Eksik Belge Tamamlama Süresi Genelge 2021/20 Hk - Danıştay Kararı

Eksik Belge Tamamlama Süresi Genelge 2021/20 Hk - Danıştay Kararı - 2024/4829 Sayılı Karar - 2022/3465 Sayılı Esas

T.C. D A N I Ş T A Y YEDİNCİ DAİRE Esas No: 2022/3465 Karar No: 2024/4829

DAVACI: ... Yenilenebilir Enerji Ekipmanları Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi **VEKİLİ:** Av. ...

DAVALI: ... Bakanlığı **VEKİLİ:**Av.

DAVANIN KONUSU : Ticaret Bakanlığı Gümrükler Genel Müdürlüğünün 13/08/2021 tarih ve E:66119786 sayılı "Eksik Belgeyle Beyan Uygulamasında Gümrük Kanunu`nun 234. maddesi Uyarınca Tesis Edilecek İşlemler" konulu Genelgesi`nin 5. fıkrasının (3) no`lu bendi ve devamındaki örneğin iptali istenilmektedir.

DAVACININ İDDİALARI: Dava konusu Genelge`nin sadece idarenin iç işleyişini ilgilendirmeyip, yükümlülere uygulanacak işlemleri de belirleyen, idare edilenlerin hukukunu etkileyen genel düzenleyici işlem mahiyetinde olduğu, nitekim kendileri adına alınan para cezası kararında da bu Genelge`ye dayanıldığı, Onaylanmış Kişi Statü Belgelerinin bulunduğu, bu statünün sağladığı eksik beyan usulü gibi imkanlardan faydalandıkları, olayda Norveç`te mukim bir şirketten üretimde girdi olarak kullanılmak üzere "alüminyum şerit (rulo halinde)" ticari tanımlı eşyanın satın alındığı, eşyanın 29/03/2021 tarihli antrepo beyannamesi ile antrepoya konulduğu, ... tarihli ve ... sayılı serbest dolaşıma giriş beyannamesi ile ithal edildiği, ithalat sırasında Onaylanmış Kişi Statü Belgesinin verdiği imkandan faydalanılmak suretiyle fatura aslı ibraz edilmeden eksik belge ile beyanda bulunulduğu, sonrasında İzmir Gümrük Müdürlüğünce eksik belgenin geç tamamlandığından bahisle ek tahakkuk ve para cezası kararlarının alındığı, bu kararlara vaki itirazın reddi yolundaki işleme karşı... Vergi Mahkemesinin E:... , ... sayılı dosyalarında dava açıldığı, söz konusu uygulama işleminin tebliği üzerine de, ilânı gereken düzenleyici işlem mahiyetindeki işbu Genelge`ye karşı süresi içerisinde davanın açıldığı, Genelge`de yer alan ve dava konusu yapılan (3) no`lu bent ile birlikte "Örnek" olarak ifade edilen kısmın, (3) no`lu

bendin somutlaştırılması ve onun ayrılmaz bir parçası olduğundan, uygulamaya yön vermesi nedeniyle iptalinin gerektiği, nitekim (3) no`lu bendin iptali halinde "Örnek" metnin de uygulanma imkanının kalmayacağı, aynı zamanda Genelge`nin iptali istenilen düzenlemesi, üst norm niteliğinde olan Gümrük İşlemlerinin Kolaylaştırılması Yönetmeliği`nin 24. maddesinin 3. ve 4. fıkralarına aykırılık teşkil ettiği gibi Genelge`ye göre üst norm niteliğinde olan Onaylanmış Kişi Statüsüne İlişkin Gümrük Genel Tebliği`nin 22. maddesinin 3. ve 4. fıkralarına da aykırı olduğu, anılan Yönetmelik ve Tebliğ uyarınca (a) eksik belgelerin süresi içinde ibraz edilmemesinin ve (b) eksik belgelerin tamamlanmaması hallerine istinaden ek tahakkuk yapılması gerekliliğinin iki ayrı fiil olarak ele alınıp düzenlediği, ilk olasılıkta yükümlüye sırasıyla uyarma, 4458 sayılı Gümrük Kanunu`nun 241. maddesi kapsamında idari para cezası yaptırımının uygulanması eksik beyanın gümrük kıymeti ile ilgili olması durumunda ek tahakkuk yapılmak üzere işlem tesis edilmesinin kabul edildiği, buna göre doğrudan ek tahakkuk yapılmasının öngörülmediği ve gümrük kıymetinin ilgili hükümlerine göre değerlendirmenin düzenlediği, ikinci olasılıkta ise gerçekleştirilecek işlemlerin ek tahakkuk ve şartlar oluşursa 4458 sayılı Kanun`un 234. maddesine göre idari para cezası uygulanması olarak belirlendiği, dolayısıyla dava konusu Genelge`de iptali istenilen düzenleme ile eksik belgenin süresinde ibraz edilmediği durumlarda hem ek tahakkuk yapılması hem de Gümrük Kanunu`nun 234. maddesine göre para cezası verilmesinin zorunlu tutulmasının üst hukuk normlarına aykırılık teşkil ettiği, bu şekilde Genelge ile ceza uygulanmasına da olanak tanındığı, öte yandan Genelge`nin duyurulduğu tarihte yürürlüğe girmesi esasken, olayda eksik belge tamamlama süresi geçirilmiş olan beyannamelere de uygulandığı, bunun geriye yürüme anlamına geldiği ve yükümlülerin o andan itibaren ne belge tamamlama ne de belgeleri tamamlayamayacağını belirten dilekçe verme imkanlarının söz konusu olamayacağı, serbest dolaşıma giriş beyannamelerinin verildiği anda, daha sonra yürürlüğe girecek bir Genelge ile böyle bir ceza tesis edilebileceğinin öngörülemeyeceği, şayet böyle olsaydı eşyanın antrepoda tutulmaya devam edilebileceği ya da eksik belgenin tamamlanamayacağı hususunun idareye bildirileceğinin tabii olduğu, Anayasa Mahkemesinin de bu tür durumlar da haklı beklentinin korunacağını kabul ettiği iddia edilerek Genelge`nin anılan kısmının iptali istenilmiştir.

DAVALININ SAVUNMASI: Düzenleyici işleme karşı dava açılmasının, uygulama işlemi için öngörülen dava açma süresi içerisinde mümkün olduğu, dava açma sürelerinin işlemin niteliğine göre değil, uyuşmazlıkların çözümleneceği mahkemelere göre belirlendiği, iki işleme karşı birlikte

dava açılmasının kabul edildiği halde dava açma süresinin normlar hiyearşisinde üst sırada yer alan işlemin tabi olduğu mahkemedeki dava açma süresine göre belirlenmesinin gerektiği, ancak işlemler ayrı ayrı dava konusu yapılmışsa, dava açma süresinin işlemin tek başına dava konusu edildiğinde tabi olacağı mahkemeye ait dava açma süresine göre belirleneceği, buna göre huzurdaki davanın 17/08/2022 tarihinde tebliğ edilen itirazın reddi işlemi üzerine otuz günlük yasal süre geçtikten sonra 16/09/2022 tarihinde açılması nedeniyle süresinde olmadığı, diğer yandan 4458 sayılı Kanun`un 234. maddesinin 1. fıkrasının (a) bendi ile Gümrük Tarifesini oluşturan unsurlar arasında sayılan gümrük vergi oranlarında beyana göre hesaplanan ithalat vergileri ile muayene sonuçlarına göre alınması gereken ithalat vergileri arasındaki fark %5`i aştığı takdirde ceza uygulanacağının hüküm altına alındığı, Gümrük Yönetmeliği`nin 143. maddesinin 2. fıkrasının (a) bendi ile eşyanın serbest dolaşıma girişinden önce ibrazı gerekli olan belgelerden bir ya da bir kaçını içermeyen beyanlarda, ilgili belgenin mevcut ve geçerli olmasının zorunlu olduğu, aynı Yönetmeliğin 144. maddesinin 1. fıkrası ile eksik olan belgelerin tamamlanması için beyan sahibine tanınan sürenin ek sürelere ilişkin hükümler saklı kalmak üzere tescil tarihinden itibaren 1 ayı geçemeyeceğinin kabul edildiği, Onaylanmış Kişi Statüsüne İlişkin Gümrük Genel Tebliği`nin 20. maddesinin 3. fıkrasında, statü belgesi sahibince götürü teminat uygulamasından yararlanılmadığı durumlarda beyanname ekinde yer almayacak olan eksik beyana konu belgelerin faks ya da fotokopilerinin beyannameye eklenmesinin zorunlu tutulduğu, bu itibarla belge sahiplerine aslında var olan ancak, ithalat aşamasında mevcut olmayan belgeleri süresi içinde ibraz etmek koşuluyla herhangi bir ödeme gerçekleştirmeden sonradan ibraz edebilme kolaylığının getirildiği, dava konusu Genelge ile eksik beyan usulünden yararlanan şirketlerin eksik belgeleri tamamlayamayacak olmaları halinde ek süreler dahil süresi içerisinde bildirilmesi koşuluyla 4458 sayılı Kanun`un 234. maddesi uyarınca işlem yapılmasının önüne geçilerek lehte bir düzenleme yapılmasının amaçlandığı, ayrıca anılan Genelge ile ek süreler dahil süresi içerisinde ibraz edilmeyen belgelerin sonradan ibraz edilmeleri halindeki hukuki durumların açıklığa kavuşturulduğu, dolayısıyla iptali istenilen hükümlerin ortadan kalkması halinde de, ek süreler dahil süresi içerisinde ibraz edilmeyen belgelerin, tamamlayıcı beyana ilişkin verilen sürenin dolmasından sonra kabulü sonucunu doğurmayacak olması nedeniyle, genel mevzuat düzenlemeleri kapsamında Gümrük Kanunu`nun 234. maddesi uyarınca işlem yapılmaya devam edileceği, öte yandan Gümrük Yönetmeliği`nin 145. maddesinin 2. fıkrasında; eksik belgelerin, süresi içinde gümrük idarelerine sunulmaması halinde cezai hükümler saklı kalmak üzere, anılan Kanun`un 198. maddesi gereği normal oranların

uygulanması sonucu tahakkuk ettirilen gümrük vergilerine göre noksan alındığı belirlenen gümrük vergileri ile gecikme zammı oranında faizin yükümlüye tebliğ edildiği tarihi takiben 15 gün içinde ödemesi gerektiğinin düzenlendiği, yine değinilen Tebliğ`in 21. maddesinin 3. fıkrası ile Yönetmelik maddesine paralel düzenleme yapıldığı ve süresi içinde gümrük idaresine sunulmayan belgelere ait cezai hükümler saklı tutularak ödenmesi gereken vergi ve faize ilişkin hükümlere yer verildiği, buna göre Genelge`nin ilgili maddelerinin üst normların sözüne ve lafzına aykırı olmadığı, Genelge ile üst normlarda yer alan ceza ve yaptırımlar dışında ayrıca bir cezanın öngörülmediği, Genelge öncesinde de söz konusu ceza ve yaptırımların yürürlükte olması nedeniyle geriye yönelik etki doğuran bir düzenlemenin de bulunmadığı ve iptali gerektirecek bir hukuka aykırılıktan söz edilemeyeceği savunulmaktadır.

