Gümrük Kıymeti İhtilafında İptal ve Vergi İadesi Davası

T.C. - 26.03.2024 Tarihli 32501 Sayılı Resmi Gazete - Gümrük Kıymeti İhtilafında İptal ve Vergi İadesi Davası

26.03.2024 Tarihli 32501 Sayılı Resmi Gazete

DANIŞTAY KARARI

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulundan:

Esas No: 2023/6

Karar No : 2024/1

ÖZET: Eşyanın kıymetinin, gözetim tebliğindeki kıymete eşitlenecek tutarda yurt dışı gider kalemine ihtirazı kayıtla beyanda bulunmak suretiyle artırılması nedeniyle 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 242. maddesi uyarınca tahakkuka yapılan ihtirazın reddine ilişkin işlemin iptali ile vergilerin iadesi talebiyle açılan davada, ithal edilen eşyanın gümrük kıymetinin belirlenmesinde, öncelikle satış bedelinin esas alınması, satış bedelinin esas alınması için gerekli koşulların mevcut olmadığının tespit edilmesi halinde sırasıyla diğer yöntemlere başvurulması; satış bedeli yönteminin terk edilme nedenlerinin somut olarak ortaya konulmadığının anlaşılması halinde işlemde hukuka uygunluk bulunmadığı sonucuna ulaşılması gerektiği hakkında.

BÖLGE İDARE MAHKEMESİ KARARLARI ARASINDAKİ AYKIRILIĞIN GİDERİLMESİ İSTEMİ HAKKINDA KARAR

2576 sayılı Bölge idare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun'un 3/C maddesinin (5) numaralı fıkrası uyarınca karar veren Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca konu He ilgili kararlar ve mevzuat incelenerek gereği görüşüldü:

I- AYKIRILIĞIN GİDERİLMESİ İSTEMİNDE BULUNAN : Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi Başkanlar Kurulu

II- İSTEMİN ÖZETİ : 28/07/2021 tarih ve 31551 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 7333 sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un {tooltip} 13. maddesiyle{end-texte} 27/10/1999 tarihli ve 4458 sayılı Gümrük Kanununun 211 inci maddesinin birinci fıkrasının ikinci paragrafına “kasten yaptığı bir tahrifat” ibaresinden sonra gelmek üzere “veya ticaret politikası önlemlerine tabi eşyanın gümrük kıymetinin yükümlünün kendi beyanı ile artırılması” ibaresi eklenmiştir. {end-tooltip}, 4458 sayılı Kanun'un 211. maddesi nde, ticaret politikası önlemlerine tabi eşyanın gümrük kıymetinin yükümlünün kendi beyanı ile artırılması sonucunda ödenen veya tahakkuk ettirilen vergilerin geri verilmesi veya kaldırılmasına ilişkin taleplerin kabul edilmeyeceği yolunda değişiklik yapılmıştır. Bu değişiklikten sonra gözetim belgesinin sunulmaması ve gözetim tebliğlerinde belirtilen kıymete ulaşmak amacıyla yurt dışı gider olarak İhtirazı kayıtla beyan edilen tutardan kaynaklanan fark vergilere ilişkin tahakkukun iptali ve vergilerin iadesi istemiyle yapılan başvurularının reddi üzerine, işlemin iptali ve ödenen vergilerin faiziyle birlikte iadesi istemiyle açılan davalarda Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesinin 21/06/2023 tarih ve E:2022/1032, K:2023/1271 sayılı kararı ile Erzurum Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesinin 25/01/2023 tarih ve E:2022/1429, K:2023/42 sayılı kararı arasındaki aykırılığın 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun'un 3/C maddesinin (4) numaralı fıkrasının "c" işaretli bendi uyarınca; ithal edilen eşyanın gümrük kıymetinin belirlenmesinde, öncelikle satış bedelinin esas alınması, satış bedelinin esas alınması için gerekli koşulların mevcut olmadığının tespit edilmesi halinde sırasıyla diğer yöntemlere başvurulması gerekmekte olup, satış bedeli yönteminin terk edilme nedenlerinin somut olarak ortaya konulması gerektiği gerekçesiyle aykırılığın Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesinin 21/06/2023 tarih ve E12022/1032, K:2023/1271 sayılı kararında yer verilen hukuksal nedenler ve gerekçeyle aynı doğrultuda giderilmesi, istinaf yoluna başvurma hakkı bulunanın bu yöndeki talebini uygun gören Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi Başkanlar Kurulunun 29/09/2023 tarih ve E:2023/61, K:2023/61 sayılı kararıyla istenmiştir.

III- AYKIRILIĞIN GİDERİLMESİ İSTEMİNE KONU BÖLGE İDARE MAHKEMESİ KARARLARI:

A- Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesinin E:2022/1032 sayılı dosyasına konu yargılama süreci:

Dava konusu istemin Özeti: Davacı adına tescilli 11/11/2021 tarih ve 9224 sayılı serbest dolaşıma giriş beyannamesi kapsamında ithal edilen eşyanın kıymetinin, İthalatta Gözetim Uygulanmasına

İlişkin Tebliğ kapsamında değerlendirilmesi nedeniyle ihtirazı kayıtla beyan edilmesi üzerine tahakkuk ettirilerek ödenen gümrük ve katma değer vergilerinin ihtirazı kayda konu kısmına karşı 4458 saydı Gümrük Kanunu'nun 242. maddesi uyarınca yapılan ihtirazın zımnen reddine dair işlemin iptali ve fazladan tahsil edilen vergilerin tecil faiziyle birlikte iadesi istemiyle dava açılmıştır.

