

TÜRKİYE’DE DIŞ TİCARETTEN ALINAN VERGİLER VE EŞ MALİ YÜKÜMLÜLÜKLER

Hazırlayan: Raşit GÜLTEKİN

Danışman: Yard. Doç. Dr. Aykut TAVŞANCI

Lisansüstü Eğitim, Öğretim ve Sınav Yönetmeliği’nin Maliye Anabilim Dalı için
öngördüğü YÜKSEK LİSANS TEZİ olarak hazırlanmıştır.

Edirne
Trakya Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Haziran, 2008

Hazırlayan: Raşit GÜLTEKİN

Tezin Adı: Türkiye’de Dış Ticaretten Alınan Vergiler ve Eş Mali Yükümlülükler

ÖZET

Türkiye’de vergiler, dış ticaret işlemleri açısından kendisini, gümrük vergileri adı altında toplanan ithalat vergileri ve ihracat vergileri olarak göstermektedir. Yürürlükteki gümrük mevzuatı çerçevesinde ithalat vergileri, dış ticarete konu eşyanın ithalatıyla ilgili olarak alınması gereken gümrük vergileri ile gümrük vergisine eş etkili bütün mali yüklerden ve tarım politikası veya işlenmiş tarım ürünleriyle ilgili özel düzenlemeler çerçevesinde alınan vergilerden; ihracat vergileri, dış ticarete konu eşyanın ihracatıyla ilgili olarak alınması gereken gümrük vergileri ile gümrük vergisine eş etkili bütün mali yüklerden ve tarım politikası veya işlenmiş tarım ürünleriyle ilgili özel düzenlemeler çerçevesinde alınan vergilerden oluşmaktadır.

Bu çerçevede çalışmamızda ilk olarak dış ticaretten alınan vergiler ve eş mali yükümlülükler için kavramsal çerçeve ve içerik verilmiş, Türkiye’de dış ticaret vergileri ve eş mali yükümlülüklerin tarihi ile temel ve kendine özgü vergi kavramları ve ilkeleri karşısındaki durumu incelenmiştir.

Çalışmamızda ikinci olarak, Türkiye’de dış ticaretten alınan vergilerin ve eş mali yükümlülüklerin belirlenmesinde etkili olan unsurlar, teori, mevzuat ve uygulama ilkeleri çerçevesinde incelenmiştir. Bu durum, dış ticaret işlemleri çerçevesinde doğan vergilerin ve diğer mali yüklerin nereden kaynaklandığının anlaşılmasını kolaylaştırmaktadır.

Çalışmamızda son olarak, Türkiye’de dış ticaretten alınan vergiler ve eş mali yükümlülüklerin neler olduğu, temel unsurları göz önünde bulundurularak ve vergileme tekniği temelinde incelenmiştir.

Anahtar kelimeler: Gümrük yükümlülüğü, dış ticaret vergileri, gümrük vergileri, fonlar, Türkiye.

Prepared by: Raşit GÜLTEKİN

Name of thesis: Taxes and equivalent fiscal charges payable on foreign trade in Turkey

ABSTRACT

In Turkey, the taxes from view of foreign trade procedures are two groups as called import duties and export duties. In the framework of the laws in force, import duties are customs duties and fiscal charges having an effect equivalent to customs duties payable on the importation of goods and import charges introduced under the agricultural policy or under the specific arrangement applicable to processed of agricultural products; export duties are customs duties and fiscal charges having an effect equivalent to customs duties imposed on the exportation of goods and export charges introduced under the agricultural policy or under the specific arrangement applicable to processed of agricultural products.

In this context, first of all in the study, a conceptual frame and content were given to taxes payable on the foreign trade and fiscal charges having an effect equivalent to them in Turkey, and then, history of the foreign trade taxes and fiscal charges having an effect equivalent to them together with their situation from the point of view of main and peculiar to tax concepts and principles were examined.

Secondly in the study, the effective factors determining payable foreign trade taxes and fiscal charges having an effect equivalent to them in Turkey were examined from the point of view of theory, the laws and the principles for the practice. In this manner, the reason for the taxes and other fiscal responsibilities deriving from foreign trade procedures can easily be understood.

At last in the study, what the taxes payable on the foreign trade and fiscal charges having an effect equivalent to them in Turkey are were examined in the light of their main factors and in the basis of taxation technique.

Keywords: Customs obligation, foreign trade taxes, customs duties, funds, Turkey.

İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	i
ABSTRACT.....	ii
İÇİNDEKİLER.....	iii
TABLolar LİSTESİ.....	x
KISALTMALAR.....	xii
GİRİŞ.....	1
a. Problem.....	3
b. Amaç.....	3
c. Önem.....	3
d. Sayıtlar.....	4
e. Sınırlılıklar.....	4
f. Tanımlar.....	4
ARAŞTIRMA YÖNTEMİ.....	5
a. Araştırma Modeli.....	5
b. Evren ve Örneklem.....	5
c. Verilerin Toplanması.....	5
d. Verilerin Çözümü ve Yorumlanması.....	5

BİRİNCİ BÖLÜM

1. DIŞ TİCARETTEN ALINAN VERGİLERİN VE EŞ MALİ YÜKÜMLÜLÜKLERİN TANIMI, TARİHSEL GELİŞİMİ VE VERGİLEME TEKNİĞİ AÇISINDAN DURUMU.....	6
1.1. Dış Ticaretten Alınan Vergilerin ve Eş Mali Yükümlülüklerin Kavramsal Çerçevesi.....	6
1.2. Dış Ticaretten Alınan Vergilerin ve Eş Mali Yükümlülüklerin Niteliği.....	10

1.3. Dış Ticaretten Alınan Vergilerin ve Eş Mali Yükümlülüklerin	
Çeşitleri.....	11
1.3.1. Gümrük İşlemlerine Göre Dış Ticaret Vergileri ve Eş Mali	
Yükümlülükler.....	11
1.3.2. Matraha Göre Dış Ticaret Vergileri ve Eş Mali	
Yükümlülükler.....	13
1.3.3. Uygulamaya Göre Dış Ticaret Vergileri ve Eş Mali	
Yükümlülükler.....	14
1.4. Dış Ticaretten Alınan Vergilerin ve Eş Mali Yükümlülüklerin Vergi	
Türleri Açısından Yeri.....	16
1.5. Dış Ticaretten Alınan Vergilerin ve Eş Mali Yükümlülüklerin Nispi	
Değeri.....	17
1.6. Dış Ticaretten Alınan Vergilerin ve Eş Mali Yükümlülüklerin	
Tarihsel Gelişimi.....	21
1.6.1. Osmanlı İmparatorluğu Öncesi Dönem.....	21
1.6.2. Osmanlı İmparatorluğu Dönemi.....	21
1.6.3. Türkiye Cumhuriyeti Dönemi.....	24
1.6.3.1. Gümrük Birliği Öncesi Dönem.....	24
1.6.3.2. Gümrük Birliği Dönemi.....	25
1.7. Vergileme Tekniği ve Vergilemeye İlişkin Temel Kavramlar Açısından	
Dış Ticaret Vergileri ve Eş Mali Yükümlülükler.....	28
1.7.1. Amaç.....	28
1.7.2. Konu.....	29
1.7.3. Yükümlü.....	30
1.7.4. Sorumlu.....	31
1.7.5. Matrah.....	33
1.7.6. Vergiyi Doğuran Olay.....	34
1.7.7. Muafiyet ve İstisna.....	37
1.7.8. Tarh.....	38
1.7.8.1. Beyan.....	39
1.7.8.2. Tescil.....	43
1.7.8.3. Muayene.....	44
1.7.8.4. Onay.....	46

1.7.9. Tebliğ.....	47
1.7.10. Tahakkuk.....	48
1.7.11. Tahsil-Ödeme.....	49
1.7.12. Yükümlülüğün Sona Ermesi.....	52
1.7.13. Geri Verme ve Kaldırma.....	54
1.8. Dış Ticarete Özgü Kavram ve İlkeler.....	58
1.8.1. Gümrük, Gümrük Hattı ve Gümrük Bölgesi.....	59
1.8.2. Gümrük Gözetimi ve Gümrük Denetimi.....	60
1.8.3. Gümrük Statüsü.....	62
1.8.4. Küşat.....	62
1.8.5. Elleçleme.....	62
1.8.6. Varış Ülkesinde Vergilendirme ve Çıkış Ülkesinde Vergilendirme İlkeleri.....	64
1.8.7. En Çok Kayrılan Ülke İlkesi.....	65

İKİNCİ BÖLÜM

2. DIŞ TİCARETTEN ALINAN VERGİLERİN VE EŞ MALİ YÜKÜMLÜLÜKLERİN TESPİTİNDE VE UYGULANMASINDA BELİRLEYİCİ UNSURLAR.....	66
2.1. Gümrükçe Onaylanmış Bir İşlem veya Kullanım.....	66
2.1.1. Gümrük Rejimleri.....	68
2.1.1.1. Transit Rejimi.....	70
2.1.1.2. Dahilde İşleme Rejimi.....	76
2.1.1.3. Geçici İthalat Rejimi.....	79
2.1.1.4. Hariçte İşleme Rejimi.....	85
2.1.1.5. Gümrük Antrepo Rejimi.....	93
2.1.1.6. Gümrük Kontrolü Altında İşleme Rejimi.....	97
2.1.1.7. İhracat Rejimi.....	101
2.1.1.8. Serbest Dolaşıma Giriş Rejimi.....	106
2.1.2. Serbest Bölge Uygulaması.....	113
2.1.3. Gümrükçe Onaylanmış Diğer İşlem veya Kullanım Şekilleri.....	115

2.2. Menşe.....	117
2.2.1. Menşe Kuralları.....	117
2.2.1.1. Eşyanın Tercihli Olmayan Menşenin Tespiti ve Belgelendirilmesi.....	118
2.2.1.2. Eşyanın Tercihli Menşenin Tespiti ve Belgelendirilmesi.....	122
2.2.2. Menşe Hakkında Bilgi Talebi: Bağlayıcı Menşe Bilgisi (BMB).....	133
2.2.3. Gümrük Yükümlülüğü Açısından Menşe.....	135
2.3. Tarife.....	137
2.3.1. Tarife Cetvelinin Yapısı.....	140
2.3.2. Tarifenin Yorumu İçin Yardımcı Kaynaklar ve Genel Kurallar.....	142
2.3.3. Tarife Hakkında Bilgi Talebi: Bağlayıcı Tarife Bilgisi (BTB).....	146
2.4. Kıymet.....	147
2.4.1. Kıymet Tespit Yöntemleri.....	148
2.4.1.1. Satış Bedeli Yöntemi.....	149
2.4.1.2. Aynı Eşyanın Satış Bedeli Yöntemi.....	154
2.4.1.3. Benzer Eşyanın Satış Bedeli Yöntemi.....	155
2.4.1.4. İndirgeme Yöntemi.....	156
2.4.1.5. Hesaplanmış Kıymet Yöntemi.....	157
2.4.1.6. Son Yöntem.....	157
2.4.2. Kıymetinin Tespitinde Kullanılan Belgeler.....	158
2.4.3. Yanıltıcı veya Eksik Kıymet Beyanı ve Yaptırımları.....	159

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. TÜRLERİ İTİBARIYLA DIŞ TİCARETTEN ALINAN VERGİLER

VE EŞ MALİ YÜKÜMLÜLÜKLER.....160

3.1. Vergiler.....	161
3.1.1. Gümrük Vergisi.....	161
3.1.1.1. Verginin Temel Unsurları.....	161

3.1.1.2. Verginin Matrahı ve Oranları.....	165
3.1.1.3. Vergilendirme Usulü.....	170
3.1.1.4. Verginin Tahsili-Ödenmesi.....	171
3.1.2. Özel Tüketim Vergisi.....	171
3.1.2.1. Verginin Temel Unsurları.....	173
3.1.2.2. Verginin Matrahı ve Oranları.....	181
3.1.2.3. Vergilendirme Usulü.....	186
3.1.2.4. Verginin Tahsili-Ödenmesi.....	187
3.1.3. Damga Vergisi.....	188
3.1.3.1. Verginin Temel Unsurları.....	189
3.1.3.2. Verginin Matrahı ve Oranı.....	194
3.1.3.3. Vergilendirme Usulü.....	195
3.1.3.4. Verginin Tahsili-Ödenmesi.....	196
3.1.4. Tek ve Maktu Vergi.....	197
3.1.4.1. Verginin Temel Unsurları.....	198
3.1.4.2. Verginin Matrahı ve Oranı.....	200
3.1.4.3. Vergilendirme Usulü.....	201
3.1.4.4. Verginin Tahsili-Ödenmesi.....	201
3.1.5. DİR Kapsamında Telafi Edici Vergi.....	202
3.1.5.1. Verginin Temel Unsurları.....	202
3.1.5.2. Verginin Matrahı ve Oranı.....	206
3.1.5.3. Vergilendirme Usulü.....	207
3.1.5.4. Verginin Tahsili-Ödenmesi.....	207
3.1.6. Ticaret Politikası Önlemleri Çerçevesinde Alınan Vergiler ve Ek Mali Yükümlülük.....	208
3.1.6.1. Vergilerin ve Ek Mali Yükümlülüğün Temel Unsurları.....	212
3.1.6.2. Vergilerin ve Ek Mali Yükümlülüğün Matrah ve Oranı.....	214
3.1.6.3. Vergilere ve Ek Mali Yükümlülüğe İlişkin Usul.....	215
3.1.6.4. Vergilerin ve Ek mali Yükümlülüklerin Tahsili-Ödenmesi.....	215

3.1.7. Katma Değer Vergisi.....	216
3.1.7.1. Verginin Temel Unsurları.....	217
3.1.7.2. Verginin Matrahı ve Oranları.....	225
3.1.7.3. Vergilendirme Usulü.....	229
3.1.7.4. Verginin Tahsili-Ödenmesi.....	230
3.2. Fonlar.....	233
3.2.1. Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu.....	234
3.2.1.1. Fonun Temel Unsurları.....	235
3.2.1.2. Fonun Matrahı ve Oranı.....	236
3.2.1.3. Fonun Tahsili-Ödenmesi.....	237
3.2.2. Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu.....	239
3.2.2.1. Fonun Temel Unsurları.....	240
3.2.2.2. Fonun Matrahı ve Oranı.....	242
3.2.2.3. Fonun Tahsili-Ödenmesi.....	243
3.2.3. Toplu Konut Fonu.....	244
3.2.3.1. Fonun Temel Unsurları.....	245
3.2.3.2. Fonun Matrahı ve Oranı.....	247
3.2.3.3. Fonun Tahsili-Ödenmesi.....	249
3.2.4. Tütün Fonu.....	250
3.2.4.1. Fonun Temel Unsurları.....	250
3.2.4.2. Fonun Matrahı ve Oranı.....	252
3.2.4.3. Fonun Tahsili-Ödenmesi.....	252
3.3. Diğer Mali Yükümlülükler.....	253
3.3.1. T.C. Kültür Bakanlığı Kesintisi.....	253
3.3.1.1. Kesintinin Temel Unsurları.....	253
3.3.1.2. Kesintinin Matrahı ve Oranı.....	254
3.3.1.3. Kesintinin Tahsili-Ödenmesi.....	255
3.3.3. TRT Kurumu Bandrolü.....	255
3.3.3.1. Bandrolün Temel Unsurları.....	255
3.3.3.2. Bandrolün Matrahı ve Oranı.....	256
3.3.3.3. Bandrolün Tahsili-Ödenmesi.....	258
3.3.4. Özel Hesap.....	259
3.3.4.1. Hesabın Temel Unsurları.....	259

3.3.4.2. Hesabın Matrahı ve Oranı.....	261
3.3.4.3. Hesabın Ödemesi-Tahsili.....	261

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

4. SONUÇ VE ÖNERİLER.....	262
KAYNAKÇA.....	265

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 1. Gümrük İdarelerince Tahsil Edilen Yükümlülükler ve Kodları.....	15
Tablo 2. Yıllara Göre İhracat ve İthalat (1980-2006).....	18
Tablo 3. Genel Bütçe Vergi Gelirlerinin ve Tahsilatının Dağılımı (1980-2006).....	19
Tablo 4. Türlerine Göre Dış Ticaret Vergi Gelirlerinin Tutarı (1993-2006).....	20
Tablo 5. Kısmi Muafiyette Vergi ve Teminat Uygulaması.....	81
Tablo 6. Menşe Statüsü Kazandıran İşçilik veya İşleme Faaliyetleri.....	120
Tablo 7. Türkiye'nin Yapmış Olduğu STA'lar.....	124
Tablo 8. Çeşitli Taşıtlara İlişkin Kanuni Gümrük Vergisi Oranları.....	136
Tablo 9. Çeşitli Taşıtlara İlişkin Tercihli Gümrük Vergisi Oranları.....	136
Tablo 10. Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu Açılımı.....	140
Tablo 11. İthalat Rejim Kararı Eki I Sayılı Liste.....	167
Tablo 12. İthalat Rejim Kararı Eki II Sayılı Liste.....	167
Tablo 13. İthalat Rejim Kararı Eki II Sayılı Liste (Diğer Fasıllar).....	167
Tablo 14. İthalat Rejim Kararı Eki III Sayılı Liste.....	168
Tablo 15. İthalat Rejim Kararı Eki IV Sayılı Liste.....	169
Tablo 16. İthalat Rejim Kararı Eki V Sayılı Liste.....	169
Tablo 17. İthalat Rejim Kararı Eki VI Sayılı Liste.....	170
Tablo 18. ÖTV'nin Konusunu Oluşturan Eşya Listeleri.....	174
Tablo 19. ÖTV Listelerine Göre Vergiyi Doğuran Olay.....	174
Tablo 20. ÖTV Maktu Matrahları ve Asgari Maktu Vergi Tutarları.....	182
Tablo 21. ÖTV Nispi Tutarları.....	183
Tablo 22. Dampinge Karşı Vergi Uygulamasında Konu.....	212
Tablo 23. Motosiklet İthalatında Ek Mali Yükümlülük ve Muafiyet Sınırı.....	214
Tablo 24. Maktu TKF Tutarları.....	248

Tablo 25. Bileşim Tablosu.....	248
Tablo 26. Bileşim Tablosunda Yer Alan Kodlara Karşılık TKF Miktarı.....	249
Tablo 27. Nispi TKF Tutarları.....	249
Tablo 28. T.C. Kültür Bakanlığı Kesintisi Oranları.....	254

KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
AET	: Avrupa Ekonomik Topluluğu
AKÇT	: Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu
ATA	: Admission Temporaire-Temporary Admission/ Geçici Kabul
AÜHFD	: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
AY	: Anayasa
B.Ş. VE GAZ. ŞR.	: Batı Şeria ve Gazze Şeridi
B-HER	: Bosna-Hersek
BİLGE	: Bilgisayarlı Gümrük Etkinlikleri
BK	: Bakanlar Kurulu
BKK	: Bakanlar Kurulu Kararı
BMB	: Bağlayıcı Menşe Bilgisi
BSMV	: Banka ve Sigorta Muameleri Vergisi
BTB	: Bağlayıcı Tarife Bilgisi
CIF	: Cost Insurance and Freight/ Maliyet Sigorta ve Navlun
CIM	: Demiryolu Taşıma Belgesi
CIV	: Demiryolu Taşıma Belgesi
CMR	: Karayolu Taşıma Belgesi
DFİF	: Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu
DGÖ	: Dünya Gümrük Örgütü
DiİB	: Dahilde İşleme İzin Belgesi
DiR	: Dahilde İşleme Rejimi
DTÖ	: Dünya Ticaret Örgütü
DÜ	: Diğer Ülkeler
DVK	: Damga Vergisi Kanunu
E.A.G.Ü	: En Az Gelişmiş Ülkeler