**DANIŞTAY TETKİK HÂKİMİ ... `İN DÜŞÜNCESİ :** Davaya konu Genelge ile, dayanağı Gümrük İşlemlerinin Kolaylaştırılması Yönetmeliği`nin 24. maddesinin 3. fıkrasında yer almamasına rağmen, tamamlayıcı formun süresi içerisinde ibraz edilmemesi halinde, süresinden sonra sunulan belgelerin, hiçbir şekilde kabul edilmeyeceği kesin bir ifadeyle belirtilmek suretiyle, belgelerin olmadığı duruma göre işlem yapılacağına yer verilerek, anılan maddeden daha ağır bir yaptırıma ve üst norm hükümlerinde yer almayan bir kısıtlamaya yer verildiği, dava konusu Genelge`nin sözü edilen maddesinin uygulanması halinde, eksik belgelerin, belgelerin tamamlanması için öngörülen süreden sonra sunulması durumunda, ilgili idarelerce somut olayın şartları hiçbir şekilde değerlendirilmeye alınmadan, belgelerin olmadığı duruma göre işlem tesis edileceği, bu durumun yükümlünün aleyhine bir durum oluşturacağı, üst hukuk normu olan Yönetmelik`te yer almayan söz konusu sınırlandırmanın normlar hiyerarşisine aykırılık teşkil ettiği ve ölçülülük ilkesini ihlal ettiği, dava konusu düzenleyici işlemin ilgili maddesinde hukuka uygunluk bulunmadığından, Genelge`nin dava konusu edilen kısmının iptali gerektiği düşünülmektedir.

DANIŞTAY SAVCISI ... `ÜN DÜŞÜNCESİ: Dava, Ticaret Bakanlığı Gümrükler Genel Müdürlüğünün 13/08/2021 tarih ve E:66119786 sayılı "Eksik Belgeyle Beyan Uygulamasında Gümrük Kanununun 234. maddesi Uyarınca Tesis Edilecek İşlemler" konulu Genelgesinin beşinci fıkrasının (3) nolu bendi ve devamındaki örneğin iptali istemiyle açılmıştır.

Davalı idarenin usule ilişkin iddiaları yerinde görülmemiştir.

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası`nın 73. maddesinin üçüncü fıkrasında; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulacağı, değiştirileceği veya kaldırılacağı; dördüncü fıkrasında vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisinin Bakanlar Kuruluna verilebileceği kurala bağlanmış, 21/01/2017 tarih ve 6771 sayılı Kanununun 16. maddesiyle, 73. maddenin dördüncü fıkrasında yer alan “Bakanlar Kuruluna” ibaresi, “Cumhurbaşkanına” olarak değiştirilmiştir.

Anayasa Mahkemesinin birçok kararında da vurgulandığı üzere; Anayasası`nın 73. maddesinin üçüncü fıkrasında benimsenen bu ilke uyarınca, idarenin takdir yetkisine dayalı uygulamalarının sınırlandırılması amacıyla, vergi yasalarında, vergiyi doğuran olay; matrah; oran; tarh; tahakkuk; tahsil; yaptırım; zamanaşımı; muafiyet ve istisna gibi vergilendirmenin temel ögelerinin kanun ile belirlenmesi zorunludur. Ancak, vergilendirme ile ilgili bütün hususların kanunla kurala bağlanmasının olanaklı bulunmadığı usule ve tekniğe ilişkin konularda, vergi idaresinin etkin ve verimli bir şekilde işlemesini sağlamak amacıyla yasama organı tarafından, yürütme organına açıklayıcı ve tamamlayıcı nitelikte düzenleyici işlem yapma yetkisi verilmesi mümkündür.

Anayasa`nın 124. maddesinde, Cumhurbaşkanı, bakanlıklar ve kamu tüzel kişilerinin, kendi görev alanlarını ilgilendiren kanunların ve Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin uygulanmasını sağlamak üzere ve bunlara aykırı olmamak şartıyla, düzenleme yetkisinin bulunduğu kurala bağlanmıştır. İdarenin düzenleme yetkisini kanunlar çerçevesinde ve kanunlara uygun olarak kullanması gereklidir. Bir alanın kanunla düzenlenmiş olması, idarenin düzenleme yetkisini kullanabilmesinin ön koşuludur. Kanunla düzenlenmiş bir hususta normlar hiyerarşisi içerisinde üst norma aykırı olmayan ve uygulanmasına açıklık getiren genelgeler de idarenin takdir yetkisinin objektifleştirilmesine hizmet eder. Dolayısıyla, yürütülen kamu hizmetinin ve tesis edilen işlemlerin nesnelleştirilmesiyle ilgililerine hukuki güvence sağlayan genelge hükümlerinin uygulanacağı tabiidir. Ancak, hiyerarşik sıralamada daha altta yer alan genelgelerin, kendisinden üstte bulunan norm hükümlerine aykırı hükümler içermeyeceği, başka bir deyişle alt norm niteliğindeki düzenleyici işlemlerin, bir hakkın kullanımını üst normlarda öngörülmeyen bir şekilde daraltamayacağı veya kısıtlayamayacağı açıktır.

4458 sayılı Gümrük Kanunu`nun normal yazılı beyan usulünün düzenlendiği 60. maddesinin 2. fıkrasının (b) işaretli bendinde, "gümrük beyanı bilgisayar veri işleme tekniği yoluyla yapıldığında

gümrük idaresinin beyannameye eklenmesi gereken belgelerin beyanname ile birlikte ibrazını istemeyebileceği, bu durumda söz konusu belgelerin gümrük idaresi istediğinde ibraz edilmek üzere beyan sahibince muhafaza edileceği" düzenlenmiştir. Aynı Kanun`un basitleştirilmiş yazılı beyan usulünün düzenlendiği 71. maddesinin 1. fıkrasında, "gümrük idarelerinin, usul ve formalitelerin mümkün olduğunca basitleştirilmesi için ve gümrük işlemlerinin yürürlükteki hükümlere uygun olarak yürütülmesini sağlayacak şekilde yönetmelikle belirlenen şartlar altında;

(a)-60 ıncı maddede sözü edilen beyannameye eklenmesi gereken belgelerden bazılarının eklenmemesine veya kaydedilmesi gereken bazı bilgilerin beyannameye yazılmamasına,

(b)- Sözü edilen beyanname yerine, eşyanın ilgili gümrük rejimine tabi tutulması talebi ile birlikte ticari veya idari bir belgenin verilmesine, eşyanın ilgili rejime geçişinin kayıt yoluyla yapılmasına

(c)- Eşyanın ilgili rejime geçişinin kayıt yoluyla yapılmasına izin verebileceği, "c" bendinin uygulanmasında beyan sahibinin eşyayı gümrüğe sunma yükümlülüğünden muaf tutabileceği;

aynı maddenin 3. fıkrasında, "tamamlayıcı beyanlar ile 1inci fıkranın (a), (b) ve (c) bentlerinde sözü edilen beyanların, ayrılmaz bir bütün olduğu ve basitleştirilmiş işleme ilişkin beyannamelerin tescil tarihinden itibaren hüküm ifade edeceği, 1inci fıkranın (c) bendinde belirtilen hallerde kayıt işleminin, 60 ıncı maddede sözü edilen beyannamenin tescili ile aynı hukuki sonucu doğuracağı" kurala bağlanmıştır.

Gümrük Kanunu`nun "Vergi Kaybına Neden Olan İşlemlere Uygulanacak Cezalar" başlıklı 5911 Kanunun 60. maddesiyle değişik 234. maddesinin birinci fıkrasının 1. bendinin (a) işaretli alt bendinde, "serbest dolaşıma giriş rejimi veya kısmi muafiyet suretiyle geçici ithalat rejimine tabi tutulan eşyaya ilişkin olarak, yapılan beyan ile muayene ve denetleme veya teslimden sonra kontrol sonucunda; 15. maddede belirtilen Gümrük Tarifesini oluşturan unsurlarda veya vergilendirmeye esas olan sayı, baş, ağırlık gibi ölçülerinde aykırılık görüldüğü ve beyana göre hesaplanan ithalat vergileri ile muayene sonuçlarına göre alınması gereken ithalat vergileri arasındaki fark %5'i aştığı takdirde, ithalat vergilerinden ayrı olarak bu farkın üç katı para cezası alınacağı" düzenlenmiş; maddenin devamı düzenlemelerde de, maddede sözü edilen ithalat rejimi hükümlerine göre yapılan beyan ile muayene, denetleme veya teslimden sonra kontrol sonucunda belirlenen hukuka aykırılıkların tespiti durumunda uygulanacak cezaya ilişkin usul ve esaslara yer verilmiştir.

Aynı Kanun`un 5911 Kanun`un 63. maddesiyle değişik 241. maddesinin birinci fıkrasının 1. bendinde, "bu Kanunda ayrı bir ceza tayin edilmiş haller saklı kalmak üzere, bu Kanuna ve bu Kanunda tanınan yetkilere dayanılarak çıkarılan ikincil düzenlemelerle getirilen hükümlere aykırı hareket edenlere söz konusu düzenlemelerde açıkça öngörülmüş olması kaydıyla altmış TL usulsüzlük cezası uygulanacağı"; 2. bendinde, "birinci fıkrada belirtilen miktarın, her yıl, bir önceki yıla ilişkin olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu uyarınca belirlenen yeniden değerleme oranında artırılacağı, bu hesaplamada 1.000.000 TL`sine kadar olan tutarların dikkate alınmayacağı" hüküm altına alınmış, maddenin devamında ise usulsüzlük cezasının, birinci fıkrada belirtilen miktarın iki, dört ve altı kat uygulanacağı haller, saymak suretiyle gösterilmiştir.

4458 sayılı Kanun`un yönetmelikle düzenlenmesini öngördüğü konuları düzenlemek ve uygulamaya yön verecek hususlara açıklık getirmek amacıyla 07/10/2009 tarih ve 27369 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Gümrük Yönetmeliğinin 140. maddesinde, "Kanunun 22 ila 24 üncü maddeleri uyarınca onaylanmış kişi statüsü verilen gerçek ve tüzel kişilerden, 142, 143, 151, 153, 154, 160, 162 ve 163 üncü maddelerde belirtilen koşulları sağlayanların, Kanunun 71 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde belirtilen eksik beyan usulünden yararlandırılabileceği düzenlenmiş, aynı Yönetmeliğin 144. maddesinde, beyanname tescil edildiğinde eksik olan bilgi ve/veya belgelerin tamamlanması için beyan sahibine tanınan sürenin, söz konusu tescil tarihinden itibaren bir ayı geçemeyeceği; indirimli veya sıfır oranında ithalat vergisinin uygulanması için gereken belgelerin eksikliği durumunda, gümrük idarelerince, eksik beyan kapsamındaki eşyanın bu tür indirimli veya sıfır oranında vergilendirilecekleri konusunda yeterli nedenlerin olması ve beyan sahibinin talebi üzerine söz konusu belgenin tamamlanması için ek süre verilebileceği, bu şekilde verilecek ek sürenin üç ayı geçemeyeceği; tamamlanacak eksik beyanın gümrük kıymeti ile ilgili olması ve daha uzun bir süre gerekmesi ve bunun gerekli olduğunun kanıtlanması durumunda, gümrük idarelerinin daha uzun bir süre belirleyebileceği ya da daha önce belirlenmiş olan süreyi uzatabileceği, bu sürenin belirlenmesinde gümrük mevzuatında öngörülen azami sürelerin dikkate alınacağı" öngörülmüştür.