Gaziantep 1. Vergi Mahkemesinin 29/04/2022 tarih ve E:2022/46, K:2022/330 sayılı kararının özeti:

Dosyanın incelenmesinden, davacı adına tescilli 11/11/2021 tarih ve 9224 sayılı serbest dolaşıma giriş beyannamesi muhteviyatı eşyanın ithalatının gözetim uygulamasına tabi olduğu, ithalatın gerçekleştirilmesi için beyannamenin yurt dışı diğer gider bölümünde ek kıymet beyanında bulunulduğu, beyannamenin tescil edildiği tarihte verilen dilekçe ile yurt dışı gider bölümünde yapılan ek kıymet beyanının ihtirazı kayıtlı olduğunun Gümrük Müdürlüğüne bildirildiği tespit edilmiştir. Akabinde 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 242. maddesine göre ihtirazı kayıtla yapılan beyana isabet eden tahakkuka itiraz edilerek bu kapsamdaki vergilerin iadesinin istenildiği, Bölge Müdürlüğünün başvurunun ilgili yönetmelik hükümleri uyarınca form kullanılarak yapılması gerektiği şeklinde yönlendirmede bulunarak talebi yerine getirmemesi üzerine bu cevabın kesin olmayan cevap olarak kabul edilerek ihtirazın zımnen reddedildiğinden bahisle, bakılan davanın açıldığı anlaşılmıştır.

Olayda, davalı idarece, 28/07/2021 tarih ve 31551 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 7333 sayılı Kanunla 4458 sayılı Kanun'un 211. maddesinde yapılan değişiklik uyarınca, davaya konu beyanname muhteviyatı ticaret politikası önlemlerine tabi eşyanın gümrük kıymetinin davacının kendi beyanı ile artırılması sebebiyle, beyanına göre tahakkuk eden vergilerin geri verilmesini talep hakkının bulunmadığı iddia edilmiştir. Yükümlülerce ihtirazı kayıtla veriLen beyannameye dayalı tahakkukun bulunması halinde de İtiraz yoluna başvurulması mümkün bulunduğundan, davacı tarafından beyannamenin tescil tarihinde ileri sürülen ihtirazı kaydın varlığı karşısında, bu iddiada hukuki isabet bulunmamaktadır.

Dava konusu beyanname muhteviyatı eşyanın beyan edilen birim kıymetinin ihracatçıya ödenen gerçek kıymet olmadığı yönünde davalı idarece yapılmış herhangi bir tespit bulunmamaktadır. Gözetime tabi olduğu konusunda taraflar arasında uyuşmazlık bulunmayan eşya için, salt gözetim kıymet farkı nedeniyle yüksek beyan edilen birim kıymetin söz konusu eşyanın, Gümrük

Kanunu hükümlerine göre belirlenmiş gerçek satış bedeli olmadığı, dolayısıyla yurtdışı gider beyan edilerek arttırılan kıymet üzerinden ödenen dava konusu gümrük ve katma değer vergisinin kanunen ödenmesi gereken bir vergi olmadığı, gözetim önlemlerinin yanlış uygulanması suretiyle davacı şirketten haksız tahsil edildiği anlaşılmaktadır.

Öte yandan, İthalatta Gözetim Uygulanmasına İlişkin Tebliğ ile belirlenen birim kıymet üzerinden belirlenen kıymet, gümrük mevzuatı çerçevesinde esas alınacak kıymet olmayıp gözetim belgesi İbrazının gerekli olup olmadığının tespitinde esas alınacak değerdir.

Gümrük Kanunu hükümlerine göre eşyanın gümrük kıymetinin satış bedeli yöntemine göre belirlenen fiyat olduğu, satış bedeli yöntemine göre gümrük kıymetinin tespit edilemediği durumda sırasıyla diğer yöntemlere göre gümrük kıymetinin belirleneceği açıktır. Davalı idarece, davacı tarafından beyan edilen uyuşmazlık konusu beyanname eki faturadaki kıymetin gerçeği yansıtmadığı konusunda herhangi bir tespit yapılmadığı gibi eşyanın kıymetinin gerçek satış bedeline göre düşük olduğu hususunun ihracatçı firma piyasasında ve ihracatçı ülke yetkili makamları nezdinde yapılan araştırmalarla saptanmasının da söz konusu olmadığı anlaşılmaktadır. Dolayısıyla davacının ihtirazı kaydı dikkate alınmaksızın tahakkuk ettirilen İthalatta Gözetim Uygulanmasına İlişkin Tebliğ ile belirlenen birim kıymetle, eşyanın faturasında yazılı kıymeti arasındaki farka isabet eden gümrük vergisi ile katma değer vergisinin iadesi istemiyle Gümrük Kanunu'nun 242, maddesi kapsamında yapılan başvurunun zımnen reddi yolunda tesis edilen dava konusu işlemde hukuka uygunluk bulunmamaktadır.

Davacının faiz talebi yönünden ise, vergilendirme hatası yapılarak haksız ve hukuka aykırı olarak davacıdan tahsil edilen vergilerin tahsil tarihinden itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü hakkında Kanuna göre belirlenen tecil faizi ile birlikte iadesi gerekmektedir.

Mahkeme, bu gerekçeyle dava konusu işlemin iptaline, fazladan ödenen vergilerin tahsil tarihinden itibaren işleyecek tecil faiziyle birlikte davacıya iadesine karar vermiştir.

