

**T.C.**  
**CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**  
**MALİYE ANABİLİM DALI**  
**MALİ HUKUK PROGRAMI**  
**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**GÜMRÜK VERGİSİ UYUŞMAZLIKLARININ**  
**İDARİ VE YARGISAL AŞAMADA ÇÖZÜM YOLLARI**

**SELİN KILINÇ**

**DANIŞMAN**

**Doç. Dr. HATİCE YURTSEVER**

**MANİSA**

**2014**

## ÖZET

Gümrük vergisi, gümrüğe tabi olan ticari eşyanın yer değiştirmesi nedeniyle, bu eşyanın miktarı veya değeri üzerinden alınan, ekonomik, sosyal ve mali fonksiyonlarının yanında önemli bir dış ticaret ve ekonomi politikası aracı olan bir vergi türüdür. Aynı zamanda harcamalar üzerinden alınan dolaylı bir vergi türü olan gümrük vergisi, gelir ve kurumlar vergisi gibi belirli aralıklarla alınan bir vergi türü olmadığından, dış ticarete konu olan eşyanın gümrüğe geldiği anda bir defaya mahsus olmak üzere alınmaktadır.

Gümrük vergileri, Vergi Usul Kanunu (VUK)'nun ikinci maddesine göre bu kanun kapsamı dışında tutulmuştur. Bu nedenle, gümrük vergilerinin usul ve uygulama esasları 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nda düzenlenmiştir. Bu kanun ile, dış ticarete konu olan eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesine girişinden başlayıp, eşyaya uygulanacak işlemlerin sırasına göre bir sistematik oluşturulmuştur. Diğer tüm vergilerde olduğu gibi gümrük vergisinde de zorunlu aşamalar olan tarh, tahakkuk ve tahsil aşamaları Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'na bağlı ayrı bir kuruluş niteliği olan Gümrükler Genel Müdürlüğü tarafından, Gümrük Kanunu hükümlerine uygun olarak yürütülmektedir.

Gümrük vergisinden doğan uyuşmazlıkların çözüm süreci, diğer vergilerde oluşan süreçten farklı bir yapıya sahiptir. Gümrük vergisi uyuşmazlıkları öncelikle idari aşamada çözümlenmek zorundadır. Ancak idari aşamada çözümlenemeyen uyuşmazlıklarda yargı yoluna başvurulabilmektedir. Gümrük vergisinden doğan uyuşmazlıkların yargı aşamasına taşınması halinde, meydana gelen uyuşmazlıkların çözümü için 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu (İYUK) hükümleri uygulanmaktadır.

Çalışmamız üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde genel olarak gümrük vergileri ele alınacaktır. Gümrük vergilerinin sistematigi detaylı bir şekilde incelendikten sonra çeşitli ülke uygulamalarına yer verilecektir. İkinci bölümde, gümrük kabahat ve cezaları incelenip gümrük vergisi uyuşmazlıklarının idari aşamadaki çözüm yolları açıklanacaktır. Çalışmanın son bölümünde ise gümrük vergisi uyuşmazlıklarının yargısal aşamada çözüm yolları incelenecektir.

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

## ABSTRACT

Tariff takes from the exchange of a commercial product and tariff gets from product's quantity or value in economic, social and financial ways. Tariff is an important tax type which allows getting a tax from international commerce. At the same time, tariff is a kind of tax which taken on indirect taxes. Tariff is not like income or corporation tax so, when commercial product came to the custom zone, tariff gets on this commercial product once a time.

Tariffs is exempted from procedure law tax's second article. For that reason, tariff's applying standards and other rules are put in holder via 4458 number Tariff Law. With this article, when international commerce came into country zone, the procedure will start to come through. Like all other tax types, tariff has the same 4T rule and taxation is carried out by ministry of customs and trade.

Incompatibilities which occurs from tariffs, try to be resolve in different ways from other incompatibilities on other common taxes. Tariff is resolved in managerial degree. If tariff incompatibilities come to jurisdiction degree, to solve this incompatibilities 2577 number tariff law applies.

Our work will be formed in 3 parts. In the first stage, tariff will be handle in a general way. Tariff's systematic try to be search in detailed and after this part, we will try to compare our tariff system with some other country's systems. In the second part, tariff incompatibilities try to be explain and handle and in last stage, we try to explain tariff's incompatibilities solutions in jurisdiction way.

**Key Words:** Customs, Tariff, Tax Judgement, Tariff Incompatibilities

## YEMİN METNİ

Yüksek Lisans / Doktora tezi olarak sunduğum “Gümrük Vergisi Uyuşmazlıklarının İdari ve Yargısal Aşamada Çözüm Yolları” 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.

Tarih  
.../.../2014  
Adı Soyadı  
Selin KILINÇ

## TEZ SAVUNMA SINAV TUTANAĞI

Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü 03.09.2014 tarih ve 18/12 sayılı toplantısında oluşturulan jürimiz tarafından Lisans Üstü öğretim Yönetmeliği'nin 24. Maddesi gereğince Enstitümüz Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Yüksek Lisans Programı öğrencisi Selin KILINÇ'ın "Gümrük Vergisi Uyuşmazlıklarının İdari ve Yargısal Aşamada Çözüm Yolları" konulu tezi incelenmiş ve aday 18.09.2014 tarihinde saat 10:30'da jüri önünde tez savunmasına alınmıştır.

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

BAŞARILI olduğuna	<input checked="" type="checkbox"/>	<u>OY BİRLİĞİ</u>	<input checked="" type="checkbox"/>
DÜZELTME yapılmasına	* <input type="checkbox"/>	<u>OY ÇOKLUĞU</u>	<input type="checkbox"/>
RED edilmesine	** <input type="checkbox"/>	ile karar verilmiştir.	

\* Bu halde adaya 3 ay süre verilir.

\*\* Bu halde adayın kaydı silinir.

BAŞKAN  
Doç. Dr. Hatice YURTSEVER  
(Danışman)

Doç. Dr. Mustafa MİYNAT

Yrd. Doç. Dr. İlkey İLBER

<u>Evet</u>	<u>Hayır</u>
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
*** Tez, burs, ödül veya Teşvik prog. (Tüba, Fullbright vb.) aday olabilir	
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Tez, mutlaka basılmalıdır	
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Tez, mevcut haliyle basılmalıdır	
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Tez, gözden geçirildikten sonra basılmalıdır.	
<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Tez, basımı gereksizdir.	
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

## İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	i
ABSTRACT .....	ii
YEMİN METNİ .....	iii
TEZ SAVUNMA TUTANAĞI.....	iv
İÇİNDEKİLER .....	v
TABLolar LİSTESİ.....	xiii
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	xiv
KISALTMALAR .....	xv
GİRİŞ .....	1

### BİRİNCİ BÖLÜM

#### GENEL OLARAK GÜMRÜK VERGİLERİ VE SİSTEMATİĞİ

<b>I. GÜMRÜK KANUNU GEREKÇESİ, KAPSAMI, ÖZELLİKLERİ VE YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER.....</b>	<b>3</b>
A. Gümrük Kanunu'nun Gerekçesi.....	3
B. Gümrük Kanunu'nun Kapsamı.....	4
C. Gümrük Kanunu'nun Özellikleri.....	6
1. Gümrük Kanunu Bir Uyum Yasasıdır .....	6
2. Gümrük Kanunu Geniş Kapsamlı Bir Çerçeve Yasasıdır.....	7
3. Gümrük Kanunu Bir Vergi Kanunudur .....	7
4. Gümrük Rejimleri Yeni Baştan Düzenlenmiştir .....	7
D. Gümrük Kanunu'nda Yapılan Değişiklikler .....	7
1. 5911 Sayılı Gümrük Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'la Yapılan Değişiklikler .....	8
2. 6455 Sayılı Gümrük Kanunu İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'la Yapılan Değişiklikler .....	9
<b>II. GÜMRÜK VERGİSİNİN TANIMI, NİTELİĞİ, TARİHÇESİ .....</b>	<b>10</b>
A. Gümrük Vergisinin Tanımı .....	11
B. Gümrük Vergisinin Amacı ve Niteliği .....	12

C. Gümrük Vergisinin Tarihçesi .....	15
1. Osmanlı İmparatorluğu Öncesi .....	15
2. Osmanlı İmparatorluğu Dönemi .....	16
a. Tanzimat Öncesi Dönemi .....	16
b. Tanzimat Sonrası Dönem .....	17
3. Cumhuriyet Dönemi .....	18
<b>III. GÜMRÜK VERGİSİNİN EKONOMİK ETKİLERİ .....</b>	<b>19</b>
A. Gelir Etkisi .....	21
B. Üretim (Koruma) Etkisi .....	21
C. Tüketim Etkisi .....	22
D. Bölüşüm (Yeniden Dağıtım) Etkisi .....	22
<b>IV. GÜMRÜK VERGİSİNİN SİSTEMATİK AÇIKLAMASI .....</b>	<b>23</b>
A. Gümrük Vergisinin Unsurları .....	23
1. Gümrük Vergisinin Konusu .....	23
2. Gümrük Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay .....	24
3. Gümrük Vergisinde Yükümlülük .....	25
4. Gümrük Vergisinde Matrah (Kıymet) .....	25
5. Gümrük Vergisinde Muafiyet ve İstisnalar .....	26
6. Gümrük Vergisinde Tarife ve Oran .....	29
B. Gümrük Vergisinde Vergilendirme İşlemleri .....	30
1. Gümrük Vergisinde Tarh .....	31
2. Gümrük Vergisinde Tebliğ .....	33
3. Gümrük Vergisinde Tahakkuk .....	34
4. Gümrük Vergisinde Teminat .....	34
5. Gümrük Vergisinin Ortadan Kalkması .....	35
a. Ödeme .....	36

b. Gümrük Vergisine Konu Eşyanın Beyan Edilme Özelliğini Yitirmesi .....	36
c. Gümrük Vergisinin Geri Verilmesi veya Kaldırılması .....	36
d. Gümrük Beyannamesinin İptali .....	38
e. Gümrük Vergisinin Zamanaşımına Uğraması.....	39
f. Gümrük Vergisi Affi.....	40
<b>V. ÇEŞİTLİ ÜLKELERDE GÜMRÜK VERGİSİ UYGULAMALARI.....</b>	<b>40</b>
A. Amerika Birleşik Devletleri .....	41
B. Çin .....	42
C. Rusya .....	44
D. Fransa .....	45
E. Avustralya.....	46

## İKİNCİ BÖLÜM

### GÜMRÜK UYUŞMAZLIKLARI VE İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜM YOLLARI

<b>I. GÜMRÜK KABAHTLARI (GÜMRÜK SUÇLARI) VE CEZALARI .....</b>	<b>48</b>
A. Gümrük Cezalarının Tanımı, Nitelikleri ve Cezanın Kesilmesinin Ön Koşulları .....	48
1. Gümrük Cezalarının Tanımı .....	48
2. Gümrük Cezalarının Nitelikleri.....	49
3. Gümrük Cezalarının Kesilmesinin Ön Koşulları .....	50
a. Tahakkukun Kesinleşmesi.....	50
b. Zamanaşımı .....	51
B. Gümrük Kanunu'nda Düzenlenen Gümrük Kabahatleri ve Cezaları.....	53
1. Vergi Kaybına Neden Olan Gümrük Kabahatleri ve Cezaları.....	53
a. Vergi Kaybı Kavramı .....	53
b. Vergi Kaybına Neden Olan Gümrük Kabahatinin Tanımı .....	54
c. Vergi Kaybına Neden Olan Gümrük Kabahatinin Unsurları .....	54
c.a. Maddi Unsur .....	54



c.b. Manevi Unsur .....	55
c.c. Hukuka Aykırılık .....	55
d. Vergi Kaybına Neden Olan İşlemlere Uygulanacak Cezalar .....	55
2. Usulsüzlük Gümrük Kabahatleri ve Cezaları .....	60
a. Usulsüzlük Kavramı .....	60
b. Usulsüzlük Gümrük Kabahatinin Tanımı .....	61
c. Usulsüzlük Gümrük Kabahatinin Unsurları .....	62
c.a. Maddi unsur .....	62
c.b. Manevi unsur .....	63
c.c. Hukuka Aykırılık .....	63
d. Usulsüzlüklere İlişkin Cezalar .....	63
3. Gümrük Kanunu'nda Ayrı Ceza Tayin Edilmemiş Haller .....	67
C. Gümrük Para Cezalarında İndirim .....	67
D. Gümrük Para Cezalarının Tahsili ve Taksitlendirilmesi .....	68
<b>II. GÜMRÜK VERGİSİ UYUŞMAZLIKLARI .....</b>	<b>70</b>
A. Gümrük Vergisi Uyuşmazlığının Tanımı .....	70
B. Gümrük Vergisi Uyuşmazlığının Kapsamı .....	71
<b>III. GÜMRÜK VERGİSİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜM YOLLARI .....</b>	<b>72</b>
A. Uzlaşma .....	73
1. Uzlaşmanın Kapsamı .....	74
2. Uzlaşmaya Konu Olabilecek Alacaklar .....	75
3. Uzlaşmaya Konu Olamayacak Alacaklar .....	75
4. Uzlaşma Komisyonlarının Oluşumu, Sorumlulukları ve Yetkisi .....	76
5. Uzlaşmaya Başvuru, Usul ve Süreler .....	77
6. Uzlaşma Talebinin ve Uzlaşmanın Sonuçları .....	79

B. İtiraz.....	81
1. İtirazın Nedenleri .....	81
2. İtiraz Dilekçesinde Bulunması Gereken Hususlar ve Dilekçenin Verileceği Makamlar .....	82
3. İtirazın Süresi .....	83
4. İtirazın İncelenmesi ve Karara Bağlanması .....	84
C. Tahlile İtiraz - İkinci Tahlil .....	86
<b>IV. VUK'NDA YER ALAN İDARİ ÇÖZÜM YOLLARI İLE GÜMRÜK KANUNU'NDA YER ALAN İDARİ ÇÖZÜM YOLLARININ BENZERLİK VE FARKLILIKLARI.....</b>	<b>87</b>
1. Pişmanlık ve İslah .....	87
2. Cezalarda İndirim.....	88
3. Uzlaşma.....	90
4. İtiraz .....	92

### ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

#### GÜMRÜK VERGİSİ UYUŞMAZLIKLARININ YARGISAL AŞAMADA

#### ÇÖZÜM YOLLARI

<b>I. VERGİ YARGISINA HAKİM OLAN İLKELER.....</b>	<b>94</b>
A. Re'sen Araştırma İlkesi .....	94
B. Yazılı Olma İlkesi.....	95
C. Toplu Yargılama Usulü İlkesi .....	95
D. Kıyas Yasağı İlkesi.....	95
<b>II. VERGİ YARGISI ORGANLARI .....</b>	<b>96</b>
A. Vergi Mahkemeleri .....	96
B. Bölge İdare Mahkemeleri .....	97
C. Danıştay.....	97
<b>III. VERGİ YARGILAMASI USULÜ .....</b>	<b>98</b>

A. Vergi Davasının Kapsamı, Niteliği, Konusu.....	99
1. Kapsamı .....	99
2. Niteliği .....	100
3. Konusu .....	102
B. Vergi Davasında Görev ve Yetki .....	103
1. Görev.....	104
2. Yetki.....	106
3. Mercî Tayini.....	109
4. Bağlantılı Davalar .....	110
C. Vergi Davasında Taraflar .....	110
1. Davacı .....	111
2. Davalı .....	112
3. Üçüncü Kişilerin Tarafların Yanında Yer Alması .....	112
a. Davaya Katılma.....	112
B. Davanın İhbarı .....	113
D. Davanın Açılması.....	113
1. Dava Dilekçesi .....	113
2. Dilekçenin Verileceği Yerler .....	114
3. Aynı Dilekçe İle Dava Açılabilecek Haller .....	115
4. Dilekçe Üzerine Uygulanacak İşlemler .....	115
E. Dava Açma Süresi .....	116
1. Dava Açma Süresinin Başlaması .....	117
2. Dava Açma Süresinin Hesaplanması .....	118
F. Dava Açmanın Sonuçları .....	118
1. Yürütmenin Durdurulması .....	118
2. Zamanaşımı Süresinin Kesilmesi.....	123

3. Derdestlik .....	124
4. Hüküm Verme .....	125
G. Davanın Görüşülmesi ve Karar .....	125
1. Davanın Görüşülmesi.....	125
a. Dilekçe Üzerine İlk İnceleme.....	125
b. İlk İnceleme Üzerine Verilecek Karar .....	127
c. Tebligat ve Cevap Verme.....	128
d. Duruşma .....	129
e. Dosyaların İncelenmesi .....	130
2. Karar.....	131
a. Davaların Karara Bağlanması .....	131
b. Kararların Uygulanması .....	133
c. Kararların Açıklanması .....	133
d. Yanlışlıkların Düzeltilmesi .....	135
H. Vergi Davasının Sonuçları .....	136
<b>IV. VERGİ YARGILAMASINDA KANUN YOLLARI.....</b>	<b>138</b>
A. Olağan Kanun Yolları .....	138
1. İtiraz .....	138
a. İtirazın Süresi ve Şekli .....	139
b. İtirazın Nedenleri .....	140
c. İtiraz Başvurusunun Bölge İdare Mahkemesinde İncelenmesi ve Karar .....	140
2. Temyiz.....	142
a. Temyiz Edilemeyecek Kararlar.....	142
b. Temyiz Süresi.....	143
c. Temyiz Talebinde Bulunabilecek Kişiler.....	144
d. Temyiz Nedenleri.....	145

e. Temyiz Usulü .....	146
f. Temyiz İncelemesi ve Karar .....	148
3. Kararın Düzeltilmesi .....	149
a. Kararın Düzeltilmesine Konu Olabilecek ve Olamayacak Kararlar .....	150
b. Kararın Düzeltilmesinde Süre .....	151
c. Kararın Düzeltilmesinin Nedenleri .....	151
d. Kararın Düzeltilmesi Talebinde Bulunabilecek Kişiler .....	151
e. Düzeltme Talebi ve Talebin İncelenerek Karara Bağlanması .....	152
B. Olağanüstü Kanun Yolları .....	152
1. Kanun Yararına Bozma .....	153
2. Yargılamannın Yenilenmesi .....	154
a. Yargılamannın Yenilenmesine Konu Olabilecek Kararlar .....	155
b. Yargılamannın Yenilenmesinin Şartları .....	155
c. Yargılamannın Yenilenmesinin Nedenleri .....	156
d. Yargılamannın Yenilenmesinde Süre .....	157
e. Yargılamannın Yenilenmesi İsteminde Taraflar .....	158
f. Yargılamannın Yenilenmesi İsteminin İncelenmesi ve Karar .....	158
<b>SONUÇ VE DEĞERLENDİRME .....</b>	<b>160</b>
<b>KAYNAKÇA .....</b>	<b>166</b>

## TABLULAR LİSTESİ

	<b>Sayfa</b>
Tablo 1: Dış Ticaret Üzerinden Alınan Vergilerin Bütçe İçindeki Payı .....	19
Tablo 2: Gümrük Vergisi Oranlarına İlişkin Tablodan Bir Kesit .....	31
Tablo 3: Vergi Yargısında Davacı Olabilecekler ve Dava Konuları .....	111

## ŞEKİLLER LİSTESİ

**Sayfa**

Şekil 1: Gümrük Vergilerinin Kısmi Denge Etkileri ..... 19

## 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
ATO	.....	Australia Taxation Office
bkz.	.....	Bakınız
CIF	.....	Cost, Insurance, Freight (Mal Bedeli, Sigorta, Navlun)
E.	.....	Esas
EEC	.....	European Economic Council (Avrupa Ekonomik Topluluğu)
EFTA	.....	European Free Trade Association (Avrupa Serbest Ticaret Bölgesi)
EU	.....	European Union (Avrupa Birliği)
FOB	.....	Free On Board (Gemi Güvertesinde Teslim)
G.T.İ.P.	.....	Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu
GSMH	.....	Gayri Safi Milli Hasıla
GST	.....	Goods and Services Tax (Mal ve Hizmet Vergisi)
HUMK	.....	Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu
İYUK	.....	İdari Yargılama Usulü Kanunu
K.	.....	Karar
KDV	.....	Katma Değer Vergisi
KK	.....	Kabahatler Kanunu
MOF	.....	Margin of Finance (Finansal Marj)
ÖTV	.....	Özel Tüketim Vergisi



RBA	.....	Reserve Bank of Australia (Avustralya Merkez Bankası)
s.	.....	Sayfa
ss.	.....	Sıralı Sayfa
T.C.	.....	Türkiye Cumhuriyeti
TBB	.....	Türkiye Barolar Birliği
TBMM	.....	Türkiye Büyük Millet Meclisi
TL	.....	Türk Lirası
USA	.....	United States of America (Amerika Birleşik Devletleri)
VAT	.....	Value Added Tax (Katma Değer Vergisi)
vb.	.....	Ve Benzeri
VUK	.....	Vergi Usul Kanunu
WTO	.....	World Trade Organisation (Dünya Ticaret Organizasyonu)
yy.	.....	Yüzyıl

## GİRİŞ

Devletin egemenlik gücüne dayanarak kamu hizmetlerinin finansmanı sağlamak amacıyla aldığı en önemli gelir kaynaklarından birini vergiler oluşturmaktadır. Vergiler, ülke içerisinde yapılan faaliyetlerden alınabildiği gibi uluslararası alanda yapılan ticaret üzerinden de alınabilmektedir. Dış ticaret üzerinden alınan en önemli vergi türleri arasında gümrük vergisi yer almaktadır.

Bir tür dış ticaret vergisi olarak da bilenen gümrük vergisinin tarihi çok eskilere dayanmaktadır. Hatta bilinen en eski vergi türlerinden biri olduğu bilinmektedir.

Gümrük vergisi, gümrüğe tabi olan ticari eşyanın ülkeler arasında yer değiştirmesi sonucunda, ticari eşyanın miktarı ya da değeri üzerinden alınan bir tür vergi olarak tanımlanmaktadır. Gümrük vergisi, ekonomik, sosyal ve mali fonksiyonları içeren önemli bir dış ticaret ve ekonomi politikası aracı olarak görülmektedir.

Gümrük vergisinin en önemli amaçlarından biri devlete gelir sağlamaktır. Bu verginin geçmişine bakıldığında, devlete önemli ölçüde gelir sağladığı görülmektedir. Ancak uluslararası alanda sınırların kalkması ve yapılan anlaşmalar sonucunda gümrük vergisinin mali amacı büyük ölçüde önemini kaybetmiştir. Gümrük vergisinden elde edilen oransal payın küçük olması, bu vergilerin önemsiz olduğu anlamına gelmemektedir. Çünkü gümrükler, bir devletin egemenlik hakkının temelini oluşturmaktadır.

Gümrük vergisinin mali amacının yanı sıra ekonomik ve politik amacı da büyük önem taşımaktadır. Dış ticaret politikası aracı olarak kullanılan gümrük vergileri, ülkelerin yurt içindeki sanayileri korumak amaçlı kullanılmasını sağlamıştır. Bir başka deyişle, ülkeye yapılan mal girişlerini, ülke çıkarlarının gerektirdiği biçimde koruma altına almayı sağlamıştır.

Dünyada dış ticaretin serbestleştirilmesi gümrük vergisinin önemini azaltmamıştır. Bu alanda yapılan gümrük birliği anlaşmaları karşısında daha da karmaşıklaşan gümrük vergisi uygulamalarını daha kolay uygulanabilir hale getirmek ve AB normları ve Dünya Gümrük Örgütü çalışmaları ile paralel hale getirmek amacıyla yeni düzenlemeler yapılmış, 4458 sayılı Gümrük Kanunu ile AB mevzuatına uyum sağlanmaya çalışılmıştır.

Vergi Usul Kanunu'nun 2. maddesinde, "Gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler bu Kanuna tabi değildir." hükmü yer almaktadır. Buna göre gümrük

vergileri, VUK kapsamı dışında tutulmuştur. Dolayısıyla, gümrük vergileri ayrı bir uzmanlık alanı gerektiren bir vergi türüdür.

Gümrük vergisi, eşya üzerinden alınan, tahakkuku tahsiline bağlı olan bir vergi türüdür. Bu yüzden verginin tahsili aşamasında ortaya çıkan uyuşmazlıklar, diğer vergi türlerinde olduğu gibi muhasebe defterlerindeki kayıtlar incelenerek çözümlenememekte, eşyanın nitelik ve kıymeti göz önüne alınarak çözüme kavuşturulması sağlanmaktadır. Görüldüğü gibi gümrük vergisi uyuşmazlıkları, nitelikleri, çözüm yolları ve sonuçları bakımından diğer vergi uyuşmazlıklarından farklılık arz etmektedir.

Vergi gelirleri içerisindeki payı düşük olmasına rağmen, ülkenin dış ticaret politikasında önemli bir yeri olan gümrük vergilerinin uygulanması konusunda ortaya çıkan uyuşmazlıklar tezin konusunu oluşturmaktadır. Bu bağlamda birinci bölümde genel olarak gümrük vergileri incelenecek olup, gümrük vergilerinin sistematığı ortaya konulmaya çalışılacaktır. Temelde gümrük vergisinin tanımı, niteliği, tarihsel gelişimi ve ekonomik etkileri ele alınacaktır. Gümrük vergisi kapsamında oluşturulan Gümrük Kanunu'nun gerekçesi, kapsamı ve yapısal özellikleri açıklanmaya çalışılacaktır. Devamında gümrük vergisinin sistematığını oluşturan verginin unsurları ve vergilendirme işlemleri detaylı bir şekilde anlatılarak, çeşitli ülkelerdeki gümrük vergisi uygulamaları açıklanmaya çalışılacaktır.

İkinci bölümde, gümrük mevzuatının ihlal edilmesi durumunda öngörülen gümrük kabahat ve cezaları, bu cezaların nitelikleri ve ödenmesi açıklanacaktır. Devamında gümrük idaresi ve mükellefler arasında oluşabilecek uyuşmazlıkların neler olabileceği ve bu uyuşmazlıkların idari süreçte hangi yollar izlenerek çözüme kavuşturulacağı detaylı bir şekilde ele alınmaya çalışılacaktır.

Üçüncü ve son bölümde ise, gümrük vergisi uyuşmazlıklarının idari süreçte çözümlenememesi durumunda yargısal aşamaya geçilmesini ve vergi mahkemelerinde görülen davalarda uygulanan yargılama usulü incelenecektir. Bu bölümde vergi yargısına hakim olan ilkeler, vergi yargısı organları, vergi yargılama mevzuatı kapsamında vergi davasının niteliği, konusu, tarafları, davanın açılması, dava açmanın sonuçları, davanın görüşülmesi ve karara bağlanması ve kanun yolları incelenerek çalışma sonlandırılacaktır.

## **BİRİNCİ BÖLÜM**

### **GENEL OLARAK GÜMRÜK VERGİLERİ ve SİSTEMATIĞI**

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.

Bu bölümde genel olarak gümrük vergileri ele alınacaktır. Daha sonra bu vergilerin sistematığı ayrıntılı bir şekilde incelenecektir.

#### **I. GÜMRÜK KANUNU GEREKÇESİ, KAPSAMI, ÖZELLİKLERİ VE YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER**

Gümrük vergilerine ilişkin düzenlemeler Gümrük Kanunu içerisinde yer aldığından Gümrük Kanunu'nun detaylı bir biçimde incelenmesi gereklidir. Bu nedenle öncelikle Gümrük Kanunu'nun uygulamaya geçirilmesinin gerekçesi ve kanun kapsamına değinilecek, ardından Kanun üzerinde yapılan değişikliklere yer verilecektir.

##### **A. Gümrük Kanunu'nun Gerekçesi**

Gümrük Kanunu Osmanlı Devleti'nden günümüze kadar çeşitli gerekçelerle yürürlükte kalan bir kanundur<sup>1</sup>.

Türkiye ve Avrupa Ekonomik Topluluğu arasında bir ortaklık yaratan Ankara Anlaşması 12 Eylül 1963 tarihinde imzalanmış, 4.2.1964 tarih ve 397 sayılı Kanunla onaylanması uygun bulunmuş ve 22.10.1964 tarih ve 6/3820 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile onaylanarak 1 Aralık 1964 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Anlaşmanın 4 üncü maddesinin 1 inci fıkrasında; Tarafların geçiş dönemi boyunca karşılıklı ve dengeli yükümlülüklerle bağlı olarak, kademeli bir şekilde gümrük birliği kuracakları ve ortaklığın iyi işlemesi, bunun gerektirdiği ortak tedbirlerin geliştirilmesi için ekonomik politikalarını uyumlaştıracakları hükme bağlamıştır.

Yukarıda bahsedilen geçiş döneminin gerçekleşme şartları, usulleri, sıra ve süreleri ile ilgili hükümlerini tespit üzere 23 Kasım 1970 tarihinde Brüksel'de imzalanmış bulunan Katma Protokol ise, 22.7.1971 tarih ve 1448 sayılı Kanunla onaylanması uygun bulunmuş ve 21.12.1972 tarih ve 7/5476 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile onaylanarak 1 Ocak 1973 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Katma Protokolün 6.

---

<sup>1</sup> Söz konusu gerekçeler TBMM Kanun Hükmünde Kararname ve Plan Bütçe Komisyonu Raporundan alınmıştır. <http://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem21/yil01/ss86m.htm>, (Erişim Tarihi: 09.01.2014).

maddesi; geçiş dönemi içerisinde tarafların gümrük konusundaki kanun, yönetmelik ve idarî tasarruflarını, birbirine yakınlılaştıracaklarını hükme bağlamıştır.

Son olarak, Avrupa Birliği -Türkiye Ortaklık Konseyi tarafından 6.3.1995 tarihinde kabul edilen, Taraflar arasında sağlanacak gümrük birliğinin esaslarını içeren Kararın 26. maddesinde aşağıdaki husus hükme bağlanmıştır:

“Bu Kararın yürürlüğe giriş tarihinde, Türkiye, Topluluk Gümrük Kodunu oluşturan (EEC) 2913/92 sayılı ve 12 Ekim 1992 tarihli Konsey Yönetmeliği ile onun uygulama hükümlerini belirleyen (EEC) 2454/93 sayılı ve 2 Temmuz 1993 tarihli Komisyon Yönetmeliğini temel alan aşağıdaki konulara ait hükümleri benimseyecektir:

- Eşyanın menşei
- Eşyanın gümrük kıymeti
- Gümrük Birliği Bölgesine gelen eşyanın gümrüğe sunulması
- Gümrük beyanı
- Serbest dolaşıma giriş
- Askıya alma düzenlemeleri ve ekonomik etkili gümrük işlemleri
- Eşyanın dolaşımı
- Gümrük yükümlülüğü
- Başvuru hakkı

Bu bakımdan, kısaca Topluluk Gümrük Kodu diye adlandırılan Konsey Yönetmeliğinin ana müesseselerinin mill mevzuatımıza yansıtılması zorunluluğu ortaya çıkmıştır.

### **B. Gümrük Kanunu'nun Kapsamı**

1972 tarih ve 1615 sayılı eski Gümrük Kanunu tam 28 yıl yürürlükte kaldıktan sonra 2000 yılında gerçekleştirilen gümrük reformu ile 5 şubat 2000 tarihinde 4458 sayılı yeni Gümrük Kanunu çerçevesinde yürürlükten kaldırılmıştır<sup>2</sup>.

Gümrük reformu nedeniyle hazırlanan 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun sistematiki, Avrupa Birliği Gümrük Kodu ile bazı ortak yönleri bulunmaktadır. Türkiye, 12.10.1992 tarih ve 2913/92 sayılı Topluluk Gümrük Kodunu oluşturan (EEC) Konsey Yönetmeliği ile onun uygulama hükümlerini belirleyen 02.07.1993 tarih ve 2454/93 sayılı Konsey Yönetmeliğinde temel bulunan konulara ilişkin; eşyanın menşei, eşyanın gümrük kıymeti, Gümrük Birliği Bölgesi'ne gelen eşyanın gümrüğe sunulması, gümrük

---

<sup>2</sup> Selahattin Tuncer (e), “Türk Gümrük Sistemi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:136, Nisan, 2004, s.11.

beyanı, serbest dolaşıma giriş, askıya alma düzenlemeleri ve ekonomik etkili gümrük işlemleri, eşyanın dolaşımı, gümrük yükümlülüğü ve başvuru hakkı hükümlerini benimseyeceğine yer vermiştir<sup>3</sup>.

Geniş kapsamlı bir çerçeve kanun niteliğinde olan 4458 Sayılı Gümrük Kanunu'nun esasen üç temel amacı bulunmaktadır: Birincisi, 1996 yılı başından itibaren Avrupa Birliği (AB) ülkeleri ile meydana getirilen gümrük birliğinin sonucu olarak gümrük mevzuatı ve uygulamasında Avrupa Birliğine uyum sağlamaktır. İkincisi, Türkiye'de uygulanan gümrük rejimine işlerlik kazandırmaktır. Böylelikle bu yasa ile Türkiye'nin gümrük rejimi batı standartları düzeyine çıkmış olacaktır. Üçüncü ve temel amaç ise Türkiye'de uygulanan gümrük vergilerini yeni esaslara bağlamak ve bu alanda gerçek bir reform meydana getirmektir<sup>4</sup>.

4458 sayılı Gümrük Kanunu, eşyanın Türkiye gümrük bölgesine girişinden başlayıp, eşyaya uygulanacak işlemlerin sırasına göre bir sistematik uygulamış, rejimlere ilişkin özel hükümler dışında, tüm işlemleri bir çatıda toplanmış, bunun sonucunda gümrük rejimleri arasında bütünlüğü sağlamıştır<sup>5</sup>.

4458 sayılı Gümrük Kanunu on üç ana kısım ve iki yüz elli dört maddeden oluşan oldukça geniş kapsamlı bir yasal düzenlemedir. Kanunda yer alan kısımlar aşağıdaki gibidir:

Birinci Kısım: "Genel Hükümler" başlığı altında iki bölümden oluşur. Birinci bölümü "amaç, kapsam ve temel tanımlar" oluştururken, ikinci bölümde ise "gümrük mevzuatı çerçevesinde kişilerin hak ve yükümlülüklerine ilişkin çeşitli hükümler yer alır.

İkinci Kısım: Bu kısımda "Gümrük Vergileri ve Eşya Ticareti Konusunda Öngörülen Diğer Önlemlerin Uygulamasına İlişkin Unsurlar" yer alır. "Gümrük tarifesi ve eşyanın tarife pozisyonlarına ayrılması", "eşyanın menşei", "eşyanın gümrük kıymeti", "eşyanın ağırlığı ve kapları" olmak üzere dört bölümden oluşur.

Üçüncü Kısım: "Taşıtların Kontrolü ve Gümrük Bölgesine Getirilen Eşya Gümrükçe Onaylanmış Bir İşlem veya Kullanıma Tabi Tutulana Kadar Uygulanacak Hükümler" adı altında sekiz bölümden oluşur.

<sup>3</sup> Umman Hamitoğulları, "Yeni Gümrük Kanunu", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:86, Şubat, 2000, s.63.

<sup>4</sup> Denizhan Tuncer, **Vergi Tekniği Açısından Gümrük Vergisinin Değerlendirilmesi**, Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Bursa, 2007, s.20.

<sup>5</sup> Nevzat Saygılıoğlu (a), "4458 Sayılı Yeni Gümrük Kanunu'nun Getirdiği Yenilikler", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:128, Ağustos, 2003, s.32.

Dördüncü Kısım: “Gümrükçe Onaylanmış İşlem veya Kullanım” başlığının altında üç bölüm yer almaktadır. Birinci bölüm “genel hükümler”, ikinci bölüm “gümrük rejimleri”, üçüncü bölüm ise “gümrükçe onaylanmış işlem veya kullanım şekilleri” başlıklarında oluşmaktadır.

Beşinci Kısım: “Türkiye Gümrük Bölgesinden Çıkan Eşya” başlığından oluşur.

Altıncı Kısım: “Özellik Gösteren Faaliyetler” adı altında “gümrük vergilerinden muafiyet ve istisna”, geri gelen eşya” ve “deniz balıkçılığı ürünleri ve denizden çıkartılan diğer ürünler” olmak üzere üç bölüm yer almaktadır.

Yedinci Kısım: Bu kısımda “Sınır Ticareti” ne ilişkin düzenlemeler yer alır.

Sekizinci Kısım: “Diğer Gümrük İşlemleri”nden oluşmaktadır. Ayrıca “posta gümrük işlemleri”, “akaryakıt ve kumanya ile ilgili hükümler” ve “tasfiye edilecek eşyaya ilişkin hükümler” olmak üzere üç tane bölümü vardır.

Dokuzuncu Kısım: “gümrük yükümlülüğünün doğması”, “gümrük vergilerinin tahakkuku, tebliği ve ödenmesi”, “teminat”, “gümrük yükümlülüğünün sona ermesi”, “vergilerin geri verilmesi veya kaldırılması” başlıklarında oluşan “Gümrük Yükümlülüğü” kısmı yer almaktadır.

Onuncu Kısım: “Diğer Hükümler” den oluşan bu kısımda “işletmelerin yükümlülükleri”, “çalışma zamanları, gümrük personelinin kıyafeti ve gümrük bayrağı” ve “gümrüklerde iş takibi ve gümrük müşavirleri” olmak üzere üç bölüm yer alır.

On birinci Kısım: “Cezalar” bölümünde üç bölüm bulunmaktadır. Bunlar, “genel hükümler”, “vergi kaybına neden olan işlemlere uygulanacak cezalar” ve “usulsüzlüklere ilişkin cezalar” dır.

On ikinci Kısım: Bu kısımda “Cezalar” yer almaktadır.

On üçüncü Kısım: Kanunun son kısmı ise “yürürlükten kaldırılan hükümler”, “geçici maddeler” ve “yürürlük ve yürütme” hükümlerinden oluşmaktadır.

### **C. Gümrük Kanunu'nun Özellikleri**

4458 Sayılı Gümrük Kanunu'nun özelliklerini dört ana başlık altında incelemek mümkündür.

#### **1. Gümrük Kanunu Bir Uyum Yasasıdır**

AB-Türkiye gümrük birliğinin sağlanması aşamasında, Türkiye imzaladığı çeşitli anlaşmalarla Avrupa Birliğinin gümrük düzenine uymayı ve kendi mevzuatını bu topluluğun gümrük mevzuatına paralel hale getirmeyi kabul etmiştir. Bu sebeplerle

hazırlanan yeni Gümrük Kanununda, Topluluğun gümrük mevzuatı ile ilgili ilke ve esasları benimsenmiş ve hazırlıklar bu çerçevede yürütülmüştür<sup>6</sup>.

## **2. Gümrük Kanunu Geniş Kapsamlı Bir Çerçeve Yasasıdır**

Türkiye Gümrük Sistemini kapsayan bir çerçeve kanun olan Gümrük Kanunu, bir taraftan gümrük düzenini kurmaya, diğer taraftan da gümrük vergileri, gümrük rejimleri, gümrük cezaları, kanun yolları, gümrük müşavirliği gibi birçok konuya ilişkin düzenlemeler yapmaya çalışmıştır. Çerçeve yasa olması sebebiyle Gümrük Kanunu bütün bu konuların sadece temel ilke ve esaslarını ortaya koymuş, ayrıntılar ise tüzük, yönetmelik ve tebliğlerde yer almıştır<sup>7</sup>.

## **3. Gümrük Kanunu Bir Vergi Kanunudur**

Gümrük Kanunu, AB üyelik sürecinde önem taşıyan bir uyum yasası olmanın dışında ayrıca kapsamlı bir çerçeve yasadır. Gümrük Kanunu, gümrük düzeni ve sistemine ilişkin esasları belirlerken gümrük vergilerini de etraflı bir şekilde düzenlemektedir. Gümrük yükümlülüğünü, gümrük vergilerinin tahakkukunu, tebliğini, tahsilini, ödenmesini, muafiyet ve istisnaları, vergi kaybına neden olan işlemlere uygulanacak cezaları ve itirazları ayrıntılı şekilde açıklayan Gümrük Kanunu bir vergi kanunudur<sup>8</sup>.

## **4. Gümrük Rejimleri Yeni Baştan Düzenlenmiştir**

4458 Sayılı Gümrük Kanunu içinde vergilemeye ilişkin hükümlerden sonra en çok ağırlık gümrük mevzuatının belkemiği olan gümrük rejimlerine verilmiştir. Bütün ülkelerde gümrük işlemleri, kendi içlerindeki bütünlükleri ve içerdikleri hükümler itibariyle rejimler halinde düzenlenmiştir. Daha önce Türkiye’de uygulanmayan yeni rejimlere ilişkin düzenlemelere de yer veren yürürlükteki bu yeni kanunda söz konusu gümrük rejimleri sistematik biçimde sınıflandırılmış ve ayrı ayrı ele alınmak suretiyle açıklanmıştır. Böylece modern ve çağdaş bir yapı oluşturulmuştur<sup>9</sup>.

## **D. Gümrük Kanunu’nda Yapılan Değişiklikler**

4458 sayılı Gümrük Kanunu’nda, kanunun AB normlarına uygun olmasını sağlamak amacıyla çeşitli yasalarla bazı değişiklikler yapılmıştır. Yapılan bu değişiklikler tarihi bir biçimde anlatılmaya çalışılacaktır.

<sup>6</sup> Selahattin Tuncer, **Gümrükler ve Gümrük Vergileri (Teori-Uygulama)**, Yaklaşım Yayınları, Mayıs, 2001, s.85.

<sup>7</sup> Ufuk Selen, **Gümrük İşlemleri ve Vergilendirilmesi**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2012, ss.12-13.

<sup>8</sup> Tayfun Ercan, **Gümrük Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2012, s.15.

<sup>9</sup> Tuncer, **a.g.t.**, ss.24-25.



## 1. 5911 Sayılı Gümrük Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'la Yapılan Değişiklikler

TBMM tarafından kabul edilen, 07.07.2009 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 5911 sayılı Kanun ile 4458 sayılı Gümrük Kanununda değişiklikler yapılmıştır. Bahsedilen Kanunun genel gerekçesinde; AB normlarına uygun 4458 sayılı Gümrük Kanununun gümrük formalitelerinin asgariye indirilmesi, zaman kayıpları ve gereksiz harcamaların önüne geçilerek dış ticaret işlem maliyetlerinin düşürülmesi ile özellikle ihracata dayalı sanayi için girdi özelliği taşıyan malların ekonomiye zamanında kazandırılması açısından çağdaş nitelikli hükümler ihtiva ettiğine değinildikten sonra, Topluluk Gümrük Koduna uyumlu olarak hazırlanan ancak zamanla bazı maddeleri uyumsuz hale gelen Gümrük Kanununun, hazırlanan tasarı ile hem müktesabata uyumunun sağlanacağı ve hem de ulusal menfaatlerimiz gözetilmek suretiyle dış ticaret erbabının iş ve işlemlerini kolaylaştırmaya yönelik uygulamaların yasal zeminin oluşturulacağı açıklanmaktadır<sup>10</sup>.

5911 sayılı kanunla yapılan bazı değişiklikler aşağıdaki gibidir:

En önemli değişikliklerden biri olan “Yetkilendirilmiş Yükümlü” uygulamasında Müsteşarlık, Türkiye Gümrük Bölgesinde faaliyette bulunan yerleşik kişilere, gerekli ticari ve mali kayıtları uygun bir şekilde tutmaları, uygun emniyet ve güvenlik standartlarına sahip olmaları şartlarıyla yetkilendirilmiş yükümlü statüsü tanımaktadır. Yetkilendirilmiş yükümlüler, kolaylaştırılmış emniyet ve güvenlikle ilgili gümrük kontrollerinden ya da gümrük mevzuatının öngördüğü basitleştirilmiş uygulamalardan faydalanmaktadır<sup>11</sup>.

Söz konusu kanun değişikliği ile birlikte gümrük işlemlerinin elektronik ortamda yapılmasına yönelik düzenlemenin yer aldığı da görülmektedir. Zira, Kanun'un 60. maddesi kapsamında yapılan düzenlemeyle, beyannamelerin bilgisayar veri işleme tekniği kullanılarak verilmesi durumunda, gümrük idaresince istenildiğinde ibraz edilmek şartıyla kağıt ortamında gümrüğe beyanname verilmesine gerek kalmamıştır<sup>12</sup>. Böylelikle gümrük idarelerinde yoğunluk azaltılmaya çalışılmıştır.

<sup>10</sup> Mehmet Önder, “Gümrük Kanununda Yapılan Değişiklikler”, **Vergide Gündem Dergisi**, Ağustos, 2009, s.4.

<sup>11</sup> Hasan Akdoğan (a), “ İş Dünyası Dikkat! Yeni Gümrük Kanunu 07 Ekim 2009 Tarihinde Yürürlüğe Giriyor”, **Gümrük ve Dış Ticaret Dergisi**, Ekim, 2009, s.27.

<sup>12</sup> Cevdet Bozkurt (a), “Gümrük Kanunu'nda Yapılan Kapsamlı Değişikliklere Karşılaştırmalı Bir Bakış”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:266, Kasım, 2010, s.171.

Gümrük Kanununa 35/A-C olarak yapılan ilaveler ile Türkiye Gümrük Bölgesine gelen eşya için özet beyanın, eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesine gelişinden önce giriş gümrük idaresine verilmesi öngörülmüş ve bu uygulamayla risk değerlendirilmesi süreci öne çekilmiştir. Böylece, gümrük işlemlerinin daha hızlı tamamlanması amaçlanmıştır<sup>13</sup>.

Yapılan değişiklikle fikri ve sınai haklar mevzuatına göre korunması gereken ile ilgili olarak hak sahibinin yetkilerine tecavüz eder mahiyetteki eşyanın alıkonulması ya da gümrük işlemlerinin durdurulması hak sahibinin veya temsilcisinin talebine bağlı olarak gümrük idarelerince değiştirilebilecektir<sup>14</sup>.

Bir başka yenilik de, meşhur 241. maddede belirtilen cezaların uygulanacak fiilleri tanımlanması ve yaygın olarak uygulanan birinci fıkradaki ceza miktarının 60 TL'ye düşürülmüş olmasıdır<sup>15</sup>. Ancak bu miktar 2014 yılı için 78 TL olarak hüküm altına alınmıştır.

5911 sayılı Kanunla Gümrük Kanununun muafiyetleri düzenleyen 167. maddesinde de değişikliğe gerek görülmüştür. Bu değişiklikle; değeri 100 Euro'yu geçmeyen ticari eşya için belirlenmiş olan muafiyet 150 Euro olarak açıklanmış, yolcuların yanlarında getirdiği eşya için tanınan muafiyet de 300 Euro'dan 430 Euro'ya çıkarılmıştır<sup>16</sup>.

Kanunun 242. maddesinde, yükümlülere tebliğ edilen gümrük vergileri, cezalar ve idari kararlara karşı tebliğ tarihinden itibaren "on beş gün" içinde bir üst makama, üst makam yoksa aynı makama verecekleri bir dilekçe ile itiraz edebileceği belirtilmiş, ayrıca önceki düzenlemede bulunan ve beklenen faydayı sağlamayan düzeltme talebi uygulamasından vazgeçilmiştir<sup>17</sup>.

## **2. 6455 Sayılı Gümrük Kanunu İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'la Yapılan Değişiklikler**

11.04.2013 tarih ve 28615 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan bu kanunla Gümrük Kanunu ve diğer bazı kanunlarda çok önemli değişiklikler yapılmıştır.

---

<sup>13</sup> Ayhan Kırdar, "5911 Sayılı Kanun ile 4458 Sayılı Gümrük Kanunu ve Yönetmeliğinde Yapılan Değişiklikler ve Getirilen Yenilikler", **Gümrük Dünyası Dergisi**, Sayı:63, 2009, s.39.

<sup>14</sup> Hasan Akdoğan (b), "Fikri ve Sınai Mülkiyet Hakları ve Gümrük", **Gümrük ve Dış Ticaret Dergisi**, Nisan, 2011, s.197.

<sup>15</sup> Hasan Akdoğan (f), "İş Dünyası Dikkat! Yeni Gümrük Kanunu-2", **Gümrük ve Dış Ticaret Dergisi**, Kasım, 2009, s.43.

<sup>16</sup> Önder, **a.g.m.**, s.6.

<sup>17</sup> Kırdar, **a.g.m.**, s.12.

Gümrük Kanununda yapılan bazı değişiklikler aşağıdaki gibidir<sup>18</sup>:

- 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nda yer alan kabahat fiilleri 4458 sayılı Gümrük Kanunu'na kaydırılmış ve bu fiillere ilişkin para cezaları Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nda yer aldığı gibi gümrüklenmiş değer üzerinden belirlenmiştir.

- Birden fazla beyannameye tek tahakkuk ve ceza kararı düzenlenmesi, tek itirazda bulunulması ve tek dava açılması sağlanarak yargılama ekonomisine uygun düzenleme yapılmış olmasının yanında idarenin ve yargının yükü de azaltılmıştır.

- Vergi aslına bağlı para cezalarının zamanaşımı süresinin, verginin zamanaşımı süresine tabi tutulması sağlanmış ve vergi aslı zamanaşımına uğrayan para cezalarının tahsil edilmeye çalışılmasından vazgeçilmiştir.

- Beyana ilişkin hatalarda gümrük vergisine uygulanan cezanın ithalat vergileri tanımına giren tüm vergi ve mali yükümlülöklere de uygulanması esası getirilmiştir.

- Eşyayı Türkiye gümrük bölgesine getiren kişiden başka kişilerin verdikleri özet beyanda eksiklik ve fazlalık bulunması halinde sorumlu tutulabilmeleri sağlanmış ve taşıtta özet beyanı verilmemiş ya da sahipsiz eşya bulunması durumunda uygulanacak usul ve özet beyana ilişkin idari para cezalarının muhatabı belirlenmiştir.

- İthal edilen eşyanın gerek ithal edildiği haliyle gerekse üretilmiş şekliyle rejim kapsamında izin verilen yerlerde olduğunun tespit edilmesi halinde, gümrüklenmiş değerin değil gümrük vergileri tutarının iki katı oranında para cezası uygulanması öngörülmüştür.

- Türkiye gümrük bölgesine getirilmiş ve transit rejim beyanında bulunulan serbest dolaşımda olmayan eşyanın, beyan edilenden çok farklı bir cinsten eşya olduğunun belirlenmesi halinde, farklı çıkan eşyanın gümrüklenmiş değerinin iki katı idari para cezası uygulanması hükmü getirilmiştir.

## **II. GÜMRÜK VERGİSİNİN TANIMI, NİTELİĞİ, TARİHÇESİ**

Gümrük vergisi günümüzde ticaretin gelişmesinde kolaylık tanımakla beraber uluslararası alandaki ekonomik rekabetin ve dengenin de korunmasını sağlayan tek yapıdır<sup>19</sup>. Bu bölümde günümüzde önemli bir yer tutan gümrük vergilerinin tanımı, niteliği ve tarihçesi açıklanmaya çalışılacaktır.

<sup>18</sup> Hasan Akdoğan, "Gümrük Mevzuatında Önemli Değişiklikler Yapıldı", **20.04.2013 tarihli Dünya Gazetesi**, [http://www.dunya.com/mobi/author\\_article\\_detail.php?id=151751](http://www.dunya.com/mobi/author_article_detail.php?id=151751), (Erişim Tarihi: 04.01.2014).

<sup>19</sup> EU Custom Strategy, [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/customs/policyissues/customsstrategy](http://ec.europa.eu/taxation_customs/customs/policyissues/customsstrategy), (Erişim Tarihi: 02.01.2014).

## A. Gümrük Vergisinin Tanımı

Gümrük sözcük olarak Latince'deki "consuescere" den gelmektedir. Gümrük vergisi kavramının ilk bulguları 13. yy'daki Anglo-Norman adı verilen bir dile ait olduğu belirlenmiştir<sup>20</sup>.

Gümrük vergileri çeşitli şekillerde tanımlanabilir. En geniş anlamı ile gümrük vergileri "sınır vergileri" ya da "sınırlarda alınan vergiler" dir. Burada kullanılan sınır kelimesi kural olarak devlet sınırını ifade etmektedir. Ancak serbest limanlar, serbest bölgeler ya da gümrük birlikleri gibi istisnaları bulunmaktadır<sup>21</sup>. Görüldüğü üzere gümrük vergilerinin sınır vergileri gibi genel bir anlamı olsa da bazı istisnaları vardır.

Gümrük vergileri, sadece ithalat veya ihracat aşamasında ve ekonomik faaliyet nedeniyle alınan bir tür özel gider vergisidir. Tarihsel açıdan bakıldığında satış vergilerinin en eski örneklerinden biri olan gümrük vergileri, ülkelerin kamu geliri elde edebilmesinin en kolay ve güvenilir kaynaklarından birisini oluşturmaktadır. Çünkü bu vergiler, ithalatın ve ihracatın gerçekleştiği belli sayıdaki gümrük kapılarında sınırlı sayıdaki mükelleflerin vergilendirilmesi ile elde edilebilmektedir<sup>22</sup>. Gümrük vergileri devlete en kolay gelir sağlayan bir vergi türüdür.

Gümrük vergisi, gümrüğe tabi ticari eşyanın yer değiştirmesi nedeniyle, başka bir deyişle, sınırdan giriş, çıkış veya geçişi sırasında, miktarı ya da değeri üzerinden alınan; ekonomik, sosyal ve mali fonksiyonları bulunan önemli bir dış ticaret ve ekonomi politikası aracı olan bir vergi türüdür<sup>23</sup>. Bu yüzden gümrük vergisinin devlet açısından önemi büyüktür.

Bir ülkenin gelirlerine uygun olarak ve iç endüstrisini diğer ülkelere göre daha etkin kullanmak amacıyla, ithalata (ve bazen ihracata) bağlı olarak aldığı vergiye gümrük vergisi denir<sup>24</sup>. Bir diğer tanıma göre gümrük vergisi, ulusal sınırlar içerisinde kalan eşyalara uygulanan bir vergi tarifesidir<sup>25</sup>.

---

<sup>20</sup> History of Customs Duty and the Tariff, <http://www.strongandherd.co.uk/international-trade-articles/article-tariff-history/>, (Erişim Tarihi: 02.01.2014).

<sup>21</sup> Binnur Çelik, **Dış Ticaretten Alınan Vergilerden Gümrük Vergisi Hukuku**, İmaj Yayıncılık, Ankara, 1999, s. 17.

<sup>22</sup> Naci B. Muter, A. Kemal Çelebi, Süreyya Sakıncı, **Kamu Maliyesi**, Gözden Geçirilmiş 3. Baskı, Manisa, 2008, s. 271.

<sup>23</sup> Mustafa Kemal Bulut, "Gümrük Vergisine Eş Etkili Vergi ve Mali Yüklerin Gümrük Vergisi Tanımı Kapsamında Değerlendirilmesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 314, Ekim, 2007, ss. 139-140.

<sup>24</sup> What is Custom Duty?, <http://www.businessdictionary.com/definition/customs-duty.html>, (Erişim Tarihi: 02.01.2014).

<sup>25</sup> Custom Duty Information, [http://www.cbp.gov/xp/cgov/travel/id\\_visa/kbyg/customs\\_duty\\_info.xml](http://www.cbp.gov/xp/cgov/travel/id_visa/kbyg/customs_duty_info.xml), (Erişim Tarihi: 02.01.2014).

Ayrıca gümrük vergisi, dış ticaret yapan iki ya da daha fazla ülke arasında mal ve hizmetlerin ülkeye girişlerinde o ülkenin ekonomisine katkı sağlamak amacıyla malların çeşidine göre belli oranlarda alınan para olarak da ifade edilmektedir<sup>26</sup>.

Bir başka tanım da, gümrük vergileri deyimi, yürürlükteki kanun hükümleri uyarınca eşyaya uygulanan ithalat vergileri veya ihracat vergileri, resimleri, harçları ya da benzeri mali yükümlülüklerin tümü olarak ifade edilmektedir<sup>27</sup>. Açıklamalardan anlaşılacağı gibi çok çeşitli gümrük vergisi tanımlamaları vardır.

Gümrük Kanunu'na bakıldığında ise 3/8. maddesinde “Gümrük vergileri, ilgili mevzuat uyarınca eşyaya uygulanan ithalat vergilerinin ya da ihracat vergilerinin tümünü ifade eder” şeklinde tanımlanmıştır.

Gümrük Kanunu'nun 3/9. maddesine göre “İthalat vergileri” deyimi,

- Eşyanın ithalinde ödenecek gümrük vergisi ile diğer eş etkili vergiler ve mali yükleri,

- Tarım politikası veya tarım ürünlerinin işlenmesi sonucu elde edilen bazı ürünlere uygulanan özel düzenlemeler çerçevesinde ithalatta alınacak vergileri ve diğer mali yükleri;

Kanunun 3/10. maddesine bakıldığında ise, “İhracat vergileri” deyimi,

- Eşyanın ihracatında ödenecek gümrük vergisi ile diğer eş etkili vergiler ve mali yükleri,

- Tarım politikası veya tarım ürünlerinin işlenmesi sonucu elde edilen bazı ürünlere uygulanan özel düzenlemeler çerçevesinde ihracatta alınacak vergileri ve diğer mali yükleri ifade eder.

## **B. Gümrük Vergisinin Amacı ve Niteliği**

Vergi, kamu hizmetlerinin finansmanını sağlama amacının yanı sıra, sosyal ve ekonomik amaçlarla da alınmaktadır. Gümrük vergilerinin niteliği vergilemenin amacı, vergi türleri ve vergi idaresi gibi açılardan ele alınabilir.

Verginin konusu, üzerine vergi konulan ve bundan dolayı doğrudan veya dolaylı bir şekilde verginin kaynağını oluşturan ekonomik unsurdan meydana gelmektedir.

<sup>26</sup> Raziye Karamemiş, **Gümrük Vergileri ve Uygulamaları**, Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Yüksekokulu, Dış Ticaret Programı, Mesleki Uygulama Bitirme Ödevi, Bursa, 2009, s.12.

<sup>27</sup> Sefa Yayla, “Gümrük Vergileri ve Uygulamalarına Genel Bakış” , **Gümrük Dünyası Dergisi**, Sayı: 49, İlkbahar, 2006, s.5.

Diğer bir ifade ile vergi borcunun doğmasına sebep olan ekonomik unsurlar verginin konusunu oluşturmaktadır<sup>28</sup>. Çeşitli maliye-vergi hukuku kitaplarındaki temel ayırım;

- Gelir üzerinden alınan vergiler,
- Servet üzerinden alınan vergiler,
- Harcamalar üzerinden alınan vergiler,
- Yararlanma ilkesine dayalı vergiler,

biçiminde olmaktadır<sup>29</sup>.

Harcamalar üzerinden alınan vergiler, üretilen, satılan veya tüketilen mal ve hizmetler üzerine konulan vergilerden oluşmaktadır. Gelir veya servet, elde edildikleri zaman değil, harcadıkları zaman, mal ve hizmetlerin fiyatları içine gizlenerek vergilendirilirler<sup>30</sup>. Tüketici fark etmeden fiyatın içinde vergiyi de ödemektedir.

Buna göre, gümrük vergisi, harcamalar üzerinden alınan dolaylı bir vergi türüdür. Bu vergiyi aracı bir yükümlü ödeyip daha sonra tüketiciye yansıtır. Gümrük vergileri gelir ve kurumlar vergisi gibi belirli aralıklarla alınan bir vergi olmadığından dış ticarete konu olan eşyadan gümrüğe geldiği zaman bir kereye mahsus olmak üzere alınan bir vergi türüdür. Dolaylı vergi olmasının sonucu olarak da gümrük vergisi objektif bir vergidir. Yani vergi, kişilere değil, verginin konusuna giren eşyaya uygulanmaktadır.

Türk vergi sisteminde mevcut vergiler, idari yöntem ve tahsil açısından;

- Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) kapsamına giren ve Maliye Bakanlığı tarafından yönetilen ve tahsil edilen vergiler,
  - VUK kapsamı dışında kalan ve diğer kamu kuruluşları tarafından yönetilen ve tahsil edilen vergiler,
- olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır.

Bu ayrıma göre, gümrük vergileri teknik bazı özelliklerinden dolayı VUK'nun 2'nci maddesinde yer alan "Gümrük ve Tekel idareleri tarafından alınan vergi ve resimler bu kanuna tabi değildir" hükmüne göre VUK kapsamı dışında bırakılmıştır. Bu nedenle, bu vergilerin vergilemeye ilişkin usul ve hükümleri 4458 sayılı Gümrük

---

<sup>28</sup> Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku**, 9. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, Ekim, 1997, ss.96-97.

<sup>29</sup> Yusuf Karakoç (a), **Genel Vergi Hukuku**, 4. Baskı, Yetki Yayınları, Ankara, 2007, s.237.

<sup>30</sup> Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş, Değişiklikler İşlenmiş 21. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2012, s. 399.

Kanunu ile düzenlenmiştir.<sup>31</sup> Yukarıdaki ayrıma dayanarak gümrük vergilerinin ikinci gruba dahil olduğu görülmektedir.

Gümrük vergilerinin vergileme amaçlarından ilki devlete gelir sağlamaktır. Verginin tarihsel süreci incelendiğinde, gümrük vergilerinin eski dönemlerde devlete çok fazla gelir sağlayan vergiler olduğu görülmektedir. Bu fonksiyon zaman içinde çeşitli nedenlerle gerilemiş ve bunun sonucunda gümrük vergileri, mali önemini kaybetmiştir. Bu fonksiyonunu kaybetmesinin nedeni, modern vergicilikte gelir, kurumlar ve katma değer vergisi gibi masif gelir sağlayan vergi türleri geliştikçe gümrük vergilerinin geri planda kalmış olmasıdır<sup>32</sup>. Yani gelir, kurumlar ve katma değer vergisinin gelişmesi gümrük vergisinin öneminin azalmasına neden olmuştur.

Gümrük vergileri aynı zamanda politik ve ekonomik amaçlı olarak da alınmaktadır. Gümrük vergilerinin zaman içinde ki gelişimi incelendiğinde, bu vergi dış ticaret politikasının en önemli araçlarından birini oluşturmaktadır. Gelişmekte olan ülkeler, yurt içi sanayilerini korumak amacıyla yüksek gümrük vergisi oranları uygulamışlardır. Gümrük vergilerinin ekonomik amacının ön plana çıkmasını sağlayan neden, dış ticareti serbestleştirmeyi amaçlayan uluslararası düzenlemelerin artmasıdır. Bu düzenlemeler, gümrük vergilerinin kullanılmasını ticaret önünde engel olarak gördüklerinden dolayı yasaklamakta, ancak korumanın kaçınılmaz olması halinde, diğer koruma araçlarını kullanmaktansa, vergilerin kullanılmasını savunmaktadır. Bu yaklaşımın sonucu olarak da gümrük vergileri ulusal ekonominin korunması amacıyla sınırlı olarak kullanılabilen vergiler olmaktadır<sup>33</sup>. Görüldüğü üzere, uluslararası düzenlemelere göre dış ticaretin artırılması için gümrük vergilerinin sınırlandırılmasına çalışılsa da, diğer koruma araçlarına göre hala tercih edilmektedir.

Gümrük vergilerinin tercih edilme nedenleri, Avrupa Birliği üyesi ülkelerde uygulanan Gümrük Birliği'nin temel felsefesinde de belirtilmektedir. Bu ilkelere göre gümrük vergilerinin amacı şöyle sıralanmaktadır<sup>34</sup>:

- Ülke sınırları içinde yer alan kuruluşları korumak ve finansal ilgiyi çekmek,
- Bu kuruluşları yasal sınırlar çerçevesinde destekleyerek adil ve yasal olmayan ticaretten korumak,

---

<sup>31</sup> Bulut, **a.g.m.**, s.142.

<sup>32</sup> Tuncer, **a.g.e.**, s.8.

<sup>33</sup> Selen, **a.g.e.**, ss.152-153.

<sup>34</sup> Taxation and Customs Union, [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/policy\\_issues/customsstrategy](http://ec.europa.eu/taxation_customs/policy_issues/customsstrategy), (Erişim Tarihi: 03.01.2014).

- Ticaretin yasal kaynaklarıyla gümrük kontrolü arasındaki dengeyi düzenli olarak sürdürmek.

### **C. Gümrük Vergisinin Tarihçesi**

Gümrük vergileriyle ilgili tarihi kayıtlar, eskiçağlara kadar dayanmaktadır. Mısır'da, Bizans'da, Roma'da, Çin'de tarih boyunca olduğu gibi tarih öncesi dönemlerde de gümrük vergisi uygulandığına ilişkin bilgilere rastlanmıştır<sup>35</sup>.

İlk ve Ortaçağlarda, hükümdarlar egemenlik haklarına dayanarak, gümrük vergisi almışlardır. Hatta ülke içindeki eyaletler arası geçişlerde bile bu vergi uygulama alanı bulmuştur. Gümrük vergileriyle birlikte büyük ticaret yolları üzerinde bulunan ülkeler büyük gelirler elde etmişlerdir. Ortaçağda merkezi devletlerin kurulmasıyla birlikte gümrük vergilerinin şekli ve içeriği de değişerek ağırlık, oran, adet ve belirli bir tarifeye göre alınmaya başlanmıştır. Modern çağlarda ise sanayi devriminin başlaması, nüfusun artması gibi nedenlerle gümrüklerin önemi artmış ve devletler ekonomilerini dış rekabetten korumak ve yurt içi sanayiye oluşturmak amacıyla gümrük vergilerine büyük önem vermişlerdir<sup>36</sup>.