E.T.	: Erişim Tarihi
EDI	: Electronic Data Interchange/ Elektronik Veri Değişimi
EFTA	: European Free Trade Area/ Avrupa Serbest Ticaret Bölgesi
EPDK	: Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu
G.Y..	: Gelişme Yolundaki lkeler
GATT	: General Agreement on Tariffs and Trade/ Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması
GB	: Gümrük Birliği
GK	: Gümrük Kanunu
GKAİR	: Gümrük Kontrolü Altında İşleme Rejimi
GTİP	: Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu
GTS	: Genelleştirilmiş Tercihler Sistemi
GV	: Gümrük Vergisi
GY	: Gümrük Yönetmeliği
HIR	: Hırvatistan
HİR	: Hariçte İşleme Rejimi
İ.İ.B.F.	: İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
İRK	: İhracat Rejim Kararı
İSR	: İsrail
İY.	: İthalat Yönetmeliği
KDV	: Katma Değer Vergisi
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KKDF	: Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu
KMK	: Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu
KOS	: Kosova
M..	: Milattan nce
M.S.	: Milattan Sonra
MAK	: Makedonya
md.	: Madde

MIS	: Mısır
OGT	: Ortak Gümrük Tarifesi
OKK	: Ortaklık Konseyi Kararı
Ö.T.D.Ü.	: Özel Teşvik Düzenlemesi Ülkeleri
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
ÖTVK	: Özel Tüketim Vergisi Kanun
R.G.	: Resmi Gazete
S	: Sayı
s	: Sayılı/sayfa
SBK	: Serbest Bölgeler Kanunu
SUR	: Suriye Arap Cumhuriyeti
T.C.	: Türkiye Cumhuriyeti
TCDD	: Türkiye Cumhuriyeti Devlet Demiryolları
TCGB	: Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi
TCK	: Türk Ceza Kanunu
TCMB	: Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası
TEV	: Telafi Edici Vergi
TGTC	: Türk Gümrük Tarife Cetceli
TIR	: Transit International Router/ Uluslararası Karayolu Taşımacılığı
TKF	: Toplu Konut Fonu
TL/YTL	: Türk Lirası/Yeni Türk Lirası
TRT	: Türkiye Radyo Televizyonları
TUN	: Tunus
VUK	: Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Ülkelerin birbirleriyle ilişki içine girmesinin farklı nedenleri vardır. Bu nedenler arasında en bilinenleri ekonomik, siyasi, kültürel ve askeri nitelikli olanlardır. Ekonomi temelindeki ilişkilerin unsurlarını ise eşya ve hizmet akımlarından oluşan dış ticaret ve nakit-sermaye akımlarından oluşan finansman oluşturmaktadır.

Genel bir tanımla dış ticaret, ülkelerin öz kaynaklarıyla karşılayamadıkları eşya ve hizmetlerden oluşan ihtiyaçlarını söz konusu eşya veya hizmet üretimi fazlası olan diğer ülkelerden karşılamalarıdır. İktisadi bir yaklaşımla dış ticaret, talep fazlası olan ülkelerin arz fazlası ülkelere ihtiyaç duyduğu eşya ve hizmetleri temin etmeye yönelmesiyle oluşan ekonomik bir ilişkidir. Bu ekonomik ilişkinin aktörleri, temelde ihracatçı ile ithalatçı olmakla birlikte dış ticarete konu ülkelerin organizasyon yapısı ve mevzuatına göre gümrük idareleri, kambiyo idareleri ve vergi idareleri gibi unsurlardan oluşan kamu otoriteleri, bankalar, taşıyıcı firmalar ve sigorta şirketleridir.

Ülkeler arasındaki eşya ve hizmet akımları, ülke sınırları arasındaki hareket yönüne göre ithalat veya ihracat olarak adlandırılmaktadır. Bunlardan eşya akımları ithalat veya ihracata konu olmalarına göre, uluslararası anlaşmalar ve ülke içi mevzuata göre belirlenmiş kurallar çerçevesinde gümrük işlemlerine tabi tutulurken hizmet akımları niteliği gereği herhangi bir gümrük işlemine konu olmamaktadır. Bu nedenle mali ödevleri içeren ama daha kapsamlı bir durumu ifade eden gümrük yükümlülüğü genellikle bu gümrük işlemlerinden kaynaklanmaktadır.

Diğer taraftan 1982 Anayasası md. 73 ile, herkesin kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü olduğu, vergilerin ve bunların dışında kalan resim harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulabileceği, değiştirilebileceği ve kaldırılabilmesi ve söz konusu vergi ve diğer mali yükümlülüklerle ilişkin muaflik, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde, ilgili kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisinin BK'ya verilebileceği hükme bağlanmıştır. Dış ticaret işlemleri

açısından bu hükmün gümrük yükümlülüğü adı altında oldukça kapsamlı bir uygulama alanı bulmaktadır.

Yine mali ödevleri yerine getirmeyle ilgili gümrük yükümlülüğü, Türkiye'nin taraf olduğu birçok uluslararası anlaşmadan kaynaklanan ve uygulamakla yükümlü olduğumuz düzenlemelerden de etkilenmektedir. Bunlar arasında OGT, GTS, TIR sistemi, transit rejimi ve DİR uygulamaları, damping ve sübvansiyona karşı önlemler gibi bir çok uygulama bulunmaktadır.

İşte çalışmamızın amacını, iç hukukumuzun mali yönünü oluşturan temel mevzuat metinleri ve uluslararası alanda taraf olunan ve iç hukuka aktarılan düzenlemeler çerçevesinde Türkiye'de dış ticaretten alınan vergilerin ve eş etkili mali yükümlülüklerin neler olduğunu ortaya koymak oluşturmaktadır. Bu yapılırken, yürürlükte olan düzenlemeler esas alınmıştır.

Bu amaçla çalışmamızın birinci bölümünde; dış ticaret vergileri ve eş etkili mali yükümlülüklerin kavram olarak neyi ifade ettiğine, tarihsel gelişimine ve vergileme tekniği açısından durumuna değinilmiştir. Bunun yanı sıra, sadece dış ticaret için geçerli olan kavram ve ilkeler de mevcut olup, bu kavram ve ilkelerin ortaya konulması dış ticaret vergilerinin ve eş etkili mali yükümlülüklerin anlaşılması açısından önem taşıdığından söz konusu kavram ve ilkelere de bu bölümde yer verilmiştir.

Çalışmamızın ikinci bölümünde; Türkiye'de dış ticaret vergileri ve eş etkili mali yükümlülüklerin tespitinde ve uygulanmasında belirleyici olan unsurlara yer verilmiştir. Bu çerçevede, dış ticarete konu eşya için hangi gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanım belirleneceği, eşyanın menşeinin belirlenmesi ve belgelenmesi, tarife uygulamasının ve kıymet tespitinin gümrük yükümlülüğü açısından taşıdığı anlamın ne olduğu belirtilmiştir. Nitekim, uygulamada bir çok mali yükümlülük, eşyanın konu edildiği gümrük rejimi ve tespit edilen tercihli veya tercihsiz menşei çerçevesinde belirlerken, tarife üzerinden sınıflandırılan eşya yine tarifeye göre şekillenen rejim kararları temelinde vergilendirilmektedir. Diğer taraftan eşyanın beyan edilen ya da gümrük idaresince tespit edilen kıymeti de alınacak olan vergileri

ve eş etkili mali yükümlülüklerin niteliğini ve niceliğini belirleyen unsurların başında gelmektedir.

Çalışmamızın üçüncü bölümünde; birinci bölümde belirtilen temel kavram ve ilkeler çerçevesinde ve ikinci bölümde belirtilen belirleyici unsurlar ve uygulamalar çerçevesinde Türkiye’de dış ticaretten alınan vergilerin ve eş etkili mali yükümlülüklerin neler olduğu türleri itibariyle açıklanmıştır.

Çalışmamızın son bölümünde ise; sonuç ve önerilere yer verilmiştir.

a. Problem

Türkiye’de dış ticaretin vergilendirilmesi, uygulanan ekonomi politikalarının yürütülmesi ve başarısı açısından önemli bir yere sahiptir. Özellikle, AB’ye katılım sürecinde gerçekleştirilen GB ve bu birliğin sağlanmasında üstlenilen yükümlülükler, dış ticaretin vergilendirilmesinde mevzuat ve uygulama açısından önemli olduğu kadar karmaşık değişiklikler meydana getirmiştir. Bu nedenle, Türkiye’de özellikle serbest dolaşıma giriş rejimi çerçevesinde yerine getirilmesi gereken mali yükümlülüklerin listesini çıkarmak oldukça zordur.

b. Amaç

Bu araştırmada, Türkiye’de dış ticaretin vergilendirilmesi mevzuat ve uygulama bazında incelenmiştir. Bu çerçevede, gümrük vergileri ve eş etkili mali yükümlülükler neler olduğu, gümrük vergilerinin ve eş etkili mali yükümlülüklerin belirlenmesinde etkili olan unsurların neler olduğu, vergileme tekniği açısından gümrük vergileri ve eş etkili mali yükümlülüklerin görünümünün nasıl olduğu, ve Türkiye’de dış ticaretin vergilendirilmesi yoluyla elde edilen gelirlerin toplam vergi gelirleri içindeki payının ne olduğu sorularına yanıt aranmıştır.

c. Önem

Türkiye’de dış ticaret üzerinden alınan vergiler ve eş etkili mali yükümlülükler devlet bütçesi içinde önemli bir yere sahiptir. Ancak, özellikle AB ile bütünleşme sürecinde GB’nin tamamlanmasından sonra Türkiye ile AB arasında

gerçekleşen sanayi mallarının ve işlenmiş tarım ürünlerinin sanayi payları üzerinde gümrük vergilerinin sıfırlanması ve üçüncü ülkelere yönelik OGT'nin uygulanması, Türkiye'nin vergi gelirlerinin bileşiminin ve düzeyinin değişmesine neden olmuştur.

d. Sayıtlar

AB'yle yürütülen ilişkiler ve dış ticaretin serbestleştirilmesi yönündeki uluslararası çalışmalar Türkiye'de dış ticaretten alınan vergileri ve eş etkili mali yükümlülükleri sayı ve miktar olarak azaltmıştır.

e. Sınırlılıklar

Türkiye'de dış ticaretten alınan vergiler ve eş etkili mali yükümlülüklerin analizi bu çalışmanın amacını oluşturmaktadır. Niteliği itibariyle sadece dahilde alınan ve yürürlükten kalkmış olan vergiler, resimler ve eş etkili mali yükümlülükler çalışmanın kapsamı dışında tutulmuştur.

f. Tanımlar

Gümrük vergileri deyimi, yürürlükteki mevzuat hükümleri uyarınca dış ticarete konu olan eşyaya uygulanan ithalat vergilerinin ya da ihracat vergilerinin tümünü ifade etmektedir. Bunlardan ithalat vergileri, eşyanın ithalinde alınması öngörülen gümrük vergileri ve eş etkili vergiler ile tarım politikası veya işlenmiş tarım ürünleriyle ilgili özel düzenlemeler çerçevesinde alınan ithalat vergilerini; ihracat vergileri ise, eşyanın ihracı durumunda alınması öngörülen gümrük vergileri ve eş etkili mali yükümlülükler ile tarım politikası veya işlenmiş tarım ürünleriyle ilgili özel düzenlemeler çerçevesinde alınan ihracat vergilerini ifade etmektedir.

Önceleri bu vergiler ve eş etkili mali yükümlüklerin pek çok örneği bulunmakla birlikte 01.08.2002 tarihinde yürürlüğe giren 4760 s. Özel Tüketim Vergisi Kanunu 16 adet vergi, harç, fon ve payı kaldırarak bünyesinde toplamıştır. Şu an itibariyle, gümrük yükümlülüğünün doğmasıyla birlikte tahsil edilen vergi ve yükümlülükler arasında Gümrük Vergisi, Katma Değer Vergisi, Özel Tüketim Vergisi, Tek ve Maktu Vergi, Telafi Edici Vergi, Damga Vergisi, Toplu Konut Fonu, Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu, Destekleme Fiyat İstikrar Fonu, TRT

Kurumu bandrol ücret, Kültür Bakanlığı kesintisi ve serbest bölge faaliyetlerinden kaynaklanan özel hesap ödemeleri bulunmaktadır.

ARAŞTIRMA YÖNTEMİ

a. Araştırma Modeli

Bu araştırmada ikincil kaynak olan kütüphane araştırması yöntemi kullanılmıştır. Araştırma konusunun basılı kaynak taramasına daha uygun olması nedeniyle bu yöntem tercih edilmiştir.

b. Evren ve Örneklem

Çalışmamızda, yürürlükteki gümrük ve dış ticaret mevzuatı ile mali mevzuatın dış ticaret işlemlerini ilgilendiren kısımları üzerinden Türkiye uygulaması açıklanmıştır.

c. Veriler ve Toplanması

Çalışmamız için gerekli verilerin toplanılmasında belgesel kaynak derlemesi yöntemi kullanılmıştır. Araştırma konusuyla ilgili her türlü kitap, makale, gazete yazısı, yasal belge, tutanak incelenmiş ve internet kanalıyla sağlanan güncel belgelerle desteklenmiştir.

d. Verilerin Çözümü ve Yorumlanması

Çalışmamızla ilgili elde edilen veriler, ilgili bölüm ile bütünlük içinde yorumlanarak çalışmaya aktarılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

DIŞ TİCARETTEN ALINAN VERGİLERİN VE EŞ MALİ YÜKÜMLÜLÜKLERİN TANIMI, TARİHSEL GELİŞİMİ VE VERGİLEME TEKNİĞİ AÇISINDAN DURUMU

1.1. Dış Ticaretten Alınan Vergilerin ve Eş Mali Yükümlülüklerin Kavramsal Çerçevesi

Özellikle 1980’lerde başlayan küreselleşme olgusuyla ülkeler hızlı bir etkileşim süreci içine girmiş, iletişim ve haberleşme teknolojisinin ilerlemesiyle bu süreç daha da hızlanarak eşya için konulan ülkesel sınırların ve korumacı tedbirlerin kalkmasına ve uluslararası ilişkilerin başında gelen ekonomik ilişkilerin hızla artmasına neden olmuştur. Ekonomik ilişkiler içinde en önemli unsur ise dış ticarettir. Dış ticaret, kelime olarak ülkelerin diğer ülkelerle yaptığı ve yalnızca eşya alım ve satımlarını kapsayan işlemleri ifade etmekte olup, ekonomik ilişkilere göre daha dar kapsamlı ve yalnızca eşya akımlarını içermektedir⁽¹⁾.

Ülkeler arası dış ticaretin hiçbir sınırlaması ya da amacı olmaması düşünülemez. Bu nedenle dış ticaretin, diğer bir ifadeyle ülkeler arası eşya hareketlerinin, tarafı olan ülkelerin başta ekonomi politikalarıyla uyum içinde ve gerçekleşmesi hedeflenen amaçlar doğrultusunda yürütülmesi esastır. Bu durum, ülkelerin dış ticarete müdahalesini kaçınılmaz hale getirmektedir. Bu da benimsenen dış ticaret politikaları çerçevesinde gerçekleşmektedir. Bu politikalar, dış ticareti serbestleştirici düzenlemeler ya da koruyucu düzenlemeler şeklinde olabilmektedir⁽²⁾.

Ülkelerin dış ticarete müdahalelerini içeren dış ticaret politikaları, doğrudan veya dolaylı olarak gerçekleşebilmektedir. Doğrudan müdahale anlamında dış ticaret politikaları, ülkenin dış ticaret akımlarını sınırlandırmak, özendirmek veya yapılaş şeklini düzenlemek için oluşturulan, temelde ülkelerin ithalat ve ihracat durumunu

⁽¹⁾ Halil Seyidoğlu (1999): *Uluslararası İktisat*, İstanbul: Güzem Yayınları, 13. Baskı, s. 3. Hizmet alım satımlarını dış ticaretin içine alan tanım için bkz: H. Cahit Soysal vd. (1999): *Gümrük ve Dış Ticaret Terimleri Sözlüğü*, İstanbul: Gümrük Müfettişleri Derneği Yayınları, 1. Baskı, s. 76.

⁽²⁾ Zeynel Dinler (2000): *İktisada Giriş*, Bursa: Ekin Kitapevi, 6. Baskı, s. 472.

etkileyen ve sistematik olarak uygulanan önlemler bütünüdür. Doğrudan müdahale içeren dış ticaret politikalarının en önemli aracını gümrük vergileri veya tarifeler oluşturmaktadır. Dünya ekonomisinde önemli yere sahip olan ülkelerin, enflasyon ve işsizlikle mücadele gibi yurtiçi ekonomi politikaları, bu ülkelere eşya ihraç eden ülkeleri zor durumda bırakarak benzer önlemleri alma durumunda bırakması da dolaylı müdahale olarak değerlendirilmektedir⁽³⁾.

Ülkelerin dış ticarete müdahale etmelerinin amaçları mali, ekonomik veya siyasi nedenlere dayanmaktadır. Bu nedenler aşağıdaki gibidir⁽⁴⁾;

- Dış ödemeler dengesizliklerinin giderilmesi,
- Dış rekabetten koruma,
- Ekonomik kalkınma,
- Piyasa aksaklıklarının giderilmesi,
- Ekonominin liberalleşmesi,
- İç ekonomik istikrarın sağlanması,
- Hazineye gelir sağlamak,
- Dış piyasalarda monopol gücünden yararlanma,
- Ekonomik olarak kendi kendine yeterlilik,
- Halk sağlığı, çevre kirliliğini önleme, doğal kaynakların korunması, gelir dağılımının yeniden düzenlenmesi ve
- Dış politika aracı olarak kullanmadır.

Ülkelerin dış ticaret politikalarıyla bekledikleri amaçlara ulaşabilmeleri, o amaca yönelik uyguladıkları dış ticaret politikası araçlarına da bağlıdır. Bu araçlardan en bilineni gümrük tarifeleridir. Ancak günümüzde gümrük tarifelerinin yanında çok sayıda yeni araç ve düzenleme de ortaya çıkmıştır. Bunlar, aşağıdaki gibidir⁽⁵⁾;

⁽³⁾ Seyidoğlu, *a.g.e.*, s. 117.

⁽⁴⁾ Seyidoğlu, *a.g.e.*, s. 118-120; Dinler, *a.g.e.*, s. 473.

⁽⁵⁾ Seyidoğlu, *a.g.e.*, s. 120-121.