Davalının istinaf istemini inceleyen Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesinin 21/06/2023 tarih ve E:2022/1032, K:2023/1271 sayılı kararının özeti:

Vergi Dava Dairesi, istinaf dilekçesinde ileri sürülen iddiaların isteme konu vergi mahkemesi kararının kaldırılmasını gerektirecek nitelikte olmadığı gerekçesiyle istemi kesin olarak reddetmiştir.

8- Erzurum Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesinin E:2022/1429 sayılı dosyasına konu yargılama süreci:

Dava konusu İstemin özeti: Davacı adına tescilli 12/10/2021 tarih ve 6442 sayılı serbest dolaşıma giriş beyannamesi kapsamında ithal edilen eşyanın kıymetinin, İthalatta Gözetim Uygulanmasına İlişkin Tebliğ kapsamında değerlendirilmesi nedeniyle ihtiraz! kayıtla beyan edilmesi üzerine tahakkuk ettirilerek ödenen gümrük ve katma değer vergilerinin ihtiraz! kayda konu kısmına karşı 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 242. maddesi uyarınca yapılan ihtirazın zımnen reddine dair İşlemin İptali ve fazladan tahsil edilen vergilerin tecil faiziyle birlikte iadesi istemiyle dava açılmıştır.

Erzurum 1. Vergi Mahkemesinin 27/01/2022 tarih ve E:2021/1569, K:2022/44 sayılı kararının özeti:

Gümrük Kanunu uyarınca işlem tesis edilmesi istemiyle veya idarece resen ya da ilgililerin isteği üzerine tesis edilen işlemlere karşı idareye yapılacak başvuru yollarının yöntem ve süreleri ile kendisine başvuruda bulunulan idarenin cevap verme süreleri, anılan Kanun'da, genel hükümlerden ayrı olarak düzenlenmiştir. Bu nedenle, Gümrük Kanunu'na göre yapılan vergi veya fon payı tahakkukları ile ilgili olarak idari davaya konu olabilecek işlemlerin oluşumunun, başvuru usulleri ve süreleri konusunda özel kanun niteliği taşıyan, anılan Kanun hükümlerine göre, bu Kanun'da hüküm bulunmayan hallerde ise genel kanun niteliğindeki 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 10. ve 11. maddeleri hükümlerine göre belirlenmesi gerekmektedir.

Davacı tarafından Gümrük Kanunu'nun 242. maddesi kapsamında yapılan vergilerin iadesi yolundaki itiraz başvurusunun reddine dair kesin olmayan cevabın, 2577 sayılı Karun'un 10. maddesi çerçevesinde istemin reddi sayılarak davanın açıldığının kabulü ile uyuşmazlığın esasının incelenmesi gerekmektedir.

28/07/2021 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair 7333 sayılı Karun'un {tooltip}13. maddesiyle{end-texte} 27/10/1999 tarihli ve 4458 sayılı Gümrük Kanununun 211 inci maddesinin birinci fıkrasının ikinci paragrafına "kasten yaptığı bir tahrifat" ibaresinden sonra gelmek üzere "veya ticaret politikası önlemlerine tabi eşyanın gümrük kıymetinin yükümlünün kendi beyanı ile artırılması" ibaresi eklenmiştir. {end-tooltip}, 4458 sayılı Gümrük Kanun'un 211. maddesine, ticaret

politikası önlemlerine tabi eşyanın gümrük kıymetinin yükümlünün kendi beyanı ile artırılması halinde vergilerin geri verilmesi veya kaldırılmasına ilişkin taleplerin kabul edilmeyeceği düzenlemesi eklenmiştir. Söz konusu değişiklikle yasa koyucunun, eşyanın bedelinin satış bedelinden yüksek beyan edilmek suretiyle ticaret politikası önlemlerinin aşındırılarak uygulanamaz hale getirilmesini engellemeyi hedeflediği anlaşılmaktadır. Ticaret politikası önlemleri ile idare, yasalarca kendisine verilen yetkiler çerçevesinde ithalat ve ihracat işlemlerinin belirlenen politikalar çerçevesinde yürütülmesini sağlamak amacıyla her türlü denetleme, inceleme ve araştırma yetkisine sahiptir. Bu amaçla, İthal edilen eşyanın insan, bitki ve çevre sağlığına olabilecek zararlı etkilerinin engellenmesi, İthal edilen eşya miktarının tespiti ile yerli üreticiyi olumsuz etkileyecek miktarda artış olup olmadığının belirlenmesi, eşyanın gerçek fiyatı üzerinden vergilerin tahakkuk ettirilmesini sağlayarak kamu zararı oluşmasını engellemek idarenin yetki ve görevinde olup idarenin bu görevleri yerine getirmek için yapacağı işlemlerin, yükümlüler açısında haksız zorlama olarak değerlendirilmesi mümkün değildir.

Olayda, 12/10/2021 tarih ve 6442 sayılı serbest dolaşıma giriş beyannamesi muhteviyatı eşyanın gözetim uygulamasına tabi olduğu anlaşılmakta ve davacının ithal etmek istediği eşya için İthalatta Gözetim Uygulanmasına İlişkin Tebliğ uyarınca gözetim belgesi alarak idareye ibraz etmesi gerekmektedir. Ancak gözetim belgesi alma zorunluluğunu yerine getirmeden eşyanın serbest dolaşıma girmesini isteyen davacı, herhangi bir yurt dışı gider yapılmadığını ve beyan edilen kıymetin eşyanın satış kıymetine dahil olmadığını bilerek eşyanın kıymetinin gözetim tebliğindeki kıymete ulaşmasını sağlayacak miktarda yurt dışı gider kalemine ek beyanda bulunmuştur. Bu şekilde, idare tarafından gözetim belgesi istenilmesinin önüne geçilmiş ve ticaret politikası önlemlerinden olan gözetim uygulaması ve eşyanın gerçek kıymeti üzerinden vergilendirilmesi şartlan ihlal edilmiştir.

