

Hatalı geri verilen veya kaldırılan gümrük vergilerinin yeniden tahsilinde yaşanan sorunlar ve çözüm önerilerimiz

Av. Yakup Güneş

Gümrük Kanunu'nun 210'uncu maddesinde "geri verme" deyiminin, ödenmiş olan gümrük vergilerinin tamamen veya kısmen geri ödenmesi, "kaldırma" deyiminin ise henüz ödenmemiş olan gümrük vergilerinin tamamen veya kısmen alınmamasına karar verilmesi anlamına geldiği belirtilmiş; gümrük vergilerinin hangi hallerde geri verileceği veya kaldırılacağı ise takip eden 211 ila 214'üncü maddelerde düzenlenmiştir.

Hukuk devleti, kanuni idare ve vergilerin kanuniliği ilkeleri gibi temel anayasal ilkelerin doğal bir sonucu olan bu yasal düzenlemeler, kanunen ödenmemesi gerektiği halde herhangi bir nedenle ödenmiş olan gümrük vergilerinin ilgili kişiye geri verilmesini, kanunen tahakkuk ettirilmemesi gerektiği halde tahakkuk ettirilmiş ancak henüz ödenmemiş olan gümrük vergilerinin ise tamamen veya kısmen alınmamasına karar verilmesini öngörmektedir. Kanun'un 216'ncı maddesinde ise yersiz tahsil edilmiş olan bu vergilerin geri verilmesinde gümrük idaresince ilgisine faiz ödeneceği düzenlenmiştir.

Aynı Kanun'un 217'nci maddesinde "Gümrük vergilerinin hatalı olarak kaldırılması veya geri verilmesi halinde, başlangıçta tahakkuk eden vergiler ile 216'ncı madde uyarınca ödenmiş faizler yeniden tahsil edilir. Tahsil edilmeyen miktarlar tebliğ tarihinden itibaren onbeş gün içinde ödenir. Bu süre içinde ödenmeyenler için 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre işlem yapılır" hükmüne yer verilmiştir.

Maddenin lafzına göre hatalı olarak kaldırılan veya ilgisine geri verilen vergi ve faizlerin, İdarece yapılacak tebligat üzerine on beş gün içerisinde gümrük idaresine iade edilmesi, bu süre içerisinde iade edilmeyen tutarlar için 6183 sayılı Kanun hükümlerinin tatbik edilmesi gerekmektedir. Bu manada, Kanun'un 217'nci maddesinin lafzının adeta ihtilafsız ve rutin bir süreci tasvir ettiği söylenebilir.

Halbuki, kaldırılmış veya ilgisine geri verilmiş olan gümrük vergilerinin hatalı olarak kaldırıldığı veya geri verildiği gerekçesiyle tekrar tahsiline girişilmesi çoğu zaman ihtilafli bir süreç olup gümrük idareleri ile yükümlülerin karşı karşıya gelmelerine neden olabilmektedir.

Gümrük İdarelerinin bu amaçla göndermiş oldukları tebligatlardaki bir takım şekli noksanlıklar, konuya ilişkin detaylı düzenlemelerin bulunmaması ve Gümrük Kanunu'nun 217'nci maddesinin nispeten muğlak lafzı, Kanunun anılan maddesi kapsamında tesis edilen idari işlemlerin hukuki niteliğinin tespitinde tereddütlere neden olmakta, bu durum da taraflar arasında yersiz ve uzun süren ihtilafların çıkmasına ve hatta birbiriyle çelişen yargı kararlarının tesis edilmesine yol açabilmektedir.

Bu çalışmada, Gümrük Kanunu'nun 211 ve devamı maddeleri uyarınca yükümlüsüne geri verilen veya kaldırılan gümrük vergilerinin hatalı geri verildiği veya kaldırıldığından bahisle İdareye ödenmesi talebini içeren idari işlemlerden kaynaklanan sorunlar aktararak bu işlemlerin hukuki niteliği ele alınacak ve akabinde uygulamada yaşanan sorunlara ilişkin çözüm önerilerimize yer verilecektir.

1. Uygulamada yaşanan sorunlar

Gümrük İdarelerince Gümrük Kanunu'nun 217'nci maddesi kapsamında tesis edilen ve hatalı olarak yükümlüsüne geri verilen veya kaldırılan gümrük vergilerinin yeniden tahsiline yönelik işlemler, uygulamada çeşitli sorunlara yol açmaktadır.

İlk olarak, bu Kanun maddesi kapsamında tesis edilen işlemlerin şekline ilişkin idari bir düzenleme halihazırda mevcut değildir. Örneğin, itiraza ilişkin kararlar, geri verme veya kaldırma kararları gibi birçok idari işlem için önceden belirlenmiş şekil şartları mevcut olmasına karşın, Kanunun 217'nci maddesindeki işlemler için belirli bir şekil şartı halihazırda mevcut değildir. Uygulamada gümrük idareleri tarafından gönderilen tebligatlarda geri verme veya kaldırma sürecine yer verdikten sonra bu işlemlerin hatalı olduğu belirtilip ilgili tutarların iadesi, aksi takdirde cebri icra yoluna başvurulacağı ihtar olunmakta, hatta kimi zaman Gümrük Kanunu'nun 217'nci maddesine dahi atıf yapılmadığı gibi bu işleme karşı başvurulabilecek yasal yollara da yer verilmemektedir.

