

T.C.

İZMİR KÂTİP ÇELEBİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE VE MALİ YÖNETİM ANABİLİM DALI

EŞYANIN GÜMRÜK KIYMETİ,
VERGİLENDİRİLMESİ VE
UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜM YÖNTEMLERİ

Yüksek Lisans Tezi

MUHAMMET KAYA

İZMİR - 2019

T.C.
İZMİR KÂTİP ÇELEBİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE VE MALİ YÖNETİM ANABİLİM DALI

**EŞYANIN GÜMRÜK KIYMETİ,
VERGİLENDİRİLMESİ VE
UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜM YÖNTEMLERİ**

Yüksek Lisans Tezi

MUHAMMET KAYA

DANIŞMAN: DOÇ. DR. ALPER DOĞAN



İZMİR - 2019

YEMİN BELGESİ

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum “Eşyanın Gümrük Kıymeti, Vergilendirilmesi ve Uyuşmazlıklarının Çözüm Yöntemleri” adlı çalışmanın, tarafımdan, akademik kurallara ve etik değerlere uygun olarak yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

29/04/2019

Muhammet KAYA

 TS EN ISO 9001:2015	T.C. İZMİR KÂTİP ÇELEBİ ÜNİVERSİTESİ Sosyal Bilimler Enstitüsü	
	TEZ SINAVI TUTANAK FORMU	Dok. No: FR/604/21
		İlk Yayın Tar.: 03.10.2017
		Rev. No/Tar.: 00/..
		Sayfa 1 / 1

GÖNDEREN : Maliye ve Mali Yönetim Anabilim Dalı Başkanlığı
GÖNDERİLEN : Sosyal Bilimler Enstitüsü

Anabilim Dalımız Yüksek Lisans Programı öğrencisi Muhammet KAYA ile ilgili Tez Sınav Tutanağı aşağıdadır.

Tarih: 13.05.2019
Sayı :

Maliye ve Mali Yönetim Anabilim Dalı Başkanı


İmza

SINAV TUTANAĞI

Tez Sınav Jürimiz tarafından incelenen “*Eşyanın Gümrük Kıymeti, Vergilendirilmesi ve Uyuşmazlıklarının Çözüm Yöntemleri*” başlıklı tezli yüksek lisans tezi ile ilgili olarak jürimiz 13.05.2019 tarihinde toplanmış ve adı geçen öğrenciyi Tez Sınavına tabi tutmuştur. Sınav sonucunda adayın tezi hakkında **ÖYBİRLİĞİ/ÇOKLUĞU** ile aşağıdaki karar verilmiştir.

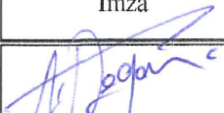
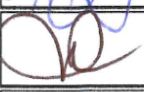
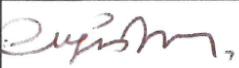
KABUL

Kabul Edilen Tezli Yüksek Lisans tezi:

- i) Bilime yenilik getirmiştir
- ii) Yeni bir bilimsel yöntem geliştirmiştir
- iii) Bilinen bir yöntemi yeni bir alana uygulamıştır
- iv) Uygulama yapmıştır (sadece Yüksek Lisans'ta geçerlidir)

RED

DÜZELTME *

Tez Sınav Jürisi	Unvanı ve Adı Soyadı	İmza
Tez Danışmanı	Doç. Dr. Alper DOĞAN	
Üye	Prof. Dr. Ersan ÖZ	
Üye	Doç. Dr. Engin HEPAKSAN	
Üye	-	-
Üye	-	-

Ek1 : Tez Değerlendirme Formu (Her bir jüri için).

* Tez sınavında düzeltme kararı verilmesi halinde jüri tarafından öngörülen düzeltmelere ilişkin bir jüri raporu eklenmelidir. Düzeltmeler için Ek süre her defasında en fazla yüksek lisans öğrencileri için 3 ay, doktora öğrencileri için 6 aydır.

ÖZET

Yüksek Lisans Tezi

EŞYANIN GÜMRÜK KIYMETİ, VERGİLENDİRMESİ VE UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜM YÖNTEMLERİ

Muhammet KAYA

İzmir Kâtip Çelebi Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

Maliye ve Mali Yönetim Anabilim Dalı

Tarihin en eski vergilerden biri olan gümrük vergisi, ihdas edildiği günden bu yana uluslararası ticarete konu eşyanın gümrük bölgesi olarak adlandırılan yere girişinde, çıkışında veya bu bölgeden transit geçişinde çoğunlukla değeri üzerinden alınan önemli bir dış ticaret politikası aracı olmuştur.

Günümüzde, gümrük vergileri tanımı altında eşyanın ithali ya da ihracına bağlı olarak tahsili öngörülen ithalat ve ihracat vergilerinden sadece birini oluşturan gümrük vergisi, tarife, kıymet ve menşe olarak adlandırılan üç ana unsur etrafında hesaplanmaktadır. Çalışmanın da esasını oluşturan gümrük kıymeti, eşyanın ithali dolayısıyla alınacak gümrük vergisinin matrahını oluşturan ve aynı zamanda diğer gümrük vergilerinin de matrahlarına kaynak teşkil eden önemli bir belirleyicidir.

Farklı teknik ve yapısal özellikleri ve etkileri nedeniyle dahili vergilerin tabii olduğu Vergi Usul Kanunu kapsamı dışında tutulan gümrük vergileri, ülkeler için önemli bir gelir kaynağı olmasının ötesinde, dış ticaret politikası hedeflerine ulaşmada kullanılan önemli bir enstrüman niteliğindedir. Ancak, gümrük vergilerinin doğru ve eksiksiz bir şekilde tahsil edilebilmesi, bu çerçevede gümrük kıymetinin de doğru, gerçek ve belirlenen usullere uygun olarak tespit edilebilmesine bağlıdır.

Üç bölümden oluşan işbu çalışmanın amacını, gümrük kıymet sisteminin dış ticaretin vergilendirilmesindeki rolü ve öneminin ortaya konulması ile kıymet uyuşmazlıklarının ve çözüm yöntemlerinin incelenmesi oluşturmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Dış Ticaret, Gümrük, Vergi, Kıymet, Uyuşmazlık.

ABSTRACT

Master's Thesis

CUSTOMS VALUE OF GOODS, TAXATION AND SOLUTION

METHODS OF DISPUTES

Muhammet KAYA

İzmir Kâtip Çelebi University

Graduate School of Social Sciences

Department of Finance and Financial Management Program

Customs duty, which is one of the oldest taxes in history, that is mostly charged on the value of the goods that is subject to international trade while its entrance, exit or transit to the location that is defined as customs territory, has been an important foreign trade policy instrument since the day it was established.

Nowadays, customs duty, which constitute only one of the import and export taxes that are intended to be collected depending on the import or export of goods under the definition of customs duties, are calculated around three main elements called as tariff, value and origin. The customs value, which is the essence of the study, is an important determinant that constitutes the basis of the customs duty to be taken due to the importation of the goods and at the same time constitutes tax base of other customs taxes.

Customs duties, which are excluded from the scope of the Tax Procedures Law for which the internal taxes are subject, due to their different technical and structural characteristics and impacts, are an important instrument for achieving foreign trade policy objectives beyond being a significant source of income for countries. However, the accurate and complete collection of customs duties depends on the determination in accordance with the correct, real and determined procedures of the customs value in this context.

The aim of this study, which consists of three parts, is to determine the role and importance of the customs value system in the taxation of foreign trade and to examine the value disputes and solution methods.

Keywords: Foreign Trade, Customs, Tax, Valuation, Conflict.

İÇİNDEKİLER

	Sayfa
YEMİN BELGESİ	II
TEZ SINAV TUTANAĞI.....	III
ÖZET.....	IV
ABSTRACT	V
İÇİNDEKİLER	VI
KISALTMALAR	XIII
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	XV
ÖNSÖZ.....	XVI
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

GÜMRÜK VE DIŞ TİCARET KAVRAMLARI, GÜMRÜK VERGİLERİ, GÜMRÜK MEVZUATINDA GÜMRÜK VERGİLERİNE İLİŞKİN TEMEL UNSURLAR

1. GÜMRÜK VE DIŞ TİCARET KAVRAMLARINA GENEL BAKIŞ	5
1.1. Gümrük Kavramı.....	5
1.2. Dış Ticaret Kavramı ve Gümrük İlişkisi	6
1.3. Gümrük İşlemleri	9
1.4. Genel Hatlarıyla Gümrük Mevzuatında Gümrük İşlemleri.....	9
1.4.1. Türkiye Gümrük Bölgesine Gelen Eşya	10
1.4.2. Türkiye Gümrük Bölgesinden Çıkan Eşya	12
1.4.3. Gümrük Gözetimi ve Gümrük Kontrolü Kavramları	12
1.4.4. Gümrükçe Onaylanmış İşlem veya Kullanımlar	13
1.4.4.1. Eşyanın Bir Gümrük Rejimine Tabi Tutulması.....	13
1.4.4.1.1. Eşyanın Gümrük Rejim Beyanı	14
1.4.4.1.2. Beyanın Kontrolü.....	15

1.4.4.2. Eşyanın Bir Serbest Bölgeye Girmesi	15
1.4.4.3. Eşyanın Yeniden İhracı, İmhası ve Gümrüğe Terki	16
1.4.5. Özellik Gösteren Faaliyetler ve Diğer Gümrük İşlemleri.....	16
2. GÜMRÜK VERGİLERİ	17
2.1. Gümrük Vergilerinin Tanımı	17
2.2. Gümrük Vergilerinin Niteliği ve İşlevi	18
2.3. Gümrük Vergilerinin Sınıflandırılması	19
2.3.1. Uygulanan Matraha Göre Gümrük Vergileri.....	20
2.3.1.1. Ad Valorem Gümrük Vergileri.....	20
2.3.1.2. Spesifik Gümrük Vergileri	20
2.3.1.3. Karma Gümrük Vergileri.....	21
2.3.2. Uygulanan Gümrük Rejimine Göre Gümrük Vergileri	21
2.3.2.1. İthalat Gümrük Vergileri	22
2.3.2.2. İhracat Gümrük Vergileri	22
2.4. Türk Vergi Sisteminde Gümrük Vergileri	23
2.4.1. İthalatta Alınan Gümrük Vergileri.....	24
2.4.1.1. Gümrük Vergisi	27
2.4.1.1.1. Gümrük Vergisinin Bileşenleri	28
2.4.1.1.1.1. Eşyanın Gümrük Kıymeti	29
2.4.1.1.1.2. Eşyanın Gümrük Tarifesi.....	29
2.4.1.1.1.3. Eşyanın Menşei.....	33
2.4.1.1.1.3.1. Eşyanın Tercihsiz Menşei... 35	
2.4.1.1.1.3.2. Eşyanın Tercihli Menşei.....	36
2.4.1.2. Katma Değer Vergisi	37
2.4.1.3. Özel Tüketim Vergisi	40
2.4.1.4. Damga Vergisi	42
2.4.1.5. Tek ve Maktu Vergi.....	43
2.4.1.6. İlave Gümrük Vergisi	45
2.4.1.7. Dampinge Karşı Vergi ve Telafi Edici Vergi	47
2.4.1.8. Ek Mali Yükümlülük	48
2.4.1.9. Toplu Konut Fonu	49
2.4.1.10. Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu	51

2.4.1.11. Tütün Fonu	52
2.4.1.12. Türkiye Radyo-Televizyon Kurumu Bandrol Ücreti.....	52
2.4.1.13. Çevre Katkı Payı.....	53
2.4.1.14. Kültür Fonu.....	53
2.4.2. İhracatta Alınan Gümrük Vergileri.....	54
2.4.2.1. Destekleme Fiyat İstikrar Fonu	55
2.4.2.2. Dahilde İşleme Rejimi Kapsamındaki Telafi Edici Vergi.....	56
3. GÜMRÜK VERGİLERİNİN TEMEL UNSURLARI.....	57
3.1. Gümrük Vergilerinde Konu	58
3.2. Gümrük Vergilerinde Matrah.....	58
3.3. Gümrük Vergilerinde Yükümlü Kavramı	59
3.4. Gümrük Vergilerinde Yükümlülüğün Doğması ve Başlaması	60
3.5. Gümrük Vergilerinde Tahsil Süreci	61
3.5.1. Gümrük Vergilerinde Tarh ve Tahakkuk İşlemleri	61
3.5.2. Gümrük Vergilerinde Tebliğ İşlemi	64
3.5.3. Gümrük Vergilerinin Tahsili	65
3.6. Gümrük Vergilerinde Zamanaşımı.....	66
3.7. Gümrük Vergilerinde Geri Verme ve Kaldırma İşlemleri	67
3.8. Gümrük Vergilerinde Yükümlülüğün Sona Ermesi.....	69

İKİNCİ BÖLÜM

GÜMRÜK KIYMETİ KAVRAMI VE GELİŞİMİ, EŞYANIN GÜMRÜK KIYMETİ VE TESPİT SİSTEMİ İLE GÜMRÜK KIYMETİNİN TESPİT YÖNTEMLERİ

1. GÜMRÜK KIYMETİ KAVRAMI VE GELİŞİMİ	70
1.1. Kıymet ve Gümrük Kıymeti Kavramlarına Genel Bakış	70
1.2. Gümrük Sisteminde Gümrük Kıymetinin Rolü ve İşlevi.....	72
1.3. Gümrük Kıymet Sisteminin Gelişim Evreleri	74
1.4. Uluslararası Kuruluşlar	78
1.5. Gümrük Kıymetinin Yasal Çerçevesi.....	79
2. EŞYANIN GÜMRÜK KIYMETİ VE TESPİT SİSTEMİ.....	80
2.1. Eşyanın Gümrük Kıymeti.....	81
2.2. Eşyanın Gümrük Kıymetinin Tespit Sistemi	81

3. SATIŞ BEDELİ YÖNTEMİ.....	84
3.1. Genel Hatlarıyla Satış Bedeli Yöntemi	84
3.1.1. Satış Bedelinin Bileşenleri.....	86
3.1.1.1. Satış İşlemi.....	86
3.1.1.2. İthal Ülkesine İhraç Amaçlı Satış İşlemi	88
3.1.1.3. Fiilen Ödenen veya Ödenecek Fiyat.....	89
3.1.2. Satış Bedelinin Gümrük Kıymetinde Esas Alınmasının Şartları	91
3.1.2.1. Elden Çıkarma veya Kullanıma Yönelik Kısıtlamalar	91
3.1.2.2. Satış ve Fiyata İlişkin Koşullar veya Edimler	92
3.1.2.3. Satıcıya İntikal Eden Hasıla.....	93
3.1.2.4. Alıcı ve Satıcı İlişkisi.....	93
3.2. Fiilen Ödenen veya Ödenecek Fiyata Yapılacak İlaveler	97
3.2.1. Komisyonlar, Eşya Kapları ve Ambalaj Giderleri.....	99
3.2.1.1. Komisyonlar ve Tellâliye	99
3.2.1.2. İthal Eşyası İle Tek Eşya Muamelesi Gören Kaplar.....	103
3.2.1.3. İşçilik ve Malzeme Giderleri Dahil Ambalaj Bedeli	105
3.2.2. Yardımlar	107
3.2.2.1. Malzeme, Aksam ve Parça vb. Eşya.....	109
3.2.2.2. Araç, Gereç, Kalıp vb. Aletler	110
3.2.2.3. Tüketilen Maddeler.....	110
3.2.2.4. Mühendislik Çalışmaları.....	110
3.2.3. Royalti ve Lisans Ücretleri	111
3.2.3.1. İthal Eşyası İle İlgili Olma Şartı	114
3.2.3.2. Satış Koşulu Olma Şartı	116
3.2.4. İthal Eşyası İle İlgili Satıcıya İntikal Eden Hasıla	117
3.2.5. Nakliye, Sigorta, Yükleme ve Elleçleme Giderleri	119
3.3. Fiilen Ödenen veya Ödenecek Fiyattan Yapılacak İndirimler	122
3.3.1. Eşyanın Varışından Sonraki Nakliye ve Sigorta Giderleri	122
3.3.2. İthal Eşyası İçin Sonradan Yapılan Giderler	123
3.3.3. İthal Eşyasına Yönelik Faiz Giderleri.....	123
3.3.4. İthal Eşyasının Çoğaltılması Hakkı İçin Yapılan Ödemeler.....	125
3.3.5. Satın Alma Komisyonları	126
3.3.6. İthal Eşyası İçin Türkiye'de Ödenecek Vergiler	126

3.4. Gümrük Kıymetinin Tespitinde Özellik ve Önem Arz Eden Durumlar	127
3.4.1. Elektronik Ticarete Konu Dijital Ürünler	127
3.4.2. Veri Ya da Komut Yüklü Taşıyıcılar	128
3.4.3. Teyit Komisyonları	130
3.4.4. Satış İskontoları	130
3.4.5. Alacaklandırma Notu (Credit Note)	134
3.4.6. Serbest Bölgeden Eşya İthalı	136
3.4.7. Sürastarya (Demuraj) Ücretleri	138
3.4.8. Antrepodan Eşya İthalı	139
3.4.9. Kullanılmış, Hasarlı veya Kusurlu Eşya İthalı	141
3.4.10. Gözetim Uygulamaları	143
3.4.11. Doğrudan Satış Yöntemi	146
3.4.12. Uluslararası Teslim Şekilleri	146
3.4.12.1. Tüm Taşıma Modlarını İçeren Teslim Şekilleri	148
3.4.12.2. Sadece Deniz ve İç Su Taşımalarına Özgü Teslim Şekilleri	149
3.4.13. Uluslararası Ödeme Şekilleri	150
3.5. Transfer Fiyatlandırması ve Gümrük Kıymeti İlişkisi	153
4. İKİNCİL YÖNTEMLER	156
4.1. Aynı Eşyanın Satış Bedeli Yöntemi	156
4.2. Benzer Eşyanın Satış Bedeli Yöntemi	158
4.3. İndirgeme Yöntemi	160
4.4. Hesaplanmış Kıymet Yöntemi	162
5. SON YÖNTEM	165

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

GÜMRÜK KIYMETİNİN BEYANI VE KONTROLÜ, GÜMRÜK KABAHAHLERİ VE SUÇLARI İLE GÜMRÜK KIYMET UYUŞMAZLIKLARI VE ÇÖZÜM YÖNTEMLERİ

1. GÜMRÜK KIYMETİNİN BEYANI VE KONTROLÜ	166
1.1. Gümrük Kıymetinin Beyanı ve İlişkili Belgeler	166
1.1.1. Fatura	169
1.1.2. Navlun Faturası ve Sigorta Poliçesi	170
1.1.3. İthal Eşyasına Ait Kıymet Bildirim Formu	171

1.2. İstisnai Kıymetle Beyan	172
1.2.1. Yükümlülüğün Doğduğu Tarihte Mevcudiyeti Bilinen Unsurlar	173
1.2.2. Sözleşmeye Dayanmayan ve Yükümlülüğün Doğduğu Tarihte Mevcudiyeti Bilinmeyen Unsurlar.....	175
1.3. Beyannamede Düzeltme.....	176
1.4. Kıymet Beyanının Kontrolü	177
1.4.1. Kıymet Beyanının Kontrolünde Riskli Alanlar	179
1.4.2. Kıymet Beyanında İspat Edici Belgeler.....	182
1.4.3. Gümrük Kıymet Beyanının Kontrol Aşamaları.....	183
1.4.3.1. Varış Öncesi Kontrol	185
1.4.3.2. Beyan/Gümrükleme Aşamasında Beyanın Kontrolü.....	185
1.4.3.3. Eşyanın Tesliminden Sonraki Aşamada Beyanın Kontrolü .	190
2. GÜMRÜK KABAHAHLERİ VE SUÇLARI.....	191
2.1. Gümrük Kıymetine İlişkin Kabahatler	193
2.2. Gümrük Kıymetine İlişkin Suçlar	195
3. GÜMRÜK UYUŞMAZLIKLARI.....	196
3.1. Genel Olarak Gümrük Uyuşmazlıkları.....	196
3.2. Gümrük Vergilerine İlişkin Gümrük Uyuşmazlıkları	197
3.3. Diğer Gümrük Uyuşmazlıkları.....	199
4. GÜMRÜK KIYMET UYUŞMAZLIKLARI	199
4.1. Genel Olarak Gümrük Kıymet Uyuşmazlıkları	199
4.2. Gümrük Kıymet Uyuşmazlıklarına Yol Açan Etmenler	201
4.2.1. Beyan Aşamasında Yapılan Maddi Hatalar	201
4.2.2. Özel Bir Kast Olmaksızın Beyan Edilmeyen Kıymet Unsurları	201
4.2.3. Yorum Farkı Nedeniyle Beyan Dışı Bırakılan Ya da İndirim Konusu Yapılan Kıymet Unsurları.....	202
4.2.4. Diğer Etmenler.....	204
4.3. Adli Nitelikli Gümrük Kıymet Uyuşmazlıkları	204
5. GÜMRÜK UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜM YOLLARI	206
5.1. İdari Çözüm Yolları	208
5.1.1. Peşin Ödeme İndirimi	208
5.1.2. Pişmanlıkla Beyan	208
5.1.3. İhtirazi Kayıt Yoluyla Beyan.....	209
5.1.4. Uzlaşma	210

5.1.4.1. Uzlaşmanın Kapsamı	212
5.1.4.2. Uzlaşmaya Konu Olan ve Olmayan Alacaklar	214
5.1.4.3. Uzlaşma Komisyonları ve Yetkileri	217
5.1.4.4. Uzlaşma Başvuru Süresi ve Şekli	219
5.1.4.5. Uzlaşma Talebinin İncelenmesi ve Sonuçları.....	220
5.1.4.6. Uzlaşma Görüşmeleri ve Sonuçları	221
5.1.4.7. Uzlaşılan Tutarların Ödenmesi	223
5.1.5. İtiraz	224
5.1.5.1. İtirazın Kapsamı ve Başvuru Süresi	224
5.1.5.2. İtirazın Karara Bağlanması	225
5.2. Sulh Çözüm Yolu	227
5.3. Yargısal Çözüm Yolları	227
SONUÇ.....	230
KAYNAKÇA	238

KISALTMALAR

AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AB	: Avrupa Birliği
AS	: Armonize Sistem
ASN	: Armonize Sistem Nomanklatürü
BİLGE	: Bilgisayarlı Gümrük Etkinlikleri Yazılımı
BK	: Bakanlar Kurulu
BKK	: Bakanlar Kurulu Kararı
ÇKP	: Çevre Katkı Payı
DGÖ	: Dünya Gümrük Örgütü
DTÖ	: Dünya Ticaret Örgütü
DFİF	: Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu Kesintisi
GATT	: Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması
GGT	: Gümrükler Genel Tebliği
GGM	: Gümrükler Genel Müdürlüğü
GK	: Gümrük Kanunu
GKYN	: Gümrük Kıymeti Yorum Notları
GM	: Gümrük Müsteşarlığı
GTİP	: Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu
GUY	: Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği
GY	: Gümrük Yönetmeliği
INCOTERMS	: The International Rules For The Interpretation of The Trade Terms - Ticari Terimlerin Yorumlanması İçin Uluslararası Kurallar
İYUK	: İdari Yargılama Usul Kanunu
KDV	: Katma Değer Vergisi
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KKDF	: Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu
MB	: Maliye Bakanlığı

ÖTV	:	Özel Tüketim Vergisi
RG	:	Resmi Gazete
TCGB	:	Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi
TGB	:	Türkiye Gümrük Bölgesi
TEV	:	Telafi Edici Vergi
TKF	:	Toplu Konut Fonu
TRT Bandrolü	:	Türkiye Radyo-Televizyon Kurumu Bandrolü
VUK	:	Vergi Usul Kanunu
WCO	:	World Customs Organization
WTO	:	World Trade Organization

ŞEKİLLER LİSTESİ

- Şekil 1** : Uluslararası Kıymet Sistemi Gelişim Evreleri..... 74
Şekil 2 : Satış Bedelinde Alıcı-Satıcı İlişkisinin Fiyat Üzerindeki Analizi..... 96

ÖNSÖZ

Yüksek lisans çalışmalarım sırasında bilgi ve tecrübesi ile tez çalışmama rehberlik ederek her türlü katkıyı sağlayan değerli hocam Doç. Dr. Alper Doğan'a teşekkürlerimi sunuyorum.

Teşvik, yorum, eleştiri ve tavsiyeleriyle yüksek lisans ders sürecime sağladıkları önemli katkılardan dolayı değerli hocalarım Prof. Dr. Ersan Öz ve Doç. Dr. Engin Hepaksaz ile değerli meslektaşım Dr. İrfan Kalpalı'ya da teşekkür ediyorum.

Aynı zamanda yüksek lisans sınıf arkadaşım olan Avukat Alper Öztürk'e gerek yüksek lisans ders aşamasında gerekse tez aşaması yazım sürecindeki destek ve katkılardan ötürü teşekkürü özellikle borç bilirim.

Son olarak bu süreçte göstermiş oldukları sonsuz sabır ve destekten ötürü güzel aileme teşekkür ediyorum.

Muhammet KAYA

İzmir - 2019

GİRİŞ

Dış ticaretin ülke sınırlarını aşan özelliği ve çeşitli gerekçelerle politika aracı olarak kullanılabilmesi, bu alanın iç ticaret işlemlerinin tabi olduğu hukuk kurallarından farklı olarak, kamu müdahalesinin de yoğun olarak varlığını gösterdiği kamu hukuku kuralları ile düzenlenmesini gerekli kılmıştır.

Ülkelerin, dış ticaret işlemleri üzerinden gelir elde etme isteği, bu işlemlerin neden olduğu zararlı etkileri azaltma ve yerli sanayiye koruma düşüncesi gibi çeşitli gerekçelerle kullandıkları dış ticaret politikası araçlarının uygulandığı dış ticaret alanı, kuralları serbestçe belirlenen bir alan olmayıp, sınırları, tabi olunan uluslararası anlaşmalar kapsamındaki yükümlülükler çerçevesinde belirlenmiştir. Bu kapsamda, dış ticaretin kontrol edilmesi, izlenmesi ve vergilendirilmesi, diğer bir ifadeyle, dış ticaret politikası araçlarının uygulanması da oluşturulan gümrük sistemi ile gerçekleştirilmektedir. Zira dış ticaret işlemlerine ilişkin süreçlerin önemli bir bölümünü oluşturan gümrük işlemleri, söz konusu gümrük sistemi içerisinde cereyan etmektedir.

Türk Gümrük Sistemi, ana hatlarıyla 4458 sayılı Gümrük Kanunu (GK) ve bu Kanuna bağlı Gümrük Yönetmeliği (GY) etrafında şekillenmiş olup anılan yasal metinlerle birlikte 474 sayılı Gümrük Giriş Tarife Cetveli Hakkında Kanun, 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu ve 2009/15481 sayılı Gümrük Kanununun Bazı Maddelerinin Uygulanması Hakkında Karar bir bütün olarak bu sistemin omurgasını oluşturan ana düzenleyici metinlerdir. Bahse konu yasal düzenlemeler, Dünya Gümrük Örgütü (DGÖ, World Customs Organization - WCO) ve Dünya Ticaret Örgütü (DTÖ, World Trade Organization - WTO) gibi ülkelerarası ticarete yön veren temel uluslararası kuruluşların öncülüğünde gerçekleştirilen uluslararası anlaşmalarla belirlenmiş kurullarla da uyum içerisindedir.

Gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihte yürürlükte olan gümrük tarifesindeki esas ve oranlar üzerinden alınan gümrük vergisi, eşyanın ithali ya da

ihracına bağılı olarak tahsili öngörülen gümrük vergilerinden sadece birini oluşturmaktadır. Bununla birlikte gümrük vergisi, uygulamada çoğunlukla ithalat ve ihracat vergilerine verilen genel bir ad olarak da kullanılabilir.

Dış ticaret ve gümrük işlemlerinin kendine özgü karakteristiğı nedeniyle bu işlemler kapsamında tahsili öngörülen gümrük vergileri, dahili vergilerin tabi olduğı Vergi Usul Kanunu kapsamı dışında tutulmuştur.

Gümrük vergileri, yapılmış bulunan tanımı doğrultusunda eşyanın ithali ya da ihracına bağılı olarak alınması öngörülen vergiler olmaları nedeniyle konuları itibariyle dış ticaret işlemlerinde alım ve satıma tabi olan eşyayı kapsamaktadır. Öte yandan, uluslararası ticarete konu olan eşyanın ithali ya da ihracına bağılı olarak alınması gereken vergiler de gümrük vergileri tanımlamasına dahil olmakla birlikte, söz konusu vergilerden her biri kaynağı açısından farklı kanunlarda ya da yasal metinlerde düzenlenmişlerdir. Ancak, bu vergilerden her biri, Gümrük Kanunu uyarınca eşyanın ithali ya da ihracı kapsamında gümrük vergisinin tabi olduğı usul ve esaslara bağılı olup gümrük vergileri tanımında birleşmektedirler.

Gümrük vergisi her ne kadar gümrük yükümlülüğünün doğduğı tarihte yürürlükte olan gümrük tarifesindeki esas ve oranlara göre alınsa da bu verginin hesaplanmasında tarife kadar kıymet ve menşe unsurları da önemli rol oynamaktadırlar.

Gümrük vergisinin matrahını oluşturan ve aynı zamanda diğere gümrük vergilerinin de matrahlarının belirlenmesine kaynak teşkil eden gümrük kıymeti, eşyaya uygulanacak vergi oranı ile birlikte ödenecek vergi miktarını belirlediğinden, nasıl tespit edildiğı de oldukça önem arz etmektedir. Bu anlamda, gümrük vergisinin doğru, eksiksiz ve uygun bir şekilde tahsili, bu verginin matrahını oluşturan gümrük kıymetinin de doğru gerçek ve belirlenen usullere uygun olarak belirlenmesini zorunlu kılmaktadır. Diğere taraftan, gümrük kıymeti, sadece gümrük vergilerinin miktarının belirlenmesinde değil, aynı zamanda, gümrük kıymetine dayalı ithalat kotaları, menşe kuralları ve ticaret istatistiklerinin toplanması gibi gelir dışı önlemlerin icrası ve yönetiminde de kullanıldığından üzerinde durulması gereken önemli bir konuyu oluşturmaktadır.

İthal eşyasının gümrük kıymetine ilişkin beyanı, bulunulan gümrük rejim beyanı kapsamındaki gümrük beyannamesi ve ayrıca bu eşyaya ait kıymet bildirim

formu ile yapıldığından beyanı gerçekleştiren kişiyi taahhüt niteliğinde bağlamaktadır. Gümrük idaresi ise beyan edilen gümrük kıymetinin doğru, gerçek ve belirlenen usullere uygun olup olmadığı konusunda sahip olduğu araştırma hak ve yetkisi kapsamındaki gümrük kontrolünü, eşya henüz gümrük gözetimi altında iken söz konusu beyana ait işlemlerin kontrolü safhasında yapabileceği gibi eşyanın teslim edilmesinden sonraki safhalarda da icra edebilmektedir.

Gümrük idaresince beyan edilen kıymetin kontrolü neticesinde tespit edilen hususlarda ortaya çıkan uyuşmazlıklar ise genel olarak gümrük vergisi kapsamında meydana gelen uyuşmazlıklar kategorisinde değerlendirilmektedir.

Eşyanın gümrük kıymeti, vergilendirilmesi ve uyuşmazlıklarının çözüm yöntemleri işbu tez çalışmasının konusunu oluşturmaktadır.

Bu kapsamda, öncelikle gümrük kavramının anlaşılabilmesi amacıyla Gümrük Kanunu özelinde gümrük işlemlerine genel hatlarıyla değinilecek akabinde gümrük mevzuatı çerçevesinde gümrük vergileri ve bu vergilere ilişkin belirlenmiş esas ve usullere yer verilecektir. Çalışmanın ana unsurunu oluşturan gümrük kıymeti, bu konudaki ulusal ve uluslararası düzenlemeler ışığında özellik arz eden durumlar da dahil olmak üzere tüm yönleriyle ortaya konulacak ve son olarak, gümrük uyuşmazlıkları bağlamında gümrük kıymet uyuşmazlıklarına yol açan etmenler ile olası türleri ve çözüm yöntemleri irdelenecektir.

Bu çerçevede, çalışmanın birinci bölümünde, gümrük ve dış ticaret kavramları ve bu kavramların birbirleriyle olan ilişkisi ele alındıktan sonra özellikle Gümrük Kanunu bağlamında gümrük işlem safhaları genel hatlarıyla irdelenecek ve akabinde Türk Vergi Sisteminde gümrük vergilerinin yeri vurgulanarak, ithalat ve ihracat alt başlıklarında detaylandırılacaktır. Bölümün izleyen kısımlarda ise gümrük mevzuatı çerçevesinde gümrük vergilerine ilişkin ana unsurlara ilgili genel esaslara yer verilecektir.

İkinci bölümde, eşyanın gümrük kıymeti, tarihi gelişim basamaklarıyla ortaya konularak önemine yer verilecek ve bu konudaki ulusal ve uluslararası düzenlemelere değinilecektir. Akabinde, gümrük mevzuatı kapsamında ve gümrük kıymet sistemi konseptinde eşyanın gümrük kıymetinin ne olduğu, nasıl tespit edildiği ve tespit yöntemlerinin neler olduğu açıklanacak ve bu konuda özellik arz eden

durumlara da yer verilerek ana ve yardımcı yasal düzenlemeler ışığında konu ayrıntılı olarak incelenecektir.

Çalışmanın son bölümünü oluşturan üçüncü bölümde ise ilk etapta gümrük kıymet beyanı ve kontrolüne ilişkin bilgiler ile gümrük kabahatleri ve suçları konusunda genel açıklamalara yer verildikten sonra, genel olarak gümrük uyuşmazlıklarına değinilerek çözüm yöntemleri irdelenecek, bu kapsamda, gümrük kıymet uyuşmazlıklarına yol açan etmenler ile karşılaşılabilecek gümrük kıymet uyuşmazlığı türleri incelenecek ve nihayetinde, adli nitelik arz eden gümrük kıymet uyuşmazlıkları konusuna değinilecektir.

İçeriklerine genel hatlarıyla değinilen üç bölümden müteşekkil işbu tez çalışmasının önemi, dış ticaret politikasının önemli bir enstrümanı olan ve başta gümrük vergisinin ve diğer gümrük vergilerinin doğru ve eksiksiz tahsil edilmesinde başat rol oynayan gümrük kıymetinin doğru, gerçek ve belirlenen usullere uygun bir şekilde tespitinin ortaya konulması olup amacı ise eşyanın gümrük kıymetinin belirtilen önemine binaen, özellikle arz eden durumlar da dahil olmak üzere ulusal ve uluslararası düzenlemeler ışığında tespitine katkı sağlayacak hususların ortaya konulmasından ibarettir.

BİRİNCİ BÖLÜM

GÜMRÜK VE DIŞ TİCARET KAVRAMLARI, GÜMRÜK VERGİLERİ, GÜMRÜK MEVZUATINDA GÜMRÜK VERGİLERİNE İLİŞKİN TEMEL UNSURLAR

1. GÜMRÜK VE DIŞ TİCARET KAVRAMLARINA GENEL BAKIŞ

1.1. Gümrük Kavramı

“Gümrük” kavramı, ilk etapta dış ticarete konu işlemlerdeki vergi olgusunu akla getirir de kullanıldığı ya da atıf yapıldığı yere göre değişebilen farklı anlamları da içerebilmektedir. Nitekim DGÖ Uluslararası Gümrük Terimleri Sözlüğü’nde bahse konu kavram; Gümrük Kanunu’nun uygulanmasından ve gümrük vergilerinin tahsilinden, ayrıca, eşyanın ithali, ihracı, nakliyesi ve depolanmasıyla ilgili diğer hukuki düzenlemelerin uygulanmasından sorumlu kamu görevi/hizmeti şeklinde tanımlanarak, bu terimin, gümrük hizmetinin herhangi bir bölümüne, ana veya yan idari ofislerine yapılan atıflarda, aynı zamanda, gümrük memurları, gümrük vergisi, gümrük vergileri veya eşya üzerindeki kontrol ya da gümrük amacıyla ilgili diğer hususlarla bağlantılı sıfatla da kullanılabileceği belirtilmiştir (World Customs Organization, 2018: 9).

Benzer şekilde, gümrük kelimesi Türk Dil Kurumunca; “*Bir ülkeye giren ya da bir ülkeden çıkan mal ya da eşya üzerinden alınan vergi*”, “*Bu verginin alınması işlemiyle uğraşan devlet kuruluşu*” ve “*Sınır kapılarında denetim ve gözetim işlerinin yapıldığı yer*” şeklinde tanımlanırken (TDK, 2018) bazı nitelendirmelerde ise; gümrük idaresi, bu idarenin konumlandığı bina, görev yaptığı coğrafi alan ve gümrük vergileri gibi gümrükle ilgili tüm bu konuları düzenleyen mevzuat ve uygulamaların bütünü anlamındaki gümrük hukuku şeklinde kullanılmaktadır (Onursal, 2000:

42). Yapılan bazı tanımlarda ise bu kavram ağırlıklı olarak alan, bölge ya da yer kavramlarıyla ilişkilendirilmektedir. Örneğin, bir tanımda gümrük kelimesi, ülkelerin dış ticaret işlemlerine konu eşya hareketini izleme ihtiyacına binaen gümrük idaresi örgütlenmesi aracılığıyla eşya hareketlerini izlediği hat veya bölge olarak ele alınırken (Gökçelik, 2009: 16), diğer bir tanımda ise halk arasındaki yaygın kullanım şekliyle; gümrük işlemi, malların gümrüğe gelmesi, gümrüksüz satış mağazası ve gümrük idaresi gibi ifadelerle vergi ve bu verginin tahsilini gerçekleştiren kurumun yanı sıra bir bölgenin ismi şeklinde de anlamlandırılmaktadır (Eksilmez, 2010: 3).

Yapılan tanımlarda her ne kadar farklı öğeleri ön plana çıkarılsa da öz itibarıyla “gümrük” kavramının, gümrük işlemleri konusunda belirli bir otoriteye sahip olan yetkili gümrük idarelerini ve bu idarelerce gerçekleştirilen gözetim ve kontrol işlemleri ile vergileme faaliyetlerini, bu işlem ve faaliyetlerin gerçekleştiği yerleri ve muhataplarının bu kapsamdaki işlemlerini kapsadığını söylemek mümkündür.

1.2. Dış Ticaret Kavramı ve Gümrük İlişkisi

Üretim faktörlerinin üretim sürecinde kullanılması sonucunda elde edilen mal ve hizmet şeklindeki çıktıların bedeli karşılığında son tüketicilere ulaştırılmasına imkân veren alım satım veya değişim faaliyetleri ticaretin tanımını vermektedir. Öte yandan, ticaret kavramının daha yalın bir ifadeyle, insanlar ya da ülkeler arasında mal ve/veya hizmetlerin alım satımı veya değişim faaliyeti şeklinde de tanımlanabilmesi mümkündür (Cambridge Dictionary, 2019).

Üretilen mal ve hizmetlerin ülke sınırları içerisinde belirli bir ücret karşılığında değişime tabi tutulması iç ticaret, ülke sınırları dışında alım ve satım konu edilmesi ise dış ticaret işlemlerinin kapsamındadır. Bu çerçevede, dış ticaret, ülkedeki özel veya kamu kişi veya kuruluşların diğer yabancı ülkelerle yaptıkları mal veya hizmet alım satımları olarak tanımlanmaktadır (Seyidoğlu, 1999: 116). Ancak, dış ticaret kavramına dahil olan üretime ve değişime konu öğeler, üretilen mal ve hizmetleri kapsamakta olup sermaye ve teknoloji transferleri ise bu kavrama dahil değildir.

Gerek iç ticaret, gerekse dış ticaret işlemlerine konu mal ve hizmetler ile bedeli olarak ödenen paranın hareketi ters yönde işlemekte böylelikle karşılıklı olarak ithal ve ihraç ülkelerindeki para ve mal dengesi sağlanmış olmaktadır. Dış ticaret işlemleri açısından bakıldığında, mal ve hizmet edimine yönelik işlemler ithalat, mal ve

hizmet satımına yönelik işlemler ise ihracat olarak nitelendirilmektedir. Dış ticaret işlemlerinde mal ve hizmet değişiminin yapılabilmesi, temel olarak ithalatçı, ihracatçı ve banka olarak tanımlanan finans sistemi öğelerinin varlığını gerekli kılmaktadır. Söz konusu öğeler, değişime konu mal ve hizmet ile bunların karşılığı olan bedelin yani paranın akışı için gerekli unsurları oluşturmaktadırlar.

İç ticaretin aksine uluslararası ticaret, ülkelerin farklı gerekçelerle, farklı şekil ve yoğunluklarda müdahalesine maruz kalan bir alan olma özelliğindedir. Dış ticaretin ülke sınırlarını aşan özelliği ve çeşitli gerekçelerle politika aracı olarak kullanılabilmesi, bu alanın iç ticaret işlemlerinin tabi olduğu hukuk kurallarından farklı olarak, kamu müdahalesinin de yoğun olarak varlığını gösterdiği kamu hukuku kuralları ile düzenlenmesini gerekli kılmıştır.

Ülke ya da eşya bazında çeşitli kısıtlama veya yasaklamaları içeren bu müdahaleler ilk bakışta tamamen vergi gerekçesine dayandırılrsa da esasında, ürün güvenliği, tüketici sağlığı, çevre, nesli tükenmekte olan canlılar, kültürel mirasın ve fikri mülkiyet haklarının korunması, çift kullanımlı eşyanın kontrolü, taşımacılık ve tedarik zincirinin sağlıklı işleyişinin sağlanması, terörizm ve salgın hastalıklarla mücadele gibi gümrük işlemleriyle bağlantılı onlarca konuyu kapsamaktadır (Üyümez ve Gültekin, 2016: 345). Bununla birlikte, çeşitli gerekçelerle müdahale edilen dış ticaret alanı, ülkelerin kurallarını serbestçe belirleyebileceği bir alan olmayıp uluslararası çabalar neticesinde oluşturulan ve taraf her bir ülkenin uymayı taahhüt ettiği ortak kurallarla şekillenmektedir.

Serbest ticaretin dünyada benimsenmesi ile birlikte yoğunlaşan uluslararası etkileşimlerin sonucunda, farklı ülkelerde üretilen mal ve hizmetlerin küresel piyasalarda dolaşımının da artması, ülkelerin ticaret hacimlerinin de artmasına sebep olmuştur. Ancak ticaretin küreselleşmesi olarak nitelendirilen bu süreçte yapılan bir ticaret, birçok uyumsuzluğa yol açmış ve uluslararası organizasyonlara ihtiyacı ortaya çıkarmıştır (Doğan ve Kabayel, 2016: 151). Benzer şekilde, iç ticaret işlemlerinden farklı olarak dış ticaret işlemlerinin tarafları olan alıcı ve satıcının, farklı ülkelerde yerleşik ve farklı hukuk kurallarına tabi olmalarından ötürü farklı ticari geleneklere sahip olmaları ve bu nedenle ticari işlemlere farklı anlamlar yüklemeleri sebebiyle bu alanda oluşan karmaşa ve ihtilaflar, süreç içerisinde

oluşturulan uluslararası kuruluşların katkıları yoluyla yapılan ve benimsenen ortak kurallarla ve uluslararası anlaşmalarla çözüme kavuşturulmaya çalışılmıştır.

Bu çerçevede, ticaretin önündeki engellerin kaldırılması, ülkeler arasındaki gümrüklerin birbiriyle uyumlu hale getirilmesi veya hafifletilmesi ile tüm üye ülkelere eşit ticaret olanakları sağlanması amacıyla 1947 yılında imzalanan Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması (GATT) (Bilici, 2017: 128 - 129), bilahare bu Anlaşmanın yerini bıraktığı DTÖ ve DGÖ, uluslararası kıymet sisteminin şekillendirildiği aynı zamanda DTÖ Kıymet Anlaşması olarak bilinen GATT'ın VII. Maddesinin Uygulanmasına Dair Anlaşma gibi uluslararası anlaşmalar ve uluslararası kuruluşlar, benzer şekilde, mal ve hizmetlerin teslim ve bedellerine ilişkin kuralların belirlendiği INCOTERMS ve ödeme şekilleri sistemleri, bu alandaki uluslararası çabalara verilecek örneklerdir. Bu şekilde, *“uluslararası ticareti düzenleyen ve bağlayıcı organizasyon ve sözleşmeler, küresel ticaretin etkin bir şekilde yapılmasına olanak sağlamıştır”* (Doğan ve Kabayel, 2016: 151).

Belirtilen nedenlerle uluslararası yükümlülükler çerçevesinde oluşturulan kurallar, dış ticaret işlemlerinde dikkate alınması gereken ana etmenler olup bu bağlamda, gümrük tarifeleri ve tarife dışı önlemler de dış ticaretin önemli belirleyicileri arasında yer almaktadır (Öz, 2008: 51 - 52). Ülkelerin dış ticaret işlemleri üzerinden gelir sağlama isteği ile birlikte bu işlemlerin sebep olduğu zararları minimize etme ve bu doğrultuda yerli sanayiye koruma düşüncesi gibi benzeri birçok gerekçeler dış ticareti bir politika aracı haline getirerek buna yönelik sistemlerin oluşmasını sağlamıştır (Öz, 2008: 33).

Ekonomik gelişmenin başlangıcında ülkelerin vergi sistemleri için önemli bir yer ve pay teşkil eden dış ticaret vergileri, küreselleşme süreci dinamikleriyle oluşan ve giderek artan ekonomik bütünleşmeler ve ticaret anlaşmaları neticesinde etkinliğini yavaş yavaş yitirse de (Tokatlıoğlu, 2005: 47) söz konusu vergilendirme ihtiyacı, gümrük hattı diye tabir edilen siyasi sınırların ön plana çıkmasına ve bu sınırlarda dış ticaretin izlenmesi, kontrol edilmesi ve vergilendirilmesi amacıyla yönelik gümrük adı altında yapılanmaların oluşumuna zemin hazırlamıştır (Öz, 2008: 34). Dolayısıyla dış ticaretin kontrol edilmesi, izlenmesi ve vergilendirilmesi, kısaca dış ticaret politikası araçlarının uygulanması, oluşturulan “gümrük” sistemi ile

gerçekleşmektedir. Zira dış ticaret işlemlerine ilişkin süreçlerin önemli bir bölümünü meydana getiren gümrük işlemleri, gümrük sistemi içerisinde cereyan etmektedir.

1.3. Gümrük İşlemleri

Gümrük kavramı çerçevesinde yapılan tanımlardan hareketle, yetkili gümrük idarelerince gümrük mevzuatı kapsamında gerçekleştirilen gözetim, kontrol ve vergileme faaliyetleri ile bu faaliyetlere muhatap olanlarca gerçekleştirilen tüm işlemlerin gümrük işlemi olarak addedilmesi mümkündür. Gümrük idarelerince gerçekleştirilen gözetim ve kontrol işlemleri ile vergileme faaliyetlerinin, diğer bir ifadeyle, gümrük işlemlerinin yöneldiği ögeler esas itibariyle eşya ve taşıt unsurlarından ibarettir. Bununla birlikte, kişi kavramının da dolaylı olarak söz konusu unsurlar arasında yer aldığı ileri sürülebilir. Gümrük sistemi ya da bu alana ilişkin düzenlemeler, bir ülkeye giren, bir ülkeden çıkan ya da bir ülkeden diğer bir ülkeye transit olarak geçen eşya ve taşıtların önceden belirlenmiş kurallar ve prosedürler dahilinde gümrük işlemine tabi tutulmasını gerektirmektedir.

Dış ticaret temelinde gümrük işlemlerinden bahsedilebilmesi için eşyanın ya da beyanın yetkili bir gümrük idaresinde gümrük işlemine konu edilmesi gereklidir (Üyümez ve Gültekin, 2016: 345). Dolayısıyla, bir işlemin gümrük işlemi olarak nitelendirilmesinin ön koşulunun, bu işleme yönelik irade beyanının yetkili gümrük idaresine yöneltilmesi ve/veya bu beyana konu işleme ait gerekliliklerin de yetkili gümrük idaresince yerine getirilmesi ve neticelendirilmesi olduğu söylenebilir. Bu çerçevede, yapılan herhangi bir işlem gümrük işleminin bir parçası olarak kabul görse bile bu işleme yönelik irade beyanı farklı bir idareye yöneltilmiş ise gümrük işlemi olarak addedilmemesi gerekecektir.

1.4. Genel Hatlarıyla Gümrük Mevzuatında Gümrük İşlemleri

Türk Gümrük Sistemi, ana hatlarıyla 4458 sayılı Gümrük Kanunu etrafında şekillendirilmiştir. Gümrük Kanunu ile birlikte Kanunun uygulamasına yön veren Gümrük Yönetmeliği, gümrük ve dış ticaret işlemlerindeki adli nitelikli ihlallere yönelik özel bir ceza ve usul yasası niteliğindeki 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu, tarife ve tarife dışı uygulamalara dayanak oluşturan 474 sayılı Gümrük

Giriş Tarife Cetveli Hakkında Kanun ile ayrıca 2009/15481 sayılı Gümrük Kanununun Bazı Maddelerinin Uygulanması Hakkında Karar bir bütün olarak Türk Gümrük Sisteminin omurgasını oluşturan ana metinlerdir.

Öte yandan, tarife, kıymet, menşe konuları başta olmak üzere, eşya ve araçların nakli, kullanımı ve ameliyelerine ilişkin uluslararası anlaşma, sözleşme ve kararlar da yine söz konusu sistemi oluşturan temel düzenlemeler arasında yer almaktadırlar. Gümrük mevzuatının yapısını oluşturan söz konusu ana düzenlemelerin yanında bu mevzuatın açıklanması ve uygulanmasına yön veren tebliğ, genelge ve tasarruflu yazılar da bu kapsamdaki ikincil düzenlemeleri oluşturmaktadırlar.

Gümrük mevzuatının konusu, kapsamı, uygulama alanı ve kurumu GK'nın genel hükümlerinde düzenlenmiştir. Gümrük mevzuatının kapsamını; eşya ve bu eşyayı taşıyan taşıma araçları, uygulama alanını; *“Türkiye karasuları, iç suları ve hava sahası da dahil olmak üzere Türkiye Cumhuriyeti topraklarını kapsayan”* Türkiye Gümrük Bölgesi, konusunu; eşya ve taşıt araçlarının bu bölgeye geçici veya kalıcı olarak giriş ve çıkışlarına ilişkin kurallar oluşturmaktadır. Bu kuralların merkez veya taşrada hiyerarşik yapıda örgütlenmiş gümrük idarelerince kısmen ya da tamamen yerine getirileceği hükmü ile uygulama alanı ve uygulayıcı birim itibarıyla Türk Gümrük Sisteminin organik yapısı ortaya konulmuştur (Kalpalı, 2016: 87).

Gümrük mevzuatı açısından gümrük işlemlerinin yöneldiği eşya ve taşıt unsurlarının genel olarak ana metinlerde, kişi ögesinin ise daha ziyade ikincil düzenlemelerde ele alındığı görülmektedir. Nitekim GK'nın amacının belirtildiği ilk maddesinde *“Bu Kanunun amacı, Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi'ne giren ve çıkan eşyaya ve taşıt araçlarına uygulanacak gümrük kurallarını belirlemektir.”* denilmek suretiyle gümrük işlemlerinin yöneldiği ana ögelerin temel olarak eşya ve taşıt olduğu belirtilmiştir. Aşağıda söz konusu unsurlar genel hatlarıyla ele alınmıştır.

1.4.1. Türkiye Gümrük Bölgesine Gelen Eşya

Eşya deyimi, GK'nın 3'üncü maddesinin 23'üncü fıkrasına göre; *“her türlü madde, ürün ve değeri”* ifade etmektedir. Eşyanın, gümrük mevzuatı kapsamında Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi'ne (TCGB) getirilebilmesi ya da TCGB'den çıkarılabilmesi için önceden belirlenen kuralların ve prosedürlerin yerine getirilmesi, önceden belirlenmiş olan yolların takip edilmesi ve gümrük kapılarının kullanılması

gerekmektedir. TCGB, GK'nın 2'nci maddesine istinaden "*Türkiye Cumhuriyeti topraklarını*" kapsamakta olup "*Türkiye kara suları, iç suları ve hava sahası*" gümrük bölgesine dahil kabul edilmektedir. Öte yandan, aynı madde uyarınca TCGB ve Gümrük Bölgesi kavramları da TCGB'yi ifade etmektedir.

Eşya unsuru için belirtilen gereklilikler taşıtlar için de geçerlidir. GK'nın 35'inci maddesine göre, TGB'ye giriş ve TGB'den çıkış yapan taşıtların önceden belirlenen gümrük kapılarından giriş ve çıkış yapmaları ve giriş kapısı ile iç gümrük kapıları arasında yine önceden belirlenen yolları takip etmeleri gerekmektedir. Anılan madde uyarınca, söz konusu taşıt araçları gümrük gözetimine tabidirler ve yürürlükteki hükümler çerçevesinde gümrük idarelerince denetlenmektedirler.

TGB'ye getirilen eşya için GK'nın 35/A maddesine göre yetkili gümrük idaresine öncelikle eşyaya, taşımaya ve yüklemeye ilişkin genel bilgileri içeren bir özet beyan verilmesi gereklidir. Özet beyan; veri işleme tekniği yoluyla, eşyanın TGB'ye gelişinden önce risk analizi odaklı giriş kontrolü akabinde sevk edildiği idareye verilen ve eşyaya ait genel bilgiler (miktar, cins kap adedi) ile taşıma ve yükleme işlemlerine ait bilgilerin yer aldığı bir gümrük beyan şeklindedir. Dolayısıyla, eşyanın TGB'ye getirilişine ilişkin süreç, gümrük idaresine verilen özet beyan ile başlamaktadır (Kalpalı, 2015b: 302). Bu eşya, aynı zamanda TGB'ye girdiği andan itibaren gümrük gözetimine tabidir ve mevcut düzenlemeler çerçevesinde gümrük idarelerince denetlenmektedir (GK, md. 36). Özet beyanı verilen eşya, bu eşyayı getiren veya gelişi akabinde taşınmasına ilişkin sorumluluğunu üstlenen kişi tarafından gümrük idaresine sunulması gerekir (GK, md. 39).

Eşyanın gümrüğe sunulması kavramı, GK'nın 3/18'inci maddesi uyarınca; "*eşyanın gümrük idaresine ya da gümrükçe tayin edilen veya uygun görülen herhangi bir yere getirilmesi üzerine, belirlenen usul ve esaslara uygun olarak, gümrük idarelerine yapılan bildirim*" ifade etmektedir. Anılan bildirim akabinde eşya, eşyayı gümrüğe sunan kişi tarafından öncesinde verilmiş bulunan özet beyan veya gümrük beyannamesiyle ilişkilendirilerek Kanununun 46'ncı maddesi uyarınca gümrükçe onaylanmış bir işlem ya da kullanıma tabi tutulur. İleride detaylandırılacak olmakla birlikte gümrükçe onaylanmış işlem ve kullanımların, TGB'ye giriş ve TGB'den çıkış yapacak eşya için öngörülen işlemler bütünü şeklinde nitelendirilmesi mümkündür (Selen, 2009: 25).

1.4.2. Türkiye Gümrük Bölgesinden Çıkan Eşya

TGB'den çıkan eşya için de GK'nın 165'inci maddesine istinaden gümrük beyannamesi, gümrük beyannamesi verilmesinin gerekmediği durumlarda ise özet beyan verilmesi gereklidir. TCGB'den gönderilen eşya için verilecek özet beyan ise giriştekinin aksine sürecin neredeyse sonlandığına işaret etmektedir (Kalpalı, 2015b: 302). TGB'yi terk edecek eşya için gümrük beyannamesinin verileceği idare ihracat gümrük idaresi olarak tanımlanmıştır. İhracat işlemine ilişkin söz konusu beyanın, ihraç eşyasının TGB'yi terkenden önce yapılması gerekmektedir. Kanunun 166'ncı maddesi çerçevesinde *“Türkiye Gümrük Bölgesi dışına çıkan eşya, yürürlükteki hükümler çerçevesinde gümrük idareleri tarafından yapılacak kontrollere tabi olup bunlar önceden belirlenen yollardan ve gümrüğün gözetimi altında yurtdışı edilir.”*

TGB'ye getirilen veya çıkarılan eşya için yukarıda belirtilen hususlar, TGB'yi hava sahasından ya da kara sularından bu bölge içinde durmaksızın geçip giden nakil vasıtalarıyla taşınmakta olan eşyayı kapsamamaktadır (GK, md. 165/A-1).

1.4.3. Gümrük Gözetimi ve Gümrük Kontrolü Kavramları

Önceki maddelerde yapılan açıklamalarda da vurgulandığı üzere, TGB'ye giren ve TGB'den çıkan eşya ile taşıt araçları gümrük gözetimine tabidir. Gümrük gözetimi kavramı, Kanunun 3/12'nci maddesine göre; *“gümrük mevzuatına ve gereken hallerde gümrük gözetimi altındaki eşyaya uygulanacak diğer hükümlere uyulmasını sağlamak üzere gümrük idareleri tarafından genel olarak uygulanan işlemleri”* kapsamaktadır. Gümrük kontrolü kavramı ise gümrük gözetimi kavramından farklı olup Kanunun 3/13'üncü maddesinde, *“TCGB ile diğer ülkeler arasında taşınan eşyanın giriş, çıkış, transit, nakil ve nihai kullanımını ve serbest dolaşımda bulunmayan eşyanın durumunu düzenleyen gümrük mevzuatı ve diğer mevzuatın doğru uygulanmasını sağlamak için gümrük idareleri tarafından yürütülen; eşyanın muayenesi, beyanname verileri ile elektronik veya yazılı belgelerin varlığının ve gerçekliğinin doğrulanması, işletmelerin hesap ve diğer kayıtlarının incelenmesi, taşıma araçlarının kontrolü, bagajların ve kişilerin yanlarında ya da üstlerinde taşıdıkları diğer eşyanın kontrolü ile resmi araştırmalar ve diğer benzeri uygulamalar”* şeklinde tanımlanmıştır.

1.4.4. Gümrükçe Onaylanmış İşlem veya Kullanımlar

Özet beyanı verilen ve akabinde gümrüğe sunulan eşyanın gümrükçe onaylanmış bir işlem ve kullanıma tabi tutulması gerekli olup bu kapsamdaki işlemlerin ise verilen özet beyan tarihinden itibaren, eşya, denizyoluyla gelmiş ise kırk beş, diğer yollarla gelmiş ise yirmi gün içinde tamamlanması zorunludur (GK, md. 46). Eşyanın gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulması deyimi, eşyanın; “a) Bir gümrük rejimine tabi tutulmasını, b) Bir serbest bölgeye girmesini, c) Türkiye Gümrük Bölgesi dışına yeniden ihracını, d) İmhasını, e) Gümrüğe terk edilmesini” içermektedir (GK, md. 3/14). Eşyanın bir gümrük rejimine tabi tutulması dışındaki işlem ve kullanımlar GK’nda “Gümrükçe Onaylanmış Diğer İşlem veya Kullanım Şekilleri” başlığında ele alınmışlardır.

Her eşya, yasaklama ve kısıtlamaya tabi olmadığı sürece gümrükçe onaylanmış işlem veya kullanımlara tabi tutulabilecektir. Öte yandan, gümrükçe onaylanmış işlem ve kullanımdan başka bir gümrükçe onaylanmış işlem ve kullanıma geçilmesi de mümkündür. Örneğin, antrepo rejimindeki bir eşyanın bilahare serbest dolaşıma giriş rejimine tabi tutulması gibi. Bununla birlikte, sadece serbest dolaşımda olmayan eşya serbest dolaşıma giriş rejimine tabi tutulabileceği gibi, salt Türk menşeli veya Türkiye’de serbest dolaşımda bulunan eşya da ancak ihracat rejimine tabi tutulabilmektedir (Gökçelik, 2005: 14). Gümrüğe sunulan eşya, gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutuluncaya dek “geçici depolanan eşya” statüsündedir. Geçici depolama yerleri GY’nin 79/1’inci maddesinde; “geçici depolanan eşyanın her türlü dış etken ve müdahalelerden korunmasını sağlayacak şekilde yapılmış ve taşıtların durduğu, yanaştığı veya indiği yerlerdeki ambar, depo, ardiye veya hangar gibi yerler” şeklinde tanımlanmıştır.

1.4.4.1. Eşyanın Bir Gümrük Rejimine Tabi Tutulması

Özet beyanı verilen ve gümrüğe sunulan eşya bir gümrük rejimine tabi tutulacak ise bu rejimin gerektirdiği şartlara uygun bir şekilde yetkili gümrük idaresine beyan edilmesi gerekmektedir. Gümrük rejimi, TGB’ye giren ya da bu bölgeden çıkış yapacak eşyanın hareketine ilişkin yöntemleri belirleyen prosedürleri ya da işlem süreçlerini ifade etmekte olup (Tuncer, 2001: 46 - 47) GK’nın 3/15’inci

maddesi uyarınca bu rejimler; transit, dahilde işleme, gümrük antrepo, geçici ithalat, gümrük kontrolü altında işleme, hariçte işleme, ihracat ve serbest dolaşıma giriş rejimi olarak belirlenmiştir. Gümrük rejimleri, GK'nın 79'uncu maddesinde ekonomik etkili ve şartlı muafiyet düzenlemeleri kapsamı gümrük rejimleri şeklinde ikili ayrıma tabi tutulmuşlardır. Ekonomik etkili gümrük rejimleri, gümrük işlemlerinde finansal kolaylıklarla birlikte maliyetlerin minimize edilmesine katkı sağlayan rejimlerdir. Şartlı muafiyet düzenlemelerine konu eşya için gümrük vergilerine karşılık teminat verilmesi gerekli olup tabi tutulduğu rejimde kaldığı süre boyunca eşya üzerindeki gümrük gözetimi ise devam etmektedir.

Gümrük rejimleri, eşyanın, üzerinde gümrük gözetimi bulunup bulunmadığı ile tabi tutulduğu rejimde kalabileceği sürenin sınırlı olup olmamasına göre nihai ve ara gümrük rejimleri olarak da kategorize edilebilir. Buna göre, serbest dolaşıma giriş ve ihracat rejimleri nihai gümrük rejimleri diğer gümrük rejimleri ise ara gümrük rejimleri şeklinde sınıflandırılabilir. Gümrük mevzuatının nihai kullanım hükümleri¹ hariç olmak üzere serbest dolaşıma giriş rejimi kapsamında serbest dolaşıma giren eşya ile ihracat rejimi ile yurtdışı edilen eşya üzerinde artık gümrük gözetimi kalmadığı gibi süre sınırlaması da bulunmamaktadır. Diğer gümrük rejimlerinde ise eşya, gümrük gözetimine tabi olup antrepo rejimi hariç rejimde kalabileceği süre kanun ve yönetmeliklerle sınırlandırılmıştır. Antrepo rejiminde süre sınırlaması olmamasına rağmen ticari hayatın olağan akışı gereği bu rejimdeki eşyanın bir süre sonra bir başka gümrükçe onaylanmış işlem veya kullanıma tabi tutulması kaçınılmaz olacaktır (Kalpalı, 2015b: 311; Gökçelik, 2005: 14).

1.4.4.1.1. Eşyanın Gümrük Rejim Beyanı

Gümrük beyanı, *“belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde, eşyanın, bir gümrük rejimine tabi tutulması talebinde bulunulmasını”* ifade etmekte olup (GK, md. 3/16) bu beyan, yetkili gümrük idaresine; yazılı ya da sözlü şekilde veya bilgisayara veri işleme tekniği ya da eşya sahibinin bu eşyayı bir gümrük rejimine tabi tutma isteğini ifade ettiği herhangi bir tasarruf yoluyla yapılabilmektedir (GK, md. 59). Yazılı

¹ Nihai Kullanım: Eşyanın belirli bir amaca yönelik kullanılması karşılığında ithalat vergilerinden istisna tutulması veya indirimli tarife uygulanmasıdır. Serbest dolaşıma girmiş eşyada bu kullanıma ait gereklilikler yerine getirilene kadar eşya üzerindeki gümrük gözetimi devam eder.

beyan GK’da normal ve basitleştirilmiş usul olmak üzere iki kategoride ele alınmıştır. Diğer beyan türlerine konu eşya ile bu beyanlara ilişkin usuller ise GK’nın gümrük beyanına ait hükümleri çerçevesinde GY’de ayrıntılı olarak düzenlenmiştir.

Beyanname, ait olduğu eşya gümrüğe sunulmuş ise 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”* (GK, md. 61/1). Tescile ilişkin tarih, aksine düzenleme yoksa eşyanın tabi tutulduğu gümrük rejimine ait hükümlerin uygulanmasına temel alınan önemli bir belirleyicidir (GK, md. 61/2). Beyanın bağlayıcılığı ilkesine dayanak oluşturan Kanununun 61/3’üncü maddesi uyarınca *“tescil edilmiş beyanname, ait olduğu eşyanın vergileri ve para cezalarından dolayı taahhüt niteliğinde beyan sahibini bağlar ve gümrük vergileri tahakkukuna esas tutulur”*.

Diğer beyan türlerinden, başka bir tasarruf yoluyla beyan, Yönetmeliğin 175 ila 177’nci maddelerinde yer alan eşya için geçerli bir beyan türü olup *“...eşyanın iki hat sisteminin çalıştığı gümrük idarelerinde yeşil veya ‘beyana tabi eşyam yoktur’ hattından geçirilmesi, hat sisteminin çalışmadığı bir gümrük idaresinden beyan yapılmaksızın geçirilmesi veya ek 22/A da yer alan formla yapılan bildirim...”* şeklinde tanımlanmaktadır (GY, md. 178/1).

1.4.4.1.2. Beyanın Kontrolü

Gümrük mevzuatı kapsamında beyanın kontrollüne ilişkin düzenlemeler genel olarak, eşyanın; varış öncesi, beyan ve teslimden sonraki kontrol aşamalarını içermekte olup üçüncü bölümde ayrıntılı olarak incelenecektir.

1.4.4.2. Eşyanın Bir Serbest Bölgeye Girmesi

Serbest bölgeler; *“TGB’nin parçaları olmakla beraber; a)Serbest dolaşımda olmayan eşyanın herhangi bir gümrük rejimine tabi tutulmaksızın ve serbest dolaşıma sokulmaksızın, gümrük mevzuatında öngörülen haller dışında kullanılmamak ya da tüketilmemek kaydıyla konulduğu, ithalat vergileri ile ticaret*

politikası önlemlerinin uygulanması bakımından, TGB dışında olduğu kabul edilen; b)Serbest dolaşımdaki eşyanın, bir serbest bölgeye konulması nedeniyle normal olarak eşyanın ihracına bağlı olanaklardan yararlandığı;” yerlerdir (GK, md: 152).

Serbest bölgelerin giriş ve çıkış noktaları ile sınırları gümrük gözetimine tabidir. Bu kapsamda, bölgeye giren ya da çıkan kişiler ile nakil vasıtaları gümrük idaresince kontrol edilmekte olup bölgeye giren, çıkan ve kalan eşya gerektiğinde gümrük idaresince muayene edebilmektedir. Eşyanın serbest bölgede kalabileceği süre sınırsızdır ancak envanter kayıtları itibariyle gümrük denetimine tabidir. Bölgede yapılan işlem ve işçilik ile mevzuatın öngördüğü ölçüde tüketilen tedarik ve teçhizat ürünleri gümrük vergisine tabi değildir. Bölgeye yapılan ithalat ve ihracat işlemleri ise GK kapsamı gümrük rejimleri ile gerçekleşmektedir (Öz, 2008: 56).

1.4.4.3. Eşyanın Yeniden İhracı, İmhası ve Gümrüğe Terki

Serbest dolaşımda bulunan eşyanın TGB dışına çıkarılması ihracat olarak nitelenirken, serbest dolaşımda olmayan eşyanın TGB dışına çıkarılması ise GK'nın 163'üncü maddesinde yeniden ihracat terimi ile ifade edilmiştir. Eşyanın ihracı için gerekli olan ticaret politikası önlemleri dahil tüm işlemler gerektiğinde yeniden ihraç edilecek eşyaya da uygulanacak olup bu eşyanın ticaret politikası önlemlerine tabi olmaksızın şartlı muafiyet kapsamı bir gümrük rejimine tabi tutulabileceği haller ise GY'nin 308 ila 327'nci maddelerinde düzenlenmiştir.

Diğer taraftan, serbest dolaşımda olmayan eşya, gümrük idaresine önceden bildirilmek kaydıyla ve bu idarelerinin gözetiminde imha edilebileceği gibi gümrüğe terk de edilebilir. Ancak bu işlemlerin hazineye herhangi bir masraf getirmemesi gereklidir. İmha işlemi sonucunda meydana gelen artık ve atıklar da serbest dolaşımda olmayan eşya kabul edildiğinden gümrük statüleri değişinceye kadar gümrük gözetimi altında kalırlar (GK, md. 164).

1.4.5. Özellik Gösteren Faaliyetler ve Diğer Gümrük İşlemleri

TGB'ye gelen ve TGB'den giden eşya ve taşıt araçları için GK'daki temel düzenlemeler haricinde kalan kimi gümrük uygulamaları Kanunda, özellik gösteren faaliyetler ve diğer gümrük işlemleri kategorisinde ele alınmışlardır. Bunlardan;

Hangi hallerde gümrük vergilerinden muafiyet ve istisna tanınacağı GK'nın 167'nci maddesinde, TGB'den ihraç edilen ancak bilahare çeşitli nedenlerle geri gelen eşyanın gümrük vergilerinden muafiyet serbest dolaşıma girebilmesine ilişkin gereklilikler GK'nın 168 ila 170'inci maddeleri arasında, Türkiye'de kayıtlı ve tescilli olan ve Türkiye bandırası taşıyan gemilerin diğer ülkelerin karasularında çıkarttıkları deniz balıkçılığı ürünleri ve denizden çıkarılan diğer ürünler ile söz konusu niteliklere sahip fabrika gemilerde elde edilen ürünlere ilişkin ithalat vergilerinden muafiyet tanınmasına ilişkin hükümler GK'nın 171'inci maddesinde ve sınır ticareti işlemleri ise GK'nın 172'nci maddesinde "*özellik gösteren faaliyetler*" altında ele alınmış olup posta gümrük işlemleri GK'nın 173 ila 175'inci maddeleri arasında, akaryakıt ve kumanya işlemleri GK'nın 176'ncı maddesinde ve tasfiye edilecek eşyaya ilişkin düzenlemeler ise GK'nın 177 ila 180'inci maddeleri arasında "*diğer gümrük işlemleri*" başlığı altında düzenlenmişlerdir.

2. GÜMRÜK VERGİLERİ

2.1. Gümrük Vergilerinin Tanımı

Gümrük vergileri, kavram itibariyle, tek bir vergi türü olan gümrük vergisini de içine alan ve genel olarak eşyanın ithali ya da ihracına bağlı olarak tahsili öngörülen vergileri ifade etmektedir. Ancak uygulamada gümrük vergisinin gümrük vergilerini ifade etmede kullanıldığı ya da bu yönde bir algının bulunduğunu belirtmek gerekir.

Gümrük vergileri, GK'nın 3/8'inci maddesinde; "*ilgili mevzuat uyarınca eşyaya uygulanan ithalat vergilerinin ya da ihracat vergilerinin tümü*" şeklinde tanımlanmış olmakla birlikte, bu tanımda öne çıkan ithalat vergileri deyimini, Kanunun 3/9'uncu maddesinde; "*a)Eşyanın ithalinde ödenecek gümrük vergisi ile diğer eş etkili vergiler ve mali yükleri, b)Tarım politikası veya tarım ürünlerinin işlenmesi sonucu elde edilen bazı ürünlere uygulanan özel düzenlemeler çerçevesinde ithalatta alınacak vergiler ve diğer mali yükleri,*", ihracat vergileri deyimini ise aynı maddenin 10'uncu fıkrasında; "*a)Eşyanın ihracatında ödenecek gümrük vergisi ile diğer eş etkili vergiler ve mali yükleri, b)Tarım politikası veya tarım ürünlerinin işlenmesi sonucu elde edilen bazı ürünlere uygulanan özel düzenlemeler çerçevesinde ihracatta alınacak vergileri ve diğer mali yükleri,*" ifade ettiği vurgulanmıştır.

Gümrük vergileri ile ilgili benzer tanımlamalara diğer yasal metinlerde de rastlamak mümkündür. Nitekim 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nun 2'nci maddesinde, bu vergiler; *“Gümrük idaresi veya başka idarelerce, eşyanın ithali veya ihracına bağlı olarak uygulanan vergiler ile diğer mali yükümlülükler”* şeklinde, 2006/10160 Karar Sayılı Milletlerarası Sözleşme'nin 2'nci maddesinin 8'inci fıkrasında ise *“gümrük bölgesine giren veya çıkan eşyanın tabi olduğu gümrük tarifesinde yer alan vergiler”* şeklinde tanımlanmıştır.

Dış ticaret işlemine konu eşyanın ithali ya da ihracında alınması öngörülen vergiler gümrük vergileri olmakla birlikte, bu vergilerden her biri, kaynağı açısından farklı kanunlarda ya da yasal metinlerde düzenlenmişlerdir. Ancak, her ne kadar farklı kanunlarda düzenlenmiş de olsalar, örneğin KDV ve ÖTV gibi bu vergiler, eşyanın ithali ya da ihracına bağlı olarak GK uyarınca gümrük vergisinin tabi olduğu usul ve esaslara bağlı olup gümrük vergileri tanımında birleşmektedirler.

2.2. Gümrük Vergilerinin Niteliği ve İşlevi

Gümrük vergilerinin niteliği, esas itibariyle verginin türü, konusu, amacı ve tabi olduğu usul hukuku yönlerinden yapılacak değerlendirmelerle netleşmektedir.

Vergi türleri farklı kıstaslar baz alınarak farklı kategorilerde açıklanabilse de genel bir yaklaşımla gümrük vergilerinin dış ticaret üzerinden alınan vergiler arasında kategorize edildiğini söylemek mümkündür. Bu yönüyle gümrük vergileri düzenlendikleri alan itibariyle de diğer vergilerden farklılaşmaktadırlar.

Verginin konusu, verginin, üzerinden alındığı herhangi bir ekonomik değer ya da unsurdur. Verginin konusunu oluşturan ekonomik unsur ya da değer bir hizmet olabileceği gibi herhangi bir ürün veya eşya da olabilmektedir. Genel olarak vergiler konuları itibariyle gelir, servet ve harcamalar üzerinden alınan vergiler şeklinde üçlü bir ayrıma tabi tutulmaktadırlar. Bu ayrımda harcamalar üzerinden alınan vergiler dolaylı, gelir ve servetten alınanlar ise doğrudan tahsil edilen vergileri oluşturmaktadırlar. Doğrudan alınan vergiler, ödeyen ekonomik ünitenin üzerinde kalmasına ve diğer ünitelere yansıtılmamalarına rağmen harcamalar üzerinden alınan vergilerin kolayca diğer ekonomik birimlere yansıtılma imkânı bulunmaktadır.

Gümrük vergileri ise yapılmış bulunan tanımı doğrultusunda eşyanın ithali ya da ihracına bağlı olarak alınması öngörülen vergiler olması nedeniyle konusu

itibariyle dış ticaret işlemlerindeki alım ve satıma tabi olan eşyayı kapsamaktadır. Bu eşyanın gümrük vergisinin konusunu oluşturabilmesinin koşulu ise gümrük yükümlülüğünün doğması ya da başlaması ile ilgilidir. Bu çerçevede, TGB'ye sadece giren eşya değil çıkan ya da gümrükçe onaylanmış işlem veya kullanıma tabi tutulan eşya da şartları olduğu takdirde gümrük vergilerinin konusunu oluşturabilmektedir.

Gümrük vergileri, öteden beri dış ticarete yön verme veya müdahale amacıyla kullanılan ekonomi politikasının en eski, klasik ve geleneksel araçlarıdır (Kızılay, 2011: 16). Geleneksel mali fonksiyonlarının yanında, endüstrileri ve yerli ve yabancılar arasındaki rekabet eşitsizliğini korumak ve ekonomide çeşitli sosyal tabaklar arasındaki gelir ve servet dağılımını değiştirmek gibi ikincil fonksiyonları da mevcuttur (Tuncer, 1970: 55). Ancak gümrük vergisi, aynı zamanda genel bir tüketim vergisi olarak tersine artan oranlı gelir dağılımını sağlayıcı bir vergi türüdür. Zira gümrük vergisi, ithal konusu eşyanın farklı tür ve kategorilere ayrılarak uygulanmasına elverişlidir (Eker ve diğerleri, 1997: 289). Kamu geliri kavramının bir ögesi olması, onun maliye politikası aracı olarak kullanılmasını sağlasa da gümrük vergilerinin asıl fonksiyonu, dış ticarete konu eşya üzerinden alınmaları nedeniyle esasen dış ticaret politikası aracı olarak uygulanmasıdır.

Usul hükümleri açısından vergiler genel olarak Vergi Usul Kanunu'na tabi olmakla birlikte gümrük vergileri, aynı Kanunun 2'nci maddesine istinaden VUK kapsamı dışında tutulmuşlar ve bizatihi kendisi de aynı zamanda bir vergi ve usul kanunu niteliğindeki GK'da düzenlenmişlerdir.

Bu halde gümrük vergileri, konusunu eşya oluşturması nedeniyle objektif, harcamalar üzerinden alınması nedeniyle dolaylı vergilerden olup bir defaya mahsus alınan vergi türleri arasında yer almaktadır (Gökçelik, 2009: 41). Konusunu eşya oluşturması nedeniyle "objektif karakterli" olması, bu çerçevede, eşyanın tahakkuk eden ve edecek vergileri ile bulunması halinde cezalarının karşılığı olarak teminat hükmünde sayılması gibi özellikleri bu vergilere "ayni vergi" özelliğini kazandırmaktadır (Kızılay, 2011: 6).

2.3. Gümrük Vergilerinin Sınıflandırılması

Gümrük vergileri, uygulanan matraha ve gümrük rejimine göre iki başlık altında sınıflandırılabilir.

2.3.1. Uygulanan Matraha Göre Gümrük Vergileri

Matrah, vergi konusunu oluşturan unsurun, verginin hesaplanmasında esas alınan değeri ya da fiziki miktarı, diğer bir ifadeyle, vergilemede tarh işlemine esas olan miktarı ifade etmektedir. Bu çerçevede, alınması öngörülen verginin matrahında esas alınan kıstas, ya değer ya miktar ya da her ikisinin bileşiminden ibaret olmaktadır. Bu nedenle de uygulanan matraha göre gümrük vergileri ad valorem, spesifik ve karma gümrük vergileri olmak üzere üç alt başlıkta incelenmektedir.

2.3.1.1. Ad Valorem Gümrük Vergileri

Ad valorem gümrük vergileri gümrük kıymetinin belirli bir yüzdesi şeklinde uygulanmaktadır. Örneğin, Kenya'dan ithal edilecek çay için vergi oranının %45 şeklinde belirlenmesi gibi. Bu tür gümrük vergilerinde belirleyici ana unsur eşyanın değeri olduğu için kıymet arttıkça alınacak vergi miktarı da artmaktadır. Spesifik gümrük vergilerine göre uygulaması zor ve bir o kadar da karışık vergi türü olmasına karşın, hazineye daha fazla gelir getirme ve vergi adaletini sağlamadaki avantajları nedeniyle vergileme yönetiminde genel olarak tercih edilen vergi türüdür (Tuncer, 2001: 13). Eşyanın gümrük vergisine esas alınacak kıymetinin belirlenmesi, kıymete ilave edilecek ve edilmeyecek birçok unsurun ve değişkenin göz önünde bulundurulduğu teknik ve bir o kadar da zahmetli bir konudur.

2.3.1.2. Spesifik Gümrük Vergileri

Spesifik gümrük vergileri ise birim, ağırlık ya da miktar başına maliyeti gösterirler ve bu nedenle de ithal edilen eşyanın niteliğine dayalıdır. İthal edilen her bir 500 gram paket çay için alınması gerekli verginin 1 para birimi şeklinde belirlenmesinde olduğu gibi. Bu tür vergilerin matrahı, vergi konusu eşyanın sayısı, ağırlığı, miktarı ya da ölçüsüdür (Çelik, 1999: 22). Bu nedenle, spesifik gümrük vergilerinde eşyanın değerinin bir önemi bulunmamaktadır. Eşyanın değeri ya da değerini belirleyen kalite ve özellik gibi faktörleri ne olursa olsun alınacak vergi eşyanın fiziki birimindeki değişimine bağlı olarak değişmektedir.

Vergileme yöntemi itibarıyla uygulaması sade, basit ve kolaydır. Aynı eşyanın değişik kalite ve değerinde olanlarına aynı vergi uygulandığından vergi adaleti kavramı

ile örtüşmemektedir (Tuncer, 2001: 12). Spesifik vergilemede eşya fiyatı yükseldikçe alınacak verginin fiyata oranı da ters yönde işlediğinden ithal ürünlere yönelik talep de kaliteli ve pahalı ürünlere yönelmektedir. Bu nedenle spesifik vergiler, genellikle kalite itibariyle standart özellik içeren tarım ürünleri ve madenler gibi ürünlere yönelik bir vergilendirmede tercih edilebilir bir vergi türüdür (Seyidoğlu, 2001: 132).

2.3.1.3. Karma Gümrük Vergileri

Karma ya da birleşik gümrük vergileri isminden de anlaşılacağı üzere ad valorem ve spesifik vergi türlerinin karışımından oluşmaktadır. Vergileme, eşyanın gerek fiziki birimi gerekse kıymeti baz alınmak suretiyle yapılmaktadır. ABD’de olduğu üzere ülkeye giren yabancı bir araçtan önce 1.000 USD maktu vergi alınması ve akabinde aracın değeri üzerinden %1 oranında vergi alınması karma vergilendirmeye örnek olarak gösterilmektedir (Selahattin Tuncer, 2001: 14).

2.3.2. Uygulanan Gümrük Rejimine Göre Gümrük Vergileri

Gümrük rejimleri deyimi; “a)Serbest dolaşıma giriş rejimini, b)Transit rejimini, c)Gümrük antrepo rejimini, d) Dahilde işleme rejimini, e) Gümrük kontrolü altında işleme rejimini, f)Geçici ithalat rejimini, g)Hariçte işleme rejimini, h)İhracat rejimini” ifade etmekte olup (GK, md. 3/15) terim itibariyle de eşyanın, gümrük bölgesi olarak tanımlanan yere girişinde ve çıkışında, geliş ya da gidiş amacına göre tabi tutulması zorunlu olan gümrük işlem süreçlerini içermektedir.

Gümrük rejimlerden antrepo, dahilde işleme, hariçte işleme, gümrük kontrolü altında işleme ve geçici ithalat rejimleri eşyanın kesin olarak gümrük bölgesi addedilen yere girişi veya çıkışına ilişkin rejimler olmayıp eşyanın, belirli şartlar ve durumlarda ve belirli yükümlülükler altında bu bölgeye girişine, çıkışına ya da belirli bir süre kalışına izin verildiği rejimlerdir. Kaldı ki bu rejimlerden hariçte işleme rejimi GK’da ekonomik etkili rejimler, diğerleri ise ekonomik etkili rejimler ve şartlı muafiyet düzenlemeleri altında ele alınmışlardır. GK’da şartlı muafiyet düzenlemelerinde yer alan transit rejimi ise Kanununun 84’üncü maddesinde “a)İthalat vergileri ve ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmayan serbest dolaşıma girmemiş,

b)İhracatla ilgili gümrük işlemleri tamamlanmış,” eşyanın, gümrük gözetimi altında TGB içindeki bir noktadan diğerine taşınmasında uygulanan rejimi ifade etmektedir.

Gümrük kontrolü altında işleme, dahilde işleme, hariçte işleme, antrepo, geçici ithalat (kısmı muafiyet kapsamı geçici ithalat rejimi hariç) ve transit rejimlerinde olası rejim ihlallerine yönelik alınması gerekli teminat vb. yükümlülükler dışında tahsili öngörülen gümrük vergileri bulunmamaktadır. Dolayısıyla, ihracat ve serbest dolaşıma giriş rejimleri dışındaki rejimlerin tam olarak ihracat ya da ithalat işlemi olarak kabul edilmesi doğru bir yaklaşım olmayacaktır. Bu nedenle uygulanan gümrük rejimleri kapsamında gümrük vergilerinin de ithalat ve ihracat gümrük vergileri olmak üzere iki kategoride değerlendirilmesi mümkündür.

2.3.2.1. İthalat Gümrük Vergileri

Eşyanın ülkeye girişinde alınması öngörülen vergiler, ithalat gümrük vergilerini tanımlamaktadır. Varış ülkesinde vergilendirme² ilkesinin de bir gereği olarak gümrük vergileri denildiğinde kastedilenin de eşyanın ithali dolayısıyla alınan vergiler olduğu söylenebilir. Gümrük mevzuatı açısından ithalat vergileri; gümrük vergisi, gümrük vergisine eş etkili vergiler ve mali yükler olmak üzere üç kategoride ele alınmıştır. Mali yükler, gümrük vergisi ve gümrük vergisine eş etkili vergiler dışındaki fon, ücret gibi çeşitli adlar altında tahsili öngörülen kamu gelirlerini ifade etmektedir. Eşyanın ithaline bağlı olarak gümrük vergisinin tabi olduğu usul ve esaslara tabi olan eş etkili vergiler ve mali yükler her biri kendine özgü yasal düzenlemeye sahip olmakla birlikte, eşyanın ithal maliyetinde artışa neden olmalarından ötürü gümrük vergisi ile benzeşmektedirler (Yerci, 2005: 27).

2.3.2.2. İhracat Gümrük Vergileri

Çifte vergilemenin önlenmesi, varış ülkesinde vergileme gibi ilkeler ile birlikte ihracatın teşvikine yönelik uygulamalar, eşyanın herhangi bir vergiye tabi olmaksızın ülkeden ihracını gerektirmektedir. Bu nedenlerle, eşyanın ihracında alınması

² Varış Ülkesinde Vergilendirme İlkesi: Bir malın hangi ülkede üretilmiş olduğuna bakılmaksızın tüketildiği ülkede vergilendirilmesini ifade eder. Bu ilke özellikle dolaylı vergiler açısından dış ticaret işlemlerine konu ürünlerdeki vergilendirme yetkisini düzenler İhraç ürününe ait KDV'nin ihracatçıya iade edilmesi, ancak, ithal ülkesinde ithalatçıdan tahsil edilmesi anılan ilke gereğidir.

öngörülen vergi ya da benzeri mali yüklerle günümüzde birkaç istisna dışında -
Örneğin: Desteleme Fiyat İstikrar Fonu ve Telafi Edici Vergi - rastlanılmamaktadır.

2.4. Türk Vergi Sisteminde Gümrük Vergileri

Bir ülkede uygulanan bütün vergilerin oluşturmuş olduğu bütüne vergi sistemi denilmektedir (Akdoğan, 2017: 197). Türk vergi sistemini oluşturan vergiler, konuları itibariyle gelir, servet ve servet transferleri ile harcamalar üzerinden alınan vergiler olarak sınıflandırılmaktadır (Abdurrahman Akdoğan, 2017: 202). Türk vergi sisteminin ana unsuru olan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK), özel vergi kanunlarının tabi olacağı şekle ve usule ilişkin esasları içeren ve vergi hukuku bağlamında getirilen kurallara aykırılık halinde uygulanacak yaptırımları ve bu yaptırımlara karşı başvuru yollarını düzenleyen genel bir vergi ve usul kanunudur.

Ancak, niteliği ve yapısı gereği “çerçeve kanun” niteliğindeki Gümrük Kanunu, kendi usul hükümlerini de barındırdığından diğer vergiler açısından geçerli olan ve VUK bünyesinde yer alan genel hükümler gümrük vergisi açısından geçerli değildir (Kızılot ve Taş, 2013: 330). Nitekim VUK’un 2’nci maddesi uyarınca, gümrük idaresince tahsil edilen ya da alınan vergi ve resimler, Kanunun kapsamı dışında tutulmuş ve bunlarla ilgili olarak GK’nın 242’nci maddesinin uygulanacağı ifade edilmiştir. Ancak bu ifadenin bir nebze kafa karışıklığına neden olduğu ileri sürülebilir. Zira GK’nın 242’nci maddesi, tebliğ edilen gümrük vergi ve para cezası kararlarına karşı yükümlülerce yapılacak itirazlara ilişkin genel esasları içermektedir. Öte yandan, eşyanın ithali veya ihracına bağlı olarak tahsili bizzat gümrük idaresince gerçekleştirilen gümrük vergileri bulunduğu gibi damga vergisi örneğinde olduğu üzere diğer idarelerce tahsili gerçekleştirilen gümrük vergileri de söz konusudur. Ancak, her iki durumda da anılan vergiler gümrük mevzuatına istinaden eşyanın ithali ya da ihracına bağlı olarak gümrük vergileri tanımında birleşmektedirler.

Dış ticaret ve gümrük işlemlerinin farklı teknik yapısı ve özellikleri bu alanın ayrı bir kanun ile düzenlenmesini gerektirmiştir. Bu yaklaşımla ortaya konulan GK, TGB’ye giren ve TGB’den çıkan eşya ile taşıt araçlarına uygulanacak gümrük kurallarını belirleyen, özel bir vergi yasası ve usul kanunu niteliğindedir. GK’ya ayrı bir vergi kanunu olma niteliğini atfettiren özelliklerden biri de gümrük vergisinin kendine has teknik ve yapısal özelliklerinden kaynaklanmaktadır. Konu, matrah,

yükümlülük ve tahsil süreci gibi farklı teknik özellikleri, bu verginin dahili vergilerin tabi olduğu usul ve esaslardan ayrı ele alınmasını gerektirmiştir. Bu nedenle, GK'da gümrük vergilerine ilişkin olarak, gümrük yükümlülüğünün doğması, başlaması ve sona ermesi; gümrük vergilerinin beyanı, kontrolü, tahakkuku, tebliği ve ödenmesi; teminat, muafiyet ve istisnalar; vergilerin geri verilmesi ya da kaldırılması ile vergi kaybına yol açan işlemlere ve usulsüzlüklere uygulanacak cezalar ve itirazlar gibi konulara ayrıntılı bir şekilde yer verilmiştir.

Gümrük vergilerinin belirtilen özellikleri bu vergilerle ilgili kabahatler ve bunlara uygulanacak yaptırımların da doğal olarak GK'da düzenlenmesi sonucunu beraberinde getirmiştir. GK'da yer alan kabahatler VUK'da olduğu gibi vergi kaybına neden olan işlemler ve usulsüzlükler olmak üzere iki ayrımda düzenlenmişlerdir. Gümrük vergi kabahatlerine ilişkin yaptırımlar genel olarak para cezası olmakla birlikte, bu düzenlemeler arasında VUK'dan farklı olarak mülkiyetin kamuya geçirilmesi idari tedbirine de yer verilmiştir.

GK, eşya ve taşıtların uluslararası hareketlerine ilişkin bir alanı düzenlemesi, bu kapsamdaki uluslararası düzenlemeleri bünyesinde taşıması, 1/95 sayılı Ortaklık Konseyi Kararı ile Avrupa Birliği (AB) ve Türkiye arasında oluşturulan Gümrük Birliği dolayısıyla AB gümrük mevzuatının temel müesseselerinin yansıtılmış olması nedenleriyle bir uyum yasası, gümrük mevzuatının temel ilke ve prensiplerini belirlemesi açısından da aynı zamanda bir çerçeve kanun niteliğindedir (Selen, 2009: 13; Kalpalı, 2015a: 274 - 275). Benzer şekilde, gerek dış ticaret işlemlerindeki ortak kuralların ticareti artırıcı etkisinin gerekse küresel ticaret ve rekabetin zorunlu ve kaçınılmaz bir sonucu olarak uluslararası hukukun iç hukuka yansımaları şeklinde hazırlanan gümrük mevzuatı ve bu kapsamda GK (Öz, 2008: 57), uluslararası ticaretin temel kurallarını koyan DTÖ ve dünyadaki gümrük uygulamalarında koordinasyon ve tekdüzeliği sağlayan DGÖ prensipleriyle de uyumlu bir yapıdadır.

Gümrük mevzuatı kapsamında eşyanın ithali ve ihracına bağlı olarak tahsili öngörülen gümrük vergileri aşağıda genel hatlarıyla incelenmiştir.

