bu halde, Mahkemece davanın reddine karar verilmesi yerine dava dilekçesi ve eklerinin merciine tevdiine[1019] karar verilmesi gerekmektedir. Zira idari başvuru yolu ve süresi konusunda,

---

davacının tebligatı almasından sonra hiçbir araştırma yapılmadan iki yıl sonra dava açması iyi niyet kuralları ile bağdaşmayacağı'' belirtilerek davayı süre aşımı nedeniyle reddeden mahkeme kararında hukuka aykırılık görülmemiştir. Dş.4.D. 16.3.20011 E:2009/8764; K: 2011/1105 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

1017 *"Başvuru mercii ve süresi gösterilmeyen ödeme emirlerine ilişkin yazılı bildirim süreyi başlatmayacağı için davanın süresinde açılmadığından söz edilemeyeceği''* hakkında Dş. VDDK. 25.2.2015 tarih ve E:2015/17; K2015/7 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Ayrıca, Yumuk, s.213.

1018 *"Dava konusu işlemlerde, söz konusu işlemlere karşı başvurulacak yargı yolu gösterilmek suretiyle davacının yönlendirildiği ve bu doğrultuda görülmekte olan davanın açıldığı anlaşıldığından, uyuşmazlığın esası incelenmek suretiyle bir karar verilmesi gerektiği"* hakkında Dş.7. D. 5.11.2015 tarih ve E: 2012/1121;K:2015/5534 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

1019 *"İdarece her ne kadar, katma değer vergisi üzerinden hesaplanarak karara bağlanan ceza kararında idari itiraz yolu açıkca gösterilmiş ise de; aynı beyanname muhteviyatı eşya nedeniyle karara bağlanan özel tüketim vergisi para cezasına ilişkin kararda, "karara itiraz edilmemesi halinde de dava açılabileceğinin" belirtildiği, dolayısıyla, davacının yanıltılması suretiyle anılan ceza kararlarına birlikte doğrudan dava açılmasına sebebiyet verildiği açık olup; bu husus değerlendirilerek Mahkemece merciine tevdi kararı verilmesi gerekirken, istemin özetin bölümünde yazılı gerekçeyle davanın incelenmeksizin reddi yolunda verilen mahkeme kararında*

ilgilinin idarece yanlış yönlendirilmesi halinde Anayasanın 40'ncı maddesinde öngörülen yükümlülüğün yerine getirildiğinden bahsedilemez[1020].

Gümrük Kanunu'nun 242'nci maddesinde öngörülen başvuru süresinin işlemeye başlaması için itiraz konu edilmesi gereken işlemin tesis edilerek ilgilisine tebliğ edilmesi gerekmektedir. Düzenleme uyarınca, başvurunun, itiraz konu edilmesi gereken işlemin *"tebliğ tarihinden itibaren on beş"* günlük süre içinde yapılması gerekmektedir. Bu ifade şekli, sürenin başlangıcı hususunda duraksamaya düşülmesine sebep olacak niteliktedir.

Benzer tereddüt 1615 sayılı Gümrük Kanunu'nun 79'uncu maddesinde yer alan tahakkuka karşı, gümrük müdürlüklerine tebliğ tarihinden on beş gün içinde itiraz edilebileceği yolundaki düzenleme nedeniyle yaşanmış, uygulamada, on beş günlük itiraz süresinin, tahakkukun tebliğ tarihinden itibaren değil, tebliğ tarihini izleyen günden itibaren başlatılması gerektiği kabul edilmiştir[1021]. Dolayısıyla, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 242'nci maddesinde yer alan ibarenin de bu şekilde anlaşılması gereklidir.

Beyanname üzerinde tebliğ edilen gümrük vergilerinin ayrıca tebliğ edilmesi gerekli değildir. İlgilisince, yasal süresi içinde itiraz edilmesi gereklidir[1022].

---

isabet görülmediği" hakkında Dş.7. D. 24.3.2015 tarih ve E:2012/3000;K:2015/1523 sayılı kararı (Özel Arşiv)

1020 *"gümrük vergileri için öngörülen idari itiraz prosedürünün gümrük vergileri kapsamına girmeyen fon payı hakkında uygulanması mümkün değildir. Ancak, ilgililere tebliğ edilen işlemlerde, anılan alacaklar hakkında da Gümrük Kanununda öngörülen idari itiraz prosedürünün tamamlanarak dava açılacağının belirtilmesi, başka bir ifadeyle, ilgililere yanlış bilgi verilerek onların yönlendirilmesi halinde belirtilen idari usul izlenerek dava açılması"* nın mümkün olduğu hakkında Dş. 7. D. 12.2.2014 tarih ve E: 2010/5840; K: 2014/726 sayılı kararı (UYAP);aynı yönde D. 3. ve 7 Dairlerince, 2575 sayılı Danıştay Kanununa 3619 sayılı Kanunla eklenen Ek Madde 1 uyarınca birlikte yapılan toplantıda verilen 24.11.2011 gün ve E: 2008/3894; K: 2011/7990 sayılı karar (UYAP)

1021 On beş günlük itiraz süresinin tahakkukun tebliğinden itibaren değil, tebliğ tarihini izleyen günden itibaren başlatılması gerektiği hakkında bkz. Dş.7. D. 7.11.1995 tarih ve E:1993/3423; K1995/4794 sayılı kararı bkz. Aydın/Topuz/Beyribey, s.529.

1022 D.7. D. 25.5.2006 tarih ve E:2004/1989; K:2006/1911 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

İtiraz için Kanunda öngörülen süre uzatılamaz ve ertelenemez[1023]. *"Ancak, mücbir sebep ve beklenmeyen hallerden herhangi birinin bulunması halinde bu sebep ortadan kalkıncaya kadar"* idari itiraz süresi işlemez (GY. 31). Mücbir sebebin veya beklenilmeyen halin sona ermesinden itibaren itiraz süresi kaldığı yerden işlemeye devam eder.

Diğer taraftan, yapılan tahakkuk veya ek tahakkuk hakkında bilgi edinmek amacıyla yapılan başvurunun itiraz için öngörülen süreyi durdurucu veya kesici etkisi bulunmamaktadır.

İlgililerin itirazlarını posta ile taahhütlü olarak yapmaları halinde, *"başvurunun postaya verildiği tarih gümrük idaresine verilme tarihi yerine"* geçmekte; başvurunun süresinde olup olmadığı bu tarih dikkate alınarak belirlemektedir (GY m.14/3).

gg- İstemin Karara Bağlanması

Dilekçe hakkının kullanılmasına ilişkin esasları düzenleyen 3071 sayılı Kanun uyarınca yapılan başvuruların sonucunun ve işlemin hangi aşamada olduğunun dilekçe sahiplerine başvuru tarihinden itibaren gerekçe belirterek otuz gün içinde verilmelidir.(3071 SK. m.7).

Zorunlu itirazın öngörüldüğü hallerde, ilgilinin başvurusu incelenerek sonucunun, itirazı öngören yasal düzenlemede öngörülen süre içinde cevaplandırılması gerekmektedir. Gümrük Kanunu'nun 242'nci maddesi uyarınca, idarece, yapılan itirazların 30 gün içinde incelenmeli ve anılan sürede bir karar alınarak başvurana tebliğ edilmelidir. Düzenlemede, idarece otuz gün içinde cevap verilmemesi veya verilen

1023 Gümrük Kanunu'nda başvuru süresini durduran veya kesen herhangi bir hükme yer verilmediğinden, idarece, ilgililere başvuru süresinin uzamasını ya da anılan sürenin durmasını sağlayacak nitelikte bir sürenin verilmesi de mümkün olmadığı hakkında bkz. Dş.7. D. 30.4.2008 tarih ve E:2006/1407; K:2008/1511 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

cevabın kesin olmaması halinde bunun hukuki sonuçları kurala bağlanmamıştır. Ancak, bu halde, öğretide idarenin susmasına irade atfeden düşünceden hareketle başvurunun reddedildiğini söylemek mümkündür.

İdare hukukunda idari işlem, kural olarak, ilgili üzerinde hukuki sonuç doğurabilecek nitelikte olan iradenin açıkça ortaya konulması ile oluşur ve ancak bu işlem idari davaya konu edilebilir. Ancak kimi hallerde, örneğin, ilgilinin, bir işlemin yapılması için idareye başvurması veyahut idarece tesis edilen bir işlemin kaldırılması, geri alınması veya değiştirilmesi istemiyle idareye yapılan başvuruların idarece yanıtsız bırakılarak idarenin işlemlerinin yargı denetimi dışında bırakılabileceği düşüncesinden hareketle, idarenin susmasına bir anlam yüklenmiştir. Başka bir deyişle, zımni ret varsayımı *"idarenin susmak suretiyle yargısal denetimden kaçınma imkânını ortadan kaldırmak ve idare edilenlerin korunmasını sağlamak"*[1024] temeline dayanmaktadır. Bu halde, ortada idarece açıklanan bir irade açıklaması olmadığı halde idarenin belli süre içinde yanıt vermemesi halinde idari davaya konu edilebilecek bir işlemin oluştuğu kabul edilmektedir. İdarenin susması, hareketsiz kalması kural olarak istemin reddedildiği anlamına gelmektedir. Ancak, yasal düzenlemede açıkça öngörülmesi halinde, idarenin susmasına kabul anlamı yüklenilmesi gerekmektedir[1025].

4458 sayılı Kanun'da yer alan düzenlemenin benzeri mülga 1615 sayılı Kanunu'nun itirazlar başlıklı 81'inci maddesinde düzenlenmiştir. Anılan maddede yer alan hükme göre, *"itirazların bir dilekçe ile tahakkuku yapan idare kanalı ile bağlı*

1024 Erkut, s.39; Mustafa Emre Şahin, "Fransız İdare Hukukunda Yapılan Reform Bağlamında Zımni Ret Kurumu'', **Türkiye Barolar Birliği**, S.127, Ankara 2016, s.159; (M.E. Şahin). Zımni ret varsayımının dava açma hakkının teminatı olarak görüldüğüne dair bkz. Yıldız/Akgül, s.3409. Varsayımsa dayalı idari işlemlerin, zımni reddin veya kabulün, ilgilinin hukuki durumu üzerinde etki yaptığına, icrai olduğuna dair bkz. D. Yılmaz, s.33.

1025. Erkut, s.38; Sezginer, s.418; "*Zımni ret açısından birey ile idare arasında uyuşmazlık çıkarılmasına dayalı bir yaklaşım söz konusu iken, zımni kabulün temelinde idareye aktif davranışta bulunma yükümlülüğü getiren bir''* anlayışın hakim olduğuna dair bkz. M.E. Şahin, s.165.

bulunduğu gümrük müdürlüğüne" yapılması ve müdürlükçe bir ay içinde karara bağlaması gerekmektedir.

Uygulamada, 1615 sayılı Gümrük Kanunu'nun yürürlükte olduğu dönemde; idarece, süresi içinde itiraz hakkında bir cevap verilmemesi halinde, bu durumun, itirazın reddi olarak nitelendirilerek dava açılamayacağı, itiraz karara bağlanmadıkça ise, gümrük vergi ve resimlerinin tahsil edilebilir hale gelmesinin mümkün olmadığı kabul edilmiştir[1026].

İtiraz karara bağlanmadıkça, gümrük vergi ve resimlerinin tahsil edilebilir hale gelmesinin mümkün olmadığı düşüncesine dayanan bu yaklaşım 4458 sayılı Kanunu'nun yürürlükte olduğu dönemde kabul görmemiştir.

Bu dönemde, uygulamada, başvurunun otuz gün içinde cevaplandırılmaması halinde istemin zımnen reddedildiği kabul edilmektedir[1027]. Nitekim Danıştay'a göre; *"Gümrük Kanunu'nda öngörülen idari itiraz prosedürü tamamlanmadan idari yargı yoluna başvurulamayacağı gibi, yükümlülerin itiraz başvurularının bir üst makamca otuz gün içinde karara bağlanarak sonucunun ilgilisine tebliği yasal bir zorunluluk olduğundan; bu sürenin cevapsız geçirilmesi halinde, idari başvuruların zımnen reddedildiğinin kabulü zorunludur"*[1028].

Öğretide, idari itirazın belli bir süre içinde cevaplandırılması gerektiğinin kurala bağlandığı hallerde, salt başvurunun anılan süre içinde yanıtlanmamasının düzenlemede öngörülen sürenin sonunda itirazın reddedilmiş sayılmasını gerektirmeyeceği ileri

1026 Dş.7. D.7.10.1998 tarih ve E:1997/2146; K:1998/3185 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

1027 Dş.7. D. 17.10.2007 tarih ve E:2007/1614; K:2007/4116 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Aynı yönde, Dilek Taşören, "Gümrük Kanunundan Doğan İhtilaflarda Çözüm Süreci, Hak arama Yolları; İtiraz Başvurusu ve Dava Açılması'', **Gümrük Müşaviri**, S.22, s. 29. (ET.7.4.2017, http://www.igmd.,org.). Ayrıca, Ercan 2016, s.255.

1028. Dş.7.D 14.10.2015 tarih ve E:2015/2189; K:2015/5032 sayılı kararı, (Özel Arşiv);); Dş.7.D13.5.2015 tarih ve E:2013/5518;K:2015/2578 sayılı kararı, (Özel Arşiv); Dş.7.D 16.4.2007 tarih ve E:2005/2315;K:2007/1776 sayılı kararı, (Özel Arşiv); Dş.7.D 7.4.2008 tarih ve E:2007/6263;K:2008/2111 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

sürülerek Danıştay tarafından geliştirilen bu yaklaşım eleştirilmektedir. Anılan düşünceye göre, yasal bir varsayım olan zımni ret ortada idarece açıklanan bir irade açıklaması bulunmadığı halde idarenin düzenlemede öngörülen süre içinde başvuruya yanıt vermemesine bir irade atfetmekte ve başvurunun reddedildiğini kabul etmektedir. Dolayısıyla yasada açıkça öngörülmemesi halinde idarenin sessiz kalmasına irade atfedilmesi mümkün değildir [1029] . Bu halde, yani zorunlu idari itirazı öngören düzenlemede başvurunun süresi içinde yanıtlanmamasının ret anlamına geleceğinin açıkça kurala bağlanmaması halinde, zorunlu idari itiraz açısından da uygulanması gereken genel bir hüküm niteliği taşıyan İYUK'nun 10'uncu maddesinde öngörülen düzenlemenin esas alınması gerektiği savunulmaktadır[1030].

Zorunlu idari itirazın öngörüldüğü hallerde zımni reddin ne zaman oluşacağı zımni reddi ortaya çıkaran sebepler ve zımni redde bağlanan sonuçlar dikkate alınarak karar verilmelidir.

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 10'uncu ve 11'inci maddelerinde, idarenin yapılan başvurulara altmış gün için yanıt verilmemesi halinde istemin reddedilmiş sayılacağı kurala bağlanmıştır[1031]. Genel hüküm niteliği taşıyan anılan düzenlemelerin tüm idari başvurularda uygulanması mümkündür. Ancak ilgili düzenlemede iradenin hangi süre içinde ortaya çıkması gerektiği yönünde bir kural bulunması halinde, onun esas alınması istemin anılan süre sonunda reddedildiğinin kabulü gerekmektedir.

Zorunlu idari itirazın öngörüldüğü gümrük hukukunda idari başvurunun Gümrük Kanunu'nda öngörülen 30 günlük süre içinde yanıtlanması gerektiği kurala bağlandığından anılan süre içinde istemin yanıtlanmaması halinde başvurunun

1029 Karahanoğulları, s.425. Aksi yönde, Sezginer, 418.

1030 Öztürk, s. 67. Zımni ret veya kabul işlemin oluştuğunun kabul edilmesi için başvurunun bu sonucu doğuracak istemler içermesi gerektiği hakkında bkz. D. Yılmaz, s.34.

1031. Erkut, s.40; D. Yılmaz, s.35.

reddedildiğinin kabulü zorunludur. Çünkü anılan düzenleme ile başvurunun idarece kısa bir süre içinde yanıtlanması ve idare ile birey arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların yargısal denetime tabi tutulması amaçlanmıştır. Bu yaklaşım, zımni ret varsayımını ortaya çıkaran temel düşünceyle de örtüşmektedir. Anayasa'da idari başvuruların gecikmeksizin yanıtlanacağı kurala bağlandığından (AY. m.74/2) başvurunun 30 gün içinde yanıtlanmaması halinde istemin zımnen reddedilmiş sayılacağının kabul edilmesinin anayasal kural ile de uyum içinde olacağı değerlendirilmektedir[1032]. Ayrıca, karar alınması için öngörülen süre mutlaktır. İdarenin, 30 günlük karar alma süresini uzatma imkânı bulunmamaktadır[1033].

3. Uzlaşma Talep Etme Hakkı

a. Genel Olarak

Yükümlüden istenilen vergi ve cezaların bir kısmından vazgeçilmesi karşılığında, vergi alacağının tahsil edilmesine olanak sağlayan uzlaşma kurumuna ilk defa 1963 yılında Vergi Usul Kanunu'nda yapılan düzenleme Türk vergi hukuku sistemine girmiştir. [1034] Uzlaşmanın kamu alacağının hızlı bir şekilde tahsil edilmesini, anlaşmazlıkların yargı önüne taşınmasını önlediği kabul edilmektedir. Buna karşın, uzlaşma usulü, mükellefler arasında eşitliği bozduğu, hukuki güvenlik ilkesinin hayata geçirilmesini etkilediği, kanun önünde eşitlik ilkesine aykırı olduğu ileri sürülerek

1032 Serkan Ağar, "İdari Makamlara başvurulduğunda Yanıt İçin Ne kadar Beklenecek'', **Yaklaşım**, Temmuz 2008, S. 187 s.288; Ercan2016, s.255. Zımni ret için sürenin 30 gün olarak kabul edilmesi gerektiği hakkında bkz. Dağ/Ceyhan/Ballı, s. 112, 13.

1033 "*İtiraz yolunda idarenin Gümrük Kanunu'nun 6'ncı maddesinde yer alan süre uzatımından yararlanılmasının mümkün olmadığı, aksi takdirde hak arama özgürlüğünün kısıtlanması sonucunun doğacağı"* hakkında bkz. Dş.7.D. 16. 12. 2015 tarih ve E: 2012/5494; K:2015/7472 sayılı kararı, (Özel Arşiv); Dş.7.D. 8.10.2012 tarih ve E:2012/4329; K:2012/4227 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

1034 Öncel/Kumrulu/Çağan, s.170; Kır, s.98.

eleştirilmektedir.[1035] Tüm bu eleştirilere rağmen, uzlaşma usulü 25.2.2011 tarihinden itibaren gümrük vergi ve cezaları için de uygulanmaya başlanmıştır[1036].

Gümrük hukuku ilişkisinde gümrük idaresinin menfaati, gümrük işlemlerinin Gümrük Kanunu'nda belirtilen şekilde tamamlanması ve eşyaya isabet eden vergilerin eksiksiz olarak tahakkuk ettirilerek tahsil edilmesi; yükümlünün menfaati ise, yine gümrük işlemlerinin önceden belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde tamamlanması, gümrüklendirme sürecinin bilinebilir olması, eşyaya isabet eden vergilerden daha fazlasının ödenmemesidir. Tarafların bu hukuki ilişkide beklentilerinin karşılanamaması, menfaatlerinin çatışması halinde ortada bir gümrük uyuşmazlığı bulunmaktadır[1037]. Gümrük Kanunu'na eklenen uzlaşma kurumu ile gümrük idaresi ile gümrük yükümlüsü arasında bozulan menfaat dengesi, mahkeme önüne taşınmadan *"karşılıklı iradelerin uyuşması ile idari aşamada sona"* erdirilmektedir[1038].

1035 Bu hususta getirilen eleştiriler için bkz. Burcu Demirbaş Aksüt ve Özgecan Gök, "Gümrük Vergisinden Kaynaklanan Anlaşmazlıkların Uzlaşma Yolu İle Çözümü"**, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 18, S. 2, 2016, İzmir 2017, s.82. Uzlaşmanın uyuşmazlığın çözümüne etkisinin olmadığı, vergilerin kanuniliği ilkesi ile bağdaşmadığı, kabahat karşılığı öngörülen yaptırımların etkisini ortadan kaldırdığına yönelik açıklamalar için bkz. Mustafa Şahin, "Gümrük Uzlaşma Müessesesi ve Vergi Hukukunda Uzlaşmanın Kaldırılması Gerekliliği", **Mali Çözüm Dergisi**, S. 142, Temmuz-Ağustos 2017, s. 228-232, (M. Şahin2017). Ayrıca, Ercan2012, s.203.

1036 6111 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar Ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu Ve Diğer Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (RG. 25.2.2011-27857).

1037 Selin Kılınç, Hatice Yurtsever, "Gümrük Vergisi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözüm Yolları'', **Uluslararası Hakemli Beşerî ve Akademik Bilimler Dergisi,** C.4, S.12, 2015, s.3; Kır, s.90; M. Şahin 2017, s.225. "*Gümrük idarelerinin Gümrük Kanunu'na ve Kanunu'nun uygulanmasına yönelik ikincil düzenlemelere dayanarak yaptıkları; gümrük rejimlerinin uygulanması, gümrük vergilerinin tahakkuk ettirilerek yükümlüden istenmesi, gümrük mevzuatının öngördüğü çeşitli durumlarda re'sen veya istem üzerine karar alarak ilgililere tebliğ edilmesi, kanunda tanımlanan ve niteliği itibariyle kabahat sayılan fiilleri işleyenlere idarî para cezası verilmesi gibi işlemler hakkında bu işlemlere muhatap olan kişilerin yerindelik, doğruluk ve hukuka uygunluğu bakımından aykırılık iddialarının olması durumunda; artık ortada çözüme kavuşturulması gereken bir gümrük anlaşmazlığı ya da uyuşmazlığı"* bulunduğu hakkında bkz. Kılıç, s.330-331; İnceci/Tosuner, s.405.

1038 Demirbaş Aksüt/Gök, s.80; Kılıç, s.353; İnceci/Tosuner, s.420; Ercan 2016, s.236.

Uyuşmazlıkların dava dışında çözümlenmesini sağlayan alternatif bir yol olarak kabul edilen uzlaşmada temel amaç, uyuşmazlıkların idari aşamada çözümlenerek alacağın mümkün olan en kısa sürede tahsil edilmesi[1039], açılacak davalarda idare aleyhine verilen kararlar nedeniyle oluşacak dava masrafının ortadan kaldırılması ve hukuki barışın sağlanmasıdır[1040]. Gümrük hukukunda uzlaşmanın uygulanmaya başladığı 2011 ila 2014 arasındaki veriler uzlaşmanın kendinden beklenen faydayı sağladığını göstermektedir[1041]. Ayrıca, uzlaşma kurumu gümrük idaresi ile yükümlü arasında bir iletişim kurulmasını; yükümlünün vergiye uyumunu da sağlamaktadır[1042]. Bunun yanında, uzlaşma kurumu sayesinde yükümlünün idari işlem sürecine etkin olarak katılımı sağlanarak idari usulün temel bir ilkesi olan dinlenilme hakkı hayata geçirilmektedir[1043]. Bu bakımdan uzlaşma yükümlülere yargı yoluna başvurmamaları karşılığında idare tarafından verilen taviz yahut vergi pazarlığı olarak değerlendirilmemelidir. Uzlaşmanın çağdaş kamu yönetimi ve anlayışının katılımcılık ve şeffaflık ilkesinin bir yansıması olarak idari işlemlerin oluşum sürecine yükümlünün de

1039 Vergi Usul Kanunu'na tabi vergilerde olduğu gibi gümrük vergilerine ilişkin olarak dava açılması halinde, tahsilat durmaktadır. Dolasıyla, gümrük hukukunda yer alan uzlaşma kurumu alacağın hızlı bir şekilde tahsiline imkân vermektedir. Aksi yönde; gümrük hukukunda uzlaşma kurumunun alacağın hızlı bir şekilde tahsiline olanak sağlamadığı, zira dava açılmakla tahsilatın durmadığı ayrıca yürütmenin durdurulması kararı verilmesi gerektiği hakkında bkz. Neslihan Coşkun Karadağ ve İbrahim Organ, "Gümrük Uzlaşması ve Vergi Usul Kanunu'ndaki Uzlaşma Kurumu İle Karşılaştırmalı Olarak Değerlendirilmesi", **Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi**, C.7, S.1, 2014, s.383; Kılıç, 353; M. Şahin 2017, s.227. Ayrıca, Gök2019, s.287.

1040 Funda Başaran Yavaşlar, "Türk Vergi Hukuku'nda Uzlaşma", **Marmara Üniversitesi İİBF. Dergisi,** Y. 2008, C. XXV, S. 2s.311(Başaran Yavaşlar2008b). İtiraz sürecinin gümrük anlaşmazlıklarını çözümlemede yetersiz kalması; davaların idare aleyhine sonuçlanması nedeniyle uzlaşma yoluna gereksinim duyulduğu hakkında bkz. Haldun Yağan, "Gümrük Mevzuatında Uzlaşma Müessesesi'', **Gümrük Dünyası**, Y.2011, S.71, s.4, (Yağan2011); Çoskun/ Karadağ Organ, s.382. Ayrıca, C. Çelik, s. 133; Ercan2016, s.237.

1041 Uzlaşmanın gümrük vergileri için uygulanmaya başladığı tarihten 30 Haziran 2014 yılına kadar 11072 anlaşmazlık için uzlaşma yoluna başvurulduğu, 9465'inde uzlaşılarak, %86 bir başarı sağlandığı hakkına bkz. Demirbaş Aksüt/Gök, s.85. Aynı yönde bkz. Kır, s.106.

1042 Demirbaş Aksüt/Gök, s.86.

1043 Avrupa Konseyi'nin 31(77) sayılı Bireyin İdari İşlemler Karşısında Korunması başlıklı Bakanlar Komitesi Tavsiye kararında önemli beş idari usul ilkesi vurgulandığı, bunların: dinlenilme hakkı, belgelere erişim hakkı, temsil ve danışmanlık hakkı, idari işlemde gerekçe yükümlülüğü ve hukuki başvuru yollarının gösterilmesi olduğuna dair açıklamalar için bkz. Melike Özge Çebi Buğdaycı, "İdari Usul ve Dinlenilme Hakkı'', **Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi**, S.2016/1, s.43;

katılmasına olanak veren, vergilendirmede eşitlik ve adaleti gerçekleştirmeye yarayan, idareyi ve yükümlüyü uzun süren dava yolu ile yormamayı amaçlayan bir araç olarak kabul edilmesi gerekmektedir[1044].

Gümrük Kanunu'nun 242'nci maddesinde düzenlenen zorunlu idari itirazında uyuşmazlıkların dava dışında çözümlenmesini sağlayan alternatif bir yol olduğu kabul edilmektedir. Gümrük Kanunu'nun 242'nci maddesinde düzenlenen idari itirazın aksine yükümlü uzlaşmaya başvurup başvurmama konusunda seçimlik bir hakka sahiptir. Başka bir deyişle, uzlaşma isteğe bağlı bir haktır ve bu hakkın kullanılması hususunda yükümlü zorlanamaz. Ancak, gümrük idaresince, işlemde, mükellefe uzlaşma başvurusunda bulunabileceği hususu hatırlatılmalıdır[1045]. Bu uyarı üzerine, yükümlünün uzlaşma istek ve iradesi göstererek idareye başvurması halinde, idarece mutlaka yükümlü ile uzlaşma sağlanması zorunluluğu bulunmamaktadır, ancak, idare uzlaşmadan kaçınmamalı, uzlaşmanın gerçekleşmesi için yükümlü ile iş birliği içinde olmalıdır[1046]. Uzlaşma seçimlik bir hak olarak düzenlenmiştir. Ancak, yükümlünün veya ceza muhatabının itiraz başvurusunda bulunması halinde uzlaşmaya başvurmasına olanak bulunmamaktadır. Bu durumun, uzlaşmaya başvurma hakkını sınırlandırdığı değerlendirilmektedir[1047].

b. Uzlaşmanın Şartları

Gümrük yükümlüsünün uzlaşma yoluna başvurabilmesi için Kanunda aranan koşulları taşıması gerekmektedir. Uzlaşma şartlarının bir kısmı anılan yola başvurabilmek için gereken şartları bir kısmı ise uzlaşma talebinin kabul edilmesine ilişkin koşulları düzenlemektedir. Gümrük Kanuna uzlaşma kurumu ilk olarak 6111 sayılı Kanun ile

1044 Yağan 2011, s.13. Ayrıca, bkz. İnceci/Tosuner, s.405.

1045 Başaran Yavaşlar2008b, s.321.

1046 Başaran Yavaşlar2008b, s.318.

1047 Selen, s.206; Kılınç/ Yurtsever, s.4; Ercan2016, s.242.

girmiş, daha sonra Kanunda yapılan değişiklikler ile uzlaşmanın kapsam ve koşulları yeniden belirlenmiştir.

aa. Uzlaşmanın Konusu

Gümrük Kanunu'nun 244'üncü maddesinin 1'inci fıkrasının 7190 sayılı Kanunla ile değiştirilmeden önceki şeklinde, *"beyan ile gümrük idaresince yapılan tespit sonucunda belirlenen farklılıklara*[1048]*ilişkin tebliğ edilen gümrük vergileri alacakları ile bu Kanunda ve ilgili diğer kanunlarda öngörülen cezalar hakkında uzlaşmaya"* başvurulacağı kurala bağlanmıştı. Anılan düzenlemede, uzlaşmaya başvurulması için idarece yapılan bir denetim sonucunda farklılık bulunması gerektiği kabul edilmiştir. Bu bakımdan düzenlemeye göre beyan üzerine tahakkuk ettirilen gümrük vergileri için uzlaşma talep edilmesinin mümkün olmadığı, idarece, herhangi bir tespit yapılmadan önce verilecek olan düzeltme dilekçesi nedeniyle bir farklılık saptanması ve vergi tahakkuk ettirilmesi halinde uzlaşma yoluna başvurulmasına olanak bulunmadığı değerlendirilmiştir. Aksi yolda yapılacak bir yorumun, özellikle kesilecek cezalar için aktif pişmanlığı düzenleyen Gümrük Kanunu'nun 234'üncü maddesinin 3'üncü fıkrası ile bağdaştırılmasına olanak bulunmadığı ileri sürülmüştür[1049]. Bu dönemde, her ne kadar, Gümrük Uzlaşma Yönetmeliğinin 4'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında *"gümrük idaresince tespit edilmesinden önce beyan sahibince bildirilen farklılıklara ilişkin tebliğ edilen gümrük vergileri alacakları ile Kanunda ve ilgili diğer kanunlarda öngörülen*

1048 Gümrük kanunda yer alan "*beyan ile gümrük idaresince yapılan tespit sonucunda belirlenen farklılıklar*" ibaresinin, Vergi Usul Kanunu'nda yer alan "*incelemeye dayalı olarak tespit edilen matrah farkına ilişkin tahakkuk edecek vergi*" ye ibaresine karşılık geldiği, her iki düzenlemede de sadece, uzlaşma kapsamına vergi ve vergi ziyaı yaratan fiillerin alındığı hususunda bkz. Çoskun/ Karadağ Organ, s.384. Ayrıca bkz. İnceci/Tosuner, s.409 vd.

1049 Aksi yönde, Demirbaş Aksüt/Gök, s.91. Gümrük idaresince tespit yapılmadan ilgilinin başvuru üzerine yapılan tespit işlemleri nedeniyle tahakkuk ettirilen ve kesilen cezaların uzlaşma kapsamında olduğuna dair bkz. Kadir Sarıkaya, "Gümrük Vergi Hukukunda Uzlaşma'', **Gümrük Dergisi**, S.76, 2013/1, s.60-65(Sarıkaya 2013).

cezaların tümü(nün) uzlaşma kapsamında" olduğu düzenlenmiş ise de, Kanunda çizilen sınırı aşan ve uygulamanın kapsamını kanun koyucunun öngörmediği şekilde genişleten bu kuralın, *"alt basamakta yer alan bir normun geçerliliğini üst basamaktaki normdan aldığı ve dolayısıyla ona uygun olmak durumunda olduğunu ifade eden normlar hiyerarşisi"* kuralı[1050] ve Kanunilik ilkesi ile bağdaştırılmasına olanak bulunmadığı ileri sürülerek Yönetmelik ile getirilen düzenleme eleştirilmiştir.

7190 sayılı Gümrük Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 15'nci maddesi ile Gümrük Kanunu'nun 244'üncü maddesi kısmen yeniden düzenlenmiştir. Maddenin 1'nci fıkrasında, *"gümrük idarelerince düzenlenen ek tahakkuk ve ceza kararı muhteviyatı alacaklar için yükümlü veya ceza muhatabı tarafından uzlaşma başvurusu"* yapılabileceği, *"uzlaşmanın kapsamına; beyan ile gümrük idaresi tarafından yapılan tespit sonucunda belirlenen farklılıklara ilişkin tebliğ edilen gümrük vergileri alacakları"* ile *"gümrük idaresi tarafından tespit edilmesinden önce beyan sahibi tarafından bildirilen farklılıklara ilişkin tebliğ edilen gümrük vergileri"* alacaklarının girdiği düzenlenmiştir.(GK m.244/1). Bu bakımdan, anılan düzenleme ile yükümlünün, idarece bir tespit yapılmadan kendisinin bildirmesi halinde uzlaşma başvurusunda bulunulacağı kabul edilerek uzlaşmanın kapsamı genişletilmiştir.

Gümrük Kanunu uyarınca uzlaşma talebinde bulunmak için ek olarak gümrük vergisi tahakkuk ettirilmesi veya ceza kesilmesi yeterlidir. Bu bakımdan, ek tahakkuka yol açan eylemin mutlaka ceza kesilmesini gerektiren idari bir kabahat olması zorunluluğu bulunmamaktadır[1051].

1050 C. Çelik, s. 139.

1051 Uzlaşma kapsamında kalan vergi ve cezalar için bkz. Yağan 2011, s.6; Kır, s.99. Vergi Usul Kanunu kapsamında tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde bulunulabilmesi için tarhiyata yol açan hukuka aykırı hareketin aynı zamanda vergi ziyaı kabahatine yol açması gerektiği hususunda bkz. Başaran Yavaşlar 2008b, s.323.

Uzlaşmanın konusunu gümrük vergileri ve cezaları oluşturduğundan, gümrük vergilerinin matrahını oluşturmakla birlikte, gümrük vergisi olarak kabul edilmeyen ve gümrük idaresi dışında yer alan idareler tarafından takip edilmesi ve tahsil edilmesi öngörülen vergi ve benzeri malî yükler için gümrük idaresi ile uzlaşma yoluna başvurulması mümkün değildir. Örneğin; damga vergisi ithalat sırasında alınmış olmasına karşın; söz konusu vergi, vergi dairelerince takip edilerek tahsil edileceğinden gümrük vergileri için öngörülen uzlaşma başvurusuna konu edilemezler[1052]. Ayrıca, alacak tutarının kesin tahsilinin öngörülmediği hallerde; örneğin geçici ithalat rejiminde veya alacağın teminata bağlandığı durumlarda örneğin; dâhilde işleme rejiminde uzlaşmaya başvurulamaz. (GUY. m.6-3)[1053].

Öte yandan, Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nun 3'üncü maddesinde yer alan kaçakçılık suçlarına ilişkin alacaklar uzlaşmaya konu edilemezler. Zira kanun koyucu, yükümlünün veya adına ceza kesileninin kendi hukuki durumunu etkileyen, gümrük idaresinin ise kendi yetki alanı içinde olan idari işlemler üzerinde tasarruf edebilme yetkisi vermiştir[1054]. Bunun yanında, tahsil aşamasına gelmiş alacaklar ve *"eşyanın mülkiyetinin kamuya geçirilmesine ilişkin kararlar uzlaşmaya konu edilmez"*. Zira mülkiyeti kamuya geçirilen eşya ilgili olarak uzlaşmaya varılması pratikte mümkün değildir. Mülkiyeti kamuya geçirilen eşya ile ilgili uzlaşılacak konu sadece mülkiyetin kamuya geçirilmesi yolunda verilen kararın geri alınması şeklinde gerçekleşecektir. Mülkiyetin kısmi olarak kamuya geçirilmesi yolunda da karar verilmesi mümkün değildir[1055]. Dolayısıyla, Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği'nin 6'ncı maddesinde,

1052 Demirbaş Aksüt/Göks.91; Kılıç, s. 356; İnceci/Tosuner, s.407; Ercan2016, s.240. Katma değer vergisinin ve özel tüketim vergisinin gümrük vergisi olmadığı, eş etkili vergi olarak da değerlendirilemeyeceği uzlaşma kapsamına girmediği hakkında bkz. Yerci2019, s.618.

