

**T.C.
MANİSA CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK PROGRAMI
YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**YARGI KARARLARI İŞİĞİNDA İTHALATIN
VERGİLENDİRİLMESİNE İLİŞKİN UYUŞMAZLIKLAR VE
DEĞERLENDİRİLMESİ**

ÖZGE MERTOĞLU

**DANIŞMAN
Prof. Dr. RAMAZAN GÖKBUNAR**

**MANİSA
2019**

**T.C.
MANİSA CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK PROGRAMI
YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**YARGI KARARLARI İŞİĞİNDA İTHALATIN
VERGİLENDİRİLMESİNE İLİŞKİN UYUŞMAZLIKLAR VE
DEĞERLENDİRİLMESİ**

ÖZGE MERTOĞLU

**DANIŞMAN
Prof. Dr. RAMAZAN GÖKBUNAR**

**MANİSA
2019**

TEZ SAVUNMA SINAV TUTANAĞI

Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü 14/05/2019 tarih ve 16/36 sayılı toplantısında oluşturulan jürimiz tarafından "Manisa Celal Bayar Üniversitesi Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Yönetmeliğinin 9. Maddesi" uyarınca Enstitümüz Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Tezli Yüksek Lisans Programı öğrencisi Özge MERTOĞLU'nun; "Yargı Kararları Işığında İthalatın Vergilendirilmesine İlişkin Uyuşmazlıklar Ve Değerlendirilmesi" konulu tezi incelenmiş ve aday 10.06.2019 tarihinde saat 11:00'da jüri önünde tez savunmasına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini savunmasından sonra 30 dakikalık süre içinde gerek tez konusu, gerekse tezin dayanağı olan anabilim dallarından jüri üyelerine sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin,

BAŞARILI olduğuna OY BİRLİĞİ
DÜZELTME yapılmasına * OY ÇOKLUĞU
RED edilmesine ** ile karar verilmiştir.

Ufuk Gecici
Doç. Dr. Ufuk GEÇİCİ
ÜYE

Prof. Dr. Kanun Çelebi
BAŞKAN

Tülin Canbay
Prof. Dr. Tülin CANBAY
ÜYE

Evet **Hayır**

Tez, burs, ödül veya Teşvik programına (Tüba, Fullbright vb.) aday olabilir.

Tez, mutlaka basılmalıdır.

Tez, mevcut haliyle basılmalıdır.

Tez, gözden geçirildikten sonra basılmalıdır.

Tez, basımı gereksizdir.

* Bu halde adaya 3 ay süre verilir. İkinci tez savunma sınavında da başarısız olan öğrencinin Enstitü ile ilişkisi kesilir.

** Bu halde adayın Enstitü ile ilişkisi kesilir.

Hazırlayan
Enstitü Sekreteri

Onaylayan
Enstitü Müdürü

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum “Yargı Kararları Işığında İthalatın Vergilendirilmesine İlişkin Uyuşmazlıklar ve Değerlendirilmesi” adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin bibliyografyada gösterilen eserlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

... /... / 2019

Özge MERTOĞLU



ÖZET

YARGI KARARLARI IŞIĞINDA İTHALATIN VERGİLENDİRİLMESİNE İLİŞKİN UYUŞMAZLIKLAR VE DEĞERLENDİRİLMESİ

Dış ticaretten alınan vergiler, ülkeler arası mal ve hizmetin yer değiştirmesi nedeniyle, ticarete konu olan mal ve hizmetin miktarı ya da kıymeti üzerinden alınan ekonomik, sosyal ve mali işlevlerinin yanında önemli bir dış ticaret ve ekonomi politikası aracıdır. Dış ticaret işlemlerini, ağırlıklı olarak ithalat ve ihracat işlemleri oluşturmakla birlikte, ülkemizde ihracatın teşvik edildiği ve daha ziyade ithalat işlemlerinden vergi alındığı göz önüne alındığında; dış ticaret işlemleri üzerinden alınan vergilerle ağırlıklı olarak ithalat işlemleri üzerinden alınan vergiler ifade edilmek istenmektedir. Bu nedenle, tezimizin konusunu da ithalat işlemlerinden alınan vergiler ve benzeri mali yükümlülükler oluşturmaktadır.

Türkiye’de ithalat işlemleri üzerinden başta gümrük vergisi olmak üzere çeşitli isimler altında vergi ve eş etkili mali yükümlülükler alınmaktadır. Vergilendirilme sürecine ilişkin temel düzenleme Vergi Usul Kanunu iken, gümrük vergileri bu kanunun kapsamı dışında tutularak Gümrük Kanunu ile düzenlenmiştir. İthalat işlemlerinden alınan özel tüketim vergisi, katma değer vergisi, damga vergisi gibi vergiler kendi kanunlarında düzenlenmekle beraber, Vergi Usul Kanunu sistematiğine tabidir.

İthalat işlemlerinin vergilendirilmesi sürecinde, ithalat işlemlerinin uluslararası hukuk kuralları ile ilişkisinin bulunması, ticari ilişkilerin dinamik yapıya sahip olması, gümrük işlemlerinin teknik bilgiyi gerektirmesi, mevzuatın karmaşık ve dağınık olması gibi sebeplerle çeşitli uyuşmazlıklar ortaya çıkmaktadır. Uyuşmazlıklara ilişkin çözüm yollarının hepsinin yasalarda düzenlenmiş olması mümkün olmadığından, yargı yoluyla çözüme ilişkin kararların incelenmesi ve değerlendirilmesi, uygulayıcılara yol göstermesi bakımından büyük önem arz etmektedir.

Tez konumuz, üç bölüm altında incelenmeye çalışılmıştır. Birinci bölümde, genel olarak dış ticaret ve vergilendirilmesi, seçilmiş ülkeler çerçevesinde ele alınmaya çalışılmıştır. İkinci bölümde, ithalattan alınan vergi ve eş etkili mali yükümlülüklerin temel vergilendirme aşamalarına yasal mevzuat kapsamında yer verilmiştir. Tezin son bölümünde, gümrük vergisine ilişkin uyuşmazlıkların çözüm süreci, diğer vergilerde oluşan süreçten farklı olduğundan öncelikle zorunlu idari itiraz yolu ve yargı yoluna ana hatlarıyla yer verilmiş, ithalattan alınan vergilere ilişkin uyuşmazlıklara ait yargı kararlarından örnekler verilmek suretiyle uygulama hakkında değerlendirme yapılmaya çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: İthalat, Gümrük Vergisi, Vergi Yargısı, Gümrük Uyuşmazlıkları.

ABSTRACT

DISPUTES AND EVALUATION OF IMPORT TAXATION IN THE LIGHT OF JUDGEMENT DECISIONS

Taxes incurred on foreign trade are an important foreign trade and economic policy tool, as well as the economic, social and financial functions of the goods or services traded due to the displacement of goods and services between countries. Considering the fact that foreign trade transactions mainly consist of import and export transactions, export is encouraged in our country and duty is incurred from import operations, taxes on import transactions are mainly intended to be expressed while talking about taxes on foreign trade transactions. For this reason, the subject of our thesis is composed of taxes on imports and similar financial obligations.

In Turkey, taxes and equivalent financial obligations are taken especially from import operations under various names. While the Tax Regulation Law is the basic regulation on the taxation process, customs duties are excluded from the scope of this law and are regulated by the Customs Law. The taxes such as excise duty, value added tax and stamp tax, which are taken from import operations, are regulated under their own laws but are subject to the Tax Procedure Law systematic.

In the process of taxation of import transactions, various disputes arise due to the fact that the import transactions are related to international law rules, the commercial structure has dynamic structure, the customs procedures require technical information and the legislation is complicated and disorganized. Since it is not possible for all disputes to be regulated in the law, it is of great importance to examine and evaluate the decisions regarding the resolution of the judiciary is very important in terms of guidance for executers.

Our thesis subject was tried to be examined under three sections. In the first part, foreign trade and taxation in general was tried to be considered within the framework of selected countries. In the second part, the basic taxation stages of taxation and equivalent effective financial obligations received from imports were included under the scope of legal regulations. In the last part of the thesis, since the resolution process of the disputes related to the customs duty is different from the process in the other taxes, firstly the mandatory administrative appeal and the way of the judiciary were outlined, examples of judiciary related with disputes arising from import taxes were given and evaluation was tried to be made about the application.

Keywords: Import, Customs Duty, Tax Jurisdiction, Customs Disputes.

**YARGI KARARLARI IŞIĞINDA İTHALATIN
VERGİLENDİRİLMESİNE İLİŞKİN UYUŞMAZLIKLAR VE
DEĞERLENDİRİLMESİ**

İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	v
ABSTRACT.....	vi
İÇİNDEKİLER	vii
TABLolar LİSTESİ.....	xi
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xi
GİRİŞ.....	1

**BİRİNCİ BÖLÜM
DIŞ TİCARET VE VERGİLENDİRME**

I. Genel Olarak Dış Ticaret.....	5
II. Genel Olarak Dış Ticaretten Alınan Vergiler.....	10
III. Seçilmiş Ülkelerde Dış Ticaretten Alınan Vergiler	11
A. Amerika Birleşik Devletleri Vergi Sistemi.....	12
1. Genel Vergi Yapısı.....	12
2. Dış Ticaretin Vergilendirilmesine İlişkin Uygulama.....	13
B. Çin Vergi Sistemi.....	15
1. Genel Vergi Yapısı.....	16
2. Dış Ticaretin Vergilendirilmesine İlişkin Uygulama.....	17
C. Fransa Vergi Sistemi.....	19
1. Genel Vergi Yapısı.....	20
2. Dış Ticaretin Vergilendirilmesine İlişkin Uygulama.....	21
D. Almanya Vergi Sistemi.....	22
1. Genel Vergi Yapısı.....	22
2. Dış Ticaretin Vergilendirilmesine İlişkin Uygulama.....	24

İKİNCİ BÖLÜM
TÜRKİYE'DE İTHALATTAN ALINAN VERGİLER
VE EK MALİ YÜKÜMLÜLÜKLER

I. Türkiye’de İthalattan Alınan Vergiler	25
A. Gümrük Vergisi.....	26
B. İthalattan Alınan Katma Değer Vergisi.....	36
C. İthalattan Alınan Özel Tüketim Vergisi.....	37
D. Damga Vergisi.....	38
E. Telafi Edici Vergi (TEV).....	39
II- Türkiye’de İthalattan Alınan Fonlar.....	40
A. Tütün Fonu (TF).....	40
B. Maden Fonu (MF).....	42
C. Kaynak Kullanım Destekleme Fonu (KKDF).....	44
D. Fikir Ve Sanat Eserleri Kanunu Kapsamında Alınan Kesinti.....	46
E. TRT Kurumu Bandrolü.....	46
F. Toplu Konut Fonu.....	47
G. Çevre Katkı Payı.....	47

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
İTHALATIN VERGİLENDİRİLMESİNE İLİŞKİN UYUŞMAZLIKLAR
KONUSUNDA YARGI KARARLARININ ANALİZİ

I. Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümüne Yönelik Hukuki Düzenlemeler.....	48
A. Gümrük Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü.....	49
1. İtiraz Yolu.....	49
2. Uzlaşma.....	50
B. Genel Olarak Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Yoluyla Çözümü.....	52
1. Vergi Davasının Kapsamı	53
2. Davanın Tarafları	54
a. Davacı.....	54

b. Davalı	55
3. Görevli Ve Yetkili Mahkeme	56
a. Görev	56
a.1. Görevli Olmayan Yerlere Başvuru	57
a.2. Görev Uyuşmazlığı	57
b. Yetki	57
b.1. Vergi Davalarında Yetkili Mahkeme	58
b.2. Mercii Tayini	59
b.3. Yetki Uyuşmazlığı	59
4. Dava Açma Süreleri	60
5. Davanın Açılması	60
a. Dava Dilekçesi	61
b. Dilekçenin Verileceği Yerler	61
c. Dilekçeler Üzerine Yapılacak İşlemler	62
6. Davanın Görüşülmesi Ve Karar	63
a. Davanın Görüşülmesi	63
a.1. Dilekçe Üzerine İlk İnceleme	63
a.2. İlk İnceleme Üzerine Verilecek Kararlar	64
a.3. Tebligat Ve Cevap Verme	65
a.4. Duruşma	65
b. Davanın Karara Bağlanması	66
II. İthalatın Vergilendirilmesine İlişkin Uyuşmazlıklara Dair Örnek Yargı Kararları	67
A. Gümrük Vergisine İlişkin Uyuşmazlıklara Dair Örnek Yargı Kararları	68
1. Gümrük Vergisine Özgü İdari İtiraz Yoluna İlişkin Örnek Yargı Kararları	68
2. Eşyanın Menşei Konusunda Ortaya Çıkan Uyuşmazlıklara İlişkin Örnek Yargı Kararları	71
3. Gümrük Tarife Pozisyon Cetveli Konusunda Ortaya Çıkan Uyuşmazlıklara İlişkin Örnek Yargı Kararları	76

4. Eşyanın Kıymeti Konusunda Ortaya Çıkan Uyuşmazlıklara İlişkin Örnek Yargı Kararları.....	81
5. Gümrük Vergisine İlişkin Uyuşmazlıkların Yargı Yoluyla Çözümü Sırasında Ortaya Çıkan Uyuşmazlıklara Dair Örnek Yargı Kararları	91
B. İthalattan Alınan Özel Tüketim Vergisine İlişkin Uyuşmazlıklara Dair Örnek Yargı Kararları	94
C. İthalattan Alınan Katma Değer Vergisine İlişkin Uyuşmazlıklara Dair Örnek Yargı Kararları	100
D. İthalattan Alınan Fonlara İlişkin Uyuşmazlıklara Dair Örnek Yargı Kararları	105
SONUÇ VE DEĞERLENDİRME	115
KAYNAKÇA.....	121

TABLolar LİSTESİ

Sayfa

Tablo 1: Çin’de Uygulanan Vergi Türleri	16
Tablo 2: Almanya’ da Vergilerin Sınıflandırılması.....	23
Tablo 3: Türkiye’de İthalat Sırasında Ödenen Vergi ve Mali Yükümlülükler.....	26

KISALTMALAR LİSTESİ

a.g.e.	Adı Geçen Eser
a.g.m.	Adı Geçen Makale
a.g.t.	Adı Geçen Tez
AATUHK.....	Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
CBP.....	U.S. Customs and Border Protection (Amerika Gümrük ve Sınır Koruma Kurumu)
CIF	Cost, Insurance, Freight (Mal Bedeli, Sigorta, Navlun)
DTÖ.....	Dünya Ticaret Örgütü
E.	Esas
FOB	Free On Board (Gemi Güvertesinde Teslim)
GATT.....	General Agreement On Tarrifs And Trade (Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması)
GDP.....	Gross Domestic Product (GSYİH)
GK.....	Gümrük Kanunu
GSYİH	Gayri Safi Yurt İçi Hasıla
GST	Goods and Services Tax (Mal ve Hizmet Vergisi)
G.T.İ.P.	Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu
GTS.....	Genel Tercihler Sistemi
IMF.....	International Monetary Fund (Uluslararası Para Fonu)
ITO.....	International Trade Organisation (Uluslararası Ticaret Örgütü)
İYUK	İdari Yargılama Usulü Kanunu
K.	Karar
KDV	Katma Değer Vergisi
MFN.....	Most Favoured Nation (En Çok Kayırılan Ülke)
OECD.....	The Organisation for Economic Co-operation and Development (Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü)
ÖTV	Özel Tüketim Vergisi
s.	Sayfa
ss.	Sıralı Sayfa
T.C.	Türkiye Cumhuriyeti
TBMM	Türkiye Büyük Millet Meclisi
TL	Türk Lirası
USA	United States of America (Amerika Birleşik Devletleri)
USD.....	United States Dollar (Amerikan Doları)
vb.	Ve Benzeri
VUK	Vergi Usul Kanunu
WTO	World Trade Organisation (Dünya Ticaret Örgütü)

GİRİŞ

Ekonomik faktörlerin ülkelerarasındaki dağılımının eşit ve dengeli olmaması sebebiyle insan toplulukları, ihtiyaçlarını giderebilmek için birbirleriyle ekonomik ilişki içindedirler. Doğal kaynakların dağılımı, teknolojik gelişmişlik ve refah düzeyinin farklılığının sonucu olarak meydana gelen ekonomik yetersizlikler, siyasal sınırların olmadığı dönemlerde ekonomik faktörlerin bölgesel transferi yoluyla giderilmekte iken, siyasal sınırların oluşmasıyla ortaya çıkan devlet kavramı ile birlikte, ülkelerarası mal ve hizmet transferi yoluyla giderilmektedir.

Devletler arasındaki kaynak dağılımının yetersiz, ihtiyaçların ise sınırsız olmasının doğal bir sonucu olarak ekonomik anlamda eşit konumda olmayan devletler arasında sınırları aşan bir ticaretin varlığı zorunlu olmuştur. Teknik alanda yaşanan gelişmeler ve Sanayi Devrimi sonucu ihtiyaçtan fazla üretimin yapılması, modern teknoloji ürünlerinin her geçen gün yenilenmesi, bu gelişmişliği yakalayan ülkeler için yeni pazar arayışını gündeme getirmekte iken, ekonomik anlamda bu seviyeyi yakalayamayan ülkeler üretmedikleri ve ihtiyaçları olan ürünleri ithal etme yoluna gitmişlerdir. Son yıllarda ekonomik refahın toplumlar için daha önemli hale gelmesiyle birlikte sınırlar önemini kaybetmeye başlamış, küreselleşmenin artması sonucu oluşan çok uluslu şirketlerin ekonomi sahnesine çıkmasıyla emek, üretim, sermaye transferleri ülke sınırlarını aşar hale gelmiştir.

Dış ticaret işlemleri, devletler için ülke ekonomisine sağladığı katkı dolayısıyla önemli olması yanında, bu işlemler üzerinden devletlerin egemenlik yetkisini kullanarak aldığı vergi gelirlerinin bütçe içerisinde önemli bir yere sahip olması açısından da önem arz etmektedir. Dış ticaret üzerinden alınan vergilerin devletlerin dış ticaret politikasına yön veren bir özellik göstermesi dolayısıyla bu vergilere ilişkin düzenlemelerle ülkelerin dış ticaret işlemleri yönlendirilmektedir. Ülkemiz gibi dış ticaret açığı veren ülkelerde ihracatın artırılması amacıyla ihracat işlemlerinden alınan vergilerin azaltılması veya hiç alınmaması yoluna gidilmekte iken, ithalat işlemlerinin sınırlandırılması amacıyla ithalat işlemlerinden alınan vergiler çeşitlendirilmekte ve arttırılmaktadır. Türkiye’de ihracatın teşvik edilmesi ve ithalat işlemlerinden alınan vergilerin bütçe içerisinde önemli bir yeri olması dolayısıyla, tezimizde dış ticaret işlemleri üzerinden alınan vergilerden ithalattan alınan vergiler incelenecektir.

Tezin amacı, ithalat üzerinden alınan vergi ve benzeri mali yükümlülükler nedeniyle ortaya çıkan uyuşmazlıkların özellikle yerel mahkemeler, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay tarafından verilen yargı kararları çerçevesinde ortaya koyarak inceleme konusu yapmak ve uygulamada uyuşmazlıkların nasıl çözümlendiğine ilişkin sonuçları değerlendirmektir.

Tez kapsam olarak üç bölümden oluşmaktadır. Tezin birinci bölümünde, dış ticaretten alınan vergilerden olan ithalattan alınan vergilerin daha iyi anlaşılabilmesi için öncelikle dış ticaret kavramının ortaya konulması gerektiği düşüncesinden hareketle, dış ticaret, dış ticaretin önemi, amaçları konusunda genel bilgiler verilmeye çalışılacaktır. Ardından, Türkiye’de dış ticaretten alınan vergilere ilişkin uygulamanın Dünya’daki diğer örneklerle karşılaştırılabilmesi amacıyla seçilmiş ülkelerde dış ticaret işlemlerinin vergilendirilmesi hakkında genel olarak bilgi verilmeye çalışılacaktır. İkinci bölümde, ülkemizde halen yürürlükte olan ithalat vergileri ile ek mali yükümlülükler inceleme konusu yapılmaya çalışılacaktır. Vergilere ilişkin yasal mevzuat, sistematığının ortaya konulabilmesi açısından mükellef, oran, istisna-muafiyetler, beyan, ödeme gibi unsurlar üzerinden genel bir şekilde inceleme konusu yapılacaktır. Bu bölümde, vergiler gibi etki ve sonuç doğuran fakat yapısal olarak vergi özelliği göstermeyen ek mali yükümler de ele alınacaktır. Üçüncü bölümde ise, ithalat işlemleri üzerinden alınan vergi ve benzeri mali yükümlülükler nedeniyle ortaya çıkan uyuşmazlıkların yargı kararları ışığında çözümlenmesine yönelik gerek yerel mahkemeler gerekse istinaf ve temyiz yoluyla üst mahkemeler tarafından verilen kararlar incelenecektir. Bu bölümde, ithalat işlemlerinin teknik bilgiyi gerektirmesi, vergi mevzuatının karmaşıklığı karşısında ortaya çıkan uyuşmazlıkların hangi yollar izlenerek çözüme kavuşturulacağı genel olarak anlatıldıktan sonra, gümrük vergisine ilişkin uyuşmazlıkların, nitelikleri, çözüm yolları ve sonuçları bakımından diğer vergi uyuşmazlıklarından farklılık arz ettiğinden gümrük vergisi özelinde idari çözüm yolu incelenecektir. Esas itibarıyla, gümrük uyuşmazlıkları idari çözüm yolları tüketilmeden yargı yoluna başvuru yapılamayan uyuşmazlık türü olduğu için uyuşmazlığın yargı yolu ile çözüme kavuşturulması ayrı bir önem taşımaktadır. Uyuşmazlıkların yargısal çözüm yolları hakkında bilgi verildikten sonra ithalat işlemlerinin vergilendirilmesi sırasında karşılaşılan uyuşmazlıklar, konuya ilişkin yargı kararlarından faydalanarak örneklendirilecek, ilgili yargı kararları diğer bölümlerde yer verilen teorik bilgiler ışığında değerlendirilecektir.

Sonuç bölümünde, seçilmiş ülke örnekleri üzerinden, söz konusu ülkeler ve Türkiye’de uygulanan dış ticaret vergileri uygulamaları hakkında yapılan kıyaslama sonucunda ortaya çıkan farklılıklar; Türkiye’de halen yürürlükte olan mevzuat çerçevesinde meydana gelen uyuşmazlıkların yargı kararları ışığında nasıl çözümlendiğinin analizi yapılırken, ortaya çıkan sonuçlar değerlendirilmeye çalışılacaktır.



BİRİNCİ BÖLÜM

DIŞ TİCARET VE VERGİLENDİRME

Devletlerin, bağımsızlık ve egemenlik haklarının doğal bir sonucu olarak siyasi sınırları içerisinde gerçekleşen bütün ekonomik işlemleri vergilendirebilme yetkisi varlık sebeplerinden biridir¹.

21. yüzyıla küreselleşme olgusu içerisinde giren Dünyada yaşanan gelişmelere bağlı olarak, uluslararası ekonomik yapıda meydana gelen gelişmeler devletlerin de ulusal mali yapısını değiştirmesine sebep olmaktadır². Küreselleşme, ülkelerin ve siyasi sınırların önemini yitirdiği, ekonomik, sosyal ve kültürel değerlerin bulunduğu sınırları aşarak dünyaya yayıldığı, kişilerin ve devletlerin git gide bütünleştiği bir ortam olarak ifade edilmektedir³.

Genel olarak, bir ülke ekonomisinin dünyadaki diğer ülke ekonomileriyle bütünleşmesi olarak adlandırılan ekonomik küreselleşme sonucunda, uluslararası düzeydeki ekonomik ilişkiler giderek artmaktadır. Ülkeler arasında artan ticari ilişkiler rekabet ortamını da beraberinde getirmektedir. Küresel rekabet ortamında ülkeler kendilerini var edebilmek, yabancı sermayeyi ülkelerine çekebilmek ve rekabet ortamında daha avantajlı duruma gelebilmek için vergi politikaları araçlarından faydalanmaktadır. Bu nedenle, bazı ülkeler ihracat işlemlerinden az vergi alma ya da hiç vergi almama uygulamalarına giderken ithalatın sınırlandırılması ve kontrol altında tutulması amacıyla da yeni vergi koyma ya da alınan vergi vergileri arttırma yoluna gidebilmektedirler. Bu yönüyle ülkenin uluslararası ekonomiler arasındaki rekabet gücüne etki eden ve ülkeler için vazgeçilmez bir gelir kaynağı olan dış ticaret işlemlerinden alınan vergiler önem arz etmektedir.

Bu bölümde, dış ticaret işlemlerinden olan ithalattan alınan vergilerin daha iyi anlaşılabilmesi amacıyla öncelikle, dış ticaret ve vergilendirilmesine ilişkin kavramlar genel hatlarıyla ele alınacaktır. Birinci bölümün son kısmında ise seçilmiş ülkelerden olan Amerika Birleşik Devletleri, Çin, Almanya ve Fransa'da dış ticaret işlemlerinden alınan vergilerin durumundan bahsedilerek ülkemiz uygulamasıyla karşılaştırma yapılabilmesi sağlanmaya çalışılacaktır.

¹ Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, İstanbul, 1982, s.3.

² Özgür Saraç, **Küresel Vergi Rekabeti ve Ulusal Vergi Politikaları Türkiye Değerlendirmesi**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006, s.81.

³ Tülin Canbay, **Dünyada Vergileme Anlayışındaki Değişim**, Dora Yayınları, Bursa, 2009, s.64.

I. Genel Olarak Dış Ticaret

Genel anlamda dış ticaret (foreign trade)⁴, bir ülkedeki tüm gerçek ve tüzel kişilerin diğer ülkelerle yaptıkları her türlü mal alım satımıdır⁵. Ülkeler arasında ticareti gerçekleştirenler gerçek kişiler olabileceği gibi, özel ve kamu tüzel kişileri de olabilmektedir. Genellikle ülkeler arasında mal alım satımı söz konusu olmakla birlikte, kimi zaman hizmet alım ve satımları (taşımacılık, sigortacılık, müteahhitlik vb.) da dış ticaretin konusunu oluşturabilmektedir⁶.

Geçmişten günümüze kadar ülkeleri dış ticarete yönlendiren sebeplerin başında ülkeler arası oluşan fiyat farklılıkları, ülke içi üretimin yeterli olmaması ve mal farklılaştırması gibi nedenlerle dış ticarete yönelebilmektedirler⁷.

Ülkelerin ekonomilerinin gelişmesi, milli gelir düzeyinin, üretim ve istihdamın artırılması, uluslararası rekabet gücünün artırılması, dolayısıyla refahın yükselmesi için dış ticaretin geliştirilmesi, ekonomik konjonktüre paralel bir biçimde optimum düzeye yükseltilmesi gerekmektedir⁸.

Dünya ekonomisinin bütünleşmesiyle beraber yeni ekonomik ilişkiler ortaya çıkmaktadır. Küreselleşme bir yandan ekonomik faktörlerin ve özellikle sermayenin hareketliliğini arttırmakta iken, diğer yandan da çokuluslu şirketlerin aralarındaki rekabeti ve dünya ekonomisine hakimiyetlerini artırmıştır. Teknolojideki hızlı değişim de mallar, para, insanlar ve ülkeler arasında bilgi alışverişini daha ulaşılabilir

⁴ Dış ticaret kavramının farklı tanımları mevcut olmakla birlikte genel anlamda dış ticaret; bir ülkedeki kamu kuruluşlarının, özel kişi ve kuruluşların diğer ülkelerle yaptıkları mal ve hizmet alım satımları olarak adlandırılır. Kapsamına sadece mal ve hizmet akımları girmektedir (Halil Seyidoğlu, **Ekonomik Terimler Sözlüğü**, Güzem Yayınları, İstanbul, 1999, s.116). Uluslararası ticaret başlığı altında incelenen dış ticaret, ülkelerin birbirleriyle yaptıkları sadece mal ve hizmet alışverişlerini kapsamakta olup, ihracat ve ithalattan oluşmaktadır. Son yıllarda ülkelerin birbirleriyle yaptıkları mal ve hizmet alışverişlerini anlatmak için, dış ticaret kavramı yerine uluslararası ticaret kavramı da kullanılabilir. (Mehmet Melemen, **Uygulamalı Uluslararası Ticaret İşlemleri**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2008, s.3.). Dış ticaret diğer bir deyişle uluslararası ticaret; üretimin, tüketimin, milli gelirin artmasını dolayısıyla ülke ekonomisinin gelişmesini sağlamaktadır. Uluslararası ticaret, ihracat ve ithalat olarak çift yönlü bir ekonomik ilişkiyi içermektedir. Her ülkenin ödemeler dengesinde en önemli yeri alan dış ticaret ülkenin ithalat ve ihracat hareketlerinin toplamını ifade eder. (Haluk Erdemol, **Bankalarda Dış Ticaret İşlemleri ve Uygulama**, İstanbul, 1989, s.9.).

⁵ Türk Dil Kurumu, **İktisat Terimleri Sözlüğü**, <http://www.tdk.gov.tr>, (Erişim Tarihi: 26.12.2018).

⁶ Erkut Onursal, **Mevzuat ve Teknik Yönleriyle Dış Ticaret**, Seçkin Yayınevi Yayınları, Ankara, 2013, s.37.

⁷ Utku Utkulu, **Türkiye'nin Dış Ticareti ve Değişen Mukayeseli Üstünlükler**, Dokuz Eylül Üniversitesi Yayınları, İzmir, 2005, s.6.

⁸ Hatice Yurtsever, Adnan Erdal, **İhracatın Geliştirilmesinde Vergisel Teşvikler: Vergi Resim Harç İstisnası Ve Dahilde İşleme Rejimi Türkiye Örneği**, Prof. Dr. Aytaç Eker' e Armağan Kitapta Bölüm, İzmir, 2011.

hale getirmiştir⁹. Ekonomi alanında yaşanan tüm bu gelişmeler ülkeleri, diğer ülkeler ve özel sektör kuruluşlarıyla ekonomik ilişkide bulunmaya zorlamakta iken bir taraftan da bu gelişmeleri takip edip yönlendirmek ve gerektiğinde müdahale de bulunmaya zorlamaktadır.

Ülkelerin dış ticaret ilişkilerinde bulunması ve bu ilişkileri yönlendirmesinin çeşitli nedenleri bulunmakla birlikte bu ilişkilerde bulunmasının başlıca amaçları şunlardır:

- (i) Dış ödemeler dengesizliğini gidermek; dış ödemeler bilançosu açık veren ülkelerde, döviz kaynakları hızla azalacağından bu tür ülkeler ithalatı kısıtlayıcı düzenlemelere yönelebilirler. Dış ticaret açığını gidermenin bir başka yolu ise döviz gelirlerini artırmaktır. Bunun için bu koşullara sahip ülkelerde ihracatı artırıcı politikalar benimsenebilir. Bazı durumlarda ise ülkeler her iki yolu birlikte kullanmaktadır. Bir başka ifadeyle ithalatı kısıtlayıcı önlemler alınırken, ihracatı artırıcı politikalarda benimsenmektedir¹⁰.
- (ii) Devlet bütçesine gelir sağlamak; devletler egemenlik yetkilerinin doğal bir sonucu olarak hakimiyet alanında gerçekleşen dış ticaret işlemlerinin de vergi almaktadır. Bu vergi gelirleri de devlet bütçesinin başlıca gelir kaynaklarındanıdır.
- (iii) İktisadi kalkınma; ülkeler tarafından iktisadi kalkınmaya ulaşmak amacıyla başlıca iki strateji izlenebilir. Bunlar; ithal ikameci sanayileşme stratejisi ile ihracata dayalı dışa dönük sanayileşme stratejisidir. İthal ikameci sanayileşme stratejisini benimseyen ülkeler, sanayilerini kurarken aynı zamanda bu sanayilerini dış rekabetten korumak için ithalatta yüksek gümrük tarifesi ve ithalat kotaları uygulamaktadır. İhracata dayalı dışa dönük sanayileşme stratejisini benimseyen ülkeler ise ihracatı teşvik ederek iktisadi kalkınmanın finansmanını bu şekilde sağlamayı amaçlamaktadır. Hangi dış ticaret stratejisi izlenirse izlensin ülkede yeteri

⁹ Savaş Çevik, “Küreselleşen Dünyada Vergi Politikası: Vergi Politikasında Dönüşüm ve Küresel Sorunlar”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 11, Sayı 3-4, 2003, s.354.

¹⁰ Feridun Kaya, Neslihan Turguttopbaş, **Dış Ticaret İşlemleri**, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No: 2526, Eskişehir, 2012, s.7.

kadar döviz bulunması kalkınma için gerekli ve zorunlu bir şart olmaktadır¹¹.

- (iv) Dış politika aracı olarak kullanmak; küreselleşmeyle beraber ortaya çıkan karşılıklı bağımlılık kavramı bağlamında, ülkeler arası ekonomik ilişkiler ve dış politika daha karmaşık bir hal almakla beraber, ülkeler birbirlerinin ihtiyacı olan ürün ve hizmetleri temin eder hale gelmiştir. Ekonomik ilişkiler, ülkenin dış politikası oluşturulurken, söz konusu ülkenin dünya siyasetindeki yeri, yönetim biçimi, tarihsel kökeni gibi konuların yanında belirleyici olmakta ve ülkeden ülkeye değişiklikler göstermektedir. Ülkeler dış politika stratejilerini belirlerken ekonomik ilişkileri göz önünde bulundurmakta, bazı dönemlerde de ekonomik güçlerini dış politika aracı olarak kullanabilmektedirler. Ülkeler ekonomik güçlerini ekonomik anlaşmalar, bağışlar, ikili ya da çok taraflı ticari ilişkilerin gelişimi vasıtasıyla bir yaptırım aracı olarak kullanabilmektedirler¹².

Dış ticaret; alım satım işlemlerinin teslimi yönünden sınıflandırıldığında ithalat¹³ ve ihracat¹⁴ işlemleri olarak ikiye ayrılmaktadır¹⁵. Ayrıca, bir malı kendi ülkesinde üretmeden, başka bir ülkeden satın alıp, gümrük sahasına sokmadan başka bir ülkeye satmak olarak adlandırılan transit ticaret¹⁶ de dış ticaret türleri arasında yer almaktadır.

¹¹ Nazım Öztürk, **Dış Ticaret Kuram Politika Uygulama**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2012, s.65.

¹² Menşure Kolçak, “Dış ticaret Vergilerinin Türkiye Ekonomisine Etkileri”, **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt: 27, Sayı: 4, 2013, s.192.

¹³ *İthalat (Import)*, yurtdışında üretilmiş bir malın, ülkedeki alıcılar tarafından satın alınmasına denir. İthalatın diğer bir adı da dışsattıdır. Bir başka deyişle ithalat bir malın yürürlükteki ithalat mevzuatı ile gümrük mevzuatına uygun şekilde başka ülkeden veya serbest bölgelerden Türkiye Gümrük bölgesine sokulmasına veyahut müsteşarlıkla ithalat olarak kabul edilecek başka sair giriş ve işlemleri kapsamaktadır. (Ahmet Kızıl, Macide Soğur, Nurdan Örsçelik, **İthalat-İhracat İşlemleri Muhasebe Uygulamaları El Kitabı**, Der Yayınları, İstanbul, 2013, s.199).

¹⁴ *İhracat (Export)*, bir malın eşyanın veya değerinin yürürlükteki gümrük mevzuatına uygun şekilde Türkiye Gümrük bölgesi dışına veya serbest bölgelere çıkış işlemidir. Bir başka deyişle, malın yurtdışına satışdır. İhracatçı ise ihraç edeceği mala göre ilgili ihracatçı birlikleri genel sekreterliğine üye olan vergi numarasına sahip gerçek veya tüzel kişiler olarak tanımlanmaktadır. Bu tanımdan yola çıkarak, ihracatı öncelikle gerçek veya tüzel kişiler yapabilirken, Esnaf ve Sanatkarlar ile ortaklıklar da ihracat yapabilmektedirler. (Yaser Gürsoy, **Dış Ticaret İşlemleri Muhasebesi**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2010, s.18).

¹⁵ Kaya, Turguttopbaş, **a.g.e.**, s.8.

¹⁶ *Transit ticaret* yurt dışında veya serbest bölgede yerleşik bir firmadan ya da antrepodan satın alınan malın ülkemiz üzerinden Transit olarak veya doğrudan doğruya yurtdışında veya serbest bölgede yerleşik bir firmaya ya da antrepoya satılması işlemidir. [İhracat Yönetmeliği, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2006/06/20060606-10.htm> (Erişim Tarihi: 01.01.2019).] *Gümrük Kanunu' nun 84. maddesine göre; Gümrük idareleri transit rejimine tabi tutulan eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesi içinde; yabancı bir ülkeden yabancı bir ülkeye, yabancı bir ülkeden*

Dış ticaret işlemlerinin yaygın olması sebebiyle dünyanın bütün ülkelerinde ihracat, ithalat, gümrük, kambiyo, standardizasyon, teşvik gibi birçok konuda yasal düzenlemeler detaylı bir şekilde yapılmaktadır. Özellikle Dünya Ticaret Örgütü* ve diğer uluslararası örgütlere üye olan ülkeler, bu yasal düzenlemelerinde iki taraflı veya çok taraflı ticaret anlaşmaları ve uluslararası ticari adetlere uygun hareket etme çabası göstermektedirler¹⁷.

Dış ticaretin, bireylerin ihtiyaçları olan ürünlerin fiyatını etkilemekten, ülkelerin birbirleriyle ilişkilerine kadar mikro düzeyden makro düzeye kadar çeşitli etkileri ve sonuçları vardır. Bu yönüyle ülke içi ekonomiden, uluslararası ekonomiye kadar birçok alanı etkilemektedir.

Dış ticaretin önemi, ülkelerin ekonomik yapısı, siyasi ve ekonomik tercihlerine göre ülkeden ülkeye değişmekle beraber, küresel piyasanın olanaklarından yararlanabilme fonksiyonu, ülke içi üretimin daha masraflı ve/veya kısıt olduğu durumlarda ülke içi talebin dış ülkelere karşılanabilmesi yönüyle özellikle gelişmekte olan ülkeler için büyüktür.

Gelişmiş ülkelere göre daha sınırlı ihracat işlemleri gerçekleştiren gelişmekte olan ülkeler, ekonomik kalkınmalarını sürdürülebilir kılmak için ara mal ithalatı ve yabancı yatırımlara yönelmek zorundadır. Gelişmekte olan ülkeler, artan dış ticaret açıkları, döviz darboğazı ve dış finansman kaynaklarında azalma ve kesilme yaşamaları nedeniyle ekonomik kalkınma ve büyüme sorunları yaşayabilmektedir.

Türkiye'ye, Türkiye'den yabancı bir ülkeye, bir iç gümrükten diğer bir iç gümrüğe, taşınmasına izin verir.

** Ekim 1947'de Cenevre'de 23 ülke geçici bir anlaşma olarak nitelendirilen Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması (GATT)'ni imzalamışlardır. Uluslararası Ticaret Örgütü (International Trade Organisation- ITO) 'nun kurulamaması üzerine, "geçici" olma özelliğine rağmen, Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması 1948-1994 yılları arasında dünya mal ticaretini düzenleyen temel disiplin olarak uygulanmış ve kurumsal bir kimlikten yoksun olmasına rağmen bu alanda genel kabul gören bir çerçeve oluşturmuştur. [Gelir İdaresi Başkanlığı, **GATT Bilgilendirme Rehberi**, Ankara, http://www.gib.gov.tr/uluslararasi_mevzuat/gatt95.pdf (Erişim Tarihi: 29.12.2018).] Dünya Ticaret Örgütü (DTÖ), yaklaşık yarım yüzyıl boyunca, Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşmasına (GATT) istinaden yürütülen son çok taraflı ticaret müzakere turu olan Uruguay Turu (1986-1995)'nin sonucunda, 1995'te kurulmuştur. Türkiye GATT'a 1951 yılında taraf olmuş ve DTÖ'nün de kurucu üyeleri arasında yer almıştır. GATT ve DTÖ ;*

- En çok kayırlan ülke kuralı,

- Ulusal muamele kuralı,

- Gümrük vergilerinin indirilerek konsolide edilmesi,

- Korumanın sadece gümrük vergileri ile gerçekleştirilmesi,

olarak sıralanabilecek dört temel prensip üzerine inşa edilmiştir.

Türkiye her iki anlaşmaya imza koymuş ve DTÖ üyesi bir ülke olarak oluşturulan uluslararası mevzuat çerçevesinde davranmak durumundadır. Bu mevzuat Türkiye Dış Ticaret Sisteminin temel öğelerindedir. [Küreselleşme ve Uluslararası Ekonomik Anlaşmalar, <http://www.akademiktisat.net> (Erişim Tarihi: 29.12.2018).]

¹⁷ Kızıl, Soğur, Örsçelik, **a.g.e.**, s.167.

Bu sebeple dış ticaret, sadece ödemeler dengesinin sağlanması yönünden değil, üretim, yatırım, büyüme-kalkınma süreçleri yönünden de desteklenmelidir¹⁸.

Ekonomik büyüme ve kalkınma sürecinde dış ticaretin iki önemli fonksiyonu vardır. Bunlardan ilki özellikle kısa vadeli olup, ihracatın ithalatı gecikmelere yol açmaksızın karşılaması, yani dış ödeme gücünü temin etmesi, ikincisi ise daha uzun vadeli olup, dış ticaretin ekonomik yapıda yarattığı köklü değişikliğe uygun olarak, ekonomik yapının yeniden şekillenmesi ya da bir başka ifadeyle, dış ticaretin uluslararası iş bölümünü uyararak ekonomide kaynak dağılımını etkilemesidir¹⁹.

Dünya Ticaret Örgütü verilerine göre, 2012-2017 döneminde Dünya İhracatı içerisinde Çin'in %13, ABD'nin %8,7, Almanya'nın %8,2'lik payı söz konusu olup bu üç ülke dünya ihracatının yaklaşık %30' una sahiptir. Dünyada 195²⁰ adet ülkenin bulunduğu dikkate alındığında, geri kalan 192 ülkenin ihracat hacminin % 70'ini paylaştığı, Türkiye' nin ihracat miktarı giderek artsa da payının toplam ihracat içerisinde % 1 civarındadır²¹. Dünya Ticaret Örgütü verilerine göre, 2012-2017 döneminde ABD %13,4' lük bir payla dünya ithalat hacmi içerisinde en yüksek paya sahiptir. Ardından Çin Halk Cumhuriyeti %10,2, Almanya %6,5 paya sahiptir. Dünya ithalat hacminin yaklaşık %30'luk bölümü üç ülkeye ait olup, Türkiye' nin²² ithalat payı %1,3 civarındadır²³.

¹⁸ Utku Utkulu, İsmail Aydemir, **Türkiye'de Dış Ticaret İşlemleri ve Uygulaması (Teoriden Pratiğe)**, 3. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2010, s.3-4.

¹⁹ Necdet Serin, "Dış Ticaret ve Dış Ticaret Politikası", **Türkiye Ekonomisi Sektörel Analiz**, (Yayına Hazırlayan: Ahmet Şahinöz), Ankara: İmaj Yayıncılık, Ekim 2001, s.305-306

²⁰ How many countries are there in the world? (2019) <http://www.worldometers.info/geography/how-many-countries/> (Erişim Tarihi: 01.01.2019).

²¹ World Trade Organization, **International Trade Statistics**, <http://stat.wto.org/WSDBStat.aspx> (Erişim Tarihi: 29.12.2018).

²² *Türkiye'nin dış ticaret yapısı incelendiğinde genel olarak; korumacı ve müdahaleci bir Dış Ticaret Politikasının uzun bir süre uygulandığı, ekonomi politikasının ana amacının, kendi kendine yetebilen bir ekonomik yapı oluşturmak olarak belirlendiği görülmektedir. Bununla beraber dış ticaret dengesinin ithalattaki değişimlere bağlı olarak değişim gösterdiği görülecektir. Bunun sebeplerine bakıldığında, ithalatın parasal olarak karşılığının çoğu zaman ihracatın iki katına yakın bir oranda seyretmesi, devalüasyon dönemleri haricinde ihracatta belirgin bir sıçrama olmaması ve ithalattaki yıllık değişim oranlarının genellikle ihracattaki oranlardan yüksek olması sonucu, ihracatın ithalatı karşılama oranında bir artış olsa bile dış ticaret açığının genel olarak artma eğilimi göstermesidir.* (Bülent Aksoy, Mücahit Coşkun, "Türkiye'nin Yakın Dönem Dış Ticaretindeki Değişimler", **Gazi Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi**, Cilt 24, Sayı 3, Yıl 2004, s. 398.). *Türkiye 1980'li yıllarda ithal ikameci ekonomik politikalarından dışa dönük politikalara yönelmiş, büyüme modeli ihracat odaklı olarak belirlenmiştir. 1980'li yılların ilk yarısından itibaren ticaretin serbestleşmesi ile birlikte dış ticaret hacminde önemli artışlar gözlenmekle birlikte, bu gelişme günümüze kadar devam etmiştir.* (Kolçak, a.g.m, s.193).

²³ World Trade Organization, **International Trade Statistics**, <http://stat.wto.org/WSDBStat.aspx> (Erişim Tarihi: 29.12.2018).

II. Genel Olarak Dış Ticaretten Alınan Vergiler

Dış ticaretten alınan vergiler, temelde eşyanın serbest dolaşıma girişi nedeniyle gümrük yükümlülüğü çerçevesinde tahsil edilmektedir. Bu çerçevede alınan vergilerin tek amacı fiskal gelir elde etmek değil, dış ticaretin açığının giderilmesi, vergilemede adalet ve eşitliği sağlama gibi ekstra fiskal amaçlar da taşımaktadır. Ayrıca, ağırlıklı olarak dolaylı vergi olma niteliğini taşıyan ve dış ticaret işlemlerinin kambiyo mevzuatı nedeniyle kayıtlı olarak yapılması zorunluluğu nedeniyle dış ticaret vergileri kaçırılması zor ve uygulaması kolay vergilerdir.

Devletler, var olma şartlarından birisi olan vergilendirme yetkisini, bağımsızlık ve egemenlik yetkilerinin de doğal bir sonucu olarak hem ülke sınırları içerisinde hem de ülke sınırları dışarısında kullanmak istemektedir. Bunun bir sonucu olarak devletler sadece vatandaşlarını değil, ülkelerinde yaşayan yabancıları da vergilendirme yoluna gitmektedirler²⁴. Dış ticaret işlemlerinin hem ülkenin bütçe gelirine sağladığı katkı hem de ülkenin uluslararası ekonomik durumunun korunması ve geliştirilmesi açısından önemi dikkate alındığında bu işlemler üzerinden elde edilen gelirlerin vergilendirme dışı bırakılmayacağı açıktır.

Dolaylı vergiler grubunda yer alan bu vergilerin, mal üzerinden alındıkları için, malı ithal eden ve vergiyi ödeyen yükümlü tarafından, nihai aşamada tüketiciye kolayca yansıtılabilmesi mümkün olan vergilerdir²⁵.

Dış ticaretin amaçlarından olan ödemeler dengesizliğinin giderilmesi amacıyla ülkeler, ithalat işlemlerini vergilendirmeye ve kota uygulamalarına tabi tutarken ihracat işlemlerinden vergi almama, teşviklerle destekleme yoluna gitmektedirler.

İhracatın vergilendirilmesi, pozitif anlamda ihracat vergisi uygulaması ile negatif anlamda ihracatta vergi iadesi ya da ihracat primi ve sübvansiyon uygulamaları ile teşvik edilme şeklinde yapılmaktadır²⁶.

Dış ticaret işlemlerini, ağırlıklı olarak ithalat ve ihracat işlemleri oluşturmakla birlikte, ülkemizde ihracatın teşvik edilmesi ve daha ziyade ithalat işlemlerinden vergi alındığı göz önüne alındığında; dış ticaret işlemleri üzerinden alınan vergilerle

²⁴ Çağan, a.g.e., s.5.

²⁵ Halil Nadaroğlu, **Kamu Maliyesi Teorisi**, Genişletilmiş Gözden Geçirilmiş 5. Baskı, Okan Dağıtımçılık, İstanbul, 1983, s.438-439.

²⁶ Mircan Yıldız Tokatlıoğlu, "Türkiye'de Dış Ticaretin Vergilendirilmesi ve Avrupa Birliği", **Akdeniz Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi**, Sayı: 10, 2005, s.49.

ağırlıklı olarak ithalat işlemleri üzerinden alınan vergilerin ifade edilmek istendiği açıktır. Bu çerçevede, tezimizin konusunu da bu İthalat işlemlerinden alınan vergiler oluşturmaktadır.

Dış ticaret işlemlerinin vergilendirilmesi, ülkelerin dış ticaret politikalarını yönlendirirken kullandıkları temel araçlardan biridir. Bilhassa az gelişmiş veya gelişmekte olan ülkeler açısından, dış ticaret işlemlerinin vergilendirilmesi, küreselleşmenin ülkeler üzerinde yarattığı baskı ile etkinliğini yitirmektedir. Nitekim, Türkiye’de de dış ticaret işlemleri üzerine konan vergi, fon vb. mali yükümlülükler, özellikle Avrupa Birliği ile entegrasyon çalışmalarının sonucu olarak dış ticarete yaratılan gümrük birliği gibi ticaretin serbestleşmesi eğilimleri ile birlikte azaltılmakta ya da değişikliklere tabi tutulmaktadır²⁷.

III. Seçilmiş Ülkelerde Dış Ticaretten Alınan Vergiler

Devletlerin, kamu harcamalarını finanse etmek üzere kamu gelirin ihtiyacı olduğu bilinen bir gerçektir. En önemli kamu geliri de vergi geliridir. Ancak devletler, sadece kamu geliri elde etmek amacıyla değil, kişiler arasındaki gelir dağılımını adaletini yerine getirmek amacıyla da çeşitli kaynaklar üzerinden vergi tahsil etmektedir.