- Gümrük tarifeleri,
- Gümrük tarifeleri dışındaki araçlar;
 - Miktar kısıtlamaları,
 - Tarife benzeri faktörler,
 - Görünmez engeller,
 - Gönüllü ihracat kısıtlamaları,
- İhracatın özendirilmesi ve
- Bağlı ticarettir.

Gümrük tarifeleri, temelde liste halinde sistematik olarak sınıflandırılmış eşyaya ait dış ticaret vergilerini içermektedir. Dış ticaretten alınan vergilerin içinde en uzun geçmişe sahip olanı ise gümrük vergisidir⁽⁶⁾. Geçmişte dış ticaret vergileri, sadece yurt dışından ithal edilen eşyanın ülke sınırlarından girişinin sırasında değil, aynı zamanda ihracattan veya transit eşya geçişinden de alınmaktaydı⁽⁷⁾. Ancak günümüzde transit ticaretin ve bazı istisnai uygulamalar dışında ihracatın vergilendirilmesi söz konusu olmayıp, vergilendirme sadece ithalat, gümrük mevzuatı tabiriyle, eşyanın serbest dolaşıma girişi sırasında gerçekleşmektedir.

Dış ticaretin bu şekilde vergilendirilmesinin amaçları ise 5 grup altında toplanmaktadır. Bunlar⁽⁸⁾;

- Gelir sağlamak,
- Dahilde vergileri ithal eşyasına yansıtmak,
- Yerli sanayiye korumak ve kurulmasını teşvik etmek,
- Döviz sarfi gerektiren tüketimi kısmak ve
- Para ayarlamasının yerine geçmektir.

⁽⁶⁾ Mircan Y. Tokatlıoğlu (2005): “Türkiye’de Dış Ticaretin Vergilendirilmesi ve Avrupa Birliği ”, *Akdeniz Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Sayı 10, Ekim 2005, s. 48.

⁽⁷⁾ Tokatlıoğlu, *a.g.m.*, s. 48.

⁽⁸⁾ Kenan Bulutoğlu (2004): *Kamu Ekonomisine Giriş*, İstanbul: Batı Türkeli Yayıncılık, 8.Baskı, s. 361.

Bir verginin yürürlüğe konulmasının temel amacı, verginin gelir etkisinden yararlanmak olsa da dünyada önemli ölçüde benimsenen serbest ticaret politikaları, küreselleşme ve ekonomik entegrasyon süreci ve bu sürece bağlı olarak yapılan anlaşmalar, özellikle gümrük vergilerinin ve eş etkili mali yükümlülüklerin yeni fonksiyonlar yerine getirmesine neden olmuştur⁽⁹⁾. Dolayısıyla gümrük vergileri adı altında toplanan dış ticaretten alınan vergiler ve eş etkili mali yükümlülükler, ithal eşyasının maliyetini, alınan bu vergi ve diğer yükümlülükler kadar artıran ve bu suretle iç üretimin korunmasına hizmet eder hale gelmiştir⁽¹⁰⁾.

Ülkemizde mevzuat açısından gümrük vergileri, yürürlükteki hükümler uyarınca eşyaya uygulanan ithalat vergileri ile ihracat vergilerinin tümünü ifade etmekte olup, ithalat vergileri; eşyanın ithalinde öngörülen gümrük vergileri ve eş etkili vergiler ile tarım politikası veya işlenmiş tarım ürünleriyle ilgili özel düzenlemeler çerçevesinde alınan ithalat vergilerini⁽¹¹⁾; ihracat vergileri ise eşyanın ihracatında öngörülen gümrük vergileri ve eş etkili mali yükler ile tarım politikası ve işlenmiş tarım ürünleriyle ilgili özel düzenlemeler çerçevesinde alınan vergileri kapsamaktadır⁽¹²⁾. Bu durumda gümrük vergisinin yanında ithalde alınan katma değer vergisi veya telafi edici vergi gibi vergilerin yanında tütün fonu veya fikir ve sanat eserleri kapsamında alınan mali yükümlülükler de dış ticaretten alınan vergilerin kapsamına girmektedir.

Sonuç olarak, dış ticaret vergileri, temelde gümrük vergileri ve eş etkili mali yükümlülükleri kapsamakta olup, ihracatta ve transitte istisnai uygulamalar hariç olmak üzere, genellikle ithalata konu eşyanın miktarı veya değeri üzerinden alınan vergiler ve eş etkili mali yükümlülüklerdir.

⁽⁹⁾ Tokathoğlu, *a.g.m.*, s. 50.

⁽¹⁰⁾ Cahit Yerci (2005): *Gümrük Mevzuatı Dahil Tüm Yönleriyle İthalatta KDV*, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, s. 27.

⁽¹¹⁾ Yürürlükte bulunan 4458 s. GK ile bu Kanuna bağlı olarak çıkartılan GY, ithalattan alınan vergiler ifadesinin içeriğini farklı düzenlemiştir. Bu bağlamda, Kanunda yer almamakla birlikte Yönetmelikte, gümrük vergisine eş etkili bütün mali yükler de tanımda yer bulmuştur. Gümrük vergilerine eş etkili mali yükler tanımının ayrıntılı analizi için bkz: Mustafa K. Bulut, (2007): "Gümrük Vergisine Eş Etkili Vergi ve Mali Yüklerin Gümrük Vergisi Tanımı Kapsamında Değerlendirilmesi", *Vergi Dünyası*, Sayı: 314, Ekim 2007, s. 139-148.

⁽¹²⁾ 4458 s. GK. md. 3.8-3.10. *R.G.S.*: 28366, 04.11.1999.

1.2. Dış Ticaretten Alınan Vergilerin ve Eş Mali Yükümlülüklerin Niteliği

Dış ticaretten alınan vergilerin ve eş mali yükümlülüklerin gümrük mevzuatı çerçevesinde gümrük vergileri kavramı altında toplandığı yukarıda belirtilmiştir. Genel vergi teorisine uygun olarak, gümrük vergileri başlığı altında toplanan bu vergilerin ve eş etkili mali yükümlülükleri ortak özellikleri aşağıdaki gibidir⁽¹³⁾;

- Dolaylı olarak uygulanırlar,
- Arızidirlir,
- Objektiftirlir,
- Konusunu oluşturan eşyanın teminatı sayılmaktadırlar ve
- Genel vergi idaresi dışında yönetilmektedirler.

Bir vergiyi dolaylı yapan, daha önceden tahmin edilemeyen değişim veya tüketim gibi ekonomik olaylar üzerinden belirli tarifeler çerçevesinde belirsiz zamanlarda alınmasıdır. Dolayısıyla, yukarıda sayılan ilk üç özellik, esasında dolaylı vergilerin ortak özelliğidir. Gümrük vergilerinin teminat olma özelliği ve genel vergi idaresi dışında gümrük idaresi tarafından yönetilmesi ve tahsil edilmesi ise vergi tahakkukuyla ilgili işlemlerin bizzat vergiye konu eşyanın niteliğinden ve yapılan işlemlerin ileri derecede uzmanlık bilgisi gerektirmesinden kaynaklanmaktadır.

1.3. Dış Ticaretten Alınan Vergilerin ve Eş Mali Yükümlülüklerin Türleri

Dış ticaretten alınan vergiler ve eş mali yükümlülükler, teoride ve uygulamada farklı şekillerde sınıflandırılabilir. Aşağıda, dış ticaretten alınan vergiler ve eş mali yükümlülükler gümrük işlemleri, matrah ve uygulama başlıkları altında sınıflandırılmıştır.

⁽¹³⁾ Tuncer, *a.g.e.*, s. 8-9.; 213 s. VUK. md. 2. *R.G.S.: 10703, 10.01.1961.*

1.3.1. Gümrük İşlemlerine Göre Dış Ticaret Vergileri ve Eş Mali Yükümlülükler

Yukarıda belirtildiği gibi dış ticaret vergileri ve eş etkili mali yükümlülükler, esasında gümrük vergileri adı altında toplanan bir grup verginin ve eş etkili mali yükümlülüğün ortak adıdır. Bu nedenle dış ticaret vergilerinin ve eş etkili mali yükümlülüklerin sınıflandırılması gümrük vergileri kavramı temelinde yapılmaktadır.

Gümrük vergileri değişik ölçülere göre sınıflandırılabilmeyle birlikte en önemli sınıflandırma unsuru gümrük işlemleri ve gümrük vergisinin matrahına göre yapılan sınıflandırmadır. Bu sınıflandırmaya yürürlükteki gümrük mevzuatı çerçevesinde gümrük veznelerince tahsili yapılan vergi ve diğer yükümlülükler açısından yapılan sınıflandırma da eklenebilir.

Gümrük işlemlerine göre 3 çeşit gümrük vergisi grubu bulunmaktadır. Bunlar aşağıdaki başlıklar altında gruplandırılmaktadır⁽¹⁴⁾;

- İthalat vergileri,
- İhracat vergileri,
- Transit vergileri.

İthalat, dış ticaret işlemleri kapsamında bir ülkenin diğer ülkelerden eşya satın almasıdır⁽¹⁵⁾. Gümrük vergileri varış yerinde vergilendirme ilkesinin sonucu olarak, eşyanın ithalinden alınmaktadır. Yürürlükteki mevzuat açısından da gümrük yükümlülüğünü doğuran en önemli olay, bazı istisnai durumlar hariç olmak üzere, ithalat vergilerine tabi eşyanın serbest dolaşıma girmesidir⁽¹⁶⁾. Dolayısıyla, dış ticarettten alınan vergiler ve eş etkili mali yükümlülükler ithalat nedeniyle mali yükümlülük doğurduğundan ithalat vergileri başlığı altında toplanmaktadır.

⁽¹⁴⁾ Tuncer, *a.g.e.*, s. 10; Bulut, *a.g.m.*, s. 140.

⁽¹⁵⁾ Soysal vd. *a.g.e.*, s. 158.

⁽¹⁶⁾ 4458 s. GK. md. 181.1.a.

İhracat dış ticaret işlemleri kapsamında bir ülkede üretilen eşyanın diğer ülkelere satılmasıdır⁽¹⁷⁾. İhracat vergileri ise ihracat işlemleri nedeniyle, bir ülkede üretilen eşyanın söz konusu ülkenin gümrük bölgesinden kesin olarak çıkması, diğer bir ifadeyle, ülke dışına satılması nedeniyle alınan vergilerdir. Dış ticaret politikası açısından ülkeler, hazineye gelir sağlamak, hammaddelerin yurt içinde işlenmelerini özendirmek, doğal hammaddelerin arzını korumak ve ticaret hadlerini ülke lehine etkilemek gibi nedenlerle ihracat vergilerini uygulayabilmektedir⁽¹⁸⁾. Ancak günümüzde ihracatın teşviki ve varış ülkesinde vergilendirme ilkesinin sonucu olarak ihracatta uygulanan vergiler önemini kaybetmiştir⁽¹⁹⁾. Ülkemiz açısından bakıldığında, DFİF ve DİR kapsamında alınan TEV gibi bazı istisnai uygulamalar hariç olmak üzere ihracat üzerinde herhangi bir vergi yükü bulunmadığı gibi ihracatı artırmak ve ihraç ürünlerine uluslararası piyasalarda rekabet gücü kazandırmak amacıyla ihracat, ihracat sayılan satış ve teslimler ile döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetler birçok vergi, resim ve harçtan istisna tutulmuştur.

Transit ifadesinin iki yönlü kullanım şekli bulunmaktadır. Birincisi, bir ülkeden diğerine gönderilen eşyanın üçüncü ülke sınırları içinden geçmesi şeklinde taşımacılıkla ilgili olarak kullanılmasıdır. İkincisi, dış ticarete konu eşyanın ülke sınırları içine girmeden bir ülkeden diğerine üçüncü bir ülke vasıtasıyla satılması şeklinde ticaretle ilgili olarak kullanılmasıdır. Bunlardan taşımacılıkla ilgili olan yönü göz önüne alındığında, önceleri ülke sınırlarından transit taşınan eşya için vergi ödenmesi söz konusu iken, günümüzde, özellikle uluslararası anlaşmalar çerçevesinde transite konu eşya için vergi alınmasından vazgeçildiği görülmektedir. Örneğin, Türkiye'nin de taraf olduğu ve 1959 tarihinde Cenevre'de imzalanan TIR Sözleşmesine göre transit eşya için herhangi bir vergi, resim veya harç ödenmesi söz konusu değildir. Diğer taraftan transit ticaret de alış ve satış arasında leyhte farktan kaynaklanan döviz kazandırıcı yönünün bulunması nedeniyle belirli koşullar altında vergi, resim ve harçlardan istisna tutulmuştur.

(17) Soysal vd., *a.g.e.*, s. 146.

(18) Seyidoğlu, *a.g.e.*, s. 185.

(19) Tuncer, *a.g.e.*, s. 11.

1.3.2. Matraha Göre Dış Ticaret Vergileri ve Eş Mali Yükümlülükler

Vergilerin matrahına göre yapılan sınıflandırma aşağıdaki gibidir⁽²⁰⁾;

- Spesifik vergiler,
- Advalorem vergiler ve
- Bileşik vergiler.

Spesifik vergiler, dış ticarete konu eşyanın ağırlık, hacim, sayı, uzunluk gibi teknik veya fiziki ünitesi üzerinden maktu olarak alınan vergileri ve diğer mali yükümlülükleri kapsamaktadır. Burada vergilendirme ölçüsü, diğer bir deyişle eşyanın matrahı, eşyanın kilosu, tonu, litresi, adedi veya metresidir. Spesifik matraha göre yapılan vergilendirme kolay, sade ve basit bir yöntem olmakla birlikte aynı eşyanın değişik kalite ve değerde çeşitlerinin bulunması nedeniyle vergi adaletine ters düştüğü gibi, eşyanın fiyat hareketlerini izleyemediği için esnek de değildir⁽²¹⁾. Dolayısıyla dış ticaretin vergilendirilmesi amacı, gelir elde etmek ya da koruyucu tedbirler almak ise, spesifik vergiler tercih edilmemektedir.

Dış ticarete konu eşyanın miktarı yerine değerine belirli bir vergi oranının uygulanması suretiyle hesaplanan vergiye ise advalorem vergi denilmektedir⁽²²⁾. İlke olarak bu değer, ithalat söz konusu ise CIF, ihracat söz konusu ise FOB değeridir⁽²³⁾. Spesifik vergilere göre uygulanması zor ve karmaşık bir vergi türüdür, ancak gelir etkisi ve vergilemede adalet ilkesine daha uygundur. Bu yüzden modern vergileme tekniği açısından tüm dünyanın benimsediği vergileme advalorem sisteme dayanmaktadır. Türkiye’de de dış ticaretten alınan vergiler ve eş etkili mali yükümlülükler büyük oranda eşyanın beyan edilen ve gümrük idaresince kabul

⁽²⁰⁾ Tuncer, *a.g.e.*, s. 10.

⁽²¹⁾ Tuncer, *a.g.e.*, s. 12.

⁽²²⁾ Tuncer, *a.g.e.*, s. 13.

⁽²³⁾ Tuncer, *a.g.e.*, s. 13. Uluslararası Ticaret Örgütü-ICC tarafından belirlenen dış ticarete teslim şekilleri bir dizi standarda bağlanmış ve INCOTERMS 2000 olarak en son 13.09.1999 tarihinde 560 nolu broşürle yayımlanmıştır. Buna göre CIF, İngilizce “Cost, Insurance and Freight” terimlerinin kısaltılmışı olup, “Eşyanın Maliyeti, Sigorta ve Navlun Bedeli”ni ifade etmektedir. CIF, satıcının eşyanın belirlenen varış yerine kadar taşınması için gerekli olan masrafları ve sigorta bedelini ödediği teslim şeklidir. FOB ise İngilizce “Free On Board” teriminin kısaltılmışı olup “Gemi Bordasında Teslim”i ifade etmektedir. FOB, yükleme limanında eşyanın gemiye yüklenmesi sonrasındaki tüm masrafların ithalatçı firma tarafından üstlenildiği teslim şeklidir. Teslim şekilleri hakkında ayrıntılı bilgi için bkz: Yaser Gürsoy (2006): *Dış Ticaret İşlemleri Yönetimi*, Bursa: Ekin Kitapevi, 1. Baskı, s. 68-69.

edilen gümrük kıymeti üzerinden hesaplanarak tahsili yoluna gidilmektedir. Türkiye, 06.06.1954 yılında kabul edilen 6290 s. Kanun ile spesifik gümrük tarifelerini büyük oranda terk ederek değer esasına dayalı advalorem sisteme geçmiştir. Ancak ÖTV, dampinge karşı vergi, tütün fonu, toplu konut fonu gibi vergiler ve eş etkili mali yükümlülükler spesifik olarak da belirlenebilmektedir.

Yukarıda belirtilen iki matrah türünün birlikte yer aldığı gümrük vergileri ise bileşik gümrük vergileri grubunu oluşturmaktadır. Türkiye’de uygulaması olmamakla birlikte, bu şekilde yapılan vergilendirmede, dış ticarete konu eşyanın fiziki birimi üzerinden önce maktu vergi alınmakta, ardından değeri üzerinden ikinci bir vergileme yapılmaktadır⁽²⁴⁾.

1.3.3. Uygulamaya Göre Dış Ticaret Vergileri ve Eş Mali Yükümlülükler

Uygulama açısından dış ticaret vergileri ve eş mali yükümlülüklerin neler olduğu gümrük mevzuatı ve mali mevzuat hükümleri çerçevesinde belirlenmiş ve esasa bağlanmıştır. Gümrük mevzuatı, dış ticaret vergilerini ve eş mali yükümlülükleri gümrük vergileri adı altında tek bir ifade altında toplamış ve neler olabileceğini tanımlar yaparak ifade edilmiştir. Buna göre gümrük vergileri, yürürlükteki hükümler uyarınca eşyaya uygulanan ithalat vergilerinin ya da ihracat vergilerinin tümünü içermektedir⁽²⁵⁾.

İthalat vergileri, eşyanın ithalatıyla ilgili olarak alınması gereken gümrük vergilerini ve gümrük vergisine eş etkili bütün mali yükler ile tarım politikası veya işlenmiş tarım ürünleriyle ilgili özel düzenlemeler çerçevesinde alınan ithalat vergileridir.

İhracat vergileri, eşyanın ihracatıyla ilgili olarak alınması gereken gümrük vergilerini ve gümrük vergisine eş etkili bütün mali yükler ile tarım politikası veya işlenmiş tarım ürünleriyle ilgili özel düzenlemeler çerçevesinde alınan ihracat vergilerini kapsamaktadır⁽²⁶⁾. Dolayısıyla dış ticaretten alınan bütün mali

⁽²⁴⁾ Tuncer, *a.g.e.*, s. 14.

⁽²⁵⁾ 4458 s. GK. md. 3.8.