Böyle olunca, idarelerce tesis edilen bu işlemlerin hukuki niteliği ile sonuçları dikkatlerden kaçabilmekte, kişilerin hukukunu etkileyen bu kararlara karşı süresi içerisinde yasal yollara başvurulamama riski ile karşı karşıya kalınmaktadır.

Dahası, zaten uygulamada sıklıkla rastlanmayan bu idari kararlara yapılan itirazlar, itiraz mercilerince usulüne uygun olarak karara bağlanmadığı gibi, itirazın reddi kararına karşı açılan davalarda mahkemeler zaman zaman yeniden tahsile ilişkin bu işlemlerin ihtar veya bilgilendirme mahiyetindeki işlemler olduğu, kesin ve yürütülmesi gereken bir idari işlemin bulunmadığı gerekçesiyle açılan davaları incelemeksizin reddetmektedirler.

Bu incelemeksizin ret kararları üzerine gümrük idarelerince bu kez dava konusu işlemin hukuka uygun olduğu düşüncesiyle vade belirleme, ödeme emri, teminatın nakde çevrilmesi gibi 6183 sayılı Kanun kapsamında işlem tesisi yoluna gidilmekte, bu kez tahsile ilişkin bu işlemler muhataplarınca dava konusu yapılmaktadır. Ancak 6183 sayılı Kanun kapsamında tesis edilen işlemlere karşı açılan davalar tahsil sürecini durdurmadığı için, kişiler bu kez cebri icra tazyikiyle karşı karşıya kalmakta, çok kısa süre içerisinde mahkemeden yürütmenin durdurulması kararı çıkartılmadığı takdirde bu tutarları ihtirazi kayıtla ödemekten başka bir çare bulamamaktadırlar.

Dahası, 6183 sayılı Kanun kapsamında tesis edilen işlemlere karşı açılacak davalarda ileri sürülebilecek itirazlar nispeten daha dar kapsamlı olup 6183 kapsamında tesis edilecek işleme karşı açılacak davada, gümrük vergilerinin geri verilmesinde veya kaldırılmasında herhangi bir hata bulunmadığı yönündeki itirazın dinlenilmeme ihtimali mevcuttur.

Ayrıca salt İdarece verilen süre içerisinde ödenmeyen vergiler için 6183 sayılı Kanun hükümlerine başvurulması, anılan Kanun hükümlerine gidilebilmesi için vergilerin kesinleşmiş olması şartını öngören Gümrük Kanunu'nun 201'inci maddesine uygunluğunu tartışmaya açıktır.

Mevcut uygulamadaki bir diğer sorun da Gümrük Kanunu'nun 217'nci maddesi kapsamındaki yeniden tahsil işleminin yetkisiz gümrük idarelerince tesis edilmesi halinde ortaya çıkmaktadır. Gümrük Yönetmeliği'nin 500'üncü maddesine göre gümrük vergilerinin geri verilmesinde veya kaldırılmasında yetkili olan idareler, geri verilecek veya kaldırılacak tutara bağlı olarak gümrük müdürlükleri, Gümrük ve Dış Ticaret Bölge Müdürlükleri ile Ticaret Bakanlığı olarak sayılmış; 2023 yılı için 1.654.000,00 TL'ye kadar olan geri verme veya kaldırma işlemlerinde gümrük

müdürlüklerinin, 1.654.000,00 TL ile 16.561.000,00 TL arasındaki geri verme veya kaldırma işlemlerinde Gümrük ve Dış Ticaret Bölge Müdürlüklerinin, 16.561.000,00 TL'yi aşan geri verme veya kaldırma işlemlerinde ise Ticaret Bakanlığı'nın yetkili olduğu düzenlenmiştir.

Geri verme ve kaldırmaya ilişkin düzenleme bu yönde olmakla birlikte, bu vergilerin hatalı olarak geri verildiği veya kaldırıldığından bahisle bu vergilerin yeniden tahsiline yönelik işlemler her zaman için gümrük müdürlüklerince ifa edilmektedir. Hal böyle olunca, yerine göre Ticaret Bakanlığı veya Gümrük ve Dış Ticaret Bölge Müdürlüklerince tesis edilen kararlar kapsamında geri verilen veya kaldırılan vergilerin hatalı olarak geri verildiği veya kaldırıldığı gerekçesiyle gümrük müdürlüklerince yeniden tahsiline girilmesi söz konusu olabilmektedir. Bu durumu İdare Hukuku ilkeleri bağlamında izah etmek güç görünmektedir.