ABD, Çin ve Almanya’nın Dünya dış ticaret hacmi içerisindeki payı oldukça yüksektir. Bunun yanı sıra, Fransa da hem dış ticaret hacminin Dünya ticaretinde önemli ter tutan ülkeler arasında olması, hem de yargısal ihtilafların çözümünde ülkemize örnek olan bir ülkedir. Türk idare hukukunun Fransız idare hukuku örnek alınarak oluşturulması nedeniyle, Fransız Danıştay (Conseil d’État) kararları da Türk idare hukuku için yol gösterici olmaktadır²⁸.

Bu nedenle, bu dört ülkede uygulanan ithalat işlemlerinin vergilendirilmesi ve uyuşmazlıkların çözümüne ilişkin yasal düzenlemeler inceleme konusu yapılmaya çalışılacaktır.

²⁷ Tokatlıoğlu, **a.g.m.**, s.68.

²⁸ Kemal Gözler, "Fransız Danıştay Kararları", www.idare.gen.tr/conseildetat.htm., 20 Mayıs 2004 (Erişim Tarihi: 05.01.2019).

A. Amerika Birleşik Devletleri Vergi Sistemi

Amerika Birleşik Devletleri (ABD), dünyanın birçok anlamda en büyük devletlerinden biridir. Yıllık üretimi, bir başka deyişle GSYİH'si 2018 yılı için 20,412.87 milyar dolardır²⁹. Bu rakam ile ABD, dünya üzerindeki en büyük üretim gücüne sahiptir.

1.Genel Vergi Yapısı

ABD vergi sistemi kompleks bir yapıya sahip olmasına rağmen, gelişmişlik düzeyinin yüksekliği, vergi tahsilatında gösterdiği başarı, vergisel konulara ilişkin karar alma ve uygulamada gösterdiği beceri gibi nedenlerle vergilendirme açısından örnek alınabilecek bir ülke pozisyonundadır³⁰.

ABD'de vergiler tek bir idare tarh ve tahsil edilmediği için tarihi gelişim içinde merkezi ve yerel yönetimler belirli vergiler üzerine yoğunlaşmış ve böylece aralarında bir mali tevzin* meydana gelmiştir³¹.

ABD vergi sisteminde vergiler tarh ve tahsili yapan kuruma göre federal vergiler, eyalet vergileri ile yerel yönetim vergilerinden oluşmaktadır. Federal devletin en önemli gelir kaynakları gelir vergisi ile maaş ve ücretlerden yapılan kesintiler iken, eyalet düzeyinde en önemli gelir kaynağı satış ve gelir vergileri, yerel yönetimlerin ise en önemli gelir kaynağı servet vergileridir³².

ABD'de³³ eyaletler ve mahalli yönetimler ile federal devlet tarafından tahsil edilen vergiler genel olarak aşağıdaki gibidir³⁴:

²⁹ World GDP Ranking 2018, <http://statisticstimes.com/economy/projected-world-gdp-ranking.php>
Erişim Tarihi: 01.01.2019).

³⁰ Derya Yayman, "ABD ve Türk Vergi Sistemlerinin Karşılaştırmalı Analizi", **İİB International Refereed Academic Social Sciences Journal**, Volume:10, 2013, s.1, <http://www.iibdergisi.com>, (Erişim Tarihi: 01.01.2019).

* Mali Tevzin: Merkezi ve mahalli idareler arası gelirlerin ve görevlerin dengeli paylaşımına denir. <http://www.ersanoz.com/faydali-mali-kavramlar.html#tevizin>, (Erişim Tarihi: 01.01.2019).

³¹ İhsan Cemil Demir, "ABD Vergi Sistemi ve Gelir İdaresi", **Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi**, Sayı:1, 2008, s.294, <http://www.iibfdergi.aku.edu.tr/pdf/10.pdf>, (Erişim Tarihi: 01.01.2019).

³² Yayman, **a.g.m.**, s.1.

³³ 2017 yılında ABD'nin toplam vergi gelirlerinin GSYİH'ya oranı % 27.1'dir. [OECD, <https://www.oecd.org> (Erişim Tarihi: 02.01.2019)]. ABD' de vergi gelir türlerinin 2017 yılı için GSYİH içindeki paylarına baktığımızda ise [OECD, <https://www.oecd.org/tax/revenue-statistics-united-states.pdf> (Erişim Tarihi: 02.01.2019)]; % 40 ile en yüksek paya sahip olan vergi, dolaysız bir vergi türü olan gelir, karlar ve kazançlar üzerinden alınan gelir vergisidir. Dolaylı bir vergi türü olan, mal ve hizmet vergileri ise, GSYİH' nin % 17' sini oluşturmaktadır. Servet vergileri % 11' lik bir paya sahip iken kurumlar vergisi % 8' lik bir paya sahiptir.

- (i) Eyalet ve Mahalli Yönetimlerce Tahsil Edilen Vergiler; gelir vergisi, kurumlar vergisi, satış vergileri, kullanım vergisi, servet vergisi (emlak vergisi, menkul servet vergisi), diğer eyalet vergileri (akaryakıt özel tüketim vergisi, veraset ve tereke vergileri),
- (ii) Federal Yönetim Tarafından Tahsil Edilen Vergiler ise; gelir üzerinden alınan vergiler, sosyal güvenlik vergileri (sosyal güvenlik vergisi, hastalık sigortası vergisi), tereke ve bağış vergileri, özel tüketim vergileri, gümrük vergileridir.

ABD Anayasası'na göre, eyaletlerce, kongrenin onayı olmaksızın gümrük vergileri konulamayacağını düzenlemektedir³⁵. Buradan da anlaşılacağı üzere ABD vergi sistemi içinde gümrük vergileri konusunda yalnızca federal devlet yetkilidir.

2. Dış Ticaretin Vergilendirilmesine İlişkin Uygulama

ABD*, ithalat işlemlerinde diğer ülkelerden farklı bir yerde bulunmaktadır. Bunun sebebi, ABD'nin yaptığı ithalatın neredeyse tamamını kendi parasıyla ödeyebilen tek ülke olmasıdır. Bu nedenle, ABD diğer ticari ortaklarından farklı olarak dış ticaret açığını kapatmak için ayrıca döviz kazanma gayreti içine girmemektedir. ABD'nin ithalat politikasının gösterdiği başlıca üç özellik bulunmaktadır³⁶. Bunlar;

- (i) Amerikan halkının ithalat ürünlere talebinin yüksek düzeyde olması,
- (ii) Amerikan para biriminin uluslararası piyasalardaki egemen konumu,
- (iii) Karşılaştırmalı olarak ABD iç ekonomik planlamasının yokluğu.

³⁴ Erdoğan Öner, **Amerika Birleşik Devletleri Federal Vergi İdaresi: IRS Kuruluşu, Görevleri ve Yeniden Yapılanması**, TC Maliye Bakanlığı, Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Yayın No: 2005/366, Ankara, Ocak, 2005, s. 93 – 122.

³⁵ About America: The Constitution of The United States of America With Explanatory Notes, <http://photos.state.gov/libraries/turkey/231771/PDFs/abd-anayasasi.pdf>, (Erişim Tarihi: 02.04.2019).

* ABD'de ihracat ve ithalat ile ilgili kurum Amerika Gümrük ve Sınır Koruma kurumudur. [U.S.Customs and Border Protection, <http://www.cbp.gov>, (Erişim Tarihi: 03.01.2019)]. *CBP, 1 Mart 2003'te, İç Güvenlik Bakanlığı'nın Gümrük Servisi, Göçmenlik ve Vatandaşlığa Geçiş Hizmeti, Sınır Devriyesi ve Hayvan ve Bitki Sağlığı Denetim Hizmeti gibi birimleri tarafından yapılan ithalat denetimleri için kurulmuş olup, ABD sınırlarını kaçak ve güvenli olmayan ithalatlara karşı korumak için kurulmuştur.* [Importing into the United States A Guide for Commercial Importers, <https://web.archive.org/web/20111014231911.pdf> (Erişim Tarihi: 03.01.2019)].

³⁶ T.C. Ticaret Bakanlığı, Dış Ticaret ve Vergiler, <https://eb.ticaret.gov.tr/portal/disiliskiler/ABD> (Erişim Tarihi: 02.01.2019).

ABD, ortalama %3,5' lik oran ile dünyanın en düşük tarifeleri arasında yer alan bir Gümrük Tarifesi uygulamaktadır³⁷.

ABD ithal edilen bütün mallar uluslararası kabul gören Armonize Tarife Cetveli çerçevesinde gümrük vergili veya gümrük vergisiz giriş olmak üzere sınıflandırılmaya tabi tutulmaktadır. Gümrük vergileri ise ad valorem, spesifik veya kombine gibi farklı şekillerde uygulanabilmektedir³⁸.

ABD'nin³⁹ gümrük vergileri göreceli olarak düşüktür. Tüm ürünlerde uyguladığı gümrük vergileri ise Dünya Ticaret Örgütü kapsamında bağlanmıştır. ABD açısından ortalama bağlı tarife oranı % 3,5'tur. Ülkenin 2015 yılında uyguladığı ortalama gümrük vergisi oranı; tarım ürünlerinde ortalama % 5,2 oranında iken, sanayi ürünlerinde % 3,2 oranındadır⁴⁰.

Amerika' da CBP kurallarına aykırı davranan kişi ve kurumlara bir takım cezalar uygulanmakta, bu cezalar parasal nitelikte olabileceği gibi, malların CBP tarafından el konularak satılabilmesine de olanak vermektedir. Ayrıca, bazı hallerde yasada belirlenmiş bazı suçlar için malın değerinin iki katına kadar parasal ceza uygulamanın yanı sıra yirmi yıla kadar varabilen hapis cezaları da uygulanabilmektedir⁴¹.

ABD' de 1890 yılında, mahkemeler üzerindeki yükü azaltmak için, ithal edilen malların değerlendirilmesi ve tarifelerin sınıflandırılmasıyla ilgili ihtilaflara karar vermek üzere Genel Değerleme Kurulu adı verilen bir yapılandırma başlamıştır. Bu kurul Hazine tarafından denetlenmiştir. 1909 yılında söz konusu kurulun verdiği kararlara itirazların değerlendirilmesi için ABD Gümrük Mahkemesi

³⁷ Amerika Birleşik Devletleri: Gümrük, Teb Bnp Paribas Ortaklığı, <https://tebledisticaret.com/ithalat-ihracat/abd> (Erişim Tarihi: 03.01.2019).

³⁸ Konya Sanayi Odası, Avrupa İşletmeler Ağı, <http://www.een.kso.org.tr> (Erişim Tarihi: 03.01.2019).

³⁹ *Gümrük vergisi ayrıca menşe ülkeye göre değişmektedir. Malların çoğu en çok kayırılan ülke prensibi çerçevesinde vergilendirilmekte olup, genel vergi oranlarına (birinci sütunda) tabidir. Bu ülkeler dışında kalan -normal ticari ilişki geliştirilmemiş- ülkeler, ikinci sütunda yer alan vergilere tabidirler. Bazı durumlarda gümrük vergisi alınmamaktadır. Bu durumda malın bu kategoriye girdiğini ispatlamak ithalatçının mükellefiyetidir. Bu ürünler 1 numaralı Genel sütununun altında Özel başlığı altında yer alır. Genel Tercihler Sistemi (GTS) çerçevesinde tanınan vergi istisnaları bu özel sütunda yer almaktadır. Tarife cetvelinin 9 numaralı bölümü diğer istisnaları içermektedir. Burada bazı bilimsel ve kurumsal istisnalar, bireysel istisnalar ve geri gönderilen ABD menşeli mallar yer almaktadır. [T.C. Ticaret Bakanlığı, Dış Ticaret ve Vergiler, <https://eb.ticaret.gov.tr/ABD> (Erişim Tarihi: 02.01.2019).]. ABD Uluslararası Ticaret Komisyonu'nun <http://hts.usitc.gov> adresinden gümrük vergilerine ulaşılması mümkündür. Ürünler bazında gümrük vergileri ve GTS sisteminden yararlanma imkanına ilişkin bilgiye ise yine aynı kurumun <http://dataweb.usitc.gov> adresine 6'lı GTİP kodu girilerek ulaşılması mümkündür.*

⁴⁰ T.C. Ticaret Bakanlığı, Dış Ticaret ve Vergiler, <https://eb.ticaret.gov.tr/ABD> (Erişim Tarihi: 02.01.2019).

⁴¹ Customs Duties in the United States, https://en.wikipedia.org/duties_in_the_United_States. (Erişim Tarihi: 05.01.2019).

kurulmuştur. Yıllar geçtikçe, yasal değişiklikler kurulun verdiği kararların daha adaletli olmasını sağlamıştır. Daha sonra 1926 yılında, bu kurulun adı ABD Gümrük Mahkemesi olarak yeniden adlandırılmış ve kurul üyelerinin mahkemenin hakimi olduğu kabul edilmiştir. 1980 yılında, ABD Gümrük Mahkemesi, ABD Uluslararası Ticaret Mahkemesi olarak yeniden düzenlenmiştir⁴².

ABD’de gümrük uyuşmazlıklarının çözümünün idari ve adli yargı mahkemeleri görev alanı içerisinde değil, ayrı bir uzmanlık alanı olduğu düşüncesiyle kurulan uzmanlaşmış gümrük mahkemelerinde çözümlenmeye çalışıldığı görülmektedir.

B. Çin Vergi Sistemi

Çin’in DTÖ’ye üye olması ekonomisinin gelişimini ve büyümesini önemli ölçüde etkilemiştir. Fakat bunun dışında zaten gelişmekte olan bir ticaret hacmine sahipti. Çin parası Yuanın ABD doları ile uluslararası piyasalarda aşağıya doğru düşmesi ile beraber ticaret hacmi artmıştır. Fakat daha önemli etkenler sağlanan teşvikler ve Çin’deki ucuz işgücü sayesinde maliyetlerin oldukça düşüyor olmasıdır. Teknoloji transferleri sayesinde ürünlerin maliyetleri ve kaliteleri artmış, bu sayede Çin diğer ülkelere göre bu noktada önemli rekabet avantajı sağlamıştır. Ayrıca Asya pazarına yakın olmak batıyla eklemlenme sürecinin daha hızlı gerçekleşmesine katkıda bulunmuştur. 2000-2006 arasında dünyadaki toplam çelik talebinin % 65’i, nikelin % 93’ü ve alüminyumun % 57’si Çin tarafından gerçekleştirilmiştir. Bu dönemde ihracat yaklaşık 3 kat artarken, büyük kısmı üretimde kullanılmak için yapılan ithalat yaklaşık 5 kat artmıştır. Yabancıların mal ithal edip Çin’de satması yasaktı. Yalnızca üretimde kullanabilmek için ithalat yapabilmekteydiler. Düzenlemeler sonrası bu engel kaldırılmakla birlikte, tam olarak serbesti getirilmemiştir⁴³.

Çin ekonomisi, son birkaç on yılda, ülkenin dünyanın en büyük ikinci ekonomisi olma yolunda canlandıran şaşırtıcı bir büyüme yaşadı. 1978’de - Çin ekonomik reformlar programına başladığında - ülke nominal gayri safi yurtiçi hasılat

⁴² U.S. Customs Court, <https://www.fjc.gov/history/timeline/u.s.-customs> (Erişim Tarihi: 06.01.2019).

⁴³ Çin Ekonomisinin Yapısal Dönüşümü ve Gelişmekte Olan Ülkeler Açısından Sonuçları, 2011, <http://www.Tasam.Org/Tr-> (Erişim Tarihi: 29.12.2018).

(GSYİH) içinde 214 milyar ABD doları ile dokuzuncu oldu; 35 yıl sonra, nominal GSYİH'sı 9.2 trilyon ABD doları olan ikinci sıraya yükseldi⁴⁴.

1. Genel Vergi Yapısı

Çin’ de vergi gelirleri merkezi ve yerel hükümet arasında merkezi vergi gelirleri ve yerel vergi gelirleri şeklide bir sınıflandırmaya tabi tutulmaktadır⁴⁵.

Çin’in gelir vergisi sitemi sedüler sistemi benimsemiştir. Bir başka ifadeyle, Çin’de mükellefin çeşitli kaynaklardan elde ettiği gelirler bir araya toplanarak vergilendirme yapılmaz, gelirler türleri itibariyle ayrı ayrı sınıflandırılarak vergilendirilir⁴⁶.

Tablo 1: Çin’de Uygulanan Vergi Türleri

Gelir Üzerinden Alınan Vergiler	-Kişisel Gelir Vergisi (Individual Income Tax) -Kurumlar Vergisi (Corporate Income Tax)
Servet Vergileri	-Servet Vergisi -Şehir ve Köy Arazi Kullanım Vergisi
Özel Amaçlı Vergiler	-Şehir Yapı ve Bünye Vergisi -Tarımsal Arazi Yerleşim Vergisi -Sabit Sermayeli Yatırım ve Düzenleme Vergisi - Arazi Değer Artış Vergisi
Mülkiyet Vergileri	-Ev Mülkiyet Vergisi - Şehir Gayrimenkul Vergisi - Veraset ve İntikal Vergisi
Mal ve Hizmet Üzerinden Alınan Vergiler	-Katma Değer Vergisi (Value Added Tax) -Özel Tüketim Vergisi (Excise Tax) -İşletme Vergisi (Business Tax) -Araç Alım Vergisi (Vehicle Purchase Tax) -Gümrük Vergisi (Customs Duty)
Tarım Vergileri	-Tarım Vergisi -Hayvancılık Vergisi

Kaynak: <http://www.chinatax.gov.cn/eng/n2367731/index.html> (Erişim Tarihi: 30.12.2018)

⁴⁴ Focuseconomics, China Economic Outlook, <https://www.focus-economics.com> (Erişim Tarihi: 29.12.2018).

⁴⁵ Ersan Öz, **Dış Ticarete Ulusal ve Uluslararası Vergilendirme**, Nobel Kitabevi, Şubat 2008, s.10.

⁴⁶ Öz, a.g.e, s.175.

Çin vergi sisteminde yer alan vergilere ilişkin Tablo 1' de görüldüğü üzere; vergiler niteliklerine kategorilere ayrılmakla birlikte, toplam 18 adet vergi türü bulunmaktadır.

2. Dış Ticaretin Vergilendirilmesine İlişkin Uygulama

Çin'de ithalat işlemleri üzerinden genel ve tercihli vergi rejimi uygulanmaktadır. Tercihli vergi rejimi, ülkeler arasındaki ticaret anlaşmalarına veya mal-hizmetin türüne göre de değişebilen oranlarda olabilmektedir⁴⁷.

Ülkeler arasında uygulanan gümrük vergilerinde, zaman zaman siyasi, ekonomik, sosyal nedenlerle oran farklılıkları görülebilmektedir. Bu durum da bir tür ticari-ekonomik savaş olarak da adlandırılabilir⁴⁸.

Çin'den ⁴⁹ ürün ithali veya ihracında, genellikle aşağıdaki üç vergi türü uygulanmaktadır:

- (i) Katma değer Vergisi,
- (ii) Tüketim Vergisi,
- (iii) Gümrük vergileri.

Bu vergilerden Gümrük Vergileri, ithal ve ihraç edilecek yaklaşık 9000 çeşit mal için uygulanmakta ve Çin'in 2017 yılı Gümrük Tarife Uygulama Planına göre aşağıdaki gibi sınıflandırılarak uygulanmaktadır⁵⁰.

(i) Genel Gümrük Vergisi; Herhangi bir anlaşma veya anlaşmada bulunmayan ülke veya bölgelerden veya menşei olmayan ülkelere ithal edilen mallara genel vergi oranları uygulanır.

(ii) En çok kayırılan ülkelere (Most Favoured Nation- MFN) uygulanacak vergi oranları ; en yaygın olarak kabul edilen ithalat vergisi oranlarıdır. MFN üyesi olmayan ülkeler için geçerli olan genel oranlardan çok daha düşüktür. DTÖ üyesi

⁴⁷ Deloitte, Taxation and Investment In China, İstanbul, 2017,s.20. <https://www2.deloitte.com-2017.pdf>, (Erişim Tarihi: 06.01.2019).

⁴⁸ 2018 yılının mart ayı itibarıyla ABD' nin aldığı bir kararla, Çin'den ithal edilen yaklaşık 200 milyar dolar değerindeki 6 bin ürüne ek gümrük vergisi getirilmesi ve vergi oranının % 10' dan % 25'e çıkarılmasıyla ABD ile Çin arasında ticaret savaşı olarak tabir edilen bir durum ile karşılaşmıştır. Çin hükümeti de bu durumda aldığı bir kararla, ABD mallarına % 25 ilave gümrük vergisi uygulayacağını açıklamıştır. <https://tr.euronews.com/2018/12/02/> (Erişim Tarihi: 06.01.2019).

⁴⁹ Çin'de 1 Aralık 2017 tarihinden geçerli olmak üzere 8 haneli GTİP bazında sıralanan 187 kalem ürün için En Çok Kayırılan Ülke (MFN) bazında, nihai tüketicilerin daha fazla çeşit ve ürüne daha düşük fiyatla ulaşmaları amacı ile gümrük vergilerinde indirimle gidilmiş olup, ortalama gümrük vergisi yükü % 17.3 den % 7.7' ye kadar gerilemiştir. [Çin'de 187 Üründe Gümrük Vergisi İndirimi, <https://www.gumruktv.com.tr> (Erişim Tarihi:06.01.2019)].

⁵⁰ China Import Customs Duty, Tax Overview, <http://www.transcustoms.com> (Erişim Tarihi: 07.01.2019).

ülkelerden Çin'e ithal edilen mallar ile, Çin ile ikili ticaret anlaşmaları imzalamış ülkelerden veya bölgelerden yapılan ithalata uygulanır.

(iii) Geleneksel vergi oranları; Çin ile aralarında bölgesel ticaret anlaşmaları olan ülkelerden ithal edilen mallara uygulanır.

(iv) Özel tercihli vergi oranları; Çin ile özel tercihli vergi hükümleri içeren ticaret anlaşmaları olan ülkelerden veya bölgelerden ithal edilen mallara uygulanır. Genellikle MFN oranlarından ve geleneksel görev oranlarından daha düşüktür.

(v) Gümrük Kotası uygulanan ülkeler vergi oranları; Tarife oranı kotası (TRQ) programları kapsamında, kota içerisinde ithal edilen mallar daha düşük tarife oranına, kota dışında ithal edilen mallara daha yüksek tarife oranları uygulanır.

(vi) Geçici vergi oranları; Çin, ithalatı artırmak ve iç talebi karşılamak için bazı ithal ürünler için geçici vergi oranları belirlemektedir. 2016 yılında Çin, çocuk bezi (% 2), güneş gözlüğü (% 6), kaolin (% 1) ve cilt bakımı ürünleri (% 2) dahil olmak üzere ithal edilen 787'den fazla üründe MFN tarifelerinden bile düşük olan geçici vergi oranlarını uygulamıştır.

Çin'de yabancı sermayeli şirketlerin faaliyetleri ve üretimleri için ithal ettikleri yatırım malları, makine ve teçhizatlar ile inşaat malzemeleri ile ihraç mallarının üretimi için ithal edilen hammadde, işlenmiş madde, esas malzeme, yedek parça ve ambalaj malzemeleri gümrük vergisine tabi değildir. Yabancı sermayeli işletmelerin ihraç ettiği ürünler de vergi kapsamına girmemektedir⁵¹.

Çin'e ithal edilen tüm mallar, ülkenin % 13 veya % 17 oranında katma değer vergisine (KDV) tabidir. % 13 vergi, esas olarak tarım ve yardımcı maddeler kategorilerine giren bazı mallar için geçerli iken, % 17 vergi ise KDV vergisine tabi diğer mallar için geçerlidir.

Çin' de ayrıca ithal mallarına tüketim vergisi (CT) uygulanmakta ve bu vergiler, ithalat yapan kişi ve kuruluşlara uygulanmaktadır. Çin'in tüketim vergisi kapsamında, tütün veya alkol gibi insan sağlığına zararlı ürünler ile, mücevher ve kozmetik gibi lüks mallar, binek otomobil ve motosiklet gibi ürünler bulunmaktadır.

⁵¹ Custom Tariff of China, <http://tariff.findthedata.org/l/30/China>, (Erişim Tarihi: 18.02.2019).

İthal mallar için tüketim vergisi, ülkeye getirilen ürünün türüne bağlı olarak değişmektedir. Tüketim vergisinin hesaplanması, değer esaslı veya miktar esaslı yöntem kullanılarak yapılabilir⁵².

Çin’ de vergi mükellefinin herhangi bir vergi hususunda itirazının olması durumunda, vergi idaresine başvurmak hakkına sahiptir. Ancak, vergi idaresine başvuruda bulunmadan önce vergi ödemesinin yapılması gerekmektedir. Ödenecek vergilere itiraz için tebliğden itibaren 60 günlük süre söz konusudur. Vergi mükellefi vergi idaresinin kararının haksız ve hukuka aykırı olduğunu düşünüyorsa, Halk Mahkemeleri adı verilen yargı yoluna gidebilmektedir⁵³.

C. Fransa Vergi Sistemi

Fransa Avrupa Birliği’nin (AB), o zamanki adıyla Avrupa Ekonomik Topluluğu (AET) ’nun 6 kurucu üyesinden biri olmasına rağmen, Fransız ekonomisi gelişmiş ülkelerin gösterdiği büyüme oranlarının altında bir büyüme gerçekleştirmektedir⁵⁴.

Fransa’ nın 2018 yılı ekonomik verilerine genel olarak bakıldığında⁵⁵; GSYİH’ nın 685,334 milyar \$, kişi başına düşen milli gelirin 44.032 \$, büyüme oranının %1,5, işsizlik oranının ise %9,4, de kamu açığı / GSYİH oranı %124,2 olduğu görülmektedir.

Fransa, 489 milyar \$ ile dünyanın en büyük 8. ihracatçısı, 561 milyar \$ ile dünyanın en büyük 6. İthalatçısı konumundadır⁵⁶.

1.Genel Vergi Yapısı

OECD verilerine göre, 2017 yılında Fransa, % 46,2 ile vergi gelirlerinin GSYH'ye oranı en yüksek ülke konumunda bulunmaktadır⁵⁷.

⁵² China Briefing, **Tax, Accounting and Audit in China**, (8th Edition), **China, February 2016**, http://www.asiabriefing.com/tax-accounting-and-audit-in-china-2016-8th-edition_5438.html, (Erişim Tarihi: 05.01.2019).

⁵³KPMG, People’s Republic of China Tax Profile, Ağustos, 2014, <https://home.kpmg/03/china-tax-profile-2014.pdf> (Erişim Tarihi: 10.01.2019).

⁵⁴ Emine Çiğdem Civaner, Fransa Ülke Raporu, T.C. Başbakanlık Dış Ticaret Müsteşarlığı, İhracatı Geliştirme Etüt Merkezi, Ankara, Nisan, 2011,s.2, http://www.itso.org/fransa_ülke_raporu_2011.pdf, (Erişim Tarihi: 28.12.2018).

⁵⁵ OECD, Gross Domestic Product, <https://data.oecd.org/france.htm>? (Erişim Tarihi: 10.01.2019).

⁵⁶ İHKİB İstanbul Hazır Giyim Ve Konfeksiyon Arge Şubesi, Fransa Ülke Raporu, Ağustos 2017, <https://www.ihkib.org.tr/> (Erişim Tarihi: 05.01.2019).

⁵⁷ OECD, <http://www.oecd.org/tax/>, (Erişim Tarihi: 01.01.2019).

Fransız vergi kanunu çoğunlukla Genel Vergi Kanunu (Général des Impôts) ve Fransız Vergi Usul Kanunu (Livre des procédures mali) 'de düzenlenmiştir⁵⁸.

Fransa' da vergiler, temelde dört ana kola ayrılmaktadır⁵⁹:

- (i) Gelir üzerinden alınan vergiler,
- (ii) Harcamalar üzerinden alınan vergiler,
- (iii) Servet üzerinden alınan vergiler,
- (iv) Doğrudan Alınan Yerel vergiler (Emlak Vergisi, Meslek Vergisi).

Ayrıca, ithalat işlemleri üzerinden alınan Gümrük vergileri, iç pazarı korumak üzere ekonomik amaçlarla tahsil edilmektedir⁶⁰.

Fransa' da vergiler yukarıdaki sınıflandırmanın yanı sıra dolaylı ve dolaysız vergiler ile diğer vergiler olarak bir ayrıma tabi tutulabilir. Buna göre⁶¹.

- (i) Dolaylı vergiler; KDV, ÖTV ve tüketim vergisi.
- (ii) Dolaysız vergiler; gelir vergisi ve kurumlar vergisi.
- (iii) Diğer vergiler; çevre vergisi, varlık vergisi ve diğer servet vergileri.

Fransa' da kurumlar vergisi, Fransa' daki kurumlar ve yasal girişimlerin bütün karları üzerinden yıllık olarak ödenen bir vergi olup, % 33 genel oran olmakla birlikte, işletmelerin büyüklüklerine göre % 28' e kadar düşebilmektedir⁶². Gelir vergisinde ise, artan oranlı bir yapı mevcut olup, kişinin gelirleri üzerinden yıllık olarak alınan bir vergidir. Vergi oranları, %0, % 14, % 30, % 41 ve % 45 olmak üzere beş düzeyden oluşmaktadır⁶³.

Fransa' da vergiler, merkezi hükümet tarafından konulmasına rağmen, vergiler yerel vergi ofisleri tarafından toplanılır. Ancak vergi rejimi, Vergi İdaresi tarafından kontrol edilir⁶⁴.

⁵⁸ French Tax System, <http://enter-france.com/investment-guide/french-tax-system> (Erişim Tarihi: 04.01.2019).

⁵⁹ Direction Générale Des Finances Publiques (Public Finances Directorate General) Tax Policy Directorate, **Overview Of The French Tax System**, France, 2016, <https://www.impots.gov.fr> (Erişim Tarihi: 03.01.2019).

⁶⁰ Public Finance General Directorate Tax Policy Directorate, **a.g.e.**, p.6.

⁶¹ European Union (a), **a.g.e.**, p.80.

⁶² Public Finance General Directorate Tax Policy Directorate, **a.g.e.**, p.9.

⁶³ Fransa Genel Ekonomik Durum-Vergi Düzenlemeleri, Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması (Ticaret) ve İç Mevzuat Düzenlemeleri Ana Kurallar, 2017 <http://taxauditingymm.com> (Erişim Tarihi: 05.01.2019).

⁶⁴ Association of International Life Offices, **The Expatriate Financial Guide to France**, France Tax Facts, February, 2013, p. 1, <http://www.ailo.org/help/france.pdf>, (Erişim Tarihi: 31.10.2018).

2. Dış Ticaretin Vergilendirilmesine İlişkin Uygulama

Fransa’ da Gümrük Vergileri iç pazarı korumak ve ithalatı kontrol etmek gibi ekonomik amaçlar için uygulanmaktadır.

Fransa’ da İthalat işlemleri malın CIF⁶⁵ bedeli üzerinden Gümrük Vergisi veya bir diğer adıyla ithalat vergisine tabi olup, ithalatın gerçek kişi veya kurum tarafından yapılması arasında fark bulunmamaktadır. İthalat işlemleri ayrıca KDV’ ne de tabidir⁶⁶. Avrupa Ekonomik Bölgesi dahilindeki ithalatlar gümrük vergisinde muafıdır. Avrupa dışından gelen ürünlere Avrupa Birliği Ortak Gümrük tarifesi uygulanmaktadır. Gümrük vergisi, özellikle endüstriyel ürünler için % 4.2 oranı ile oldukça düşüktür⁶⁷.

Fransa’ da gümrük vergisi uyuşmazlıklarında uzlaşmak suretiyle cezada indirim yapılmasını sağlamak mümkündür⁶⁸.

Fransa idare mahkemeleri altı bölüme ayrılmaktadır. Her bir bölümde belli bir alanda olan uyuşmazlıklar çözüme kavuşturulmaktadır. Örneğin birinci bölümde mali uyuşmazlıklardan kaynaklanan davalar görülmektedir. Böylece uzmanlaşmış mahkemeler tarafından sadece bu davalar karara bağlanmaktadır. Fransız idare mahkemelerinde Türkiye’de uygulanmakta olan yürütmenin durdurulması müessesesi farklı ve etkin bir şekilde kullanılabilir. Türkiye’de yer alan uygulamanın aksine, Mahkemeler bazı hallerde 48 ve 72 saat içerisinde idarenin tutumuna son veren bir karar alabilmektedir. Etkin yargılamanın güvencesi olan bu seri yargılama usulü, çok ender bir araya gelebilen dört koşulun birlikte gerçekleşmesi halinde uygulanabilmektedir. Bu koşullar; durumun acil olma niteliği, ihlalin ciddiyeti, kararın alenen yasadışı olması ve sıradan bir hakla karıştırılmaması gereken temel bir özgürlüğün sınırlandırılmış olmasıdır⁶⁹.

Uyuşmazlığın yukarıda yer verilen özellikleri taşıması durumunda hakimin takdirine bağlı olmaksızın, seri yargılama usulü uygulanmaktadır. Özellikle, kamu ihale hukukundan kaynaklanan uyuşmazlıklar, vergisel uyuşmazlıklar ve

⁶⁵ CIF: Bir malın, Mal Bedeli, Sigorta ve Navlun Ödenmiş Olarak satışının yapıldığını gösteren uluslararası bir teslim şeklidir. <http://www.alpgumruk.com> (Erişim Tarihi: 05.01.2019).

⁶⁶ France – Customs And Import Duty Tax Calculation Method, <https://customsdutyfree.com> (Erişim Tarihi: 06.01.2019).

⁶⁷ Fransa : Gümrük, <https://tebledisticaret.com/tr/ithalat-ihracat/fransa/> (Erişim Tarihi:05.01.2019).

⁶⁸ Jean Pradel, Çev.: Zeynel T. Kangal, “Amerikan, İtalyan Ve Fransız Hukuklarıyla Karşılaştırmalı Olarak Kusurun Kabulü”, **TBB Dergisi**, Sayı 73, 2007, s.218.

⁶⁹ Ahmet Akbaba, “Fransız İdari Yargı Sistemine Bir Bakış”, **Ankara Barosu Dergisi**, 2014/2, ss.435-463.

sözleşmelerden kaynaklanan uyuşmazlıklarda bu durumun hakimler tarafından mutlaka dikkate alınması gerekmekte olup, bu konuda hâkimlerin yargılama usulünü belirleme hususunda herhangi bir takdir yetkisi bulunmamaktadır⁷⁰.

D. Almanya Vergi Sistemi

Almanya Ekonomisi, 2017 yılı itibariyle, GSYİH' sı 3.449 Milyar USD, Reel GSYİH Büyüme Oranı % 2.5, Kişi Başına GSYİH' sı 50.743 USD, Enflasyon oranı % 1.7, İşsizlik Oranı % 3,8 olan bir ülkedir⁷¹.

Genel olarak, ticari faaliyetler sırasında yapılan tüm giderler vergiden düşülebilir. Almanya, şirketlerin ödemiş oldukları yabancı vergileri yerli vergiye tabi tutarak alacak yazmalarına ya da yabancı vergileri işletme gideri olarak kaydetmelerine izin veren tek taraflı bir vergi tenzilatı sunmaktadır. Net faiz giderlerinin düşülmesi genellikle %30 FAVÖK* ile sınırlıdır⁷².

1.Genel Vergi Yapısı

Almanya' da vergileme, hem ulusal hem de eyalet olarak yapılmaktadır⁷³. Alman vergi sistemi çok sayıda vergi türünden oluşmaktadır⁷⁴. Almanya' da uygulanan vergi türleri sınıflandırılacak olursa genel olarak altı gruba ayrılabilir. Aşağıda tablo 2' de ayrıntılı olarak vergi türlerinin sınıflandırılması yapılmıştır.

⁷⁰ Akbaba, **a.g.e.**, ss.435-463.

⁷¹ Almanya Federal Cumhuriyeti Ekonomisi, <http://www.mfa.gov.tr/almanya-ekonomisi.tr.mfa>, (Erişim Tarihi: 06.01.2019).

⁷² Almanya Vergi Sistemi, TEB BNP Paribas Ortaklığı, <https://tebledisticaret.com/tr>, (Erişim Tarihi: 02.04.2019)

* Faiz, amortisman ve vergi öncesi kar

⁷³ Association of International Life Offices, **The Expatriate Financial Guide to Germany**, German Tax Facts, January, 2018, p.1, <http://www.ailo.org/help/germany.pdf>, (Erişim Tarihi: 25.12.2018).

⁷⁴ İdris Hakan Furtun, "Almanya' da Veraset ve İntikal Vergisi Uygulaması ve Bu Alanda Yapılan Son Değişiklikler", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 58, Sayı: 3, 2009, s. 583.

Tablo 2: Almanya’ da Vergilerin Sınıflandırılması

Gelir Üzerinden Alınan Vergiler	-Gelir Vergisi (Ücret ve gayrimenkul kıymet artış vergisi dahil) -Kurumlar Vergisi (Körperschaftsteuer), -Dayanışma Zammı (Solidaritätszuschlag) -İşletme Vergisi (Gewerbesteuer) -Kilise Vergisi (Kirchensteuer)
Servet Vergileri	-Veraset Vergisi (Erbchaftsteuer) -Emlak Vergisi (Grundsteuer) -Kilise Vergisi (Kirchensteuer)
Muamele Vergileri	-Katma Değer Vergisi (Einfuhrumsatzsteuer) (İthalat KDV hariç) -Emlak Alım Vergisi (Grunderwerbsteuer) -Motorlu Taşıtlar Vergisi (Kraftfahrzeugsteuer) -Bahis ve Piyango Vergisi (Rennwett und Lotteriesteuer) -Kumarhane Resmi (Spielbankabgabe) -Sigorta Vergisi (Versicherungsteuer) -Yangına Karşı Koruma Vergisi (Feuerschutzsteuer)
Gümrük Vergileri	-İthalat ve İhracat Üzerindeki Gümrük Resimleri (für Ein- und Ausfuhr)
Tüketim Vergileri	-Konyak Vergisi (Branntweinsteuer) -Bira Vergisi (Biersteuer) -Köpüklü Şarap Vergisi (Schaumweinsteuer) -Ara Mamül Vergisi (Zwischenerzeugnissteuer) -Akaryakıt Vergisi (Mineralölsteuer) -Elektrik Vergisi (Stromsteuer) -Tütün Vergisi (Tabaksteuer) -Kahve Vergisi (Kaffeesteuer)
İthalattan Alınan Diğer Vergiler	-İthalat Katma Değer Vergisi (Einfuhrumsatzsteuer)

Kaynak: İsmail Can, “Almanya’da Devletin Yapısı ve Vergi Sistemlerinin Anayasal Dayanağı”, **Maliye Dergisi**, Sayı:145, Ocak–Nisan, 2004, s.39–40, <http://dergiler.sgb.gov.tr>, (Erişim Tarihi: 31.12.2018); Bundesministerium der Finanzen, **Steuern von A bis Z**, Berlin, 2002, s.20.

Almanya' nın toplam vergi gelirlerinin GSYİH' ya oranına bakıldığında, bu oranın % 37.5 olduğu görülmektedir⁷⁵. Almanya' da vergi gelir türlerinin 2017 yılı için GSYİH içindeki paylarına baktığımızda ise⁷⁶; GSYİH içinde en yüksek payı, dolaysız bir vergi türü olan gelir vergisi % 27, bu oranı % 19 ile dolaylı bir vergi türü olan mal ve hizmet vergileri takip etmektedir. Kurumlar vergisinin payı %5 iken, servet vergilerinin payı % 3' tür.

2. Dış Ticaretin Vergilendirilmesine İlişkin Uygulama

Avrupa Birliği'ne (AB) üye devletlerden biri ile yapılan ithalat işlemlerinde Gümrük Vergisi alınmamaktadır. Avrupa dışından gelen ürünlere AB Ortak Gümrük tarifesi uygulanmaktadır. Gümrük vergisi, özellikle endüstriyel ürünler için ortalama % 4.2 ile oldukça düşüktür⁷⁷.

Gümrük tarifesi yüksek olan ürünler; giyim, kumaşlar ve giyim eşyası ile gıda maddeleri olarak sıralanabilir ki bu ürünlere uygulanan oran ortalama % 17.3 dolaylarındadır.

AB üyesi olmayan devletlerden ithal edilen mallar, yerli ürünlere uygulanan % 19 KDV oranına eşit olan bir ithalat vergisine tabidir. Avrupa Birliği'nin ticaret anlaşmaları imzaladığı ülkelerden yapılan ithalatlara ise çeşitli düzeyde tercihli oranlar uygulanmaktadır. Bu oranlar ülkeden ülkeye ve ürün cinsine göre değişmekte olup, TARIC adı verilen gümrük ürün listesinden tespit edilebilmektedir. Gümrük vergileri, peşin olarak ödenmesi gereken vergilerdendir. % 19 olan genel ithalat vergisi oranı tarım ürünleri ve bazı istisnai mallarda % 7' ye kadar düşebilmektedir⁷⁸.

Almanya' da vergi ve benzeri yükümlülüklerle ilişkin uyuşmazlıkların çözümünde bir nevi ihtisas mahkemesi olan "Mali Mahkemeler (Finanzgerichte)" görev yapmakta olup, bu mahkemeler yalnızca vergi konularını içeren davaları karara bağlarlar⁷⁹. Mali mahkemelerin temyiz mercii ise Federal Mali Mahkemeler'dir⁸⁰.

⁷⁵ OECD, <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/revenue-statistics-germany.pdf>, (Erişim Tarihi: 05.01.2019).

⁷⁶ OECD, <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/revenue-statistics-germany.pdf>, (Erişim Tarihi: 05.01.2019).

⁷⁷ Almanya, Gümrük, https://teblediticaret.com/tr/ithalat-ihracat/almanya/home_critere_pays=54, (Erişim Tarihi: 05.01.2019).

⁷⁸ Import Customs Procedures In Germany, <https://en.portal.santandertrade.com/international-shipments/germany/customs-procedures> (Erişim Tarihi: 06.01.2019).

⁷⁹ German Law and the German Legal System, <https://www.howtogermany.com/pages/legal.html>, (Erişim Tarihi: 05.01.2019).

⁸⁰ Yiğit Aka, "Türkiye'de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Vergi Mahkemelerinin Yeri Ve Önemi", **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim dalı Mali Hukuk Programı Yüksek Lisans Tezi**, İzmir, 2009, s.14.

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE İTHALATTAN ALINAN VERGİLER VE EK MALİ YÜKÜMLÜLÜKLER

Ülkelerin dış ticaret politikasına şekil veren araçların başında dış ticaret işlemlerinden alınan vergiler gelmektedir. Ülkemizde de diğer ülkelerde olduğu gibi ithalat ve ihracat işlemlerinden vergiler alınmaktadır. Bu vergiler, dış ödemeler dengesizliğini düzeltmek gibi amaçlarla genellikle ithalat işlemlerinde yoğunlaşmaktadır.

İthalat üzerinden alınan vergilerin, devlet bütçesine gelir sağlama amacının yanı sıra ekonomik ve politik amacı da büyük önem taşımaktadır. İthalat işlemlerinden alınan vergilerin, merkezi yönetim bütçe vergi gelirleri içinde ki payı yıllar itibariyle küçük farklılıklar gösterse de yaklaşık olarak % 20' lik bir paya sahip olduğu görülmektedir⁸¹.

Dış ticaret politikası aracı olarak kullanılan bu tür vergi ve ek mali yükümlülükler, ülkelerin yurt içindeki sanayilerini korumak amacını da taşımaktadır. Bir başka deyişle, ülkeye yapılan mal girişlerini, ülke çıkarlarının gerektirdiği biçimde koruma altına almayı hedeflemektedir. Bu nedenle çalışmamızın bu bölümünde dış ticaret işlemlerinden alınan vergilerin neredeyse tamamını oluşturan ithalattan alınan vergiler incelenmeye çalışılacaktır.

I. Türkiye'de İthalattan Alınan Vergiler

Vergilendirme işlemlerinin anayasal dayanağı olan 1982 tarihli T.C. Anayasası'nın 73. maddesinin vergilendirmeye ilişkin ihtiva ettiği en temel ilke "vergilendirmede kanunilik ilkesi" dir. Bu ilke doğrultusunda vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin ancak kanunla konulabileceği, değiştirilebileceği ve kaldırılabilceği hüküm altına alınmıştır.

Vergilendirme işlemlerinde temel olan Kanunilik ilkesine yine Anayasa'nın 167. maddesinin 2. fıkrasıyla dış ticaret işlemleri açısından bir istisna getirilmiştir. Bu maddeye göre, ülke ekonomisine faydalı olmak amacıyla dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri mali yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler koymaya ve kaldırmaya Bakanlar Kurulu kanunla yetkilendirilebilmektedir. Bu yasal

⁸¹ Ticaret Bakanlığı, Dış Ticaret İstatistikleri, <https://www.ticaret.gov.tr/istatistikler/dis-ticaret-istatistikleri> (Erişim Tarihi : 29.12.2018).

yetkilendirmeden yola çıkarak Türkiye’de ithalata konu olan eşya üzerinden Gümrük Vergisi dışında çeşitli adlar altında vergi ve ek mali yükümlülükler alınmaktadır.

Türkiye’de ithalat işlemleri sırasında alınan vergiler ve mali yükümlülükler aşağıda Tablo 3’ de gösterilmektedir.

Tablo 3: Türkiye’de İthalat Sırasında Ödenen Vergi ve Mali Yükümlülükler

Vergi/ Mali Yükümlülükler	Yasal Dayanağı
Gümrük Vergisi	4458 Sayılı Gümrük Kanunu
Katma Değer Vergisi	3065 Sayılı KDV Kanunu
Özel Tüketim Vergisi	4760 Sayılı ÖTV Kanunu
Damga Vergisi	488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu
Anti Damping Vergisi	3577 Sayılı İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesi Hakkında Kanun
Sübvansiyona Karşı Telafi Edici Vergi	
Ek Mali Yükümlülük	2976 Sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun
Telafi Edici Vergi	3577 Sayılı İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesi Hakkında Kanun
Toplu Konut Fonu	2985 sayılı Toplu Konut Kanunu
Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu	88/12944 Sayılı KKDF Hakkında Karar
Tütün Fonu	3291 Sayılı Kanun
Maden Fonu	3213 sayılı Maden Kanunu
Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu Kapsamında Alınan Kesinti (Kültür Bakanlığı Kesintisi)	5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu
Çevre Katkı Payı	2872 sayılı Çevre Kanunu

Kaynak: Canatay Hacıköylü, “İthalat Sırasında Ödenen Vergiler ve Diğer Mali Yükümlülükler: Türkiye ve Cep Telefonu İthalatı”, **Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 2014, s.22-23

Yukarıda yer alan Tablo- 3 incelendiğinde, Türkiye’de ithalat işlemlerinden gümrük vergisi dışında vergiler alındığı, vergilere ek olarak alınan fonların sayısının ise vergilerden daha fazla olduğu görülecektir.

A. Gümrük Vergisi

Gümrüğe tabi olan ticari bir eşyanın ülkeler arası yer değiştirmesi sonucunda, eşyanın miktarı ya da değeri üzerinden gümrük vergisi alınmaktadır. Gümrük vergisi,

iktisadi, toplumsal ve mali fonksiyonları ihtiva eden önemli bir dış ticaret ve ekonomi politikası aracıdır.

Gümrük Vergisi, ülkede yaşayan kişilerin emniyet, güvenlik ve mali çıkarlarını korumanın yanı sıra ticareti kolaylaştırmak için kullanılan eşsiz bir vergidir⁸².

23.01.2008 tarih ve 5728 sayılı Kanunla 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 2'nci maddesinde yapılan değişiklikle Gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler bu Kanuna tabi değildir denilerek, Gümrük Vergileri Vergi Usul Kanunu dışında bırakılmıştır.

Tarihsel gelişimi, Roma Uygarlıkları, Çin, Mısır ve eski Yunanlılardan başlayıp Osmanlı İmparatorluğuna kadar uzanan gümrük vergileri, dünyanın eski vergilerinden birini oluşturmaktadır. Günümüze kadar birçok ad değişikliğine ve uygulama değişikliğine uğramış, zamanımıza kadar gelmiş bulunmaktadır.

Türkiye ile Avrupa Ekonomik Topluluğu arasında 12 Eylül 1963 tarihinde imzalanan ve ortaklık yaratan Ankara Anlaşması uygun bulma Kanunu ile 1 Aralık 1964 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu anlaşmaya göre; tarafların geçiş sürecinde karşılıklı ve dengeli yükümlülükler dayalı olarak, aşamalı bir şekilde gümrük birliği kuracakları ve bunun gerektirdiği ortak tedbirlerin geliştirilmesi için ekonomik politikalarını uyumlaştıracaklarını hükme bağlamıştır. Geçiş dönemine ilişkin imzalanan Katma Protokol de ise, tarafların gümrük konusundaki mevzuatlarını uyumlaştıracakları kararlaştırılmıştır. Türk Gümrük Kanununda olmamakla birlikte, Topluluk Gümrük Kodunda bulunan bazı hususların ekonomik faaliyetleri olumlu yönde etkileyen ve bürokratik işlemleri azaltan düzenlemeler olduğu kanaatine varıldığından, Topluluk Gümrük Kodunda yer alan ve 06.03.1995 tarihi 1/95 sayılı Ortaklık Konseyi Kararı gereğince gümrük mevzuatına yansıtılması gereken hükümlerin 1615 sayılı Gümrük Kanununa dahil edilmesi amacıyla 1615 sayılı Kanun yürürlükten kaldırılarak 4458 sayılı yeni Gümrük Kanunu 05.02.2000 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir⁸³.

Böylece, 1972 tarih ve 1615 sayılı eski Gümrük Kanunu tam 28 yıl yürürlükte kaldıktan sonra 2000 yılında gerçekleştirilen gümrük reformu ile 5 Şubat

⁸² EU Customs Strategy, https://ec.europa.eu/taxation_customs/general-information-customs/eu-customs-strategy_en (Erişim Tarihi: 31.03.2019).

⁸³ 4458 sayılı Kanun Gereğçesi, TBMM Mevzuat Bilgi Sistemi, <https://mevzuat.tbmm.gov.tr/mevzuat> (Erişim Tarihi: 16.01.2019).

2000 tarihinde 4458 sayılı yeni Gümrük Kanunu çerçevesinde yürürlükten kaldırılmıştır⁸⁴.