⁽²⁶⁾ GY. md. 3.f ve 3.g. *R.G.S.: 24771, 31.05.2002 (Mükerrer)*.

yükümlülükler gümrük vergisine eş etkili kabul edilerek gümrük vergileri adı altında toplanmıştır. Ancak gümrük mevzuatı çerçevesinde, dış ticaret vergilerinin ve eş etkili mali yükümlülüklerin ismen sayılması yoluna gidilmemiştir. Bunun için dış ticaret işlemlerine konu eşyayı da konu eden mali mevzuat hükümlerine bakılması gerekmektedir. Gümrük idareleri tarafından tahsil edilen vergiler ve eş etkili mali yükler aşağıdaki tabloda belirtilmiştir;

Tablo 1. Gümrük İdarelerince Tahsil Edilen Yükümlülükler ve Kodları

Gümrük Kodu	Açıklama	Saymanlık Kodu	Uygulama
10	Gümrük Vergisi	602.01.05.01.02	Akaryakıt Dışındaki Maddelerden Alınan Gümrük Vergisi
		602.01.05.01.01	Akaryakıttan Alınan Gümrük Vergisi
12	Tek ve Maktu Vergi	602.01.05.01.10	Tek ve Maktu Vergi
40	Katma Değer Vergisi	602.01.05.02.00	İthalde Alınan Katma Değer Vergisi
61	Telafi Edici Vergi (İhracat)	602.01.05.07.00	Uluslar Arası Ticaret ve Muamelelerden Alınan Diğer Vergiler
70	Toplu Konut Fonu	602.02.07.09.03	Tasfiye Edilen Fon Gelirleri
76	Para Cezaları	602.02.05.01.02	İdari Para Cezaları
		602.02.03.02.01	Menkul Kıymet ve Gecikmiş Ödemeler Faizi
81	Kaldırılan Vergi Artıkları	602.01.06.09.01	Pay Ayrılan Kaldırılan Vergi Artıkları
88	Diğer Harçlar	602.01.08.90.00	Diğer Harçlar
89	Damga Vergisi	602.01.06.02.01	Damga Vergisi
		602.01.06.02.02	Pul Satışı Karşılığı Alınan Damga Vergileri
93	Özel Tüketim Vergisi	602.01.04.04.01	Petrol ve Doğalgaz Ürünlerine İlişkin Özel Tüketim Vergisi
50		602.01.04.04.02	Motorlu Taşıt Araçlarına İlişkin Özel Tüketim Vergisi
51		602.01.04.04.03	Kolalı Gazoz, Alkollü İçki ve Tütün Mamullerine İlişkin Özel Tüketim Vergisi
52		602.01.04.04.04	Dayanıklı Tüketim ve Diğer Eşyaya İlişkin Özel Tüketim Vergisi

Kaynak: T.C. Başbakanlık Gümrük Müsteşarlığı Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 27.01.2004 tarih ve 2300 sayılı tasarruflu yazısı eki listede yer alan veriler kullanılarak hazırlanmıştır.

1.4. Dış Ticaretten Alınan Vergilerin ve Eş Mali Yükümlülüklerin Vergi Türleri Açısından Yeri

Vergiler, konu ölçütüne göre aşağıdaki gibi ana sınıflara ayrılmaktadır⁽²⁷⁾;

- Gelir üzerinden alınan vergiler,
- Servet üzerinden alınan vergiler,
- Harcamalar üzerinden alınan vergiler.

Harcamalar üzerinden alınan vergiler ise iki gruptan oluşmaktadır. Bunlar⁽²⁸⁾;

- Eşya ve hizmetler üzerinden alınan vergiler ve
- Uluslararası ticaret ve muamelelerden alınan vergilerdir.

Vergiler için diğer bir sınıflandırma da, yansıma ile vergilendirme usulü ve tahsil şekli göz önünde bulundurularak yapılmaktadır. Buna göre vergiler aşağıdaki gibi iki başlık altında toplanmaktadır;

- Dolaylı vergiler,
- Dolaysız vergiler.

Gümrük vergileri ve eş mali yükümlülükler, üretilen, satılan veya tüketilen eşya üzerine konulduğundan, harcamalar üzerinden alınan vergiler grubuna girmektedir⁽²⁹⁾. Diğer taraftan, gümrük vergileri ve eş etkili mali yükümlülükler, üzerine uygulandığı eşyanın fiyatına yansıtıldığından ve eşyanın fiyatı içerisine dahil edilen bu miktarın kim tarafından ne zaman ödeneceği belirsiz olduğundan, dolaylı vergiler grubu içine dahil edilmektedir.

Harcamalar üzerinden alınan vergiler grubu içinde yer alan uluslararası ticaret ve muamelelerden alınan vergiler ise aşağıdaki sınıflara ayrılmaktadır⁽³⁰⁾;

⁽²⁷⁾ Beyhan ATAÇ vd. (1997): *Kamu Maliyesi*, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2. Baskı s. 197.; Abdurrahman Akdoğan (1999): *Kamu Maliyesi*, Ankara: Gazi Kitapevi, 7. Baskı, s. 228.

⁽²⁸⁾ T.C. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_2.xls, E.T.: 12.01.2008

⁽²⁹⁾ Bulut, *a.g.m.*, s. 142.

⁽³⁰⁾ T.C. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_18.xls, E.T.: 12.01.2008

- Gümrük vergileri,
- İthalde alınan KDV,
- Diğer dış ticaret gelirleri.

Görüldüğü üzere, uluslararası ticaret ve muamelelerden alınan vergiler, sadece vergi değil, vergi dışında diğer gelir unsurlarını da içermektedir. Bu bağlamda, gümrük mevzuatı çerçevesinde gümrük vergileri için yapılan tanımlamaya benzer Şekilde bir sınıflama yapılıp vergilerin dışında diğer eş mali yükümlülüklerin de dış ticaret vergileri grubuna dahil edildiği görülmektedir. Diğer taraftan uygulamada birçok fon, tasfiye edilmelerine rağmen mülga mevzuatlarında yer alan geçici maddeleri gereği tahsil edilip doğrudan hazineye gelir kaydedilmektedir.

1.5. Dış Ticaretten Alınan Vergilerin ve Eş Mali Yükümlülüklerin Nispi Değeri

Türkiye, 1980’li yılların başından itibaren ithal ikameci ekonomi politikalarını bırakarak, ithalatı liberalleştirirken çeşitli teşvik ve sübvansiyonlarla ihracatı da ulusal bir öncelik haline getirmiştir⁽³¹⁾. Bu dönemin en önemli olayı, hiç kuşkusuz daha dışa dönük ve serbest piyasa odaklı bir ekonomi modeline ulaşmak ve ihracatın artırılması için ihracatçıya rekabet gücü sağlamak amacıyla Türk Lirasının reel olarak değer yitirmesini öngören ve 24.01.1980 tarihinde alınan kararlardır. ‘‘24 Ocak Kararları’’ olarak adlandırılan kararlar çerçevesinde yapılan serbestleşme uygulamaları ile ihracatın hem miktarı artmış hem de ihracat kalemlerini oluşturan eşyadan sanayi ürünleri grubu lehine değişim yaşanmıştır.

Nitelik ve nicelik olarak yaşanan bu değişim, dış ticaret verilerini içeren tablolara aşağıdaki Şekilde yansımıştır;

⁽³¹⁾ Korkut Boratav (1998): *Türkiye İktisat Tarihi 1908-1985*, İstanbul: Gerçek Yayınevi, 6. Baskı s. 123.

Tablo 2. Yıllara Göre İhracat ve İthalat (1980-2006)

Yıl	(Milyon Dolar)		Karşılama Oranı (%)	Bir Önceki Yıla Göre Değişim Oranı(%)	
	İhracat	İthalat		İhracat	İthalat
1980	2.910	7.909	36,79	28,70	56,02
1981	4.703	8.933	52,64	61,61	12,95
1982	5.746	8.843	64,98	22,18	-1,01
1983	5.728	9.235	62,02	-0,31	4,43
1984	7.134	10.757	66,32	24,55	16,48
1985	7.958	11.343	70,16	11,55	5,45
1986	7.457	11.105	67,15	-6,30	-2,10
1987	10.190	14.158	71,97	36,65	27,49
1988	11.662	14.335	81,35	14,45	1,25
1989	11.625	15.792	73,61	-0,32	10,16
1990	12.959	22.302	58,11	11,48	41,22
1991	13.593	21.047	64,58	4,89	-5,63
1992	14.715	22.871	64,34	8,25	8,67
1993	15.345	29.428	52,14	4,28	28,67
1994	18.105	23.270	77,80	17,99	-20,93
1995	21.637	35.709	60,59	19,51	53,46
1996	23.224	43.627	53,23	7,33	22,17
1997	26.261	48.559	54,08	13,08	11,30
1998	26.974	45.921	58,74	2,72	-5,43
1999	26.587	40.671	65,37	-1,43	-11,43
2000	27.775	54.502	50,96	4,47	34,01
2001	31.334	41.399	75,69	12,81	-24,04
2002	36.059	51.554	69,94	15,08	24,53
2003	47.253	69.340	68,15	31,04	34,50
2004	63.167	97.540	64,76	33,68	40,67
2005	73.476	116.774	62,92	16,32	19,72
2006	85.535	139.576	61,28	16,41	19,53

Kaynak: http://www.gumrukler.gov.tr/ww3/App_Files/dt_istatistikler/06.xls, E.T.: 12.02.2008'

de yer alan tablodaki veriler kullanılarak hazırlanmıştır.

Tablo 2'den de görüleceği üzere, ihracat yönlü ekonomi politikalarının uygulanılmaya başlandığı 1981 yılında ihracat bir önceki yıla göre % 61,61 oranında artmıştır. Ne var ki ekonominin krizle karşılaştığı dönemlerde ihracat da hız kesmiş, ancak bu hareketlilik 1999 yılı dışında negatif yönlü olmamıştır. Diğer taraftan 2007 yılında toplam ihracat tutarı 100 Milyar Doları aşarak rekor kırmıştır. İhracata benzer şekilde ithalat da ülkemizin yaşadığı kriz dönemlerinden etkilenerek dalgalı bir seyir izlemiştir. Örneğin ithalat miktarı, ekonomik krizlerin yaşandığı 1994 yılında 23 Milyar Dolar, 1999 yılında 40 Milyar Dolar, 2001 yılında ise 41 Milyar Dolar

civarında gerçekleşerek, sırası ile bir önceki yıla göre - 20,93, - 11,43 ve -24,04 gerileme göstermiştir. 2007 yılında, ithalat miktarında da 160 Milyar Dolar seviyesi aşılarak rekor kırılmıştır. Türkiye'nin dış ticaret hacminin ekonomide yaşanan seyre paralel olarak dalgalı görünüm sergilemesi, ithalat üzerinden alınan dış ticaret vergilerinin seyrinin de dalgalı olmasına neden olmuştur. Aşağıdaki tabloda bu seyre ilişkin bilgi verilmiştir;

Tablo 3. Genel Bütçe Vergi Gelirlerinin ve Tahsilatının Dağılımı (1980-2006)

Yıllar	Vergi Gelirleri	Dış Ticaret Gelirleri	Toplam İçinde (%)
1980	749.849.431.000 TL	73.332.104.000 TL	9,78
1981	1.190.203.802.000 TL	107.436.370.000 TL	9,03
1982	1.304.865.756.000 TL	135.912.734.000 TL	10,42
1983	1.934.491.872.000 TL	238.542.394.000 TL	12,33
1984	2.372.211.072.000 TL	369.949.295.000 TL	15,60
1985	3.829.116.958.000 TL	746.055.697.000 TL	19,48
1986	5.972.033.930.000 TL	993.207.571.000 TL	16,63
1987	9.051.003.125.000 TL	1.777.701.664.000 TL	19,64
1988	14.231.761.223.000 TL	2.672.094.577.000 TL	18,78
1989	25.550.319.857.000 TL	4.246.098.919.000 TL	16,62
1990	45.399.534.298.000 TL	8.057.358.221.000 TL	17,75
1991	78.642.770.254.000 TL	12.864.256.365.000 TL	16,36
1992	141.602.093.850.000 TL	22.848.564.322.000 TL	16,14
1993	264.272.936.382.000 TL	46.213.187.415.000 TL	17,49
1994	587.760.247.715.000 TL	89.649.679.626.000 TL	15,25
1995	1.084.350.504.039.000 TL	194.647.558.756.000 TL	17,95
1996	2.244.093.829.920.000 TL	387.147.016.217.000 TL	17,25
1997	4.745.484.020.950.000 TL	826.211.265.852.000 TL	17,41
1998	9.228.596.187.270.000 TL	1.317.350.799.615.000 TL	14,27
1999	14.802.279.916.274.000 TL	1.976.954.325.830.000 TL	13,36
2000	26.503.698.413.260.000 TL	4.289.400.540.270.000 TL	16,18
2001	39.735.928.149.700.000 TL	5.551.053.113.920.000 TL	13,97
2002	59.631.867.852.060.000 TL	9.487.175.066.140.000 TL	15,91
2003	84.316.168.755.700.000 TL	12.578.666.404.850.000 TL	14,92
2004	101.038.904.000 YTL	16.932.418.000 YTL	16,76
2005	119.250.807.000 YTL	19.307.144.000 YTL	16,19
2006	151.271.701.000 YTL	27.579.814.000 YTL	18,23

Kaynak: http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_2.xls. E.T.:11.02.2008'de

yer alan veriler kullanılarak hazırlanmıştır.

Tablo 3'te yer alan verilere göre, dış ticaretten veya uluslararası ticaret ve muamelelerden alınan vergilerin miktarı, baz alınan dönem itibariyle toplam vergi gelirlerinin % 20'sini geçmemiştir. Diğer taraftan, 1996 yılında AB ile kurulan GB'nin de Türkiye ekonomisinde yaşanan krizler kadar dış ticaret vergileri

hasılatında negatif etkili olmadığı görülmektedir. Nitekim 1999 ve 2001 yıllarında yaşanan ekonomik krizler nedeniyle toplam vergi gelirleri içindeki dış ticaret vergilerinin payı % 14'ün altına düşmüştür.

Dış ticarettten alınan vergi gelirlerinin türlerine göre dağılımı aşağıdaki tabloda verilmiştir;

Tablo 4. Türlerine Göre Dış Ticaret Vergi Gelirlerinin Tutarı (1993-2006) (Bin YTL)

Yıllar	Gümrük Vergisi	%	Akaryakıt Gümrük Vergisi	%	Tek ve Maktu Vergi	%	İthalde Alınan KDV	%	Diğer	%	Toplam
1993	8.680	18,78	4.343	9,40	148	0,32	30.985	67,05	2.057	4,45	46.213
1994	12.844	14,33	8.998	10,04	53	0,06	65.824	73,42	1.930	2,15	89.649
1995	30.326	15,58	18.107	9,30	39	0,02	142.861	73,39	3.315	1,70	194.648
1996	54.290	14,02	7.761	2,00	58	0,01	323.859	83,65	1.179	0,30	387.147
1997	111.748	13,53	11.790	1,43	84	0,01	700.300	84,76	2.289	0,28	826.211
1998	168.086	12,76	7.829	0,59	136	0,01	1.136.023	86,24	5.277	0,40	1.317.351
1999	233.694	11,82	5.267	0,27	177	0,009	1.731.072	87,56	6.744	0,34	1.976.954
2000	382.611	8,92	3.380	0,08	143	0,003	3.891.746	90,73	11.521	0,27	4.289.401
2001	379.834	6,84	2.224	0,04	182	0,003	5.149.317	92,76	19.496	0,35	5.551.053
2002	590.927	6,23	3.410	0,04	360	0,004	8.857.452	93,36	35.026	0,37	9.487.175
2003	888.382	7,06	385	0,003	589	0,005	11.641.552	92,55	47.758	0,38	12.578.666
2004	1.219.854	7,20	-	-	-	-	15.658.747	92,48	53.817	0,32	16.932.418
2005	1.369.595	7,09	-	-	-	-	17.879.333	92,60	58.217	0,30	19.307.145
2006	2.090.186	7,58	-	-	-	-	25.432.537	92,21	57.091	0,21	27.579.814

Kaynak: http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_18.xls, E.T.: 11.02.2008; http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_19.xls, E.T.:11.02.2008 ve http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/ablo_23.xls, E.T.:11.02.2008'de yer alan tablolardaki

veriler kullanılmıştır.

Tablo 4'ten de görüldüğü üzere, dış ticaret vergileri içerisinde yer alan gümrük vergisinin miktarı azalmış, akaryakıt gümrük vergisi uygulaması kalmamış, tek ve maktu vergi ise tahsil edilmekle birlikte tabloya yansıtılmamıştır. Diğer taraftan ithalatta gümrük idareleri tarafından tahsil edilen fonlar ve özel tüketim vergisi ile damga vergisi de bu tür vergiler içine dahil edilmemiştir.

Dış ticarettten alınan vergiler içinde en büyük ağırlığı KDV oluşturmaktadır. Toplam içindeki payı % 92'nin üzerinde olan KDV'nin bu denli büyük paya sahip olmasının en büyük nedeni ise, söz konusu verginin matrahına ithalde alınan her türlü vergi resim harç ve diğer masrafların girmesidir.

1.6. Dış Ticaretten Alınan Vergilerin ve Eş Mali Yükümlülüklerin Tarihsel Gelişimi

Aşağıda dış ticaretten alınan vergilerinin ve eş etkili mali yükümlülüklerin Osmanlı imparatorluğu öncesi ve sonrası durumu ile Türkiye Cumhuriyeti açısından tarihsel gelişimi hakkında bilgi verilecektir.

1.6.1. Osmanlı İmparatorluğu Öncesi Dönem

Tarihte pek çok Türk devleti kurulmuştur. Bu devletlerin çevresindeki devletlerle siyasi ilişkilerinin yanında ticari ilişkileri de olmuştur. Bu ticari ilişkiler, beraberinde bir gümrük teşkilatını ve gümrük uygulamasını gerekli hale getirmiştir. Nitekim Büyük Hun Devleti'nin (M.Ö. 161-126) belirli vergi sistemi ile ticari ilişkilerinin ve gümrüklerinin olduğu, Göktürk Devleti'nde (M.S. 552-744) gümrük vergisi uygulaması ile gümrük memuru bulunduğu, Uygur Devleti'nde (M.S. 744-1353) gümrük kurumlarının bulunduğu, Samanoğulları Devleti'nde gümrük vergisinin eşyanın kıymeti üzerinden değil yük üzerinden alındığı, muntazam bir gümrük teşkilatlarının bulunduğu ve gümrük müfettişliği müessesesinin olduğu, Karahanlı Devleti'nin kendisinden önceki gümrük teşkilatlarını aynen devam ettirdiği, Gazneli Devleti'nin gümrük terimlerinin bulunduğunu görülmektedir⁽³²⁾. Selçuklularda ve daha sonra Anadolu Beylikleri ile İlhanlılar döneminde ise, gümrüklerde şer'i kurallardan çok, örf'i kurallarının ve özellikle diğer ülkelerle yapılan ticaret anlaşmalarının uygulandığı görülmektedir. Ancak söz konusu döneme ait gümrük uygulamaları ve vergilendirmeye ilişkin bilgiler genel ve yetersizdir⁽³³⁾.