Uygulamada yaşanan tüm bu sorunlar, Gümrük Kanunu'nu uygulamakla yetkili ve görevli olan Ticaret Bakanlığı'nın birtakım düzenlemeler yapmasını zorunlu kılmaktadır.

2. Yeniden tahsil işleminin şartları ve hukuki niteliği

Gümrük Kanunu'nun 217'nci maddesinin işlerlik kazanması aşamalı 2 koşulun varlığına bağlıdır. İlk koşul olarak, Gümrük Kanunu'nun 211 ila 214'üncü maddeleri kapsamında yükümlüsüne geri verilmiş veya kaldırılmış gümrük vergilerinin varlığı şarttır. Geri verme veya kaldırmanın gerekçesi muhtelif olabileceği gibi bu işlemlerin re'sen veya ilgisinin başvurusu üzerine yapılması da mümkündür. Ancak her halükârda geri verme veya kaldırma işlemi gümrük idaresinin idari bir kararı şeklinde tezahür etmektedir.

Kanunun 217'nci maddesinin işlerlik kazanmasının ikinci koşulu ise, bir önceki aşamada tesis edilen geri verme veya kaldırma işleminin hatalı olmasıdır. İdari işlemler için geçerli olan hukukilik karinesinin doğal bir sonucu olarak, bir idari işlemin hatalı olması demek, bu işlemin hukuka aykırı olması demektir. Bu manada Kanunda her ne kadar gümrük vergilerinin hatalı olarak geri verilmesi veya kaldırılmasından bahsedilmekte ise de, bu ifadeyi hukuken geri verilmemesi veya kaldırılmaması gereken gümrük vergilerinin geri verilmesi veya kaldırılması şeklinde anlamak gerekmektedir.

İdari birer işlem olan geri verme veya kaldırma işlemlerinin hukuka aykırılığı, diğer tüm idari işlemlerde olduğu gibi, idari işlemin 5 unsurunda, yani yetki, şekil, sebep, konu ve maksat unsurlarında ortaya çıkabilir. Buna göre gümrük vergilerinin hatalı geri verilmesi veya kaldırılması halleri şöyle özetlenebilir:

- Geri verme veya kaldırma işleminin yetkisiz idare tarafından tesis edilmesi (örneğin Gümrük ve Dış Ticaret Bölge Müdürlüğü'nün veya Ticaret Bakanlığı'nın yetkili olduğu bir işlemin Gümrük Müdürlüğü'nce tesis edilmesi),
- Geri verme veya kaldırma kararının tesisinde Gümrük mevzuatında düzenlenmiş olan esaslı şekil şartlarına riayet edilmemiş olması (örneğin geri verme kararının, Gümrük mevzuatında öngörülen şekilde düzenlenmemiş olması),
- Geri verme veya kaldırma işlemine mesnet teşkil eden maddi veya hukuki sebebin hukuken geçerli olmaması (örneğin geri verme kararına gerekçe oluşturan tercihli menşe ispat belgesinin usulüne uygun olmaması veya ibraz süresinin aşılmış olması),

- Geri verilmesi veya kaldırılması gereken verginin konusunda hata yapılması (örneğin 123.000 TL verginin geri verilmesi gerekir iken 132.000 TL verginin geri verilmesi veya yersiz ödenen KDV yerine aynı tutarda ÖTV'nin geri verilmesine karar verilmesi),¹
- Gümrük vergisinin geri verilmesi veya kaldırılmasında vergi adaletinin sağlanması dışındaki bir amacın güdülmüş olması.²

Yukarıda özetlenen hatalar, hesap hatası gibi basit ve nispeten ihtilafsız bir nitelik taşıyabileceği gibi, geri verme veya kaldırma işleminin yasal dayanaklarına ilişkin tartışmaların da dahil olduğu daha nitelikli ve ihtilafli bir çerçevede de vuku bulabilir.

Ancak önemli olan nokta şudur: Tek yanlı ve icrai işlem tesis etmekle yetkili olan Gümrük İdaresi, Gümrük Kanunu'nun 217'nci maddesi kapsamında muhatabına yaptığı bir tebligatla daha evvel tesis edilmiş olan idari işlemin hatalı olduğunu, bu işleme istinaden geri verilmiş veya kaldırılmış olan gümrük vergilerinin ve varsa faizlerinin 15 gün içerisinde ödenmesini, aksi takdirde 6183 sayılı Kanun kapsamında cebri icra yollarına başvurulacağını tebliğ etmektedir.

Bu tebligatın alınmasına kadar, tebligata konu gümrük alacakları ile ilgili bir borcu bulunmadığını düşünen muhatap söz konusu gümrük vergilerinin belirli bir süre içerisinde ödenmesi, aksi takdirde hakkında cebri icra yollarına başvurulması tazyiki ile karşı karşıya kalmaktadır.

Bahse konu gümrük vergilerin geri verilmesi veya kaldırılmasında hata bulunduğunu düşünen veya bilen muhatap için bu tebligatın etkisi nispeten daha hafif olacak, bu kişinin temel düşüncesi tebligatın gereklerini yerine getirmek olacaktır.