Yönetmeliğin "Cezalar" başlıklı Onuncu Kitap İkinci Kısmında Gümrük Kanununun 234. maddesi uyarınca kesilecek cezalar, "Vergi Kaybına Neden Olabilecek İşlemlere Uygulanacak Cezalar" başlıklı 582. maddesinde, ceza takdirinde göz önünde bulundurulacak hususlar gösterilmiş, Onuncu Kitap İkinci Kısmında yer verilen "Usulsüzlüklere İlişkin Cezalar" başlıklı 584.

maddesinde, "Ek-82'de yer alanlarla, Müsteşarlıkça yayımlanan diğer Yönetmelik ve Tebliğlerde açıkça belirlenen fiilleri işleyenlere, Kanunun 241 inci maddesinin birinci fıkrası hükmü uyarınca 60 TL usulsüzlük cezası uygulanır" kuralı öngörülmüş," beyannameye eklenmesi gereken belgelerin süresi içerisinde ibraz edilmemesi" fiili, Yönetmelikte atıf yapılan Ek-82 nin 5. sırasında bu fiiller arasına alınmıştır.

Yetkilendirilmiş yükümlü statüsü için gereken koşulları, başvuruda aranacak belgeleri, sertifikanın verilmesi, süresi, yenilenmesi, değiştirilmesi, askıya alınması, geri alınması ve iptali ile bu sertifika kapsamında faydalanılacak izinli gönderici, izinli alıcı, ithalatta yerinde gümrükleme, onaylanmış ihracatçı, eksik beyan, kısmi teminat, götürü teminat uygulamaları, beyanın kontrolüne yönelik kolaylaştırmalar, emniyet ve güvenlik yönlü kolaylaştırmalar ile bu uygulama ve kolaylaştırmalardan faydalanma yetkilerinin askıya alınması, geri alınması ve iptali ile gümrük mevzuatından kaynaklanan diğer basitleştirilmiş uygulamalara ilişkin usul ve esasları belirlemek amacıyla 21 Mayıs 2014 tarih ve 29006 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Gümrük İşlemlerinin Kolaylaştırılması Yönetmeliğinin "Eksik Beyan Usulü"nün düzenlendiği "Yetkilendirilmiş Yükümlü Sertifikası Kapsamı Yetki, İzin, Uygulama ve Kolaylaştırmalar" başlıklı İkinci Kitap Birinci Kısmında yer alan 19. maddesinin birinci fıkrasında, eksik beyan usulüne konu olabilecek belgeler;

"a) Fatura,

b) A.TR Dolaşım Belgesi, c) Menşe ispat belgeleri,
ç) Teslim şekli gereği ibrazı gereken navlun makbuzu ve sigorta poliçesi,

d) İşlenmiş tarım ürünlerinin serbest dolaşıma sokulması halinde ibrazı gereken işlenmiş tarım ürünleri analiz sonuç raporu"
olarak gösterilmiş, maddenin ikinci fıkrasında, birinci fıkrada sayılan belgelerin beyannamenin tescil anında hazır olmakla birlikte temin edilmemiş olan belgeler olduğu belirtilmiştir. Aynı Yönetmeliğin 20. maddesinin 1. bendinde, "Gümrük Yönetmeliğinin 114 üncü maddesinin üçüncü fıkrası hükmü saklı kalmak üzere, 19 uncu maddede sayılan belgelerden bir veya daha fazlasının sonradan temin edilmek üzere beyanda bulunulması durumunda bu belgelerin, eksik belgeyle beyan edilmek istenen eşyaya ilişkin gümrük beyannamesinin tescil tarihinden itibaren bir ay içinde gümrük beyannamesinin tescil edildiği gümrük müdürlüğüne ibraz edilmeleri gerektiği"; 2. bendinde, "indirimli veya sıfır oranında gümrük vergisinin uygulanması için gereken belgelerin

eksikliği durumunda, eksik belgeyle beyan edilmek istenen eşyanın indirimli veya sıfır oranında vergilendirileceği konusunda yeterli nedenlerin olması koşuluyla, birinci fıkrada belirtilen süre içinde beyan sahibini talebi üzerine gümrük müdürlüğünce söz konusu belgenin ibrazı için üç ayı geçmeyecek şekilde ek süre verilebileceği"; 3. bendinde, "tamamlanacak eksik beyanın gümrük kıymeti ile ilgili olması ve beyanın tamamlanmasının daha uzun bir süre gerektirdiğinin kanıtlanması durumunda, gümrük müdürlüğünce üç aydan uzun bir ek süre belirlenebileceği" öngörülmüş, Yönetmeliğin eksik belgelerin tamamlanmasına ilişkin 24. maddesinin 3. bendinde, "eksik belgelerin süresi içinde ibraz edilmediğinin anlaşılması durumunda sertifika sahibinin yazılı olarak uyarılıacağı ve hakkında Kanunun 241 inci maddesinin birinci fıkrası tatbik edilerek 26 ncı madde uyarınca işlem yapılmak üzere, sertifikanın düzenlendiği bölge müdürlüğüne bildirimde bulunulacağı"; 4. bendinde ise, "eksik belgelerin tamamlanmasından sonra beyana göre işlem yapılan eşyaya ilişkin ithalat vergilerinin eksik tahakkuk ettirildiğinin anlaşılması halinde, bunlar için ek tahakkuk yapılacağı, ayrıca şartlar gerektiriyorsa Kanunun 234 üncü maddesi uyarınca ceza tatbik edileceği" düzenlenmiştir.

T.C. Ticaret Bakanlığı Gümrükler Genel Müdürlüğünün "Eksik Belgeyle Beyan Uygulamasında Gümrük Kanunu`nun 234 üncü Maddesi Uyarınca Tesis Edilecek İşlemler" konulu (2021/20) sayılı Genelgesi ile;

"Gümrük İşlemlerinin Kolaylaştırılması Yönetmeliği ve Onaylanmış Kişi Statüsüne İlişkin Gümrük Genel Tebliği (Sıra No: 1)'de düzenlenen eksik belgeyle beyan (bs-1) uygulamasında karşılaşılan durumlar itibarıyla Gümrük Kanunu'nun 234 üncü maddesinin tatbiki noktasında tereddüt hasıl olduğu ve idarelerde yeknesak bir uygulama bulunmadığı yönünde Genel Müdürlüğümüze intikal eden olaylar karşısında uygulamada birliğin sağlanmasını teminen tüm gümrük idarelerimizin aşağıda yer aldığı şekilde işlem tesis etmesi gerekmektedir.

Bilindiği üzere, Gümrük Kanunu'nun 71 inci maddesinin 3 üncü fıkrası; "Tamamlayıcı beyanlar ile 1 inci fıkranın (a), (b) ve (c) bentlerinde sözü edilen beyanlar, ayrılmaz bir bütündür ve basitleştirilmiş işleme ilişkin beyannamelerin tescil tarihinden itibaren hüküm ifade ederler" hükmünü amirdir.

Söz konusu hüküm basitleştirilmiş usulde verilmiş eksik beyana konu (bs-1) beyannamenin tamamlayıcı beyanla bir bütün haline geleceğini ve tamamlayıcı beyan ile birlikte nihai hali oluşan yükümlü beyanının beyannamenin tescilinden itibaren hüküm doğurduğunu ifade

etmektedir. Bu çerçevede eksik belgeye (bs-1) konu bir beyan ancak şu şekillerde tamamlanmış olabilecektir;

1- Eksik belge tamamlama formu ile belgelerin tamamlandığının bildirilmesi

2- Süresi içerisinde yükümlünün belgeleri tamamlayamayacağını bildirmesi

3- Belgelerin tamamlanması için öngörülen sürenin dolması

Öncelikle, mer'i mevzuatta eksik belgelerin tamamlanma usulü düzenlemekle birlikte belgelerin tamamlanamayacağı durumlarda yükümlünün takip etmesi gereken özel bir usul öngörülmemiştir. Dolayısıyla yükümlülerin bir dilekçe vasıtasıyla süresi içerinde eksik belgeyi tamamlayamayacağına ilişkin beyanının tamamlayıcı beyan olarak kabul edilmesi gerekmektedir.

Beyanın tamamlandığı an itibarıyla ortaya çıkabilecek durumlar ve yapılması gereken cezai işlemler ise şu şekildedir;

1- Eksik belge tamamlama formu süresi içerisinde verilerek belgelerin usulüne uygun ve beyannamede belirtilen eksik belgeyle uyumlu olduğunun anlaşılması halinde herhangi bir cezai işleme yer bulunmamaktadır. Söz konusu belgelerin ibrazı istendiğinde (yeşil hat beyannameleri) ibraz edilemediği veya ibraz edilen belgelerin ilk beyannamede belirtilen belgeyle uyumlu olmadığı veya usulüne uygun olmadığının anlaşılması halinde belgelerin olmadığı duruma göre hesaplanacak ek vergi tutarı tahakkuk ettirilerek gecikme faizi tatbik edilir. Ayrıca Gümrük Kanunu'nun 234 üncü maddesi uyarınca işlem yapılır.

ÖRNEK: (A) Firması, 01.01.2021 tarihinde tescil edilmiş serbest dolaşıma giriş beyannamesinin eki menşe ispat belgesinin, mevcut olmasına rağmen tescil anında ibraz edilememiş olması nedeniyle (bs-1) kodu seçilerek eksik beyan usulünden yararlanmıştır. Eksik beyana ilişkin eksik belge tamamlama formu 20.01.2021 tarihinde gümrük müdürlüğüne sunulmuştur.

Söz konusu beyanname yeşil hatta işlem görmemiş ise eksik belge tamamlama formu ile birlikte gümrük müdürlüğüne sunulan eksik belge, süresi içinde tamamlandığı için her hangi bir cezai işleme gerek bulunmamaktadır.

Diğer taraftan, söz konusu beyannamenin yeşil hatta işlem görmesi halinde eksik belge tamamlama formu ile birlikte belge asılları veya örnekleri gümrük idaresince ayrıca

istenilmedikçe ibraz edilmeyeceğinden yine her hangi bir cezai işleme gerek bulunmamaktadır. Ancak gümrük idaresince ibrazı istenen söz konusu belge asılları veya örneklerinin, ibraz edilememesi veya ilk beyannamede belirtilen belgeyle uyumlu olmaması halinde, hesaplanacak ek vergi tutarı tahakkuk ettirilerek, gecikme faizi tatbik edilir ve Gümrük Kanunu'nun 234 üncü maddesi uyarınca işlem yapılır.

2- Süresi içerisinde yükümlünün eksik belgeleri tamamlayamayacağını beyan ettiği durumda ise yükümlü ilk beyanını beyannamede değişiklik gerektirecek şekilde tamamlamış olacaktır. Beyanın nihai olarak oluştuğu an itibarıyla beyan edilen belgeler ile ibraz edilen belgeler arasında bir farklılık bulunmadığından Gümrük Kanunu'nun 234 üncü maddesi uyarınca işlem yapılmasına yer bulunmamaktadır. Bu şekilde bir beyan bulunması halinde, belgelerin olmadığı duruma göre hesaplanacak ek vergi tutarı tahakkuk ettirilerek gecikme faizi tatbik edilir.