1.6.2. Osmanlı İmparatorluğu Dönemi

03.11.1839'da yayımlanan Tanzimat Fermanı, Osmanlı İmparatorluğu'nda gümrük uygulamaları açısından önemli bir dönüm noktasıdır. Osmanlı'da gümrük kelimesi, kurumsal anlamda, Osmanlı mamul ve mahsullerinin yabancı ülkelere ve

⁽³²⁾ T.C. Başbakanlık Gümrük Müsteşarlığı, <http://www.gumruk.gov.tr/Tanitim/Tarihçe.aspx>, E.T.: 03.05.2008.

⁽³³⁾ <http://www.gumruk.gov.tr/Tanitim/Tarihçe.aspx>. E.T.: 03.05.2008.

yabancı ülke mamul ve mahsullerinin de Osmanlı'ya ithal veya ihraç edilmesi sırasında, ithal veya ihraç eşyasının çıkarıldığı veya getirildiği daire anlamında kullanıldığı gibi, genel olarak, bu daireye çıkarılan her türlü eşya üzerinden alınan vergi veya resim anlamına gelecek şekilde de kullanılmıştır. Bu anlamda Osmanlı'da gümrük, hem idareyi hem de dış ticaret vergilerini ifade etmektedir.

Osmanlı İmparatorluğu'nda gümrük vergileri sadece diğer ülkelerle gerçekleşen ticarete değil aynı zamanda ülke içinde şehirler, kasabalar veya limanlar arasında da değişik adlar altında uygulanılmıştır. Bunlardan en bilineni, tahsilleri zaman içinde çeşitli kanun ve nizamnamelerle kararlaştırılmış olan ve uygulaması yabancı devletlerle hiçbir anlaşmaya bağlı bulunmayan "Ezmine-i Atika Gümrükleri" dir. Bir grubu oluşturan bu vergilerden eşyanın geldiği ülke, gideceği yer ve yerli veya yabancı olup olmaması gözetilmeksizin, gerek karadan ve gerekse denizden getirilen veya nakledilen, her türlü eşyadan alınan gümrük vergisine "Amediyye", bu eşyanın daha önce geldiği yerde tüketilmeyerek başka bir yere gönderilmesi durumunda alınanına "Reftiyye", eşyanın geldiği yerde tüketilmesi durumunda alınanına "Masdariyye" ve yabancı bir ülkeden gelip, bir başka ülkeye gönderilen eşyadan alınanına ise "Müruriyye" denilmiştir. Zamanla bu terimlerin yerini, yabancı bir ülkeden Osmanlı İmparatorluğu'na gelen eşyadan alınanına "İdhalat Resmi", ihraç edilen eşyadan alınanına "İhracat Resmi" ve yabancı bir ülkeden gelip, diğer bir ülkeye giden eşyadan alınanına da "Müruriyye" denilmeye başlanılmıştır⁽³⁴⁾.

Osmanlı İmparatorluğu'nda ilk zamanlar gümrük vergileri eşyanın kıymeti üzerinden hesaplanırken, uygulamanın eşyanın gerçek kıymetinin tespiti konusunda eşya sahipleri ile gümrük personeli arasında sürekli tartışma yaratması nedeniyle 18. yüzyıldan itibaren, belirli tarihteki eşya fiyatlarına göre tespit edilen spesifik tarifeler üzerinden alınmaya başlanmıştır. Bu şekilde tespit edilen gümrük vergileri, uygulama ve etkisi yönünden devlet gelirleri içinde en zoru, tahsil edilmesi yönünden de, en çabuk elde edileni olarak görülmüştür. Yabancı devletlerle ticaret anlaşmaları yapıncaya ve gümrük tarifeleri konuluncaya kadar, Osmanlı İmparatorluğu'nda gümrük gelirleri, hazine defter gelirleri içinde önemli bir yer

⁽³⁴⁾ <http://www.gumruk.gov.tr/Tanitim/Tarihçe.aspx>, E.T.: 03.05.2008.

tutmadığı gibi, ülkenin her noktasında eşit uygulanamamıştır. Yine, diğer vergiler gibi gümrük vergileri de, mali yapı içinde hazineye bağlı olarak "İltizam" ve "Emanet" şeklinde adlandırılan iki ayrı usule göre toplanmış, gümrükler de, madenler, darphaneler ve dalyanlar gibi kiralama konusu olmuştur. Bu tür kiralamaya konu olan gelir getirici yerlere "Mukataa" denilmiştir.

Osmanlı, gümrük vergilerinin tahsili için memurlar da kullanmıştır. "Emin" adı verilen devlet memurları vasıtasıyla toplanan gümrük vergileri, yine bu memurlar vasıtasıyla, gümrükte çalışanların maaş ve aylıkları, kira, kırtasiye, temizlik ve yakacak masrafları, gümrüğüne göre ödenmesi planlanan tophane, baruthane, kale neferleri ulufeleri gibi harcamalar çıktıktan sonra merkeze yollanmıştır. Bu usul gümrüklerin tamamının idareye bırakıldığı 1859'a kadar devam etmiştir.

Tanzimat sonrası dönemde gümrük vergileri açısından ilk dikkati çeken uygulama, kaçakçılığın önüne geçebilmek için kullanılan ve "İlmühaber Kaimesi" adı verilen bir belgenin kullanılması olmuştur. Uygulamada gümrük vergileri eşyanın gittiği yerde alındığından, eşyanın ilk geldiği sahil kentinde bulunan gümrük idaresince ithalatçıya, eşyanın cins ve miktarını belirten bu belge verilmiştir. Eşyanın ulaştığı gümrükte vergisi ödendiği zaman bu belgeye not düşülerek eşyanın ilk girdiği gümrüğün yetkililerine ibraz edilmiştir. Böylece eşyanın giriş gümrüğünden geçtikten sonra izini kaybettirmesinin önüne geçilmek istenmiştir. Ancak, gümrük vergisinin, eşyanın vardığı gümrükte alınması da kimi zaman sorun çıkarması nedeniyle 1857 yılında "Mahreç Nizamnamesi" adıyla yayınlanan bir nizamname ile gümrük vergilerinin eşyanın ilk ulaştığı gümrük idaresince tahsili uygulamasına geçilmiştir.

Tanzimat Dönemi'nin önemli ekonomik olaylarından biri de Fransa ile 1861 yılında yeni bir Ticaret Anlaşması yapılmasıdır. Anlaşma ile giriş ve çıkış gümrük vergileri % 8 olarak belirlenmiştir. Fransa ile yapılan bu anlaşmaya daha sonraları birçok devlet taraf olmuştur. O günün şartlarında ekonomik bir başarı olan anlaşmanın 28 yıl süreceği kabul edilmiştir. Bu süre sonunda Osmanlı İmparatorluğu giriş gümrük vergisinin artırılmasını istemişse de anlaşmaya taraf devletler bunu kabul etmemişlerdir. Ancak uzun çabalardan sonucu olarak, 1907 yılında giriş

gümrük vergisi % 11 e yükseltilebilmiştir. Anlaşmanın gümrük vergileri yanında Osmanlı limanlarına gelen yabancı gemilerin gümrük idarelerine manifesto verme zorunluluğu getirmesi de önemli bir başarı sayılmıştır⁽³⁵⁾.

1.6.3. Türkiye Cumhuriyeti Dönemi

Türkiye Cumhuriyeti dönemi, gümrük mevzuatında ve vergi yapısında köklü değişikliklere neden olması sebebiyle “Gümrük Birliği Öncesi Dönem” ve “Gümrük Birliği Sonrası Dönem” olmak üzere iki döneme ayrılmaktadır.

1.6.3.1. Gümrük Birliği Öncesi Dönem

Türkiye Cumhuriyeti kurulmadan önce yürürlükte olan kapitülasyonlar nedeniyle dış ticaretten vergi alma hakkı büyük ölçüde kaybedilmiş ve dış ticaretin vergilendirilmesi konusu diğer ülkelerle imzalanan anlaşmalara bağlı uygulama haline gelmiştir⁽³⁶⁾. Kapitülasyonlar, ancak 1. Dünya Savaşı sırasında fiili durum yaratılarak ve tek taraflı olarak kaldırılmış, kesin olarak kaldırılması ise 1923 yılında imzalanan Lozan Anlaşması ile mümkün olmuştur⁽³⁷⁾.

Cumhuriyet döneminin başlangıç yıllarında gümrük uygulamaları, çeşitli kanun, kararname ve tefsirlerle oldukça dağınık bir görünüm sergileyen mevzuat hükümleri çerçevesinde yürütüldüğünden, uygulamaya birlik kazandırmak ve yeni bir gümrük tarifesi hazırlamak üzere BKK ile bir komisyon kurulmuş ve sonuçta, spesifik sistemi esas alan 01.06.1929 tarih ve 1499 s. ilk "Gümrük Tarifesi Kanunu" 01.10.1929 tarihinde yürürlüğe konulmuştur. Böylece gümrük mevzuatı ilk defa bir bütünlük kazanmıştır. Bu Kanunun büyük bir bölümünü oluşturan "Gümrük İthalat Umumi Tarifesi Cetveli", Türkiye'ye getirilecek eşyanın her 100 kg'si üzerinden vergi alınmasını öngören bir düzenleme içermektedir. Yine tarife ile 1827 kalem eşya, ortalama % 25'lere ulaşan oranlarla vergilendirilmiş olup, tarifede yer almayan eşya kıymeti üzerinden % 40 oranında gümrük vergisine tabi tutulmuştur⁽³⁸⁾. Böylece ekonomide benimsenen devletçilik politikasına paralel olarak 1950'li yıllara kadar

⁽³⁵⁾ <http://www.gumruk.gov.tr/Tanitim/Tarihçe.aspx>, E.T.: 03.05.2008.

⁽³⁶⁾ Tuncer, *a.g.e.*, s. 23.

⁽³⁷⁾ Lozan Anlaşması md. 25.

⁽³⁸⁾ Tuncer, *a.g.e.*, s. 24.

devam edecek olan kendi kendine yetmeye dayalı ve dış ekonomik ilişkilerin sınırlı tutulduğu bir dönem yaşanmıştır⁽³⁹⁾.

Demokrat Partinin iktidarda olduğu 1950’li yıllarda ise, takip edilen liberal ekonomi politikaları dış ticarete de yansıtılmış ve ithalat üzerindeki vergi yükü hafifletilmiştir. Diğer taraftan, dağıntık haldeki gümrük mevzuatı da 02.05.1949 tarih ve 5383 s. GK ile tek metinde toplanılmış, 1499 s. Gümrük Tarife Kanunu ise yürürlükte kalmıştır. 1954 yılında yapılan düzenleme ile dış ticaretin tür ve ağırlık üzerinden spesifik olarak vergilendirilmesi yöntemi bırakılarak yerine kıymet esasına dayalı advalorem vergi sistemi benimsenmiş ve 1499 s. Kanuna ekli tarife cetveli kaldırılarak yeni düzenlemeye uygun tarife cetveli yürürlüğe konulmuştur. 1499 s. Gümrük Tarife Kanununun tamamen yürürlükten kalması ise 14.05.1964 tarih ve 474 s. Gümrük Giriş Tarife Cetveli Hakkında Kanun ile gerçekleşmiştir. Değişikliğin yapıldığı dönem, 1979 yılına kadar sürecek olan planlı kalınma ve ithal ikameci ticaret politikaların uygulandığı ve dolayısıyla ithalat üzerindeki vergi yükünün arttığı bir dönemdir⁽⁴⁰⁾. 474 s. Kanun ile Kanunun uygulanmasına yönelik Yönetmelik ile getirilen esas ve usuller halen geçerlidir. Ancak 5383 s. Kanun, yerini 19.07.1972 tarih ve 1615 s. GK’ya bırakmış ve bu Kanuna bağlı GY’nin yürürlüğe konulmuştur. Ne var ki 1980’li yıllarda iç ve dış gelişmelere bağlı olarak ithal ikameci politikalar yerine dünya ekonomisiyle entegrasyonu hedef alan liberal ekonomi politikaları ve ihraç yönlü ticaret politikalarının benimsenmesi ile gümrük uygulamaları da değişime uğramıştır. Bu değişim, dış ticaret vergilerini de nitelik ve miktar olarak etkilemiştir⁽⁴¹⁾.

1.6.3.2. Gümrük Birliği Dönemi

Türkiye’nin AB⁽⁴²⁾ ile kurduğu GB, 1963 yılında imzalanan ve 1964 yılında yürürlüğe giren Ankara Anlaşması’na⁽⁴³⁾ dayanmaktadır. Anlaşmanın amacı, Türkiye ekonomisinin hızlandırılmış kalkınmasını ve Türk halkının çalışma düzeyinin ve

⁽³⁹⁾ Tokatlıoğlu, *a.g.m.*, s. 52.

⁽⁴⁰⁾ Tokatlıoğlu, *a.g.m.*, s. 52.

⁽⁴¹⁾ Tokatlıoğlu, *a.g.m.*, s. 52.

⁽⁴²⁾ AB’nin o dönemdeki adı Avrupa Ekonomik Topluluğu-AET’dir.

⁽⁴³⁾ Anlaşmanın tam adı “Türkiye ile AET Arasında Bir Ortaklık Yaratan Anlaşma” olmakla birlikte anlaşmanın Ankara’da imzalanması nedeniyle adı “Ankara Anlaşması” olarak geçmektedir.

hayat şartlarının yükseltilmesini sağlamak için, taraflar arasındaki ticari ve ekonomik ilişkileri aralıksız ve dengeli olarak güçlendirmeyi teşvik etmektedir⁽⁴⁴⁾. Bu amacın gerçekleşmesi için Anlaşmada belirtilen şartlara ve usullere göre bir gümrük birliğinin kurulması öngörülmüştür. 1963 tarihli Ankara Anlaşması, Roma Anlaşmasına⁽⁴⁵⁾ dayanan ve ortaklığın temel ilkelerini ortaya koyan bir “Çerçeve Anlaşma” olup, ayrıntıları 1973’te yürürlüğe giren Katma Protokol ile belirlenmiştir.

Anlaşmaya göre, Türkiye ile AB arasında kurulan ortaklık; hazırlık, geçiş ve son dönem olmak üzere üç döneme ayrılmıştır. Hazırlık dönemi, Ankara Anlaşması’nın yürürlüğe girmesiyle başlamış olup, dönemin en belirgin özelliğini, Türkiye ekonomisi ile AB ekonomisi arasındaki farkın giderilmesine yönelik olarak AB’nin Türkiye’ye, tarife kontenjanları da dahil olmak üzere çeşitli tek taraflı tavizler vermesi oluşturmaktadır. Hazırlık dönemi boyunca AB’nin Türkiye’den ithalatı ve Türkiye’nin AB ticaretindeki payı hızla artmıştır⁽⁴⁶⁾. Hazırlık dönemi, 5 yıl süreceği planlanmakla birlikte 9 yıl sürmüştür⁽⁴⁷⁾.

Ortaklığın geçiş döneminde ise temelde, taraflar arasında karşılıklı tavize dayalı bir gümrük birliğinin oluşturulması amaçlanmıştır. Hazırlık döneminde AB’nin tek taraflı verdiği tavizler söz konusuysen, geçiş döneminde bu defa Türkiye de bazı yükümlülükler altına girerek AB ile gümrük birliğini gerçekleştirmeyi taahhüt etmiştir. Bu çerçevede AB, bazı petrol ürünleri, perakende satışa sunulmayan pamuk ipliği, diğer işlenmiş pamuklu dokumalar ve yün veya ince hayvan kılından yapılan makine dokuma halıları hariç olmak üzere, Türkiye çıkışlı sanayi eşyası için tüm gümrük vergilerini sıfırlamıştır. Türkiye ise, ilke olarak AB çıkışlı sanayi eşyası için 12 yılda; makine mühendisliği eşyası, taşıt araçları, tarım ve elektronik makinaları için 22 yılda gümrük vergileri ve eş etkili vergi ve resimleri sıfırlamayı taahhüt etmiştir⁽⁴⁸⁾.

Geçiş dönemine ilişkin önemli bir konu da Türkiye’nin AB’nin Ortak Gümrük Tarifesine (OGT) uyum sağlamasıdır. Bu uyumu sağlama açısından

⁽⁴⁴⁾ Ankara Anlaşması md. 2.

⁽⁴⁵⁾ Roma Anlaşması md. 238.

⁽⁴⁶⁾ S. Rıdvan Karluk (2005): *Avrupa Birliği ve Türkiye*, İstanbul: Beta, 8. Baskı, s. 680.

⁽⁴⁷⁾ Kamuran Reçber (2004): *Türkiye-Avrupa Birliği İlişkileri*, Bursa: Aktüel, 1. Baskı, s. 11.

⁽⁴⁸⁾ Karluk, *a.g.e.*, s. 683.

10.10.1988 tarih ve 3502 s. Kanun ile Harmonize Mal Tanımı ve Kodlama Sistemi Hakkındaki Uluslararası Sözleşme'ye uygun olarak hazırlanan yeni Gümrük Giriş Tarife Cetveli, 01.01.1989 tarihinden itibaren yürürlüğe konularak büyük ölçüde teknik uyum sağlanmıştır. Diğer taraftan Türkiye, eşyaya göre tek bir gümrük vergisi ve bu kapsamda tek bir fon alınması ilkesine dayalı olarak hazırlanan 92-3902 s. BKK ile 01.01.1993 tarihinden itibaren yürürlüğe konulan İthalat Rejim Kararı ile gümrük vergilerinde ve eş etkili mali yükümlülüklerde AB'ye yönelik taahhütlerine uygun düzenlemeler yapmıştır. Gümrük mevzuatının usul ve esasları ise 05.02.2000'de yürürlüğe giren 27.10.1999 tarih ve 4458 s. GK ile bu Kanuna bağlı olarak çıkarılan GY ile belirlenmiştir. 4458 s. GK halen yürürlüktedir.

Geçiş döneminde Türkiye, sanayi ürünlerinin ithalatına ilişkin gümrük vergileri ve eş etkili mali yükümlülükler açısından taahhütte bulunduğu gibi ihracat için de yeni gümrük vergileri veya et etkili vergi veya resimler koymaktan veya mevcut olanları artırmaktan kaçınmayı taahhüt etmiştir. Benzer şekilde Türkiye, AB'nin gelişme yolundaki ülkelerin dünya ticaretine entegrasyonunu hızlandırmak, ihracat gelirlerini artırmak ve ekonomik büyümelerini sağlamak amacıyla uyguladığı Genelleştirilmiş Tercihler Sistemini (GTS) de uygulamak zorunda kalmıştır.

Ankara Anlaşması'yla öngörülen son dönem ise 2 yıl gecikme ile 1995 yılında başlamış ve GB'nin gerçekleşmesiyle sona ermiştir.