Ancak ilgili gümrük alacaklarının geri verilmesi veya kaldırılmasında hata bulunmadığını ve bu vergilerin hukuka uygun şekilde kendisine geri verildiğini veya kaldırıldığını düşünen bir kişinin ise olayda herhangi bir hata olmadığını, söz konusu vergilerin iade edilmemesi gerektiğini ileri sürmesi beklenir.

Anılan yazı muhataba tebliğ edilene dek, muhatap ile gümrük İdaresi arasında herhangi bir ihtilaf mevcut olmadığı gibi gümrük İdaresine iade edilmesi gereken bir tutar da söz konusu olmamaktadır.

¹ Örneğin, Gümrükler Genel Müdürlüğü'nce gümrük taşra teşkilatına gönderilen 26.08.2019 tarih ve 46762860 sayılı idari talimatta "... 2017/9781 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki İthalat Rejimi Kararına Ek Kararda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kararın 3'üncü maddesi ile 2016/9611 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan İthalat Rejimi Kararına Ek Karara eklenen geçici maddenin, 2011/2203 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki İthalat Rejim Kararına Ek Karar ile yürürlüğe konulan ilave gümrük vergisi uygulaması için geçerli olmayacağı..." değerlendirmesine yer verilmiş ve bu düzenleme kapsamında geri verilen ilave gümrük vergilerinin Gümrük Kanunu'nun 217'nci madde kapsamında yeniden tahsili talimatlandırılmıştır.

² Geri verme ve kaldırma hükümlerinin temel amacı, hukuka aykırı vergi tahsilatının önüne geçilmesi ve böylece vergi adaletinin sağlanmasıdır. Geri verme ve kaldırmada bu amaç dışındaki bir amacın güdülmesi, örneğin kişilere herhangi bir nedenle haksız iade yapılması, çoğu zaman işlemi, sebep ve konu başta olmak üzere, diğer unsurlar yönünden de sakatlar.

Dahası, uygulamada ekseriyetle, yersiz ödenmiş veya tahakkuk ettirilmiş olan gümrük vergilerinin geri verilmesine mesnet teşkil eden, hukuk aleminde sonuç doğuran ve bu sonuçların gereği gümrük İdaresince daha evvel yerine getirilmiş olan geri verme veya kaldırma kararının geri alındığı, kaldırıldığı veya değiştirildiği yönünde herhangi bir idari işlem tebliğ edilmeksizin, doğrudan Gümrük Kanunu'nun 217'nci maddesi kapsamında tebligat gönderilmektedir.

Bu nedenle, gümrük idarelerince muhataplarına Gümrük Kanunu'nun 217'nci maddesi kapsamında gönderilen tebligatlar **idari karar** niteliğindeki işlemlerdir. Zira, bu işlemler ile İdare, daha evvel kendisi tarafından tesis edilen geri verme veya kaldırma kararı kapsamında geri verilen veya kaldırılan gümrük vergilerinin hatalı geri verildiği veya kaldırıldığını ileri sürerek bu tutarın iade edilmesini talep etmekte, iade edilmemesi halinde 6183 sayılı Kanun kapsamında cebri icra ve diğer idari tazyiklere başvurulacağı ihtar olunmaktadır.

Bu yönüyle, bahse konu tebligat bir idari tasarruf olup muhatabı üzerinde hukuki sonuç doğurmaktadır. Zira, bu yazı üzerine muhatap, yersiz ödendiği veya tahakkuk ettirildiği tespit edilerek kendisine geri verilmiş veya kaldırılmış olan vergilerin gümrük idaresine kısa bir süre içerisinde ödeme baskısı ile karşı karşıya kalmaktadır.

Gümrük Kanunu'nun 3'üncü maddesinin 5'inci fıkrasında "karar" deyimini tanımlanmıştır. Buna göre; *"Karar' deyimini, 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 eder.

Buna göre, bir idari işlemin Gümrük Kanunu bağlamında "karar" olarak kabul edilebilmesi için;

- Gümrük İdaresince tesis edilmiş olması,
- Gümrük mevzuatı ile ilgili belirli bir konuya ilişkin olması,
- Bir veya daha fazla kişi üzerinde hukuki sonuç doğurması
- İdari tasarruf niteliğinde olması,

şartlarının tamamının sağlanmış olması gerekir.

Gümrük Kanunu'nun 217'nci maddesi kapsamında tesis edilmiş olan yeniden tahsile yönelik işlemler bu şartlar bağlamında ele alındığında;

- ✓ Bu işlemlerin gümrük idarelerince tesis edilmesi,
- ✓ İşlemlerin Gümrük Kanunu'nun uygulanması ile alakalı olması,
- ✓ Tebligatın gereğinin süresi içerisinde yerine getirilmemesi halinde, İdarece 6183 sayılı Kanunun tatbikine zemin hazırlaması ve böylece muhatabı üzerinde hukuki sonuç doğurması,
- ✓ Vergilerin geri verilmesi veya kaldırılmasında hata olduğuna Gümrük İdaresince tek taraflı olarak karar verilmesi,

karşısında, söz konusu işlemlerin birer **idari karar** olduğunun kabulü icap etmektedir. Zira bu işlemler, Gümrük Kanunu'nun 3'üncü maddesinde tanımlanmış olan kararların bütün unsurlarını taşımaktadırlar.

