

## E: 2004/1826 - K: 2006/1665

# İÇTİHAH METNİ

*Ali Said DOLU\**

### Özet

Olay da; bankalar nezdinde yapılan araştırmalar sonucunda, ithal edilen eşya nedeniyle ticari ilişki kurulan ihracatçı firmaya, beyan edilen mal bedeli dışında, serbest döviz transferi adı altında sebebi belli olmayan ödeme yapıldığı saptanmış bulunmaktadır. Yapılan bu ödemenin, mevcut ticari ilişkiye ilişkin avans ödemesine veya aynı ihracatçıdan yapılan başka bir ithalata ilişkin olduğu ise, davacı şirket tarafından, her tacirin, ticari faaliyetlerinde, basiretli bir iş adamı gibi hareket etmesi gerektiği yolundaki ilkeye uygun olarak ticari belgelerle kanıtlanabilmiş değildir. Bu durum; gümrüğe ibraz edilen faturada yazılı kıymetin gerçek satış bedeli olmadığını, gerçek satış bedelinin, gümrüğe ibraz edilen faturada yazılı kıymet ile ihracatçı firmaya transfer edilen toplam döviz tutarının beyannameye isabet eden kısmının toplamından ibaret olduğunu göstermektedir. Ayrıca; Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından Kiev Ticaret Müşavirliği nezdinde yapılan kıymet araştırması sonucunda tespit edilen birim kıymeti de, bu tespitleri doğrulamaktadır. Bu bakımdan; ihracatçı firmaya ödendiği saptanan tutarlardan hareketle bulunan gerçek kıymet üzerinden ek tahakkuk yapılmasında hukuka aykırılık bulunmamaktadır.

İstem Özet : Derince Gümrük Müdürlüğu'nde tescilli 28.11.2001 gün ve 6073 sayılı serbest dolaşıma giriş beyannameyi muhteviyatı eşya nedeniyle yapılan gümrük ve katma değer vergileri ek tahakkukuna vaki itirazın reddine ilişkin işlemin iptali istemiyle açılan davayı; dosyanın incelenmesinden, ithal edilen eşyanın kıymetinin noksan beyan edildiğinden ve teslim şekli CIF olarak beyan edilmesine karşın muhasebe kayıtları ile ithalat dosyaları üzerinde yapılan incelemede navlun bedelinin Türkiye'de ödendiğinin saptandığından bahisle işlem tesis edildiğinin anlaşıldığı; eşyanın gümrük vergisine esas kıymetinin, eşyanın satış bedeli olduğu; bu bedelin tespitinin-

de, menşe ülkede oluşan ve tüm alıcılara uygulanan FOB ihraç fiyatının esas alınması gerektiği; olayda; kıymeti, 500.- Amerikan doları/ton veya 750.- Alman markı/ton olarak beyan edilen eşyanın gerçek kıymetinin, Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından Kiev Ticaret Müşavirliği nezdinde yapılan kıymet araştırması sonucu, 2002/Kasım dönemi sonu itibarıyla FOB 861.- Amerikan doları/ton olduğunun ve ayrıca bankalar nezdinde yapılan araştırmalar sonucu, beyan edilen birim kıymet ile tespit edilen birim kıymet arasındakiine yakın oranda ihracatçı firmaya döviz transfer edildiğinin tespit edilmesinin, eşyanın kıymetinin noksan beyan edildiğini gösterdiği; öte yandan, davacı Şirket tarafından, 4.9.2003 gün ve 25219 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesine ilişkin 2003/19 sayılı Tebliğ'de, eşyanın kıymetinin 2001 yılında 550.- Amerikan doları/ton, 2002 yılında da 520.- Amerikan doları/ton olduğunun belirtilmesinin ve ayrıca 693 Amerikan doları/ton dumpinge karşı vergi öngörülmesinin beyan ettikleri kıymetin gerçek kıymet olduğunu gösterdiği ve para transferinin mal bedeline ilişkin olduğunun davalı Gümrük Müdürlüğüne kanıtlanamadığı iddia edilmiş ise de; ek tahakkukun dumping soruşturması üzerine değil, kıymet noksanlığı nedeniyle yapılması ve para transferinin de, kanıt yükü üzerine düşen davacı Şirket tarafından hangi amaçla yapıldığının kanıtlanamaması karşısında, FOB 861.- Amerikan doları/ton kıymet esas alınarak tesis edilen işlemde hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle reddeden Kocaeli Vergi Mahkemesinin 18.3.2004 gün ve E:2003/865; K:2004/220 sayılı kararının; ihracatçı nezdinde herhangi bir araştırma yapılmadan, FOB ihraç kıymetinin esas alınmasının mevzuata uygun olmadığı; emsal alınan kıymetin, dumping soruşturması sonucunda tespit edilen kıymet olduğu; oysa, ithalatların büyük

çoğunluğunun bu kıymetin olduğu belirtilen tarihten önce gerçekleştirildiği; para transferi siparişler nedeniyle yapılan avans ödemelerine ilişkin olduğundan, dumping soruşturması nedeniyle ithal edilemeyen eşyaya ilişkin tutarların iadesi yapıldıkça ilgili belgelerin yargı mercilerine ibraz edileceği; transfer edildiği ileri sürülen ve beyannamelerle ilişkilendirilmeyen tutardan hareketle, ithal edilen eşya yanında getirilen diğer bir eşya için de tahakkuk yapılmasının hukuka aykırı bulunduğu; navlun bedelinin ödenmiş olmasının beyan edilen kıymetin reddini gerektirmeyeceği ileri sürülerek bozulması istenilmektedir.

Savunmanın Özeti: Savunma verilmemiştir.

Danıştay Tetkik Hakimi A.İLDEŞ'in Düşüncesi: Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, 2577 sayılı Kanunun 49'uncu maddesinin 1'inci fıkrasında sayılan bozma nedenlerine uymadığından, temyiz istemi reddedilerek kararın onanması gerektiği düşünülmektedir.

Danıştay Savcısı M.A.'ın Düşüncesi : İdare ve vergi mahkemelerince verilen kararların temyizen incelenerek bozulabilmesi için, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 49'uncu maddesinin 1'inci fıkrasında belirtilen nedenlerin bulunması gerekmektedir.

Temyiz dilekçesinde öne sürülen hususlar, söz konusu maddede yazılı nedenlerden hiçbirisine uymadığından, istemin reddi ile temyiz edilen mahkeme kararının onanmasının uygun olacağı düşünülmektedir.