4458 sayılı Gümrük Kanunu, gümrük vergisine ilişkin aşamaları sistematik bir şekilde tek bir çatı altında toplayarak, gümrük rejimleri arasında bütünselliği sağlamıştır⁸⁵.

1. Verginin Konusu

Gümrük vergisi bir ülke sınırından giren eşyanın ithalatından alınan bir vergidir⁸⁶. 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 1'nci maddesinde de belirtildiği üzere verginin konusunu Türkiye Gümrük Bölgesine giren ve Türkiye Gümrük Bölgesinden çıkan eşya ve taşıt araçları oluşturmaktadır. Avrupa Birliği mevzuatı ile uyum sağlamak amacıyla yapılan bu düzenleme ile ihraç edilen eşya ve taşıtlarda gümrük vergisinin kapsamına alınmıştır⁸⁷. Eşya deyimi aynı Kanun'un tanımlara ilişkin 3'ncü maddesinde, her türlü madde, ürün ve değer olarak tanımlanmıştır. Gümrük vergisinin doğal yapısı gereği bu madde ve eşyaların taşınabilir nitelikte olması gerekmektedir. Ayrıca kanunda yer alan Türkiye Gümrük Bölgesi, kanunun 2'nci maddesine göre, Türkiye Cumhuriyeti topraklarını kapsar. Türkiye kara suları, iç suları ve hava sahası gümrük bölgesine dahildir.

2. Verginin Mükellefi

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 8'nci maddesine göre mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüb eden gerçek veya tüzel kişidir. Vergi Usul Kanunu'nun vergi hukukunda genel Kanun olması sebebiyle bu Kanun'un uygulandığı vergi türlerinde vergi borcunu ödemekle yükümlü kişi "mükellef" olarak adlandırılmışken, Gümrük Kanunu'nda yükümlü kavramı kullanılmış, gümrük

⁸⁴ Selahattin Tuncer, "Türk Gümrük Sistemi", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:136, Nisan, 2004, s.11.

⁸⁵ Nevzat Saygılıoğlu, "4458 Sayılı Yeni Gümrük Kanunu'nun Getirdiği Yenilikler", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:128, Ağustos, 2003,s.32.

⁸⁶ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, **Türk Vergi Sistemi**, 15. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2018, s.343.

⁸⁷ Mehmet Yüce, Ali Çelikkaya, **Örnek Uygulamalarla Gümrük Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları**, Dora Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2016, s.15.

vergi mükellefiyetine ilişkin kurallar “gümrük yükümlülüğü” adı altında düzenlenmiştir⁸⁸.

Gümrük vergisinin mükellefi genel olarak gümrük yükümlülüklerini yerine getirmek zorunda olan kişi olup, ilke olarak gümrüğe beyanda bulunan kişidir (GK m.3,4 ve 181). Bir başka ifadeyle verginin mükellefi, gümrük idaresine kendi adına beyanda bulunan veya kendi adına beyanda bulunulan kişidir⁸⁹. Gümrüğe beyanda bulunan kişinin genel olarak ilgili malın sahibi olduğu düşünüldüğünde malın sahibinin, gümrük vergisi açısından, verginin mükellefi olduğunu söylemek yanlış olmaz⁹⁰.

Aynı kanununun 4’ncü maddesinde ise gümrük vergisi yükümlüsü; “Gümrük idareleriyle muhatap olan kişiler bu Kanun ve bu Kanuna dayanılarak çıkarılan tüzük, kararname ve yönetmelik hükümlerine uymak; gümrük idarelerinin gerek bu kanunda gerek diğer kanun, tüzük ve kararnamelerde yazılı hükümlerine göre yapacağı gözetim ve denetlemelere tabi olmak; bu idarelerin kendi adına veya başka idareler nam ve hesabına tahsil edeceği her tür vergi, resim ve ücretleri ödemek veya bunları teminata bağlamak; kanun, tüzük, kararname ve yönetmelik hükümlerinin uymaya zorunlu kıldığı her türlü işlemleri yerine getirmekle yükümlüdürler.” şeklinde açıklanmıştır.

Gümrük yükümlülüğü, ithalat veya ihracatta yetkili gümrük dairesine sunulan gümrük beyannamesine taraf olan kişilerin beyan ettikleri bilgi, belge ve fiili olarak eşyadan sorumlu olmaları olarak tanımlanmaktadır. Bu yükümlülüğün kapsamına, eşyanın kanuna aykırı olarak bir işleme tabi tutulması sonucu ortaya çıkan cezaları ve aynı zamanda ithalat ve ihracat işlemleri sonucunda ödenecek ithalat vergilerini de girmektedir⁹¹.

3. Vergiyi Doğuran Olay

Vergi Usul Kanunu’nun vergiyi doğuran olay başlıklı 19’ncü maddesine göre, vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki

⁸⁸ Yüce, Çelikkaya, **a.g.e**, s.16.

⁸⁹ Şükrü Kızılot, Metin Taş, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Güncellenmiş 5. Baskı, Gazi Kitabevi, Ocak, 2013, s.329.

⁹⁰ Şenyüz, Yüce, Gerçek, **a.g.e**, s.344.

⁹¹ Abdullah Tekin, Ümit Engin Tekin, **4458 Sayılı Gümrük Kanunu’na Göre Gümrük İşlemler Mevzuat-Teori-Uygulama-Vergilendirme**, Genişletilmiş ve Güncellenmiş 2. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2018, s.24.

durumun tekemmülü ile doğar. Gümrük vergisi açısından ise gümrük yükümlülüğünün doğması Gümrük Kanunu'nun 181'nci maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre, ithalatta gümrük yükümlülüğü ithalat vergilerine tabi eşyanın serbest dolaşıma girişi ile ithalat vergilerine tabi eşyanın ithalat vergilerinden kısmi muafiyet suretiyle geçici ithali için verilecek gümrük beyannamesinin tescil tarihinde başlar. Görüldüğü üzere 4458 sayılı Kanun'a göre gümrük vergisini doğuran olay ithalat işleminin gerçekleşmiş olmasıdır.

Serbest dolaşıma girme kavramı, eşyanın ithal edilmesi anlamına gelip, dolaşıma giren eşyanın Türkiye'de serbestçe alınıp-satılması ve kullanılmasını ifade etmektedir⁹².

İhracat vergilerinde vergiyi doğuran olay ise Gümrük Kanunu'nda düzenlenmemiştir.

Gümrük vergisi kural olarak, gümrük beyannamesinin tescil edildiği tarihte doğmakla birlikte, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nda gümrük vergisi yükümlülüğünün doğmuş sayılacağı özel durumlar ayrıca düzenlenmiştir. Gümrük Kanunu'nda düzenlenen bu özel durumlar şunlardır:

182/1'nci maddeye göre "*İthalat vergilerine tabi eşyanın, bu Kanuna aykırı şekilde Türkiye Gümrük Bölgesine girmesi ya da bir serbest bölgede bulunan ithalat vergilerine tabi eşyanın bu Kanuna aykırı olarak Gümrük Bölgesinin başka bir yerine gitmesi hallerinde, gümrük yükümlülüğü doğar.*" denilmektedir.

183/1'nci madde de ise "*Gümrük gözetimi altındaki ithalat vergilerine tabi eşyanın, kanuna aykırı olarak gümrük gözetimi dışına çıkarılması halinde gümrük yükümlülüğü doğar.*" şeklinde ifade edilmiştir.

183'ncü maddede belirtilen durumlar dışında ithalat vergilerine tabi eşyanın geçici depolanmasından veya tabi tutulmuş olduğu gümrük rejiminin uygulanmasından doğan yükümlülüklerden birinin yerine getirilmemesi durumu ile eşyanın söz konusu gümrük rejimine tabi tutulmasına veya nihai kullanımı nedeniyle indirimli yahut sıfır ithalat vergi oranı uygulanmasına ilişkin koşullardan birine uyulmaması hallerinde ve bu fiillerin geçici depolanmanın veya ilgili gümrük rejiminin yanlış uygulanması sonucunu yarattığının tespit edilmesi durumunda ithalat nedeniyle gümrük yükümlülüğünün doğacağı 184'ncü madde de düzenlenmiştir.

⁹² Doğan Şenyüz, Adnan Gerçek, Mehmet Yüce, **Türk Vergi Sistemi**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2008, s.643.

Gümrük Kanunu'nda gümrük vergisi yükümlülüğünün doğduğu son özel durum 185'nci maddede hükme bağlanmıştır. Bu hükme göre; Serbest bölgelerde bulunan ithalat vergilerine tabi eşyanın, bu Kanuna aykırı olarak tüketilmesi veya kullanılması halinde gümrük yükümlülüğünün doğacağı, eşyanın kaybolması ve bu kaybın kanıtlanamaması halinde, eşyanın serbest tüketilmiş veya kullanılmış sayılacağı düzenlenmiştir.

Eşyanın serbest dolaşıma girmesi veya geçici ithalinin gerçekleşmesi durumunda vergiyi doğuran hukuki unsur, gümrük giriş beyannamesinin kabulü veya kabul hükmünde olan kayıt işleminin yapılmasıdır. Kabul ya da kabul işlemi hükmündeki kayıt işleminin yapıldığı tarihte vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir⁹³. Görüldüğü gibi, sadece gümrük giriş beyannamesinin kabulü değil kabul hükmünde olan kayıt işleminin gerçekleştirilmesi de gümrük vergisinde vergiyi doğuran olayın meydana gelmesini sağlamaktadır.

Gümrük vergisinde vergiyi doğuran olay gümrük giriş beyannamesinin kabulü ve kabul hükmündeki kayıt işleminin yapılmasıyla sınırlı değildir. Örneğin, yolcunun beraberinde getirdiği ve sözlü beyana tabi olan eşyada vergiyi doğuran olay, bu beyana ait tahakkuk belgesinin yükümlü tarafından imzalanmasıdır. Posta aracılığıyla gönderilen eşyada vergiyi doğuran olay, koliye ait belgelerin idare tarafından tescil edilmesidir. Yurda kaçak olarak girmiş eşyada ise vergiyi doğuran olay; gümrükten geçirildiği tarih belirlenebiliyorsa kaçak eşyanın gümrükten geçirildiği tarihte, tarih belirlenemiyorsa kaçak eşyanın ele geçtiği tarihte gerçekleşmesidir⁹⁴. Görüldüğü üzere, gümrük vergisinde vergiyi doğuran olay, pek çok farklı yolla da meydana gelebilmektedir.

4. Gümrük Vergisinde Matrah (Kıymet)

Değer esasına göre vergisi alınan eşyalar için verginin matrahı, gümrük değerini ifade eden fiyattan oluşmaktadır. Genel olarak malın satış bedeli olan fiyat eşyanın Türkiye'de alıcısına teslim edildiği gümrük mahallindeki fiyatı olarak ifade edilmektedir. Bu fiyatın içinde, eşyanın satıcı tarafından teslim noktasına kadar yapılan giderler (nakliye, sigorta, ambalaj, yükleme) de yer almaktadır. Eşyanın

⁹³ Ufuk Selen, **Gümrük İşlemleri ve Vergilendirilmesi**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2012, s.162.

⁹⁴ Nevzat Saygılıoğlu, Adnan Gerçek, **Dış Ticaret ve Gümrük**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2007, s.144.

fiyatının (dolayısıyla matrahın) uluslararası terminolojide, maliyet artı sigorta artı navlundan oluşan CIF fiyat olduğu bilinmektedir⁹⁵.

Eşyanın gümrük vergisine esas alınacak değerinin Türk Lirası olarak beyan edilmesi zorunludur. Fatura veya diğer belgelerde yazılı yabancı paralar, gümrük beyannamesinin tescil tarihinde yürürlükte olan T.C. Merkez Bankası döviz satış kurları üzerinden TL'ye çevrilmektedir⁹⁶.

Miktar esasına göre gümrük vergisinin alınması durumunda matrah çoğunlukla eşyanın ağırlığı, adedi, uzunluğu vb. teknik ve fiziki özellikler şeklinde ifade edilmektedir. Gümrük Kanunu'nun 32'nci maddesinde gümrük vergisinin fiziki birim olarak eşyanın ağırlığından alınacağı hükmüne bağlanmıştır.

5. Gümrük Vergisinde Muafiyet ve İstisnalar

Muafiyet, bir başka adıyla vergi mükellefiyetinin sınırlandırılması, vergi mükelleflerinin tamamen ya da kısmen, sürekli ya da geçici, mutlak ya da şarta bağlı olarak vergilendirme kapsamı dışına çıkarılmasıdır. İstisna, diğer bir ifadeyle vergi konusunun sınırlandırılması ise vergi yasalarına göre vergilendirmeye tabi bir konunun kapsam ve süre göz önünde bulundurularak vergi dışı bırakılmasıdır⁹⁷.

Gümrük vergisinin diğer vergilerden ayrıldığı noktalardan biri de muafiyet ve istisnalar konusudur. Gümrük vergisindeki istisna ve muafiyetler sadece gümrük kanunu ve tarifelerinde yer almaz. İthalat ve ihracat yapma şartlarını taşıyan her kamu ve özel kuruluş ithalat ve ihracat yapabileceğinden, bu kuruluşların kendi kanunlarında yer alan istisna ve muafiyet hükümleri gümrük vergisi yükümlülüğü açısından da uygulanacaktır⁹⁸.

Gümrük Kanunu'nda birçok muafiyet ve istisnaya yer verilmiştir. Kanunun 167, 168, 169 ve 170'nci maddelerinde muafiyet ve istisna hükümleri düzenlenmiştir. Ayrıca Gümrük Müsteşarlığı'nın yayımladığı tebliğlerle bu konu daha da detaylı ele alınmıştır. Gümrük vergisinde muafiyet ve istisnalar konusu ayrı bir çalışmanın konusu olabilecek genişlikte olduğundan konumuzdan sapmamak amacıyla genel hatlarıyla bahsedilmekle yetinilmiştir.

⁹⁵ Şenyüz, Gerçek, Yüce, **a.g.e.**, s.645.

⁹⁶ Davut Aydın, Ümit Ataman, Haluk Sumer, Adnan Sevim, **Dış Ticaret İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi**, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No:1866, Eskişehir, Ekim, 2009, s.31.

⁹⁷ Ufuk Gencel, **Genel Vergi Hukuku Uygulamaları**, Pozitif Matbaa, Çanakkale, 2016, s.65.

⁹⁸ Ali Çelikkaya, **Türk Gümrük Kanunu'nun Vergilemeye İlişkin Hükümlerinin Değerlendirilmesi**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi SBE, Eskişehir, 2001, s.111.

6. Gümrük Vergisinde Tarife ve Oran

Gümrük vergilerinin mali, sosyal ve ekonomik işlevlerinin taşıdığı önem, bu verginin uygulanması bakımından dikkatli olunmasını zorunlu hale getirmiştir. Mali amaçlardan dolayı gümrük vergilerinin ağır bir şekilde uygulanması; kaçak ithalatın cazibesini artıracığından, uygulanacak verginin çok dikkatli bir biçimde belirlenmesi gerekmektedir. Bu yüzden vergi miktarı konusunda belirleyici olan tarife konusu oldukça önem taşımaktadır⁹⁹.

Gümrük Kanunu'nun 15'nci maddesine göre gümrük vergileri, gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihte yürürlükte olan gümrük tarifesine göre hesaplanır.

“Gümrük tarifesi;

- *Bakanlar Kurulunca kabul edilen Türk Gümrük Tarife Cetvelini,*
- *Tamamen veya kısmen Türk Gümrük Tarife Cetveline dayanan veya bu cetvele alt açılımlar ekleyen ve eşya ticaretine ilişkin tarife önlemlerinin uygulanması için belirlenen diğer cetvelleri,*
- *Türk Gümrük Tarifesinin kapsadığı eşyaya uygulanacak gümrük vergisi oranlarını ve tarım politikası veya islenmiş tarım ürünleriyle ilgili özel düzenlemeler çerçevesinde alınan ithalat vergilerini,*
- *Türkiye'nin bazı ülkeler ya da ülke grupları ile yaptığı tercihli bir tarife uygulanmasını gerektiren anlaşmalarda bulunan tercihli tarife uygulamalarını,*
- *Türkiye tarafından tek taraflı olarak bazı ülkeler, ülke grupları veya toprak parçaları için tanınan tercihli tarife uygulamalarını,*
- *İthalat vergilerinde, bazı eşyaya şartlı olarak uygulanacak muafiyet veya indirim uygulamalarını ve yukarıdakilerin dışında kalan diğer tarife uygulamalarını kapsar.¹⁰⁰”*

Gümrük Tarifesi yasal olarak, “474 sayılı Gümrük Giriş Tarife Cetveli Hakkında Kanun”, “4458 sayılı Gümrük Kanunu”, “27369 sayılı Gümrük Yönetmeliği”, “AB-Türkiye Ortaklık Konseyi Kararı” ve “İthalat Rejim Kararları”na dayandırılmıştır¹⁰¹.

⁹⁹ Denizhan Tuncer, Vergi Tekniği Açısından Gümrük Vergisinin Değerlendirilmesi, **Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Doktora Tezi, Bursa, 2007, s.114.

¹⁰⁰ Gümrük Kanunu 15. madde.

¹⁰¹ Tayfun Ercan, **Gümrük Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2012, s.36.

Türk Gümrük Tarife Cetveli, eşyanın menşe-i, cinsi, türü ve niteliklerine göre sistematik bir şekilde numaralandırılarak sınıflandırıldığı ve alınacak gümrük vergisi oranlarının gösterildiği bir tablo olup, gümrük vergisi oranı bu tabloya göre belirlenmektedir. Bakanlar Kurulu'nca kabul edilen cetveller olarak tanımlanmaktadır¹⁰². Uygulanmakta olan Türk Gümrük Tarife Cetveli her yıl İthalat Rejim Karar ve ekli listelerde açıklanmaktadır. 2014 yılı için 2014/4 numaralı Gümrük sirküleri ile altı ayrı liste yayımlanmış olup, bu listelerde yer alan ürünlere uygulanacak olan vergi oranları ürün bazında ayrı ayrı belirlenmiştir.

7. Gümrük Vergisinde Vergilendirme İşlemleri

Bilindiği üzere, vergilendirme süreci, tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil adı verilen süreçlerin sonunda tamamlanmakta olup, bu aşamalar Gümrük Vergileri için de zorunludur.

Gümrük vergisinde tarh işlemi, beyan, gümrük beyannamesi, muayene, tescil, beyanın kontrolü ve verginin hesaplanması aşamalarından oluşmaktadır.

Gümrük Vergisi Kanunu'nun 61'nci maddesinde "*Tescil işlemi, beyana ilişkin bilgilerin yerel alan ağı veya geniş alan ağı üzerinden gümrük bilgisayar sistemine girilerek sistem tarafından tescil tarihi ve sayısı verilmesini ya da beyanname veya beyanname hükmündeki belgenin üzerine mühür vurularak, sıra numarası ile tarih konulması ve bu beyannameye ait bilgilerin tescil defterine yazılmasını ifade eder.*" şeklinde açıklanmıştır.

Aynı maddenin devamında "*Aksine hüküm bulunmadıkça, eşyanın beyan edildiği gümrük rejimine ilişkin tüm hükümlerin uygulanmasında esas alınacak tarih, beyannamenin tescil edildiği tarihtir. Tescil edilmiş beyanname, ait olduğu eşyanın vergileri ve para cezalarından dolayı taahhüt niteliğinde beyan sahibini bağlar ve gümrük vergileri tahakkukuna esas tutulur.*" ifadeleri yer almaktadır.

Gümrük giriş beyannamesi, beyanın doğruluğunu belirlemek üzere, gümrük idare amirleri ve bunların yetkili kılacakları muayene memurları tarafından denetlenmektedir. Bu denetleme fiziki muayene ve belge kontrolü şeklinde

¹⁰² Selen, a.g.e., s.167.

yapılmaktadır. Burada önemli olan konu, vergi matrahına giren kıymetin denetlenmesidir. Çünkü bu değer, gümrük vergisinin matrahını oluşturmaktadır¹⁰³.

Gümrük vergilerinin tebliğ işlemi Gümrük Kanunu'nun 197'nci maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, *“Yükümlü tarafından gümrük beyannamesinde gösterilen vergi tutarı ile gümrük idaresince hesaplanan vergi tutarının eşit olması halinde, gümrük idarelerinin eşyayı teslim etmesi, gümrük vergilerinin yükümlüye tebliği yerine geçer.”* şeklinde ifade edilmiştir. Bir diğer deyişle, gümrük vergilerinde ayrıca bir tahakkuk fişi ya da tebliğ edilme evrakı düzenlenmesine gerek olmayıp, verginin beyanname üzerinde hesaplanmasıyla mükellef tarafından tebliğ alınmış olmaktadır.

Gümrük Kanununun 195'nci maddesinde gümrük vergilerinin tahakkuku düzenlenmiştir. Buna göre, *“Gümrük idaresi tarafından gerekli bilgiler kullanılarak tahakkuk ettirilen gümrük vergileri, Gümrük Vergileri Tahakkukunu İzleme Defterine veya bilgisayara kaydedilir. Bilgisayara kayıt halinde, bilgisayar çıktıları Gümrük Vergileri Tahakkukunu İzleme Defteri yerine geçer.”*

İlgili maddenin devamında; *“Geçici bir anti-damping vergisi veya fark giderici vergi uygulandığı, kanunen alınması gereken vergi tutarının, bir bağlayıcı tarife ve menşe bilgisine istinaden belirlenen tutarlardan yüksek olduğu, vergi tutarının Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen seviyenin altında kaldığı, hallerde hesaplanan vergiler Gümrük Vergileri Tahakkukunu İzleme Defterine kaydedilmekle birlikte, bunların özel durumu defterde belirtilir.”*

Gümrük vergilerinin tahakkuku iki şekilde gerçekleşmektedir. İlki yükümlü tarafından gümrük beyannamesinde beyan edilen vergi tutarı ile gümrük idaresi tarafından hesaplanan vergi tutarının eşit olması durumunda vergi tahakkuk etmiş olacaktır. İkinci tahakkuk şekli ise yükümlü tarafından gümrük beyannamesinde gösterilen vergi tutarı ile gümrük idaresi tarafından hesaplanan vergi tutarının eşit olmaması halinde, yükümlünün idari itiraz ve yargı yoluna başvurma hakkı bulunmaktadır. Bu gibi durumlarda idari itiraz ve yargı aşaması tüketildikten sonra gümrük vergisinin kesinleştiği anda, gümrük vergisi tahakkuk edecektir¹⁰⁴.

Gümrük vergisinin tahakkuk aşaması tamamlandıktan sonra sıra tahsil edilme aşamasına gelmektedir. Ödemenin yapılmasıyla birlikte gümrük vergisi borcu son bulmaktadır. Gümrük vergisinin yükümlüye tebliğ tarihinden itibaren on beş gün

¹⁰³Selahattin Tuncer, **Gümrükler ve Gümrük Vergileri (Teori-Uygulama)**, Yaklaşım Yayınları, Mayıs, 2001, s.230.

¹⁰⁴ Saygılıoğlu, Gerçek, **a.g.e.**, s.201.

içinde ödenmesi zorunludur. Bu durumun tek istisnası, mükellefin talebi üzerine faiz alınmak suretiyle ödeme süresinin otuz gün uzatılmasıdır¹⁰⁵.

Gümrük Kanunu'nun 201'nci maddesine göre, “*Süresi içinde ödenmeyen kesinleşmiş gümrük vergileri hakkında 6183 sayılı AATUHK hükümleri uygulanır.*”

Gümrük Kanunu hükümlerine göre ceza kesilebilecek eylemler hakkında, aynı zamanda kaçakçılık ve diğer ceza uygulayan kanunlara göre kovuşturma yapılarak daha ağır bir cezaya hükmedilmişse, ayrıca Gümrük Kanunu'ndaki cezalar uygulanmamaktadır¹⁰⁶.

B. İthalattan Alınan Katma Değer Vergisi

3065 sayılı KDV Kanunu' nun 1'nci maddesinin 2'nci fıkrasında, her türlü mal ve hizmet ithalatının KDV' ne tabi olduğu yasal olarak düzenlenmiştir. Burada, “her türlü mal ve hizmet ithalatı” olarak belirtilmesindeki temel amaç, ülke içinde üretilen mal ve hizmetlerle ülkeye ithal yoluyla getirilen mal ve hizmetler arasındaki vergi yükü farklılaştırması önlemektir¹⁰⁷. Yine aynı kanunun 8'nci maddesinde, İthalatta mal ve hizmet ithal edenlerin bu verginin mükellefi olduğu belirtilmektedir. Vergiyi doğuran olay ise, aynı kanunun 10'ncü maddesinin (1) fıkrasında belirtilmekte olup, buna göre, “İthalatta, Gümrük Kanununa göre gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başlaması, gümrük vergisine tabi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tescili” ile vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olmaktadır.

İthalatta vergi matrahının nasıl hesaplanacağı, kanunun 21'nci maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre; “*İthalatta, verginin matrahı aşağıda gösterilen unsurların toplamıdır:*

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

b) *İthalat sırasında ödenen her türlü vergi, resim, harç ve paylar,*

¹⁰⁵ Çelikkaya, **a.g.t.**, s.170.

¹⁰⁶ Yücel Karadiş, “Gümrük Vergileri, İtiraz ve İdari Yargıya Başvuru”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:157, Ocak, 2006,s.47.

¹⁰⁷ Şükrü Kızılot, **Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1988, s.22.

c) *Gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer giderler ve ödemelerden vergilendirilmeyenler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur farkı gibi ödemeler.*”

İthalatta KDV, gümrük vergisi ile birlikte ve aynı zamanda ödenmesi gerekmektedir. Verginin oranı kanunda yer alan listelere göre belirlenmekte olup % 1, % 8 ve % 18’ dir.

İthalat işlemleri üzerinden alınan KDV, yerli üretimi korumak açısından büyük bir fonksiyonu bulunmaktadır. İthalde alınan KDV oranının yükseltilmesi, ithal edilen malların fiyatlarında yükselmeye neden olmakta ve yerli üretime ülke içi talebi artırmaktadır¹⁰⁸.

C. İthalattan Alınan Özel Tüketim Vergisi

4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu’nun 1’inci maddesine göre; “ (I) sayılı listedeki malların ithalatçıları veya rafineriler dâhil imal edenler tarafından teslimi, (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olanların ilk iktisabı,(II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanlar ile (III) ve (IV) sayılı listelerdeki malların ithalatı veya imal ya da inşa edenler tarafından teslimi, (I), (III) ve (IV) sayılı listelerdeki mallar ile (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanların özel tüketim vergisi uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışı, bir defaya mahsus olmak üzere özel tüketim vergisine tabidir.”

Görüldüğü üzere, yasada yer alan düzenlemeye göre, ithalat amacıyla Türkiye Gümrük Bölgesine getirilen ve 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu’na ekli

(I) sayılı listedeki malların özel tüketim vergisi vergi dairesine,

(II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olanların özel tüketim vergisi vergi dairesine,

(II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanlar ile (III) ve (IV) sayılı listelerdeki malların özel tüketim vergisi gümrüğe, ödenmesi gerekmektedir¹⁰⁹.

ÖTV Kanunu’ nun 4’ncü maddesine göre, dış ticaret işlemleri açısından vergi mükellefleri; I, III ve IV sayılı listelerdeki eşya ile II sayılı listedeki eşyadan kayıt ve tescile tabi olmayanları ithal edenler ile, II sayılı listedeki eşyadan kayıt ve tescile tabi olanlar için; motorlu araç ticareti yapanlar, kullanmak üzere ithal eden kişilerdir.

¹⁰⁸ Binnur Çelik, “İthalde Alınan KDV ve Günümüzdeki Önemi”, *Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, 2/99, s.124.

¹⁰⁹ Sezai Kaya, İthalatta ÖTV (Konu, Matrah ve Vergilendirme Zamanı), <http://sezaikaya.com/post> (Erişim Tarihi: 17.04.2019).

ÖTV Kanunu' nun 14/3'ncü maddesine göre; kanunda yer alan listelerde yer alan eşyanın ithalata konu olması durumunda vergilendirmeye ilgili olarak gümrük mevzuatı hükümlerine göre işlem tesis edilmektedir. Buna göre ithalatta alınan ÖTV, gümrük beyannamesi ile birlikte beyan edilmekte, vergi yetkili gümrük idaresince hesaplanmakta, uyuşmazlık çıkması durumunda ise gümrük vergisinin tabi olduğu usulle uyuşmazlık çözülmektedir.

D. Damga Vergisi

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 1'nci maddesine göre Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtlar Damga vergisine tabidir. Yabancı memleketlerle Türkiye'deki yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen kağıtlar, Türkiye'de resmi dairelere ibraz edildiği, üzerine devir veya ciro işlemleri yürütüldüğü veya herhangi bir suretle hükümlerinden faydalandığı takdirde vergiye tabi tutulur.

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 3'ncü maddesine göre damga vergisinin mükellefi kağıtları imza edenlerdir. Yabancı memleketlerle Türkiye'deki yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen kağıtların vergisini, Türkiye'de bu kağıtları resmi dairelere ibraz edenler, üzerlerinde devir veya ciro işlemleri yapanlar veya herhangi bir suretle hükümlerinden faydalananlar öderler.

Yasa hükmünden anlaşıldığı üzere, ithalat nedeniyle ithalatçının yaptığı anlaşmalar-sözleşmelerde mükellef ithalatçı olmak durumundadır.

İthale konu eşyalar için yabancılarla imzalanan ve belirli bir parayı ihtiva eden sözleşmeler; bu sözleşmelerden Türkiye'de faydalandığı için binde 9,48 oranında vergisine tabidir¹¹⁰. Eğer sözleşmeler üzerinde, belli bir parasal miktar yazılmamışsa herhangi bir damga vergisi doğmayacaktır¹¹¹. İhtiva ettiği parasal miktara bakılmaksızın maktu damga vergisine tabi olan gümrüklerde kullanılan muhtelif belgeler ve beyannameler de vardır. Bunlara ilişkin maktu damga vergisi her yıl güncellenmektedir¹¹².

¹¹⁰ Sezai Kaya, Gümrükte Damga Vergisi, http://sezai kaya.com/post/gumrukte-damga-vergisi_94 (Erişim Tarihi: 19.04.2019).

¹¹¹ 17.06.2010 Tarih, B.07.1.GİB.4.34.18.01-002.01-196 sayılı Özelge, <http://www.gib.gov.tr/96392> (Erişim Tarihi: 19.04.2019).

¹¹² 2019 yılı itibariyle gümrüklerde kullanılan muhtelif belgeler ve beyannameler için ödenmesi gereken maktu damga vergisi tutarları aşağıdaki şekildedir.

Taşıma senedi	0,70 TL
Konşimentolar	14,80 TL
Menşe ve Mahreç şahadetnameleri	25,10 TL

E. Telafi Edici Vergi (TEV)

Telafi Edici Vergi, 3577¹¹³ sayılı İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesi Hakkında Kanun'a dayanmaktadır. İlgili kanunda;

“damping” bir malın Türkiye'ye ihraç fiyatının, benzer malın normal değerinin altında olmasını;

“sübvansiyon” menşe veya ihracatçı ülkenin fayda sağlayan, doğrudan veya dolaylı malî katkısını veya GATT 1994'ün 16'ncı maddesi çerçevesinde herhangi bir gelir veya fiyat desteğini ifade etmektedir.

Telafi Edici Vergi' nin alınmasına dair hüküm, kanunun 7'nci maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, “yapılan soruşturma sonucunda kurul tarafından belirlenen ve Bakanlıkça onaylanan damping marjı ve sübvansiyon miktarı kadar dampinge konu malın ithalinde dampinge karşı vergi, sübvansiyona konu malın ithalinde ise telafi edici vergi alınmaktadır. Bununla birlikte, dampinge veya sübvansiyona konu ithalat nedeni ile meydana gelen zararın telafisinin, tespit edilen damping marjı veya sübvansiyon miktarından daha az bir miktar veya oranda vergi konulmasıyla mümkün olabileceğinin belirlenmesi halinde bu oran veya miktarda vergi uygulanır” denilmektedir.

II. İthalattan Alınan Fonlar (Ek Mali Yükümlülükler)

Fonlar, belirli bir amacın gerçekleştirilmesi için ayrılmış bulunan ve gerektiğinde kullanılmak üzere belli bir hesapta toplanan ve harcanabilen paralar olarak tanımlanabilir¹¹⁴.

Fonlar, belirli bir amacı gerçekleştirilmesi için çeşitli kaynaklardan yapılan kesintilerin toplandığı ve bu amaç için harcandığı, bütçe içi veya bütçe dışı kamusal nitelikli finansal kaynaklardır. Bir başka deyişle, kamusal anlamda fon, bir kanunla veya kanunla verilmiş bir yetkiye dayanılarak kurulan, belirli bir amaç ve iş için gerektiğinde kullanılmak üzere ayrılıp, işletilen para ve likit değerlerdir¹¹⁵.

Gümrük idarelerine verilen özet beyan formları 11,00 TL

Gümrük idarelerine verilen beyannameler 97,10 TL

¹¹³ 3577 Sayılı Kanun, <http://www.suryay.com.tr/mevzuat/3577-sayili-ithalatta-haksiz-rekabetin-onlenmesi-hakkinda-kanun/10039>, (Erişim Tarihi: 19.04.2019).

¹¹⁴ Kâmil Tügen, Ayşe Günay Bekâr, Fatma Yapıcı, Türkiye'de Bütçe Dışı Fon Uygulamaları: Türkiye Varlık Fonunun Değerlendirilmesi, s.512, <http://www.izceas.org/2018.pdf> (Erişim Tarihi: 17.04.2019).

¹¹⁵ T.C. Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu, “Fonlar”, <http://www.ydk.gov.tr/dokuzuncu>

Ülkemizde bir dönem bütçe içi ve bütçe dışı olmak üzere uygulanan çok sayıdaki fondan birçoğu yürürlükten kaldırılmış olup, bazı fon uygulamaları halen tahsil edilmeye devam etmektedir.

A. Tütün Fonu (TF)

Tütün fonu, yerli tütünün desteklenmesi amacıyla 3 Haziran 1986 tarihli ve 3291 sayılı Kanununun 17'nci maddesiyle getirilmiş bir fondur. Bu kanun hükmüne göre, *“1177 sayılı Tütün ve Tütün Tekeli Kanununun 20, 21, 38, 41 ve 43'üncü maddeleri yürürlükten kaldırılmıştır. Tütün ve tütün mamullerinin üretimi, ithalatı ve satışı ile ekici tütünlerinin borsalarda veya yazılı sözleşme yapılarak satılabilmesine ilişkin usul ve esaslar ve üretilen tütün mamullerinde kullanılan tütün cinslerine göre fon alınması ve bu fonun kullanma usul ve esasları Bakanlar Kurulunca tespit edilir. Bu fonun denetimi Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu tarafından yapılır.”* denilerek esaslarının Bakanlar Kurulu tarafından tespit edileceği fon uygulamasına başlanmıştır¹¹⁶.

Tütün Fonu, Virginia ve Burley vasıflı şark tipi tütün ekiminin iyileştirilmesi ve geliştirilmesi, tütün ekicilerinin desteklenmesi ve eğitilmesi, tütün borsasının kurulması, tütün üretici kooperatiflerinin finansmanı, sektörce kurulacak hangar ve kurutma tesisi gibi yatırımların desteklenmesi, yurt dışından Türk tütününden sigara imal eden fabrikaların kurulması, Tekelin modernizasyonu ve özelleştirilmesi, Türkiye’de üretilen sigara ve diğer tütün mamulleri ihracatının desteklenmesi ve gerektiğinde ihracatın teşviki için Eximbank’a kredi verilmesi hususlarında destek ve teşvikte bulunmak amacıyla kurulmuştur¹¹⁷.

Tütün fonunun oluşturulması ile bir yandan ithal tütün ve tütün mamulleri üzerine ilave bir yük getirerek yerli tütüne koruma sağlama, diğer yandan elde edilen gelire hem tütün yetiştiricisinin hem de tütün sektörünün geliştirilmesine hizmet etme gibi iki yönlü fonksiyon icra etme amacı güdülmüştür¹¹⁸.

_bolum.html, (Erişim Tarihi: 17.04.2019).

¹¹⁶ 3 Haziran 1986 Tarih, 19126 Sayılı Resmi Gazete, <http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/19126.pdf> (Erişim Tarihi: 03.04.2019).

¹¹⁷ Bazı Fonların Tasfiyesi Hakkında Kanun Tasarısı ve Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu (1/819) “Bazı Fonların Tasfiyesi Hakkında Kanun Tasarısı” genel gerekçesi, <https://www.tbmm.gov.tr> (Erişim Tarihi: 03.04.2019).

¹¹⁸ Hasan Aykın, “Tütün Fonu Nedir? Niçin Kuruldu? Niçin Kaldırıldı?”, <https://vergidosyasi.com>, (Erişim Tarihi: 03.04.2019).

İlk kez 30.07.1988 tarihinde 88/13208 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla, yabancı ülkelerden ithal edilen tütün miktarı üzerinden ton başına 3000 USD; üretilmiş halde ithal edilen sigaralar üzerinden paket başına (20 sigara bulunan) 0,40 USD tütün fonu alınmasına karar verilerek uygulama yürürlüğe girmiştir. Bu fon, ilgili gümrük müdürlüğü tarafından ithalat sırasında ithalatçılardan alınmakta olan bir vergidir.

Ardından, 03.03.2001 tarih 24335 sayılı Resmi Gazete' de yayınlanan 4629 sayılı Bazı Fonların Tasfiyesi Hakkında Kanun ile yürürlükten kaldırılmıştır. Ancak, aynı kanunda yer alan, Geçici madde 1'nci maddenin 1'nci fıkrası gereğince, *“Bu Kanun ile yürürlükten kaldırılan fonların gelirlerine ilişkin olarak, bu konularda yeni bir düzenleme yapılmıyca kadar; 28.5.1986 tarihli ve 3291 sayılı Kanununun 17'nci maddesi uyarınca yabancı tütün ve sigaralardan ithalat sırasında mülga Tütün Fonu adına alınan paraların, bu kanunla yürürlükten kaldırılan hükümler çerçevesinde tahsil edilmeye devam edilir ve doğrudan bütçeye gelir yazılır.”* hükmü nedeniyle tahsil olunmaya devam edilmiştir.

Avrupa Birliği üyelik müzakerelerinde vergilendirme faslının müzakereye açılabilmesi için Türkiye'den alkollü ürünler, ithal tütün ve ithal sigaralara ilişkin ayrımcı vergilendirmenin azaltılmasına yönelik uygulanabilir adımların atılması ve bunların dışında kalan ayrımcı vergilendirmenin ivedilikle kaldırılması amacıyla, Komisyonca da kabul edilebilecek bir planın sunulmasının istenilmesi üzerine, Türkiye Maliye Bakanlığınca hazırlanan plan 18 Mayıs 2009 tarihinde Komisyona sunulmuş ve Komisyonca da kabul edilmiştir¹¹⁹.

Daha sonra, yabancı tütün ile yurt içinde harmanlanmış ve imal edilmiş (blended) sigaraların bünyesine giren yabancı tütünün ithali sırasında 2010 yılı için CİF bedel üzerinden 3000 \$/ton fon alınacağı karara bağlanmışken¹²⁰, 2011 yılında yapılan bir değişiklikle¹²¹ bu miktar 2250 \$/ton' a, 2016 yılında 600 \$/ton' a, 2017 yılında 300 \$/ton'a, 2018 yılında 150 \$/ton' a düşürülmüş ve en nihayetinde 2019 yılı itibariyle sıfır olarak belirlenmiştir¹²². Görüldüğü gibi, yasa ile 2001 yılı

¹¹⁹ Bülent Taş, “Tütün Fonunun Kaldırılmasının Türkiye'ye Etkileri”, <http://www.tutuneksper.org.tr> (Erişim Tarihi: 04.04.2019).; Avrupa Birliği Bakanlığı, Fası:16 Vergilendirme, <https://www.ab.gov.tr> (Erişim Tarihi: 04.04.2019).

¹²⁰ 2009/15685 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, <http://www.resmigazete.gov.tr/2009/12/20091229> (Erişim Tarihi: 03.04.2019).

¹²¹ 03.12.2010 tarih ve 27801 sayılı Resmi Gazete. www.resmigazete.gov.tr (Erişim Tarihi: 03.04.2019).

¹²² 30.12.2018 tarih ve 536 sayılı Cumhurbaşkan Kararnamesi, 31.12.2018 Tarih, 30642 sayılı RG., www.resmigazete.gov.tr (Erişim Tarihi: 04.04.2019).

itibariyle kaldırılmasına rağmen, ton başına tütün fonu tahsil edilmeye devam edilmiş, 2019 yılı itibariyle de fonun tahsiline fiilen de son verilmiştir.

İthal tütündeki fon uygulamasının kaldırılması ile Tütün ihracatının azalmasının yanı sıra ithal tütün miktarında artış meydana gelmiş, devlet bütçesine tütün fonunun katkısı ortadan kalktığından ülkemiz açısından gelir kaybı ortaya çıkmıştır.

B. Maden Fonu (MF)

Maden Fonu, 04.06.1985 tarihinde kabul edilen 3213 sayılı Maden Kanunu'nun 34'üncü maddesi ile getirilen bir fondur. Bu fonun getiriliş amacı ve yürütülmesi ile ilgili esaslar, kanun maddesinde "madencilik, arama, teknolojik araştırma, geliştirme, proje, tesis, altyapı, istihlal ve ihracat finansman kredileri olarak kullanılmak üzere Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı nezdinde madencilik fonu adı ile bir fon kurulmasına ve fonla ilgili hususların yönetmelikle belirlenmesine" şeklinde ifade edilmiştir.

Söz konusu yasa ile fonun kurulmasından sonra, 22.08.1985 tarih 18850 sayılı Resmi Gazete' de Maden Kanununun Uygulanmasına Dair Yönetmelik yayınlanmıştır. Bu yönetmeliğin 51'nci maddesine göre, ithalatçı tarafından ithal edilen madenin gümrük resmine esas bedelinin % 2,5' i tutarında fon kesintisi uygulanması esas getirilmiş, daha sonra 27.01.1996 yapılan değişiklikle bu oran 01.01.1996 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere % 0'a indirilmiştir.

Ardından, aynı yönetmeliğin 51'inci maddesinde 23.02.2000 tarih ve 23973 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan değişiklikle, Avrupa Birliği ülkelerinin dışındaki ülkelere ithal edilecek kömür, petrokok ve krom cevherinin gümrük resmine esas bedelinin % 10'u, demir cevherinin de % 2,5'u oranında Madencilik Fonu kesintisi yapılması kararlaştırılmıştır. Böylelikle, Avrupa Birliği üyesi ülkelere yapılacak ithalattan fon tahsil edilmemesine karşın, birlik dışında ki ülkelere yapılacak ithalata fon uygulaması getirilmiştir. Söz konusu fon, 27.04.2002 tarih ve 24738 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan hükme göre, demir cevheri, krom cevheri, petrokok ve ısınma amaçlı kömür ithalinde uygulanan fon kesintisi oranı % 1'e indirilmiştir.

Daha sonra, 03.02.2005 tarih ve 25716 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan Maden Kanunu Uygulama Yönetmeliğinin 133'üncü maddesi ile 22.08.1985 tarihli ve 18850 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan Maden Kanununun Uygulanmasına Dair Yönetmelik yürürlükten kaldırılmıştır.

Ancak, 4629 sayılı Bazı Fonların Tasfiyesi Hakkında Kanunun 1'nci maddesinin (j) bendi ile 3213 sayılı Maden Kanununda değişiklikler yapılmak suretiyle "Madencilik Fonu" tasfiye edilmiş, ancak aynı Kanunun geçici 1'inci maddesinin (A/a-5) bendi uyarınca, bu konuda yeni bir düzenleme yapıncaya kadar maden ithalatı ve ihracatı üzerinden mülga Madencilik Fonu adına tahsil edilmekte olan fon kesintilerinin yürürlükten kaldırılan hükümler çerçevesinde tahsil edilmeye devam olunacağı ve doğrudan bütçeye gelir yazılacağı hükme bağlanmıştır.

Fonun kaldırılmasına rağmen, getirilen geçici düzenleme ile tahsil edilmeye devam edeceği yönünde ki karar, ortaya birtakım hukuki uyumsuzlukların çıkmasına neden olmuştur. Bu nedenle, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nca 2008/4 sayılı Uygulama İç Genelgesi çıkartılmış, yürürlükte bulunan Maden Kanunu Uygulama Yönetmeliğinde madencilik fonu kesintisinin konusunu, oranını, ödeme usulünü ve süresini belirleyen hükümler yer almadığından, Madencilik Fonu kesintisi yapılmamasına karar verilmiştir¹²³.

C. Kaynak Kullanım Destekleme Fonu (KKDF)

KKDF, 07.06.1988 tarihinde 88/12944 sayılı kararname ile tahsil edilmeye başlanılan, bankalarca kullandırılan krediler, yurt dışından sağlanan krediler ve vadeli ithalat üzerinden belirli oranlarda alınan bir fon olup vergi benzeri bir ödemedir. Bankalar ve finans kurumlarınca yapılacak kredi kullandırılması nedeniyle yapılan fon kesintileri, işlemin yapıldığı dönemi izleyen ayın 15. günü mesai saati bitimine kadar elektronik ortamda gönderilmekte ve varsa tahakkuk eden tutarların da aynı gün içinde TCMB'ye ödenmesi gerekmektedir. Bu fonun uygulaması TCMB tebliğleri uyarınca yürütülmekte iken, 01.01.2002 tarihinden itibaren, fona ilişkin kesintiler ve uygulamalar Maliye Bakanlığı tarafından yürütülmektedir¹²⁴. KKDF'nin konusunu kredi ve kredi kapsamında değerlendirilen işlemler ile vadeli ithalat

¹²³ 29.05.2008 Tarih, B.07.1.GİB.0.05.71/7100-139 – 54584 Sayılı 2008/4 Sayılı Uygulama İç Genelgesi, <https://kms.kaysis.gov.tr/Home/Goster/68680?AspxAutoDetectCookieSupport=1> (Erişim Tarihi: 05.04.2019).

¹²⁴ Hatice Yurtsever, "KKDF Üzerine Değerlendirme", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:198, Haziran 2009, s.45.

işlemleri oluşturmaktadır. Bu işlemlerde KKDF'nin matrahı; işlem tutarı, faiz veya kur farkı tutarlarıdır¹²⁵.

KKDF kesintisi, konut kredilerinde uygulanmamaktadır. 15 Ağustos 2014'ten önce %10 olarak tahsil edilen bu kesinti, 15 Ağustos 2014 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan kararla, tüketici kredileri için %15 olarak açıklandı. Ayrıca Ticari kredilerde %3 olarak uygulanan KKDF bu tarihten itibaren kaldırılmıştır.

KKDF' nin yürütülmesine yönelik 88/12944 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın 3/d maddesinde kabul kredili, vadeli akreditif ve mal mukabili ödeme şekillerine göre yapılan ithalatların % 6 oranında KKDF kesintisine tabi olduğu hükme bağlanmaktadır. Bedelin ithalden önce ödendiği uluslararası ticarete kullanılan ödeme şekillerinden "peşin", "akreditifli" ve "vesaik mukabili" ödeme şekilleri ise KKDF kesintisine tabi olmamaktadır.

10 Nisan 2015 tarihli Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 2015/7511 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının ekinde yer alan Karar uyarınca, 10 Nisan 2015 tarihinden itibaren, ekli listede yer alan malların kabul kredili, vadeli akreditif ve mal mukabili ödeme şekillerine göre ithalatında Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu (KKDF) kesintisi oranı "sıfır" olarak uygulanmaktadır. Bu mallar,

- Yağlı tohum ve meyveler, muhtelif tane, tohum ve meyveler,
- Hayvansal veya bitkisel katı ve sıvı yağlar,
- Mayalar,
- Metal cevherleri, cüruf ve kül,
- Gübreler,
- Boyalar,
- Plastikler ve mamulleri,
- Deriler,
- Ağaç ve ahşap eşya,
- Kağıt ve karton,
- Pamuk,
- Demir ve çelik,
- Bakır ve bakırdan eşya,
- Çinko, kalay,
- Alüminyum ve alüminyumdan eşya,

¹²⁵ Ömer Çakıcı, Mehmet Ceylan, **Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu Teori - Uygulama – Mevzuat**, Türkiye Bankalar Birliği Yayını, Yayın No: 302, İstanbul, 2014, s.117.

- Elektrikli makine ve cihazlar,
 - Bazı motorlu taşıtlar,
 - Hava taşıtları, Gemiler,
 - Optik alet ve cihazlar,
- vb. mallardır.

29/07/2017 tarih 2017/10640 sayılı Bakanlar Kurulu kararıyla, kıymetli taşların Borsa İstanbul A.Ş.'de işlem görmek üzere kabul kredili, vadeli akreditif ve mal mukabili ödeme şekillerine göre ithalatında Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu kesintisi oranı % 0 (sıfır) olarak tespit edilmiştir.

Görüldüğü üzere, KKDF, vadeli ithalat işlemlerinde KKDF oranı % 6 olarak tahsil edilmeye devam olunmakla birlikte, zaman zaman yayınlanan Bakanlar Kurulu Kararıyla bazı malların ithali sırasında oran "0" olarak uygulandığından tahsil edilmemektedir.

D. Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu Kapsamında Alınan Kesinti (Kültür Bakanlığı Kesintisi)

5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanununun değişik 44'üncü maddesi fikir ve sanat eserlerinin tespit edildiği materyalleri (her türlü boş videokasetini, ses kasetini, kompakt diski, bilgisayar disketini) ticari amaçla ithal eden gerçek ve tüzel kişiler, ithalat bedeli üzerinden BK kararıyla belirlenecek oranda T.C. Kültür Bakanlığı kesintisi ödemek durumunda olup, ilk defa yürürlüğe girdiğinde bu oran imalat ve ithalat bedelleri üzerinden yüzde 5 olarak tespit edilmiştir¹²⁶. Bu kesinti oranları imalat ve ithalat bedelleri üzerinden yüzde 2 ve ihracat bedelleri üzerinden de yüzde 1 olarak uygulanmıştır¹²⁷. Daha sonra yapılan bir değişiklikle, fikir ve sanat eserlerinin kaydedildiği materyaller üzerinden alınan fon miktarı %0,5 ile % 2 arasında değişen oranlarda tahsil edilmeye devam olunmuştur¹²⁸. Söz konusu kesintiye tabi malı ticari amaçla ithal etmek isteyen gerçek ve tüzel kişiler, eşyanın CIF kıymeti üzerinden yukarıda belirtilen oranlara göre hesaplanacak tutarı, söz konusu eşyaya ait gümrük beyannamesi tescil edilmeden önce, ulusal bir bankada

¹²⁶ 13.12.1951 tarih, 7981 sayılı Resmi Gazete, www.resmigazete.gov.tr (Erişim Tarihi: 18.04.2019).