Bu nedenle, 4458 sayılı Kanun'un 211. maddesinde yapılan değişiklik uyarınca, ticaret politikası önlemlerine tabi eşyanın gümrük kıymetinin davacının kendi beyanı İle arttırılması sonucu tahakkuk ettirilerek ödenen gümrük ve katma değer vergilerinin iadesi talebiyle yapılan ihtirazın reddine dair işlemde hukuka aykırılık bulunmamıştır,

Mahkeme bu gerekçeyle davayı reddetmiştir.

Davacının istinaf istemini inceleyen Erzurum Bölge İdare Mahkemesi 2, Vergi Dava Dairesinin 25/01/2023 tarih ve E:2022/1429J K:2023/42 sayılı kararının özeti: Vergi Dava Dairesi, istinaf dilekçesinde ileri sürülen iddiaların isteme konu vergi mahkemesi kararının

kaldırılmasını gerektirecek nitelikte olmadığı gerekçesiyle istemi kesin olarak reddetmiştir. **IV- İNCELEME VE GEREKÇE: A- İLGİLİ MEVZUAT: 1-4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 24. maddesinin (1) numaralı fıkrasının iigiii bölümünde şu düzenleme yer almaktadır:** "*1. İthal eşyasının gümrük kıymeti, eşyanın satış bedelidir. Satış bedeli, Türkiye'ye ihraç amacıyla yapılan satışta 27 ve 28 inci maddelere göre gerekli düzeltmelerin de yapıldığı, fiilen ödenen veya ödenecek fiyattır...*" **2-4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 18/06/2009 tarihli ve 5911 sayılı Kanun'un 66. maddesiyle değişik 25. maddesi şu şekildedir:"** *1. 24 üncü madde hükümlerine göre belirlenemeyen gümrük kıymeti, bu maddenin 2 nci fıkrasının (a), (b), (c) ve (d) bentlerinin sıra halinde uygulanmasıyla belirlenir. Eşyanın gümrük kıymeti bir üst bent hükümlerine göre belirlenebildîği sürece bir alt bent hükümleri uygulanamaz. Ancak, beyan sahibinin yazılı talebinin gümrük idaresince uygun bulunması şartıyla (c) ve (d) bentlerinin uygulama sırası değiştirilebilir. 2. Bu madde hükümleri gereğince, gümrük kıymeti aşağıdaki yöntemlere göre belirlenir: a) Türkiye'ye ihraç amacıyla satılarak, kıymeti belirlenecek eşya İle aynı veya yakın bir tarihte ihraç edilen aynı eşyanın satış bedeli, b) Türkiye'ye ihraç amacıyla satılarak, kıymeti belirlenecek eşya ile aynı veya yakın bir tarihte ihraç edilen benzer eşyanın satış bedeli, c) İthal eşyasının veya aynı ya da benzer eşyanın Türkiye içinde satıcılardan müstakil kişilere yapılan en büyük miktardaki satışına ait birim fiyata dayalı kıymet, d) İthal eşyasının üretiminde kullanılan malzeme ve imalat veya diğer imal işlemlerinin bedel veya kıymetleri ile Türkiye'ye ihraç edilmek üzere ihraç ülkesindeki üreticiler tarafından üretilen, kıymeti belirlenecek eşya ile aynı sınıf veya cins eşyanın satışında mutat olan kar ve genel giderlere eşit bir tutar ve 27 nci maddenin 1 inci fıkrasının (e) .bendinde sayılan diğer bedel veya kıymetler toplamından oluşan hesaplanmış kıymet. 3- 2 nci fıkranın uygulanmasına ilişkin diğer usul ve esaslar yönetmelikle belirlenir.*" **3- 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 211. Maddesinin (1) numaralı fıkrasının 18/7/2021 tarihli ve 7333 sayılı Kanunun 13. maddesi ile değişik hali şu şekildedir:**

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

Ancak, kanunen ödenmemesi veya tahakkuk ettirilmemesi gereken gümrük vergileri ilgili kişinin kasten yaptığı bir tahrifat veya ticaret politikası önlemlerine tabi eşyanın gümrük kıymetinin yükümlünün kendi beyanı ile artırılması sonucunda ödenmiş veya tahakkuk ettirilmişse, bu

vergilerin geri verilmesine veya kaldırılmasına ilişkin talepler kabul edilmez.

4- 27/08/1993 tarih ve 21681 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel-Anlaşmanın VII, Maddesinin Uygulanmasına İlişkin-Anlaşmanın 14. maddesinde bu Anlaşmanın I. ekinde yer alan notların Anlaşmanın ayrılmaz bir parçası olduğu, Anlaşma maddelerinin bu notlarla birlikte mütalaa edileceği-ve uygulanacağı hükme' bağlanmıştır. Anlaşmanın 17. maddesinde bu Anlaşmada yer alan- hiçbir hükmün gümrük idaresinin gümrük kıymetinin belirlenmesi İle ilgili olarak ibraz edilen tutanak, belge veya beyannamenin gerçeklik veya doğruluğunu araştırma hakkını sınırlamayacağı ve bu hakkı tartışma konusu haline getirecek şekilde yorumlanamayacağı hükme bağlanmıştır.

