T.C.
D A N I Ş T A Y
VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU
Esas No : 2025/15
Karar No : 2025/16

ÖZET: Aykırılığın, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 211. maddesinin (1) numaralı fıkrasında 18/07/2021 tarih ve 7333 sayılı Kanun ile yapılan düzenleme sonrasında tescil edilen beyannameler bakımından eşyanın kıymetinin gözetim tebliğindeki kıymete eşitlenecek tutarda yurt dışı gider kalemine ihtirazi kayıtla beyanda bulunmak suretiyle artırılması nedeniyle fazladan ödendiği iddia edilen vergilerin, Gümrük Kanunu'nun 211. maddesi uyarınca geri verme başvurusu kapsamında iadesinin mümkün olmadığı yönünde giderilmesine

BÖLGE İDARE MAHKEMESİ KARARLARI ARASINDAKİ AYKIRILIĞIN GİDERİLMESİ İSTEMİ HAKKINDA KARAR

2576 sayılı Bölge İdare 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 ile ilgili kararlar ve mevzuat incelenerek gereği görüşüldü:

I. AYKIRILIĞIN GİDERİLMESİ İSTEMİNDE BULUNAN : İstanbul Bölge İdare Mahkemesi Başkanlar Kurulu

II. İSTEMİN ÖZETİ : 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 211. maddesinin (1) numaralı fıkrasında 18/07/2021 tarih ve 7333 sayılı Kanun ile ticaret politikası önlemlerine tabi eşyanın gümrük kıymetinin yükümlünün kendi beyanı ile artırılması sonucunda ödenen vergilerin iade edilmeyeceği yolunda yapılan düzenleme sonrasında tescil edilen beyannameler yönünden, eşyanın kıymetinin, gözetim tebliğindeki kıymete eşitlenecek tutarda yurt dışı gider kalemine ihtirazi kayıtla beyanda bulunmak suretiyle artırılması nedeniyle fazladan ödendiği iddia edilen vergilerin, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 211. maddesi uyarınca geri verme başvurusunun reddine ilişkin karara vaki itirazın reddine ilişkin işlemin iptali ile fazladan ödendiği iddia edilen vergilerin iadesi istemiyle açılan davalarda verilen Erzurum Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesinin 30/12/2024 tarih ve E:2024/638, K:2024/1286 sayılı kararı ile İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 7. Vergi Dava Dairesinin 29/01/2025 tarih ve E:2024/1414, K:2025/259 sayılı kararı arasındaki aykırılığın, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve

Bu belge 5070 Sayılı Yasa Hükümleri uyarınca Elektronik İmza ile imzalanmış olup ayrıca ıslak imza ile İMZALANMAYACAKTIR.

UYAP Bilişim Sistemindeki bu dokümana http://vatandas.uyap.gov.tr adresinden Ql9SOpE - ddBLLJ6 - yDQrvw0 - pLt6r4= ile erişebilirsin

Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun'un 3/C maddesinin (4) numaralı fıkrasının "c" işaretli bendi uyarınca, İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 7. Vergi Dava Dairesinin kararı doğrultusunda giderilmesi, istinaf yoluna başvurma hakkı bulunanın bu yöndeki talebini uygun gören İstanbul Bölge İdare Mahkemesi Başkanlar Kurulunun 11/03/2025 tarih ve E:2025/9, K:2025/9 sayılı kararıyla istenmiştir.

III. AYKIRILIĞIN GİDERİLMESİ İSTEMİNE KONU BÖLGE İDARE MAHKEMESİ KARARLARI:

A. Erzurum Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesinin E:2024/638 sayılı dosyasına konu yargılama süreci:

Dava konusu istemin özeti: Davacı adına tescilli, 13/09/2023 tarih ve 6977 sayılı serbest dolaşıma giriş beyannamesi (3. kalem) kapsamında ithal edilen eşyanın kıymetinin, İthalatta Gözetim Uygulanmasına İlişkin Tebliğ'de öngörülen birim kıymete yükseltilmesi suretiyle ihtirazi kayıt ile beyan edilerek ödenen vergilerin, eşyalara ait faturada gösterilen kıymete göre hesaplanan tutardan fazlasının geri verilmesi istemiyle, Gümrük Kanunu'nun 211. maddesine göre yapılan geri verme başvurusunun reddine ilişkin karara vaki itirazın reddine dair işlemin iptali ve fazladan ödenen vergilerin tecil faiziyle birlikte iadesi istemiyle dava açılmıştır.