### **Türk Milleti Adına**

Hüküm veren Danıştay Yedinci Dairesince işin gereği görüldü:

**Karar:**

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 49'uncu maddesinin 2'nci fıkrasında; "Temyiz incelemesi sonunda, karardaki maddi yanlışlıkların düzeltilmesi mümkün ise, kararın düzeltilerek onanmasına karar verilir." hükmü yer almıştır.

İdari Rejimin uygulandığı hukuk sistemlerinde, İdarenin Kamu Hukuku alanında yapmış olduğu idari işlemlerin hukuki varlık kazanabilmeleri, yargı organınca uygun görülmesine ve onanmalarına bağlı değildir. İdari karar alma prosedürü içinde, "onama" yetkisi, işlemi yapan, kararı alan idari makamın hiyerarşik üstüne ya da vesayet makamına aittir. Bu bakımdan; temyize konu kararın hüküm fıkrasında "...davanın reddine..." ibaresinden sonra yer alan ve hiyerarşik veya vesayet makamının yetkisinin yargı yerince kullanılması anlamına geldiği için Kuvvetler Ayrılığı İlkesi ile Anayasanın 125'inci maddesine aykırı olan "...dava konusu ek tahakkukun onanmasına..." ibaresinin yukarıda açıklanan yasa hükmü uyarınca "...davanın reddine..." şeklinde düzeltilmesi suretiyle işin esasına geçildi:

Dosyanın ve Dairemizin 2005/215 esasında kayıtlı dosyanın birlikte incelenmesinden; 2001 ila 2003 yıllarında Ukrayna'dan pentaeritrol isimli eşyayı ithal eden davacı Şirketin, 500.- Amerikan doları/ton veya 750.- Alman markı/ton kıymet beyanında bulunduğu; Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından Kiev Ticaret Müşavirliği nezdinde yapılan Yurt dışı araştırması sonucu, davacı Şirketin söz konusu eşyanın ithalinde tek yetkili firma olduğu ve bu eşyanın Türkiye'ye ihraç fiyatının 2002/Kasım ayı sonu itibarıyla FOB 861.- Amerikan doları/ton olduğunun ve ayrıca teslim şekli CF olarak beyan edilmesine karşın firmaya ait muhasebe kayıtları ile ithalat dosyaları üze-

rinde yapılan incelemede navlun bedelinin de davacı tarafından Türkiye'de ödendiğinin tespit edilmesinin gümrüğe ibraz edilen faturaların sahte olduğunu gösterdiği sonucuna ulaşıldığı; ödenen kaynak kullanımı destekleme fonunun da katma değer vergisi matrahına dahil edilmediğinin saptandığı; bu hususların yanında, sözü edilen yıllarda, ihracatçı State Chemical Zarja firmasından yapılan ithalatlara ilişkin olarak toplam 745.887.- Amerikan doları kıymet beyan edilmesine karşın, bankalar nezdinde yapılan araştırmalar sonucunda, ilgili yıllarda ihracatçı firmaya serbest döviz transferi adı altında toplam 1.205.413.- Amerikan doları ödeme yapıldığının da tespiti üzerine, anılan tutarlar arasındaki oranın, beyan edilen birim kıymet ile Yurt dışı araştırması sonucu tespit edilen birim kıymet arasındaki orana yakın olmasının, birim kıymetin noksan beyan edildiği tespitini doğruladığı kabul edilerek, FOB 861.- Amerikan doları/ton kıymet esas alınarak yapılan ek tahakkuka vaki itirazın reddine ilişkin işlemin iptali istemiyle açılan davanın, Mahkemece, istemin özeti bölümünde yazılı gerekçeyle reddedildiği anlaşılmıştır.

4458 sayılı Gümrük Kanununun 23'üncü maddesinde, eşyanın gümrük kıymetinin, Gümrük Tarifesinin ve eşya ticaretine ilişkin belirli konularda getirilen tarife dışı düzenlemelerin uygulanması amacıyla bu bölümde yer alan hükümler çerçevesinde belirlenen kıymet olduğu belirtilmiş; 24'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında, ithal eşyasının gümrük kıymetinin eşyanın satış bedeli, satış bedelinin ise, Türkiye'ye ihraç amacıyla yapılan satışta 27 ve 28'inci maddelere göre gerekli düzeltmelerin de yapıldığı fiilen ödenen veya ödenecek fiyat olduğu öngörülerek, eşyanın satış bedelinin gümrük kıymetine esas alınabilmesi için gerekli koşullara yer verilmiş; 24'üncü maddenin 3'üncü fıkrasının (

a ) bendinde ise, fiilen ödenen veya ödenecek fiyatın, ithal eşyası için alıcının, satıcı veya satıcı yararına yaptığı veya yapması gereken ödemelerin toplamı olarak tanımlanmış, ödemelerin para transferi şeklinde olabileceği gibi, akreditif veya ciro edilebilir bir kıymetli evrak kullanılarak ya da doğrudan veya dolaylı da yapılabileceği kurala bağlanmıştır.

Öte yandan; sözü edilen Kanunun 26'ncı maddesinde de, 24 ve 25'inci madde hükümlerine göre belirlenemeyen ithal eşyasının gümrük kıymetinin, Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşmasının VII. Maddesinin Uygulanmasına Dair Anlaşmanın, Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşmasının (GATT ) VII. Maddesinin ve bu bölüm hükümlerinin prensip ve genel hükümlerine uygun yöntemlerle ve Türkiye'de mevcut veriler esas alınarak belirleneceği öngörülmüş; GATT 'nın VII. Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Anlaşmanın 17'nci maddesinde ise, bu Anlaşmada yer alan hiçbir hükmün, gümrük idaresinin, gümrük kıymetinin belirlenmesi ile ilgili olarak ibraz edilen tutanak, belge veya beyannamenin gerçeklik veya doğruluğunu araştırma hakkını sınırlamayacağı ve bu hakkı tartışma konusu haline getirecek şekilde yorumlanamayacağı hükmüne yer verilmiştir.

Bu düzenlemelerden; gümrük idaresinin, beyanın doğruluğunu tespit amacıyla, her zaman, her türlü bilgi ve belgeyi inceleyerek değerlendirme hak ve yetkisine sahip bulunduğu sonucuna ulaşmaktadır.