En eski korunmuş olan Gümrük Kanunları ve Tarifeleri ile ilgili olan bulgular Macaristan'ın Dubrovnik kentinde Liber Doane Enstitüsünde milattan sonra 1277 yılında görülmüştür. Buna ek olarak, gümrük vergisinin yasal dayanağına 13. Yüzyılın ilk başlarında el yazısı olarak orijinal Bizans kaynaklarında rastlanmaktadır<sup>37</sup>.

Bazı yabancı tarihçiler Türkler'in ilk dönemlerde göçebe toplumu olmasına karşın, tarihlerinin başlangıcından beri örgütlü bir vergi sistemlerinin bulunduğunu ve bu sistem içinde gümrük vergilerinin de yer aldığı ifade etmektedirler<sup>38</sup>. Bu da gümrük vergilerinin ne kadar köklü bir geçmişe sahip olduğunu göstermektedir.

### **1. Osmanlı İmparatorluğu Öncesi**

Türklerin, Osmanlılardan ve hatta İslamiyet'ten önce de, diğer ülkelerle ticari ilişkilerde bulduklarına ve bu ilişkilerden dolayı gümrük uygulamalarının ve gümrük kurumlarının oluştuğuna dair, az da olsa, bazı bilgiler mevcuttur. İslamiyet'ten önce

---

<sup>35</sup> Hatice Palaz Erdemir, Ramazan Gökbunar, "Efes Gümrük Yazıtlarında Gümrük Vergileri", **Gazi Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı:9/1, 2007, s.228.

<sup>36</sup> Tuncer, **a.g.e.**, s.21.

<sup>37</sup> History of Customs Law and Customs Tariff, <http://www.upravacarina.rs/EN/ABOUTUS/CUSTOMS>, (Erişim Tarihi: 07.01.2014).

<sup>38</sup> Ahmet Burçin Yereli, "İslam Vergi Hukukunda Dış Ticaret Vergileri ve Osmanlı Devleti'nde Gümrük Vergileri Uygulaması", **Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt:9, Sayı:1, İzmir, 1994, s.80.



gümrüklerimizle ilgili olarak sadece genel nitelikte bilgiler elimizde bulunmaktadır. Dönemde uygulanan gümrük tekniği ve gümrük işlemleri ile ilgili yeterli bilgi yoktur<sup>39</sup>.

Büyük Hun Devleti'nin diğer devletlerle çeşitli ticari ilişkiler içinde olduğunu ve bu sebepten dolayı gümrüklerinin bulunduğunu, Göktürkler'de ve Uygurlar'da gümrük kurumlarının ve gümrük uygulamalarının olduğunu, Samanoğulları'nda ise spesifik esaslara dayalı muntazam bir gümrük teşkilatı ve gümrük müfettişliği kurumunun olduğunu ve bunun sonraları Karahanlılar tarafından da devam ettirildiği tarihçiler tarafından kaydedilmiştir<sup>40</sup>. Görüldüğü gibi her devlette farklı da olsa gümrük vergisi uygulamaları yer almaktadır.

## **2. Osmanlı İmparatorluğu Dönemi**

Osmanlı İmparatorluğu'nda Tanzimat modernleşme yönünden çok önemli olduğundan gümrük vergisinin gelişiminin Tanzimat öncesi ve Tanzimat sonrası dönemi olmak üzere iki bölüm şeklinde incelenmesi daha faydalı olacaktır.

### **a. Tanzimat Öncesi Dönemi**

Osmanlılarda "Gümrük" kelimesinin maliye dilindeki kullanımı yer (mekan) anlamındadır. Bu anlamdan yola çıkıldığında; gümrük resmi esas olarak Osmanlı Devleti'nden yabancı ülkelere ya da yabancı ülkelerden Osmanlı Devleti'ne ithal veya ihraç olunan eşya üzerinden alınan bir çeşit ticaret vergisi olmasına rağmen, ülke toprakları içinde bir iskeleden bir iskeleye denizden, bir şehir veya kasabaya karadan nakledilen veya çıkarılan eşyadan da, çeşitli isimler altında asırlarca gümrük resmi alınmıştır<sup>41</sup>. Gümrük vergisi sadece ülkeden ülkeye yer değiştiren eşyadan değil ülke içinde yeri değişen eşyadan da alınmıştır.

Osmanlı'da gümrük dahili ve harici olmak üzere iki kısma ayrılmıştır. Dahili gümrükler, Osmanlı İmparatorluğunun içinde yer alan iskele ve ticaret yollarında alınan gümrük resimleridir. Resimlerin oranı, zamana ve bölgeye göre değişmekte ve değer üzerinden %3-5 oranlarında ya da yük başına maktu bir miktar olarak alınmaktaydı. Harici gümrükler ise, ithalat, ihracat ve transit geçen yabancı menşeli eşyadan vergi

---

<sup>39</sup>Tuncer, a.g.t., s.5.

<sup>40</sup> Ali Çelikkaya, **Türk Gümrük Kanunu'nun Vergilemeye İlişkin Hükümlerinin Değerlendirilmesi**, Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir, 2001, s.17.

<sup>41</sup> Tuncer, a.g.t., s.6.

alınan yerlerdir. Alınan bu vergi antlaşmalara göre farklılık gösterse de genellikle %3-5 oranını geçmemekteydi<sup>42</sup>.

Gümrükler, buldukları mahallere göre; sahilde bulunanlar sevhil gümrükleri, hudut boyunda bulunanlar hudut gümrükleri ve ortada bulunanlar kara gümrükleri olarak adlandırılmıştı. Kara gümrükleri genellikle iç ticaret mallarına yöneliktir. Ancak sahil gümrükleri ise hem iç hem dış ticaret için söz konusu olmuştur. Tanzimat'a kadar üç amaç için üç ayrı ad altında gümrük vergisi alınmıştır<sup>43</sup>. Böylelikle kara ve sahil gümrüklerinin görev ayrımı yapılmıştır.

Osmanlı'da sadece mali amaçlı ve ilkel bir şekli bulunan gümrük vergisi örneklerine rastlanmaktadır. Yalnızca ülkeye giren çıkan eşyadan değil, aynı zamanda imparatorluğun sınırları içinde şehirler ve limanlar arasında yer değiştiren eşyadan iç gümrük resimleri alınmıştır. Yabancı ülkelerden getirilen mallardan alınan resimlere amediye, kullanılmadan dışa gönderilen mallardan alınan resimlere reftiye, transit geçen maldan alınan vergiye mürriye, içeride kullanılan mallardan alınan resme de masdariye denilmiştir<sup>44</sup>. Farklı gümrük vergisi uygulamalarına farklı isimler verilmiştir.

Gümrük resmi değer esasına göre alınmaktaydı. Ancak bu sistem malın gerçek değeri konusunda tartışmalara neden olunca değer esası yerine belli tarihteki mal fiyatına göre alınmaya başlanmıştır. Gümrük resminin toplanma şekline baktığımızda ise diğer vergilerde olduğu gibi iltizam ve emanet usulüne göre toplanmıştır.

### **b. Tanzimat Sonrası Dönem**

Osmanlı İmparatorluğu'nda Tanzimat öncesi dönemde, gümrük vergilerinin toplanması müteahhitler aracılığıyla iltizam usulüne göre yapılmaktaydı. Ancak mültezimlerin kendilerine büyük menfaatler sağlamalarından dolayı gelen şikayetler üzerine bu yöntem 1840 yılında bırakılıp yerine emanet usulü uygulamasına geçilmiştir. Bunun sonucunda İstanbul ve çevresi için "İstanbul Emtia Gümrüğü" kurulmuştur<sup>45</sup>. Kaçakçılıkla mücadele edebilmek için gümrük vergilerinin varış ülkesinde alınacağı kabul edilmesinin sonucunda Mahreç Nizamnamesi çıkarılmıştır<sup>46</sup>. Diğer yeniliklere bakacak olursak, bir malın gümrük vergisinin her yerde eşit olarak alınması amacıyla

---

<sup>42</sup>Erdoğan Öner, **Osmanlı İmparatorluğu ve Cumhuriyet Döneminde Mali İdare**, T.C. Maliye Bakanlığı Araştırma Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayın No: 2005/369, Genişletilmiş 2. Baskı, Ankara, 2005, ss.150-151.

<sup>43</sup> Öner, **a.g.e.**, s.150.

<sup>44</sup> Tuncer, **a.g.e.**, s.22.

<sup>45</sup> Tuncer, **a.g.t.**, s.8.

<sup>46</sup> Çelikkaya, **a.g.t.**, s.23.

dahili gümrükler için “tarife defterleri” tanzim edilip bütün gümrüklere dağıtılmıştır<sup>47</sup>. Aynı zamanda Maliye Teşkilatına bağlı olan “Gümrük Rüsumat Umum Müdürlüğü” adında yeni bir teşkilat kurulmuştur<sup>48</sup>. Görüldüğü gibi Tanzimat sonrasında birçok alanda yapılan değişikliklerin yanında gümrük vergisi de unutulmamış ve köklü değişiklikler meydana getirilmiştir.

### 3. Cumhuriyet Dönemi

1923 Lozan Ticaret Sözleşmesinde yer alan hükme göre 1924-28 yılları arasında 1916 tarihli Osmanlı Gümrük Tarifesi uygulanmak zorundaydı. Bu yüzden bu dönemde etkin bir korumacı dış ticaret politikası izlenemedi. Beş yıllık dönemin sonunda 1929 yılında 1499 sayılı ilk Gümrük Tarifesi Kanunu yürürlüğe konularak bağımsız korumacı bir dış ticaret politikası izlenmeye başlandı<sup>49</sup>.

Daha önceki tarife kanunlarından ayrı olarak 1949 yılında Cumhuriyet döneminin ilk Gümrük Kanunu olan 5383 sayılı Gümrük Kanunu dönemin şartlarının yetersiz kalması sebebiyle yürürlüğe girdi. Ayrıca Türkiye bu dönemde bugünkü adı Dünya Ticaret Örgütü olan Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Anlaşmasına katılmış ve bunun yanında bugünkü adı Dünya Gümrük Örgütü olan Gümrük İşbirliği Konseyinin üyeleri arasında yerini almıştır<sup>50</sup>.

Uluslararası ticaretin kolaylaştırılması amacıyla Gümrük İşbirliği Konseyi tarafından hazırlanan Nomanklatür ve Kıymet Sözleşmelerine 1955 yılında 6449 sayılı kanunla katılmış ve yürürlükte olan 5383 sayılı Gümrük Kanununda değişiklik yapılarak spesifik tarife terk edilmiş ve kıymet esasına geçilmiştir<sup>51</sup>.

1972 yılında 1615 sayılı Gümrük Kanunu kabul edilip 1 Şubat 1973 yılında yürürlüğe girmiştir<sup>52</sup>. 1999 yılında da AB ile uyum çerçevesinde 1615 sayılı Gümrük Kanunu yürürlükten kaldırılarak yerine 4458 sayılı yeni Gümrük Kanunu kabul edilmiştir<sup>53</sup>.

---

<sup>47</sup> Yereli, **a.g.m.**, ss. 79-104.

<sup>48</sup> Çelikkaya, **a.g.t.**, s.25.

<sup>49</sup> Öner, **a.g.e.**, s.473.

<sup>50</sup> Turan Atan, **Gümrüklerin Tarihçesi**, Gümrük Müfettişleri Derneği Yayınları, Ankara, 1989, s.12.

<sup>51</sup> Öner, **a.g.e.**, s.558.

<sup>52</sup> Münevver Kılıçkaya, **“İthalat Mevzuatımız ve Gelişimi”**, Gelirler Genel Müdürlüğü Yayınları, Ankara, 1999, ss.2-3.

<sup>53</sup> Öner, **a.g.e.**, s.620.

### III. GÜMRÜK VERGİSİNİN EKONOMİK ETKİLERİ

İthal edilen bir mal üzerine gümrük vergisi konulması o malın yurt içi fiyatının yükselmesine neden olmaktadır. İç fiyatların yükselmesi yerli üretimin artmasına, tüketimin azalmasına ve milli gelirin tüketicilere doğru yeniden dağılmasına neden olmaktadır. Ayrıca bu vergiler devlete de bir gelir sağlar<sup>54</sup>.

Örneğin ülkemizde dış ticaret üzerinden alınan vergiler, önemli bir gelir kaynağı olup 2012-2013 yılları toplam vergi gelirleri içerisindeki payı Tablo 1’de görülmektedir.

**Tablo 1:** Dış Ticaret Üzerinden Alınan Vergilerin Bütçe İçindeki Payı

	2012	2013	Pay (%)	
			2012	2013
<b>Uluslararası Ticaret ve Muamelelerden alınan Vergiler</b>	55.360.957	68.333.315	17.45	18.59
Gümrük Vergileri	5.238.101	5.466.751	1.65	1.48
İthalde Alınan Katma Değer Vergisi	50.005.155	62.731.761	15.76	17.07
Diğer Dış Ticaret Gelirleri	117.701	134.803	0.037	0.036
<b>Toplam Vergi Gelirleri</b>	317.218.619	367.473.551		

**Kaynak:** Yukarıdaki bilgiler <http://www.gib.gov.tr/faaliyetraporlari/2013FaaliyetRaporu.pdf> adresinden alınarak tarafımızca oluşturulmuştur.

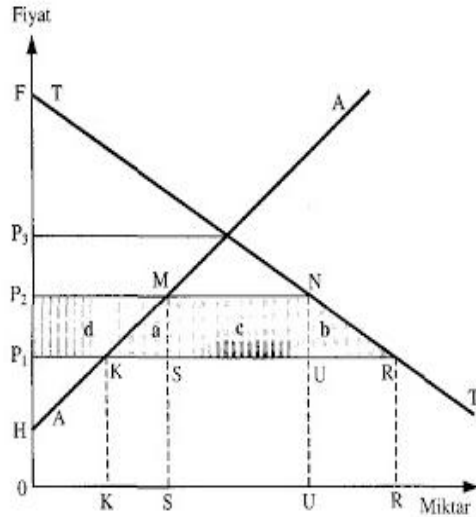
Gümrük vergileri yatırımların kalkınma planlarına uygun sektörlerle kanalize edilmesi, farklı sermaye mallarına farklı gümrük vergisi oranları uygulanarak

<sup>54</sup> Atilla Yıldırım, **Türkiye'nin Dış Ticaretinin Geliştirilmesinde Dış Ticaretten Alınan Vergilerin Rolü ve Önemi (1980 Sonrası Gelişmelerin Değerlendirilmesi)**, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 1996, s.5.

gerçekleştirilebilmektedir. Ayrıca koruyucu etkisinden dolayı yüksek gümrük vergisi uygulanan ürünleri üreten sanayilerin ülke içinde kurulması da sağlanmaktadır<sup>55</sup>.

Temel amacı devlet hazinesine gelir sağlamak ve yerli sanayiye dış rekabetten korumak olan gümrük vergisinin dört ana etkisi vardır. Bu etkileri şekil yardımıyla açıklamak daha anlaşılır olacaktır.

**Şekil 1: Gümrük Vergilerinin Kısmi Denge Etkileri**



**Kaynak:** Halil Seyidoğlu, **Uluslararası İktisat**, Güzel Can Yayınları, 17. Baskı, İstanbul, 2009, s.158.

Şekilde gösterilen dikey eksen fiyatı, yatay eksen üretim ve ithalat yapılan miktarı, AA ve TT eğrileri incelenen malın yurtiçi talep ve yurtiçi arz eğrilerini ifade etmektedir. P1 ise serbest dünya fiyatını temsil eder. P1 fiyatından o malın yurtiçi tüketimi OR kadardır. OR kadar olan tüketimin OK kadar ki kısmı yurtiçinde üretilmekte KR kadar olan kısmı ise ithalat yoluyla elde edilmektedir.

Malın birimi başına P1P2 kadar bir vergi konulduğunu varsayalım. Bunun sonucunda malın fiyatı OP2'ye çıkacağından yurtiçindeki tüketim miktarı ON'ye gerileyecek, yurtiçindeki üretim miktarı ise KS kadar artarak OS'ye yükselecektir. İthalat ise SU (=MN) kadar olacaktır. Gümrük vergisinin uygulanmasıyla birlikte ithalattaki azalmanın UR kadar olan kısmı tüketimden, KS kadar olan kısmı ise yerli üretimin ithalatın yerine geçmesinden kaynaklanmaktadır.

<sup>55</sup> Menşure Kolçak, "Dış Ticaret Vergilerinin Türkiye Ekonomisine Etkileri", **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt: 27, Sayı: 4, 2013, s. 199.

### **A. Gelir Etkisi**

Gümrük vergileri, çeşitli ülkelerin bütçe gelirleri arasında farklı oranlarda yer tutmakla birlikte, özellikle az gelişmiş ülkelerde devlet hazinesinin önemli bir gelir kaynağını oluşturmaktadır. Gümrük vergilerinin düşük maliyetle ve kolay tahsil edilebilme özelliğinden dolayı bu vergileri gelir kaynağı olarak düşünen devletler bunu bir cazibe unsuru olarak görmektedir. Amacı gelir sağlamak olan gümrük vergileri, çoğunlukla halkın yoğun olarak tükettiği mallar üzerine konulmaktadır. Ancak, bu yapılırken malın talep esnekliğine dikkat edilmesi gerekmektedir. Talep esnekliği yüksek mallara uygulanacak yüksek tarife tüketimin azalmasına ve sonuç olarak gümrük vergisi gelirlerinin azalmasına neden olabilir. Bu nedenle mali amaçlı vergilerde, talep esnekliği de önemsenmeli ve uygulanacak vergi oranı toplam vergi gelirini en yüksek seviyeye ulaştıracak düzeyde tespit edilmelidir<sup>56</sup>. Sonuçta sadece gelir sağlama etkisi göz önünde tutularak, diğer etkenlere bakılmaksızın, gümrük vergilerinin uygulanması beklenen etkiyi terse döndürebilir.

Şekil 1'e konu olan mala uygulanan P1P2 miktarındaki vergi ile ithalat hacmi SU'ya gerileyecektir. Toplam vergi geliri ise ithalat miktarı ile birim başına verginin çarpımına (SUxP1P2) eşit olacaktır. Bu durum Şekil 1'de MNSU (c) dikdörtgeni ile gösterilmektedir.

### **B. Üretim (Koruma) Etkisi**

Gümrük vergilerinin ithal malının iç fiyatını yükseltmesi, ithalata rakip üreticileri dış piyasanın rekabetinden koruyarak karlarının yükselmesine ve bunun sonucunda da yerli üretimin artmasına yol açar. Bu aynı zamanda koruma etkisi olarak adlandırılır<sup>57</sup>. Gümrük vergisinin nominal ve efektif koruma olmak üzere iki tür koruma etkisi vardır. Nominal koruma etkisi ithal malı üzerine konulan gümrük vergisidir. İthal malı üzerine konulan vergi tüketiciye yansıtılacağından tüketici için önemlidir. Efektif koruma oranı ise, ithal girdilerden alınan vergilerin azaltılması suretiyle yerli üretim maliyetlerinin düşürülmesi ve bunun sonucunda iç pazarda rekabet gücünün yükseltilmesidir<sup>58</sup>.

---

<sup>56</sup> İrfan Kalpalı, **Avrupa Birliği'nde Dış Ticaret Mali Yükümlülükleri ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi**, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, İzmir, 2007, s.170.

<sup>57</sup> Tuncer, **a.g.t.**, s.18.

<sup>58</sup> Seyidoğlu, **a.g.e.**, s.160.

Şekilden de görüldüğü üzere, vergi nedediyle P1'den P2'ye yükselen fiyatların etkisiyle yerli malın yurtiçi üretimi K'dan S'ye yükselmiştir. Bu durumun sonucunda üreticiler yüksek fiyata bağlı olarak üretim maliyetlerini karşılayacak güce ulaşmışlardır. Ancak bu üretim artışı malın arz esnekliğine bağlıdır. Esnekliğin yüksek olması durumunda üretim artışı daha fazla olacaktır. Üretim artacağından maliyetlerde artacak ve buna bağlı olarak kullanılan kaynakların verimliliği düşük olacaktır. Bu verim kaybı, Şekil 1'de a üçgeninin alanı olarak görülmektedir.

### **C. Tüketim Etkisi**

Gümrük vergilerinin arttırılması iç piyasaya verilmek amacıyla ithali gerçekleştirilen malların fiyatlarına da direkt olarak etki eder. Bu da söz konusu malın iç piyasa fiyatlarına olumsuz yönde etki oluşturur ve fiyatlarda bir artış meydana gelir. Bu artan fiyatlardan dolayı o malın tüketici grubunun refah seviyesinde bir azalma görülür. Buna da tüketim etkisi denir. Bir başka anlatımla, artan fiyatlar yüzünden tüketici eskisine nazaran daha az mal tüketeceği için refahında bir azalma meydana gelir. Buna tüketim etkisi denir. Fiyatlardaki bu artış nedeniyle tüketicinin refahında bir azalma görülürken bunun yanında o mala olan tüketici talebinde de azalma meydana gelir. Gümrük vergileri yüzünden oluşan azalma aslında aynen üretim etkisinde olduğu gibi reel bir kayıptır<sup>59</sup>.

Yukarıdaki şekle geri döndüğümüzde, P1P2'lik bir fiyat artışının ithal malın tüketimini UR kadar azalttığını görmekteyiz. Gümrük vergileri, ithal edilen malın fiyatını arttırdığı için tüketicinin refahında bir azalmaya neden olur. Bu azalmayı Şekil 1'deki NRU (b) üçgeni ifade etmektedir.

### **D. Bölüşüm (Yeniden Dağıtım) Etkisi**

Gümrük vergilerinin milli gelirin tüketicilerden üreticilere doğru yeniden dağıtımına neden olan etkisine bölüşüm etkisi denir. Gümrük tarifeleri, ürün ya da sektör bazında farklılaştırılarak, tarife uygulanan üretimi korumak suretiyle sektörel, bu sektörde faaliyet gösteren girişimcileri koruyarak fonksiyonel gelir bölüşümünü değiştirebilmektedir. Tarife uygulandıktan sonra fiyatı yükselen malın yerli üretimi artar. Bu da tüketicilerin daha yüksek fiyat ödemeleri, üreticilerin de daha fazla gelir elde etmeleri anlamına gelir. Yani gelir dağılımı, tüketicilerden üreticilere doğru

---

<sup>59</sup> Rıdvan Karluk, **Uluslararası Ekonomi Teori-Politika**, Beta Basın Yayım, Genişletilmiş 9. Baskı, 2009, s. 155.

yeniden dağıtılmış olur<sup>60</sup>. Bu yeniden dağıtım sonucunda tüketicinin cebinden daha fazla para çıkarken üreticinin cebine daha fazla para girer.

Normalde, tam rekabet şartları altında faaliyet gösteren bir firma, kendisine ancak o sektörde yetecek kadar kar eder. Üretim maliyetlerinin altında mal üretmeye devam eden bir firma normalin üstünde kar elde etmeye başlar. Buna “Üretici Rantı” adı verilmektedir. Üretim maliyetlerinin altında üretim yapıldığından o malın fiyatı düşük olacak ve tüketici talebi üretim maliyetleri altında üretilen bu mala karşı artacaktır. Bunun sonucunda, bu mal daha çok satın alınacak ve üretici firma sürümünden daha fazla kar elde etmeye başlayacaktır. Bütün bunların sonucu olarak da tüketiciden üreticiye bir gelir aktarması meydana gelecektir<sup>61</sup>.

Uygulanan gümrük vergisi nedeniyle fiyatı P1’den P2’ye yükselen malın yurtiçi üretimi KS kadar artmaktadır. Bu da tüketicilerin daha fazla fiyat ödemelerine neden olurken üreticilerin daha fazla gelir elde etmesini sağlar. Bir başka ifadeyle, gelir tüketiciden üreticiye doğru yeniden dağıtılmış olur. Bu yeniden dağıtım Şekil 1’de P2MKP1 (d) alanını göstermektedir.

#### **IV. GÜMRÜK VERGİSİNİN SİSTEMATİK AÇIKLAMASI**

Gümrük vergisinin sistematik yapısı ile ilgili ayrıntılı açıklamalara yer vereceğimiz bu bölümde, öncelikle gümrük vergisinin unsurları ele alınacaktır. Daha sonra bu verginin vergilendirmeye yönelik işlemlerine tek tek değinilecektir.

##### **A. Gümrük Vergisinin Unsurları**

4458 sayılı Gümrük Kanunu geniş kapsamlı çerçevede bir yasal düzenleme olduğundan vergilemeye ilişkin hükümler büyük bir kısmını oluşturmaktadır. Ancak vergilemeye ilişkin yasal düzenlemeler bir sistematığe göre sınırlanmamış, aksine on üç kısım arasında dağıtılmıştır. Burada da gümrük vergisinin unsurları bir sistematığe göre ele alınacaktır.

##### **1. Gümrük Vergisinin Konusu**

4458 Sayılı Gümrük Kanunu’na göre gümrük vergisinin konusu, Türkiye Gümrük Bölgesine giren ve Türkiye Gümrük Bölgesinden çıkan eşya ve taşıt araçlarıdır. Buradan da anlaşılacağı üzere, yalnızca Türkiye’ye ithal edilen bir başka

<sup>60</sup> Cem Saatçi, “Dış Ticaretin Önündeki Engeller ve Çevresel Kriterler ile Dış Ticaret İlişkisi”, **Dış Ticaret Dergisi**, 2001, www.dtm.gov.tr, (Erişim Tarihi: 29.12.2013).

<sup>61</sup> Hasan Sarı, **Gümrük Vergisinin Belirlenmesinde Tarife ve Kıymetin Rolü**, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 1999, ss.31-32.



deyişle gümrük hattından geçerek yurda giren eşya ve taşıt araçları gümrük vergisinin konusunu oluşturmaktadır. Özetle, her ne şekilde olursa olsun, gümrük bölgesine giren her eşya gümrük vergisinin konusunu meydana getirmektedir<sup>62</sup>. Gümrük vergisinde önemli olan, kişiden ziyade uluslararası ticarete konu olan eşyanın kendisidir. Dolayısıyla kişinin değişmesi vergiyi etkilemez<sup>63</sup>.

Kanunda bahsi geçen eşya deyimi, kanunun 3/23. Maddesinde “her türlü madde, ürün ve değer” şeklinde tanımlanmıştır. Ayrıca kanunda yer alan Türkiye Gümrük Bölgesi, kanunun 2. maddesine göre, Türkiye Cumhuriyeti topraklarını kapsar. Türkiye kara suları, iç suları ve hava sahası gümrük bölgesine dahildir.

## **2. Gümrük Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay**

Gümrük vergisinde vergiyi doğuran olay ithal işlemine bağlı olarak eşyanın serbest dolaşıma girmesi, gümrük giriş beyannamesinin tescili, kısmi muafiyet halinde ise geçici ithalatın gerçekleşmesi gibi farklı esaslara bağlanmıştır. Gümrük vergisinde vergiyi doğuran olayın en çok karşılaştığımız biçimi, gümrük vergisine tabi eşyanın serbest dolaşıma girmesidir. Serbest dolaşıma girme kavramı, eşyanın ithal edilmesi anlamına gelip, dolaşıma giren eşyanın Türkiye’de serbestçe alınıp-satılması ve kullanılmasını ifade etmektedir<sup>64</sup>.

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 gerçekleşmektedir<sup>65</sup>. 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

<sup>62</sup> Erol Kutlu, **Gümrükleme**, TC. Anadolu Üniversitesi Yayını No:1969, Eskişehir, Ekim, 2009, s.23.

<sup>63</sup> Ercan, **a.g.e.**, s.17.

<sup>64</sup> Doğan Şenyüz, Adnan Gerçek, Mehmet Yüce, **Türk Vergi Sistemi**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2008, s.643

<sup>65</sup> Selen, **a.g.e.**, s.162.

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 gerçekleşmesidir<sup>66</sup>. Sonuç olarak birçok farklı yolla da gümrük vergisinde vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir.

### **3. Gümrük Vergisinde Yükümlülük**

Gümrük Kanununun 3/11. maddesine göre, yükümlü deyimi, gümrük yükümlülüğünü yerine getirmekle sorumlu bütün kişileri ifade eder.

Aynı kanununun 4. 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 vergileri uygulamasında, yükümlü ve temsil hakkı arasında sıkı bir ilişki kurulmuştur. Bilindiği gibi kişilerin, gümrük idarelerindeki işlemlerini yerine getirmek için temsilci tayin edebilme yetkileri vardır. Gümrük Kanununa göre, temsil doğrudan veya dolaylı olarak gerçekleştirilebilir. Yasaya göre, Devlet, belediye, il özel idareleri ve diğer kamu tüzel kişilerinin amir ve memurları ile özel hukuk tüzel kişilerinin kendilerini temsile yetkili personeli, bütün gümrük işlemlerini doğrudan temsil yoluyla izleyip sonuçlandırabilir. Dolaylı temsile baktığımızda ise gümrük müşavirleri, her türlü gümrük işlemlerini dolaylı temsil yoluyla takip ve sonuçlandırmaya yetkili meslek mensuplarıdır<sup>67</sup>.

### **4. Gümrük Vergisinde Matrah (Kıymet)**

Matrah kavramı, verginin hesaplanmasında esas alınan değer ve ölçüleri ifade etmek için kullanılmaktadır. Matrah, fiyat gibi ekonomik değerler şeklinde ifade edildiğinde değer esaslı (advalorem), vergi alınan unsurun sayı, adet, metre gibi fiziki ölçütlerine göre ifade edilmesi halinde ise miktar esaslı (spesifik) matrahtan söz edilmektedir<sup>68</sup>.

<sup>66</sup> Nevzat Saygılıoğlu, Adnan Gerçek, **Dış Ticaret ve Gümrük**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2007, s.144.

<sup>67</sup> Tuncer, **a.g.e.**, s.204.

<sup>68</sup> Mehmet Tosuner, Zeynep Arıkan, **Vergi Usul Hukuku**, Kanyılmaz Matbaası, İzmir, 2010, s.82.

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 fiyatının (dolayısıyla matrahın) uluslararası terminolojide, maliyet artı sigorta artı navlundan oluşan CIF fiyat olduğu bilinmektedir<sup>69</sup>.

Eşyanın gümrük vergisine esas alınacak kıymetinin TL olarak beyan edilmesi zorunludur. Fatura veya diğer belgelerde yazılı yabancı paralar, gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihte (yani gümrük beyannamesinin tescil tarihinde) yürürlükte olan T.C. Merkez Bankası döviz satış kurları üzerinden TL'na çevrilmektedir<sup>70</sup>.

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. maddesinde gümrük vergisinin fiziki birim olarak eşyanın ağırlığından alınacağı hükmüne bağlanmıştır.

### **5. Gümrük Vergisinde Muafiyet ve İstisnalar**

Vergi kanunlarına göre vergilendirilmesi gereken kişi ya da grupların, aynı veya başka kanunlarla vergi dışı bırakılmasına vergi muafiyeti adı verilmektedir. Vergi istisnası ise; vergi kanunlarına göre vergilendirilmesi gereken vergi konularının aynı veya başka kanunlarla kısmen ya da tamamen vergi dışı bırakılmasıdır. Muafiyet, kişi ya da kişi gruplarının vergi dışı bırakılması ile ilgili olmasına karşın, istisna vergi konularının vergi dışında bırakılmasına yöneliktir<sup>71</sup>.

Gümrük Kanunu'nda birçok muafiyet ve istisnaya yer verilmiştir. Kanununun 167, 168, 169 ve 170. maddelerinde muafiyet ve istisna hükümleri düzenlenmiştir. Ayrıca Gümrük Müsteşarlığı'nın yayımladığı tebliğlerle bu konu daha da detaylı ele alınmıştır.

Gümrük Kanunu'nun ilgili maddelerinde muafiyet ve istisna halleri ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Buna göre;

1. Cumhurbaşkanının zat ve ikametgahı için gelen eşya,

<sup>69</sup> Şenyüz, Gerçek, Yüce, **a.g.e.**, s.645.

<sup>70</sup> Davut Aydın, Ümit Ataman, Haluk Sumer, Adnan Sevim, **Dış Ticaret İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi**, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No:1866, Eskişehir, Ekim, 2009, s.31.

<sup>71</sup> Abdurrahman Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi, Genişletilmiş 11. Baskı, Ankara, 2006, s.151.

2. Mütakabiliyet esasına göre ithal edilen diplomatik eşya,

3.Genelkurmay Başkanlığı, Milli Savunma Bakanlığı, kuvvet komutanlıkları, Milli İstihbarat Teşkilatı Müsteşarlığı, Jandarma Genel Komutanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı ve Emniyet Genel Müdürlüğünün münhasıran asli görevleri ve Müsteşarlığın kaçakçılıkla mücadele görevi ile ilgili olarak ithal edecekleri her türlü araç, gereç, silah, teçhizat, makine, cihaz ve sistemleri ve bunların araştırma, geliştirme, eğitim, üretim, modernizasyon ve yazılımı ile yapım, bakım ve onarımlarında kullanılacak yedek parçalar, akaryakıt ve yağlar, hammadde, malzeme ile bedelsiz olarak dış kaynaklardan alınan yardım malzemesi,

4. Değeri 150 EURO' yu geçmeyen eşya,

5. Gerçek kişiler tarafından serbest dolaşıma sokulacak şahsi eşyadan;

a) Yerleşim yerlerini Türkiye Gümrük Bölgesine nakleden gerçek kişilere ait, alındığı tarihte üç yaşından büyük olmayan kullanılmış motorlu veya motorsuz özel nakil vasıtaları,

b) Yerleşim yerlerini Türkiye Gümrük Bölgesine nakleden gerçek kişilere ait her türlü kullanılmış ev eşyası,

c) Yerleşim yeri Türkiye'de olan bir Türk ile evlenerek veya evlenmek üzere Türkiye'ye gelen kişilere ait çeyiz eşyası,

d) Miras yoluyla intikal eden kişisel eşya,

e) Türkiye'ye öğrenim görmek amacıyla gelen öğrencilere ilişkin eğitimle ilgili malzemeler ve eğitimle ilgili diğer ev eşyası,

f) Türkiye Gümrük Bölgesinden geçici olarak çıkan gerçek kişilerin geri getirdiği kullanılmış ev eşyası,

g) Yerleşim yeri Türkiye dışında olan gerçek kişilerin Türkiye'de satın aldıkları veya kiraladıkları konutlarında kullanılmak üzere geçici veya kesin olarak getirdikleri ev eşyası,

h) Yolcuların kendi kullarımlarına mahsus ticari mahiyette olmayan kişisel eşya,

6. Gerçek kişilerce serbest dolaşıma sokulacak diğer eşyadan;

a) Değeri 430 EURO'yu geçmemek üzere yolcuların beraberindeki hediyelik eşya,

b) Şeref nişanları veya ödülleri,

c) Uluslararası ilişkiler çerçevesinde alınan hediyeler,

7. Bakanlar Kurulunca belirlenecek kişi, kurum ve kuruluşlar tarafından ticari gaye güdülmemek ve amacı doğrultusunda kullanılmak üzere ithal edilen eşyadan;

- a) Eğitim, bilim ve kültürel amaçlı eşya ile bilimsel alet ve cihazlar,
- b) Tıbbi teşhis, tedavi ve araştırma yapılmasına mahsus alet ve cihazlar,
- c) Bilimsel araştırma amacına yönelik hayvanlar ile biyolojik veya kimyasal maddeler,
- d) İnsan kaynaklı tedavi edici maddeler ile kan gruplama ve doku tipi ayırma belirteçleri,
- e) İlaç özelliği olan ürünlerin kalite kontrolü amacına yönelik maddeler,
- f) Ulusal araştırma geliştirme kurumları tarafından yürütülen veya desteklenen araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılmak üzere ithal edilen eşya,

8. Bir ticari faaliyetin yürütülmesi ile bağlantılı ithalat;

- a) İşyeri nakli suretiyle ithal edilen sermaye malları ve diğer malzemeler,
- b) Türkiye Gümrük Bölgesinde faaliyette bulunan çiftçilerin, komşu ülkedeki mülklerinden elde ettikleri ürünler,
- c) Komşu ülkelerdeki çiftçiler tarafından Türkiye Gümrük Bölgesindeki mülklerinde kullanılmak üzere getirilen, toprak ve ekinlerin işlenmesi amacına yönelik tohum, gübre ve diğer ürünler,

d) Ticari mahiyet arz etmeyen numuneler,

i- Önemli değeri olmayan numunelik eşya ve modeller,

ii- Basılı reklamcılık dökümanları ve reklamcılık amacına yönelik malzemeler,

iii- Bir ticari fuarda veya benzeri bir faaliyette kullanılan veya tüketilen ürünler,

e) İnceleme, analiz veya test amaçlı olarak ithal edilen eşya,

9. Ulaştırıcılıkta kullanılan eşya;

- a) Taşıma sırasında eşyanın istif ve korunması için yardımcı maddeler,
- b) Canlı hayvanların nakli sırasında kullanılan kuru ot, yem ve yiyecek maddeleri ile ilaçları,
- c) Ulaşım araçları ile özel konteynirlarda mevcut bulunan akaryakıt ve madeni yağları,
- d) Deniz ve hava ulaşım araçlarına ait donatım ve işletme malzemesi,
- e) 1/7/2010 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, yolcu ve yük taşımacılığı

faaliyetlerinde bulunan hava yolu şirketlerinin bu faaliyetlerinde kullanılmak üzere ithal edilen hava taşıtları, motorları ve bunların aksam ve parçaları,

10. Bilgi materyali ithalatı;

a) Yayın hakları veya endüstriyel ve ticari patent haklarını koruyan örgütlere gönderilen eşya,

b) Turistik reklamcılık malzemeleri,

c) Ticari değeri olmayan çeşitli belge ve eşya,

11. Cenaze ve cenaze ile ilgili eşyanın ithali;

a) Savaş kurbanları anıtları ile mezarlıkların yapımı, bakımı ve süslenmesi amacıyla yönelik eşya,

b) Tabutlar, cenaze kül kapları ve süsleme niteliği olan cenaze levazımatı,

12. Diğer eşya;

a) Malül ve sakatların kullanımına mahsus eşya,

b) Tabii afetler, tehlikeli ve salgın hastalıklar, büyük yangınlar, radyasyon ve hava kirliliği gibi önemli nitelikteki kimyasal ve teknolojik olaylar ile büyük nüfus hareketleri gibi kriz hallerinden zarar görenlere gönderilen eşya,

c) Türkiye'de düzenlenen uluslararası spor müsabakalarında kullanılmak üzere getirilen eczacılık ürünleri gümrük vergisinden muaftır.

## **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 taşımaktadır<sup>72</sup>.

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

- Bakanlar Kurulunca kabul edilen Türk Gümrük Tarife Cetvelini,

---

<sup>72</sup> Tuncer, a.g.t., s.114.

- 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 işlenmiş 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.

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 dayandırılmıştır<sup>73</sup>.

Türk Gümrük Tarife Cetveli<sup>74</sup>, eşyanın menşee-i, cinsi, türü ve niteliklerine göre sistematik bir şekilde numaralandırılarak sınıflandırıldığı ve alınacak gümrük vergisi oranlarının gösterildiği, Bakanlar Kurulu'na kabul edilen cetveller olarak tanımlanmaktadır<sup>75</sup>. 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.

---

<sup>73</sup> Ercan, **a.g.e.**, s.36.

<sup>74</sup> Türk Gümrük Tarife Cetveli, Dünya Gümrük Örgütü bünyesinde uluslararası ticarete konu eşyaların sınıflandırılmasında yeknesaklığı sağlamak amacıyla 01.01.1958 tarihinde yürürlüğe giren ve örgüte üye ülkelerin ulusal tarife cetvellerinin temelini oluşturan Armonize Mal Tanımı ve Kodlama Sistemi' ne uygun olarak 14.05.1964 tarihinde 474 sayı ile kabul edilen "Türk Gümrük Tarife Cetveli Hakkında Kanun" a dayanılarak her yıl Bakanlar Kurulu tarafından yenilenerek kabul edilen ulusal, eşya ve ekonomik değer sınıflandırma indeksidir. Armonize Sistem Nomenklatürde eşya kodları altı haneli rakamlarla gösterilir. Ulusal Tarife Cetvellerinde eşya kodları on iki haneli rakamlarla gösterilir. Armonize Sistem, Dünya Gümrük Örgütü tarafından yürürlüğe konan sözleşmeye, nomenklatür ise tarife cetvellerinin ilk altı hanesinden oluşan uluslararası indekse verilen isimdir. <http://www.gumruktarife.com/> (Erişim Tarihi: 10.01.2014).

<sup>75</sup> Selen, **a.g.e.**, s.167.

Örneğin, (I) sayılı listede balık ve diğer su ürünleri ile işlenmiş tarım ürünleri hariç tarım ürünleri için öngörülen gümrük vergisi oranları yer almaktadır. Aşağıdaki tablodan söz konusu ürünlere ilişkin vergi oranları izlenebilmektedir.

**Tablo 2:** Gümrük Vergisi Oranlarına İlişkin Tablodan Bir Kesit

G.T.İ.P.	MADDE İSMİ	GÜMRÜK VERGİSİ ORANI (%)			
		AB, EFTA	BOSNA-HERSEK	GÜNEY KORE	DİĞER ÜLKELER
1106.30.90.00.14	Fındık unu (öğütülmüş fındık)(beyazlatılmış kabuksuz fındıktan mamul)	23,1	0	23,1	23,1
1106.30.90.00.19	Diğerleri	23,1	0	23,1	23,1
1107.10.11.00.00	Un şeklinde olanlar	23,1	0	23,1	23,1
1107.10.19.00.00	Diğerleri	23,1	0	23,1	23,1
1107.10.91.00.11	Arpadan olanlar	10	0	10	10
1107.10.91.00.19	Diğerleri	23,1	0	23,1	23,1
1107.10.99.00.11	Arpadan olanlar	10	0	10	10
1107.10.99.00.19	Diğerleri	23,1	0	23,1	23,1
1107.20.00.00.11	Buğday	23,1	0	23,1	23,1
1107.20.00.00.12	Arpa	10	0	10	10

**Kaynak:** Yukarıdaki bilgiler, www.ekonomi.gov.tr adresinden alınmıştır. (Erişim Tarihi: 10.01.2014)

## B. Gümrük Vergisinde Vergilendirme İşlemleri

Genel olarak, mükellefin ödemesi gereken verginin belirlenmesi, ödenecek aşamaya gelerek kabul edilmesi ve tahsil edilmesi gibi aşamalardan oluşan vergilendirme süreci, teknik açıdan Tarh, Tebliğ, Tahakkuk ve Tahsil olarak adlandırılan kademelerden geçerek tamamlanmaktadır<sup>76</sup>. Bu aşamalar gümrük vergileri için de uygulanması zorunlu olan işlemlerdir.

### 1. Gümrük Vergisinde Tarh

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

4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 58. maddesinde "Bir gümrük rejimine tabi tutulmak istenen eşya, bu rejime uygun şekilde yetkili gümrük idaresine beyan edilir." şeklinde açıklanmıştır. Bu maddeden de anlaşılacağı gibi gümrük vergisi beyana tabi bir vergidir.

<sup>76</sup> Kırbaş, a.g.e., s.103.



İlgili kanununun 59. maddesine göre gümrük beyanının yazılı, sözlü, bilgisayar veri işleme tekniği ve eşya sahibinin bu eşyayı bir gümrük rejimine tabi tutma isteğini ifade ettiği herhangi bir tasarruf yoluyla olmak üzere dört yolla yapılabileceği hükme bağlanmıştır.

Türkiye'deki uygulamada farklı gümrük rejimleri için çok nüshalı tek tip gümrük beyannamesi kullanılmaktadır<sup>77</sup>. Tek tip gümrük beyannameleri sözle beyan halleri haricinde diğer bütün ithalat işlemlerinde kullanılmaktadır. Tek tip gümrük beyannamelerinin 8 farklı nüshası bulunmaktadır. Beyannamenin rakamla belirtilen kutuları beyan sahibi tarafından, harfle belirlenen kutuları ise gümrük idaresince doldurulmaktadır<sup>78</sup>.

Beyannamesi doldurulup gümrük idaresine teslim edilen eşya, gümrük muayene memuru tarafından muayeneye tabi tutulur ve eşyanın cins, nevi ve nitelik olarak verilen beyana uygun olup olmadığı kontrol edilir. Böylece gümrük muayene memuru; ilgili eşyanın gümrüklenmesinde ya da diğer bir ifadeyle serbest dolaşıma geçişinde beyanın doğruluğunun, eşyanın istisna ve muafiyet kapsamında olup olmadığının sonucuna karar vererek gümrük vergisinin hesaplanmasında yetkili olan resmi görevli sıfatında ve diğer vergilerdeki tahakkuk memuru görevini yerine getirmektedir. Kısaca, gümrük vergisinin tahakkuku, muayene sonuçlarına göre yapılmaktadır diyebiliriz<sup>79</sup>.

İlgili kanunun 61. 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.

---

<sup>77</sup> Tuncer, **a.g.e.**, s.226.

<sup>78</sup> Yusuf Güney, **Tek Tip Gümrük Beyannamesiyle İthalat Gümrük İşlemleri**, Gümrük Kontrolörleri Derneği Yayın No:9, Ankara, Mart, 1997, s.48.

<sup>79</sup> Tuncer, **a.g.t.**, s.120.

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 yapılmaktadır. Burada önemli olan konu, vergi matrahına giren kıymetin denetlenmesidir. Çünkü bu değer, gümrük vergisinin matrahını oluşturmaktadır<sup>80</sup>.

Muayene memurunun beyanname üzerine “uygundur” şerhini düşerek imzalamasından sonra beyanname tahakkuk servisine ulaşır. Burada gümrük idaresi matraha gerekli olan oranı uygulayarak gümrük vergisini hesaplar. Gümrük vergisinin hesaplanmasından sonra bu vergi tutarı, Gümrük Vergileri Tahakkukunu İzleme Defterine ya da bilgisayara kaydedilerek vergi tarhı gerçekleştirilmiş olur<sup>81</sup>.

Geleneksel olarak ülkemizdeki gümrüklerde muhafaza, muayene, tahakkuk ve tahsil işlemleri ayrı servislerde yapılmaktadır. Bu uygulamayla hizmet içi oto-kontrol sağlanmış olmakta ve usulsüzlükler azaltılmaktadır<sup>82</sup>.

Gümrük vergisi tarhiyatına etki eden, verginin hesaplanmasında önem arz eden “eşyanın menşei” ve vergi oranının uygulanacağı matrahı ifade eden “kıymet tespiti” şeklinde iki temel faktör bulunmaktadır. Menşei, eşyanın uluslararası ticarete katıldığı ilk noktayı ifade etmektedir. Menşeinin değişimine bağlı olarak uygulanacak vergi de değişebildiğinden bu tespit son derece önem arz etmektedir<sup>83</sup>.

## **2. Gümrük Vergisinde Tebliğ**

Gümrük vergilerinin tebliğ işlemi Gümrük Kanunu'nun 197. 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.

Bu maddeden anlaşılacağı üzere gümrük vergilerinde tahakkuk fişi ya da tebliğ varakası gibi bir belge kullanılmadan, hesaplanan vergi gümrük beyannamesi üzerinde mükellefe tebliğ edilmiş olacaktır<sup>84</sup>.

---

<sup>80</sup>Tuncer, **a.g.e.**, s.230.

<sup>81</sup>Tuncer, **a.g.t.**, s.121.

<sup>82</sup>Saygılıoğlu, Gerçek, **a.g.e.**, s.198.

<sup>83</sup>Ayrıntı için bkz. Selen, **a.g.e.**, ss.171-178.

<sup>84</sup>Tuncer, **a.g.e.**, s.232.

Ayrıca yapılan kontroller sonucunda hiç alınmadığı ya da eksik alındığı tespit edilen veya tebliğ edilemeyen gümrük vergilerine ait tebligat, gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihten itibaren üç yıl içinde yapılmaktadır.

### **3. Gümrük Vergisinde Tahakkuk**

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 edecektir<sup>85</sup>.

Gümrük Kanununun 195. 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.”

### **4. Gümrük Vergisinde Teminat**

Gümrük idareleri, gümrük vergilerinin ödenmesini kesinleştirmek üzere gerekli gördükleri hallerde teminat isteyebilirler. Gerekli görülen durumlar, genel olarak beyan işlemleri sırasında eşyanın gümrük gözetimi altına girmesi olarak tanımlanabilmektedir<sup>86</sup>.

Gümrük Kanununun 202. maddesine göre teminat;

---

<sup>85</sup> Saygılıoğlu, Gerçek, **a.g.e.**, s.201.

<sup>86</sup> Melek Durak, **Dış Ticarete Ödenen Vergi ve Fonlar**, Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu, Dış Ticaret Programı, Mesleki Uygulama Bitirme Ödevi, Uludağ, 2009, s.30.

- Gümrük mevzuatı uyarınca, gümrük idarelerinin gümrük vergilerinin ve diğer amme alacaklarının ödenmesini sağlamak üzere bir teminat verilmesini gerekli görmeleri halinde, bu teminat söz konusu vergiler tutarının % 20 fazlasıyla yükümlü veya yükümlü olması muhtemel kişi tarafından verilir.

- Gümrük idareleri, teminat vermesi istenen kişinin yerine başka bir kişinin de teminat vermesini kabul edebilir.

- Genel ve katma bütçeye dahil kamu kuruluşlarının, belediyelerin, sermayesinin tamamı devlete ait olan kamu iktisadi kuruluşlarının ve Türkiye'deki yabancı misyon şeflerinin verecekleri garanti mektuplarını teminat olarak kabule Müsteşarlık yetkilidir.

- Teminat aranmayacak ve kısmi teminat uygulanacak halleri belirlemeye Bakanlar Kurulu yetkilidir.

Aynı zamanda 202. maddenin 1 veya 3. fıkrasında belirtilen kişilerin talebi üzerine, gümrük idareleri, bir gümrük yükümlülüğünü gerektiren veya gerektirebilecek iki veya daha fazla işlemi kapsamak üzere toplu teminat verilmesine izin verirler.

Teminat tutarı, ilgili kanunun 204. maddesinde “Teminata konu gümrük vergileri tutarının kesin olarak tespiti halinde bu miktar, diğer hallerde ise tahakkuk edilen veya edilebilecek gümrük vergilerinin en yüksek tutarı esas alınarak belirlenir.” şeklinde açıklanmıştır.

Kanunun ilgili maddelerinin devamında ise, gümrük vergileri için kabul edilecek teminatlar ile bunların değerlendirilmesinin 6183 sayılı AATUHK hükümlerine tabi olduğu belirtilmiştir. Yabancı paraların T.C. Merkez Bankası efektif alış kuru üzerinden hesaplanan değeri üzerinden teminat olarak kabulüne Müsteşarlık yetkili kılınmıştır.

Teminatın zaman içinde değerini yitirmesi veya yetersiz kalması halinde, ilgili gümrük idaresi ek teminat verilmesini veya ilk teminatın yeni bir teminat ile değiştirilmesini isteyebilir. Teminatın alınmasını gerektiren gümrük yükümlülüğü sona erdiğinde teminat çözülmektedir.

### **5. Gümrük Vergisinin Ortadan Kalkması**

Devlet açısından alacak ve yükümlü açısından borç niteliği olan gümrük vergisinin, borç-alacak ilişkisinin son bulmasının en doğal yolu tamamının ödenmesidir. Fakat, bunun dışında da yükümlü ile devlet arasındaki borç-alacak ilişkisini sona erdiren bazı haller bulunmaktadır<sup>87</sup>.

---

<sup>87</sup> Tuncer, a.g.t., s.98.

### **a. Ödeme**

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 içinde ödenmesi zorunludur. Bu durumun tek istisnası, mükellefin talebi üzerine faiz alınmak suretiyle ödeme süresinin otuz gün uzatılmasıdır<sup>88</sup>.

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

### **b. Gümrük Vergisine Konu Eşyanın Beyan Edilme Özelliğini Yitirmesi**

Gümrük vergisinin ödeme yükümlülüğünü ortadan kaldıran haller; teslim edilmesinden ya da serbest dolaşıma sokulmasından önce eşyaya el konulması, imha edilmesi, gümrüğe terk edilmesi ya da mücbir sebepler sonucu telef yahut kaybidir. Gümrük vergisinin eşyanın girişine bağlı bir vergi niteliği taşımasından dolayı, eşyanın serbest dolaşıma girişinin yapılmaması veya yapılamayacak durumda olması halinde bu vergi ödenmeyecektir<sup>89</sup>.

### **c. Gümrük Vergisinin Geri Verilmesi veya Kaldırılması**

Gümrük Kanunu, AB Gümrük Kanunu'na paralel olarak yenilenmiştir. Gümrük vergisinin geri verilmesi ya da kaldırılması halleri gümrük vergisi mükellefiyetini ortadan kaldıran hallerdir. Bunlara "iade" veya "düzeltme" de denilebilmektedir<sup>90</sup>.

Gümrük Kanunu'nun 210. maddesine göre "geri verme" deyimi, ödenmiş olan gümrük vergilerinin tamamen veya kısmen geri ödenmesi, "kaldırma" deyimi, henüz ödenmemiş olan gümrük vergilerinin tamamen veya kısmen alınmamasına karar verilmesidir.

Gümrük Kanunu'na göre gümrük vergilerinin geri verileceği veya kaldırılacağı haller dört ana başlık halinde sıralanmıştır<sup>91</sup>:

- Vergilerin Hatalı Ödenmesi veya Tahakkuku: Yasal olarak ödenmemesi gereken ancak, ödenmiş olduğu belirlenen gümrük vergileri geri verilir. Kanunen tahakkuk ettirilmemesi gereken gümrük vergileri de kaldırılır.

---

<sup>88</sup> Çelikkaya, **a.g.t.**, s.170.

<sup>89</sup> Tuncer, **a.g.t.**, s.98.

<sup>90</sup> Mustafa Gümüş, "Gümrük Vergilerinin Geri Verilmesi veya Kaldırılması", **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı:28, Kasım, 2005.

<sup>91</sup> Selahattin Tuncer (b), "Gümrük Vergilerinin Geri Verilmesi veya Kaldırılması", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:91, Temmuz, 2000, s.25.

Kanunda yer alan hükümlere göre ödenmemeleri gereken gümrük vergileri, söz konusu verginin mükellefe tebliğ tarihinden itibaren üç yıl içinde ilgilinin gümrük idaresine başvurusu üzerine geri verilir veya kaldırılır<sup>92</sup>.

Örneğin, beyanname ekindeki faturada vergi tutarının ABD Doları olarak yer almasına karşın beyanname Euro olarak beyan edilen ve hesaplanan bir vergi olması durumunda iki para cinsinin farklı olması nedeniyle işlem günündeki çapraz kur oranında fark ortaya çıkacaktır. Euro'nun değerli olması halinde kıymet yüksek çıkacak, kıymete bağlı olarak da daha fazla vergi tarh ve tahakkuk ettirilmiş olacaktır. Bu durumda, fazla tahakkuk eden vergi ödenmiş ise geri verilecek, ödenmemiş ise kaldırılacaktır<sup>93</sup>.

- Beyannamenin İptali: Gümrük beyannamesine dayanılarak ödenmiş olan gümrük vergileri, bu beyannamenin iptali sonucunda ilgilinin başvurusu üzerine vergi geri verilir.

- Sözleşme Hükümlerine Aykırı Çıkan Eşya: Beyannamenin tescil tarihi itibariyle, kusurlu ya da sözleşme hükümlerine aykırı olduğu ithalatçı tarafından kabul edilmeyen eşyaya ilişkin ithalat vergileri geri verilir veya kaldırılır.

- Diğer Haller: Türkiye'nin de içinde bulunduğu uluslararası anlaşma hükümleri çerçevesinde, Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek durumlarda gümrük vergileri geri verilir veya kaldırılır. Bu durumda geri verme ve kaldırma işlemi gümrük vergisinin tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içerisinde ilgili gümrük idaresine mükellefin başvuru üzerine yapılır.

Gümrük Kanunu'nun 211. maddesine göre, "Kanunen ödenmemesi veya tahakkuk ettirilmemesi gereken gümrük vergileri ilgili kişinin kasten yaptığı bir tahrifat sonucunda ödenmiş veya tahakkuk ettirilmişse, bu vergilerin geri verilmesine veya kaldırılmasına ilişkin talepler kabul edilmez."

İlgili kanunun 216. maddesine baktığımız da ise, "Yetkili idareler tarafından, gümrük vergileri ile bunların ödenmelerine bağlı olarak tahsil edilmiş gecikme faizinin veya gecikme zammının geri verilmesinde idarece faiz ödenmez. Ancak, geri verme kararının alındığı tarihten itibaren üç ay içerisinde idarece söz konusu kararın uygulanmaması halinde, ilgilinin talebi üzerine, üç aylık sürenin bitiminden itibaren faiz

<sup>92</sup> Avni Ertaş, **Bütün Yönleriyle Gümrük İşlemlerinde Süreler**, Gümrük Kontrolörler Derneği Yayın No:27, İstanbul, 2002, s.63.

<sup>93</sup> Selen, **a.g.e.**, s.185.

ödenir. Bu faiz, 6183 sayılı AATUHK'nun tecil faizine ilişkin hükümlerine göre hesaplanır.”

Gümrük vergilerinde geri verme veya kaldırmada izlenen süreç şu şekildedir<sup>94</sup>:

- Başvuru: Geri verme veya kaldırma işlemi ilgilinin gümrük idaresine yazılı başvurusu üzerine yapılmaktadır. Başvurunun üç yıl içinde yapılması gerekmektedir.

- Talep Formunun Doldurulması: Başvuruda bulunanlar “Geri Verme veya Kaldırma Başvuru Formu”ndan iki nüsha doldurmak zorundadırlar.

- Başvurunun Kabulü: Gümrük idaresi tarafından gerekli kontrollerin yapılmasından sonra, başvuru kabul edilir.

- Karar Aşaması: Başvurunun kabul edildiği tarihten itibaren otuz gün içinde gümrük müdürlükleri, gümrük başmüdürlükleri veya Gümrük Müsteşarlığı tarafından karar verilmesi aşamasına geçilir.

Gümrük vergilerinin kaldırılmasına ilişkin yetki sınırları<sup>95</sup>;

- 134.000 TL'ye kadar olan geri verme veya kaldırma işlemlerini yapmaya ilgili gümrük müdürlükleri,

- 678.000 TL'ye kadar olan geri verme veya kaldırma işlemlerini yapmaya gümrük ve muhafaza başmüdürlükleri,

- 678.000 TL'nin üstündeki geri verme veya kaldırma işlemlerini yapmaya ise Müsteşarlık yetkilidir.

- Deftere Kayıt: Gümrük müdürlüğü, gümrük başmüdürlükleri veya Gümrük Müsteşarlığı tarafından kararın verilmesinden sonra geri verme veya kaldırma işlemleri gümrük idaresi tarafından ilgili deftere kaydedilmektedir.

- Faiz Uygulaması: Geri verme veya kaldırma işlemlerine karar verildikten sonra, iade işleminin üç ay içinde tamamlanması gerekmektedir. Eğer bu işlem tamamlanmazsa, ilgilinin talep etmesi durumunda üç aylık sürenin bitiminden itibaren tecil faizi oranında faiz uygulanarak iade yapılmaktadır.

#### **d. Gümrük Beyannamesinin İptali**

Gümrük vergisi borcunu ortadan kaldıran nedenlerden birisi de, beyannamenin iptal edilmesidir. Ödenen gümrük vergisi, bu vergiye ilişkin beyannamenin iptali sonucunda mükellefin talebi üzerine geri verilir. Hasarlı ya da siparişe uygun çıkmayan

<sup>94</sup> Selen, a.g.e., s.187.

<sup>95</sup> Gümrük Genel Tebliği, (Gümrük İşlemleri Seri No:111), 13.12.2013 Tarih ve 28850 Sayılı Resmi Gazete.

ve teslimden önce hasar gören eşyanın vergileri de geri verilebilecek ya da vergi henüz ödenmemişse kaldırılabilirler arasında yer almaktadır. Bu durumda eşyanın gümrük bölgesinden dışarı çıkarılması gerekmektedir<sup>96</sup>.

#### **e. Gümrük Vergisinin Zamanaşımına Uğraması**

Zamanaşımı kavramı, alacaklının, alacağın doğduğu andan itibaren kanuni süreç içerisinde hakkını istememesi ya da borçluyu dava etmemesi sonucunda, bu sürecin bitimiyle hakkını isteme ve dava açma olanağının ortadan kalkması anlamına gelmektedir<sup>97</sup>.

Gümrük vergisinde tahakkuk, tahsil ve ceza takipleri halinde zamanaşımını söz konusu olmaktadır. Tahakkuk ve ceza zamanaşımını Gümrük Kanunu'nda, tahsil zamanaşımını ise diğer kamu alacaklarında olduğu gibi AATUHK hükümlerine göre düzenlenmiştir<sup>98</sup>.

4458 Sayılı Gümrük Kanunu'nun 197. maddesinin ikinci fıkrasında “Yapılan denetlemeler sonucunda hiç alınmadığı veya noksan alındığı belirlenen veya 1 inci fıkrada belirtilen şekilde tebliğ edilemeyen gümrük vergilerine ilişkin tebligat, gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihten itibaren üç yıl içinde yapılır. Şu kadar ki, gümrük yükümlülüğünün doğduğu olayla ilgili olarak dava açılması zaman aşımını durdurur.” hükmü yer almaktadır. Buna göre gümrük vergisinde tahakkuk zamanaşımını üç yıldır.

Gümrük Kanunu'nun 197. maddesine göre, gümrük yükümlülüğünün doğduğu olayla ilgili olarak dava açılması zamanaşımını durdurmaktadır. Vergi alacağı, adli ceza uygulanmasını gerektiren bir fiille ilgili olması ve bu fiil için Ceza Kanunu'nda daha uzun bir zamanaşımı süresi bulunması halinde, bu alacaklar için zamanaşımı bakımından uzun olan süre geçerli olmaktadır<sup>99</sup>.

İlgili kanunun 197. maddesinin dördüncü fıkrasına göre “Gümrük vergileri alacakları, ceza uygulamasını gerektiren bir fiile ilişkin olması ve zaman aşımı daha uzun bulunan bu fiil nedeniyle ceza davası açılmış olmak kaydıyla, bu alacaklar Türk Ceza Kanunundaki dava ve ceza zamanaşımı süreleri içerisinde kovuşturulup tahsil edilir.”

<sup>96</sup> Çelikkaya, **a.g.t.**, s.171.

<sup>97</sup> Mehmet Tahir Ufuk (b), “Vergi Kanunlarının Zamanaşımına İlişkin Hükümleri”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**, Sayı:160, 2001, s.56.

<sup>98</sup> Ercan, **a.g.e.**, s.50.

<sup>99</sup> Mehmet Arslan, **Vergi Hukukunda Zamanaşımı**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2007, s. 217.



Tahsil zamanaşımı ise 6183 sayılı AATUHK'nun "Tahsil Zamanaşımı" başlıklı 102 nci maddesinde düzenlenmiş olup; söz konusu madde "Amme alacağı, vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren 5 yıl içinde tahsil edilmezse zamanaşımına uğrar. Para cezalarına ait hususi kanunlardaki zamanaşımı hükümleri mahfuzdur. Zamanaşımından sonra mükellefin rızaen yapacağı ödemeler kabul olunur." hükmünü içermektedir. Tahsil zamanaşımı, kamu alacağının vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren kanunda belirtilen sürenin geçmesine rağmen, kamu alacağının tahsil edilemediği durumda geçerli olan zamanaşımıdır. Tahsil zamanaşımından söz edebilmek için verginin süresi içinde tahakkuk ve tebliğ edilmesi gerekmektedir<sup>100</sup>.

#### **f. Gümrük Vergisi Affı**

Vergi affı esas olarak vergi cezalarını sona erdiren bir sebeptir. Ancak bazen vergi aslının bir kısmının da affedildiğine rastlanmaktadır. Ülkemizde son otuz yılda çıkan af yasalarında, gümrük vergilerine af getirildiği açıkça belirtilen sadece üç mali af kanunu bulunmaktadır. Bunlardan ilki 1963 yılında çıkarılan 325 sayılı Kanun, ikincisi ise 1974 yılında çıkarılan 1803 sayılı Kanun, sonuncusu ise 25.02.2011 yayım tarihli 6111 sayılı Kanun'dur. Bundan da anlaşılacağı gibi gümrük vergisi borçluları vergi aflarından genellikle yararlanamamaktadır<sup>101</sup>.

#### **V. ÇEŞİTLİ ÜLKELERDE GÜMRÜK VERGİSİ UYGULAMALARI**

Gümrük vergisinin, uluslararası alandaki rekabetin ve ülkeler arasındaki dengenin korunmasının sağlanmasındaki yeri ve önemi büyüktür. Uluslararası alandaki rekabeti korurken devletler açısından önemli bir kamu geliri elde etme yolu olarak da değerlendirilebilir. Aynı zamanda ticaretin gelişmesine de destek sağlayan gümrük vergileri dünyada pek çok ülkede tahsil edilmekte olan bir vergi türüdür.