Erzurum 2. Vergi Mahkemesinin 29/03/2024 tarih ve E:2023/705, K:2024/185 sayılı kararının özeti:

Olayda, uyuşmazlığa konu beyanname muhteviyatı eşyanın, gözetim uygulamasına tabi ve fatura kıymetinin gözetim kıymetinin altında olması nedeniyle davacı tarafından ithal edilmek istenen eşyanın sorunsuz olarak serbest dolaşıma sokulabilmesi için herhangi bir yurt dışı gider yapılmadığı halde yurt dışı gider kalemine yapılan ek beyan ile eşyanın kıymetinin gözetim tebliğinde belirlenen kıymete ulaşması sağlanmıştır. Bu itibarla da davacı tarafından yapılan yurt dışı gider beyanı ile idarenin, eşyanın gerçek fiyatının tespiti amacıyla inceleme ve araştırma yapma, yasalarca kendisine verilen yetkiler çerçevesinde ticaret politikası önlemlerini uygulama ihtimalinin ortadan kaldırıldığı anlaşılmıştır.

Bu durumda, 4458 sayılı Kanun'un 211. maddesinin (1) numaralı fıkrasında yapılan değişiklik uyarınca, ticaret politikası önlemlerine tabi eşyanın gümrük kıymetinin, davacının kendi beyanı ile arttırılması sonucu tahakkuk ettirilerek ödenen vergilerin iadesi talebinin reddine dair dava konusu işleminde hukuka aykırılık bulunmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Mahkeme, bu gerekçeyle davanın reddine karar vermiştir.

Davacının istinaf istemini inceleyen Erzurum Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesinin 30/12/2024 tarih ve E:2024/638, K:2024/1286 sayılı kararının özeti:

i. Vergi Mahkemesinin, geri verme başvurusunun reddine ilişkin karara vaki itirazın reddine dair işlem yönünden davanın reddine dair hüküm fıkrasına yönelik istinaf istemine ilişkin yapılan inceleme:

Bu belge 5070 Sayılı Yasa Hükümleri uyarınca Elektronik İmza ile imzalanmış olup ayrıca ıslak imza ile İMZALANMAYACAKTIR.

UYAP Bilişim Sistemindeki bu dokümana http://vatandas.uyap.gov.tr adresinden Ql9SOpE - ddBLLJ6 - yDQrvw0 - pLt6r4= ile erişebilirsin

Mahkemece, 4458 sayılı Kanun'un 211. maddesinin (1) numaralı fıkrasında 7333 sayılı Kanun ile yapılan değişikliğin yürürlüğe girmesinden sonra ihtirazi kayıtla beyanda bulunulması, Kanun'un 242. maddesine göre yapılan itiraza ilişkin olarak tesis edilen işleme karşı dava açma hakkı vermekle birlikte, uyuşmazlığın çözümü için mevcut hukuk normlarının bir bütün olarak değerlendirilmesinin icap ettiği, bu bağlamda, söz konusu değişikliğin ihtirazi kayıtla verilen beyannameye istinaden tahakkuk ettirilerek ödenen vergilerin iadesi bakımından da uygulanmasının gerektiği kabul edilerek karar verilmiştir.

Uyuşmazlık, anılan Kanun'un 242. maddesi kapsamında ihtirazi kayıt konularak itiraz prosedürünün işletilmesi suretiyle ödenen vergilerin iadesine ilişkin olup, olayda uygulanma imkânı bulunmayan Kanun'un 211. maddesinin (1) numaralı fıkrasında yapılan değişikliğin Kanun'un 242. maddesine teşmil edilmesi suretiyle verilen mahkeme kararında hukuki isabet görülmemiştir.

Bu durumda, davacı tarafından ihtirazi kayıtla verilen serbest dolaşıma giriş beyannameleri kalemi muhteviyatı eşya nedeniyle tahakkuk ettirilen vergilere vaki itirazın reddine dair işlemin hukuka uygunluğu değerlendirilmek suretiyle, bu kısım için fazladan ödenen vergilerin iadesi istemi de göz önünde bulundurularak karar vermek gerekmektedir.

Davacı tarafından, serbest dolaşıma giriş beyannamesi muhteviyatı emtianın kıymeti, yurt dışı giderlere ek kıymet beyanında bulunulması suretiyle arttırılmıştır, ancak yurt dışı giderler kaleminde yer verilen ek kıymetin, dosya kapsamından da görüldüğü üzere ihtirazi kayıtla beyan edildiği anlaşıldığından, davacının beyanının bağlayıcı olduğunun kabulüne imkân bulunmamaktadır.