Olayda; bankalar nezdinde yapılan araştırmalar sonucunda, ithal edilen eşya nedeniyle ticari ilişki kurulan ihracatçı firmaya, beyan edilen mal bedeli dışında, serbest döviz transferi adı altında sebebi belli olmayan ödeme yapıldığı saptanmış bulunmaktadır. Yapılan bu ödemenin, mevcut

ticari ilişkiye ilişkin avans ödemesine veya aynı ihracatçıdan yapılan başka bir ithalata ilişkin olduğu ise, davacı Şirket tarafından, her tacirin, ticari faaliyetlerinde, basiretli bir iş adamı gibi hareket etmesi gerektiği yolundaki ilkeye uygun olarak ticari belgelerle kanıtlanabilmiş değildir. Bu durum; gümrüğe ibraz edilen faturada yazılı kıymetin gerçek satış bedeli olmadığını, gerçek satış bedelinin, gümrüğe ibraz edilen faturada yazılı kıymet ile ihracatçı firmaya transfer edilen toplam döviz tutarının beyannameye isabet eden kısmının toplamından ibaret olduğunu göstermektedir. Ayrıca; Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından Kiev Ticaret Müşavirliği nezdinde yapılan kıymet araştırması sonucunda tespit edilen birim kıymeti de, bu tespitleri doğrulamaktadır. Bu bakımdan; ihracatçı firmaya ödendiği saptanan tutarlardan hareketle bulunan gerçek kıymet üzerinden ek tahakkuk yapılmasında hukuka aykırılık bulunmamaktadır.

Her ne kadar, davada, ithal edilen eşyaya ilişkin olarak dampinge karşı vergi öngören, 4.9.2003 gün ve 25219 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesine ilişkin 2003/19 sayılı Tebliğde, eşyanın kıymetinin 2001 yılında 550.-; 2002 yılında da, 520.- Amerikan doları/ton olduğunun belirtilmiş olmasının beyan edilen kıymetin gerçek kıymet olduğunu gösterdiği iddia edilmiş ise de; anılan Tebliğin 17'nci maddesinde gösterilen kıymetler, aynı Tebliğin 11'inci maddesi ile ithale konu eşya için başlatılan soruşturmaya ilişkin 22.5.2003 gün ve 25115 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesine ilişkin 2003/10 sayılı Tebliğin 4'üncü maddesinde belirtildiği üzere, çeşitli ithalatlarda ilgililerce beyan edilen kıymetler olduğundan; davacı Şirket tarafından beyan edilen kıymetin gerçekliğine

kanıt olarak alınabilmesi olanaklı değildir. Esasen; nitelik ve amaçları bakımından, ithalatta haksız rekabetin önlenmesine dair mevzuat hükümlerine göre yapılandırılan farklı olan kıymet araştırması sonucunda fark tespit edilmesi halinde, bu fark üzerinden ek tahakkuk yapılmasına hukuki bir engel de mevcut değildir.

Yine; Şirket yetkilisi hakkında, 1918 sayılı Kanuna ayrılıktan açılan davada, Asliye Ceza Mahkemesince yaptırılan bilirkişi incelemesi sonucunda düzenlenen raporda yer verilen tespitlerden de anlaşılacağı üzere, yaptıkları ödemelerin avans ödemesi olduğu ve bir kısmının iade edildiği ileri sürülmüş ve 50.000.- Amerikan dolarlık kısmının iade edildiğine dair belge sunulmuş ise de; Asliye Ceza Mahkemesince bilirkişi incelemesi yaptırılmak için seçilen Makina Yüksek Mühendisinin, muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince yasal defterlerin kayıtlarıyla ilgili hususlarda özel ve teknik bilgi sahibi; diğer bir anlatımla, konunun uzmanı olmaması ve iadeye ilişkin havalenin de, Ukrayna'dan değil İsviçre'den yapılmış ve sebebinin de gösterilmemiş olması karşısında; ileri sürülen bu hususlar da işlemi kurlandıracak nitelikte bulunmamıştır.

### **Sonuç:**

Açıklanan nedenlerle, temyiz dilekçesinde ileri sürülen hususlar sonucu itibarıyla yerinde görülen vergi mahkemesi kararının bozulmasını gerektirecek nitelikte görülmediğinden, temyiz isteminin reddine; hüküm altına alınan tutar üzerinden binde 7.2 oranında ve 25,10- ( Yirmi-beşeniTürklirasyonyenikuruş ) Yeni Türk lirasından az olmamak üzere hesaplanacak nispi karar harcından, Mahkemece karara bağlanan harcın mahsubundan sonra, kalan harç tutarının temyiz eden davacıdan alınmasına, 23.05.2006 gününde oybirliği ile karar verildi.

E: 2006/567 K: 2007/811

### **Karar:**

Temyiz başvurusu; ithal edilen eşyayla ilgili olarak, beyan edilen kıymet dışında ihracatçıya ayrıca para transferi yapıldığının tespit edildiğinden bahisle yapılan katma değer ve gümrük vergisi ek tahakkukuna va ki itirazın düzeltilerek reddine dair işlemi iptal eden mahkeme kararının bozulması istemine ilişkindir.

4458 sayılı Gümrük Kanununun 242'nci maddesinin 1, 3, 5 ve 7'inci fıkralarında; yükümlülerin kendilerine tebliğ edilen gümrük vergileri için tebliğ tarihinden itibaren on beş gün içinde ilgili gümrük idaresine verecekleri bir dilekçe ile düzeltme talebinde; düzeltme taleplerine ilişkin kararlara, idari kararlara, gümrük vergilerine ve cezalara karşı yedi gün içinde kararı alan gümrük idaresinin bağlı bulunduğu gümrük başmüdürlüğü; ilk kararın alındığı idarenin gümrük başmüdürlüğü olduğu hallerde ise, onbeş gün içinde Gümrük Müsteşarlığı nezdinde itirazda bulunabilecekleri; gümrük başmüdürlükleri ile Gümrük Müsteşarlığının kararlarına karşı ise, işlemi yapan gümrük müdürlüğünün veya gümrük başmüdürlüğünün bulunduğu yerdeki idari yargı mercilerine başvurulabileceği hükmü yer almıştır.

Anılan düzenlemelerin değerlendirilmesinden; başmüdürlüğün veya Gümrük Müsteşarlığının, kişilerin, düzeltme taleplerine ilişkin kararlara, idari kararlara, gümrük vergilerine ve cezalara karşı yaptığı itiraz üzerine, itiraza konu işlemin hukuka uygun olup olmadığını kontrol ederek, itiraz sebeplerini yerinde görmesi halinde, işlemin geri alınmasına veya düzeltilmesine karar verebileceği, ancak, itirazın konusunu aşarak, vergi veya cezanın miktarını arttıramayacağı,

gümrük mevzuatında anılan mercilere buna ilişkin verilmiş bir yetkinin bulunmadığı sonucuna varılmıştır.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 2'nci maddesinin 1'inci fıkrasının 4577 sayılı Kanunun 5'inci maddesiyle değişik ( a ) bendinde, iptal davası; idari işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı, iptalleri için menfaatleri ihlal edilenler tarafından açılan dava olarak tanımlanmış olup, bir idari dava sonunda, bu davaya konu idari işlemin iptaline karar verilebilmesi, bu işlemin yukarıda sözü edilen unsurlardan biri veya birkaçı ile hukuka aykırı bulunmasına bağlıdır. İdari işlemin yukarıda sözü edilen maddede sayılan unsurlarından ilki olan "yetki", idari makamların kamu gücü kullanarak tek taraflı irade ile idari işlem tesis edebilme iktidarını ifade eder ve kamu düzeni ile ilgili olan bu unsurda mevcut hukuka aykırılık halleri, ağırlıklarına göre, idari işlemi yok hükmünde kılar veya iptalini gerektirir.

