

GÜMRÜK HUKUKU'NDA -BİR İDARİ BAŞVURU YOLU OLARAK- GERİ VERME VE KALDIRMA*

DOI: <https://doi.org/10.33717/deuhfd.901917>

*Arş. Gör. Dr. Özgecan GÖK***

Öz

Gümrük Kanunu'nun 211'inci ve devamı maddeleri çerçevesinde fazla hesaplanan ya da tahsil edilen gümrük vergilerinin geri verme ve kaldırma yoluyla iade alınması ya da kaldırılması mümkündür. Bu bakımdan geri verme ve kaldırma hem bir idarî başvuru yolu hem de anlaşmazlıkları sona erdiren bir çözüm yoludur. Geri verme ve kaldırmanın kapsamı bakımından İthalde alınan Katma Değer Vergisi, Damga Vergisi ve TRT Bandrol ücreti özellik göstermektedir.

Bir ticaret politikası aracı olan ithalatta gözetim uygulaması sebebiyle geri verme ve kaldırma başvurularında bulunulması uygulamada sorunlu görülen bir konudur. Temin edil(e)meyen gözetim belgesi nedeniyle, gözetim referans fiyatı üzerinden beyanda bulunulması ve sonra daha düşük olan satış bedeli üzerinden verginin hesaplanması gerekçesiyle geri verme ve kaldırma başvurusunda bulunulması Avrupa Birliği Hukuku göz önünde bulundurulduğunda başvuru sebepleri kapsamında değerlendirilemeyecek bir konudur. Ayrıca bu durumda kişiler hakkında Gümrük Kanunu'nun 235'inci maddesinin 1-c fıkrası gereğince yaptırım uygulanması mümkün değildir.

Geri verme ve kaldırma başvurusu, fazla tahakkuk ettirilen ya da ödenen verginin yükümlüye tebliğ edilmesinden itibaren üç yıl içinde yapılabilmektedir. Beyannamenin iptali halinde sürenin ne olduğu ve Gümrük Kanunu'nun

* Bu çalışma, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Bölümü'nün ev sahipliğinde düzenlenen 34. Uluslararası Maliye Sempozyumu'nda, "Gümrük Hukuku'nda -Bir İdari Başvuru Yolu Olarak- Geri Verme ve Kaldırma: Uygulamada Karşılaşılan Sorunlar" başlığı altında sunulan tebliğin güncellenmiş, genişletilmiş ve makaleye dönüştürülmüş halidir. Çalışmanın nüvesini oluşturan tebliğin genişletilmiş İngilizce metni için bkz. <http://www.maliyesempozyumu.org/wp-content/uploads/2019/11/34th-international-public-finance-conferenceturkey-proceedings-book.pdf>, (E.T. 16.09.2020, s. 272-279).

** Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Mali Hukuk Anabilim Dalı (e-posta: ozgecan.ordu@deu.edu.tr) ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-3296-2098> (Makalenin Geliş Tarihi: 21.01.2021) (Makale Gönderilme Tarihi: 27.01.2021/Makale Kabul Tarihi: 14.03.2021)

194'üncü maddesi kapsamında doğan telafi edici gümrük vergisi açısından üç yıllık sürenin nasıl hesaplanacağı hususunda tereddütler bulunmaktadır.

Geri verme ve kaldırma başvurusu neticesinde verilen karar Gümrük Kanunu anlamında bir idarî karardır. Bu yüzden Gümrük Kanunu'nun 242'inci maddesinde düzenlenen itiraz yoluna tabidir.

İdarenin, geri verme kararını üç ay içerisinde uygulamazsa talep üzerine, bu sürenin bitiminden itibaren tecil faizine göre hesaplanacak iade faizini ödemesi gerekmektedir. Ancak idarenin faiz ödemesi için özel bir düzenlemeye gerek bulunmadığı; sorumluluk hukuku ilkeleri gereği hukuka aykırı olarak alınan vergi geri verilirken, yükümlülerin uğrayacakları zararı tam yargı davası yoluyla giderilebilmeleri mümkün görülmektedir.

Anahtar Kelimeler

Geri verme ve kaldırma, İade faizi, İthalde alınan Katma Değer Vergisi, TRT Banderol Ücreti, Damga Vergisi, İthalatta Gözetim Önlemi

REPAYMENT AND REMISSION OF DUTY -AS AN ADMINISTRATIVE REMEDY- IN CUSTOMS TAX LAW

Abstract

It is possible to accept return or removal over calculated or collected customs duties through repayment and remission in accordance with the articles 211 the rest of the Customs Code. In this respect, return and removal is both an administrative remedy and a key that ends disputes. Import-turn over Tax, Stamp Duty and TRT Banderol fees are taken into consideration, in terms of the scope of repayment and remission.

Repayment and remission remedies are problematic in practice due to the surveillance practice in imports, which is a trade policy instrument. Declarations on surveillance reference price based upon unacceptable surveillance certificate and then apply the return and remedies on the basis of the calculation of the tax on the lower sales price cannot be considered as a remedy reason in view of European Union Law. In this case, it is not possible to impose sanctions on the persons in accordance with Article 235, paragraph 1-c of the Customs Code.

Remedies of repayment and remission may be made within three years from the date of the notification of the tax that has been accrued or paid. There are hesitations about the period in case of cancellation of the declaration and how to calculate the three-year period for the compensatory customs duty under Article 194 of the Customs Code.

The decision given as a result of a remedy of repayment and remission is a administrative decision within the meaning of the Customs Code. Therefore, it is subject to the objection that enacted in Article 242 of the Customs Code.

If the administration does not implement the decision to return within three months, it is required to pay the interest on tax refunds, which will be calculated on deferment interest from the expiry of this period. However, there is no need for a special arrangement for the interest payment of the administration; within the frame of the liability law, it is possible to eliminate to the taxpayers' loss arising from contra legem (unlawfully collected) taxes, by full remedy action.

Keywords

Repayment and Remission, Interest on tax refunds, Import turnover tax, Banderol fee, Stamp duty, Surveillance measure on imports

GİRİŞ

Kanunen doğan vergi borcunun eksik ya da fazla hesaplanmış; bu hali ile tebliğ edilmiş ve nihayetinde ödenmiş olması mümkündür. Gümrük vergileri açısından bu yanlışlığın düzeltilmesi, Gümrük Kanunu'nun¹ 210'uncu ve devamı maddeleri çerçevesinde sağlanabilmektedir. Gümrük Kanunu'nun 211 ilâ 214'üncü maddelerinde geri verme ve kaldırmanın söz konusu olacağı haller düzenlenmekte; 215 ilâ 217'nci maddelerinde ise, geri verme ve kaldırma kapsamı dışında kalan gümrük vergisi miktarı; ödenecek (iade) faiz(i) ve vergilerin hatalı olarak kaldırılması ve geri verilmesi durumunda yeniden tahsil usûlü gibi talî/tamamlayıcı konular yer almaktadır. Bu düzenlemeler, yükümlülerin aleyhine gelişebilen durumları geri verme ve kaldırma yoluyla düzeltebilmeye imkân sağlamaktadır.

Bu çalışmada özel bir idarî başvuru yolu olarak geri verme ve kaldırmanın anlamı, kapsamı, başvuru sebepleri, diğer idarî yollardan farkı, geri verme usûlü ve sonuçları üzerinde durulmaktadır. Bu arada kapsam bakımından özellik gösteren vergi türleri ve başvuru sebepleri açısından idarenin uygulamaları ve mahkeme kararları çerçevesinde özellik gösteren ve sorunlu olduğu tespit edilen konulara değinilmektedir. Başvurunun sonuçları değerlendirilirken, müteselsil sorumluluk konusunda bir formül ortaya konmakta ve yükümlülere ödenecek iade faizi konusunda tespitlere yer verilmektedir. Sonuç ve değerlendirmelere yer verilerek çalışma sonlandırılmaktadır.

I. GENEL AÇIKLAMA

Gümrük Kanunu'nun 211 ila 214'üncü maddelerinde yazılı sebeplere dayalı olarak tahakkuk ettirilmemesi ya da tahsil edilmemesi gereken ithalat ve nadiren karşılaşılan ihracat vergileri² geri verilebilmekte ya da kaldırılmaktadır. Kanun'un gümrük yükümlülüğüne ilişkin dokuzuncu kısmının beşinci bölümünde yer alan bu çerçeve düzenlemeler Gümrük Yönetmeliği'nin 499 ilâ 511'inci maddeleri arasında yer alan düzenlemeler ile somutlaştırılmaktadır.

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

² Günümüz itibariyle ihracatta uygulanan tek gümrük vergisi, 2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun'a dayanılarak çıkarılan 88/13384 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'na dayalı olarak fındık, hayvan derileri ve postları ile pamuk üzerinden tahsil edilen Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu'dur. Açıklamalar için bkz. **Ertuğrul, Ömer**: "Gümrük İşlemlerinde İhracat Vergisi: Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu Kesintisi", (Gümrük ve Ticaret Dünyası, S. 96, Y. 2018/1, s. 34-39), s. 34 vd.

Gümrük Kanunu, Avrupa Birliği gümrük mevzuatına uyum sağlama yükümlülüğünün gerçekleştirildiği bir kanun olup, mevcut hali -şu anda Avrupa Birliği'nde yürürlükten kaldırılmış bulunan- Topluluk Gümrük Kodu'na³ büyük ölçüde uyumludur. Geri verme ve kaldırmaya ilişkin düzenlemeler ise, mevcut hali ile Topluluk Gümrük Kodu'nun 235 ilâ 242'nci maddeleri arasında yer alan düzenlemelere karşılık gelmektedir⁴. Bu düzenlemelerin temel sebebi, gümrük idaresinden ya da gümrük yükümlüsünden kaynaklanmasına bakılmaksızın verginin fazla tahakkuk ettirilmesi ya da tahsil edilmesi durumunda, uygun olmayan bir şekilde yapılan vergilendirmenin geçmişe bakılarak düzeltilmesi ve eşit bir vergilendirmenin sağlanması; ayrıca gümrük birliğine dahil olan ülkelerde de uygulama birliğinin sağlanmasıdır⁵.

II. GERİ VERME VE KALDIRMA KAVRAMI

Gümrük Kanunu'nun 210'uncu maddesi tanımlayıcı bir düzenlemedir. Geri verme, *“ödenmiş olan gümrük vergilerinin tamamen veya kısmen geri ödenmesi”*; kaldırma ise, *“henüz ödenmemiş olan gümrük vergisinin tama-*

³ 2913/92 sayılı Konsey Tüzüğü ile tesis edilen Topluluk Gümrük Kodu (Council Regulation (EEC) No 2913/92 of 12 October 1992 establishing the Community Customs Code, <https://eur-lex.europa.eu/eli/reg/1992/2913/oj> , E.T. 18.03.2021).

⁴ Gümrük Kanunu'nun 210'uncu ve devamı maddelerinde düzenlenen geri verme ve kaldırmaya ilişkin genel açıklamalar için bkz. **Sarıoğlu**, Osman: Vergi Uyuşmazlıklarına İlişkin Davalarda İlk İnceleme, (Türkiye Adalet Akademisi), Ankara, 2014, (İlk İnceleme), s. 80, 81; **Nural**, s. 618-623; **Avcı**, Işıl Emine: “Gümrük Vergilerinin Geri Verilmesi ve Kaldırılması”, (Gümrükte Uzman Görüş, Y. 9, S. 31, Ekim-Aralık 2011, s. 16-22), s. 17-21; **Gök**, Özgecan: Gümrük Vergisinden Kaynaklanan Uyuşmazlıklar, Yetkin Yayınları, Ankara 2019, (Gümrük), s. 186, 187. Topluluk Gümrük Kodu'nda geri verme ya da kaldırmayı gerektirecek hallerin 236 ilâ 239'uncu maddeler arasında geri verme-kaldırma sınırı; faiz ve hatalı işlemler ile ilgili tamamlayıcı usullerin ise, 240 ilâ 242'nci maddeler arasında düzenlenmesi hakkında ayrıca bkz. **Witte**, Peter: Zollkodex Kommentar, 6. neubearbeitete Auflage, (Verlag C.H. Beck), München 2013, **Witte/Alexander**, Vor. Art. 235, Rz. 1, s. 1751; **Summersberger**, Walter: Grundzüge des Zollrechts, (Lexis Nexis), Wien 2002, s. 159 vd.; **Tschiederer**, Sebastian: EU-Zollrecht, 2. aktualisierte Auflage, (LexisNexis), Wien 2011, s. 111. Ayrıca bkz. **Yumuk**, Hamit: “Gümrük Kanununa Aykırı Olarak Tahakkuk Ettirilen veya Tahsil Edilen Gümrük Vergilerinin Kaldırılması veya Geri Verilmesi”, (Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi, Y.8, S. 16, Aralık 2020, s. 537-576), (Kanuna Aykırılık), s. 547, 548.

⁵ **Pocinosnow**, Jennifer: Erlass und Erstattung von Einfuhrabgaben unter Darlegung praktischer Fälle, (http://www.hsbund.de/SharedDocs/Downloads/0_Abschlussarbeiten/FB_FIN/2010/03_10_pocinosnow.pdf?__blob=publicationFile , E. T. 05.04.2019), s. 5.

men ya da kısmen alınmamasına karar verilmesi” anlamına gelmektedir⁶. Bu tanımlamadan yola çıkarak gümrük vergisi açısından geri vermenin Genel Vergi Hukuku’ndaki iadeye; kaldırmanın ise, terkin ya da alacaktan vazgeçmeye benzediği görülmektedir⁷. Bir başvuru yolu olarak geri verme ve kaldırmanın ise, Vergi Usul Kanunu’nun⁸ 116’ncı ve devamında düzenlenen hata düzeltme yolu ile aynı işlevi gördüğü söylenebilir. Bu anlamda vergi idarelerinin hiç ödenmemesi gerektiği halde ödenmiş veya fazla ödenmiş vergileri iade etmesi vergilemede adaletin sağlanması ve vergi idarelerinin yükümlüler nezdindeki itibarının korunması açısından önemli ve vergi uyumuna katkı sağlayan bir uygulamadır⁹. Ancak Gümrük Kanunu’ndaki düzenlemelerde özellikle başvuru sebepleri ve başvuru süreleri gümrük

⁶ Ayrıca bkz. **Gültekin**, Raşit: Türkiye’de Dış Ticaretten Alınan Vergiler ve Eş Mali Yükümlülükler, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Edirne 2008, s. 54 vd.; **Nural**, Ali: 4458 Sayılı Gümrük Kanunu -Açıklamalı-, [Yeni Gümrük ve Ticaret Müfettişleri Derneği İktisadi İşletmesi Yayın No: 2 (33)], Ankara, 2015, s. 617, 618; **Şenyüz**, Doğan/**Yüce**, Mehmet/**Gerçek**, Adnan: Türk Vergi Sistemi, 15. Baskı, (Ekin Yayınevi), Bursa 2018, (Türk Vergi Sistemi), s. 348; **Oktar**, S. Ateş: Türk Vergi Sistemi, (Türkmen Kitabevi), İstanbul 2016, s. 275-277. Bu bakımdan kaldırmanın henüz tahsil edilmemiş olan vergi tutarının geçersiz olduğunu açıklama anlamında geldiği hakkında bkz. **Beck**, Michael/**Bendix**, Kristen/**Huchatz**, Wolfgang: Lehrbuch Abgabenrecht für Zölle und Verbrauchsteuern, (nwb Ausbildung), Herne, 2012, s. 72.

⁷ **Saygılıoğlu**, Nevzat/**Gerçek**, Adnan: Dış Ticaret ve Gümrük Kurallar, İşlemler ve Vergileme, (Yaklaşım Yayıncılık), Ankara 2007, s. 204; **Kaya**, Sezai: “Gümrükte Vergi Planlaması”, (Mali Çözüm Dergisi, S. 105, Mayıs-Haziran 2011, s. 109-126), s. 122, 123. Gümrük Kanunu’nda geri verme kavramının vergilerin iadesi kavramı yerine kaldırma kavramının ise terkin ve alacaktan vazgeçme kavramlarını kapsayacak şekilde kullanıldığı hakkında **Selen**, Ufuk: Gümrük İşlemleri ve Vergilendirilmesi, Güncellenmiş 10. Baskı, (Ekin Yayınevi), Bursa, 2020, s. 248. Geri verme ve kaldırmaya “iade” ya da “düzeltme” denilebileceği hakkında bkz. **Ercan**, Tayfun: Gümrük Hukuku, (Ekin Yayınevi), Bursa, 2019, (Gümrük), s. 35. Terkin hakkında ayrıca bkz. **Tuncer**, Selahattin: Vergi Hukuku ve Uygulaması Cilt-I, (Yaklaşım Yayınları), Ankara 2003, (Vergi I), s. 64 vd.; **Karakoç**, Yusuf: Genel Vergi Hukuku, 7. Bası, (Yetkin Yayınları), Ankara 2014, (Genel Vergi), s. 709-711; **Şenyüz**, Doğan/**Yüce**, Mehmet/**Gerçek**, Adnan: Vergi Hukuku (Genel Hükümler), 9. Baskı, (Ekin Yayınevi), Bursa 2018, (Vergi Hukuku); s. 336, 337; **Oktar**, S. Ateş: Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 12. Baskı, (Türkmen Kitabevi), İstanbul 2017, (Vergi Hukuku), s. 152 vd.; **Öner**, Erdoğan: Vergi Hukuku, 8. Baskı, (Seçkin Yayıncılık), Ankara 2017, (Vergi Hukuku), s. 211, 212. Ayrıca 1615 sayılı Gümrük Kanunu kapsamında geri vermeye ilişkin açıklamalar için bkz **Çelik**, Binnur: Dış Ticaretten Alınan Vergilerden Gümrük Vergisi Hukuku, (İmaj Yayıncılık), Ankara 1999, (Gümrük), s. 87-90.

⁸ 4.1.1961 tarih ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (RG. 10.01.1961-10703).

⁹ **Şahin**, Mustafa: Gümrük Vergileri, (Gazi Kitabevi), Ankara, 2019, (Gümrük), s. 91.

vergisinin özellikleri göz önünde bulundurularak belirlenmektedir. Hata düzeltme başvurusunda ise, Vergi Usul Kanunu'na tâbi olan tüm vergiler dikkate alınarak hata türleri hesap hatası ve vergilendirme hataları şeklinde kategorize edilmekte ve düzeltme zamanaşımı süresi Vergi Usul Kanunu'nun 126'ncı maddesinde kural olarak tarh zamanaşımı süresi olarak belirlenmektedir.

Geri verme, kavramsal olarak daha önceden vergilerin ilgili kişilere bildirilmiş ve sonra bu bildirimle ödeme ile karşılık verilmiş olmasını gerektirmektedir. Daha önceden bildirilen vergi daha yüksek bir miktara tekabül ediyor ise ve ödeme kısmen gerçekleştirilmişse, geri vermenin tahsil edilen tutardan daha fazla olabilmesi mümkün değildir.

Kaldırmada ise, mevcut şartlara göre usûlüne uygun olarak hesaplanmış; ancak henüz tahsil edilmemiş bir vergi alacağı söz konusudur. Kanunda yazılı sebeplerin varlığı halinde kaldırma, henüz tahsil edilmemiş olan bu vergi tutarının kısmen ya da tamamen geçersiz olduğunu açıklama anlamına gelmektedir¹⁰. Bu özelliği itibarıyla “*vergilerin kaldırılmasına karar verilmesi*” aynı zamanda gümrük borcunu sona erdiren bir hal olarak Gümrük Kanunu'nun 208'inci maddesinde sayılmaktadır (GK. m. 208/c).

Kaldırma işlemine konu olan tahakkuk işleminin gümrük yükümlüsüne henüz tebliğ edilmemiş olması da söz konusu olabilmektedir¹¹. Geri vermede ise hali hazırda tahakkuk ettirilen verginin tahsili de söz konusu olduğu için aslında kavramsal olarak kaldırma işlemi de içinde barındıran bir işlemdir¹².

III. GERİ VERME VE KALDIRMANIN GÜMRÜK KANUNU'NDA YER ALAN DİĞER İDARİ BAŞVURULARLA İLİŞKİSİ

1. Genel Olarak

Gümrük Kanunu özel bir vergi kanunu olmasının yanında, bir idarî usul kanunu olma niteliği de taşımaktadır ve kanunda belli idarî başvuru yollarına yer verilmektedir. Geri verme ve kaldırma başvurusunun yanında Gümrük Kanunu'nun 6'ncı maddesi kapsamında karar talebinde bulunma ve 242'nci madde kapsamında itiraz başvuruları bulunmaktadır. Geri verme ve kaldırma başvurusunun bu yollarla ilişkisine, bezerliklerine ve ayrılan yönlerine değinmekte yarar görülmektedir. 2011 yılında mevzuata eklenen uzlaşma baş-

¹⁰ Beck/Bendix/Huchatz, s. 72; Pocinosznaw, 6.

¹¹ Pocinosznaw, 6.

¹² Pocinosznaw, 6.

vurusu da bir idarî başvuru yoludur; ancak geri verme ve kaldırma başvurusu ile kesişen yönlerinin olmaması sebebiyle uzlaşma bakımından açıklamalarda bulunulmamaktadır.

2. İdarî Karar Talebi ile İlişkisi

Geri verme ve kaldırma ile idarî karar talep etme arasındaki ilişkiyi ortaya koyabilmek için öncelikle idarî kararın ne olduğunu ortaya koymak gerekmektedir. Karar kavramı Gümrük Hukuku'nun merkezî unsurunu oluşturmaktadır. Gümrük idaresi ile kişiler arasında çıkması muhtemel anlaşmazlığı ya da bu uyuşmazlığı hukuk âleminde ortaya koyan karar¹³ kavramı Gümrük Kanunu'nun 3'üncü maddesinde tanımlanmaktadır. Buna göre karar, *“bağlayıcı tarife ve menşe bilgileri de dahil olmak üzere, gümrük idaresinin, gümrük mevzuatı ile ilgili olarak belirli bir konuda bir veya daha fazla kişi üzerinde hukuki sonuç doğuracak idari tasarrufunu”* ifade etmektedir. Yapılan bu tanımdan hareket edildiğinde karar kavramının aslında bireysel idarî işlemlere karşılık geldiği görülmektedir¹⁴. Gümrük Kanunu'nda “karar” teriminin kullanılmasının sebebi, Topluluk Gümrük Kodu'nda kullanılan İngilizce “*decision*”, Almanca “*Entscheidung*” teriminin doğrudan Türkçe'ye çevrilmiş olmasıdır. İdarî karar esas itibariyle bir idarî işlemdir¹⁵.

¹³ İdarî kararın Avrupa Birliği gümrük hukukunun merkezî unsurunu oluşturması hakkında açıklamalar için bkz. **Summersberger**, s. 16. Genel vergi uyuşmazlıkları bakımından uyuşmazlığın kaynağının bir idarî işleme dayanmasının gerekliliği hakkında bkz. **Şenyüz, Doğan**: Vergi Ceza Hukuku Vergi Kabahatleri ve Suçları, 10. Baskı, (Ekin Yayınevi), Bursa 2017, s. 326. Vergi idaresinin tesis ettiği ve iptal davasına konu olabilecek idarî işlem örnekleri hakkında ayrıca bkz. **Karakoç**, Genel Vergi, s. 831; **Karakoç**, Yusuf: Vergi Yargılaması Hukuku, 4. Baskı, (Yetkin Yayınları), Ankara 2017, (Vergi Yargılaması), s. 179; **Yüce**, Mehmet: Vergi Yargılama Hukuku, Güncellenmiş 5. Baskı, (Ekin Yayınevi), Bursa 2017, s. 171, 172.

¹⁴ Topluluk Gümrük Kodu kapsamında da açıklamalar için bkz. **Witte**, Art. 4 Rz. 2, s. 66; **Witte, Peter/Wolffgang**, Hans-Michael: Lehrbuch des Europäischen Zollrechts, 7. überarbeitete und aktualisierte Auflage, (NWB Verlag), Herne 2012, s. 27; **Lux**, Michael: Das Zollrecht der EG (Handbuch für Praktiker mit Musterfällen und Praxistipps), 3. Auflage, (Bundesanzeiger Verlag), Köln 2009, s. 71; **Fuchs**, Karl: Bundesabgabenordnung und EG- Zollrecht, (Linde Verlag), Wien 2006, s. 62, 63; **Summersberger**, s. 16; **Beck/Bendix/Huchatz**, s. 45. Ayrıca idarî işlemin Alman Hukuku kapsamında değerlendirilmesi için bkz. **Gözler**, Kemal: İdare Hukuku, Cilt I., İkinci Baskı, (Ekin Yayınları), Bursa 2009, s. 555-557.