Bu bölümde ABD, Çin, Rusya, Fransa ve Avustralya'daki gümrük vergisi uygulamaları ele alınacaktır<sup>102</sup>.

<sup>100</sup> Nevzat Bozkurt, "Zamanaşımına Uğramış Gümrük Vergilerine Para Cezası Uygulanabilir Mi?", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:106, Temmuz-Ağustos, 2011, s.182.

<sup>101</sup> Ercan, **a.g.e.**, s.51.

<sup>102</sup> Örnek verilen ülkelerdeki gümrük vergisi oranlarında belirtilen yıllar Dünya Ticaret Örgütünde (DTÖ-World Trade Organisation-WTO) yer alan resmi ve nihai oranlardır.

## A. Amerika Birleşik Devletleri

ABD, 16.803 milyon \$ GSMH'si<sup>103</sup> ve 323 milyon nüfusu<sup>104</sup> ile dünyanın başta gelen ekonomilerinden birisi olmaktadır<sup>105</sup>. Amerikan vergi sistemi; farklı ülke vergi sistemlerinin bileşiminden oluşturulmuştur. Sistemi meydana getiren vergilerden gelir vergisi İngiltere'den, veraset vergisi Fransa'dan, satış vergisi Almanya ve İspanya'dan ve emlak vergisi de Çin ve Ortaçağ Avrupası'ndan alınmıştır<sup>106</sup>.

ABD'nde vergilerin federal (merkezi hükümet), eyalet ve yerel bazda (belediye) toplandığı bilinmektedir. Her birim kendi vergilerini uygular. Birden fazla birim ana vergi kaynaklarından yararlanmasına rağmen birimler arasında paylaşılan vergi söz konusu olmamaktadır<sup>107</sup>. Her bir yönetim düzeyinde kısmen de olsa anayasal sınırlamalara bağlı olarak ilgili birimin uyguladığı vergi türleri ve buna bağlı olarak elde ettiği gelirler farklılık gösterebilir<sup>108</sup>. Federal düzeyde en önemli gelir kaynaklarını gelir vergisi ve maaş ve ücretlerden yapılan kesintiler oluştururken, eyalet düzeyinde satış ve gelir vergileri, yerel düzeyde ise servet vergileri önemli gelir kaynaklarını meydana getirmektedir<sup>109</sup>.

ABD Anayasasının 1. maddesinin 10. bölümünün 1 ve 2. paragrafı<sup>110</sup>, eyaletlerce, kongrenin onayı olmaksızın gümrük vergileri konulamayacağını

<sup>103</sup> Gross Domestic Product (GPD) of USA, <http://www.bea.gov/national/index.htm#gdp>, (Erişim Tarihi: 16.02.2014).

<sup>104</sup> Population of USA, <http://unctadstat.unctad.org/TableViewer/tableView.aspx>, (Erişim Tarihi: 16.02.2014).

<sup>105</sup> Ersan Öz, Tekin Akdemir, "ABD Vergi Sistemi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:168, Eylül, 2002, s.123.

<sup>106</sup> Joseph George Caldwell, A New Tax System For The United States, [www.foundation.bw/VATtoc.htm](http://www.foundation.bw/VATtoc.htm), (Erişim Tarihi: 16.02.2014).

<sup>107</sup> Nazmi Karyağdı, **Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresinde Vergi İncelemesi**, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara, Kasım, 2006, s.13.

<sup>108</sup> Tahir Erdem, "Amerika Birleşik Devletlerinde Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:277, Ekim, 2011, s.125.

<sup>109</sup> Selçuk Buyrukoğlu, Ahmet Güler, "AB Ülkelerinde ve ABD'de Vergileme Yetkisinin Kullanımına İzin Veren Hükümlerin Türk Anayasasında Yer Alan Hükümlerle Karşılaştırılması", **Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi**, Cilt:3, No:2, s.148.

<sup>110</sup> 1-Eyaletler herhangi bir antlaşma, ittifak, veya konfederasyon anlaşması yapmayacak; düşman gemilerine saldırı izni vermeyecek; para gibi kullanılan senet çıkarmayacak; borç ödemek için altın ve gümüş paradan başka bir şeyi teklif etmeyecek; ağır suç ya da ihanet suçları nedeniyle yargılamadan cezalandırma ve mahkûmun bütün mallarına el koyma kararı almayacak, geriye dönük, ya da sözleşmelerin bağlayıcılığını bozan bir yasa çıkarmayacak, veya herhangi bir asalet unvanı vermeyecektir.

2-Kendi denetim yasalarını uygulamak için kesinlikle gerekli olanın dışında, hiç bir eyalet, Kongre'nin rızası olmadan, ithalat veya ihracat üzerine herhangi bir vergi ya da resim koymayacak; ve herhangi bir eyaletin ithalat ve ihracata koyacağı bütün vergi ve resimlerin net tutarı Birleşik Devletler hazinesine ait olacaktır; ve bu gibi bütün yasalar Kongrenin inceleme ve denetimine tabi olacaktır.

düzenlemektedir. Buradan da anlaşılacağı üzere ABD vergi sistemi içinde gümrük vergileri konusunda yalnızca federal devlet yetkilidir.

ABD’de en son 2011 yılında DTÖ’ne bildirmiş olduğu gümrük vergisi tarifesine göre, ortalama % 5 oranında gümrük vergisi uygulanmaktadır. Bu oran diğer ülkelerin gümrük vergileri tarifelerine göre % 6 daha azdır. ABD vergi uygulamasına göre<sup>111</sup>;

- Yiyecek, içecek ve tütün ürünleri üzerinden % 26 oranında vergi almaktadır. Bu oran diğer ülkelerin uygulamış olduğu ortalama orana göre % 11 daha fazladır.

- ABD’deki tekstil ürünleri üzerindeki gümrük vergisi oranı % 14.35 tir. Bu oran dünya ortalamasına göre % 2 daha fazladır.

- İthal edilen yakıt, gaz ve yağ gibi ürünlerdeki gümrük vergisi oranı % 0,495 tir. Bu oran diğer ülkelerdeki orana göre % 5 daha azdır.

- Metal ürünlerin üzerindeki gümrük vergisi ortalama % 2.0238 dir. Bu oran diğer ülkelerin uygulamış olduğu orana göre % 4 daha azdır.

## **B. Çin**

Ekonomisi farklı dinamiklerden beslenen ve bu ekonomik yapısını korumak için sürekli büyüme ihtiyacı hisseden yapısı ile Çin, birçok gelişmekte olan ülkeden daha fazla kamu gelirine ihtiyaç duymaktadır<sup>112</sup>.

Çin Halk Cumhuriyeti’nin hiç kuşkusuz küresel rekabet gücüne sahip ülkeler arasında kabul edildiği ileri sürülebilir. Küresel üretim ve rekabet gücünü destekleyen birçok unsurun yanında Çin Halk Cumhuriyeti otoritelerinin uyguladıkları ve günün koşulları ile hedefler doğrultusunda yönlendirdikleri “vergi sisteminin” de çok önemli bir yere sahip olduğu bir gerçektir<sup>113</sup>.

Vergi sisteminde yer alan vergilerin merkezi ve yerel idareler arasındaki dağılımı şu şekildedir<sup>114</sup>:

---

**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: 16.02.2014).

<sup>111</sup> Custom Tariff of USA, <http://tariff.findthedata.org/1/137/United-States-of-America>, (Erişim Tarihi:16.02.2014).

<sup>112</sup> William B. Gamble, **Tax Law in China, Investing in China: Legal, Financial, and Regulatory Risk**, [http://library.books24x7.com.remote.barunch.cuny.edu/book/id\\_7386/viewer.aspbookid=7386&ch](http://library.books24x7.com.remote.barunch.cuny.edu/book/id_7386/viewer.aspbookid=7386&ch), (Erişim Tarihi: 18.02.2014).

<sup>113</sup> Asuman Altay, Gökhan Dökmen, “Çin’in Küresel Bir Güç Olmasında Vergi Sisteminin Rolü”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:311, Temmuz, 2007, s.77.

<sup>114</sup> MOF, “**Guide to ROC Taxes 2006**” Taxation and Tarif Committee, p.8, [www.ttc.gov.tw/public/Attachment/6630105195.pdf](http://www.ttc.gov.tw/public/Attachment/6630105195.pdf), (Erişim Tarihi: 18.02.2014).

- Merkezi idare vergileri (ulusal vergiler); gelir vergisi, veraset ve intikal vergisi, gümrük vergisi, işletme vergisi, tüketim vergisi, tütün ve alkol vergisi, menkul kıymet alım-satım vergisi, vadeli işlemler muamele vergisi, maden imtiyaz vergisi,

- Yerel vergiler (belediye ve ilçe vergileri); arazi vergisi, emlak vergisi, damga vergisi, eğlence vergisi, tapu vergisi, araç lisans vergisi.

Çin vergi sisteminde gümrük vergisi, genel olarak ihraç ve ithal edilen malların fiyatları üzerinden alınan bir vergi türüdür<sup>115</sup>. Gümrük vergisinin mükellefi ise, ithal malların alıcıları ile ihraç mallarının satıcılarıdır. İthalatçı, ithalat vergisi ödemekle yükümlü iken; ihracatçı ise ihraç vergisi ödemekle yükümlüdür<sup>116</sup>.

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 girmemektedir<sup>117</sup>.

Çin'in en son 2009 yılında DTÖ'ne bildirmiş olduğu gümrük vergisi tarifesine göre, ortalama % 11 oranında gümrük vergisi almaktadır. Çin vergi uygulamasına göre<sup>118</sup>;

- Yiyecek, içecek ve tütün ürünleri üzerinden % 18 oranında vergi almaktadır. Bu oran diğer ülkelerin uygulamış olduğu ortalama orana göre % 3 daha fazladır.

- Çin'deki tekstil ürünleri üzerindeki gümrük vergisi oranı % 17.657 tir. Bu oran dünya ortalamasına göre % 5 daha fazladır.

- İthal edilen yakıt, gaz ve yağ gibi ürünlerdeki gümrük vergisi oranı % 5.27856 tir. Bu oran dünya ortalaması ile aynı orana sahiptir.

- Metal ürünlerin üzerindeki gümrük vergisi ortalama % 6.8925'dir. Bu oran diğer ülkelerin uygulamış olduğu orana göre % 1 daha fazladır.

---

<sup>115</sup>Jane H. Leuthold, "China's Unusual Tax System", Mayıs, 2002, p.14, <http://www.business.uiuc.edu/leuthold/resume/Presentations/Chinas%20Unusual%20Tax%20System.pdf>, (Erişim Tarihi: 18.02.2014).

<sup>116</sup> Dış Ticaret Müsteşarlığı, "Çin Halk Cumhuriyeti'nde İş Yapma Rehberi Dördüncü Bölüm", Temmuz, 2003, s.5, <http://www.dtm.gov.tr/pazaragiris/ulkeler/hon/hon-rap-ayl-te3.doc>, (Erişim Tarihi: 18.02.2014).

<sup>117</sup> Tax Regulations, Invest In Xiamen, <http://www.chinavista.com/xiamen/invest/tax-reg.html>, (Erişim Tarihi: 18.02.2014).

<sup>118</sup> Custom Tariff of China, <http://tariff.findthedata.org/1/30/China>, (Erişim Tarihi: 18.02.2014).

### C. Rusya

Rusya Federasyonu, büyük bir ekonomik gücün temeli olan doğal kaynaklara ve insan gücüne sahip dünyadaki belli başlı ülkelerden biri konumundadır.

Rus vergi sistemi federal kanunlar ile korunmaktadır. Bu kanunlar iki kısımdan oluşur. İlk kısım genel vergilendirme prensiplerini, tanımları, vergi mükelleflerini ve vergi denetmenlerinin hak ve yükümlülüklerini, vergi denetim şartlarını ve vergi usulsüzlükleri için yaptırımları düzenlerken ikinci kısım ise vergileri hesaplama ve ödeme kurallarını düzenlemektedir<sup>119</sup>.

Rusya Federasyonu'nda uygulanan vergileri genel olarak iki ana başlık altında toplamak mümkündür. Merkezi idare tarafından alınan vergiler (federal vergiler), diğeri ise yerel hükümetlerce konulmuş vergilerdir (yerel vergiler)<sup>120</sup>.

Federal vergiler; katma değer vergisi, tüketim vergisi, kurum kazançlarına uygulanan vergi, sermaye vergisi, gerçek kişilerin gelir vergisi, sosyal fonlar, devlet harçları, gümrük vergileri, petrol ve petrol türevlerinin kullanıcılarından alınan vergiler, tabi madenlerin işlenmesinden alınan vergiler, orman vergisi, çevre vergisi, federal lisanslarla ilgili harçlar gibi vergilerden meydana gelmektedir. Yerel vergiler ise varlık vergisi, emlak vergisi, yol vergisi, ulaşım vergisi, satış vergisi, şans oyunları işletmeciliği vergisi, bölgesel lisanslardan alınan harçlar, arazi vergisi, ila vergisi, veraset ve intikal vergisi, yerel lisanslar için alınan vergilerden oluşmaktadır<sup>121</sup>.

İthalat ve gümrük vergisi, ithal edilen ürünün Rusya sınırları içerisine girmesiyle birlikte vergilendirme altına alınır. Buna bağlı olarak Rusya Federasyonu'nun gümrük ve ithal ürünleri vergilendirme yaklaşımı farklılık göstermektedir. Uygulanan değerlendirme metodu CIF (cost, insurance, freight) adı verilen bir uygulama ile belirlenmektedir. Bu yöntemde ithalat ve gümrük vergisi ödemeleri ithal edilen toplam değer, navlun ve sigorta bedelleri üzerinden hesaplanmaktadır. Vergilerin hesaplanmasında advalorem veya spesifik matrah ağırlık ve ölçümlere göre kullanılmaktadır. Buna ek olarak ithalat vergisi ve VAT (value added tax- KDV) a konu olmaktadır<sup>122</sup>.

Rusya'nın en son 2001 yılında DTÖ'ne bildirmiş olduğu gümrük vergisi tarifesine göre, ortalama % 10 oranında gümrük vergisi almaktadır. Bu oran diğer

<sup>119</sup> Rus Vergi Sistemi, <http://rusyadasirketkurmak.com/rus-vergi-sistemi/>, (Erişim Tarihi: 03.03.2014).

<sup>120</sup> Metin Karabudak (a), "Rusya Federasyonu Vergi Sistemi", **Yaklaşım Dergisi**, Aralık, 1998, s.32.

<sup>121</sup> Metin Karabudak (b), "Rusya Federasyonu Vergi Sistemi-III", **Yaklaşım Dergisi**, Şubat, 1999, s.124.

<sup>122</sup> Import Duty Taxes of Russia, <http://www.dutycalculator.com/country-guides/Import-duty-taxes-when-importing-into-Russia/>, (Erişim Tarihi: 03.03.2014).

ülkelerin gümrük vergileri tarifelerine göre % 1 daha azdır. Rusya vergi uygulamasına göre<sup>123</sup>;

- Yiyecek, içecek ve tütün ürünleri üzerinden % 11 oranında vergi almaktadır.

Bu oran diğer ülkelerin uygulamış olduğu ortalama orana göre % 4 daha azdır.

- Rusya'daki tekstil ürünleri üzerindeki gümrük vergisi oranı % 18.463 tir. Bu oran dünya ortalamasına göre % 6 daha fazladır.

- İthal edilen yakıt, gaz ve yağ gibi ürünlerdeki gümrük vergisi oranı % 5 tir. Bu oran dünya ortalaması ile aynı orana sahiptir.

- Metal ürünlerin üzerindeki gümrük vergisi ortalama % 9.9672 dir. Bu oran diğer ülkelerin uygulamış olduğu orana göre % 4 daha fazladır.

#### **D. Fransa**

Fransız vergi sisteminin AB ülkelerinin karakteristik yapısını yansıttığı görülmektedir<sup>124</sup>.

Fransa'da vergileme ihtiyacı 1789 yılında yayımlanan Fransız İnsan ve Vatandaşlık Hakları Beyannamesinin 13. maddesinde yer almıştır. Bu maddeye göre, "Hükümetin harcamalarının devamlılığının sağlanabilmesi için genel bir vergilendirilmenin olması oldukça önemlidir." denilmiştir<sup>125</sup>.

Fransız vergi sisteminde vergi hukuku kaynağını yasalar ve uluslararası anlaşmalardan, hukuki düzenlemelerden, doktrinden, yargı içtihatlarından ve Avrupa Birliği karar ve direktifleri ile Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi karar ve yorumlarından almaktadır. Buna göre Fransız vergi sisteminde, vergiler<sup>126</sup>:

- Gelir ve Karlar üzerinden alınan vergiler,
- Servet üzerinden alınan vergiler,
- Muamele vergileri ve
- Gümrük vergisi olmak üzere 4'e ayrılmaktadır.

<sup>123</sup> Custom Tariff of Russia, <http://tariff.findthedata.org/RussianFederation>, (Erişim Tarihi:03.03.2014).

<sup>124</sup> Onur Kızılot, "Fransız Vergi Sistemi", **Yaklaşım Dergisi**, Mayıs, 2003, s.5.

<sup>125</sup> Public Finances General Directorate, Tax Policy Directorate, **The French Tax System**, Ministere De L'economie Des Finances Et De L'industrie, July, 2011, p. 7.

<sup>126</sup> Overview of French Taxes, <http://www.french-property.com/guides/france/finance-taxation/taxation/introduction/>, (Erişim Tarihi:02.03.2014).

Fransız vergi sisteminde gümrük vergileri ekonomik amaç bakımından diğer vergi türlerinden ayrılmaktadır. Fransız vergi sistemine göre gümrük vergisinin amacı, yurtiçi piyasayı korumaktır<sup>127</sup>.

Fransa, AB vergi oranlarını uyguladığından AB'nin 2012 yılında DTÖ'ne bildirmiş olduğu gümrük vergisi tarifesine bakmak daha yararlı olacaktır. Buna göre AB ortalama % 4 oranında gümrük vergisi almaktadır. Bu oran diğer ülkelerin uyguladıkları gümrük vergisi tarifelerine göre % 7 daha azdır. Gümrük vergisi uygulamasına göre<sup>128</sup>;

- Yiyecek, içecek ve tütün ürünleri üzerinden % 13 oranında vergi almaktadır. Bu oran diğer ülkelerin uygulamış olduğu ortalama orana göre % 2 daha azdır.

- Fransa'daki tekstil ürünleri üzerindeki gümrük vergisi oranı % 9.9435 tir. Bu oran dünya ortalamasına göre % 3 daha azdır.

- İthal edilen yakıt, gaz ve yağ gibi ürünlerdeki gümrük vergisi oran % 0,718998 tir. Bu oran diğer ülkelerdeki orana göre % 4 daha azdır.

- Metal ürünlerin üzerindeki gümrük vergisi ortalama % 2.4143 tir. Bu oran diğer ülkelerin uygulamış olduğu orana göre % 4 daha azdır.

### **E. Avustralya**

Son 20 yıldır sürekli büyüyen bir ekonomiye sahip olan Avustralya'nın bu olumlu ekonomik görünümünün arkasında sağlam bir mali yapısının olması yatmaktadır. Avustralya'nın bağımsız Merkez Bankası (Reserve Bank of Australia-RBA) ülkenin para politikası ile ilgili kamu kurumudur<sup>129</sup>.

Mevcut vergi sisteminin 21. yüzyılın ihtiyaçlarını karşılamaktan uzak olduğunu gören Avustralya hükümeti "Vergi reformu: yeni vergi değil, yeni vergi sistemi" sloganıyla başlatmış olduğu çalışmalar sonucunda 1 Temmuz 2000 yılında yeni vergi sistemini uygulamaya geçmiştir. Yeni vergi sisteminde Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisinde ciddi değişiklikler yapılmış, Mal ve Hizmet Vergisi ile ücretlilerin vergilendirilmesinde Kazandıkça Ödeme Yöntemi ilk defa yürürlüğe girmiştir<sup>130</sup>. Bunun yanı sıra 2000 yılında geçilen yeni vergi sistemine göre<sup>131</sup>; Mal ve Hizmet Vergisi

<sup>127</sup> Public Finances General Directorate, Tax Policy Directorate, **a.g.e.**, p.7.

<sup>128</sup> Custom Tariff of European Union, <http://tariff.findthedata.org>, (Erişim Tarihi:02.03.2014).

<sup>129</sup>T. C. Ekonomi Bakanlığı İhracat Bilgi Platformu, Avustralya Genel Ekonomik Durumu, <http://www.ibp.gov.tr/pg/section-pg-ulke.cfm?id=6D8552>, (Erişim Tarihi:03.03.2014).

<sup>130</sup> Australia Taxation Office (ATO), "A Better Tax System", <http://www.taxreform.ato.gov.au/SiteHome>, 2002, (Erişim Tarihi:03.03.2014).

<sup>131</sup> Australian Tax System, <http://studypertth.com.au/tr/working-opportunities/australia%E2%80%99s-taxation-system>, (Erişim Tarihi:03.03.2014).

(GST), yani geniş tabanlı bir katma değer vergisi, ihracatçılar ile imalatçılara uygulanan bir vergi türüdür. Bu vergi aynı zamanda satış vergilerini de kapsayan dolaylı bir vergi türüdür. % 10 oranındaki GST, hemen hemen tüm mal ve hizmetlere uygulanmaktadır. Hisse işlemlerinde pul vergisi yoktur ve sermaye kazanç vergisini düşürmek için de çeşitli önlemler alınmıştır. İş vergilerine getirilen düzenlemelere, Temmuz 2001 itibarıyla yıllık % 36 olan vergi oranı %30'a düşürülmüş, bu duruma şirket vergisi oranları da dahil edilmiştir.

Avustralya'da ithalat ve gümrük vergisi ithal edilen ürünün ülke sınırları içerisine girmesi veya ticari bölgeye girişi ile alınabilir hale gelmektedir. Ülkenin gümrük vergisi değerlendirme metodu FOB adı verilen ve gümrük vergisinin ithal edilen ürünün değerinin hesaplanması yoluyla ödeme yapılmasını içeren bir methottur. Gümrük vergisine ek olarak ithal edilen ürünler satış vergisi ve gümrük hizmet ödemesi gibi diğer vergi ve ödemelere de konu olmaktadır<sup>132</sup>.

Avustralya'nın en son 2011 yılında DTÖ'ne bildirmiş olduğu gümrük vergisi tarifesine göre, ortalama % 2 oranında gümrük vergisi almaktadır. Bu oran diğer ülkelerin gümrük vergileri tarifelerine göre % 9 daha azdır. Avustralya vergi uygulamasına göre<sup>133</sup>;

- Yiyecek, içecek ve tütün ürünleri üzerinden % 2oranında vergi almaktadır. Bu oran diğer ülkelerin uygulamış olduğu ortalama orana göre % 13 daha azdır.

- Avustralya'daki tekstil ürünleri üzerindeki gümrük vergisi oranı % 6.5843 tir. Bu oran dünya ortalamasına göre % 6 daha azdır.

- İthal edilen yakıt, gaz ve yağ gibi ürünlerdeki gümrük vergisi oranı % 0.304878 tir. Bu oran dünya ortalamasında % 5 daha azdır.

- Metal ürünlerin üzerindeki gümrük vergisi ortalama % 2.3539 dir. Bu oran diğer ülkelerin uygulamış olduğu orana göre % 4 daha azdır.

---

<sup>132</sup> Custom and Import Duty of Australia, <http://www.dutycalculator.com/country-guides/Import-duty-taxes-when-importing-into-Australia/>, (Erişim Tarihi:03.03.2014).

<sup>133</sup> Custom Tariff of Australia, <http://tariff.findthedata.org/1/7/Australia>, (Erişim Tarihi:03.03.2014).



## **İKİNCİ BÖLÜM**

### **GÜMRÜK VERGİSİ UYUŞMAZLIKLARI VE İDARİ AŞAMADA**

#### **ÇÖZÜM YOLLARI**

Gümrük vergisi uyuşmazlıkları, nitelikleri, çözüm yolları ve sonuçları açısından diğer vergi uyuşmazlıklarından farklılık arz etmektedir. Gümrük vergisi eşya üzerinden alınan bir nevi tahakkuk ve tahsilatı birlikte gerçekleşen bir vergi türü olduğundan bu vergilerin ödenmesine ilişkin ortaya çıkan uyuşmazlıklar, dahilde alınan vergiler gibi muhasebe kayıtları üzerinden yapılacak olan incelemeler ile değil, eşyanın kıymeti ve niteliği gibi unsurlar üzerine yoğunlaşarak çözümlenmektedir.

Tezin bu bölümünde de öncelikle gümrük kabahatleri ve bunlara uygulanacak cezalara değinildikten sonra gümrük vergisi uyuşmazlıkları ve bu uyuşmazlıkların idari aşamada çözüm yolları ele alınacaktır.

#### **I. GÜMRÜK KABAHAHLERİ (GÜMRÜK SUÇLARI) VE CEZALARI**

Suç, anlama ve isteme yeteneğine sahip bir şahsın kusurlu iradesinin yarattığı ihmalî bir hareketin meydana getirdiği, yasadaki tanıma uygun, hukuka aykırı ve yaptırım olarak cezanın veya güvenlik tedbirinin uygulanmasını gerektiren bir fiildir<sup>134</sup>.

Gümrük Kanunu hükümlerine aykırı hareket eden kişilere söz konusu kanunda yazılı ceza hükümleri uygulanır. Bu nedenle gümrük suçu, gümrük mevzuatında belirlenen hükümlere aykırı hareket edilmesi fiili olarak tanımlanmaktadır<sup>135</sup>.

#### **A. Gümrük Cezalarının Tanımı, Nitelikleri ve Cezanın Kesilmesinin Ön Koşulları**

4458 sayılı Gümrük Kanununun On birinci Kısımında gümrüklerle ilgili cezalar düzenlenmiştir.

##### **1. Gümrük Cezalarının Tanımı**

Gümrük Kanunu gümrük cezalarının açık ve net bir şekilde tanımlamasını yapmamıştır. Ancak Gümrük Kanunu ve Gümrük Yönetmeliğinin “Cezalar” başlıklı onuncu kitabından hareketle “Gümrük Kanunun ilgili hükümlerine aykırı hareket edenlere uygulanacak olan para cezaları” ifadesini gümrük cezası olarak ifade etmek yerinde olacaktır.

---

<sup>134</sup> Fazıl Köksal, Y. Yavuz Eliş, Hukuk Sisteminde Suç ve Unsurları Hukuk Sisteminde Sorumluluk ve Unsurları, Teftiş Kurulu Başkanlığı Eğitim Semineri, Antalya, 2011, s.3, <http://web.ogm.gov.tr/birimler/merkez/teftis/Dokumanlar/2011.pdf>, (Erişim Tarihi:15.03.2014).

<sup>135</sup> Kutlu, a.g.e., s.209.

Daha teknik bir tanımlama yapmak gerekirse: “Gümrük İdarelerine yapılan beyanla, gümrük idaresince yürütülen muayene, yapılan denetleme veya sonradan kontrol<sup>136</sup> sonucunda belirlenen noksan gümrük vergileri ile ilgili olarak alınan para cezalarına gümrük cezası denir.” Bu tanımlamada Hazinesinin uğradığı “vergi ziyai” vergi cezasında yer almış bulunmaktadır<sup>137</sup>.

## 2. Gümrük Cezalarının Nitelikleri

4458 sayılı Gümrük Kanununun 231. maddesi gümrük cezalarının niteliklerini beş ana başlık altında toplamıştır. Ancak diğer maddelerin içerisinde de gümrük cezalarının niteliklerine ilişkin açıklamalar yer almaktadır. Gümrük cezalarının niteliklerini şu şekilde açıklayabiliriz:

- Gümrük Kanunu hükümlerine aykırı hareket edenlere, ancak bu kanunda yazılı ceza hükümleri uygulanabilir. Burada “kanunsuz suç ve ceza olmaz” ilkesinden hareketle, cezaların da Gümrük Kanunu’nda gösterilmesi gerektiği belirtilebilir. Bir başka ifadeyle kanunda yer almayan cezalar Gümrük Yönetmeliği ile getirilemez<sup>138</sup>. Yani Gümrük Yönetmeliği idareye ceza kesme açısından yetki vermemektedir.

- Gümrük cezası kesilirken yükümlünün kasıtlı olup olmadığına bakılmamaktadır. Dolayısıyla, gümrük kabahati nedeniyle para cezası verilmesinde ve bu cezaların idari itiraz mercilerince hükme bağlanmasında, para cezasını gerektiren eylemleri gerçekleştirenlerin kasıtlı olup olmadığı dikkate alınmamaktadır<sup>139</sup>. Vergi hukukunda uygulanan vergi cezalarında da bu ilke geçerlidir. Çünkü gümrük cezası da vergi cezasının bir türüdür.

- Gümrük Kanunu hükümlerine göre ceza kesilebilecek eylemler hakkında, aynı zamanda kaçakçılık ve diğer ceza uygulayan kanunlara göre kovuşturma<sup>140</sup> yapılarak daha ağır bir cezaya hükmedilmişse, ayrıca Gümrük Kanunu’ndaki cezalar

---

<sup>136</sup> Sonradan kontrol, ithal ve ihraç işlemlerinin veya sonraki ticari işlemlere ilişkin ticari belge ve verilerin gümrük işlemlerinin bitirilmesinden sonra kişilere ait yerlerde ve şirket bünyesinde tutulan bilgi ve belgeler ile kontrol edilmesi olarak tanımlanmaktadır. Sercan Bahadır, “Gümrük İncelemelerinde Yeni Bir Yaklaşım-Sonradan Kontrol”, **Vergide Gündem Dergisi**, Haziran, 2011, s.7.

<sup>137</sup> Selahattin Tuncer (a), “Gümrük Vergilerinde Cezalar”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:92, Ağustos, 2000, s.22.

<sup>138</sup> Ercan, **a.g.e.**, s.121.

<sup>139</sup> Cahit Yerci (b), “Gümrük Vergisinde ve İthalatta Alınan Katma Değer Vergisinde Ceza Uygulaması”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:154, Temmuz, 2001, ss.31-32.

<sup>140</sup> Ceza Muhakemesi Kanununun 2. maddesine göre kovuşturma, savcı tarafından düzenlenen İddianamenin kabulüyle başlayıp, hükmün kesinleşmesine kadar geçen evreyi ifade etmektedir. T.C. Adalet Bakanlığı, <http://www.ceza-bb.adalet.gov.tr/mevzuat/5271.htm>, (Erişim Tarihi: 16.03.2014).

uygulanmamaktadır<sup>141</sup>. Yani bununla birlikte aynı fiil için iki ayrı ceza kesilmesinin önüne geçilmiştir.

- Gümrük Kanunu'nun on birinci kısmında yer alan maddelerdeki cezalardan birden fazlasına temas eder nitelikte olan bir eylemin varlığı halinde, daha ağır ceza içeren maddenin hüküm uygulanacaktır. Ancak kanunun ilgili hükümlerine göre ceza kesilmesi, bu eylemleri yapanlar hakkında gümrük eşyasının mülkiyetinin kamuya geçirilmesi, meslekten men edilmesi gibi diğer idari yaptırımların uygulanmasına engel teşkil etmemektedir<sup>142</sup>.

- Alınacak para cezaları, itiraz edilmemiş olması halinde vergi tahakkukunun kesinleşmesinden, itiraz edilmesi halinde itirazın reddedilmesinden sonra karara bağlanır<sup>143</sup>.

### **3. Gümrük Cezalarının Kesilmesinin Ön Koşulları**

4458 sayılı Gümrük Kanunu dikkatli bir şekilde incelendiğinde gümrük cezalarının kesilmesinde iki ön koşulun birlikte bulunması gerektiği gerçeği görülmektedir. Bu koşullardan ilki gümrük cezasının ancak vergi tahakkukunun kesinleşmesinden sonra kesileceğidir. İkinci koşul ise gümrük cezasının zamanaşımı süresi içinde kesilmesi gerektiğidir. Bu koşulların oluşmaması durumunda gümrük para cezası kesilememektedir. Şimdi bu koşulları daha detaylı bir şekilde inceleyelim.

#### **a. Tahakkukun Kesinleşmesi**

İdari yargı kararlarına karşı kanun yoluna başvurulmaması veya kanun yoluna başvurulması halinde yargılama aşamalarının son bulması durumunda idari para cezalarının takip edilebilir aşamaya gelmesi idari para cezasının kesinleşmesi olarak tanımlanmaktadır<sup>144</sup>.

Yasa gümrük cezasının kesilebilmesi için ilk koşulu tahakkukun kesinleşmesi olarak belirlemiştir. Yani gümrük cezası gümrük vergisinin tahakkukundan sonra kesilebilecektir.

Gümrük vergisinde tahakkukun kesinleşmesinde üç ayrı durum vardır. Bunları birbirinden ayırmak gerekecektir. Buna göre<sup>145</sup>;

---

<sup>141</sup> Yücel Karadiş, "Gümrük Vergileri, İtiraz ve İdari Yargıya Başvuru", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:157, Ocak, 2006, s.47.

<sup>142</sup> Tuncer, **a.g.t.**, s.133.

<sup>143</sup> Selen, **a.g.e.**, s.192.

<sup>144</sup> Ercan, **a.g.e.**, s.123.

<sup>145</sup> Tuncer, **a.g.e.**, ss.269-270.

- Tarh edilen gümrük vergisine mükellef tarafından bir itiraz söz konusu olmazsa, vergi kesinleşir ve dolayısıyla tahakkuk etmiş sayılır. Gümrük idaresi, cezayı bu aşamadan sonra hemen kesebilir.

- Mükellef tarh edilen gümrük vergisine idari yoldan itiraz hakkını kullanmış ise, itirazın sonucu beklenecektir. İtiraz nihai olarak reddedilmiş ise, vergi yine kesinleşmiş olmakta yani tahakkuk etmiş sayılacaktır. Gümrük idaresi, bu aşamadan sonra gümrük cezasını yine kesebilecektir.

- Mükellef idari itirazdan sonra, idari yargıya başvurduğu durumda ise, idari yargı mercilerine başvurulması gümrük idaresinin ceza uygulamasına engel teşkil etmeyecektir.

### **b. Zamanaşımı**

Gümrük Kanunu'nun 232. maddesinde “gümrük vergileri ile birlikte alınması gereken para cezaları bu vergiler ile aynı zamanda karara bağlanarak tebliğ edilir ve aynı zamanda ödenir.” hükmü yer almaktadır. Buradan da anlaşılacağı üzere gümrük vergilerine bağlı idari para cezaları gümrük vergilerinin zamanaşımına tabidir<sup>146</sup>. Ancak 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nun (KK) yürürlüğe girmesiyle birlikte bu uygulama değişmiştir.

KK'nun 3. maddesinde yapılan gönderme uyarınca, söz konusu zamanaşımı hükümlerinin Gümrük Kanunu da dahil olmak üzere, diğer kanunlarda yer alan idari para cezası gerektiren fiiller hakkında da uygulanması gerekmektedir. Bu bağlamda, Gümrük Kanunu'ndaki para cezaları için adı geçen kanunda yer alan zamanaşımı hükümlerinin değil, KK'ndaki zamanaşımı hükümlerinin uygulanması gerekmektedir<sup>147</sup>.

Bu durumun tek istisnası, özel kanunlarda idari yaptırım kararlarına karşı kanun yoluna ilişkin hükümler bulunması halinde, özel kanun hükümlerinin uygulanacağı istisnasıdır. Bu açıklamalar ışığında, gümrük para cezalarına karşı itiraz ve yargı yoluna gidilmesi durumunda 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 242. Maddesindeki esas ve usullere göre hareket edilecektir<sup>148</sup>.

<sup>146</sup> Cahit Yerci, “Eksik Alınan Gümrük Vergilerinde ve Gümrük Kanunu Uyarınca Uygulanan Cezalarda Zamanaşımı”, **Gümrük Sirküleri**, Sayı:2014/1, İstanbul, Şubat, 2014, s.3.

<sup>147</sup> Cahit Yerci (c), “Kabahatler Kanunu'nun İthalatta Alınan Vergilere İlişkin Cezalara Yansıması”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:227, Ağustos, 2007, s.18.

<sup>148</sup> Ali Ortapolat, “Kabahatler Kanunu Çerçevesinde Gümrük Para Cezalarında İzlenecek Esas ve Usuller”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:187, Temmuz, 2008, s.277.

KK, zamanaşımını; soruşturma zamanaşımı ve yerine getirme zamanaşımı olarak ikiye ayırmıştır. Soruşturma zamanaşımı, işlenen kabahatle ilgili olarak kabahat unsurunu ortadan kaldıran süreleri tanımlamaktadır. Bu sürenin bitiminden itibaren idare idari para cezası verememektedir<sup>149</sup>. Yerine getirme zamanaşımı, verilmiş olan bir cezanın uygulanabilirliğini ortadan kaldıran süreleri ifade etmektedir. Bu sürenin dolmasıyla idari para cezası tahsil edilememektedir<sup>150</sup>.

5326 sayılı Kanunun “Soruşturma Zamanaşımı” başlıklı 20. maddesinde; zamanaşımı süresinin, kabahate ilişkin tanımdaki fiilin işlenmesiyle veya neticesinin gerçekleşmesiyle işlemeye başlayacağı, kabahati oluşturan fiilin aynı zamanda suç oluşturması halinde suça ilişkin dava zamanaşımı hükümlerinin uygulanacağı, nispi para cezalarında<sup>151</sup> zamanaşımının 8 yıl olacağı hükme bağlanmıştır<sup>152</sup>.

Maktu idari para cezalarında<sup>153</sup> soruşturma zamanaşımı süresi KK’nun 20/2. maddesinde belirlenmiştir. Buna göre;

- Yüzbin TL veya daha fazla idarî para cezasını gerektiren kabahatlerde beş,
- Ellibin TL veya daha fazla idarî para cezasını gerektiren kabahatlerde dört,
- Ellibin TL’ndan az idarî para cezasını gerektiren kabahatlerde üç, yıldır.

Aynı kanunun “Yerine Getirme Zamanaşımı” başlıklı 21. maddesinde, “Yerine getirme zamanaşımının dolması halinde idarî para cezasına veya mülkiyetin kamuya geçirilmesine ilişkin karar artık yerine getirilemez.” hükmü yer almaktadır<sup>154</sup>. Aynı maddenin devamında gümrük para cezasına ilişkin zamanaşımı süresinin kararın kesinleşmesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren işlemeye başlayacağı, Kanun hükmü gereği olarak idarî yaptırımın yerine getirilmesine

---

<sup>149</sup> Lamih Çelik, “İdari Para Cezalarında Zamanaşımı”, **Mahalli İdareler Aylık Mesleki ve Mevzuat Dergisi**, Mart, 2008, <http://www.mahalliidarelerdergisi.org/index.php?p=icerik&id=588>, (Erişim Tarihi:23.03.2014).

<sup>150</sup> Sami Ceyhan, “Gümrük Kanunu’ndaki Para Cezalarında Zamanaşımı Hükümleri”, **Gümrük Dergisi**, Sayı:56, 2006, s.68.

<sup>151</sup> “Nispi İdari Para Cezası, Hakim yada yetkili idari makamın takdir hakkı dışında bırakılan ve suça konu fiilin veya meydana gelen zararın belli bir oranı olarak hesaplanan idari para cezalarıdır.”, Fatih Koçak, “İdari Para Cezası/Adli Para Cezası Kavramları Genel Çerçevesinde Türk Ticaret Kanunu’nda Öngörülen Cezalar”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:246, Haziran, 2013, s.253.

<sup>152</sup> Nevzat Bozkurt, “Zamanaşımına Uğramış Gümrük Vergilerine Para Cezası Uygulanabilir mi?”, **Mali Çözüm Dergisi**, Temmuz-Ağustos, 2011, s.183.

<sup>153</sup> “İdari para cezasının maktu olması, cezanın ilgili kanun gereği sabit olarak belirlenmiş olmasıdır.” Koçak, **a.g.m.**, s.253.

<sup>154</sup> Defne Karaca, “Türk Ceza Kanunu ve Kabahatler Kanunundaki Zamanaşımı Hükümleri Ve Uygulama Alanı”, **Gümrük Dünyası Dergisi**, Gümrük Kontrolörleri Derneği Yayını, Sayı:53, 2007, s.34.

başlanamaması veya yerine getirilememesi halinde zamanaşımının işlemeyeceği öngörülmüştür.

Tahsil zamanaşımı olarak düzenlenen yerine getirme zamanaşımı 3 ila 7 yıl arasında değişen süreler öngörmüştür<sup>155</sup>. Bu süreler;

- a) Ellibin TL veya daha fazla idarî para cezasına karar verilmesi halinde yedi,
- b) Yirmibin TL veya daha fazla idarî para cezasına karar verilmesi halinde beş,
- c) Onbin TL veya daha fazla idarî para cezasına karar verilmesi halinde dört,
- d) Onbin TL'ndan az idarî para cezasına karar verilmesi halinde ise üç yıl olarak

belirtilmiştir.

### **B. Gümrük Kanunu'nda Düzenlenen Gümrük Kabahatleri ve Cezaları**

4458 sayılı Gümrük Kanunu'nda, gümrüklerle ilgili cezalar üç ana başlık altında ele alınmaktadır. Bunlar;

- Vergi kaybına neden olan gümrük kabahatleri ve cezaları,
- Usulsüzlüklere ilişkin cezalar,
- Gümrük Kanunu'nun içinde ayrı ceza tayin edilmemiş hallerdir.

#### **1. Vergi Kaybına Neden Olan Gümrük Kabahatleri ve Cezaları**

Vergi kaybına neden olan gümrük kabahat ve cezalarına ilişkin hükümler Gümrük Kanunu'nun 234-238. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Ayrıca bu konu Gümrük Yönetmeliği'nin 728-735. maddeleri arasında da detaylı bir şekilde ele alınmış ve hükme bağlanmıştır.

##### **a. Vergi Kaybı Kavramı**

Gümrük Kanunu'nda vergi kaybı kavramı net bir şekilde tanımlanmadığı için VUK'nun ilgili hükümleri çerçevesinde tanımlanmaya gidilmektedir. VUK'nun 341. maddesinin 1. fıkrası, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini vergi kaybı (vergi ziyayı) olarak tanımlamıştır<sup>156</sup>.

Ayrıca VUK'nun 341. maddesinin 2. fıkrasında ise şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan

<sup>155</sup> Melahat Özdemir, **Gümrüklerde Uygulanan İdari Para Cezalarının Kabahatler Kanunu Açısından Değerlendirilmesi**, Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2011, s.95.

<sup>156</sup> Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 9. Baskı, Türkmen Kitapevi, İstanbul, 2013, s.367.

tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi kaybı olarak kabul edilmiştir.

Bu madde hükümlerinden hareketle gümrük vergisi bakımından vergi kaybı, gümrük vergisinin zamanında tahakkuk ettirilmemesi, süresi içinde tahakkuk ettirilen verginin eksik tahakkuk ettirilmesi ve gümrük vergisinin haksız yere iadesine neden olmak olarak sınıflandırılabilir. Bu işlemlerden birinin oluşması sonucunda kanunun kabul ettiği vergi kaybı meydana gelir ve gümrük kabahati oluşmuş sayılır.

Danıştay bir kararında, beyannamenin yasal süresi içinde verilmemesi nedeniyle verginin süresi içinde tahakkuk ettirilmemesine rağmen verginin süresinde ödenmesi durumunda vergi kaybının oluşmayacağı kabul etmiştir<sup>157</sup>.

### **b. Vergi Kaybına Neden Olan Gümrük Kabahatinin Tanımı**

Vergi kaybına neden olan Gümrük Kanunu 234 ila 238. maddelerdeki gümrük kabahatleri esas itibarıyla gümrük vergilerinin doğru ve etkin bir şekilde tahsil edilmesini amaçlamaktadır. Gümrük Kanunu'nda belirtilen söz konusu para cezaları vergiden bağımsız olarak uygulanan idari bir müeyyide olmayıp, vergi kaybı dolayısıyla uygulanan fer'i bir kamu alacağı niteliğindedir<sup>158</sup>.

Vergi kaybına neden olan gümrük kabahati, vergi kaybı cezasının kesilmesini gerektiren kanunda sayılı durumların mükellef ya da sorumlular tarafından gerçekleştirilmesi sonucunda vergi kaybının oluşması olarak tanımlanmıştır. Bu tanımdan hareketle gümrük kabahatinin vergi mükellefleri ve sorumluları tarafından işleneceği açıktır<sup>159</sup>.

### **c. Vergi Kaybına Neden Olan Gümrük Kabahatinin Unsurları**

Vergi kaybına neden olan gümrük kabahatinin unsurları maddi unsur, manevi unsur ve hukuka aykırılık olmak üzere üç başlık altında ele alınacaktır.

#### **c.a. Maddi Unsur**

Gümrük Kanunu'nun 234 ila 238. maddelerinde yapılan açıklamalardan anlaşılacağı üzere vergi kaybına neden olan gümrük kabahatinin maddi unsuru vergi kaybı değil vergi kaybına sebebiyet verilen ve bu maddelerde düzenlenen hallerdir<sup>160</sup>. Vergi kaybı, madde içerisinde sayılan hallerin neticesidir. Bu kabahatin oluşabilmesi,

<sup>157</sup> Danıştay 4. Daire, 12.03.1990 tarih ve E. 1987/4476, K. 1990/830 sayılı Kararı, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr), (Erişim Tarihi: 24.03.2014).

<sup>158</sup> Özdemir, **a.g.e.**, s.18.

<sup>159</sup> Ercan, **a.g.e.**, s.127.

<sup>160</sup> Tuncer, **a.g.t.**, s.105.

vergi kaybının bahsedilen hallerden biri ya da birkaçı ile meydana gelmiş olmasına bağlıdır.

### **c.b. Manevi Unsur**

Manevi unsur, iradi davranışta bulunan kişinin kusurluluk içinde bulunmasıdır. Vergi kaybına neden olan gümrük kabahatinin kabulü mükellef, vergi sorumlusu, gümrük müşaviri ve kanunda sayılan kişilerin kusurlu iradesine bağlı değildir. Gümrük vergisi kaybına neden olan davranış mükellef veya vergi sorumlusunun kusurlu iradesinden kaynaklanmasa da Kanun'da sayılan hallerin varlığı halinde vergi kaybı doğmuş ise, gümrük kabahatinin maddi unsuru oluşmuş sayılır<sup>161</sup>.

### **c.c. Hukuka Aykırılık**

Hukuka aykırılık, işlenen ve kanundaki tarife uygun bulunan fiilin hukuk düzeni ile çelişki ve çatışma halinde bulunmasıdır<sup>162</sup>. Vergi kaybına neden olan gümrük kabahatleri yalnızca ceza içeren fiiller olarak kabul edilmemesi gerekmektedir. Bu fiillerin kabahat olarak değerlendirilebilmesi için hukuka aykırı olması gerekir.

### **d. Vergi Kaybına Neden Olan İşlemlere Uygulanacak Cezalar**

Daha önce de belirtildiği gibi vergi kaybına neden olan gümrük kabahat ve cezaları Gümrük Kanunu'nun 234-238. maddeleri arasında ele alınmıştır.

Gümrük Kanunu'nun 234. maddesine göre,

1. Serbest dolaşıma giriş rejimi veya kısmi muafiyet suretiyle geçici ithalat rejimine tabi tutulan eşyaya ilişkin olarak, yapılan beyan ile muayene ve denetleme veya teslimden sonra kontrol sonucunda;

a) 15 inci maddede belirtilen Gümrük Tarifelerini oluşturan unsurlarda veya vergilendirmeye esas olan sayı, baş, ağırlık gibi ölçülerinde aykırılık görüldüğü ve beyana göre hesaplanan ithalat vergileri ile muayene sonuçlarına göre alınması gereken ithalat vergileri arasındaki fark %5'i aştığı takdirde, gümrük vergisinden ayrı olarak bu farkın üç katı para cezası alınır.

b) Kıymeti üzerinden ithalat vergilerine tabi eşyanın beyan edilen kıymeti, 23 ila 31 inci maddelerde yer alan hükümler çerçevesinde belirlenen kıymete göre noksan bulunduğu takdirde, bu noksanlığa ait gümrük vergisinden başka vergi farkının üç katı para cezası alınır.

---

<sup>161</sup> Ercan, **a.g.e.**, s.142.

<sup>162</sup> A. Caner Yenidünya, Hukuka Aykırılık Unsuru, <http://www.marmaraceza.org/dosyalar/icerik>, (Erişim Tarihi: 24.03.2014).



c) Satış birimine göre miktar itibarıyla %5'i geçmeyen bir fark ile maddi hesap hatasından doğan noksan kıymet beyanlarında, bu farklara ait ithalat vergilerinde başka vergi farkının yarısı tutarında para cezası alınır.

2. Dâhilde işleme rejimi, gümrük kontrolü altında işleme rejimi ve tam muafiyetli geçici ithalat rejimi hükümlerine tabi eşyaya ilişkin olarak yapılan beyan ile muayene ve denetleme veya teslimden sonra kontrol sonucunda; birinci fıkrada belirtilen farklılıkların tespiti durumunda aynı fıkrada öngörülen cezaların yarısı kadar para cezası alınır.

3. Yukarıda belirtilen aykırılıkların gümrük idaresince tespit edilmesinden önce beyan sahibince bildirilmesi durumunda söz konusu cezalar yüzde onbeş nisbetinde uygulanır.

4. Genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri için yukarıda belirtilen cezalara ilişkin hükümler uygulanmaz. Bu gibi hallerde, 241 inci maddenin birinci fıkraya hükmüne göre işlem yapılır.

5. 194 üncü maddenin birinci fıkrası uyarınca doğan gümrük yükümlülüğü kapsamında ödenmesi gereken ithalat vergilerinin anılan maddenin dördüncü fıkrasında öngörülen tarihe kadar hiç ödenmemiş veya eksik ödenmiş olduğunun gümrük idarelerince yapılan kontrol sonucunda tespit edildiği durumda, ödenmesi gereken ithalat vergilerinin söz konusu dördüncü fıkrada belirtilen faizi ile birlikte tahsilinin yanı sıra, yükümlüsü hakkında bu vergilerin dörtte biri tutarında para cezasına hükmedilir. Bu fıkrada belirtilen hiç ödenmeyen veya eksik ödenen ithalat vergilerinin yükümlüsünce gümrük idaresinin tespitinden önce bildirilmesi durumunda bu cezaya hükmedilmez. 194 üncü maddenin dördüncü fıkrası uyarınca işlem yapmakla yetinilir.

6. Bir ila üçüncü fıkralara göre verilen cezalar 241 inci maddenin birinci fıkrasında belirtilen miktardan az olamaz.

Gümrük Kanunu'nun 235. maddesindeki düzenlemeye göre,

1. Serbest dolaşıma giriş rejimine tabi tutulan eşyaya ilişkin olarak, yapılan beyan ile muayene ve denetleme veya teslimden sonra kontrol sonucunda;

a) Eşyanın genel düzenleyici idari işlemlerle ithalinin yasaklanmış olduğunun tespiti halinde, eşyanın gümrük vergilerinin alınmasının yanı sıra, gümrüklenmiş değerinin dört katı idari para cezası verilir.

b) (a) bendindeki eşyanın değersiz, artık veya atık madde olması durumunda, idari para cezası; dökme halinde gelen eşya için ton başına otuz bin Türk Lirası, ambalajlı gelmesi halinde kap başına altı yüz Türk Lirası olarak hesaplanır ve eşya yurtdışı edilir.

c) Eşyanın ithali, lisansa, şarta, izne, kısıntıya veya belli kuruluşların vereceği uygunluk veya yeterlilik belgesine tabi olduğu halde uygunluk ve yeterlilik belgesine tabi değilmiş veya belge alınmış gibi beyan edildiğinin tespit edilmesi halinde, eşyanın gümrük vergilerinin yanı sıra, eşyanın gümrüklenmiş değerinin iki katı idari para cezası verilir.

d) (c) bendindeki eşyanın değersiz, artık veya atık madde olması durumunda, idari para cezası; dökme halinde gelen eşya için ton başına sekiz bin Türk Lirası, ambalajlı gelmesi halinde kap başına iki yüz Türk Lirası olarak hesaplanır ve eşya yurtdışı edilir.

2. İhracat rejimine tabi tutulan eşyaya ilişkin olarak, yapılan beyan ile muayene ve denetleme veya kontrol sonucunda;

a) Eşyanın genel düzenleyici idari işlemlerle ihracının yasaklanmış olduğunun tespiti halinde, eşyanın gümrüklenmiş değerinin iki katı idari para cezası verilir.

b) Eşyanın ihracı, lisansa, şarta, izne, kısıntıya veya belli kuruluşların vereceği uygunluk veya yeterlilik belgesine tabi olduğu halde uygunluk ve yeterlilik belgesine tabi değilmiş veya belge alınmış gibi beyan edildiğinin tespit edilmesi halinde, eşyanın gümrüklenmiş değeri kadar idari para cezası verilir.

3. Yolcuların, gümrük mevzuatına göre kişisel ve hediyelik eşya kapsamı dışında olup beyanlarına aykırı olarak üzerlerinde, eşyası arasında veya taşıma araçlarında çıkan ya da başkasına ait olduğu halde kendi eşyasıymış gibi gösterdikleri eşyanın gümrük vergileri iki kat olarak alınır ve eşya sahibine teslim edilir. Gümrük vergileri ödenmediği takdirde, eşya gümrüğe terk edilmiş sayılır.

4. Birinci fıkranın (a) ve (c) bentlerinde belirtilen eşyaya el konularak mülkiyetinin kamuya geçirilmesine karar verilir ve eşya 177 ila 180 inci madde hükümlerine göre tasfiyeye tabi tutulur.

5. Türkiye Gümrük Bölgesine getirilen ve transit rejim beyanında bulunulan serbest dolaşımda olmayan eşyanın, beyan edilenden belirgin bir şekilde farklı cinsten

eşya olduğunun tespiti halinde, farklı çıkan eşyanın gümrüklenmiş değerinin iki katı idari para cezası verilir.

Kanununun 236. maddesine göre,

1. Teminat alınmış olsa bile, gümrük işlemlerine başlanmadan veya bu işlemler bitirilip gümrük idaresinin izni alınmadan gümrük antrepoları veya gümrük idaresince eşya konulmasına izin verilen yerlerden kısmen veya tamamen eşya çıkarılması veya buralardaki eşyanın değiştirilmesi ya da yapılan sayımlarda kayıtlara göre eşyanın bir kısmının noksan olduğunun anlaşılması hallerinde, bu eşyanın gümrük vergilerinin yanı sıra gümrüklenmiş değerinin iki katı idari para cezası verilir.

2. Gümrük antrepolarında veya gümrük idaresince eşya konulmasına izin verilen yerlerde yapılan sayımlarda kayıtlara göre fazla eşya çıkması halinde, bu eşyanın 177 ila 180 inci madde hükümlerine göre tasfiyeye tabi tutulmasının yanı sıra, fazla çıkan eşyaya ait ithalat veya ihracat vergileri tutarı kadar para cezası alınır.

3. Gümrüksüz satış mağazalarından hak sahibi olmayanlara satış yapılması halinde satışa konu eşyaya, hak sahibi olmakla birlikte limit üstü satış yapılması halinde de limit üstü eşyaya ait ithalat vergilerinin yanı sıra bu vergilerin üç katı para cezası verilir.

4. Gümrük antrepolarındaki eşyanın, antrepo beyannamesinde beyan edilenden belirgin bir şekilde farklı cinsten eşya olduğunun tespiti halinde, bu eşyanın gümrüklenmiş değerinin iki katı idari para cezası verilir, eşyaya el konularak mülkiyetinin kamuya geçirilmesine karar verilir ve eşya 177 ila 180 inci madde hükümlerine göre tasfiyeye tabi tutulur.

Gümrük Kanunu'nun 237. maddesine göre,

1. 35/A ila 35/C madde hükümlerine göre verilen özet beyan veya özet beyan olarak kullanılan ticari veya resmi belgelerdeki kayıtlı miktara göre noksan çıkan kapların mahrecinden yüklenmemiş veya yanlışlıkla başka yere çıkartılmış veya kaza ve avarya<sup>163</sup> sonucunda yok olmuş veya çalınmış bulunduğu gümrük idaresince belirlenecek süre içinde kanıtlanamadığı takdirde, bu noksan kaplara ait eşyadan tarife pozisyonuna veya tarife pozisyonu tespit edilemiyor ise cinsine ve türüne göre tarifede dahil olduğu faslın en yüksek vergiye tabi pozisyonuna göre hesaplanacak gümrük

---

<sup>163</sup> Avarya, Bir deniz yolculuğunda geminin veya yükünün gördüğü zarar, <http://www.tdk.gov.tr/index>, (Erişim Tarihi:24.03.2014).

vergileri kadar para cezası alınır.

2. 1 inci fıkraya göre ceza belirlenmesi mümkün olamıyorsa, noksan her kap için 241 inci maddenin 1 inci fıkrasında belirlenen miktarda para cezası alınır.

3. 35/A ila 35/C madde hükümlerine göre verilen özet beyan veya özet beyan olarak kullanılan ticari veya resmi belgelerdeki kayıtlı miktara göre fazla çıkan kapların yanlışlıkla mahrecinden fazla olarak yüklenmiş olduğu gümrük idaresince belirlenecek süre içinde kanıtlanamadığı takdirde, söz konusu eşyaya el konularak mülkiyetinin kamuya geçirilmesine karar verilir, 177 ila 180 inci madde hükümlerine göre tasfiyeye tabi tutulur ve eşyanın CIF kıymeti kadar para cezası alınır.

4. Dökme gelen eşyada yüzde üçü aşmayacak şekilde eşya cinsi itibarıyla Bakanlar Kurulu kararı ile belirlenecek oranlardaki eksiklik ve fazlalıklar için takibat yapılmaz. Doğalgaz ürünlerinde boru hatları ile taşınarak ithal edilenler hariç bu oran % 4'ü aşmayacak şekilde uygulanır.

5. Eşya miktarının gümrük idaresince tespit edilmediği ve rejim beyanının belgelerinde kayıtlı miktarlara göre yapıldığı durumlarda, tespit edilen miktar farklılıkları özet beyan eksiklik veya fazlalığı olarak değerlendirilir. Yapılan özet beyan eksiklik veya fazlalık takibati sonucunda miktar farklılığı nedeniyle cezayı gerektirir bir durum ortaya çıkması halinde, 234 üncü madde hükümleri uygulanmayarak sadece bu madde hükümlerine göre işlem yapılır.

6. Türkiye Gümrük Bölgesine giriş yapan taşıt içerisinde özet beyan verilmeksizin eşya getirildiğinin gümrük idaresince belirlendiği veya eşyanın boşaltılmasına izin verilmesinden sonra gümrük idaresine bildirildiği ve bu eşyanın verilmiş olan özet beyanlardan biri ile ilişkili olmadığı anlaşıldığı hallerde, söz konusu eşya için özet beyan vermekle yükümlü olan kişinin tespit edilmesi halinde bu kişi, tespit edilememesi halinde ise eşyayı Türkiye Gümrük Bölgesine getiren kişi tarafından, eşyanın yanlışlıkla mahrecinden fazla olarak yüklenmiş olduğu gümrük idaresince belirlenecek süre içinde kanıtlanamadığı takdirde, söz konusu eşyaya el konularak mülkiyetinin kamuya geçirilmesine karar verilir ve 177 ila 180 inci madde hükümlerine göre tasfiyeye tabi tutulur. Ayrıca eşyanın CIF kıymeti kadar para cezası verilir.

7. Birinci, ikinci ve üçüncü fıkralarda belirtilen para cezaları özet beyanı veren kişiden, altıncı fıkrada belirtilen para cezası ise özet beyanı vermekle yükümlü olduğu

tespit edilen kişiden, bu kişinin tespit edilememesi halinde eşyayı Türkiye Gümrük Bölgesine getiren kişiden alınır.

Son olarak 238. maddeye göre,

1. 241 inci maddenin üçüncü fıkrasının (h), (l) ve (m) bentleri, dördüncü fıkrasının (g) ve (h) bentleri ile beşinci fıkrasının (b) bendinde belirtilen durumlar hariç, dâhilde işleme rejimi, gümrük kontrolü altında işleme rejimi ile geçici ithalat rejimine ilişkin hükümlerin ihlali halinde eşyanın gümrüklenmiş değerinin iki katı, tam muafiyet suretiyle geçici olarak ithal edilen özel kullanıma mahsus taşıtlar için gümrük vergileri tutarının dörtte biri oranında para cezası verilir. Ancak, dâhilde işleme rejimi kapsamı ithal eşyasının, işleme faaliyetindeki hali veya işlem görmüş ürün hali de dahil olmak üzere rejim çerçevesinde izin verilen yerlerde tespiti halinde, ithal eşyasının gümrük vergileri tutarının iki katı oranında para cezası verilir. Bu cezanın ödeme süresi içinde eşyanın gümrükçe onaylanmış başka bir işlem veya kullanıma tabi tutulmaması halinde eşyanın gümrük vergileri tutarında para cezası tahsil edilir.

2. Birinci fıkraya göre verilen cezalar 241 inci maddenin altıncı fıkrasında belirtilen miktardan az olamaz.

3. Genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri hakkında bu maddenin para cezasına ilişkin hükümleri ile 241 inci maddenin üçüncü fıkrasının (h), (l) ve (m) bentleri, dördüncü fıkrasının (g) ve (h) bentleri ile beşinci fıkrasının (b) bendi hükümleri uygulanmaz. Bu durumda, 241 inci maddenin birinci fıkraya hükmü uygulanır.

## **2. Usulsüzlük Gümrük Kabahatleri ve Cezaları**

Usulsüzlüklere ilişkin kabahat ve cezalar Gümrük Kanunu'nun 239-241. maddeleri arasında açıklanmıştır. Bunun yanı sıra Gümrük Yönetmeliğinin 736-740. maddeleri arasında düzenlenmiş ve hükme bağlanmıştır.

### **a. Usulsüzlük Kavramı**

VUK'nun 351. maddesine göre, "Usulsüzlük, vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine riayet edilmemesidir" şeklinde tanımlanmıştır. Buna göre vergi ödevlilerine yüklenen şekli ödevlerin yerine getirilmemesi ile bağlantılı usulsüzlük

kabahatinden söz edebilmek için; kanun ile getirilmiş belli bir şekle veya usule uygun davranma ödevi olmalı ve bu kanuni ödev yerine getirilmemelidir<sup>164</sup>.

Usulsüzlüğün genel hatlarıyla vergi kanunlarında belirtilen ve uyulması istenilen şekil ve usule ilişkin hükümlere uyulmaması olduğunu yukarıda belirtmiştik. Bu tanımdan hareketle gümrük usulsüzlüğü de Gümrük Kanununda belirlenmiş olan şekil ve usul hükümlerine uyulmaması, bunların ihlal edilmesi anlamına gelmektedir.

Gümrük Kanunu'nun ilgili maddeleri vergi mükellefleri veya sorumlularının uyması gereken şekil ve usul esaslarını düzenlemiştir. Bu düzenlemelerin amacı ise gümrük idarelerinin işlerini kolaylaştırmaktır. Böylelikle mükelleflerin işlemleri üzerinde daha kolay bir denetim imkanı bulunmaktadır. Ayrıca gümrük vergisi kayıp ve kaçaklarıyla daha kolay mücadele edilebilir hale gelmiştir.

Usulsüzlüğü oluşturan kamu gelirlerindeki azalma değil, bu azalmayı yaratan fiildir. Ancak gümrük vergisi kaybı usulsüzlüğün unsuru değildir. Usulsüzlüğe uygulanacak cezanın miktarı ve oranı, vergi kaybına neden olan gümrük kabahatine uygulanacak cezaların aksine kayba uğrayan gümrük vergisine ve gümrük vergisinin miktarına bağlı değildir<sup>165</sup>.

#### **b. Usulsüzlük Gümrük Kabahatinin Tanımı**

Usulsüzlük kabahatleri esas olarak Gümrük Kanunu ve bu kanuna dayanılarak çıkarılan diğer yasa unsurlarının belirlediği sürelerle, usullere, makamlara ve şekillere aykırı hareket edilmesi ya da hiç uyulmaması gibi fiilleri kapsamaktadır. Gümrük Kanunu 239 ve 241. Maddelerde iki temel usulsüzlük kabahati öngörmüştür. Bu iki temel usulsüzlük kabahati<sup>166</sup>;

- Gümrük vergisinden muaf eşyanın kanuna aykırı olarak ithal veya ihraç edilmesi,

- Gümrük Kanunun ve bu Kanuna dayanılarak çıkarılan yasa düzenlemelerinin usul esaslarına aykırı hareket edilmesidir.

Gümrük Kanunu'nda usulsüzlüğün tanımı açık olarak yapılmamıştır. Bunun aksine usulsüzlük sayılan haller ilgili maddelerde tek tek açıklanmıştır. Bu maddeleri Usulsüzlüklere ilişkin Cezalar başlığı altında inceleyeceğiz.