ÖRNEK: (A) Firması, 01.01.2021 tarihinde tescil edilmiş serbest dolaşıma giriş beyannamesinin eki menşe ispat belgesinin, mevcut olmasına rağmen tescil anında ibraz edilememiş olması nedeniyle (bs-1) kodu seçilerek eksik beyan usulünden yararlanmıştır. Eksik beyana ilişkin eksik belgelerin tamamlanamayacağı 20.01.2021 tarihinde gümrük müdürlüğüne bildirilmiştir. Bu durumda hesaplanacak ek vergi tutarı tahakkuk ettirilerek gecikme faizi tatbik edilir, ancak Gümrük Kanunu'nun 234 üncü maddesi uyarınca işlem yapılmasına gerek bulunmamaktadır

3- Eksik belgelerin tamamlanması için verilen sürenin dolması ancak yükümlünün eksik belge tamamlama formunu ve eksik belgeleri ibraz etmediği durumda yükümlünün ilk beyanını olduğu şekliyle koruduğu ancak ilgili belgelere sahip olmadığı kabul edilmelidir. Zira yükümlü kendisine tanınan süre içerisinde herhangi bir işlem yapmadığından beyan ilk verildiği haliyle tamamlanmış olacaktır. Bu sürenin dışında verilen eksik belge tamamlama formunun veya ibraz edilen belgenin kabul edilmesi mümkün bulunmamaktadır. Bu durumda belgelerin olmadığı duruma göre hesaplanacak ek vergi tutarı tahakkuk ettirilerek gecikme faizi tatbik edilir. Ayrıca Gümrük Kanunu'nun 234 üncü maddesi uyarınca işlem yapılır

ÖRNEK: (A) Firması, 01.01.2021 tarihinde tescil edilmiş serbest dolaşıma giriş beyannamesinin eki menşe ispat belgesinin, mevcut olmasına rağmen tescil anında ibraz edilememiş olması nedeniyle (bs-1) kodu seçilerek eksik beyan usulünden yararlanmıştır. Eksik beyana ilişkin eksik belge tamamlama formu ve eksik belgelerin tamamlanmadığı, 03.02.2021 tarihinde gümrük idaresince tespit edilmiştir. Bu durumda, hesaplanacak ek vergi tutarı tahakkuk ettirilerek,

gecikme faizi tatbik edilir ve Gümrük Kanunu’nun 234 üncü maddesi uyarınca işlem yapılır." düzenlemesi yapılmış, davacı tarafından Genelgenin beşinci fıkrasının (3) nolu bendi ve devamında yer verilen örneklemenin iptali istenmiştir.

4458 sayılı Gümrük Kanunun 234. maddesinin birinci fıkrasının 1. bendinin (a) işaretli alt bendinde hükme bağlanan ve davaya konu düzenlemeye dayanak gösterilen kural, bu madde uyarınca ceza kesilmesini, "serbest dolaşıma giriş rejimi veya kısmi muafiyet suretiyle geçici ithalat rejimine tabi tutulan eşyaya ilişkin olarak, yapılan beyan ile muayene ve denetleme veya teslimden sonra kontrol sonucunda;15. maddede belirtilen Gümrük Tarifesini oluşturan unsurlarda veya vergilendirmeye esas olan sayı, baş, ağırlık gibi ölçülerinde aykırılık görülmesi ve beyana göre hesaplanan ithalat vergileri ile muayene sonuçlarına göre alınması gereken ithalat vergileri arasındaki farkın %5’i aşması koşuluna bağlamış, bu koşulun tespiti halinde üç kat ceza uygulanmasını öngörmüş, maddenin devamında da cezanın iki, dört ve altı kat uygulanacağı haller açık olarak gösterilmiştir. Madde hükmünde, eksik beyan usulüne konu olabilecek belgenin süresinden sonra gümrük idaresine sunulması nedeniyle alınması gereken ithalat vergisinde fark oluşmadığı hallerde de bu madde uyarınca ceza uygulanacağına dair bir hükme yer verilmemiştir.

Bu durumda, Gümrük Kanununun 234. maddesinde yer verilen düzenlemede öngörülen koşulların gerçekleşmesi halinde bu madde dayanak alınarak ceza uygulanabileceği, salt eksik beyana konu belgenin geç teslimi nedeniyle değinilen Kanun hükmü uyarınca ceza kesilemeyeceği sonucuna ulaşılmaktadır.

Nitekim, Gümrük Yönetmeliğinin "Vergi Kaybına Neden Olabilecek İşlemlere Uygulanacak Cezalar" başlıklı 582. maddesinde, 4458 sayılı Kanunun 234. maddesi uyarınca ceza uygulanmasını, vergi kaybına neden olan hallerin gerçekleştiğinin tespitine bağlamış, Gümrük İşlemlerinin Kolaylaştırılması Yönetmeliğinin eksik belgelerin tamamlanmasına ilişkin 24. maddesinin 4. bendinde de, eksik belgelerin tamamlanmasından sonra beyana göre işlem yapılan eşyaya ilişkin ithalat vergilerinin eksik tahakkuk ettirildiğinin anlaşılması halinde, bunlar için ek tahakkuk yapılacağı ve ayrıca şartlar gerektiriyorsa Kanunun 234. maddesi uyarınca ceza tatbik edileceği öngörülmekle değinilen Kanun uyarınca ceza kesilmesi, maddede işaret edilen koşullarda vergi kaybı oluştuğunun tespitine ve oluşan vergi kaybı oranına bağlı kılınmıştır.

Öte yandan, Gümrük Kanununun 241. maddesinin birinci fıkrasının 1. bendinde, "bu Kanunda ayrı bir ceza tayin edilmiş haller saklı kalmak üzere, bu Kanuna ve bu Kanunda tanınan yetkilere dayanılarak çıkarılan ikincil düzenlemelerle getirilen hükümlere aykırı hareket edenlere söz konusu düzenlemelerde açıkça öngörülmüş olması kaydıyla usulsüzlük cezası uygulanacağı kurala bağlanmıştır.

Gümrük Yönetmeliğinin 584. maddesinin, maddede atıf yapılan Ek-82`de yer verilen "beyannameye eklenmesi gereken belgelerin süresi içerisinde ibraz edilmemesi" fiilini işleyenlere Gümrük Kanununun 241. maddesi uyarınca usulsüzlük cezası uygulanacağı yolundaki düzenlemesi ve Gümrük İşlemlerinin Kolaylaştırılması Yönetmeliğinin 24. maddesinin 3. bendinde yer verilen; eksik belgelerin süresi içinde ibraz edilmediğinin anlaşılması durumunda sertifika sahibinin yazılı olarak uyarılıacağı ve hakkında Kanunun 241. maddesinin birinci fıkrası uyarınca ceza uygulanacağı yolundaki düzenleme de Gümrük Kanununun 241. maddesi uyarınca usulsüzlük cezası uygulanmasını öngörmektedir.

Şu halde, mevzuata göre, Gümrük Kanununun 234. maddesinde yer verilen koşullarla vergi kaybı oluştuğu tespit edilmediği takdirde, salt eksik beyana konu belge/ bilginin süresinden sonra sunulması nedeniyle uyarınca 234. madde uyarınca ceza uygulanmasına olanak bulunmamaktadır.

T.C. Ticaret Bakanlığı Gümrükler Genel Müdürlüğünün "Eksik Belgeyle Beyan Uygulamasında Gümrük Kanunu`nun 234 üncü maddesi Uyarınca Tesis Edilecek İşlemler" konulu (2021/20) sayılı Genelgesinin davaya konu yapılan bendinde ise, eksik belgelerin tamamlanması için verilen sürenin dolduğu ancak yükümlünün eksik belge tamamlama formunu ve eksik belgeleri ibraz etmediği durumda yükümlünün ilk beyanını olduğu şekliyle koruduğu ancak ilgili belgelere sahip olmadığının kabul edilmesi gerektiği, zira yükümlü kendisine tanınan süre içerisinde herhangi bir işlem yapmadığından beyanın ilk verildiği haliyle tamamlanmış olacağı, süresi içinde sunulmayan belgenin ve beyanın kabul edilmeyeceği ortaya konulmuş, Gümrük Kanununun Kanunun 234. maddesi uyarınca ceza uygulanacağı düzenlenmiştir Düzenlemede, süresinden sonra sunulan belge/ bilgi ile hiç sunulmayan belge/ bilgi ayrımına gidilmediği; süresi geçtikten sonra gümrük idaresine sunulan belge/ bilginin beyanla örtüşüp örtüşmediğinin tespitine yönelik bir kural öngörülmediği; eksik beyanın tamamlanması halinde Kanunun 234. maddesinde öngörüldüğü biçimde saptanmış vergi kaybı bulunup bulunmadığının, vergi kaybı oluşmuş ise Kanun

hükmünde gösterilen fark oranında olup olmadığının tespiti gerekliliğinin ihmal edildiği anlaşılmaktadır. Diğer taraftan, düzenlemede, vergi kaybı oluşmaması halinde belge/ bilginin süresinden sonra sunulması nedeniyle Gümrük Kanununun 241.maddesi uyarınca usulsüzlük cezası uygulanacağının da göz ardı edildiği açık olduğundan, salt belge/ bilginin süresinden sonra sunulması nedeniyle Kanunun 234. maddesi uyarınca ceza uygulanacağı yolunda yapılan düzenlemenin üst normlara uygun olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Bu nedenle düzenlemede hukuka uyarlık görülmemiştir.

Açıklanan nedenlerle, davanın kabulüne ve dava konusu düzenlemenin iptaline karar verilmesi gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Karar veren Danıştay Yedinci Dairesince, Tetkik Hâkiminin açıklamaları dinlendikten ve dosyadaki belgeler incelendikten sonra gereği görüşüldü:

MADDİ OLAY VE HUKUKİ SÜREÇ :

Ticaret Bakanlığı Gümrükler Genel Müdürlüğünün 13/08/2021 tarih ve E:66119786 sayılı "Eksik Belgeyle Beyan Uygulamasında Gümrük Kanunu`nun 234. maddesi Uyarınca Tesis Edilecek İşlemler" konulu Genelgesi`nin 5. fıkrasının (3) no`lu bendi ve devamındaki örneğin iptali istenilmektedir.

İNCELEME VE GEREKÇE:

USUL YÖNÜNDEN:

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu`nun "Dava açma süresi" başlığını taşıyan 7. maddesinde; dava açma süresinin özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde, Danıştayda ve idare mahkemelerinde altmış, Vergi Mahkemelerinde otuz gün olduğu; ilanı gereken düzenleyici işlemlerde, bu sürenin, ilan tarihini izleyen günden itibaren başlayacağı; ancak, bu işlemlerin uygulanması üzerine ilgililerin, düzenleyici işlem veya uygulanan işlem yahut her ikisi aleyhine birden dava açabilecekleri hükmü yer almıştır.

Uyuşmazlık konusu olayda, dava konusu Genelge`ye dayanılarak, ek tahakkuk ve para cezası kararının alındığı, bu kararlara yapılan itirazın reddi yolundaki işlemin 17/08/2022 tarihinde tebliğ

edilmesi üzerine, 16/09/2022 tarihinde açılan davanın, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu`nun 7. maddesi hükmü uyarınca süresinde olduğu anlaşıldığından, davalı idarenin süre def`i yerinde görülmemiştir.

ESAS YÖNÜNDEN:

İLGİLİ MEVZUAT :

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası`nın 124. maddesinde, kamu tüzel kişilerinin, kendi görev alanlarını ilgilendiren kanunların ve Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin uygulanmasını sağlamak üzere ve bunlara aykırı olmamak şartıyla, düzenleme yetkisinin bulunduğu kurala bağlanmıştır.

4458 sayılı Gümrük Kanunu`nun 234. maddesinde, serbest dolaşıma giriş rejimi veya kısmi muafiyet suretiyle geçici ithalat rejimine tabi tutulan eşyaya ilişkin olarak, yapılan beyan ile muayene ve denetleme veya teslimden sonra kontrol sonucunda; 15 inci maddede belirtilen Gümrük Tarifesini oluşturan unsurlarda veya vergilendirmeye esas olan sayı, baş, ağırlık gibi ölçülerinde aykırılık görüldüğü ve beyana göre hesaplanan ithalat vergileri ile muayene sonuçlarına göre alınması gereken ithalat vergileri arasındaki fark %5'i aştığı takdirde, ithalat vergilerinden ayrı olarak bu farkın üç katı para cezasının alınacağı; aynı Kanun`un 5911 sayılı Kanun`un 63. maddesi ile değişik 241. maddesinde, Bu Kanun`da ayrı bir ceza tayin edilmiş haller saklı kalmak üzere, bu Kanun`a ve bu Kanun`da tanınan yetkilere dayanılarak çıkarılan ikincil düzenlemelerle getirilen hükümlere aykırı hareket edenlere söz konusu düzenlemelerde açıkça öngörülmüş olması kaydıyla altmış TL usulsüzlük cezası uygulanacağı; aynı Kanun'un 71. maddesinin 3. fıkrasında, tamamlayıcı beyanlar ile 1 inci fıkranın (a), (b) ve (c) bentlerinde sözü edilen beyanların, ayrılmaz bir bütün olduğu ve basitleştirilmiş işleme ilişkin beyannamelerin tescil tarihinden itibaren hüküm ifade edeceği düzenlenmiştir.

30/12/2011 tarih ve 28158 sayılı 3.Mükerrer Resmi Gazete`de yayımlanan Onaylanmış Kişi Statüsüne İlişkin Gümrük Genel Tebliği`nin (Sıra No:1) ``Amaç ve kapsam`` başlıklı 1. maddesinde, bu Tebliğ`in amacının; onaylanmış kişi statüsü için gereken koşulları, başvuruda aranacak belgeleri, onaylanmış kişi statü belgesinin süresi, yenilenmesi, değiştirilmesi, geri alınması ve iptali ile bu belge kapsamında faydalanılacak basitleştirilmiş usul ve uygulamalardan eksik beyan, mavi hat, kısmi teminat, götürü teminat uygulamaları ve basitleştirilmiş işlem kapsamında A.TR düzenleme ve vize etme işlemlerine ilişkin usul ve esaslar ile bu

uygulamalardan faydalanma yetkilerinin askıya alınması ve geri alınmasına ilişkin usul ve esasların belirlenmesi olduğu; ``Onaylanmış kişi statüsü, türleri ve kapsamı`` başlıklı 4. maddesinin 1.fıkrasında, Gümrük Yönetmeliği`nin 23 ve 24.maddelerinde belirlenmiş koşulları sağlayan, gümrük mevzuatına göre Türkiye Gümrük Bölgesinde yerleşik gerçek ve tüzel kişilere, gümrük mevzuatı kapsamında belirlenen basitleştirilmiş usuller, uygulama ve yetkilerden yararlanmak üzere A, B veya C sınıfı onaylanmış kişi statüsü tanınacağı, 2.fıkrasında, onaylanmış kişi statüsü sahiplerince, adlarına düzenlenen statü belgesi kapsamında belgelerinin geçerlilik süresi boyunca eksik beyan usulü ile kısmi teminat uygulamasından yararlanılabileceği; ``Eksik beyan usulüne konu olabilecek belgeler`` başlıklı 17.maddesinin 1.fıkrasında, statü belgesi sahibi kişilerce, Gümrük Yönetmeliği'nin 143, 154 ve 163 üncü maddelerinde belirtilen koşullar saklı kalmak kaydıyla, orijinal fatura, A.TR dolaşım belgesi, menşe ispat belgeleri, ödeme şekli gereği ibrazı gereken navlun makbuzu ve sigorta poliçesi, işlenmiş tarım ürünlerinin serbest dolaşıma sokulması halinde ibrazı gereken işlenmiş tarım ürünleri analiz sonuç raporunun bir ya da daha fazlasının beyannameye eklenmeksizin beyanda bulunulabileceği; ``Eksik beyanı tamamlama süresi ve ek süre verilmesi`` başlıklı 18.maddesinin 1.fıkrasında, 17 nci maddede sayılan belgelerden bir veya daha fazlası beyannameye eklenmeksizin beyanda bulunulması durumunda bu belgelerin, eksik belgeyle beyan edilmek istenen eşyaya ilişkin gümrük beyannamesinin tescil tarihinden itibaren bir ay içinde gümrük beyannamesinin tescil edildiği gümrük müdürlüğüne ibraz edilmelerinin gerektiği, 2.fıkrasında, indirimli veya sıfır oranında gümrük vergisinin uygulanması için gereken belgelerin eksikliği durumunda, eksik belgeyle beyan edilmek istenen eşyanın indirimli veya sıfır oranında vergilendirileceği konusunda yeterli nedenlerin olması koşuluyla, birinci fıkrada belirtilen süre içinde beyan sahibinin talebi üzerine gümrük müdürlüğünce söz konusu belgenin ibrazı için üç ayı geçmeyecek şekilde ek sürenin verilebileceği, 3.fıkrasında, tamamlanacak eksik beyanın gümrük kıymeti ile ilgili olması ve beyanın tamamlanmasının daha uzun bir süre gerektirdiğinin kanıtlanması durumunda, gümrük müdürlüğünce üç aydan uzun bir ek süre belirlenebileceği; ``Eksik belgelerin tamamlanması`` başlıklı 22.madenin 1.fıkrasında, eksik belge veya belgelerin, ek süreler dâhil süresi içinde, Ek-15'te yer alan eksik belge tamamlama formu ile birlikte beyannamenin tescil edildiği gümrük müdürlüğüne sunulacağı, 2.fıkrasında, gümrük müdürlüğünce yapılan incelemede eksik belgelerin süresi içinde ve eksiksiz olarak ibraz edildiğinin anlaşılması durumunda, BİLGE sistemine söz konusu gümrük beyannamesi kapsamındaki eksik belgelerin tamamlandığı bilgisinin girileceği, 3, fıkrasında, eksik belgelerin süresi içinde ibraz edilmediğinin anlaşılması

durumunda statü belgesi sahibinin uyarılacağı ve hakkında 4458 sayılı Gümrük Kanunu`nun 241.maddesinin 1.fıkrasının tatbik edilerek 24 ve 25 inci maddeler uyarınca işlem yapmak üzere, statü belgesinin düzenlendiği gümrük ve ticaret bölge müdürlüğüne bildirimde bulunulacağı, 4.fıkrasında, eksik belgelerin tamamlanmasından sonra beyana göre işlem yapılan eşyaya ilişkin ithalat vergilerinin eksik tahakkuk ettirildiğinin anlaşılması halinde, bunlar için ek tahakkuk yapılacağı, ayrıca, şartlar gerektiriyorsa 4458 sayılı Gümrük Kanunu`nun 234 üncü maddesi uyarınca cezanın tatbik edileceği düzenlenmiştir.

21/05/2014 tarih ve 29006 sayılı Resmi Gazete`de yayımlanan Gümrük İşlemlerinin Kolaylaştırılması Yönetmeliği`nin "Amaç ve kapsam" başlıklı 1. maddesinde, Yönetmelik`in amacının; yetkilendirilmiş yükümlü statüsü için gereken koşulları, başvuruda aranacak belgeleri, sertifikanın verilmesi, süresi, yenilenmesi, değiştirilmesi, askıya alınması, geri alınması ve iptali ile bu sertifika kapsamında faydalanılacak izinli gönderici, onaylanmış ihracatçı, eksik beyan, kısmi teminat, götürü teminat uygulamaları ve emniyet ve güvenlik yönlü kolaylaştırmalar ile bu uygulama ve kolaylaştırmalardan faydalanma yetkilerinin askıya alınması, geri alınması ve iptali ile gümrük mevzuatından kaynaklanan diğer basitleştirilmiş uygulamalara ilişkin usul ve esasları belirlemek olduğu; "Yetkilendirilmiş yükümlü statüsü ve kapsamı" başlıklı 4. maddesinin 7. fıkrasında, yetkilendirilmiş yükümlü statüsü sahiplerinin basitleştirilmiş uygulamalardan olan eksik beyan usulü ve kısmı teminat uygulamasından, ayrıca bir talebe gerek kalmaksızın, faydalanmalarına izin verildiği, "Eksik beyan usulüne konu olabilecek belgeler" başlıklı 19. maddesinde, sertifika sahibi kişilerce, Gümrük Yönetmeliğinin 143, 154 ve 163. maddelerinde belirtilen koşullar saklı kalmak kaydıyla, fatura, A.TR Dolaşım Belgesi, menşe ispat belgeleri, teslim şekli gereği ibrazı gereken navlun makbuzu ve sigorta poliçesi ile işlenmiş tarım ürünlerinin serbest dolaşıma sokulması halinde ibrazı gereken işlenmiş tarım ürünleri analiz sonuç raporu olarak sayılan belgelerin bir ya da daha fazlası beyannamenin tescilinden sonra temin edilmek üzere beyanda bulunulabileceği; "Eksik beyanı tamamlama süresi ve ek süre verilmesi" başlıklı 20. maddesinin 1. fıkrasında, Gümrük Yönetmeliğinin 114 üncü maddesinin üçüncü fıkrası hükmü saklı kalmak üzere, 19. maddede sayılan belgelerden bir veya daha fazlası sonradan temin edilmek üzere beyanda bulunulması durumunda bu belgelerin, eksik belgeyle beyan edilmek istenen eşyaya ilişkin gümrük beyannamesinin tescil tarihinden itibaren bir ay içinde gümrük beyannamesinin tescil edildiği gümrük müdürlüğüne ibraz edilmeleri gerektiği; "Eksik belgelerin tamamlanması" başlıklı 24.maddesinin 1. fıkrasında, eksik belge veya

belgelerin, ek süreler dâhil süresi içinde, Ek-9'da yer alan eksik belge tamamlama formu ile birlikte beyannamenin tescil edildiği gümrük müdürlüğüne sunulacağı; 3. fıkrasında ise, eksik belgelerin süresi içinde ibraz edilmediğinin anlaşılması durumunda sertifika sahibinin yazılı olarak uyarılacağı ve hakkında Kanun`un 241. maddesinin birinci fıkrası tatbik edilerek 26. madde uyarınca işlem yapılmak üzere, sertifikanın düzenlendiği bölge müdürlüğüne bildirimde bulunulacağı; 4. fıkrasında, eksik belgelerin tamamlanmasından sonra beyana göre işlem yapılan eşyaya ilişkin ithalat vergilerinin eksik tahakkuk ettirildiğinin anlaşılması halinde, bunlar için ek tahakkuk yapılacağı, ayrıca şartlar gerektiriyorsa 4458 sayılı Kanun`un 234. maddesi uyarınca ceza tatbik edileceği hükümlerine yer verilmiştir.

Ticaret Bakanlığı Gümrükler Genel Müdürlüğünün 13/08/2021 tarih ve E:66119786 sayılı "Eksik Belgeyle Beyan Uygulamasında Gümrük Kanunu`nun 234. maddesi Uyarınca Tesis Edilecek İşlemler" konulu Genelgesi`nde; ``Gümrük İşlemlerinin Kolaylaştırılması Yönetmeliği ve Onaylanmış Kişi Statüsüne İlişkin Gümrük Genel Tebliği (Sıra No: 1)'de düzenlenen eksik belgeyle beyan (bs-1) uygulamasında karşılaşılan durumlar itibarıyla Gümrük Kanunu'nun 234 üncü maddesinin tatbiki noktasında tereddüt hasıl olduğu ve idarelerde yeknesak bir uygulama bulunmadığı yönünde Genel Müdürlüğümüze intikal eden olaylar karşısında uygulamada birliğin sağlanmasını teminen tüm gümrük idarelerimizin aşağıda yer aldığı şekilde işlem tesis etmesi gerekmektedir.

Bilindiği üzere, Gümrük Kanunu'nun 71 inci maddesinin 3 üncü fıkrası; "Tamamlayıcı beyanlar ile 1 inci fıkranın (a), (b) ve (c) bentlerinde sözü edilen beyanlar, ayrılmaz bir bütündür ve basitleştirilmiş işleme ilişkin beyannamelerin tescil tarihinden itibaren hüküm ifade ederler" hükmünü amirdir.

Söz konusu hüküm basitleştirilmiş usulde verilmiş eksik beyana konu (bs-1) beyannamenin tamamlayıcı beyanla bir bütün haline geleceğini ve tamamlayıcı beyan ile birlikte nihai hali oluşan yükümlü beyanının beyannamenin tescilinden itibaren hüküm doğurduğunu ifade etmektedir. Bu çerçevede eksik belgeye (bs-1) konu bir beyan ancak şu şekillerde tamamlanmış olabilecektir;

1- Eksik belge tamamlama formu ile belgelerin tamamlandığının bildirilmesi,

2- Süresi içerisinde yükümlünün belgeleri tamamlayamayacağını bildirmesi,

3- Belgelerin tamamlanması için öngörülen sürenin dolması.

Öncelikle, mer'i mevzuatta eksik belgelerin tamamlanma usulü düzenlemekle birlikte belgelerin tamamlanamayacağı durumlarda yükümlünün takip etmesi gereken özel bir usul öngörülmemiştir.

Dolayısıyla yükümlülerin bir dilekçe vasıtasıyla süresi içerinde eksik belgeyi tamamlayamayacağına ilişkin beyanının tamamlayıcı beyan olarak kabul edilmesi gerekmektedir.

Beyanın tamamlandığı an itibarıyla ortaya çıkabilecek durumlar ve yapılması gereken cezai işlemler ise şu şekildedir;

1- Eksik belge tamamlama formu süresi içerisinde verilerek belgelerin usulüne uygun ve beyannamede belirtilen eksik belgeyle uyumlu olduğunun anlaşılması halinde herhangi bir cezai işleme yer bulunmamaktadır. Söz konusu belgelerin ibrazı istendiğinde (yeşil hat beyannameleri) ibraz edilemediği veya ibraz edilen belgelerin ilk beyannamede belirtilen belgeyle uyumlu olmadığı veya usulüne uygun olmadığının anlaşılması halinde belgelerin olmadığı duruma göre hesaplanacak ek vergi tutarı tahakkuk ettirilerek gecikme faizi tatbik edilir. Ayrıca Gümrük Kanunu'nun 234 üncü maddesi uyarınca işlem yapılır.

2- Süresi içerisinde yükümlünün eksik belgeleri tamamlayamayacağını beyan ettiği durumda ise yükümlü ilk beyanını beyannamede değişiklik gerektirecek şekilde tamamlamış olacaktır. Beyanın nihai olarak oluştuğu an itibarıyla beyan edilen belgeler ile ibraz edilen belgeler arasında bir farklılık bulunmadığından Gümrük Kanunu'nun 234 üncü maddesi uyarınca işlem yapılmasına yer bulunmamaktadır. Bu şekilde bir beyan bulunması halinde, belgelerin olmadığı duruma göre hesaplanacak ek vergi tutarı tahakkuk ettirilerek gecikme faizi tatbik edilir.

3 - Eksik belgelerin tamamlanması için verilen sürenin dolması ancak yükümlünün eksik belge tamamlama formunu ve eksik belgeleri ibraz etmediği durumda yükümlünün ilk beyanını olduğu şekliyle koruduğu ancak ilgili belgelere sahip olmadığı kabul edilmelidir. Zira yükümlü kendisine tanınan süre içerisinde herhangi bir işlem yapmadığından beyan ilk verildiği haliyle tamamlanmış olacaktır. Bu sürenin dışında verilen eksik belge tamamlama formunun veya ibraz edilen belgenin kabul edilmesi mümkün bulunmamaktadır. Bu durumda belgelerin olmadığı duruma göre hesaplanacak ek vergi tutarı tahakkuk ettirilerek gecikme faizi tatbik edilir. Ayrıca Gümrük

Kanunu’nun 234 üncü maddesi uyarınca işlem yapılır.

ÖRNEK: (A) Firması, 01.01.2021 tarihinde tescil edilmiş serbest dolaşıma giriş beyannamesinin eki menşe ispat belgesinin, mevcut olmasına rağmen tescil anında ibraz edilememiş olması nedeniyle (bs-1) kodu seçilerek eksik beyan usulünden yararlanmıştır. Eksik beyana ilişkin eksik belge tamamlama formu ve eksik belgelerin tamamlanmadığı, 03.02.2021 tarihinde gümrük idaresince tespit edilmiştir. Bu durumda, hesaplanacak ek vergi tutarı tahakkuk ettirilerek, gecikme faizi tatbik edilir ve Gümrük Kanunu’nun 234 üncü maddesi uyarınca işlem yapılır." şeklinde düzenleme yapılmıştır.

HUKUKİ DEĞERLENDİRME:

T.C. Anayasası`nın 124. maddesinde, Cumhurbaşkanı, bakanlıklar ve kamu tüzelkişilerinin, kendi görev alanlarını ilgilendiren kanunların ve Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin uygulanmasını sağlamak üzere ve bunlara aykırı olmamak şartıyla, yönetmelikler çıkarabileceği hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre, idari teşkilat yapısı içinde yer alan Bakanlıklar ile diğer kamu kurum ve kuruluşları, görev alanlarına ilişkin olarak ve yönetmelik, yönerge, tebliğ, genelge ve talimat gibi çeşitli adlar altında düzenleme yapabilmektedirler.

Bu düzenlemeler arasında uyulması gereken "normlar hiyerarşisi" kuramına göre, yukarıdan aşağıya doğru "Anayasa", "Kanun", "Kanun Hükmünde Kararname", "Tüzük", "Yönetmelik" ve "diğer alt düzenleyici işlemler" şeklinde sıralanan normlardan, alt kademede yer alanın, üst kademedeki norma aykırı olması veya onun kapsamını aşan (genişletici veya daraltıcı mahiyette) düzenlemeler içermesi mümkün değildir. Bu sıralamanın doğal bir sonucu olarak, normlar hiyerarşisinde üst kademede yer alan yasal kurallara aykırı düzenleyici tasarrufların idare tarafından yürürlüğe konulmasının açıklanan ilkeye aykırılık oluşturacağı tartışmasızdır.

Diğer yandan, idarelerce tesis edilen işlemlerin, kamu yararının sağlanması amacına yönelik, objektif, âdil ve ölçülü olması ölçülülük ilkesinin gereğidir. İdareler, takdir yetkisine sahip oldukları ya da bir değerlendirme yapma durumunda bulundukları her bir somut olayın özelliklerini göz önüne alarak konuyu değerlendirmeli, yaptıkları düzenlemelerde ve tesis ettikleri işlemlerde, kendilerine tanınan takdir yetkisini, kanunların sınırları içinde adalet, hakkaniyet ve kamu yararı ölçütlerini göz önünde tutarak ve ulaşılmak istenen kamu yararı ile bireyin

menfaatleri arasında adil bir dengenin sağlanması amacına yönelik olarak ölçülülük ilkesini dikkate almak suretiyle kullanmalıdır. 4458 sayılı Kanun`un 71. maddesinde, gümrük idarelerinin, usul ve formalitelerin mümkün olduğunca basitleştirilmesi için gümrük işlemlerinin yürürlükteki hükümlere uygun olarak yürütülmesini sağlayacak şekilde, yönetmelikle belirlenen şartlar altında Kanunen beyannameye eklenmesi gereken belgelerden bazılarının eklenmemesine ve kaydedilmesi gereken bazı bilgilerin beyannameye yazılmamasına izin verebilecekleri düzenlenmiştir. Basitleştirilmiş usulle beyan adı verilen bu usule göre beyan sahibi sonrasında tamamlayıcı beyanda bulunur, tamamlayıcı beyanlar ile anılan maddede fıkralar halinde sözü edilen beyanlar ayrılmaz bir bütündür ve basitleştirilmiş işleme ilişkin beyannamelerin tescil tarihinden itibaren hüküm ifade ederler.

Gümrük mevzuatı kapsamında gümrük işlem ve uygulamalarının kolaylaştırılması amacıyla belirlenen basitleştirilmiş usul, uygulama ve yetkilerden yararlanmak üzere gerçek ve tüzel kişilerin belirlenmiş koşulları sağlamaları halinde, adlarına ``onaylanmış kişi statü belgesi`` veya ``yetkilendirilmiş yükümlü sertifikası`` düzenlenerek, alınan bu statü belgeleri kapsamında çeşitli kolaylık ve imtiyazlardan yararlanabileceklerdir. Basitleştirilmiş usullere ilişkin kolaylıklardan biri de eksik belgeyle beyanda bulunabilme usulü olup, bu belgelerin sahibi kişilerce, saklı tutulan haller dışında anılan Yönetmelik ve Genel Tebliğ`de sayılan belgelerin bir ya da daha fazlası beyannameye eklenmeksizin beyanda bulunulabilme izni verilmiş, bu şekilde beyanda bulunulması durumda eksik belgelerin, ek süreler dâhil süresi içinde, eksik belge tamamlama formu ile birlikte beyannamenin tescil edildiği gümrük müdürlüğüne ibraz edilmesi gerekmektedir.

Dosyanın incelenmesinden; Gümrük İşlemlerinin Kolaylaştırılması Yönetmeliği ve Onaylanmış Kişi Statüsüne İlişkin Gümrük Genel Tebliği`nde düzenlenen eksik belgeyle beyan uygulamasında karşılaşılan durumlar için, 4458 sayılı Gümrük Kanunu`nun 234. maddesinin tatbiki noktasında uygulamada birliği sağlamak üzere, dava konusu Ticaret Bakanlığı Gümrükler Genel Müdürlüğünün 13/08/2021 tarih ve E:66119786 sayılı "Eksik Belgeyle Beyan Uygulamasında Gümrük Kanunu`nun 234. maddesi Uyarınca Tesis Edilecek İşlemler" konulu Genelgesi yayınlanmıştır.

Söz konusu Genelge`de, eksik beyana konu beyannamenin, tamamlayıcı beyanla bir bütün haline geleceği belirtildikten sonra, eksik belgeye konu bir beyanın tamamlanmış olabileceği üç

farklı duruma ve idarenin izleyeceği usule yer verilmiştir. Birinci durumda, eksik belge tamamlama formunun süresi içerisinde verilmesi hali; ikinci durumda, eksik belge tamamlama formunun süresi içerisinde tamamlanamayacağının beyan edilmesi hali ve davaya konu edilen üçüncü durumda ise, eksik belgelerin ve eksik belgeleri tamamlama formunun süresi içerisinde sunulmaması hali düzenlenmiştir.

Genelge`nin dava konusu edilen 3. maddesinde, eksik belgelerin ve eksik belgeleri tamamlama formunun süresi içerisinde sunulmaması halinde, yükümlünün ilk beyanını olduğu şekliyle koruduğu ve yükümlünün ilgili belgelere sahip olmadığının kabul edileceği belirtilmiş, bu sürenin dışında verilen eksik belge tamamlama formunun veya ibraz edilen belgelerin kabul edilmesinin mümkün bulunmayacağı ifadesine yer verildikten sonra, belgelerin olmadığı duruma göre hesaplanacak ek vergi tutarı tahakkuk ettirilerek gecikme faizinin tatbik edileceği, ayrıca Gümrük Kanunu'nun 234. maddesi uyarınca işlem yapılacağı belirtilmiştir.

Yukarıda hükümlerine yer verilen Yönetmelik ve Genel Tebliğ uyarınca, eksik belgelerin ve eksik belgeleri tamamlama formunun süresi içinde ibraz edilmediğinin anlaşılması durumunda, statü belgesi veya yükümlü sertifikası sahibinin yazılı olarak uyarılacağı ve hakkında 4458 sayılı Kanun`un 241. maddesinin birinci fıkrasının tatbik edilerek, işlem yapılmak üzere, statü belgesi veya yükümlü sertifikasının düzenlendiği bölge müdürlüğüne bildirimde bulunulacağı düzenlenmişken; belirtilen süreler dışında verilen eksik belge tamamlama formu ve ibraz edilen belgeler hakkında ne yönde bir işlem tesis edileceğine ilişkin bir düzenlemeye yer verilmemiş; eksik belgelerin tamamlanmasından sonra ise, beyana göre işlem yapılan eşyaya ilişkin ithalat vergilerinin eksik tahakkuk ettirildiğinin anlaşılması halinde, bunlar için ek tahakkuk yapılacağı, ayrıca şartlar gerektiriyorsa 4458 sayılı Kanun`un 234. maddesi uyarınca ceza tatbik edileceği hususu kurala bağlanmıştır.

Oysa, uyuşmazlık konusu Genelge`nin dava konusu edilen kısmında, süresinden sonra sunulan eksik belgelerin ve eksik belgeleri tamamlama formunun kabul edilmeyeceği ve anılan belgelerin ve formun ibraz edilmediği duruma göre işlem yapılacağı kabul edilmiş ve Yönetmelik ile Genel Tebliğ`de ise eksik belgelerin ve eksik belgeleri tamamlama formunun ibraz edilmemesi halinde tesis edilecek işlemler, yazılı olarak uyarma ve 4458 sayılı Kanun`un 241. maddesinin birinci fıkrasının tatbiki ile işlem yapılmak üzere bölge müdürlüğüne bildirimde bulunma şeklinde öngörülmüş iken, söz konusu Genelge sonradan sunulan belgelerin kabul edilmemesi ve somut

olayın şartları değerlendirilmeye alınmadan tahakkuk ve Gümrük Kanunu'nun 234. maddesi uyarınca işlem yapılacağının düzenlenmesi, üst hukuk normlarında öngörülmemesine rağmen statü belgesi veya yükümlü sertifikası sahipleri aleyhine bir durum oluşturacak olup, bu kişilerin birtakım haklarının kısıtlanması veya belli bir haktan yararlandırılmasının sınırlandırılması sonucunu doğuracaktır. Bu düzenlemenin, ölçülülük ilkesini ihlal ettiği de açıktır.

Hukuk devleti ilkesinin bir gereği olan ölçülülük ilkesi elverişlilik, gereklilik ve orantılılık olmak üzere üç alt ilkeden oluşmaktadır. Elverişlilik getirilen kuralın ulaşılmak istenen amaç için elverişli olmasını, gereklilik getirilen kuralın ulaşılmak istenen amaç bakımından gerekli olmasını, orantılılık ise getirilen kural ile ulaşılmak istenen amaç arasında olması gereken ölçüyü ifade etmektedir. Bir kuralda öngörülen düzenleme ile ulaşılmak istenen amaç arasında da ölçülülük ilkesi gereğince makul bir dengenin bulunması zorunludur. (AYM, E.2020/95, K.2022/3, 26/1/2022, §17)

Yukarıda yer verilen Yönetmelik ve Genel Tebliğ hükümleri ile gümrük işlem ve uygulamalarının kolaylaştırılması amaçlanmakta, bu düzenlemelerle getirilen koşulları gerçekleştirerek basitleştirilmiş usule (eksik beyan usulü) tabi oldukları belgelenen gerçek ve tüzel kişilerin hak ve menfaatlerini etkilediği açık olan Genelge, eksik beyan usulü ile sağlanan hakkın varlığını anlamsız kılabileceğinden ölçülülük ilkesini de zedeler.

Bu durumda, eksik belgeyle beyan uygulamasında 4458 sayılı Gümrük Kanunu`nun 234. maddesinin tatbiki noktasında uygulamada birliği sağlamak üzere yayınlandığı belirtilmesine karşın, normlar hiyerarşisine ve ölçülülük ilkesine aykırı şekilde düzenlenmesi nedeniyle hukuka aykırı olduğu sonucuna varılan Ticaret Bakanlığı Gümrükler Genel Müdürlüğünün 13/08/2021 tarih ve E:66119786 sayılı "Eksik Belgeyle Beyan Uygulamasında Gümrük Kanunu`nun 234. maddesi Uyarınca Tesis Edilecek İşlemler" konulu Genelgesi`nin 5. fıkrasının (3) nolu bendi ve devamındaki örneğin iptali gerekmektedir.

KARAR SONUCU:

Açıklanan nedenlerle;

1.Ticaret Bakanlığı Gümrükler Genel Müdürlüğünün 13/08/2021 tarih ve E:66119786 sayılı "Eksik Belgeyle Beyan Uygulamasında Gümrük Kanunu`nun 234. maddesi Uyarınca Tesis Edilecek İşlemler" konulu Genelgesinin 5. fıkrasının (3) nolu bendi ve devamındaki örneğin İPTALİNE,

2. Ayrıntısı aşağıda gösterilen toplam ...Türk Lirası yargılama giderinin davalı idareden alınarak davacıya verilmesine,
3. Karar tarihinde yürürlükte bulunan Avukatlık Asgari Ücret Tarifesi uyarınca ... Türk Lirası vekâlet ücretinin davalı idareden alınarak davacıya verilmesine,
4. Posta gideri avansından artan tutarın kararın kesinleşmesinden sonra istemi halinde davacıya iadesine,
5. Bu kararın tebliğ tarihini izleyen 30 gün içerisinde Danıştay Vergi Dava Daireleri Kuruluna temyiz yolu açık olmak üzere, 25/11/2024 tarihinde oyçokluğuyla karar verildi.

(X) KARŞI OY :

Davacı tarafından, Ticaret Bakanlığı Gümrükler Genel Müdürlüğünün 13/08/2021 tarih ve E:66119786 sayılı "Eksik Belgeyle Beyan Uygulamasında Gümrük Kanunu`nun 234. maddesi Uyarınca Tesis Edilecek İşlemler" konulu Genelgesi`nin 5. fıkrasının (3) no`lu bendi ve devamındaki örneğin iptali istemiyle dava açılmıştır.

4458 sayılı Gümrük Kanunu`nun 234/1-a maddesinde, serbest dolaşıma giriş rejimi veya kısmi muafiyet suretiyle geçici ithalat rejimine tabi tutulan eşyaya ilişkin olarak, yapılan beyan ile muayene ve denetleme veya teslimden sonra kontrol sonucunda; 15 inci maddede belirtilen Gümrük Tarifesini oluşturan unsurlarda veya vergilendirmeye esas olan sayı, baş, ağırlık gibi ölçülerinde aykırılık görüldüğü ve beyana göre hesaplanan ithalat vergileri ile muayene sonuçlarına göre alınması gereken ithalat vergileri arasındaki fark %5'i aştığı takdirde, ithalat vergilerinden ayrı olarak bu farkın üç katı para cezasının alınacağı; aynı Kanun`un 5911 sayılı Kanun`un 63. maddesi ile değişik 241. maddesinde, Bu Kanun`da ayrı bir ceza tayin edilmiş haller saklı kalmak üzere, bu Kanun`a ve bu Kanun`da tanınan yetkilere dayanılarak çıkarılan ikincil düzenlemelerle getirilen hükümlere aykırı hareket edenlere söz konusu düzenlemelerde açıkça öngörülmüş olması kaydıyla altmış TL usulsüzlük cezası uygulanacağı; aynı Kanun'un 71. maddesinin 3. fıkrasında, tamamlayıcı beyanlar ile 1 inci fıkranın (a), (b) ve (c) bentlerinde sözü edilen beyanların, ayrılmaz bir bütün olduğu ve basitleştirilmiş işleme ilişkin beyannamelerin tescil tarihinden itibaren hüküm ifade edeceği düzenlenmiştir.

30/12/2011 tarih ve 28158 sayılı 3. Mükerrer Resmi Gazete`de yayımlanan Onaylanmış Kişi Statüsüne İlişkin Gümrük Genel Tebliği`nin (Sıra No: 1) ``Amaç ve kapsam`` başlıklı 1.

maddesinde, Bu Tebliğin amacının; onaylanmış kişi statüsü için gereken koşulları, başvuruda aranacak belgeleri, onaylanmış kişi statü belgesinin süresi, yenilenmesi, değiştirilmesi, geri alınması ve iptali ile bu belge kapsamında faydalanılacak basitleştirilmiş usul ve uygulamalardan eksik beyan, mavi hat, kısmi teminat, götürü teminat uygulamaları ve basitleştirilmiş işlem kapsamında A.TR düzenleme ve vize etme işlemlerine ilişkin usul ve esaslar ile bu uygulamalardan faydalanma yetkilerinin askıya alınması ve geri alınmasına ilişkin usul ve esasların belirlenmesi olduğu; ``Onaylanmış kişi statüsü, türleri ve kapsamı`` başlıklı 4. maddesinin 1.fıkrasında, Gümrük Yönetmeliği`nin 23 ve 24. maddelerinde belirlenmiş koşulları sağlayan, gümrük mevzuatına göre Türkiye Gümrük Bölgesinde yerleşik gerçek ve tüzel kişilere, gümrük mevzuatı kapsamında belirlenen basitleştirilmiş usuller, uygulama ve yetkilerden yararlanmak üzere A, B veya C sınıfı onaylanmış kişi statüsü tanınacağı, 2.fıkrasında, onaylanmış kişi statüsü sahiplerince, adlarına düzenlenen statü belgesi kapsamında belgelerinin geçerlilik süresi boyunca eksik beyan usulü ile kısmi teminat uygulamasından yararlanılabileceği; ``Eksik beyan usulüne konu olabilecek belgeler`` başlıklı 17.maddesinin 1.fıkrasında, statü belgesi sahibi kişilerce, Gümrük Yönetmeliği'nin 143, 154 ve 163 üncü maddelerinde belirtilen koşullar saklı kalmak kaydıyla, orijinal fatura, A.TR dolaşım belgesi, menşe ispat belgeleri, ödeme şekli gereği ibrazı gereken navlun makbuzu ve sigorta poliçesi, işlenmiş tarım ürünlerinin serbest dolaşıma sokulması halinde ibrazı gereken işlenmiş tarım ürünleri analiz sonuç raporunun bir ya da daha fazlasının beyannameye eklenmeksizin beyanda bulunulabileceği; ``Eksik beyanı tamamlama süresi ve ek süre verilmesi`` başlıklı 18.maddesinin 1. fıkrasında, 17 nci maddede sayılan belgelerden bir veya daha fazlası beyannameye eklenmeksizin beyanda bulunulması durumunda bu belgelerin, eksik belgeyle beyan edilmek istenen eşyaya ilişkin gümrük beyannamesinin tescil tarihinden itibaren bir ay içinde gümrük beyannamesinin tescil edildiği gümrük müdürlüğüne ibraz edilmelerinin gerektiği, 2. fıkrasında, indirimli veya sıfır oranında gümrük vergisinin uygulanması için gereken belgelerin eksikliği durumunda, eksik belgeyle beyan edilmek istenen eşyanın indirimli veya sıfır oranında vergilendirileceği konusunda yeterli nedenlerin olması koşuluyla, birinci fıkrada belirtilen süre içinde beyan sahibinin talebi üzerine gümrük müdürlüğünce söz konusu belgenin ibrazı için üç ayı geçmeyecek şekilde ek sürenin verilebileceği, 3. fıkrasında, tamamlanacak eksik beyanın gümrük kıymeti ile ilgili olması ve beyanın tamamlanmasının daha uzun bir süre gerektirdiğinin kanıtlanması durumunda, gümrük müdürlüğünce üç aydan uzun bir ek süre belirlenebileceği; ``Eksik belgelerin tamamlanması`` başlıklı 22. maddenin 1. fıkrasında, eksik belge veya belgelerin, ek süreler dâhil süresi içinde, Ek-

15’te yer alan eksik belge tamamlama formu ile birlikte beyannamenin tescil edildiği gümrük müdürlüğüne sunulacağı, 2. fıkrasında, gümrük müdürlüğünce yapılan incelemede eksik belgelerin süresi içinde ve eksiksiz olarak ibraz edildiğinin anlaşılması durumunda, BİLGE sistemine söz konusu gümrük beyannamesi kapsamındaki eksik belgelerin tamamlandığı bilgisinin girileceği, 3. fıkrasında, eksik belgelerin süresi içinde ibraz edilmediğinin anlaşılması durumunda statü belgesi sahibinin uyarılacağı ve hakkında 4458 sayılı Gümrük Kanunu`nun 241. maddesinin 1. fıkrasının tatbik edilerek 24 ve 25 inci maddeler uyarınca işlem yapmak üzere, statü belgesinin düzenlendiği gümrük ve ticaret bölge müdürlüğüne bildirimde bulunulacağı, 4. fıkrasında, eksik belgelerin tamamlanmasından sonra beyana göre işlem yapılan eşyaya ilişkin ithalat vergilerinin eksik tahakkuk ettirildiğinin anlaşılması halinde, bunlar için ek tahakkuk yapılacağı, ayrıca, şartlar gerektiriyorsa 4458 sayılı Gümrük Kanunu`nun 234 üncü maddesi uyarınca cezanın tatbik edileceği düzenlenmiştir.