Türkiye ile AB arasında oluşturulan GB'nin temel mevzuatını 1/95 s. Ortaklık Konseyi Kararı oluşturmaktadır. Bu Karar ile Türkiye, AB'ye üye olmadan AB ile GB oluşturan ilk ülke olmuştur⁽⁴⁹⁾. Türkiye ile AB arasında oluşturulan GB, AB'nin, 1987 yılında Tek Avrupa Senedi Anlaşmasına dayanılarak çıkartılan 282 adet yönetmelik ve direktif ile 1992 yılından itibaren Tek Pazar haline gelmiş olması ve bu nedenle Türkiye'nin AB'nin rekabet politikası da dahil birçok unsurunu da üstlenmek zorunda kalması nedeniyle kapsamlı bir düzenleme halini almıştır⁽⁵⁰⁾. Benzer şekilde gümrük usul ve uygulamalarının aynılaştırılması, standardizasyon, fikri ve sınai mülkiyet hakları, devlet yardımları ve devlet tekelleri konusundaki

⁽⁴⁹⁾ Tokatlıoğlu, *a.g.m.*, s. 54.

⁽⁵⁰⁾ Orhan Morgil (2003): "Türkiye-Avrupa Birliği Ekonomik İlişkileri", *Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt: 5, Sayı: 1, s. 107.

uygulamalar, hukuken AB düzenlemelerinin göz önünde bulundurulmasını zorunlu hale getirdiğinden GB'nin içeriği ve kapsamı daha da genişlemiştir⁽⁵¹⁾.

AB ile yürütülen ilişkiler dış ticaretten alınan vergi, fon ve diğer mali yükümlülükler açısından birbirine zıt iki önemli sonuç doğurmuştur. Bunlardan birincisi, üstlenilen yükümlülüklerin, çeşitli adlar altında tahsil edilen vergi ve fonların sadeleşmesini sağlamasıdır. İkincisi ise GB çerçevesinde sanayi ve işlenmiş tarım ürünleri içindeki sanayi payı üzerindeki vergilerin sıfırlanması ve OGT'nin üstlenilmesi, vergi hasılatında meydana getirmesi olası kayıplar için diğer dolaylı vergilere ağırlık verilmesi sonucunu doğurduğundan vergi yapısında dolaylı vergi ağırlıklı çarpıklık meydana gelmesidir⁽⁵²⁾. Örneğin AB'ye üyelik yolunda mali sistemde yapılan değişiklikle birçok vergi ve fon ÖTV çatısında birleştirilirken, tütün fonu, KKDF, DFİF veya TKF gibi fonlar tasfiye edilmiştir. Ancak uygulamada bu fonlar, kendilerini kaldıran mevzuat metinlerinde yer alan geçici maddeler üzerinden tahsil edilerek hazineye aktarılmaya devam edilmektedir.

1.7. Vergileme Tekniği ve Vergilemeye İlişkin Temel Kavramlar Açısından Dış Ticaret Vergileri ve Eş Mali Yükümlülükler

Hangi kaynaktan elde edilirse edilsin, teoride ve uygulamada tüm vergiler belirli kavramlar üzerinden açıklanmaktadır. Bu çerçevede her vergi kanunu bünyesinde teknik kavramlara ve düzenlemelere yer vererek vergi yönetimini belirli esaslara bağlamaktadır. Benzer şekilde dış ticaret işlemleri nedeniyle vergi dışında alınan mali yükümlülükler de kendisi vergi kanunu olmasa da kanunlara dayanılarak yürütülmektedir. Aşağıda vergilemeye ilişkin temel kavramlar ve dış ticaret vergileri ve eş etkili mali yükümlülükler açısından ifade ettiği anlam belirtilecektir.

1.7.1. Amaç

Genel olarak vergiler belirli amaçları gerçekleştirmek için konulmaktadır. Diğer bir ifadeyle, vergi uygulamasıyla belirli fonksiyonların gerçekleşmesi

⁽⁵¹⁾ Sefa Yayla (2007): "Dünya Ticaretindeki Gelişmelere Bağlı Olarak AB ve Gümrük Birliği", <http://www.gumrukkontrolor.org.tr/Yayinlar/Dergiler/52/3.html>, E.T.: 13.10.2007

⁽⁵²⁾ Tokatlıoğlu, *a.g.m.*, s. 56.

beklenmektedir. Bu amaçlar mali, ekonomik ve sosyal olmak üzere üç başlık altında toplanmaktadır⁽⁵³⁾. Vergiler, yalnızca kamu hizmetlerinin devlete olan maliyetini karşılamada olduğu gibi mali amaçla değil, aynı zamanda ekonomik dengenin ve kalkınmanın sağlanması, büyümenin sürdürülmesi veya gelir dağılımının düzeltilmesi gibi ekonomik ve sosyal amaçlarla da konulabilmektedir.

Dış ticaret vergileri ve eş mali yükümlülükler açısından da temel amaç hazineye gelir sağlamaktır. Bunun yanında dış ticaret vergileri ve eş etkili mali yükümlülükler için ekonomik amaçlar da söz konusudur. Örneğin, ithalatta uygulanan KKDF'nin kuruluş amacı, kalkınma planı ve yıllık programlarda öngörülen hedeflere uygun olarak yatırımların yönlendirilebilmesi ve ihtisas kredilerinde kredi maliyetlerinin düşürülmesidir⁽⁵⁴⁾. Gümrük vergisi ve TKF de dış ticaret politikasının vazgeçilmez aracıdır⁽⁵⁵⁾. Ancak, dış ticaretten alınan vergiler ve eş etkili mali yükümlülükler açısından büyümenin sürdürülmesi ya da kalkınmanın finansmanı gibi ekonomik amaçlar olsa da vergi adaletini sağlama ya da gelir dağılımını düzeltme şeklinde sosyal amaçlar bulunmamaktadır⁽⁵⁶⁾.

1.7.2. Konu

En geniş anlamıyla vergi ne üzerinden alınıyorsa, o şey verginin konusudur⁽⁵⁷⁾. Verginin konusu, verginin üzerine konulduğu, doğrudan ya da dolaylı olarak onun kaynağını oluşturduğu iktisadi unsurdur⁽⁵⁸⁾. Verginin konusu oluşturan bu iktisadi unsur, ekonomik bir değer olabileceği gibi hukuki bir işlem, fiziki bir varlık veya bir olay olabilmektedir⁽⁵⁹⁾. Her vergi kanunu, yürürlüğe koyduğu verginin ne üzerinden alınacağını konusunu belirtmektedir.

⁽⁵³⁾ Osman Pehlivan (2007): *Kamu Maliyesi*, Trabzon: Derya Kitapevi, 1. Baskı, s. 105 ; Akdoğan, *a.g.e.*, s. 131.

⁽⁵⁴⁾ 88-12944 s. BKK md. 1. *R.G.S.: 19835, 07.06.1988.*

⁽⁵⁵⁾ Tuncer, *a.g.e.*, s. 200.

⁽⁵⁶⁾ Tuncer, *a.g.e.*, s. 201.

⁽⁵⁷⁾ Ataç, *a.g.e.*, s. 146.

⁽⁵⁸⁾ Akdoğan, *a.g.e.*, s. 136.

⁽⁵⁹⁾ Pehlivan, *a.g.e.* s. 107.

Dış ticaret vergileri açısından verginin konusu tüketim veya yatırım amacıyla kullanılmak üzere gelen ve uluslararası ticarete konu olan eşyadır⁽⁶⁰⁾. Gümrük mevzuatı açısından eşya, her türlü madde, ürün veya değerdir⁽⁶¹⁾. İlke olarak ihracatın ve transit halindeki eşyanın vergilendirilmesi söz konusu olmadığından, bir eşyanın gümrük vergisine konu olması, söz konusu eşyanın gümrük vergisi ödeme yükümlülüğü doğuran bir rejim çerçevesinde TCGB'ye girmesini gerektirmektedir⁽⁶²⁾.

Eş mali yükümlülükler açısından da konu, uygulamaya dayanak teşkil eden mevzuat metninde net olarak belirtilmiştir. Örneğin, DFİF'in konusunu belirli özellikleri taşıyanlar hariç olmak üzere, natürel kabuklu ve iç fındık, hayvan derileri ve postları ile pamuk oluşturmaktadır. Benzer şekilde, Kültür Bakanlığı adına yapılacak kesintilerin konusunu 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 oluşturmaktadır⁽⁶³⁾.

1.7.3. Yükümlü

Yükümlü, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu düşen gerçek veya tüzel kişidir⁽⁶⁴⁾. Vergiyi doğuran olay, verginin konusu ile yükümlü arasında gerçekleşmektedir. Buradaki yükümlü, kanuni yükümlüdür. Bunun dışında aracı yükümlü ve vergi taşıyıcısı olmak üzere yükümlü kavramının iki özel durumu daha mevcuttur. Bunlardan aracı yükümlü, kanuni yükümlüsü olduğu vergiyi başkasına yükleyen kişidir⁽⁶⁵⁾. Vergi taşıyıcısı ise vergiyi en son üzereni alan kişi olup, genelde bir eşya veya hizmeti satın almak suretiyle, söz konusu eşya veya hizmetin satış bedeli içerisinde yer alan vergi tutarını ödemek zorunda olan nihai tüketicidir⁽⁶⁶⁾.

⁽⁶⁰⁾ 4458 s. GK. md. 1.; Tuncer, *a.g.e.* s. 202.

⁽⁶¹⁾ 4458 s. GK. md. 3.23.

⁽⁶²⁾ Ufuk Selen (2007): *Gümrük İşlemleri*, Bursa: Ekin Kitapevi, 1. Baskı, s. 130.

⁽⁶³⁾ Ayrıntılı bilgi için, çalışmanın üçüncü bölümüne bakınız.

⁽⁶⁴⁾ 213. s. VUK. md. 8.

⁽⁶⁵⁾ Pehlivan, *a.g.e.*, s. 108.

⁽⁶⁶⁾ Pehlivan, *a.g.e.*, s. 109.

Gümrük uygulamaları açısından yükümlü, gümrük yükümlülüklerini yerine getirmekle sorumlu olan bütün kişileri ifade etmektedir⁽⁶⁷⁾. Tanımda geçen gümrük yükümlülüğü, bir kişinin yürürlükteki mevzuat uyarınca ithalat ya da ihracat vergisi ödeme yükümlülüğünü ifade etmektedir⁽⁶⁸⁾. Bu açıdan gümrük yükümlülüğü, maddi bir vergi borcunun yerine getirilmesidir. Şekil ve usul kurallarının yerine getirilmesi bakımından gümrük yükümlülüğü ise gümrük mevzuatı çerçevesinde gerçekleştirilen işlemlere ait belge ve beyannamelerin gümrük idaresine verilmesi ve bunların tescil edilmesi şeklinde gerçekleşmektedir. Ancak en geniş anlamda gümrük yükümlülüğü, 4458 s. GK. ve bu Kanuna dayanılarak çıkarılan tüzük, kararname ve yönetmelik hükümlerine uymak, gümrük idarelerinin gerek 4458 s. GK, gerekse diğer kanun, tüzük ve kararnamelerde yazılı hükümlere göre yapacağı gözetim ve denetimlere tabi olmak, bu idarelerin kendi adına veya başka idareler nam veya hesabına tahsil edeceği her tür vergi, resim, harç ve ücretleri ödemek veya bunları teminata bağlamak, kanun, tüzük, kararname ve yönetmelik hükümlerinin uymayı zorunlu kıldığı her tür işlemleri yerine getirmek şeklinde gerçekleşmektedir⁽⁶⁹⁾. Dolayısıyla gümrük yükümlüsü, mali yükümlülüklerin yanında mevzuatın gerekli gördüğü diğer şekli ödevleri de yerine getirmek durumundadır.

1.7.4. Sorumlu

Vergi hukukunda sorumluluk, kendisi yükümlü olmadığı halde onunla olan ilişkisi nedeniyle vergilendirme ile ilgili maddi ve şekli ödevlerin yerine getirilmesi bakımından üçüncü kişileri de sorumlu tutmak için kullanılan bir kavramdır⁽⁷⁰⁾. Vergi sorumlusu ise, vergi borcunun ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı sorumlu olan kişiyi ifade etmektedir⁽⁷¹⁾. Nitekim 213 s. VUK da vergi sorumlusunu, verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi olarak tanımlamıştır⁽⁷²⁾. Vergi sorumlusu ile vergi yükümlüsü kavramı arasındaki en önemli

⁽⁶⁷⁾ 4458 s. GK. md. 3.11.

⁽⁶⁸⁾ GY. md. 3.1.

⁽⁶⁹⁾ 4458 s. GK. md. 4

⁽⁷⁰⁾ Adnan Gerçek (2005): “Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Yıl: 2005, Cilt: 54, Sayı: 3, s. 157.

⁽⁷¹⁾ Ataç, *a.g.e.*, s. 147.

⁽⁷²⁾ 213 s. VUK. Md. 8.2.

fark, vergi borcunu doğuran olayın yükümlünün şahsında gerçekleşmesidir⁽⁷³⁾. Sorumlunun görevi, yükümlünün şahsında gerçekleşen vergi borcunun yine yükümlü adına vergi dairesine ödemek ve vergilemeye ilişkin diğer şekli ödevleri yerine getirmektir. Bu nedenle vergi sorumlusu kavramı aşağıdaki üç statüyü ifade etmektedir⁽⁷⁴⁾;

- Vergi kesen durumundaki vergi sorumlusu,
- Fer'i vergi borçlusu durumundaki vergi sorumlusu,
- Vergi ödevlisi durumundaki vergi sorumlusu.

Bulardan vergi kesen durumundaki vergi sorumlusu, yükümlü adında vergi ödeme ödevini kaynakta kesme yöntemine göre vergiyi keserek alacaklı vergi dairesine ödemekten sorumlu olan kişiyi, fer'i vergi borçlusu durumundaki vergi sorumlusu, asıl yükümlüyle birlikte veya onun yerine geçerek vergi borcunu kendi malvarlığından ödemek zorunda olan kişiyi, vergi ödevlisi durumundaki vergi sorumlusu da yükümlüyle ilgili bir işlem yapılması veya onun şekli ödevlerinin yerine getirilmesi sırasında vergi veya diğer kanunlarda geçen usul ve esas kurallarına uygun hareket etmekten sorumlu olan kişileri ifade etmektedir⁽⁷⁵⁾.

Dış ticaret işlemleri açısından vergilerin kaynakta kesilmesi ve yatırılması olanaksızdır. Dolayısıyla gümrük mevzuatı açısından sorumluluk kavramı diğer iki başlık açısından geçerlidir. Buna göre gümrük vergilerinde fer'i vergi borcu sorumluluğu, bir eşyanın TCGB'ye usulsüz olarak girmesi ve çıkması ile gümrük gözetiminde bulunan bir eşyanın yasal olmayan yollarla gümrük gözetiminden çıkarılması durumunda, buna neden olan, bunu bilen ya da normal olarak bilmesi gereken kişiler ile bu durumdaki eşyayı bilerek elinde bulunduran kişilere ceza sorumluluğunun yanında vergisel sorumluluk olarak doğmaktadır⁽⁷⁶⁾. Vergi ödevlisi durumundaki vergi sorumlusu ise temelinde temsil kurumu olan gümrük müşavirliği mesleği çerçevesinde ortaya çıkmaktadır. Esasında gümrük uygulamalarına konu eşyayla ilgili işlemler kural olarak söz konusu eşyanın sahibi tarafından yerine

⁽⁷³⁾ Pehlivan, *a.g.e.*, s. 109.

⁽⁷⁴⁾ Gerçek, *a.g.m.*, s. 158

⁽⁷⁵⁾ Gerçek, *a.g.m.*, s. 158

⁽⁷⁶⁾ Tuncer, *a.g.e.*, s. 205.; Ayrıca bkz: 4458 s. GK. md. 182-183.

getirilmesi gerekmektedir. Ancak gümrük idaresiyle iş ilişkisi bulunan gerçek veya tüzel kişiler, mevzuatın öngördüğü tasarruf ve işlemleri gerçekleştirmek üzere bir temsilci tayin edebilmektedirler⁽⁷⁷⁾.

Genel olarak temsil, doğrudan veya dolaylı olabilmektedir. Temsilci, doğrudan temsil durumunda başkasının adına, dolaylı temsil durumunda ise kendi adına, ancak başkasının hesabına hareket etmektedir. Buna göre devlet, belediye, il özel idareleri ve diğer kamu tüzel kişilerinin amir ve memurları, özel hukuk tüzel kişilerinin kendilerini temsile yetkili personeli, tüm gümrük işlemlerini doğrudan temsil yoluyla, gümrük müşavirleri tarafından dolaylı temsil yoluyla takip edilmekte ve sonuçlandırılmaktadır⁽⁷⁸⁾. Gümrük müşavirleri, her türlü gümrük işlemlerini takip ederek sonuçlandırabilmektedir⁽⁷⁹⁾. Diğer taraftan takip ettikleri işlemler ve yaptıkları tasarruflarla ilgili olarak gümrük müşavirleri, tutmaya mecbur oldukları defterleri, vekaletname ve sözleşmeleri, işlerine dair yazdıkları ve aldıkları belgeler ile düzenledikleri fatura, makbuz ve masraflarına ilişkin belgeleri muhafaza etmek, bunların incelenmesine, denetlenmesine izin vermek ve gerektiğinde yazılı istek üzerine ibraz etmek zorundadırlar⁽⁸⁰⁾. Dolayısıyla dolaylı temsil durumunda gümrük müşavirleri bir çok şekli ödevi yerine getirmek durumundadırlar.

1.7.5. Matrah

Matrah, verginin üzerinden hesaplandığı değer veya miktardır⁽⁸¹⁾. Her verginin bir matrahı bulunmaktadır. Sadece vergi konusunun ne olduğunun bilinmesi vergi uygulaması açısından yetersiz olacağından, üzerinden vergi hesaplanacak matrahın ne olduğu veya ne şekilde tespit edileceği kanununda açık ve net bir şekilde belirtilmesi önem taşımaktadır. Matrah ile verginin konusu karıştırılabilmekle birlikte matrah, temelde vergi konusunun indirildiği ekonomik bir değer veya fiziki bir ölçüdür. Buna göre, vergi matrahı olarak vergi konusunun ekonomik değeri esas alınıyorsa advalorem matrah, diğer taraftan vergi matrahı olarak vergi konusunun

⁽⁷⁷⁾ 4458 s. GK. md. 5.

⁽⁷⁸⁾ 4458 s. GK. md. 225.

⁽⁷⁹⁾ 4458 s. GK. md. 226.

⁽⁸⁰⁾ 4458 s. GK. md. 230.

⁽⁸¹⁾ Akdoğan, *a.g.e.*, s. 137.

uzunluğu, ağırlığı veya adedi gibi fiziki ya da teknik özellikleri esas alınmıyorsa spesifik matrah söz konusudur⁽⁸²⁾.

Vergi matrahının belirlenmesi açısından çeşitli yöntemler söz konusudur. Bunlar arasında vergi idaresinin her bir vergi yükümlüsüne ilişkin vergi borcunun ayrı olarak tespit edilmesi şeklinde idarece takdir yöntemi, yükümlünün gelir ve servetine karine teşkil eden bir takım dış belirti veya göstergelerden hareketle vergi borcunun tespit edilmesi şeklinde karine veya dış belirtiler yöntemi, vergi matrahının aynı durumdaki tüm konu ve vergi yükümlüler için, bütünlük içinde ve genel olarak belirlenmesi şeklinde götürü yöntem ve vergi matrahının yükümlüsü veya sorumlusu tarafından usulüne uygun şekilde vergi dairesine bildirilmesi şeklinde beyan yöntemi bulunmaktadır⁽⁸³⁾.