Nitekim Danıştay da Gümrük Kanunu'nun 217'nci maddesi kapsamında tesis edilen işlemlerin idari karar olduğu kanaatindedir:³

“... 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 217'nci maddesinde, gümrük vergilerinin hatalı olarak kaldırılması veya geri verilmesi halinde, başlangıçta tahakkuk eden vergiler ile 216'ncı madde uyarınca ödenmiş faizlerin yeniden tahsil edileceği, tahsil edilmeyen miktarların tebliğ tarihinden itibaren on gün içinde ödeneceği, bu süre içinde ödenmeyenler için, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre işlem yapılacağı hükmü yer almıştır.

*Sözü edilen hükme göre tesis edilen işlemler, Mahkemece de kabul edildiği üzere gümrük idarelerinin yükümlülerin hukukunu etkileyen tasarrufu olduğundan, 4458 sayılı Kanunun 3'üncü maddesinin 5'inci fıkrasında yer alan, karar deyiminin, bağlayıcı tarife ve menşe bilgileri de dahil olmak üzere, gümrük idaresinin, gümrük mevzuatı ile ilgili olarak belirli bir konuda bir veya daha fazla kişi üzerinde hukuki sonuç doğuracak idari tasarrufu olduğu yolundaki hüküm uyarınca, **gümrük idareleri tarafından alınabileceği öngörülen idari nitelikteki kararlardır...**”.*

3. Uygulamada yaşanan sorunlara ilişkin çözüm önerilerimiz

Gümrük Kanunu'nun 217'nci maddesi kapsamında tesis edilen yeniden tahsil işlemlerinin özü itibariyle idari karar olduğu bir kez kabul edildikten sonra, uygulamada yaşanan birçok sorun esasında çözüm bulmaktadır.

Şöyle ki;

Gümrük Kanunu'nun 5911 sayılı Kanun ile değişik 242'nci maddesinde şu hükümler yer almaktadır:

“Madde 242- 1. Yükümlüler kendilerine tebliğ edilen gümrük vergileri, cezalar ve idari kararlara karşı tebliğ tarihinden itibaren onbeş gün içinde bir üst makama, üst makam yoksa aynı makama verecekleri bir dilekçe ile itiraz edebilir.

...

4. İtirazın reddi kararlarına karşı işlemin yapıldığı yerdeki idari yargı mercilerine başvurulabilir.”

Bu yasal düzenlemeye göre, Gümrük Kanunu'nun 217'nci maddesi kapsamında tesis edilen idari kararlara karşı, tebliğ tarihinden itibaren on beş gün içinde bir üst makama, üst makam yoksa aynı makama verecekleri bir dilekçe ile itiraz edebilecek; itirazın zımnen veya açık reddi üzerine de işlemin yapıldığı yerdeki idari yargı mercilerine başvurulabilecektir.

Bu halde, Gümrük Kanunu'nun 217'nci maddesi kapsamında tesis edilen ve hatalı geri verildiği veya kaldırıldığı ileri sürülen gümrük vergilerinin yeniden tahsiline yönelik işlemlerden doğan ihtilaflar, başta Gümrük Kanunu olmak üzere, gümrük mevzuatı kapsamında ve Gümrük Kanunu'nda öngörülen usul çerçevesinde çözümlenmesi gereken bir meselelerdir.

³ Danıştay 7. Dairesi'nin E.2006/347, K.2007/4246 sayılı ve 22.10.2007 tarihli kararı. Bkz. aynı yönde Danıştay 7. Dairesi'nin E.2009/1336, K. 2013/1593 sayılı ve 01.04.2013 tarihli kararı.

Ne zamanki Gümrük Kanunu'nun 217'nci maddesi kapsamında tesis edilmiş olan işlem muhatabın aleyhine hukuken kesinleşir, o zaman bu işleme konu vergilerin rızaen veya cebri icra yoluyla tahsil edilmesi gündeme gelir.

- **Düzenlenme eksikliğinin giderilmesi**

Uygulamada yaşanan sorunların temel sebeplerinden birinin, Gümrük Kanunu'nun 217'nci maddesi kapsamında tesis edilecek işlemlere ilişkin idari düzenlemelerin eksikliği olduğu kanaatindeyiz. Hatalı geri verilen veya kaldırılan gümrük vergilerinin yeniden tahsil edileceği Gümrük Kanunu'nda müstakil bir maddede düzenlenmiş olmasına karşın, konuya ilişkin idari bir düzenleme Gümrük Yönetmeliği'nde veya diğer alt idari düzenleyici işlemlerde bulunmamaktadır.