B- HUKUKİ DEĞERLENDİRME:

Gümrük Kanunu'nun 24 ve 25. maddeleri: ile GATT'ın VII. Maddesinin Uygulanmasına ilişkin Anlaşma'nın 17. maddesinde yer alan hükümlerin birlikte değerlendirilmesinden. İthal edilen eşyanın gümrük kıymetinin belirlenmesinde öncelikle; satış bedelinin esas alınması, satış bedelinin esas alınması için gerekli koşulların mevcut olmadığının tespit edilmesi halinde de sırasıyla diğer yöntemlere başvurulması: gerektiği;- ayrıca gümrük idaresinin, beyanın doğruluğunu tespit amacıyla her zaman, her türlü bilgi ve belgeyi inceleyerek değerlendirme hak ve yetkisine sahip bulunduğu sonucuna ulaşılmaktadır.

İthalatta uygulanacak gözetim ve korunma Önlemleri, Türk mevzuatında, 29/01/1995 tarih ve 22186 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan, 26/01/1995 tarih ve 4067 sayılı Kanunla onaylanması uygun bulunan ve 25/02/1995.tarih-ve 2221.3 (mükerrer) sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 03/02/1995 tarih ve 1995/6525 sayılı Bakanlar Kurulu. Karan ile onaylanan Dünya Ticaret Örgütü Kuruluş Anlaşması'nın ekinde yer alan ve bu anlaşmanın ayrılmaz parçasını teşkil eden Korunma Tedbirleri Anlaşması ile yerini almıştır.

Ticaret Bakanlığınca yerli üreticilerin talebi, üzerine veya re'sen, belli bir malin: ithalatının, o malın yerli üreticileri ve ülke ekonomisi üzerinde olumsuz sonuçlar .doğurup doğurmadığının tespit edilmesi amacıyla incelemeye başlanarak inceleme sonucunda gözetim uygulaması öngörülebilmektedir.

Gözetim uygulaması başlatılması durumunda, herhangi bir korunma tedbirinden söz ^dilemez. Yani bu aşamada, o malın ithalatında herhangi bir kısıtlama, vergi oranında artış, eşik: kıymet

belirlenmesi veya ek malı yükümlülük uygulaması söz konusu olmamaktadır. Sadece bir malın ithalatında, yerli üreticilerin' zarar görmesine sebebiyet verebilecek miktarda artış olup olmadığının belirlenebilmesi için o malın ithal seyrinin izlenmesi amaçlanmakta ve bu amacın gerçekleştirilebilmesi için o malın ithalatında İthalat Genel Müdürlüğünce düzenlenen bir gözetim belgesi ibrazı zorunluluğu getirilmektedir.

Gözetim belgesinin ibraz zorunluluğu, o- malın belli bir değerin altında kıymetle ithal edilmek istenmesi durumuna münhasır olup gözetim önlemi uygulanmasına karar verilen eşyanın, belirlenen bir kıymetin altında, ithal edilmek istenilmesi halinde sadece "gözetim belgesi" ibrazı zorunluluğu getirildiğinden bu. zorunluluğa uyulmaması Gümrük Kanunu hükümlerine göre ek tahakkuk yapılmasını gerektiren bir durum değildir.

Öte yandan İthalatta Gözetim Uygulanmasına İlişkin Tebliğlerde belirtilen birim kıymet, eşyanın Gümrük Kanunu hükümlerine göre belirlenmiş gerçek satış bedeli değildir.

Bununla beraber 28/07/2021 tarih ve 31551 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 7333 sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un {tooltip}13. maddesiyle{end-texte} 27/10/1999 tarihli ve 4458 sayılı Gümrük Kanununun 211 inci maddesinin birinci fıkrasının ikinci paragrafına "kasten yaptığı bir tahrifat" ibaresinden sonra gelmek üzere "veya ticaret politikası önlemlerine tabi eşyanın gümrük kıymetinin yükümlünün kendi beyanı ile artırılması" ibaresi eklenmiştir. {end-tooltip}, 4458 sayılı Kanun'un 211. maddesinde, ticaret politikası önlemlerine tabi eşyanın gümrük kıymetinin yükümlünün kendi beyanı ile artırılması halinde ödenen veya tahakkuk ettirilen vergilerin geri verilmesi veya kaldırılmasına ilişkin taleplerin kabul edilmeyeceği yolunda değişiklik yapılmıştır.

Bu değişiklikten önce ithalatçılar, eşyanın kıymetinin gözetim tebliğinde belirtilen kıymetten düşük olması durumunda, eşyanın kıymetinin gözetim tebliğinde belirtilen düzeye çıkmasını sağlayacak şekilde yurt dışı diğer giderlerin artırılması yoluyla beyanda bulunmak suretiyle ithalatı gerçekleştirmekte, kıymetin arttırılması nedeniyle fazladan ödedikleri vergilerin iadesi için ya üç yıllık süre içinde 4458 sayılı Kanun'un 211. maddesine göre geri verme veya kaldırma başvurusunda bulunmakta ya da tescil tarihinde beyannameye ihtirazı kayıt koymak suretiyle aynı Kanun'un 242. maddesi uyarınca tahakkuka itiraz ederek vergilerin iadesini talep etmekteydiler.