Dolayısıyla davacı tarafından ihtirazi kayıtla verilen uyuşmazlık konusu serbest dolaşıma giriş beyannameleri ile ithal edilen eşyaların, İthalatta Gözetim Uygulamasına İlişkin Tebliğ hükümlerine tabi olduğu gerekçesiyle gözetim farkına isabet eden vergilerin tahakkuk ettirilmesine karşın İthalatta Gözetim Uygulamasına İlişkin Tebliğ'de öngörülen değer, Gümrük Kanunu hükümlerine göre belirlenmiş gerçek satış bedeli olmadığından, davacı tarafından yapılan başvurunun reddine ilişkin dava konusu işlemde hukuka uygunluk bulunmadığı ve fazladan tahsil edilen tutarların davacıya iadesi gerektiği sonucuna varılmıştır.

ii. Davacının faiz istemi yönünden yapılan inceleme:

4458 sayılı Kanun'un 216. maddesi uyarınca, 10/04/2023 tarihinden sonra tescil edilen beyannamelere istinaden geri verilen vergilere "kanuni faiz" uygulanacaktır. Olayda, fazladan tahsilatın ihtirazi kayıtla beyanda bulunan davacı kusurundan kaynaklanmadığı, davalı idarenin gözetim uygulanması nedeniyle gerçekleştirildiği ve davacı adına tescilli beyannamelerin tescil tarihinin 10/04/2023 tarihinden sonra olduğu anlaşılmaktadır. Bu nedenle fazladan tahsil edilen gümrük vergisi ve katma değer vergisinin, tahsil tarihinden itibaren hesaplanacak kanuni faiz ile birlikte davacıya iadesi gerekmekte olup davacının, dava konusu anılan vergiler için faiz isteminin kanuni faizi aşan kısmının ise reddine karar

Bu belge 5070 Sayılı Yasa Hükümleri uyarınca Elektronik İmza ile imzalanmış olup ayrıca ıslak imza ile İMZALANMAYACAKTIR.

UYAP Bilişim Sistemindeki bu dokümana http://vatandas.uyap.gov.tr adresinden Ql9SOpE - ddBLLJ6 - yDQrvw0 - pLt6r4= ile erişebilirsin

verilmesi gerektiği sonucuna ulaşılmıştır.

iii. Karar Sonucu:

Vergi Dava Dairesi, bu gerekçelerle, Vergi Mahkemesinin, geri verme başvurusunun reddine ilişkin karara vaki itirazın reddine dair işlem yönünden davanın reddine dair hüküm fıkrasına yönelik istinaf isteminin kabulü suretiyle anılan hüküm fıkrasının kaldırılmasına ve dava konusu işlemin iptaline, fazladan ödenen vergilerin tahsil tarihinden itibaren kanuni faiz ile birlikte iadesine, kanuni faizi aşan kısım yönünden ise istinaf başvurusunun reddine kesin olarak karar vermiştir.

B. İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 7. Vergi Dava Dairesinin E:2024/1414 sayılı dosyasına konu yargılama süreci:

Dava konusu istemin özeti: Davacı adına tescilli, 09/10/2023 tarih ve 232299 sayılı serbest dolaşıma giriş beyannamesi kapsamında ithal edilen eşyanın kıymetinin, İthalatta Gözetim Uygulanmasına İlişkin Tebliğ'de öngörülen birim kıymete yükseltilmesi suretiyle ihtirazi kayıt ile beyan edilerek ödenen vergilerin, eşyalara ait faturada gösterilen kıymete göre hesaplanan tutardan fazlasının geri verilmesi istemiyle Gümrük Kanunu'nun 211. maddesine göre yapılan geri verme başvurusunun zımnen reddine ilişkin karara vaki itirazın zımnen reddine dair işlemin iptali ve fazladan ödenen vergilerin tecil faiziyle birlikte iadesi istemiyle dava açılmıştır.

İstanbul 2. Vergi Mahkemesinin 12/03/2024 tarih ve E:2023/2540, K:2024/492 sayılı kararının özeti:

4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 211. maddesinin (1) numaralı fıkrasına 18/07/2021 tarih ve 7333 sayılı Kanun'un 13. maddesiyle getirilen ticaret politikası önlemlerine tabi eşyanın gümrük kıymetinin yükümlünün kendi beyanı ile artırılması halinde bu vergilerin geri verilmesine veya kaldırılmasına ilişkin taleplerin kabul edilemeyeceği düzenlemesi, 28/07/2021 tarih ve 31551 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak aynı tarihte yürürlüğe girmiştir.

Davaya konu vergilerin gözetim uygulamasından kaynaklı olarak davacı tarafından fazladan ödendiğinden bahisle iadesinin istendiği, gözetim uygulamasının ticaret politikası önlemleri kapsamında olduğu, dava konusu beyannamenin 7333 sayılı Kanun'un 13. maddesi ile değiştirilen 211. maddesinin yürürlüğü girdiği tarihten sonraki bir tarih olan 09/10/2023 tarihinde tescil edildiği görülmüştür.