Bu düzenlemelerin eksikliği Kanunun 217'nci maddesinin nispeten muğlak lafzı ile birleşince, uygulamada sorunlar yaşanması, İdareler arasında yeknesak olmayan uygulamaların ortaya çıkması ve hatta hak ihlallerine varan mağduriyetlerin yaşanması bir nevi kaçınılmaz olmaktadır.

Hal böyle olunca, Kanunun 217'nci maddesi ile ilgili olarak alınması gereken ilk önlemin, bu madde kapsamında tesis edilecek idari işlemlere ilişkin detay düzenlemelerin Ticaret Bakanlığı'nca bir an önce hayata geçirilmesi olduğu kanaatindeyiz. Bunun için başta Gümrük Yönetmeliği olmak üzere, düzenleyici idari işlemlerle konunun açıklığa kavuşturulması gerekmektedir.

- **Başvurulacak kanun yolu, idari mercii ve başvuru süresinin gösterilmesi**

Ayrıca bu işlemlerin idari karar niteliğinde, başka bir ifadeyle kişilerin hukukunu etkileyen idari tasarruf olduğu bir kez kabul edildikten sonra, bu işlemleri tesis eden gümrük idarelerine birtakım yükümlülükler düşmektedir.

Her şeyden önce Türk İdare teşkilatının önemli bir parçası olan gümrük İdaresinin tesis etmiş olduğu bu işlemin hukuki niteliğinin, sonuçlarının ve bu işleme karşı başvurulabilecek yasal yolların gösterilmesi Anayasal bir zorunluluktur.

Zira Anayasamızın "*Anayasanın bağlayıcılığı ve üstünlüğü*" başlıklı 11'inci maddesinde, Anayasa hükümlerinin, yasama, yürütme ve yargı organlarını, idare makamlarını ve diğer kuruluş ve kişileri bağlayan temel hukuk kuralları olduğu belirtilmiş, "Hak arama hürriyeti" başlıklı 36'nci maddesinde ise herkesin, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı ve davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahip olduğu hükümlerine yer verilmiştir. "*Temel hak ve hürriyetlerin korunması*" başlıklı 40'inci maddesine 2001 yılında eklenen ikinci fıkra ise, "**Devlet, işlemlerinde, ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorundadır.**" hükmünü amirdir.

Bu fıkranın gerekçesinde değişikliğin, bireylerin yargı ya da idari makamlar önünde sonuna kadar haklarını arayabilmelerine kolaylık ve imkân sağlanması amacıyla ve son derece dağınık mevzuat karşısında kanun yolu, mercii ve sürelerin belirtilmesinin hak ve hürriyetlerin korunması açısından zorunluluk haline gelmesi nedeniyle yapıldığı belirtilmiştir.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun bir kararına⁴ göre "*Devletin, işlemlerinde, bireylerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorunda olduğunu öngören Anayasa'nın 40'ıncı maddesinin ikinci fıkrasının, **ayrı bir yasal düzenlemenin varlığını gerektirmeyen, doğrudan uygulanabilir nitelik taşımasından dolayı yasama, yürütme ve yargı organlarının, idare makamlarının ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarının işlemlerinde, bu işlemlere karşı başvurulacak idari veya yargı mercileri ve kanun yolları ile sürelerini belirtmesi zorunludur.***"

Pek çok Danıştay kararında⁵ da belirtildiği üzere "... Devletin bir kurumu olan gümrük idaresinin de tesis ettiği idari işlemlerde; işleme karşı başvurulacak kanun yolunu, idari mercii ve başvuru süresini göstermesi ilgili makamların takdirinde olmayıp, en üst hukuki norm olan Anayasanın bağlayıcılığının zorunlu bir sonucudur..."

Bu anayasal hükümleri ile yargı kararları uyarınca, hatalı geri verildiği veya kaldırıldığı ileri sürülen gümrük vergilerinin yeniden tahsili amacıyla Gümrük Kanunu'nun 217'nci maddesi kapsamında tesis edilen işlemlerde, bu işleme karşı başvurulabilecek kanun yolları, merciler ve sürelerin belirtilmesi anayasal bir zorunluluktur. Bu çerçevede nasıl ki ek tahakkuk, ceza ve diğer idari kararlarda, bu işlemlere karşı 15 gün içerisinde varsa bir üst mercie, yoksa aynı mercie verilecek bir dilekçe ile itiraz edilebileceği belirtilmekte ise, Kanunun 217'nci maddesi kapsamında tesis edilecek işlemlerde de itiraz süre ve mercilerinin gösterilmesi gerekmektedir.

Bu amaçla, Ticaret Bakanlığı'nca yapılacak bir düzenlemelerde, Kanunun 217'nci maddesi kapsamında tesis edilecek idari kararların usul ve esaslarının belirlenmesinde yasal zorunluluk bulunduğu kanaatindeyiz.