Bu itibarla, ithal edilen eşya nedeniyle tahakkuk ettirilen 31.414.000.000 lira vergiye, davacı Şirketçe yapılan itirazın, vergi tutarının 73.762.634.000 lira olarak değiştirilerek reddine dair başmüdürlük işleminin, itiraza konu vergi miktarını aşan kısmının yetkisizlik sebebiyle iptali gerekmekte ise de, bu durum ve ileri sürülen diğer iddialar, mahkeme kararının, dava konusu işlemin yetki unsuru yönünden hukuka aykırılığı açık olan kısmının istemin özeti bölümünde yazılı gerekçeyle iptali yolundaki hüküm fıkrasının bozulmasını gerektirecek nitelikte görülmemiştir.

Mahkeme kararının, dava konusu işlemin, tahakkuk vaki itiraza konu edilen miktara ilişkin kısmını iptal eden hüküm fıkrasına yönelik temyiz istemine gelince:

4458 sayılı Gümrük Kanununun 23'üncü maddesinde, eşyanın gümrük kıymetinin, Gümrük Tarifesinin ve eşya ticaretine ilişkin belirli konularda getirilen tarife dışı düzenlemelerin uygulanması amacıyla bu bölümde yer alan hükümler çerçevesinde belirlenen kıymet olduğu belirtilmiş; 24'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında, ithal eşyasının gümrük kıymetinin eşyanın satış bedeli, satış bedelinin ise, Türkiye'ye ihraç amacıyla yapılan satışta 27 ve 28'inci maddelere göre gerekli düzeltmelerin de yapıldığı fiilen ödenen veya ödenecek fiyat olduğu öngörülerek, eşyanın satış bedelinin gümrük kıymetine esas alınabilmesi için gerekli koşullara yer verilmiş; 24'üncü maddenin 3'üncü fıkrasının ( a ) bendinde ise, fiilen ödenen veya ödenecek fiyat, ithal eşyası için alıcının, satıcı veya satıcı yararına yaptığı veya yapması gereken ödemelerin toplamı olarak tanımlanmış, ödemelerin para transferi şeklinde olabileceği gibi, akreditif veya ciro edilebilir bir kıymetli evrak kullanılarak ya da doğrudan veya dolaylı da yapılabileceği kurala bağlanmıştır.

Diğer taraftan, sözü edilen Kanunun 26'ncı maddesinde ise, 24 ve 25'inci madde hükümlerine göre belirlenemeyen ithal eşyasının gümrük kıymetinin, Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşmasının VII'nci Maddesinin Uygulanmasına Dair Anlaşmanın, Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşmasının ( GAD ) VII'nci Maddesinin ve bu bölüm hükümlerinin prensip ve genel hükümlerine uygun yöntemlerle ve Türkiye'de mevcut veriler esas alınarak belirleneceği öngörülmüş; GAD'ın VII'nci Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Anlaşmanın 17'nci maddesinde de, bu Anlaşmada yer alan hiçbir hükmün, gümrük idaresinin, gümrük kıymetinin belirlenmesi ile ilgili olarak ibraz edilen tutanak, belge veya beyannamenin gerçeklik veya doğruluğunu

araştırma hakkını sınırlamayacağı ve bu hakkı tartışma konusu haline getirecek şekilde yorumlanamayacağı hükmüne yer verilmiştir.

Bu düzenlemelerden, gümrük idaresinin, beyanın doğruluğunu tespit amacıyla, her zaman, her türlü bilgi ve belgeyi inceleyerek değerlendirme hak ve yetkisine sahip bulunduğu sonucuna ulaşmaktadır.

Dosyanın incelenmesinden; davacı Şirket tarafından, 2000 ila 2004 yıllarında muhtelif beyannamelerle Mısır'dan ithal edilen eşyanın beyan edilen kıymetlerinden ayrı olarak, ihracatçı Şirket adına, toplam, 1.089.765.- Amerikan doları tutarında para transferi yapıldığı; ayrıca, davacının anılan yıllara ait ayrıntılı mizanları ile ithal edilerek Yurt içinde satışı yapılan eşya ya ait satış faturalarının ilgili buldukları giriş beyannameleriyle bağlantıları kurularak karşılaştırılması ve Yurt içinde alış yapılan eşya miktarlarının gümrük kontrolörünce incelenmesi sonucu, Yurt içinde satışı yapılan eşya miktarının, ithal edilen ve Yurt içinde satın alınan eşya miktarından daha fazla olduğunun 13.12.2004 gün ve 633181/67 sayılı cevaplı raporla tespit edildiğinden bahisle, söz konusu tutarlar üzerinden ek tahakkuk yapıldığı anlaşılmıştır.

Yargılama Hukukunun temel ilkelerinden birisi, normal ve mutad olanın dışında herhangi bir iddiada bulunulması durumunda, iddia edilen hususun ispatlanması külfetinin iddia sahibine ait olmasıdır.

Olayda, ithali gerçekleştirilen eşyanın beyan edilen kıymetinin dışında, ihracatçı Şirkete para transferi yapıldığı hususunda taraflar arasında ihtilaf bulunmaması yanında; davacı Şirketin sahiplerinden, "... "ın, aynı zamanda, Mısır'da yerleşik olan ihracatçı" ... Trading Company" Firma-

sının da sahibi olması; ilgili yıllarda, Yurt içinde satışı yapılan emtia miktarının, ithali gerçekleştirilen ve Yurt içinde alımı yapılan emtia miktarlarının toplamından fazla olmasına rağmen, fazla emtianın Yurt içinde satın alındığının 213 sayılı Vergi Usul Kanunu uyarınca düzenlenmiş belgelerle kanıtlanamaması karşısında, tesis edilen işlem de mevzuata aykırılık bulunmamaktadır.