Yürürlüğe giren yeni mevzuat uyarınca ticaret politikası önlemlerine tabi eşyanın gümrük kıymetinin yükümlünün kendi beyanı ile artırılması nedeniyle fazladan ödenen vergilerin geri vermeye konu olamayacağı anlaşılmaktadır. Bu durumda, gözetim uygulamasının bir ticaret politikası önlemi olduğu, davacının beyannamenin yurt dışı gider kısmında kıymet beyan ettiği yurt dışı giderlerin idarece araştırılmasının/denetlenmesinin mümkün olmadığı, bu yurt dışı gider beyanı ile ilgili ithalat rejimi kararına dayanarak gümrük idaresince uygulanan gümrük gözetim kontrolünün etkisiz kılındığı ve bu amaçla yurt dışı

Bu belge 5070 Sayılı Yasa Hükümleri uyarınca Elektronik İmza ile imzalanmış olup ayrıca ıslak imza ile İMZALANMAYACAKTIR.

UYAP Bilişim Sistemindeki bu dokümana http://vatandas.uyap.gov.tr adresinden Ql9SOpE - ddBLLJ6 - yDQrvw0 - pLt6r4= ile erişebilirsin

gider beyan edildiği anlaşıldığından beyannamenin tescil tarihinde yürürlükte olan meri mevzuat hükümlerine göre tesis edilen dava konusu işlemde hukuka aykırılık bulunmadığı sonucuna varılmıştır.

Mahkeme, bu gerekçeyle davayı reddetmiştir.

Davacının istinaf istemini inceleyen İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 7. Vergi Dava Dairesinin 29/01/2025 tarih ve E:2024/1414, K:2025/259 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 ilgili 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 tarih 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 belirlenebildiği 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 ile 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."

Bu belge 5070 Sayılı Yasa Hükümleri uyarınca Elektronik İmza ile imzalanmış olup ayrıca ıslak imza ile İMZALANMAYACAKTIR.

UYAP Bilişim Sistemindeki bu dokümana http://vatandas.uyap.gov.tr adresinden Ql9SOpE - ddBLLJ6 - yDQrvw0 - pLt6r4= ile erişebilirsin

3- 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 61. maddesinin 18/06/2009 tarih ve 5911 sayılı Kanun'un 13. maddesi ile değişik hali şu şekildedir:

"1. 60 ıncı maddede belirtilen şartlara uygun beyannameler, ait oldukları eşyanın gümrüğe sunulmuş olması halinde tescil edilir. Tescil işlemi, beyana ilişkin bilgilerin yerel alan ağı veya geniş alan ağı üzerinden gümrük bilgisayar sistemine girilerek sistem tarafından tescil tarihi ve sayısı verilmesini ya da beyanname veya beyanname hükmündeki belgenin üzerine mühür vurularak, sıra numarası ile tarih konulması ve bu beyannameye ait bilgilerin tescil defterine yazılmasını ifade eder.

2. Aksine hüküm bulunmadıkça, eşyanın beyan edildiği gümrük rejimine ilişkin tüm hükümlerin uygulanmasında esas alınacak tarih, beyannamenin (...) tescil edildiği tarihtir.

3. (...) tescil edilmiş (...) beyanname, ait olduğu eşyanın vergileri ve para cezalarından dolayı taahhüt niteliğinde beyan sahibini bağlar ve gümrük vergileri tahakkukuna esas tutulur."

4- 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 211. maddesinin 18/7/2021 tarih ve 7333 sayılı Kanun'un 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.

2. Kanunen ödenmemeleri gereken gümrük vergileri, söz konusu vergilerin yükümlüye tebliğ edilmesi ve ilgilinin üç yıl içinde gümrük idaresine müracaatı üzerine geri verilir veya kaldırılır.

Kontrol ve denetleme sonucunda, geri verme veya kaldırma hallerinden birinin tespiti durumunda, aynı süre içinde geri verme veya kaldırma işlemi doğrudan yapılır.

Bu süre mücbir sebep veya beklenmeyen hallerde uzatılabilir."

5- 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 242. maddesinin 18/06/2009 tarih ve 5911 sayılı Kanun'un 64. maddesi ile değişik hali şu şekildedir:

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

2. İdareye intikal eden itirazlar otuz gün içinde karara bağlanarak ilgili kişiye tebliğ edilir.