¹⁵ **Sarıslan**, Osman: “Gümrük Uyuşmazlıklarında İdari İşlemlerin Nitelendirilmesi Sorunu: Hak Arama Hürriyeti Kapsamında Mülkiyet Hakkının Özüne İlişkin Sakıncalar”, (Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi, Yıl: 2018, Sayı: 11, s. 341-373), (Gümrük Uyuşmazlıklarında İdari İşlem), s. 350; **Gök**, Gümrük, s. 241. Nitekim Türk

Ancak genel ve yaygın kullanımın idarî işlem olduğu göz önünde bulundurulduğunda idarî kararları, idarî işlemlerin Gümrük Hukuku'ndaki özel görünüş şekli olarak nitelendirmek gerekir¹⁶. Bu özelliği ve kanundaki tanım gereği idarî kararların gümrük makamları tarafından, kamu gücünün kullanılarak tek taraflı bir irade beyanı ile kamu hukuku kurallarına göre tesis edilen; kesin ve yürütülmesi zorunlu (kendiliğinden uygulanabilir/icraî) işlem olmaları ve ilgililer hakkında bir hukukî sonuç doğurmaları gerekmektedir¹⁷. Bu özelliği taşımayan bir kararın ya da gümrük mevzuatının

Hukuku'nda da "idarî işlem" kavramı yerine "idarî karar" terimi tercih edilebilmektedir. İdarenin tek yanlı olarak, hukukî durumda değişiklik yapan, hukukî ilişkileri etkileyen karar alma yetkisinin icraî karar alma yetkisi olarak adlandırılması ve idarenin bu yetkiye dayanarak aldığı kararlara da icraî karar ya da idarî karar denmesi hakkında **Tan**, Turgut: İdare Hukuku, Güncelleştirilmiş 6. Bası, (Turhan Kitabevi), Ankara 2017, s. 235 vd. İdarî karar kullanımı için bkz. **Günday**, Metin: İdare Hukuku, 11. Baskı, (İmaj Yayınevi), Ankara 2011, s. 123; **Gözler**, İdare, s. 578 vd. İdarî davaların nedeninin bir karar olması hakkında bkz. **Alan**, Nuri: "İptal Davalarının Ön ve Esastan Kabul Şartları", (Danıştay Dergisi, Y. 13, S. 50-51, Ankara 1983, s. 22-50), s. 23. İdarî işlemin idarî makamlarca yapılma, hukukî sonuç doğurmaya yönelik olma, kamu gücü kullanımıyla gerçekleştirilme, tek taraflı olma; kanunîlik karinesinden yararlanma özellikleri hakkında bkz. **Gözübüyük**, A. Şeref: Yönetmelik Yargı, 36. Bası, (Turhan Kitabevi), Ankara 2017, s. 143 vd.; **Gözübüyük**, A. Şeref/**Tan**, Turgut: İdare Hukuku C.II. İdarî Yargılama Hukuku, 9. Bası, (Turhan Kitabevi), Ankara 2017, s. 278 vd.; **Yayla**, Yıldızhan: İdare Hukuku, (Beta Yayınevi), İstanbul 2009, s. 108; **Tan**, İdare, s. 232, 277; **Günday**, s. 124, 125; **Gözler**, İdare, s. 549-553 ve 566-568; **Gözler**, Kemal/**Kaplan**, Gürsel: İdare Hukuku Dersleri, 18. Baskı, (Ekin Yayınları) Bursa 2016, s. 262-266 ve 295; **Akyılmaz**, Bahtiyar/**Sezginer**, Murat/**Kaya**, Cemil: Türk İdare Hukuku, Genişletilmiş ve Güncellenmiş 7. Baskı, (Seçkin Yayıncılık), Ankara 2016, s. 376 vd.; **Sancakdar**, Oğuz/**Us**, Eser/**Kasapoğlu Turan**, Mine/**Önüt**, Lale Burcu: İdare Hukuku Teorik Çalışma Kitabı, Genişletilmiş Güncellenmiş 5. Baskı, (Seçkin Yayıncılık), Ankara 2015, s. 335; **Eren**, Hayrettin/**Şişman**, Güliden: "İdarî İşlem Açısından Vergilendirme Sürecine Bakış" (Prof. Dr. Muallâ Öncel'e Armağan, Cilt I, Ankara 2009, s. 747-813), s. 750-756. Ayrıca iptal davasına konu olmak bakımından idarî işlemin taşınması gerektiği, idare tarafından tesis edilme, kamu gücü ayrıcalıklarının kullanılması; tek yanlı irade ürünü olması; kesin ve yürütülebilir olması hakkında bkz. **Sarıaslan**, İlk İnceleme, s. 163-165. Ayrıca bkz. **Çağlayan**, Ramazan: İdarî Yargılama Hukuku, Güncellenmiş 7. Baskı, (Seçkin Yayıncılık), Ankara 2015, s. 389-404.

¹⁶ **Witte/Wolffgang**, s. 27; **Lux**, s. 71. İdarî kararın Avrupa Birliğinin idarî işlemlerini ifade etmek üzere kullanılan bir terim olması hakkında bkz. **Tschiederer**, s. 117. Ayrıca bkz. **Sarıaslan**, Gümrük Uyuşmazlıklarında İdarî İşlem, s.350; **Gök**, Gümrük, s. 241 vd.

¹⁷ Gümrük Hukuku'nda idarî kararların taşınmaları gereken bu unsurlar hakkında açıklamalar için bkz. **Summersberger**, s.16-18; **Sarıaslan**, Gümrük Uyuşmazlıklarında İdarî İşlem, s. 348; **Armağan**, Aylin/**Seyhan**, Serkan: "Gümrük Kanunu'nda İdarî İtiraz Yolu", (Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 10, S.2, 2020, s. 441-460), s. 452. Ayrıca

uygulanmasına ilişkin düzenleyici işlemlerin idarî karar olarak değerlendirilip, itiraz denetimine ya da iptal davası yoluyla yargı denetimine tâbi tutulabilmesi mümkün değildir¹⁸.

Gümrük mevzuatının uygulanması ile ilgili kararlar talep üzerine ya da re'sen gümrük idaresi tarafından alınabilmektedir. Bu anlamda başka idareler tarafından gümrük mevzuatı ile ilgili alınan kararların -kesin, yürütülmesi zorunlu olsa dahi- Gümrük Kanunu anlamında idarî karar sayılabilmesi mümkün değildir¹⁹. Aynı şekilde gümrük idaresinin gümrük mevzuatının uygulanması ile ilgili olmayan işlemleri de idarî karar sayılmamaktadır²⁰.

idarenin iradesinin tek başına hukukî sonuçlar yaratabilmesi ve bu irade karşısında ilgililerin taraf sıfatıyla herhangi bir iradelerinin bulunmaması durumunu ifade eden idarî işlemlerin tek yanlılığı hakkında bkz. **Erkut**, Celâl: İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği, Tıpkı Basım, (Danıştay Yayınları), Ankara 2015, 14 vd.; **Özay**, İl Han; Günışığında Yönetim, (Filiz Kitabevi), İstanbul 2004, s. 490. Kamu gücü ölçütünün kullanılması idari kararın idare hukukunun konusunu oluşturmasına işaret etmektedir. Burada kullanılan kamu gücünün yalnızca emreden, yasaklayan, kısıtlayan ve de sınırlayan bir güç olmadığı; topluma edimler ve hizmetler de sunan ve fakat yine de özel hukuku aşan bir hukukî ilişkiyi ifade ettiği ve bu anlamda idarî karar alırken kullanılan kamu gücünün içeriğinin genişletildiğine ilişkin açıklamalar hakkında bkz. **Günday**, s. 30, 31.

¹⁸ **Kılıç**, Kaptan: Kaçakçılık Suçları Gümrük Kabahatleri ve Gümrük Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları, (Gazi Kitabevi), Ankara 2013, s. 339. Gümrük mevzuatının uygulanmasına ilişkin olmayan, örneğin idarenin memurlar hakkında tesis ettiği işlemlerin idarî karar olarak nitelendirilmesinin mümkün olmadığı hakkında bkz. **Yumuk**, Hamit: "Gümrük Hukukunda Zorunlu İdari İtiraz", (Yedinci Genç Vergi Hukukçuları Sempozyumu -Bildiri Kitabı-, (Yetkin Yayınları), Ankara 2017, s. 173-224), (İtiraz), s. 193, 194. Ayrıca dava edilebilir idarî işlemin özelliklerinden yola çıkılarak yapılan açıklamalar için bkz. **Alan**, s. 26-29.

¹⁹ Dahilde işleme izin belgesi Ekonomi Bakanlığı tarafından iptal edildiğinde bu işlemler ilgili Gümrük Kanunu'nun 242'nci maddesindeki itiraz yoluna başvurulmasının mümkün olmadığı örneği için bkz. **Kılıç**, s. 337.

²⁰ Örneğin Vergi Usul Kanunu'nun; Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun uygulamasıyla ilgili işlemlerin idarî karar sayılamayacağı hakkında Bkz. **Kılıç**, s. 337 vd. Konu itibarıyla idarî karar kapsamına girecek konuların tartışıldığı kararlar için bkz. Dahilde işleme izin belgesi kapsamında ithal edilen eşyalara ait aslı ve fer'î kamu alacaklarına karşılık teminat gösterilmesi, aksi takdirde 6183 sayılı kanun uyarınca işlem tesis edileceği yolundaki işlemin, 6183 sayılı kanun uyarınca tesis edilen kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem olarak değerlendirilmemesi gerektiği; söz konusu işlemin Gümrük Kanunu'nun 202'nci maddesi uyarınca tesis edildiği ve m. 3/5 kapsamında idari karar niteliğinde olması nedeniyle idari itiraza tabi olduğuna yönelik karar için bkz. Dş. 7. D. 02.11.2004 tarih ve E. 2001/4532; K. 2004/2710, (**Kılıç**, s. 338). "... ek olarak tahakkuk ettirilen gümrük vergi ve resimleri üzerinden karara bağlanan para cezalarının, ithalatçı firmadan tahsil edilememesi

Kararın olumlu ya da olumsuz olabilmesi mümkündür. Kararın olumlu olması, o karara muhatap olan kişilerin lehine olmasını; olumsuzluğu ise, ilgili kişilerin aleyhine olması anlamına gelmektedir (GK. m. 7)²¹.

Geri verme ve kaldırma taleplerine ilişkin başvurular Gümrük Kanunu'nun 6'ncı maddesi anlamında bir idarî karar başvurusudur. Bu bakımdan geri verme ya da kaldırma talebinin reddine ilişkin karara karşı itiraz yoluna başvurulabilmesi mümkündür²².

üzerine, firmanın ithalat işlemlerini gümrük müşaviri sıfatıyla yürüten davacıdan istenilmesi yolunda tesis edilen davaya konu işlemin Gümrük Kanunu kapsamında alınmış yeni ceza kararı olmayıp 6183 sayılı kanun uyarınca tesis edildiğinden Gümrük Kanunu'nun 242'nci maddesinde düzenlenen idarî itiraz prosedürüne tabi olmadığı; bu nedenle idari itiraz yoluna başvurmaksızın dava açma süresi içerisinde, doğrudan vergi mahkemesinde dava açılmasının yargılama hukuku kuralları gereği olduğu" yönünde bkz. Dş. 7. D. 09.10.2007 tarih ve E. 2007/1745; K. 2007/4096, (Kılıç, s. 339); Aynı yönde bkz. Dş. 7. D. 14.3.2007 tarih ve E. 2005/4220; K. 2007/1261, (www.kazanci.com.tr, E.T. 31.07.2017). "6183 sayılı Kanun hükümleri uyarınca tesis edilen işlemlere karşı, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nda öngörülen idari itiraz prosedürünün uygulanması mümkün olmadığı... olayda, 6183 sayılı Kanunun 56'ncı maddesi hükmü uyarınca tesis edildiği tartışmasız olan ve idari itiraza tabi olmadığı belirtilen işleme karşı 4458 sayılı Kanunun 242'nci maddesinin olay tarihindeki şekline göre yapılan başvuruların dava açma süresini etkilemesinin mümkün olmadığı" hakkında bkz. Dş. 7. D. 10.03.2015 tarih ve E. 2012/317; K. 2015/ 591, (Özel Arşiv). "3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesinin 1'inci fıkrasının d bendinde öngörülen istisnalardan yararlanılması suretiyle vergi ziyasına neden olduğundan bahisle hesaplanan vergi ziyası cezasının emanet hesabına alınarak ödenmesi gerektiği yolunda tesis edilen işlemin idarî karar olarak nitelendirilerek idarî mercie tevdiine karar verilen olayda, gümrük mevzuatı sayılmayan düzenlemelere dayanılarak tesis edilen işlemlerin idarî karar olarak değerlendirilemeyeceği" hakkında bkz. Dş. 7. D. 6.4.2009 tarih ve E. 2008/2252; K. 2009/1803, (emsal.danistay.uyap.gov.tr, E.T. 4.10.2017). Aynı yönde bkz. Dş. 10. D. 2.5.2002 tarih ve E. 2001/1092; K. 2002/1731 (bkz. **İşıklar**, Celâl: "İdari Yargılamada İlk İncelemenin Sıra, Düzen ve Usûlü", (Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, C.1, Y. 2, S. 6, Temmuz 2011, s. 69-140, s. 96, dn. 64). İdarî karar bakımından gümrük mevzuatının kapsamı hakkında açıklamalar için ayrıca bkz. **Kılıç**, s. 346, 347; **Gök**, Gümrük, s. 243-245.

²¹ **Kılıç**, s. 335; **Gök**, Gümrük, s. 245.

²² Gümrük idaresinin -211'inci madde kapsamında- kendiliğinden geri verme ve kaldırma işlemini gerçekleştirmesi gerektiği ve buna rağmen işlem tesis etmemesi durumunda yapılacak başvurunun, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 10'uncu maddesi kapsamında değerlendirilmesi gerektiği; ancak bu halde dahi incelemenin itiraz için geçerli olan otuz gün içinde (GK m. 242/2) değerlendirilmesi gerektiği belirtilmektedir. Bkz. **Candan**, Turgut: Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş Yedinci Baskı, (Yetkin Yayınları), Ankara 2017, (İdari Yargılama), s. 450, 451. Ancak bu durumda dahi gümrük idaresinin tesis edeceği işlemin bir idarî karar

Tek başına geri verme, Gümrük Kanunu'nun 3'üncü maddesinin 5'inci fıkrası anlamında bir karar değil; temelinde yatan geri vermeye ilişkin kararın uygulama işlemidir²³. Bu tespit, geri verme talebinin kısmen ya da tamamen reddedilmesi durumunda anlam kazanmaktadır. Çünkü bu şekilde, geri verme işleminin temelinde dayanak oluşturan idarî karar belirgin şekilde ortaya çıkmaktadır. Bu kararın Gümrük Kanunu'nun 6'ncı maddesi kapsamında yazılı olması; ilgisinin aleyhine olacağı için gerekçeli olması ve bu karara karşı başvuru yollarının da kararda bildiriliyor olması gerekmektedir²⁴.

Kaldırma ise, Gümrük Kanunu anlamında bir karardır. Kaldırmada, ödenecek gümrük vergileri esasen tahakkuk ettirilmiş ve tebliğ edilmiş; ancak henüz (kısmen ya da tamamen) tahsil edilmemiştir²⁵. Bu bakımdan kaldırma kararı, etkisini ilk alınan tahakkuk kararını ortadan kaldıracak şekilde gösteren yeni bir idarî işlemdir.

3. İtiraz Başvurusu ile İlişkisi

Geri verme ve kaldırma ile itiraz birbirinden farklılık arz eden başvuru yollarıdır. İtiraz, idarî kararlar ile gümrük vergileri ve para cezaları için başvurulabilen ve genel hatları ile Gümrük Kanunu'nun 242'nci maddesinde düzenlenen hiyerarşik bir denetim yoludur. Gümrük Kanunu anlamında geri verme ve kaldırmanın ise, gümrük idaresinden karar talebinde bulunmanın özel bir görünümü olduğu göz önünde bulundurulduğunda hukukî nitelik itibariyle İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 10'uncu maddesi ile benzerlik gösterdiği görülebilir²⁶. İtiraz başvurusu ise, -kapsamına idarî kararları alması itibariyle- nitelik bakımından aynı kanunun 11'inci maddesinde dü-

olması sebebiyle tâbi olacağı kanun hükmünün Gümrük Kanunu'nun 6'ncı maddesi olması gerekeceği için bu görüşe katılabilmek mümkün görülmemektedir. Aksi takdirde uygulamada zorunlu olarak değerlendirilen itiraz yoluna ilişkin sürelerin ve dava açma sürelerinin kaçması gündeme gelebilir.

²³ Avrupa Topluluğu Gümrük Kodu'nun 235'inci maddesinde yapılan geri verme kavramına ilişkin bu yönde yapılan tespit için bkz. **Witte/Alexander**, Art. 235, Rz. 4, s. 1759.

²⁴ **Witte/Alexander**, Art. 235, Rz. 4, s. 1759; **Pocinosznaw**, 6.

²⁵ Avrupa Topluluğu Gümrük Kodu'nun 235'inci maddesinde yapılan kaldırma kavramına ilişkin bu yönde yapılan tespit için bkz. **Witte/Alexander**, Art. 235, Rz. 5, s. 1759.

²⁶ Geri verme ve kaldırma başvurusunun hukukî niteliğinin karar talebinin özel bir görünümü olduğu ve karar talebinin de İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 10'uncu maddesinde yer alan genel düzenlemenin özel bir görünümü olduğuna yönelik açıklamalar için bkz. **Gök**, Gümrük, s. 188, 246, 247.

zenlenen “üst makamlara başvurma” düzenlemesine benzemektedir²⁷. Bununla birlikte uygulamada itiraz, zorunlu bir başvuru yolu olarak değerlendirilmektedir²⁸.

Geri verme ve kaldırma talebinin bir tahakkuk kararı üzerine itiraz süresi içerisinde ileri sürülmesi durumunda itiraz başvurusundan farkının ve itiraz başvurusu ile ilişkisinin ortaya konması gerekli görülmektedir. Böyle bir başvurunun öncelikle geri verme ve kaldırma mı yoksa itiraz başvurusu

²⁷ İtiraz başvurusunun İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 11'inci maddesindeki düzenlemeye benzerliği ve hukukî niteliği hakkında açıklamalar için bkz. **Gök**, Gümrük, s. 311, 312. Ayrıca bkz. **Armağan/Seyhan**, s. 451.

²⁸ Son yıllarda Gümrük Kanunu'nun 242'nci maddesinde düzenlenen itiraz yolunun zorunlu olmadığına yönelik görüşler yüksek sesle dile getirilmeye başlanmış, her ne kadar uygulamada zorunlu bir başvuru yolu olarak değerlendirilmeye devam etse de, başvurunun zorunluluğu tartışmalı bir konu haline gelmiştir. İtiraz hakkı, Avrupa Topluluğu ile Türkiye arasında alınan 1/95 Sayılı Ortaklık Konseyi Kararı'nın 28'inci maddesi gereğince uyumun sağlanması gereken bir konudur. Bu da iç hukukta Topluluk Gümrük Kodu'nun 243'üncü maddesinde yer alan hukukî başvuru yoluyla ilgili çerçeve düzenlemenin çeviri yoluyla 242'nci maddedeki gibi formüle edilmesi suretiyle gerçekleştirilmiştir. Avrupa Birliği Adalet Divanı'nın *Kofisa – İtalya Kararı* olarak bilinen kararda Topluluk Gümrük Kodu'nun 243'üncü maddesinin lafzından itiraz (hukukî başvuru) yolunun ilk aşamada başvurulması zorunlu bir yol belirlemediği; bu maddede itiraz kapsamında hukukî başvuru yolunun ana hatlarıyla modelinin çizildiği, böylece üye devletlerin millî hukuklarına göre doğrudan mahkemelere başvurma yolunun kapatılmadığı; üye ülkeler içerisinde gümrük işlemleri bakımından idarî başvuru yolunun uyumlaştırılması açısından böyle bir düzenleme getirildiği ve itiraz yolunun zorunlu olup olmayacağı konusundaki belirlemenin üye devletlerin iç hukuklarda yapılması gerektiği belirtilmiştir (ABAD 5. D. 11.01.2001 tarih ve C-1/99, (<http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=en&num=C-1/99> , E.T. 20.01.2021). Gümrük Kanunu'nun 242'nci maddesinde ise itiraz hakkının zorunlu mu yoksa ihtiyarî bir başvuru yolu olduğuna ilişkin açık bir belirleme yapılmamaktadır. Bu nedenle düzenlemenin zorunlu olma noktasındaki belirsizlik ve mevzu hukuk açısından kural olarak idarî başvuruların ihtiyarî olması nedeniyle itiraz başvurusunun zorunlu bir başvuru yolu olarak değerlendirilmemesi gerekmektedir. Nitekim bu hususu tespit eden Bölge İdare Mahkemesi Kararı da bulunmaktadır. (Ankara Bölge İdare Mahkemesi 4. VDDK. 17.01.2018 tarih ve E. 2017/2679; K. 2018/24 sayılı kararı, (Özel Arşiv), karara işaret eden çalışma için bkz. **Sarıaslan**, Gümrük Uyuşmazlıklarında İdarî İşlem, s. 361 ve 370. İtiraz yolunun zorunlu olmadığı yönünde ayrıca bkz. **Kalabalık**, Halil: İdari Yargılama Usulü Hukuku, 12. Baskı, (Sayram Yayınları), Konya 2018, s. 284; **Kağıtçıoğlu**, Mutlu: “İdari İşlem Teorisi Çerçevesinde İdari Merci Tecavüzü Kavramının Değerlendirilmesi”, (Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Y. 7, S. 30, Nisan 2017, s. 237-271), s. 246; **Armağan/Seyhan**, s. 450; Konunun tartışılması hakkında ayrıca bkz. **Gök**, Gümrük, s. 309-312; **Yerci**, Cahit: Yorum ve Açıklamalarla Gümrük Hukuku ve Davaları, Güncelleştirilmiş ve Geliştirilmiş 2. Baskı, (Seçkin Yayıncılık), 2020, (Gümrük), s. 723, 724.

olarak mı değerlendirileceği iki başvuru yolunun özelliklerini ortaya koyarak açıklanabilecek bir husustur. Özellikle kişilerin dilekçelerini belirsiz kavramlar kullanarak formüle etmeleri durumunda, dilekçeyi eline alan memurun bunu itiraz mı yoksa geri verme/kaldırma talebi olarak mı algılaması gerektiği hususu açıklığa kavuşturulmalıdır. Bu konuda değerlendirme hukukî koruma sağlayacak ve muhtemel anlaşmazlıkları hızlı bir şekilde çözüme kavuşturacak şekilde yapılmalı; bu sayede uygun düşen süreç belirlenmelidir²⁹.

İtiraz süresi içinde bulunulan geri verme ve kaldırma talebinde (ek) tahakkuk kararının hukuka uygunluğu hakkında argümanlar ileri sürülmekte ise, bunu itiraz olarak değerlendirmek gerekmektedir. Ayrıca Gümrük Kanunu'nun 211'inci maddesinde düzenlenen geri verme ve kaldırma sebebi, aynı zamanda itiraz incelemesi kapsamında da değerlendirilebilecek konular içermektedir. Bu maddeye dayanılacak olması halinde itiraz yoluna başvurmak, -hem itiraz denetimi ile işlemin uygulamasının askıya alınması sağlanabildiği hem de dilekçenin içeriğinde sebebe uygunluğu somutlaştırma yükünün daha az olması sebebiyle -geri verme ve kaldırma başvurusuna göre daha pratik ve yükümlünün lehine olacaktır. Ayrıca itiraz denetimi işletilmiş olduğunda yargı aşamasına daha çabuk geçilebilmektedir. 212 ila 214'üncü maddelerde yer alan sebeplerin varlığı halinde ise, talebin muhakkak geri verme/kaldırma talebi olarak anlaşılması ve ele alınması gerekmektedir. Çünkü itiraz denetimi sonucunda verilecek karar bu sebepler açısından sonuç doğuramayabileceği için bu konuda ayrıca karar verilmesi gerekmektedir³⁰. Bu noktada gümrük yükümlüsünün başvuracağı yolu belirlerken iki başvuru yolunun niteliğinin, yöneldiği işlemin, bu işleme karşı başvuru yollarına ilişkin sürenin geçip geçmediğinin ve işlemin sonuçlarının göz önünde bulundurulması önem arz etmektedir.