Mahkemece, ithalata ilişkin evrakın Mısır Ticaret Odasının tasdikli ve teslim şeklinin de CIF olduğu hususlarının Kahire Büyükelçiliğince teyit edildiği, teftiş raporunda yer alan iddiaların, kanaat ve varsayıma dayandığı ve fazla döviz transferleri yapıldığı konusunda somut bir tespit bulunmadığı gerekçesiyle işlem iptal edilmiş ise de; davacı adına yapılan ek tahakkuk, ithalata ilişkin belgelerin gerçeği yansıtmaması sebebine dayanmadığı gibi, düzenlenen cevaplı raporda, ihracatçı Firmaya yapılan döviz transferlerinin miktarlarıyla tarihlerinin belirlenmiş olması ve davacı Şirket tarafından da, döviz transferi yapıldığının kabul edilmesi; bu paranın, gerçekleştirilen ithalat dışında ne amaçla transfer edildiği konusunda, davacı tarafından herhangi bir kanıt sunulmaması; transfer edildiği tespitli olan tutarların, ithalat tarihlerine yakın tarihlerde gönderilmesi; mal bedelinin çok üzerinde miktarlar içermesi ve transferi yapan Şirket yetkilisinin, transferlere ilişkin açıklamalarının makul ve kabul edilebilir olmamasına rağmen, kanıtlama külfetinin tersine çevrilmesi suretiyle verilen kararda isabet görülmemiştir.

Öte yandan, davacı tarafından, transfer edilen paranın ithal edilmek istenilen eşyanın bedeli olarak gönderildiği, ancak, pirinç ithalatlarına getirilen sınırlamalar sebebiyle, Ağustos/2003 tarihinden itibaren gerekli ithalatın yapılamadığı, Kasım/2004 tarihinden itibaren gerekli itha-

lat izninin alınabildiği iddia edilmiş ise de; döviz transferlerinin 2000 yılından itibaren peyderpey gerçekleştirilmesine rağmen, sonraki ithalatlarda mal bedelinden, önceden transfer edilen bu para mahsup edilmeyerek, her ithalat için mal bedelinin yanında, ayrıca döviz transferleri yapılmaya devam edilmesi karşısında, soyut kalan iddiaya itibar etmek de olanaklı değildir.

### Sonuç:

Açıklanan nedenlerle; mahkeme kararının, dava konusu işlemin itiraza konu vergi miktarını aşan kısmını iptal eden hüküm fıkrasına yönelik temyiz isteminin reddine, oyçokluğu ile; itiraza konu edilen miktara ilişkin kısmını iptal eden hüküm fıkrasına yönelik temyiz isteminin ise kabulüne; mahkeme kararının buna ilişkin hüküm fıkrasının bozulmasına, bozma kararı üzerine verilecek kararla birlikte yargılama giderleri de hüküm altına alınacağından, bu hususta ayrıca hüküm tesisine gerek bulunmadığına, 28.02.2007 gününde oybirliği ile karar verildi.

### Azlık Oyu:

4458 sayılı Gümrük Kanununun 242'nci maddesini 1'inci fıkrasında, yükümlülerin, kendilerine tebliğ edilen gümrük vergileri için tebliğ tarihinden itibaren onbeş gün içinde ilgili gümrük idaresine verecekleri bir dilekçeyle düzeltme talebinde bulunabilecekleri, 3'üncü fıkrasında, kişilerin, düzeltme taleplerine ilişkin kararlara, idari kararlara, gümrük vergilerine ve cezalara karşı yedi gün içinde kararı alan gümrük idaresinin bağlı bulunduğu gümrük başmüdürlüğü nezdinde itirazda bulunabilecekleri, 5'inci fıkrasında ise, ilk kararın alındığı idarenin gümrük başmüdürlüğü olduğu hallerde, bu karara karşı onbeş gün içinde Gümrük Müsteşarlığına itiraz edebilecekleri hükme bağlanmıştır.

İdare hukukunda, kişilerin, haklarında tesis edilen işlemlere karşı, yargı yoluna başvurmadan önce, idari işlemin kaldırılması, geri alınması veya değiştirilmesi istemiyle amacıyla yapacakları başvurular; zorunlu ve ihtiyari olmak üzere iki türdür. Zorunlu olan başvuru, ihtiyari başvurunun aksine idari dava açılmadan önce tüketilmesi elzem olan ve aynı zamanda dava şartı olan bir başvurudur.

4458 sayılı Kanunun yukarıda yer verilen 242'nci maddesinde düzenlenen idari başvuru da, idari işlemin dava konusu edilebilmesi için tüketilmesi zorunlu bir başvuru olup, söz konusu düzenlemedeki amaç, diğer idari başvurularda olduğu gibi, idareye, yargı yolunun kullanılmasından önce, işleminin hukuka uygun olup olmadığının, hiyerarşik yollardan kontrolünü yapmak, şayet hukuka aykırı bir durum var ise, bu aykırılığı, işlemi geri almak, düzeltmek, kaldırmak veya yeni bir işlem tesis etmek suretiyle gidermek imkânını tanımaktır. İdari başvurunun bahsedilen amaç çerçevesinde, gümrük müdürlüklerinin işlemlerine karşı yapılan düzeltme başvurusu üzerine tüketilmesi zorunlu olan itiraz yolunun kullanılması suretiyle yapılan başvuruların ilgili başmüdürlüklerce incelenmesi sonucu, üst hiyerarşik makamın, alt idari makamlarca tesis edilen işlemi değiştirememesinin veya düzeltmemesinin kabulünün hiyerarşik denetim mekanizmasının mantığına ve amacına ters düşeceği açıktır.

Olayda; davacı Şirketçe ithal edilen eşya nedeniyle tahakkuk ettirilen 31.414.000.000 lira vergi tutarının, İstanbul Gümrük ve Muhafaza Başmüdürlüğüne, 73.762.634.000 lira olarak değiştirilerek; gümrük müdürlüğünün düzeltme istemini reddeden kararının düzeltilerek onandığı ve itirazın reddedildiği belirtilmekle bera-



ber, düzeltmenin nedenlerinin açıklanmadığı; bu ret işlemi üzerine davacı Şirket tarafından, başmüdürlükçe karara bağlanan vergi miktarı yazılmak suretiyle, anılan kararın ve tahakkukun iptali istemiyle, ancak, itiraz edilen vergi ile karara bağlanan vergi arasındaki farklılıkla ilgili herhangi bir iddia ileri sürülmeksizin dava açıldığı; Mahkemece, bu hususlara değinilmeksizin karar verildiği anlaşılmıştır.