4458 sayılı Kanun'un 211. maddesinde yapılan değişikliğin yürürlüğe girdiği tarihten sonra tescil edilen beyannameler açısından, eşyanın kıymetinin gözetim tebliğinde belirtilen düzeye çıkmasını sağlayacak şekilde beyanda bulunulması, ticaret politikası önlemlerine tabi eşyanın gümrük kıymetinin yükümlünün kendi beyanı ile artırılması neticesini doğuracağından, bu durumda ödenen veya tahakkuk eden vergilerin geri verilmesi veya kaldırılması taleplerinin kabul edilmeyeceği açıktır.

Ancak, aykırılığın giderilmesine konu edilen uyuşmazlıklarda dava konusu edilen işlemler, 4458 sayılı Kanun'un 211. maddesine göre yapılan bir geri verme veya kaldırma talebi üzerine bu talebin reddi yolunda tesis edilmiş işlemler değil, aynı Kanun'un 242. maddesi uyarınca beyannamelere ihtirazı kayıt konulmak suretiyle yapılan ihtirazın zımnen reddine dair işlemlerdir.

Gümrük vergileri tahakkukları dolayısıyla vergi mahkemesinde idari dava açılabilmesi için, söz konusu tahakkuklara karşı Gümrük Kanunu'nun 242. maddesinde öngörülen idari İtiraz yoluna başvurulması ve bu başvurunun zımnen ya da açık olarak reddedilmiş olması; itiraz yoluna başvurulabilmesi için de, idarece kendiliğinden yapılmış bir ek tahakkuk İşleminin veya ihtirazı kayıtla verilen gümrük beyannamesine dayalı tahakkukun bulunması gerekmektedir. İhtirazı kayıt, uygulamada, beyanın bağlayıcılığını etkisiz kılmak ve hak arama yollarına başvuru hakkını saklı tutmak amacıyla beyannameye konulan ve beyanın serbest irade ürünü olmadığını gösteren açıklama olarak nitelendirilmektedir.

Karar aykırılığının giderilmesi istemine konu olaylarda beyannamelere ihtirazı kayıt konulması ve daha sonra 4458 sayılı Kanun'un 242. maddesinde öngörülen idari başvuru yolu izlenerek dava açılması söz konusu olduğundan, Kanun'un 211. maddesinde yapılan değişiklikte öngörülen, ticaret politikası önlemlerine tabi eşyanın gümrük kıymetinin yükümlünün kendi beyanı ile artırılması halinde ödenen veya tahakkuk ettirilen vergilerin geri verilmesine veya kaldırılmasına ilişkin taleplerin kabul edilmeyeceği yolundaki düzenlemenin uyuşmazlık konusu olaylarda uygulanması mümkün bulunmamaktadır.

Yukarıda yer alan hükümlerin birlikte değerlendirilmesinden, beyannameye ihtirazı kayıt konulması ve 4458 sayılı Kanun'un 242. maddesi uyarınca tahakkuka itiraz edilmesi halinde, ithal edilen eşyanın gümrük kıymetinin belirlenmesinde, öncelikle, satış bedelinin esas alınması; satış bedelinin esas alınması için gerekli koşulların mevcut olmadığının tespit edilmesi halinde sırasıyla diğer yöntemlere başvurulması gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır.

V-SONUÇ:

Açıklanan hukuksal nedenler ve gerekçeyle aykırılığın, eşyanın kıymetinin, gözetim tebliğindeki kıymete eşitlenecek tutarda yurt dışı gider kalemine ihtirazı kayıtla beyanda bulunmak suretiyle artırılması nedeniyle 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 242. maddesi uyarınca tahakkuka yapılan ihtirazın reddine ilişkin işlemin iptali ile vergilerin iadesi talebiyle açılan davada, ithal edilen eşyanın gümrük kıymetinin belirlenmesinde, öncelikle satış bedelinin esas alınması, satış bedelinin esas alınması için gerekli koşulların mevcut olmadığının tespit edilmesi halinde sırasıyla diğer yöntemlere başvurulması; satış bedeli yönteminin terk edilme nedenlerinin somut olarak ortaya konulmadığı sonucuna varılması halinde işlemde hukuka uygunluk bulunmadığı yönünde giderilmesine, 24/01/2024 tarihinde oyçokluğuyla kesin olarak karar verildi.

X-KARŞI OY

Uyuşmazlık, kanunen ödenmemesi veya tahakkuk ettirilmemesi gereken gümrük vergilerinin ticaret politikası önlemlerine tabi eşyanın gümrük kıymetinin yükümlünün kendi beyanı ile artırılması sonucunda ödenmiş veya tahakkuk ettirilmişse, bu vergilerin geri verilmesine veya kaldırılmasına dair taleplerin kabul edilmeyeceği yönünde 4458 sayılı Kanun'un 211. maddesinde yapılan değişikliğin söz konusu artırmanın ihtirazı kayıtla yapılmasından sonra aynı Kanun'un 242. maddesi uyarınca takip edilen itiraz sürecinin neticelenmesi üzerine açılan davalarda verilen kararları etkileyip etkilemeyeceğine ilişkindir.