21/05/2014 tarih ve 29006 sayılı Resmi Gazete`de yayımlanan Gümrük İşlemlerinin Kolaylaştırılması Yönetmeliği`nin "Amaç ve kapsam" başlıklı 1. maddesinde, yönetmeliğin amacının; yetkilendirilmiş yükümlü statüsü için gereken koşulları, başvuruda aranacak belgeleri, sertifikanın verilmesi, süresi, yenilenmesi, değiştirilmesi, askıya alınması, geri alınması ve iptali ile bu sertifika kapsamında faydalanılacak izinli gönderici, onaylanmış ihracatçı, eksik beyan, kısmi teminat, götürü teminat uygulamaları ve emniyet ve güvenlik yönlü kolaylaştırmalar ile bu uygulama ve kolaylaştırmalardan faydalanma yetkilerinin askıya alınması, geri alınması ve iptali ile gümrük mevzuatından kaynaklanan diğer basitleştirilmiş uygulamalara ilişkin usul ve esasları belirlemek olduğu; "Yetkilendirilmiş yükümlü statüsü ve kapsamı" başlıklı 4. maddesinin 7. fıkrasında, yetkilendirilmiş yükümlü statüsü sahiplerinin basitleştirilmiş uygulamalardan olan eksik beyan usulü ve kısmı teminat uygulamasından, ayrıca bir talebe gerek kalmaksızın, faydalanmalarına izin verildiği, "Eksik beyan usulüne konu olabilecek belgeler" başlıklı 19. maddesinde, sertifika sahibi kişilerce, Gümrük Yönetmeliğinin 143, 154 ve 163. maddelerinde belirtilen koşullar saklı kalmak kaydıyla, fatura, A.TR Dolaşım Belgesi, menşe ispat belgeleri, teslim şekli gereği ibrazı gereken navlun makbuzu ve sigorta poliçesi ile işlenmiş tarım ürünlerinin serbest dolaşıma sokulması halinde ibrazı gereken işlenmiş tarım ürünleri analiz sonuç raporu olarak sayılan belgelerin bir ya da daha fazlası beyannamenin tescilinden sonra temin edilmek üzere beyanda bulunulabileceği; "Eksik beyanı tamamlama süresi ve ek süre verilmesi" başlıklı 20. maddesinin 1. fıkrasında, Gümrük Yönetmeliğinin 114 üncü maddesinin

üçüncü fıkrası hükmü saklı kalmak üzere, 19. maddede sayılan belgelerden bir veya daha fazlası sonradan temin edilmek üzere beyanda bulunulması durumunda bu belgelerin, eksik belgeyle beyan edilmek istenen eşyaya ilişkin gümrük beyannamesinin tescil tarihinden itibaren bir ay içinde gümrük beyannamesinin tescil edildiği gümrük müdürlüğüne ibraz edilmeleri gerektiği; "Eksik belgelerin tamamlanması" başlıklı 24.maddesinin 1. fıkrasında, eksik belge veya belgelerin, ek süreler dâhil süresi içinde, Ek-9'da yer alan eksik belge tamamlama formu ile birlikte beyannamenin tescil edildiği gümrük müdürlüğüne sunulacağı; 3. fıkrasında ise, eksik belgelerin süresi içinde ibraz edilmediğinin anlaşılması durumunda sertifika sahibinin yazılı olarak uyarılacağı ve hakkında Kanun`un 241. maddesinin birinci fıkrası tatbik edilerek 26. madde uyarınca işlem yapılmak üzere, sertifikanın düzenlendiği bölge müdürlüğüne bildirimde bulunulacağı; 4. fıkrasında, eksik belgelerin tamamlanmasından sonra beyana göre işlem yapılan eşyaya ilişkin ithalat vergilerinin eksik tahakkuk ettirildiğinin anlaşılması halinde, bunlar için ek tahakkuk yapılacağı, ayrıca şartlar gerektiriyorsa 4458 sayılı Kanun`un 234. maddesi uyarınca ceza tatbik edileceği; "Eksik beyanda bulunma yetkisinin askıya alınması" başlıklı 26. maddenin 1. fıkrasında da, Ek-9'da yer alan eksik belge tamamlama formunu ya da 24. maddenin beşinci fıkrasının uygulanmadığı durumlarda bu form ile birlikte eksik belge veya belgeleri ek süreler dâhil süresi içinde ibraz etmeyen sertifika sahibi kişilerin eksik beyanda bulunma yetkilerinin, ibraz edilmeyen eksik belge veya belgeler tamamlanıncaya kadar askıya alınacağı hükümlerine yer verilmiştir.

Yukarıda yer verilen düzenlemeler uyarınca, gerçek ve tüzel kişilerin belirlenmiş koşulları sağlamaları halinde, adlarına ``onaylanmış kişi statü belgesi`` veya ``yetkilendirilmiş yükümlü sertifikası`` düzenlenerek, alınan bu statü belgeleri kapsamında basitleştirilmiş uygulamalardan yararlanacağı, bu uygulamalardan biri olan eksik beyan usulünde, statü belgesi/sertifika sahibi kişilerce, Yönetmelik ve Genel Tebliğ`de sayılan belgelerin bir ya da daha fazlasının beyannameye eklenmeksizin beyanda bulunulabileceği ve bu şekilde beyanda bulunulması durumda eksik belgelerin, ek süreler dâhil süresi içinde, eksik belge tamamlama formu ile birlikte beyannamenin tescil edildiği gümrük müdürlüğüne ibraz edilmesinin gerektiği anlaşılmaktadır.

Dosyanın incelenmesinden; Gümrük İşlemlerinin Kolaylaştırılması Yönetmeliği ve Onaylanmış Kişi Statüsüne İlişkin Gümrük Genel Tebliği`nde düzenlenen eksik belgeyle beyan uygulamasında karşılaşılan durumlar itibarıyla, 4458 sayılı Gümrük Kanunu`nun 234. maddesinin tatbiki noktasında uygulamada birliği sağlamak üzere, dava konusu Ticaret Bakanlığı Gümrükler Genel

Müdürlüğünün 13/08/2021 tarih ve E:66119786 sayılı "Eksik Belgeyle Beyan Uygulamasında Gümrük Kanunu`nun 234. maddesi Uyarınca Tesis Edilecek İşlemler" konulu Genelgesi yayınlanmıştır.

Söz konusu Genelge`de, eksik beyana konu beyannamenin, tamamlayıcı beyanla bir bütün haline geleceği belirtildikten sonra, eksik belgeye konu bir beyanın tamamlanmış olabileceği üç farklı duruma ve idarenin izleyeceği usule yer verilmiştir. Birinci durumda, eksik belge tamamlama formunun süresi içerisinde verilmesi hali; ikinci durumda, eksik belge tamamlama formunun süresi içerisinde tamamlanamayacağının beyan edilmesi hali ve davaya konu edilen üçüncü durumda ise, eksik belgelerin ve eksik belgeleri tamamlama formunun süresi içerisinde sunulmaması hali düzenlenmiştir.

Genelge`nin iptali istenilen 3. maddesinde, eksik belgelerin ve eksik belgeleri tamamlama formunun süresi içerisinde sunulmaması halinde, yükümlünün ilk beyanını olduğu şekliyle koruduğu ve yükümlünün ilgili belgelere sahip olmadığının kabul edileceği belirtilmiş, bu sürenin dışında verilen eksik belge tamamlama formunun veya ibraz edilen belgelerin kabul edilmesinin mümkün bulunmadığı, belgelerin olmadığı duruma göre hesaplanacak ek vergi tutarı tahakkuk ettirilerek gecikme faizinin tatbik edileceği, ayrıca Gümrük Kanunu'nun 234. maddesi uyarınca işlem yapılacağı belirtilmiştir.

Davacı tarafından; Genelge`nin iptali istenilen kısmının, Gümrük İşlemlerinin Kolaylaştırılması Yönetmeliği`nin 24. maddesinin 3. fıkrasına aykırı olduğu, zira söz konusu maddede, eksik belgelerin süresi içinde ibraz edilmemesi halinde yükümlüye uyarma, 4458 sayılı Gümrük Kanunu`nun 241. maddesi kapsamında idari para cezasının tatbiki ile Yönetmeliğin 26. maddesi uyarınca işlem yapılmak üzere bölge müdürlüğüne bildirimde bulunulacağının düzenlendiği, dolayısıyla eksik belgenin süresinde ibraz edilmediği durumlarda hem ek tahakkuk yapılması hem de Gümrük Kanunu`nun 234. maddesine göre para cezası verilmesi yönündeki düzenlemenin, üst normlara aykırılık teşkil ettiği ileri sürülmekteyse de; davaya konu düzenleme, eksik belgelerin süresinde sunulmaması halinde ek tahakkuk ve para cezası uygulanması hükmünü içermekte olup, Yönetmeliğin 24. maddesinde yer alan, eksik belgelerin süresi içinde ibraz edilmemesi halinde sertifika sahibinin yazılı olarak uyarılması, hakkında 241. madde tatbik edilerek Yönetmeliğin 26. maddesi uyarınca işlem yapılmak üzere, sertifikanın düzenlendiği bölge müdürlüğüne bildirimde bulunulması ve bu halde de sertifika sahibi kişilerin eksik beyanda

bulunma yetkilerinin eksik belgeler tamamlanıncaya kadar askıya alınmasına ilişkin hükümlerin, yalnızca "yetkilendirilmiş yükümlü sertifikası" sahibi olmaya yönelik yaptırımları içerdiğinin anlaşılması karşısında, belgelerin süresi içerisinde sunulması amacı doğrultusunda getirilen düzenlemenin, dayanağı üst hukuk normlarına herhangi bir aykırılık taşımadığı sonucuna varıldığından, uyuşmazlık konusu Genelge`nin dava konusu edilen kısmında hukuka aykırılık bulunmadığı sonucuna varılmıştır.

Açıklanan nedenlerle, davanın reddi gerektiği oyuyla, Dairemiz kararına katılmıyoruz.

Adalet Bakanlığı İçin Link'e Tıklayınız