Bu durumda; üst idari itiraz mercilerinin, gerekli görülen hallerde, tahakkuk ettirilen vergi miktarında gerekli düzeltmeleri yapabileceğinin kabulü zorunlu olduğundan, itiraza konu vergiler ile dava konusu edilen vergilerin miktarları arasındaki farklılıklar ile nedenlerinin açıklığa kavuşturulmasından sonra karar verilmesi gerekirken, bu yapılmadan verilen kararda isabet görülmediğinden, mahkeme kararının, anılan hüküm fıkrasının da bozulması gerektiği oyu ile Dairemiz kararının, temyiz isteminin kısmen reddine dair hüküm fıkrasına katılmıyorum.

### 2006/567- 2007/811

**Özeti:** İthal edilen mal bedeli dışında, yurt dışına transfer edildiği sabit olan paranın, başka amaçla gönderildiği

Makul ve kabul edilebilir delillerle kanıtlanamadığı sürece, bu paranın, eşyanın kıymetine dâhil olduğunun kabulünün gerektiği; itiraz makamlarının, tahakkuk ettirilen vergi miktarını artırma yetkilerinin bulunmadığı hakkında.

Temyiz İsteminde Bulunan: Başbakanlık Gümrük Müsteşarlığı adına Ambarlı Gümrük Müdürlüğü

**Karşı Taraf :** ... Dış Ticaret İthalat ve İhracat Limited Şirketi

**Vekili:** Av....

**İstemın Özeti:** Davacı Şirket adına tescilli 23.7.2002 gün ve 32691 sayılı beyanname muh-teviyatı eşyaya ilişkin olarak yapılan gümrük ve katma değer vergileri ek tahakkukuna vaki itirazın reddine dair işlemi; olayda, ithal evrakının Mısır Ticaret Odasının tasdikli olması, teslim şeklinin CIF olduğu hususunun da Kahire Büyükelçiliğince teyit edilmesi, teftiş raporunda belirtilen hususların kanaat ve varsayıma dayanması ve fazla döviz transferleri yapıldığı hususunda somut bir tespit bulunmaması karşısında, tesis edilen işlemde isabet görülmediği gerekçesiyle iptal eden İstanbul Altıncı Vergi Mahkemesinin 22.11.2005 gün ve E:2005/1418; K.2005/1970 sayılı kararının; yapılan incelemeler sonucunda düzenlenen cevaplı raporla, davacı Şirketçe, aralarında irtibat olan ihracatçıya, beyan edilenden fazla döviz transferi yapıldığının tespit edildiği, bu sebeple, tesis edilen işlemin yerinde olduğu ileri sürülerek bozulması istenilmektedir.

**Savunmaların Özeti:** Savunma verilmemiştir.

Tetkik Hakimi Çağlar IŞIK'ın Düşüncesi: Olayda, davacı Şirket tarafından beyan edilen kıymet dışında, ihracatçı firmaya ayrıca para transferi yapıldığı sabittir. Bu durum davacı tarafından da kabul edilmesine rağmen, söz konusu paranın transfer edildiği hususunun somut olarak ortaya konulmadığı gerekçesiyle işlemin iptali yolundaki mahkeme kararında isabet görülmemiştir. Açıklanan nedenlerle, temyiz isteminin kabulü ile mahkeme kararının bozulması gerektiği düşünölmektedir.

Danıştay Savcısı H.Hüseyin TOK'un Düşüncesi: İdare ve vergi mahkemelerince verilen kararların temyizen incelenerek bozulabilmesi için, 2577 sayılı İdari 218 Yargılama Usulü Kanununun

49'uncu maddesinin 1'inci fıkrasında belirtilen nedenlerin bulunması gerekmektedir. Tarafların temyiz dilekçelerinde öne sürülen hususlar, söz konusu maddede yazılı nedenlerden hiçbirisine uymadığından, temyiz istemlerinin reddi ile temyiz edilen mahkeme kararının onanmasının uygun olacağı düşünülmektedir.

### Türk Milleti Adına

#### Hüküm veren Danıştay Yedinci Dairesince işin gereği görüşüldü:

Temyiz başvurusu; ithal edilen eşya ile ilgili olarak, beyan edilen kıymet dışında ihracatçıya ayrıca para transferi yapıldığının tespit edildiğinden bahisle yapılan katma değer ve gümrük vergisi ek tahakkukuna vaki itirazın düzeltilerek reddine dair işlemi iptal eden mahkeme kararının bozulması istemine ilişkindir.

4458 sayılı Gümrük Kanununun 242'nci maddesinin 1, 3, 5 ve 7'inci fıkralarında; yükümlülerin kendilerine tebliğ edilen gümrük vergileri için tebliğ tarihinden itibaren on beş gün içinde ilgili gümrük idaresine verecekleri bir dilekçe ile düzeltme talebinde; düzeltme taleplerine ilişkin kararlara, idari kararlara, gümrük vergilerine ve cezalara karşı yedi gün içinde kararı alan gümrük idaresinin bağlı bulunduğu gümrük başmüdürlüğü; ilk kararın alındığı idarenin gümrük başmüdürlüğü olduğu hallerde ise, onbeş gün içinde Gümrük Müsteşarlığı nezdinde itirazda bulunabilecekleri; gümrük başmüdürlükleri ile Gümrük Müsteşarlığının kararlarına karşı ise, işlemi yapan gümrük müdürlüğünün veya gümrük başmüdürlüğünün bulunduğu yerdeki idari yargı mercilerine başvurulabileceği hükmü yer almıştır.

Anılan düzenlemelerin değerlendirilmesinden; başmüdürlüğün veya Gümrük Müsteşarlığının, kişilerin, düzeltme taleplerine ilişkin kararlara, idari kararlara, gümrük vergilerine ve cezalara karşı yaptığı itiraz üzerine, itiraza konu işlemin hukuka uygun olup olmadığını kontrol ederek, itiraz sebeplerini yerinde görmesi halinde, işlemin geri alınmasına veya düzeltilmesine karar verebileceği, ancak, itirazın konusunu aşarak, vergi veya cezanın miktarını arttırmayacağı, gümrük mevzuatında anılan mercilere buna ilişkin verilmiş bir yetkinin bulunmadığı sonucuna varılmıştır.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 2'nci maddesinin 1'inci fıkrasının 4577 sayılı Kanunun 5'inci maddesiyle değişik (a) bendinde, iptal davası; idari işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı, iptalleri için menfaatleri ihlal edilenler tarafından açılan dava olarak tanımlanmış olup, bir idari dava sonunda, bu davaya konu idari işlemin iptaline karar verilebilmesi, bu işlemin yukarıda sözü edilen unsurlardan biri veya birkaçı ile hukuka aykırı bulunmasına bağlıdır. İdari işlemin yukarıda sözü edilen maddede sayılan unsurlarından ilki olan "yetki", idari makamların kamu gücü kullanarak tek taraflı irade ile idari işlem tesis edebilme iktidarını ifade eder ve kamu düzeni ile ilgili olan bu unsurdaki mevcut hukuka aykırılık halleri, ağırlıklarına göre, idari işlemi yok hükmünde kılar veya iptalini gerektirir. Bu itibarla, ithal edilen eşya nedeniyle tahakkuk ettirilen 31.414.000.000 lira vergiye, davacı Şirketçe yapılan itirazın, vergi tutarının tutarının 73.762.634.000 lira olarak değiştirilerek reddine dair başmüdürlük işlemi, itiraza konu vergi miktarını aşan kısmının