Gümrük vergileri ve eş etkili mali yükümlülükler açısından matrah spesifik veya advalorem olabilmektedir. Bu çerçevede, değer üzerinden alınan vergi ve diğer mali yükümlülüklerde matrah eşyanın gümrük kıymeti, miktar üzerinden alınan vergi ve mali yükümlülüklerde matrah eşyanın ağırlığıdır⁽⁸⁴⁾. Örneğin ithal eşyasının gümrük kıymeti eşyanın satış bedeli olup genellikle bu bedel CIF değer olarak ifade edilmektedir⁽⁸⁵⁾. Gümrük kıymetinin ne şekilde tespit edileceği gümrük mevzuatı çerçevesinde ayrıntılı olarak hükme bağlanmış olup, gümrük yükümlülüğünün maddi boyutunun yanında dış ticaret politikası önlemleri çerçevesinde alınması muhtemel tedbirlerin de şekil ve içeriğini belirleyen en önemli unsurlardandır.

1.7.6. Vergiyi Doğuran Olay

Vergi kanunlarında, verginin konusu ve yükümlüsünün yanında, yükümlü veya sorumlu açısından bir vergi borcunun doğması için bu borcu doğuran olaya yer verilmesi gerekmektedir⁽⁸⁶⁾. Genel olarak, vergi alacağını doğuran olay, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın gerçekleşmesi veya hukuki durumun

⁽⁸²⁾ Pehlivan, *a.g.e.*, s. 111.

⁽⁸³⁾ Akdoğan, *a.g.e.*, s. 138-144; Pehlivan, *a.g.e.*, s. 112-113; Ataç, *a.g.e.*, s. 152-154.

⁽⁸⁴⁾ 4458 s. GK. md. 24. ve md. 32.

⁽⁸⁵⁾ Tuncer, *a.g.e.*, s. 207.

⁽⁸⁶⁾ Pehlivan, *a.g.e.*, s. 109.

oluşması şeklinde ifade edilmektedir⁽⁸⁷⁾. Yükümlülük doğuran olay olarak da nitelendirilen bu ilişkide, vergi kanununda o verginin konusu olarak belirtilen bir iktisadi unsurun kazanılması, mülkiyetinin geçmesi, satımı, alımı gibi bir hukuki olay mevcuttur. Vergiyi doğuran olayın gerçekleşme zamanı, uygulanacak kanunun, cezanın, gecikme faizinin veya zamanaşımı süresinin işletilmesi açısından önem taşımaktadır.

Gümrük mevzuatı açısından vergiyi doğuran olay, farklı bir terminolojiyle ifade edilmiştir. Örneğin, GK'nın çeşitli maddelerinde gümrük yükümlülüğünün doğması olarak belirtilen vergi alacağını doğuran olay belirtilmiştir. Buna göre;

- İthalat vergilerine tabi eşyanın serbest dolaşıma girmesi ve ithalat vergilerinden kısmi muafiyet suretiyle geçici ithali halinde⁽⁸⁸⁾,
- İthalat vergilerine tabi eşyanın, GK'ya aykırı şekilde TCGB'ye girmesi ya da bir serbest bölgede bulunan ithalat vergilerine tabi eşyanın, GK'ya aykırı olarak TCGB'nin başka bir yerine gitmesi halinde⁽⁸⁹⁾,
- İthalat vergilerin etabi ve gümrük gözetimi altındaki eşyanın, GK'ya aykırı olarak gümrük gözetimi dışına çıkarılması halinde⁽⁹⁰⁾,
- İthalat vergilerine tabi eşyanın geçici depolanmasından veya tabi olduğu gümrük rejiminin uygulanmasından doğan yükümlülüklerden birinin yerine getirilmemesi halinde⁽⁹¹⁾,
- İndirimli yahut sıfır ithalat vergi oranı uygulanmasına ilişkin koşullardan birine uyulmaması hallerinde ve bu fiillerin geçici depolamanın veya ilgili gümrük rejiminin yanlış uygulanması sonucunu yarattığının tespit edilmesi hallerinde⁽⁹²⁾,

⁽⁸⁷⁾ Akdoğan, *a.g.e.*, s. 144

⁽⁸⁸⁾ 4458 s. GK. md. 181.1.a-b.

⁽⁸⁹⁾ 4458 s. GK. md. 182.1.

⁽⁹⁰⁾ 4458 s. GK. md. 183.1.

⁽⁹¹⁾ 4458 s. GK. md. 184.a.

⁽⁹²⁾ 4458 s. GK. md. 184.b.

- Serbest bölgelerde bulunan ithalat vergilerine tabi eşyanın, GK'ya aykırı olarak tüketilmesi veya kullanılması halinde⁽⁹³⁾,
- Türkiye'nin taraf olduğu anlaşma hükümlerine göre dahilde işleme rejimi altında elde edilen Türk menşeli eşyanın anlaşmalara taraf ülkelere ithalinde, tercihli tarife uygulamasından yararlanmasının, bunların bünyelerine giren serbest dolaşımda olmayan eşyanın ithalat vergilerinin ödenmesi ve buna ilişkin belgelerin onaylanması koşuluna bağlı olması halinde⁽⁹⁴⁾,

ithalatta gümrük yükümlülüğünü doğuran olay gerçekleşmiş sayılmaktadır. Diğer taraftan;

- İhracat vergilerine tabi eşyanın bir gümrük beyannamesi kapsamında TCGB dışına ihraç edilmesi halinde⁽⁹⁵⁾,
- İhracat vergilerine tabi eşyanın gümrük beyanında bulunulmaksızın TCGB dışına çıkartılması halinde⁽⁹⁶⁾,
- Eşyanın, TCGB dışına ihracat vergilerinden tam veya kısmi muafiyete tabi tutularak çıkmasına ilişkin hükümlere uyulmaması halinde⁹⁷,

ihracatta gümrük yükümlülüğünü doğuran olay gerçekleşmiş sayılmaktadır. İhracatın ilke olarak vergilerden arındırılmış şekilde yapılması gümrük yükümlülüğünün içeriğini değiştirmektedir. Bu nedenle ihracatta gümrük yükümlülüğünü doğuran olay şeklen, ihraç eşyasının Türk gümrük kapılarından çıkarılmasıdır⁽⁹⁸⁾.

Vergiyi doğuran olay açısından önemli bir konu da bu olayın başlangıcının belirlenmesidir. Vergiyi doğuran her bir olay için bir başlangıç zamanı mevcuttur. Bu çerçevede ithalatta;

⁽⁹³⁾ 4458 s. GK. md. 185.1.

⁽⁹⁴⁾ 4458 s. GK. md. 194.1.

⁽⁹⁵⁾ 4458 s. GK. md. 188.1.

⁽⁹⁶⁾ 4458 s. GK. md. 189.1.

⁽⁹⁷⁾ 4458 s. GK. md. 190.1.

⁽⁹⁸⁾ Tuncer, *a.g.e.*, s. 211

- Gümrük beyannamesinin tescil tarihi⁽⁹⁹⁾,
- Eşyanın GK'ye aykırı olarak TCGB'ye giriş tarihi⁽¹⁰⁰⁾,
- Eşyanın GK'ye aykırı olarak gümrük gözetiminden çıkış tarihi⁽¹⁰¹⁾,
- Bir gümrük yükümlülüğünün yerine getirilmemesi durumunda, bu yükümlülüğün yerine getirilmeme tarihi⁽¹⁰²⁾,
- Serbest bölgede bulunan eşyanın GK'ye aykırı olarak tüketilme veya kullanılma tarihi⁽¹⁰³⁾,

ihracatta;

- Gümrük beyannamesinin tescil tarihi⁽¹⁰⁴⁾,
- Eşyanın TCGB'den fiilen çıkış tarihi⁽¹⁰⁵⁾,
- Eşyanın izin verilen yerden başka bir varış yerine ulaşma tarihi, bu tarihin belirlenememesi durumunda rejim hak sahibine verilen sürenin bittiği tarih⁽¹⁰⁶⁾,

gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihtir.

1.7.7. Muafiyet ve İstisna

Muafiyet kavramı verginin yükümlüsünde, istisna kavramı ise verginin konusunda kısıtlamayı ifade etmektedir⁽¹⁰⁷⁾. Diğer bir ifadeyle vergi kanunlarına göre vergilendirilmesi gereken kişi ya da kişi gruplarının, aynı veya başka kanunlarla vergi dışı bırakılmasına muafiyet, vergi kanunlarına göre vergilendirilmesi gereken

⁽⁹⁹⁾ 4458 s. GK. md. 181.2 ve 194.2.

⁽¹⁰⁰⁾ 4458 s. GK. md. 182.2.

⁽¹⁰¹⁾ 4458 s. GK. md. 183.2.

⁽¹⁰²⁾ 4458 s. GK. md. 184.2.a.

⁽¹⁰³⁾ 4458 s. GK. md. 185.2.

⁽¹⁰⁴⁾ 4458 s. GK. md. 188.2.

⁽¹⁰⁵⁾ 4458 s. GK. md. 189.2.

⁽¹⁰⁶⁾ 4458 s. GK. md. 190.2.a-b.

⁽¹⁰⁷⁾ Pehlivan, *a.g.e.*, s. 110.

vergi konularının aynı veya başka kanunlarla kısmen veya tamamen vergi dışı bırakılmasına ise istisna denilmektedir⁽¹⁰⁸⁾. Muafiyet ve istisnalar çeşitli sosyal, siyasi, teknik, mali veya ekonomik nedenlerden kaynaklanabilmektedir.

Dış ticaretten alınan vergiler ve eş mali yükümlülükler açısından muafiyet ve istisna uygulamaları daha çok GB çerçevesinde şekillenmiştir. Gümrük vergisinin yanında KDV, ÖTV, damga vergisi gibi vergiler ve KKDF, DFİF, TKF ve tütün fonu gibi ek mali yükümlülüklerde muafiyet ve istisna uygulamasına ilişkin çeşitli hükümler bulunmakta olup her uygulamanın kendi mevzuatı çerçevesinde değerlendirilmesi gerekmektedir. Ancak tüm bu vergi ve ek mali yükümlülükler açısından muafiyet veya istisna uygulamasını belirleyen temel unsur eşyanın ticari olmayan amaçlarla TCGB'ne geçici veya kesin olarak gelmesidir⁽¹⁰⁹⁾.

1.7.8. Tarh

Vergileme tekniği açısından tarh, yükümlünün ödemesi gereken vergi borcu miktarının belirlenmesi için yapılan idari bir işlemdir⁽¹¹⁰⁾. VUK'a göre tarh, vergi alacağıın kanunlarda gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi idaresi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibarıyla tespit eden idari işlemlerdir⁽¹¹¹⁾. Bu idari işlem, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinden sonra vergi kanunlarının öngördüğü süreler içerisinde, verginin matrahına vergi oranlarının uygulanması şeklinde gerçekleşmektedir.

Verginin matrahının belirlenmesinde olduğu gibi tarh işlemi de çeşitli usuller çerçevesinde şekillenmektedir. Temel usul yükümlünün yaptığı beyan üzerine yapılan tarh olmakla birlikte, yükümlünün vergi kanunlarından kaynaklanan görevlerini ihmal etmesi üzerine re'sen veya ikmalen tarh da yapılabilmektedir. VUK'a göre re'sen tarhiyat, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili

⁽¹⁰⁸⁾ Akdoğan, *a.g.e.*, s. 148.

⁽¹⁰⁹⁾ Çalışmanın üçüncü bölümünde konu hakkında ayrıntılı bilgi verilecektir. Burada sadece genel özellikleri belirtilmiştir.

⁽¹¹⁰⁾ Akdoğan, *a.g.e.*, s. 150.

⁽¹¹¹⁾ 213 s. VUK. md. 20.

olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh edilmesidir⁽¹¹²⁾. İkmalen vergi tarhı ise, her ne şekilde olursa olsun bir vergi tarh edildikten sonra bu vergiye ilişkin olarak ortaya çıkan ve defter, kayıt ve belgelere ya da kanuni ölçülere dayanılarak miktarı tespit edilen bir matrah veya matrah farkı üzerinden alınacak verginin tarh edilmesidir⁽¹¹³⁾.

Dış ticaret vergileri ve eş mali yükümlülükler açısından tarh işlemi, teknik açıdan en zor aşamayı oluşturmaktadır. Çünkü bu gruba giren vergi ve eş etkili mali yükümlülüklerin tarhı yükümlünün gümrük idaresine beyanname vermesinden ödenecek verginin hesaplanmasına kadar uzanan geniş bir süreci kapsamaktadır. Bu süreç beyan, tescil, muayene, onay olmak üzere dört bölümden oluşmaktadır.

1.7.8.1. Beyan

Dış ticaretten alınan vergiler ve eş mali yükümlülükler, genel olarak yükümlünün vereceği beyan üzerinden tahsil edilmektedir. Vergilerin ve eş etkili mali yükümlülüklerin belirlenmesinin dışında kalan gümrük işlemlerinin yürütülmesi açısından da yükümlünün vereceği beyan önem taşımaktadır. Gümrük beyanı, belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde eşyanın bir gümrük rejimine tabi tutulması talebinde bulunulmasıdır⁽¹¹⁴⁾. Bu açıdan, gümrük vergilerinin ve diğer eş mali yükümlülüklerin belirlenmesi için önem taşıyan unsurlardan biri olan eşyanın tabi olacağı gümrük rejimi, yükümlüsü tarafından ona uygun beyanın yapılmasıyla başlayıp yine yükümlüsünün rejimin gerektirdiği yükümlülükleri yerine getirmesiyle sona ermektedir.

Bir gümrük rejimine tabi tutulmak istenen eşya için yapılacak olan beyan, usulüne uygun şekilde yetkili gümrük idaresine yapılmalıdır. Gümrük idaresine yapılacak beyanların hangi şekilde ve ne tür belgelerle yapılacağı gümrük mevzuatı çerçevesinde hüküm altına alınmıştır. Bu beyan veya belgeler gümrük yükümlülüğünün tespiti ve niteliği açısından önem taşımaktadır. Nitekim, gümrük idaresince tescil edilmiş olan beyannamenin, ait olduğu eşyanın vergileri ve para

⁽¹¹²⁾ 213 s. VUK. md. 30

⁽¹¹³⁾ 213 s. VUK. md. 29

⁽¹¹⁴⁾ 4458 s. GK. md. 3.16.

cezalarından dolayı taahhüt niteliğinde olup, beyan sahibini bağlayacağı ve gümrük vergilerinin tahakkukuna esas tutulacağı hüküm altına alınmıştır⁽¹¹⁵⁾. Yine gümrük yükümlülüğü çerçevesinde oluşması muhtemel vergi kaybına neden olanlara uygulanacak cezalar da yapılan beyan ile muayene, denetleme veya sonradan kontrol sonucu tespit edilecek miktar, kıymet ve eşyaya ilişkin tarife uygulamasını etkileyen cins, tür ve nitelik farkı üzerinden tespit edilmektedir.

Gümrük uygulamaları çerçevesinde beyan, şu şekillerde yapılabilir;

- Yazılı olarak,
- Bilgisayar veri işleme tekniği yoluyla,
- Sözlü olarak,
- Eşya sahibinin bu eşyayı bir gümrük rejimine tabi tutma isteğini ifade ettiği herhangi bir tasarruf yoluyla.

Özellikle TCGB’de serbest dolaşıma girecek eşyanın beyanında olduğu gibi, gümrük vergileri ve eş etkili mali yükümlülüklerin tespiti açısından gümrük beyanı yazılı olarak yapılmalıdır. Bunun için tek tip gümrük beyannamesi kullanılmaktadır. Yazılı beyan aşağıda belirtilen şekillerden biriyle yapılabilmektedir;

- Normal usulde beyan,
- Basitleştirilmiş usulde beyan,
 - Eksik beyan,
 - Ticari veya idari belgeyle beyan,
 - Kayıt yoluyla beyan ve
- Özel beyandır.

⁽¹¹⁵⁾ 4458 s. GK. md. 61.3.

Gümrük işlemleri , şekil ve içeriği ile doldurulmasına ilişkin esasları GY ile belirlenmiş olan beyanname ile yapılması zorundadır¹¹⁶. Ancak ilgili gümrük rejimi uyarınca beyanın yapıldığı elçilik mektubu, kurye mektubu, TIR karnesi, ATA karnesi, kumanya listesi, Declaration en Douane gibi belgeler de gümrük beyannamesi olarak kabul edilmektedir.

Gümrük uygulamaları içerisinde normal usulde beyanın yanında basitleştirilmiş üsüller çerçevesinde istisnai beyan şekilleri de mevcuttur. Buna göre ilgili gümrük rejimine tabi tutulma talebi eksik beyanla, ticari veya idari bir belgenin kullanılması yoluyla ya da kayıt yoluyla yapılabilmektedir⁽¹¹⁷⁾. Bu uygulamanın amacı, tüm gümrük işlemlerinin aynı önemde ve boyutta olmaması nedeniyle söz konusu işlemlerin, gümrük mevzuatının aradığı şartları taşıyan onaylanmış kişi statüsüne sahip yükümlüler gibi, özel durumda olan yükümlülere göre kişiselleştirilmesinin bürokrasiyi azaltıcı ve gümrüklerde yığılmayı önleyici etkisinden yararlanmaktır. Benzer bir uygulama da Cumhurbaşkanının zat ve ikametgâhına ait eşya hakkında Cumhurbaşkanlığı Genel Sekreterliği'nden gönderilen yazılar, kendi adlarına veya elçilik adına gelecek eşya için karşılıklı olmak şartıyla misyon şeflerinden veya muaflık hakkı tanınmış heyet başkanlarından gönderilen yazılar ile kurye mektupları için geçerli olup, söz konusu uygulamaya göre bu tür özel beyanname kabul edilerek eşyanın gümrük işlemleri bu yazılara dayanılarak yürütülebilmektedir.

Gümrük beyanı yapılabilmesinin ikinci grubunu oluşturan bilgisayar veri işleme tekniği yoluyla beyan verilmesi ise üç yöntem kullanılarak yapılabilmektedir. Bunlar;

- Gümrük idarelerinde bulunan veri giriş salonlarının kullanılması,
- İnternet vasıtasıyla beyanın yapılması ve
- Bir çevrimci program olan EDI'nin kullanılmasıdır.

⁽¹¹⁶⁾ 4458. s. GK. md. 60.4.

⁽¹¹⁷⁾ 4458. s. GK. md. 71.1.

Gümrük idarelerindeki veri giriş salonlarında bulunan bilgisayarlarda bulunan BİLGE adlı yazılımla gümrük beyannamesi verilmesi ve yükümlüsü tarafından tescili mümkündür. Söz konusu yazılım internet vasıtasıyla yapılması da mümkündür. Diğer taraftan EDI sistemiyle de beyanname doldurulması ve tescil edilmesi mümkündür. EDI sisteminde beyanname bilgilerini içeren mesajlar, EDI formatında Gate-Way'lere yollanmaktadır. Mesaj gerçekten EDI mesajı ise gitmesi gereken gümrüğe yollanmakta ve ilgili gümrükten mesaj açılıp bilgiler veri tabanına kaydedilmektedir. İstenildiği zaman ilgili gümrük idaresinde beyan ekrana çağrılabilmekte ve yükümlüsü tarafından tescil edilen beyanname, gerekli kontroller yapıldıktan sonra onaylanabilmektedir⁽¹¹⁸⁾.