1053 Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği (GUY), (RG. 27.8.2011- 28038)

1054 Başaran Yavaşlar2008b s.317; Kır, s.99; Ercan2016, s.240. Uzlaşmanın kapsamına gümrük idaresince kesilen tüm para cezalarının gireceği hakkında bkz. Yerci2019, s.619

1055 Ertürk, s.258; İnceci/Tosuner, s.408 vd.

mülkiyetin kamuya geçirilmesine ilişkin kararlara ilişkin uzlaşma başvurusunda bulunulamayacağı kurala bağlanmıştır. Gümrük Kanunu'nda *"gümrük vergileri alacakları"* hakkında uzlaşma başvurusunda bulunulabileceği kurala bağlandığından mülkiyetin kamu geçirilmesine ilişkin kararlara karşı uzlaşma yolunun kapatılması Yasanın açık anlamıyla örtüşmektedir. *"Ancak, mülkiyetin kamuya geçirilmesine karar verilen eşya ile ilgili gümrük vergileri ve para cezaları uzlaşmaya konu edilebilir"*. (GUY. m.6). Düzenlemenin yayınlandığı tarihten sonra gümrük idaresince tahsil edileceği öngörülen alacaklar için de uzlaşma talebinde bulunulabilir[1056].

Gümrük Kanunu'nun 244'üncü maddesi uyarınca ilgilinin uzlaşma talebinde bulunabilmesi için, ek olarak tahakkuk ettirilen verginin ve kesilen cezanın ilgilisine tebliğ edilmesi gerekmektedir. Buna göre, uzlaşmaya başvurulması için muhtemel vergi farkının saptanması veya cezanın kesilebilecek olması yeterli değildir. Örneğin, yükümlü tarafından verilen beyan üzerine eşya, BİLGE sistemi[1057]tarafından risk kriterlerine göre otomatik olarak yeşil, sarı, mavi veya kırmızı olmak üzere dört farklı muayene hattına yönlendirilmektedir. Eşyanın hatlarda yapılan incelemesi sonucunda ek tahakkuk yapılacağının anlaşılması halinde yükümlü tarafından doğrudan uzlaşmaya başvurulması mümkün değildir. Bu hakkın kullanımı ek olarak tahakkuk ettirilen vergilerin ve kesilen cezaların tebliğine bağlanmıştır.

Vergilerin ve cezaların tamamı için uzlaşma başvurusunda bulunulabileceği gibi kısmi uzlaşma talebinde de bulunulması mümkündür. Ancak, bu halde, uzlaşmaya başvurulacak vergilerin ve cezaların farklı hukuki sebeplerden kaynaklanması

1056 Nevzat Bozkurt, "Gümrük Vergileri ve Para Cezaları İçin Uzlaşma Müessesi'', **Mali Çözüm**, Kasım/Aralık, 2011, S.108, s.99, (N. Bozkurt2011c).

1057 BİLGE sistemi ile, *"malların gümrük sahasına girişinden çıkışına kadar tüm gümrük işlemlerinin gerçek zamanlı olarak bilgisayar ortamında yürütülmesine olanak sağlayan'' s*istem kastedilmektedir. Ergin Uzgören, Oğuz Kara, "Elektronik Veri Değişimi (EDI) Ve Bilgisayarlı Gümrük Etkinliklerin (BİLGE) Sisteminin Verimliliğinin Değerlendirilmesi'', **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, S.6. Ocak-2002, s.17. Yükümlüye denetim öncesi uzlaşma hakkının verilmesi gerektiği hakkında bkz. Arslan2011, s.7.

gerekmektedir. Aynı işlemle tesis edilmiş olsa dahi farklı hukuki sebeplerden kaynaklanması halinde yükümlü tarafından ek olarak tahakkuk ettirilen vergilerin bir kısmına veya cezalara itiraz ederek dava açılabilir. Örneğin, aynı soruşturma kapsamında, eşyanın gümrük kıymetinin noksan beyan edildiği, ayrıca eşyanın beyan edilenden farklı bir pozisyonda yer aldığından söz edilerek ek tahakkuk yapılıp; Gümrük Kanunu'nun 234'üncü maddesinin 1'inci fıkrasının (a) ve (b) bendi uyarınca ceza kesilmesi halinde yükümlü tarafından her bir vergi ve ceza için ayrı ayrı uzlaşma talebinde bulunulabileceği gibi sadece vergiler veya sadece cezalar için uzlaşma talebinde bulunulabilir. Uzlaşma görüşmeleri sonucunda bunlardan bir kısmı üzerinde uzlaşma sağlanmış olsa dahi diğer kısım için itiraz edilerek dava açılabilir[1058]. Ancak, aynı tür vergi ve cezanın bir kısmı için uzlaşmaya başvurulmasına imkân bulunmamaktadır. (GUY. m. 6/2).

bb. Uzlaşma Sebepleri

Gümrük Kanunu'nun 244'üncü maddesinin 1'inci fıkrasının 7190 sayılı Kanunla ile değiştirilmeden önceki şeklinde, uzlaşma sebepleri sınırlı olarak sayılmıştı. Anılan düzenlemede, sadece, tespit edilen *"eksiklik veya aykırılıkların kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten"* ya da *"kanun hükümlerini yanlış yorumlamaktan kaynaklandığı"* veya "*yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığı"* olduğu ileri sürülerek gümrük idaresi ile uzlaşma talebinde bulunulabilmesi mümkün olduğu kabul edilmiştir. (GK.244). Anılan maddeyle bir yandan, uzlaşmaya başvurulabilecek halleri belirterek yükümlünün haklarının sınırı çizilmiş bir yandan da idarenin uzlaşabileceği halleri saymak suretiyle gümrük idaresinin yetkisinin sınırını

1058 Vergi Usul Kanunu'nda tarhiyat sonrası uzlaşmaya matrah farklarının ve cezaların sadece bir kısmı için başvurulması halinde diğer matrah kalemleri veya cezalar için dava açılabileceği hususunda bkz. Başaran Yavaşlar2008b, s.319.

ortaya konulmuştu[1059]. Bu bakımdan, düzenlemenin yürürlükte olduğu dönemde maddede sayılanlar dışında bir sebeple uzlaşmaya başvurulması halinde istemin incelenmesinin mümkün olmadığı kabul edilmiştir[1060]. Örneğin, yükümlünün, verginin kanunen tahakkuk ettirilmemesi gerektiğini ileri sürerek uzlaşma talebinde bulunamayacağı ileri sürülmüştür[1061].

Bu dönemde, gümrük müşavirinin ancak Kanunda sayılan hallerde uzlaşama talebinde bulunabileceği belirtilmiştir. Gümrük Kanunu'nun 244'üncü maddesinin 1'inci fıkrasının 7190 sayılı Kanunla ile değiştirilmeden önceki hali uyarınca gümrük müşaviri ilk olarak kanun hükümlerine yeterince nüfuz edemediğini ileri sürerek uzlaşma talebinde bulunabilir. Gümrük mevzuatına ilişkin düzenlemelerin sık sık değişmesi, mevzuatın dağınık ve karmaşık yapısı nedeniyle yükümlünün kanun hükümlerine yeterince nüfuz edemeyeceği varsayılmıştır. Ancak, bu dönemde mesleği, ilgili mevzuatı öğrenmek ve ithalatçıya yardımcı olmak olan gümrük müşaviri tarafından bu iddanın ileri sürülmesine olanak bulunmadığı değerlendirilmiştir. Bu bakımdan, gümrük müşaviri tarafından kanunun lafzının açık olmadığı; anlaşılması ve uygulanması hususunda bir görüş birliğinin bulunmadığı; düzenlemenin, sıra dışı, çetrefil veya karmaşık yapısı nedeniyle bilinmesinin ve doğru olarak yorumlanmasının mümkün olmadığı iddia edilerek uzlaşma talebinde bulunamayacağı ileri sürülmüştür[1062].

1059 Demirbaş Aksüt/Gök, s.97; İnceci/Tosuner, s.421.

1060 C. Çelik, s.137. Gümrük idaresiyle uzlaşmak isteyen yükümlüyü belirli sebeplerle sınırlamanın uzlaşmanın doğasına uymadığı; bunun yerine gümrük vergileri ve kabahatleri için uzlaşmaya sebebe bağlı olmaksızın yükümlü veya ceza muhatabının başvurulabileceğinin belirtilmesi, uzlaşma görüşmeleri sırasında yükümlünün veya ceza muhatabının kast durumu göz önünde bulundurularak bir indirim oranı uygulanması gerektiği yolunda getirilen öneri için bkz. Demirbaş Aksüt/Gök, s.s.97.

1061 Oysa Vergi Usul Kanunu'nun uzlaşma başlıklı Ek 1'nci maddesi uyarınca, mükellefin, vergi hatası veya maddi hata bulunduğunu ileri sürerek ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyaı cezalarına ilişkin olarak uzlaşma başvurusunda bulunması mümkündür. Bu hususta ayrıca, İnceci/Tosuner, s.421.

1062 Uygulamada, Gümrük Kanunu'nda getirilen sınırlamalara dikkat edilmeden uzlaşma taleplerinin kabul edildiği hakkında bkz. C. Çelik, s.137-138.

Gümrük Kanunu'nun 244'üncü maddesinin 1'inci fıkrasının 7190 sayılı Kanunla ile değiştirilmeden önceki hali uyarınca, gümrük müşavirinin ikinci olarak kanun hükümlerinin yanlış yorumlanması nedeniyle uzlaşma talebinde bulunmasının mümkün olduğu kabul edilmiştir. Bu halde, gümrük müşavirince, normun yazılışı itibarıyla birden fazla anlam içerdiği, bu anlamlardan birini tercih ederek gümrük işlemlerinin sonlandırıldığı, ancak idarece işlem tesis edilmesi ve açıklama yapılması üzerine normun diğer anlamına göre gümrük işleminin sonuçlandırılması gerektiğinin anlaşıldığı ileri sürülmektedir. Ancak, normun, açık ve anlaşılır olduğu hallerde gümrük müşavirinin bu iddiasına itibar edilmesinin mümkün olmadığı değerlendirilmiştir. Ayrıca, gümrük idaresinden bilgi talep etmesine karşın verilen bu bilginin aksine hareket eden gümrük müşavirinin uzlaşmaya başvurmayacağı kabul edilmiştir. Ancak, Gümrük idaresinden bilgi alan ve bu bilgiye güvenerek objektif iyi niyet kuralarına uygun olarak hareket eden gümrük müşavirinin, kanun hükümlerine nüfuz edemediğini, kanun hükümlerini yanlış yorumladığını ileri sürerek uzlaşma talebinde bulunabileceği kabul edilmiştir[1063].

Gümrük Kanunu'nun 244'üncü maddesinin 1'inci fıkrasının 7190 sayılı Kanunla ile değiştirilmeden önceki halinde, son olarak, gümrük müşavirinin, uyuşmazlıkta, yargı kararları ile idarenin bakış açılarının farklı olduğu, bir fikir birliği bulunmadığını ileri sürmek suretiyle uzlaşma başvurusunda bulunabileceği durum kurala bağlanmıştı[1064]. Bu halde, gümrük müşavirinin genel olarak idarece, tahakkuk yapılıp ceza kesilmesine karşın benzer olaylarda, tahakkuk ettirilen vergilerin veya kesilen cezaların iptal edildiği, tahakkuk yapılması ve ceza kesilmesini gerektiren bir durumun bulunmadığını ileri sürerek uzlaşma talebinde bulunabileceği kabul edilmiştir.

1063 Demirbaş Aksüt/Gök, s.100. Ayrıca, Gök2019, s.298 vd.

1064 Hukuka aykırılığı açık olan idari işlemin ortadan kalkmasının sağlanması yerine uzlaşma yoluna başvurulacağının kabul edilmesinin hukuk devleti ilkesi ile bağdaşmayacağı hususunda bkz. Başaran Yavaşlar2008b, s.324.

Gümrük Kanunu'nun 7190 sayılı Kanun ile değişik 244'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında uzlaşama sebeplerine ilişkin bir belirleme yapılmamış; uzlaşma sebeplerine ilişkin sınırlanmalar kaldırılmıştır. Düzenleme ile artık yükümlünün herhangi bir sınır olmaksızın uzlaşma başvurusunda bulunabileceği kabul edilmiştir. Bu bakımdan, önceki düzenlemenin aksine uzlaşma başvurusunda bulunurken, gümrük müşavirinin uzlaşma sebeplerini ortaya koymasına gerek bulunmamaktadır. Gümrük idaresince ise başvurunun ise uzlaşma kapsamında değerlendirilemeyeceği gerekçesiyle reddedilemeyeceği düşünülmektedir.

cc. Uzlaşmaya Başvurabilecek Olanlar

Gümrük Kanunu'nun 242'nci maddesi uyarınca uzlaşmaya yükümlü veya adına ceza uygulanan tarafından başvurulabilir. Kanunda geçen yükümlü tabiri gümrük vergilerini ödemekle yükümlü olan herkesi kapsadığından, gümrük yükümlüsü, gümrük sorumlusu, asıl sorumlu, adına ceza uygulanan kişi uzlaşma talep edebilir. Dolayısıyla, yükümlü sıfatını taşıyan gümrük müşaviri de uzlaşma talebinde bulunabilir. Ayrıca, bunlar adına avukatların da uzlaşma başvurusunda bulunması mümkündür[1065].

Gümrük müşaviri, kendi adına tahakkuk ettirilen vergilere uzlaşma başvurusunda bulunabileceği gibi asıl yükümlü adına tahakkuk ettirilen vergiler için de uzlaşma talebinde bulunabilir. Zira müteselsil sorumluluk ilkesi gereği gümrük müşaviri söz konusu vergilerin ödenmesinden sorumludur. (GUY. m.12). Gümrük müşaviri, sadece

1065 Yağan 2011, s. 9. Avukatın temsil yetkisi hakkında özel düzenleme niteliğinde bulunan 1136 sayılı Avukatlık Kanunu'nun 35'inci maddesinde baroda yazılı avukatların resmi dairelerdeki bütün işleri de takip edebilecekleri, dolayısıyla, Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği'nde avukatların uzlaşma başvurusunda bulunacaklar arasında sayılmadığı belirtilerek tesis edilen işlemde hukuka uygunluk görülmediği hakkında bkz. Dş.7.D. 4.5.2017 tarih ve E:2014/1174;2017/4049 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

iştirak hükümlerine göre ceza kesilmesi halinde, cezalar için uzlaşma talebinde bulunabilir. (GUY. m.10/2).

Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği'nin 14'üncü maddesinde, *"aynı gümrük vergilerinin ödenmesinden yükümlü ile birlikte gümrük müşavirlerinin müştereken ve müteselsilen sorumlu olması durumunda, taraflardan birinin uzlaşma başvurusunda bulunması, diğerinin ise Kanunun 242 nci maddesine göre itiraz etmesi halinde, itiraz başvurusunda bulunan tarafın talebi uzlaşma talebi sonuçlandıktan sonra"* değerlendirileceği kurala bağlanmıştır. Oysa Gümrük Kanunu'nun 242'nci maddesi uyarınca, itiraz talepleri hakkında idarece otuz gün içinde karar alınması gerekmektedir. Bu bakımdan, anılan düzenleme Gümrük Kanunu'nun 242'nci maddesinin açık hükmüne aykırı olduğu düşünülmektedir. İtirazın, Gümrük Kanunu'nda öngörülen süre içinde karara bağlanarak tebliğ edilmemesi halinde başvurunun reddedildiğinin kabulü suretiyle dava açılması mümkündür. Ancak, itirazın karara bağlanması için öngörülen süre içinde, uzlaşmanın gerçekleşmesi halinde itirazın konusuz kaldığından söz edilerek reddedilmesi gerekmektedir[1066].

dd. Uzlaşma Başvurusu Süresi

Uzlaşma talebi, tahakkuk ettirilen vergilerin ve kesilen cezaların tebliğ edildiği tarihten itibaren on beş gün içinde yapılmalıdır. Yükümlü ya da ceza muhatabı tarafından *"süresi içinde uzlaşma talebinde bulunulması halinde, itiraz veya dava açma süresi"* durur. (GK.m.244). Ayrıca, uzlaşma yoluna başvurulması vergilerin kesinleşmesini önler. Zira ek olarak tahakkuk ettirilen gümrük vergileri, itirazda bulunulmaması veya süresi içinde dava açılmaması halinde itiraz edilmesi ve dava açılması için öngörülen sürenin

1066 Ertürk, s.260; Yayla 2011b, s.34.

sonunda kesinleşmektedir. (GK. m197/5). *"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"* .(GK. m.244/1).

c. Uzlaşma Usulü ve Uzlaşmanın Sonuçları

Usulüne uygun olarak uzlaşma talebinde bulunulduğunun yapılan ön incelemede saptanması halinde, uzlaşma günü belirlenerek, uzlaşma ile ilgili olarak yapılacak görüşmelere katılması gerektiği yükümlüye tebliğ edilmelidir (GUY. m.22/3). Uzlaşma görüşmeleri, merkez ve taşra teşkilatında oluşturulacak uzlaşma komisyonu ile yükümlü veli ya da vasisi arasında yapılmalıdır (GUY.m.7). *"Yükümlünün toplantıya katılmaması halinde, temsilcisi veya vekâletnamede özel yetki verilmesi şartıyla, gümrük müşaviri de yükümlü adına görüşmelere katılabilir ve tutanakları imzalayabilir. Ayrıca, aynı gümrük vergilerinin ödenmesinden yükümlü ile birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olduğu durumlarda uzlaşma başvurusunda bulunan ve görüşmelere kendisi ve/veya yükümlü ile birlikte katılan gümrük müşaviri de tutanakları imzalayabilir"*. (GUY. m.15).

Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği uyarınca, yükümlünün veya adına ceza kesileninin uzlaşma talep etmesi halinde bu talebin üç şekilde sonuçlanması mümkündür. Bunlar; uzlaşmanın temin edilmesi, uzlaşmanın temin edilememesi; uzlaşmanın vaki olmamasıdır.

Uzlaşma görüşmeleri sonucunda uzlaşmanın temin edilmesi halinde bu husus bir tutanak ile tespit edilmelidir. (GUY. m.16/4,5,6). Taraflar arasında uzlaşmanın sağlanmış

olması halinde tutanak bir uzlaşma sözleşmesi niteliği taşımaktadır[1067]. Geçerli bir uzlaşmanın varlığı tutanak düzenlenmesi ve imzalanması şartına bağlı olduğundan yazılılık bir geçerlik şartıdır. (GUY. m.16/4)[1068]. Gümrük uzlaşma komisyonlarının tutacakları uzlaşma tutanakları kesindir ve tarafları bağlar; akde bağlılık ilkesi gereği hem gümrük idaresi hem de yükümlü veya adına ceza kesilen tutanakta karara bağlanan hususlara uygun davranmak zorundadır. Gümrük idaresi bakımından bu bağlayıcılık akde bağlılık ilkesi yanında hukuki güvenlik ilkesinden de kaynaklanmaktadır[1069]. Bu bakımdan, tutanakta karara bağlanan hususların gereğinin idarece derhal yerine getirilmesi gerekmektedir. Uzlaşmanın temin edilerek tutanağın imzalanmasından sonra gümrük idaresince, aynı hukuki sebeple yükümlü adına tahakkuk yapılamaz veya ceza kesilemez. İdarenin bu yükümlüklerine karşılık olarak, Gümrük Kanunu'nda "*yükümlü veya ceza muhatabının üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit olunan hususlar hakkında dava açamayacağı veya hiçbir mercie şikâyette bulunamayacağı",* yükümlünün *"uzlaşılan gümrük vergileri ve cezaları, uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren bir ay içinde*" ödenmesi gerektiği kabul edilmiştir. (GK.244/3-4). Böylece, Kanunda, taraflar arasındaki menfaat dengesi korunmuştur.

Yükümlünün *"uzlaşma komisyonunun davetine katılmaması, komisyona geldiği halde uzlaşma tutanağını imzalamaması veya tutanağı ihtirazi kayıtla imzalamak"* istemesi halinde uzlaşmanın temin edilmediği kabul edilmektedir. Bu halde, söz konusu husus bir tutanak ile tespit edilir. Uzlaşma temin edilemediği durumlarda uzlaşılmamasının nedeni belirtilmek suretiyle komisyon tarafından üç nüsha tutanak düzenlenerek, tutanağın bir nüshası yükümlüye verilir. (GUY. 16/5). *"Yükümlünün*

1067 Uzlaşmanın hukuki niteliği hususunda ileri sürülen görüşler için bkz. Başaran Yavaşlar2008, s.313. Ayrıca, Demirbaş Aksüt/Gök, s.87 vd.

1068 Başaran Yavaşlar2008b, s.313.

1069 Başaran Yavaşlar2008b, s.329.

uzlaşma davetine icabet etmemesi veya tutanağı almaktan imtina etmesi halinde tutanağın iki örneği, gereği yapılmak üzere derhal ilgili gümrük ve ticaret bölge müdürlüğüne veya gümrük müdürlüğüne gönderilir. Bir nüshası da uzlaşma komisyonunda tutulan dosyada saklanır. Yükümlünün uzlaşma davetine icabet etmemesi veya tutanağı imzalamaktan imtina etmesi hallerinde kendisine ayrıca tebligat yapılmaz". (GUY. 16/5). Bu halde ilgili komisyonca tutulan tutanak idarenin bir iç işlemi niteliğindedir veya idari davaya konu edilmez. Ayrıca, ilgilinin uzlaşma görüşmelerine hiç katılmaması halinde uzlaşma vaki olmamış sayılacağından idari itiraz yolu tüketilerek dava açılması mümkündür.

Yükümlünün uzlaşma komisyonunun teklifini kabul etmemesi halinde, uzlaşma vaki olmaz. Uzlaşmanın vaki olmaması halinde; komisyonun son teklifi tutanağa bağlanmakta, ve bir örneği yükümlüye verilmektedir. Ancak bu halde, yükümlünün itiraz için kalan süre içinde idarenin teklifini kabul etme hakkı bulunmaktadır. Bu halde, kabul tarihi itibarıyla uzlaşmanın gerçekleştiği kabul edilmektedir. (GUY. 16/6). Dolaysıyla, itiraz süresinin son gününe kadar idarenin teklifinin askıda geçerli olduğu; yükümlünün veya ceza muhatabının kabul etmesiyle birlikte uzlaşamaya varıldığı, uzlaşmanın hüküm ve sonuçlarını doğduğu kabul edilmektedir.

"Uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi hallerinde yükümlü, tahakkuk eden ve kendisine tebliğ edilen alacaklara, uzlaşmanın vaki olmadığına dair düzenlenen ve kendisine tebliğ olunan tutanağın tebliğinden itibaren" idari itiraz yolunu usulüne uygun olarak tüketerek dava konusu edebilir. (GUY. m.22/2)[1070]. Ancak, süresi içinde "*uzlaşma talebinde bulunan yükümlünün uzlaşma talep ettiği alacaklar için,*

[1070] "*Uzlaşma başvurusuna ilişkin sürecin tamamlanması beklenilmeksizin, idari davaya konu olacak işlem oluşmadan, vaktinden önce açılan davanın, esasının incelenmesine olanak bulunmadığı"* hakkında bkz. Dş. 7. D. 9.12.2015 tarih ve E: 2012/6573; K: 2015/7215 sayılı kararı, Danıştay Dergisi, S.141, 2016, s.475, (E.T. 19.10.2019, https://www.danistay.gov.tr).

başvurusuna ilişkin süreç sonuçlanmadan itiraz" etmesi veya dava açması mümkün değildir .(GUY. m. 14/2).

4- Gümrük Vergilerinin Geri Verilmesini veya Kaldırılmasını İsteme Hakkı

a. Genel olarak

Kanunen ödenmemesi gereken bir verginin ödenmesi veya kanunen tahakkuk ettirilmemesi gereken bir verginin tahakkuk ettirilmesi halinde, tahakkuk ettirilen tutarların kaldırılması tahsil edilen tutarlarında iade edilmesi gerekmektedir. Bu durum, vergilerin kanuniliği ilkesinin zorunlu sonucudur. Ayrıca, hakkaniyet ve mülkiyet hakkı da bu iadenin yapılmasını gerektirmektedir. Gümrük vergilerinin kaldırılmasını veya geri verilmesini idari bir süreç olarak tanımlamak mümkündür. Bu süreç, Gümrük Kanunu'nun 210 ila 216'ncı maddeleri arasında düzenlenmiştir. Bu idari sürecin işletilmesi yükümlü için bir hak idare için ise bir ödev niteliğini taşımaktadır. Zira, Gümrük Kanunu'nda geri verme veya kaldırma sebebinin varlığının idarece anlaşılması halinde, tahsil edilen vergilerin iade edileceği, tahakkuk ettirilen vergilerin kaldırılacağı kurala bağlanmıştır. Ayrıca, geri verme veya kaldırma sebeplerinin bulunması beyanın bağlayıcılığı kuralına istisna teşkil etmektedir[1071]. Bu bakımdan, salt beyannameye ihtirazi kayıt konulmadığından söz edilerek geri verme kaldırma başvurusunun reddedilmesine olanak bulunmamaktadır[1072].

1071 Sefa Yayla, "Gümrük Vergi ve Para Cezalarının Geri Verilmesi ve Kaldırılması", **Gümrük ve Ticaret Dünyası**, Y. 2018/1, S. 96, s. 23 vd.,(Yayla 2018). İadenin ancak eksik bilgi ve belge sunulması nedeniyle fazla vergi tahakkuk ettirilmesi veya tahsil edilmesi halinde mümkün olduğu hakkında bkz. Dağ/Ceyhan/Ballı, s.73.

1072 İade isteminin bulunulması için ihtirazi kayıt konulmasının gerekmediği hakkında bkz. Dş.7. D. 5.10.2009 tarih ve E: 2006/2631; K:2009/3973 sayılı kararı, (Özel Arşiv). "*211'inci madde uyarınca, kanunen ödenmemesi gerektiği halde ödenen bir verginin varlığı iddiasıyla iade talebinde bulunulabilmesi için, ihtirazi kayıtla beyanda bulunma şartının bulunmadığı''* hakkında bkz. Dş.7.D. 13.3.2018 tarih ve E:2016/8140;2018/1643 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Ayrıca bkz., Dş.7.D. 23.5.2012 tarih ve E:2010/611; K:2012/2446 sayılı kararı, Dağ/Ceyhan/Ballı, s.70.

Gümrük Kanunu'nda, geri verme, *"ödenmiş olan gümrük vergilerinin tamamen veya kısmen geri ödenmesi"*; kaldırma ise, *"henüz ödenmemiş olan gümrük vergisinin tamamen ya da kısmen alınmamasına karar verilmesi"* olarak tanımlanmıştır. (GK. m.210). Bu bakımdan, geri vermede gümrük idaresi sebepsiz olarak zenginleştiği tutarı iade etmekte; kaldırmada ise sebepsiz zenginleşme sonucu doğuracak tahakkuk işlemini geçmişe ve geleceğe doğru etkisiz kılmaktadır. Bu işlemeler, idari işlem teorisi açısından geri verme ve kaldırma kuralları çerçevesinde gerçekleşmektedir[1073] .

Gümrük Kanunu'nun 210 ve 211'nci maddelerinde genel geri verme veya kaldırma; 2012 ila 2015'inci maddeleri arasında özel geri verme veya kaldırma sebepleri düzenlenmektedir. Bu bakımdan, her bir sebebe ilişkin olarak iade şartlarının oluşup oluşmadığının ayrı ayrı değerlendirilmesi gerekmektedir. Ancak, Gümrük Kanunu, hukuka aykırı olarak ödenen tutarların geri alınmasında ve ödenen tutarlara faiz yürütülmesinde ortak düzenlemeler öngörmüştür. Bu bakımdan, gümrük vergilerinin hatalı olarak geri ödenmesi halinde, sebebine bakılmaksızın vergilerin yeniden tahsil edilmesi gerekmektedir. Bu işlem idari karar niteliğini taşıdığından idari kararın tabi olduğu kurallara tabi bulunmaktadır.

Öte yandan, yine, gümrük vergilerinin hatalı olarak tahsil edilmesi halinde sebebine bakılmaksızın mükellefe iade edilmesi gerekmektedir. Gümrük Kanunu'nun 215'nci maddesinde, bu halde *"gümrük vergileri ile bunların ödenmelerine bağlı olarak tahsil edilmiş gecikme faizinin veya gecikme zammının geri verilmesinde idarece faiz"* ödenmeyeceği düzenlenmişti, ancak bu hüküm Anayasa Mahkemesi tarafından, mülkiyet hakkının ihlali olarak değerlendirilmiş ve iptal edilmiştir. Ancak, söz konusu düzenlemenin yerine gümrük vergilerinin geri verilmesi sırasında faiz ödeneceğine ilişkin

1073 Gümrük vergilerinin geri verilmesinin bir düzeltme işlemi niteliği; kaldırmanın ise terkin niteliği taşıdığı hakkında bkz. Tuncer, s.245. Geri vermenin karşılığının 1615 sayılı Gümrük Kanunu döneminde reddiyat olduğu hakkında bkz. Nural, s.618. Ayrıca, Gök2019, s.187.

bir düzenleme 24.10.2019 tarihine kadar yapılmamıştır[1074]. Uygulamada, bu halde, idarenin hizmet kusurunun bulunduğu kabul edilmekte ve ödenen tutarlar yasal faiziyle iade edilmektedir[1075]. 7190 sayılı Bazı Kanunlarda değişiklik Yapılması Hakkında Kanunu'nun 8'inci maddesi ile Gümrük Kanunun 216'ncı maddesi değiştirilmiş, *"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" (*GK. m.216) ödeneceği kurala bağlanmış ve böylece uygulamada oluşan duraksamalar giderilmiştir. Ayrıca*, "(g)eri verme kararının tebliğ edildiği tarihten itibaren üç ay içerisinde idarece söz konusu kararın uygulanmaması*

1074 AM. 22.05.2014 tarih ve E:2013/104; K:2014/96 sayılı kararı (RG. 12.12.2014- 29203). Danıştay düzenlemenin yürürlükte olduğu dönemde, faiz ödenmesi istemini reddetmiştir. *"Olayda ise, Mahkemece, tahakkuk işleminin iptal edilmesi nedeniyle davacıya iade olunması gereken vergilerle ilgili 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun yukarıda açıklanan 216'ncı maddesinin, gümrük vergilerinin geri verilmesinde İdarece faiz ödenmeyeceği yolundaki açık hükmüne rağmen, faize hükmedilmesinde Kanuna uyarlık''* görülmediği hakkında bkz. Dş.7.D. 17.10.2011 tarih ve E:2007/6234;K:2011/6863 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

1075 *"İadesi gereken tutar yönünden vergi idaresi ile davacı arasındaki ilişki, iadenin yargı kararıyla hüküm altına alınması nedeniyle yönetilen-idare ilişkisi olmaktan çıkarak, bir borç ilişkisine''* dönüştüğü ödenen tutarların yasal faiziyle birlikte iade edilmesi gerektiği hakkında bkz. Dş. 7.D. 28.3.2018 tarih ve E:2014/5722; K:2018/2076 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Hukuka aykırı olarak alınan verginin iade edilmesi sırasında, idarenin sorumluluğuna ilişkin kurallar çerçevesinde yükümlülerin enflasyon ve kârdan mahrum kalmaları nedeniyle uğrayabilecekleri zararın tam yargı davası yoluyla giderilebileceğine ilişkin açıklamalar için bkz. Gök2019, s.191. ABAD'ın, "*Topluluk hukuku kuralları (örneğin ayrımcılık yasağı) ihlal edilerek uygulanmış bir verginin iadesinde, zaman gecikmesi gibi değeri azaltacak durumların faiz ödenerek tazminini, Topluluk kuralının ihlalinden doğan zararın telafisinde ana unsurlardan biri olarak değerlendirdiği, ekonomik ve ticari davalarda, Topluluk hukukunun ihlalinden doğan zararın telafisi bakımından kar kayıplarının kapsam dışı bırakılmasını, zararın telafisini imkânsız kılacak bir durum olarak nitelendir(diği), faiz oranı, ödeme usulü gibi konuların da ulusal hukuk meselesi olduğunu*" belirlediği hakkında Yaltı, Billur. "İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Yargıçları- Türk Vergi Yargıçları: Mülkiyet İhlali Okumalarında Bir Örnek: Vergi İadelerinde Zaman Değer Kayıpları", Danıştay ve İdari Yargı Günü 139. Yıl Sempozyumu,-Bildiri Kitabı-, Danıştay Tasnif Ve Yayın Bürosu Yayınları No: 7, Ankara, 2008, s.181. ABAD, hukuka aykırı olarak yapılan düzenlemeler nedeniyle tahsil edilen tutarların geri ödenmesinde faiz ödenmesi gerektiğini, salt ödenen faizin Avrupa Birliği kaynaklarından geri alınamayacağından bahisle faiz ödeme talebinin reddedilemeyeceğini kabul etmektedir. Zuckerfabrık Jülıch And Others, C-113/10, C-147/10 and C-234/10, 2012, ECLI:EU:C: 2012:591, para. 69 vd. (14.12.2020, https://eur-lex.europa.eu).

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" ödenmesi gerekmektedir. (GK. m.216.).

Gümrük vergilerinin ve para cezalarının geri verme veya kaldırma başvurusuna konu edilmesi mümkündür (GK. m.2010/2). Gümrük vergilerinin kaldırmasının para cezalarının kaldırılmasını sağlamadığı kabul edilmekte gümrük vergileri iade edilmesine karşın şartların oluşması halinde para cezasının iade edilmemesi gerektiği değerlendirilmektedir[1076]. Bu bakımdan, vergilerin iade edilmesinin para cezasının da iadesinin gerektirip gerektirmediği her somut olayda ayrı ayrı değerlendirilmelidir.

Vergilerin veya para cezalarının kaldırılması veya geri verilmesi için Kanunda öngörülen usule ve esasa ilişkin gereklerin karşılanması gerekmektedir.

b. İdari Usul

Gümrük vergilerin kaldırılması veya geri verilmesi için Gümrük Kanunu'nda öngörülen idari usulün tamamlanması gerekmektedir. Bu bakımdan, gümrük müşavirinin, gümrük vergilerinin kaldırılmasını ve ödenen vergilerin iadesini yazılı olarak istemesi; yapılan başvurunun reddi halinde üst makama başvurması; bu makam tarafından istemin reddedilmesi halinde ise dava açması gerekmektedir.

Gümrük müşavirinin, vergilerin kaldırılması veya geri ödenmesi istemiyle yaptığı başvuru gümrük idaresinden idari karar talep edilmesi anlamına gelmektedir. (GK. m.6). Bu bakımdan, kararın verilebilmesi için gerekli bütün bilgi ve belgelerin ibraz edilmesi gerekmektedir. Bu başvuru, özü itibarıyla, İYUK'nun 10'uncu maddesinde

1076 Coşkun Şenol, "Gümrük Vergileri ve Para Cezalarında Geri Verme ve Kaldırma", **Gümrük Dünyası**, S. 74, 2012/3, s. 28.

yapılan başvuruya benzemektedir [1077] . Gümrük vergilerinin geri verilmesi veya kaldırılmasının istenilmesinde temel amaç; İYUK' un 10'uncu maddesin de olduğu gibi idareyi bir işlem yapmaya sevk etmektedir. Ancak, ondan farklı olarak, bu başvuru üzerine tesis edilen kararın doğrudan idari davaya konu edilmesi mümkün bulunmamaktadır. Başvurunun reddine ilişkin işlemin idari davaya konu edilmesi için üst makama itiraz edilmesi gerekmektedir (GK. m.242/1).

c. Geri Verme veya Kaldırma Sebepleri

4458 sayılı Kanun'da genel ve özel olarak sınıflandırılabilecek farklı iade veya kaldırma sebepleri sayılmıştır. Gümrük müşaviri Gümrük Kanunu'nda öngörülen koşulların oluşması halinde vergilerin geri verilmesini veya kaldırılmasını istemesi mümkündür.

aa. Genel Geri Verme veya Kaldırma Sebepleri

"Kanunen ödenmemeleri gerektiği halde ödenmiş olduğu belirlenen gümrük vergilerinin geri" verilmesi; *"kanunen tahakkuk ettirilmemeleri gerektiği halde tahakkuk ettirilen gümrük vergilerinin"* kaldırılması gerekmektedir. (GK. m.211). Kanunda, kanunen ödenmeme ve kanunen tahakkuk ettirilmeme kavramları tanımlanmamış bu konu uygulamaya bırakılmıştır.