¹²⁷ 13.8.1984 tarih ve 84/8492 sayılı Bakanlar Kurulu kararı.

¹²⁸ Fikir ve Sanat Eserlerinin Çoğaltılmasına Yarayan Teknik Cihazlar ile Boş Taşıyıcı Materyallerin İmalat veya İthalatında Yapılacak Kesinti Oranlarının Belirlenmesine İlişkin Karar, 06/05/2012 tarih ve 28284 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

T.C. Kültür Bakanlığı adına açılan özel hesaba yatırmak ve yatırıldığını tevsik edici belgeyi gümrük idaresine ibraz etmek zorundadırlar.

E. TRT Kurumu Bandrolü

3093 sayılı kanun ile 15.12.1984 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiş ve kanunun 1'nci maddesinde, Türkiye Radyo - Televizyon Kurumuna devamlı ve yeterli gelir kaynağı sağlamak amacıyla getirildiği belirtilmiştir. Ayrıca “radyo, televizyon, video ve birleşik cihazlar ile görsel ve/veya işitsel yayınları alabilen her türlü cihazlardan alınacak ücretler, elektrik enerjisi hasılatından ayrılacak paylar ile çeşitli gelirlerin tahakkuk, tahsilat işlemlerini kapsar” denilmek suretiyle, hangi cihazların bu bandrole tabi olduğu hüküm altına alınmıştır.

Kanunun 3'ncü maddesinde; yukarıda belirtilen cihazları imal edenler satıştan önce; ithal edenler ise serbest dolaşıma girişinde bandrol veya etiket almaya mecbur oldukları belirtilmiştir.

Cihazların ticari amaçla ithal edilmesi durumunda, CIF değeri üzerinden bir defaya mahsus bandrol ücreti alınmaktadır. Buna ilişkin oran Televizyon, radyo ve video gibi ürünler için % 16 iken, cep telefonlarından %10, bilgisayar ve tablet bilgisayarlardan %2 oranında TRT bandrol vergisi alınmaktadır¹²⁹.

F. Toplu Konut Fonu

2985 sayılı Toplu Konut Kanunu ile tahsil edilmeye başlanılan Toplu Konut Fonu, Avrupa Birliği ile entegrasyon çalışmaları kapsamında yürürlükten kalkmış olsa dahi günümüzde iki farklı şekilde uygulanmaya devam etmektedir. Bunlardan ilki, üçüncü ülkelere karşı işlenmiş tarım ürünleri içindeki tarım ürünlerinin ithalatında (balık ve diğer su ürünleri hariç) uygulanan, İthalat Rejim Kararı Eki listelerinde ilgili GTİP'ler karşısında gösterilen oranlar üzerinden alınan vergidir. Bir diğeri ise, AB ve Türkiye'nin diğer ülkelerle imzaladığı serbest ticaret anlaşmalarının; anlaşma hükümleri, ülkeler ve eşya açısından farklılık arz etmesi sonucunda ülkemiz aleyhine ortaya çıkacak tarife farklılığının giderilmesini sağlamak amacıyla alınan vergidir¹³⁰.

¹²⁹ 2017/10628 Sayılı BKK Kararı, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/08/20170808-1.pdf> (Erişim Tarihi: 19.04.2019).

¹³⁰ Sümeyra Gürbulak, “Türkiye'deki Dış Ticaret Yükümlülükleri”, **Vergide Gündem**, <https://www.vergidegundem.com/makale=4749567>, (Erişim Tarihi: 19.04.2019).

2017/10236 tarih sayılı Karar uyarınca, Güney Afrika menşeli otomobillerden %10; 2011/1436 tarih sayılı Karar uyarınca, Meksika menşeli otomobillerden %10; 2017/10929 tarih sayılı Karar uyarınca Fildişi Sahili Cumhuriyeti ve Gana Cumhuriyeti menşeli yağı alınmamış, tamamen veya kısmen yağı alınmıştan %9,6, kakao yağından %7,7 ve kakao tozundan %8 oranında ilave TKF, TR belgesi eşliğinde ithal edilmeleri halinde tahsil edilmektedir¹³¹.

G. Çevre Katkı Payı

2872 sayılı Çevre Kanunu ile bütün canlıların ortak varlığı olan çevrenin, sürdürülebilir çevre ve sürdürülebilir kalkınma ilkeleri doğrultusunda korunmasını sağlamak amacıyla, Çevre Katkı Payı Fonu kurulmuş ve Kanun'un 18'inci maddesi uyarınca çevre kirliliğinin önlenmesi, çevrenin iyileştirilmesi ve çevre ile ilgili yatırımların desteklenmesi amacıyla;

a) İthaline izin verilen kontrole tâbi yakıt ve atıkların CIF bedelinin yüzde biri ile hurdaların CIF bedelinin binde beşi oranında alınacak miktar,

b) Büyükşehir belediyeleri su ve kanalizasyon idarelerince tahsil edilen su ve kullanılmış suları uzaklaştırma bedelinin yüzde biri, çevre katkı payı olarak tahsil edilmektedir¹³².

¹³¹ 2017/10929 sayılı Karar, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/06/20170601-19.pdf>, (Erişim Tarihi: 19.04.2019).

¹³² 2872 Sayılı Çevre Kanunu, www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.2872.doc, (Erişim Tarihi: 19.04.2019).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

İTHALATIN VERGİLENDİRİLMESİNE İLİŞKİN UYUŞMAZLIKLAR KONUSUNDA YARGI KARARLARININ ANALİZİ

İthalat işlemlerinin teknik bilgiyi gerektirmesi ve vergilendirilmesine ilişkin mevzuatın tedvin edilmemiş olması gibi nedenlerle vergilendirme işlemleri sırasında birçok uyuşmazlık ortaya çıkmaktadır. Vergi hukukunun kamu hukukunun bir dalı olması ve idare hukukunun genel prensipleriyle çok yakından ilişkili olması nedeniyle, uyuşmazlıkların çözümünde, yargı makamlarınca verilen kararların uygulamaya yön vermesi bakımından önemi çok büyüktür.

Bu bölüm iki kısımdan oluşmaktadır. Birinci kısımda; yargı kararlarının analizi yapılırken daha anlaşılabilir olmasını sağlamak üzere, vergi uyuşmazlıklarının yargısal çözümüne yönelik hukuki düzenlemeler açıklanmaya çalışılırken, ikinci kısımda, ithalat üzerinden alınan vergi türleri itibariyle uygulamada en sık karşılaşılan uyuşmazlıklara ilişkin yargı kararlarından örnekler verilecek, böylelikle, önceki bölümlerde verilen bilgiler ışığında örnek kararlar üzerinden uyuşmazlıklar ve çözüm yolları analiz edilmeye çalışılacaktır.

I. Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümüne Yönelik Hukuki Düzenlemeler

Vergi idaresi ile vergi yükümlüleri arasında vergi yasalarının uygulanmasından kaynaklanan birtakım sorunlar ortaya çıkmaktadır. Bu sorunların çözümüne yönelik vergi yasalarında çeşitli uyuşmazlık çözüm yöntemlerine yer verilmiştir. Yargı yoluyla çözüm de bu yöntemlerden biridir¹³³. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerle ilişkin uyuşmazlıkların yargısal çözümünde 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun hükümleri geçerli olmaktadır¹³⁴. Gümrük uyuşmazlıkları ise özelliği gereği, diğer vergi uyuşmazlıklarından farklı olarak Vergi Usul Kanunu kapsamında yer almayıp Gümrük Kanunu ile düzenlenmiştir. Gümrük uyuşmazlıklarının diğer vergi

¹³³ Yusuf Karakoç, **Vergi Sorunlarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2007, s.38.

¹³⁴ M. Kamil Mutluer, **Vergi Genel Hukuku**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2005, s.364.

uyuşmazlıklarından öncelikli olarak farkı; gümrük uyuşmazlıklarında idari itiraz yolları tüketilmeden yargısal çözüm yollarına başvurulamamasıdır¹³⁵. Bu nedenle öncelikle, gümrük vergisi uyuşmazlıklarının idari çözüm yollarına değinilmeye çalışılacak, ardından vergi yargılamasına ilişkin genel kurallara yer verilmeye çalışılacaktır.

A. Gümrük Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü

Gümrük ihtilafları, gümrük idaresinin yapmış olduğu bir işlem ya da eylemin hukuk kurallarına aykırı olduğunun iddia edilmesi sonucu, böyle bir iddiada bulunan taraf ile gümrük idaresi arasında ortaya çıkan uyuşmazlık olarak tanımlanabilmektedir¹³⁶.

Gümrük idaresi ile gümrük vergisi yükümlüleri arasında ortaya çıkan uyuşmazlıklar öncelikle idari çözüm yolları ile çözülmeye çalışılır. Diğer bir ifadeyle idari çözüm yolları tüketilmeden yargı yoluyla uyuşmazlığın çözümü yoluna gitmek mümkün değildir¹³⁷. Vergi Usul Kanunu kapsamında olan vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlere ilişkin uyuşmazlıklar için zorunlu idari başvuru yolu öngörülmezken, Gümrük vergisine ilişkin uyuşmazlıklar için farklı bir düzenleme yapılmıştır.

Gümrük uyuşmazlıklarının çözümüne ilişkin esasları belirleyen 4458 sayılı Gümrük Kanunu ve bu Kanuna ait Gümrük Yönetmeliği uyuşmazlıkların çözümü için idari başvuru yolunu zorunlu hale getirerek gümrük uyuşmazlıklarının öncelikli olarak idari mercilerle çözüme ulaştırılmasını istemektedir. Bu nedenle itiraz ve uzlaşma olmak üzere iki temel idari aşamada çözüm yolu benimsenmiştir.

1. İtiraz Yolu

Diğer vergi uyuşmazlıklarına ilişkin yasal düzenlemelerde “itiraz” kelimesi idari dava yolunu ifade etmekte iken gümrük vergisi uyuşmazlıklarında idari makamlara başvuruyu ifade etmektedir¹³⁸.

¹³⁵ Ercan, **a.g.e.**, ss.197-198.

¹³⁶ Deloitte Academy, <https://www.deloitteacademy.com.tr/Seminars/122>, (Erişim tarihi: 08.04.2019).

¹³⁷ Mehmet Çavuş, “Gümrük Vergileri İle İlgili Uyuşmazlıkların, Danıştay Kararları Doğrultusunda, İdari Aşamada Çözümü”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı:30, Ocak, 2006, s.22.

¹³⁸ Öz, **a.g.e.**, s.99.

İtiraz yolu, Gümrük Kanunu'nun 242'nci maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre yükümlüler kendilerine tebliğ edilen gümrük vergileri, cezalar ve idari kararlara karşı tebliğ tarihinden itibaren on beş gün içinde bir üst makama, bir üst makam yoksa aynı makama verecekleri bir dilekçe ile itiraz edebilirler. Başvuru yapılan idari makam bu itirazı inceleyerek otuz gün içinde karar verir ve durumu ilgiliye bildirir. Yanlış makama yapılan başvurularda da itiraz süresinde yapılmış kabul edilir ve başvuru idarece yetkili makama iletilir. İtiraz başvurusu reddedilen yükümlü itirazı reddeden makamın olduğu yerde bulunan idari yargı merciine İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda öngörülen usul çerçevesinde başvurabilir.

Gümrük Kanunu'nun 242'nci maddesinde yükümlülerin kendilerine tebliğ edilen vergi, ceza ve idari kararlara karşı on beş gün içerisinde itiraz edebileceği hüküm altına alınmakla beraber yapılacak itirazların süresine ilişkin ayrıca bir düzenleme yapılmamıştır. Söz konusu boşluk Gümrük Yönetmeliğinin 585/4'ncü maddesi ile doldurulmuştur. Bu maddeye göre; taahhütlü posta yolu ile yapılacak itirazlarda, itiraz dilekçesinin postaya verildiği tarih, posta yolu ile veya doğrudan ilgili gümrük idaresine yapılacak itirazlarda, itiraz dilekçesinin itirazın yapıldığı gümrük idaresinin kaydına girdiği tarihin esas alınacağı belirtilmiştir.

Gümrük vergisi yükümlüsü, Gümrük Kanunu'nun 242'nci maddesinde düzenlenmiş olan itiraz hakkı ile 244'ncü maddesinde düzenlenen uzlaşma hakkını aynı anda kullanamaz. Uzlaşmaya konu edilen alacaklar, uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi halinde Kanunun 242'nci maddesi çerçevesinde itiraza konu olabilir. Ancak itiraza konu edilmiş alacaklar için uzlaşma talebinde bulunulamaz¹³⁹.

İtiraz yolu, Gümrük Kanunu'nda yer alan bir düzenleme olduğundan gümrük vergisinin salınmasına ilişkin uyuşmazlıklarla sınırlıdır. Diğer bir ifadeyle itiraz yolu, tahakkuk aşaması ile ilgilidir. Tahsilat aşaması, 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsili Usulü Hakkında Kanun'da düzenlendiğinden tahsilat aşamasına ilişkin uyuşmazlıklara diğer tüm vergilerde olduğu gibi bu Kanun uygulanacaktır¹⁴⁰.

2. Uzlaşma

Belli miktardaki vergi tarhiyatı ile kesilen ceza üzerinde vergi dairesi ve yükümlünün pazarlık sonucu anlaşmaları şeklinde tanımlanabilen uzlaşma yolu, Türk

¹³⁹ Yüce ve Çelikkaya, **a.g.e.**, s.177.

¹⁴⁰ Yüce ve Çelikkaya, **a.g.e.**, s.179.

vergi hukukuna 1963 yılında girmiştir. Uzlaşmaya benzer ya da yakın kurumlar yabancı sistemlerde de anlaşma, görüşme, ön anlaşma gibi adlarla uygulanmaktadır¹⁴¹.

Uzlaşma kurumunun amacı, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunların cezaları konusundaki anlaşmazlıkların, yükümlü ile vergi idaresinin anlaşmaları ve böylece sorunun barışçıl yollarla çözümlenerek ortadan kaldırılmasıdır¹⁴². Ancak uzlaşma her ne kadar faydaları olsa da hukuki güvenlik ilkesi ve diğer anayasal ilkelere de aykırı yanları olan bir uygulamadır. Anayasanın 73. maddesinde yer alan Kanunilik ilkesi gereğince vergi ancak kanunla konulup, değiştirilebilirken uzlaşmayla birlikte vergi idaresine tanınan yetkinin anayasaya aykırı olduğu aşikardır. VUK ek 1. ve 11. maddelerde açıkça uzlaşmanın vergi ve vergi cezası miktarı üzerinde yapılacağı öngörülmekte; ancak, uzlaşma görüşmesinde sadece miktar hakkında mı konuşulacağı, hangi şartlar altında uzlaşmaya varılabileceği ve uzlaşılacak miktarın sınırları konusunda herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Kanun lafzının vergi idaresine uzlaşma konusunda uçsuz bucaksız bir takdir yetkisi tanınması anayasaya aykırıdır¹⁴³. Türkiye’de uygulanan uzlaşma kurumuna modellik eden Alman uygulamasında ise uzlaşma kurumu anayasaya aykırı olduğu gerekçesiyle 1977’de yasa koyucu tarafından kaldırılmıştır¹⁴⁴.

Gümrük vergilerine ilişkin uyuşmazlıklar Vergi Usul Kanunu’na tabi olmadığından bu uyuşmazlıklarda uzlaşma kurumuna başvurulamazken 6111 sayılı Kanun’un 137’nci maddesi ile Gümrük Kanunu’nun 244’ncü maddesinde yapılan değişiklikle uzlaşma yolu gümrük vergileri içinde uygulanabilir hale gelmiştir¹⁴⁵.

Gümrük Kanunu’nun 244’ncü maddesinde düzenlenen uzlaşma yolu, yükümlünün verdiği beyan ile gümrük idaresince yapılan tespit sonucunda belirlenen farklılıklara ilişkin tebliğ edilen gümrük vergileri alacakları (gümrük vergileri ve eş mali yükümler) ile bu Kanunda ve ilgili diğer kanunlarda öngörülen cezaları kapsamaktadır. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamındaki uzlaşma ise, ikmalen,

¹⁴¹ Ahmet Öztürk, “Vergi Usul Kanunu Kapsamındaki Vergi Hatalarında İdari Düzeltme Yolları”, **Mali Çözüm Dergisi**, Mart-Nisan 2017, s.66.

¹⁴² Karakoç, **Genel Vergi..**, s.39

¹⁴³Funda Başaran Yavaşlar, “Uzlaşma Uygulaması Hukuka Uygun Mu?”, <http://www.fundabasaran.net/UZLA-UYGULAMASI-HUKUKA-UYGUN-MU>, (09.01.2019).

¹⁴⁴ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 26.Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2017, s.174.

¹⁴⁵ 6111 sayılı Kanun, 27.08.2011 Tarih ve 28038 sayılı Resmi Gazete.

re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunların cezaları konusundaki anlaşmazlıkları kapsamaktadır.

Vergi Usul Kanun'da düzenlenen uzlaşma kurumunda başvuru süresi, vergi/ceza ihbarnamesinin mükellefe tebliğ tarihinden itibaren otuz gündür. Fakat Gümrük Kanunu uyarınca çıkartılan Gümrük Uzlaşma Yönetmeliğine göre gümrük vergilerinde uzlaşma süresi, gümrük vergilerinin ve cezalarının yükümlüye tebliğ tarihinden itibaren on beş gündür¹⁴⁶.

Gümrük Kanunu'nun 244'ncü maddesinde öngörülen uzlaşma yolu ile Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen uzlaşma yolu, uzlaşmanın vaki olmaması ve uzlaşmanın temin edilememesi halleri, gümrük vergileri ve cezalarına ilişkin fiilin kaçakçılık suçları ile ilişkili olması halinde uzlaşma yoluna başvurulamaması gibi durumlara ilişkin paralel şekilde düzenlenmiştir.

B. Genel Olarak Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Yoluyla Çözümü

Gümrük vergisine ilişkin uyuşmazlıklar da diğer tüm vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlerin yargı yoluyla çözümünde olduğu gibi idari yargının görev alanında olup, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu hükümleri uyarınca yapılacak yargılama ile çözüme kavuşturulmaktadır. Bir diğer deyişle, gümrük vergisi ve diğer vergilerle ilgili yargı yoluna başvurulduğunda, vergi yargılama usul ve esasları açısından farklılık yoktur.

Bir önceki bölümde belirtildiği üzere, gümrük vergilerine ilişkin uyuşmazlıkları diğer vergi uyuşmazlıklarından ayıran özellik, yargı yoluna başvurmadan önce idari çözüm yollarının tüketilmiş olması zorunluluğudur. Bu husus, taraflarca yargı yoluna başvurulduğunda, yargı mercilerince ilk incelemede dikkat edilecek hususlardan biridir. Zorunlu idari başvuru yolu olan bir uyuşmazlıkta bu yol tüketilmeden açılan davalarda, İYUK'un 14'ncü maddesi gereğince, ilk inceleme aşamasında "idari merci tecavüzü" nedeniyle söz konusu uyuşmazlık incelenmeyecektir.

Yargısal çözüm yollarında davacı ve davalı arasındaki uyuşmazlık, yargı organının verdiği karar sonucu kesin olarak son bulur. İdari Yargı özelinde ise, uyuşmazlık Mahkeme kararı ile ortadan kaldırırken aynı zamanda idarenin yargısal denetimini gerçekleştirilmek suretiyle hukuk devleti ilkesi gereği yerine getirilirken,

¹⁴⁶ Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği 11. madde.

vergilendirme işlemlerinin de yasallığı ilkesi korunmaktadır. Vergi yargısı bu temel işlevlerinin yanında içtihat ve yorum yoluyla vergi hukukunun gelişimine de katkı sağlamaktadır¹⁴⁷. Türkiye’de vergi yargısı, vergi uyuşmazlıklarının nitelikleri gereği ve uzmanlık gerektirmesi nedeniyle idari yargı içinde örgütlenmiştir. İdari uyuşmazlıklarda, idare mahkemeleri genel görevli, vergi mahkemeleri görev alanı özel olarak belirtildiğinden özel görevli mahkemelerdir¹⁴⁸.

Vergi uyuşmazlıklarının yargı aşamasında çözümlenmesi esas itibariyle; vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ile Danıştay tarafından gerçekleştirilmektedir. Bunlardan, vergi mahkemeleri ilk derece mahkeme olarak fonksiyon görmekte olup, istinaf yolu ile bölge idare mahkemelerine, temyizen de Danıştay’a (Danıştay’ın ilk derece mahkemesi sıfatıyla baktığı davalar hariç) gidilmesi söz konusu olabilmektedir¹⁴⁹.

1. Vergi Davasının Kapsamı

Genel olarak genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümlülükler ve bunlara ilişkin zam ve cezalar ile tarifeler dolayısıyla ortaya çıkacak uyuşmazlıklar vergi davasının konusunu oluşturmaktadır¹⁵⁰. Bunun yanında kamu alacağının tahsiline ilişkin uygulamalar da vergi davalarının konusunu oluşturabilir¹⁵¹.

Diğer yandan Vergi Usul Kanunu’nun 378’nci maddesine göre; vergi mahkemesinde dava açabilmek için, uyuşmazlığa konu olan verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tadilat ve takdir komisyonları kararlarının tebliğ edilmiş olması, tevkif yoluyla alınan vergilerde ise, istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması gerekmektedir. Yine aynı maddeye göre mükelleflerin beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamayacakları belirtilmiş, ancak VUK’un vergi hatalarına ait hükümleri hariç tutulmuştur.

¹⁴⁷ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 26.Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2017, s.189.

¹⁴⁸ Ümit Süleyman Üstün, **Nasıl Bir Vergi Denetimi ve Yargısı**, 2011 Çağa Hukuk Ödülü, Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul, 2013, s.89.

¹⁴⁹ Abdurrahman Akdoğan, **Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması**, 4. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2003, s.76.

¹⁵⁰ Vergi Usul Kanunu madde 1 ve madde 378

¹⁵¹ Şükrü Kızılot, Zuhâl Kızılot, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, 10. Baskı, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2005, s. 329.

2. Davanın Tarafları

Vergi davalarında da diğer tüm davalarda olduğu gibi davalı ve davacı olmak üzere iki taraf bulunmaktadır. Davacı ya da davalının birden fazla olması davanın taraf sayısını arttırmaz. Davada tarafların farklı kişi olması zorunlu olduğundan hiç kimse kendi kendine karşı dava açamaz. Buna bağlı olarak davalı aynı zamanda davacı olamaz, kendi aleyhine dava açamaz. Dava sırasında taraflar aynı kişi haline gelirse (mesela, davalı ölür ve tek mirasçı olarak davacıyı bırakırsa) dava sona erer¹⁵².

a. Davacı

Gerçek kişiler fiil ehliyetine sahip olmaları halinde, muhatap oldukları vergileme ve ceza kesme işlemlerine karşı bizzat veya vekil vasıtası ile dava açabilirler. Vekilin avukat olması şarttır. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 15/d maddesine göre avukat olmayan vekil tarafından dava açılması halinde, davanın ehliyetli kişilerce açılması için mükellefe 30 günlük süre verilir¹⁵³. Ancak, idari yargılamadaki şartlardan bağımsız olarak, Vergi Usul Kanunu 377'nci madde vergi davaları için özel bir yargılama usulü kuralı getirmiştir. Söz konusu maddeye göre dava açmaya yetkili olanlar şunlardır:

- Mükellefler
- Kendilerine vergi cezası kesilenler
- Vergi dairesi (Sadece tadilat ve takdir komisyonlarınca tahmin ve takdir olunan matrahlara karşı)
- Türkiye Ticaret, Sanayi, Deniz Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği, (Sadece emlak vergisi matrahının tespitinde dikkate alınacak bina metrekare normal inşaat maliyet bedeline ilişkin takdir komisyonu kararına karşı, VUK. mük. md. 9/a)
- Ticaret odaları, ziraat odaları, ilgili mahalle ve köy muhtarlıkları (sadece Emlak Vergisi Kanunu hükümlerine göre takdir komisyonlarınca kararlaştırılan arsa ve arazilere ilişkin asgari birim değerlerine karşı, VUK. md. 49/b).

¹⁵² Tarık Özdemir ve Hakan Arslaner, "Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözüm Sürecinde Etkinlik Sorunu; Aydın İli Özelinde Bir Çalışma ", **Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt: 4, Sayı: 3, s.326.

¹⁵³ Gürol Ürel, **Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 2. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2007, s.1052.

Öte yandan, vergi sorumlusunun dava açmaya yetkili bulunup bulunmadığı konusu özellik arz eden bir durumdur. Burada iki durum söz konusudur. Birinci durum, sorumluya sorumlu sıfatı nedeniyle kesilen vergi cezalarına karşı dava açabilme durumudur. Bu durumda sorumlunun subjektif dava ehliyeti söz konusu olduğundan dava açma hakkı bulunmaktadır.

İkinci durumda ise, vergi sorumlusunun sorumlu sıfatıyla ödediği vergilere karşı dava açabilme durumudur. Vergi sorumlusunun sorumluluğunu yerine getirdikten sonra sorumlulukları sona ermekte ve vergi ile ilişkisi kesilmektedir. Sorumluluk kapsamında kesilen hatalı ya da fazla kesinti sonucu zarar gören diğer bir ifadeyle hakkı muhtel olan kişi vergi sorumlusu değil, vergi mükellefidir. Dolayısıyla burada dava hakkı da sorumlunun değil, kendisinden kesinti yapılan mükellefidir¹⁵⁴.

Tüzel kişiler açısından dava açma yetkisi;

- Dernek ve vakıflarda yönetim kurulunun,

- Şahıs şirketlerinde, şirket sözleşmesinde aksine hüküm yoksa ortakların,

-Sermaye şirketlerinde, sözleşme ile şirketi temsil yetkisi olduğu belirtilenlere

aittir¹⁵⁵.

b. Davalı

Vergi davalarında davalının gösterilmesi şarttır (İYUK. md.3). Ancak, gösterilmediği veya yanlış gösterildiği takdirde mahkeme kendiliğinden doğru hasmı belirlemektedir (İYUK. m.15/1-c). Vergi yargısında davalı mutlaka idaredir. Davalı, çoğu kez vergi dairesidir. Vergi hatasının şikayet yoluyla düzeltilmesi talebinin reddedilmesi halinde davalı Maliye Bakanlığı/Valilik/ Belediye Başkanlığıdır. Gümrük uyuşmazlıklarında davalı, Başbakanlık Gümrük Müsteşarlığıdır¹⁵⁶.

Dava ehliyeti ve husumet mahkemece kendiliğinden dikkate alınmakta ve davanın her aşamasında ileri sürülüp incelenebilmektedir. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 14'üncü maddesine göre, bu konu ilk inceleme hususları içinde yer aldığından, kanuna aykırılık halinde mahkeme davayı ilk inceleme aşamasında reddetmektedir¹⁵⁷. Dolayısıyla, vergi yargılama usulünde, davalıda yapılan sakatlık,

¹⁵⁴ Karakoç, **a.g.e.**, s. 137.

¹⁵⁵ Mehmet Arslan, **Vergi Hukuku**, 7. Baskı, MKM Yayıncılık, 2011, s.346.

¹⁵⁶ Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, 5. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara, 2011, s.786.

¹⁵⁷ Karakoç, **Genel Vergi...**, s.787.

davanın reddine neden olmadığı gibi bu sakatlık mahkeme tarafından kendiliğinden düzeltilir.

3. Görevli ve Yetkili Mahkeme

Belirli bir davaya aynı yargı kolundaki ilk derece mahkemelerinden hangisinin bakacağını düzenleyen kurallara görev ve yetki kuralları denir. Dolayısıyla görev ve yetki aynı yargı kolu içindeki ilk derece mahkemeleri için geçerlidir. Yoksa bir davaya hangi yargı kolundaki mahkemelerin bakacağı konusu yargı yolu ilişkisi kapsamına girmektedir¹⁵⁸.

a. Görev

Dava mahkeme başkanlığına hitaben yazılmış dilekçe ile görevli ve yetkili mahkemede açılır. Bir mahkemenin görevli olmasından mevcut hukuki uyumsuzluğa “konu” itibariyle bakabilmesi anlaşılır. Davanın konu yönünden hangi mahkemenin görevine girdiği bir davaya hangi yerdeki mahkemenin bakacağı ile ilgilidir. Görev kuralları mahkemelerin sahip oldukları yargı yetkisini konu bakımından; yetki kuralları ise coğrafi bakımdan sınırlar¹⁵⁹.

a.1. Vergi Davalarına Bakmakla Görevli Mahkeme

Vergi mahkemelerinin görevleri 2576 sayılı Kanun’un 6 ve 7’nci maddelerinde belirtilmektedir. 2576 sayılı Kanun’un 6’ncı maddesine göre, vergi mahkemeleri;

- (i) 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,
- (ii) Yukarıda belirtilen konularda 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasına ilişkin davaları,
- (iii) Diğer kanunlarla verilen işleri çözümler.

¹⁵⁸ Baki Kuru, Ramazan Arslan ve Ejder Yılmaz, **Medeni Usul Hukuku**, 20. Baskı, Etkin Yayınları, 2009, s.89.

¹⁵⁹ Mehmet Yüce, **Mali Yargılama Hukuku**, 1. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2014, s. 89.

Vergi mahkemeleri, bu maddede sayılan uyuşmazlıklar konusunda ilk derece mahkemesidir. Ayrıca vergi mahkemeleri, Danıştay'a oranla genel, fakat idare mahkemelerine oranla özel görevli mahkeme olarak düzenlenmekte ve görev yapmaktadır¹⁶⁰.

Bu biçimiyle, katma bütçeli idarelerin, kamu iktisadi teşebbüslerinin ve sosyal güvenlik kuruluşlarının gelirlerine ilişkin uyuşmazlıklar, özel kanunlarında bu mahkemelerin görevli olduğuna dair bir hüküm bulunmaması halinde, vergi mahkemelerinin görev alanı dışında kalmaktadır¹⁶¹.

a.2. Görevli Olmayan Yerlere Başvuru

Görev kuralları, kamu düzenine ilişkin olduğundan mahkeme davanın her aşamasında görevli olup olmadığını re'sen inceler. Görevsiz olduğu kanısına varırsa kendiliğinden görevsizlik kararı verir. Dolayısıyla, hiçbir yargı yeri, kendi görevi içinde olmayan bir davaya bakamayacağı gibi, kendi görevi içinde olan bir davaya bakmaktan da kaçınmaz¹⁶².

Görevli olmayan yerlere başvuru 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 9'ncü maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre; çözümlenmesi Danıştay'ın, idare ve vergi mahkemelerinin görevlerine girdiği halde, adli ve askeri yargı yerlerine açılmış bulunan davaların görev noktasından reddi halinde, bu husustaki kararların kesinleşmesini izleyen günden itibaren otuz gün içinde görevli mahkemede dava açılabilir.

Görevsiz yargı merciine başvurma tarihi, Danıştay'a, idare ve vergi mahkemelerine başvurma tarihi olarak kabul edilir. Adli veya askeri yargı yerlerine açılan ve görevsizlik sebebiyle reddedilen davalarda, görevsizlik kararının kesinleşmesinden sonra birinci fıkrada yazılı otuz günlük süre geçirilmiş olsa dahi, idari dava açılması için öngörülen süre henüz dolmamış ise bu süre içinde idari dava açılabilir.

a.3. Görev Uyuşmazlığı

Vergi Mahkemesi dilekçe üzerinde yaptığı ilk inceleme sonucu davanın idari yargı koluna ait olduğu ancak kendisinin görevli olmadığı kanaatine varırsa, görev

¹⁶⁰ Karakoç, **Genel Vergi...**, s.799.

¹⁶¹ Karakoç, **Genel Vergi...**,s.800.

¹⁶² Yüce, **a.g.e.**, s.178.

yönünden davanın reddine karar vererek dosyayı Danıştay'a veya görevli idare veya vergi mahkemelerine gönderir¹⁶³. Görevsizlik sebebiyle gönderilen dosyalarda Danıştay, davayı görevi içinde görmezse dosyanın yetkili ve görevli mahkemeye gönderilmesine karar verir.

Görevsizlik veya yetkisizlik sebebiyle dosyanın gönderildiği mahkeme kendisini görevsiz veya yetkisiz gördüğü takdirde, söz konusu mahkeme ile ilk görevsizlik veya yetkisizlik kararını veren mahkeme aynı bölge idare mahkemesinin yargı çevresinde ise, uyuşmazlık bölge idare mahkemesince, aksi halde Danıştay'ca çözümlenir. Görev ve yetki uyuşmazlıklarında Danıştay ve bölge idare mahkemesince verilen kararlar ilgili mahkemelere bildirilir ve bu husus taraflara tebliğ olunur. Danıştay ve bölge idare mahkemesince görev ve yetki uyuşmazlıkları ile ilgili olarak verilen kararlar kesindir. Bu madde hükümleri gereğince verilen kararlar ile görevli ve yetkili kılınan mahkemeye yeniden dava açılması halinde harç alınmaz.

b. Yetki

Yetki, bir uyuşmazlığa görevli mahkemelerden hangi yerdeki mahkemenin bakması gerektiğini ifade etmek için kullanılan bir kavramdır¹⁶⁴.

b.1 . Vergi Davalarında Yetkili Mahkeme

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun "İdari davalarda genel yetki" başlıklı 32'nci maddesine göre; göreve ilişkin hükümler saklı kalmak şartıyla bu Kanunda veya özel kanunlarda yetkili idare mahkemesinin gösterilmemiş olması halinde, yetkili idare mahkemesi, dava konusu olan idari işlemi veya idari sözleşmeyi yapan idari merciin bulunduğu yerdeki idare mahkemesidir. Bu Kanunun uygulanmasında yetki kamu düzenindedir. Bu yönüyle idari yargılama hukukunda taraflar yetkili mahkemeyi kendileri tayin edemezler. "Vergi uyuşmazlıklarında yetki" başlıklı 37'nci maddeye göre vergi uyuşmazlıklarında yetkili mahkeme:

a) Uyuşmazlık konusu vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren, zam ve cezaları kesen,

b) (Ek : 10/6/1994 - 4001/17 md.) Gümrük Kanununa göre alınması gereken vergilerle Vergi Usul Kanunu gereğince şikayet yoluyla vergi düzeltme taleplerinin

¹⁶³ Yüce, **a.g.e.**, s.179.

¹⁶⁴ Karakoç, **Genel Vergi...**, s.801.

reddine ilişkin işlemlerde; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren,

c) Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Kanununun uygulanmasında, ödeme emrini düzenleyen,

d) Diğer uyuşmazlıklarda dava konusu işlemi yapan, dairenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir.

b.2. Mercii Tayini (Yargı Yeri Belirlenmesi)

Bir mahkemenin, fiili veya hukuksal bir engel sonucu davaya bakamaması söz konusu olabileceği gibi, mahkemelerin yargı çevrelerini belirleyen sınırlarda tereddüt edilmesi durumunda da, bir davanın hangi mahkemede nasıl açılacağı sorunu ortaya çıkabilir. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 44'ncü maddesinde "merci tayini" adı altında, yetkili mahkemeyi belirleyen kurallar koymuştur¹⁶⁵. Bu maddeye göre; yetkili mahkemenin bir davaya bakmasına fiili veya hukuki bir engel çıktığı veya iki mahkemenin yargı çevresi sınırlarında tereddüt edildiği veya iki mahkemenin de aynı davaya bakmaya yetkili olduklarına karar verdikleri hallerde dava dosyaları, tarafların veya mahkemelerin istemi üzerine merci tayini için:

a) Uyuşmazlığın aynı yargı çevresindeki mahkeme veya mahkemeler arasında çıkması halinde, o yargı çevresindeki bölge idare mahkemesine,

b) Sair hallerde Danıştaya, gönderilir.

Danıştay ve bölge idare mahkemesi görevli ve yetkili mahkemeyi kararlaştırır. Danıştay ve bölge idare mahkemesinin bu konuda vereceği kararlar kesindir.

b.3. Yetki Uyuşmazlığı

Vergi mahkemesi dilekçe üzerinde yaptığı ilk inceleme sonucu davanın idari yargı koluna ait olduğu ancak kendisinin yetkili olmadığı kanaatine varırsa, yetki yönünden davanın reddine karar vererek dosyayı durumuna göre ya bölge idare mahkemesine ya da Danıştay'a gönderir¹⁶⁶. Danıştay da davayı görevi içinde görmezse dosyanın yetkili ve görevli mahkemeye gönderilmesine karar verir. Yetkisizlik sebebiyle dosyanın gönderildiği mahkeme kendisini yetkisiz gördüğü

¹⁶⁵ Şeref Gözübüyük, Turgut Tan, **İdare Hukuku İdari Yargılama Hukuku**, Cilt 2, 8. Bası, Turhan Kitabevi, 2016, s.759.

¹⁶⁶ 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu 14. madde.

takdirde, söz konusu mahkeme ile ilk yetkisizlik kararını veren mahkeme aynı bölge idare mahkemesinin yargı çevresinde ise, uyuşmazlık bölge idare mahkemesince, aksi halde Danıştay’ca çözümlenir. Danıştay ve bölge idare mahkemesince yetki uyuşmazlıkları ile ilgili olarak verilen kararlar kesindir¹⁶⁷.

4. Dava Açma Süreleri

İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 7’nci maddesine göre, dava açma süresi, özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde Danıştay’da ve idare mahkemelerinde altmış ve vergi mahkemelerinde otuz gündür. Bu süreler; vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda: Tahakkuku tahsile bağlı olan vergilerde tahsilatın; tebliğ yapılan hallerde veya tebliğ yerine geçen işlemlerde tebliğin; tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin; tescile bağlı vergilerde tescilin yapıldığı ve idarenin dava açması gereken konularda ise ilgili merci veya komisyon kararının idareye geldiği tarihi izleyen günden başlar. 6183 sayılı kanuna göre davanın ödeme emrine veya ihtiyati haciz kararına karşı açılması halinde 15 gün içinde dava açılması gerekmektedir. Bu süreler, tebliğ, yayın veya ilan tarihini izleyen günden itibaren işlemeye başlar¹⁶⁸.

Tatil günleri süreler dahilidir. Şu kadarki, sürenin son günü tatil gününe rastlarsa, süre tatil gününü izleyen çalışma gününün bitimine kadar uzar. Kanunda yazılı sürelerin bitmesi çalışmaya ara verme zamanına rastlarsa bu süreler, ara vermenin sona erdiği günü izleyen tarihten itibaren yedi gün uzamış sayılır.

5. Davanın Açılması

Vergi davaları ilgili vergi mahkemesine verilen dilekçe ile açılır. Dilekçelerde bulunması gereken bilgiler İYUK’un 3’ncü maddesinde belirtilmiştir. Her vergi ve cezaya karşı, ilke olarak ayrı dava açılır¹⁶⁹.

¹⁶⁷ 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu 43. madde.

¹⁶⁸ 6183 sayılı Kanun 55. madde.

¹⁶⁹ Ürel, a.g.e, s.1053.

a. Dava Dilekçesi

Vergi yargılamasında yazılık esası geçerli olduğundan yargılama dosya üzerinden yapılmaktadır. Bu nedenle dava dilekçesinin de şekle tabi olup bir takım unsurlar içermesi gerekir¹⁷⁰. Dilekçelerde bulunması gereken özellikler İYUK 3'ncü maddesinde belirtilmiştir. Bu maddeye göre, vergi davaları vergi mahkemesi başkanlıklarına hitaben yazılmış imzalı dilekçelerle açılır. Dilekçelerde;

- a) Tarafların ve varsa vekillerinin veya temsilcilerinin ad ve soyadları veya unvanları ve adresleri ile gerçek kişilere ait Türkiye Cumhuriyeti kimlik numarası,
- b) Davanın konu ve sebepleri ile dayandığı deliller,
- c) Davaya konu olan idari işlemin yazılı bildirim tarihi,
- d) Vergi, resim, harç, benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarına ilişkin davalarla tam yargı davalarında uyuşmazlık konusu miktar,
- e) Vergi davalarında davanın ilgili bulunduğu verginin veya vergi cezasının nevi ve yılı, tebliğ edilen ihbarnamenin tarihi ve numarası ve varsa mükellef hesap numarası, gösterilir.

Dava konusu kararın ve belgelerin asılları veya örnekleri dava dilekçesine eklenir. Dilekçeler ile bunlara ekli evrakın örnekleri karşı taraf sayısından bir fazla olur. Kural, her bir idari işleme karşı ayrı bir dilekçe ile ayrı dava açılması olmakla beraber İYUK bu kurala 5'nci maddesi ile istisna getirmiştir. Maddeye göre, aralarında maddi veya hukuki yönden bağıllık yada sebep-sonuç ilişkisi bulunan birden fazla işleme karşı bir dilekçe ile de dava açılabilir. Birden fazla şahsın müşterek dilekçe ile dava açabilmesi için davacıların hak veya menfaatlerinde iştirak bulunması ve davaya yol açan maddi olay veya hukuki sebeplerin aynı olması gerekir.

b. Dilekçenin Verileceği Yerler

İdari Yargılama Usulü Kanunu 4'ncü maddesine göre, dilekçeler ve savunmalar ile davalara ilişkin her türlü evrak, Danıştay veya ait olduğu mahkeme başkanlıklarına veya bunlara gönderilmek üzere idare veya vergi mahkemesi başkanlıklarına, idare veya vergi mahkemesi bulunmayan yerlerde büyükşehir belediyesi sınırları içerisinde kalıp kalmadığına bakılmaksızın asliye hukuk hakimliklerine veya yabancı memleketlerde Türk konsolosluklarına verilebilir.

¹⁷⁰ Yüce, a.g.e., s.184.

c. Dilekçeler Üzerine Yapılacak İşlemler

Danıştay, idare mahkemesi ve vergi mahkemesi başkanlıklarına veya 4'ncü maddede yazılı yerlere verilen dilekçelerin harç ve posta ücretleri alındıktan sonra deftere derhal kayıtları yapılarak kayıt tarih ve sayısı dilekçenin üzerine yazılır¹⁷¹. Dava bu kaydın yapıldığı tarihte açılmış sayılır. Davacılara, kayıt tarih ve sayısını gösteren imzalı ve mühürlü, pulsuz bir alındı kağıdı verilir¹⁷².

Yetkili mahkeme dışındaki yerlere verilen dilekçeler, en geç üç gün içinde Danıştay veya ait olduğu mahkeme başkanlığına taahhütlü olarak gönderilir. Bu yerlerde harç pulları bulunmadığı takdirde bunlara karşılık alınan paraların miktarı ve alındı kağıdının tarih ve sayısı dilekçelere yazılır¹⁷³.

Herhangi bir sebeple harcı veya posta ücreti verilmeden veya eksik harç veya posta ücreti ile dava açılmış olması halinde, otuz gün içinde harcın ve posta ücretinin verilmesi ve tamamlanması hususu daire başkanı veya görevlendireceği tetkik hakimi, mahkeme başkanı veya hakim tarafından ilgiliye tebliğ olunur. Tebligata rağmen gereği yerine getirilmediği takdirde bildirim aynı şekilde bir daha tekrarlanır. Harç veya posta ücreti süresi içinde verilmez veya tamamlanmazsa davanın açılmamış sayılmasına karar verilir ve davacıya tebliğ olunur¹⁷⁴.

Dava açıldıktan sonra posta ücretinde tebliğ işlemlerinin yapılmasını engelleyecek şekilde azalma olması halinde, otuz gün içinde posta ücretinin tamamlanması daire başkanı veya görevlendireceği tetkik hakimi, mahkeme başkanı veya hakim tarafından ilgiliye tebliğ olunur. Tebligata rağmen gereği yerine getirilmediği takdirde bildirim aynı şekilde bir daha tekrarlanır. Posta ücreti süresi içinde tamamlanmazsa dosyanın işlemde kaldırılmasına karar verilir. Bu kararın tebliği tarihinden başlayarak üç ay içinde, noksanı tamamlanmak suretiyle yeniden işleme konulması istenmediği takdirde davanın açılmamış sayılmasına karar verilir ve davacıya tebliğ olunur¹⁷⁵.

¹⁷¹ 2577 Sayılı Kanun 6. madde 1. fıkra.

¹⁷² 2577 Sayılı Kanun 6. madde 2. fıkra.

¹⁷³ 2577 Sayılı Kanun 6. madde 3. fıkra.

¹⁷⁴ 2577 Sayılı Kanun 6. madde 4. fıkra.

¹⁷⁵ 2577 Sayılı Kanun 6. madde 5. fıkra.

6. Davanın Görüşülmesi ve Karar

İdari yargı düzeninde olduğu gibi vergi yargılamasının temel özelliklerinden biri de yargılamanın yazılı yapılmasıdır.

a. Davanın Görüşülmesi

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 1'nci maddesinin ilk fıkrasında göre, Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinde yazılı yargılama usulü uygulanır ve inceleme evrak üzerinde yapılır.

Bu maddeye göre, idari davalarda mahkeme kural olarak, tarafların yazılı iddia ve savunmaları ile bu iddia ve savunmaları desteklemek amacıyla sundukları belgeleri ve ilgili yerlerden bizzat getirttiği belgeleri incelemek suretiyle davayı karara bağlamak durumundadır. Genel kural bu olmasına rağmen, mahkeme istisnai olarak duruşma yapmak suretiyle tarafların sözlü açıklamalarını dinlemek imkanına da sahiptir¹⁷⁶.

a.1. Dilekçe Üzerine İlk İnceleme

Vergi mahkemesi nezdinde açılan davalarda dava dilekçeleri öncelikle şekle uygun olup olmadıkları açısından "ilk incelemeye" tabi tutulurlar. Mahkeme ilk inceleme sonucu dava dilekçesinde eksiklikler görürse "dilekçe ret kararı" vermekte, bu kararda da eksiklikleri tamamlaması için taraflara "30 günlük süre" tanımaktadır. Bu süre zarfında tüm eksiklikler tamamlandıktan sonra dosya esastan incelenmektedir¹⁷⁷.

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 14'ncü maddesine göre, vergi mahkemesine verilen dava dilekçesi, mahkeme başkanı veya görevlendireceği bir üye tarafından,

a) Görev ve yetki,

b) İdari merci tecavüzü,

c) Ehliyet,

d) İdari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olup olmadığı,

e) Süre aşımı,

¹⁷⁶ Kızılot, Taş, **a.g.e.**, s.166.

¹⁷⁷ Ş.Kızılot ve Z. Kızılot, **a.g.e.**, s. 446.

- f) Husumet,
g) 3 ve 5 inci maddelere uygun olup olmadıkları, yönlerinden sırasıyla incelenir.

a.2. İlk İnceleme Üzerine Verilecek Kararlar

İlk inceleme üzerine verilebilecek kararların neler olduğu İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 15'nci maddesinde hükme bağlanmıştır. Buna göre; Danıştay veya idare ve vergi mahkemelerince yukarıdaki maddenin 3'üncü fıkrasında yazılı hususlarda kanuna aykırılık görülürse, 14'üncü maddenin;

a) 3/a bendine göre adli ve askeri yargının görevli olduğu konularda açılan davaların reddine; idari yargının görevli olduğu konularda ise görevli veya yetkili olmayan mahkemeye açılan davanın görev veya yetki yönünden reddedilerek dava dosyasının görevli veya yetkili mahkemeye gönderilmesine,

b) 3/c, 3/d ve 3/e bentlerinde yazılı hallerde davanın reddine,

c) 3/f bendine göre, davanın hasım gösterilmeden veya yanlış hasım gösterilerek açılması halinde, dava dilekçesinin tespit edilecek gerçek hasma tebliğine,

d) 3/g bendinde yazılı halde otuzgün içinde 3 ve 5 inci maddelere uygun şekilde yeniden düzenlenmek veya noksanları tamamlanmak yahut (c) bendinde yazılı hallerde, ehliyetli olan şahsın avukat olmayan vekili tarafından dava açılmış ise otuzgün içinde bizzat veya bir avukat vasıtasıyla dava açılmak üzere dilekçelerin reddine,

e) 3/b bendinde yazılı halde dilekçelerin görevli idare merciine tevdiine, karar verilir.

Dilekçelerin görevli mercie tevdi halinde, Danıştaya veya ilgili mahkemeye başvurma tarihi, merciine başvurma tarihi olarak kabul edilir. Dilekçelerin 3'ncü maddeye uygun olmamaları dolayısıyla reddi halinde yeni dilekçeler için ayrıca harç alınmaz.

İlk inceleme üzerine Danıştay veya mahkemelerce verilen; bu maddenin 1/a bendinde belirtilen idari yargının görevli olduğu konularda davanın görev ve yetki yönünden reddine ilişkin kararlarla, 1/c bendinde yazılı gerçek hasma tebliğ ve 1/d bendindeki dilekçe red kararları dışında, ilgisine göre istinaf ya da temyiz yoluna başvurulabilir.

1'inci fıkranın (d) bendine göre dilekçenin reddedilmesi üzerine, yeniden verilen dilekçelerde aynı yanlışlıklar yapıldığı takdirde dava reddedilir.

a.3. Tebligat Ve Cevap Verme (Dosyanın Tekemmülü)

Tekemmül, kelime olarak tamamlanma, olgunlaşma anlamındadır. Vergi yargılamasında dosyanın tekemmül etmesi ise tarafların iddia ve savunmalarının, delillerin dosyada toplanması anlamına gelmektedir. Dosyanın esasın incelenip karara bağlanması için tekemmül ilk şarttır¹⁷⁸.