3. İtiraz dilekçelerinin süresi içinde yanlış makama verilmesi halinde, itiraz süresinde yapılmış sayılır ve idarece yetkili makama ulaştırılır.

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

Bu belge 5070 Sayılı Yasa Hükümleri uyarınca Elektronik İmza ile imzalanmış olup ayrıca ıslak imza ile İMZALANMAYACAKTIR.

UYAP Bilişim Sistemindeki bu dokümana http://vatandas.uyap.gov.tr adresinden Ql9SOpE - ddBLLJ6 - yDQrvw0 - pLt6r4= ile erişebilirsin

başvurulabilir."

6- 27/08/1993 tarih ve 21681 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşmasının VII. Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Anlaşma'nın 14. maddesinde bu Anlaşma'nın I. ekinde yer alan notların Anlaşma'nın ayrılmaz bir parçası olduğu, Anlaşma maddelerinin bu notlarla birlikte mütalaa edileceği ve uygulanacağı hükme bağlanmıştır. Anlaşma'nın 17. maddesinde bu Anlaşma'da 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 hükme bağlanmıştır.

B. HUKUKİ DEĞERLENDİRME:

Bölge İdare Mahkemesi Vergi Dava Dairelerince kesin olarak verilen kararlar arasındaki aykırılık, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 211. maddesinin (1) numaralı fıkrasında 18/07/2021 tarih ve 7333 sayılı Kanun ile yapılan düzenleme sonrasında tescil edilen beyannameler bakımından eşyanın kıymetinin gözetim tebliğindeki kıymete eşitlenecek tutarda yurt dışı gider kalemine ihtirazi kayıtla beyanda bulunmak suretiyle artırılması nedeniyle fazladan ödendiği iddia edilen vergilerin, Gümrük Kanunu'nun 211. maddesi uyarınca geri verme başvurusu kapsamında iadesinin mümkün olup olmadığına ilişkindir.

Gümrük Kanunu'nun 24 ve 25. maddeleri ile GATT'ın VII. Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Anlaşma'nın 17. maddesinde yer alan hükümlerin birlikte değerlendirilmesinden, ithal 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 Kanun'la onaylanması uygun bulunan ve 25/02/1995 tarih ve 22213 (mükerrer) sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 03/02/1995 tarih ve 1995/6525 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile onaylanan Dünya Ticaret Örgütü Kuruluş Anlaşması'nın ekinde yer alan ve bu anlaşmanın ayrılmaz parçasını teşkil eden Korunma Tedbirleri Anlaşması ile yerini almıştır.

07/10/2009 tarih ve 27369 mükerrer sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Gümrük Yönetmeliği'nin 3. maddesinin (n) bendinde ticaret politikası önlemlerinin gözetim, korunma önlemleri, miktar kısıtlamaları ve ithalat veya ihracat yasaklamaları gibi eşyanın ithal ve ihracı ile ilgili hükümlerle belirlenmiş tarife dışı önlemleri ifade ettiği hükme bağlanmıştır.

Bu belge 5070 Sayılı Yasa Hükümleri uyarınca Elektronik İmza ile imzalanmış olup ayrıca ıslak imza ile İMZALANMAYACAKTIR.

UYAP Bilişim Sistemindeki bu dokümana http://vatandas.uyap.gov.tr adresinden Ql9SOpE - ddBLLJ6 - yDQrvw0 - pLt6r4= ile erişebilirsin

Bir ticaret politikası önlemi olan gözetim, dış ticaret konusu eşyaların ithalattaki gelişim seyrinin gözlemlenmesidir. Türk gümrük mevzuatında gözetim önlemi ithalatta gözetim uygulaması adıyla yer almaktadır. İthalatta gözetim uygulamasının dayanağını 29/05/2004 tarih ve 25476 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 2004/7304 sayılı İthalatta Gözetim Uygulaması Hakkında Bakanlar Kurulu Kararı oluşturmaktadır.

Anılan Karar'ın "Gözetim uygulaması" başlıklı 4. maddesinde bir malın ithalatında gözetim uygulanmasına ilişkin kararın başvuru üzerine veya resen yapılacak bir değerlendirme sonucunda Ticaret Bakanlığı İthalat Genel Müdürlüğü tarafından verileceği, yapılacak değerlendirmede ithalatın gelişimi, ithal şartları ve ithalatın yerli üreticiler üzerindeki etkisinin dikkate alınacağı, gözetim kararının gözetim belgesi düzenlenmesi yoluyla ileriye yönelik olarak veya gerçekleşen ithalatı değerlendirmek üzere geçmişe dönük olarak uygulanabileceği, ileriye yönelik gözetime tabi bir malın ithalatında gümrük mevzuatının gerektirdiği belgelerin yanı sıra gözetim belgesinin de aranacağı hükme bağlanmıştır.