Uygulamada ise, kanunen ödenmeme veya kanunen tahakkuk ettirilmeme kavramlarından ne anlaşılması gerektiği, başka bir deyişle anılan ibareden herhangi bir

1077 Geri verme veya kaldırma işleminin reddine dair kararın ön işlem niteliğinde olduğu doğrudan davaya konu edilemeyeceği; itiraz edilmesi gerektiği, yapılan itirazın İYUK'un 10'nuncu maddesi kapsamında değerlendirilmesi gerektiğine dair bkz. Candan 2015, s.446. Gümrük vergilerinin veya para cezalarının geri verilmesine veya kaldırılmasına usulde paralellik ilkesi gereği işlemi tesis eden makamın karara bağlaması gerektiği hakkında bkz. A. Yeşilova, s.99

yoruma başvurulmadan ulaşılan aykırılık halinin mi yoksa hukuki yorumla ulaşılan aykırılık halinin mi anlaşılması gerektiği mülga 5383 sayılı Gümrük Kanunu'ndan itibaren tartışmalıdır. Anılan Kanun'un geri verme veya kaldırma ile ilgili hükümlerinin uygulanmasından kaynaklanan içtihat aykırılığı, 2.7.1966 gün ve E:1966/13; K:1966/3 sayılı içtihadı birleştirme kararı ile "*yanlışlıkla veya fuzulen tahsil olunduğu açıkça anlaşılan vergilerin geri verilmesi gerektiği"* şeklinde giderilmiştir. İçtihadı birleştirme kararında yer alan ayrışık oyda belirtildiği üzere, mülga 5383 sayılı Gümrük Kanunu'nun iade sebeplerini düzenleyen 85'inci maddesinde, açık hukuka aykırılık hali aranmadığı, kararları doğrultusunda birleştirilmesine karar verilen Daire kararında da açıkça ibaresi kullanılmadığı gibi bu anlama gelecek başka bir ifade de kullanılmamıştır. Ayrışık oyda da belirtildiği üzere bu durum uygulamada tereddütler yaşanmasına sebep olmuştur. 4458 sayılı Kanunu'nda vergilerin kaldırılmasında veya iadesinde açık hukuka aykırılık hali aranmamasına karşın Danıştay Yedinci Dairesinin kararlarında yukarıda anılan içtihadı birleştirme kararından bahsedilerek hukuka aykırılık halinin açık olması gerektiği vurgulanmaktadır[1078]. Bu durum, geri verme kaldırma sebeplerinin bulunup bulunmadığı değerlendirilirken Vergi Usul Kanunu'nda yer alan hata düzeltmeden etkilenildiğini göstermektedir. Oysa Gümrük Kanunu'nda yer alan düzenleme ile Vergi Usul Kanunu'nda yer alan düzenleme birbiriyle örtüşmemektedir. Bu bakımdan, Vergi Usul

1078 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 211'inci maddesinde, kanunen ödenmemeleri gerektiği halde ödenmiş olduğu belirlenen gümrük vergilerinin geri verileceği, kanunen tahakkuk ettirilmemeleri gerektiği halde tahakkuk ettirilen gümrük vergilerinin kaldırılacağı hükmüne yer verildiği, öte yandan; yürürlükten kaldırılan 1615 sayılı Gümrük Kanunu'nun 87'nci maddesi ile ilgili olarak, Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun 2.7.1966 tarih ve E:1965/13; K:1966/6 sayılı kararında, aykırı içtihatlar, tahsil olunan gümrük vergilerinin anılan madde uyarınca geri verilebilmesinin, yanlışlıkla veya fuzulen tahsil olunduklarının açıkça anlaşılması koşuluyla olanaklı bulunduğu yolunda birleştirildiği, bu bakımdan; Gümrük Kanunu'nun benzer hükümler taşıyan 211'inci maddesinin uygulanmasında da, iadesi istenen gümrük vergilerinin kanunen ödenmelerinin veya tahakkuk ettirilmelerinin gerekip gerekmediğinin, açıkça; yani, herhangi bir inceleme, araştırma ve yoruma gerek olmaksızın anlaşılması gerektiği hakkında bkz. Dş.7. D.17.2.2017 tarih ve E:2016/7291;K:2017/1034 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Aynı yönde bkz. Dş.7. D.29.11.2006 tarih ve E: 2005/3769;K: 2006/3731 sayılı kararı, (Özel Arşiv*). "Eşya gümrükten çekildikten sonra ancak yanlışlıkla veya fuzulen alındığı açıkça anlaşılan verginin geri alınması gerektiği"* hakkında bkz. D. 7. D. 13.5.1999 gün ve E:1998/1325; K:19992025 sayılı kararı, Aydın/Topuz/Beyribey, s. 451vd.451 vd.

Kanunu'nun ilkelerinin gümrük hukuku alanına aktarılmasının yerinde bir yaklaşım olmadığı düşünülmektedir. Ayrıca, Topluluk Gümrük Kodu'nda vergilerin geri verilmesi ve kaldırılmasında hatanın yapılması[1079] ve yükümlünün iyiniyetli olması, dürüstlük kuralına uyması[1080], hile yapmamış olması aranmasına, hakkaniyetin gerektirmesi şartı aranmasına karşın, Gümrük Kanunu'nda bu yönde bir düzenleme yapılmamıştır[1081]. Bu bakımdan, Gümrük Kanunu'nun geri verme kaldırmaya ilişkin hükümlerinin Topluluk Gümrük Kodu ile tam olarak örtüşmediğini söylemek mümkündür.

1079 Hata kavramının sadece hesaplama veya toplama hataları ile sınırlı olmadığı, özellikle yürürlükte olan hukuk kurallarının yanlış yorumlanması veya yanlış uygulanması gibi her türlü hatayı içerdiği hakkında bkz., Mecanarte- Metalurgica da Lagoa v Alfandega do Porto, C-348/89, ECLI:EU:C:1991:278, para.20.(14.12.2020, https://eur-lex.europa.eu).ABAD, hatanın mutlaka gümrük idaresinin aktif işlemleriyle yapılması zorunluluğunun bulunmadığı, bazı hallerde, gümrük idaresinin belli işlemlerin yapılması sırasında belli bir süre devam eden hareketsizliğinin de gümrük idaresinin hatası kapsamında değerlendirilebileceği, eşyanın tabi olduğu gümrük tarife istatistik pozisyonunun yanlış olarak beyan edilmesine rağmen gümrük idaresinin uzun bir süre müdahale etmemesinin hata kapsamında değerlendirileceğini belirtmektedir. Hewlett Packard v Directeur général des douanes, C-250/91, ECLI:EU:C:1993:134, para.21(14.12.2020, https://eur-lex.europa.eu). ABAD hatanın niteliğini belirlerken uygulanacak normun karmaşık olup olmadığını; maddi olayın karmaşıklık düzeyini, hatanın yapıldığı süreyi esas almaktadır. Örneğin eşyanın sınıflandırması hususunda farklı görüşler bulunması ve eşyanın sınıflandırması Topluluk organlarının karar almasının gerekmesi halinde, sorunun karmaşık olduğunu kabul etmektedir. Hewlett Packard**,** para. 23; Lyons, s.417. Ayrıca, Gümrük idaresince yapılan hatanın yükümlü tarafından saptanıp saptanamayacağı değerlendirilirken, hatanın özel niteliğinin, yükümlünün tecrübesinin ve özeninin dikkate alınması gerektiği hakkında bkz. Alejandro García Heredia "The Concept of 'Good Faith' in the Particular Case of Preferential Arrangements" Global Trade and Customs Journal, Volume 13, Issue 6, s. 246.

1080 Hukuki sorun ne kadar çetrefil olursa, tacirin dürüstlük kuralına uygun olarak hareket ettiğini göstermesinin o kadar kolay olacağı; dürüstlük kuralına uygun davranma gereksinimi ile hatanın bilinebilirliğinin uzak konular olmasına rağmen, hata ne kadar belirsiz olursa, ticarin dürüstlük kuralına uygun olarak hareket etmesinin o kadar olası olduğu hakkında bkz. Lyons, s.417.. "*…Eşyanın tarifesinin sınıflandırmasının doğruluğuna ilişkin olarak bir şüphesinin bulunması halinde yükümlünün şüphesinin temelinin bulunup bulunmadığını tespit etmek için araştırma yapması ve mümkün olan en iyi açıklığı araması gerekmektedir.*" "*Bu yükümlüğün, üye devlet tarafından, yükümlü ile aynı guruba ait üye şirkete sağlanan bilgiler ışığında, Eşyanın tarifesinin sınıflandırmasının doğruluğuna ilişkin olarak bir şüphesinin olmaması halinde karşılandığı kabul edilebilir"* Hewlett Packard**,** para. 24

1081 Topluluk Gümrük Kodu'nda geri verme kaldırma sebeplerinin, temelinde iyi niyet hakkaniyet kavramlarının ölçü alındığına dair açıklamalar için bkz. Lyons, s.409; Gormley, s.358. Gümrük vergilerinin iade edilmesi için ortada gümrük idaresinin bir hatasının bulunması; hatanın yükümlü tarafından fark edilememesi; yükümlünün iyiniyetli davranması ve tüm yükümlülüklerini yerine getirmesi gerektiğine dair bkz. Case C-47/16, Valsts Ieņēmumu Dienests v Veloserviss , [2017], para.24. (14.12.2020, https://eur-lex.europa.eu). İmha edilmesi istenilen eşyaya isabet eden gümrük vergilerinin iade edileceği hakkında bkz. D. 7. D. 13.10.1997 gün ve E:1998/2707;K:1999/2101 sayılı kararı, Aydın/Topuz/Beyribey, s. 457 vd.

Ödenen bir verginin iadesine karar verilmesi veya tahakkuk ettirilen bir verginin kaldırılması için ödemenin yapılması veya tahakkuk sürecinin tamamlanması gerekmektedir. Başka bir deyişle, ortada, gümrük idaresince tesis edilen kesin ve yürütülmesi zorunlu bireysel bir işlem olmalıdır [1082]. Gümrük vergisini ödemekle yükümlü bulunanların hukuki durumunu etkilemeyen ve yükümlülerin hak ve yükümlülüklerinde değişiklik meydana getirmeyen veya yenilik yaratmayan işlemler nedeniyle geri verme veya kaldırıma başvurusunda bulunulamaz[1083].

Gümrük vergisinin ve para cezasının iade edilmesi veya kaldırılması için kanunen tahakkuk ettirilmemesi veya tahsil edilmemesi gerekmektedir. Kanunen ibaresinden sadece 4458 sayılı Kanun anlaşılmamalıdır. Çünkü gümrük vergisinin hesaplanması ve tahakkuk ettirilmesi 474 Gümrük Giriş Tarife Cetveli Hakkında Kanun'un ve bu Kanun'un eki izahnamenin ve ayrıca İthalat Rejimi kararlarının uygulanmasını gerekli kılmaktadır. Diğer taraftan, eşyanın menşeine göre uygulanacak vergi oranları değişeceğinden eşyanın ithal edildiği ülke ile imzalanan serbest ticaret anlaşmasının bulunması halinde uyulacak norm alanı daha da genişlemektedir. Öte yandan, ithalat rejimi kararlarında yıl içinde yapılacak değişiklikler de ithalat anında eşyaya uygulanacak vergi oranını etkileyeceğinden rejim kararlarının dikkate alınması gereklidir. Bu bakımdan madde metninden geçen *"kanun"* ibaresinden gümrük vergilerinin tahakkuk ve tahsili sürecini ilgilendiren tüm mevzuat hükmünün anlaşılması gerekmektedir.

1082. Tahakkuk işleminin gümrük müdürlüğü tarafından yapıldığı geri verme veya kaldırma başvurusunun anılan müdürlüğe karşı yapılması gerektiği Maliye Bakanlığı'na yapılan düzeltme ve şikâyet başvurusunun reddine dair işlemin idari davaya konu edilemeyeceği hakkında bkz. İzmir 3. VDD. 24.10.2018 tarih ve E:2018/2966; K:2018/2723 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

1083 İade istemine sadece yükümlünün başvurabileceği, özel hukuk hükümlerine göre, müşavir ile aralarında imzaladıkları mesleki sorumluluk sigorta poliçesinin ise, davacının, 4458 sayılı Kanun ile tanımı yapılan vergi yükümlüsü kavramı kapsamında değerlendirilmesi sonucunu doğurmayacağı hakkında bkz. Dş.7. D.16.12.2015 tarih ve E:2012/7999; K:2015/7413 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

Tahakkukun veya ödemenin hukuka uygunluğu ise ancak tarafların iradesini yansıtması halinde söz konusu olur. Dolayısıyla beyan aşamasında oluşabilecek maddi[1084] yanlışlıkların tarafların iradesini yansıttığının kabulüne olanak bulunmadığından, beyan üzerine tahakkuk ettirilen veya ödenen verginin de kanuna ve dolayısıyla hukuka uygun olduğu kabul edilemez. Bu halde, hukuka uygun olarak doğan bir vergi borcu bulunmadığından tahakkuk ettirilen vergilerin kaldırılması, ödenen verginin ise iadesi zorunludur.

İdarece tahakkuk ettirilen gümrük vergisinin kaldırılması, tahsil edilen gümrük vergisinin iadesine karar verilmesi için tahakkuk veya tahsil aşamasında yapılan hukuka aykırılık nedeniyle fazla vergi tahakkuk ettirilmeli veya tahsil edilmelidir. Dolayısıyla, tahakkuk veya tahsil miktarını etkilemeyen hukuka aykırılık nedeniyle verginin kaldırılmasına veya tahsilatın iadesine karar verilmesi mümkün değildir[1085].

Gümrük vergilerin iadesine karar verilmesi için yükümlünün iyi niyetle hareket etmesi gerekmektedir [1086] . Bu bakımdan, *"kanunen ödenmemesi veya tahakkuk*

1084 Olayda, eşyanın gümrük kıymetinin çarpım hatası sonucu fazla beyan edildiği, fazlaya ilişkin kısmın iade edilmesi gerektiği hakkında bkz. Dş.7.D. 31.3.1997 tarih ve E:1995/6504; K:1997/1365 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Ayrıca bkz. D. 7. D. 20.11.1995 gün ve E:1993/2716; K:1995/4531 sayılı kararı, Aydın/Topuz/Beyribey, s. 472 vd. Yanlış döviz cinsi üzerinden yapılan hesaplamanın maddi hesap hatası kapsamında değerlendirilmesi gerektiği hakkında bkz. Dş.7.D. 15.12.1995 tarih ve E:1994/4778; K: 1995/5282 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

1085 Olayda, ithal edilen eşyanın gümrük vergisi oranının, gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihte yürürlükte bulunan İthalat Rejimi Kararına ekli (V) sayılı listede %0 olarak belirlenmiş olması karşısında; ortada, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 211'inci maddesi hükmüne göre kanunen ödenmemesi gereken gümrük vergilerinin bulunduğu hakkında bkz. Dş.7.D. 22.4.2014 tarih ve E:2013/3252; K:2014/2229 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

1086 Tuncer, s.249; Derdiyok, s.200;Nural, s.624. ABAD, yükümlünün, eşyanın gümrük kıymetini bilerek ve isteyerek gerçek kıymetinin üzerinde beyan etmesi halinde geri verme ve kaldırmaya ilişkin hükümlerin uygulanmayacağı, anılan hükümlerin, sadece, hata halinde uygulanması gerektiğini kabul etmektedir. Case 328/85, Deutsche Babcock Handel GmbH and Hauptzollamt Lübeck-Ost, [1987] ECR. (ET. 14.12.2020, https://curia.europa.eu). İlgilinin kasti davranışı sonucu verginin tahakkuk ettirilmesi ve tahsil edilmesi halinde, geri verme veya kaldırma talebinin kabul edilmeyeceği hakkında bkz. Gormley, s.359. Ayrıca, eşyanın kotaya tabi olmasına rağmen değilmiş gibi beyan edilmesi halinde ödenen vergilerin iade edilemeyeceği hakkında bkz. Mustafa Gümüş, "Gümrük Vergilerinin Geri Verilmesi ve Kaldırılması", **Yaklaşım Dergisi**, S.28, Kasım 2005, E-Yaklaşım (E.T. 28.03.2019, www.yaklasim.com). Benzer bir örnek için Yakup Sefer, "Gümrük Vergilerinin Geri Verilmesi Kaldırılması'', **Gümrük Dergisi**, Ağustos-Ekim 2005, S.52, s.120. Aynı yönde, Dağ/Ceyhan/Ballı, s.72 vd. Yükümlünün geri verme veya kaldırma isteminin

ettirilmemesi gereken gümrük vergileri ilgili kişinin kasten yaptığı bir tahrifat sonucunda ödenmiş veya tahakkuk ettirilmişse, bu vergilerin geri verilmesine veya kaldırılmasına ilişkin talepler kabul edilmez" . (GK. m. 211). Dolayısıyla, maddi gerçeğin bir kısmının gizlemesi ve gümrük ve ticaret politikası önlemlerinin etkisiz kılınması için Gümrük Kanunu'nun öngördüğü diğer kolaylıklardan faydalanması, kanuna karşı hileye başvurması halinde, kasten bir tahrifat yapıldığının kabulü gerekmektedir.

Gümrük vergisi tahakkukunun kaldırılması veya ödenen vergilerin iadesi istemi, vergilerin tebliğ edildiği veya ödemenin yapıldığı tarihten itibaren üç yıl içinde yapılmalıdır. Kanunda kullanılan ibarelerden sürenin hak düşürücü olduğu anlaşılmaktadır. Dolayısıyla, anılan sürenin geçirilerek idareye başvurulması halinde ilgilini talebinin karşılanması mümkün değildir[1087].

bb. Özel Geri Verme veya Kaldırma Sebepleri

Bir gümrük beyannamesine dayanılarak ödenen gümrük vergileri, bu beyanname iptal edildiği takdirde ilgili kişinin talebiyle geri verilir. *"Bu istemin, gümrük*

kabul edilmesi için dürüstlük kuralına uygun hareket etmesi gerektiği hakkında bkz. Gök2019, s.187.

1087 Geri verme veya kaldırma süresinin kamu düzenine ilişkin olduğu ve mahkemece re'sen gözetilmesi gerektiği hakkında bkz. Dş.7.D 16.3.2015 tarih ve E:2012/4802; K:2015/1371 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Olayda, vergilerin tebliğ edildiği tarihten üç yıl geçtikten sonra başvurulduğu, başvurunun reddine ilişkin işlemde hukuka aykırılık bulunmadığı İstanbul 5.VDD. 9.12.2016 tarih ve E:2016/655; K:2016/1226 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Başvuru süresinin vergilerin tebliğ edilmesi halinde işlemeye başlayacağı hakkında, Sefer, s.121.*"4458 sayılı Kanunun 211'inci maddesinde öngörülen vergilerin verilmesi sebebi genel bir sebep olduğundan, bu sebep için öngörülen üç yıllık sürenin, beyannamelerin iptal edilmesi halinde iptal edilen beyannameye dayanılarak ödenen gümrük vergilerinin geri verilmesi istemiyle yapılacak başvuru süresi içinde uygulanması gerektiği hakkında"* bkz. Dş. 7. D. 4.5.2016 tarih ve E: 2013/4385; K: 2016/4281 sayılı kararı, Danıştay Dergisi, S.143, 2016, s.351, (E.T. 19.10.2019, https://www.danistay.gov.tr). İade isteminin kanunda öngörülen süre içinde yapılması gerektiği hakkında bkz. İmha edilmesi istenilen eşyaya isabet eden gümrük vergilerinin iade edileceği hakkında bkz. D. 7. D. 30.4.1998 gün ve E:1997/1685; K:1998/1631 sayılı kararı, Aydın/Topuz/Beyribey, s. 473 vd.

beyannamesinin iptal edilmesi amacıyla müracaatta bulunulması için öngörülen süreler içerisinde yapılması" gerekmektedir. (GK. m.112).

Beyannamenin tescili tarihi itibarıyla, kusurlu veya teslimden önce hasar gören ya da *"ithallerine esas teşkil eden sözleşme hükümlerine aykırı olduklarından bahisle, ithalatçı tarafından kabul edilmeyen eşyaya ilişkin ithalat vergileri geri verilir veya kaldırılır"*. (GK. m.113). Bu halde, *"gümrük vergilerinin yükümlüye tebliği tarihinden itibaren bir yıl içerisinde gümrük idaresine müracaat"* edilmelidir[1088] (GK. m. 113).

Yukarıda belirtilenler dışında, "*Türkiye'nin taraf olduğu uluslararası anlaşma hükümleri çerçevesinde Cumhurbaşkanı tarafından belirlenecek hallerde"* geri verilir veya kaldırılır. Bu halde de *"gümrük vergilerinin tebliğinden itibaren yükümlünün bir yıl içinde gümrük idaresine"* başvurulması gerekmektedir (GK. m.114).

B. YARGISAL HAKLAR

Gümrük idaresi ile ilgili arasındaki uyuşmazlığın idari aşamada çözümlenememesi halinde, ilgililerin idari itirazın reddi kararlarına karşı işlemin yapıldığı yerde bulunan idari mahkemede dava açma hakları bulunmaktadır. Bu bakımdan, gümrük müşavirinin hakkında tahakkuk ettirilen vergilere, para cezalarına ve idari kararlara vaki itirazın reddine ilişkin işlemin tebliğ edildiği veya itirazın zımnen

1088 Olayda, davacı şirket tarafından ithal edilen eşyanın imalat hatası nedeniyle mahrecine iade edildiği ve bu durumun sanayi odasının dosyada bulunan ekspertiz raporu ile sabit olduğu, anılan raporda eşyanın ilk kullanıcıları dışında kullanıldıkları yönünde herhangi bir tespite de yer verilmediği, eşyanın garanti kapsamında mahrecine iade edildiği; bu ürünlerin yerine gönderilenlerin ise vergileri ödenerek ithal edildiği, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 213'üncü maddesinde belirtilen koşulların gerçekleştiği, ödenen vergilerin iade edilmesi gerektiği hakkında bkz. Dş.7.D. 14.5.2015 tarih ve E:2012/1145;K:2015/2627 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Eşyanın ilk kullanım dışında kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesinde, eşyanın teknik özelliklerinin esas alınması; kullanıma bağlı olarak eşyanın kusurunun ilerleyen zamanlarda ortaya çıkabilecek veya tespit edilebilecek olması halinde, bu kullanımın *"ilk kullanım"* olarak değerlendirilmesi gerektiği hakkında bkz.D.7.D. 14.5.2015 tarih ve E:2012/972; K:2015/2616 sayılı kararı , (Özel Arşiv).

reddedilmiş sayıldığı tarihten itibaren idari dava açma süresi içinde dava açma hakkı bulunmaktadır. Görüldüğü üzere, yargı sürecinin başlatılabilmesi için idari sürecin usulüne uygun olarak tamamlanması gerekmektedir. Başka bir deyişle, yargısal süreci başlatmanın ön şartı idari sürecin tamamlanması ve bu süreçte arzulanan sonucun elde edilememesidir[1089].

Diğer taraftan, gümrük müşaviri menfaatini ihlal eden bir düzenleyici işlemin iptali istemiyle düzenleyici işlemin ilanını müteakip veya bu işlemin uygulanması üzerine düzenleyici işlemin veya bireysel işlemin yahut her ikisinin de iptali istemiyle idari dava açabilir.

1. Dava Açma Hakkı

Gümrük vergisi uyuşmazlığı, kamu gücü ile donatılmış gümrük idaresiyle gümrük yükümlüleri arasında oluşmakta; uyuşmazlığın temelinde idarenin bir işlemi veya hareketsiz kalması yatmaktadır. Dolayısıyla, idari nitelik taşıyan bu uyuşmazlığın çözümünde İdari Yargılama Usulü Kanunu esas alınmalıdır. Ancak, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda belli durumlarda Hukuk Muhakemeleri Kanunu'na ve Vergi Usul Kanunu'na göndermede bulunulduğu için anılan Kanunlarda yer alan düzenlemelerinde vergisel işlemlerin yargılanması sırasında göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Ayrıca, gümrük uyuşmazlıklarından kaynaklanan davalarda, Gümrük Kanunu'nda yer alan idari usulün ve kısmen yargılama usulüne ilişkin düzenlemelerinin esas alınması icap etmektedir[1090].

1089 Selen, s. 230.

1090 Gümrük Kanunu'nun 242'nci maddesinde öngörülen itiraz kuralı hem idari usule ilişkin bir düzenleme içermekte; hem de itirazın reddi üzerine dava açılacak yeri göstermek suretiyle yargılama usulüne ilişkin bir düzenleme içermektedir.

Gümrük idaresince tesis edilen işlemin unsurları yönünden hukuka uygunluğunun denetlenebilmesi, davanın usulüne uygun olarak açılmasına bağlıdır. Bu bakımdan, anılan işlemlerin iptali istemiyle açılan davalarda, mahkemece, işin esasının değerlendirilebilmesi, davanın, usulüne uygun olarak mahkemenin önüne getirilmiş olması gerekmektedir. Başka bir deyişle, açılan davada, görevlendirilen hâkim tarafından dilekçenin kayda alındığı tarihten itibaren yapılacak ilk inceleme sonucunda, görev ve yetki, idarî merci tecavüzü, ehliyet, dava konusu işlemin kesin ve yürütülebilir bir işlem olma, süre aşımı, husumet ve İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 3'üncü ve 5'inci maddelerine uygunluk bakımından bir noksanlık ve aykırılık bulunmaması halinde dosya tekemmül ettirilerek uyuşmazlığın esası hakkında bir karar verilmesi gerekmektedir. Bu bakımdan, ilk inceleme, uyuşmazlığın esası hakkında bir irdelemeye başlamadan önce usul kuralları çerçevesinde yapılan bir ön incelemedir[1091]. İlk inceleme kanun gereğince tamamlanması gereken bir aşamadır. Bu aşamanın, usulen uygun tamamlanıp tamamlanmadığının yargılamanın her aşamasında incelenmesi mümkündür. (İYUK. m.14/6).

a. Görev

Yargılama hukukunda görev kavramı hem farklı yargı düzeni içinde yer alan mahkemelerden hangisinin davaya bakacağını tanımlamak hem de aynı yargı düzeni

1091 İlk incelemenin sırasıyla yapılması gerektiği, sıraya uyulmamasının bozma sebebi oluşturacağı hakkında bkz. Bahtiyar Akyılmaz, Murat Sezginer, Cemil Kaya, **Türk İdari Yargılama Hukuku**, Savaş, Ankara 2016, s.154. İlk incelemenin, hâkimin re'sen araştırma yetkisinin belirdiği ve idari yargılama usulünün temel özelliklerin ortaya konulduğu bir aşama olduğuna dair bkz. Celal Işıklar, "İdari Yargılamada İlk İncelemenin Sıra, Düzen ve Usûlü'', **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi,** C.1, Y:2, S:6, 2011, s.72; Yıldırım/Çınarlı, s.160.

içinde yer alan mahkemelerden hangisinin davayı çözümleyeceğini belirtmek için kullanılmaktadır (AY, m.158; İYUK, md.9,14; UMK m. 7/1.)[1092].

1982 Anayasası'nda, Yargıtay ve Danıştay yüksek mahkeme olarak düzenlenmiş; bir bakıma bunların ayrı bir yargı düzeni oluşturacağı kabul etmiştir[1093]. İki farklı yargı düzeninin olduğu bir yargı sisteminde görev sorunlarının doğacağını öngören Anayasa, Uyuşmazlık Mahkemesini de bir yüksek mahkeme olarak örgütleyerek yargı düzenlerinin görev alanlarının birbirine karşı korunmasını istemiştir[1094]. Nitekim bu düşünceden hareketle Anayasa Mahkemesi, kimi kararlarında idari yargı düzeninin görev alanının Anayasa tarafından korunduğuna hükmetmiştir[1095]. Bu bakımdan, kanunda başka yargı düzenlerinin görev alanına girdiği belirtilmeyen, idarenin idari nitelikteki eylem, işlem ve sözleşmelerinden yani; idarenin kamu hukukuna ilişkin faaliyetlerinden doğan uyuşmazlıkların idari yargıda çözümlenmesi gerekmektedir. Dolayısıyla, görev açısından yapılan ilk inceleme sırasında ilk olarak görevli yargı düzeninin belirlenmesi, daha sonra, idari yargı düzeninin görevli olduğuna karar verilmesi halinde, uyuşmazlığın çözümünde

1092 Yargı düzeni ve yargı yolu kavramlarına ilişkin açıklamalar için bkz. Oğuz Sancakdar, **İdari Yargılama Hukuku-Genel Esaslar**, Göktuğ Ofset Matbaacılık, İzmir 2018, s.47, (Sancakdar2018). İdari yargı düzeninin görev alanının Anayasa tarafından korunduğuna dair Açıklamalar için bkz. Metin Günday, "İdari Yargının Görev Alanının Anayasal Dayanakları'', **Anayasa Yargısı**, No.14. 1999, s. 353,(Günday1999). İdari yargının görev alanının anayasal dayanağının olup olmadığına dair tartışmalar için bkz. Oğuzhan Güzel, "Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında İdarî Yargının Görev Alanına Yönelik Müdahalelerin Değerlendirilmesi", **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,** C.17, S. 1-2, 2013, s.1495-1498.

1093 "*Anayasa'nın 155. maddesinin birinci fıkrasında yer alan "Danıştay, idarî mahkemelerce verilen ve yasanın başka bir idarî yargı yerine bırakmadığı karar ve hükümlerin son inceleme merciidir" biçimindeki kural, adlî ve idarî yargı ayrımını gösteren anayasal belirlemelerden biridir.*'' AYM. 15.5.1997 tarih ve E:1996/72; K:1997/51 sayılı kararı (RG. 01.02.2001-24305).

1094 İdari yargının görev alanının belirlenmesi için kamu gücü, kamu hizmeti, idari eylem, idari işlem ve idari sözleşme ölçütünün kullanıldığına dair bkz. Akyılmaz/Sezginer/Kaya, s.158; Sancakdar2018, s.49.

1095 Anayasa uyarınca, yasama organının, *"İdare hukuku alanına giren bir idarî eylem ya da işleme karşı adlî yargı yolunu seçme hakkına''* sahip olmadığı, aksinin kabulünün doğal hâkim ilkesi ile bağdaşmayacağı, bu nedenle, *"Anayasa'nın 155. maddesinin ikinci fıkrasında, idarî uyuşmazlıkları çözümlemenin Danıştay'ın görevleri arasına''* alındığına dair bkz. AYM 28.6.1995 tarih ve E:1994/71; K:1995/23 sayılı kararı (RG:20.03.1996-22586). İdari yargının görev alanının Anayasa tarafından korunduğuna dair açıklamalar için bkz. Akyılmaz/Sezginer/Kaya, s.166.

idare ve vergi mahkemelerinden hangisinin görevli olduğunun belirlenmesi gerekmektedir[1096].

Anayasa'nın 142'nci maddesinde, *"mahkemelerin kuruluşunun, görev ve yetkilerinin, işleyişi ve yargılama usullerinin"* kanunla düzenleneceği kurala bağlanmıştır. Anılan anayasal norm uyarınca 2575 sayılı Danıştay Kanunu'nun[1097] 24'üncü maddesinde Danıştay'ın ilk derece mahkemesi sıfatıyla bakmakla görevli olduğu davalar; 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun'un[1098] 5'inci maddesinde idare mahkemelerinin; 6'ncı maddesinde ise vergi mahkemelerinin görevli olduğu davalar belirlenmiştir[1099].

2576 sayılı Kanun'un 6'ncı maddesinde, vergi mahkemelerinin görevli olduğu işler sayma suretiyle belirtilmiştir. Buna göre; *"vergi mahkemeleri 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 davaları, bu konularda Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'(*un*) uygulanmasına ilişkin davaları, diğer kanunlarla verilen işleri çözümlemekle görevlidir"*. Bu bakımdan, kamu gücü ile donatılan, kamu adına işlem yapan ve kamuya özgü usuller izleyerek hukuki işlem gerçekleştiren devletin taraf olduğu vergi uyuşmazlıkları nedeniyle doğan davaların vergi mahkemeleri tarafından çözümlenmesi gerekmektedir[1100].

1096 Akyılmaz/Sezginer/Kaya, s.159; Işıklar, s.87; Yıldırım/Çınarlı, s.163.

1097 06.01.1982 tarih 2575 sayılı Danıştay Kanunu (RG. 20.1.1982 – 17580).

1098 06.01.1982 tarih ve 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemeleri'nin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun (RG. 20.1.1982 – 17580).

1099 İdari yargı düzeninde görevli mahkemelere ilişkin açıklamalar için bkz. Yıldırım/Çınarlı, s.164. Ayrıca, Metin Kayaçağlayan, "Türk Hukukunda vergi yargısı İle İdari yargı Arasındaki İlişkiler ve vergi Yargısının Görev alanı", **Prof. Dr. Muallâ Öncel'e Armağan,** Cilt II, Ankara 2009, s.1290 vd.

1100 Oğuzhan Demir, "Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Görevli Mahkeme", **Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.8, S. 3-4, 2004, s 185, (Demir2004). "*Kişisel*

Gümrük idaresi ile mükellefler arasında ortaya çıkan vergilendirmeye ilişkin uyuşmazlıkların vergi mahkemesinde çözümlenmesi gerekmektedir. Dolayısıyla, hakkında vergi tahakkuk ettirilen, ceza kesilen veya idari karar alınan gümrük müşavirinin Gümrük Kanunu'nda yer alan idari itiraz usulünü tamamladıktan sonra anılan işlemin iptali istemiyle vergi mahkemesinde dava açmalıdır.

Uygulamada, bazı hallerde, uyuşmazlığı çözümlemekle görevli mahkeme konusunda duraksama oluşmaktadır. Bu duraksamanın temelinde, Gümrük Kanunu'nun 242'nci maddesinde yer alan *"itirazın reddi kararlarına karşı işlemin yapıldığı yerdeki idari yargı mercilerine"* başvurabilir ibaresi ile idari karar kavramı hususundaki bilinmezlik ve gümrük vergisi kavramı üzerindeki belirsizlik yatmaktadır.

Gümrük Kanunu'nda, yükümlülerin, *"itirazın reddi kararlarına karşı işlemin yapıldığı yerdeki idari yargı mercilerine"* başvurulabileceği kurala bağlandığından anılan düzenleme de yer alan ibaresinin vergisel sonuç doğuran, vergilendirme ile bir yükümlülük getiren itirazın reddi kararlarına karşı vergi mahkemelerinde bunun dışında kalan hallerde idare mahkemelerinde dava açılabileceği şeklinde anlaşılması halinde ilk duraksamanın giderilmesi mümkündür[1101]. Bu halde, gümrük idaresi tarafından tesis

---

sübjektif vergilendirme işlemlerinde vergi yargısının, bunun dışında geniş kapsamıyla diğer mali yüklere ilişkin düzenleyici objektif işlemlerde idari yargının'' görevli olduğuna dair bkz. Eda. Özdiler, "Vergi Yargısının Görev Alanı", **Prof. Dr. Muallâ Öncel'e Armağan**, Cilt II, Ankara 2009, s.1093.

1101 Olayda *"İstanbul Tekstil ve Konfeksiyon İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliğinin davacıya ait dâhilde işleme izin belgesi ihracat taahhüt hesabının müeyyide uygulanarak"* kapatılmasına ilişkin işlemin dava konusu edildiği'' uyuşmazlığın çözümünde vergi mahkemesinin görevli olmadığı, Dş.7.D. 2.4.2014 tarih ve E:2013/1426; K:2014/1769 sayılı kararı, (Özel Arşiv). *"Davacı adına tescilli beyanname muhteviyatı eşyanın beyan edilen gözetim fiyatının ihracat esnasında dikkate alınmaması talebinin reddine dair .....işlem''* in iptali istemiyle açılan davada vergi mahkemesinin görevli olmadığı hakkında bkz. Dş. 7. D. 2.12.2010 tarih ve E: 2008/6493; K: 2010/5636 sayılı kararı, (Özel Arşiv). *"Davacıya ait aracın bedelsiz ithalat kapsamında ithal edilmesi isteminin reddi yolundaki işlem''* in iptali istemiyle açılan davada vergi mahkemesinin görevli olmadığı hakkında bkz. 26.10.2009 tarih ve E: 2007/6403; K: 2009/4400 sayılı kararı, (Özel Arşiv). 4458 sayılı Kanunun 3. maddesinde yer alan gümrük vergileri tanımı 5911 sayılı Kanun ile değiştirilmeden önce Danıştay *"Gümrük vergisi (ithalde alınan vergileri kapsar) uyuşmazlığı bulunmayan (vergisi olsa bile uyuşmazlık konusu yapılmayan) ithalatlara ait kaynak kullanımını destekleme fonu payına ilişkin uyuşmazlıkların çözümünün, idare mahkemelerinin görevine girdiği"* kabul etmiştir. Bu hususta bkz. Dş. 7. D. 26.10.2005 tarih ve E:2005/562; K:

edilen ve vergilendirmeye ilişkin olmayan işlemlerin idare mahkemesinde görülmesi gerekmektedir[1102]. Dolayısıyla, vergilendirme ile ilişkisi bulunan ve vergilendirme ile bağlantılı, örneğin mülkiyetin kamuya geçirilmesi, uzlaşma talebinin reddine ilişkin işlemlerde vergi mahkemesi görevlidir[1103].

Gümrük Kanunu'nun ilk şeklinde, gümrük vergisi kavramı üzerinde bir uzlaşmaya varılamaması nedeniyle idare ve vergi mahkemeleri arasında görev probleminin doğmasına sebep olmuştur. Bu dönemde, özellikle, gümrüklerde alınan fon paylarının iptali istemiyle açılan davalarda görevli mahkemenin belirlenmesi *"çok*

2005/2568 sayılı kararı, Danıştay Dergisi, S.112, 2006, s.204 vd., (E.T. 19.10.2019, https://www.danistay.gov.tr).

