



GÜMRÜK KANUNUNA AYKIRI OLARAK TAHAKKUK ETTİRİLEN VEYA TAHSİL EDİLEN GÜMRÜK VERGİLERİNİN KALDIRILMASI VEYA GERİ VERİLMESİ

*(Repayment or Remission of Customs Duties Incurred or Collected in
Breach of Customs Law)*

Hamit YUMUK¹

ÖZ

Kanunilik ilkesine göre, vergi parlamento tarafından konulmalı ve vergilendirme parlamento tarafından çıkarılan kanuna uygun ve doğru bir şekilde gerçekleştirilmelidir. Bu nedenle, kanuna uygun olarak tahakkuk ettirilmeyen ve tahsil edilmeyen vergilerin yükümlüsüne iade edilmesi gerekmektedir. Gümrük vergilerinin geri ödenmesi veya kaldırılması, Avrupa Birliği gümrük mevzuatına uyum sağlamak için yürürlüğe konulan 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nda kurala bağlanmakta ve gümrük vergilerinin geri ödenmesine veya kaldırılmasına ilişkin genel kurallar anılan Kanunun 211'inci maddesinde düzenlenmektedir. Bu makalenin temel amacı, Türk gümrük hukukuna göre gümrük vergilerinin geri verilmesine veya kaldırılmasına ilişkin temel ilkeleri ve bu ilkelerin Avrupa Birliği'nin geri verme veya kaldırmaya ilişkin kuralları ile ne ölçüde uyumlu olduğunu belirlemektir. Bu amaçla, birinci bölümde geri ödeme veya kaldırmanın tarihsel arka planı incelenmiştir. İkinci bölüm, geri verme veya kaldırmanın temel ilkelerine ilişkin hususlara ayrılmıştır. Son bölümde ise faiz kavramı incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Avrupa Birliği, 4458 sayılı Gümrük Kanunu, Kanunilik İlkesi, Geri Verme veya Kaldırma, İdari Karar, İdari İtiraz, Faiz.

ABSTRACT

According to the principle of legality, taxes should be levied on by the parliament and taxation should be done properly and in accordance with the law issued by the parliament. Therefore, taxes that are not accrued and collected in accordance with the law must be returned to the

1 İzmir Bölge İdare Mahkemesi 3. VDD Üyesi, hamityumuk@hotmail.com, Orcid No: 0000-0001-6527-0173



taxpayer. The repayment or remission of customs duties are regulated in Customs Law No. 4458, which was enacted to comply with European Union customs regulations and the general rules on the repayment or remission of customs taxes are regulated in the article 211 of that Law. The main purpose of this article is to establish the basic principles for the repayment or remission of customs duties pursuant to Turkish customs law and to what extent these principles are in line with the European Union regulations relating to the repayment and remission of customs duties. To this end, the first part of this article examines the historical background of repayment and remission. The second part of this article analyzes the basic principle of repayment and remission. The third and concluding part of the article considers the concept of interest.

Keywords: European Union, Customs Law No. 4458, The Principle of Legality, Repayment and Remission, Decision, Appeal, Interest.

GİRİŞ

Vergilendirme ile batılı demokrasilerin ve hukuk devletinin doğması ve gelişmesi arasında bir bağ bulunduğu kabul edilmektedir². Vergilendirme, yetki kavramı ile birlikte ele alınmış; siyasi otoritenin vergilendirme yetkisinin belli şartlara bağlanması gerektiği ileri sürülmüştür³. Demokratikleşme süreci içinde vergi ödeme yükümlülüğü, geniş bir yelpaze içinde değerlendirilmiş, bir yanda vergi yükümlülüğü vatandaşlık ödevi olarak kabul edilmiş; diğer yanda ise demokrasinin bedeli olarak nitelendirilmiştir⁴. Her ne şekilde kabul edilirse edilsin, keyfi ve yersiz olarak kullanılması halinde vergilendirme, yükümlünün temel hak ve özgürlüklerine, özellikle mülkiyet hakkına⁵ müdahale niteliği taşımaktadır. Başka bir deyişle, keyfi ve yersiz olarak yapılan vergileme temel hak ve özgürlükleri kullanmayı sınırlandırmakta veya

- 2 ÖNCEL Muallâ, KUMRULU Ahmet ve ÇAĞAN Nami, **Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Son Değişiklikler İşlenmiş**, 22. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2013, s.33 vd. Batı demokrasilerinin siyasi iktidarın vergilendirme gücünün sınırlandırılması girişiminin bir sonucu olarak doğduğu hakkında bkz. ÇAĞAN Nami, "Demokratik Sosyal Hukuk Devletin Vergilendirme", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.37. S.1-4, 1980, s.131.
- 3 Demokratik sosyal hukuk devletinin ilke ve kurallarının siyasal iktidarın vergilendirme yetkisini sınırlandırdığına ilişkin açıklamalar için bkz. Çağan, s.129. Ayrıca, bkz. ERKİN GÖZDE, **Vergilendirme Yetkisi**, Adalet, Ankara 2015, s.1vd.
- 4 ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s.33;ÇAĞAN, s.130. YALTI Billur, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, Beta, 2006 İstanbul, s.1. (YALTI, "Vergi Yükümlüsünün")
- 5 Mülkiyet hakkının, kişiyi devlete karşı koruyan ve devlete müdahale etmeme yükümlülüğü yükleyen bir hak olduğuna dair açıklamalar için bkz. ÖZBUDUN Ergün, **Türk Anayasa Hukuku**, Yetkin, Gözden Geçirilmiş, 10. Baskı, 2009 Ankara, s.133.

kullanımını tümüyle olanaksız hale getirmektedir⁶. Bu bakımdan, hukuk devletinde, vergilendirme yetkisinin bir takım kurallara uygun olarak kullanılması; vergilendirmenin kanun ile belirli ilke ve kurallara göre yapılması gerekmektedir⁷.

Diğer taraftan, vergi ödeme yükümlülüğü öngören düzenlemelerin bir takım sınırlamalara uygun olarak yapılmasının tek başına yeterli olmadığı; vergilendirme süreci içinde asıl olanın yükümlünün vergi kanunlarında öngörülen tutarları ödemesi olduğu, vergilendirmeye ilişkin tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil işlemlerinin “kanunlara uygun ve doğru olarak yapılması” gerektiği kabul edilmektedir⁸. Zira, verginin kanuni düzenlemeye aykırı olarak fazla tahakkuk ettirilmesi veya tahsil edilmesi halinde bir yandan verginin kanuniliği ilkesi diğer yandan ise eşitlik ilkesinin ihlal edildiği değerlendirilmektedir⁹.

4458 sayılı Gümrük Kanunu’nda, verginin kanuniliği ilkesinin gerçekleştirilmesi için kanunen ödenmemesi gereken bir verginin ödenmesi veya kanunen tahakkuk ettirilmemesi gereken bir verginin

- 6 Vergilendirmeye karşı en duyarlı hakların, mülkiyet ve miras hakkı ile çalışma ve sözleşme özgürlüğü olduğu hakkında bkz. ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s.44; ÇAĞAN, s.140; Yaltı2006, s.1. “Vergi düzenlemeleri(nin) hemen hemen tüm hak ve özgürlükleri ilgilendirip etkileyen yasama işlemleri...” olduğu, “(d)evletin, açgözlü olanaklarının en önemli kaynağı olmak yönünden vergi(nin), bu hak ve özgürlükleri kullanma ve bunlardan yararlanmayı, tümüyle ya da bir bölümüyle olanaklı ya da olanaksız” kılacağı hakkında bkz. AY. 7.11.1989 tarih ve E: 1989/6K: 1989/42 sayılı kararı (RG. 06.04.1990-20484); “devletin vergilendirme yetkisinin sınırı, aynı zamanda kişilerin hak ve özgürlüklerinin de sınırını oluşturduğundan, bu yetkinin keyfiliğe kaçacak biçimde kullanılmasının önlenmesi(nin) hukuk devleti olmanın gerekleri arasında öncelikli bir yere sahip olduğu” hakkında bkz. AY. 17.11.2011 tarih ve E: 2010/11;K: 2011/153 sayılı kararı, (RG.14.02.2012-28204). Ayrıca, İnsan Hakları Sözleşmesi kapsamında, bir verginin mülkiyet hakkına müdahale niteliği taşıdığı kabul edilmesi için, vergi yoluyla bu hakkın kullanılmasının ortadan kaldırılması gerektiği hakkında bkz. BATIREL Ömer Faruk , “Vergi ve Mülkiyet Hakkı İhlali: Bir Anayasa Mahkemesi Başvurusu Kararı İncelemesi”, *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Yıl.14, Güz, S.28, 2015/2, s.16.
- 7 Hukuk devletinde vergilendirmenin hukuk kuralları çerçevesinde yapılacağı; vergilendirme yapılırken vergilerin kanuniliği ilkesinin, genel ve eşit vergilendirme ilkesinin ve hukuki güvenlik ve belirlilik ilkesinin dikkate alınması gerektiği hakkında bkz. ÇAĞAN, s.137 vd. Vergilendirmenin anayasal ilkeleri hakkında ayrıca bkz. KARAKOÇ Yusuf, “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C: 15, Özel S. 2013, s.1259 vd.
- 8 Vergilerin kanuniliği ilkesinin, kanunla saptanan verginin tarh ve tahsilinin kanuna uygun olarak yapılmasını içerdiği hakkında bkz. KUMRULU Ahmet , “Vergi Hukukunun bir kısım Anayasal Temelleri”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.36, S.1-4, s. 150-151; ÇAĞAN, s.138. Vergilerin kanuniliği ilkesinin vergilerin genel objektif işlemlerle konulmasını; sübjektif nitelikte ki tarh ve tahsil işlemlerinin vergi yasalarına uygun olarak yapılmasını içerdiği hakkında bkz. ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s.33, ÇAĞAN, s.40.
- 9 Özdeş ya da benzer durumda olanlardan farklı vergi alınmasının vergi kanunları önünde eşitlik, kanun önünde eşitlik ve anayasal eşitlik ilkesine aykırı olduğu hakkında bkz. KUMRULU, s.256.



tahakkuk ettirilmesi halinde, tahakkuk ettirilen tutarların kaldırılması, tahsil edilen tutarlarında geri verilmesi gerektiği kurala bağlanmıştır¹⁰. Başka bir deyişle, Gümrük Kanunu'nda, “ödenmiş olan gümrük vergilerinin tamamen veya kısmen geri” ödeneceği; “henüz ödenmemiş olan gümrük vergisinin tamamen ya da kısmen alınmamasına karar” verileceği düzenlenmiş, her hangi bir hukuki sebebe dayanmaksızın gümrük vergisi alınamayacağı, kanuna aykırı olarak tahakkuk ettirilen vergilerin kaldırılması; kanuna aykırı olarak tahsil edilen vergilerin de geri verilmesi gerektiği kabul edilmiştir¹¹. Bu bakımdan, Gümrük Kanunu'nda düzenlenen geri verme veya kaldırma kurumu ile verginin kanuniliği ilkesinin gümrük vergileri bakımından gerçekleşmesi sağlanmaktadır¹².

Gümrük Kanunu'nda verginin kanuna aykırı şekilde tahsil edilip edilmediği hususunda bir anlaşmazlık çıkması halinde, öncelikli olarak uyuşmazlığın idari aşamada çözüme kavuşturulması gerektiği hususu düzenlenmiş; anlaşmazlığın bu aşamada çözümlenmemesi halinde uyuşmazlığın yargı mercileri tarafından çözümlenmesi gerektiği kabul edilmiştir. Kanunda getirilen düzenlemeler ile “gümrük vergisi ile ilgili uygulamalardan kaynaklanan anlaşmazlıkların giderilip vergi alacağıının tahsil”¹³ edilmesi; kanunen tahakkuk ettirilmemeleri gerektiği halde tahakkuk ettirilen vergilerin kaldırılması veya kanunen tahsil edilmemeleri gerektiği halde tahsil edilen vergilerin geri verilmesi; idarenin, yükümlünün başvurusu ile bir öz denetim yapması amaçlanmıştır¹⁴. Bu bakımdan,

- 10 Vergilerin kanuna uygun ve doğru olarak alınmaması halinde, söz konusu aykırılığın giderilmesi için vergi hukuku ilişkisinin her iki tarafının bir takım haklara sahip olduğu ve bir takım yükümlülüklerle katlanması gerektiği hakkında bkz. Kumrulu, s.152. “(E) şya gümrükten çekildikten sonra yanlışlıkla alındığı veya fuzulen tahsil olunduğu açıkça anlaşıl原因 vergilerin, yükümlülerinin talebi üzerine veya re'sen geri verilmesi(nin)...hukuk devleti olmanın” gereği olduğu hakkında bkz. D.7.D. 8.11.2018 tarih ve E:2015/4271;K:2018/4843 sayılı kararın (Özel Arşiv).
- 11 Gümrük Kanunu'nda düzenlenen geri vermenin genel vergi hukukunda yer alan iade kurumuna; kaldırmanın ise terkin ya da alacaktan vazgeçmeye benzer kurumlar olduğuna dair açıklamalar için bkz. GÖK Özgecan, **Gümrük Vergisinden Kaynaklanan Uyuşmazlıklar**, Yetkin, Ankara 2019, s.187. Geri vermenin mülga 1615 sayılı Kanunda karşılığının reddiyat olduğuna dair bkz. NURAL Ali, **4458 Sayılı Gümrük Kanunu -Açıklamalı**, Yeni Gümrük ve Ticaret Müfettişleri Derneği İktisadi İşletmesi Yayın No: 2 (33), Ankara Şubat 2015, s.617.
- 12 ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s.173.
- 13 DEMİRBAŞ AKSÜT, Burcu ve GÖK Özgecan, “Gümrük Vergisinden Kaynaklanan Anlaşmazlıkların Uzlaşma Yolu İle Çözümü”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 18, S. 2, 2016, İzmir, 2017, s.77.
- 14 ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s.44. Vergi işlemlerinde idarece yapılan öz denetimin hukuk devleti ilkesinin gereği olduğu hakkında bkz. KUMRULU, s.154. YILDIRIM Ramazan, **İdari Başvurular**, Genişletilmiş ve Güncellenmiş 2. Baskı, Mimoza, Konya, 2006, s.141; YUMUK Hamit, “Gümrük Hukukunda Zorunlu İdari İtiraz”, **Yedinci Genç Vergi Hukukçular Sempozyumu -Bildiri Kitabı-**, Yetkin, Ankara 2017, s.179. Fazla tahakkuk ettirilen vergilerin

gümrük vergilerinin, gümrük idaresince veya yükümlünün başvurusu üzerine kaldırılması idari denetimin tipik bir örneğini oluşturmaktadır¹⁵. Bu denetimin kendinden beklenen faydayı sağlaması öncelikle, kanunun kendi içinde ve kanunilik ilkesi çerçevesinde yorumlanmasına ve anlamlandırılmasına bağlı bulunmaktadır.

Gümrük vergisinden kaynaklanan anlaşmazlıkların çözüm yolu olarak kullanılan geri verme veya kaldırma başvurusunun zorunlu bir başvuru olduğu kabul edilmektedir¹⁶. Bu yol tüketilmeden anlaşmazlığın bir sonraki aşamaya taşınmasına olanak bulunmamaktadır. Bu bakımdan, kanunen tahakkuk ettirilmemesi gerektiği halde tahakkuk ettirilen bir verginin tahakkuk ettirildiğini veya kanunen tahsil edilmemesi gereken bir verginin tahsil edildiğini düşünen gümrük yükümlüsünün ilk önce idareye başvurması; idarenin başvurusunu usulden¹⁷ veya esastan reddetmesi veya reddetmiş sayılması halinde itiraz yoluna başvurarak işlemin hiyerarşik makam tarafından denetlenmesini sağlaması ve bu makam tarafından da başvurusunun reddedilmesi halinde idari dava açması gerekmektedir.

Bir uyum Kanunu niteliği taşıyan 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nda, gümrük vergilerinin geri verilmesinde veya kaldırılmasında Avrupa Birliği düzenlemelerine paralel hükümler getirilmiştir. Gümrük Kanunu'nda, Birlik müktesebatına uygun olarak, 210'uncu maddesinde geri verme ve kaldırma ibaresinden ne anlaşılması gerektiği tanımlanmış; 211'inci maddesinde genel geri verme veya kaldırma sebepleri düzenlenmiş; 212 ilâ 214'üncü maddelerinde özel geri verme sebepleri sayılmış; 216'ncı maddesinde geri verme halinde faiz yürütülmesine ilişkin koşullar belirlenmiş; 217'nci maddesinde ise hatalı olarak geri verilen ve kaldırılan vergilerin tahsiline ilişkin kurallara yer verilmiştir. Geri verme veya

gümrük idaresince gümrük yükümlüsüne ödenmesinin, gümrük idaresinin bir görevi olduğuna dair bkz. GÖK, s.186.

15 ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s.174.

16 "(F)azladan ödendiği iddia edilen vergilerin geri verilmesi istemiyle yapılan başvuru üzerine ilgili gümrük müdürlüğüne tesis edilen işlemin, ilgililer üzerinde hukuki sonuç doğuran idari karar olduğu, bu kararların ise idari davaya konu edilebilmeleri için öncelikle zorunlu olan idari itiraz yolunun tüketilmesi" gerektiği hakkında bkz. D.7.D. 05.03.2019 tarih ve E:2016/6342;K:2019/980 sayılı kararı (Özel Arşiv). Aynı yönde, D.7.D. 4.6.2009 tarih ve E: 2007/4427;K: 2009/2752 sayılı kararı(Özel Arşiv).

17 "(D)avacı tarafından Gümrük Müdürlüğüne yapılan ilk başvuru üzerine alınan idari karara vaki itirazın süre yönünden reddine dair işlemin iptali istemiyle dava açılması gerekirken, bu yola başvurulmayarak, daha sonra aynı taleple yapılan başvurular üzerine alınan idari kararın idari itiraz hakkı, itiraz üzerine tesis edilen itirazın usulden reddine dair işlemin ise dava açma hakkı vermesi mümkün olmadığı" hakkında bkz. D.7.D. 8.5.2017 tarih ve E:2014/997;K:2017/4129 sayılı kararı(Özel Arşiv).



kaldırmaya ilişkin kuralların bir kısmı ise Gümrük Yönetmeliği'nin¹⁸ 499 ilâ 511'inci maddeleri; 2009/15481 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın¹⁹ 117 ilâ 120'nci maddeleri arasında düzenlenmiştir.

Çalışmada, gümrük vergilerinin geri verilmesine veya kaldırmasına ilişkin temel hususların, Danıştay içtihatları, Avrupa Birliği Gümrük Hukuku ve ABAD'ın (Avrupa Birliği Adalet Divanı'nın)²⁰ kararları esas alınarak ortaya konulması amaçlanmaktadır. Bu amaca uygun olarak, tüm geri verme veya kaldırma sebeplerinin incelenmesi yerine genel geri verme veya kaldırma sebeplerine ilişkin hususların tespit edilmesi ve bu hususta temel noktaların ortaya konulması hedeflenmiştir. Zira, uygulamada uyuşmazlıkların büyük çoğunluğu anılan maddenin uygulamasından kaynaklamakta; geri verme veya kaldırmayı genel olarak düzenleyen 211'inci maddenin uygulama alanının ve kapsamının belirlenmesi bir takım duraksamalara neden olmaktadır. Bu bakımdan çalışmada sadece 211'nci maddenin uygulama alanı belirlenmeye çalışılmış ayrı bir çalışmanın konusu oluşturacak genişlikte olan idari usul incelenmemiştir²¹.

I. GERİ VERME VEYA KALDIRMAYA İLİŞKİN HÜKÜMLERİN GÜMRÜK KANUNLARINDA DÜZENLENME SÜRECİ

Ülkemizde, gümrük hukuku alanında düzenlemeler Tanzimat Döneminde başlamış, II. Meşrutiyet ile birlikte modern gümrük hukukunun esasını oluşturan düzenlemeler yapılmıştır²². Cumhuriyetin ilan edilmesinden sonra İmparatorluk devrinde çıkarılan 11 Nisan 1334 sayılı Gümrük Kanunu uzunca bir süre yürürlükte kalmıştır. Bu kanunda çeşitli kanunlar ile değişiklik yapılmasına rağmen kanunun uygulanmasına 5383 sayılı Gümrük Kanunu'nun²³ yürürlüğe girmesine kadar devam edilmiştir²⁴.

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

19 4458 Sayılı Gümrük Kanununun Bazı Maddelerinin Uygulanması Hakkında Dair 2009/15481 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (RG.7.10.2009 ve 27369). NURAL, s.618.

20 Court of Justice of the European Union (CJEU).

21 Gümrük vergilerinin geri verilmesi ve kaldırılmasına ilişkin idari usule ilişkin açıklamalar için bkz. YUMUK, s.173 vd.

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

23 2.5.1949 tarih ve 5383 sayılı Gümrük Kanunu (RG:11.5.1949-7204) (<http://www.resmigazete.gov.tr>) (ET. 20.4.2020).

24 CİMİLLİ Ekrem, "Gümrüklerde Muafiyet Uygulaması ve Tarihi Gelişimi", **Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Dergisi**, C. 10, Ş. 1, s.256 (E.T. 22.4.2020, <http://dergipark.org.tr>).

Fransız Gümrük Kanunu esas alınarak hazırlanan 5383 sayılı Gümrük Kanunu'nda vergilendirmeye ilişkin temel kurallar düzenlenmiş ayrıca Kanunda geri verme veya kaldırmaya ilişkin esaslar belirlenmiştir²⁵.

5383 sayılı Gümrük Kanunu'nun geri verme başlıklı 26'ncı maddesinin 1'inci fıkrasında; *"kanuna göre vergiden muaf olduğu halde yanlışlıkla alındığı anlaşılan vergilerin mükellefe re'sen geri"* verileceği düzenlenmiş; maddenin 2'nci fıkrasında; sözleşme hükümlerine aykırı olan eşyanın geri verilmesi halinde vergilerin geri verilmesine ilişkin esaslar belirlenmiştir. Kanun'un 85'inci maddesinde, *"gümrükçe yapılan denetleme ve teftiş neticesinde hesap hatası, yanlış tarife tatbiki, inik tarife, ahdi indirim hükümlerinin uygulanmasında yapılan yanlışlık sebebiyle fazla alındığı anlaşılan vergi tahsil tarihinden itibaren üç ay içinde idarece mükellefe"* geri verileceği kurala bağlanmıştır. Anılan düzenlemelerde, vergilerin geri verilmesi için yanlışlık yapılması; ortada bir hatanın bulunması ve işlemin bir şekilde sakat olması yeterli görülmüştür. Düzenleme uyarınca yapılan yanlışlık, hesap hatası niteliğinde olabileceği gibi eşyanın gümrük tarife ve istatistik pozisyonunun belirlenmesine ilişkin de olabilir. Ancak, daha sonra, 5383 sayılı Kanun'un 85'inci maddesi 26.2.1954 gün ve 6290 sayılı Kanun'un²⁶ 13'üncü maddesi ile değiştirilmiş ve *"kanuna göre fazla alındığı anlaşılan vergiler(in), ödeme mükellefiyetinin başladığı tarihten itibaren 3 sene içinde geri"* verileceği kurala bağlanmıştır. Söz konusu düzenlemede de yanlışlık, hata, açık hata ibareleri kullanılmadığından, bunlara ilişkin bir belirleme de yapılmadığından uygulamada hangi hallerde vergilerin kanuna göre fazla tahsil edilmiş olabileceği hususunda yaşanan duraksama nedeniyle Danıştay Dava Dairelerinin kararları ile Dava Daireleri Kurulunun kararları arasında içtihat aykırılığı oluşmuş ve bu aykırılık içtihadı birleştirme kararı ile giderilmiştir²⁷.

25 SİDAL Hulusi, **Gümrük Politikası Mevzuatı ve Tatbikatı Cilt: 1**, İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayını No. 39 – 196, Berksoy Matbaası, İstanbul 1966, s.37.

26 26.2.1954 tarih ve 6290 sayılı Gümrük Kanununun Bazı Maddelerinin Değiştirilmesine ve 1499 Sayılı Gümrük Tarifesi Kanunu ile Ek ve Tadillerinin Kaldırılmasına Dair Kanun (RG:6.3.1954-8651) (<http://www.resmigazete.gov.tr>) (ET. 20.4.2020).

27 Türk hukuk sisteminde hukuk güvenliğinin, eşitliğin ve öngörülebilirliğin sağlanması için Danıştay veya Yargıtay dava dairelerinin veya dava daireleri kurullarının kendi kararları veya ayrı ayrı verdikleri kararları arasında oluşan içtihat aykırılığının giderilmesi için içtihatların birleştirilmesi usulü kabul edildiği hakkında bkz. KAYHAN Fahrettin, "Özel Hukuk Uygulamasında Yargı İchtihatlarının ve İchtihadı Birleştirme Kararlarının Normatif Gücü", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, C.11, S.2, 1999, s.347. Ayrıca, bkz. YÜCE Mehmet, MERCİMEK Fulya, "Türk Vergi Hukukunda İchtihatların Bağlayıcılığı ve Hukuk Kaynağı Olarak Değeri", **Bahçeşehir Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.9, S.119-120, 2014, s. 44 vd. İchtihadı birleştirme kararlarının asli kaynak oluşuna, bağlayıcı nitelik taşıdığına ilişkin açıklamalar için bkz. ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s.15.



Anılan dönemde Danıştay Dördüncü Dairesi bir verginin kanuna göre fazla alındığının anlaşılması halinde vergilerin geri verilmesi gerektiğini; kanunda yapılan hatanın açık olması şartının aranmadığını kabul etmiş ve kanunu bu şekilde yorumlamıştır. Danıştay 7. Dairesi ise, madde uyarınca açıkça fazla alındığı anlaşılan vergilerin geri verilmesi gerektiğinin kurala bağlandığını kabul etmiştir. Vergi Dava Daireleri ise düzenlemede kanuna göre fazla alınan vergilerin geri verileceği yazılı ise de bu hükmün uygulanacağı hallerin, kanunun uygulanmasında taraflar arasında uyumsuzluk bulunmayan hususlara özgü olduğu, zira ortada bir uyumsuzluk bulunması halinde bunun kanun tarafından gösterilen merciler tarafından çözümleneceği kabul etmiştir. Yine Vergi Dava Daireleri, ortada herhangi bir uyumsuzluğun bulunmadığı; işlemde maddi hata bulunduğu veya işlemin kanunun açık bir hükmüne aykırılık taşıdığı durumlarda, yani işlemdeki hatanın itiraz merciinin tetkikine arz edilmeden açık olarak çıkarılmasının mümkün olan hallerde vergilerin geri istenebileceği, bu durumun da maddede geçen “kanuna göre” ibaresinden çıkarılabileceğini benimsemiştir. İçtihatları Birleştirme Kurulunca anılan içtihatlar değerlendirilmiş ve içtihatlar arasındaki aykırılık; “(G)ümrük vergisi tahakkuklarından ötürü çıkacak anlaşmazlıkların 5383 sayılı Gümrük Kanununun 76, 78 ve 83 üncü maddelerine göre halledileceği tabii bulunduğu ve mal gümrükten çekildikten sonra yanlışlıkla alındığı veya fuzulen tahsil olunduğu açıkça anlaşılan vergilerin, değişik 85 inci maddeye göre, ödeme mükellefiyetinin başladığı tarihten itibaren üç yıl içinde geri verilmesi gerektiği cihetle içtihadın bu esaslar dairesinde” birleştirilmesine karar verilmiştir²⁸. İçtihadın temelinde, gümrük vergisi tahakkuklarına karşı ortaya çıkan uyumsuzlukların itiraz üzerine yerine göre itiraz mercilerince veya Danıştay tarafından çözümleneceği düşüncesi yatmaktadır. Bunun için yükümlü tarafından itiraz edilmesi ve uyumsuzluk yaratılması gerekmektedir. İçtihat uyarınca ancak, tahsil olunan gümrük vergilerinin geri verilebilmesi, yanlışlıkla veya yersiz tahsil olunduklarının açıkça anlaşılması koşuluyla olanaklıdır.

5383 sayılı Gümrük Kanunu’nu yürürlükten kaldırılan 1615 sayılı Gümrük Kanunu’nun²⁹ 87’nci maddesinde ise, “kanuna göre fazla alındığı anlaşılan gümrük vergisinin eşyanın fiili ithal tarihinden itibaren bir yıl içerisinde geri” verileceği; “mükelleflerin ancak maddi hesap hatası sebebiyle

28 DİBK’nun 2.7.1966 tarih ve E:1965/13;K:1966/6 sayılı kararı (RG:28.7.1965 12360) (<http://www.resmigazete.gov.tr>) (ET. 20.4.2020).

29 19.7.1972 tarih ve 1615 sayılı Gümrük Kanunu (R.G: 1.8.1972 – 14263) (<http://www.resmigazete.gov.tr>) (ET. 20.4.2020).

fazla alınmış verginin geri verilmesini aynı süre içinde” isteyebilecekleri kurala bağlanmıştır. Kanunun yürürlükte olduğu dönemde, Danıştay 7’nci Dairesi, anılan maddeyi 5383 sayılı Kanun esas alınarak çıkarılan içtihadı birleştirme kararı ışığında okumuş ve bu dönemde de; eşya gümrükten çekildikten sonra yanlışlıkla alındığı veya yersiz tahsil edildiği açıkça anlaşılan vergilerin 87’nci maddeye göre geri istenmesinin mümkün olduğunu kabul etmiştir³⁰.

1615 sayılı Kanunu yürürlükten kaldıran 4458 sayılı Kanunun 211’inci maddesinde yer alan düzenlemede ise, *kanunen ödenmemeleri gerektiği halde ödenmiş olduğu belirlenen gümrük vergileri(nin) geri verileceği, kanunen tahakkuk ettirilmemeleri gerektiği halde tahakkuk ettirilen gümrük vergileri(nin) kaldırılacağı kurala bağlanmıştır (GK m.211). Hükümlerin benzer olduğundan hareketle, Danıştay, 211’inci maddenin uygulanmasında da vergilerin geri verilmesi veya kaldırılması için hatanın açık olması gerektiğini değerlendirmektedir. Danıştay, herhangi bir inceleme, araştırma ve yoruma gerek olmaksızın vergilerinin kanunen ödenmelerinin veya tahakkuk ettirilmelerinin anlaşılması halinde hatanın açık olduğunu kabul etmektedir³¹.*

Danıştay tarafından getirilen yaklaşımın temelinde içtihadı birleştirme kararına normatif etki tanınması yatmaktadır³². Gerçekten, 2575 sayılı

30 Uyuşmazlığın, fatura kıymeti dışındaki tutarın, idarenin zorlaması sonucu beyana dâhil edildiği ileri sürülerek fatura tutarı ile beyan arasındaki kıymet farkına isabet eden gümrük vergi ve resimlerinin iadesi istemine ilişkin olduğu, olayda ise, yanlışlıkla alınan veya fuzulen tahsil edilen bir verginin söz konusuna olmadığı, bu yoldaki başvurunun, Gümrük Kanunu’nun yukarıda açıklanan 87’nci maddesi kapsamında incelenmesinin hukuken mümkün olmadığı hakkında bkz. D. 7. D. 24.6.1997 tarih ve E: 1997/715;K: 1997/2652 sayılı kararı (Özel Arşiv). “Eşya gümrükten çekildikten sonra ancak yanlışlıkla veya fuzulen alındığı açıkça anlaşılan verginin geri alınması gerektiği” hakkında bkz. D. 7. D. 13.5.1999 gün ve E:1998/1325; K:1999/2025 sayılı kararı için bkz. AYDIN Selman, TOPUZ Nurdane, BEYRİBEY Kurtuluş, **Gereççeli, Notlu, İçtihatlı, 4458 Sayılı Gümrük Kanunu ve İlgili Mevzuat**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2000, s. 451 vd.

31 “4458 sayılı Gümrük Kanununun 211’inci maddesinde, kanunen ödenmemeleri gerektiği halde ödenmiş olduğu belirlenen gümrük vergilerinin geri verileceği, kanunen tahakkuk ettirilmemeleri gerektiği halde tahakkuk ettirilen gümrük vergilerinin kaldırılacağı hükmüne yer verilmiştir. Öte yandan; yürürlükten kaldırılan 1615 sayılı Gümrük Kanununun 87’nci maddesi ile ilgili olarak, Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun 2.7.1966 tarih ve E:1965/13; K:1966/6 sayılı kararında, aykırı içtihatlar, tahsil olunan gümrük vergilerinin anılan madde uyarınca geri verilebilmesinin, yanlışlıkla veya fuzulen tahsil olunduğlarının açıkça anlaşılması koşuluyla olanaklı bulunduğu yolunda birleştirilmiştir. Bu bakımdan; 4458 sayılı Kanunun benzer hükümler taşıyan 211’inci maddesinin uygulanmasında da, iadesi istenen gümrük vergilerinin kanunen ödenmelerinin veya tahakkuk ettirilmelerinin gerekmediğinin, açıkça; yani, herhangi bir inceleme, araştırma ve yoruma gerek olmaksızın anlaşılabilir olması koşulu aranması gerekmektedir.” D.7.D. 26.4.2018 tarih ve E:2015/2843;2018/2718 sayılı kararı (Özel Arşiv); D.7.D. 14.4.2009 tarih ve E: 2007/4358;K: 2009/1956 sayılı kararı(Özel Arşiv).

32 İçtihadı birleştirme kararının hukuki niteliği üzerinde iki temel görüş ileri sürüldüğü

Danıştay Kanunu'nun 40'inci maddesi uyarınca içtihatların birleştirilmesi veya değiştirilmesi hakkındaki kararlara “*Danıştay daire ve kurulları ile idari mahkemeler ve idare uymak zorundadır*” (DK. m.40). Ancak, gerek 5383 sayılı Gümrük Kanunu'nda gerek 1615 sayılı Gümrük Kanunu'nda ve gerekse 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nda, geri verme veya kaldırma isteminin kabul edilmesi için *açık hata* bulunması gerektiği yolunda bir düzenleme bulunmamaktadır. Dolayısıyla kanunda yer almayan bir unsurun içtihadı birleştirme yoluyla kabul edilmesi vergilerin kanuniliği ilkesine aykırılık oluşturmaktadır. Ayrıca, içtihadı birleştirme kararı ile temelde, adalet, hukuki güvenlik ve mali güç ilkeleri ile idarenin uymakla zorunlu olduğu genel objektif kuralların içeriğinin doldurulması; maddi vergi hukuku dışında kalan vergilendirme usulüne ilişkin hususlarda ilke kararlarının ortaya konulması mümkündür³³. İctihadı birleştirme kararları ile kanunda yer almayan bir unsurun vergilerin kanuniliği ilkesine aykırı olarak kanuna eklenmesine olanak bulunmamaktadır.

Hukukumuzda içtihadı birleştirme kararlarına normatif etki tanınmaktadır³⁴. Ancak, bu etki sınırlı nitelik taşımaktadır. Öncelikle, içtihadı birleştirme kararı sadece içtihadın birleştirildiği yargı kolunu bağlamaktadır. Bu bakımdan, Danıştay tarafından verilen içtihadı birleştirme kararları sadece “*Danıştay daire ve kurulları ile idari mahkemeler ve idare(yi)*” DK. m.40)³⁵; Yargıtay tarafından verilen içtihadı birleştirme kararları ise “*benzer hukuki konularda Yargıtay Genel Kurullarını, dairelerini*

bunlardan ilkinin içtihadı birleştirme kararını maddi anlamda yasama işlemi olarak nitelendirdiği; diğerinin ise içtihadı birleştirme kararını ilke kararı olarak değerlendirdiği hakkında açıklamalar için bkz. KÜRŞAK Çoşkun M, “İctihatların Birleştirilmesi”, **Ankara Barosu Dergisi**, Ankara 2001, S. 1, s.117 vd. Anayasa Mahkemesi, birleştirme kararının, “*belli bir olay için yeni bir hukuk kuralı koymak ereği ile değil, ancak ve ancak belli bir olaya uygulanacak yasanın veya nesnel nitelikte, olan tüzük ve yönetmelik kuralları gibi öbür hukuk kurallarından hangisinin, hangi anlamda uygulanacağı saptamak*” için verildiği, “*ictihadı birleştirme kararı(nun) yasa koyucu veya yetkisi içinde idare tarafından ortaya konulmuş bulunan nesnel hukuk kurallarının uygulanma biçimini gösteren ve bu bakımdan yemlik doğurucu nitelikte bulunmayan, ancak hukukî bir durumu açıklayan nitelikte bir hukuk işlemi*” olduğunu kabul etmektedir. AYM.12.6.1969 tarih ve E.1968/38;K:1969/34 (RG. 29.1.1970 -13412).

33 İctihadı birleştirme kararlarında, objektif olarak hareket edildiği, söz konusu kararlarda bir uyumsuzluğun çözümlenmesi yerine temel bir ilkenin ortaya konulmaya çalışıldığı hakkında bkz. ONAR Sıddık Sami, **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, C. I, 3. Baskı, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1966, s. 409. İctihatları birleştirme kararlarında, somuttan soyuta ve öznelde nesnel geçilerek benzer veya yakın bütün olay ve durumlarda genel ve nesnel kurallar ve ilkeler oluşturduğu hakkında bkz. DURAN Lütfi, “Danıştay'ın İctihatları Birleştirme Uygulaması”, **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, Ankara 1972, C. 27, S. 3, s. 419 vd. Ayrıca, YÜCE/MERCİMEK, s.45; KAYHAN, s.358.

34 İctihadı birleştirme kararlarının vergi hukukunun asli kaynağı olduğu ve bu kararlar ile vergi hukukundaki boşlukların doldurulduğu, yeni hukuk kurallarının ortaya çıktığı hakkında bkz. YÜCE/MERCİMEK, s.47.

35 06.01.1982 tarih ve 2575 sayılı Danıştay Kanunu (RG. 20.1.1982 – 17580).

*ve adliye mahkemelerini*³⁶ bağlamaktadır (YK m. 45)³⁷. Yine, içtihadı birleştirme kararlarının aynı hususta verilecek ikinci bir içtihat ile değiştirilmesi mümkündür³⁸. Ayrıca, içtihadı birleştirme kararları ancak verildiği tarihten sonra bağlayıcı nitelik kazanmaktadır³⁹. Son olarak, içtihadı birleştirme kararlarının aynı konuda yasal düzenleme yapıncaya kadar normatif etkisinin olduğu kabul edilmektedir. Yasa koyucu tarafından içtihadı bağlanan bir hususta düzenleme yapılması halinde içtihat ile getirilen ilke kararının hukuki bağlayıcılığı ortadan kalkmaktadır⁴⁰. İchtihada bağlanan bir hususta kanun koyucunun, içtihat ile getirilen normatif ilke doğrultusunda bir düzenleme yapması veya bu ilkenin aksine bir kural ihdas etmesi mümkündür. Bu halde, içtihadı birleştirme kararı ile oluşturulan ilkenin bağlayıcılığı son bulmaktadır. Yine, bir Kanunun tüm hükümlerinin kaldırılması ve aynı hususta yeni düzenleme yapılması halinde içtihadı birleştirme kararı ile getirilen normatif ilkenin hukuki bir değeri bulunmamaktadır. Bu halde, kaldırılan düzeleme ile yerine gerilen düzenlemenin benzer olduğundan söz edilerek içtihatı uymanın zorunlu olduğundan söz edilemez. Gümrük vergilerinin geri verilmesi veya kaldırılmasına ilişkin olarak 5383 sayılı kanunda yer alan düzenleme yürürlükten kaldırılmış; önce Avrupa Topluluğu, daha sonra ise Avrupa Birliği hukukuna uyum sağlanması için Gümrük Kanunu değiştirilmiş ve getirilen düzenlemelerde, geri verme veya kaldırma talebinin kabul edilmesi için “açık hata” bulunması gerektiği yolunda bir kurala yer verilmemiştir. Bu bakımdan, daha sonra getirilen düzenlemeler ile içtihadı birleştirme kararına sebep olan kanun metni ortadan kaldırıldığından ve geri verme veya kaldırma talebinin kabulü için bir şart getirilmediğinden 5383 sayılı Kanun esas alınarak birleştirilen içtihadın normatif bir değeri bulunmamaktadır.

Diğer taraftan, Gümrük Kanunu’nda yer alan düzenlemeler Avrupa Birliği Gümrük Kodu’nda yer alan düzenlemelere paralel hükümler

36 4.2.1983 tarih ve 2797 sayılı Yargıtay Kanunu(RG. 8.2.1983-17953).

37 KÜRŞAK, s.118.

38 İchtihatları birleştirme kararlarının genellikle içtihat uyuşmazlıkları durumlarında verildiği, içtihatların değiştirilmesi veya kaldırılması biçimindeki uygulamanın hemen hemen hiç görülmediği, bu durumun, Mecellenin 16’ncı maddesinde düzenlenen içtihatların içtihatla kaldırılamayacağı kuralının uygulanmasının devam ettiği izlenimini yarattığı hakkında bkz. İNAN Atilla, “Genel Olarak İchtihatları Birleştirme Kurumu ve Sayıştay’da İchtihatları Birleştirme”, *Yargıtay Dergisi*, C. 10, S. 1-2, Ankara 1984, s. 63.

39 İchtihadı Birleştirme Kararı ile bir yargı kararının değiştirilmesinin veya ortadan kaldırılmasının, ilgililer lehine yeni bir hukuki durum yaratılmasının; geçmişte etkili olarak bir hakkın sağlanmasının mümkün olmadığı hakkında bkz. DİBK’nun 27.2.1992 tarih ve E:1991/1, K:1992/2 sayılı kararı (Özel Arşiv). Ayrıca, İNAN, s.64.

40 YÜCE/MERCİMEK, s.48.



içermektedir⁴¹. Avrupa Birliği'nde, çeşitli gümrük düzenlemelerinde dağınık bir şekilde bulunan gümrük kuralları, 2913/92 sayılı Konsey Tüzüğü (Community Customs Code, Topluluk Gümrük Kodu, CCC) ile yeniden düzenlenmiştir⁴². 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun hazırlanmasında esas alınan 2913/92 sayılı Konsey Tüzüğü'nün 235 ilâ 240'ıncı maddeleri arasında geri verme veya kaldırma sebepleri kurala bağlanmıştır. Düzenlemenin, 235'inci maddesinde, geri verme veya kaldırma kavramları tamamlanmış; 236'ncı maddesinde, genel geri verme veya kaldırma sebepleri; 237'nci maddesinde, iptal edilen bir beyannameye dayanılarak ödenen gümrük vergilerin geri verilmesi veya kaldırılması; 238'inci maddesinde, sözleşme hükümlerine aykırı olduğu veya kusurlu olduğu gerekçesiyle Topluluk gümrük bölgesinin dışına çıkarılan eşya nedeniyle ödenen/ tahakkuk ettirilen gümrük vergilerinin geri verilmesi/kaldırılması; 239'uncu maddesinde ise özel koşullar halinde geri verme veya kaldırma sebepleri düzenlenmiştir. 2913/92 sayılı Konsey Tüzüğü ile yürürlüğe konulan "Topluluk Gümrük Kodu", 450/2008 sayılı Konsey Tüzüğü ile kaldırılmış ve "Modernize Gümrük Kodu" (Modernized Customs Code, MCC) olarak bilinen gümrük kodunun uygulanmasına geçilmek istenmiştir. Ancak, bilişim sisteminin henüz hazırlanmaması ve alt idari düzenlemelerin hazırlanmaması nedeniyle söz konusu kod Avrupa Parlamentosu'nun 9 Ekim 2013'te 952/2013 sayılı Tüzüğü kaldırılarak Avrupa Birliği Gümrük Kodu (Union Customs Code, UCC) yürürlüğe girmiştir⁴³.

Önceki gümrük kodlarında olduğu gibi 952/2013 sayılı Avrupa Birliği Gümrük Kodunda da geri verme ve kaldırma sebepleri düzenlenmiştir. Düzenlemenin 116'ncı maddesinde; fazla (aşırı) miktarda alınan ihracat ve ithalat vergilerinin; kusurlu ve sözleşme hükümlerine aykırı eşyaya ilişkin ithalat vergilerinin; yetkili gümrük idaresinin hatası sonucu alınan ithalat vergilerinin; beyannamenin iptal edilmesi halinde gümrük

41 Türkiye'nin hem 1/95 sayılı Avrupa Topluluğu Ortaklık Konseyi Kararı'nın 28'inci maddesi hem de Avrupa Birliği üyeliğine yönelik mevzuatın uyumlaştırılması çerçevesinde, gümrük mevzuatını Topluluk gümrük mevzuatı ile uyumlaştırma yükümlülüğünün bulunduğu dair bkz. GÖK, s.28.

42 Hükümleri 2913/92 sayılı Konsey Tüzüğüne aktarılan 1430/79 sayılı Konsey Tüzüğüyle ithalat ve ihracat vergilerinin geri ödenmesi için ulusal mevzuat kapsamındaki ilgili kuralların yerine geçecek şekilde tasarlanan bir Topluluk sistemi kurulmasının amaçlandığı hakkında bkz. LYONS Timothy, *EC Customs Law*, Oxford 2001, s.410. 2913/92 sayılı Gümrük Kodu ile daha önce dağınık bir şekilde bulunan bir çok düzenlemenin bir araya getirildiği hakkında bkz. Judgment of the Court (Sixth Chamber) of 11 November 1999, C-48/98 - Söhl & Söhlke, ECLI:EU:C:1999:548, para. 53.

43 GÖK, dp.3, s.28.

vergilerinin kaldırılacağı veya geri verileceği belirtilmiş; madde de ayrıca, eşitliğin gerektirmesi halinde, özel koşullar altında bir kısım vergilerin geri verileceği kaldırılacağı kurala bağlanmıştır. Yeni norm yürürlüğe girmekle birlikte, konsey tüzüklerinin maddi metinlerinde bir değişiklik olmadığı müddetçe ABAD'ın, geri verme veya kaldırmaya ilişkin içtihadını uygulanmaya devam edileceği düşünülmektedir. Zira, ABAD, yasal metinlerde herhangi bir değişiklik olmaması halinde sonra yürürlüğe giren düzenleme döneminde de içtihadının uygulanacağı kabul etmektedir.⁴⁴

4458 sayılı Gümrük Kanunu ile karşılaştırıldığında, Avrupa Birliği Gümrük Kodu'nda, gümrük idaresinin hatası halinde gümrük vergilerinin geri verileceği ve kaldırılacağı açıkça kurala bağlanmış; 952/2013 sayılı Avrupa Birliği Gümrük Kodu'nun 119'uncu maddesinde, gümrük idaresinin bir hatası nedeniyle gümrük vergisinin tahakkuk ettirilmesi; borçlunun hatayı tespit etmesinin mümkün olmaması ve borçlunun dürüstlük kuralına uygun davranması halinde gümrük vergilerinin kaldırılacağı veya geri verileceği düzenlenmiştir⁴⁵. Ayrıca, 4458 sayılı Kanundan farklı olarak 952/2013 sayılı Avrupa Birliği Gümrük Kodu'nun 120'nci maddesinde, Gümrük Kodu'nun 116(1), 117, 118 ve 119' uncu maddelerinde yazılı geri verme ve kaldırma sebeplerinin uygulanmasının mümkün olmadığı hallerde, gümrük borcunun özel şartlar altında doğmuş olması, yani aynı sektörde faaliyet gösteren diğer kişilerle karşılaştırıldığında söz konusu özel durumun olmaması halinde yükümlünün bu borca maruz kalmayacağını anlaşılmaması ve yükümlüye atfedilebilecek aldatici hareket veya açık ihmalin olmaması halinde gümrük vergilerin geri verilebileceği kaldırılacağı düzenlenmiştir (952/2013, m. 120).

2913/92 sayılı *Topluluk Gümrük Kodu'nun (CCC) yürürlükte olduğu* dönemde, Kodun, 236'nci maddesi ile 220'nci maddesinin 2'nci fıkrasını birlikte okuyan Avrupa Birliği Adalet Divanı, gümrük idaresinin bir hatası nedeniyle gümrük vergisinin fazla tahakkuk veya tahsil edilmesi;

44 2913/92 sayılı Gümrük Kodu ile daha önce dağınık bir şekilde bulunan bir çok düzenlemenin bir araya getirildiği; geri verme veya kaldırmaya ilişkin kuralların daha önce var olan kuralların yeniden düzenlenmesi niteliğini taşıdığı, bu yüzden, daha önceki düzenleme zamanında oluşan içtihadın sonra çıkan düzenleme zamanında uygulanacağı hakkında bkz. Söhl & Söhlke, para.53. Aynı yönde; Judgment of the General Court (Fifth Chamber) of 15 December 2016, T-466/14 - Spain v Commission, ECLI:EU:T:2016:742, para, 121.

45 952/2013., m.119.Oysa 2913/92 sayılı Gümrük Kodunun gümrük idaresinin hatası nedeniyle vergilerin geri verilmesi için ayrıca yükümlünün mevzuatın gerektirdiği tüm yükümlülükleri yerine getirmesi gerektiği kabul edilmişti.(2913/92, m.236).



iyi niyetle hareket eden borçlunun bu hatayı tespit etmesinin mümkün olmaması; borçlunun yürürlükteki gümrük mevzuatına ilişkin yasal yükümlülüklerin yerine getirilmesi halinde gümrük vergilerinin geri verileceğini veya kaldırılacağını kabul etmiştir⁴⁶.

Bu bakımdan, bir sonraki bölümde, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 211'nci maddesinde 2913/92 sayılı *Topluluk Gümrük Kodu'nun* (CCC) 236'ncı maddesine paralel hükümler getirildiği göz önünde bulundurularak, gümrük vergilerinin geri verilmesi veya kaldırılması incelemektedir.

II. GÜMRÜK VERGİLERİNİN GERİ VERİLMESİ VEYA KALDIRILMASI

Hukuka aykırı olarak tahsil edilen gümrük vergilerinin geri verilmesi gerektiği, 4458 Gümrük Kanunu'nun dayanağını oluşturan Avrupa Birliği Gümrük Kodu'nda ve anılan 4458 Gümrük Kanununun kabul edilmesinden önce yürürlükte olan gerek 5383 sayılı Gümrük Kanunda ve gerekse 1615 sayılı Gümrük Kanunu'nda düzenlenmişti. Danıştay'ın süre gelen içtihadının temeli 5383 sayılı Gümrük Kanunu ile 1615 sayılı Gümrük Kanunu döneminde atıldığından anılan Kanunda yer alan düzenlemeler incelenmelidir. Ayrıca, 4458 sayılı Gümrük Kanunu bir uyum Kanunu niteliğini taşıdığından, Kanunda yer alan düzenlemelerin Avrupa Birliği Gümrük Kodu'nda yer alan düzenlemelerle uyumunun araştırılması gerekmektedir.

4458 sayılı Gümrük Kanunu uyarınca, "*(k)anunen ödenmemeleri gerektiği halde ödenmiş olduğu belirlenen gümrük vergileri geri*" verilmesi; "*kanunen tahakkuk ettirilmemeleri gerektiği halde tahakkuk ettirilen gümrük vergileri*" kaldırılması gerekmektedir (GK. m.211). Düzenleme, *Topluluk Gümrük Kodu'nun* (CCC) 236'ncı maddesine denk düşmektedir. *Topluluk Gümrük Kodu'nun* (CCC) anılan maddesinde, hukuka aykırı olarak tahakkuk ettirilen vergiler ile *Topluluk Gümrük Kodu'nun* (CCC) 220'nci maddesinin

46 *Topluluk Gümrük Kodu'nun* 220'inci maddesinin 2'inci fıkrasının (b) bendinin, ulusal gümrük idarelerinin sonradan tahakkuk yapamaları için karşılanması gereken koşulları ortaya koyduğu, gümrük vergilerinin iadesine gelince, Gümrük Kodu'nun 236'ncı maddesinde, 220'nci maddenin 2'inci fıkrasında gümrük idarelerinin sonradan tahakkuk yapmalarını sınırlayan aynı koşullara gönderme yaptığı hakkında bkz. Judgment of the Court (Third Chamber) of 22 June 2006, C-419/04 - Conseil général de la Vienne, ECLI: EU:C:2006:419, para.36; Judgment of the General Court (Fifth Chamber) of 15 December 2016, T-466/14 - Spain v Commission, ECLI:EU:T:2016:742, para.47; Judgment of the Court (Third Chamber) of 18 October 2007, C-173/06 - Agrover, ECLI:EU:C:2007:612, para. 30. Judgment of the Court (Fifth Chamber) of 14 May 1996, C-153/94 - Faroe Seafood and Føroya Fiskasøla, ECLI:EU:C:1996:198, para. 83. (E.T 22.4.2020 <http://curia.europa.eu>). Benzer kararlar için ayrıca LYONS, s.412.

2'nci fıkrasına aykırı olarak tahakkuk ettirilen vergilerin kaldırılacağı; hukuka aykırı olarak tahsil edilen vergiler ile *Topluluk Gümrük Kodu'nun* (CCC) 220'nci maddesinin 2'nci fıkrasına aykırı olarak tahsil edilen vergilerin geri verileceği kurala bağlanmıştır.

4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 211'inci maddesinde, “(k)anunen ödenmemeleri gerektiği halde ödenmiş olduğu belirlenen gümrük vergileri(nin) geri” verilmesi; “kanunen tahakkuk ettirilmemeleri gerektiği halde tahakkuk ettirilen gümrük vergileri(nin)” kaldırılması gerektiği belirtilmiş; geri vermenin hangi hallerde yapılabileceğine dair genel kural konulmakla yetinilmiş; herhangi bir özel koşul öngörülmemiştir. Oysa, 2913/92 sayılı Topluluk Gümrük Kodu'nun 236'ncı maddesinin 1'inci fıkrasında; tahsil edildikleri sırada yasal olarak borçlu olunmayan ithalat ve ihracat vergilerinin ve Gümrük Kodu'nun 220'nci maddesinin 2'nci fıkrasına aykırı olarak tahakkuk ettirilen tutarların geri verileceği; Gümrük Kodu'nun 236'nci maddesinin 2'nci fıkrasında yasal olarak tahakkuk ettirilmemesi gereken ithalat ve ihracat vergileri ile Gümrük Kodu'nun 220'nci maddesinin 2'nci fıkrasına aykırı olarak tahakkuk ettirilen tutarların kaldırılacağı kurala bağlanmıştır.

2913/92 sayılı Gümrük Kodu'nun 220'nci maddesinin 1'inci fıkrasında ise yasal olarak tahakkuk ettirilmesi gereken gümrük vergisinin tahakkuk ettirilmemesi ve noksan olarak tahakkuk ettirilmesi halinde; gümrük idaresinin bu durumu fark etmesi; gümrük borçlusunu tespit edebilecek ve vergileri hesaplayacak durumda olması halinde vergilerin iki gün içinde tahakkuk ettirileceği kurala bağlanmıştır. Maddenin, 236'nci maddede yollamada bulunulan 2'nci fıkrasında ise, genel olarak gümrük vergilerinin tahakkuk ettirilmemesine veya noksan tahakkuk ettirilmesine ilişkin genel düzenleyici işlemin mahkeme tarafından iptal edilmesi; gümrük vergilerinin, dürüstlük kurallarına uygun olarak hareket eden ve tüm sorumluluklarını yerine getiren yükümlü tarafından makul olarak tespit edilmesi mümkün olmayan gümrük idaresinin hatası nedeniyle noksan olarak tahakkuk ettirilmesi halinde sonradan vergilerin tahakkuk ettirilemeyeceği düzenlenmiştir. Bu bakımdan, anılan düzenlemelere aykırı şekilde tahakkuk ettirildiği anlaşılan vergilerin de yükümlüye geri verilmesi gerekmektedir. Zira, gümrük vergilerinin geri verilmesi veya kaldırılması, gümrük idaresinin sonradan tahakkuk yapmasının bir istisnası olduğu kabul edilmekte; geri vermenin veya kaldırmanın gümrük borcunu sona erdiren sebep olduğu değerlendirilmektedir⁴⁷.

47 Geri verme veya kaldırmanın borcu sona erdiren bir sebep olduğunun *Topluluk Gümrük Kodu'*nda düzenlendiği; geri verme veya kaldırmanın gümrük idaresinin yetkisini sınırlandırdığının ise ABAD içtihatlarında kabul edildiği hakkında bkz. HEREDÍA Alejandro



ABAD, gümrük vergilerinin geri verilmesi veya kaldırılmasının temelinde yükümlünün haklı beklentisinin korunmasının yattığını kabul etmektedir⁴⁸. Bu bakımdan, haklı beklenti ilkesinin gümrük idaresinin sonradan tahakkuk yapma yetkisine sınırlandırma getirdiği değerlendirilmektedir⁴⁹.

4458 sayılı Gümrük Kanununun 211'nci maddesinin ilk ve ikinci fıkrası 2913/92 sayılı *Topluluk Gümrük Kodu'nun* 236'ncı maddesinin ilk ve ikinci fıkralarının ilk cümlesi ile paralel hükümler içermektedir. Ancak, 4458 sayılı Kanunda, 2913/92 sayılı *Topluluk Gümrük Kodu'nun* 236'ncı maddesinden farklı olarak ithalat ve ihracat vergilerinin tahakkuk ettirilmesini veya tahsil edilmesini engelleyen herhangi bir maddeye yollamada bulunulmamıştır. Esasen, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nda gümrük vergilerinin tahakkuku tebliğ ve ödenmesini düzenleyen; 2913/92 sayılı *Topluluk Gümrük Kodu'nun* 220'nci ve 221'nci maddelerinin karşılığı olan 197 ve 198'nci maddelerinde gümrük idaresine tahakkuk yapmama yükümlülüğü getiren; tahakkuk ve tahsil yasağı öngören bir düzenlemede yer almamaktadır⁵⁰. İşte her iki düzenlemede yer alan bu farklılık geri verme kaldırma koşullarının belirlenmesinde farklı yaklaşımların geliştirilmesine neden olmuştur.

2913/92 sayılı *Topluluk Gümrük Kodu (CCC)* uyarınca gümrük vergilerinin geri verilmesi veya kaldırılması için gümrük idaresinin vergilerin hukuka aykırı olarak tahakkuk veya tahsil edilmesi veya vergiler tahakkuk ettirilirken veya tahsil edilirken gümrük idaresince

García "The Concept of 'Good Faith' in the Particular Case of Preferential Arrangements" *Global Trade and Customs Journal*, Yıl.13, S. 6, s. 244.

48 Yükümlünün haklı beklentisinin, yalnız, yetkili gümrük idaresi tarafından kabul edilen veya onaylanan bilginin beklentinin oluşmasına sebep olması halinde korunmaya değer olduğu hakkında bkz. Judgment of the Court (Third Chamber) of 1 April 1993, C-250/91 - Hewlett Packard v Directeur général des douanes, ECLI:EU:C:1993:134, para.16.(E.T 22.4.2020 <http://curia.europa.eu>). Faroe Seafood, para 87; Macarente, para 19; Judgment of the Court (Fifth Chamber) of 14 November 2002, C-251/00 – Ilumitrónica, ECLI:EU:C:2002:655, para 42.(E.T 22.4.2020 <http://curia.europa.eu>). Yükümlünün haklı beklentisinin haklı beklentiye neden olan durumu idarenin yaratması halinde korunacağı hakkında bkz. HEREDIA, s.246.

49 HEREDIA, s.244.

50 "5911 Sayılı Gümrük Kanunu İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" (RG. 07.07.2009-27281). 4558 sayılı Gümrük Kanununun 198'nci maddesi 5911 sayılı Kanunun 48'nci maddesi ile yeniden düzenlenmiş ve "eşyanın tercihli tarifesi için karşı ülke idareleri ile idari işbirliği çerçevesinde oluşturulduğu durumlarda, dolaşım belgesinin karşı ülke idaresince yanlışlıkla onaylandığı tespit edildiğinde, yükümlü, gümrük mevzuatının gerektirdiği yükümlülüklerin yerine getirilmesinde tüm özeni gösterdiğini ispat edebildiği takdirde, tercihli tarife uygulanması nedeniyle tahakkuk ettirilmeyen vergiler sonradan" istenmeyeceği kabul edilmiştir. Anılan düzenlemenin gümrük idaresinin tahakkuk yapma yetkisine getirilen bir sınırlama olarak değerlendirilmesi mümkündür.

hata yapılması gerekmektedir⁵¹. Vergilerin hukuka aykırı olarak tahakkuk ettirildiğinin veya tahsil edildiğinin hukuk kurallarının somut olaya indirgenmesi suretiyle saptanabilecek nitelik taşımaktadır⁵². Oysa, gümrük idaresince bir hata yapıp yapılmadığının belirlenmesi birden fazla etmenin değerlendirilmesini gerektirmektedir. Bu halde, Avrupa Birliği Adalet Divanı, ortada gümrük idaresinin bir hatasının bulunması; dürüstlük kurallarına uygun davranan yükümlünün bu hatanın farkına varamaması ve yükümlünün gümrük mevzuatına ilişkin yasal yükümlülüklerini yerine getirmesi halinde gümrük vergilerinin geri verileceğini veya kaldırılacağını kabul etmektedir⁵³.

ABAD'a göre gümrük vergilerin geri verilmesi veya kaldırılması için ilk olarak ortada gümrük idaresinin bir hatasının bulunması gerekmektedir. Gümrük idaresinin hatası kavramı içine topluluk hukuk kurallarının yanlış olarak uygulanması veya yanlış olarak yorumlanmasının girdiği kabul edilmektedir⁵⁴. Bu bakımdan, gümrük idaresinin hatası kavramının maddi hatalar ve hesaplama yanlışlıklarına indirgenemeyeceği değerlendirilmektedir⁵⁵. Ancak, hatanın gümrük işlemlerini tamamlayan gümrük idaresi tarafından yapılması gerekmektedir. Gümrük idaresi

51 LYONS, s. 411. Oysa 10.10.2013 tarihinde yayımlanarak yürürlüğe giren 952/2013 sayılı Birlik Gümrük Kodu ile 2913/92 *Topluluk Gümrük Kodu*'nun 236'ncı maddesinin 1'nci fıkrasında düzenlenen geri verme veya kaldırma sebepleri iki ayrı başlık altında toplanmış; 117'nci madde de fazla tahakkuk ettirilen tutarların iadesine;119'ucu maddesinde ise gümrük idaresinin hatası halinde, kaldırma ve geri verme koşulları düzenlenmiştir. 952/2013 sayılı Birlik Gümrük Kodu ile 2913/92 sayılı *Topluluk Gümrük Kodu*'nda yer alan geri verme veya kaldırmaya ilişkin kurallarının sınırlandırıldığı ve yeniden düzenlendiği hakkında bkz. HEREDIA, s. 246.

52 *ASM Lithography* davasında, dâhilde işleme rejimi kapsamında gümrük bölgesine getirilen ve daha sonra serbest dolaşıma sokulmuş işlem görmüş eşya nedeniyle ödenmesi gereken vergi miktarının yükümlü tarafından seçilecek yönetime göre değişmesi ve yükümlü tarafından herhangi bir beyanda bulunmadan ithalatın tamamlanması halinde, ABAD, *Topluluk Gümrük Kodu*'nun, diğer maddelerinin yanında, 121; 122 ve 236'nci maddelerini birlikte değerlendirmiş, bu halde, yeniden bir hesaplama yapılması gerekse dahi yükümlünün, madde de belirtilen diğer koşulların karşılanması halinde fazla ödenen tutarları yasal olarak ödenmiş kabul edilemeyeceğini, iade talebinin 236'nci madde kapsamında değerlendirilmesi gerektiğini kabul etmiştir. *Judgment of the Court (Third Chamber) of 5 October 2006, C-100/05 - ASM Lithography*, ECLI:EU:C:2006:645. ABAD göre, "Gümrük Kodu'nun 236'nci maddesindeki ifadelerden, ulusal gümrük makamları tarafından, diğer şeylerin yanı sıra, ödendiğinde yasal olarak borçlu olunmadığı tespit edilen vergilerin geri verilmesi gerektiği açıktır." *ASM Lithography*, para. 38 (E.T 22.4.2020 <http://curia.europa.eu>).

53 LYONS, s.412.

54 Hata kavramının sadece hesaplama veya toplama hataları ile sınırlı olmadığı, özellikle yürürlükte olan hukuk kurallarının yanlış yorumlanması veya yanlış uygulanması gibi her türlü hatayı içerdiği hakkında bkz. *Judgment of the Court (Third Chamber) of 27 June 1991, C-348/89 - Mecanarte- Metalurgica da Lagoa v Alfandega do Porto*, ECLI:EU:C:1991:278, para.20 . (E.T 22.4.2020 <http://curia.europa.eu>).

55 Mecanarte, para.20. Aynı yönde, LYONS, s.413.



kavramına, ithalatçı ülke gümrük idarelerinin de girdiği kabul edilmektedir⁵⁶. Bu bakımdan, gümrük işlemlerini, yürüten idare dışında idareler tarafından verilen hatalı bilgiye dayanarak geri verme veya kaldırma hakkının doğmayacağı değerlendirilmektedir⁵⁷. Gümrük idaresinin aktif⁵⁸ veya pasif davranışları⁵⁹ sonucu hatanın oluşabileceği kabul edilmektedir.

Ayrıca *Topluluk Gümrük Kodu (CCC)* uyarınca vergilerin geri verilmesi ve kaldırılması için gümrük işlemlerini yürüten kişinin gümrük idaresinin hatasının bilmemesi veya makul olarak bilebilecek durumda olmaması gerekmektedir⁶⁰. Birlik hukukuna ilişkin düzenlemelerin Birlik Resmi Gazete 'de ilan edilmesi halinde yükümlünün bir hatayı bilmediğini ileri sürmesine imkân bulunmadığı kabul edilmektedir. Herkesin Birlik Gazete'sinde yayınlanan hukuk kurallarını bilmesi gerektiği varsayılmaktadır. Ayrıca, ulusal makamlar tarafından yapılan genel ve özel açıklamalara dayanılarak hak iddia edilemeyeceği kabul edilmektedir⁶¹.

Yükümlünün, gümrük idaresinin hatasını bilmediğinin veya makul olarak bilemeyeceğinin belirlenmesinde hatanın niteliği⁶²; ticaret erbabının tecrübesi⁶³ ve yükümlünün göstermesi gereken özen esas

56 Avrupa Topluluğu ile yapılan anlaşmalar çerçevesinde eşyanın menşei tespit etmek için gerekli önlemleri alabilme ve kontrol yetkisi verilen üçüncü ülke gümrük idareleri de yetkili gümrük idaresi kapsamında değerlendirilmektedir. Faroe Sea Food and Others, para.90; *Ilumitrónica*, para.40

57 Hewlett Packard, para. 16. Bir üye devlet gümrük idaresi tarafından verilen bağlayıcı tarife bilgisinin diğer üye devlet gümrük idareleri açısından da bağlayıcı olduğu hakkında bkz. Hewlett Packard, para. 17. Ayrıca, LYONS, s.414.

58 Mecanarte, para. 19.

59 Hatanın mutlaka gümrük idaresinin aktif işlemleriyle yapılması zorunluluğunun bulunmadığı, bazı hallerde, gümrük idaresinin belli işlemlerin yapılması sırasında belli bir süre devam eden hareketsizliğinin de gümrük idaresinin hatası kapsamında değerlendirilebileceği kabul edilmektedir. Eşyanın tabi olduğu gümrük tarife istatistik pozisyonunun yanlış olarak beyan edilmesine rağmen gümrük idaresinin uzun bir süre müdahale etmemesi hali hata kapsamında değerlendirilmiştir. Bu hususta bkz. Hewlett Packard, para. 21.

60 Bir hata oluşsa ve bu hata gümrük yetkilileri tarafından yapılmış bir hata olsa bile, tacirin gümrük idaresinin hatasını makul olarak tespit edememesi gerektiği hakkında bkz. LYONS, s.415.

61 LYONS, s.416.

62 ABAD hatanın niteliğini belirlerken uygulanacak normun karmaşık olup olmadığını; maddi olayın karmaşıklık düzeyini, hatanın yapıldığı süreyi esas almaktadır. Örneğin eşyanın sınıflandırması hususunda farklı görüşler bulunması ve eşyanın sınıflandırması için Topluluk organlarının karar almasının gerekmesi halinde, sorunun karmaşık olduğunu kabul etmektedir. Hewlett Packard, para. 23; *Ilumitrónica*, para.53. Ayrıca, LYONS, s.417.

63 Hewlett Packard, para. 22. Ayrıca, tacirin tecrübesinin bulunup bulunmadığı saptanırken benzer bir işlemi geçmişte doğru olarak sonuçlandırıp sonuçlandırmadığının da belirlenmesi

alınmaktadır⁶⁴. Bu bakımdan, yükümlünün dürüstlük kuralına uyup uymadığı ABAD'ın içtihadının temel noktalarından birini oluşturmaktadır⁶⁵. Eşyanın bir gümrük rejimine tabi tutulması için gerekli olan bilgilerin beyan sahibi tarafından sunulması gerektiğini kabul etmektedir⁶⁶. Ancak, ABAD, beyan sahibinin bu yükümlülüğünün, yanlış olsa dahi, beyan sahibi tarafından dürüstlük kuralına uygun olarak bildirilen, makul olarak bilinen veya elde edilebilen dışındaki bilgileri içermediğini kabul etmektedir⁶⁷.

Gümrük vergilerinin geri verilmesinde veya kaldırılmasında diğer bir unsur da gümrük mevzuatının uygulanmasından kaynaklanan yasal yükümlülüklerin yerine getirilmesidir. Yükümlünün yasal ödevlerini yerine getirmemesi halinde ödenen vergilerin iadesine karar verilmesi mümkün değildir⁶⁸.

Topluluk Gümrük Kodu'nda, (CCC) vergilerin geri verilmesinin ve kaldırılmasının, idarenin kusuru ve yükümlünün dürüstlük kuralına uygun davranıp davranmadığı temeline dayandığının; ABAD'ın içtihadının, idarenin kusuru ve yükümlünün dürüstlük kuralına uygun davranması arasında kurulan makul bir dengeye dayalı olduğunun söylenilmesi mümkündür. ABAD, idarenin kusurunu ve yükümlünün

gerektiği hakkında bkz. Hewlett Packard, para. 26. ABAD, ticaret erbabının tecrübesini belirlerken, tacirin işlem kapasitesini; aynı eşyanın ithalatının veya ihracatının daha önce gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini esas almaktadır. Faroe Sea food v Others para. 100. Ayrıca, İlümitrónica, para.53.

64 Faroe Sea food v Others para. 99. Ayrıca, gümrük idaresince yapılan hatanın yükümlü tarafında saptanıp saptanamayacağı değerlendirilirken, hatanın özel niteliğinin, yükümlünün tecrübesinin ve özeninin dikkate alınması gerektiği hakkında bkz. HEREDIA, 246. "...Eşyanın tarifesinin sınıflandırmasının doğruluğuna ilişkin olarak bir şüphesinin bulunması halinde yükümlünün şüphesinin temelini bulunup bulunmadığını tespit etmek için araştırma yapması ve mümkün olan en iyi açıklığı araması gerekmektedir." "Bu yükümlüğün, üye devlet tarafından, yükümlü ile aynı guruba ait üye şirkete sağlanan bilgiler ışığında, Eşyanın tarifesinin sınıflandırmasının doğruluğuna ilişkin olarak bir şüphesinin olmaması halinde karşılandığı kabul edilebilir" Hewlett Packard, para. 24. Ayrıca, İlümitrónica, para.53.

65 Hukuki sorun ne kadar çetrefil olursa, tacirin dürüstlük kuralına uygun olarak hareket ettiğini göstermesinin o kadar kolay olacağı; dürüstlük kuralına uygun davranma gereksinimi ile hatanın bilinebilirliğinin uzak konular olmasına rağmen, hata ne kadar belirsiz olursa, tacirin dürüstlük kuralına uygun olarak hareket etmesinin o kadar olası olduğu hakkında bkz. LYONS, s.417.

66 LYONS, s.419.

67 "Bununla birlikte, bu yükümlülük, başvuranın makul olarak bildiği ve elde edebileceği verilerin sunulmasının ötesine geçemez, bu nedenle, bu öğelerin, yanlış olsalar bile, iyi niyetle teslim edilmesi yeterlidir." Mecanarte, para. 29; Hewlett Packard, para. 29. Ayrıca bkz. LYONS, s.419.

68 "Bu koşul, beyan sahibinin, söz konusu eşyanın tabi tutulmak istendiği gümrük muamelesiyle ilgili Topluluk kurallarının ve onları tamamlayan ve iç hukuka aktarılan ulusal hükümlerin gerektirdiği bütün zorunlu bilgilerin gümrük idaresine sunma zorunluluğunu anlamına gelir." Hewlett Packard, para. 29. HEREDIA, s.246.



fiillerini değerlendirmekte ve yükümlünün haklı beklentisinin korunmasının gerekip gerekmediğine karar vermektedir⁶⁹.

4458 sayılı Gümrük Kanunu'nda ise, *“Kanunen ödenmemeleri gerektiği halde ödenmiş olduğu belirlenen gümrük vergileri geri”* verilmesi; *“kanunen tahakkuk ettirilmemeleri gerektiği halde tahakkuk ettirilen gümrük vergileri”* kaldırılması gerektiği belirtilerek genel bir düzenleme yapılmış; idareye, geniş bir takdir alanı bırakılmıştır. İdareye, tanınan takdir yetkisinin bu kadar geniş ve belirsiz olması, uygulamada, geri verme veya kaldırma istemlerinin reddedilmesine sebep olmuştur. Başka bir deyişle, Gümrük Kanunu'nda, idareye geri verme veya kaldırma hususunda geniş takdir yetkisi verilmesine karşın idarece, madde dar yorumlanmıştır.

Danıştay kararlarında ise madde metinde geçen *“kanunen ödenmeme”* ve *“kanunen tahakkuk ettirilmeme”* kavramlarının belirlenmeye çalışılması yerine geri verme veya kaldırma başvurusunun reddine ilişkin işleme vaki itirazın reddine ilişkin davalar ile tahakkuk ettirilen vergilere vaki itirazın reddine ilişkin davalar arasında bir ayırım yapma yoluna gidilmiş; anılan davalarda hukukilik denetiminin farklı olması gerektiği kabul edilmiştir. Danıştay, gümrük vergisi tahakkukuna vaki itirazın reddine ilişkin işlemin iptali istemiyle açılan davada; tahakkuk işleminin unsurları yönünden hukuka uygunluğunun denetlenmesi; itiraz ve dava açma süresi geçtikten sonra gümrük vergilerinin geri verilmesi ve kaldırılması istemiyle yapılan başvurunun reddine dair karara idari itiraz yolu tüketilerek açılan davalarda ise, yargılamanın, *“tahakkuk işleminin hukuka uygunluğu yönünden değil, iade talebinin yerindeliliğinin, diğer bir ifadeyle, iade koşullarının oluşup oluşmadığının irdelenerek yapılması”*⁷⁰ gerektiğini kabul etmiştir.

69 ABAD'ın geri verme veya kaldırmaya ilişkin kuralları dar yorumlandığı, zira, anılan düzenlemelerin ithalata ve ihracata ilişkin genel düzenlemelerin istisnası olduğunun kabul edildiği hakkında bkz. HEREDİA, s.243. Ayrıca, *“Gümrük vergilerinin geri verilmesi veya kaldırılması,... normal ithalata ve ihracata bir istisna niteliği oluşturduğundan geri verme veya kaldırmaya ilişkin hükümler katı bir şekilde yorumlanmalıdır.”* Order of the Court (Sixth Chamber) of 1 October 2009, C-552/08- Agrar-Invest-Tatschl v Commission, ECLLEU:C:2009:605, para. 53.

70 Dş.7.D. 17.3.2008 tarih ve E:2007/3405;K:2008/1661 sayılı kararı (Özel Arşiv).*“Gümrük vergisine ilişkin uyuşmazlıklarda, tahakkuk işleminin unsurları yönünden hukuka uygunluğu, ancak, anılan işlem için öngörülen idari prosedürün usulüne uygun olarak tamamlanması üzerine açılan davada denetlenebilir. Kanunen ödenmemesi gerektiği halde ödenmiş bir verginin iadesi talebinin reddine ilişkin işlemin iptali istemiyle açılan davada ise yargılamanın, tahakkuk işleminin hukuka uygunluğu yönünden değil, iade talebinin yerindeliliğinin, diğer bir ifadeyle, iade koşullarının oluşup oluşmadığının irdelenerek yapılması mümkün”* olmadığı hakkında bkz. Dş.7.D. 8.12.2015 tarih ve E:2016/3617;K:2015/7166 sayılı kararı (Özel Arşiv);Dş.7.D. 30.10.2014 tarih ve E:2012/5288;K:2014/4991 sayılı kararı(Özel Arşiv).

Danıştay tarafından geliştirilen bu yaklaşımın temelinde; yalnızca itiraz üzerine açılan davalarda gümrük vergisi tahakkukunun unsurları yönünden hukuka uygun olup olmadığının inceleneceği ve yalnız bu halde işlemin tüm unsurları yönünden bir denetleme yapılacağı düşüncesi yatmaktadır. Oysa Gümrük Kanunu'nda geri verme kaldırma başvurunun reddine ilişkin karara vaki itirazın reddi üzerine açılacak davalarda incelemenin sınırlandırılması gerektiğine ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır. Zira, Gümrük Kanunu'nda, *“kanunen tahakkuk ettirilmeme ve kanunen ödenmeme ibareleri kullanılmak suretiyle geniş bir kapsam çizilmiştir”*. Bu bakımdan, geri verme veya kaldırma istemiyle açılan davalarda da işlemin tüm yönleri bakımdan hukuka uygunluğunun denetlenmesi suretiyle karar verilmesi gerektiği düşünülmektedir. Ayrıca, Vergi Usul Kanunu'nda yer alan hata düzeltme kurumu esas alınarak getirildiği anlaşılan bakış açısı, Gümrük Kanunu'nun *“kanunen tahakkuk ettirilmeme ve kanunen ödenmeme”* kavramları ile bağdaşmamaktadır⁷¹.

Gümrük idaresince, fazla vergi tahakkuk ettirildiği veya tahakkuk ettirilen verginin tahsil edildiğinin saptanması halinde kanuna aykırılık unsurunun gerçekleştiğinin kabulü gerekmektedir. İdarece, kanuni olarak tahakkuk ettirilmesi gereken miktardan fazla bir tutarın tahakkuk ettirilmesi veya tahakkuk ettirilen tutardan fazlasının tahsil edilmesi maddi yanlışlık sonucu olabilir. Ayrıca, kanun hükümlerinin yanlış yorumlanması, gümrük tarifinin veya serbest ticaret anlaşmasına ilişkin hükümlerin yanlış değerlendirilmesi nedeniyle fazla veya yersiz vergi tahakkuk ettirilebilir. Gümrük vergisini doğuran olayın gerçekleştiği tarihte yürürlükte olan kanun hükümlerine veya vergilendirmeyi etkileyen ikincil düzenlemelere aykırılığın kanuna aykırılık olarak kabul edilmesi gerekmektedir. Kanuna aykırılık basit bir inceleme sonucu ortaya çıkabileceği; vergilendirmeye etki eden normun yorumlanması sonucu da anlaşılabilir. Bu bakımdan, salt, daha sonra bir takım inceleme ve araştırma gerektirdiğinden bahisle geri verme veya kaldırma talebinin reddedilmesi gümrük kanunun açık hükmü ile bağdaşmamaktadır⁷².

71 Vergi Usul Kanunu'nda, hata düzeltme hükümleri ile vergi hatası olarak adlandırılan bir kısım vergilendirme yanlışlıklarının ortadan kaldırılmasının amaçlandığı, işlemin, Vergi Usul Kanunu'nun tanımına uygun bir vergi hatası ile sakatlık taşımaması halinde, hataların düzeltilmesine ilişkin yol izlenerek açılan davanın süresinde yargı yerlerine başvurulmaması nedeniyle usulde reddedileceğine dair açıklamalar için bkz. ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN,s.173.

72 Vergi Usul Kanunu'nda yer alan hata düzeltme kurumunda, vergilendirme işleminin taşıdığı sakatlığın vergi hatası sayılması için haksız bir işlemin bulunması gerektiği, haksız olma unsurunun ise hukuka ve yasaya aykırılık olarak anlaşılması gerektiği hakkında bkz. ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN,s.174.



Diğer taraftan, “kanunen tahakkuk ettirilmemesi gereken vergilerin kaldırılması veya kanunen ödenmemesi” gerektiği halde ödenen vergilerin geri verilmesi için kanuna aykırılığın açık olması; idarenin hatasının bulunması ve bu hatanın açık⁷³ olması gerektiği hususunda Kanunda bir sınırlama bulunmamaktadır. Gümrük Kanunu’nda, kanunen ödenmeme ve kanunen tahakkuk ettirilmeme kavramları kullanıldığından hukuka aykırı olarak tahakkuk ettirilen ve tahsil edilen tüm vergilerin geri verilmesi gerektiğinin kabul edilmesi gerekmektedir. Başka bir deyişle, geri verme veya kaldırma koşullarının oluşup oluşmadığının tespit edilirken vergilerin kanuniliği ilkesinin esas alınması ve işlemin tüm unsurları yönünden herhangi bir sınırlamaya gidilmeden hukuka uygun olup olmadığının denetlenmesi gerekmektedir. Aksine geliştirilecek bir yaklaşımın vergilerin kanuniliği ilkesini ve mülkiyet hakkını ihlal edeceği değerlendirilmektedir.

Oysa, uygulamada, içtihat farklı şekilde gelişmiştir. Danıştay, “gümrük vergilerinin kanunen ödenmelerinin veya tahakkuk ettirilmelerinin gerekmediğinin, açıkça; yani, herhangi bir inceleme, araştırma ve yoruma gerek olmaksızın anlaşılabilir olması halinde” gümrük vergilerinin geri verilmesi veya kaldırılması gerektiği kabul etmektedir⁷⁴.

Anılan içtihat uyarınca, Danıştay, tercihsiz vergi oranına göre ödenen gümrük vergisi ile Genelleştirilmiş Tercihler Sistemi kapsamında öngörülen tercihli vergi oranına göre ödenmesi gereken vergi arasındaki farkın ilgiliye iadesi gerektiği,⁷⁵ Danıştay tarafından iptal edilen ithalat rejimi kararına göre tahsil edilen vergilerin,⁷⁶ gözetim hükümlerinin

73 Oysa, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 116’ncı maddesinde hata kavramı tanımlanmış; hangi hataların vergilendirme hatası olarak kabul edilebileceği kurala bağlanmış; hatanın kavramının sınırları çizilmiş; hatanın vergilendirme işleminin hangi unsurunda gerçekleşebileceği belirtilmiş; hata: hesap hataları ve vergilendirme hataları ikiye ayrılarak sınıflandırılmıştır. Kanunda sayılan ve vergilendirme işleminin konu unsuruna ilişkin olan belli hesap hatalarının yapılması halinde şarta bağlı olmaksızın hatanın düzeltileceği kabul edilmiştir. Kanunda sayılan ve vergilendirme işleminin sebep unsuruna ilişkin olan belli hataların gerçekleşmesi halinde ise ikili bir ayrıma gidilmiş; bazı hallerde hatanın açık olması kabul edilmiş bazı hallerde ise açık olma şartına bağlı olmaksızın Kanunda sayılan hatanın yapılması hatalı işlemin düzeltilmesi için yeterli görülmüştür. Bu hususta açıklamalar için bkz. ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN,s.173 vd.

74 D.7.D. 26.4.2018 tarih ve E:2015/2843;2018/2718 sayılı kararı (Özel Arşiv); D.7.D. 14.4.2009 tarih ve E: 2007/4358;K: 2009/1956 sayılı kararı(Özel Arşiv). Eksik bilgi ve belge sunulması nedeniyle fazla vergi tahakkuk ettirilmesi veya tahsil edilmesi halinde geri verme veya kaldırmanın mümkün olduğu hakkında bkz. RUFET Dağ, CEYHAN Sami ve BALLI Mehmet, Gümrük Kıymet Uyuşmazlıkları, Gümrük ve Ticaret Müfettişleri Derneği İktisadi İşletmesi, Ankara, 2014.s.73.

75 D.7.D. 23.5.2016 tarih ve E:2013/3748;2016/4630 sayılı kararı (Özel Arşiv).

76 Olayda, iadesi istenilen vergilerin, eşyanın fatura kıymetinin, 31.12.2005 tarih ve 26040

yanlış uygulanması suretiyle tahakkuk ettirilen vergilerin; Özel Tüketim Vergisi Kanuna ekli liste yer almayan eşya nedeniyle tahakkuk ettirilen vergilerin⁷⁷ yükümlüye geri verilmesi gerektiğini kabul etmiştir.

Diğer yandan, Danıştay, eşyanın sınıflandırılmasında yapılan hata nedeniyle fazla tahakkuk ettirilen vergilerin geri verilmeyeceğini kabul etmektedir. Zira, Danıştay göre bu halde, *“uyuşmazlığın çözümü... ithal edilen eşyanın dâhil olduğu gümrük tarife ve istatistik pozisyonunun belirlenmesini gerektirmektedir. Bu belirleme ise, ancak eşyanın teknik özelliklerinin bilirkişi incelemesi yaptırılması suretiyle ortaya konulmasına ve elde edilecek verilerin, Tarifinin Yorumu ile ilgili Genel Kurallar ve ilgili pozisyonların açıklama notlarının yorumunu”* gerektirmektedir⁷⁸.

Danıştay tarafından geliştirilen bu yaklaşım karara esas alınan içtihadı birleştirme kararı ile ortaya konulan yaklaşım ile uyum içindedir. Ancak, bu hususa ilişkin içtihat, ABAD tarafından ortaya konulan bakış açısına ters düşmektedir. Zira, bu halde dahi, ABAD, gümrük idaresinin hatası ile yükümlünün dürüstlük kuralına uyumu arasında denge kurmaya çalışmakta; yükümlünün dürüstlük kuralına uygun davranması halinde ödenen gümrük vergilerinin geri verilmesine karar vermektedir⁷⁹. Yine, bu yaklaşım, Danıştay 7. Dairesinin eşyanın gümrük tarife ve

(2'nci mükerrer) sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanan 19.12.2005 tarih ve 2005/9825 sayılı İthalat Rejimi Kararına Ek Karara ekli (I) sayılı listede yer alan, 0810.50.00.00.00 tarife ve istatistik pozisyonunda yer alan kivi için “MIN 500.-EURO/Ton” ibaresi uyarınca, eşya birim kıymetinin 500.-EURO/Ton'a yükseltilmesi amacıyla yurt dışı gider olarak beyan edilen farktan kaynaklandığı; oysa, İthalat Rejimi Kararındaki söz konusu ibare, Danıştay 7. Dairesince iptal edildiği; dolayısıyla, anılan düzenleme uyarınca davacı adına vergi tahakkuku ve tahsili mümkün bulunmadığından, tahakkukun bu kısmı için ortada kanunen ödenmemesi gereken ve fuzulen tahsil edilen bir verginin söz konusu olduğunun açık olduğu hakkında bkz. D.7.D. 1.10.2013 tarih ve E:2009/5459;K:2013/4435 sayılı kararı (Özel Arşiv).

77 Olayda, davacının ithal ettiği “radio unit” isimli eşyanın, 8517.69.39.00.00 gümrük tarife ve istatistik pozisyonunda beyan edilip edilmemesi ile ilgili bir ihtilaf bulunmadığı, uyuşmazlığın, 8517.69.39.00.00 gümrük tarife ve istatistik pozisyonunda ithal edilen eşyanın ait bulunduğu beyannamenin tescil tarihinde Özel Tüketim Vergisine tabi olup olmadığı hususuna ilişkin olduğu, beyannamenin tescil tarihinde yürürlükte bulunan, 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 11 ve 12'nci maddelerine göre vergiye tabi mal ve vergilendirme ölçülerini gösteren (A) cetveli, (B) cetveli ve I,II,III,IV sayılı listelerde, davacı şirket tarafından 8517.69.39.00.00 gümrük tarife ve istatistik pozisyonunda ithal edilen Radio Unit türü eşya düzenlenmemiş olduğundan, ithal tarihi itibarıyla, ortada, kanunen ödenmesi gereken bir verginin bulunmadığı hakkında bkz. D.7.D. 18.9.2015 tarih ve E:2012/1600;K:2015/4576 sayılı kararı (Özel Arşiv).

78 D.7. D. 26.9.2017 tarih ve E:2014/4068;K:2017/5395 sayılı kararı (Özel Arşiv); D.7. D. 26.5.2009 tarih ve E:2008/2681;K: 2009/2588 sayılı kararı (Özel Arşiv).

79 Gümrük Kanunu'nun 211'nci maddesine göre kanunen ödenmemesi ya da kanunen tahakkuk ettirilmemesi gereken gümrük vergilerinin geri verilmesinin ve kaldırılmasının, yükümlünün dürüstlük kurallarına uygun davranması halinde mümkün olduğu hakkında bkz. GÖK, s.187.



istatistik pozisyonu belirleme görevinin idareye ait olduğu yaklaşımı ile bağdaşmamaktadır⁸⁰. Ayrıca, Gümrük Kanunu'nda, gümrük vergilerinin geri verilmesinde ve kaldırılmasında getirilen sınır vergilerin kanuna uygun olarak tahakkuk ve tahsil edilmemesi iken buna açık hata şartının eklenmesi, Kanunun açık düzenlemesi ile de bağdaşmamaktadır. Bu bakımdan, mülkiyet hakkına yorum yoluyla getirilen sınırlama Anayasaya da uyuşmamaktadır.

Öte yandan, geri verme veya kaldırmaya ilişkin Danıştay kararlarında, Gümrük Kanunu'nun 211'nci maddesinin 2'nci fıkrasının dikkate alınmadığı anlaşılmaktadır⁸¹. Anılan düzenlemede; *"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"* edilmeyeceği belirtilerek yükümlünün hilesinin bulunması halinde ödenen tutarların geri verilmeyeceğini kabul etmiştir⁸². Dolayısıyla düzenlemenin bu açık hükmünün dikkate alınmamasının bazı hallerde haksız iadelerin doğmasına sebep olunması kaçınılmazdır. Örneğin, yükümlünün, ikincil mevzuatın öngördüğü yükümlülüklerden, gözetim belgesi almaktan kaçınmak için eşyanın kıymetini, düzenlemenin öngördüğü tutara yükseltmek suretiyle beyan işlemlerini gerçekleştirmesi ve ithalatı tamamlaması halinde, artık ödenen vergilerin iadesinin mümkün olmadığı kabul edilmelidir⁸³. Zira, vergi hukukunda objektif iyi niyet

80 "4458 sayılı Kanun'un 3. ve devamı maddeleriyle de, gümrük mevzuatını uygulayarak gümrük işlemlerini yapma yetki ve görevi Gümrük İdarelerine verilmiştir. Dolayısıyla; Gümrük Tarife Cetvelini uygulama görevi, gümrük mevzuatını uygulamakla görevli bu İdarelere aittir. O halde, ithal edilen eşyaya uygulanacak gümrük tarifesinin ve vergi oranının da, her beyanname ile ilgili olarak, bu İdarelerce belirlenmesi yasal zorunluluktur. Yasada, gümrük tarifesinin ve vergi oranının yükümlülerce beyanını gerekli ve zorunlu kılan bir düzenleme de mevcut değildir. Gümrük İdaresine ve onun görevlilerine ait olan bu belirlemenin gümrük mükelleflerine yaptırılması olanaklı bulunmamaktadır." D.7.D. 03.10.2019 tarih ve E:2015/3754;K:2019/5197 sayılı kararı (Özel Arşiv); D.7. D. 14.4.2009 tarih ve E: 2007/2448;K: 2009/1929 sayılı kararı (UYAP).

81 İlgilinin kasti davranışı sonucu verginin tahakkuk ettirilmesi ve tahsil edilmesi halinde, geri verme veya kaldırma talebinin kabul edilmeyeceği hakkında bkz. Gormley, Laurence. W. **EU Law of Free Movement of Goods and Customs Union**, Oxford, 2009.s.359. Ayrıca, eşyanın kotaya tabi olmasına rağmen değilmiş gibi beyan edilmesi halinde ödenen vergilerin iade edilemeyeceği hakkında bkz. GÜMÜŞ Mustafa, "Gümrük Vergilerinin Geri Verilmesi ve Kaldırılması", **Yaklaşım Dergisi**, S.28, Kasım 2005, E-Yaklaşım (E.T. 28.03.2019, www.yaklasim.com). Benzer bir örnek için SEFER Yakup, "Gümrük Vergilerinin Geri Verilmesi Kaldırılması", **Gümrük Dergisi**, Ağustos-Ekim 2005, S.52, s.120. Aynı yönde, DAĞ/CEYHAN BALLI, s.72 vd.

82 Gümrük yükümlüsünün daha fazla vergi borcunun doğmasına sebep olacak verilerin yanlış olduğunu bilmesi halinde kasıtlı davranmış olduğunun kabul edilmesi gerektiği hakkında bkz. GÖK, dp.647. s.187.

83 Gümrük yükümlüsünün gözetim uygulaması durumunda gözetim belgesini ibraz etmemek için yanlış veri sunması halinde artık kasıtlı davrandığı, bilginin aslının değiştirildiğinin

ilkesi (dürüstlük kuralı) hem vergi yönetimi hem de vergi yükümlüsü ve sorumlusu tarafından uyulması zorunlu bir kural niteliğini taşımaktadır⁸⁴.

“Dürüstlük kuralı hukuki ilişkilerde kişilerin sadık ve makul bir davranış standardı benimsemesi ve bu açıdan karşı tarafın korunmaya değer menfaatlerini göz önüne alarak hareket etmesi gerektiğine işaret eden ve makul güvenin korunmasını” amaçlamaktadır⁸⁵. Dürüstlük kuralı sadece belli hukuki ilişkilere değil tüm hukuki ilişkilere uygulanması gereken bir norm niteliğini taşımaktadır⁸⁶. Genel ve temel bu ilkenin özel hukukta olduğu gibi kamu hukukunda da uygulanması mümkündür. Dolayısıyla,

kabul edilmesi gerektiği, zira, anılan düzenlemenin gerekçesinde işlemlerin yanlış olduğunun yükümlü tarafından bilinmesi halinde geri verme veya kaldırma talebinin kabul edilmeyeceği kabul edildiği hakkında bkz. GÖK, dp.647, s.188. Uygulamada, bazı mahkeme kararlarında yer alan azlık oyu hariç bu durumun dikkate alınmadığı gözlenmektedir. “Gümrük Kanununun 211’inci maddesinin 2’nci fıkrasında, 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 taleplerin kabul edilmeyeceği kurala bağlanmıştır. Kasıt bir şeyin bilerek ve isteyerek yapılması, tahrifat ise bir şeyin aslının bozulması ve değiştirilmesidir. Kanun metninde bilerek ve isteyerek aslı bozulmak veya değiştirilmek istenilenin ne olduğu yolunda açıklık bulunmamakla birlikte, bunun, eşyanın gümrük vergilerini etkileyen hususlar olduğu maddenin ilk ve ikinci fıkrasının birlikte okunmasında anlaşılmaktadır. Bu bakımdan, eşyaya isabet eden gümrük vergilerinin noksan veya fazla olarak beyan edilmesi sonucunu doğuracak her türlü fiilin ‘kasden yapılan tahrifat’ kapsamı içinde değerlendirilmesi gerekmektedir. Bunun salt, evrakta yapılan tahrifat olarak anlaşılması mümkün değildir. Zira, madde metninde bu yönde bir sınırlama bulunmamaktadır. Bu bakımdan, mevzuat tarafından öngörülen bir yükümlülüğün kurtulmak amacıyla yapılan her türlü fiilinde anılan kapsamdan değerlendirilmesi icap etmektedir. Dolayısıyla, gözetim belgesi ibraz etmek yerine eşyanın kıymetini gözetim belgesinde yazılı tutara yükseltmek suretiyle yapılan ithalatta bu kapsamda değerlendirilmelidir.” İzmir Bölge İdare Mahkemesi 3. VDD. 24.1.2020 tarih ve E:2019/2532;K:2020/93 sayılı kararı (Özel Arşiv). Aynı yönde İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 5. VDD. 14.05.2018 tarih ve E:2018/483;K:2018/21748 (Özel Arşiv).

84 ÇAĞAN s.135.

85 Hakların kullanılmasında ve borçların yerine getirilmesinde düzenleyici bir norm olan dürüstlük kuralının hukuka ahlaki ve etik bir temel kazandırdığı hakkında bkz. UÇARYILMAZ Talya Şans, “Roma Hukukunda Sözleşmesel Bona(Dürüstlük Kuralı) Kavramı ve Çağdaş Hukuka Etkisi”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, 2018, S. 135, s. 360.

86 Dürüstlük kuralı 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu’nun 2’nci maddesinde düzenlenmiştir. Anılan düzenleme uyarınca, “Herkes haklarını kullanırken ve borçlarını yerine getirirken dürüstlük kuralına uymak zorundadır. Bir hakkın açıkça kötüye kullanılmasını hukuk düzeni korumaz.” Dürüstlük kurallarının, toplum içinde kişilerin, karşılıklı güvene, ahlaka ve dürüstlüğü dayalı davranışları sonucu meydana gelen ve herkesçe bilinen kurallar olduğu kabul edilmektedir. ASLAN Fatma, “Medeni Hukuk’ da Dürüstlük Kuralı ve Hakkın Kötüye Kullanılması Yasağı” **Çankaya Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.1., S.2. Ekim, 2016, s.416. Dürüstlük kuralının temelinde Roma Hukuku’nda doğan Bona Fides ilkesinin yer aldığı, bu ilkenin objektif ve subjektif olarak iki ayrı bağlamda kullanıldığı, söz konusu kuralın bir yanının sadakat ve vefayı ifade ederken diğer yanının inanç ve güvenin korunması anlamına geldiği, bu düalizmin 743 sayılı Türk Kanuni Medenisi ‘nin yürürlükte olduğu dönemde de bulunduğu, bu dönemde Kanunun 2’nci maddesinde yer alan dürüstlük kuralının objektif iyi niyet 3’üncü maddesinde yer alan subjektif iyiniyet olarak adlandırıldığı, 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu’nun kavramlarda bir düzeltmeye giderek objektif- subjektif iyiniyet ayrımını kaldırdığı hakkında bkz. UÇARYILMAZ, dp. 117. s.357.



yükümlünün, dürüstlük kuralına aykırı hareket etmesi halinde artık ödenen verginin geri verilmesine olanak bulunmamaktadır⁸⁷.

Danıştay içtihadı ile Avrupa Birliği Adalet Divanının İçtihadı karşılaştırıldığında; düzenlemelerin (kısmen) aynı olmasına karşın, her iki yargı organının içtihadının farklı geliştiği gözlemlenmektedir. Danıştay içtihadının temelini açık hata oluşturmaktadır. Gümrük idaresinin açık bir hatasının olması halinde gümrük vergilerinin kaldırılması veya geri verilmesi gerekmektedir. ABAD, gümrük vergilerinin geri verilmesi ve kaldırılması için diğerlerinin yanında, ortada gümrük idaresince yapılan bir hata olması gerektiğini vurgulamıştır. Yine, Danıştay kararlarında, geri verme veya kaldırma hükümlerinin uygulanması için yükümlünün dürüstlük kuralına uygun davranıp davranmadığı değerlendirilmemiş; yükümlünün zımnen dürüstlük kuralına uyum davrandığı kabul edilmiştir. ABAD ise geri verme veya kaldırma kararı verilmesi için, diğerlerinin yanında yükümlünün dürüstlük kuralına uygun davranmasını gerektiğini aramıştır. Danıştay ve Avrupa Birliği Adalet Divanı tarafından geliştirilen farklı bakış açısı, gümrük normlarının Gümrük Birliği içinde farklı uygulanmasına sebep olmuştur.

Türkiye ile Avrupa Topluluğu arasındaki hukuki ilişki, taraflar arasındaki ortaklığın temelini teşkil gümrük birliğinin aşama aşama tamamlanmasını öngören “Avrupa Ekonomik Topluluğu ile Türkiye Arasında Bir Ortaklık Kuran Anlaşma” ile başlamış⁸⁸; Anlaşmada Gümrük Birliğinin oluşması için hazırlık, geçiş ve son dönem olarak üç aşama öngörülmüş; Avrupa Topluluğu-Türkiye Ortaklık Konseyi’nin 1/95 sayılı kararı ile son aşamaya geçilmiş ve taraflar arasında “*sanayi malları için kurulması öngörülen gümrük birliğinin son dönemini yaşama*”

87 Medeni Kanunu’nun 2’nci maddesinde yer alan dürüstlük kuralının hakkın kullanılması ve borcun yerine getirilmesinde nasıl davranılması gerektiği hususunu; 3’üncü madde de yer alan iyiniyet kuralının ise hakkının kazanılması ile ilgili olduğu hakkında bkz. Alaslan, s.425. Dürüstlük kuralı ve iyiniyet kuralının birbirinden bağımsız olarak değerlendirilemeyeceği, anlam ve işlevleri farklı olmasına rağmen hem dürüstlük kuralının hem de iyiniyetin altında namuslu ve dürüst davranma fikrinin yattığı, aslında subjektif iyiniyetin temelinde objektif bona fidesin bulunduğu hakkında bkz. UÇARYILMAZ, s.357.

88 Avrupa Topluluğu ile kurulan ilişkiler sonucu bir ortaklık hukuku ilişkisi doğduğuna, nitekim ABAD’ın ortaklık ilişki kuran metinleri Roma Antlaşması’nın 234’üncü maddesi manasında bir “organ tasarrufu” oluşturduğunu ve topluluk hukukunun ayrılmaz bir unsuru olduğunu kabul ettiğine ve ortaklık hukuku kurallarını topluluk hukuku kapsamında yorumladığına dair açıklamalar bkz. CAN Hacı, “Türkiye-Avrupa Topluluğu Ortaklık İlişkinin Hukuki Çerçevesi”, *Ankara Avrupa Çalışmaları Dergisi*, Güz 2003, C. 3, Sayı: 1, dp.54. s.31. Ayrıca, ABAD’ın, Türk vatandaşlarının Ortaklık Hukukundan kaynaklanan haklarını korumaya yönelik kararlar verdiği hakkında bkz. CANDAN Tolga, Türkiye – AB Ortaklık Hukukunda Son Gelişmeler: ABAD’ın C-65/16 Sayılı “İstanbul Lojistik Ltd.” Kararı Hakkında Bir Değerlendirme, *Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.23, S.38, 2018, s.151.

geçirilmiştir⁸⁹. Gümrük Birliği esas olarak, gümrük vergileri ile eş etkili resim ve harçların kaldırılmasını ve ayrıca miktar kısıtlamaları ve eş etkili önlemlerin giderilmesini amaçlamıştır. Bu hususların gerçekleştirilmesi için Ortaklık Konseyi kararının, 28'inci maddesinin 1'inci fıkrası uyarınca, 2913/92 sayılı *Topluluk Gümrük Kodu (CCC)* ve Uygulama Yönetmeliğinde yer alan “malların menşei; malların gümrük kıymeti; malların gümrük Bölgesine girişi; gümrük beyanı; serbest dolaşıma giriş; askıya alma düzenlemeleri ve ekonomik etkisi olan gümrük işlemleri; malların dolaşımı; gümrük borcu; itiraz hakkı” konularındaki düzenlemelere uymayı kabul etmiştir. “Türkiye, gümrük birliği kapsamındaki mevcut ve gelecekteki Topluluk müktesebatını benimseyeceğini ve çıkacak yorum ve uygulama sorunlarını da Avrupa (Birliği) Adalet Divanı’ nın (ABAD) içtihatları çerçevesinde çözeceğine dair taahhüt altına girmiştir.” Ancak, geri verme veya kaldırma hususunda Ortaklık Konseyi Kararında bir hüküm bulunmadığından, bu aşamada ABAD kararlarının bağlayıcı değil yol gösterici nitelikte olduğun söylemek mümkündür. Dolayısıyla, Danıştay tarafından, “kanunen ödenmeme ve kanunen tahakkuk ettirilmeme kavramları” Avrupa Birliği Adalet Divanı içtihatları esas alınarak yorumlanmadıkça geri verme veya kaldırma hususunda Gümrük Birliği içinde iki farklı uygulamanın devam edeceği söylenebilir.

III. FAİZ

Vergi yükümlülüğünün anayasa uygun olarak çıkarılan kanunlar uyarınca belirlenen vergi miktarı ile sınırlı olduğu, fazla tahsil edilen verginin, yükümlünün mülkiyet hakkına müdahale niteliği taşıdığı ve yükümlüye geri verilmesi gerektiği kabul edilmektedir⁹⁰. Ayrıca, hukuka aykırı olarak vergi tahsil edilmesi halinde yükümlünün vergi aslı dışında da bir zararının bulunduğu; geri verilmesi sırasında yükümlüye faiz ödenerek bu zararında giderilmesi⁹¹, tazmin edilmesi gerektiği değerlendirilmektedir⁹². Zira, hukuk devletinde, bireylerin temel hak ve

89 “1/95 sayılı Konsey Kararının... sadece sanayi malları için kurulması öngörülen gümrük birliğinin son dönemini yaşama geçiren bir uygulama kararı” olduğu bir anlaşma olarak nitelendirilemeyeceği hakkında bkz. CAN, s.27.

90 BAŞARAN YAVAŞLAR Funda, “Anayasal Bir Hak Olarak Vergi İadelerinde Faiz”, **Vergi Dünyası**, s.316, Aralık 2007, s.84.

91 Faizin yoksun kalınan karı, borçlanma nedeniyle katılan maliyeti ve enflasyon nedeniyle uğranılan kaybı gidermek amacıyla kullanılan bir tazmin aracı olduğu, faiz ödenmesi yoluyla hukuka aykırı olarak tahsil edilen tutarlar nedeniyle uğranılan zararın tazmin edilmesinin amaçlandığı hakkında bkz. Başaran Yavaşlar, s.87.

92 YALTI Billur, İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Yargıçları- Türk Vergi Yargıçları: Mülkiyet İhlali Okumalarında Bir Örnek: Vergi İadelerinde Zaman Değer Kayıpları, **Danıştay ve İdari Yargı Günü 139. Yıl Sempozyumu,-Bildiri Kitabı-**, Danıştay Tasnif Ve Yayın Bürosu Yayınları No: 7, Ankara, 2008, s. 170 (YALTI, İnsan Hakları).



özgürlüklerinin korunması ve bireylerin hukuki güvenliğinin sağlanması gerekmektedir.

4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 216'ncı maddesinin ilk halinde, "yetkili idareler tarafından, gümrük vergileri ile bunların ödemelerine bağlı olarak tahsil edilmiş gecikme faizinin ve gecikme zammının geri verilmesinde idarece faiz ödenmez" düzenlemesi yapılmıştı. Anılan düzenleme, mülga Topluluk Gümrük Kodu'nun (CCC), 241'inci maddesine denk düşmektedir. Topluluk Gümrük Kodu'nun (CCC), 241'inci uyarınca: "yetkili makamlar tarafından, ihracat veya ithalat vergileri ve bu vergilerin ödenmesi sırasında tahsil edilen gecikme zammı ve faizlerin geri verilmesi, anılan idarelerin faiz ödemesi sonucunu doğurmaz. Bununla birlikte; geri verme kararının alındığı tarihten itibaren üç ay içinde uygulanmaması halinde veya ulusal düzenlemelerde faiz ödeneceğine hüküm bulunması halinde faiz ödenmelidir. Bu tür faiz tutarı, ulusal para veya finansal piyasada bu amaçla tahsil edilecek miktara eşit olacak şekilde hesaplanmalıdır".

ABAD, genel olarak, hukuka aykırı olarak tahsil edilen vergilerin geri verilmesi sırasında faiz ödenmesi gerektiğini kabul etmektedir⁹³. Ayrıca, ABAD'a göre, bir üye devletin, vergi hukuku kurallarına aykırı olarak vergi tahakkuk ettirmesi halinde, bireyin, yalnızca alınan verginin asılını değil aynı zamanda ödenen tüm tutarların veya bu vergi ile doğrudan bağlantılı olarak o devlet tarafından tutulan tutarların geri ödenmesine de hak kazanmaktadır. Bu tutarlara, verginin erken tahsil edilmesi sonucu bir miktar paradan yoksun kalınması nedeniyle oluşan kayıplarında girdiği kabul edilmektedir⁹⁴. ABAD, ayrıca, Birlik hukukunda faiz

93 ABAD'ın, "Topluluk hukuku kuralları (örneğin ayrımcılık yasağı) ihlal edilerek uygulanmış bir verginin iadesinde, zaman gecikmesi gibi değeri azaltacak durumların faiz ödenerek tazminini, Topluluk kuralının ihlalden doğan zararın telafisinde ana unsurlardan biri olarak değerlendirdiği, ekonomik ve ticari davalarda, Topluluk hukukunun ihlalden doğan zararın telafisi bakımından kar kayıplarının kapsam dışı bırakılmasını, zararın telafisini imkânsız kılacak bir durum olarak nitelendirildiği, faiz oranı, ödeme usulü gibi konuların da ulusal hukuk meselesi olduğunu" belirlediği hakkında bkz. YALTI, İnsan Hakları, s.181. Ayrıca, Judgement of 18 January 2017, in case, C-365/15 Wortmann KG Internationale Schuhproduktionen Hauptzollamt Bielefeld, ECLI:EU:C:2017:19, para. 36 ; Judgement of 27 September 2012, joined cases C-113/10, C-147/10 and C-234/10 Zuckerfabrik Jülich And Others, ECLI:EU:C: 2012:591, para. 65-67. (E.T 22.4.2020 <http://curia.europa.eu>). Ayrıca ABAD, hukuka aykırı olarak yapılan düzenlemeler nedeniyle tahsil edilen tutarların geri ödenmesinde faiz ödenmesi gerektiğini, salt ödenen faizin Avrupa Birliği kaynaklarından geri alınmayacağından bahisle faiz ödeme talebinin reddedilemeyeceğini kabul etmektedir. Zuckerfabrik Jülich And Others, para. 69-69.

94 Judgement of 19 July 2012 Littlewoods Retail Ltd and Others v Her Majesty's Commissioners for Revenue and Customs, C-591/10, ECLI:EU:C:2012:478, para. 25 (E.T 22.4.2020 <http://curia.europa.eu>). Zuckerfabrik Jülich And Others, para. 66; Judgment of 18 April 2013, Mariana Irimie v Administrația Finanțelor Publice Sibiu, Administrația Fondului pentru Mediu, C-565/11, EU:C:2013:250, para. 20 (E.T 22.4.2020 <http://curia.europa.eu>).

ödeneceğine dair bir düzenleme bulunmaması halinde, her üye devletin faiz ödenmesi gereken koşulları özellikle faizin oranını ve hesaplama yöntemini belirlemesi; bu koşulların eşitlik ve etkililik ilkelerine uygun olması gerektiğini belirtmektedir⁹⁵. Bu bakımdan, idareye başvuru tarihinden itibaren faiz ödenmesini öngören ulusal düzenlemelerin, etkililik ilkesi ile bağdaşmadığını kabul etmektedir⁹⁶.

Yürürlükten kalkan *Birlik Gümrük Kodu*'nun (CCC) 241'nci maddesinde, yetkili makamlar tarafından, ihracat veya ithalat vergileri ve bu vergilerin ödenmesi sırasında tahsil edilen gecikme zammı ve faizlerin geri verilmesinin, anılan idarelerin faiz ödemesi sonucunu doğurmayacağı kurala bağlanmıştır. ABAD anılan kuralı önüne gelen davalarda değerlendirmiş ve kurala dayanarak Birlik üyelerinin gümrük vergilerinin geri verilmesi sırasında faiz ödenme yükümlülüğünden kaçınmayacağını, bu hükme dayanarak üye devletlerin faiz ödeme yükümlülüğünü yasa ile sınırlandıramayacağını kabul etmiştir. ABAD, bu sonuca düzenlemenin yasalaşma sürecini ve gümrüklendirme sürecini dikkate almak suretiyle ulaşmıştır⁹⁷. ABAD, birçok durumda gümrük işlemlerinin eşyanın herhangi bir kontrole tabi tutulmadan tamamlandığını, bu durumun ise, fazla veya eksik vergi tahsil edilmesini sonucu doğurduğunu, bu halde, bir yanda kedisine ödediği gümrük vergisi geri verilmesi gereken yükümlülerin diğer yanda aynı sebeplerle ek gümrük vergisi ödemesi gereken yükümlülerin bulunduğunu, düzenlemede, faiz ödenmeyeceği öngörülerek kendisine gümrük vergisi iadesi gereken kişiler ile kendisinden gümrük vergisi tahsil edilmesi gereken kişiler arasında bir simetri oluşturulduğunu⁹⁸ değerlendirmektedir. Yine ABAD, Avrupa Birliği yargısı tarafından geçersiz kabul edilen veya iptal edilmiş bir Avrupa Birliği düzenlemesi uyarınca bir üye devlet tarafından gümrük vergisi veya eş etkili vergi alındığı durumlarda, söz konusu gümrük vergileri veya eş etkili vergileri

95 Irimie, para. 23; Littlewoods Retail Ltd and Others, para. 27.

96 Olayda, Almanya'dan ikinci el araç satın alan Bayan Irimie, aracın Romanya'da tescili sırasında çevre vergisi ödemiş; daha sonra ödenen vergilerin ödeme tarihinden işleyecek faizi ile birlikte iadesi istemiyle ulusal Mahkemeye başvurmuş, ulusal Mahkemece, yasal düzenlemeler uyarınca faizin ancak idareye başvuru tarihinden itibaren uygulanabileceğini, Avrupa Birliği Hukukunun, hukuka aykırı olarak ödenen vergilerin geri ödenmesi sırasında sınırlama getiren söz konusu düzenlemeyi ilga ettiği şeklinde yorumlanıp yorumlanmayacağını ABAD' a sormuş; ABAD, hukuka aykırı olarak tahsil edilen tutarların, ilgiye tüm zararlarını karşılayacak şekilde ödenmesi gerektiğini, bu kaybın, hukuka aykırı olarak tahsil edilen vergilerin tahsil tarihi ile geri ödeme tarihi arasında oluştuğu, aksine getirilen düzenlemenin, etkililik ilkesi ile bağdaşmayacağını belirtmiştir. Irimie, para. 20-28.

97 Wortmann, para. 25-27.

98 Wortmann, para. 29.



ödeyen ilgili tarafların, kural olarak, sadece alınan miktarların geri ödenmesini değil, aynı zamanda bu miktarlara olan faizini de alma hakkına sahip olduklarını,⁹⁹ üye devletlerin, Birlik Hukukuna aykırı olarak tahsil edilen tutarları ödeme tarihinden itibaren işleyecek faiziyle birlikte yükümlülere geri verme yükümlülüğünün bulunduğunu kabul etmektedir¹⁰⁰.

4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 216'ncı maddesinin ilk halinde, geri verme sırasında faiz ödenmeyeceği açıkça kurala bağlanmıştı. Bu dönemde, uygulamada, ilk önce yükümlülerin, gümrük vergilerinin faiziyle ödenmesi istemi reddedilmiş¹⁰¹; daha sonra hizmet kusuru esaslarına göre yükümlüye geri verilmesi sırasında faiz ödenmesi gerektiği kabul edilmiştir¹⁰². Ancak, uygulamada oluşan tereddütler nedeniyle Anayasa Mahkemesine başvurulmuş, Mahkeme, Gümrük Kanunu'nda öngörülen kuralı, kişinin belli bir dönem faiz gelirinden mahrum olmasına neden olduğu; kamu yararı ile kişisel yarar arasındaki dengeyi bozduğu, mülkiyet hakkını ihlal ettiği gerekçesiyle iptal etmiştir¹⁰³.

Anılan düzenlemenin iptali yargı kararlarında iki şekilde değerlendirilmiştir. İlk görüş, bu halde ortada bir kanun hükmünün bulunmadığı, yasal düzenleme olmadan fazla tahsil edilen vergilerin geri

99 Wortmann, para. 37; Littlewoods Retail Ltd and Others para. 25.

100 Wortmann, para. 39; İrimie, para. 27; Birlik üyesi devlet tarafından katma değer vergisine ilişkin Avrupa Birliği düzenlemelerine aykırı olarak vergi tahsil edilmesi halinde, yükümlünün vergiyi ve faizini isteme hakkının bulunduğu, ulusal hukukun, etkinlik ve eşdeğerlik ilkelerine uygun olarak, ana meblağın "basit faiz", "bileşik faiz" veya başka bir faiz türü içermesi gerekip gerekmediğini belirleyeceği hakkında bkz. Littlewoods Retail Ltd and Others, para. 34.

101 Olayda, yükümlüye geri verilmesi gereken vergilerle ilgili 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 216'ncı maddesinin, gümrük vergilerinin geri verilmesinde idarece faiz ödenmeyeceği yolundaki açık hükmüne rağmen, faize hükmedilmesinde Kanuna uyarlık görülmediği hakkında bkz. D.7.D. 17.10.2011 tarih ve E:2008/325;K:2011/6923 sayılı kararı (Özel Arşiv).

102 "İdareyi, eylem ve işlemlerinden doğan zararı ödemekle yükümlü tutan Anayasanın 125'inci maddesinin son fıkrası, yargı yeri kararı uyarınca iadesi gereken bir miktar paranın, İdarenin tasarrufunda kalan sürede ilgilisi tarafından tasarruf edilememesinden doğan zararın giderilmesini de kapsa(dığı), (i)adesi gereken tutar yönünden vergi idaresi ile davacı arasındaki ilişki, idenin yargı kararıyla hüküm altına alınması nedeniyle yönetilen-idare ilişkisi olmaktan çıkarak, bir borç ilişkisine dönüş(tüğü), (d)olayısıyla, bu ilişkinin borçlusu tarafından alacaklısına, paranın tasarrufundan yoksun kalman süre için ..., 3095 sayılı Kanuni Faiz ve Temerrüt Faizine İlişkin Kanun hükümlerine göre faiz ödenmesi gerektiği" hakkında bkz. 18.2.2014 tarih ve E:2011/9183;K:2014/836 sayılı kararı (Özel Arşiv); D.7.D. 13.5.2014 tarih ve E:2010/3168;K:2014/2640 sayılı kararı(Özel Arşiv).

103 " Fazla veya yersiz tahsil edilen vergilerin iadesinde faiz ödenmemesine ilişkin kural, kişinin belli bir dönem için faiz gelirinden mahrum kalması sonucunu doğurarak kamusal yarar ile bireysel yarar arasındaki dengenin bozulmasına ve mülkiyet hakkının ihlaline neden" olduğu hakkında bkz. AY 22.5.2014 tarih ve E2013/104;K:2014/96,(RG. 12.12.2014-29203)

verilmesi sırasında faize hükmedilmeyeceğini savunmaktadır¹⁰⁴. İkinci yaklaşım ise bu halde, idarenin hukuka aykırı bir işlemi bulunduğu, fazla tahsil edilen vergilerin hizmet kusuru esasına göre geri verilmesi gerektiğini belirtmektedir¹⁰⁵. Bu dönemde, Danıştay, gümrük vergilerinin geri verilmesi sırasında faiz ödemesinin hukuk devleti olmanın gereği olduğunu kabul etmiş, faiz ödemesinin başlangıç tarihi olarak ödemenin gerçekleştirildiği tarihi esas almış, “*paranın tasarrufundan yoksun kalman süre*” için faiz ödenmesi gerektiğini değerlendirmiştir¹⁰⁶. Daha sonra, Danıştay, gümrük vergilerinin geri verilmesi sırasında faiz ödenmesi gerektiğini kabul etmesine rağmen, kararında bir gerekçe göstermeden¹⁰⁷, faizin idareye başvuru tarihinden itibaren yürütülmesi gerektiğine hükmetmiştir¹⁰⁸. Yasal düzenlemede herhangi bir değişiklik olmamasına rağmen Danıştay’ın içtihadında değişikliğe gitmesinin temelinde, faizin ancak hizmetin kusurlu işletilmesi halinde ödenebileceği; bu halde de yükümlünün başvurarak idareyi temerrüde düşürmesi gerektiği yatmaktadır¹⁰⁹. Oysa, Anayasa Mahkemesi’nin Gümrük Kanunu’nun 216’ncı maddesini iptal eden kararında belirtildiği gibi ödememesi gereken bir vergi tutarının idarenin uhdesinde kalması nedeniyle kamu yararı ve kişisel yarar arasında denge bozulmakta ve bu dengenin bozulduğu andan itibaren sağlanması gerekmektedir. Bu bakımdan,

104 “İdarenin re’sen, ilgilinin başvurusu veya yargı kararı uyarınca iade edeceği vergiler nedeniyle ilgililerin uğradığı zararın tazmini yoluna gidilebilmesi 4458 sayılı Gümrük Kanununun 216’ncı maddesinin birinci fıkrasının ikinci cümlesinde olduğu gibi, belli koşulların oluşması halinde, ilgisine faiz ödeneceği yolunda kanunda hüküm bulunması, ya da aynı maddenin birinci fıkrasının birinci cümlesinde olduğu gibi faiz verilmeyeceğine dair aksine bir hükmün bulunmamasına” bağlı olduğu hakkında karşı oy Dş. 7. D. 13.5.2014 tarih ve E:2010/3168;K:2014/2640 sayılı kararı karşı oy (Özel Arşiv); “Mahkeme tarafından, hukuka aykırılığı saptanmak suretiyle davacıya iade olunması gereken vergilerle ilgili olarak, 4458 sayılı Gümrük Kanununda faiz ödeneceğine dair herhangi bir hüküm bulunmadığından, faize hükmedilmesinde yasal isabet” bulunmadığına dair karşı oy D.7.D. 24.10.2014 tarih ve E:2011/4078;K:4715(Özel Arşiv).

105 D.7. 24.10.2014 tarih ve E:2011/5818;K:2014/4716(Özel Arşiv)

106 D.7. D. 11.12.2014 tarih ve E:2014/1958;K:2014/7317 sayılı kararı (Özel Arşiv); D.7.D. 17.3.2016 tarih ve E:2013/6047;K:2016/2893 sayılı kararı(Özel Arşiv).

107 İçtihattan dönülebilmesi için içtihat değişikliğini haklı kılabacak nedenlerin kararın gerekçesinde açıklanması gerektiği, zira içtihattan dönülmesinin hukuki güvenlik ve eşitlik ilkesine olan güveni yaralayacağı hakkında bkz. KAYHAN, s. 353.

108 D.7. D. 26.03.2019 tarih ve E:2016/6640;2019/2001 sayılı kararı (Özel Arşiv); D.7.D. 26.03.2019 E:2017/200;K:2019/2050 sayılı kararı (Özel Arşiv). Kararda yer alan karşı oyda, ödeme tarihinden itibaren faiz yürütülmesine hükmeden mahkeme kararının yerinde olduğu kabul edilmektedir.

109 “(Ödenecek tutarın davacıya faiziyle iadesinde faizin başlangıç tarihinin, 3095 sayılı Kanuni Faiz ve Temerrüt Faizine İlişkin Kanunda yer alan düzenlemeler uyarınca, idareye başvuru tarihi olarak kabulü gerekirken, tahsil tarihi olarak kabul edilmesinde hukuki isabet” bulunmadığı hakkında bkz. D.7.D. 19.04.2019 tarih ve E:2018/773;K:2019/2956 sayılı kararı (Özel Arşiv); D.7. D. 7.10.2019 tarih ve E:2019/1851;K:2019/5295 sayılı kararı(UYAP).



yükümlüye faiz ödenmesinin, hizmetin kusurlu olarak yürütülmesinden bağımsız olarak düşünülmalıdır. Bu halde, kişisel yarar ile kamusal yarar arasındaki dengenin sağlanması için ödemenin yapıldığı andan itibaren faiz yürütülmesi gerekmektedir. Aksinin kabulü halinde, kamu yararı ile bireysel yarar arasındaki menfaat dengesinin korunduğunun kabulü mümkün değildir¹¹⁰.

4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 216'ncı maddesi 7190 sayılı Kanunun 8'inci maddesi ile yeniden düzenlenmiş; maddenin 1'inci fıkrasında, "(g)ümrük 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" ödeneceği, 2'nci fıkrasında, "(g)eri verme kararının tebliğ edildiği tarihten itibaren üç ay içerisinde idarece söz konusu kararın uygulanmaması hâlinde, ilgilinin talebi üzerine, tebliğ tarihinden ödemenin

110 Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin P1-1' de mülkiyet hakkının korunduğu, anılan düzenlemede; malların barışçıl kullanımının devlet müdahalesine karşı korunduğu, devletin ancak madde sayılan sınırlar içinde mülkiye hakkına müdahale edebileceği, malvarlığına getirilmiş bir müdahaleden bahsedebilmek için kişinin, devlet otoritelerinin eylem veya işlemleriyle malvarlığından kısmen veya tamamen yararlanmasının engellenmesinin gerektiği, İnsan Hakları Mahkemesinin, müdahalenin sözleşmeye uygunluğunu denetlemek için müdahalenin meşru bir temele dayanıp dayanmadığını, müdahalenin adil denge kurup kurmadığını araştırdığı, adil denge testinin, toplumun genel yararının gerektirdiği taleplerle bireylerin temel haklarının korunması için gerekli olan gereksinimler arasında adil bir denge kurulup kurulmadığı hususu ile ilgilendiği, müdahalenin, kişinin veya toplumun bir kısmının bireysel ve ağır bir yük altında kalması sonucunu verdiğinde bu dengenin kurulmuş olmayacağı kabul edildiği, mülkiyet hakkına müdahalelerde, İnsan Hakları Mahkemesi içtihadının zarar tazmini esasına dayalı bir bağlamda geliştiği, Mahkemenin, kaybedilen mülk karşılığı zarar giderici ödemeleri malın piyasa değeri ile makul şekilde orantılı olma ölçüsüne bağladığı ve bunu kamu yararı ile bireysel külfet dengesini sağlayacak bir unsur olarak nitelendirdiği, ödeme gecikmelerinde zamana bağlı olarak oluşan değer kayıplarının, gecikme faizi ödenmesi suretiyle giderilip giderilmediğini araştırdığı, kanuni faiz oranlarının paranın karşılamadığı hallerde ihlal sonucuna vardığı, Mahkemenin aynı şekilde, malvarlığı haklarında zaman gecikmesi ve değer kaybına ilişkin ölçüleri vergi iadelerine de uyguladığı, örneğin Eko- Elda davasında, iade edilen alacak için faiz ödenmesini talebini uzunca bir süre reddedilmesinin, genel yarar ile bireysel yarar arasında bulunması gereken adil dengeyi bozduğuna dair açıklamalar için bkz. YALTI, İnsan Hakları, s. 179-183. Ayrıca, hukuka aykırı olarak tahsil edilen tutarın ödenmesi sırasında faiz ödenmesi isteminin reddedilmesinin sosyal hukuk devlet ilkesinden sapılmasına neden olacağı; hukuka aykırı olarak tahsil edilen tutarların iadesi sırasında faiz ödenip ödenmeyeceğinin saptanmasında vergilendirme yetkisi ile mülkiyet hakkına müdahale arasında adil denge kurulup kurulmadığını; ölçülülük ilkesine uyulup uyulmadığının araştırılması gerektiği hakkında bkz. BOZDOĞAN Mine Nur, "Mülkiyet Hakkına Haksız bir Müdahale, İptali ve Yeni bir Hukuki Zemin: Fazla ve Yersiz Tahsil Edilen Vergilerin İadesinde Süre Sorunu", **Maliye Dergisi**, S.162, Ocak- Haziran 2012, s.226.

yapıldığı tarihe kadar geçen süre için geri verilecek tutar üzerinden, aynı dönemde 6183 sayılı Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan” faizin ödeneceği düzenlenmiştir.

Anılan düzenleme 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 112’nci maddesinin 4’üncü fıkrasının uyarlaması niteliğini taşımaktadır. Bu bakımdan, ilk olarak, anılan düzenlemenin vergi hukuku bakımından bir yenilik taşımadığını söylemek mümkündür. İkinci olarak düzenleme faiz ödenmesi bakımından bir sınırlama öngörmektedir. Düzenlemede, fazla tahsilata mükellefin sebep olup olmamasına göre bir ayrıma gidilmiş; fazla tahsilatın yükümlüden kaynaklanması halinde faizin yükümlünün idareye başvuru tarihinden itibaren yürütülmesi gerektiği; diğer haller de ise, tahsilatın gerçekleştirildiği tarihten itibaren yürütülmesi gerektiği düzenlenmek suretiyle kamu yararı ile bireysel yarar arasındaki denge sağlanmaya çalışılmıştır. Ancak, “geri vermeye konu fazla tahsilatın yükümlüden kaynaklanması” ibaresi bir belirsizlik içermektedir. Zira anılan ibareden yükümlünün beyanda hata yapmasının mı yoksa yükümlünün kasten fazla vergi tahsil edilmesine sebep olmasının mı gerektiği hususu anlaşılammaktadır. Örneğin, eşyanın gümrük kıymetinin veya gümrük kıymetine dâhil edilmesi gereken unsurların yapılan toplama yanlışlığı sonucu yanlış beyan edilmesi halinde yükümlünün bir hatasının bulunduğu kabul edilmesi gerekmektedir. Ancak yükümlünün, dış ticaret mevzuatının öngördüğü bir kısım yükümlülüklerden kaçınmak için eşyanın gümrük kıymetini fazla beyan etmesi halinde yükümlünün kasıtlı bir davranışının bulunduğu kabul edilmelidir. Düzenlemede, bir sınırlama getirilmediğinden her iki haledede de geri verme koşullarının oluşması halinde, başvuru tarihinden itibaren faiz yürütülmesi gerekmektedir. Bu durum kasten gümrük hukukunu ihlal eden yükümlü ile hataen gümrük hukukuna ilişkin kuralları ihlal eden yükümlü arasında bir ayırım öngörmediğinden, bu durumun eşitlik ilkesine aykırı olduğu değerlendirilmektedir.

Öte yandan, idarenin bir hatası nedeniyle yükümlüden fazla vergi tahsil edilmesi halinde ise faizin tahsil tarihinden itibaren yürütülmesi gerekmektedir. Bu halde, idarenin kusurlu bulunduğu kabul edilmiş ve bu kabule göre faiz yürütülmesi gerektiği düzenlenmiştir.

Hukuka aykırı olarak tahsil edilen tutarlara faiz ödenmesi gerektiğine ilişkin düzenleme mülkiyet hakkının korunması için gerekli bir düzenleme olduğu kabul edilmelidir. Ancak, düzenlemenin



anılan korumayı sağlamaya yeterli olmadığı, hukuka aykırı olarak tahsil edilen vergilerin iadesi sırasında, amaç ile araç arasındaki dengenin gözetilmediği, “kamu yararı amacı ile vergilendirme yetkisi çerçevesinde mülkiyet hakkına müdahalede ölçülülük ilkesinin”¹¹¹ dikkate alınmadığı görülmektedir¹¹². Ayrıca, faizin başlangıç tarihinin belirlenmesinde ikili bir ayrıma gidilmesi bu ayırım yapılırken dahi bir belirginlik ve kesinliğin bulunmaması hukuki belirlilik ve güvenlik ilkesi ile bağdaştırılmasına olanak görülmemektedir. Yine, anılan düzenlemede, hukuka aykırı olarak tahsil edilen tutarların ödeme tarihinden itibaren işleyecek faiziyle birlikte yükümlüye geri verilmesi gerektiği yolunda oluşan ve gerçek zararın giderilmesini amaçlayan Danıştay’ın¹¹³, ABAD’ın¹¹⁴

111 BOZDOĞAN, s.226.

112 “Ölçülülük ilkesi, sınırlamada başvuru aracın sınırlama amacını gerçekleştirmeye elverişli olmasını; bu aracın sınırlama amacı açısından gerekli olmasını ve amaçla aracın ölçüsüz bir oran içinde bulunmamasını” ifade etmektedir. Özbudun, s.113. Anayasa, Mahkemesine göre, “kişiyi, eşya üzerindeki hâkimiyet hakkı veren, devletin müdahale edemeyeceği özel bir alan yaratarak kişinin kendi hayatını yönlendirme ve geleceğini tasarlama olanağı sağlayan”... “mülkiyet hakkı, mutlak bir hak olmayıp, kamu yararı amacıyla sınırlandırılabilir. Bu sınırlandırmanın da ölçülü ve orantılı olması, kamu yararı ile bireyin mülkiyet hakkı arasında makul bir denge kurması gerekir.” AY. 12.1.2012 tarih ve E:2010/90;K:2012/4 sayılı kararı (RG:19.5.2012-28297). Ayrıca, Anayasa Mahkemesine göre yine, “mülkiyet hakkı, yalnızca kanunla sınırlanabilir. Ayrıca getirilen bu sınırlamalar hakkın özüne dokunamayacağı gibi Anayasa’nın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz.” AY 15.5.2019 tarih ve E : 2018/142;K:K: 2019/38 sayılı kararı (RG.20/6/2019 – 30807).