Anılan yasal değişikliğin gerekçesinde, "yükümlülülerin, ticaret politikası önlemlerinden kaçınmak İçin kendi beyanlarıyla eşyanın gümrük kıymetini artırmalarını müteakiben ödenmiş veya tahakkuk ettirilmiş vergilerin geri verilmesi veya kaldırılması önlenerek, dünya piyasa fiyatlarından daha düşük fiyatlardan ithal edilen eşyaların gözetim uygulaması kapsamında izlenmesi ve ticaret politikası önlemlerinin etkisizleştirilmesinin önüne geçilmesinin amaçlandığı" belirtilmiştir.

İthalatta gözetim uygulamasına bağlı belge temini yükümlülüğünden kaçınmak isteyen gümrük vergisi mükelleflerinin vergilerin geri verilmesi veya kaldırılması taleplerinin yerine getirilmesi imkanını ortadan kaldıran kuralın; getiriliş amacı dikkate alındığında, düzenlendiği yasa maddesi ve içerdiği ifadeler yönünden ihtirazı kayıt beyanı üzerine Gümrük Kanunu'nun 242. maddesi kapsamında yapılan itiraz başvurularının değerlendirilmesinde de davalı idareyi bağlayan bir

kural olduğu tartışmasızdır.

Kanun koyucu belirtilen düzenlemeyle, gözetim belgesinin dahil olduğu ticaret politikası önleminin işlerliğini sağlamak amacıyla yükümlülerin kendi beyanıyla kıymet artırımına gitmeleri sonrasında tahakkuk eden ve ödenen vergilerin kaldırılması ve geri verilmesi taleplerinin kabul edilmemesini emredici bir kural olarak getirmiştir. Gümrük Kanunu'nun 210. maddesinde tanımları yapılan ve 211. maddesinde yöntemleri gösterilen geri verme ve kaldırma işlemleri, gümrük idaresinin gümrük vergilerinin tahakkuk ettiği veya ödendiği tarihten başlamak üzere üç yıl içinde gerçekleştirebileceği işlemler olup, beyannamenin tescilinin akabinde ihtirazı kayıtla beyan üzerine yapılan itiraz başvurularının karşılanmasında da esasen gümrük idaresinin tahakkukun kaldırılması ve ödenen verginin iadesi ile ilgili olarak tasarrufta bulunduğu açık olduğundan anılan kurallarla bağlı olmadığı söylenemez. Anılan yasa maddesinde belirtilen taleplerin dava açma süresi içinde yapılması halinde "kaldırma" ve "geri verme" kurallarının uygulanmayacağı yönünde bir düzenleme de bulunmamaktadır. İhtirazı kayıtla beyan üzerine tahakkukun kaldırılması talebini içeren anılan Kanun'un 242. maddesi kapsamındaki itiraz başvurusu ile geri verme taleplerinin reddi üzerine açılan davalarda inceleme yöntemi yönünden ayrım yapılması sadece içtihadı bakımdan dava açma süresinin etkinliğini sağlamaya yöneliktir. Başka bir deyişle, tahakkuka karşı dava açma süresini aşar şekilde üç yıl içinde geri verme müessesesinden istifade edilerek dava açılabilmesi nedeniyle 1615 sayılı mülga Gümrük Kanunu'nun 87,maddesinin yürürlükte olduğu dönemde İçtihadı birleştirme yoluna gidilerek 211. madde uygulamasında verginin tahakkuk ettirilmemesi veya ödenmemesi gerektiği hususunun herhangi bir inceleme, araştırma ve yoruma hacet olmaksızın anlaşılabilir olması koşulu getirilmiş, bu suretle idari istikrar ilkesi gözetilmiştir. Bu nedenle, gümrük idaresinin ihtirazı kayıt üzerine tahakkuk eden vergilere karşı yapılan itiraz ve talepleri değerlendirirken, tahakkuka yönelik istemleri kaldırma, ödemelerin İadesi taleplerini de geri verme kurallarından bağımsız şekilde değerlendirmesi düşünülemez. Sonuçta her iki safhada da itiraz ve talep ya tahakkuka ya da ödenen verginin İadesine yönelik gerçekleşecek olup, yargısal süreçler yönünden yapılan ayrımların gümrük idaresinin uygulaması yönünden bir farklılık göstermeyeceği aşikardır. Kaldı ki, yasa metninde yükümlü talep ve itirazlarının kabulünde gözetilen ölçü "kanuna aykırılık1' olarak belirlenmiş olup, bu yönüyle tahakkuku İzleyen süreçte yapılan başvurularda söz konusu ölçütün her safhada geçerli olduğu açıktır.

Diğer taraftan, getirilen düzenleme ile birlikte, Gümrük Kanunu'ndaki kıymetle ilgili hükümlere göre tahakkuk ettirilmemesi gerekse dahi, yükümlünün kendi beyanı ile ticaret politikası önlemine tabi eşya için belge temin etme yükümlülüğünden kaçınma amacıyla kıymet artırılmakta ise bu artırmaya bağlı tahakkukun kaldırılması taleplerinin kabul edilmeyeceği düzenlenmekle, tarafların uymakla yükümlü olduğu ve kamu hukukunda da geçerli olan objektif İyi niyet ilkesi korunmaya çalışıldığı gibi ticaret politikası önlemlerine ilişkin yasal mevzuatın İşlevsiz bırakılmasının önüne geçilmesinin amaçlandığı, çatışan mevzuatlar arasında yasa koyucunun dış ticaret önlemlerinin etkinliğini sağlama yönünde bir irade gösterdiği anlaşılmaktadır. Nitekim, yine aynı Kanun'un 74. maddesinde, Türkiye Gümrük Bölgesine gelen eşyanın serbest dolaşıma girişinin ticaret politikası önlemlerinin uygulanması ile mümkün olduğu belirtilmiş olup, gözetim belgesi daha önce Gümrük Yönetmeliği'nde anılan önlem kapsamında tanımlanmış iken yasa koyucu tarafından yeni değişiklikle ticaret politikası önlemleri kapsamında olduğu teyit edilerek düzenleme yapılmıştır. Bu doğrultuda gözetim belgesinin Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması'na aykırı olmayan, Gümrük Kanunu'nun 74. maddesinde belirtilen bir ticaret politikası önlemi kapsamında ithalatın gerçekleşmesi sırasında aranan zorunlu bir belge halini aldığı ve temin edilmediği takdirde de, 235/1-c maddesi kapsamında gümrüklenmiş değerin iki katı idari para cezasının konusunu teşkil edeceği düşünüldüğünde, tahakkukun kaldırılması yönündeki kararların yükümlüler aleyhine sonuç doğurabilme ihtimalinin bulunduğu gözden ırak tutulmaması gereken bir husustur.