İthalatta gözetim uygulaması, eşyanın kıymeti bakımından birim başına asgari bir fiyatın belirlenmesi ve bu fiyatın altında ithalatın gerçekleştirilmesi hâlinde bu durumun izlenmesi esasına dayanan bir dış ticaret politikası aracıdır. Gözetim uygulaması başlatılması durumunda, herhangi bir korunma tedbirinden söz edilememekte, bu aşamada, o malın ithalatında herhangi bir kısıtlama, vergi oranında artış, eşik kıymet belirlenmesi veya ek mali yükümlülük uygulaması söz konusu olmamaktadır.

Bir eşyanın ithalatının kayda alınmak suretiyle ileriye yönelik olarak gözetim uygulamasına tabi tutulduğu durumlarda eşyanın kıymeti bakımından belirlenen birim başına asgari fiyatın altında ithalat gerçekleştirmek isteyen ithalatçıların ithalatta gözetim uygulamasına tabi olması ve ithalat sırasında gümrük mevzuatının gerektirdiği belgelerin yanı sıra İthalat Genel Müdürlüğünce düzenlenen bir gözetim belgesini ibraz etmesi gerekmektedir. Bu kapsamda, ithalatının izlenmesine karar verilen eşyanın belirlenen kıymetin altında ithal edilmek istenilmesi hâlinde gümrük vergisi mükellefleri için öngörülen yükümlülük sadece gözetim belgesi ibrazı zorunluluğudur.

Gözetim belgesinin ibraz zorunluluğu, o malın belli bir değerin altında kıymetle ithal edilmek istenmesi durumuna münhasırdır. Bu bağlamda, gözetim önlemi uygulanmasına karar verilen eşyanın, belirlenen bir kıymetin altında ithal edilmek istenmesi hâlinde sadece "gözetim belgesi" ibrazı zorunluluğu getirilmekte; ancak bu zorunluluğa uyulmaması Gümrük Kanunu hükümlerine göre ek tahakkuk yapılmasını gerektiren bir durum oluşturmamaktadır.

4458 sayılı Kanun'un 24. maddesine göre ithal eşyasının gümrük kıymeti, eşyanın satış bedeli olarak belirlendiğinden, aksi gümrük idaresince ortaya konulmadıkça satış bedeli, vergilendirmede esas alınmaktadır. İthalatta gözetim uygulanmasına ilişkin tebliğlerde belirtilen birim kıymet ise, eşyanın ithalat seyrini izlemek açısından bir ölçüt belirlemekte, dolayısıyla bu birim kıymet, eşyanın Gümrük Kanunu hükümlerine göre

Bu belge 5070 Sayılı Yasa Hükümleri uyarınca Elektronik İmza ile imzalanmış olup ayrıca ıslak imza ile İMZALANMAYACAKTIR.

UYAP Bilişim Sistemindeki bu dokümana http://vatandas.uyap.gov.tr adresinden Ql9SOpE - ddBLLJ6 - yDQrvw0 - pLt6r4= ile erişebilirsin

belirlenmiş gerçek satış bedelini oluşturmamaktadır.

Öte yandan, kanunen doğan vergi borcunun eksik ya da fazla tahakkuk ettirilmesi ve bu hâliyle ödenmiş olması mümkündür. Türk vergi mevzuatında bu tür yanlışlıkların giderilmesi amacıyla öngörülen idari başvuru yolları bulunmaktadır. Gümrük vergileri açısından bu tür yanlışlıkların düzeltilmesi için 4458 sayılı Kanun'un 210 ilâ 217. maddelerinde vergilerin geri verilmesi veya kaldırılması kurumu düzenlenmiştir. Anılan kurum, fazla tahakkuk ettirilen ya da tahsil edilen gümrük vergileri ve para cezaları açısından anlaşmazlıkların idari aşamada giderilmesine hizmet eden bir idari çözüm yoludur. 4458 sayılı Kanun'un 242. maddesinde düzenlenen itiraz yolu ise gümrük vergileri, cezalar ve idari kararlara karşı idari dava açmadan önce tüketilmesi gereken bir idari çözüm yoludur.