İtiraz süresi geçtikten sonra ve fakat geri verme ve kaldırma süresi içerisinde yapılan başvuruların ise, nasıl gerekçelendirildiğine bakılmaksızın kaldırma başvurusu olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu bakımdan itiraz süresi geçtikten sonra yapılan itirazların geri verme ve kaldırma sebepleri yönünden değerlendirilmesinin önünde bir engel bulunmamaktadır³¹.

²⁹ **Witte/Alexander**, Vor. Art. 235, Rz. 16, s. 1755, 1756.

³⁰ **Witte/Alexander**, Vor. Art. 235, Rz. 17, s. 1756.

³¹ İtiraz süresi geçtikten sonra yapılan itiraz başvurularının geri verme ve kaldırma kapsamında değerlendirilmesi gerektiği hakkında bkz. **Witte/Alexander**, Vor. Art. 235, Rz. 18, s. 1756.

İtiraz ya da dava süreci devam etmekte iken ayrıca geri verme ve kaldırma başvurusunda bulunan kişinin bu başvuruda hukukî yararı bulunmamaktadır. Ancak başvuru sebebine dayalı olarak özellikle 212'nci ve devamı maddelerindeki sebepler bakımından farklı bir derlendirmenin yapılmasının gerektiği durumlarda ise, yeni bir talepte bulunulması mümkündür ve bu talebin ayrıca ele alınması gerekmektedir³².

IV. GERİ VERME VE KALDIRMANIN KAPSAMI

A. Genel Olarak

“Gümrük vergilerinin geri verilmesi veya kaldırılmasına ilişkin hükümler bu Kanun kapsamında tatbik edilen para cezaları için de uygulanır” (GK. m. 210/2). Gümrük Kanunu'nun 210 'uncu ve 221 ila 214'üncü maddelerinin lafzından gümrük vergilerinin geri verme ve kaldırma kapsamında olduğu anlaşılmaktadır. Gümrük vergileri için kanunda yapılan tanıma bakıldığında bunlar ithalat ve ihracat vergileridir. Bununla birlikte millî bir ithalat vergisi olarak ithalatta alınan katma değer vergisi (KDVK m. 48) ve tüketime dayalı vergiler arasında ithalatta da alınan bir vergi olarak özel tüketim vergisi de (ÖTVK. m. 16/3) mevzuatlarında yer alan özel düzenlemeler gereği Gümrük Kanunu'nun geri verme ve kaldırma hükümleri kapsamındadır. Aynı durum gümrük vergisi tanımına girmeyen TRT Bandrol Ücreti açısından da geçerlidir.

Gümrük vergilerinin yanı sıra kanunen ödenmemesi gerektiği halde, ödendiği belirlenen idarî para cezaları da geri verilmekte; kanunen tahakkuk ettirilmemesi gerektiği halde tahakkuk ettirilen para cezaları ise, kaldırılmaktadır³³.

³² Topluluk Gümrük Kodu'nun 237'nci ve devamı maddeleri kapsamında bu yönde yapılan değerlendirme için bakınız. **Witte/Alexander**, Vor. Art. 235, Rz. 19, s. 1756.

³³ Bununla birlikte söz konusu düzenlemede gümrük vergilerinin geri verilmesi halinde, bu vergilere ilişkin olarak tahsil olunan para cezalarının mutlak surette geri verilme zorunluluğunun bulunmadığı; eğer Gümrük Kanunu hükümleri çerçevesinde bir kabahatin işlenmesi söz konusu ve idarî para cezasının kesilmesi kanunî bir temele dayanıyor ise, bunların geri verme veya kaldırmaya tâbi tutulmayacağı hakkında bkz. **Şenol**, Coşkun: “Gümrük Vergileri ve Para Cezalarında Geri Verme ve Kaldırma”, (Gümrük Dünyası, Y. 2012/3, S. 74, s. 27-36), s. 28. Ayrıca gümrük idaresinin idarî para cezası kesmesine ilişkin kararı idarî yargı yoluna başvurularak kesinleştikten sonra tahsil edilse dahi bu tutarın geri verilmesinin mümkün olduğu, bu tür bir yaklaşımın mülkiyet hakkına haksız müdahaleyi önleyeceği hakkında bkz. **Kılıç**, s. 714; **Ercan**, Tayfun: Türk Hukukunda Gümrük Kabahatleri, (On İki Levha Yayıncılık), İstanbul 2016, (Kabahatler), s. 100, 101.

Gümrük Kanunu'nun 215'inci maddesinde geri verme ve kaldırma işlemine tâbi olmayacak gümrük vergileri miktarının belirlenmesi konusunda önceden Bakanlar Kurulu'na verilen yetki 2009/15481 sayılı karar ile kullanılarak, bu miktar Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 106'ncı maddesinde yer alan tahsil imkânsızlığı sebebiyle terkin edilebilecek miktara eşitlenmiştir³⁴. Bu tutar ise 2020 yılı itibariyle 20-TL dir.

B. Geri Verme ve Kaldırmada Özellik Arz Eden İthalat Vergileri

1. Genel Olarak

Gümrük Kanunu'na göre, gümrük vergileri "*ilgili mevzuat uyarınca eşyaya uygulanan ithalat vergilerinin ya da ihracat vergilerinin tümünü*" ifade eder (GK m. 2/8-a). İthalat ve ihracat vergileri ise, eşyanın ithalinde ya da ihracında ödenecek gümrük vergisi ile diğer eş etkili vergiler ve malî yükler ile tarım politikası veya tarım ürünlerinin işlenmesi sonucu elde edilen bazı ürünlere uygulanan özel düzenlemeler çerçevesinde ithalatta alınacak vergileri ve diğer malî yükleri ifade etmektedir (GK. m. 3/9, 10).

Eş etkili vergiler ve malî yüklerin ise, neler olduğu Gümrük Kanunu'nda yer almamaktadır³⁵. Bununla birlikte ilgili kanun ya da düzenlemelerde

³⁴ 29.9.2009 tarih ve 2009/15481 sayılı, 4458 Sayılı Gümrük Kanunu'nun Bazı Maddelerinin Uygulanması Hakkında Karar, (RG. 7.10.20009 -27369) Bkz. m. 130/1-b.

³⁵ Geçmişte gümrüklerde alınan başkaca vergiler hakkında ayrıca bkz. **Bulutoglu**, Kenan: Türk Vergi Sistemi, Değişik ve Genişletilmiş Altıncı Basılış, (Ongun Kardeşler Matbaacılık), Ankara 1979, s. 261-274; **Çelik**, Gümrük, s. 18. Dampinge karşı vergi hakkında bkz. **Tuncer**, Vergi I, s. 338 vd; İthalde alınan ÖTV hakkında ayrıca bkz. **Tuncer**, Selahattin: Vergi Hukuku ve Uygulaması Cilt-II, (Yaklaşım Yayıncılık), Ankara 2006, (Vergi II), s. 207 vd. İthalde alınan harcama vergileri ve diğer malî yükümlülükler hakkında bkz. **Öner**, Erdoğan: Türk Vergi Sistemi, 8. Baskı, (Seçkin Yayıncılık), Ankara 2017, (Türk Vergi Sistemi), s. 333-335. İthalde alınan katma değer vergisinin temel unsurları hakkında bkz. **Çelik**, Binnur: "İthalde Alınan Katma Değer Vergisi ve Günümüzdeki Önemi", (Gazi Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, C. 1, S. 2, Ankara 1999, s. 117-125), (İthalde Alınan KDV), s. 117-121; **Yerci**, Cahit: Gümrük Mevzuatı Dahil Tüm Yönleriyle İthalatta KDV, (Yaklaşım Yayıncılık), Ankara 2005, (İthalatta KDV), s. 21 vd.; **Şahin**, Gümrük, s. 111, 112. Ayrıca bkz. **Kılıç**, s. 354; **Candan**, Turgut: Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş Dördüncü Baskı, (Yetkin Yayınları), Ankara 2018, (Amme Alacakları), s. 9, 10; **Gültekin**, s. 160 vd.; **Şahin**, Mustafa: "Gümrük Vergileri ve Uygulamada Karşılaşılan Bazı Sorunlar", (Vergi Dünyası Dergisi, S. 414, Şubat 2016, s. 152-157), (Sorunlar), s. 154. Gümrük Kanunu'nda gümrük vergileri için yapılan tanımın oldukça geniş gibi gözüktüğü; ancak, gümrük idarelerince alınan tüm vergileri kapsamadığı, gümrük idareleri tarafından tahsil edilen ya da gümrükte tahsil edilen Katma Değer Vergisi'nin matrahına giren vergilerin hepsinin eşyaya uygulanmadığı;

Gümrük Kanunu ya da gümrük idaresi ile kurulan bağlantılardan, bu vergi ve malî yüklerin *ithalat vergisi* olup olmadığı konusunda bir sonuca ulaşılmaktadır. Ayrıca bir verginin ya da malî yükün gümrük vergisi ile eş etkili olduğunu tespit edebilmek için gümrük vergisinin ne gibi etkilerinin olduğuna bakılması gerekmektedir. Gümrük vergisi, üzerinden alındığı eşyaya göre değişiklik gösterebilmekle birlikte, üretim, tüketim, gelir, koruma, ticaret ve gelirin yeniden dağıtılması konularında etki göstermektedir³⁶. Bu konulardan biri ya da birkaçı üzerinde etkili olan bir vergi ya da ek malî yük, -dahilde bir benzeri alınmamak/uzantısı bulunmamak şartıyla- hangi isim altında alınırsa alınsın ithalat vergileri kapsamında değerlendirilmelidir³⁷.

Damga Vergisi'nin de kâğıtlar üzerinden alınması sebebiyle gümrük vergisi tanımına dahil edilemeyeceği hakkında bkz. **Yayla**, Sefa: "Vergi Usul Kanunu Açısından Gümrük İdareleri Tarafından Alınan Vergiler ve Resimler", (Gümrük Dünyası, Y. 2016/3, S. 90, s. 23-27), (Vergi), s. 27.

³⁶ Gümrük vergisinin ekonomi/ticaret politikası bakımından etkileri hakkında ayrıca bkz. **Sidal**, Hulusi: Gümrük Politikası Mevzuatı ve Tatbikatı Cilt: 1, (İstanbul İktisadi ve Ticarî İlimler Akademisi Yayını No. 39-196), (Berksoy Matbaası), İstanbul 1966, s. 50 vd.; **Çelik**, Gümrük, s. 13, 14; **Yerci**, İthalatta KDV, s. 27, 28; **Saygılıoğlu/Gerçek**, s. 131; **Bulut**, Mustafa Kemal: "Gümrük Vergisine Eş Etkili Vergi ve Mali Yüklerin Gümrük Vergisi Tanımı Kapsamında Değerlendirilmesi", (Vergi Dünyası Dergisi, S. 334, Ekim 2007, s. 139-148), s. 146; **R. Gültekin**, s. 7-9; **Özsoy**, Hacı Hasan Murat/**Gümüş**, Mustafa; "Eş Etkili Vergiler ve Mali Yüklere Dair Bir Analiz", (Gümrük Dergisi, Y. 21, S. 80, Temmuz-Eylül 2012, s. 29- 33), s. 30, 31; **Derdiyok**, Türkmen: Dış Ticarete Vergi ve Mali Yükümlülükler, (Seçkin Yayıncılık), Ankara 2013, s. 63; **Çiçek**, Hüseyin Güçlü/**Atalay**, Orhan: "Gümrük İdarelerinde Eş Etkili Vergiler ve Fonların Tahsili, Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri", (Gümrük ve Ticaret Dergisi, C. 4, Y. 2017, S. 10, s. 15-24, s. 16, 17; **Yumuk**, İtiraz, s. 180.

³⁷ Avrupa Birliği Hukuku'nda da eş etkili vergilerin miktarına ve ne şekilde adlandırıldığına bakılmaksızın eşyanın sınır aşan hareketine bağlı olarak tek taraflı olarak alındığı; üye devletler tarafından eşyanın sınır aşan hareketinin dışında, iç ya da dış kaynaklı olmasına bakılmaksızın alınan Katma Değer Vergisi, Çevre Vergisi gibi dış kaynaklı eşyalar bakımından bir ayırım gözetmeyen (muamele) vergilerin(in) eş etkili vergi olmadığı, bunların Avrupa Birliği'nin İşleyişi Hakkında Antlaşma'nın 110'uncu maddesi kapsamında değerlendirilmesi gerektiği hakkında bkz. **Haltern**, Ulrich: Europarecht - Dogmatik im Kontext-, 2. Neubearbeitete Auflage, (Mohr Siebeck), Tübingen 2007, s. 683 vd.; **Zerres**, Thomas/**Zerres**, Michael: Europäisches Wirtschaftsrecht, (Reiner Hampp Verlag), München und Mering 2015, s. 107. Eş etkili vergilerin tek yanlı olarak, ithalat sırasında ya da ithalat gerçekleşikten sonra benzer yerli eşyadan farklı olarak, dış ülkelerden ithal edilen eşyalara özel olarak uygulanan ve böylece, söz konusu eşyanın fiyatını yükselterek eşyaların serbest dolaşımı üzerinde bir gümrük vergisi etkisi yaratan vergiler olarak tanımlanması hakkında bkz. **Bulut**, s. 146. Gümrük vergileri hakkında "efradını cami agharını mani" olacak bir tanımlamanın yapılmasının zor olduğu; herhangi bir eşyanın dahili ticaretinde uygulanan; ancak ithalat işlemlerine de konulan

İthalat ya da ihracatta uygulanan vergileri genel olarak Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği'ne Ek-1 numaralı listede görebilmek mümkündür. Bu vergiler; *Gümrük Vergisi, İlave Gümrük Vergisi, Tek ve Maktu Vergi, Dampinge Karşı Vergi, Sübvansiyona Karşı Telif Edici Vergi, Katma Değer Vergisi, Özel Tüketim Vergisi, Ek Mali Yükümlülük, Toplu Konut Fonu, Tütün Fonu, Ek Fon, Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu, Çevre Katkı Payı, Telif Edici Vergi (İhracat), TRT Bandrol Ücreti (Ticari olmayan eşya için şeklinde belirtilmektedir*³⁸. Sayılan vergiler arasında İthalatta Alınan Katma Değer Vergisi, TRT Bandrol Ücreti, Dampinge Karşı Vergi ve Telif Edici Vergi geri verme ve kaldırmada hukukî dayanak ve uygulama bakımından özellik göstermektedir. Ayrıca gümrük idareleri tarafından tahsil edilen Damga Vergisi'nin de durumu irdelenmelidir.

2. İthalatta Alınan Katma Değer Vergisi

Dış ticaretten alınan vergiler arasında miktar bakımından ilk sırada yer alan İthalatta Alınan Katma Değer Vergisi, Gümrük Kanunu anlamında bir ithalat vergisi (gümrük vergisi) değildir³⁹; ancak gümrük idaresinin uygula-

vergilerin ve geleneksel olarak tarife esasına dayanan gümrük vergileri dışında ithal edilen eşyaya konulan ve para ile ölçülebilen her yükün eş mali yükümlülük olarak tanımlanması hakkında bkz. **Özsoy/Gümüş**, s. 33. Dış ticarete alınan ek mali yükümlülüklerin hukukî güvenlik ilkesi yönünden eleştirisi hakkında ayrıca bkz. **Oktar**, S. Ateş: "Vergi Benzeri Mali Yükümlülükler Ek Mali Yükümlülükler ve Bir Totolojik Düzenlemenin Analizi", (İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 37. Seri, Y. 1996/1997, s. 155- 189), (Vergi Benzeri Mali Yükümlülükler), s. 173, 174; **Göker**, Cenker: "Dış Ticaret İşlemlerine Konulan Ek Mali Yükümlülüklerde Öngörülebilirlik İlkesi Üzerine Bir Deneme", (Ankara Barosu Dergisi, 2013/1, s. 113-124), (Ek Mali Yükümlülük), s. 120 vd.; **Göker**, Cenker: Yürütme ve Yargı Organlarının İlişkileri Açısından Katma Değer Vergisinin Konusu, (Seçkin Yayıncılık), Ankara 2013, (KDV Konusu), s. 41, 42.

³⁸ Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği (RG. 27.08.2011 – 28038).

³⁹ İthalatta alınan katma değer vergisinin gümrük vergisine eş etkili ve dolayısıyla Gümrük Kanunu anlamında ithalat vergisi olmadığı; ancak millî bir ithalat vergisi olduğu yönünde açıklamalar için bkz. **Gök**, Özgecan: "İthalatta Alınan Katma Değer Vergisi Bir Gümrük Vergisi midir?" (IX. Genç Vergi Hukukçuları Sempozyumu Genç Akademisyenler Yeni Yaklaşımlar Bildiri Kitabı, Atılım Üniversitesi Yayınları No: 64, Hukuk Fakültesi Yayınları No: 2, s. 31-45), (İthalatta KDV), s. 41, 42. Ayrıca bkz. **Yerci**, İthalatta KDV, s. 32 ve 94; **Yerci**, Gümrük, s.120, 387; **Öner**, Türk Vergi Sistemi, s. 325; **Hacıköylü**, Canatay: "İthalat Sırasında Ödenen Vergiler ve Diğer Mali Yükümlülükler: Türkiye ve Cep Telefonu İthalatı", (Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, C.7, S. 1, Ocak 2015, s. 21-36), s. 24; İthalatta alınan katma değer vergisinin ithalat vergileri tanımı içinde yer aldığı yönünde görüş için bkz. **Yayla**, Sefa; "Gümrük Vergi ve Para Cezalarının Geri Verilmesi ve Kaldırılması", (Gümrük ve Ticaret Dünyası Dergisi, 2018/1, S. 96, s. 53-60), (Geri Verme ve Kaldırma), s. 59.

malarında bir gümrük vergisi olarak değerlendirilebilmektedir⁴⁰. Bu bakımdan geri verme ve kaldırmanın kapsamını ithalat vergileri olarak belirleyen Gümrük Kanunu'nun doğrudan İthalatta Alınan Katma Değer Vergisine uygulanması mümkün değildir. Genel anlamda da Gümrük Kanunu'nda yer alan bir hükmün İthalatta Alınan Katma Değer Vergisi Açısından Uygulanabilmesi için aradaki bağlantıyı sağlayan özel düzenlemelere ihtiyaç bulunmaktadır⁴¹. Bu bağlantı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 48'inci maddenin 2'nci fıkrası ile kısmen sağlanmaktadır. "Düzeltilme İşlemleri" başlığını taşıyan ilgili düzenlemede, *"ithal edilen eşya ile ilgili olarak; katma değer vergisinden müstesna olduğu halde yanlışlıkla alınan veya fazla alındığı anlaşılan katma değer vergisi, indirim hakkına sahip olmayan mükelleflere, Gümrük Kanunu'na göre iade"* olunacağı düzenlenmektedir⁴². Bununla birlikte uygulanacak usûl açısından indirim hakkına sahip olan ve olmayan mükellefler açısından bir ayırım yapılmakta; indirim hakkı tanınan işlemlere konu eşyanın serbest dolaşıma girdiği tarihin içinde bulunduğu veya sonraki vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak vergi dairesine verilen beyannamelere göre ödenen katma değer vergisi (sorumlu sıfatıyla ödenenler hariç), ithalde hiç ödenmemesi veya eksik ödenmesi nedeniyle tahsili gereken katma değer vergisinden düşülmektedir. İndirim hakkına sahip olmayan mükellefler açısından da Gümrük Kanunu'na göre iade (geri verme) işlemi gerçekleştirilmektedir. Yine 2 Seri Nolu Gümrük Genel Tebliği'nde de düzenlemeye paralel olarak İthalatta Alınan Katma Değer Vergisinin indirim hakkına sahip olanlar ve olmayanlar bakımından ne şekilde geri verilip kaldırılacağı açıklanmaktadır⁴³.

⁴⁰ Örneğin geri verme ve kaldırma uygulaması açısından 2 Seri Nolu Gümrük Genel Tebliği'nde bu vergi gümrük vergileri kapsamındaki Katma Değer Vergisi olarak nitelenmektedir. (Bkz. m.31/5). Aynı şekilde Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği'nin 4'üncü ve 5'inci maddesinde uzlaşmanın kapsamı, gümrük vergileri (alacakları) olarak belirlenmek ile birlikte ek 1 numaralı listede Katma Değer Vergisi'ne de yer verilmektedir.

⁴¹ İthalatta alınan katma değer vergisinin bir gümrük vergisi olmaması sebebiyle, Katma Değer Vergisi Kanunu'nda Gümrük Vergisi Kanunu'na yapılan atıfları göz önünde bulundurmak gerektiği hakkında bkz. **Gök**, İthalatta Alınan KDV, s. 42. Ayrıca bkz. **Gümüş**, Mustafa: İthalatta Vergi ve Mali Yükler, (Ankara Gümrük Müşavirleri Derneği- Önka Matbaa), Ankara 2018s. 96 vd.

⁴² Bu noktada Katma Değer Vergisi Kanunu'nda örneğin gümrük beyannamesinin iptali hakkında vergi borcunu sona erdirici ya da geri vermeyi sağlayıcı etkisi yönünde doğrudan bir düzenleme olmasa da beyannamenin iptali ile birlikte ithalatta alınan katma değer vergisini doğuran sebebin de ortadan kalkacağı hakkında bkz. **Yerci**, Gümrük, s. 434.

⁴³ İndirim hakkına sahip olmayan ve olan mükelleflere iadenin gerçekleştirilme şeklinde ilişkin açıklamalar için bkz. **Yerci**, Gümrük, s. 441-444.

3. TRT Bandrol Ücreti

TRT Bandrol Ücreti 3093 Sayılı Türkiye Radyo-Televizyon Kurumu Gelirleri Kanunu⁴⁴ uyarınca ithalat sırasında, bandrole tâbi eşya⁴⁵ için tahsil edilen millî bir malî yüküdür. Bandrole tabi eşya üzerinden yurtiçi teslimlerde de alınan bir malî yükümlülük olması itibariyle Gümrük Kanunu anlamında bir ithalat vergisi sayılmamaktadır⁴⁶. Gümrük idareleri tarafından tahsil edilen bandrol ücretleri, ithalatta alınan gümrük vergileri ve diğer mali yükümlülüklerden ayrı olarak tahsil olunmakta ve yapılan aylık tahsilat toplamı en geç takip eden ayın on beşinci gününe kadar Türkiye Radyo-Televizyon Kurumuna intikal ettirilmektedir. (TRTGK. m. 5/b).

Fazla tahsil edilen bandrol ücretlerinin iadesi konusu, kanunda yer alan düzenleme gereği (Gümrük ve) Ticaret Bakanlığı ile Türkiye Radyo-Televizyon Kurumu tarafından belirlenmiş ve 2015/7757 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konmuştur⁴⁷. Buna göre gümrük idareleri tarafından fazla tahsil edilen bandrol ücretlerinin iadesi Türkiye Radyo-Televizyon Kurumu tarafından gerçekleştirilmektedir⁴⁸.

4. Dampinge Karşı Vergi ve Sübvansiyona Karşı Telafi Edici Vergi

3577 sayılı İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesi Hakkında Kanun'un⁴⁹ kapsamında yapılan soruşturma neticesinde dış ticarete rekabeti bozucu nitelikte dumping ya da sübvansiyona konu olduğu tespit edilen eşya üzerinden dampinge karşı vergi ya da sübvansiyona karşı telafi edici vergi⁵⁰

⁴⁴ 4.12.1984 tarih ve 3093 sayılı Türkiye Radyo-Televizyon Kurumu Gelirleri Kanunu (RG. 15.12.1984-18606).

⁴⁵ Bandrole tâbi eşya için bkz. TRTGK. m. 3.

⁴⁶ **Yerci**, Gümrük, s. 343, 344.

⁴⁷ 15.6.2015 tarih ve 2015/7757 sayılı 3093 Sayılı Türkiye Radyo-Televizyon Kurumu Gelirleri Kanunu Uyarınca Radyo, Televizyon, Video ve Birleşik Cihazlar ile Bunların Dışında Kalan Radyo ve Televizyon Yayınlarını Almaya Yarayan Her Türlü Cihazdan Alınacak Bandrol Ücretlerine İlişkin Karar (RG. 9.7.2015-29411). Bandrol ücretinin iadesi hakkında bkz. m. 11.