2.4.1. İthalatta Alınan Gümrük Vergileri

Gümrük vergileri tanımı içindeki ana unsur olan ithalat vergileri deyimi, GK'nın 3'üncü maddesinin 9'uncu fıkrasında; *“a)Eşyanın ithalinde ödenecek*

gümrük vergisi ile diğer eş etkili vergiler ve mali yükleri, b) Tarım politikası veya tarım ürünlerinin işlenmesi sonucu elde edilen bazı ürünlere uygulanan özel düzenlemeler çerçevesinde ithalatta alınacak vergiler ve diğer mali yükleri;” kapsayacak şekilde ifade edilmiştir. Söz konusu tanım çerçevesinde gümrük vergilerinin; gümrük vergisi, gümrük vergisine eş etkili vergiler ve mali yükler olmak üzere üç ana bileşeni olduğu görülmektedir.

Vergi, egemenlik gücüne istinaden, kamu hizmetlerini finanse etmek amacıyla, gerçek ve tüzel kişilerden cebri unsur da barındıran yöntemlerle tahsil edilen para şeklindeki ödemelerdir (Akdoğan, 2014: 107). Ödeme yükümlülüğü şeklinde de nitelendirilebilen kamu borç ve alacak ilişkisinin vergi olarak vasıflandırılması, bünyesinde; vergiyi doğuran olay ile vergiye ilişkin; konu, matrah, oran, yükümlü ve muafiyet/istisnalar gibi kurucu öğeleri içermesini gerektirir (Güneş, 2008: 120). Bu nedenle gümrük vergisine eş etkili vergiler kavramından anlaşılması gereken de eşyanın ithali dolayısıyla alınması gereken ve ithal maliyetini gümrük vergisi gibi arttıran KDV ve ÖTV gibi kendi özel kanunlarına sahip vergiler olmalıdır.

1982 Anayasasının “Vergi Ödevi” başlıklı 73’üncü maddesinin 3 ve 4’üncü fıkralarına istinaden, “*vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır*” ve “*vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflik, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanı’na verilebilir.*” Ancak, Cumhurbaşkanı’na verilen söz konusu yetkinin hangi düzenleyici işlemlerle yerine getirileceği gösterilmemekle birlikte (Gerçek, 2006: 97) uygulamada bu yetki Cumhurbaşkanı Kararları ile kullanılmaktadır. Anayasa’nın mevcut düzenlemesi uyarınca vergi, resim ve harçlar mali yükümlülük kavramı içerisine dahildir. Anayasa Mahkemesi vermiş olduğu bir kararında, benzeri mali yükümlülüğü; “*kişilerden, kimi kamu hizmetleri karşılığında ya da bir hizmet karşılığı olmaksızın kamu gücüne dayanarak alınan paralar*” şeklinde tanımlamış olmakla birlikte (AYM, 1993: 147), esasında vergi, resim ve harç kavramlarının aksine “benzeri mali yükümlülük” kavramının ne olduğu, ne anlama geldiği konusu net olmadığı gibi bu konuda ortak bir görüş birliği de mevcut değildir (Yılmaz ve Biyan, 2016: 336). Bu konuda herhangi bir görüş birliği mevcut olmasa da vergi, resim ve harç kavramına dahil olmayan, bunula birlikte söz konusu

kamu gelirlerinin özelliklerine de sahip olan, kanunla yürürlüğe konulan ve sadece Cumhurbaşkanı tarafından kanunun öngördüğü konularda ve belirlediği sınırlar içinde değişiklik yapılabilen mali yükümlülüklerin vergi benzeri, resim benzeri ve harç benzeri mali yükümlülük tanımına dahil olduğu ileri sürülebilir. Benzeri mali yükümlülük kavramının, kendine özgü ve belli unsurlara sahip bulunan bir kavram olarak kabul edilmesi mümkün (Yavaşlar, 1998: 116) ise de belirtilen ayırım Anayasa'nın 167'nci maddesindeki düzenleme karşısında yeterli olmayacaktır.

Anayasa'nın 167'nci maddesinin 2'nci fıkrası çerçevesinde, Cumhurbaşkanı'na; *“dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya”* kanunla yetki verilebilecektir. Görüldüğü üzere, anılan madde kapsamında Anayasa, benzeri mali yükümlülükler haricinde bir de ek mali yükümlülük kavramına yer vermiştir. Cumhurbaşkanı'na tanınan söz konusu yetki 2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun ile kullanılmaktadır. Kanunun 1'inci maddesine istinaden, *“dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına düzenlenmesini sağlamak amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler konulması ve kaldırılması, bu yükümlülüklere ilişkin esasların tespit edilmesi ve oluşan fonların kullanılması”* bu Kanun hükümlerine göre yürütülecek ve Cumhurbaşkanı belirtilen konularda Kanunun 2'nci maddesi çerçevesinde düzenleme yapabilecektir. *“İthalat, ihracat veya dış ticaret işlemleri üzerine konulan ek mali yükümlülüklerin nevi, miktarı, tahsili, takibi, iadesi, gerektiğinde bütçeye irat kaydedilmesi, bir fonda toplanması ve fonun kullanım esasları”* ise Kanunun 3'üncü maddesine istinaden Cumhurbaşkanı Kararında gösterilecektir. *“Ek mali yükümlülük”* kavramı *“vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler”* haricinde farklı bir kavram olup (Kaneti, 1989: 8) yukarıda belirtilen açıklamalar ışığında, gümrük vergilerinden, dayanağı salt 2976 sayılı Kanun olanların ek mali yükümlülük kategorisinde ele alınması da mümkün görünmektedir.

Dış ticaret işlemlerinin kendine özgü yapısı hızlı karar alınmasını gerektiren teknik konuları içerdiğinden, Anayasa'nın 167'nci maddesinde Cumhurbaşkanı'na tanınan bu yetki de dış ticaret işlemleri konusunda alınması gereken kararların belirli

bir esneklik ve hız gerektirmesi nedeniyledir (Üstün, 2007: 70). Nitekim 2976 sayılı Yasanın Anayasa'nın 167/2'nci maddesine aykırılığı nedeniyle açılan bir davada, Anayasa Mahkemesi; ülke ekonomisinin gerektirdiği ek mali yükümlülüklerin nevi ve miktarının saptanmasında serbestlik tanınmasının zorunlu olduğu, zira ek mali yükümlülüklerin türü ve miktarının önceden tespit edilemediği, diğer ülkelerin alacağı tedbirlere, hareket tarzına veya ekonomilerinin gidişine ya da ülkede cereyan eden ekonomik olaylara göre zamanında ve anlık alınacak tedbirlerle dış ticaretin ülke ekonomisi yararına düzenlenebileceği gerekçeleri ile Anayasaya uygunluğuna karar vererek davayı reddetmiştir (AYM, 1986: 10).

2.4.1.1. Gümrük Vergisi

Yasal dayanakları, 4458 sayılı Gümrük Kanunu ve Gümrük Yönetmeliği ile 474 sayılı Gümrük Giriş Tarife Cetveli Hakkında Kanun olan gümrük vergisi; dış ticaret işlemine konu eşyanın, gümrük matrahına - ki ekseriyetle gümrük kıymetidir - gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihte yürürlükte olan İthalat Rejim Kararına ek listelerde yer alan ve eşyanın gümrük tarife istatistik pozisyonu ile ticaret yapılan ülke, ülke grupları ve/veya menşee ülkesi bazında belirlenmiş vergi oranlarının tatbik edilmesi suretiyle hesaplanan, tahsili de gümrük idarelerince gerçekleştirilen gümrük vergilerinden sadece biridir.

Tarihin tanıdığı en eskilerden olan gümrük vergisi, harcama vergileri kategorisinde olup eşyanın bir ülke sınırını geçmesi nedeniyle alınmakta, teknik yapısı ve özellikleri nedeniyle de ayrı bir inceleme konusu olarak görülmektedir (Nadaroğlu, 2000: 371).

Gümrük vergisinin konusunu TGB'ye getirilen eşya oluşturmaktadır. GK'da ithalat kavramı açıklanmamış olup daha ziyade eşyanın TGB'ye getirilmesini ifade etmekte kullanılmıştır. Bu çerçevede, eşyanın TGB'ye getirilmesi ile ithal edilmesinin aynı anlama geldiğini söyleyebiliriz. Nitekim DGÖ Uluslararası Gümrük Terimleri Sözlüğünde ithalat, herhangi bir eşyanın gümrük bölgesine getirilmesi ya da getirilmesine neden olan eylem olarak tanımlanmıştır (WCO, 2018: 21). Bununla birlikte, eşyanın, serbest dolaşıma giriş rejimi kapsamında serbest dolaşıma sokulması, dolayısıyla, eşyanın serbest dolaşımda olma statüsü, günlük dilde ithalat ya da ithal etmek deyimleriyle karşılanmaktadır.

GK, gümrük vergilerini ödeme zorunluluğunu gümrük yükümlülüğü olarak tanımlamış ve bu yükümlülüğü yerine getirmek zorunda olan tüm kişileri yükümlü tanımında açıklamıştır. Gümrük vergisi, gümrük yükümlülüğünün başlayacağı tarihteki vergi oranlarına göre belirleneceği için bu tarih önemlidir. Kanunun 181 ila 194'üncü maddelerinde gümrük yükümlülüğünün başlayacağı ve doğacağı haller sayma yolu ile belirtilmiştir. Örneğin; 181'inci maddeye göre eşyanın, serbest dolaşıma girişi veya ithalat vergilerinden kısmı muafiyet suretiyle geçici ithali amacıyla verilecek beyannamenin tescil tarihinde gümrük yükümlülüğü başlayacağı gibi 182 ve 183'üncü maddelerine istinaden, kanuna aykırı şekilde TGB'ye eşya getirilmesi veya gümrük gözetimi altındaki bir eşyanın kanuna aykırı şekilde gümrük gözetiminden çıkarılması halinde de gümrük yükümlülüğü doğacaktır.

Gümrük vergisi, gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihte yürürlükte olan gümrük tarifesindeki esas ve oranlarına göre hesaplanırsa da eşyanın gümrük kıymeti ve menşei de bu hesaplamada rol oynayan diğer önemli unsurlardır. Öte yandan tarife, kıymet ve menşe dışında, eşyanın vergiye tabi olup olmadığını belirleyen bazı değişkenler ya da durumlar da söz konusudur. TGB'ye getirilen ve şartlı muafiyet kapsamında dahilinde işleme rejimine tabi tutulan eşyanın gümrük vergisinden şarta bağlı olarak muaf serbest dolaşıma sokulması, belirtilen duruma verilecek bir örnektir. Benzer şekilde, GK'nın 167'nci maddesinde "*Gümrük Vergilerinden Muafiyet ve İstisna Tanınacak Haller*" başlığı altında sayma yolu ile belirtilen hallerde de TGB'ye getirilen eşyanın gümrük vergilerinden muaf serbest dolaşıma girmesi, anılan duruma verilecek diğer bir örnek olarak gösterilmektedir.

2.4.1.1.1. Gümrük Vergisinin Bileşenleri

Gümrük vergisi, genel itibariyle eşyanın gümrük kıymeti üzerinden alınıyor olsa da bu verginin belirlenebilmesi, eşyanın gümrük tarifesi ve menşeinin tespitine de bağlıdır. Bu nedenle, eşyanın gümrük kıymeti, tarifesi ve menşei gümrük vergisinin hesaplanmasında ya da belirlenmesinde gerekli üç ana unsur olarak karşımıza çıkmaktadır. Tarife, kıymet ve menşe tespiti özel ihtisas gerektiren konular olup bu unsurlar dış ticaretin vergilendirilmesi ve dış ticaret politikası önlemlerinin uygulanmasında da oldukça önemli ve kritik rol oynamaktadırlar.

2.4.1.1.1.1. Eşyanın Gümrük Kıymeti

Gümrük vergisi, ithal eşyasının gümrük vergisi matrahı üzerinden hesaplanmaktadır ve bu matrah ekseriyetle eşyanın gümrük kıymetinden oluşmaktadır. GK'nın 23'üncü maddesine göre eşyanın gümrük kıymeti; "*Gümrük Tarifesinin ve eşya ticaretine ilişkin belirli konularda getirilen tarife dışı düzenlemelerin uygulanması amacıyla...*" Kanununun 23 ila 31'inci maddeleri ve GY'nin ise 43 ila 57'nci maddeleri arasında yer alan düzenlemeler çerçevesinde belirlenen kıymettir. Anılan tanım kapsamında ithal edilen eşyasının gümrük kıymeti satış bedelidir ve bu bedel, Türkiye'ye ihraç amaçlı satışında, GK'nın 27 ila 28'inci maddelerine istinaden ilaveler ve indirimler olarak da nitelendirilen düzeltmelerin yapıldığı gerçekte ödenen veya ödenecek fiyatı belirtmektedir. Eşyanın gümrük kıymeti, çalışmanın ikinci bölümde detaylı olarak incelenecektir.

2.4.1.1.1.2. Eşyanın Gümrük Tarifesi

Gümrük tarifesi, GK'nın 15'inci maddesinin 3'üncü fıkrasında aynen; "*a)Bakanlar Kurulunca kabul edilen Türk Gümrük Tarife Cetvelini, b)Tamamen veya kısmen Türk Gümrük Tarife Cetveline dayanan veya bu cetvele alt açılımlar ekleyen ve eşya ticaretine ilişkin tarife önlemlerinin uygulanması için tespit edilen diğer cetvelleri, c)Türk Gümrük Tarifesinin kapsadığı eşyaya uygulanacak; -Gümrük vergi oranlarını, -Tarım politikası veya tarım ürünlerinin işlenmesi sonucu elde edilen bazı ürünlere uygulanan özel düzenlemeler çerçevesinde alınan ithalat vergilerini, d)Türkiye'nin bazı ülkeler veya ülke grupları ile yaptığı tercihli bir tarife uygulaması gerektiren anlaşmalarda yer alan tercihli tarife uygulamalarını, e)Türkiye tarafından tek taraflı olarak bazı ülkeler, ülke grupları veya toprak parçaları için tanınan tercihli tarife uygulamalarını, f)İthalat vergilerinde, bazı eşyaya şartlı olarak uygulanacak muafiyet veya indirim uygulamalarını, g)Yukarıdakilerin dışında kalan diğer tarife uygulamalarını, Kapsar.*" şeklinde tanımlanmıştır.

Belirtilen tanımdan da anlaşılacağı üzere gümrük tarifesiyle ilgili temel düzenleme 474 sayılı Gümrük Giriş Tarife Cetveli Hakkında Kanun'dur. Gümrük vergilerinin ithal eşyasına yönelik uygulanması, bu konudaki tarife cetvellerinin de

giriş şeklinde nitelendirilmesi sonucunu doğurmuştur (Tuncer, 2001: 100). Gümrük tarifesi, dış ticarete konu eşyanın numerik sınıflandırması yani rakamlarla ifade edilmesi olup, gümrük vergilerinin hesaplanması ve tarife dışı önlemlerin uygulanması amacıyla kullanılmaktadır (Saygılıoğlu ve Akçin, 2015: 255). Anılan kavram, eşyanın sınıflandırılma işlemini ve bu işleme tabi tutulan her bir mal sınıfına uygulanan vergi oranlarının bileşimini içermekle birlikte, belirli bir ithalat işlemine konu eşyaya uygulanacak gümrük vergisi oranı üzerinde etkili olan birçok unsuru da barındırmaktadır. Ancak, dış ticaret işlemine konu eşyanın vergilendirilebilmesi için öncelikle tanımlandırılması ve sınıflandırılması gereklidir. Eşyanın sınıflandırılması salt vergilendirilmesi için değil aynı zamanda kota, kısıtlama, ambargo ve diğer sınırlamalara konu olacak eşyanın tespitini de sağlar (Seal, 2018: I/1).

Sınıflandırılma işlemi genel olarak, eşyanın kısa ve rafine edilmiş başlıklarla belli bir mantık ve silsile dahilinde, ham, işlenmemiş veya basit halinden işlem görmüş, muhtelif iş ve işçiliğe tabi tutulmuş veya karmaşık haline doğru bölüm fasıl, pozisyon ve tali pozisyonlara ayrılarak gruplandırılması ve rakamsal olarak kodlanması işlemi olarak nitelendirilmektedir. Eşyanın bu şekilde nümerik olarak kodlanmış hali ise GTİP olarak adlandırılmaktadır. Uluslararası ticaret konusu eşyaya uygulanacak gümrük vergisi oranları ile ticaret politikası önlemleri, bu eşyanın sınıflandırıldığı GTİP itibariye gerçekleştirilmektedir (Kalpalı, 2015a: 278).

“Türk Gümrük Giriş Tarife Cetveli”nin yapısal dayanağını asıl olarak Armonize Sistem Nomanklatürü (ASN) oluşturmaktadır ve 10 Kasım 1988 tarihli 3501 sayılı Uyum Sağlanmış (Armonize) Mal Tanımı ve Kodlama Sistemi Hakkında Uluslararası Sözleşmeye Katılmamızın Uygun Bulduğuna Dair Kanun ile 1 Ocak 1989 tarihinden geçerli olmak üzere kabul edilmiştir. ASN, DGÖ tarafından geliştirilmiş çok amaçlı uluslararası bir ürün nomanklatürüdür. Orijinal adı “The Harmonized Commodity Description and Coding System” ya da kısaca “HS” olarak da adlandırılan sistemin özü; pozisyon, alt pozisyon ve ilgili sayısal kodlar; bölüm, fasıl ve alt pozisyon notları ile genel yorum kurallarıdır (Seal, 2018: I/2).

AS, yaklaşık 5.000 ürün grubunu içerir ve her biri altı haneli bir kodla tanımlanmış, yasal ve mantıksal bir yapıda düzenlenmiş ve düzgün bir sınıflandırma elde etmek için iyi tanımlanmış kurallarla desteklenmiştir (Seal, 2018: II/1). Bu çerçevede, AS’de bir pozisyonun, içermesi gereken tüm ürünleri kapsayabilmesi ve

sistemin sağlıklı ve düzenli işleyişi için 6 maddeden oluşan genel yorum kuralları benimsenmiştir. Eşyanın sisteme uygun sınıflandırılması için gerekli temel ilkeleri aşama aşama veren bu kurallar, pozisyon, alt pozisyon veya bölüm veya fasıl kapsamını belirleyen bölüm ve fasıl notlarında, aksi belirtilmedikçe, uygulanacak sınıflandırma ilkelerini içermektedir (Kalpalı, 2015a: 278). Sistemin tamamlayıcı öğeleri ise, Açıklama Notları (İzahname), Eşya Fihristi ve Sınıflandırma Avileri Kompendiyumudur. Sistemin ayrılmaz bir parçası olan İzahname, 5019 kategorideki eşyayı, pozisyon veya alt pozisyon bazında ismen içermektedir (Öz, 2008: 64).

AS'de ilk bölümlerde hammaddeler ve yarı mamul ürünler, daha sonraki bölümlerde ise mamul ve işlenmiş ürünler bulunmaktadır. Bölüm numarası arttıkça eşyanın görmüş olduğu işlemin derecesi de artmakta ve müstahzar hale gelmektedir (Özgür, 2014: 28). Eşya kodları ise bölüm, fasıl, pozisyon ve alt pozisyon açılımı ile sağlanmaktadır ve her bir fasıl pozisyonlara, her bir pozisyon ise alt pozisyonlara ayrılmaktadır. Bu çerçevede, AS Kodunu oluşturan 6 haneli numaralandırmada, ilk iki rakam kodu faslı, fasıla ilave iki rakamla birlikte oluşan 4 haneli rakam kodu pozisyon numarasını, pozisyon numarasına ilave iki rakamla birlikte oluşan 6 haneli rakam kodu ise alt pozisyon numarasını işaret etmektedir. Dış ticarete konu eşyanın yaklaşık %98 den fazlası HS cinsinden sınıflandırılmış olup, bu sistem, gümrük tarifeleri ve uluslararası ticaret istatistiklerinin toplanması amacıyla 200'den fazla ülke ve ekonomi tarafından kullanılmaktadır (WCO, 2019). Eşyanın uluslararası ticaretinde ve gümrük işlemlerinde kullanılan 6 haneli AS Kodu her ülkede aynıdır. Sistemdeki ülkeler, ihtiyaçları çerçevesinde eşyanın ülke ticareti içindeki payı ve önemi gibi faktörler nedeniyle 6 haneli koddan sonra gelmek üzere 2'li alt açılım kodlarıyla ürün yelpazesini detaylandırabilirler.

Gümrük vergi oranlarının belirlendiği ana metin 474 sayılı Gümrük Giriş Tarife Cetveli Hakkında Kanun'dur. Kanun eki Gümrük Giriş Tarife Cetveli, AS Nomanklatürü ve AB Kombine Nomanklatürü esas alınarak düzenlenmiş olup, bu Cetvel, genel itibariyle eşyanın pozisyon numarası, tanımı, ölçü birimi ve kanuni vergi haddi sütunlarını içermektedir. Cumhurbaşkanı, Kanunun 1'inci maddesine istinaden, *“bu cetvelde yer alan eşyaların pozisyonlarını, alt tarife pozisyonlarını ve bunlara ait sayısal kodları, bölüm, fasıl ve alt tarife pozisyon notlarını ve Armonize Sistemin yorumuna ait genel kuralları genişletmeye, açmaya, değiştirmeye ve*

bunlara ilişkin usul ve esasları belirlemeye” yetkilidir. Bahse konu yetkiden hareketle Gümrük Giriş Tarife Cetvelinin güncelleştirilmesi ya da yenilenmesi çalışmaları Ticaret Bakanlığınca her yıl yapılarak “İstatistik Pozisyonlarına Bölünmüş Türk Gümrük Giriş Tarife Cetveli” adıyla Cumhurbaşkanı Kararı şeklinde Resmi Gazetede yayımlanmaktadır.

Gümrük Giriş Tarife Cetveli’nde yer alan sütunlardan ilki olan eşyanın pozisyon numarasında - *ki aynı zamanda GTİP olarak adlandırılmaktadır* - 12 rakamlı kod kullanılmış olup, ilk altı rakam ASN Kodunu, 7 ve 8’inci rakamlar AB Kombine Nomanklatür (KN) kodunu, milli alt açılım kodu olarak da adlandırılan 9 ve 10’uncu rakamlar farklı vergi uygulamaları dolayısıyla açılan pozisyon kodlarını, 11 ve 12’nci rakamlar ise istatistik kodlarını göstermektedir. Türk Gümrük Tarife Cetveli, AS’de olduğu gibi 21 bölüm ve 99 fasıldan oluşmaktadır. Bu fasıllardan 1’i (Fasıl 77) ileride, 2’si (98 ve 99’ncü Fasıllar) ise akit tarafların kullanımı amacıyla saklı tutulan fasıllardan oluşmaktadır (Kalpalı, 2015a: 279 - 280).

474 sayılı Türk Gümrük Giriş Tarife Cetveli Hakkında Kanun’un 2’nci maddesine göre, Türkiye’nin taraf olduğu uluslararası anlaşma hükümleri saklı kalmak şartıyla Cumhurbaşkanı, “*Kanunun eki olan Gümrük Giriş Tarife Cetvelinde yer alan eşyaların gümrük vergisi had ve nispetlerini 50’ye kadar yükseltebilir, sıfıra kadar indirebilir veya bu Cetveldeki had ve nispetleri %50’sine kadar artırabilir.*” Yine anılan maddeye istinaden Cumhurbaşkanı, “*tarifedeki notlarda gerekli değişiklikleri yapmaya, bu değişikliklerin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye*” de yetkilidir. Anılan yetki çerçevesinde Gümrük Giriş Tarife Cetvelinde yer alan eşyanın gümrük vergisi had ve nispetleri, taraf olunan anlaşmalar da dikkate alınmak suretiyle Ticaret Bakanlığınca yapılan hazırlıklar çerçevesinde yenilenmekte ve her yıl genel olarak 31 Aralık itibarıyla İthalat Rejim Kararına Ek Kararlar şeklinde Cumhurbaşkanı Kararı olarak Resmi Gazete’de yayımlanmaktadır.

Her yıl yenilenen ithalat rejim kararında, vergilendirilecek eşyalar ve oranları belirlenirken, ülke ekonomisinin ulusal ve uluslararası alandaki ihtiyaçları göz önünde bulundurulmaktadır. Aksi takdirde gümrük vergileri sadece gelir elde etme amacıyla kullanılacak olsaydı, vergi oranları maksimum düzeyde belirlenirdi (Şenyüz, 2005: 295). Yayımlanan İthalat Rejim Kararına Ek Kararlarda, gümrük tarife istatistik pozisyonları ile karşılarında belirtilen madde isimleri kapsamındaki

eşya ya da eşya gruplarına uygulanacak gümrük vergi oranları; uluslararası anlaşma hükümleri, gümrük birliği ve serbest ticaret anlaşmaları çerçevesinde genel olarak 6 liste şeklinde yer almaktadır. Anılan listelerde, eşyanın GTİP ve tanımı ile birlikte gümrük birliği ve serbest ticaret anlaşmaları ile tek taraflı vergi indirimlerine yönelik uygulanacak vergi oranları genel olarak 9 sütunda gösterilmektedir. Bu sütunlardan 1, 2, 3 ve 4'üncü sütunlarda AB ve EFTA ülkeleri ile serbest ticaret anlaşması yapılmış ülkeler ile tatbik edilecek vergi oranları; 6, 7 ve 8'inci sütunlarda Genelleştirilmiş Tercihler Sistemi çerçevesinde tek taraflı olarak tavizli vergi oranı uygulanan ülke grupları ve vergi oranları; 9'uncu sütunda ise diğer sütunlarda yer alamayan ülkelere uygulanacak vergi oranları yer almaktadır.

“Türk Gümrük Giriş Tarife Cetveli”ne dayanan ya da alt açılımlar ekleyen cetveller ile tercihli tarife, muafiyet, indirim ile diğer tarife uygulamaları gümrük tarifesinin diğer öğelerini oluşturmaktadırlar.

Gümrük tarifesinin eşyaya uygulanabilmesi ya da eşyaya tekabül eden gümrük vergi oranının belirlenebilmesi, öncelikle eşyanın GTİP'inin belirlenmesini gerektirmektedir. Eşyanın hangi tarife pozisyonuna tekabül ettiğini belirlemek teknik ve bir o kadar da uzmanlık gerektiren bir iştir. Eşyanın tekabül ettiği tarife pozisyonunun tespiti ve beyanı ilk etapta yükümlüsünce yapılmaktadır. Bu çerçevede eşyanın girdiği tarife istatistik pozisyonu belirlenirken Gümrük Tarife Cetveli İzahnamesi, Sınıflandırma Avileri, Sınıflandırma Kararları, Alfabetik Eşya Fihristi ve GY'de yer alan Tarifinin Yorum Kurallarından da yararlanılmaktadır. Eşyanın tarife pozisyonunun yanlış tespiti ve beyanı, gümrük vergilerinin de hatalı olmasına sebebiyet verebileceği gibi, bu durumun gümrük idaresince tespiti halinde mükellefi cezai yaptırımlarla karşı karşıya bırakabilecek bir konudur. Bununla birlikte, eşyaya ilişkin tarife pozisyonu konusunda tereddüde düşülmesi vb. durumlarda mükellefince gümrük idaresine müracaatla salt o eşya ve mükellef için altı yıl geçerli olacak şekilde Bağlayıcı Tarife Bilgisi alınması da mümkündür.

2.4.1.1.1.3. Eşyanın Menşei

Gümrük vergisinin hesaplanmasında kilit rol oynayan unsurlardan bir diğeri de eşyanın menşeidir. Sözlük anlamı itibariyle “menşe” ya da “orijin” eşyanın üretildiği yeri, diğer bir ifadeyle, ekonomik milliyetini ifade etmektedir (Kaplan, 2005: 3).

Uygulanacak gümrük vergi oranının belirlenebilmesi açısından, özellikle tercihli tarife uygulamalarında, eşyanın, öngörülen tercihli tarifeden yararlanabilmesinin koşulu, tercihli tarifeye konu anlaşmanın öngördüğü ülke menşeli olup olmadığının tespitine bağlıdır. Ürünün menşei, ürüne ilişkin vergi indirimleri, miktar kotaları, dumping vergileri gibi tercihler ve kısıtlamaların ithalatçı ülke tarafından daha kolay uygulanmasını sağlar. Öte yandan, menşe, vergilerin hesaplanması, dış ticaret istatistiklerinin tutulması ve ticaret politikası önlemlerinin uygulanması açısından da önemli bir kavramdır (Hollenberg, 2003: 3).

Dış ticarete konu eşyaya, geldiği ya da üretildiği ülkeye bağlı olarak farklı ticaret politikası önlemlerinin uygulanması ve özellikle farklı ülke menşeli girdiler kullanılarak farklı üretim teknikleriyle üretilen ve bazen de her bir üretim aşaması farklı ülkelerde gerçekleştirilen, dolayısıyla birden çok ülke girdisi içeren nihai ürünün hangi ülke menşeli olduğunun çözümü menşe kuralları ile mümkündür (Kaya, 2015: 44). En çok kayrılan ülke kuralı ile doğrudan ilintili olması nedeniyle menşe kurallarının belirlenmesi ve yaygınlaştırılması DTÖ'nün faaliyetleri kapsamındadır. Bu çerçevede eşyanın menşeinin tespiti için belirlenen kurallar da menşe kuralları olarak adlandırılmakta olup ithal edilmiş bir ürün ya da eşyanın milliyetinin belirlenmesine yardımcı olur (Hollenberg, 2003: 3 - 4).

Menşe kuralları, Kyoto Sözleşmesi olarak bilinen 18 Mayıs 1973 tarihli *“Gümrük İşlemlerinin Basitleştirilmesine ve Uyumlaştırılmasına Dair Uluslararası Sözleşme”* ile GATT Uruguay Round'u Çok Taraflı Ticaret Müzakereleri neticesinde imzalanan 1994 tarihli Menşe Kuralları Anlaşması'nda ortaya konulmuştur (Kaplan, 2005: 5). Söz konusu kavram, anılan sözleşmede; *“Ulusal mevzuat veya uluslararası anlaşmalarla belirlenmiş ilkelere hareketle geliştirilmiş ve bir ülke tarafından eşyanın menşei tespit etmek amacıyla kullanılan spesifik hükümler”* şeklinde tanımlanmıştır. Bahse konu sözleşme ve anlaşma kapsamında belirlenen menşe kuralları esas itibarıyla tercihli olmayan menşe kurallarını içermekte olup bu prensipler anlaşma kapsamında, taraf ülkelerce tercihli ticaret kapsamı eşyanın menşeinin belirlenmesinde dikkate alınmaktadır (Hollenberg, 2003: 9).

Ana amacı, menşe konusunda yönetimlere basitlik ve tekdüzelik sağlamak olan menşe kuralları (Hollenberg, 2003: 3), tamamıyla elde edilme veya üretilme ile esaslı değişiklik olmak üzere iki kıstas çerçevesinde incelenmektedir (Hollenberg, 2003: 5).

Tamamıyla elde edilme veya üretilme kriteri tercihli ticaret düzenlemesine taraf ülkeye uygulanır ve menşe kuralı ilgili ürünün tamamen o ülkede üretilmesini, elde edilmesi, yetiştirilip büyütülmesini veya topraktan çıkarılmasını ve herhangi bir ikinci ülke bileşeni veya malzemenin kullanılmamasını gerektirir. İkinci kriter ise ürüne, başka bir ülkede eklenen ilave iş ve malzemenin menşe kazanımına ilişkindir. Bu halde menşe kazanımı ya da değişimi için esaslı bir değişim gerekli olup üretimi iki ya da daha fazla ülkede gerçekleşen ürünün menşei de son esaslı değişimin yapıldığı ülke olacaktır (Hollenberg, 2003: 6).

2.4.1.1.1.3.1. Eşyanın Tercihsiz Menşei

Tercihli olmayan ya da tercihsiz menşe kuralları, en çok kayırılan ülke kuralı çerçevesinde, DTÖ üyesi ülkelere tavizli vergi uygulamasında temel alınan kurallar olup söz konusu kuralları karşılayan DTÖ üyesi her ülkeye ayırım yapılmaksızın uygulanmasını içerir (Yüce ve Çetinkaya, 2016: 7). Gümrük mevzuatı kapsamında tercihli olmayan menşe kuralları, GK'nın 17 ila 21 ve GY'nin 23 ila 33'üncü maddelerinde düzenlenmiş olup bu çerçevede eşyanın tercihli olmayan menşeinin tespitinde iki kriterin benimsendiği görülmektedir. Bu kriterlerden ilki, eşyanın tümüyle bir ülkede üretilip üretilmediğine ilişkin olup detayları Kanunun 18'inci, diğer kriter olan üretimin birden fazla ülkede gerçekleştirilmiş olması halinde eşyanın menşeinin nasıl tespit edileceği ise 19'uncu maddesinde açıklanmıştır.

Buna göre, tümüyle bir ülkede (kara suları da dahil) elde edilen veya üretilen eşya o ülke menşeli olarak kabul edilmekte olup menşe uygulamalarında kara suları ifadesi, ülke ibaresine dahil bir unsur olarak anlaşılması gerekir (GK, md. 18). Kanunun 19'uncu maddesine göre, “*üretimi birden fazla ülkede gerçekleştirilen eşyanın bir ülke menşeli sayılabilmesi için, o ülkede yeni bir ürün imal edilmesi veya imalatın önemli bir aşamasının ve ekonomik yönden gerekli görülen en son esaslı işçilik ve eylemin o ülkede bu amaçla donatılmış işletmelerde yapılması*” gerekli olup bu maddede belirtilen esaslı işlem ve işçilik kavramı GY'nin 34 ve 35'inci maddelerinde ürünün tekstil ürünü olup olmamasına göre açıklanmıştır.

Eşyanın tercihli olmayan menşeinin ispatı ise genel olarak ticaret ve sanayi odalarının verilen “menşe şahadetnamesi” ile yapılmaktadır.

2.4.1.1.1.3.2. Eşyanın Tercihli Menşei

Eşyanın tercihli menşesine ilişkin kurallar, ülkelerin karşılıklı olarak yaptıkları anlaşmalarla ya da bir ülke tarafından tek taraflı olarak ülkelere, ülke gruplarına veya toprak parçalarına anlaşmalar veya protokollerle tanınan ve tercihli ticarete konu gümrük vergisi indirimi veya muafiyetinden yararlandırılacak eşyanın, üçüncü ülke ürünlerinden ayırt edilmesine olanak sağlayan kuralları işaret etmektedir. “Aralarında ikili veya çoklu tercihli düzenleme bulunan ülkeler, ürettikleri ürünleri birbirlerinden ithal ederlerken, bu ürünleri üçüncü ülke ürünlerinden, özel menşe kuralları ile ayırt ederler” (Bozkurt, 2011: 151). Bu çerçevede, tercihli ticaret politikalarında, ithalatçı ülke tercihli tarife tanıdığı ihracatçı ülke menşeli ürüne indirimli ya da sıfır gümrük tarifesi uygulamaktadır (Kaplan, 2005: 23)

Eşyanın tercihli menşesine ilişkin kurallar da genel olarak yapılan anlaşma ve protokollerle belirlenmektedir. Bu sebepten ötürüdür ki eşyanın tercihli menşesine ilişkin kurallara GK’da yer verilmemiştir. Bununla birlikte bu kurallar, tercihli olmayan menşe kurallarının genel prensipleriyle uyumlu olmak durumundadır. Nitekim GK’nın 22’nci maddesine istinaden, tercihli tarifeden yararlandırılmak istenen eşyanın tercihli menşesine ilişkin kurallar, Kanunun 15/3’üncü maddesinin (d) bendinde belirtilen “Türkiye’nin bazı ülkeler veya ülke grupları ile yaptığı tercihli bir tarife uygulaması gerektiren anlaşmalarda yer alan tercihli tarife uygulamaları” için bu anlaşmalarla, (e) bendinde belirtilen, “Türkiye tarafından tek taraflı olarak bazı ülkeler, ülke grupları veya toprak parçaları için tanınan tercihli tarife uygulamaları” için ise Cumhurbaşkanı Kararı ile belirlenmektedir.

Serbest ticaret bölgeleri, serbest ticaret anlaşmaları, gümrük birlikleri ve Genelleştirilmiş Tercihler Sistemi (GTS) gibi ticari entegrasyonlar etrafında şekillenen tercihli menşe kuralları DTÖ’nün “En Çok Kayrılan Ülke”³ ve “Milli Muamele”⁴ kuramlarına istisna oluşturmakta olup (Kaplan, 2005: 2) oluşturulan ticari entegrasyona dahil ülkeler arasındaki ticarete konu eşyanın ithalatında, saptanan tercihli rejimin veya tek taraflı ya da otonom olarak tanınan tercihli rejimin uygulaması kapsamında gümrük vergisinden indirim ya da muafiyet sağlamaktadır.

³ En Çok Kayrılan Ülke Kuramı: Her bir GATT üyesi ülkenin tüm taraflara aynı gümrük tarifelerini uygulamasını ve herhangi bir ayırım yapmamasını içermektedir.

⁴ Milli Muamele Kuramı: Yurt içinde eşyaya uygulanan taşıma, dağıtım, vergi vb. konuların eşyaya ilişkin yerli yabancı ayırımı yapılmaksızın aynı muameleye tabi tutulmasını kapsamaktadır.

Ticari entegrasyonların ortak noktaları, entegrasyona dahi olan ülkelerin, diğer ülkelere kıyasla birbirlerine daha düşük gümrük vergisi indirimi veya muafiyeti uygulayabilmelerine imkân tanınmasıdır. Gerek ticari entegrasyonlar gerekse tek taraflı olarak gelişmekte olan veya az gelişmiş ülkelere GTS kapsamında yapılan ticarete gümrük vergisi indirimi veya muafiyeti de bu çerçevede yapılan anlaşmalara ve protokollere binaen oluşturulan menşe kuralları ile sağlanmaktadır.

Yukarıda da belirtildiği üzere serbest ticaret anlaşmaları ve genelleştirilmiş tercihler sistemi kapsamında oluşturulan menşe kuralları eşyanın tercihli olmayan menşesine ilişkin kurullarla benzerlik göstermektedir. Bu çerçevede, eşyanın tercihli menşesine ilişkin ilk kural; ürünün tamamen o ülkede üretilmiş olması gerektiğidir. Söz konusu şartın sağlanamamış olması halinde ise devreye ikinci kural olan yeterli işlem ve işçilik olan ikinci kural girecektir. Anılan yeterli işlem ve işçilik kuralları her bir menşe protokolünün ekinde listeler halinde ayrıntılı olarak gösterilmektedir.

Eşyanın tercihli menşe statüsü menşe ispat belgeleri ile belirlenmekte olup yapılan anlaşmanın türüne bağlı olarak bu belgeler; EUR 1/EUROMED Dolaşım Sertifikası, Fatura Beyanı, EUROMED Fatura Beyanı ve Form A Menşe Belgesi olabilmektedir. A.TR Dolaşım Belgesi bir menşe ispat belgesi olmasa da 1996 yılında oluşturulan Gümrük Birliğine istinaden sanayi ve işlenmiş tarım ürünlerinin Toplulukta ve Türkiye’de serbest dolaşımda olduğunu kanıtlayan bir belge olarak gümrük vergisiz Türkiye ve Toplulukta serbest dolaşıma girmesini sağlamaktadır.

2.4.1.2. Katma Değer Vergisi

Katma Değer Vergisi (KDV), yayılı bir muamele vergisi olup konusu itibarıyla hemen hemen tüm mal ve hizmetleri içeren ve eşyanın, üretimi aşamasından tüketimi aşamasına kadarki tüm işlemleri kapsayan ve her bir aşamada oluşturulan değeri matrahı olarak kabul eden bir vergidir (Şenyüz ve diğerleri, 2014: 231). Yasal dayanağı 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK) olan KDV, düzenleniş sistematığı itibarıyla dahili işlemlerde alınan KDV ile ithalde alınan KDV olmak üzere iki ayırmada ele alınmıştır. Kanun’un hazırlanmasında Avrupa Topluluğu’nun 6. Direktif’inden yararlanılmış ve henüz üye olmamamıza rağmen Avrupa Topluluğu’nun KDV sisteminden esinlenilerek uyumlaştırma yolu seçilmiştir. Öte yandan, Kanun ile birlikte banka ve sigorta muameleleri vergisi dışındaki sekiz farklı

harcama/gider vergisi - dahilde ve ithalde alınan istihsal vergileri, işletme vergisi, PTT hizmetleri vergisi, spor toto vergisi, şeker ve tuz tüketim vergisi, perakende satış vergisi ve nakliyat vergisi - yerini KDV'ye bırakmıştır (Bilici, 2013: 140).

KDVK'nın 46/2'nci maddesine göre gümrük vergisi ile birlikte ödenen KDV'nin tahsili gümrük idarelerince gerçekleştirilmektedir. İthal eşyasının maliyetini artırması, kendi özel yasasına sahip olması, verginin yasallığı ilkesi çerçevesinde yürürlüğe girmesi ve bizatihi vergi olarak adlandırılması nedeniyle gümrük vergisine eş etkili vergiler kategorisinde ele almaktadır. İthalde ödenen KDV indirim mekanizması yolu ile vergiyi yüklenen tarafından indirim konusu yapılabilse de eşyanın maliyetine giren KDV, nihai tüketici için satın alacağı eşyanın maliyetini arttırıcı bir unsur olarak görülmektedir. İthal edilen eşya ile dahilde üretilen eşya arasında rekabet eşitliğini sağlaması ayırt edici özelliği (Tuncer, 2000) olarak görülse de Kanunun 21'inci maddesine istinaden eşyanın ithaline bağlı olarak alınan diğer vergi, resim ve fonların da KDV matrahına dahil edilmesi ithalde alınan KDV ile kamunun daha fazla gelir elde etme ereği belirginleşmektedir (Bilici, 2014: 158).

Varış ülkesinde vergileme ilkesi gereğince, ihraç ülkesinden KDV alınmaksızın sevk edilen eşyaya ait KDV bu eşyanın ithalatı sırasında tahsil edilmektedir. İhraç eşyası üzerindeki KDV ise bilahare iade, indirim ya da mahsup konusu yapılabilmektedir. Anılan ilke gereğince eşyanın ihracatında KDV genellikle istisna tutulmaktadır. Nitekim Kanunun 11'inci maddesinde "*Mal ve Hizmet İhracı*" başlığında belirtilen mal ve hizmetlerin ihracı KDV'den istisna tutulmuştur.

KDV'de, eşyanın ithaline bağlı olarak vergiyi doğuran olay, Kanunun 10'uncu maddesinin (1) bendine istinaden, "*ithalatta, Gümrük Kanununa göre gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başlaması, gümrük vergisine tabi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tescili*" anında meydana gelmektedir. Kanunun "İthalat İstisnası" başlıklı 16'ncı maddesinde KDV'den istisna tutulan haller belirtilmiş olup bunalar; "*Bu Kanununa göre teslimleri vergiden istisna edilen mal ve hizmetlerin ithali*", "*4458 sayılı Gümrük Kanununun 167 nci maddesi [(5) numaralı fıkrasının (a) bendi ile (7) numaralı fıkrası hariç], geçici ithalat ve hariçte işleme rejimleri ile geri gelen eşyaya ilişkin hükümleri kapsamında gümrük vergisinden muaf veya müstesna olan eşyanın ithali*" ile "*Gümrük Kanunundaki transit ve gümrük antrepo rejimleri ile geçici depolama ve serbest bölge hükümlerinin uygulandığı mallar*"

şeklinde sıralanmıştır. KDVK'nın 19'uncu maddesine göre diğer kanunlardaki muafiyet ve istisna hükümleri KDVK açısından geçerli değildir ve KDV'ye ilişkin istisna ve muafiyetler Kanuna ekleme veya değişiklik yapılmak suretiyle mümkündür. Bu nedenle gümrük vergisinden muaf olan bir eşyanın KDV'den de muaf olabilmesi eşyanın, Kanununun 16'ncı maddesi kapsamında olmasına bağlıdır.

Kanunda, KDV matrahın hesaplanması, teslim ve hizmet işlemlerinde ve ithalatta olmak üzere iki ayrı başlıkta ele alınmıştır. Buna göre ithal eşyasının KDV matrahı, Kanununun “*İthalatta Matrah*” başlıklı 21'inci maddesine göre;

“a) İthal edilen malın gümrük vergisi tarhına esas olan kıymeti, gümrük vergisinin kıymet esasına göre alınmaması veya malın gümrük vergisinden muaf olması halinde sigorta ve navlun bedelleri dahil (CIF) değeri, bunun belli olmadığı hallerde malın gümrükçe tespit edilecek değeri,

b) İthalat sırasında ödenen her türlü vergi, resim, harç ve paylar,

c) Gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer giderler ve ödemelerden vergilendirilmeyenler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur farkı gibi ödemeler,”

Toplamından oluşmaktadır.

KDV oranı, Kanununun 28'inci maddesine istinaden, “*vergiye tabi her bir işlem için % 10*” olarak belirlenmiş olup Cumhurbaşkanı bu oranı, “*dört katına kadar artırmaya, % 1'e kadar indirmeye, bu oranlar dahilinde muhtelif mal ve hizmetler ile bazı malların perakende safhası ve inşaatın yapıldığı arsanın veya konutun vergi değeri ve bulunduğu yeri esas alarak konut teslimleri için farklı vergi oranları tespit etmeye*” yetkilidir. Bu çerçevede, Cumhurbaşkanı'nca (Mülga Bakanlar Kurulu) belirlenen mal teslimleri ve hizmet ifalarında uygulanacak KDV oranları, 30.12.2007 günlü 26742 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 2007/13033 sayılı BKK'nda; Karar eki I ve II sayılı listelerde kayıtlı olanların haricindeki vergiye tabi işlemler için genel olarak %18, I sayılı liste kapsamı teslim ve hizmetler için %1 ve II sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için %8 olarak belirlenmiştir.

KDV'ye gümrük vergisi özelliği atfettiren diğer düzenlemeler ise Kanununun 48, 51 ve 52'nci maddelerinde yer almaktadır. Kanununun 48'inci maddesine istinaden, vergisi ödenmeksizin ya da eksik ödenmek suretiyle ülkeye sokulan eşyanın ödenmemiş ya da eksik ödenmiş KDV hakkında GK'daki esaslara göre işlem

yapılacak, ithali KDV'den müstesna olmasına karşın yanlışlıkla veya fazla yere alındığı anlaşılan KDV ise indirim hakkına sahip olmayan mükelleflere GK'daki esaslar çerçevesinde iade edilecektir. Matrah farklarına uygulanacak işlemler başlıklı 51'inci maddesinde ise, “*mükelleflerin ithalde beyan ettikleri matrahla tahakkuk veya inceleme yapanların veyahut teftişe yetkili kılınanların buldukları matrahlar üzerinden hesaplanan vergi farkları hakkında Gümrük Kanunu uyarınca Gümrük Vergisindeki esaslar dairesinde*” ceza uygulanacaktır. Son olarak Kanunun 52'nci maddesine göre, “*Gümrük Vergisinin maktu alınacağı hallerde, tek ve maktu tarife, ithalde alınacak Katma Değer Vergisi de dahil edilmek suretiyle*” tespit edilecektir.

2.4.1.3. Özel Tüketim Vergisi

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 12.06.2002 tarihli ve 24783 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanarak yürürlüğe girmesi ile birlikte bazı vergi, fon ve harç gibi malî yükümlülükler kaldırılarak vergi sisteminde belirli bir ölçüde sadeleşme gerçekleştirilmiştir. Kanun öncesinde Türkiye'de uygulanmakta olan özel tüketim vergisi (ÖTV) niteliğinde 13 adet vergi ve fon uygulaması mevcut idi (Bilici, 2013: 161). Vergi mevzuatında sadeleştirme, AB müktesebatına uyum ve IMF'ye bulunulan taahhütler gibi gerekçelerin (Bilici, 2014: 161) yanında ÖTV ile güdülen amacın daha ziyade tüketilmesi sağlığa zararlı sigara ve alkol gibi mallar ile lüks nitelikte görülen bazı malların, KDV'den farklı olarak ayrı bir vergilendirme rejimine tabi tutmak olduğu söylenebilir (Pehlivan, 2018: 385). ÖTV, tüketimi lüks sayılan bazı mallar ile alışkanlık ve keyif verici özellikleri nedeniyle sağlığa zararlı maddeleri hedeflemekle birlikte, birçok sanayi ürünü ve hizmetlerini de içermesi nedeniyle KDV gibi genel bir tüketim vergisi görünümündedir (Çapar, 2004: 123).

ÖTV açısından ithalat, verginin konusuna giren eşyanın TGB'ye girmesi şeklinde tanımlanmış olup, vergiyi doğuran olay ise Kanunun 3'üncü maddesi çerçevesinde, “*ithalatta, 4458 sayılı Gümrük Kanununa göre gümrük yükümlülüğünün doğması, ithalat vergilerine tabi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tescili*” şeklinde belirtilmiştir. Kanunu'nun ilk maddesi uyarınca, ekli dört adet listede mevcut eşyanın ithali bir defaya mahsus ÖTV'ye tabidir ve bu listelerdeki malların matrahında, bazılarında miktar bazılarında ise değer esaslı baz alınmıştır (Edizdoğan, 2008: 332). İthal eşyasının ÖTV matrahı ise genel olarak bu

eşyanın KDV matrahını oluşturan unsurlardan oluşmaktadır ve KDVK'nın 21'inci maddesi uyarınca hesaplanan ÖTV'nin de KDV matrahına ilave edilmesi gerekmektedir. Kanuna ekli listelerdeki mallar Türk Gümrük Tarife Cetvelinde tanımlanan eşyalar olup tarife numaralarında veya tanımlamalarında meydana gelecek değişikliklerin mahiyetini açıklamaya Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir.

Anılan listeler incelendiğinde, 1 sayılı listenin; akaryakıt ve akaryakıt harici petrol ürünlerinden, 2 sayılı listenin; kayıt ve tescile tabi olan ve olmayan çeşitli motorlu kara, deniz ve hava araçlarından, 3 sayılı listenin; kolalı ve alkollü içecekler ile tütün ve tütün mamullerinden, 4 sayılı listenin ise; çeşitli lüks tüketim eşyaları ile elektronik eşyalar ve diğer mallardan oluştuğu görülmektedir.

İthalde alınan ÖTV'nin yükümlüleri ise 4'üncü maddesi uyarınca; I, III ve IV sayılı listeler kapsamı eşya ile II sayılı liste kapsamı eşyadan kayıt ve tescile tabi olmayanları ithal eden ve II sayılı listedeki eşyadan kayıt ve tescile tabi olanları kullanmak üzere ithal eden kişilerdir. Diğer vergi uygulamalarında olduğu gibi ÖTV Kanunu ile bazı mallar ve/veya haller vergiden muaf veya istisna tutulmuş olup bu durumlar Kanun'da, ihracat istisnası, diplomatik istisna ve diğer istisnalar olmak üzere üç başlık altında düzenlenmiştir.

Eşyanın ithali dolayısıyla alınan ÖTV, Kanunun 16'ncı maddesine göre gümrük makbuzunda ayrıca gösterilmelidir. İthalat vergileri maktu veya sabit oranlı alınıyorsa, tarife, eşyanın ithalinde alınacak ÖTV'nin de dahil edilmesi ile belirlenecektir. GK ile diğer kanunlar gereğince ithalat vergileri teminata bağlanarak işlem gören eşyaya ait ÖTV de aynı usule tâbi tutulacaktır. Kanunun 16'ncı maddesinin 3'üncü fıkrasına göre, *“gümrükte vergisi ödenmeden veya eksik ödenerek ithal edilen malların hiç alınmamış veya eksik alınmış özel tüketim vergisi ile vergiden müstesna olduğu halde yanlışlıkla alınan veya fazla alındığı anlaşılan özel tüketim vergisi hakkında 4458 sayılı Gümrük Kanunundaki esaslara göre işlem yapılır. İthal edilecek mala ilişkin beyan üzerinden hesaplanan vergiler ile muayene ve denetleme sonucu hesaplanan vergiler arasındaki farklarda, 4458 sayılı Gümrük Kanunu uyarınca ithalat vergileri noksanlıklarında uygulanacak esaslara göre”* para cezası kesilecektir.

Öte yandan, uluslararası anlaşma hükümleri saklı kalmak üzere diğer kanunlardaki vergi muaflik ve istisna hükümleri KDV gibi ÖTV bakımından da

geçersiz olup ÖTV'ye ilişkin istisna ve muafiyetler ancak ÖTV Kanunu'nda ekleme veya değişiklik yapılmak suretiyle mümkündür (4760 SK, md. 10).

2.4.1.4. Damga Vergisi

Damga vergisi, 01.07.1964 tarihli 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesi çerçevesinde Kanuna ekli 1 nolu tabloda yer alan ve herhangi bir hususu tespit ya da ispat edebilecek kâğıtları konu alan tüketim vergisi özelliği taşıyan bir vergidir. Söz konusu vergi, hukuki işlemlerin dayanağını oluşturan belgeler üzerine bina edilmiş olup Türki vergi sistemindeki uygulaması 1800'lü yıllara dayanmaktadır (Kırman, 1997: 2). Toplam vergi hasılatındaki pay itibarıyla önemsiz görülse de, söz konusu verginin, kapsamına aldığı belgelerin düzeni ve kontrolüne yönelik dolaylı bir katkı sağladığını söylemek mümkündür.

Söz konusu madde kapsamındaki kâğıtlar terimi, *“yazılıp imzalamak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeleri”* ifade etmekte olup, *“yabancı memleketlerle Türkiye'deki yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen kağıtlar ise Türkiye'de resmi dairelere ibraz edilmesi, üzerine devir veya ciro işlemleri yürütülmesi veya herhangi bir suretle hükümlerinden faydalanılması”* halinde damga vergisine tabi tutulacaktır.

Yasa'nın 10'uncu maddesine göre nispi ya da maktu olarak tahsil edilen damga vergisinin; Kanununun 15'inci maddesi çerçevesinde *“makbuz karşılığı, istihkaktan kesinti yapılması veya basılı damga konulması”* yöntemlerinden biriyle ödenmesi mümkündür. Anılan ödeme yöntemlerinin hangi işlemlerde ne şekilde uygulanacağına dair karar verme yetkisi ise Hazine ve Maliye Bakanlığı'na aittir.

Yasa kapsamında gümrük işlemlerinde kullanılan bazı kâğıtlar da damga vergisine tabidir. Bu çerçevede Kanuna ekli 1 nolu tablo incelendiğinde, gümrük idarelerine verilen beyannameler ve özet beyan formları ile ordino, menşe şahadetnamesi ve konşimento gibi belgeler damga vergisine tabi olup, bu belgeler için damga vergisi tutarları maktu olarak belirlenmiştir. Bununla birlikte maktu olarak belirlenen söz konusu tutarlar her yıl yeniden değerlendirilme oranında güncellenmektedir. Yine, gümrük işlemlerine konu olabilecek mukavele, taahhütname ve temliknameler

de damga vergisine tabidir ve bu belgeler için damga vergisi nispi olarak belirlenmiştir. Gümrük beyannameleri ekinde ibraz edilen sözleşmelerin gümrük işlemleri açısından damga vergisine konu edilebilmesi için düzenlendikleri tarih itibarıyla “belli bir parayı ihtiva etmesi” veya “eklerinde belli paranın tespitine imkân veren verilerin olması” veya “atıf yapılan başka bir kâğıttan belli paranın bulunması” gerekmektedir (2014/11 sayılı GGM Genelgesi).

Gümrük işlemleri açısından söz konusu beyanname ve belgelerin düzenlenmesi ve gümrük idaresine ibraz edilmesi ile damga vergisinde vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olacaktır. Öte yandan, Kanunun Ek 2’nci maddesinde, ihracat ve ihracata ilişkin olduğunun ispat edilmesi kaydıyla gümrük idarelerine verilen beyannameler dahil olmak üzere sayma yolu ile açıklanan işlemler nedeniyle düzenlenen kâğıtların damga vergisinden müstesna olduğu belirtilmiştir. Sayılan söz konusu işlemler kapsamında dahilde işleme izni ve izin belgesi kapsamında yapılan ithalat ve yurtiçi alım işlemleri de damga vergisinden müstesna addedilmiştir.

Damga vergisinin takip ve tahsili Hazine ve Maliye Bakanlığı’na yapılmakta ise de Kanunun 26’ncı maddesine istinaden tüm resmi kurumlar gibi gümrük idaresi de kendisine ibraz edilen belgelerin ya da kâğıtların damga vergisinin ödenip ödenmediğini incelemek, eksik ödenen veya hiç ödenmemiş olanları tutanakla tespit ederek, bu suretle düzenlenen tutanağı vergi dairelerine göndermek durumundadır.

2.4.1.5. Tek ve Maktu Vergi

Bilindiği üzere GK’nın “Gümrük Vergilerinden Muafiyet ve İstisna” başlığı altında düzenlenen 167’nci maddesinde belirtilen durumlarda serbest dolaşıma giriş rejimine tabi tutulacak eşya gümrük vergilerinden muaftır. Anılan maddeye göre, Cumhurbaşkanı, “birinci fıkranın (3) ila (12) numaralı bentlerinde yer alan eşyanın geliş süreleri dâhil tanımlamaya, bunların cins, nevi ve miktarlarını belirlemeye, muafiyet ve istisna uygulanacak tutarları sifıra kadar indirmeye veya iki katına kadar çıkartmaya ve bu muafiyet ve istisnayı farklı eşya itibarıyla birlikte veya ayrı ayrı uygulamaya ve ticari mahiyette bulunmayan vergiye tabi eşyadan alınacak gümrük vergilerini göstermek üzere ilgili kanunlarda belirtilen hadleri geçmemek şartıyla tek ve maktu bir tarife uygulamaya” yetkilidir.

Benzer şekilde, GK'nın "*Sınır Ticareti*" başlıklı 7'nci kısım 172'nci maddesine istinaden, Cumhurbaşkanı (Mülga Bakanlar Kurulu); "*Türkiye ile komşu ülkeler arasında coğrafi durum ve bölge ihtiyaçları göz önünde bulundurularak yapılacak sınır ticaretinin kapsamını belirlemeye, sınır ticareti yapılacak sınır ticaret merkezlerinin kurulmasına ve buralardan yapılacak ihracat ve ithalatın usul ve esaslarını belirlemeye veya sınır ticareti yoluyla serbest dolaşıma girecek eşyadan alınacak vergileri göstermek üzere ilgili kanunlarda belirtilen azami hadleri geçmemek şartıyla tek ve maktu bir tarife uygulamaya*" yetkilidir.

Söz konusu düzenlemeler çerçevesinde dış ticaret işlemlerinde tek ve maktu vergi uygulanacak haller 2009/15481 sayılı BKK ile yürürlüğe konulan 4458 Sayılı GK'nın Bazı Maddelerinin Uygulanması Hakkında Karar'ın 62'nci maddesinde belirtilerek uygulanacak vergi oranlarına yer verilmiştir. Anılan düzenleme çerçevesinde tek ve maktu vergi; yolcu beraberliği eşya, yolcu beraberliği hediyelik eşya ve posta ve hızlı kargo yoluyla gelen eşya için uygulanmaktadır. Ancak söz konusu tek ve maktu vergi, gümrük vergilerinden muafiyet ve istisna sayılan hallerle ilişkin GK'nın 167'nci maddesinde ve 2009/15481 sayılı BKK'nda belirlenen muafiyet ve istisna olarak belirlenen tutarın üstündeki 1500 EURO'yu aşmayan ve gümrük idaresince genel olarak ticari miktar ve mahiyet arz etmediğine kanaat getirilen eşya için söz konusudur ve oranı ise genel olarak eşya kıymetinin %20'sidir. Ancak eşyanın AB ülkelerinden doğrudan gelmesi halinde bu oran %18 olarak uygulanmaktadır. Öte yandan, eşyanın, yolcu beraberliği veya yabancı bir ülkeden hızlı kargo taşımacılığı ya da posta yoluyla gelmesi gerektiği gibi, yolcu eşyası ve diplomatik eşya hariç hızlı kargo taşımacılığı ya da posta yoluyla gelenlerde de ağırlığının brüt 30 kilogramı geçmemesi zorunludur.

Kararın 63'üncü maddesine göre, anılan eşyanın tek başına kıymetinin 1500 EURO limitini aşması halinde bu eşya için tek ve maktu vergi değil yürürlükteki ithalat rejim kararı eki listelerde yer alan vergi oranları uygulanacaktır. Bu halde eşya kıymeti, ibraz edilen fatura, satış fişi ya da ödemeyi tevsik edici bir belgeye istinaden belirlenecektir. Bu yönde bir belge ibraz edilememesi veya ibraz edilmekle beraber gümrük idaresince kıymet düşük bulunursa eşya kıymeti idarece tespit edilecektir.

Kararın 95'inci maddesine istinaden, "*Türkiye Gümrük Bölgesine giren her türlü ulaşım araçları, motosikletler ve özel konteynerlerin içindeki standart*

depolarında mevcut bulunan yakıtlara”, “özel motorlu araç ve motosikletlerde kullanılmak üzere tasarlanmış ve anılan araçlarda portatif depolarla taşınan araç başına on litreyi geçmeyen yakıtlara” ve “ulaşım araçları veya özel konteynerlerde mevcut bulunan ve yolculuk boyunca kullanılan yağlayıcı maddelere” muafiyet tanınmıştır. 96’ncı maddesinde ise anılan motorlu ticari araçlar ile özel konteynerlerin standart depolarında mevcut bulunan ve gümrük vergilerinden muafien ithal edilecek yakıt miktarı belirlenmiş olup bu limitlerin üzeri standart depo fazlası addedilmiştir. Bu çerçevede, gümrük kapılarında tespit edilen standart depo fazlası petrol ürünü için litre başına uygulanmakta olan ÖTV tutarının %50 fazlasına isabet eden vergi, tek ve maktu vergi olarak tahsil edilecektir.

2.4.1.6. İlave Gümrük Vergisi

İlave gümrük vergisi, gümrük idaresince müstakil bir vergi türü olarak addedilmeyen ve bu suretle mevcut gümrük vergisine ilave artış getiren bir mali yükümlülük şeklinde değerlendirilmektedir. Esasen bu verginin dayanağının da 474 sayılı Gümrük Giriş Tarife Cetveli Hakkında Kanunu’nun 2’nci maddesi olduğunu ifade etmek mümkündür.

Bununla birlikte, anılan vergi 95/7606 sayılı İthalat Rejim Kararına ek kararlar şeklinde yayımlanarak yürürlüğe konulmaktadır ve dayanak maddeleri olarak; 474 sayılı Kanunun 2’nci maddesinin yanı sıra 1567 sayılı Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kanun’un 1’inci, 3283 Bazı Kanunlarla Tanınmış Olan Gümrük Muafiyetlerinin Kaldırılması Hakkında Kanun’un 2’nci, 4458 sayılı Gümrük Kanunu’nun 16, 22 ve 55’nci maddeleri ile 2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun hükümleri gösterilmektedir. Bahse konu maddelerin ortak özellikleri ise dış ticaret işlemlerine konu yükümlülük ve muafiyetlere ilişkin Cumhurbaşkanı’na tanınan yetki düzenlemelerine ilişkin olmalarıdır.

İlk olarak 2011 yılında mensucat ve konfeksiyon ithalatında alınmaya başlayan söz konusu vergi, yıllar içinde ayakkabı, el dokuması halı, parfümeri, kozmetik, şampuan ve temizlik malzemeleri gibi geniş bir ürün yelpazesini kapsamıştır.

İlave gümrük vergisinin yayımlandığı karar eki listelerde yer alan tabloların sütunlarında gösterilen ülke ve ülke grupları, İthalat Rejimi Kararı’nda tanımlı ülke ve ülke grupları ile aynıdır ve bu vergi, yayımlandığı karar eki tablolarda gösterilen

oranlar kullanılarak hesaplanmaktadır. Bu tablolarda, anılan ülke ve ülke grupları ile birlikte eşyanın gümrük tarife pozisyonu, ismi ve uygulanacak ilave gümrük vergisi oranları yer almaktadır. Karar kapsamındaki ilave gümrük vergisi oranı ile İthalat Rejim Kararı eki listelerdeki oran çerçevesinde hesaplanan toplam vergi oranının her halükarda Gümrük Giriş Tarife Cetvellerindeki hadlerin yüzde elli arttırılmış düzeyini aşmaması gerekir. Aksi halde ilgili Kanun'da gösterilen hadlerin %50 arttırılmış düzeyi uygulanmaktadır (2015/7699 sayılı İthalat Rejimi Kararına Ek Karar).

Öte yandan, ilave gümrük vergisi açısından, bazı ürünlere yönelik öngörülen nispi vergi hesaplanması sonucunda bulunan miktar, "*Min İGV*" sütunundaki minimum miktardan düşükse minimum miktarın, "*Mak İGV*" sütunundaki maksimum miktardan yüksekse maksimum miktarın tahsili yönünde farklı bir yöntem de uygulanabilmektedir (2011/2203 sayılı İthalat Rejimi Kararına Ek Karar).

Söz konusu vergi, eşyanın ithalinde gümrük vergilerinden ayrı olarak hesaplanmakta, beyannamede gösterilmekte, tahsil edilmekte ve genel bütçeye irat kaydedilmektedir. Öte yandan, bu verginin takip ve tahsili gümrük vergisinin tabi olduğu esas ve usuller çerçevesinde ifa edilmektedir. İlave gümrük vergisinin matrahı eşyanın gümrük kıymetini meydana getiren unsurlardan oluşmaktadır. Eşya, "*Gümrük Vergilerinden Muafiyet ve istisna Tanınacak Haller*" başlıklı GK'nın 167'nci maddesi kapsamında ise ilave gümrük vergisinden de muaftır. Ayrıca karar kapsamı ilave gümrük vergisine tabi bir eşya İthalat Rejim Kararı Eki V sayılı liste kapsamında yer alması halinde de ilave gümrük vergisi uygulanmamaktadır. Yine, "*Yatırım Teşvik Belgesi*" kapsamındaki ithalatlarda ilave gümrük vergisi alınmadığı gibi Dahilde İşleme Rejimi kapsamında ithal edilen eşyanın işlendikten sonra işlem görmüş ürün şeklinde ihraç edilmesi durumunda tahsil edilmesi gereken TEV'in bulunması halinde bu hesaplama ilave gümrük vergisi dahil edilmemektedir.

Gümrük vergilerine kıyasla yüksek vergi hadlerini içeren ilave gümrük vergileri genel olarak ticaret anlaşması bulunmayan üçüncü ülke menşeli eşyalara uygulanmaktadır. Bu nedenle AB ve Türk menşeli eşya, AB'nden A.TR dolaşım belgesi eşliğinde ithal edilse bile karar eki listelerdeki "*Diğer Ülkeler*" sütununda kayıtlı oranda ilave gümrük vergisine tabidir. Taraf olunan serbest ticaret anlaşmaları kapsamında, çapraz menşe kümülasyonuna dahil ülkeler menşeli eşyadan tercihli menşenin tevsik edilmesi şartıyla ilave gümrük vergisi alınmamaktadır.

2.4.1.7. Dampinge Karşı Vergi ve Telafi Edici Vergi

3577 sayılı İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesi Hakkında Kanun'un 2/a maddesine göre damping; “bir malın Türkiye'ye ihraç fiyatının, benzer malın normal değerinin altında olmasını”, sübvansiyon ise; “menşe veya ihracatçı ülkenin fayda sağlayan, doğrudan veya dolaylı malî katkısını veya GATT 1994'ün XVI ncı maddesi çerçevesinde herhangi bir gelir veya fiyat desteğini” ifade etmektedir.

Damping ve sübvansiyon, şikâyet üzerine ya da Ticaret Bakanlığı İthalat Genel Müdürlüğünce resen yapılan inceleme ile ortaya konulmaktadır. Kanunun 3'üncü maddesine göre önlem alınabilmesi gereken haller, “dampinge veya sübvansiyona konu olan ithalatın Türkiye'de bir üretim dalında maddi zarara yol açması veya maddî zarar tehdidi oluşturması veya bir üretim dalının kurulmasını fiziki olarak geciktirmesi” olarak belirlenmiş olup ayrıca sübvansiyona konu ithalata karşı önlem alınabilmesi “sübvansiyonun Sübvansiyonlar ve Telafi Edici Tedbirler Anlaşması'nın 2 nci maddesi çerçevesinde bir firma/firma grubu veya bir üretim dalı/üretim dalı grubuna yönelik olduğunun da tespit edilmiş olması” şartına bağlanmıştır.

Şikâyet ya da resen yapılan ön inceleme neticesinde zarar konusunda yeterli delil elde edilirse adı geçen genel müdürlükçe konuyla ilgili soruşturma açılır ve sonucuna göre ithalatta haksız rekabeti değerlendirme kurulu tarafından belirlenen ve Bakanlıkça onaylanan damping marjı⁵ ya da sübvansiyon miktarı⁶ kadar dampinge konu eşyanın ithalinde dampinge karşı vergi ya da sübvansiyona konu eşyanın ithalinde ise TEV alınır. Ancak her iki halde de zararın telafisi, tespit edilen marj ya da miktardan daha düşük miktar veya oranda bir vergi ile mümkünse bu oran ve miktardaki vergi uygulanır. Bu vergilerin Cumhurbaşkanı Kararı ile geriye dönük uygulanması mümkün olup süresi, geçici önlemlerin alındığı tarihten itibaren 90 günü geçemez. Anılan vergilerin mükellefi ise belirtilen tedbirlere konu ürünü ithal eden gerçek ya da tüzel kişilerdir.

Yasanın 12'nci maddesine göre, damping ya da sübvansiyona konu ithalatın zarara neden olduğu konusunda ön belirleme yapılırsa, Kurul tarafından belirlenecek

⁵ Damping Marjı: “Normal değer ihraç fiyatını aştığı miktarı” belirtmektedir (3577 SK, md. 2/g).

⁶ Sübvansiyon Miktarı: “Menşe veya ihracatçı ülke tarafından ihraç edilen malın imal, üretim, ihracat veya taşınma aşamasında sağlanan, doğrudan veya dolaylı malî katkı veya GATT 1994'ün XVI ncı maddesi çerçevesinde herhangi bir gelir veya fiyat desteği şeklindeki faydaların tutarını”, ifade etmektedir (3577 SK, md. 2/h).

damping marjı veya sübvansiyon miktarı kadar ya da zararı ortadan kaldırmaya yetecek daha az marj ve miktarda ve teminat şeklinde olmak üzere Bakanlıkça geçici önlem uygulaması kararlaştırılıp Resmî Gazetede yayımlanarak ilgililere duyurulur. Süre itibarıyla 4 ay olan ancak ihracatçıların talebi ve Kurul kararı üzerine Bakanlıkça 6 aya kadar çıkarılabilen geçici önlem uygulaması, soruşturmanın açılması tarihinden itibaren 60 gün içerisinde uygulanamamaktadır.

Kanunun 15'inci maddesinin 1 ve 2'nci fıkraları uyarınca, gümrük vergilerinin, Kanuna aykırı olmayan usul ve şekle ilişkin hükümleri, dampinge karşı vergi veya TEV'in tescili, tahakkuku, tahsili, geri verilmesi, takibi ve teminata bağlanması işlemlerinde de uygulanacak, ödenmeyen dampinge karşı vergi veya TEV hakkındaki takibat ise AATUHK hükümlerine göre gümrük idarelerince yapılacaktır.

2.4.1.8. Ek Mali Yükümlülük

Ek mali yükümlülük, Anayasanın 73'üncü maddesinde ifadesini bulan “*vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler*” haricinde bir kavram olup genel esasları Anayasa'nın “*Piyasaların Denetimi ve Dış Ticaretin Düzenlenmesi*” başlıklı 167'nci maddesinde, “*Dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya kanunla Cumhurbaşkanına yetki verilebilir.*” şeklinde düzenlenmiştir. Anılan madde ile Cumhurbaşkanı'na verilen bu yetkinin nedeni, yapısı gereği teknik ve hızlı karar alınmasını icap ettiren hususları içeren dış ticaret işlemlerinde, alınması gereken kararların belirli bir esneklik ve çabukluk gerektirmesidir (Üstün, 2007: 70).

Anayasanın belirtilen maddesi gereği Cumhurbaşkanı'na tanınan söz konusu yetki ise 2 Şubat 1984 tarihli 2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun'un 2'nci maddesi çerçevesinde kullanılmaktadır. Anılan Kanun'un ilk maddesine göre, “*dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına düzenlenmesini sağlamak amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler konulması ve kaldırılması, bu yükümlülüklerle ilişkin esasların tespit edilmesi ve oluşan fonların kullanılması*” bu kanun hükümlerine göre yürütülecek olup Cumhurbaşkanı belirtilen konularda düzenleme yapabilecektir. Bu çerçevede, “*ithalat, ihracat veya dış ticaret işlemleri*

üzerine konulan ek mali yükümlülüklerin nevi, miktarı, tahsili, takibi, iadesi, gerektiğinde bütçeye irat kaydedilmesi, bir fonda toplanması ve fonun kullanım esasları” ise Kanunun 3’üncü maddesine göre, Cumhurbaşkanı Kararında gösterilecektir. Ek mali yükümlülüklerin tahsili ise AATUHK esaslarına tabidir.

2.4.1.9. Toplu Konut Fonu

Toplu Konut Fonu (TKF), 2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun’un 2’nci maddesinin Cumhurbaşkanı’na verdiği yetkiye istinaden 3 Mart 1984 tarih ve 2985 sayılı Toplu Konut Kanunu ile T.C. Merkez Bankası nezdinde kurulmuş olup, söz konusu fonun hangi eşya için ne oranda tahsil edileceği ise her yıl yayımlanan ithalat rejim kararı eki listelerde belirlenmektedir.

1995/7606 sayılı İthalat Rejim Kararı’nın 10’uncu maddesine göre TKF ödenmek suretiyle ithal edilecek ürünler, fiili ithal tarihinde geçerli olan miktar ve oranlarda fona tabidirler ve bu tutarlar gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihte gümrük idarelerince AATUHK hükümleri çerçevesinde tahsil edilirler. GK’nın 167’nci maddesi kapsamında gümrük vergisinden muaf olarak gerçekleştirilen ithalata konu ürünler ise TKF’na tabi değildir.

İthalat rejim Kararları eki listelerde yer alan maddelerin karşılarında nisbi (%) TKF varsa, fon, ithal edilen malın USD cinsinden değerinin karşılığı Türk Lirası olarak, maktu ise (EURO/100 Kg/net) EURO cinsinden değerinin karşılığı Türk Lirası üzerinden tahsil edilmektedir. Öte yandan, geçici olarak ülkeye getirilerek gümrük vergileri teminata bağlanan maddeler ile gümrük vergisi muafiyeti olan maddeler fona tabi iseler, hesaplanan fon tutarları gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihte teminata bağlanır. Bu maddelerin kesin olarak ithali ya da süresi içerisinde yurtdışı edilmemeleri halinde teminatlar tahsil edilir veya TKF’ye gelir kaydedilir. Ancak yurt dışına çıkarılmaları halinde ise bu teminatlar ilgililerine iade edilir. TKF’ye tabi maddelerin belirlenmesi ile fon tutarlarının yeniden düzenlenmesi, Ticaret Bakanlığının önerisine binaen Cumhurbaşkanı’nca kararlaştırılmaktadır.

TKF, ithal edilen ürünün cinsi ve ithal ülkesine göre; ek mali yükümlülük ve tarım payı olmak üzere iki şekilde uygulanmaktadır.

Ek mali yükümlülük şeklindeki TKF, AB ile ve Türkiye arasında oluşturulan gümrük birliğinin bir sonucu olarak genel itibarıyla üçüncü ülke menşeli bazı

ürünlerin A.TR dolaşım belgesi eşliğinde ithal edilmesi halinde gündeme gelmektedir. Örneğin, 2011/1436 sayılı Ek Mali Yükümlülük Olarak İlave Toplu Konut Fonu Tahsili Hakkında Karar ile 8703.22.10.10.00 GTİP kapsamı Meksika menşeli otomobil cinsi eşyanın A.TR belgesi eşliğinde ithal edilmesi halinde, ek mali yükümlülük amacıyla eşya CIF bedelinin %10'unun; 2017/10929 sayılı Ek Mali Yükümlülük Olarak İlave Toplu Konut Fonu Tahsili Hakkında ile de 1804.00.00.00.00 GTİP kapsamı Fildişi Sahili Cumhuriyeti ve Gana Cumhuriyeti menşeli kakao yağı cinsi eşyanın A.TR belgesi eşliğinde ithal edilmesi halinde, ek mali yükümlülük amacıyla eşya CIF bedelinin %7,7'sinin; ilave TKF şeklinde tahsilinin öngörülmesi gibi.

Tarım payı için uygulanan TKF ise genel olarak İthalat Rejim Kararı eki III sayılı listede yer alan işlenmiş tarım ürünleri ile IV sayılı listede kayıtlı balıkçılık ve su ürünleri ithalatında tahsil edilmektedir. 1996 yılında gerçekleştirilen gümrük birliği kapsamında sanayi ürünleri ticaretinde vergiler sıfırlandığından AB ülkelerinden gerçekleştirilen işlenmiş tarım ürünleri ithalatında ise ürüne isabet eden tarım payı belirlenerek vergilendirilmektedir. Bu nedenle ithalat rejim kararı eki III sayılı liste kapsamındaki işlenmiş tarım ürünleri için ayrıca spesifik matraha göre ödenmesi gerekli TKF'ye baz teşkil eden tarım payları da listelenmektedir.

Bu çerçevede, İthalat Rejim Kararı'nın 9'uncu maddesine istinaden, Karar eki III sayılı liste kapsamı maddelerin karşılarında (T1) ve (T2) işaretlerinin bulunduğu durumlarda, işlenmiş tarım ürünlerinin bünyesinde yer aldığı kabul edilen ve eşyanın yapılacak kimyevi tahlili neticesinde bünyesinde tespit edilecek tarım payı unsurlarının (süt yağı, süt proteini, nişasta/glikoz) geldiği ülkeye göre bileşim (measuring) tablosuna uygulanması neticesinde tespit edilecek kod numaralarının (7000'den 7996'ya kadar olan dört rakamlı kodlar) karşılık geldiği III sayılı listedeki fon miktarları tahsil edilecektir (Gökçelik, 2005: 37 - 38).

Söz konusu fon, spesifik matrah üzerinden tanımlandığı için EURO üzerinden hesaplanarak, gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihteki geçerli kur üzerinden TL olarak ödenmektedir. IV sayılı liste kapsamı balıkçılık ve su ürünlerinin ithalatında ödenmesi gerekli TKF ise eşya CIF bedelinin belirli bir yüzdesi olarak belirlenmektedir.

2.4.1.10. Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu

12.05.1988 tarih ve 88/12944 sayılı Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu Hakkında Karar ile ihdas edilen Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu (KKDF), 20.06.2001 tarihli ve 4684 sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un geçici 3'üncü maddesine istinaden tahsil edilmektedir. 88/12944 sayılı Kararın ilk maddesinde fonun amacı; *“kalkınma planı ve yıllık programlarda öngörülen hedeflere uygun olarak yatırımların yönlendirilebilmesi ve ihtisas kredilerinde kredi maliyetlerinin düşürülmesi”* olarak belirlenmiş ise de zaman içerisinde finans maliyetlerini arttırdığı için önemli eleştiriler almış, kaldırılmasına yönelik birçok girişime rağmen varlığını sürdürmüştür. Bu çerçevede fon, kredi ve finans maliyetini artırması nedeniyle ağır bir mali yük getiren ve bir nevi finans vergisi olarak addedilen ancak kanuna değil kararnameye dayalı bir mali mükellefiyet olarak görülmektedir (Tuncer, 2007).

Karar kapsamında mal mukabili, kabul kredili ve vadeli akreditif ödeme şekillerine bağlı olarak yapılan ithalat işlemlerinde mal bedeli (teslim şekline göre FOB ya da CIF mal bedeli), belirlenen oranda (%6 olarak uygulanmaktadır) KKDF kesintisine tabidir. Belirtilen ödeme şekillerine bağlı olarak yapılan ithalatlar KKDF kesintisine tabi ise de bu ödeme şekillerinde ihracatı teşvik belgesi ve dahilde işleme rejimi kapsamında yapılan ithalatlarda fon kesintisi yapılmamaktadır. Öte yandan, 08.04.2015 tarih ve 2015/7511 sayılı KKDF Kesintileri Hakkındaki Karar ekli listede yer alan eşyalar ile anılan Karar ve ekinde yer alan ve üretimi desteklemek amacıyla genel olarak yatırım ve ara mal niteliğinde sayılan ürünlerin söz konusu ödeme şekillerine göre yapılan ithalatında da KKDF oranı %0 olarak uygulanmaktadır.

30.09.2014 tarih ve 2014/6852 sayılı Vadeli İthalatta KKKDF Kesintilerinin Takip ve Tahsili Hakkında BKK uyarınca, mal mukabili, kabul kredili ve vadeli akreditif ödeme şekilleri kullanılarak yapılan vadeli ithalatlarda fon kesintisinin takip ve tahsili gümrük idarelerince yapılmaktadır. Bu çerçevede, anılan fona tabi bir eşyanın ithali söz konusu olduğunda, bu ithalat işlemine ilişkin belirlenen KKDF, eşyanın beyan edildiği beyannamede gösterilecek ve beyanname tescil tarihindeki Merkez Bankası döviz alış kuru esas alınarak hesaplanacak olup yatırılmadığı ya da eksik yatırıldığı tespit edilen KKDF hakkında gümrük vergisinin tabi olduğu esas ve usullere göre işlem yapılacaktır.

2.4.1.11.Tütün Fonu

Tütün fonunun yasal dayanağı 28.05.1986 tarih ve 3291 sayılı Kanun'un 17'nci maddesidir. 21.02.2001 tarih ve 4629 sayılı Bazı Fonların Tasfiyesi Hakkında Kanun ile birçok fon yürürlükten kaldırılmış olmakla beraber, aynı Kanunun geçici 1/a maddesi uyarınca, 3291 sayılı Kanun'un 17'nci maddesine istinaden yabancı tütün ve sigaraların ithali sırasında (mülga) "*Tütün Fonu*" adına alınan paralar Kanunla yürürlükten kaldırılan hükümler çerçevesinde tahsil edilmeye devam edilmiştir.

Anılan geçici madde çerçevesinde yayımlanan 21/12/2009 tarih ve 15685 sayılı Bazı Mallara Uygulanacak Tütün Fonu Tutarlarının Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararı çerçevesinde, Kararın 1'inci maddesinde GTİP numaraları belirtilenler dışındaki yabancı tütün ile yurt içinde harmanlanmış ve imal edilmiş (blended) sigaraların bünyesine giren yabancı tütünün ithali sırasında CIF bedel üzerinden belirlenen oranda fon alınacaktır. 2010 yılı için "3000 USD/Ton" olan söz konusu fon tutarı 2018 yılı için 01.01.2018 tarihli, 30288 sayılı Resmi Gazete de yayımlanan 2017/11176 sayılı BKK ile "150 USD/Ton" olarak uygulanmış, 2019 yılı için ise 31.12.2018 tarihli 30642 4. Mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan CK 536 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile de "0 USD/Ton" olarak değiştirilmiştir.

2.4.1.12.Türkiye Radyo-Televizyon Kurumu Bandrol Ücreti

Türkiye Radyo-Televizyon Kurumu (TRT) bandrol veya etiket uygulamasının yasal dayanağı 3093 sayılı Türkiye Radyo Televizyon Gelirleri Kanunu'nun "*Cihazların imalat ve ithalatı*" başlıklı 3'üncü maddesidir. Anılan madde uyarınca Yasanın 1 inci maddesinde sayılan cihazları imal edenler satıştan önce, ithal edenler ise serbest dolaşıma girişinde TRT tarafından veya TRT'nin yetkili kılacağı diğer kurum veya kuruluşlar tarafından verilen bandrol veya etiket almak zorundadırlar. Bandrol veya etiket zorunluluğu olan cihazlar ise bahse konu 1'inci maddede; "*radio, televizyon, video ve birleşik cihazlar ile görsel ve/veya işitsel yayınları alabilen her türlü cihazlar*" şeklinde genel olarak ifade edilmiştir.

Yasanın 4'üncü maddesinde cihazlar ve alınacak bandrol oranlarına ve bu konularda Cumhurbaşkanı'na tanınan yetkiye yer verilerek bu kapsamda belirlenen ücretin, imal edenlerce satış faturası üzerindeki, ithal edenlerce Gümrük Giriş

(Serbest Dolaşıma Giriş) Beyannamesindeki (ÖTV hariç) KDV matrahı üzerinden 1 defaya mahsus tahsil edileceği ve TRT Kurumuna ödeneceği belirtilmiş, anılan cihazların ticari amaç dışında yurtdışından getirilecek olması halinde ise alınacak bandrol ücretinin, Cumhurbaşkanı'nca her yıl Aralık ayında, gelecek takvim yılından geçerli olacak şekilde maktu olarak tespit edileceği ifade edilmiştir.

3093 Sayılı Türkiye Radyo-Televizyon Kurumu Gelirleri Kanunu Uyarınca Radyo, Televizyon, Video ve Birleşik Cihazlar İle Bunların Dışında Kalan Radyo Ve Televizyon Yayınlarını Almaya Yarayan Her Türlü Cihazdan Alınacak Bandrol Ücretlerine İlişkin 2015/7757 sayılı Karar'ın 10'uncu maddesine istinaden bandrol ücreti gümrük vergileri arasında sayıldığından, serbest dolaşıma giriş rejimi kapsamında bandrol ücretine tabi eşyanın alınmadığı veya eksik alındığı anlaşılan bandrol ücretinin takip ve tahsili gümrük vergisindeki usul ve esaslara tabi olacaktır.

2.4.1.13.Çevre Katkı Payı

Çevre Katkı Payı (ÇKP) 09.08.1983 tarihli ve 2872 sayılı Çevre Kanunu'nun 18'inci maddesi uyarınca tahsil edilmektedir. İthal işlemleri açısından, anılan maddeye istinaden, "*Çevre kirliliğinin önlenmesi, çevrenin iyileştirilmesi ve çevre ile ilgili yatırımların desteklenmesi amacıyla; a) İthaline izin verilen kontrole tâbi yakıt ve atıkların CIF bedelinin yüzde biri ile hurdaların CIF bedelinin binde beşi oranında alınacak miktar...*" ÇKP olarak tahsil edilmekte olup, belirtilen oranı sıfıra kadar indirmeye veya kanunî oranına kadar yükseltmeye Cumhurbaşkanı yetkilidir.

Bahse konu payın tahsili ise AATUHK hükümlerine tabi olup payın tahsil esasları 03.04.2007 tarihli ve 26482 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Çevre Gelirlerinin Takip ve Tahsili ile Tahsilat Karşılığı Öngörülen Ödeneğin Kullanımı Hakkında Yönetmelik kapsamında belirlenmiştir. Bu çerçevede ÇKP'nin eşyaya ait serbest dolaşıma giriş beyannamesinin tescilinden önce yatırılması ve tevsik edici belgenin anılan beyannameye eklenmesi gerekmektedir.

2.4.1.14.Kültür Fonu

Gümrük vergileri tanımına dahil olan "*Kültür Fonu*" ya da "*Kültür Bakanlığı Kesintisi*" adıyla da bilinen söz konusu gelir kaleminin kaynağı 5846 sayılı Fikir ve

Sanat Eserleri Kanunu'nun 44'üncü maddesidir. Belirtilen maddeye göre; *“her türlü boş video kaseti, ses kaseti, bilgisayar disketi, CD, DVD gibi taşıyıcı materyaller ile, fikir ve sanat eserlerinin çoğaltılmasına yarayan her türlü teknik cihaz”* kesintiye tabi olup, söz konusu materyalleri ticari amaçla imal ya da ithal eden gerçek ve tüzel kişiler, imal ya da ithal bedellerinin %3'ünü geçmeyecek orandaki miktarı kesmek suretiyle ay içerisinde toplanan miktarı Kültür Bakanlığı adına ulusal bir bankada açılan özel hesaba yatırmaları gereklidir. Kesinti oranı Cumhurbaşkanı tarafından belirlenecek olup söz konusu hesapta toplanan meblağın dörtte biri Bakanlık Merkez Saymanlığı hesabına aktarılarak bütçeye gelir kaydedilecektir.

Konuya ilişkin yayımlanan 2013/5260 sayılı BKK'nda da, söz konusu kesintinin, ilgili gerçek ve tüzel kişilerce serbest dolaşıma giriş beyannamesinin tescilinden önce bahse konu özel hesaba yatırılması ve buna ilişkin tevsik edici belgeye ait bilgilerin gümrük beyannamesinin ilgili kutusuna (44 no.lu kutu) kaydedilmesi konusundaki yükümlülükleri vurgulanmıştır. Karar eki listede ise kesinti yapılacak eşyaya ait tarife pozisyonu, tanımı ve kesinti oranlarına ilişkin bilgilere yer verilmiştir. Görüldüğü üzere belirtilen kesintinin tahsili gümrük idaresince yapılmamakla birlikte, idarece, kesintinin beyanname tescilinden önce yapılmış olduğuna ilişkin tevsik edici belge bilgisi aranmaktadır.

2.4.2. İhracatta Alınan Gümrük Vergileri

İhracat, sözlük anlamı itibariyle; *“bir ülkenin ürettiği malları başka bir ülkeye veya ülkelere satması, dış satım”* (TDK, 2018) ya da gümrük bölgesinden herhangi bir malın çıkarılmasına neden olma veya çıkarılması eylemi (WCO, 2018: 18) şeklinde ifade edilmektedir. Gümrük tekniği açısından ihracat, GK'nın 150'nci maddesine göre *“ticaret politikası önlemleri ve gerektiği takdirde ihracat vergileri de dahil olmak üzere çıkış işlemlerine ilişkin hükümlerin uygulanmasıyla”* gerçekleştirilmektedir. Kanunun 151'inci maddesine göre, *“ihraç eşyası, buna ilişkin gümrük beyannamesinin tescili sırasında bulunduğu durum ve niteliğini gümrük kontrolünden çıktığı sırada da aynen muhafaza etmesi ve bu haliyle Türkiye Gümrük Bölgesini terk etmesi koşuluyla fiilen ihraç edilmiş sayılır.”* Bu halde ihraç eşyası üzerindeki gümrük kontrolü de sona erecektir.

İhracat vergileri deyimi, GK'nın 3/10'uncu maddesine göre; “a)Eşyanın ihracatında ödenecek gümrük vergisi ile diğer eş etkili vergiler ve mali yükleri” ve “b)Tarım politikası veya tarım ürünlerinin işlenmesi sonucu elde edilen bazı ürünlere uygulanan özel düzenlemeler çerçevesinde ihracatta alınacak vergileri ve diğer mali yükleri” ifade etmektedir. İhracatın genel olarak desteklendiği ve teşvik edildiği günümüzde ihracatta vergi uygulaması birkaç istisna dışında kalmamıştır. Bu istisnalar ise DFİF ile Dahilde İşleme Rejimi kapsamındaki Telafi Edici Vergidir.

2.4.2.1. Destekleme Fiyat İstikrar Fonu

Destekleme Fiyat İstikrar Fonu'nun kaynağı 2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun'un 2'nci maddesine istinaden yayımlanan 14.10.1988 tarihli 88/13384 sayılı Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu Hakkında Karar'dır. Fon, anılan Karar uyarınca, dış ticaretin ekonomik şartlara uygun olarak yürütülmesini sağlamak amacıyla Merkez Bankası nezdinde oluşturulmuş olup, Cumhurbaşkanı'nca belirlenen eşyanın ihracı dolayısıyla tahsil edilecektir.

Fon kapsamında elde edilecek gelir Kararın 10'uncu maddesi uyarınca; “Para ve Kredi Kurulu kararıyla tarımsal girdilerin sübvansiyonu, üreticinin fiyat hareketlerinden korunması, ihracatın geliştirilmesi, ihracata dönük yatırımların finansmanı, ihracat sigortası kuruluncaya kadar ihracatın sigortası, faaliyetlerin finansmanı” amacıyla kullanılabilir. Kararın 2'nci maddesine göre fonun kaynaklarını; “Her türlü malın ihracında iç ve dış fiyatlardaki gelişmeler dikkate alınarak ihraç bedellerinden kilo, adet veya kıymet esasına göre yapılacak fon tahsilat ve kesintileri”, “T. Parası Kıymetini Koruma Mevzuatı'na göre ihracat işlemlerinde tahsil edilecek kur farkları” ile “Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 30 sayılı karar'la ihdas edilen Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu'nun net varlıkları” teşkil etmektedir. Kesintiye tabi eşya ise Kararın 11'inci maddesinde genel olarak natürel iç fındık, kabuklu fındık, hayvan derileri ve postları ile pamuk şeklinde belirlenmiştir.

Kararın 4'üncü maddesine istinaden fon kesintilerinin, “ihracat bedellerinin yurda getirilmesine bağlı olmaksızın Gümrük Çıkış Beyannamesinin açıldığı tarihteki Fon miktarı esas alınarak, fiili ihracattan itibaren en geç ihracat bedellerinin yurda getirilme süresi (uzatmalar hariç) sonuna kadar aracı banka veya

özel finans kurumlarınca tahsil edilmesi” gerekmektedir. Dolayısıyla fon kesintileri, kesintiye tabi ihraç eşyasına ait gümrük beyannamesinin tescil tarihindeki Merkez Bankası döviz alış kuru üzerinden hesaplanmakta ve tahsili, yetkili bankalar veya özel finans kurumları tarafından yapılmaktadır. Ancak söz konusu ödemeye ait belgenin gümrük beyannamesine eklenmesi ve bilgilerinin beyannamede gösterilmesi gerekmektedir.

Fiili ihracatın vuku bulmaması, fiilen ihraç edilen eşyanın muhtelif sebeplerle yurda geri getirilmesi, fiilen ithal edilen eşyanın mahreç ülkesine iadesi ve fon tahsilinin sehven yapılması vb. nedenlerle tahsil edilmiş fonların iadelerine ilişkin talepler ise Kararın 9’uncu maddesine istinaden ilgili kurum tarafından belirlenecek esaslar çerçevesinde Merkez Bankası tarafından sonuçlandırılacaktır.

2.4.2.2. Dahilde İşleme Rejimi Kapsamındaki Telafi Edici Vergi

Telafi Edici Vergi (TEV), 17.01.2005 tarih ve 2005/8391 sayılı Dahilde İşleme Rejim Kararı’nın 16’ncı maddesinde düzenlenmekle birlikte genel hatlarıyla GK’nın 194’üncü maddesinde açıklanmıştır. GK’nın söz konusu maddesi çerçevesinde, dahilde işleme rejiminin şartlı muafiyet sisteminde elde edilen Türk menşeli işlem görmüş ürünün, anlaşmalara taraf ülkelere ithali nedeniyle tercihli tarifeden yararlanabilmesi, bu ürün bünyesindeki serbest dolaşımda bulunmayan eşyaya ait vergilerin ödenmesine ve ilişkili belgelerin onaylanması şartına bağlanmıştır. Bu halde ithalat dolayısıyla doğan gümrük yükümlülüğü, bu eşyanın ihracına ilişkin gümrük beyannamesinin gümrük idaresince tescil edildiği tarihte başlayacaktır.

Dahilde işleme rejimi, GK’nın 108’inci maddesine göre, serbest dolaşımda bulunmayan eşyanın, işlem görmüş ürünlerin üretiminde kullanılması akabinde TGB’den yeniden ihraç edilmesi amacıyla, gümrük vergileri ödenmeksizin ve ticaret politikası önlemleri uygulanmaksızın, vergileri teminata bağlanmak suretiyle geçici olarak ithal edilmesine ve bu suretle eşyanın, işlem görmüş ürünler şeklinde ihracı halinde alınan teminatın iade edilmesine veyahut ta serbest dolaşıma girmiş bir eşyanın işlendikten sonra işlem görmüş ürün şeklinde TGB’den ihraç edilmesi halinde, bu eşyanın daha önce serbest dolaşıma girişi esnasında tahsil edilmiş ithalat vergilerinin geri verilmesine imkân tanıyan gümrük rejimlerinden biridir. İşlem

görmüş ürün bünyesindeki eşya serbest dolaşımında değilse söz konusu rejim şartlı muafiyet sistemi aksi takdirde geri ödeme sistemi olarak adlandırılmaktadır.

Anılan düzenlemeler çerçevesinde, TEV, dahilde işleme rejimi kapsamı şartlı muafiyet sistemi kullanılarak elde edilen Türk menşeli ürünün A.TR gibi dolaşım belgeleri ya da EUR.1 dolaşım sertifikası, fatura beyanı, EUR-MED dolaşım sertifikası veya EUR-MED fatura beyanı gibi menşe ispat belgeleri eşliğinde AB ya da anlaşmalara taraf ülkelere ihracında gündeme gelmektedir. Dikkat edilmesi gereken husus, anılan ürünün dolaşım belgeleri ya da menşe ispat belgesi eşliğinde belirtilen ülkelere ihraç edilmek istenmemesi halinde TEV'in söz konusu olmamasıdır. Belirtilen şartların birlikte gerçekleşmesi halinde işlem görüş ürün bünyesindeki serbest dolaşımında olmayan eşyaya ilişkin vergiler işlem görmüş ürünün ihracına ait gümrük beyannamesi kapsamında tahsil edilmektedir. 2006/12 sayılı İhracat Dahilde İşleme Rejimi Tebliği uyarınca, işlem görmüş ürün bünyesindeki vergiye konu eşyanın tespitinde firma beyanı esas alınmakta olup aksine bir durum tespit edildiğinde ödenmeyen veya eksik ödenen TEV, ödemenin yapılması gereken tarih itibarıyla AATUHK hükümlerine göre tahsil edilecektir.

Dolayısıyla, TEV, ihracata ilişkin gümrük beyannamesinin tescil tarihinde doğmakta olup, 2008/2 sayılı Dahilde İşleme Rejimi Hakkında Genelge hükümleri çerçevesinde, TEV'in ihracata ait gümrük beyannamesinin tescil edildiği tarihteki Merkez Bankası döviz satış kuru ve bu tarihteki ithalat rejimindeki gümrük vergisi ile varsa TKF da dikkate alınarak, her bir ihracata ilişkin gümrük beyannamesi bazında hesaplanması ve ödenmesi gerekmektedir.

3. GÜMRÜK VERGİLERİNİN TEMEL UNSURLARI

Türk vergi sisteminde vergilere ilişkin usule müteallik hükümler genel olarak 213 sayılı VUK'da düzenlenmiş olmakla birlikte, anılan Yasanın 2'nci maddesine istinaden, gümrük idaresince alınan vergi ve resimler bu Yasa'nın kapsamı dışında bırakıldığından bu vergilere ilişkin usule ait konular ayrı bir vergi ve usul kanunu niteliğindeki 4458 sayılı GK'da düzenlenmiştir. Gümrük vergilerinin farklı teknik yapısı ve özelliklerinden kaynaklanan bu gereklilik, söz konusu vergilerin konu, matrah, vergiyi doğuran olay, tahsil süreçleri gibi vergisel işlemlerin dahili vergilerden birçok noktada farklı ele alınmasını kaçınılmaz kılmıştır.

3.1. Gümrük Vergilerinde Konu

Gümrük vergilerinin konusunu, gümrük işlemlerine tabi tutulan eşya oluşturmaktadır. Eşya kavramı gümrük tekniği açısından taşıtlar da dahil olmak üzere her nevi menkul malı işaret etse de GK'nın 3/23'üncü maddesine göre "*her türlü madde, ürün ve değer*" eşya tanımına dahildir.

Eşyanın gümrük vergilerinin konusunu oluşturabilmesi için uluslararası alanda alım ve satıma konu olması, parasal bir değer taşınması ve fiziki bir varlığının olması gerekli görülse de eşyaya uygulanacak gümrük vergi oranları ile ticaret politikası önlemlerinin genel olarak tarife istatistik pozisyon numaraları itibarıyla belirlendiği dikkate alındığında, ilk etapta Türk Gümrük Tarife Cetvelinde GTİP'inin belirlenebilmesi ön şart olarak karşımıza çıkmaktadır.

Devletin, ülkesel yetki alanı içindeki vergi konuları üzerinde yetkisini kullanmasını tanımlayan vergilemede ülkesellik ilkesinin bir yansıması olarak sadece TGB'ye giren, çıkan ve transit geçen eşya, gümrük vergilerinin konusunu oluşturabilmekle birlikte, gümrük kıymeti belirlenecek eşya ile ilgili olması şartıyla, bu eşyaya ilişkin yurtdışında yapılan bazı hizmetler de gümrük vergilerinin konusunu oluşturabileceği gibi ithalat ve ticaret politikası önlemleri bakımından TGB dışı olduğu kabul edilen serbest bölgelerde kullanılan ve/veya tüketilen eşya da yine şartları oluştuğunda gümrük vergilerinin konusunu oluşturabilmektedir.

Benzer şekilde, varış ülkesinde vergilendirme prensibi çerçevesinde, günümüzde genel olarak ithalata konu eşya vergilendirilse de DFİF ve dahilde işleme rejimi kapsamındaki TEV uygulamaları da dikkate alındığında bazı hallerde TGB'yi terk eden eşya da gümrük vergilerinin konusuna dahil olabilmektedir.

3.2. Gümrük Vergilerinde Matrah

Verginin hesaplanmasında baz alınan değer ya da ölçü, vergide matrahın tanımını vermektedir. Vergi türleri itibarıyla her bir vergi kanununda, belirli bir sistematik dahilinde verginin konusu, mükellefi, vergiyi doğuran olayı ve matrahı açık olarak gösterilmektedir (Eker ve Tüğen, 1994: 176). Bu kapsamda, gümrük vergisinin de dahil olduğu KDV, ÖTV ya da Dampinge Karşı Vergi gibi gümrük vergilerini oluşturan her bir verginin matrahı bu vergilerin kendi yasal

dayanaklarında gösterilmiştir. Gümrük vergisi açısından, gümrük mevzuatında büyük oranda ad valorem esaslı tarife benimsenmekle birlikte spesifik tarifeye ilişkin düzenlemelere de yer verildiği görülmektedir. Bu çerçevede, GK'nın 23 ila 31'inci maddelerinde, ithal eşyası açısından gümrük vergisinin matrahı eşyanın satış bedeli olarak öngörülmüş ve bu bedele ilave edilecek ya da indirilecek unsurlar tek tek belirtilmiştir. Kanunun 32'nci maddesinde ise ağırlık esasına göre vergiye tabi eşyada yani spesifik vergilemede dikkate alınması gereken unsurlara yer verilmiştir.

3.3. Gümrük Vergilerinde Yükümlü Kavramı

213 sayılı VUK kapsamındaki mükellef kavramının karşılığı 4458 sayılı GK'da yükümlü olarak karşımıza çıkmaktadır. Bilindiği üzere mükellef, VUK'un 8'inci maddesinde; *“vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişi”* şeklinde tanımlanırken, GK'nın 3/11'inci maddesi, gümrük yükümlülüğünü yerine getirmekle sorumlu olan bütün kişileri yükümlü tanımına dahil etmiştir. Gümrük yükümlülüğü ise Yasa'nın 3/8-b maddesine istinaden, *“yükümlünün gümrük vergilerini ödeme zorunluluğu”* şeklinde ifade edilmektedir.

Gümrük yükümlülüğü, vergi mükellefiyetinde olduğu gibi şekli ve maddi unsurları içermektedir. Şekli yükümlülükler; gümrük işlemlerine ilişkin belirlenmiş prosedürlerin yerine getirilmesini, maddi yükümlülükler ise; daha ziyade gümrük vergilerinin ödenmesine ilişkin sorumlulukları kapsamaktadır. Bu sorumluluklar GK'nın 4'üncü maddesinde ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

Yükümlü gerçek kişi olabileceği gibi tüzel kişi de olabilmektedir. Öte yandan, bütün kişilerin, gümrük mevzuatı kapsamındaki tasarruf ve işlemleri gerçekleştirmek için gümrük idareleri nezdindeki işlerinde temsilci tayin edebilmeleri mümkündür. Bu çerçevede temsil, doğrudan olabileceği gibi dolaylı da olabilmektedir. Doğrudan temsil durumunda, belirlenen temsilci, başkasının adına ve hesabına hareket ederken dolaylı temsil durumunda ise kendi adına, fakat başkasının hesabına hareket etmektedir (GK, md. 5). Gümrükte iş takibi ve temsil konuları GK'nın 225 ve devamında ayrıntılı şekilde ele alınmış olup dolaylı temsil sadece gümrük müşavirleri eliyle, doğrudan temsil ise eşya sahipleri ya da bunların adına hareket edenler tarafından gerçekleştirilebilmektedir.

Gümrük idaresi, gerektiğinde ilgili kurum ve kuruluşların görüşlerini de alarak TGB’de ekonomik faaliyette bulunan yerleşik kişilere belirlenen şartları (*güvenilirlik, ticari kayıtların güvenilirliği ve izlenebilirliği, mali yeterlilik ile emniyet ve güvenlik standartları*) taşımaları halinde Yetkilendirilmiş Yükümlü Statüsü (YYS) de tanıyabilmektedir. YYS statüsü tanınmış kişiler ise kolaylaştırılmış emniyet ve güvenlikle ilgili gümrük kontrollerinden veya gümrük mevzuatınca öngörülen basitleştirilmiş uygulamalardan faydalanabilmektedirler (GK, md. 5/A).

3.4. Gümrük Vergilerinde Yükümlülüğün Doğması ve Başlaması

VUK’un 19’uncu maddesinde düzenlenen “*Vergiye Doğuran Olay*” kavramı GK’nın 181 ila 194’üncü maddelerinde “*Gümrük Yükümlülüğünün Doğması*” başlığı altında ele alınmıştır. Devletin vergi alacağı ve aynı zamanda mükellefin vergi borcu şeklindeki kamu borç ve alacak ilişkisi vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile başladığından vergiyi doğuran olayın tespiti de vergilendirme açısından oldukça önem arz etmektedir (Tosuner ve Arıkan, 2005: 76). Vergi alacağının, vergi idaresince istenebilir hale gelmesinin ve vergi mükellefince ödenebilmesinin ön koşulu vergiyi doğuran olayın meydana gelmesidir. Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle birlikte, vergi alacaklısı olan idare ile vergi borçlusunu olan mükellef arasındaki borç ve alçak ilişkisi de kendiliğinden doğmuş olur (Mutluer ve Dayanç, 2014: 103). Vergiyi doğuran olayın vuku bulması aynı zamanda vergilendirme sürecinin, diğer bir deyişle, tarh ve tahakkuk zamanaşımına ilişkin sürelerinin başlamasına neden olmaktadır.

GK’da vergilendirme sürecinin başlangıcı, gümrük yükümlülüğünün doğması ile ifade edilirken bazı durumlarda gümrük yükümlülüğünün doğması ve başlaması kavramları birlikte ele alınmıştır. Kanunun 181 ila 194’üncü maddelerinde gümrük yükümlülüğünün doğması, TGB’ye giren/ithal edilen eşya ile çıkan/ihraç edilen eşya bazında iki kategori altında ele alınmıştır. Bu çerçevede, gümrük yükümlülüğünün doğması kavramının; yükümlülüğe konu eylem ya da olgunun gümrük idaresince henüz bilinmediği, ancak yükümlü açısından vergi ödeme mükellefiyetinin varlığını ortaya koyduğunu, gümrük yükümlülüğünün başlaması kavramının ise; yükümlülüğe konu verginin gümrük idaresi açısından istenebilir hale geldiğini göstermekle birlikte

her iki taraf açısından da gümrük vergilerine ilişkin tahakkuk ve tahsil zamanlaşımına ilişkin sürelerin başladığına işaret ettiği söylenebilir.

Eşyaya uygulanacak gümrük vergilerinin tutarı, bu eşya için gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihte yürürlükte olan vergi oranları ve diğer vergilendirme unsurları çerçevesinde belirlenecektir. Gümrük yükümlülüğünün başladığı tarih kesin bir şekilde tespit edilemez ise bu eşyaya ilişkin vergi oranları ve diğer vergilendirme unsurları dolayısıyla esas alınması gereken tarih ise gümrük idarelerince gümrük yükümlülüğünün başladığı sonucuna vardıkları tarih olacaktır. Ancak gümrük idaresince elde edilen verilerin, bu tarihin daha önce başladığına imkân vermesi halinde eşyanın gümrük vergileri tutarı, gümrük yükümlülüğünün başladığının anlaşıldığı en eski tarihteki vergi unsurları kapsamında tespit edilecektir. Beyan sahibinin hatalı beyanı neticesinde alınmayan veya eksik alındığı belirlenen gümrük vergileri için gümrük yükümlülüğünün başladığı tarih ile bu vergilerin kesinleştiği tarih arasındaki süre kadar AATUHK'nın 51'inci maddesine göre tespit edilen gecikme zammı oranında faiz uygulanması gerekmektedir. Ancak vergilerin kesinleşmesinden önce ödenmek istenmesi halinde alınması gereken faiz, ödeme tarihine kadar hesaplanarak vergiler ile birlikte tahsil edilecektir (GK, md. 193)

3.5. Gümrük Vergilerinde Tahsil Süreci

Gümrük vergilerinin tahsil süreci VUK kapsamı vergilerden farklılık arz etmektedir. VUK kapsamında verginin tahsil süreçleri tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil sırasında gerçekleşirken GK'da tarh işlemine yer verilmemiştir. Tahakkuk ve tebliğ süreçleri uygulamada eşzamanlı olarak gerçekleşen gümrük vergilerinde tahsil aşamaları; gümrük beyanı ya da gümrük beyannamesinin verilmesi, beyannamenin tescili/onayı, beyanın kontrolü ve nihayetinde verginin tahakkuku, tebliği ve tahsilinden oluşmaktadır.

3.5.1. Gümrük Vergilerinde Tarh ve Tahakkuk İşlemleri

Tarh işlemi, VUK'un 20'nci maddesine istinaden; *“vergi alacağıın kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tespit eden”* idari bir işlem olup matrahın,

mükellefince bildirilmesine ya da idarece tespit edilmesine göre beyana dayalı, ikmalen, resen ve idarece tarh şeklinde kategorize edilmektedir.

GK'da tarh işlemi açıklanmamış olmakla birlikte, bu aşamanın veya bu aşamanın yerine geçecek işlemlerin bulunmadığını ifade etmek doğru bir yaklaşım olmayacaktır. Zira tarh işlemi ya da bu işleme ait unsurlar farklı kavramlarla ifade edilse de vergilendirme sürecinin önemli bir halkasıdır. Bunun için gümrük vergilerine ilişkin işlemlerde tarh işlemi yerine geçen tahakkuk aşaması öncesi işlemlere bakmak yeterlidir (Kızılay, 2011: 52). Bu çerçevede, gümrük vergilerinde gümrük beyanı ya da gümrük beyannamesinin verilmesi, beyannamenin tescili/onayı işlemlerinin tarh aşaması işlemleri olarak nitelendirilmesi mümkündür. Bu açıdan gümrük vergilerinin kural olarak beyan esasına dayandığı ileri sürülebilir (Ekinci, 2015: 40). Çünkü gümrük vergisi, beyana dayalı olarak tarh edilmektedir (Uluatam ve Methibay, 2001: 439).

Yükümlüsünce beyanın yapılması ya da beyannamenin verilmesinden itibaren tescil numarası alan beyannamenin idarece onaylanması ve risk kriterlerine göre tabi tutulduğu muayene işlemi (belge kontrollü ya da fiziki muayene) neticesinde beyanın uygun bulunması halinde vergilerin tahakkuku ve hemen akabinde tebliği gerçekleşmektedir. Gümrük vergisinin tarh işlemi de bu çerçevede meydana gelmektedir. Beyan yükümlüsünce yapılmış olsa da beyan edilen unsurlara göre verginin hesaplanması BİLGE sistemince otomatik yapılmakta ve kontrol aşamasında idarece bu hesaplama tekrar gözden geçirilmektedir (Ardıç, 2011: 82). Bilgisayarlı Gümrük Etkinlikleri yazılımının kısaltması olan BİLGE, gümrük beyanı ve akabindeki işlemlerin entegre programlar aracılığı ile bilgisayarda üretilmesine imkan veren gümrük otomasyon sistemidir.

Beyannamenin kontrolü gümrük idarelerinde beyanın kontrolü ile görevli olan gümrük muayene memurları aracılığı ile yapılmaktadır. GY'nin 186'ncı maddesine göre bu görevliler, *“gümrük vergileri ile gümrük idaresince tahakkuku gereken diğer vergileri tahakkuk ettirmek veya muaflık hükümlerini uygulamak, gümrük mevzuatı, dış ticaret mevzuatı ile diğer mevzuat hükümleri bakımından yapılacak işlemleri yürütmekle”* görevli ve sorumludurlar. Keza anılan görevliler, GY'nin 180'inci maddesindeki düzenleme karşısında, eşyayı fiziken kontrol etmeksizin ilgili beyanname ve eklerinin doğruluğunu ve birbiriyle uygunluğunu kontrol edebildiği

gibi belge kontrolü ile birlikte eşyanın fiziki kontrolünü de yapabilmektedir. Bahse konu görevlilerce yapılan beyanın kontrolü sonucunda, yükümlüsünce yapılan beyan uygun bulunacağı gibi tespit edilen hususlara bağlı olarak yeni bir hesaplama yapılması da mümkündür. Her iki halde de varılan sonuç tahakkuk işlemini oluşturmakta ve aynı anda tebliğ işlemi de gerçekleşmektedir. Dolayısıyla, tahakkuk ve ek tahakkuk işlemlerine kadar olan safhalarda gerçekleştirilen işlemlerin tarh işleminin birer parçası olarak addedilmesi yanlış bir yaklaşım olmayacaktır.

Tahakkuk işlemi ise VUK'un 22'nci maddesine göre, tarh ve tebliğ işlemlerinden geçen verginin tahsil, diğer bir ifadeyle, yükümlü ya da sorumlunun onu ödemek zorunda olduğu safhaya gelmesini tanımlamakla birlikte (Karakoç, 2007a: 273), gümrük mevzuatı açısından durum bir nebze farklılık arz etmektedir. GK'nın 61/3 üncü maddesi uyarınca, tescil edilmiş bir beyanname taahhüt niteliğinde beyan sahibini bağlayacağından, beyanın idarece uygun bulunması halinde tahakkuk ve tebliğ edilen vergilere karşı yükümlüsünce itiraz edilmesi söz konusu olmayacak ve süresi içinde tahakkuk eden vergilerin ödenmesi gerekecektir.

Beyanın uygun bulunmaması halinde, muayene memurunun tespiti çerçevesinde yeniden hesaplanan vergilere ilişkin yapılan ek tahakkukun tebliği üzerine, yükümlüsünce itiraz hakkı kullanılabileninden verginin tahsili için tahakkukun kesinleşmesi beklenecektir. İtiraz hakkı, bir beyannameye bağlı olsun ya da olmasın idarece yapılan kontrol ve denetlemeler neticesinde gerçekleştirilen ek tahakkuk işlemleri için de geçerlidir. GK'nın 197'nci maddesinin 2'nci fıkrasına göre, *“yapılan denetlemeler sonucunda hiç alınmadığı veya noksan alındığı belirlenen veya 1 inci fıkrada belirtilen şekilde tebliğ edilemeyen gümrük vergilerine ilişkin tebligat, gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihten itibaren üç yıl içinde”* yapılmaktadır. Ancak tahakkuk işlemi, GK'nın 197/4'üncü maddesi çerçevesinde adli anlamda ceza uygulaması gerektiren bir fiile ilişkin ise ve zamanaşımı daha uzun bulunan bu fiil nedeniyle ceza davası açılmış olmak kaydıyla, bu alacaklar için zamanaşımı süresi tahakkuk zamanaşımına değil Türk Ceza Kanunundaki dava ve ceza zamanaşımı sürelerine tabi olacaktır. Dolayısıyla bir beyana bağlı olsun ya da olmasın ek tahakkuk işlemlerine karşı itiraz hakkı kullanılabileninden verginin tahsili için tahakkukun kesinleşmesi aşamasının beklenmesi gerekecektir.

2 Seri Nolu Tahsilat Genel Tebliği uyarınca tahakkukun kesinleşmesi, idari ve adli başvuru yollarının kullanılıp kullanılmamasına, kullanılmış ise her bir aşamanın sonuca göre belirlenecektir. Ancak tahakkuk işleminin tahakkuk zamanaşımı süresi (beyannamenin tescil tarihinden itibaren 3 yıl) içerisinde yapılması gerekmektedir. Aksi halde belirtilen süre geçtikten sonra tahakkuk işlemi yapılabilmekle birlikte ödenmesi yükümlünün takdirine bağlı kalacaktır. Gümrük mevzuatı kapsamında vergilerin tahakkuk etmesi, vergi alacağını kesinleşmiş bir yapıya sokmaktan ziyade tahsil edilebilir hale getirmektedir (Kızılot ve Kızılot, 2014: 128).

3.5.2. Gümrük Vergilerinde Tebliğ İşlemi

Tebliğ, VUK'un 21'inci maddesine göre; *“vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir.”* İtiraza yönelik süreler tebliğ tarihinden itibaren başladığından tebliğ tarihi de bu anlamda büyük önem taşımaktadır.

Gümrük vergileri tahakkukunun akabinde yükümlüsüne tebliğ edilmelidir (GK, md. 197/1). Gümrük idaresince yapılan normal vergilendirme sürecinde verginin ayrıca tebliği yapılmamakta (Kızılot ve Taş, 2013: 334), gümrük beyanı akabinde tahakkuk eden vergiler beyanname kapsamında aynı anda yükümlüsüne tebliğ edilmektedir. Yükümlünün beyanı doğrultusunda üretilen gümrük beyannameleri kapsamındaki tebliğ işlemi ise GY'nin 489/2'nci maddesine göre sistem - BİLGE - üzerinden, bunun yapılamaması halinde ise ilgili belge üzerinden yapılmaktadır.

Bir beyana bağlı olsun ya da olmasın denetlemeler neticesinde alınmadığı ya da eksik alındığı tespit edilen veya 197/1'inci maddesinde öngörülen usulde tebliğ edilemeyen gümrük vergilerine ilişkin tebligatın gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihten itibaren üç yıl içinde yapılması gerekmektedir. Ancak gümrük yükümlülüğünün doğduğu olayla ilgili olarak dava açılması, zaman aşımını durduracaktır (GK, md. 197/2). Yükümlü tarafından beyan edilen vergi tutarının gümrük idaresince hesaplananla aynı olması halinde, gümrük idarelerinin eşyayı teslim etmesi, vergilerin yükümlüye tebliği sonucunu doğuracaktır (GK, md. 197/3). Ancak, uygulamada gümrük vergilerinin tahsili gerçekleşmeden eşya yükümlüsüne teslim edilmemektedir. GK'da gümrük vergilerinin tebliğine ilişkin hüküm bulunmayan durumlarda ise 7201 sayılı Tebligat Kanunu hükümleri uygulanacaktır.

3.5.3. Gümrük Vergilerinin Tahsili

VUK'un 23'üncü maddesine istinaden, verginin kanuna uygun bir şekilde ödenmesi, verginin tahsilini tanımlamaktadır. Verginin vade tarihi ise ödeme süresinin son günüdür. Her bir verginin ödeme süresi ve şekli kendi kanununda gösterilmiştir. Gümrük vergilerinin ödeme süresi ise; gümrükçe onaylanmış bir işlem ve kullanım tayin edilen eşya için tebliğ edilen vergiler ve bir beyana bağlı olsun ya da olmasın bilahare yapılan denetleme ve kontrol neticesinde alınmadığı ya da eksik alındığı tespit edilen gümrük vergileri ile işlemleri daha sonra yapılmak üzere teslim edilen eşyanın gümrük vergileri olmak üzere iki kategoride incelenmektedir.

GK'nın 46'ncı maddesi uyarınca, özet beyanı verilen ve akabinde gümrüğe sunulan eşyanın gümrükçe onaylanmış bir işlem ve kullanıma tabi tutulması gerekli olup bu kapsamdaki işlemlerin ise verilen özet beyan tarihinden itibaren, eşya, deniz yoluyla gelmiş ise kırk beş, diğer yollarla gelmiş ise yirmi gün içinde tamamlanması gerekmektedir. Kanunun 70'inci maddesine göre, beyannamesi tescil edildiği halde, beyan sahibinden kaynaklanan sebeplerle söz konusu sürelerde, eşyanın; muayene işlemine başlanamaması veya başlandığı halde devam edilememesi, beyan edildiği gümrük rejiminin gerektirdiği belgelerin verilmemiş olması ve ödenmesi veya teminat verilmesi icap eden gümrük vergilerinin ödenmemesi veya teminat altına alınmaması durumlarında, eşya muayene edilecek ve gümrük idarelerince alınacak para cezasını veya diğer takipleri gerektiren veya gerektirmeyen durumların tutanağa bağlanması akabinde Kanunun 177 ila 180'inci maddeleri çerçevesinde tasfiye edilecektir. Dolayısıyla, bir rejim beyanına bağlı olarak eşyanın beyan edildiği rejime ilişkin tüm işlemlerin - gümrük vergilerinin ödenmesi de dahil - belirtilen sürelerde tamamlanması gerekmektedir.

Öte yandan, eşyanın tabi tutulacağı gümrük rejimine ilişkin yükümlüsünce yapılan beyanın idarece kabul edilmeyip düzeltilerek tebliğ edilmesi halinde, yükümlü tarafından itiraz hakkı kullanılabileceğinden söz konusu 20 ve 45 günlük süreler de bu çerçevede duracaktır. İdarece yapılan ek tahakkukun tebliği akabinde itiraz yoluna başvurulması ile duran ödeme süresi, idarenin ya da bilahare dava yoluna gidilmesi halinde yargı mercii kararının tebliğ edildiği tarihten itibaren yeniden başlayacaktır. Netice itibarıyla her iki halde de gümrük vergilerinin ödeme süresi belirtilen 20 ve 45 günlük sürelerle sınırlı olacaktır.

Bir beyana bağılı olsun ya da olmasın bilahare yapılan denetleme ve kontrol neticesinde alınmadığı ya da eksik alındığı tespit edilen gümrük vergileri ile işlemleri bilahare gerçekleştirilmek üzere teslim edilen eşyaya ilişkin gümrük vergilerinin ise 15 gün içerisinde ödenmesi asıllıdır. Vergi tutarının bir kısmının ya da tamamının süre bitimi beklenmeksizin ödenmesi de mümkün olup ödeme süresinin sona ermesinden önce ilgilinin yazılı istemde bulunması ve teminat göstermesi şartıyla ödeme süresi otuz gün daha uzatılabilir. Ancak uzatılan süre için AATUHK'nın 48'inci maddesine göre tecil faizi alınacaktır (GK, md. 198). Beyan sahibinin hatalı beyanı neticesinde alınmadığı veya eksik alındığı belirlenen gümrük vergilerine ise gümrük yükümlülüğünün başladığı tarih ile vergilerin kesinleştiği tarih arasındaki süre için AATUHK'nın 51'inci maddesi çerçevesinde belirlenen gecikme zammı oranında faiz uygulanacaktır. Ancak vergilerin kesinleşmesinden önce ödenmek istenmesi halinde faiz, ödeme tarihine kadar hesaplanacak ve vergilerle birlikte tahsil edilecektir (GK, md. 193/3).

Gümrük vergileri, Türk Lirası olarak gümrük idaresine ya da yetki verilen bankalara ödenir ve bu ödeme AATUHK'da öngörülen usullere göre yapılır (GK, md. 200). Gümrük idareleri, gümrük vergileri ve diğer alacakların ödenmesini temin için teminat verilmesini gerekli görmeleri durumunda, teminat, vergilerin %20 fazlasıyla yükümlü veya muhtemel yükümlü tarafından verilecektir (GK, md. 202). Ancak gümrük idareleri, başka bir kişinin de teminat vermesini kabul edebilir. Teminat aranmayacak ve kısmi teminat uygulanacak halleri belirlemeye Cumhurbaşkanı yetkili olup nelerin teminat olarak kabul edileceği ise AATUHK'nın 10'uncu maddesi uyarınca belirlenecektir. Gümrük işlemleri sırasında teminat alınmasına gerek görülen hâller GY'nin 495'inci maddesinde ayrıca belirtilmiştir.

3.6. Gümrük Vergilerinde Zamanaşımı

Zamanaşımı, vergi borçlusu açısından borcu sona erdiren durumlardan biridir. Gümrük vergilerinde üç tür zamanaşımı söz konusudur. Bunlar; tahakkuk, tahsil ve ceza zamanaşımıdır. Tahakkuk ve ceza zamanaşımı GK'da, tahsil zamanaşımı ise AATUHK'nda düzenlenmiştir (Öz, 2008: 72 - 73). Gümrük vergileri için tahakkuk zamanaşımı süresi GK'nın 197/2'nci maddesine istinaden 3 yıldır. Bu çerçevede, gerçekleştirilen denetlemeler sonucunda alınmadığı veya eksik alındığı tespit edilen

veya tahakkuku akabinde yükümlüsüne tebliğ edilmeyen gümrük vergilerine ilişkin tebligatın gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihten itibaren üç yıl içinde yapılması zorunludur. Ancak bu süreler, zamanaşımını durduran ya da kesen sebeplerin varlığı halinde uzayabilecektir. Gümrük yükümlülüğünün doğduğu olaya ilişkin olarak dava açılması halinde zaman aşımının durması söz konusu duruma verilecek bir örnektir.

Gümrük vergilerine ilişkin tahakkuk zamanaşımı süresi 3 yıl olmakla beraber, tahakkuk işleminin, adli anlamda ceza uygulamasını gerektirir bir fiile ilişkin olması halinde ve zamanaşımı daha uzun bulunan bu fiil dolayısıyla ceza davasının açılmış olması kaydıyla, bu alacaklar için zamanaşımı süresi tahakkuk zamanaşımına değil Türk Ceza Kanunundaki dava ve ceza zamanaşımı sürelerine tabi olacaktır (GK, md. 197/4). Tahsil zamanaşımına ilişkin ana düzenleme AATUHK'nın 102'nci maddesi olup, zamanaşımını durduran ya da kesen sebeplerin varlığı dışında, anılan düzenlemeye istinaden bir kamu alacağı, vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren 5 yıl içerisinde tahsil edilmemesi durumunda zamanaşımına uğrayacaktır. Ancak para cezaları konusunda özel kanunlarında yer alan düzenlemeler saklıdır. Zamanaşımına uğramış bir kamu alacağının mükellefince rızaen ödenmesi de her zaman mümkündür.

Görüldüğü üzere tahakkuk zamanaşımı için sürenin başlangıcı vergiyi doğuran olay ya da yükümlülüğün doğduğu ya da başladığı tarih iken tahsil zamanaşımında tahakkuk etmiş ve kesinleşmiş vergi alacağının ödemesine ilişkin vadedir.

3.7. Gümrük Vergilerinde Geri Verme ve Kaldırma İşlemleri

Gümrük vergilerinde geri verme ve kaldırma işlemleri GK'nın 210 ila 217'nci maddelerinde açıklanmış olup geri verme deyimi; "*ödenmiş olan gümrük vergilerinin tamamen veya kısmen geri ödenmesi*", kaldırma deyimi ise; "*henüz ödenmemiş olan gümrük vergilerinin tamamen veya kısmen alınmamasına karar verilmesi*" anlamına gelmektedir. Geri verme işlemi vergilerin tahsil aşamasından, kaldırma işlemi ise tahakkuk aşamasından sonraki bir safhayı işaret etmektedir.

Kanunda geri verme ve kaldırma işlemine konu olabilecek durumlar; kanunen ödenmemeleri ya da tahakkuk ettirilmemeleri gerektiği halde ödenmiş ya da tahakkuk ettirilmiş gümrük vergileri, iptal edilen bir beyanname kapsamında ödenmiş olan gümrük vergileri, bir beyannamenin tescili tarihi itibarıyla, kusurlu ya

da teslimden sonra hasar gören veya ithallerine temel oluşturan sözleşme hükümlerine aykırı oldukları gerekçesi ile ithalatçısının kabul edilmeyen eşyanın ithalat vergileri ile taraf olunan uluslararası anlaşma hükümleri kapsamında Cumhurbaşkanı'nca belirlenecek diğer halledir.

Kanunen ödenmemeleri ya da tahakkuk ettirilmemeleri gerektiği halde ödenmiş ya da tahakkuk ettirilmiş gümrük vergileri, bu vergilerin tebliği akabinde, yükümlünün üç yıl içinde gümrük idaresine müracaatı üzerine geri verilir veya kaldırılır. Ancak, geri verme veya kaldırma hallerinden birinin, yapılan kontrol ve denetleme sonucunda belirlenmesi halinde, geri verme veya kaldırma işlemi aynı süre içinde idarece doğrudan yapılacaktır. Belirtilen süre mücbir sebep veya beklenmeyen hallerde uzatılabilecektir. Bununla birlikte, kanunen ödenmemesi veya tahakkuk ettirilmemesi gereken gümrük vergileri, ilgilinin kasten yaptığı bir tahrifat nedeniyle oluşmuş ise bu yöndeki talepleri kabul edilmeyecektir (GK, md. 211).

Bir gümrük beyannamesi kapsamında ödenmiş olan gümrük vergileri bu beyannamenin iptali halinde ilgilinin talebi üzerine geri verilir. Ancak bu kapsamdaki geri verme talebinin, beyannamenin iptaline ilişkin müracaatta bulunulması öngörülen sürelerde yapılması gerekir (GK, md. 212). Bu süreler ise GY'nin 499'uncu maddesine istinaden GK'nın 46 ve 70'inci maddeleri çerçevesinde deniz yoluyla gelen eşya için özet beyanın verilmesi akabinde kırk beş, diğer yollarla gelen eşyada yirmi ve antrepolardaki eşyada ise otuz gündür.

Kusurlu ya da teslimden sonra hasar gören veya ithallerine temel oluşturan sözleşme hükümlerine aykırı oldukları gerekçesi ile ithalatçısının kabul edilmeyen eşyanın ithalat vergilerinin geri verilmesi veya kaldırılması, bu durumların tespit edilebilmesi için eşyanın lazım olan ilk kullanımı haricinde kullanılmamış olması ve TGB dışına ihraç edilmesi koşullarında mümkündür. Ancak ilgilinin talebine binaen, eşyanın ihraç edilmesi yerine; imha edilmesine, yeniden ihraç amacıyla transit veya gümrük antrepo rejimine tabi tutulmasına veya serbest bölgeye konulmasına gümrük idaresince izin verilebilir. Belirtilen işlem veya kullanımlardan birinin uygulanması halinde eşya, serbest dolaşımda olmayan eşya olarak değerlendirilir. Rejim beyanı öncesinde test edilmek veya denenmek üzere geçici olarak teslim edilen eşyanın vergileri ise, kusurlu veya sözleşme şartlarına aykırı olduğunun test ya da deneme sırasında anlaşılamadığı tevsik edilmediği sürece geri verilmeyecek veya

kaldırılmayacaktır. Belirtilen durumlarda, geri verme ve kaldırma işlemine tabi tutulacak gümrük vergileri için bu vergilerin tebliğ edildiği tarihten itibaren bir yıl içinde yükümlüsünce gümrük idaresine müracaat edilmelidir. Mücbir sebebin varlığı ve tevsiki halinde bu süre uzatılabilmektedir (GK, md. 213).

Taraf olunan uluslararası anlaşma hükümlerine istinaden, Cumhurbaşkanı tarafından belirlenecek hallerdeki geri verme ve kaldırma işlemleri, yükümlüsünce, vergilerinin tebliğ edildiği tarihten itibaren mücbir sebepler hariç 1 yıl içinde ilgili gümrük idaresine başvurulması üzerine yapılır. Söz konusu haller ve şartları 2009/15481 sayılı BKK'nın 117 ila 120'nci maddelerinde düzenlenmiştir.

Geri verme ve kaldırma işlemine tabi olmayacak gümrük vergilerinin miktarı ise Cumhurbaşkanı'nca belirlenmektedir (GK, md. 215). Bu tutarlar, 2009/15481 sayılı BKK'nın 130'uncu maddesine istinaden AATUHK'nın 106'ncı maddesinde yer alan miktar olarak tespit edilmiştir.

Geri verme kararı, alındığı tarihten itibaren idarece üç ay içerisinde uygulanmazsa, ilgilinin talebi halinde bu sürenin bitiminden itibaren AATUHK'nın tecil faizine ilişkin hükümleri çerçevesinde hesaplanan faizin ödenmesi gerekecektir (GK, md. 216). Hatalı olarak kaldırılan veya geri verilen gümrük vergilerinin tespiti halinde ise, başlangıçta tahakkuk eden vergiler ile Kanunun 216'ncı maddesine göre ödenmiş faizin yeniden tahsili gündeme gelecektir. Bu halde tahsil edilmeyen tutarların tebliğ tarihinden itibaren on beş gün içinde ödenmesi zorunlu olup bu süre içinde ödenmeyenler için AATUHK hükümlerine göre işlem yapılır (GK, md. 217).

3.8. Gümrük Vergilerinde Yükümlülüğün Sona Ermesi

AATUHK hükümleri saklı kalmak üzere, gümrük yükümlülüğü; “a) vergilerin ödenmesi, b) vergilerin kaldırılmasına karar verilmesi, c) gümrük beyannamesinin iptal edilmesi, d) eşyanın bir gümrük rejimi kapsamında tesliminden önce zapt ve müsadere edilmesi veya imha edilmesi, 164 üncü madde uyarınca imha veya terk edilmesi, doğal özellikleri veya beklenmeyen haller yahut mücbir sebep nedeniyle telef veya kaybı, e) 182 nci madde uyarınca gümrük yükümlülüğü doğan eşyanın kanuna aykırı girişi nedeniyle müsadere edilmesi” hallerinde sona ermekte (GK, md. 208), “Kanununun 194/1 inci maddesine istinaden doğan gümrük yükümlülüğü, bu işlemlerin iptal edilmesiyle” de ortadan kalkmaktadır (GK, md. 209).

İKİNCİ BÖLÜM

GÜMRÜK KIYMETİ KAVRAMI VE GELİŞİMİ, EŞYANIN GÜMRÜK KIYMETİ VE TESPİT SİSTEMİ İLE GÜMRÜK KIYMETİNİN TESPİT YÖNTEMLERİ

1. GÜMRÜK KIYMETİ KAVRAMI VE GELİŞİMİ

1.1. Kıymet ve Gümrük Kıymeti Kavramlarına Genel Bakış

Kelime anlamı itibarıyla, bir şeyin değeri, bedeli veya önemini yansıtan soyut ölçüsü ya da o şeyin para veya herhangi bir şeyle ölçülebilen karşılığını ifade eden kıymet kavramı (TDK, 2017), kullanıldığı yere ve ele alınış biçime göre değişebilen farklı anlamları bünyesinde barındırmaktadır.

Nitekim bazen bir şeyin arzu edilme derecesini bazen de değişime ya da alım ve satıma konu olan bir nesnenin kapasite ölçüsünü gösteren kıymet kavramı, kimi zaman nesnel ya da öznel yaklaşımlarla, örneğin, bir şeyin kalitesini göstermesinden ötürü karar ya da tercih meselesi şeklinde ele alınmakta, kimi zaman da, topluma faydalı olan bir şeyin değerini, o şeyi üretmek için gerekli iş miktarını ya da onun arz ve talebi arasındaki ilişkiyi yansıtmakta kullanılmaktadır (WCO CLİKC Learning Platform, 2017; Oxford Dictionaries, 2017).

Dolayısıyla bir şeyin kıymeti, genel olarak o şeyin satın alma, kiralama, ödünç verme ve takas şekillerindeki edinimlerin yansıması iken (Gümrük Müsteşarlığı (GM), 2009a: 5) gümrük tekniği açısından, ithal eşyasının değerini belirlemek amacıyla kullanılan bir gümrük prosedürü ya da sistemi olarak karşımıza çıkmaktadır. Gümrük kıymeti, ekseriyetle ithal edilen eşyadan alınacak gümrük vergisinin miktarını belirleyen ana unsurlardan biri olması nedeniyle uluslararası alanda önemini her dönem için koruyan konulardan biri olmuştur.

Uluslararası ticaretin başlangıcından itibaren yönetimler tarafından gümrük vergileri toplandığı, bu kapsamda, Atinalıların mısır ve diğer ürünler için %20 ithalat vergileri uyguladıkları, Romalıların ise Julius Sezar döneminden önce de imparatorluğun korunması ve gelişimi için gümrük gelirlerine ihtiyaç duydukları bilinmektedir. Ancak, vergi ya da tahsilatı söz konusu olduğunda, yöntem ve oranları konusunda tartışmaların olması da her zaman için kaçınılmaz olmuştur (Rosenow ve O'Shea, 2010: 1). Gümrük vergileri öteden beri maliye ve ticaret politikası araçları olarak kullanılmakla birlikte genel olarak ad valorem, spesifik ve karma gümrük vergileri olmak üzere üç farklı temelde icra edilmektedirler. Yönetimler açısından söz konusu vergi türlerinden hangisinin tercih edileceği ise birçok faktöre bağlıdır.

Gümrük vergilerinin spesifik tarifeye göre belirlendiği durumlarda uygulanacak vergi, eşya değerine değil diğer kriterlere dayandığından eşya kıymetinin belirlenmesine ve gümrük kıymeti ile ilgili kuralların uygulanmasına da ihtiyaç duyulmamaktadır. Öte yandan, spesifik vergilerin, farklı kalite ve değerdeki eşyadan aynı vergi alınması ve tersine artan oranlı olması gibi nedenlerle vergi adaleti kavramı ile örtüşmemeleri, teknik bazı sorunlar nedeniyle matrahın belirlenmesinde güçlükler oluşturmaları, piyasa koşullarındaki gelişmelere ya da fiyat dalgalanmalarına karşı kolayca adapte edilememeleri, rekabet koşulları üzerinde olumsuz etki oluşturmaları ve yüksek vergi miktarlarında nispi fiyat yapısını değiştirerek kaynak dağılımını bozucu etkiler oluşturmaları nedenleriyle bu vergiler günümüz sanayileşmiş toplumlarında revaçta değildir (Atasorkun, 1998: 12).

Buna mukabil, ad valorem vergilerin spesifik vergilerin olumsuzluklarına karşı alternatif olmaları, fiyat dalgalanmalarına karşı kolayca uyumlaştırılabilmesi ve ithal edilen eşya kıymetinin tespitindeki etkinlikleri ve en önemlisi, ülkeler için daha fazla ve esnek koruma imkânı sağlamaları, bu vergilerin özellikle sanayileşmiş ülkeler açısından tercih edilme eğilimini arttırmıştır. Ancak, ad valorem sistemin uygulanabilmesi ve etkinliği, gümrük idarelerinin örgütsel ve sistemsel olarak daha etkili bir yapıda olmalarını ve yüksek düzeyde uzman kullanımını gerektirmektedir. Tarihi süreçte, spesifik vergilerin advalorem vergilere tercih edildiği dönemler olmuşsa da günümüzde Dünya Ticaret Örgütü (DTÖ) üyelerinin büyük çoğunluğu ad valorem vergi sistemini kullanmaktadırlar (WCO CLIKC Learning Platform, 2014).

Ad valorem sisteminde ithal eşyası için ödenecek verginin belirlenebilmesi, bu eşyanın gümrük kıymetinin de bilinmesini gerektirmektedir (WTO, 2018). Zira gümrük kıymeti, alınacak gümrük vergisinin matrahını oluşturmaktadır. GK, matrah terimi yerine gümrük kıymeti kavramını kullanmaktadır (Tuncer, 2001: 207). Gümrük kıymeti ya da ithal eşyasının kıymeti, DTÖ Kıymet Anlaşması olarak da bilinen GATT'ın VII. Maddesinin Uygulanmasına Dair Anlaşma'nın 15/1-a maddesinde; *“ithal eşyasının, üzerinden ad valorem gümrük vergileri tarh edilecek kıymeti”*, GY'nin 43/f maddesinde ise; ithal eşyası üzerinden ad valorem tarife baz alınarak alınacak gümrük vergisinin hesaplanmasına baz teşkil eden eşya kıymeti şeklinde tanımlanmıştır.

Gümrük kıymeti, esas itibariyle uluslararası ticarete konu eşyanın, bir ülkeden diğerine fiziksel hareketi sonucu alıcısı veya ithalatçısı tarafından gümrük idaresine verilen gümrük beyanı kapsamındaki kıymet beyanı ile şekillenmektedir (GM, 2009a: 5). Belirli bir ithalat işlemine konu eşya için ad valorem vergi miktarı, ithal eşyasının gümrük kıymeti ile vergi oranının çarpımı neticesinde belirlenmektedir. Bu çerçevede, gümrük vergi oranı ile eşyanın gümrük kıymeti ödenecek gümrük vergi miktarını belirleyen ana etmenlerdir. Bu nedenle, ithalatçı açısından eşyanın tarifede yer alan gümrük vergi oranı kadar gümrük kıymetinin nasıl belirlendiği de önem arz etmektedir. Bu önemi nedeniyle, uluslararası alanda DTÖ Kıymet Anlaşması çerçevesinde belirlenen “kıymet” kuralları kapsamında, gümrük vergisinin belirlenmesinde adaleti, tarafsızlığı ve yeknesaklığı teşvik için tasarlanmış bir gümrük kıymet sistemi icra edilmektedir (Rosenow ve O'Shea, 2010: 1 - 2).

1.2. Gümrük Sisteminde Gümrük Kıymetinin Rolü ve İşlevi

Dış ticaret politikasının önemli ve etkili araçlarından biri olan gümrük vergilerinin etkinliği, üzerinden vergi alınacak eşya matrahının yani gümrük kıymetinin, belirlenmiş usul ve esaslara göre doğru tespit edilmesine bağlıdır. Alınacak vergiye temel oluşturan matrahın doğru tespit edilmesi ise nihayetinde verginin de eksiksiz tahsil edilmesine vesile olacaktır. Belirtilen husus, gümrük vergilerinin önemli bir kamu geliri sayıldığı ülkelerde daha da önem arz etmektedir. Benzer şekilde gümrük vergilerinin dolaylı ve yansıtılabilir özellikleri nedeniyle gümrük kıymetinin belirlenmesindeki hatalara bağlı olarak oluşan eksik ya da fazla

vergi tahsili, zincirleme bir şekilde tüketiciler üzerinde olumlu ya da olumsuz sonuçlara yol açabileceği gibi piyasa işleyişine, fiyat oluşumuna ve rekabet koşullarına da olumsuz etkileri olacağı muhakkaktır.

Bununla birlikte, dış ticaretin önündeki engellerin kaldırılması ve ticaretin serbestleştirilmesi ilkeleri çerçevesinde gümrük tarifeleri giderek düşme eğilimi göstermektedir. Örneğin, GATT sistemi öncesinde, 1947 de, gelişmiş ülkeler tarafından uygulanan gümrük tarifeleri yaklaşık %20 ila %30 seviyelerindeyken GATT tarife müzakereleri sonrasında gelişmiş ülkelerce uygulanan ortalama gümrük tarifeleri, tarım dışı ürünler için yaklaşık %5.5 civarına gelmiştir. Yine, 1994 Uruguay Round'u etkisiyle tarım dışı mallara ilişkin ortalama tarife %3,2'dir ve bu tür mallara uygulanan tarife hatlarının neredeyse yarısı gümrük vergisinden muaftır (Rosenow ve O'Shea, 2010: 2). Dolayısıyla düşüş eğilimindeki gümrük tarifeleri karşısında gümrük kıymetine atfedilen önem de bu anlamda sorgulanabilecektir.

Durum bu olmakla beraber, ithalat vergileri uluslararası ticarete önemli bir faktör olmaya devam etmektedir. Özellikle gelişmekte olan ülkelerde tüm ürünler bazında ortalama gümrük vergi oranları %16,9 seviyelerindedir ve bu ülkeler, ulusal bütçelerinin önemli bir kısmı için ithalat vergilerine bağımlıdırlar. Ortalama oranların düşük olduğu sanayi ülkelerinde bile bazı sanayi ürünleri, sektörleri ve birçok tarım ürünü %20 veya daha yüksek tarifelerle korunmaktadır. Dolayısıyla ithalat vergileri tamamen ortadan kaldırılrsa bile gümrük kıymet kurallarına duyulan ihtiyaç mevcut olmaya devam edecektir. Bunun önemli bir nedeni ise birçok ülkenin ithal edilen eşyaya uyguladıkları KDV, ÖTV ve diğer satış vergileridir. Bu vergiler, gümrük vergisinin aksine GATT veya DTÖ tarife sınırlandırmalarına tabi olamamakla birlikte gümrük idareleri, bu vergileri hesaplamasında gümrük vergisinin belirlenmesinde kullanılan gümrük kıymetini baz almaktadırlar (Rosenow ve O'Shea, 2010: 2 - 3). Diğer taraftan, gümrük kıymeti, gümrük vergisinin belirlenmesinin yanı sıra gümrük idareleri ya da hükümetler tarafından gelir dışı önlemlerin yönetiminde de kullanılmaktadır. Bunlar; gümrük kıymetine dayalı ithalat kotaları, menşe kuralları¹ ve ticaret istatistiklerinin toplanmasıdır (Rosenow ve O'Shea, 2010: 2 - 4).

¹ Belli bir yabancı ülkeden gelen eşyanın, gümrük kıymetinin %50 sinin bu yabancı ülkede gerçekleştirilen işçiliğe katkıda bulunması halinde gümrük vergisiz girişine izin verilmesi gibi.

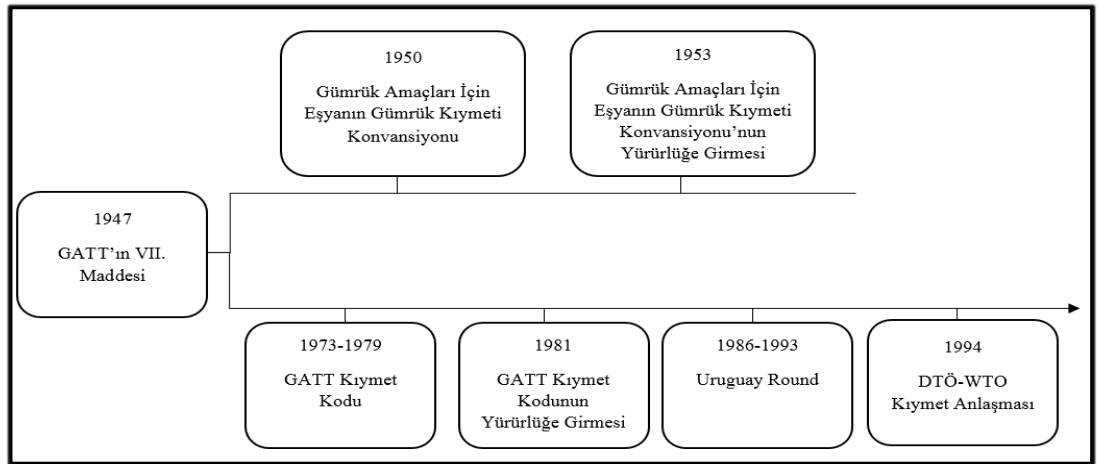
Netice itibariyle, ithal eşyanın gümrük vergisine esas olan gümrük kıymetinin belirlenmesinin, hazineye gelir sağlamak, yerli sanayiye teşvik etmek ve korumak, haksız rekabetin zararlı etkilerini minimize etmek amaçlarıyla kullanılmak üzere sadece gümrük vergilerinin tarh ve tahakkuku açısından değil, bununla birlikte, dış ticaret işlemlerine ilişkin istatistik, kota ve lisans düzenlemeleri ile menşee konusunda tercihli ticaret sistemlerinin uygulanması gibi uluslararası ticaretin diğer alanları için de oldukça büyük öneme sahip bir konu olduğu ortaya çıkmaktadır (Maliye Bakanlığı - MB -, 1994: 9).

1.3. Gümrük Kıymet Sisteminin Gelişim Evreleri

Tarihi süreçte eşyanın gümrük kıymetinin nasıl tanımlanması gerektiği konusunda yoğunlaşan uluslararası çabalar genel olarak iki görüş etrafında şekillenmiştir. Bunlar; tam ve serbest rekabet koşulları içerisinde ortaya çıkan ve herkes tarafından bilindiği kabul edilen normal fiyatı baz alan normatif yaklaşım ile eşyanın, ihraç amacıyla satışında ortaya çıkan ve fiilen ödenen veya ödenecek fiyatı baz alan pozitif yaklaşımdır (Atasorkun, 1998: 1 - 2). Bu çerçevede belirlenmiş olan kıymet sistemleri ise normatif yaklaşım etrafında şekillenen Bürüksel Kıymet Kodu ile pozitif yaklaşım üzerine kurgulanmış Cenevre Kıymet Kodu'dur.

Gümrük kıymeti konusunda uluslararası alanda yapılan çalışmaların gelişim evreleri aşağıda açıklanmıştır (WCO, CLİKC Learning Platform, 2017).

Şekil 1: Uluslararası Kıymet Sistemi Gelişim Evreleri



Kaynak: (WCO CLİKC Learning Platform, 2017).

Gümrük kıymeti konusunda tarafsız, adil ve kuralları standart hale getirilmiş uluslararası bir sistem oluşturma çabalarının ilk adımı 1947 yılında Cenevre’de yapılan Birleşmiş Milletler Ticaret ve İstihdam Konferansında atılmıştır. Bu konferansta gümrük kıymeti konusunda bazı temel ilkeler benimsenmiş ve sonuçları 1947 tarihli Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması’nın (GATT) VII. Maddesi şeklinde ortaya konulmuştur. Gümrük kıymeti konusunun GATT müzakerelerinde ele alınma nedenlerinden biri; ortak bir kıymet tanımı ve sisteminin olmamasından kaynaklanan nedenlerin de etkisiyle kıymet uygulamalarının ülkelere tarife dışı engel olarak kullanılmasıdır. GATT’ın VII. maddesi uluslararası gümrük kıymeti sisteminin genel prensiplerini içermekte olup madde kapsamında ithal edilmiş eşyanın gümrük kıymeti, bu eşyanın ya da benzer eşyanın yerli, keyfi ya da hayali kıymetine değil gerçek kıymetine dayanması gerekliliğine dayanmaktadır. Bununla birlikte söz konusu düzenleme gümrük kıymetinin belirlenmesinde çok farklı yöntemlerin uygulanabilmesine de imkân tanımıştır.

Bu çerçevede, 1947’de Brüksel’deki Avrupa Gümrük Çalışma Grubu’nun kurulmasını takiben, 15 Aralık 1950’de yine Brüksel’de, Brüksel Kıymet Kodu uygulaması olarak da bilinen Gümrük Amaçları İçin Malların Değerlenmesi Konvansiyonu imzalandı. 28 Temmuz 1953 yılında yürürlüğe giren Konvansiyon, GATT’ın VII inci maddesinde belirtilen ilkelere dayalı olmakla birlikte Gümrük Birliği çerçevesinde kullanım için bir kıymet tanımına sahipti. Eşyanın belli koşullar altında getireceği fiyatın ulusal konseptine dayanan Brüksel Kıymet Kodu’nun ana unsurları ise fiyat, zaman, yer, miktar ve ticari düzeyden oluşmaktaydı.

Türkiye’nin 07.01.1955 tarihinde 6449 sayılı Kanunla kabul ettiği Brüksel Kıymet Kodu çerçevesinde ithal eşyasının gümrük kıymeti, gümrük vergisinin ödeme mükellefiyetinin başlama tarihindeki normal fiyatı olarak kabul edilmiştir. Temel tanıma uymayan işlemlerde kullanılabilecek ikinci bir kıymet tespiti yöntemi içermeyen bu tanım çerçevesinde normal fiyat ise müstakil bir alıcı ve satıcı arasında tam ve serbest rekabet koşulları altında anlaşıldığı farz edilen fiyatı ifade etmektedir. Bu kapsamda, aynı eşyadan aynı verginin alınması prensibine uygun olarak tüm alıcılar arasında ayırım gözetilmeksizin uygulanması gereken farazi bir kıymet benimsenmiş ve ithal edilen eşya fiyatının nasıl belirleneceğine dair herhangi bir usul

ve esas da belirlenmemiştir. Bu da keyfi ve fiktif kıymetlerin uygulanmasına ve tarife dışı bir engel olarak kullanılmasına zemin hazırlamıştır.

Bürüksel Kıymet Kodu, teslimin ithal ülkesinin giriş liman veya yerinde yapılmasını saptamakla CIF kıymeti baz almış, ancak taşıma ve sigorta giderleri dışındaki masraflar teorik olarak belirtilmiş olmasına rağmen uygulamada pek fazla dikkate alınmamıştır. Bununla birlikte 1974 yılında yapılan değişiklikle FOB ülkelerini de kapsamına almıştır. Bürüksel Kıymet Kodu beyan edilen kıymetin kabulü konusunda oluşan şüphe durumlarında idareye geniş yetkiler veren ancak bu süreçte ithalatçı ile işbirliğine kapalı bir yapı arz etmektedir.

Esasen Avrupa ülkelerince bir gümrük birliğinde kullanılmak üzere tasarlanan Bürüksel Kıymet Kodu'nun belirtilen özellikleri sebebiyle uygulamada neden olduğu çelişkiler, karışıklıklar ve gümrük kıymeti konusunda standart oluşturmada yetersiz kalışı vb. nedenler uluslararası toplumu bu konuda yeni arayışlara itmiştir. Bunda GATT'ın VII. maddesinde yer alan ilkelerin çok esnek olması nedeniyle ortaya çıkan farklı yorumlara bağlı farklı kıymet uygulamalarının ve bu uygulamaların tarife dışı engel olarak uygulanmasının da önemli bir etkisi bulunmaktaydı. Bu arayışlar sürecinde, gümrük vergisi matrahını tespiti yarayan daha açık ve daha net gümrük kıymeti tanımına ulaşma konusunda uluslararası alanda muhtelif çalışmalar yapılmıştır. Bu çalışmaların 1972 ila 1979 yıllarını kapsayan dönemi Tokyo Round'u Çok Taraflı Ticaret Görüşmeleridir. GATT'ın önemli evrelerinden olan bu müzakerelerin sonucunda Cenevre'de 1980 yılında GATT'ın VII. Maddesinin Uygulanmasına Dair Anlaşma imzalanarak 01.01.1981 yılında yürürlüğe girmiştir.

Cenevre Kıymet Kodu olarak da bilinen söz konusu anlaşmaya Türkiye 86/10253 sayılı 03.01.1986 tarihi Bakanlar Kurulu Kararı ile dahil olmuş ve 86/10305 sayılı 22.01.1986 tarihli Bakanlar Kurulu Kararı ile de Bürüksel Kıymet Sözleşmesi'nden çekilmiştir. Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması'nın VII. Maddesinin Uygulanmasına Dair Anlaşma ise 12.05.1988 tarihli 3447 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak 12.02.1989 tarihinde yürürlüğe girmiş, ancak uygulaması Türkiye'nin talebine istinaden beş yıl süre ile ertelenmiştir. Nihayetinde (mülga) 1615 sayılı GK'nın 65'inci maddesi 10.02.1994 tarihli 3968 sayılı Yasa ile Cenevre Kıymet Kodu'na uyarlanmış ve aynı tarihte GATT'ın VII. Maddesinin Uygulanmasına Dair Anlaşmaya İlişkin Yönetmelik hazırlanarak yürürlüğe girmiştir.

1999 yılına kadar yürürlükte kalan 1615 sayılı GK'nın yerini bıraktığı 27.10.1999 yılında yürürlüğe giren 4458 sayılı yeni GK'nda gümrük kıymeti, Kanununun 23 ila 31'inci maddeleri arasında düzenlenmiştir. Yeni GK, Cenevre Gümrük Kodu'nu esas alarak bu Koda uyumlu düzenlemeler getirmiştir.

1953 yılındaki ilk tanıtımında sadece CIF ülkelerini kapsayan Bürüksel Kıymet Kodu'nun aksine hem CIF hem de FOB ülkelerini içeren Cenevre Kıymet Kodu ile birlikte gümrük kıymetinin unsurları açık ve net bir şekilde tek tek sayılarak belirlenmiş ve eşyanın gümrük kıymetinin tespitinde ticari gerçekliklere uyumlu, keyfi veya fiktif gümrük kıymetlerinin kullanılmasını engelleyen adil, tarafsız ve standardize edilmiş bir gümrük kıymet sisteminin kullanılması hedef alınmıştır.

GATT Kıymet Kodu, Uruguay Round'unun - Çok Taraflı Ticaret Müzakereleri - 8'inci turunun 15 Nisan 1994 tarihli Marakeş Deklarasyonu'nun bir parçası olarak sonuçlandırıldığı 1994 yılına dek değişmeksizin yürürlükte kalmıştır. Uruguay Round'unun en önemli sonuçlarından birisi de GATT'ın 47 yıl sonra da olsa Dünya Ticaret Örgütü adı altında bir uluslararası kuruluşa kavuşturulmasıdır (Kaya, 2007: 50). Bu müzakereler sonucunda aynı zamanda GATT Kıymet Kodu 1994 tarihli Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşmasının VII. Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Anlaşma olarak isimlendirilmiştir. Nihai toplantısı Nisan 1994'te Marakeş'te yapıldığı için Marakeş Anlaşması olarak da adlandırılan DTÖ Kıymet Anlaşması GATT'ın VII. Maddesinin Uygulanmasına Dair Anlaşmanın ilkelerini birleştirmiş, ithal edilen eşyanın beyan edilen kıymetin doğruluğu ve gerçekliği konusunda gümrük idarelerinin inceleme ve araştırma yetkileri teyit edilmiş, tek acente, distribütör ve bayilerin eşyanın gümrük kıymeti karşısındaki durumlarına yer verilmiş ve ayrıca asgari kıymet uygulamalarının terk edilmesi ile gelişmekte olan ülkeler için tanınan özel hükümler içermiştir (GM, 2009a: 6).

DTÖ Kıymet Anlaşması kapsamı gümrük kıymet sistemi, ithalatçı ve gümrük idaresinin kıymetin belirlenmesi işlemine aktif bir şekilde katılımlarını ve beyan edilen kıymetin doğruluğunun garanti edilebilmesi için gümrük idaresi ve ithalatçı arasında bir müzakere işlemini ön şart olarak gerekli görmektedir. İthalatçı ya da temsilcisi eşyanın ithali dolayısıyla uygulanması gereken kıymete ilişkin mevzuatı en iyi şekilde bilmeli, kıymet beyanını bu kapsamda tam ve doğru bir şekilde gerçekleştirmeli ve kıymet beyanına ilişkin tevsik edici belgeleri talep halinde

gümrük idaresine ibraz edilmek üzere ticari kayıtları ile muhafaza etmelidir. Gümrük idaresi, beyan edilen kıymetin ve ibraz edilen tevsik edici belgelerin doğruluğunu araştırma hak ve yetkisine sahip olmakla birlikte, yükümlülerin bu konudaki sorumluluklarını eksiksiz yerine getirebilmeleri için gerektiğinde gümrük mevzuatına ilişkin gerekli bilgileri sağlayabilmelidir (MB, 1993: 7 - 8).

DTÖ Kıymet Anlaşması normatiften ziyade pozitif ekonomi prensiplerine yani gümrük kıymetinin ne olması gerektiğiyle değil eşya değerinin gümrük kıymetine doğru yansıtılmasına dayanmaktadır. Bu nedenle, Anlaşmanın temel değerlendirme esası, ithal mallar için alıcı tarafından “fiilen ödenen veya ödenen bedel” olan işlem değeri ya da satış bedelidir. Bu kapsamda, genel olarak kıymet, ithal edilecek eşyanın ticari faturasında gösterilen satış fiyatı ve varsa gerçekte ödenen veya ödenecek masrafların bu satış fiyatına dahil edilmesiyle ortaya çıkan bedeldir. Ekonomik prensipler dışında, alıcı ve satıcı tarafından müzakere edilen fiyat temelindeki gümrük kıymeti yükümlü ve gümrük idaresi açısından bazı pratik faydalar da sağlamaktadır. Belirtilen çerçevede tespit edilen gümrük kıymeti, şeffaftır, uygulamada öngörülebilir ve keyfiliğe daha az açıktır; gerçek ticari uygulamalara daha yakındır ve ithalatçı ve ihracatçıyı gümrük idaresi için ek kayıtlar oluşturmak ve saklamak zorunda bırakmaz, ithalat ülkesinde bulunan normal ticari kayıtlara dayalı olarak uygulanabilmektedir (Rosenow ve O'Shea, 2010: 22).

1.4. Uluslararası Kuruluşlar

DTÖ Gümrük Kıymeti Komitesi ile DGÖ Gümrük Kıymeti Teknik Komitesi, ithal eşyasının gümrük kıymeti konusunda faaliyet gösteren temel iki kurum olarak öne çıkmaktadır.

1947 tarihli Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması kapsamı sekretaryanın 1994 Marakeş Anlaşması ile yerini bıraktığı DTÖ bünyesinde faaliyet gösteren Gümrük Kıymeti Komitesi, DTÖ Kıymet Anlaşması kapsamında karar alan ve bu alanda uygulamaya dönük üst düzey konularda görüş bildiren uluslararası bir kurumdur.

1952 yılında oluşturulan Gümrük İşbirliği Konseyi'nin 1994 yılında dönüştürüldüğü DGÖ bünyesinde faaliyet gösteren Gümrük Kıymeti Teknik Komitesi ise uygulama ile doğrudan alakalı teknik konularda görüş bildirmektedir.

1.5. Gümrük Kıymetinin Yasal Çerçevesi

Gümrük mevzuatında eşyanın gümrük kıymetinin tayin ve tespitine ilişkin düzenlemelerin ana omurgasını esas itibariyle GATT'ın VII. maddesi ile DTÖ Kıymet Anlaşması (GATT'ın VII. Maddesinin Uygulamasına İlişkin Anlaşma) oluşturmaktadır. Öte yandan, DTÖ bünyesinde faaliyet gösteren Gümrük Kıymeti Komitesinin kararları ile DGÖ bünyesinde faaliyet gösteren Gümrük Kıymeti Teknik Komitesinin tavsiye, açıklama, izah notları, örnek olay ve incelemeleri konuya ilişkin uygulamaya yön veren tali kaynaklar arasında yer almaktadırlar.

4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 23 ila 31'inci ve GY'nin 43 ila 53'üncü maddelerinde yer alan gümrük kıymetine ilişkin düzenlemeler ise bu konudaki uluslararası anlaşmalarda yer alan hükümlerin ulusal mevzuata yansıtılmış hallerini içermektedir. Söz konusu mevzuat hükümlerinin açıklanması ve uygulanmasına yön veren tebliğ, genelge ve tasarruflu yazılar ise daha alt düzenlemeleri barındırmaktadırlar. Bahse konu alt düzenlemelerin başında ise özellikle royalti ve lisans ücretlerinin gümrük kıymetine dahil edilebilme esaslarının belirlendiği 2 seri numaralı Gümrük Genel Tebliği (Gümrük Kıymeti) gelmektedir.

DTÖ Kıymet Anlaşması, 24 madde ve 3 ekten oluşmaktadır. Gümrük kıymeti teknik kuralları, Anlaşmanın 1 ila 8'inci maddeleri arasında düzenlenmiştir. Anlaşmanın geriye kalan maddeleri ise esas olarak, ulusal mevzuat ve pratikteki uygulama ile DTÖ üyeleri arasındaki kıymet ihtilaflarının çözümü ve DTÖ Gümrük Kıymeti Teknik Komitesi tarafından Anlaşmanın yönetimi ve gözden geçirilmesi ile ilgilidir (Rosenow ve O'Shea, 2010: 22 -23). GATT'ın VII. maddesindeki genel prensipler ithal ve ihraç eşyasına yönelik ifadeleri barındırırken DTÖ Kıymet Anlaşmasında tanımlanan kıymet tespit yöntemleri ithal eşyasına ilişkindir.

Anlaşma, genel yapısı itibariyle genel giriş ila dört kısım ve eklerden oluşmaktadır. Genel giriş, uygulanabilecek temel kıymet belirleme yöntemlerinin ve aynı zamanda, DTÖ üyelerinin uygulamayı kabul ettikleri temel ilkeleri ortaya koymaktadır. Bu bölümde temel kıymet belirleme yöntemi olan satış bedeli yöntemi detaylıca açıklanmaktadır. Gümrük kıymeti ve ilgili maddeler hakkındaki kurallar Anlaşmanın 1 ila 17'nci maddeleri arasında ele alınmıştır.

Bu çerçevede, Anlaşmanın ilk kısmı kıymet belirleme yöntemlerini ortaya koymaktadır. Genel girişte de belirtildiği gibi gümrük kıymetinin belirlenmesine

ilişkin kurallar 1 ila 8'inci maddelerinde yer almaktadır. 8'inci madde, 1'inci madde uygulanırken dikkate alınacak düzenlemelerin bir listesini sunmaktadır. Birinci bölüm ayrıca; döviz dönüştürme (madde 9), gizli bilgi (madde 10), itiraz hakkı (madde 11), ulusal yasalar (madde 12), gümrük kıymetinin tespitinin gecikmesi, teminat karşılığı eşyanın çekilmesi (madde 13), yazılı açıklama talep hakkı (madde 16) ve gümrük idaresinin hakları (madde 17) düzenlemelerini içermektedir.

Anlaşmanın II. Bölümü, sözleşmenin kabulü, istişare ve üyelerin sözleşmenin uygulanması ve yönetimiyle ilgili uyuşmazlıkların çözümüne ilişkin hükümler içermektedir. 18 nolu madde Gümrük Kıymeti DTÖ Komisyonu ve Gümrük Kıymeti DGÖ Teknik Komitesi hakkında bilgi vermektedir. 19'uncu madde ise müzakere ve ihtilafların çözümüne ilişkin yöntemleri açıklamaktadır.

"Özel ve Tercihli Uygulamalar" başlıklı III'üncü bölüm, Anlaşmanın gelişmekte olan ülkeler tarafından uygulanması için özel hükümler içermektedir. Bu kapsamda, belirtilen ülkeler Anlaşma hükümlerinin uygulanmasını beş yıl süreyle ve daha sonraki yıllar için belli başlı hükümlerde geciktirebilirler.

IV üncü bölüm olan son bölümde nihai hükümlerle ilgili olarak; 21'inci madde; üyelerin rızası olmaksızın Anlaşmaya rezerv hüküm konulamayacağı, 22' nci madde; üyelerin ulusal mevzuatla ilgili yükümlülüklerini, 23'üncü madde; anlaşmanın uygulanmasının ve yürütülmesinin yıllık olarak DTÖ kıymet komitesi tarafından gözden geçirilmesi gerekliliğini, 24'üncü madde ise DTÖ ve DGÖ sekreterliklerinin sorumluluklarını açıklamakta ve tanımlamaktadır.

Anlaşmanın ekler kısmı ise genel olarak Ek 1; yorum notları (genel bir nottan ve çeşitli makalelerle ilgili notlardan oluşmaktadır.), Ek 2; Gümrük Kıymeti Teknik Komitesi (Teknik Komitenin rollerini, sorumluluklarını ve çalışma yöntemlerini anlatmaktadır.) ve Ek 3; çeşitli hükümlerden (gelişmekte olan ülkelere üye olduklarında talep üzerine sunulan özel dağıtımları açıklamakta ve ayrıca, 17'nci maddenin uygulanması ve fiilen ödenen veya ödenecek fiyatın yorumlanması hakkında da bilgi verilmektedir) oluşmaktadır.

2. EŞYANIN GÜMRÜK KIYMETİ VE TESPİT SİSTEMİ

Eşyanın gümrük kıymeti konusunda GK'nın 23 ila 31 ve GY'nin 43 ila 57'nci maddelerinde yer alan hükümler, bu konudaki ana düzenlemeleri oluşturan GATT'ın

VII. maddesi ile GATT'ın VII. Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Anlaşma hükümlerine uygun şekilde dizayn edilmişlerdir. Eşyasının gümrük kıymetinin belirlenmesinde ana metinlerin yanı sıra, konuya ilişkin tebliğ, genelge ve tasarruflu yazılarla birlikte DTÖ bünyesindeki Gümrük Kıymeti Komitesi'nin kararları ile DGÖ bünyesindeki Gümrük Kıymeti Teknik Komitesi'nin tavsiye, açıklama, izah notları, örnek olay ve incelemeleri de göz önünde bulundurulmaktadır.

2.1. Eşyanın Gümrük Kıymeti

İthal eşyasının Gümrük kıymeti, GY'nin 43/1'inci maddesinin (f) bendine istinaden “*ithal eşyası üzerinden ad valorem sisteme göre gümrük vergisinin hesaplanmasına esas teşkil edecek olan eşya kıymetini*” ifade etmekte olup gümrük tarifesinin ve eşya ticaretine ilişkin belirli konulardaki tarife dışı düzenlemelerin uygulanması amacıyla GK'nın 23 ila 31'inci maddeleri ile GY'nin 45 ila 50'nci maddelerinde yer alan hükümlerin uygulanması yoluyla tayin ve tespit olunmaktadır.

GK'da yer alan düzenlemeler çerçevesinde, ithal eşyasının kıymeti, DTÖ Kıymet Anlaşması'nın 1'inci maddesine uyumlu bir şekilde eşyanın satış bedelinden oluşmakta olup bu bedel ise ithal eşyasının Türkiye'ye ihraç amaçlı satışında, Kanununun 27 ve 28'inci maddeleri çerçevesinde gerekli olan düzeltmelerin de yapıldığı gerçekte ödenen veya ödenecek fiyattır (GK, md. 24). Kanununun 27'nci maddesinde “ilaveler” olarak da adlandırılan fiilen ödenen veya ödenecek olan fiyata eklenecek kıymet unsurları belirlenmişken 28'inci maddesinde ise bu fiyattan ayırt edilebilmeleri koşutuna bağlı olarak gümrük kıymetine dahil edilemeyecek unsurlar diğer bir ifadeyle, “indirimler” düzenlenmiştir.

2.2. Eşyanın Gümrük Kıymetinin Tespit Sistemi

Satış bedeli, eşyanın gümrük kıymetinin belirlenmesinde baz alınacak ana unsur olup aynı zamanda gümrük kıymetinin tespitinde ilk ve temel yöntem olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu çerçevede, eşyanın ithaline bağlı olarak yükümlüsünce verilen gümrük beyannamesinde beyan edilen eşya kıymeti, ibraz edilen eşya faturasında yer alan kıymet unsurları ile Kanununun 27 ve 28'inci maddelerinde

belirtilen kıymet unsurları da dikkate alınarak yapılan düzeltmelerle birlikte eşyanın satış bedeli kapsamındaki gümrük kıymetini oluşturmaktadır.

Satış bedeli, gümrük kıymetinin belirlenmesinde temel unsur ve ana yöntem olmakla birlikte, beyan edilen kıymetin gerçekliği ya da doğruluğu konusunda herhangi bir şüphe oluşması durumunda, gümrük idaresince, yükümlüsünden ek bilgi ve belge talebi de dahil olmak üzere konu incelenecek ve araştırılacaktır. Ancak, yapılan inceleme ve araştırma sonucunda gümrük idaresinin konuya ilişkin makul şüpheleri devam ettiği takdirde eşyanın gümrük kıymetinin tespiti artık satış bedeli kapsamında yapılamayacak ve bu halde sıra dahilinde olmak üzere izleyen ikincil kıymet belirleme yöntemine geçilecektir (GY, md. 44/5).

Eşyanın gümrük kıymetinin tespitinde kullanılan ikincil yöntemler ise GK'nın 25/2'nci maddesine istinaden;

“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 kâr ve genel giderlere eşit bir tutar ve 27 nci maddenin 1 inci fıkrasının (e) bendinde sayılan diğer bedel veya kıymetler toplamından oluşan hesaplanmış kıymet.”

Şeklinde belirlenmiş olup söz konusu metotlardan, (c) bendinde belirtilen yöntem indirgeme, (d) bendinde belirtilen yöntem ise hesaplanmış kıymet yöntemi olarak da adlandırılmaktadır. Anılan madde uyarınca, eşyanın gümrük kıymeti bir üst bentteki kıymet belirleme yöntemi kapsamında tespit edilebildiği sürece bir sonraki yönteme geçilemeyecektir. Bununla birlikte, beyan sahibinin yazılı talebi gümrük idaresi tarafından uygun bulunursa, indirgeme ve hesaplanmış kıymet yöntemlerinin uygulama sırası değiştirilebilecektir. Eşyanın gümrük kıymetinin GK'nın 24'üncü maddesinde ifade edilen satış bedeli ile 25'inci maddesinde belirlenen ikincil

yöntemlerin de uygulanması suretiyle belirlenememesi halinde eşyanın gümrük kıymeti, Kanunun 26/1'inci maddesine istinaden;

“a) 1994 Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşmasının VII nci Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Anlaşmanın,

b) 1994 Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşmasının VII nci Maddesinin,

c) GK'nın eşyanın gümrük kıymetine ilişkin üçüncü bölüm hükümlerinin,

Prensip ve genel hükümlerine uygun yöntemlerle ve Türkiye'de mevcut veriler esas alınarak”

Belirlenecektir. Ancak Kanunun 26/2 nci maddesine göre, söz konusu tespit yapılırken;

“a) Türkiye'de üretilen eşyanın Türkiye içindeki satış fiyatı,

b) Gümrük idaresinin iki alternatif kıymetten yüksek olanının kabul etmesini öngören bir sistem,

c) Eşyanın ihraç ülkesindeki iç piyasa fiyatı,

d) Aynı veya benzer eşyanın, 25 inci maddenin 2 nci fıkrasının (d) bendi hükümlerine göre hesaplanmış kıymeti dışındaki maliyet bedeli,

e) Türkiye'den başka bir ülkeye ihraç edilen eşyanın fiyatı,

f) Asgari gümrük kıymetleri,

g) Keyfi veya fiktif kıymetler,”

Esas alınamayacaktır.

Gerek GK'nın 23 ila 31'inci maddeleri gerekse GY'nin 43 ila 53'üncü maddelerinde yer alan gümrük kıymetine ilişkin hükümlerinin uygulanması esnasında, Yönetmeliğin 8 nolu ekinde yer alan “Gümrük Kıymeti Yorum Kuralları”nın da dikkate alınması ve bu yapılırken de anılan yorum kurallarına ilişkin tablonun 1'inci sütununda yer alan hükümlerin 2'nci sütununda kayıtlı bulunan notlar ışığında uygulanması gerekmektedir (GY, md. 44/2, 44/3).

Benzer şekilde, eşyanın gümrük kıymetinin tespitinde “Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri”ne başvurulması gerektiği hallerde Yönetmeliğin 9 nolu ekinde, “Gümrük Kıymetinin Belirlenmesinde Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensiplerinin Kullanılması” başlığı altında yer alan kurallara riayet edilmesi gerekmektedir (GY, md. 44/4). GY'nin 9 Nolu ekine istinaden, genel kabul görmüş muhasebe prensipleri; “Hangi ekonomik varlık ve borçların, aktif ve pasif olarak

muhasebe kayıtlarında yer alacağı, aktif ve pasifteki hangi değişikliklerin muhasebe kayıtlarına intikal ettirileceği, aktif ve pasifin ve bunlardaki değişikliklerin nasıl ölçüleceği, hangi bilgilerin, ne şekilde açıklanacağı ve hangi mali tabloların hazırlanacağı konularında bir ülkede belli bir dönemde pratikte kabul görmüş veya yetkili makamlarca onaylanan....” uygulamalardır. Söz konusu standartlar, ayrıntılı uygulama ve usullerle birlikte genel uygulama esaslarını da içerebilmektedir.

İthal eşyasının kıymetinin Türk Lirası cinsinden beyanı zorunludur. Beyana mesnet fatura ya da diğer belgelerde kayıtlı yabancı paraların ise beyannamenin tescil edildiği veya gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihte yürürlükte olan Merkez Bankası döviz satış kurları üzerinden Türk Lirasına çevrilmesi gerekmektedir (GK, md. 30). Öte yandan, gümrük kıymeti konusunda GK’da yer alan düzenlemeler, gümrükçe onaylanmış bir başka işlem veya kullanıma tabi tutulması akabinde serbest dolaşıma giren eşyanın gümrük kıymetinin belirlenmesine ilişkin özel hükümleri etkilemeyecektir. Kanununun 24, 25 ve 26’ncı maddelerine ayrık bir durum oluştursa da, çoğunlukla konsinye olarak teslimi gerçekleştirilen çabuk bozulabilir türdeki eşyanın kıymeti ise gümrük idaresince, beyan sahibinin talebi üzerine basitleştirilmiş usuller kapsamında belirlenebilecektir (GK, md. 31).

İzleyen bölümlerde eşyanın gümrük kıymetinin tespitinde ana unsur ve yöntem olan satış bedeli ile ikincil kıymet belirleme yöntemleri detaylı olarak incelenecektir.

3. SATIŞ BEDELİ YÖNTEMİ

3.1. Genel Hatlarıyla Satış Bedeli Yöntemi

İthal eşyasının gümrük kıymeti temel olarak bu eşyanın satış bedelidir. Satış bedeli ise; Türkiye’ye ihraç amacıyla yapılan satışında, GK’nın 27’nci maddesinde yer alan ve “ilaveler” olarak da nitelendirilen eşyanın fiilen ödenen veya ödenecek fiyatına eklenmesi gereken kıymet unsurları ile 28’inci maddesinde belirtilen ve eşyanın fiilen ödenen veya ödenecek fiyatından ayırt edilebilmeleri koşutunda gümrük kıymetine dahil edilmeyecek unsurlar, diğer bir ifadeyle “indirimler” çerçevesinde gerekli düzeltmelerin yapıldığı gerçekte ödenen veya ödenecek fiyattır.

DTÖ Kıymet Anlaşmasında “transaction value” ifadesi her ne kadar “satış bedeli” olarak tercüme edilmiş ise de bu kavramının “işlem değeri” şeklinde ele

alınması da mümkündür. Netice itibarıyla, satış bedeli alıcı ve satıcı arasında gerçekleşen bir ticari işlemin sonucu oluşan fiyatı ifade etmektedir. Yapılan tanımlı doğrultusunda, satış bedeli, ithalatçının malları almak için ihracatçıya ödemeyi kabul ettiği miktardan oluşmaktadır. Alıcı ve satıcı, eşyanın gümrük kıymetini bizatihi kendileri belirlemekte olup gümrük idaresi, bu bedeli doğru ve gerçek olduğu sürece reddedemeyeceği gibi piyasa fiyatından ya da diğer işlemlere konu aynı eşya fiyatından daha düşük olduğu veya fiyatta bir indirim yapıldığı gerekçeleriyle de geri çeviremeyecektir. Öte yandan, yönteminin uygulanabilirliğinde genel bazı hususların bilinmesinde de fayda görülmektedir (Rosenow ve O'Shea, 2010: 27 - 40);

- Alıcı ve satıcı arasında gerçekleşen çoğu ticari işleme konu fatura ve/veya satış sözleşmesinde satış bedeli açık olmasına karşın bazı ticari işlemlerde özellikle eşya ya da piyasa koşullarından kaynaklı nedenlerle fiyat değişken olabilmekte ve gerçek fiyat bilahare oluşabilmektedir. Gerçek değeri bilahare kesinleşen ticari işlemlerde alıcı ve satıcının türetilmiş fiyat kullanması, örneğin emtia borsasında kararlaştırılan bir marjın baz alınması vb. gibi olgular da söz konusu olabilmektedir. Bu hallerde, gümrük kıymetinin tespitine yönelik her işlemde satış bedeli yönteminin kullanılıp kullanılmayacağına ayrıca değerlendirilmesi gerekecektir.

- Satış bedeli, ithal eşyası için ödenen toplam tutarı kapsamaktadır. Anılan tutar, alıcının eşya için geçmişte ve gelecekte doğrudan satıcıya ya da dolaylı olarak satıcı adına hareket eden üçüncü kişilere yaptığı veya yapacağı ödemelerin toplam tutarını içermektedir. Ödemenin ithalattan önce veya sonra yapılmış olması satış bedelinin uygulanması açısından önemli değildir. Dolayısıyla ithal eşyasının satışı koşutunda doğrudan ya da dolaylı olarak yapılan bu ödemeler gümrük kıymetine dahil unsurları içermektedir. Bununla birlikte, ithal edilen makinaların kullanımı konusunda verilen eğitim hizmetleri gibi alıcı tarafından satıcıya yapılan bazı ödemeler de söz konusu olabilmektedir. Alıcı tarafından yapılan bu nitelikteki ödemeler ithal eşyasının fiyatından ayrı olarak ortaya konulduğu sürece gümrük kıymetinden hariç tutulabildikleri gibi ithal eşyası ile ilgili olmayan bazı ödemeler ise Anlaşma kapsamında gümrük kıymetine ilave edilebilmektedir.

DTÖ Gümrük Kıymet Komitesi Kararları ve Yorum Notları çerçevesinde belirlenen şartlarda bazı ödeme türleri, örneğin; alıcının, bir finansman anlaşması kapsamında satıcıya yapmış olduğu faiz ödemeleri, temettü ödemeleri, ithalat sonrası

yapılan hizmet -inşaat, montaj, bakım ve teknik yardım vb. - ödemeleri, pazarlama ve dağıtım maliyetleri, yazılım ücretleri, hasarlı ya da sözleşmeye uygun olmayan mallar için yapılan ödemeler gümrük kıymetinden hariç tutulabilmektedir.

- Satış bedeli, eşyanın ihraç amaçlı olarak ithal ülkesine satışını gerektirir. Ancak satışın ihraç ülkesinde olması da şart değildir. Satıcı başka bir ülkede hatta alıcı ile aynı ülkede de yerleşik olabilir. Asıl olan satışın uluslararası mal transferini içermesidir. Bu sayede satıcı üçüncü bir ülkeden ya da herhangi bir yerden örneğin, açık denizlerde balıkçı gemisinden, ithal ülkesine eşyayı gönderebilmektedir.

- Satış bedeli, eşyanın ihraç amaçlı satışındaki fiilen ödenen veya ödenecek fiyatı kapsamalıdır. Bununla birlikte eşyanın ihracından sonra alıcı ve satıcının fiyatı yeniden düzenlemesi durumları da dikkate alınması gereken faktörler arasındadır. Satış sözleşmesinde belirlenen tarihin aksine eşyanın teslim tarihinde meydana gelen gecikme veya eşyanın satış sözleşmesinde belirlenen vasıfta olmaması nedenleriyle satıcının eşya bedelinin bir kısmını alıcıya iade etmesi veya alıcının sıklıkla büyük miktarlardaki mal alımı nedeniyle satıcı tarafından ithal edilen eşya fiyatını düşürmesi, belirtilen durumlara örnek olarak gösterilebilir. Söz konusu durumlar kendi içerisinde ayrıca değerlendirilecek olmakla birlikte, eşyanın ihracından sonra oluşabilecek durumlara bağlı olarak yapılan fiyat düzeltmelerinin gümrük kıymetinin tespitinde dikkate alınmaması, bu düzeltmelerin önceden belirlenmiş bir fiyat formülü ya da planı dahilinde yapılmış olmasını gerektirmektedir.

Belirtilen nedenlerle, satış bedeli, kıymet tespitinde bir yöntem olarak görülse de esasında ithal eşyası için gümrük idaresine yapılan ana kıymet beyanı vasfındadır.

3.1.1. Satış Bedelinin Bileşenleri

Satış bedeline ilişkin yapılmış bulunan tanımlamada üç ana unsur ön plana çıkmaktadır. Bunlar; satış işlemi, ithal ülkesine ihraç amacıyla yapılan satış işlemi ve fiilen ödenen veya ödenecek fiyattır (Gümrük Müsteşarlığı (GM), 2009b: 19).

3.1.1.1. Satış İşlemi

Satış bedelinden söz edilebilmesinin ilk koşulu geçerli bir satış işleminin varlığıdır. Belli bir edim karşılığında eşyanın mülkiyetinin değişmesi olarak

tanımlanabilen satış işlemi, alıcı ve satıcı arasında bir anlaşmayı gerektirir. Uluslararası bir tanımı olmayan satışın tanımına DTÖ Kıymet Anlaşması'nda da yer vermemiş olup Gümrük Kıymeti Teknik Komitesinin 1.1 no.lu tavsiye kararında ise satışın en geniş anlamda yorumlanması gerektiği vurgulanmıştır (GM, 2009b: 20).

Dış ticaret işlemine konu herhangi bir satış işleminde satıcı ihrac ülkesinde alıcı da ithal ülkesinde bulunmakla beraber, Anlaşma, satış işleminin yeri konusunda özel bir hüküm içermemektedir. Bu nedenle, herhangi bir satış işleminde alıcı ve satıcı aynı yerde veya üçüncü bir ülkede de bulunabilir. Öte yandan, Anlaşma, fiilen ödenen veya ödenecek fiyatın tespitinde bir zaman unsuru da içermediğinden satış sözleşmesinin yapıldığı zaman dikkate alınmamakla birlikte satış işleminin gümrük işlemlerinden önce gerçekleşmesi zorunludur (GM, 2009b: 23).

Satış içermeyen eşya ihracına ilişkin olası durumlar Gümrük Kıymeti Teknik Komitesi'nin 1.1 no.lu Tavsiye Kararı'na istinaden aşağıdaki gibidir (Rosenow ve O'Shea, 2010: 1; Ancın, 1997: 10 - 11; GM, 2009b: 20 - 23).

- Satış işlemi içermeyen ihrac edilen hediye, numune ve promosyon malzemeleri gibi bedelsiz gönderilen eşya. Alıcı tarafından söz konusu ürünler için herhangi bir ücret ödenmediği için bu ürünlerin satışı yapılmaz.

- Konsinye gönderilen mallar. Bilindiği üzere konsinye işleminde, ihracatçı, malları ithal ülkesindeki bir komisyon temsilcisine göndermek suretiyle alıcı bulmaya çalışacaktır. Zira ithal aşamasında henüz satış işlemi gerçekleşmediğinden malların henüz alıcısı belli değildir ve belli olana kadar mülkiyeti ihracatçıda kalır.

- Konsinye ithalat olarak nitelendirilmeyen, eşyayı ithalattan sonra alacak olan araçların ithal ettikleri eşya. Bu nitelikteki eşya ithalattan sonra stoklarda tutulmak ve yurt dışındaki eşya sahibi hesabına satılmak üzere araçlar gönderilmektedir. Gümrükleme aşamasında herhangi bir satış işlemi yoktur.

- Ana şirket tarafından ayrı bir tüzel kişiliği olmayan şubelere sevk edilen mallar. Bu işlemde eşya aynı tüzel kişilik bünyesinde satış işlemi olmaksızın yer değiştirmektedir. Zira satış işlemi iki ayrı tüzel kişi arasında gerçekleşmektedir.

- Kiralama, finansal kiralama ya da bir krediye bağlı olarak ithal edilen mallar. Satış işlemi içermeyen bu işlemlerde malların mülkiyeti ihracatçıda kalır. Bu işlemlerde gümrük kıymeti, kira ücreti göz önünde bulundurularak ikincil kıymet belirleme yöntemleri çerçevesinde belirlenir.

- Takas konusu eşya. Bazı takas işlemleri kısmi ödeme içerebildiğinden olay bazında değerlendirme yapılması uygun olacaktır.

- Gönderenin mülkiyetinde kalmak üzere ödünç verilen eşya ile gönderenin ithal ülkesinde imha edilmek üzere ithalatçıya ödemede bulunduğu atık, artık veya kırpıntı niteliğindeki eşyanın ithali. Eşyayı imha etmesi nedeniyle ithalatçıya yapılan bir ödeme söz konusu olduğundan satış işlemi mevcut değildir.

Görüleceği üzere satış bedeli yönteminin uygulanabilmesi, ihraç amacıyla yapılmış gerçek bir satışın varlığını gerektirir. İhracatçının eşyayı, kendi adına sözleşme yapma yetkisi olmayan kendi ücretli memuruna ya da şubesine göndermesi örneğinde olduğu gibi eşya üzerindeki mülkiyetin devredilmediği durumlarda gerçek bir satış işleminden de bahsedilemeyecektir. Belirtilen açıklamalar bir bütün olarak göz önüne alındığında satış bedeli yönteminin uygulanmasında satışa ilişkin tüm koşulların ayrıntılı olarak incelenmesi gerekliliği ortaya çıkmaktadır.

3.1.1.2. İthal Ülkesine İhraç Amaçlı Satış İşlemi

Satış bedelinin gümrük kıymetine esas alınabilmesinin teorik olarak ön koşulu geçerli bir satış işleminin varlığı olmakla birlikte bu koşulun tamamlayıcı unsuru, söz konusu satış işleminin ithal ülkesine ihraç amaçlı olarak yapılmasıdır. Böyle bir satışın bulunmadığı durumlarda satış bedeli yöntemi de kullanılamayacak olup bir sonraki ikincil kıymet belirleme yöntemine geçilmesi gerekecektir. Gümrük Kıymeti Teknik Komitesi'nin 14.1 no.lu Tavsiye Kararı uyarınca, satışın belli bir ülkede gerçekleşmiş olması gerekmez, ithalatçı, son satışın eşyanın ithal ülkesine ihracı amacıyla yapıldığını ispatlarsa satış bedeli uygulanır.

Satış işleminin ithal ülkesine ihraç amacı taşıması, eşyanın ithal ülkesine ihracı ile neticelenen bir mülkiyet devrine konu olması anlamını taşımaktadır. Satış bedeli yöntemi yalnızca gerçek bir uluslararası eşya transferi ile sonuçlanan ticari muamelelerde kıymetin belirlenmesinde kullanılabilir. Öte yandan, satış bedelli yönteminin gümrük kıymetine baz alınabilmesi, eşyanın ihraç amaçlı satışına ilişkin gerekli, doğru ve güvenilebilir bilgilere sahip olunmasını da gerektirir. Diğer bir ifadeyle, ihraç amaçlı satış işlemine ilişkin objektif ve ölçülebilir verilere sahip olunamadığı veya satış bedeli yöntemi çerçevesinde ibraz edilen belgelerin doğruluğu konusunda gümrük idaresinde oluşan ve giderilemeyen şüphe hali mevcut

olduğu sürece eşyanın gümrük kıymeti satış bedeli yöntemine göre belirlenemeyecek ve söz konusu yöntem yerini ikincil kıymet belirleme yöntemlerine bırakacaktır (GM, 2009b: 24; Rosenow ve O'Shea, 2010: 64).

Diğer taraftan, satış bedeli yönteminde, eşyanın ihraç amaçlı satıldığı kabulü için serbest dolaşıma giriş rejimi kapsamında beyan edilmesi yeterli addedilmektedir. Ancak, kıymetin belirlenmesinden önce ardıl satışların varlığı durumunda; eşyanın, TGB'ye girişine mesnet son satış işlemi ya da serbest dolaşıma giriş rejimi kapsamında beyanından önce TGB'de yapılan satış işlemi de ihraç amaçlı satıldığı göstergesi kabul edilmektedir. (GY, md. 45/1-d)

3.1.1.3. Fiilen Ödenen veya Ödenecek Fiyat

İthal eşyasının gümrük kıymetini oluşturan satış bedeli, GK'nın 27 ve 28'inci maddelerinde ifadesini bulan ilaveler ve indirimler olarak nitelendirilen düzeltmelerin yapılması sonucunda ortaya çıkan gerçekte ödenen ve ödenecek fiyattır. Söz konusu fiyatın temel alınma nedeni, vergilemede gerçek durumu dikkate almak ve muvazaanın önüne geçmektir (Tuncer, 2001: 207). Bu fiyat, ithal eşyanın mali bir durumuna atıfta bulunduğundan, yapılan ve yapılacak ödemelerin gümrük kıymetinin bir unsuru olması için ithal eşyası ile ilgili olması zorunludur. İthal eşyası ile ilintisi olmayan alıcıdan satıcıya intikal ettirilen kar payı gibi ödemeler gümrük kıymetine dahil edilmemektedir.

Fiilen ödenen ya da ödenecek fiyat, alıcının, satıcıya veya satıcı yararına ithal eşyası için ve bu eşya ile ilgili olarak yaptığı ya da yapması gereken ödemelerin toplamından oluşmaktadır ve ithal edilen eşyanın satış koşulu olarak alıcının, satıcı ya da satıcının bir borcunun karşılığında gerçek veya tüzel üçüncü bir kişiye yaptığı bütün ödemeleri kapsamaktadır. Bu ödemelerin para transferi, akreditif ya da ciro edilebilen bir kıymetli evrakın kullanılmasıyla doğrudan veya dolaylı yapılması mümkündür (GK, md. 24/3-a). Kıymetin belirlenmesi esnasında eşya bedeli fiilen ödenmemişse, ödemenin gerçekleşeceği tarihteki ödenecek bedel kıymet tespitine esas alınacaktır (GY, md. 45/1-b). Yapılan ve yapılacak ödemelerin zamanı ve biçimi - ödemenin ithalattan önce veya sonra yapılmış olması -kıymet tespitinde dikkate alınacak faktörler olmakla birlikte satış bedelinin uygulanması ile (gümrük kıymeti ile) doğrudan ilintili değildir (GM, 2009b: 26; Rosenow ve O'Shea, 2010: 31).

Doğrudan ya da dolaylı ödeme alıcı ve satıcı arasındaki ticari işleme ilişkin yapılan sözleşmeye ilişkindir. Satıcının alıcıya olan borcunun fiilen ödenen veya ödenecek fiyattan düşürülmesi veya satıcıya ait bir borcun tümünün ya da bir kısmının alıcı tarafından üstlenilmesi veya ödenmesi dolaylı ödemeye verilecek örneklerdendir. Dolaylı ödeme, önceki ticari işlemde doğan bir alacak ile de gerçekleştirilebilir. Alıcının yapmış olduğu bu ödemeler, genellikle eşyanın teslimi akabinde gerçekleştirilen ticari kayıtların incelenmesini de içeren sonradan kontrol kapsamındaki faaliyetler neticesinde ortaya konulabilecek hususlar olup doğru tespitinde, ithalatçının bu işlemlere ilişkin gerekli bilgi ve belgeleri sağlama konusundaki işbirliği önemli bir etken olarak görülmektedir (GM, 2009b: 33 - 34). Alıcının pazarlama faaliyeti de dahil kendi hesabına yaptığı faaliyetler ise satıcı yararına veya satıcıyla yapılan bir anlaşma kapsamında da olsa, satıcıya yapılan dolaylı bir ödeme olarak değerlendirilmeyecektir. Zira alıcının anılan faaliyetlerine yönelik giderleri, eşyanın gümrük kıymetinin bir parçasını oluşturmadığından gerçekte ödenen ya da ödenecek fiyata eklenmeyecektir (GK, md. 24/3-b).

Alıcının kendi hesabına gerçekleştirdiği faaliyetlere; eşyanın altında satılacağı markanın reklam giderleri, pazar inceleme masrafları ile fuar ve sergilere katılım ve eşya test masrafları örnek olarak verilebilir. İthal edilen birim sayısı yerine “global” bir ödeme olarak nitelendirilen global reklam giderleri bu çerçevede ithal eşyasının gümrük kıymetinin bir parçası değildir. Ancak ürüne özel reklam faaliyetleri ise ekseriyetle satışın bir koşulu olduğundan ithal edilen eşya ile ilgilidir ve kıymete ilave edilir. Garanti ödemeleri genelde satıcı tarafından alıcıya sağlandığından kıymete ilave edilir. Ancak, garantiden kaynaklı risk ve maliyetlerin alıcı tarafından ve kendi hesabından üstlenilmesi halinde, kıymetin bir parçası olmamakla birlikte, eşya ve garanti olmak üzere iki ayrı şekilde düzenlenen sözleşmelerdeki şartların ayıca incelenmesi gerekir. Bazı hallerde satıcı, belirlediği kişi tarafından eşyanın garanti altına alınmasını istiyorsa ve alıcının bu nedenle üçüncü kişiye yaptığı ödemeler de kıymete ilave edilebilecektir (GM, 2009b: 34 - 36).

GK'nın 28'inci maddesinde yer alan indirimlere ilişkin giderlerin gümrük kıymetine ilave edilmemeleri, bu giderlerin fiilen ödenen veya ödenecek fiyattan ayırt edilebilmeleri koşuluna bağlıdır. Yasal indirimler olarak nitelenen bu giderler ithal ülkesinde gerçekleştirildiğinden ve eşyanın ithali esnasında eşya ile ilgisi

olmadığından, gerçekte ödenen ya da ödenecek fiyattan ayrıştırılabildikleri müddetçe kıymete ilave edilmezler. Fiyata dahil edilmemiş bu giderler için indirimde de gerek olmayacağından ayrı bir incelmeye gerek yoktur. Aksi halde giderlerin niteliklerini destekleyecek belgelerin ibrazı kıymetin doğru tespiti için önemlidir.

Bununla birlikte, anılan giderlerden bir finansman anlaşmasına bağlı olarak ödenen faiz giderlerinin gümrük kıymetine ilave edilmemesi için gerekte ödenen ya da ödenecek fiyattan ayrıştırılabilmesi koşuluna ek olarak, GK'nın 28'inci maddesinin 2'nci bendine istinaden, "*finansman anlaşmasının yazılı olarak yapılmış olması ve gerektiğinde alıcının; - Eşyanın, fiilen ödenen veya ödenecek fiyat olarak beyan edilen fiyattan satıldığını, - Söz konusu faiz oranının, finansmanın sağlandığı ülkede o tarihte bu tür bir işlem için geçerli olan faiz oranı seviyesini aşmadığını*", kanıtlanması gerekmektedir. Bu durumda finansmanın satıcı veya bir başka kişi tarafından sağlanmış olup olmadığı önemli değildir (GM, 2009b: 36 - 37).

3.1.2. Satış Bedelinin Gümrük Kıymetinde Esas Alınmasının Şartları

Satış bedelinin gümrük kıymetine esas alınabilmesi için GK'nın 24'üncü maddesi çerçevesinde belirlenen dört özel şart aşağıda genel hatlarıyla ele alınmıştır.

3.1.2.1. Elden Çıkarma veya Kullanıma Yönelik Kısıtlamalar

Satış bedelinin gümrük kıymetine baz alınabilmesinin ilk koşulu eşyanın alıcısı tarafından elden çıkarılması veya kullanımının aşağıda belirtilenler dışında herhangi bir kısıtlamaya tabi olmamasıdır (GK, md. 24/1-a). Söz konusu kısıtlamalar;

- Türkiye Cumhuriyeti mevzuatı ve bunların yetkili kıldığı merciler tarafından konulmuş olan kısıtlamalar: Eşyanın elden çıkarılması veya kullanımı faaliyetleri öncesinde alınması gereken lisans ya da izin belgesi, belirli şekillerde etiketleme veya ambalajlama şartı ve eşyanın kullanıma sunulmadan önce test edilmesi ya da incelenmesi anılan kısıtlamalara örnek olarak verilmektedir (GM, 2009b: 39).

- Eşyanın tekrar satılabileceği coğrafi bölgeyi sınırlayan kısıtlamalar: Yapılan satış sözleşmesi gereği ithal edilen ürünlerin satılabileceği ülkelerin ya da bölgelerin belirlenmesi şartı anılan kısıtlama türüne örnek olarak gösterilebilir.

- Eşyanın kıymetini önemli ölçüde etkilemeyen kısıtlamalar: GY'nin 8 Nolu eki Gümrük Kıymeti Yorum Notları'nda (GKYN); *“bir otomobil satıcısının bir alıcıdan, bu otomobilleri, model yılının başlangıcını ifade eden belli bir tarihten önce satmaması veya teşhir etmemesini talep etmesi”* söz konusu kısıtlamaya örnek gösterilmektedir. Madde metnindeki *“önemli”* kelimesi ise olay bazında değerlendirilmelidir. Örneğin; bir makinanın salt yardım amacıyla kullanılması halinde belli bir fiyattan satılması eşya kıymetini önemli ölçüde etkileyen bir kısıtlama sayılmaktadır (GM, 2009: 40).

3.1.2.2. Satış ve Fiyata İlişkin Koşullar veya Edimler

Satış bedelinin uygulanabilmesi için diğer bir gereklilik, satış veya fiyatın, *“kıymeti belirlenmekte olan eşya bakımından, kıymeti tespit edilemez bir koşul veya edim konusu”* olmamasıdır (GK, md. 24/1-b). Aksi durumda, söz konusu satış veya fiyata ilişkin bu kıymet, Kanunun 24 üncü maddesinin üçüncü fıkrasının (b) bendi kapsamındaki bir faaliyet² ya da Kanunun 27 nci maddesi kapsamında kıymete dahil edilecek bir unsur ile ilgili değilse, alıcının satıcıya yaptığı dolaylı bir ödeme olduğu değerlendirilerek fiilen ödenen veya ödenecek fiyatın bir parçası kabul edilecektir.

“(a) satıcının ithal eşyasının fiyatını, alıcının kendisinden belli miktarlarda başka eşyalar alması koşuluna bağlı olarak belirlemesi,

(b) ithal eşyasının fiyatının, bu eşyanın alıcısının satıcıya sattığı eşyanın fiyat veya fiyatlarına bağlı olması,

(c) fiyatın, satıcı tarafından yarı işlenmiş olarak sağlanan ithal eşyasının belli bir bölümünün işlendikten sonra satıcıya iadesi koşuluna bağlanması durumunda olduğu gibi, ithal eşyası ile ilgisi olmayan bir ödeme biçiminin esas alınarak belirlenmesi,”

Durumları, GKYN'nda, satış veya fiyatın, kıymeti belirlenmekte olan eşya için kıymeti tespit edilemez koşul ve edimlere örnek olarak verilmektedir. Belirtilen durumların varlığı halinde, satış bedeli uygulanamayacağından, izleyen yöntem olan

² GK md. 24/3-b: *“27 nci maddeye göre yapılan ilaveler dışında, alıcının pazarlama dahil kendi hesabına yaptığı faaliyetler, satıcı yararına veya satıcı ile yapılan bir anlaşma yoluyla da olsa, satıcıya yapılan dolaylı bir ödeme olarak değerlendirilmez. Bu tür işlemlere ilişkin giderler, ithal eşyasının gümrük kıymetinin tespiti sırasında fiilen ödenen veya ödenecek fiyata ilave edilmez.”*

aynı eşyanın satış bedeli yöntemine geçilecektir. Ancak, ithal eşyasının üretim veya pazarlanmasına ilişkin bir koşul ya da edimin varlığı, örneğin; alıcının kendi hesabına ithal ülkesinde gerçekleştirdiği mühendislik taslak ve çizimleri vb. faaliyetler, tek başına satış bedelinin reddini de gerektirmemektedir.

3.1.2.3. Satıcıya İntikal Eden Hasıla

Satış bedelinin gümrük kıymetine esas alınabilmesinin diğer bir şartı ise, *“eşyanın alıcı tarafından tekrar satışı veya diğer herhangi bir şekilde elden çıkartılması ya da kullanımı sonucu doğan hasılanın bir bölümünün doğrudan veya dolaylı olarak satıcıya intikal etmesi halinde”*, eşyanın fiilen ödenen veya ödenecek fiyatına Kanununun 27’nci maddesi hükümlerine göre ilave yapılabilmesidir (GK, md. 24/1-c). Belirtilen gereklilik izleyen bölümlerde fiilen ödenen veya ödenecek fiyata yapılacak ilaveler bölümünde etraflıca incelenecektir.

3.1.2.4. Alıcı ve Satıcı İlişkisi

Satış bedelinin uygulanabilirliğine ilişkin son şartı ise; alıcı ve satıcı arasında herhangi bir ilişkinin bulunmaması, ancak, ilişkinin mevcut olması halinde ise satış bedelinin, Kanununun 24’üncü maddesinin 2’nci fıkrası hükümlerine göre gümrük kıymeti olarak kabul edilebilir nitelikte olmasıdır (GK, md. 24/1-d).

Detaylı açıklamalara bir sonraki maddede yer verilecek olmakla birlikte, alıcı ve satıcı arasında münasebet bulunması ve gümrük idaresince bu durumdan şüphe duyulması halinde, satışa ilişkin koşulların incelenmesi çerçevesinde yapılacak araştırma sonucuna bağlı olarak satış bedeli yönteminin gümrük idaresince kabul edilebilmesi, ithalatçının, anılan ilişkinin fiilen ödenen veya ödenecek fiyatı etkilemediğini veya satış bedelinin, bir emsal kıymete çok yakın olduğunu ispat etmesi şartına bağlıdır.

Ancak alıcı ve satıcı arasındaki ilişki nedeniyle fiyatın etkilendiği konusunda herhangi bir şüphe yoksa gümrük idaresince ithalatçıdan ilave bilgi ve belge istenilmesine de gerek yoktur. Anılan münasebet şartları altında fiyatın, alıcı için daha lehe olmadığını belirtmek için arm’s lenght, yani, emsallere uygun nitelendirilmesi kullanılmaktadır (GM, 2009b: 44).

Gümrük kıymetinin belirlenmesinde alıcı ve satıcı arasındaki ilişki sadece aşağıda belirtilen hallerin mevcudiyeti halinde var kabul edilmektedir (GY, md. 55);

a - Birbirlerinin memuru veya idarecileri olmaları,

b - Birbirlerinin yasal ortakları olmaları,

c - İşçi ve işveren ilişkisi içinde bulunmaları,

ç - Her iki firmanın oy hakkı veren hisse senedi veya sermaye paylarının en az %5'i doğrudan veya dolaylı olarak aynı kişilere ait olması veya bu kişilerin kontrolü altında veya elinde bulunması,

d - Birinin diğerini dolaylı veya dolaysız olarak kontrol etmesi,

e - Her ikisinin de doğrudan veya dolaylı olarak bir üçüncü kişi tarafından kontrol edilmesi³,

f - Her ikisinin birlikte, bir üçüncü kişiyi doğrudan veya dolaylı olarak kontrol etmesi ve

g - Aynı ailenin üyeleri olmaları.”

Ancak, tek acente, tek distribütör veya tek bayiine yapılan satış işleminde, satıcı ve tek temsilci arasındaki ilişki belirtilen sekiz duruma uymadığı sürece tarafların birbirleri ile ilişki içinde olmadıkları kabul edilecektir (GY, md. 55/2; Gümrük Kıymeti Teknik Komitesi 21.1 no.lu Tavsiye Kararı). Tek distribütör, acente veya bayii, yabancı bir tedarikçinin mallarını belirli bir coğrafi bölgede satma hakkına sahiptir ve tedarikçi aynı bölgede mallarını satmak için başka bir acente, bayii ya da distribütör atayamamaktadır. Acenteler, bayiiiler veya distribütörler de faaliyet alanlarında genellikle kendi pazarlama ve satış maliyetleri ile risklerini üstlenirler. Bu özellikleri nedeniyle, tek acente, distribütör veya bayiine yapılan satış işleminde, alıcı ve satıcı arasındaki ilişki tek başına satış bedelinin terk edilmesini gerektirmeyecektir.

Satış bedelinin gümrük kıymetine esas alınması koşulları arasında her ne kadar alıcı ile satıcı arasında bir ilişkinin bulunmaması hali yer alsada alıcı ile satıcı arasındaki bir ilişkinin varlığı her zaman için bu yöntemin terk edilmesi için tek başına yeterli bir neden değildir (GK, md. 24/2). İlişkinin varlığı halinde satışa ilişkin koşullar incelenerek bu ilişkinin fiyatı etkileyip etkilemediğinin tespitine

³ Gümrük Kıymeti Yorum Notları'na göre, “bir kişinin bir başka kişiyi yasal veya idari olarak sınırlaması veya yönetmesi, söz konusu kişinin diğerini kontrol ettiği anlamına gelmektedir.”

çalışılacaktır. Fiyatın bu ilişki nedeniyle etkilenmediğine kanaat getirilirse satış bedeli kabul edilecektir⁴. Satış bedeli, bu konuda ayrı bir araştırma ve inceleme yapmadan kabul edilemeyecekse, gümrük idaresince satış işlemine ait koşulların incelenmesine katkı sağlayacak bilgi ve belgelerin sağlanması konusunda ithalatçıya fırsat verilmesi de gereklidir. Gümrük idaresince bu kapsamda yapılacak incelemede, alıcı ve satıcının ticari ilişkilerini kurma biçimi ile bu fiyatın nasıl belirlendiği gibi satışa ilişkin tüm koşullar incelenecektir. Gümrük idaresince, beyan sahibi veya diğer kaynaklardan elde edilen bilgilere dayanılarak, alıcı ve satıcı arasındaki ilişkinin fiyatı etkilediğine kanaat getirilirse, tespit edilen hususlar yazılı olarak beyan sahibine bildirecektir. Bu halde süresi içerisinde - 2006/6 sayılı GGM Genelgesine göre 15 gündür - verilmek kaydıyla beyan sahibinin cevap hakkı da mevcuttur.

Ancak, ilişkili kişiler arasında gerçekleşmiş bir satış işleminde, satış bedelinin aynı veya yakın bir tarihte gerçekleşen aşağıdaki emsal kıymetlerden birine çok yakın⁵ olduğu beyan sahibince ispatlanması durumunda, satış bedeli kabul edilecek ve eşyanın gümrük kıymeti buna göre belirlenecektir. Bu durumda, gümrük idaresince, alıcı ve satıcı arasındaki ilişki nedeniyle fiyatın etkilenip etkilenmediğinin incelenmesine gerek olmadığı gibi ayrıca bir inceleme ve araştırma yapılmaksızın emsal kıymetlerden herhangi birinin, satış bedeline çok yakın olduğuna kanaat getirilirse ithalatçıdan bunun ispatı da istenmemelidir.

Bahse konu emsal kıymetler; Türkiye'ye ihraç amaçlı satılan aynı ya da benzer eşyanın; ilişkisiz kişiler arasında satışındaki satış bedeli ile indirgeme ve hesaplanmış kıymet yöntemleri çerçevesinde tespit edilen gümrük kıymeti şeklinde belirlenmiştir. Emsal kıymetler esas alınarak yapılan karşılaştırmada; ticari düzey, miktar, gerçekte ödenen veya ödenecek fiyata dahil edilmesi gereken giderler, ilişkisiz satışlarda satıcı tarafından üstlenilen, ilişkili hallerde ise satıcı tarafından üstlenilmeyen giderlere ait ispatlanmış farklılıklar dikkate alınacaktır. Ancak, belirtilen emsal kıymetlere dayalı olarak eşyanın satış bedelini ikame edecek bir kıymet tespit edilemeyeceği gibi bu

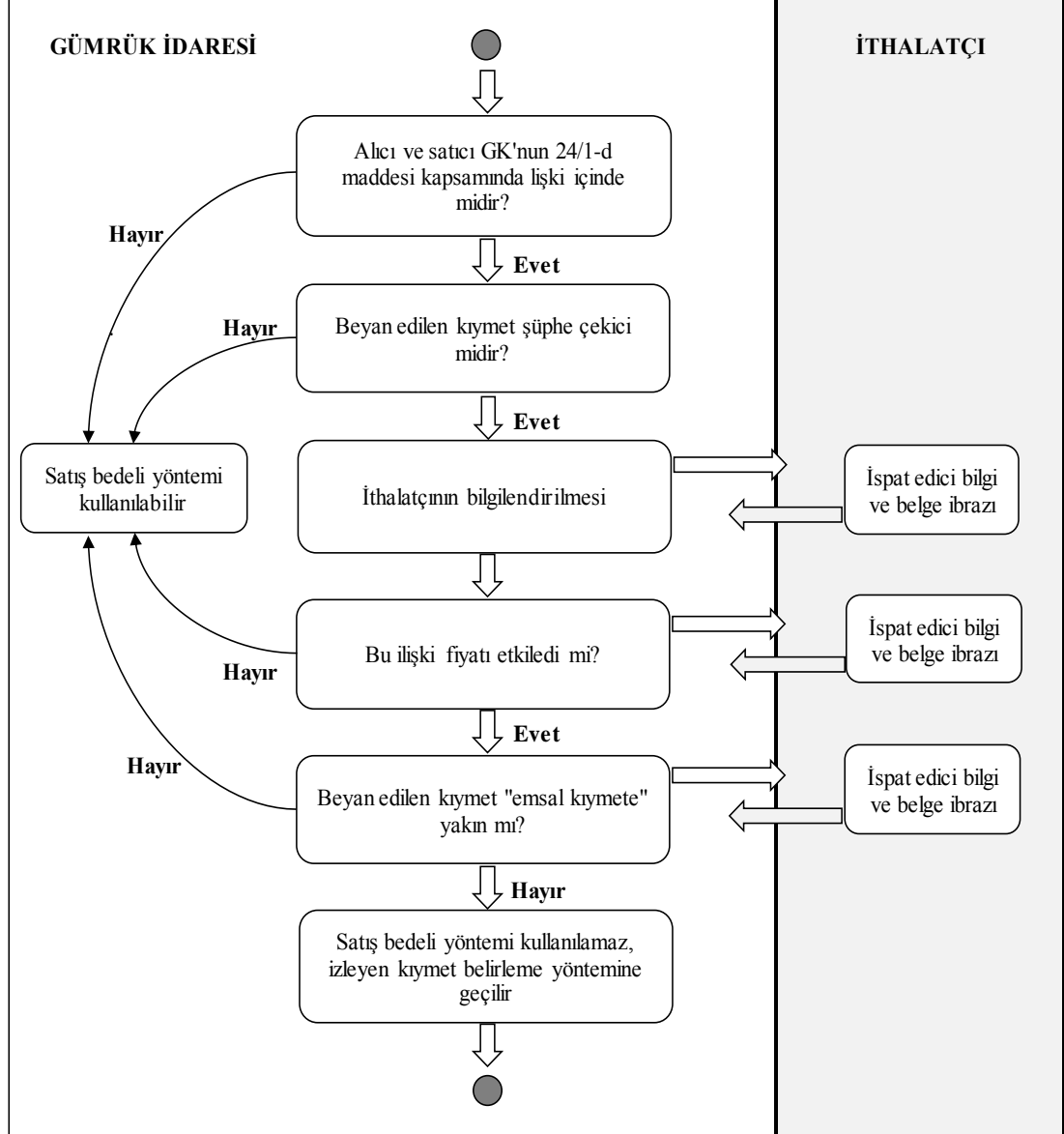
⁴ Aralarında ilişki bulunan alıcı ve satıcının aralarında ilişki yokmuş gibi birbirine mal alıp sattığının tespiti hali (örneğin; fiyatın, piyasadaki geçerli normal fiyat uygulaması ile veya satıcının müstakil alıcılara uyguladığı fiyatlarla uyumu gibi) fiyatın ilişkiden etkilenmediğini göstermektedir.

⁵ GKYN'na göre, kıymetin başka ya da diğer bir kıymete "çok yakın" olup olmadığı tespit edilirken, ithal eşyasının ve söz konusu sanayi dalının niteliği, ithal eşyasının ithal edildiği mevsim ve kıymetler arasında ticari olarak önemli fark olup olmadığı gibi faktörlerin göz önüne alınması gereklidir. Zira anılan faktörler her olay için farklı olabileceğinden (örneğin; küçük bir kıymet farkı belirli bir eşya için kabul edilemezken başka bir eşya için uygun olabilmektedir) her olay için geçerli bir standart belirlemek söz konusu olmayacaktır.

emsal kıymetler yalnızca karşılaştırma yapmak amacıyla ve ancak beyan sahibinin girişimi ile kullanılabilir (GK, md. 24/2).

Alıcı ve satıcı arasında bir ilişki olup olmadığı yönündeki beyan ve buna istinaden gümrük idaresince yapılacak işlemler aşağıdaki şemada gösterilmiştir.

Şekil 2: Satış Bedelinde Alıcı-Satıcı İlişkinin Fiyat Üzerindeki Analizi



Kaynak: (Rosenow ve O'Shea, 2010: 79).

GKYN'na istinaden, ilişkili her durumda satışa ilişkin koşulların incelenmesine de gerek yoktur. Fiyatın kabul edilebilirliği noktasında gümrük idaresince herhangi bir şüphe duyulmayabilir veya alıcı ve satıcı arasındaki ilişki gümrük idaresince daha önce incelenmiş, bu ilişki hakkında ayrıntılı bilgi sahibi olunmuş ve neticesinde

fiyatın etkilemediğine kanaat getirilmiş de olabilir. Bu tür durumlarda da ithalatçıdan ek bilgi talep edilmesine gerek bulunmamaktadır.

3.2. Fiilen Ödenen veya Ödenecek Fiyata Yapılacak İlaveler

Satış bedeline ilave edilmesi gereken kıymet unsurlarının neler olduğu ve hangi şartlarda bu bedele ilave edilmeleri gerektiği GK'nın 27/1'inci maddesinde sıralanmış olup anılan kıymet unsurları haricinde eşyanın fiilen ödenen veya ödenecek fiyatına başka hiçbir ilave yapılamayacaktır. DTÖ Kıymet Anlaşması'nın 8'inci maddesinde bu unsurlar zorunlu ve ihtiyari düzeltmeler şeklinde ele alınmıştır. İhtiyari düzeltme olarak belirlenen, ithal eşyası için ithalat giriş liman veya mahalline kadar yapılan nakliye, sigorta giderleri ile yükleme, boşaltma ve elleçleme giderlerinden hangilerinin tercih edileceği ulusal mevzuatlarında gösterilmek şartıyla ülkelerin takdirine bırakılmıştır. Ülkelerin, ihtiyari düzeltmelere konu giderleri gümrük kıymetine ilave etme tercihi CIF, aksi halde FOB esaslı gümrük kıymetinin baz alındığını göstermektedir. GK'nın 27/1'inci maddesinin (e) bendi ile bu giderlerin fiilen ödenen veya ödenecek fiyata ilave edilmesi zorunlu olduğundan GK açısından gümrük kıymetinde CIF esası benimsenmiş olup bu çerçevede, satış bedeli de uluslararası terminolojideki adıyla CIF değeri ifade etmektedir (Selen, 2009: 151).

Bu çerçevede, GK'nın 27/1'inci maddesi kapsamında eşyanın fiilen ödenen veya ödenecek fiyatına dahil edilebilecek kıymet unsurları;

“a) Aşağıdaki unsurların eşyanın fiilen ödenen veya ödenecek fiyatına dahil edilmemiş, ancak alıcı tarafından üstlenilen bölümü;

i) Satın alma komisyonları dışındaki komisyonlar ve tellâliye,

ii) Gümrük işlemleri sırasında söz konusu eşya ile tek eşya muamelesi gören kapların maliyeti,

iii) İşçilik ve malzeme giderleri dahil ambalaj bedeli.

b) İthal eşyasının üretiminde ve ihraç amacıyla satışında kullanılmak üzere, alıcı tarafından doğrudan veya dolaylı olarak, bedelsiz veya düşük bedelle sağlanan, fiilen ödenen veya ödenecek fiyata dahil edilmemiş olan aşağıda sayılan mal ve hizmetlerin kıymetinden verilecek uygun miktardaki pay;

i) İthal eşyasına katılan malzeme, aksam, parça ve benzerleri,

ii) İthal eşyasının üretimi sırasında kullanılan araç, gereç, kalıp ve benzeri aletler,

iii) İthal eşyasının üretimi sırasında tüketilen maddeler,

iv) İthal eşyasının üretimi için gereken ve Türkiye dışında gerçekleştirilen mühendislik, geliştirme, sanat ve çizim çalışmaları, plan ve taslak hazırlama hizmetleri⁶.

c) Kıymeti belirlenecek eşyanın satış koşulu gereği, alıcının doğrudan veya dolaylı olarak ödemesi gereken, fiilen ödenen veya ödenecek fiyata dahil edilmemiş olan royalti ve lisans ücretleri;

d) İthal eşyasının tekrar satışı veya diğer herhangi bir şekilde elden çıkartılması ya da kullanımı sonucu doğan hâsılanın, doğrudan veya dolaylı olarak satıcıya intikal eden kısmı;

e) 28 inci maddenin (a) bendi hükmü saklı kalmak üzere, ithal eşyası için Türkiye'deki giriş liman veya yerine kadar yapılan nakliye ve sigorta giderleri ile eşyanın giriş liman veya yerine kadar nakliyesi ile ilgili olarak yapılan yükleme ve elleçleme giderleri.”

Şeklinde belirlenmiş olup söz konusu kıymet unsurlarının gümrük kıymetine ilave edilebilmesi için, ilgili giderin; alıcı tarafından üstlenilmesi, gerçekte ödenen ya da ödenecek fiyata eklenmemiş olması ve objektif ve ölçülebilir verilere dayanması gerekmektedir. Ancak ihtiyari düzeltmelere konu nakliye ve sigorta ile ilgili giderlerin fiilen ödenen veya ödenecek fiyata eklenmesi tercihinde, bu masrafların alıcı veya satıcı tarafından yapılmış olmasının bir önemi bulunmamakta olup bu giderler her halükarda kıymete ilave edilmeleri gerekmektedir.

Anılan kıymet unsurları, eşyanın ithal faturasında gösterilmiş ve bu halde satış bedeline ekli ise bu unsurların yeniden satış bedeline eklenmesi de söz konusu olmayacaktır. Öte yandan, belirtilen unsurlar kapsamında ilaveler yapılırken nesnel ve ölçülebilir verilerin mevcut olmaması halinde, gümrük idaresi, bu kıymet unsurlarını ya da maliyetlerini doğru bir şekilde ölçmek için gerek ithalatçıdan gerekse kendi araştırmalarından yeterli, objektif, ölçülebilir ve doğru veri elde edemediği takdirde, satış bedeli kapsamında gümrük kıymetinde bir düzeltme

⁶ İthal eşyasının üretimi için gereken ve Türkiye dışında gerçekleştirilen araştırma ve ilk dizayn taslak giderleri GY'nin 51/2 nci maddesi uyarınca gümrük kıymetine dahil edilememektedir.

yapılamayacak ve bir sonraki kıymet tespit yöntemine geçilecektir. Satış bedeline yapılacak ilavelerde “objektif ve ölçülebilir verilerin esas alınması” koşulu, gümrük idaresinin bu konudaki takdirine bir sınırlama olarak düşünülebilir. Örneğin, ithalatçının, ambalaj için ödenen miktarı belirleyen belgeler sağlaması halinde gümrük idaresince ambalajın değerinin ne kadar olabileceğine bakılmaksızın anılan maddenin uygulanması gibi (Rosenow ve O'Shea, 2010: 43).

Yapılacak ilaveler ya da düzeltmeler için nesnel ve ölçülebilir verilerin bulunması gerekliliğine ayrık bir durum GY'nin 51/8'inci maddesinde yer almaktadır. Buna göre, gümrük yükümlülüğünün başladığı tarih itibariyle miktarı tespit edilebilir olmasa da, kıymete ilave edilecek unsurların; gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihte miktarları ayırt edilebilir olmayan, gümrük kıymetine girmeyen, unsurlarla ilgili giderlerin, uygun ve özel kriterlere göre belirlenmesine ilgilinin talebi üzerine gümrük idaresince izin verilebilmektedir. Ancak, bu izin, uygulamanın idari açıdan külfet getirmemesi, satış bedeli ve diğer kıymet belirleme yöntemlerinin uygulanmasının imkân dahilinde görülmemesi, izin verilmesi durumunda tahsil edilecek vergilerin aksi duruma göre daha düşük olmayacağını anlaşılması ve rekabet koşullarının bozulmaması şartlarının sağlanması halinde verilecektir.

GK'nın 27/1'inci maddesine istinaden fiilen ödenen veya ödenecek fiyat için yapılacak düzeltmeler ya da ilaveler aşağıda ayrıntılı olarak incelenmiştir.

3.2.1. Komisyonlar, Eşya Kapları ve Ambalaj Giderleri

GK'nın 27/1-a maddesi uyarınca aşağıda incelenen kıymet unsurlarının eşyanın fiilen ödenen ya da ödenecek fiyatına ilave edilmemiş, ancak alıcı tarafından üstlenilen bölümü eşyanın gümrük kıymetine dahil edilecektir.

3.2.1.1. Komisyonlar ve Tellâliye

Komisyon ve tellaliye, esas itibariyle herhangi bir satış işlemine aracılık yapan kişiye ödenen ücreti ifade etmekte kullanılır ve genellikle satılan/satın alınan eşyanın toplam fiyatının belli bir oranıdır. Söz konusu ücretin komisyon olarak ödendiği aracıya komisyoncu, tellaliye adı altında ödenen aracıya ise tellal denilmektedir. Her

iki aracının da ortak noktası bir satış işlemine aracılık etmeleri ve bu konudaki sözleşmenin tamamlanmasına katkıda bulunmalarındır.

Türk Dil Kurumu'nca komisyon ve tellâliye/tellallık; *“Bir işte aracılık yapan kişiye bırakılan yüzde”* ve *“Tellalın yaptığı iş”*, *“Tellala verilen ücret veya yüzdelik, tellâliye”* olarak, komisyoncu ve tellal ise; *“Bir iş karşılığında yüzde alan kimse, Simsar”* ve *“Herhangi bir şeyi, olayı veya bir şeyin satılacağını halka duyurmak için çarşıda, pazarda yüksek sesle bağırarak kimse, çağırmaç”*, *“Satışlarda aracılık eden kimse”* şeklinde tanımlanmıştır (TDK, 2018). Komisyoncu olarak tanımlanan kişilerden, alıcı adına çalışanlar ve aldıkları ücret; *“satın alma komisyoncusu”* ve *“satın alma komisyonu”* iken satıcı adına çalışanlar ve aldıkları ücret ise; *“satış komisyoncusu”* ve *“satış komisyonu”* olarak nitelendirilmektedir (GM, 2009b: 60 - 61).

Satın alma komisyonları dışındaki komisyon ve tellaliyenin, gerçekte ödenen ya da ödenecek fiyatına eklenmemiş olan ancak alıcı tarafından üstlenilen bölümleri eşyanın gümrük kıymetine dahil edilecektir (GK, md. 27/1-a). Anılan düzenleme ile uyumlu olarak GK'nın 28/1-e maddesi uyarınca da fiilen ödenen veya ödenecek fiyattan ayrıştırılabilmeleri şartıyla satın alma komisyonları eşyanın gümrük kıymetine dahil edilemeyecektir. Nedeni ise satın alma komisyonu ödemelerinin satıcıya doğrudan ya da dolaylı bir menfaat sağlamayan “şirket içi” faaliyet olarak değerlendirilmesi, diğer ödemelerin ise satıcıya yapılan dolaylı bir ödeme ve satış bedelinin bir parçası olarak görülmeleridir.

Satın alma komisyonu; *“ithalatçının temsilcisine kıymeti belirlenecek eşyanın satın alınmasında yurtdışında verdiği temsil hizmeti karşılığında ödediği ücret”* şeklinde nitelendirilmektedir (GK, md. 27/4). Bu tanım çerçevesinde, satın alma komisyonunun ithal edilen eşya ile ilgili olarak yurtdışındaki bir hizmet karşılığında ödenmesi, komisyoncunun ise temsilcisi olan ithalatçı adına işlem gerçekleştirmesi ve bu konuda geçerli bir temsil yetkisine sahip olması gereklidir.

Dış ticaret işlemleri, mal alım ve satımında alıcıya veya satıcıya yardımcı olan bir veya daha fazla aracıyı içerebilmektedir. Bu aracılar, müşterilere ulaşma, pazarlama ürünleri veya satış görüşmelerini destekleme gibi konularda satışları kolaylaştırmak üzere farklı şekillerde hizmet sağlayabilmektedir. Tipik bir satın alma komisyoncusu; alıcı için malı bulur ve ihtiyaçlarını satıcıya iletir, en iyi fiyat için

pazarlık eder, incelemek üzere alıcı için mal örneklerini temin eder ve üretim kalitesini sağlamak için ürünleri ve üretildiği fabrikaları ya da üretim alanlarını inceler, eşyanın sigorta, depolama ve nakliye işlemlerinde alıcıya yardımcı olur, farklı satıcılardan gönderileri birleştirir ve satın alınan mallar için faturalar hazırlar. Buna mukabil, satış komisyoncusu ise satıcıyla ilişkilidir, faaliyetleri alıcı tarafından kontrol edilmez, ithal eşyasının hasar veya kayıp maliyetlerini üstlenir, satıcı ile satış sözleşmesi imzalanmasında alıcının onayını almasına gerek yoktur, komisyonu için satıcıyı faturalandırır, satıcı için müşteri arar ve potansiyel alıcılara bilgi gönderir, satıcının mallarının örneklerini muhafaza eder ve gösterir, satıcının mallarının taşınması, sigortalanması ve depolanması işlerini düzenler ve satıcı için ihracat belgelerinin ve ihracat faturasının hazırlanmasına yardımcı olur (Rosenow ve O'Shea, 2010: 44 - 45).

Eşyanın gümrük kıymetine dahil edilmeyecek satın alma komisyonlarının özellikleri konusunda, Gümrük Kıymeti Teknik Komitesi'nin "Komisyon ve Tellaliye" başlıklı 2.1 sayılı İzah Notunda yer verilen açıklamalar yol gösterici niteliktedir. Anılan İzah Notunda; komisyon ve tellaliyenin; *"bir satış sözleşmesinin tamamlanmasına katkıda bulunan aracılara yapılan ödemeler olduğu, Kendi adına fakat temsil ettiği kişi hesabına eşya alım satımı yapan komisyoncunun (aracı olarak da nitelenebilir), satıcıyı veya alıcıyı temsilen sözleşmenin tamamlanmasına katkıda bulunduğu, Komisyoncunun ücretinin 'komisyon' olarak adlandırıldığı ve genellikle eşyanın fiyatının belli bir oranı olarak hesaplandığı belirtilmiştir"* (2002/36 sayılı GGM Genelgesi). Belirtilen açıklamalar ışığında gümrük kıymetine dahil edilmeyecek satın alma komisyonları için aşağıda belirtilen niteliklerin varlığı aranmalıdır (Uzun, 2018). Bu çerçevede;

- Satın alma komisyoncusunun, alıcı ve satıcı dışında üçüncü bir kişi olması ve organik ya da hiyerarşik açıdan bu kişilerle herhangi bir ilişkisinin bulunmaması gerekmektedir. Bu nedenle, çok uluslu şirketlerce, unvanlarının adı altında "trading" firması olarak faaliyette bulunan şirketlere satın alma komisyonu şeklinde yapılan ödemeler, gümrük kıymetine dahil edilmesi gereken unsurların bilinçli olarak gizlenmesi anlamına geldiğinden, vergi kaybı doğuran bu ödemeler Gümrük Kıymeti Teknik Komitesi'ne göre satın alma komisyonu olarak değerlendirilmemektedir.

- Satın alma komisyoncusunun gördüğü hizmetin temel görevlerinin dışına taşmaması gerekir. Temin edilecek ürünlere ilişkin alıcıyı bağlayıcı sözleşmeler yapması, alınacak malların ödeme sürecini yönetmesi, navlun, sigorta ve ardiye ile ilgili işlemleri ayarlaması, ürün tedarikinden kaynaklı hatalar için üreticiler nezdinde tazminat vb. işlemleri yürütmesi, Gümrük Kıymeti Teknik Komitesi'ne göre satın alma komisyoncusunun temel vazifesini aşan faaliyetlerine örnek gösterilmektedir.

- İthal eşyasının tedarik sürecinin hiçbir aşamasında satın alma komisyoncusunun bu eşya üzerinde mülkiyet hakkının bulunmaması, diğer bir ifadeyle, eşya ile ilgili risk ve mülkiyetin bu süreçte ya da herhangi bir aşamasında komisyoncuya intikal etmemiş olması gereklidir.

- İthal eşyası bedelinin satıcıya ödenmesinde satın alma komisyoncusunun fonlarının kullanılmaması gereklidir. İthal eşyasına ait bedelin doğrudan ithalatçının hesabından satıcıya intikal etmesi esas olup ödemenin, öncelikle satın alma komisyoncusu tarafından ihracatçıya ödenmesi ve bilahare alıcıdan tahsil edilmesi hali eşya tedarik sürecinde eşya ile ilgili mülkiyet ve riskin devralınması anlamına geleceğinden satın alma komisyoncusunun temel görevini aşan filler kapsamındadır.

Gümrük kıymeti açısından komisyon ya da tellaliyenin durumu aracı olarak sağlanan hizmetin gerçek niteliğinde gizlidir. Satış komisyonu, ticari faturada ya da ayrı bir faturada gösterilsin, ilave edilmemiş olması şartıyla gümrük kıymetine her halükarda dahil edilecektir. Ancak beyan edilen unsurlarda veya ticari faturada aracı tarafından sağlanan hizmetler ve bu kapsamda ödenen ücretler açık olmayabilir. Bu nedenle bu kapsamdaki bir hizmetin ve ödemenin varlığı ve gerçek vasfını tespit etmek ve kıymete ilave edilip edilmemesine karar vermek için satış sözleşmesi, alıcı ve komisyoncu arasındaki mukavele/sözleşme, kredi mektubu, satın alma siparişleri ve genel yazışmalar vb. ilave belgelerin incelenmesi gerekebilir (GM, 2009b: 63).

Ancak, satın alma komisyoncusunun yerine getirdiği faaliyetler için belirtilen belgelerin incelenmesi her zaman söz konusu faaliyetlerin niteliğini açık bir şekilde ortaya koyamayabilir. Bu hallerde olay bazında somut gerçeklerin belirlenmesi gereklidir (Kırdar, 2007: 17). Öte yandan, bazı hallerde komisyonculuk sözleşmesine rağmen komisyoncunun satıcı ya da satıcı ile ilişkili kişilerle ilişkisi varsa komisyoncunun kendi adına mı yoksa satıcı veya alıcı adına mı hareket ettiğinin açık bir şekilde belirlenmesi de gerekebilir (MB, 1993: 62). Yine, aracının bazı

durumlarda, eşya fiyatı ve kendi ücretini ayrı göstermek üzere yeni bir fatura kesmesi onu eşyanın satıcısı kılmaz, ancak, eşyayı satana ödenen fiyat satış bedelini oluşturduğundan beyan sahibinden satıcı tarafından düzenlenen fatura ve beyan edilen kıymeti tevsik edici diğer bilgi ve belgelerin talep edilip incelenmesi gerekebilmektedir (GM, 2009b: 64).

3.2.1.2. İthal Eşyası İle Tek Eşya Muamelesi Gören Kaplar

Gümrük işlemleri sırasında ithal eşyasıyla tek eşya muamelesi gören kaplardan kasıt, ithal edildikleri eşyanın nakli sırasında muhafazası ve korunması amacıyla özellikle bu eşyaya uygun olarak üretilmiş, şekil verilmiş ve tekrar kullanıma uygun olmayan fotoğraf makinası muhafazası, dolu parfüm şişesinin içinde bulunduğu kutu ve bir kol saatinin içinde bulunduğu sunum kutusu ve benzeri kutulardır. Bu kaplar, normal olarak ithal edildikleri eşya ile birlikte satılırlar ve bedelleri eşyanın kıymetine dahildir. Anılan kapların maliyeti, satıcı tarafından satış faturasında ayrıca gösterilmemekle birlikte ayrıca faturalandırılması da mümkündür.

GK'nın 27/1-a maddesinin (ii) bendine konu kapların maliyetinin ithal eşyasının fiilen ödenen ya da ödenecek fiyatına ilave edilebilmesinin şartları; kapların ithal edildikleri eşya ile tek eşya muamelesi görmesi ve kapların maliyetinin, eşyanın fiilen ödenen ya da ödenecek fiyatına eklenmemiş olması ancak bu maliyetlerin alıcı tarafından üstlenilmesidir. Belirtilen koşulların gerçekleşmiş olması ve GK'nın 27/2'nci maddesinde genel gereklilik olarak belirtilen nesnel ve ölçülebilir verilerin de bulunması şartıyla anılan nitelikteki kapların maliyeti eşyanın kıymetine ilave edilecektir. Yapılacak ilavelerin ise satıcı tarafından hesap edilene değil gerçek maliyetleri yansıtmalıdır (GM, 2009b: 65 - 66).

Eşyanın taşınmasına mahsus konteyner ve palet gibi nakil araçları ile nakliyesi esnasında kullanılan sağlamlaştırma malzemeleri ise madde metnindeki kap kavramına dahil değildir (Vonderbank, 48). Dolayısıyla bu giderler ile eşyayı uzun yolda korumak amacıyla yapılan diğer bazı giderler - özellikle kimyasal eşyaların ithalinde, nakliye işinden sonra sıvı kimyasal maddelerin içinde taşındığı tankların temizlenmesi için yapılan giderlerde olduğu gibi kapların temizlenmesi ile ilgili giderler - kapsamı ödemeler eşyanın nakliyesine yönelik giderleri oluşturduğundan ancak belirtilen kapsamda eşyanın gümrük kıymetine ilave edilebileceklerdir.

Hangi kapların ithal edildikleri eşya ile tek eşya muamelesi göreceği ASN ya da Tarifenin Yorum Kuralları çerçevesinde irdelenmesi ve cevabı aranması gereken bir konudur. Tarifenin Yorum Kuralları Açıklama Notları 5/(a) maddesinde belirtilen; *“Fotoğraf makinası mahfazası, müzik aleti mahfazası, silah mahfazası, çizim aleti kutuları, kolye kutuları ve benzeri kutular, özellikle belli bir eşyaya veya takım halindeki eşyaya göre şekil verilmiş veya bu eşyaya uygun olarak yapılmış olup uzun süre kullanılmaya uygun ve ait oldukları eşya ile birlikte ithal edilen kutular, normal olarak bu eşya ile birlikte satılan türde iseler, beraber satıldıkları eşya ile birlikte sınıflandırılırlar. Ancak bu Kural, bir bütün olarak esas niteliği mahfaza olan eşyaya uygulanmaz.”* kuralı çerçevesinde ithal edildikleri eşya ile bir bütün oluşturan ve aynı tarifede sınıflandırılan kapların maliyeti GK 27/1-a maddesinin (ii) bendi kapsamında değerlendirilecek, tekrar kullanılmayan kaplar ise elde edildikleri ithal eşyası ile aynı tarife pozisyonunda sınıflandırılacaklardır.

Bu kapsamda, sadece belirtilen nitelikte olup alıcının eşya kaplarının maliyeti için yaptığı ve fiilen ödenen veya ödenecek fiyata ilave edilmemiş herhangi bir ödeme, söz konusu eşyanın kıymetine ilave edilmelidir. Aksi durumda, yani kapların ayrı bir tarife pozisyonunda sınıflandırılması gerekiyorsa maliyetlerinin de ithal eşyası kıymetine ilave edilmeleri söz konusu olmayacaktır. Çünkü bu durumda bizatihi kapların kendisi eşya olarak beyan edilecek ve kıymetleri itibariyle ayrıca bir kıymet değerlendirilesine tabi tutulacaklardır (Rosenow ve O'Shea, 2010: 47). Konuya ilişkin bir örnekte (European Commission, 2008: 99 - 100); bira ithalatı sırasında kullanılan bira şişeleri, variller, bira şişelerin içine konduğu plastik kasaların fiyata dahil edilmemiş olması ve alıcı tarafından üstlenilmiş olması halinde, eşya satıcıya iade edilecek olsa bile bu kapsamda değerlendirilerek vergiye tabi olacaktır. Bunlara ilişkin vergiler ise şişe ve kaplara ilişkin tarife üzerinden değil içinde taşıdıkları maddeye ilişkin tarife üzerinden vergilendirilecektir.

Eşyanın muhafazası ve korunması için üretilmiş bu kaplar ekseriyetle tekrar kullanılma özelliği olmamasına karşın bazı kapların tekrar eden ithalat işlemlerinde kullanılması mümkündür. Bu halde diğer koşulların da gerçekleşme şartına bağlı olarak kapların maliyeti, beyan sahibinin talebine istinaden, gerekli belgelerin de sunulması kaydıyla gerçekte ödenen veya ödenecek olan fiyata genel kabul görmüş muhasebe prensipleri çerçevesinde uygun şekilde paylaşılacaktır (GY, md. 51/5).

Öte yandan, kapların satıcıya ait olduğu ve her defasında satıcıya iade edilmesi gereken farklı durumlar da söz konusu olabilir. Alıcı tarafından, depozito ya da ücret ödenmesi ve kapların geri gönderilmesi halinde iade söz konusu olduğunda, ilk etapta ödenen depozitonun fiilen ödenen veya ödenecek fiyata ilave edilmesi ve akabinde depozitonun geri ödenmesi halinde kıymette düzeltme yapılması gerekecektir. Her hangi bir ücretin söz konusu olmadığı fakat taahhüt edilen kap ve ambalajın geri gönderilmediği durumlarda ise ücret ödenmesi gerektiğinde, ödenen ücret tutarının kıymete ilave edilmesi doğru olacaktır (Vonderbank, 50).

3.2.1.3. İşçilik ve Malzeme Giderleri Dahil Ambalaj Bedeli

Ambalaj; *“içindeki eşyayı dış etkilerden koruyarak bir arada tutan, dağıtım ve pazarlamayı kolaylaştıran ve içeriği hakkında tüketicilere bilgi veren çeşitli maddelerden üretilmiş sargı, kutu veya kaplar”* şeklinde tanımlanmaktadır (TDK, 2018). İşçilik ve malzeme giderleri dahil olmak üzere ithal eşyası ambalaj bedelinin gümrük kıymetine dahil edilmemesi için mutad, alışılmış ve bilinen maddelerden olması, ayrı bir ticari eşya niteliğinde olmaması bu nedenle ithal eşyasına ait faturada ayrı bir eşya olarak kayıtlı olmaması ve en önemlisi ise ithal eşyasından ayrı olarak karşılığında herhangi bir bedel ödenmemesi gereklidir. GK'nın 27/1-a maddesinin (iii) bendine istinaden ambalajlamaya ilişkin tüm maliyetlerin dikkate alınması gereklidir. Bu nedenle, iç paketleme kutuları (torba, köpüklü ambalaj vb.), dış paketleme kutuları (ağaçtan sandık, metal kutular vb.), ambalaj malzemeleri (strafor, saman, hasır vb.) ve eşyanın kaplarına yerleştirilmesi ve bağlanması için gerekli iş gücü maliyeti (kutuları paketleme, mühürleme, fırçalama, vakumlama vb.) gibi kap ve ambalajlamaya ilişkin tüm maliyetler değerlendirilmelidir (GM, 2009b: 66).

Bu giderlerin farklı şekillerde de ortaya çıkması mümkündür. Örneğin, deniz yolu ile sevk edilen motor cinsi eşyanın deniz suyu ve tuzundan etkilenmemesi için tatbik edilen özel bir cilaya ait masraflar ambalajlama kabul edilerek gerekli diğer şartların sağlanması halinde gümrük kıymetine dahil edilecektir (GM, 2009b: 170).

Bir önceki maddede kaplar için ifade edilen gereklilikler ambalaj bedelleri için de geçerlidir. İşçilik ve malzeme giderleri dahil ambalaj bedellerinin de gümrük kıymetine dahil edilebilmesi için GK'nın 27/2'nci maddesinde genel gereklilik olarak belirtilen nesnel ve ölçülebilir verilerin bulunması şartıyla, içindeki eşya ile

sınıflandırılması, alıcı tarafından üstlenilmesi ve fiilen ödenen veya ödenecek fiyata eklenmemiş olmaları gereklidir. İçindeki ithal eşyası ile aynı tarifede sınıflandırılmayan ambalaj malzemeleri ayrı bir eşya niteliğinde olacağından ayrı bir eşya olarak beyan edileceklerinden kıymetleri de ayrı değerlendirilecektir.

Ambalaj malzemelerinin içindeki eşya ile birlikte sınıflandırılmasına ilişkin gereklilikleri Tarifenin Yorum Kuralları Açıklama Notlarında aramak gereklidir. Nitekim Tarifenin Yorum Kuralları Açıklama Notları 5/(b) maddesinde belirtilen “...5 (a) kuralında yer alan hükümler saklı kalmak şartıyla, içindeki eşya ile birlikte sunulan ambalaj maddeleri ve ambalaj mahfazaları bu eşyanın ambalajında normal olarak kullanılan türden ambalaj maddeleri olmaları şartıyla bu eşya ile beraber sınıflandırılırlar. Bununla beraber, bu tür ambalaj maddeleri veya ambalaj mahfazalarının, sürekli kullanıma elverişli olduklarının açıkça belli olması halinde bu hüküm uygulanmaz.” kuralı, belirtilen gerekliliğin karşılığı niteliğindedir.

Anılan yorum kuralı ile uyumlu olarak, eşyanın ambalajlarının; “a) Alışılabilen ve bilinen maddelerden olmaması veya gereğinden farklı bir şekilde yapılması, b) Ait oldukları eşyanın faturasında kıymetlerinin ayrı gösterilmesi ve aynı zamanda bağımsız bir ticari eşya niteliğinde olması, c) İthalat vergilerinden kaçınma amacıyla ambalaj olarak getirilmesi” durumlarında ayrı beyan edilecekler ve tabi oldukları tarife pozisyonlarına göre vergilendirileceklerdir. Ancak, girdiği tarife pozisyonu kapsamında vergiye tabi ambalaj maddelerinin, tabi oldukları tarife pozisyonlarına tekabül eden vergi oranı, içindeki eşyanın gümrük vergi oranından düşük ya da eşitse ambalaj maddelerinin gümrük vergisi, içindeki eşyaya uygulanan vergi oranları üzerinden ve eşya ile birlikte hesaplanacaktır (GK, md. 32/5).

Ağırlığı üzerinden vergilendirilecek olan eşyanın, alışılmış ambalaj vasfında olmayan kutu, kılıf ve mahfazalarının gümrük vergi oranları, içindeki eşyanın vergi oranından yüksekse, kendi tarife pozisyonlarına göre vergiye tabidirler. Ancak, Kıymeti üzerinden vergiye tabi eşyanın kutu, kılıf ve mahfazalarının tek başına ticari eşya vasfında olmaması ve kıymetinin de içindeki eşyanın kıymetine ilave edilmiş olması halinde gümrük vergisine tabi tutulmayacaklardır (GK, md. 32/6).

Belirtilen şartları taşıyan kıymete ilave edilecek ambalajların bedelleri, ambalajlama için yapılan işçilik ve malzeme giderleri ile birlikte değerlendirilecektir.

3.2.2. Yardımlar

GK'nın 27/1-b maddesi uyarınca, *“ithal eşyasının üretiminde ve ihraç amacıyla satışında kullanılmak üzere, alıcı tarafından doğrudan veya dolaylı olarak, bedelsiz veya düşük bedelle sağlanan, fiilen ödenen veya ödenecek fiyata dahil edilmemiş olan aşağıda sayılan mal ve hizmetlerin kıymetinden verilecek uygun miktardaki pay”* eşyanın gümrük kıymetine dahil edilecektir.

Asists ya da yardımlar olarak da nitelenen söz konusu kıymet unsurları ise; *“ithal eşyasına katılan malzeme, aksam, parça ve benzerleri”*, *“ithal eşyasının üretimi sırasında kullanılan araç, gereç, kalıp ve benzeri aletler”*, *“ithal eşyasının üretimi sırasında tüketilen maddeler”* ve *“ithal eşyasının üretimi için gereken ve Türkiye dışında gerçekleştirilen mühendislik, geliştirme, sanat ve çizim çalışmaları, plan ve taslak hazırlama hizmetleri”* şeklinde belirlenmiştir. Belirtilen kıymet unsurlarının gümrük kıymetine ilave edilebilmesi için; unsurların, ithal eşyasının üretimi sırasında veya ihraç amaçlı satışında kullanılmaları ve alıcı tarafından bedel ödenmeksizin ya da düşük bedelle veya doğrudan ya da dolaylı olarak sağlanmaları, giderlerinin ise; fiilen ödenen ya da ödenecek fiyata ilave edilmemiş olması ile nesnel ve objektif verilere dayanmaları gereklilikleridir. Mühendislik, geliştirme, sanat ve çizim çalışmaları ile plan ve taslak hazırlama hizmetlerinin ithal ülkesinde gerçekleşmesi halinde maliyetleri gümrük kıymetine dahil edilmeyecektir. Bunun nedeni, ülkelerin, yerli teknik servis endüstrilerinin gelişmesini teşvik etmek gibi, ulusal tarife politikaları ile açıklanabilir (Rosenow ve O'Shea, 2010: 51).

İhraç edilecek malların üretiminde kullanılacak olan malzeme, araç ve teknik bilgilerin satıcı tarafından satın alınmak ya da üretilmek yerine ücretsiz olarak sağlanması, satıcıyı, tamamlanmış ürün için daha düşük ücret ödemeyi kabul edecek konuma getirecektir. Öte yandan, alıcı tarafından sağlanan yardımların meşru ticari nedenleri de olabilir. Örneğin, alıcı bu yardımları diğer tedarikçilere göre daha iyi koşullarda sağlayacak konumda olabileceği gibi tamamlanmış ürünün istediği kalite standartlarında olduğundan emin olmak amacıyla da bu bileşenleri sağlayabilir. Bu unsurların kıymete eklenme nedeni alıcıdan satıcıya dolaylı bir ödeme olarak görülmesidir (Rosenow ve O'Shea, 2010: 48 - 49).

GK'nın 27/1-b maddesinde geçen uygun paydan kasıt, alıcı tarafından sağlanan unsurların toplam bedelinin ilgili olduğu ithal eşyasına tekabül ettiği oranla ilgilidir.

Bu verilerin tespiti ve yapılacak paylaşırma, ölçülebilir ve objektif nitelikte olmalıdır. Söz konusu unsurların kıymetinin paylaşırılmasında ithalatçının talebine istinaden farklı seçeneklerin uygulanması da mümkündür.

Alicının, üreticiye bir yardım sağladığı tespit edildiğinde, sağlanan yardımın tutarı doğru olarak tespit edilmeli ve akabinde, yardım unsurları kullanılarak üretilen ürünlere paylaşırılmalıdır. Alicının sağladığı unsurlar kullanılarak satıcı tarafından üretilen ürünler tek bir partide alıcıya gönderilebileceği gibi partiler halinde de gönderilebilir. Bu çerçevede, alıcı tarafından sağlanan unsur maliyeti ithal edilen ilk gönderiye tahsis edilebileceği gibi, ilk sevkiyata kadar üretilen birim miktara göre de ayarlanabilir. Öte yandan yardımın tahmini maliyetinin öngörülen üretim miktarına ya da yardım unsurunun kullanım süresine yayılarak paylaşırılması da mümkündür (Rosenow ve O'Shea, 2010: 53). Örneğin, *“ithalatçı üreticiye ithal eşyasının üretiminde kullanılmak üzere bir kalıp sağlayarak, 10.000 birim ürün satın almak üzere bir sözleşme yapmıştır. 1.000 birimlik ilk eşya sevkiyatı ulaştığında üretici 4.000 birimlik üretimi tamamlamış durumdadır. Bu durumda ithalatçı, gümrük idaresinden, kalıbın kıymetinin 1.000 birim 4.000 birim veya 10.000 birime paylaşırılmasını talep edebilir”* (GKYN). Ancak makul paylaşırmanın genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri çerçevesinde ve ithalatçı tarafından sağlanan ya da ithalatçıdan tedarik edilecek tevsik edici belgeler çerçevesinde yapılması gereklidir (GM, 2009b: 71).

GKYN kapsamında, unsurların kıymetinden ithal eşyasına verilecek uygun miktardaki payın belirlenmesinde, unsurun toplam kıymeti ile bu kıymetten ithal eşyasına pay verilme yöntemi olmak üzere iki faktör rol oynamaktadır. Paylaşırmanın genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve içinde bulunulan durumun da göz önünde bulundurularak yapılması gerekir. Bu çerçevede, unsur;

- İthalatçı tarafından belirli bir bedel karşılığında müstakil bir satıcıdan temin edilmiş ise ödenen bedel bu unsurun kıymetini oluşturacaktır.

- İthalatçı veya ithalatçı ile ilişkili bir kişi tarafından üretilmiş ise unsurun kıymetini üretim maliyeti oluşturacaktır.

- Öncesinde ithalatçı tarafından kullanılmış ise ister ithalatçı tarafından tedarik edilmiş, ister üretilmiş olsun, unsurun kıymetini, tedarik veya üretimine dair ilk/başlangıç maliyetinden kullanıma yönelik yapılacak indirim oluşturacaktır.

Satın alma veya finansal kiralama yoluyla temin edilen yardımlar için ilave edilecek tutar, satın alma ve finansal kiralama bedelinin kullanılmasıyla mümkün olabileceği gibi yukarıda belirtilen unsurlar kamuya açık olması halinde ise sadece kopyalarını çıkarma bedeli dikkate alınabilecektir. Diğer taraftan, firmanın, muhasebe yöntemi, yapısı ve yönetim biçiminin imkân tanıdığı hallerde, örneğin, *“bir kaç ülkeden çeşitli ürünler ithal eden bir firma çizim çalışmalarının yapıldığı dizayn merkezinin kayıtlarını, belli bir ürüne verilebilecek maliyet payını doğru olarak gösterecek şekilde, Türkiye dışında tutuyorsa 27 nci madde hükümlerine göre doğrudan gerekli düzeltme yapılabilir”* (GKYN). Anılan örnekte, firma, dizayn merkezi giderlerini ürünlere paylaştırmadan genel gider olarak değerlendiriliyorsa, paylaşımının, dizayn merkezinin toplam giderinin o merkezde üretilen ürünlerin tümünü kapsayacak şekilde ve bulunan miktarın ithalata birim esasına göre pay edilmesi mümkündür.

Alıcı tarafından sağlanan yardımların ithal anında beyan edilememesi halinde tespitleri oldukça güçtür. Şüphe duyulan hallerde, gümrük idaresince satışa ilişkin koşulların ayrıntılı incelenmesi suretiyle ithalata ilişkin tüm hususların aydınlığa kavuşturulması gerekecektir. Firma ihracat dosyasındaki belgelerin incelenmesi başta olmak üzere, satıcıya yapılan mal veya hizmet ihracının bulunup bulunmadığı, ithal eşyasına ait herhangi bir proje veya planın mevcut olup olmadığı, ihraç edilen yardımın mevcudiyeti halinde alıcısının satıcı olup olmadığı gibi hususlara bakılabileceği gibi ithal ülkesine eşya gönderilmesine ilişkin olamayan ödemelerin amacı ayrıca araştırılabilir. Zira satıcıya yapılan ödemenin, dolaylı yollardan üçüncü bir kişi üzerinden yapılma ihtimali her zaman için mevcuttur (MB, 1993: 66).

3.2.2.1. Malzeme, Aksam ve Parça vb. Eşya

İthal eşyasına katılan malzeme, aksam, parça ve benzeri eşya ara malı olabileceği gibi tamamlanmış ürün de olabilir. Bu çerçevede, malzeme; kereste, metal, plastik ve kumaş vb. ürünleri, malzeme ve aksam ise; kanca, kablo, entegre devre veya elektrikli aksam vb. ürünleri içerebilmektedir (GM, 2009b: 67).

Gümrük kıymetine ilave edilecek unsurlardan olan ithal eşyasına katılan malzeme, aksam, parça ve benzeri eşyaya ilişkin belirtilen hususlar, hariçte işleme

rejimi⁷ kapsamında hariçte işleme faaliyetine tabi tutularak TCGB'den geçici olarak ihraç edilen ve bu faaliyetler neticesinde elde edilen işlem görmüş ürünlerin, serbest dolaşıma girişi sırasında gümrük kıymetinin belirlenmesinde de dikkate alınır. Ancak kıymetin bu şekilde tespit edilememesi halinde, işlem görmüş ürünlerin gümrük kıymeti ile makul bir metotla tespit edilecek işleme giderleri farkı, geçici ihracat eşyasının gümrük kıymeti olacaktır (GK, md. 141).

3.2.2.2. Araç, Gereç, Kalıp vb. Aletler

İthal eşyasının üretimi esnasında kullanılan araç, gereç, kalıp vb. aletler ürün bünyesine girmemekle beraber bu eşyanın üretimi için gerekli olan ürünleri kapsamaktadır. İthal eşyası ile ilgili olması gereken araç-gereç; el aletlerinden sanayi makinelerine kadar geniş bir ürün yelpazesini içerirken kalıp ve benzeri aletler ise ürüne şekil vermek üzere kullanılan dökümhanelerde kullanılan dökme kalıpları vb. eşyayı içermektedir (GM, 2009b: 68).

3.2.2.3. Tüketilen Maddeler

İthal eşyasının üretimi esnasında tüketilen maddeler, bu eşyanın üretimi için gerekli olan, ürün bünyesine giren veya ürüne eklenen malzemelerden ziyade üretimi sırasında tüketilen ve ürün içeriğinde tespit edilemeyen yakıt, yağ, boya vb. maddelerdir. Bu ürünlerin işletme malzemesi olarak da nitelendirilmesi mümkündür. Anılan malzemeler ürünün bünyesine girmemekle beraber üretimin yapılması için gerekli olan ve hammaddelerin mamullere dönüştürülmesinde rol oynayan esas ve yardımcı maddeler dışındaki madde ve malzemeleri kapsamaktadır.

3.2.2.4. Mühendislik Çalışmaları

İthal eşyasının üretimi için gerekli olup Türkiye dışında gerçekleştirilen mühendislik, geliştirme, sanat ve çizim çalışmaları, plan ve taslak hazırlama

⁷ Hariçte İşleme Rejimi: “144 ila 148 inci maddelerde öngörülen standart değişim sistemine ilişkin hükümler ile 116 ncı madde hükmü saklı kalmak üzere, serbest dolaşımdaki eşyanın hariçte işleme faaliyetlerine tabi tutulmak üzere TCGB'den geçici olarak ihracı ve bu faaliyetler sonucunda elde edilen ürünlerin ithal vergilerinden tam veya kısmi muafiyet suretiyle yeniden serbest dolaşıma girişine ilişkin hükümlerin uygulandığı rejimdir” (GK, md. 135).

hizmetleri belirtilen gereklilikleri sağlamış olmak şartıyla fiilen ödenen veya ödenecek fiyata dahil edilmekle birlikte GY'nin 51/2'nci maddesine istinaden bu kapsamdaki araştırma ve ilk dizayn taslak giderleri gümrük kıymetine dahil edilmeyecektir. Araştırma, teknik bilginin çoğaltılması faaliyeti, geliştirme ise araştırma sonuçlarının yeni bir ürün ya da sürecin oluşturulması veya iyileştirilmesi anlamında kullanılmaktadır. Öte yandan bu giderlerin royalti türünde olup olmadığının ayrıca ayrıştırılması da önemlidir (GM, 2009b: 68 - 69). Bunun için alıcının ticari kayıtlarına müracaat edilmesi doğru ve etkili sonuçlar verebilmektedir.

3.2.3. Royalti ve Lisans Ücretleri

Gümrük kıymeti tespit edilecek eşyanın, satış koşulu nedeniyle, alıcı tarafından doğrudan ya da dolaylı olarak ödenmesi gereken ve gerçekte ödenen ya da ödenecek fiyata eklenmemiş royalti ve lisans ücretleri bu eşyanın gümrük kıymetine dahil edilecektir (GK, md. 27/1-c). Söz konusu işlem yapılırken nesnel ve ölçülebilir verilerin esas alınması gereklidir. Royalti ve lisans ödemesi hâlihazırda gerçekte ödenen veya ödenecek fiyata ilave edilmiş ise anılan madde kapsamında tekrar ilave edilmeyecektir. Bununla birlikte, ithal eşyasının gümrük kıymetinin tespitinde, Türkiye'de çoğaltılma hakkı dolayısıyla yapılan ödemeler ile Türkiye'ye ihraç amaçlı satışında bir satış koşulu olmaması şartıyla, dağıtım veya tekrar satış hakları için alıcının yaptığı ödemeler royalti ve lisans ücretleri kapsamında değerlendirilmeyecek ve gerçekte ödenen ya da ödenecek fiyata eklenmeyecektir (GK, md. 27/5).

Royalti kavramı bütünüyle uluslararası vergi literatüründe gelişen ithal bir kavram olup OECD Model Anlaşması'nın "Royaltiler" başlıklı 12'nci maddesinin 2'nci fıkrasında, royalti terimi; "*ilim, edebiyat ve güzel sanat eserleri üzerindeki her türlü telif hakları ile sinema filmleri, her nevi patent, marka, tasarım ve model, plan, gizli formül veya süre yahut sınai, ticari ve bilimsel tecrübe ve bilgilerin kullanımı ya da kullanım hakkı karşılığında yapılan her türlü ödemeleri*" ifade eder (Nazalı, 2015: 93 -94). Bununla birlikte, DTÖ Kıymet Anlaşmasında royalti ve lisans ücretlerinin tanımına yer verilmemiş olup, patent, ticari marka ve telif hakları ödemeleri bu kapsamdaki ödemelere örnek olarak gösterilmiştir. Anlaşma çerçevesinde, ithal eşyasının çoğaltılma hakkını almak için yapılan ödemeler gümrük kıymetinin belirlenmesi sırasında fiilen ödenen ya da ödenecek fiyata eklenmeyecek, bununla

birlikte, ithal eşyasının distribütörlük veya tekrar satılması hakkını almak için ödenen royaltiler, bu ödemelerin eşyanın ithal ülkesine ihraç amacıyla satılmasının bir ön koşulu olması halinde bu fiyata dahil edilecektir.

Royalti ve lisans ödemeleri; “*ithal eşyasının imalatı, ihraç edilmek üzere satışı veya kullanımı ya da yeniden satışı ile ilgili hakların kullanımı nedeniyle patent, dizayn, know-how, model, marka, tescilli tasarım, telif hakkı ve imalat prosesleri gibi adlar adı altında yapılan ödemeleri*” kapsamaktadır (2 Seri No.lu GGT, md. 3/2). Maddi olmayan mallar şeklinde de ifade edilen varlıkların gümrük kıymeti üzerindeki etkisi, ödenen ya da ödenecek olan royalti ve lisans ücretinin miktarı kadardır. Diğer bir ifadeyle, söz konusu malların satışı dolayısıyla ödenen ya da gerçekte ödenen veya ödenecek fiyata dahil edilmemiş olan royalti ve lisans ücretleri gümrük kıymetinin bir unsurudur (Ertürk, Volume 12 Number 1: 72).

Royalti ve lisans ücretlerinin fiilen ödenen veya ödenecek fiyata ilavesi için nesnel ve ölçülebilir veriler olmadığı sürece eşyanın gümrük kıymeti GK 24’üncü madde çerçevesinde, yani satış bedeli yöntemine göre belirlenemeyecek, dolayısıyla bu durumda, eşyanın gümrük kıymeti GK 25 ve 26’ncı maddelerinde yer alan ikincil kıymet belirleme yöntemlerine istinaden tespit edilecektir. Anılan ifadeden anlaşılması gereken husus; royalti ve lisans ödemesi altında yapıldığı düşünülen bir ödemenin eşyanın gümrük kıymetine GK madde 27/1-c kapsamında dahil edilebilmesi için nesnel ve ölçülebilir veriler mevcut değil ise bu ödemelerin gümrük kıymetine dahil edilebilmesi, satış bedeli yöntemi dışındaki kıymet belirleme yöntemleri çerçevesinde ve ilgili yöntemin gerektirdiği şartlar dahilinde mümkün olabileceğidir. Ancak bu halde gümrük kıymetine yapılan ilave de artık royalti ve lisans adı altında olmayacaktır. Çünkü Royalti ve lisans ödemeleri ancak satış bedeli yöntemi çerçevesinde eşyanın gümrük kıymetine ilave edilebilmektedir.

Royalti ve lisans ücretlerinin GK’nın 27/1-c maddesi kapsamında fiilen ödenen veya ödenecek fiyata dahil edilebilmesi için bu ödemelerin öncelikle iki koşulu sağlanması gereklidir. Gerek DTÖ Kıymet Anlaşması gerekse aynı yönde çıkarılan mevzuat hükümleri uyarınca bu iki temel şartın aynı anda gerçekleşmesi elzemdir. Bu koşullardan birinin olmaması durumunda ödenen royalti ve lisans ücretinin gümrük kıymetine ilavesi söz konusu olmayacaktır (Yağan, 2015a: 20). Bu Koşullar;

- Ödemenin kıymeti belirlenecek eşya ile ilgili olması ile

- Ödemenin bu eşyanın satış koşulu olarak yapılmasıdır.

Royalti veya lisans ücretinin GK'nın 27/1-c maddesi kapsamında fiilen ödenen veya ödenecek fiyata ilave edilmesinde, söz konusu ödemeyi alacak kişinin yerleşik olduğu ülke dikkate alınmadığı gibi (GY, md. 56/6) bazı durumlarda royalti ve lisans ücretinin satıcı dışında üçüncü bir kişiye ödenmesi de söz konusu olabilecektir. Ancak, satıcı veya satıcı ile ilişkili olan bir kişinin alıcıdan bu ödemeyi yapmasını istememesi durumlarında, ödemenin, ithal eşyası ile ilgili olma koşulu ve satış koşulu yapılması şartları oluşmuş sayılmayacaktır (GY, md. 56/4).

Royalti ve lisans ücretleri çoğunlukla ithal eşyasının satışından elde edilen hasılanın belirli bir oranında satıcıya intikal etmesini içermektedir. Ancak bazı hallerde bu ücretler ithal edilen eşyanın satışına bağlı olarak belirlenebilmektedir. Bu durumda, *“aksi yönde bir kanıt bulunmadığı sürece, bu royalti veya lisans ücretinin ödenmesinin kıymeti belirlenecek eşya ile ilgili olduğu varsayılır. Ancak, bir royalti veya lisans ücretinin miktarı ithal edilen eşyanın fiyatına bakılmaksızın belirleniyor ise, bu royalti veya lisans ücreti ödenmesinin de kıymeti belirlenecek eşya ile ilgili olduğu”* kabul edilecektir (GY, md. 56/5).

Royalti veya lisans ödemelerinin gerçekte ödenen ya da ödenecek olan fiyata dahil edilebilmesi için ödemenin, kıymeti belirlenecek eşya ile ilgili olması ve kıymeti belirlenecek eşyanın satış koşulu olarak yapılması gerekli ise de marka hakkının kullanımına bağlı olarak ödenen royalti veya lisans ödemelerinin gerçekte ödenen veya ödenecek fiyata eklenmesi GY'nin 56/3'üncü maddesine istinaden;

“a - Royalti veya lisans ücreti, aynı durumda yeniden satılan veya ithal edildikten sonra sadece önemsiz işlemde geçen eşyaya ilişkin ise,

b - Eşya, ithalattan önce veya sonra yapıştirılan ve royalti veya lisans ücretinin ödendiği marka altında pazarlanıyorsa,

c - Alıcı, bu tür eşyayı satıcı ile ilişkisi olmayan diğer satıcılardan temin etme özgürlüğüne sahip değilse.”

şartlarında mümkün olabilecektir. GY'nin söz konusu düzenlemesi karşısında, konuya ilişkin 2 seri nolu Gümrük Genel Tebliği'nde (GGT), marka hakkının kullanımına bağlı olarak ödenen royalti veya lisans ücretlerinin eşyanın gümrük kıymetine ilave edilebilmesi için belirtilen gerekliliklerden sadece birinin gerçekleşmesi yeterli sayılmıştır. Ancak bahse konu koşullar incelendiğinde; (a)

bendinin ithal eşyası ile ilgili olma şartını, (c) bendinin ise ithal eşyasının satış koşulu olma şartını içerdiği görülecektir. Her ne kadar 2 seri nolu Tebliğ ile anılan durumlardan sadece birinin gerçekleşmesi, marka hakkının kullanımına bağlı olarak ödenen royalti veya lisans ücretlerinin gümrük kıymetine ilave edilmesi için yeterli görülmüş ise de GY'nin anılan düzenlemesinin, her bir şartın bir arada gerçekleşmiş olmasını gerektirdiği değerlendirilmektedir.

Royalti ve lisans ücretleri, ekseriyetle eşyanın serbest dolaşıma sokulması akabinde ve genellikle yurtiçi satışına bağlı olarak elde edilen hasılanın belirli bir oranı olarak belirlenmekte ve ödenmektedir. Ancak eşyanın ithalinden önce de royalti ve lisans ödemesinin yapıldığı haller elbette mümkün olabilecektir. Eşyanın ithalinden önce gerçekleşmiş bir royalti ve lisans ödemesi varsa, beyanı, diğer kıymete ilişkin unsurlarda olduğu gibi ithal eşyasına ait beyanname ile yapılacağı için vergiler de bu beyanname kapsamında ödenecektir. Ancak, eşyanın ithalinden sonra gerçekleşecek ödemelerin beyanı ise GY'nin 53'üncü maddesi çerçevesinde istisnai kıymet beyanı ile yapılacak ve bu çerçevede tamamlayıcı beyan ise, royalti ve lisans ödemesinin tahakkuk ettiği ayı takip eden ayın yirmi altıncı günü akşamına kadar verilebilecek ve vergileri de aynı sürede ödenebilecektir.

Royalti ve lisans ödemelerinin eşyanın gümrük kıymetine dahil edilebilme koşulları aşağıda irdelenmiştir.

3.2.3.1. İthal Eşyası İle İlgili Olma Şartı

Royalti veya lisans ödemesinin kıymeti belirlenecek eşya ile ilgili olması koşulu çerçevesinde, ithal edildiği haliyle ya da önemsiz ya da basit işçilik ya da işlemlerden geçen eşya söz konusu olduğunda royalti ve lisans ödemesinin ithal eşyası ile bağı kolayca kurulabilmekle birlikte ithal edildikten sonra birden çok yerli ve/veya ithal girdi kullanılarak üretilen ürünün satışına bağlı olarak belli oranlarda ödenen royalti ya da lisana ödemelerinde bu ödemelerin ithal eşyası ile ilgisini kurmak zor olduğu kadar teknik bir çalışmayı da beraberinde getirmektedir.

Bu çerçevede, eğer ithal eşyası sadece Türkiye'de üretilen eşyanın karışımındaki maddelerden biri veya bir parçası ise ve royalti ve lisans ücreti de bu eşya ile ilgili ise ithal edilen söz konusu eşya için fiilen ödenen veya ödenecek fiyatta düzeltme yapılabilecektir. Eşyanın, de monte olarak ithal edilmesi ya da tekrar

satışından önce sulandırma ya da paketleme gibi önemsiz işlemlere tabi tutulması halleri de royalti veya lisans ücretinin ithal eşyası ile ilgili kabul edilmesini engellemeyecektir, Royalti veya lisans ücretleri kısmen ithal eşyası ile kısmen de ithali akabinde eşyaya eklenen unsur ya da parçalarla veya ithalat sonrası faaliyetler veya hizmetlerle ilgiliyse, ödenen royalti veya lisans ücretlerinin ilgili olduğu ithal eşyasına uygun bir şekilde pay edilmesi ancak nesnel ve ölçülebilir veriler esas alınarak ve GKYN çerçevesinde yapılabilecektir (GY, md. 56/2). Ancak, ithal edilen eşyanın ithal ülkesi menşeli ürünlerle karıştırılması ve bu içeriğin artık ayrıştırılmaması veya royalti ödemesinin alıcı ile satıcı arasında gerçekleştirilen ticari ya da finansal kayıtlar içinde ayırt edilememesi hallerinde royalti ödemesi için ithal edilen eşyada bir düzeltme yapılması uygun görülmemektedir (GM, 2009b: 79).

2 Seri Nolu Tebliğ'e istinaden, bir royalti veya lisans sözleşmesi kapsamında devredilen hakların ithal eşyasında cisim bulması veya ithal eşyasının bu haklar kullanılarak üretilmesi, royalti veya lisans ücretinin ithal eşyasıyla ilgili olması için yeterli addedilmektedir. Öte yandan ithal eşyasının royalti veya lisans ücreti ödenen marka ile ilintiliyse, bu ücretin ithal eşyasıyla ilgili olduğu kabul edilmektedir. Tebliğin 6/2'nci maddesine göre, royalti veya lisans ücreti, "*a) İthal edilen eşyanın fiyatı, miktarı veya tutarına bağlı olarak belirleniyorsa, b) Aynı durumda ithal edilip satılan eşyanın yeniden satışına bağlı olarak hesaplanıyorsa, c) İthal edildikten sonra sulandırma, ambalajlama veya montaj gibi küçük işlem gören eşyada işlem sonrası el de edilen ürüne bağlı olarak hesaplanıyorsa,*" aksine bir delil olmadığı müddetçe ithal edilen eşya ile ilgili olacaktır.

Benzer şekilde, ithal eşyası, küçük işlemler haricindeki üretim sebebiyle bir başka eşyanın bünyesindeki maddelerden biri veya bir parçası olması durumu da royalti veya lisans ücretinin ithal eşyasıyla bağının kurulmasına mani değildir. Bu ücretlerin ithal eşyasının yanında diğer eşya, hak veya hizmetleri de içermesi halinde, toplam ücretin sadece objektif ve ölçülebilir verilere dayanılmak suretiyle eşyaya bağı kurulup hesaplanabilen kısmı kıymete dahil edilecektir. Söz konusu tebliğe göre ödenen veya ödenecek royalti veya lisans ücretinin hesaplanabilmesi, nesnel ve ölçülebilir verilerin var olduğunu göstermektedir (2 Seri No.lu GGT, md. 6/3).

Tebliğ kapsamında, royalti ya da lisans ücretlerine bitişik haklar veya ilintili olduğu mülkiyet ve haklar için ithal eşyası ile ilgili olma koşulları ayrıca

belirlenmiştir. Bu çerçevede, royalti ve lisans ödemesi; “a)Patent hakkına ilişkin ödemelerde; 1)Patentli buluşlar, 2)Patentli bir metotla üretilen eşyalar, 3)Patentin tamamı veya bir parçası kullanılarak Türkiye’de üretilecek eşyaların parçaları, hammaddeleri veya bileşenleri, 4)Patentli metodun hayata geçirilmesi için dizayn edilen araç, makine ve aparat (eşyaya esas karakterini veren parçaları ve diğerleri dahil), için yapılıyorsa, b)Dizayn hakkına ilişkin ödemelerde; ithal eşyası söz konusu dizayn hakkının tümü veya bir bölümünü içeriyor ve Türkiye’de üretilcek eşyaların dizayn, parça veya bileşenlerini ifade ediyorsa, c)Marka için ödemelerde; söz konusu marka ithal eşyasına eklenmiş veya seyreltme, karıştırma, sınıflandırma, basit montaj gibi önemsiz bir işçilik sonrası eklenmiş ise, ç)Telif hakkına ilişkin ödemelerde; ithal eşyası buna ilişkin kelime, melodi, resim, bilgisayar yazılımını ve benzerlerini içeriyorsa, d)Faydalı model hakkı veya ticari sıra ilişkin ödemelerde; söz konusu faydalı model hakkı veya ticari sır (a) fıkrası hükümlerine göre ithal edilen eşyalar ile ilgiliyse,” ithal eşyası ile ilgili olduğu kabul edilecektir. Diğer haklar konusu ödemelerde ise (a) ila (d) bentlerinden en fazla benzerlik gösterene göre değerlendirme yapılacaktır.

3.2.3.2. Satış Koşulu Olma Şartı

Royalti veya lisans ödemesinin kıymeti belirlenecek ithal eşyasının satış koşulu olması, ithalatçı tarafından yapılan ya da yapılacak söz konusu ödemenin alıcı ve satıcı arasındaki alım ve satımın gerçekleşmesinde esaslı bir gerekliliktir. Ödemenin satış koşulu olarak ödenip ödenmediğinin tespitinde, cevabı aranması gereken soru; alıcının royalti veya lisans ödemesi yapmadan ithal eşyasını satıcıdan alıp alamayacağıdır. Eğer alamıyorsa, royalti veya lisans ödemesinin gümrük kıymetine dahil edilmesi için gerekli olan şartlardan satış koşulunun varlığı ortaya konulmuş olur. Söz konusu hususun satış veya lisans sözleşmesinde bir şart olarak örneğin, telif hakkının ödenmemesi halinde satıcının malları teslim yükümlülüğünün ortadan kalkması gibi yer alması mümkündür. Mal satışının telif hakkı ödenmesine bağlı olup olmadığını belirlemede sözleşme şartları elverişsizse satış işlemine ait tüm koşulların ve realitelerin incelenmesi gerekecektir (Rosenow ve O'Shea, 2010: 57).

Royalti veya lisans ödemesinin satış koşulu olarak yapılması halinde bu ödemenin satıcıya ya da üçüncü bir kişiye yapılmasının da bir önemi

bulunmamaktadır. Yapılan ödemelerin ithal eşyasının satış koşulu gereği olup olmadığının belirlenebilmesi için ayrıca, olay bazında satış ve lisans sözleşmeleriyle ilgili diğer bilgiler arasındaki ilinti de dahil satış ve ithalatı ilgilendiren tüm etkenlerin göz önünde bulundurulması ve değerlendirilmesi gerekmektedir. Buna göre, Tebliğin 7/3'üncü maddesine göre yapılacak tespit ve değerlendirmelerde;

“a - Satış sözleşmesinde veya ilgili dökümanlarda royalti veya lisans ödemesine bir atıfta bulunulması,

b - Royalti veya lisans sözleşmesinde eşyanın satışına ilişkin bir atıfta bulunulması,

c - Satış sözleşmesi veya royalti veya lisans sözleşmesi şartlarına göre; satış sözleşmesinin, royalti veya lisans ücretinin lisans verene ödenmemesi sebebiyle söz konusu sözleşmeye aykırı davranıştan dolayı sona ereceği şeklinde bir hüküm içerip içermediği,

ç - Royalti veya lisans sözleşmesinde royalti veya lisans ücretinin ödenmemesi durumunda imalatçının lisans verenin hakları ile ilişkili eşyayı imal etmesini veya satmasını yasaklayan bir hüküm bulunması,

d - Royalti veya lisans sözleşmesinin, kalite kontrolünü aşan, lisans verenin imalatçı ve ithalatçı arasındaki üre tim veya satışı kontrol edebilmesine imkan veren hükümler içermesi,”

Gereklikleri dikkate alınmalıdır. Bu koşullardan birinin mevcudiyeti, anılan ödemelerin satış koşulu yapıldığını ortaya koymada yeter şart kabul edilmektedir.

3.2.4. İthal Eşyası İle İlgili Satıcıya İntikal Eden Hasıla

GK'nın 27/1-d maddesine göre, *“ithal eşyasının tekrar satışı veya diğer herhangi bir şekilde elden çıkartılması ya da kullanımı sonucu doğan hâsılanın, doğrudan veya dolaylı olarak satıcıya intikal eden kısmı”* eşyanın fiilen ödenen veya ödenecek fiyatına ilave edilecektir. Madde metninde geçen *“hasıla”* ifadesi ile kastedilen, ithal eşyasının yeniden satışı veya diğer herhangi bir şekilde elden çıkartılması veya kullanılması neticesinde meydana gelen ve alıcı tarafından satıcıya, doğrudan ya da dolaylı yollardan yapılan ek ödemelerdir (MB, 1993: 95).

Burada, satış koşulu olması şeklinde bir gereklilik bulunmamakta olup ithal eşyasının satışı dolayısıyla elde edilen gelirin satıcı ve alıcı arasında pay edilmesi söz

konusudur. Dolayısıyla hasılanın varlığı fiilen ödenen veya ödenecek fiyata eklenebilmesi için yeterlidir (GM, 2009b: 82). Eşyayı satan, ithalatçının eşyayı satmasından veya başka türlü kullanımından pay aldığından, hasıla transferi kavramı, gelirden pay şeklinde de ifade edilebilir (Yağan, 2015b: 15). Hasılanın doğrudan veya dolaylı olarak satıcıya intikal etmesi ithal eşyasının temini sürecinde belirlenebileceği gibi ithali akabinde de kararlaştırılabilir. Anılan hususlar genel olarak satış sözleşmeleri ile belirlenmektedir.

Madde metninde kullanılan hasıla kavramı, doğrudan ithal eşyası ile ilgili olmakla birlikte patent, ticari marka ya da telif hakkına ilişkin ödemeleri kapsamamaktadır (GM, 2009b: 81). Dolayısıyla kıymeti belirlenmekte olan eşya için sözleşmeden kaynaklanan ve satıcıya doğrudan ya da dolaylı olarak ödenen royalti ve lisans ödemeleri bu madde uygulamasının dışında kalmaktadır. Zira royalti ve lisans ödemeleri, GK'nın 27/1-c maddesine istinaden belirlenen esaslar dahilinde eşyanın gümrük kıymetine dahil edilmektedir.

Öte yandan, gerçekte ödenen veya ödenecek olan fiyata ilave edilmesi gereken hasılanın, ithal eşyası ile ilgili olmaksızın alıcının satıcıya yaptığı kar payı ya da temettü ödemeleri veya diğer ödemelerle karıştırılmaması gerekmektedir. Ortaklara dönem kârından pay verilmesi ile hasılanın belirli bir bölümünün satıcıya aktarılması farklı işlemlerdir. Kârdan pay şeklindeki ödemeler şirketin yetkili organlarının kararı uyarınca ilgili hesap dönemi mali tablolarına istinaden muhasebe usullerine göre hesaplanıp dağıtılırken, hâsıladan satıcıya ödenen kısım ise satış sözleşmesi hükümlerine istinaden yapılmaktadır (2009/102 sayılı GGM genelgesi). Dolayısıyla, ithal eşyasıyla ilgili olmayan, alıcı tarafından satıcıya yapılan kar payı transferleri, alıcı ve satıcı ilişkisi dolayısıyla pay sahipliği nedeniyle toplam kârdan satıcı firmaya yapılan ödemeler, alıcı tarafından sağlanan hak kapsamında satıcıya yapılan temettü ödemeleri, ana firmaya yapılan mali hizmet veya kâr transferleri, çoğaltma vb. haklar kapsamında yapılan ödemeler ve ithal eşyası için tamamlayıcı işlem ve işçilik kapsamında yapılan ödemeler hasıla kavramının dışındadır (Yağan, 2015b: 15 - 16).

Belirtilen açıklamalar ışığında, GK'nın 27/1-d maddesinde ifadesini bulan hasıla ödemelerinin fiilen ödenen ya da ödenecek fiyata ilave edilebilmesi için anılan ödemelerin; ithal eşyası ile ilgili olması, doğrudan veya dolaylı şekilde satıcıya aktarılmış olması, ancak, yukarıda da belirtildiği üzere bu hasılanın, ithal eşya ile

ilgili olmaksızın alıcı tarafından satıcıya temettü, kar payı gibi adlar altında yapılan nev'inden olmaması ancak, ithal edilen eşyanın tekrar satışı veya başka türlü elden çıkartılması ya da kullanımı sonucu meydana gelmiş olması gerekmektedir.

Ancak, bu ödemelerin eşyanın gerçekte ödenen veya ödenecek fiyatına eklenebilmesi, nesnel ve ölçülebilir verilerin varlığını zorunlu kılmaktadır. Aksi durumda satış bedeli yerine izleyen kıymet belirleme yöntemine geçilecektir. Öte yandan, ithali sırasında bilinmeyen ya da öngörülemez miktarı nedeniyle, eşyanın ithalinden sonraki bir dönemde gerçekleşen bahse konu ödemelerin beyanının GY'nin 53'üncü maddesi uyarınca istisnai kıymet yöntemi ile yapılması, hasılanın satıcıya intikali akabinde ise anılan madde ve GY'nin 150/3'üncü maddesi uyarınca tamamlayıcı beyanda bulunulması yükümlüler için en uygun yöntem olacaktır.

Öte yandan, ithal eşyasının tekrar satışı, herhangi bir şekilde elden çıkartılması ya da kullanımı ile ilgili görülen “doğrudan satış” olarak adlandırılan pazarlama yönteminin GK'nın 27/1-d maddesi karşısındaki durumu ileride “Gümrük kıymetinin Tespitinde Özellik Arz Eden Durumlar” başlığı altında incelenmiştir.

3.2.5. Nakliye, Sigorta, Yükleme ve Elleçleme Giderleri

GK'nın 27/1-e maddesi uyarınca, “28 inci maddenin (a) bendi hükmü saklı kalmak üzere, ithal eşyası için Türkiye'deki giriş liman veya yerine kadar yapılan nakliye ve sigorta giderleri ile eşyanın giriş liman veya yerine kadar nakliyesi ile ilgili olarak yapılan yükleme ve elleçleme giderleri” ithal eşyasının gümrük kıymetine ilave edilecektir. Anlaşma kapsamında ihtiyari düzeltme olarak öngörülen ve ülkelerin tercihinin bırakılan söz konusu giderlerin tümünün kıymete ilave edilmesi ile CIF satış/teslim şekline, aksi durumda FOB satış/teslim şekline ulaşılmaktadır. GK'nın 27/1-e maddesinde anılan giderlerin gümrük kıymetine eklenmesi tercih edildiğinden gümrük mevzuatı kapsamında gümrük kıymeti, CIF satış/teslim esaslı belirlenmiştir.

Eşyanın, TGB ile Türkiye'nin anlaşmalarla taraf olduğu gümrük birliği gümrük bölgelerine giriş yerine varışından sonra gerçekleştirilen nakliye ve sigorta giderleri ise Kanununun 28'inci maddesinin (a) bendine istinaden ithal eşyasının gerçekte ödenen ya da ödenecek fiyatından ayrıştırılabilmesi şartıyla kıymete dahil edilmeyecektir. Öte yandan, bu giderlerden ilgili serbest dolaşıma giriş

beyannamesinin tescil tarihine kadar olanları, KDVK'nın 21'inci maddesine istinaden ithalatta KDV matrahına dahil edileceklerdir.

İthal eşyasına ait nakliye ve sigorta giderlerinin alıcı mı yoksa satıcı tarafından mı karşılanacağı yapılan satış sözleşmesi kapsamında belirlenmekle birlikte bu durumun anılan giderlerin gümrük kıymetine dahil edilmesinde bir önemi bulunmamaktadır. Diğer bir ifadeyle, söz konusu giderler alıcı ya da satıcı tarafından karşılanmasına bakılmaksızın eşyanın gümrük kıymetine dahil edileceklerdir.

İthal eşyası için yapılan, nakliye ve sigorta masrafları ile nakliyesi ile ilgili elleçleme ve yükleme giderlerinden sadece Türkiye'deki giriş liman veya yerine kadar olanlar eşyanın gümrük kıymetine ilave edileceklerdir. Bu arada, söz konusu ifadede geçen giriş liman veya yeri GY'nin 43/1-e maddesine göre; *“deniz yolu ile gelen eşyada Türkiye'deki boşaltma veya ilgili limandaki gümrük idaresince düzenlenen belgeyle tevsik edilmek kaydıyla aktarma limanını, karayolu ve demiryolu ile gelen eşyada kara taşıtlarının ilk vardıkları hudut gümrüğünü, diğer bir yolla gelen eşyada gümrük bölgesinin kara sınırının geçildiği noktayı”*, elleçleme ise GK'nın 3/22'nci maddesine istinaden; *“gümrük gözetimi altındaki eşyanın asli niteliklerini değiştirmeden istiflenmesi, yerinin değiştirilmesi, büyük kaplardan küçük kaplara aktarılması, kapların yenilenmesi veya tamiri, havalandırılması, kalburlanması, karıştırılması ve benzeri işlemleri”* ifade etmektedir.

Nakliye giderleri ile bağlantılı giderlerden depolama giderlerinin gümrük kıymeti karşısındaki durumu, eşyanın nakliyesi ile ilgili olup olmamasına göre değişmektedir. Söz konusu giderler eşyanın nakliyesi ile ilgiliyse veya bağlantılıysa nakliye masraflarının bir parçası sayılır. Aksi durumda hariç tutulur. Depolama masrafları, eşyanın depolarda bulunduğu süre zarfında temizlenmesi, istiflenmesi ya da yeniden paketlenmesi işlemlerini içermemektedir (GM, 2009b: 89).

Uluslararası teslim şekilleri, eşyanın nakliyesi sürecindeki giderleri hakkında alıcı ve satıcının yükümlülüklerini gösterdiğinden, bilinmesi, eşyanın gümrük kıymeti açısından önem arz etmekte olup bu konu ileride “Gümrük Kıymetinin Tespitinde Özellik Arz Eden Durumlar” başlığı altında ayrıca incelenmiştir.

Öte yandan, nakliye sürecine ilişkin bazı özellikli durumlar başta GY olmak üzere bu konudaki diğer düzenleyici işlemlerde aşağıdaki şekillerde ele alınmıştır:

- Türkiye'deki giriş liman/yerine kadar kendi kendini taşıyarak gelen hava ve deniz taşıtlarının o sefere has yer/liman hizmetleri ve personel giderleri ile akaryakıt bedeli nakliye gideri olarak kıymete eklenecektir (2008/24 sayılı GGM Genelgesi).

- Nakliye ücretsizse veya alıcı tarafından sağlanıyorsa, kıymete eklenecek giriş liman/yerine kadarki nakliye gideri için aynı taşıma türünde normal olarak uygulanan fiyat tarifesi esas alınacaktır (GY, md. 51/3)

- Eşyanın giriş liman/yerinden sonraki bir yere aynı taşıma türünde taşınması hallerinde, nakliye gideri giriş liman/yerinden önce ve sonra katedilen mesafenin oranına göre tespit edilir. Ancak bu durumun dikkate alınması için, uyulması zorunlu olan genel fiyat tarifelerine göre giriş liman/yerine kadar olan nakliye giderini içeren bir belgenin gümrük idaresine sunulması gerekir (GY, md. 51/6).

- Eşyanın, giriş liman/yerindeki ücretine tekabül eden maktu yurt içi teslim fiyatı üzerinden faturalandırıldığı hallerde, Türkiye içindeki nakliye masrafı fiyattan düşülmeyecektir. Fakat sınırda teslimine ilişkin fiyat maktu yurtiçi teslim fiyatından düşükse ve gümrük idaresine tevsik edilirse indirim yapılabilecektir (GY, md. 51/7).

- Navluna ve/veya sigorta masraflarına ait evrakın, ibrazının imkânsız veya kabul edilebilir vasıfta görülmediği durumlarda, nedenlerini belirten yükümlü dilekçesi üzerine emsal navlun ve sigorta gideri kıymete eklenecektir. Ancak yükümlünün talebi ve vergi kaybı olmaması şartıyla ithal eşyasının FOB değerinin, %10'u navlun ve %3'ü sigorta bedeli olarak kıymete eklenebilecektir. Salt 71.08 tarife pozisyonu kapsamı eşyada, vergi kaybı doğurmaması şartıyla, faturasında yer alan teslim şekli baz alınarak işlemler sonuçlandırılabilir (GY, md. 51/9).

- Nakliyat abonman sözleşmesine göre yapılan taşıma işlemlerinde; beyannameye ekli sigorta poliçesinde, nakliyat abonman sözleşmesine istinaden düzenlendiğinin kayıtlı olması ve nakliyat abonman sözleşmesi esaslarına uygun bulunması, poliçe ve sözleşmenin bakanlık veri tabanında kayıtlı ve gümrük idarelerince sorgulanabilir olması şartlarıyla, sigorta poliçeleri, eşya Türkiye'ye geldikten sonra düzenlenmiş olsa bile gerekli koşulları taşıdığı için gümrük idaresince anlaşılması halinde kabul edilecektir (GY, md. 51/10).

- Eşyanın teslim noktasına kadarki posta ücretleri - ithal ülkesinde alınan ilave posta ücretleri hariç - gümrük kıymetine dahildir. Ancak, ticari mahiyet arz etmeyen

sevkiyatların kıymetinin belirlenmesinde söz konusu ücretler kapsamında beyan edilen kıymette herhangi bir değişiklik yapılmayacaktır (GY, md. 51/4).

3.3. Fiilen Ödenen veya Ödenecek Fiyattan Yapılacak İndirimler

Satış bedeli yönteminde fiilen ödenen veya ödenecek fiyata dahil edilmeyecek unsurlar GK'nın 28/1'inci maddesinde şu şekilde belirtilmiştir;

“a)Eşyanın, Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi ile Türkiye'nin anlaşmalarla dahil olduğu gümrük birliği gümrük bölgelerine giriş yerine varışından sonra yapılan nakliye ve sigorta giderleri, b)Sınai tesis, makina veya teçhizat gibi, ithal eşyası için ithalattan sonra yapılan inşa, kurma, montaj, bakım veya teknik yardıma ilişkin giderler, c)İthal eşyasının satışıyla ilgili olarak bir finansman anlaşması uyarınca alıcı tarafından üstlenilen faiz giderler; d)İthal eşyasının Türkiye'de çoğaltılması hakkı için yapılan ödemeler; e)Satın alma komisyonları; f)Eşyanın ithali veya satışı nedeniyle Türkiye'de ödenecek ithalat vergileri.”

İndirimler olarak da nitelendirilen bu unsurlar aşağıda detaylıca incelenmiştir.

3.3.1. Eşyanın Varışından Sonraki Nakliye ve Sigorta Giderleri

Eşyanın, TGB ile Türkiye'nin anlaşmalarla taraf olduğu gümrük birliği gümrük bölgelerine giriş yerine varışı akabinde gerçekleştirilen nakliye ve sigorta giderleri, fiilen ödenen ya da ödenecek fiyattan ayrıştırılabildikleri ölçüde gümrük kıymetine dahil edilmeyeceklerdir (GK, md. 28/1-a). Ancak bu giderlerden eşyaya ilişkin serbest dolaşıma giriş beyannamesinin tescil tarihine kadar olanları KDVK'nın 21'inci maddesi kapsamında KDV matrahına dahil edilebileceklerdir.

Belirtilen giderlerin eşyanın gümrük kıymetine dahil edilmemeleri, fiilen ödenen veya ödenecek fiyattan ayırddilebilmeleri koşuluna bağlıdır. Bu giderler ithal ülkesi içerisinde ve eşyanın gümrük bölgesine varışından sonra yapıldıkları için çoğunlukla ayrı bir faturada gösterilmektedirler ve bu durumda zaten anılan giderlerin eşyanın fiilen ödenen veya ödenecek fiyatından ayırddilebilmeleri koşulunun da bir önemi kalmamaktadır. Ancak, ithal eşyasına ait faturada gösterilmeleri ya da ithal eşyasının fiyatına dahil edilmeleri durumlarında ithal eşyası için yapılan gerçekte ödenen veya ödenecek fiyattan ayrıştırılabilmeleri gerekecektir.

Giriş limanı veya yeri kavramı; “deniz yolu ile gelen eşyada Türkiye’deki boşaltma veya ilgili limandaki gümrük idaresince düzenlenen belgeyle tevsik edilmek kaydıyla aktarma limanını, karayolu ve demiryolu ile gelen eşyada kara taşıtlarının ilk vardıkları hudut gümrüğünü, diğer bir yolla gelen eşyada gümrük bölgesinin kara sınırının geçildiği noktayı” ifade etmektedir (GY, md. 43/1-e). Anılan tanım çerçevesinde, örneğin ileride detaylandırılacak olan demuraj ücretleri gibi bazı durumlarda, nakliye giderinin gümrük kıymetine mi yoksa salt KDV matrahına mı dahil edileceği konusunda tereddütler yaşanmaktadır. Benzer güçlük, teslim şekillerine bağlı olarak da yaşanabilmektedir. Özellikle DDP teslim şekli ithalatlara konu faturalarda yurtiçi giderlerin ayrı gösterilmemesi CIF kıymete ulaşılmasını zorlaştırmaktadır. İthalat işlemlerinde CIF kıymet baz alındığından DDP teslim şeklinde eşyanın giriş ve mahalline kadarki navlun ve sigorta tutarının belirlenmesi ve ayrıca muhtemel kıymet aşındırmalarının önüne geçilmesi için beyan edilen yurtiçi giderlerin ayrıca incelenmesi gerekecektir.

3.3.2. İthal Eşyası İçin Sonradan Yapılan Giderler

Sınai tesis, makina veya teçhizat gibi, ithal edilen eşya için ithalattan sonra gerçekleştirilen inşa, kurma, montaj, bakım veya teknik yardıma ilişkin giderler; ithal eşyasının fiilen ödenen veya ödenecek fiyatından ayırdedilebilmeleri ön koşuluna bağlı olarak, bu giderlere konu işlemler eşyanın ithalinden sonra, ithal eşyası için ve ithal ülkesinde yapılması şartlarıyla eşyanın gümrük kıymetine dahil edilmeyeceklerdir (GK, md. 28/1-b). Belirtilen işlemlere ait giderlerin satıcı ya da satıcı dışındaki üçüncü bir kişiye yapılması önemli değildir (Uçak, Yayın No 14: 91). Kaldı ki eşyanın ithali esnasında henüz gerçekleşmemiş olan bu giderlerin gümrük kıymetine ilave edilmesi de gümrük sistematiği ile bağdaşmamaktadır. Zira beyannamenin tescili esnasındaki vergilendirme unsurları ne ise eşya ona göre vergilendirilmektedir (MB, 1994: 106).

3.3.3. İthal Eşyasına Yönelik Faiz Giderleri

İthal edilen eşyanın satışıyla ilgili olarak bir finansman anlaşması kapsamında alıcı tarafından üstlenilen faiz giderleri, eşyanın gerçekte ödenen veya ödenecek

fiyatından ayırtılabilmeleri, diğ er bir ifadeyle bu eşyanın fiilen ödenen veya ödenecek fiyatından ayrı gösterilmeleri ve en önemlisi yazılı bir finansman anlaşmasına bağı lı olarak yapılması şartlarına bağı lı olarak eşyanın gümrük kıymetine dahil edilmeyeceklerdir (GK, md. 28/1-c). İthalatçı ve ihracatçı arasında ithal eşyasının satışıyla ilgili olmayan bir finansman anlaşması gümrük kıymetinin belirlenmesinde dikkate alınmayacaktır. İthalatçının, ihracatçıya satın alacağı ithal eşyasının imali için gereken araç ve gereci satın alabilmesi için borç vermesi, satıcıya eşya ya da hizmet şeklinde sağlanmış bir yardım olarak değerlendirilmeyeceği gibi verilen borç ve faizin de kıymete eklenmemesi gerekmektedir (MB, 1993: 65).

Anılan giderlerin satıcı ya da satıcı dışındaki üçüncü bir kişiye yapılmasının herhangi bir önemi bulunmamaktadır. Çünkü alıcı, eşyanın temini kapsamında söz konusu finansman anlaşmasını finans kuruluşlarıyla yapabileceği gibi satıcıyla da yapması mümkün bulunmaktadır. Ancak, bu durumda, alıcının;

“finansman anlaşmasının yazılı olarak yapılmış olması ve gerektiğinde alıcının;

- Eşyanın, fiilen ödenen veya ödenecek fiyat olarak beyan edilen fiyattan satıldığını,

- Söz konusu faiz oranının, finansmanın sağlandığı ülkede o tarihte bu tür bir işlem için geçerli olan faiz oranı seviyesini aşmadığını,”

Gümrük idaresine kanıtlaması gerekecektir (GK, md. 28/2). Bu durumda finansman ve satış anlaşmaları tevsik edici belge olarak kullanılabilir⁸. Bir finansman anlaşmasına bağı lı olarak alıcı tarafından üstlenilen faiz giderleri ile ilgili olarak belirtilen hususlar Gümrük Kıymeti Komitesince 26 Nisan 1984 tarihinde yapılan 9 uncu oturumda ele alınarak 3.1 sayılı karar ile sonuca bağlanmışır.

Mevcut açıklamalar ışığında ve GY'nin 45/1-a maddesine göre, eşya bedelinin peşin ödenmemesi sebebiyle satıcıya veya satıcı yararına hangi ad altında olursa olsun yapılan ödemelerden Kanununun 28/1'inci maddesinin (c) bendindeki ve 28/2'nci maddesindeki hükümlere uymayanların gümrük kıymetine dahil edilmeleri

⁸ GGM'nün 2009/11 sayılı Genelgesi'ne göre; *“Bir şekil şartı olmamakla birlikte iki tarafın bulunduğu finansman anlaşmalarının genel olarak; anlaşmanın yapıldığı tarihi (finansman anlaşmalarının akreditifin açıldığı tarih veya daha önceki bir tarihte düzenlenmesi gerekir), geçerli olduğu süreyi, uygulanacak olan faiz oranını, söz konusu faiz oranının malın birim fiyatını etkilemediği hususunu ihtiva etmesi ve finansmanı sağlayan ile alan taraflarca müştereken imza altına alınması söz konusudur.”*

gerekmektedir. Bu giderler, gerekli uyarlamalar yapılarak gümrük kıymetinin diğer yöntemlere göre tespit edildiği durumlar için de uygulanacaktır (GY, md. 52).

3.3.4. İthal Eşyasının Çoğaltılması Hakkı İçin Yapılan Ödemeler

5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu'nun 22'nci maddesinde ele alınmış şekli itibariyle, çoğaltma hakkı, *“bir eserin aslını veya kopyalarını, herhangi bir şekil veya yöntemle, tamamen veya kısmen, doğrudan veya dolaylı, geçici veya sürekli olarak”* çoğaltılması şeklinde ifade edilmiş ve bu hakkın münhasıran eser sahibine ait olduğu vurgulanmıştır. Öte yandan, *“eserlerin aslından ikinci bir kopyasının çıkarılması ya da eserin işaret, ses ve görüntü nakil ve tekrarına yarayan, bilinen ya da ileride geliştirilecek olan her türlü araca kayıt edilmesi, her türlü ses ve müzik kayıtları ile mimarlık eserlerine ait plan, proje ve krokilerin uygulanması”* da çoğaltma işlemleri arasında sayıldığı, bu kuralın, kabartma ve delikli kalıplar hakkında da geçerli olduğu belirtilmiştir. Bu hak, *“bilgisayar programının geçici çoğaltılmasını gerektirdiği ölçüde, programın yüklenmesi, görüntülenmesi, çalıştırılması, iletilmesi ve depolanması fiillerini de”* kapsamaktadır.

İthal eşyasının Türkiye'de çoğaltılması hakkı için yapılan ödemeler, GK'nın 27/5-a ve 28/1-d maddelerine istinaden ithal eşyasının fiilen ödenen veya ödenecek fiyatından ayırt edilebilmeleri koşuluyla gümrük kıymetine eklenmeyeceklerdir. Konuya ilişkin Gümrük Kıymeti Teknik Komitesinin *“Madde 8.1 (c)'nin Yorum Notu Kapsamında, 'İthal Eşyasının Çoğaltma Hakkı' ifadesinin Anlamı”* başlıklı 19.1 sayılı Açıklamasında, madde metnindeki çoğaltma hakkının, ithal edilen eşyanın fiziki olarak çoğaltılmasının ötesinde bu eşyaya dahil edilen buluş, kreasyon, düşünce veya fikirleri de kapsayabileceği belirtilmiş, öte yandan, *“Avrupa Komisyonu Gümrük Kodu Komitesi Gümrük Kıymeti Bölümünün Gümrük Kıymeti Kompendiyumu”nda (TAXUD/800/2002-EN Update January 2007), anılan unsurların eşyanın fiilen ödenen veya ödenecek fiyatından ayrıştırılabilmeleri koşuluyla kıymete eklenmeyeceği belirtilmiştir (2009/73 sayılı GGM Genelgesi).*

İthal eşyasının çoğaltma hakkı her ne kadar royalti ve lisans ödemelerini akla getirirse de GK'nın 27/5'inci maddesinde de belirtildiği üzere bu kapsamda yapılan ödemeler gerçekte ödenen veya ödenecek olan fiyattan ayırt edilebilmeleri koşuluyla GK'nın 27/1-c maddesinde ifadesini bulan *“kıymeti belirlenecek eşyanın satış koşulu*

gereği, alıcının doğrudan veya dolaylı olarak ödemesi gereken, fiilen ödenen veya ödenecek fiyata dahil edilmemiş olan royalti ve lisans ücretleri” kapsamında değerlendirilmeyecektir. Bu çerçevede, Türkiye’de sinemalarda gösterilecek dolu sinema filmleri ile televizyon kuruluşlarınca televizyonlarda gösterilecek film dolu videokasetlerinin kati olarak ithalinde ödenen royalti ücretleri gümrük kıymetine dahil edilmeyecektir (2009/73 sayılı GGM Genelgesi). Öte yandan, sinema ve televizyonlarda gösterilen sinema filmleri için her bir gösterim ayrı bir çoğaltma hakkı kapsamında olduğundan yapılan royalti ve lisans ödemeleri de gümrük kıymetine dahil edilmeyecektir (Uçak, Yayın No 14: 137).

Belirtilen açıklamalar ışığında yapılması gerekli öncelikli işlem, söz konusu ödemelerin eşyanın fiilen ödenen veya ödenecek fiyatından ayrıştırılması olacaktır. Bunun için anılan giderlerin eşya faturasında ayrı bir kalem olarak gösterilmesi ya da ayrıca faturalandırılması yeterli bir koşul olarak görülse de bu konuda varsa oluşan şüphelerin giderilmesi ya da bu ödemelerin gerçek niteliğinin ortaya konulması amacıyla tevsik edici belgelerin (sözleşmeler vb.) incelenmesi faydalı olacaktır.

3.3.5. Satın Alma Komisyonları

Fiilen ödenen veya ödenecek fiyattan ayırt edilebilmeleri koşuluyla satın alma komisyonları, eşyanın gümrük kıymetine dahil edilemeyecektir (GK, md. 28/1-e). Satın alma komisyonları, çalışmanın “5.3.4.1.1. Komisyonlar ve Tellaliye” başlığı altında ayrıntılı olarak incelendiğinden yeniden ele alınmayacaktır.

3.3.6. İthal Eşyası İçin Türkiye’de Ödenecek Vergiler

İthal eşyasının ithali veya satışı nedeniyle ödenecek ithalat vergileri, fiilen ödenen veya ödenecek fiyattan ayrıştırılabilmeleri şartına bağlı olarak gümrük kıymetine dahil edilemeyeceklerdir (GK, md. 28/1-f). Gümrük Kıymeti Teknik Komitesi’nin 3.1 no.lu Tavsiye Kararı uyarınca, eşyanın ithaline bağlı olarak ödenen gümrük vergileri ile yurt içinde satışı dolayısıyla ödenen KDV ve ÖTV gibi vergiler, niteliği gereği fiilen ödenen veya ödenecek fiyattan ayırt edilebileceğinden, satıcı yararına değil yasal yükümlülüklerden kaynaklandığından ve ayrıca eşyanın gümrük

kıymetinin bir parçasını oluşturmadıklarından kıymete ilave edilmemeleri gereklidir (Uçak, Yayın No 14: 99 - 100).

Belirtilen durum DDP teslim şekli ithalatlarda önem kazanmaktadır. DDP teslim şekli, eşyaya isabet eden vergileri de kapsadığından, bu vergilerin fiilen ödenen veya ödenecek fiyattan ayrıştırılmaları gerekecektir.

Her ne kadar madde metni ithalat vergilerine ilişkin ise de eşyanın ihracı nedeniyle ödenen ihracat vergileri için benzer bir düzenleme GY'nin 45'inci maddesinin (g) bendinde yer almaktadır. Bu çerçevede, kıymeti belirlenecek eşyanın menşe ülkesinde veya ihraç ülkesinde ödenen dahili vergisinin fiilen ödenen veya ödenecek fiyat içerisinde yer aldığı hallerde, söz konusu verginin fiyatta alıcı lehine düzeltme yapılmak suretiyle düşürüldüğü ya da düşürüleceğinin gümrük idaresine tevsik edilmesi ve gümrük idaresince de uygun bulunması halinde ödenmiş olan bu vergi gümrük kıymetine dahil edilmemektedir.

3.4. Gümrük Kıymetinin Tespitinde Özellik ve Önem Arz Eden Durumlar

3.4.1. Elektronik Ticarete Konu Dijital Ürünler

“Mal ve hizmetlerin elektronik yollarla üretimi, dağıtımı, pazarlanması, satışı veya teslim” (WTO, 2019) şeklinde tanımlanabilen elektronik ticaret, 1995 sonrası internet kullanımının artmasıyla ortaya çıkan ve ticaretin elektronik ortamda yapılmasını içeren bir kavramdır.

İnternet üzerinden yapılan en yaygın kullanım şeklini oluşturmakla birlikte telefon ve faks, kredi kartları, elektronik veri alışverişi ve televizyon da elektronik ticaretin yapılmasına imkân sağlayan araçları oluşturmaktadır. Elektronik ticaret kapsamında internet ortamında yapılan bir sözleşmeye dayalı mal ve hizmet alımı ve satımı işlemleri gerçekleştirilmekle birlikte, bu kavrama dijital mal olarak da nitelenen ve teslimi de internet üzerinden sağlanan ses, görüntü vb. ürünlerin ticareti de girmektedir. Gerek tüketiciler gerekse firmalar açısından muhtelif faydalarına karşın hukuki ve teknik sorunları da beraberinde getiren elektronik ticaret, veri işleme ve iletim teknolojilerini gelişmesi ile birlikte hem iç ticaret hem de dış ticaret işlemlerinde yoğun bir şekilde kullanılmaktadır. Elektronik ticaretin yönetimler açısından getirdiği en önemli sorun ise özellikle farklı ülkelerde yerleşik şahıslar

arasında gerçekleşen ticari işlemlerin vergilendirmesindeki açmazlarıdır. İnternet üzerinden sipariş edilmekle birlikte klasik yol ve yöntemlerle teslimi gerçekleşen ürünler için vergilendirme açısından herhangi bir sorun olmamakla beraber, sipariş, ödeme ve teslim aşamaları bütünüyle internet ortamında gerçekleştirilen dijital ürünlerin vergi idaresince belirlenebilmesi ve vergilendirilmesi oldukça zordur (Pehlivan ve Öz, 2015: 165 - 170).

Ancak gümrük tekniği açısından bakıldığında ise özellikle sipariş, ödeme ve teslim aşamaları internet üzerinden gerçekleşen ticari işlemlere konu ürünlerin gümrük vergileri karşısındaki durumu ise biraz farklıdır.

Önceki bölümlerde de ifade edildiği üzere, gümrük vergilerinin konusu en genel tanımlama ile gümrük işlemlerine tabi tutulan ya da maruz kalan eşyayı içermektedir ve GK'nın 3/24'üncü maddesine istinaden her türlü madde, ürün ve değer eşya tanımına dahil edilmiştir. Anılan tanımlama çerçevesinde gerekli şartları taşımaları halinde, örneğin, uluslararası alım satıma konu olmaları, parasal bir değer içermeleri ve fiziki bir eşya bünyesinde olmaları hallerinde bilgisayar programları ve yazılımlar da gümrük vergilerine konu oluşturabilmektedirler.

Ancak, eşyanın gümrük vergilerinin konusunu oluşturabilmesi için onun uluslararası alanda alım ve satıma konu olması, parasal bir değer taşıması ve fiziki bir varlığının olması ön planda gerekli görülse de eşyaya uygulanacak gümrük vergi oranları ile ticaret politikası önlemlerinin genel olarak tarife istatistik pozisyon numaraları itibarıyla belirlendiği de dikkate alındığında, gümrük tekniği açısından eşyanın Türk Gümrük Tarife Cetvelinde Gümrük Tarife İstatistik Pozisyon numarasının tespit edilip edilememesi ön şart olarak karşımıza çıkmaktadır.

Belirtilen nedenlerle sipariş, ödeme ve teslim aşamaları bütünüyle internet ortamında gerçekleştirilen ticari işlemlere konu yazılım, program, kitap vb. dijital ürünler gümrük vergilerinin konusunu oluşturmamaktadır.

3.4.2. Veri Ya da Komut Yüklü Taşıyıcılar

Önceki maddede yer verilen açıklamalar nedeniyle, herhangi bir fiziki varlığı olmayan ve bu nedenle geleneksel mal ve hizmet sınıflandırmasında da yer almayan ve bu nedenle taife pozisyonu tespiti yapılamayan dijital ürünler, tek başına eşya kavramına dahil olmayacağı için gümrük kontrolüne tabi olmadıkları gibi gümrük

vergilerinin de konusunu oluşturmayacaklardır. Bununla birlikte, anılan dijital ürünlerin herhangi bir taşıyıcı ortam üzerinde ithali de mümkündür. Bu halde bir taşıyıcı ortam üzerinde ithal edilen ve kıymeti taşıyıcı ortamlarla birlikte dijital ürünün fiyatını da içeren ürünlerin vergilendirilmesi konusunda gümrük mevzuatı kapsamında özel bir düzenleme mevcuttur.

GY'nin 54/1'inci maddesinde yer alan düzenlemeye göre; *“Bilgisayarlarda kullanılmak üzere ithal edilen veri ya da komutlar yüklü bilgi taşıyıcılarının gümrük kıymetinin belirlenmesinde, sadece taşıyıcı ortamın kendisinin maliyeti veya kıymeti esas alınır. Bu nedenle, taşıyıcı ortamın maliyet veya kıymetinden ayırt edilebilmesi koşuluyla, gümrük kıymeti, veri veya komutların maliyet veya kıymetini içermez.”* Söz konusu maddede belirtilen, taşıyıcı ortam; *“entegre devreler, yarı iletkenler ve bu tür devre veya cihazlarla bütünlük oluşturan benzeri araç ve aletleri,”* veri veya komutlar ise; *“ses, sinematografik veya video kayıtlarını,”* kapsamamaktadır.

Buna göre, taşıyıcı ortam ifadesi, tarifenin 8524 pozisyonundaki; makinelerin okuyabildiği dillerde yazılmış ve kaydedilmiş, veri işleme donanımları tarafından kullanılmaya uygun manyetik teyp, disk ve disketleri içermekle birlikte hesap makinaları, kişisel bilgisayarlar, televizyon setleri, videokaset kaydedicileri ve telekomünikasyon araçları bu kapsama dahil değildir. Benzer şekilde, bilgisayar oyunu üretim sürecinde kullanılan EPROM gibi, üretim sürecine doğrudan giren yazılımlar, üretim sürecini kontrol eden veya ev bilgisayarı gibi nihai ürünün parçası olan yazılım bedelleri mal bedeli içerisinde değerlendirilmektedir. Öte yandan, GY'nin 54'üncü maddesine göre, ses, sinematografik ve video kayıtları kapsamındaki sinemalarda gösterilmek üzere getirilen sinema filmleri ile film dolu video kayıtları ise veri veya komut kavramına dahil değildir (Atasorkun ve Yurdakul, 2015: 200 - 201). Veri işlem araçları için bilgisayar yazılımları içeren veri ortamlarının durumu ile ilgili olarak, Gümrük Kıymeti Komitesince 24 Eylül 1984 tarihinde yapılan 10'uncu oturumda alınan 4.1 sayılı karar ile üyelere iki alternatif sunulmuştur. Türkiye'nin de kabul ettiği ve yukarıda detaylarına yer verilen ilk seçeneğin dışındaki diğer seçenek, gümrük kıymetinin belirlenmesinde satış bedelinden hareketle belirtilen unsurların kıymete dahil edilmesinde Anlaşmaya aykırı bir durumun olmadığı yönündedir.

3.4.3. Teyit Komisyonları

Uygulamada teyit komisyonu adı altında yapılan ödemelerin gümrük kıymetine dahil edilip edilmeyeceği konusunda çeşitli tereddütler yaşanmaktadır.

Gümrük Kıymeti Teknik Komitesinin “Teyit Komisyonları” başlıklı 5.1 sayılı İzah Notuna göre; ihracatçı, alıcı tarafından ödeme yapılmaması veya alıcının ödeme gücüne düşmesi gibi risklere karşı muhtelif finansman hizmetlerine sahiptir ve bu hizmetler, ekseriyetle bir ücret karşılığında ihracatçıya hesabına riski üstlenen bir aracıya - genellikle bankadır - ödeme yapılmasını gerektirmekte olup bu tür hizmetler karşılığı yapılan ödemeler ise teyit komisyonu olarak adlandırılmaktadır. Dolayısıyla, alıcının bankasının ödeme yapmaması riskini karşılamak üzere yapılan teyidin satıcı hesabına yapıldığı kabul edilirse ve teyit komisyonu, alıcı tarafından satıcıya veya bir üçüncü kişiye ithal eşyasının satış koşulu olarak ödenmişse gümrük kıymetine eklenecektir. Ancak alıcının, kendi inisiyatifi ile satış sözleşmesinin sonuçlandırılmasını garanti altına almak için satıcıya teyitli akreditif ve gayri kabili rücu teyitli akreditif sağlaması da mümkün olduğundan bu halde ortaya çıkan komisyon ödemelerinin alıcı tarafından doğrudan teyit işini üstlenen kuruma yapılabildiği, bu durumda teyit satış sözleşmesinde bir satış koşulu olmadığından ve alıcının yararı ön planda olduğundan, ödenen tutar da gerçekte ödenen ya da ödenecek fiyatın bir bölümünü oluşturmayacaktır (2002/36 sayılı GGM Genelgesi).

3.4.4. Satış İskontoları

Satış iskontoları, yapılan satış sözleşmesine istinaden belirlenen koşulların yerine getirilmesine bağlı olarak satıcı tarafından alıcı lehine yapılan fiyat indirimlerini ifade etmektedir. Bir anlamda, satış fiyatından yapılan indirimler yoluyla malın ya da hizmetin alıcılarca daha fazla tercih edilmesini sağlayan satış iskontoları (Yağan, 2016: 7), giderek artan rekabet koşullarında ticari hayatın bir realitesi olarak görülmektedirler. Bu kapsamda; alıcı tarafından eşya bedeline ilişkin ödemenin peşin ya da daha erken yapılması, verilen büyük ölçekli eşya siparişleri ya da yapılan yüklü alımlar, alıcı ile satıcı arasındaki ticari ilişkinin düzeyine bağlı sebepler ve diğer piyasa koşulları satış iskontolarının nedenleri olarak sıralanabilir.

Ancak, konu gümrük boyutuyla değerlendirildiğinde, satış iskontolarının, belirtilen rekabet koşulları nedeniyle mevcut satış düzeylerini ve müşterilerini korumak amacıyla satıcı tarafından piyasa koşulları ve ticari teamüllere uygun olarak yapılıp yapılmadığının belirlenmesi önem kazanmaktadır. Satış iskontoları, belirtilen koşullarda satıcı tarafından yapılmış olabileceği gibi daha az vergi ödeme başta olmak üzere, farklı faydalar elde etme amaçlarıyla eşyanın gümrük kıymetini azaltmak şeklinde alıcı tarafından bir yöntem olarak kullanılması da mümkündür.

Durum bu olmakla birlikte, satış iskontoları, eşyanın gümrük kıymetine ilave edilecek unsurların sayma yolu ile belirtildiği GK'nın 27'nci maddesinde yer almamaktadır. Eşyanın gümrük kıymetine söz konusu maddede belirtilen kıymet unsurları haricinde herhangi bir ilave yapılamayacağı da dikkate alındığında bahse konu fiyat indirimlerinin ya da satış iskontolarının gümrük kıymeti karşısındaki durumu da ayrı bir sorunsal olarak karşımıza çıkmaktadır. Satış iskontolarına ilişkin olarak gümrük mevzuatı kapsamı ana metinlerde doğrudan bir düzenleme bulunmamakla birlikte bu konudaki temel nitelikteki atıflara Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması'nın VII. Maddesinin 2'nci fıkrası ve bu fıkra ile ilişkili notta rastlamak mümkündür. Bu çerçevede, Anlaşmanın 2'nci maddesinde;

“(a) İthal emtianın gümrük kıymetine bu emtianın veya emsali emtianın üzerinden vergi tarh edilecek gerçek kıymeti bazı alınır; ulusal menşeli emtia ya da keyfi veya fiktif kıymetler esas alınmazlar.

(b) “Gerçek kıymet” söz konusu emtia veya emsali emtianın ticarete mutad olan yollarda, tam rekabet koşulları altında satıldığı veya satışa sunulduğu, gerçekleşme zamanı ve yeri ithal ülkesi mevzuatınca belirlenen fiyattır. Söz konusu emtia veya emsali emtianın satı alma miktarının, fiyatı etkilediği bir ticari muamelede esas alınacak fiyat (i) asıl emtia ile kıyaslanabilir miktarlara ait olmalıdır veya (ii) ihraç ve ithal ülkeleri arasında söz konusu olan emtia satışlarından miktarca daha fazla olanlara göre ithalatçının daha aleyhine olmayan bir miktar olmalıdır.

(c) Gerçek kıymet bu fıkranın (b) bendine göre belirlenemezse gümrük kıymetine gerçek kıymetin eşdeğeri olan belirlenebilecek en yakın kıymet esas alınır.”

Şeklinde, söz konusu 2'nci fıkra kapsamı notta ise;

“1. ‘Gerçek Kıymet’in fatura fiyatına bu kıymetin unsuru olup da dahil edilmemiş olan giderler ile rekabet koşullarında oluşan fiyattan yapılan mutad olmayan miktarlardaki iskonto veya diğer indirimlerin ilavesinden oluştuğunun kabulü VII nci Madde hükümlerine uygundur.

2. ‘Ticarette mutad yollardan, tam rekabet koşulları altında’ ifadesinin Taraf ülkelerce, alıcı ve satıcının birbirinden müstakil olmadığı ticari muameleler ile fiyatın göz önüne alınan tek husus olmadığı ticari muameleleri hariç tutacak şekilde yorumlanması VII nci maddesinin 2 nci fıkrasının (b) bendine uygundur.

3 ‘Tam rekabet koşulları’ ifadesi, yalnızca özel tür araçlara uygulanan ve özel iskontolar içeren fiyatların taraf ülkelerce göz önüne alınmamasına izin verir.

4. (a) ve (b) bentlerinde yer alan hükümler, Taraf ülkelerin, gümrük kıymetini (1) ithal emtianın belirli bir ihracatçı fiyatını veya (2) emsal emtianın genel fiyat düzeyini esas alarak, standart bir şekilde belirlemesine izin verir”

Şeklinde yer verilen açıklamalar nedeniyle, eşyanın gümrük kıymetinin tespiti sırasında satış iskontolarının da dikkate alınması gerekmektedir. Bu gereklilikten hareketle satış iskontolarının hangi durum ve koşullarda fiilen ödenen veya ödenecek fiyata ilave edileceği de Gümrükler Genel Müdürlüğünün 14.11.2001 tarihli 2001/38 sayılı Genelgesi’nde ele alınmıştır. DGÖ Gümrük Kıymeti Teknik Komitesi’nin bu konudaki tavsiye kararları da - peşin ödeme iskontoları için 5.1, 5.2 ve 5.3 sayılı, miktar iskontoları için 15.1 sayılı tavsiye kararları - satış iskontolarının gümrük kıymetini karşısındaki durumuna ilişkin açıklayıcı bilgiler içermektedir.

Anılan düzenlemeler ve tavsiye kararları çerçevesinde, satış bedeli kapsamında gümrük kıymetinin tespitinde dikkate alınacak iskontolar peşin ödeme iskontosu ile miktar iskontosu olarak belirlenmiş olup, gümrük idaresince yapılması gerekli öncelikli işlem iskontonun peşin ya da miktar iskontosu olup olmadığının tespitidir. Akabinde ise, iskontonun, hangi koşul ve gereklilikler çerçevesinde uygulandığı, gerekli koşulları taşıyıp taşımadığı, mutad oranlar dahilinde olup olmadığı, aynı şartlarda tüm alıcılara uygulanıp uygulanmadığı, alıcı ve satıcı arasındaki ilişkiden etkilenip etkilenmediği ve muvazaalı bir işlemin sonucu olup olmadığı gibi hususların incelenmesi ve belirlenmesine çalışılacaktır (Yağan, 2016: 9).

Öte yandan, gerek peşin ödeme gerekse miktar iskontoları tespitinde;

- Satış mukavelesine istinaden, alıcı, satıcı adına veya hesabına belli bazı işlerin yapılmasını yüklenmişse,
- İthal edilen eşyanın satışına ilişkin koşul nedeniyle, alıcı, üçüncü bir tarafa satıcı adına veya hesabına mal veya hizmet tedarik etmişse,
- Taraflar arasındaki ilişki fiyatı etkilemişse,
- İthal edilen eşya fiyatından, önceki bir ticari ilişkiden kaynaklanan bir alacak düşülmüş ise,

Gümrük kıymetinden indirim konusu yapılmayacaktır (MB, 1993: 73).

Miktar iskontosu; “*satıcının alıcıya, belli bir dönem içinde satın aldığı miktara göre fiyatta yaptığı indirim*” şeklinde tanımlanırken, peşin ödeme iskontosu ise; “*mal bedelinin pelin ödenmesi nedeniyle alıcıya tanınan fiyat indirimi*” olarak ifade edilmektedir (2001/38 sayılı GGM Genelgesi)

Peşin ödeme iskontosu yapılan hallerde, öncelikle ödeme şeklinin tespiti ile ithal edilen eşyanın gümrük beyanı öncesinde peşin ödeme iskontosunun yapıldığı ve buna göre eşya bedeline ilişkin ödemenin de gerçekleştirilmiş olduğunun belirlenmesi gereklidir. Bununla birlikte peşin ödeme iskontosunun ticarete “mutat iskonto” olarak kabul edilen oranlarda olması, alıcı ve satıcının özel ilişkilerinden kaynaklanan özel iskonto niteliğinde olmaması ve satıcının bulunduğu ülkede benzeri ticari işlemlerde uygulanmakta olan oranlara yakın olması gerekmektedir. 5.1 ila 5.3 sayılı tavsiye kararları çerçevesinde alıcıya, satıcı tarafından, ithal eşyasının kıymetinin belirlenmesinden önce sağlanan peşin ödeme iskontosunun satış bedelinin belirlenmesi sırasında dikkate alınması gerekir. Satıcının peşin ödeme iskontosu yaptığı ancak ithalat sırasında bedeli ödenmemiş olan eşya için GATT Kıymet Anlaşmasında satış fiyatının kıymetin belirlenmesine esas alınmasını engelleyecek bir hüküm bulunmamakta olup, hangi tutarın ödeneceğinin belirlenmesi işlemleri farklılık gösterebilmektedir. Fatura üzerindeki bir ibare yeterli görülebileceği gibi ithalatçının ödemesi gereken tutara ilişkin beyanı da işlem için yeterli görülebilir.

Miktar iskontosu, satıcının satılan eşyanın miktarına göre önceden belirlenmiş sabit bir ödeme planı çerçevesinde fiyat uyguladığı durumlarda söz konusu olmaktadır. 15.1 sayılı tavsiye kararı çerçevesinde, ithal eşyasının gümrük kıymetinin tespitinde fiilen ödenen veya ödenecek fiyatın baz alınıp alınmayacağına ilişkin karar verilirken, standart bir miktardan ziyade ithal eşyasının ithal ülkesine

ihraç amacıyla yapılan satışında birim fiyatını belirleyen miktarın dikkate alınması icap eder. Bu nedenle, miktar iskontosu, sadece, satıcının, satılan eşya miktarına bağlı olarak belli bir listeye/şemaya göre fiyat uyguladığı hallerde dikkate alınacaktır. Bu tür iskontolar ise eşyanın ithalinden önce ve sonra yapılan iskontolar olmak üzere ikiye ayrılmaktadır (MB, 1994: 81 - 83). Anılan tavsiye kararına konu örneklerin incelenmesinden, miktar iskontosunun, kıymetin belirlenmesinde hesaba katılabilmesi için ithalattan önce tespitinin gerekli olduğu; satıcının, satışın genel koşulu olarak, eşyanın bilahare yapılacak ithalinde toplam üzerinden artan oranlı olarak yapacağı iskontoların göz önüne alınması gerektiği; ancak, bilahare ithal edilecek eşyanın kıymetinin belirlenmesinde, geçmişte yapılmış ithalat için tanınan ilave iskontoların da dikkate alınmaması gerektiği anlaşılmaktadır (MB, 1993: 73).

Miktar iskontosunun da peşin ödeme iskentosunda olduğu gibi ticarete mutat olarak kabul gören oranlarda bulunması, alıcı ve satıcı arasındaki özel ilişkilerinden kaynaklanan özel iskonto niteliğinde olmaması ve aynı miktarda mal alan bütün alıcılar için uygulanması gereklidir. Belirtilen şartları sağlayan peşin ödeme ve miktar iskontoları gümrük kıymetine ilave edilmeyeceklerdir. Ancak belirtilen özellikleri taşımayan iskontolar ise gümrük kıymetini azaltan unsurlar olarak dikkate alınmayacak ve gümrük kıymetine ekleneceklerdir. İbraz edilen belgelerdeki iskontolar konusunda idaresince şüpheye düşülmesi halinde yükümlüsünden ek bilgi, belge ve açıklama talep edilmek suretiyle gerekli araştırmalar yapılabilecektir.

3.4.5. Alacaklandırma Notu (Credit Note)

Alacaklandırma notu ya da credit note, gümrük mevzuatının gümrük işlemleri sırasında aradığı belgeler arasında yer almamakla birlikte ticari hayatın akışına bağlı olarak oldukça sık kullanılan bir ödeme yöntemi olarak kabul edilir. credit note; *“İthal eşyası ile ilgili olarak; fiyat farklılığı veya eşyanın öngörülen evsafia olmaması gibi gerekçelerle yapılan fiyat indirimleri nedeniyle, alıcının satıcıdan alacaklı olduğunu ve alacak tutarını göstermek üzere düzenlenen bir belgedir”* (GGM'nin 9021634/02.07.2015 sayılı ve günlü tasarruflu yazısı).

Credit note düzenlemesini gerektiren başlıca nedenler arasında; ihracatçının göndermiş olduğu üründe ortaya çıkan kusurların ithalatçı firma için maliyet unsuru olması, gönderilen ürünler arasında ithalatçının sipariş etmiş olduğu bazı ürünlerin

yer alamaması ya da unutulması, ithalatçının hak kazandığı iskontonun uygulanmamış olması ve düzenlenmiş ihracat faturasında gereğinden fazla bir tutarın kaydedilmesi gibi durumlar gösterilebilir. Credit note düzenlendikten sonra, eğer mal mukabili ödeme yöntemi kullanılıyorsa eşya bedelinin credit note tutarı düşüldükten sonra gönderilmesi mümkün olmakla birlikte, bazı durumlarda söz konusu tutarın bir sonraki sevkiyatlarda indirim belgesi olarak kullanılıp belgeye isabet eden kısım yurtdışına gönderilmemesi de olasıdır.

GGM'nin söz konusu yazısı çerçevesinde "credit note" uygulamalarında;

- Credit note belgesinin; alıcı/satıcı adı, tarih/sayı bilgisi, ilişkili sözleşme ve fatura sayı/tarih bilgileri, eşyaya ait veriler ve indirimin gerekçesi bilgilerini içermesi gerekli olup aksi halde bu bilgilerin ithalatçı tarafından karşılanması gerekecektir.

- Gerekli şartların karşılanması halinde credit note uygulamasının GY'nin istisnai kıymetle beyana konu edilmesi mümkündür.

- Credit note kapsamında yapılan indirim, gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihten önce ise eşyanın gümrük kıymetinin tespitinde göz önünde bulundurulacak, ancak, eşyanın ithaline ilişkin işlemlerin tamamlanması akabinde ibraz edilen credit note belgeleri ise geri verme/kaldırma ile istisnai kıymete ilişkin hükümler hariç olmak üzere eşyanın gümrük kıymetinin belirlenmesinde dikkate alınmayacaktır.

- Bu kapsamda beyan edilen kıymetin doğruluğu veya gerçekliği konusunda şüphe oluşması halinde kıymet araştırmasına gidilmesi gerekecektir.

Credit note uygulaması KKDF uygulamaları açısından da önemlidir. İthalatta, mal mukabili, kabul kredili ve vadeli akreditif işlemlerinde mal bedelinin %6'sı KKDF'den muaf tutulmamış ise fon ödemesine tabidir. Ödenen bu tutar aynı zamanda KDVK'nın 21 inci maddesine göre KDV'nin matrahına dahildir. Credit note kapsamı tutarın sonraki sevkiyatlarda indirim konusu yapılması durumunda eşya bedeli credit note tutarı kadar eksik bir şekilde satıcı firmaya transfer edilebilmektedir. Bu durumda mevcut uygulama, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın verdiği görüşe istinaden; gümrük idaresince, eşya bedelinin tümünün gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihten önce satıcıya gönderildiğinin, ödeme şekline bağlı olarak Döviz Satım Belgesi, Türk Parası Transfer Belgesi veya ithalat bedelinin ithalatçının döviz tevdiat hesabından ihracatçının yurtdışındaki hesabına transfer edildiğine dair bankaca verilen bir belge aranmaktadır. Ancak credit note KKDF

mevzuatı kapsamındaki işlemler yönüyle aranan tevsik edici belgeler arasında olmadığından, bahse konu belge kapsamı tutar, peşin ödeme kapsamında değerlendirilmeyip isabet eden KKDF tahsil edilecektir.

3.4.6. Serbest Bölgeden Eşya İthalı

Serbest bölgeler GK'nın 152'nci maddesine istinaden TGB'nin birer parçasıdır ancak, bu bölgeler ithalat vergileri ile ticaret politikası önlemlerinin uygulanması açısından TGB dışında olduğu addedilir. Bununla birlikte, serbest dolaşımda olmayan eşya, herhangi bir gümrük rejimine tabi tutulmaksızın ve serbest dolaşıma sokulmaksızın ve gümrük mevzuatının öngördüğü haller dışında kullanılmamak ya da tüketilmemek şartıyla serbest bölgede kalabilir.

GK'nın 153'üncü maddesine göre serbest bölgelerin sınırları ile giriş ve çıkış noktaları gümrük idarelerinin gözetimine tabidir ve gerektiğinde buraya giren ve çıkan eşya gümrük idaresince muayene edilebilir. Bu halde eşyanın da gümrük idaresine sunulması gerekir. Söz konusu durum haricinde, Kanunun 155'inci maddesine istinaden serbest bölgeye giren ve çıkan eşyanın gümrük idaresine sunulmasına gerek yoktur. Ancak, serbest bölgeye girişiyle sona erecek bir gümrük rejimine tabi olan, serbest bölgeye ihracat kaydıyla ya da ithalat vergilerinin geri verilmesi ya da kaldırılmasına ilişkin bir karardan sonra konulan veya doğrudan TGB dışından gelen eşyanın gümrük idaresine sunulması ve gerekli gümrük işlemine tabi tutulması gerekir. Bununla birlikte bu bölgeler ithalat vergileri ve ticaret politikası önlemleri bakımından yurtdışı sayıldığından bölgeye konulan serbest dolaşımda olmayan eşya için bu aşamada kıymet beyanı ya da tespiti de gerekli değildir.

Serbest dolaşımda olmayan eşya, serbest bölgede herhangi bir gümrük rejimine tabi tutulmaksızın veya serbest dolaşıma sokulmaksızın depolanabileceği gibi üretime de konu edilebilir. Hatta bahse konu üretim faaliyetleri nedeniyle tüketim de meydana gelebilir. Ancak söz konusu tüketim ya da kullanım faaliyetlerinin gümrük mevzuatına uygun olması gereklidir (Uçak, Yayın No 14: 180).

Serbest bölgede bulunan serbest dolaşımda olmayan eşyanın Türkiye'de serbest dolaşıma sokulması halinde buna ilişkin rejim beyanında bulunulması gerekmektedir. Bu kapsamda yapılacak kıymet beyanı ve içermesi gereken unsurlar bakımından, GK'nın 23 ila 31'inci maddelerinde yer alan eşyanın gümrük kıymetine

ilişkin düzenlemeler geçerli olacaktır. Öte yandan, yapılan kıymet beyanında baz alınacak satış faturası doğrudan TGB dışından serbest bölgeye konulan eşya için yurtdışından düzenlenen satış faturası değil serbest bölgeden Türkiye'ye yapılan satışa ilişkin satış faturasının baz alınması gerekecektir. Zira GY'nin 43/h maddesine istinaden Türkiye'ye ihraç amaçlı satış, Türkiye'ye ithal edilmek üzere doğrudan doğruya yapılan satışı ifade etmektedir. Bu kapsamda, serbest bölgeden Türkiye'ye yapılan ithalatlara konu beyanda ve beyana mesnet eşya faturalarında, eşyanın serbest bölgeye gelişine kadar yapılan tüm masraflara ilişkin kıymet unsurlarını ve Türkiye'ye yapılan satışa ilişkin mutata bir karı içermesi gerektiği değerlendirilmektedir. Durum bu olmakla birlikte, gümrük mevzuatı kapsamında söz konusu eşya için serbest bölgede kalış sürecinde yapılan depolama ve muhafaza masrafları ile elleçleme faaliyetleri konusunda iki ayrı durum söz konusudur.

Söz konusu durumlar için GK'nın 161'inci maddesinde yer alan düzenlemeler;

“1. Serbest dolaşımda olmayan eşya için bir gümrük yükümlülüğü doğduğunda, bu eşyanın gümrük kıymetinin serbest bölgede kalış süreleri içinde depolanma ve muhafaza edilme masraflarını da içeren fiilen ödenmiş veya ödenecek fiyata dayandığı hallerde ve söz konusu masraflar bu fiyattan ayrı olarak gösterildiği takdirde, gümrük kıymetine dahil edilmez.

2. Serbest bölgede mutata elleçlemelere tabi tutulan eşyanın gümrük vergilerinin hesaplanmasında, söz konusu eşyanın dikkate alınacak niteliği, gümrük kıymeti ve miktarı; beyan sahibinin talebi ve söz konusu elleçlemelerin yapılmasına izin verilmiş olması kaydıyla, bu eşyanın 193 üncü maddede belirtilen tarihte söz konusu elleçlemelere tabi tutulmamış gibi dikkate alınacak niteliği, gümrük kıymeti ve miktarıdır. Bu hükme Bakanlar Kurulunca istisna getirilebilir.”

Şeklindedir. Bahse konu düzenleme ışığında, serbest bölgede bulunan serbest dolaşımda olmayan bir eşya için gümrük yükümlülüğü doğduğunda;

- Eşya için serbest bölgede yapılmış bulunan depolama ve muhafaza masrafları eşya fiyatından ayrı gösterildiği takdirde gümrük kıymetine dahil edilmeyecek,

- Mutata elleçleme faaliyetlerine tabi tutulmuş ise gümrük vergilerinin hesaplanmasında eşyanın elleçleme faaliyeti öncesindeki niteliğinin dikkate alınabilmesi, söz konusu elleçleme faaliyeti için beyan sahibinin talebi ve gümrük idaresinin izin vermiş olması şartlarına bağlı olacaktır.

3.4.7. Sürastarya (Demuraj) Ücretleri

Ekseriyetle deniz taşımacılığında kullanılan “*demuraj veya sürastarya*” kavramı, “*deniz ticaretinde eşyanın gemiye yüklenmesi veya boşaltılması için bir tazminat hakkı olmaksızın beklemeye zorunlu olduğu süre veya starya süresinden sonra eşyanın gemiye yükleme/boşaltma süresinden sonra fazladan geçen süreyi*” belirtmektedir. Starya süresi ise, “*geminin yükleme/boşaltma limanında, yükleme/boşaltma için beklemek zorunda olduğu süredir*”. Bu kapsamda taşıyan, herhangi bir ücret talep etmeden starya süresi kadar belirtilen yerlerde beklemekle mükelleftir. Starya süresinin tamamlanması akabinde sürastarya süresine geçilir. Sürastarya süresi ise, bir ücret talebiyle beklenilecek süredir. Dolayısıyla sürastarya ya da demuraj ücreti, starya süresi dolunca fazladan beklenen süreler için ödenmektedir (Tüysüz, 2012: 38).

Starya süresinin işlemeye başlayabilmesi geminin varmış bir gemi (arrived ship) olmasını gerektirir. Bu durum, geminin bir liman (port), dok (dock) veya rıhtıma (berth) vardığı anlamına gelmektedir. Öte yandan, geminin varmış bir gemi olabilmesi için aynı zamanda yüke elverişli olması da gerekmektedir. Ancak, varmış gemi olmak bazen liman mevzuatı ve teamüllerinin, örneğin; gümrüğe giriş için bazı formalitelerin yerine getirilmesi, serbest pratika⁹ vb. belgelerin alınması ve diğer usule ilişkin işlemlerin yerine getirilmesini de gerektirebilir. Geminin belirlenen liman veya rıhtıma varması kavramı salt “varma” tanımlamasından daha geniş bir anlam taşımaktadır. Varmış gemi ile ilgili staryanın başlayabilmesi, geminin kararlaştırılmış yere varması, temiz olup, yükü almaya/boşaltmaya hazır ve hazırlık ihbarının yapılmış olmasını gerektirir. Geminin yükleme veya boşaltmaya hazır olması, yükleme ya da boşaltma limanı uygulamalarına ilişkin hukuki gerekliliklerin yerine getirilmesi; hazırlık ihbarı ise, geminin yükleme veya boşaltma limanına vardığı, yükleme ya da boşaltmaya hazır olduğunun gemi kaptanı tarafından taşıtana, yükletene, alıcıya ve sözleşmede belirtilen diğer ilgililere bildirilmesini içermektedir (Tüysüz, 2012: 38 - 48).

Netice itibarıyla gemi varıp, hazırlık ihbarı yapıldığında starya süresi başlayacak, starya süresi için ayrı bir ücret ödenmeyecektir. Çünkü bu süre navlun

⁹ Serbest Pratika: Türkiye’ye gelen gemilerde yapılan sağlık kontrolleri neticesinde uygun koşulları taşıyanlara Sağlık bakanlığınca “Uluslararası Sağlık Tüzüğü’ne istinaden verilen belgedir.

ücretinin içinde telakki edilmektedir. Starya süresi dolmasına rağmen yükleme/boşaltma tamamlanmamışsa bunun için gecikme ücreti istenebilecektir. Buna da sürastarya ya da demuraj ücreti denilmekte ve bu ücret gecikme gün sayısına göre hesaplanmaktadır. Uygulamada çoğu zaman yükleme/boşaltmanın zamanında yapılmasına engeller çıkabilmektedir. Geminin yükleme veya boşaltma işlemlerindeki gecikmelerinden kaynaklı maliyete kimin katlanacağı ise genellikle taşıma sözleşmelerinde kararlaştırılmaktadır (Tüysüz, 2012: 2).

Gümrük işlemlerinde; demuraj giderleri taşıma bedelleri içinde mütalaa edilmekte olup, eşyanın, giriş liman veya yerine varışından önceki özellikle yükleme limanında yapılan demuraj giderleri GK'nın 27/1-e maddesi kapsamında gümrük kıymetine dahil edilmekte, giriş liman veya mahalline varışından sonrakiler ise GK'nın 28/a maddesindeki koşullar çerçevesinde kıymete dahil edilmemekte ancak her durumda KDV matrahına ilave edilmektedirler (2009/32 sayılı GGM Genelgesi).

3.4.8. Antrepodan Eşya İthalı

Gümrük antreposu, “gümrük gözetimi altında bulunan eşyanın konulması amacıyla kurulan ve kuruluşunda aranılacak koşulları ve nitelikleri yönetmelikle belirlenen yerdir” (GK, md. 93/3). Gümrük antrepo rejimi ise; “a)İthalat vergilerine ve ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmamış ve serbest dolaşıma girmemiş eşyanın, b)Gümrük antrepasına alınması halinde ihracata ilişkin önlemlerden yararlanabilecek serbest dolaşımda bulunan eşyanın,” herhangi bir gümrük antrepasına konulmasına ilişkin hükümleri içermektedir (GK, md. 93/1).

GK'nın 101'inci maddesi kapsamında belirlenen bazı şartlar dışında eşyanın antrepoda kalabileceği süre sınırsızdır. Antrepo rejiminin sağladığı avantajlardan en önemlisi, TGB'ye giren serbest dolaşımda olmayan eşyanın, ithalat vergileri ödenmeksizin ve ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmaksızın ithalatçılara istenilen süre kadar depolanabilmesine imkân sağlamasıdır. Bununla birlikte, GY'nin 307'nci maddesine göre antrepoda bulunan eşya için gümrükçe onaylanmış başka bir işlem veya kullanıma tabi tutulmasına yönelik beyanname tescil edilmesi halinde buna ilişkin işlemlerin 30 gün içerisinde tamamlanması zorunludur. Antrepoda bulunan serbest dolaşımda olmayan eşya için burada bulunduğu süre zarfında ithalat vergilerinin alınması ve ticaret politikası önlemlerinin uygulanması söz konusu

olmadığından bu aşamada eşya kıymetine ilişkin bir beyan ya da tespitine ilişkin herhangi bir işlem de gerekli olmayacaktır.

Antrepodaki eşyanın GY'nin 333'üncü maddesi uyarınca başkasına satış yoluyla devri de mümkündür. Anılan düzenleme çerçevesinde, sadece satış suretiyle yapılacak devir işleminde vergi ve cezalar ile eşyaya ilişkin hukuki sorumluluklar ile mülkiyet eşyayı devir alana geçer. Bu halde yapılacak kıymet beyanında baz alınacak satış faturası da devir suretiyle yapılan satışa ilişkin fatura olması gerekecektir. Zira GY'nin 43/h maddesine istinaden Türkiye'ye ihraç amaçlı satış "*Türkiye'ye ithal edilmek üzere doğrudan doğruya yapılan satışı*" ifade etmektedir. Bu kapsamda, antrepoda bulunan eşyanın serbest dolaşıma girişi amacıyla yapılan beyanında ve beyana mesnet eşya faturalarında, eşyanın antrepoya konulması aşamalarına kadar yapılan tüm giderlere ait kıymet unsurlarını ve antrepoda yapılan satışa ilişkin mutad bir karı içermesi gerektiği değerlendirilmektedir. Fakat antrepoda bulunan serbest dolaşımda olmayan eşyanın serbest dolaşıma sokulması amacıyla rejim beyanında bulunulması durumunda eşya için yapılacak kıymet beyanı ve içermesi gereken kıymet unsurları bakımından GK'nın 23 ila 31'inci maddelerinde yer alan eşyanın gümrük kıymetine ilişkin esas ve usuller geçerli olacaktır. Ancak bu durumda GK'nın 104'üncü maddesinde düzenlenmiş olan ayırık durumlar söz konusudur. Bu çerçevede, ithal eşyası için bir gümrük yükümlülüğü doğduğunda,

- Eşyanın, antrepo giderleri ile antrepoda kaldığı süre zarfında korunması/muhafazası maksadıyla yapılan giderler gerçekte ödenen veya ödenecek fiyattan ayrıştırılabildiği ölçüde gümrük kıymetine eklenmeyeceklerdir.

- Elleçleme işlemlerine tabi tutulması halinde, eşyanın ithalat vergileri tutarının tespitinde dikkate alınacak niteliği, gümrük kıymeti ve miktarı, beyan sahibinin talebine binaen GK'nın 193'üncü maddesinde belirtilen gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihte, eşya, elleçleme faaliyetlerine tabi tutulmamış gibi belirlenecektir.

- Eşyanın, GK'nın 71/1-c maddesi kapsamında gümrüğe sunulmadan ve beyanname verilmeden önce serbest dolaşıma sokulmak üzere teslim edildiği hallerde - ki bu durum GK'nın 73'üncü maddesinde belirtilen basitleştirilmiş usuller kapsamındaki kayıt yoluyla beyanı olarak nitelenmektedir - gümrük vergileri, eşyanın antrepo rejimine tabi tutulduğu tarihteki yürürlükte olan vergilendirmeye ilişkin oran ve unsurlara bağlı olarak hesaplanacaktır. Ancak bu hesaplamanın

yapılabilmesi, eşyanın antrepo rejimine tabi tutulduğu tarihte, eşyanın niteliği, kıymeti, miktarı gibi vergilendirme unsurlarının belirlenebilmesi şartına bağlıdır. Ancak hesaplamanın, serbest dolaşıma giriş beyannamesinin tescil tarihindeki unsurlara göre yapılması talep edildiğinde bu doğrultuda işlem yapılacaktır.

3.4.9. Kullanılmış, Hasarlı veya Kusurlu Eşya İthalı

Gümrük kıymetinin tespitine ilişkin mevcut düzenlemeler eşyanın kullanılmış olup olmamasına göre bir ayrımı içermediğinden bu düzenlemeler kullanılmış eşya için de geçerlidir. Bununla birlikte, 95/7606 sayılı İthalat Rejim Kararı'nın 7'nci maddesi ve bu kapsamda çıkarılan düzenlemelere istinaden belirlenmiş bazı eşyalar haricindeki eski, kullanılmış, yenileştirilmiş, kusurlu (defolu) ve yatık (zamanla dayanıklılığını yitirmiş) malların ithali ilgili kurumdan alınacak izne tabi tutulmuştur.

Serbest dolaşıma sokulma amacıyla, TGB'ye getirilerek rejim beyanında bulunan kullanılmış eşyanın gümrük kıymetinin satış bedeline göre tespiti, bu eşyanın Türkiye'ye ihraç amaçlı doğrudan satılmasını gerektirir. Kullanılmış olsun veya olmasın satın alınması akabinde belli bir süre kullanıldıktan sonra TGB'ye getirilen eşya, yurtdışında satın alınmakla beraber Türkiye'ye ihraç amaçlı satışı içermediğinden, diğer bir ifadeye, bu eşya satış yoluyla TGB'ye ithal edilmediğinden gümrük kıymetinin tespiti de mevcut düzenlemeler ışığında sorun oluşturacaktır.

Kaldı ki GY'nin konuya ilişkin 45/1'inci maddesinin (e) bendinde de, eşyanın, satıldığı tarih ile serbest dolaşıma girişine ilişkin verilecek beyannamenin tesciline kadarki sürede başka bir ülkede kullanılmış olması halinde gümrük kıymetinin eşyanın satış bedeli olmasının aranmayacağı belirtilmiştir. Bu nedenlerle GK'nın 24'üncü maddesinde tanımlanan, gümrük kıymeti ve satış bedeli kavramlarının gerektirdiği Türkiye'ye ihraç amaçlı satış söz konusu olmadığından satış bedeli kullanılamayacak, bu nedenle diğer yöntemler de doğası gereği uygulanamayacaktır. Netice itibarıyla, belirtilen şartlara haiz eşyanın gümrük kıymetinin son yöntem çerçevesinde tespitine çalışılacaktır (Atasorkun ve Yurdakul, 2015: 206 - 207).

Kullanılmış eşya ithalinde olduğu üzere hasarlı ya da kusurlu eşyanın gümrük kıymeti konusunda da gümrük mevzuatında özel bir düzenleme ya da ayrık bir durum söz konusu olmamakla beraber belli durum ve şartlara bağlı olarak yapılacak işlemler konusunda bazı düzenlemelere yer verildiği görülmektedir.

İthal eşyasının gümrük kıymeti fiile ödenen veya ödenecek fiyatı içerdiğinden normal şartlarda, eşya hasarlı veya kusurlu da olsa eşyanın vergilerinin ödenmesinde belirtilen değer baz alınması gereklidir. Ancak bazı durumlarda, alıcı ve satıcı arasında yapılan satış sözleşmesinde eşyanın hasarlı veya kusurlu niteliği dikkate alınmamış olabilir ve eşyanın bu durumu, ithal ülkesinde gümrükleme aşamasında veya serbest dolaşıma girdikten sonrada fark edilebilir. Öte yandan, eşya taşıma sırasında hasara uğrayabileceği gibi gümrükleme aşamasında veya beyannamenin tescili akabinde de niteliklerinde değişiklik ya da bozulmalar meydana gelebilir. Belirtilen durumların GK'nın 64'üncü maddesinin 2 ve 3'üncü fıkraları ile GY'nin 45 ve 213'üncü maddelerinde ele alındığı görülmektedir.

Bu çerçevede, GK'nın 64/2'nci maddesine göre, hiçbir şekilde kullanılmayacak duruma gelen eşyanın, talep edilmesi halinde imhasına veya TGB dışına çıkarılabilmesine müsaade edilebilecektir. Kanunun 64/3'üncü maddesinde, beyannamenin tescili akabinde eşyanın niteliklerinde meydana gelen değişiklikler veya bozulmalar nedeniyle ithalat vergilerinden indirim yapılmayacağı ifade edilmekle beraber, ilk madde olarak kullanılması mümkün eşyanın ilk madde olarak beyanına gümrük idaresince izin verilebilecektir. Öte yandan kısmen hasara uğrayan eşya için de aynı şekilde işlem yapılabileceği gibi eşyanın hasarlı ya da hasarsız şekilde ayrılması mümkün değilse beyan sahibinin talebi üzerine tümünün ilk madde olarak beyan edilmesine ya da TGB dışına çıkarılmasına izin verilebilecektir.

Durum bu olmakla beraber, eşyanın gümrük kıymetine ilişkin bazı özel durumların yer aldığı GY'nin 45/1'inci maddesinin konuya ilişkin (c) fıkrasına göre, tek bir ticari işlemde satın alınan büyük miktardaki aynı eşyanın bir kısmı için yapılan serbest dolaşıma giriş rejimine ait beyanname kapsamı eşya için fiilen ödenen veya ödenecek fiyat; eşyanın toplam fiyatının, beyanname kapsamı eşyanın toplam satın alınan eşya miktarına oranına isabet eden miktarı olacaktır. Sevkiyatın kısmi olarak kayba uğraması veya kıymeti belirlenecek eşyanın serbest dolaşıma girişinden önce hasara uğraması halinde de benzer işlem uygulanacaktır. Dolayısıyla belirtilen düzenleme çerçevesinde, kısmi ithalat, kısmi kayıp ve hasar durumları söz konusu olduğunda toplam fiyat, ithal edilen miktara oranlanmak suretiyle kıymete esas alınabilecektir (Atasorkun ve Yurdakul, 2015: 208). Görüldüğü üzere, anılan düzenleme GK'nın 64/3'üncü maddesinde yer alan düzenleme ile uyum içerisinde

değildir. Zira GK'nın 64/3'üncü maddesinde, eşyada meydana gelen bozulmalar dolayısıyla gümrük vergilerinden bir indirim yapılmayacağı belirtilmiş olmasına karşın GY'nin 45/1'inci maddesinin (c) bendinde, eşya kıymetinde hasar ve kusur oranında gümrük kıymetinde bir düzeltme yapılabileceği, bunda nihayeti itibariyle alınacak gümrük vergilerinde bir indirime yol açacağı sonucu çıkmaktadır.

Diğer taraftan, GY'nin 45/1'inci maddesinin (ç) bendinde ise yapılan satış sözleşmesinde hasarlı ya da kusurlu niteliği dikkate alınmamış eşyanın serbest dolaşıma girmesi akabinde satıcı tarafından fiilen ödenen veya ödenecek fiyatta yapılan düzeltmenin gümrük kıymetinde dikkate alınma şartları düzenlenmiştir.

Bu çerçevede, eşyanın serbest dolaşıma sokulmasından sonra gerçekte ödenen veya ödenecek fiyatta, satıcı tarafından serbest dolaşıma girişe ait beyannamenin tescil tarihinden itibaren 1 yıl içerisinde alıcı lehine bir düzeltme yapılırsa, fiyatta yapılan bu düzeltmenin satış bedeli kapsamında gümrük kıymetinin belirlenmesinde dikkate alınması için; eşyanın, serbest dolaşıma girişine ilişkin beyannamenin tescil edildiği tarihte kusurlu olduğunun, satıcı tarafından fiyata yönelik yapılan söz konusu düzeltmenin anılan beyannamenin tescilinden önce yapılmış satışa ait sözleşmedeki garantiye ilişkin bir yükümlülükten doğduğunun ve eşyadaki kusurun satış esnasında ve satış fiyatının kararlaştırılması sırasında dikkate alınmamış olduğunun gümrük idaresine ispat edilmesi ve bunun gümrük idaresince uygun bulunması zorunludur. Bu şartların gerçekleşmesi halinde fiyatta yapılan düzeltme satış bedeli kapsamında dikkate alınır ve GK'nın vergilerin geri verilmesi ve kaldırılması işlemlerine ilişkin 211'inci maddesi hükümlerine göre işlem yapılır.

3.4.10. Gözetim Uygulamaları

İthalatta koruma ve gözetim uygulamaları, 26/1/1995 tarihli ve 4067 sayılı Kanunla onaylanması uygun bulunan ve 3/2/1995 tarihli ve 95/6525 sayılı BKK ile onaylanan DTÖ Kuruluş Anlaşması ekinde yer alan Korunma Tedbirleri Anlaşması ile gümrük mevzuatına girmiş olup halihazırdaki gözetim uygulaması ile ilgili temel düzenleme ise 2004/7304 sayılı İthalatta Gözetim Uygulaması Hakkında BKK'dır. Gözetim uygulamalarının amacı, bir malın, aynısını ya da ikamesini üreten yerli üreticiler üzerinde zarar tehdidi oluşturacak ölçüde ithali halinde bu malın ithalinin

ve ithalindeki gelişmelerin gözlemlenmesi olup bu amacın ötesinde tedbir mahiyetinde bir koruma önlemi de değildir (Özkoç, 2016).

Söz konusu uygulama Ticaret Bakanlığınca verilen gözetim belgeleri aracılığıyla gerçekleştirilmektedir. Gözetim uygulanacak eşyaya ilişkin kriterler ise Ticaret Bakanlığınca eşyanın teknik ve ticari özellikleri ile ülke içindeki üretim maliyetleri ve yıllık ithalat hacimleri dikkate alınarak çıkarılan tebliğlerle belirlenmektedir. Bu kriterle ise genel olarak, teslim şekline göre eşyanın kıymeti, brüt/net kilogramı ve adedidir. Bu çerçevede gözetime tabi bir eşyanın ithali, anılan belgenin temini veya bu kapsamda belirlenen kriterlerle uyumlu olması halinde söz konusudur. Diğer bir ifadeyle, belirlenen kriterlere sahip olmayan eşyanın ithali ancak buna ilişkin gözetim belgesinin alınması yoluyla gerçekleşebilmektedir.

Gözetime tabi olup gerekli kriterleri haiz olmayan eşyanın ithali gözetim belgesi olmaksızın söz konusu olmayacaktır. Aksi durumun tespiti halinde GK'nın 235/1'inci maddesini (c) fıkrasında yer alan "*Eşyanın ithali, lisansa, şarta, izne, kısıntıya veya belli kuruluşların vereceği uygunluk veya yeterlilik belgesine tabi olduğu halde uygunluk ve yeterlilik belgesine tabi değilmiş veya belge alınmış gibi beyan edildiğinin tespit edilmesi halinde, eşyanın gümrük vergilerinin yanı sıra, eşyanın gümrüklenmiş değerinin iki katı idari para cezası verilir.*" müeyyidesi uygulanacaktır. Öte yandan söz konusu eylem sahtecilik vb. adli nitelik içeren bir fiil ile gerçekleştirilmişse konunun ayrıca adli mevzuat çerçevesinde değerlendirilmesi gerekecektir. Eşya kıymetinin gözetim kıymeti altında kaldığı ve bu halde gözetim belgesi de olmadığı gerekçesi ile GK'nın 234'üncü maddesi çerçevesinde ek vergi tahakkuku ve para cezası uygulanması söz konusu değildir. Zira beyan edilen kıymet satış bedeli çerçevesinde beyan edilen gerçek kıymeti içermektedir.

Durum bu olmakla birlikte, belirlenen kriterlere uymayan, özellikle kıymet kriteri çerçevesindeki gözetim uygulamalarında, eşya kıymeti, beyan esnasında yükümlüsünce gözetim kıymeti ile uyumlu olacak ya da gözetim kıymetine ulaştırılacak şekilde yapılan yurtdışı gider ilaveleri ile yükseltmek suretiyle gözetim belgesi alınmaksızın işlemleri gerçekleştirilmektedir. Eşyanın teslimi sonrasında yapılan kontroller neticesinde de gözetime tabi olup belirlenen kıymetin altında kalmakla birlikte gözetim belgesi olmayan eşya dolayısıyla yükümlüsüne 30 gün süre verilerek aradaki farkın tahakkuku sağlanmakta ve bu halde başkaca bir işlem

yapılmamaktadır (2019/1 sayılı GGM Genelgesi). Aksi halde her iki durumda da 2016/9 sayılı GGM Genelgesi çerçevesinde yükümlü belge temini için ilgili kuruma yönlendirilmekte ve alınacak sonuca göre işlem tesis edilmektedir.

Öte yandan uygulamada, fiktif kıymet artışları ile gözetim belgesi olmaksızın ithalat yapıldıktan sonra yükümlülerce bu fiktif kıymet artışları nedeniyle ödenen vergiler GK'nın geri verme ve kaldırma hükümleri çerçevesinde gümrük idarelerinden talep edilmekte, doğal olarak başvurunun idarece reddi üzerine açılan davalarla geri alınma yoluna gidilmektedir. Bu halde, gerçek kıymeti içermemesi nedeniyle idare aleyhine sonuçlanması muhtemel davalar nedeniyle ödenen vergiler iade edilmekte ancak bu durumda 2019/1 sayılı Genelge'ye istinaden fiktif kıymet artışı ile yapılan beyanın ortadan kalktığı ve beyanın başlangıcındaki duruma dönüldüğü gerekçesi ile anılan genelge hükümleri işletilmekte ve yükümlü gözetim belgesi için ilgili kuruma yönlendirilerek sonucuna göre işlem tesis edilmektedir.

Söz konusu durumların eşyanın gümrük kıymetine ilişkin düzenlemeler karşısında irdelenmesi gereklidir.

Gözetim belgesi olmaksızın eşya kıymetinin gözetim kıymetine ulaştırılması amacıyla fiktif olarak yükseltilmesi, gümrük kıymet sisteminin aradığı eşyanın doğru ve gerçek kıymetini yansıtmamaktadır. Yapılan fiktif ilaveler GK'nın 27'nci maddesinde ifadesini bulan fiilen ödenen veya ödenecek fiyata yapılacak ilave türlerinden olmadığı gibi anılan maddenin 5'inci fıkrasında belirtilen, "*Gümrük kıymetinin belirlenmesinde, fiilen ödenen veya ödenecek fiyata bu maddede öngörülenler dışında hiçbir ilave yapılamaz.*" Hükümü ile de çelişmektedir. Öte yandan, gözetim kıymetine ulaşmak amacıyla yapılan söz konusu ödemeler satıcı veya satıcı yararına yapılan gerçekte ödenen ya da ödenecek fiyatı da içermemekte ve sadece gözetim belgesi almaksızın ya da almaktan kaçınmak saikiyle yapılan bir nevi hayali kıymet arttırmaları şeklinde görülmektedir. Benzer şekilde belirtilen yöntemler gözetim uygulamasından beklenen sonuçlara ulaşılmasına da engel teşkil etmektedir. Zira gözetim uygulamasına konu ürünü ithali bu konudaki veriler gerçek olmayacağı için sağlıklı ve etkin olarak izlenemeyecek ve doğru sonuçlara ulaşılamayacaktır. Eşya maliyetinin gerçek olmayacak şekilde arttırılmasının diğer bir sonucu ise ithalatta ödenmemesi gereken vergilerin ödenmesine indirilmemesi gereken giderlerin kurum kazancından düşülmesine yol açmasıdır.

Belirtilen nedenlerden ötürü kıymet kriteri çerçevesinde belirlenen gözetim uygulamalarında fiktif kıymet artışlarını içeren, dolayısıyla satış bedelini yansıtmayan kıymetlerin gümrük idaresince kabul edilmemesi doğru bir yaklaşım olacaktır.

3.4.11. Doğrudan Satış Yöntemi

Doğrudan satış, Gümrükler Genel Müdürlüğünün konuya ilişkin 2015/17 sayılı Genelgesi'nde göre, *“herhangi bir doğrudan satış şirketi tarafından istihdam edilsin ya da edilmese satış temsilcisi, dağıtıcı, distribütör ve benzeri adlarla hareket edenlerin bir mal veya hizmeti kendi evlerinde ya da perakende satış yerleri kullanılmaksızın tüketicinin ev veya iş yaşantısını sürdürdüğü mekânlar gibi iş yeri dışında, tek veya çok katmanlı satış yöntemleriyle tüketicilere sunulmasını öngören pazarlama sistemi...”* olarak tanımlanmıştır (2015/17 sayılı GGM Genelgesi).

Anılan genelge kapsamında, genel olarak doğrudan satış işlemine konu edilebilecek ürünler arasında; kişisel bakım ürünleri, kozmetik ürünleri, ev aletleri, sağlıklı yaşam ürünleri ve ev bakım ürünleri öncelikli sıralarda yer almaktadır. Bu yöntemde, toplam satış hasılasının bir bölümü satıcı ya da yurtdışındaki satıcı ile bağlantılı üçüncü kişilere aktarılmaktadır. Bu durum, eşyanın ithali öncesinde alıcı tarafından bilinmekte, hatta eşya kıymeti de bu duruma göre belirlenmektedir. Dolayısıyla, bu yöntemde ithal eşyasının tekrar satışı nedeniyle elde edilen hasıladan bonus ya da farklı adlarla yurtdışına satıcı ya da satıcı adına hareket eden üçüncü kişilere doğrudan veya dolaylı olarak transfer edilen ödemeler de GK'nın 27/1-d maddesi kapsamında telakki edilerek eşyanın gümrük kıymetine dahil edilecektir.

3.4.12. Uluslararası Teslim Şekilleri

Teslim şekilleri, uluslararası ticaret işlemlerine konu eşyanın, hangi taşıma türüne göre (kara, hava, deniz ya da çoklu) taşınacağını, taşıma sürecindeki masraf ve risklerin bu süreçte rol alan taraflardan kime ait olduğunu ve bu konuda karşılıklı hak ve yükümlülüklerin neler olduğunu, nerede ve ne zaman başlayıp nerede ve ne zaman tamamlandığını belirten kurallar bütünüdür. Bu kurallar INCOTERMS (The International Rules For The Interpretation of The Trade Terms- Ticari Terimlerin Yorumlanması İçin Uluslararası Kurallar) olarak adlandırılmaktadır.

Merkezi Fransa'da bulunan Uluslararası Ticaret Odası (ICC) tarafından oluşturulan bu kurallar, 1936 yılından itibaren yedi defa revize edilmiş olup bugün itibariyle sekizincisi versiyonu olan INCOTERMS 2010 kuralları geçerlidir. Diğer yedi versiyonun aksine INCOTERMS 2010 için marka ifadesi kullanılmıştır. Anılan kurallar uluslararası nitelik taşımakta olup bu alanda belirli bir standart ve kurallar bütünlüğü sağlamaktadır. INCOTERMS kuralları, uygulanması zorunlu olmamakla birlikte uygulamak isteyen tarafların, yapacakları sözleşmelerde buna yer vermeleri ve ilgili belgelerde teslim yerini ve INCOTERMS versiyonunu belirtmeleri gerekir.

Teslim şekillerinin eşyanın gümrük kıymeti kapsamındaki önemi, satış bedeli kapsamında fiilen ödenen veya ödenecek fiyata eklenmesi gerekli navlun ve sigorta giderlerinin teslim şekline göre bu fiyata dahil olup olmadığı durumlarda ortaya çıkmaktadır. Teslim şekli itibariyle bu giderler satış bedeli içinde değilse anılan fiyata dahil edilmesi gerekecektir. FOB teslim şeklinin aksine CIF teslim şeklinde navlun ve sigorta gideri satıcı tarafından karşılandığı için bu giderler satış bedeli içinde olmaları için fiilen ödenen veya ödenecek fiyata ayrıca bir ilave yapılmasına gerek bulunmamaktadır. Ancak FOB teslim şeklinde bu giderler alıcı tarafından üstlenildiğinden ve ayrıca ödendiğinden kıymete ilave edilmesi gerekecektir.

Esas itibariyle INCOTERMS 2010'da yer alan 11 teslim şekli E, F, C ve D olmak üzere dört ana grupta incelenmektedir. E grubu sadece EXW teslim şeklinden oluşmaktadır. FCA, FAS ve FOB teslim şekillerinden oluşan F grubu teslim şekillerinin en belirgin özelliğı, navlun ücreti ithalatçı firmaya ait olmak üzere eşya tesliminin ihracat ülkesinde bir yerde yapılmasıdır. C grubu teslim şekillerinde ise navlun ücreti ihracatçı firma tarafından ödenmekte olup eşya teslimi ihracat ülkesinde ve araç üstünde yapılmaktadır. C grubu CFR, CIF, CPT ve CIP teslim şekillerinden oluşmaktadır. D grubu DAT, DAP ve DDP teslim şekillerinden oluşmakta olup bu teslim şekillerinde eşya, ithal ülkesinde teslim edilir ve süreçteki tüm masraf ve riskler ihracatçı tarafından karşılanır (Dölek, 2015: 105 - 110).

Öte yandan, aşağıda incelendiğı üzere INCOTERMS 2010 teslim şekillerinden bazıları tüm taşıma şekillerinde, bazıları ise sadece deniz ve iç suyuollarına özgü taşıma modlarında kullanılmaktadır. Bu kuralların aynı zamanda zincirleme satışlarda kullanılması durumunda zincirin ortasında bulunan bir satıcı, alıcıya karşı

borcunu malları göndererek değil ilk satıcı tarafından gönderilen malları tedarik etmek suretiyle yerine getirir. Çünkü mallar ilk satıcı tarafından zaten gönderilmiştir.

3.4.12.1. Tüm Taşıma Modlarını İçeren Teslim Şekilleri

INCOTERMS 2010 kurallarında tüm taşıma türlerinde kullanılan teslim şekilleri EXW, FCA CPT, CIP, DAT, DAP ve DDP teslim şekilleridir. Bunlardan:

- EXW (Ex Works - İşyerinde Teslim): İhracatçı için minimum risk içeren bu teslim şeklinde ihracatçı, malları teslim etme yükümlülüğünü işyeri olarak belirlediği yerde yerine getirir. Belirlenen yerde malların ithalatçı tarafından teslim alınması ile birlikte taşıma sürecindeki tüm masraf ve riskler de ithalatçıya geçmektedir. Taraflar arasındaki sözleşmede kararlaştırılan satış bedeline sadece ambalajlanmış mal bedeli dahildir, malların telimi akabindeki nakliye, yükleme, boşaltma ve sigorta masrafları gibi harcamalar ithalatçıya aittir (Elitaş ve Şeker, 2016a: 216). İhracat ülkesindeki gümrük işlemlerinin ithalatçı tarafından yapılması beklenmekle birlikte ihraç ülkesi mevzuatının buna izin vermemesi halinde gerekli masraflar ithalatçı tarafından karşılanarak bu işlemlerin ihracatçı tarafından yapılması da mümkündür.

- FCA (Free Carrier - Taşıyıcıya Masrafsız): İhracatçının malları teslim etme yükümlülüğünü, ihracat ülkesinde ancak ithalatçının belirlediği taşıyıcının belirttiği yerde ihracat gümrük işlemlerini sonuçlandırmak suretiyle yerine getirildiği teslim şeklidir. Teslim akabinde, navlun ve sigorta dahil tüm masraflar ithalatçıya aittir.

- CPT (Carriage Paid To - Taşıyıcıya Ödenmiş Olarak): Ekseriyetle kombine taşımacılık ya da multimodal taşıma - birden fazla nakliye türünün bir arada kullanılarak bir eşyanın taşınması - türlerinde tercih edilen bu teslim şeklinde, ihracatçı, teslim yükümlülüğünü, ihraç ülkesinde kendi belirlediği taşıyıcıya navlunu ödenmek, ihracat gümrük işlemleri sonuçlandırılmak ve yüklemeyi gerçekleştirmek suretiyle yerine getirir. Bununla birlikte taşıma sürecindeki risk ithalatçıya aittir.

- CIP (Carriage and Insurance Paid To - Taşıma ve Sigorta Ödenmiş Olarak): CPT teslim şekline ilave olarak taşıma sürecindeki risk ya da sigortanın da satıcı tarafından karşılanmasını ifade eder. CIP teslim şekli de CPT teslim şeklinde olduğu üzere kombine ya da multimodal taşıma türlerinde tercih edilmektedir.

- DAP (Delivered at Place - Belirlenen Yerde Teslim): İhracatçı, teslim yükümlülüğünü malları ithalat ülkesinde belirlenen yerde taşıma vasıtasınca

boşaltılmak üzere ve gümrük işlemlerini yapmaksızın yerine getirir. Teslim akabinde, gümrük işlemleri, boşaltma masrafları ve riskleri ithalatçıya aittir.

- DAT (Delivered at Terminal - Terminalde Teslim): DAP teslim şekline ilave olarak ihracatçı boşaltma masrafları ve boşaltma sürecindeki riskleri de üstlenmektedir. Teslim akabindeki gümrük işlemleri ve bu işlemlerden doğan vergi ve sair masraflar ithalatçıya aittir.

- DDP (Delivered Duty Paid - Gümrük Vergileri Ödenmiş Olarak Teslim): İhracatçı, teslim yükümlülüğünü ithalat ülkesinde belirlenen herhangi bir yerde ithalat gümrük işlemlerini tamamlamak suretiyle yerine getirir. EXW teslim şeklinin tam tersi sürecidir. Söz konusu teslim şekli ithalatçı için minimum risk içerir. Satıcı gümrük vergileri dahil diğer ödemelerle birlikte bütün risk ve masrafları üstlenir.

3.4.12.2. Sadece Deniz ve İç Su Taşımalarına Özgü Teslim Şekilleri

Sadece deniz ve iç su taşımalarına özgü INCOTERMS 2010 kurallarında yer alan teslim şekilleri FAS, FOB, CFR ve CIF teslim şekilleridir. Bunlardan:

- FAS (Free Alongside Ship - Gemi Doğrultusunda Teslim): İhracatçı teslim yükümlülüğünü, ihracat ülkesinde, ihracat gümrük işlemleri tamamlanmış olarak belirlenen yükleme limanında yerine getirir. Malların belirlenen limanında, gemi doğrultusunda rıhtıma ya da mavnaya yerleştirilmesi teslim yükümlülüğünün yerine getirilmesi anlamındadır. Bu aşamadan sonra malların gemiye yüklenmesine ve sonrasına ilişkin hasar ve kayıplar da dahil tüm masraflar ve riskler ithalatçıya aittir.

- FOB (Free on Board - Gemi Bordasında Teslim): FAS teslim şekline ilave olarak ihracatçının teslim yükümlülüğü malların gemiye yüklenmesini de içerir. Dolayısıyla malların gemiye yüklenmesine ilişkin masraf ve riskler ihracatçıya aittir. İhracatçının teslim yükümlülüğünden sonra tüm masraflar ve riskler ithalatçıya aittir.

- CFR (Cost and Freight - Mal Bedeli ve Navlun): FOB teslim şekline farklı olarak mallara ait navlun masrafının ihracatçı tarafından üstlendiği teslim şeklidir. İhracatçının teslim yükümlülüğünden sonraki navlun hariç masraflar ile navlun sürecindekiler de dahil olmak üzere olası riskler ithalatçıya aittir.

- CIF (Cost Insurance and Freight - Mal Bedeli, Sigorta ve Navlun): İthalatçı açısından minimum risk içeren CIF teslim şekli, CFR'den farklı olarak mallara ait

sigorta masraflarının da ihracatçı tarafından üstlenilmesini içerir. Malların belirlenen varış yerindeki teslim yükümlülüğünden sonraki masraf ve riskler alıcıya aittir.

3.4.13. Uluslararası Ödeme Şekilleri

Uluslararası ödeme şekilleri, dış ticarete konu eşya bedelinin, satıcıya hangi şekil ve koşullara bağlı olarak ve ne zaman ödeneceğine ilişkin hükümleri içeren düzenlemeleri ifade eder. Mülga Hazine Müsteşarlığı'nın 23.09.2009 tarihli 2009-GNL-1 sayılı İhracat ve İthalat Genelgesi bu konudaki ulusal düzenlemeleri içermekte olup akreditifle ilgili “Vesikalı Krediler Hakkında Yeknesaklık Teamül ve Uygulamalar” ile vesaik mukabili ödemelerle ilgili “Tahsil Vesikaları Hakkında Yeknesaklık Kuralları” da uluslararası yeknesaklık kurallarını oluşturmaktadır. Ancak, Uluslararası Ticaret Odası'nın anılan kuralları kendiliğinden geçerli olmayıp uygulanabilmeleri için anılan metinlere atıf yapılabilmelerinin gerekli olduğu belirtilmektedir (Atasorkun ve Yurdakul, 2015: 29).

Bahse konu Genelge çerçevesinde, ithalat bedellerine ilişkin ödeme şekilleri, uluslararası kurallar ve bankacılık teamülleri çerçevesinde; akreditifli ödeme, vadeli akreditifli ödeme, vesaik mukabili ödeme, mal mukabili ödeme, kabul kredili akreditifli ödeme, kabul kredili vesaik mukabili ödeme, kabul kredili mal mukabili ödeme ve peşin ödeme olarak belirlenmiş olup bu bedellerin; Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Karar, bu Karar'a ilişkin 2008/32-34 Sayılı Tebliğ ve Hazine Müsteşarlığı tarafından bu karar ve tebliğe ek olarak yapılacak düzenlemeler çerçevesinde, ithalatçı ile ihracatçı arasındaki sözleşmeye ve uluslararası kurallar ile bankacılık teamüllerine göre bankalar aracılığıyla döviz veya Türk Lirası olarak ödenmesi gerekmektedir. Ödeme şekilleri aşağıda genel hatlarıyla açıklanmıştır (Elitaş ve Şeker, 2016b: 227 - 229; Atasorkun ve Yurdakul, 2015: 28 - 34).

- Akreditifli Ödeme: Sözleşme kapsamı mal bedelinin ödenmesi konusunda gerekli şartların yerine getirilmesi, ithalatçı ve ihracatçının sorumluluklarını tamamlaması ve bunları belgelemesi şartlarına bağlı olarak ödemenin gerçekleştirileceğinin ithalatçının bankası tarafından garanti edilmesidir. Süreç, ithalatçı tarafından başlatılmaktadır. İthalatçı kendi ülkesindeki bankaya (amir banka) ihracatçı lehine akreditif açma talimatı verir, bunun üzerine amir banka tarafından ihracatçının ülkesindeki aracı bankaya (ihbar ya da teyit bankası olabilir)

durumu bildirir. Aracı banka ihracatçıya akreditif açıldığını bildirir, ihracatçı da eşyayı sevk eder, aracı banka teyit bankası ise ödemeyi ihracatçıya yapar ve eşyaya ilişkin belgeleri amir bankaya gönderir. Amir banka ise belgeleri inceledikten sonra aracı bankayı alacaklandırır. Belgeleri amir bankadan alan ithalatçı ise mal bedelini bu bankaya ödeyerek malları gümrükten çekmektedir.

Akreditifli ödeme, yapılan sözleşmeye bağlı olarak farklı türlere ayrılabilir. Bunlar arasında; dönülebilir/dönülemez, teyitli/teyitsiz, adi/rotatif, devredilebilir, karşılıklı, garantili, kırmızı şartlı ve yeşil şartlı akreditifli ödeme şekilleri sayılabilir. Öte yandan, ödeme şekline bağlı olarak, akreditifli ödeme; vadeli, kabul kredili ve vesaik mukabili akreditif olmak üzere sınıflandırılmaktadır.

- Vadeli Akreditifli Ödeme: Satış ya da akreditif sözleşmesinde mal bedelinin, belgelerin bankaya ibraz edildiği tarihten belirli bir süre sonra ödenmesinin kararlaştırılması olup belirli bir ödeme vadesi içermektedir.

- Vesaik Mukabili Ödeme: İthalatçının, ihracatçı tarafından gönderilen eşyaya ait belgeleri, mal bedelini ödediği zaman kendi bankasından teslim alabilmesini sağlayan ödeme şeklidir. Akreditiften farklı olarak, banka sorumluluğu bulunmamaktadır ve süreç ihracatçı tarafından başlatılmaktadır. Bu nedenle ihracatçı açısından riskli bir ödeme şeklidir. İthalatçı, ihracatçının bankası tarafından kendi bankasına gönderilen eşyaya ilişkin evrakları eşyaya ilişkin bedeli kendi bankasına ödedikten sonra teslim alır ve bu belgelerle birlikte eşyayı gümrükten çeker. Mal bedeli ise ithalatçının bankası tarafından ihracatçının bankasına gönderilir.

- Mal Mukabili Ödeme: Söz konusu ödeme şeklinde, ödeme, ihracatçı tarafından malların ve belgelerin gönderilmesinden sonra gerçekleştirilmektedir. İthalatçı eline ulaşan eşyaya ilişkin belgelerle eşyayı teslim aldıktan sonra ödemeyi satış sözleşmesinde belirtilen şekilde bankası vasıtasıyla yapar. Bu nedenle ihracatçı açısından riskli bir ödeme şeklidir. Vesaik mukabili ödemedeki farkı, ithalatçının mal bedelini malları gümrükten çektikten sonra ödemesidir. Ancak ithalatçı, eşyayı devralmakla sadece zilyetlik hakkına sahip olur, mülkiyet hakkı ise eşya bedelinin ödenmesinden sonra gerçekleşmektedir.

- Kabul Kredili Ödeme Şekilleri: Kabul kredili vesaik mukabili, kabul kredili mal mukabili ve kabul kredili akreditif olmak üzere üç çeşittir. Bu ödeme şekillerinde, eşya bedeli ithalatçı ve ihracatçı arasında yapılan sözleşmeye istinaden

düzenlenen poliçede belirtilen vadede ödenmektedir. Genel olarak vadeli mal alım ve satımlarında söz konusu olmakta ve vade, alıcı ve satıcı tarafından kabul tarihinden başlamak üzere serbestçe kararlaştırılabilmektedir. Bu ödeme şekilleri satıcıya yönelik bir faiz transferi de içerebilmektedir. Genel itibariyle, düzenlenen poliçeler bankalar aracılığıyla ithalatçı firmaya ulaştırılır ve ithalatçı firma tarafından onaylanarak yine aracı bankalar kanalıyla ihracatçıya ulaştırılır. İthalatçı kendisine ulaştırılan belgelerle birlikte eşyayı gümrükten çeker ancak eşya bedeli poliçeyle belirlenen vadede ödenir. Kabul kredili akreditifin vadeli akreditiften farkı, satıcının eşyaya ait belgelerle birlikte poliçeyi de ibraz etmesi ve bankanın taahhütname yerine ibraz edilen poliçeyi onaylaması ve poliçenin iskonto amaçlı kullanılabilmesidir. İhracatçı, poliçenin kabulünden sonra poliçeyi iskonto ettirebilir ya da vadesini belirleyebilir. Bu kapsamda, satıcı vadeden önce poliçeyi iskonto ettirerek mal bedelini tahsil edebilir.

- Peşin Ödeme: İhracatçının, satış sözleşmesinin hemen akabinde ve malları henüz ithalatçıya göndermeden önce bedelin tahsilini içeren ödeme şeklidir. İhracatçı eşya bedelini ithalatçıdan tahsil ettikten sonra eşyayı gönderdiğinden ithalatçı için maksimum, ihracatçı için ise minimum risk barındırır. Bu duruma rağmen peşin ödeme şeklinin kullanılması; ithal edilecek mallara yoğun talebin olması ya da bu malların temini güç veya zorunlu ürün grubundan olması bağlamında taraflar arasında henüz tesis edilmemiş olan güven unsuru ile açıklanabilir.

Ödeme şekillerinden hangisinin tercih edileceği, alıcı ve satıcı arasında gerçekleşen ticari işlemin niteliği ile yapılan satış sözleşmesi kapsamında belirlenmektedir. Bu çerçevede ortaya çıkacak risk, seçilen ödeme şekline bağlı olarak değişecektir. İhracatçı açısından en büyük risk mal mukabili ödeme şeklinde, en düşük risk ise peşin ödeme şeklinde ortaya çıkmaktadır. Doğal olarak ithalatçı için durum tam tersidir. Akreditif ise ithalatçı ve ihracatçı açısından oluşabilecek risk unsurlarını sınırlayan bir ödeme şekli olarak görülmektedir (Güven, 2015: 168).

Ödeme şekilleri esas itibariyle kambiyo mevzuatının konusunu oluşturmakla birlikte, eşyanın gümrük kıymetinin tespitinde göz önünde bulundurulmaları gerekli önemli unsurlar olarak değerlendirilmektedir. Örneğin faiz giderleri ya da peşin ödeme iskontosunun söz konusu olduğu durumlarda, beyan edilen ödeme şekli de bu anlamda önem kazanmaktadır. Zira peşin ödeme iskontosunun gümrük kıymetine

dahil edilmemesi için gerekli şartlardan biri de bu iskontonun beyan edilen ödeme şekli ile uyumlu olması, bu çerçevede, mal bedeline ilişkin ödemenin eşyanın gümrüğe beyanından önce gerçekleştirilmiş olması gerekliliğidir. Yine, vadeli işlemlerde gündeme gelecek olası faiz giderlerinin gümrük kıymeti karşısındaki durumu, bu giderlere ilişkin bileşenlerin ve ayrıntıların bilinmesini gerektirmektedir. Satış bedeli kapsamındaki kıymet beyanı, her halükarda ödenmiş, ödenen ve daha sonra ödenecek olan toplam tutarı kapsadığından beyan edilen ödeme şekli de göz önünde bulundurulması gereken bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır.

3.5. Transfer Fiyatlandırması ve Gümrük Kıymeti İlişkisi

Transfer fiyatı, aynı organizasyonun birimleri arasında gerçekleşen ve ülke sınırlarını aşan mal ve hizmet transferlerine uygulanan fiyatı (Dicle, 1995: 31) ya da aynı işletme bünyesinde oluşturulmuş farklı sorumluluk merkezleri arasındaki mal ve hizmet transferlerinde, transfer edilen mal ve hizmet için belirlenen fiyatı ifade etmektedir. Bir şirket ya da firmanın birim ya da kollarından bir kısmının diğer ülkelerde bulunması halinde ortaya çıkan işletme şekli “çok uluslu şirket” olarak nitelendirilmektedir (Pehlivan ve Öz, 2015: 137). Bağımsız bir işletme olarak da kabul edilebilen sorumluluk merkezleri arasındaki ticari ilişkilere esas teşkil eden mal ve hizmet transferlerinin; satıcı bölümün kârına ve alıcı bölümün maliyetlerine etki etmesi, mal ve hizmetlerin değerini belirleyen transfer fiyatlarının titizlikle belirlenmesini gerektirmektedir (Güner, 2004). Ancak, vergi gelirleri ile yabancı sermaye arasındaki bir tercih durumunda, özellikle gelişmekte olan ülkelerde, sermaye birikimine duyulan ihtiyaç nedeniyle vergisel boyut ihmal edilmekte ve transfer fiyatlamasına yeterli önem verilmemektedir (Erdel ve Okumuş, 2002: 86).

Transfer fiyatlandırması, çok uluslu şirketlerin bağlı ya da ilişki halinde oldukları şirket ya da iştirakleri arasında meydana gelen işlemlerden doğan kârın vergi ve diğer erekler doğrultusunda dağıtımıyla ilintilidir (Erol, 2013: 7). Transfer fiyatlandırmasının şirketler açısından, vergisel, uluslararası ve yönetsel olmak üzere birçok farklı amacı bulunmakla birlikte, kamu idarelerince de üzerinde durulan en önemli olanı vergisel amaç taşıyanıdır. Bu amaç; vergi sonrası global kârı arttırmak, dış ticaret işlemlerindeki vergi miktarını azaltmak, ihracat işlemlerinde alınan vergi iadesi miktarını yükseltmek, vergi tevkifatı matrahını gizlemek ve

düşürmek, genel merkeze ait masraf ve giderleri vergi yükünü düşürecek ölçüde dağıtmak, dış ticaret ve kâr transferi konusunda tahditleri aşarak dolaylı yoldan vergi yükünü düşürmek şeklinde kendini göstermektedir (Öncel, 2002: 6 - 8).

Uluslararası firmalarca, toplam vergi yükünün azaltılmasına yönelik faaliyetler, şirketlerin grup içi transfer fiyatlarını, bağlı firmaların yerleşik olduğu ülkelerdeki vergi oranlarının veri kabul edilmesi ile başlamakta ve vergi oranı düşük ülkelere yönelik mal ve hizmet transferinde düşük, vergi oranı yüksek ülkelere yönelik mal ve hizmet transferinde ise yüksek fiyatlama politikası uygulanması suretiyle devam etmektedir (Karabağ, 2012: 14). Belirtilen yolun izlenmesi neticesinde, vergi oranı düşük ülkedeki firmanın girdi maliyetleri daha düşük olacağından kârlılıkları yüksek belirlenecek ve bu yüksek kâr üzerinden ödenecek vergi, diğer ülkelere nazaran daha düşük kalacaktır. Öte yandan, vergi oranı yüksek olan ülkedeki firmanın girdi maliyetleri daha yüksek tespit edileceğinden, bu firmanın kârlılığı diğer ülkedeki firmaya nazaran daha düşük bir seviyede kalacak ve olası bir yüksek vergileme riski karşısında söz konusu firma güvenli tarafta yer alacaktır (Saraç, 2005: 89 - 90).

Transfer fiyatlandırmasının belirgin özellikleri, bu fiyatın serbest piyasada birbirinden bağımsız kişiler arasında aynı veya benzer şartlar altında oluşan fiyattan farklı olması ile bu fiyat politikasının çok uluslu şirket bünyesinde uygulanmasıdır (Pehlivan ve Öz, 2015: 138). Transfer fiyatlaması ile ilgili öncü ve temel çalışmalar OECD tarafından gerçekleştirilmektedir. OECD tarafından hazırlanan transfer fiyatlandırmasının vergi boyutu ile ilgili rehber niteliğindeki dokümanı bu konuda önemli bir kaynak niteliğindedir ve temelinde emsal bedel ilkesi yer almaktadır. Emsal bedel ilkesi, OECD Model Vergi Anlaşmalarının 9'uncu maddesine göre; "*İki ilişkili kuruluşun ticari ve finansla ilişkilerindeki şartlar, bağımsız kuruluşlar arasında gerçekleşenlerden farklılık gösterirse, bu özel şartlar nedeniyle bir tarafta eksik oluşmuş kar ilgili kuruluşun karına eklenir ve bu düzeltmeye göre yeniden vergilendirilir.*" Şeklindedir. Anılan rehberde yer alan transfer fiyatlaması yöntemleriyle, ilişkili kabul edilen kişi ya da kuruluşlar arasındaki ticari ve finansal işlemlerin transfer fiyatlandırması sisteminin özünü oluşturan emsal bedel ilkesine uygun olup olmadığının ortaya konulması amaçlanmıştır (Karabağ, 2012: 23 - 25).

Transfer fiyatlandırması müessesesinin Türk vergi sistemine dahil olması esas itibarıyla "13.06.2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu"nun 13 üncü

maddesi ile gerçekleşmiştir. Bu maddedeki transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı ibaresiyle transfer fiyatlandırması terimi Kanunun lafzına girmiştir. Bilahare, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 41'inci maddesinde yapılan değişiklikle uygulama sadece kurumlar vergisi mükelleflerine yönelik kalmamış, ticari kazanç sahibi gerçek kişilere de yansıtılmıştır (Pehlivan ve Öz, 2015: 162).

Transfer fiyatlaması konusu mali mevzuat çerçevesinde ve kurumlar vergisi boyutunda değerlendirilirken gümrük kıymeti ise gümrük mevzuatı kapsamında ve gümrük vergileri kapsamında ele alınmaktadır. Durum bu olmakla birlikte, transfer fiyatlandırması hem gümrük hem de mali mevzuat açısından önem arz etmektedir. Transfer fiyatlamasının gümrük mevzuatı açısından önem arz ettiği nokta, dış ticaret işlemlerine konu mal hareketlerinde alıcı ve satıcı arasındaki ilişkinin eşyanın gümrük kıymetine yaptığı etki çerçevesinde değerlendirilmesi ve eşyanın gümrük kıymetinin gümrük mevzuatı kapsamında belirlenen kriterler çerçevesinde doğru bir şekilde tespit edilmesidir. Bu yapıldığı takdirde gümrük vergisi matrahı doğru ve eksiksiz bir şekilde tespit edilmiş olacak ve herhangi bir vergi kaybı yaşanmayacaktır. Belirtilen durum mali mevzuat açısından da benzerdir. Bu konuda mali mevzuat itibarıyla önem arz eden nokta, ilişkili kişiler arasındaki ithalat işlemlerinde eşya bedelinin emsal bedel prensibi çerçevesinde tespit edilmesidir.

Her iki mevzuatın konuya bakış açısı aynı amaca hizmet ediyor gibi gözükse de esasında ters yönde işleyen iki ayrı olgudur. Eşyanın gümrük kıymeti, alınacak gümrük vergilerine matrah oluşturduğundan, eşyanın gümrük kıymetinin yüksek olması alınacak vergi miktarını ve dolayısıyla eşya maliyetini arttıracaktır. Yükselen maliyetler kurum kazancına etki yapması nedeniyle kurumlar vergisi miktarına ters yönde etki yapacaktır. Görüleceği üzere, gümrük kıymetinin yüksekliğine bağlı olarak alınacak gümrük vergilerindeki artış dolayısıyla vergi gelirlerinde artış meydana gelirken eşya maliyetini arttırması nedeniyle de kurum kazancına olan etkisi nedeniyle kurumlar vergisini olumsuz yönde etkileyecektir. Ancak Birbirinin tersi yönde işliyor gibi görünse de önemli olan nokta, eşyanın gümrük kıymetinin gümrük mevzuatı hükümlerinin öngördüğü çerçevede doğru belirlenmesi, transfer fiyatlandırma açısından ise fiyatın emsal bedel ilkesine uygun bir şekilde belirlenebilmesidir. Emsaline nazaran yüksek bir maliyetle ithal edilen eşya her ne kadar alınacak gümrük vergilerinde aşınmaya neden olmaması nedeniyle gümrük

mevzuatı açısından sorun teşkil etmiyor görünse de eşya maliyetini artırmasından ötürü kurum kazancına olan olumsuz etkisi sebebiyle kurumlar vergisinde aşınmaya neden olacaktır. Benzer sonuç tersi durum için de geçerlidir. Transfer fiyatlaması ile gümrük kıymeti arasındaki ilişki de bu noktada önem kazanmaktadır. Bu nedenle gerek gümrük kıymetinin gerekse emsal bedelin doğru belirlenmesi her iki alanda da vergi kayıplarının önüne geçilmesinde önemli bir etmendir.

4. İKİNCİL YÖNTEMLER

Eşyanın gümrük kıymetinin belirlenmesinde ana yöntem satış bedelidir. Kaldı ki yükümlü tarafından yapılan kıymet beyanı da belli istisnalar haricinde ekseriyetle satış bedeli yöntemi esasları çerçevesinde şekillenmektedir. Gümrük kıymetinin satış bedeline göre belirlenememesi ya da gümrük idaresince beyan edilen kıymetin gerçekliği ya da doğruluğu konusunda şüpheye düşülmesi ve bu şüphenin giderilememesi hallerinde GK'nın 25'inci maddesindeki ikincil kıymet belirleme yöntemlerine geçilecektir. Bu yöntemler; aynı eşyanın satış bedeli, benzer eşyanın satış bedeli, indirgeme ve hesaplanmış kıymet yöntemleridir. Son yöntem olarak nitelendirilen kıymet tespiti ise ikincil yöntemlerden sonuç alınamaması halinde gündeme gelmektedir. Eşyanın gümrük kıymeti söz konusu yöntemlere göre tespit edilirken belirtilen sıranın takip edilmesi ve bir önceki yöntemle göre belirleme yapıldığı sürece diğer yöntemle geçilmemesi gerekmektedir. Ancak, istisna olarak; beyan sahibinin yazılı talebinin gümrük idaresince uygun bulunması halinde indirgeme ve hesaplanmış kıymet yöntemlerinin uygulama sırası değişebilmektedir. Aşağıda ikincil kıymeti belirleme yöntemleri sıra dahilinde incelenmiştir.

4.1. Aynı Eşyanın Satış Bedeli Yöntemi

Eşyanın gümrük kıymetinin GK'nın 24'üncü maddesinde ifadesini bulan satış bedeli yöntemine göre belirlenemesi halinde Kanunun 25'inci maddesi çerçevesinde izleyen yöntem olan aynı eşyanın satış bedeli yöntemine geçilecektir. Eşyanın gümrük kıymeti satış bedeli yöntemi çerçevesinde belirlenebildiği sürece aynı eşyanın satış bedeli yöntemine geçilmesi söz konusu olamayacaktır.

Aynı eşyanın satış bedeli yönetimine ilişkin temel unsurlar GY'nin 46'ncı maddesinde açıklanmıştır. Buna göre aynı eşyanın satış bedeli, kıymeti, önceden satış bedeli çerçevesinde tespit edilmiş ancak bu madde hükümleri çerçevesinde düzeltilmiş ya da uyarlanmış gümrük kıymetidir. Bu yöntemde kıymeti belirlenecek eşya, Türkiye'ye ihraç amaçlı satılmış bulunan kıymeti tespit edilecek eşya ile aynı veya yakın bir tarihte ihraç edilen aynı eşyadır. Aynı eşya; kalitesi, tanındığı özellikleri ve fiziksel nitelikleri de dahil olmak üzere her hususta aynı olan ve aynı ülkede üretilmiş eşyayı ifade etmektedir. Diğer unsurlarda uyum bulunduğu sürece görünüşteki küçük farklılıklar eşyanın aynı eşya sayılmasına engel değildir (GY, md. 43/1-b). Aynı ya da yakın tarih ise Anlaşma kapsamında üye ülkelerce belirlenecektir (Rosenow ve O'Shea, 2010: 100-101).

Öte yandan, Yönetmeliğin 43'üncü maddesi çerçevesinde, eşyanın "aynı eşya" olarak nitelendirilebilmesi için kıymeti belirlenecek eşya ile aynı ülkede üretilmesi zorunlu olmakla birlikte aynı kişi tarafından üretilen aynı eşya bulunmadığı takdirde başka/farklı bir kişi tarafından üretilen eşyanın dikakte alınması mümkündür. Yine, anılan madde uyarınca, aynı eşya ifadesi; "*Türkiye'de gerçekleştirilmesi nedeniyle düzeltme konusu olmayan, ithal eşyasının üretimi için gereken ve Türkiye dışında gerçekleştirilen mühendislik, geliştirme, sanat ve çizim çalışmaları, plan ve taslak hazırlama hizmetlerini içeren veya yansıtan eşyayı*" kapsamamaktadır.

Bu yöntem çerçevesinde, eşyanın kıymeti tespit edilirken, kıymeti belirlenecek eşya ile aynı ticari düzey ve yaklaşık aynı miktarda satılmış olan aynı eşyaya ait satış bedeli kullanılmaktadır. Ancak böyle bir satışın olmaması ya da bulunamaması halinde farklı ticari düzey (toptancıya, perakendeciye veya nihai tüketiciye satış şekli gibi) ve/veya farklı miktarlara konu eşyaya ait satış bedeli esas alınacak fakat bunun için ticari düzey ve/veya miktar farkları dikakte alınarak gerekli düzeltmeler yapılacaktır. Bununla birlikte, kıymette bir artışa ya da azalışa sebebiyet verse de, düzeltme yapılabilmesi, makul olduğunun ve doğruluğunun kesin delillerle tevsiki zorunludur. Benzer şekilde, aynı eşya ile ithal eşyası arasında, ithal eşyasının giriş liman ve mahaline kadar nakliyesiyle ilgili yapılan nakliye ve sigorta masraflarının satış bedeline dahil edildiği hallerde, mesafe ve nakliyatın türünden kaynaklanan ciddi farklılıklar çerçevesinde satış bedelinde gerekli düzeltme yapılmalıdır.

Yöntem uygulanmasında; gümrük idaresince, mümkün olduğu sürece kıymeti tespit edilecek eşya ile aynı ticari düzeye ve yaklaşık aynı miktara sahip aynı eşyaya ait bir satış işlemi esas alınmalıdır. Ancak bu şartlara haiz bir satış işlemi bulunmadığı takdirde; “*a-Aynı ticari düzeyde fakat farklı miktardaki bir satış, b-Farklı ticari düzeyde fakat yaklaşık aynı miktardaki bir satış veya c - Farklı ticari düzey ve farklı miktardaki bir satış.*” Durumlarından herhangi biri kapsamında gerçekleşmiş bulunan aynı eşyaya ait bir satış baz alınabilir. Anılan üç durumdan herhangi birine uyan bir satış işlemi tespit edildiğinde, idarce elverişli olan duruma uygun bir şekilde; “*a-Sadece miktar faktörü için, b-Sadece ticari düzey faktörü için veya c-Hem ticari düzey hemde miktar faktörleri için*” Düzeltme yapılacaktır.

Ancak, kıymette artışa ya da azalışı da sebep olsa, farklı ticari düzeylere ya da farklı miktarlara ilişkin düzeltme yapılabilmesi, bu düzeltme işleminin makul ve doğru olduğunun açık ve kesin delillerle ispatı zorunludur (GY, md. 46; GKYN). Yapılan bu düzeltmede objektif ölçülerin (fiyat listesi gibi) bulunmaması halinde kıymetin aynı eşya yöntemine göre belirlenmesi uygun olmayacaktır. Örneğin; 10 birimlik kıymeti tespit edilecek ithal eşyasına ait satış bedeli bilinen tek satış olan 500 birimlik aynı eşyaya ilişkinse ve satıcının ayrıca miktar iskontosu da uyguladığı biliniyorsa; yapılacak gerekli düzeltme, satıcıya ait fiyat listesinden 10 birimlik satışlara ilişkin fiyatın bulunması ile mümkün olacaktır. Daha önce gerçekleşen 10 birimlik bir satış olmasa bile baz alınan fiyat listesi diğer miktarlardaki satışlarda samimi ve gerçekse objektif bir veri olarak değerlendirilecektir (GKYN). Aynı eşyanın satış bedeli yönteminin uygulanması neticesinde aynı eşyaya ait birden çok satış bedeli tespit edilirse en düşük olanı esas alınacaktır.

4.2. Benzer Eşyanın Satış Bedeli Yöntemi

Aynı eşyanın satış bedeli yöntemine göre belirlenemeyen eşyanın gümrük kıymeti izleyen yöntem olan benzer eşyanın satış bedeli yöntemine göre tespit edilecektir. Benzer eşyanın satış bedeli yöntemine ilişkin temel unsurlar GY'nin 47'nci maddesinde açıklanmıştır. Bu yöntemde kıymeti belirlenecek eşya Türkiye'ye ihraç amacıyla satılmış bulunan kıymeti tespit edilecek eşya ile aynı veya yakın bir tarihte ihraç edilen benzer eşyadır. Benzer eşya; tüm yönleriyle aynı olmayan ancak, aynı işlev ve fonksiyonu görmelerini ve ticari olarak birbirlerini ikame

edebilmelerini olanaklı kılan, benzer unsur ve özelliklere sahip olan ve aynı ülkede üretilmiş eşyayı tanımlamaktadır. Eşyanın benzerliğinin tespitinde, eşyanın tanındığı özellikleri, kalitesi ve ticari markaya sahip olması gibi unsurlar dikkate alınacak öncelikli unsurlar arasında sayılmıştır (GY, md. 43/1-b)

Öte yanda, Yönetmeliğin 43'üncü maddesi çerçevesinde, eşyanın "benzer eşya" olarak nitelendirilebilmesi için kıymeti tespit edilecek eşya ile aynı ülkede üretilmesi zorunlu olmakla birlikte aynı kişi tarafından üretilen benzer eşya bulunmadığı takdirde farklı kişi tarafından üretilen eşya dikakte alınabilecektir. Yine, anılan madde uyarınca, benzer eşya ifadesi; *"Türkiye'de gerçekleştirilmesi nedeniyle düzeltme konusu olmayan, ithal eşyasının üretimi için gereken ve Türkiye dışında gerçekleştirilen mühendislik, geliştirme, sanat ve çizim çalışmaları, plan ve taslak hazırlama hizmetlerini içeren veya yansıtan eşyayı"* kapsamayacaktır.

Benzer eşyanın satış bedeli yöntemi çerçevesinde eşyanın gümrük kıymeti tespit edildirken, kıymeti belirlenecek eşya ile aynı ticari düzey ve yaklaşık aynı miktarda satılmış olan benzer eşyaya ait satış bedeli kullanılacaktır. Ancak böyle bir satışın olmaması ya da bulunamamsı halinde farklı ticari düzeye ve/veya farklı miktarlara konu eşyaya ait satış bedeli esas alınacak fakat bunun için ticari düzey ve/veya miktar farkları dikakte alınarak gerekli düzeltmeler yapılacaktır. Bununla birlikte, kıymette bir artışa ya da azalışa sebebiyet verse de, düzeltme yapılabilmesi, makul olduğunun ve doğruluğunun kesin delillerle tevsiki zorunludur. Benzer şekilde, benzer eşya ile ithal eşyası arasında, ithal eşyasının giriş liman ve mahaline kadar nakliyesiyle ilgili yapılan nakliye ve sigorta masraflarının satış bedeline dahil edildiği hallerde, mesafe ve nakliyatın türünden kaynaklanan ciddi farklılıklar dikkate alınmak suretiyle satış bedelinde gerekli düzeltme yapılmalıdır.

Benzer eşyanın satış bedeli yöntemi uygulanırken; gümrük idaresince, mümkün olduğu sürece kıymeti tespit edilecek eşya ile aynı ticari düzeye ve yaklaşık aynı miktara sahip benzere eşyaya ait bir satış işleminin baz alınması gereklidir. Ancak bu şartları sağlayan bir satış işlemi bulunmadığı takdirde; *"a-Aynı ticari düzeyde fakat farklı miktardaki bir satış, b-Farklı ticari düzeyde fakat yaklaşık aynı miktardaki bir satış veya c-Farklı ticari düzeyde ve farklı miktardaki bir satış."* Durumlarından herhangi biri kapsamında gerçekleşmiş bulunan benzer eşyaya ait bir satışın baz alınması mümkündür. Gümrük idaresi tarafından belirtilen üç durumdan

herhangi birine uyan bir satış işlemi tespit edildiği takdirde, elverişli olan duruma uygun bir şekilde; “*a-Sadece miktar faktörü için, b-Sadece ticari düzey faktörü için veya c-Hem ticari düzey hemde miktar faktörleri için*” Düzeltme yapılacaktır.

Ancak, kıymette artışa ya da azalışı da sebep olsa, farklı ticari düzeylere ya da farklı miktarlara ilişkin düzeltme yapılabilmesi, bu düzeltme işleminin makul ve doğru olduğunun açık ve kesin delillerle ispatı zorunludur (GY, md. 47; GKYN). Yapılan bu düzeltmede objektif ölçülerin (fiyat listesi gibi) bulunmaması halinde kıymetin benzer eşya yöntemine göre belirlenmesi uygun olmayacaktır. Aynı eşya kapsamında verilen düzeltme örneği benzer eşya için de geçerlidir. Bu yöntemin uygulanması suretiyle benzer eşyaya ilişkin birden fazla satış bedelinin tespit edildiği durumlarda en düşük olanı esas alınacaktır.

4.3. İndirgeme Yöntemi

Eşyanın gümrük kıymetinin benzer eşyanın satış bedeli yöntemi çerçevesinde belirlenmemesi halinde izleyen yöntem olan indirgeme yöntemine geçilecektir. Ancak beyan sahibinin yazılı talebinin gümrük idaresince kabulü halinde eşya kıymeti söz konusu yöntem yerine bir sonraki yöntem olan hesaplanmış kıymet yöntemine göre belirlenebilecektir.

GY'nin 48'inci maddesine istinaden, “*kıymeti belirlenecek eşya ya da aynı veya benzer eşya, Türkiye’de ithal edildiği hal ve durumda satılmışsa, bu yöntemle göre ithal eşyasının gümrük kıymetinin belirlenmesinde, bu eşyanın ya da aynı veya benzer ithal eşyasının yurt içindeki satıcıdan müstakil alıcılara kıymeti belirlenecek eşyanın ithal tarihi ile aynı veya yakın bir tarihte yapılan en büyük miktardaki satışına ait birim fiyat esas alınır.*”

Ancak bu yapılırken söz konusu birim fiyattan;

“*a) Türkiye’ye ithal edilen, ithal eşyası ile aynı sınıf veya cins eşyanın satışında mutat olarak ödenen veya ödenmesi kararlaştırılan komisyon veya kar ve söz konusu eşyanın pazarlanmasına ilişkin doğrudan ya da dolaylı giderler dahil olmak üzere genel giderler için yapılması mutat olan ilaveler.*

b) Türkiye sınırları içinde gerçekleşen mutat nakliye ve sigorta giderleri ile bunlarla ilgili diğer giderler.

c) *Eşyanın ithali veya satışı nedeniyle Türkiye’de ödenecek gümrük vergileri ile diğer dahili vergiler.”*

İndirilecektir. Dolayısıyla, Anlaşmaya göre söz konusu yöntem sonucunda ulaşılabilecek değer, alıcı ya da ithalatçının yurt içindeki satış bedelinden kar, satış maliyetleri, eşyanın ithal noktasından alıcısına teslimine kadar yapılan nakliye giderleri, gümrük vergileri ve diğer yurtiçi vergiler düştükten sonra kalan değerdir (Rosenow ve O’Shea, 2010: 109-114).

Mutad kâr ve genel giderler toplamı dikkate alınırken Türkiye’de geçerli genel kabul görmüş muhasebe prensipleri çerçevesinde hazırlanmış bilgi ve verilerin kullanılması gerekmektedir (GY, md. 44). Bununla birlikte, GKYN’na istinaden, madde metninde belirtilen “kar ve genel giderlerin” bütünsel bir şekilde ele alınması gerklidir. İndirime yönelik kullanılacak veriler, Türkiye’de aynı sınıf ve türdeki eşyanın satış işleminde kullanılan verilerle örtüştüğü sürece ithalatçı ya da adına sağlanan veriler de esas alınmak suretiyle tespit edilebilir. Aksi takdirde söz konusu kişilerce sağlanan veriler dışındaki bilgilerin esas alınması da mümkündür. Belirli bir eşyanın diğerleriyle aynı sınıf veya türde olup olmadığının tespitinde her somut olayın kendine özgü koşulları dikkate alınmalı ve haklarında lüzumlu verilerin sağlanabileceği, kıymeti tespit edilecek eşya da dahil olmak üzere mümkün olduğunca sınırlı sayıdaki aynı sınıf ve tür eşyanın Türkiye’deki satışlarının incelenmesinde fayda görülmektedir.

Madde metninde geçen “aynı sınıf veya cins/tür eşya“ ifadesi, kıymeti tespit edilecek eşya ile aynı ve/veya diğer ülkelerden ithal edilen eşyayı da içermektedir. *“Kıymeti belirlenecek eşya ya da aynı veya benzer ithal eşyasının, kıymeti belirlenecek eşyanın ithal tarihi ile aynı veya yakın bir tarihte satışı yoksa, bu eşyanın ya da aynı veya benzer ithal eşyasının ithal tarihinden itibaren doksan gün içinde ithal edildiği hal ve durumda Türkiye’de yapılan ilk satışına ait birim fiyat esas alınır”* (GY, md. 48/3). Anılan ilk satış, birim fiyatın tespitine imkan verecek ölçüdeki kıymeti tespit edilecek eşya ya da aynı veya benzer ithal eşya satışlarıdır.

“İthal edildiği hal ve durumda satılan kıymeti belirlenecek eşya ya da aynı veya benzer eşya yoksa; ithalatçının talebi üzerine ithal edildikten sonra işlenen veya değişikliğe tabi tutulan kıymeti belirlenecek eşyanın, yurtiçindeki satıcıdan müstakil alıcılara en büyük miktardaki satışına ait birim fiyat gümrük kıymetine esas alınır.

Bu birim fiyatından eşyanın işlenmesi veya değişikliğe tabi tutulmasından doğan ilave kıymetin düşülmesi ve ikinci fıkrada belirtilen indirimlerin yapılması gerekir” (GY, md. 48/4). Eşyanın en büyük ölçüdeki satışına ait birim fiyat; *“ithal edildikten sonraki ilk ticari düzeyde satıcıdan müstakil alıcılara, farklı fiyatlarda yapılan satışlardan en yüksek sayıda birimin satıldığı fiyat”* anlamına gelmektedir (GY, md. 48/5). GKYN çerçevesinde, eşyanın işlenmesi ya da değişikliğe uğratılmasından kaynaklanan ek değer birim fiyattan düşülebilmesi için tabi tutulan işlemlere ait masrafların nesnel ve ölçülebilir verilerin - kabul edilmiş sınai formüller, plan, inşaat yöntemleri ve diğer sınai uygulamalar - baz alması gereklidir.

İthal edildikten sonra işleme ya da değişikliğe tabi tutulan eşyanın ayniyeti değişmişse veya ayniyetini korumakla birlikte Türkiye’de satılan eşyanın önemsiz bir unsurunu oluşturuyorsa bu yöntemin kullanılması uygun olmayacaktır. Ayniyeti değişen eşyanın tabi tutulduğu işlemle ilgili ilave kıymetin fazla güçlük göstermeden tespit edilebileceği durumlarla da karşılaşılabilecektir. Bu tür hallerde her olayın kendi koşulları çerçevesinde değerlendirilmesi ve sonuca ulaşılması uygun olacaktır.

İthal eşyasının üretimi ve ihraç amaçlı satışı ile ilgili kullanılmak üzere, Kanununun 27’nci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde; *“i) İthal eşyasına katılan malzeme, aksam, parça ve benzerleri, ii) İthal eşyasının üretimi sırasında kullanılan araç, gereç, kalıp ve benzeri aletler,iii) İthal eşyasının üretimi sırasında tüketilen maddeler,iv) İthal eşyasının üretimi için gereken ve Türkiye dışında gerçekleştirilen mühendislik, geliştirme, sanat ve çizim çalışmaları, plan ve taslak hazırlama hizmetleri”* şeklinde belirtilen unsurları doğrudan veya dolaylı şekilde bedelsiz veya düşük bedelle sağlayan bir kişiye Türkiye’de yapılan herhangi bir satış, indirgeme yöntemi çerçevesinde birim kıymetin tespitinde kullanılamayacaktır (GY, md. 48/6).

4.4. Hesaplanmış Kıymet Yöntemi

Hesaplanmış kıymet yöntemine ilişkin temel unsurlar GY’nin 49’uncu maddesinde açıklanmıştır. Bu çerçevede, hesaplanmış kıymet yöntemi;

“a) İthal eşyasının üretiminde kullanılan malzeme ve yapılan imalat veya diğer imal işlemlerinin bedel veya kıymetleri,

b) Türkiye'ye ihraç edilmek üzere ihraç ülkesindeki üreticiler tarafından üretilen, kıymeti belirlenecek eşya ile aynı sınıf veya cins eşyanın satışında mutad olan kar ve genel giderlere eşit bir tutar,

c) İthal eşyasının giriş liman veya yerine kadar nakliyesi ile ilgili olarak yapılan yükleme, boşaltma, elleçleme giderleri ile nakliye ve sigorta giderleri”

Şeklinde belirlenen kıymete ilişkin unsurların toplamından oluşmakta olup, ithal eşyasının kıymeti de bu kapsamda hesaplanmış kıymet baz alınarak belirlenmektedir. GKYN'na istinaden, (a) bendinde belirtilen “bedel ve kıymetler”, üretici ya da onun adına sağlanan eşyanın üretimi ile ilgili verilerin kullanılması suretiyle belirlenmesi gereklidir. Bu verilerin sağlanması ya da temini amacıyla eşyanın üretildiği ülkede uygulanan genel muhasebe prensiplerine uygun olması şartıyla üreticinin ticari hesaplarından da faydalanılabilecektir.

(b) bendinde belirtilen genel giderler, “ikinci fıkranın (a) bendinde sayılan giderlerin dışında kalan ve eşyanın üretimi ve ihraç amaçlı satışı ile ilgili doğrudan veya dolaylı giderleri” ifade etmektedir. Yine, (b) bendinde bahsi geçen “kâr ve genel giderlere eşit bir tutarın“, üretici ya da onun adına sağlanan veriler esas alınarak belirlenmesi gereklidir. Anılan verilerin, ihraç ülkesindeki üreticilerce üretilen, kıymeti tespit edilecek eşyayla aynı sınıf veya tür eşyanın Türkiye'ye ihraç amacıyla satışında mutad/olağan olanlarla uyumlu olması gerekmektedir. Öte yandan, “aynı sınıf ve cins eşyanın” kıymeti belirlenecek eşya ile aynı ihraç ülkesinde üretilmiş ve bu kapsamda örnekleme alınacak eşyanın da sınırlı sayıda olması gerekmektedir. Benzer şekilde söz konusu uygulamada “kar ve genel giderlere eşit bir tutarın” bütünsel şekilde değerlendirilmesi icap etmektedir. Örneğin;

- Üreticinin karı düşük fakat genel giderleri yüksek olmasına karşın (örneğin, piyasaya ilk kez çıkan bir ürünün yüksek olan giderlerinin karşılanması adına düşük karın kabullenilmesi) bütün olarak bakıldığında kar ve gider unsurları aynı sınıf ve tür eşyanın satış işlemlerinde olağan/mutad olanlarla uyum içinde olabilir.

- İthal eşyasının satışlarındaki düşük kâr üretici tarafından özel ticari koşulları çerçevesinde açıklanabilir. Örneğin, talebin öngörülemez ölçüde düşmesi sonucu fiyatların aşağı çekilmesi ya da Türkiye'de üretilmiş bir eşyanın mütememmimi vasfındaki eşyanın satılması nedeniyle düşük kâra razı olunması gibi. Bu tarz durumlarda üreticinin kâr rakamlarının dikkate alınabilmesi için, ileri sürülen

koşulların haklılığını tevsik edecek geçerli ticari sebepler ile üreticinin fiyat politikasının faaliyet gösterdiği sanayi dalında mutad olması şarttır.

“Kâr ve genel giderlere eşit bir tutarın” hesabında, eşyanın üreticisi ya da onun adına sağlanan veriler haricindeki eşdeğer/uygun bilgilerin baz alınabilmesi mümkündür. Ancak söz konusu uygun bilgilerin esas alınabilmesi için üretici verilerinin, kıymeti tespit edilecek eşya ile aynı sınıf veya tür eşyanın Türkiye’ye ihraç maksadıyla satışındaki mutad/olağan verilerle uyumsuz olması gerekmektedir.

Mutad kâr ve genel giderler toplamında, üretimin yapıldığı ülkede geçerli olan genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun verilerin kullanılması gereklidir (GY, md. 44). Anılan yöntem çerçevesinde eşyanın kıymetinin tespitinde dikkate alınan hesaplama unsurları genel olarak; ithal eşyasının üretim maliyeti, satışı dolayısıyla yapılan giderler ve kar ile nakliye ve sigorta giderlerinden oluşmakta olup bu kapsamda hesaplama yapılırken söz konusu unsurların bedel ve kıymetlerinin mükerrer olarak hesaba ilave edilmemesine dikkat edilmesi gerekir.

Yöntemin uygulanabilmesi, ithalatçının anılan unsurlara ait gerekli verileri gümrük idaresine sunması ve bu verilerin doğruluğunu ispata hazır olduğunu üretici ülke makamlarından sağlayacağı belgelerle tevsik etmesine bağlıdır. Gümrük idaresi ithalatçı tarafından ibraz edilen verilere göre karar vermek durumunda olmayıp gerekli hallerde bu verilerin dışındaki bilgileri de kullanabilmektedir. Ancak böyle bir durumda, talep üzerine gümrük idaresi, GK’nın 12’nci maddesinde belirtilen gizli nitelikteki veya gizlilik esasına dayalı bilgi ve belgelere ilişkin hükümlere uyulmak kaydıyla, beyan sahibini, yararlanılan bilgi kaynağını ve bu bilgi çerçevesine yapılan hesaplamalar konusunda bilgilendirmelidir.

Hesaplanmış kıymet yöntemi kapsamında gümrük kıymetinin belirlenmesinde kullanılan veriler genel olarak Türkiye’de mevcut verilerdir. Ancak bazı durumlarda eşyanın üretim maliyeti ile Türkiye dışında sağlanacak verilerin de incelenmesi gerekebilir. Eşya üreticisi genellikle diğer ülke idarelerinin yetki alanına dahil olduğundan bu bilgi ve belgelerin temini kolay olmayabilecektir. Dolayısıyla bu yöntemin uygulanabilmesi ve başarı şansı; alıcı ve satıcı arasında ilişki bulunan ve üreticinin gümrük idaresine, gerekli giderler ve bunların doğruluğunun tevsiki için yapılacak incelemelerde kolaylık sağlayabileceği durumlara bağlıdır (GKYN).

5. SON YÖNTEM

GK'da “son yöntem” şeklinde tanımlanmamış olsa da bu yöntem gümrük kıymetinin satış bedeli ve ikinci yöntemlere göre belirlenmesi halinde başvurulacak son metod olarak karşımıza çıkmaktadır. GK'nın 26 ncı maddesine istinaden Kanununun 24 ve 25'inci madde hükümlerine göre belirlenemeyen ithal eşyasının gümrük kıymeti; GATT'ın VII. maddesinin, DTÖ kıymet Anlaşmasının ve GK'nın eşyanın gümrük kıymetine ilişkin hükümlerinin prensip ve genel hükümlerine uygun yöntemlerle belirlenecek olup bu belirlemede; “a)Türkiye'de üretilen eşyanın Türkiye içindeki satış fiyatı, b)Gümrük idaresinin iki alternatif kıymetten yüksek olanının kabul etmesini öngören bir sistem, c)Eşyanın ihraç ülkesindeki iç piyasa fiyatı, d)Aynı veya benzer eşyanın, 25 inci maddenin 2 nci fıkrasının (d) bendi hükümlerine göre hesaplanmış kıymeti dışındaki maliyet bedeli, e)Türkiye'den başka bir ülkeye ihraç edilen eşyanın fiyatı, f)Asgari gümrük kıymetleri, g)Keyfi veya fiktif kıymetler” Esas alınmayacaktır.

Yöntemin uygulanmasında, daha önce satış bedeli ve ikincil yöntemlere göre belirlenmiş gümrük kıymetlerinin baz alınması gerekli olup bu yöntemler son yönteminin amaçlarına uygun bir şekilde ve makul bir esneklikte uygulanacaktır. Örneğin; aynı/benzer eşyanın, aynı veya yakın tarihlerde ihraç edilmesi koşulu esnek bir şekilde değerlendirilebilir; kıymeti belirlenecek eşyanın ihraç ülkesinin dışındaki bir ülkede üretilmiş aynı/benzer ithal eşyası, gümrük kıymetinin belirlenmesinde esas alınabilir; aynı/benzer eşyanın daha önce madde 25/2-c ve d hükümlerine göre belirlenmiş olan gümrük kıymeti kullanılabilir ya da GY'nin 48'nci maddesindeki eşyanın ithal edildiği “hal ve durumda” satılması koşulu esnek bir şekilde değerlendirilebilir; “90 gün” koşulu esnek bir şekilde uygulanabilir (GKYN).

İhraç ülkesinde satın alınan ancak 2 veya 3 sene sonra ithal edilen bir yarış atı ya da kullanılmış makinenin kıymetinin belirlenmesi, kiralayana satın alma hakkı veren bir finansal kiralama (leasing) yoluyla ithal edilen emtianın kıymetinin belirlenmesi (satış bedelinde makul bir düzeltme), seralarda ısıtma amacıyla kullanılmak üzere bedelsiz olarak yurtdışındaki benzin istasyonlarından, sınıai işletmelerden toplanan atık yağın kıymetinin belirlenmesi (hesaplanmış kıymet yönteminin esnek şekilde uygulanması; atık yağ toplama giderleri + nakliye giderleri vs.) bu yöntemin kullanım alanlarına örnek olarak verilebilir (MB, 1993: 16 - 17).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

GÜMRÜK KIYMETİNİN BEYANI VE KONTROLÜ, GÜMRÜK KABAHAHLERİ VE SUÇLARI İLE GÜMRÜK KIYMET UYUŞMAZLIKLARI VE ÇÖZÜM YÖNTEMLERİ

1. GÜMRÜK KIYMETİNİN BEYANI VE KONTROLÜ

1.1. Gümrük Kıymetinin Beyanı ve İlişkili Belgeler

İthal eşyasının gümrük kıymetinin belirlenebilmesi, bu eşyanın konu olduğu ticari muamelelere ilişkin unsurların tümüyle bilinmesini zorunlu kılar. Bu da ithalatçının gümrük beyannamesi vermesi, beyana ilişkin ticari belgeleri ibraz etmesi (fatura, navlun faturası ve sigorta poliçesi vb.) ve ayrıca söz konusu ticari işlemlerin unsurlarına ilişkin yazılı bir beyanda (ithal eşyasına ait kıymet bildirim formu) bulunmasını gerektirir. Belirtilen nedenden ötürü, ticari unsurlara ilişkin yapılacak beyanda, fatura fiyatına ilaveten yapılmış ya da yapılacak bir ödemenin olup olmadığı, satıcı ile münasebetin bulunup bulunmadığı, eşyanın tekrar satışı nedeniyle meydana gelen hasılanın herhangi bir bölümünün doğrudan ya da dolaylı bir şekilde satıcıya aktarılıp aktarılmayacağı bilgilerine, aynı zamanda, ticari işlemin çeşidi, ödeme koşulları, döviz cinsi, navlun, sigorta ve royalti veya lisans bilgileri gibi eşya kıymetinin tespitine yarayacak unsurlara yer verilmelidir (MB, 1993: 18).

Gümrük beyanı, GK'nın 3/16'ncı maddesine göre, “*belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde, eşyanın, bir gümrük rejimine tabi tutulması talebinde bulunulmasını*” ifade etmekte olup gerçekleştirilen dış ticaret işlemlerinin yasal konuma gelmesi amacıyla kamu otoritelerinin bilgilendirilmesi, bu işlemlerden kaynaklanacak akçalı yükümlülüklerin hesaplanmak suretiyle ödenmesi veya teminata bağlanması ve eşyanın gümrük bölgesinde dolaşımını düzenleyen gümrük rejimlerinin işletilmesi amacıyla yapılan bildirim şeklinde de nitelenebilmektedir (Selen, 2014: 47). Söz

konusu beyan, yetkili gümrük idaresine; yazılı ya da sözlü olarak veya bilgisayara veri işleme tekniği ya da eşya sahibinin bu eşyayı bir gümrük rejimine tabi tutma isteğini içeren herhangi bir tasarrufu şeklinde yapılabilmektedir (GK, md. 59/1). Yazılı beyana ilişkin genel bilgilere GK’da yer verilmekle birlikte bilgisayara veri işleme tekniği, sözlü ve başka bir tasarruf yoluyla yapılacak beyanlarda, beyan konusu eşya ile bu beyanlara ilişkin usuller GK’nın gümrük beyanı kapsamındaki hükümleri çerçevesinde GY’de ayrıntılı olarak düzenlenmiştir.

Gümrük mevzuatı hükümleri çerçevesinde yazılı beyan, normal usul ve basitleştirilmiş usul olmak üzere iki kategoride ele alınmıştır. Bu kapsamda, gümrük rejimine ilişkin yazılı beyan, normal usulde, şekil ve içeriği yönetmelikle belirlenen beyanname ve diğer belgelerle yapılması ve beyana ilişkin beyannamenin “*eşyanın beyan edildiği gümrük rejimini düzenleyen hükümlerin uygulanması için gerekli bütün bilgileri ihtiva etmesi ve imzalanması*” gerekir (GK. Md. 60/1). Diğer taraftan, gümrük işlemlerine ilişkin usul ve prosedürlerin basitleştirilmesi ve bu işlemlerin yürürlükteki hükümlere uygun sonuçlandırılabilmesi amaçlarıyla, gümrük idareleri;

“a) 60 ıncı maddede sözü edilen beyannameye eklenmesi gereken belgelerden bazılarının eklenmemesine ve 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,

c) Eşyanın ilgili rejime geçişinin kayıt yoluyla yapılmasını,”

Basitleştirilmiş usuller çerçevesinde izin verebilirler. Hatta eşyanın ilgili rejime geçişine kayıt yoluyla izin verilen hallerde gümrük idareleri, beyan sahibini eşyanın gümrüğe sunulma yükümlülüğünden de muaf tutulabilmektedir. Basitleştirilmiş usuller kapsamında, beyan sahibi, özet niteliğinde, dönemsel veya genel bir tamamlayıcı beyanda bulunabilmektedir. Tamamlayıcı beyanın aranmayacağı haller ise yönetmelikle belirlenmektedir (GK, md. 71).

Yazılı beyana ilişkin GY’de yer alan hükümler bilgisayara veri işleme tekniği yoluyla yapılacak beyanlarda da uygulanır, bu halde eşyanın beyan edildiği rejim hükümlerinin uygulanabilmesi için gerekli tüm bilgilerin sisteme girilmesi gereklidir. Bu şekilde sisteme girilen beyanname gümrük idaresince tüm işlemlerde esas tutulur. Bilgisayara veri işleme tekniği yoluyla yapılan beyanda beyannameye eklenmesi

gereken belgelerin gümrük idaresince ibrazı istenmeyebilir, ancak istenildiğinde ibraz edilmek üzere beyan sahibince muhafaza edilmelidir. Bilgisayar ortamında beyanda bulunabilmesinin şartı ise beyanda bulunacakların gümrük idaresinden önceden alınmış olan kullanıcı kod ve şifresine sahip olmaları gerekliliğidir.

Beyanname, GK'nın 61'inci maddesi uyarınca, ait olduğu eşya gümrüğe sunulmuş ise tescil edilir. Bu çerçevede, tescil işlemi ise; *“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”* (GK, md. 61/1). Beyannamenin tescil edilmesi, eşyanın tabi tutulacağı gümrük rejiminin işletilebilmesi için öngörülen prosedürlerin tamamlanması ve beyannamenin gümrük idaresi kayıtlarına alınması amacıyla yapılan işlem şeklinde de tanımlanabilmektedir (Selen, 2014: 60). Tescile ilişkin tarih, aksine bir düzenleme yoksa eşyanın tabi tutulduğu gümrük rejimine ait tüm hükümlerin uygulanmasında esas alınan önemli bir belirleyicidir. Beyanın bağlayıcılığı ilkesine dayanak oluşturan Kanunun 61/3'üncü maddesine göre *“tescil edilmiş beyanname, ait olduğu eşyanın vergileri ve para cezalarından dolayı taahhüt niteliğinde beyan sahibini bağlar ve gümrük vergileri tahakkukuna esas tutulur.”*

Bakanlık tarafından belirlenen/belirlenecek haller haricinde ve Yönetmeliğin “eksik beyan” ile ilgili düzenlemeleri saklı kalmak kaydıyla, kod ve açıklamaları ilgili mevzuat kapsamında belirlenerek Bakanlığın kurumsal internet sayfasında duyurulan şu belgelerin gümrük beyannamesine eklenmesi zorunludur;

“a) Tercihli tarife uygulanabilmesi için gerekli olan belgeler ile vergilendirmeyi doğrudan etkileyen veya yükümlüye vergi avantajı sağlayan belgeler,

b) Kanun veya uluslararası düzenlemelerin açık hükmü gereği, gümrük beyannamesi ekinde ibrazı zorunlu belgeler,

c) İthalat Rejim Kararında belirtilen ticaret politikası önlemlerinin düzenlenecek bir belgeye istinaden uygulanması durumunda buna ilişkin belgeler,

ç) İlgili gümrük rejimleri itibariyle, beyannamenin tescil işlemi öncesinde temin edilen ayniyat tespitine ilişkin belgeler,

d) 181 inci maddenin dördüncü fıkrasının (b) bendi çerçevesinde Bakanlıkça belirlenen izin veya belgeler.”

Belirtilen belgeler haricinde gümrük beyannamesine herhangi bir belgenin eklenmesi söz konusu değildir (GY, md. 114). Bu çerçevede, GY'nin gerek söz konusu 114'üncü maddesinin 28.12.2011 tarihli ve 28156 sayılı Resmi Gazete ile değişikliğinden önceki hali gerekse mülga GY'nin beyannameye eklenmesi gerekli belgeler kapsamındaki düzenlemeleri de dikkate alındığında, serbest dolaşıma giriş rejimi kapsamı bir beyanname için eşyanın gümrük kıymetinin tespitine ilişkin olarak beyannameye eklenmesi gereken belgeler temel olarak; fatura ve beyan edilen teslim şekline bağlı olarak navlun faturası ve/veya sigorta poliçesi ile ithal eşyasına ait kıymet bildirim formudur. Anılan belgeler aşağıda genel hatlarıyla incelenmiştir.

1.1.1. Fatura

Fatura, VUK'un 229'uncu maddesinde; *“satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesika”* şeklinde tanımlanmıştır. Dış ticaret işlemlerinde kullanılan fatura ise alım satım sözleşmesine ilişkin olarak ihracatçı tarafından düzenlenmekte olup ilişkili vesikalar (konşimento, gümrük beyannamesi, sigorta poliçesi, menşe belgesi vb.) için esas teşkil eder (Gürsoy, 2013: 107). GY'nin 115'inci maddesi uyarınca kesin satışlarda satıcı tarafından, diğer durumlarda ise göndericisince mahallinde düzenlenen fatura, temel olarak;

a) Faturanın düzenleme yeri, tarihi ve sayısı,

b) Kesin satışlarda satıcı firmanın, diğer hallerde ise satıcı veya eşyayı gönderen firmanın adı ve adresi,

c) Eşyayı satın alanın veya kesin satış dışındaki hallerde gönderilenin adı ve adresi,

ç) Ödeme şartları (peşin veya vadeli gibi),

d) Satış bedeli ve teslim şartı (CIF, FOB veya diğer bir bedel gibi),

e) Eşyanın gümrük tarife istatistik pozisyonu ve satış birimine (kilo, metre, adet, düzine gibi) göre miktarı,

f) Eşyanın birim fiyatı (bir metre, bir kilo ve bir adedinin fiyatı gibi),

g) Eşyanın bulunduğu kapların cins ve nev'i, marka ve numarası ve adedi,

ğ) Eşyanın teslim ve bedelinin ödeme yeri,

h) Eşyanın gönderilme şekli,

ı) İhracata ilişkin faturalar için ayrıca, seri ve sıra numarası, bağlı olunan vergi dairesi ve vergi kimlik numarası”

Bilgilerini içermektedir. Aynı madde kapsamında, ihracat beyannameleri eki faturalardaki satış bedelinin yabancı para cinsinden gösterilmesi mümkündür.

Faturalarda her kabın içinde satış birimi itibariyle mevcut eşya miktarı gösterilmemişse, beyanname ile birlikte ayrıntılı faturanın gümrük idaresine ibrazı gereklidir. Ayrıntılı fatura; kıymetleri üzerinden vergiye tabi olan ve birden fazla kap içerisinde gelen çeşitli türde ve değerdeki eşyadan, her kapta ne miktarda aynı tür ve değerde eşya bulunduğunu gösteren ve gönderici veya satıcı tarafından mahallinde faturaya uygun olarak tanzim edilen belgedir (GY, md. 116).

1.1.2. Navlun Faturası ve Sigorta Poliçesi

Navlun (Freight), sözlük anlamı itibariyle, “*taşıyıcı tarafından, gemisinde taşınacak yük için istenen ücret*” (TDK, 2018) şeklinde tanımlanmakta olup esas itibariyle deniz taşımacılığında, bir malın bir yerden başka bir yer taşınması için ödenen ücrete verilen isimdir. Ancak söz konusu kavram günümüzde tüm taşıma türlerini kapsayacak şekilde kullanılmaktadır. Bu kapsamda navlun faturasının; dış ticarete konu olan eşyanın taşınması sürecinde, belirlenen teslim şekline göre taşıyıcı tarafından alıcı veya satıcıya düzenlenen ve taşıma ücretini gösteren belge şeklinde tanımlanması mümkündür (Yanık ve Uzun, 2013: 14). Navlun faturasının genel olarak faturada bulunması gerekli unsurları taşınması gerektiği söylenebilir. Teslim şekilleri itibariyle navlunun satıcı tarafından ödendiği CIF benzeri teslim şekillerinde, taşıma ücreti eşya faturasında yer aldığından ya da eşya kıymetine dahil olduğundan beyannameye eklenecek belgeler arasında navlun faturası aranmamaktadır. Benzer durum sigorta poliçesi içinde geçerlidir.

Sigorta poliçesi ise, yapılmış bulunan sigorta akdini tevsik eden bir belgedir. Sigortacı tarafından imzalanmak suretiyle sigorta ettirilene verilen söz konusu belge, her iki tarafın hak ve yükümlülüklerini göstermekte ve eşyanın sevki ya da taşıma sürecindeki kaybı ya da tahribi gibi durumları teminat altına almaktadır (Yanık ve Uzun, 2013: 26).

Navlun faturası ya da sigorta poliçesi ibrazı mümkün değilse ya da gümrük idaresince kabul edilebilir vasıfta değilse, yükümlüsünce durumu belirten bir dilekçe ile gümrük idaresine başvurulması halinde, emsal alınan navluna ve/veya sigortaya ait giderler gerçekte ödenen veya ödenecek fiyata eklenebileceği gibi, ithal eşyasının FOB kıymetinin %10'u navlun ve %3'ü sigorta bedeli olarak ithal eşyasının gerçekte ödenen ya da ödenecek fiyatına dahil edilebilecektir. Fakat ikinci durumun uygulanabilmesi, bu işlemin herhangi bir vergi kaybı oluşturmaması ile yükümlünün söz konusu işlem için talepte bulunmasına bağlıdır. Bununla birlikte, anılan durumların varlığı halinde, herhangi bir vergi kaybının olmaması şartıyla sadece 71.08 tarife pozisyonunda yer alan eşya (altın, platin kaplamalı altın dahil işlenmemiş veya yarı işlenmiş ya a pudra halinde), faturasında belirtilen teslim şekli esas alınarak işlemleri tamamlanacaktır (GY, md. 51/9).

1.1.3. İthal Eşyasına Ait Kıymet Bildirim Formu

İthal eşyasına ait kıymet bildirim formu, GY'nin 120'nci maddesinde; *“Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşmasının VII nci Maddesinin Uygulanmasına Dair Anlaşma hükümleri çerçevesinde belirlenen ithal eşyasına ait gümrük kıymetinin unsurlarını içeren ve ek-16'da yer alan belge”* şeklinde tanımlanmıştır. İthal eşyasının gümrük vergisine esas olan kıymetinin tespiti için buna ilişkin ticari işlemlerin bilinmesi, bu bilgilerin sağlanabilmesi için de ithalatçı ya da beyan sahibi tarafından gümrük idaresine gümrük beyannamesi ile birlikte ayrıca bir kıymet bildiriminde bulunması gereklidir. Bu bildirimde, alıcı ve satıcı arasında bir ilişki olup olmadığı, varsa bunun fiyatı etkileyip etkilemediği, fatura fiyatına ilave edilecek herhangi bir ödemenin veya kıymet unsurunun bulunup bulunmadığı, ödeme koşulları, navlun ve sigorta gibi konularda çeşitli bilgiler yer almaktadır (Atan, 40).

Kıymet bildirim formu, esas itibariyle ithal eşyasına yönelik bir kıymet beyanıdır ve ait olduğu beyannamenin ayrılmaz bir parçasıdır. Beyan sahibi, beyannameye ekleyeceği söz konusu kıymet bildirimini imzalamak suretiyle, beyannameye kayıtlı bilgilerin ve ekli belgelerin ve içeriklerinin tam, doğru ve gerçeğe uygun olduğunu, talep edilmesi halinde eşyanın gümrük kıymetinin tespitine katkı sağlayacak her türlü bilgi ve belgeyi gümrük idaresine sunmaya hazır olduğunu

taahhüt etmekte, aksi takdirde doğacak mali ve hukuki sorumluluğu kabul ettiğini belirtmektedir. Bu form aynı zamanda soruların yöneltildiği ithalatçı ve müşavirler için disiplin sağlayıcı rol oynamaktadır. Ticari işletme veya yükümlü, formu doldurup imzaladıktan sonra gümrük kıymetinin belirlenmesi için önemli olan konularda artık bilgi sahibi olmadığını iddia edemeyecektir (GTB, 2014: 37).

Kıymet bildirim formu, düzenleniş şekli itibariyle bir anlamda satış bedeli yöntemi aşamalarının özetlendiği ve bu aşamaların soru ve cevap şeklinde ortaya konulduğu bir belgedir. İki sayfadan ibaret söz konusu formun ön yüzünde yer alan soruların bir kısmı GK'nın 24/1'inci maddesinde yer alan satış bedeli yönteminin uygulanmasına yönelik şartların sağlanıp sağlanmadığına yönelik iken diğer sorular ise ödeme ve teslim şekillerine yöneliktir. Formun diğer yüzü ise beyan edilecek kıymetin bir anlamda formüle edildiği [gümrük kıymeti = satış bedeli (GK 24'üncü madde) + ilaveler (GK 27'nci madde) - İndirimler (GK 28'inci madde)] A, B ve C olmak üzere üç bölümden oluşmaktadır. A bölümü GK'nın 24'üncü maddesinde nitelenen fiilen ödenen veya ödenecek fiyatın tespitine, B bölümü GK'nın 27'nci maddesinde yer alan fiilen ödenen veya ödenecek fiyata ilave edilmesi gereken kıymet unsurlarına ve C bölümü ise GK'nın 28'inci maddesi çerçevesinde fiilen ödenen veya ödenecek fiyata dahil edilmeyecek kıymet unsurlarına ilişkindir.

1.2. İstisnai Kıymetle Beyan

İstisnai kıymetle beyan, özellikle çabuk bozulabilir eşya ile bedeli ancak ithalinden sonra tam olarak belirlenebilen eşya için öngörülmüş ve GK'nın eşyanın tercihli menşesine ilişkin 22 ve gümrük kıymetine ilişkin 24'üncü maddelerinde yer alan genel ve özel şartların aranmadığı bir beyan türüdür. Ancak söz konusu genel ve özel şartların aranmaması kişiye basitleştirilmiş usulle sağlanan diğer hakların kullanımına izin vermemektedir.

GY'nin 53'üncü maddesinde düzenlenme alanı bulan istisnai kıymetle beyan iki kategoride ele alınmıştır. Bunlar; Yönetmeliğin 53'üncü maddesinin 1'inci fıkrası kapsamına giren ve gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihte yükümlüsünce varlığı veya mevcudiyeti bilinen kıymet unsurlarına ilişkin istisnai kıymet uygulaması ile 5'inci fıkrasında düzenlenen ve herhangi bir sözleşmeye dayanmayan ve

yükümlülüğün başladığı tarihte yükümlüsünce varlığı ya da mevcudiyeti bilinmeyen kıymet unsurlarına ilişkin istisnai kıymet uygulamasıdır.

Yönetmeliğin 53'üncü maddesinin 1'inci fıkrası kapsamındaki istisnai kıymet uygulamasında, istisnai kıymete ilişkin beyan talebinin sunulması anılan maddenin 2'nci fıkrasında, vergi tahakkukunun nasıl yapılacağı ve tamamlayıcı beyana göre yapılacak işlemler 3'üncü fıkrasında, tamamlayıcı beyana ilişkin zamanaşımı 4'üncü fıkrasında, tamamlayıcı beyanın süresi içerisinde verilmemesi halinde yapılacak işlemler ise 6'ncı fıkrasında düzenlenmiş, ayrıca, Yönetmeliğin 150'nci maddesinin 3 ve 4'üncü maddelerinde tamamlayıcı beyanın hangi usulde ve ne zaman verilmesi gerektiği açıklanmıştır. Bununla birlikte Yönetmeliğin 53'üncü maddesinin 5'inci fıkrasında yer alan düzenlemenin aynı maddenin diğer fıkralarında yer alan "istisnai kıymetle beyan usulü" ile bir ilgisi de bulunmamaktadır (GGM'nin 27.03.2015 günlü 6901953 sayılı tasarruflu yazısı). Bu çerçevede konuya ilişkin incelememiz de belirtilen silsilede aşağıda yer almaktadır.

1.2.1. Yükümlülüğün Doğduğu Tarihte Mevcudiyeti Bilinen Unsurlar

GY'nin 53'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında yer alan düzenleme kapsamında, eşyanın gümrük kıymetine ilişkin tespit Kanununun 24'üncü maddesinde yer alan düzenlemelere istinaden yapıldığı hallerde, beyan sahibinin talebine istinaden;

a) Konsinye şekilde teslim edilen çabuk bozulabilir eşyanın,

b) Gümrük kıymetine ilave edilmesi gereken, ancak ihracatçı ve ithalatçı arasındaki sözleşme gereği söz konusu kıymet unsurları gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihten sonra belli olacak eşyanın,

c) Satış sözleşmesinde, fiyatın sonradan gözden geçirilmesini öngören hükümler içeren eşyanın,

ç) Boru hatları veya elektrik telleri ile taşınan ve depolama imkanı olmayan sürekli akış halinde olan eşyanın"

Gümrük kıymetinin tespitinde, gümrük idaresince basitleştirilmiş usuller uygulanacaktır. Bununla birlikte, b, c ve ç bentlerinde yer verilen hallerde, kıymet unsurlarının varlığına dair sözleşme örnekleri ile onaylı çevirilerinin yükümlüsünce gümrük idarelerine ibraz edilmesi de gerekmektedir (GY, md. 53/2).

İstisnai kıymetle beyana tabi eşyanın vergilerine ilişkin tahakkuk, mevcut belgelerinde yer alan kıymet unsurlar çerçevesinde yapılır (GY, md. 53/3). GK'nın 30'uncu maddesine istinaden, eşyanın gümrük kıymetinin Türk Lirası olarak beyanı zorunlu olup beyana konu belgelerdeki yabancı paraların gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihteki, yani ilgili beyannamenin tescil edildiği tarihteki, Merkez Bankası döviz satış kuru üzerinden Türk Lirasına çevrilmesi gerekli iken, tamamlayıcı beyanlar için hangi tarihteki döviz kurunun baz alınması gerektiğine GK'da yer verilmemiştir. Bununla birlikte "yükümlülüğün başlaması" kavramından hareketle tamamlayıcı beyanlarda da buna ilişkin beyannamenin verildiği tarihin esas alınabileceği değerlendirilmektedir (Ok, 2016: 37).

Serbest dolaşıma giriş rejimi kapsamındaki işlemlerde, beyanın, anılan kıymet unsurlarını içermesi durumunda, tamamlayıcı beyanın, eksik kıymet unsurunun mahiyeti ve tutarı itibariyle tahakkuk ettiği ayı takip eden ayın yirmi altıncı günü akşamına kadar verilmesi ve vergilerin de aynı süre içinde ödenmesi gereklidir (GY, md. 150/3). Bu kapsamdaki tamamlayıcı beyan serbest dolaşıma giriş beyannamesiyle yapılmakla birlikte bu beyannameler ayrıca tescil edilmeyeceklerdir. Ancak, Bakanlıkça beyanname aranmayacak durumlar ve diğer usul ve esaslar ayrıca belirlenecektir (GY, md. 150/4).

Tamamlayıcı beyan akabinde tespit edilen kıymet daha yüksek ise ek tahakkuk yapılmak suretiyle aradaki farkın vergisi alınmaktadır. Ters durumda yani tespit edilen kıymet daha düşükse farka tekabül eden kıymetin iade alındığının ispatı ve satış sözleşmesi çerçevesinde kıymetin yeniden tespitini gerektiren işleme ait belgenin - tahlil raporu vb. - onaylı örneğinin ibrazı şartıyla ve gümrük idaresince yapılacak inceleme neticesinde bu hususların tespiti üzerine gümrük vergilerinin geri verilmesi ve kaldırılmasına ilişkin hükümlerin düzenlendiği Kanunun 211'inci maddesi çerçevesinde işlem yapılacaktır (GY, md. 53/3).

İthalat vergilerinde yükümlülüğün başlaması, GK'da genel itibariyle eşyanın tabi tutulan rejime ilişkin beyannamenin tescil edildiği tarih olarak belirlenmiş ise de ayırık bir durum olarak tamamlayıcı beyanlarda, bu beyanlara isabet eden ithalat vergileri açısından zamanaşımı GY'nin 53'üncü maddesinin 4'üncü fıkrası uyarınca tamamlayıcı beyanın verildiği tarihten itibaren başlayacaktır. Zamanaşımı konusunun

yönetmelikle düzenlenmesi vergilerin kanuniliği ilkesi çerçevesinde ayrıca değerlendirilmesi gereken bir konu olarak görülmektedir (Ok, 2016: 37 - 38).

İstisnai kıymet kapsamındaki tamamlayıcı beyanın belirlenen sürelerde verilmemesi sebebiyle süresinde ödenmeyen gümrük vergileri için eşyanın serbest dolaşıma girişine ait gümrük beyannamesinin tescil edildiği tarihten itibaren AATUHK hükümlerine göre belirlenen gecikme zammı oranında gecikme faizi tahsil edilecek ve Kanunun 241/1'inci maddesi uyarınca usulsüzlük cezası uygulanacaktır (GY, md. 53/6). Belirtilen halde gecikme faizinin tamamlayıcı beyanın verilme süresinin sona ermesinden itibaren değil daha geriye gidilmesinin istisnai kıymetin amacıyla bağdaşmadığı ileri sürülmektedir (Ok, 2016: 36).

1.2.2. Sözleşmeye Dayanmayan ve Yükümlülüğün Doğduğu Tarihte Mevcudiyeti Bilinmeyen Unsurlar

Herhangi bir sözleşmeye dayanmayan ve yükümlülüğün doğduğu tarihte veya ilgili beyannamenin tescil edildiği tarihte yükümlüsünce bilinmesi mümkün olmayan kıymet ya da matrah unsurlarının bilahare öğrenilmesi halinde yapılacak işlemler GY'nin 53'üncü maddesinin 5'inci fıkrasında düzenlenmiştir. Her ne kadar aynı madde kapsamında ele alınmış olsalar da belirtilen durumlara ilişkin düzenlemelerin maddenin diğer fıkralarındaki istisnai kıymet uygulaması ile ilgisi bulunmamaktadır.

Bu çerçevede, ithal eşyasının gümrük kıymetine ya da KDV matrahına dahil edilmesi gerekmele birlikte, yükümlüsünce beyannamenin tescili sırasında varlığı bilinmeyen ya da bilinmesi mümkün olmayan gümrük kıymetine veya KDV matrahına ilişkin unsurlar konusunda bilgi sahibi olunduğu takdirde, en geç bu unsurların öğrenildiği ayı takip eden ayın yirmi altıncı günü akşamına kadar beyanda bulunulması ve vergilerinin de aynı sürede ödenmesi gereklidir (GY, md. 53/5).

Söz konusu süre zarfında bu yönde bir beyanın verilmemesi ya da yapılan denetlemeler neticesinde bu durumun gümrük idaresince tespiti halinde GGM'nin 27.03.2015 günlü 6901953 sayılı tasarruflu yazısına konu görüşü doğrultusunda GK'nın 234'üncü maddesinin 1'inci fıkrasının uygulanması gerekecektir.

Yükümlülüğün başladığı tarihte mevcudiyetlerinin bilinmemesi ve herhangi bir sözleşmeye de dayanamaması nedeniyle sonradan öğrenilen ya da tespit edilen kıymet unsurlarına tekabül eden vergilerin tahakkuk zamanaşımı konusunda kıymet

unsurlarına konu eşyaya ilişkin verilmiş olan gümrük beyannamesinin tescil edildiği tarihin baz alınması zorunluk olarak karşımıza çıkmaktadır.

1.3. Beyannamede Düzeltme

GK'nın 63'üncü maddesi uyarınca, gümrük idareleri, yapılmış bulunan bir beyana ait beyannamedeki bir ya da daha fazla bilginin düzeltilebilmesine beyan sahibinin talebi üzerine belli koşullarda izin verebilirler. Bunun için yapılacak düzeltmenin başka bir eşyanın beyanı sonucunu doğurmaması ana gereklilik olarak öngörülmüştür. "*Başka bir eşya*" ifadesi, GY'nin 121'nci maddesinin 1'inci fıkrasında "*...tarife alt pozisyonu değişen, değişmemesi durumunda ise her türlü vergi ile ek mali yükümlülüğün ad valorem usulde oran veya spesifik usulde miktarına ve/veya ticaret politikası önlemine ilişkin faydalanılacak hak ve menfaatlerde farklılık gösteren eşya...*" şeklinde açıklanmıştır.

Söz konusu temel gereklilik sağlanmış olsa bile beyana konu eşyanın muayene edileceğinin beyan sahibine bildirilmiş olması, düzeltme talebine konu bilgilerin hâlihazırda gümrük idaresince tespit edilmiş olması ve eşyanın teslim edilmiş olması hallerinde beyan sahibinin beyannamede düzeltme talebi gümrük idaresince kabul edilmeyecektir.

Bununla birlikte, eşyanın tesliminden sonra beyanın kontrolüne ilişkin hükümlerin düzenlendiği GK'nın 73'üncü maddesinin 2 ve 3'üncü fıkraları çerçevesinde, eşyanın tesliminden sonra beyannamede düzeltme, gümrük idarelerinin yetkileri veya beyan sahibinin talebine binaen yönetmelikle belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde mümkündür. Diğer taraftan, ilgili rejim hükümlerinin eksik ya da yanlış bilgilere dayalı olarak yapıldığının beyannamenin incelenmesi veya eşyanın teslimi sonrası kontrolü sonucunda tespit edilmesi halinde Kanunun cezai hükümleri saklı kalmak üzere, gümrük idareleri beyanın yeni bulgulara göre düzeltilmesi için gerekli işlemleri yapmaktadırlar.

Teslimden sonra düzeltme işleminin GY'nin 121'inci maddesinin 4'üncü fıkrasına göre beyannamenin tescil tarihinden itibaren 3 yıl içinde yapılması gereklidir. Ancak Bakanlıkça dahilde işleme rejimi kapsamında daha uzun bir süre belirlenebilecektir.

1.4. Kıymet Beyanının Kontrolü

Eşyanın gümrük kıymetinin tespitinde gümrük kontrolünün temel amacı; satış bedeli yönteminin uygulanması konusundaki gerekliliklerin yerine getirilip getirilmediği, beyan edilen kıymetin, alıcının ithal edilen eşya için yaptığı veya yapması gereken tüm ödemeleri ve GATT Kıymet Anlaşmasının 8'inci maddesinde öngörülen tüm ilaveleri kapsayıp kapsamadığı ile alternatif kıymet yönteminin kullanılması gerektiği durumlarda, bu yöntemin doğru olarak uygulanıp uygulanmadığı hususlarının belirlenmesinden ibarettir (MB, 1993: 7).

Bu çerçevede, gümrük idareleri, yapılmış bulunan bir beyanın ve beyana ait verilerin doğru olup olmadığını araştırmak amacıyla, beyannameyi ve ekli ve ilgili belgeleri kontrol edebilir ve beyanname içeriği bilgilerin doğru olup olmadığının araştırılması bağlamında beyan sahibinden ilgili diğer evrakı ibraz etmesini ya da vermesini de isteyebilir. Benzer şekilde, gümrük idareleri beyan konusu eşyayı muayene edebileceği gibi detaylı/ayrıntılı muayene ya da tahlil maksadıyla eşyadan numune alabilir. Bu kapsamda eşya muayene edildiği takdirde muayene sonuçları, aksi durumda ise beyannamedeki veriler eşyanın tabi olduğu gümrük rejimi hükümlerinin uygulanmasına baz alınacaktır. Diğer taraftan, gümrük işlemlerini her aşamada denetlemeye yetkili olan merkez denetim elemanları ile gümrük idare amirleri de muayenesi yapılmış ve işlemleri neticelendirilmiş bir eşyanın ikinci muayenesini her zaman yapma yetkisine sahiptirler (GK, md. 65).

Gümrük idarelerince beyana konu eşya kapsamında yapılan kontrole ilişkin hat türleri; kırmızı, sarı, mavi ve yeşil hat olarak belirlenmiş olup söz konusu kontrol türleri GY'nin 180/2'nci maddesinde;

“a) Kırmızı hat; eşyanın muayenesi ile birlikte belge kontrolünün de yapıldığı hattır.

b) Sarı hat; muayeneye gerek görülmezsizin eşyaya ait beyanname ve eklerinin doğruluğunun ve birbiriyle uygunluğunun kontrol edildiği hattır.

c) Mavi hat; Bakanlıkça belirlenen onaylanmış kişi statüsüne sahip kişilerin ihracatta yararlandığı, eşyanın çıkış işlemlerinin tamamlanmasından önce belge kontrolüne veya muayeneye tabi tutulmadığı hattır. Mavi hatta işlem gören ihracat beyannamelerine ilişkin beyanın kontrolü, eşyanın çıkış işlemlerinin tamamlanmasını müteakip Bakanlıkça belirlenen usul ve esaslar dâhilinde gerçekleştirilir.

ç) *Yeşil hat; eşyanın belge kontrolüne veya muayeneye tabi tutulmadığı hattır.*”
Şeklinde nitelendirilmişlerdir.

Diğer taraftan, gümrük idareleri, eşyanın teslimi sonrasında da beyannamede ve eklerinde ya da ilgili belgelerinde yer alan verilerin doğru olup olmadığını tespit etmek maksadıyla, eşyanın ithaline ya da ihracına ilişkin tüm işlemleri veya sonraki ticari muamelelere ait ticari evrakı/verileri inceleyebilir ve kontrol edebilirler. Kontrol ve incelemeye ilişkin işlemler, beyan sahibine, bu işlemler ile doğrudan ya da dolaylı olarak ticari yönden ilgili diğer kişilere veya belge ve verileri ticari amaçla elinde bulunduran diğer kişilere ait yerlerde de gerçekleştirilebilir (GK, md. 73).

Gümrük idaresine tanınan söz konusu yetki ile uyumlu olarak, GK'nın 11'inci maddesinde; gümrük idaresiyle doğrudan ya da dolaylı şekilde ilgisi olan kişilerin, Ticaret Bakanlığı ya da gümrük idarelerinin talebine binaen, gümrük işlemlerine münhasır olmak şartıyla, belirlenen sürelerde gerekli bütün bilgi ve belgeleri sunmak ve her türlü yardımı sağlamakla yükümlü oldukları belirtilerek, bahse konu hususlarda özel kanunlarda yazılı olan gizlilik hükümlerini öne sürerek bilgi vermekten imtina edemeyecekleri ifade edilmiştir.

Öte yandan, konuya ilişkin DTÖ Kıymet Anlaşması'nın 17'nci maddesinde de; Anlaşmadaki hiçbir hükmün, gümrük idaresinin, eşyanın gümrük kıymetinin tespitine ilişkin sunulan belge, tutanak, beyanname vb. belgelerin doğruluğunu ya da gerekliliğini araştırma hakkını sınırlandırmayacağı veya bu hakkı tartışma konusu haline getirecek şekilde yorumlanamayacağı hususlarına yer verilmiştir. Yine, söz konusu anlaşmanın III no.lu ekinin 6'ncı maddesinde; Anlaşmanın 17 numaralı maddesine yapılan atıfla, üye ülkelerin kendi ulusal mevzuat ve usul hükümlerine göre bu araştırmalarda ithalatçıların işbirliğini talep etme hakkına sahip olduğu belirtilmiştir. Gümrük Kıymeti Teknik Komitesinin 19.1 sayılı Tavsiyesinde ise gerek Anlaşmanın 17'nci maddesinde gerekse III no.lu ekinin 6'ncı maddesinde belirtilmeyen hakların uygulamada ortadan kalktığı şeklinde değerlendirilemeyeceği, bu hususların ulusal düzenlemelere bağlı olduğu ifade edilmiştir.

Görüldüğü üzere gerek ulusal gerekse uluslararası mevzuat hükümleri çerçevesinde, gümrük idarelerinin, beyan edilen gümrük kıymetinin doğruluğu, gerçekliği veya belirlenen usullere uygunluğu konusunda gerekli araştırmaları yapma

ve konuya ilişkin bilgi ve belgeleri ilgililerinden temin etme konusunda sahip olduğu yetkiler açıkça ortaya konulmuştur.

1.4.1. Kıymet Beyanının Kontrolünde Riskli Alanlar

Kıymet beyanının kontrolünde, özellikle bazı satış işlemlerinin kendine özgü koşulları ya da bazı kıymet unsurlarının niteliğinden kaynaklanan özellikler nedeniyle, ithal eşyasının gerçek kıymetinin salt kıymet beyanının ve eki belgelerin incelenmesi ile ortaya konulabilmesi çoğu durumda olası görülmemektedir. Bu nedenle belirtilen koşullar ve özellikler kıymet beyanı kontrolünde üzerinde durulması gereken riskli alanları oluşturmaktadır. Kıymet beyanında riskli alanlar olarak adlandırılabilir durumlar ve yapılması gerekenler örnek olarak aşağıda özetlenmiştir (MB, 1993: 71 - 77; Atasorkun ve Yurdakul, 2015: 295 - 298).

Alıcı ve satıcı ilişkisi: Alıcı ve satıcı ilişkisinin veya bu nedenle etkilenmiş bir fiyat şüphesinde, kıymetin, ticari kayıtlar ve satış koşulları çerçevesinde değerlendirilmesi, şubenin merkezden ithalat yapması durumunda ise işlemin gerçek bir satışı içerip içermediğinin incelenmesi.

Komisyonlar: Satın alma komisyonu dışındaki komisyonların beyan edilmemesi ihtimalinde, satışa ilişkin koşulların, satış sözleşmesi ve ilgili belgeler ile birlikte ticari kayıtların incelenmesi veya satış işlemi üçüncü bir kişinin varlığı durumunda, satış ve satın alma komisyoncusu olma ihtimali olan söz konusu üçüncü kişinin satıştaki rolünün açıklığa kavuşturulması ya da ile ilgili belgelerden (fatura, satış sözleşmesi veya ticari kayıtlardan) komisyonun gerçek niteliğinin belirlenmesi.

Depozito, avans ödemeleri, kısmi ödeme, vade ve fiyat farkları: Genellikle sermaye malları ve/veya geniş kapsamı projelere ilişkin ithalat işlemlerinde görülen ve taksit, nakit, çek vb. yollarla yapılan depozito ve avans ödemeleri ile alıcının önceki ticari muamelelerinden kalan alacaklarının mahsubu nedeniyle düşük kesilen fatura veya kısmi ödeme faturası nedeniyle yapılan kısmi ödemelerin mevcudiyeti ve beyan edilmeme ihtimalleri, benzer şekilde, satış koşulları ve ödeme şekli itibarıyla (mal mukabili, kabul kredili, vadeli akreditif) faiz veya vade farkı ödemeleri ve satıcıya çeşitli nedenlerle bilahare yapılan - satış sözleşmesi gereği laboratuvar tahlili sonucuna göre eşya kalitesine göre yapılan ödemeler gibi - fiyat farkı ödemelerinin varlığı ve beyan edilmeme ihtimallerinde, satışa ilişkin koşulların, ticari faturada yer

alan ibarelerin, satış sözleşmelerinin, ticari ve muhasebe kayıtlarının ayrıntılı incelenmesi.

Hesap hataları veya hatalı bilgi girişleri ya da hataya bağlı eksik miktar beyanları: Gümrük kıymet unsurlarının yanlış hesaplanması veya döviz türünün hatalı girilmesi ya da ya da eşya miktarının eksik beyanı ihtimalleri nedeniyle kıymet beyanın ve beyana ekli belgelerin detaylı incelenmesi.

Satış bedeli koşullarını taşımayan eşya: Gerçek bir satış işlemi içermeyen veya benzeri nedenlerle kıymeti satış bedeline göre belirlenmesi söz konusu olmamakla birlikte bu yönteme göre beyan edilen eşyaya ilişkin satış koşullarının, beyanın ve eki belgelerin incelenmesi.

İskontolar: Anlaşma kapsamında kabul edilen miktar ve peşin ödeme iskontoları söz konusu olduğunda iskontoların öngörülen gerekliliklerin karşılanıp karşılanmadığının ortaya konulması.

Transit ticareti: Satış işleminde alıcı ve satıcı arasında eşyanın nihai alıcıya ulaşmasından önce malları ilk satıcıdan alan ve nihai alıcıya satan bir ara satıcı olması durumunda eşya bedelinin bir kısmının ilk satıcıya bir kısmının ise ara satıcıya ödenmesi ve faturalardan birinin ibrazı durumlarında satış koşullarının ve ticari kayıtların incelenmesi.

Dolaylı ödemeler: Alıcının satıcının bir borcuna karşılık olarak veya başka herhangi bir nedenle üçüncü bir kişiye yaptığı ödemelerin banka, muhasebe ya da ticari kayıtlar itibariyle incelenmesi.

Garanti nedeniyle sigorta primi ödemeleri: Satıcının veya işaret ettiği üçüncü bir kişi tarafından garanti edilen ithal eşyası dolayısıyla - fatura karşılığı - yapılan ödemelerin beyan edilmemesi ihtimallerinde satışa ilişkin koşulların, satış sözleşmesinin ve ticari kayıtların incelenmesi.

Yalnızca gümrük işlemleri amacıyla veya benzer ibareli faturalar: Söz konusu ibareleri taşıyan faturalar kapsamı işlemin gerçek bir satış işlemi içerip içermediğinin incelenmesi ile gerçek bir ticari faturanın mevcut olup olmadığının belirlenmesi.

Tek fiyat üzerinden yapılan satışlar: Bu tür satışlarda yüksek vergili eşyanın düşük bedelle, düşük vergili eşyanın yüksek bedelle satılması amacıyla eşya toplam bedelinin iki faturaya bağlanabilme ihtimali kıymeti tespit edilemez bir koşul veya

edim konusunu gündeme getireceğinden anılan satışa ilişkin koşulların ayrıntılı incelenmesi.

Ortalama fiyat uygulaması: İthal eşyasının aynı sevkiyatta yer alan ancak farklı birim kıymeti haiz eşyaya eşit olarak dağıtılması halinde kıymetin uygun şekilde ayrıştırılması.

Fiyatın, eşyanın tekrar satılması durumundaki fiyata bağlı olması: Sözleşme kapsamında bir fiyat üzerinde anlaşılmış olmakla beraber kıymetin, tekrar satışa bağlı olarak elde edilecek gelire göre yukarı ya da aşağı yönde düzeltilebildiği durumlarında gerçekte ödenen veya ödenecek toplam nihai fiyatın GİK Gümrük Kıymeti İctihatları Açıklama Notu 4.1 kapsamında ithal eşyasının satış fiyatı olarak esas alınması.

Çokuluslu şirketlerde transfer fiyatı: Şirketler arası ticari işlemlerin gerçek bir satış içerip içermediğinin, fiyatın etkilenip etkilenmediğinin ve ya satışın herhangi bir koşul ya da edime bağlanıp bağlanmadığının belirlenmesi.

Yönetim ücretleri ve araştırma geliştirme katkıları: Çokuluslu şirketlerde, bağlı şirketler arası işlemlerdeki paranın, yönetim ücreti ve araştırma geliştirme hakkı adı altında satıcıya ödenmesi halinde bu ödemelerin satış koşulu ve ithal eşyası ile ilgisi olup olmadığı yönlerinden incelenmesi.

Antrepodan eşya devri/serbest bölgelerden eşya ithali: Bu hallerde beyan edilen kıymetin gerçekliği konusunda satışa ilişkin koşulların ve tevsik edici belgelerin ticari kayıtlar itibarıyla incelenmesi.

Nakliye, sigorta ve benzeri giderler: Nakliyat abonman sözleşmesi içermeyen bir taşıma işleminde sigorta poliçesinin eşya ithalinden sonra düzenlenmesi, demuraj giderlerinin veya nakliye sürecinde eşya ve kaplarına yönelik yapılan koruma, temizleme vb. ek giderlerin beyan edilmemesi, konsolide edilerek taşınan eşyada düzenlenen ana ve ara konşimentoda ortaya çıkan fiyat farkları vb. durumlarda, ilgili belgelerde kayıtlı teslim şekillerinin, ithal ve ihraç ülkelerinin FOB veya CIF esaslı kıymet sistemlerinin, ambalajlama giderleri, eşya kaplarını temizleme giderleri ve sigorta giderlerinin her bir satışa ilişkin işlemlerde ayrı ayrı dikkate alınması ve ticari kayıtlar itibarıyla incelenmesi.

Kapların maliyeti ve ambalaj giderleri: İthal eşyası ile tek eşya muamelesi gören kaplar ile işçilik ve malzeme giderleri dahil ambalaj giderlerinin mevcudiyeti

halinde, beyanı tevsik edici belgeler ile birlikte satış sözleşmesi ve ticari kayıtların incelenmesi.

Royalti ve lisans ödemeleri: Satış sözleşmelerinde bu tür ödemelerden söz edilmediği, ancak patent, lisans veya teknoloji tedariki gibi durumlar için ayrı sözleşme yapıldığı durumlar söz konusu olduğunda, satışa ilişkin tüm koşulların muhasebe ve ticari kayıtlar eşliğinde incelenmesi.

Satıcıya sağlanan araç gereç vb. giderler (yardımlar), kardan pay verilmesi, hasıla ödemeleri, bilgisayar yazılımları ve kota ödemeleri: Kıymet beyanına ilişkin tevsik edici belgelerin, satış sözleşmelerinin satışa ilişkin koşullar da dikkate alınmak suretiyle ticari kayıtlar ile birlikte incelenmesi.

1.4.2. Kıymet Beyanında İspat Edici Belgeler

Beyan edilen gümrük kıymetinin belirlenebilmesi için gerekli belgelerin sayısı ve nitelikleri kullanılan kıymet tespit yöntemine göre değişebilmektedir. Öte yandan; kıymetin kontrolünde, beyan edilen kıymetin gerçekliği, doğruluğu ve tamlığı konusunda beyan ve ekli belgelerin incelenmesi çoğu durumda yeterli olabileceği gibi belirtilen konularda oluşan şüpheye bağlı olarak yükümlüden istenecek açıklama da dahil olmak üzere ilave bilgi ve belgelerin sayısı ve türü ile inceleme yöntemi de farklılık arz edebilecektir.

Aşağıda kıymet tespit yöntemlerinin gerektirdiği temel nitelikte belgelere yer verilmiş olup şüphe ya da ihtiyaç duyulması durumlarında, yükümlüden istenecek izahat ya da yazılı açıklama da dahil satış sözleşmesi ile sağlanacak yardıma ilişkin sözleşme, royalti/lisans sözleşmesi vb. diğer sözleşmeler, finansman anlaşmaları, fiyat tarifeleri, ödeme belgeleri, çıkış beyannamesi suretleri, komisyon vb. ödemelere ilişkin tevsik edici belgeler, nakliye ve sigorta sürecindeki ilave giderlere ilişkin belgeler, muhasebe kayıtları ve varsa diğer ticari kayıtlar vb. belgeler inceleme kapsamına dahil edilebilecektir (MB, 1993: 31 - 32; Atasorkun ve Yurdakul, 2015: 289). Bu çerçevede, yapılan kıymet beyanı kapsamında ilgili yöntemin gerektirdiği belgeler;

Satış bedeli yönteminde; eşyanın cinsi, tanımı, fiyatı, miktarını içeren satıcı tarafından düzenlenen fatura, navlun faturası, sigorta poliçesi, yükleme

konşimentosu, havayolu konşimentosu gibi nakliye ve sigorta giderlerini içeren belgeler ile satış işlemi dolayısıyla yapılan indirim ve ilavelere ilişkin belgeler.

Aynı veya benzer eşyanın satış bedeli yönteminde; eşyanın cinsi, tanımı ve miktarını içeren fatura veya ilgili diğer belgeler, daha önce ithal edilmiş ve satış bedeli yöntemine göre kıymeti tespit edilmiş aynı veya benzer eşyaya ilişkin belgeler, nakliye ve sigorta giderlerine ilişkin belgeler, diğer ilave ve indirimlere ilişkin belgeler ile miktar ve ticari düzey farklılıklarına istinaden yapılacak düzeltme işlemlerine ilişkin belgeler.

İndirgeme yönteminde; eşyanın cinsi, tanımı ve miktarını içeren fatura veya ilgili diğer belgeler, kıymetin nasıl hesaplandığını gösteren yazılı belge, ithal eşyasının ya da aynı veya benzer eşyanın ithal ülkesinde satıldığını gösteren fatura veya ilgili belgeler ile ithal ülkesinde yapılan en büyük miktardaki satışın birim fiyatı baz alınmak suretiyle yapılan hesaplama ve birim fiyattan yapılacak indirimleri ayrıntısıyla gösteren yazılı beyan, diğer deliller ile komisyon veya kar ve genel giderler tutarının ilgili sanayi dalında geçerli olanlarla uygunluğunu gösteren imzalı bir belge.

Hesaplanmış kıymet yönteminde; kıymetin nasıl hesaplandığını gösteren yazılı belge ile dayanağı ayrıntılı üretim giderleri, kar ve genel giderlere ilişkin ilave ile bu tutarların ithalatçının bilgisine göre ilgili sanayi dalında geçerli olanlarla uygunluğunu gösteren yazılı bir beyan, nakliye ve sigorta giderlerine ilişkin belgeler ile diğer ilave ve indirimlere ilişkin belgeler.

Son yöntemde ise; eşyanın cinsi, tanımı ve miktarını içeren fatura veya ilgili diğer belgeler ile beyan edilen kıymetin hesabında kullanılan yöntemin gerektirdiği diğer bilgiler.

1.4.3. Gümrük Kıymet Beyanının Kontrol Aşamaları

Genel itibarıyla eşyaya ilişkin gümrük kontrolü üç aşamada kendini göstermektedir. Bu aşamalardan ilki, eşyanın henüz gümrük idaresine sunulmasından önceki safhayı kapsayan varış öncesi (pre-arrival) gümrük kontrolüdür. İkinci aşama, eşyanın TGB'ye varışı akabinde gümrük idaresine sunulmasından teslimi aşamasına kadar olan safhadaki, diğer bir ifadeyle, henüz gümrük gözetimi altındayken (clearance stage) gerçekleştirilen kontroldür. Son aşama ise eşyanın tesliminden

sonra, yani gümrük gözetiminden çıktıktan sonraki aşamada (post-clearance) gerçekleştirilen gümrük kontrolüdür.

Her üç aşamada gerçekleştirilen gümrük kontrolünde rol alan gümrük görevlileri ile kontrole yönelik gerçekleştirilen faaliyetler ve bu kapsamdaki görev yetki ve sorumluluklar farklılık arz etmektedir. Örneğin, eşyanın beyan edilen tarifesinin doğruluğunun tespiti, eşyanın henüz gümrük gözetimi altında bulunduğu safhada yapılabilen ve eşyanın fiziken görülebilmesi ve incelenebilmesi açısından etkin bir kontrol şekli iken, kıymet unsurlarına ilişkin, özellikle şüphe halinde yapılacak bazı incelemeler ise belirli bir süreyi ve ilave bilgi ve belge temini ile özellikle ticari, muhasebe ve banka kayıtları gibi farklı boyutlarda yapılacak çapraz kontrolleri gerektirebilmektedir.

Benzer şekilde, eşyanın muayenesi, münhasıran gümrük muayene memurlarınca gerçekleştirilebilen bir işlem olmasına karşın, ikinci muayene işlemi ise GK'nın 65'inci maddesi kapsamında ticaret müfettişleri, ticaret müfettiş yardımcıları ve gümrük idare amirlerine tanınmış bir yetki olarak karşımıza çıkmaktadır. Yine, varış öncesi ya da özet beyan aşamasında yapılan gümrük kontrorlünün muhatabı taşıyıcı firma olmasına rağmen bulunulan rejim beyanı çerçevesinde beyan sahibi ve/veya eşya sahibi de bu konudaki gümrük işlemlerinin muhatabı haline gelmektedir.

Eşyanın beyan edilen kıymetinin doğruluğunun araştırılması, bu kapsamda ibraz edilecek her türlü belge, tutanak veya beyannamenin gerçeklik veya doğruluğunun tespiti için gümrük idaresince yapılacak tüm inceleme, araştırma ve soruşturmaları içermektedir. Bu inceleme, araştırma ve soruşturmalar gümrük müdürlükleri, bölge müdürlükleri veya merkezi idare tarafından gümrükleme aşamasında veya daha sonra yapılabilir (MB, 1993: 9).

Eşyanın gümrük kıymetine ilişkin olarak her üç aşamada gerçekleştirilen kontrol türlerinden varış öncesi kontrol - özet beyan aşaması dahil rejim beyanına kadar olan süreyi içerebilir - sınırlı bir inceleme alanı ve imkânı sunmasına karşın, rejim beyanı kapsamında beyannameye ilişkin yapılan kontrol ile eşyanın tesliminden sonra gerçekleştirilen beyanın kontrolü safhalarında daha etkin ve detaylı inceleme ve araştırma yapılabilen ve somut sonuçlara ulaşılabilir.

1.4.3.1. Varış Öncesi Kontrol

Eşyanın kıymet beyanına ilişkin kontrolü, ekseriyetle eşyanın bizatihi kendisinden ziyade eşyaya ilişkin evrak ve ticari kayıtlar baz alınarak yapılabilecek bir inceleme sürecini ihtiva etmektedir. Kıymet beyanı, eşyanın gümrüğe sunulması akabinde gerçekleştirilen rejim beyanı kapsamında ve genel itibariyle beyanname ile yapıldığından, varış öncesi ya da özet beyanı aşamasında eşyanın kıymetine ilişkin kontrolü de işin doğası gereği gerçekleştirilememektedir. Zira bu aşama çeşitli risk kontrolleri haricinde daha ziyade eşya ve kaplarına yönelik miktar incelemeleri ile sınırlıdır ve esas itibariyle taşıyıcı ve gümrük idaresi arasındaki işlemlere ilişkindir.

Söz konusu kontrol türü, gönderi hakkında ön bilgi sağladığından ön karar ve tavsiye verme şansını doğurmaktadır. Bu da ithalat öncesinde risk değerlendirmesi yapmayı etkin kılmakta ve gümrük idaresi için sonraki iş yükünü azaltmaktadır. Bununla birlikte kısıtlı miktarda veri sağladığından etkin bir kıymet kontrolü yapmayı zorlaştırmakta olup bu husus, bilahare detaylı beyan ile bilgi sağlanacağından önemli bir dezavantaj olarak görülmemektedir (GTB, 2014: 36).

1.4.3.2. Beyan/Gümrükleme Aşamasında Beyanın Kontrolü

Beyan ya da gümrükleme aşamasında yapılan gümrük kontrolü, ilk aşama olan gümrük idarelerinde ve bulunulan rejim beyanına ilişkin gümrük prosedürleri kapsamında gerçekleştirilmektedir.

İlk aşama olarak nitelenen kontrolün amacı ise; kıymet beyanının tam ve doğru olarak yapılıp yapılmadığı, beyana ilişkin gerekli ve tevsik edici belgelerin eklenip eklenmediği, ticari unsurlara ilişkin beyannamede kıymetle ilgili hususların ilgili belgeleriyle uyumlu olup olmadığı, beyana konu hususlarda herhangi bir düzenleyici işlem bulunup bulunmadığı ile beyan edilen kıymetin, kullanım alanı itibariyle aynı ya da benzer eşya kıymetlerine göre gerçekçi olup olmadığını kapsamaktadır (MB, 1993: 8 - 9).

Bu aşamada yapılan kontrolün avantajları; eşyanın fiziksel olarak incelenebilmesi, kısıtlı bilgiye sahip olma olasılıklarına rağmen temsilcilere soru sorulabilmesi, kayıt dışı ticaret sektörünün kontrolünün daha kolay olması, eksik beyan edilen verginin derhal tahsil edilebilmesi, eşya henüz gümrükte olduğundan

acentelerin gümrük idaresi ile işbirliği yapma olasılıklarının fazla olmasıdır. Eşyanın fiziksel incelemesi kıymet kontrolü için elzem olmamakla birlikte marka, tanım vb. unsurlar açısından faydalı olabilecektir. Bununla birlikte, gerçekte ödenen veya ödenecek fiyatı doğrulayacak destekleyici kanıtların yetersizliği, komisyonlar, royaltiler, hasıla gibi potansiyel düzeltmelere - *fiilen ödenen veya ödenecek fiyat için ilaveler ve indirimler* - ilişkin bilgi yetersizliği, detaylı kontrol için zaman kısıtı, ithalatçı ile doğrudan temasın olmaması - *zira gümrükleme firmasının ithalatçı yararına her soruya cevap vermesi beklenemez* - ve eşyanın çekilmesinde gecikme riski - *ki bu husus ticaretin kolaylaştırılmasına engel olarak görülebilir* - bu aşamanın dezavantajlarını oluşturmaktadır. Diğer taraftan, söz konusu dezavantajlar eşyanın teslimi akabinde gerçekleştirilen kıymet kontrolünün avantajlarını ortaya koymaktadır (GTB, 2014: 36).

Eşyanın gümrüğe sunulmasından teslimi aşamasına kadar olan safhadaki (clearance stage) beyanına ilişkin yapılan gümrük kontrollü, muayene ve ikinci muayene kapsamında gerçekleştirilmektedir. Muayene işlemi önceki bölümlerde de ifade edildiği üzere, eşyanın rejim beyanına yönelik gümrük kontrolüne ilişkin prosedürlerin olmazsa olmaz bir parçası olup muayene memurları tarafından sistem tarafından belirlenen hat kriterine göre gerçekleştirilmektedir. İkinci muayene işlemi ise bu prosedürlerin dışında ve ihtiyari nitelik taşımakla birlikte, tabii tutulduğu rejime ilişkin muayene işlemi dahil tüm işlemleri tamamlanmış ve vergileri tahsil edilmiş, ancak henüz yükümlüsüne teslim edilmemiş, dolayısıyla gümrük gözetiminden çıkmamış eşyanın ticaret müfettişleri, ticaret müfettiş yardımcıları ve gümrük idare amirleri tarafından gerçekleştirildiği bir nevi ikincil kontrolüdür.

Eşyanın muayenesi kavramı, beyan edilen eşyanın, sistem tarafından belirlenen hat kriterine göre (sarı, kırmızı, mavi ve yeşil) gümrük muayene memurlarınca gümrük idaresince konulmasına izin verilen yerlerde ya da antrepolarda beyana uygun olup olmadığı yönünde yapılan inceleme ve kontrol işlemini içermektedir. Eşyanın, beyan edildiği beyanname ve eki belgeler ile birlikte fiziken görülüp incelendiği hat olan kırmızı hatta yapılacak kontrolün kapsamı muayene memuru tarafından takdir edilmektedir. Söz konusu fiziki inceleme kısmi olarak yapılabileceği gibi eşya ve kaplarının tamamına da teşmil ettirilebilir. Öte yandan, yapılacak kısmi muayene eşya kaplarının dışarıdan incelenmesi şeklinde olabileceği

gibi - ki bu haricen muayene olarak da isimlendirilmektedir- birkaç kabın açılıp eşya ile birlikte incelenmesi şeklinde de mümkün olabilmektedir. Sadece beyanname ve eki belgelerin incelendiği belge incelemesini içeren sarı hat kapsamı kontrol ile belge incelemesi dahil eşyanın fiziken de incelendiği kırmızı hat kapsamı kontrol neticesinde gerçekleştirilen muayene işlemi sonucuna göre gerekli işlemler yerine getirilmektedir. Beyan edilen eşya kapsamında yapılan ikinci muayene işleminde ise muayenenin kapsamı, sözü edilen yetkili görevlilerce belirlenmektedir. Netice itibariyle eşyanın muayene işlemi genel olarak; beyanname ve eki belgelerin birbirleriyle uyumluluğu, beyan edilen eşyaya ait tarife pozisyonu kapsamında öngörülen ticaret politikası önlemlerine ve vergilendirmeye ilişkin hususlara uyulup uyulmadığı ve eşyanın beyan edildiği tarife pozisyonu kapsamında olup olmadığı gibi hususları kapsadığı gibi beyan edilen kıymetin ve kıymet unsurlarının doğru, gerçek ve bu konudaki düzenlemelere uygun olup olmadığını da içermektedir.

Bu çerçevede, beyan ya da gümrükleme aşamasında kıymetin kontrollü de esas itibariyle beyanname formu ve ekli belgelerin birbirleriyle uyumlu olup olmadığı yönünden yapılmaktadır. Alıcı ve satıcı ad ve adresleri, fatura ve varsa ekli sözleşmelerin sayı ve tarihleri ve içerikleri, teslim koşulları, ithal eşyası için gümrük idaresi arşiv kayıtları, alıcı ve satıcı arasındaki ilişki durumu, eşyanın elden çıkarılması ya da kullanımı sonucu doğan hasıla konusundaki kısıtlamalar ve bu hasılanın herhangi bir bölümünün doğrudan ya da dolaylı bir şekilde satıcıya aktarılması, ithal eşyasının kıymetine ilişkin olarak kıymeti belirlenemez bir koşul ya da edime ilişkin unsurlar, satış faturasında yer alan satış fiyatı, döviz kuru, fiilen ödenen veya ödenecek fiyata yapılacak satın alma komisyonları hariç komisyonlar, kap ve ambalaj giderleri, alıcı tarafından satıcı ya da satıcı yararına sağlanan yardımlar, royalti ve lisans ücretleri, nakliye, yükleme, elleçleme ve sigorta giderleri, fiilen ödenen veya ödenecek fiyattan yapılan indirimler gibi başlıca hususlar ile bu hususlara ilişkin tevsik edici belgeleri kapsamaktadır (MB, 1993: 23 - 29). Diğer taraftan yapılacak kontrollerde yukarıda belirtilen riskli alanlarda göz önünde bulundurularak şüphe halinde ek bilgi ve belge talebi ile birlikte ticari kayıtların incelenmesi bağlamında incelemenin derinleştirilmesi de mümkündür.

Ancak gümrük gözetimi altındaki eşya için yapılan beyanın uygunluğuna yönelik gerçekleştirilen gümrük kontroline makul bir sürede tamamlanması da

asıdır. Söz konusu makul süre, yasal olarak belirlenmiş süreler, eşyanın çabuk bozulabilir olması, ağır, havaleli veya tehlikeli nitelik arz etmesi gibi yapısından kaynaklanan etmenler veya ticari hayatın gereklilikleri çerçevesinde ivedilikle ekonomiye kazandırılması ya da üretim sürecine sokulmasına yönelik zorunluluklar türünde birçok farklı unsur tarafından şekillenmektedir.

Eşyanın muayenesi ve gerek görülen hallerde yapılan ikinci muayenesi aşamalarında yapılacak beyan edilen kıymetine ilişkin incelemeler çoğunlukla beyanname ve eki belgelerin incelenmesi ile sınırlı kalmaktadır. Bu safhalarda eşyanın kırmızı hat kapsamındaki fiziki incelenmesi ise bariz durumlar haricinde eşyanın kıymeti ya da kıymet unsurlarına ilişkin çok fazla ipucu vermemektedir. Bununla birlikte, bilahare ele alınacak olmakla birlikte, belirtilen aşamalarda beyan edilen kıymet konusunda gümrük idaresinde oluşacak şüpheye bağlı olarak yükümlüsünden ilave bilgi, belge ve açıklama talep edilmesi de dahil yapılması gerekli işlemlerle ilgili olarak belirlenmiş kıymet araştırma prosedürlerinin uygulanması çerçevesinde, yükümlüsüne verilecek süre zarfında temin edilen bilgi ve belgelere göre işlem tesis edilebilecektir. Hatta başlanılan ancak henüz sonuçlanmayan kıymet araştırması sürecinde eşyanın belirli şartlarda yükümlüsünce sağlanan teminat karşılığında gümrükten çekilmesi de mümkün olabilecektir.

Eşyanın gümrük kıymeti kapsamında yapılan denetimi, bizatihi kendisine yönelik değil satın alma işlemine ilişkin hususları içerdiğinden (Atasorkun ve Yurdakul, 2015: 291) bu konudaki denetim de daha ziyade firma muhasebe kayıtları, ithalat dosyaları, vergi dairesi ve banka kayıtları gibi hususlarda yapılacak çapraz incelemeler neticesinde etkili ve sonuç odaklı sonuçlar verecektir. Belirtilen nedenlerle, eşyanın teslimi akabinde gerçekleştirilen ve genel olarak denetim elemanlarınca icra edilen sonradan kontrol, inceleme, soruşturma ve idare teftişleri, eşyanın kıymet kontrolü açısından daha elverişli zemin ve enstrümanlar sağlamaktadır.

Beyan ya da gümrükleme aşamasında icra edilen gümrük kontrolü faaliyetlerinden muayene veya ikinci muayene süreçlerinde, beyan edilen kıymet ya da kıymet unsurlarının doğruluğu, gerçekliği ya da belirlenen usullere uygunluğu konusunda gümrük idaresince şüpheye düşülmesi halinde yapılacak işlemler konusunda gerekli açıklamalar DTÖ Gümrük Kıymet Komitesinin 6.1 sayılı

Kararında, bu işlemlere yönelik ayrıntılı açıklamalara ise Gümrükler Genel Müdürlüğünün 2012/29 sayılı Genelgesinde yer verilmiştir.

Sözü edilen Karar kapsamında, bulunulan beyan ve bu beyanı desteklemek üzere ibraz edilen bilgi ve belgelerin doğruluğu veya gerçekliği konusunda gümrük idaresince şüphelenilmesini gerektirecek nedenlerin mevcudiyeti halinde, gümrük idaresince ithalatçıdan, beyan edilen kıymetin, anlaşmanın satış bedeline ilişkin hükümlerine uygun olduğu ve ithal edilen eşya için fiilen ödenen ya da ödenecek olan toplam tutarı temsil ettiği konusunda tevsik edici bilgi ve belgeler de dahil olmak üzere daha fazla açıklama sunulması istenebilecektir.

Gümrük idaresinin söz konusu talebine herhangi bir cevap verilmemesi veya temin edilen bilgi, belge ve açıklamalara karşın beyan edilen değer doğruluğu veya gerçekliği konusundaki makul şüphe devam ettiği takdirde, gümrük idaresince ithal eşyasının kıymetinin satış bedeli yöntemine göre belirlenemeyeceği mütalaa edebilecektir. Ancak, gümrük idaresi bu konudaki nihai kararından önce söz konusu makul şüphesini gerekçeleri ile birlikte ve istenilmesi halinde ithalatçıya bildirerek cevabı için makul bir fırsat tanıyacaktır. Nihai karar alması halinde ise bu karar ile birlikte gerekçeleri yazılı olarak ithalatçıya bildirilecektir.

Konuya ilişkin 2012/29 sayılı Genelgede ise; anılan Karar içeriği hususlara ilaveten, satış bedelinin terk edilmesini gerektirecek haller, gümrük kıymetinin araştırılması bağlamında beyan edilen kıymetin doğruluğu ve gerçekliğinin tespiti için gerekli koşullar ile bu koşulların sağlanması halinde yapılacak yurtdışı araştırması için gerekli olan işlemlere ayrıntılı olarak yer verilmiştir.

GY'nin 587'nci maddesine istinaden, kıymet araştırmasına gidilmesi ve bu süre zarfında eşyanın, yükümlü talebine istinaden gümrükten çekilebilmesi; ilgili kararların tebellüğ edilmiş olması ve bu konudaki taleplerinin dilekçe ile gümrüğe verilmiş olması, ek vergi tahakkuku ile para cezalarının teminata bağlanması ve ihtilafın dava konusu edilmiş olması halinde, bu durumun belgelendirilmiş olması şartlarının sağlanmasını gerektirmektedir.

Düşük kıymet beyanı şüphesiyle kıymet araştırması yapılan ve bu çerçevede vergi ve cezaların teminata bağlandığı hallerde, araştırmanın bir yıl içinde neticelenmemesi durumunda, gümrük idaresinde mevcut veriler çerçevesinde işlem

sonuçlandırılacak, ancak söz konusu sürenin bitiminden sonra alınan cevaplara istinaden vergi farkı ortaya çıkarsa gerekli işlemler yerine getirilecektir.

1.4.3.3. Eşyanın Tesliminden Sonraki Aşamada Beyanın Kontrolü

GK'nın 73'üncü maddesi uyarınca, gümrük idareleri, “eşyanın tesliminden sonra ve beyannamedeki bilgilerin doğruluğunu saptamak amacıyla, eşyanın ithal veya ihraç işlemlerini veya sonraki ticari işlemlere ilişkin ticari belge ve verileri kontrol edebilirler. Bu kontroller beyan sahibine, söz konusu işlemler ile doğrudan ya da dolaylı olarak ticari yönden ilgili diğer kişilere veya belge ve verileri ticari amaçla elinde bulunduran diğer kişilere ait yerlerde yapılabilir. Mümkün olduğu takdirde eşya muayene de edilebilir.”

Eşyanın tesliminden sonraki aşamada yapılan kontrorlün avantajları; gümrük kıymetini doğrulamak üzere destekleyici belgelere, muhasebe kayıtlarına ve hesap özetlerine erişim imkânı, ithalatçıya yüz yüze soru sorma fırsatı, ticaret erbabının işlemlerinin detaylı bir şekilde incelenebilmesi için yeterli zamanın olması, ithalatçının tesislerini ziyaret etme imkânı, ithalat sırasında eşyanın daha hızlı çekilebilmesini kolaylaştırması, eğitim ve ithalatçının gümrük idarelerinin yasal gerekliliklerini anlamalarını geliştirme fırsatı sunmasıdır. Ancak bu aşamada, etkin bir kıymet kontrolü için hayati önem arz etmese de eşyanın, satılmış olması veya üretim sürecinden geçmiş olması vb. nedenlerle fiziki kontrolünün mümkün olmama ihtimali, ithalatçının işbirliğine yanaşma konusunda tereddütlü olabilmesi, seyahat masrafları vb. giderlerin denetim maliyetine olumsuz etki yapabilmesi dezavantajlar olarak gösterilmektedir (GTB, 2014: 36).

Eşyanın gümrük işlemleri tamamlanıp vergileri ödendikten sonra yükümlüsüne teslim edilmesinden sonra gerçekleştirilen gümrük kontrolü faaliyetleri çeşitli şekillerde kendini göstermektedir. Genel olarak denetim elemanlarınca icra edilen bu faaliyetler; rutin denetim işlemleri kapsamındaki doğrudan firma odaklı gerçekleştirilen sonradan kontrol programları ve idare bazlı yapılan teftişler ile ihbar, şikâyet ya da benzeri bir gerekçe üzerine icra edilen inceleme ve soruşturma işlemleridir. Anılan denetim faaliyetlerinden inceleme ve soruşturma işlemleri bu işlemlerin konularıyla sınırlı ve bağlantılı olduğunu belirtmek gerekir. Bununla

birlikte, eşyanın tesliminden sonraki beyana yönelik kontrol faaliyetleri, idari faaliyetler çerçevesinde gümrük idarelerince de gerçekleştirilmektedir.

Söz konusu denetim faaliyetlerinden, GK'nın 73'üncü maddesine istinaden yayımlanan “*Sonradan Kontrol ve Riskli İşlemlerin Kontrolü Yönetmeliği*” kapsamında gerçekleştirilen sonradan kontrol programlarının, firma odaklı ve firma merkezinde icra edilmesi, denetim öncesinde oldukça farklı kaynaklardan yararlanılarak elde edilen verilerin yapılan risk analizleri çerçevesinde değerlendirilmesi ve bu çerçevede denetim stratejisinin oluşturularak sonuç odaklı çalışılabilmesi, denetim safhasında firma muhasebe kayıtları başta olmak üzere konuya ilişkin ithalat dosyaları, vergi dairesine yapılan beyanlar ve ilgili diğer bilgi ve belgelere hızlı bir şekilde erişilebilmesi ve ilgililerinden anlık görüş alınabilmesi gibi özellikler nedeniyle beyan edilen eşyanın gümrük kıymetinin ve kıymet unsurlarının doğruluğu, gerçekliği ve belirlenen usullere uygunluğu konularında daha etkili sonuçlar verebilmektedir.

2. GÜMRÜK KABAHAHLERİ VE SUÇLARI

Hukuk düzenini ihlal eden davranışlar kural olarak haksız fiil şeklinde kendini göstermekte olup hangi fiillerin suç hangilerinin kabahat olarak nitelendirilmesine ilişkin somut ve net bir ölçü bulunmamaktadır. Bununla birlikte, bu konu tamamen kanun koyucunun izlediği suç ve kabahat politikasına göre şekillenmekte olup bu noktada sadece, suç olarak öngörülen eylem ya da fiillerin kabahat olarak öngörülenlere kıyasla kamu düzenini daha çok bozdukları (Bilici, 2018: 101) ortak bir yaklaşım olarak ileri sürülebilmektedir.

Nitekim 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nun yürürlüğe konma amacının belirtildiği genel gerekçesinde de özetle belirtildiği üzere; izlenen suç politikasının, haksızlık doğuran bir fiilin suç ya da kabahat şeklinde nitelendirilmesinde etkili olduğu, bir fiilin suç ya da kabahat olarak tanımlandırılması için bu fiillerin esasen haksızlık olgusunu içermesi gerektiği ve hukuka aykırı olan ve haksızlık içeren fiiller arasındaki suç ya da kabahat şeklindeki bir ayrımın nitelik farkı yerine nicelik farkına dayandığı, kabahat fiillerini ceza kanunlarının kapsamı dışına almak suretiyle suç olmaktan çıkarma eğiliminin sonucunda; çeşitli hususlarda düzenleme getiren özel kanunlarda bazı fiiller karşılığında idarî yaptırımlar öngörüldüğü ve bu fiiller

karşılığında genellikle parasal nitelikte bir yaptırım öngörüldüğü, ancak, bu parasal yaptırımın ise ceza hukuku yaptırımı olan “*adli para cezası*” değil idarî yaptırım türü “*İdarî para cezası*” niteliği taşıdığı, öte yandan, özellikle ekonomik hayata yönelik düzenlemelerde sıkça idarî nitelikli ceza yaptırımlarına yer verildiği, belirtilmek suretiyle söz konusu hususa vurgu yapılmıştır.

Belirtilen kapsamda, hukuku düzenine aykırılık oluşturan haksız bir fiilin suç mu yoksa kabahat mi olduğu, genel olarak; haksız fiilin niteliğinin, bu fiile uygulanacak yaptırım tür ve miktarının, yaptırıma karar verip uygulayacak merciinin ve son olarak anılan yaptırıma muhatap olanların başvuracağı itiraz ya da kanun yollarının ceza ya da idare hukuku kapsamındaki düzenlemelerden hangisinde yer aldığına verilecek yanıtta saklıdır.

Vergi suçları, devlet hazinesine karşı işlenen ekonomik suçlar olup, bazı fiillerin ekonomik suç olarak kabulünde ihlal edilen menfaati “hazine yararı”, korunan menfaati ise “kamu yararı” oluşturmaktadır. Vergi suç ve cezalarıyla izlenen amaç ise vergi yasaları ile öngörülen gerekliliklerin, yükümlülüklerin ve sorumlulukların belirlenmiş kurallar çerçevesinde süresinde, tam ve eksiksiz bir şekilde yapılmasının temin edilmesidir (Öncel ve diğerleri, 1998: 209). Bu çerçevede, vergi suçları, kamu düzenini bozma özelliği olan eylemlerle ilgilidir ve bu tip eylemler için genel itibarıyla hürriyeti bağlayıcı cezalar öngörülmüş olup bu suçların yargılaması ceza mahkemelerince yapılmaktadır (Bilici, 2018: 106). Kabahatlere uygulanan yaptırımlar ise idari bir işlemdir ve bizzat idare tarafından icra edilmektedirler. Kabahatlere konu fiiller gerçek ve tüzel kişilerce işlenebilirken suçlar sadece gerçek kişilerce işlenebilmekte ve adli sicile kayıtlanmaktadırlar. Öte yandan, suça teşebbüs söz konusu iken kabahat teşkil eden fiillerin çoğu teşebbüse müsait değildir. Son olarak kabahatlere ilişkin zamanaşımı süreleri suçlara kıyasla daha kısadır (Bilici, 2018: 101 - 102).

Yukarıda belirtilen açıklamalar ışığında gümrük suçları ve kabahatlerinin, gümrük mevzuatınca belirlenmiş usul, esas ve kurallara aykırılık oluşturan haksız fiillerden ibaret olduğunu söylemek mümkündür.

Gümrük suçları ceza hukuku bağlamında yaptırımı gerektiren haksız fiiller olup özel bir ceza yasası niteliğinde olan 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nun “Kaçakçılık Suçları” başlıklı 3'üncü maddesinde düzenlenmişlerdir.

Bununla birlikte tarihi eser, uyuşturucu ve ateşli silahlar gibi belirli ürünlerin ithali ve ihracına yönelik ilgili yasal düzenlemelerinde getirilen kurallara aykırılığın yaptırımını 5607 sayılı Yasa ile getirilen yaptırımdan daha ağır olduğu için söz konusu ihlallerde 5607 sayılı Yasa yerine belirtilen yasal düzenlemeler dikkate alınmaktadır.

Gümrük kabahatleri ise esas itibariyle idare hukukunun konusunu oluşturmakta ve uygulanmalarına ilişkin usul ve esaslar ile yaptırımları ve bu yaptırımlara karşı başvurulacak kanun yolları da doğal olarak idari nitelikte olup GK'da düzenlenmişlerdir. GK'da yer alan vergi kabahatleri Vergi Usul Kanunu'nda olduğu gibi vergi kaybına neden olan işlemler ve usulsüzlükler olmak üzere iki kategoride ele alınmışlardır. Bunlardan vergi kaybına neden olan işlemler, tanımından da anlaşılacağı üzere vergi kaybına yol açan, diğer bir ifadeyle, devlet vergi gelirlerinin azalmasına neden olan gümrük mevzuatına aykırı eylem ve işlemlere yönelmişken, usulsüzlük kabahatleri ise gümrük mevzuatınca öngörülen şekli yükümlülükler ya da biçimsel koşullara aykırılıkları konu edinmektedir. Söz konusu vergi kabahatlerine ilişkin yaptırımlar genel olarak para cezası olmakla birlikte, anılan düzenlemeler arasında Vergi Usul Kanunu'ndan farklı olarak mülkiyetin kamuya geçirilmesi idari tedbirine de yer verilmiştir.

Gümrük vergilerinin kaybına neden olan işlemler ve bu işlemlere uygulanacak yaptırımlar Kanununun 234 ila 238'inci maddelerinde, gümrük mevzuatının öngördüğü şekli yükümlülük ya da biçimsel koşullara uyulmaması halleri ya da usulsüzlük kabahatleri Kanununun 239 ve 241'inci maddelerinde düzenlenmişlerdir.

2.1. Gümrük Kıymetine İlişkin Kabahatler

Gümrük vergi kabahatleri, GK'da vergi kaybına neden olacak işlemlere uygulanacak cezalar ile usulsüzlüklere ilişkin cezalar olmak üzere iki kategoride düzenlenmiştir. GK'nın 234 ila 238'inci maddeleri arasında yer alan vergi kaybına neden olan işlemler ve ilişkin cezalar incelendiğinde, beyan edilen eşyanın gümrük kıymetine ilişkin olarak öngörülen fiiller ve cezaların Kanununun 234/1-b ve 234/1-c maddelerinde yer aldığı görülmektedir. Anılan düzenlemeler aynen;

“MADDE 234 - 1. 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;

a).....

b) Kıymeti üzerinden ithalat vergilerine tabi eşyanın beyan edilen kıymeti, 23 ila 31 inci maddelerde yer alan hükümler çerçevesinde belirlenen kıymete göre noksan bulunduğu takdirde, bu noksanlığa ait ithalat vergilerinden başka vergi farkının üç katı para cezası alınır.

c) Satış birimine göre miktar itibarıyla % 5'i geçmeyen bir fark ile maddi hesap hatasından doğan noksan kıymet beyanlarında, bu farklara ait ithalat vergilerinden başka vergi farkının yarısı tutarında para cezası alınır.”

Şeklindedir.

Gümrük mevzuatının öngördüğü biçimsel koşullara ya da unsurlara uyulmamasına ilişkin filliler ve yaptırımları GK'nın 239 ila 241'inci maddelerinde düzenlenmiştir. Usulsüzlüklere İlişkin Cezalar başlığı altında düzenlenen bu fiil ve cezalardan eşyanın gümrük kıymetine ilişkin olanları aşağıdaki gibidir.

“**MADDE 241 - 1.** 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 TL¹ usulsüzlük cezası uygulanır.

2. 1 inci fıkrada belirtilen miktar, her yıl, bir önceki yıla ilişkin olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında arttırılır, bu hesaplamada 1 TL'sına kadar olan tutarlar dikkate alınmaz.

3. Usulsüzlük cezası aşağıdaki hallerde 1 inci fıkrada belirtilen miktarın iki katı olarak uygulanır:

.....

b) Vergi kaybı doğurmamasına karşın, 24 üncü maddeye göre birbirleriyle ilişkisi bulunan kişiler arasında bir satış işlemi olması ve bu ilişkinin beyan edilmemesi,

....”

GK'nın 241/1'inci maddesinde “söz konusu düzenlemelerde açıkça öngörülmüş olması” kapsamındaki fiiller GY'nin 82 no.lu ekinde yer almaktadır. “Kanununun 241 İnci Maddesinin Birinci Fıkrası Uyarınca Usulsüzlük Cezasını

¹ Söz konusu tutar, GGT (Gümrük İşlemleri - Seri No: 157) gereğince 2019 yılı için 130 TL olarak uygulanmaktadır.

Gerektiren Fiiller” başlığı altında, sıra ve konu sütunlarında belirlenen fiillerden gümrük kıymetine ilişkin olanları ise; 6’ncı sırada yer alan “*Navlun faturası ve/veya sigorta poliçesinin mevcudiyetine rağmen ibraz edilmemesi*”, 8’inci sırada yer alan “*Gümrük beyannamesinin ‘İstatistiki Kıymet’ kutusuna toplam fatura bedelinin ABD Doları cinsinden yazılmaması*”, 11’inci sırada yer alan “*Tam beyanlı yaygın basitleştirilmiş usul kapsamında yürütülen işlemler hariç olmak üzere, beyanın kontrolü sonucunda Kanununun 234 üncü maddesinde bahsi geçen aykırılıkların vergi farkı yaratmaması veya %5’i aşmayan vergi farkı yaratması*” şeklindedir.

2.2. Gümrük Kıymetine İlişkin Suçlar

Kaçakçılık suçları olarak da nitelenen gümrük suçları 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu’nun 3’üncü maddesinde düzenlenmişlerdir. Anılan düzenleme çerçevesinde gümrük kıymetine ilişkin suç fiilleri ve cezaları ise şu şekildedir.

“*MADDE 3 - ...*

(2) *Eşyayı, aldattıcı işlem ve davranışlarla gümrük vergileri kısmen veya tamamen ödenmeksizin ülkeye sokan kişi, iki yıldan beş yıla kadar hapis ve on bin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır.*

.....

(9) *İlgili kanun hükümlerine göre teşvik, sübvansiyon veya parasal iadelerden yararlanmak amacıyla ihracat gerçekleştirmediği hâlde gerçekleştirilmiş gibi gösteren ya da gerçekleştirilen ihracata konu malın cins, miktar, evsaf veya fiyatını değişik gösteren kişi, bir yıldan beş yıla kadar hapis ve on bin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır. Beyanname ve eki belgelerde gösterilen ile gerçekte ihraç edilen eşya arasında yüzde onu aşmayan bir fark bulunması halinde, sadece 27/10/1999 tarihli ve 4458 sayılı Gümrük Kanunu hükümlerine göre işlem yapılır.”*

İthal eşyanın gümrük kıymeti, gümrük vergisi ya da vergilerinin matrahını oluşturduğundan, söz konusu vergilerin ödenmemesi ya da eksik ödenmesi amacına yönelik olarak, eşyanın gümrük kıymetine ilişkin unsurlarda ya da beyanında yapılacak aldattıcı işlem ve davranışlar Kanununun 3/2’nci maddesi kapsamında, ihracata konu eşya dolayısıyla ilgili kanun hükümlerine göre teşvik, sübvansiyon veya parasal iadelerden yararlanmak amacına matuf eşyanın kıymeti konusundaki hukuka aykırılıklar ise Kanununun 3/9’uncu maddesi kapsamında değerlendirilecektir.

3. GÜMRÜK UYUŞMAZLIKLARI

3.1. Genel Olarak Gümrük Uyuşmazlıkları

Uyuşmazlık, genel olarak, karşılıklı olarak iki tarafın bir konuda farklı görüşlere sahip olmalarından kaynaklı düşülen anlaşmazlığı, fikir ayrılığı ya da maddi ve manevi çıkar çatışmasını (Kocahanoğlu, 1982: 17; Selen, 2014: 198) ifade etmekte olup hukuki terim itibariyle de “*anlaşmazlık; uyuşmazlık; çekişme; niza; görüş farklılığı*” olarak nitelendirilmektedir (Adalet Bakanlığı, Hukuk Sözlüğü, 2019). Bu çerçevede gümrük uyuşmazlığı da; gümrük idaresince icra edilen bir eylem ya da yapılan bir işlemin veya alınan bir kararın hukuka aykırı olduğunun iddia edilmesi ve bu iddia sonucunda iddia sahibi ile gümrük idaresi arasında ortaya çıkan anlaşmazlık ya da görüş ayrılığı şeklinde tanımlanabilmektedir. Gümrük uyuşmazlıklarının tarafları ise gümrük idaresi ile yükümlü ya da onun gümrük mevzuatı kapsamındaki temsilcisidir.

Yükümlülerle gümrük idareleri arasında meydana gelen ihtilaf konuları genel itibariyle; royalti ve lisans ödemeleri, transfer fiyatlandırması kapsamındaki fiyat düzeltmeleri, tarife farklılıkları, iskontolar, menşe uygulamaları, KDV matrahına giren unsurlar ve oranları, Dahilde İşleme Rejimi hükümlerinin ihlali, ithali lisansa, şarta, izne tabi eşyanın beyanı, belirgin şekilde farklı cinsten eşya tespiti, antreпода eksik ya da fazla eşya tespiti, muafiyet hükümlerine uyulmaması, özet beyan kapsamı eşyanın eksik veya fazla çıkması ve mevzuata aykırı işlem tesisidir (Gökçelik, Deloitte: 10 - 11).

Gümrük idaresine yapılan herhangi bir beyan ya da başvuru neticesinde idarece gerçekleştirilen bir eylem ya da işlem sonucunun ilgisine tebliği neticesinde bu sonuca iştirak edilmemesi hali gümrük uyuşmazlıklarının başlangıç noktasını oluşturmaktadır. Gümrük uyuşmazlıkları vergilendirme ile ilgili bir konuda cereyan edebileceği gibi vergilendirme alanları dışında, gümrük idaresince gümrük mevzuatı kapsamında gerçekleştirilen herhangi bir işlem, eylem ya da karar sonucunda da ortaya çıkabilmektedir. Bu çerçevede, gümrük uyuşmazlıklarının gümrük vergilerinden ve diğer gümrük işlemlerden kaynaklanan uyuşmazlıklar şeklinde iki alt başlıkta incelenmesi mümkündür (Tuncer, 2001: 280).

3.2. Gümrük Vergilerine İlişkin Gümrük Uyuşmazlıkları

Genel olarak vergi uyuşmazlıkları; kamunun vergilendirme yetkisine binaen vergilendirme faaliyetlerini icra ettiği sırada, vergi kanunlarının yorumlanmasındaki yanlışlıklar ile hata, yanılma ve benzeri sebeplerden kaynaklanan vergi idaresi ile vergi mükellefi ve sorumluları arasındaki anlaşmazlıklar şeklinde tanımlanmaktadır (Tosuner ve Arıkan, 2003: 2). Gümrük vergileri, teknik ve yapısal özelliklerinden kaynaklanan farklılıkları nedeniyle bu vergilerle ilgili uyuşmazlıkların nitelikleri ve çözüm yolları da diğer vergi uyuşmazlıklarından farklılıklar göstermektedir. Konusunu eşya oluşturması, tahakkuk ve tahsilatı aynı anda gerçekleşen bir vergi türü olması nedeniyle bu vergilerin hesaplanmasında meydana gelecek ihtilaflar, dahilde alınan vergilerdeki gibi salt muhasebe kayıtlarının baz alınması suretiyle yapılan incelemelerden ziyade eşyanın nitelik ve kıymeti gibi unsurlar üzerinde durularak çözüme kavuşturulmaktadır (Kızılot ve Kızılot, 2014: 483).

Gümrük uyuşmazlıklarının çözüm yöntemleri incelendiğinde de görüleceği üzere gümrük uyuşmazlıklarına ilişkin idari başvuru yolları genel olarak gümrük vergilerine, cezalarına ve idari kararlara yönelik olarak kurgulanmıştır. Uzlaşma müessesesi salt gümrük vergi ve cezalarına yönelik iken itiraz başvuru yolu ise her üç konuyu da kapsamaktadır. Dolayısıyla yükümlüler, sadece gümrük idarelerince tarh edilen vergiye değil diğer gümrük işlemlerine de itirazda bulunabilirler (Tuncer, 2001: 285).

Gümrük vergilerinden kaynaklanan uyuşmazlık konuları esas itibariyle bu vergilerin hesaplanmasında temel alınan tarife, kıymet ve menşe unsurlarıdır. Bu çerçevede, eşyanın tarife pozisyonunun tespiti başta olmak üzere tarife, muafiyet ve istisna uygulamaları, gümrük vergilerinin matrahını oluşturan kıymet unsurlarına ilişkin uygulamalar ve eşyanın tercihli veya tercihli olmayan menşesine yönelik uygulamaların yöneldiği amaçlar sonuç itibariyle gümrük vergilerine ilişkin söz konusu unsurları oluşturmaktadır. Belirtilen alanlarda meydana gelen ihtilaflar da netice itibariyle gümrük vergilerinden kaynaklanan uyuşmazlıklar kategorisinde değerlendirilmektedir.

Gümrük vergilerinden kaynaklanan uyuşmazlıklar, eşyanın gümrük gözetimi altında bulunduğu süre zarfında ortaya çıkabileceği gibi gümrük işlemleri tamamlanıp gümrük gözetiminden çıkmasından sonra da meydana gelebilmektedir

(Kızılot ve Kızılot, 2014: 502). Eşyanın gümrük gözetimi altında olduğu süre zarfında ortaya çıkan uyuşmazlıklar esas itibariyle yükümlüsünce eşyaya ilişkin yapılan beyanın, gümrük idaresi tarafından “beyanın kontrolü” çerçevesinde yapılan faaliyetler sonucunda doğmaktadır. Gümrük idaresince gerçekleştirilen sonradan kontrol gibi denetim, kontrol ya da beyanın doğruluğunun araştırılması şeklindeki faaliyetleri ise genel olarak eşyanın gümrük gözetiminden çıktıktan sonraki süreci kapsamaktadır.

Yukarıda belirtilen herhangi bir durum ya da aşamada gümrük idaresince tespit edilen gümrük aykırılığının türüne göre - *ki bu aykırılık vergi kaybına neden olan bir işlemle ilgili olabileceği gibi gümrük mevzuatının öngördüğü biçimsel yükümlülüklerle uyulmamasına yönelik usulsüzlüklerle ilgili bir işlem de olabilir* - düzenlenecek ek vergi tahakkuku ve/veya para cezası kararı gümrük idaresince yükümlüsüne tebliğ edilmektedir. Gümrük mevzuatı kapsamında ceza, vergiye bağlı olduğundan, ceza kararının verilebilmesi de öncelikle verginin ödenebilir hale gelmesini gerektirmektedir (Kızılot ve Kızılot, 2014: 483).

Yükümlü, idarece belirtilen kapsamda tebliğ edilen karar ya da kararlara karşı kararı veren gümrük idaresinin bağlı olduğu bölge müdürlüğüne 15 gün içerisinde itiraz edebilecektir. Bununla birlikte, bu sürede isterse uzlaşma müessesesinden de yararlanabilmesi mümkündür. Ancak her halükarda itiraz yolunu kullanmadan idari yargı yoluna başvurması mümkün değildir. GK'nın 69'uncu maddesinin 3'üncü fıkrasına göre; “*Beyannamenin tescilinin bir gümrük yükümlülüğü doğurması halinde, gümrük vergileri ödenmedikçe veya teminata bağlanmadıkça beyanname kapsamı eşya teslim edilemez. Ancak, bu hüküm kısmi muafiyete tabi geçici ithalat rejimine uygulanamaz.*” Belirtilen nedenlerle, tebliğ edilen karar ya da kararlara karşı 15 gün içerisinde yükümlüsünce belirtilen haklar kullanmadığı takdirde tebliğ konusu vergilerin ödemesi gerekecektir.

Gümrük gözetimi altında bulunmayan eşya dolayısıyla yapılan denetleme/denetimler sonucunda alınmadığı ya da eksik alındığı tespit edilen veya tahakkuku akabinde beyanname ya da beyanname yerine geçen belge üzerinde yükümlüye tebliğ edilemeyen gümrük vergileri gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihten itibaren üç yıl içinde istenebilmektedir, ancak konuya dair dava açılmış olması halinde süre durmaktadır (GK, md. 197/2). Ancak tahakkuk işlemi adli

anlamda ceza uygulaması gerektiren bir fiile ilişkin ise ve zamanaşımı daha uzun bulunan bu fiil nedeniyle ceza davası açılmış olmak kaydıyla, bu alacaklar için zamanaşımı süresi tahakkuk zamanaşımına değil Türk Ceza Kanunundaki dava ve ceza zamanaşımı sürelerine tabi olacaktır (GY, md. 197/4). Görüldüğü üzere, yukarıda belirtilen hallerde uyuşmazlığa konu verginin yükümlüsünden kamu gücü ile talep edilebilmesindeki süre, uyuşmazlık konusunun adli nitelik arz edip etmemesine göre değişebilmektedir. Adli nitelikteki uyuşmazlıklar dışında oluşan uyuşmazlığa bağlı olarak gümrük idaresince ek vergi tahakkuku ve ceza istenebilmesi verginin tahakkuk zamanaşımı olan üç yıllık süre ile sınırlıdır. Bu süre geçtikten sonra verginin gümrük idaresince talep edilmesi her hâlükârda mümkün olabilmekle birlikte ödenmesi yükümlünün inisiyatifindedir.

3.3. Diğer Gümrük Uyuşmazlıkları

Gümrük mevzuatı kapsamında gerçekleşen gümrük işlemleri dolayısıyla meydana gelen gümrük uyuşmazlıklarının önemli bir bölümü gümrük vergilerine ilişkin olanları kapsamaktadır. Diğer gümrük uyuşmazlıkları kategorisinde değerlendirilebilecek olanlar ise vergilendirme alanları dışında olup gümrük idaresince yükümlü ya da gümrük mevzuatı kapsamındaki temsilcisi tarafından yapılan başvuruları neticesinde alınan idari kararlara konu hususları kapsamaktadır. Belirtilen nitelikteki uyuşmazlık konularına; bağlayıcı tarife ve menşe bilgisi başvurularına yönelik olarak gümrük idaresince alınan kararlar örnek olarak gösterilebilir. Söz konusu nitelikteki uyuşmazlıklara ilişkin idari çözüm yolunun da sadece itiraz başvuru yolu olduğu söylenebilir.

4. GÜMRÜK KIYMET UYUŞMAZLIKLARI

4.1. Genel Olarak Gümrük Kıymet Uyuşmazlıkları

Gümrük kıymeti uyuşmazlıkları, esas itibariyle gümrük vergi ve cezalarına ilişkin uyuşmazlıklar kategorisinde yer alan gümrük ihtilaflarını içermektedir. Ad valorem sistemde gümrük vergisinin matrahını oluşturan eşyanın gümrük kıymetinin doğru, gerçek ve belirlenen usullere uygun olarak beyanı başta gümrük vergisinin ve diğer gümrük vergilerinin de doğru ve eksiksiz tahsil edilmesini sağlayacağından

oldukça önemli bir konudur. Bu çerçevede, beyan edilen gümrük kıymetinin doğru, gerçek ve belirlenen usullere uygun olmadığı, diğer bir ifadeyle, içermesi gereken kıymet unsurlarını içermediği veya beyan edilen kıymete ilave edilmesi gereken başka kıymet unsurlarının bulunduğu yönünde gümrük idaresince yapılan tespit ya da tespitlere yükümlüsünce iştirak edilmemesi gümrük kıymet uyumsuzluklarını meydana getirmektedir.

Diğer gümrük ihtilaflarında olduğu üzere gümrük kıymeti uyumsuzluklarına konu tespitler de GK'nın 65'inci maddesi kapsamında eşyanın rejim beyanı aşamasında muayene ve ikinci muayene olarak icra edilen gümrük kontrolleri safhasında yapılabileceği gibi Kanunun 73'üncü maddesine istinaden, eşyanın teslimi akabinde gümrük idaresince beyanın kontrolü kapsamında gerçekleştirilen gümrük kontrolleri ya da denetim elemanlarınca icra edilen sonradan kontrol, teftiş, inceleme ve soruşturma gibi denetim faaliyetleri neticesinde ortaya konulabilmektedir.

Gümrük kıymeti konusunda ihtilafa yol açan ana faktör esasen uyumsuzluk kavramının tanımında gizlidir. Uyumsuzluk, genel olarak bir konu üzerinde tarafların düştüğü fikir ayrılığı şeklinde ele alındığında, meydana gelen gümrük kıymet uyumsuzlukları da ekseriyetle eşyanın gümrük kıymetine ilişkin esas ve usuller konusunda ya da gümrük kıymetine dahil edilmesi gereken veya indirim konusu yapılması gereken unsurlarla ilgili olarak gümrük idaresi ve yükümlü arasında meydana gelen yorum farklarından kaynaklanmaktadır.

Yorum farkı dışındaki diğer faktörler ise genel olarak maddi hatalar, bilgi eksikliğine ya da özellikle dolaylı temsil durumlarında eşya sahibi ve temsilcisi arasında bilgi ve belge paylaşımı konusunda yaşanan sorunlar ile teknik nedenlere bağlı olarak oluşan eksiklikleri içermektedir.

Gümrük idaresince tespit edilen yorum farkı dışındaki faktörlere bağlı olarak oluşan gümrük kıymetine ilişkin aykırılıklar konusunda taraflar genellikle mutabıktırlar. Bu nedenle söz konusu tespitler akabinde idarece gerçekleştirilen ek tahakkuk ve ceza işlemlerinin yükümlüsünce ihtilaf konusu haline getirilmesi de beklenen bir durum değildir. Zira söz konusu nedenlere bağlı olarak ortaya konulan tespitlere karşı yükümlüsünce geliştirilecek ya da ileri sürülecek karşı bir argüman genellikle yoktur. Ancak netice itibarıyla söz konusu hususlar kapsamında ortaya

çıkması muhtemel ek tahakkuk ve ceza işlemleri ihtilaf konusu haline getirilip muhatabınca çözüm yollarına başvurulması da pek tabii mümkündür.

Kıymet uyuşmazlıklarına yol açan nedenler ya da fiillerin, yükümlüsünce eksik vergi ödeme ya da ilgili mevzuatın öngördüğü teşvik, kolaylık ya da imtiyazdan yararlanmak amacıyla yapılması halinde konu aynı zamanda adli nitelik arz eden bir boyut kazanacaktır. 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu ile fiilin durumuna göre 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu kapsamında da değerlendirilecek bu durumlar ilerleyen kısımlarda gümrük kıymet kaçakçılığı başlığı altında ele alınacaktır.

4.2. Gümrük Kıymet Uyuşmazlıklarına Yol Açan Etmenler

Gümrük kıymet uyuşmazlıklarına yol açan etmenlerin; beyan aşamasında yapılan maddi hatalar, özel bir kasta bağlı olmayan nedenlerle beyan edilmeyen kıymet unsurları, yorum farkı nedeniyle beyan dışı bırakılan kıymet unsurları ile diğer nedenler olmak üzere dört alt başlıkta incelenmesi mümkündür.

4.2.1. Beyan Aşamasında Yapılan Maddi Hatalar

Maddi hatalar kategorisinde değerlendirilebilecek kıymet farklılıklarına yol açan fiiller, genel itibariyle eşya kıymetine ilişkin unsurların beyanı aşamasında dikkatsizliğe bağlı olarak yapılan hatalı veri girişlerinden kaynaklanmaktadır.

- Eşya faturasında kayıtlı döviz cinsinin beyannameye farklı kodlanması,
 - Eşya faturası, navlun faturası ya da sigorta poliçesi gibi belgelerde yer alan değerlerin veya rakamların beyannameye yanlış yazılması,
 - Teslim şekli ya da ödeme şekillerine ilişkin bilgilerin farklı beyan edilmesi.
- Söz konusu fiillere verilebilecek örneklerden bazılarını oluşturmaktadır.

4.2.2. Özel Bir Kast Olmaksızın Beyan Edilmeyen Kıymet Unsurları

Bu kategoride değerlendirilecek fiiller, eşyanın gümrük kıymetine girmesi gereken ancak genellikle yükümlünün kıymet unsurlarına ilişkin yeterince bilgi sahibi olmaması, hata, unutkanlık, firma içi birimler arası veri paylaşımında yaşanan sorunlar ya da dolaylı temsilin söz konusu olduğu durumlarda, ithal eşyası için yapılan masraflara veya ödemelere ait bilgi ve belgeler hakkında gümrük beyanında

bulunana - ki dolaylı temsil durumunda beyanda bulunan gümrük müşaviridir - yeterince bilgi verilmemesine bağlı olarak kıymet unsurlarının beyan edilmemesi şeklinde özetlenebilir.

- Yapılan satış sözleşmesine istinaden eşyanın laboratuvar tahlili neticesinde eşya kalitesine bağlı olarak satıcıya bilahare yapılacak fiyat farkı oluşacak durumların ve bu kapsamda yapılan ödemelerin beyan edilememesi,

- Eşyanın nakliyesine bağlı olarak yapılan, yükleme limanında oluşan demuraj ücreti vb. giderlerin beyan edilmemesi,

- Alıcı tarafından satış komisyoncusuna ödenen satış komisyonunun beyan edilmemesi,

- İthal eşyasının üretimine ilişkin alıcı tarafından sağlanan, kalıp giderleri vb. giderlerin beyan edilmemesi,

- Royalti veya lisans ödemeleri söz konusu olduğu durumlarda bu durumun ve yapılan ödemelerin beyan edilmemesi,

Bahse konu durumlara verilebilecek sadece birkaç örneği oluşturmaktadır.

Ancak belirtmek gerekirse belirtilen durumlar ve benzeri hallerin beyan aşamasında yapılan gümrük kontrolü sırasında gümrük idaresince tespiti oldukça zordur. Zira söz konusu unsurlardan birçoğu beyan sahibinin ticari kayıtlarının incelenmesi ile ortaya konulabilecek kıymet unsurlarını içermektedir. Bununla birlikte, beyan ya da gümrükleme aşamasında söz konusu durumların ortaya konulabilmesi, beyanname ve eki belgelerde yer alan bilgilerin imkân vermesi halinde ve bu bilgilerden hareketle yapılacak araştırmalarla mümkün olabilecektir.

4.2.3. Yorum Farkı Nedeniyle Beyan Dışı Bırakılan Ya da İndirim Konusu Yapılan Kıymet Unsurları

Esasen gümrük kıymet uyumsuzluklarını oluşturan nedenler yorum farkı nedeniyle yükümlüsünce beyan edilmeyen kıymet unsurlarından kaynaklanmaktadır. Özellikle fiilen ödenen ya da ödenecek fiyata dahil edilmesi gereken ya da bu fiyattan indirim konusu yapılacak giderlere ilişkin yükümlü ve gümrük idaresi arasındaki görüş farklılığına bağlı olarak beyan edilemeyen ya da indirim konusu yapılan kıymet unsurları konusundaki ihtilafa yol açan fiiller bu kategoride değerlendirilmektedir.

Yükümlü, ithal eşyası ile ilgili olarak yapılan ve gümrük kıymetinin konusunu oluşturabilecek giderler ya da kıymet unsurları konusunda yeterli bilgi ve belge sahibi olmakla beraber bu unsurların gümrük kıymetine dahil edilmeyeceği ya da indirim konusu yapılabileceğine ilişkin kendi özelinde gerekçelere sahiptir. Ancak gümrük idaresince aksi yönde yapılan bir tespit akabinde başlayan işlemler ise bu konudaki ihtilafın başlangıcını oluşturmaktadır.

Bu kapsamda, gümrük idaresince yapılan tespitle ilgili olarak yükümlüsünce farklı yönde bir görüşe sahip olduğundan ve idarece yapılan işlemin gerekçesine de iştirak edilmediği hallerde konunun yükümlü tarafından ihtilaf haline getirilmesi kaçınılmaz olacaktır.

- Marka hakkının kullanılmasına bağlı olarak ödenen royalti veya lisans ücretlerinin yükümlüsünce gerekli şartları taşımadığından bahisle beyan edilmemesi,

- Satıcı tarafından alıcıya özgü yapılmış bulunan satış iskontosunun genel nitelikte olduğu değerlendirilmesiyle indirim konusu yapılması,

- Ödeme şekli ve satışa ilişkin koşullar itibariyle alıcı tarafından yapılan faiz ödemelerinin öngörülen gereklilikleri karşılamadığı gerekçesiyle beyan edilmemesi ya da indirim konusu yapılması,

- İthal eşyasının tekrar satışı ya da diğer herhangi bir şekilde elden çıkartılması ya da kullanımı sonucunda doğan ve satıcıya intikal eden hasılanın yükümlüsünce ithal eşyası ile ilgili olmadığı veya kâr payı olduğu gerekçesiyle beyan edilmemesi.

- Eşya faturasında kayıtlı komisyon ödemesinin satın alma komisyonu olduğu gerekçesiyle indirim konusu yapılması,

Halleri, söz konusu yorum farklarına verilecek örneklerden bazılarıdır.

Belirtilen durumlar, özel bir kast olmaksızın beyan edilmeyen kıymet unsurlarında olduğu üzere, genellikle eşyanın teslimi akabinde gümrük idaresince yapılan kontroller ile denetim elemanlarınca yapılan denetim faaliyetleri kapsamında yükümlünün ticari kayıtlarının incelenmesi suretiyle tespit edilebilecek örneklerdir.

Bununla birlikte beyan aşamasında beyannameye ekli belgelerde yer alan bilgilerin olanak vermesi durumunda ilave bilgi ve belge talebi çerçevesinde yapılacak detaylı araştırmalarla söz konusu tespitlerin ortaya konulabilmesi de mümkündür.

4.2.4. Diğer Etmenler

Yükümlünün elinde olmayan dışsal nedenlere bağlı olarak gelişen durumların bu kategoride değerlendirilmesi mümkündür.

- Eşyanın, yükleme esnasında kaplarına adet olarak fazla/eksik eşya konulması,
- Tartı farklarına bağlı olarak meydana genel miktar fazlalıkları/eksiklikleri,
- Kıymete ilişkin unsurların, satıcı tarafından eşya faturasına işlenmemesi ya da ilgili bilgi ve belgelerin eksik veya hatalı gösterilmesi,

Belirtilen durumlara verilecek örnekler arasındadır. Anılan durumlara bağlı olarak meydana gelen farklılıklar ekseriyetle eşyanın beyanı ya da gümrüklemesi aşamasındaki fiziki kontrolü esnasında ortaya konulabilecek hususları içermektedir.

Bununla birlikte, bazı durumlarda, özellikle tam beyanlı yaygın basitleştirilmiş usul hükümleri kapsamında mavi hattan işlem gören taşıt üstü işlemlerde, kap içeriğinde eksik ya da fazla çıkan eşya, genellikle beyana ait işlemlerin tamamlanması akabinde ve eşyanın firma deposuna alınması esnasında anlaşılabilir. Bu durumlarda meydana gelen farklılıklar konusunda alıcı ve satıcı kendi arasında mahsuplaşmakla birlikte bu durumun yükümlüsünce gümrük idaresine beyan edilip yapılmış bulunan gümrük ve kıymet beyanında gerekli düzeltmenin yapılması gerekecektir. Aksi halde bu hususun gümrük idaresince ticari kayıtların incelenmesi ile ortaya konulması da pek tabii mümkündür.

4.3. Adli Nitelikli Gümrük Kıymet Uyuşmazlıkları

Eşyanın gümrük kıymetine ilişkin meydana gelen uyuşmazlıklara konu fiillerin hata, yanlışlık, yorum farkı, dikkatsizlik ve yükümlünün elinde olmayan teknik nedenler dışında, eksik vergi ödeme ya da vergi ödememe, belirli konularda tanınmış teşvik, sübvansiyon ya da kolaylıklardan yararlanma kastı ile gerçekleştirilmesi halinde konu adli nitelik kazanacak ve vergi suçları kapsamında değerlendirilecektir.

Bazı durumlarda fiilin niteliği ve meydana geliş tarzı itibariyle aynı fiil nedeniyle hem idari hem de adli işlemler bir arada yürütülebilmektedir. Diğer bir ifadeyle, hukuka aykırı bir fiil hem vergi kabahatlerinin hem de vergi suçlarının konusunu oluşturabilmektedir. Bu hallerde idari açıdan yapılması gereken işlemler kendi mecrasında devam etmekle birlikte adli boyutu da ayrıca ele alınmaktadır.

Ancak hemen belirtmek gerekirse, adli ve idari boyutun ayrı ele alınması alınacak kararların birbirinden bağımsız olacağı anlamına da gelmemektedir.

Gümrük ve dış ticaret işlemleri ile gümrük vergilerinin farklı teknik ve yapısal özellikleri, bu alanın ve gümrük vergi kabahatlerinin nasıl ki VUK hükümleri dışında ayrı bir vergi ve usul kanunu olan GK kapsamında ele alınmasını elzem kılmışsa benzer şekilde, gümrük vergi suçları da 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu hükümleri dışında ayrı bir ceza ve usul yasası niteliğindeki 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nda düzenlenmiştir.

Eşyanın gümrük kıymetine ilişkin vergi suçları 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nda ithalat ve ihracat boyutuyla ele alınmıştır. Eşyanın gümrük kıymeti alınacak gümrük vergisi ya da vergilerinin matrahını oluşturduğundan kıymete ilişkin suçlar da doğal olarak vergi ve vergisel avantajlara yönelik olacaktır.

Bu kapsamda ithalat boyutu itibariyle anılan Kanunun 3/2'nci maddesine göre, eşyanın gümrük vergilerinin, aldatıcı işlem ve davranışlarla kısmen ya da tamamen ödenmeksizin ülkeye sokulması fiili kaçakçılık olarak tanımlanmış ve bu fiili işleyen kişinin, iki yıldan beş yıla kadar hapis ve on bin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılacağı ifade edilmiştir.

Öte yandan kaçakçılık fiillerinin belgede sahtecilik suçu yapılmak suretiyle işlenmesi halinde içtima kaideleri uygulanmayacak, kaçakçılık fiilinin cezasıyla birlikte ayrıca bu fiil için de Türk Ceza Kanunu'nda tanımlanan cezaya da hükmolunacaktır. Netice itibariyle, eksik vergi ödeme ya da ödememe kastı ile aldatıcı işlem ve davranışlarla vergi matrahını diğer bir ifadeyle gümrük kıymetini azaltacak fiiller kaçakçılık olarak nitelendirilecektir.

İhracat boyutu ile bakıldığında ise beyan edilen kıymetin olduğundan yüksek gösterilmesinin söz konusu olduğu görülmektedir.

Kanunun konuya ilişkin 3/9'uncu maddesindeki düzenleme; *“İlgili kanun hükümlerine göre teşvik, sübvansiyon veya parasal iadelerden yararlanmak amacıyla ihracat gerçekleşmediği hâlde gerçekleşmiş gibi gösteren ya da gerçekleştirilen ihracata konu malın cins, miktar, evsaf veya fiyatını değişik gösteren kişi, bir yıldan beş yıla kadar hapis ve on bin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır. Beyanname ve eki belgelerde gösterilen ile gerçekte ihraç edilen eşya arasında yüzde onu aşmayan bir fark bulunması halinde, sadece 27/10/1999 tarihli*

ve 4458 sayılı Gümrük Kanunu hükümlerine göre işlem yapılır.” şeklindedir. Bu çerçevede, söz konusu düzenlemenin gümrük kıymetine ilişkin bölümü itibariyle, ilgili kanun hükümlerine göre teşvik, sübvansiyon veya parasal iadelerden yararlanmak amacıyla ihracata konu malın fiyatının gerçekte olandan (yüzde ondan fazla bir oranda) farklı gösterilmesi kaçakçılık suçunu oluşturacaktır.

Eksik vergi ödeme ya da vergi ödememe kastı ile yapılan fiiller, gümrük vergisinin hesaplamasında kullanılan tarife, kıymet ve menşe konularında yapılan oldukça farklı usulsüzlük yöntemleriyle kendini göstermektedir.

Bu çerçevede, eşya cinsinin olduğundan farkı gösterilmek suretiyle daha düşük vergi oranına isabet eden tarifeden beyanı, tercihli tarifelerden yararlanmak amacıyla sahte menşe belgesi ibrazı, gerçeğe aykırı fatura kullanılmak suretiyle eşya kıymetinin olduğundan düşük gösterilmesi bu konuda verilecek ana örneklerdir. Eşyanın gümrük kıymetinin ve kıymet unsurlarının beyanının ve bu beyana konu belgelerin, eşya faturası, navlun faturası, sigorta poliçesi vb., eksik vergi ödeme ya da vergi ödememe kastı ile aldatıcı işlem ve davranışlara konu olması kaçakçılık fiilinin oluşması için yeterlidir.

5. GÜMRÜK UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜM YOLLARI

Gümrük uyuşmazlıklarının çözümünde başvurulacak kanun yolları, gümrük mevzuatında kademeli başvuru şeklinde düzenlenmiştir.

Buna göre, uyuşmazlıkların çözümünde ilk etapta idari çözüm yollarına başvurulması zorunlu olup çözüm alınmadığı takdirde ikinci aşamada yargısal çözüm yollarına başvurulabilecektir (Gerçek, 2009: 64).

2011 yılında 659 sayılı Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri ve Özel Bütçeli İdarelerde Hukuk Hizmetlerinin Yürütülmesine İlişkin Kanun Hükmünde Kararname ile yapılan düzenleme ile getirilen sulh yolu ile çözüm müessesesi ise uyuşmazlıkların yargı yoluna gidilmeden önce halledilmesi konusunda alternatif ya da ara bir çözüm yolu olarak karşımıza çıkmaktadır.

İdari çözüm yöntemleri, vergi uyuşmazlıklarının hukuki ihtilaf haline getirilip yargı yoluna gitmeden çözüme kavuşturulması olarak nitelendirilmektedir (Yüce ve Çetinkaya, 2016: 172). Bu kapsamda gümrük mevzuatı uyarınca düzenlenmiş olan başlıca idari çözüm yolları ise uzlaşma ve itiraz müesseseleridir. Söz konusu başvuru

yollarından uzlaşma yolu ihtiyari bir çözüm şekli olarak yükümlünün takdirine bırakılmıştır. Zira uyuşmazlık konusuna ilişkin idari yargıda dava açma şartı, itiraz başvuru yolunda olduğu gibi zorunlu bir çözüm yolu olarak öngörülmemiştir. Öte yandan, uzlaşma yolu sadece cezalar dahil gümrük vergi alacaklarını kapsamakta iken itiraz başvuru yolu, gümrük vergileri ve cezaları ile birlikte ayrıca idari kararlara yönelik olarak öngörülmüştür.

Gümrük vergi alacaklarına ilişkin ihtilaflar yükümlünün beyanı hilafına idarece tespit edilen hususlardaki ek tahakkuk ve buna ilişkin cezaları içermektedir. Bu çerçevede, yükümlülerin gümrük idarelerine verdikleri beyanname ile kendileri tarafından hesaplanan vergilere karşı itiraz yollarını kullanma hakları teorik olarak bulunmamaktadır. Buna karşın uzlaşma çözüm yolu, gümrük idaresince tespitinden evvel beyan sahibince bildirilen farklılıklara ilişkin tebliğ edilen gümrük vergileri alacaklarını da kapsamaktadır.

Gümrük uyuşmazlıklarına karşı idari başvuru yolları olarak düzenlenmiş bulunan uzlaşma ve itiraz müesseseleri dışında sonuçları itibariyle olası bir uyuşmazlığın ortaya çıkmasını engelleme ya da var olan bir ihtilafı hafifletme veya sona erdirme amacıyla düzenlenmiş bulunan pişmanlıkla beyan, peşin ödeme indirimi ve ihtirazi kayıt uygulamalarının da mevcut olduğu, bu anlamda söz konusu uygulamaların da gümrük uyuşmazlıklarına karşı başvurulabilecek idari çözüm yolları arasında sayılabilmesi pek tabii mümkündür.

Gümrük uyuşmazlıklarına karşı yargısal aşamayı içeren idari yargı yoluna gidilebilmesi başvuru itiraz çözüm yolundan sonuç alınamaması şartına bağlıdır.

Gümrük uyuşmazlıklarının çözüm yöntemleri idari ve yargısal olarak iki aşamada ele alınıyor olsa da 2011 yılında 659 sayılı KHK ile uyuşmazlıkların yargı yoluna gitmeden önce alternatif ya da ara bir çözüm yolu olarak değerlendirilebilecek sulh yolu ile çözüme kavuşturulmasına yönelik düzenlemeler getirilmiştir.

Uyuşmazlıkların sulh yolu ile çözüme kavuşturulması, GK'da yer verilen idari çözüm yöntemlerinin ardından yargı mercilerine başvurudan önce alternatif bir çözüm yöntemi olarak değerlendirilmesi, alanında uzmanlaşmış gümrük idaresi ve yükümlüler açısından yararlı sonuçlar doğurabilecektir (Kır, 2018: 105).

5.1. İdari Çözüm Yolları

5.1.1. Peşin Ödeme İndirimi

Peşin ödeme, gümrük idaresince tahakkuk ettirilerek ilgisine tebliğ edilen gümrük vergileri ve cezalarının tebliğ edildiği tarihten itibaren uzlaşma ve/veya itiraz konusu edilmeksizin 15 günlük süre içerisinde ödenmesidir (Gökçelik, Deloitte: 4). Bu halde, Kabahatler Kanunu'nun 17'nci maddesine göre ödenmesi gereken cezalardan dörtte bir oranında indirim sağlanmaktadır. Sadece idari para cezaları için öngörülmüş bu sistem peşin ödeme indirimi olarak bilinmektedir.

Gümrük vergilerinin peşin ödenmesi halinde herhangi bir indirim mekanizması mevcut olmadığı gibi GK'nın 244'üncü maddesi kapsamındaki uzlaşma hükümleri çerçevesinde uzlaşılan cezalar için de peşin ödeme indirimi söz konusu değildir. Gümrük idaresince verilen cezalara karşı peşin ödeme sistemi ile gelirin bir an önce tahsilinin amaçlandığı söylenebilir. Bununla birlikte, peşin ödeme sisteminden yararlanılması, ilgilinin kanun yoluna başvurmasına engel teşkil etmemektedir.

5.1.2. Pişmanlıkla Beyan

Pişmanlıkla beyan, mükellefi hatalı verdiği beyanı/beyanları düzeltmesi ya da vermeyi unuttuğu beyannameyi/beyannameleri sonradan vermesi durumu şeklinde tanımlanabilmektedir. Pişmanlıkla beyan, bir ihtilaf konusu olmamakla beraber, olası bir uyuşmazlığın doğmadan çözülmesinde kullanılabilir türde bir enstrümandır. Gümrük idaresince konu ile ilgili bir tespit yapılmış olması halinde pişmanlık müessesesinden yararlanmak söz konusu değildir. Dolayısı ile başvuruların idarece herhangi bir tespit gerçekleştirilmeden önce yapılması gerekir (Gökçelik, Deloitte: 11). GK'nın 234/3'üncü maddesine göre, Kanunun 234/1 ve 2'nci fıkralarındaki aykırılıkların, gümrük idaresinin tespitinden önce beyan sahibince bildirilmesi halinde, bu aykırılıklara ilişkin cezalar %15 oranında uygulanmaktadır.

07.07.2009 tarihinde 5911 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle GK'ya dahil edilen bu sistem ile firma tarafından bilinen fakat beyan edilmeyen aykırılıkların, gümrük idaresince tespit edilmesi halinde ödenmesi gereken cezanın minimize edilmesi suretiyle beyana teşvik edilmelerinin amaçlandığı söylenebilir. Bu sayede

gümrük idaresince tespit edilememe riski altındaki aykırılıkların beyanı, vazgeçilen ceza oranı karşılığında fakat vergisi tahsil edilmek suretiyle sağlanmış olacaktır.

5.1.3. İhtirazi Kayıt Yoluyla Beyan

İhtirazi kayıt, GK'nın 61/3'üncü maddesinde ifadesini bulan beyanın bağlayıcılığı ilkesi çerçevesinde, yükümlülerin, beyan ettikleri unsurlar kapsamında hesaplanan vergilere itiraz edemeyecekleri dolayısıyla da yargı yoluna gidemeyecekleri şeklindeki kurala alternatif olarak geliştirilen ve bu işlemlerin yargı denetiminden geçmesine imkân sağlayan bir müessesesidir (Doğrusöz, 2002).

Sistem sayesinde yükümlü, idareyle arasındaki uyuşmazlığa ilişkin idareye karşı yapmış oldukları beyanlarda itiraz ve dava hakkını saklı tutma olanağına kavuşmaktadır.

İhtirazi kayıtla beyanda yükümlü, idarenin yapmış olduğu ya da sahip olduğu yorum sebebiyle getirdiği ya da koyduğu bir engeli elimine etmek için iradesini yansıtacak şekilde beyanda bulunmak yerine, idarenin ortaya koyduğu işlem gerekliliğine binaen ve idarenin görüş ve uygulamaları kapsamında kalarak, iradesini saklamak suretiyle beyanda bulunmaktadır. Normal usulde yapılan beyana kıyasla en önemli faydası ise vergisel uyuşmazlıklarda ortaya çıkmaktadır. Bu kapsamda beyan yapılması halinde, gümrük idaresinin uygulaması çerçevesinde vergisel açıdan dezavantajlı olarak yüksek vergi ödemekle beraber, Gümrük Kanunu'ndaki yüksek vergi cezalarına tabi olunmamaktadır. Diğer taraftan, firma, hakkında cezai işlem uygulanmadığı için gümrük idaresi nezdinde risk durumu yükselmeyeceğinden, hem idarece yapılan denetimlerde hem de sonradan kontrol kapsamında risk düzeyi artmamaktadır (Gökçelik, Deloitte: 5).

İhtirazi kayıt veya ihtirazi kayıtla beyan kavramı gerek GK'da gerekse GY'de düzenlenmemiş olmakla birlikte yargı kararlarında esas alınmaktadır. İdari Yargılama Usul Kanunu'nun (İYUK) 27'nci maddesi çerçevesinde ihtirazi kayıt şerhi düşülen beyannameler dolayısıyla mükelleflerin dava açma haklarının bulunduğu dikkate alındığında, şerh düşülmeksizin verilen beyannameye dayalı tahakkuk ettirilen vergiler için kanun yoluna da gidilemeyecektir. Ancak bu hakkın kullanılabilmesi, ihtirazi kaydın, beyannamenin tescil edildiği günde konulmasına

bağlı olup tescil tarihinden sonraki bir tarihte verilen ihtirazi kayıt veya ihtirazi kayıt içeren dilekçenin kanun yoluna başvuru hakkı vermeyeceği tabiidir.

5.1.4. Uzlaşma

Uzlaşma, genel olarak, iki ya da daha fazla kişinin, aralarında mevcut veya bilahare çıkma olasılığı bulunan fikir, düşünce ve menfaat ayrılığını, karşılıklı ödümler vermek suretiyle nihayete erdirmeleri veya sonlandırmaları konusundaki anlaşmaları şeklinde tanımlanmaktadır (Candan, 2006: 260). Hukuki niteliği konusunda “*sulh akdi*” mi yoksa “*idari akit*” mi olduğu konusunda literatürde tartışmalar bulunan (Yılmaz, 2009: 326) uzlaşma müessesesi, vergi hukuku boyutuyla ele alındığında ise; mükellef ve idare arasında meydana gelen vergi ihtilafına konu bir alacağın, yargı yoluna gidilmeksizin, yasayla belirlenen şartlar kapsamında anlaşmak suretiyle tamamen ya da kısmen ortadan kalkmasına imkan tanıyan vergi hukuku müessesesi olarak tanımlanmaktadır (Oktar, 2014: 158).

19.02.1963 tarihli 205 sayılı Kanununun 22’nci maddesinin 213 sayılı VUK’na dahil edilmesi ile Türk vergi mevzuatına giren uzlaşma müessesesi vergi ihtilaflarına karşı Almanya’dan esinlenilerek (Saban, 2002: 359) ihdas edilmiş idari çözüm yollarından birini oluşturmaktadır. Ancak, uzlaşma uygulaması, uygulamaya girişinden itibaren tartışmalı kalmış; işlevselliği, uygulanma şekli, mevzuata uyumu ve ayrıca olumlu ve olumsuz yönleriyle ilgili farklı görüşler ileri sürülmüştür (Hepaksaz, 2015: 712).

Uzlaşma uygulamasının olumlu yönleri, genel olarak uygulamanın dayanak maddelerinde yer almakla ve ayrıca, kamu alacağının “eksik ama hızlı” bir şekilde tahsiline, yargı ekonomisine, hukuki güvenlik ve barışın sağlanmasına (Yavaşlar, 2008: 331), yargısal süreçteki zaman, emek ve diğer giderlerinin önlenmesine katkıda bulunduğu (Yavaşlar, 2010: 166) değerlendirilmekle birlikte, olumsuz yönleri esas itibarıyla; anayasaya aykırılık, kanunilik, genellik ve eşitlik ilkelerine aykırılık ve idarenin takdir yetkisinin kapsamına aykırılık konularında yoğunlaşmaktadır (Hepaksaz ve Sonkur, 2017: 50).

Uzlaşma müessesesinin idari çözüm yolu olmakla birlikte aynı zamanda barışçıl yollar kategorisinde değerlendirilmesinin nedeni, uyuşmazlığın, teknik anlamda bir yargı mercii önünde ihtilaf ya da çekişme haline getirilmeksizin nihayete

erdirilmesidir (Karakoç, 2007b: 38). Uzlaşma müessesesi ile güdülen amaç, yargı mercilerinin iş yükünü hafifletmek, verginin hızlı bir şekilde tahsilini sağlamak, vergi davalarının zaman maliyetini devlet ve vatandaş açısından ortadan kaldırmak ve psikolojik açıdan oluşturacağı etki sayesinde idare ve mükellef ilişkilerini iyileştirmek şeklinde özetlenebilir (Aksoy, 2010: 115). Uzlaşma kurumu ilk yürürlüğe girdiği dönemde sadece tarhiyat sonrası vergi uyuşmazlıklarına yönelik iken kapsamı 1986 yılında tarhiyat öncesi ihtilaf konularını da içerecek şekilde genişletilmiştir. Uzlaşma müessesesinin gümrük mevzuatında yerini alması ise VUK'na kıyasla yaklaşık 50 yıl gecikmeli olarak mümkün olmuştur.

Gümrük uzlaşma müessesesinin VUK'na kıyasla 50 yıl gecikmeli olarak gümrük mevzuatındaki yerini almasının görünürdeki nedeni yargının iş yüküne olumlu katkı sağlama düşüncesi olmakla birlikte, gümrük ihtilaflarının, itiraz müessesesine ilişkin süreçlerde çözülememesi nedeniyle yargıya taşınması; gümrük mevzuatı ile birlikte muhtelif diğer düzenlemelerin de gümrük idarelerine görev ve sorumluluklar yüklemesi; gümrük vergi kabahatleri için öngörülen para cezalarının getirdiği ağır külfet; adli ve idari dava sayısının fazlalığı; giderek artan uyuşmazlık sayısı; davaların genel itibariyle idare aleyhine neticelenmesi, bu durumun bütçeye getirdiği yük ve bu ekseninde ortaya çıkan talepler söz konusu çözüm yolunun ihdas edilmesinde diğer önemli etkenler olarak görülmektedir (Yağan, 2011: 34 - 50; Karadağ ve Organ, 2014; 382)

2011 yılında 6111 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile yapılan değişiklik ile GK'nın 244'üncü maddesinde yerini almış olan söz konusu çözüm yolu, düzenleniş şekli itibariyle VUK'da yer alan uzlaşma çözüm yoluna kıyasla amaç, konu, kapsam, usul vb. birçok konuda farklılıklar içermektedir. Örneğin, GK'da gümrük vergilerine ilişkin tarh aşamasının düzenlenmemesinin bir sonucu olarak gümrük uzlaşma müessesesinde, VUK'da yer aldığı üzere tarhiyat öncesi veya sonrası şeklinde kili bir ayırım mevcut değildir. Bununla birlikte her iki kanun kapsamındaki düzenlemelerde de uzlaşmanın konusu vergi ve para cezalarının miktarlarıdır. Benzer şekilde, söz konusu çözüm yolunun kullanılması mükellef, sorumlu ya da yükümlünün tercihine bırakılmış olup uyuşmazlık konusunun

kaçakçılık ve benzeri adli nitelikteki bir suçla ilintili olması halinde bu yolun kullanılması da söz konusu değildir. Bunun nedeni ise devletin vergi kaçakçılığı işleyen mükellefle anlaşma yapmasının temel ilkeler açısından doğru olmayacağı bakış açısında yatmaktadır (Hepaksaz, 2015: 713).

Gümrük mevzuatı kapsamında uzlaşma talebinde bulunulması hali itiraz süresini durmakta ve uzlaşmanın “vaki olmaması” veya “temin edilememesi” halinde ise itiraza ilişkin süre durduğu tarihten itibaren işlemeye devam etmektedir. Eğer yargı yoluna gidilecekse itiraz başvurusu zorunluluk arz etmektedir. VUK kapsamı düzenlemeden farklı olan söz konusu uygulamanın itiraz süreci ile eşzamanlı işletilme olanağı da bulunmamaktadır (Yıldız, 2016: 101).

Genel hatları GK'nın 244'üncü maddesinde yer alan, detayları ise 27.08.2011 tarihli ve 28038 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği'nde (GUY) şekillendirilen gümrük uzlaşma müessesesi, “*gümrük mevzuatında idareye, yükümlüden istenilen gümrük vergileri ve cezaların bir kısmından vazgeçilmesi karşılığında, vergi alacağına hemen tahsil edilmesi imkânı sağlayan bir mekanizma haline gelmiştir*” (Bozkurt, 2011: 109).

Bu çerçevede, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı 2016 Yılı İdare Faaliyet Raporu doğrultusunda, gümrük uzlaşma uygulamasının başladığı 2011 yılı Ağustos ayından 2016 yılı Aralık ayı sonuna kadar geçen sürede, toplam 17 bin 37 adet uzlaşma başvurusunda bulunulmuş ve %94 oranında uzlaşılan görüşmeler neticesinde toplam 260.325.862,36 TL'lik alacak tahsil edilmiştir (Ticaret Bakanlığı, 2019). Bu arada yayımlanan gümrük uzlaşma verilerinin sadece genel toplamları ve oranları içerdiği, ancak idare, konu, vergi ve ceza türleri itibarıyla ayrıntılı verileri içermediği, bu anlamda da sağlıklı bir karşılaştırma ve değerlendirme imkânını barındırmadığını belirtmek gerekir.

Aşağıda gümrük uzlaşma müessesesi GK'nın 244'üncü maddesi ve GUY hükümleri çerçevesinde genel hatlarıyla ele alınmıştır.

5.1.4.1. Uzlaşmanın Kapsamı

Beyanın kontrolü kapsamında gerçekleştirilen işlemler neticesinde gümrük idaresince tespit edilen ya da söz konusu tespit öncesinde yükümlüsünce bildirilen farklılıklara ilişkin tebliğ edilen gümrük vergi alacakları ile GK'da ve ilgili diğer

kanunlarda öngörülen cezalar gümrük uzlaşma müessesesinin kapsamındadır (GK, md. 244).

Gümrük vergileri, GK'da, eşyanın ithali ya da ihracına bağlı olarak tahsili öngörülen tüm vergileri içermesine karşın GUY sadece gümrük idarelerince tahsil edilen gümrük vergilerini kapsamına almıştır. Bu çerçevede alacak kavramı da; *“Gümrük Kanunu ve ilgili diğer kanunlar kapsamında gümrük yükümlülüğü doğan ve gümrük idarelerince tahsili gereken gümrük vergileri ile para cezaları”* şeklinde belirlenmiştir (GUY, md. 3/1-a). Belirtilen nedenle GK'da gümrük vergileri tanımına girmekle beraber tahsili diğer idarelerce gerçekleştirilen Kültür Fonu, DFİF ve Damga Vergisi gibi kamu gelirlerine ilişkin farklılıklar GUY kapsamında değildir.

Beyanın kontrolü çerçevesindeki işlemler; eşyanın, henüz gümrük gözetimi altında bulunduğu süre zarfında yapılanlar ile bilahare teslimi sonrasında gerçekleştirilenler olmak üzere iki kategoride icra edilmektedir. GUY, söz konusu aşamalarda gerçekleştirilenlerden; *“a)İlgili gümrük idaresi tarafından kontrolü, b)İkinci muayeneye yetkili görevliler tarafından kontrolü, c)İkincil kontrol, ç)Sonradan kontrol, d)Ertelenmiş kontrol”* faaliyetleri neticesinde tespit edilen farklılıklar için ek tahakkuk yapılmak suretiyle yükümlüsüne tebliğ edilen gümrük vergi alacakları ile düzenlenen ve ilgisine tebliğ edilen para cezalarının tümünü uzlaşmaya dahil etmiştir (GUY, md. 4).

GUY'da ismen yer alan *“Ertelenmiş Kontrol”*, mülga 2 seri nolu Basitleştirilmiş Usul GGT'nin 3'üncü maddesine göre; *“Risk kriterlerine göre, belge kontrolü veya fiziki muayene yapılmadan teslim edilen eşyanın tesliminden sonra gümrük beyannamesi ile ticari belge ve verileri incelenerek gerektiğinde eşyanın fiziki muayenesinin imalathane, fabrika, özel depo, işyeri ve benzeri yerlerde yapılmasını”* ifade etmekte olup 25.05.2011 tarihli ve 27944 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 4 seri nolu Basitleştirilmiş Usul GTT ile yürürlükten kaldırılmıştır.

İkincil kontrol ise Mülga 640 sayılı Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'nin 10'uncu maddesi çerçevesinde Risk Yönetimi ve Kontrol Genel Müdürlüğüne verilen; gümrük vergileri ile gümrüklerce tahsil edilen diğer vergi, fon ve malî yüklerin tahakkuk ve tahsilini sonradan kontrol etme, eksik veya fazla tahsilat ve tecil ile ilgili işlemleri yapma ve gümrüklerce tahsil edilen vergi, fon ve malî yükler yönünden gerçek ve

tüzel kişilere ilişkin her türlü bilgi ve belgenin kontrol ve denetimini yapma görevlerinden hareketle tesis edilmiş olup bu çerçevede söz konusu kontrol, merkezde adı geçen genel müdürlükçe sistemde kayıtlı veriler çerçevesinde yapılmakla beraber ekseriyetle, 21.02.2012 tarihli Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Taşra Teşkilatı Çalışma Yönetmeliği'nin 7'nci maddesi kapsamında gümrük idarelerinde işlem gören beyannamelerin risk analizine dayalı ikincil kontrol işlemlerinin gerçekleştirilmesi amacıyla Bölge Müdürlükleri bazında kurulan Kontrol Şubelerince icra edilmektedir.

Belirtilen gümrük kontrolleri neticesinde, beyana nazaran tespit edilen vergi farklılıkları ve bu farklılıklara ilişkin para cezaları idarece, yükümlüsüne gerekçeleri ile birlikte tebliğ edilmektedir. Bununla birlikte, söz konusu tespitlere konu farklılıklarının belirtilen kapsamda tespit edilmesinden önce yükümlüsünce gümrük idaresine bildirilmesi de mümkündür. Bu durum, aynı zamanda GK'nın 234'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasına tekabül etmekte ve bu halde cezalar %15 nispetinde uygulanmaktadır. Netice itibariyle bahsolunan beyanın kontrolü kapsamındaki gümrük idaresince yapılan tespitler ile yükümlüsünce yapılan bildirimlere konu alacaklar GUY kapsamına girmektedir.

Durum bu olmakla birlikte, belirtilen alacakların uzlaşma kapsamında değerlendirilebilmesi için, yükümlüsünce ya da ceza muhatabınca, bu alacaklara konu farklılıkların; *“söz konusu eksiklik veya aykırılıkların kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten veya kanun hükümlerini yanlış yorumlamaktan kaynaklandığının veya yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi”* suretiyle uzlaşma talebinde bulunulması gereklidir (GK, md. 244). Bu çerçevede, hata veya dikkatsizlik sonucu meydana gelen vergi farklılıklarına bağlı talepler uzlaşma kapsamına dahil olmayacaktır.

5.1.4.2. Uzlaşmaya Konu Olan ve Olmayan Alacaklar

Uzlaşmaya konu olabilecek alacaklar GUY'un; gümrük vergileri için 1 nolu, para cezası alacakları için 2 nolu ekinde belirtilmiştir. Söz konusu listelerde yer almamakla birlikte gümrük idaresince tahsili gereken alacaklar ve bilahare yapılan düzenlemelerle bu kapsama giren alacaklar da uzlaşmaya konu olabilecektir (GUY, md. 5/1). Yükümlüsüne tebliğ edilen bahse konu alacaklar için uzlaşma talebi, bu

alacakların tümü için yapılabileceği gibi vergi ya da cezanın türü itibarıyla bir kısmı için de yapılabilecektir (GUY, md. 5/2). Bu kapsamda yükümlü kendisine tebliğ edilen gümrük vergisi, KDV ve ÖTV vergileri ve cezalarının tümü için uzlaşma talebinde bulunabileceği gibi sadece gümrük vergisi için ya da KDV veya KDV veya cezası için uzlaşma talebinde bulunabilecektir. Ancak aynı tür vergi ve cezanın bir kısmı için bu durum söz konusu değildir (GUY, md. 6/2). Yani tebliğ edilen 1000 TL gümrük vergisinin sadece 700 TL tutarındaki kısım için uzlaşma talebinde bulunamayacaktır. Öte yandan, şartlı muafiyet düzenlemelerinin ihlali nedeniyle meydana gelen alacağın yükümlüye tebliğinden itibaren 15 gün içerisinde sadece bu alacaklara konu para cezaları için uzlaşma yolu kullanılabilir (GUY, md. 5/3).

GUY'un 1 nolu ekinde yer alan gümrük vergi alacakları; Gümrük Vergisi, Ek Mali Yükümlülük, İlave Gümrük Vergisi, Toplu Konut Fonu ve Tütün Fonu, Tek ve Maktu Vergi, Ek Fon, Dampinge Karşı Vergi, Kaynak Katma Değer Vergisi, Kullanımını Destekleme Fonu, Sübvansiyona Karşı Telafi Edici Vergi, Çevre Katkı Payı, Telafi Edici Vergi (İhracat), Özel Tüketim Vergisi ve TRT Bandrolünden (Ticari olmayan eşya için) oluşmaktadır. Uzlaşmaya konu edilebilecek para cezası alacakları ise GUY'un 2 nolu ekinde; 4458 sayılı Gümrük Kanunu 234, 235, 236, 237, 238, 239 ve 241'inci maddeleri; 2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesine Hakkında Kanununun 4'üncü maddesi; 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 51'inci maddesi ile 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununun 16'ncı maddesi şeklinde yer almaktadır.

Gümrük vergilerinin matrahına girmekle beraber aslı bu idarelerce takip ve tahsil edilmeyen alacaklar uzlaşmanın kapsamı dışında tutulmuştur (GUY, md. 6/1). Yukarıda da belirtildiği üzere gümrük vergileri tanımına girmekle birlikte kültür fonu, DFİF ve damga vergisi gibi kamu gelirleri gümrük idaresince tahsil edilmediğinden uzlaşma kapsamına girmemektedir. Bu nedenle, söz konusu alacaklar GUY'un ekli listelerinde yer almamaktadır. Bununla birlikte bahse konu alacaklar KDVK'nın 21'inci maddesine istinaden ithalatta KDV matrahına girdiğinden bu alacaklara bağlı olarak KDV matrahında oluşacak farklılıklara konu meydana gelen cezalar uzlaşmaya konu edilebilecektir. KDV matrahı konusunda belirtilen söz konusu durum aynı zamanda varsa ÖTV matrahına girmesi gerekenler için de geçerlidir.

Benzer şekilde, eşyanın mülkiyetinin kamuya geçirilmesine ilişkin kararlar da uzlaşma kapsamına girmemekle birlikte bu kararlara konu eşyaya vergi ve cezalar hakkında uzlaşma talep edilebilmektedir (GUY, md. 6/7). GUY eki listelerde yer almamakla birlikte bilahare yapılan düzenlemeler kapsamında uzlaşma kapsamına dahil edilen alacaklar konusunda TRT bandrol ücreti örneğini göstermek mümkündür. Zira 3093 Sayılı Türkiye Radyo-Televizyon Kurumu Gelirleri Kanunu Uyarınca Radyo, Televizyon, Video ve Birleşik Cihazlar İle Bunların Dışında Kalan Radyo Ve Televizyon Yayınlarını Almaya Yarayan Her Türlü Cihazdan Alınacak Bandrol Ücretlerine İlişkin 2015/7757 sayılı Karar'ın 10'uncu maddesi ile bandrol ücretinin gümrük vergileri arasında sayıldığından ve bu suretle serbest dolaşıma giriş rejimi kapsamında bandrol ücretine tabi eşyanın bandrol ücretinin alınmadığı ya da eksik alındığının tespiti halinde, takip ve tahsili gümrük vergisindeki usul ve esaslara göre yapılacağından bu konuda gümrük idaresince yapılacak ek tahakkuk niteliğindeki vergi ve buna ilişkin cezalar da uzlaşma kapsamına dahil olacaktır.

Öte yandan, uzlaşmaya konu olabildiği halde 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nun 3'üncü maddesinde belirtilen kaçakçılık suçlarına ilişkin alacaklar için uzlaşma talebinde bulunulamayacağı gibi, ilgili mevzuatınca tahsilat aşamasına gelen alacaklar da uzlaşmaya konu edilemeyecektir (GK, md. 244; GUY, md. 6/4, 6/3).

Alacağın tahsilat aşamasına gelmesi ile kastedilen, tebliğ edilen gümrük vergileri alacakları ile cezalarına ilişkin olarak yükümlüsünce süresi içerisinde idari ve adli başvuru yollarının kullanılması durumunda verilecek kararlar neticesinde ya da kullanılmaması halinde ise söz konusu başvuru yollarına ilişkin sürelerin dolması halinde bu alacakların kesinleşmesidir. Uzlaşma kapsamındaki bir alacağın 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanun'un 3'üncü maddesi kapsamındaki bir suç fiili ile bağlantısı olup olmadığı uzlaşma komisyonlarının sekretarya hizmetlerini yürüten birimler tarafından uzlaşma sürecinin her aşamasında ve GY'nin 579'uncu maddesi de göz önüne alınarak araştırılacaktır. Yapılan araştırma sonucunda;

- Adli süreç henüz başlamamış olmasına karşın söz konusu fiiller kapsamında takibatta bulunulması istemiyle rapor ya da fezleke düzenlenmiş veya konunun adli mercilere bildirilmiş olması,

- Konunun adli makamlar nezdinde soruşturma veya kovuşturma aşamasında olması,

- Cumhuriyet Savcılığınca ya da Mahkemece anılan fiiller kapsamında ceza hükmedilmiş olması,

durumlarının herhangi birinin varlığı, uzlaşma kapsamı fiilin 5607 sayılı Yasa'nın 3'üncü maddesinde sayılan suç fiilleri ile bağlantısını ortaya koyacak olup bu halde uzlaşma da yapılmayacaktır (GUY, md. 6/5).

Aynı zamanda kaçakçılık suçu ile ilintili olduğu düşünülen alacakların uzlaşma kapsamı dışında tutulmasının nedeni daha önce de belirtildiği üzere devletin vergi kaçakçılığı işleyen mükellefle anlaşma yapmasının temel ilkeler açısından doğru olmayacağı bakış açısında yattığı (Hepaksaz, 2015: 713), bununla birlikte, adli sürecin nasıl tamamlanacağı bilinmeden bu yöndeki bir yaklaşımın oluşturacağı hak kayıplarının hukuk devleti ve masumiyet karinesi ilkeleri çerçevesinde (Dündar, 2002) ayrıca değerlendirilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, GUY'un 21'inci maddesinin 3'üncü fıkrasına göre uzlaşılan alacakla ilgili olarak bilahare 5607 sayılı Kanun çerçevesinde cezaya hükmedilmesi halinde GY'nin 579'uncu maddesine göre işlem yapılacaktır. Bu çerçevede GY'nin 579'uncu maddesinin 2'nci fıkrasına istinaden, soruşturma veya kovuşturma sonucunda uzlaşılan alacaktan daha ağır bir cezaya hükmedilmiş olması, kararın kesinleşmesi ve cezanın tahsili şartıyla uzlaşma iptal edilecek ve bu kapsamda alınan para da iade edilecektir. Bu halde kaçakçılık fiilleri ile ilgisi bulunduğundan bahisle uzlaşma kapsamı dışında tutulan bir alacak konusu fiil hakkında soruşturma sonucunda kovuşturmaya yer olmadığına dair karar ya da kovuşturma sonucunda mahkemece verilen beraat kararının kesinleşmesi halinde söz konusu kararların gerekçe olarak gösterilip varsa ve adli nitelikteki fiille doğrudan ilintili ise alınmış olan idari nitelikteki vergi ve cezaların iptali ya da iadesi yoluna da gidilmesi mümkün görülmektedir.

5.1.4.3. Uzlaşma Komisyonları ve Yetkileri

Uzlaşma kapsamındaki alacaklar konusunda yapılan uzlaşma taleplerinin değerlendirilmesi için, Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüğü Uzlaşma Komisyonları ve Merkezi Uzlaşma Komisyonları şeklinde üçer üyeden müteşekkil iki farklı

komisyon kurulmuştur. Üyelerinin tümünün katılımı ile toplanan komisyonlar oy çokluğuyla karar almaktadırlar. Komisyon başkanı ve üyelerinden herhangi birinin herhangi bir sebeple görevleri başında olmaması halinde bunlara vekâlet edenler komisyonda görev yaparlar (GUY, md. 7).

Uzlaşma başvurusuna konu alacak miktarı 50.000 TL'ye kadar (bu miktar dahil) olan uzlaşma taleplerinde Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüğü Uzlaşma Komisyonları, belirtilen tutarı aşanlar için Merkezi Uzlaşma Komisyonları yetkilidir. Birden fazla Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüğüne bağlı Gümrük Müdürlüklerine ilişkin olan aynı nitelikli uzlaşmaya konu alacak söz konusu olması halinde, uzlaşmaya ilişkin talepler, 50.000 TL'yi aşmamak kaydıyla, uzlaşmaya esas alacak tutarının en çok olduğu Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüğünde oluşturulacak uzlaşma komisyonu tarafından sonuçlandırılacaktır (GUY, md. 9/1-2).

Birden fazla uzlaşma talebinin aynı gün içerisinde görüşülecek olması halinde Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlükleri bünyesinde tek bir uzlaşma komisyonu oluşturulmaktadır. 10.000 TL'den az miktarı içeren uzlaşma talepleri için uzlaşma komisyonu toplanmamakla birlikte iki veya daha fazla yükümlüye ait başvurunun 10.000 TL'yi aşması halinde, bu talepler tek bir uzlaşma komisyonunca sonuçlandırılabilir (GUY, md. 7).

Uzlaşma komisyonlarının yetki alanlarına ilişkin tutarların tespitinde; *“a)Her bir kalem eşyaya ilişkin gümrük vergileri ile vergi aslına bağlı kesilen cezalar toplamı, b)Beyanname kapsamında birden fazla kalem olması halinde, tutar tespitinde kalemlere tereddüp eden alacaklar toplamı, c)Aynı nitelikteki alacaklara ilişkin işlemlerin birden fazla olması halinde alacakların tümü,”* dikkate alınmaktadır. (GUY, md. 9/3).

Ancak cezalar ve usulsüzlük cezaları herhangi bir vergi aslına bağlı değilse ayrı ayrı dikkate alınır. Birden fazla olan aynı nitelikteki para cezalarında ise toplam tutar dikkate alınacaktır (GUY, m. 9/4).

Öte yandan, Kanuna istinaden, vergi aslına bağlı olan ile olmayan cezanın birlikte uygulandığı durumlarda, uzlaşma komisyonlarının yetki alanlarının tespitinde her iki durumdaki cezanın toplam tutarı göz önünde bulundurulacaktır (GUY, md. 9/7).

5.1.4.4. Uzlaşma Başvuru Süresi ve Şekli

Uzlaşma talebinde bulunulmasına ilişkin süre, söz konusu vergi alacakları ve cezalarına ilişkin kararın ilgisine tebliğ edildiği tarihten itibaren on beş gündür (GK, md. 244; GUY, md. 11/1).

Bununla birlikte gümrük vergileri ve cezalarının tebliğ tarihleri farklılık gösterebilmektedir. Böyle bir durumda ise uzlaşma başvurusu için söz konusu vergi ve cezalara ilişkin olarak yapılan en son tebliğ tarihi esas alınmaktadır (GUY, md. 11/2).

Öte yandan, uzlaşma talebinin henüz itiraz başvurusunda bulunulmadan yapılmış olması zorunludur. Uzlaşma talebinde bulunulduğunda itiraz ve dava açma süresi kendiliğinden duracak ve uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi hallerinde süre, kaldığı yerden yeniden işlemeye başlayacaktır. Ancak bu halde sürenin bitimine üç günden az bir süre kalmış ise üç gün daha uzayacaktır. Yükümlülerin tebliğ edilen alacaklara karşı aynı anda hem itiraz hem de uzlaşma yolunu kullanmaları söz konusu değildir. Uzlaşmaya konu alacaklar uzlaşmanın vaki olmaması ya da temin edilememesi hallerinde itiraz konusu edilebileceklerdir. Ancak vaki olmayan ya da temin edilemeyen uzlaşma görüşmeleri sonucunda yeniden uzlaşma talebinde bulunulamayacaktır (GK, md. 244; GUY, md. 25).

Uzlaşma talebinde bulunabilecek kişiler de Uzlaşma Yönetmeliği'nin 13 üncü maddesinde belirtilmiş olup bu kapsamda, Yükümlü, temsilcisi veya özel vekâletname verilmiş olması kaydıyla gümrük müşaviri, veli ya da vasi veya aynı gümrük vergilerinin ödenmesinden yükümlü ile birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olması durumunda gümrük müşavirleri uzlaşma talebinde bulunabilmektedirler (GUY, md. 12).

Uzlaşma talebinin belirtilen kişiler tarafından GUY'da belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde gerekli evrakların uzlaşma talep dilekçesi ile birlikte yetkili uzlaşma komisyonuna yapılması gereklidir. Yetkisiz uzlaşma komisyonuna yapılan başvurular yetkili komisyona iletilir. İştirak sebebiyle ceza tatbik edilenlerden her birinin ayrı ayrı uzlaşma talebinde bulunması mümkün olmakla birlikte uzlaşma sonuçları sadece başvuruda bulunan için hüküm ifade edecektir. Aynı nitelikteki alacaklar birden fazla gümrük müdürlüğü ya da bölge müdürlüğü bağlantılarında yapılan işlemlere ilişkin ise bu alacakların toplamı tek bir uzlaşmaya konu olabilir.

Bu halde yetkili uzlaşma komisyonuna başvurulması esas olmakla birlikte, bu alacaklar konusunda detaylı bilgi sunulması kaydıyla, işlemin yapıldığı gümrük idarelerinden herhangi birine başvurulabilecektir (GUY, md. 10).

5.1.4.5. Uzlaşma Talebinin İncelenmesi ve Sonuçları

Uzlaşma talepleri, yetkili uzlaşma komisyonu sekretaryasınca ilk etapta ivedilikle usul açısından incelenerek, bu incelemede;

“a)Başvuru sahibinin başvuruda bulunma yetkisini haiz olup olmadığı,

b)Başvurunun süresi içinde yapılıp yapılmadığı, c)Alacağın uzlaşma kapsamına girip girmediği,

ç)Uzlaşmanın, komisyonun yetkisi içinde bulunup bulunmadığı,”

hususları ele alınır ve koşulları karşılamadığı anlaşılan talepler değerlendirilmeyerek gerekçesi ilgisine yazı ya da elektronik yolla tebliğ edilir. Eğer eksiklikler tamamlanabilecek türde ise giderilmesi için yükümlüsüne başvuru süresinin sonuna dek ek süre verilir, ancak, uzlaşmaya son gün başvurulmuş olması halinde belirtilen nitelikteki eksikliklerin giderilmesi için üç iş günü ek süre verilebilmektedir. Herhangi bir eksiklik içermeyen başvurular kabul edilerek yetkili komisyona iletilir. Kabul edilmeyen uzlaşma talebi netice itibariyle bir idari işlem olduğundan bu işleme karşı itiraz ve yargı yoluna başvurulabilecektir (GUY, md. 13).

Yükümlülerce uzlaşma talebinde bulunulmasıyla birlikte itiraz ya da dava açma süresi durmakta ancak uzlaşmanın sağlanamaması halinde ise süre kaldığı yerden işlemeye devam etmektedir. Görüşmeleri başlamış bir uzlaşmaya başvurulduğunda itiraz süresinin bitimine üç günden az bir süre kalmışsa söz konusu süre üç gün daha uzayacaktır. Yükümlünün, uzlaşma talep ettiği alacaklar dolayısıyla uzlaşma süreci sonuçlanmadan itiraz ya da dava yoluna gidemeyecektir. Yükümlü ile birlikte gümrük müşavirlerin de aynı gümrük vergilerinin ödenmesinden müştereken ya da müteselsilen sorumlu olması halinde, uzlaşma talepleri beraber değerlendirilir ve taraflardan biri ya da her ikisinin de katılımı ile görüşmeler sonlandırılır, ancak, taraflardan birinin uzlaşma diğerinin itiraz yolunu kullanması durumunda ise itiraz başvurusu uzlaşma talebi neticelendikten sonra değerlendirilecektir (GUY, md.14).

5.1.4.6. Uzlaşma Görüşmeleri ve Sonuçları

Yükümlü veya veli ya da vasinin uzlaşma görüşmelerine bizzat katılması zorunlu olmakla birlikte yükümlünün iştirak edememesi durumunda, temsilcisi ya da vekâletnamede özel yetki verilmesi kaydıyla gümrük müşavirinin de yükümlü adına uzlaşma görüşmelerine katılması ve bu konudaki tutanakları imzalaması mümkündür. Öte yandan, yükümlü, görüşlerini açıklamak üzere gümrük müşavirini de görüşmelerde bulundurabilecektir. Bununla birlikte, komisyon görüşmelerine yükümlü de dahil olmak üzere en fazla üç kişi katılabilmekte ve uzlaşma tutanağını imzalayabilmektedirler (GUY, md. 15).

Yapılan uzlaşma talebinin uygun bulunması durumunda, komisyon sekreteryasınca, görüşmenin tarihi, yapılacağı yer ve saati içeren uzlaşma davetiyesi en az beş gün önceden yazılı şekilde ya da elektronik ortamda yükümlüye tebliğ edilmektedir. Komisyon ya da yükümlüden kaynaklı nedenlerle uzlaşmanın ertelenmesi gerekecek ise yeni bir tarih belirlenir ve ilgili kişilerin belirlenen yer, tarih ve saate toplanması halinde görüşmelere başlanır. Uzlaşma görüşmeleri, “uzlaşmanın vaki olması”, “uzlaşmanın vaki olmaması” veya “uzlaşmanın temin edilememesi” olarak üç şekilde sonuçlanabilmektedir. Görüşmelerin sonucu ne olursa olsun uzlaşma görüşmelerinin sonucu uzlaşma komisyonlarınca 3 nüsha tutanağa bağlanarak 1 nüshası yükümlüye teslim edilmektedir. Bu halde, ayrı bir tebligata gerek olmaksızın, tutanak tarihi de aynı zamanda yükümlüye tebliğ tarihi olarak kabul edilecektir (GUY, md. 16, 17).

Uzlaşma talebine konu dilekçenin ilgili uzlaşma komisyonu kaydına girdiği tarihten itibaren azami kırk beş gün içinde sonuçlandırılması gerekli olmakla birlikte bu sürede sonuçlandırılmaması veya daha ayrıntılı bir inceleme veya araştırma yapılmasının gerekli olduğu durumlarda söz konusu sürenin aşılması mümkündür. Bu durumda, yapılacak inceleme ve araştırmanın sonucuna dek komisyon çalışmalarına devam edecektir. Uzlaşma komisyonlarının toplanabilmesi için uzlaşma talebine konu alacak tutarının 10.000 TL’yi aşması gerekmektedir. Tek bir uzlaşma talebine konu alacak tutarı 10.000 TL’yi aşmıyorsa iki ya da daha fazla yükümlünün başvurusu bir araya getirilir ve anılan tutarın aşılması halinde bu talepler tek bir uzlaşma komisyonunca sonuçlandırılabilir. Uzlaşma taleplerinin üç ay içerisinde 10.000 TL’ye ulaşmaması halinde ise takip eden ay içinde yapılmış

bulunan uzlaşma talepleri sonuçlandırılacaktır. Bu halde sürenin hesabında ilk yapılan uzlaşma talebine ait başvuru tarihi esas alınmaktadır (GUY, md. 18).

Yapılan uzlaşma görüşmeleri sonucunda, uzlaşmanın vaki olması ya da olmaması durumlarında alınan kararlar ilgili gümrük müdürlüğüne bildirilmektedir (GUY, md. 19). Uzlaşma görüşmelerinin en önemli sonuçlarından biri uzlaşmanın vaki olması halinde üzerinde uzlaşılan tutarlar kesin olup bu halde, tahakkuk ederek ilgisine tebliğ edilen gümrük vergileri ve/veya kesilen para cezaları da uzlaşılan tutara göre düzeltilmektedir (GUY, md. 21/1, 21/2).

Öte yandan üzerinde uzlaşılan ve tutanakla belirlenen durumlar da dâhil, komisyonların tüm çalışma ve işlemlerine karşı yükümlüsünce veya ceza muhatabınca ya da idarece dava açılmadığı gibi bu çalışma ve işlemler herhangi bir merci nezdinde itiraz ya da şikâyete veya idari incelemeye, araştırmaya ve soruşturmaya konu edilememekte, ayrıca geri verme ve kaldırma talebinde de bulunulamamaktadır (GUY, md. 21/3).

Anılan düzenleme uzlaşma müessesesinin genel tartışmalı konumuna ilaveten ayrıca eleştiri yöneltilen farklı bir yönünü ortaya koymaktadır. Gümrük mevzuatının “karar” müessesesi ile genel olarak “normlar hiyerarşisi” ilkesine aykırılık oluşturduğu yönündeki eleştiriler (Selen, 2014: 222) yanında, idarenin he türlü eylem ve işlemlerinin yargı denetimine tabi olması gerekliliğine yönetmelikle getirilmiş istisna niteliğindeki söz konusu düzenleme ile idari yargı denetiminin önüne set çeken ve keyfi uygulamalara da zemin oluşturabilecek bir dokunulmazlık alanı oluşturmuştur.

Uzlaşmanın vaki olmaması, uzlaşma komisyonunun teklifinin yükümlüsünce kabul edilmemesi anlamına gelmekte olup (GUY, md. 3/1-ğ) düzenlenen tutanağın bir nüshası yükümlüye verilecektir. Bu halde durmuş olan itiraz süresi de yeniden işlemeye başlamaktadır. Dolayısıyla yükümlüler bu süre içinde ya itiraz/dava hakkını kullanacak ya da uzlaşma komisyonunun nihai teklifini kabul edecektir. Ancak yükümlü, komisyonun nihai teklifini kabul ederse bu durumu 15 günlük itiraz süresinin son günü mesai saati bitimine kadar bir dilekçe ile ilgili gümrük müdürlüğüne bildirmesi gerekmektedir. Nitekim bu şekilde uzlaşma vaki olmuş sayılacak ve buna göre işlem yapılacaktır (GUY, md. 16/6).

Uzlaşmanın temin edilememesi hali ise yükümlünün, uzlaşma komisyonunun davetine katılmaması veya komisyona geldiği halde uzlaşma tutanağını imzalamaması durumudur (GUY, md. 3/1-g). Bu şekilde uzlaşma temin edilememişse bunun nedeni tutanakta belirtilir ve bir nüshası yükümlüye verilir. Ancak yükümlünün yapılan uzlaşma davetine icabet etmemesi ya da tutanağı almaktan imtina etmesi durumunda kendine ayrıca bir tebligat yapılmayacak olup tutanağın iki örneği, gereği için ivedilikle gümrük ve ticaret bölge müdürlüğü veya gümrük müdürlüğüne gönderilecek bir nüshası da uzlaşma komisyonunda tutulan dosyada saklanacaktır (GUY, md. 16/5).

Uzlaşmanın vaki olmaması ya da temin edilememesi hallerinde yükümlü, uzlaşma sebebiyle duran itiraz/dava açma süresinden geriye kalan süre içinde tahakkuk etmiş ve bu suretle tebliğ etmiş vergilere karşı itiraz ya da dava açma haklarını gümrük mevzuatı kapsamında genel hükümler çerçevesinde kullanabilmektedirler. Ancak yükümlüler uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi durumlarında aynı alacaklar için tekrar uzlaşma yoluna gidememektedirler (GUY, md. 22).

5.1.4.7. Uzlaşılan Tutarların Ödenmesi

Uzlaşma talebine istinaden yapılan görüşmeler neticesinde uzlaşmanın vaki olması durumunda üzerinde uzlaşılan tutarın, uzlaşma tutanağının tebliğ edildiği tarihten itibaren genel usuller çerçevesinde bir ay içinde ödenmesi gerekmektedir. Uzlaşılan vergilerin ait olduğu gümrük beyannamesinin tescil edildiği tarihten uzlaşma tutanağının imza edildiği tarihe kadar olan süre için uzlaşılan tutar üzerinden AATUHK hükümlerine istinaden belirlenen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanacaktır (GUY, md. 24). Öte yandan, uzlaşılan cezalar hakkında 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nun 17'nci maddesi uyarınca ayrıca peşin ödeme indiriminden yararlanılması söz konusu olmayacaktır (GUY, md. 23). Uzlaşma talebinde bulunan alacak konusu eşyanın yükümlüsünün talebine istinaden teminat alınmak suretiyle teslim edilmesi durumlarında, uzlaşmanın vaki olması halinde uzlaşılan tutar alınan teminattan tahsil edilir. Ancak uzlaşılan tutarın nakden ödenmesi halinde söz konusu teminat iade edilecektir. Uzlaşmanın vaki olması dışındaki hallerde ise genel hükümler çerçevesinde işlem tesis edilecektir (GUY, md. 26).

5.1.5. İtiraz

Gümrük idaresince gerçekleştirilmiş bulunan bir işlem ya da eylemin hukuk kurallarına aykırı olduğunun iddia edilmesi sonucu, iddia sahibi ile gümrük idaresi arasında ortaya çıkan uyuşmazlıklara karşı başvurulabilecek idari çözüm yollarından biri de itiraz müessesesidir. İtiraz, idarenin almış olduğu ek vergi, ceza kararı veya herhangi bir idari karara karşı yine idarenin içinde bir üst makama, üst makam yoksa aynı makama yapılan düzeltme ya da iptal başvurusudur. İtiraz müessesesi ile ihtilafın yargı yoluna başvurulmadan çözülebilmesi imkânı oluşmaktadır. Bu şekilde idarenin almış olduğu bir karar yine aynı idare veya bir üst makam tarafından kaldırılabilenekte veya düzeltilebilmektedir (Gökçelik, Deloitte: 4 - 5). Gümrük vergilerinde idareye itiraz aşaması zorunlu bir aşama olarak öngörülmüştür. Diğer vergi uyuşmazlıklarında olduğu gibi, idari yola başvurulmadan, yargı yoluna başvurulması imkânı bulunmamaktadır (Bilici, 2018: 191).

5.1.5.1. İtirazın Kapsamı ve Başvuru Süresi

4458 sayılı GK'da yer alan itiraz ilişkin hükümler incelendiğinde, gümrük vergilerine, gümrük cezalarına ve idari kararlar ile tahlil sonuçlarına itiraz olmak üzere 3 çeşit itiraz konusuna yer verildiği görülmektedir (Uçak, Yayın No 15: 174).

Bu çerçevede, GK'nın 242/1'inci maddesine göre, yükümlüler kendilerine tebliğ edilen gümrük vergileri, cezalar ve idari kararlara karşı tebliğ tarihinden itibaren on beş gün içinde bir üst makama, üst makam yoksa aynı makama verecekleri bir dilekçe ile itiraz edebilecekleri gibi Kanununun 243'üncü maddesine istinaden, tahakkukundan hemen sonra beyanname veya beyanname yerine geçen belge üzerinde yükümlüye tebliğ edilen gümrük vergilerinin hesabında baz alınan kimyevi tahlil sonuçlarına karşı da bu sonuçların kendilerine tebliğinden itibaren on beş gün içinde gümrük ve ticaret bölge müdürlüğüne yazılı olarak itiraz edileceklerdir.

Gümrük mevzuatı kapsamı ihtilafların yargı yoluna taşınmadan önce idari başvuru yollarının tüketilmesi gerekli ise de bu kuralın teorik olarak sadece itiraz müessesesi için öngörüldüğünü söyleyebiliriz. Zira itiraz dışındaki çözüm yolları bu kategoride seçimlik başvuru yolları özelliğini göstermektedir. Yükümlü, idare

tarafından tahakkuk ettirilip tebliğ edilen vergi ve cezalara karşı isterse uzlaşma çözüm yoluna başvurabilecektir. Bu halde itiraz başvurusu hakkına ilişkin tanınan süre uzlaşma başvurusunun neticelenmesine dek duracaktır. Yükümlü her ne kadar uzlaşma yoluna başvurma konusunda özgürlüğe sahipse de itiraz yoluna başvurmadan doğrudan yargı yoluna gitmesi, davanın “idari merci tecavüzü” olarak adlandırılan durumun ortaya çıkmasına vesile olmakta ve mahkeme tarafından 2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanunu’nun 14/3-b ve 15/1-e maddeleri çerçevesinde itiraz dilekçesinin görevli idari merciine gönderilmesine karar verilmektedir. Bu durumda idari yargı yerine başvuru tarihi İYUK’nun 15/2’nci maddesine istinaden görevli idari merciine başvuru tarihi olarak kabul edilmektedir.

GK’nın 242/3’üncü maddesine istinaden itiraz dilekçelerinin süresi içerisinde yanlış makama verilmesi halinde, itiraz süresi içerisinde yapılmış sayılacak ve idarece yetkili makama ulaştırılacaktır. Yine, GUY’un 14’üncü maddesine göre yapılan uzlaşma görüşmeleri neticesinde uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi halinde durmuş olan itiraz başvuru süresi kaldığı yerden işlemeye başlar, ancak sürenin bitimine 3 günden az bir süre kalmış ise süre 3 gün uzar.

Gümrük Kanunu’nun 197/5’inci maddesi çerçevesinde, gümrük idaresince tahakkuk ettirilerek ilgisine tebliğ edilen gümrük vergileri, “242 nci maddede belirtilen sürelerde itirazda bulunulmaması veya süresi içinde idari yargı mercilerine başvurulmaması hallerinde bu sürelerin bittiği tarihte kesinleşir; dava açılması halinde mahkemece yükümlü aleyhine verilen kararın gümrük idaresine tebliğ edildiği tarihte tahsil edilebilir hale gelir.” Dolayısıyla, gümrük idaresince tahakkuk ettirilerek ilgisine tebliğ edilen gümrük vergi ve cezaları, süresi içinde itiraz başvurusunda bulunulmaması halinde yargı yoluna da gidilemeyeceğinden, itiraz başvurusu için öngörülen sürenin bitiminden itibaren kesinleşecektir.

Belirtilen çerçevede, itiraz başvurusuna ilişkin sürenin hak düşürücü ve aynı zamanda gümrük idaresince tahakkuk ettirilerek ilgisine tebliğ edilen gümrük vergilerinin kesinleşmesi açısından oldukça önemli olduğu sonucu çıkmaktadır.

5.1.5.2. İtirazın Karara Bağlanması

GK’nın 242’nci maddesi kapsamında yükümlüsünce yapılan itirazlar, GY’nin 586’nci maddesine istinaden, “İtirazlar, anlaşmazlığa konu beyanname ve sair her

türlü belge ile eşyadan alınacak örnek, örnek alınması mümkün olmayan hallerde eşyanın kendisi veya fotoğraf, katalog, prospektüs gibi eşyayı görmeden fikir verecek diğer belgelerin incelenmesi veya gerek duyulması halinde ilgili gümrük idaresinin mütalaası da alınmak suretiyle otuz gün içinde karara bağlanarak ilgili kişiye tebliğ edilir. Otuz gün içerisinde karar alınamadığı durumlarda Kanunun 6 ncı maddesinin ikinci fıkrası uygulanır.” Anılan sürenin yeterli olmaması halinde, gümrük idarelerince, GK’nın 6’ncı maddesine istinaden başvuru sahibine gerekçeleri ve ihtiyaç duyulan ek süreye ilişkin bilgi verilerek ek süre kullanılabilir.

GY’nin 587’nci maddesine göre yükümlüler itiraz başvurusu üzerine karar verilmeden önce eşyayı çekmek istedikleri takdirde; “a)Kararların yükümlüce tebellüğ edilmiş olması ve taleplerinin bir dilekçe ile gümrüğe verilmiş olması, b)Yükümlünün beyanına göre yapılan vergi tahakkukları ile gümrük idaresince tahakkuk ettirilen bütün vergiler arasındaki farkın ve para cezalarının teminata bağlanması, c)Uyuşmazlığın idari yargı merciine intikali halinde bu hususun belgelenmesi, ç)İdarece gerekli görülecek her türlü bilgi veya belgenin sunulması” şartıyla eşyalarını çekebilmektedirler. Bununla birlikte, vergi tahakkukunun kesinleşmesinden önce idare ile yükümlü arasında çıkan uyuşmazlık yürürlükteki yasaklama ve kısıtlama hükümlerini ihlal eder mahiyette olduğu takdirde bu madde hükmü uygulanmayacaktır. “Düşük kıymet beyanı şüphesiyle kıymet araştırması yapılan hallerde, araştırmanın bu maddenin uygulanmasının talep edildiği tarihten itibaren bir yılda sonuçlanmaması halinde, gümrük idaresinde mevcut verilere göre işlem sonuçlandırılır.” Söz konusu süre bitimi akabinde alınan yanıtlar kapsamında vergi farkının meydana geldiği durumlarda gerekli işlemler yerine getirilmektedir.

Yükümlüler, itiraz başvurularının reddi halinde ret kararına karşı işlemin yapıldığı yerdeki idari yargı mercilerine başvurulabilecektir (GK, md. 242/4). Tebliğ edilen gümrük vergilerine karşı itiraz başvurusunda bulunulması ödeme süresini kesmektedir ve söz konusu ödeme süresi idarenin ya da yargı mercii kararının tebliğ edildiği tarihten itibaren yeniden başlamaktadır (GK, md. 198/2).

Kanunun 243’üncü maddesine göre, yükümlüler tarafından kimyevi tahlil sonuçlarına itiraz edilmesi halinde, ilk tahlilin gerçekleştirildiği gümrük laboratuvarında görevli olan ve ilk tahlili yapan kimyager dışındaki iki kimyager tarafından ikinci tahlil yapılacaktır. Ancak yükümlüsünce talep etmesi durumunda

gümrük kimyageri olmayan bir gözlemci kimyagerin de ikinci tahlilde hazır bulunmasına idarece izin verilebilecektir. Bununla birlikte, üç kimyagerden fazla kimyager bulunmayan gümrük laboratuvarında yapılan tahlile itiraz edilmesi halinde, ikinci tahlilin en az iki kimyager bulunan en yakın gümrük idaresine ait laboratuvarda yaptırılması gereklidir. İtiraz neticesinde yapılan ikinci tahlil sonucu, eşyanın teknik özelliklerinin ve niteliklerinin belirlenmesi yönünden kesindir.

5.2. Sulh Çözüm Yolu

Sulh yolu ile çözüm, yukarıda da belirtildiği üzere 2011 yılında 659 sayılı KHK kapsamında yapılan düzenleme ile getirilmiş olup, kararname kapsamındaki idarelerin tarafı olduğu hem adli hem de idari uyuşmazlıklar için sulh yoluna gidilebilmesi yine, söz konusu Kararname kapsamındaki koşullar çerçevesinde mümkün olabilecektir (Hasoğlu, 2017: 80).

Kararnamenin 12'nci maddesinde yer alan idari uyuşmazlıkların sulh yolu ile giderilmesine dair esaslar gereğince, idari eylem ve işlemler dolayısı ile haklarının ihlal edildiğini iddia edenler tarafından sulh başvurusu yapılabilmektedir. Başvuru ile dava açma süresi durmaktadır ve sonuçlanmadan dava açılmamaktadır. Sulh başvurusu 60 gün içerisinde sonuçlandırılmaz ise reddedilmiş sayılacak, belli bir konuyu ve somut bir talebi içermediği takdirde de idarece reddedilecektir.

Uygun başvurular hukuki uyuşmazlık değerlendirme komisyonu tarafından, bilirkişi incelemesi de dahil gerekli her türlü araştırma ve inceleme yapılmak ve olayla ilgili bilgisi bulunan kişiler dinlenmek suretiyle değerlendirilir ve rapor halinde karar verici mercilere sunulur. Kabulü halinde hazırlanan tutanağın imza edilmesi için başvuru sahibine 15 gün süre verilir. Sulh olunan konu ya da miktara karşı dava açılmayacaktır. Tutanağının kabul edilmemesi veya kabul edilmemiş sayılması hallerinde ise uyuşmazlık tutanağı düzenlenerek ilgisine verilir.

5.3. Yargısal Çözüm Yolları

Gümrük uyuşmazlıklarının yargısal aşamada ele alınması yargısal çözüm yollarını oluşturmaktadır. Gümrük vergileri dahil mevzuatta yer alan diğer vergi türlerine ilişkin uyuşmazlıkların yargı aşamasında çözümü 2575 sayılı Danıştay

Kanunu, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun ile 2577 sayılı İYUK’nda yer alan hükümlere göre gerçekleştirilmektedir (Ercan, 2012: 203).

Gümrük vergilerinden veya diğer gümrük işlemlerinden kaynaklanan uyuşmazlıkların idari aşamada çözümlenememesi halinde devreye yargısal çözüm yolları girecektir. Barışçıl nitelikteki idari çözümlerin aksine yargısal çözümde davalı ve davacı arasındaki “çekişme” yargı merciinin işlemi ile karara bağlanmak suretiyle kesin olarak nihayete erdirilmektedir. Bu çerçevede, yargı çözüm yolu, bir taraftan uyuşmazlığı ortadan kaldırırken diğer taraftan da idarenin yargısal denetimini de gerçekleştirmek suretiyle, vergilendirme işlemlerinde yasaya uygunluğu sağlayıp subjektif işlemler bakımından vergilerin yasallığı ilkesini hayata geçirmektedir (Öncel ve değerleri, 1998; 185 - 186).

Devletin kesin ve yürütülmesi zaruri olarak nitelendirilen vergilendirme işlemleri, yasalar kapsamında öngörülen tip işlemlerle sınırlandırılmadığından idarenin bu alandaki tüm faaliyetleri de yargısal denetim kapsamındadır (Kaneti, 1989: 282). Ancak, gümrük uyuşmazlıklarının yargısal denetime tabi tutulabilmesi için öncelikle idari çözüm yollarının denenmiş olması zorunluğu karşımıza çıkmaktadır. Bu çerçevede, GK’nın 242/4’üncü maddesi çerçevesinde itiraz üzerine verilen ret kararlarına ya da 243’üncü maddesi kapsamında yapılan ikinci tahlil sonuçlarına karşı işlemin yapıldığı yerdeki idari yargı yerlerine başvurulması mümkündür.

İYUK’nun 7’nci maddesine istinaden dava açma süresi, özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde Danıştay ve İdare mahkemelerinde altmış ve vergi mahkemelerinde otuz gündür. Bu çerçevede, yükümlüsünce, itiraz üzerine verilen ret kararlarından gümrük vergi ve cezalarına ilişkin olanları için kararın yükümlüye tebliğ edildiği tarihten itibaren 30 gün içerisinde vergi mahkemesinde, idari kararlara yönelik olanlar için ise 60 gün içerisinde idare mahkemelerinde dava açılabilecektir.

Gümrük vergi ve ceza kararlarına karşı ilk derece mahkemesinde dava açılması vergi ve cezaların tahsil işlemini durdurmaktadır. Ancak ilk derece mahkemesince yükümlü aleyhine verilen karara karşı itiraz veya temyize gidilmesi durumunda ise, yürütmeyi durdurma kararı verilmediği sürece, tahsil işlemleri durmamaktadır (2 Seri No.lu Tahsilat İşlemleri GGT). Bununla birlikte, açılan dava sonucunda mahkeme

tarafından yükümlü aleyhine verilen kararın gümrük idaresine tebliği akabinde söz konusu vergi ve cezalar tahsil edilebilir hale gelmektedir (GK, md. 197/5).

İlk derece mahkemelerince verilen kararlara karşı istinaf, temyiz, karar düzeltme ve temyiz kanun yolları mevcut olup istisnai hallerde yargılamanın yenilenmesi yoluna başvurulması da mümkündür.

SONUÇ

Gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihte yürürlükte olan gümrük tarifesindeki esas ve oranlar üzerinden alınan gümrük vergisi, uluslararası ticarete konu eşyanın ithali ya da ihracına bağlı olarak tahsili öngörülen vergilerden sadece birini oluşturmaktadır.

Her ne kadar gümrük tarifesindeki esas ve oranlar üzerinden alınsa da gümrük vergisinin hesaplanmasında belirleyici ana öğelerden biri de bu verginin matrahını oluşturan eşyanın gümrük kıymetidir. Eşyanın gümrük kıymeti esasen gümrük vergisinin matrahını oluşturmakla birlikte diğer gümrük vergilerinin de matrahlarının belirlenmesine önemli bir kaynak teşkil etmektedir.

Gümrük vergisi açısından bakıldığında, gümrük mevzuatında büyük oranda ad valorem esaslı tarifenin benimsendiği, bununla birlikte yer yer spesifik tarifeye ilişkin düzenlemelere de yer verildiği görülmektedir. Ad valorem esaslı tarifenin belirlendiği durumlarda ithal eşyası için ödenecek verginin belirlenebilmesi, bu eşyanın gümrük kıymetinin bilinmesini gerektirmektedir.

Eşyanın gümrük kıymeti ve tespitine ilişkin belirlenmiş esas ve usullerin uygulaması gümrük mevzuatının teknik, uzmanlık ve bir o kadar da uğraşı gerektiren zahmetli alanlarından birini oluşturmaktadır.

Alınacak gümrük vergisinin ya da gümrük vergilerinin eksiksiz tahsil edilebilmesi, dolayısıyla bir dış ticaret politikası aracı olarak kendilerinden beklenen fonksiyonu yerine getirebilmeleri, bu vergilerin matrahını oluşturan gümrük kıymetinin de doğru, gerçek ve belirlenen usullere uygun olarak tespitini gerekli kılmaktadır. Öte yandan, gümrük vergilerinin dolaylı ve yansıtılabilir özellikleri nedeniyle gümrük kıymetinin belirlenmesindeki hatalara bağlı olarak oluşan eksik ya da fazla vergi tahsili, zincirleme bir şekilde tüketiciler üzerinde olumlu ya da olumsuz sonuçlara yol açabileceği gibi piyasa işleyişine, fiyat oluşumuna ve rekabet koşullarına da olumsuz etkileri olacağı muhakkaktır.

Durum bu olmakla birlikte, uluslararası ticaretin önündeki engellerin kaldırılması ve ticaretin serbestleştirilmesi ilkeleri doğrultusunda uluslararası alanda yapılan çalışmalar ve bu kapsamdaki anlaşmaların doğal bir sonucu olarak gümrük tarifeleri giderek düşme eğilimi göstermektedir. Bu çerçevede gümrük tarifelerindeki düşüş eğilimi dikkate alındığında, alınacak gümrük vergilerinin önemli bir belirleyicisi durumundaki gümrük kıymetine atfedilen önemin de bu anlamda sorgulanabilmesi mümkündür.

Söz konusu bakış açısı, kendi içinde tutarlı olmakla birlikte çalışmanın önceki bölümlerinde de belirtildiği üzere özellikle gelişmekte olan ülkelerdeki tüm ürünler bazındaki gümrük vergi oranlarının %16,9 seviyesinin üzerinde olması ve gümrük vergilerinin, bu ülkelerin bütçeleri için önemli bir gelir kalemi olmaya devam etmesi, öte yandan, sanayi ülkelerinde bile bazı sanayi ürünleri, sektörleri ve tarım ürünlerinin halen yüksek tarifelerle korunuyor olması gümrük vergilerinin ülkelerarası ticarete halen önemli bir faktör olduğunun göstergeleridir.

Diğer taraftan, eşyanın gümrük kıymeti, bu eşyanın ithali ya da ihracına bağlı olarak gümrük vergileri tanımı altında yer alan KDV ve ÖTV gibi GATT ve DTÖ tarife sınırlamalarına tabi olmayan vergilerin de matrahlarına kaynak oluşturmakta ve gümrük idarelerince bu vergilerin hesaplamasında esas alınmaktadır. Belirtilen durum ile birlikte Bürüksel Kıymet kodundan Cenevre Kıymet Koduna geçiş arayışlarına gerekçe oluşturan adil, tarafsız ve standartlaştırılmış kuralları içermeyen gümrük kıymetine ilişkin farklı uygulamaların ülkelere tarife dışı engel olarak kullanılma durumları da göz önünde bulundurulduğunda, gümrük tarifeleri sıfıra kadar indirilse bile tüm ülkelere benimsenmiş ortak kurallara sahip bir gümrük kıymet sistemi, eşyanın uluslararası ticaretinde ve vergilendirilmesinde önemini korumaya devam edecektir.

Diğer taraftan, gümrük kıymeti, gümrük vergisinin belirlenmesinin yanı sıra belirtildiği üzere, gümrük idareleri ya da hükümetler tarafından gümrük kıymeti eksenli ithalat kotaları, menşe kuralları ve ticaret istatistiklerinin toplanması gibi gelir dışı önlemlerin yönetiminde de kullanılmaktadır.

Belirtilen nedenlerle kıymet konusu, gümrük işlemlerinde her zaman kilit bir öneme sahip olup uluslararası ticaret müzakerelerinde daima önemli bir gündem maddesi olagelmıştır. Söz konusu öneminden ötürü, günümüzde DTÖ Kıymet

Anlaşması kapsamında adil, tarafsız ve standart hal getirilmiş kuralları içeren bir gümrük kıymet sistemi uygulanmaktadır.

Gümrük mevzuatında eşyanın gümrük kıymetinin tayini ve tespitine ilişkin düzenlemelerin ana omurgasını esas itibariyle Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşmasının VII. Maddesi ile DTÖ Kıymet Anlaşması olarak da bilinen Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşmasının VII. Maddesinin Uygulamasına İlişkin Anlaşma oluşturmaktadır. 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 23 ila 31'inci ve GY'nin 43 ila 53'üncü maddelerinde yer alan gümrük kıymetine ilişkin düzenlemeler ise söz konusu anlaşmalarda yer alan hükümlerin ulusal mevzuata yansıtılmış hallerini içermektedir.

Bu çerçevede, GK'nın 24'üncü maddesine istinaden ithal eşyasının gümrük kıymeti, DTÖ Kıymet Anlaşması'nın 1'inci maddesine uyumlu bir şekilde eşyanın satış bedelinden oluşmakta olup satış bedeli ise bu eşyanın Türkiye'ye ihraç amacıyla yapılan satışında Kanununun 27 ve 28'inci maddelerine göre gerekli düzeltmelerin de yapıldığı fiilen ödenen veya ödenecek fiyatı kapsamaktadır. Kanununun 27'nci maddesi ile fiilen ödenen veya ödenecek fiyata eklenecek kıymet unsurları, diğer bir ifadeyle "ilaveler" belirlenmişken 28'inci maddesi ile de "indirimler" olarak nitelenen ve fiilen ödenen veya ödenecek fiyattan ayırt edilebilmeleri koşutuna bağlı olarak gümrük kıymetine dahil edilemeyecek unsurlar düzenlenmiştir.

Satış bedeli alıcı ve satıcı arasında gerçekleşen ticari işlem sonucunda ortaya çıkan fiyatı ifade etmekte olup ithalatçının malları almak için ihracatçıya ödemeyi kabul ettiği miktardan oluşmaktadır. Dolayısıyla, eşyanın gümrük kıymeti de bu çerçevede alıcı ve satıcı tarafından kararlaştırılmaktadır. Gümrük idaresi ise söz konusu bedeli doğru ve gerçek olduğu sürece kabul etmek durumunda olup piyasa fiyatından ya da diğer işlemlere konu aynı eşya fiyatından daha düşük olduğu veya fiyatta bir indirim yapıldığı gerekçeleriyle de reddedemeyecektir.

Satış bedeli, her ne kadar kıymet tespitine ilişkin bir yöntem olarak ifade edilse de esasında ithal eşyası için gümrük idaresine yapılan ana kıymet beyanı olarak görülmelidir. Bu nedenle satış bedeli eşyanın gümrük kıymetinin belirlenmesinde esas alınacak ana unsur olup aynı zamanda bu tespit için ilk ve temel yöntem olarak karşımıza çıkmaktadır. Eşyanın gümrük kıymeti satış bedeline göre tespit

edilemediği takdirde ikincil kıymet belirleme yöntemleri çerçevesinde belirlenmesine çalışılacaktır.

Eşyanın gümrük kıymetinin belirlenebilmesi, ithal eşyasının konu olduğu ticari işlemlere ya da muamelelere ilişkin unsurların bütünüyle bilinmesini gerektirdiğinden, bu gereklilik ithalatçının ithal ettiği eşyanın gümrük işlemleri dolayısıyla gümrük idaresine gümrük beyannamesi vermesi ve beyana ilişkin ticari belgeleri ibraz etmesi ve ayrıca söz konusu ticari işleme ait unsurlara ilişkin olarak kıymet bildirim formu adı altında yazılı bir beyanda bulunmasını zorunlu kılmaktadır.

Söz konusu ticari işlemin unsurlarına ilişkin beyanın; alıcı ve satıcı arasında bir ilişki olup olmadığı, varsa bunun fiyatı etkileyip etkilemediği, fatura fiyatına ilave edilecek herhangi bir ödemenin veya kıymet unsurunun bulunup bulunmadığı, eşyanın tekrar satışından doğan hasılanın herhangi bir bölümünün doğrudan ya da dolaylı olarak satıcıya intikal edip etmeyeceği, royalti ve lisans bilgileri, ticari işlemin çeşidi, ödeme koşulları, teslim şekli ve bu çerçevede navlun ve sigorta bilgileri gibi eşyanın gümrük kıymetinin gerçek, doğru ve tam bir şekilde tespitine imkân sağlayacak verileri içermelidir. İthal eşyasına ilişkin verilen gümrük beyannamesi ve ekleri ile birlikte özellikle kıymet bildirim formu, ithalatçının, eşyanın gümrük kıymetine ilişkin olarak gümrük idaresine vermiş olduğu bir taahhütname niteliğindedir.

Gerek ulusal gerekse uluslararası mevzuat hükümleri çerçevesinde, gümrük idarelerinin, beyan edilen gümrük kıymetinin doğruluğu, gerçekliği veya belirlenen usullere uygunluğu konusunda gerekli araştırmaları yapma ve konuya ilişkin bilgi ve belgeleri ilgililerinden temin etme konusunda sahip olduğu yetkiler açıkça ortaya konulmuştur. Bu kapsamda eşyanın beyan edilen gümrük kıymetinin tespiti maksadıyla yapılan gümrük kontrolünün temel amacı ise; satış bedeli yöntemi gerekliliklerinin doğru ve eksiksiz bir şekilde karşılanıp karşılanmadığı, beyan edilen kıymetin, alıcının ithal edilen eşya için yaptığı veya yapması gereken tüm ödemeleri ve GATT Kıymet Anlaşmasının 8'inci maddesinde öngörülen tüm ilaveleri kapsayıp kapsamadığı, ikincil kıymet belirleme yöntemlerinin kullanılması halinde ise kullanılan yöntemin gerektirdiği kuralların doğru uygulanıp uygulanmadığı ve

yöntemin gerekliliklerine riayet edilip edilmediği gibi hususların belirlenmesinden ibarettir

Eşyanın kıymet beyanına ilişkin gümrük kontrolü, ekseriyetle bizatihi eşyanın kendisinden ziyade eşyaya ilişkin evrak ve ticari kayıtlar baz alınarak yapılabilecek bir inceleme sürecini ihtiva etmektedir. Eşyanın beyan edilen kıymetinin doğruluğunun araştırılması, bu kapsamda ibraz edilecek her türlü belge, tutanak veya beyannamenin gerçeklik veya doğruluğunun tespiti için gümrük idaresince yapılacak tüm inceleme, araştırma ve soruşturmaları içermektedir. Bu inceleme, araştırma ve soruşturmalar ise genel itibariyle gümrük müdürlükleri, bölge müdürlükleri veya merkezi idare tarafından gümrükleme aşamasında veya daha sonra yapılabilmektedir.

Beyan ya da gümrükleme aşamasında yapılan gümrük kontrorlü, ilk aşama olan gümrük idarelerinde, bulunulan rejim beyanına ilişkin gümrük prosedürleri kapsamında gerçekleştirilmektedir. İlk aşama kontrorlün amacı ise; kıymet beyanının tam ve doğru olarak yapılıp yapılmadığı, beyana ilişkin gerekli tevsik edici belgelerin eklenip eklenmediği, ticari unsurlara ilişkin beyannamede yer alan kıymetle ilgi hususların ilgili belgeleriyle uyumlu olup olmadığı, beyana konu hususlarda herhangi bir düzenleyici işlem bulunup bulunmadığı ile beyan edilen kıymetin, kullanım alanı itibariyle aynı ya da benzer eşya kıymetlerine göre gerçekçi olup olmadığını kapsamaktadır. Bu çerçevede, beyan ya da gümrükleme aşamasında kıymetin kontrolü de esas itibariyle beyanname formu ve ekli belgelerin birbirleriyle uyumlu olup olmadığı yönünden yapılmaktadır.

Eşyanın gümrük kıymeti kapsamında yapılan denetimi, bizatihi kendisine yönelik değil satın alma işlemine ilişkin hususları içerdiğinden bu konudaki denetim de daha ziyade firma muhasebe kayıtları, ithalat dosyaları, vergi dairesi ve banka kayıtları gibi hususlarda yapılacak çapraz incelemeler neticesinde etkili ve sonuç odaklı neticeler verecektir. Belirtilen nedenlerle, eşyanın teslimi akabinde gerçekleştirilen ve genel olarak denetim elemanlarınca icra edilen bu faaliyetler; rutin denetim işlemleri kapsamındaki doğrudan firma odaklı gerçekleştirilen sonradan kontrol programları ve idare bazlı yapılan teftişler ile ihbar, şikâyet ya da benzeri bir gerekçe üzerine icra edilen inceleme ve soruşturma işlemleridir.

Bununla birlikte, söz konusu kontrol faaliyetleri idari faaliyetler çerçevesinde gümrük idarelerince de gerçekleştirilmektedir. Ancak, bahse konu denetim

faaliyetlerinden, GK'nın 73'üncü maddesine istinaden yayımlanan Sonradan Kontrol ve Riskli İşlemlerin Kontrolü Yönetmeliği kapsamında gerçekleştirilen sonradan kontrol programlarının, firma odaklı ve firma merkezinde icra edilmesi, denetim öncesinde oldukça farklı kaynaklardan yararlanılarak elde edilen verilerin yapılan risk analizleri çerçevesinde değerlendirilmesi ve bu çerçevede denetim stratejisinin oluşturularak sonuç odaklı çalışılabilmesi, denetim safhasında firma muhasebe kayıtları başta olmak üzere konuya ilişkin ithalat dosyaları, vergi dairesine yapılan beyanlar ve ilgili diğer bilgi ve belgelere hızlı bir şekilde erişilebilmesi ve ilgililerinden anlık görüş alınabilmesi gibi özellikler nedeniyle beyan edilen eşyanın gümrük kıymetinin ve kıymet unsurlarının doğruluğu, gerçekliği ve belirlenen usullere uygunluğu konularında daha hızlı, sağlıklı ve etkili sonuçlar alınabilmektedir.

Beyan edilen gümrük kıymetinin gümrük idaresince doğru, gerçek ve belirlenen usullere uygun olmadığı, diğer bir ifadeyle, içermesi gereken kıymet unsurlarını içermediği veya beyan edilen kıymete ilave edilmesi gereken kıymet unsurlarının bulunduğu yönünde gümrük idaresince yapılan tespit ya da tespitlere yükümlüsünce iştirak edilmemesi gümrük kıymet uyuşmazlıklarını meydana getirmektedir.

Gümrük vergisinin matrahını oluşturması nedeniyle gümrük kıymeti uyuşmazlıkları da esas itibarıyla gümrük uyuşmazlıklarından gümrük vergi ve cezalarına ilişkin uyuşmazlıklar kategorisinde yer alan gümrük ihtilaflarını içermektedir. Diğer gümrük uyuşmazlıklarında olduğu üzere kıymet uyuşmazlıklarına konu tespitler GK'nın 65'inci maddesi kapsamında eşyanın rejim beyanı aşamasında muayene ve ikinci muayene olarak icra edilen gümrük kontrolleri safhasında yapılabileceği gibi Kanununun 73'üncü maddesine istinaden eşyanın teslimi akabinde gümrük idaresince beyanın kontrolü kapsamında gerçekleştirilen gümrük kontrolleri ya da denetim elemanlarınca icra edilen sonradan kontrol, teftiş, inceleme ve soruşturma gibi denetim faaliyetleri neticesinde ortaya konulabilmektedir.

Meydana gelen gümrük kıymet uyuşmazlıkları da ekseriyetle eşyanın gümrük kıymetine ilişkin esas ve usuller konusunda ya da gümrük kıymetine dahil edilmesi gereken veya indirim konusu yapılması gereken unsurlarla ilgili olarak gümrük idaresi ve yükümlü arasındaki yorum farklarından kaynaklanmaktadır. Diğer

faktörler ise genel olarak maddi hatalar ve bilgi eksikliğine ya da özellikle dolaylı temsil durumlarında eşya sahibi ve temsilcisi arasında bilgi ve belge paylaşımı konusunda sorunlar ile teknik nedenlere bağlı oluşan eksikliklere bağlı olarak gelişmektedir.

Gümrük kıymet uyuşmazlıklarına yol açan nedenler ya da fiillerin, yükümlüsünce eksik vergi ödeme ya da mevzuatın öngördüğü teşvik, kolaylık ya da imtiyazdan yararlanmak amacıyla yapılması halinde konu aynı zamanda adli nitelik de arz edecektir. Eşyanın gümrük kıymetine ilişkin adli nitelik arz eden fiiller konusunda ceza hukuku bağlamında maddi unsur olarak nitelendirilen “özel kast” zorunlu bir unsur iken idari nitelikteki gümrük uyuşmazlıklarında bu yönde bir gereklilik şart değildir.

Eşyanın gümrük kıymetinin belirlenmesinde, gümrük idaresi, beyannamenin verilmesinden itibaren beyan edilen kıymetin ve bu kapsamda ibraz edilen tevsik edici belgelerin doğruluğunu araştırma hak ve yetkisine sahip olmakla birlikte, önceki bölümlerde de belirtildiği üzere, ithalatçılara ya da temsilcilerine bu konudaki yükümlülüklerini eksiksiz yerine getirebilmeleri için gerekli hallerde gümrük mevzuatına ilişkin gerekli bilgileri de sağlamak durumundadır. Zira DTÖ Kıymet Anlaşması kapsamında şekillenmiş bulunan gümrük kıymet sistemi, ön şart olarak ithalatçı ve gümrük idaresinin kıymetin belirlenmesi işleminde işbirliğini ve bu sürece aktif olarak katılımlarını gerektirmektedir.

Endüstri 4.0 konsepti çerçevesinde e-ihracat, Tek Pencere Sistemi (TPS), YYS kapsamında ithalatta kağıtsız beyanname kullanımı, Gümrük Eşya Takip ve Analitik Performans Programı (GET-APP) vb. uygulamalar halihazırda gümrük işlemlerinin elektronik ortamda gerçekleştirilmesine olanak tanımakla birlikte, söz konusu kavram, gümrük ve dış ticaret işlemlerinde Gümrük 4.0 olarak nitelendirilebilecek; tedarik zincirinin tüm aşamalarının elektronik ortamda takibi ve yönetimi, tüm ticari verilerin güvenli ortamlarda depolanması, iletilmesi ve işlenmesi, yapay zeka sistemleri ile her ölçekteki ve nitelikteki verinin analizi, riskli alan ve işlemlerin belirlenmesi, NBC olarak adlandırılan nükleer, biyolojik ve kimyasal maddelerin kontrollü ve diğer bir çok alanda insan unsuru yerine robotların kullanımına kadar genişleme imkân ve potansiyelini de barındırmaktadır. Anılan gelişmeler belirtilen işlem ve süreçlerde nitelikli uzman ihtiyacını da beraberinde getirmektedir. Bu

çerçevede, eşyanın gümrük kıymetinin beyanı ve kontrolü dahil tüm gümrük işlem süreçlerinde, ifade edilen imkân ve potansiyellerin sunacağı en az maliyetle hızlı, doğru, gerçek ve güvenilir sonuçların elde edilebilmesi ise gümrük idaresinin söz konusu süreci doğru yönetebilmesi ile doğru orantılıdır.

Tüm bu açıklamalar karşısında gümrük kıymet sisteminin atfedilen önemine binaen etkinliği, gümrük idarelerinin örgütsel ve sistemsel olarak daha etkili bir yapıda olmalarını ve yüksek düzeyde uzman kullanımını gerektirmekle birlikte kayıt dışılığın en aza indirildiği, ticari belge ve kayıt düzeninin uluslararası normlara uygun olarak şekillendiği ekonomileri de gerekli kılmaktadır.

KAYNAKÇA

- Adalet Bakanlığı, “*Hukuk Sözlüğü*”, <http://www.sozluk.adalet.gov.tr>, (Erişim tarihi: 19.03.2019).
- Akdoğan Abdurrahman, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Ankara: Gazi Kitabevi, 2017.
- Akdoğan Abdurrahman, *Kamu Maliyesi*, Ankara: Gazi Kitabevi, 16. Baskı, 2014.
- Aksoy Şerafettin, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, İstanbul: Filiz Kitapevi, 6. Baskı, 2010.
- Ancın Cihat, *Gümrük Kıymeti ve Tespit Yöntemleri*, Gümrük Müfettişleri Derneği Yayını, Yayın No: 5, 1997.
- Ardıç Mehtap, *Gümrük Vergilerinin Tahsili ve Geri Verilmesi/Kaldırılması Sisteminin Türk Vergi Hukuku ve AB Mevzuatı Çerçevesinde Karşılaştırmalı İncelenmesi, Sorunların Tespiti ve Çözüm Önerileri*, Uzmanlık Tezi, Gümrük Müsteşarlığı, Ankara 2011.
- Atan Turhan, *Türkiye-Avrupa Topluluğu Gümrük Birliği ve Gümrük Mevzuatı*, Gümrük Müfettişleri Derneği, Yayın No: 4.
- Atasorkun Ahmet, Yurdakul Gökhan, *Gümrük Kıymeti Teori ve Uygulama*, Ankara: Pulat Basımevi, 2015.
- Atasorkun Ahmet, *Bürüksel Kıymet Kodundan Cenevre Kıymet Koduna Geçişin Nedenleri İle İki Kod Arasındaki Farklılıklar*, Uzmanlık Tezi, Gümrük Müsteşarlığı, Ankara 1998.
- AYM, AMKD (Anayasa Mahkemesi Kararları Dergisi), 14.02.1991 gün ve E.1990/18, K.1991/4, S.27, C. 1, 1993, s. 147. (<http://www.anayasa.gov.tr> - erişim tarihi: 26.02.2019)
- AYM, AMKD, 11.01.1985 gün ve E.1984/6, K.1985/1, S.21, 1986, s. 10. (<http://www.anayasa.gov.tr> - erişim tarihi: 26.02.2019)
- Bilici Nurettin, *Avrupa Birliği(nin) Türkiye(si)*, 7.Baskı, Savaş Yayınevi, 2017.

- Bilici Nurettin, *Avrupa Birliği ve Türkiye*, Seçkin Yayıncılık, 6. Baskı, 2013.
- Bilici Nurettin, *Türk Vergi Sistemi*, 34. Baskı, Ankara, Savaş Yayınevi, 2014.
- Bilici Nurettin, *Vergi Hukuku*, Ankara: Savaş Yayınevi, 2018.
- Bozkurt Cevdet, “Menşe Kavramı ve Menşe Kazanma Kriterlerinin İlgili Mevzuat Işığında Değerlendirilmesi”, *Mali Çözüm Dergisi*, (2011), s. 149 - 160.
- Bozkurt Cevdet, “Gümrük Vergileri ve Para Cezaları İçin Uzlaşma Müessesesi”, *Mali Çözüm Dergisi*, (2011), s. 99 - 110.
- Cambridge Dictionary, “*Dictionary*”, <https://dictionary.cambridge.org>, (Erişim Tarihi: 07.02.2019).
- Candan Turgut, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, İstanbul: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006.
- Çapar Mustafa, “Özel Tüketim Vergisi ve Türkiye Uygulaması”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 52, (2004) s. 121 - 134.
- Çelik Binnur, *Gümrük Vergisi Hukuku*, Ankara: İmaj Yayıncılık, 1999.
- Dicle Berk, "Vergi Uygulamaları Açısından Transfer Fiyatları", *Vergi Dünyası*, Sayı 163, (1995), s. 31 -34.
- Doğan Alper, Kabayel Melih, “Küreselleşme ve Vergi Sistemlerinin Değişimi” *Vergi Raporu*, Sayı 199, Nisan (2016), s. 149 -175
- Doğrusöz Bumin, “Vergi Hukukunda İhtirazı Kayıt ve Pişmanlıkla Beyan”, <https://issuu.com/istanbulsmmmmodasi/docs/malicozum58?e=25078185/58370305> (erişim tarihi: 01.03.2019) *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 58, (2002).
- Dölek Ali, *Lojistik ve Nakliye İşlemleri*, İstanbul: Umut Kitap, 2015.
- Dündar Mustafa, “Vergi Usul Kanunu’nun 359. Maddesi Kapsamına Giren Tarhiyatların Dava Konusu Edilmesi Ve Yargı Organınca Mükellef Lehine Karar Verilmesi Halinde Mükelleflere Uzlaşma Hakkı Verilmeli Midir?”, <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=998>, (erişim tarihi: 15.03.2019) *E-Yaklaşım Dergisi*, Sayı 114, (2002).
- Dünya Gümrük Örgütü Gümrük Kıymeti DTÖ Anlaşması ve Gümrük Kıymeti Teknik Komitesi Çalışma Metinleri*, (çev. Didem Alptekin Yılmaz), Ankara: DGÖ Gümrük İşbirliği Konseyi, Gümrük Müsteşarlığı AB ve Dış İlişkiler Genel Müdürlüğü, 2009a.

- Dünya Gümrük Örgütü Gümrük Kıymeti - Temel Düzey Gümrük Kıymet Eğitimi*, (çev. Didem Alptekin Yılmaz), Ankara: DGÖ Gümrük İşbirliği Konseyi, Gümrük Müsteşarlığı AB ve Dış İlişkiler Genel Müdürlüğü, 2009b.
- Edizdoğan Nihat, *Kamu Maliyesi*, Burs.: Ekin Kitabevi, 10. Baskı, 2008.
- Eker Aytaç, Altay Asuman, Sakal Mustafa, *Maliye Politikası (Teori, İlkeler ve Yöntemler)*, İzmir: Anadolu Matbaası 2. Baskı, 1997.
- Eker Aytaç, Tüğen Kamil, *Kamu Maliyesine Giriş*, İzmir: Takav Matbaası, 1994.
- Ekinci Ahmed Celaleddin, “Usul Hukuku Açısından GK ve Vergi Usul Kanunu’nun Analizi”, *Gümrük ve Ticaret Dergisi*, Cilt 3, Sayı 5, (2015), s. 34 - 50.
- Eksilmez Hava, *İthalatta Gümrük Muafiyetlerinin Hukuki, İktisadi, Mali ve Sosyal Etkilerinin Analizi*, Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2010.
- Elitaş Cemal, Şeker Ayberk, *Uluslararası Ticaret ve Finansman, Dış Ticaret Teslim Şekilleri*, Gazi Kitapevi, 2016a.
- Elitaş Cemal, Şeker Ayberk, *Uluslararası Ticaret ve Finansman, Dış Ticaret Ödeme Şekilleri*, Gazi Kitapevi, 2016b.
- Ercan Tayfun, *Gümrük Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları*, Ankara: Adalet Yayınevi, 2012.
- Erdel Veysel, Okumuş Sami, “Uluslararası Transfer Fiyatlaması”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:166, (2002), s. 78 - 87.
- Erol Nuriye, *Kurumlar Vergisinde Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı*, Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe ve Denetim Programı, İstanbul 2013.
- Ertürk Erkan, “Intangible Assets And Customs Valuation”, *World Customs Jurnal*, Volume 12, Number 1, s. 69 - 78.
- European Commission, Compendium of Customs Valuation Texts of The Customs Code Committee, Customs Valuation Section, Brussels, TAXUD/800/2002-EN, 2008, <https://www.celnisprava.cz> (erişim tarihi: 03.01.2019).
- Gelir Paketi Kıymet Kontrolü uygulama Kılavuzu*, Ankara: Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Gümrükler Genel Müdürlüğü, 2014.
- Gerçek Adnan, *Türk Vergi hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi*, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2006.

- Gerçek Adnan, *Gümrük Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları*, Bursa: Bilanço, 2009.
- Gökçelik Cahit, *Gümrük ve Dış Dış Ticaret Uygulamaları*, İstanbul: Yetkilendirilmiş Gümrük Müşavirliği ve Denetim Yayınları, 2009.
- Gökçelik Cahit, *Gümrük Bilgisi - 1 Gümrük Rejimleri*, Ankara: Ayrıntı Basımevi, Yayın No: 1, 2005.
- Gökçelik Cahit, “Gümrük ve Dış Ticaret Alanında En Sık Karşılaşılan Uyuşmazlık Konuları ve Çözüm Yolları”, www2.deloitte.com, (erişim tarihi: 07.01.2019), s. 3 - 11.
- Gümrük Kıymeti İctihatları*, (çev. Beyazıt Balcı), Ankara: Gümrük İşbirliği Konseyi, Maliye Bakanlığı APK Kurulu Başkanlığı, Yayın No: 1994/338, 1994.
- Gümrük Kıymeti Kontrolü El Kitabı*, (çev. Beyazıt Balcı), Ankara: Gümrük İşbirliği Konseyi, Maliye Bakanlığı APK Kurulu Başkanlığı, Yayın No: 1993/333, 1993.
- Güner M. Fatih, "Örtülü Kazanç Kavramı Çerçevesinde Transfer Fiyatlandırması ve OECD Transfer Fiyatı Belirleme Yöntemleri", <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=4790>, (erişim tarihi: 01.03.2019) *E-Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 14, (2004).
- Güneş Gülsen, *Verginin Yasallığı İlkesi*, İstanbul: On İki Levha Yayınları, 2008.
- Gürsoy Yaser, *Dış Ticaret İşlemleri Yönetimi*, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2013.
- Güven Özcan, *İhracat ve İthalat Yönetimi Yeni Stratejiler ve Güncel Uygulamalar, Dış Ticarete Ödeme Şekilleri ve Dış Ticaretin Finansmanı*, Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık Eğitim Danış. Tic. Ltd. Şti, 1. Basım, 2015.
- Hasoğlu Aynur, “İdarenin Sorumluluğu Bağlamında Yargı Dışı Çözüm Yolu Olarak Sulh”, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.25, S.2, (2017), s.65-87.
- Hepaksaz Engin, *The Practice of Reconciliation in Turkish Tax Law Settlement and Administrative Discretion*, San Antonio: International Conference of Interdisciplinary Studies Conference Proceedings, 2015 April 16 - 19.
- Hepaksaz Engin, Sonkur Gazi, “Vergi Usul Kanunu ve Gümrük Kanunu Kapsamında Uzlaşma Müessesesi (Sayısal veriler Işığında Değerlendirmeler)”, *Gümrük ve Ticaret Dergisi*, Cilt 4, Sayı 10, (2017), s. 49 - 66.

- Hollenberg Jord, *Rules Of Origin in The WTO and in Other Free Trade Agreements- An Overview*, Seminar Paper, GRIN Verlag, 2003.
- Kalpali İrfan, *İhracat ve İthalat Yönetimi Yeni Stratejiler ve Güncel Uygulamalar, Gümrük Mevzuatı ve Uygulamaları*, Ankara: 1. Basım, Nobel Akademik Yayıncılık Eğitim Danış. Tic. Ltd. Şti, 2015a.
- Kalpali İrfan, *İhracat ve İthalat Yönetimi Yeni Stratejiler ve Güncel Uygulamalar, İthal Eşyasının Gümrük İşlem Süreci: Gümrükçe Onaylanmış İşlem ve Kullanımlar*, Ankara: 1. Basım, Nobel Akademik Yayıncılık Eğitim Danış. Tic. Ltd. Şti, 2015b.
- Kalpali İrfan, *Uluslararası Ticaret ve Finansman, Gümrük Tarifeleri ve Politikaları*, Gazi Kitapevi, 2016.
- Kaneti Selim, *Vergi Hukuku*, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1989.
- Karabağ Utku, *Eşyanın Gümrük Kıymeti Uygulaması ve Transfer Fiyatlaması Karşısındaki Durumunun Değerlendirilmesi*, Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Ankara 2012.
- Kaplan Özlem, *Dış Ticarete Menşe Kuralları ve Gümrük Uygulamaları*, Ankara: Gümrük Uzmanları Derneği Yayını, 2005.
- Karadağ Neslihan Coşkun ve Organ İbrahim, “Gümrük Uzlaşması ve Vergi Usul Kanunu’ndaki Uzlaşma Kurumu İle Karşılaştırılmalı Olarak Değerlendirilmesi” Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt 7, Sayı 1, (2014), 370 - 396.
- Karakoç Yusuf, *Genel Vergi Hukuku*, Ankara: Yetkin Yayınevi, 4. Baskı, 2007a.
- Karakoç Yusuf, *Vergi Sorunlarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları*, Ankara: Yetkin Yayınları, 2007b.
- Kaya Salih, *Her Yönüyle Dış Ticaret*, Ankara: Ce-Ka Yayınları, 1. Baskı, 2007.
- Kaya Talat, *Dünya Ticaret Örgütü (DTÖ) Anlaşmalarının İç Hukuka Uygulanması*, İstanbul: Legal yayıncılık A.Ş., 2015.
- Kır Bahadır, “Gümrük Uyuşmazlıklarının Alternatif Çözüm Yöntemleri”, *C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt 19, Sayı 2, (2018), s. 88 - 109.
- Kırdar Ayhan, “Gümrük Kıymeti Açısından Satın Alma Komisyonu”, *Gümrük Dünyası Dergisi*, Sayı 53, Ankara (2007), s. 15 - 19.

- Kırman Ahmet, *488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu Şerhi*, Ankara: Doğuş Matbaacılık, 2.B., 1997.
- Kızılay Fatma Sultan, *Gümrük Vergilerinin Tahsilat Süreci, Yaşanan Sorunlar ve Bir Çözüm Önerisi Olarak Uzlaşma Müesseseleri*, Uzmanlık Tezi, Gümrük Müsteşarlığı, Ankara 2011.
- Kızılot Şükrü, Kızılot Zuhale, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 23. Baskı, 2014.
- Kızılot Şükrü, Taş Metin, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Ankara: Gazi Kitabevi, 2013.
- Kocahanoğlu Selim Osman, *Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Uyuşmazlıklar*, İstanbul: 1982.
- Mutluer Kamil, Dayanç Nilay, *Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler*, Ankara: Turhan Kitabevi, 2014.
- Nadaroğlu Halil, *Kamu Maliyesi Teorisi*, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 11. B., 2000.
- Nazalı Ersin, *Uluslararası Vergi Hukuku*, İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2015.
- Ok Abdullah, *Türk hukukunda Gümrük Vergileri ve Cezaları*, Doktora Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Konya 2016.
- Oktar S. Ateş, *Vergi Hukuku*, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 10. Baskı, 2014.
- Onursal Erkut, “Dünden Bugüne Gümrük Mevzuatımız”, *Dış Ticaret Dergisi*, Sayı: 17, (2000), s. 18 - 44.
- Oxford Dictionaries, “*Dictionary*”, <https://en.oxforddictionaries.com>, (Erişim tarihi: 23.12.2017).
- Öncel Yenal, “Transfer Fiyatlaması Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Vergilendirme”, *İ.Ü. İktisat Fakültesi, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 41. Seri, (2002), s. 1 - 19.
- Öncel Mualla, Kumrulu Ahmet, Çağan Nami, *Vergi Hukuku*, Ankara: Turhan Kitabevi 6. Baskı, 1998.
- Öz Ersan, *Dış Ticarete Ulusal ve Uluslararası Vergilendirme*, Nobel Kitabevi, 2008.

- Özgür Abdullah, *Gümrük Sınıflandırma ve Tarife Cetveli Mevzuatı*, İstanbul: Arı Grafik, 2014.
- Özkoç Mehmet, “Gümrük ve Gözetim Uygulaması”, <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=28293>, (erişim tarihi: 15.03.2019) *E-Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 278, (2016).
- Pehlivan Osman, *Vergi Hukuku*, Trabzon: Celepler Matbaacılık, 2018.
- Pehlivan Osman, Öz Ersan, *Uluslararası Vergilendirme*, Celepler Matbaacılık, 2015.
- Rosenow Sheri, O'shea Brian J., *A Handbook On The WTO Customs Valuation Agreement*, Cambridge University Press, 2010.
- Saban Nihal, *Vergi Hukuku*, İstanbul: Der Yayınları, 2002.
- Saraç Mehmet, “Çok Uluslu Şirketlerde Transfer Fiyatlandırması ve Amerikan Vergi Sisteminde Bu Konudaki Yasal Düzenlemeler”, *Vergi Dünyası*, Sayı: 282, (2005), s. 88 - 94.
- Saygılıoğlu Nevzat, Akçin Remzi, *Dış Ticaret ve Gümrük Teori-Mevzuat-Uygulama*, Ankara: Cem Web Ofset San. Tic. Ltd. Şti., 2015.
- Seal Jan, *Tariff Classification Using the Harmonized Tariff Schedule*, 2018.
- Selen Ufuk, *Gümrük İşlemleri (Tüm Yönleriyle)*, Bursa: Ekin Basım Yayım Dağıtım, 2. Baskı, 2009.
- Selen Ufuk, *Gümrük İşlemleri ve Vergilendirilmesi*, Bursa: Ekin Basım yayın Dağıtım, 2014.
- Seyidoğlu Halil, *Ekonomik Terimler Sözlüğü*, İstanbul: Güzem Yayınları, 1999.
- Seyidoğlu Halil, *Uluslararası İktisat Teori, Politika ve Uygulama*, Güzem Yayınları, 14. Baskı, 2001.
- Şenyüz vd., *Türk Vergi Sistemi Dersleri*, Bursa: Ekin Kitapevi, 2005.
- Şenyüz vd., *Türk Vergi Sistemi*, Bursa: Ekin Basım Yayım Dağıtım, 2014.
- Ticaret Bakanlığı, “İdari Faaliyet Raporu” <https://ticaret.gov.tr/yayinlar/i%CC%87dare-faaliyet-raporu>, (Erişim tarihi: 10.01.2019).
- Tokatlıoğlu Mircan Yıldız, “Türkiye’de Dış Ticaretin Vergilendirilmesi ve Avrupa Birliği”, *Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi* (10), (2005), s. 46 - 72.
- Tosuner Mehmet, Arıkan Zeynep, *Vergi Usul Hukuku*, İzmir: 2005.

- Tosuner Mehmet, Arıkan Zeynep, *Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı*, İzmir: 2003.
- Tuncer Selahattin, *Gümrükler ve Gümrük Vergileri*, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2001.
- Tuncer Selahattin, *Gelirin Yeniden Dağılımı*, İstanbul: İ.A.K. Yayın No: 23, 1970.
- Tuncer Selahattin, “İthalde Gümrük Vergisi Dışında Alınan Vergi, Resim ve Fonlar”, <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=2864>, (erişim tarihi: 01.03.2019), *E-Yaklaşım Dergisi*, Sayı 96, (2000).
- Tuncer Selahattin, “Finansal Kesim Üzerindeki Mali Yük KKDF: Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu”, <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=7673>, (erişim tarihi: 01.03.2019), *E-Yaklaşım Dergisi*, Sayı 174, (2007).
- Türk Dil Kurumu, “*Güncel Türkçe Sözlük*”, <http://www.tdk.gov.tr>, (Erişim tarihleri: 23.12.2017, 07.09.2018, 08.09.2018, 27.10.2018, 13.12.2018).
- Tüysüz Mustafa, “Deniz Ticaret Hukukunda Staryanın Başlaması”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. XVI, Y. (2012), s. 37 - 69.
- Uçak Hakan, *Gümrük Mevzuatında Kıymet ve Uygulamaları*, Gümrük Müfettişleri Derneği Yayını, Yayın No: 14.
- Uçak Hakan, *100 Soruda Gümrük*, Gümrük Müfettişleri Derneği Yayını, Yayın No: 15.
- Uluatam Özhan, Methibay Yaşar, *Vergi Hukuku*, Ankara: İmaj Yayıncılık, 2001.
- Uzun Fatih, “İthalat İşlemlerinde Ödenen “Satın Alma Komisyonları” Hangi Durumlarda Gümrük Kıymetine Eklenmelidir?”, www.muhasibetr.com.tr, (erişim tarihi: 27.10.2018).
- Üstün Ümit Süleyman, *Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi*, Ankara: Turhan Kitapevi, 2007.
- Üyümez Erkan Mustafa, Gültekin Raşit, “Gümrük Denetimi”, *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı 14, Cilt 8, (2016), s. 343 - 365.
- Vonderbank Stefan, *Gümrük Kıymeti Mevzuatı*, (çev. Serdar Çelik), Ankara: Gümrük Müsteşarlığı.

- World Customs Organization, “*WCO Learning Platform - The WCO Customs Learning and Knowledge Community*”, <http://clike.wcoomd.org>, (Erişim tarihleri: 25.04.2014 ve 23.12.2017).
- World Customs Organization, “*Nomenclature and Classification of Goods*” <http://www.wcoomd.org/en/topics/nomenclature.aspx>, (Erişim tarihi: 03.03.2019).
- World Customs Organization, *Glossary Of International Customs Terms*, Belgium, WCO, 2018, <http://www.wcoomd.org> (erişim tarihi: 07.02.2019).
- World Trade Organization, “*Customs Valuation: Technical Information*”, https://www.wto.org/english/tratop_e/cusval_e/cusval_info_e.htm, (Erişim tarihi: 17.12.2018).
- World Trade Organization, “*Electronic Commerce*”, https://www.wto.org/english/tratop_e/ecom_e/ecom_e.htm, (Erişim tarihi: 27.01.2019).
- Yağan Haldun, “Royalti ve Lisans Ödemelerinin Gümrük Kıymeti Açısından Değerlendirilmesi”, *Gümrük Dünyası Dergisi*, Sayı 87, Ankara (2015), s. 18 - 31.
- Yağan Haldun, “İthal Eşyası İle İlgili Hasıla Transferlerinin Gümrük Kıymeti Yönünden Değerlendirilmesi”, *Gümrük Dünyası Dergisi*, Sayı 85, Ankara (2015), s. 13 - 22.
- Yağan Haldun, “İskontoların Gümrük Kıymeti Açısından Değerlendirilmesi”, *Gümrük Dünyası Dergisi*, Sayı 90, Ankara (2016), s. 6 - 22.
- Yağan Haldun, “Gümrük Vergi Hukukunda Yeni Bir Müessese: Uzlaşma”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 275, (2011) s. 104 - 111.
- Yanık Serhat, Uzun Fatih, *Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebe Uygulamaları*, İstanbul: Türkmen Kitapevi, 2013.
- Yavaşlar Funda Başaran, “Anayasa Temelinde Benzeri Mali Yükümlülük Kavramı”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S 118, 1998, s. 114 - 133.
- Yavaşlar Funda Başaran, “Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma”, *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 2, (2008), s. 309 - 337.
- Yavaşlar Funda Başaran, (2010). “Uzlaşma Uygulaması Hukuka Uygun Mu?”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 257, (2010), 165 - 173.

- Yerci Cahit, *Gümrük Mevzuatı Dahil Tüm Yönleri İle İthalatta KDV*, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2005.
- Yıldız Güven, *Gümrük Vergilerinde Ek Tarhiyat ve Uzlaşma*, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Mali Hukuk Bilim Dalı, İstanbul 2016.
- Yılmaz Güneş, Biyan Özgür, “Vergi Hukukunda Bir Belirsizlik: “Benzeri Mali Yükümlülük” Kavramı ve Bu kavram açısından Bakanlar Kuruluna Verilen Yetkilerin Değerlendirilmesi”, *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt 38, Sayı 2, (2016), s. 335 - 360.
- Yılmaz Elif, “Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Niteliği Ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 1 - 2, (2009), s. 321 - 351.
- Yüce Mehmet, Çetinkaya Ali, *Örnek Uygulamalarla Gümrük Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları*, Bursa: Dora Basım-Yayın Dağıtım, 2016.