1102 Gözetim belgesinin ibrazı gerektiği yolunda tesis edilen gümrük müdürlüğü işlemine karşı yapılan itirazın zımnen reddine dair işlemin vergilendirme işlemi dışındaki bir işlem niteliği taşıdığı, *"uyuşmazlığın vergi mahkemelerinin sınırları "kanunla çizilmiş özel görev alanı" nın dışında kaldığı''* hakkında bkz. Dş. 7. D. 12.10.2017 tarih ve E:2016/11686; K2017/5606 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Dş.7. D. 8.5.2017 tarih ve E:2014/1282; K:2017/4132 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Olayda, "*müfettişler tarafından hazırlanan inceleme raporu nedeniyle oluştuğu ileri sürülen maddi ve manevi zararın, başka bir anlatımla idarenin hizmet kusuru nedeniyle oluştuğu iddia olunan zararın tazminin''* istenildiği, uyuşmazlık, çözümünde vergi mahkemesinin görevli olmadığı hakkında bkz. Dş. 7. D. 26.2.2016 tarih ve E:2014/4869; K:2016/179, (Özel Arşiv). Olayda, "*..ithal edilmek istenilen eşyanın davalı İdarece tasfiyeye tabi tutulması nedeniyle, başka bir anlatımla idarenin hizmet kusuru nedeniyle oluştuğu iddia olunan zararın tazminine ilişkin davanın''* çözümünde idare mahkemesinin yetki olduğu hakkında bkz. Dş. 7. D. 9.4.2015 tarih ve E:2013/5435; K:2015/1980 sayılı kararı, (Özel Arşiv*). "Davacının, adına tescilli beyanname ile dahilde işleme izin belgesi kapsamında geçici olarak ithal olunan eşyanın beyan edilen gözetim fiyatının ihracat esnasında dikkate alınmaması talebinin reddine dair işlem, vergilendirme işlemi niteliği taşımadığından, bu işlemin iptali istemiyle açılan davanın görüm ve çözümünün, vergi mahkemelerinin, sınırları kanunla çizilmiş özel görev alanı dışında kaldığı hakkında"* bkz. Dş. 7. D. 1.12.2010 tarih ve E: 2008/5876; K: 2010/5620 sayılı kararı, Danıştay Dergisi, S.126, 2011, s.260 vd., (E.T. 19.10.2019, https://www.danistay.gov.tr).

1103 *"Gümrük Kanunu'nda tanımı yapılmış "karar" kapsamında olan mülkiyetin kamuya geçirilmesine ilişkin dava konusu kararın iptali isteminden kaynaklanan uyuşmazlığın görüm ve çözümünde, Kabahatler Kanunu'nun 3. ve Gümrük Kanunu'nun 242. maddeleri uyarınca idari yargı mercilerinin görevli olduğu hususunda bir duraksama'' bulunmadığı, anılan uyuşmazlıkların "gümrük idarelerince, 4458 sayılı Gümrük Kanunu uyarınca gümrük vergisine bağlı ceza niteliğinde alınan mülkiyetin kamuya geçirilmesine ilişkin kararın iptali istemiyle açılan davanın görüm ve çözümü"* nün vergi mahkemesinde olduğunda dair bkz. Dş.10.D. 12/11/2018 tarih ve E:2016/15141;K:2018/3400 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Ayrıca, Dş.10.D. 18.4.2016 tarih ve E: 2016/1304; K: 2016/2057 sayılı kararı, A. Yeşilova, s.192.

önemli" bir usul sorunu teşkil etmiştir[1104]. Ancak, 5911 sayılı Kanun ile *"ek mali yüklerin"* gümrük vergisi kapsamına alınması ile bu usul problemi aşılmıştır[1105].

İdari karar, gümrük idaresinin gümrük yükümlüleri üzerinde hukuki sonuç doğuran tasarrufu olarak tanımlanmaktadır. Bu bakımdan, yükümlü üzerinde vergisel etkiler doğuran bir idari kararın iptali istemiyle, örneğin vergilerin geri verilmesi veya kaldırılması istemiyle açılan davada vergi mahkemesinin görevli olduğunun kabul edilmes gerekmektedir.

b. Yetki

Bir davanın görevli yargı yerlerinden hangisinde açılacağı veya davaya hangi yerdeki görevli yargı yeri tarafından bakılacağı yetki kuralları ile belirlenmektedir. Yetki kuralları, uyuşmazlığın, aynı yargı düzeni içinde yer alan ancak farklı coğrafi alanlarda bulunan mahkemelerden hangisi tarafından sonuçlandırılacağını göstermektedir. Başka bir deyişle, yetki kuralları coğrafi açısından bir sınır çizmekte; uyuşmazlığın hangi coğrafi sınırlar içinde çözüme kavuşturulması gerektiğini belirtmektedir[1106].

1104 İthalatta alınan fonlara karşı açılan davalarda, Danıştay dava dairleri arasında olan içtihat aykırılığı Dş. İBK. 22.5.2003 tarih ve E. 2003/1; K. 2003/1 sayılı kararı ile (RG. 6.10.2003-25251) giderilmiş ancak, Danıştay 7. Dairesi, bu dönemden sonra verdiği kararlarda, bazı hallerde, idare mahkemesinin görevli olduğuna dair içtihadını sürdürmüştür. Daire İçtihadı Birleştirme kararını yorumlamış fon payı uyuşmazlıklarının vergi mahkemesince *çözümlenebilmesini "öncelikle, bir gümrük vergisi tahakkukunun bulunması.; ikinci olarak, bu vergi tahakkukunun süresinde ve usulüne uygun biçimde idari davaya konu edilmiş olması.; son olarak da, fon payı uyuşmazlığının gümrük vergisi ile ilgili davanın sonucunda ortaya çıkacak hukuki durumdan etkilenecek''* olması şartına bağlamıştır. Dş. 7. D. 15.11.2007 tarih ve E: 2005/3409; K: 2007/4723 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

1105 *"4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 3. maddesinin 9. fıkrasının (a) bendinde, 5911 sayılı Kanunun 1. maddesiyle yapılan değişiklikle; mali yüklerin ithalat vergileri, ithalat vergilerinin de gümrük vergileri kapsamında bulunduğu"* çevre katkı payının mali yük olduğu uyuşmazlığın çözümünde vergi mahkemesinin görevli olduğuna dair bkz. Dş.14. D. 28.11.2013 tarih ve E:2012/7863; K:2013/8741 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

1106 Akyılmaz/Sezginer/Kaya, s.210; Yıldırım/Çınarlı, s.182. Oğuzhan Demir, "Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Yetkili Mahkeme", **Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. XI, S. 1-2, Haziran 2007, s. 219, (Demir 2007).

Yetki kuralları uygulanarak yetkili yargı yerinin belirlenmesinden önce uyuşmazlığı çözümlemekle görevli mahkemenin saptanması gereklidir. Uyuşmazlığın idari yargı düzeninde yer alan mahkemelerden biri tarafından çözümlenmesi gerektiğinin tespit edilmesinden sonra, davanın hangi ilde kurulu bulunan mahkemede görüleceğinin belirlenmesine geçilmektedir.

Bir mahkemenin sahip olduğu yargı yetkisini yer (coğrafi alan) bakımından sınırlayan yetki kuralları aynı zamanda o mahkemenin yargı çevresini de belirlemektedir [1107] . Başka bir anlatımla, mahkemelerin yargı yetkilerini kullanabilecekleri idarî-coğrafî bölgeyi ifade eden yargı çevresi de yetki kuralları ile belirlenmektedir[1108].

Yetki kuralları, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 32 ila 37'nci maddeleri arasında düzenlenmiştir. Anılan Kanunun 32'nci maddesinin ikinci fıkrası uyarınca, yetki kuralları kamu düzenine ilişkindir. Yetki kurallarının kamu düzenine ilişkin olmasının iki önemli sonucu vardır. Bunlardan ilki, tarafların açık ve üstü kapalı olarak yetkili mahkemeyi değiştirememeleridir. Tarafların bu konuda yapacakları anlaşmalar yok hükmündedir. İkincisi ise gerek idare ve gerekse vergi mahkemesi davanın her aşamasında yetkili olup olmadıklarını re'sen araştırmak zorundadırlar. Davanın tarafları da karar kanun yollarından geçip kesinleşinceye kadar yetki itirazında bulunabilirler. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 49'uncu maddesine göre; yetki kurallarına uygun hareket edilip edilmediğinin temyiz mercii tarafından yargılamanın her safhasında ve resen dikkate alınması gerekmektedir[1109].

1107 Candan 2015, s.915; Yıldırım/Çınarlı, s.182; Sancakdar2018, s.73; Demir 2007, s.221.

1108 Demir 2004, s.221. Mahkemelerin yetkilerini kullanacağı sınırların mülki idare bölümleri esas alınarak belirlendiğine dair açıklamalar için bkz. Akyılmaz/Sezginer/Kaya, s.211.

1109 Yetki kuralının kamu düzenine ilişkin olması nedeniyle, yetki sözleşmelerinin yapılmayacağı; yetki kurallarının re'sen dikkate alınacağı, yetki kurallarına uyulmamasının bozma sebebi

Yargılama hukukunda, yetki kuralları genel yetkili mahkemeleri ve özel yetkili mahkemeleri belirleyen kurallar olarak ikili bir ayrıma tabi tutulmaktadır. (HMK, m.5-19). Genel yetki kuralı bütün davalar için yetkili olan mahkemeyi belirlemesine karşın, özel yetki kuralı belirli bazı davalar açısından yetkili mahkemeyi göstermektedir[1110]. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda da benzer bir yol izlenmiş, yetki kuralları genel ve özel yetki kuralları olarak ikili bir ayrıma tabi tutulmuştur. İdari yargı yerlerinde açılacak davalarda genel yetki kuralı, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 32'nci maddesinde, özel yetki kuralları ise aynı Kanun'un 33 ila 37'nci maddeleri arasında düzenlenmiştir[1111].

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 32'inci maddesi uyarınca, *"idari uyuşmazlıklarda genel yetkili mahkeme, kanunlarda aksi öngörülmediği sürece dava konusu işlemi veya sözleşmeyi yapan idari merciin bulunduğu yer idare"* mahkemesidir. Her ne kadar, madde metninde *"idare mahkemesi"* ibaresi kullanılmış ise de bu ibarenin vergi mahkemelerini de kapsayacak şekilde geniş anlamıyla anlaşılması gereklidir[1112].

Medeni yargılama hukukunda, *"genel yetkili mahkeme davalı gerçek veya tüzel kişinin davanın açıldığı tarihteki yerleşim yeri mahkemesidir"*. (HMK, 6/1). Ancak, Kanunda, bazı davaların hangi mahkemede açılacağı konusunda özel yetki kuralları getirilmiştir. (HMK m.6/18). Bu halde, kamu düzenine ilişkin yetki kuralları hariç olmak üzere, özel ve genel yetki kurallarının aynı anda uygulanması mümkündür ve ilgilinin seçme hakkı bulunmaktadır. Medeni yargılama hukukunun aksine, idari yargılama hukukunda özel ve genel yetki kuralları birlikte uygulanmaz[1113]. Özel yetki kuralının bulunduğu hallerde, davanın genel yetki kuralına istinaden açıldığının anlaşılması halinde

oluşturacağı, hakkında açıklamalar için bkz. Akyılmaz/Sezginer/Kaya, s.211;Yıldırım/Çınarlı, s.183; Sancakdar2018, s.74.

1110 Sancakdar2018, s.74.

1111 Yıldırım/Çınarlı, s.183; Sancakdar2018, s.77.

1112 Demir2007, s.228.

1113 Genel ve özel yetki kuralları hakkında getirilen açıklamalar için bkz. Akyılmaz/Sezginer/Kaya, s.21; Yıldırım/Çınarlı, s.182. vd.; Sancakdar2018, s.77 vd.; Demir 2007, s.228.

İYUK'un 15'inci maddesi uyarınca davanın yetki yönünden reddedilerek dosyanın yetkili idari mahkemeye gönderilmesi gerekmektedir. (İYUK. m.15).

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 37'nci maddesinde, vergi mahkemelerinin görev alanına giren uyuşmazlıklarda hangi yargı çevresindeki vergi mahkemesinin yetkili olacağı kurala bağlanmıştır. Anılan düzenleme uyarınca, *"vergi uyuşmazlıklarında yetkili mahkemeler; uyuşmazlık konusu vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren, zam ve cezaları kesen; Gümrük Kanunu(na) göre alınması gereken vergiler ile, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu uyarınca şikâyet yoluyla vergi düzeltme taleplerinin reddine ilişkin işlemlerde; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren; Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un uygulanmasında, ödeme emrini düzenleyen; diğer uyuşmazlıklarda da dava konusu işlemi tesis eden idarenin bulunduğu yer vergi"* mahkemesidir.

Anılan düzenleme, idari yargının görev alanına giren uyuşmazlıklarda hangi idari mahkemenin davaya bakmakla yetkili olduğunun belirlenmesi bakımından özel, vergi mahkemesinin yetki alanının belirlenmesi bakımından ise genel bir yetki kuralını içermektedir. Çünkü vergi mahkemesinin yetkisini belirleyen özel bir yetki kuralının bulunmaması halinde, İYUK'nun 32'nci maddesinin ilk cümlesi uyarınca bu kuralın uygulanması ve ilgili kanundaki özel düzenlemenin uygulanarak yetkili mahkemenin belirlenmesi gerekmektedir. Bu yönde, bir düzenleme, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 15'inci maddesinde yer almaktadır. Buna göre, "*hakkında ihtiyati haciz kararı alınan kişiler, alacaklı tahsil dairesine ait davalara bakan vergi mahkemesi nezdinde ihtiyati haciz işleminin iptali istemiyle dava açabilirler"*. Yetkili mahkemenin İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 37'nci maddesi yerine, Amme Alacaklarının Tahsil

Usulü Hakkında Kanun'un anılan 15'inci maddesine göre belirlenmesi özel yetki kuralına dayanmaktadır[1114].

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 37'nci maddesi dört ayrı halde yetkili mahkemenin nasıl tespit edileceğini düzenlemiştir. Anılan maddenin ilk fıkrası uyarınca, kural olarak uyuşmazlık konusu vergiyi tahakkuk ettiren, zam ve cezayı kesen vergi dairesinin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesi yetkilidir. Ancak, gümrük tahakkuklarına ilişkin davalarla, düzeltme ve şikâyet yolu izlenerek açılan davalarda, idari davaya konu işlemi tesis eden idari makam ile tahakkuk yapan idari makamın farklı olabileceğini öngören maddenin ikinci fıkrası, bu nitelikteki işlemlerde de uyuşmazlık konusu vergiyi tahakkuk ettiren vergi dairesinin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesinin yetkili olduğunu kurala bağlayarak maddenin birinci fıkrasında belirtilen kurala paralel düzenleme getirmiştir. Yine, aynı düşünceden, yani vergiyi tahakkuk ettiren makam ile amme alacağını takip eden makamın farklı idari birimler olabileceği düşüncesinden hareketle bu işlemlere karşı açılan davalarda ödeme emrini tesis eden idarenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesinin yetkili olduğu kurala bağlanmıştır. Yetkili vergi mahkemesinin belirlenmesi hususunda boşluk bulunması istenilmediğinden maddenin son fıkrasında *"torba yetki kuralı"* belirlenmiştir. Buna göre maddenin ilk üç fıkrası dışında kalan vergi uyuşmazlıklarında işlemi tesis eden idarenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesi yetkilidir[1115].

Eşyanın serbest dolaşıma girdiği gümrük idaresi kural olarak yükümlü adına işlem tesis etmeye yetkili bulunmaktadır. Bu bakımdan, kural olarak, yetkili vergi mahkemesinin belirlenmesi ile yetkili gümrük idarenin belirlenmesi paralellik arz etmektedir. Dolaysıyla, gümrük vergisini tahakkuk ettiren gümrük idaresinin bulunduğu

1114 Demir2004, s.231-232.

1115 Yıldırım/Çınarlı, s.192 vd.; Demir 2007, s.233 vd.

yer vergi mahkemesinin uyuşmazlık hakkında karar vermesi gerekmektedir. (İYUK. m.37-a)[1116]. Gümrük kabahatlerinin iptali istemiyle açılan davalarda da aynı kural uyarınca yetkili mahkeme belirlenmelidir. Geri verme veya kaldırma taleplerinin reddine ilişkin davalarda işlemi tesis eden yer mahkemesi uyuşmazlığa bakmalıdır (İYUK. m. 37-b). Ödeme emrinin iptali istemiyle açılan davalarda işlemi tesis eden idarenin bulunduğu yer vergi mahkemesi uyuşmazlığı çözümlemelidir (İYUK m.37-c)[1117]. Bunun dışında kalan, teminat, haciz, ihtiyati tahakkuk, satış işlemleri bakımdan, işlemi yapan gümrük idaresinin bulunduğu yer mahkemesi yetkili olmaktadır (İYUK. m.37/d)[1118].

b. İdari Merci Tecavüzü

İdarece, ilgililer hakkında tesis edilen kesin ve yürütülmesi zorunlu, başka bir ifadeyle, idarenin tek taraflı irade açıklamasıyla bireylerin hukuki durumunu değiştiren ya da bireyler hakkında yeni bir hukuki durum doğuran her işlemin kural olarak başka bir şarta gerek duyulmaksızın idari davaya konu edilmesi mümkündür. Ancak bazı hallerde,

1116 Akyılmaz/Sezginer/Kaya, s.230; Yıldırım/Çınarlı, s.192; Demir 2007, s.236. *"Gebze Gümrük Müdürlüğünde tescilli beyannameler muhteviyatı eşyaya isabet eden vergi, faiz ve para cezalarına ilişkin olduğu anlaşılan uyuşmazlığın görüm ve çözümü''* nünün 25577 sayılı Kanunun 37'nci maddesinin (a) bendi uyarınca işlemi tesis eden yer mahkemesi olduğu hakkında bkz. Dş.7.D. 28.1.2010 tarih ve E: 2010/156; K: 2010/438 sayılı kararı, (Özel Arşiv). *"Gümrük vergilerine veya para cezalarına karşı yapılan itirazın reddine ilişkin işlemlerin iptali istemiyle açılacak davalarda yetkili mahkemenin ilk işlemi yapan gümrük müdürlüğünün veya başmüdürlüğünün bulunduğu yer vergi mahkemesi olduğu"* hakkında bkz. Dş. 7. D. 27.9.2005 tarih ve E: 2003/2954; K:2005/2094sayılı2094 sayılı kararı, Danıştay Dergisi, S.111, 2006, s.228 vd., (E.T. 19.10.2019, https://www.danistay.gov.tr).

1117 Akyılmaz/Sezginer/Kaya, s.231; Yıldırım/Çınarlı, s.192; Demir2007, s.240. Ayrıca, *"Ödeme emriyle istenilen alacak Gümrük Kanunundan kaynaklanan para cezası ise de, Gümrük Kanunu uyarınca değil, 6183 sayılı Kanun uyarınca takip edildiğinden, yetki yönünden uygulanması gereken düzenlemenin, 2577 sayılı Kanunun 37'nci maddesinin (b) bendi değil, (c) bendi''* olması gerektiği hakkında bkz. Dş. 7. D. 5.12.2013 tarih ve E:2009/1402; K:2013/6979 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

1118 Akyılmaz/Sezginer/Kaya; s.232;Yıldırım/Çınarlı, s.193. Olayda, "*el konulan aracın İzmit Gümrük Müdürlüğü tarafından teslim alınmak suretiyle Kocaeli kaçak oto sundurmasına çekilmesi ve araç ile ilgili işlemlerin de anılan Müdürlük tarafından yapılmış olması karşısında, davanın 2577 sayılı Kanunun 37'nci maddesinin 1'inci fıkrasının (d) bendi hükmü uyarınca, adı geçen Gümrük Müdürlüğünün bulunduğu yerdeki idari yargı merciince çözümlenmesi''* gerektiği hakkında bkz. Dş.7.D. 23.2.2017 tarih ve E:2017/110;K:2017/1209 sayılı kararı, (Özel Arşiv).

işlemin idari davaya konu edilebilmesi için kanun koyucu tek başına işlemin kesin ve yürütülebilir olmasını yeterli bulmamış, işlemi tesis eden idareye veya idarenin hiyerarşik yönden bağlı bulunduğu üst idari birime başvurmayı zorunlu görmüştür. Bu gibi hallerde yargı sürecini başlatmanın, ön şartı idari sürecin tamamlanması ve istenilen sonucun elde edilememesidir[1119]. İlgililerce kanunda öngörülen idari başvuru yolu usulüne uygun olarak tüketilmeden dava açılması halinde idari mercii tecavüzü nedeniyle dava dilekçesinin görevli idare merciine tevdi edilmesi gerekmektedir (2577, m. 15-e)[1120].

İdari Yargılama Usulü Kanun'unda mercii tecavüzü kavramı tanımlanmamış; dava dilekçesinin görevli idare merciine tevdi edilmesi için gerekli olan koşullar açıkça kurala bağlanmamıştır.

İdari işlemin davaya konu edilmesi için gerekli olan idari başvuru yapılmadan dava açılması; kanunda öngörülen idari makamlara başvurulmadan, işlemin kanunda yazılı idari makam tarafından incelenmesi sağlanmadan doğrudan dava açılması; yasaların zorunlu öngördüğü idari başvuru yolu tamamlanmadan yahut başvurulmasına karşın idarenin cevabı beklenilmeden dava açılması idari mercii tecavüzü olarak adlandırılmaktadır[1121].

Kavramın niteliğinin belirlenmesi İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda kullanılan *"tecavüz"* kavramı ile anlatılmak istenilenin ortaya konulmasına bağlıdır. Diğer anlamlarının yanı sıra tecavüz, aşma, ötesine geçme manasında da kullanılmaktadır. Kanunda, aşılanın ötesine geçilenin ne olduğu net olmamakla birlikte, kurumun düzenleniş şeklinden, bunun idarenin *"iradesi"* olduğu anlaşılmaktadır. Ancak, işlem

1119 Zorunlu idari başvurunun dava şartı olarak değerlendirildiğine dair açıklamalar için bkz. Akyılmaz/Sezginer/Kaya, s.250; Yıldırım/Çınarlı, s.197.

1120 Akyılmaz/Sezginer/Kaya, s.250; Yıldırım/Çınarlı, s.199; Sancakdar2018, s.82.

1121 Kağıtcıoğlu, s.238; Işıklar, s.94. Başvurunun zorunlu olarak kabul edilmesi için kanun metninden itirazın zorunlu olduğunun açıkça anlaşılması gerektiği hakkında bkz. Akyılmaz/Sezginer/Kaya, s.251.

tesis etmekle idare iradesini ortaya koyduğundan, iradesi belli olması gereken idarenin, işlemi tesis eden idari makam dışında başka bir idari makamdır. Buna göre, *"kesin ve yürütülmesi zorunlu bir idari işlem(in)"* idari yargı önünde idari davaya konu edilmeden önce başka bir idari makamın incelenmesinden geçirilmesinin, o makamında iradesinin ortaya konulmasının kanunen zorunlu bulunduğu hallerde, bu başvuru yapılmadan dava açılması idari mercii tecavüzü olarak nitelendirilmektedir [1122] . Bu zorunluluğa uyulmamasının yaptırımı dilekçe ve eklerinin görevli idare merciine tevdi edilmesidir.

İdari mercii tecavüzü nedeniyle dilekçe ve eklerinin merciine tevdi edilmesi için ortada *"kesin ve yürütülmesi zorunlu bir idari işlem"* olması [1123] ;yargı yoluna başvurulmadan önce, idareye başvurunun mevzuatta açıkça kurala bağlanması; idareye başvurunun ihtiyari değil zorunlu olması[1124] ve idari başvuru yolu tüketilmeden dava açılması gerekmektedir[1125].

Bu şartlara, davanın itiraz için öngörülen süre içinde açılması gerektiği şartının eklenip eklenmeyeceği tartışmalıdır. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 14'üncü maddesinde, dava dilekçesi ve eklerinin görevli merciine tevdi edilmesi için Kanun tarafından kabul edilen tek şartın bu merci atlanılarak dava açılması olduğu bunun dışında Kanunda bir şart ve sınırlamanın bulunmadığı, bu halde, idari başvurunun zorunlu olduğu hallerde, idari başvuru için öngörülen süre geçirilerek dava açılması durumunda, dava dilekçesi ve eklerinin merciine tevdi edilmesi gerektiği, davanın zorunlu idari başvuru için öngörülen süre geçirildikten sonra açıldığından bahisle reddedilemeyeceği ileri

1122 Danıştay'ın bazı kararlarında kesin olmayan idari işlemlere karşı yapılan ve işlemin kesinleştirmesi amacını taşıyan başvuruları zorunlu idari itiraz kapsamında değerlendirdiğine dair açıklamalar için bkz. Akyılmaz/Sezginer/Kaya, s.254.

1123 Merciine tevdi kararı verilmesi için ortada kesin ve yürütülmesi gerekli bir işlem olması gerektiği, başvuru hâlinde itiraza konu ilk işlemin denetleneceği hakkında bkz. Işıklar, s.94.

1124 Kağıtcıoğlu, s.239. Zorunlu idari başvuru yolunun kanunda gösterilmesi gerektiğine dair açıklamalar için bkz. Akyılmaz/Sezginer/Kaya, s.251

1125 Hatipoğlu, s.363.

sürülmektedir. Anılan bakış açısına göre, bu yolda verilecek karar idarenin yerine geçilmesi niteliğinde olduğundan idari yargılama hukuku ile bağdaştırılamaz[1126]. Davanın idari başvuru için öngörülen süre içinde açılması zorunluluğunun bulunup bulunmadığı, idari başvurunun zorunlu olduğu hallerde, kanunda başvuru için öngörülen sürenin niteliğinin tespit edilmesine bağlı bulunmaktadır.

İdari itirazı zorunlu olduğu hallerde idareye başvuru için öngörülen sürenin hak düşürücü nitelikte[1127]olduğu kabul edilmektedir. Bu bakımdan, zorunlu idari itiraz için öngörülen süreler geçirildikten sonra idari başvuru yollarının kullanılmasına olanak bulunmamaktadır. Bu yola başvurulsa dahi, bu başvurunun etkili bir idari başvuru olma ve ilgiye dava açma olanağı sağlaması mümkün değildir[1128]. Bu bakımdan, merciine tevdi kararı verilebilmesi için başvurunun, itiraz için öngörülen süre içinde yapılması gerekmektedir.

Bir idari işlemin idari davaya konu edilmeden önce başka bir idari makamın incelemesinden geçmesinin zorunlu olduğu hallerde, bu zorunluluğa uyulmadan dava açılmasını idari merci tecavüzü olarak tanımlayan, Danıştay,[1129] dilekçenin görevli idare merciine tevdi kararı verilmesi için, davanın, idari itiraz için öngörülen süre içinde açılması gerektiğini kabul etmektedir. İtiraz için öngörülen süre geçtikten sonra açılması halinde ise davanın reddine karar verilmektedir[1130].

1126 Hatipoğlu, 373. İdari başvuru süresinin geçirilmesinin dava açma süresinin geçirilmesi olarak değerlendirilemeyeceği yolunda bkz. Özkan, s.97.

1127 Zorunlu idari başvuru süresinin hak düşürücü nitelikte olduğuna dair bkz. Akyılmaz/Sezginer/Kaya, s.256. İdari başvuru sürelerinin hak düşürücü süre olarak nitelendirilemeyeceği yolundaki görüşler için bkz. Kağıtcıoğlu, s.256.

1128 Yıldırım2006. s.119.

1129 Kağıtcıoğlu, s.239.

1130 Zorunlu idari itiraz için öngörülen süre dolduktan sonra yapılan başvuru üzerine idarece cevap verilmesi veya verilmemesinin dava açma süresini canlandırmayacağı; itiraz için öngörülen süre dolduktan sonra dava açılması halinde davanın reddine karar verileceği hakkında bkz. Akyılmaz/Sezginer/Kaya, s.256; Işıklar, s.96.

Yükümlülerin, *"kendilerine tebliğ edilen gümrük vergileri, cezalar ve idari kararlara karşı tebliğ tarihinden itibaren on beş gün içinde bir üst makama, üst makam yoksa aynı makama verecekleri bir dilekçe ile itiraz"* edebileceklerini, *"itirazın reddi kararlarına karşı işlemin yapıldığı yerdeki idari yargı mercilerine"* başvurulabileceklerini kurala bağlayan Gümrük Kanunu'nun 242'nci maddesi de idari başvuruyu yargı sürecinin ön şartı olarak kabul etmiştir. Dolayısıyla anılan başvuru usulüne uygun olarak tamamlanmadan dava açılması halinde idari davaya konu edilen işlemin unsurları yönünden hukuka uygunluğunun incelenmesine olanak bulunmamaktadır. Bu halde, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun,15'inci maddesinin (e) fıkrası uyarınca dava dilekçesinin görevli idare merciine tevdi edilmesi gereklidir.

Gümrük Kanunu'nun 242'nci maddesinin 1'inci fıkrasında zorunlu idari itiraz için öngörülen süre 15 gün olarak belirlendiğinden bu süre geçilerek dava açılması halinde, dava dilekçesi ve eklerinin merciine tevdiine olanak bulunmamaktadır.

Uygulamada, Danıştay, Gümrük Kanunu'nun 242'nci maddesinin 1'inci fıkrasında, itiraz için öngörülen 15 günlük süre geçirildikten sonra açılan davalarda, dava dilekçesinin merciine tevdi edilmesinin hukuki yarar sağlamayacağı yolunda karar vermektedir[1131]. Bu kararın temelinde süreye ilişkin düzenlemelerin kamu düzenine

1131 İlgili başmüdürlüğe itiraz edilmeden dava açılan hallerde dava itiraz süresi içinde açıldığı takdirde dava dilekçesi ve eklerinin merciine tevdiine karar verilmesi olanaklı olduğu, davanın itiraz süresi geçirildikten sonra açılması halinde merciine tevdi kararı verilmesinin başvuru sahibine hukuki yarar sağlamayacağı için davanın reddine karar verilmesi gerektiği, itiraz yoluna konu edilmesi gereken işlemin tebliğ tarihi tespit edildikten sonra karara bağlanması gereken dava hakkında, ehliyet sorunu gözetilerek verilen ısrar kararının bozulması gerektiği hakkında bkz. Dş VDDK. 22.4.2011 E: 2010/226; K: 2011/158 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Mahkemece merciine tevdi kararı verilebilmesi için, davanın on beş günlük itiraz başvurusu süresi içinde açılması gerektiği, olayda, on beş günlük itiraz süresinin geçirilmesinden sonra dava açılması nedeniyle bu aşamada merciine tevdii kararı verilmesinin davacıya hukuki yarar sağlaması olanaklı bulunmadığı hakkında bkz. Dş.7. D.17.12.2012 tarih ve E:2012/64; K2012/7300, (Özel Arşiv). Aynı yönde, 1615 sayılı Kanun'un yürürlükte olduğu dönmede aynı şekilde karar verilmiştir. Bu hususta bkz. D. 7. D. 18.12.1996 gün ve E:1996/1340; K:1996/5131 sayılı kararı, Aydın/Topuz/Beyribey, s. 548 vd.

ilişkin olduğu ve gerek idare ve gerek mahkeme tarafından re 'sen dikkate alınması gerektiği düşüncesi yatmaktadır.

İdari davanın, zorunlu idari itiraz için öngörülen süreden sonra açılmasına karşın iki halde merciine tevdi kararı verilmesinin mümkün olduğu düşünülmektedir. Bunlardan ilki, Anayasa'nın 40. maddesine uygun olarak başvurulacak merciin, süresinin gösterilmemesi; ikincisi yükümlünün yanıltılmasıdır[1132].

d. Ehliyet

İdarece, ilgililer hakkında tesis edilen *"kesin ve yürütülmesi zorunlu bir idari işlem(in)"* varlığı onun idari mahkemelerce denetlenmesi zorunluluğunu doğurmaz. İdari yargı denetiminin işletilmesi, davada taraf olma ve dava açma yeteneğinin bulunan (objektif ehliyet) ve tesis edilen idari işlem nedeniyle menfaati ihlal edilen (sübjektif ehliyet) kişinin anılan mekanizmayı harekete geçirmesi ile mümkündür[1133]. İlgilinin dava açma ehliyetinin bulunmaması veya iptali istenilen işlemin hukuk düzeninden tamamen veya kısmen kaldırılmasında menfaatinin bulunmaması halinde davanın ehliyet yönünden reddedilmesi gerekmektedir.

Ehliyet yönünden yapılan inceleme iki yönlü bir düşünme şeklini gerektirmektedir. Bu bakımdan, gümrük idaresince tesis edilen bir işlemin iptali istemiyle açılan davada, önce dava açan kişinin davada taraf olma ve dava açma yeteneğinin

1132 Akyılmaz/Sezginer/Kaya, s.258. Anayasa'nın 40'ncı maddesinin 2'nci fıkrasında yer alan düzenlemenin devlet için yükümlülük, birey için bir hak niteliğini taşıdığına, idari işlemin açık ve yol gösterici nitelik taşıması gerektiğine dair açıklamalar için bkz. Bahtiyar Akyılmaz, "Bir İdari Usul İlkesi Daha: Anayasa m. 40/2 Başvuru Yollarının Gösterilmesi'', **Yıldızhan Yaylaya Armağan**, Galatasaray Üniversitesi yayınları Armağan serisi, No: 4, İstanbul 2003, s.83.

1133 Objektif ve sübjektif ehliyet kavramları için bkz. Akyılmaz/Sezginer/Kaya, 268; Yıldırım/Çınarlı, s.200 Işıklar, s.99; Sancakdar2018, s.82. Menfaat ihlalinin, "*açılacak bir davaya ilişkin olarak davacıyla işlem arasında kurulabilecek minimum ilgiyi''* ifade ettiğine dair bkz. Ahmet Bağrıaçık, "Danıştay Kararları Işığında İdari Yargıda Menfaat İhlali'' İnönü **Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.7, S.2 2016, s.40.

bulunup bulunmadığı belirlenmelidir. Bu aşama tamamlandıktan sonra, gümrük idaresince tesis edilen işlemin, davayı açanın, *"kişisel, güncel ve meşru bir menfaat(ini)* etkileyip etkilemediğinin saptanması gerekmektedir[1134]. Haklarında gümrük vergisi tahakkuk ettirilen, para cezası uygulanan veya idari karar alınan yükümlülerin idari itiraz yolunu tamamlayarak dava açabileceğini öngören Gümrük Kanunu'nun 242'nci maddesi de menfaat ilgisini düzenlemiştir[1135]. Dolayısıyla, anılan düzenleme uyarınca yükümlü olmayan kişilerin idari itiraz yolunu tüketerek dava açmaları mümkün değildir[1136]. Gümrük müşaviri yükümlü olarak kabul edildiğinden dava açma ve takip etme ehliyetinin bulunduğu kabul edilmelidir.

e. İdari Davaya Konu Olabilecek Bir işlem Bulunup Bulunmadığı

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2'nci maddesinin 1'inci fıkrasının (a) bendi uyarınca iptal davasına konu olacak işlemin kesin ve yürütülmesinin zorunlu olması gerekmektedir[1137]. Bu bakımdan henüz uygulanabilecek nitelikte olmayan, varlık kazanması için bir takım idari aşamalardan geçmesi gereken, başka bir makamın onayına ihtiyaç gösteren, hazırlayıcı işlemler, ara işlemler ile ön kararların ve ilgilinin hukuki durumunda değişiklik yaratmayan görüş bildiren, belli bir hususu açıklayan, bilgi vermek

1134 Akyılmaz/Sezginer/Kaya, s.271; Yıldırım/Çınarlı, s.200; Sancakdar2018, s.87; Bağrıaçık, s.42.

1135 "*Gümrük Müdürlüğünce tesis edilen ilk işlem, gümrük müşavirlik şirketi adına olsa da, dava konusu edilebilir nitelikte olan itirazın reddine dair işlem, diğer bir tüzel kişi olan davacı Şirket adına tesis edildiğinden, söz konusu işlemin iptal edilmesinde menfaati bulunan davacı Şirketçe açılan işbu davada, ehliyet yönünden hukuka aykırılık bulunmadığı*'' hakkında bkz. Dş.7.D. 2.11.2009 tarih ve E: 2007/3271;K:2009/4533 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Aynı yönde bkz. Dş.7.D. 6.4.2009 tarih ve E: 2008/5144;K: 2009/1804 sayılı kararı , (Özel Arşiv).

1136 Olayda, beyannamenin davacı adına tescilli olmasına karşın, işleme, başka bir şirketin itiraz ettiği ve itirazın reddine ilişkin işlemin başvuran şirket adına tesis edildiği, davacı adına verilen bir kararın bulunmadığı, başkası adına tesis edilen idari işleme dayanılarak davacı adına takibat yapılmasının hukuken olanaklı olmadığı, davanın ehliyet yönünden reddi gerektiği hakkında bkz. Dş. 7.D. 14.12.2006 tarih ve E:2004/3584; K:2006/4020 sayılı kararı, (Özel Arşiv). Aynı yönde, Dş.7. D. 26.12.2011 tarih ve E:2010/7698; K: 2011/9785, (Özel Arşiv).