yetkisizlik sebebiyle iptali gerekmekte ise de, bu durum ve ileri sürülen diğer iddialar, mahkeme kararının, dava konusu işlemin yetki unsuru yönünden hukuka aykırılığı açık olan kısmının istemin özeti bölümünde yazılı gerekçeyle iptali yolundaki hüküm fıkrasının bozulmasını gerektirecek nitelikte görülmemiştir.

Mahkeme kararının, dava konusu işlemin, tahakkuka vaki itiraza konu edilen miktara ilişkin kısmını iptal eden hüküm fıkrasına yönelik temyiz istemine gelince: 4458 sayılı Gümrük Kanununun 23'üncü maddesinde, eşyanın gümrük kıymetinin, Gümrük Tarifesinin ve eşya ticaretine ilişkin belirli konularda getirilen tarife dışı düzenlemelerin uygulanması amacıyla bu bölümde yer alan hükümler çerçevesinde belirlenen kıymet olduğu belirtilmiş; 24'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında, ithal eşyasının gümrük kıymetinin eşyanın satış bedeli, satış bedelinin ise, Türkiye'ye ihraç amacıyla yapılan satışta 27 ve 28'inci maddelere göre gerekli düzeltmelerin de yapıldığı fiilen ödenen veya ödenecek fiyat olduğu öngörülerek, eşyanın satış bedelinin gümrük kıymetine esas alınabilmesi için gerekli koşullara yer verilmiş; 24'üncü maddenin 3'üncü fıkrasının (a) bendinde ise, fiilen ödenen veya ödenecek fiyat, ithal eşyası için alıcının, satıcı veya satıcı yararına yaptığı veya yapması gereken ödemelerin toplamı olarak tanımlanmış, ödemelerin para transferi şeklinde olabileceği gibi, akreditif veya ciro edilebilir bir kıymetli evrak kullanılarak ya da doğrudan veya dolaylı da yapılabileceği kurala bağlanmıştır.

Diğer taraftan, sözü edilen Kanunun 26'ncı maddesinde ise, 24 ve 25'inci madde hükümlerine göre belirlenemeyen ithal eşyasının gümrük kıymetinin, Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel An-

laşmasının VII'nci Maddesinin Uygulanmasına Dair Anlaşmanın, Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşmasının (GATT) VII'nci Maddesinin ve bu bölüm hükümlerinin prensip ve genel hükümlerine uygun yöntemlerle ve Türkiye'de mevcut veriler esas alınarak belirleneceği öngörülmüş; GATT'ın VII'nci Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Anlaşmanın 17'nci maddesinde de, bu Anlaşmada yer alan hiçbir hükmün, gümrük idaresinin, gümrük kıymetinin belirlenmesi ile ilgili olarak ibraz edilen tutanak, belge veya beyannamenin gerçeklik veya doğruluğunu araştırma hakkını sınırlamayacağı ve bu hakkı tartışma konusu haline getirecek şekilde yorumlanamayacağı hükmüne yer verilmiştir. Bu düzenlemelerden, gümrük idaresinin, beyanın doğruluğunu tespit amacıyla, her zaman, her türlü bilgi ve belgeyi inceleyerek değerlendirme hak ve yetkisine sahip bulunduğu sonucuna ulaşılmaktadır.

Dosyanın incelenmesinden; davacı Şirket tarafından, 2000 ila 2004 yıllarında muhtelif beyannamelerle Mısır'dan ithal edilen eşyanın beyan edilen kıymetlerinden ayrı olarak, ihracatçı Şirket adına, toplam, 1.089.765.- Amerikan doları tutarında para transferi yapıldığı; ayrıca, davacının anılan yıllara ait ayrıntılı mizanları ile ithal edilerek Yurt içinde satışı yapılan eşyaya ait satış faturalarının ilgili buldukları giriş beyannameleriyle bağlantıları kurularak karşılaştırılması ve Yurt içinde alış yapılan eşya miktarlarının gümrük kontrolörünce incelenmesi sonucu, Yurt içinde satışı yapılan eşya miktarının, ithal edilen ve Yurt içinde satın alınan eşya miktarından daha fazla olduğunun 13.12.2004 gün ve 63-181/67 sayılı cevaplı raporla tespit edildiğinden bahisle, söz konusu tutarlar üzerinden ek tahakkuk yapıldığı anlaşılmıştır. Yargılama Hukukunun

temel ilkelerinden birisi, normal ve mutad olanın dışında

herhangi bir iddiada bulunulması durumunda, iddia edilen hususun ispatlanması külfetinin iddia sahibine ait olmasıdır.

Olayda, ithali gerçekleştirilen eşyanın beyan edilen kıymetinin dışında, ihracatçı Şirkete para transferi yapıldığı hususunda taraflar arasında ihtilaf bulunmaması yanında; davacı Şirketin sahiplerinden, "...”ın, aynı zamanda, Mısır’da yerleşik olan ihracatçı “ ... Trading Company” Firmasının da sahibi olması; ilgili yıllarda, Yurt içinde satışı yapılan emtia miktarının, ithali gerçekleştirilen ve Yurt içinde alımı yapılan emtia miktarlarının toplamından fazla olmasına rağmen, fazla emtianın Yurt içinde satın alındığının 213 sayılı Vergi Usul Kanunu uyarınca düzenlenmiş belgelerle kanıtlanamaması karşısında, tesis edilen işlemde mevzuata aykırılık bulunmamaktadır.