Dilekçe üzerinde yapılan ilk inceleme sonucunda İYUK'un 14'ncü maddesinde belirtilen noktalarda kanuna aykırılık görmezse ya da aykırılıklar giderilirse tebligat işlemi yapılır. Bu bağlamda dava dilekçesi ve eklerinin birer örneği davalıya gönderilir. Davalı otuz gün içinde savunmasını yaparak mahkemeye verir. Davalının bu savunması ilk savunma olduğu için buna "birinci savunma" denir. Mahkeme birinci savunmayı davacıya tebliğ eder. Davacı buna karşı otuz gün içinde mahkemeye cevap verir. Mahkeme davacının cevabını davalıya tebliğ eder. Davalı yine otuz gün içinde "ikinci savunma" sını mahkemeye sunar. Davalının ikinci savunması da mahkeme aracılığıyla davacıya tebliğ edilir. Davacının cevap vermesi gereken bir husus olursa mahkeme tarafından davacıya süre verilir. Böylece dava dosyasında; davacı tarafından biri dava dilekçesi ve diğeri cevap olmak üzere iki, davalı tarafın da birinci ve ikinci savunmaları olmak üzere iki beyanı bulunur. Bu şartlar altında dosya tekemmül etmiş ve karar verme aşamasına gelmiş olur. Dosyaların tekemmül ettikleri sıraya göre en geç 6 ay içinde sonuçlandırılması gerekir.

a.4. Duruşma

Türk Vergi Yargılaması Hukuku'nda duruşma yapılması iki şekilde söz konusu olabilmektedir. Bunlardan biri, tarafların duruşma yapılmasına ilişkin talepte bulunması, ikincisi ise yargı yerinin re'sen duruşma yapılmasına karar vermesidir¹⁷⁹.

Duruşma talebinde ne zaman bulunulacağı kanunda belirlenmiş durumdadır. Vergi mahkemelerinde yapılan yargılamalarda duruşma talebi dava dilekçesi ile

¹⁷⁸ Ş.Kızılot ve Z. Kızılot, **a.g.e.**, s. 442.

¹⁷⁹ Gamze Gümüşkaya, "Türk Vergi Yargılaması Hukuku'nda Duruşma", **İÜHFMC** , LXVI, S.2, 2008, s.17.

cevap ve savunmalarda yöneltilebilir¹⁸⁰. Kanunda yazılı olmamakla beraber, dava, cevap ve savunma süreleri içinde verilen ek dilekçelerde de duruşma talebinde bulunulabileceği kabul edilmektedir¹⁸¹.

Bölge İdare Mahkemesi'nde ve Danıştay'da yapılan yargılamalarda duruşma talebi itiraz veya temyiz dilekçeleri ile savunma dilekçelerinde veya başvuru ve savunma süresi içinde olmak koşuluyla verilecek ek dilekçelerde yapılabilir¹⁸².

Hem davacı hem de davalı duruşma talebinde bulunabilir. Duruşma talebine dilekçenin herhangi bir yerinde yer verilebilmektedir, zira bu konuda bir şekil kuralı mevcut değildir. Önemli olan duruşma talebinin açık bir şekilde yöneltilmesidir¹⁸³.

Danıştay ile idare ve vergi mahkemelerinde açılan iptal ve yirmibeşbin Türk Lirasını aşan tam yargı davaları ile tarh edilen vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları toplamı yirmibeşbin Türk Lirasını aşan vergi davalarında, taraflardan birinin isteği üzerine duruşma yapılır¹⁸⁴. Duruşma davetiyeleri duruşma gününden en az otuz gün önce taraflara gönderilir.

b. Davanın Karara Bağlanması

İdari Yargılama Usulü Kanunu 22'nci madde de davaların karara bağlanması hususu düzenlenmiştir. Maddeye göre; konular aydınlandığında meseleler sırasıyla oya konulur ve karara bağlanır. 15'nci maddede sayılan sebeplerden biri ile veya yargılama usullerine ilişkin meselelerde azınlıkta kalanlar işin esası hakkında da oylarını kullanırlar. Azınlıkta kalanların görüşleri, kararların altına yazılır.

Her dava dosyası için görüşmelere katılan başkan ve üyelerin, Danıştay'da düşünce veren savcının, tetkik hakiminin ve tarafların ad ve soyadlarını, incelenen dosya numarasını, kısaca dava konusunu ve verilen kararın neticesini, çoğunlukta ve azınlıkta bulunanları gösteren bir tutanak düzenlenir. Bu tutanaklar görüşmelere katılanlar tarafından aynı toplantıda imzalanır ve dosyalarında saklanır¹⁸⁵.

Kararlarda şu hususların bulunması gerekir:

¹⁸⁰ 2577 Sayılı Kanun 17. madde 3. fıkra.

¹⁸¹ Turgut Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, 3.Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2009, s.574.

¹⁸² Candan, **a.g.e.**, s.575.

¹⁸³ Candan, **a.g.e.**, s.574.

¹⁸⁴ 2577 Sayılı Kanun 17. madde 3. fıkra, 2019 yılı duruşma sınırı 44.000-TL.

¹⁸⁵ 2577 Sayılı Kanun 23.madde.

- a) Tarafların ve varsa vekillerinin veya temsilcilerinin ad ve soyadları yahut unvanları ve adresleri,
- b) Davacının ileri sürdüğü olayların ve dayandığı hukuki sebeplerin özeti istem sonucu ile davalının savunmasının özeti,
- c) (Değişik: 10/6/1994 - 4001/11 md.) Danıştayda görülen davalarda tetkik hakimi ve savcının ad ve soyadları ile düşünceleri,
- d) Duruşmalı davalarda duruşma yapılıp yapılmadığı, yapılmış ise hazır bulunan taraflar ve vekil veya temsilcilerinin ad ve soyadları,
- e) Kararın dayandığı hukuki sebepler ile gerekçesi ve hüküm:tazminat davalarında hükmedilen tazminatın miktarı,
- f) Yargılama giderleri ve hangi tarafa yükletildiği,
- g) Kararın tarihi ve oybirliği ile mi, oyçokluğu ile mi verildiği,
- h) Kararı veren mahkeme başkan ve üyelerinin veya hakiminin ad ve soyadları ve imzaları ve varsa karşı oyları,
- ı) Kararı veren dairenin veya mahkemenin adı ve dosyanın esas ve karar numarası, belirtilir¹⁸⁶.

II. İthalatın Vergilendirilmesine İlişkin Uyuşmazlıklara Dair Örnek Yargı Kararları

İthalat işlemlerinden çeşitli adlar altında vergiler ve eş etkili mali yükümler alınmaktadır. İkinci bölümde ayrıntılı olarak anlatılan bu vergilendirilme işlemleri sırasında ithalat işlemlerinin ve uygulanan yasal mevzuatın oldukça teknik bilgiyi gerektirmesi sebebiyle taraflarca anlaşılabilmesi ya da yorum farklılıkları sonucu uygulamada birçok uyuşmazlık yaşanmaktadır. Bu bölümde her vergi türüne ait yargı organlarına yansıyan en çok karşılaşılan uyuşmazlıklara ilişkin yargı kararlarından örnekler verilerek, uyuşmazlık nedenleri ve çözümüne yönelik kararlar, analiz edilmeye çalışılacaktır.

¹⁸⁶ 2577 Sayılı Kanun 24. madde.

A. Gümrük Vergisine İlişkin Uyuşmazlıklara Dair Örnek Yargı Kararları

Gümrük işlemlerinin vergilendirilmesine ilişkin uyuşmazlıklar en çok gümrük vergisine özgü itiraz yolunun olması, eşyanın menşeinin belirlenmesi, gümrük tarife pozisyon cetvelindeki yerinin tespiti, fiyat farklılıkları, eşyanın kıymetinin tespitini etkileyen royalti sözleşmeleri gibi konularda ortaya çıkmaktadır.

1. Gümrük Vergisine Özgü İdari İtiraz Yoluna İlişkin Örnek Yargı Kararları

4458 sayılı Gümrük Kanununun 242'nci maddesinin olay tarihinde yürürlükte bulunan şeklinin 1'inci fıkrasında, yükümlülerin, kendilerine tebliğ edilen gümrük vergileri, cezalar ve idari kararlara karşı tebliğ tarihinden itibaren onbeş gün içinde bir üst makama, üst makam yoksa aynı makama verecekleri bir dilekçe ile itiraz edebilecekleri; 2'nci fıkrasında, idareye intikal eden itirazların otuz gün içinde karara bağlanarak ilgili kişiye tebliğ edileceği düzenlenmiştir.

Danıştay konuya ilişkin bir kararında, “...dosyanın incelenmesinden; davacı adına tescilli serbest dolaşıma giriş beyannamesi muhteviyatı kapsamında 9606.30.00.00.00 gümrük tarife ve istatistik pozisyonunda beyan edilen eşyanın, 9601.90.90.00.00 pozisyonunda yer aldığından ve özel tüketim vergisine tabi olduğundan bahisle, tahakkuk ettirilen özel tüketim vergisi üzerinden hesaplanarak karara bağlanan para cezasına vaki itiraz üzerine, 4458 sayılı Gümrük Kanununun 6'ncı maddesinin 2'nci fıkrası uyarınca karar alınıncaya kadar karar alma süresinin uzatıldığına bildirilmesine yönelik olarak İstanbul Gümrük ve Muhafaza Başmüdürlüğüne tesis edilen 9.11.2010 gün ve 111898 sayılı işlemin iptali istemiyle açılan davanın, Mahkemece, ortada kesin ve yürütülmesi gereken işlem bulunmadığı gerekçesiyle reddedildiğinin anlaşılmıştır....Olayda olduğu gibi, serbest dolaşıma giriş beyannamesi muhteviyatı eşyanın, 9601.90.90.00.00 pozisyonunda yer aldığından ve özel tüketim vergisine tabi olduğundan bahisle, tahakkuk ettirilen özel tüketim vergisi üzerinden hesaplanarak karara bağlanan para cezasına vaki itiraz üzerine 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 Kanununun 10'uncu maddesinde

yer alan, İdareye yapılan başvuru üzerine verilen cevabın kesin olmaması halinde, ilgisinin bu cevabı, istemin reddi sayacağı yolundaki hükmün uygulanması gerekir...Ayrıca, özel tüketim vergisi üzerinden hesaplanarak karara bağlanan para cezasına davacının yaptığı 6.9.2010 günlü itiraz üzerine, dosyaya da ibraz edilen idarece tesis edilmiş açık bir ret işleminin bulunduğu, bu açık ret işleminin tebliğ edilmesinin de dava açma süresini canlandıracağına dikkate alınarak karar verilmesi gerekirken, istemin özetinde yazılı gerekçeyle verilen kararda isabet görülmemiştir.” şeklinde bir karar vermiştir.

Karar İncelendiğinde, ithalat yapılan malın serbest dolaşım için ülke içine girişi sırasında tahsil edilen ÖTV’ nin, malın GTİP numarasında ki hata nedeniyle, olması gerekene göre farklı uygulandığı, düzeltilmesi için idareye başvuru sırasında izlenecek usulün 4458 sayılı yasada olmadığı, idareye yapılan başvuru üzerine verilen cevabın kesin olmaması halinde, bu cevabın istemin reddi sayılması gerektiğinden hareketle, 2577 sayılı Kanun’un 10. maddesinin uygulanması gerektiğine dikkat çekmiştir¹⁸⁷.

Danıştay başka bir kararında, “...olayda, dava konusu 8.6.2011 tarihli işlemde, "söz konusu ceza kararının tebliği tarihinden itibaren yasal süresi içerisinde ... yetkili ve görevli idari yargı merciine başvurulabilir" ifadesinin yer aldığı, aynı gün tebliğ edilen işleme karşı idarenin hatalı yönlendirmesi üzerine davacı tarafından, üst makama itiraz başvurusunda bulunmak yerine, 29.6.2011 havale tarihli dilekçeyle doğrudan dava açıldığı anlaşılmıştır. Bu durumda; idarenin hatalı bilgilendirmesi, dava konusu ceza kararına karşı davacının itiraz yoluna gitmeyerek doğrudan dava açmasına neden olduğundan, bu husus değerlendirilerek Mahkemece merciine tevdi kararı verilmesi gerekirken, istemin özeti bölümünde yazılı gerekçeyle davanın reddi yolunda verilen mahkeme kararında isabet görülmemiştir.” şeklinde karar vermiş, **ve davalı idarenin tebliğ ettiği işlemde hatalı bilgilendirme yapması durumunda, bu bilgilendirmeye uyarak itiraz yoluna gidilmeden açılan davanın reddedilmesinin hukuka aykırı olduğuna hükmetmiştir¹⁸⁸.**

Yükümlülerin, kendilerine tebliğ edilen gümrük vergileri, cezalar ve idari kararlara karşı tebliğ tarihinden itibaren onbeş gün geçtikten sonra itiraz yoluna başvurulması hakkında, Danıştay bir kararında, “...davacı adına tescilli 28.10.2010 gün ve 151437 sayılı serbest dolaşıma giriş beyannamesi kapsamında

¹⁸⁷ Danıştay 7. Dairesi’nin 6.11.2015 tarih E:2012/25, K:2015/5581 sayılı kararı.

¹⁸⁸ Danıştay 7. Dairesi’nin 21.1.2016 tarih E:2012/6390, K:2016/320 sayılı kararı.

*ihirazi kayıtla 4015.11.00.00.10 gümrük tarife ve istatistik pozisyonunda beyan ve ithal edilen eşyanın, 4015.19.00.00.19 pozisyonunda yer aldığından bahisle ithalat sırasında beyan edilerek ödenen vergilerin, pozisyon farklılığı nedeniyle fazla ödendiği ileri sürülen kısmına vaki itirazın süresi içinde yapılmadığından bahisle reddine dair işlemin iptali istemiyle açılan davada, yapılan itirazların, yukarıda yer verilen maddede öngörülen süre içerisinde olmadığı gerekçesiyle reddedilmesi, itiraza konu ek tahakkukun hukuka uygunluğunun dava yoluyla denetlenmesi olanağını ortadan kaldıran, kesin ve yürütülmesi zorunlu idari işlem tesisidir. Olayda da, dava konusu olan nihai işlem davalı İdarece bu yolda tesis edilen işlemdir. Bu işlem, İdarece geri alınmak veya idari yargı yerince iptal edilmek suretiyle, hukuk düzeninden kaldırılmadıkça, idari prosedürün yeniden işletilmesi ve idari dava hakkının kullanılması olanaklı değildir. Bu bakımdan; itirazın süre aşımı sebebiyle reddine ilişkin olan dava konusu işlemin hukuka uygun olup olmadığını araştırması gereken idari yargı yerinin, ek tahakkukun hukukiliğini incelemesi ve bu incelemenin sonucuna göre ek tahakkuk hakkında karar vermesi, Yargılama Hukukuna uygun görülmemiştir.” şeklinde karar vermiştir. **Böylelikle, idareye süresinden sonra itiraz edilmesi sonucu süreaşımı nedeniyle itirazın reddedilmesi durumunda idari yargı yerinin süre aşımı yönünden işlemi inceleyebileceği, ek tahakkuk işleminin hukuka uygunluk denetimini yapamayacağına karara bağlamıştır**¹⁸⁹. Görüldüğü üzere, yargılama hukukuna göre değerlendirme yapıldığında, öncelikle süreaşımının varlığı bakımından yargı organlarınca hukuki denetim yapılmasının gerektiği açıktır.*

4458 sayılı Gümrük Kanununun 6'ncı maddesi uyarınca, itiraz başvurusu üzerine gümrük idaresince süre uzatımlarında bulunulması haline ilişkin bir Danıştay kararında; 4458 sayılı Kanunun anılan 242'nci maddesinde öngörülen otuz günlük süre içinde gümrük idaresince cevap verilmemesi durumunda zımni ret işleminin oluştuğu kabul edilerek süresi içinde dava konusu yapılabileceğine hükmedilmiştir. Söz konusu karara göre, “...*Gümrük Kanununda öngörülen idari itiraz prosedürü tamamlanmadan idari yargı yoluna başvurulamayacağı gibi, yükümlülerin itiraz başvurularının bir üst makamca otuz gün içinde karara bağlanarak sonucunun ilgisine tebliği yasal bir zorunluluk olduğundan; bu sürenin cevapsız geçirilmesi halinde, idari başvuruların zımnen*

¹⁸⁹ Danıştay 7. Dairesi'nin 23.02.2016 tarih E:2012/4808, K:2016/1899 sayılı kararı.

reddedildiğinin kabulü zorunludur. Aksi halde, idari başvuruların, cevap verilmemek suretiyle sürüncemede bırakılması ve dolayısıyla, hak arama özgürlüğünün kısıtlanması sonucunu doğuracak uygulamaların ortaya çıkması kaçınılmazdır. Ayrıca, 4458 sayılı Kanununun 6'ncı maddesinin 3'üncü fıkrasında, bu madde kapsamındaki başvurular için de itiraz yolu öngörüldüğünden, anılan 6'ncı maddenin, idari itirazlara uygulanma olanağı bulunmamaktadır. Bu hukuki durum karşısında; olayda, karara bağlanan para cezasına karşı yapılan itiraz başvurusuna, 4458 sayılı Kanununun anılan 242'nci maddesinde öngörülen otuz günlük süre içinde cevap verilmeyerek oluşan zımni ret işleminin süresi içinde dava konusu yapıldığı anlaşıldığından, dava hakkında, Mahkemece, Doğu Marmara Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüğünün yukarıda bahsi geçen kararı da dikkate alınmak suretiyle karar verilmesi gerekirken, aksi yönde verilen kararda isabet görülmemiştir¹⁹⁰.” Söz konusu karar incelendiğinde, gümrük uyuşmazlığı nedeniyle, gümrük idaresine başvuruda bulunan mükellefe yasada belirtilen 30 günlük süre içinde yanıt verilmemesi halinin zımni ret sayılarak, mükellef tarafından uyuşmazlığın çözümü için dava yoluna gidilebileceği anlaşılmaktadır.

2. Eşyanın Menşei Konusunda Ortaya Çıkan Uyuşmazlıklara İlişkin Örnek Yargı Kararları

Danıştay bir kararında, “...davacı adına tescilli 16.08.2006 gün ve 153359 sayılı serbest dolaşıma giriş beyannamesi muhteviyatı eşyanın, ibraz edilen Form A¹⁹¹ belgesinde ithalatçı ülke olarak Türkiye yerine Hollanda'nın gösterilmiş olması nedeniyle, tercihli vergi oranından yararlanmasının mümkün olmadığından bahisle ek olarak tahakkuk ettirilen gümrük ve katma değer vergilerine vaki itirazın reddine dair işlemin iptali istemiyle açılan davada olayda, istenilmesi üzerine daha sonra usulüne uygun olarak düzenlenmiş Form A belgesinin süresi içerisinde davalı İdareye sunulduğunun anlaşılması karşısında; yapılan ek tahakkukta hukuka uyarlık bulunmadığı...” gerekçesiyle ek tahakkuku iptal eden ilk derece Mahkemesi kararına karşı davalı idare tarafından yapılan temyiz isteminin reddine karar vermiştir¹⁹². **Görüldüğü üzere, ithalat işlemlerinde vergi oranı ve miktarı ithalatın yapıldığı**

¹⁹⁰ Danıştay 7. Dairesi'nin 16.12.2015 tarih E:2012/5499, K:2015/7472 sayılı kararı.

¹⁹¹ Form A (özel menşe şahadetnamesi), belirli ülkelere Genelleştirilmiş Tercihler Sistemi (GTS) kapsamında yapılan ihracatta düzenlenen belgedir. <https://www.tobb.org.tr/OzelMenseForm.html>, (Erişim Tarihi: 10.04.2019).

¹⁹² Danıştay 7. Dairesi'nin 06.02.2012 tarih E:2008/396, K:2012/323 sayılı kararı.

ülkeye göre belirlenmekte olduğundan, ithalatçı tarafından eşyanın geldiği ülkeyi belirten formların gümrük idaresine verilmiş olması halinde ek gümrük vergisi tahakkuku hukuka uygun bulunmamıştır.

Danıştay bir başka kararında da eşyanın menşesine ilişkin sonradan sunulan belgenin geçerli olması durumunda ek tahakkuk yapılamayacağına hükmetmiştir. Söz konusu kararda “ ...davacı adına tescilli 10.02.2005 gün ve 3843 sayılı serbest dolaşıma giriş beyannamesi muhteviyatı çim cinsi eşya için, EUR.1 dolaşım belgesi¹⁹³ ibraz edilmediği halde, tarife kontenjanı kapsamında tavizli vergi haddinden yararlanıldığından bahisle yapılan gümrük ve katma değer vergileri tahakkukuna vaki itirazın reddine dair işlemi; olayda, orijinal fatura, ithal lisansı ile ithalat sırasında ibraz edilmemekle birlikte mevcut olduğu ve ithale konu eşyaya ilişkin bulunduğu anlaşılan, sonradan ibraz edilen EUR.1 dolaşım belgesinden, Almanya menşeli olduğu anlaşılan eşyaya ait EUR.1 dolaşım belgesi geçersiz sayılarak tesis edilen işlemde isabet görülmediği gerekçesiyle iptaline...” karar veren ilk derece Mahkemesi kararını aynı gerekçe ve nedenlerle uygun görerek davalı idarenin temyiz isteminin reddine, kararın onanmasına hükmetmiştir¹⁹⁴. **Karardan anlaşıldığı üzere, ithal edilen eşyanın tabiiyetini ispat eden belgelerin ithalatın yapılmasından sonra da verilebilmesinin mümkün olabileceği, bu durumun hukuka uygun olduğu, ek tahakkuk yapılamayacağı açıktır.**

Danıştay, davacı adına tescilli 28.12.2003 gün ve 1447 sayılı serbest dolaşıma giriş beyannamesi kapsamı 1006.30.96.00.00 tarife ve istatistik pozisyonundaki pirinç cinsi eşya için EUR.1 dolaşım sertifikası yerine menşe sertifikası ibraz edilmek suretiyle tercihli tarifeden yararlanıldığının; sonradan ibraz edilen EUR.1 dolaşım sertifikasının da Türkiye'ye yönelik düzenlenmediğinin saptandığından bahisle yapılan gümrük ve katma değer vergisi tahakkukuna vaki itirazın reddine dair işlemin iptali istemiyle açılan bir davada; “...Avrupa Birliği ile Ülkemiz arasında imzalanan Ankara Anlaşması ile başlayan ve nihai ortaklık öngörülen süreç içerisinde, 1.1.1996 tarihi itibarıyla tesis edilen "Gümrük Birliği"nin gereklerinden olmak üzere, belli tarım ürünlerinin ithalatı, koşulları Ortaklık Konseyi kararında gösterilen "tercihli rejim"e bağlanmış; bu rejim uyarınca, kapsama alınan Türkiye

¹⁹³ EUR 1 Dolaşım Belgesi, EFTA ülkelerine, Avrupa Birliği ile demir çelik ürünlerinde (AKÇT ürünleri), Türkiye'nin serbest ticaret anlaşmaları imzaladığı ülkelere yapılan ihracatlarda ve Avrupa Birliği'ne yönelik tarım ürünleri ihracatında düzenlenen belgedir. <https://www.tobb.org.tr/html>, (Erişim Tarihi: 10.04.2019).

¹⁹⁴ Danıştay 7. Dairesi'nin 22.03.2012 tarih E:2009/1702, K:2012/924 sayılı kararı.

veya Topluluk menşeli tarım ürünleri için, belirtilen kota dahilinde %100'e varan vergi indirimi kararlaştırılmıştır. Menşe kurallarını düzenleyen 3 nolu Protokolde ise, tercihli rejimden yararlandırılacak tarım ürünlerinin Türkiye veya Topluluk menşeli sayılmaları için gerekli koşullar sayıldıktan sonra, eşyanın menşeinin (kural olarak) "EUR.1 dolaşım sertifikası" adı verilen belge ile ispat edilebileceği açıklanmıştır. Tercihli rejim hükümlerinin ihlalinin önlenmesi bakımından da, ürünlerin doğrudan nakledilmeleri esası benimsenmiş, transit taşımaya konu eşyanın, üçüncü ülke üzerinden geçirilmesi halinde ise, geçiş yapılan ülke gümrük yetkililerinin gözetimi altında kalması ve boşaltma, yükleme ya da malların iyi durumda muhafazasını sağlayacak işlemlerin dışında herhangi bir işleme tabi tutulmaması şart koşulmuştur. 3 nolu Protokolün anılan hükümleri uyarınca, doğrudan Türkiye'ye veya Topluluğa nakledilmemekle birlikte, transit geçtiği üçüncü ülkede, boşaltma, yükleme ya da malların iyi durumda muhafazasını sağlayacak işlemlerin dışında herhangi bir işleme tabi tutulmadığı tevsik edilen ürünlerin de, doğrudan Türkiye'ye veya Topluluğa nakledilen ürün olarak kabul edileceğinin açıklanmış olması ve dosyada mevcut, Lübnan Tripoli Gümrük Departmanlığınca düzenlenmiş 27.1.2007 tarihli 14855 nolu yazıda, İtalyan menşeli pirincin herhangi bir değişiklik yapılmaksızın transit olarak Tripoli Gümrük Departmanınca düzenlenen gümrük beyannamesine istinaden gemiyle Türkiye'ye gönderildiğinin bildirilmiş olması karşısında, 3 nolu Protokolde öngörülen "doğrudan nakliyat" koşulunun ihlal edilmediği sonucuna varılmıştır. EUR.1 dolaşım sertifikasında varış ülkesi olarak Türkiye'nin gösterilmemiş olması da, eşyanın menşeinin ve katma değer ilavesini gerektirecek herhangi bir işleme tabi tutulmadığının açık olması nedeniyle, tercihli rejimden yararlandırılmayı engelleyecek bir husus olarak görülmediğinden, aksi yolda tesis edilen dava konusu işlemde ve davanın reddine dair mahkeme kararında hukuka uyarlık bulunmadığı...” gerekçesiyle temyiz isteminin kabulüne karar vermiştir¹⁹⁵. **Söz konusu karar incelendiğinde, gümrük vergisine ilişkin uyuşmazlıkların, hukuka uygunluk denetiminin yapılarak çözülebilmesi için, dış ticaret işlemlerini ilgilendiren uzmanlık alanı bilgisi gerektirdiği görülmektedir. Karardan, ithali yapılan ürünün menşeinin vergilendirme için son derece önemli olduğu da anlaşılmaktadır.**

¹⁹⁵ Danıştay 7. Dairesi'nin 27.01.2010 tarih E:2009/1868, K:2010/297 sayılı kararı.

EUR. 1 dolaşım belgesindeki gönderici ismi ile serbest dolaşıma giriş beyannamesindeki gönderici isminin farklı olduğu ve eşyanın çıkış ülkesi Macaristan olarak gözüktüğü halde, belgenin Romanya makamları tarafından onaylandığı saptandığından bahisle, EUR. 1 dolaşım belgesinin sonradan kontrol işlemine tabi tutulacağı belirtilerek, ithalat rejimi kararı uyarınca üçüncü ülkeler için öngörülen oran esas alınarak hesaplanan teminat miktarına isabet eden gümrük ve katma değer vergileri tahakkukuna vaki itirazın reddine dair işlemin iptali istemiyle açılan davada; Danıştay “...davacı tarafından ibraz edilen EUR. 1 dolaşım belgesine göre eşyanın menşeinin Macaristan olduğu hususunda taraflar arasında uyumsuzluk bulunmamaktadır. Her ne kadar, davalı İdarece, ibraz edilen EUR. 1 dolaşım belgesinin, yaşanan tereddütler nedeniyle sonradan kontrol işlemine tabi tutulması nedeniyle, davacının tercihli rejimden yararlandırılmamasının hukuka uygun olduğu ileri sürülmüşse de, eşyanın menşeinin Macaristan olmadığı veya EUR. 1 dolaşım belgesinin sahte olduğu yolunda herhangi bir iddiada bulunulmadığı gibi, sonradan kontrol sonucunda da bu yönde bir kanıt ulaşıldığından bahsedilmediği dikkate alındığında, EUR. 1 dolaşım belgesinin 1 nolu sütununda yer alan gönderici ismi ile beyanname üzerindeki gönderici ismi arasında bir ilişki bulunmaması ve eşyanın çıkış ülkesi olarak Macaristan olduğu halde, belgenin, yukarıda anılan hükümlere göre taraf ülke olarak EUR. 1 dolaşım belgesi düzenleme yetkisi bulunan Romanya Gümrük İdaresince onaylanmış olması, tercihli rejimden yararlandırılmayı engelleyecek husus olarak görülmediğinden, aksi yolda tesis edilen dava konusu işlemde ve davanın reddine dair mahkeme kararında hukuka uyarlık bulunmadığı...” gerekçesiyle temyiz isteminin kabulüne karar vermiştir¹⁹⁶. **Karardan da anlaşıldığı üzere, ithal edilen malın ülkeler arasında dolaşımını sağlayan dolaşım belgelerindeki isim farklılığının sahte olduğu iddiasının kanıtlanmadığı sürece, bu belgelerin sahte olarak değerlendirilmesi mümkün değildir.**

Danıştay, davacı adına tescilli muhtelif tarih ve sayılı 24 adet beyanname muhteviyatı eşya ile ilgili olarak tercihli tarifeden faydalanmaksızın indirimsiz vergi ödeyerek yapılan ithalatlarda, bu ürünler için Kore ile imzalanan "Serbest Ticaret Anlaşması Çerçevesindeki Ticarete Eşyanın Tercihli Menşeinin Tespiti Hakkında Yönetmelik" hükümleri uyarınca temin edilen menşe belgeleri sunularak, ödenen vergilerin iadesi isteminin reddine dair karara vaki itirazın reddine ilişkin işlemin

¹⁹⁶ Danıştay 7. Dairesi'nin 05.03.2012 tarih E:2008/1358, K:2012/565 sayılı kararı.

iptali ile ödenen tutarın yasal faiziyle birlikte iadesine hükmolunması istemiyle açılan davada; “...ilgili Yönetmeliğin 34,16 ve 36'ncı maddelerini açıklayarak, yönetmeliğin yürürlüğe girdiği tarihte eşyanın transit halinde olduğu, eşyanın varış tarihlerinin bu tarihten sonra olduğu, idarece eşyanın çıkış ülkesinin farklı olduğuna ilişkin yapılmış somut bir tespitin bulunmadığı, eşyanın doğrudan nakliyata ilişkin hükümleri uyarınca beyannamelere ilişkin Güney Kore menşe belgelerinin ithalattan sonra temin edilerek 12 aylık süre içinde davalı idareye ibraz edildiği gerekçesiyle işlemin iptali ve ödenen tutarın başvuru tarihinden itibaren yasal faiziyle birlikte iadesine...” karar veren ilk derece Mahkemesi kararını aynı gerekçelerle uygun görerek temyiz isteminin reddine, kararın onanmasına karar vermiştir¹⁹⁷. **Karar incelendiğinde, bir idari işlemin hukuka uygunluk denetiminin, işlemin yapıldığı tarihte yürürlükte olan yönetmelik hükümlerine göre yapılması gerektiği anlaşılmaktadır.**

Mükellef tarafından menşe belgesi sunulması durumunda eşyanın menşenin doğru olmadığını ispat külfetinin davalı idarede olduğuna ilişkin bir Danıştay kararında; “...davacı adına tescilli 07.07.2015 gün 2450 sayılı serbest dolaşıma giriş beyannamesiyle ithal edilen eşyanın Türkiye Cumhuriyeti ile İran İslam Cumhuriyeti arasında Tercihli Ticaret Anlaşması Çerçevesindeki Ticarete Eşyanın Tercihli Menşenin Tespiti Hakkında Yönetmelik gereği menşe ispat belgesinin ibraz edilmesi durumunda indirimli vergi oranı uygulanması gerektiğinden bahisle tahakkuk ettirilen gümrük ve katma değer vergisi ile para cezası kararına vaki itirazın reddine dair işlemi; olayda, beyanname muhteviyatı emtianın davacı tarafından İran menşeli olarak beyan edildiği, ithal lisansı ve Form A menşe belgesinin de bulunduğu, emtianların İran menşeli olmadığına davalı idare tarafından somut bir şekilde ispatlanamadığı gerekçesiyle...” iptal eden ilk derece Mahkemesi kararına yönelik istinaf başvurusunu reddeden Erzurum Bölge İdare Mahkemesi Vergi Dava Dairesinin kararını aynı gerekçelerle uygun görerek temyiz isteminin reddine karar vermiştir¹⁹⁸. **Karardan anlaşıldığı üzere, ithalatçı tarafından sunulan belgelerin, gerçeğe uygun olup olmadığı konusunda bir iddia var ise, bu iddianın gümrük idaresi tarafından ispat edilmesi gerekmektedir.**

¹⁹⁷ Danıştay 7. Dairesi ‘nin 27.11.2018 tarih E:2016/7028, K:2018/5186 sayılı kararı.

¹⁹⁸ Danıştay 7. Dairesi ‘nin 21.11.2018 tarih E:2018/32, K:2018/5148 sayılı kararı.

3. Gümrük Tarife Pozisyon Cetveli Konusunda Ortaya Çıkan Uyuşmazlıklara İlişkin Örnek Kararlar

Gümrük vergilerinde mükellefin beyanı ile Gümrük idaresince muayene ve denetleme sonucunda tespit edilen bilgiler arasında farklılık olması durumunda ek tahakkuk yapılır ve bu ek tahakkuk üzerinden gümrük para cezası kesilir¹⁹⁹. Danıştay konuya ilişkin bir kararında; “... davacı adına tescilli 1.6.2009 gün ve 59745 sayılı beyanname ile 3004.90.19.30.00 gümrük tarife ve istatistik pozisyonunda beyan ve ithal edilen "Tonimer normal, Tonimer baby, Tonimer single dose vials " ticari isimli eşyanın, 3307.90.00.90.19 pozisyonunda yer aldığından bahisle ek olarak tahakkuk ettirilen katma değer vergisi üzerinden hesaplanarak karara bağlanan para cezasına vaki itirazın zımnen reddine dair işlemi; dayanağı vergiye vaki itirazın reddine ilişkin işlem, Mahkemelerinin 27.11.2012 gün ve E:2012/1497; K:2012/3397 sayılı kararı ile iptal edildiğinden, para cezasında hukuka uyarlık görülmediği...” gerekçesiyle iptal eden ilk derece Mahkemesi kararını aynı gerekçe ile uygun görerek ek tahakkuk işleminin iptal edilmesi durumunda ek tahakkuk üzerinden hesaplanarak kesilen gümrük para cezasının da iptal edilmesi gerektiğini hüküm altına almıştır²⁰⁰. **Kararın incelenmesi sonucunda; gümrük idaresince kesilen ek verginin iptal edilmesi halinde, o vergiye bağlı olarak kesilen para cezasının hukuka uygun olmadığı, iptal edilmesi gerektiği, görülmektedir.**

4458 sayılı Kanununun 195'inci maddesinin 1'inci fıkrasında, gümrük vergilerinin, Gümrük İdaresi tarafından gerekli bilgiler kullanılarak tahakkuk ettirileceği belirtilmiş; 15'inci maddesinin 1'inci fıkrasında ise, anılan vergilerin, gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihte yürürlükte olan gümrük tarifesine göre hesaplanacağı öngörüldükten sonra, 7'nci fıkrasında da, bu maddenin 3'üncü fıkrasının (c) bendinde, gümrük vergisi oranlarını da kapsadığı belirtilen Gümrük Tarife Cetveli, idari uygulamalarda esas tutulması zorunlu metinler arasında sayılmıştır. Danıştay bir kararında, “ ...X Anonim Şirketi adına tescilli 24.3.2011 gün ve 778 sayılı serbest dolaşıma giriş beyannamesi muhteviyatı eşyanın yanlış gümrük tarife ve istatistik pozisyonunda beyan edilmesi fiiline iştirak ettiğinden bahisle, tahakkuk ettirilen gümrük vergisi üzerinden hesaplanarak, beyannameye imzası bulunan gümrük müşavirliği şirketi ortağı olan davacı adına karara bağlanan para

¹⁹⁹ Yüce ve Çelikkaya, a.g.e., s.147.

²⁰⁰ Danıştay 7. Dairesi'nin 23.10.2014 tarih E:2013/336, K:2014/4636 sayılı kararı.

cezasına vaki itirazın reddine dair işlemi; 5326 sayılı Kabahatler Kanununda yer alan düzenlemelere göre cezayı gerektiren fiilin, idari yaptırıma bağlandığı özel kanunda suçun kanuniliği ilkesi gereği kabahat olduğu yönünde bir hükme yer verilmesi gerektiği ve özel kanunda hangi fillerin kabahat oluşturduğunun belirtilip tanımlanmasından sonra, 5326 sayılı Kabahatler Kanununun genel hükümlerinin uygulanabileceği, 4458 sayılı Gümrük Kanununda vergi kaybına neden olan eylem ve işlemlere uygulanacak cezalar ve dolaylı temsil durumunda bu cezalara dair sorumluluk hallerinin açıkça düzenlenmiş olduğu, söz konusu vergi kaybına sebebiyet verilmesine yönelik olarak gümrük müşavirinin iştirakine ve bundan doğan sorumluluğuna ilişkin bir hükme yer verilmediğinden tesis edilen işlemde hukuka uyarlık bulunmadığı...” gerekçesiyle iptal eden ilk derece mahkemesi kararına karşı yapılan temyiz istemini; “...ithal olunan eşyanın, beyanname ve eki belgelerin incelenmesi, gerekiyorsa, eşyanın gümrük laboratuvarlarında tetkik edilmesi suretiyle gerçekte hangi tarife ve istatistik pozisyonunda yer aldığı tespitinin, Gümrük İdaresince, kendiliğinden yapılabilecek durumda olması karşısında; Gümrük İdaresine sunulan bilgi ve belgelerin, eşyanın dahil olacağı tarife ve istatistik pozisyonunun saptanması bakımından eksik veya yanlış ya da yanıltıcı olduğu konusunda herhangi bir iddia bulunmayan olayda, cezalandırmaya konu iştirak eyleminin oluşmaması nedeniyle dava konusu işlemin iptali yolunda verilen mahkeme kararında sonucu itibarıyla isabetsizlik görülmemiştir.” şeklinde karar vermek suretiyle temyiz istemini reddederek eşyaya ait gümrük tarife ve istatistik pozisyon numarasının ve vergi oranının doğru belirlenmesinin gümrük idaresinin sorumluluğunda olduğuna hükmetmiştir²⁰¹. Bir diğer deyişle, gümrük idaresince tespit edilmesi gereken vergi oranı ve miktarının hatalı belirlenmesi nedeniyle, yasada gümrük müşavirinin sorumluluğuna dair bir hüküm olmadığından, gümrük müşavirinin vergi ve cezasından sorumlu tutulamayacağı açıkça ortaya konulmuştur.

Danıştay konuya ilişkin bir başka kararında, “... davacı adına tescilli 3.12.2007 gün ve 139909 sayılı beyanname ile 3004.90.19.30.00 gümrük tarife ve istatistik pozisyonunda beyan ve ithal edilen "Tonimer normal, Tonimer baby, Tonimer single dose vials" ticari isimli eşyanın, 3307.90.00.90.19 pozisyonunda yer aldığından bahisle ek olarak tahakkuk ettirilen özel tüketim ve katma değer

²⁰¹ Danıştay 7. Dairesi'nin 24.12.2015 tarih E:2012/4787, K:2015/7731 sayılı kararı.

*vergilerine vaki itirazın zımnen reddine dair işlemi; 5324 sayılı Kozmetik Kanununun 2'nci; Türk Gümrük Tarife Cetvelinin, Tarifinin Yorumu İle İlgili Genel Kurallar Bölümünün 1 ve 2'nci maddesi ile Gümrük Giriş Tarife Cetveli İzahnamesinin 33'üncü faslın 3307 pozisyonunu açıklayarak, uyumsuzluğun, hakimlik mesleğinin gerektirdiği genel ve hukuki bilgi ile çözümlenebilecek nitelikte olduğu; bu bakımdan, bilirkişi incelemesi yaptırılmasına gerek görülmediği; olayda, ithal eşyasının, deniz suyundan mamul, doğal bir hijyen ürün olup, günlük burun mukozasının temizlenmesi, yumuşatılması ve bazı hallerde cerrahi müdahalelere yardımcı olarak kullanılması, kozmetik ürünler gibi olumsuz durumları önleyici değil, etkilerini giderici bir ürün niteliğinde olması, ithalat ve satışı Sağlık Bakanlığının iznine tabi olan eşyanın, ilaç olarak değerlendirilmemesine karşın, kullanım yeri ve amacı dikkate alındığında herhangi bir estetik kaygı veya dışarı karşı oluşabilecek rahatsızlık verici durumun bastırılması amacıyla kullanılmasına olanak bulunmaması karşısında, kozmetik ürün olarak kabul edilmesi mümkün olmayan eşyanın, 3307.90 alt pozisyonunda sınıflandırılması suretiyle yapılan ek tahakkukta hukuka uyarlık görülmediği...” gerekçesiyle iptal eden ilk derece Mahkemesi kararını usul ve yasaya uygun bularak temyiz istemini reddetmiştir²⁰². **Böylece Danıştay gümrük tarife ve istatistik pozisyon numarasının belirlenmesinin hakimlik mesleğinin gerektirdiği genel ve hukuki bilgi ile çözümlenebilecek durumda olması durumunda bilirkişi incelemesi yaptırılmasının gerekli olmadığını karar altına almıştır.***

Danıştay, davacı adına tescilli 2.1.2008 gün ve 63 sayılı serbest dolaşıma giriş beyannamesi kapsamında, 3926.90.97.90.19 tarife ve istatistik pozisyonunda beyan ve ithal edilen eşyanın, 8527.99.00.00.00 tarife ve istatistik pozisyonunda yer aldığından bahisle yapılan gümrük, özel tüketim ve katma değer vergileri ek tahakkukuna vaki itirazın reddine dair işlemin iptali istemiyle açılan davayı; Mahkemelerince incelenen plastikten mamul eşyanın, kumbara fonksiyonunun, saatinin ve radyosunun bulunduğu, radyosunun pille ve elektrikle çalıştığı, asıl niteliğinin radyo olduğu sonucuna ulaşıldığı gerekçesiyle reddeden ilk derece Mahkemesi kararının, “ ...eşyanın teknik özellikleri, kullanım yerleri ve nitelikleri gibi hususlar, dahil olduğu tarife ve istatistik pozisyonunun belirlenmesini etkilediğinden ve bu belirleme de, teknik bilgi ve açıklama gerektirdiğinden,

²⁰² Danıştay 7. Dairesi'nin 23.10.2014 tarih E:2011/3332, K:2014/4622 sayılı kararı.

Mahkemece, bilirkişi incelemesi yaptırılmasından sonra uyuşmazlık hakkında karar verilmesi gerekirken, bu hususa uyulmamış ise de; Dairemizin 2009/7101 esasına kayıtlı dosyanın incelenmesinden; anılan dosyada, vergisi uyuşmazlık konusu "Mooneybox" ticari isimli eşya hakkında X Vergi Mahkemesince yaptırılan bilirkişi incelemesi sonucunda düzenlenen raporda, plastik malzemedan yapılmış olan eşyanın üzerinde A Bankasının kabartma yazısı ile ilk açıldığı binanın bir modeli ve biriktirilen paraların alınabilmesi için açılan kilit sistemi bulunduğu, aynı zamanda radyo özelliği de olmasına karşın, kanal ayarlarının düzenli olarak yapılamadığı, her ortamda sağlıklı bir dinleme olanağı sağlayan ses sistemi taşımadığı, eşyanın asıl niteliğinin kumbara olduğu, cazip hale getirmek için ise ışıklı radyo devresi ilave edildiği tespitlerine yer verildiği anlaşılmıştır.

Bu tespitlerin, Gümrük Tarife Cetvelinin, Tarifenin Yorumu İle İlgili Genel Kurallar Bölümünün 3'üncü maddesinin yukarıda yer verilen (b) bendi ile birlikte değerlendirilmesinden, kumbara ve radyo yayınlarını alıcı cihazın birleşmesiyle meydana gelen ithal edilen mamule esas niteliğini veren eşyanın kumbara olduğu, dolayısıyla plastik malzemedan yapılmış olan eşyanın beyan edilen tarife ve istatistik pozisyonuna dahil olduğu sonucuna ulaşıldığından, eşyanın davalı İdarece tespit edilen tarife ve istatistik pozisyonuna dahil olduğu gerekçesiyle verilen mahkeme kararında isabet görülmemiştir.” denilmek suretiyle bozulmasına karar vermiştir²⁰³.

Böylelikle eşyanın Gümrük Tarife cetvelindeki yeri belirlenirken eşyanın teknik özellikleri ve kullanım amacının da dikkate alınması gerektiğinin altı çizilmiştir.

Danıştay bir kararında, “...dosyanın incelenmesinden, davacı adına tescilli 18.6.2007 gün ve 15991 sayılı serbest dolaşıma giriş beyannamesiyle, 9508.90.00.00.00 tarife ve istatistik pozisyonunda "Atlıkarıncalar, Salıncaklar, Atış Standları ve Diğer Fuar ve Panayır Eğlencelerine Mahsus Eşya - Diğerleri" olarak beyan edilen "ÇARPIŞAN HAVUZ BOTU (BUMPER SPLASH BOAT)" ticari isimli eşyanın, 9504.30.50.00.00 tarife ve istatistik pozisyonunda "Eğlence Merkezleri İçin Jetonla Çalışan Oyun Eşyası" olarak beyan edilmesi gerektiğinden bahisle ek olarak tahakkuk ettirilen özel tüketim ve katma değer vergilerine vaki itirazın reddine ilişkin işlemin iptali istemiyle açılan davanın Mahkemece, istemin özetinde yazılı gerekçeyle reddedildiği anlaşılmaktadır. Gümrük Giriş Tarife Cetvelinin "Tarifenin Yorumu ile ilgili Genel Kurallar" başlıklı bölümünde yer alan Kural 3 (a)'da, eşyayı en özel

²⁰³ Danıştay 7. Dairesi'nin 22.05.2013 tarih E:2009/3142, K:2013/2696 sayılı kararı.

şekilde niteleyen pozisyonun, daha genel şekilde niteleyen pozisyona göre öncelik alacağı kuralına yer verilmiş; Kural 3'e ait Açıklama Notu'nun IV numaralı kısmında, herhangi bir pozisyonun bir eşyayı diğerinden daha özel şekilde niteleyip nitelemediğinin tespit edilmesi hususunda kesin kurallar konulmasının mümkün olmadığı; fakat, genel olarak, ismen yapılmış bir tanımın sınıf şeklinde yapılmış bir tanımdan daha öncelikli olduğu; eğer eşya kendisini daha açık bir şekilde tarif eden bir tanıma uyuyorsa, bu tanımın daha eksik yapılmış bir tanımlamaya göre öncelik kazanacağı açıklanmıştır. Bu itibarla, davacı adına tescilli beyanname eki faturada yer alan "ÇARPIŞAN HAVUZ BOTU (BUMPER SPLASH BOAT)" isimli ticari eşyanın, yukarıda yer alan kural uyarınca, daha özel bir şekilde tanımlandığı 95.08 pozisyonunda yer alması gerektiği sonucuna varılmış olup davalı İdarece, 95.04 pozisyonuna tabi tutularak tesis edilen işlemde hukuka aykırılık bulunmadığından, davayı reddeden mahkeme kararında isabet görülmemiştir." **şeklinde karar vermek suretiyle Gümrük Tarife ve İstatistik Pozisyon cetvelinde eşyanın birden fazla pozisyon numarasına uygun olması halinde eşyanın daha özel nitelendirildiği pozisyonda kabul edilmesi gerektiği yönünde karar vermiş, bir bakıma gümrük alanında uzmanlık bilgisine sahip olan mahkemece yasal boşluk doldurulmuştur²⁰⁴.**

Eşyanın pozisyonunun Gümrük Tarife ve İstatistik Pozisyon cetvelinde tespit edilemediği durumlara ilişkin Danıştay bir kararında, "... beyanname muhteviyatı eşyaların; belli bir ürüne ilişkin model olmadığı gibi, o modeli yapmaya mahsus parçalar ve maddelerin oluşturduğu alet ve malzeme takımlarını içermediği ve belli bir ölçüğe göre de küçültülmediği, aksine birleştirildiğinde tasvir ettiği objeyle ayniyeti ve benzerliği bağlamında son derece alt seviyede, basit ve fiziken çok küçük bir oyuncağın meydana geldiği üç-beş parçadan ibaret demonte eşya olduğu anlaşılmıştır. Yukarıda yer alan saptamalara göre, 9503.00.30.00.00 pozisyonunda beyan edilmesi olanaklı bulunmayan eşyanın, 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 göre sonucunda mütalaa edileceği hükmü gereğince 9503.00.95.00.00 pozisyonunda yer aldığı sonucuna varılmış olup; davalı idarece bu pozisyona tabi tutularak tesis edilen işlemde hukuka aykırılık bulunmadığından, aksi yöndeki

²⁰⁴ Danıştay 7. Dairesi'nin 10.06.2013 tarih E:2009/6001, K:2013/3169 sayılı kararı.

mahkeme kararında isabet görülmediği...” şeklinde karar vererek tarife cetvelinin yorumu hükümlerinden hareketle tarifedeki yeri saptanamayan eşyanın sonuncu sırada kabul edileceğine hükmetmiş, yine yasada açık hüküm bulunmayan bir durumu tespit edip, yasal boşluğun doldurulmasıyla uyumsuzluğun çözümlenmesini sağlamıştır²⁰⁵.

4. Eşyanın Kıymeti Konusunda Ortaya Çıkan Uyuşmazlıklara İlişkin Örnek Yargı Kararları

İkinci bölümde belirtildiği üzere, eşyanın gümrük kıymeti, gümrük tarifesinin ve eşya ticaretine ilişkin belirli konularda getirilen tarife dışı düzenlemelerin uygulanması amacıyla, 4458 sayılı Gümrük Kanununun İkinci Kısımının Üçüncü Bölümü ile Gümrük Yönetmeliğinin İkinci Kitap Üçüncü Kısımında yer alan hükümler çerçevesinde belirlenen kıymettir. (Ancak bu bölümlerin hükümleri, gümrükçe onaylanmış bir başka işlem veya kullanıma tabi tutulduktan sonra serbest dolaşıma giren eşyanın gümrük kıymetinin belirlenmesine ilişkin özel hükümleri etkilemez.) İthal eşyasının gümrük kıymeti deyimi; ithal eşyası üzerinden advalorem sisteme göre gümrük vergisinin hesaplanmasına esas teşkil edecek eşya kıymetini belirtir²⁰⁶.