1137 Akyılmaz/Sezginer/Kaya, s.303; Işıklar, s.100; Yıldırım/Çınarlı, s.205; Sancakdar2018, s.96.

üzere hazırlanan işlemlerin idari davaya konu edilmeleri mümkün değildir[1138]. Anılan nitelikleri taşımayan işlemlerin iptali istemiyle açılan davanın İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 15'inci maddesinin (b) bendi uyarınca reddine karar verilmesi gerekmektedir.

Gümrük idaresince tesis edilen işlemlerin idari başvuru yolu izlenerek idari davaya konu edilebilmeleri için kesin ve yürütülmesi zorunlu nitelik taşımaları gerekmektedir. Bu nitelikte olmayan işlemlerin idari davaya konu edilebilmelerine olanak bulunmamaktadır. Sırf idari başvuru yolunun tüketilmiş olması da işlemin idari davaya konu edilebilmesi için yeterli görülmemektedir.

Gümrük Kanunu'nun 242'nci maddesinde *"itirazın reddi kararlarına"* karşı idari dava açılabileceği kurala bağlanmıştır. Düzenlemenin kaleme alınış şeklinde, idari davanın tesis edilen bu karara karşı açılması gerektiği açıklanmış bulunmaktadır. Bu bakımdan, başvurunun anılan işleme *"kesin ve yürütülmesi zorunlu bir idari işlem"* niteliğini kazandırması mümkün bulunmamaktadır [1139] . Aksine, itiraz yoluna başvurulması ve idarece başvurunun esasının değerlendirilmesi için ortada *"kesin ve yürütülmesi zorunlu bir idari işlem"* bulunmalıdır. İtiraz edilecek karar ilgilisinin hukukî durumunu olumsuz bir şekilde etkileyen, gümrük idaresi ile arasındaki menfaat dengesini bozan ve bu itibarla aslında idarî davaya konu olabilecek *"kesin ve yürütülmesi zorunlu bir idari işlem"*dir[1140].

1138 Candan 2015, s.86 vd.; Akyılmaz/Sezginer/Kaya, s.311 vd.; Yıldırım/Çınarlı, s.205.

1139 Candan 2015, s.575; Uygulamada, Gümrük Kanunu'nun *"242'nci maddesi hükmüne göre, idari davaya konu olabilecek işlem, tahakkuk ettirilen vergiler ve bu vergiler üzerinden alınan ceza kararlarına karşı, öngörülen usule göre yapılacak itiraz üzerine, yine aynı maddede yazılı mercilerce tesis edilecek olumsuz''* işlemler olduğu kabul edilmektedir. Dş.7.D. 22.10.2018 tarih ve E: 2015/6358;2018/4607, (Özel Arşiv).

1140 Yumuk, s.181.

d. Süre Aşımı

İdari istikrarın korunması ve kamu hizmetlerinde sürekliliği sağlama düşüncesi, idari dava açma süresinin zaman bakımından sınırlandırılmasına neden olmuştur. Buna göre, ancak, ilgili düzenlemelerde öngörülen süre içinde açılan davalarda idarenin yargısal yoldan hukuka uygun davranıp davranmadığının denetlenmesi mümkündür. İdari dava açma süresinin geçmesinden sonra ise, işlem idarece geri alınmadıkça, kaldırılmadıkça veya ilk işlemin etkisini ortadan kaldıracak şekilde yeni bir işlem tesis edilmedikçe etki ve varlığını sürdürecektir[1141].

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 7'nci maddesinin 1'inci fıkrasında, *"dava açma süresi, özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde Danıştay da ve idare mahkemelerinde altmış ve vergi mahkemelerinde otuz gün"* olarak düzenlenmiştir. Anılan düzenlemede öngörülen süre içinde dava açılmaması halinde dava açma hakkının ortadan kalktığı kabul edilmektedir. Bu özelliği nedeniyle idari dava açma süreleri özel hukukta yer alan hak düşürücü süreler ile benzeşmektedir. Davanın süresinde açılıp açılmadığı hususunun, bu yönde bir talep olmasa dahi davanın her aşamasında re 'sen dikkate alınmalıdır[1142]. Ancak, davanın süresinde açılıp açılmadığı denetlenirken Anayasa'nın 40'ncı maddesinde belirttiği şekilde, gümrük idaresince, işleme karşı başvurulacak, kanun yolunun, başvurulacak merciin ve süresinin doğru olarak gösterilip gösterilmediğinin değerlendirilmesi gerekmektedir.

Gümrük idaresince tesis edilen ve vergi yargısının görev alanına giren işlemlerin işlemin tebliğ edildiği tarihten itibaren 30 gün içinde idari davaya konu edilmelidir. (İYUK. m.7/1). Davanın süresinde açılmaması halinde işin esasına girilmeksizin reddedilmesi gerekmektedir. Dava açma süresinin kamu düzenine ilişkin olduğu kabul

1141 Candan2015, s.321.

1142 Candan2015, s.322; Işıklar, s.103; Yıldırım/Çınarlı, s.207; Sancakdar2018, s.106. Dava açma süresi ve adil yargılanma hakkı bakımında yapılan değerlendirmeler için bkz. Çelik Şeşen, s.2.

edildiğinden, yargılamanın her aşamasında davanın süresinde açılıp açılmadığının denetlenmesi mümkündür. (İYUK. m.14/6).

Gümrük Kanunu'nda, gümrük idaresince tesis edilen idari işlemin iptal davasına konu edilmesi hususunda ayrı bir düzenleme bulunmadığından, gümrük vergilerine, para cezalarına ve idari kararlara vaki itiraz başvurusunun zımnen reddedilmesine ilişkin işlemlerinde zımni ret kararının oluştuğu tarihinten itibaren 30 gün içinde idari davaya konu edilmesi gerekmektedir[1143]. Gümrük idaresince tesis edilen ödeme emri ve ihtiyati haciz kararlarına karşı 15 gün içinde dava açılmalıdır. Gümrük idaresine karşı açılan davada, diğerlerinde olduğu gibi, çalışmaya ara verme süresi içinde; dilekçe ret kararı üzerine, dava açma süresinin sonu günü dava açılıp açılmadığının göz önünde bulundurulması gerekmektedir[1144].

f. Husumet

Temel amacı idarenin hukuka uygunluğunu denetlemek olan idari yargıda dava, ilgilinin hukuki durumunu etkileyecek şekilde işlem tesis eden idareye yöneltilmelidir[1145]. Ancak davanın yanlış hasım gösterilerek veya hasım gösterilmeden açılması halinde, dava dilekçesinin ve eklerinin tespit edilecek gerçek hasma tebliğ edilmelidir. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun, 15'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (c) bendi doğru hasımın belirlenmesi hususunda mahkemeyi görevlendirmektedir[1146].

1143 Zımni red için öngörülen süre dolmadan dava açılması halinde davaya bakılması gerektiği hakkında bkz. Sezginer, s.424.

1144 Dava açma süresine ilişkin özel durumlar için bkz. Yıldırım/Çınarlı, s.208. vd.; Sancakdar2018, s.98vd. Dava açma süresinin, dava açma hakkının özünü sınırlandırmaması gerektiğine ilişkin değerlendirmeler için bkz. Çelik Şeşen, s.4.

1145 Candan2015, s.582; Yıldırım/Çınarlı, s.221 vd.

1146 Işıklar, s.105; Yıldırım/Çınarlı, s.222.

Gümrük mevzuatının uygulanmasından kaynaklanan uyuşmazlıklarda da husumet işlemi tesis edecek makama yöneltilmelidir. İlgili tarafından yanlış hasım gösterilerek dava açılması halinde, mahkemece işlemi tesis eden makam hasım mevkiine alınarak dilekçe ve eklerinin bu makama gönderilmesi gerekmektedir. 1 No'lu Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin 464'üncü maddesinin 2'nci fıkrası uyarınca, Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüklerinin, Gümrük Müdürlüklerinin, İşletme Müdürlüklerinin ve Gümrük Muhafaza Kaçakçılık ve İstihbarat Müdürlüklerinin bakanlık adına işlem yapabilmeleri mümkündür. Bu bakımdan, anılan idari birimler tarafından tesis edilen işlemlerde işlemi tesis eden makamın hasım mevkiine alınmaları gerekmektedir[1147].

g. Dilekçenin Usule Uygunluğu

İlk incelemenin tamamlanması için, son aşama, dava dilekçesinin İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 3'üncü ve 5'inci maddelerine uygun olup olmadığının kontrol edilmesidir. Dilekçede Kanun'un anılan maddelerine aykırılık bulunmadığının saptanması halinde dosya tekemmül ettirilmelidir. Dilekçenin, Kanun'un 3'üncü ve 5'inci maddelerine uygunluğu yargılamanın esasını, seyrini etkileyecek sonuçlar içermesi bakımında önem taşımaktadır. Davanın konusunun, sebebinin ve hukuki delillerin dilekçede gösterilmemesi; birbiri ile çelişen istemlere yer verilmesi usul hükümlerine aykırılık olarak değerlendirilmektedir [1148] . Dilekçenin çelişkili istemler içermesi; dilekçede açıklığın bulunmaması halinde, istemin açıklığa kavuşturulması ve çelişkilerden arındırılması için dilekçenin reddedilmesi gerekmektedir. Aynı şekilde, aynı

1147 1 No'lu Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi (RG. 10.7.2018-30474). Ayrıca, Sancakdar2018, s.122.

1148 Dosyanın tekemmülüne ilişkin açıklamalar için bkz. Işıklar, s.108; Yıldırım/Çınarlı, s.221.

dilekçeyle birden fazla işleme karşı dava açılmasının mümkün olup olmadığı[1149]; olayda, objektif dava birleşmesi için gereken şartların oluşup oluşmadığı incelenmeli ve şartların oluştuğunun kabul edilmesi halinde tekemmül sürecine geçilmelidir[1150]. Ayrıca, yapılan incelemede, birden fazla kişinin tek bir dilekçeyle[1151]aynı işleme karşı dava açmaları halinde bunun mümkün olup olmadığı, bu kişilerin dava arkadaşı olup olamayacakları değerlendirilmelidir[1152].

Davacı adına tahakkuk ettirilen gümrük vergilerine, para cezalarına ve idari kararlara karşı açılan davalarda, uyuşmazlık konusu miktarın belirtilmesi, beyannamenin tescil tarihinin gösterilmesi, işlemin ve işleme vaki itirazın reddine ilişkin işlemin dava dosyasına eklenmesi gerekmektedir. Öte yandan, itirazın reddine ilişkin işlemin iptalinin istenildiği dilekçede belirtilmelidir. (GK. m.242/4).

Gümrük Vergisi Kanunu'ndan kaynaklanan ve vergi mahkemesi tarafından bakılması gereken uyuşmazlıklarda, kural olarak her bir işleme karşı ayrı ayrı dava açılması; itirazın reddine ilişkin işlemin davaya konu edildiğinin göz önünde bulundurulması ve ayrıca itirazın reddine ilişkin kararının kısımlara ayırılmak suretiyle dava konusu edilemeyeceğinin dikkate alınması gerekmektedir. Bu bakımdan, gümrük

1149 İYUK'nun 5/1'de yer alan şartlardan herhangi birinin bulunması halinde, tek dilekçeyle birden fazla işlemin iptali istemiyle dava açılabileceği, maddede geçen, maddî yönden bağlılığın, aynı olay nedeniyle işlem tesis edilmesi; hukukî yönden bağlılığın, işlemin aynı hukuki temel dayanması; sebep sonuç ilişkisi yönünden bağlılığın, bir işlem hakkında verilen kararın diğerini etkilemesi olarak anlaşılması gerektiği hakkında bkz. Oğuz Sancakdar, "İdari Yargıda 'Tek Dilekçe İle Dava Açma' (Karşılaştırmalı Hukukî Analiz)", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,** C. 9, S. 2, 2007, s.228 vd.,(Sancakdar2007). Tek dilekçe ile dava açılmasının bir zorunluluk olmadığı, davacının seçme hakkı bulunduğuna dair bkz. Soner Yakar, "Bir Usul Ekonomisi Kolaylığı: Vergi Yargısında Tek Dilekçe ile Dava Açma'' **Maliye Dergisi,** S.162,Ocak -Haziran 2012, s. 449;Işıklar, s.107.

1150 Sancakdar2007, s.227.

1151 Tek dilekçeyle dava açılmasına olanak verilmesinin adil yargılamanın gerçekleşmesini sağladığına dair açıklamalar için bkz. Sancakdar2007, s.224. Davaların birleştirmesinin usul ekonomisi açısından kolaylık sağladığı hakkında bkz. Yakar, s. 450; Işıklar, s.111.

1152 Birden fazla kişinin tek bir dilekçeyle dava açmasının ihtiyari dava arkadaşlığı olarak niteleneceği hakkında bkz. Sancakdar2007, s.239; Yakar, s. 463; Işıklar, s.112vd.

idaresince tesis edilen para cezalarına ve tahakkuklara karşı tek bir dilekçeyle dava açılması mümkündür. Zira bu işlemler arasında *"maddi veya hukuki yönden bağlılık"* olduğu gibi *"sebep ve sonuç"* ilişkisi de bulunmaktadır. (İYUK, m.5/1-c2). Dolayısıyla, para cezası ve tahakkuka karşı ayrı ayrı dilekçeler ile itiraz edilmesi, idarece, her başvuru için itirazın ayrı ayrı reddedilmesi bu işlemlerin tek bir dilekçeye davaya konu edilmelerine engel olmamaktadır. Ancak, bu işlemlere karşı ayrı ayrı yapılan itiraz üzerine idarece tek bir işlem ile itiraz başvurusunun reddedilmesi halinde, işlemin kısımlara ayrılarak ayrı ayrı davaya konu edilmelerine olanak bulunmamaktadır. Yine, birden fazla geri verme ve kaldırma başvurusunun reddine ilişkin müdürlük kararına vaki itiraz üzerine tüm başvuruların incelenerek tek bir işlemle reddedilmesi halinde, işlemin kısımlara ayrılmak suretiyle beyanname bazında davaya konu edilmesine imkân bulunmamaktadır.

Gümrük uyuşmazlıklarında birden çok kişinin tek bir dilekçeyle dava açabilmeleri için davacıların hak veya menfaatlerinde iştirak bulunması veya dava açılmasına yol açan maddi olay veya hukuki sebebin aynı olması icap etmektedir. Eşyanın, mülkiyetinin kamuya geçirilmesi halinde idarece, adına beyanname tescilli kişi adına işlem tesis edilmekte, eşyayı devralana ise bu hususta bilgi verilmektedir. Bu halde, mülkiyetin kamuya geçirilmesine ilişkin işleme tek dilekçeye itiraz edilip dava açılabilmesi mümkündür. Zira bu halde, menfaatte iştirak bulunduğu gibi işlem aynı maddi olaya dayanmaktadır[1153].

1153 Birden fazla şahsın aynı dilekçeyle dava açabilmesi için; hakta iştirak ve maddi olayda birlik, hakta iştirak ve hukuki sebeplerde birlik; menfaatte iştirak ve maddi olayda birlik, menfaatte iştirak hukuki sebeplerde birlik bulunması gerektiği hakkında bkz. Sancakdar2007, s.239; Yakar, s.463.

2- Davayı İhbar ve Davaya Katılma Hakkı

İncelenen bir dava sonucunda verilen karar kural olarak davanın tarafları hakkında sonuç doğurmakta ve onların hukuki durumunu etkilemektedir. Ancak bazı hallerde, karar üçüncü kişilerin hukuki durumunda da değişiklik meydana getirmektedir. Bu bakımdan yargılama usulü kanunları üçüncü kişinin davaya katılmasına ve davanın ihbarına olanak sağlayan kurallar öngörmüştür[1154]. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda davanın ihbarı ve katılma(müdahale) kurumu düzenlenmemiştir. Bu hususta Hukuk Muhakemeleri Kanunu'na yollamada bulunulmakla yetinilmiştir .(İYUK. m. 31).

İhbar açılmış ve görülmekte olan bir davanın varlığının; bu davanın sonucundan hak veya menfaati etkilenecek üçüncü kişinin haberdar edilmesidir. İdari yargıda ihbarın mahkemece veya taraflardan birinin talebi üzerine yapılması mümkündür. Gümrük vergisi uyuşmazlıklarında, yine bu şartlar altında davanın ihbar edileceğinin kabulü gerekmektedir. Kendisine açılan ve yürümekte olan bir gümrük uyuşmazlığı olduğu ihbar edilen kimsenin davaya katılması zorunluluğu bulunmamaktadır. Ancak, dilemesi halinde, dava hakkında karar verilinceye kadar davaya katılma imkânı bulunmaktadır.

Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nda müdahale asli ve fer'i müdahale olarak iki şekilde düzenlenmiştir. Kanunda, *"bir yargılamanın konusu olan hak veya şey üzerinde kısmen ya da tamamen hak iddia eden üçüncü kişi, hüküm verilinceye kadar bu durumu ileri sürerek, yargılamanın taraflarına karşı aynı mahkemede dava"* (HMK. m.65) açılması asli müdahale; *"üçüncü kişi(nin) davayı kazanmasında hukuki yararı bulunan taraf yanında ve ona yardımcı olmak"* (HMK. m.66) üzere davaya katılması ise feri müdahale olarak tanımlanmıştır. Gümrük vergisi uyuşmazlıklarında, üçüncü kişinin asli müdahale yolu davaya dâhil olması mümkün bulunmamaktadır. Zira idari yargıda, davalı

1154 Melikşah Yasin, "İdari Yargılama Usulünde Davaya Müdahale'', **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, C. 69, S.1 -2, s, 440. Katılmanın ilgilinin isteğine bağlı olduğuna dair bkz. Yıldırım/Çınarlı, s.255.

taraf kural olarak idaredir. Kişilerin birbirlerine karşı dava açmaları mümkün değildir. Bu bakımdan, kendisine ihbarda buluna kimse; diğer tarafı hasım göstererek dava açamaz. Ancak bu uyuşmazlıklarda dilemesi halinde ilgilinin davaya fer'i müdahale yoluyla dâhil olması mümkündür[1155]. Davaya katılma halinde katılan kişi, davayı bulunduğu noktadan itibaren takip eder. *"Müdahil, yanında katıldığı tarafın yararına olan iddia veya savunma vasıtalarını ileri sürebilir; onun işlem ve açıklamalarına aykırı olmayan her türlü usul işlemlerini"* yapabilir. (HMK. M68). Müdahil, yanında katıldığı kişiden bağımsız olarak hareket edemez, onun durumunu ağırlaştırıcı biçimde davranamaz, ondan bağımsız bir istemde bulunamaz. Ancak müdahilin, temyiz ve yargılamanın yenilenmesi istemi mümkündür[1156]. Aksinin kabulü adil yargılama hakkı ile bağdaşmaz. Bu bakımdan, gümrük vergilerinin ödenmesinden sorumlu olan gümrük müşavirinin davaya katılması ve davanın müşavirine ihbar edilmesi mümkündür.

1155 İptal davasına ilgilinin katılma isteminde bulunabilmesi için menfaatinin; tam yargı davasına katılma isteminde bulunabilmesi için ise bir hakkının ihlal edilmesi gerektiği hakkında açıklamalar için bkz. Melikşah,s.443; Yıldırım/Çınarlı, s.255; Sancakdar 2018, s.239.

1156. "*Davanın sonucundan doğrudan etkilenme durumunda olan ve davanın aleyhe sonuçlanması halinde davanın konusu olan hakkını kaybedecek olan müdahilin, yanında davaya katıldığı davalıdan bağımsız olarak kanun yollarına başvuramaması ya da kanun yoluna başvurulmuş olmasına rağmen isteminin temyiz veya itiraz mercilerince incelenmemiş olması durumunda Anayasa'nın 36 ncı maddesi ile Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 6'ncı maddesinde yer alan adil yargılanma hakkının sağlandığından söz edilemez''* Dş.6.D. *12/04/2017 tarih ve E:2017/915;K:2017/2524 sayılı kararı, (Özel Arşiv).*

SONUÇ

Dünya ticaret hacminde yaşanan artış, gümrüklerde yapılan işlem sayısının çoğalmasına, gümrüklendirme sürecinin uzamasına, ithalat ve ihracat maliyetlerin artmasına neden olmuştur. Ayrıca, dış ticaret hacminin artmasıyla birlikte gümrükler, dış ticaret politikalarının uygulanmasına, insan sağlığının ve çevrenin korunmasına, kültürel mirasa sahip çıkılmasına, fikri ve sınai hakların korunmasına, ülke güvenliğinin sağlanmasına ve ayrıca yerli üreticinin korunmasına hizmet eden idari birimler haline dönüşmüştür. Birden çok fonksiyon üstlenen gümrükler zamanla bu fonksiyonları yerine getirmede yetersiz kalmıştır. Bu nedenle, ön kontrole ve kâğıda dayanan hantal bir gümrük sitemi yerine tüm ihtiyaçları karşılayan hızlı ve etkin bir gümrük sistemin oluşturulması istenilmiştir. Gümrüklendirme sürecinin basitleştirilmesi, gümrük işlemlerinin kâğıtsız ortamda yürütülmesi tasarlanmıştır. Gümrük işlemlerinin kâğıtsız ortamda yürütülmesi, gümrük işlemlerinin elektronik ortamda tamamlanması için düzenlemeler yapılmıştır. Gümrük sürecinin basitleştirilmesi için ise ön-kontrol yerine sonradan kontrol yöntemi benimsenmiştir.

Gümrük sürecinin basitleştirilmesi ve kontrol yönteminin değiştirilmesi nedeniyle gümrük gelirlerinin azalacağına ve gümrükte yaşanan kaçakçılık olaylarının artacağına dair bir kaygı oluşmuştur. Bu kaygının giderilmesi için getirilen kolaylıklara karşılık gümrüklendirme sürecine taraf olan kişilere bir takım ödevler yüklenmiştir. Gümrüklendirme sürecine taraf olan kişilerden hangi ya da hangilerine sorumluluk yüklemesi gerektiğine ve bu sorumlulukların şekline ilişkin olarak iki ana akımın izlenmesi mümkündür.

Avrupa Birliği hukuk sisteminde sorumlulukların paylaşılması esasına dayanan bir sistem oluşturulmuştur. Bu sistemde, gümrük işlemlerinin ithalatçı veya ithalatçının temsilcisi tarafından yapılabileceği düzenlemiş, gümrük işlemlerinin temsilci

kullanılarak yerine getirilmesi halinde temsilcinin de gümrük borçlusu olduğu kabul edilmiştir. Gümrük vergilerinin hiç tahakkuk ettirilmemesi veya noksan tahakkuk ettirilmesi halinde, gümrük vergilerinin ithalatçı ve temsilciden müşterek ve müteselsil sorumluluk esaslarına göre tahsil edileceği düzenlenmiştir. Avrupa Birliği hukuk siteminde vergilerin tahakkuk ettirilmesi ve tahsil edilmesi hususunda tek bir sistem benimsenmesine karşın, gümrük vergilerinin ödenmesinden birlikte sorumlu olan yükümlülere (ithalatçı/temsilci) uygulanacak para cezalarının belirlenmesi üye devletlerin içi hukukuna bırakılmıştır.

Amerikan hukuk siteminde sisteminde ise, sorumluluğun tek elde toplanması esasına dayanan bir sistem oluşturulmuştur. Bu sistemde de, gümrük işlemlerinin ithalatçı veya ithalatçının temsilcisi tarafından yapılabileceği, ithalatçının gümrük işlemlerinin yürütülmesi için gümrük müşaviri/komisyoncusu atayabileceği kabul edilmiştir. Ancak, Avrupa Birliği hukuk siteminde olduğu gibi temsilcinin/gümrük müşavirinin de gümrük borçlusu olduğu kabul edilmemiştir. Amerikan hukukunda gümrük vergilerinin hiç tahakkuk ettirilmemesi veya noksan tahakkuk ettirilmesi halinde, gümrüklerinde sürecinde makul özen göstermeyen ithalatçının gümrük vergilerinin ödenmesinden sorumlu olduğu kabul edilmiştir. Yine, bu hukuk sisteminde, gümrük müşavirinin gümrük işlemlerinin yürütülmesinde makul bir özen göstermesi gerektiği kabul edilmiş, gümrük müşavirinin bu özeni göstermemesi halinde ihmalin ağırlığına göre gümrük müşavirine/gümrük komisyoncusuna para cezası kesileceği veya lisansının askıya alınacağı ya da iptal edileceği düzenlenmiştir.

Türk gümrük hukukunda, uluslararası alanda yaşanan gelişmelere paralel olarak gümrük işlemlerinin kâğıtsız ortamda yürütülmesi, gümrüklendirme sürecinin basitleştirilmesi istenilmiştir. Anılan hususlarda Avrupa Birliği gümrük hukukuna uyum sağlanması için 4458 sayılı Gümrük Kanunu yürürlüğe konulmuştur. 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nda sorumlulukların paylaşılması esasına dayan bir sistem oluşturulmuştur.

Gümrük Kanunu uyarınca gümrük işlemlerinin ithalatçı veya doğrudan ya da dolaylı temsil suretiyle tamamlanması mümkündür. Ancak gümrük işlemlerinin dolaylı temsil suretiyle tamamlanmak istenilmesi halinde, dolaylı temsilcinin kural olarak gümrük müşaviri olması gerekmektedir. Gümrük Kanunu'nda gümrük işlemlerinin temsilci kullanılarak yerine getirilmesi halinde temsilcinin/ gümrük müşavirinin gümrük yükümlüsü olduğu kabul edilmiştir. Ancak, Kanunda gerekli dikkat ve özeni gösterdiğini ispatlaması halinde gümrük müşavirinin gümrük vergilerini ödeme sorumluluğundan kurtulabileceği düzenlenmiştir. Sonuç olarak, gümrük müşavirinin sorumluluğuna ilişkin kuralların belirlenmesinde Avrupa Birliği düzenlemesi esas alınmasına karşın, gümrük müşavirinin gümrük işlemlerini yürütürken özenli davranması gerektiği kabul edilerek Amerikan gümrük hukukunun temel kuralları da dikkate alınmıştır.

4458 sayılı Gümrük Kanunu'nda gümrük işlemlerinden doğan sorumluluğun ithalatçı ile gümrük müşaviri arasında paylaştırılmasına karşın hukuki güvenlik ve ölçülülük ilkelerine uygun davranılmamış, gümrük müşavirliğinin bir meslek, gümrük müşavirlerinin ise bir meslek mensubu olduğu hususu dikkate alınmamıştır.

Gümrük işlemlerinin belli bir uzmanlık ve yetkinlik gerektirmesi bu işlemleri takip eden bir meslek grubunun doğmasına sebep olmuştur. Türk hukukunda gümrük işlemlerini takip eden bu meslek mensupları Gümrük Kanunu yürürlüğe girene kadar *"gümrük komisyoncusu"* olarak adlandırılmış, anılan Kanunun yürürlüğe girmesiyle *"gümrük müşaviri"* adını almıştır. Ülkemizde, bu meslek mensuplarının çalışma alanı, mesleğe girme ve mesleğin sürdürülmesine ilişkin koşullar II. Meşrutiyet döneminden itibaren düzenlenmesine karşın meslek mensuplarının örgütlenme modeline ilişkin olarak ilk düzenleme 1615 sayılı Gümrük Kanunu ile yapılmış ve bu meslek mensuplarının dernek statüsünde örgütlemeleri gerektiği düzenlenmiştir. 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nda ise bu örgütleme modeli aynen benimsenmiştir. Gümrük müşavir ve gümrük müşavir yardımcılarının bu derneklere üye olmaları zorunludur. Oysa Anayasa'nın

33'üncü maddesi uyarınca "*hiç kimse bir derneğe üye olmaya ve bu dernekte üye kalmaya zorlanmaz".* Bu bakımdan, Gümrük Kanunu'nda yer alan düzenleme Anayasa ile bağdaşmamaktadır. Ayrıca, Anayasa'nın 135'inci maddesinde meslek mensuplarının kamu kurumu niteliğinde meslek kuruluşu olacak şekilde örgütlemesi gerektiği kurala bağlanmıştır. Anayasa'da bu kuruluşların, "*belli bir mesleğe mensup olanların müşterek ihtiyaçlarını karşılamak, meslekî faaliyetlerini kolaylaştırmak, mesleğin genel menfaatlere uygun olarak gelişmesini sağlamak, meslek mensuplarının birbirleri ile ve halk ile olan ilişkilerinde dürüstlüğü ve güveni hâkim kılmak üzere meslek disiplini ve ahlâkını korumak maksadı ile kanunla"* (AY. m.135) kurulacağı organlarını kendi üyeleri arasından seçeceği ve kamu tüzel kişiliğine sahip olacağı düzenlenmiştir. Anayasa'da, meslek mensuplarının örgütlenmesinde kıta Avrupası modelini esas alınmış, bu meslek örgütlerine kamu tüzel kişiliği statüsü tanınmış ve bu kuruluşların idarenin denetimi altında olacağı düzenlenmiştir. Bu bakımdan, gümrük müşavirleri için öngörülen örgütleme modeli Anayasa'nın 135'inci maddesi ile bağdaşmamaktadır. Dolayısıyla, gümrük müşavirlerinin örgütlenme modelinin Anayasa uygun olarak yeniden düzenlenmesi gerekmektedir. Örgütleme modeli oluşturulurken 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'ndan ilham alınabilir. Ancak, düzenleme yapılırken gümrüklendirme süreci, gümrük müşavirlerinin sayısı, çalışma alanı gibi hususların göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Örneğin, odaların kurulmasında ili merkezi esası yerine bölge esasının benimsenmesi mümkündür.

Gümrük müşavirinin çalışma alanı belirlenirken de anayasal ilkelerin dikkate alınmadığı anlaşılmaktadır. 4458 sayılı Kanunun 10'uncu maddesi 5911 sayılı Kanun ile yeniden düzenlenmiş *"eşyanın gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulmasına ilişkin ....bir kısım tespit işlemlerini(n)"* (GK. m.10) nitelikleri gümrük idaresince belirlenen gümrük müşavirleri tarafından yerine getirileceği kurala bağlanmıştır. Usulüne uygun olarak yürütülen gümrük işlemlerinin gümrük vergilerinin

eksiksiz olarak tahakkuk ettirilmesini sağlayacağı, bununda kamunun yararına olduğu, bu hizmetin de kamu hizmeti olarak nitelendirilmesi gerektiğinde kuşku bulunmamaktadır. Hizmetin, üçüncü kişilere gördürülmesi de hizmetin niteliğini etkilemeyecektir. Söz konusu düzenleme ile gümrük idaresince kamu gücü kullanılmak suretiyle yapılacak bir kısım tespit işlemleri yetkilendirilmiş gümrük müşavirine aktarılmıştır. Bu bakımdan, yetkilendirilmiş gümrük müşavirince yürütülen hizmetin genel idare esaslarına göre yürütülmesi gereken bir hizmet olduğu değerlendirilmektedir. Oysa kamu hizmetinin kamu örgütlenmesi içinde yer alan idari birimler tarafından gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Özel hukuk ilke ve kuralarına göre faaliyet yürüten yetkilendirilmiş gümrük müşaviri ise kamu kesiminde bir örgüte bağlı olarak çalışmamaktadır. Kamu hizmetinin gümrük müşavirine gördürülmesi, yetkilendirilmiş gümrük müşavirinin kamu görevlisi olarak kabul edilmesi sonucunu doğurmaz. Bu bakımdan, *"eşyanın gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulmasına ilişkin… bir kısım tespit işlemleri"*(GK. m.10) idare tarafından yerine getirilmesi gerektiğinden bu hizmetin özel kişiler tarafından yerine getirilmesi hususunda idareye verilen yetkinin Anayasa'nın 128'inci maddesine aykırı olduğunun kabulü gerekmektedir.

Gümrük müşavirinin örgütlenmesine ilişkin düzenlemelerde eksilik ve hukuka aykırılık bulunduğu gibi gümrük müşavirinin sorumluluğunu kurala bağlayan düzenlemeler de hukuka aykırı nitelik taşımaktadır.

Hem gümrük müşavirinin hem de yetkilendirilmiş gümrük müşavirinin temel amacı gümrük işlemlerinin doğru ve etkin bir şekilde tamamlanmasıdır. Her iki gümrük müşavirine Gümrük Kanunu'nda tanımlanan gümrük işlemlerinin yerine getirilmesi için birtakım haklar verilmiş; bu hak kullanılarak gerçekleştirilen gümrük işlemleri nedeniyle bir vergi kaybı olması durumda gümrük vergilerinin ödenmesinden ithalatçı veya iş sahibi ile birlikte müteselsilen sorumlu tutulmuşlardır. Ancak, sorumluluğunun düzenleniş biçimi ve koşulları farklılık arz etmektedir. Gümrük müşavirinin sorumluluğunun

temelinde Gümrük Kanunu tarafından yükümlü olarak kabul edilmeleri yatmaktadır. Oysa yetkilendirilmiş gümrük müşavirinin gümrük vergilerini ödeme yükümlülüğünün temelinde sorumlu olarak kabul edilmeleri yatmaktadır. Ayrıca, gümrük müşavirinin gümrük vergilerini ödeme sorumluluğu Gümrük Kanunu'nda düzenlenmesine rağmen yetkilendirilmiş gümrük müşavirinin sorumluluğu yasal bir temele dayanmamaktadır. Bu sorumluluk Gümrük Yönetmeliği'nde düzenlenmiştir. Dolayısıyla, düzenlemenin kanunilik ilkesine uygunluğundan söz edilmesine olanak bulunmamaktadır. Zira sorumluluk ve müteselsil sorumluluğun kapsamının ve şartlarının yasama organı tarafından belirlenmesi gerekmektedir. Bu bakımdan, sorumluluk ve müteselsil sorumluluk oluşturma konusunda gümrük idaresinin düzenleme yapması mümkün değildir. Üstelik Gümrük Kanunu'nun 4'üncü ve 10'uncu maddelerinde yer alan düzenlemelerle de bu konuda gümrük idaresine yetki verildiğinin kabulüne olanak bulunmamaktadır. Ayrıca, idarenin sahip olduğu genel düzenleme yetkisine dayanarak sorumluluk yaratması söz konusu olamaz.

Gümrük Kanunu uyarınca, gümrük müşaviri beyanda bulunması nedeniyle yükümlü kabul edilmiş gümrük vergilerinin ödenmesinden sorumlu olduğu kurala bağlanmıştır. Ancak, gümrük vergilerinin ödeme yükümlülüğünün temelinde gümrük müşavirinin yükümlü olmasının yattığının ilk bakışta anlaşılması kolay değildir. Bu tespit Gümrük Kanunu'nun sistematik olarak yorumlanması ile mümkündür. Bu durum ise yükümlülük ve sorumluluğun kanunda açık olarak belirlenmesi gerektiği kuralı ile bağdaşmamakta; hukuki belirlilik ilkesine aykırılık oluşturmaktadır. Dolayısıyla, gümrük müşavirinin gümrük vergilerini ödeme yükümlülüğünün ayrı bir maddede, örneğin; Gümrük Kanunu'nun 229'uncu maddesinde, açık ve anlaşır bir şekilde düzenlenmesi ve aynı maddede tüzel kişiler ile gümrük müşaviri arasında düzenlenen müteselsil sorumluluktan ayrıştırılması farkının ortaya konulması gerekmektedir. Ayrıca, sorumluluğun şartları ve sorumluluğun nasıl edileceği tespit edileceği kurala bağlanmalı;

sorumluluğun bir rapor ile tespit edilmesi gerektiği belirtilmeli; gümrük müşavirinin takibi hususunda idarenin takdir yetkisine yer verilmemelidir.

Gümrük müşavirinin gümrük vergilerini ödeme sorumluluğu ilk önce kusursuz sorumluluk esasına dayandırılmış, ancak, Gümrük Kanunu'nda daha sonra yapılan düzenleme ile kusursuz sorumluluk esasından vazgeçilerek kusur sorumluluğu esası benimsenmiş; gümrük müşaviri aleyhine bir kanuni karine kabul edilmiştir. Gümrük Kanunu'nda bu karine 181'inci maddesinin 2'nci fıkrasında kurala bağlanmıştır. Anılan düzenleme ile dolaylı temsil durumunda kanun koyucu gümrük müşavirinin kast ve ihmali olmaksızın gümrük vergilerinin tam olarak tahakkuk ettirilerek tahsil edileceğini düşünmektedir. Başka bir deyişle, beyanın dolaylı temsilci kullanılarak yapılması halinde, gümrük vergilerinin hiç tahakkuk ettirilmemesi ve noksan tahakkuk ettirilmesi dolaylı temsilcinin kusurlu olduğunu göstermektedir. Düzenlemeyle, gümrük idaresi, gümrük müşavirinin kusuru nedeniyle gümrük vergilerinin hiç tahakkuk ettirilmediğini ve noksan tahakkuk ettirildiğini kanıtlama külfetinden kurtulmuştur. Gümrük vergisinin noksan tahakkuk ettirilmesi ve hiç tahakkuk ettirilememesi halinde, gümrük idaresince, gümrük müşaviri adına *"kusurlu"* olup olmadığını değerlendirmeksizin vergi tahakkuk ettirebilecektir. Bu halde, gümrük müşaviri ancak *"beyanda kullanılan verilerin yanlış olduğunu bilmediğini veya verilerin yanlış olduğunu bilmesinin mesleği icabı ve mutat olarak mümkün olmadığını"* ispat ederek sorumluluktan kurtulabilecektir. Başka bir deyişle, kusurlu olmadığını ispat yükü gümrük müşavirine düşmektedir. Anılan düzenleme uyarınca, gümrük müşavirinin, gümrük vergilerini ödeme sorumluluğundan kurtulabilmesi için gerekli dikkat ve özeni gösterdiğini ortaya koyması gerekmektedir.