- **Yetkili idarelerin belirlenmesi**

Anayasanın 123'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında; "*İdare, kuruluş ve görevleriyle bir bütündür ve kanunla düzenlenir.*" hükmü yer almaktadır.

Bahse konu anayasal düzenlemeye istinaden kabul edilen Kanuni İdare İlkesinin bir uzantısı olarak, İdare Hukuku'nda "**yetkisizlik kuralı, yetkili olma istisna**"dır. Başka bir ifadeyle, belirli bir idari merci kanunla yetkili kılınmadığı sürece, herhangi bir idari işlem tesis edemez; tesis edilmiş olan bir idari işlemi değiştiremez, geri alamaz veya kaldıramaz.

Yine Kanuni İdare İlkesinin yanı sıra Hukuk Devleti İlkesinin bir sonucu olarak İdarece tesis edilen işlemler hukuka uygun olmak zorunda olup hukuka aykırı işlemlerin de bir an evvel hukuk aleminden kaldırılmaları gerekir. Hukuka aykırı işlemlerin ortadan kaldırılması geri alma veya kaldırma şeklinde cereyan edebilir.

Geri alma daha evvel tesis edilmiş olan hukuka aykırı işlemin yapılmış olduğu andan itibaren hukuk düzeninden silinmesini ifade eder. Bu anlamda geri alma, hukuka aykırı bir işlemin geçmişe etkili olarak ortadan kaldırılmasıdır.

⁴ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 17/09/2014 tarihli ve E.2014/613, K.2014/791 sayılı kararı

⁵ Örneğin Danıştay 7'nci Dairesi'nin 30.03.2016 tarih ve E.2013/1427, K.2016/3574 sayılı kararı

Gümrük Kanunu'nun 217'nci maddesi kapsamında tesis edilen idari işlemin muhtevası ile sonuçları göz önüne alındığında, bu işlemin daha evvel hatalı/hukuka aykırı tesis edilmiş olan geri verme veya kaldırma işleminin kısmen veya tamamen geri alınması niteliğinde olduğu görülmektedir.

Yukarıda da aktarıldığı üzere, kanunen ödenmemesi veya tahakkuk ettirilmemesi gerekmesine karşın ödenmiş veya tahakkuk ettirilmiş olan gümrük vergilerinin geri verilmesi veya kaldırılmasına ilişkin kararı tesis edebilecek idari merciler Gümrük Yönetmeliğinin 500'üncü maddesinde belirlenmiştir. Bu maddeye göre, geri verme veya kaldırmaya yetkili idari merciler gümrük müdürlükleri, Gümrük ve Dış Ticaret Bölge Müdürlükleri ile Ticaret Bakanlığı olup bu idari mercilerin yetkili olduğu işlemler Yönetmelikte parasal tutarlar itibarıyla belirlenmiştir.

Öte yandan, mevcut yasal düzenlemelerde bu idari mercilerce tesis edilen geri verme veya kaldırma kararlarını değiştirme, geri alma veya kaldırma konusunda hangi idari mercilerin yetkili olduğu konusunda herhangi bir yasal düzenleme mevcut değildir.

Bu halde, idare hukukunun temel ilkelerinden biri olan “**Yetki ve Usulde Paralellik İlkesi**” uyarınca, bir işlemin tesisinde uygulanan yetki ve usul koşullarının aynı işlemin geri alınması ve kaldırılması işlemlerinde de aynen uygulanması zorunludur.

Öyle ki, “... *İdare Hukukunun temel prensiplerinden biri olan yetki ve usulde paralellik ilkesi uyarınca; yasada aksine bir düzenleme bulunmadıkça, bir işlemin tesisinde uygulanan yetki ve usul koşullarının aynı işlemin geri alınması ve kaldırılması işlemlerinde de aynen uygulanması zorunludur...*”⁶

Bu hale göre, Gümrük Yönetmeliği'nin 500'üncü maddesi kapsamında belirlenen parasal tutarlara göre geri verme kararı tesis etme konusunda yetkili olan idari merciler, tesis etmiş oldukları geri verme veya kaldırma kararlarının kısmen veya tamamen geri alınması konusunda da tek yetkili mercidirler.

Hal böyle olunca, yetkide paralellik ilkesi uyarınca, Gümrük Kanunu'nun 217'nci maddesi kapsamında işlem tesis edecek idari mercilerin, Gümrük Yönetmeliğinin 500'üncü maddesindeki yetki kurallarına göre belirlenmesinde zaruret bulunmakta olup bu yetki kuralları dikkate alınmaksızın tesis edilecek işlemler hukuka aykırı olacaktır.

Nitekim, Danıştay'ın da konuya ilişkin görüşü bu yönde olup örnek kabilinden Danıştay 8'inci Dairesi'nin 27.02.2013 tarih ve E.2009/9485, K.2013/1465 sayılı kararında da net bir şekilde ortaya konulduğu üzere, “*Yetkide paralellik ilkesine uyulmaması, işlemi yetki bakımından sakatlar ve iptal edilmesi sonucunu doğurur.*”

- **Kararlar kesinleşmediği sürece, tahsil işlemlerine başlanmaması**

Gümrük Kanunu'nun 201'inci maddesinde “Süresi içinde ödenmeyen kesinleşmiş gümrük vergileri hakkında 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri uygulanır.” hükmü yer almaktadır.