Ticari ilişkilerin sürekli gelişmesi ve karmaşık bir hal alması sonucunda eşyanın kıymetinin belirlenmesi de bir o kadar zorlaşmaktadır. Örneğin finansman anlaşması ve faiz ödemesinin olduğu bir durumda Danıştay, “...*Davacı Şirket adına tescilli 22.07.1998 tarih ve 271 sayılı beyanname muhteviyatı eşyanın sigorta bedelinin düşük gösterildiği; ayrıca eşyanın satış bedeline, ithalatın finansmanında kullanılan kredi için hesaplanan faizin dahil edilmediğinin saptandığı ileri sürülerek yapılan ek gümrük vergisi tahakkukuna vaki itirazın reddine dair işlemin iptali istemiyle açılan davada; sigorta bedelinden kaynaklanan kıymet farkına ilişkin olarak davacı tarafından herhangi bir iddia ileri sürülmediğinden buna dair ek tahakkukta hukuka aykırılık görülmediği; faiz yönünden yapılan ek tahakkuka gelince; olay tarihinde yürürlükte bulunan 1615 sayılı Gümrük Kanununun 5'inci maddesinde, ithal eşyasının gümrük vergisine esas*

²⁰⁵ Danıştay 7. Dairesi'nin 21.11.2014 tarih E:2011/9257, K:2014/6085 sayılı kararı.

²⁰⁶ Türkiye Cumhuriyeti Ticaret Bakanlığı, Gümrükler Genel Müdürlüğü, <https://ggm.gtb.gov.tr>, (Erişim 16.04.2019).

kıymetinin, Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması GATT'ın VII'nci Maddesinin Uygulanmasına Dair Anlaşma hükümlerine göre tayin ve tespit olunacağını; bu kıymete Anlaşmanın 8'inci maddesinin 2'nci fıkrasında belirtilen unsurların dahil edileceğinin hükme bağlandığı; anılan 8'inci maddede, ithal eşyasının gümrük vergisine esas, gerçekte ödenen veya ödenecek fiyatına ilave edilecek unsurlar arasında faize yer verilmediği; diğer taraftan Gümrük Kıymet Komitesinin 26.4.1984 tarihli 3.1 sayılı kararında, finansman anlaşmasından kaynaklanan faiz giderlerinin; faizin, ödenen veya ödenecek fiyattan ayırt edilebilmesi; finansman anlaşmasının yazılı olması ve talep halinde alıcının, eşyanın beyan edilen bedel üzerinden satıldığını ve faiz oranının, finansman anlaşmasının yapıldığı ülke ve tarih itibarıyla benzer ticari muamelelerdeki oranı aşmadığını kanıtlanması koşuluyla gümrük kıymetine dahil edilmeyeceğinin belirtildiği; olayda, ABD Tarım Bakanlığının Türkiye dahil birçok ülkeye kullandığı GSM 102 tarım ve hayvancılık kredisinin, Bakanlığın finans kurumu Commodity Credit Corporation (CCC)'ye aracılık eden Rabobank Nederland ile davacı Şirkete aracılık eden Yapı ve Kredi Bankası Aşirefendi Şubesi arasında imzalanan kredi sözleşmesine istinaden davacıya kullandırıldığının anlaşılması ve Merkez Bankasının 3.4.1998 tarih ve 1998/YB-5 sayılı Genelgesinde, bu uygulamanın, Türkiye'de yerleşik ithalatçıya açılan bir kredi olarak kabul edilmesi gerektiğinin belirtilmiş olması karşısında, ortada bir finansman anlaşması bulunduğunun kabulü icap ettiği; krediye uygulanan faiz oranına ilişkin olarak da; mahkemelerince verilen ara kararına cevaben Yapı ve Kredi Bankasından alınan yazıda; Libor faiz oranı esas alınarak tahakkuk ettirilen faizin mal bedeli ile bir ilgisinin bulunmadığının; Libor faiz oranının ise, hiçbir ayırım yapılmadan GSM 102 kredisini kullanan bütün alıcılara uygulandığının; bu orana ek olarak kararlaştırılan %0,1675 oranındaki faizin de, yurt dışındaki bankanın komisyon ve masraflarını içerdiğinin belirtildiği; bu durumda, kararlaştırılan faiz oranının, finansmanın sağlandığı ülkede bu tür işlemler için geçerli faiz oranını aşmadığı sonucuna varıldığı gerekçesiyle, dava konusu işlemin, beyan dışı bırakıldığı ileri sürülen faiz tutarına ilişkin kısmının iptaline; davanın, sigorta bedelinden kaynaklanan matrah farkına yönelik kısmının ise reddine dair ilk derece Mahkemesi kararının aynı gerekçelerle onanmasına..." karar vermiştir²⁰⁷.

²⁰⁷ Danıştay 7. Dairesi'nin 14.05.2001 tarih E:2000/3109, K:2001/1525 sayılı kararı.

Görüldüğü üzere, uzmanlık alanı gerektiren bu tür uyuşmazlıkların çözümünde, gerek ilk derece mahkemelerinin gerekse Danıştay'ın rolü ve önemi büyüktür.

Davacı şirket adına tescilli 13.8.1996 tarih ve 397 sayılı beyanname muhteviyatı kristal toz şeker için beyan edilen kıymetin, gerçeğine nazaran düşük olduğunun tespit edildiğinden bahisle yapılan ek katma değer vergisi tahakkukuna vaki itirazın reddine dair işlemi; yerleşik hale gelmiş Danıştay kararlarına göre, menşeleri farklı olan eşyaların, kalite ve fiziki özelliklerinin de farklı olabileceği, bu nedenle, kıymetlerinin, birbirlerine emsal alınamayacağı, olayda da, kıymeti ek tahakkuka emsal alınan şekerin menşei ile, ithal konusu şekerin menşeinin farklı olduğunun anlaşılması karşısında, davacı şirket tarafından ithal anında ibraz edilen belgelerin gerçeği yansıtmadığı yolunda herhangi bir tespit yapılmaksızın aynı eşyanın satış bedeli yöntemine göre tesis edilen işlemde hukuka uyarlık görülmediği gerekçesiyle iptal eden ilk derece Mahkemesi kararına yapılan temyiz istemini, *"...Olay tarihinde yürürlükte bulunan 1615 sayılı Gümrük Kanununun 65'inci maddesinin 1'inci fıkrasında; ithal eşyanın gümrük vergisine esas olan kıymetinin, Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşmasının VII. Maddesinin Uygulanmasına Dair Anlaşma hükümlerine göre tayin ve tespit olunacağı hükme bağlanmış; GATT'nın VII maddesinin Uygulanmasına Dair Anlaşmaya İlişkin Yönetmeliğin 5'inci maddesinde, ithal eşyasının gümrük vergisine esas alınacak kıymetinin, bu yönetmeliğinin 6 ila 12'inci maddelerinde yer alan yöntemlerin sırasıyla uygulanması yoluyla tayin ve tespit olunacağı, bir yöntemle göre belirlenemeyen kıymet için izleyen yöntemle geçileceği; 19'uncu maddesinde de, gümrük kıymetinin tespiti ile ilgili olarak, ithalatçının, beyannameye ekleyeceği kıymet bildirimini imzalamakla, beyanname ve eklerinde yer alan bilgi, belge, tutanak ve raporları gerçeğe uygun, doğru ve tam olarak beyan ettiğini, gümrük idaresince sonradan talep edilecek, eşyanın gümrük kıymetinin tespiti ile ilgili ilave ve her türlü bilgi, belge, tutanak ve raporları da ayrı sorumluluk bilinci içinde vereceğini, aksi halde gümrük mevzuatı ve genel hükümlere göre cezaya muhatap tutulacağını kabul ve taahhüt ettiği, bu maddelerde ve Anlaşmada yer alan hiçbir hükmün, gümrük idaresinin, gümrük kıymetinin belirlenmesi ile ilgili olarak ibraz edilen tutanak, belge veya beyannamenin gerçeklik veya doğruluğunu araştırma hakkını sınırlamayacağı ve bu hakkı tartışma konusu haline getirecek şekilde yorumlanamayacağı hükmüne yer verilmiştir. Gerek Gümrük Tarifeleri ve Ticaret*

Genel Anlaşmasının (GATT) VII'nci Maddesinin Uygulanmasına Dair Anlaşma hükümleri, gerekse bu anlaşmaya ilişkin yönetmelikte yer alan düzenlemeler karşısında; ithal edilen eşyanın gümrük kıymetinin belirlenmesinde, öncelikle satış bedelinin esas alınması, satış bedelinin esas alınması için gerekli koşulların mevcut olmadığına tespit edilmesi halinde de sırasıyla diğer yöntemlere başvurulması gerektiği; ancak, gümrük idaresinin, her aşamada, beyan edilen satış bedelinin gerçeği yansıtmadığını, araştırma hak ve yetkisine sahip olduğu sonucuna varılmaktadır. Dosyanın incelenmesinden; davacı Şirket tarafından, gümrük vergisine esas kıymet olarak (6.8.1996 tarihli faturasına uygun şekilde) beyan edilen 305.- Amerikan doları/ton birim kıymetin; ithalatın, paravan firmalar aracılığıyla gerçekleştirildiğinin tespiti üzerine, önce, ithale konu şekerin gerçek ihracatçısı Bulgar A firmasınınca bir başka Türk firmasına düzenlenen 15.5.1996 tarihli faturada gösterilen 403,2 Amerikan doları/ton birim kıymetin emsal alınması suretiyle ek tahakkuk yapıldığı; buna vaki itirazın reddine dair işlemin iptali yolundaki ilk derece Mahkemesi kararının, Dairemizin, yukarıda anılan kararı ile, ek tahakkukta isabetsizlik bulunmadığı gerekçesiyle bozulduğu; bu arada, Bulgaristan üzerinden gerçekleştirilen şeker ithalatları ile ilgili olarak, Başbakanlık Gümrük Müsteşarlığınca yapılan yurt dışı araştırmalar esnasında, işbu dosyada ithale konu olan şekerin ihracatçısı olarak gözüken B Limited firmasının paravan bir firma olduğunun; şekerin, gerçekte, Bulgar A firmasından alındığının, geçici kabul yoluyla Bulgaristan'a girişinde ve Bulgaristan'dan Türkiye'ye sevki esnasında, Bulgar gümrük makamlarına ibraz olunan belgelere göre, gerçek kıymetinin, 405.- Amerikan doları/ton + 0,2 Amerikan doları/adet çuval olduğunun tespit edildiği; ardından da, bu kıymetin esas alınması suretiyle, işbu dosyadaki uyuşmazlığa konu ek tahakkukun yapıldığı; bir başka söyleyişle işbu dosyadaki uyuşmazlığa konu ek tahakkukun, emsal kıymet uygulaması sonucu yapılmadığı anlaşılmıştır. Bu durumda; yukarıda açıklanan tespitlere göre, idarece tesis edilen dava konusu işlemde hukuka aykırılık bulunmadığından; maddi olayın yanlış nitelendirilmesi suretiyle ve davacı Şirket tarafından ithal anında ibraz edilen belgelerin gerçeği yansıtmadığına dair idarece herhangi bir tespit yapılmadığı yolundaki gerekçeye dayalı olarak verilen iptal kararında yasal isabet bulunmadığı...” gerekçesiyle kabulüne, mahkeme kararının bozulmasına karar

vermiştir²⁰⁸. Böylece Gümrük vergisi tahakkukuna esas olarak beyan edilen kıymetin sahte belgelere dayandığının tespiti halinde, satış bedeli esasının uygulanmayacağı; idarece yapılan araştırma sonucu tespit edilen gerçek satış fiyatının gümrük vergisi tahakkukuna esas alınması gerektiği hüküm altına alınmıştır.

Gümrüğe tabi eşyanın borsada işlem gören bir ürün olması durumunda eşyanın kıymetinin belirlenmesi hakkında verilen bir Danıştay kararında, “...davacı şirket adına tescilli 04.05.1999 gün ve 2249 sayılı gümrük giriş beyannamesi muhteviyatı eşyanın beyan edilen kıymetinin düşük bulunması üzerine, Dünya Çay İhtisas Borsası fiyatları esas alınarak yapılan ek tahakkuka vaki itirazın reddine ilişkin işlemi; 1615 sayılı Yasanın 3968 sayılı Yasa ile değişik 65'inci maddesinden bahsedilerek, dosyanın incelenmesinden; davacı Şirket tarafından ithal edilen eşyanın beyan edilen kıymetinin düşük bulunması üzerine, Dünya Çay İhtisas Borsası fiyatları esas alınarak aradaki fark üzerinden ek tahakkuk yapıldığının anlaşıldığı; Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşmasının VII'nci maddesinin Uygulanmasına Dair Anlaşmaya İlişkin Yönetmeliğin 5'inci maddesinde, yönetmeliğin 6 ila 12'nci maddelerinde yer alan yöntemlerin sırasıyla uygulanması ve eğer eşyanın gümrük kıymeti, 7'nci maddede belirtilen aynı eşyanın satış bedeli yöntemine göre belirlenecekse, bu durumda, kıymeti belirlenecek eşya ile aynı ticari düzey ve yaklaşık aynı miktarda satılan aynı eşyanın kıymetinin emsal alınması gerektiğinin belirtildiği; olayda, davacı Şirket tarafından ithal edilen eşyanın beyan edilen kıymetinin düşük bulunması üzerine, Dünya Çay İhtisas Borsası fiyatları esas alınarak ek tahakkuk yapılmış ise de, borsa fiyatlarının genel nitelikte olduğu ve fiyatın, çayın özelliğine göre farklılık arz etmesi nedeniyle, emsal eşya kıymeti olarak değerlendirilemeyeceği, bu durumda, idarece, "satış bedeli yönteminin" tahakkuka esas alınmama nedenleri ortaya konulmadan, "aynı eşyanın satış bedeli yöntemine" göre yapılan ek tahakkukta yasal isabet bulunmadığı gerekçesiyle iptal eden ilk derece mahkeme kararı, aynı gerekçe ve nedenlerle uygun bulunduğundan, kararın onanmasına...” karar vermiştir²⁰⁹. Görüldüğü üzere, yargı mercii tarafından, taraflar arasında ki uyuşmazlığın çözümü sırasında, hukuksal bakımından tartışmaya meydan vermeyecek biçimde, karar verildiği açıktır.

²⁰⁸ Danıştay 7. Dairesi'nin 23.09.2004 tarih E:2001/2819, K:2004/2298 sayılı kararı.

²⁰⁹ Danıştay 7. Dairesi'nin 16.06.2004 tarih E:2003/2828, K:2004/1834 sayılı kararı.

Davacı şirket adına tescilli 14.06.2000 günlü ve 1683 sayılı gümrük giriş beyannamesi muhteviyatı eşya nedeniyle yapılan ek gümrük ve katma değer vergisi tahakkukuna vaki itirazın reddine ilişkin işlemin dava konusu edildiği bir uyuşmazlıkta, ilk derece Mahkemesi tarafından, ihracatçı firma ile Güney Kore resmi makamlarından sağlanan sipariş emri, proforma fatura ve satış listesinden hareketle, eşyanın gerçek kıymetinin eksik beyan edildiğinden bahisle ek tahakkuk yapılmışsa da, davacı tarafından ibraz edilen, Güney Kore Sanayi ve Ticaret Odası ile Türkiye Cumhuriyeti Seul Büyük Elçiliği Konsolosluk Şubesinde onaylı fatura, gümrük çıkış beyannamesi, satış sözleşmesi, banka kayıtları, sigorta poliçesi, menşe şahadetnamesi ve ihraç lisansı gibi belgelerle, ihracatçı firma yetkililerinin noterden onaylı ifadelerinin, beyan edilen kıymetin, eşyanın gerçek satış bedeli olduğunu gösterdiği gerekçesiyle iptaline karar verildiği, davalı idarece yapılan temyiz başvurusu hakkında Danıştay, “...Dosyanın incelenmesinden; davacı Şirket adına tescilli 14.6.2000 tarih ve 1683 sayılı gümrük giriş beyannamesi kapsamında, Güney Kore’de mukim A Limited firmasından satın alınarak ithal edilen % 100 Polyester Woven Fabric isimli emtianın metre birim fiyatının, faturasına uygun olarak, 0,65 Amerikan doları üzerinden beyan edildiği; ancak, Gümrük Kontrolörlüğünce düzenlenen ve bir örneği dosyada mevcut 22.05.2002 tarih ve 44/275-63 sayılı cevaplı raporda; ihracatçı firma tarafından tanzim edilen ve anılan Güney Kore gümrük makamlarınca gönderilen orijinal sipariş emri, proforma fatura ve satış listelerinde, eşyanın gerçek birim kıymetinin 1,70 Amerikan doları ve gerçek toplam fiyatının ise 38.250- Amerikan doları olarak gösterildiğinin tespit edildiğinden bahisle, dava konusu ek tahakkukun yapıldığı anlaşılmıştır. 4458 sayılı Gümrük Kanununun 23’üncü maddesinde, eşyanın gümrük kıymetinin, Gümrük Tarifesinin ve eşya ticaretine ilişkin belirli konularda getirilen tarife dışı düzenlemelerin uygulanması amacıyla bu bölümde yer alan hükümler çerçevesinde belirlenen kıymet olduğu belirtilmiş; 24’üncü maddesinin 1’inci fıkrasında, ithal eşyasının gümrük kıymetinin, eşyanın satış bedeli; satış bedelinin ise, Türkiye’ye ihraç amacıyla yapılan satışta 27 ve 28’inci maddelere göre gerekli düzeltmelerin de yapıldığı fiilen ödenen veya ödenecek fiyat olduğu öngörülerek, eşyanın satış bedelinin gümrük kıymetine esas alınabilmesi için gerekli koşullara yer verilmiş; 3’üncü fıkrasının (a) bendinde ise, fiilen ödenen veya ödenecek fiyat, ithal eşyası için alıcının, satıcı veya satıcı yararına yaptığı veya yapması gereken ödemelerin toplamı olarak tanımlanmış; ödemelerin, para transferi şeklinde olabileceği gibi, akreditif veya ciro

edilebilir bir kıymetli evrak kullanılarak ya da doğrudan veya dolaylı da yapılabileceği kurala bağlanmıştır. Öte yandan, sözü edilen Kanunun 26'ncı maddesinde ise, 24 ve 25'inci madde hükümlerine göre belirlenemeyen ithal eşyasının gümrük kıymetinin, Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşmasının VII. Maddesinin Uygulanmasına Dair Anlaşmanın, Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşmasının (GATT) VII. Maddesinin ve bu bölüm hükümlerinin prensip ve genel hükümlerine uygun yöntemlerle ve Türkiye'de mevcut veriler esas alınarak belirleneceği öngörülmüş; GATT'nın VII. Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Anlaşmanın 17'nci maddesinde de, bu Anlaşmada yer alan hiçbir hükmün, gümrük idaresinin, gümrük kıymetinin belirlenmesi ile ilgili olarak ibraz edilen tutanak, belge veya beyannamenin gerçeklik veya doğruluğunu araştırma hakkını sınırlamayacağı ve bu hakkı tartışma konusu haline getirecek şekilde yorumlanamayacağı hükmüne yer verilmiştir. Bu düzenlemelerden, gümrük idaresinin, beyanın doğruluğunu tespit amacıyla, her zaman, her türlü bilgi ve belgeyi inceleyerek değerlendirme hak ve yetkisine sahip bulunduğu sonucuna varılmaktadır.

Olayda; her ne kadar, Vergi Mahkemesince, proforma fatura, sipariş emri ve satış listesinde yazılı kıymetin teklif edilen kıymet olduğu; bu belgelerde yazılı kıymetin gümrük vergisi tahakkukuna esas alınamayacağı gerekçesiyle dava konusu işlem iptal edilmiş ise de; satıcı firmanın kayıtlarında ve sipariş belgeleri ile proforma faturada yazılı satış bedelinin 38.250-Amerikan doları olduğu; davalı idarece ele geçirilen ve bir örneği dosyada mevcut 27.3.2000 günlü faks mesajında da, davacı Şirket tarafından, ihracatçı firmadan, proforma fatura ve satış belgelerinde, gerçek satış bedelinin düşük gösterilmesinin istendiğinin; gerçek satış bedeli ile belgelerde gösterilecek satış bedeli arasındaki farkın ise sevkiyattan bir hafta önce ödeneceğinin bildirildiğinin anlaşılması karşısında; davacı Şirketin gümrüğe ibraz ettiği faturada yazılı kıymetin, gerçek satış bedeli olmadığını, gerçek satış bedelinin, satıcı firmanın kayıtlarında ve ilgili belgelerinde yazılı olan ve sözü edilen faks mesajıyla doğrulanan bedel olduğunun kabulü zorunludur. Bu bakımdan; söz konusu belgelerde yazılı gerçek kıymeti doğrulayan faks mesajı dikkate alınmaksızın, aksi yolda verilen mahkeme kararında isabet görülmediği...” ne hükmetmiştir²¹⁰.

²¹⁰ Danıştay 7. Dairesi'nin 05.05.2005 tarih E:2004/248, K:2005/909 sayılı kararı.

Bu karar uyarınca, GATT'ın 7'nci maddesinin Uygulanmasına İlişkin Anlaşmanın 17'nci maddesine göre, bu anlaşmadaki hiçbir hükmün, gümrük idaresinin, gümrük kıymetinin belirlenmesi ile ilgili olarak ibraz edilen tutanak, belge veya beyannamenin gerçeklik veya doğruluğunu araştırma hakkını sınırlamayacağı; gümrük idaresinin, beyanın doğruluğunu tespit amacıyla, her zaman, her türlü bilgiyi ve belgeyi inceleyerek, değerlendirme hak ve yetkisine sahip olduğu, ihraç ülkesinin gümrük idaresinden temin edilen ihraç beyannamelerinin incelenme suretiyle ithale konu eşyanın gümrük vergisine esas gerçek satış bedelinin saptanması halinde, yapılan ek tahakkukta yöntem atlanmasının söz konusu olmayacağı anlaşılmaktadır.

Konuya ilişkin bir başka Danıştay kararında, “... davacı şirket adına tescilli 18.10.2002 gün ve 45767 sayılı gümrük giriş beyannamesi kapsamı eşya nedeniyle tahakkuk ettirilen gümrük ve katma değer vergilerine vaki itirazın reddine dair işlemi; olayda, X Sanayi ve Ticaret Limited Şirketince gerçekleştirilen ithalatta düşük kıymet beyan edildiği yolundaki tespit esas alınarak ek tahakkuk yapılmışsa da, gerek bu firmaya, gerek davacı Şirkete satış yapmış görünen firmanın yaptığı ihracatların gerçek olmadığına ve düzenlediği faturaların sahte olduğuna dair somut bir tespit bulunmadığından, davacı Şirketçe anılan firmadan ithal edilen eşyanın beyan edilen kıymetinin satış bedelini yansıtmadığından söz edilemeyeceği, bu itibarla, tesis edilen işlemde isabet görülmediği gerekçesiyle iptal eden İlk derece Mahkemesi kararında, her ne kadar, Mahkemece, başka bir kişi adına düzenlenen cevaplı rapor esas alınarak davacı adına işlem tesis edilemeyeceği gerekçesiyle hüküm kurulmuş ise de; gerek sözü edilen cevaplı raporda sonuçlarına yer verilen yurt dışı araştırması sonucunda Hong Kong Gümrük İdaresince gönderilen 27.1.2003 günlü yazıda, gerekse davacı adına tescilli 26.7.2002 gün ve 32647 sayılı gümrük giriş beyannamesi kapsamında ithal edilen eşya nedeniyle yapılan yurt dışı araştırması ile ilgili olarak aynı Gümrük İdaresince gönderilen, Dairemizin 2005/1351 esasında kayıtlı dosyada bulunan, 19.6.2003 tarih ve TDI-0469-02 sayılı yazıda, beyannamede ihracatçı olarak görünen A Import-Export firmasının gerçekte var olmadığına tespit edildiği bildirilmiş olup; bu tespitin aynı ihracatçı firmadan eşya ithal eden tüm firmalar için geçerli olduğunun kabulü zorunludur. Dolayısıyla, ihracatçı olarak gösterilen firmanın, gerçekte var olmaması, gümrük idaresine ibraz edilen faturanın sahteliğini gösterdiğinden, işlemin tesis edildiği tarih itibarıyla eşyanın gümrük vergisine esas kıymetinin satış bedeli yöntemine göre saptanmasına

olanak bulunmaması nedeniyle, sonraki yönteme geçilmesinde, yukarıda açıklanan düzenlemelere aykırılık yoktur.

Ancak; ek tahakkuka esas alınan kıymetin, aynı eşyanın satış bedeli yöntemine uygunluğunun ortaya konulması gerekmektedir. Bu bakımdan, Mahkemece, X Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi adına tescilli olup, sonuçları ek tahakkuka dayanak olan yurt dışı araştırmasına konu 05.04.2002 gün ve 13423 sayılı gümrük giriş beyannamesi ve ekleri ile kıymeti uyuşmazlığa konu eşyaya ait gümrük giriş beyannamesi ve eklerinin getirilmesi suretiyle uyuşmazlık hakkında karar verilmesi gerekirken, eksik incelemeye dayanılarak hüküm tesisinde isabet görülmemiştir...” şeklinde karar verilmekle, ihracatçı firmanın var olmadığına tespiti halinde, satış bedeli yönteminden sonraki yönteme geçebileceği; ancak, ek tahakkuka esas alınan kıymetin, aynı eşyanın satış bedeli yöntemine uygunluğunun, emsal alınan eşyaya ait beyanname ve ekleri ile ithal konusu eşyanın beyanname ve eklerinin getirilerek denetlenmesi gerektiğine hükmedilmiştir²¹¹.

Royalti* ödemelerinin eşyanın kıymetine olan etkisi hakkında olan bir uyuşmazlıkta ilk derece Mahkemesi tarafından, davacı adına tescilli 25.1.2007 gün ve 14860 sayılı serbest dolaşıma giriş beyannamesinin ihtirazi kayıtla verilmesinden sonra, royalti bedeline ilişkin olarak tahakkuk ettirilen gümrük ve katma değer vergilerine vaki itirazın reddine dair işlemin; “...davacı şirketin A International firması ile yaptığı lisans sözleşmesinde yer alan ve bileşik masraf olarak adlandırılan ödemelerin, doğrudan ithal eşyasının satış koşuluyla ilişkilendirilmesinin mümkün olmadığı; kaldı ki, davalı İdarece, "markaların bölge dahilinde kullanım hakkı" royalti ücreti olarak nitelendirilse dahi, hangi ödeme kaleminin ne tutarda royalti ücreti olarak kabul edilebileceğinin net biçimde ortaya konulmadığı; öte yandan, ithalat tarihi itibarıyla net satış hasılatının tespit edilmesine, dolayısıyla, nihai royalti ücreti tutarının hesaplanarak beyannameye gösterilmesine olanak bulunmadığı; ayrıca, ithalatın, lisans anlaşması kapsamında lisans veren firmadan değil, Hong Kong'ta yerleşik başka bir şirketten

²¹¹ Danıştay 7. Dairesi'nin 02.10.2006 tarih E:2004/2255, K:2006/2841 sayılı kararı.

* Royalti veya lisans ücreti, ithal eşyasının imalatı, ihraç edilmek üzere satışı veya kullanımı ya da yeniden satışı ile ilgili hakların kullanımını nedeniyle patent, dizayn, know-how, model, marka, tescilli tasarım, telif hakkı ve imalat prosesleri gibi adlar adı altında yapılan ödemeleri ifade etmektedir. (28 Haziran 2014 tarih ve 29044 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmak suretiyle yürürlüğe giren 2 Seri No'lu Gümrük Genel Tebliği).

gerçekleştirildiğinin ve davalı İdarece, üretici Firma ile A International arasında ticari ve hukuki ilişkinin varlığı yönünde herhangi bir araştırma yapılmadığının anlaşılması karşısında, tesis edilen işlemden hukuka uyarlık görülmediği...” gerekçesiyle iptaline karar verilmesi üzerine yapılan temyiz başvurusunda Danıştay, “...davacı Şirket ile A International firması arasında yapılan lisans anlaşmasının 7'nci maddesinde, davacıya tanınan haklar on bir kalem halinde sayılarak, bu hakların karşılığında ödenmesi öngörülen tutar bileşik masraf olarak isimlendirilmiş ise de; on bir kalem halinde sayılan hakların bir bütün olarak değerlendirilmesinden, söz konusu anlaşma ile davacıya devredilenin, A markasının kullanım hakkı olduğu; bunun karşılığında yapılan ödemenin de royalti ücreti olarak nitelendirilmesi ve ithal eşyasının kıymetine ilave edilmesi gerektiği sonucuna varılmıştır.

Olayda, belirlenmesi gereken, ithal konusu eşyalar dolayısıyla A International firmasına ne kadar royalti ücreti ödendiği ve bunun eşyanın kıymetine ne şekilde ilave edileceğidir. Taraflar arasında akdedilen lisans anlaşmasında, net satış tutarı üzerinden, 2003 ila 2008 yılları için %10 oranında bileşik masraf ödeneceği, ödemenin, her bir takvim ayının sona ermesinden itibaren, lisans verenin banka hesabına otuz gün içerisinde yapılacağı düzenlenmiş olup; davacı Şirket tarafından 2007 yılında ithal edilen eşyalara ait toplam FOB kıymet, ithalatların gerçekleştiği en son tarih itibarıyla bilinebilir durumdadır. Bu miktara, lisans anlaşmasında royalti ücreti olarak kararlaştırılan %10 oranı uygulanmak suretiyle, o tarih itibarıyla hesaplanarak ödenmesi gereken asgari royalti ücreti bellidir. İthalat tarihlerinden sonra gerçekleşecek olan net satış hasılatları toplamına %10 oranının uygulanması suretiyle bulunması gereken nihai royalti ücreti tutarı ile bu tutarın toplam FOB kıymete oranının ise, ithal tarihi itibarıyla bilinmesine olanak bulunmadığından, royaltinin ödenmesinden sonra hesaplanabilecek bu tutarın, %18 oranında hesaplanarak ihtirazi kayıtla beyanı üzerine yapılan tahakkukta hukuka uyarlık bulunmamaktadır.

Bu itibarla; ihtirazi kayıtla beyan edilen matrah üzerinden tahakkuk ettirilen vergilere vaki itirazın reddine dair işlemin, FOB kıymetin %10'una isabet eden vergilere ilişkin kısmında isabetsizlik; anılan tutarı aşan kısmında ise isabet görülmemiştir.

Öte yandan; davacı tarafından, ithalatın, lisans anlaşması kapsamında lisans veren firmadan değil, Hong Kong'ta yerleşik başka bir Şirketten gerçekleştirildiği ve

davalı İdarece, üretici Firma ile A International arasında ticari ve hukuki bir ilişkinin varlığı yönünde herhangi bir araştırma yapılmadan tahakkuk yapıldığı ileri sürülmüş ve Mahkemece de bu iddiaya itibar edilmiş ise de; royalti ücreti, ithal eşyasının imalatı, ihraç edilmek üzere satışı veya kullanımı ya da yeniden satışı ile ilgili olarak patent, dizayn, know how vb. adlar altında "marka sahibine" yapılan ödemeleri ifade etmekte olup, uyuşmazlıkta, ithalatın gerçekleştirildiği "A Limited" firmasının, davacı şirket ile lisans anlaşmasını imzalayan "A International " firması ile "aynı marka" altında faaliyette bulunduğu açık olması karşısında, sözü geçen iddia, ithal eşyasının, FOB kıymetinin %10'una isabet eden royalti ücretinin, gümrük kıymetine eklenmesi suretiyle yapılan tahakkuku kusurlandıracak nitelikte değildir." şeklinde karar verilmek suretiyle, gümrük vergisi hesaplanması gerekirken matraha nelerin dahil olup olmadığı ile ilgili, ortaya çıkan uyuşmazlığı, yasal düzenlemeleri sade bir dille açık bir şekilde ortaya koyarak, çözüme yoluna gitmiştir²¹².

5. Gümrük Vergisine İlişkin Uyuşmazlıkların Yargı Yoluyla Çözümü Sırasında Ortaya Çıkan Uyuşmazlıklara İlişkin Örnek Yargı Kararları

Danıştay'ın konuyla ilgili bir kararında, "...gümrük müşaviri olarak verilen beyannameler muhteviyatı eşyanın G.T.İ.P.'nun farklı belirlenmesinin hizmet kusuru oluşturduğundan bahisle, maddi ve manevi tazminata hükmolunması istemiyle açılan davada, Gebze Gümrük Müdürlüğünde tescilli beyannameler muhteviyatı eşyaya isabet eden vergi, faiz ve para cezalarına ilişkin olduğu anlaşılan uyuşmazlığın görüm ve çözümü, adı geçen Gümrük Müdürlüğünün bulunduğu yerdeki, Kocaeli Vergi Mahkemesine ait bulunmaktadır. Açıklanan nedenle, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 15'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (a) bendi uyarınca davanın görev yönünden reddine ve dava dosyasının görevli ve yetkili olan Kocaeli Vergi Mahkemesine gönderilmesine..." şeklinde karar verilmiştir²¹³. **Görüldüğü gibi, gümrük vergisini tahakkuk ettiren daire neresi ise, oluşacak uyuşmazlığı da çözmekle yetkili mahkeme, vergiyi tahakkuk ettiren dairenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir.**

Danıştay'ın bir başka kararı, " davacının Çevre ve Orman Bakanlığı Çevre Yönetimi Genel Müdürlüğünün (Çevre ve Şehircilik Bakanlığı) 21.5.2007 gün ve

²¹² Danıştay 7. Dairesi'nin 17.06.2009 tarih E:2008/1832, K:2009/3063 sayılı kararı.

²¹³ Danıştay 7. Dairesi'nin 28.01.2010 tarih E:2010/156, K:2010/438 sayılı kararı.

36841 sayılı yazısı üzerine,1.3.2008-31.8.2008 tarihleri arasında 2007/17 sayılı uygunluk belgesi kapsamında ithal edilen demir-çelik hurdasına ilişkin olarak 28.4.2008 tarihinde Kadıköy Mal Müdürlüğüne ihtirazi kayıtla ödenen çevre katkı payının tahakkuk ve tahsiline dair işlemin iptali ile ödenen tutarın yasal faiziyle iadesi istemiyle açılan davada yetkili mahkemenin, Gümrük Kanununa göre alınması gereken vergilerle Vergi Usul Kanunu gereğince şikayet yoluyla vergi düzeltme taleplerinin reddine ilişkin işlemlerde; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren dairenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesinin yetkili olduğu hükme bağlanmıştır. Olayda, ihtirazi kayıtla yapılan beyan üzerine Kadıköy Mal Müdürlüğü tarafından tahakkuk ve tahsilat işlemi yapılan çevre katkı payının yasal faiziyle iadesi istemiyle açılan davanın, 2577 sayılı Kanunun 37'nci maddesinin 1'inci fıkrasının (b) bendi hükmü uyarınca, adı geçen Müdürlüğün yargı çevresi bakımından bağlı bulunduğu yerdeki idari yargı merciince çözümlenmesi gerekmektedir. Bu nedenle, davanın görüm ve çözümünde, İstanbul Vergi Mahkemesinin yetkili mahkeme olarak belirlenmesine, dosyanın İstanbul Vergi Mahkemesine gönderilmesine..."şeklindedir²¹⁴. **Karardan da anlaşılacağı üzere, meydana gelen uyuşmazlığı çözümede yetkili mahkeme; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tahakkuk ettiren dairenin olduğu yerdeki vergi mahkemesidir.**

Gümrük vergisinde tahakkuk zamanaşımına ilişkin bir Danıştay kararında, "...Bu hükümlere göre; gümrük beyannamesinin tescil tarihinden itibaren üç yıl içinde yükümlüsüne tebliğ edilmeyen gümrük vergisi tahakkukları zamanaşımına uğrayacaktır. Ancak, gümrük yükümlülüğünün doğduğu olayla ilgili olarak ceza davası açılması ve bu davanın sonucunda mahkumiyet kararı verilmesi halinde, gümrük idaresi, söz konusu eşyanın ithalinden doğan gümrük vergi ve resimlerini, suçun tabi olduğu zamanaşımı süresi içerisinde yapıp tebliğ edeceği ek tahakkukla isteyebilecektir. Olayda ise, ek tahakkukun, beyannamenin tescil edildiği 24.04.2000 tarihinden itibaren üç yıllık zamanaşımı süresi geçirildikten sonra, 08.07.2003 tarihinde davacı Şirkete tebliğ edildiğinin anlaşılması, bu ithalatla ilgili olarak açılmış bir ceza davası ve verilmiş bir mahkumiyet kararının bulunduğu da iddia edilmemiş olması karşısında, tahakkuka vaki itirazın reddine dair işlemi, istemin özeti bölümünde yazılı gerekçeyle iptal eden mahkeme kararında sonucu itibariyle

²¹⁴ Danıştay 7. Dairesi'nin 29.11.2017 tarih E:2017/1966, K:2017/6233 sayılı kararı.

isabetsizlik görülmemiştir. Açıklanan nedenle, temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, sonucu itibariyle yerinde olan kararın bozulmasını gerektirecek nitelikte görülmediğinden, temyiz isteminin reddine...” şeklinde hüküm tesis edilmiştir²¹⁵. **Görüldüğü üzere, gümrük vergisi tahakkukunda da genel vergi hukukunda olduğu gibi zamanaşımı önemli olup, genel vergi hukukunda ki 5 yıllık zamanaşımı, gümrük vergilerinde yasa ile 3 yıl olarak düzenlenmiştir. Yani, gümrük beyannamesinin tescil tarihinden itibaren üç yıl içinde yükümlüsüne tebliğ edilmeyen gümrük vergisi tahakkukları zamanaşımına uğrayacağı karara bağlanmıştır.**

Davanın kimin tarafından açıldığı önemli bir konudur. **Menfaati doğrudan etkilenmeyen başka bir deyişle adına vergi, resim, harç salınmayan kişilerce bu işlemlerin iptali istemiyle açılan davalarda menfaat bulunmaması sebebiyle davanın ehliyet yönünden reddine karar verilebilmektedir.** Danıştay’ın konuya ilişkin bir kararında, “ ...X Sanayi Ticaret Limited Şirketi adına tescilli 1.12.2009 gün ve 152195 sayılı serbest dolaşıma giriş beyannamesi ile EUR.1 dolaşım belgesi kapsamında ithal edilen "ceviz içi" cinsi eşyaya ilişkin olarak, EUR.1 dolaşım belgesinin sonradan kontrole tabi tutulması üzerine, anılan eşyanın Bosna-Hersek menşeli olmadığından bahisle, gümrük müşaviri olan davacı adına tahakkuk ettirilen gümrük ve katma değer vergilerine vaki itirazın reddine dair işlemin iptali istemiyle, davacı ve ithalatçı firma olan X Sanayi Ticaret Limited Şirketi tarafından birlikte açılan davada; dava konusu işlemin iptali, X Sanayi Ticaret Limited Şirketi bakımından ise davanın ehliyet yönünden reddi yolunda verilen ilk derece Mahkemesi kararının onanmasına...” karar vermiştir²¹⁶.

Gümrük vergisine özgü idari itiraz süresine ilişkin kararda olduğu gibi dava açma süresi geçtikten sonra yargı yoluna başvurulması durumuna ilişkin Danıştay bir kararında, “...Olayda, teminat mektuplarının iadesi istemiyle yapılan başvuru üzerine davalı İdarece tesis edilen davaya konu işlemde; idari yargı mercilerine başvuru süresinin gösterilmediği açıktır. Bu durum, Anayasanın 40'uncü maddesinin ikinci fıkrasına ilişkin gerekçede belirtildiği gibi son derece karışık olan mevzuat karşısında bireylerin yargı yeri ve idari makamlar önünde haklarını sonuna kadar arayabilmelerini olanaklı kılmak amacıyla öngörülen zorunluluğa aykırı ve dolayısıyla, Anayasanın 36'ncü maddesinde öngörülen hak arama hürriyetini

²¹⁵ Danıştay 7. Dairesi 30.05.2006 tarih ve E.2005/1122, K.2006/1928 sayılı kararı.

²¹⁶ Danıştay 7. Dairesi'nin 07.07.2015 gün ve E:2014/1026; K:2015/1746 sayılı kararı.

sınırlayıcı bir sonuç doğurmuş ve Anayasanın temel hak ve hürriyetlerin korunmasını düzenleyen 40'inci maddesine açıkça aykırılık oluşturmuştur. Bu itibarla; Anayasanın 40'inci maddesindeki düzenlemeye aykırı olarak, idari yargı mercilerine başvurusu süresi gösterilmeyen işlemin iptali istemiyle açılan davanın, Anayasanın 40'inci maddesi dikkate alınmaksızın süre aşımı sebebiyle reddi yolunda verilen mahkeme kararında hukuki isabet görülmemiştir.” **şeklinde karar verilerek, idari yargı mercilerine başvuru süresi gösterilmeyen işlemlere karşı açılan davalarda süre hususu aşılarak işin esası hakkında karar verilmesi gerektiğine hükmetmiştir**²¹⁷.

B. İthalattan Alınan Özel Tüketim Vergisine İlişkin Uyuşmazlıklara Dair Örnek Yargı Kararları

Davacı adına tescilli 06.09.2005 gün ve 251800 sayılı serbest dolaşıma giriş beyannamesi muhteviyatı eşyanın kıymetinin düşük beyan edildiğinden bahisle, cevaplı rapora dayanılarak yapılan özel tüketim ve katma değer vergileri ek tahakkukuna vaki itirazın reddine dair işlemin dava konusu edildiği bir uyuşmazlıkta Danıştay, “...davacı hakkında, adına tescilli serbest dolaşıma giriş beyannamesi muhteviyatı eşyanın kıymetinin düşük beyan edildiğinden bahisle düzenlenen cevaplı raporda; davacı tarafından Gümrük İdaresine ibraz edilen faturalarla, onay etiketi almak için Telekomünikasyon Kurumuna yapılan başvuruda sunulan faturalar karşılaştırıldığında; aynı gün ve sayılı olmalarına rağmen; gerek kıymet, gerek cins, gerekse eşya adedi olarak farklılıklar bulunduğu; cep telefonlarına ait IMEI numaralarının analizinde; örneğin, 6630 Nokia modeli olduğu belirtilerek ithal edilen telefonun, gerçekte 6680 Nokia modeli olduğunun belirlendiği; davacı tarafından, hem ithalat sırasında Gümrük İdaresine, hem de ithalat sonrası Telekomünikasyon Kurumuna ibraz edilen faturaların kendisi tarafından düzenlenen sahte faturalardan ibaret olduğu ve bazılarının üzerinde oynama yapıldığı; İstanbul İkinci Sulh Ceza Mahkemesinin 11.5.2006 tarihli ve 2006/1240 sayılı Arama ve El Koyma Kararı uyarınca 12.5.2006 tarihinde davacı Şirketin adresinde yapılan arama neticesinde; ihracatçı firmalara ait kaşelerin ele geçtiği; davacı Şirketin bilgisayarında ihracatçı firmalara ait fatura şablonlarının tespit edildiği; ihracatçı

²¹⁷ Danıştay 7. Dairesi'nin 19.10.2018 tarih ve E.2015/4828, K.2018/4583 sayılı kararı.

firmalara yapılan 11.750.631,-Amerikan doları, 261.455,-Amerikan doları ve 100.743,- Avro tutarındaki transferlerin tamamının ithalat transferi olduğu, serbest transferlerin ödenen gerçek bedelle, Gümrük İdaresine beyan edilen kıymetin farklı olduğunu gösterdiği hususunun anlaşıldığı tespitlerine yer verilmiş olup, yine konuyla ilgili olarak davacı hakkında düzenlenen soruşturma raporunda da; davacının ithal ettiği cep telefonlarının birim kıymetlerinin, GSM cihazları uluslararası üretici satış listesinde yer alan referans kıymetlerin 1/4'i oranında olduğu; davacı Şirket yetkilisinin; Gümrük İdaresine ibraz edilen faturalardaki kıymetlerle, Telekomünikasyon Kurumuna ibraz edilen faturalardaki kıymetler arasındaki farkın nedeni olarak; ithalat fiyatlarının Telekomünikasyon Kurumu çalışanları tarafından rakip firmalara deşifre edilmemesini sağlamak için, asıl faturaların üzerindeki kıymetler değiştirilip, fotokopi çektirilmek suretiyle, kıymeti yüksek faturaların Telekomünikasyon Kurumuna ibraz edildiği; bu doğrultuda bilgisayar yardımıyla fatura düzenlendiği; amaçlarının Devleti yanıltmak değil, ticari sırlarını saklamak olduğu şeklinde açıkladığı tespitlerine yer verilerek; davacının işyerinde el konulan yüksek meblağlı faturaların kıymetlerinin ve gerçek faturası bulunmayan eşyalar için, ikinci yönteme geçilerek belirlenen kıymetlerden düşük olanının esas alınması suretiyle ek tahakkuk yapıldığı; Olayda, Türkiye Gümrük Bölgesine giren eşyanın gümrük vergisine esas kıymetinin mükellef tarafından beyan edilen satış bedeli olduğu yolundaki kural da, beyannameye eklenen belgelerin gerçeklik ve doğruluğunun Gümrük İdaresi tarafından araştırılmasına ve bu araştırma sonucunda söz konusu belgelerin gerçek ya da doğru olmadıklarının anlaşılması halinde, bu belgelerde yazılı satış bedeli yerine, Gümrük İdaresince saptanan gerçek satış bedelinin tahakkuka esas alınmasına engel olmadığı, 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununun 16'ncı maddesinin 3'üncü fıkrasında da, bu Kanuna göre gümrükte vergisi ödenmeden veya eksik ödenerek ithal edilen malların hiç alınmamış veya eksik alınmış özel tüketim vergisi ile vergiden müstesna olduğu halde yanlışlıkla alınan veya fazla alındığı anlaşılan özel tüketim vergisi hakkında 4458 sayılı Gümrük Kanunundaki esaslara göre işlem yapılacağı hükmünün yer aldığı, davacının çift fatura kullanmak suretiyle ithal ettiği eşyanın bedelini düşük beyan ettiği hususu, gerek cevaplı rapor ve gerekse soruşturma raporundaki tespitler doğrultusunda sabit olduğundan, ilk derece Mahkemesi tarafından satış bedeli yönteminin terkinin gerektirir tespit olmaksızın yapılan ek tahakkukta isabet bulunmadığı gerekçesiyle işlemin iptaline

karar verilmesinde yasal isabet görülmediği...” şeklinde karar vermiştir²¹⁸. Söz konusu karar incelendiğinde; ithalata ilişkin hesaplanan gümrük vergisine esas belgelerin gerçek olmadığı konusunda var olan inceleme raporları çerçevesinde yapılan hesaplamaların hukuka uygun olması nedeniyle yerel mahkemece verilen karar bozulmuştur. Burada Danıştay’ın yüksek denetleme mercii olarak görevinin ne kadar önemli olduğu ortaya çıkmış olmaktadır.

Danıştay’ın konuya ilişkin bir başka kararında, “...davacı Şirket adına tescilli 21.01.2003 gün ve 3287 sayılı gümrük giriş beyannamesi muhteviyatı eşya için beyan edilen kıymetin düşüklüğünden bahisle, beyan edilen birim satış fiyatı yerine, aynı eşyanın gümrüksüz satış mağazalarına ihracında uygulanan satış bedeli esas alınarak tahakkuk ettirilen özel tüketim ve katma vergilerine vaki itirazın reddine ilişkin işlemi; 4458 sayılı Gümrük Kanunu hükümlerine göre, eşyanın gümrük vergisine esas kıymetinin öncelikle, eşyanın satış bedeli olduğu, satış bedelinin tespit edilememesi halinde, Kanunda sayılan diğer yöntemlere geçileceği; olayda, alıcı ve satıcı arasında ilişki bulunduğunun tespit edilmesi nedeniyle aynı eşyanın satış bedeli yöntemine geçilmesi yerinde ise de, aynı eşyanın satış bedeli yönteminde esas alınacak gümrük kıymetinin tespitinde, kıymeti belirlenecek eşya ile Türkiye’ye aynı ticari düzey ve yaklaşık aynı miktarda ithal edilen eşyanın satış bedelinin esas alınması zorunlu olduğundan, gümrüksüz satış mağazalarına yapılan satışlardaki fiyatın, aynı eşyanın satış fiyatı olarak kabulü suretiyle yapılan ek tahakkukta hukuka uyarlık görülmediği...” gerekçesiyle iptal eden ilk derece Mahkemesi kararına karşı yapılan temyiz istemine karşı “...Olayda; Fransa’da bulunan ihracatçı X firmasının yetkili Türkiye Dağıtıcısı (Distribütörü) olan davacı A Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketine birim fiyatı 25 avrodan satılmasına karşın, davacı Şirketle beş ortağından dördü aynı olan B Anonim Şirketi tarafından gümrüksüz satış mağazalarına 162,87 avro birim fiyatı ile satıldığı tespit olunan viskiler arasında, cins ve nitelik itibarıyla bir fark bulunmadığı gibi; birim fiyatları arasındaki bu yedi kata yakın farkı haklı kılacak miktar farklılığının ya da başka bir nedenin bulunmadığı da, dosyadaki bilgilerden ve belgelerin incelenmesinden anlaşılmıştır. Bu durum, davacı şirket ile ihracatçı firma arasında varlığı sabit bulunan ilişkinin, fiyatı etkilediğinin açık göstergesidir. Bu etkilenme, esasen, Mahkemece de kabul olunmaktadır. Dolayısıyla; gümrük giriş beyannamesinde satış bedeli olarak bildirilen birim fiyatının, gümrük

²¹⁸ Danıştay 7. Dairesi’nin 19.04.2012 tarih ve E.2010/3661, K.2012/1472 sayılı kararı.