Gümrük müşavirinin sorumluluğu konusunda Gümrük Kanunu'nda kusur karinesi kabul edilmesine rağmen, yetkilendirilmiş gümrük müşavirinin sorumluluğu konusunda böyle bir belirleme bulunmamaktadır. Yetkilendirilmiş gümrük müşavirinin sorumluluğunun temelinde ise doğruluk sorumluluğu yatmaktadır. Buna göre,

yetkilendirilmiş gümrük müşaviri, tespiti istenilen hususun önceden belirlenen ölçü ve ilkelere uygun olmadığını belirleyecek; düzenlemelerde yer alan ilke ve ölçülere uygun bir tespit yapmadığı takdirde dikkat ve özen yükümlülüğünü ihlal etmiş olması nedeniyle sorumlu kabul edilecek ve yetkilendirilmiş gümrük müşavirinin kusurlu olduğu idarece ispat edilecektir. Bu bakımdan, her iki meslek mensubu arasında sorumluluğun şartları konusunda yapılan bu ayrımın temelinde, yetkilendirilmiş gümrük müşavirlerinin sorumluluğu düzenlenirken yeminli mali müşavirlerin sorumluluğuna ilişkin düzenlemelerden yararlanılması ve bu düzenlemelerin esas alınması yatmaktadır. Ancak, daha önce vurgulandığı üzere düzenlemenin yönetmelik ile yapılmasında kanunilik ilkesine uyarlılık bulunmamaktadır. Ayrıca, bu düzenleme yapılırken gümrük hukukunun kendine özgü kavramlarının dışına çıkılması da yerinde görülmemiştir. Bu bakımdan yetkilendirilmiş gümrük müşavirlerinin sorumluluğuna ilişkin düzenlemenin kanunla ve ödenmesi gereken vergiler konusunda oluşacak duraksamayı giderecek şekilde yapılması gerekmektedir.

Bu bakımdan, tüm bu açıklamalar dikkate alınarak gümrük müşavirlerinin sorumluluğunun aşağıda açıklanan şekilde düzenlenmesi gerekmektedir.

"*Gümrük beyannamesini veya beyanname yerine geçen belgeleri dolaylı temsil yetkisine dayanarak imzalayan gümrük müşaviri gümrük vergilerinin tahakkuk ettirilmesine esas alınan verilerin yanlış olduğunu bildiği veya mutat olarak ve mesleği icabı bilmesi gerektiği durumlarda noksan ödenen veya hiç ödenmeyen gümrük vergilerinin ve gecikme faizlerinin ödenmesinden adına ve hesabına beyanda bulunulan yükümlülerle birlikte müştereken ve müteselsilsen sorumlu tutulurlar. Gümrük vergilerinin hiç tahakkuk ettirilmemesinde veya noksan tahakkuk ettirilmesinde iştirakinin bulunması veya makul özenin gösterilmemesi halinde gümrük müşaviri para cezalarının da ödenmesinden sorumludur.*

Gümrük müşavirinin, dolaylı temsilci sıfatı ile yaptıkları beyandan doğan mali sorumlulukları düzenlenecek rapor ile tespit edilir. Gümrük müşaviri hakkında sorumluluk raporu düzenlememden önce yazılı savunması istenir. Savunma isteme yazısının tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde savunma yapılmaması durumunda savunma hakkından vazgeçilmiş sayılır."

Yetkilendirilmiş Gümrük Müşavirlerinin sorumluluğunun ise aşağıdaki şekilde düzenlenmesi gerekmektedir.

"Yetkilendirilmiş gümrük müşavirleri, yapmış oldukları tespit işlemleri ve bunlara ilişkin düzenlenen raporların ve onayladıkları EUR.1/EUR.MED ve A.TR dolaşım belgelerinin doğruluğundan sorumludur. Yaptıkları tespit işlemleri ve bunlara ilişkin raporların doğru olmaması halinde, tespit işleminin kapsamı ile sınırlı olmak üzere, hiç tahakkuk ettirilmeyen ve noksan tahakkuk ettirilen vergilerden ve kesilecek para cezalarından yükümlü ile birlikte müştereken ve müteselsilsen sorumludurlar.

Yetkilendirilmiş gümrük müşavirinin, tasdik işlemlerinden doğan mali sorumlulukları düzenlenecek rapor ile tespit edilir. Yetkilendirilmiş gümrük müşaviri hakkında sorumluluk raporu düzenlememden önce yazılı savunması istenir. Savunma isteme yazısının tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde savunma yapılmaması durumunda savunma hakkından vazgeçilmiş sayılır."

Öte yandan, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nda gümrük müşaviri yükümlü olarak kabul edilmektedir. Bu bakımdan, gümrük müşaviri yükümlülere tanınan hakları kullanmakta ve onlar için öngörülen yükümlülüklere katlanmak zorunda kalmaktadır. Ancak Gümrük Kanunu'nda hakların tanımlanmasındaki belirsizlik ve yetersizlik bu hakların kullanılmasını etkilemektedir. Diğer taraftan, gümrük yükümlüleri için öngörülen yükümlülüklerin ölçülülük ilkesi ile bağdaşmadığı görülmektedir.

Revize Kyoto sözleşmesi uyarınca, gümrük idaresinin işlemlerine karşı yükümlüye etkili ve kapsamlı bir itiraz hakkının tanıması gerekmektedir. Oysa 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 242'nci maddesinde itiraz hem bir hak hem de bir yükümlülük olarak düzenlenmiştir. İtiraz bir hak niteliğini taşımaktadır, zira yükümlünün bu yola başvurması üzerine idarece başvuru otuz gün için yanıtlanmalıdır. İtiraz başvurusu aynı zamanda bir yükümlülük niteliğini taşımaktadır, zira yükümlünün bu yola başvurmadan idari dava açması mümkün değildir. Ayrıca, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nda itirazın zorunlu olup olmadığı hususunda yaşanan belirsizlik uygulamada hak kayıplarına neden olmaktadır. Bu bakımdan, idari itirazın zorunlu olup olmadığı kanun metininde açık olarak düzenlemelidir.

Ayrıca, 4458 sayılı Kanun'da, tahakkuklara, idari para cezalarına ve idari kararlara itiraz edileceği kurala bağlanmıştır. Gümrük Kanununda *"idari kararlara"* itiraz edileceği belirtilmesine rağmen *"idari karar"* kavramını belirlemek güçlük arz etmektedir.

Gümrük Kanunu'nda, gümrük idaresinin idari tasarrufları sınıflandırılmış, gümrük idaresinin idari kararları ile idari işlemleri farklı bir hukuki rejime tabi tutulmuştur. Gümrük Kanunu'nun 3'üncü maddesinde karar, *"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"* olarak tanımlanmıştır. Gümrük Kanunu'nun 242'nci maddesinde bu tasarrufların idari itiraz yolu tüketilerek idari davaya konu edileceği belirtilmek suretiyle gümrük idaresinin bir kısım tasarruflarına özel bir statü verilmiştir. Gümrük Kanunu'nda gümrük idaresinin tasarrufları arasında bir ayrıma gidilmesine rağmen bu tasarrufların sınıflandırılmasında kullanılan ölçütler belirsizdir. Bu durum, uygulamaya ve Danıştay kararlarına yansımakta bazen idarenin bir tasarrufu idari karar olarak kabul edilmekte ve idari itiraza tabi olduğu değerlendirilmekte bazen ise aynı idari tasarruf idari karar olarak nitelendirilmemekte ve

doğrudan idari davaya konu edilmesi gerektiği belirtilmektedir. Bu bakımdan, uygulamada duraksama yaratan idari karar kavramının kullanımın vazgeçilmeli veya idari itiraza tabi olacağı belirtilen işlemler yönünden bir sınırlama getirilmeli veya idari itirazın zorunlu olmadığı düzenlenmelidir. Bu tespitler doğrultusunda, Gümrük Kanunu'nun 242'nci maddesinin 1'inci fıkrasında yer alan düzenleme aşağıda belirtilen şekilde yeniden düzenlenmelidir.

"İlgililer idari dava açmadan önce gümrük idaresi tarafından gümrük mevzuatının uygulanması suretiyle tesis edilen işlemlere karşı üst makama, üst makam yoksa işlemi yapmış olan makama itiraz hakkına sahiptirler. İtiraz işlemin tebliğ tarihinde itibaren on beş gün içinde yapılır. İlgililer, itiraz etmeden doğrudan dava açabilir."

Gümrük müşaviri yükümlü olarak kabul edildiğinden bir gümrük kabahatinin işlenmesi halinde, Gümrük Kanunu'nda öngörülen yaptırımlar gümrük müşavirine de uygulanmaktadır. Ancak, gümrük kabahati karşılığında öngörülen yaptırımlar belirlenirken "*gümrüklenmiş değer"*in katlarının esas alınması, failin kusurunun ve ekonomik durumunun dikkate alınmaması, usulsüzlük kabahatleri ile gümrük vergisi kaybına neden olan gümrük kabahatleri arasında bir ayrım yapılmaması, dolaylı temsil suretiyle gümrük işlemlerini takip eden gümrük müşaviri ile ithalatçının aynı esaslara göre idari yaptırıma tabi tutulması, gümrük kabahatlerinin karşılığı olarak öngörülen yaptırımlarda bir üst sınırın olmaması ölçülülük ilkesine aykırıdır. Bu bakımdan gümrük müşavirleri hakkında gereken özeni göstermemeleri ve kusur nedeniyle idari yaptırım uygulanmak istenilmesi halinde bunun ayrı olarak düzenlemesi gerekmektedir.

Ayrıca, Gümrük Yönetmeliği'nin 574'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında yetkilendirilmiş gümrük müşavirlerinin yaptıkları tespit işlemleri ve bunlara ilişkin raporların doğru olmaması halinde, tespit işleminin kapsamı ile sınırlı olmak üzere kesilecek para cezalarından yükümlü ile birlikte müştereken ve müteselsilsen sorumlu

olduğu düzenlenmiştir. Oysa yetkilendirilmiş gümrük müşavirliği kurumunun düzenlenmesine esas alınan Gümrük Kanunu'nun 10'uncu maddesinin (c) bendinde müteselsil sorumluluğa yahut ceza sorumluluğuna esas teşkil edecek bir norm bulunmamaktadır. Zira Kanunun 10'uncu maddesi, kabahat oluşturan fiil ya da fiilleri belirlememekte, kabahat oluşturacak fiil ya da fiiller ve kabahat karşılığı uygulanacak yaptırım hususunda bir düzenleme içermemektedir. Dolayısıyla anılan normun çerçeve norm olarak da nitelendirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Bu bakımdan, yetkilendirilmiş gümrük müşavirlerine uygulanacak idari yaptırımın bu hususta çerçeve norm öngören bir kanun hükmüne dayanmaksızın yönetmelik ile düzenlenmesi kabahatlerin kanuniliği ilkesine aykırılık oluşturmaktadır.

Gümrük müşaviri yükümlü olarak kabul edildiğinden gümrük vergilerinin adına ve hesabına beyanda bulunan ithalatçı için öngörülen zaman aşımı süresi içinde yükümlüden tahsil edilmesi gerektiği kabul edilmektedir. Ancak, Gümrük Kanunu'nun zaman aşımını durması ve uzamasını düzenleyen hükümlerinin hukuki belirlilik ilkesi ile bağdaşmadığı görülmektedir. Gümrük Kanunu'nun 197'nci maddesinin 2'nci fıkrasında, zaman aşımınının durması; 4'üncü fıkrasında ise zaman aşımının uzaması düzenlenmiştir. Maddenin ikinci fıkrasında "*gümrük yükümlülüğünün doğduğu olayla ilgili olarak dava açılması"* nın zaman aşımını durduracağı kurala bağlanmasına karşın açılacak davanın konusu, davanın niteliği, davanın hangi süre içinde açılması gerektiğine dair bir belirlilik bulunmamaktadır. Maddenin 4'üncü fıkrasında, *"(g)ümrük vergileri alacakları, ceza uygulamasını gerektiren bir fiile ilişkin olması ve zaman aşımı daha uzun bulunan bu fiil nedeniyle ceza davası açılmış olmak kaydıyla, bu alacaklar Türk Ceza Kanunundaki dava ve ceza zaman aşımı süreleri içerisinde kovuşturulup tahsil"* edileceği belirtilmesine karşın, *"gümrük vergileri alacakları"* ibaresi ile neyin kastedildiği, ceza davasının hangi süre içinde açılacağı belirsizdir.

Gümrük müşaviri yükümlü olarak kabul edildiğinden, kanuna aykırı olarak olarak tahakkuk ettirilen vergilerin kaldırılmasını veya kanuna aykırı olarak tahsil edilen vergilerin iadesini istemesi mümkündür. Bu durum vergilerinin kanuniliği ilkesinin bir sonucudur. Zira bu ilke uyarınca vergilerin konulması ve kaldırılması nasıl kanuna uygun olarak yapılıyorsa, kanuna aykırı olarak tahakkuk ettirilen gümrük vergilerinin kaldırılması, kanuna aykırı olarak tahsil edilen vergilerin ise iadesi germektedir. Ayrıca, özdeş ya da benzer durumda olanlardan aynı verginin alınması vergi kanunları önünde eşitlik, kanun önünde eşitlik ve anayasal eşitlik ilkesine aykırı nitelik taşımaktadır. Dolayısıyla, bilerek ve hataen yapılan bu eşitsizliğin giderilmesi gerekmektedir. 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 211'inci maddesinde kanun önünde eşitliğin sağlanması ve kanunilik ilkesinin gerçekleştirilebilmesi için kanunen ödenmemesi gereken bir verginin ödenmesi veya kanunen tahakkuk ettirilmemesi gereken bir verginin tahakkuk ettirilmesi halinde, tahakkuk ettirilen tutarların kaldırılması, tahsil edilen tutarlarında geri verilmesi gerektiği kurala bağlanmıştır. Ancak, düzenleme ulaşılmak istenen amaçla ile uygulamada gerçekleşen sonucun birbiri ile bağdaşmadığı görülmektedir. İlk olarak uygulamada idarece normun kapsamının dar yorumlandığı görülmektedir. Bu eğilimin Danıştay kararlarında da izlenmesi mümkündür. İlk olarak, Danıştay, tahakkuk ettirilen veya ek olarak tahakkuk ettirilen vergilere karşı idari itiraz usulü takip edilerek açılan davalar ile gümrük vergilerin geri verilmesi veya kaldırılması istemiyle idari itiraz usulü izlenerek açılan davalarda, yapılacak yargılamanın kapsamı açısından bir sınırlama getirmiştir. Buna göre, gümrük vergilerin geri verilmesi veya kaldırılması istemiyle idari itiraz usulü izlenerek açılan dava da "*tahakkuk işleminin hukuka uygunluğu yönünden değil, iade talebinin yerindeliğinin, diğer bir ifadeyle, iade koşullarının oluşup oluşmadığının irdelenerek yapılması"* gerekmektedir. İkinci olarak, Danıştay, *"iadesi istenen gümrük vergilerinin kanunen ödenmelerinin veya tahakkuk ettirilmelerinin gerekmediğinin, açıkça; yani, herhangi bir inceleme, araştırma ve yoruma gerek*

olmaksızın anlaşılabilir olması gerektiğini" kabul etmektedir. Danıştay, tarafından geliştirilen bu yaklaşımın temelinde 5383 sayılı Gümrük Kanunu'na göre varılan içtihadı birleştirme kararına kanun metninin üzerinde normatif bir anlam yüklemesi yatmaktadır. Ancak, bu yaklaşımın vergilerin kanuniliği ilkesi ile bağdaştırılmasına olanak bulunmamaktadır.

Gümrük Kanunu'nda ithalatçı ile eşyaya isabet eden gümrük vergilerini müteselsilen ve müştereken ödemekle yükümlü bulunan gümrük müşavirinin tahakkuk aşamasında mı yoksa tahsil aşamasında mı takip edileceğine ilişkin de bir düzenleme bulunmamaktadır. Müşterek ve müteselsil sorumluluk kavramından hareket eden Gümrük idaresi, *"dolaylı temsil durumunda beyan sahibinden (gümrük müşaviri) başka, hesabına beyanda bulunulan kişinin (temsil edilenin) de vergi ödeme mükellefi bulunduğu",* gümrük müşavirinin tahakkuk aşamasından itibaren takip edilmesi gerektiği kabul etmektedir. Oysa Danıştay da müşterek ve müteselsil sorumluluk ilkesinden hareket etmesine karşın gümrük idaresinden farklı bir sonuca varmıştır. Danıştay'a göre "*ithalata ilişkin bir gümrük yükümlülüğünün doğması halinde, vergilerin ödenmesinden ithalatçı ile gümrük müşavirinin, yükümlü olmaları nedeniyle müştereken ve müteselsilen sorumlu"* durlar. Bu halde, *"alacaklı kamu idaresince gümrük vergilerinin tamamının, ithalatçı veya gümrük müşaviri adına aralarında sıra gözetilmeksizin tahakkuk ettirilmesi"* mümkündür. Ancak müteselsil borçlulardan biri adına işlem yapılması halinde diğer borçlular adına işlem yapmak yerine ilk tahakkukun sonucunun beklenilmesi ve tahakkukun sonucuna göre diğer borçlular adına işlem yapılması gereklidir. Bu bakımdan, anılan yaklaşıma göre *"borçlulardan biri adına tahakkuk ettirilerek kesinleşen alacağın, diğer borçludan talep edilmesi aşamasında, yeniden tahakkuk yapılmasına gerek bulunmamakta, alacağın, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun uyarınca cebren tahsili yolunda işlem tesis edilmesi icap etmektedir"* .

Ancak müteselsil ve müşterek borçlulardan her birinin tahakkuk aşamasından itibaren takip edilmesi gerekmektedir. Gümrük müşaviri adına tahakkuk yapılması halinde, itiraz üzerine açılan davada, gümrük müşaviri vergi kaybına neden olan durumu bilmediğine veya mesleği icabı ve mutat olarak bilmesinin gerekmediğine dair şahsi savunma sebeplerini ve eşyanın kıymetine, menşeine ve gümrük tarifesinin belirlenmesine ilişkin ortak savunma sebeplerini ileri sürebilecektir. İlk önce ithalatçının takip edilmesi, tahakkuk kesinleşmesi üzerine gümrük müşavirinin ödeme emri ile takip edilebileceğinin kabul edilmesi halinde gümrük müşavirinin savunma hakkı kısıtlanmaktadır. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 58'inci maddesinde sayılı sebeplerin geniş yorumlanması suretiyle gümrük müşavirinin savunma hakkının korunacağı düşünülebilir. Ancak, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 58'inci maddesinde bu yorumu haklı kılacak bir düzenleme bulunmamaktadır. Ayrıca, gümrük müşavirinin tahakkuk safhasına ilişkin şahsi ve ortak savuma sebeplerini ileri sürme olanağını ortadan kaldıran uygulamanın hak arama özgürlüğünü kurala bağlayan Anayasa'nın 36'ncı maddesi ile bağdaştırılamaz. Yine, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin içtihadı uyarınca vergi aslı ile vergi cezalarının birlikte davaya konu edilmeleri halinde adil yargılanma hakkının vergi davalarına uygulanması gerekmektedir. Uygulamada, gümrük vergileri ve para cezaları için tek işlem tesis edildiği görülmektedir. Bu halde, gümrük müşaviri tarafından tahakkuk ettirilen gümrük vergileri ve para cezalarının iptali istemiyle açılan dava da yargılamanın adil yargılama ilkesine uygun olarak yapılıp yapılmadığı hususu Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi tarafından denetlenebilecektir. Kısaca, gümrük müşavirinin, ödeme emri aşamasından itibaren takip edileceğinin kabul edilmesi halinde, gümrük müşavirinin adil yargılanma hakkının ihlal edilip edilmediğinin denetlenmesi ihtimali ortadan kalkmaktadır. Bu bakımdan, Gümrük Kanunu'na *"gümrük müşaviri diğer yükümlülerle birlikte tahakkuk aşamasından itibaren takip edilir."* şeklinde düzenleme eklenmelidir.

Gümrük işlemlerinin hızlı ve etkin şekilde yürütülmesi, gümrüklendirme sürecinin uzman kişiler tarafından tamamlanması arzulandığından Gümrük Kanunu'nda temsil kurumu düzenlemiştir. Gümrük Kanunu'nun 5'inci maddesinde, temsilin iradi olacağı kabul edilmiş, temsil ilişkisinin kapsamı ve sınırları belirlenmiş ve temsil gümrük mevzuatı ile ilgili tasarrufları ve işlemleri gerçekleştirmek isteyen kişilere bir hak olarak tanınmıştır. Gümrük Kanunu'nda temsilin doğrudan ya da dolaylı olabileceği, doğrudan temsil durumunda temsilcinin başkasının adına ve hesabına; dolaylı temsil durumunda ise kendi adına, ancak başkasının hesabına hareket edeceği düzenlemiştir.

Gümrük Kanunda temsil ilgisine bir hak olarak tanınmasına karşın kanun hakkın kullanımına bir takım sınırlamalar getirmiştir. İlk olarak, gerçek kişiler ancak ticari özellik arz etmeyen eşyanın ve özel kullanıma mahsus taşıt araçlarının gümrük işlemleri ile ilgili olarak vekâletnameye istinaden doğrudan temsil suretiyle iş takip edebilirler. Özel hukuk tüzel kişilerinin temsilcileri ise ancak sınav ve staj şartı hariç gümrük müşaviri olmak için gerekli olan şartları taşımları halinde temsil belgesine istinaden tüzel kişi adına doğrudan temsil suretiyle iş takip edebilirler. Dolaylı temsil suretiyle gümrükler iş takip etmeye kural olarak sadece gümrük müşavirleri yetkilidir. Dolayısıyla, gümrük müşavirleri dolaylı temsil yoluyla gümrük işlerini takip ve sonuçlandırma hususunda *"tekel hakkı"* na sahiptir. Ancak, hızlı kargo taşımacılığı yapan şirketler ve posta idareleri de yaptıkları faaliyet kapsamı sınırlı olarak gümrük işlemlerini dolayı temsil suretiyle takip ve sonuçlandırabilirler.(GK.m.225/1).

Temsil ister doğrudan olsun ister dolaylı olsun temsilcinin verilen temsil yetkisi çerçevesinde hareket ettiğini beyan etmesi, temsilin türünü belirtmesi ve temsil yetkisine sahip olduğunu ispat etmesi zorunludur. (GK. m.5/3). Gümrük Kanunu'nda sadece doğrudan temsil halinde temsil yetkisinin ispatına ve ispatın şekline ilişkin düzenleme yapılmıştır. Gerçek kişi temsilcinin doğrudan temsil suretiyle iş takip etmesi halinde temsil yetkisinin vekâlet ilişkisi çerçevesinde yapıldığını vekâletname ibraz ederek ispat

etmesi gerekmektedir. (GK.225/1). Bunu dışında temsil yetkisinin nasıl ispat edileceğine dair bir belirleme yapılmamıştır. Gümrük Yönetmeliği'nde temsilin türüne göre farklı ispat araçları kabul edilmiştir. Tüzel kişi temsilcilerinin doğrudan temsil suretiyle iş takip edebilmesi için temsil yetki belgesinin ibrazı zorunludur. Gümrük müşavirinin gümrük idaresinde iş takip edebilmesi için eşya sahibince verilmiş noter tasdikli vekâletnameyi ibraz etmesi gerekmektedir .(GY. m. 564). Gümrük Kanunu'nun 5'inci maddesi temsilin ispat edilmesi, gümrük işlemlerinin yapılması için gerekli ve yeterli görülmüş, belgeyle ispat kuralı kabul edilmiştir. Bunun dışında ispat edici belgenin niteliğine ilişkin bir belirleme yapılmamıştır. Bu bakımdan, temsilcinin, gümrük müşavirinin, yetkisini yazılı olarak düzenlenen bir belgeyle ispat etmesi halinde gümrüklendirme sürecine ilişkin işlemleri takip edebileceğinin kabulü gereklidir. Dolayısıyla, Gümrük Yönetmeliği'nde ispat yöntemine ve şekline ilişkin getirilen düzenlemeler Gümrük Kanunu'na aykırı nitelik taşımaktadır.

Gümrük Kanunu'nda dolaylı temsil yetkisi güven esasına dayalı olarak gümrük müşavirinin bilgi birikiminden ve uzmanlığından yararlanmak için verilmektedir. Gümrük müşavirinin temsil yetkisini bizzat kullanması ve gümrük işlemlerini bizzat yapması gerekmektedir. Gümrük müşaviri tarafından gümrük işlemlerinin yürütülmesi sırasında temsil yetkisi devredilmez, alt temsilci seçilemez. Aksinin kabulü halinde, gümrük müşavirinin alt temsilcileri yetkili kılmak suretiyle gümrük yükümlülüğünden kaçınması; işlem aşmasına göre gümrük yükümlülüğünü dağıtması mümkün hale gelir. Oysa Gümrük Kanunu'nun temel amacı sınırlı bir yükümlü halkası oluşturmak suretiyle kamu alacağının güvence altına alınmasıdır. Ayrıca, gümrük müşavirinin temsil yetkisinin sınırını aşması durumunda beyanı kendi adına ve hesabına yaptığı kabul edilmelidir. Bu halde, işlemin askıda geçerli olduğu, temsil olunan tarafından daha sonra işleme verilen icazet ile işlemin temsil olunan hesabına yapılmış sayılacağı kabul edilemez.

Gümrük Kanunu temsili, temsilin türlerini, verilen temsil yetkisinin nasıl kullanılacağını, temsil yetkisinin belli durumlarda nasıl ispat edileceğini kurala bağlamıştır. Bu düzenlemeler, genel olarak, Borçlar Kanunu'nda yer alan temsile ilişkin düzenlemeler ile büyük ölçüde örtüşmektedir. Ancak, kavramlar, bazen yeniden nitelendirilerek Borçlar Kanunu'nda kullanılan anlamının dışında kullanılmış bazen ise, herhangi bir düzenleme yapılmamıştır. Bu bakımdan, dolaylı temsil yetkisinin verilmesiyle temsilci ile gümrük idareleri, gümrük idareleri ile temsil edilen arasında oluşan hukuki ilişkinin kapsamı, tarafların hak ve yükümlülükleri, Gümrük Kanunu'nda yer alan ilke ve kurallara göre saptanacak; Gümrük Kanunu'nda herhangi bir kural bulunmaması halinde, Borçlar Kanunu'nda yer alan temsile ilişkin kurallar, Gümrük Kanunu'nda bir sınırlama olmaması ve gümrük hukukunun niteliğine uygun düştüğü sürece uygulama alanı bulacaktır.

Gümrük Kanunun 192'nci maddesinde, *"aynı gümrük vergilerinin ödenmesinden birden çok yükümlünün sorumlu olduğu hallerde, bunlar söz konusu vergilerin ödenmesinden müştereken ve müteselsilen"* sorumlu olduğu belirtilmesine karşın müteselsil ve müşterek sorumluluk kavramı konusunda bir belirleme yapılmamıştır. Bu bakımdan kavramların anlaşılmasında ve adlandırılmasında Borçlar Hukuku'nun dikkate alınması gerekmektedir. Gümrük idaresi müteselsil sorumluluk halinde gümrük vergilerini müteselsil borçlulardan birinden veya bir kaçında isteyebilir. Gümrük Kanunu uyarınca, beyanda bulunan eşyayı gümrük gözetiminden çıkaran, eşyayı gümrük bölgesine gümrük hukukuna aykırı olarak sokan, gümrük rejimin gerektirdiği hükümlere aykırı davranan kişi veya gümrük müşaviri müteselsil borçlu olabilir. Bu kişiler arasında bazen temsil yetkisine istinaden bazen ise bu kişilerin aynı doğrultuda hareket etmelerine istinaden müteselsil borç ilişkisi yaratılmıştır. Gümrük idaresince tahsil edilmesi gereken tek bir kamu alacağı bulunmasına rağmen Gümrük Kanunu ile eşya ile hukuki veya fiili bağı bulunan kişiler arasında bir bağ kurulmuş, yükümlülerin sayısı kadar borç ve borçlu

yaratılmıştır. Bu halde eşyaya isabet eden vergiler yükümlülerden biri tarafından ödeninceye veya gümrük idaresince bunlardan herhangi birinden tahsil edilinceye kadar gümrük yükümlüğü devam etmektedir. Gümrük yükümlülüğünün birden fazla kişi tarafından yerine getirilmesinin zorunlu olması halinde, gümrük idaresi gümrük vergilerini müteselsil borçlulardan bir veya bir kaçında isteyebilir. Gümrük idaresinin takip yetkisini objektif iyi niyet ve dürüstlük kuralları dışında sınırlayan bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu bakımdan gümrük idaresi vergilerin ödenmesini, gümrük müşavirinden veya ithalatçından ya da her ikisinden isteyebilir. Gümrük yükümlüleri arasında müteselsil borç ilişkisinin düzenlendiği durumlarda kural olarak vergi borcunu ödeyen kişinin diğerlerine rücu etmesi mümkündür. Bu halde, olayın gerçekleşme şekline, müteselsil sorumluların kusur durumuna göre bir değerlendirme yapılması gerekmektedir. Gümrük müşaviri eşyaya isabet eden gümrük vergilerinin ödenmesinden gereken özeni göstermemesi, kusurlu olması halinde sorumlu olduğundan kural olarak ithalatçıya rücu etmesi mümkün değildir. Ancak ithalatçının kusurunun gümrük müşavirinin kusurundan ağır olması, ithalatçının gümrük müşavirini kasten veya bilerek yanıltması halinde müşavirin ithalatçıya rücu edebileceği düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

Akça, Kenan. **Eşya Sınıflandırma Rehberi**, Gümrük Uzmanları Derneği, Yayın No:1, Ankara, 2003.

Akçin, Remzi, Şükrü Keleş. **Gerekçeli Gümrük Kanunu**, Gümrük Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara, 1999.

Akyılmaz Bahtiyar, Murat Sezginer, Cemil Kaya. **Türk İdari Yargılama Hukuku,** Savaş, Ankara, 2016.

Alacakaptan, Uğur. **Suçun Unsurları**, Sevinç Matbaası, Ankara, 1975.

Andros, Richard Salter Storrs**. The United States Costums Guides**, Boston, 1859.(ET. 31.1.2019 https://archive.org)

Anne Van De Heetkamp- Ruud Tusveld, **Origin Managment Rules of Origin in Free Trade Agreements**, Springer, 2011.

Armonize Sistem Nomanklatörüne İlişkin Açıklamalar, (Armonize Sistem) İTO Yayın No:1989/4, İstanbul, 1989.

Arslan, Mehmet. **Vergi Hukuku,** Güncelleştirilmiş 7.Baskı, MKM, Bursa, 2011.

Arzova, Burak. **İthalat Hakkında Her Şey (İthalat İşlemleri),** Türkmen Kitapevi, İstanbul, 2009.

Atan, Turhan. **Türk Gümrük Tarihi (Osmanlı Gümrükleri), C. II,** Gümrük Müfettişleri Derneği Yayın No:12, Ankara.

Aydın, Selman, Nurdane Topuz, Kurtuluş Beyribey. **Gerekçeli, Notlu, İçtihatlı, 4458 sayılı Gümrük Kanunu ve İlgili Mevzuat,** Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2000.

Baş Sobacı, Merve Nur. **Gümrük Müşavirliği Mesleği ve Gümrük Müşavirliklerinin Sorumlulukları**, Oniki levha, İstanbul, 2018. (Baş Sobacı, 2018).

Balcı, Bayazıt. **Gümrük Kıymet İçtihadları**, Kıymet Kompendiyumu, Maliye Bakanlığı, APK Başkanlığı, Yayın No:1994/338, Ankara, 1994, (Balcı 1994).

Balcı, Bayazıt. **Gümrük Kıymeti Kontrolü El Kitabı**, GATT Kıymet Anlaşması, Maliye Bakanlığı, APK Başkanlığı, Yayın No:1993/333, Ankara, 1993, (Balcı 1993).

Balcı, Mustafa. **Teminat İsteme ve İhtiyati Haciz Uygulamalarında Yaşanan Hukuki Sorunlar ve Çözüm Önerileri,** Onikilevaha, İstanbul, 2020, (Balcı2020).

Biyan, Özgür. **Türk Vergi Hukukunda İspat Delil**, Adalet, Ankara, 2012.

Bulutoğlu, Kenan. **Türk Vergi Sistemi, Değişik ve Genişletilmiş Altıncı Basılış,** Ongun Kardeşler Matbaacılık, Ankara, 1979.

Candan, Turgut. **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,** Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2007, (Candan2007).

Candan, Turgut. **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, Genişletilmiş ve Güncelleştirilmiş** 2. Baskı Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006, (Candan 2006a).

Candan, Turgut. **Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu,** Güncelleştirilmiş 3. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Şubat, 2006,(Candan 2006b).

Candan, Turgut. **İdari Yargılama Usulü Kanunu**, PWC Yayınları, İstanbul 2015, (Candan2015).

Canyaş, Oytun. **Yeminli Mali Müşavirlerin Vergisel Sorumluluğu**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006.

Çağlayan, Ramazan. **İdari Yaptırımlar Hukuku**, Asli, Ankara, 2006 (Çağlayan2006) .

Çelik, Binnur. **Dış Ticaretten Alınan Vergilerden Gümrük Vergisi Hukuku,** İmaj Yayıncılık, Ankara, 1999,(B. Çelik 1999a).

Dağ Rüfet, Sami Ceyhan ve Mehmet Ballı, **Gümrük Kıymet Uyuşmazlıkları,** Gümrük ve Ticaret Müfettişleri Derneği İktisadi İşletmesi, Ankara, 2014.

Ram Upendra Das and Rajan Sudesh Ratna, **Perspectives on Rules of Origin Analytical and Policy Insights from the Indian Experience**, Palgrave Macmillan, New York, 2011.

Derdiyok, Türkmen. **Dış Ticarette Vergi ve Mali Yükümlülükler,** Seçkin, Ankara, 2013.

Dölek, Ali. **Gümrük Kıymeti ve Kıymet Tespit Yöntemleri,** Umut Kitap Basın Yayın Dağıtım, İstanbul, 2014. (Dölek2014).

Dölek, Ali. **Gümrük İşlemleri,** Umut Kitap Basın Yayın Dağıtım, İstanbul, 2013, (Dölek 2013).

Dirikkan, Hanife. **Karşılaştırmalı Hukuk Açısından Dampinge ve Antidampinge Önlemler**, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, No:68, İzmir 1996.

Güriz, Adnan. **Hukuk Başlangıcı,** 16. Baskı**,** Siyasal Kitabevi, Ankara, 2016.

Ercan, Tayfun. **Türk Hukukunda Gümrük Kabahatleri**, On iki Levha Yayıncılık, Ankara, 2016, (Ercan2016).

Ercan, Tayfun. **Gümrük Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları,** Adalet Yayınevi, Ankara, 2012, (Ercan2012).

Eren, Fikret. **Borçlar Hukuku Genel Hükümler,** 18. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2015.

Erkan, Fikret. **"Yeminli Mali Müşavirlerin Müşterek ve Müteselsil Sorumluluklarının Değerlendirmesi",** YMM Odası Yayınları, Ankara, 2004.

Erkut, Celâl. **İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği,** Tıpkı Basım, Danıştay Yayınları, Ankara, 2015.

Esener Turhan- Fatih Gündoğdu, **Borçlar Hukuku I Sözleşmelerin Kuruluşu ve Geçerliliği,** Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2017.

Fabio, Massimo. **Customs Law of the European Union**, Fourth Edition, Wolters Kluwer, 2012.

Frunza, Marius-Cristian**. Value Added Tax Fraud,** Routledge, New York, 2019.

Gerçek, Adnan. **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku,** 5. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2010, (Gerçek2010).

Gerçek, Adnan. **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi,** Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2006, (Gerçek2006).

Gormley, Laurence. W. **EU Law of Free Movement of Goods and Customs Union**, Oxford, 2009.

Gök, Özgecan. **Gümrük Vergisinden Kaynaklanan Uyuşmazlıklar,** Yetkin, Ankara, 2019.