28/07/2021 tarih ve 31551 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 7333 sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 13. maddesiyle, 4458 sayılı Kanun'un 211. maddesinin (1) numaralı fıkrasında, 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 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 ihtirazi 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 sonraki dönemde ihtirazi kayıtla beyanda bulunarak tescil edilen beyannameler yönünden, 4458 sayılı Kanun'un 242. maddesinde düzenlenen itiraz yoluna başvurulmasının önünde kanuni bir engelin bulunmadığı, diğer bir ifadeyle Kanun'un 211. maddesinde yapılan değişiklikte öngörülen, ticaret politikası önlemlerine tabi eşyanın gümrük kıymetinin yükümlünün kendi beyanı ile artırılması hâlinde ödenen veya tahakkuk ettirilen vergilerin geri verilmesine veya kaldırılmasına ilişkin taleplerin kabul edilmeyeceği yolundaki düzenlemenin, Kanun'un 242. maddesi kapsamında yapılacak itiraz başvurularında uygulanamayacağı açıktır.

Nitekim, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun ve 26/3/2024 tarih ve 32501 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 24/01/2024 tarih ve E:2023/6, K:2024/1 sayılı kararı da bu yöndedir. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu anılan kararında, bölge idare mahkemeleri arasındaki karar aykırılığının, eşyanın kıymetinin, gözetim tebliğindeki kıymete eşitlenecek tutarda yurt dışı gider kalemine ihtirazi kayıtla beyanda bulunmak suretiyle

Bu belge 5070 Sayılı Yasa Hükümleri uyarınca Elektronik İmza ile imzalanmış olup ayrıca ıslak imza ile İMZALANMAYACAKTIR.

UYAP Bilişim Sistemindeki bu dokümana http://vatandas.uyap.gov.tr adresinden Ql9SOpE - ddBLLJ6 - yDQrvw0 - pLt6r4= ile erişebilirsin

artırılması nedeniyle 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 242. maddesi uyarınca tahakkuka yapılan itirazın 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 karar vermiştir.

Öte yandan, Gümrük Kanunu'nun 242. maddesi uyarınca idarece kendiliğinden yapılmış bir ek tahakkuk işlemi veya ihtirazi kayıtla verilen gümrük beyannamesine dayalı bir tahakkuk işlemi üzerine vergi mahkemesinde idari dava açılabilmesi için, söz konusu tahakkuklara karşı Gümrük Kanunu'nun 242. maddesinde öngörülen idari itiraz yoluna başvurulması ve bu başvurunun zımnen ya da açık olarak reddedilmiş olması gerekmektedir.

Gümrük yükümlüsünün herhangi bir baskı, tehdit ve endişe altında kalmaksızın, yani serbest iradeyle yapmış olduğu beyanlar hukukta yazılı ikrar hükmündedir (Turgut Candan, Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, Yetkin Yayınları, Ankara, 2022, s:635) ve yükümlü açısından bağlayıcıdır. Gümrük uygulamasında ihtirazi kayıt, beyanın bu bağlayıcılığını etkisiz kılmak ve hak arama yollarına başvuru hakkını saklı tutmak amacıyla gümrük beyannamelerine konulmakta ve beyanın serbest irade ürünü olmadığını gösteren açıklama olarak nitelendirilmektedir. Yine uygulamada, Gümrük Kanunu'nun 211. maddesi uyarınca geri verme veya kaldırma başvurusunda bulunabilmek için beyannameye ihtirazi kayıt konulmuş olmasına gerek bulunmadığı, Kanun'un 242. maddesi uyarınca itiraz başvurusunda bulunabilmek için ise beyannameye ihtirazi kayıt konulması gerektiği kabul edilmektedir.

Aykırılığın giderilmesine konu edilen uyuşmazlıklarda, dava konusu edilen işlemler, gümrük yükümlüsünce ihtirazi kayıtla beyanda bulunulduktan sonra, 4458 sayılı Kanun'un 211. maddesine göre yapılan bir geri verme veya kaldırma talebi üzerine bu talebin reddi yolunda tesis edilmiştir.

4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 211. maddesinde değişiklik yapan 18/07/2021 tarih ve 7333 sayılı Kanun'un 13. maddesinin gerekçesi *"4458 sayılı Gümrük Kanununun 211 inci maddesinin birinci fıkrasında yapılan düzenleme ile; yükümlülerin, ticaret politikası önlemlerinden kaçınmak için 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 geçilmesi amaçlanmaktadır."* şeklindedir.

Madde gerekçesinden de anlaşıldığı üzere, değişiklik ile kanun koyucu, ticaret politikasının etkisiz hale getirilmesi sonucu doğuracak şekilde yükümlünün kendi beyanı ile

Bu belge 5070 Sayılı Yasa Hükümleri uyarınca Elektronik İmza ile imzalanmış olup ayrıca ıslak imza ile İMZALANMAYACAKTIR.