İdaresince, gümrük vergisi tahakkukuna esas alınmaması, bir hukuka aykırılık oluşturmamaktadır. Bu bakımdan; Gümrük İdaresince, satıcı ile olan ilişkinin etkilediği gerçek dışı birim satış fiyatı yerine, gümrüksüz satış mağazalarına ihraç olunan aynı cins ve nitelikteki viskinin, gerçekliği saptanan birim satış fiyatı gümrük kıymeti olarak alınmak suretiyle yapılan ek tahakkukta ve bu tahakkuka yapılan itirazın reddinde, yukarıda açıklanan hukuki duruma aykırılık yoktur. Bu saptamanın sonucu olarak; Vergi Mahkemesince, kıymeti belirlenecek eşya ile Türkiye'ye aynı ticari düzey ve yaklaşık miktarda ithal edilen eşyanın satış bedelinin gümrük kıymetinin tespitinde esas alınması gerektiği; oysa, bu yolda yapılmış bir tespitin bulunmadığı gerekçesiyle verilen temyize konu kararda, isabet görülmemiştir...”

denilmekle ithale konu eşyanın davacı şirkete, davacı şirketin beş ortağından dördü aynı olan bir başka şirkete nazaran düşük fiyatla satılması nedeniyle, davacı ile ihracatçı firma arasındaki ilişkinin fiyatı etkilediği; bu bakımdan, davacı tarafından ithal edilen eşyanın gümrük vergisine esas kıymetinin tespitinde, gümrük hattı dışı eşya satış mağazalarına satılan eşyanın birim fiyatının emsal alınabileceği hüküm altına alınmıştır²¹⁹.

Davacı şirketin defter ve belgelerinin incelenmesi sonucu düzenlenen vergi inceleme raporu uyarınca adına 2012 yılının Ocak ila Haziran, Ağustos, Ekim ila Aralık aylarının muhtelif dönemleri için re'sen yapılan üç kat vergi ziyai cezalı özel tüketim vergileri tarhiyatları ile 2012 yılı için özel usulsüzlük cezası kesilmesine ilişkin işlemlerin iptali istemiyle açılan davayı, “... olayda, davacı tarafından üretimi gerçekleştirilen ürünün 27.10 gümrük ve tarife pozisyonunda ürün olduğu ve bu üretime ilişkin tüm bilgi ve belgeler incelemeye sunulmasına rağmen inceleme elamanınca salt matematiksel hesaplama yöntemi kullanılmak suretiyle ihtilaf konusu ürünlerin herhangi bir kimyasal analize tabi tutulmadan üretilen eşya içeriği "Baz Yağ" oranının dört işlem yöntemi ile bulunmaya çalışıldığı, ihtilaf konusu emtia ile ilgili olarak, ürün üzerinde teknik uzmanlığı gerektirecek labaratuarlarda kimyasal analizler ve tahliller yaptırılmadan hangi gümrük tarife istatistik pozisyonuna ait ürün olduğu tespiti yapılamayacağı, eksik incelemeye dayalı matrah farkı üzerinden yapılan cezalı tarhiyatta ve 2012 yılı için kesilen özel usulsüzlük cezasında hukuka uyarlık görülmediği...” gerekçesiyle kabul ederek işlemleri iptal eden ilk derece Mahkemesi kararına karşı yapılan istinaf başvurusunu reddeden

²¹⁹ Danıştay 7. Dairesi'nin 15.11.2007 tarih ve E.2005/1266, K.2007/4680 sayılı kararı.

Bölge İdare Mahkemesi kararının, Danıştay tarafından, “...*Bu madde ile belirlenen re'sen araştırma yetkisine istinaden, idari yargı makamları, uyuşmazlık konusu olayın hukuki nitelendirilmesini yapmak, uygulanacak hukuk kuralını belirlemek ve sonuçta hukuki çözüme ulaşmak yönlerinden tam bir yetkiye sahip oldukları gibi olayın maddi yönünü belirleme noktasında da her türlü inceleme ve araştırmayı da kendiliklerinden yapabilir, tarafların hiç değinmedikleri olayları ve maddi unsurları araştırmaya yönelebilirler. İddia ve savunmalarda ortaya konulan maddi olayın gerçek niteliğinin saptanması için tarafların iddia ve savunmaları ile yetinmeyerek, gerçeğe uygun olup olmadığını serbestçe araştırmaya, maddi delil ve bulguların toplanması ve uyuşmazlığın çözümü için gerekli her türlü inceleme, bilgi edinme ve araştırma yollarını tüketmekle yükümlüdür. Olayda, uyuşmazlık davacı tarafından imal edilen ürünün, beyan edilenden farklı bir gümrük tarife istatistik numarasına dahil olduğundan bahisle re'sen yapılan tarhiyata ilişkin olup, uyuşmazlığın çözümü davacı şirketin imal ettiği mamulün dahil olduğu gümrük tarife istatistik pozisyonunun belirlenmesini gerektirmektedir. Re'sen araştırma ilkesi uyarınca; imal edilen ürünlerin, formülü ve üretim reçetesinin temin edilerek, bilirkişi incelemesi yaptırılmak suretiyle ulaşılabilecek sonuca göre karar verilmesi gerekirken, istemin özeti bölümünde yazılı gerekçeyle dava konusu üç kat vergi ziyai cezalı özel tüketim vergisi ile özel usulsüzlük cezası işlemlerinin iptali yolunda verilen mahkeme kararına yönelik yapılan istinaf başvurusunun reddine dair bölge idare mahkemesi vergi dava dairesi kararında yasal isabet görülmemiştir.” denilmek suretiyle bozulmasına karar vermiştir²²⁰. **Görüldüğü üzere burada, idare mahkemesi kararlarının doğrudan Danıştay’ da temyize gitmesi yerine, iki dereceli bir yargılama olarak yakın dönemde ülkemizde uygulanmaya başlayan, istinaf kanun yolunun Danıştay’ın yükünü azaltma yönünde önemli katkılar sağladığı kuşkusuzdur. Yasanın el verdiği hallerde, Bölge İdare Mahkemesi kararların, Danıştay tarafından hukuksal yönden denetiminin yapılması da söz konusu olabilmektedir.***

Araç alım-satımı ile işgal eden davacı hakkında düzenlenen vergi inceleme raporunda, davacının satışını gerçekleştirdiği araçların özel tüketim vergisi matrahının eksik beyan edildiğinden bahisle, 2013 yılı Mart dönemi için re'sen tarh edilen özel tüketim vergileri ile tekerrür hükümlerinin uygulanması suretiyle kesilen

²²⁰ Danıştay 7. Dairesi’nin 18.12.2018 tarih ve E.2018/2096, K.2018/6030 sayılı kararı.

vergi ziyai cezalarına ilişkin işlemin iptali istemiyle açılan davada, ilk derece Mahkemesi tarafından “... davacı şirket hakkında düzenlenen vergi tekniği raporunda, davacı şirketin 2013 yılında A Limited Şirketinden aldığı lüks araçları ikinci el olarak sattığı, A Limited Şirketinin ticaretini yapmış görüldüğü lüks araçların tamamı için kendi adına sembolik tutarlar üzerinden fatura düzenlediği, düşük matrahlı bu faturalara göre özel tüketim vergisi beyan ettiği, düzenlenen sembolik matrahlı faturalara istinaden araçların tamamının kendi adına tescil ettirdiği, ifade veren nihai tüketicilerin genel olarak araçları davacı şirketten satın aldıkları, ilk kullanıcılarının kendileri olduğu, araç bedelini davacı şirketin banka hesabına yatırdıkları, A Limited Şirketi adlı bir şirket tanımadıkları şeklinde beyanda buldukları, araçların tescili sırasında ödenmesi gereken özel tüketim vergilerinin bir kısmının davacı şirket tarafından ödendiği, yine araçların tescili sırasında yapılması gereken zorunlu mali sorumluluk sigortalarının ve motorlu taşıtlar vergisinin davacı şirket tarafından ödendiği, söz konusu araçların büyük bir kısmının ithalatçısı olan B Otomotiv Dış Ticaret Limited Şirketi hakkında yapılan karşıt incelemede satışını yaptıkları araçların davacı şirkete satıldığı ancak, söz konusu şirket yetkililerince faturanın A Limited Şirketi adına düzenlenmesinin istenilmesi nedeniyle söz konusu firma adına fatura düzenledikleri, davacı şirketin hesabından B Otomotiv Dış Ticaret Limited Şirketi hesabına 4.706.450,00 Türk lirası ve 9.163.232,00 EURO havale yapıldığı, söz konusu araçların mükellef tarafından A Limited Şirketine satılmış gibi gösterilip A Limited Şirketi tarafından tescili yapıldıktan sonra tekrar mükellef tarafından satın alınmış gibi gösterildiği, tüm bu tespitlerden A Limited Şirketi adına düşük matrahlar üzerinden kayıt ve tescil ettirilen araçların gerçekte davacı şirket tarafından sıfır kilometre olarak satıldığına anlaşıldığı, mükellefin beyan ettiği özel tüketim vergisi matrahları ile A Limited Şirketinin söz konusu araçların ithali sırasında verilen gümrük giriş beyannamelerine göre olması gereken özel tüketim vergisi matrahlarının tespit edildiği, yine söz konusu araçların emsal satış bedellerinin tespit edildiği, mükellefin A Limited Şirketinden almış gözüktüğü araçlara ilişkin faturaların sahte fatura olması nedeniyle, mükellefin alış bedeli bakımından söz konusu faturaların dikkate alınmaması gerektiği, ancak, ithalatçı firmaların A Limited Şirketine düzenlediği faturaların (söz konusu firmanın paravan bir firma olması nedeniyle) mükellefe düzenlenmiş kabul edileceği, ithalatçı firmaya ulaşılamaması nedeniyle alış bedeli tespit edilemeyen araçlar için ithalatta beyan edilen katma değer vergisi matrahının

esas alındığı ve bu durumda olan araçlar için %10 iskonto uygulandığı kabul edilerek bedel tespit edildiği görüldüğünden, bu şekilde hesaplanan matrah farkları üzerinden davacı adına vergi ziyai cezalı özel tüketim vergisi tarhiyatı yapılmasında hukuka aykırılık bulunmadığı...” gerekçesiyle davanın vergi ziyai cezalı tarhiyatlara ilişkin kısmının reddine karar verildiği, karara karşı yapılan temyiz istemi Danıştay tarafından reddedilerek kararın onanmasına hükmedilmiştir²²¹.

C. İthalattan Alınan Katma Değer Vergisine İlişkin Uyuşmazlıklara Dair Örnek Yargı Kararları

İthalat işlemlerinde katma değer vergisi matrahını oluşturan unsurlar 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 21. maddesinde belirtilmiştir. “...Haydarpaşa Gümrük Müdürlüğünde tescilli 3.2.2003 gün ve 5248 sayılı beyanname muhteviyatı eşyayla ilgili olarak yapılan bir kısım giderin beyan kıymetine dahil edilmediğinin ve bu kıymet dışında ihracatçı firmaya ayrıca para transfer edildiğinin saptandığından bahisle yapılan katma değer ve gümrük vergisi ek tahakkukuna vaki itirazın reddine dair işlemin iptali istemiyle açılan davada; olayda, davacı Şirketin defter ve belgeleri ile davacı adına iş yapan firmaların sundukları belgelerden, yükleme, boşaltma terminal, demoraj, Yurt dışı masrafları gibi adlarla yapılan giderlerin matraha dahil edilmediğinin saptanmış olması sebebiyle, dava konusu işlemin, adı geçen harcamalara ilişkin kısmında isabetsizlik bulunmadığı; ihracatçı ülkede bulunan kişi ve firmalar adına davacı Şirket tarafından döviz transferleri yapıldığının sabit olduğu ve davacı tarafından da bu hususun doğrulandığı; ancak, transfer edilen bu paranın ithalatlarla ilgisinin bulunmadığı, paranın bir kısmının Yurt dışı seyahat ve harcamalar için, bir kısmının, Çin'de bulunan firmalarla yapılması öngörülen ortaklık sebebiyle gönderildiği belirtilmiş olmasına karşın, transferlerin, satıcı firmaya veya onun yararına üçüncü kişilere yapıldığı konusunda idarece yapılmış somut bir tespit bulunmadığından, ek tahakkukun, Yurt dışına transfer edilen paraya ilişkin kısmında isabet görülmediği gerekçesiyle, dava konusu işlemi kısmen iptal eden ve kısmen de davayı reddine...” karar veren ilk derece Mahkemesi kararına karşı yapılan temyiz istemine karşı

²²¹ Danıştay 7. Dairesi'nin 17.12.2018 tarih ve E.2016/12405, K.2018/5926 sayılı kararı.

Danıştay, “...dava dosyası ile birlikte, davacı şirket tarafından, Çin'den gerçekleştirilen ithalatlarla ilgili olarak yaratılan benzer ihtilaflara ilişkin olup Dairemizde mevcut dosyaların birlikte incelenmesinden; davacı Şirket tarafından, 2002 ve 2003 yıllarında muhtelif beyannamelerle ithal edilen oyuncakların beyan edilen kıymetlerinden ayrı olarak, Çin'de yerleşik bazı kişi ve firmalar adına, 265.038.- Amerikan doları tutarında para transferi yapıldığının 11.8.2003 gün ve 14-296/20, 55-101/13 sayılı cevaplı raporla tespit edildiğinden bahisle, söz konusu tutarlar üzerinden ek tahakkuk yapıldığı anlaşılmıştır. Yargılama Hukukunun temel ilkelerinden birisi, normal ve mutad olanın dışında herhangi bir iddiada bulunulması durumunda, iddia edilen hususun ispatlanması külfetinin iddia sahibine ait olmasıdır. Olayda, ithali gerçekleştirilen eşyanın beyan edilen kıymetinin dışında, ihracatçı ülkeye para transferi yapıldığı hususunda taraflar arasında ihtilaf bulunmadığı gibi, bu durum Mahkemece de kabul edilmekle birlikte, sözü edilen paranın, ithali gerçekleştirilen eşyayla ilgili olduğu yolunda İdarece yapılmış herhangi bir tespit bulunmadığı gerekçesiyle işlem iptal edilmiş ise de; Gümrük İdaresince, dosyaya ibraz edilen banka dekontlarıyla, davacı Şirket tarafından, ihracatçı ülkeye para transferleri yapıldığı tespit edilmiş olmasına ve bu paranın, gerçekleştirilen ithalat dışında ne amaçla transfer edildiği konusunda, davacı tarafından herhangi bir kanıt sunulamamış olmasına; transfer edildiği tespitli olan tutarların, ithalat tarihlerine yakın tarihlerde gönderilmiş olmalarına, mal bedelinin çok üzerinde miktarlar içermeleri ve transferi yapan Şirket müdürünün de transferlere ilişkin açıklamalarının makul ve kabul edilebilir olmamasına rağmen, kanıtlama külfetinin tersine çevrilmesi suretiyle verilen kararda isabet görülmemiştir. Öte yandan, davacı tarafından, transfer edilen paranın bir kısmının, Yurt dışı seyahatlerde yapılan yüksek meblağlı harcamalar ve şahsi giderler; bir kısmının da, ihracatçı ülkede bulunan bazı firmalarla yapılması düşünülen ortaklık dolayısıyla yapılan protokoller gereği gönderildiği iddia edilmesine rağmen, bu konuda hukuken geçerli herhangi bir delil sunulamamış olması ve paranın ihracatçı ülkede birden çok firma adına gönderilmiş olması karşısında, soyut kalan iddiaya itibar etmek de mümkün bulunmamaktadır...” **denilmek suretiyle beyan edilen kıymet dışında, ihracatçı ülkeye transfer edildiği saptanan ve davacı tarafından da sebebi kanunen kabul edilebilir bir şekilde açıklanamayan paranın kıymete dahil edileceği ve 3065 sayılı Kanununun 21/C maddesine göre, beyannamenin**

tescil tarihine kadar yapılan ve vergilendirilmeyen giderlerin KDV matrahına dahil edileceği hüküm altına alınmıştır²²².

A Anonim şirketi adına tescilli 22.05.2006 (Redreseli²²³ 01.06.2006) gün ve 46491 sayılı serbest dolaşıma giriş beyannamesi muhteviyatı eşyanın, beyannamede gösterilenden farklı bir pozisyonda yer aldığı tespit edildiği belirtilen birinci kaleminin kıymetinin 2006/4 sayılı İthalatta Gözetim Uygulanmasına İlişkin Tebliğde öngörülen birim kıymete nazaran noksan beyan edilmesi fiiline iştirak ettiğinden bahisle, davacı adına, ek olarak tahakkuk ettirilen katma değer vergisi üzerinden hesaplanarak karara bağlanan para cezasına vaki itirazın reddine dair işlemin dava konusu edildiği uyuşmazlıkta, ilk derece Mahkemesinin “...5326 sayılı Kabahatler Kanununun 3'üncü maddesi, Anayasa Mahkemesinin 22.7.2006 tarih ve 26236 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1.3.2006 tarih ve E:2005/108; K:2006/35 sayılı kararıyla iptal edildiğinden, bu Kanun hükümlerinin 4458 sayılı Gümrük Kanununda düzenlenen kabahatler hakkında uygulanmasının mümkün olmadığı; 4458 sayılı Kanunun 181'inci maddesi hükmü karşısında, vergi kaybına neden olan durumun varlığını bildiği ya da bilmesi gerektiği hususu kanıtlanamayan davacı adına karara bağlanan para cezasında hukuka uyarlık görülmediği...” gerekçesiyle iptaline karar vermesi üzerine yapılan temyiz başvurusu üzerine Danıştay, “...4458 sayılı Kanunun 23 ila 31'nci maddeleri arasında eşyanın gümrük kıymetinin nasıl belirleneceği kurala bağlanmıştır. Bakanlar Kurulu Kararlarıyla getirilen ve yerli üreticilerin talebi üzerine veya re'sen Dış Ticaret Müsteşarlığınca yapılan inceleme sonunda uygulanan gözetim önlemleri ile amaçlanan, bir malın ithalatında herhangi bir kısıtlama, vergi oranında artış, eksik kıymet belirlenmesi veya ek mali yükümlülük uygulaması değil; o malın ithalatında, yerli üreticilerin zarar görmesine sebebiyet verebilecek miktarda artış olup olmadığının belirlenebilmesi için o malın ithal seyrinin izlenmesi ve eşyanın ithalinin ancak gözetim belgesi ile gerçekleştirilebileceğinin belirlenmesidir. Dolayısıyla; bir eşyanın belli kıymetin altında ithal edilmek istenilmesi durumu için öngörülen "gözetim belgesi" ibrazı zorunluluğuna uyulmaması halinin; kıymet ve kıymeti etkileyen diğer hususlar yönünden gümrük yükümlüsünün beyanı kabul edilmeyerek, 4458 sayılı Kanunun "Eşyanın Gümrük Kıymeti" başlıklı Üçüncü Bölümünde öngörülen satış bedeli

²²² Danıştay 7. Dairesi'nin 15.02.2007 tarih ve E.2005/108, K.2007/524 sayılı kararı.

²²³ Redresel ,Gümrük makamlarına sunulmuş bir gümrük beyannamesinin üzerindeki bilgilerin beyan edenin talebi ile veya sadece gümrük yetkililerinin tespiti neticesinde yine gümrük yetkilileri tarafından değiştirilmesidir. (Gümrük Yönetmeliği 121. madde).

yöntemini izleyen diğer yöntemlerin uygulanmasını gerektiren yasal ve hukuksal durum olarak kabulü olanaklı değildir. Olayda, ithal edilen eşyanın sözü edilen kaleminin beyan edilen kıymetinde, Gümrük Kanunu hükümlerine göre herhangi bir noksanlık tespit edilmediği gibi, bu konuda herhangi bir ihtilaf da söz konusu olmayıp; sadece, söz konusu eşyanın beyan edilen kıymetinin, 2006/4 sayılı İthalatta Gözetim Uygulanmasına İlişkin Tebliğde öngörülen birim kıymetin altında olması sebebiyle, gözetim belgesi ibrazı zorunluluğu getirilmiş bulunmaktadır. Tebliğde belirtilen birim kıymetin, eşyanın, Gümrük Kanunu hükümlerine göre belirlenmiş gerçek satış bedeli olmaması, 4458 sayılı Kanununun 24'üncü ve izleyen maddeleri uyarınca tahakkuk ettirilen, para cezasına matrah olarak alınabilecek herhangi bir verginin bulunmaması; dolayısıyla, cezalandırmayı gerektiren eylemin oluşmaması nedeniyle, ortada, davacının iştirak ettiğinin kabulünü gerektiren fiil bulunmadığından, dava konusu işlemin iptali yolunda verilen mahkeme kararında sonucu itibarıyla isabetsizlik görülmemiştir...” denilerek temyiz isteminin reddine, kararın açıklanan gerekçe ile onanmasına karar vermiştir²²⁴. **Görüldüğü üzere, gümrük vergisi aslının tahakkuk ve tahsilinin hukuka uygun olmadığı hallerde, kesilen para cezası da hukuka aykırı bulunmaktadır.**

Danıştay’ın bir başka kararında, “...davacı adına tescilli 11.10.2006 gün 1085 sayılı serbest dolaşıma giriş beyannamesi muhteviyatı eşyanın beyan edilen kıymetinin noksan olduğundan bahisle ek olarak tahakkuk ettirilen gümrük ve katma değer vergisine vaki itirazın reddine dair işlemin iptali ve Gümrükler Genel Müdürlüğü’nün 19.10.2006 günlü, 27082 sayılı ve 13.3.2007 günlü, 7648 sayılı yazılarının yok hükmünde olduğunun tespiti istemiyle açılan davada; Mahkemelerince, Gümrükler Genel Müdürlüğü’nün anılan işlemlerinin iptali istemiyle açılan davaların incelenmeksizin reddine karar verildiğinden, işbu davadaki aynı istem hakkında karar verilmesine yer olmadığı; davanın, ek tahakkuka vaki itirazın reddi yolundaki işlemin iptali istemine ilişkin kısmına gelince; Gümrük Kanunu uyarınca düzenleme yapma yetkisi bulunmayan Tarım Bakanlığı ile Dış Ticaret Müsteşarlığı arasında yapılan protokolle belirlenen referans kıymeti içermesi zorunlu tutulan proforma faturanın, Tarım Bakanlığınca düzenlenen kontrol belgesinin alınması sırasında ibrazı gereken, ancak Gümrük Kanunu ve Yönetmeliği uyarınca serbest dolaşıma giriş beyannamesine eklenmesi mecburi olmayan

²²⁴ Danıştay 7. Dairesi’nin 12.06.2012 tarih ve E.2008/5464, K.2012/3097 sayılı kararı.

belgelerden olması nedeniyle, alıcıya, satılacak malın cinsi, kalitesi, tahmini fiyatı ve satış koşullarını bildirmek için satıcı tarafından düzenlenen teklif niteliğindeki proforma faturada yer alan referans kıymetin ek tahakkuka esas alınamayacağı; ayrıca, eşyanın faturasında yazılı kıymetin gerçeği yansıtmadığı yolunda davalı İdarece yapılmış somut bir tespitin de olmadığına anlaşıldığı karşısında, tesis edilen işlemde hukuka ayarlık bulunmadığı gerekçesiyle, davanın, Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 19.10.2006 günlü, 27082 sayılı ve 13.3.2007 günlü, 7648 sayılı yazılarının yok hükmünde olduğunun tespiti istemine ilişkin kısmı hakkında karar verilmesine yer olmadığına; ek tahakkuka vaki itirazın reddine dair işlemin iptaline dair ilk derece Mahkemesi kararının iptale ilişkin hüküm fıkrasının; aynı gerekçelerle uygun bulunduğundan onanmasına..." şeklinde hükmetmiştir²²⁵. **Karar ile, eşyanın faturasında yazılı kıymetin gerçeği yansıtmadığı yolunda davalı İdarece yapılmış somut bir tespitin olmaması halinde herhangi bir ek vergi tahakkuk edilemeyeceği ortaya konularak, hukuki uyumsuzluk çözüme bağlanmış olmaktadır.**

İthalat işlemlerinin yabancı para birimleri üzerinden gerçekleştirilmesi durumunda eşyanın kıymeti belirlenirken hangi tarihteki kurun esas alınması gerektiği konusunda bir Danıştay kararında, "...davacı adına tescilli 13.1.2004 gün ve 2152 sayılı serbest dolaşıma giriş beyannamesi muhteviyatı eşya nedeniyle yapılan katma değer vergisi ek tahakkukuna vaki itirazın reddine dair işlemin iptali istemiyle açılan davada; olayda, davacı Şirketi temsile yetkili gümrük müşavirliği tarafından düzenlenen düşük kıymetli sahte faturaların Gümrük İdaresine ibrazı suretiyle eşyanın kıymetinin noksan beyan edildiği hususu tartışmasız olduğundan, tespit edilen kıymetin esas alınması suretiyle yapılan ek tahakkukta hukuka aykırılık bulunmadığı; ancak; 4458 sayılı Gümrük Kanununun 30'uncu maddesinde; eşyanın gümrük vergisine esas alınacak kıymetinin Türk Lirası olarak beyanının zorunlu olduğunun, fatura veya diğer belgelerde yazılı yabancı paraların, gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihte yürürlükte olan T.C Merkez Bankası döviz satış kurları üzerinden Türk Lirasına çevrileceğinin hükme bağlandığı; olayda, ek tahakkuk tutarının, beyannamenin tescil edildiği tarih olan 13.1.2004 günlü T.C Merkez Bankası döviz satış kurunun 1.703.905 TL=1 EURO esas alınması suretiyle hesaplanması gerekirken, döviz satış kurunun 1.721.966 TL=1 EURO olduğu kabul

²²⁵ Danıştay 7. Dairesi'nin 18.2.2009 tarih ve E.2008/3090, K.2009/1070 sayılı kararı.

edilerek hesaplandığı anlaşıldığından, ek tahakkukun söz konusu beyannamenin tescil edildiği tarihte geçerli olan döviz kuruna göre bulunacak kıymet farkına isabet eden kısmında hukuka aykırılık bulunmadığı, bu tutarı aşan kısmında ise hukuka uyarlık görülmediği gerekçesiyle davayı kısmen reddeden, kısmen ise işlemi iptal eden ilk derece Mahkemesi kararı aynı gerekçelerle uygun bulunduğundan kararın onanmasına...” şeklinde karar verilmek suretiyle beyanname tescil tarihindeki döviz satış kurunun esas alınması gerektiği hüküm altına alınmıştır²²⁶.

D. İthalattan Alınan Fonlara İlişkin Uyuşmazlıklara Dair Örnek Yargı Kararları

Fonların gümrük vergisine özgü zorunlu idari itiraz yoluna tabi olduğu konusunda verilen bir Danıştay kararında, “... davacı adına tescilli muhtelif beyannameler muhteviyatı eşya nedeniyle tahakkuk ettirilen kaynak kullanımını destekleme fonu payına vaki itiraz üzerine bölge müdürlüğünün talimatı ile gümrük müdürlüğünce tesis edilen, fon payının itiraza tabi olmadığı, doğrudan dava konusu edilmesi gerektiği yolundaki işlemleri; 5911 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle ek mali yükler de ithalat vergileri kapsamına alındığından, ek mali yüklerin de 4458 sayılı Gümrük Kanununun 242'nci maddesi hükmü uyarınca itiraza tabi olduğu; bu bakımdan; ithalat vergisi olan fon payına karşı yapılan itiraz üzerine bölge müdürlüğünce itirazın karara bağlanması gerekirken, fon payının itiraza tabi olmadığından, doğrudan dava konusu edilmesi gerektiğinin gümrük müdürlüğüne bildirilmesi ve gümrük müdürlüğünce de aynı yolda işlemler tesis edilerek tebliğ edilmesinde hukuka uyarlık görülmediği gerekçesiyle iptal eden ilk derece Mahkemesi kararı, aynı gerekçelerle uygun bulunduğundan kararın onanmasına...” hükmedilmiştir²²⁷. **Görüldüğü üzere, ithalat üzerinden alınan vergi ve benzeri mali yükümlülüklerde de, gümrük vergisine itirazda olduğu gibi benzer yollar tüketilmeden yargı yoluna gidilemeyeceği karar bağlanmış olmaktadır.**

Davacı adına 2008, 2009 ve 2010 yıllarında tescilli 65 adet muhtelif gün ve sayılı serbest dolaşıma giriş beyannamesi muhteviyatı eşyanın ödeme şeklinin peşin ödeme olmadığının tespit edildiğinden bahisle yapılan ek kaynak kullanımını destekleme fonu payı tahakkukuna vaki itirazın zımnen reddine dair işlemin iptali istemiyle açılan davada, ilk derece Mahkemesi tarafından, “... olayda, davacının 65

²²⁶ Danıştay 7. Dairesi'nin 20.10.2011 tarih ve E.2008/3374, K.2011/7396 sayılı kararı.

²²⁷ Danıştay 7. Dairesi'nin 30.03.2016 tarih ve E.2013/6141, K.2016/3543 sayılı kararı.

adet gümrük giriş beyannamesine ilişkin kaynak kullanımını destekleme fon payı tahakkukundan sadece iki adet beyannameye itiraz ettiği, kalan 63 adet beyannameden kaynaklı kaynak kullanımını destekleme fon payı için doğrudan dava açıldığı, söz konusu iki beyannameye ilişkin itirazın da itiraz yerinin ilgili vergi mahkemeleri olduğu gerekçesi ile değerlendirmeye alınmadığı, davalı İdarece bu iki beyannameye ilişkin itirazın esastan incelenerek karara bağlanması gerektiği gerekçesiyle davanın bu kısmında hukuka uyarlık; diğer 63 adet beyanname muhteviyatı eşyaya ilişkin kaynak kullanımını destekleme fonu payı tahakkunu ise buna karşı idari itiraz yoluna gidilmeden dava açma süresi içinde doğrudan dava açıldığı, davanın açıldığı tarihte 15 günlük idari itiraz süresi geçirilmiş olmakla birlikte, davacının doğrudan dava açmasının sebebinin, kaynak kullanımını destekleme fonu payı tahakkukuna ilişkin işlemde idarenin doğrudan dava açmaya yönlendirmesi olduğu, bu nedenle, süresi içinde idari itiraza gidilmeden dava açılması idarenin yanlış yönlendirmesi sonucu ortaya çıktığından mahkemeye yapılan başvurunun süresi içinde idareye yapılmış itiraz olarak kabulü gerektiği gerekçesiyle kısmen dava konusu işlemin iptaline, kısmen de idari merci tecavüzü bulunduğu gerekçesiyle dilekçenin Gümrük ve Muhafaza Başmüdürlüğüne tevdiine...” karar verilmesi üzerine yapılan temyiz isteminin Danıştay tarafından, “...4458 sayılı Gümrük Kanununun, 5911 sayılı Kanunla değişik şekliyle, 242'nci maddesinde, yükümlülerin kendilerine tebliğ edilen gümrük vergileri, cezalar ve idari kararlara karşı tebliğ tarihinden itibaren onbeş gün içinde bir üst makama, üst makam yoksa aynı makama verecekleri bir dilekçe ile itiraz edebilecekleri; itirazın reddi kararlarına karşı işlemin yapıldığı yerdeki idari yargı mercilerine başvurulabilecekleri hükme bağlanmıştır.

Sözü edilen maddede, gümrük vergileri, cezalar ve idari kararlara karşı öngörülen itiraz başvurusu; idari davaya konu olabilecek nitelikte idari işlem tesisi ve dolayısıyla, idari dava açılabilmesi için, zorunlu olarak tüketilmesi gereken idari başvuru yoludur. Bu başvuru için maddede belirlenen ve kamu düzeniyle ilgili olan süreye uyulmamış olması veya bu yol tüketilmeden idari dava açılması hallerinde, ortada, idari davaya konu edilebilecek nitelikte idari işlem mevcut olmayacağından; bu durumun, davanın açıldığı mahkemeye kendiliğinden nazara alınması, İdari Yargılama Hukukunun gereklerindedir.

Olayda, davacı tarafından, temyiz aşamasında ibraz edilen belgelerin incelemesinden; 65 adet beyanname muhteviyatı eşyaya ilişkin yapılan kaynak

kullanımını destekleme fonu payı tahakkukunun 27.5.2011 tarihinde davacıya tebliği edildiği, davacının bu tahakkuka karşı süresi içinde 10.6.2011 tarih ve 65511 sayılı dilekçeyle itirazda bulunduğu, söz konusu başvurunun Gümrük Müdürlüğünün 15.6.2011 gün ve 61836 sayılı yazısı ile İstanbul Gümrük ve Muhafaza Başmüdürlüğüne intikal ettirildiği, Başmüdürlük tarafından yapılan itiraza ilişkin herhangi bir işlem tesis edilmediğine dair davalı İdarece bilgi ve belgenin ibraz edilmediği, bu sebeple davacı tarafından 65 adet gümrük beyannamesinin tamamı için yapılan itirazın zımnen reddedildiği anlaşılmıştır.

Bu bakımdan; yapılan kaynak kullanımını destekleme fonu payı tahakkukunun tamamına karşı davacı tarafından süresi içinde 10.6.2011 tarihinde itiraz edildiğinden, Mahkemece 63 adet beyanname muhteviyatı eşyadan kaynaklı tahakkuka karşı doğrudan dava açıldığı ve bu sebeple idari merci tecavüzü bulunduğu gerekçesiyle dilekçenin merciine tevdi yolunda verilen hüküm fıkrasında isabet görülmemiştir.” şeklinde verilen karardan, **5911 sayılı Kanun öncesinde olan KKDF’nin itiraza tabi olmadığı hüküm altına alınmıştır**²²⁸.

Danıştay’ın konuya ilişkin başka bir kararında, “...dosyanın incelenmesinden, davacı adına tescilli serbest dolaşıma giriş beyannameleri muhteviyatı eşya nedeniyle kaynak kullanımını destekleme fonu payı tahakkuk ettirilmesine ilişkin dava konusu işlemlerde; yapılacak olan itirazların Gümrük Müdürlüğü tarafından değerlendirmeye alınmayacağı ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu doğrultusunda yargı yolunun açık olduğunun belirtildiği, kaynak kullanımını destekleme fonu payı tahakkukuna ilişkin işlemlerin 3.6.2011 tarihinde davacıya tebliğ edildiği, davacının bu işlemlere karşı 10.6.2011 tarihinde itiraz ettiği ve 30.6.2011 tarihinde de işlemlerdeki yönlendirme nedeniyle görülmekte olan davanın açıldığı anlaşılmaktadır.

Bu durumda; kaynak kullanımını destekleme fonu payı tahakkuk ettirilmesine ilişkin 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...” ne hükmedilerek **KKDF itiraza tabi olsa da idarenin yanlış yönlendirmesi sonucu itiraz edilmeden dava açılması durumunda davacının idari itiraz yoluna başvurmamasında kusuru**

²²⁸ Danıştay 7. Dairesi’nin 17.2.2016 tarih ve E.2013/1788, K.2016/1810 sayılı kararı.

olmadığından uyumsuzluğun esasının karara bağlanması gerektiğine dikkat çekilmiştir²²⁹.

Davacı adına 2010 ila 2013 yıllarında tescilli muhtelif gün ve sayılı 58 adet serbest dolaşıma giriş beyannamesi muhteviyatı eşyanın ödeme şeklinin peşin olmadığından bahisle tahakkuk ettirilen kaynak kullanımını destekleme fonu payı, fon payı üzerinden hesaplanan cezai faiz ve bu fon payının matraha eklenmesi suretiyle tahakkuk ettirilen katma değer vergisi ile bunun üzerinden karara bağlanan para cezasına vaki itirazın reddine dair işlemin dava konusu edildiği bir uyumsuzlukta, ilk derece Mahkemesi tarafından, “...olayda, 2.4.2010 ila 3.9.2010 tarihleri arasında tescil edilen 14 adet beyannameye ilişkin tahakkukları ve para cezalarını, 4458 sayılı Gümrük Kanununun 197'nci maddesinde belirtilen 3 yıllık zamanaşımı süresinin geçirilmesinden sonra tebliğ edildiğinden zamanaşımına uğrayan vergilerde ve cezalarda hukuka uyarlık bulunmadığı; zamanaşımı söz konusu olmayan diğer beyannamelere ilişkin tahakkuk ve cezaları ise, ödemelere ilişkin banka dekontları ile bankalardan alınan yazılara göre, beyannamelerin tescil edilip, gümrük yükümlülüğünün başlamasından önce, ihracatçı firma/ortağı adına Türkiye'de bulunan hesaplara transfer işleminin gerçekleştirilerek ödeme işleminin yapıldığı ve işlemin peşin ödeme olarak beyan edildiği, bu hususun davalı idare tarafından da kabul edildiği, yapılan ödemelerin "peşin ödeme" niteliğinde olduğunun anlaşıldığı, öte yandan, davalı idare tarafından 1.10.2012 gün ve 20273 sayılı Gümrükler Genel Müdürlüğü yazısına dayanılarak yapılan ithalatın peşin ithalat olarak kabul edilmemesinin, ne KKDF'yi ihdas eden Bakanlar Kurulu Kararlarında ne de bu Kararlara istinaden yayımlanan Yönetmeliklerde yer aldığı, dolayısıyla hukuki bir dayanağının bulunmadığı...” gerekçesiyle iptaline karar verilmesi üzerine yapılan temyiz başvurusu Danıştay tarafından reddedilerek kararın onanmasına karar verilmiştir²³⁰. **Karar incelendiğinde peşin ithalat işlemlerinden alınan KKDF’ nin hukuka aykırı olduğu yönünde karar verilmiştir.**

Davacı adına tescilli 09.01.2003 gün ve 3366 sayılı ihracat beyannamesi kapsamında Avrupa Birliği üyesi ülkelere ihraç edilen eşyanın imalinde kullanılan üçüncü ülke menşeli girdiler için noksan ödendiği saptanan ve ihtilafsız ödenen telafi edici vergi üzerinden hesaplanarak karara bağlanan para cezasına vaki itirazın reddine ilişkin işlemin dava konusu edildiği uyumsuzlukta, ilk derece Mahkemesi

²²⁹ Danıştay 7. Dairesi'nin 05.11.2015 tarih ve E.2012/1121, K.2015/5534 sayılı kararı.

²³⁰ Danıştay 7. Dairesi'nin 17.10.2018 tarih ve E.2014/3574, K.2018/4509 sayılı kararı.

tarafından, "...*olayda; eş etkili vergi olan telafi edici verginin gümrük vergisi kapsamında değerlendirilmesi suretiyle dava konusu işlem tesis edilmişse de; telafi edici verginin, yalnızca 4458 sayılı Gümrük Kanununun usul ve şekle müteallik hükümlerinin uygulanması bakımından anılan Kanunda tanımlanan "gümrük vergileri" kapsamında değerlendirilmesi gerektiği; öte yandan, telafi edici verginin dayanağını oluşturan 3577 sayılı Kanun, telafi edici verginin noksan ödenmesi suretiyle gerçekleştirilen ithalatlara yönelik olarak ceza uygulanacağı yolunda herhangi bir hüküm içermediği gibi, 4458 sayılı Kanunun cezaya ilişkin maddelerinde de bu yönde bir düzenlemeye yer verilmediği, bu bakımdan, 4458 sayılı Kanunun 234'üncü maddesi hükmü uyarınca, aynı Kanunun 3'üncü maddesinden hareketle, telafi edici verginin, gümrük vergileri kapsamında değerlendirilmesi suretiyle, tahakkuk ettirilen vergi tutarı üzerinden ceza kararı alınmasının, "Kanunsuz suç ve ceza olmaz" ilkesine aykırılık oluşturduğu..." gerekçesiyle iptaline karar verilmesi üzerine yapılan temyiz başvurusu Danıştay tarafından reddedilerek kararın onanmasına karar verilmiştir²³¹. **Görüldüğü üzere, yargı mercileri tarafından kıyas yoluyla hareket etmek suretiyle, yasada düzenlenmeyen bir vergi cezasının uygulanmasının hukuka aykırı olduğu açıkça karar bağlanmıştır.***

Davacıya ait 22.08.2001 tarih ve 2001/D1-2740 sayılı dahilde işleme izin belgesi kapsamında Avrupa Birliği üyesi ülkelere ihraç edilen ürünlerin üretiminde kullanılan üçüncü ülke menşeli girdilere ilişkin telafi edici verginin ödenmediğinden bahisle, muhtelif gün ve sayılı gümrük çıkış beyannameleri muhteviyatı eşya için tahakkuk ettirilen telafi edici vergi ile hesaplanan faize vaki itirazın reddine dair işlemin iptali istemiyle açılan davayı, "... *olayda, dahilde işleme izin belgesi kapsamında ithal edilen eşyanın, 1995/7606 sayılı İthalat Rejim Kararında değişiklik yapılması hakkındaki 2002/4984 sayılı İthalat Rejim Kararına ekli hem (II) sayılı listede hem de (V) sayılı listede yer aldığı ve gümrük vergisi oranının (II) sayılı listeye göre %2; (V) sayılı listeye göre %0 olduğunun taraflar arasında ihtilafsız olduğu; İthalat Rejim Kararının 9'uncu maddesinde, ortak listelerde yer alan mallar için düşük olan vergi oranının uygulanacağı kararlaştırılmış ise de; telafi edici verginin, davacının ithalat aşamasında beyanı esas alınarak tahakkuk ettirilmiş olması ve beyanın bağlayıcılığı kuralı karşısında, işlemde isabetsizlik*

²³¹ Danıştay 7. Dairesi'nin 06.05.2014 tarih ve E.2012/1590, K.2014/2400 sayılı kararı.

bulunmadığı...” gerekçesiyle reddeden ilk derece Mahkemesi kararına karşı yapılan temyiz başvurusu Danıştay tarafından, “...Dosyanın incelenmesinden; dahilde işleme izin belgesi kapsamında ithal edilip, muhtelif çıkış beyannameleri ile Avrupa Birliği üyesi ülkelere ihraç edilen eşyaya ilişkin olarak, Başbakanlık Dış Ticaret Müsteşarlığı Ege İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliğinin 1.2.2005 tarih ve 1469 sayılı yazısında; ihraç edilen eşyadan, üçüncü ülke menşeli olanlara ait telafi edici verginin ihracat sırasında ödenmemiş olduğunun saptandığından bahisle, bu eşya için yazı ekinde gönderilen listede belirtilen beyannamelere ait telafi edici vergilerin, ihraç tarihinden itibaren geçen süre dikkate alınarak, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun çerçevesinde ödenmesi gerektiğinin davalı İdareye bildirilmesi üzerine; tahakkuk ettirilen telafi edici vergi ile hesaplanan gecikme faizine vaki itirazın reddine dair işlemin iptali istemiyle açılan davanın, iki farklı gümrük vergi oranına sahip ayrı listelerde yer alan ve İthalat Rejim Kararına göre düşük vergi oranı uygulanan eşya için, beyanın bağlayıcılığı kuralı nedeniyle, ithalat sırasında beyan edilen gümrük vergi oranının esas alınmasının icap ettiği gerekçesiyle reddedildiği anlaşılmıştır.

4458 sayılı Gümrük Kanununun 195'inci maddesinin 1'inci fıkrasında, gümrük vergilerinin, Gümrük İdaresi tarafından gerekli bilgiler kullanılarak tahakkuk ettirileceği belirtilmiş; aynı Kanunun 15'inci maddesinin 1'inci fıkrasında ise, anılan vergilerin, gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihte yürürlükte olan gümrük tarifesine göre hesaplanacağı öngörüldükten sonra, 7'nci fıkrasında da, bu maddenin 3'üncü fıkrasının (c) bendinde, gümrük vergisi oranlarını da kapsadığı söylenen Gümrük Tarife Cetveli, idari uygulamalarda esas tutulması zorunlu metinler arasında sayılmıştır.

Anılan Kanunun 3'üncü ve devamı maddeleriyle de, gümrük mevzuatını uygulayarak gümrük işlemlerini yapma yetki ve görevi Gümrük İdarelerine verilmiştir. Dolayısıyla; Gümrük Tarife Cetvelini uygulama görevi, gümrük mevzuatını uygulamakla görevli bu İdarelere aittir. O halde, ithal edilen eşyaya uyulanacak gümrük tarifesinin ve vergi oranının da, her beyanname ile ilgili olarak, bu İdarelerce belirlenmesi yasal zorunluluktur. Yasada, gümrük tarifesinin ve vergi oranının yükümlülerce beyanını gerekli ve zorunlu kılan bir düzenleme de mevcut değildir. Gümrük İdaresine ve onun görevlilerine ait olan bu belirlemenin gümrük mükelleflerine yaptırılması ise, Anayasada yasaklanan angarya niteliği taşıyacağından, olanaklı bulunmamaktadır.

Bu bakımdan, olayda, beyanname ve eki belgelerde gösterilen gümrük giriş tarife ve istatistik pozisyonunda yer alan eşyanın, farklı vergi oranlarına sahip listelerde bulunup bulunmadığının; Gümrük İdaresince kendiliğinden belirlenebilecek durumda olması karşısında; eşyanın ithalatında, gümrük vergi oranının, (II) sayılı listeye göre %2 olarak beyan edildiğinden bahisle telafi edici vergi tahakkuk ettirilmesinde hukuka uyarlık bulunmamıştır...” denilmek suretiyle kabul edilerek dava konusu işlemin telafi edici vergiye ilişkin hüküm fıkrasının bozulmasına karar verilmiştir²³². **Karar incelendiğinde, gümrük idaresinin ithalat işlemlerinden Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu cetveli dikkate alınmak suretiyle, ödenecek vergiyi kendisinin tespit etmesi gerektiği, telafi edici verginin idarece hesaplanmayıp, mükellefin beyanına bırakılmasının yasaya aykırı olduğu belirtilerek uyuşmazlığın çözülmesini sağladığı görülmektedir.**

Davacı adına tescilli muhtelif gün ve sayılı 74 adet serbest dolaşıma giriş beyannamesi muhteviyatı "hurda pet" isimli ticari eşyaya ait %0,5 oranında alınan çevre katkı payının, 2012/3 sayılı Çevrenin Korunması Yönünden Kontrol Altında Tutulan Atıkların İthalat Denetimi Tebliği uyarınca %1 olması gerektiğinden bahisle ek olarak tahakkuk ettirilen çevre katkı payı ile gecikme zammına vaki itirazın reddine dair işlemin dava konusu edildiği uyuşmazlıkta ilk derece Mahkemesi tarafından, “... 2012/3 sayılı Tebliğin eki, İthali Uygunluk Denetimine Tabi Atıklar başlıklı listede 3915.90.80.00.11 gümrük tarife istatistik pozisyonunda pet (polietilen teraftalat) ambalaj atıklarının bulunduğu belirtilerek, anılan pozisyonda "plastiklerin döküntü kalıntı ve hurdaları"nın yer aldığı, 2012/3 sayılı Tebliğ ekinde yer alan listede eşyanın atık olarak nitelendirilmesine karşın, ithal edilen "hurda pet" ticari isimli eşyanın ise gümrük tarife istatistik pozisyonunda hurda olarak tanımlandığı, ithale konu eşyaya ilişkin alınması gereken gümrük vergileri ile benzeri mali yükümlülüklerin ise ait olunan gümrük tarife istatistik pozisyonlarına göre alınması gerektiği, gümrük tarife istatistik pozisyonunda hurda olarak tanımlandığı hususunda tartışma bulunmayan eşyanın, anılan Tebliğde tanımının farklı olduğu, dolayısıyla atık olarak değerlendirilmesi suretiyle yapılan ek çevre katkı payı tahakkukları ile gecikme zamlarında hukuka uygunluk bulunmadığı...” gerekçesiyle iptaline karar verilmesi sonucu Danıştay tarafından yapılan temyiz incelemesinde, “...Dosyanın incelenmesinden; davaya konu beyannameler

²³² Danıştay 7. Dairesi'nin 28.10.2009 tarih ve E.2007/484, K.2009/4488 sayılı kararı.

*muhteviyatı eşya için %0,5 oranında çevre katkı payı ödendiği, sonradan yapılan inceleme sonucu 2012/3 sayılı Çevrenin Korunması Yönünden Kontrol Altında Tutulan Atıkların İthalat Denetimi Tebliği uyarınca çevre katkı payının eksik alındığından bahisle, çevre katkı payı ile gecikme zammının 15 gün içerisinde ödenmesi gerektiğinin davacıya yazı ile bildirildiği, anılan yazı üzerine de işlemin iptali istemiyle görülmekte olan davanın açıldığı anlaşılmıştır. Yukarıda yer verilen düzenlemelere göre, ek mali yük olarak ithalat vergileri ve dolayısıyla gümrük vergileri kapsamında değerlendirilmesi gereken çevre katkı payının, öncelikle idari bir işlemle tahakkuk ettirilmesi ve yükümlüsüne idari itiraz ve dava açma hakkı tanınması gerekirken bunun yapılmayarak, tahakkukların gecikme zammı ile birlikte doğrudan 6183 sayılı Kanun uyarınca takibinde hukuka aykırılık bulunmadığından, davaya konu işlemi istemin özeti bölümünde yazılı gerekçeyle iptal eden mahkeme kararında, sonucu itibarıyla isabetsizlik görülmemiştir.” denilerek kararın anılan gerekçe ile onanmasına karar verilmiştir²³³. Görüldüğü üzere, ek mali yük olarak **ithalat vergileri ve dolayısıyla gümrük vergileri kapsamında değerlendirilmesi gereken çevre katkı payının, öncelikle idari bir işlemle tahakkuk ettirilmesi ve yükümlüsüne idari itiraz ve dava açma hakkı tanınması gerekirken bunun yapılmayarak, tahakkukların gecikme zammı ile birlikte doğrudan 6183 sayılı Kanun uyarınca takibi hukuka aykırı bulunmuştur.***

Davacı şirketin yapmış olduğu Petrokok ithalatı nedeniyle 4629 sayılı Kanununun geçici 1/A maddesi uyarınca 57.325,00 TL Maden Fonu tahsil edilmesine ilişkin davalı idare işleminin iptali ile anılan miktarın yasal faiziyle birlikte ödenmesi istemi ile açılan bir davada ilk derece Mahkemesi tarafından davanın reddine karar verilmesi üzerine Danıştay tarafından yapılan temyiz incelemesinde, “...*Dava dosyasının incelenmesinden; davacı şirketin yaptığı Petrokok ithalatı sebebiyle mal bedeli üzerinden %10 oranındaki maden fonu tutarı olan toplam 57.325,00 TL'nin ilgili banka şubesine yatırıldığı, sonrasında 4629 sayılı Kanunla 01.01.2002 tarihinden itibaren fonun tamamen yürürlükten kaldırıldığı, dolayısıyla bu tarihten daha sonraki ithalat işlemlerinden fon tahsil edilmesinin hukuka aykırı olduğu iddiasıyla anılan işlemin iptali istemiyle bu davanın açıldığı anlaşılmaktadır. Yukarıda belirtilen mevzuatın birlikte değerlendirilmesinden, 4629 sayılı Yasanın Geçici 1. maddesi ile mülga madencilik fonu ödemesine devam edileceği*

²³³ Danıştay 7. Dairesi'nin 08.11.2018 tarih ve E.2014/5694, K.2018/4857 sayılı kararı.

düzenlenmesine karşın, daha sonra yürürlüğe giren 5217 sayılı Yasada, sadece mülga madencilik fonu gelirlerinin bütçe geliri olarak kaydedileceği belirtilmiş, bu fonun alınmasına devam edileceği yolunda bir kurala yer verilmemiştir. Başka bir anlatımla, 5217 sayılı Yasa, daha önce ödenmesi gerektiği halde ödenmeyen maden fonu kesintilerinin bütçe geliri olarak kaydedileceğini düzenlemektedir. Diğer yandan, 3213 sayılı Maden Kanunu'na eklenen Ek:3.madde ile Bakanlar Kuruluna maden ve petrokok ithalatından, gümrük resmine esas bedelin %2'sine kadar ek ödeme alabilmesi hususunda yetki verilmiş ise de, Bakanlar Kuruluna verilen bu yetki, ek ödemeye ilişkin olup, söz konusu maddede madencilik fonuna ilişkin bir kural yer almamaktadır.