Mahkemece, ithalata ilişkin evrakın Mısır Ticaret Odasının tasdikli ve teslim şeklinin de CIF olduğu hususlarının Kahire Büyükelçiliğince teyit edildiği, teftiş raporunda yer alan iddiaların, kanaat ve varsayıma dayandığı ve fazla döviz transferleri yapıldığı konusunda somut bir tespit bulunmadığı gerekçesiyle işlem iptal edilmiş ise de; davacı adına yapılan ek tahakkuk, ithalata ilişkin belgelerin gerçeği yansıtmaması sebebine dayanmadığı gibi, düzenlenen cevaplı raporda, ihracatçı Firmaya yapılan döviz transferlerinin miktarlarıyla tarihlerinin belirlenmiş olması ve davacı Şirket tarafından da, döviz transferi yapıldığının kabul edilmesi; bu paranın, gerçekleştirilen ithalat dışında ne amaçla transfer edildiği konusunda, davacı tarafından herhangi bir kanıt sunulmaması; transfer edildiği tespitli olan tu-

tarların, ithalat tarihlerine yakın tarihlerde gönderilmesi; mal bedelinin çok üzerinde miktarlar içermesi ve transferi yapan Şirket yetkilisinin, transferlere ilişkin açıklamalarının makul ve kabul edilebilir olmamasına rağmen, kanıtlanma külfetinin tersine çevrilmesi suretiyle verilen kararda isabet görülmemiştir.

Öte yandan, davacı tarafından, transfer edilen paranın ithal edilmek istenilen eşyanın bedeli olarak gönderildiği, ancak, pirinç ithalatlarına getirilen sınırlamalar sebebiyle, Ağustos/2003 tarihinden itibaren gerekli ithalatın yapılamadığı, Kasım/2004 tarihinden itibaren gerekli ithalat izninin alınabildiği iddia edilmiş ise de; döviz transferlerinin 2000 yılından itibaren peyderpey gerçekleştirilmesine rağmen, sonraki ithalatlarda mal bedelinden, önceden transfer edilen bu para mahsup edilmeyerek, her ithalat için mal bedelinin yanında, ayrıca döviz transferleri yapılmaya devam edilmesi karşısında, soyut kalan iddiaya itibar etmek de olanaklı değildir.

Açıklanan nedenlerle; mahkeme kararının, dava konusu işlemin itiraza konu vergi miktarını aşan kısmını iptal eden hüküm fıkrasına yönelik temyiz isteminin reddine, oyçokluğu ile; itiraza konu edilen miktara ilişkin kısmını iptal eden hüküm fıkrasına yönelik temyiz isteminin ise kabulüne; mahkeme kararının buna ilişkin hüküm fıkrasının bozulmasına, bozma kararı üzerine verilecek kararlarla birlikte yargılama giderleri de hüküm altına alınacağından, bu hususta ayrıca hüküm tesisine gerek bulunmadığına, 28.2.2007 gününde oybirliği ile karar verildi.

### Azlık Oyu

4458 sayılı Gümrük Kanununun 242’nci maddesini 1’inci fıkrasında, yükümlülerin, kendilerine

tebliğ edilen gümrük vergileri için tebliğ tarihinden itibaren onbeş gün içinde ilgili gümrük idaresine verecekleri bir dilekçeyle düzeltme talebinde bulunabilecekleri, 3'üncü fıkrasında, kişilerin, düzeltme taleplerine ilişkin kararlara, idari kararlara, gümrük vergilerine ve cezalara karşı yedi gün içinde kararı alan gümrük idaresinin bağlı bulunduğu gümrük başmüdürlüğü nezdinde itirazda bulunabilecekleri, 5'inci fıkrasında ise, ilk kararın alındığı idarenin gümrük başmüdürlüğü olduğu hallerde, bu karara karşı onbeş gün içinde Gümrük Müsteşarlığına itiraz edebilecekleri hükme bağlanmıştır. İdare hukukunda, kişilerin, haklarında tesis edilen işlemlere karşı, yargı yoluna başvurmadan önce, idari işlemin kaldırılması, geri alınması veya değiştirilmesi istemiyle amacıyla yapacakları başvurular; zorunlu ve ihtiyari olmak üzere iki türdür. Zorunlu olan başvuru, ihtiyari başvurunun aksine idari dava açılmadan önce tüketilmesi elzem olan ve aynı zamanda dava şartı olan bir başvurudur. 4458 sayılı Kanunun yukarıda yer verilen 242'nci maddesinde düzenlenen idari başvuru da, idari işlemin dava konusu edilebilmesi için tüketilmesi zorunlu bir başvuru olup, söz konusu düzenlemedeki amaç, diğer idari başvurularda olduğu gibi, idareye, yargı yolunun kullanılmasından önce, işleminin hukuka uygun olup olmadığının, hiyerarşik yollardan kontrolünü yapmak, şayet hukuka aykırı bir durum var ise, bu aykırılığı, işlemi geri almak, düzeltmek, kaldırmak veya yeni bir işlem tesis etmek suretiyle gidermek imkanını tanımaktır. İdari başvurunun bahsedilen amacı çerçevesinde, gümrük müdürlüklerinin işlemlerine karşı yapılan düzeltme başvurusu üzerine tüketilmesi zorunlu olan itiraz yolunun kullanılması suretiyle yapılan

başvuruların ilgili başmüdürlüklerce incelenmesi sonucu, üst hiyerarşik makamın, alt idari makamlarca tesis edilen işlemi değiştirememesinin veya düzeltmemesinin kabulünün hiyerarşik denetim mekanizmasının mantığına ve amacına ters düşeceği açıktır.

Olayda; davacı Şirketçe ithal edilen eşya nedeniyle tahakkuk ettirilen 31.414.000.000 lira vergi tutarının, İstanbul Gümrük ve Muhafaza Başmüdürlüğüne, 73.762.634.000 lira olarak değiştirilerek; gümrük müdürlüğünün düzeltme istemini reddeden kararının düzeltilerek onandığı ve itirazın reddedildiği belirtilmekle beraber, düzeltmenin nedenlerinin açıklanmadığı; bu ret işlemi üzerine davacı Şirket tarafından, başmüdürlükçe karara bağlanan vergi miktarı yazılmak suretiyle, anılan kararın ve tahakkukun iptali istemiyle, ancak, itiraz edilen vergi ile karara bağlanan vergi arasındaki farklılıkla ilgili herhangi bir iddia ileri sürülmeksizin dava açıldığı; Mahkemece, bu hususlara değinilmeksizin karar verildiği anlaşılmıştır.

Bu durumda; üst idari itiraz mercilerinin, gerekli görülen hallerde, tahakkuk ettirilen vergi miktarında gerekli düzeltmeleri yapabileceğinin kabulü zorunlu olduğundan, itiraza konu vergiler ile dava konusu edilen vergilerin miktarları arasındaki farklılıklar ile nedenlerinin açıklığa kavuşturulmasından sonra karar verilmesi gerekirken, bu yapılmadan verilen kararda isabet görülmediğinden, mahkeme kararının, anılan hüküm fıkrasının da bozulması gerektiği oyu ile Dairemiz kararının, temyiz isteminin kısmen reddine dair hüküm fıkrasına katılmıyorum.