Günday, Metin. **İdare Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve güncellenmiş 10. Bası, İmaj, Ankara, 2011, (Günday 2011).

Güneş, Gülsen. **Verginin Yasallığı ilkesi**, XII Levha, İstanbul, 2008.

Hatemi, Hüseyin, Emre Gökyayla. **Borçlar Hukuku Genel Bölüm,** 4. Bası, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2017.

Inama, Stefano. **Rules of Origin in International Trade**, Cambridge University Press, New York, 2009.

İnceoğlu, Sibel. **İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarından adil Yargılanma Hakkı (Kamu ve Özel Hukuk Alanlarında Ortak Yargısal Hak ve İlkeler),** 2'nci Bası, Beta, İstanbul, 2005.

Kaboğlu, Ö. İbrahim. **Özgürlükler Hukuku,** (Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 6. Baskı) İmge Kitapevi, Ankara, 2002.

Kabukçuoğlu, Fatma Dilek. **Danışmanlık Sözleşmesi,** (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2002.

Autar Krishen Koul, **Guide to the WTO and GATT Economics, Law and Politics,** Springer, Delhi, 2018.

Kaneti, Selim. **Vergi Hukuku**, 2. Baskı, Filiz Kitapevi, İstanbul, 1989.

Kapancı, Kadir Berk. **Birlikte Borçlulukta Borçlular Arası İlişkiler,** Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2015.

Karahanoğulları, Onur. **İdarenin Hukukla Kavranması: Yasallık ve İdari İşlemler (Yargı Kararlarına Dayalı Bir İnceleme)**, Güncelleştirilmiş 3. Baskı, Turhan, Ankara, 2015.

Karakoç, Yusuf. **Genel Vergi Hukuku,** Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş, 7.Bası, Yetkin Yayınları, Ankara, 2014. (Karakoç2014).

Kılıç, Kaptan. **Kaçakçılık Suçları ve Gümrük Kabahatleri ve Gümrük Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları**, Gazi, Ankara, 2013.

Kılıçoğlu, Ahmet. **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**,16. Bası (ilave Bası), Turhan Kitapevi, Ankara, 2012.

Kaczorowska, Alina. **Europea Ununion Law,** Fourth Edition, Routledge, 2016.

Kocayusufpaşaoğlu, Necip. **Borçlar Hukukuna Giriş Hukuki İşlem Sözleşme,** 4'üncü basından 5'nci Tıpkı Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2010.

Lyons, Timothy. **EC Customs Law**, Oxford, 2001.

Melikşah, Yasin. **İdari Yargılama Usulünde İspat**, XII Levha, İstanbul, 2015.

Nomer, Halûk N. **Borçlar Hukuku Genel Hükümler,** Gözden Geçirilmiş 16'ncı Bası, Beta Yayınevi, İstanbul, 2018.

Nural, Ali. **4458 Sayılı Gümrük Kanunu -Açıklamalı-,** Yeni Gümrük ve Ticaret Müfettişleri Derneği İktisadi İşletmesi Yayın No: 2 (33), Ankara, 2015.

Oğurlu**,** Yücel. **İdari yaptırımlar Karşısında Yargısal Korunma- idari ceza Hukuku ve İdari Cezalara Karşı Başvuru Yolları**, 2'nci baskı, Seçkin, Ankara, 2001.

Oğuzman, Kemal ve Turgut Öz. **Borçlar Hukuk Genel Hükümler,** C. 2, 9. Bası (6098 sayılı Yeni Türk Borçlar Kanunu'na Göre Güncellenip Genişletilmiş) Vedat, İstanbul, 2012.

Öncel, Muallâ, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan. **Vergi Hukuku,** Gözden Geçirilmiş ve Son Değişiklikler İşlenmiş, 22. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2013.

Özdiler Küçük, Eda. **Vergi Hukukunda Karineler**, Ankara, Adalet Yayınevi, 2011.

Özkan, Meral Sungurtekin. **Avukatlık Mesleği Avukatın Hak ve Yükümlülükleri**, Barış, İzmir,1999.

Öztürk, K. Burak. **Hak Arama Özgürlüğü Çerçevesinde Zorunlu İdari İtiraz,** Yetkin Yayınları, Ankara, 2015.

Saban, Nihal. **Vergi Hukuku,** 7. Bası Beta, İstanbul, 2015.

Sancakdar, Oğuz. **İdari Yargılama Hukuk- Genel Esaslar**, Göktuğ Ofset Matbaacılık, İzmir, 2018.

Saygılıoğlu, Nevzat ve Adnan Gerçek. **Dış Ticaret ve Gümrük Kurallar, İşlemler ve Vergileme,** Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2007.

Serter, Yusuf Sertaç. **İdari Uyuşmazlıkların Çözümünde Yargı Dışı Bir Araç Olarak İdari Başvurular,** Adalet, Ankara, 2015.

Sonsuzoğlu, Elif. **Türk Vergi Hukukunda Fer'i Borç ve Alacak Olarak Faiz**, Filiz Kitapevi, İstanbul, 2001.

Sunay, Süheyla Şenlen. **İdari Yargılama Usulüne Hâkim Olan İlkeler Karşısında İsbat ve Delil Hususları**, Kazancı Hukuk Yayınları No: 154, İstanbul,1997.

Tekin Abdülkadir, Ümit Engin Tekin. **Gümrük işlemleri,** Seçkin, Ankara, 2018.

Tercier, Pierre. Pascal Pichonaz, H. Murat Develioğlu, **Borçlar Hukuk Genel Hükümler**, Onikilehva, İstanbul, 2016.

Tuncer, Selahattin. **Gümrükler ve Gümrük Vergileri Uygulamaları (Teori-Uygulama)**, Yaklaşım, Ankara, 2011.

Von Bar Christian, Eric Clive, Hans Shulte-Nölke (ed), **Principles, Definitions andModel Rules of European Private Law**, Sellier European Law Publishers, Münih, 2009.

Waters, Donald. **Logistic An Introduction to Supply Chain Management,** palgravemacmillan, 2003.

Yaltı, Billur. **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, Beta Yayınları, İstanbul, 2006,(Yaltı 2006).

Yavaşlar Funda Başaran, **Vergi Ödevi İlişkisinin tarafları üzerinden Alman Vergilendirme Usulü, Hukuk Devleti Bakış Açısıyla**, Vergi Ödevi, Seçkin, Ankara 2013, (Yavaşlar2013).

Yerci, Cahit. **Gümrük Mevzuatı Dahil Tüm Yönleriyle İthalatta KDV,** Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2005, (Yerci2005).

Yerci, Cahit. **Gümrük Hukuku ve Davaları**, Seçkin, Ankara, 2019, (Yerci2019).

Yeşilova, Alper. **Gümrük Hukukuna İlişkin Uyuşmazlıklar ve Çözüm Yolları**, Seçkin, Ankara, 2015.

Yıldırım, **Ramazan**. **İdari Başvurular,** Genişletilmiş ve Güncellenmiş 2. Baskı, Mimoza, Konya, 2006.

Yıldırım, Ramazan, Serkan Çınarlı. **Türk İdari Yargılama Hukuku Dersleri**, Astana, Ankara, 2018.

Yılmaz, Dilşat. İ**dari işlemin İcrailik Özelliği,** Astana Yayınları Tez Serisi, Ankara, 2014.

Yurtcan, Erdener. **Yargıtay Kararları Işığında Kabahatler Kanunu ve Yorumu**, Türkiye Barolar Birliği, 2. Bası, Ankara, 2016.

Yüce, Mehmet ve Ali Çelikkaya. **Örnek Uygulamalarla Gümrük Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları,** Dora Basım-Yayın, Bursa, 2016.

What Every Member of the Trade Community Should Know About: Entry, U.S. Bureau of Customs and Border Protection, An informed Compliance, March 2004 (Entry), (ET. 29.11.2020, http://www.cbp.gov).

What Every Member of the Trade Community Should Know About: Reasonable Care, U.S. Bureau of Customs and Border Protection, An informed Compliance Publication January, 2017 (Reasonable Care), (ET. 29.11.2020, http://www.cbp.gov).

What Every Member of the Trade Community Should Know About: Customs Brokers, U.S. Bureau of Customs and Border Protection, An informed

compliance Publication January, 2005, (Customs Brokers) , (ET. 29.11.2020, http://www.cbp.gov).

What Every Member of the Trade Community Should Know About: Tariff, U.S. Bureau of Customs and Border Protection, An informed Compliance (Tariff), (ET. 29.11.2020, http://www.cbp.gov).

MAKALELER

Ağar, Serkan. "İdari Makamlara başvurulduğunda Yanıt İçin Ne kadar Beklenecek'', **Yaklaşım**, Temmuz 2008, S. 187. ss.285-288.

Akbulut, Emre. "İdari İşlemlerde Kanun Yolu ve Süresinin Gösterme Yükümlülüğünün Yargısal Denetimi'', **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S.81, Ankara, 2009, ss.1-21.

Akça, Kenan. "Bağlayıcı Tarife Bilgisi Uygulaması", **Gümrükte Uzman Görüş,** Y. 2, S. 4, Temmuz 2003, ss. 15-29, (Akça2003b).

Akdoğan, Hasan. "Yetkilendirilmiş Gümrük Müşavirliği Sistemi'', **Gümrük Dünyası**, S.60, 2009, ss.10-15,(Akdoğan2009).

Akdoğan, Hasan. "Yeni Gümrük Denetimi Sistemi'', **Gümrük Dünyası**, S.69, 2011/2, ss.19-23, (Akdoğan 2011).

Akkaya, Mustafa. "Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,** C. 46, S. 1-4, Ankara, 1997, ss.185-208.

Aktaş, Batuhan. "Gümrük İşlemlerine Tabi Tutmadan Ülkeye Eşya Sokma Suçu Üzerine Bir İnceleme*",* **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S. 21, Ankara, 2015, ss. 111-156.

Akyılmaz, Bahtiyar. “Bir İdari Usul İlkesi Daha: Anayasa m. 40/2 Başvuru Yollarının Gösterilmesi’’, Yıldızhan Yaylaya Armağan, G**alatasaray Üniversitesi yayınları Armağan serisi**, **No: 4,** İstanbul, 2003, ss.83-91.

Alagic, Ognjen. “Customs Valuation- Challenges in Bosnia And Herzegovına in Line With The WTO Valuation Agreement And The WCO Instruments And Tools”, **Customs Scientific Journal,** Volume 6, Number 1, s.7-25. (ET.6.12.2020, https://ccjournals.eu/ojs/index.php/customs/issue/archive).

Alarie Benjamin, Kalmen H. Datt, Adrian H. Sawyer And Greg Weeks. “Advance Tax Rulings in Perspective: A Theoretical and Comparative Analysis**”**, **New Zealand Journal Of Taxation Law And Policy,** Volume 20, 2014, ss. 362-389. (Alarie ve diğerleri). (ET. 11.12.2020, https://papers.ssrn.com).

Anayurt, Ömer. “1982 Anayasası ve 3071 sayılı Kanuna göre Dilekçe Hakkı’’, **İnsan Hakları Yıllığı**, C. 23-24, 2001-2002, ss.95-128.

Antov, Momchil. “The Role And Importance Of Customs Representation To The Customs Control System in The Republic Of Bulgaria”, **World Customs Journal**, Volume 14, Number 1, ss.17-29. (ET. 5.12.2020, http://worldcustomsjournal.org).

Arat, Tuğrul Rifat Erten. “DTÖ Hukuku Ve Türkiye’ye Etkileri’’, **Dünya Ticaret Örgütü Doha Turu Çok Taraflı Ticaret Müzakereleri ve Türkiye, (**Ed.M. Sait Akman, Şahin Yaman), Türkiye Ekonomi Araştırmaları Vakfı, Ankara, 2008, ss.355-418.

Arat, Tuğrul. “Avrupa Birliği ve Birliği ve Türkiye Arasındaki İlişkiler ve Gümrük Birliğinin Yeri’’, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.44, S.1, Ankara, 1995, ss. 587-606.

Ardıç, Mehtap. “Gümrük Vergilerinde Zamanaşımı ve Tahakkuk Zamanaşımı Üzerine Bir Değerlendirme”, **Gümrükte Uzman Görüş**, Y. 9, S. 28-29, Ocak-Haziran 2011, ss. 77-83.

Arslan Öncü, Gülay. “Vergi Hukuku ve Yargılamasına Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin Uygulanabilirliği: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Bir Analiz”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Y.6, S.20, Ocak 2015, ss.139-190.

Arslan, Mehmet Ali. “Serbest Transferler ve Mevzuat Karşısındaki Durumu’’, **Gümrük Dünyası,** 2008, S. 57, ss.35-41,(Arslan 2008b).

Arslan, Mehmet Ali. “Gümrükte Uzlaşma’’, **Gümrük Dünyası**, S.69, 2011/2, ss.3-7,(Arslan, 2011).

Arslan, Mehmet Ali. “Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu Oyunları’’, **Gümrük Dünyası**, S.58, İlkbahar 2008, ss.35-41,(Arslan 2008a).

Artun, Emine Sevcan ve Özgecan Gök. “Bazı Ekonomik Etkili Gümrük Rejimlerine İlişkin Hükümlerin İhlâli İçin Belirlenen Yaptırımın Anayasa’ya Uygunluğu (Hukuk Devleti ve Ölçülülük İlkesi Özelinde Bir Değerlendirme)”, **Ceza Hukuku Dergisi,** Y. 12, S. 35, Aralık 2017, ss. 151-200.

Aslan, Zehreddin. “Meslek Kuruluşlarına Zorunlu Üyeliğin Üzerine Hukuki Bir Değerlendirme**”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,** Cilt: 15, Özel S., 2013, ss. 1229-1240. (ET. 7.12. 2020, https://dergipark. org.tr).

Atay Yeliz Şanlı, “İdari İşlemde Başvuru Yollarının Gösterilmesi Yükümlülüğü’’, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S.96, Ankara, 2011, ss.293-318.

Attwater, M. David "The General Rules for Interpretation of the Harmonized Commodity Description and Coding System From a Canadien Perspective'' **Internetional Lawyer**, S.30, 1996, ss.757-781.

Avcı, Işıl Emine. "Gümrük Mevzuatında Dolaylı Temsil Müessesesi ve Dolaylı Temsilcinin Sorumluluğu", **Gümrükte Uzman Görüş,** Y. 9, S. 28-29, Ocak-Haziran 2011, ss.22-29.

Aydın, Mesut. "Anayasa Mahkemesi Kararlarında Hak Arama Özgürlüğü'', **Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, C.61, S. 3, Ocak 2006, ss.1- 37.

Aykın, Hasan. "Mükellefin Özelge Yoluyla İzahat Talep Hakkı, Hukuki Sonuçları ve Bazı Tartışmalı Konular'', **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S.125., 2016, s.147-186.

Ayyıldız, Serkan. "Ticaret Politikalarında Menşe Kurallarının Önemi", **Gümrükte Uzman Görüş,** Y. 8, S. 20, Ocak-Mart 2009, ss.63-68.

Bağrıaçık, Ahmet. "Danıştay Kararları Işığında İdari Yargıda Menfaat İhlali'', **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.7, S.2, 2016, ss. 39-70.

Baker, Steven W. "How the "Reasonable Care" Obligation of 19 USC 1484(a) Can be Used as Leverage by Customs to Force Payment of Duties that have Otherwise Become Final", **Corporate Counsel's International Adviser**, January 1, 2011, No.308, (ET. 29.11.2020, http://swbakerlaw.com).

Barceló III, John J. "Harmonizing Preferential Rules of Origin in the WTO System", **Cornell Law School research paper No. 06-049**, October, 2006 ss. 1-42. (ET. 11.12.2020, https://www.ssrn.com).

Barreira, Enrique C. “Valuation Of Goods In International Transactions: Diverging Interpretations Among National Agencies”, **World Customs Journal**, Volume 10, Number 2, ss. 37-45, (ET. 5.12.2020, http://worldcustomsjournal.org).

Baş Sobacı Merve Nur, “Gümrük Müşavirlerinin Mesleki Sorumlulukları Kapsamında Dolaylı Temsil Yetkileri ve Hukuki Sorumlulukları’’, **Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi**, S.6(1), 2016, ss.193-212.

Baş, Eylem. “Vergi ve Ceza Hukuku Bakımından “Zamanaşımı’’ Kavramı Üzerine Bir İnceleme’’, **Prof. Dr. Nevzat Toroslu’ya Armağan**, C.I AÜ Yayınları No. 349, AÜ Basımevi, Ankara, 2015, ss.199-242.

Başaran Yavaşlar, Funda. “Vergi Suç ve Kabahatleri Hukukunda Son Durum’’, **İstanbul Barosu Dergisi**, C.82. S.6, 2008, ss. 2840-2859, (Başaran Yavaşlar 2008a).

Başaran Yavaşlar, Funda. “Anayasa Temelinde Benzeri Mali Yükümlülük Kavramı’’, **Vergi Sorunları Dergisi**, S.118, 1987, ss.114-133, (Başaran Yavaşlar 1987).

Başaran Yavaşlar, Funda. “Türk Vergi Hukuku’nda Uzlaşma”, **Marmara Üniversitesi İİBF. Dergisi,** Y. 2008, C. XXV, S. 2, ss. 309-337, (Başaran Yavaşlar, 2008).

Başkol, Murat Ozan. “İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesinde Anti-Damping Soruşturmalarının Etkinliği’’, **Ekonomi Bilimleri Dergisi,** C.6, S.1, Ocak 2010, ss.107-114. (ET.23.3.2019 http://dergipark.gov.tr).

Başlar, Kemal. “Gümrük Birliği “Anlaşmasının” Hukuki (1/95 sayılı Ortaklık Konseyi Kararının Hukuki Niteliği’’, **Ankara Avrupa Çalışmaları Dergisi,** C.4,S.1, 2004, ss.151-198.

Bayar, İbrahim Nihat. “Vergi Hukukunda Mükellef Aleyhine Uygulanan Gecikme Faizinin Değerlendirilmesi’’, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 11, S. 3-4, 2003 ss.309-317.

Bekar, Elif. “Kabahatler Kanunu’nun Genel Hükümlerinin Değerlendirilmesi”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, C. 69, S. 1-2, 2011, ss. 1033-1050.

Berksoy, İrem. “Vergi Güvenliğinin İki Boyutu: Yasallık İlkesi Karşısında Meşru Güven İlkesi’’, **Journal of Life Economics, C.3.**, S.1. ss.71-92.

Bilici, Nurettin, Funda Başaran Yavaşlar. “Non Bis in İdem ve Yasallık İlkesi”, **Prof.Dr. Şükrü Kızılot’a Armağan**, Ankara, 2014, ss.49-72.

Bolhöfer, Carolin Eve. “Trade Facilitation – Wto Law And Its Revision To Facilitate Global Trade In Goods”, **World Customs Journal,** Volume 2, Number 1, ss.31-39. (ET.5.12.2020, http://worldcustomsjournal.org).

Bowering, Geoff. “ Does E-Commerce And The Growing Availability Of Trade Data Mean That The Customs Declaration May No Longer Be Required?”, **World Customs Journal**, Volume 12, Number 1, ss.6-16.(ET.5.12.2020, http://worldcustomsjournal.org).

Bozdoğan, Mine Nur. “Yeni Özelge Sisteminin İncelenmesi, Yanılma ve Vergi İncelenmesine İlişkin Yeni Esaslar Çerçevesinde Değerlendirilmesi’’, Mali **Çözüm**, Temmuz- Ağustos 2012., S. 112, ss.73-90.

Bozkurt, Cevdet. “Değişen Gümrük Mevzuatı Karşısında Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu (KKDF) Uygulamalarının Değerlendirilmesi’’, **Yaklaşım Dergisi**, S.207, Mart 2010, E-Yaklaşım (E.T. 28.03.2019, www.yaklasim.com)(C. Bozkurt 2010).

Bozkurt, Cevdet. “Menşe Kavramı ve Menşe Kazanma Kriterlerinin İlgili Mevzuat Işığında Değerlendirilmesi”, **Mali Çözüm Dergisi**, S. 104, Mart-Nisan 2011, ss. 149-160, (C. Bozkurt 2011).

Bozkurt, Nevzat. “Gümrük Vergileri ve Para Cezaları İçin Uzlaşma Müessesi’’, **Mali Çözüm**, Kasım/Aralık, 2011, S.108, ss.99-110, (N. Bozkurt 2011c).

Bozkurt, Nevzat. “İthalat Sürecinde Tahsil Edilen Ek Mali Yüklerin Hukuksal Anlamı”, **Mali Çözüm Dergisi,** S. 107, Eylül-Ekim 2011, ss. 139-142, (N. Bozkurt 2011a).

Bozkurt, Nevzat. “Yetkilendirilmiş Gümrük Müşaviri mi? Yeminli Gümrük Müşavirimi?’’, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S.52, Nisan 2008, ss.221, (N. Bozkurt 2008).

Bozkurt, Nevzat. “Zamanaşımına Uğramış Gümrük Vergilerine Para Cezası Uygulanabilir mi?”, **Mali Çözüm Dergisi,** S. 106, Temmuz-Ağustos 2011, ss.181-189 (N. Bozkurt 2011b).

Boztaş, Duygu. “Damping Kavramı ve Anti-damping Düzenlemelerinin Tarihsel Gelişimi’’, **Gümrük Dünyası**, S.70, 2011/3 ss.58-64.

Buğdaycı Melike Özge Çebi. “İdari Usul ve Dinlenilme Hakkı’’ **Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi**, 2016/1, ss.25-46.

Bulut, Mustafa Kemal. “Gümrük Vergisine Eş Etkili Vergi ve Mali Yüklerin Gümrük Vergisi Tanımı Kapsamında Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi,** S. 334, Ekim 2007, ss. 139-148.

Burak, Pınar. “Vergi Denetiminin Hukuka Uygunluğunun Yargı Yoluyla Sağlanmasında Hukukî Dinlenilme Hakkı (Teori-Uygulama ve Sorunlar)”, **Prof. Dr. Hakan Pekcanıtez’e Armağan**, C. IV, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 16, Özel Sayı 2014, İzmir, 2015, ss. 4355-4397.

Candan, Turgut. “Gümrük Vergisine İdari Dava Açılmadan Önce Tahakkuka İtirazın Önemi’’, **Yaklaşım Dergisi,** S. 51, Mart 1997, E-Yaklaşım, (E.T. 29.3.2019, www.yaklasim.com)(Candan1997).

Vinnie Chan, “Binding Rulings”, **Fiscal Studies**, Vol.18, No:2, 1997, 189-210.

Chaplin Peggy, “An Introduction to the Harmonized System”, **N.C. J. Int'l L. & Com. Reg**. Volume 12, Number 3, (1987), ss.417-432. (ET. 6.12.2020http://scholarship.law.unc.edu/ncilj/vol12/iss3/5).

Chen, Shu-Chien. “In the name of legal certainty? Comparison of advance ruling systems for tariff classification in the European Union, China and Taiwan”, **World Customs Journal**, Volume 10, Number 2, ss.47-63. (E.T.5.2.2020, http://worldcustomsjournal.org).

Cnossen, Sijbren. “Economics and Politics of Excise Taxation”, **Theory and Practice of Excise Taxation** (Ed Sijbren Cnossen), Oxford University Press, New York, 2005.

Cöne, Hüseyin, “Gümrük Müşavirliği”, **Gümrük Müşaviri**, S.4. 2004, ss.23-25. (ET.5.4.2017. http://www.igmd.,org).

Çağlayan, Ramazan. “İdari Yargılama Usulünde Tanık Delilinin Yeri”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,** C.11.S.3-4,2003, ss. 195-206, (Çağlayan2003).

Çalışkan, İbrahim. “Gümrük Müşavirinin Hukuki-Mali Sorumluluğu Üzerine”, **Gümrük Müşaviri**, S.4, 2004, s.20. (ET.5.4.2017. http://www.igmd.,org).

Çavdar, Abdullah. “Türk Vergi Hukukunda Gecikme Faizi Ve Gecikme Zammı-Hukuki Nitelikleri, Farklılıkları ve Ölçülülük İlkesi Açısından Değerlendirilmesi’’, **Sosyal Araştırmalar ve Davranış Bilimleri Dergisi**, S.1, Ocak-2015, ss.1-11. (ET.23.3.2019 http://dergipark.gov).

Çavuş, Mehmet. “Gümrük Vergileri ile İlgili Uyuşmazlıkların, Danıştay Kararları Doğrultusunda, İdari Aşamada Çözümü”, **Yaklaşım Dergisi**, S. 30, Ocak 2006, E-Yaklaşım. (E.T. 29.3.2019, www.yaklasim.com).

Çelik, Bayram, Çoşkun Şenol. "Gümrük İdaresince Tahsil Edilen Vergi ve Fonlar'', **Gümrük Dünyası,** S.33, Nisan 2002, ss.17-27.

Çelik, Binnur. "İthalde Alınan Katma Değer Vergisi ve Günümüzdeki Önemi", **Gazi Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi,** C. 1, S. 2, Ankara, 1999, ss. 117-125 (B. Çelik1999b).

Çelik, Cengiz. "Gümrük Uzlaşma Müessesi Uygulamasında Yasallık'', **Mali Çözüm**, Temmuz/Ağustos 2016, S.136, ss. 131-142.(C. Çelik).

Çetin, Güneş. "Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi Üzerindeki Etkisi", **Yönetim ve Ekonomi ve Ekonomi**, 2007, C.14, S.2, ss.171-187.

Çetinoğlu, Tansel. "Dünya'da ve Türkiye'de Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği: Sorumlulukları, Sorunları ve Çözüm Önerileri'', **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, S.45,Temmuz-2015, 73-85. (ET.26.3.2019, http://dergipark.gov.tr).

Çitil, Bünyamin. "Vergi Hukukunda Mali Müşavirlerin Sorumluluğu'', **Türkiye Barolar Birliği**, S.106, 2013, ss.345-356.

Dalyan, İsmail. "Dış Ticaretin En önemli Gümrük İşlemi: Gümrük Beyanı'', **Gümrükte Uzman Görüş,** Y. 9, S. 25, Nisan- Haziran, 2010, ss.21-24.

Damon, Paling. "China: Intermediate Agency Customs Audits", World Customs Journal, Volume 3, Number 1, s.87-89. (ET. 5.12.2020, http://worldcustomsjournal.org).

Demir, Oğuzhan. "Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Görevli Mahkeme", **Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi,** C. VIII, S. 3-4, Y. 2004, ss. 185-234,(Demir 2004).

Demir, Oğuzhan. “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Yetkili Mahkeme”, **Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi,** C. XI, S. 1-2, Haziran 2007, ss. 219-256, (Demir 2007).

Demirbaş Aksüt, Burcu ve Özgecan Gök. “Gümrük Vergisinden Kaynaklanan Anlaşmazlıkların Uzlaşma Yolu İle Çözümü”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 18, S. 2, 2016, İzmir, 2017, ss. 75-125.

Ercan, Cuma. “Lojistik Maliyetler Ve Muhasebeleştirilmesi’’, **Uluslararası Ticaret ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi**, C.2, S2, 2018, ss.86-94.

Ertaş, Avni. "Gümrük Müşavirliği Mesleği **Gümrük Müşaviri**, S.2. 2004, ss.24-26. (ET.5.4.2017, http://www.igmd).

Eşrefoğlu, Damla. “Bağlayıcı Menşe Bilgisi ve Onaylanmış İhracatçı Yetkisi’’, **Gümrük ve Ticaret,** Y. 11, S. 33, Ocak-Mart 2013, ss.63-65.

Friedhoff Michiel and Martijn Schippers. “ECJ Judgment in Hamamatsu Case: An Abrupt End to Interaction Between Transfer Pricing and Customs Valuation?”, **Erasmus School of Law**, (ET. 13.12.2020, hdl.handle.net/1765/114141).

Forrester Ian, Omar E. Odarda, “The Agreement On Customs Valuatıon’’, **The World Trade Organization: Legal, Economic And Political Analysis Volume I, (**Ed**.** Patrick F. J. Macrory, Arthur E. Appleton, Michael G. Plummer), Springer, 2005, ss.531-572.

Forrester, Ian, Tashi Kaul, “Tariff Classification’’, **The World Trade Organization: Legal, Economic And Political Analysis Volume I,** (Ed. Patrick F. J. Macrory, Arthur E. Appleton, Michael G. Plummer), Springer, 2005, ss.1581-1598.

Fulkerson Daniel L., "Fundamentals of Importing and the Customs Modernization Act", **Tulsa J. Comp. & Int'l L**., 5, 335 (1997), ss. 335-364. (ET. 29.11.2020, http://digitalcommons.law.utulsa.edu/tjcil/vol5/iss2/4).

Gellert Lothar, "The Burden Of Proof in The Contex Of A Post- Clearance Recovery Of Customs Duties", **Customs Scientific Journal**, Volume 3, Number 1, s.81-85. (ET. 6.12.2020, https://ccjournals.eu/ojs/index.php/customs/issue/archive).

Gerçek, Adnan. "Dış Ticaret Üzerindeki Mali Yükler'', **Yaklaşım Dergisi,** S.184, Nisan 2008, E-Yaklaşım, (E.T.28.03.2019, www.yaklasim.com)(Gerçek2008).

Gökbel, Doğan. "Vergi Mükelleflerine Daha Fazla Belirlilik İçin Özelge Uygulaması", **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, C.3, S. 2, 2008, ss.171-187. (ET. 7.12. 2020, https://dergipark. org.tr).

Green, Andrew and Michael Trebilcock. "The Enduring Problem of World Trade Organization Export Subsidies Rules", **Law and Economics of Contingent Protection in International Trade**, (Ed. Kyle W. Bagwell, George A. Bermann, Petros C. Mavroidis), Cambridge University Press, New York, 2010, ss.116-171.

Grigoriou, Christopher. "Revenue Maximisation Versus Trade Facilitation: The Contribution Of Automated Risk Management", **World Customs Journal,** Volume 13, Number 2, s.77-90. (ET. 5.12.2020, http://worldcustomsjournal.org).

Göçmen, İlke. "Avrupa Birliği ile Türkiye Arasındaki Gümrük Birliğinin Güncellenmesinin Yöntemi ve Usulü: Avrupa Birliği Açısından Bir Bakış'', **Ankara Avrupa Çalışmaları Dergisi**, C:15, No:1, Yıl: 2016, ss.85-115, (Göçmen 2016).

Göçmen, İlke. "Avrupa Birliği İle Türkiye İlişkileri Çerçevesinde Türk Mahkemelerinin Avrupa Birliği Hukuku Karşısındaki Tutumuna Yönelik Bir Öneri: AB-Dostu

Yorum Yöntemi'', **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.63 S.1 2014, ss.131-167,(Göçmen 2014).

Gök, Özgecan. "Gümrük İdaresinden Bilgi Talep Etme Hakkı ve Bilginin Hukukî Niteliği", **Vergi Sorunları Dergisi,** S. 337, Ekim 2016, ss. 115-134, (Gök2016).

Gökçeoğlu, Mustafa. "Modernize Gümrük Kodu ve Getirdiği Yenilikler", **Gümrükte Uzman Görüş**, Y. 8, S. 20, Ocak- Mart, 2009, ss.12-17, (Gökçeoğlu 2009).

Gökçeoğlu, Mustafa. "Yetkilendirilmiş Gümrük Müşavirlerine Uygulanan Cezai İşlemler", **Gümrükte Uzman Görüş,** Y.9, S. 25, Nisan-Haziran 2010, ss.36-42, (Gökçeoğlu2010).

Göker, Cenker. "Dış Ticaret İşlemlerine Konulan Ek Mali Yükümlülüklerde Öngörülebilirlik İlkesi Üzerine Bir Deneme", **Ankara Barosu Dergisi,** 2013/1, ss. 113-124.

Gümüş, Mustafa. "Gümrük Para Cezalarına Karşı Bir Koruma Aracı Olarak Bağlayıcı Tarife Bilgisi", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S. 63, Mart 2009, ss. 263-266.

Günday, Metin. "İdari Yargının Görev Alanının Anayasal Dayanakları'', **Anayasa Yargısı**, No.14. 1999, s. 347-358,(Günday1999).

Güngör, Ali. "Yüzyıllık Tarihsel Süreç ve Kamu Kurumu Niteliğindeki Meslek Kuruluşu'', **Gümrük Müşaviri**, S.10, 2006, ss.28-29. (ET.5.4.2017, http://www.igmd.org. tr).

Güran, Mehmet Cihan. "Avrupa Birliğinde Özel Tüketim Vergilerinin Uyumlaştırılması ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi'', **Hacettepe Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi,** C.23, S.1, 2005, ss.261-286.

Gürdal Temel, Şebnem Ekeryılmaz. “Vergilendirme Hukuki Güvenlik ilkesinin Danıştay Kararları ışığında İncelenmesi’’, **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi,** C.13.S.2, Ağustos 20018, ss. 205-226.

Güzel, Oğuzhan. “Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında İdarî Yargının Görev Alanına Yönelik Müdahalelerin Değerlendirilmesi”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi** C.17, S. 1-2, 2013, ss.1484-1524.

Grainger, Andrew. “Customs And Trade Facilitatıon: From Concepts To Implementation”, **World Customs Journal**, Volume 2, Number 1, ss.17-30. (ET.5.12.2020, http://worldcustomsjournal.org).

Gwardzińska, Ewa. “The Role of Customs Brokers in Facilitating İnternational Trade’’, **World Customs Journal**, Volume 8, Number 1, ss.63-70. (ET. 27.2.2019 http://worldcustomsjournal.org).

Hakyemez, Yusuf Şevki. “Anayasal Demokrasi Açısından Kamu Kurumu Niteliğindeki Meslek Kuruluşları”, **Türkiye’de Kamu Kurumu Niteliğindeki Meslek Kuruluşları, Sivil Toplum ve Demokrasi**, (Ed. Atilla Yayla, Bican Şahin), Liberal Düşünce Topluluğu Derneği, Ankara, 2011. ss. 49-86.

Hatipoğlu, Cengizhan. “İdari Merci Tecavüzü ve Dört Gri Alan”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi,** Y. 6, S. 21, Nisan 2015, ss. 359-384.

Haytaoğlu, Rüştü. “Özel Tüketim Vergisi Üzerine Bir Değerlendirme’’, **Gümrük Dünyası** , S.57, İlkbahar 2008, ss. 28-34.

Hepaksaz, Engin. “Vergi Mükellefi- Mali Müşavir İlişkilerinde Yetki -Sorumluluk Sorunsalı (Genel Sorunlar Ve Bazı Yargı Kararları Işığında Değerlendirmeler)’’ **Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi,** C.20, S.1, Haziran 2018, ss.233-251.

Hayward, Edward J. and Long, Julie. "Comparative Views of U.S. Customs Valuation Issues in Light of the U.S. Customs Modernization Act", **Minnesota Journal of International Law.** Volume 15, 1996, ss.311-331. (ET.29.11.2020, https://scholarship.law.umn.edu/mjil/15).

Heredia, Alejandro García. "The Concept of 'Good Faith' in the Particular Case of Preferential Arrangements", **Global Trade and Customs Journal**, Volume 13, Issue 6, ss.239-252.

Hunt Ülo, Ott Kopel, "Classification And Coding: Approach Of Different International Organizations", **Transport**, Volume 21, No 3, (2006), ss.189-196. (ET. 6.12.2020 https://www.tandfonline.com).

Iğdır, Engin. "Bağlayıcı Tarife Bilgisi ve Hukuki Etkisi'', **Gümrük Dünyası**, S. 66, Mart- 2010, ss.24-27.

Işıklar, Celal. "İdari Yargılamada İlk İncelemenin Sıra, Düzen ve Usûlü'', **Türkiye Adalet Akademisi**, C.1, Y:2, S:6, 2011, ss.69-140.

İba, Şeref, Yasin Söyler. "Yeni Hükümet Sisteminde Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi İle Cumhurbaşkanı Kararının Nitelik Farkı Ve Hukuki Sonuçları", **Anayasa Yargısı,** C. 36, S. 1, (2019). ss.195-223.

İnceci, Ahmet. Mehmet Tosuner. "Türkiye'de Gümrük Uyuşmazlıklarının İdari Çözümü Karşılaştırmalı Bir Değerlendirme", **Maliye Dergisi,** S.174.Ocak-Haziran 2018, ss.402-430.

Jackson, Andrew. "ICT And The New Global Investment Paradigm: Challenges To Crossborder Trade And Investment", **World Customs Journal**, Volume 3, Number 1, s.55-61. (ET.5.12.2020, http://worldcustomsjournal.org).

Kağıtcıoğlu, Mutlu. "İdari İşlem Teorisi Çerçevesinde İdari Merci Tecavüzü Kavramının Değerlendirilmesi", **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi,** Y. 7, S. 30, Nisan 2017, ss. 237-271.

Karadağ Coşkun, Neslihan ve İbrahim Organ. "Gümrük Uzlaşması ve Vergi Usul Kanunu'ndaki Uzlaşma Kurumu ile Karşılaştırmalı Olarak Değerlendirilmesi", **Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi,** C. 7, S. 1, 2014, ss. 370-396.