⁴⁸ Ayrıca bkz. **S. Yayla**, Geri Verme ve Kaldırma, s. 59. TRT Bandrol ücreti hakkında açıklamalar için bkz. **Gümüş**, s. 245-249; **Yerci**, Gümrük, s. 339-344.

⁴⁹ 14.6.1989 tarih ve 3577 sayılı İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesi Hakkında Kanun (RG. 1.7.1989-20212).

⁵⁰ Özellikle Uzakdoğu menşeli ürünlere karşı dampinge karşı vergi uygulaması olmakla beraber sübvansiyona karşı telafi edici uygulamasının bulunmadığı; bunun temel sebebinin genellikle dumping ve sübvansiyonun bir arada bulunması, bunları birbirinden ayırmanın zorluğu ve ikisinin bir arada bulunduğu durumlarda hem dampinge karşı ver-

alınmaktadır⁵¹. Bir ithalat vergisi olmaları itibariyle dampinge karşı vergi ve sübvansiyona karşı telafi edici vergi geri verme ve kaldırma kapsamındadır. Bu bakımdan Gümrük Kanunu'nda yer alan geri verme ve kaldırma hükümlerinin doğrudan bu vergiler bakımından da uygulanması mümkündür. Nitekim İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesi Hakkında Kanun'un 15'inci maddesinde Gümrük Kanunu'na yapılan atıf da aynı sonucu doğurmaktadır.

Bu kanunda hüküm olmayan hallerde GATT 1994'ün VI. Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Anlaşmanın doğrudan uygulanması gerektiğinden damping marjından fazla ödenen vergilerin de destekleyici delillerle birlikte talep edilmesi halinde ayrıca geri ödenmesi gerekmektedir. İthalatçıların başvuru üzerine dampinge karşı vergiyi ve telafi edici vergiyi damping marjının (ya da sübvansiyon miktarının) daha az olduğunu ispat edebilmeleri halinde geri alabilmeleri mümkündür.

5. Damga Vergisinin Durumu

488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu⁵² kapsamında gümrük idareleri nezdinde ithalatta yapılan işlemler nedeniyle⁵³, gerek kâğıt ortamında gerekse elektronik veri işleme şeklinde düzenlenen belgeler bakımından damga vergisi borcu doğabilmektedir. Ayrıca ithalatta alınan katma değer vergisinin matrahını oluşturması bakımından damga vergisi önem taşımakta ve gümrük idarelerini ilgilendirmektedir⁵⁴. Ancak, gümrük idareleri, damga vergisi bakımından kamu alacaklısı sıfatını doğrudan taşımamakta; damga vergisini yalnızca tahsil etmekte, sorumlulukları da Damga Vergisi Kanunu'nun 26'ncı maddesi kapsamında, resmî dairelerin sorumlulukları çerçevesinde belirlenmektedir.

Gümrük Kanunu'nda geri verme ve kaldırma konusu olabilecek kamu alacaklarını belirtmek üzere "gümrük vergileri" ifadesi kullanılmaktadır.

ğinin hem de sübvansiyona karşı telafi edici verginin bir arada uygulanmasının mümkün olmamasına ilişkin açıklamalar hakkında bkz. **Şahin**, Gümrük, s. 117.

⁵¹ Dampinge karşı vergi ve sübvansiyona karşı telafi edici vergi hakkında bkz. **Gümüş**, s. 181 vd.; **Yerci**, Gümrük, s. 267 vd.; **Şahin**, Gümrük, s. 115-117.

⁵² 1.7.1964 tarih ve 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu (RG. 11.7.1964-11751).

⁵³ İhracatta kullanılan kâğıt/belgelerin döviz kazandırıcı işlem olması itibariyle damga vergisinden istisna tutulduğu hakkında bkz. **Yayla**, Sefa: "Damga Vergisi ve Gümrük Vergi Sistemi İçindeki Yeri", (Gümrük ve Ticaret Dünyası Dergisi, 2017/4, S. 95, s. 38-52), (Damga Vergisi), s. 39.

⁵⁴ Damga vergisinin gümrük sistemi içindeki yerinin ithalatta alınan katma değer vergisinin matrahını oluşturmasından ibaret olduğu hakkında bkz. **S. Yayla**, Damga Vergisi, s. 39.

Damga vergisi ise, bir gümrük vergisi değildir. Tahsilinde de usûl bakımından uygulanan kanunun Vergi Usul Kanunu'dur. Bu bakımdan ithalat işlemleri sırasında damga vergisinin yanlışlıkla fazla tahsil edilmiş olması durumunda Gümrük Kanunu'nun geri verme ve kaldırma hükümleri değil, Vergi Usul Kanunu'nun 116 ilâ 126'ncı maddelerinde düzenlenen hata düzeltme hükümleri uygulama alanı bulmaktadır⁵⁵.

C. Başvuru Konusu Olabilecek Para Cezaları

Gümrük Kanunu'nda düzenlenen kabahatler karşılığında uygulanan yaptırımların da geri verilmesi ve kaldırılması mümkündür. Bilindiği üzere Gümrük Kanunu'nda gümrük vergisi ödevine aykırılıkların yaptırıma bağlandığı gümrük kabahatleri vergi kaybına sebebiyet veren ve usûlsüzlüklere sebebiyet veren gümrük kabahatleri şeklinde bir ayrıma tâbi tutulmaktadır. Gümrük Yönetmeliği'nin 511'inci maddesinde vergi kaybı ve usûlsüzlüklere ilişkin para cezalarının geri verilmesi ve kaldırılması ile ilgili bir ayırım yapılmaktadır. Buna göre *"Vergi kaybına neden olabilecek işlemlere uygulanacak para cezalarının geri verilmesi ve kaldırılmasında, gümrük vergilerinin geri verilmesine ve kaldırılmasına ilişkin hükümler uygulanır"* (GY. m. 511/1). *"Usulsüzlüklere ilişkin para cezalarının geri verilmesi ve kaldırılmasında, bu cezalara ilişkin kararların kanunen düzenlenmemesi gerektiği halde düzenlendiğini veya bu cezaların kanunen ödenmemesi gerektiği halde ödendiğini tevsik eden belgelerin ibrazı gerekir."* (GY. m. 511/2).

Gümrük Kanunu'nun 233'üncü maddesinde işlenen bir gümrük kabahatinin, varsa muayene ve tahlilden önce ortaya çıkarılmasını sağlayan muhbirlerle kesilen para cezalarının yüzde on beşi nispetinde bir ikramiye ödenmesi düzenlenmektedir. Bu çerçevede ihbar edilen kabahat karşılığı ödenen para cezalarının geri verilmesine karar verildiği takdirde muhbirlerle dağıtılan ikramiyenin de geri verme kararının verildiği tarihten itibaren bir ay içerisinde geri verilmesi istenir (GY. m. 511/3).

V. GERİ VERME VE KALDIRMA SEBEPLERİ

A. Genel Olarak

Geri verme ya da kaldırmaya konu olacak haller, hukukî sebebe ve başvuru süreleri içerisinde talepte bulunulmasına göre farklılıklar göstermektedir. Gümrük Kanunu'nun 211 ilâ 214'üncü maddelerinde geri verme

⁵⁵ Ayrıca bkz. S. Yayla, Geri Verme ve Kaldırma, s. 59.

ve kaldırmaya konu olabilecek olay grupları yer almaktadır⁵⁶. Buna göre; 211'inci maddesine göre kanunen ödenmemesi ya da tahakkuk etmemesi gereken gümrük vergilerinin geri verilmesi ya da kaldırılması, borçluya düşen dürüstlük kuralına uyulmuş olması durumunda mümkündür⁵⁷. Diğer geri verme ve kaldırma sebeplerinden bağımsız olarak bu durumda ilgilinin talepte bulunması gerekmemekte; gümrük idaresi sebebi re'sen göz önünde bulundurarak geri verme veya kaldırmayı gerçekleştirebilmektedir. 212'nci maddede gümrük beyannamesinin iptali halinde; 213'üncü maddede eşyanın kusurlu teslimi yahut sözleşme hükümlerine aykırılık sebebiyle ithalatçı tarafından kabul edilmemesi halinde; 214'üncü maddede ise, diğer geri verme ve kaldırma sebepleri düzenlenmektedir. Bu hallerde, 211'inci maddedeki düzenlemeden farklı olarak, ilgili tarafından geri verme ve kaldırma talebinde bulunulması bir zorunluluktur. Bu noktada talebin geri verme ve kaldırma istemini içermesi yeterli olmaktadır. Gümrük idareleri, geri verme ve kaldırma işlemlerinin hukuka uygunluğunu, somut olayın şartlarında kanunda yazılan sebeplere uygunluğu tespit ederek sağlayacak olmaları sebebiyle, geri verme ve kaldırma taleplerinin de bu sebeplerin varlığı halinde ileri sürülmesi gerekmektedir.

B. Kanunen Ödenmemesi Gereken Bir Verginin Varlığı

1. Genel Olarak

Gümrük vergilerinin kanunen ödenmemesinin ya da tahakkuk ettirilmemesinin gerekmesi en temel geri verme ve kaldırma sebebidir. Gümrük Kanunu'nun 211'inci maddesinin 1'inci fıkrasına göre;

“Kanunen ödenmemeleri gerektiği halde ödenmiş olduğu belirlenen gümrük vergileri geri verilir. Kanunen tahakkuk ettirilmemeleri gerektiği halde tahakkuk ettirilen gümrük vergileri kaldırılır.

Ancak, 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.”

Gümrük vergilerinin ödenmemesinin ya da tahakkuk ettirilmemesinin gerekmesi, gümrük idaresinin tahakkuk ettirdiği gümrük vergileri tutarı ile

⁵⁶ Aynı sebeplerin gümrük cezaları açısından da değerlendirilmesi hakkında bkz. **Ercan**, Kabahatler, s. 101.

⁵⁷ Topluluk Gümrük kodu kapsamında açıklamalar için bkz. **Witte/Alexander**, Art. 236, Rz. 20-23, s. 1768. Ayrıca bkz. **Lux**, s. 487.

maddî hukuk açısından gümrük yükümlüsünün ödemekle yükümlü olduğu tutarın birbiri ile uyumlu olmamasını ifade etmektedir. Söz konusu uyumsuzluk, ilgisinin bu uyumsuzluğu bilerek ve isteyerek yaratmamış olması şartı ile geri verme ve kaldırma yolu sayesinde düzeltilebilmektedir. Ayrıca bu sebep gümrük idaresi tarafından re'sen ya da ilgisinin başvurusu üzerine değerlendirilebilmektedir.⁵⁸

Bu sebebi açıklarken, irdelenmesi gereken iki konu bulunmaktadır. Birincisi, kanunda yer alan “kanunen ödenmemeleri- tahakkuk ettirilmemeleri gerektiği halde ödenen-tahakkuk ettirilen” kavramının neyi ifade ettiği.

Gümrük vergisinin kanunen ödenmemesinin ya da tahakkuk ettirilmemesinin gerekmesi konusunda bir değerlendirme yaparken öncelikle Gümrük Kanunu'nun 181'inci ve devamı maddelerinde gümrük yükümlülüğünü doğuran olaylar şeklinde düzenlenen vergiyi doğuran olayı ve verginin tutarının hesaplanması konusunda 193'üncü maddede belirlenen formülü anahtar olarak elde bulundurmak gerekmektedir. Kural olarak bir eşyaya uygulanacak ithalat veya ihracat vergileri tutarı, bu eşyaya ilişkin gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihteki vergi oranları ve diğer vergilendirme unsurlarına göre belirlenir (GK m. 193/1). Bu kapsamda hangi sebebe ya da hangi eksikliğe dayanıyorsa dayansın vergiyi doğuran olay gerçekleşmişse, gümrük vergilerinin geri verilmesi ya da kaldırılması gerekmektedir.⁵⁹

Gümrük Kanunu'nun 182'nci ve devamı maddelerinde düzenlenen kanuna aykırılık hallerinde dahi Gümrük Kanunu'nun 191/A maddesinde düzenlenen şartların varlığı halinde tahakkuk ettirilen ya da tahsil edilen gümrük vergilerinin (kısmen/tamamen) geri verilmesi ya da kaldırılması gerekmektedir. Buna göre eşyada kanundan ya da tarifeden kaynaklanan bir istisna halinin ya da tercihli vergi uygulamaları kapsamında daha eksik gümrük vergisinin ödenebileceği durumlarda kişinin hileli bir davranışının ya da ihmalinin olmaması ve tercihli tarife veya muafiyetin uygulanması için gerekli olan diğer şartların yerine getirildiğinin ilgili kişi tarafından ispat edilmesi gerekmektedir. Çünkü bu durumda kanuna aykırılık hallerinde doğan gümrük borcu için, tipik olay günlük hayatta gerçekleşmiş olmasına rağmen gümrük vergileri ile ilgili kolaylığın ya da istisna halinin göz önünde bulundurulması yine kanunen gerekmektedir.⁶⁰ Aynı şekilde Gümrük Kanunu'nun 198'inci maddesinin 4'üncü fıkrasında düzenlenen

⁵⁸ Witte/Alexander, Art. 236, Rz. 1, s. 1763.

⁵⁹ Witte/Alexander, Art. 236, Rz. 4, s. 1764.

⁶⁰ Witte/Alexander, Art. 236, Rz. 5, s. 1764.

gümrük vergilerinin sonradan istenemeyeceği hal de aynı şekilde gümrük vergilerinin kanunen ödenmesini ya da tahakkuk ettirilmesini etkileyen bir düzenleme olduğu için göz önünde bulundurulması gerekmektedir⁶¹.

Danıştay kararlarına bakıldığında; “gümrük vergilerinin kanunen ödenmemesinin/ tahakkuk ettirilmemesinin gerekmesi” şartının 1966 yılında verilen bir içtihadı birleştirme kararından hareketle yorumlandığı görülmektedir⁶². Buna göre, iadesi istenen gümrük vergilerinin, kanuna aykırı olduğunun açıkça; yani herhangi bir inceleme, araştırma ve yoruma gerek olmaksızın anlaşılabilir olması koşulu aranmaktadır⁶³. Bu bakımdan anlaşılabilirlik açık değilse ve ek bir araştırma ya da yorum yapılması gerekiyorsa sebebin oluşmadığı yönünde verilen kararlar da bulunmaktadır⁶⁴. Söz konusu içtihadı birleştirme kararı açıkça tespit edilebilirlik şartı getirerek 211’inci maddedeki başvuru sebebinin kapsamını daraltıcı bir etki doğurmaktadır⁶⁵. Kaldı ki, bu içtihadı birleştirme kararının 1615 sayılı Gümrük Kanunu’ndan da önce yürürlükte bulunan 5383 sayılı Gümrük Kanunu⁶⁶ yürürlükte iken tesis edildiği göz önünde bulundurulduğunda⁶⁷, halen etkisini sürdüreceğini söyleyebilmek de pek mümkün görülmemektedir. Nitekim artık normatif bir etki taşıdığından bahsedilemez⁶⁸.

⁶¹ Gümrük vergilerinin sonradan istenemeyeceği hal hakkında açıklamalar için bkz. **Gök**, Gümrük, s. 263-265.

⁶² Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu’nun 2.7.1966 tarih ve E. 1965/13; K. 1966/6 sayılı kararı.

⁶³ Ayrıca geri verme veya kaldırma işleminin yapılabilmesi için açık hatanın var olmasının gerektiği; hukukî ihtilafa konu olmayacak nitelikteki hatalı ödenen vergilerin iade edileceği yönünde görüş için bkz. **Selen**, s. 249.

⁶⁴ Dş. 7. D. 22.5.2009 tarih ve E. 2008/1569; K. 2009/2515 sayılı kararı (Özel Arşiv); Dş. 7. D. 23.5.2013 tarih ve E. 2011/6491; K. 2013/2814 sayılı kararı (Özel Arşiv); Dş. 7. D. 18.9.2015 tarih ve E. 2012/1600İ K. 2015/4576 sayılı kararı (Özel Arşiv); Dş. 7. D. 26.4.2018 tarih ve E. 2015/2843; K. 2018/2718 sayılı kararı (Özel Arşiv)

⁶⁵ Bu durumun vergilerin kanuniliği ilkesine aykırılığı hakkında değerlendirmeler için bkz. **Yumuk**, Kanuna Aykırılık, s. 547.

⁶⁶ 2.5.1949 tarih ve 5383 sayılı Gümrük Kanunu (RG:11.5.1949-7204).

⁶⁷ Geri verme ve kaldırmaya ilişkin gümrük kanunlarında düzenlenme süreci ve bahsi geçen içtihadı birleştirme kararının tarihi süreçte değerlendirilmesi hakkında bkz. **Yumuk**, Kanuna Aykırılık, s. 542 vd.

⁶⁸ Sonradan yapılan kanun değişiklikleri neticesinde 5383 sayılı kanun esas alınarak birleştirilen içtihadın normatif bir değerinin bulunmadığı hakkında ayrıntılı açıklamalar için bkz. **Yumuk**, Kanuna Aykırılık, s. 546, 547. Ayrıca bkz. **Gök**, Özgecan: “Repayment and Remission of Duty –As An Administrative RemedyIn Customs Tax Law: Issues Encountered in Praxis” (34. International Public Finance Conference / Turkey Proceedings Book, Istanbul University Publication No: 5253 Faculty of

Bu bakımdan gümrük vergilerinin kanunen ödenmemesinin ya da tahakkuk ettirilmemesinin gerekmesi durumunu değerlendirirken, öncelikle Gümrük Kanunu'nun 181'inci ve devamında düzenlenen vergiyi doğuran olay ve günlük hayatta tipikliği sağlayan tüm unsurları dikkate alarak incelemek gerekmektedir. Buna ek olarak gümrük borcunun doğmamış sayılacağına ya da vergilerin istenmeyeceğine ilişkin kanun seviyesindeki özel düzenlemeleri de göz önünde bulundurmamak gerekmektedir.

Avrupa Topluluğu Gümrük Kodu'nun aynı sebebe yer veren düzenlemesi incelendiğinde, kanunen ödenmemesi/ tahakkuk ettirilmemesi gerekme kavramının; vergiyi doğuran olayı ve günlük hayatta tipikliği sağlayan bütün unsurlar ve bunlara ek olarak gümrük borcunun doğmamış sayılacağına ya da vergilerin istenmeyeceğine ilişkin kanun seviyesindeki özel düzenlemeleri göz önünde bulundurularak doldurulması gerektiği görülmektedir. Nitekim geri verme ve kaldırmada; gümrük kıymetinin takdirinde hataya düşülmesi; gümrük yükümlüsünün beyannamede yazım ya da hesap hatası yapması ve bu durumun gümrük idaresini diğer kıymet tespit yöntemlerinin uygulanmasına yöneltmesi; tercihli tarife, istisna ve muafiyet gibi yükümlünün yararlanabileceği vergi avantajlarının dikkate alınmamış olması; 75'inci madde kapsamında eşyanın serbest dolaşıma girdikten sonra vergi oranının indirilmiş olması gibi sebepler, Gümrük Kanunu'nun 211'inci maddesi kapsamında değerlendirilebilecek konulardır. Ayrıca Gümrük Yönetmeliği'nin 53'üncü maddesi kapsamında -tamamlayıcı beyan uygulamasının (GK. m. 71) özel bir şekli olan- istisnaî kıymetle beyan uygulaması çerçevesinde, gümrük kıymetine esas olacak satış bedelinin taraflar arasında sonradan gözden geçirilmesi ve daha düşük belirlenmesi hali de 211'inci madde çerçevesinde değerlendirilmektedir (GY m. 53/3)⁶⁹.

İrdelenmesi gerekli görülen ikinci husus, -uygulama imkânını ortadan kaldıran- "*kasten yapılan tahrifat*" ifadesinin ne anlama geldiğidir. 211'inci madde kapsamında geri verme ve kaldırma başvurusunun kişinin kasten yaptığı bir tahrifata dayanmıyor olması gerekmektedir. Uygulamayı engelleyen bu şart, Topluluk Gümrük Kodu'nun başka dillerdeki metinlerinde

Economics Publication No: 655; <http://www.maliyesempozyumu.org/wp-content/uploads/2019/11/34th-international-public-finance-conferenceturkey-proceedings-book.pdf>, E.T. 20.01.2021, s. 272-280), (Repayment and Remission), s. 275.

⁶⁹ Eşyanın ithalinden sonra oluşan kıymet veya matrah unsurlarının istisnaî kıymetle beyanı ve basitleştirilmiş usuller kapsamında geri verilmesi hakkında ayrıca bkz. **Yayla**, Sefa: "Eşyanın İthalinden Sonra Oluşan Kıymet veya Matrah Unsurlarının Beyanı", (Gümrük Dünyası Dergisi, Y. 2011/3, S. 70, s.38-43), s. 39.

“kasıtlı fiil”, “aldatıcı işlem” gibi kavramlar kullanılarak ifade edilmektedir. Fakat burada kasıtlı hareketin bir suç ya da kabahat sonucunu doğuruyor olması gibi bir algı oluşmamalıdır. Her ne kadar “kasıt”, “aldatıcı”, “tahrifat” gibi kavramlar (Vergi) Ceza Hukuku’nun kavramları olsa da burada ele alınan düzenleme bir ceza normu niteliğinde değildir⁷⁰. Avrupa Birliği uygulamaları göz önünde bulundurulduğunda, geri verme ve kaldırma uygulamasında “kasten yapılan tahrifat” kavramının, ilgili kişilerin gümrük vergisinin doğumunda rol oynayan verilerin aslını bilerek ve isteyerek değiştirmesi olarak anlaşıldığı görülmektedir. Nitekim manevi bir unsur olarak kasıt, bilme ve isteme unsurlarından oluşmaktadır. Ayrıca 211’inci maddedeki düzenlemenin gerekçesinde de bu işlemlerin yanlış olduğunun ilgili kişi tarafından bilindiği hallerde geri verme ve kaldırma talebinin kabul edilmeyeceği ifade edilmektedir⁷¹.

2. Gözetim Uygulamasında Geri Verme ve Kaldırmanın Değerlendirilmesi

Bir ticaret politikası önlemi olarak ithalatta gözetim uygulamasını, yukarıda yapılan tespitler üzerine değerlendirmek gerekmektedir. İthalatta gözetim uygulaması, benzer veya doğrudan rakip mallar üreten yerli üreticilerin zarar görmesinin önüne geçmek ve ithalattan kaynaklanacak vergi kayıplarının önlenmesi amacıyla, eşyanın kıymeti bakımından birim başına asgarî bir fiyat belirlemesi olarak ortaya çıkan bir dış ticaret politikası savunma aracıdır. İthalatta gözetim uygulamasının dayanağını, 26.01.1995 tarih ve 4067 sayılı Kanunla onaylanması uygun bulunan ve 03.02.1995 tarihli ve 95/6525 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile onaylanan Dünya Ticaret Örgütü Kuruluş Anlaşması ekinde yer alan Korunma Tedbirleri Anlaşması

⁷⁰ Eğer gümrük yükümlüsü, daha fazla vergi borcunun doğmasına sebep olacak verilerin yanlış olduğunu biliyor ise, kasıtlı davranmış olduğu; örneğin ithalat izni gereken ya da kıymet kriterli gözetim uygulaması durumunda ilgili belgeyi sunmamak için yanlış verilerle beyanda bulunan kişinin kasıtlı hareket etmiş olacağı; bu anlamda yükümlünün kast derecesine varmayan ağır ihmali ya da taksirli hareketinin geri verme ya da kaldırma kararı verilmesine engel olmayacağı ve bu konuda ispat yükünün de idarede olacağı hakkında açıklamalar için bkz. **Witte/Alexander**, Art. 236, Rz. 20-23, s. 1768. Ayrıca bkz. **Lux**, s. 487; **Fuchs**, s. 131, 132.

⁷¹ Gerekçe için bkz. **Aydın**, Selman/**Topuz**, Nurdane/**Beyribey**, Kurtuluş: Gerekçeli, Notlu, İçtihatlı, 4458 Sayılı Gümrük Kanunu ve İlgili Mevzuat, (Seçkin Yayıncılık), Ankara 2000, s. 448. Ayrıca kuralın dürüstlük kuralına uygunluk çerçevesinde açıklanması hakkında bkz. **Yumuk**, Kanuna Aykırılık, s. 553-555. Buna karşın Gümrük Kanunu’nun kötüniyetli ve hile yapan yükümlüye bu hakkı tanımadığı hakkında bkz. **Ercan**, Gümrük, s. 35.

ve İthalat Rejimi Kararı'nın 4'üncü maddesi⁷² ve Bakanlar Kurulu'nun 2004/7304 sayılı İthalatta Gözetim Uygulaması Hakkında Karar⁷³ oluşturmaktadır. Yürütmesi ise, Ticaret Bakanlığı bünyesinde İthalat Genel Müdürlüğü tarafından gerçekleştirilmektedir⁷⁴.