⁶ Danıştay 8'inci Dairesi'nin 13.03.2013 tarihli ve E.2010/3000, K.2013/1929 sayılı kararı.

Bu madde uyarınca, gümrük vergilerinin 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre tahsil edilebilmesi için bu vergilerin kesinleşmiş olması şarttır.

Gümrük Kanunu'nun 217'nci maddesi kapsamında tesis edilecek idari kararlara istinaden tahsil edilecek gümrük vergilerinde de bu kararların kesinleşmesini beklemek daha uygun olacaktır.

Buna göre, 6183 sayılı Kanun hükümlerine başvurmadan evvel;

- Kanunun 217'nci maddesi kapsamında tebliğ edilen idari karara 15 gün içerisinde itiraz edilmemesi,
- Yapılan itirazın reddi halinde süresi içerisinde dava yoluna başvurulmaması,
- Usulüne uygun açılan davanın yükümlü aleyhine sonuçlanması,

hallerinden birinin gerçekleşmesini beklemek Gümrük Kanunu'nun ruhuna daha uygun düşmektedir.

Bu meyanda, Ticaret Bakanlığınca yapılacak düzenlemede, Kanunun 217'nci maddesi kapsamında tesis edilecek kararlarla tahsiline girilen vergilerin tahsil işlemine, kararlar kesinleşmediği sürece başlanmaması konusunda düzenleme yapılmasında yarar bulunduğu kanaatindeyiz.

4. Sonuç

Hukuk devleti, kanuni idare ve vergilerin kanuniliği ilkelerinin bir sonucu olarak, Gümrük Kanunu'nun 211 ila 214'üncü maddelerinde kanunen ödenmemesi gerektiği halde herhangi bir nedenle ödenmiş olan gümrük vergilerinin ilgili kişiye geri verilmesine, kanunen tahakkuk ettirilmemesi gerektiği halde tahakkuk ettirilmiş ancak henüz ödenmemiş olan gümrük vergilerinin ise tamamen veya kısmen alınmamasına ilişkin hükümlere yer verilmiş; aynı Kanunun 217'nci maddesinde ise gümrük vergilerinin hatalı olarak kaldırılması veya geri verilmesi halinde, başlangıçta tahakkuk eden vergiler ile 216'ncı madde uyarınca ödenmiş faizlerin yeniden tahsil edileceği, tahsil edilmeyen miktarların tebliğ tarihinden itibaren on beş gün içinde ödenmemesi halinde 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre işlem yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Bu kapsamda tesis edilen işlemler esas itibariyle idari karar niteliğinde olmasına rağmen, gümrük İdarelerinin bu amaçla göndermiş oldukları tebligatlardaki bir takım şekli noksanlıklar, konuya ilişkin detaylı düzenlemelerin bulunmaması ve Gümrük Kanunu'nun 217'nci maddesinin nispeten muğlak lafzı nedeniyle, Kanunun anılan maddesi kapsamında tesis edilen idari işlemlerin hukuki niteliği konusunda tereddütler ortaya çıkmakta, gümrük idaresi ile yükümlüler arasında yersiz ve uzun süren ihtilaflar çıkmakta, çelişkili yargı kararlarının tesis edilmesine yol açmaktadır. Bu süreç gerek gümrük idaresi gerekse de yükümlüler için zaman ve kaynak israfı anlamına geldiği gibi birçok halde hak ihlalleri ile kayıplarına neden olabilmektedir.

Bu olumsuzlukların önüne geçilmesi için, Ticaret Bakanlığı'nca birtakım düzenlemelerin bir an önce hayata geçirilmesinde zorunluluk bulunmaktadır. Yürürlüğe konulacak idari düzenleyici işlemlerle, Gümrük Kanunu'nun 217'nci maddesi kapsamında tesis edilecek idari işlemlerin idari karar niteliğinde olduğu vurgulanarak bu kararlara ilişkin usul ve şekil şartlarının belirlenmesi, bu kararlara karşı başvurulacak itirazlar için yetkili mercilerin ve itiraz sürelerinin kararlarda gösterilmesinin zorunlu kılınması, bu kararları tesis edecek idari mercilerin yetki ve

usulde paralellik ilkesi gözetilerek belirlenmesi ve son olarak bu kararlarla tahsiline girişilen vergilerin tahsil işlemine, kararlar kesinleşmediği sürece başlanmaması konusunda düzenleme yapılması gerekmektedir.

Bu makalede yer alan açıklamalar, yazarının konu hakkındaki kişisel görüşünü yansıtmaktadır. Makaledeki bilgi ve açıklamalardan dolayı EY ve/veya Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.'ye sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Mevzuatın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz.