

GÜMRÜK UYUŞMAZLIKLARINDA İDARİ İŞLEMLERİN NİTELENDİRİLMESİ SORUNU: HAK ARAMA HÜRRİYETİ KAPSAMINDA MÜLKİYET HAKKININ ÖZÜNE İLİŞKİN SAKINCALAR

*(Definition Problem Of Administrative Acts In Customs Dispute:
Inconveniences Concerning The Essence Of Property Right Within The Scope
Of Right To Legal Remedies)*

Dr. Osman SARIASLAN¹

ÖZ

İdari Yargılama Hukukunda bir işlemin hukuka uygunluk denetiminin ilk ve en önemli aşaması, işlemin niteliğinin belirlenmesidir. Ancak bu belirleme bazı idari işlemler açısından hiç de kolay olamamaktadır. Öyle ki kimi durumlarda bir işlemin esasında ne olduğu, hangi idari sürece ait olduğunu tespit etmek ancak yargı kararı ile mümkün olabilmektedir. Tahakkuk ve tahsilât aşamalarının iç içe geçtiği gümrük işlemleri de nitelendirme sorununun yaşandığı bir alandır. İşlemin niteliğine ilişkin olarak ortaya çıkan bu muğlâklık daha sonra yargı mercileri tarafından verilen bir usul kararıyla açıklığa kavuşturulmaktadır. Ancak işlemin niteliğinin yargı kararıyla belirlenmesi çoğu kez başka bir soruna neden olabilmektedir. Zira yargının nitelendirmesiyle birlikte işlemin esastan incelenme olanağı kalmamaktadır. Söz konusu nitelendirmenin temyiz veya istinaf aşamasında yapılması ise, daha önce belirli bir kabule göre yapılan yargılamaları birer emek ve zaman kaybına dönüştürmesinin yanı sıra -ve daha da önemlisi- davacı açısından hak kaybına sebep olmaktadır. Dolayısıyla bu çalışmada; yargı mercilerinin en son aşamada yaptıkları işlem nitelendirmesinin, adil yargılanma hakkı kapsamında mülkiyet hakkına ilişkin nasıl bir soruna dönüştüğü incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: İdari işlem, gümrük işlemleri, vergi yargısı, işlemin nitelendirilmesi, iptal davası, hak arama hürriyeti, adil yargılanma hakkı, mahkemeye erişim hakkı, mülkiyet hakkı

1 Zonguldak Vergi Mahkemesi Başkanı (Anayasa Mahkemesi Eski Raportörü), sariaslanosman@yahoo.com



ABSTRACT

In administrative jurisdiction, it is the determination of an act's definition that is the first and most important stage of that act's audit as to the compliance with law. However, that determination might not be so easy in terms of some administrative acts. In fact, only when judicial decisions are made, is it only possible to determine what an act really is and what administrative process it is subjected to. Another problematic are is where the stages of accrual and collection are intertwined in customs procedures within the frame of a procedure's nature and the required administrative process. The uncertainty emerging from the definition of an act is later clarified with a decision of procedure. However, the identification of a act's nature with a legal decision often creates secondary problems. With the definition made by the jurisdiction, there remains no other way to examine an act on the principle level. The fact that the so-called definition is made during the discretion and appeal phase not only makes all the jurisdictions made according to a certain series of norms into a waste of time and effort, but also, and maybe more importantly, leads to a forfeiture for the petitioner. Therefore, in this study it has been examined how the definition of act that the judicial authorities made at the very final stage turned into a problem concerning the property right within the scope of fair trial.

Keywords: Administrative Act, Customs Procedures, Tax Law, Definition of a Procedure, Nullity Suit, Right to Legal Remedies, Right to Fair Trial, Access Right to Court, Property Right

GİRİŞ

İdare, kamu yönetimi fonksiyonu gereği sürekli işlem tesis etmektedir. Bu işlemler, gündelik hayatta, çağdaş yönetim anlayışının bir sonucu olarak, idarenin uzmanlık alanıyla ilişkilendirilmek suretiyle ifade edilebilmektedir. Bu kapsamda kamu harcamalarının en yaygın finansman aracı olan vergilendirmeye yönelik olarak tesis edilen işlemlere 'vergilendirme işlemleri'; imar mevzuatından kaynaklı işlemlere 'imar işlemleri'; disiplin hukuku gereği tesis edilenlere 'disiplin işlemleri' tabirleri kullanılmaktadır. Bu kapsamda gümrük mevzuatından kaynaklı işlemlere de 'gümrük işlemleri' denilmektedir. Ancak bu adlandırmalar yaygın olmakla birlikte gereken teknik yeterlilikte değildirler. Örneğin vergilendirme, vergiyi doğuran olayın meydana gelmesinden matrahın belirlenmesine; tarhiyattan tahsile kadar birçok süreci içermektedir. Oysaki tarhiyat ve tahsilât süreçleri iki

ayrı işlemler silsilesini ifade etmektedir. Uygulamada ‘vergilendirme işlemleri’ ifadesi çoğu kez tahsilât işlemlerini de içerecek şekilde kullanılmaktadır. Benzer durum gümrük işlemleri için de geçerlidir. Zira gümrük idareleri de tıpkı vergi daireleri gibi alacaklarını bizzat takip etme yetkisine sahiptirler ve her iki aşamaya ilişkin işlem tesis etmektedirler. Şu halde ‘gümrük işlemleri’ tabiri, tıpkı ‘vergilendirme işlemleri’ tabiri gibi ilk beyandan tahsile ilişkin en son işleme kadar oldukça geniş bir yelpazeyi ifade etmek için kullanılmaktadır.

Öte yandan bir hukuki işlemin idari bir işlem olup olmadığı, kişilerin hukukunda doğurduğu sonuca göre nitelendirilmesi ise idare hukuku ilkelerine göre belirlenmektedir. Üstelik idari işlemin nitelendirilmesi durumu, sadece işlemin kendinden menkul özelliklerini ortaya koymakla yetinilecek bir hukuki saptama değildir. Söz konusu işlemin yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden analizi ile hukuki sonuçlarının ne (ya da neler) olduğunu da dikkate almayı gerektir. Öyle ki idari işlemin esasında ne olduğu; ‘ne olması gerektiği’ sorunsalında şekillenmektedir.

Bu kapsamda gümrük uyuşmazlıklarına ilişkin davalarda oldukça sık karşılaşılan *gümrük işlemlerinin geçmişe etkili sonuç doğuracak şekilde nitelendirilmesi durumunun*, ne tür sorunlara ve hak kayıplarına neden olduğunu ortaya koymak çalışmanın ana gayesidir. Diğer bir ifadeyle çalışmada, idarenin duruma ve mevzuata uygun olduğu zannıyla tesis ettiği bir gümrük işleminin vergi yargısı tarafından, gümrük işlemleri silsilesi içerisinde idarenin kast ettiğinden başka bir işlem olduğunun tespitinin ürettiği hukuki sonuçların hak merkezli bir bakış açısıyla ele alınması amaçlanmıştır. Zira yükümlendirici her gümrük işlemi mülkiyet hakkına bir müdahale teşkil etmektedir. Öte yandan mülkiyet hakkına yapılan müdahalelerin bertaraf edilebilmesinin en önemli usuli güvencesi dava hakkıdır. Dava hakkı ise açılan davanın adil yargılanma süreçlerinin sonunda karara bağlanması gibi başka bir usul güvencesinin garantisi altındadır. Öyleyse hak ihlali iddiası noktasında sadece dava hakkının bulunması, kişinin etkin bir usuli güvenceye sahip olduğunu söylemeye tek başına yeterli değildir. Önemli olan yargı mercinin de gerekli hassasiyeti gösterip, yargılamayı her hangi bir hak kaybına neden olmadan sonlandırmasıdır. Bu nedenle Danıştay Yedinci Dairesinin 04.05.2017 tarih ve E:2015/4576 K:4050 sayılı kararında²

2 Kararın ilgili kısmı şöyledir:

“4458 sayılı Kanunun 242’nci maddesinin 1’inci fıkrasında; yükümlülerin, kendilerine tebliğ edilen gümrük vergileri, cezalar ve idari kararlara karşı tebliğ tarihinden itibaren onbeş gün içinde bir üst makama, üst makam yoksa aynı makama verecekleri bir dilekçe ile itiraz edebilecekleri, 2’inci fıkrasında; idareye intikal eden itirazların otuz gün içinde karara

ifade edilen kabuller kapsamında oluşturulan içtihat alanına göre idari işlemlerin dava aşamasında yeniden nitelendirilerek; davanın esastan karara bağlanabilmesi için farklı idari usul koşullarını aramaları (veya aramamaları) hak arama hürriyeti ve adil yargılanma hakkının ihlaline neden olabilmektedir. Adil yargılanma hakkının usule ilişkin katı bir yorumla ve bizzat yargı kararıyla ihlal edilmesi, davanın esastan görülme imkânını da ortadan kaldırmış olacağından, dava hakkıyla güvence altına alınan mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin tartışılma imkânını ortadan kaldırmaktadır.

Dolayısıyla yukarıda ifade edilenler ışığında; çalışmanın teorik çerçevesi olması bakımından ilk bölümde idari işlemler ile gümrük işlemlerine değinilecek; ikinci bölümde maddi hakların korunmasına yönelik olarak tanzim edilen usuli güvencelerden bahsedilecek; üçüncü ve son bölümde ise bir gümrük işleminin nitelendirilmesinin hangi durumlarda bir hak ihlali sorununa dönüştüğü ve bunun hak arama hürriyeti ile mülkiyet hakkı kapsamında yol açtığı sonuçları incelenecekti.

bağlanarak ilgili kişiye tebliğ edileceği, 3'üncü fıkrasında; itiraz dilekçelerinin süresi içinde yanlış makama verilmesi halinde, itirazın süresinde sayılacağı ve idarece yetkili makama ulaştırılacağı, 4'üncü fıkrasında da; itirazın reddi kararlarına karşı, işlemin yapıldığı yerdeki idari yargı mercilerine başvurulabileceği hükmü yer almış olup; buna göre, para cezalarında, idari davaya konu olabilecek işlem, para cezası kararları değil; bu kararlara karşı, Kanunun sözü edilen 242'nci maddesinde öngörülen usullere göre yapılacak itiraz üzerine, yine aynı maddede yazılı mercilerce otuz gün içerisinde cevap verilmemesi nedeniyle oluşan zimni ret işlemi veya aynı mercilerce tesis edilecek olumsuz işlemidir.

Diğer taraftan, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 14'üncü maddesinde, açılan davada, idari merci tecavüzünün bulunup bulunmadığının ilk inceleme esnasında inceleneceği; aynı Kanunun 15'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (e) bendinde, idari merci tecavüzü halinde, dilekçelerin görevli idari merciine tevdiine karar verileceği; 2'nci fıkrasında, dilekçenin görevli mercie tevdi halinde Danıştaya veya ilgili mahkemeye başvurma tarihinin merciiine başvurma tarihi olarak kabul edileceği belirtilmiştir.

Gümrük Kanununun sözü edilen 242'nci maddesi hükmüne göre, idari davaya konu olabilecek işlem, para cezası kararı değil; söz konusu karara karşı, öngörülen usule göre yapılacak itiraz üzerine, yine aynı maddede yazılı mercilerce tesis edilecek olumsuz işlem olduğundan, itiraz başvurusu, yargı yerlerine başvurulmadan önce ilgililerce tüketilmesi gereken zorunlu nitelikteki başvuru yoludur. Bu yol tüketilmeden dava açılması halinde, bu durumun idari yargı yerlerince kendiliklerinden nazara alınması; davanın, 15 günlük itiraz süresi içerisinde açılmış olması halinde dilekçenin merciiine tevdi; anılan süre geçirilerek açılmış olması halinde ise merciiine tevdiinin hukuki yararı kalmayacağı hususlarının gözetilmesi gerekmektedir.

Bu bakımdan; Mahkemece, para cezası kararının tebliğ tarihine nazaran davanın 15 günlük idari itiraz süresi içerisinde açılıp açılmadığı; dolayısıyla, merciiine tevdiinde hukuki yararı bulunup bulunmadığı hususu değerlendirilerek ulaşılabilecek sonuca göre karar verilmesi gerekirken, anılan husus gözetilmeksizin verilen kararda hukuki isabet görülmemiştir.

Açıklanan nedenle, temyiz istemlerinin kabulüne; mahkeme kararının bozulmasına,"



I. İDARİ İŞLEMLER VE GÜMRÜK İŞLEMLERİ

A. İdari İşlemler

1.Genel Olarak

İdari işlem, her şeyden önce bir hukuki işlemdir. Hukuki işlem ise hukuksal iktidar kullanılmak suretiyle yapılan ve/veya gerçekleştirilen irade açıklamalarıdır. Nitekim bu hukuksal iktidar özel hukukta sübjektif hak, kamu hukukunda ise devlet yetkisidir³.

Bu devlet yetkisi, devletin yönetim aygıtı olan idareye karar alma, düzenleme yapma, yürürlükte olan hukuk kurallarını değiştirme, yönetilenlerin hukuklarında onların rızasını gözetmeden değişiklikler yapabilme, yeni hukuki kurallar koyabilme veya mevcut olanları kaldırma imkânı sağlar. Bu sayılanlar ise idarenin idare hukuku ilkelerine göre ürettiği işlemlerle mümkün olur ki, bu işlemlere idari işlem denir. Bu kapsamda Anayasa Mahkemesine (AYM) göre, yetkili idari makamların kamu gücünü kullanarak, idare işlevlerine ilişkin olmak üzere, idare hukuku esaslarına göre aldıkları, kişiler yönünden idari alanda hak ve yükümlülükler (statüler) doğuran, kesin ve uygulanabilme özelliği olan tek yanlı irade açıklamaları idari işlemdir⁴.

İdari işlem devlet yetkisinin kullanılması, aynı zamanda kamu gücünün yansımasıdır. Böylece idare yetkisi dâhilinde kullandığı kamu gücü ile etken ve edilgen kişiler hesabına onların onamalarına gerek olmaksızın hak ve yükümlülükler ihdas edebilir⁵. Bir idari işlemin kesin ve yürütülmesi zorunlu işlem sayılabilmesi için ise idari işlemin gerekli tüm prosedürlerin tamamlanmış ve başkaca bir idari makamın onay ve iznine tabi olmaksızın hukuk düzeninde değişiklik yapabilmesi, yani idare edilenlerin hukukunu etkileyebilmesi gerekir⁶.

Dolayısıyla idari işlemlerin hukuksal niteliğinden ötürü bazı özellikleri bulunmaktadır. Bu özelliklerin başında idari işlemin yapıcısının idare olması gelmektedir. Buna göre bir işlemin idari işlem olarak kabul edilebilmesinin ilk şartı o işlemin Türk Kamu İdaresi

3 ERKUT Celal, *İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği*, Danıştay Yayınları, Ankara, 1990, s.9

4 Anayasa Mahkemesi'nin 11.12.1997 gün ve E:1997/70 K:1997/32 sayılı kararı.

5 CANDAN Turgut, *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006, s. 64

6 Danıştay Üçüncü Dairesinin 04.06.1986 gün ve E:1986/1733 K:1986/1500 sayılı kararı.

tarafından yapılmış olmasıdır.⁷ İkinci olarak işlem kamu hizmetinin yürütülmesi amacıyla tesis edilmiş olmalıdır. Kamu idaresi tarafından kamu hizmeti kapsamında yapılan işlemler idari işlem olup, özel hukukun alanına giren işlemler idari işlem sayılmaz. Kamu hizmeti ise, eğitim, sağlık, güvenlik, bayındırlık, kentleşme gibi genelin yararına olup özel hukuk kurallarından farklı kurallara tabi olan hizmettir⁸. Üçüncüsü işlem idare hukuku kurallarına göre tesis edilmelidir. Yani idari işlemin kamu hukuku düzeni içinde yer alan usuli çerçevede düzenlenmesi gerekir. Dördüncüsü kamu gücünün ayrıcalıkları kullanılarak tesis edilmelidir. İşlemin idari işlem kabul edilebilmesi için idari makamın işlemi yaparken kamu hukukunun kendisine tanıdığı yetkileri kullanması gerekir. Yani işlem yetkili bir idarenin iradesini yansıtmalıdır⁹. Beşincisi işlem, idarenin tek yanlı irade açıklamasının ürünü olmalıdır. İşlemin tek yanlı olması, yönetilenlerin rıza ve onayları alınmaksızın yalnızca idarenin iradesi ile tesis olunmasıdır. İşlem yönetilenlerin başvurusu üzerine tesis edilmiş olsa da, işlemi tesis eden birden fazla idari makam olsa da bu nitelik değişmez. Nitekim Danıştay Beşinci Dairesince verilen 17.05.1996 gün ve E:1995/4416 gün ve K:1996/1911 sayılı kararında bu husus şu şekilde ifade edilmiştir: *“Tek yanlılık kavram olarak tek bir irade açıklaması demektir. Buradaki iradenin tek yanlılığı, tek bir kişi ya da organın iradesi anlamında değil; işlemin tek yanlı bir irade açıklaması ile oluşması anlamındadır. Bu nedenle idari işlemdeki irade, tek bir makam ya da organ tarafından açıklanabileceği gibi birden fazla idari makam ya da organ, tek bir irade açıklaması için bir araya gelebilir. İşte tüm bu hallerde idari işlem tek yanlıdır.”*¹⁰

Bu beş özelliğe sahip olan bir hukuki işlem idari işlemidir.

7 CANDAN, a.g.e., s. 66 ve Danıştay kararı için 42 sayılı dipnot.

Bu hususta ayrıca ifade etmek gerekir ki bu durumun istisnaları da söz konusudur. Bazı özel kuruluşların ya da özel hukuk tüzel kişilerinin aldığı bazı kararlar idari işlem sayılabilmekte bu kurum ya da kuruluşlarda organik anlamda idare olmasalar da maddi anlamda idare kabul edilebilmektedirler. Örneğin özel eğitim kurumlarınca verilen ders geçeme ya da geçmeme işlemleri, disiplin cezaları gibi. Ancak bu durum vergi uyuşmazlıkları için söz konusu değildir.

8 Bu kapsamda Danıştay Beşinci Dairesince 16.12.1987 tarih ve E:1987/2379 K:1987/1785 sayılı kararlar TBMM Plan ve Bütçe Komisyonu idari makam olmadığından kararlarının idari işlem sayılmayacağına karar verilmiştir. CANDAN, a.g.e., s. 70

9 CANDAN, a.g.e., s. 71.

Hatta bazı durumlarda yukarıda anlatılan durumun tersi de geçerli olabilmektedir. Kamu hukuku kuralları idariyi hukuki bir durumla ilgili belirli bir şekilde hareket etmesi noktasında yükümlü kılmış ve idare bu yükümlülüğe rağmen hareketsiz kalmış yetkisini kullanmamışsa yani kararda ifade edildiği şekliyle “negatif yetkisizlik” durum söz konusu ise bu husus, bu duruma dayalı tesis olunan idari işlemin iptal sebebi olarak görülmüştür. Bkz. Bursa 2. Vergi Mahkemesince verilen 21.11.2008 gün ve E:2007/368 K:2008/2463 sayılı kararı. Bu karar Danıştay Dokuzuncu Dairesininin 06.06.2013 gün ve E:2008/2247 K:2013/5807 sayılı kararıyla onamıştır.

10 CANDAN, a.g.e., s. 70 ve Danıştay kararı için aynı yer 59 sayılı dipnot.



Ancak onun idari davaya konu edilebilmesi için iki koşulu daha sağlaması gerekmektedir. Bunlar ise işlemin kesin olması ve icrai yani yürütülebilir olmasıdır¹¹.

İşlemin kesin olması diğer bir ifadeyle idari işlemin kesinliği, onun hukuk düzeninde varlık kazanabilmesi için uyulması gereken idari usulün son aşamasının da geçirilmiş olduğunu, başka bir idari makamın onayına ihtiyaç duymadığını ifade eder¹². Şayet idari işlemin geçerli hale gelebilmesi için başka bir idari makamın işlemi gerekiyorsa ya da hiyerarşik makamın veya vesayet makamının onayı lazımsa veyahut da henüz bu onay yapılmamış ise o işlemin kesinliğinden söz edilemez. Bu bakımdan söz konusu onaydan önce tesis edilmiş işlemler ya da bir işlem için hukuki veriyi ihtiva eden işlemler hazırlık işlemleri, ön işlemler veya ön kararlar olarak ifade edilirler.¹³

Bir idari işlemin yürütülebilir olması ise onun hukuk düzeninde veya hedef aldığı kişi veya kişilerin hukukunda değişiklik meydana getirmesi anlamına gelir. Mesela kişileri hak sahibi yapan, borçlandırıcı, bir haktan yararlanma biçimini belirleyen, farklı hukuki statüye sokan, malvarlıklarında artmaya veya azalmaya neden olan, onların özgürlüklerini kısıtlayan, kimi haklarını kullanmasını engelleyen, bazı haklardan yararlandırmayan, bazı hakları sınırlandıran veya kısıtlayan, daraltan, erteleyen, tehlikeye sokan, mahrum bırakan, cezalandırıcı olan idari işlemler; ilgisi lehine hukuki durumlar yaratan idari işlemlerin geri alınması veya kaldırılmasına ilişkin işlemler yürütülebilir işlemlerdir. Buna karşılık soruşturma ve denetim raporları, görüş bildirilen yazı ve kararlar, açıklamalar, ön karar ve işlemler, teklif yazıları ve iç yazışmalar, bilgi vermek için yazılan yazılar; ileride yapılacak kesin ve yürütülmesi gerekli işlemlere hazırlık ve dayanak olmak üzere ilgilileri uyanan veya herhangi bir davranışta bulunmaya davet eden, bir yükümlülüğü hatırlatan yazılar; yetkili makamların yönetilenleri veya alt birimleri bir yasa hükmünün uygulanması

11 İdari işlemin özellikleri için KARAVELİOĞLU Celal, **Açıklama ve Son İctihatlarla İdari Yargılama Usulü Kanunu**, Karavelioğlu Basın Yayın Dağıtım, Ankara, 2006, s. 71 ve CANDAN, a.g.e., ss. 65-82

12 CANDAN, a.g.e., s. 75

13 Bununla birlikte işlemin kesinliği, işlemin idari karar alma sürecinde başkaca bir aşamadan geçmesine gerek kalmaması yanında, zımnî ret süresi dolmadan açılan davalar ve muğlak cevap üzerine açılan davalarla da ilgili bir kavramdır. Bu davalarda bu husus gözetilerek buna göre hüküm kurulmaktadır. Ankara 2. Vergi Mahkemesinin 19.6.2012 gün ve E:2012/1072, K:2012/1164 sayılı kararıyla; davacı tarafından yapılan başvurunun üzerinden 60 gün geçmemiş olduğundan, olayda zımnî ret işlemi bulunmadığı, davanın açıldığı tarih itibarıyla idari davaya konu edilebilecek kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem olmadığı gerekçesiyle dava incelenmeksizin reddedilmiştir. Bu karar Danıştay Üçüncü Dairesinin 21.05.2013 gün ve E:2012/4548 K:2013/2162 sayılı kararı ile onanmıştır.



konusunda aydınlatmak amacıyla kaleme alınan yazılar, durum tespitine ilişkin tutanaklar hukuk düzeninde ve kişinin hukukunda henüz değişiklik oluşturmadıklarından yürütülebilir sayılmazlar¹⁴.

Bu özelliklerden, tesis edenin idare olması, kamu hizmetinin yürütülmesi amacıyla yapılmış olması, idare hukuku kurallarına göre tesis edilmesi, kamu gücünün ayrıcalıkları kullanılarak tesis edilmiş olması, idarenin tek yanlı irade açıklamasının ürünü olması bir işlemin *idari işlem* olabilmesi için asgari koşullarken; işlemin kesin ve yürütülebilir olması ise söz konusu işlemin dava koşuludur.

Son olarak bazı işlemler kesin ve yürütülebilir olsa dahi bunlar iptal davasının konusunu oluşturamazlar. Başka bir ifadeyle bazı idari işlemler iptal davasına konu oluşturma bakımından gerekli olan tüm koşulları haiz olmakla birlikte yine de bunlar hakkında iptal davası açılmamaktadır. Bunlar yokluk kuramı ile benimsenen ilkeler kapsamında tesis olunmuş işlemler, yargısal denetimi idari yargı dışında öngörülen işlemler ve yargısal dokunulmazlık tanınan işlemlerdir¹⁵.

2. İdari İşlem Türleri

İdarenin hangi tasarruflarına idari işlem denildiği yukarıda ifade edilmiştir. Ayrıca söz konusu idari işlemlerden kesin ve icrai olanlar da iptal davasına konu edilebilmektedirler. Ancak hem yukarıda ifade edilen özellikler hem de idari işlemin şümulü dikkate alındığında idari işlemler:

- Tek yanlı ve iki yanlı idari işlemler
- Düzenleyici ve bireysel işlemler olarak da gruplandırılmaktadırlar.¹⁶

Tek yanlı idari işlemler ifade edildiği üzere yönetilenlerin rıza ve onayları alınmaksızın yalnızca idarenin iradesi ile tesis olunan işlemlerdir. İdarenin tesis ettiği işlemlerin birçoğu tek yanlıdır. Hatta bu özelliği idari işlemlerin, diğer hukuki işlemlerden ayrılmasına kullanılan bir unsurdur. Diğer yandan idare bazen yönetilenlerin iradesiyle tekemmül eden hukuki işlemler yapabilmektedir. Bu 'işlemlere' iki yanlı idari işlem denilmektedir. Bunlara verilecek tipik örnek idarenin taraf

14 CANDAN, a.g.e., s. 77-81. COŞKUN Sabri/KARYAĞDI Müjgan, **İdari Yargılama Usulü Örnek İçtihatlar-Yorumlar**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2001, ss. 193-194

15 Detaylı açıklamalar için bkz. ERKUT, a.g.e., s. 149

16 GÜNDAY Metin, **İdare Hukuku**, İmaj Yayınevi, Ankara, 2009, s. 110. Ayrıca konuyla ilgili farklı gruplama ve açıklamalar için bkz. ÖZAY İl Han, **Yargısal Korunma**, Alfa Yayınları, Bursa, 2001, ss. 84-128



olduğu sözleşmelerdir. Ayrıca kişilerin iradesi ile tekemmül ettiğinden vergi hukukunda sıkça başvurulmuş olumlu neticelenmiş uzlaşma işlemleri yine iki yanlı idari işlemlere örnek teşkil etmektedir.

Öte yandan idarenin bazı işlemleri yalnızca belli kişi ve durumlara özgü olmayıp daha kapsamlı olabilmektedir. Bu işlemler daha genel ve soyut olmaktadır. Bu işlemler 'genel düzenleyici işlem' olarak tanımlanmaktadır. Ancak idari işlemlerin büyük bir kısmını belli kişi ve durumlara özgü tanzim edilen 'bireysel işlemler' oluşturmaktadır.

Bireysel işlemlerle belli kişilerin hukukunda yeni hukuki durumlar yaratılır, mevcut hukuki durumları değiştirilir veya kaldırılır. Bu nedenle bireysel idari işlemler literatürde ve mevzuatta 'idari karar' diye de tanımlanmaktadır. İdari fonksiyonun yerine getirilebilmesi için yapılan işlemlerin büyük bir kısmını idari kararlar oluşturmaktadır. Bu kapsamda atama, kamulaştırma ve ruhsat verme işlemleri birer idari karar olduğu gibi konumuz açısından oldukça önemli olan verginin tarh ve tahakkuk ettirilmesi ya da kişiye ceza kesilmesi işlemleri de birer idari karardır.¹⁷

B. Gümrük İşlemleri

'Gümrük işlemleri' tabiri, yaygın olarak Türkiye Gümrük Hattında (TGH) takip edilen süreçleri anlatmak için kullanılmaktadır.¹⁸ Bakıldığında bu kullanım doğrudur. Ancak yalnızca gümrük idaresi nezdinde takip edilen süreçlere özgülenip; söz konusu süreçlerin idare hukuku anlamında mahiyetlerini ortaya koymayı ihmal ettiği için eksiktir. Nitekim gümrük idaresi tarafından ilgili kişiler nezdinde gümrük mevzuatının gerektirdiği birçok işlem yapılmaktadır. Bunlar, nitelikleri itibarıyla idari kararlardır ve dolayısıyla bireysel idari işlemlerdir. Bu çerçevede 'gümrük işlemleri' tabiri geniş anlamda hem gümrük idaresi nezdinde takip edilen süreçleri ifade etmekte hem de idare hukukunun konusuna girmeleri nedeniyle bir idari işlemler demetini veya silsilesini ifade etmek için kullanılmaktadır.¹⁹ Bu çalışmada; gümrük işlemleri hukuki sonuçları, idare ve muhatapları nezdindeki mahiyetleri ve ayrıca yargı mercilerinin nitelendirmeleri

17 GÜNDAY, a.g.e., s. 111-112

18 *Gümrük işlemleri genel olarak, TGB'ye eşya giriş çıkışını düzenleyen prosedürler kapsamında gerçekleştirilen faaliyetler ve bu faaliyetlere taraf olanların gerçekleştirdiği tüm işlemler olarak tanımlanabilir.* SELEN Ufuk, **Tüm Yönleriyle Gümrük İşlemleri**, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa, 2009, s. 25

19 İfade edilen tarzda kullanımlar için bkz. SAYGILIOĞLU Nevzat/GERÇEK Adnan, **Dış Ticaret ve Gümrük Kurallar, İşlemler ve Vergileme**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2007, ss. 195-206



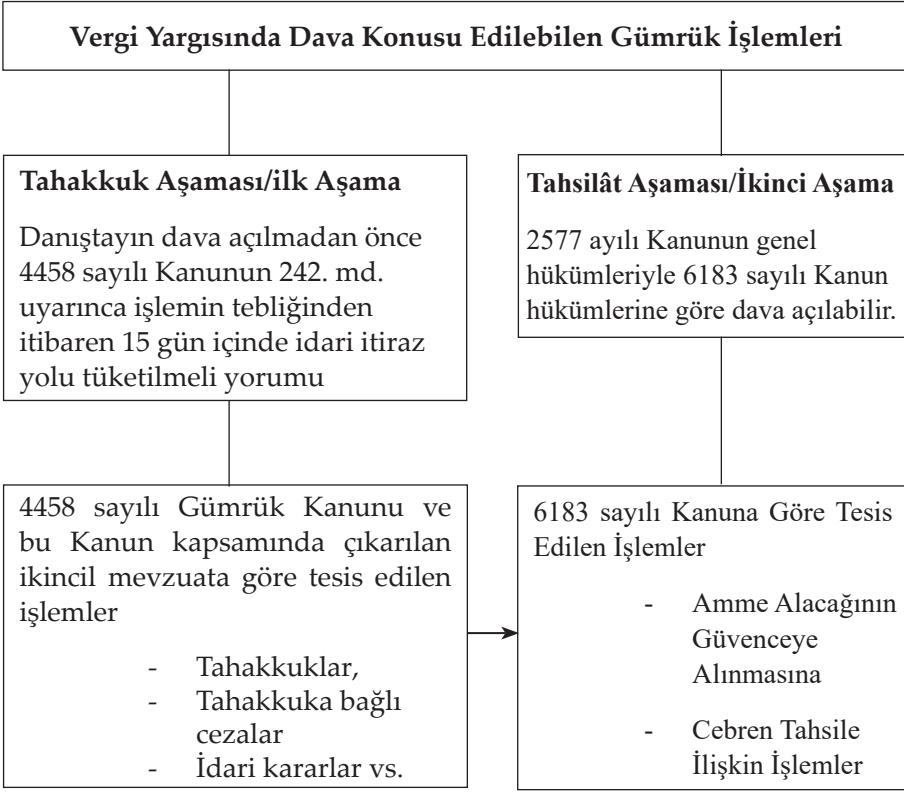
ekseninde ele alındığından; söz konusu tabirle kast edilen idare hukuku ile idari yargılama hukukuna konu işlemlerdir.

Bu çerçevede, gümrük idaresi tarafından tesis edilen ve işlemin muhatabını belirli bir hukuki duruma sokan veya mevcut hukuki durumunu değiştiren ya da kaldıran idari kararlarına gümrük işlemleri denmektedir. Nitekim 4458 Sayılı Gümrük Kanununun 3. maddesinin 5. fıkrasında bu Kanun kapsamında kullanılan karar kavramı “*Karar deyimi, bağlayıcı tarife ve menşe bilgileri de dahil olmak üzere, gümrük idaresinin, gümrük mevzuatı ile ilgili olarak belirli bir konuda bir veya daha fazla kişi üzerinde hukuki sonuç doğuracak idari tasarrufu*” olarak tanımlanmıştır. Dolayısıyla gümrük idaresinin tesis ettiği işlemlerin yasal dayanağı ve usuli çerçevesini oluşturan 4458 sayılı Kanun kapsamında bir veya birden fazla kişi hakkında tesis ettiği işlemlerin hemen hemen tümü birer idari karar ve dolayısıyla birer idari işlemdir.

Gümrük idareleri yalnızca 4458 sayılı Kanun kapsamında işlem tesis etmezler. Görev alanlarına giren hususlarda 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu kapsamında da işlem tesis etmektedirler. Bu işlemler de yine idare hukuku bağlamında birer idari karar ve dolayısıyla bireysel işlemlerdir. Ayrıca bu işlemlerin tesisinde de –aksine özel bir düzenleme bulunmadığı müddetçe- yine 4458 sayılı Kanun ile belirlenen usuli çerçeve esas alınmaktadır.

Öte yandan; yine bireysel işlem tipolojisine uygun olarak gümrük idareleri, muhatapları tarafından ödenmeyen gümrük yükümlülüklerinin tahsili için 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun (AATUHK) kapsamında da işlem tesis etmektedirler. Ancak gümrük idareleri tarafından tahsilâta yönelik olarak tesis edilen işlemler, doğrudan 6183 sayılı Kanunun usulü çerçevesinde tanzim edildiklerinden 4458 sayılı Gümrük Kanununun usulüne tabi değildirler. Bu durum esasında çok basit bir ayrıma işaret etmektedir. Lakin bu nüans uygulamada birçok hatalı işlem yapılmasına hatta söz konusu hataların birer yansıması olarak büyük hak kayıplarının yaşanmasına neden olmaktadır. Bu sebeple muhatap olunan gümrük işleminin dayandığı yasal (ve tabi ki hukuki) zemin önem arz etmektedir.

Dayanılan yasal zemin dikkate alınarak gümrük idareleri tarafından tesis edilen gümrük işlemlerini aşağıdaki şekilde ifade etmek konunun somutlaştırılmasına yardımcı olacaktır.



II. USULİ GÜVENCELER BAĞLAMINDA MÜLKİYET HAKKININ KORUNMA TALEBİ:

A. Mülkiyet Hakkı

1.Genel Olarak

Mülkiyet kavramı, köken itibariyle ekonomik değeri olan eşya ile kurulan ilişkiyi ifade etmesi bakımından ekonomi menşelidir. Ancak anılan ilişkinin eşya ile malik ve diğer kişiler yönünden boyutlarının ve tabii ki sınırlarının belirlenmesi bakımından da hukukun bir süjesidir. Mülkiyetin ayrıca dini, felsefi, siyasi, sosyal, psikolojik yansımaları bulunduğundan, mülkiyet kavramı birçok bilim dalının ilgi alanındadır. Ancak günümüzde değişen dünya koşulları ve insan haklarında yaşanan büyük dönüşümün neticesinde mülkiyet, hukuken korunan temel bir hak olarak kabul edilmiştir. Böylece mülkiyet kavramı modern hukukun ağırlıklı merkez noktalarından birini oluşturmaya başlamıştır.



Son zamanlarda ise mülkiyet hakkı liberal düşüncenin, başta Batı olmak üzere, giderek tüm dünyada alan kazanması ve özellikle yaşanan siyasi ve ekonomik devrimlerden sonra ortaya çıkan insan hakları paradigmasının esaslı bir unsuru olarak karşımıza çıkmaktadır. Ancak bu süreçlerin yaşandığı coğrafya Avrupa ya da (değerler sistemi olarak ifade edilecek olursa içine ABD ve Kanada'yı da alabileceğimiz) Batı olmuştur.

Öte yandan mülkiyet hakkı ile aynı zaman dilimi içerisinde kendini başta Batı olmak üzere dünyanın hemen hemen tümüne kabul ettiren bir olgu daha vardır: Modern devlet.²⁰ Tarihsel süreçlerine bakıldığında mülkiyet hakkı ile modern devlet kuramının temelinde aynı motivasyon bulunmaktadır. Yaşanan toplumsal, siyasi ve hatta dini devrimlerden sonra temel hak ve hürriyetlerin güvenceye alındığı ama aynı zamanda güvenlik ve adaletin tesis edildiği güçlü ve düzenleyici bir devlet istenci, ortaya çıkan temel haklar kuramı ile birlikte düşünüldüğünde günümüzde pratik edilen modern devlet dizayn edilmiştir. Böylece görev ve yetkileri Kanunla belirlenmiş bir devlet anlayışı ortaya çıkmıştır. Dolayısıyla 19. yüzyılın başlarından itibaren özel mülkiyete saygılı ancak düzen ve intizam için gerekli olan finansman için vergi merkezli modern devlet inşa edilmeye başlanmıştır.²¹ 20. yüzyılın başından itibaren ise temelinde bir anayasası olan ya da kendine anayasa benzeri bir metni esas alan devletler kurulmuş ya da mevcut devletler anayasal esaslara dayalı bir dönüşüme uğramışlardır. Böylece mülkiyet hakkı, devletin vergilendirme hak ve yetkisi ile birlikte Anayasaların temel haklar kısmında ve uluslararası hukuk metinlerinde ciddi bir biçimde yer almaya başlamıştır.

2. Maddi Bir Hak Olarak Mülkiyet Hakkı

Mülkiyet hakkı, negatif statü haklardan biridir ve Anayasanın “Mülkiyet Hakkı” başlıklı 35. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre:

“Herkes, mülkiyet ve miras haklarına sahiptir.

Bu haklar, ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabilir.

Mülkiyet hakkının kullanılması toplum yararına aykırı olamaz.”

20 Modern devletle ilgili detaylı analizler için bkz. PIERSON Christopher, **Modern Devlet**, Chiviyazıları Yayınevi, İstanbul, 2011

21 Vergi devleti kavramının kapsamlı analizi için bkz. GÜRKAN Ceyhan/KARAHAN OĞULLARI Yiğit, “Vergi Devletine Kuramsal Yaklaşımlar”, **Maliye Dergisi**, Sayı:165, Temmuz Aralık 2013, ss. 1-26

Öte yandan Anayasanın 90/son maddesi²² uyarınca iç hukukumuzun bir parçası olan AİHS'e Ek Protokolün "Mülkiyetin Korunması" başlıklı 1. maddesinde (Ek P1-1) de mülkiyet hakkı düzenlenmiştir. Buna göre:

"Her gerçek ve tüzel kişinin mal ve mülk dokunulmazlığına saygı gösterilmesini isteme hakkı vardır. Bir kimse, ancak kamu yararı sebebiyle ve yasada öngörülen koşullara ve uluslararası hukukun genel ilkelerine uygun olarak mal ve mülkünden yoksun bırakılabilir.

Yukarıdaki hükümler, devletlerin, mülkiyetin kamu yararına uygun olarak kullanılmasını düzenlemek veya vergilerin ya da başka katkıların veya para cezalarının ödenmesini sağlamak için gerekli gördükleri yasaları uygulama konusunda sahip oldukları hakka hanel getirmez."

Görüldüğü üzere Anayasanın 35. maddesi ile Ek P1-1. maddesinde, paralel düzenlemelerle mülkiyet hakkına yer verilmiştir. Her iki düzenlemenin ilk cümlelerinde herkesin mülkiyet hakkına sahip olduğu ifade edilmiş; ikinci cümlelerinde ise kişilere tanınan mülkiyet hakkının hangi koşullarla sınırlanabileceği ya da hangi koşullarla kişilerin mülkiyet hakkından yoksun bırakılabileceği hüküm altına alınmıştır.²³ Öte yandan her iki düzenlemenin üçüncü cümleleri ise farklı şekillerde ele alınmıştır. Anayasa'nın 35. maddesinin son fıkrası mülkiyet hakkının kullanımının toplum yararına aykırı olamayacağı şeklinde hakkın kullanımına ilişkin genel bir ilkeyi düzenlerken; Sözleşmeye Ek P1-1. maddesinin ikinci fıkrası da devletlerce mülkiyetin kamu yararına uygun olarak kullanılmasının düzenlenmesi ile vergilerle, diğer harç ve cezaların ödenmesinin sağlanması için gerekli görülen yasaların yürürlüğe konulmasının mülkiyet hakkına müdahale olarak kabul edilemeyeceği ifade edilmiştir.

Dolayısıyla bir temel hak olarak mülkiyet hakkı, kişiye başkasının hakkına zarar vermemek ve yasaların koyduğu sınırlamalara uymak koşuluyla, sahibi olduğu şeyi dilediği gibi kullanma, ürünlerinden yararlanma ve tasarruf etme (başkasına devretme, biçimini değiştirme, harcama ve tüketme, hatta yok etme) olanağı veren bir haktır. Anayasa'ya göre bu hakka ancak kamu yararı nedeniyle ve kanunla sınırlama getirilebilir.²⁴

22 Anayasanın TBMM'nin yetkilerini düzenleyen maddelerden biri olan "Milletler Arası Andlaşmaları Uygun Bulma" başlıklı 90. maddesinin son fıkrası şöyledir: "Usulüne göre yürürlüğe konulmuş Milletlerarası andlaşmalar kanun hükmündedir. Bunlar hakkında Anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesine başvurulamaz. (Ek cümle: 07/05/2004 - 5170 S.K./7.mad) Usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası andlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda milletlerarası andlaşma hükümleri esas alınır."

23 AYM, Mehmet Akdoğan ve Diğerleri, B. No.: 2013/817, 19/12/2013, § 29

24 AYM, Mehmet Akdoğan ve Diğerleri, B. No.: 2013/817, 19/12/2013, § 32



Ayrıca hem Anayasa'nın 35. maddesinde hem de AİHS'in Ek P1-1. maddesinde düzenlenen mülkiyet hakkı ve bu hak için sunulan güvenceler karşılıklı incelendiğinde, Anayasanın sunduğu hukuki güvencenin daha etkili olduğu görülmektedir. Zira Anayasa'da mülkiyet hakkına getirilecek sınırlamaların kamu yararı amacıyla ve kanunla yapılması gerektiği hüküm altına alınırken Ek P1-1. maddesi mülkiyetten yoksun bırakmanın kamu yararıyla, yasada öngörülen koşullarla ve uluslararası sözleşmelere uygun olarak yapılabileceğini öngörmektedir. AİHM, yasada öngörülen koşulları, bir diğer ifadeyle hukukiliği geniş yorumlayarak, kanun altı düzenlemelerin, istikrar kazanmış yargı kararlarına dayanan içtihat yoluyla geliştirilmiş ilkelerin ve hatta örf ve adet hukukunun da hukukilik şartını karşılayabildiğini kabul ederken Anayasa, tüm sınırlandırmaların mutlak manada kanunla yapılacağını öngörerek Sözleşme'den daha güvenceli bir koruma sağlamaktadır²⁵

B. Usuli Güvenceler: Hak Arama Hürriyeti Ve Adil Yargılanma Hakkı

1. Genel Olarak

Anayasa ve AİHS bağlamında korunan temel hakların tümü maddi niteliğe haiz hak ve özgürlükler değildir. Ortak alanda korunan bazı haklar maddi bir hakkın etkin korunmasında kullanılan ve bu yönüyle de elverişlilik ve işlevselliğe dayanan haklardır. Nitekim AİHS'in 6. maddesinde yer alan adil yargılanma hakkı ile 13. maddesinde yer alan etkili başvuru hakkı esas itibarıyla maddi bir hakkı veya özgürlüğü içermez. Maddi hakların korunması için gerekli olan usuli zeminin kurulması/oluşturulması ve korunması gibi çerçeve alanın güvenceye alınmasına ilişkindirler. Dolayısıyla hem etkili başvuru hakkı hem de adil yargılanma hakkı, temel haklardan olmakla birlikte maddi bir hak değildirler.

Bu konu Anayasada da AİHS benzeri bir kavrayışla ele alınmıştır. Nitekim adil yargılanma hakkının içerdiği pek çok ilke Anayasanın diğer bazı maddelerinde de (36, 37, 39, 125, 138, 142, 145 gibi) yer almış olmasına karşın 2001 Anayasa değişikliği ile bu hak doğrudan Anayasanın "*Hak Arama Hürriyeti*" başlıklı 36. maddesinde açıkça ifade edilmiştir.²⁶ Söz konusu maddenin 1. fıkrası aynen şu şekildedir.

25 AYM, *Türkiye İş Bankası A.Ş.* [GK], B. No.: 2014/6192, 12/11/2014, § 47

26 İNCEOĞLU Sibel, "*Adil Yargılanma Hakkı*", *İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Kapsamında Bir İnceleme*, Ed. İNCEOĞLU Sibel, Şen Matbaa, Ankara, 2013, s. 213-214

“Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir.” Anayasa, kişilerin adil yargılama hakkına sahip olduğunu ifade etmekle birlikte bu kavramı ayrıca tanımlamamıştır. Bu da Anayasa’nın AİHS’te düzenlenen adil yargılanma hakkını bir kül olarak kabul ettiği anlamına gelmektedir.²⁷

2. Adil Yargılanma Hakkı ve Hak Arama Hürriyeti

Anayasa’nın 36. Maddesinin madde başlığının ‘hak arama hürriyeti’ olması dikkat çekicidir. Zira ‘hak arama’ kavram olarak bir haktan ziyade hürriyet tanımlaması ekseninde kalmaktadır. Hürriyet özünde bir hakka işaret etmekle birlikte bir ihlalinin giderilmesi için birden fazla imkânının bulunduğu durumlarda bir tercihe diğer bir ifadeyle özgürlüğe işaret etmesi bakımından ayrıca önemlidir. Bu nedenle hak arama hürriyeti kavramının içeriğine adil yargılanma hakkı da dâhil edilmiştir. Zira hukukumuzda hak arama faaliyeti yalnızca yargısal süreçlerle sınırlanamayacak nitelikteki bazı idari veya bağımsız (sisteme yeni dâhil olan arabuluculuk gibi) bir takım imkânları ifade etmektedir. Ancak yargı süreci, uzun ve masraflı olmasına karşın sonucun etkili ve kesin olması nedeniyle en çok tercih edilen ve en tesirli hak arama vasıtasıdır. Bu nedenle yargılanmanın adil olması çok önemlidir. Öyle ki modern devletin üç temel erkenden yalnızca yargının işleyiş süreçlerinin adil olması gereği, bir hak olarak kabul edilerek anayasal ve uluslararası hukuk metinlerine konu edilmiştir. Bu dahi konunun hayatiyetini vurgulamak bakımından yeterlidir.

Bu kapsamda adil yargılanma hakkı, yargılamaya ilişkin usul ve esasları belirleyerek nesnel bir yargılama sonucunda adil bir karara varmayı güvence altına alarak hukuk devletinin temel unsurlarından birini oluşturmaktadır. Adil yargılanma hakkı bakımından sorgulanan nokta, varılan sonuçtan çok yargılama sürecidir. Diğer bir ifadeyle içerik olarak adil bir kararın verilip verilmediği değil, adil bir karar verilebilmesi için gerekli koşulların sağlanıp sağlanmadığı hususu önemlidir.²⁸

Adil yargılanma hakkı çeşitli unsurlardan oluşmaktadır. Bunlar:²⁹

27 SARIASLAN Osman, “Transfer Fiyatlandırması Tespiti Sürecinde “Gizli Emsal” Uygulaması Ve Adil Yargılanma Hakkı”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, Yıl:7, Sayı:26, Nisan 2016, ss. 305

28 İNCEOĞLU, “Adil Yargılanma Hakkı”, a.g.e. s. 209

29 Adil yargılanma hakkının kapsamı AYM ve AİHM içtihatlarına göre değişen ve gelişen bir durum arz etmektedir. Bununla beraber AİHM’in şimdiki kadar oluşturulan içtihat birikimine dayalı olarak yukarıda ifade edilen adil yargılanma hakkı kapsamında yer alan



- Mahkemeye erişim hakkı,
- Bağımsız ve tarafsız mahkemelerde yargılanma hakkı,
- Makul sürede yargılanma hakkı,
- Hakkaniyete uygun yargılanma hakkı,
- Silahların eşitliği,
- Çelişmeli Yargılama hakkı,
- Delillerin kabulü ve değerlendirmesinde adil davranma,
- Duruşmada bulunma hakkı,
- Gerekçeli karar hakkı,
- Aleni yargılanma hakkı,
- Yargılamaya etkin katılım hakkıdır.

Ayrıca burada Anayasanın 40. maddesinin de konu ekseninde analize dâhil edilmesi gerekmektedir. Anayasanın AİHS'in yukarıda ifade edilen 13. maddesinde korunan etkili başvuru hakkıyla eşdeğerdeki bu hükmünün madde başlığı "Temel Hak ve Hürriyetlerin Korunması"dır. Madde başlığı ve lafız düzeyinde bir benzeşme bulunmasa da Anayasanın 40 maddesi ile AİHS'in 13. maddesinin amaç olarak benzeştiği literatür³⁰ ve AYM tarafından da kabul edilmektedir. Nitekim Anayasa Mahkemesi etkili başvuru hakkının kapsamını "kişilerin etkili başvuru hakkı açısından sahip oldukları güvencenin kapsamı ihlal iddiasına konu edilen hakın niteliğine göre değişmektedir. Fakat genel olarak ifade edilmelidir ki Anayasa'nın 40. maddesi uyarınca sağlanması gereken başvuru yolunun hem teoride hem de uygulamada ileri sürülen ihlali önleme, ihlal devam etmekte ise sonlandırma veya gerçekleşip sona ermiş ihlallere yönelik olarak da makul bir tazmin imkânı sunma açısından etkili olması gerekmektedir." şeklinde ifade etmiştir.³¹

Ancak etkili başvuru hakkı, adil yargılanma hakkından farklı güvenceleri ihtiva etmektedir. Adil yargılanma hakkı, yargılama

usuli güvencelerin detaylı anlatımı için bkz. . HARRİS David/ ve diğerleri, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Hukuku (Yüksek Yargı Kurumlarının Avrupa Standartları Bakımından Rollerinin Güçlendirilmesi Ortak Projesi)**, Çev. KILCI BİNGÖLLÜ Mehveş/KARAN Ulaş, Avrupa Konseyi (Türkçe birinci baskı), Şen Matbaa, Ankara, 2013, ss. 203-333. AYM kararları kapsamında adil yargılanma hakkı için bkz. ÇELİK Abdullah, **Adil Yargılanma Hakkı Rehberi**, Anayasa Mahkemesi Yayınları, Ankara, 2014

30 İNCEOĞLU Sibel, "Etkili Başvuru Hakkı", **İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Kapsamında Bir İnceleme**, Ed. İNCEOĞLU Sibel, Şen Matbaa, Ankara, 2013, s. 453

31 AYM, K.A. [GK], B.No.: 2014/13044, 11/11/2015, § 71



faaliyetinin taraflar nezdinde adil olması için yargısal süreçlerin adilliğini amaçlarken; etkili başvuru hakkı AİHS ve Anayasa bağlamında güvence altına alınan hakların korunması maksadına yöneliktir ve herhangi bir ihlal iddiasının, o iddiayı etkili bir şekilde çözüme kavuşturacak bir merci önünde dile getirme imkânını garanti eder.

Öte yandan etkili başvuru hakkı adil yargılanma hakkı kapsamında mahkemeye başvurma hakkı ile ilgisi en kolay kurulacak hakktır. Etkili başvuru hakkı, AİHS ve Anayasa bağlamında ihlal iddiasında bulunan kişilerin haklarını aramaları ve mağduriyetlerinin giderilmesini istemeleri noktasında muhatap bulabilmelerine imkân veren ve deyim yerindeyse yapısal bir sorunun giderilmesine odaklanmış bir hakktır. Mahkemeye erişim hakkı ise mevcut olan mahkemelere kolayca ulaşıp orada davacı ya da davalı olarak taleplerini ileri sürmelerinin önünde fiziken ve hukuken bir engelin bulunmamasını ifade etmektedir.³² Öyle ki Anayasa Mahkemesi kararında ifade edildiği üzere mahkemeye erişim hakkı, bir uyuşmazlığı mahkeme önüne taşıyabilmek ve uyuşmazlığın etkili bir şekilde karara bağlanmasını isteyebilmek anlamına gelmektedir.³³ Bu nedenle kişilerin mahkemelere müracaatlarının engellenmemesinin yanı sıra hukuk kurallarının yorumu yoluyla da bu duruma sebebiyet verilmemesi gerekir. Öyle ki AYM birçok kararında mahkemelerin, usul kurallarını uygularken yargılamanın hakkaniyetine zarar getirecek ölçüde katı şekilcilikten kaçınmaları gerektiği gibi kanunla öngörülmüş usul şartlarının ortadan kalkmasına neden olacak ölçüde aşırı esneklikten de kaçınmaları gerektiğini vurgulamıştır.³⁴

III. NİTELENDİRMEİN SORUNA DÖNÜŞMESİ: HAK ARAMA HÜRRİYETİ EKSENİNDE MÜLKİYET HAKKININ ÖZÜNE İLİŞKİN SAKINCALAR

A. Nitelendirme Sorunu: Sorunun Kaynağı

1. Genel Olarak

Devlet bir egemen olarak, vatandaşı olan kişilerden veya bazı durumlarda ise (kendi egemenlik sınırlarında kazanılan gelirler yönünden) vatandaşı olmayan kişilerden, kişilerin mülkiyet hakları hilafına vergi almaktadır. Benzer durum gümrük işlemleri için de

32 Bu iki hakkın daha detaylı karşılaştırması için bkz. İNCEOĞLU, “Etkili Başvuru Hakkı”, a.g.e. s. 448-451

33 AYM, *Özkan Şen*, B. No: 2012/791, 7/11/2013, § 52

34 AYM, *Kamil Koç*, B. No: 2012/660, 7/11/2013, § 65



geçerlidir. Devlet, kendi egemenlik alanına giren veya buradan çıkan mal ve hizmetlerden ötürü ilgililerinden belirli bir maddi yükümlülüğü yerine getirmesini isteyebilir. Diğer bir ifadeyle dış ticaret işlemleri olarak ifade edilen ithalat ve ihracat esnasında yapılan bazı işlemler gümrük yükümlülüğü kapsamında kabul edilebilmektedir. Dış ticaretin niteliğine, ticarete konu malın cins ve miktarına ve ayrıca tabi olduğu rejim şartlarına ve sair nedenlere bağlı olarak değişmekle birlikte belirli bir meblağın ödenmesi ithalatçı veya ihracatçıdan istenebilmektedir. Bu durum da yine devletin egemenlik yetkisi ile kişilerin mülkiyet hakkının keşiştiği düzlemde gerçekleşmektedir. Şu halde hem vergi hem de gümrük yükümlülükleri kişilerin mülkiyet hakkına bir müdahale teşkil etmektedir. Ancak bu müdahale kanuni ve ölçülü olduğu müddetçe mülkiyet hakkının ihlali anlamına gelmemektedir.³⁵ Hatta devletin varlığı ve bekası için kişilerin mülkiyet hakkına kanunla ve kanunla belirlenmiş hak ve ölçüler nispetinde bir müdahale, ihlal olmadığı gibi gereklidir.

Devletin varlığını sürdürmek ve kendinden beklenen kamu hizmetlerini sunmak için gerekli finansmanı sağlamak maksadıyla hukuki egemenlik yetkisi kapsamında ve kanuni çerçevede tahsil ettiği ayn veya paralar bazen kişiler nezdinde beklenenin üzerinde bir

35 Mülkiyet hakkına vergi yoluyla yapılan müdahalenin meşruiyetinin sorgulanabilmesi ise AYM'nin Türkiye İş Bankası A.Ş. [GK], B. No.: 2014/6192, 12/11/2014 kararında şu şekilde ifade edilmiştir:

"50. Mülkiyet hakkına vergi yoluyla yapılan müdahalenin meşruiyetinin sorgulanabilmesi için, kanun tarafından öngörülmüş olma ölçütünün alt ölçütleri olan 'ulaşılabilirlik' ve 'öngörülebilirlik' ölçütlerinin sağlanıp sağlanmadığının, bir diğer deyişle kanuni dayanağın mülkiyet hakkı sahibi bakımından ulaşılabilir ve öngörülebilir olup olmadığının ve hak sahibinin hukuki güvenliğinin sağlanıp sağlanmadığının tespit edilmesi gerekmektedir.

51. 'Ulaşılabilirlik' ilgili hukuki düzenlemenin aleni olması yani yayımlanmasını ifade etmekte olup (Spaček, s.r.o./Çek Cumhuriyeti, B. No: 26449/95, 9/11/1999, §§ 56-61) başvuru konusu müdahalenin dayanağı olan Kanun hükümleri bakımından ulaşılabilirliğin sağlandığında şüphe bulunmamaktadır.

52. 'Öngörülebilirlik' ise, hukuk kuralının uygulanması hâlinde doğabilecek sonuçların, önceden tahmin edilebilmesi anlamına gelmektedir (Hentrich/Fransa, B. No: 13616/88, 22/9/1994, § 42). Buna göre öngörülebilirlik koşulunun sağlandığından söz edebilmek için, mülkiyet hakkı sahibi tarafından hangi koşulların gerçekleşmesi hâlinde mülkiyet hakkına müdahale edileceğinin önceden tahmin edilebilmesi/bilinebilmesi gerekmektedir.

53. Bu çerçevede, verginin kanuniliği ilkesi gereği vergi yoluyla yapılacak müdahalelerin temel dayanağı olan kanunların da, ilgili kişinin davranışlarını belirlemesi amacıyla, kolayca ulaşabileceği, gerektiğinde profesyonel yardım almak suretiyle de olsa anlayabileceği, açık, net ve yeterince belirgin nitelikte olması gerekmektedir (aynı yönde bkz. B. No: 2014/4705, 29/5/2014, § 56). Ancak her zaman, kanunlarda mutlak bir açıklığın beklenemeyeceği ortadadır. Bu sebeple, kanuni düzenlemelerde az veya çok belirsiz ifadeler bulunabileceği ve bu belirsizliğin uygulamadaki yorumlarla giderilebileceği kabul edilmektedir (AYM, E.2009/9, K.2011/10. 16/6/2011; E.2013/64, K.2013/142, 28/11/2013) (Benzer yöndeki AİHM içtihadı için bkz. Barthold/Almanya, B. No: 8734/79, 25/3/1985, § 47). Bu durumda kanuni düzenlemenin içeriğinin ve kapsamının kanun altı düzenlemeler veya yargısal içtihatlarla açıklığa kavuşturulduğu, bir diğer deyişle birey açısından belirliliğin sağlandığı durumlarda öngörülebilirlik koşulunun karşılandığı söylenebilecektir."



hoşnutsuzluk yaratabilir. Bu durumda devlet ile kişiler arasında bir ihtilaf doğmakta; şayet idari aşamada çözüme kavuşturulamamış ise konu yargıya taşınabilmektedir. Ancak burada kişiyi yükümlü statüsüne sokan işlemin kendisi de bu işlemde kaynaklı uyuşmazlığın idari ve yargısal aşamada çözüme kavuşturulmasında tıpkı diğer modern hukuk devletlerinde olduğu gibi ülkemizde de kanunla belirlenen usullere göre yapılmaktadır.

Gümrük işlemleri bakımından ifade etmek gerekirse bir kişinin gümrük yükümlüsü olması ile bu yükümlülüğe ilişkin idari itirazların şekil ve süreleri yukarıda da ifade edildiği üzere 4458 sayılı Gümrük Kanunu kapsamında düzenlenmiştir. Yükümlü, yükümlülüğünü kendi iradesiyle yerine getirmedeği takdirde genel eşitliğin, adaletin ve kamu düzeninin sağlanması adına kendisinden cebren tahsilât yapılmaktadır. Bu da yine yukarıda ifade edilen 6183 sayılı AATUH Kanun kapsamında tesis edilen işlemler ile mümkün olmaktadır. Bu iki aşamada yaşanan ihtilaflardan ötürü konu yargıya taşınabilmektedir. Yargısal süreçler de yine kanunla güvenceye alınmıştır. Şu halde mülkiyet hakkına dokunan bir idari işlemler silsilesi olan gümrük yükümlülüğünün doğuşundan yargısal süreçlerin sonuna kadar katı bir kanunilik alanı mevcuttur.

Kanunilik alanının bu kadar geniş olması şüphesiz konunun hassasiyetinden ileri gelmektedir. Zira bu terazinin bir kefesinde biryanda Carl Schmitt'in yerinde tespitiyle bir modern dönem organizasyonu olan devlet ve hatta Joseph Schumpeter'in deyimiyle de "vergi devleti"³⁶ ve onun ana çerçevesi ve meşruluk kaynağı olan egemenlik hakkı bulunmaktadır. Diğer kefedede ise insanoğlunun kendi varoluşundan kaynaklı temel hakları dışında olmakla birlikte; hükümlerine konu eşya ile kurduğu ilişki ekseninde, sahiplik ve iktidar hisleri ile maddi ve manevi tatmin esasları üzerine inşa ettiği mülkiyet hakkı bulunmaktadır. Dolayısıyla kanunilik alanının genişliği vergilendirmeye ilişkin süreçlerin hemen tümünün norm düzeyinde en üst kuralla tanzim edilmesini gerekli kılmaktadır. Bu da devlet açısından bir kararlılık ve demokratiklik göstergesiyken, kişi açısından mülkiyet hakkının kanunun üstünlüğü ekseninde ciddi usuli güvencelerle korunması demektir.

36 SCHMITT Carl, "Somut ve Çağa Bağlı Bir Kavram Olarak Devlet" (Çev. Bertil Emrah Oder), **Devlet Kuramı**, Der. AKAL Cemali Bali, Dost Kitabevi, Ankara, 2000, s. 252. Schumpeter'in 'vergi devleti' tanımlaması ve analizi için bkz. GÜRKAN Ceyhun/KARAHANOGULLARI Yiğit, a.g.m., ss. 4-10



2. Sorunun Kaynağı

Gümrük yükümlülüğü, tıpkı vergiler gibi devletin mülkiyet hakkına yaptığı meşru müdahale sonucunda ortaya çıkmaktadır. Bu müdahalenin kanunsuz ve/veya ölçsüz olduğunu düşünen kişiler, mülkiyet haklarının ihlal edildiği gerekçesiyle bir hak arama sürecine girmektedirler. Bu müdahale iddiası, gümrük yükümlülüğünün ilk ortaya çıktığı aşama olan 4458 sayılı Kanun alanında yapılan işlemlerle ilgili olabileceği gibi, söz konusu yükümlülüğün tahsili aşamasında 6183 sayılı Kanun alanında tesis edilen işlemlerle de ilgili olabilir. Ancak gümrüklerde birden fazla rejimin uygulanması başta olmak üzere ekonomik hayatın ve dış ticaret politikalarının karmaşık ve çok hassas dengelerin gözetildiği bir yapıda olması gibi çeşitli nedenlerle gümrük işlemleri diğer idari işlemlere göre nispeten karmaşık bir görüntüye sahiptirler. Nitekim gümrük işlemlerine idari işlem kuramı ekseninde bakıldığında, bunlar, tahakkuk ve tahsilât gibi iki ana halkadan müteşekkil olmakla birlikte bu halkaları bir birine bağlayan küçük halkaların oluşturduğu bütün bir yapıyı ve aynı zamanda idari davaya konu edilebilmeleri açısından da birbirinden ayrılabilen işlemleri ifade etmektedirler.

Öte yandan gümrük işlemlerinde, diğer vergisel işlemlerin aksine gümrük rejimlerinin hayata geçirilmesi için uygulanan teminat kullanımı, tecil ve terkin işlemleri, tahsilât aşaması ile tahakkuk aşaması arasında oldukça fazla geçişlilikler oluşturmaktadır. Bu geçişlilik bazen hangi işlemin hangi aşamaya ilişkin olduğu ve/veya mahiyetinin ne olduğu noktasında bazı güçlükleri de beraberinde getirmektedir. Dolayısıyla gümrük işlemleri nedeniyle ortaya çıkan bir uyuşmazlığın hangi Kanun alanında kaldığı hususu, açılacak davanın usulünü belirlemesi bakımından fevkalade önemlidir.

Ayrıca bir işlemin tahakkuk mu yoksa tahsilât aşamasına mı ait olduğunu tespit etmek, gümrükte uygulanan geçici ithalat, dâhilde işleme veya transit rejimlerden ötürü de zorlaşabilmektedir. Buna yükümlüsünün, idarenin ve yargının yaptığı yorum farklılıkları da eklenince bir uyuşmazlığın esasında hangi aşamaya ilişkin olduğunu tespit etmek bir mesele haline dönüşmektedir. Bu sorunun en son yargı kararı ile sonuçlanması tabiidir. Fakat yargı mercilerinin son aşamada gümrük idareleri tarafından tesis edilen ve kişilerin mülkiyet hakkı hilafına sonuç doğuran bir işleminin hangi idari usule tabi olduğunu tespit ve kabulü, işlemde kaynaklı bazı usuli güvencelerin zamanında kullanılamaması sonucunu doğurabilmektedir.



Somutlaştırmak gerekirse, gümrük idaresi tarafından tesis edilen bir işlem, 4458 sayılı Gümrük Kanunu kapsamında tesis edilen ve yine bu Kanunun öngördüğü (242. Md. uygulaması) usul ve sürelerle tabi bir işlem midir?³⁷ Yoksa genel idari usul ve sürelerle tabi bir işlem midir? Öyle ki gümrük idareleri 4458 sayılı Kanunun haricinde çoğunlukla 6183 sayılı Kanun kapsamında işlem tesis etmektedirler. Şu halde soruyu şu şekilde ifade etmek de mümkündür: Gümrük idareleri tarafından tesis edilen işlem tahakkuk aşamasına ilişkin işlemi mi yoksa bir tahsilât işlemi midir? Bu durum daha çok dâhilde işleme, geçici ithalat, transit geçiş gibi gümrük rejimleri kapsamında tesis edilen işlemlerden kaynaklanmaktadır. Konuyu bireysel başvuru yoluyla Anayasa Mahkemesi önüne taşınmış bir olay üzerinden şu şekilde örneklendirmek mümkündür:

Diyarbakır Vergi Mahkemesi nezdinde dava konusu edilen olayda,³⁸ transit geçiş rejimine tabi olarak taşımacılığı üstlenilerek yurt dışından getirilen Habur Gümrük Müdürlüğü'nde tescilli transit beyannameleri muhteviyatı yakıtın varış gümrük müdürlüğüne tesliminde noksanlık tespit edilmiştir. Söz konusu noksanlığın transit geçiş rejimi koşullarının ihlali suretiyle yurda sokulduğundan kaynaklandığından bahisle bu fiili ithalata ilişkin gümrük, katma değer ve özel tüketim vergisinin 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 198. maddesi uyarınca on gün içerisinde ödenmesi aksi halde eşyanın alıcısı olan kişinin taşıyıcı tarafından kullanılmak üzere verdiği teminat mektubunun nakde çevrilmesi suretiyle tahsil edileceği yolunda işlem tesis edilmiştir. İlgilisi tarafından bu işleme ilgili dönemde mer'î olan hükümlere göre Başmüdürlük nezdinde itirazda bulunulmuştur. İtirazın reddi üzerine ilk işlem ile itirazın reddine dair Başmüdürlük kararının iptali istemiyle idari dava açılmıştır. Vergi Mahkemesi tarafından işin esasına girilerek karar verilmiştir. Ancak temyiz aşamasında Danıştay Yedinci Dairesince söz konusu işlemin 4458 sayılı gümrük Kanun kapsamında tesis edilmiş bir işlem olmadığı, 6183 sayılı Kanun kapsamında teminatlı alacakların tahsili için düzenlenmiş bir işlem olduğu tespiti yapılmış ve işlem bu şekilde nitelendirilmiştir. Bu şekliyle nitelendirilen işlem için de Başmüdürlük nezdinde idari itiraz sürecinin zorunlu olmadığı

37 Ancak bu noktada vurgulamak gerekir ki son zamanlarda 4458 sayılı Kanunun 242. maddesinde düzenlenen itiraz başvurusunun zorunlu bir idari başvuru yolu bulunmadığına ilişkin kararlar da verilmektedir. Ankara Bölge İdare Mahkemesi 4. Vergi Dava Dairesi'nin istinaf incelemesi üzerine verdiği 17.01.2018 gün ve E:2017/2679 K:2018/24 sayılı kararı bu yöndedir. Danıştay'ın henüz bu yönde vermiş olduğu bir kararı bulunmasa da hakkı genişleten söz konusu yorumun Danıştayca da benimseneceği değerlendirilebilir.

38 Diyarbakır Vergi Mahkemesinin 15.03.2010 gün ve E:2008/2815 K:2010/1278 sayılı kararı. Karar yayımlanmamıştır.

sonucuna varan Danıştay Yedinci Dairesi ilgilinin Başmüdürlüğe yaptığı başvuruyu genel hükümlere göre (İYUK 11. madde kapsamında) yapıldığının kabul edilmesi halinde dahi dava açma süresinin geçirilmiş olduğunu belirterek yerel mahkemenin esasa ilişkin kararını bozmuştur. Mahkeme, Danıştay'ın bozma kararına uyarak davanın yasal süresinde açılmadığından bahisle süre aşımı nedeniyle ret kararı vermiştir.³⁹ Böylece söz konusu usul kararı ile davanın esası incelenmeden yargılama sonlandırılmıştır.

Danıştay Yedinci Dairesi tarafından yakın zamana kadar bu yönde kararlar verilmiştir. Ancak özellikle de 2010 Anayasa Değişikliği Referandumundan sonra Türk Hukuk Düzeninde yaşanan insan hakları merkezli dönüşüm neticesinde söz konusu içtihattan dönülmüştür.⁴⁰ Bu kapsamda somut olayı yukarıda örnek olarak verilen Anayasa Mahkemesinin bireysel başvuru kapsamında 2013/3963 Başvuru

39 Benzer şekilde Danıştay Yedinci Dairesi tarafından derece mahkemesi tarafından verilen mercine tevdi kararının temyiz incelemesi kapsamında verdiği 22.02.2007 gün ve E:2004/390 2007/687 sayılı kararında nitelendirmeye ilişkin söz konusu bakış açısı şu şekilde ifade edilmiştir: "... ihracatın gerçekleştirilip taahhüdün yerine getirildiği kanısıyla, taahhüt hesabı kapatılarak teminatlar iade edilmekle, işlendikten sonra Yurt dışı edilecek eşyanın imalinde kullanılmak kaydıyla geçici olarak ithal edilen eşyaya ait olup, giriş esnasında, tahakkuk ettirilen ve tahsili, taahhüt süresinin bitimi tarihine kadar, şarta bağlı olarak ertelenen vergilerin tahsilinden vazgeçilmesine karar verilmiş olmaktadır.

Bu bakımdan; dahilde işleme rejimi şartlarının ihlal edildiğinin tespiti halinde, tahsilinden vazgeçilen vergilerin tahsil edilebilir duruma gelebilmesi için, yeniden tahakkuk ettirilmesine gerek bulunmamaktadır.

Bu hukuki durum karşısında; amme alacağının takip ve tahsili amacıyla tesis edilen işlemin tahakkuk olarak nitelendirilmesi mümkün olmadığından, söz konusu işleme karşı, 4458 sayılı Kanunun 242'nci maddesinin 1'inci fıkrasında, vergi tahakkukları için öngörülmüş olan düzeltme yoluna başvurulmasına olanak yoktur.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun "Dava açma süresi" başlıklı 7'nci maddesinin 1'inci fıkrasında, dava açma süresinin, özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde vergi mahkemelerinde otuz gün olduğu; 2'nci fıkrasının (b) bendinde de, bu sürelerin, vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda, tebliğ yapılan hallerde veya tebliğ yerine geçen işlemlerde tebliğ yapıldığı tarihi izleyen günden başlayacağı hükme bağlandığından; 6183 sayılı Kanun uyarınca tesis edilip, tebliğ edilen işleme karşı, Gümrük Kanununda öngörülen itiraz başvurusunda bulunulmasının, işlemekte olan idari dava açma süresini etkilemesi olanaksızdır. Ayrıca; olayda, üst makama süresi içerisinde yapılmış bir başvuru bulunmadığından, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 11'inci maddesinin uygulanma koşulları da oluşmamıştır.

Bu yüzden; davanın, aynı Kanunun 15'inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi uyarınca süre aşımı yönünden reddi gerekmekte ise de; aleyhe bozma yasağı ilkesi gereği, bu husus, temyize gelen yönünden bozma nedeni olarak görülmemiştir."

40 Nitekim Danıştay Yedinci Dairesinin 13.06.2016 gün E:2015/4513 K:5196 sayılı kararında, olayda merci tecavüzü bulunduğu tespit edildikten sonra dava açma tarihinin mercine başvuru tarihinin geçirilerek açılmış olması nedeniyle bu kararda hukuki yarar bulunmadığından incelenmeksizin ret kararı veren derece mahkemesi kararını temyiz aşamasında onamış olmakla birlikte karar düzeltme aşamasında Anayasa'nın 40/2. Maddesi mucibince idari işleme karşı kanun yolları gösterilmediğinden davanın mevcut halıyla esasının incelenmesi gerektiği görüşüyle kendi kararına uyan mahkeme kararını bozmuştur.

Numaralı 15/10/2015 tarihli Denктаş Nakliyat Turizm Limitet Şirketi kararında ortaya koyduğu ilkeleri etkili olmuştur. Nitekim Anayasa Mahkemesi söz konusu kararda:

“36. 3/10/2001 tarihinde kabul edilen değişlikle Anayasa’nın 40. maddesine “Devlet, işlemlerinde, ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorundadır.” hükmü ilave edilmiştir. Bu değişliğin gerekçesinde ise bireylerin, yargı ya da idari makamlar önünde sonuna kadar haklarını arayabilmelerine kolaylık ve imkân sağlanmasının amaçlandığı, son derece dağmık mevzuat karşısında kanun yolu, merci ve sürelerin belirtilmesinin hak arama, hak ve hürriyetlerin korunması açısından zorunluluk hâline geldiği belirtilmektedir (Aktif Elektrik Müh. İnş. San. ve Tic. Ltd. Şti., B. No: 2012/855, 26/6/2014, § 40).

37. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu tarafından, idarece tesis edilen bir işlemde başvurulacak merci ve süresi gösterilmemiş ise yazılı bildirim süreci başlatmayacağı yönünde kararlar verdiği görülmektedir (Danıştay VDDK, E.2013/221, K.2014/88, 19/2/2014; E.2014/613, K.2014/791, 17/09/2014; E.2014/812, K.2014/928, 12/11/2014)

38. Bu durumda, Anayasa’nın 40. maddesinde yer alan ve idari işlemlerde ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilerine başvuracağını ve bunun sürelerinin belirtilmesinin zorunlu olduğu kuralına rağmen dava konusu edilen işlemde bu hususlara yer verilmediği için süresi içinde dava açmadığına yönelik başvuru iddiasının ciddi olduğu ve İlk Derece Mahkemesi tarafından bu iddia değerlendirilemediği için kanun yolu aşamasında ayrıca değerlendirilmesi gerektiği ancak Danıştay Yedinci Dairesince ayrı bir değerlendirme yapılmayarak İlk Derece Mahkemesi kararına atıf yapılmak suretiyle temyiz isteminin ve daha sonra karar düzeltme talebinin reddedildiği oysa bu iddianın atıf yapılmak suretiyle karşılanacak iddia niteliğinde olmadığı, temyiz merciince bu iddianın açık bir şekilde kararlarında değerlendirilmediği ve karşılanmadığı görülmektedir. Bu nedenle yargılama süreci bir bütün olarak değerlendirildiğinde başvuruçunun gerekçeli karar hakkının ihlal edildiği sonucuna varılmıştır.

39. Açıklanan nedenlerle başvuruçunun Anayasa’nın 36. maddesinde güvence altına alınan adil yargılanma hakkının ihlal edildiğine karar verilmesi gerekir.”

Anayasa Mahkemesi yukarıda bir bölümü verilen kararında, usuli güvenceler kapsamında tespit ettiği ihlali davacının derece mahkemelerinde ileri sürdüğü iddiaları merkezinde “gerekçeli karar hakkında” bulmuştur. Şüphesiz bu varılacak bir sonuçtur. Ancak burada konunun “mahkemeye erişim hakkı” ekseninde değerlendirilmesinin



daha yerinde ve korunmak istenen esas hak olan mülkiyet hakkının güvence altına alması bakımından daha etkin olacağını vurgulamak gerekir.

Öte yandan yukarıda verilen örneğin aksi yönünde de işlemlerin nitelendirilmesi söz konusu olabilmektedir. Örneğin gümrük idaresi tarafından tesis edilen bir işlem ilk derece mahkemesi tarafından 4458 sayılı Kanun kapsamında tesis edilmiş bir işlem olarak kabul edilmiş ve anılan Kanunun 242. maddesinde düzenlenen zorunlu idari itiraz süreci tamamlanmadan dava açıldığı gerekçesiyle mercine tevdi kararı verilmiştir. Bu karara karşı yapılan temyiz başvurusunu inceleyen Danıştay Yedinci Dairesi 11.02.2013 gün ve E:2009/2483 K:2013/528 sayılı kararı ile söz konusu işlemin 4458 sayılı Kanun kapsamında değil, 6183 sayılı Kanun kapsamında düzenlenmiş bir işlem olduğundan doğrudan idari davaya konu edilebileceği zorunlu idari itiraz prosedürüne tabi olmadığına hükmederek mahkemenin kararını bozmuştur. Kararın ilgili kısmı şöyledir:

“4458 sayılı Kanununun 207’nci maddesi uyarınca, beyannamenin tescil tarihi ile ödemenin yapıldığı tarih arasında geçen süre için hesaplanan gecikme faizinin yedi gün içerisinde ödenmesi, aksi taktirde, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri uyarınca tahsili cihetine gidileceği yolunda, eşyayı taşıyan nakliyecisi Şirket olan davacı adına tesis edilen işlem, 2577 sayılı Kanununun 14’üncü maddesinin 3’üncü fıkrasının (d) bendinde yer alan, idari davaya konu edilebilecek kesin ve yürütülmesi zorunlu bir idari işlem olduğundan, dolayısıyla, doğrudan idari davaya konu edilebileceğinden, söz konusu işlemin, Mahkemece, idari karar olarak nitelendirilmesi yerinde değildir.

Bu durumda; 25.10.2007 tarihinde tebliğ edilen, davaya konu 19.10.2007 gün ve 12873 sayılı işlemin iptali istemiyle, 30 günlük süre içerisinde, 31.10.2007 tarihinde açılan davada, işlemin 4458 sayılı Kanununun 207’nci maddesi uyarınca hesaplanacak faize ilişkin kısmı için uyuşmazlığın esasının incelenmesi suretiyle karar verilmesi gerekirken, mahkeme kararının istemin özeti bölümünde yazılı gerekçeyle verilen buna ilişkin kısmında isabet görülmemiştir”

Bu kararda da dava konusu edilen işlem hakkında bir nitelendirme yapılmış olmakla birlikte; sonucu itibarıyla ilgilinin dava hakkını elinden almadığından hakkın özüne ilişkin bir sorun teşkil etmemektedir. Ancak ilk örnekte, işlemin nitelendirilmesine bağlı olarak kişilerin mülkiyet hakkına ilişkin kullanacakları en etkili başvuru yolu olan dava hakkı, geçen süre nedeniyle kaybolmaktadır.



Şu halde yukarıda iki farklı yönde verilen örneklerden de anlaşılacağı üzere dava konusu edilen işlemin nitelendirilmesi bir sorun değildir. Hatta idari yargılamada bir gerekliliktir. Zira bu nitelendirme yerine göre hakkı genişletici de olabilmektedir. Sorun, kişinin dava hakkını ortadan kaldıran, sonradan yapılan yargısal yorum ve/veya tespitle işlemin kişilerin davaya konu ettikleri hakkın özünün incelenmesine engel olacak şekilde nitelendirilmesidir. Sorunun kaynağı budur.

Peki, gümrük idaresince tesis edilen bir işlemin niteliğinin en doğru şekilde Danıştay tarafından tespit edildiği bir karine olarak ortada dururken; doğru yapılmış bir tespit nasıl bir mahsura dönüşmektedir? Bu sorunun cevabı tıpkı sorunun kendisi gibi işlemin tesis ve tebliğinden itibaren yasal dava açma süresi içerisindeki zaman diliminde taraflarca yapılan bazı pratiklerde yatmaktadır. İlk olarak işlemi tesis eden gümrük idaresi nitelendirmeye ilişkin ilk sapmanın yaşanacağı yerdir. İdare tesis ettiği işlemi belli bir form ve nitelikte olduğunu ileri sürüp buna ilişkin kanun yollarını hatalı göstermiş olabilir. Ki uygulamada sıkça karşılaşılan bir durumdur. İkinci olarak yükümlünün kendisi işlemi bir şekilde nitelendirip hak arama sürecini yanlış başlatabilir. Üçüncü olarak vergi mahkemeleri (yerine göre bölge idare mahkemeleri) yaptığı nitelendirme üzerine inşa ettiği yargılama süreçleri, söz konusu nitelendirmenin Danıştay tarafından benimsenmemesi birer neden olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu nedenlerin her biri tartışılması gereken hususlardır. Ancak çalışmanın ana gayesi nitelendirmenin ürettiği hukuki sonuçların hak merkezli analizi olduğundan incelemenin kapsamına dâhil edilmemiştir.

B. Nitelendirme Sorununun Sonuçları: Özün Usulde Yok Olması

1. Genel Olarak

Gümrük işlemleri nezdinde yaşanan nitelendirmenin sorun teşkil ettiği durumlar yukarıda ortaya konulmaya çalışılmıştır. Bu sorunun sonuçları üzerinde durulması ise amaçlanan analiz için elzemdir. Dolayısıyla Danıştay tarafından temyiz aşamasında, Bölge İdare Mahkemesinin kararı ile kesinleşen davalar içinse istinaf aşamasında, dava konusu edilen idari işlemin niteliğinin tespitinin sonuçlarının temel haklar noktasında bir hududu olmalıdır. Diğer bir ifadeyle usule ilişkin bir yargının yahut tespitin sonuçlarının hakkın özüne dokunacak şekilde çıktı üretmesine müsaade edilmemelidir.

İdari yargılama hukuku, idarenin hukuka uygun hareket etmesinin güvenceye bağlandığı bir usul hukukudur. Çoğunlukla idarenin, kanun



veya kanun uyarınca çıkarılan ikincil mevzuatın belirlediği usule göre hareket edip etmediğini denetler. Bu denetim esnasında hata tespit eder, yol gösterir ve bazen de ilke koyar. Bunu yaparken de çeşitli nitelendirmelerde bulunur. Ancak bu nitelendirme, son tahlilde ve korunmak istenen maddi hak bağlamında, zamanın geri dönülmez diğer bir ifadeyle telafi edilemez bir aşamasına temas edecek biçimde yapılmamalıdır. Bu durum görünen iki türlü sakınca üretmektedir: İlki usule ilişkin hak arama hürriyetinin zedelenmesidir. İkincisi ise uyuşmazlığın esasına ilişkin olup gümrük işlemiyle müdahale edilen mülkiyet hakkının yargısal korunma kalkanından yararlanma imkânından mahrum kalmasıdır.

2. Hak Arama Hürriyeti: Adil Yargılanma Hakkı Kapsamında Mahkemeye Erişim Hakkının İhlali

Hak arama hürriyeti (veya hakkı) maddi bir hakkın güvenceye alınmasını sağlayan yegâne usuli güvencelerden biridir.⁴¹ Hak arama hürriyeti, daha öncede ifade edildiği üzere Anayasa'da adil yargılanma hakkının düzenlendiği 36. maddesinin madde başlığıdır. Dolayısıyla Anayasa'da adil yargılanma hakkı daha başlangıçta bir hakkın teslimi, tamiri ve tazmini süreçlerinin en etkili olanı yargıya hür ve engelsiz bir şekilde erişilebilmesi koşulunun varlığına bağlanmıştır. Şu halde bu engelsizlik hali hem fiili hem mevzuat hem de içtihadî anlamda sağlanmalıdır.

Şayet bir gümrük işlemi, hatalı da olsa bazı idari usul ve aşamalardan geçmiş ve hatta çoğu zaman yerel mahkeme aşamasından geçmiş olduğu halde; o işleme karşı zamanında ve belirli süre kaydıyla kullanılması gereken hakların artık kullanılmasının mümkün olmadığı bir zaman diliminde nitelendirilmesi, hak arama hürriyetine aykırı olmaktadır. Başka bir anlatımla yargılama aşamasında yapılan işlem nitelendirilmesi, ilgililerin geçen zaman geri döndürülüp belirli bir zaman periyodunda kullanmaları gereken haklarını kullanma imkânını da sunmadığından, hak arama hürriyetleri ve esas incelemesi bağlamında mahkemeye ulaşamadıklarından adil yargılanma hakları ihlal edilmiş olmaktadır.

Nitekim Anayasa Mahkemesi vermiş olduğu bir kararında, adil yargılanma hakkının en temel unsurlarından biri olan mahkemeye erişim hakkının, bir uyuşmazlığı mahkeme önüne taşıyabilmek ve

41 Bu konuda Vergi Usul Kanununun 359. maddesi uyarınca cezalandırılan kişi tarafından yapılan bireysel başvuruda, Anayasa Mahkemesi tarafından verilen *Yıldırım Özbey ve Diğerleri*, B. No.: 2014/18932, 8/9/2015 tarihli karar usuli güvencelere vurgu yapması bakımından önemlidir.



uyuşmazlığın etkili bir şekilde karara bağlanmasını isteyebilmek anlamına geldiğini; AİHM'in de mahkemeye etkili erişim hakkını "hukukun üstünlüğü" ilkesinin temel unsurlarından biri olarak kabul ettiğini ve mahkemeye etkili erişim hakkının, mahkemeye başvuru konusunda tutarlı bir sistemin var olmasını ve dava açmak isteyen kişilerin mahkemeye ulaşmada açık, pratik ve etkili fırsatlara sahip olmasını gerektirdiğini ifade ederek; hukuki belirsizliklerin ya da uygulamadaki belirsizliklerin tarafların mahkemeye erişimine zarar verdiği durumlarda bu hakkın ihlâl edildiğine karar verdiğini ifade etmiştir.⁴²

Bununla birlikte hak arama hürriyetini sadece bireysel başvuru özelinde ve AYM kararları çerçevesinde düşünmek, konuyu mevcut içtihat alanına hapsetmek gibi bir tehlikeyi barındırdığından daraltıcı olabilecektir. Zira Anayasa Mahkemesi süre koşulunun haricinde çoğu kez yargı mercilerinin usul hükümlerinin yorumlamasında derece mahkemelerine geniş bir takdir marjı bırakma eğilimindedir. Örneğin başvuru yollarının tüketilmesi koşulunu yorumlarken derece mahkemelerince verilen mercine tevdi kararları ya da incelenmeksizin ret kararlarının hak arama hürriyetinin geniş yelpazesinden ziyade Danıştay, yerine göre Bölge İdare Mahkemeleri ve/veya Vergi Mahkemeleri kararları ekseninde şekillendirmeyi tercih etmiştir.⁴³ Oysaki hak arama hürriyetinin mümkün olduğu kadar geniş yorumlanmasında hem kamusal hem de bireysel yarar bulunmaktadır.

Hülasa yargı kararı ile bir işlemin nitelendirilmesi şayet o işlem için geri dönülmez bir şekilde dava açma hakkının düşmesine neden oluyor ise hak arama hürriyetini zedelenmektedir. Ancak bu hasarın hak arama hürriyetini ya da adil yargılanma hakkını ihlal edip etmediğine ilişkin tespiti yapma yetkisi ise, usul kurallarının yorumlanmasında iç hukukumuzun mevcut içtihat alanından ayrılmayı şimdilik tercih etmeyen Anayasa Mahkemesindedir. Ancak bu içtihat alanı değişime açıktır. Dolayısıyla mahkemeye erişim hakkının korunması için ilk elden yapılması gereken, vergi yargısının konuyla ilgili usul kurallarına ait mevzuatı mahkemeye erişim hakkını engelleyecek şekilde katı yorumlamaktan sakınmasıdır. Öyle ki bireysel başvurunun ikincilliğinin gereği de budur. Zira bir hakkın başta korunması ve

42 AYM, *Aktif Elektrik Müh. İnş. Ve San. Tic. Ltd. Şti*, B. No.: 2012/855, 26/6/2014, § 34

43 Anayasa Mahkemesi tarafından verilen *İbrahim Tuğrul Topaloğlu*, B. No.: 2015/1837, 16/5/2017 kararı ile *Türkiye İş Bankası A.Ş. Genel Müdürlüğü*, B. No.: 2015/15195, 10/5/2017 kararı ve *Hüseyin Sandalcı*, B. No.: 2016/9384, 8/3/2014 kararı yukarıdaki duruma örnek olarak verilebilir. Ancak söz konusu kararlar Anayasa Mahkemesi Komisyon kararı olduğundan yayımlanmamıştır.



şayet ihlal durumu varsa bunun giderilmesi birinci dereceden idari ve yargı mercilerinin görevidir. Öte yandan Anayasa Mahkemesi, derece mahkemelerinin genişletici yorumlarını daraltamaz. Ancak daraltıcı yorumları benimseme gibi bir yaklaşım izleyebilir. Bu da hak merkezli bir bakış açısında tercih edilen bir durum değildir. Dolayısıyla hak ve özgürlükleri genişletmek Anayasa Mahkemesinden ziyade derece mahkemelerinin elindedir.

3. Mülkiyet Hakkına İlişkin Sakıncalar: Özün Usulde Yok Edilmesi

Mülkiyet hakkının devlet-birey ilişkisinin bir görünümü olan, ilgisini belirli bir edimin altına sokan gümrük işlemleri ile gümrük yükümlülüğünün tahsilâtına ilişkin işlemler, devletin negatif yükümlülükleri bağlamında dikkatle hareket etmesi gereken bir alanda tezahür etmektedir. Öte yandan devlet, kişilerin mülkiyet haklarının ihlal edildiği iddiasıyla haklarını arayabilecekleri etkin hukuki mekanizmaları oluşturmakla da görevlidir.⁴⁴ Devletin mülkiyet hakkı karşısında yüklendiği bu pozitif sorumluluklar arasında pek tabii etkin bir yargısal mekanizmanın tesisi gelmektedir. Ülkemizde vergilendirme ve gümrük işlemlerinin hukuka uygunluk denetiminin etkin bir şekilde yapıldığı vergi yargısı teşkilatının varlığı ve gördüğü işlev izahtan varestedir. Ancak vergi yargısı kimi içtihatlarıyla mülkiyet hakkının korunması noktasında, devletin pozitif yükümlülükleri bağlamında etkin bir koruma imkânı sağlamanın uzağında karar verebilmektedir. Bu kararlar yalnızca hak arama hürriyeti hilafına sonuç üretmemekte, aynı zamanda bu hakkın korumaya çalıştığı öz olan mülkiyet hakkına ilişkin de negatif sonuç üretmektedir.

Gümrük idaresince tesis edilen bir işlem nihai aşamada nitelendirildiği haliyle bir usul kararıyla yargılama sonlandırılmış (süre aşımı nedeniyle davanın reddine veya davanın incelenmeksizin reddine gibi) ve bu işlem kişinin mülkiyet hakkı hilafına bir yükümlülük içeriyorsa kişi buna ilişkin olarak dava hakkını kullanamayacaktır. Böylece kişi mülkiyet hakkına yönelik iddialarını ileri sürme imkânından mahrum bırakılmaktadır. Böylece özde korunması istenen mülkiyet hakkı, usul kurallarının katı yorumuyla yargısal korunma alanının dışına çıkarılmış olmaktadır. Şüphesiz bu telafi edilebilir durumlar için geçerli değildir. Yani kişi başka bir idari süreç başlatma

44 Devlet ve birey ilişkisinde mülkiyet hakkının korunması bağlamında hak arama hürriyetinin devletin pozitif yükümlülükleri bağlamında detaylı analizi için bkz. YILMAZOĞLU Yunus Emre, "Vergisel Müdahalelerde Mülkiyet Hakkının Korunmasında Devletin Pozitif yükümlülükleri – Hak Arama Hürriyeti İlişkisi", 149. Yıl Danıştay ve İdari Yargı Günü Sempozyumu, Danıştay Yayınları, Ankara, 11 Mayıs 2017, ss. 232-291



imkânına sahipse ya da yargısal olarak bunu diğer bir şekilde tazmin etme yolu var ise kişinin mülkiyet hakkının ihlalinin giderilmesine ilişkin tüm olanaklar yok olmamıştır. Ancak asıl olan kişilerin idari işleme karşı açılan iptal davasında sunulan yargısal ve hukuki korunmadan yararlanabilmeleridir. Zira idari yargılama hukukundaki iptal davası, pozitif dışsallıklar üreten bir davadır. Objektif bir dava olduğu dikkate alındığında yalnızca işlemin muhatabına değil; hukuk devleti ilkesi ile bu kapsamda hukuki güvenlik ilkesi ve kamu düzeni için de yararlı sonuçlar üretmektedir. Dolayısıyla açılmış bir iptal davasının sonradan ve geriye dönülemez/telafi edilmez bir şekilde usul kararı ile sonlandırılması, yalnızca hak arama hürriyeti ile bu hürriyetle korunması hedeflenen mülkiyet hakkının hilafına sonuç üretmez; aynı zamanda bu davanın sunduğu hukuki güvenceler ile davanın sonucunda hedeflenen genel hukuki yarar da bertaraf edilmiş olur.

SONUÇ

Gümrük işlemleri uygulamada; gümrüklendirme, depo, antrepo, ithalat, ihracat, transit geçiş, dâhilde işleme gibi birçok sürecin ve bu süreçlere ilişkin getirilen mali yük ve vergilerin tahakkuk ve tahsiline ilişkin idari tasarrufları ifade eden bir kavramdır. Dolayısıyla bu kavram bir yönüyle gümrük süreçlerini ifade ederken bir yönüyle de söz konusu süreçlere ilişkin idarenin iradesini ortaya koyan hukuki işlemlerin genelini ifade etmek için kullanılmaktadır. Çalışmada, gümrük işlemleri idare hukuku ekseninde ele alınmış ve gümrük idarelerince tesis edilen işlemler iki ana hat üzerinde değerlendirilmiştir. Zira gümrük müdürlüklerinin tıpkı vergi dairesi müdürlükleri gibi kendi alacaklarını takip ve tahsile yetkili olmaları, onları diğer idari teşkilatlardan ayıştırmaktadır.⁴⁵

Tahakkuk ve tahsilât olmak üzere iki ana hatta tesis edilen gümrük işlemleri için tahakkuk aşamasına ilişkin idari usul ve bu usule bağlı dava açma süreçleri ile tahsilât aşamasına ilişkin idari usul ve bu usule ilişkin dava açma süreçleri birbirinden farklıdır. Bu farklılıktan ötürü idare işlem tesis ederken; ilgilisi de dava açarken dikkatli olmalıdır. İdare açısından yükümlüyü, yanlış yönlendirerek bir hak kaybına mahal verilmemelidir. Yükümlü ise işlemin niteliğine uygun idari ve yargısal süreçleri işletmelidir. Lakin uygulamada bazen idare bazen de

45 Hatta kimi zaman Kanundan aldığı yetkiliyle normalde vergi dairesi müdürlüklerince takip ve tahsil edilmesi gereken genel bütçeye ilişkin bazı vergileri de tahakkuk ettirip tahsil edebilmektedirler. Örneğin 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununun 14/3-4 ile 16/1-2-3. maddeleri mucibince ithalat aşamasında ortaya çıkan ÖTV. Benzer şekilde 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 43/4. Maddesi uyarınca ithalat aşamasındaki KDV.



yükümlü bazen de idari yargı merciinin hatalı değerlendirmesi sonucu dava konusu işlem tahakkuk aşamasına ilişkin olduğu halde tahsilâta ilişkinmiş gibi ya da tahsilât aşamasına ilişkin bir işlem tahakkuk aşamasına aitmiş gibi değerlendirilebilmektedir.

Bu değerlendirmenin diğer bir ifadeyle nitelendirmenin temyiz ya da istinaf mercileri tarafından yapılması halinde, ilk derece mahkemesi tarafından esastan karar verilmiş karar usul kararı ile bozulmakta ya da bu karar üzerine yargılama sonuçlandırılmaktadır. Bu usul kararı uyarınca davanın yeniden açılması söz konusu olmadığı durumlarda, diğer bir ifadeyle dava konusu edilen işlem (her ne kabul edildiyse) belli bir zaman diliminde kullanılması istenen/beklenen/gereken idari itiraz hakkı veya duruma göre doğrudan dava hakkı istinaf ya da temyiz merci tarafından yapılan tespite göre kullanılamayacak olması nedeniyle davanın esası incelenememektedir. Bu da kişilerin mülkiyet hakkı hilafına sonuç doğuran bir gümrük işleminin yargısal nitelemeden ötürü dava edilememesi sonucunu doğurmaktadır. Bu durum, yalnızca hak arama hürriyeti/adil yargılanma hakkı ekseninde sorun teşkil etmemektedir. Aynı zamanda ileri sürülemeyen mülkiyet hakkı ihlali iddialarının, geçen süreler de dikkate alındığında, artık hiç incelenemeyecek olması nedeniyle esasın (diğer bir ifadeyle özün) usul içinde yok edilmesi anlamına gelmektedir. Bu nedenle hak arama hürriyeti kapsamında mahkemeye başvurma hakkını ortadan kaldıran nitelendirme kararları mülkiyet hakkına ilişkin de sakıncalı sonuçlar üretmektedirler.

Son söz olarak yukarıda belirtilen sorunların bertaraf edilebilmesi için hak merkezli ve özün önceliği çerçevesinde, kişilerin davalarının mümkün olduğunca esastan incelenmesinin önünü açan bir içtihat alanı oluşturulmalıdır. Öyle ki Ankara Bölge İdare Mahkemesi 4. Vergi Dava Dairesinin 17.01.2018 gün ve E:2017/2679 K:2018/24 sayılı oyçokluğuyla verdiği *Gümrük Kanununun 242. maddesinde düzenlenen itiraz yolunun, dava açılmadan önce tüketilmesi gereken bir idari başvuru yolu olmadığından, idari itiraz süresi içinde açılmayan davada merciine tevdi kararında hukuki yarar görülmediği gerekçesiyle vergi mahkemesince verilen incelenmeksizin ret kararının bozulmasına ve davanın esastan incelenmesine ilişkin kararı bu anlamda fevkalade önemlidir. Öte yandan konu yasal düzenlemeyle de açıklığa kavuşturulabilir. Bu kapsamda yasal bir düzenlemeyle işlemin niteliğinin son anda belirlenmesi nedeniyle kaçırılan kimi yasal hakların kullanılmasına imkân verilerek, işbu çalışmada işaret edilen sorunlar bertaraf edilebilir.*



KAYNAKLAR

CANDAN Turgut, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006

COŞKUN Sabri/KARYAĞDI Müjgan, **İdari Yargılama Usulü Örnek İctihatlar-Yorumlar**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2001

ÇELİK Abdullah, **Adil Yargılanma Hakkı Rehberi**, Anayasa Mahkemesi Yayınları, Ankara, 2014

ERKUT Celal; **İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği**, Danıştay Yayınları, Ankara, 1990

GÜNDAY Metin, **İdare Hukuku**, İmaj Yayınevi, Ankara, 2009

GÜRKAN Ceyhun/KARAHANOGULLARI Yiğit, "Vergi Devletine Kuramsal Yaklaşımlar", **Maliye Dergisi**, Sayı:165, Temmuz Aralık 2013, ss. 1-26

HARRİS David/ ve diğerleri, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Hukuku (Yüksek Yargı Kurumlarının Avrupa Standartları Bakımından Rollerinin Güçlendirilmesi Ortak Projesi)**, Çev. KILCI BİNGÖLLÜ Mehveş/KARAN Ulaş, Avrupa Konseyi (Türkçe birinci baskı), Şen Matbaa, Ankara, 2013

İNCEOĞLU Sibel, "Adil Yargılanma Hakkı", **İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Kapsamında Bir İnceleme**, Ed. İNCEOĞLU Sibel, Şen Matbaa, Ankara, 2013

İNCEOĞLU Sibel, "Etkili Başvuru Hakkı", **İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Kapsamında Bir İnceleme**, Ed. İNCEOĞLU Sibel, Şen Matbaa, Ankara, 2013

KARAVELİOĞLU Celal, **Açıklama ve Son İctihatlarla İdari Yargılama Usulü Kanunu**, Karavelioğlu Basın Yayın Dağıtım, Ankara, 2006

ÖZAY İl Han, **Yargısal Korunma**, Alfa Yayınları, Bursa, 2001

SARIASLAN Osman, "Transfer Fiyatlandırması Tespiti Sürecinde "Gizli Emsal" Uygulaması Ve Adil Yargılanma Hakkı", **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Yıl:7, Sayı:26, Nisan 2016, ss. 301-331

SAYGILIOĞLU Nevzat/GERÇEK Adnan, **Dış Ticaret ve Gümrük Kurallar, İşlemler ve Vergileme**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2007

SCHMITT Carl, "Somut ve Çağa Bağlı Bir Kavram Olarak Devlet" (Çev. Bertil Emrah Oder), **Devlet Kuramı**, Derleyen: Cemali Bali Akal, Dost Kitabevi, Ankara, 2000



SELEN Ufuk, **Tüm Yönleriyle Gümrük İşlemleri**, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa, 2009

YILMAZOĞLU Yunus Emre, "Vergisel Müdahalelerde Mülkiyet Hakkının Korunmasında Devletin Pozitif yükümlülükleri – Hak Arama Hürriyeti İlişkisi", **149. Yıl Danıştay ve İdari Yargı Günü Sempozyumu**, Danıştay Yayınları, Ankara, 11 Mayıs 2017, ss. 232-291

AYM, 11.12.1997 gün ve E:1997/70 K:1997/32 sayılı kararı

AYM, *Mehmet Akdoğan ve Diğerleri*, B. No.: 2013/817, 19/12/2013 tarihli kararı

AYM, *Türkiye İş Bankası A.Ş.* [GK], B. No.: 2014/6192, 12/11/2014 tarihli kararı

AYM, *Kamil Koç*, B. No: 2012/660, 7/11/2013 tarihli kararı

AYM, *K.A.* [GK], B.No.: 2014/13044, 11/11/2015 tarihli kararı

AYM, *Özkan Şen*, B. No: 2012/791, 7/11/2013 tarihli kararı

AYM, *Kamil Koç*, B. No: 2012/660, 7/11/2013 tarihli kararı

AYM, *Türkiye İş Bankası A.Ş.* [GK], B. No.: 2014/6192, 12/11/2014 tarihli kararı

AYM, *Aktif Elektrik Müh. İnş. Ve San. Tic. Ltd. Şti*, B. No.: 2012/855, 26/6/2014 tarihli kararı

AYM, *Denktaş Nakliyat Turizm Limitet Şirketi*, B. No.: 2013/3963, 15/10/2015 tarihli kararı

AYM, *Yıldırım Özbey ve Diğerleri*, B. No.: 2014/18932, 8/9/2015 tarihli kararı

AYM, *İbrahim Tuğrul Topaloğlu*, B. No.: 2015/1837, 16/5/2017 kararı

AYM, *Türkiye İş Bankası A.Ş. Genel Müdürlüğü*, B. No.: 2015/15195, 10/5/2017 kararı

AYM, *Hüseyin Sandalcı*, B. No.: 2016/9384, 8/3/2014 kararı

Danıştay Üçüncü Dairesinin 04.06.1986 gün ve E:1986/1733 K:1986/1500 sayılı kararı

Danıştay Üçüncü Dairesinin 21.05.2013 gün ve E:2012/4548 K:2013/2162 sayılı kararı

Danıştay Beşinci Dairesince 16.12.1987 tarih ve E:1987/2379 K:1987/1785 sayılı kararı



Danıştay Yedinci Dairesinin 04.05.2017 tarih ve E:2015/4576 K:4050 sayılı kararı

Danıştay Yedinci Dairesinin 13.06.2016 gün E:2015/4513 K:5196 sayılı kararı

Danıştay Yedinci Dairesinin 11.02.2013 gün ve E:2009/2483 K:2013/528 sayılı kararı

Danıştay Yedinci Dairesinin 22.02.2007 gün ve E:2004/390 2007/687 sayılı kararı

Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 06.06.2013 gün ve E:2008/2247 K:2013/5807 sayılı kararı

Ankara Bölge İdare Mahkemesi 4. Vergi Dava Dairesinin 17.01.2018 gün ve E:2017/2679 K:2018/24 sayılı kararı

Ankara 2. Vergi Mahkemesinin 19.6.2012 gün ve E:2012/1072, K:2012/1164 sayılı kararı

Bursa 2. Vergi Mahkemesinin 21.11.2008 gün ve Ê:2007/368 K:2008/2463 sayılı kararı

Diyarbakır Vergi Mahkemesinin 15.03.2010 gün ve E:2008/2815 K:2010/1278 sayılı kararı