Karakaş, Fatma Tülay. "Karine Kavramı Kanuni Karineler ve Varsayımlar'', **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.62, S.3, 2013, ss.729-759.

Karataş Durmuş, Neslihan. "Vergi Hukukunda İspat ve Delil'', **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,** C. XVIII, S. 3-4, 2014, ss.505-528.

Kaya, Hasan. "5911 Sayılı Kanuna Göre Beyannamede Düzeltme ve Beyannamenin İptali'', **Gümrükte Uzman Görüş,** Y. 8, S. 23, Ekim-Ocak 2010, ss.52-54.

Kayaçağlayan, Metin. "Türk Hukukunda Vergi Yargısı ile İdari yargı Arasındaki İlişkiler ve Vergi Yargısının Görev alanı", **Prof. Dr. Muallâ Öncel'e Armağan**, Cilt II, Ankara, 2009, ss.1281-1303.

Kendy, Kevin. "GATT 1994'', **The World Trade Organization: Legal, Economic And Political Analysis Volume I**, (Ed. Patrıck F. J. Macrory, Arthur E. Appleton, Michael G. Plummer), Springer, 2005, ss.89-186.

Kılınç Selin, Hatice Yurtsever, "Gümrük Vergisi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözüm Yolları'', **Uluslararası Hakemli Beşerî ve Akademik Bilimler Dergisi**, C.4, S.12, 2015, ss.1-26.

Kır, Bahadır. "Gümrük Uyuşmazlıklarının Alternatif Çözüm Yöntemleri", **Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, C.19, S.2, 2018, ss.88-109.

Kızılyar, Sema Ayatar. “Ceza Yaptırımı ile İdari Yaptırım Ayrımı’’, **Journal of Yaşar University**, C. 8, S. Özel, 2013, ss.1637-1667.

Kolçak Menşure, “Dış Ticaret Vergilerinin Türkiye Ekonomisine Etkileri’’, **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi,** C. 27, S. 4, 2013, ss.188-209.

Korkut, Mürşide. “Vergi Yargılamasında Delil Sistemi”, **Prof. Dr. Muallâ Öncel’e Armağan**, Cilt II, Ankara, 2009, ss. 1071-1088.

Kovatch, William J. “The Duty of Reasonable Care under the Customs Moderization Act of 1993”, 28 Denv. J. Int'l L. & Pol'y 73 (1999), ss.73-96. (ET. 29.11.2020https://digitalcommons.du.edu/djilp).

Kouzmına Ksenia, Estelle Lataste, “Climate Change Global Challenges And Sustainable Consumption”, **Customs Scientific Journal**, Volume 5, Number 2, ss.17-29. (ET. 6.12.2020, https://ccjournals.eu/ojs/index.php/customs/issue/archive).

Kala Krishna, “Understanding Rules of Origin”, **The Origin of Goods Rules of Origin in Regional Trade Agreements**, (Ed. Olivier Cadot, Antoni Estevadeordal, Akiko Suwa-Eisenmann and Thierry Verdier), Oxford University Press Inc., New York, 2006, ss. 19-34.

Kumrulu, Ahmet. “Vergi Davaları Hakkında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler’’, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,** C. 40 S. 1, 1988, ss. 237-250.

Kütükçü, Abdullah. “Gümrük Vergisine İdari İtiraz’’, **Maliye Postası**, Y.14., S.313, ss.63-66.

Lasiński-Sulecki, Krzysztof . “Will The Court Of Justice Apply Its Anti-Abuse Doctrine In Customs Valuation Cases?”, **World Customs Journal,** Volume 9, Number 2, ss.1-9. (ET. 5.12.2020, http://worldcustomsjournal.org).

Lewis, Gareth. "The Impact of ICT On Customs, World Customs Journal", **World Customs Journal**, Volume 3, Number 1, ss. 1-10. (ET.5.12.2020, http://worldcustomsjournal.org).

Laszuk, Mirosława. "Rules Of Obtaining Binding Tariff İnformation in The EU— Analysis Of Selected Problems'', **World Customs Journal,** Volume 12, Number 1, ss.81-89, (E.T.28.2.2019, http://worldcustomsjournal.org).

Lehr A. Rosimar, NAFTA Title VI Customs Modernization Act: An Importer's Obligation to Use "Reasonable Care" vs. Its Desire to Maximize Profits, ss.1-32 (ET. 29.11.2020, https://works.bepress.com/rosi_lehr/1/)

Lux, Micheal, James Douglas Hamilton. "Modernizing the Comunity Customs Code'' **Global Trade and Customs Journal,** Volume 3, Issue 9, 2008, ss.281-315.

Nelson, Douglas. "The political economy of antidumping: A Survey", **Eur. J. Polit. Econ**. 22 (3), 2006, ss.554-590.

Nowak Tomasz, Cezary Sowıńskı, Wiesław Czyźowıcz**.** "Customs Protection Of Cultural Property As Part Of The Security Policy Of The European Union", **Customs Scientific Journal**, Volume 5, Number 2, ss.7-16. (ET.6.12.2020, https://ccjournals.eu/ojs/index.php/customs/issue/archive).

Ortapolat, Ali. "Avukatlar Gümrüklerde İş Takibi Yapabilir mi Yapabilir mi?", Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, S.39, Şubat, 2007. ss.38-40.

Oktar, S. Ateş. "Vergi Benzeri Mali Yükümlülükler Ek Mali Yükümlülükler ve Bir Totolojik Düzenlemenin Analizi", **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları,** 37. Seri, Y. 1996/1997, ss.155-189.

Öktem, Begüm. "Tersine Lojistik ve Muhasebeleştirilmesi'', **Kırklareli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi,** C 7, S. 2, 2018, ss. 50-67. (ET. 26.3.2019, http://dergipark.gov.tr)

Öncel, Muallâ. "Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk", **Fadıl Hakkı Sur'un Anısına Armağan,** Ankara, 1983, ss. 39–55.

Özdiler, Eda. "Vergi Yargısının Görev Alanı", **Prof. Dr. Muallâ Öncel'e Armağan**, Cilt II, Ankara, 2009, ss.1090-1108.

Özen, Mustafa. "Non bis in idem (Aynı Fiilden Dolayı İki Kez Yargılama Olmaz) İlkesi'', **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.XIV, S.1 2010, ss.389-417.

Özgen, A. Kadir. "Gümrük Kanunu'nun 63'üncü Maddesinin Uygulanması Bakımından 'Eşyanın Muayenesi' Kavramı", **Gümrükte Uzman Görüş**, Y. 8, S. 21, Nisan-Haziran 2009, ss. 4-7, (Özgen 2009).

Özgen, A. Kadir. "Hızlı Kargo Taşımacılığında Dolaylı Temsil", **Gümrük ve Ticaret,** Y. 11, S. 33, Ocak-Mart 2013, ss. 42-52, (Özgen2013).

Özgür, Abdullah. "Gümrük İşlemleriyle İlgili Aklımıza Takılanlar Aklımıza Takılanlar'', **Gümrük Dünyası,** S.75. 2012/4, ss.40-44.

Özkan, Gürsel. "4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu'nda Öngörülen Zorunlu İdari Başvuru Yolları", **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Yıl 5, S. 17, Nisan 2014, ss.63-110.

Özkan, Zehra. "Avrupa Özel Hukukunun Uyumlaştırılması'', **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 66, S.1, 2017, ss.157-199.

Pala Ali Murat. "Tarife Sınıflandırmasının Dış Ticaret İstatistikleri Bakımından Önemi ve Dış Ticaret İstatistiklerine İlişkin AB Mevzuatı", **Gümrükte Uzman Görüş**, Y. 7, S. 17, Nisan- Haziran 2003, ss.18-24.

Pashova, Sabka. “Electronization Of The Bulgarian Customs Administration”, **Customs Scientific Journal**, Volume 7, Number 1, ss.34-48. (ET.6.12.2020, https://ccjournals.eu/ojs/index.php/customs/issue/archive).

Pınar, Burak. “Vergi Denetiminin Hukuka Uygunluğunun Yargı Yoluyla Sağlanmasında Hukukî Dinlenilme Hakkı (Teori-Uygulama ve Sorunlar**)”, Prof. Dr. Hakan Pekcanıtez’e Armağan**, C.IV, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 16, Özel Sayı 2014, İzmir, 2015, ss.4355-4397.

Pickett, Eric. “Entering the EU Market in The Face Of Anti-Dumping Duties: New Exporter Reviews”, **World Customs Journal**, Volume 8, Number 1, s.138. (ET. 5.12.2020, http://worldcustomsjournal.org).

Sancakdar, Oğuz. “İdari Yargıda ‘Tek Dilekçe ile Dava Açma’ (Karşılaştırmalı Hukukî Analiz)”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,** C. 9, S. 2, 2007, ss. 223-269.

Sancar, Mithat. “İdari Yargılama Usulü Kanununun 10 ve 11. Maddeleri Bağlamında İptal Davalarında Süre”, **Amme İdaresi Dergisi**, Sayı: 23/1, Yıl: 1990, ss. 69- 88.

Saraç, Mehmet. “Türkiye’nin KKDF Gerçeği’’, **Muhasebe ve Finansman Dergisi,** S.47, Ocak 2010, s. 153-172. (ET.23.3.2019, http://dergipark.gov.tr).

Sarıkaya, Kadir. “Gümrük Vergi Hukukunda Uzlaşma’’, **Gümrük Dünyası**, S.76, 2013/1, ss.60-65,(Sarıkaya 2013).

Sarıkaya, Kadir. “Beyan ile Muayene Arasındaki Farklar ve Uygulanacak Müeyyideler’’, **Gümrük Dünyası**, S.58, İlkbahar 2008, ss.42-45, (Sarıkaya 2008a).

Sarıkaya, Kadir. “Eşyanın Gümrük Kıymetinin Belirlenmesi’’, **Gümrük Dünyası**, S.69, 2011/2, ss.65-72, (Sarıkaya 2011).

Sarıkaya, Kadir. “Gümrük İşlemleri Açısından Ana Hatlarıyla Katma Değer Vergisi’’, **Gümrük Dünyası**, S.75. 2012/4, ss. 63-68, (Sarıkaya 2012).

Sarıkaya, Kadir. “Tarifenin Yorum Kurallarına Genel Bir Bakış’’, **Gümrük Dünyası**, S.58, 2008, ss.49-61, (Sarıkaya 2008b).

Saygılıoğlu, Nevzat. “Gümrük Vergisi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü”, **Yaklaşım Dergisi,** S.127, Temmuz 2003, E-Yaklaşım, (E.T. 29.3.2019, www.yaklasim.com**)**.

Saygın, Engin. “Haklı Beklentilerin Korunması İlkesine Yönelik Türk ve İngiliz İdare Hukuku Yaklaşımı Üzerine Karşılaştırmalı Analiz’’, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, 2016., S.126. ss. 211-234.

Sayın, Yılmaz Aydın. “Türkiye’nin Başlattığı Anti-damping Soruşturmaları Üzerine Ampirik Bir Çalışma’’, **Akademi Sosyal Bilimler Dergisi,** C.6, S.16, Ocak-2019, ss.153-156. (ET.23.3.2019 http://dergipark.gov.tr).

Sefer, Yakup. “Gümrük Vergilerinin Geri Verilmesi Kaldırılması’’, **Gümrük Dergisi,** Ağustos-Ekim 2005, S.52, ss.119-128.

Sezai, Kaya. “Gümrük Kanunu’na Göre Kişilerin Hak ve Yükümlülükleri’’, **Gümrük Dünyası**, 2008, S.58, ss.42-48, (S. Kaya).

Sezginer, Murat. “İdari Makamların Sükûtu Üzerine Açılan Davalarda Süre’’, M. Şakir Berki'ye Armağan**, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.5, S.12, 1996, ss. 417 – 441.

Soner, Tutal. “Dampinge Karşı Vergi Uygulamaları ve Önlemlerin Etkisiz Kılınması Çabaları’’, **Gümrük Dünyası**, S.33, Nisan 2002, ss.36-46.

Strati, Hara. “Post-Clearance Amendment Of Customs Declarations And Repayment Of Customs Duties And Vat in The Context Of EU Law, **World Customs Journal**,

Volume 12, Number 1, ss.91-107. (ET. 5.12.2020, http://worldcustomsjournal.org).

Streatfeild, Jermy. "A Brief Negotiating History of Customs Valuation the GATT and WTO ‘’, ss.137-159. (ET. 11.3.2019 https://ssrn.com).

Şahin, Mustafa Emre. "Fransız İdare Hukukunda yapılan reform Bağlamında Zımni Ret Kurumu’’, **Türkiye Barolar Birliği**, S.127, Ankara, 2016, ss.157-192.(M.E. Şahin).

Şahin, Mustafa. "Gümrük Uzlaşma Müessesesi ve Vergi Hukukunda Uzlaşmanın Kaldırılması Gerekliliği", **Mali Çözüm Dergisi,** S. 142, Temmuz-Ağustos 2017, ss. 228-232, (M. Şahin 2017).

Şahin, Mustafa. "Gümrük Vergileri Tanımı ve 6455 Sayılı Kanun'la Gümrük Kanunu'nun 234'üncü Maddesinde Yapılan Değişiklik", **Gümrükte Uzman Görüş,** Y. 11 S. 36, Ekin-Kasım-Aralık 2013, ss.32-37, (M. Şahin 2013).

Şenyüz, Doğan. "Vergilendirme Sürecinde Zamanaşımı Kavramı Üzerine Terminolojik Bir Değerlendirme: Tebliğ Zamanaşımı", **Yaklaşım Dergisi,** Y. 16, S. 183, Mart 2008, ss.12-25.

Şeşen, Hülya Çelik. "Adil Yargılanma Hakkı Çerçevesinde İdari Yargıda Dava Açma Süresi’’, **Bartın Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, C.8, S.16, 2017, ss.1-20.

Şirin, Z. Ertunç. "Özelge ve Sirkülerin Vergi Hukuku Kaynağı Olarak Konumları ve İşlevleri: 6009 Sayılı Yasa Öncesi ve Sonrası Durum", **Prof. Dr. Sadık Kırbaş'a Armağan Kitap,** Okan Üniversitesi Yayınları, Eylül 2011, ss. 230-241.

Şişman, Gülden. “Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu Çerçevesinde Menşe Sapması”, **Journal of Current Researches on Social Sciences,** Y. 2017, Volume, 7, Issue, 3, ss. 291-312.

Tan, Mehmet. “DTÖ Kuralları: Anti-Damping, Sübvansiyonlar ve Türkiye”, **Dünya Ticaret Örgütü Doha Turu Çok Taraflı Ticaret Müzakereleri ve Türkiye**, (Ed. M. Sait Akman, Şahin Yaman), Türkiye Ekonomi Araştırmaları Vakfı, Ankara, 2008, ss.233-255.

Tanrıvermiş, Muammer. “Gümrük Vergilerinin Ödenmesinde Gümrük Müşavirlerinin Sorumluluğu”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi,** S. 3, Mart 2008, ss.74-78.

Taşören, Dilek. “Gümrük Kanunundan Doğan İhtilaflarda Çözüm Süreci, Hak arama Yolları; İtiraz Başvurusu İtiraz Başvurusu ve Dava Açılması’’, **Gümrük Müşaviri**, S.22, s. 24-29. (ET. 26.3.2019http://www.igmd.org.tr).

Taşpınar, Sema. “Fiili Karinelerin İspat Yükünün Dağılımında Rolü’’, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.45, S.1., 1996, ss.533-572.

Taylar, Yıldırım. “Vergi Teorileri Bakımından Özel Tüketim Vergileri ve Türk Özel Tüketim Vergisinin Uygulaması”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 12, Özel Sayı 2010**, İzmir, 2012, ss. 435-467, (Taylar 2010).

Taylar, Yıldırım. “Ölçülülük İlkesi Bağlamında Vergi Ziyaı Cezasının Anayasa’ya Uygunluk Sorunu’’, **30. Maliye Sempozyumu -Bildiri Kitabı-**, 2015, Antalya, ss.137-177,(Taylar2015a).

Taylar, Yıldırım. “Vergi Borcu İlişkisinin Pasif Süjesi Olarak Birey ve Vergilendirme Yetkisinin Bireyin Hak, Özgürlük ve Ödevlerine Etkisi”, **Prof. Dr. Hakan Pekcanıtez’e Armağan**, C. IV, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 16, Özel Sayı 2014, İzmir, 2015, ss. 4943-4987, (Taylar2015b).

Taylar, Yıldırım. “Vergi Yargılaması Hukukunda İspata İlişkin Genel Esaslar ve Bu Bağlamda Bir Danıştay Kararının Değerlendirilmesi”, **Prof. Dr. Muallâ Öncel’e Armağan**, Cilt II, Ankara 2009, ss. 1189-1222, (Taylar2009).

Tekin, Ümit Engin. “Tercihli Ticaret Anlaşmalarında Serbest Ticaret Anlaşmalarının Önemi’’, **International Journal of Academic Value Studies**, Vol.5, Issue.1, 2019, ss.12-24.

Terence Stewart P, and Amy A. Dwyer. “Antidumping: Overview of the Agreement”, **Law and Economics of Contingent Protection in International Trade**, (Ed. Kyle W. Bagwell, George A. Bermann, Petros C. Mavroidis), Cambridge University Press, New York, 2010. ss.197- 264.

Martin Theuringer and Pia Weiß, “Do Anti–Dumping Rules Facilitate the Abuse of Market Dominance?”, **IWP Discussion Paper**, 2001/3, ss.1-40. (11.12.2020, https://www.econstor.eu).

Tokatlıoğlu, Mircan Yıldız. “Türkiye’de Dış Ticaretin Vergilendirilmesi ve Avrupa Birliği’’, **Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi,** S.10, 2005, ss.46-72.

Toluner, Sevin. “6 Mart 1995 Tarihli Ortaklık Konseyi Kararı: Milletlerarası Hukuk Açısından Bir Değerlendirme’’, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.55, 1996, ss.3-26.

Tongal Ömer Şafak. “Gümrük Vergilerinin Zamanında Ödenmemesinin Sonuçları’’, **Gümrük Dünyası ,** S.65, 2010/2, s.32.

Toraman, Barış. “Medeni Usul Hukukunda İspat Hakkına Dair Bazı Tespit ve Değerlendirmeler”, **Prof. Dr. Hakan Pekcanıtez’e Armağan,** Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 16, Özel Sayı, 2014, C. IV, İzmir 2015, ss.1483-1523.

Tosun, Ayşe Nil. “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’nin Kararlarından Pákozdi Davası: İdari Vergi Cezası Davalarında Duruşmasız Yargılama’’, **Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi,** S.7(2) 2017, ss. 83–94,(Tosun2017b).

Tosun, Ayşe Nil. “Türk Vergi Ceza Hukukunda Ne Bis In Idem İlkesi: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin *V*erdiği Kararlardan Lucky Dev Davası’’, **Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi,** C.7. S.2, 2017, ss.95-104, (Tosun2017a).

Truel, Catherine. Emmanuel Maganaris, Dan-Razvan Grigorescu, “The Developement Of Eu Customs Law: From The Communıty Customs Code To The Union Customs Code”, **Journal of Legal Studies,** Volume 16, Issue 30, 2015, ss.83-106. (ET. 14.12.2020, publicatii.uvvg.ro/index.php/jls.)

Tuna, Bülent. “Satış Bedelinin Gümrük Kıymetine Esas Alınabilmesi İçin Hangi Koşulların Gerçekleşmesi Gerekir”, **Gümrük Dünyası,** Y. 2015/3, S. 86, ss.43-54.

Turna, Fatma. “Vergi Hukukunda Zamanaşımına İlişkin Güncel Sorunlar’’**30. Maliye Sempozyumu,** ss.813842. (ET.26.3.2019, http://www.maliyesempozyumu.org).

Tüyen, Zeki. “Denetimin Gümrük Müşavirlerinden Beklentileri’’, **Gümrük Dergisi**, S. 55. Nisan- Haziran 2006, ss.143-156, (Tüyen 2006).

Tüyen, Zeki. “60 sayılı Tebliğ Yetkilendirilmiş Gümrük Müşavirleri’’, **Gümrük Dergisi**, S.64, Temmuz-Eylül 2008, ss.30-33, (Tüyen 2008).

Uçar, Ali Fuat. “Gümrük Kanunu’nun 242’nci Maddesi Uyarınca İdari İtiraz Yolları ve Vergi Yargısına Başvuru’’, **Yaklaşım Dergisi,** S.184, Nisan 2008, E-Yaklaşım, (E.T. 29.3.2019, www.yaklasim.com).

Usanmaz, Asım. "Gümrük Müşavirliğinde Çıta Yükseliyor: Takipçilikte Müşavirliğe...", **Gümrük Dergisi,** Temmuz-Eylül 2008, ss.34-39.

Uyanık, Halit. “Türk İdare Hukukunda Zımni Red ve Zımni Kabul Müesseseleri Üzerine Değerlendirmeler”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, C.69, S 1, 2014 ss.673-694.

Uzgören Ergin, Oğuz Kara. “Elektronik Veri Değişimi (EDI) ve Bilgisayarlı Gümrük Etkinliklerin (BİLGE) Sisteminin Verimliliğinin Değerlendirilmesi’’, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, S.6. Ocak-2002, ss.7-24.

Üyümez, Erkan Mustafa ve Raşit Gültekin. “Avrupa Birliği’nde Gümrük İhlalleri ve Yaptırımlarının Uyumlaştırılması”, **Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi,** C. 8, S. 17, Aralık 2016, ss. 154-172,(Üyümez/Gültekin, 2016 b).

Üyümez, Erkan Mustafa ve Raşit Gültekin. “Gümrük Denetimi: Türkiye Uygulamalarının Analizi”, **Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi,** C. 8, S. 14, Mart 2016, ss. 343-365. (Üyümez/Gültekin, 2016a).

Waerzeggers Christophe and Cory Hillier. “Introducing An Advance Tax Ruling (ATR) Regime—Design Considerations For Achieving Certainty And Transparency,” **Tax Law IMF Technical Note**, Volume 1(2), 2016, s.1. (ET.7.12.2020, (https://www.elibrary.imf.org).

West, Carol. “Best Practices Model For Licensing Customs Brokers”, **World Customs Journal,** Volume 4, Number 1, ss.65-67. (ET. 5.12.2020, http://worldcustomsjournal.org).

Weerth, Carsten. “Basic Principles of Customs Classifications under the Harmonized System”, **Global Trade and Customs Journal**, Vol. 3, Iss. 2, s. 61-67. (Weerth2008a) (ET. 06.12.2020, https://www.researchgate.net).

Weerth, Carsten. “Harmonized System: Nomenclature Evolution at its 20th Anniversary (1988 -2008)”, **Global Trade and Customs Journal**, Volume 3, Issue 7/8, 2008, ss.275-278. (Weerth 2008b). (ET. 06.12.2020, https://www.researchgate.net).

Weerth, Carsten. “Customs Sanctions of the EU-27. A Detailed Analysis and a Preview on the Modernized Customs Code of the EU and the European Union Customs Code’’, **Global Trade and Customs Journal**, Vol. 8, Iss. 2, 2013, ss-42-52, (Weerth 2013).(ET. 06.12.2020, https://www.researchgate.net).

Weerth, Carsten. “Globally Uniform Harmonized System Nomenclature? Waivers for Developing Countries and Membership Development: Situation 2017”, **Customs Scientific Journal**, Volume. 7, Number 1, 2017, ss.50-62. (Weerth 2017). (ET. 6.12.2020, https://ccjournals.eu/ojs/index.php/customs/issue/archive).

Wieslaw Wes-Czyżowicz, Ewa Gwardzińska, “Customs Representation in Poland’’ **Customs Scientific Journal**, Special Edition, Number 1, ss.8-18. (ET.6.12.2020, http://www.wcoomd.org).

Wolffgang Hans-Michael and Kerstin Harden. “The New European Customs Law’’ **World Customs Journal**, Volume 10, Number 1, ss.3-16. (Wolffgang/ Harden). (ET. 5.12.2020, http://worldcustomsjournal.org).

Wolffgang, Hans-Michael. “Emerging Issues In European Customs Law”, **World Customs Journal,** Volume 1, Number 1, ss.3-10. (ET. 5.12.2020, http://worldcustomsjournal.org).

Wolffgang, Hans-Michael and Edward Kafeero, “Old Wine In New Skins: Analysis Of The Trade Facilitation Agreement Vis-À-Vis The Revised Kyoto Convention” **World Customs Journal**, Volume 8, Number 2, ss.27-38. (Wolffgang/ Kafeero). (ET.5.12.2020, http://worldcustomsjournal.org).

Widdowson, David. "The Changing Role Of Customs: Evolution Or Revolution?", **World Customs Journal,** Volume 1, Number 1, ss.31-36. (ET. 5.12.2020, http://worldcustomsjournal.org).

Vermulst, Edwin A. "EC Customs Classifification Rules: Should Ice Cream Melt?", **Michigan Journal of International Law,** Volume 15, Issue 4, (1994). s.124-1325. (6.12.2020 https://repository.law.umich.edu/mjil/vol15/iss4/4).

Ximena Gutierrez, Juha Hintsa, Philippe Wieser, Ari-Pekka Hameri, New Roles For Customs Brokers İn The İnternational Supply Chain (Gutierrez ve diğerleri), ss.1-15. (ET.27.2.2019, https://www.researchgate.net).

Vinícius de Azevedo Couto Firmea, Cláudio R. Fóffano Vasconcelos, "Evolution in The Use Of Antidumping Mechanism After Uruguay Round", **EconomiA**, Volume 16, Issue 3, 2015, s.321-342. (11.12.2020. www.sciencedirect.com).

Yağan, Haldun. "Yargı Kararları ile Eşyanın Gümrük Kıymeti", **Gümrük Dünyası,** S. 60, 2009, ss.16-30, (Yağan2009).

Yağan, Haldun. "Gümrük Mevzuatında İtiraz", **Gümrük Dünyası,** Y. 2012/1, S. 72, ss. 3-10, (Yağan2012).

Yağan, Haldun. "Yetkilendirilmiş Gümrük Müşavirliği'', **Gümrük Dünyası**, S.59, 2008, ss.3-14, (Yağan 2008).

Yakar, Soner. "Bir Usul Ekonomisi Kolaylığı: Vergi Yargısında Tek Dilekçe ile Dava Açma'', **Maliye Dergisi**, S.162, Ocak -Haziran 2012, ss.449-466.

Yaltı Soydan, Billur. "Vergisel İzahatlar: Sirküler ve Özelge Düzeninde Değişen Değişmeyen Hükümlere Genel Bakış", **Prof. Dr. Sadık Kırbaş'a Armağan Kitap,** Okan Üniversitesi Yayınları, Eylül 2011, ss. 313-336, (Yaltı Soydan2011).

Yaltı Soydan, Billur. “İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı – I”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 143, 2000, ss. 151- 177, (Yaltı Soydan 2000a).

Yaltı Soydan, Billur. “İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı – II”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 144, 2000, ss.104-120 (Yaltı Soydan 2000b).

Yaltı Soydan, Billur. “İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı – III”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Ekim 2000, S. 145, ss. 108-129. (Yaltı Soydan 2000c).

Yaltı Soydan, Billur. “İnsan Haklarının Vergi Hukuku Pratiği: Adil Yargılama Hakkının Vergi Davalarında Uygulanabilirliği’’, **Vergi Dünyası,** S.254, Ekim- 2002, ss.85-102.(Yaltı Soydan 2002).

Yaltı Billur, İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Yargıçları- Türk Vergi Yargıçları: Mülkiyet İhlali Okumalarında Bir Örnek: Vergi İadelerinde Zaman Değer Kayıpları, **Danıştay ve İdari Yargı Günü 139. Yıl Sempozyumu,-Bildiri Kitabı-**, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları No: 7, Ankara, 2008, ss. ss.167-192.(Yaltı2008).

Yaraşır, Sevinç. “Vergi Afları ve Türkiye’deki Vergi Aflarının Değerlendirilmesi’’, **Vergi Dünyası**, S.379, ss.263-300.

Yasin, Melikşah. “İdari Yargılama Usulünde Davaya Müdahale’’, **İstanbul Üniversitesi Hukuk fakültesi Mecmuası,** C. 69, S.1 -2, ss. 439-451.

Yavaş, Ergun. “Gümrük Müşavirlerinin Mesleki Örgütlenme Yapısı Nasıl Olmalıdır’’, **Gümrük Dünyası**, S.57, İlkbahar 2008, ss.3-14.

Yayla, Sefa. “Gümrük Kanunu Kabahatler Kanunu ve Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu’ndaki İdari Para Cezalarına İlişkin Bir Değerlendirme’’, **Gümrük Dünyası**, Y. S. 70, 2011/3, ss.36-40, (Yayla2011a).

Yayla, Sefa. “Gümrük Vergi Sisteminde Sorumluluk ve Uzlaşma’’, **Gümrük Dünyası**, S.21, 2011/4, ss.27-35, (Yayla2011b).

Yayla, Sefa. “Gümrük Vergi ve Para Cezalarının Geri Verilmesi ve Kaldırılması”, **Gümrük ve Ticaret Dünyası,** S. 96, Y. 2018/1, ss. 23-27, (Yayla2018).

Yayla, Sefa. “Gümrük Vergileri ve İdari Para Cezalarında Zamanaşımı”, **Gümrük Dünyası,** S. 78, 2013/3, ss.19-25, (Yayla2013).

Yayla, Sefa. “İlave Gümrük Vergisi’’, **Gümrük Dünyası**, S.76, 2013/1, s.39-43,(Yayla2013).

Yayla, Sefa. “İthalatta KDV Matrahı’’, **Gümrük Dünyası**, S.69, s.23-26, (Yayla 2009b).

Yayla, Sefa. “Kabahatler Kanununun Gümrük Mevzuatı Açısından Değerlendirilmesi’’, **Gümrük Dünyası,** S.61. İlkbahar 2009, ss.32-36, (Yayla 2009a).

Yayla, Sefa. “TRT Bandrolü ve Gümrük ve Gümrük Sistemi İçindeki Yeri’’, **Gümrük Dünyası,** S. 93, 2017/2, ss. 7-15, (Yayla 2015).

Yazarel, Yener. “Yetkilendirilmiş Gümrük Müşavirliği Sistemi ve A.TR dolaşım Belgeleri’’, **Gümrükte Uzman Görüş**, Y.8, S.21, Nisan- Haziran 2009, ss.42-48.

Yeşilova, Ecehan. “CMR-Taşıma Senedinin İspat Kuvveti’’, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.7, S.1, s.237-274.

Yıldırım Zübeyr ve Serkan Ağar. “Vergi Hukukunda Beyan Sisteminin Etkinliği”, **Prof. Dr. Muallâ Öncel’e Armağan,** Cilt II, Ankara 2009. ss-1123-1262.

Yıldız Akgül, Şerife. “İdarenin Hareketsizliğine Karşı Bir Çözüm Olarak Zımni Kabulün Uygulanabilirliği Meselesi’’, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, C. 22, S.3, Ocak 2016, ss. 3405 - 3434.

Yılmaz, Güneş. “Vergi, Resim, Harç” Kavramlarının Tarihsel Devinimi: Kavram Kargaşası Bağlamında “Resmin” Günümüzdeki Varlık Sorunu’’, **Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, C.40, S. 2, Aralık, 2018, ss.370-393.

Yılmaz, Ferimah. Mustafa Seydioğulları, Derya Gültekin Karakaş, Dilek Aslan. “Tütün Kontrolü Politika Aracı Olarak Vergilendirme: Türkiye Deneyimi Işığında Bir Değerlendirme’’, **Vergi Dünyası**, S.408, Ağustos 2015, ss. 4-18.

Yılmaz, Güneş Özgür Biyan. **“**Vergi Hukukunda Bir Belirsizlik: “Benzeri Mali Yükümlülük” Kavramı ve Bu Kavram Açısından Bakanlar Kuruluna Verilen Yetkilerin Değerlendirilmesi’’, **Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi,** C.38, S. 2, Aralık 2016, ss.335-360.

Yılmaz, Şahap. “Gümrük Vergisi Uyuşmazlıkları ve Çözümü’’, **Yaklaşım Dergisi,** s.74. 1999, Şubat, E-Yaklaşım, (E.T. 29.3.2019, www.yaklasim.com).

Yumuk, Hamit. “Gümrük Hukukunda Zorunlu İdari İtiraz”, **Yedinci Genç Vergi Hukukçuları Sempozyumu -Bildiri Kitabı-**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017, ss. 173-224.

Yurdakul, Gökhan. “İthalatta Gözetim Uygulamaları ve Gümrük İşlemleri’’, **Gümrükte Uzman Görüş,** Y.7, S.16, Ocak- Mart 2008, ss.6-9.

Zanardi, Maurizio. “Antidumping: A proplem for Inteneational Trade”, **Center Discussion Paper Series**, No. 2005-85, ss.1-40. (ET.11.12.2020, https://papers.ssrn.com).

İNTERNET KAYNAKLARI

www.igmd.org.tr

www.maliyesempozyumu.org.tr

www.yaklasim.com

https://www.cbp.gov

www.ddcustomslaw.com

www.confiad.org

www.researchgate.net

www.tccb.gov.tr.

www.wcoomd.org

www.tasimadunyasi.com

www.tdk.gov.tr

www.dergipark.gov.tr

ÖZET

4458 sayılı Gümrük Kanunu uyarınca, gümrük işlemleri, mal sahipleri tarafından doğrudan temsil yoluyla veya gümrük müşaviri veya gümrük uzmanı olarak adlandırılan uzmanlar tarafından dolaylı olarak temsil edilmek suretiyle gerçekleştirilmesi ve sonuçlandırılması mümkündür. Gümrük işlemlerinin, gümrük müşavirleri tarafından yapılması halinde, bunlarda borçlu kabul edilmekte ve mal sahipleriyle gümrük borcunun ödenmesinden müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulmaktadırlar. Bu nedenle, bu çalışmanın temel amacı gümrük müşavirlerinin sorumluluklarını ve haklarını netleştirmeye çalışmaktadır.

Gümrük müşavirinin sorumluluğunu netleştirmeye başlamadan önce, bu çalışmanın birinci bölümünde, gümrük müşavirliğinin tarihi arka planı ve faaliyetleri incelenmiştir. Ayrıca temsil, borçlu ve gümrük borcu, gümrük müşavirinin sorumluluğunun temeli tespit edilmiştir. Çalışmanın ikinci kısmında, gümrük müşavirinin sorumluluğunun aydınlatmasına ayrılmıştır. Bu bölümde, sorumluluğun sebepleri, sorumluluğun kapsamı ve sorumluluğun nedenleri ve ortadan kaldırılması ve gümrük tarifesi, gümrük kıymeti, eşyanın menşei, gümrük kabahatlerinin yasal rejimi ve gümrük borcunun sona ermesi açıklanmıştır. Üçüncü bölümde gümrük vergisi alacağının tahsil edilme yöntemi ve gümrük müşavirinin hakları incelenmiştir. Ayrıca, itiraz , bağlayıcı ve bağlayıcı olmayan bilgiler, uzlaşma, idari yargı organlarına başvuru hakkı incelenmiştir. Çalışmanın sonunda, çalışma süresince elde edilen veriler ışığında bazı önerilerde bulunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Gümrük Müşavirliği, Gümrük Müşavirinin Sorumluluğu, Gümrük Tarifesi, Gümrük Kıymeti, Menşei, Gümrük Kabahatleri, İtiraz, Uzlaşma, Bağlayıcı ve Bağlayıcı Olmayan Bilgi, İdari Yargıda Dava Açma Hakkı.

ABSTRACT

In accordance with the Customs Law No. 4458, Customs clearance process can be proceeded and concluded through direct representation by the owners of goods or through indirect representation by the *"expert''* called *"customs brokers"*, "customs consultants''. If the customs procedures are concluded by the customs consultants, they are deemed to be debtor and they are jointly and severally liable for the payment of the customs debt with the owners. Therefore, the main purpose of this study is to clarify the responsibilities and the rights of customs consultants.

In the first part of this study, the historical background and activities of customs consultants were examined before starting to clarify the responsibility of the customs broker. In addition, representation, debtor and customs debt and the basis of the responsibility of the customs consultants have been determined. The second part of the study is devoted to illuminate the responsibility of the customs consultants. In this chapter, the reasons of responsibility, the scope of the responsibility, the reasons for the responsibility, the elimination of the liability and the customs tariff, the customs value, the origin of the goods, the legal regime of the customs misdemeanors and the termination of the customs debt are explained. In the third chapter, the method of collecting the customs tax receivable and the rights of the customs consultants are examined. In addition, the right to apply to administrative judicial bodies, binding and non-binding information, reconciliation and the judicial review are elucidated. At the end of the study, some suggestions are made in the light of the data obtained during the study.

Keywords: Customs Consultant, Responsibility of Customs Consultants, Customs Tariff, Customs Value, Origin, Customs Misdemeanours, Objection, Reconciliation, Binding and Non- Binding Information, Bring an Action Before the Administrative Judiciary Bodies.