113 Hukuka aykırı olarak tahsil edilen emlak vergilerinin ödeme tarihinden itibaren işleyecek yasal faiziyle birlikte geri verilmesi gerektiği D.9.D. 20.3.2014 tarih ve 2010/1867;K:2014/1087 sayılı kararı, (Özel Arşiv). “Davacının Türkiye’de mukim olmayan firmalardan finansal kiralama yoluyla aldığı uçak ve motorlar ile temin edilen yazılım nedeniyle yaptığı ödemelerin vergi kesintisine tabi olmadığı ileri sürülerek ihtirazi kayıtlı verilenmuhtasar beyannamesi üzerinden tahakkuk ettirilen ve ödenen kurum (stopaj) vergisinin, ödeme tarihinden itibaren işleyecek tecil faiziyle birlikte iadesi gerektiği” hakkında bkz. D.4.D. 30.12.2019 tarih ve E:2019/1711;K:2019/10811 sayılı kararı (Özel Arşiv). “(U)yuşmazlık konusu tutarın idarenin tasarrufunda kaldığı süre için, Borçlar Kanunu ve Ticaret Kanunu’na göre faiz ödenmesi gereken hallerde, hangi oranda faiz ödenmesi gerektiğini düzenleyen 3095 sayılı Kanuni Faiz ve Temerrüt Faizine İlişkin Kanun’un 1. maddesine göre, ödeme yapılan tarihten itibaren davacı şirket lehine faize hükmedilmesi” gerektiği hakkında bkz. D.7.D. 24.10.2019 tarih ve E.2019/309;K:2019/5671 sayılı kararı (Özel Arşiv); Elektrik enerjisinin iletimi amacıyla kurulan trafo merkezlerinin, enerjinin üretilmesi, üretilen enerjinin iletilip dağıtılması işleminin ayrılmaz bir parçası olduğu, 2464 sayılı Kanun’unun 36/4. maddesinde düzenlenen “doğrudan doğruya elektrik üreten dağıtım ve istihsal müesseseleri” kapsamında olduğu ve buralarda tüketilen elektriğin vergiden müstesna olduğu, ödenen tutarların ödeme tarihinden itibaren işleyecek yasal faiziyle birlikte geri verilmesi gerektiği hakkında bkz. D.9.D. 10.10.2019 tarih ve E:2015/454;K:2019/4592 sayılı kararı (Özel Arşiv).

114 Irimie, para. 23; Littlewoods Retail Ltd and Others, para. 27.

ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin¹¹⁵ süregelen içtihadı göz önünde bulundurulmamıştır

SONUÇ

4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 211'inci maddesinin 1'inci fıkrasında, *"kanunen ödenmemeleri gerektiği halde ödenmiş olduğu belirlenen gümrük vergileri(nin) geri"* verileceği; *kanunen tahakkuk ettirilmemeleri gerektiği halde tahakkuk ettirilen gümrük vergileri(nin) kaldırılacağı* düzenlenmiştir (GK.m.211/1). Düzenlemenin temelinde, gümrük yükümlüsünün kanunen ödemesi gereken miktardan fazlasını ödememesi ve bu yolla hukuki güveliğin sağlanması ve mülkiyet hakkının sınırlandırılmaması düşüncesi yatmaktadır. Ancak, kanuni düzenlemede bulunan eksiklikler ve Danıştay'ın içtihadı anılan amacın gerçekleşmesini engellemektedir.

İlk olarak, genel geri verme veya kaldırmaya ilişkin hükümleri düzenleyen Gümrük Kanununun 211'inci maddesinde yer alan ibareler hangi hallerde tahsil edilen gümrük vergilerinin geri verileceği hangi hallerde ise kaldırılacağı hususunda belirsizlik içermektedir. Bu belirsizliğin temelinde, geri verme veya kaldırma hususunda Kanunun geniş bir takdir alanı bırakması yatmaktadır. İdareye tanınan takdir yetkisinin çok fazla olması, bu konuda bir sınırlandırmaya gidilmemesi, *"kanunen ödenmeme"* veya *"kanunen tahakkuk ettirilmeme"* kavramlarının anlamının belirlenmesinin uygulamaya bırakılması yatmaktadır. Bunun ise hukuki güvenlik ilkesi ile bağdaştırılmasına olanak bulunmamaktadır. Zira yükümlünün kendisinden hangi hallerde vergi alınacağını bilmesi hukuki güvenlik ilkesinin gereği olduğu gibi hangi hallerde fazla veya yersiz olarak tahsil edilen verginin geri verileceğinin bilmesi de anılan ilkenin gereğidir.

115 İHAM, Eko- Elda davasında; faizin mülkiyet hakkından mahrum kalınan süre esas alınarak ödenmesi gerektiğini, zararın ödeme tarihinden itibaren yürütülmesini gerektiğini kabul etmiştir. Olayda, bir miktar vergi, 1987 yılı takvim döneminde elde edilen gelirlere karşılık olarak 8.5.1987 tarihinde ödenmiş, başvurucu şirket, 1987 yılına ilişkin beyannameyi 10.5.1988 vergi dairesine vermiş, zarar beyan etmiş, bu duruma göre daha önce tahsil edilen vergilerin geri verilmesi zorunluluğu doğmuş, vergiler 12 Kasım 1993 gününde iade edilmiştir. Mahkeme, bu halde, idarenin, uzunca bir süre geciktiği, faiz talebini reddetmesinin genel yarar ile kişi arasında olması gereken dengeyi bozduğunu kabul etmiş, iade yükümlülüğünün doğduğu tarihten iade tarihine kadar geçen süre için faiz ödenmesi gerektiğine hükmetmiştir. Case of Eko-Elda Avey v. Greece (Application no. 10162/02), 9 March 2006, para. 33. (ET.11.3.2020 <https://hudoc.echr.coe.int/eng#>). İnterplav-Rusya davasında, Mahkeme, başvuranın vergi iadesi alacağına hak kazandığı, idarece, vergi iadelerinin ödenmediği, bu durumun sistematik bir hal kazanması nedeniyle başvuranın aşırı bir yüke katlandığı, iadesi gereken tutarların, iade hakkının doğduğu tarihten - ödemenin yapılması gerektiği tarih arasında faiziyle birlikte geri verilmesi gerektiğini kabul etmiştir. Case of Intersplav v. Ukraine (Application no. 803/02) 9 January 2007, para.44. (E.T.11.3.2020, <https://hudoc.echr.coe.int/eng#>).



İkinci olarak, 4458 sayılı Gümrük Kanunu bir uyum kanunu niteliği taşımaktadır. Gümrük Kanunu ile Avrupa Topluluğu gümrük mevzuatına uyumun sağlanması amaçlanmıştır. Başvuru usulüne ilişkin kurallar bakımından bir paralellik söz konusudur. Yükümlünün, gümrük vergilerinin geri verilmesi veya kaldırılması için gümrük idaresine başvurması gerekmektedir. 4458 sayılı Gümrük Kanunu, *Topluluk Gümrük Kodu*'ndan (CCC) farklı olarak başvurunun reddi üzerine aynı makama veya üst idari makama itirazı sorunlu tutmuş; bu başvuruyu hakkın aranmasının zorunlu bir unsuru olarak düzenlenmiştir. Ancak, genel geri verme veya kaldırma sebepleri *Topluluk Gümrük Kodu (CCC)* ile uyumun tam olarak sağlandığının kabulüne olanak bulunmamaktadır. Zira, 2913/92 sayılı *Topluluk Gümrük Kodu'nun (CCC)* genel geri verme kaldırma sebeplerini düzenleyen 236'ncı maddesinin 1'inci fıkrası ve anılan maddenin yollamada bulunduğu 220'nci maddesinin 2'nci fıkrası Gümrük Kanunu'na tam olarak aktarılmamış; Gümrük Kanunu'nda bir çok değişiklik yapılmasına karşın anılan hususta bir düzenlemeye gidilmemiş ve 2913/92 sayılı *Topluluk Gümrük Kodu'nun (CCC)* kaldıran ve geri verme veya kaldırma sebeplerini yeniden düzenleyen 952/2013 sayılı Birlik Gümrük Kodu'nda yer alan düzenlemeler dikkate alınmamıştır. Bu durum genel geri verme veya kaldırma sebepleri bakımından Gümrük Bölgesi içinde iki farklı uygulamanın ve iki farklı içtihadın oluşmasına sebep olmuştur. ABAD, genel geri verme veya kaldırma sebepleri bakımından "*dürüstlük kuralı*"nı esas alan bir içtihat oluşturmasına karşın Danıştay "*açık hata*" kavramını esas alınan bir içtihat oluşturmuştur.

Ayrıca, Danıştay'ın genel geri verme veya kaldırma hususundaki içtihadı, Gümrük Kanunu'nun 211'inci maddesinde amaçlanan hukuki güveliğin sağlanması ve mülkiyet hakkının korunması düşüncesi ile bağdaşmamaktadır. Gümrük Kanunu'nda herhangi bir sınırlama olmamasına ve yargının kendini sınırlandırmasını gereken bir düzenleme bulunmamasına karşın Danıştay Gümrük Kanunu'nun 211'inci maddesinde yer alan düzenleme ile 242'nci maddesinde yer alan düzenlemeyi birlikte okumuş ve tahakkuk ettirilen vergilere idari itiraz süresi ve dava açma süresi geçirildikten sonra, idareye yapılan geri verme veya kaldırma başvurusunun reddi üzerine itiraz yolu tüketilerek açılan davalarda; "*tahakkuk işleminin hukuka uygunluğu yönünden değil, iade talebinin yerindeliğinin, diğer bir ifadeyle, iade koşullarının oluşup oluşmadığının irdelenerek yapılması*" gerektiğini, "*iadesi istenen gümrük vergilerinin kanunen ödenmelerinin veya tahakkuk ettirilmelerinin gerekmediğinin, açıkça; yani, herhangi bir inceleme, araştırma ve yoruma gerek olmaksızın anlaşılabilir olması*



gerektiğini” kabul etmiştir. Danıştay, tarafından geliştirilen bu yaklaşımın temelinde içtihadı birleştirme kararına kanun metninin üzerinde normatif bir anlam yüklemesi yatmaktadır. Ancak, bu yaklaşımın vergilerin kanuniliği ilkesi ile bağdaştırılmasına olanak bulunmamaktadır.

Son olarak, ABAD kararlarında, hukuka aykırı olarak tahsil edilen tutarların yükümlüye tüm zararlarını karşılayacak şekilde geri verilmesi; faizin tahsil tarihinden ödemenin yapıldığı tarih arasında hesaplanması gerektiği kabul edilmesine karşın, Danıştay tarafından ilk önce faiz talepleri reddedilmiş, daha sonra faiz ödenmesine ve ödemenin başvuru tarihinden itibaren yapılmasına karar verilmiş olmasına karşın, son olarak Danıştay bu içtihadından vazgeçmiştir. Ancak, bu yaklaşımın mülkiyet hakkı ile bağdaştırılmasına olanak bulunmamaktadır.

Yukarıda değerlendirmeler ışığında, gümrük birliği içinde geri verme veya kaldırmaya ilişkin kuralların yeknesak şekilde uygulanması için Gümrük Kanunu’nda Avrupa Birliği müktesebatına uyumun sağlanması için gerekli düzenlemelerin yapılması gerektiği değerlendirilmektedir¹¹⁶.

116 Avrupa Birliği’ne katılım için hazırlanan ulusal eylem planında “Birlik Gümrük Kodu’nun daha etkin bir şekilde uygulanması çerçevesinde, AB standartlarına uygun olarak Türk gümrük mevzuatının geliştirilmesi” nin amaçlandığı hakkında bkz. (E.T. 2.5.2020 <https://www.ab.gov.tr>).



KAYNAKLAR

ALASLAN Fatma, “Medeni Hukuk’da Dürüstlük Kuralı ve Hakkın Kötüye Kullanılması Yasağı”, **Çankaya Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.1. S.2. Ekim, 2016, s.413-433.

AYDIN Selman, Nurdane TOPUZ ve Kurtuluş BEYRİBEY, **Gerekçeli, Notlu, İçtihatlı, 4458 Sayılı Gümrük Kanunu ve İlgili Mevzuat**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2000.

BATIREL Ömer Faruk, “Vergi ve Mülkiyet Hakkı İhlali: Bir Anayasa Mahkemesi Başvurusu Kararı İncelemesi”, **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Yıl.14, Güz, S.28, 2015/2, ss.13-20.

BOZDOĞAN Mine Nur, “Mülkiyet Hakkına Haksız bir Müdahale, İptali ve Yeni bir Hukuki Zemin: Fazla ve Yersiz Tahsil Edilen Vergilerin İadesinde Süre Sorunu”, **Maliye Dergisi**, S.162, Ocak- Haziran 2012, ss.219-237 .

CAN Hacı, “Türkiye-Avrupa Topluluğu Ortaklık İlişkinin Hukuki Çerçevesi”, **Ankara Avrupa Çalışmaları Dergisi**, Güz 2003, C. 3, Sayı: 1, s. 19-43.

CANDAN Tolga, “Türkiye – AB Ortaklık Hukukunda Son Gelişmeler: ABAD’ın C-65/16 Sayılı “İstanbul Lojistik Ltd.” Kararı Hakkında Bir Değerlendirme”, **Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.23, S.38, 2018, s.149-171.

CİMİLLİ Ekrem, “Gümrüklerde Muafiyet Uygulaması ve Tarihi Gelişimi”, **Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Dergisi**, C. 10, S. 1, s.256. (E.T. 22.4.2020, <http://dergipark.org.tr>).

ÇAĞAN Nami, “Demokratik Sosyal Hukuk Devletin Vergilendirme” **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.37. S.1-4,1980, ss.130-151.

ÇOŞKUN M. Kürşak, “İçtihatların Birleştirilmesi”, **Ankara Barosu Dergisi**, Ankara, 2001, S. 1, s. 87-146.

DAĞ Rüfet, Sami CEYHAN, ve Mehmet BALLI, **Gümrük Kıymet Uyuşmazlıkları**, Gümrük ve Ticaret Müfettişleri Derneği İktisadi İşletmesi, Ankara, 2014.

DEMİRBAŞ AKSÜT Burcu ve Özgecan GÖK, “Gümrük Vergisinden Kaynaklanan Anlaşmazlıkların Uzlaşma Yolu İle Çözümü”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 18, S. 2, 2016, İzmir, 2017, ss.77-125.

DURAN Lütfi, “Danıştay’ın İçtihatları Birleştirme Uygulaması”, **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, Ankara 1972, C. 27, S. 3, ss.419-44.

ERKİN Gözde, **Vergilendirme Yetkisi**, Adalet, Ankara, 2015.

GÜMÜŞ Mustafa, “Gümrük Vergilerinin Geri Verilmesi ve Kaldırılması”, **Yaklaşım Dergisi**, S.28, Kasım 2005, **E-Yaklaşım** (E.T. 28.03.2020, www.yaklasim.com).

GORMLEY Laurence, W. **EU Law of Free Movement of Goods and Customs Union**, Oxford, 2009.

İNAN Atilla, “Genel Olarak İçtihatları Birleştirme Kurumu ve Sayıştay’da İçtihatları Birleştirme”, **Yargıtay Dergisi**, C. 10, S. 1-2, Ankara, 1984, ss.55-69.

KARAKOÇ Yusuf, “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C: 15, Özel S. 2013,ss.1259-1308.

KAYHAN Fahrettin, “Özel Hukuk Uygulamasında Yargı İçtihatlarının ve İçtihadı Birleştirme Kararlarının Normatif Gücü” **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, C.11, S.2, 1999, s.341-363.

KUMRULU Ahmet, “Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.36, S.1-4, s. 147-162.

ONAR, Sıddık Sami. **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, C. I, 3. baskı, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1966.

ÖNCEL Muallâ, KUMRULU Ahmet ve ÇAĞAN Nami, **Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Son Değişiklikler İşlenmiş**, 22. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2013.

SEFER Yakup, “Gümrük Vergilerinin Geri Verilmesi Kaldırılması”, **Gümrük Dergisi**, Ağustos-Ekim 2005, S.52, ss.119-128.

SİDAL Hulusi, **Gümrük Politikası Mevzuatı ve Tatbikatı Cilt: 1**, İstanbul İktisadî ve Ticarî İlimler Akademisi Yayını No. 39 – 196, Berksoy Matbaası, İstanbul, 1966.

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

UÇARYILLMAZ Talya Şans, “ Roma Hukukunda Sözleşmesel Bona(Dürüstlük Kuralı) Kavramı ve Çağdaş Hukuka Etkisi”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, 2018, S. 135, ss.336-82.



YALTI, Billur, “İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Yargıçları- Türk Vergi Yargıçları: Mülkiyet İhlali Okumalarında Bir Örnek: Vergi İadelerinde Zaman Değer Kayıpları”, Danıştay ve İdari Yargı Günü 139. Yıl Sempozyumu,- Bildiri Kitabı-, Danıştay Tasnif Ve Yayın Bürosu Yayınları No: 7, Ankara, 2008, ss.167-192.(“İnsan Hakları”)

YALTI Billur, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, Beta, İstanbul, 2006. (“Vergi Yükümlüsünün”)

Yavaşlar Funda Başaran, “Anayasal Bir Hak Olarak Vergi İadelerinde Faiz”, **Vergi Dünyası**, s.316, Aralık 2007, ss.84-101.

YILDIRIM Ramazan, **İdari Başvurular**, Genişletilmiş ve Güncellenmiş 2. Baskı, Mimoza, Konya, 2006.

YUMUK Hamit, “Gümrük Hukukunda Zorunlu İdari İtiraz”, **Yedinci Genç Vergi Hukukçuları Sempozyumu -Bildiri Kitabı-**, Yetkin, Ankara, 2017.

YÜCE Mehmet, Fulya MERCİMEK, “ Türk Vergi Hukukunda İctihatların Bağlayıcılığı ve Hukuk Kaynağı Olarak Değeri” **Bahçeşehir Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.9, S.119-120, 2014, ss.7-63.