Uygulamada ithalatçılar, gözetim belgelerini temin edememeleri durumunda, gözetime tâbi eşya için aslında fiilen daha düşük bir bedel ödenmesine rağmen, yurtdışı gider göstermek suretiyle, gümrük kıymetini gözetim marjına çıkarmakta ve eşyanın serbest dolaşıma girmesini bu yolla sağlayabilmektedirler. Hatta bu konuda idarenin yol gösterici mahiyette genelgesi de mevcuttur⁷⁵.

⁷² 1995/7606 sayılı İthalat Rejimi Kararı (RG. 31.12.1995-22510) “*Ticaret politikası önlemleri; İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesi Hakkında Mevzuat, İthalatta Korunma Önlemleri Hakkında Mevzuat, İthalatta Kota ve Tarife Kontenjanı İdaresi Hakkında Mevzuat, İthalatta Gözetim Uygulanması Hakkında Mevzuat, Belirli Tekstil Ürünleri İthalatında Gözetim ve Korunma Önlemleri Hakkında Mevzuat, İkili Anlaşmalar ve Protokoller veya Diğer Düzenlemeler Kapsamı Dışında, Belirli Ülkeler Menşeli Tekstil Ürünleri İthalatında Gözetim ve Korunma Önlemleri Hakkında Mevzuat, Türkiye'nin Ticari Haklarının Korunması Hakkında Mevzuat ve Çin Halk Cumhuriyeti Menşeli Malların İthalatında Korunma Önlemleri Hakkında Mevzuat hükümleri çerçevesinde yürütülür.*” (m. 4). Gözetim uygulaması hakkında açıklamalar için ayrıca bkz. **Uçak**, Hakan: “Gözetim Uygulaması ve Gümrük Kıymeti”, (Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, S. 97, Ocak 2012, www.lebibyalkin.com.tr, E.T. 01.02.2017); **Özkoç**, Mehmet: “Gümrük ve Gözetim Uygulaması”, (Yaklaşım Dergisi, S. 278 Şubat 2016, E-Yaklaşım, E.T. 07.10.2016); **Dağkiran**, E. Bilgehan: “İthalatta Gözetim Uygulaması-İkincil ve Sonradan Kontrol Açısından Değerlendirilmesi”, (Gümrükte Uzman Görüş, Y. 9, S. 28-29, Ocak-Haziran 2011, s. 43-48), s. 43 vd.; **Özgür**, Abdullah: “Dış Ticarete Gözetim Uygulamaları”, (Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, S. 150, Haziran 2016, www.lebibyalkin.com.tr, E.T. 01.02.2017); **Tongal**, Önder Şafak: “İthalatta Gözetim Uygulaması ve Yol Açtığı Sorunlar”, (Gümrük Dünyası, Y. 2014/1, S. 80, s.11-16), s. 11 vd.; **Oktar**, Salim Ateş/**Akın**, Yeliz Neslihan: “Gümrük Hukukunda ‘İthalatta Gözetim Uygulaması’ Dolayısıyla Uygulanan Ek Vergilendirme İşlemleri ve Buna İlişkin Olarak Kesilen Cezalar Hakkında Değerlendirmeler I”, (Vergi Sorunları Dergisi, S. 382, Temmuz 2020, s. 22-41), (Gözetim I), s. 25 vd.

⁷³ 10.05.2004 tarih ve 2004/7304 sayılı İthalatta Gözetim uygulaması Hakkında Bakanlar Kurulu Kararı (R.G. 29.5.2004-25476).

⁷⁴ TC. Ticaret Bakanlığı'nın bir hizmet birimi olarak İthalat Genel Müdürlüğü'nün görevleri hakkında bkz. 10/7/2018 tarih ve 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi (RG. 10.7.2018- 30474) m. 445.

⁷⁵ “*Eşya kıymetinin gözetim tebliğinde belirtilen kıymetten düşük olması durumunda, eşya kıymetinin gözetim tebliğinde belirtilen düzeye çıkmasını sağlayacak şekilde yurtdışı diğer gider beyan edilmesi halinde yükümlüden gözetim belgesi ibrazı istenilmez. Gümrük Yönetmeliği'nin 180 inci maddesi kapsamında yapılan kontrollerde, gözetim belge-*

Ancak kişiler eşyayı serbest dolaşıma soktuktan sonra gümrük kıymetinin daha az olduğu gerekçesiyle kısmen geri verme talebinde bulunulmaktadır. Danıştay da kıymetin belirlenmesinde satış bedeli yönteminin esas alınmasının gerektiği; bu yöntemde kanunda yazılı unsurlardan başka kıymete bir unsurun eklenmeyeceği gerekçesiyle fazla ödenen kısmın ilgiliye iade edilmesi gerektiği yönünde karar vermektedir⁷⁶.

Buna karşın Gümrük idaresi bu durumu Gümrük Kanunu'nun 235'inci maddesinin 1'inci fıkrasının c bendinde yazılı kabahat kapsamında değerlendirmektedir⁷⁷. Söz konusu kabahat incelendiğinde, ele alınan durumun aslında bu kabahat tanımına uymadığı düşünülmektedir. Çünkü söz konusu kabahat fiilinde eşyanın vergilendirmede esas alınacak unsurları değil, kendi özellikleri bakımından ithali için belli şartları taşıması ve bu şartları taşımadığı halde taşıyor gibi beyan edilmesi yaptırıma bağlanmaktadır. Kaldı ki gözetim sınırı üzerinden kıymet beyanında bulunulmasını gümrüklenmiş değer iki katı olarak ifade edilen bir para cezasına çarptırmak ve ek olarak eşyanın mülkiyetini kamuya geçirip tasfiyeye tabi tutmak fiilin haksızlık içeriği karşısında ölçsüz bir yaptırım olacaktır⁷⁸.

*sinin beyan edilmediği ve beyan edilen kıymetin ilgili tebliğde belirtilen kıymete ulaşılmadığının tespit edilmesi halinde, yükümlünün talebi üzerine beyan edilen kıymetin ilgili tebliğde belirtilen gözetim kıymetine yükseltilmesine yönelik beyannamede düzeltme yapılmasına izin verilir. Söz konusu ek beyan, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 61/3'üncü maddesi ile Yönetmeliğin 113'üncü maddeleri çerçevesinde yükümlüyü bağlayan esasları kapsamakta olup; BİLGE programında usulüne uygun olarak "Yurt Dışı Diğer Giderler" altında yapılır. Yükümlünün ek kıymet beyanı sonucu oluşan kıymet, eşyanın nihai kıymeti olarak değerlendirilerek, başka bir işleme gerek kalmaksızın serbest dolaşıma giriş rejimi işlemleri tamamlanır. Yükümlünün bu şekilde işlem yapılmasını talep etmemesi halinde, Gümrük Yönetmeliği'nin 181 inci maddesi ve 2016/9 sayılı Genelgede belirtilen usuller takip edilerek alınacak sonuca göre işlemler tekemmül ettirilir." Bkz. 2019/1 Sayılı Kıymet Kriterli Gözetim Hakkında Genelge, (<https://kms.kaysis.gov.tr/Home/Kurum/24308261> , E.T. 20.02.2021). Ayrıca bkz. **Oktar/Akın**, Gözetim I, s. 27.*

⁷⁶ İdarece belirlenen referans fiyatlarının eşyanın gümrük kıymetinin tespitinde esas alınmayacağına Danıştay 7'nci Dairesi'nin öteden beri istikrarlı biçimde uygulana gelen içtihadı olduğu hakkında bkz. Dş. 7. D. 13.11.2015 tarih ve E. 2012/8030; K. 2015/6227 sayılı kararı (Özel Arşiv). Aynı yönde bkz. **Oktar/Akın**, Gözetim I, s. 30, 31.

⁷⁷ Açıklama ve bu yönde görüş için bkz. **Tongal**, s. 14, 15; **Demir**, Nurettin: "İthalatta Gözetim Uygulaması (Sorunlar ve Çözüm Önerileri)", (Gümrük ve Ticaret Dünyası, Y. 2017/4, S. 95, s. 19-23), s. 22.

⁷⁸ Bu noktada, yükümlünün haksız katlandığını düşündüğü vergi yükünü telafi etmek istediği ve kanunun lafzından hareketle, olayları ilgili kabahat hükmü ile örtüstürmenin zorlama bir yaklaşım olduğu yönünde bkz. **Tongal**, s. 15. Gümrük Kanunu'nun 235'inci maddesinin1-c bendinde yer alan yaptırımın uygulanabilirliği için ek gümrük vergisi

Bu durumda yapılması gereken; gözetim uygulamasını gümrük kıymetine ilişkin kuralların bir tamamlayıcısı olarak görmek ve bilerek istenerek gözetim marjı üzerinden kıymet beyan edilmesi durumunda, geri verme talebini reddetmek ile sınırlı olmalıdır. Öte yandan üstüne düşen ödevi zamanında yerine getirmesine rağmen, gözetim belgesine erişemeyen ve dolayısıyla gümrük idaresine ibraz edemeyen gümrük yükümlüsü aleyhine oluşan bu adaletsizliği de hem mevzuat hem de uygulama bazında gidermek gerekmektedir. Gözetim uygulamasının etkisiz hale getirilmesi ayrıca yaptırıma tâbi tutulmak isteniyorsa, uygulama şartları da göz önünde bulundurularak bunun ayrıca düzenlenmesi gerekmektedir.

C. Gümrük Beyannamesinin İptali

Gümrük beyannamesinin iptali, gümrük borcunu sona erdiren bir sebep olarak düzenlenmektedir (GK m. 208). Beyannamenin beyan sahibinin iradesini yansıtan bir irade açıklaması olması ve beyan sahibini bağlayıcı sonuç doğurması gereği, iptal işleminin de beyanname tescil edilmeden önce sadece beyan sahibi tarafından gerçekleştirilebilir. Bu bakımdan beyannamenin iptali, beyanname ile açıklanan iradenin geri alınması ve açıklanan iradeyi baştan itibaren hükümsüz kılmaya yönelik yeni bir irade açıklamasıdır.

Beyannamenin tescilinden sonra iptal edilebilmesi ise, belirli şartlarda gümrük idaresinin vereceği izne bağlı olarak hüküm ve sonuç doğurabilecek bir işlemdir. Nitekim gümrük vergisi borcunu sona erdiren bir sebep olarak beyannamenin iptali dendiğinde gümrük idaresince tescil edilmiş bir beyannamenin iptalini anlamak gerekmektedir. Zira beyannamenin tescilinden önce kural olarak ödenmesi gereken bir gümrük vergisi borcu bulunmaktaki, kurallara uygun bir gümrükleme süreci esas alındığında, gümrük vergisi ödenmesi gereken aşamaya henüz gelmemektedir.

tahakkukuna gerek bulunması kapsamında gözetim marjının yurtdışı gider göstermek suretiyle ek tahakkuka konu olamayacağı, bu durumun maddî ve hukukî bir sebebinin olmadığı hakkında bkz. **Oktar/Akın**, Gözetim I, s. 38, 39. İthalatta kıymet kriterli gözetim uygulaması bakımından gözetim belgesi ibraz edilmemesi durumunun Gümrük Kanunu'nun 235'inci maddesinin 1-c bendindeki kabahat fiili kapsamında değerlendirmenin sistematik yorum açısından doğru olmadığı ve kabahat karşılığında belirlenen yaptırımların idarî işlem teorisi kapsamında sebep ve konu unsuru bakımından değerlendirilmesi hakkında bkz. **Oktar**, Salim Ateş/**Akın**, Yeliz Neslihan: "Gümrük Hukukunda 'İthalatta Gözetim Uygulaması' Dolayısıyla Uygulanan Ek Vergilendirme İşlemleri ve Buna İlişkin Olarak Kesilen Cezalar Hakkında Değerlendirmeler II", (Vergi Sorunları Dergisi, S. 383, Ağustos 2020, s. 11-27), (Gözetim II), s. 21-23.

Gümrük idareleri, beyan sahibinin talebi üzerine ve eşyanın yanlışlıkla beyanname konusu gümrük rejimine tâbi tutulmasına veya beyan edildiği rejime tâbi tutulmasının özel nedenlerle artık mümkün olmadığını ispatlayan belgeleri ibraz etmesi halinde, tescil edilmiş bir beyannameyi iptal ederek, gerektiğinde yeni bir rejim beyanında bulunulmasına izin verebilirler. Ancak, gümrük idarelerince beyan sahibine eşyanın muayene edileceğinin bildirilmiş olduğu hallerde, muayenenin sonucu alınmadan beyannamenin iptaline ilişkin talep kabul edilmemektedir (GK. m. 64/1, c. 2). Kural olarak eşyanın tesliminden sonra gümrük beyannamesinin iptal edilmesine izin verilmemektedir. Bununla birlikte Gümrük Yönetmeliği'nde eşyanın tesliminden sonra hangi hallerde beyannamenin iptaline izin verilebileceği düzenlenmektedir⁷⁹. Beyanname iptalinin gerekçeli olması gerekmektedir (GY. m. 123 vd.)⁸⁰.

Gümrük beyannamesinin iptal edilmesi, eşyanın gümrük statüsü ya da gümrük gözetiminde kalması bakımından da bazı sonuçlar doğurabilmektedir. Bu kapsamda serbest dolaşıma giriş rejimi için verilen gümrük beyannamesinin iptal edilmesi, eşyanın serbest dolaşımda bulunan eşya statüsünü de kaybetmesine sebep olmaktadır (GK. m. 78). İhracat, hariçte işleme, transit veya antrepo rejimi için beyan edilen serbest dolaşımda bulunan eşya ise, gümrüğe verilen beyannamenin tescilinden itibaren Türkiye Gümrük Bölgesinden çıkıncaya veya imha edilinceye ya da gümrük beyannamesi iptal edilinceye kadar gümrük gözetimi altında kalmaktadır (GK. m. 58/2). Bu kapsamda beyannamenin iptal edilmesi durumunda eşyanın mahrece iadesinin de istenebilmesi mümkündür⁸¹.

⁷⁹ Gümrük Kanunu'nun 64'üncü maddesi kapsamında beyannamenin iptali hakkında açıklamalar için bkz. **Nural**, s. 217-219 ve s. 625. Eşyanın yanlış rejimde beyan edilmesi nedeniyle eşyanın tesliminden sonra iptali hakkında bkz. GY. m. 124; başka eşyanın beyan edilmesi nedeniyle eşyanın tesliminden sonra iptali hakkında bkz. GY. m. 125; geriye dönük izin verilmesi nedeniyle eşyanın tesliminden sonra iptali hakkında bkz. GY. m. 126; posta veya hızlı kargo taşımacılığı yoluyla gelen eşyanın tesliminden sonra iptali hakkında bkz. GY. m. 129. Ayrıca bkz. **Çıldır**, Şentürk/**Denizhan**, Hüseyin: Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu, 2. Baskı, (Yetkin Yayınları), Ankara 2016, s. 77.

⁸⁰ Tescil edilmiş bir beyannamenin iptal edilebilmesi için 64'üncü maddedeki şartların sağlanmış olması gerektiği ve mahrece iade işleminin de bu kapsamda yapılabileceği hakkında bkz. Dş. 12. D. 5.7.2005 tarih ve E. 2002/1245; K. 2005/2795, (www.kazanci.com.tr , E.T. 31.07.2017).

⁸¹ Özet beyanın verildiği ancak gümrük beyannamesinin verilmediği durumlarda da ayniyet tespitinin yapılması şartıyla mahrece iadenin gerçekleştirilebileceği hakkında açıklamalar için bkz. **Canitez**, Murat: Gümrük Mevzuatı, 1. Baskı, (T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No: 2624, Açık Öğretim Fakültesi Yayını No: 1592), Eskişehir, 2012, s. 215.

Son olarak gümrük beyannamesinin iptalinin sadece vergi aslını sona erdiren bir sonuç doğurduğunu ve yürürlükteki ceza hükümlerinin uygulanmasına bir engel oluşturmayacağını belirtmek gerekmektedir (GK. m. 64/5). Bu bakımdan beyannamenin iptali sebebine dayanıldığında, gümrük vergilerinin geri verilmesine/ kaldırılmasına karar verilmiş olsa dahi, işlemin temelinde hareket unsuru tamamlanmış bir gümrük kabahati söz konusu ise, vergiden bağımsız olarak kesilen cezaların geri verilmesi ya da kaldırılması mümkün olmayabilmektedir.

Ç. Eşyanın Kusurlu ya da Sözleşme Hükümlerine Aykırı Olması

Eşyanın kusurlu ya da sözleşme hükümlerine aykırı çıkması, bir geri verme ve kaldırma sebebi olarak Gümrük Kanunu'nun 213'üncü maddesinde düzenlenmektedir. Buna göre, *“beyannamenin tescili tarihi itibarıyla, kusurlu veya ithallerine esas teşkil eden sözleşme hükümlerine aykırı olduklarından bahisle, ithalatçı tarafından kabul edilmeyen eşyaya ilişkin ithalat vergileri geri verilir veya kaldırılır.”* Bu düzenlemenin temelinde yatan düşünce, gümrük beyannamesinin tescil edildiği an itibarıyla eşyanın istenen, arzu edilen durumda olmaması; zarar görmüş ya da kusurlu olması ya da sözleşme şartlarını taşıyor olmasıdır. Örneğin, eşyanın kullanılabilirliği bakımından bir eksiklik söz konusu ise, eşyanın kusurlu olduğundan bahsedilir. Eşyanın sözleşme hükümlerine aykırı olması ise, eşyanın ithalata ilişkin sözleşmenin bir ya da birden fazla şartını taşıyor olması durumudur. Eşyanın tesliminden önce hasar görmesi de kusur kapsamında değerlendirilmektedir.

Bu sebebe dayalı olarak gümrük vergilerinin geri verilmesi, eşyanın kusurlu ya da sözleşme hükümlerine aykırı olduğunun tespiti için gereken ilk kullanım dışında kullanılmamış veya tüketilmemiş olması ve eşyanın gümrük bölgesinden ihraç edilmesi şartlarının birlikte gerçekleşmiş olmasına bağlıdır. Bu bakımdan eşyanın kusurlu olduğunun ancak ilk kullanım sırasında tespit edilebilmiş olması durumunda bu sebebe dayanılabilmektedir.

Gümrük idareleri, ilgilinin talebi üzerine, eşyanın ihracı yerine; imhasına, yeniden ihraç amacıyla transit veya gümrük antrepo rejimine tabi tutulmasına veya serbest bölgeye konulmasına izin verirler. Söz konusu işlem veya kullanımlardan birine tabi tutulan eşya, serbest dolaşımda olmayan eşya olarak değerlendirilir (GK. m. 213/2).

Gümrük beyanından önce denemek üzere geçici olarak teslim edilen eşyanın vergileri, eşyanın kusurlu veya sözleşme hükümlerine aykırı olduğu hususlarının deneme sırasında anlaşılmadığı kanıtlanmadıkça geri verilmez

veya kaldırılamaz (GK. m. 213/3). Bu sebep kapsamında yapılan başvurularda 213'üncü maddede belirlenen şartların somut olayda gerçekleşip gerçekleşmediği hususu gümrük idaresi tarafından re'sen araştırılır. Burada gümrük idaresinin, geri verme ve kaldırma başvurusunu reddedebileceği bir durum düzenlenmektedir. Eşyanın gümrük idaresine beyan edilmesinden önce fizikî özelliklerinin tanınabilmesi için Gümrük Kanunu'nun 41'inci maddesi kapsamında "eşyanın incelenmesi" uygulaması⁸² gerçekleştirilmişse, bu sırada kusurun tespit edilemediğinin gümrük yükümlüsü cephesinde ispat edilmesi gerekmektedir. Eşyanın incelenmesi talebi sırasında henüz herhangi bir gümrük borcu doğmamış olduğu gibi eşyanın da gümrük statüsü değişmemiş, eşya henüz ekonomik döngüye girmemiştir. Bu bakımdan bu aşamada eşyanın kusurlu ya da sözleşme hükümlerine aykırı olduğunun tespit edilmesi durumunda, yeniden ihraç, imha ya da terk hükümleri işletilebilmektedir.

D. Diğer Haller

Gümrük Kanunu'nun 214'üncü maddesinde geri verme ve kaldırma başvurusunda dayanak gösterilebilecek diğer hallerin -Türkiye'nin taraf olduğu uluslararası anlaşma hükümleri çerçevesinde- Cumhurbaşkanı (Bakanlar Kurulu) tarafından düzenleneceği belirtilmekte, başka somut olaylar bakımından da geri verme ve kaldırma uygulamasının kapsamının genişletilmesi ihtimali bulunmaktadır. Bu haller, hâlihazırda 4458 Sayılı Gümrük Kanunu'nun Bazı Maddelerinin Uygulanması Hakkında 2009/15481 sayılı Karar'ın⁸³ 118, 119 ve 120'inci maddeleriyle -katalog şeklinde- düzenlenmiş⁸⁴; bu sayede Gümrük Kanunu'nda yer alan geri verme ve kaldırma sebepleri genişletilmiş bulunmaktadır.

⁸² Gümrük idaresi ile gümrük yükümlüleri arasında çıkabilecek anlaşmazlıkları kısmen ya da tamamen engelleyen bir enstrüman olarak eşyanın incelenmesi talebi hakkında açıklamalar için bkz. **Gök**, s. 257-259.

⁸³ (RG. 7.10.2009 – 27369)

⁸⁴ "**Vergilerin geri verileceği veya kaldırılacağı durumlar**

MADDE 118- (1) Gümrük vergileri;

a) İthalat vergilerinden kısmi veya tam muafiyet öngören bir gümrük rejimi altında veya nihai kullanımları nedeniyle tercihli bir tarife uygulanmak suretiyle serbest dolaşıma girmiş iken çalınan eşyanın bulunarak yeniden tabi olduğu gümrük rejimi altına alınması,

b) İthalat vergilerinden kısmi veya tam muafiyet uygulanmak suretiyle ithal edilmesi gereken bir rejime tabi iken yanlışlıkla başka bir rejime tabi tutulan eşyanın, kasıt bulunmadığının tespiti kaydıyla bu durumun anlaşılmasıyla birlikte tabi olması gereken gümrük rejimi altına alınması,

c) Türkiye Gümrük Bölgesinde serbest dolaşıma girmiş bulunan eşyanın teslimi esnasında veya sonrasında ortaya çıkan kusurlarının giderilmesi ya da ithallerine esas teşkil eden sözleşme hükümlerinin yerine getirilmesi amacıyla hariçte işleme rejimi kapsamında bedelsiz olarak yabancı ülkedeki satıcısına geri gönderildiği durumlarda, satıcı tarafından, eşyanın kusurlarının giderilmemesi ya da bu şekildeki işlemin ekonomik olmaması nedeniyle daimî olarak kendisinde kalmasına karar verilmesi,

ç) Vergiye tabi bir gümrük rejimi altında Türkiye Gümrük Bölgesinde serbest dolaşıma girmiş bulunan eşyanın adli makamlarca iç piyasada satışının yasaklanmış olması nedeniyle; eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesinden yeniden ihraç edilmesi veya gümrük idaresinin kontrolü altında imha edilmesi ve eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesinde kullanılmadığının tespit edilmesi,

d) Vergiye tabi bir gümrük rejimi altında Türkiye Gümrük Bölgesine giren bir eşyanın, beyan sahibinin hatasından kaynaklanmayan bir nedenle alıcısına tesliminin mümkün olmaması,

e) Gönderen kişi tarafından eşyanın yanlış adrese gönderilmesi,

f) Sipariş verilirken yapılan hata nedeniyle eşyanın, alıcısı tarafından amaçlanan kullanıma uygun bulunmaması,

g) Vergiye tabi bir gümrük rejimi altında Türkiye Gümrük Bölgesine giren eşyanın, bu tarihte yürürlükte bulunan mevzuat çerçevesinde dahilde kullanım veya satışının mümkün olmaması nedeniyle, alıcısı tarafından amaçlanan kullanıma uygun bulunmaması,

ğ) Vergiye tabi bir gümrük rejimi altında Türkiye Gümrük Bölgesinde serbest dolaşıma girmiş bulunan eşyanın, kamu kurum ve kuruluşlarının tasarrufları sonucunda kullanımının önemli ölçüde kısıtlanmış veya yasaklanmış olması,

h) Yürürlükteki mevzuat gereğince gümrük vergilerinden kısmi veya tam muafiyet uygulanmak suretiyle ithal edilmesi gereken eşya için ilgili kişiye atfedilecek bir hata olmaksızın gümrük idaresince vergi tahakkuk ettirilmiş olması,

ı) Vergiye tabi bir gümrük rejimi altında Türkiye Gümrük Bölgesine giren eşyanın, ithale esas teşkil eden sözleşme hükümlerine göre teslimi gereken tarihten sonra alıcıya ulaşıp olması,

i) Türkiye Gümrük Bölgesinde satışı mümkün olmayan eşyanın, bedelsiz olarak yabancı memleketlerde sosyal, kültürel, hayri ve sıhhi maksatlarla kurulmuş dernek, vakıf ve teşekküllerin Türkiye Gümrük Bölgesinde temsil edildikleri kamu kurum ve kuruluşları ile kamu yararına çalışan dernekler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ya da benzeri eşyanın, gümrük vergilerinden muaf olarak Türkiye Gümrük Bölgesine ithal etme hakkı bulunan bahsi geçen kurum ve kuruluşlara devredilmesi,

j) Kanununun 181 inci maddesi hükmü saklı kalmak üzere, doğmuş olan bir gümrük yükümlülüğü için 119 uncu maddenin altıncı fıkrasında yer alan diğer koşulların sağlanmış olması kaydıyla, yükümlü tarafından eşyanın tercihli rejim uygulanmak suretiyle serbest dolaşıma girmesini sağlayan menşe şahadetnamesi, dolaşım belgesi veya benzeri geçerli bir belge ibraz edilmesi,

k) Taşıma aracının varış yerinde açılmaması dolayısıyla boşaltılmasının mümkün olmaması nedeniyle eşyanın iade edilmesi, halinde geri verilir veya kaldırılır.

Vergilerin geri verilmesi veya kaldırılmasına ilişkin şartlar

MADDE 119- (1) Bu maddenin dördüncü fıkrası hükmü saklı kalmak üzere, 118 inci maddenin birinci fıkrasının (ç) ile (i) bentlerinde belirtilen geri verme veya kaldırma; söz konusu eşyanın imha edilmesi, Türkiye Gümrük Bölgesinde yerleşik kamu kurum ve

Gümrük Kanunu'nun 214'üncü madde gereğince yürütme organı tarafından belirlenen sebeplerinin kanunda yer alan diğer sebeplerden en önemli farkı, geri verme ve kaldırma başvurusunun gümrük vergilerinin yükümlüye tebliği tarihinden itibaren -kural olarak- bir yıl içinde yapılıyor olmasıdır

kuruluşları ile kamu yararına çalışan dernekler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara bedelsiz olarak devredilmesi halleri hariç olmak üzere eşyanın gümrük kontrolü altında yabancı bir ülkeye ihraç edilmesi halinde mümkündür.

(2) Gümrük idareleri, ilgilinin talebi üzerine, eşyanın ihracı yerine; imhasına, ihraç amacıyla transit veya gümrük antrepo rejimine tabi tutulmasına veya serbest bölgeye konulmasına izin verir. Söz konusu işlem veya kullanımlardan birine tabi tutulan eşya, serbest dolaşımda olmayan eşya olarak değerlendirilir. Gümrük idareleri, bu eşyanın serbest dolaşımda olmayan eşya olarak değerlendirilmesi hususunda gerekli tüm önlemleri alır.

(3) 118 inci maddenin (b) bendinde yer alan eşya, yeniden tabi olması gereken gümrük rejimi altına alınmadan ihraç edilmişse, vergilerin geri verilmesi veya kaldırılması Kanununun 212 nci maddesinde yer alan diğer şartların yerine getirilmiş olması kaydıyla mümkündür.

(4) 118 inci maddenin (e) bendinde yer alan eşyaya ait vergilerin geri verilmesi veya alınmaması, eşyanın yabancı ülkedeki satıcısına veya satıcısının gösterdiği adrese ihraç edilmesi şartıyla mümkündür.

(5) İthalat vergilerinin geri verilmesi veya kaldırılması, eşyanın yabancı bir ülkeye ihraç edilmeden önce Türkiye Gümrük Bölgesi içinde kullanılmamış ve satılmamış olması şartına bağlıdır.

(6) 118 inci maddenin (j) bendi hükmü çerçevesinde vergilerin geri verilmesi veya kaldırılmasına esas teşkil olmak üzere ibraz edilen belgelerin söz konusu eşya ile ilgili olması ve tercihli tarife uygulanmasına ilişkin diğer tüm şartları taşıması gerekir. Bu durumda, vergilerin geri verilmesi veya kaldırılması için eşyanın gümrük idaresine sunulması şarttır. Eşyanın gümrük idaresine sunulmadığı durumlarda, ibraz edilen belgelerin söz konusu eşya ile ilgili olduğunun tevsiki gerekir.

(7) Gümrük vergilerinin geri verilmesi veya kaldırılabilmesi için, ihracı öngörülen eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesinden fiili ihracatının gerçekleştirildiğine; imhası öngörülen eşyanın gümrük denetimi altında imha edildiğine dair tevsik edici tüm bilgi ve belgenin ibrazı gerekir.

(8) Gümrük idareleri, bu Kısımın uygulanmasında ortaya çıkabilecek kötüye kullanımları önlemek üzere gerekli tedbiri alır.

Vergilerin geri verilmesi veya kaldırılmasının kabul edilmeyeceği durumlar

MADDE 120- (1) Vergilerin geri verilmesi veya kaldırılmasına ilişkin başvurular;

a) Vergiye tabi bir gümrük rejimi altında Türkiye Gümrük Bölgesinde serbest dolaşıma girip ihraç edilen eşyanın, 119 uncu maddede yer alan nedenler dışında satılmamış olması,

b) Kanun ve bu Kararda açıkça belirtilen haller saklı kalmak üzere, vergiye tabi bir gümrük rejimi altında Türkiye Gümrük Bölgesinde serbest dolaşıma giren eşyanın herhangi bir nedenle gümrük idaresi tarafından imhasına karar verilmesi,

c) Eşyanın serbest dolaşıma girişi esnasında tercihli tarife uygulanmasına esas teşkil etmek üzere ibraz edilen belgelerin sahte, geçersiz veya usulsüz olarak düzenlenmesi ile yükümlünün illiyetinin bulunmadığının anlaşılması, halinde kabul edilmez. ”

(GK m. 214/2). 2009/15481 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nda belirlenen bu sebepler, aslında Gümrük Kanunu'nda yer alan diğer sebepler kapsamında değerlendirilebilecek sebeplerdir; ancak katalog şeklinde düzenlenen bu olaylara birebir uygunluk durumunda başvuru usulü bakımından 214'üncü maddenin göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Ayrıca bu düzenlemelerde başvuru sebeplerinin oldukça kazuistik düzenlenmesi sebebiyle diğer sebeplerin aksine gümrük idaresine bir takdir yetkisi alanı tanınmamaktadır⁸⁵.

Bakanlar Kurulu Kararı'nın 118'inci maddesinde yer alan sebeplerin ortak özelliği, kişilerin aldatma kastıyla ya da ağır bir ihmal ile hareket etmemiş olmasıdır. Bu bakımdan sebebe uygunluk ve hakkaniyet ölçüsü bakımından oldukça sınırlı bir değerlendirme yapılması gerekmektedir. Nitekim gümrük idareleri, bu olaylara ilişkin başvuruları öncelikle aldatma kastı ya da açık ihmalin olup olmadığı açısından değerlendirmeli; eğer mevcut olduğu kanaatine varıyorsa başvuruyu reddetmelidir⁸⁶. Aldatma kastı, kişinin kandırma amacıyla hareket ettiği kastî bir davranış şeklidir. Kişinin bu amacı taşıyan bir hareketten bilinçli olarak kaçınma yükümlülüğünün olduğu durumlarda da buna uygun davranmaması, aldatma kastının olduğu şeklinde yorumlanmaktadır⁸⁷. Aldatma kastı ya da açık ihmalin olmadığı sonucuna varılması durumunda ise, daha sonraki aşamada başvuru konusu somut olayın içeriği itibariyle düzenlenen sebeplere uygunluğu bakımından bir değerlendirme yapılmalıdır⁸⁸.

VI. GERİ VERME VE KALDIRMA USULÜ

A. Genel Olarak

Genel olarak geri verme ve kaldırma usulü Gümrük Yönetmeliği'nin 502'nci ve devamı maddelerinde düzenlenmektedir. Geri verme ve kaldırma

⁸⁵ Topluluk Gümrük Yönetmeliği'nin 901'inci ve devamı maddelerinde yer alan aynı düzenlemeler hakkında yapılan nitelendirme için bkz. **Witte/Alexander**, Art. 239, Rz. 4, s. 1793.

⁸⁶ Topluluk Gümrük Hukuku kapsamında yapılan açıklamalar için bkz. **Witte/Alexander**, Art. 239, Rz. 5, s. 1793.

⁸⁷ Topluluk Gümrük Kodu'nun 239'uncu maddesi çerçevesinde Topluluk Gümrük Yönetmeliği'nin 901'inci ve devamı maddelerinde düzenlenen geri verme ve kaldırma sebepleri bakımından yapılan açıklamalar için bkz. **Witte/Alexander**, Art. 239, Rz. 27-28, s. 1799.

⁸⁸ Topluluk Gümrük Hukuku kapsamında yapılan açıklamalar için bkz. **Witte/Alexander**, Art. 239, Rz. 5, s. 1793.

başvurusu kural olarak her bir gümrük giriş beyannamesi, ek tahakkuk ya da ceza kararı açısından yönetmeliğe ek Ek-78'de yer alan Geri Verme veya Kaldırma Başvurusu Formu ile elektronik olarak ilgili gümrük idarelerine yapılabilmektedir (GY. m. 502/1-2). Geri verme ve kaldırma başvurularını inceleyecek olan gümrük idareleri ise, Gümrük Yönetmeliği'nin 500'üncü maddesinde -yetkili gümrük idaresi olarak- başvuru konusunu oluşturan gümrük vergileri ve para cezalarının tutarı üzerinden belirlenmektedir⁸⁹.

Geri verme ve kaldırma usulüne ilişkin kanunda ve yönetmelikte yer alan düzenlemeler *başvurabilecek kişiler; başvuru süresi, başvurunun incelenmesi ve başvurunun sonuçları* bakımından özellik arz etmektedir. Bu nedenle çalışmanın bu kısmında, başvuru usulüne ilişkin tüm düzenlemeler değil, sayılan konular değerlendirilmektedir. Başvurunun sonuçları konusu ise, *müteselsil sorumluluk ve geri vermede ödenecek faiz* bakımından ayrı alt başlıklarda ele alınmaktadır.

B. Başvurabilecek Kişiler

Geri verme ve kaldırma başvurusunda bulunabilecek kişiler, Gümrük Yönetmeliği'nin 502'nci maddesinde bu vergileri ve cezaları ödeyen veya ödemekle yükümlü olan kişi veya bunların temsilcileri veya hak ve yükümlülükleri devralan kişiler olarak belirlenmektedir. Geri verme işlemi de başvuruda bulunan kişi adına gerçekleştirilmektedir.

Başvuruda bulunabilecek kişilerin belirlenmesinde vergileri ve cezaları ödemekle yükümlü olma hali esas alındığından gümrük vergileri açısından öncelikle gümrük yükümlülüğünün ve buna bağlı olarak gümrük yükümlüsünün merkez alındığı anlaşılmaktadır. Çünkü, Gümrük Kanunu'na göre "gümrük yükümlülüğü", "gümrük vergilerinin ödenmesi zorunluluğunu" (GK. m. 3/8-b); "yükümlü" ise, "yükümlülüğü yerine getirmekle sorumlu bütün kişileri" ifade etmektedir (GK. m. 3/11)⁹⁰. Gümrük idareleri ile muhatap olan kişilerin sorumluluğu Gümrük Kanunu'nun 4'üncü maddesinde belirlenmekte; buna göre "gümrük idareleriyle muhatap olan kişiler bu Kanun ve Cumhurbaşkanlığı kararnameleri ile bunlara dayanılarak çıkarılan mevzuat hükümlerine uymak; gümrük idarelerinin gerek bu Kanunda gerek

⁸⁹ 2021 yılı için gümrük müdürlüklerinin geri verme ve kaldırmaya yetkili olduğu azami tutar 545.000-TL; gümrük ve ticaret bölge müdürlüklerinin geri verme ve kaldırmaya yetkili olduğu **azami** tutar 5.455.000,00-TL; Ticaret Bakanlığı'nın geri verme ve kaldırmaya yetkili olduğu **asgari** tutar ise, 5.455.000,00-TL olarak belirlenmiştir. Bkz. 169 Seri Nolu Gümrük Genel Tebliği m. 4 (RG. 17.12.2020 - 31337)

⁹⁰ Gümrük yükümlülüğü (ve sorumluluğu) hakkında açıklamalar için bkz. **Gök**, Gümrük, s. 44 vd; **Yerci**, Gümrük, s. 449 vd.; **Ercan**, Gümrük, s. 19.

diğer mevzuat hükümlerine göre yapacağı gözetim ve kontrollere tabi olmak; bu idarelerin kendi adına veya başka idareler nam veya hesabına tahsil edeceği her tür vergi, resim, harç ve ücretleri ödemek veya bunların teminata bağlamak; mevzuat hükümlerinin uymayı zorunlu kıldığı her tür işlemleri yerine getirmekle sorumludurlar.”

Cezaları ödeme zorunluluğu ise, ilk aşamada kabahatin faili bakımından ikinci olarak da sorumluluk bakımından değerlendirilebilir. Gümrük kabahatleri açısından faili genel olarak gümrük vergisi ödevini maddi ve şekli bakımdan yerine getirmekle yükümlü kişilerdir. Bu bakımdan Gümrük Kanunu'nun 4'üncü maddesi kapsamında sorumluluk üstlenecek şekilde gümrük idaresi ile muhatap olan ve gümrük kabahati fiil(ler) ini işleyen herkesin fail olabilmesi mümkündür⁹¹. Bununla birlikte gümrük kabahatlerinde öncelikli sorumlu olan failin yanı sıra Kabahatler Kanunu'nun 8'inci maddesi kapsamında organ ya da temsilcinin davranışı nedeniyle sorumlu olan kişilerin de söz konusu para cezasını ödemiş olmaları durumunda, diğer şartların varlığı halinde geri verme ve kaldırma başvurusunda bulunabilmeleri mümkündür⁹².

C. Başvuru Süresi

Geri verme ve kaldırma başvurusunun belirli süreler içerisinde yapılması gerekmektedir. Bu süreler her bir başvuru sebebi açısından ayrı ayrı düzenlenmektedir. Bu sürelerin başvuru yapılmadan geçirilmesi durumunda kural olarak haksız tahsil edilen verginin geri alınması yolu kapanmaktadır. Bu bakımdan dilekçenin süreler dâhilinde gümrük idaresine ulaşmasının sağlanması gerekmektedir.

İstisnaen başvuru sürelerinin 211, 213 ve 214'üncü maddelerde mücbir sebep sayılan (veya beklenmeyen) hallerde uzatılabilmesi mümkündür. 211'inci maddede sebebiyle yapılacak başvurularda mücbir sebep ya da beklenmeyen halin zamanında başvurmaya engel olduğunun başvuran tarafından ispatı gerekmektedir⁹³. Mücbir sebep bu kapsamda, başvuranın, kendisinin herhangi bir dahli olmaksızın, süresi içerisinde başvurma sorumluluğunu yerine getirmesine engel olan beklenmeyen ve öngörülemeyen olaylar şeklinde anlaşılmaktadır⁹⁴.

⁹¹ **Gök**, Gümrük, s. 207.

⁹² Ayrıntılı açıklamalar için bkz. **Gök**, Gümrük, s. 226 vd.

⁹³ **Poscinosznów**, s. 7.

⁹⁴ Başvuru süreleri bakımından mücbir sebebin Avrupa Birliği Adalet Divanı tarafından (ABAD, 05.02.1987 tarih ve 145/85 sayılı kararı) bu şekilde anlaşıldığı hakkında bkz. **Poscinosznów**, s. 7.

Mücbir sebep 213 ve 214'üncü maddede yazılan sebeplere dayanılması durumunda da sürelerin uzamasına sebebiyet vermektedir; ancak bu durumda kanunî başvuru sürelerinin aşımına gümrük idaresi tarafından izin verilmektedir. (GK. m. 213/4-son; 214/3). Ancak bu maddeler kapsamında mücbir sebebin sürelere etkisinin belirli bir makamın onayına bağlanması, mücbir sebebin hukukun genel bir ilkesi olarak kanunda açıkça düzenlenmemiş olsa bile süreleri uzatıcı etki gösterme niteliği ile çelişmektedir. Nitekim bu düzenlemelere karşılık genel Topluluk Gümrük Kodu'nun ilgili maddelerin gümrük idarelerinin onayı ile sürelerin uzatılabilme halinin "gerekçelendirilebilir istisnaî haller" bağlı olduğu görülmektedir. Kuşkusuz bu şekilde ifade edilebilecek bir sebebin mücbir sebep gibi ağır şartlar oluşturması beklenmemektedir. Gerekçelendirilebilir istisnaî hal, öyle bir hal olmalıdır ki, mücbir sebep gibi bir ağırlık taşımaması; öte yandan kişilerin başvuruyu süresinde gerçekleştirememesi konusunda haklı olmasını gerektirmektedir. Bu halin başvuranın iradesi dışında gerçekleşmiş olması ve engellenebilmesinin başvurudan beklenemeyecek bir hal olması gerekmektedir⁹⁵.

Usul açısından başvuru süreleri dikkat çekmektedir. Kanunda, beyannamenin iptali dışında her bir sebep için başvuru süreleri açıkça belirlenmektedir. Başvuru sürelerinin mücbir sebep ya da beklenmeyen haller nedeniyle uzayabilmesi mümkündür.

Bir gümrük beyannamesine dayanılarak ödenmiş olan gümrük vergileri bakımından beyannamenin iptali sebebine dayanılacak olması durumunda talebin, gümrük beyannamesinin iptal edilmesi amacıyla müracaatta bulunulması için belirlenen süreler içerisinde yapılması gerektiği düzenlenmektedir (GK. m. 212). Beyannamenin iptali için başvuru sürelerinin ise, kanunda değil Gümrük Yönetmeliği'nin 499'uncu maddesinde kanunun çeşitli maddelerine yapılan atıflar vasıtasıyla belirlendiği görülmektedir⁹⁶. Ancak bir Danıştay kararında da belirtildiği üzere, kanunda düzenlenmeyen başvuru sürelerinin yönetmelikle belirlenebilmesi doğru görülmemektedir. Sürenin hem bir başvuru yoluna hem de gümrük borcunu sona erdiren bir sebebe ilişkin olması itibarıyla eğer süre konusunda ayrı bir belirleme yapılmak

⁹⁵ Topluluk Gümrük Kodu kapsamında gerekçelendirilebilir istisnaî haller hakkında açıklamalar için bkz. **Poscinosznow**, s. 7.

⁹⁶ "Gümrük beyannamesinin iptalinin eşyanın tesliminden önce yapılması halinde ödenmiş gümrük vergilerinin geri verilmesine ilişkin talebin Kanunun 46'ncı maddesinde ve 70 inci maddesinin ikinci fıkrasında; diğer iptal durumlarında iptal sebebine göre 124'üncü, 125 inci, 127'nci ve 129 uncu maddelerde belirlenen süreler içerisinde yapılması gerekir." (GY. m. 499/1, c.2).

isteniyorsa, bunun kanunda açıkça, bir şüpheye yer vermeyecek şekilde düzenlenmesi gerekmektedir⁹⁷. Bu bakımdan genel bir başvuru sebebi olması itibariyle 211'inci maddedeki başvuru sürelerinin beyannamenin iptali açısından da göz önünde bulundurulabileceği düşünülmektedir⁹⁸. Nitekim beyannamenin iptal edilmesi gümrük borcunu sona erdiren bir sebep olduğundan (GK. m. 208) 211'inci maddede yer alan kanunen ödenmemesi gerekme durumu, beyannamenin iptali bakımından da zaten gerçekleşmiş olacaktır.

Gümrük Kanunu'nun 194'üncü maddesinde yer alan telafi edici vergi bakımından da başvuru süresinin ne zaman başlayacağı hususu belirsizdir. Çünkü burada ithalata ilişkin vergi, ihracat sırasında doğmakta; eşya gümrük bölgesini terk edene kadar da verginin ödenmesi gerekmektedir. Burada vergilerin yükümlüye ne zaman bildirildiği hususu belirsiz olduğundan süre hesabı açısından vergilerin yükümlüye bildirilmesine ilişkin özel bir düzenlemeye ihtiyaç duyulmaktadır⁹⁹.

⁹⁷ Bununla birlikte Topluluk Gümrük Kodu'nun 237'nci maddesinde düzenlenen, beyannamenin iptali halinde geri verme ve kaldırma başvurusu için sürenin tıpkı Gümrük Kanunu'nun 212'nci maddesindeki gibi beyannamenin iptali için belirlenen süreye atıf yapılarak belirlendiği görülmektedir. Beyannamenin iptalini düzenleyen 66'ncı maddede ise süre konusunda yine bir belirleme yapılmamış; Avrupa Topluluğu Gümrük Kodu Uygulama Yönetmeliği'nin 251'inci maddesinde, eşyanın tesliminden sonra beyannamenin iptalinin kural olarak tescil tarihini takip eden günden itibaren üç ay içinde istenebileceği belirlenmiş, bununla birlikte bu sürenin istisnaî hallerde gerekçelendirilmek kaydıyla gümrük idaresi tarafından uzatılabileceği düzenlenmektedir. (Açıklamalar için bkz. **Witte/Alexander**, Art. 237, Rz. 19, 20). Her ne kadar iç hukukta Gümrük Yönetmeliği ile Avrupa Topluluğu Gümrük Kodu Uygulama Yönetmeliği'nin gördüğü işlev karşılanmaya çalışılıyorsa da norm değeri bakımından iki düzenlemeyi kanunilik ve belirliliği sağlama noktasında aynı seviyede görebilmek mümkün değildir. Ancak bu noktada beyannamenin iptali için genel başvuru süresinden farklı ve daha kısa bir süre belirlenmeye çalışıldığı ortadadır.

⁹⁸ Gümrük Kanunu'nun 212'nci maddesinde iptal edilen beyannameye dayanılarak ödenen gümrük vergisinin geri verilmesi istemiyle yapılacak başvurunun süresine ilişkin kanunda boşluk olduğu, belirlemenin Gümrük Yönetmeliği'nin 499'uncu maddesi ile yapıldığı, normlar hiyerarşisine göre üst kademe de yer alan boşluğun alt kademe de yer alan norm ile doldurulmasının mümkün olmadığı ve bu nedenle 211'nci maddesinde öngörülen genel geri verme sebebi için belirlenen üç yıllık sürenin bahsedilen boşluğun giderilmesi amacıyla beyannamenin iptali halinde de uygulanmasının gerektiği hakkında bkz. Dş. 7. D. 4.5.2016 tarih ve E. 2013/4415; K. 2016/4282 sayılı kararı (Özel Arşiv).

⁹⁹ Gümrük Kanunu'nun 194'üncü maddesi kapsamında doğan telafi edici verginin fazla alındığının anlaşılması durumunda, geri verme başvurusunda sürenin başlangıç tarihi olarak ihracat beyannamesinin tescil tarihinin mi, yoksa yapılan kontroller sonucunda ilgili gümrük idaresine ya da yükümlüye yapılan tebliğ tarihinin mi esas alınacağı ko-

Ç. Başvurunun İncelenmesi

Gümrük idaresinin -başvuran kişinin hangi sebebe dayandığı ile bağlı olmaksızın- Gümrük Kanunu'nun 212 ilâ 214'üncü maddelerinde yer alan tüm geri verme ve kaldırma sebepleri bakımından kapsamlı bir araştırma/ değerlendirme yapması gerekmektedir¹⁰⁰. Bu noktada geri verme ve kaldırma talebinin uygulanması muhtemel sebep bakımından süresi içerisinde gümrük idaresine iletilmiş olması gerekli ve yeterlidir¹⁰¹. Bu sayede tek tip bir idarî süreç gerçekleştirilebilmekte, yükümlülerin her bir sebebi ayrı ayrı dayanak göstererek birden fazla idarî süreç başlatmalarının önüne geçilebilmektedir¹⁰². Nitekim farklı kanunî temeller için dahi olsa bir başvurunun bölünmesi ve her bir başvuru için ayrı karar verilmesi bir usûl hatası olarak görülmektedir. Bu bakımdan kişilerin farklı sebeplere dayanarak ardı ardına birden çok geri verme ve kaldırma başvurusunda bulunmaları halinde bu konuda tek bir kararın verilmesi uygun görülmektedir¹⁰³.

Aynı ithalat işlemine dayalı olarak doğan gümrük vergileri açısından aynı kişi tarafından birden çok geri verme ve kaldırma başvurusunda bulunulması konusunda da bir engel bulunmamaktadır. Öyle ki konu hakkında

nusunda tereddütler yaşandığı, bu tereddüdün giderilmesine yönelik düzenleme ihtiyacı bulunduğu hakkında görüş ve öneriler için bkz. **Keleş**, Şükrü: "Telaflı Edici Verginin Geri Verilmesinde Yaşanan Tereddütler", (Gümrük ve Ticaret Dünyası, S. 95, 2017/4, s. 53-56), s. 54-56.

¹⁰⁰ Topluluk Gümrük Kodu'nda 237 ilâ 239'uncu maddeler arasında yer alan bu sebepler bakımından yapılan değerlendirme için bkz. **Witte/Alexander**, Vor. Art. 235, Rz. 2, s. 1752; **Lux**, s. 488, 489.

¹⁰¹ Bir başvuru sahibinin, aslında bunu yapmak zorunda olmamasına rağmen, geri verme ve kaldırma talebini Topluluk Gümrük Kodu'nun 239'uncu maddesi ve bu düzenlemenin uygulamasını gösteren Yönetmelik maddesine dayandırması; ancak somut olayın şartlarının bu düzenlemeye uygun olmaması durumunun, geri verme ve kaldırma başvurusunu inceleyen idarenin Topluluk Gümrük Kodu Uygulama Yönetmeliği'nin 900 ilâ 904'üncü maddeleri arasında düzenlenen diğer sebepleri de inceleme görevini ortadan kaldırmadığı hakkında bkz. ABAD 11.11.1999 tarih ve C-48/98 sayılı kararının 89'uncu paragrafı. (<http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?oqp=&for=&mat=or&jge=&td=%3BALL&jur=C%2CT%2CF&num=C-48%252F98&page=1&dates=&pcs=Oor&lg=&pro=&nat=or&cit=none%252CC%252CCJ%252CR%252C2008E%252C%252C%252C%252C%252C%252C%252C%252Ctrue%252Cfalse%252Cfalse&language=de&avg=&cid=8158040>, E.T. 02.04.2019)

¹⁰² Topluluk Gümrük Kodu kapsamında açıklamalar için bkz. **Witte/Alexander**, Vor. Art. 235, Rz. 2, s. 1752.

¹⁰³ Topluluk Gümrük Kodu kapsamında açıklamalar için bkz. **Witte/Alexander**, Vor. Art. 235, Rz. 2, s. 1752. Ayrıca Alman Federal Vergi Mahkemesi'nin 20.07.2004 tarih ve VII R 99/00 sayılı kararına atfen yapılan açıklamalar için bkz. **Poscinosznaw**, s. 7.

yeni bir içtihadın ortaya çıkması ya da geçmişe etkili lehe bir kanun değişikliğinin olması gibi daha önceden ileri sürülemeyen/idare tarafından değerlendiril(e)meyen, maddî ya da hukukî bir sebebe dayanılması durumunda yeni bir başvuruda bulunulması gerekebilir. Önceki başvurunun kısmen ya da tamamen reddedilmiş olması başvuru süresi devam ettiği sürece aynı konu hakkında yeni bir karar verilmesini engellemez. Ancak somut olay hakkında bir mahkeme kararının verilmesi durumunda gümrük idaresinin mahkeme kararını uygulaması gerektiğinden yeni bir karar verme ihtimali bulunmamaktadır. Ayrıca başvuru yaparken hiçbir şartın değişmemesine rağmen, aynı dilekçe ile idareyi gereksiz yere meşgul edecek şekilde talepte bulunulması hakkın kötüye kullanılması çerçevesinde değerlendirilmesi gereken bir husus olduğundan bu başvuruların başvuran lehine bir sonuç doğurmayacağı göz ardı edilmemesi gerekmektedir¹⁰⁴.

Geri verme veya kaldırma başvurusuna ilişkin inceleme kapsamında yapılacak işlemler; tutulacak kayıtlar, ticaret politikası önlemlerinin uygulanması, tercihli tarife belgelerinin kullanılması gibi özel durumlarda izlenecek usûl gibi diğer konular Gümrük Yönetmeliği'nde düzenlenmektedir (GY. m. 503 vd). Konusu ve gümrük idaresinin aynı olması, aralarında maddi veya hukuki yönden bağıllık bulunması şartıyla birden fazla beyanname, ek tahakkuk ve ceza kararlarından aynı olanlar için tek bir geri verme veya kaldırma kararı düzenlenebilmektedir (GY m. 502/6). Karar verecek olan gümrük idaresi, yaptığı incelemeler sonucunda başvuruyu tamamen kabul edebileceği gibi başvurunun kısmen ya da tamamen reddine de karar verebilmektedir. Bu kararın başvurana yazılı olarak bildirilmesi gerekmektedir. Kararın kısmen ya da tamamen başvuran aleyhine olması durumunda, Gümrük Kanunu'nun 6'ncı maddesinin 3'üncü fıkrası gereğince kararın ayrıca itiraz yolu açık olmak üzere gerekçelendirilmesi gerekmektedir¹⁰⁵.

D. Başvurunun Sonuçları

1. Genel Olarak

Geri verme ve kaldırma incelemesi neticesinde verilen talebin kısmen ya da tamamen kabulüne/reddine ilişkin karar Gümrük Kanunu anlamında

¹⁰⁴ Topluluk Gümrük Kodu kapsamında aynı konu hakkında birden çok geri verme ve kaldırma başvurusunda bulunulması durumu hakkında değerlendirmeler için bkz. **Witte/Alexander**, Vor. Art. 235, Rz. 20, s. 1756, 1757. Ayrıca bkz. **Poscinosznow**, s. 8.

¹⁰⁵ **Poscinosznow**, s. 7, 8. Gümrük Hukuku'nda aleyhe idarî kararların gerekçelendirilmesi gereği, gerekçenin önemi ve gerekçe şartına uyulmayan idarî kararların şekil unsuru yönünden hukuka aykırılık taşıyacağı hakkında bkz. **Gök**, Gümrük, s. 247- 377,378

bir karar olduğundan -mevcut uygulama gereğince- yargı yoluna başvurulmadan önce itiraz yolunun tüketilmesi gerekmektedir. Geri verme ve kaldırma kararı müteselsil sorumluluk ve ödenecek faiz bakımından özellik arz ettiğinden başvurunun sonuçları bu iki husus açısından değerlendirilmektedir.

2. Müteselsil Sorumluluk Bakımından

Gümrük borcundan sorumlu tutulan birden fazla kişinin bulunması durumunda kaldırma kararının nasıl etki edeceğinin ele alınması gerekmektedir. Çünkü Gümrük Kanunu'nun 192'nci maddesi gereğince aynı gümrük vergilerinin ödenmesinden birden fazla kişinin yükümlü sayılması durumunda bu kişiler arasında müteselsil sorumluluk söz konusu olmaktadır. Kaldırma kararı müteselsil borçluların tamamına otomatikman etki etmemekte, borçluların tamamı açısından sonuç doğurabileceği gibi yalnızca başvuran açısından da sonuç doğurabilmektedir. Bu konuda açık bir düzenleme yoktur; ancak mantıken eğer gümrük yükümlülüğünü doğuran olayın aslında gerçekleşmemiş olması sebebiyle kaldırma söz konusu ise, bu kaldırma kararı tüm müteselsil borçlular açısından hüküm ve sonuç doğuracağı; buna karşın gümrük borcu, kişinin şahsına bağlı bir sebepten doğmuş ise, kaldırma kararının sadece bu kişi açısından sonuç doğuracağı sonucuna ulaşmak gerekmektedir. Zaten böyle bir durumda da yalnızca ilgili kişi kaldırma başvurusunda bulunabilecektir¹⁰⁶.

3. Ödenecek Faiz Bakımından

Geri verme açısından değinilmesi gerekli görülen bir diğer konu, Gümrük Kanunu'nun 216'ncı maddesinde geri verme ve kaldırma uygulamasında kişilere ödenecek faize ilişkin düzenlemenin geçirdiği değişimlerdir. Daha önceden "*yetkili idareler tarafından, gümrük vergileri ile bunların ödenmelerine bağlı olarak tahsil edilmiş gecikme faizinin veya gecikme zammının geri verilmesinde idarece faiz ödenmez*" şeklinde kanunda yer alan düzenleme, Anayasa Mahkemesi tarafından kişinin belli bir dönem için faiz gelirinden mahrum kalması sonucunu doğurarak kamu yararı ile kişisel yarar arasındaki dengenin bozulmasına ve mülkiyet hakkının ihlâline neden olması gerekçesiyle iptal edilmiştir¹⁰⁷. Ardından Vergi Usul Kanunu'nun

¹⁰⁶ Topluluk Gümrük Kodu'nun 235'inci maddesinde tanımlanan geri verme ve kaldırmanın müteselsil borçluluk bakımından etkileri hakkında bkz. **Witte/Alexander**, Art. 235, Rz. 9, s. 1760; **Beck/Bendix/Huchatz**, s. 72; **Poscinosznow**, s. 27.

¹⁰⁷ Bkz. AyM. 22.05.2014 tarih ve E:2013/104 ve K:2014/96, (RG. 12.12.2014- 29203).

112'nci maddesinin 4'üncü fıkrasındaki gibi bir gelişme bir süre boyunca yaşanmamış ve geri verme bakımından ödenecek faizin kanunda yer alması, hukuk devleti ilkesine uygunluk bakımından bir eksiklik olarak görülmüştür¹⁰⁸. Çünkü hukuka aykırı olarak tahsil edilen; ancak daha sonra iade edilen vergiler için faiz ödenmesi, “hukuk devleti” olmayı sağlayan unsurlardan biridir. Bu nedenle özel bir düzenleme olmasa dahi idarenin faiz ödemesi mümkün olabilmektedir. Sorumluluk hukuku ilkeleri gereği hukuka aykırı olarak alınan verginin geri verilmesi sırasında, yükümlülerin enflasyon ve kârdan mahrum kalma sebebiyle uğrayacakları zararın tam yargı davası yoluyla giderilebilmesi mümkündür¹⁰⁹.

¹⁰⁸ Gecikme faizi ve gecikme zammının mükellefin uğradığı haksızlığı telâfi etme amacıyla hukuk devleti ilkesinin gereği olduğu; gümrük vergilerinin iadesinde de imkân tanıyacak bir düzenleme yapılmasının gerektiği hakkında bkz. **Erdem**, Faiz, (www.yaklasim.com, E.T.07.11.2016). Ayrıca “*somut başvuruya konu davada idarece vergi adıyla fazla ve yersiz tahsil edilen ve Mahkeme kararıyla iadesine karar verilen bedelin ödenmesinde 4458 sayılı Kanun'un 216. maddesi gereği faiz uygulanmadığı, bahsedilen kanun maddesinin somut başvuruya konu davanın kesinleşmesinden sonra 22/5/2014 tarihinde iptal edildiği, Ülkemizin ekonomik koşulları dikkate alındığında, başvurucudan fazla veya yersiz yapılan tahsilâtın tarihi ile İadesi amacıyla açılan davanın lehine sonuçlanması arasında geçen sürede enflasyona bağlı olarak meydana gelen değer kaybı ve başvurucunun bu süre zarfında kendi mülkünü kullanma, tasarruf etme, yararlanma hakkından mahrum kalması nedenleriyle mağdur olduğu, mağduriyete hatalı vergi tahakkuk ve tahsil işlemlerinin neden olduğu, uygulamanın alacaklı-borçlu ilişkisinin alacaklı başvurucu aleyhine gümrük idaresi lehine bozulmasına yol açtığı, bahsedilen mağduriyetler dikkate alındığında, başvurucunun üzerine haklı gösterilemeyecek şekilde orantısız ve aşırı yük bindiği ve ulaşılmak istenen kamu yararı ile başvurucunun mülkiyet hakkı arasında kurulması gereken adil dengenin bozulduğu sonucuna ulaşılmaması” hakkında bkz. AyM. 6.5.2015 tarih ve B. 2013/1993 nolu bireysel başvuru kararı (R.G. 27.6.2015 -29399). Aynı yönde AyM. 25.2.2015 tarih ve B. 2013/28 nolu bireysel başvuru kararı (R.G. 27.5.2015- 29368). Kararlar için bkz. (www.kazanci.com.tr , E.T. 10.04.2017). Söz konusu kararların mülkiyet hakkına ölçüsüz müdahale içermesi hakkında açıklamalar için bkz. **Uygun**, **Esra/ Gerçek**, **Adnan**: “Anayasa Mahkemesinin Vergilendirme Alanındaki Bireysel Başvuru Kararlarının Değerlendirilmesi”, (Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Y. 7, S. 29, Ocak 2017, s. 167-191), s. 184, 185. Ayrıca bkz. **Nural**, s. 628. VUK m. 112/4 kapsamında iade faizine ilişkin bkz. **Mutluer**, M. Kâmil/ **Dayanç**, N. Nilay: Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler, Değiştirilmiş ve Güncelleştirilmiş 4. Baskı, (Turhan Kitabevi), Ankara 2014, s. 123; **Erol**, s. 104 vd. Ayrıca bkz. **Gök**, Gümrük, s. 190, 191.*

¹⁰⁹ **Karakoç**, Yusuf: “Vergi İdaresince İade Edilmesi Gereken Yükümlü Alacaklarına Faiz Uygulaması (I)”, *Mükellefin Dergisi*, S. 107, Kasım 2001, s. 33-44, (Faiz-I), s. 34; **Candan**, Turgut: “Hukuka Aykırı Olarak Tahsil Edilen Vergilerin Geri Verilmesinde Faiz”, (*Mali Çözüm Dergisi*, S. 118, Temmuz-Ağustos 2013, s. 161-186), (Faiz), s. 164. Ayrıca bkz Vergi Usul Kanunu'nun 112'nci maddesinin 1, 2 ve 4'üncü fıkralarının

Bununla birlikte 7190 sayılı Gümrük Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un¹¹⁰ 8'inci maddesiyle iade faizi ile ilgili 216'ncı madde yeniden düzenlenmiştir. Buna göre:

“1. Gümrük vergileri ile bunların ödenmelerine bağlı olarak tahsil edilmiş gecikme faizinin veya gecikme zammının geri verilmesinde, geri vermeye konu fazla tahsilatın yükümlüden kaynaklanması durumunda geri verme başvurusunun yapıldığı tarihten, diğer durumlarda ise tahsilat tarihinden geri verme kararının tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için geri verilecek tutar üzerinden, aynı dönemde 6183 sayılı Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz ödenir.

2. Geri verme kararının tebliğ edildiği tarihten itibaren üç ay içerisinde idarece söz konusu kararın uygulanmaması hâlinde, ilgilinin talebi üzerine, tebliğ tarihinden ödemenin yapıldığı tarihe kadar geçen süre için geri verilecek tutar üzerinden, aynı dönemde 6183 sayılı Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz ödenir.”

Bu düzenleme ile daha önce Vergi Usul Kanunu'nun 112'nci maddesinin 4'üncü fıkrasındaki düzenlemenin geçirdiği sefahate benzer bir yaklaşım geliştirilmektedir. Para cezaları geri verme ve kaldırma kapsamında olmasına rağmen, geri verme sırasında ödenecek faizi düzenleyen 216'ncı maddenin lafzında para cezalarına yer verilmemektedir. Bu itibarla para cezalarının geri verilmesi halinde de gümrük idareleri tarafından faiz ödenmesi gerektiği belirtilmektedir¹¹¹. Nitekim haksız bir şekilde hazineye geçen maddî değer in iadesinde faiz ödenmesi sorumluluk hukuku ilkeleri gereğidir. Ayrıca düzenlemede geri vermede ödenecek faiz bakımından bir sınırlamaya gidilmesinin ve bu sınırlamada, fazla tahsilâta mükellefin sebep olup olmasına göre bir ayrıma gidilmiş olmasının, getirilen kuralın yorumu konusunda belirsizliklere neden olabileceği belirtilmektedir¹¹². Mevcut hali ile

Anayasa'ya aykırılık iddiası hakkında AyM. 15.12.1998 tarih ve E. 1997/34; K. 1998/79, (RG. 26.11.1999-23888).

¹¹⁰ 24.10.2019 tarih ve 7190sayılı Gümrük Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, (RG. 7. 11.2019 – 30941).

¹¹¹ **Yerci**, Gümrük, s. 447.

¹¹² Hukuka aykırı olarak tahsil edilen verginin geri verilmesinde faiz ödenmesine ilişkin düzenlemenin ölçülülük ilkesinin gereklilik unsuru yönünden uygun olduğu; ama amaç ve araç dengesinin gözetilmemesi itibariyle orantılılık unsuru bakımından uygun görülmediği; bu itibarla mülkiyet hakkına ölçsüz bir müdahale teşkil etmesi nedeniyle anayasaya aykırılık iddiasının tekrar gündeme gelebileceği hakkında açıklamalar için bkz. **Yumuk**, Kanuna Aykırılık, s. 569, 570. Ayrıca geri vermeye konu olan fazla

anayasaya aykırılığı halen tartışılabilir durumda olan düzenleme konusunun yeniden ele alınması gerekmektedir. Bu konuda yapılacak düzenlemenin vergilerin tahsil usul ve esaslarını düzenleyen Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da yer almasının daha uygun olacağı ve bu şekilde yapılacak bir düzenlemede, iade edilmesi gereken yükümlü alacaklarına faiz uygulaması kapsamına hangi alacakların girdiğinin; hangi hallerde ve hangi oranda uygulanacağıın da tereddütlere yer vermeyecek şekilde belirtilmesi daha uygun görülmektedir¹¹³.

tahsilâtın yükümlüden ya da idareden kaynaklanması durumuna göre örnekler için bkz. **Yerci**, Gümrük, s. 447.

- ¹¹³ Vergi Usul Kanunu'nun 112'nci maddesi kapsamında geçirilen sürecin Gümrük Kanunu'nun 216'ncı maddesi ile benzerlik göstermesi sebebiyle, o düzenleme bakımından getirilen eleştiriler bu çalışmada da benimsenmektedir. Bkz. **Karakoç**, Yusuf: "Vergi İdaresince İade Edilmesi Gereken Yükümlü Alacaklarına Faiz Uygulaması (II)", *Mükellefin Dergisi*, S. 108, Aralık 2001, s. 114-125, (Faiz-II), s. 122, 123; **Candan**, Faiz, s. 162-164. Devletin verginin alacaklısı olduğu durumlarda gecikme zammı oranında faiz alırken, iade etmesi durumunda tecil faizi ödemesine ilişkin düzenlemelerin adaletsiz olduğuna yönelik açıklamalar için bkz. **Candan**, Faiz, s. 182, 183. Buna karşın gecikme zammında/gecikme faizinde müeyyide niteliği olduğu; devletin iade ederken de aynı oranla ödemek zorunda olmadığı, şahsın devlete karşı yaptırım uygulama ihtimalinin olmadığı; ancak ödenecek tecil faizi oranında ödenen faiz dışında bir zarar söz konusuysa, zararın tazmininin somut olayın özelliğine göre çözülmesi gerektiği hak-kında bkz. **Karakoç**, VII. Genç Vergi Hukukçuları Sempozyumu, Soru-Cevap ve Tartışmalar (1. Oturum), s. 92. Buna karşın fazla veya yersiz bir şekilde alınan bir bedel nedeniyle borca sahip olmak veya alacak hakkı sahibi olmak bakımından kamu tüzel kişiliği ile özel şahısların (mülkiyet hakkı açısından) aynı durumda olduğu; burada fazla veya yersiz vergi tahsili nedeni ile borç-alacak ilişkisi doğduğu; devletin vergi koyarkenki kamu gücünün, önceliği ve ayrıcalığı kullanma yetkisinin söz konusu olmadığı; alınan bedelin fazla veya yersiz olduğu tespit edildikten sonra yersiz tahsilât veya fazla alınan bedel sebepsiz zenginleşme benzeri bir borç-alacak ilişkisine dönüştüğü hakkında bkz. **Er**, Selami: "Anayasal İlkeler Bağlamında Faiz veya Yersiz Tahsil Edilen Vergilerin İadesinde Faiz Ödenme(me)si Sorunu", (Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Y. 3, S. 9, s. 33-70), s. 56. Bireylere devletten daha fazla faiz ödenebileceği, çünkü bu durumda uğradıkları zararın çok sübjektif olduğu, eğer kişiler uğranan zarar bakımından bir banka kredisi çekmişler ise, ödenecek faizin bankaya ödenen faizden ibaret olacağı görüşü hakkında bkz. **Akkaya**, VII. Genç Vergi Hukukçuları Sempozyumu, Soru-Cevap ve Tartışmalar (1. Oturum), Yedinci Genç Vergi Hukukçuları Sempozyumu (Bildiri Kitabı), (Yetkin Yayınları), Ankara 2017, s. 91, 92. Ayrıca İdareye tanınan üç aylık normal işlem süresine yönelik eleştiriler için bkz. **Karakoç**, Faiz-II, s. 115, 116. Üç ay faiz ödenmemesinin uygulamada genellikle idarelerce hiç faiz ödenmemesi anlamına geldiği hakkında ayrıca bkz. **Er**, s. 66.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Geri verme ve kaldırma fazla tahakkuk ettirilen ya da tahsil edilen gümrük vergileri ve para cezaları açısından anlaşmazlıkların idarî aşamada giderilmesine hizmet eden bir idarî çözüm yoludur.

Kapsama dahil olan gümrük vergileri ve cezaları kanunî dayanakları açısından birbirinden bağımsız değerlendirilmektedir. Nitekim beyannamenin iptali halinin yürürlükteki ceza hükümlerinin uygulanmasına bir engel oluşturmayacağı kanunda açıkça düzenlenmektedir.

Geri verme ve kaldırma kapsamında özellik gösterdiği belirtilen İthalatta alınan Katma Değer Vergisi, TRT Bandrol ücreti ve Dampinge karşı vergiden yola çıkılarak başvuru bakımından değerlendirmenin ithalat sırasında alınan her bir malî yükümlülüğün özellikleri, bir gümrük vergisi olup olmadığı, indirim mekanizmasının işleyip işlemediği, diğer gümrük vergilerinden ayrı tahsil edilip edilmediği ve kendi özel kanunlarında geri verme ve kaldırma açısından ek farklı düzenlemelere yer verilip verilmediği gibi hususlar dikkate alınarak yapılması gerekmektedir.

Geri verme ve kaldırma sebepleri arasında genel bir sebep olarak Gümrük Kanunu'nun 211'inci maddesinde düzenlenen kanunen ödenmesinin ya da tahakkuk ettirilmemesinin gerekmesi durumunu değerlendirirken, öncelikle vergiyi doğuran olayları ve günlük hayatta tipikliği sağlayan tüm unsurları göz önünde bulundurmak gerekmektedir. Ayrıca gümrük borcunun doğmamış sayılacağına ya da vergilerin istenmeyeceğine ilişkin kanun seviyesindeki özel düzenlemeleri de göz önünde bulundurmak gerekmektedir. Kanunda yer almadığı halde geri verme ve kaldırma kararının verilebilmesi için kanuna aykırı olduğunun herhangi bir inceleme, araştırma ve yoruma gerek olmaksızın açıkça anlaşılabilir olması koşulunu aramak kanunilik ilkesine aykırıdır.

İthalatta bir ticaret politikası önlemi olarak uygulanan gözetim uygulamasında referans fiyat üzerinden bilerek ve isteyerek beyan edilen gümrük kıymetine göre hesaplanan verginin, satış bedeli çerçevesinde fiilen ödenen/ ödenecek bedelin daha az olduğu gerekçesi ile geri verme ve kaldırma başvurusuna konu edilebilmesi mümkün değildir. Öte yandan söz konusu ticaret politikası önleminin uygulanabilirliğinin sağlanması noktasında bir baskı aracı olarak fiili Gümrük Kanunu'nun 235'inci maddesinin 1-c bendinde yazılı kabahat çerçevesinde değerlendirmek de doğru görülmemektedir. Bu noktada mevcut şartlar altında yapılması gereken gözetim uygulamasını gümrük kıymetine ilişkin kuralların bir tamamlayıcısı olarak görmek ve bilerek istenerek gözetim marjı üzerinden kıymet beyan eden gümrük

yükümlüsünün geri verme talebini reddetmek ile sınırlı olmalıdır. Dürüstlük kuralı çerçevesinde üstüne düşen ödevi zamanında yerine getirmesine rağmen, gözetim belgesine erişemeyen ve dolayısıyla gümrük idaresine ibraz edemeyen gümrük yükümlüsü açısından oluşan adaletsiz durumun da hem mevzuat hem de uygulama bazında giderilmesi gerekmektedir.

Geri verme ve kaldırma başvurusunda süre konusunda beyannamenin iptali ve Gümrük Kanunu'nun 194'üncü maddesinde düzenlenen telafi edici vergi açısından kanun seviyesinde daha açık ve anlaşılır düzenlemelere ihtiyaç duyulmaktadır.

Geri verme ve kaldırma başvurusu, Gümrük Kanunu'nun 6'ncı maddesi anlamında bir karar talebidir. Bu yüzden başvuru sonucunda verilen karar Gümrük Kanunu'nun 242'nci maddesinde düzenlenen itiraz yoluna tabidir. Ayrıca tahakkuk kararının tebliği üzerine geri verme ve kaldırma başvurusunda bulunmak yerine itiraz yoluna başvurmak, ispat yükü, idarenin denetim alanının genişliği ve yargı yoluna daha çabuk ulaşımın sağlanması noktasında yükümlünün lehine sonuçlar doğurabilmektedir.

Kaldırma kararı müteselsil borçluların tamamına otomatikman etki etmemekte, borçluların tamamı açısından sonuç doğurabileceği gibi yalnızca başvuran açısından da sonuç doğurabilmektedir. Bu konuda açık bir düzenleme yoktur; ancak mantiken eğer gümrük yükümlülüğünü doğuran olayın aslında gerçekleşmemiş olması sebebiyle kaldırma söz konusu ise, bu kaldırma kararı tüm müteselsil borçlular açısından hüküm ve sonuç doğuracağı; buna karşın gümrük borcu, kişinin şahsına bağlı bir sebepten doğmuş ise, kaldırma kararının sadece bu kişi açısından sonuç doğuracağı sonucuna ulaşmak gerekmektedir.

Hukuka aykırı olarak tahsil edilen; ancak daha sonra iade edilen vergiler için faiz ödenmesi, "hukuk devleti" olmayı sağlayan unsurlardan biridir. Sorumluluk hukuku ilkeleri gereği hukuka aykırı olarak alınan verginin geri verilmesi sırasında, özel bir düzenleme olmasa dahi yükümlülerin enflasyon ve kârdan mahrum kalma sebebiyle uğrayacakları zararın tam yargı davası yoluyla giderilebilmesi mümkündür. Gümrük Kanunu'nun 216'ncı maddesinde geri verme sırasında ödenecek faiz bakımından getirilen yeni düzenlemede bir sınırlamaya gidilmesi ve bu sınırlamada, fazla tahsilâta mükellefin sebep olup olmamasına göre bir ayrıma gidilmiş olması, getirilen kuralın yorumu konusunda belirsizlikler içermektedir. Bu bakımdan anılan düzenleme Anayasa'ya uygunluk tartışmasının yenilenmesine sebep olmaktadır.

KAYNAKÇA

- Akyılmaz**, Bahtiyar/**Sezginer**, Murat/**Kaya**, Cemil: Türk İdare Hukuku, Genişletilmiş ve Güncellenmiş 7. Baskı, (Seçkin Yayıncılık), Ankara 2016.
- Alan**, Nuri: “İptal Davalarının Ön ve Esastan Kabul Şartları”, (Danıştay Dergisi, Y. 13, S. 50-51, Ankara 1983, s. 22-50).
- Armağan**, Aylin/**Seyhan**, Serkan: “Gümrük Kanunu’nda İdari İtiraz Yolu”, (Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 10, S.2, 2020, 441-460).
- Avcı**, Işıl Emine: “Gümrük Vergilerinin Geri Verilmesi ve Kaldırılması”, (Gümrükte Uzman Görüş, Y. 9, S. 31, Ekim-Aralık 2011, s. 16-22).
- Aydın**, Selman/**Topuz**, Nurdane/**Beyribey**, Kurtuluş: Gerekçeli, Notlu, İçtihatlı, 4458 Sayılı Gümrük Kanunu ve İlgili Mevzuat, (Seçkin Yayıncılık), Ankara 2000.
- Beck**, Michael/**Bendix**, Kristen/**Huchatz**, Wolfgang: Lehrbuch Abgabenrecht für Zölle und Verbrauchsteuern, (nwb Ausbildung), Herne 2012.
- Bulut**, Mustafa Kemal: “Gümrük Vergisine Eş Etkili Vergi ve Mali Yüklerin Gümrük Vergisi Tanımı Kapsamında Değerlendirilmesi”, (Vergi Dünyası Dergisi, S. 334, Ekim 2007, s. 139-148).
- Bulutoğlu**, Kenan: Türk Vergi Sistemi, Değişik ve Genişletilmiş Altıncı Basılış, (Ongun Kardeşler Matbaacılık), Ankara 1979.
- Candan**, Turgut: Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş Yedinci Baskı, (Yetkin Yayınları), Ankara 2017, (İdarî Yargılama).
- Candan**, Turgut: “Hukuka Aykırı Olarak Tahsil Edilen Vergilerin Geri Verilmesinde Faiz”, (*Mali Çözüm Dergisi*, S. 118, Temmuz-Ağustos 2013, s. 161-186), (Faiz).
- Candan**, Turgut: Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş Dördüncü Baskı, (Yetkin Yayınları), Ankara 2018, (Amme Alacakları).
- Camtez**, Murat: Gümrük Mevzuatı, 1. Baskı, (T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No: 2624, Açık Öğretim Fakültesi Yayını No: 1592), Eskişehir, 2012.
- Çağlayan**, Ramazan: İdarî Yargılama Hukuku, Güncellenmiş 7. Baskı, (Seçkin Yayıncılık), Ankara 2015.

- Çelik**, Binnur: “İthalde Alınan Katma Değer Vergisi ve Günümüzdeki Önemi”, (Gazi Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, C. 1, S. 2, Ankara 1999, s. 117-125), (İthalde Alınan KDV).
- Çelik**, Binnur: Dış Ticaretten Alınan Vergilerden Gümrük Vergisi Hukuku, (İmaj Yayıncılık), Ankara 1999, (Gümrük).
- Çıldır**, Şentürk/**Denizhan**, Hüseyin: Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu, 2. Baskı, (Yetkin Yayınları), Ankara 2016.
- Çiçek**, Hüseyin Güçlü/**Atalay**, Orhan: “Gümrük İdarelerinde Eş Etkili Vergiler ve Fonların Tahsili, Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, (Gümrük ve Ticaret Dergisi, C. 4, Y. 2017, S. 10, s. 15-24).
- Dağkiran**, E. Bilgehan: “İthalatta Gözetim Uygulaması-İkincil ve Sonradan Kontrol Açısından Değerlendirilmesi”, (Gümrükte Uzman Görüş, Y. 9, S. 28-29, Ocak-Haziran 2011, s. 43-48).
- Demir**, Nurettin: “İthalatta Gözetim Uygulaması (Sorunlar ve Çözüm Önerileri)”, (Gümrük ve Ticaret Dünyası, Y. 2017/4, S. 95, s. 19-23).
- Derdiyok**, Türkmen: Dış Ticarete Vergi ve Mali Yükümlülükler, (Seçkin Yayıncılık), Ankara 2013.
- Er**, Selami: “Anayasal İlkeler Bağlamında Faiz veya Yersiz Tahsil Edilen Vergilerin İadesinde Faiz Ödenme(me)si Sorunu”, (Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Y. 3, S. 9, s. 33-70).
- Ercan**, Tayfun: Türk Hukukunda Gümrük Kabahatleri, (On İki Levha Yayıncılık), İstanbul 2016, (Kabahatler).
- Ercan**, Tayfun: Gümrük Hukuku, (Ekin Yayınevi), Bursa, 2019, (Gümrük).
- Eren**, Hayrettin/**Şişman**, Gülden: “İdari İşlem Açısından Vergilendirme Sürecine Bakış” (Prof. Dr. Muallâ Öncel’e Armağan, Cilt I, Ankara 2009, s. 747-813).
- Erkut**, Celâl: İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği, Tıpkı Basım, (Danıştay Yayınları), Ankara 2015.
- Ertuğrul**, Ömer: “Gümrük İşlemlerinde İhracat Vergisi: Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu Kesintisi”, (Gümrük ve Ticaret Dünyası, S. 96, Y. 2018/1, s. 34-39).
- Fuchs**, Karl: Bundesabgabenordnung und EG- Zollrecht, (Linde Verlag), Wien 2006.
- Gök**, Özgecan: Gümrük Vergisinden Kaynaklanan Uyuşmazlıklar, Yetkin Yayınları, Ankara 2019, (Gümrük).
- Gök**, Özgecan: “İthalatta Alınan Katma Değer Vergisi Bir Gümrük Vergisi midir?” (IX. Genç Vergi Hukukçuları Sempozyumu Genç Akademis-

- yenler Yeni Yaklaşımlar Bildiri Kitabı, Atılım Üniversitesi Yayınları No: 64, Hukuk Fakültesi Yayınları No: 2, s. 31-45), (İthalatta KDV).
- Gök**, Özgecan: “Repayment and Remission of Duty –As An Administrative RemedyIn Customs Tax Law: Issues Encountered in Praxis” (34. International Public Finance Conference / Turkey Proceedings Book, Istanbul University Publication No: 5253 Faculty of Economics Publication No: 655; <http://www.maliyesempozyumu.org/wp-content/uploads/2019/11/34th-international-public-finance-conferenceturkey-proceedings-book.pdf> , E.T. 20.01.2021, s. 272-280), (Repayment and Remission).
- Göker**, Cenker: “Dış Ticaret İşlemlerine Konulan Ek Mali Yükümlülüklerde Öngörülebilirlik İlkesi Üzerine Bir Deneme”, (Ankara Barosu Dergisi, 2013/1, s. 113-124), (Ek Malî Yükümlülük).
- Göker**, Cenker: Yürütme ve Yargı Organlarının İlişkileri Açısından Katma Değer Vergisinin Konusu, (Seçkin Yayıncılık), Ankara 2013, (KDV Konusu).
- Gözler**, Kemal: İdare Hukuku, Cilt I., İkinci Baskı, (Ekin Yayınları), Bursa 2009.
- Gözler**, Kemal/**Kaplan**, Gürsel: İdare Hukuku Dersleri, 18. Baskı, (Ekin Yayınları) Bursa 2016.
- Gözübüyük**, A. Şeref: Yönetmelik Yargı, 36. Bası, (Turhan Kitabevi), Ankara 2017.
- Gözübüyük**, A. Şeref/**Tan**, Turgut: İdare Hukuku C.II. İdari Yargılama Hukuku, 9. Bası, (Turhan Kitabevi), Ankara 2017.
- Gültekin**, Raşit: Türkiye’de Dış Ticaretten Alınan Vergiler ve Eş Mali Yükümlülükler, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Edirne 2008.
- Günday**, Metin: İdare Hukuku, 11. Baskı, (İmaj Yayınevi), Ankara 2011.
- Gümüş**, Mustafa: İthalatta Vergi ve Mali Yükler, (Ankara Gümrük Müşavirleri Derneği- Önka Matbaa), Ankara 2018.
- Hacıköylü**, Canatay: “İthalat Sırasında Ödenen Vergiler ve Diğer Mali Yükümlülükler: Türkiye ve Cep Telefonu İthalatı”, (Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, C.7, S. 1, Ocak 2015, s. 21-36).
- Haltern**, Ulrich: Europarecht -Dogmatik im Kontext-, 2. Neubearbeitete Auflage, (Mohr Siebeck), Tübingen 2007.

- Işıklar**, Celâl: “İdari Yargılamada İlk İncelemenin Sıra, Düzen ve Usûlü”, (Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, C.1, Y. 2, S. 6, Temmuz 2011, s. 69-140).
- Kağıtçıoğlu**, Mutlu: “İdari İşlem Teorisi Çerçevesinde İdari Mercî Tecavüzü Kavramının Değerlendirilmesi”, (Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Y. 7, S. 30, Nisan 2017, s. 237-271), (İdarî Mercî Tecavüzü).
- Kalabalık**, Halil: İdari Yargılama Usulü Hukuku, 12. Baskı, (Sayram Yayınları), Konya 2018.
- Karakoç**, Yusuf: “Vergi İdaresince İade Edilmesi Gereken Yükümlü Alacaklarına Faiz Uygulaması (I)”, *Mükellefin Dergisi*, S. 107, Kasım 2001, s. 33-44. (Faiz-I)
- Karakoç**, Yusuf: “Vergi İdaresince İade Edilmesi Gereken Yükümlü Alacaklarına Faiz Uygulaması (II)”, *Mükellefin Dergisi*, S. 108, Aralık 2001, s. 114-125. (Faiz-II)
- Karakoç**, Yusuf: Genel Vergi Hukuku, 7. Bası, (Yetkin Yayınları), Ankara 2014, (Genel Vergi).
- Karakoç**, Yusuf: Vergi Yargılaması Hukuku, 4. Baskı, (Yetkin Yayınları), Ankara 2017, (Vergi Yargılaması).
- Kaya**, Sezai: “Gümrükte Vergi Planlaması”, (Mali Çözüm Dergisi, S. 105, Mayıs-Haziran 2011, s. 109-126).
- Keleş**, Şükrü: “Telafi Edici Verginin Geri Verilmesinde Yaşanan Tereddütler”, (Gümrük ve Ticaret Dünyası, S. 95, 2017/4, s. 53-56)
- Kılıç**, Kaptan: Kaçakçılık Suçları Gümrük Kabahatleri ve Gümrük Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları, (Gazi Kitabevi), Ankara 2013.
- Lux**, Michael: Das Zollrecht der EG (Handbuch für Praktiker mit Musterfällen und Praxistipps), 3. Auflage, (Bundesanzeiger Verlag), Köln 2009.
- Mutluer**, M. Kâmil/**Dayanç**, N. Nilay: Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler, Değiştirilmiş ve Güncelleştirilmiş 4. Baskı, (Turhan Kitabevi), Ankara 2014.
- Nural**, Ali: 4458 Sayılı Gümrük Kanunu -Açıklamalı-, [Yeni Gümrük ve Ticaret Müfettişleri Derneği İktisadi İşletmesi Yayın No: 2 (33)], Ankara, 2015.
- Oktar**, S. Ateş: “Vergi Benzeri Mali Yükümlülükler Ek Mali Yükümlülükler ve Bir Totolojik Düzenlemenin Analizi”, (İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 37. Seri, Y. 1996/1997, s. 155- 189), (Vergi Benzeri Mali Yükümlülükler).

- Oktar**, S. Ateş: Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 12. Baskı, (Türkmen Kitabevi), İstanbul 2017, (Vergi Hukuku).
- Oktar**, S. Ateş: Türk Vergi Sistemi, (Türkmen Kitabevi), İstanbul 2016, (Türk Vergi Sistemi).
- Oktar**, Salim Ateş/**Akın**, Yeliz Neslihan: “Gümrük Hukukunda ‘İthalatta Gözetim Uygulaması’ Dolayısıyla Uygulanan Ek Vergilendirme İşlemleri ve Buna İlişkin Olarak Kesilen Cezalar Hakkında Değerlendirmeler I”, (Vergi Sorunları Dergisi, S. 382, Temmuz 2020, s. 22-41), (Gözetim I).
- Oktar**, Salim Ateş/**Akın**, Yeliz Neslihan: “Gümrük Hukukunda ‘İthalatta Gözetim Uygulaması’ Dolayısıyla Uygulanan Ek Vergilendirme İşlemleri ve Buna İlişkin Olarak Kesilen Cezalar Hakkında Değerlendirmeler II”, (Vergi Sorunları Dergisi, S. 383, Ağustos 2020, s. 11-27), (Gözetim II).
- Öner**, Erdoğan: Türk Vergi Sistemi, 8. Baskı, (Seçkin Yayıncılık), Ankara 2017, (Türk Vergi Sistemi).
- Öner**, Erdoğan: Vergi Hukuku, 8. Baskı, (Seçkin Yayıncılık), Ankara 2017, (Vergi Hukuku).
- Özay**, İl Han: Günışığında Yönetim, (Filiz Kitabevi), İstanbul 2004.
- Özgür**, Abdullah: “Dış Ticarete Gözetim Uygulamaları”, (Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, S. 150, Haziran 2016, www.lebibyalkin.com.tr, E.T. 01.02.2017).
- Özkoç**, Mehmet: “Gümrük ve Gözetim Uygulaması”, (Yaklaşım Dergisi, S. 278 Şubat 2016, E-Yaklaşım, E.T. 07.10.2016).
- Özsoy**, Hacı Hasan Murat/**Gümüş**, Mustafa: “Eş Etkili Vergiler ve Mali Yüklere Dair Bir Analiz”, (Gümrük Dergisi, Y. 21, S. 80, Temmuz-Eylül 2012, s. 29- 33).
- Pocinosznaw**, Jennifer: Erlass und Erstattung von Einfuhrabgaben unter Darlegung praktischer Fälle, (http://www.hsbund.de/SharedDocs/Downloads/0_Abschlussarbeiten/FB_FIN/2010/03_10_pocinosznaw.pdf?__blob=publicationFile), E. T. 05.04.2019.
- Sancakdar**, Oğuz/**Us**, Eser/**Kasapoğlu Turan**, Mine/**Önüt**, Lale Burcu: İdare Hukuku Teorik Çalışma Kitabı, Genişletilmiş Güncellenmiş 5. Baskı, (Seçkin Yayıncılık), Ankara 2015.
- Sarıaslan**, Osman: Vergi Uyuşmazlıklarına İlişkin Davalarda İlk İnceleme, (Türkiye Adalet Akademisi), Ankara, 2014, (İlk İnceleme).

- Sarıaslan**, Osman: “Gümrük Uyuşmazlıklarında İdari İşlemlerin Nitelendirilmesi Sorunu: Hak Arama Hürriyeti Kapsamında Mülkiyet Hakkının Özüne İlişkin Sakıncalar”, (Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi, Yıl: 2018, Sayı: 11, s. 341-373), (Gümrük Uyuşmazlıklarında İdari İşlem).
- Saygılıoğlu**, Nevzat/**Gerçek**, Adnan: Dış Ticaret ve Gümrük Kurallar, İşlemler ve Vergileme, (Yaklaşım Yayıncılık), Ankara 2007.
- Selen**, Ufuk: Gümrük İşlemleri ve Vergilendirilmesi, Güncellenmiş 10. Baskı, (Ekin Yayınevi), Bursa, 2020.
- Sidal**, Hulusi: Gümrük Politikası Mevzuatı ve Tatbikatı Cilt: 1, (İstanbul İktisadî ve Ticarî İlimler Akademisi Yayını No. 39-196), (Berksoy Matbaası), İstanbul 1966.
- Summersberger**, Walter: Grundzüge des Zollrechts, (Lexis Nexis), Wien 2002.
- Şahin**, Mustafa: “Gümrük Vergileri ve Uygulamada Karşılaşılan Bazı Sorunlar”, (Vergi Dünyası Dergisi, S. 414, Şubat 2016, s. 152-157), (Sorunlar).
- Şahin**, Mustafa: Gümrük Vergileri, (Gazi Kitabevi), Ankara, 2019, (Gümrük).
- Şenol**, Coşkun: “Gümrük Vergileri ve Para Cezalarında Geri Verme ve Kaldırma”, (Gümrük Dünyası, Y. 2012/3, S. 74, s. 27-36).
- Şenyüz**, Doğan/**Yüce**, Mehmet/**Gerçek**, Adnan: Türk Vergi Sistemi, 15. Baskı, (Ekin Yayınevi), Bursa 2018, (Türk Vergi Sistemi).
- Şenyüz**, Doğan/**Yüce**, Mehmet/**Gerçek**, Adnan: Vergi Hukuku (Genel Hükümler), 9. Baskı, (Ekin Yayınevi), Bursa 2018, (Vergi Hukuku).
- Şenyüz**, Doğan: Vergi Ceza Hukuku Vergi Kabahatleri ve Suçları, 10. Baskı, (Ekin Yayınevi), Bursa 2017, (Vergi Ceza).
- Tan**, Turgut: İdare Hukuku, Güncelleştirilmiş 6. Bası, (Turhan Kitabevi), Ankara 2017.
- Tongal**, Önder Şafak: “İthalatta Gözetim Uygulaması ve Yol Açtığı Sorunlar”, (Gümrük Dünyası, Y. 2014/1, S. 80, s.11-16).
- Tschiderer**, Sebastian: EU- Zollrecht, 2. aktualisierte Auflage, (LexisNexis), Wien 2011.
- Tuncer**, Selahattin: Vergi Hukuku ve Uygulaması Cilt-I, (Yaklaşım Yayınları), Ankara 2003, (Vergi I).
- Tuncer**, Selahattin: Vergi Hukuku ve Uygulaması Cilt-II, (Yaklaşım Yayıncılık), Ankara 2006, (Vergi II).

- Uçak**, Hakan: “Gözetim Uygulaması ve Gümrük Kıymeti”, (Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, S. 97, Ocak 2012, www.lebibyalkin.com.tr, E.T. 01.02.2017),
- Uygun**, Esra/**Gerçek**, Adnan: “Anayasa Mahkemesinin Vergilendirme Alanındaki Bireysel Başvuru Kararlarının Değerlendirilmesi”, (Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Y. 7, S. 29, Ocak 2017, s. 167-191).
- Witte**, Peter/**Wolffgang**, Hans-Michael: Lehrbuch des Europäischen Zollrechts, 7. überarbeitete und aktualisierte Auflage, (NWB Verlag), Herne 2012.
- Witte**, Peter: Zollkodex Kommentar, 6. neubearbeitete Auflage, (Verlag C.H. Beck), München 2013.
- Yayla**, Sefa: “Vergi Usul Kanunu Açısından Gümrük İdareleri Tarafından Alınan Vergiler ve Resimler”, (Gümrük Dünyası, Y. 2016/3, S. 90, s. 23-27), (Vergi).
- Yayla**, Sefa: “Damga Vergisi ve Gümrük Vergi Sistemi İçindeki Yeri”, (Gümrük ve Ticaret Dünyası Dergisi, 2017/4, S. 95, s. 38-52), (Damga Vergisi).
- Yayla**, Sefa: “Gümrük Vergi ve Para Cezalarının Geri Verilmesi ve Kaldırılması”, (Gümrük ve Ticaret Dünyası Dergisi, 2018/1, S. 96, s. 53-60), (Geri Verme ve Kaldırma).
- Yayla**, Yıldızhan: İdare Hukuku, (Beta Yayınevi), İstanbul 2009.
- Yerci**, Cahit: Gümrük Mevzuatı Dahil Tüm Yönleriyle İthalatta KDV, (Yaklaşım Yayıncılık), Ankara 2005, (İthalatta KDV).
- Yerci**, Cahit: Yorum ve Açıklamalarla Gümrük Hukuku ve Davaları, Güncelleştirilmiş ve Geliştirilmiş 2. Baskı, (Seçkin Yayıncılık), 2020, (Gümrük).
- Yumuk**, Hamit: “Gümrük Hukukunda Zorunlu İdari İtiraz”, (Yedinci Genç Vergi Hukukçuları Sempozyumu -Bildiri Kitabı-, (Yetkin Yayınları), Ankara 2017, s. 173-224), (İtiraz).
- Yumuk**, Hamit: “Gümrük Kanununa Aykırı Olarak Tahakkuk Ettirilen veya Tahsil Edilen Gümrük Vergilerinin Kaldırılması veya Geri Verilmesi”, (Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi, Y.8, S. 16, Aralık 2020, s. 537-576), (Kanuna Aykırılık).
- Yüce**, Mehmet: Vergi Yargılama Hukuku, Güncellenmiş 5. Baskı, (Ekin Yayınevi), Bursa 2017.
- Zerres**, Thomas/**Zerres**, Michael: Europäisches Wirtschaftsrecht, (Reiner Hampp Verlag), München und Mering 2015.