<sup>164</sup> Funda Başaran Yavaşlar, "İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:299, Temmuz, 2006, s.144.

<sup>165</sup> Ercan, **a.g.e.**, s.158.

<sup>166</sup> Selen, **a.g.e.**, s.200.

Usulsüzlük gümrük kabahatinde oluşan zarar, parasal nitelikte olmayan şekli bir zarardır. Ancak vergi kaybına neden olan gümrük kabahatinde meydana gelen zarar parasal niteliği olan maddi bir zarardır<sup>167</sup>.

### **c. Usulsüzlük Gümrük Kabahatinin Unsurları**

Usulsüzlük gümrük kabahatine ait unsurlar maddi unsur, manevi unsur ve hukuka aykırılık unsurlarıdır. Şimdi bunları tek tek açıklamaya çalışalım.

#### **c.a. Maddi unsur**

Maddi unsur, fiil, netice, nedensellik bağlantısı, fail ve mağdur unsurlarından oluşmaktadır<sup>168</sup>. Gümrük kabahatlerinde fiil unsuru, kanunun kabahat saydığı bir neticeye neden olan fiilin varlığı olarak açıklanmaktadır. Bahsedilen gümrük kabahati ile şekle ve usule ilişkin kuralların ihlali cezalandırılmaktadır<sup>169</sup>.

Netice unsuru gümrük usulsüzlük kabahatlerinde Kanun'un yapılmasını ya da yapılmamasını öngördüğü fiillerin aksine davranışta bulunulması şeklinde ortaya çıkmaktadır. Usulsüzlük gümrük kabahatinin meydana gelmesi için o fiilin vergi kaybına neden olmasına gerek yoktur. Bu yüzden usulsüzlük gümrük kabahatlerinde fiil ve netice iç içe geçmiştir<sup>170</sup>.

Nedensellik bağlantısı, neticenin hareket sonucu ortaya çıkması olarak tanımlanabilmektedir<sup>171</sup>. Usulsüzlük gümrük kabahatinde de şekil ve usul esaslarına uyulmaması sonucu kabahatin oluşması olarak açıklanabilir.

Usulsüzlük gümrük kabahatlerinde fail gümrük rejimlerine ilişkin ihlaller bakımından izin sahibi, antrepo işleticisi ya da kullanıcı temsilci, yetkilendirilmiş gümrük müşaviri, kanuni temsilciler, bilgi ve belge vermeyenler ve sayılı diğer şekli ve usuli ödevleri yerine getirmeyen kişilerdir<sup>172</sup>. Kabahatin mağduru ise kanunda açıkça tanımlanmamakla birlikte, failin fiili neticesinde gümrük politikası ve sisteminin aksamasından etkilenen toplumu oluşturan kişilerdir<sup>173</sup>.

---

<sup>167</sup> Ercan, **a.g.e.**, s.161.

<sup>168</sup> Köksal, Eriş, **a.g.e.**, s.3.

<sup>169</sup> Özdemir, **a.g.t.**, s.26.

<sup>170</sup> Selen, **a.g.e.**, s.227.

<sup>171</sup> Köksal, Eriş, **a.g.e.**, s.7.

<sup>172</sup> Ercan, **a.g.e.**, s.177.

<sup>173</sup> Selen, **a.g.e.**, s.228.

### **c.b. Manevi unsur**

Hareketin ve ihmalin mutlaka bilinçli ve iradi olmasını gerektiren manevi unsur, kast ve taksir<sup>174</sup> olmak üzere iki biçimde oluşmaktadır<sup>175</sup>. Kast ve taksir halinde de kusurluluk oluşmaktadır. Buradan hareketle usulsüzlük gümrük kabahatinde kusur mutlaka aranmaktadır.

### **c.c. Hukuka Aykırılık**

Daha önce de açıkladığımız gibi hukuka aykırılık, işlenen ve kanundaki tarife uygun bulunan fiilin hukuk düzeni ile çelişki ve çatışma halinde bulunmasıdır. Vergi kaybına neden olan gümrük kabahatlerinde olduğu gibi usulsüzlük gümrük kabahatlerinde de sadece ceza içeren fiiller olarak kabul etmemeli bunun yanında hukuka aykırı olması da gerekmektedir.

### **d. Usulsüzlüklere İlişkin Cezalar**

Usulsüzlüklere ilişkin cezaların Gümrük Kanunu'nun 239-241. maddeleri arasında ele alındığını daha önce belirtmiştik. Burada bu maddeleri tek tek açıklayacağız.

Gümrük Kanunu'nun 239. maddesine göre,

1. İthalat veya ihracat vergilerinden muaf eşyayı 33 üncü madde hükümleri gereğince belirlenen gümrük kapıları dışında başka yerlerden izinsiz olarak ithal veya ihraç veya bunlara teşebbüs edenlerle, bu tür eşyayı gümrük işlemlerini yaptırmaksızın yurda sokanlar veya çıkarımlar ile buna teşebbüs edenlerden, söz konusu eşyanın ithalata konu olması halinde, CIF değerinin, ihracata konu olması halinde ise FOB değerinin onda biri oranında para cezası alınır.

2. Gümrük vergileri ödenmek suretiyle ihraç edilebilen eşyayı, gümrük işlemlerine tabi tutmaksızın veya gümrük vergileri kısmen veya tamamen ödenmeksizin Türkiye Gümrük Bölgesinden çıkarımlara eşyanın gümrük vergilerinin yanı sıra bu vergilerin iki katı idari para cezası verilir.

Kanunun 240. Maddesi 18/6/2009 tarih ve 5911 sayılı Kanun ile yürürlükten kaldırılmıştır. Maddenin yürürlükten kaldırılmadan önceki hali, 179 uncu maddenin 1 inci fıkrası hükmüne göre, beyan sahibinin söz konusu eşyayı serbest dolaşıma giriş

<sup>174</sup> Taksir, dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırılık dolayısıyla, bir davranışın suçun kanunî tanımında belirtilen neticesi öngörülmeden gerçekleştirilmesidir. Türk Ceza Kanunu, madde 22/2, <http://www.tbmm.gov.tr/kanunlar/k5237.html>, (Erişim Tarihi: 25.03.2014).

<sup>175</sup> Köksal, Eriş, **a.g.e.**, s.13.



rejimine tabi tutmak istemesi halinde, eşyanın döviz cinsinden CIF değerinin % 1'i oranında para cezası Türk Lirası olarak alınır." şeklindedir. Aslında yapılan değişiklik yerindedir. Çünkü tasfiye sürecinin durdurulması istenmesi için talep sahibinin her koşulda eşyanın CIF değerinin %1'i değerinde ödeme yapması gerekmektedir. Bu bir ceza unsuru olarak değil, işlemi gerçekleştirebilmenin bir mali yükümlülüğü olarak kabul edilebilir<sup>176</sup>.

Son olarak 241. maddeye göre,

1. Bu Kanunda ayrı bir ceza tayin edilmiş haller saklı kalmak üzere, bu Kanuna ve bu Kanunda tanınan yetkilere dayanılarak çıkarılan ikincil düzenlemelerle getirilen hükümlere aykırı hareket edenlere söz konusu düzenlemelerde açıkça öngörülmüş olması kaydıyla yetmiş sekiz TL usulsüzlük cezası uygulanır.

2. 1 inci fıkrada belirtilen miktar, her yıl, bir önceki yıla ilişkin olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında arttırılır, bu hesaplamada 1.000.000 TL'sına kadar olan tutarlar dikkate alınmaz.

3. Usulsüzlük cezası aşağıdaki hallerde 1 inci fıkrada belirtilen miktarın iki katı olarak uygulanır:

a) 6 ve 7 nci maddelere göre, gümrük idarelerince verilen kararlara dayanak oluşturan belge ve bilgilerin, ilgili kişiler tarafından yanlış olarak verilmesi,

b) Vergi kaybı doğurmamasına karşın, 24 üncü maddeye göre birbirleriyle ilişkisi bulunan kişiler arasında bir satış işlemi olması ve bu ilişkinin beyan edilmemesi,

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

d) 35/A maddesine göre özet beyan veya özet beyan olarak kullanılan ticari veya resmi belgenin süresi içinde verilmemesi,

e) Türkiye Gümrük Bölgesinde karayoluyla transit eşya taşıyan taşıt araçlarının 91 inci maddeye göre verilen süreleri yirmi dört saate kadar aşması,

f) Gümrük antrepolarının 93 üncü maddenin 3 üncü fıkrasında belirtilen teknik donanımlarında noksanlık bulunması,

g) Gümrük antrepo rejimine tabi tutulan eşyanın, antrepolara konuldukları

---

<sup>176</sup> Selen, a.g.e., s.200.

tarihte işleticiler tarafından kayıtlara geçirilmemesi,

h) Dâhilde işleme rejimi ve gümrük kontrolü altında işleme rejimi kapsamında Türkiye Gümrük Bölgesine getirilen eşyanın izin verilen süresinin bitimini takiben bir ay içerisinde rejimin gerektirdiği işlemlerinin bitirilmesi, yeniden ihracı veya gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulması,

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

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

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

l) Geçici ithalat rejimi kapsamında Türkiye Gümrük Bölgesine getirilen eşyanın verilen sürenin bitimini takiben bir ay içerisinde yeniden ihraç edilmesi veya gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulması,

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

4. Usulsüzlük cezası aşağıdaki hallerde 1 inci fıkrada belirtilen miktarın dört katı olarak uygulanır:

a) Bir kişinin 5 inci madde hükümlerine göre geçerli bir temsil yetkisi olmadığı halde başka bir kişi adına veya hesabına gümrük idarelerinde iş takip etmesi,

b) 34 üncü maddenin 2 nci fıkrası hükümlerinin aksine, karayolu taşıtlarının gümrük idaresinin izni olmadan yük veya yolcu olarak yoluna devam etmesi,

c) 45 inci maddenin birinci fıkrası hükümlerine aykırı olarak taşıtlardan eşya boşaltılması, özet beyan veya özet beyan olarak kullanılan ticari ve resmi belgelerde kayıtlı eşyanın cinsinin yanlış beyan edilmesi veya kapların türleri ile üzerlerinde kayıtlı numara ve işaretlerin özet beyan kayıtlarına uygun olmaması,

d) Türkiye Gümrük Bölgesinde karayoluyla transit eşya taşıyan taşıt araçlarının 91 inci maddeye göre verilen süreleri kırk sekiz saate kadar aşması,

e) Genel antrepo ve serbest bölgelere getirilen parlayıcı, patlayıcı veya bir arada buldukları eşya için tehlikeli olan ya da korunmaları özel düzenek ve yapılara gerek

gösteren eşyanın 94 ve 154 üncü madde hükümlerine aykırı olarak genel amaçlı eşya konulan yerlerde depolanması,

f) Gümrük antrepolarında bulunan eşyanın gümrük idarelerinin izni olmaksızın 102. maddede belirtilen elleçlemelere tabi tutulması,

g) Geçici ithalat rejimi kapsamında Türkiye Gümrük Bölgesine getirilen eşyanın verilen sürenin bitimini takiben iki ayı aşmayan sürede yeniden ihraç edilmesi veya gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulması,

h) Dâhilde işleme rejimi ve gümrük kontrolü altında işleme rejimi kapsamında Türkiye Gümrük Bölgesine getirilen eşyanın izin verilen süresinin bitimini takiben iki ayı aşmayan süre içerisinde rejimin gerektirdiği işlemlerinin bitirilmesi, yeniden ihracı veya gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulması,

ı) 11. madde hükmüne göre kendilerinden yazılı olarak bilgi ve belge istenilmesine rağmen bilgi ve belgelerin ibraz edilmemesi.

5. Usulsüzlük cezası aşağıdaki hallerde birinci fıkrada belirtilen miktarın altı katı olarak uygulanır:

a) Türkiye Gümrük Bölgesinde karayoluyla transit eşya taşıyan taşıt araçlarının 91 inci maddeye göre verilen süreleri yetmiş iki saate kadar aşması,

b) Geçici ithalat rejimi kapsamında Türkiye Gümrük Bölgesine getirilen taşıtlara verilen sürenin bitimini takiben üç ayı aşmayan sürede yeniden ihraç edilmesi veya gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulması.

6. Usulsüzlük cezası aşağıdaki hallerde 1 inci fıkrada belirtilen miktarın sekiz katı olarak uygulanır:

a) 34 üncü maddenin 3 üncü fıkrası hükümlerinin aksine, Türkiye Gümrük Bölgesine giren gemilerin rota değiştirmesi, yolda durması, başka gemilerle temas etmesi, gümrük gözetimi yapılması için yol kesmemesi veya gümrük idaresi bulunmayan yerlere yanaşması ile yükü bulunmadığı durumlarda, yük almadığının veya yükünün başka bir limana çıkarıldığının veya avarya olduğunun kanıtlanamaması

b) Taşıt araçlarının 33 üncü ve 91 inci maddede belirtilen önceden belirlenmiş yollar dışında seyretmesi,

c) Türkiye Gümrük Bölgesinde karayoluyla transit eşya taşıyan taşıt araçlarının 91 inci maddeye göre verilen süreleri yetmiş iki saatten daha fazla bir süre ile aşması.

d) 13 üncü maddede belirtilen belgelerin beş yıl süreyle saklanmaması

### **3. Gümrük Kanunu'nda Ayrı Ceza Tayin Edilmemiş Haller**

Gümrük Kanunu'nda yer alan düzenlemelerin yürütülmesi için yönetmelik, tüzük ve tebliğ gibi ikincil düzenlemelerden yararlanır. Bu ikincil düzenlemeler Gümrük Kanunu ile öngörülen hükümleri tamamlayıcı nitelik taşıdığı için ikincil mevzuatlarda öngörülen hükümlere aykırı hareket edilmesi kabahat olarak kabul edilip yaptırıma bağlanmıştır<sup>177</sup>.

Gümrük Kanunu'nun 241. maddesine göre, ayrı bir ceza tayin edilmiş haller saklı kalmak üzere, bu Kanuna ve bu Kanunda tanınan yetkilere dayanılarak çıkarılan ikincil düzenlemelerle getirilen hükümlere aykırı hareket edenlere söz konusu düzenlemelerde açıkça öngörülmüş olması kaydıyla altmış TL usulsüzlük cezası kesileceği hükme bağlanmıştır. Kanun koyucu bu uygulamayla kanunda cezası düzenlenmeyen usulsüzlüklerin önüne geçmeyi amaçlamıştır.

Aynı maddenin devamına göre, bahsi geçen miktar, her yıl, bir önceki yıla ilişkin olarak 213 sayılı VUK uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında arttırılacaktır. Bu hesaplamada 1.000.000 TL'sına kadar olan tutarlar dikkate alınmayacaktır.

#### **C. Gümrük Para Cezalarında İndirim**

Gümrük para cezalarında indirim müessesesi Gümrük Kanunu'nun mülga 244. maddesinde düzenlenmekteydi. Bu maddede "Bu Kanuna göre verilen para cezalarına karşı idari yargı mercilerine itiraz yoluna gidilmeden ve ceza kararlarının tebliğ tarihinden itibaren on beş gün içerisinde söz konusu cezanın ilgili kişi tarafından ödendiği veya ödeneceği yazılı olarak gümrük idaresine bildirildiği ve bu miktarın ceza kararlarının tebliği tarihinden itibaren iki ay içinde ödendiği hallerde, ilgili kişilerin itirazı düşer. Bu durumda, kesilen para cezası üçte bir noksanı ile tahsil edilir." hükmü yer almaktaydı.

5326 sayılı KK ile diğer kanunlarda bulunan idari para cezasını öngören usul hükümleri, KK'na tabi tutularak tek bir hukuki düzenlenmeye bağlanmıştır. KK'nun 3. maddesi "Genel Kanun Niteliği" başlığı altında; KK'nun;

- İdarî yaptırım kararlarına karşı kanun yoluna ilişkin hükümlerinin, diğer kanunlarda aksine hüküm bulunmaması halinde,

---

<sup>177</sup> Ercan, **a.g.e.**, s.183.

- Diğer genel hükümlerinin ise idarî para cezası veya mülkiyetin kamuya geçirilmesi yaptırımını gerektiren bütün fiiller hakkında uygulanacağını hükme bağlanmıştır.

Bu genel düzenleme karşısında Gümrük Kanunu'nda yer alan idari para cezalarına ilişkin hükümlerin zımnen ilga olduğu ve Gümrük Kanunu'ndaki idari para cezalarına ilişkin düzenlemelerin uygulama alanını kalmadığı düşünülmektedir. Bu nedenle gümrük para cezalarının ödenmesinde söz konusu olan indirim uygulamasında da artık Gümrük Kanunu'nun 244. maddesinin yerine 5326 sayılı KK'nun 17. maddesinin 6 numaralı fıkrası uygulanacaktır<sup>178</sup>.

Bu maddeye göre, “Kabahat dolayısıyla idarî para cezası veren kamu görevlisi, ilgilinin rıza göstermesi halinde bunun tahsilâtını derhal kendisi gerçekleştirir. İdarî para cezasını kanun yoluna başvurmadan önce ödeyen kişiden bunun dörtte üçü tahsil edilir. Peşin ödeme, kişinin bu karara karşı kanun yoluna başvurma hakkını etkilemez.”

Görüldüğü gibi, Gümrük Kanunu'nda para cezalarında indirim uygulaması cezanın üçte biri oranında olmasına karşılık KK'nda bu durum dörtte üç olmaktadır. Yani, KK'nda cezalarda indirim Gümrük Kanununa göre daha az uygulanmaktadır.

Gümrük Kanunu'nda indirimli para cezasının ödenmesine 15 gün içinde dilekçe ile başvurulması halinde 2 ay içinde ödeme süresi verdiği halde KK'nda böyle bir süre yoktur. Ayrıca kişi KK'na göre cezada indirimden faydalanmakla birlikte idari cezaya itiraz hakkını kullanabilme imkânı getirilmiştir<sup>179</sup>.

Gümrük Kanunu'nun mülga 244. maddesi ile KK arasında bu uyumsuzluğu ortadan kaldırmak için Gümrük Kanunu'nun 244. Maddesi 5911 sayılı kanunla yürürlükten kaldırılmıştır.

#### **D. Gümrük Para Cezalarının Tahsili ve Taksitlendirilmesi**

Gümrük Kanunu'nda gümrük vergilerinin ödenmesine ilişkin hükümler bulunmasına karşılık gümrük para cezalarının ödenmesi ile ilgili bir açıklama yapılmamıştır. Ancak Kanununun 232. maddesinin 1. fıkrası “Bu Kısımın İkinci Bölüm hükümlerine göre gümrük vergileri ile birlikte alınması gereken para cezaları bu

<sup>178</sup> Muammer Tanrıvermiş, “Gümrük Para Cezalarında İndirim Uygulaması”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:185, Mayıs, 2008, s.285.

<sup>179</sup> Özdemir, **a.g.t.**, s.41.

vergiler ile aynı zamanda karara bağlanarak tebliğ edilir ve aynı zamanda ödenir.” şeklinde dir.

Gümrük vergileri ile birlikte alınması gereken para cezalarının ödeme süresi onbeş gündür. Gümrük vergileri ile birlikte alınması gerekmeyen para cezalarının ise 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un 37. Maddesi gereği ilgisine tebliğ edildiği tarihten itibaren bir ay içinde ödenmesi gerekir. Dolayısıyla 4458 sayılı Kanunun 234. maddesinin 1. fıkrasının (a), (b) ve (c) bendi ile ikinci, dördüncü ve beşinci fıkralarında, 235. maddesinde, 236. maddesinin 1. fıkrasında yer alan para cezalarının ödeme süresi onbeş gün; 236. Maddesinin 2. fıkrasında ve 237, 238, 239 ve 241. maddelerinde yer alan para cezalarının ödeme süresi bir aydır<sup>180</sup>.

5326 sayılı Kanunun 17 nci maddesinin üçüncü fıkrası; “Kişinin ekonomik durumunun müsait olmaması halinde, idarî para cezasının, ilk taksitinin peşin ödenmesi koşuluyla, bir yıl içinde ve dört eşit taksit halinde ödenmesine karar verilebilir. Taksitlerin zamanında ve tam olarak ödenmemesi halinde, idarî para cezasının kalan kısmının tamamı tahsil edilir.” hükmünü amir bulunmaktadır.

Bu madde hükmüne göre, taksitlendirme başvurusu idari yaptırım kararının tebliğini müteakip kanuni ödeme süresi içinde bu kararı veren idareye yapılacak ve talepler bu idareler tarafından değerlendirilerek karara bağlanacaktır. Kanuni ödeme süresinden sonra yapılan taksitlendirme başvurularının değerlendirilmeyeceği tabiidir<sup>181</sup>.

Taksitlendirme başvurusu, para cezası kararının tebliğini müteakip kanuni ödeme süresi içerisinde ve yazılı olarak para cezası kararı veren gümrük idaresine yapılacaktır. Başvuru dilekçesi ile birden fazla para cezası kararı için taksitlendirme talebinde bulunulması mümkün olup, bu gibi durumlarda dilekçede taksitlendirme talebine konu para cezası kararlarının tarih ve sayıları, tutarları ve tebliğ tarihleri ayrı ayrı belirtilecek; taksitlendirme başvurularının, tutarına bakılmaksızın tüm işlemleri, idari para cezası kararını veren gümrük idaresince değerlendirilip karara bağlanarak sonuçlandırılacaktır. Taksitlendirme başvurusunu alan ilgili gümrük idaresince; başvurunun süresinde ve usulüne uygun yapıp yapılmadığı incelenecek, gerekirse

---

<sup>180</sup> Ercan, a.g.e., s.196.

<sup>181</sup> Tahsilat Genel Tebliği, Seri No:442, 12.05.2007 tarih ve 26520 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. <http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=9.5.11305&MevzuatIliskisource,> (Erişim Tarihi:30.03.2014).

süresinde eksikliklerin tamamlattırılması sağlanacak, taksitlendirilmesi mümkün olmayan bir durumun varlığı halinde talebin usulüne uygun yapılmadığı veya talebin kabul edilmesinin mümkün olmadığı gerekçeli bir karar ile reddedilerek ilgiliye tebliğ edilecektir. Usulüne uygun olarak yapılan taksitlendirme taleplerinin değerlendirmeye alınabilmesi için kanuni ödeme süresi içinde birinci taksidin ödenmiş olması gerekmektedir. Taksitlendirme talebi kabul edildiğinde bir karar düzenlenerek talep edene tebliğ edilecektir. Kararda peşin alınan birinci taksit ile gümrük idaresince belirlenen üç taksitin tutarları ve vadeleri açıkça belirtilecektir. Taksitlendirmeye ilişkin kararın idarede kalan nüshası, idari para cezası ile ilgili diğer belgelerle birlikte muhafaza edilecektir. Peşin ödeme indiriminin kısmi ödemelere uygulanması mümkün bulunmadığından, taksitlendirme işlemine tabi olan para cezalarında peşin ödeme indirimi uygulanmayacaktır. Talep halinde, idari para cezalarının 6183 sayılı Kanununun 48. maddesine göre tecili ve taksitlendirilmesi mümkün bulunmaktadır<sup>182</sup>.

## **II. GÜMRÜK VERGİSİ UYUŞMAZLIKLARI**

Gümrük vergisi ile ilgili uyuşmazlıklar; nitelikleri, çözüm yolları ve sonuçları bakımından diğer vergi uyuşmazlıklarından farklılık arz etmektedir. Verginin kendi yapısından kaynaklanan bazı teknik farklılıklar bulunmaktadır.

### **A. Gümrük Vergisi Uyuşmazlığının Tanımı**

Gümrük vergileri, eşya üzerinden alınan, bir nevi tahakkuk ve tahsilatı birlikte gerçekleşen bir vergi türü olduğundan, dolayısıyla vergilerin hesaplanmasında çıkacak uyuşmazlıklar, dahilde alınan vergiler gibi muhasebe kayıtları esas alınarak yapılan incelemelerde değil, eşyanın nitelik ve kıymeti gibi unsurlar üzerinde yoğunlaşmaktadır<sup>183</sup>.

Gümrük Kanunu'nun düzenlemiş olduğu konular üzerinde yükümlü ile gümrük idaresi arasındaki menfaat çatışmaları gümrük uyuşmazlıkları olarak tanımlanmaktadır. Gümrük idaresinin menfaati Gümrük Kanunu ile kendisine tanınan hak ve

---

<sup>182</sup> T.C. Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, Gümrükler Genel Müdürlüğü, 2013/38 Genelge, <http://ggm.gtb.gov.tr/data/5211d701487c8e0bb8bb229a/201338%20say%C4%B1%C4%B1%20Genelge.pdf>, (Erişim Tarihi:30.03.2014).

<sup>183</sup> Nevzat Saygılıoğlu (b), "Gümrük Vergisi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü", **Yaklaşım Dergisi**, Temmuz, 2003, s.34.

yükümlülükler çerçevesinde, Türkiye Gümrük Bölgesi<sup>184</sup> içinde eşya hareketlerinin yine kanunda tanımlanan usul ve esaslar çerçevesinde gerçekleştirilmesi ve ulusal ekonomide ortaya çıkabilecek aksaklıkların önlenmesi ile sınırlıdır. Gümrük yükümlülerinin menfaatleri ise Kanun'un kendilerine tanıdığı haklardan sonuna kadar yararlanılması ve yükümlülüklerinin de sonuna kadar karşılanması ile sınırlıdır<sup>185</sup>.

### **B. Gümrük Vergisi Uyuşmazlığının Kapsamı**

Gümrük vergileri, kendi özel kanunu olan Gümrük Kanunu ile düzenlenmiş ve gümrük mevzuatının yükümlülerce ihlali durumunda uygulanacak yaptırımlar da bu kanunda hüküm altına alınmıştır. Bununla birlikte, gümrük vergisiyle ilgili suç teşkil eden eylemlere başta 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu olmak üzere diğer ceza yasalarında da yer verilmiştir<sup>186</sup>.

Gümrük vergilerinde uyuşmazlıklar iki şekilde ortaya çıkabilir. Bunlardan ilki, gümrüğe tabi eşyanın henüz gümrük içerisinde ya da gümrüğün denetiminde bulunduğu sırada ortaya çıkmasıdır. İkincisi ise, gümrüğe tabi eşyanın gümrük işlemleri tamamlandıktan sonra eşya serbest bırakıldıktan sonra ortaya çıkabilmektedir<sup>187</sup>.

Ayrıca gümrük uyuşmazlıkları gümrük vergisinden kaynaklanan uyuşmazlıklar ve gümrük vergisi dışındaki işlemlerden kaynaklanan uyuşmazlıklar olmak üzere ikiye ayrılabilir<sup>188</sup>.

Gümrük işlemlerinde idare ile yükümlüler arasında ortaya çıkan anlaşmazlıkların sadece vergilerle ilgili olmadığını yukarıda belirtmiştik. İkinci kısma giren bu uyuşmazlıklara gümrük rejimleri uygulamasından doğan uyuşmazlıklar, gümrüğe gelen eşyanın yapısından kaynaklanan teknolojik uyuşmazlıklar, gümrük tarife cetvelinin uygulamasından doğan hata ve uyuşmazlıklar, gümrük istisna ve muafılları ile ilgili uygulamalar, özgelge diye tanımlanan karar mekanizmasından doğan sorunlar,

---

<sup>184</sup> Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi, Türkiye Cumhuriyeti topraklarını kapsar. Türkiye kara suları, iç suları ve hava sahası gümrük bölgesine dahildir. Hasan Akdoğan (c), "Gümrük Kavramları ve Bunları Bilmenin Gücü", **Gümrük ve Dış Ticaret Dergisi**, Aralık, 2010, s.159.

<sup>185</sup> Kutlu, **a.g.e.**, s.216.

<sup>186</sup> Çelikkaya, **a.g.t.**, s.195.

<sup>187</sup> Şükrü Kızılot, Zuhâl Kızılot, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Yaklaşım Yayıncılık, Gözden Geçirilmiş 8. Baskı, 2005, s.501.

<sup>188</sup> Selahattin Tuncer (c), "Gümrük Vergisi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:89, Mayıs, 2000, s.32.



gümrük idaresince vergi ile ilgili olmayan işlemler için kesilen cezalara ilişkin uyuşmazlıklar örnek olarak gösterilebilir<sup>189</sup>.

### III. GÜMRÜK VERGİSİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜM YOLLARI

Gümrük idaresi ve yükümlüler arasındaki uyuşmazlıklar ilk aşamada Gümrük Müsteşarlığı'nın idari kademelerinde belirli yöntemlerle çözümlenir<sup>190</sup>. Bir başka ifadeyle, gümrük vergileri ile ilgili uyuşmazlıklarda, idari yollar tüketilmeden, uyuşmazlığın çözümü için idari yargıya başvurulması mümkün değildir<sup>191</sup>. Eğer başvurulursa merci tecavüzü oluşacak ve büyük olasılıkla dava dilekçesi yetkili Gümrük idaresine gönderilecektir.

Danıştay'ın bir kararında “4458 sayılı yasanın 242. maddesinde düzenlenen idari başvuru da, idari işlemin dava konusu edilebilmesi için tüketilmesi zorunlu bir başvuru olup, söz konusu düzenlemedeki amaç, sair idari başvurularda olduğu gibi, idareye, yargı yolunun kullanılmasından önce, işleminin hukuka uygun olup olmadığının, hiyerarşik yollardan kontrolünü yapmak, şayet hukuka aykırı bir durum var ise, bu aykırılığı, işlemi geri almak, düzeltmek, kaldırmak veya yeni bir işlem tesis etmek suretiyle gidermek imkanını tanımaktır” şeklinde açıklama getirmiştir<sup>192</sup>. Bu uygulama yargı organlarının iş yükünün azalması bakımından oldukça yararlıdır.

Gümrük uyuşmazlıklarında iki temel değişikliğe gidilmiştir. Bunlardan ilki daha önce de belirttiğimiz gibi gümrük uyuşmazlıklarında yükümlülerin başvurabileceği idari yol olan düzeltme yolu kaldırılmıştır. İkincisi ise 6111 sayılı yasa ile gümrük uyuşmazlıklarına uzlaşma adı altında yeni bir idari yol getirilmiştir. Böylelikle gümrük idaresi ve yükümlü arasında meydana gelen uyuşmazlıkların itiraz yolundan başka, uzlaşma yoluyla da idari aşamada çözüme kavuşturulabilecektir.

Uyuşmazlıkların idari aşamada çözümüne ilişkin iki yolun tesis edilmesi çözüm arayışına önce hangi yoldan başlanacağı sorusunu akıllara getirmektedir. Bu durum, uzlaşma yönetmeliğinde açıkça belirtilmiştir. Yönetmelikte uzlaşma hakkının

---

<sup>189</sup> Tuncer, **a.g.e.** s.280.

<sup>190</sup> Turgut Candan, “Gümrük Vergisinde İdari Dava Açılmasından Önce Tahakkuka İtirazın Önemi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:51, Mart, 1997, s.34.

<sup>191</sup> Mehmet Çavuş, “Gümrük Vergileri İle İlgili Uyuşmazlıkların, Danıştay Kararları Doğrultusunda, İdari Aşamada Çözümü”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı:30, Ocak, 2006, s.22.

<sup>192</sup> Danıştay 7. Daire, 28.02.2007 tarih ve E. 2006/811, K. 2007/811 sayılı Kararı, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr), (Erişim Tarihi: 30.03.2014).

kullanılması tercihe bırakılmıştır. Ancak, uzlaşma hakkının kullanılması isteniyorsa öncelikli olarak uzlaşma hakkının kullanılması zorunluluk kazanmaktadır. Uzlaşma talebinde bulunmadan, itiraz hakkının kullanılması uzlaşma hakkını öldürmektedir<sup>193</sup>.

### A. Uzlaşma

Mali mevzuatımızda 213 sayılı VUK'nun 376. maddesinden sonra gelen ek maddelerinde yer alan uzlaşma müessesesi, idare ile yükümlüler arasında ortaya çıkan ihtilafların yargı yoluna başvurulmadan karşılıklı görüşme yoluyla çözümlenmesini amaçlamaktadır<sup>194</sup>.

Uzlaşma müessesesi, VUK ile düzenlenmiş olup, uzun zamandan beri Maliye Bakanlığınca (Gelir İdaresi Başkanlığınca) uygulanmasına karşın, gümrük vergisi alacakları için uygulanmamaktaydı. Keza, VUK'nun "Gümrük ve Tekel Vergileri" başlıklı 2'nci maddesi, "Gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler bu kanuna tabi değildir. Bu vergi ve resimlerle ilgili olarak 27.10.1999 tarihli ve 4458 sayılı Gümrük Kanununun 242'nci maddesi hükümleri uygulanır." hükmüne amir olup, söz konusu hükümden anlaşılacağı üzere, VUK hükümlerinin 4458 sayılı Gümrük Kanununa göre tahsil edilen vergi ve cezaları kapsamadığı ve dolayısıyla, gümrük idaresince tahsil edilen vergiler için uzlaşma imkânı öngörmediği açıktır<sup>195</sup>.

6111 sayılı Kanun ile gelen yeniliklerden biri de Gümrük Kanunu'nun 244. Maddesinde düzenlenen uzlaşma müessesesidir. Uzlaşma idareye; yükümlüden istenilen vergi ve cezaların bir kısmından vazgeçilmesi karşılığında, vergi alacağının hemen tahsil edilmesi imkanı sağlamakta, bu sayede yargı sürecinin uzaması sebebiyle doğacak sıkıntılar önlenmekte ve çok sayıda davanın takip külfeti de ortadan kalkmaktadır. Yükümlü ise, yargıya gitmesi halinde faizleriyle birlikte daha büyük tutarlara ulaşabilecek vergi ve ceza borçlarının uzlaşılan kısmını ödemek suretiyle kalanından kurtulmaktadır. Ayrıca uzlaşma müessesesi sayesinde vergi mahkemelerinde gereksiz iş yükü oluşması da önlenmektedir<sup>196</sup>.

---

<sup>193</sup> Selen, **a.g.e.**, s.206.

<sup>194</sup> Fatih Uzun, "Mali Af Kanunu'nun Gümrük Vergileri/Cezalarına İlişkin Hükümleri ile Gümrük Mevzuatında Yeni Bir Müessese Olarak Uzlaşma", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:357, Mayıs, 2011, s.137.

<sup>195</sup> Cevdet Bozkurt (b), "Gümrük Vergileri ve Para Cezaları İçin Uzlaşma Müessesesi", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:108, Kasım-Aralık, 2011, s.99.

<sup>196</sup> Hasan Akdoğan (e), "Gümrükte Uzlaşma Torbada", **Gümrük ve Dış Ticaret Dergisi**, Şubat, 2011, s.174.

## 1. Uzlaşmanın Kapsamı

Uzlaşmanın kapsamı, hangi esaslar çerçevesinde talep edilip, gerçekleştirilebileceği Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'na hazırlanan "Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği"nde düzenlenmiştir. Yönetmelik kapsamında kimlerin, hangi konularda ve hangi usul ve esaslara dayanarak uzlaşma talep edebileceği ve idarenin bu konudaki yetki sınırları açıklanmıştır.

Gümrük Uzlaşma Yönetmeliğinin 4. maddesi gereğince, beyan ile gümrük idaresince yapılan tespit sonucunda belirlenen veya gümrük idaresince tespit edilmesinden önce beyan sahibince bildirilen kıymet farklılıklarına ilişkin tebliğ edilen gümrük vergileri alacakları ile kanunda ve ilgili diğer kanunlarda öngörülen cezalar, uzlaşma kapsamındadır. Dolayısıyla sadece gümrük idaresi tarafından tahakkuk ettirilen gümrük vergi alacakları değil, aynı zamanda gümrük idaresi tarafından tespit edilmeden önce mükellef tarafından bildirilen kıymet farklılıklarına istinaden düzenlenen gümrük vergi ve ceza kararları da uzlaşma kapsamında değerlendirilmektedir<sup>197</sup>.

Uzlaşma uygulamasında beyan ile gümrük idaresince yapılan tespit sonucunda belirlenen farklılıklara ilişkin tebliğ edilen gümrük vergileri alacakları ile bu Kanun'da ve ilgili diğer kanunlarda öngörülen cezalar hakkında; yükümlü veya ceza muhatabı tarafından, söz konusu eksiklik veya aykırılıkların;

- Kanun Hükümlerine yeterince nüfuz edememekten,
  - Kanun hükümlerini yanlış yorumlamaktan kaynaklandığının,
  - Yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun,
- İleri sürülmesi durumunda, idare bu maddede bulunan hükümler çerçevesinde yükümlüler ya da ceza muhatabı ile uzlaşabilecektir<sup>198</sup>. Başka bir ifadeyle yükümlü yukarıdaki gerekçeleri ileri sürerek uzlaşma talebinde bulunabilir.

- Ayrıca Yönetmeliğin 4/3. Maddesine göre, yükümlü tarafından yapılan beyanın;
- İlgili gümrük idaresi tarafından kontrolü,
  - İkinci muayeneye yetkili görevliler tarafından kontrolü,
  - İkincil kontrol,

---

<sup>197</sup> Ernst&Young Gümrük ve Uluslararası Ticaret Danışmanlığı Ekibi, Gümrük mevzuatı kapsamında düzenlenen tahakkuk ve ceza kararlarına karşı başvurulabilecek hukuki yollar, [http://www.vergidegundem.com/tr/c/document\\_library/get\\_file?uuid=25f88e1d-b744-4ed2-b2ca-19046f1d5131&groupId=10156](http://www.vergidegundem.com/tr/c/document_library/get_file?uuid=25f88e1d-b744-4ed2-b2ca-19046f1d5131&groupId=10156), (Erişim Tarihi:02.04.2014).

<sup>198</sup> Haldun Yağan, "Gümrük Vergi Hukukunda Yeni Bir Müessese: Uzlaşma", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:275, Ağustos, 2011, s.107.

- Sonradan kontrol,

Kapsamında denetlenmesi sonucu ek tahakkuku yapılarak yükümlüye tebliğ edilen gümrük vergi alacakları ile kesilen ve muhatabına tebliğ edilen para cezalarının tümü uzlaşma kapsamındadır.

## **2. Uzlaşmaya Konu Olabilecek Alacaklar**

Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği, uzlaşmaya konu olabilecek mali yükümlülükleri ve para cezalarını açık bir şekilde saymıştır. Buna bağlı olarak uzlaşmaya konu olabilecek mali yükümlülükler, Gümrük Vergisi, İlave Gümrük Vergisi, Tek ve Maktu Vergi, Dampinge Karşı Vergi, Sübvansiyona Karşı Telafi Edici Vergi, Katma Değer Vergisi (KDV), Özel Tüketim Vergisi (ÖTV), Ek Mali Yükümlülük, Toplu Konut Fonu, Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu (KKDF), Tütün Fonu, Ek Fon, Çevre Katkı Payı, Telafi Edici Vergi (İhracat), TRT Bandrol Ücreti (Ticari Olmayan Eşya İçin)” şeklinde sıralanabilir. Uzlaşmaya konu olabilecek para cezaları ise “4458 sayılı Gümrük Kanunu’nun 234, 235, 236, 237, 238, 239, 241. maddeleri, 2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesine Hakkında Kanun’un 4. maddesi, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 51. maddesi ile 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununun 16. maddesi” çerçevesinde kesilen cezalardır.

Uzlaşma talebi, yükümlüye tebliğ edilen alacakların tamamı için yapılabileceği gibi ayrıca vergiler veya cezaların tür itibariyle bir kısmı için de yapılabilir.

Şartlı muafiyet (Transit, Antrepo, Şartlı Muafiyet Sistemi Kapsamında Dahilde İşleme, Gümrük Kontrolü Altında İşleme, Geçici İthalat) rejimlerine ilişkin hükümlerin ihlali sonucunda doğan alacağın tahsilinin yükümlüye tebliğinden itibaren 15 gün içinde, alacağa konu para cezaları da uzlaşmaya konu edilebilmektedir.

## **3. Uzlaşmaya Konu Olamayacak Alacaklar**

Yönetmeliğin 6. Maddesinde uzlaşmaya konu olamayacak alacaklar sayılmıştır. Buna göre, gümrük vergilerinin matrahına giren, ancak aslı gümrük idarelerince takip ve tahsil edilmeyen vergi ve benzeri mali yükler uzlaşmaya konu edilemez. Beşinci maddenin ikinci fıkrası hükmü hariç olmak üzere, aynı tür vergi veya cezanın bir kısmı için uzlaşma talebinde bulunulamaz. İlgili mevzuat uyarınca alacak tutarının kesin tahsilinin öngörülmediği ve teminata bağlandığı durumlar uzlaşmaya konu edilmez.

Ayrıca 21.3.2007 tarihli ve 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nun 3. maddesinde yer alan kaçakçılık suçlarına ve kabahatlerine ilişkin olan gümrük vergileri ve cezaları ile ilgili olarak uzlaşma talebinde bulunulamayacağı hükme bağlanmıştır<sup>199</sup>.

#### **4. Uzlaşma Komisyonlarının Oluşumu, Sorumlulukları ve Yetkisi**

Uzlaşma Yönetmeliğinde uzlaşma taleplerinin değerlendirilebilmesi için Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüğü Uzlaşma Komisyonları ve Merkezi Uzlaşma Komisyonları kurulacağı açıkça belirtilmiştir<sup>200</sup>.

Yönetmeliğin 7. maddesinde komisyonların nasıl oluşturulacağı açıklanmıştır. Buna göre, Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüğü Uzlaşma Komisyonları, Bölge Müdürü, Bölge Müdür Yardımcısı, Şube Müdürü, Gümrük Müdürü, Müdür Yardımcısı, Şef ve Muayene Memuru arasından Bölge Müdürü tarafından belirlenen, Başkan dahil, üç üyeden oluşmaktadır. Bölge Müdürü veya belirleyeceği Bölge Müdür Yardımcısı komisyonlara başkanlık etmektedir.

Merkezi Uzlaşma Komisyonu ise Müsteşar, Müsteşar Yardımcıları, Gümrükler Genel Müdürü, Risk Yönetimi ve Kontrol Genel Müdürü, Gümrükler Genel Müdürlüğü Genel Müdür Yardımcıları ve Daire Başkanları ile Risk Yönetimi ve Kontrol Genel Müdürlüğü'nün sonradan kontrolle ilgili dairesinin bağlı bulunduğu Daire Başkanı ve Genel Müdür Yardımcısı arasından Müsteşar tarafından belirlenen, Başkan dahil, üç üyeden oluşmaktadır. Komisyonlara, Müsteşar veya görevlendireceği Müsteşar Yardımcısı veya Gümrükler Genel Müdürü başkanlık etmektedir.

Komisyonların üyelerinin tamamının katılımıyla toplandığı ve oy çokluğuyla karar aldığı Yönetmelikte hüküm altına alınmıştır. Ancak Komisyon başkan ve üyelerinin herhangi bir nedenle görevlerinin başında bulunmamaları durumunda, bunlara vekâlet edenler komisyonda görev yapar. Ayrıca Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüklerinde, aynı gün görüşülecek birden fazla uzlaşma talebinin tümü için bir uzlaşma komisyonu oluşturulmaktadır. Uzlaşma Komisyonlarının 10.000 TL'den az olan uzlaşma talepleri için toplanamayacağı ancak birden fazla yükümlünün başvurusunun 10.000 TL'yi aşması halinde, bu taleplerin tek bir Uzlaşma Komisyonu tarafından sonuçlandırılacağı belirtilmiştir.

<sup>199</sup> Hasan Akdoğan (d), "Gümrükte Uzlaşma Müessesesi ve Bazı Öneriler", **Gümrük ve Dış Ticaret Dergisi**, Haziran, 2011, s.225.

<sup>200</sup> M. Fatih Köprü, "Gümrük Vergi ve Cezalarında Uzlaşma", **Vergide Gündem Dergisi**, Eylül, 2011, s.67.

Uzlaşma komisyonlarının başkanları; komisyonların usulüne uygun oluşturulmasını, komisyon çalışmalarının mevzuata uygunluğunu, komisyon çalışmalarının gizliliğini, hızlı ve güvenli sonuçlandırılmasını temin etmek ve gerekli tedbirleri almakla sorumludur.

Yönetmeliğin 9.maddesine baktığımızda, konusu 500.000TL'ye kadar olan alacaklar için Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüğü Uzlaşma Komisyonları, 500.000 TL'yi aşanlar için ise Merkezi Uzlaşma Komisyonunun yetkili olacağı hüküm altına alınmıştır. Ayrıca uzlaşmaya konu olan aynı nitelikteki alacakların birden fazla Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüğüne bağlı Gümrük Müdürlüklerine ilişkin olması durumunda, uzlaşmaya ilişkin talepler, Merkezi Uzlaşma Komisyonunun yetkisine giren alt tutarı aşmamak kaydıyla, uzlaşmaya esas alacak tutarının en çok olduğu Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüğünde oluşturulacak uzlaşma komisyonu tarafından sonuçlandırılmaktadır.

Uzlaşma komisyonlarının yetki alanlarının oluşturulmasında esas alınan değerler belirlenmesinde dikkate alınacak hususlar şöyledir<sup>201</sup>:

- Her bir kalem eşyaya ilişkin gümrük vergileri ile vergi aslına bağlı kesilen cezalar toplamı,
- Beyanname kapsamında birden fazla kalem olması halinde, tutar tespitinde kalemlere tereddüp eden alacaklar toplamı,
- Aynı nitelikteki alacaklara ilişkin işlemlerin birden fazla olması halinde alacakların tümü.

Ayrıca vergi aslına bağlı olmayan cezalar ile usulsüzlük cezalarının ayrı ayrı, aynı nitelikteki para cezalarının birden fazla olması halinde ise tutar tespitinde para cezalarının toplamının dikkate alınacağı hüküm altına alınmıştır. Teminat gibi geçici nitelikteki (fer'i alacaklar) alacaklar eşik değerlerinin tespitinde dikkate alınmamaktadır. Kanun uyarınca, vergi aslı ile vergi aslına bağlı olmayan cezanın birlikte uygulandığı durumlarda, uzlaşma komisyonlarının yetki alanlarının tespitinde vergi aslı ile vergi aslına bağlı olmayan cezanın toplamı dikkate alınacaktır.

### **5.Uzlaşmaya Başvuru, Usul ve Süreler**

Yükümlünün kendisi, temsilcisi veya özel vekaletname verilmesi şartıyla gümrük müşaviri; veli ya da vasi veya aynı gümrük vergilerinin ödenmesinden yükümlü

<sup>201</sup> Tahir Erdem, **Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü Ve Alternatif Çözüm Yolları (Türkiye ve ABD Karşılaştırmalı)**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2012, s.434.

ile birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olması halinde gümrük müşavirleri uzlaşma talebinde bulunabilmek için, uzlaşmaya yetkili komisyonların sekreteryaya hizmetlerini yürütmekle görevli birimine dilekçe ile müracaat edilmektedir. Dilekçe taahhütlü posta ile de gönderilebilir. Uzlaşma başvurusunun yetkili komisyonlar dışındaki gümrük idarelerine yapılmış olması halinde ise talep derhal yetkili uzlaşma komisyonuna iletilir.

Aynı nitelikteki alacakların birden fazla gümrük müdürlüğünde veya Bölge Müdürlüğü bağlantılarında yapılan işlemlere ilişkin olması halinde söz konusu alacakların toplamı tek bir uzlaşmaya konu olabilir. Bu durumda yükümlü tarafından yetkili uzlaşma komisyonuna başvurulması esas olmakla birlikte, uzlaşmaya konu alacaklara ilişkin detaylı bilgilerin verilmesi şartıyla, işlemin yapıldığı gümrük idarelerinden herhangi birine de başvurulabilir<sup>202</sup>.

Uzlaşma talepleri, henüz itiraz başvurusu yapılmamış gümrük vergileri ve vergi aslına bağlı olsun ya da olmasın tüm para cezalarının yükümlüye veya ceza muhatabına tebliği tarihinden itibaren Kanununun 242. maddesinde belirtilen onbeş günlük itiraz süresi içinde yapılacağı Yönetmeliğin 11. maddesinde açıklanmıştır. Gümrük vergileri ve cezalarının tebliğ tarihlerinin farklı olması durumunda ise uzlaşma başvurusunda, gümrük vergileri veya cezalara ilişkin en son tebliğ tarihi esas alınacaktır.

Uzlaşma talebinin incelenmesi, Yönetmeliğin 13. Maddesinde ele alınmıştır. Buna göre, uzlaşmaya ilişkin talepler, uzlaşma komisyonun sekreteryaya hizmetlerini yürüten birimi tarafından öncelikle ve ivedilikle usul yönünden incelenir. Yapılan incelemede;

- Başvuru sahibinin başvuruda bulunma yetkisini haiz olup olmadığı,
- Başvurunun süresi içinde yapılıp yapılmadığı,
- Alacağın uzlaşma kapsamına girip girmediği,
- Uzlaşmanın, komisyonun yetkisi içinde bulunup bulunmadığı,

hususları değerlendirilir. Usule ilişkin koşulları taşımadığı anlaşılan talepler değerlendirilmez ve bu durum ilgisine yazıyla veya elektronik yolla tebliğ edilir. Usule ilişkin eksikliklerin giderilebilir nitelikte olması halinde, yükümlüye eksikliklerin tamamlanması için başvuru süresinin sonuna kadar süre verilir. Başvuru süresinin sonunda uzlaşma başvurusunda bulunulmuş olması ve usule ilişkin eksikliklerin

---

<sup>202</sup> Erdem, **a.g.e.**, s.435.

giderilebilir nitelikte olması halinde üç iş günü ek süre verilir. Verilen sürenin sonunda eksikliklerin tamamlanmaması halinde talep reddedilir. Uzlaşma talebinin kabul edilmemesine ilişkin idari işlem itiraz veya yargı yoluna açık olup genel usullere göre dava konusu edilebilir.

Uzlaşma başvurusunda usule ilişkin bir eksiklik olmaması halinde sekretarya hizmetlerini yürüten birim tarafından söz konusu alacaklara ilişkin işlem dosyasının bir örneği ilgili gümrük idaresinden derhal temin edilir. Sekretarya tarafından uzlaşmaya konu alacağına ilişkin yapılan işlemler ve ihtilafın geçirdiği aşamalara ilişkin bilgi notu hazırlanarak derhal komisyona iletilir. Uzlaşma talebinde bulunulan alacağın hatalı olduğunun tespit edilmesi halinde, durum gerekçesi ile birlikte yükümlüye bildirilir ve uzlaşma görüşmeleri düzeltilmiş tutar üzerinden yapılır<sup>203</sup>.

#### **6. Uzlaşma Talebinin ve Uzlaşmanın Sonuçları**

Uzlaşma talebinde bulunulması durumunda, itiraz veya dava açma süresi durur. Uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi halinde ise süre kaldığı yerden işlemeye başlar. Ancak sürenin bitimine üç günden az kalmış olması halinde, süre üç gün uzar. Süresi içinde uzlaşma talebinde bulunan yükümlü, uzlaşma talep ettiği alacaklar için, başvurusuna ilişkin süreç sonuçlanmadan itiraz veya dava yoluna gidemez<sup>204</sup>.

Uzlaşma talebinin usulüne uygun yapıldığının anlaşılması halinde, uzlaşma ile ilgili olarak yapılacak görüşmelere katılımı hususu, uzlaşma davetiyesi ile en az beş gün önceden yazı veya e-posta adresine elektronik yolla komisyon sekretaryası tarafından yükümlüye tebliğ edilir. Yükümlünün istemesi halinde beş günlük süreye bağlı kalınmaksızın daha önceki bir tarih, uzlaşma günü olarak belirlenebilir.

Yükümlünün uzlaşma davetiyesinde belirtilen yer, tarih ve saatte toplantıya katılması halinde uzlaşma görüşmelerine başlanır. Yapılan görüşme sonucunda uzlaşma sağlandığı takdirde uzlaşma komisyonu durumu, üç nüsha olarak düzenlenen tutanakla tespit eder. Bu tutanağın üç nüshası da komisyonun başkan ve üyeleri ile yükümlü tarafından imzalanır. Ayrıca tutanak üzerine imza alınarak yükümlüye derhal tebliğ edilir ve bir nüshası ilgisine verilir. Bir nüshası gerekli işlem yapılmak üzere derhal

---

<sup>203</sup> Erdem, **a.g.e.**, s.436.

<sup>204</sup> Mustafa Korkmaz, Musa Ünal, "Gümrük Vergilerinde Uzlaşma", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:226, Ekim, 2011, s.163.



ilgili Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüğüne veya gümrük müdürlüğüne gönderilir. Bir nüshası da uzlaşma komisyonunda oluşan dosyada saklanır.

Uzlaşma temin edilemediği hallerde temin edilememe nedeni belirtilmek suretiyle komisyonca üç nüsha tutanak düzenlenir. Tutanağın bir nüshası yükümlüye verilir. Yükümlünün uzlaşma davetine icabet etmemesi veya tutanağı almaktan imtina etmesi halinde tutanağın iki örneği, gereği yapılmak üzere derhal ilgili Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüğü veya gümrük müdürlüğüne gönderilir. Bir nüshası da uzlaşma komisyonunda tutulan dosyada saklanır. Yükümlünün uzlaşma davetine icabet etmemesi veya tutanağı imzalamaktan imtina etmesi hallerinde kendisine ayrıca tebligat yapılmaz<sup>205</sup>.

Uzlaşmanın vaki olmaması halinde; komisyonun nihai teklifi tutanağa geçirilir ve bir nüshası yükümlüye verilir. Yükümlü, 14 üncü maddede belirtilen hususlar dikkate alınmak kaydıyla, Kanununun 242 nci maddesinde belirtilen sürenin son günü mesai saati bitimine kadar komisyonun nihai teklifini kabul ettiğini bir dilekçe ile ilgili gümrük müdürlüğüne bildirdiği takdirde, bu tarih itibariyle uzlaşma vaki olmuş sayılır ve buna göre işlem tesis edilir.

Komisyon çalışmaları sırasında düzenlenen tutanakların yükümlü tarafından imzalanarak bir nüshasının yükümlüye verilmesi tebliğ hükmündedir. Bu durumlarda, yükümlüye ayrıca tebligat yapılmaz.

Yükümlünün uzlaşma talebinin, dilekçenin ilgili Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüğü uzlaşma komisyonu kayıtlarına girdiği tarihten itibaren azami 45 gün içinde sonuçlandırılması esastır. Ancak, 17 nci maddesinin üçüncü fıkrasında belirtilen nedenlere bağlı olarak belirtilen süre aşılabılır. Bu durumda, söz konusu inceleme ve araştırmanın tamamlanmasına kadar Komisyon çalışmalarına devam eder.

Uzlaşmanın sonuçları; Yönetmeliğin 21-24. Maddeleri arasında düzenlenmiştir. Buna göre, uzlaşma vaki olduğu takdirde gümrük uzlaşma komisyonlarının düzenleyecekleri uzlaşma tutanakları kesin olup, gereği ilgili gümrük müdürlüğüne derhal yerine getirilir. Uzlaşma tutanağının ilgili gümrük idaresine intikali üzerine, tahakkuk ve tebliğ edilmiş olan gümrük vergileri varsa kesilen para cezaları uzlaşılan tutarlara göre düzeltilir. Üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit edilen hususlar dahil olmak üzere, bu Yönetmelik kapsamında oluşturulan komisyonların tüm çalışmaları ve

---

<sup>205</sup> Erdem, **a.g.e.**, ss.437-438.

işlemleri hakkında yükümlü veya cezanın muhatabı ya da idare tarafından dava açılmaz, hiçbir mercie şikayet veya itirazda bulunulamaz, herhangi bir idari inceleme, araştırma ve soruşturmaya konu edilemez, geri verme ve kaldırma talebinde bulunulamaz.

Uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi hallerinde yükümlü, tahakkuk eden ve kendisine tebliğ edilen alacaklara, uzlaşmanın vaki olmadığına dair düzenlenen ve kendisine tebliğ olunan tutanağın tebliğinden itibaren 14. maddede belirtilen esaslar çerçevesinde itiraz veya dava yoluna gidebilir. İtiraz ve dava yoluna ilişkin hususlar gümrük mevzuatında belirtilen genel hükümlere tabidir. Uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi hallerinde, aynı alacaklar için yeniden uzlaşma talebinde bulunulamaz. Bu Yönetmelik uyarınca üzerinde uzlaşılan cezalar hakkında peşin ödeme indiriminden yararlanılmaz.

Uzlaşma konusu yapılan alacaklar, uzlaşma gerçekleştiği takdirde, uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren bir ay içinde ödenir. Uzlaşılan vergilerin ilgili olduğu gümrük beyannamelerinin tescil tarihinden itibaren genel usullere göre uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için, uzlaşılan tutar üzerinden 6183 sayılı AATUHK hükümlerine göre belirlenen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanır.

## **B. İtiraz**

Gümrük Kanunu'nun 242. maddesinde itiraz konusu açıkça hüküm altına alınmıştır. Bu maddeye göre, yükümlüler kendilerine tebliğ edilen gümrük vergileri, cezalar ve idari kararlara karşı tebliğ tarihinden itibaren onbeş gün içinde bir üst makama, üst makam yoksa aynı makama verecekleri bir dilekçe ile itiraz edebilir. Görüldüğü gibi itiraz konusu gümrük vergileri, cezaları ve idari kararları kapsamaktadır.

### **1. İtirazın Nedenleri**

Gümrük vergilerine itiraz nedenleri genellikle aşağıdaki şekilde ortaya çıkmaktadır<sup>206</sup>:

- Konu Nedeniyle İtirazlar: Eşyanın nitelik ve mahiyetinin belirlenmesinde hata yapılması veya eşyaları gümrük vergisinden istisna tutan kanun hükümlerinin hiç uygulanmaması ya da yanlış uygulanması durumlarında bu tür itirazlar bahis konusu olabilmektedir.

---

<sup>206</sup> Kızılot, **a.g.e.**, ss.504-508.

- Matrah Nedeniyle İtirazlar: Verginin hesaplanmasına esas teşkil eden matrahın veya miktarın tespit edilmesi esnasında yapılan hatalar, yükümlülere itiraza konu edilebilmektedir.

- Tarife Nedeniyle İtirazlar: Dış ticaret işlemlerinde eşyalar, bilinen ticari isimleri ile değil, Dünya Gümrük Örgütü tarafından düzenlenmiş olan ve tüm üye ülkelerce kullanılan rakamlarla sınıflandırılmış olan kodlarla ifade edilir. Gümrük vergileri ise, yürürlükte olan gümrük tarifesi esas alınmak sureti ile belirlendiğinden, eşyanın bulunduğu pozisyonun karşılığında gösterilen vergi oranından başkaca bir oranın kullanılarak verginin hesaplanmış olması yükümlüler tarafından itiraza konu edilebilir.

- Diğer İtiraz Nedenleri: Uluslararası anlaşmaların hiç uygulanmaması veya hatalı uygulanması veya eşyanın menşeinin belirlenmesinde hata yapılmış olması ise diğer itiraz sebepleri olarak gösterilmektedir.

## **2. İtiraz Dilekçesinde Bulunması Gereken Hususlar ve Dilekçenin Verileceği Makamlar**

İtiraz dilekçesinde bulunması gereken hususlar şöyledir<sup>207</sup>:

- İtirazın konusu ve sebebi,
- İtirazın dayanağı delillere ilişkin bilgi ve belgeler,
- İtiraza konu idari işlemin yazılı bildirim tarihi,
- Gümrük vergileri ve para cezalarında itiraz edilen miktar,
- İtiraz edilen kararı veren idarenin neresi olduğu,
- İtiraz edenin, adı, unvanı, adresi, vergi numarası, TC kimlik numarası( varsa vekil ya da temsilcilerine ait bu tür bilgiler) gibi açıklamalar,
- İtiraz dilekçesinin tarihi.

Kendilerine gümrük vergisi tahakkuk eden mükelleflerin bu vergilerin, cezaların ve idari kararların tebliğ tarihinden itibaren on beş gün içinde bir üst makama, üst makam yoksa aynı makama bir dilekçe ile itirazda bulunabileceklerini daha önce belirtmiştik.

Buna göre, gümrük vergilerini eğer Gümrük Müdürlüğü tahakkuk ettirmiş ve tebliğ etmiş ise üst makam Gümrük Başmüdürlüğü olmaktadır. Eğer itiraza konu olan

---

<sup>207</sup> Kaptan Kılıç, **Yeni Gümrük Kanunu Değişikliğine göre Gümrük Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları Gümrük Kabahatleri ve Uygulaması Açıklamalı ve İctihathı**, Kasım, 2009, Ankara, s.38.

kararı ilk elden alan idare Gümrük Başmüdürlüğü ise üst makam Gümrük Müsteşarlığı olmaktadır. Gümrük Müsteşarlığınca ilk elden alınan kararlarda ise üst makam olmadığından 15 gün içinde yine buraya itiraz edilmektedir<sup>208</sup>.

Kanunun 242/3. maddesine göre, itiraz dilekçesinin süresi içinde yanlış makama verilmesi halinde, itiraz süresinde yapılmış sayılır ve idarece yetkili makama ulaştırılır. Buna göre itirazın yanlış makam da olsa yapılmış sayılabilmesi için süresi içinde yapılması koşulu aranmaktadır.,

Danıştay bir kararında “ İtiraz süresinin geçirilmesinden sonra yetkisiz makama yapılan başvuru üzerine açılan davanın usule aykırılığı açık bulunduğundan, mahkeme kararının yargılama giderlerinin ve vekalet ücretinin davalı idareden alınarak davacıya verilmesi yolunda tesisi edilen hüküm fıkrasında isabet görülmemiştir. Açıklanan nedenle, temyiz isteminin kabulüne, mahkeme kararının temyize konu hüküm fıkrasının bozulmasına, bozma kararı üzerine, Mahkemece yeniden verilecek kararlar birlikte yargılama giderleri de hüküm altına alınacağından, bu konuda ayrıca hüküm tesisine gerek bulunmadığına, oybirliği ile karar verildi.” demiştir<sup>209</sup>. Görüldüğü gibi, itirazın yanlış makama yapılmış olması, başvurunun geçersizliğine neden olmamakta, sadece süresi içinde yapılmasının önemi vurgulanmaktadır.

### **3. İtirazın Süresi**

Gümrük vergileri, cezaları ve idari kararlara karşı yasal haklarının kullanmak isteyen mükellefler, ilgili kanunun 242/1. maddesine göre, tebliğ tarihinden itibaren on beş gün içinde bir dilekçe ile itiraz edebilirler.

Gümrük Yönetmeliğinin 585/4. maddesine göre yapılacak itirazların süresi içerisinde olup olmadığının tespitinde;

- Taahhütlü olarak 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 giriş tarihi, dikkate alınmaktadır.

Danıştay bir kararında “İdari itiraz aşamasında, idarece işin esasının incelenmesi suretiyle işlem tesis edilmiş olsa dahi, sürelerin kamu düzeninden olması sebebiyle,

<sup>208</sup> Kılıç, a.g.e., s.39.

<sup>209</sup> Danıştay 7. Daire, 28.02.2007 tarih, E.2005/5614 ve K.2007/762 sayılı Kararı, www.danistay.ov.tr, (Erişim Tarihi: 07.04.2014).

itirazın süresinde olup olmadığının yargı yerlerince re'sen gözetilmesi gerektiği, süresinde itiraz edilmediği durumlarda, davanın, bu sebeple reddi gerektiğine” karar vermiştir<sup>210</sup>. Görüldüğü üzere, itirazın süresi içinde yapılması gerektiği, eğer yapılmazsa, bu başvurunun reddedileceği açıktır.

Mükelleflerin kendi beyanlarına dayanarak tahakkuk eden gümrük vergilerine karşı itiraz edebilmeleri ve daha sonra idari yargı aşamasına geçebilmeleri için mutlaka beyannamenin tescil edildiği tarihte beyannameye mükellef tarafından ihtirazi kayıt<sup>211</sup> konulması gerekmektedir. Danıştay’ın bir kararında “Beyanlarının yükümlülerini bağlamadığından söz edebilmek için, ihtirazi kaydın, beyannamenin tescil edildiği tarihte konması gerekmektedir. Ancak bu şekilde beyanın yükümlünün iradesi dışında gerçekleştiği anlaşılabilir.” olduğu belirtilmektedir<sup>212</sup>. Karardan da anlaşılacağı üzere, mükellefin kendi beyan ettiği vergiye itiraz edebilmesinin tek koşulu, beyannamenin tescil edildiği tarihte ihtirazi kaydın konulmuş olmasıdır.

#### **4. İtirazın İncelenmesi ve Karara Bağlanması**

İtiraz dilekçesini alan Gümrük İdaresi, itiraza ilişkin dilekçeyi öncelikle şekil ve usul yönünden inceler. Bu inceleme de, Gümrük Yönetmeliğinin 585/2. maddesine göre, başvurunun süresi içinde yapılıp yapılmadığı ile dilekçeyi verenin yükümlü veya onun temsilcisi olup olmadığına bakılır ve uygun olmayan başvurular reddedilerek yükümlüye bildirilir<sup>213</sup>.

İtirazın şekil ve usul yönünden herhangi bir aykırılığı olmadığı durumda esas yönünden incelemeye geçilir. Gümrük Yönetmeliği’nin 586. maddesine göre, itirazlar, anlaşmazlığa konu beyanname ve sair her türlü belge ile eşyadan alınacak örnek, örnek alınması mümkün olmayan hallerde eşyanın kendisi veya fotoğraf, katalog, prospektüs gibi eşyayı görmeden fikir verecek diğer belgelerin incelenmesi veya gerek duyulması halinde ilgili gümrük idaresinin mütalaası da alınmak suretiyle otuz gün içinde karara

<sup>210</sup> Danıştay 7. Daire, 01.02.2005 tarih ve E.2002/1706, K.2005/74 sayılı Kararı, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr), (Erişim Tarihi: 07.04.2014).

<sup>211</sup> İhtirazi Kayıt, belirli hakları kullanma konusunda serbestliğini korumak isteyen tarafın, bu konuda ön koşul ileri sürerek çekince koymasındır. Halil Yılmaz, “İhtirazi Kayıt İradesinin Açıklanması”, TBB Dergisi, Sayı:66, 2006, s.309, <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2006-66-266>, (Erişim Tarihi: 08.04.2014).

<sup>212</sup> Danıştay 7. Daire, 21.12.2004 tarih ve E.2004/2341, K.2004/3554 sayılı Kararı, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr), (Erişim Tarihi: 08.04.2014).

<sup>213</sup> Zeliha Demet Akın, **Gümrük İhtilaflarında Çözüm Yolu**, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2010, s.49.

bağlanarak ilgili kişiye tebliğ edilmektedir. Otuz gün içerisinde karar alınmadığı durumlarda Kanunun 6. maddesinin ikinci fıkrası uygulanmaktadır.

Bu fıkra hükmüne göre, bu süreye uymak mümkün değilse, belirtilen süre aşılabilir. Bu durumda idareler, sürenin dolmasında önce başvuru sahibine süre aşımını haklı kılan gerekçeler ile talep hakkında karar vermek için gerekli gördükleri ek süreyi de belirterek bilgi veririler.

Bu süreçte mükellefler uyuşmazlık konusu eşyayı teslim almak istemeleri durumunda Gümrük Yönetmeliğinin 587. maddesinde yer alan aşağıdaki şartları sağlamaları gerekmektedir:

- Kararların yükümlüce bildirilmiş olması ve taleplerinin bir dilekçe ile gümrüğe verilmiş olması,

- Yükümlünün beyanına göre yapılan vergi tahakkukları ile gümrük idaresince tahakkuk ettirilen bütün vergiler arasındaki farkın ve para cezalarının teminata bağlanması,

- Uyuşmazlığın idari yargı merciine intikali halinde bu hususun belgelenmesi,

- İdarece gerekli görülecek her türlü bilgi veya belgenin sunulması.

İtiraz sonucu verilen karar, yükümlünün talebini haklı bulmayacak nitelikte ise bu durum, gerekçesi ile birlikte karara yazılır ve yükümlüye bildirilir. Karar, yükümlünün itirazını haklı bulur nitelikte ise itiraz konusu buna göre düzeltilir. Bu durumda da karar yükümlüye ya da temsilcisine tebliğ edilir<sup>214</sup>. İtirazın reddedilmesi üzerine Kanunun 242/4. maddesine göre, işlemin yapıldığı yerdeki idari yargı mercilerine başvurulabilmektedir.

Belirtilmesi gereken bir başka husus da Gümrük İdaresinin otuz gün içinde cevap vermemesi halidir. Yasanın 242. Maddesine göre idarenin, kendisine gelen itirazları otuz gün içerisinde karara bağlaması gerekmektedir.

Ancak Gümrük İdaresi, itirazı kanunda belirtilen süre içerisinde karara bağlamadığında, bu durum idarenin itirazı zımnen reddettiği şeklinde değerlendirilecektir. Yani, Gümrük İdaresi itirazı otuz gün içerisinde karşılamamışsa, bu durum olumsuz görüşte olduğu ve sessiz kalarak bunu gösterdiği şeklinde değerlendirilerek dava açma süreleri içinde idari yargıya başvurulabilecektir<sup>215</sup>.

---

<sup>214</sup> Akın, a.g.e., s.50.

<sup>215</sup> Kılıç, a.g.e., s.49.

Danıştay konuyla ilgili bir kararda “Yükümlülerce yapılan itirazın, Gümrük Başmüdürlüklerince otuz gün içinde karara bağlanarak ilgisine tebliğ edilmemesi halinde, idari davaya konu edilecek kesin ve yürütülmesi zorunlu olan zımni red işlemi oluşacaktır.” şeklinde karara bağlamıştır<sup>216</sup>. Görüldüğü gibi, gümrük idaresinin yapılan itiraza sessiz kalması, bu itirazı kabul etmediği anlamını taşımaktadır.

### **C. Tahlile İtiraz - İkinci Tahlil**

Gümrük vergilerinin özelliğinden doğan bu tür itiraz şekli Gümrük Kanunu’nun 243 ve Gümrük Yönetmeliği’nin 588-590. maddeleri arasında düzenlenmiştir.

Kanunun ilgili maddesine göre, ilgili kişilere 197. maddeye göre tebliğ edilen gümrük vergilerinin hesaplanmasında esas alınan kimyevi tahlil sonuçlarına karşı tebliğden itibaren onbeş gün içinde gümrük ve muhafaza başmüdürlüğüne yazılı olarak itiraz edilebilmektedir. İtiraz hakkından yararlanabilmenin koşullarından bir tanesi de tahlil maliyetlerinin beyan sahibi tarafından karşılanmasıdır.

İtirazın bir dilekçe ile yapılması gerekir. Burada beyanname numarası ve tescil tarihi ile eşyanın cins ve türü, tahlile ne yönden itiraz edildiği, gözlemci kimyager bulundurulup bulundurulmayacağı, bulundurulacak ise adı, soyadı ve adresi gösterilecektir. Sözü edilen eşya için daha önce bir tahlil yapıldığı için yasa buna ikinci tahlil demektir<sup>217</sup>.

Tahlil masrafları yatırıldıktan sonra, ikinci tahlili talep eden yükümlü dilekçe ile birlikte, birinci tahlil raporu, gümrük beyannamesi ve ekleri ikinci tahlilin yapılacağı Gümrük laboratuvarına gönderilir<sup>218</sup>.

İtiraz üzerine, Yönetmeliğin 589. maddesine göre, birinci tahlilin yapıldığı gümrük laboratuvarında görevli olan ve ilk tahlili yapan kimyager dışındaki iki kimyager tarafından ikinci tahlil yapılır. Yükümlünün talebi halinde, gümrük idareleri, gümrük kimyageri olmayan bir gözlemci kimyagerin de ikinci tahlilde hazır bulunmasına izin verirler. Gözlemci kimyager yapılan duyuruya rağmen gelmediği takdirde tahlil gıyabında yapılır. Birinci tahlilin gümrük laboratuvarları haricinde bir laboratuvarda yapılmış olması halinde ikinci tahlil gümrük ve muhafaza başmüdürlüğüne uygun görülecek bir laboratuvarda yaptırılır.

<sup>216</sup> Danıştay 7. Daire, 14.10.2004 tarih ve E.2002/1536, K.2004/2443 sayılı Kararı, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr), (Erişim Tarihi: 08.04.2014).

<sup>217</sup> Selahattin Tuncer (d), “Gümrük Vergisi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları II”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:90, Haziran, 2000, s.121.

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

Yönetmeliğin 590. maddesine göre, ikinci tahlil sonucu, eşyanın teknik özellik ve niteliklerinin tayin ve tespiti bakımından kesindir. Bu nedenle, yükümlülere ikinci tahlil sonucu ile bu sonuca göre yapılan tarife uygulaması ve tahakkuk ettirilen vergiler duyurulur.

#### **IV. VUK'NDA YER ALAN İDARİ ÇÖZÜM YOLLARI İLE GÜMRÜK KANUNU'NDA YER ALAN İDARİ ÇÖZÜM YOLLARININ BENZERLİK VE FARKLILIKLARI**

Gümrük vergileri, her ne kadar VUK'nun 2. maddesi gereğince, bu kanun kapsamından çıkarılsa da, idare ile yükümlü arasında meydana gelebilecek uyuşmazlıkların çözümünde başvurulacak yollar, hem Gümrük Kanunu hem de VUK'nda benzerlik göstermektedir. Bu benzerliklerin yanında, bazı farklılıklar da bulunmaktadır. Bu bölümde, iki kanunda yer alan çözüm yollarının benzer ve farklı yanları ele alınıp açıklanmaya çalışılacaktır.

##### **1. Pişmanlık ve İslah**

İdare ve mükellef arasında oluşan uyuşmazlıkların yargıya intikal ettirilmeden idari aşamada çözüme kavuşturulması, bu müessesenin Türk Vergi Sistemimize girmesiyle daha kolay hale gelmiştir. Yapılan vergi incelemeleri sonucunda ortaya çıkan matrah farklarından dolayı ceza kesilmekte, idare bu cezanın hemen tahsilini istemekte, mükellef ise bu vergi ve cezasını ya tamamen ödemekten kaçınmakta ya da bir süre geciktirmek suretiyle ödemeye çalışmaktadır. Böylece meydana gelen uyuşmazlığın çözüme kavuşturulması yıllar sürmektedir. Pişmanlık ve ıslah müessesesinin oluşturulmasındaki amaç, yukarıda da belirtildiği gibi uyuşmazlığın idari yargıya intikal ettirilmeden idari aşamada çözümünü sağlamaktır.

Bu müessese ile işlediği suçtan pişmanlık duyan iyi niyetli mükelleflerin işlediği vergi suçunu itiraf etmeleri halinde, bu mükelleflere cezai müeyyide uygulamayarak belki de hiç alınamayacak verginin tahsili sağlanmakta, ayrıca halkın vergi ahlak ve bilinci yükseltilmeye çalışılmaktadır.

Pişmanlık ve ıslah müessesesi VUK'nun 371. maddesinde düzenlenmiştir. Bu madde hükmüne göre, beyana dayanan vergilerde vergi ziyayı cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle, bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin, kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi halinde, belirli



şartlara uymak kaydı ile vergi ziyayı cezası kesilmemektedir. Bu durumu bildiren mükelleflere tahakkuk eden vergi üzerinden vadesine göre gecikme zammı oranında pişmanlık zammı kesilmektedir. Mükellef bu cezayı on beş günlük süre içerisinde ödemekle yükümlüdür.

Ancak pişmanlık müessesesinden yararlanabilmek için kanun belli koşulların varlığını istemiştir. Bu koşullar, mükellefin haber vermesinden önce üçüncü kişiler tarafından ihbar yapılmamış olması, haber vermeden önce incelemeye başvurulmamış ve olayın takdir komisyonuna intikal ettirilmemiş olması, hiç verilmemiş ya da eksik veya yanlış verilmiş beyannamenin on beş günlük süre içerisinde düzeltilerek verilmiş olması ve son olarak haber verilen vergilerden ödeme süresi geçmiş olanların pişmanlık zammı ile birlikte on beş gün içinde ödenmesidir.

Pişmanlık ve ıslah müessesesi kapsamına tüm beyan üzerinden tarh ve tahakkuk ettirilen vergiler girmektedir. Bu durumun tek istisnası emlak vergisidir. Konuya gümrük vergisi açısından bakıldığında, gümrük vergisi beyana dayanan bir vergi olmasına karşın VUK'nun 2. maddesindeki "Gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler bu Kanuna tabi değildir." hükmü gereğince VUK kapsamında olmadığından pişmanlık ve ıslah müessesesi kapsamına giremeyeceği kuşkusuzdur.

Ancak, Gümrük Kanunu'nun 234/3. maddesine bakıldığında, "Yukarıda belirtilen aykırılıkların gümrük idaresince tespit edilmesinden önce beyan sahibince bildirilmesi durumunda söz konusu cezalar yüzde on beş nispetinde uygulanır." hükmü yer almaktadır. Maddeden de anlaşılacağı üzere aykırılığın idareden önce, beyan sahibince bildirilmesi durumu söz konusudur. Açıktır ki bu pişmanlık müessesesinin tanımında yer alan mükellefin kendiliğinden bildirmesi koşuldur.

Duruma ceza yönünden bakıldığında, pişmanlık müessesesinden yararlanan mükellefe vergi ziyayı cezası kesilmezken, gümrük vergisinde cezaların yüzde on beş oranında kesileceği belirtilmiştir. Burada her iki vergi açısından önemli bir farklılık söz konusudur. Örneğin, eksik gelir vergisi beyan eden mükellef, pişmanlık müessesesine başvurduğunda hiç ceza ödemezken, gümrük vergisi mükellefi olan kişi, uygulanacak cezadan tümüyle kurtulamamakta, cezanın yüzde on beş oranındaki kısmını ödemek durumunda kalmaktadır.

## 2. Cezalarda İndirim

Vergi mükellefleri, yanlışlıkla veya bilgisizlik yüzünden ya da vergi kanunlarına detaylı bir şekilde nüfuz edememesinden kaynaklı vergi ziyana neden olabilmektedirler. Türk Vergi Sistemimiz, kasten vergi ziyana neden olan mükelleflere nazaran istemeyerek vergi ziyana neden olan mükelleflere daha hafif vergi cezası kesmektedir. Buna yönelik olarak cezalarda indirim müessesesi getirilmiştir.

Cezalarda indirim müessesesinin uygulanmasıyla birlikte vergi uyumsuzlukları yargı aşamasına taşınmadan başlangıç aşamasında çözümlenmektedir. Böylelikle vergi ve cezası tam ve zamanında tahsil edilmekte ve idari yargının yükü hafiflemektedir. Ayrıca idare zaman ve emek kaybı olmadan alacağını tahsil etmekte, mükellef ise vergi cezasının bir kısmından kurtulmaktadır.

Bu müessese, VUK'nun 376. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkını ve aşağıda gösterilen indirimlerden artakalan vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını mükellef veya vergi sorumlusu ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı Kanunda belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse, vergi ziyayı cezasında birinci defada yarısı, müteakiben kesilenlerde üçte biri, usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezasının üçte biri indirilir.

Cezaların indirimli olarak ödenmesi, herhangi bir sınırlamaya tabi tutulmamıştır. Buradan da anlaşılacağı üzere, VUK kapsamına giren tüm vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlere ilişkin cezalar, indirimli olarak ödenebilmektedir. Pişmanlık ve ıslah müessesesinde olduğu gibi burada da gümrük vergileri VUK kapsamında olmadığından, gümrük vergilerine cezalarda indirim müessesesi uygulanmamaktadır. Ancak, Gümrük Kanunu'nda gümrük para cezalarında indirimden bahsedilmektedir. Gümrük para cezalarında indirim müessesesi, KK'nun 17/6. maddesinde açıklanmıştır. Bu maddeye göre, kabahat dolayısıyla idari para cezası veren kamu görevlisi, ilgilinin rıza göstermesi halinde bunun tahsilatını hemen kendisi gerçekleştirmektedir. İdari para cezasını kanun yoluna başvurmadan önce ödeyen kişiden bunun dörtte üçü tahsil edilmektedir.

VUK'ndaki cezalardan indirim ile Gümrük Kanunu'ndaki cezalarda indirim karşılaştırıldığında, ilk olarak süre yönünden bir farklılık göze çarpmaktadır.

VUK'ndaki cezalarda indirim müessesesinde, mükellefin otuz gün (belli koşullarda üç ay) içinde vergi cezasını ödemesi gerekirken, KK'nda bahsi geçen cezalarda indirim de böyle bir süre tayin edilmemiştir.

Bir diğer farklılık da VUK'ndaki cezalarda indirim müessesesinde, vergi ziyai cezasında birinci defada yarısı, müteakiben kesilenlerde üçte biri, usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezasının ise üçte biri indirilmektedir. Böyle bir uygulama gümrük vergilerinde söz konusu değildir. Gümrük vergilerinde direkt olarak idari para cezasının dörtte üçü tahsil edilmektedir. Bir diğer Değişle, cezaların 1/4'ü indirim konusu yapılmaktadır.

### **3. Uzlaşma**

Uzlaşma müessesesi, VUK'nda ek hükümlerle düzenlenmiştir. Bu müessese ile ikmalen ve re'sen salınan vergiler ve bunların cezaları konusunda vergi mahkemelerine başvurulmadan mükellef ve vergi dairesinin kendi aralarında anlaşmaları sağlanmaktadır.

Gümrük vergileri, VUK kapsamına girmediğinden dolayı gümrük idarelerince tahsil edilen vergiler için uzlaşma imkanı bulunmamaktaydı. Ancak, 6111 sayılı Kanunun 137. maddesi ile VUK kapsamında uygulanan ancak Gümrük Kanunu'nu kapsamayan uzlaşma müessesesine Gümrük Kanunu açısından da hukuki zemin oluşturulmuştur. Böylece uzlaşma müessesesinin VUK'ndaki düzenlemeye benzer bir şekli ile Gümrük Kanununa alınmış, diğer vergilerde olduğu gibi gümrük vergilerinde de uzlaşma imkanı sağlanmıştır. Uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemesi açısından Gümrük uzlaşma Yönetmeliği yayımlanmıştır.

Gümrük vergileri açısından uzlaşmanın kapsamı incelendiğinde, beyan ile gümrük idaresinde yapılan tespit sonucunda belirlenen ya da gümrük idaresince tespit edilmesinden önce beyan sahibince bildirilen kıymet farklılıklarına ilişkin tebliğ edilen gümrük vergileri alacakları ile kanunda belirtilen cezalar uzlaşma kapsamındadır. VUK'na göre bakıldığında ise uzlaşmanın kapsamı, mükellef tarafından, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi cezaları uzlaşma kapsamındadır.

Uzlaşma komisyonları açısından bakıldığında, VUK'na göre vergi dairesi uzlaşma komisyonları, defterdarlık uzlaşma komisyonları, vergi dairesi başkanlığı

uzlaşma komisyonu, vergi dairesi koordinasyon uzlaşma komisyonu ve Merkezi Uzlaşma Komisyonundan oluşmaktadır. Bu komisyonların uzlaşabilecekleri en çok vergi, resim ve harç miktarının tayini hususunda Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

Gümrük Uzlaşma Yönetmeliğinde ise, uzlaşma komisyonu olarak Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüğü Uzlaşma Komisyonları ve Merkezi Uzlaşma Komisyonları kurulmaktadır. Yetki sınırları ise konusu 500.000 TL'ye kadar olan alacaklar için Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüğü Uzlaşma Komisyonları, 500.000 TL'yi aşanlar için ise Merkezi Uzlaşma Komisyonu yetkili kılınmıştır.

VUK kapsamına giren vergilerde uygulama alanı bulan uzlaşma müessesesinde başvurusu süresi, vergi ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren otuz gündür. Ancak, Gümrük Uzlaşma Yönetmeliğine göre gümrük vergilerinde uzlaşma süresi, gümrük vergilerinin ve cezalarının yükümlüye tebliğ tarihinden itibaren on beş günlük itiraz süresi içinde yapılmaktadır. Görüldüğü gibi gümrük vergilerinde uzlaşmaya başvurmanın süresi kısa tutulmuştur.

Uzlaşmaya davet konusuna bakıldığında; VUK'nda uzlaşma davetiyesi, görüşmenin yapılacağı tarihten en az on beş gün önceden mükellefe bildirilmektedir. Gümrük vergilerinde ise uzlaşma davetiyesi, en az beş gün önceden yükümlüye bildirilmek zorundadır. Burada da VUK kapsamına giren vergilere nazaran gümrük vergilerinde süre yönünden bir kısıtlama yer almaktadır.

VUK ve Gümrük Uzlaşma Yönetmeliğine göre yapılan görüşmeler sonucunda uzlaşmanın sağlanması durumunda yapılacak işlemlerde bir farklılık bulunmamaktadır. İkisinde de aynı işlemler yapılmaktadır. Uzlaşmanın sağlanması durumunda uzlaşma komisyonu durumu üç nüsha tutanakla tespit eder. Tutanakların hepsi komisyon başkan ve üyeleri ile yükümlü tarafından imzalanır. Tutanaklardan biri yükümlüye, biri gerekli işlem yapılmak üzere ilgili daireye, biri de uzlaşma komisyonun da oluşan dosyada saklanır.

Uzlaşmanın temin edilememesi halinde de durum aynıdır. Komisyon tarafından temin edilememe nedenini belirten üç nüshalı bir tutanak düzenlenir. Tutanağın bir nüshası yükümlüye verilir. Yükümlünün uzlaşma davetine icabet etmemesi ya da tutanağı almaktan imtina etmesi durumunda tutanağın iki örneği de, gerekli işlem yapılmak üzere ilgili daireye gönderilmektedir.

Uzlaşmanın vaki olmaması durumunda da izlenen süreç benzerlik taşımaktadır. Böyle bir durumda, komisyon nihai teklifini tutanağa geçirir. Komisyon, VUK’nda dava açma süresinin sonuna kadar, Gümrük Kanunu’nun 242. maddesinde belirtilen sürenin son günü mesai saati bitimine kadar, verdiği bu teklifle bağlıdır. Eğer mükellef bu sürelerin sonuna kadar bir dilekçe ile komisyonun nihai teklifini kabul ettiğini ilgili daireye bildirirse, bu tarih itibariyle uzlaşma vaki olmuş sayılır.

#### **4. İtiraz**

Gümrük Kanunu’nda itiraz müessesesi, 242. maddesinde hüküm altına alınmıştır. Buna göre, mükellefler kendilerine tebliğ edilen gümrük vergileri, cezaları ve idari kararlara karşı, tebliğin yapıldığı tarihten itibaren on beş gün içerisinde bir üst makama, eğer üst makam yoksa aynı makama bir dilekçe ile itiraz da bulunabilmektedirler.

Gümrük Kanunu’nda idari çözüm yolu olarak düzenlenen itiraz, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde olağan kanun yollarından birisi olarak karşımıza çıkmaktadır ve İYUK hükümlerine tabidir. Mükellefler, İdare ve vergi mahkemelerinin tek hakimle verdiği kararlara karşı, mahkemenin bulunduğu yargı çerçevesinde bölge idare mahkemesine itiraz edebilmektedirler.

Gümrük Kanunu’nda yer alan itiraz müessesesinin nedenleri, genellikle konu, matrah ve tarife nedenlerinden oluşmaktadır. Konu nedeniyle itirazlar, eşyanın nitelik ve mahiyetinin belirlenmesi aşamasında yapılan hatalar ve gümrük vergisinden istisna tutulan eşyalara bu kanun hükümlerinin hiç uygulanmaması veya yanlış uygulanması şeklindedir. Gümrük vergisine tabi olan eşyanın konusunda yapılan hatalar, VUK’nda yer alan ve idari çözüm yolu olan hataların düzeltilmesi müessesesinde de ortaya çıkmaktadır. Verginin konusunda hata olarak bilinen hata türü, vergi konusuna girmeyen veya vergiden istisna olan işlemlerden vergi alınmasıdır.

Matrah nedeniyle itirazlar da, verginin hesaplanması aşamasında meydana gelen hatalar nedeniyle oluşmaktadır. VUK’nda da bulunan matrah hataları ise, matraha ilişkin rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş ya da hesaplanmış olmasından kaynaklanmaktadır.

Tarife nedeniyle yapılan itirazlar, gümrük vergisine konu olan eşyaya özgü hata türü olduğundan VUK’nda herhangi bir karşılığı bulunmamaktadır.

Görüldüğü gibi Gümrük Kanunu'nda yer alan itiraz müessesesinin nedenleri, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde kullanılan olağan yargı yolu olan itiraz müessesesinde değil, VUK kapsamındaki idari çözüm yolu olan hataların düzeltilmesi konusunda karşımıza çıkmaktadır. Gümrük vergilerine karşı yapılacak olan itirazlar da, mükellefin idareye başvurusu gerekirken, VUK kapsamındaki hataların düzeltilmesi müessesinde re'sen düzeltme de söz konusu olmakta, mükellefin herhangi bir başvurusuna ihtiyaç duyulmamaktadır.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### GÜMRÜK VERGİSİ UYUŞMAZLIKLARININ YARGISAL AŞAMADA ÇÖZÜM YOLLARI

Ülkemizde vergi uyuşmazlıklarının çözümünde mükellefler idari çözüm yolları ya da yargı yoluna başvurma konusunda serbest iken, gümrük vergisinden kaynaklanan uyuşmazlıklarda, diğer vergi türlerinden farklı olarak, öncelikle idari çözüm yollarının tüketilmesi şarttır.

Mükelleflerin gümrük idaresinin kesinleşen ve uygulanabilir niteliğe gelen kararının hukuka uygun olmadığını düşünmesi halinde uyuşmazlığın devam ettiği sonucu doğmaktadır. Bu durumda ilgili kişiler uyuşmazlığa neden olan konuyu idari yargıya taşıyarak haklarını yargısal yollardan aramaya çalışmaktadırlar.

Gümrük vergisi uyuşmazlıklarında idari yargı aşaması, diğer vergilere ilişkin uyuşmazlıklarda olduğu gibi 2577 sayılı İYUK çerçevesinde yürütülmektedir.

#### I. VERGİ YARGISINA HAKİM OLAN İLKELER

Vergi yargılamasına hakim olan ilkelere kasıt, vergisel uyuşmazlıklarının yargısal çözümünde davanın açılmasından hükmün kesinleşmesine kadar olan süreçte usul ve esaslara ilişkin temel kurallardır<sup>219</sup>. Bu ilkeler; devletin egemenlik gücüne dayanarak bireylerden vergi almasından, kanunsuz vergi alınmasının mümkün olmamasından, vergilerde eşitlik sağlamanın gerekliliğinden ve verginin en az masrafla zamanında alınması gibi hususlardan ibarettir<sup>220</sup>.

Hakimin isabetli ve doğru karar verebilmesini sağlamak amacıyla, vergi mahkemelerinde görülecek vergi davalarında uyulması gereken ilkeler aşağıdaki şekilde ele alınmıştır.

#### A. Re'sen Araştırma İlkesi

Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde yargı mercilerine re'sen araştırma yetkisi verilmiştir. Davada, yargılamanın yönetimi, taraflara değil, mahkemeye aittir. Mahkeme, uyuşmazlığın çözümünde, tarafların getirdikleri bilgi ve belgelerle bağlı kalmaz. Davaya konu eylem ya da işlemin hukuka uygunluğunu, tarafların getirdikleri

---

<sup>219</sup> Mehmet Batun (c), "Vergi Yargılamasına Egemen Olan İlkeler", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:206, Şubat, 2010, s.62.

<sup>220</sup> Akın, **a.g.t.**, s.53.

bilgi ve belgelerle yetinmeyip, bizzat kendisi, herhangi bir talep olmaksızın araştırabilir. İdari yargı yerlerinin bu yetkisine re'sen araştırma yetkisi adı verilmektedir<sup>221</sup>.

Re'sen araştırma ilkesi, bir taraftan yargılamada göz önüne alınması gereken kamu düzenine ilişkin hususlarda (görev, yetki, süre gibi) mahkemenin sağlıklı bir sonuca ulaşabilmesi için, diğer taraftan da yargı denetiminin bir hukuka uygunluk denetimi olması ve herhangi bir eylem ya da işlemin hukuka uygun olup olmadığının bazen kapsamlı bir araştırma ve incelemeyi gerektirebilmesi nedeniyle önemli bir niteliğe sahiptir<sup>222</sup>.

### **B. Yazılı Olma İlkesi**

İYUK'nun 1. maddesinin 2. fıkrasında, "Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinde yazılı yargılama usulü uygulanır ve inceleme evrak üzerinden yapılır." hükmü yer almaktadır.

Vergi yargısında yazılılık ilkesinin uygulanmasının amacı, davayı hızlandırmak suretiyle uyuşmazlığı en kısa zaman içinde çözümlenektir<sup>223</sup>. Bu ilkenin kabul edilmesinin bir diğer nedeni de vergi dava sürecinin daha basit olarak yürütülmesini sağlamaktır. Aynı zamanda bu ilke ile dava maliyetleri de oldukça düşmektedir.

### **C. Toplu Yargılama Usulü İlkesi**

Vergi mahkemesi idare mahkemeleri gibi kural olarak kurul halinde yargılama faaliyeti yapmaktadır. Toplu yargılama usulü adaleti daha iyi dağıtacağı, karşılıklı denetim sağlayacağı, toplu bir mahkemede hakimlerin bilgi ve deneyimlerini bir araya getirmeleri ile tek hakimin varacağı sonuçtan daha iyi sonuçlara ulaşılacağı açılarından savunulmaktadır<sup>224</sup>.

### **D. Kıyas Yasağı İlkesi**

Kıyas, bir olay hakkında yer alan kuralın, nitelikleri ve şartları ona benzeyen; fakat kanunda hüküm altına alınmamış bir olaya uygulanmasıdır<sup>225</sup>. Vergi hakimi vergi kanunlarını yorumlarken kıyas yoluna başvuramaz. Aksi halde, Anayasanın 73. maddesi ile korunan vergilerin kanuniliği ilkesi ihlal edilmiş olur.

Yeni bir vergi koyma yetkisi bulunmayan vergi yargı organının kıyas yoluna başvurması sonucunda yeni vergi doğuran olaylar meydana getirebilir ya da kişilerin

<sup>221</sup> Turgut Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, Adalet Yayınları, Ankara, 2009, s.53.

<sup>222</sup> Batun (c), **a.g.m.**, s.63.

<sup>223</sup> Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, s.309.

<sup>224</sup> Mehmet Tosuner, Zeynep Arıkan, **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı**, İzmir, 2011, s.125.

<sup>225</sup> Ali İhsan Özgür Çilingir, **Vergi Hukukunda Yorum**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2012, s.253.



mevcut vergi yükleri değişebilir. Bunun etkisi olarak da kişilerin hukuki güvenliklerini kaybetmeleri ileri sürülebilir. Aynı zamanda verginin sosyal adaleti sağlama fonksiyonu da bertaraf edilir.

## II. VERGİ YARGISI ORGANLARI

Türk vergi yargısının bugünkü şekli; 06.01.1982 tarihli 2575 sayılı Danıştay Kanunu, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemesi, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun ve 2577 sayılı İYUK ile belirlenmiştir. Bu kanunlara göre vergi yargısı organları; Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay'dan oluşmaktadır. Bu yapılan köklü değişiklikten önce vergi yargı sistemimiz, vergi itiraz ve temyiz komisyonları ile Danıştay'dan oluşan üçlü bir yapıya sahipti. Ayrıca tekel idaresi ile gümrüklere konu olan vergi resim ve harçlarda ortaya çıkan uyuşmazlıklarda ise gümrük hakem kurulları yetkiliydi. 1982'de yapılan bu düzenlemeler ile birlikte idari yargı içinde bulunan vergi yargısı iki kademeli bir yapıya sahip olmuştur<sup>226</sup>.

### A. Vergi Mahkemeleri

2576 sayılı Kanun ile kurulan vergi mahkemeleri bugün vergisel uyuşmazlıkların yargısal aşamada çözümünde genel görevli birinci derece bağımsız mahkemeler olarak görev yapmaktadır<sup>227</sup>.

2576 sayılı Kanun uyarınca vergi mahkemeleri bölgelerin coğrafi durumları ve iş hacmi göz önünde tutularak Adalet Bakanlığınca, İçişleri ve Maliye Bakanlıklarının görüşleri alınarak kurulur ve yargı çevreleri belirlenir. Bu mahkemelerin kaldırılmasına ya da yargı çevrelerinin değiştirilmesine Maliye ve İçişleri Bakanlıklarının görüşü alınarak Adalet Bakanlığı'nın önerisi üzerine Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca karar verilir. Aynı yargı çevresinde birden çok Vergi Mahkemesi kurulduğu takdirde bu mahkemeler arasındaki iş bölümü de yine aynı kurulca belirlenir<sup>228</sup>.

Vergi mahkemelerinin görevleri Kanununun 6. Maddesinde aşağıdaki şekilde açıklanmıştır:

“Vergi mahkemeleri;

<sup>226</sup> Elif Pazarlıoğlu, **Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Vergi Mahkemelerinin Rolü**, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 2010, s.43.

<sup>227</sup> Özgür Özkan, “Vergi Uyuşmazlıkları ve Vergi Yargısı Üzerine Değerlendirmeler”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı:59, Haziran, 2008.

<sup>228</sup> Kemal Akmaz, Öznur Akyol (a), “Vergi Uyuşmazlıkları, Uyuşmazlıkların Nedenleri ve Çözüm Mercileri”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı:46, Mayıs, 2007.

- 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,

- Yukarıdaki bentte açıklanan konularda 6183 sayılı AATUHK'nun uygulanmasına ilişkin davaları,

- Diğer kanunlarla verilen işleri, çözümler.”

Vergi mahkemeleri, kural olarak, kurul halinde çalışmakla birlikte Kanun'un 7. maddesine göre, Uyuşmazlık miktarı yirmi beş bin TL'nı aşmayan davalar, vergi mahkemesi hakimlerinden biri tarafından çözümlenmektedir.

### **B. Bölge İdare Mahkemeleri**

Bölge İdare Mahkemeleri, 2576 sayılı Kanunla verilen görevleri yerine getirmek üzere kurulmuş genel görevli bağımsız mahkemelerdir. Bölge İdare Mahkemeleri bölgelerin coğrafi durumları ve iş hacmi göz önünde tutularak, İçişleri ve Maliye Bakanlığı'nın görüşleri alınarak Adalet Bakanlığı'nın önerisi üzerine Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulu tarafından kurulur, yargı çevreleri belirlenir veya kaldırılır. Bu tür kararlar Resmi Gazetede yayınlanır<sup>229</sup>.

Bölge İdare mahkemeleri; yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemelerinde tek hakim tarafından verilen kararları itiraz üzerine inceler ve kesin olarak hükme bağlar. Ayrıca yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemeleri arasında çıkan görev ve yetki uyuşmazlıklarını kesin karara bağlar. Bunların yanında diğer kanunlarla verilen görevleri yerine getirir<sup>230</sup>.

Bölge İdare Mahkemesinin verdiği kararlara karşı Danıştay'a başvurulması mümkün değildir.

### **C. Danıştay**

Vergi yargılamasını da içeren idari yargı düzeninde en üst düzey yargı organı, Danıştay'dır. Danıştay Kanunu'nun 1. maddesine göre, “Danıştay, Türkiye Cumhuriyeti Anayasası ile görevlendirilmiş Yüksek İdare Mahkemesi, danışma ve inceleme

<sup>229</sup> Yiğit Aka, **Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Vergi Mahkemelerinin Yeri ve Önemi**, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 2009, ss.25-26.

<sup>230</sup> Gazi Sonkur, **Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde İdarenin Etkinliği (Türkiye Örneği)**, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 1999, s.17.

merciidir.” Danıştay bir yandan idari uyuşmazlıklarla ilgili en üst düzey yargı yeri görevini üstlenmişken, diğer yandan belirli idari görevleri yerine getirmektedir<sup>231</sup>.

İdari yargıda en üst düzey organ olarak görev yapan Danıştay on dört dava dairesi, biri de idari daire olmak üzere on beş daireden oluşmaktadır. Bu dairelerden dördü (üçüncü, dördüncü, yedinci ve dokuzuncu dava daireleri) vergi davalarına bakmakla görevlidir. Ayrıca dava daireleri dışında, Vergi Daireleri Kurulu ile İçtihatları Birleştirme Kurulu, vergi uyuşmazlıklarının çözümü ve vergi hukukunun geliştirilmesi açısından önemli rol oynamaktadır. İlke olarak temyiz mercii sıfatıyla üst derece mahkemesi olarak görev yapmaktadır<sup>232</sup>.

Danıştay’ın görevleri 2575 sayılı Kanun’un 23. maddesinde sayılmış olup, aynı Kanun’un 24. maddesinde ise ilk derece mahkemesi olarak Danıştay’da görülecek davalara yer verilmiştir. Danıştay’ın ilk derece mahkemesi olarak bakmakla görevli olduğu davalardan vergi uyuşmazlıklarına ilişkin olanları şu şekildedir<sup>233</sup>:

- Birden çok idare veya vergi mahkemesinin yetki alanına giren işlere,
- Bakanlar Kurulu tarafından alınan vergiye ilişkin kararlara,
- Bakanlıkların düzenleyici işlemleri ile kamu kuruluşları ve kamu kuruluşu

niteliğindeki meslek kuruluşlarınca çıkartılan ve ülke çapında uygulanacak vergi ile ilgili düzenleyici işlemlere, karşı açılacak iptal ve tam yargı davaları ile tahkim yolu öngörülmeyen kamu hizmetleri ile imtiyaz şartlaşma ve sözleşmelerinden doğan davaları karara bağlar.

### III. VERGİ YARGILAMASI USULÜ

Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay’ın görev alanları içerisinde bulunan uyuşmazlıkların çözümünde uygulanacak usul ve esaslar 2577 sayılı İYUK ile düzenlenmiş bulunmaktadır. İYUK’ta hüküm bulunmayan bazı durumlarda Kanununun 31.maddesinin<sup>234</sup> göndermede bulunduğu 1086 sayılı HUMK hükümleri

<sup>231</sup> Ersin Nazal, “Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözümlemesinin Geçirdiği Aşamalar”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:313, Eylül, 2007, s.128.

<sup>232</sup> Kader Melis Topçu, **Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları**, Dicle Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Diyarbakır, 2008, s.67.

<sup>233</sup> Aziz Ulupınar, **Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarının Karşılaştırılması**, Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Haziran, 2011, s.50.

<sup>234</sup> İYUK 31. Maddesi: “Bu Kanunda hüküm bulunmayan hususlarda; hakimın davaya bakmaktan memnuiyeti ve reddi, ehliyet, üçüncü şahısların davaya katılması, davanın ihbarı, tarafların vekilleri, feragat ve kabul, teminat, mukabil dava, bilirkişi, keşif, delillerin tespiti, yargılama giderleri, adli yardım hallerinde ve duruşma sırasında tarafların mahkemenin sukununu ve inzibatını bozacak hareketlerine karşı yapılacak işlemler ile elektronik işlemlerde Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu hükümleri uygulanır.

uygulanmaktadır. Yine aynı şekilde bu maddenin devamında belirtildiği gibi HUMK'na göndermede bulunulan haller saklı kalmak kaydıyla VUK ilgili hükümleri uygulanmaktadır.

Bu kısımda vergi davasının açılmasından davanın kesinleşmesine kadar geçen aşamalarda uyulması gereken usul ve esaslar Kanunun hükümleri çerçevesinde açıklanacaktır.

### **A. Vergi Davasının Kapsamı, Niteliği, Konusu**

Dava, bir başkası tarafından sübjektif hakkı ihlal edilen, tehlikeye sokulan ya da kendisinden haksız bir talepte bulunulan kimsenin, mahkemeden hakim huzurunda hukuki koruma yani hakkını istemesi olarak tanımlanmaktadır<sup>235</sup>.

Dava hakkı, Anayasa'nın 36. Maddesinde hüküm altına alınmıştır. Buna göre, "Herkes, meşrû vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir." Bu hüküm çerçevesinde dava hakkının Anayasa ile teminat altına alındığı bir gerçektir.

#### **1. Kapsamı**

Vergi davaları, VUK kapsamındaki vergi, resim ve harçların, gümrük vergilerinin ve yerel idare gelirlerinin tarh, tahakkuk ve tahsil aşamalarında doğan uyuşmazlıkları kapsamaktadır. Bunun yanında vergi davaları, VUK kapsamındaki bu vergi, resim ve harçların aslını olduğu kadar; bunlara ilişkin zam ve cezaları da kapsamaktadır<sup>236</sup>.

Diğer yandan VUK'un 378. maddesine göre; vergi mahkemesinde dava açabilmek için, ihtilafa konu olan verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tadilat ve takdir komisyonu kararlarının tebliğ edilmiş olması, tevkif yoluyla alınan vergilerde ise, istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması gerekmektedir. Aynı maddenin devamında mükelleflerin beyan ettikleri matrahlar ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamayacakları hüküm altına alınmış, ancak VUK'un vergi hatalarına ait bölümleri hariç tutulmuştur.

VUK kapsamı itibarıyla AATUHK'ndan daha dardır. AATUHK vergi ve benzerlerinin yanında her türlü kamu alacağının tahsil aşamasını da düzenlemektedir.

<sup>235</sup> Türkiye Cumhuriyeti Adalet Bakanlığı Hukuk Sözlüğü, <http://www.sozluk.adalet.gov.tr/Listeaspxharf>, (Erişim Tarihi:06.05.2014).

<sup>236</sup> Başar Soydan, "Türk Vergi Yargısında Bilirkişilik", **İstanbul Ticaret Odası Yayınları**, Mevzuat Etütleri, Yayın No: 2010-41, 2010, s.154.

Ayrıca 2576 sayılı Kanun'un 6. maddesi de vergi mahkemelerinin görevini düzenlerken "...ve benzeri mali yükümler..." ibaresini kullanmaktadır. Söz konusu Kanun'un 6. maddesinin ilk şeklinde 6183 sayılı Yasa'ya ilişkin tüm uyuşmazlıkları da Vergi Mahkemesinin görev alanına sokmaktaydı. Bu düzenleme vergi mahkemelerinin görev alanı ile ilgili bazı tereddütlerin ortaya çıkmasına neden olmuştur. Şöyle ki; her türlü mali yükümlülükle ilgili tüm uyuşmazlıklarda genel görevli yargı mercii vergi mahkemeleri olarak kabul edildiğinde idare mahkemelerinin görev alanı ile aradaki sınırı saptamak zorlaşacaktı<sup>237</sup>.

Maddenin ilk düzenleniş biçiminden dolayı meydana gelebilecek aksaklıklara örnek olarak, adli yargıda verilip kesinleşen bir para cezasının tahsili aşamasında vergi yargısının görevli olması nedeniyle vergi mahkemesinde açılan bir davada diğer mahkeme kesin hükmünün geçerliliği tartışma konusu yapılabilmesi verilebilir. Bu tür sakıncaları önlemek için, 2576 sayılı Kanun'un 6. maddesinde 3410 sayılı Kanun ile bir değişikliğe gidilmiştir. Bu kanun değişikliği sonucunda Vergi Mahkemelerinin görevi sadece bu yargı alanına giren vergi, resim, harç ve mali yükümlerin tahsil aşamasındaki uyuşmazlıklarla sınırlandırılmıştır<sup>238</sup>.

## 2. Niteliği

Hukuk devleti ilkesi gereği, idarenin tüm eylem ve işlemleri hukuka uygun olmalıdır. İdarenin eylem ve işlemlerinin hukuka uygun olup olmadığının denetimi görevi ise, idari yargı organlarına verilmiştir. İdarenin vergi hukuku alanında gerçekleştirdiği eylem ve işlemlerinin hukuka uygunluğunun yargısal denetimi ile vergi yargısı organları görevlidir. Yargı organlarının bu denetim görevini yerine getirebilmesi, herhangi bir eylem ya da işlemin hukuka aykırılığı iddiasıyla uyuşmazlık konusu yapılmasına bağlıdır<sup>239</sup>.

İYUK'nun 2. maddesine göre idari dava türleri;

---

<sup>237</sup> Mehmet Hanifi Baki, **Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Alternatif Yöntemlerin Değerlemesi: Örnek Olay Çalışması**, Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Adana, 2008, s.44.

<sup>238</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.190.

<sup>239</sup> Yusuf Karakoç (c), **Vergi Yargılaması Hukukunda Süreler**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000, s.39.

- İdarî işlemler<sup>240</sup> hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için menfaatleri ihlâl edilenler tarafından açılan iptal davaları,

- İdari eylem<sup>241</sup> ve işlemlerden dolayı kişisel hakları doğrudan muhtel olanlar tarafından açılan tam yargı davaları,

- Tahkim yolu öngörülen imtiyaz şartlaşma ve sözleşmelerinden doğan uyuşmazlıklar hariç, kamu hizmetlerinden birinin yürütülmesi için yapılan her türlü idari sözleşmelerden dolayı taraflar arasında çıkan uyuşmazlıklara ilişkin davalardır<sup>242</sup>.

2576 sayılı Kanun'un 13. Maddesinin b bendinde yer alan “vergi davası”nın ayrı bir idari dava türü olup olmadığı tartışmalıdır. Vergi davasını iptal davası ya da tam yargı davası olarak niteleyenlerin yanında, vergi davalarının kendine özgü bir dava türü olduğu görüşünü savunanlar da bulunmaktadır. Buna gerekçe olarak da, vergi yargılaması hukukuna ait mevzuatta, “Vergi İhtilafı” veya “Vergi Davası” deyimlerine yer verilmiş olması gösterilmektedir<sup>243</sup>.

Vergi davasının bir iptal davası olduğunun savunulara göre, vergi uyuşmazlıkları, mutlaka idarenin aldığı bir kararın ilgilinin hak ve yararlarını zedelemiş olmasından kaynaklanır ve genellikle bunun hukuka ve mevzuata aykırılığı iddiasına dayanır. Vergi idaresinin vergilemeye ilişkin eylemi, bir idari işlem tesisi suretiyle olmuşsa açılacak dava, kural olarak, iptal davası niteliğini taşıyacak ve vergi mahkemesinin vereceği karar ya idari işlemin hukuka aykırı bulunarak iptali ya da davanın reddi yönünde olacaktır<sup>244</sup>.

Doktrinde vergi davalarının tam yargı davası olduğu yolundaki görüş egemendir. Bunun nedeni, vergi davasında para ile ölçülebilen bir hak ihlalinin söz konusu

---

<sup>240</sup> İdari işlem, İdare Hukuku alanında, yönetimin tek yanlı irade açıklaması ile hukuksal sonuç yaratan, başka bir deyişle, hukuk düzeninde değişiklik yapan işlemlere denir. Hüseyin Çeken, “İdari İşlem ve İdari Eylem”, **Askeri Yüksek İdare Mahkemesi 16 Numaralı Dergi**, <http://www.msb.gov.tr/ayim/makale>, (Erişim Tarihi: 07.05.2014).

<sup>241</sup> İdari eylem, yönetimin kamu gücüne dayanarak ve kamu hizmetinin yürütürken yaptığı eylemlere denir. Çeken, **a.g.m.**, (Erişim Tarihi: 07.05.2014).

<sup>242</sup> Kanun'un c bendinde yer alan idari dava, ayrı bir dava türü değil, davanın konusuna göre iptal davası ya da tam yargı davasından biridir.

<sup>243</sup> Ayrıntılı bilgi için bkz. Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, ss. 189-190.

<sup>244</sup> Ömür Külahlı (a), “Vergi Yargılaması Usul ve İlkeleri, Vergi Davasının Hukuki Mahiyeti II”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:212, Ağustos, 2010, s.72.

olmasıdır. Ayrıca vergi davalarının tam yargı davası olarak kabul edilmesi, uyuşmazlıkların çözüme kavuşturulmasında kolaylık ve çabukluk sağlamaktadır<sup>245</sup>.

Örneğin, yargı organı tarh işleminin belli bir kısmını hukuka aykırı bulduğunda bu işlem tamamen iptal edilecek vergi dairesi yeni bir tarh işlemi yapacak, bu da hukuka aykırı bulunursa olay yine yargı organı önüne gidecektir. Eğer tamamen iptal etmek yerine değişiklikle tasdik kararı verilirse vergi idaresi yeni bir tarh işlemi yapmayacak, sadece hukuka aykırı bulunan kısmı terkin etmek suretiyle uyuşmazlık çözüme kavuşmuş olacaktır<sup>246</sup>.

Son olarak iptal davalarında, kişisel menfaatleri ihlal edilenler tarafından, idarenin bir işleminin iptali talebi söz konusu olmaktadır. Tam yargı davaları ise, idari bir işlemin yerine getirilmesi ya da getirilmemesi nedeniyle zarara uğrayanların bu zararlarının tazmini amacı taşımaktadır. İptal davalarında, idarenin kusuru olup olmadığı değil, işlemin hukuka uygun olup olmadığı araştırılmaktadır. Tam yargı davalarında, hukuka aykırı eylem yaptığı iddia edilen idari makam yargılanmaktadır. Örneğin, Gümrük İdaresi tarafından tarh edilen bir vergiye karşı, mükellefin meydana gelen olayda vergiyi doğuran olayın oluşmadığını ve bu yüzden de verginin konusuna giren herhangi bir durumun olmadığını iddia ederek dava açması halinde, davanın iptal davası niteliği taşıması gerekmektedir. Buna karşılık dava, yargının herhangi bir kararının idarece yerine getirilmesi veya bazı durumlarda idarenin gerekli özeni ve dikkati göstermemesinden dolayı meydana gelen zararın giderilmesine yönelik açılmış ise, o davanın tam yargı davası niteliği taşıması gerekmektedir.

### 3. Konusu

Vergi, resim, harç gibi kamu gelirlerine ve gümrük vergilerine ilişkin uyuşmazlıklar vergi davasına konu olup, vergi yargısı kapsamında ele alınmaktadır. Vergi davası, tarh-tahakkuk aşamasında açılabileceği gibi tahsil aşamasında da açılabilmektedir. Mali nitelikli vergi cezalarına karşı da vergi davası açılması olanaklıdır. Ancak, hürriyeti bağlayıcı cezayı gerektiren bir vergi suçu için açılacak davaya bakmakla görevli yargı organı ceza mahkemesidir<sup>247</sup>.

<sup>245</sup> Ömür Külahlı (b), “Vergi Yargılaması Usul ve İlkeleri, Vergi Davasının Hukuki Mahiyeti I”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:211, Temmuz, 2010, s.123.

<sup>246</sup> Şerafettin Aksoy, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi**, Filiz Kitabevi, İstanbul 1999, s.56.

<sup>247</sup> Nurlan Abdinov, **Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Yoluyla Çözülmesi (Türkiye-Azerbaycan Karşılaştırması)**, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2009, s.93.

VUK'nun 378. maddesinde dava konusu, "Vergi mahkemesinde dava açabilmek için verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tadilat ve takdir komisyonları kararlarının tebliğ edilmiş olması; tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması lazımdır." şeklinde açıklanmıştır<sup>248</sup>.

Bu hükme göre, vergi davasının konusunu oluşturan hususlardan birincisi, ikmalen, re'sen ya da idare tarafından yapılan tarhiyat sonucu ek vergi tarh edilmesidir. Dava konusu yapılabilecek ikinci husus, ceza kesilmesidir. Adına ceza kesilen kişi, kesilen ceza ihbarnamesi ve ekleri tebliğ edilmek koşulu ile dava açabilmektedir. Üçüncü husus, takdir ve tadilat komisyonu kararıdır. Uygulamada daha çok takdir komisyonu kararlarına karşı değil, bu karara dayanılarak salınan vergiye karşı dava açabilmektedir. Dördüncü husus ise, kesinti yoluyla alınan vergilerdir. Bu işlemlerin dava konusu yapılabilmesi için istihlak (tüketim) sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından da verginin kesilmiş olması gerekmektedir<sup>249</sup>.

Yukarıda belirtilen haller dışında hatalı beyan, ihtirazi kayıtla verilen beyannameler, tebliği edilmiş ödeme emirleri ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz halleri de vergi davasının konusunu oluşturmaktadır.

Gümrüklerde alınan vergilerle ilgili uyuşmazlıklar, temelde diğer vergilerin tabi olduğu usullere tabi olmakla beraber, bu vergilere karşı dava açılmadan önce, idare içindeki itiraz mercilerine başvurulmuş olması gerekmektedir. Vergi mahkemesinde dava, ancak bu mercilerin kararlarına karşı açılmaktadır<sup>250</sup>.

### **B. Vergi Davasında Görev ve Yetki**

Belirli bir davaya aynı yargı kolundaki ilk derece mahkemelerinden hangisinin bakacağını düzenleyen kurallara görev ve yetki kuralları denir<sup>251</sup>. Bu tanımdan hareketle görev ve yetki aynı yargı kolu içindeki ilk derece mahkemeleri için geçerli olmaktadır.

Dava, mahkeme başkanlığına hitaben yazılmış bir dilekçe ile görevli ve yetkili mahkemede açılmaktadır. Bir mahkemenin görevli olmasıyla mevcut hukuki uyuşmazlığa "konu" itibariyle bakabilmesi anlaşılmaktadır. Davanın konu yönünden

---

<sup>248</sup> Yasef Pehlivan, "Mükellef ve Ceza Muhatabı Açısından Vergi Davasının Konusu ve Dava Açma Hakkının Doğması", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 154, Ekim, 2005, s.86.

<sup>249</sup> Şevki Özbilen, *Vergi Hukuku*, Gazi Kitabevi, Ankara, s.260.

<sup>250</sup> Abidinov, *a.g.t.*, s.93.

<sup>251</sup> Baki Kuru, Ramazan Arslan, Ejder Yılmaz, *Medeni Usul Hukuku*, Yetkin Yayınları, 20. Baskı, Ankara, 2009, ss. 237-238.



hangi mahkemenin görevine girdiği belirlendikten sonra sıra yetkili mahkemenin belirlenmesine gelir. Yetkili mahkeme ise, bir davaya hangi yerdeki mahkemenin bakacağı ile ilgilidir. Görev kuralları, mahkemelerin sahip oldukları yargı yetkisini konu bakımından; yetki kuralları ise coğrafi bakımdan sınırlamaktadır<sup>252</sup>.

### 1. Görev

Görev, bir davanın aynı yargı kolu içinde yer alan ilk derece yargı yerlerinden hangisinin bakacağını düzenleyen kurallara denir. Yargı kolu ise, adli, askeri ve idari olmak üzere üçe ana kola ayrılmaktadır. Vergi davaları bu yargı kollarından idari yargı kolu içerisinde bulunmaktadır. Vergi davalarında görevli ilk derece mahkeme, vergi mahkemeleridir. İstisnai olarak Danıştay'ın da görevli olduğu vergi davaları vardır<sup>253</sup>.

Vergi mahkemelerinin görevleri 2576 sayılı Kanun'un 6. maddesinde belirtilmiştir. Buna göre, gümrük idaresinin gümrük vergileri tahakkuk, tahsil veya geri verilmesinden kaynaklanan davalar ile bu vergilerin 6183 sayılı Kanuna göre takipleri sırasında çıkan uyuşmazlıklarda görevli olan mahkeme Vergi mahkemeleridir<sup>254</sup>.

Danıştay'ın konuyla ilgili bir kararı, "... Uyuşmazlık, İpsala Gümrük Müdürlüğünde tescilli ... ATA karnesi ile yurda geçici olarak girişi yapılan yarış otomobilinin süresi içinde yurt dışı edilmediğinden bahisle söz konusu otomobile isabet eden gümrük vergi ve resimlerinin iki katı tutarında kesilen para cezası nedeniyle yükümlü adına haciz varakası düzenlenmesinden doğmuştur. Gümrük Kanununun 88. maddesine yollamada bulunduğu 6183 sayılı Kanunun 1. maddesi ve 2576 sayılı Kanunun 6. maddesinde bulunan hükümleri karşısında 6183 sayılı Kanun kapsamına giren gümrük para cezasının bu kanun hükümleri dairesinde kavuşturulacağı kuşkusuzdur. Nitekim dava konusu haciz varakası da 6183 sayılı Kanun uyarınca düzenlenmiştir. Bu nedenle yükümlü adına düzenlenen haciz varaksının gümrük vergi ve resimleri üzerinden hesaplanan para cezasına ilişkin kısmının iptali istemiyle açılan işbu davanın, 2576 sayılı Kanunun 6. maddesi hükmü uyarınca vergi mahkemesince görülüp çözümlenmesi zorunlu iken idare mahkemesince incelenmesi suretiyle hüküm tesisinde isabet görülmemiştir. Açıklanan nedenlerle, temyiz isteminin kabulüne,

<sup>252</sup> Mehmet Yüce (b), "Vergi Uyuşmazlıklarına İlişkin Davalar ve Yargılama Usulü", **Bilanço Dergisi**, Sayı:126, Mayıs, 2010, <http://www.bursa-smmmo.org.tr/makale>, (Erişim Tarihi: 08.05.2014).

<sup>253</sup> Hüseyin Bayraklı, **Vergi Yargılama Hukuku**, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayınları, No: 11, İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Yayınları No: 7, Afyon, 1998, s.92.

<sup>254</sup> Kılıç, **a.g.e.**, s.212.

mahkeme kararının bozulmasına karar verildi.” şeklindedir<sup>255</sup>. Karardan anlaşılacağı üzere, gümrük vergi ve cezasına ilişkin yargı merciinin vergi mahkemesi olduğu, idare mahkemesinde görülemeyeceği açıktır.

Danıştay’ın bir başka kararında, “... Olayda, uyuşmazlık konusu tarım katkı payının 95/7606 sayılı Kararname Eki İthalat Rejimi Kararı uyarınca, ithal edilecek ürünlerin bünyesindeki temel tarım ürünü oranlarına göre kararnamede belirtilen tutarlar üzerinden alındığının, bir başka deyişle gümrük vergisi ile arasında maddi bakımdan bağıllık bulunmadığının anlaşılması karşısında, idare mahkemesinin görev alanına girdiği sonucuna varılan fon payına ilişkin davanın, görev yönünden reddi gerekirken, yazılı gerekçe ile verilen kararda isabet görülmediğine ...” şeklinde karar verilmiştir<sup>256</sup>. Görüldüğü üzere, karardan tarımsal fon payına ilişkin itirazın vergi mahkemesi değil, idare mahkemesinin görevi olduğundan vergi mahkemesinde görülemeyeceği anlaşılmaktadır.

Bir başka Danıştay kararında ise, “... Öte yandan; Mahkemece, vergi, ve benzeri mali yüküm olmaması sebebiyle, doğrudan vergi mahkemesinin görev alanına girmeyen kaynak kullanımını destekleme fonu payı ve cezai faiz yönünden, 2576 sayılı Kanunun vergi mahkemelerinin görev alanını düzenleyen 6. maddesi, dava konusu işlemlerin, 16 ayrı gümrük giriş beyannamesinden kaynaklanan ve ayrı hukuki rejimlere tabi olan, tahakkuk, ödeme emri ve haciz işlemleri olduğu dikkate alındığında da, aynı dilekçe ile dava edilebilmelerine olanak bulunmadığına ...” karar verilmiştir<sup>257</sup>.

İYUK ‘nun 15 maddesine göre, taraflarca uyuşmazlığa konu olan davanın vergi mahkemesi veya Danıştay’ın görevine girmediği konusunda itirazı olduğunda, mahkeme itirazı yerinde görmeyip reddedebileceği gibi, yerinde görüp görevsizlik kararı da verebilir. Mahkeme şayet davanın idari yargının görevinde olmakla birlikte kendisini görevsiz görürse, talep olmaksızın dosyayı ilgili mahkemeye gönderir. Dava kendisine gelen mahkeme de kendisini görevsiz görürse meydana gelen görev uyuşmazlığı Danıştay ya da bölge idare mahkemesinde çözümlenir.

---

<sup>255</sup> Danıştay 7. Daire, 05.03.1996 tarih ve E.1995/4811, K.1996/769 sayılı kararı, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr), (Erişim Tarihi: 08.05.2014).

<sup>256</sup> Danıştay 7. Daire, 04.10.2005 tarih ve E.2004/1514, K.2005/2232 sayılı kararı, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr), (Erişim Tarihi: 08.05.2014).

<sup>257</sup> Danıştay 7. Daire, 06.03.2007 tarih ve E.2006/2103, K.2007/873 sayılı kararı, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr), (Erişim Tarihi:08.05.2014).

Kendisine dava açılan vergi mahkemesi kendisini görevsiz ve uyuşmazlığı idari yargının alanı dışında görürse, davayı görev yönünden reddeder. Bu nedenle davanın görevli olan mahkemede yeniden açılması gerekir. Davanın görev yönünden reddine ilişkin kararlar nihai karar niteliğini taşıırken, görevsizlik talebinin reddine ilişkin kararlar ara karar niteliğindedir<sup>258</sup>.

İYUK'nun 43. maddesine göre, görevsizlik kararı veren mahkemeler aynı bölge idare mahkemesi yargı çerçevesinde bulunuyorlarsa, görev uyuşmazlığı bölge idare mahkemesinde; aynı bölge idare mahkemesi yargı çerçevesinde ise, Danıştay'da çözümlenmektedir. Ayrıca Danıştay ile vergi mahkemesi arasında görev uyuşmazlığı, ancak vergi mahkemesi kendisini görevsiz gördüğü takdirde ortaya çıkmaktadır. Aksi halde, Danıştay'ın kendisini görevli saydığı davada görev, kesinlik kazanmaktadır.

## 2. Yetki

Yargılama hukukunda “yetki” sözcüğü, bir mahkemenin belli bir coğrafi alan içerisinde bakabileceği davaları belirtmek; başka bir açıdan da, bir davanın, hangi coğrafi alanda kurulu mahkemece bakılacağını göstermek amacıyla kullanılır ve “yer itibariyle görev” olarak da adlandırılır. Söz konusu coğrafi alana, “yargı çevresi” denilir<sup>259</sup>. Her mahkemenin yargı çevresi belli bir coğrafi bölge ile sınırlıdır. Bu yargı çevresinin sınırları idari teşkilat sınırlarına göre belirlenir. Bir idare ve vergi mahkemesinin yargı çevresi, bulunduğu ilin ve varsa kendisine bağlı olan ilin idari sınırları içinde kalan bölgedir. Mahkemelerin yargı yetkisi bu yargı çevresi ile sınırlı kalmakta yani bu bölgeler dışındaki uyuşmazlıklara bakılamamaktadır<sup>260</sup>.

İYUK'nun 37. Maddesine göre vergi uyuşmazlıklarında yetkili mahkeme,

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

- 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,

- Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Kanununun uygulanmasında, ödeme emrini düzenleyen,

<sup>258</sup> Karakoç (a), a.g.e., s.287.

<sup>259</sup> Ahmet Tomul, “Vergi Uyuşmazlıklarında Yetkili Vergi Mahkemesi Sorunu”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:180, Aralık, 2007, s.43.

<sup>260</sup> İsa Aydemir, “Vergi Davalarında Yetki Kuralları”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:212, Ağustos, 2010, s.79.

- Diğer uyuşmazlıklarda dava konusu işlemi yapan vergi dairesinin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir.

Gümrük Kanununun 242/4. maddesine göre, itirazın reddi kararlarına karşı işlemin yapıldığı yerdeki idari yargı mercilerine başvurulabilmektedir. Görüldüğü üzere, gerek İYUK gerekse Gümrük Kanunu birbirine paralel bir yetki düzenlemesi yapmıştır. Buna göre; gümrük vergilerinden kaynaklanan uyuşmazlıklarda, tahakkuku yapan gümrük idaresinin bulunduğu, AATUHK'na göre ise, ödeme emrini düzenleyen gümrük idaresinin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesi davayı görmeye yetkilidir. Gümrük idaresinin bunlar dışındaki idari yaptırım ve kararlarından kaynaklanan uyuşmazlıklarda yetkili olan mahkeme ise, işlemi yapan gümrük idaresinin bulunduğu yerdeki idare mahkemesidir<sup>261</sup>.

Danıştay'ın konuyla ilgili bir kararında, "... Uyuşmazlık konusu katma değer vergisini tarh ve tahakkuk ettiren daire Haydarpaşa Giriş Gümrük Müdürlüğü olduğuna göre, ilgili kanun hükümleri uyarınca, uyuşmazlığı çözmekle yetkili mahkeme İstanbul Vergi Mahkemesidir. İdari yargıda yetki kamu düzeniyle ilgili olduğundan, taraflarca ileri sürülmesi dahi mahkemece re'sen dikkate alınması ve dosyanın yetkili mahkemeye gönderilmesi gerekirken, işin esasına girilerek karar verilmesinde isabet bulunmamaktadır. Açıklanan nedenlerle, temyiz isteminin kabulüne mahkeme kararının bozulmasına..." şeklinde karar verilmiştir<sup>262</sup>. 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, "... Davacı adına kesilen ve itirazsız ödenen gümrük para cezasının iadesi istemiyle yapılan başvurunun zımni reddine ilişkin işleme karşı açılan davada yetkili mahkemenin, Gümrük Kanunu'na göre alınması gereken vergilerle vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren dairenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesinin yetkili olduğuna ilişkin hüküm karşısında, davanın görüm ve çözümünün Hatay Vergi Mahkemesi'ne ait olduğuna..." şeklindedir<sup>263</sup>. Karardan da anlaşılacağı üzere, meydana gelen uyuşmazlığı çözmeye

---

<sup>261</sup> Kılıç, **a.g.e.**, ss.219-220.

<sup>262</sup> Danıştay 7. Daire 14.03.1996 tarih ve E.1994/1286, K.1996/981 sayılı kararı, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr), (Erişim Tarihi: 09.05.2014).

<sup>263</sup> Danıştay 7. Daire 03.06.1997 tarih ve E.1997/1467, K.1997/2296 sayılı kararı, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr), (Erişim Tarihi: 09.05.2014).

yetkili mahkeme; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tahakkuk ettiren dairenin olduğu yerdeki vergi mahkemesidir.

Bir başka Danıştay kararında ise, "... sayılı beyanname kapsamında ithal edilen eşyaların ... tarife ve istatistik pozisyonunda yer aldığından bahisle, hesaplanan gümrük vergisi tutarı üzerinden üç kat olarak kesilen para cezasına vaki itirazın reddine dair işlemin iptali istemiyle açılan davayı ..... 2577 sayılı Kanunu'nun 37. maddesinin 1.fikrasının (b) bendinde, Gümrük Kanunu'na göre alınması gereken vergilerde, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren, (d) bendinde de, diğer uyuşmazlıklarda, dava konusu işlemi yapan dairenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesinin yetkili olduğu hükme bağlanmış; 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 242. maddesinin 7. fıkrasında da; gümrük başmüdürlükleri ile Gümrük Müsteşarlığı kararlarına karşı, işlemin yapıldığı gümrük müdürlüğünün veya gümrük başmüdürlüğünün bulunduğu yerdeki idari yargı mercilerine başvurulacağı kurala bağlanmıştır. Olayda; para cezası kararına vaki itiraz, ilk kararı alan Manisa Gümrük Müdürlüğünün idari yönden bağlı olduğu İzmir Gümrük Başmüdürlüğüne karara bağlanmış ise de; yukarıda anılan hükümler uyarınca, davanın, işlemin yapıldığı gümrük müdürlüğünün bulunduğu yerdeki Manisa Vergi Mahkemesince çözümlenmesi gerekeceğinden, bu husus göz ardı edilerek, işin esası hakkında yetkisiz mahkemece verilen kararda isabet görülmemiştir." şeklindedir<sup>264</sup>. Görüldüğü üzere, gümrük vergisine kesilen cezaya ilişkin yapılan itirazın reddine ilişkin işlemde açılacak dava, Manisa Gümrük Müdürlüğünün idari yönden bağlı olduğu İzmir Gümrük Başmüdürlüğüne değil, Manisa Vergi Mahkemesince çözümleneceği açıktır.

İYUK'nun 32/2 maddesine göre, mahkemenin yetkisine ilişkin itirazlar, davanın her aşamasında ileri sürülebilir. Mahkemeler yetki meselesini re'sen incelemek zorundadırlar. Çünkü vergi davalarında yetki, kamu düzenine ilişkin bir husustur.

İlk derece mahkemesinde dava açıldığında mahkeme iki türlü karar verebilir. İlki kendisini yetkili görmesidir. Bu takdirde yetkisizlik itirazını usule ilişkin bir ara karar ile reddeder ve davaya bakmaya devam eder. İlgili ara karara karşı ancak esasa ilişkin nihai karar olan hükümlerle birlikte temyizde itiraz edilebilir. İkincisi ise mahkeme kendisini yetkisiz kabul eder ve yetkili gördüğü idari yargı merciine dava dosyasını gönderir, bu usule ilişkin nihai bir karar olduğu için bağımsız olarak temyizi

---

<sup>264</sup> Danıştay 7. Daire 29.09.2005 tarih ve E. 2005/2954, K. 2005/2094 sayılı kararı, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr), (Erişim Tarihi: 09.05.2014).

edilebilir<sup>265</sup>. Yetkisiz mahkemede dava açılması halinde dava yetkisiz olduğu gerekçesiyle reddedilir. İdari yargı içerisinde yer alan özel bir alan olan vergi yargısında da idare mahkemelerinde olduğu gibi bu takdirde dosya yetkili mahkemeye gönderilir. Dosyanın gönderildiği mahkemede kendisini yetkisiz görür ise bunlar aynı bölge idare mahkemesi yargı çevresinde ise bölge idare mahkemesi, farklı bölge idare mahkemesi yargı çevresinde ise yetki uyuşmazlığı Danıştay tarafından çözülür<sup>266</sup>.

### 3. Mercı Tayini

Merci tayini, bir mahkemenin fiili veya hukuki bir engel nedeniyle davaya bakamaması ya da mahkemelerin yargı çevrelerinin tayininde tereddüt olması durumunda genel yetki kurallarından ayrılarak davanın tayin edilecek başka yer mahkemesi tarafından görülmesidir<sup>267</sup>.

Merci tayininin yapılabilmesi için bazı şartların meydana gelmiş olması gerekmektedir. Bunlar<sup>268</sup>;

- Fiili bir durumun olması gerekir. Örneğin, mahkemenin görev yapmasına yangın, deprem, su baskını gibi fiili engeller oluşabilir. Fiili engel bulunması durumunda, yetkili mahkemenin belirtilmesine ve bunun içinde Danıştay veya bölge idare mahkemesinin merci tayin etmesine gerek yoktur.

- Hukuki bir engel olması gerekir. Örnek olarak, hakimin reddedilmesi sebebiyle davanın hakimsiz kalması verilebilir. Yani merci tayini başka bir hakimle davayı sürdürmenin mümkün olmadığı durumlarda oluşur.

- İki mahkemenin yetki sınırında tereddüt edilmesi sonucunda da merci tayini meydana gelir.

Merci tayini için bu şartların meydana gelmiş olması halinde İYUK'nun 44. maddesinin hükmü gereğince tarafların veya mahkemelerin istemi üzerine merci tayini için dava dosyaları, uyuşmazlığın aynı yargı çevresindeki mahkeme veya mahkemeler arasında çıkması halinde, o yargı çevresindeki bölge idare mahkemesine, diğer hallerde ise Danıştay'a, gönderilir. Danıştay ve bölge idare mahkemesi görevli ve yetkili mahkemeyi kararlaştırır. Danıştay ve bölge idare mahkemesinin bu konuda vereceği kararlar kesindir.

---

<sup>265</sup> Kızılot, **a.g.e.**, ss.351-352.

<sup>266</sup> Metin Taş, **Vergi Yargısı**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2003, s.30.

<sup>267</sup> Karakoç (a), **a.g.e.**, s.288.

<sup>268</sup> Kızılot, **a.g.e.**, s.353.

#### 4. Bağlantılı Davalar

Vergi yargısında görülmekte olan birden fazla dava arasında çeşitli nedenlerle bağlantı kurulması mümkün olabilir. 2577 sayılı Kanunu'nun 38/1. maddesinde yer alan düzenlemeye paralel olarak, bağlantılı dava kavramı, davaların aynı maddi ya da hukuki sebepten doğması veya bir dava hakkında verilecek hükmün diğer bir davayı etkileyebilecek nitelik taşıması şeklinde tanımlanmaktadır<sup>269</sup>.

Madde hükmünden de anlaşılacağı üzere, bağlantılı davalar iki şekilde ele alınmaktadır. Buna göre, ilk olarak iki farklı dava; aynı maddi sebep (vergiyi doğuran olay) ya da hukuki sebepten yürürlükteki yasa hükmü) doğmuş olması gerekir. İkincisi ise, davalardan biri hakkında verilecek hükmün diğerini etkileyecek nitelikte olması durumudur. Bağlantılı davadan söz edebilmek için bu iki durumun birlikte gerçekleşme koşulu aranmamaktadır. Bu iki durumdan birisinin olması bağlantılı davadan söz edebilmek için yeterli bir koşuldur.

İki dava arasında bağlantının bulunması veya bulunduğu yolundaki karar, hem tarafların isteği üzerine, hem de bu davaları çözümlenebilecek görevli ve yetkili mahkemece tarafından re'sen verilebilmektedir<sup>270</sup>.

Kanunun 38/3-4-5. maddelerinde de belirtildiği üzere, bağlantılı davalardan birinin Danıştay'da bulunması halinde dava dosyası Danıştay'a gönderilir. Değişik bölge idare mahkemesinin yargı çevrelerindeki mahkemelerde bulunduğu takdirde yine dosyalar Danıştay'a gönderilir. Bağlantılı davalar aynı bölge idare mahkemesinin yargı çerçevesindeki mahkemelerde bulunduğu takdirde ise, dosyalar o yer bölge idare mahkemesine gönderilir<sup>271</sup>.

#### C. Vergi Davasında Taraflar

Vergi davalarında da bir davacı, diğeri davalı olmak üzere iki taraf bulunmaktadır. Çünkü bir taraflı dava açmak mümkün değildir. Aynı ilkenin sonucu olarak, bir kimse kendi aleyhine dava açamaz. Genel olarak, vergi davalarında, idari davalı konumundadır. İdarenin "icrai" karar alma veya re'sen yürütme yetkisine sahip

<sup>269</sup> Yusuf Ziya Taşkan, "Vergi Yargısında Bağlantılı Davalar ve Davaların Birleştirilmesi", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:68, Ağustos, 1998, s.65.

<sup>270</sup> Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, s.357.

<sup>271</sup> Bu konu ile ilgili daha geniş bilgi için bkz. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu madde 39-40-41-42.

olmadığı durumlarda, örneğin idari sözleşmelerden doğan davalarda, idare davacı konumunda da olabilmektedir<sup>272</sup>.

### 1. Davacı

VUK'nun 377. maddesinde kimlerin vergi davası açmaya yetkili olduğu açıklanmıştır. Bu hüküm uyarınca, mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilmektedir. Vergi dairesi, tadilat ve takdir komisyonlarınca tahmin ve takdir olunan matrahlar karşı vergi mahkemesinde dava açabilme yetkisine sahiptir. Belediyelerde ise dava açma yetkisini belediye adına varidat müdürü, olmayan yerlerde hesap işleri müdürü veya o görevi yapan kullanmaktadır.

**Tablo 3:** Vergi Yargısında Davacı Olabilecekler ve Dava Konuları

DAVACI OLABİLECEKLER	DAVA AÇILABİLECEK KONULAR
Mükellefler ve Vergi Sorumluları	Tarh Olunan Vergiler
Kendilerine Vergi Cezası Kesilenler	Kesilen Cezalar
Vergi Daireleri	Tadilat ve Takdir Komisyonlarınca
Belediyeler	Tahmin ve Takdir Olunan Matrahlar
Ziraat Odaları – Ticaret Odaları	Takdir Komisyonlarınca Yapılan Arsa
Mahalle ve Köy Muhtarlıkları	ve Araziye Ait Asgari Ölçüde Birim
Türkiye Ticaret, Sanayi, Deniz Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği	Maliye ve Bayındırlık Ve İskan Bakanlıklarınca Yapılan Bina Metrekare Normal İnşaat Maliyet Bedelleri Tespiti

**Kaynak:** Mehmet Tosuner, Zeynep Arıkan, **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı**, İzmir, 2011, s.133.

Gümrük vergisi açısından bakıldığında, gümrük vergisi yükümlüsünün gerçek kişi olması durumunda dava, kendisi ya da avukat olan vekili tarafından açılabilir. Bu durumda gümrük müşavirlerinin durumuna değinmekte fayda olacaktır. Gümrük müşavirleri, gümrük işlemlerini, dolaylı temsil yoluyla takip eden ve sonuçlandıran serbest meslek sahipleridir. Buradan da anlaşılacağı üzere her ne kadar dolaylı temsil yoluyla yükümlüyü temsil etseler de, avukat olmadıkları için dava açma yetkisine sahip değildirler.

<sup>272</sup> Aksoy, a.g.e., 178.



Gümrük vergisi yükümlüsünün küçük veya kısıtlı olması durumunda, vergi davası bu kişiler adına kanuni temsilci veya kanuni temsilcinin vekil olarak tayin edeceği bir avukat aracılığı ile açılmaktadır. Tüzel kişilerde vergi davası açma yetkisi ise, tüzel kişilerin kanuni temsilcilerine aittir<sup>273</sup>.

Davanın kimin tarafından açıldığı önemli bir konudur. Çünkü dava sürecinde tüm tebligatlar davayı açan kimseye yapılmaktadır. Konuya ilişkin bir Danıştay kararında, "...Gümrük vergisi tahakkukuna vaki düzeltme başvurusunun davacı vekilince yapılması nedeniyle, başvurunun reddine ait işlemin de vekile tebliğ edilmesi gerektiği..." yönünde karar vermiştir<sup>274</sup>. Görüldüğü üzere, davayı açan kimse, davaya ilişkin tüm tebligatlar da o kişiye yapılmaktadır.

## **2. Davalı**

Vergi davalarında, davalının gösterilme zorunluluğu bulunmaktadır. İYUK'nun 14, 15 ve 24. maddelerinde davalının gösterilmiş olmaması veya yanlış gösterilmiş olması durumunda uygulanacak kurallar hüküm altına alınmıştır. Ancak davanın taraf gösterilmeden açılması durumunda da yargı merci davalıyı kendiliğinden belirtmek zorundadır<sup>275</sup>.

Vergi davalarında kural olarak davalı vergi dairesidir. Gümrük vergisi uyuşmazlıklarında davalı konumunda Başbakanlık Gümrük Müsteşarlığı yer almaktadır.

## **3. Üçüncü Kişilerin Tarafların Yanında Yer Alması**

Vergi uyuşmazlığı nedeniyle yargıya intikal eden davada taraf olmadığı halde, başka kişilerin de bu davaya katılması mümkündür. Bu durum davaya katılma ve davanın ihbarı olmak üzere iki şekilde gerçekleşebilmektedir.

### **a. Davaya Katılma**

Davaya katılma konusunda, İYUK'nun 31. Maddesinin HUMK'na yaptığı atıfla, bu kanunun ilgili hükümleri uygulanmaktadır. Müdahale olarak da adlandırılan davaya katılma, kendisine dava ihbar edildiği ya da davadan haberdar olduğu durumda, kendisinin de dava ile ilgisinin bulunduğu veya verilecek kararın kendisini de etkileyeceği kanaatinde olan üçüncü kişilerin davada taraf olması ya da taraflardan birinin yanında yer alması durumu olarak da tanımlanabilmektedir<sup>276</sup>.

<sup>273</sup> Karakoç (a), **a.g.e.**, s.756.

<sup>274</sup> Danıştay 7. Daire 21.09.2005 tarih ve E.2003/1920, K.2005/2029 sayılı kararı, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr), (Erişim Tarihi: 09.05.2014).

<sup>275</sup> Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, s.368.

<sup>276</sup> Tosuner, Arıkan, **a.g.e.**, s.138.

Davaya katılmanın bazı hukuki sonuçları bulunmaktadır. Bunlar<sup>277</sup>;

- Katılma talebi, davanın sona ermesine kadar, her aşamada yapılabilir. Temyiz aşamasına kadarki her aşamada davaya katılmak mümkündür. Ancak katılan yalnız başına temyiz isteyemez ve duruşma talebinde bulunamaz.

- Davaya katılan kimse davanın tarafı sıfatını kazanamaz. Bu kimse sadece katıldığı taraf ile birlikte davayı yürütür. Katılan yardımcı konumda olduğu için mahkeme kararının katılan lehine ya da aleyhine olması mümkün değildir.

- Dava sırasında taraflara hangi bildirimler yapıldıysa aynı bildirimlerin katılan kimseye de yapılması gerekmektedir.

-Dava sonunda katılan adına hüküm verilemez. Hüküm, davacı ve davalı adına verilir. Çünkü davaya katılma, daya katılan kimseyi taraf konumuna getirmemektedir.

### **b. Davanın İhbarı**

Davanın ihbarında da davaya katılma da olduğu gibi İYUK'nun 31. Maddesinin yaptığı atıf gereği HUMK'nun ilgili hükümleri uygulanmaktadır.

Davanın ihbarı; bir davanın taraflar tarafından, dava ile ilgisi bulunduğu düşünülen üçüncü kişilere bildirilmesi olarak tanımlanmaktadır. Bu yolla, üçüncü kişilerin ihbarı yapanın yanında yer alması, davaya katılması ve taraflara yardımcı olması amaçlanmaktadır. Ancak, kendisine dava ihbar edilen ve davaya katılan, taraf niteliği kazanmamaktadır. Davanın duyurulması olarak da bilinen davanın ihbarı, yargı organınca kendiliğinden yapılmaktadır<sup>278</sup>. Davanın ihbarı, davanın her aşamasında yapılabilmektedir.

### **D. Davanın Açılması**

2577 sayılı İYUK'nun 1'inci maddesinde; Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinde yazılı yargılama usulünün uygulanacağı ve incelemenin evrak üzerinde yapılacağı hükme bağlanmıştır. Bu hüküm ışığında yargılama süreci, davacı tarafından kanunda belirtilen şekil şartlarına uygun bir dava dilekçesinin mahkemeye verilmesiyle başlamaktadır.

#### **1. Dava Dilekçesi**

İdari yargılama usulü, esas itibarıyla yazılılık esasını benimsemiş olduğundan ve sözlü olarak dava açma imkânını vermediğinden, idari davaların görev ve yetki

<sup>277</sup> Topçu, a.g.t., s.71.

<sup>278</sup> Ejder Yılmaz, “Yeni Hukuk Muhakemeleri Kanunu’yla Getirilen Değişiklikler”, www.muglabarosu.org, (Erişim Tarihi: 10.05.2014).

durumuna göre Danıştay, idare mahkemesi ve vergi mahkemesi başkanlıklarına hitaben yazılmış dilekçelerle açılması zorunludur<sup>279</sup>. Yargılama usulünün bu özelliğinden dolayı dava dilekçesinin, kanunda öngörülen usuller çerçevesinde hazırlanması ve yargılamanın istediği bilgileri içeriyor olması gerekmektedir. Usullere uygun olmayan bir dava dilekçesiyle dava açılması sonucunda yargılamada bir gecikme ortaya çıkacaktır. Bu yüzden dava dilekçesinin usuller çerçevesinde hazırlanması önem taşımaktadır.

İdari davalar, Danıştay, idare mahkemesi ve vergi mahkemesi başkanlıklarına hitaben yazılmış imzalı dilekçelerle açılmaktadır. İYUK'nun 3. maddesinde dava dilekçesinde bulunması gereken unsurlar açıklanmıştır. Buna göre dava dilekçelerinde,

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

Ayrıca karşı taraf sayısından bir fazla olarak düzenlenen dava konusu kararın ve belgelerin asılları veya örnekleri dava dilekçesine eklenir.

## **2. Dilekçenin Verileceği Yerler**

Dilekçenin verileceği yerler kanunla sayılmaktadır. Buna 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.

---

<sup>279</sup> Mustafa Bilici, **Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları, Vergi Mahkemelerinin Fonksiyonları, Antalya Vergi Mahkemesi Örneği**, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta, 2010, s.51.

### **3. Aynı Dilekçe İle Dava Açılabilecek Haller**

Vergi yargılama usulü bakımından aynı dilekçe ile dava açma hakkı iki şekilde kendini göstermektedir. Bunlar İYUK'nun 5. maddesinde açıklanmıştır. Buna göre, her idari işlem aleyhine ayrı ayrı dava açılır. Ancak, aralarında maddi veya hukuki yönden bağıllık ya da sebep-sonuç ilişkisi bulunan birden fazla işleme karşı bir dilekçe ile de dava açılabilmektedir.

Diğeri ise, 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 gerekmektedir.

### **4. Dilekçe Üzerine Uygulanacak İşlemler**

2577 sayılı İYUK'nun 6. maddesinde vergi davası açmak üzere verilen dilekçe üzerine uygulanacak işlemler hüküm altına alınmıştır.

Kanunda belirtilen yerlere verilen dilekçelerin harç ve posta ücretleri alındıktan sonra deftere derhal kayıtları yapılarak kayıt tarih ve sayısı dilekçenin üzerine yazılır ve dava bu kaydın yapıldığı tarihte açılmış sayılır. Davacılar, kayıt tarih ve sayısını gösteren imzalı ve mühürlü, pulsuz bir alındı kağıdı verilir. Yetkili mahkeme dışında dilekçe kabul eden 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 yazılır.

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

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 olunur.

### **E. Dava Açma Süresi**

Her idari işlem gibi, vergileme ile ilgili olarak idare tarafından tesis edilen işlemler de, hakkı muhtel olanlar tarafından talep edildiğinde, yargı denetimine tabi tutulmaktadır. Ancak, bunun için ilgililerin yargı merciine belli bir süre içinde başvurmaları gerekmektedir. Aksi takdirde, süre itibariyle hiçbir kısıtlama yapılmadan dava hakkı tanınması, idari işlemin sürekli dava tehdidi altında kalması sonucunu ortaya çıkarır. Bu durum idari faaliyetin gerektiği şekilde yürümesini önlemektedir. İşte dava açmanın belli süreyle sınırlandırılması bu ihtiyaçtan kaynaklanmaktadır<sup>280</sup>. Dava hakkının süre itibariyle kısıtlanması sonucunda idari eylem ve işlemlerin verimliliği ve istikrarı sağlanmaktadır.

Hem kişilerin hak arama özgürlüklerinin kullanımı hem de idarenin eylem ve işlemlerinin hukuka uygunluğunun denetimi açısından, idari yargıda dava açma süreleri son derece önemli bir konuyu oluşturmaktadır. Kişiler için önemlidir, çünkü bu süreler hak düşürücü süreler olduğundan süreyi kaçıran, dava hakkını kaybetmektedir. Dava hakkının kaybedilmesiyle birlikte idare de yargısal denetimden kurtulmuş olmaktadır<sup>281</sup>.

Vergi yargılaması hukukunda davaların geçerli olarak açılacağı kanunla belirlenmiş sınırlı zaman kesitleri olarak tanımlanan dava açma süreleri<sup>282</sup>, İYUK'nun 7. maddesinde hüküm altına alınmıştır. Buna göre, özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde Danıştay'da ve idare mahkemelerinde altmış ve vergi mahkemelerinde otuz gündür.

Kanun hükmünde de belirtildiği gibi özel süreler bu genel kuralın dışında tutulmuştur. Örneğin, 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre, ihtiyati tahakkuk sonrası haklarında, ihtiyati haciz uygulamasına gidilmesi halinde, kişilerin ihtiyati tahakkuk miktar ve nedenlerine karşı dava açma süresi yedi gündür.

<sup>280</sup> Yılmaz Özbacı, **Vergi Davaları**, Oluş Yayıncılık, 1. Baskı, Mayıs, 2008, s.165.

<sup>281</sup> Bumin Doğrusöz, "Vergi Yargısında Dava Açma Sürelerinin Önemi", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:174, Haziran, 2007, s.31.

<sup>282</sup> Veysel Gümüş, "Vergi Yargılaması Hukukunda Süre ve İttıla Faktörü", **Ankara Barosu Dergisi**, Sayı:1, Ocak, 2013, s.206, <http://www.ankarabarusu.org.tr/siteler/ankarabarusu/tekmakale/2013-1/2013-1-9.pdf>, (Erişim Tarihi:12.05.2014).

## 1. Dava Açma Süresinin Başlaması

Vergi idaresi tarafından tesis edilen işlem veya eylemler nedeniyle ortaya çıkan uyuşmazlıkların dava konusu yapılabilmesi İYUK'nun 7. maddesi hükmü uyarınca belirli bir süre ile sınırlandırılmıştır. Bu dava açma süresinin geçirilmesi durumunda, idari işlem veya eylem hakkında dava açılmasına ilişkin bütün şartların mevcut olması durumunda dahi söz konusu uyuşmazlığın idari yargı organları nezdinde dava konusu edilmesi mümkün değildir. Bu nedenle dava açma süresini başlatan haller ile dava açma süresinin hesaplanmasına ilişkin usul ve esaslar, davanın süresinde açılması açısından büyük önem taşımaktadır<sup>283</sup>.

İYUK'nun 7/2 maddesine göre vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda dava açma süreleri;

- 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 günü;
- İdarenin dava açması gereken konularda ise ilgili merci veya komisyon kararının idareye geldiği tarihi;

- Adresleri belli olmayanlara özel kanunlarındaki hükümlere göre ilan yoluyla bildirim yapılan hallerde, özel kanununda aksine bir hüküm bulunmadıkça süre, son ilan tarihini izleyen günden itibaren onbeş günü;

- İlanı gereken düzenleyici işlemlerde dava süresi, ilan tarihini izleyen günden itibaren başlamaktadır<sup>284</sup>.

Gümrük Kanunu'nda düzenlenen itiraz prosedürü tamamlanmadan idari dava açma süresi işlemeyecektir. İYUK'nun 7. Maddesinde belirtilen hükümden hareketle, özel kanun olan Gümrük Kanununda belirtilen hükümlerin dikkate alınması gerekir. Buna göre, itiraz prosedürü tamamlandıktan ve gümrük idaresinin kesin ve yürütülmesi zorunlu kararı ilgisine tebliğ edildikten sonra, idari yargıda dava açma süresi başlayacaktır<sup>285</sup>.

<sup>283</sup> Cem Tekin (b), "Vergi Yargısında Ek Dava Açma Süresi Verilen Haller", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:154, Ekim, 2005, s.31.

<sup>284</sup> Turgut Candan, "Vergi uyuşmazlıklarının Yargı Yoluyla Çözümü (Veri uyuşmazlıkları, İdari İşlemler ve Dava Açma Süreleri)", [www.adanasmmmo.org/sempozyum/turgut\\_candan.doc](http://www.adanasmmmo.org/sempozyum/turgut_candan.doc), (Erişim Tarihi:12.05.2014).

<sup>285</sup> Kılıç, **a.g.e.**, s.231.

Konuya ilişkin bir Danıştay kararı, "... Vergi Mahkemelerinin göreve başlamasından sonra Gümrük Hakem Kurulunun görev alanına giren konularla ilgili olarak vergi mahkemeleri görevli kılındığına ve itiraz deyim, vergi mahkemesinde dava açılması anlamı taşıdığına göre, 1615 sayılı Yasada öngörülen itiraz yolları tüketildikten sonra otuz gün içinde vergi mahkemesinde dava açılması, 2577 sayılı Kanununun 7/1 maddesi hükmü gereği olmaktadır. Bu nedenle vergi mahkemesince 1615 sayılı Kanunda, itirazın Gümrük Hakem Kuruluna intikal ettirilmesi için öngörülen on beş günlük idareye başvuru süresinin, vergi mahkemesinde dava açma süresi olarak kabulü yerinde görülmemiştir. Yukarıda açıklanan nedenlerle işin esası incelenerek yeniden karar verilmek üzere temyiz konusu kararın bozulmasına..." şeklindedir<sup>286</sup>. Görüldüğü üzere, itiraz içinde idareye on beş günlük başvurusu süresi, vergi mahkemesinde dava açma süresi olarak kabul edilmemektedir.

## **2. Dava Açma Süresinin Hesaplanması**

2577 sayılı İYUK'nun 8. maddesinde dava açma sürelerinin hesaplanmasında uyulması gereken esaslar düzenlenmektedir. İYUK'nun 8. maddesine göre; süreler, tebliğ, yayın veya ilan tarihini izleyen günden itibaren işlemeye başlar. Tatil günleri süreye dâhildir. Ancak, sürenin son gününün tatil gününe rastlaması durumunda, süre tatili izleyen çalışma gününün bitimine kadar uzar. Kanunda belirtilen sürelerin bitmesi, çalışmaya ara verme zamanına rastlarsa, süre ara vermenin bittiği günü izleyen tarihten itibaren yedi gün uzamış sayılır.

## **F. Dava Açmanın Sonuçları**

Gümrük idaresi işlemlerine karşı dava açılmasında olduğu gibi tüm vergi davalarının açılması durumunda da bazı hukuksal sonuçlar doğmaktadır. Dava açılması ile birlikte meydana gelen hukuksal ilişkiden doğan sonuçların bir bölümü maddi hukuk bir bölümü de idare hukuku ile ilgisi bulunmaktadır.

## **1. Yürütmenin Durdurulması**

Yürütmenin durdurulması kararları, bir idari davada, davacının istemi üzerine, yargı yerinin bir idari işlem ya da yargı kararının uygulanmasını dava sonuna kadar ertelenmesi olarak tanımlanmaktadır. Başka bir anlatımla, yürütmenin durdurulması kararları, uyuşmazlığı neticeden çözümlenmeyen fakat davaya konu eylem veya işlemin

---

<sup>286</sup> Danıştay 7. Daire 15.05.1984 tarih ve E.1984/91, K.1984/1002 sayılı kararı, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr), (Erişim Tarihi: 12.05.2014).

tesirlerini nihai karara kadar askıda tutan, bir üst kurul yahut mahkeme nezdinde haklarında itiraz yapılabilir nitelikte, etkili idari yargı kararlarıdır<sup>287</sup>.

İYUK'nun 27/1-2. maddesine göre, Danıştay'da veya idari mahkemelerde dava açılması dava edilen idari işlemin yürütülmesini durdurmamaktadır. Ancak, Danıştay veya idari mahkemeler, idari işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkânsız zararların doğması ve idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi durumunda, gerekçe göstererek yürütmenin durdurulmasına karar verebilmektedir.

Kanunda sayılan belli şartların mevcut olması durumunda kanun koyucu yürütmenin durdurulmasını talep etme imkânını tanımıştır. Buna göre<sup>288</sup>;

- Telafisi güç ve imkânsız zarar doğması ve idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi gerekir.

- Yürütmenin durdurulması kararı istem üzerine verilir. Yönetmelik yargı yerleri kendiliğinden yürütmenin durdurulması kararını veremezler.

- Yürütmenin durdurulması ya dava dilekçesi ile birlikte veya dava açıldıktan sonra istemde bulunarak verilir.

- Yürütmenin durdurulması kararı verilen dosyalar öncelikle incelenir.

- Yürütmenin durdurulması kararları teminat karşılığında verilir. Ancak durumun gereklerine göre teminat aranmayabilir.

- Yürütmenin durdurulmasında özel tebligat yöntemi uygulanabilir. Tebligat süreleri kısaltılabilir, tebliğ memur eliyle yapılabilir.

Ancak İYUK'nun 27/1-2. Maddelerindeki durum vergi uyuşmazlıklarında farklılık arz etmektedir. Bunun için İYUK'nun 27/4. maddesine bakmak yerinde olacaktır. Anılan madde hükmüne göre, vergi mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durdurmaktadır. Görüldüğü gibi, vergi mahkemesinde dava açıldığında yürütme kendiliğinden durmaktadır<sup>289</sup>.

---

<sup>287</sup> Vahit Polatkan, "Yürütmenin Durdurulması Kararları", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:6, Haziran, 1993, s.10.

<sup>288</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı, **Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözülmesi**, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No:92, Mayıs, 2009, s.16.

<sup>289</sup> Yusuf Karagül (b), "Vergi Mahkemelerinde Yürütmeyi Durdurma İsteminde Bulunmayı Gerektiren Davalar, Şartları ve Sonuçları", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:128, Ağustos, 2003, s.143.



Vergi mahkemelerinde dava açıldığında yürütme kendiliğinden durmakla birlikte, bu kuralın da bazı istisnaları bulunmaktadır. Bunlar<sup>290</sup>,

- İşlemden kaldırılan vergi davası dosyaları için dava açılmakla daha önce durmuş olan tahsil işlemine yeniden devam edilir. Eğer işlemden kaldırılmış olan dosya için yürütmenin durdurulması kararı verilmiş ise bu karar da kendiliğinden hükümsüz kalır.

- İşlemden kaldırılan dosyanın yeniden işleme konulmasının tahsil işlemi üzerinde herhangi bir etkisi yoktur. Tahsil işlemine devam edilir. Bu gibi durumlarda tahsil işlemlerinden dolayı açılan davalar tahsil işlemini durdurmaz. Tahsil işleminin durdurulabilmesi için yükümlünün vergi mahkemesinden yürütmenin durdurulması kararı alması gerekir.

- İhtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine salınan mali yükümlülüklerle ilgili tahsil işlemlerinden dolayı açılan davalar tahsil işlemine durdurmaz. Ödemenin durması için mahkemeden ayrıca yürütmeyi durdurma kararı talep edilmelidir.

- Ödeme emirlerine karşı açılan davalarda da, yürütmeyi durdurma kararı alınmadıkça tahsil işlemi devam eder.

- Vergi ve benzeri mali yükümlülüklerle karşı vergi mahkemelerinde açılan dava nedeniyle tahsilât işlemlerinin durması, temyiz aşamasını kapsamaz. Temyiz aşamasında da tahsilâtın durması için üst yargı merciinin, ilk derece mahkeme kararının yürütülmesinin durdurulmasına karar verilmesi gerekir.

2577 sayılı İYUK'nun 27/7. madde hükmü "Yürütmenin durdurulması istemleri hakkında verilen kararlar; Danıştay Dava Daireleri'nce verilmişse konusuna göre İdari veya Vergi Dava Daireleri Kurullarına, bölge idare mahkemesi kararlarına karşı en yakın bölge idare mahkemesine, idare ve vergi mahkemeleri ile tek hakim tarafından verilen kararlara karşı bölge idare mahkemesine, çalışmaya ara verme süresi içinde ise idare ve vergi mahkemeleri tarafından verilen kararlara karşı en yakın nöbetçi mahkemeye veya kararı veren hakimin katılmadığı nöbetçi mahkemeye kararın tebliğini izleyen günden itibaren yedi gün içinde bir defaya mahsus olmak üzere itiraz edilebilir. İtiraz edilen

---

<sup>290</sup> Hasan Bak, "Vergi Davalarında Yürütmenin Durdurulması Üzerine", **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı:243, Mart, 2013.

merciler dosyanın kendisine gelişinden itibaren yedi gün içinde karar vermek zorundadır. İtiraz üzerine verilen kararlar kesindir.” şeklindedir<sup>291</sup>.

İtiraz başvurusunda bulunulabilmesi için, mahkemenin yürütmeyi durdurma istemini dava sonuna kadar kabul veya reddetmiş bulunması gereklidir. Her iki tür karara karşı da, itiraz yoluna gidilebilir. İstem kabulü hakkındaki karara davalı idare; reddi yolundaki karara ise davacı itiraz edebilir<sup>292</sup>.

Yürütmenin durdurulması kararı geriye yürür ve idare bu karara uymak zorundadır. İYUK’na göre; yürütmenin durdurulması kararını idare 30 gün içinde yerine getirmek zorundadır. Yürütmenin durdurulması kararının sonuçları aşağıdaki gibi özetlenebilir<sup>293</sup>:

- Kararın yerine getirilmesi; vergi davaları açısından yürütmenin durdurulmasına karar verilmiş ise vergi tahsil işlemlerine başlanmaz veya başlanılmış ise devam edilmez.

- Yürütmenin durdurulması kararı tahsil zamanaşımını keser.

- Yürütmenin durdurulmasına karar verildikten sonra, mahkeme nihai kararında idari işlemin hukuka uygunluğuna karar vererek davayı reddederse, idarenin kamu alacağına zamanında kavuşmaması nedeniyle uğradığı maddi kayıp için gecikme faizi alınır.

Konuya Gümrük Kanunu açısından bakıldığında, Kanunun 245/3. Maddesinde, alınan kararlara karşı idari yargı merciine başvurulması, bu kararın idare tarafından uygulanmasına engel oluşturmayacağı hükmüne yer verilmiştir. Ancak İYUK 27/3. Maddesinde de vergi mahkemelerinde vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması davaya konu olan işlemin tahsil işlemini durduracağı kurala bağlanmıştır. Burada oluşan çelişki yüzünden Anayasa Mahkemesi kararı ile İYUK’nun 27/3. Maddesine karşın, aynı hukuki durumda olan gümrük vergisi mükellefleri hakkında alınan kararlara karşı idari yargı merciine başvurulmasının gümrük idaresince alınan kararın uygulanmasına engel, Anayasa’nın 10. Maddesindeki eşitlik ilkesine aykırı

---

<sup>291</sup> Yusuf Karagül (a), “Danıştay’da Temyiz veya Bölge İdare Mahkemelerinde İtiraz İstemlerinde Yürütmenin Durdurulması”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:144, Aralık, 2004, s.187.

<sup>292</sup> Erdal Sönmez, “Vergi Yargısında Yürütmeyi Durdurma Müessesesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:162, Haziran, 2006, s.55.

<sup>293</sup> Hakan Kıvanç, “Vergi Yargısında Yürütmenin Durdurulması”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:53, Aralık, 2007, s.76.

olduğu gerekçesiyle söz konusu yasa hükmü iptal edilmiştir<sup>294</sup>. İptalle birlikte artık gümrük idareleri tarafından gerçekleştirilen vergi tarh etme ve ceza kesme işlemlerine karşı vergi mahkemesinde açılan davalarda işlemlerin yürütülmesi kendiliğinden duracaktır<sup>295</sup>.

Konuya ilişkin bir Danıştay kararında “... Uyuşmazlık, ihracatı teşvik belgesi kapsamında gümrük vergisinden muaf olarak teminat karşılığı ithal edilen eşya nedeniyle tahakkuk eden gümrük vergi ve resimlerinin ihracatın gerçekleşmemesi üzerine tahsili amacıyla yükümlü şirket adına ödeme emri düzenlenmesinden doğmuştur. Dosyanın incelenmesinden, ihracat taahhüdünün yerine getirilmemesi nedeniyle teşvik belgesinin iptal edildiği anlaşılmakta olup, yükümlü şirket tarafından söz konusu teşvik belgesinin iptali işlemine karşı dava açıldığı ileri sürülmekte ise de; bu işlemin yürütülmesinin durdurulduğu veya iptal edildiği yönünde herhangi bir iddia öne sürülmediği gibi, bu hususta bilgi ve belge de ibraz edilmediği anlaşılmıştır. Teşvik belgesinin iptaline yönelik işlem ortadan kaldırılmadığı sürece bu işlemin yürütülmesi zorunlu bulunduğundan, ithalat sırasında alınmayan ve tahakkuk ettiği halde ödenmemiş bulunan vergilerin tahsili için ödeme emri tanzim ve tebliğinde yasal isabetsizlik bulunmamaktadır. Açıklanan nedenlerle temyiz isteminin reddine, sonucu itibariyle yerinde görülen mahkeme kararının onanmasına...” şeklinde hüküm verilmiştir<sup>296</sup>.

Bir başka Danıştay kararı da “... Temyiz başvurusu; dahilde işleme izin belgesi ile ithal edilen buğdaya isabet eden gümrük vergi ve resimlerinin, anılan belgenin iptali üzerine, tahsili amacıyla düzenlenip tebliğ olunan ödeme emrini iptal eden Mahkeme kararının bozulması istemine ilişkindir. İYUK’nu 27/3. Maddesi hükmü gereği vergi mahkemelerinde tahsil işlemlerine karşı idari dava açılmasının, mahkemece yürütmenin durdurulmasına karar verilmedikçe, tahsilatı durdurma olanaklı değildir. Bu itibarla; 6183 sayılı Kanunun 37. Maddesine dayanılarak tesis edilen işleme karşı açılan davada yürütmenin durdurulması isteminde bulunulmaması sebebiyle, amme alacağının tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emrini; maddi olayın ve hukuki durumun yanlış

---

<sup>294</sup> Anayasa Mahkemesi 18.10.2005 tarih ve E.2003/7, k.2005/71 sayılı kararı, www.anayasa.gov.tr, (Erişim Tarihi:15.05.2014).

<sup>295</sup> Cahit Yerci (a), “Gümrük Kanunu’nun 245/3’üncü Maddesinin Anayasa Mahkemesi’nce İptali üzerine Bir Değerlendirme”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:212, Mayıs, 2006, ss.24-25.

<sup>296</sup> Danıştay 7. Daire 23.05.1996 tarih ve E.1995/1147, K.1996/2026 sayılı kararı, www.danistay.gov.tr, (Erişim Tarihi: 15.05.2014).

nitelendirilmesi ile iptal eden temyize konu kararda isabet görülmemiştir. Açıklanan nedenle, temyiz isteminin kabulüne; mahkeme kararının bozulmasına; bozma kararı üzerine mahkemece yeniden verilecek kararlar birlikte yargılama giderleri de hüküm altına alınacağından, bu hususta ayrıca hüküm tesisine gerek bulunmadığına...” şeklindedir<sup>297</sup>.

## 2. Zamanaşımı Süresinin Kesilmesi

Dava açılmasının maddi hukuk yönünden ortaya çıkardığı en önemli sonuçlardan biri, zamanaşımını kesmesidir. Dava açılmakla dava konusu olan hakkın zamanaşımına uğraması önlenmiş olur. Kamu hukuku alanındaki zamanaşımı özel hukukta kullanılan zamanaşımından nitelik olarak farklılık arz etmektedir. Özel hukukta kullanılan zamanaşımını mahkeme kendiliğinden dikkate alamaz. Buna karşın kamu hukukunda ve dolayısıyla da vergi hukukunda kullanılan zamanaşımı kamu düzeni ile ilgilidir; mahkeme kendiliğinden dikkate alır<sup>298</sup>.

Gümrük Kanunu 211/2, 212, 213/4, 214. maddelerinde zamanaşımı sürelerini, başlangıcını ve durma nedenlerini hükme bağlamıştır. Buna göre, gümrük yükümlülüğünün doğduğu olayla ilgili olarak dava açılması, kanunen ödenmemesi gereken gümrük vergisinin ödenmesi durumunda yükümlünün kanunda belirtilen nedenlere dayanarak bir ila üç yıl içinde gümrük idaresine müracaatı üzerine geri verilmesi veya kaldırılması zamanaşımı sürelerinin kesilmesine neden olur.

Konuya 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

<sup>297</sup> Danıştay 7. Daire 04.04.2001 tarih ve E.2000/1963, K.2001/1133 sayılı kararı, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr), (Erişim Tarihi: 15.05.2014).

<sup>298</sup> Kılıç, a.g.e., s.244.

vaki itirazın reddine dair işlemi, istemin özeti bölümünde yazılı gerekçeyle iptal eden mahkeme kararında sonucu itibariyle isabetsizlik görülmemiştir. Açıklanan nedenle, temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, sonucu itibariyle yerinde olan kararın bozulmasını gerektirecek nitelikte görülmediğinden, temyiz isteminin reddine...” şeklinde hüküm tesis edilmiştir<sup>299</sup>.

### 3. Derdestlik

Dava açılmakla, dava konusu olan uyuşmazlık, bir yargı yeri önünde “derdest”<sup>300</sup> hale gelmektedir ve dava görülmeye başlanmış olur. Bu durumda, aynı konuda, aynı nedene dayanarak, aynı taraflarca başka bir yargı yerinde, yeni bir dava açılması mümkün olmamaktadır. Başka bir yerde dava açılması halinde diğer tarafın derdestlik iddiasında bulunma hakkı mevcuttur. Bu savunma yerinde görülürse, mahkeme tarafından ikinci davanın açılmamış sayılmasına ve davanın reddine karar verilir. HUMK’nda düzenlenmiş olan derdestlik müessesesi, İYUK’nda yer almamıştır. Ancak, derdestlik durumunun idari yargıda ve dolayısıyla vergi yargısında bulunmadığı söylenemez<sup>301</sup>.

Derdestlik müessesesinin Usul hukukundaki önemi ise, konusu, tarafları ve nedeni aynı olan bir davada farklı yargı mercileri tarafından farklı karar verilmesini önlemektir. Çünkü ilk yargı mercilerinin aynı davanın diğer yargı mercilerinde görülmekte olduğunu takip edebilmeleri imkansızdır. Aynı konunun farklı mahkemelerde yargılanması, hem zaman kaybı ve mahkemelerin lüzumsuz işgali, hem de verilebilecek farklı kararlar nedeniyle yargıya olan güvenin sarsılmasına neden olur. Bu nedenle derdestlik iddiasının dikkate alınması ve dava açılmamış sayılmasına karar verilmesi gerekir<sup>302</sup>.

Danıştay’ın konuyla ilgili bir kararında, “... dosyanın incelenmesinden, ödeme emrine konu kaçakçılık cezalı banka ve sigorta muameleleri vergisi ile ilgili ihbarnamenin, ... tarihinde, davacının eşine tebliğ üzerine, ... Vergi Mahkemesinin ... esasına kayıtlı dosya ile dava açıldığı, dava derdest halde iken ... tarihinde söz konusu tarhiyatın kesinleştiğinden bahisle tahsili amacıyla işbu davaya konu ödeme emrinin

<sup>299</sup> Danıştay 7. Daire 30.05.2006 tarih ve E.2005/1122, K.2006/1928 sayılı kararı, www.danistay.gov.tr, (Erişim Tarihi: 15.05.2014).

<sup>300</sup> Derdest kelimesi, hukuki olarak görülmekte olan anlamına gelmektedir. Celal Işıklar, “İdari Yargıda Derdestlik”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:XVI, Sayı:1, 2012, s.66.

<sup>301</sup> Mehmet Yaşın, **Türk Vergi Yargısı ve Vergisel Uyuşmazlıkların Dava Yoluyla Çözümü**, Yaklaşım Yayınları, Eylül, 2006, ss.90-91.

<sup>302</sup> Bayraklı, **a.g.e.**, s.112.

düzenlenip tebliğ edildiği anlaşılmaktadır. Her ne kadar, mahkemece cezalı tarhiyatın terkinin istemiyle açılan dava reddedilmiş ve davacının yürütmenin durdurulması istemi Danıştay Yedinci Dairesince reddedilmiş ise de; ödeme emrinin düzenlendiği tarihte, cezalı tarhiyatın terkinin istemiyle açılan dava sonuçlanmadan, kesinleşen amme alacağından bahsedilmeyeceğinden, amme alacağının tahsili amacıyla ödeme emri düzenlenemeyeceği sonucuna varılmaktadır. Bu itibarla, ödeme emrine karşı açılan davayı reddeden mahkeme kararında yasal isabet görülmemiştir. Açıklanan nedenlerle, temyiz isteminin kabulüne; mahkeme kararının bozulmasına...” şeklinde hüküm verilmiştir<sup>303</sup>. Görüldüğü gibi, derdest hale gelen davada, başka bir yargı merciine başvurulması, bu davanın açılmamış sayılmasına neden olmaktadır.

#### **4. Hüküm Verme**

Dava açılması üzerine mahkemenin harekete geçmekle yükümlülüğü bulunmaktadır. Mahkeme önüne gelen davayı karar bağlamak zorundadır. 1982 Anayasasının 36. Maddesi hükmü uyarınca, hiçbir mahkeme görev ve yetkisi içindeki davaya bakmaktan kaçınamaz. Tersine bir davranış yargıcın sorumluluğunu gerektirir. Mahkeme görevsiz ya da yetkisiz olsa bile, önüne gelen davayı karara bağlamak zorundadır<sup>304</sup>.

#### **G. Davanın Görüşülmesi ve Karar**

İdare ve mükellef arasında meydana gelen vergi uyuşmazlığını ortadan kaldırmak için yetkili vergi mahkemesine verilen dava dilekçesi ile birlikte vergi davasının açılmasından sonraki aşama davanın görüşülmesi aşamasıdır. Uyuşmazlığa konu olan davanın görüşülmesinden sonra da davanın karara bağlanmasına geçilir.

##### **1. Davanın Görüşülmesi**

Yukarıda da belirtildiği gibi dava dilekçesinin verilip vergi davasının açılmasından sonra davanın görüşülmesine geçilmektedir. Davanın görüşülmesi belli aşamalardan geçerek tamamlanmaktadır.

##### **a. Dilekçe Üzerine İlk İnceleme**

Vergi mahkemelerine dava dilekçeleri ulaştığında, yukarıdaki işlemler yapıldıktan sonra mahkeme başkanı ya da görevlendireceği hâkim tarafından dilekçeler üzerinde ilk inceleme yapılır. Dilekçelerin incelenmesi, daha çok sekil yönünden bir

<sup>303</sup> Danıştay 7. Daire 22.12.1998 tarih ve E.1998/2457, K.1998/4688 sayılı kararı, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr), (Erişim Tarihi: 16.05.2014).

<sup>304</sup> Kılıç, **a.g.e.**, s.247.

incelemedir. İlk inceleme müessesesi, İdari Yargılama Usulüne has bir özelliktir. Bu müessese, kayda alınan dava dilekçelerinin sonraki işlemlere geçilmeden önce kimi yönlerden kanuna uygunlukları konusunda, ön incelemeye tabi tutulmaları anlamına gelmektedir<sup>305</sup>.

İYUK'nun 14. Maddesine göre, dilekçeler, idare ve vergi mahkemelerinde, mahkeme başkanının veya hakimin havalesi ile kaydolunur. Dilekçeler, Danıştay'da daire başkanının görevlendireceği bir tetkik hakimi, idare ve vergi mahkemelerinde ise mahkeme başkanı veya görevlendireceği bir üye tarafından;

- Görev ve yetki; mahkemelerin görev ve yetkisi kamu düzenine ilişkin olduğundan, taraflar görev veya yetki bakımından herhangi bir itirazda bulunmamış olmasa bile, mahkeme bu konuları kendiliğinden inceler.

- İdari merci tecavüzü; vergi mahkemeleri gibi yönetsel yargı yerlerinde dava açılmadan önce, yönetsel bir kuruluşa başvurulması yasa ile öngörülmüş ise, bu başvuru yerine getirilmeden dava açılması halinde, dava dilekçesinin görevli yönetsel kuruluşa gönderilmesine karar verilir.

- Ehliyet; genellikle “ehliyet” deyiminden davacı ve davalı olabilme ehliyeti anlaşılmaktadır. Vergi yargılaması usulünde kural olarak idare davalı, gerçek veya tüzel kişiler ise davacıdır. Ehliyet yönünden sakatlık belirlenirse, dava reddedilir.

- İdari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olup olmadığı incelenir. Vergi mahkemeleri dava konusu işlemin kesin ve zorunlu bir işlem olup olmadığını araştırır ve dava konusu işlemin kesin ve zorunlu bir işlem olmadığı anlaşıldığında idari davaya konu olmaması sebebiyle dava reddedilir.

- Süre aşımı; davanın süresinde açılıp açılmadığının ilk incelemede araştırılması gerekir. Dava açma süresi geçirildikten sonra açılmış olan dava mahkemece reddedilir.

- Husumet; davalının yanlış gösterilmesi durumunda mahkeme kendiliğinden, davacının yaptığı yanlışlığı düzeltir ve dava dilekçesinin gerçek davalıya tebliğ edilmesine karar verir.

- 3 ve 5. Maddelere uygun olup olmadıkları; vergi mahkemesi dava dilekçesinin usulüne uygun olup olmadığının, noksan posta ve harç giderlerinin tamamlanması, aynı dilekçe ile aynı şahsı ilgilendiren birden fazla işlem aleyhine veya birden fazla şahsı

---

<sup>305</sup> Enes Bir, **Vergi Uyuşmazlıkların Çözüm Yolları Uyuşmazlıkların Çözümünde Vergi Mahkemelerinin Rolü Sivas Vergi Mahkemesi İncelemesi**, Gaziosmanpaşa Üniversitesi, Sosyal Bilimler Fakültesi, Yüksek Lisans Tezi, Tokat, 2012, s.63.

ilgilendiren işlemten dolayı dava açma şartının var olup olmadığı hususlarını, yönlerinden sırasıyla inceler<sup>306</sup>.

Dilekçeler bu yönlerden kanuna aykırı görülmesi halinde durum; görevli daire veya mahkemeye bir rapor ile bildirilir. Tek hakimle çözümlenecek dava dilekçeleri için rapor düzenlenmez ve gereği hakim tarafından uygulanır. Dava dilekçeleri üzerinden yapılacak olan inceleme dilekçenin alındığı tarihten itibaren en geç on beş gün içinde sonuçlandırılır.

İlk incelemeyi yapanlar, bu noktalardan kanuna aykırılık görmezler veya daire veya mahkeme tarafından ilk inceleme raporu yerinde görülmezse, tebligat işlemi yapılır. İlk inceleme de belirlenebilecek hukuka aykırılıkların davanın daha sonraki safhalarında tespit edilmesi halinde de, davanın her safhasında ilk inceleme üzerine yapılabilecek işlemler yapılabilir ve buna göre karar verilebilir.

#### **b. İlk İnceleme Üzerine Verilecek Karar**

İlk incelemeye konu olan işlemler ve sonuçları İYUK'nun 14. ve 15. maddelerinde sıralanmıştır. Sıralamanın önemi, ilk incelemenin kanundaki bu sıralamaya harfiyen uyularak yapılmak zorunda olmasıdır. Yani, ilk incelemeyi yapacak olan yargıç, sıralamada daha önce yer alan kanuna ayrılığı görmemezlikten gelerek daha sonrakine göre karar veremez<sup>307</sup>. Örneğin, ehliyetsiz biri tarafından açılan davanın süre aşımı nedeniyle reddedilmesi imkansızdır.

İYUK'nun 15. Maddesine göre, Danıştay veya idare ve vergi mahkemelerince yapılan ilk inceleme sonucunda kanuna aykırılık tespit edilirse,

- Adli ve askeri yargının görevli olduğu konularda açılan davaların reddine;
- İdari yargının görevli olduğu konularda ise görevli veya yetkili olmayan mahkemeye açılan davanın görev veya yetki yönünden reddedilerek dava dosyasının görevli veya yetkili mahkemeye gönderilmesine;
- Dava ehliyetinin bulunmaması, idari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlemin bulunmaması, davanın süresi içinde açılmamış olması hallerinde davanın reddine,
- Davanın hasım gösterilmeden veya yanlış hasım gösterilerek açılması halinde, dava dilekçesinin tespit edilecek gerçek hasma tebliğine;

---

<sup>306</sup> Yaşın, **a.g.e.**, ss.99-104.

<sup>307</sup> Bilici, **a.g.t.**, s.57.



- Dava dilekçesinin kanuna uygun olmadığı ya da tek dilekçe ile dava açmanın mümkün olmadığı belirlenmesi halinde, dava dilekçelerinin kanuna uygun bir şekilde yeniden düzenlenmek veya eksiklikleri tamamlanmak; ehliyetli olan şahsın avukat olmayan vekili tarafından dava açılmış ise, otuz gün içinde bizzat veya bir avukat vasıtasıyla dava açılmak üzere dilekçelerin reddine;

- İdari merci tecavüzü halinde dilekçelerin görevli idari merciine verilmesine;  
karar verilir.

İYUK'nun 15/2-3-5. maddeleri hükmü uyarınca, dilekçelerin görevli mercie verilmesi halinde, Danıştay'a veya ilgili mahkemeye başvurma tarihi, görevli mercii başvurma tarihi olarak kabul edilmektedir. Dilekçelerin kanunun aradığı şekil şartlarına uygun olmadığı gerekçesi nedeniyle reddedilmesi sonucunda yeni dilekçeler için ayrıca harç alınmamaktadır. Ancak dilekçenin reddedilmesi üzerine, yeniden verilen dilekçelerde aynı yanlışlıklar yapıldığı takdirde davanın reddedilmesine karar verilir.

Anılan Kanunun 15/4. maddesine göre, ilk inceleme üzerine Danıştay veya vergi mahkemeleri tarafından verilen;

-İdari yargının görevli olduğu konularda davanın görev ve yetki yönünden reddine ilişkin kararlarla,

-Dava dilekçesinin gerçek hasma tebliğine ve

-Dava dilekçesinin kanuna uygun hale getirilmesine yönelik dilekçe ret kararlarına karşı herhangi bir yargı yoluna gitmek mümkün olmamaktadır. Buna karşılık, ilk inceleme üzerine verilecek diğer kararlara karşı kanun yoluna başvurulabilir.

### **c. Tebligat ve Cevap Verme**

Dava dilekçesinin ilgili yargı yerine verilmesinden ve ilk incelemenin tamamlanmasından sonra, dilekçe ve eklerinin davalıya tebliği ile vergi davasının yürütülmesine başlanmış olur<sup>308</sup>.

Tebliğat ve cevap verme işlemlerinin usul ve sürecine ilişkin düzenleme İYUK'nun 16. maddesinde ele alınmıştır. Buna göre, vergi davalarında tebligat ve tarafların birbirleri ile cevaplaşmaları süreci şu şekilde gerçekleşir<sup>309</sup>:

- Mahkeme ilk olarak dava dilekçesi ve eklerinin bir örneğini, davalı idareye tebliğ eder.

<sup>308</sup> Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, s.286.

<sup>309</sup> Kemal Akmaz, Öznur Akyol (b), "Vergi Uyuşmazlıklarını Yargısal Yolla Çözümü ve Yargılama Süreci", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:80, Mart-Nisan, 2007, s.192.

- Davalı idarenin bu tebliği izleyen 30 gün içerisinde vereceği savunma ise, davacıya tebliğ edilir.

- Davacı, davalı idarenin kendisine tebliğ edilen savunmasına karşı, yine savunmanın tebliği tarihinden itibaren 30 gün içinde, savunmaya karşı vereceği cevabı, mahkemeye sunar.

- Mahkeme, davacının savunmaya verdiği cevabı, davalı idareye tebliğ eder. Davalı idare, savunmaya cevabın kendisine tebliğinden itibaren yine 30 gün içinde ikinci savunmasını mahkemeye iletir.

- Davalı idarenin ikinci savunması da mahkemece davalıya tebliğ edilir. Davacının bu ikinci savunmaya karşı cevap verme hakkı yoktur. Ancak madde hükmündeki durum söz konusu olursa bir defaya mahsus olmak üzere süre uzatılmaktadır.

Vergi davalarında esas itibariyle tebligat ve cevap verme işlemleri, dava dilekçesinin davalıya, davalının birinci savunmasının ise davacıya tebliği ile başlamaktadır. Davacının savunmaya karşı cevabının davalıya, davalının ikinci savunmasının davacıya tebliği ile son bulmaktadır. Bunların sonucunda ise dava dosyası tekemmül etmiş (oluşmuş) olur. Taraflardan davacı dava dilekçesi ve birinci cevap dilekçesinde, davalı ise, iki savunma dilekçesinde olmak üzere ikişer defa hukuki neden ve gerekçelerini açıklama imkanını kullanmış olurlar<sup>310</sup>.

#### **d. Duruşma**

2577 sayılı Kanun'un 1/2. maddesine göre, Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinde yazılı yargılama usulü uygulanmaktadır ve inceleme evrak üzerinde yapılmaktadır.

Buna göre idari davalarda mahkeme kural olarak, tarafların yazılı iddia ve savunmaları ile bu iddia ve savunmaları desteklemek amacıyla sundukları belgeler ile ilgili yerlerden bizzat getirttiği belgeleri incelemek suretiyle davayı karara bağlamak durumundadır<sup>311</sup>.

Ancak, buna rağmen bazı hallerde dava sürecinde duruşma yapılabilmektedir. Duruşma, tarafların mahkeme önünde, sözlü olarak sav ve savunmalarını tekrarlamalarıdır. Duruşma, duruşmalara ilişkin esaslar ve duruşmalı işlerde karar

---

<sup>310</sup> Özbacı, a.g.e., s.402.

<sup>311</sup> Kızılot, Kızılot, a.g.e., s.456.

verilmesi konularında düzenlemelere İYUK'nun 17-19. maddeleri arasında yer verilmiştir<sup>312</sup>.

Türk Vergi Yargılaması'nda duruşma yapılması, yargılama taraflarının iddia ve savunmalarının daha iyi açıklanması, uyuşmazlığa konu maddi olayın aydınlatılması amacıyla yönelik olduğundan, hem tarafların tatmin edilmesi, hem de hakimin kanaatinin oluşumu açısından önem taşımaktadır<sup>313</sup>.

İYUK'nun 17. Maddesine göre, Danıştay ile idare ve vergi mahkemelerinde açılan iptal ve yirmibeşbin TL'nı aşan tam yargı davaları ile tarh edilen vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları toplamı yirmibeşbin TL'nı aşan vergi davalarında, taraflardan birinin isteği üzerine duruşma yapılmaktadır. Duruşma talebi, dava dilekçesi ile cevap ve savunmalarda yapılabilir. Yukarıda belirtilen kayıtlara bağlı olmaksızın Danıştay, mahkeme ve hakim kendiliğinden duruşma yapılmasına karar verebilir. Temyiz ve itirazlarda duruşma yapılması tarafların istemine ve Danıştay veya ilgili bölge idare mahkemesi kararına bağlıdır. Duruşma davetiyeleri duruşma gününden en az otuz gün önce taraflara gönderilir.

Tarafların usulüne uygun duruşma isteklerine rağmen, mahkemenin bu isteği dikkate almaksızın davayı duruşma yapmadan karara bağlaması, itiraz ve temyiz incelemeleri yönünden bir bozma nedeni oluşturmaktadır<sup>314</sup>. Duruşma isteği davacı tarafından, esas itibariyle, dava dilekçesinde yapılır. Davalının savunma dilekçesine verilen cevap dilekçesinde de duruşma istenmesi mümkündür. Davalının ise, ilk savunma dilekçesi veya ikinci karşı cevap dilekçesinde duruşma istemesi gerekir. Belirtilen aşamalardan sonra, duruşma talep edilemez<sup>315</sup>.

#### **e. Dosyaların İncelenmesi**

Vergi mahkemeleri, bakmakta oldukları davalara ilişkin her türlü inceleme ve araştırmaları kendiliklerinden yapmak durumundadırlar İdari yargı usulünde genel olarak geçerli kabul edilen bu ilkeye "re'sen araştırma ilkesi" adı verilmektedir<sup>316</sup>.

İYUK'nun 20/1. maddesine göre, Danıştay ile idare ve vergi mahkemeleri, bakmakta oldukları davalara ait her çeşit incelemeleri kendiliklerinden yapmaktadırlar.

---

<sup>312</sup> Yaşın, **a.g.e.**, s.107.

<sup>313</sup> Gamze Gümüşkaya, "Türk Vergi Yargılaması Hukuku'nda Duruşma", **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:LXVI, Sayı:2, s.16.

<sup>314</sup> Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, s.456.

<sup>315</sup> Özbacı, **a.g.e.**, s.410.

<sup>316</sup> Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, s.459.

Mahkemeler belirlenen süre içinde lüzum gördükleri evrakın gönderilmesini ve her türlü bilgilerin verilmesini taraflardan ve ilgili diğer yerlerden isteyebilirler. Bu husustaki kararların, ilgililerce, süresi içinde yerine getirilmesi mecburidir. Haklı sebeplerin bulunması halinde bu süre, bir defaya mahsus olmak üzere uzatılabilir.

21. maddeye göre, dilekçeler ve savunmalarla birlikte verilmeyen belgeler, bunların vaktinde ibraz edilmelerine imkan bulunmadığına mahkemece kanaat getirilirse, kabul ve diğer tarafa tebliğ edilir. Bu belgeler duruşmada ibraz edilir ve diğer taraf cevabını hemen verebileceğini beyan eder veya cevap vermeye lüzum görmezse, ayrıca tebliğ edilmez.

Ancak, istenen bilgi ve belgeler devletin güvenliğine veya yüksek menfaatlerine veya bunlarla birlikte yabancı devletlere de ilişkin ise, Başbakan veya ilgili bakan, gerekçesini bildirmek suretiyle, söz konusu bilgi ve belgeleri vermeyebilir. Verilmeyen bilgi ve belgelere dayanılarak ileri sürülen savunmaya göre karar verilemez.

Anılan Kanununun 20/5. maddesinde, Danıştay, bölge idare, idare ve vergi mahkemelerinde dosyalar, bu Kanun ve diğer kanunlarda belirtilen öncelik veya ivedilik durumları ile Danıştay için Başkanlar Kurulunca; diğer mahkemeler için Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca konu itibarıyla tespit edilip Resmi Gazete'de ilan edilecek öncelikli işler göz önünde bulundurulmak suretiyle geliş tarihlerine göre incelenir ve tekemmül ettikleri sıra dahilinde bir karara bağlanacağı ve bunların dışında kalan dosyalar ise tekemmül ettikleri sıraya göre ve tekemmül tarihinden itibaren en geç altı ay içinde sonuçlandırılacağı hüküm altına alınmıştır.

## **2. Karar**

Vergi davasına konu olan dosyanın usul ve esas yönünden incelenmesi yapıldıktan sonra, artık uyuşmazlığa konu dava dosyası esas yönünden karar verilebilir hale gelmiş olmaktadır. Davalar aşağıda açıklanacağı şekilde karara bağlanıp, kararların uygulanması aşamasına geçilmektedir.

### **a. Davaların Karara Bağlanması**

Yargılama sürecinde ilk inceleme, tebligat ve bilgi, belge toplama aşamaları tamamlandıktan sonra sıra gümrük vergisinden dolayı meydana gelen uyuşmazlığın çözümü olan esas karar aşamasına geçilmektedir.

Vergi uyuşmazlıklarının konusunu oluşturan olaylar aydınlandığında, meseleler sırasıyla oya konular ve mahkemece karara bağlanır. İYUK'nun 15. maddesinde sayılan

sebeplerle veya yargılama usulüne ilişkin konularda azınlıkta kalanlar için esası hakkında oy kullanırlar. Azınlıkta kalanların görüşleri, kararların atına yazılır. Özellikle vergi davalarında dava nedenleri, genellikle usul ve esasın ikisini birlikte ilgilendirir. Buna göre, ilk planda usule ilişkin anlaşmazlığın oylanıp karara bağlanması, esas hakkında oylamanın daha sonra yapılması gerekecektir. Esasa geçildiğinde de davacı itirazı, mükellefiyete, istisna ve muafiyete, matrahın tespit şekline, vergi nispetine vb. bulunabilir<sup>317</sup>.

Dava dosyasının oya sunulup karara bağlanmasından sonra sıra tutanakların düzenlenmesine gelmektedir. Bu konu İYUK'nun 23. Maddesinde hüküm altına alınmıştır. Buna göre, 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 saklanır<sup>318</sup>.

İYUK'nun 25. maddesinde kararların saklanması ve tebliği ile ilgili usul ve esaslar açıklanmıştır. Buna göre, kararın mahkeme başkanı ve üyeleri veya hakimi tarafından imzalı asıllarından biri, karar dosyasına, diğeri de dava dosyasına konur; mahkeme mührü ve başkan yahut hakim, Danıştay'da daire veya kurul başkanı veya görevlendireceği bir üye imzasıyla tasdikli birer örneği de taraflara tebliğ edilir.

Dava sonunda verilen kararın iki aslı kararı almış başkan ve üyelerce imzalanarak biri karar dosyasına diğeri dava dosyasına konur. Tek hakimle görülen davalarda, kararlar sadece hakim tarafından imzalanacaktır. Ayrıca taraflara tebliğ edilecek örnekler, mahkeme mührü ile mühürlenecek ve mahkeme başkanı veya tek hakimli davalarda hakim tarafından imzalanmak suretiyle onaylanacaktır. Danıştay'da onaylama, daire veya kurul başkanı yahut görevlendireceği üye tarafından yerine getirilecektir<sup>319</sup>.

---

<sup>317</sup> Özbalcı, a.g.e., s.415.

<sup>318</sup> Mehmet Yüce (a), "Vergi Mahkemelerinde Davanın Görüşülmesi ve Karara Bağlanması", **Bilanço Dergisi**, Sayı:126, Mayıs, 2010, <http://www.bursasmmmo.org.tr>, (Erişim Tarihi:20.05.2014).

<sup>319</sup> Özbalcı, a.g.e., s.419.

## **b. Kararların Uygulanması**

Kararların verilmesinden sonra İYUK'nun 28. maddesinde mahkeme ve Danıştay kararlarının uygulanmasına ilişkin esaslar düzenlenmiş bulunmaktadır. Buna göre;

- Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemelerinin esasa ve yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararlarının icaplarına göre idare, gecikmeksizin işlem tesis etmeye veya eylemde bulunmaya mecburdur. Bu süre hiçbir şekilde kararın idareye tebliğinden başlayarak otuz günü geçemez.

- Konusu belli bir miktar paranın ödenmesini gerektiren davalarda hükmedilen miktar ile her türlü davalarda hükmedilen vekalet ücreti ve yargılama giderleri, davacının veya vekilinin davalı idareye yazılı şekilde bildireceği banka hesap numarasına, bu bildirim tarihinden itibaren, birinci fıkrada belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde yatırılır. Birinci fıkrada belirtilen süreler içinde ödeme yapılmaması halinde, genel hükümler dairesinde infaz ve icra olunur.

- Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemeleri kararlarına göre işlem tesis edilmeyen veya eylemde bulunulmayan hallerde idare aleyhine Danıştay ve ilgili idari mahkemede maddi ve manevi tazminat davası açılabilir.

- Mahkeme kararlarının süresi içinde kamu görevlilerince yerine getirilmemesi hâlinde tazminat davası ancak ilgili idare aleyhine açılabilir.

- Vergi uyuşmazlıklarına ilişkin mahkeme kararlarının idareye tebliğinden sonra bu kararlara göre tespit edilecek vergi, resim, harçlar ve benzeri mali yükümler ile zam ve cezaların miktarı ilgili idarece mükellefe bildirilir.

- Tazminat ve vergi davalarında idarece, mahkeme kararının tebliğ tarihi ile ödeme tarihi arasındaki süreye ve 6183 sayılı Kanununun 48. maddesine göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanacak faiz ödenir. Ancak mahkeme kararının davacıya tebliği ile banka hesap numarasının idareye bildirildiği tarih arasında geçecek süre için faiz işlemez.

## **c. Kararların Açıklanması**

Bir mahkeme kararının hüküm bölümünün belirsiz olması, gerekçe ile hüküm bölümü arasında bir çelişkinin bulunması ya da birbirine aykırı hususlar içermesi durumlarında, mahkemenin, kararın hüküm kısmındaki ifadeleri kullanmadaki asıl

amacının ortaya çıkarılması için davanın taraflarınca başvuru hukuksal yola kararların açıklanması adı verilmektedir<sup>320</sup>.

Vergi yargı organları tarafından görülmekte olan bir dava ile ilgili olarak verilen kararların, tam ve zamanında uygulanabilmesi için kararın hüküm bölümünün hiçbir duraksamaya yer vermeyecek açıklıkta olması gerektiği gibi hüküm fıkrasının tam olarak anlaşılabilmesi durumunda, söz konusu kararın gereklerinin yerine getirilebilmesi için kararın açıklanmasına ihtiyaç duyulmaktadır. Kararların açıklanması İYUK'nun 29. maddesinde düzenlenmiş olup; Danıştay, bölge idare, idare ve vergi mahkemeleri tarafından verilen kararların açık olmaması ya da birbirine aykırı hüküm fıkraları taşıması durumunda, taraflardan biri kararın açıklanmasını veya aykırılığın giderilmesini talep edebilmektedir. Buna göre tarafların mahkeme, daire veya kurul kararları hakkında açıklama talep edebilmeleri için; kararların yeterince açık olmaması veya birbirine aykırı hüküm fıkraları içermesi gerekmektedir<sup>321</sup>.

Vergi yargı organları tarafından esasa ilişkin olarak verilen kararların yanı sıra, mahkemeler tarafından verilen ara kararları<sup>322</sup>, yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararlar ve yargılamanın yenilenmesi veya kararın düzeltilmesi talebi üzerine verilen kararlar hakkında da açıklama isteğinde bulunulabilmektedir<sup>323</sup>.

Açıklama müessesesinin amaçları; kararın belirsiz ve açık olmayan taraflarını veya birbirine aykırı görülen hüküm fıkralarını ortadan kaldırmak ve onun gerçek anlamını ortaya çıkarmak suretiyle yerine getirilmesini kolaylaştırmak, böylelikle kararın gerçek anlamından başka yorumlanması ile anlamının değiştirilmesini önlemektir<sup>324</sup>.

İYUK'nun 29. maddesi hükmü gereğince kararın açıklanması ve aykırılığın giderilmesi, kararın yerine getirilmesine kadar istenebilir. Aksi takdirde kararların gereğinin yerine getirilmesinden sonra açıklama talebinde bulunulması mümkün değildir.

---

<sup>320</sup> Nihat Toktaş, “İdari Yargı Yerlerince Verilen Kararların Açıklanması (Tavzini)”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı:18, Ocak, 2005.

<sup>321</sup> Cem Tekin (a), “Vergi Yargı Organları Tarafından Verilen Kararların Kanun Yolları Dışında İncelenmesi”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı:3, Ekim, 2003.

<sup>322</sup> Ara Karar, mahkemelerde verilen, ancak davayı sona erdirmeyen yani mahkemenin dava dosyasından elini çekmesini gerektirmeyen, soruşturmayı kolaylaştıran ve sonuç hazırlayan, geçici olarak alınması gerekli görülen kararlardır. Hülya Gürsoy, **Hukuk Dili ve Adli Yazışmalar**, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No:2235, Açıköğretim Fakültesi Yayını No:1234, 4. Baskı, Eskişehir, Kasım, 2013, ss.73-74.

<sup>323</sup> Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, s.468.

<sup>324</sup> Toktaş, **a.g.m.**

Vergi yargı organları tarafından verilen kararlar hakkında, davanın taraflarınca açıklama talebinde bulunulabilir. Bununla birlikte, üçüncü şahısların davaya katılmış olması durumunda, davaya katılanların hakkı veya borcu davanın sonucuna bağlı olması nedeniyle açıklama talebinde bulunmaları mümkündür. Kararın açıklanması talebi, esas kararı vermiş olan mahkemeye yapılır. Aksi takdirde esas kararı veren yargı organı dışındaki mahkeme, kurul veya daireye yapılan açıklama veya aykırılığın giderilmesi taleplerinin incelenmesi mümkün değildir. Açıklama talebini müteakiben kararı veren mahkeme tarafından yapılan inceleme sonunda, kararın yeterince açık ve anlaşılabilir olması nedeniyle açıklama talebinin yersiz olduğuna kanaat getirirse talebi reddetmektedir. Bununla birlikte, açıklama talebine konu kararın açık olmadığını veya birbiriyle çelişik hüküm fıkralarını tespit ederse açıklama ya da aykırılığın giderilmesine karar vermektedir<sup>325</sup>.

#### **d. Yanlışlıkların Düzeltilmesi**

İYUK'nun 30. maddesi uyarınca, tarafların ad ve soyadları, sıfatları ve iddialarının sonucuna ilişkin yanlışlıklar ve hüküm fıkrasında hesap hataları bulunması durumunda söz konusu yanlışlıkların düzeltilmesi, kararı veren mahkemeden bir dilekçe ile istenebilmektedir. Açıklama ve yanlışlıkların düzeltilmesine ilişkin taleplerin, karşı taraf sayısından bir fazla olacak şekilde hazırlanacak dilekçelerle yapılması gerekmektedir.

Anılan madde hükmü uyarınca düzeltilmesi talep edilebilecek yanlışlıklar şunlardır<sup>326</sup>;

- Tarafların adı, soyadı ve unvanlarında yapılan yanlışlıklar,
- Tarafların iddiaları sonucuna ilişkin yanlışlıklar,
- Kararın hüküm fıkrasındaki hesap yanlışlıkları,
- Diğer maddi olarak nitelendirilebilecek yanlışlıklar.

Bununla birlikte, hukuksal nitelikli yanlışlık iddialarının, yanlışlıkların düzeltilmesi yolu ile giderilmesi mümkün olmamaktadır. Bu tür yanlışlık iddiaları; temyiz, itiraz, kararın düzeltilmesi ve yargılamanın yenilenmesi yolları kullanılarak yargı mercilerine getirilebilir<sup>327</sup>.

<sup>325</sup> Tekin (a), **a.g.m.**

<sup>326</sup> Özbacı, **a.g.e.**, s.427.

<sup>327</sup> Erdal Sönmez, Garip Ayaz, "Vergi Yargısı Kararlarının Açıklanması ve Yanlışlıkların Düzeltilmesi Talebi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:214, Haziran, 1999, s.104.



Vergi yargı organları tarafından verilen kararlar hakkında başvurulabilecek yanlışlıkların düzeltilmesi yoluna başvurma süresine ilişkin olarak İYUK'un 30. maddesinde herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Tarafların her zaman yanlışlıkların düzeltilmesi talebinde bulunabilmeleri mümkündür. Anılan Kanunun 30/2. maddesinden hareketle taraflara, mahkeme kararlarının yerine getirilmesinden sonra dahi yanlışlıkların düzeltilmesi talebinde bulunabilme imkanı tanınmıştır.

Yanlışlıkların düzeltilmesi talebinde usul olarak Kanunun 29. maddesinin hükümleri uygulanmaktadır. Buna göre taraflar, yanlışlığın düzeltilmesi talebini bir dilekçe ile kararı vermiş olan yargı merciine ileteceklerdir. Dilekçe sayısı karşı taraf sayısından bir fazla olarak düzenlenecektir. Mahkeme gerekli görürse, dilekçenin bir örneğini belirleyeceği süre içinde cevap vermek üzere karşı tarafa tebliğ edecek, cevap iki nüsha olarak mahkemeye sunulacaktır. Cevap yazısının bir örneği, yanlışlığın düzeltilmesi talebinde bulunan tarafa mahkemece gönderilir. Anılan sürecin tamamlanmasıyla birlikte yanlışlıkların düzeltilmesi talebi mahkemece karara bağlanır. Yanlışlıkların düzeltilmesine karar verilirse, düzeltme ilamın altına yazılır<sup>328</sup>.

Yanlışlıkların düzeltilmesi talebi esas itibarıyla karardaki maddi hataların düzeltilmesi ve bu suretle kararların yerine getirilmesinde karşılaşılabilecek sorunları gidermeye yönelik olduğu için, yanlışlığın düzeltilmesine ilişkin olarak verilen yargı kararlarının temyiz edilmesi söz konusu olmamaktadır<sup>329</sup>.

#### **H. Vergi Davasının Sonuçları**

Vergi davasının açılması üzerine mahkeme harekete geçerek önüne gelen davayı karara bağlamakla yükümlüdür. Nitekim 1982 Anayasasının 36. Maddesinde, hiçbir mahkeme görev ve yetkisi içinde davaya bakmaktan kaçınamaz hükmüne yer verilmiştir. Davanın yüzüstü bırakılması, "hakkı yerine getirmekten kaçınma" anlamına gelmektedir. Mahkemelerden adil karar vermelerinin yanı sıra davayı hızlı bir şekilde sonuçlandırmaları da beklenmektedir.

Vergi mahkemesi kararlarının sonuçlarını davanın yükümlü ya da vergi dairesi tarafından açılmış olması, lehte ya da aleyhte sonuçlanması ihtimallerine göre incelemekte yarar vardır<sup>330</sup>.

---

<sup>328</sup> Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, s.471.

<sup>329</sup> Ayaz, Sönmez, **a.g.m.**, s.105.

<sup>330</sup> Kırbaş, **a.g.e.**, s.183.

Mükellef tarafından açılan dava kabul edildiği takdirde (ki, bu idarenin tesis ettiği işlemin hukuka aykırı olduğunun tespitidir) vergi dairesinin işlemi iptal edilir. Girişilen tarhiyat işlemi ortadan kaldırılır. Terkin işlemi gerçekleştirilir. Ödenmiş bir vergi varsa iade edilir. Haciz işlemi söz konusu ise kaldırılır<sup>331</sup>. Vergi dairesince açılan dava kabul edildiği takdirde takdir ve tadilat komisyonlarınca yapılan değerlendirme geçersiz kalmaktadır.

Davanın mükellef aleyhine sonuçlanması halinde ise tarh edilen vergi veya cezası tahakkuk eder. Mükellefin ödenecek aşamaya gelmiş olan vergisinin süreleri geçen taksitlerin ihbarnamenin tebliği tarihinden başlayarak bir ay içinde ödenmesi gerekir. Ayrıca dava konusu yapılan verginin ödenmemiş kısmına kendi vergi konularında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden başlayarak yargı organı kararının tebliğine kadar geçen süreler için 6138 sayılı Kanun'a göre saptanan gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanır. Bu faizde aynı süre içinde ödenir. Bu hüküm verginin ödenmesini geciktirmeyi hedefleyen girişimleri caydırmaya yöneliktir. Bu faizden kurtulmak için mükellefler isterlerse tahsili duran vergi ve cezaları davanın devamı sırasında kısmen veya tamamen ödeyebilirler<sup>332</sup>.

Vergi mahkemesince uyuşmazlık konusu vergi, resim, harçlar ve benzeri mali yükümlerin kısmen onanması kısmen terkin edilmesi durumunda, mahkemece onanan kısım, vergi dairesince ikinci ihbarname düzenlenerek mükellefe tebliğ edilir ve tebliği tarihinden itibaren bir ay içinde ödenmesi istenir<sup>333</sup>.

Vergi mahkemesi tarafından takdir komisyonu kararlarına karşı açılan davaların, idare lehine sonuçlanması durumunda ise, komisyon kararları geçersiz hale gelmektedir. Vergi mahkemeleri vergi dairelerince yapılan tarhiyat ve kesilen cezalarla takdir komisyonu kararlarında yer alan matrahları değiştirme ve hüküm fıkrasında matrah belirleyebilme yetkisine sahiptirler. Bu nedenle bu gibi durumlarda, vergi dairelerinin hesaplamaları mahkeme kararına göre yapılacaktır. Davacının kısmen haklı çıkması halinde ise, tarh ve ceza kesme işleminin ya da takdir komisyonu kararının kısmen iptali

---

<sup>331</sup> Karakoç (a), **a.g.e.**, s.298.

<sup>332</sup> Ulupınar, **a.g.t.**, s.69.

<sup>333</sup> Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, s.466.

söz konusu olmakta ve vergi dairesi yeniden bir işlem tesis etmeden mahkeme kararına göre hesapladığı vergi ve cezaları mükellefe bildirmekle yetinecektir<sup>334</sup>.

#### **IV. VERGİ YARGILAMASINDA KANUN YOLLARI**

Vergi yargılamasında vergi mahkemesince uyuşmazlık nihai olarak hükme bağlandıktan sonra mahkemenin somut olayda hukuka uygun bir şekilde adil bir karar verip vermediğinin denetiminde ve hukuk kurallarının uygulanmasında birliği sağlama ve hukukun oluşturulmasına katkıda bulunmak için ve de kanunun objektif iradesinin ortaya koyulabilmesi için kanun yolu müesseseleri hukukumuzda yer almaktadır<sup>335</sup>.

Kanun yolu, davanın taraflarına haklarını koruması için tanınan hukuksal bir yoldur. Bu yol ile yanlış olarak sonuca ulaştığı ileri sürülen yargı kararlarının yeniden incelenmesi ve değiştirilmesi sağlanmaktadır. Kanun yolları, esas olarak olağan ve olağanüstü kanun yolu olmak üzere iki grupta toplanmaktadır.

##### **A. Olağan Kanun Yolları**

Olağan kanun yolları, yargı organlarınca verilen nihai kararların kesinleşmesine engel olan kanun yolu olarak tanımlanmaktadır. Vergi mahkemesinin kararı iki şekilde kesinleşmektedir. İlki, kanun yoluna başvuru süresinin geçirilmesiyle birlikte, ikincisi ise, kanun yoluna başvuruyla üst yargı organının karar vermesiyle kesinleşmektedir<sup>336</sup>. Vergi yargılaması hukukunda olağan kanun yolları olarak itiraz, temyiz ve kararın düzeltilmesi yer almaktadır.

##### **1. İtiraz**

İYUK'nun "Kararlara Karşı Başvuru Yolları" başlığını taşıyan üçüncü bölümü olağan kanun yollarının ilki olan itiraz ile başlamaktadır. İdari ve vergi mahkemelerini bu maddede belirtilen konular hakkında verdikleri kararlar ile tek hakimle verdikleri kararlarına karşı, kanunlarda aksine hüküm bulunsa bile mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki bölge idare mahkemesine itiraz edilecektir.

İtiraz yolunu, temyiz yolundan ayıran en önemli özellik, bölge idare mahkemelerinin bozma kararı vererek, dosyayı ilgili mahkemeye geri gönderme olanağının bulunmamasıdır. Buna göre, bölge idare mahkemeleri, itiraz üzerine hukuka

<sup>334</sup> Abidinov, **a.g.t.**, s.161.

<sup>335</sup> Ramazan Çağlayan, **İdari Yargıda Kanun Yolları**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2002, s.21.

<sup>336</sup> Tosuner, Arıkan, **a.g.e.**, s.201.

aykırı bulduğu kararı bozduğunda kendisi gerekli tahkikatı yaparak, esas hakkında yeniden karar verir ve bu verilen karar kesindir<sup>337</sup>.

#### **a. İtirazın Süresi ve Şekli**

İdare ve vergi mahkemelerini tek hakimle verdikleri kararlara karşı bölge idare mahkemelerinde yapılacak itirazın süresi otuz gündür. Bu süre idare veya vergi mahkemesi kararının tebliği edildiği tarihi izleyen günden başlar. Otuzuncu günün çalışma saati sonunda dolar<sup>338</sup>. Davanın süresinde açılmaması durumunda İYUK'nun 15/1. maddesi hükmü gereği dava açılmamış sayılacaktır.

İtirazın yapılış şekline gelince, 2577 sayılı Kanun 45/3. maddesinde temyizın usul ve şekillerine tabi olacağını hüküm altına almıştır.

Buna göre, vergi mahkemesi tarafından aleyhine karar verilen taraf bizzat kendisi veya kanuni temsilcisi ya da vekili aracılığıyla itirazda bulunabilir. İtiraz istemleri bölge idare mahkemesi başkanlığına hitaben yazılmış dilekçeler ile yapılmaktadır. İYUK'nun 3. maddesinde düzenlenen dilekçede bulunması gereken unsurlar burada da geçerlidir. İtiraz dilekçesi, İYUK'nun 3, 45 ve 48. maddeleri uyarınca, itiraza konu kararı veren vergi mahkemesine (veya idare mahkemesine) verilir. Ancak, dilekçenin İYUK'un 4. maddesinde gösterilen yerlere verilmesi de mümkündür<sup>339</sup>.

İYUK'un 45/3 ve 48/6. maddelerine göre; itiraz dilekçesi verilirken gerekli harç ve giderlerin tamamının ödenmemiş olması halinde, kararı veren mahkeme tarafından onbeş günlük süre içerisinde eksikliklerin tamamlanması, aksi halde itirazdan vazgeçilmiş sayılacağı hususu itiraz edene yazılı olarak bildirilir. Verilen süre içinde harç ve giderler tamamlanmadığı takdirde mahkeme, karara itiraz edilmemiş sayılmasına karar verir.

Ayrıca, temyize ilişkin 48/3. maddede düzenlenen, dilekçelerin karşı tarafa tebliği, karşı tarafın cevap vermesi, cevap dilekçesinde temyiz talebinde bulunma gibi kurallar da itiraz usulünde uygulanır.

---

<sup>337</sup> Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, s.551.

<sup>338</sup> Özbalcı, **a.g.e.**, s.475.

<sup>339</sup> Mehmet Batun (a), "Türk Vergi Yargısında Olağan Kanun Yolları I", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:202, Ekim, 2009, s.63.

## **b. İtirazın Nedenleri**

İYUK, itiraz için belli nedenler göstermemiş ise de, aynen temyizde olduğu gibi, görev ve yetki dışında davaya bakılmış olması, hukuka aykırı karar verilmiş ve usul hükümlerine uyulmamış olması yönlerinden vergi mahkemesi kararlarına karşı itiraz edilebileceği düşünülmektedir<sup>340</sup>.

2577 sayılı Kanunun 49/1. maddesinin, temyiz dolayısıyla itirazın nedenlerini üç noktada birleştirmiştir. Bu nedenler;

- Görev ve yetki dışında bir işe bakılmış olması,
- Hukuka aykırı karar verilmesi,
- Usul hükümlerine uyulmaması şeklinde sayılmıştır.

## **c. İtiraz Başvurusunun Bölge İdare Mahkemesinde İncelenmesi ve Karar**

Vergi yargılaması usulünde, davalara ilişkin gerekli olan inceleme ve araştırmalar için re'sen araştırma ilkesi geçerlidir. Bölge idare mahkemesi de itiraz incelemesi yaparken, taraflarca ileri sürülmüş olsun veya olmasın önemli olguların aydınlatılması için gerekli olan delilleri kendiliğinden toplamakla yükümlüdür.

Mahkemenin gerekli incelemeyi yaptıktan sonra üç tür karar vermesi mümkündür. İYUK'nun 45/4. maddesinde sayılmıştır. Bunlar sırasıyla, vergi mahkemesi kararının onanması, kararın bozularak bölge idare mahkemesince işin esası hakkında karar verilmesi ile bölge idare mahkemesince kararın bozulması ve yeniden karar verilmek üzere vergi mahkemesine gönderilmesi şeklindedir.

- Vergi mahkemesi kararının onanması: Bölge idare mahkemesi itiraz başvurusu neticesinde vergi mahkemesinin kararının yukarıda sayılan itiraz nedenlerinden herhangi birisine aykırı olmadığını saptayarak kararı usul ve hukuka uygun bulursa onar. İYUK'un 45/5 maddesi uyarınca bölge idare mahkemesinin onama kararı kesindir<sup>341</sup>.

- Bölge İdare Mahkemesinin Kararı Bozması ve İşin esası Hakkında Karar Vermesi: Bölge idare mahkemesi, vergi mahkemesi kararını kısmen veya tamamen hukuka aykırı bulduğu takdirde, kararı kısmen yada tamamen bozar ve kural olarak işin esası hakkında karar verir. Başka bir anlatımla ilke olarak bölge idare mahkemesi,

<sup>340</sup> Ali Çatal, **Türk Vergi Yargısı Sisteminde Kanun Yolları**, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Isparta, 2002, s.50.

<sup>341</sup> Volkan Eren, **Türkiye'de Vergi Uyuşmazlıkları ve Yargısal Çözüm Yolları**, Trakya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Edirne, Aralık, 2006, ss.42-43.

bozduğu karara ilişkin dava dosyasını vergi mahkemesine geri göndermeyip, işin esası hakkında karar vermek zorundadır<sup>342</sup>.

Maddi olaylar hakkında edinilen bilgi yeterli görülürse veya itiraz sadece hukuksal noktalara ilişkinse veya itiraz olunan karardaki maddi yanlışlıkların düzeltilmesi mümkünse; işin esası hakkında da karar verebilir. Bu uyuşmazlıkların kısa sürede çözümlenmesinde yararlıdır. Bölge idare mahkemelerinin kararları kesindir. Bu kararlara karşı temyiz yoluna gidilemez<sup>343</sup>.

Bozulan karardaki maddi olgular hakkında elde edilen bilgiler yeterli değilse veya dosyadaki belge ve bilgilere göre karardaki maddi yanlışlığın hemen düzeltilmesi imkanı yoksa, bu hallerde bölge idare mahkemesi nihai kararı verilebilmesi için ilk derece mahkemesinin kararı çözümlerken yaptığı inceleme, araştırma ve soruşturmaya ek inceleme, araştırma ve soruşturma yapabilir<sup>344</sup>.

- Bölge İdare Mahkemesinin Kararı Bozması ve Dosyayı Vergi Mahkemesine Geri Göndermesi: Özellikle bazı durumlarda ise, bölge idare mahkemesi ilk derece mahkemesinin kararını bozmakla birlikte, işin esası hakkında kararı vermez ve dava dosyasını ilk derece mahkemesine geri gönderir. Buna göre itiraza konu edilen vergi mahkemesi kararlarının, İdari Yargılama Usulü Kanununun 15. Maddesi gereğince ilk inceleme üzerine verilen kararlardan olması veya görevsiz olarak davaya bakan hakim tarafından verilmiş bulunması durumlarında, bölge idare mahkemesi kararı bozarak, dosyayı vergi mahkemesine geri gönderir<sup>345</sup>.

İYUK'nun 52/1. maddesine göre, itiraz yoluna başvurulmuş olması, hakim, mahkeme veya Danıştay kararlarının yürütülmesini durdurmaz. Ancak, bu kararların teminat karşılığında yürütülmesinin durdurulmasına temyiz istemini incelemeye yetkili Danıştay dava dairesi, kurulu veya itirazı incelemeye yetkili bölge idare mahkemesince karar verilebilir. Davanın reddine ilişkin kararların temyizi halinde, dava konusu işlem hakkında yürütmenin durdurulması kararı verilebilmesi 27. maddede öngörülen koşulun varlığına bağlıdır.

---

<sup>342</sup> Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, s.583.

<sup>343</sup> Baki, **a.g.t.**, s.63.

<sup>344</sup> Ulupınar, **a.g.t.**, s.72.

<sup>345</sup> Çatal, **a.g.t.**, s.55.

## 2. Temyiz

Temyiz, ilk derece vergi yargısı organlarının kurul halinde verdikleri nihai, fakat kesinleşmemiş kararlara karşı, karların hukuka uygunluk denetiminin sağlanması amacıyla denetim mahkemesine yapılan olağan bir kanun yolu başvurusudur<sup>346</sup>.

Bir başka tanıma göre temyiz, bir mahkeme hükmü ve bu hükmün yer aldığı durumun hukuki açıdan, yüksek mahkemede bir kez daha görülmesi imkanını sağlayan kanun yoluna denilmektedir<sup>347</sup>.

Temyiz, İYUK'nun 46. maddesinde hüküm altına alınmıştır. Buna göre, Danıştay dava daireleri ile idare ve vergi mahkemelerinin nihai kararları, başka kanunlarda aksine hüküm bulunsa dahi Danıştay'da temyiz edilebilmektedir. Ayrıca özel kanunlarında aksine hüküm bulunduğu hallerde dahi, Danıştay dava daireleri ile idare ve vergi mahkemelerinin nihai kararlarına karşı da Danıştay'da temyiz yoluna başvurulabilmektedir.

Temyiz yeri yeniden bir yargılama yeri değildir. Temyiz yolunda hüküm mahkemesince incelenen olgular, kural olarak, yeniden inceleme konusu yapılamaz. Temyiz incelemesinde işin maddi yönü ile değil, hukuki yönün ile ilgilenilmektedir. Çünkü, ilk derece mahkemesinde uyuşmazlık konusu olay yargılandığı halde, temyiz incelemesinde mahkemenin kararı yargılanır. Bu bağlamda, kararın hukuka ve usule uygun olarak verilip verilmediği araştırılır. Fakat karardan sonra orta çıkan ve hükmü etkileyecek nitelikte olan olgular temyiz aşamasında da ileri sürülebilir<sup>348</sup>.

### a. Temyiz Edilemeyecek Kararlar

İdare ve vergi mahkemelerinin tek hakimle verdiği kararlara karşı, Danıştay'da temyiz yoluna başvurulamaz. İYUK'nun 45. maddesinde sayılan uyuşmazlıklarla ilgili nihai kararlara karşı bölge idare mahkemelerine itiraz edilebileceğini belirtmiş; ayrıca, 47. madde ise "İdare ve vergi mahkemelerinin itiraz yolu açık olan kararları temyiz edilemez." hükmü getirilmiştir<sup>349</sup>.

Temyiz edilemeyecek diğer bir kararda, yürütmenin durdurulması talebi üzerine verilen kararlardır. Yürütmenin durdurulması istemleri hakkındaki kararlar, yargılama

---

<sup>346</sup> Yusuf Karakoç (b), **Vergi Sorunlarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2007, s.206.

<sup>347</sup> Court of Appeal Rules, Release No:19, August, 2012, p.5, <http://www.qp.gov.sk.ca/document/English>, (Erişim Tarihi: 28.05.2014).

<sup>348</sup> Bilici, **a.g.t.**, s.76.

<sup>349</sup> Mehmet Emin Akgül, **İdari Yargılama Usul Hukukunda Temyiz**, Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2004, s.53.

sürecinde verilen ara karar niteliği taşıyan kararlardan olması nedeniyle temyize konu edilemez. Nihai karar niteliği taşımayan ara kararları, usulüne aykırı bir biçimde düzenlenen dilekçenin reddine ilişkin kararlar, mahkemenin kendisini yetkili görmemesi üzerine verilen davanın yetki yönünden reddine ve dosyanın yetkili mahkemeye gönderilmesine ilişkin kararlar, uyuşmazlığı esastan çözmeye yönelik olmadıklarından temyize konu edilmeleri mümkün değildir<sup>350</sup>.

### **b. Temyiz Süresi**

Genel olarak ilk derece mahkemelerince verilen nihai kararların üst mahkemece hukuka uygunluk bakımından denetlenmesi olarak tanımlanan idarî yargı alanındaki en önemli olağan yasa yolu olan temyiz yolunda<sup>351</sup> süre, İYUK'nun 46/2. maddesine göre, genel olarak 30 gündür.

Ancak, VUK'nun mükerrer 49/b maddesinde temyize ilişkin özel süre düzenlenmiştir. Buna göre; takdir komisyonlarının arsalara ve araziye ait asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin kararlarına karşı, kendilerine karar tebliğ edilen daire, kurum, teşekküller ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıkları tarafından açılan davalar üzerine vergi mahkemelerince verilecek kararlar aleyhine on beş gün içinde Danıştay'a başvurulabilir<sup>352</sup>.

İYUK'nun 48/6. maddesinde üç özel duruma özgü yedi günlük temyiz süresi düzenlenmiştir. Buna göre, harç ve posta ücretlerindeki eksikliğin 15 günlük süre içinde tamamlanmaması nedeniyle verilen kararın temyiz edilmemiş sayılması kararı, temyiz dilekçesinin usule aykırılığı nedeniyle temyiz isteminde bulunulmamış sayılma kararı ve temyiz başvurusunun süre aşımı nedeniyle reddine ilişkin karar söz konusu ise temyiz süresi yedi gün olarak düzenlenmiştir.

İYUK temyiz süresini kaçıran taraf yönden bir imkan daha sağlamaktadır. Kanun'un 48/3. maddesine göre, diğer tarafın süresi içinde temyiz isteminde bulunması durumunda, cevap süresi olan 30 günlük süre içerisinde, zamanında temyiz isteminde bulunmamış tarafın da temyiz isteminde bulunması mümkündür. bu durumda diğer

---

<sup>350</sup> Çatal, **a.g.t.**, s.60.

<sup>351</sup> İlhami Öztürk, "İdari Yargıda Temyiz İncelemesinin Usuli Kazanılmış Haklar Açısından Sınırlaması", **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:XII, Sayı:1-2, 2008, s.1028.

<sup>352</sup> Mehmet Batun (b), "Türk Vergi Yargısında Olağan Kanun Yolları-II", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:203, Kasım, 2009, s.157.



tarafın dilekçesine karşılık verilen cevap dilekçesi temyiz dilekçesi yerine sayılır ve ayrıca harç ve posta ücretine konu olur<sup>353</sup>.

### **c. Temyiz Talebinde Bulunabilecek Kişiler**

Temyiz yoluna, ancak temyiz edilecek karara ilişkin davanın tarafları başvurabilmektedir. Davanın taraflarından biri tek başına temyize başvurabileceği gibi, her iki taraf da kendi açısından temyiz yoluna başvurarak kararın bozulmasını isteyebilmektedir. Bir kanun yolu olan temyiz başvurusunda bulunanın, kararın bozulmasında, korunmaya değer bir hukuki menfaatinin bulunması gerekmektedir<sup>354</sup>.

Konuya ilişkin bir Danıştay kararında, "... Dosyanın incelenmesinde, geçici ithal yoluyla ithal edilen eşyalara isabet eden gümrük vergi ve resimlerine karşılık olmak üzere alınan banka teminat mektubunun, bankanın faaliyetinin Bakanlar Kurulu kararı ile durdurulduğu, bu nedenle yeni teminat mektubu verilmesi istenildiği halde yenilenmediğinden bahisle, vergi ve resimlerin tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emrine karşı açılan davada, mahkemece ödeme emrinin iptaline karar verildiği anlaşılmaktadır. Yukarıda açıklanan kanun hükmü uyarınca, bir kanun yolu olan temyiz başvurusunda kararın bozulmasından, başvuranın korunmaya değer bir hukuki menfaatinin bulunması gerekmektedir. Olayda ise, ödeme emrinin iptali istemiyle açılan davada, söz konusu ödeme emrinin iptaline karar verilmekle dava yolu ile elde edilmek istenilen hukuki sonuç hasıl olduğundan, mahkeme kararının temyiz yolu ile incelenmesiyle, temyiz talebinde bulunan lehine hukuki bir yarar sağlanması mümkün değildir." şeklinde açıklanmıştır<sup>355</sup>. Görüldüğü gibi, temyiz başvurusunda bulunan tarafın korunmaya değer hukuki menfaatlerinin olduğu gerekçesi bulunmaktadır.

Burada VUK'nun 377. maddesine de değinmenin yararı olacaktır. Bu madde hükmüne göre, vergi daireleri, Maliye Bakanlığının; il özel idareleri ile belediyeler de valilerin muvafakatını almadan vergi mahkemelerinin kararları aleyhine Danıştay'da temyiz yoluna gidemezler. Maliye Bakanlığı muvafakat yetkisi belli hadlerle sınırlayarak, defterdarlıklara devredebilmektedir. bu hadleri aşmayan davalarda defterdarlıklar Danıştay nezdinde doğrudan temyiz başvurusunda bulunabilmektedir.

<sup>353</sup> Mehmet Sağlam, "Kanun Yollarında Süre", **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı:274, Haziran, 1998, s.47.

<sup>354</sup> Karakoç (b), **a.g.e.**, s.206.

<sup>355</sup> Danıştay 7. Daire 20.05.1997 tarih ve E.1996/610, K.1997/2039 sayılı kararı, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr), (Erişim Tarihi: 28.05.2014).

#### **d. Temyiz Nedenleri**

İYUK'nun 49/1. maddesinde temyiz başvurusunun incelenmesinden sonra Danıştay'ın ilk derece mahkemesinin vermiş olduğu kararı hangi nedenlerle bozabileceği hüküm altına alınmıştır. Buna göre temyiz nedenleri,

- Görev ve yetki dışında bir işe bakılmış olması,
- Hukuka aykırı bir karar verilmiş olması,
- Usul hükümlerine uyulmamış olması

şeklinde sıralanmaktadır.

Temyiz nedenlerinden ilki, görev ve yetki dışında bir işe bakılmış olmasıdır. İlk etapta ilk derece yargı yerinin, davaya bakmakla görevli ve yetkili olup olmadığına bakılmaktadır. Eğer, dava, kararı veren mahkemenin görev ve yetki alanı dışında kalıyorsa, başka bir incelemeye gerek görülmeden, karar görev ve yetki yönünden bozularak dava dosyası görevli ya da yetkili mahkemeye gönderilmektedir<sup>356</sup>.

İYUK'nda sayılmış ikinci temyiz nedeni, hukuka aykırı bir karar verilmiş olmasıdır. Burada sözü edilen hukuka aykırılık maddi hukuka aykırılıktır. Maddi hukuka ilişkin bir hukuk kuralının yanlış uygulanması, başka bir ifadeyle ilgili hukuk kuralının hiç ya da gereği gibi uygulanmamasını ifade etmektedir<sup>357</sup>. Hukuka aykırılık durumlarından bazıları, hukuk kuralının uygulanmasında yanlışlık yapılmış olması, olayın belirlenmesinde yanlışlık yapılmış olması ve olayın nitelendirilmesinde yanlışlık yapılmış olması şeklindedir<sup>358</sup>.

Sonuncu temyiz nedeni ise, usul hükümlerine uyulmamış olmasıdır. Usul hükümleri mahkemelerin işleyişine ilişkin kuralları içermektedir. Usul hükümlerine aykırılık genel olarak, kararın çekilmesi gereken veya ret talebi kabul edilen hakim tarafından verilmesi, duruşma tutanaklarının imzalanmamış olması, mahkemece tarafların iddia ve savunma haklarının ihlali, idari merci tecavüzü bulunmasına rağmen karar verilmiş olması gibi durumları ifade etmektedir<sup>359</sup>. Ayrıca yargı kararlarının gerekçesiz olması, mahkemelerin toplanma ve karar yeter sayılarına uyulmadan kararın

---

<sup>356</sup> Mehmet Parsak, "İdare ve Vergi Yargılama Hukukunda Temyiz Nedenleri", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:150, Haziran, 2005, ss.213-215.

<sup>357</sup> Tosuner, Arıkan, **a.g.e.**, s.208.

<sup>358</sup> Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, s.604.

<sup>359</sup> Recep Akcan, **Usul Kurallarına Aykırılığa Dayanan Temyiz Sebepleri**, Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Konya, 1998, ss.31-54.

verilmiş olası ve sürelerin dolmasının beklenmemesi de usul hükümlerine aykırılığa girmektedir<sup>360</sup>.

#### e. Temyiz Usulü

Temyiz istemi, Danıştay Başkanlığı'na hitaben yazılan imzalı bir dilekçe ile yapılmaktadır. Temyiz dilekçesine karşı tarafın sayısı kadar örnek eklenir. Temyiz dilekçeleri, İYUK'nun 3. maddesinde gösterilen dava dilekçesi koşulları dikkate alınarak hazırlanmaktadır. Temyiz dilekçesinde bunlara ek olarak, temyiz edilen kararın bir özeti, yazılı bildirim tarihi, temyiz nedenleri, duruşma istenecekse, duruşma istemi ve "istem sonucu" yer alır<sup>361</sup>.

Konuya ilişkin bir Danıştay kararı, "...Dosyanın incelenmesinden, davacı tarafından iddia olunan eşyanın beyan edilen kıymetinde düşüklük bulunması üzerine, idarece yapılan kıymet araştırması sonucu saptanan fiyatın esas alınması suretiyle davacı adına ek gümrük vergi ve resimleri tahakkuku yapıldığı; söz konusu ek tahakkuka vaki itirazın reddi yolunda tesis edilen işlemin, temyize konu vergi mahkemesi kararı ile, işin esası incelenmeksizin, ek tahakkukun, Gümrük Kanunu'nun 86. maddesinde öngörülen üç yıllık zamanaşımı süresi geçirildikten sonra tebliğ edildiği gerekçesiyle iptal edildiği; idarece yapılan temyiz başvurusuna ilişkin dilekçede ise, ek tahakkukun, zamanaşımı süresi içinde tebliğ edilip edilmediği hususuna değinilmeksizin, salt işin esasına yönelik iddialar ileri sürerek, vergi mahkemelerinin kararlarının bozulmasının istenildiği anlaşılmaktadır. ... İlk derece mahkemelerinin kararlarının Danıştayca temyiz incelenmesine tabi tutulabilmesi, aleyhine karar verilen tarafın dilekçe ile başvurusunu gerektirmektedir. Bunun doğal sonucu; başvuruda bulunanın, kararda varlığına inandığı hukuka aykırılıkları dilekçesinde açıklaması; bu açıklamanın da, bozulması istenen kararın dayandığı maddi ve hukuki gerekçelere yönelik bulunmasıdır. Yukarıda açıklandığı üzere, temyize konu kararın, ek tahakkukun üç yıllık zamanaşımı süresinin geçirilmesinden sonra mükellefine tebliğ edilmiş olduğu gerekçesine dayalı bulunmasına karşın, temyiz dilekçesinde, anılan gerekçenin hukuka ve gerçeğe uygun olmadığına dair herhangi bir iddiada bulunmaksızın, doğrudan tahakkukun maddi ve hukuki dayanaklarına ilişkin açıklamalara yer verilmiş olunması; bu açıklamaların da kararın hukukiliğine etkili bulunmaması karşısında, olayda, temyize

<sup>360</sup> Neslihan Dağlı, **Usul Hukukuna İlişkin Temyiz Nedenleri**, Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2007, s.35.

<sup>361</sup> Ulupınar, **a.g.t.**, s.74.

konu kararın bozulmasını gerektirecek haklı nedenlerin olmadığı...” şeklindedir<sup>362</sup>. Karardan da anlaşılacağı üzere, temyiz dilekçesinde, mahkeme tarafından verilen kararın hukuka ve gerçeğe uygun olup olmadığına ilişkin herhangi bir açıklamaya yer verilmemesi, bu başvurunun reddedilmesine neden olmuştur.

Temyiz dilekçesi, kararı vermiş olan mahkemeye, Danıştay’a ya da idare veya vergi mahkemesine, idari ve vergi mahkemesi bulunmayan yerlerde asliye hukuk mahkemesine veya yabancı memleketlerde Türk Konsolosluklarına verilebilmektedir. Bu yerlerce alınan dilekçenin hemen kaydı yapılır ve karar, kaydın yapıldığı tarihte temyiz edilmiş sayılır<sup>363</sup>.

Kararı temyiz edilen ilk derece yargı yerince temyiz dilekçesi karşı tarafa bildirilir. Karşı taraf isterse 30 gün içinde cevap verir. Eğer karşı taraf temyiz yoluna başvurmamış ise, cevap dilekçesinde, o da kararı temyiz edebilir; cevap dilekçesi, temyiz dilekçesi yerine geçer. İlk derece yargı yeri, cevap dilekçesi verildikten ya da cevap süresi geçtikten sonra, dosyayı temyiz yeri olan Danıştay’a, ya da İdari veya Vergi Dava Daireleri Genel Kuruluna gönderir<sup>364</sup>.

2577 sayılı Kanununun 48/5. maddesi hükmü gereğince, yürütmenin durdurulması istemi bulunan temyiz dilekçeleri, karşı tarafa tebliğ edilmeden dosya ile birlikte, yürütmenin durdurulması istemi hakkında karar verilmek üzere kararı veren mahkemece Danıştay Başkanlığı’na, Danıştay’ın ilk derece olarak baktığı davalarda görevli dairece konusuna göre idari veya vergi dava daireleri kuruluna gönderilir.

İYUK’nun 48/6 maddesine göre, temyiz dilekçesi verilirken gerekli harç ve giderlerin tamamının ödenmemiş olması halinde kararı veren mahkeme veya Danıştay daire başkanı tarafından verilecek 15 günlük süre içinde tamamlanması, aksi halde temyiz işleminden vazgeçilmiş sayılacağı, temyiz edene bir yazı ile bildirilir. Bu süre içerisinde işlem tamamlanmadığında mahkeme kararı temyiz edilmemiş sayılmasına karar verir.

Temyiz isteminde bulunulması durumunda daha öncede belirtildiği gibi vergi mahkemesi kararının yürütülmesini durdurmamaktadır. Ancak, Danıştay teminat karşılığında yürütmenin durdurulmasına karar verebilmektedir.

---

<sup>362</sup> Danıştay 7. Daire 23.06.1998 tarih ve E.1997/4436, K.1998/2421 sayılı kararı, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr), (Erişim Tarihi: 29.05.2014).

<sup>363</sup> Özbacı, **a.g.e.**, s.495.

<sup>364</sup> Baki, **a.g.t.**, s.67.

## f. Temyiz İncelemesi ve Karar

Danıştay'a gelen dava dosyası, ilk incelemenin yapılabilmesi için bir tetkik hakimine verilir. İlk incelemede ön şartların yerinde olup olmadığına bakılır. Yapılan ilk incelemede ön şartların yerinde olduğu görülürse, ilgili dairece temyiz istemenin incelemesine geçilir<sup>365</sup>.

İnceleme üzerine Danıştay onama, düzelterek onama, kısmen onama kısmen bozma ve bozma şeklinde karara varabilir.

- Onama: Temyiz incelemesi sonucunda temyiz edilen karar bütün yönleriyle İYUK'nun 49/1. maddesindeki şartlara uygun olması halinde Danıştay'ca onaylanır. Danıştay dava daireleri ve idari veya vergi dava daireleri genel kurullarının temyiz yeri olarak verdikleri onama kararlarına karşı karar düzeltme yoluna başvurulabilmektedir<sup>366</sup>.

- Düzelterek Onama: İYUK'nun 49/2. hükmü gereğince, temyiz incelenmesi sonunda karardaki maddi yanlışlıkların düzeltilmesi mümkün ise kararın düzeltilerek onanmasına karar verilir. Kararda bulunan sakatlıklar sadece maddi yanlışlıklardan ibaretse temyiz yeri kararı bozup mahkemeye göndermez, yanlışlığı kendisi düzelterek onama kararı verir.

- Kısmen Onama Kısmen Bozma: Temyize konu edilen kararların bazen bir kısmı hukuka uygun ve bir kısmı da hukuka aykırı olabilmektedir. Temyiz incelemesi sonucunda kararın hukuka uygun olan kısmı onanmaktadır. Kararın onanan kısmı kesinlik kazanmakta ve bu husus kararda belirtilmektedir. Hukuka uygun bulunmayan kısmın ise, tekrar incelenip görüşülmesi gerekmektedir. Bu bakımdan kararın onanmayan kısmı hakkında tekrar karar verilmeye kadar yürütme durmaktadır<sup>367</sup>.

- Bozma: Karar temyiz yerince, İYUK'nun 40/1. maddesindeki sebeplerden birinin varlığı halinde bozular. Bozma kararı, hukuk ve usule aykırılıklar, diğer eksiklikler, yanlışlıklar belirtilerek dosya ile birlikte ilk derece mahkemesinde geri gönderilir. İlk derece mahkemesi bozma kararında belirtilenlere göre gönderilen dosyayı öncelikle inceler<sup>368</sup>.

---

<sup>365</sup> Ulupınar, **a.g.t.**, s.75.

<sup>366</sup> Çağlayan, **a.g.e.**, s.95.

<sup>367</sup> Karakoç (b), **a.g.e.**, s.211.

<sup>368</sup> Akgül, **a.g.t.**, s.104.

Danıştay'ın kararı, vergi mahkemesinin kararını bozma şeklinde ise dava dosyası yeniden görüşülmek üzere, vergi mahkemesine geri gönderilir. Vergi mahkemesi, Danıştay'ın kararına uyup uymamakta serbesttir. Eğer, vergi mahkemesi, Danıştay'ın bozma kararına uyarsa, dava dosyasını yeniden inceler ve yeni bir karar verir. Bu karara karşı yeniden temyiz yoluna gidilebilir. Vergi mahkemesi, Danıştay'ın bozma kararına uymaz ve ilk verdiği kararda ısrar ederse, bu kez dosya Danıştay'da Vergi Dava Daireleri Genel Kuruluna gider ve burada kesin bir çözüme bağlanır. Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun kararı, verilen olaya ilişkin kesindir<sup>369</sup>.

Temyiz incelemesi sonucunda verilen karar, dosyayla birlikte kararı veren mahkemeye veya Danıştay dairesine gönderilir. bu karar, dosyanın mahkeme veya Danıştay dairesine geldiği tarihten itibaren yedi gün içinde taraflara tebliğ edilir<sup>370</sup>.

### 3. Kararın Düzeltilmesi

Kararın düzeltilmesi, üst mahkeme tarafından temyiz incelemesi sonunda verilen nihai kararın, karar henüz kesinleşmeden, yani mahkemede tekrar gözden geçirilmesini sağlayan bir kanun yoludur. İYUK'nda düzenlenmiş karar düzeltilmesi yoluyla, temyiz ve itiraz başvuruları üzerine ilgili yargı yerince verilen kararların, yasada öngörülen süre içerisinde ve yine yasada gösterilen nedenler açısından son bir kez daha gözden geçirilmesi ve yapılmış sakatlıklar varsa bunların düzeltilmesi sağlanmaktadır<sup>371</sup>.

Kararın düzeltilmesi yoluna hukuk sistemi içerisinde yer verilmiş olmasının amacı, nihai olarak verilmiş yargı kararlarının kanunlarda belirtilen sebepler ve şartlar içinde tekrar gözden geçirilmesini sağlayarak, doğabilecek hataları önlemektir<sup>372</sup>. Kararın düzeltilmesi yolu, Türk hukukunun geliştirdiği ve Türk hukukuna özgü olan bir kanun yolu olarak bilinmektedir. Bu olağan kanun yolu yeni bir dava değildir. Sadece önceden verilmiş bir yargı kararının tekrardan hukuka uygunluğu açısından denetlenmesidir.

---

<sup>369</sup> Mehmet Yüce (c), "Yargı Kararlarına Karşı Kanun Yolları", **Bilanço Dergisi**, Sayı:128, Eylül-Ekim, 2010, <http://www.bursasmmmo.org.tr/yazarlar/makaleler/MYU.pdf>, (Erişim Tarihi:29.05.2014).

<sup>370</sup> Tosuner, Arıkan, **a.g.e.**, s.212.

<sup>371</sup> Cem Tekin (c), "Vergi Yargısında Kararın Düzeltilmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:181, Ekim, 2003, s.75.

<sup>372</sup> Kararkoç (b), **a.g.e.**, s.213.

### **a. Kararın Düzeltilmesine Konu Olabilecek ve Olamayacak Kararlar**

İYUK'nun 54. maddesinde kararın düzeltilmesine konu olabilecek kararların çerçevesi belirtilmiştir. Buna göre, Danıştay dava daireleri ve İdari veya Vergi Dava Daireleri Kurulları ile bölge idare mahkemelerinin itiraz üzerine verdikleri,

- Danıştay dava dairelerinin temyiz talebi üzerine verdikleri ilk derece mahkemesi kararının kısmen tamamen ya da düzeltilerek onanmasına ilişkin kararlar,

- Danıştay idari ya da vergi daireleri genel kurullarının ilk derece mahkemesince verilen temyiz merciinin verdiği karara karşı direnme kararlarının temyizi üzerine verdikleri kararlar,

- Bölge idare mahkemelerinin itiraz üzerine verdikleri kararlar,

- Üst idari yargı yerlerinin temyiz başvurusunun süre aşımı nedeniyle reddine ilişkin kararları ya da itiraz veya temyiz başvurusunda bulunulmamış sayılmasına ilişkin kararlar,

- İtiraz ve temyiz başvurularının diğer bir kısım nedenlerle reddedilmesine ilişkin kararlar örneğin feragat ya da af kanunundan yararlanma nedeniyle istem hakkında karar verilmesine yer olmadığına ilişkin kararlar,

kararın düzeltilmesine konu olmaktadır<sup>373</sup>.

Bunların yanında kararın düzeltilmesine konu olamayacak kararlar da bulunmaktadır. Buna göre,

- Danıştay dava daireleri ile idare ve vergi dava daireleri kurulları ve bölge idare mahkemelerinin davayı sonuçlandırıcı nitelikte olmayan ara kararları ve yürütmeyi durdurma kararları,

- Davanın görev ve yetki yönünden reddine ilişkin kararlar,

- Danıştay dava daireleri ile idare ve vergi mahkemelerinin davanın itirazına ilişkin olarak ve ilk derece mahkemesi olarak verdikleri kararlar,

- Danıştay'ın görev ve yetki uyuşmazlıklarına ilişkin olarak verdiği merci tayini kararları,

- Danıştay idare dairelerinin ve Danıştay idari işler kurulunun yargısal nitelikte olmayan kararları,

---

<sup>373</sup> Eren, a.g.t., s.42.

- Harç ve posta ücretlerinin hiç verilmemesi veya eksik verilmesi halinde tamamlanmaması sonucunda alınana işlemden kaldırma kararlarına karşı karar düzeltme talebinde bulunulamaz<sup>374</sup>.

#### **b. Kararın Düzeltmesinde Süre**

Kararın düzeltilmesi yoluna, kararın tebliğinden itibaren onbeş gün içinde başvurmak mümkündür. Süresi içinde karar düzeltme yoluna başvurmayan tarafın diğer tarafın başvurusu üzerine, cevap verme süresi içinde karar düzeltme talebinde bulunması mümkün değildir<sup>375</sup>.

İYUK'nun "sürelerle ilgili genel esaslar" başlığını taşıyan 8. maddesindeki genel ilkeler, kararın düzeltilmesi için öngörülen onbeş günlük süre içinde geçerli olmaktadır.

#### **c. Kararın Düzeltmesinin Nedenleri**

İYUK'nun 54. maddesinde kararın düzeltilmesi talebinde bulunabilmek için gerekli nedenlerin olması gerektiği hüküm altına alınmıştır. Bu hüküm gereğince,

- Kararın esasına etkisi olan iddia ve itirazların, kararda karşılanmamış olması,
- Bir kararda birbirine aykırı hükümler bulunması,
- Kararın usul ve kanuna aykırı olması,

- Temyiz incelemesi sırasında hüküm esasını etkileyen belgelerde hile ve sahtekarlığın ortaya çıkmış olması,

gibi nedenlerin herhangi bir tanesinin varlığı kararın düzeltilmesi talebinde bulunulabilmektedir<sup>376</sup>.

İlgili vergi yargısı mercileri, ileri sürülen nedenlerle bağıdırlar. Düzeltme isteminin reddi hakkındaki kararlara karşı düzeltme yoluna başvurulamaz; çünkü yasada kararın düzeltilmesinin bir kez istenebileceği hükme bağlanmıştır<sup>377</sup>.

#### **d. Kararın Düzeltmesi Talebinde Bulunabilecek Kişiler**

Karar düzeltme yoluna, davada taraf olanlar başvurabilirler. Taraf olmayanların istemi ehliyet yönünden reddedilir. Davaya katılanlar, katıldıkları tarafla birlikte karar düzeltme isteminde bulunabilirler, tek başına bulunamazlar. Karar lehine olan taraf da düzeltme isteyemez. Taraflardan birinin kararın düzeltilmesi istemi üzerine verilen

<sup>374</sup> Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, ss.653-654.

<sup>375</sup> Karakoç (c), **a.g.e.**, s.148.

<sup>376</sup> Volkan Alptekin, **Vergi Hukuku**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2013, s.193.

<sup>377</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.197.



karara karşı, diğer taraf yeniden kararın düzeltilmesini isteyemez. Çünkü düzeltme istemi üzerine verilen karar kesindir<sup>378</sup>.

#### **e. Düzeltme Talebi ve Talebin İncelenerek Karara Bağlanması**

Kararın düzeltilmesi başvurusu, dava ve temyiz dilekçeleri için belirtilen usul kurallarına uygun olarak hazırlanacak dilekçe aracılığı ile yapılmaktadır. Bu dilekçe kural olarak, düzeltilmesi istenen kararı veren üst yargı yerine ulaştırılmak üzere, itiraz veya temyiz başvurusuna konu olan kararı veren ilk derece mahkemesine verilmektedir.

İYUK'nun 54/2. maddesi hükmü gereğince, Danıştay dava daireleri ve İdari veya Vergi Dava Daireleri Kurulları ile bölge idare mahkemeleri, kararın düzeltilmesi isteminde ileri sürülen sebeplerle bağıdırlar. Yani inceleme sırasında dilekçelerde öne sürülmeyen bir neden saptanmış olsa dahi, bu neden incelemeyi yapan yargı yerince kendiliğinden dikkate alınmamaktadır.

İYUK'nun 54/3. maddesine göre, kararın düzeltilmesi istekleri esas kararı vermiş olan daire, kurul ve bölge idare mahkemesince incelenir. Dosyanın incelenmesinde tetkik hakimliği yapanlar, aynı konunun düzeltme yoluyla incelenmesinde bu görevi yapamazlar.

Kararın düzeltilmesi istemine ilişkin dilekçe, verildiği mahkeme tarafından karşı tarafa tebliğ edilir. Karşı taraf bu dilekçeye otuz gün içinde cevap verebilir. Bu cevap düzeltme isteminde bulunan tarafa tebliğ edilmez. Dosya karşı tarafın cevabının alındığı veya otuz günlük sürenin cevap verilmeksizin dolduğu tarihte tamamlanmış olur. Temyiz başvurularında olduğu gibi, karar düzeltme yolunda da, duruşma yapılması, ilgili daire, mahkeme ya da genel kurulun kararına bağıdır. İstemi inceleyen yargı yeri, öne sürülen gerekçeleri uygun bulursa, daha önce vermiş olduğu kararı düzeltir, değilse istemi reddeder<sup>379</sup>.

#### **B. Olağanüstü Kanun Yolları**

Kanun yolu kavramı ile öncelikle bir hakim veya mahkeme kararının; kararı veren merci ya da daha üst bir mahkeme tarafından kontrol edilmesi anlaşılmaktadır<sup>380</sup>. Olağanüstü kanun yolu ise, yargı organının kesinleşmiş olan kararlarına karşı

<sup>378</sup> Çatal, a.g.t., s.84.

<sup>379</sup> Kızılot, Kızılot, a.g.e., s.659.

<sup>380</sup> Ahmet Tüysüz, Feridun Yenisey, Göktan Koçyıldırım, İrfan Güven, Kanun Yolları, <http://www.edirnebarosu.org.tr/dosyalar/SSC/Kitap/pdf>, (Erişim Tarihi:30.05.2014).

başvurulan bir kanun yolu olarak tanımlanmaktadır<sup>381</sup>. Vergi yargılaması hukukunda olağanüstü kanun yolları kanun yararına bozma ve yargılamanın yenilenmesi olmak üzere iki başlık altında incelenmektedir.

### 1. Kanun Yararına Bozma

Yargılama sürecinde oluşturulan kanun yolu denetimi, ilk derece mahkemelerinin kararlarının hukuka uygunluk denetimine tabi tutulması nedeniyle, yargı kararlarında meydana gelen hukuka aykırılıkların giderilmesini sağlamaktadır. Bununla birlikte, kanun yollarının bazı nedenlerden ötürü kullanılmamış olması ve bu suretle kararın şekli anlamda kesinleşmesi sebebiyle, Hukuk düzenindeki bozulmanın bir tür dokunulmazlık kazanması da mümkün olmaktadır. işte içerisinde hukuka aykırılığı barındıran yargı kararlarıyla bozulan hukuk düzeninin onarılması, olağan kanun yollarının işletilmemesi durumlarında, kanun yararına bozma kurumu ile sağlanmaktadır<sup>382</sup>. Ayrıca kanun yararına temyiz olarak da adlandırılmaktadır.

Bu kanun yolu İYUK'nun 51. maddesinde hüküm altına alınmıştır. Buna göre, bölge idare mahkemesi kararları ile idare ve vergi mahkemelerince ve Danıştay'ca ilk derece mahkemesi olarak verilip temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşmiş bulunan kararlardan niteliği bakımından yürürlükteki hukuka aykırı bir sonucu ifade edenler, ilgili bakanlıkların göstereceği lüzum üzerine veya kendiliğinden Başsavcı tarafından kanun yararına temyiz olunabilmektedir.

Bu madde hükmünden de anlaşılacağı üzere, kanun yararına temyiz konusunu meydana getirecek kararların en belirgin özelliği, bu kararların temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşmiş kararlar olmasıdır<sup>383</sup>. Buna karşın, henüz taraflara tebliğ edilmemiş ya da tebliğ edilmiş fakat itiraz veya temyiz süresi geçmemiş kararlar ile Danıştay'da temyiz incelemesinden geçmiş kararlar, kanun yararına temyiz konusunu oluşturamaz<sup>384</sup>.

Kanun yararına temyiz yetkisi Danıştay Başsavcısına verilmiştir. Bu yetkiyi İYUK'nun 48. maddesinde belirtilen temyiz dilekçesinin şekline uygun olarak hazırlanmış bir dilekçe ile öne sürebilmektedir. Hazırlanan dilekçenin Danıştay dava

---

<sup>381</sup> Ceza Muhakemesi hukuku Gereçleri Özet Şemaları, Kanun Yolları (Denetim Muhakemeleri), <http://www.istanbul.edu.tr/hukuk/ceza/cmh/kanunyollari.pdf>, (Erişim Tarihi:30.05.2014).

<sup>382</sup> Karakoç (b), **a.g.e.**, ss.216-217.

<sup>383</sup> Mehmet Tahir Ufuk (a), "Türk Vergi Yargı Sistemi", **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı:383, 2003, s.158.

<sup>384</sup> Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, s.678.

dairesine veya İdari ve Vergi Dava Daireleri kurulana sunulmasıyla birlikte İYUK'nun 51/2. maddesine göre, temyiz isteminin Danıştay tarafında yerinde görülmesi üzerine karar, kanun yararına bozular. Bu bozma kararı, daha önce kesinleşmiş olan mahkeme kararının hukuki sonuçlarını kaldırmaz.

Kanun yararına bozma kararının sonuçları ise şu şekildedir<sup>385</sup>:

- Bozma kararları üzerine, kararı vermiş olan mahkemece ilgili davaya yeniden bakılmaz.

- İlgili mahkeme kanun yararına bozulan karara karşı ısrar edemez.

- Kanun yararına temyiz kararları üzerine ilgili mahkemelerce verilecek herhangi bir karar veya yapılacak herhangi bir işlem söz konusu değildir.

Ayrıca, kanun yararına bozma, herhangi bir süreye tabi olmadığı gibi beraberinde yürütmenin durdurulması da istenemez. Kanun yararına bozma kararları aleyhine kararın düzeltilmesi veya yargılamanın yenilenmesi yollarına başvurmak mümkün değildir<sup>386</sup>.

İYUK'nu 51/3. maddesi hükmü gereğince, bozma kararının bir örneği ilgili bakanlığa gönderilir ve Resmi Gazete'de yayımlanır.

## 2. Yargılamanın Yenilenmesi

Yargılamanın yenilenmesi yolu, İYUK'nun 53 ve 55. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Yargı kuruluşlarının kararları kesin karar haline gelse bile, zamanında ileri sürülemediği veya ileri sürülmüş olsa dahi bu bilgi ve belgelerin gerçeği kavramamış olması ya da hukuki bazı nedenlerle, kesinlik kazanmış yargı kararlarının haksız şekillerde verilebilmesi mümkündür<sup>387</sup>. Kanunen nedenleri belirlenmiş bu gibi durumlarda, davanın tekrar görüşülmesiyle birlikte kararın hukuka uygun bir şekilde verilerek gerçeğe ulaşılması istenmektedir.

Yargılamanın yenilenmesi, kesinleşmiş hatalı kararları ortadan kaldırmaya yönelik olağanüstü bir denetim muhakemesi yoludur<sup>388</sup>.

---

<sup>385</sup> Murat Arslan, "Türk Vergi Yargısı Sisteminde Olağanüstü Kanun Yolları", **Sayıştay Dergisi**, Sayı:53, ss.110-111.

<sup>386</sup> Mürteza Hasanoğlu, Başar M. Sattar, "İdari Yargıda Kanun Yolları Mukayesesi", **Tarih Siyaset Ekonomi Platformu**, <http://tasep.org/default.asp?s=yd&id=90&syf=0>, (Erişim Tarihi:30.05.2014).

<sup>387</sup> Cem Tekin (d), "Vergi Yargısında Yargılamanın Yenilenmesi Müessesesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:204, Eylül, 2005, s.64.

<sup>388</sup> Mustafa Ruhan Erdem, Ömer Korkmaz, "Yargılamanın Yenilenmesi Nedeni Olarak Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin İhlali", **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt:5, Sayı:2, 2003, s.199.

### **a. Yargılamanın Yenilenmesine Konu Olabilecek Kararlar**

Bir kararın yargılamanın yenilenmesine konu olabilmesi için nihai bir karar olması ve ilk derece yargı yeri sıfatıyla bakılmış davalarda verilmiş olması gerekmektedir. Buna göre Yargılamanın yenilenmesine konu olabilecek kararlar şunlardır<sup>389</sup>:

- İlk derece idari yargı yerlerinin vermiş olduğu davanın reddi, davanın kısmen reddi ve dava konusu işlemin iptali, dava hakkında çeşitli nedenlerle (davadan feragat gibi) karar verilmesine yer olmadığı yolunda verilen kararlarla İYUK'nun 15. maddesi uyarınca ilk inceleme sonucunda verilen davanın incelenmeksizin reddine dair kararlar,

- Bölge idare mahkemelerinin, itiraz başvurusunu (kısmen veya tamamen) kabul ederek, ilk derece idari yargı yerinin itiraza konu kararını (veya ilgili hüküm fıkrasını) bozduktan sonra, işin esasına girerek vermiş oldukları benzer kararlar.

- Danıştay dava dairelerinin 2575 sayılı Danıştay Kanunu'nun 24. maddesinin birinci fıkrasında ilk derece mahkemesi sıfatıyla Danıştay'ın görevine girdiği belirtilen davalarda vermiş oldukları benzer kararlar.

Ancak, davayı sonuçlandıran taraf istemlerinden “feragat” “kabul” “sulh” yolu, kesin hükmün tüm sonuçlarını doğurmasına karşılık bunlar için yargılamanın yenilenmesi yoluna gidilemez. Ayrıca, idari yargı yerlerinin aldığı “ara kararları” “işlemden kaldırma”, “yürütmenin durdurulması”, “dilekçenin reddi”, görev ve yetkiye ilişkin “merci tayini” gibi davanın esasını karara bağlamayan kararlar da yargılamanın yenilenmesine konu olamazlar<sup>390</sup>.

### **b. Yargılamanın Yenilenmesinin Şartları**

Yargılamanın yenilenmesi istemi bazı şartlara bağlanmıştır. Bu şartlar yerine gelmediği takdirde yargılamanın yenilenmesi talebinde bulunulamaz. Bahsi geçen şartlar şunlardır<sup>391</sup>:

- İdari yargı mercileri tarafından verilmiş nihai bir karar olmalı,

- İYUK'nun 53. maddesinde sayılan yargılamanın yenilenmesi nedenlerinden en az birisi bulunmalı,

---

<sup>389</sup> Özge Tosun, **Vergi Yargılamasında Yargılamanın Yenilenmesi**, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2010, s.38.

<sup>390</sup> Mehmet Bulut, “Yargılamanın Yenilenmesi İstemlerinde Duraksamalı Hususlar”, **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı:304, Eylül, 1999, s.89.

<sup>391</sup> Rıfat Ortaç, “Vergi Yargı Sistemimizde Yargılamanın Yenilenmesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:59, Kasım, 1997, s.127.

- Yargılamanın yenilenmesi talebi belli, süreler içinde yapılmış olmalı.

### **c. Yargılamanın Yenilenmesinin Nedenleri**

Yargılamanın yenilenmesi sebepleri, İdari Yargılama Usulü Kanununun 53. maddesinde sekiz bent halinde belirtilmiştir. Buna göre<sup>392</sup> ;

- Karardan Sonra Yeni Bir Belgenin Ortaya Çıkması: Yargılamanın yenilenmesi sebeplerinden ilki olan, bu sebep, 53/1. maddenin (a) bendinde, “ Zorlayıcı sebepler dolayısıyla veya lehine karar verilen tarafın eyleminden doğan bir sebeple elde edilemeyen bir belgenin kararın verilmesinden sonra ele geçirilmiş olması” şeklinde ifade edilmiştir.

- Hükme Esas Alınan Belgenin Sahteliğinin Anlaşılması: Yargılamanın yenilenmesinin sebeplerinden ikincisi, karar esas alınan belgenin sahteliğinin ortaya çıkmasıdır. İYUK 53/1-b maddesinde bu durum düzenlenmiştir. Buna göre, karara esas olarak alınan belgenin, sahteliğine hükmedilmiş veya sahte olduğu mahkeme veya resmi bir makam huzurunda ikrar olunmuş veya sahtelik hakkındaki hüküm karardan evvel verilmiş olup da, yargılamanın yenilenmesini isteyen kimsenin karar zamanında bundan haberi bulunmamış olması yargılamanın nedenlerinden birini oluşturmaktadır.

- Hükme Esas Alınan İlamın Kesin Bir Hükümle Kalkması: Bir dava görülürken, kesin delil olarak mahkemeye bir ilam (mahkeme kararı) sunulmuş olup, mahkeme de bu ilamı esas alarak kararını vermiş olması durumunda, karar esas olan bu ilamın kesin bir hükümle ortadan kalkması da yargılamanın yenilenmesi sebeplerinden birisidir.

- Bilirkişinin Gerçeğe Aykırı Rapor Vermesi: Yargılamanın yenilenmesinin sebeplerinden birisi de, hükme esas alınan bilirkişi raporunun gerçeğe aykırı olduğunun mahkeme kararıyla tespit edilmesidir.

- Hile Kullanılmış Olması: Yargılamanın yenilenmesi sebeplerinden bir diğeri, lehine karar verilen tarafın, karara etkisi olan bir hile kullanmış olmasıdır.

- Yetkisiz Kimselerin Huzurunda Davanın Görülmesi: Yargılamanın yenilenmesi sebeplerinden altıncısı, vekil ya da kanuni temsilci olmayan kimseler ile davaya bakılıp karara bağlanmasıdır. Bu düzenlemenin amacı, kendisini yargı önünde usulüne uygun olarak temsil ettiremeyen taraf aleyhine verilmiş hükmün yeniden gözden geçirilmesini ve bir yanlışlık varsa bunun düzeltilmesini sağlamaktır.

---

<sup>392</sup> Ramazan Çağlayan, “İdari Yargıda Yargılamanın Yenilenmesinin Sebepleri ve Sınırları”, **Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:VI, Sayı:1-4, 2002, <http://www.erzincan.edu.tr.pdf>, (Erişim Tarihi:30.05.2014).

- Davaya Bakması Yasak Olan Hakimin Hüküm Vermesi: Yargılamanın yenilenmesi sebeplerinin biri olarak, davadan çekilmeye mecbur olduğu halde hakimin davayı görüp karar bağlamasıdır. Bu halde, hakimin davaya bakmış olmasının hükmü etkileyip etkilemediğine bakılmaz. Toplu mahkemelerde, hakimin birisinin bu kapsamda olması, yargılamanın yenilenmesi için yeterli olur. Yargılamanın yenilenmesi talebinde bulunan tarafın, dava sırasında hakimin çekilmeye mecbur olduğunu bilmemesi gerekir. Dava görülürken bu durum taraflarca biliniyorsa, yargılamanın yenilenmesi değil temyiz istenebilir

- Çelişik Hükümlerin Varlığı: Tarafları, konusu ve sebebi aynı olan bir dava hakkında verilen karara aykırı yeni bir kararın verilmesine neden olabilecek kanuni bir dayanak yokken, aynı mahkeme yahut başka bir mahkeme tarafından önceki ilamın hükmüne aykırı bir karar verilmiş bulunması da yargılamanın yenilenmesinin nedenlerinden birisini oluşturmaktadır.

- Hükümün Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin Kesinleşmiş Kararı ile Tespit Edilmiş Olması: İYUK'na sonradan eklenen bu bende göre, hükmün, İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşme'nin veya eki protokollerin ihlali suretiyle verildiğinin, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin kesinleşmiş kararı ile tespit edilmiş olması gerekmektedir<sup>393</sup>.

#### **d. Yargılamanın Yenilenmesinde Süre**

İYUK'nun 53/3. maddesi uyarınca yargılamanın yenilenmesi süresi,

- Tarafları, konusu ve sebebi aynı olan bir dava hakkında verilen karara aykırı yeni bir kararın verilmesine neden olabilecek kanuni bir dayanak yokken, aynı mahkeme yahut başka bir mahkeme tarafından önceki ilamın hükmüne aykırı bir karar verilmiş bulunması halinde 10 yıl,

- Hükümün, İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşmenin veya eki protokollerin ihlali suretiyle verildiğinin, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin kesinleşmiş kararıyla tespit edilmiş olması halinde 1 yıl,

- Diğer sebepler için altmış gündür.

Bu süreler, dayanılan sebebin istemde bulunan yönünden gerçekleştiği tarihi izleyen günden başlatılarak hesaplanır<sup>394</sup>. Bu sürelerin geçirilmesi sonucunda yapılan

<sup>393</sup> Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, s.672.

<sup>394</sup> Mehmet Batun(d), "Vergi Yargısında Yargılamanın Yenilenmesi", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:205, Ocak, 2010, s.218.

yargılamanın yenilenmesi başvuruları ilk inceleme aşamasından sonra süre aşımı nedeniyle reddedilir.

#### **e. Yargılamanın Yenilenmesi İsteminde Taraflar**

Yargılamanın yenilenmesi, esas mahkeme kararındaki uyuşmazlığın taraflarınca istenebilir. Bu davaya taraf olmayan kimselerin yargılamanın yenilenmesi isteminde bulunmaları mümkün değildir. Yargılamanın yenilenmesi, doğaldır ki, esas mahkeme kararı aleyhine olan taraf tarafından talep edilecektir. Aksi durum, yani ilk derece mahkemesi kararı kendi lehine olan tarafın yargılamanın yenilenmesi isteminde bulunması abes kaçacaktır. Yargılamanın yenilenmesi isteminde karşı taraf olarak esas uyuşmazlıktaki hasım gösterilecektir<sup>395</sup>.

#### **f. Yargılamanın Yenilenmesi İsteminin İncelenmesi ve Karar**

Yargılamanın yenilenmesi istemleri, kural olarak esas kararı vermiş olan ilk derece mahkemesi tarafından karara bağlanmaktadır. Danıştay tarafından temyizden incelenmiş kararlarda da esas kararı vermiş olan ilk derece mahkemesine başvurulmaktadır<sup>396</sup>.

Yargılamanın yenilenmesinde uygulanacak usul, kararın düzeltilmesinde uygulanan usule benzemektedir. Yargılamanın yenilenmesi talebi de bir dilekçe ile esas kararı vermiş olan mahkemeden istenir. Yargının yenilenmesi dilekçesi, dava dilekçesi gibi yazılır. Bu dilekçede özellikle yargılananın yenilenmesini haklı gösteren nedenlere yer verilir. Vekilin yargılamanın yenilenmesi talebinde bulunabilmesi için, vekâletnamesinde açık bir yetkinin bulunması gerekir. Dava dilekçesine, belgelerin asılları ya da onaylı örnekleri eklenir. Dava dilekçesi ile eklerin karşı tarafa bildirilmesine yetecek sayıda olması gerekir<sup>397</sup>.

Yargılamanın yenilenmesi istemi, esas kararı vermiş olan mahkemece karara bağlanır. bu istem üzerine verilen dilekçe ve ekleri verildiği mahkeme tarafından karşı tarafa tebliğ edilir ve savunması istenilir. Karşı taraf bu dilekçeye otuz gün içinde cevap verebilir. Bu cevap, yargılamanın yenilenmesi isteminde bulunan tarafa tebliğ edilmez. Dosya karşı tarafın cevabının alındığı ya da otuz günlük sürenin cevap verilmeden dolduğu tarihte tamamlanmış olur<sup>398</sup>.

<sup>395</sup> Hamit Sarı, "Vergi Uyuşmazlıklarında Yargılamanın Yenilenmesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:370, Haziran, 2012, s.98.

<sup>396</sup> Arslan, **a.g.m.**, s.107.

<sup>397</sup> Ulupınar, **a.g.t.**, s.79.

<sup>398</sup> Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, ss.673-674.

İYUK'nun 55/4. maddesine göre, yargılamanın yenilenmesi istemlerinde duruşma yapılması, görevli daire veya mahkemenin kararına bağlıdır. Mahkeme tarafından duruşma yapılmasına karar verilmezse, inceleme evrak üzerinden yapılır.

Mahkeme yargılamanın yenilenmesi istemini sebebi yönünden inceler. Yaptığı incelemede sebebin haksız olduğu sonucuna varırsa, istemi reddeder. Ancak, yargılamanın yenilenmesini gerektiren bir halin varlığına kanaat getirirse uyuşmazlık konusu olay hakkında yeniden inceleme yaparak karar verir. Mahkeme burada iki şekilde karar verebilir. Mahkeme yargılamanın yenilenmesi nedeninin haklılığına karar verse bile yaptığı araştırma ve inceleme sonucunda eski kararını yineleyebilir ya da tamamen veya kısmen değiştirebilir. Kararın tamamen veya kısmen değiştirilmesi durumunda yeni karar eski kararın yerini alır. Bu durumda verilen yeni karar, önceki hükmü geçmişe etkili olarak ortadan kaldırır<sup>399</sup>.

---

<sup>399</sup> Batun, **a.g.m.**, s.221.



## SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Gümrük vergisi, gümrüğe tabi ticari eşyanın yer değiştirmesi sebebiyle miktarı veya değeri üzerinden alınan; ekonomik, mali ve sosyal fonksiyonlarının yanında önemli bir dış ticaret politikası aracı olan bir vergi türüdür. Gümrük vergisi ile ülkeler, iç endüstrisini diğer ülkelere göre daha etkin kullanmayı amaçlamaktadırlar. Gümrük vergisi, gelir veya kurumlar vergisinde olduğu gibi belirli aralıklarla alınan bir vergi türü değil, dış ticarete konu olan eşyanın gümrüğe gelmesiyle bir defaya mahsus olmak üzere alınan ve devlete en kolay gelir sağlayan bir vergi türüdür.

Dünyanın en eski vergi türlerinden biri olan ve sınır vergileri olarak da bilinen gümrük vergisinin tarihi, Roma Uygarlıklarından başlayıp Osmanlı İmparatorluğuna kadar gelmektedir. İlk olarak gümrük vergisi kavramı 13. yy.'da Anglo-Norman adı verilen bir dilde görülmüştür.

Türkiye'deki gümrük vergisinin tarihsel gelişimini Cumhuriyet öncesi ve sonrası dönemi olmak üzere ikiye ayırmak daha yararlı olacaktır. Cumhuriyet öncesi dönem olan Osmanlı İmparatorluğu döneminde Tanzimat önemli bir modernleşme ölçütü olduğundan, bu dönemi de Tanzimat öncesi ve sonrası dönemi olmak üzere ikiye ayırmak mümkün olmaktadır. Tanzimat öncesi dönemde gümrük vergisi, ülkeler arası yer değiştiren eşyalardan alındığı gibi ülke içindeki iskele ve şehirler arasında yer değiştiren eşya üzerinden de alınmaktaydı. Tanzimat'ın ilan edilmesiyle birlikte birçok alanda yapılan değişikliklerin yanında gümrük vergisinde de köklü değişiklikler yapılmış ve İstanbul Emtia Gümrüğü, Gümrük Rüsumat Umum Müdürlüğü gibi teşkilatlar kurulmuş, bir malın gümrük vergisinin her yerde eşit alınması amacıyla "tarife defterleri" oluşturulmuştur.

Cumhuriyet döneminde ise, ilk Gümrük Tarifesi Kanunu yürürlüğe konularak bağımsız bir dış ticaret politikası izlenmeye başlanmıştır. Çeşitli Gümrük Kanunları yürürlüğe konulmuş, sonuncusu ise AB uyum çerçevesinde köklü bir gümrük reformu ile birlikte 1999 yılında hazırlanan 4458 sayılı Gümrük Kanunu uygulama alanı bulmuştur.

Gümrük reformu kapsamında hazırlanan Gümrük Kanunu'nun en temel amacı, AB ülkeleri ile oluşturulan gümrük birliği sonucunda gümrük mevzuatı ve uygulamasında AB'ne uyum sağlamaktır. Oluşturulan kanun ile birlikte gümrük düzeninin kurulması sağlanmış, ayrıca gümrük vergileri, gümrük cezaları, kanun yolları

gibi birçok konuya ilişkin düzenlemeler yapılmaya çalışılmıştır. Geçmişten günümüze Gümrük Kanunu'nda yapılan en kapsamlı değişiklik 5911 sayılı Kanunla yapılmıştır. Bu değişikliğin temel amacı, gümrük formalitelerinin en aza indirilmesi, dış ticaret işlemlerinin maliyetlerinin düşürülmesidir.

Yapılan değişiklikle birlikte gümrük işlemlerinin elektronik ortamda yapılması gündeme gelmiştir. Bu uygulamanın sonucu olarak gümrük idarelerindeki yoğunluk azalmış, gümrük işlemlerine hız kazandırılmıştır. Bir diğer değişiklik de, özet beyan uygulamasıdır. Bu uygulama, Türkiye Gümrük Bölgesine giren eşyanın emniyet ve güvenlik yönlerinden risk analizine tabi tutulması amacıyla uygulamaya konulmuş ve gümrük işlemlerinin daha hızlı ilerlemesini sağlamıştır. Ayrıca muafiyetleri içeren maddelerin genişletilmesinin yanında daha önceki uygulamada olan ancak daha dar kapsamlı olan düzeltme talebi uygulaması itiraz müessesesi başlığı altına alınarak kapsam genişletilmiştir.

Ülkemizde ÖTV, KDV ve gümrük vergileri gibi ithalat üzerinden alınan vergilerin oransal yüksekliği ve bütçe içerisindeki paylarına bakıldığında, yerli üreticileri korumanın yanı sıra hazineye gelir sağlama amacının da önemli olduğu izlenimi doğmakta iken, yabancı ülkelerdeki -örneğin Fransa'da- gümrük vergisi uygulamalarında öncelikle yurtiçi üreticileri korumayı hedeflediği görülmektedir.

Gümrük kabahatleri, bireylerin devlet ve gümrük idarelerine karşı işlemiş oldukları kanuna aykırı hareketlerden oluşmaktadır. Bu hareketler sonucunda parasal bir yaptırımla karşı karşıya kalınmaktadır. Gümrük cezası olarak bilinen bu yaptırımlar, Gümrük Kanunu'ndaki hükümlere aykırı hareket edenlere uygulanır.

Gümrük cezalarının kesilebilmesi için bazı koşulların gerçekleşmiş olması gereklidir. Bu koşulların ilki gümrük vergisi tahakkukunun kesinleşmesidir. İkincisi ise, gümrük cezasının zamanaşımı süresi içinde kesilmiş olması gerekmektedir. Burada değinilmesi gereken bir husus da KK'nun yürürlüğe girmesiyle ortaya çıkmaktadır. KK'ndan önce gümrük cezalarının zamanaşımı süresi gümrük vergilerinin zamanaşımına tabi iken KK'nun yürürlüğe girmesiyle birlikte bu kanun yer alan zamanaşımı hükümleri uygulanması gerekmektedir. Ancak bu durumun bir istisnası bulunmaktadır. Gümrük para cezalarına karşı itiraz ve yargı yoluna başvurulması durumunda Gümrük Kanunu'ndaki usullere göre hareket edilecektir.

Gümrük vergisi kaybına neden olan işlemlere ilişkin uygulanacak cezalar Gümrük Kanunu'nun 234-238. maddelerinde düzenlenmiştir. Usulsüzlüklere ilişkin uygulanacak cezalar ise, Gümrük Kanunu'nun 239-241. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Usulsüzlük gümrük kabahatinde meydana gelen zarar parasal nitelikte bir zarar olmamasına karşın, vergi kaybına neden olan gümrük kabahatinde oluşan zarar adından da anlaşılacağı üzere parasal niteliği olan maddi bir zarardır.

Gümrük idareleri tarafından verilen para cezalarında, VUK'nda olduğu gibi pişmanlık ve ıslah müessesesi başlığı altında bir kurum yer almamaktadır. Ancak, Gümrük Kanunu'nun 234/3. maddesinde "...yapılan aykırılıkları kendiliğinden idareye bildiren mükellefler..." ibaresi kullanılarak pişmanlık ve ıslah müessesesine atıfta bulunulmuştur. Ayrıca, VUK ile kıyaslandığında, bu Kanun kapsamına giren vergilerin mükellefleri pişmanlıktan yararlandığında hiç vergi ziyai cezası ödemezken, Gümrük Kanunu'nda bu durum cezaların yüzde on beş oranında uygulanacağı şeklindedir. Bu durum VUK kapsamına giren vergilerin mükellefleri ile gümrük vergisi mükellefi olanlar arasında bir adaletsizlik oluşturduğu düşünülmektedir. Bu uygulama farklılığının giderilmesi, anayasal eşitlik bakımından yararlı olabilecektir.

Bir başka husus da, VUK'nda yer alan cezalarda indirim müessesesinin Gümrük Kanunu'nda bu ad altında yer almamasıdır. Ancak, benzer uygulama gümrük para cezalarında indirim olarak ele alınmıştır. Bu iki uygulama arasında bazı farklılıklar bulunmaktadır. Bunlardan ilki süre yönündendir. VUK kapsamındaki cezalarda indirim müessesesinde, vergi cezalarının üç ay içinde ödenmesi gerekirken gümrük vergilerine uygulanan indirimde böyle bir süre tayin edilmemiştir. Oysa başvuru için belli bir süre tayin edilmesi, belirsizliğe sebebiyet verilmemesi bakımından önem taşımaktadır. İkincisi ise, mükelleflerin VUK'nda düzenlenen cezalarda indirim müessesesinden ilk kez yararlanmalarında daha sonraki yararlanmalarına göre daha yüksek bir indirim hakkına sahip olmaları durumudur. Böylelikle suçların tekrar edilmesi halinde indirim oranı daha düşük tutularak, mükelleflerin suç işlemeye devam etmelerinin engellenmesi, vergisini zamanında ve tam olarak ödeyen mükelleflerin adalet duygularının zedelenmemesi amaçlanmaktadır. Ancak gümrük vergisi ödeyen mükelleflerde cezalarda indirim müessesesinde böyle bir farklılık söz konusu değildir. Sürekli gümrük cezasına çarptırılan mükelleflerin aynı oransal indirimden faydalanabilmesi olanağı, mükellefleri suçun tekrar edilmesine yönlendirebilecektir. Bu çerçevede, başvuru süresi

konulması ve suçun tekrar edilmesi halinde uygulanacak indirimlerin azaltılmasına yönelik yasal düzenlemeler getirilmesinde yarar bulunmaktadır.

Gümrük vergisi, dış ticarete konu olan eşya üzerinden alınan, tahakkuku tahsiline bağlı bir vergi türüdür. Bu yüzden de gümrük vergisinden kaynaklanan uyuşmazlıklarda diğer vergi türünde olduğu gibi muhasebe kayıtları incelenerek çözümlenememekte, eşyanın nitelik ve kıymeti gibi unsurlar üzerinden çözüme kavuşturulmaktadır.

Gümrük uyuşmazlıklarında, düzeltme yolu 5911 sayılı Kanun ile 07.07.2009 tarihinde kaldırılmış olup 6111 sayılı Kanun ile gümrük uyuşmazlıklarına uzlaşma adı altında yeni bir idari çözüm yolu daha getirilmiştir. Bu uygulamayla birlikte gümrük idaresi ve yükümlü arasında oluşabilecek uyuşmazlıkların çözümünde itiraz yolundan başka uzlaşma ile de sonuca ulaşılabilmesi sağlanmıştır. Uzlaşma müessesesi ile, yükümlüden istenilen vergi ve cezaların bir kısmından vazgeçerek, vergi alacağı hemen tahsil edilebilmektedir. Bunun yanı sıra, vergi mahkemelerindeki gereksiz iş yükü önlenmektedir. Ancak, uzlaşma yoluyla birlikte idari çözüm yolları arasında öncelikle hangi yola başvurulacağı konusunda bazı problemler yaşanmıştır. Bu karışık durum çıkarılan Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği ile çözümlenmeye çalışılmış ve uzlaşma hakkının kullanılması yükümlülerin tercihine bırakılmıştır. Ancak, uzlaşma hakkının kullanılmadan itiraz yoluna başvurulması, uzlaşma hakkını öldürmektedir. Bu konuda, gümrük idaresince mükelleflerin yönlendirilmesinde yarar bulunmaktadır.

Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği'nin yürürlüğe girmesiyle birlikte uzlaşmaya ilişkin usul ve esaslarda uygulamada çıkabilecek sorunlar önlenmeye çalışılmıştır. VUK kapsamında yer alan uzlaşma müessesesiyle kıyaslandığında, başvuru süresi yönünden bir farklılık ortaya çıkmaktadır. VUK kapsamındaki uzlaşmada başvuru süresi vergilerin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün iken, gümrük vergilerindeki bu süre on beş gün ile sınırlandırılmıştır. Bu uygulamanın mükellefler açısından karışıklığa yol açabilmesi söz konusudur. Vergi kanunlarının sadeleştirilmesi gereği de dikkate alınarak, yasalar arasındaki farklılığın giderilmesinde yarar bulunmaktadır.

Gümrük Kanunu'nun "İtirazlar" başlıklı bölümüyle birlikte yükümlüler sadece tarh edilen vergiye karşı değil, diğer tüm gümrük işlemlerine karşı da itiraz edebilme hakkına sahiptirler. Ayrıca, 5911 sayılı Kanun öncesinde, idari kararlara karşı 7 ila 15 günlük iki farklı itiraz süresinin olması çeşitli uyuşmazlıklara neden olmakta iken, 5911

sayılı Kanun ile birlikte Gümrük Kanunu'ndaki idari itiraz sürecine ilişkin itiraz süresinin tüm gümrük uyuşmazlıklarında 15 gün olarak belirlenmesiyle gümrük yükümlülerinin lehine bir düzenleme getirilmiştir. Bunun yanında, yanlış makama başvuru olsa dahi, bu başvurunun süresi içinde yapılması koşulu ile, hak kaybını önlemek amacıyla idare re'sen yetkili makama bu başvuruyu ulaştırma gibi gümrük yükümlülerini koruyan düzenlemeler yapılmıştır.

Yapılan Danıştay kararları incelemesi sonucunda uyuşmazlıkların daha çok kıymet noksanlığı ya da fazlalığı, yanlış tarife ve pozisyondan kaynaklanan para cezaları ve muafiyet gibi nedenlerle ortaya çıktığı görülmektedir. Bu nedenle söz konusu beyanı yapan mükelleflerin ve bu beyanları inceleyip değerlendirerek vergilemeyi yapan gümrük görevlilerinin bu konuda eğitilmeleri ve gümrük idaresince yönlendirilmeleri bu tür uyuşmazlıkların azaltılmasında etkili olacaktır.

Yine Danıştay kararları incelendiğinde, bir diğer uyuşmazlık konusunun yetkili mahkemelerin tespiti hususunda olduğu görülmektedir. Dava açılması sırasında idari yargı aşamasında yapılabilecek bir ön inceleme ile -ki bu ilk inceleme için komisyon oluşturulabilir- bu tür karışıklıklar baştan çözüme kavuşturulabilecektir.

Yapılan Danıştay kararları incelemesinde göze çarpan son durum ise itiraz süresinin belirlenmesinde karşımıza çıkmaktadır. Posta yoluyla itiraz da dilekçenin postaya verildiği tarih değil, gümrük idaresinde kayda girdiği tarih kabul edilmektedir. Gümrük Kanunu'nda VUK'nun 170. maddesinde olduğu gibi açık bir hüküm bulunmamaktadır. Bu eksikliğin yapılacak bir yasal düzenleme ile açıklığa kavuşturulması mümkündür.

Gümrük vergisi ayrı bir uzmanlık alanı gerektirdiğinden, gümrük idarelerinin etkinliğinin artırılması ile vergi işlemlerinin zamanında yapılması sağlanacaktır. Böylelikle daha sonra uyuşmazlık olarak gündeme gelebilecek sorunlar bir an evvel çözüme kavuşturulmuş olacaktır. Gümrük idaresinin etkinliğinin artırılması için idarenin kendi içindeki örgütlenme yapısında iyileştirmelerin yapılması, eğitim olanaklarının artırılması yararlı olacaktır.

Gümrük vergisi uyuşmazlıkları, üzerine vergi borcu düşen yükümlülerin gümrük mevzuatı hükümlerini ihlal etmesi sonucu ortaya çıkmaktadır. Gümrük Kanunu, gümrük vergisi uyuşmazlıklarının öncelikle idari aşamada, yani idari yargıya başvurulmadan çözümlenmesini tercih etmektedir. Buradan hareketle, idari çözüm yolları tüketilmeden

yargı yoluna başvurulması merci tecavüzü gibi görülmektedir. Bu uygulamayla yargı organlarının iş yükünün azaltılması bakımından olumlu sonuçlar doğuracağı düşünülmektedir. Ancak, adil yargılama hakkı göz önüne alındığında, VUK'nun hükümlerinde olduğu gibi, bu hükümlere paralel olarak yükümlülere, gümrük kabahat ve cezalarına karşı kanunda belirtilen süreleri aşmamak kaydıyla, ister idari aşamadaki çözüm yollarına, ister yargı aşamasına başvurma hakkının tanınması yerinde olacağı düşünülebilir. Bununla birlikte, bu uygulama her ne kadar mükelleflerin yargı yoluna gitme hakkını engelliyor gibi görünse de, gümrük vergisinin diğer vergilere göre gerek oransal gerekse uygulama farklılıklarının olması nedeniyle öncelikle bu işin uzmanı olan gümrük idaresince çözüme kavuşturulması, uyuşmazlıkların hızlı, masrafsız bir biçimde sonlandırılmasına katkıda bulunmaktadır.

## KAYNAKÇA

### Kitaplar

- Akdoğan, Abdurrahman, **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi, Genişletilmiş 11. Baskı, Ankara, 2006.
- Aksoy, Şerafettin, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi**, Filiz Kitabevi, İstanbul 1999.
- Alptekin, Volkan, **Vergi Hukuku**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2013.
- Arslan, Mehmet, **Vergi Hukukunda Zamanaşımı**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2007.
- Atan, Turan, **Gümrüklerin Tarihçesi**, Gümrük Müfettişleri Derneği Yayınları, Ankara, 1989.
- Aydın, Davut, Ümit Ataman, Haluk Sumer, Adnan Sevim, **Dış Ticaret İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi**, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No:1866, Eskişehir, Ekim, 2009.
- Bayraklı, Hasan Hüseyin, **Vergi Yargılama Hukuku**, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayınları, No: 11, İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Yayınları No: 7, Afyon, 1998.
- Bilici, Nurettin, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler, Türk Vergi Sistemi)**, Güncelleştirilmiş ve Geliştirilmiş 29. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, Ağustos, 2012.
- Candan, Turgut, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, Adalet Yayınları, Ankara, 2009.
- Çağlayan, Ramazan, **İdari Yargıda Kanun Yolları**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2002.
- Çelik, Binnur, **Dış Ticaretten Alınan Vergilerden Gümrük Vergisi Hukuku**, İmaj Yayıncılık, Ankara, 1999.
- Çilingir, Ali İhsan Özgür, **Vergi Hukukunda Yorum**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2012.
- Ercan, Tayfun, **Gümrük Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2012.
- Ertaş, Avni, **Bütün Yönleriyle Gümrük İşlemlerinde Süreler**, Gümrük Kontrolörler Derneği Yayın No:27, İstanbul, 2002.

- Gelir İdaresi Başkanlığı, **Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözülmesi**, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No:92, Mayıs, 2009.
- Güney, Yusuf, **Tek Tip Gümrük Beyannamesiyle İthalat Gümrük İşlemleri**, Gümrük Kontrolörleri Derneği Yayın No:9, Ankara, Mart, 1997.
- Gürsoy, Hülya, **Hukuk Dili ve Adli Yazışmalar**, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No:2235, Açıköğretim Fakültesi Yayını No:1234, 4. Baskı, Eskişehir, Kasım, 2013.
- Karakoç (a), Yusuf, **Genel Vergi Hukuku**, 4. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2007.
- Karakoç (b), Yusuf, **Vergi Sorunlarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2007.
- Karakoç (c), Yusuf, **Vergi Yargılaması Hukukunda Süreler**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000.
- Karluk, Rıdvan, **Uluslararası Ekonomi Teori-Politika**, Beta Basın Yayım, Genişletilmiş 9. Baskı, 2009.
- Karyağdı, Nazmi, **Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresinde Vergi İncelemesi**, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara, Kasım, 2006.
- Kılıç, Kaptan, **Yeni Gümrük Kanunu Değişikliğine göre Gümrük Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları Gümrük Kabahatleri ve Uygulaması Açıklamalı ve İctihatlı**, Ankara, Kasım, 2009.
- Kılıçkaya, Münevver, **İthalat Mevzuatımız ve Gelişimi**, Gelirler Genel Müdürlüğü, Ankara, 1999.
- Kırbaş, Sadık, **Vergi Hukuku**, 9. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, Ekim, 1997.
- Kızılot, Şükrü, Zuhale Kızılot, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Yaklaşım Yayıncılık, Gözden Geçirilmiş 8. Baskı, Ankara, 2005.
- Kuru, Baki, Ramazan Arslan, Ejder Yılmaz, **Medeni Usul Hukuku**, Yetkin Yayınları, 20. Baskı, Ankara, 2009.
- Kutlu, Erol, **Gümrükleme**, TC. Anadolu Üniversitesi Yayını No:1969, Eskişehir, Ekim, 2009.



- Muter, Naci B., A. Kemal Çelebi, Süreyya Sakınç, **Kamu Maliyesi**, Gözden Geçirilmiş 3. Baskı, Manisa, 2008.
- Oktar, Ateş, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 9. Baskı, Türkmen Kitapevi, İstanbul, 2013.
- Öncel, Mualla, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş, Değişiklikler İşlenmiş 21. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2012.
- Öner, Erdoğan, **Osmanlı İmparatorluğu ve Cumhuriyet Döneminde Mali İdare**, T.C. Maliye Bakanlığı Araştırma Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayın No: 2005/369, Genişletilmiş 2. Baskı, Ankara, 2005.
- Özbalcı, Yılmaz, **Vergi Davaları**, Oluş Yayıncılık, 1. Baskı, Mayıs, 2008.
- Özbilen, Şevki, **Vergi Hukuku**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2013.
- Public Finances General Directorate, Tax Policy Directorate, **The French Tax System**, Ministere De L'conomie Des Finances Et De L'industrie, July, 2011.
- Saygılıoğlu, Nevzat, Adnan Gerçek, **Dış Ticaret ve Gümrük**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2007.
- Selen, Ufuk, **Gümrük İşlemleri ve Vergilendirilmesi**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2012.
- Seyidoğlu, Halil, **Uluslararası İktisat**, Güzel Can Yayınları, 17. Baskı, İstanbul, 2009.
- Şenyüz, Doğan, Adnan Gerçek, Mehmet Yüce, **Türk Vergi Sistemi**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2008.
- Taş, Metin, **Vergi Yargısı**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2003.
- Tosuner, Mehmet, Zeynep Arıkan, **Vergi Usul Hukuku**, Kanyılmaz Matbaası, İzmir, 2010.
- Tosuner, Mehmet, Zeynep Arıkan, **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı**, İzmir, 2011.
- Tuncer, Selahattin, **Gümrükler ve Gümrük Vergileri (Teori-Uygulama)**, Yaklaşım Yayınları, Mayıs, 2001.

Yaşın, Mehmet, **Türk Vergi Yargısı ve Vergisel Uyuşmazlıkların Dava Yoluyla Çözümü**, Yaklaşım Yayınları, Eylül, 2006.

### **Makaleler**

Akdoğan (a), Hasan, “ İş Dünyası Dikkat! Yeni Gümrük Kanunu 07 Ekim 2009 Tarihinde Yürürlüğe Giriyor”, **Gümrük ve Dış Ticaret Dergisi**, Ekim, 2009.

Akdoğan (b), Hasan, “Fikri ve Sınai Mülkiyet Hakları ve Gümrük”, **Gümrük ve Dış Ticaret Dergisi**, Nisan, 2011.

Akdoğan (c), Hasan, “Gümrük Kavramları ve Bunları Bilmenin Gücü”, **Gümrük ve Dış Ticaret Dergisi**, Aralık, 2010.

Akdoğan (d), Hasan, “Gümrükte Uzlaşma Müessesesi ve Bazı Öneriler”, **Gümrük ve Dış Ticaret Dergisi**, Haziran, 2011.

Akdoğan (e), Hasan, “Gümrükte Uzlaşma Torbada”, **Gümrük ve Dış Ticaret Dergisi**, Şubat, 2011.

Akdoğan (f), Hasan, “İş Dünyası Dikkat! Yeni Gümrük Kanunu-2”, **Gümrük ve Dış Ticaret Dergisi**, Kasım, 2009.

Akmaz (a), Kemal, Öznur Akyol, “Vergi Uyuşmazlıkları, Uyuşmazlıkların Nedenleri ve Çözüm Mercileri”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı:46, Mayıs, 2007.

Akmaz (b), Kemal, Öznur Akyol, “Vergi Uyuşmazlıklarını Yargısal Yolla Çözümü ve Yargılama Süreci”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:80, Mart-Nisan, 2007.

Altay, Asuman, Gökhan Dökmen, “Çin’in Küresel Bir Güç Olmasında Vergi Sisteminin Rolü”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:311, Temmuz, 2007.

Arslan, Murat, “Türk Vergi Yargısı Sisteminde Olağanüstü Kanun Yolları”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı:53, Nisan-Haziran, 2004.

Aydemir, İsa, “Vergi Davalarında Yetki Kuralları”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:212, Ağustos, 2010.

Bahadır, Sercan, “Gümrük İncelemelerinde Yeni Bir Yaklaşım-Sonradan Kontrol”, **Vergide Gündem Dergisi**, Haziran, 2011.

- Bak, Hasan, “Vergi davalarında Yürütmenin Durdurulması üzerine”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı:243, Mart, 2013.
- Başaran Yavaşlar, Funda, “İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:299, Temmuz, 2006.
- Batun (a), Mehmet, “Türk Vergi Yargısında Olağan Kanun Yolları I”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:202, Ekim, 2009.
- Batun (b), Mehmet, “Türk Vergi Yargısında Olağan Kanun Yolları-II”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:203, Kasım, 2009.
- Batun (c), Mehmet, “Vergi Yargılamasına Egemen Olan İlkeler”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:206, Şubat, 2010.
- Batun (d), Mehmet, “Vergi Yargısında Yargılamanın Yenilenmesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:205, Ocak, 2010.
- Bozkurt (a), Cevdet, “Gümrük Kanunu’nda Yapılan Kapsamlı Değişikliklere Karşılaştırmalı Bir Bakış”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:266, Kasım, 2010.
- Bozkurt (b), Cevdet, “Gümrük Vergileri ve Para Cezaları İçin Uzlaşma Müessesesi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:108, Kasım-Aralık, 2011.
- Bozkurt, Nevzat, “Zamanaşımına Uğramış Gümrük Vergilerine Para Cezası Uygulanabilir Mi?”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:106, Temmuz-Ağustos, 2011.
- Bulut, Mehmet, “Yargılamanın Yenilenmesi İstemlerinde Duraksamalı Hususlar”, **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı:304, Eylül, 1999.
- Bulut, Mustafa Kemal, “Gümrük Vergisine Eş Etkili Vergi ve Mali Yüklerin Gümrük Vergisi Tanımı Kapsamında Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 314, Ekim, 2007.
- Buyrukoğlu, Selçuk, Ahmet Güler, “AB Ülkelerinde ve ABD’de Vergileme Yetkisinin Kullanımına İzin Veren Hükümlerin Türk Anayasasında Yer Alan Hükümlerle Karşılaştırılması”, **Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi**, Cilt:3, No:2, 2011.
- Candan, Turgut, “Gümrük Vergisinde İdari Dava Açılmasından Önce Tahakkuka İtirazın Önemi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:51, Mart, 1997.

- Ceyhan, Sami, “Gümrük Kanunu’ndaki Para Cezalarında Zamanaşımı Hükümleri”, **Gümrük Dergisi**, Sayı:56, 2006.
- Çavuş, Mehmet, “Gümrük Vergileri İle İlgili Uyuşmazlıkların, Danıştay Kararları Doğrultusunda, İdari Aşamada Çözümü”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı:30, Ocak, 2006.
- Doğrusöz, Bumin, “Vergi Yargısında Dava Açma Sürelerinin Önemi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:174, Haziran, 2007.
- Erdem, Mustafa Ruhan, Ömer Korkmaz, “Yargılamanın Yenilenmesi Nedeni Olarak Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin İhlali”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt:5, Sayı:2, 2003.
- Erdem, Tahir, “Amerika Birleşik Devletlerinde Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:277, Ekim, 2011.
- Gümüş, Mustafa, “Gümrük Vergilerinin Geri Verilmesi veya Kaldırılması”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı:28, Kasım, 2005.
- Gümüşkaya, Gamze, “Türk Vergi Yargılaması Hukuku’nda Duruşma”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:LXVI, Sayı:2.
- Hamitoğulları, Umman, “Yeni Gümrük Kanunu”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:86, Şubat, 2000.
- Işıklar, Celal, “İdari Yargıda Derdestlik”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:XVI, Sayı:1, 2012.
- Karabudak (a), Metin, “Rusya Federasyonu Vergi Sistemi”, **Yaklaşım Dergisi**, Aralık, 1998.
- Karabudak (b), Metin, “Rusya Federasyonu Vergi Sistemi-III”, **Yaklaşım Dergisi**, Şubat, 1999.
- Karaca, Defne, “Türk Ceza Kanunu ve Kabahatler Kanunundaki Zamanaşımı Hükümleri Ve Uygulama Alanı”, **Gümrük Dünyası Dergisi**, Gümrük Kontrolörleri Derneği Yayını, Sayı:53, 2007.
- Karadiş, Yücel, “Gümrük Vergileri, İtiraz ve İdari Yargıya Başvuru”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:157, Ocak, 2006.
- Karagül (a), Yusuf, “Danıştay’da Temyiz veya Bölge İdare Mahkemelerinde İtiraz İstemlerinde Yürütmenin Durdurulması”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:144, Aralık, 2004.

- Karagül (b), Yusuf, “Vergi Mahkemelerinde Yürütmeyi Durdurma İsteminde Bulunmayı Gerektiren Davalar, Şartları ve Sonuçları”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:128, Ağustos, 2003.
- Kırdar, Ayhan, “5911 Sayılı Kanun ile 4458 Sayılı Gümrük Kanunu ve Yönetmeliğinde Yapılan Değişiklikler ve Getirilen Yenilikler”, **Gümrük Dünyası Dergisi**, Sayı:63, 2009.
- Kıvanç, Hakan, “Vergi Yargısında Yürütmenin Durdurulması”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:53, Aralık, 2007.
- Kızılot, Onur, “Fransız Vergi Sistemi”, **Yaklaşım Dergisi**, Mayıs, 2003.
- Koçak, Fatih, “İdari Para Cezası/Adli Para Cezası Kavramları Genel Çerçevesinde Türk Ticaret Kanunu’nda Öngörülen Cezalar”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:246, Haziran, 2013.
- Kolçak, Menşure, “Dış Ticaret Vergilerinin Türkiye Ekonomisine Etkileri”, **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt 27, Sayı 4, 2013.
- Korkmaz, Mustafa, Musa Ünal, “Gümrük Vergilerinde Uzlaşma”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:226, Ekim, 2011.
- Köprü, M. Fatih, “Gümrük Vergi ve Cezalarında Uzlaşma”, **Vergide Gündem Dergisi**, Eylül, 2011.
- Külahlı (a), Ömür, “Vergi Yargılaması Usul ve İlkeleri, Vergi Davasının Hukuki Mahiyeti II”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:212, Ağustos, 2010.
- Külahlı (b), Ömür, “Vergi Yargılaması Usul ve İlkeleri, Vergi Davasının Hukuki Mahiyeti I”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:211, Temmuz, 2010.
- Nazalı, Ersin, “Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözümlemesinin Geçirdiği Aşamalar”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:313, Eylül, 2007.
- Ortaç, Rıfat, “Vergi Yargı Sistemimizde Yargılamanın Yenilenmesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:59, Kasım, 1997.
- Ortopolat, Ali, “Kabahatler Kanunu Çerçevesinde Gümrük Para Cezalarında İzlenecek Esas ve Usuller”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:187, Temmuz, 2008.
- Önder, Mehmet, “Gümrük Kanununda Yapılan Değişiklikler”, **Vergide Gündem Dergisi**, Ağustos, 2009.

- Öz, Ersan, Tekin Akdemir, “ABD Vergi Sistemi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:168, Eylül, 2002.
- Özkan, Özgür, “Vergi Uyuşmazlıkları ve Vergi Yargısı Üzerine Değerlendirmeler”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı:59, Haziran, 2008.
- Öztürk, İlhami, “İdari Yargıda Temyiz İncelemesinin Usuli Kazanılmış Haklar Açısından Sınırlaması”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:XII, Sayı:1-2, 2008.
- Palaz Erdemir, Hatice, Ramazan Gökbunar, “Efes Gümrük Yazıtlarında Gümrük Vergileri”, **Gazi Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı:9/1, 2007.
- Parsak, Mehmet, “İdare ve Vergi Yargılama Hukukunda Temyiz Nedenleri”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:150, Haziran, 2005.
- Pehlivan, Yasef, “Mükellef ve Ceza Muhatabı Açısından Vergi Davasının Konusu ve Dava Açma Hakkının Doğması”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 154, Ekim, 2005.
- Polatkan, Vahit, “Yürütmenin Durdurulması Kararları”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:6, Haziran, 1993.
- Sağlam, Mehmet, “Kanun Yollarında Süre”, **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı:274, Haziran, 1998.
- Sarı, Hamit, “Vergi Uyuşmazlıklarında Yargılamanın Yenilenmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:370, Haziran, 2012.
- Saygılıoğlu (a), Nevzat, “4458 Sayılı Yeni Gümrük Kanunu’nun Getirdiği Yenilikler”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:128, Ağustos, 2003.
- Saygılıoğlu (b), Nevzat, “Gümrük Vergisi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü”, **Yaklaşım Dergisi**, Temmuz, 2003.
- Soydan, Başar, “Türk Vergi Yargısında Bilirkişilik”, **İstanbul Ticaret Odası Yayınları**, Mevzuat Etütleri, Yayın No: 2010-41, 2010.
- Sönmez, Erdal, “Vergi Yargısında Yürütmeyi Durdurma Müessesesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:162, Haziran, 2006.
- Sönmez, Erdal, Garip Ayaz, “Vergi Yargısı Kararlarının Açıklanması ve Yanlışlıkların Düzeltilmesi Talebi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:214, Haziran, 1999.

- Tanrıvermiş, Muammer, “Gümrük Para Cezalarında İndirim Uygulaması”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:185, Mayıs, 2008.
- Taşkan, Yusuf Ziya, “Vergi Yargısında Bağlantılı Davalar ve Davaların Birleştirilmesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:68, Ağustos, 1998.
- Tekin (a), Cem, “Vergi Yargı Organları Tarafından Verilen Kararların Kanun Yolları Dışında İncelenmesi”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı:3, Ekim, 2003.
- Tekin (b), Cem, “Vergi Yargısında Ek Dava Açma Süresi Verilen Haller”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:154, Ekim, 2005.
- Tekin (c), Cem, “Vergi Yargısında Kararın Düzeltilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:181, Ekim, 2003.
- Tekin (d), Cem, “Vergi Yargısında Yargılamanın Yenilenmesi Müessesesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:204, Eylül, 2005.
- Toktaş, Nihat, “İdari Yargı Yerlerince Verilen Kararların Açıklanması (Tavzini)”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı:18, Ocak, 2005.
- Tomul, Ahmet, “Vergi Uyuşmazlıklarında Yetkili Vergi Mahkemesi Sorunu”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:180, Aralık, 2007.
- Tuncer (a), Selahattin, “Gümrük Vergilerinde Cezalar”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:92, Ağustos, 2000.
- Tuncer (b), Selahattin, “Gümrük Vergilerinin Geri Verilmesi veya Kaldırılması”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:91, Temmuz, 2000.
- Tuncer (c), Selahattin, “Gümrük Vergisi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:89, Mayıs, 2000.
- Tuncer (d), Selahattin, “Gümrük Vergisi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları II”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:90, Haziran, 2000.
- Tuncer (e), Selahattin, “Türk Gümrük Sistemi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:136, Nisan, 2004.
- Ufuk (a), Mehmet Tahir, “Türk Vergi Yargı Sistemi”, **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı:383, 2003.
- Ufuk (b), Mehmet Tahir, “Vergi Kanunlarının Zamanaşımına İlişkin Hükümleri”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**, Sayı:160, 2001.

- Uzun, Fatih, “Mali Af Kanunu’nun Gümrük Vergileri/Cezalarına İlişkin Hükümleri ile Gümrük Mevzuatında Yeni Bir Müessese Olarak Uzlaşma”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:357, Mayıs, 2011.
- Yağan, Haldun, “Gümrük Vergi Hukukunda Yeni Bir Müessese: Uzlaşma”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:275, Ağustos, 2011.
- Yayla, Sefa, “Gümrük Vergileri ve Uygulamalarına Genel Bakış” , **Gümrük Dünyası Dergisi**, Sayı: 49, İlkbahar, 2006.
- Yerci (a), Cahit, “Gümrük Kanunu’nun 245/3’üncü Maddesinin Anayasa Mahkemesi’nce İptali üzerine Bir Değerlendirme”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:212, Mayıs, 2006.
- Yerci (b), Cahit, “Gümrük Vergisinde ve İthalatta Alınan Katma Değer Vergisinde Ceza Uygulaması”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:154, Temmuz, 2001.
- Yerci (c), Cahit, “Kabahatler Kanunu’nun İthalatta Alınan Vergilere İlişkin Cezalara Yansımaları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:227, Ağustos, 2007.
- Yereli, Ahmet Burçin, “İslam Vergi Hukukunda Dış Ticaret Vergileri ve Osmanlı Devleti’nde Gümrük Vergileri Uygulaması”, **Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt:9, Sayı:1, 1994.

### **İnternet Kaynakları**

- 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: 16.02.2014).
- Akdoğan, Hasan, “Gümrük Mevzuatında Önemli Değişiklikler Yapıldı”,  
**20.04.2013 tarihli Dünya Gazetesi**,  
[http://www.dunya.com/mobi/author\\_article\\_detail.php](http://www.dunya.com/mobi/author_article_detail.php), (Erişim Tarihi: 04.01.2014).
- Australia Taxation Office (ATO), "A Better Tax System",  
<http://www.taxreform.ato.gov.au/SiteHome>, 2002, (Erişim Tarihi:03.03.2014).



- Austrilaian Tax System, <http://studyperth.com.au/tr/working-opportunities/australia-taxation-system>, (Erişim Tarihi:03.03.2014).
- Caldwell, Joseph George, A New Tax System For The United States, [www.foundation.bw/VATtoc.htm](http://www.foundation.bw/VATtoc.htm), (Erişim Tarihi: 16.02.2014).
- Candan, Turgut, “Vergi uyuşmazlıklarının Yargı Yoluyla Çözümü (Veri uyuşmazlıkları, İdari İşlemler ve Dava Açma Süreleri”, [www.adanasmmmo.org/sempozyum/doc](http://www.adanasmmmo.org/sempozyum/doc), (Erişim Tarihi:12.05.2014).
- Ceza Muhakemesi Hukuku Gereçleri Özet Şemaları, Kanun Yolları (Denetim Muhakemeleri), <http://www.istanbul.edu.tr/hukuk/cezapdf>, (Erişim Tarihi:30.05.2014).
- Court of Appeal Rules, Release No:19, August, 2012, <http://www.qp.gov.sk.ca/document/English>, (Erişim Tarihi: 28.05.2014).
- Custom and Import Duty of Australia, <http://www.dutycalculator.com/country-guides/Import-duty-taxes-when-importing-into-Australia/>, (Erişim Tarihi:03.03.2014).
- Custom Duty Information, [http://www.cbp.gov/xp/cgov/travel/id\\_visa/kbyg/customs](http://www.cbp.gov/xp/cgov/travel/id_visa/kbyg/customs), (Erişim Tarihi: 02.01.2014).
- Custom Tariff of Australia, <http://tariff.findthedata.org/l/7/Australia>, (Erişim Tarihi:03.03.2014).
- Custom Tariff of China, <http://tariff.findthedata.org/l/30/China>, (Erişim Tarihi: 18.02.2014).
- Custom Tariff of European Union, <http://tariff.findthedata.org>, (Erişim Tarihi:02.03.2014).
- Custom Tariff of Russia, <http://tariff.findthedata.org106/RussianFederation>, (Erişim Tarihi:03.03.2014).
- Custom Tariff of USA, <http://tariff.findthedata.org/l/137/United-States-of-America>, (Erişim Tarihi:16.02.2014).
- Çağlayan, Ramazan, “İdari Yargıda Yargılamanın Yenilenmesinin Sebepleri ve Sınırları”, **Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:VI, Sayı:1-4, 2002, <http://www.erezincan.edu.tr.pdf>, (Erişim Tarihi:30.05.2014).

- Çeken, Hüseyin, “İdari İşlem ve İdari Eylem”, **Askeri Yüksek İdare Mahkemesi 16 Numaralı Dergi**, <http://www.msb.gov.tr/ayim/makale>, (Erişim Tarihi: 07.05.2014).
- Çelik, Lamih, “İdari Para Cezalarında Zamanaşımı”, **Mahalli İdareler Aylık Mesleki ve Mevzuat Dergisi**, Mart, 2008, <http://www.mahalliidarelerdergisi.org>, (Erişim Tarihi:23.03.2014).
- Dış Ticaret Müsteşarlığı, “Çin Halk Cumhuriyeti’nde İş Yapma Rehberi Dördüncü Bölüm”, Temmuz, 2003, <http://www.dtm.gov.tr/pazaragiris/ulkeler/hon/hon-rap-ayl-te3.doc>, (Erişim Tarihi: 18.02.2014).
- Ernst & Young Gümrük ve Uluslararası Ticaret Danışmanlığı Ekibi, Gümrük mevzuatı kapsamında düzenlenen tahakkuk ve ceza kararlarına karşı başvurulabilecek hukuki yollar, <http://www.vergidegundem.com/tr/c/document>, (Erişim Tarihi:02.04.2014).
- EU Custom Strategy, [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/customs/policyissues](http://ec.europa.eu/taxation_customs/customs/policyissues), (Erişim Tarihi: 02.01.2014).
- Gamble, William B., **Tax Law in China, Investing in China: Legal, Financial, and Regulatory Risk**, <http://library.books24x7.com.remote.barunch.cuny.edu/book>, (Erişim Tarihi: 18.02.2014).
- Gross Domestic Product (GPD) of USA, <http://www.bea.gov/national/index.htm#gdp>, (Erişim Tarihi: 16.02.2014).
- Gümüş, Veysel, “Vergi Yargılama Hukukunda Süre ve İttıla Faktörü”, **Ankara Barosu Dergisi**, Sayı:1, Ocak, 2013, <http://www.ankarabarusu.org.tr/siteler/ankarabarusu/2013-1/2013-1-9.pdf>, (Erişim Tarihi:12.05.2014).
- Hasanoğlu, Mürteza, Başar M. Sattar, “İdari Yargıda Kanun Yolları Mukayesesi”, **Tarih Siyaset Ekonomi Platformu**, <http://tasep.org/default.asp?s=yd&id=90>, (Erişim Tarihi:30.05.2014).

- History of Customs Duty and the Tariff, <http://www.strongandherd.co.uk/international-trade-articles/article-tariff-history/>, (Erişim Tarihi: 02.01.2014).
- History of Customs Law and Customs Tariff, <http://www.upravacarina.rs/EN/ABOUTUS/CUSTOMS>, (Erişim Tarihi: 07.01.2014).
- Import Duty Taxes of Russia, <http://www.dutycalculator.com/country-guides/Import-duty-taxes-when-importing-into-Russia/>, (Erişim Tarihi: 03.03.2014).
- Köksal, Fazıl, Y. Yavuz Eliş, Hukuk Sisteminde Suç ve Unsurları Hukuk Sisteminde Sorumluluk ve Unsurları, Teftiş Kurulu Başkanlığı Eğitim Semineri, Antalya, 2011, <http://web.ogm.gov.tr/birimler/merkez/Dokumanlar/2011.pdf>, (Erişim Tarihi: 15.03.2014).
- Leuthold, Jane H., “China’s Unusual Tax System”, Mayıs, 2002, <http://www.business.uiuc.edu/leuthold/resume/Presentations/Chinas%20Unusual%20Tax%20System.pdf>, (Erişim Tarihi: 18.02.2014).
- MOF, “Guide to ROC Taxes 2006” Taxation and Tarif Committee, [www.ttc.gov.tw/public/Attachment/6630105195.pdf](http://www.ttc.gov.tw/public/Attachment/6630105195.pdf), (Erişim Tarihi: 18.02.2014).
- Overwiev of French Taxes, <http://www.french-property.com/guides/france/finance-taxation/taxation/introduction/>, (Erişim Tarihi: 02.03.2014).
- Population of USA, <http://unctadstat.unctad.org/TableView/tableView.aspx>, (Erişim Tarihi: 16.02.2014).
- Rus Vergi Sistemi, <http://rusyadasirketkurmak.com/rus-vergi-sistemi/>, (Erişim Tarihi: 03.03.2014).
- Saatçi, Cem, “Dış Ticaretin Önündeki Engeller ve Çevresel Kriterler ile Dış Ticaret İlişkisi”, **Dış Ticaret Dergisi**, 2001, [www.dtm.gov.tr](http://www.dtm.gov.tr), (Erişim Tarihi: 29.12.2013).
- T.C. Adalet Bakanlığı, <http://www.ceza-bb.adalet.gov.tr/mevzuat/5271.htm>, (Erişim Tarihi: 16.03.2014).

- T.C. Danıştay Başkanlığı, Emsal Yargı Kararları, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr).
- T.C. Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, Gümrükler Genel Müdürlüğü, 2013/38 Genelge,  
<http://ggm.gtb.gov.tr/data/5211d701487c8e0bb8bb229a/201338%20say%20C4%B1%20Genelge.pdf>, (Erişim Tarihi:30.03.2014).
- Tax Regulations. Invest In Xiamen,  
<http://www.chinavista.com/xiamen/invest/tax-reg.html>, (Erişim Tarihi: 18.02.2014).
- Taxation and Customs Union,  
[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/customsstrategy](http://ec.europa.eu/taxation_customs/customsstrategy), (Erişim Tarihi: 03.01.2014).
- Türk Dil Kurumu, <http://www.tdk.gov.tr/index>.
- Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM) Kanun Hükümünde Kararname ve Plan Bütçe Komisyonu Raporu,  
<http://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem21/yil01/ss86.htm>, (Erişim Tarihi: 09.01.2014).
- Türkiye Cumhuriyeti Adalet Bakanlığı Hukuk Sözlüğü,  
<http://www.sozluk.adalet.gov.tr/Listeaspxharf>.
- Türkiye Cumhuriyeti Ekonomi Bakanlığı İhracat Bilgi Platformu, Avustralya Genel Ekonomik Durumu, <http://www.ibp.gov.tr/pg/section-pg-gulke.cfm?id=6D85>, (Erişim Tarihi:03.03.201).
- Türkiye Gümrük Tarife Cetveli, <http://www.gumruktarife.com/> (Erişim Tarihi: 10.01.2014).
- Tüysüz, Ahmet, Feridun Yenisey, Gökten Koçyıldırım, İrfan Güven, Kanun Yolları, <http://www.edirnebarosu.org.tr/dosyalar/SSC/Kitap/pdf>, (Erişim Tarihi:30.05.2014).
- What is Custom Duty?, <http://www.businessdictionary.com/definition/customs-duty.html>, (Erişim Tarihi: 02.01.2014).
- Yenidünya, A. Caner, Hukuka Aykırılık Unsuru, <http://www.marmaraceza.org>, (Erişim Tarihi: 24.03.2014).
- Yılmaz, Ejder, “Yeni Hukuk Muhakemeleri Kanunu’yla Getirilen Değişiklikler”, [www.muğlabarosu.org](http://www.muğlabarosu.org), (Erişim Tarihi: 10.05.2014).

- Yılmaz, Halil, “İhtirazi Kayıt İradesinin Açıklanması”, TBB Dergisi, Sayı:66, 2006, <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2006-66-266>, (Erişim Tarihi: 08.04.2014).
- Yüce (a), Mehmet, “Vergi Mahkemelerinde Davanın Görüşülmesi ve Karara Bağlanması”, **Bilanço Dergisi**, Sayı:126, Mayıs, 2010, <http://www.bursasmmmo.org.tr>, (Erişim Tarihi:20.05.2014).
- Yüce (b), Mehmet, “Vergi Uyuşmazlıklarına İlişkin Davalar ve Yargılama Usulü”, **Bilanço Dergisi**, Sayı:126, Mayıs, 2010, <http://www.bursasmmmo.org.tr/makale>, (Erişim Tarihi: 08.05.2014).
- Yüce (c), Mehmet, “Yargı Kararlarına Karşı Kanun Yolları”, **Bilanço Dergisi**, Sayı:128, Eylül-Ekim, 2010, <http://www.bursasmmmo.org.tr>, (Erişim Tarihi:29.05.2014).

## **Tezler**

- Abdinov, Nurlan, **Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Yoluyla Çözümlemesi (Türkiye-Azerbaycan Karşılaştırması)**, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2009.
- Aka, Yiğit, **Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Vergi Mahkemelerinin Yeri ve Önemi**, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 2009.
- Akcan, Recep, **Usul Kurallarına Aykırılığa Dayanan Temyiz Sebepleri**, Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Konya, 1998.
- Akgül, Mehmet Emin , **İdari Yargılama Usul Hukukunda Temyiz**, Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2004.
- Akın, Zeliha Demet, **Gümrük İhtilaflarında Çözüm Yolu**, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2010.
- Baki, Mehmet Hanifi, **Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Alternatif Yöntemlerin Değerlemesi: Örnek Olay Çalışması**, Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Adana, 2008.

- Bilici, Mustafa, **Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları, Vergi Mahkemelerinin Fonksiyonları, Antalya Vergi Mahkemesi Örneği**, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Isparta, 2010.
- Bir, Enes, **Vergi Uyuşmazlıkların Çözüm Yolları Uyuşmazlıkların Çözümünde Vergi Mahkemelerinin Rolü Sivas Vergi Mahkemesi İncelemesi**, Gaziosmanpaşa Üniversitesi, Sosyal Bilimler Fakültesi, Yüksek Lisans Tezi, Tokat, 2012.
- Çatal, Ali, **Türk Vergi Yargısı Sisteminde Kanun Yolları**, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Isparta, 2002.
- Çelikkaya, Ali, **Türk Gümrük Kanunu'nun Vergilemeye İlişkin Hükümlerinin Değerlendirilmesi**, Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Eskişehir, 2001.
- Dağlı, Neslihan, **Usul Hukukuna İlişkin Temyiz Nedenleri**, Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2007.
- Durak, Melek, **Dış Ticarete Ödenen Vergi ve Fonlar**, Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu, Dış Ticaret Programı, Mesleki Uygulama Bitirme Ödevi, Bursa, 2009.
- Eren, Volkan, **Türkiye'de Vergi Uyuşmazlıkları ve Yargısal Çözüm Yolları**, Trakya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Edirne, Aralık, 2006.
- Kalpalı, İrfan, **Avrupa Birliği'nde Dış Ticaret Mali Yükümlülükleri ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi**, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, İzmir, 2007.
- Karamemiş, Raziye, **Gümrük Vergileri ve Uygulamaları**, Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Yüksekokulu, Dış Ticaret Programı, Mesleki Uygulama Bitirme Ödevi, Bursa, 2009.
- Özdemir, Melahat, **Gümrüklerde Uygulanan İdari Para Cezalarının Kabahatler Kanunu Açısından Değerlendirilmesi**, Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2011.

- Pazarlıoğlu, Elif, **Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Vergi Mahkemelerinin Rolü**, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 2010.
- Sarı, Hasan, **Gümrük Vergisinin Belirlenmesinde Tarife ve Kıymetin Rolü**, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 1999.
- Sonkur, Gazi, **Vergi Uyuşmalıklarının Çözümünde İdarenin Etkinliği (Türkiye Örneği)**, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 1999.
- Topçu, Kader Melis, **Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları**, Dicle Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Diyarbakır, 2008.
- Tosun, Özge, **Vergi Yargılamasında Yargılamanın Yenilenmesi**, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2010.
- Tuncer, Denizhan, **Vergi Tekniği Açısından Gümrük Vergisinin Değerlendirilmesi**, Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Bursa, 2007.
- Uluğınar, Aziz, **Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarının Karşılaştırılması**, Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Haziran, 2011.
- Yıldırım, Atilla, **Türkiye’nin Dış Ticaretinin Geliştirilmesinde Dış Ticaretten Alınan Vergilerin Rolü ve Önemi (1980 Sonrası Gelişmelerin Değerlendirilmesi)**, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 1996.

### **Kanunlar**

T.C. 1982 Anayasası

1086 Sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu

111 Seri Nolu Gümrük Genel Tebliği, (Gümrük İşlemleri)

2575 Sayılı Danıştay Kanunu

2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, Vergi Mahkemeleri ve İdare Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun

2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu

442 Seri Nolu Tahsilat Genel Tebliği

4458 Sayılı Gümrük Kanunu

5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu

5326 Sayılı Kabahatler Kanunu

6111 Sayılı Bazı Kamu Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun

10.02.2014 tarihli Gümrük Sirküleri, “Eksik Alınan Gümrük Vergilerinde ve Gümrük Kanunu Uyarınca Uygulanan Cezalarda Zamanaşımı”, Sayı:2014/1, İstanbul, Şubat, 2014.

27.08.2011 tarihli Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği

07.10.2009 tarihli Gümrük Yönetmeliği