UYAP Bilişim Sistemindeki bu dokümana http://vatandas.uyap.gov.tr adresinden Ql9SOpE - ddBLLJ6 - yDQrvw0 - pLt6r4= ile erişebilirsin

ithalata konu eşyanın kıymetini artırması durumunda vergilerin geri verilmesi veya kaldırılmasının önüne geçilmesini amaçlamıştır. Bu nedenle 4458 sayılı Kanun'un 211. maddesinin (1) numaralı fıkrasında 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 talepleri kabul edilmeyecektir. Dolayısıyla, ticaret politikası önlemlerine tabi eşyanın gümrük kıymetinin yükümlünün kendi beyanı ile artırılması durumunda, ithalat esnasında gümrük beyannamesine ihtirazi kayıt konulmuş olması, yükümlüye, 4458 sayılı Kanun'un 211. maddesi kapsamında yapılan başvurularda, hak arama yolunu açık tutma imkânı sağlamayacaktır.

Dolayısıyla, 4458 sayılı Kanun'un sistematiği ve yukarıda belirtilen Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 24/01/2024 tarih ve E:2023/6, K:2024/1 sayılı kararı gözetildiğinde, gözetim uygulaması nedeniyle fazladan vergi ödediğini iddia eden ithalatçıların hukuken izlemesi gereken prosedür, ihtirazi kayıt konulması suretiyle beyannamelerin tescil edilmesi durumunda, 4458 sayılı Kanun'un 211. maddesine göre değil 242. maddesine göre başvuru yollarını tüketerek dava açmalarıdır.

Yukarıda yer alan belirlemelerin birlikte değerlendirilmesinden, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 211. maddesinin (1) numaralı fıkrasında 18/07/2021 tarih ve 7333 sayılı Kanun ile yapılan düzenleme sonrasında tescil edilen beyannameler bakımından eşyanın kıymetinin gözetim tebliğindeki kıymete eşitlenecek tutarda yurt dışı gider kalemine ihtirazi kayıtla beyanda bulunmak suretiyle artırılması nedeniyle fazladan ödendiği iddia edilen vergilerin, Gümrük Kanunu'nun 211. maddesi uyarınca geri verme başvurusu kapsamında iadesinin mümkün olmadığı sonucuna ulaşılmaktadır.

V. SONUÇ:

Açıklanan hukuksal nedenler ve gerekçeyle aykırılığın, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 211. maddesinin (1) numaralı fıkrasında 18/07/2021 tarih ve 7333 sayılı Kanun ile yapılan düzenleme sonrasında tescil edilen beyannameler bakımından eşyanın kıymetinin gözetim tebliğindeki kıymete eşitlenecek tutarda yurt dışı gider kalemine ihtirazi kayıtla beyanda bulunmak suretiyle artırılması nedeniyle fazladan ödendiği iddia edilen vergilerin, Gümrük Kanunu'nun 211. maddesi uyarınca geri verme başvurusu kapsamında iadesinin mümkün olmadığı yönünde giderilmesine, 17/09/2025 tarihinde oybirliğiyle kesin olarak karar verildi.

Bu belge 5070 Sayılı Yasa Hükümleri uyarınca Elektronik İmza ile imzalanmış olup ayrıca ıslak imza ile İMZALANMAYACAKTIR.

UYAP Bilişim Sistemindeki bu dokümana http://vatandas.uyap.gov.tr adresinden Ql9SOpE - ddBLLJ6 - yDQrvw0 - pLt6r4= ile erişebilirsin

T.C.
D A N I Ş T A Y
VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU
Esas No : 2025/15
Karar No : 2025/16

Danıştay Başkanvekili	7.Daire Başkanı	9.Daire Başkanı	3.Daire Başkanı	7.Daire Üyesi
Mahmut VURAL	Hamit Ümit AKSOY	Abdurrahman GENÇBAY	Hanifi DOĞAN	Nurdane TOPUZ

3.Daire Üyesi	9.Daire Üyesi	7.Daire Üyesi	9.Daire Üyesi	9.Daire Üyesi
Muammer TOPAL	Erhan ÇİFTÇİ	Adil MEMİŞ	Zeynep KENAN	Mehmet Ali GÜMÜŞ

7.Daire Üyesi	3.Daire Üyesi	3.Daire Üyesi
Abdullah AYGÜN	Abdurrahman MADAN	Yüksel NAVDAR

Bu belge 5070 Sayılı Yasa Hükümleri uyarınca Elektronik İmza ile imzalanmış olup ayrıca ıslak imza ile İMZALANMAYACAKTIR.

UYAP Bilişim Sistemindeki bu dokümana http://vatandas.uyap.gov.tr adresinden Ql9SOpE - ddBLLJ6 - yDQrvw0 - pLt6r4= ile erişebilirsin