Bu durumda, madencilik fonunun yasal dayanağının bulunmaması nedeniyle, tesis edilen dava konusu işlemden hukuka uyarlık bulunmamaktadır. Öte yandan esasen maden olarak değerlendirilmesi mümkün bulunmayan petrokokun anılan fon kapsamına alınması bakımından da hukuka uygunluk bulunmamaktadır.” demek suretiyle 23.07.2004 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 5217 sayılı Yasa yürürlüğe girdikten sonra maden fonunun yasal dayanağı ortadan kalktığından tahsil edilmesinin hukuka aykırı olduğu tespiti yapılmıştır²³⁴. **Bununla birlikte, ikinci bölümde de yer verildiği üzere, Maden fonu’ nun tahsil edilmesinin hukuka aykırı bulunmasına rağmen, 2019 yıl başına kadar Bakanlar Kurulu kararıyla tahsil edilmeye devam olunmuş, 2019 yıl başından itibaren ton başına fon tahsili sıfıra düşürüldüğünden, fon uygulamadan kalkmış olmaktadır.**

Davacı adına tescilli 10.8.1993 gün ve 72951 sayılı gümrük giriş beyannamesi muhteviyatı eşyanın kıymetinin düşük beyan edildiğinden bahisle ek olarak toplu konut fonu payı tahakkuk ettirilmesine ilişkin işlemin iptalinin istenildiği bir uyuşmazlıkta ilk derece Mahkemesi tarafından, “...*Olay tarihinde yürürlükte bulunan 1615 sayılı mülga Gümrük Kanununun 65'inci maddesinin 1'inci fıkrasında, "İthal konusu eşyanın gümrük vergisine esas olan kıymetinin gümrük vergisi ödeme yükümlülüğünün başladığı tarihteki normal fiyatı olduğu" hükme bağlanmış, maddenin 2'nci fıkrasında da normal fiyat, birbirinden müstakil bir alıcı ile satıcının tam ve serbest rekabet şartları içinde uyduğu farz olunan fiyat olarak tanımlanmıştır. Maddenin 5'inci fıkrasında ise, satış akdinde yazılı bedelin şüpheli görülmesi halinde, gümrük idaresince resen yapılan araştırmaya göre saptanacak*

²³⁴ Danıştay 8. Dairesi'nin 25.09.2012 tarih ve E.2009/5796, K.2012/6545 sayılı kararı.

kıymet üzerinden tahakkuk yapılacağı öngörülmüştür. Olayda, davacı tarafından ithal edilen eşyalar için beyan edilen kıymetin gerçek olmadığı, fatura ve satış sözleşmesine ilişkin belgelerin sahte ya da geçersiz olduğu yolunda herhangi bir iddia ve saptama olmadığı gibi, tahakkuka dayanak alınan 17.1.1997 tarih ve 6 sayılı cevaplı raporun incelenmesinden, idarece bir kıymet tespiti yapılmadan, sadece İtalya Gümrük İdaresinden sağlanan bilgiden bahisle, beyanname ekindeki faturanın gerçeğe aykırı olduğu ileri sürülerek ek tahakkuk yapıldığı anlaşılmıştır. Bu durumda, davacı tarafından faturaya uygun olarak beyan edilen fiyatın, 1615 sayılı mülga Gümrük Kanununun 65'inci maddesinin olay tarihindeki hükmüne göre normal fiyat olduğunun kabulü gerektiğinden, yeterli araştırma ve tespit olmadan yapılan ek tahakkukta hukuki isabet görülmemiştir.” gerekçesiyle davanın kabulüne karar verilmesi üzerine yapılan temyiz başvurusu Danıştay tarafından reddedilerek kararın onanmasına karar verilmiştir²³⁵. Görüldüğü üzere, Danıştay, İthalat işlemleri sırasında alınması gereken vergi ve fonların hesaplanarak tahakkuk ve tahsilinde uygulayıcı konumunda olan Gümrük İdaresi tarafından yapılan hatalı tahakkuk ve uygulamaların önüne geçmek suretiyle, vergilendirmenin yasal düzenlemelere uygun bir biçimde yapılmış olmasını denetlemekte, uygulayıcılara da aynı zamanda yol göstermektedir.

²³⁵ Danıştay 7. Dairesi'nin 13.11.2018 tarih ve E.2017/1229, K.2018/4998 sayılı kararı.

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Genel anlamda dış ticaret, bir ülkedeki tüm gerçek ve tüzel kişilerin diğer ülkelerle yaptıkları her türlü mal alım satımıdır. Dış ticaret; alım satım işlemlerinin teslimi yönünden sınıflandırıldığında ithalat ve ihracat işlemleri olarak ikiye ayrılmaktadır. Ayrıca, bir malı kendi ülkesinde üretmeden, başka bir ülkeden satın alıp, gümrük sahasına sokmadan başka bir ülkeye satmak olarak adlandırılan transit ticaret de dış ticaret türleri arasında yer almaktadır.

Dış ticaret işlemlerinin yaygın olması sebebiyle dünyanın bütün ülkelerinde ihracat, ithalat, gümrük, kambiyo, standardizasyon, teşvik gibi birçok konuda yasal düzenlemeler detaylı bir şekilde yapılmaktadır.

Dış ticaret işlemlerini, ağırlıklı olarak ithalat ve ihracat işlemleri oluşturmakla birlikte, ülkemizde ihracatın teşvik edilmesi ve daha ziyade ithalat işlemlerinden vergi alındığı göz önüne alındığında; dış ticaret işlemleri üzerinden alınan vergilerle ağırlıklı olarak ithalat işlemleri üzerinden alınan vergilerin ifade edilmektedir. Dünya Ticaret Örgütü verilerine göre, 2012-2017 döneminde ABD %13,4' lük bir payla dünya ithalat hacmi içerisinde en yüksek paya sahiptir. Ardından Çin Halk Cumhuriyeti %10,2, Almanya %6,5 paya sahiptir. Dünya ithalat hacminin yaklaşık %30'luk bölümü üç ülkeye ait olup, Türkiye' nin ithalat payı %1,3 civarındadır.

Dünya Ticaret Örgütü verilerine göre, 2012-2017 döneminde ithalat hacmi en yüksek ülke olan ABD'de, eyaletlerce, kongrenin onayı olmaksızın gümrük vergileri konulamayacağını anayasa ile hüküm altına alınmıştır. Buradan da anlaşılacağı üzere ABD vergi sistemi içinde gümrük vergileri konusunda yalnızca federal devlet yetkilidir. ABD'de gümrük uyuşmazlıklarının çözümünün idari ve adli yargı mahkemeleri görev alanı içerisinde değil, ayrı bir uzmanlık alanı olduğu düşüncesiyle kurulan uzmanlaşmış gümrük mahkemelerinde çözümlenmektedir.

Dünya Ticaret Örgütü verilerine göre, 2012-2017 döneminde ithalat hacmi büyüklüğü açısından üçüncü büyük ülke olan Almanya'da, Avrupa Birliği'ne (AB) üye devletlerden biri ile yapılan ithalat işlemlerinde Gümrük Vergisi alınmamaktadır. Avrupa dışından gelen ürünlere AB Ortak Gümrük tarifesi uygulanmaktadır. Gümrük vergisi, özellikle endüstriyel ürünler için ortalama % 4.2 ile oldukça düşüktür. Almanya' da vergi ve benzeri yükümlülüklerle ilişkin uyuşmazlıkların çözümünde bir nevi ihtisas mahkemesi olan "Mali Mahkemeler"

görev yapmakta olup, bu mahkemeler yalnızca vergi konularını içeren davaları karara bağlarlar. Mali mahkemelerin temyiz mercii ise Federal Mali Mahkemeler'dir.

Dünya ticaretinde önemli bir yere sahip olan ABD ve Almanya'da ki uygulama dikkate alındığında, vergi davaları ve özelinde ithalatın vergilendirilmesine ilişkin uyuşmazlıkların çözüm yerinin adli ve idari yargı teşkilatından ayrı yapılanmış uzman mahkemeler tarafından çözümlendiği görülmektedir. Ülkemiz açısından mevcut duruma bakıldığında, dış ticaret işlemlerinin gelişen ve değişen yapısı, vergilendirme işlemlerinin hukuk bilgisinin yanında muhasebe, maliye gibi diğer disiplinlerle iç içe olması, ithalat ve ihracat işlemlerinin ülkenin büyümesine ve gelişmişliğine olan etkisi göz önüne alındığında; bu konuda özel olarak eğitilmiş ve uzmanlaşmış hakimlerin görev yaptığı, idari ve adli yargı yargı teşkilatından bağımsız bir şekilde yapılandırılmış uzman vergi mahkemeleri tarafından uyuşmazlıkların çözümlenmesinin hem dış ticaret ile uğraşan kişi ve şirketlere, hem de ülkemizin kalkınmasına faydalı olacağı düşünülmektedir. Türk vergi yargısı siteminde Vergi Mahkemeleri kararlarına karşı istinaf kanun yolu olarak Bölge İdare Mahkemelerine, temyiz yolu olarak Danıştay'a başvurulabilmektedir. Önerdiğimiz adli ve idari yargı teşkilatından bağımsız bir şekilde yapılandırılmış olan uzman vergi mahkemeleri kararlarına karşı Alman uygulamasında olduğu gibi iki dereceli bir yargılama sistemi benimsenerek temyiz mercii olarak Danıştay'dan bağımsız ve ayrı teşkilatlandırılmış Ulusal Mali Mahkemelerin kurulmasının vergi yargılaması ve vergi sistemimiz açısından daha yararlı olacağı kanaatindeyiz.

Türkiye'de de, ithalat üzerinden alınan vergi ve fonlarla ilgili mevzuat, oldukça karışık ve sık sık değişikliğe uğradığından, işletmelerin yasal düzenlemelerde ki bu değişikliği takip etmeleri oldukça zordur. Hatta, tezin uyuşmazlıkla ilgili bölümünde incelenen kararlardan da görüleceği üzere, vergisel sorumlulukların yerine getirilmesi sırasında idare ile mükellef arasında pek çok uyuşmazlık ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle vergi mevzuatına ilişkin değişikliklerin anayasal olarak daha zorlaştırılması gerekmektedir. Ayrıca vergi mevzuatının sadeleştirilmesinin, özellikle dış ticaret üzerindeki çok sayıda ki vergisel yükümlülüğün tahsil edilmesi sırasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların azalmasına yardımcı olacağı düşünülmektedir.

Gümrük reformu kapsamında hazırlanan Gümrük Kanunu'nun en temel amacı, gümrük mevzuatı ve uygulaması konusunda AB ülkeleri ile oluşturulan

gümrük birliğine uyum sağlamaktır. Bu düzenleme ile birlikte uyumlu bir gümrük düzeninin kurulması sağlanmış, ayrıca gümrük vergileri, gümrük cezaları, kanun yolları gibi birçok konu da açıklığa kavuşturulmuştur.

Gümrük vergisi, dış ticarete konu olan eşyanın miktarı ve kıymeti üzerinden alınan bir vergi türü olduğundan, bu nedenle gümrük vergisinden kaynaklanan uyuşmazlıklarda diğer vergi türlerinde olduğu gibi defter ve belgeler incelenerek çözümlenememekte, eşyanın nitelik ve kıymeti gibi unsurlar üzerinden çözüme kavuşturulmaktadır.

Belirli bir amacın gerçekleştirilmesi için ayrılmış bulunan ve gerektiğinde kullanılmak üzere belli bir hesapta toplanan ve harcanabilen paralar olarak tanımlanabilen ve Türkiye’de bir dönem bütçe içi ve bütçe dışı olmak üzere uygulanan çok sayıdaki fondan birçoğu, yürürlükten kaldırılmış olup, bazı fon uygulamaları halen tahsil edilmeye devam etmektedir.

Tütün fonu, ilk kez 30.07.1988 tarihinde 88/13208 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla, alınmaya başlanmış olup, yasa ile 2001 yılı itibariyle kaldırılmış, fakat ton başına tütün fonu tahsil edilmeye devam edilmiş, 2019 yılı itibariyle de fonun tahsiline fiilen de son verilmiştir.

04.06.1985 tarihinde kabul edilen 3213 sayılı Maden Kanunu’ nun 34’üncü maddesi ile getirilen Maden Fonu ise, kaldırılmasına rağmen, getirilen geçici düzenleme ile tahsil edilmeye devam edilen fon, 2019 yıl başından itibaren ton başına fon tahsili sıfıra düşürülmesiyle, fon uygulamadan da kalkmış olmaktadır.

07.06.1988 tarihinde 88/12944 sayılı kararname ile tahsil edilmeye başlanılan KKDF’ye gelince, vadeli ithalat işlemlerinde KKDF oranı % 6 olarak tahsil edilmeye devam olunmakla birlikte, zaman zaman yayınlanan Bakanlar Kurulu Kararıyla bazı malların ithali sırasında oran “0” olarak uygulandığından tahsil edilmemektedir. Ancak KKDF’ nin özellikle vadeli ithalat işlemlerinden alınması tartışmaya neden olmaktadır. Çünkü, yurtdışından itibarı nedeniyle vadeli mal alabilen ithalatçı firmalar bir bakıma bu fonu ödemekle cezalandırılmış olmaktadır. Ülkemizin dövizinin daha geç ödenmesini sağlayan vadeli ithalat işlemlerinde KKDF tahsil edilmeye devam edilmesinden vazgeçilmesi gerektiği düşünülmektedir.

İthalat işlemleri üzerinden gümrük vergisi dışında özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi gibi alınan vergiler haricinde sayıca bu kadar farklı ve çeşitli fonlar adı altında tahsilatlar yapılması hem ithalat işlemlerine ilişkin mevzuatı daha karmaşık hale getirmekte, hem de çıkacak uyuşmazlık sayısını arttırmaktadır.

Gümrük vergisi haricinde ithalat işlemleri üzerinden alınan vergilere ilişkin vergi idaresi ile mükellefler arasında ortaya çıkan uyuşmazlıklar, Türk Hukuk Sisteminde İdari Yargı teşkilatı içerisinde ilk derece Mahkemesi olarak teşkilatlanmış vergi Mahkemelerinde dava yolu ile çözülebilir. Bu yargılama sırasında 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu hükümlerince yargılama yapılır. İlk derece Mahkemesi tarafından verilen belli bir uyuşmazlık miktarının üzerindeki kararlara karşı istinaf kanun yoluna başvurulabilir. İstinaf mahkemeleri olarak teşkilatlanmış Bölge İdare Mahkemeleri tarafından verilen belli bir uyuşmazlık miktarının üzerindeki kararlara karşı Danıştay'a temyiz yoluna gidilebilir.

Gümrük uyuşmazlıkları ise Gümrük Kanunu'ndaki özel düzenleme gereğince özellik arz etmektedir. Gümrük vergisine ilişkin idari kararlara karşı tebliğden itibaren 15 gün içinde yetkili gümrük Müdürlüğü'ne itiraz yoluna gidilmek zorundadır. Bu itiraz yolu, gümrük uyuşmazlıkları için zorunlu idari başvuru yoludur. Üçüncü bölümde incelenen kararlardan da görüleceği üzere bu idari itiraz tamamlanmadan dava yoluna başvurulması durumunda ilgili Mahkemece merciine tevdi kararı verilip, dilekçe incelenmeyerek ilgili Gümrük Müdürlüğüne gönderilecektir. Bu durum mahkemelerin iş yükünü azaltmak, uyuşmazlıkların hızlı ve ekonomik bir şekilde çözülmesini sağlamak açısından olumlu sonuçlar doğurmaktadır. Başka bir açıdan bakıldığında ise, Vergi Usul Kanunu'na tabi olan vergilerin yükümlüleri için idari başvuru yolları ihtiyari iken, gümrük vergisi yükümlüsü için idari başvurunun zorunlu tutulması adil yargılanma hakkı ve yargıya erişim hakkı açısından sıkıntı yaratmaktadır. Bu nedenle, gümrük vergisinde de Vergi Usul Kanunu'nda yer alan düzenlemelerle paralel bir şekilde idari çözüm yoluna veya yargısal çözüm yoluna başvurma özgürlüğünü sağlanmasının daha yerinde olacağı düşünülebilir.

Yapılan Danıştay kararları incelemesi sonucunda uyuşmazlıkların daha çok eşyanın menşei, kıymet noksanlığı ya da fazlalığı, yanlış tarife, istatistik ve pozisyon numarası bildirilmesi, idari itiraz yolunun zorunlu olması, eşyanın kıymetini etkileyen royalti sözleşmeleri gibi teknik konuların bilinmemesi gibi nedenlerle ortaya çıktığı görülmektedir. Bu nedenle söz konusu beyanı yapan mükelleflerin ve bu beyanları inceleyip değerlendirerek vergilemeyi yapan gümrük görevlilerinin bu konuda özel eğitim almaları ve gümrük idaresinde görev yapan uzmanlaşmış görevliler tarafından yönlendirilmeleri bu tür uyuşmazlıkların azaltılmasında etkili olacaktır.

Yapılan Danıştay kararları incelemesinde dikkat çeken bir başka durum, tarife cetvelinin yorumu hükümlerinden hareketle tarifedeki yeri saptanamayan eşyanın sonuncu sırada kabul edileceğine hükmedildiği, yasada açık hüküm bulunmayan bir durumu tespit edip, yasal boşluğun doldurulmasıyla uyuşmazlığın çözülmesi sağlanmıştır. Bir başka uyuşmazlıkta ise, Gümrük Tarife ve İstatistik Pozisyon cetvelinde eşyanın birden fazla pozisyon numarasına uygun olması halinde eşyanın daha özel nitelendirildiği pozisyonda kabul edilmesi gerektiği yönünde karar verilmiş, yine Mahkemece yasal boşluk doldurulmuştur.

Bir başka Danıştay Kararında ise, Gümrük vergisi tahakkukuna esas olarak beyan edilen kıymetin sahte belgelere dayandığının tespiti halinde, satış bedeli esasının uygulanmayacağı; idarece yapılan araştırma sonucu tespit edilen gerçek satış fiyatının gümrük vergisi tahakkukuna esas alınması gerektiğine hükmedilmiştir. Böylece Kanun'da beyan edilen kıymetin belgelerden tespit edilemediği durumlarda bedelin tespitine ilişkin yöntemler belirlenmekle beraber hangi bedelin esas alınacağı net bir şekilde belirtilmediğinden, bu boşluk yargı mercilerince doldurulmuştur.

Görüldüğü üzere, ithalattan alınan vergiler gibi sürekli değişen ticari ilişkilere bağlı vergilerde yasada tüm ihtimallerin düzenlenmiş olması mümkün olmadığından, mahkeme kararları ile bu boşluklar doldurulup uyuşmazlıklar çözülmektedir. İthalattan alınan vergilerin bu özellikleri dolayısıyla Mahkemeler uygulamada çeşitli sebeplerle yaşanan uyuşmazlıkların çözümünde çok önemli bir görev ifa etmektedirler. Bu nedenle ithalattan alınan vergilere ilişkin uyuşmazlıkların çözümüne dair yargı kararlarının mükellefler ve uygulayıcılar tarafından bilinmesi, taraflara yol göstermesi ve uyuşmazlıkların azalması açısından büyük önem arz etmektedir. Bu amaçla yargılamanın aleniliği ilkesi gereğince mahkeme kararlarına ulaşımı kolaylaştırıcı sistemler kurularak, uygulayıcıların ve mükelleflerin güncel yargı kararlarını takibine imkan sağlanmalıdır.

Tüm bu çıkarılan sonuçlar doğrultusunda, vergi uyuşmazlıklarının çözülmesi amacıyla, bağımsız bir teşkilat yapısıyla (idari ve adli yargı mahkemeleri görev alanında yer almayan) vergi alanında uzmanlaşmış Mahkemelerin kurulması, uzman vergi Mahkemelerinin temyiz incelemelerinin yapılması amacıyla Ulusal Mali Mahkeme'nin kurulması, vergi mevzuatının sadeleştirilmesi ve tedvin edilmesi, vergi mevzuatına ilişkin değişikliklerin yapılmasının anayasal olarak zorlaştırılması, ithalat işlemlerinden gümrük vergisi haricinde alınan vergi ve fonların sayısının azaltılarak sadeleştirme yapılması, İthalattan alınan vergilere ilişkin uyuşmazlıklarda zorunlu

idari başvuru yolunun Vergi Usul Kanunda yer alan düzenlemeye paralel bir şekilde ihtiyari hale getirilmesi, mükelleflerin ve beyannameleri inceleyen gümrük görevlilerinin özel eğitim almaları, ithalat işlemlerinde tüm durumların yasalarda düzenlemesi mümkün olmadığından ve yasal boşluklar Mahkeme kararlarıyla doldurulduğundan Mahkeme kararlarına ulaşımın mükellefler ve uygulayıcılar için kolaylaştıracak düzenlemelerin yapılması tarafımızca önerilmektedir.



KAYNAKÇA

Kitaplar

Akdoğan, Abdurrahman, Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması, 4. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2003.

Arslan, Mehmet, Vergi Hukuku, 7. Baskı, MKM Yayıncılık, 2011.

Aydın, Davut, Ümit Ataman, Haluk Sümer, Adnan Sevim, Dış Ticaret İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No:1866, Eskişehir, Ekim, 2009.

Candan, Turgut, Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, 3.Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2009.

Çağan, Nami, Vergilendirme Yetkisi, İstanbul, 1982.

Çakıcı, Ömer, Mehmet Ceylan, Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu Teori - Uygulama – Mevzuat, Türkiye Bankalar Birliği Yayını, Yayın No: 302, İstanbul, 2014.

Ercan, Tayfun, Gümrük Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları, Adalet Yayınevi, Ankara, 2012.

Erdemol, Haluk, Bankalarda Dış Ticaret İşlemleri ve Uygulama, İstanbul, 1989.

Gözübüyük, Şeref, Turgut Tan, İdare Hukuku İdari Yargılama Hukuku, Cilt 2, 8. Bası, Turhan Kitabevi, 2016.

Gürsoy, Yaser, Dış Ticaret İşlemleri Muhasebesi, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2010.

Karakoç, Yusuf, Genel Vergi Hukuku, 5. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara, 2011.

Karakoç, Yusuf, Vergi Sorunlarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları, Yetkin Yayınları, Ankara, 2007.

Kaya, Feridun, Neslihan Turguttopbaş, Dış Ticaret İşlemleri, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No: 2526, Eskişehir, 2012.

Kızıl, Ahmet, Macide Soğur, Nurdan Örsçelik, İthalat-İhracat İşlemleri Muhasebe Uygulamaları El Kitabı, Der Yayınları, İstanbul, 2013.

Kızılot Şükrü, Zuhul Kızılot, Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, 10. Baskı, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2005.

Kızılot, Şükrü, Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1988.

Kızılot, Şükrü, Metin Taş, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Güncellenmiş 5. Baskı, Gazi Kitabevi, Ocak, 2013.

Kuru, Baki, Ramazan Arslan ve Ejder Yılmaz, Medeni Usul Hukuku, 20. Baskı, Etkin Yayınları, 2009.

Melemen, Mehmet, Uygulamalı Uluslararası Ticaret İşlemleri, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2008.

Mutluer, M. Kamil, Vergi Genel Hukuku, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2005.

Nadaroğlu, Halil, Kamu Maliyesi Teorisi, Genişletilmiş Gözden Geçirilmiş 5. Baskı, Okan Dağıtım, İstanbul, 1983.

Onursal, Erkut, Mevzuat ve Teknik Yönleriyle Dış Ticaret, Seçkin Yayınevi Yayınları, Ankara, 2013.

Öncel, Mualla, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, Vergi Hukuku, 26. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2017.

Öner, Erdoğan, Amerika Birleşik Devletleri Federal Vergi İdaresi: IRS Kuruluşu, Görevleri ve Yeniden Yapılanması, TC Maliye Bakanlığı, Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Yayın No: 2005/366, Ankara, Ocak, 2005.

Öz, Ersan, Dış Ticarete Ulusal ve Uluslararası Vergilendirme, Nobel Kitabevi, Şubat, 2008.

Öztürk, Nazım, Dış Ticaret Kuram Politika Uygulama, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2012.

Saraç, Özgür, Küresel Vergi Rekabeti ve Ulusal Vergi Politikaları Türkiye Değerlendirmesi, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006.

Saygılıoğlu, Nevzat, Adnan Gerçek, Dış Ticaret ve Gümrük, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2007.

Selen, Ufuk, Gümrük İşlemleri ve Vergilendirilmesi, Ekin Kitabevi, Bursa, 2012.

Seyidoğlu, Halil, Ekonomik Terimler Sözlüğü, Güzem Yayınları, İstanbul, 1999.

Şenyüz, Doğan, Adnan Gerçek, Mehmet Yüce, Türk Vergi Sistemi, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2008.

Şenyüz, Doğan, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, Türk Vergi Sistemi, 15. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2018.

Tekin, Abdullah, Ümit Engin Tekin, 4458 Sayılı Gümrük Kanunu'na Göre Gümrük İşlemler Mevzuat-Teori-Uygulama-Vergilendirme, Genişletilmiş ve Güncellenmiş 2. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2018.

Tuncer, Selahattin, Gümrükler ve Gümrük Vergileri (Teori-Uygulama), Yaklaşım Yayınları, Mayıs, 2001.

Tülin Canbay, Dünyada Vergileme Anlayışındaki Değişim, Dora Yayınları, Bursa, 2009.

Utkulu, Utku, İsmail Aydemir, Türkiye'de Dış Ticaret İşlemleri ve Uygulaması (Teoriden Pratiğe), 3. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2010.

Utkulu, Utku, Türkiye'nin Dış Ticareti ve Değişen Mukayeseli Üstünlükler, Dokuz Eylül Üniversitesi Yayınları, İzmir, 2005.

Ürel, Gürol, Vergi Usul Kanunu Uygulaması, 2. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2007.

Üstün, Ümit Süleyman, Nasıl Bir Vergi Denetimi ve Yargısı, 2011 Çağa Hukuk Ödülü, Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul, 2013.

Yurtsever, Hatice, Adnan Erdal, İhracatın Geliştirilmesinde Vergisel Teşvikler: Vergi Resim Harç İstisnası Ve Dahilde İşleme Rejimi Türkiye Örneği, Prof. Dr. Aytaç Eker'e Armağan Kitapta Bölüm, İzmir, 2011, ss.385-401.

Yüce, Mehmet, Mali Yargılama Hukuku, 1. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2014.

Yüce, Mehmet, Ali Çelikkaya, Örnek Uygulamalarla Gümrük Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları, Dora Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2016.

Makaleler

Akbaba, Ahmet, "Fransız İdari Yargı Sistemine Bir Bakış", Ankara Barosu Dergisi, 2014/2, ss.435-463.

Aksoy, Bülent, Mücahit Coşkun, "Türkiye'nin Yakın Dönem Dış Ticaretindeki Değişmeler", Gazi Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi, Cilt 24, Sayı 3, Yıl 2004, ss.397-415.

Çavuş, Mehmet, "Gümrük Vergileri İle İlgili Uyuşmazlıkların, Danıştay Kararları Doğrultusunda, İdari Aşamada Çözümü", E-Yaklaşım Dergisi, Sayı:30, Ocak, 2006, ss.18-37.

Çelik, Binnur, “İthalde Alınan KDV ve Günümüzdeki Önemi”, Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi, 2/99, ss.117-125.

Çevik, Savaş, “Küreselleşen Dünyada Vergi Politikası: Vergi Politikasında Dönüşüm ve Küresel Sorunlar”, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 11, Sayı 3-4, 2003, ss.353-369.

Demir, İhsan Cemil, “ABD Vergi Sistemi ve Gelir İdaresi”, Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi, Sayı: 1, 2008, ss.275-297.

Furtun, İdris Hakan, “Almanya’ da Veraset ve İntikal Vergisi Uygulaması ve Bu Alanda Yapılan Son Değişiklikler”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 58, Sayı: 3, 2009, ss. 579-614.

Gümüşkaya, Gamze, “Türk Vergi Yargılaması Hukuku'nda Duruşma”, İÜHFMC , LXVI, S.2, 2008, ss.15-47.

Hacıköylü, Canatay, “İthalat Sırasında Ödenen Vergiler ve Diğer Mali Yükümlülükler: Türkiye ve Cep Telefonu İthalatı”, Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 2014, s.21-36

Karadiş, Yücel, “Gümrük Vergileri, İtiraz ve İdari Yargıya Başvuru”, Yaklaşım Dergisi, Sayı:157, Ocak, 2006, ss.42-65.

Kolçak, Menşure, “Dış ticaret Vergilerinin Türkiye Ekonomisine Etkileri”, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt: 27, Sayı: 4, 2013, ss.188-209.

Özdemir, Tarık, Hakan Arslaner, “Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözüm Sürecinde Etkinlik Sorunu; Aydın İli Özelinde Bir Çalışma ”, Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt: 4, Sayı: 3, ss.321-340.

Öztürk, Ahmet, “Vergi Usul Kanunu Kapsamındaki Vergi Hatalarında İdari Düzeltme Yolları”, Mali Çözüm Dergisi, Mart-Nisan 2017, ss.62-81.

Pradel, Jean Çev.: Zeynel T. Kangal, “Amerikan, İtalyan Ve Fransız Hukuklarıyla Karşılaştırmalı Olarak Kusurun Kabulü”, TBB Dergisi, Sayı 73, 2007, ss.217-237.

Saygılıoğlu, Nevzat, “4458 Sayılı Yeni Gümrük Kanunu’nun Getirdiği Yenilikler”, Yaklaşım Dergisi, Sayı:128, Ağustos, 2003,ss.32-51.

Serin, Necdet, “Dış Ticaret ve Dış Ticaret Politikası”, Türkiye Ekonomisi Sektörel Analiz, (Yayına Hazırlayan: Ahmet Şahinöz), Ankara: İmaj Yayıncılık, Ekim 2001, ss.305-321.

Tokatlıoğlu, Mircan Yıldız, “Türkiye’de Dış Ticaretin Vergilendirilmesi ve Avrupa Birliği”, Akdeniz Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi, Sayı: 10, 2005, ss.46-72.

Tuncer, Selahattin, “Türk Gümrük Sistemi”, Yaklaşım Dergisi, Sayı:136, Nisan, 2004, ss.11-32.

Yurtsever, Hatice “KKDF Üzerine Değerlendirme”, Yaklaşım Dergisi, Sayı:198, Haziran, 2009, ss.43-61.

İnternet Kaynakları

03.06.1986 Tarih ve 19126 sayılı Resmi Gazete, <http://www.resmigazete.gov.tr>, (Erişim Tarihi: 03.04.2019).

03.12.2010 tarih ve 27801 sayılı Resmi Gazete. <http://www.resmigazete.gov.tr>, (Erişim Tarihi: 03.04.2019).

13.08.1984 tarih ve 84/8492 sayılı Bakanlar Kurulu kararı, <http://www.resmigazete.gov.tr>, (Erişim Tarihi: 19.04.2019).

13.12.1951 tarih, 7981 sayılı Resmi Gazete, <http://www.resmigazete.gov.tr>, (Erişim Tarihi: 18.04.2019).

2009/15685 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, <http://www.resmigazete.gov.tr>, (Erişim Tarihi: 03.04.2019).

2017/10628 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, <http://www.resmigazete.gov.tr>, (Erişim Tarihi: 19.04.2019).

2017/10929 sayılı Bakanlar Kurulu Karar, <http://www.resmigazete.gov.tr>, (Erişim Tarihi: 19.04.2019).

29.05.2008 Tarih, B.07.1.GİB.0.05.71/7100-139 – 54584 Sayılı 2008/4 Sayılı Uygulama İç Genelgesi, <https://kms.kaysis.gov.tr/Home/DetectCookieSupport=1> (Erişim Tarihi: 05.04.2019).

30.12.2018 tarih ve 536 sayılı Cumhurbaşkanı Kararnamesi, 31.12.2018 Tarih, 30642 sayılı RG., <http://www.resmigazete.gov.tr>, (Erişim Tarihi: 04.04.2019).

About America: The Constitution of The United States of America With Explanatory Notes, <http://photos.state.gov/libraries/turkey/231771/PDFs/abd-anayasasi.pdf>, (Erişim Tarihi: 02.04.2019).

Almanya Federal Cumhuriyeti Ekonomisi, <http://www.mfa.gov.tr/almanya-ekonomisi.tr.mfa>, (Erişim Tarihi: 06.01.2019).

Almanya, Gümrük, <https://tebledisticaret.com/tr/ithalat-ihracat/almanya>, (Erişim Tarihi: 05.01.2019).

Association of International Life Offices, The Expatriate Financial Guide to France, France Tax Facts, February, 2013, p.1, <http://www.ailo.org/help/france.pdf>, (Erişim Tarihi: 31.10.2018).

Association of International Life Offices, The Expatriate Financial Guide to Germany, German Tax Facts, January, 2018, p.1, <http://www.ailo.org/germany.pdf>, (Erişim Tarihi: 25.12.2018).

Avrupa Birliği Bakanlığı, Fasil:16 Vergilendirme, https://www.ab.gov.tr/files/EMPB/fasil_sunumlari/fasil16.pdf, (Erişim Tarihi: 04.04.2019).

Aykın, Hasan, “Tütün Fonu Nedir? Niçin Kuruldu? Niçin Kaldırıldı?”, <https://vergidosyasi.com/2019/01/01/tutun-fonu-nedir-nicin-kuruldu-nicin-kaldirildi/>, (Erişim Tarihi: 03.04.2019).

Can, İsmail, “Almanya’da Devletin Yapısı ve Vergi Sistemlerinin Anayasal Dayanağı”, Maliye Dergisi, Sayı: 145, Ocak – Nisan, 2004, s. 37 – 96, http://dergiler.sgb.gov.tr/maliye_dergisi/md145/ismailcan.pdf, (Erişim Tarihi: 31.12.2018); Bundesministerium der Finanzen, Steuern von A bis Z, Berlin, 2002, s.20.

China Briefing, Tax, Accounting and Audit in China, (8th Edition), China, February 2016, <http://www.asiabriefing.com/store/book/tax-accounting-and-audit-in-china-2016-8th-edition5438.html>, (Erişim Tarihi: 05.01.2019).

China Import Customs Duty, <http://www.transcustoms.com/TARIFF/> (Erişim Tarihi: 07.01.2019).

China Tax, <http://www.chinatax.gov.cn/eng/n2367731/index.html> (Erişim Tarihi: 30.12.2018).

Civaner, Emine Çiğdem, Fransa Ülke Raporu, T.C. Başbakanlık Dış Ticaret Müsteşarlığı, İhracatı Geliştirme Etüt Merkezi, Ankara, Nisan, 2011,s.2, http://www.itso.org/docs/pdf/country_reports/fransa_ulke_raporu_2011.pdf, (Erişim Tarihi: 28.12.2018).

Custom Tariff of China, <http://tariff.findthedata.org/l/30/China>, (Erişim Tarihi: 18.02.2019).

Customs Duties in the United States, https://en.wikipedia.org/United_States, (Erişim Tarihi: 05.01.2019).

Çin Ekonomisinin Yapısal Dönüşümü ve Gelişmekte Olan Ülkeler Açısından Sonuçları, 2011, <http://www.Tasam.Org/Tr->, (Erişim Tarihi: 29.12.2018).

Deloitte, Damga Vergisi Oranları, <https://www.verginet.net/dtt/1/Damga-Vergisi-Oranlari.aspx>, (Erişim Tarihi: 19.04.2019).

Deloitte, Taxation and Investment In China, İstanbul, 2017,s.20. <https://www2.deloitte.com2017.pdf>, (Erişim Tarihi: 06.01.2019).

Direction Générale Des Finances Publiques (Public Finances Directorate General) Tax Policy Directorate, Overview Of The French Tax System, France, 2016, <https://www.impots.gouv.fr/frenchtaxsystem.pdf>, (Erişim Tarihi: 03.01.2019).

EU Customs Strategy, https://ec.europa.eu/taxation_customs/general-information-customs/eucustoms-strategy_en, (Erişim Tarihi: 31.03.2019).

Focuseconomics, China Economic Outlook, <https://www.focuseconomic.com> (Erişim Tarihi: 29.12.2018).

France–Customs And Import Duty Tax Calculation Method, <https://customsdutyfree.com>, (Erişim Tarihi: 06.01.2019).

Fransa : Gümrük, <https://tebledisticaret.com/tr/ithalat-ihracat/fransa>, (Erişim Tarihi:05.01.2019).

Fransa Genel Ekonomik Durum-Vergi Düzenlemeleri, Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması (Ticaret) Ve İç Mevzuat Düzenlemeleri Ana Kurallar, 2017 <http://taxauditingymm.com>, (Erişim Tarihi: 05.01.2019).

French Tax System, <http://enter-france.com/investment-guide/french-tax-system>, (Erişim Tarihi: 04.01.2019).

Gelir İdaresi Başkanlığı, GATT Bilgilendirme Rehberi, Ankara, http://www.gib.gov.tr/uluslararası_mevzuat/gatt95.pdf (Erişim Tarihi: 29.12.2018).

German Law and the German Legal System, <https://www.howtogermaany.com/pages/legal.html>, (Erişim Tarihi: 05.01.2019).

Gözler, Kemal, "Fransız Danıştay Kararları", www.idare.gen.tr, (Erişim Tarihi: 05.01.2019).

Gürbulak, Sümeyra, "Türkiye'deki Dış Ticaret Yükümlülükleri", Vergide Gündem, <https://www.vergidegundem.com/4749567> , (Erişim Tarihi: 19.04.2019).

How many countries are there in the world? (2019) <http://www.worldometers.info/howmany-countries/> (Erişim Tarihi: 01.01.2019).

IMF–World Economic Outlook Database, 2018, <https://www.imf.org/country> (Erişim Tarihi: 01.01.2019).

Import Customs Procedures In Germany, <https://en.portal.santandertrade.com/germany>, (Erişim Tarihi: 06.01.2019).

Importing into the United States A Guide for Commercial Importers, <https://web.archive.org/web/20111014231911.pdf> (Erişim Tarihi: 03.01.2019).

İHKİB İstanbul Hazır Giyim Ve Konfeksiyon Arge Şubesi, Fransa Őlke Raporu, Ağustos 2017, <https://www.ihkib.org.tr/> (Erişim Tarihi: 05.01.2019).

İhracat Yönetmeliği, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2006/06> (Erişim Tarihi: 01.01.2019).

Kaya, Sezai, Gümrükte Damga Vergisi, http://sezaikaya.com/post/gumrukte-damga-vergisi_94 (Erişim Tarihi: 19.04.2019).

Kaya, Sezai, İthalatta ÖTV (Konu, Matrah ve Vergilendirme Zamanı), http://sezaikaya.com/post/ithalatta-otv-konu-matrah-ve-vergilendirme-zamani_34, (Erişim Tarihi: 17.04.2019).

Konya Sanayi Odası, Avrupa İşletmeler Ağı, <http://www.een.kso.org.tr> (Erişim Tarihi: 03.01.2019).

KPMG, People's Republic of China Tax Profile, Ağustos, 2014, <https://home.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2015/03/china-tax-profile-2014.pdf>, (Erişim Tarihi: 10.01.2019).

Küreselleşme ve Uluslararası Ekonomik Anlaşmalar, <http://www.akademiktisat.net/calisma/kuresellesme> (Erişim Tarihi: 29.12.2018).

OECD, Details of Tax Revenue – Germany <https://stats.oecd.org> (Erişim Tarihi: 05.01.2019).

OECD, Gross Domestic Product, <https://data.oecd.org/france.htm?> (Erişim Tarihi: 10.01.2019).

OECD, Revenue Statistics United States, <https://www.oecd.org/tax/revenue-statistics-united-states.pdf> (Erişim Tarihi: 02.01.2019).

Öz, Ersan, Faydalı Mali Kavramlar, <http://www.ersanoz.com/faydali-mali-kavramlar.html#tevizin>, (Erişim Tarihi: 01.01.2019).

T.C. Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu, “Fonlar”, <http://www.ydk.gov.tr>, (Erişim Tarihi: 17.04.2019).

T.C. Ticaret Bakanlığı, Dış Ticaret ve Vergiler, <https://eb.ticaret.gov.tr/ABD> (Erişim Tarihi:02.01.2019).

Taş, Bülent, “Tütün Fonunun Kaldırılmasının Türkiye'ye Etkileri”, http://www.tutuneksper.org.tr/files/digerraorlar/Tutun_Fonunun_Kaldrlmasnn_Turki_yeye_Etkileri.pdf, (Erişim Tarihi: 04.04.2019).

TBMM, 4458 sayılı Kanun Gerekçesi, TBMM Mevzuat Bilgi Sistemi, <https://mevzuat.tbmm.gov.tr/mevzuat>, (Erişim Tarihi: 16.01.2019).

TBMM, Bazı Fonların Tasfiyesi Hakkında Kanun Tasarısı ve Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu (1/819) “Bazı Fonların Tasfiyesi Hakkında Kanun Tasarısı” genel gerekçesi, <https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar.pdf>, (Erişim Tarihi: 03.04.2019).

Ticaret Bakanlığı, Dış Ticaret İstatistikleri, <https://www.ticaret.gov.tr/dis-ticaretistatistikleri>, (Erişim Tarihi : 29.12.2018).

Tüğen, Kâmil, Ayşe Günay Bekâr, Fatma Yapıcı, Türkiye’de Bütçe Dışı Fon Uygulamaları: Türkiye Varlık Fonunun Değerlendirilmesi, <http://www.izceas.org>, (Erişim Tarihi: 17.04.2019).

Türk Dil Kurumu, İktisat Terimleri Sözlüğü, <http://www.tdk.gov.tr>, (Erişim Tarihi: 26.12.2018).

U.S. Customs and Border Protection, <http://www.cbp.gov>, (Erişim Tarihi: 03.01.2019).

U.S. Customs Court, <https://www.fjc.gov/u.s.-customs>, (Erişim Tarihi: 06.01.2019).

World GDP Ranking 2018, <http://statisticstimes.com/economy/projected-world-gdp-ranking.php>, (Erişim Tarihi: 01.01.2019).

World Trade Organization, International Trade Statistics, <http://stat.wto.org/StatisticalProgram/Home.aspx> (Erişim Tarihi: 29.12.2018).

Funda Başaran Yavaşlar, “Uzlaşma Uygulaması Hukuka Uygun Mu?”, <http://www.fundabasaran.net/UZLA-UYGULAMASI-HUKUKA-UYGUN-MU>, (09.01.2019).

Yayman, Derya, “ABD ve Türk Vergi Sistemlerinin Karşılaştırmalı Analizi”, İİB International Refereed Academic Social Sciences Journal, Volume: 10, 2013, ss. 270-294, <http://www.iibdergisi.com>, (Erişim Tarihi: 01.01.2019).

Tezler

Aka, Yiğit, “Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Vergi Mahkemelerinin Yeri Ve Önemi”, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim dalı Mali Hukuk Programı Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 2009.

Tuncer, Denizhan, Vergi Tekniği Açısından Gümrük Vergisinin Değerlendirilmesi, Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Bursa, 2007.

Kanunlar

T.C. 1982 Anayasası

07.10.2009 tarihli Gümrük Yönetmeliği

2 Seri Nolu Gümrük Genel Tebliği

2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu

27.08.2011 tarihli Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği

2872 Sayılı Çevre Kanunu

3577 Sayılı İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesi Hakkında Kanun

4458 Sayılı Gümrük Kanunu

6111 Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde

Kararnemelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun

Yargı Kararları

Danıştay 7. Dairesi'nin 14.05.2001 tarih E:2000/3109, K:2001/1525 sayılı kararı.

Danıştay 7. Dairesi'nin 16.06.2004 tarih E:2003/2828, K:2004/1834 sayılı kararı.

Danıştay 7. Dairesi'nin 23.09.2004 tarih E:2001/2819, K:2004/2298 sayılı kararı.

Danıştay 7. Dairesi'nin 05.05.2005 tarih E:2004/248, K:2005/909 sayılı kararı.

Danıştay 7. Dairesi'nin 30.05.2006 tarih ve E.2005/1122, K.2006/1928 sayılı kararı.

Danıştay 7. Dairesi'nin 02.10.2006 tarih E:2004/2255, K:2006/2841 sayılı kararı.

Danıştay 7. Dairesi'nin 15.02.2007 tarih ve E.2005/108, K.2007/524 sayılı kararı.

Danıştay 7. Dairesi'nin 15.11.2007 tarih ve E.2005/1266, K.2007/4680 sayılı kararı.

Danıştay 7. Dairesi'nin 18.2.2009 tarih ve E.2008/3090, K.2009/1070 sayılı kararı.

Danıştay 7. Dairesi'nin 17.06.2009 tarih E:2008/1832, K:2009/3063 sayılı kararı.

Danıştay 7. Dairesi'nin 28.10.2009 tarih ve E.2007/484, K.2009/4488 sayılı kararı.

Danıştay 7. Dairesi'nin 27.01.2010 tarih E:2009/1868, K:2010/297 sayılı kararı.

Danıştay 7. Dairesi'nin 28.01.2010 tarih E:2010/156, K:2010/438 sayılı kararı.

Danıştay 7. Dairesi'nin 20.10.2011 tarih ve E.2008/3374, K.2011/7396 sayılı kararı.

Danıştay 7. Dairesi'nin 06.02.2012 tarih E:2008/396, K:2012/323 sayılı kararı.

Danıştay 7. Dairesi'nin 05.03.2012 tarih E:2008/1358, K:2012/565 sayılı kararı.

Danıştay 7. Dairesi'nin 22.03.2012 tarih E:2009/1702, K:2012/924 sayılı kararı.
Danıştay 7. Dairesi'nin 19.04.2012 tarih ve E.2010/3661, K.2012/1472 sayılı kararı.
Danıştay 7. Dairesi'nin 12.06.2012 tarih ve E.2008/5464, K.2012/3097 sayılı kararı.
Danıştay 8. Dairesi'nin 25.09.2012 tarih ve E.2009/5796, K.2012/6545 sayılı kararı.
Danıştay 7. Dairesi'nin 22.05.2013 tarih E:2009/3142, K:2013/2696 sayılı kararı.
Danıştay 7. Dairesi'nin 10.06.2013 tarih E:2009/6001, K:2013/3169 sayılı kararı.
Danıştay 7. Dairesi'nin 06.05.2014 tarih ve E.2012/1590, K.2014/2400 sayılı kararı.
Danıştay 7. Dairesi'nin 23.10.2014 tarih E:2013/336, K:2014/4636 sayılı kararı.
Danıştay 7. Dairesi'nin 23.10.2014 tarih E:2011/3332, K:2014/4622 sayılı kararı.
Danıştay 7. Dairesi'nin 21.11.2014 tarih E:2011/9257, K:2014/6085 sayılı kararı.
Danıştay 7. Dairesi'nin 07.07.2015 gün ve E:2014/1026; K:2015/1746 sayılı kararı.
Danıştay 7. Dairesi'nin 05.11.2015 tarih ve E.2012/1121, K.2015/5534 sayılı kararı.
Danıştay 7. Dairesi'nin 6.11.2015 tarih E:2012/25, K:2015/5581 sayılı kararı.
Danıştay 7. Dairesi'nin 16.12.2015 tarih E:2012/5499, K:2015/7472 sayılı kararı.
Danıştay 7. Dairesi'nin 24.12.2015 tarih E:2012/4787, K:2015/7731 sayılı kararı.
Danıştay 7. Dairesi'nin 21.1.2016 tarih E:2012/6390, K:2016/320 sayılı kararı.
Danıştay 7. Dairesi'nin 17.2.2016 tarih ve E.2013/1788, K.2016/1810 sayılı kararı.
Danıştay 7. Dairesi'nin 23.02.2016 tarih E:2012/4808, K:2016/1899 sayılı kararı.
Danıştay 7. Dairesi'nin 30.03.2016 tarih ve E.2013/6141, K.2016/3543 sayılı kararı.
Danıştay 7. Dairesi'nin 29.11.2017 tarih E:2017/1966, K:2017/6233 sayılı kararı.
Danıştay 7. Dairesi'nin 17.10.2018 tarih ve E.2014/3574, K.2018/4509 sayılı kararı.
Danıştay 7. Dairesi'nin 19.10.2018 tarih ve E.2015/4828, K.2018/4583 sayılı kararı.
Danıştay 7. Dairesi'nin 08.11.2018 tarih ve E.2014/5694, K.2018/4857 sayılı kararı.
Danıştay 7. Dairesi'nin 13.11.2018 tarih ve E.2017/1229, K.2018/4998 sayılı kararı.
Danıştay 7. Dairesi'nin 21.11.2018 tarih E:2018/32, K:2018/5148 sayılı kararı.
Danıştay 7. Dairesi'nin 27.11.2018 tarih E:2016/7028, K:2018/5186 sayılı kararı.
Danıştay 7. Dairesi'nin 17.12.2018 tarih ve E.2016/12405,K.2018/5926 sayılı kararı.
Danıştay 7. Dairesi'nin 18.12.2018 tarih ve E.2018/2096, K.2018/6030 sayılı kararı.