Diğer taraftan, Gümrük Kanunu'nun, 5911 sayılı Kanunla değişik şekliyle, 61. maddesinin (3) numaralı fıkrasında, tescil edilmiş beyannamenin, ait olduğu eşyanın vergileri ve para cezalarından dolayı taahhüt niteliğinde beyan sahibini bağlayacağı ve gümrük vergileri tahakkukuna esas tutulacağı belirtilmiştir. Öte yandan 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun 2, maddesinde ifade bulan "dürüstlük kuralı" gereği herkes haklarını kullanırken ve borçlarını yerine getirirken dürüstlük kurallarına uymak zorunda olup bir hakkın açıkça kötüye kullanılmasın! ise hukuk düzeni korumamaktadır. Özel hukukta olduğu gibi kamu hukukunda da geçerli olan ve objektif iyi niyet olarak da tanımlanan bu ilke tüm hukuki ilişkilerde geçerli olduğu gibi tüm taraflar her türlü işleminde buna uymakla yükümlüdür.

Uyuşmazlık konusu olaylarda, ithal edilen eşyanın kıymeti, ithalatçı tarafından ticaret politikası önlemi olan gözetim uygulamasından kaçınmak amacıyla mükelleflerin kendi iradesiyle arttırılmıştır. Dış ticaret önlemleriyle ilgili gözetim belgesi temin etme yükümlülüğünden

kaçınmak ve buna dair yasal düzenlemeleri etkisiz kılmak yönündeki bu amacı hukuk düzeninin korumayacağı, yükümlünün kendisini beyanı artırmaya zorladığı öne sürülen hususun dış ticaret mevzuatıyla ilgili yasal düzenlemelerden ibaret olduğu, faturada yazılı gümrük kıymetini beyan ederek gözetim belgesi temin etme yerine bu yasal yükümlülüğü bertaraf etme gayesiyle ihtirazı kayıtla beyanını yükselttiği, dolayısıyla tamamen kendi özgür iradesiyle ve dış ticaret önlemleri kapsamında öngörülen yasal ödevleri yerine getirmeme gayesiyle faturada yazılı ve gözetim belgesi gerektiren kıymeti sanki belgeye tabi değilmiş gibi yükseltme davranışının, gümrük idaresine atfedilebilir bir yönü bulunmadığı gibi mükellefin kendi seçimi ve tercihinden ibaret olduğu, idareye yapılan itiraz üzerine vergi tahakkukunun kaldırılması ve ödenen verginin iadesi talebinin 210. ve 211. maddede düzenlenen "kaldırma" ve "geri verme" işlemleri için getirilen kısıtlamalar dikkate alınmaksızın değerlendirilmesinin gümrük idaresi yönünden mümkün bulunmadığı anlaşıldığından, tahakkuka vaki ihtirazın ve dolayısıyla tahakkukun kaldırılması ve vergilerin iadesi talebinin reddedilmesi işleminde hukuka aykırılık bulunmadığı anlaşılmaktadır.

Sonuç olarak eşyanın kıymetinin, gözetim tebliğindeki kıymete eşitlenecek tutarda yurt dışı gider kalemine ihtirazı kayıtla beyanda bulunmak suretiyle artırılması nedeniyle 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 242. maddesi uyarınca tahakkuka yapılan ihtirazın reddi işleminin iptali ve vergilerin iadesine ilişkin açılan davada, 4458 sayılı Kanun'un 211. maddesinde yapılan değişikliğin yürürlüğe girdiği tarihten sonra tescil edilen beyannameler açısından, yükümlülerin kendi beyanları ile gümrük kıymetini artırmalarının dış ticaret önlemlerine tabi eşya dolayısıyla almak zorunda oldukları belgeleri temin etme ödevinden kaçınma amaçlı olduğu, dünya piyasa fiyatlarından daha düşük fiyatlardan yapılan ithalatların izlenmesini sağlayan önlemlerin etkisizleştirilmesinin önüne geçilmesi amacıyla yapılan yasal değişikliğin dava konusu işlemi de kapsamına aldığı anlaşıldığından, aykırılığın ‘'ihtirazı kayıtla beyan üzerine yapılan tahakkukun kaldırılması veya vergilerin iadesi yönündeki taleplerin kabul edilmeyeceği" yönünde giderilmesi gerektiği oyu ile karara katılmıyorum.

Resmi Gazete İçin Tıklayınız. Adalet Bakanlığı İçin Tıklayınız.