Gümrük mevzuatı çerçevesinde gümrük işlemlerine konu eşya için sözlü beyan yapılması da mümkündür. Genel olarak ticari nitelikte olmayan yolcu beraberli kişisel eşya, turistik reklamcılık eşyası, tabutlar ve cenaze levazımı, basılı reklamcılık belgeleri, önemli değeri olmayan numune ve modellerin serbest dolaşıma girişi sözlü beyana tabidir. Yine ticari olmakla birlikte gümrük kıymeti, sevkiyat ve beyan başına 500 EURO'yu geçmeyen ve sevkiyatı benzer düzenli sevkiyatların bir parçası olmayan ve daha büyük bir nakliyatın bir parçası olup da bağımsız bir taşıyıcı tarafından taşınan eşya da gümrük idaresine sözlü beyan edilebilmektedir. Evrak düzenlenmesi gereken sözlü beyana tabi eşyanın gümrük işlemlerinde ise şekli ve doldurulma usulü gümrük mevzuatında belirtilen sözlü beyan formu kullanılmaktadır⁽¹¹⁹⁾. Sözlü beyana tabi eşyanın gümrük işlemlerinin bir temsilci tarafından yürütüldüğü durumlarda, yapılan sözlü beyanın doğru ve tam olduğu konusunda tereddütlerin oluşması halinde, gümrük idareleri bu kapsamdaki eşya için normal usulde yazılı beyanda bulunulmasını isteyebilmektedir.

Beyanın yapılabileceği son şekil olan başka bir tasarruf yoluyla beyan ise yolcu salonlarını kullanan kişilerin, bu salonlarda özellikle bu işlemler için düzenlenmiş yeşil veya kırmızı hatlara yönelerek bu hatlardan geçmeleri şeklinde gerçekleşmektedir⁽¹²⁰⁾. Bu çerçevede, kırmızı hattı geçen kişiler, gümrüğe tabi

⁽¹¹⁸⁾ Bkz: T.C. Başbakanlık Gümrük Müsteşarlığı Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 16.08.2002 tarih ve 18546 sayılı tasarruflu yazısı.

⁽¹¹⁹⁾ Sözlü Beyan Formu GY'nin 25 No'lu ekinde yer almaktadır.

⁽¹²⁰⁾ GY. md. 178.

eşyası olduğu yönünde beyanda buldukları kabul edilerek gümrük kontrolüne tabi tutulmaktadır. Yeşil hattan geçen kişiler ise gümrüğe tabi eşyasının bulunmadığı yönünde beyanda buldukları kabul edilerek ihbar veya şüphe hali istisna olmak üzere herhangi bir gümrük kontrolüne tabi tutulmamaktadır. Ancak, yeşil hattan geçenlerden yapılan gümrük kontrolü sonucunda gümrüğe tabi eşyası bulunduğu tespit edilenler hakkında duruma göre gümrük mevzuatı veya kaçakçılık mevzuatı hükümlerine göre işlem yapılmaktadır.

Gümrük işlemleri açısından beyanın ne şekilde yapılacağı bu şekilde olmakla birlikte yapılan beyana eklenecek belgeler de, yükümlüsü tarafından tescil edilen beyannameye ait olan eşyanın vergilerinin ve eş etkili mali yükümlülüklerinin tespiti açısından önem taşımaktadır. Bu çerçevede gümrük beyannameğine eklenmesi gereken en önemli belge dış ticarete konu eşyaya ilişkin faturadır. Beyan sahibi faturanın yanında, eşyanın serbest dolaşıma giriş rejimine tabi tutulması durumunda teslim şekline göre navlun faturasını, sigorta poliçesini ve ağırlıkları üzerinden vergiye tabi eşya için çeki listesini, eşyanın transit veya gümrük antrepo rejimine tabi tutulması durumunda taşıma belgelerini, beyanname muhteviyatı eşyanın laboratuvar tahliline veya ekspertize tabi tutulması durumunda buna ilişkin raporlarını, eşyanın ihracat, transit ve gümrük antrepo rejimleri dışında kalan bir gümrük rejimine tabi tutulması durumunda kıymet bildirim formunu, eşyanın tercihli tarife uygulamasından yararlanması durumunda buna ilişkin menşe belgelerini ve eşyanın ilgili gümrük rejimine tabi tutulabilmesi başkaca bir izin veya belgeyi gerektiriyorsa buna ilişkin izin veya belgeyi beyannameye eklemek durumundadır.

1.7.8.2. Tescil

Gümrük idaresine verilen beyannameler, ait oldukları eşyanın gümrüğe sunulmuş olması halinde gümrük idareleri tarafından tescil edilmektedirler. Tescil, beyanname veya beyanname hükmündeki belgenin üzerine mühür vurularak, sıra numarası ve tarih konulması ile bu beyannameye ait bilgilerin tescil defterine yazılması veya tescil defteri yerine geçen bilgisayar kaydına alınmasıyla tamamlanan işlemi ifade etmektedir⁽¹²¹⁾. Gümrük işlemleri ve gümrük yükümlülüğü açısından

⁽¹²¹⁾ 4458 s. GK. md. 61.1.

tescil işlemi büyük önem taşımaktadır. Gümrük idareleri tarafından tescil edilen beyannameler, ait olduğu eşyanın vergileri ve diğer mali yükler açısından bir taahhüt niteliğinde olup, beyan sahibini bağlamaktadırlar. Gümrük beyannamenin tescil tarihi, gümrük vergilerinin tahakkukunda ve eşyanın beyan edildiği gümrük rejimine ilişkin tüm hükümlerin uygulanmasında esas alınmaktadır⁽¹²²⁾. Bu şekilde tescil edilen beyannameler, kontrol edilmek ve ait olduğu eşyanın ayniyetini tespit etmek için muayene işlemine tabi tutulmaktadır.

1.7.8.3. Muayene

Beyanname muhteviyatı eşyanın tabi olacağı rejimin ve bu rejim çerçevesinde ödenmesi gereken vergi ve eş etkili mali yükümlülüklerin tespiti açısından muayene işlemi özel bir öneme sahiptir. Böylece beyanname muhteviyatı eşyanın ayniyeti, diğer bir ifadeyle eşyanın cinsi, nevi ve niteliğinin yapılan beyana uygunluğu tespit edilmiş olmaktadır. Bu işlem gümrük idarelerinde görevli muayene memurları tarafından yapılmaktadır. Muayene memurları, eşyanın tespitini yaptıktan sonra gümrük vergilerini ve diğer eş mali yükümlülükleri de belirleyerek tahakkuk memuru görevini yerine getirmektedirler. Yine gümrük mevzuatına göre denetim elemanlarının ve idari görevlilerin ikinci muayene yapma yetkisi bulunmakta olup, muayene ile görevli olan herkes yaptıkları kontrol ve muayeneden, bilgisayar sistemi tarafından hesaplanan gümrük vergileri hariç, gümrük vergilerinin hesaplanmasından veya doğruluğunun, kontrolünden ve muafiyet hükümlerinin uygulanmasından sorumludurlar⁽¹²³⁾.

Muayene memuru tarafından yapılacak olan muayenenin yöntemi, risk kriterleri çerçevesinde bilgisayar sistemi tarafından ya da manuel gümrük idarelerinde idarenin vereceği havaleye göre belirlenmektedir. Gümrük mevzuatına göre muayene yöntemleri dört renkle ifade edilen hatlar çerçevesinde belirlenmektedir.

⁽¹²²⁾ 4458 s. GK. md. 61.2 ve 61.3.

⁽¹²³⁾ GY. md. 184.

Bu hatlar ve muayene yöntemleri aşağıdaki gibidir⁽¹²⁴⁾;

- Kırmızı hat-fiziki muayene;
 - Tam muayene,
 - Kısmi muayene,
 - Haricen muayene,
- Sarı hat-belge kontrolü,
- Mavi hat-sonradan kontrol,
- Yeşil hat-muayene edilmeme.

Bunlardan tam muayene, eşyanın tüm kaplarının açılarak muayenesi; kısmi muayene, eşyayı temsil eden bir ya da birkaç kabın açılarak muayenesi; haricen muayene ise eşyanın kaplarının dışarıdan muayenesidir. Fiziki muayene belge kontrolü ile birlikte yapılmaktadır. Belge kontrolü, beyannamedeki bilgilerin ve eklerin incelenmesi; tarife, kıymet, miktar, yasaklayıcı ve kısıtlayıcı önlemler ve mali yükümlülüklerle ilişkin belgelerin kontrol edilmesidir. Sonradan kontrol, eşyanın, ekleri ile birlikte eşyaya ait beyannamenin, ticari belge ve verilerin gümrük işlemleri bittikten sonra belirli usuller çerçevesinde kontrol edilmesidir. Eşyanın muayene edilmemesi ise eşyanın herhangi bir fiziki muayeneye ya da belge kontrolüne tabi tutulmaması olup genellikle yolcu işlemleri için söz konusu olan bir durumdur.

Yapılan beyan ile muayene arasında üç grup fark bulunabilmektedir. Bunlar;

- Beyan ile muayene arasında cins, nevi veya nitelik farkı⁽¹²⁵⁾,
- Beyan ile muayene arasında miktar farkı⁽¹²⁶⁾,
- Beyan ile muayene arasında kıymet farkı⁽¹²⁷⁾.

⁽¹²⁴⁾ GY. md. 179 ila 182.

⁽¹²⁵⁾ GY. md. 189.

⁽¹²⁶⁾ GY. md. 190.

⁽¹²⁷⁾ GY. md. 191.

Beyan ile muayene arasında bu tür farkların bulunması halinde, muayene memuru tarafından bir müzekkere düzenlenerek idare amirinin onayına sunulmaktadır. İdare amirinin bu durumu onaylaması sonrasında yapılacak değişiklikler beyan sahibine tebliğ edilmektedir. Tespit edilen farklara beyan sahibinin itiraz etmemesi halinde, bu farklara ilişkin bilgiler muayene memuru tarafından bilgisayar sistemine girilmekte ve beyanname için düzeltme nüshasının dökümü alınarak asıl beyanname ile birleştirilmektedir. Ayrıca söz konusu değişiklik, beyannamenin asıl nüshası üzerine şerh düşülerek belirtilmektedir. Beyan ile muayene arasında tespit edilen eksiklik için tahsili gereken vergiler ve diğer mali yükümlülükler yanında para cezası uygulanırken, miktar fazlalığı durumunda tespit edilen fazlalığın müsaderesi yoluna gidilmektedir⁽¹²⁸⁾.

Muayene açısından önemli bir konu da beyanname muhteviyatı eşyanın ayniyet tespiti için laboratuvar tahliline gerek duymasıdır. Nitekim, belge kontrolüne tabi eşya hariç olmak üzere, GY'nin 28 nolu ekinde yer alan eşya ile cins, nevi, niteliğin ve Türk Gümrük Tarife Cetvelindeki yeri tespit edilemeyen eşya muayene memuru tarafından laboratuvar tahliline gönderilebilmektedir. Ancak, ithalinde süreklilik bulunan eşyanın göndericisi, alıcısı ve menşeinin aynı olması, eşyanın özelliklerini belirleyici belgelerinde farklılık bulunmaması, beyannamesinin tescil tarihi itibarıyla en fazla bir yıl öncesine dayanan gümrük idaresince onaylanmış tahlil raporlarının bulunması durumunda, bu raporlarda bulunan bilgiler geçerli kabul edilmektedir⁽¹²⁹⁾. Ayrıca zorunlu hallerde, gümrüğe sunulan ve gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanım talep edilen eşyanın bu işlem veya kullanım şartlarına uyulmasını sağlamak amacıyla, başka kurumlarda ekspertizini yaptırmak da dahil olmak üzere eşyanın ayniyetinin tespitine yönelik diğer başkaca uygulamalar da yapılabilmektedir⁽¹³⁰⁾.

1.7.8.4. Onay

Gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanım belirlenmesi amacıyla gümrüğe sunulan eşya için tescil edilen beyanname, muhteviyatı olan eşyanın ayniyetinin,

⁽¹²⁸⁾ 4458 s. GK. md 234 ve 237.

⁽¹²⁹⁾ GY. md. 194.

⁽¹³⁰⁾ GY. md. 193.

mali yükümlülüklerin ve ticaret politikası önlemlerinin tespiti amacıyla yapılan muayene ve kontrol sonucunda göre muayene memuru tarafından onaylanarak tahakkuk servisine gönderilmektedir. Onay işlemi, beyanname muhteviyatı eşya için vergilerin ve diğer mali yükümlülüklerin ödenebilir hale gelmesini ifade etmektedir. Gümrük mevzuatında açık bir hüküm olmasa da, hesaplanan bu tür vergi ve mali yükümlülüklerin tutulması zorunlu olan defterlere ya da bilgisayar ortamına kaydedilmesiyle vergi tarhi gerçekleşmiş olmaktadır⁽¹³¹⁾.

1.7.9. Tebliğ

Verginin tebliği, vergilemeyle ilgili işlemler hakkında vergi yükümlüsünün veya sorumlusunun bilgilendirilmesidir⁽¹³²⁾. VUK'a göre tebliğ, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir⁽¹³³⁾. Vergi alacağı, vergi idaresi tarafından hesaplanmaktadır. Bu hesaplama sırasında, yükümlülüğe ilişkin bazı hususların bilinmemesi nedeniyle hata yapılma olasılığı olduğu gibi yapılan tarhiyat işleminden karşı tarafın da haberdar edilerek işlemin kontrol edilmesinin sağlanması önem taşımaktadır. Vergilemenin, örneğin sürelerin belirlenmesi gibi, hukuksal açıdan sonuç doğurabilmesi için vergilemeye ilişkin belge ve bilgilerin yükümlüye usulüne uygun olarak bildirilmesi bir zorunluluktur. Genellikle yazılı olarak yapılan tebliğ işlemi, yükümlülerin adresinin bilinmediği ya da bilinen adrese tebligat yapılamadığı durumlarda ilan de yapılabilmektedir.

Bir kamu alacağı olan gümrük vergileri ve eş mali yükümlülüklerin tahsili için de yükümlüye tebliğ edilmesi bir zorunluluktur. Bu zorunluluk gümrük uygulamalarında çeşitli şekillerde yerine getirilebilmektedir. Bu çerçevede, beyanname veya beyanname yerine geçen belge tebligat amacıyla kullanılabilirdiği gibi⁽¹³⁴⁾, yükümlü tarafından gümrük beyannamesinde gösterilen vergi tutarı ile gümrük idaresince hesaplanan vergi tutarının eşit olması halinde, gümrük idarelerinin eşyayı teslim etmesi durumunda da tebligat şeklen yerine getirilmiş

⁽¹³¹⁾ Tuncer, *a.g.e.*, s. 231.

⁽¹³²⁾ Pehlivan, *a.g.e.*, s. 122.

⁽¹³³⁾ 213 s. VUK. md. 21.

⁽¹³⁴⁾ GY. md. 641.1.

sayılmaktadır⁽¹³⁵⁾. Diğer taraftan, yapılan denetlemeler sonucunda hiç alınmadığı veya noksan alındığı belirlenen ve beyanname veya beyanname yerine geçen belge üzerinde yükümlüye tebliğ edilemeyen gümrük vergilerine ilişkin tebligat da yazı ile yükümlüsüne bildirilmektedir⁽¹³⁶⁾.

1.7.10. Tahakkuk

213 s. VUK'a göre tahakkuk, vergi yükümlülüğünde bir aşama olup, tarh ve tebliğ edilen verginin ödenebilir hale gelmesini ifade etmektedir⁽¹³⁷⁾. Diğer bir ifadeyle, tahakkuk, tarh ve yükümlüsüne tebliğ edilen vergi ile ilgili olarak, yükümlü ile idare arasında herhangi bir uyuşmazlığın söz konusu olmaması veya varsa bile uyuşmazlığın çözümlenmesi sonucunda söz konusu verginin ödenebilir aşamaya gelerek kesinleşmesidir⁽¹³⁸⁾. Yükümlünün vergi borcuna itiraz etmemesi, itiraz etmişse itirazın idare lehine sonuçlanması ya da itiraz süresinin geçirilmesi durumlarında vergi tahakkuku kesinleşerek tahsil aşamasına geçilmektedir. Vergi tahakkukunun kesinleşmesiyle vergi idare açısından alacak, yükümlü açısından da borç haline gelmektedir.

Gümrük vergileri ve diğer yükümlülükler açısından tahakkukun kesinleşmesi, söz konusu mali yükümlülüklerin idare açısından tahsil edilebilir, yükümlü açısından ise ödenmesi gereken aşamaya gelmesini ifade etmektedir⁽¹³⁹⁾. Kesin vergi tahakkuku, eşyanın ağırlık, cins, nevi, menşei ve kıymeti gibi vergilendirme unsurları dikkate alınarak eşyanın muayene edilmesi halinde muayene sonuçlarına göre, muayene edilmemesi halinde ise eşyaya ilişkin beyannameye yer alan bilgiler üzerinden yapılmaktadır⁽¹⁴⁰⁾. Diğer taraftan, hiç alınmadığı ya da noksan alındığı gerekçesiyle idarece hesaplanan ve yükümlüye tebliğ edilen vergiler;

- Tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde işlemi yapan gümrük müdürlüğüne düzeltme talebinde, 7 gün içinde işlemi yapan gümrük müdürlüğünün bağlı bulunduğu gümrük ve muhafaza başmüdürlüğüne itirazda bulunulmadığı,

⁽¹³⁵⁾ GY. md. 641.2.

⁽¹³⁶⁾ Örnek form, GY'nin 76 nolu ekinde yer almaktadır.

⁽¹³⁷⁾ 213 s. VUK. md. 22.

⁽¹³⁸⁾ Akdoğan, *a.g.e.*, s. 153.

⁽¹³⁹⁾ GY. md. 643.1.

⁽¹⁴⁰⁾ GY. md. 640.1.

- Düzeltme talebi üzerine gümrük müdürlüğünce verilen red kararlarına karşı 7 gün içinde gümrük ve muhafaza başmüdürlüğüne itirazda bulunulmadığı,
- İtiraz üzerine gümrük ve muhafaza başmüdürlüğünce verilen red kararlarına karşı süresi içinde vergi mahkemesinde dava açılmadığı takdirde,

söz konusu sürelerin bittiği tarihte,

- Vergi mahkemesinde dava açılan durumlarda mahkemece idare lehine karar verildiği durumlarda,

mahkeme tarafından alınan kararın yükümlüye tebliğ edildiği tarihte kesinleşmektedir⁽¹⁴¹⁾.

Gümrük idarelerine yapılan itirazlar açısından önemli bir düzenleme mevcut olup, söz konusu düzenlemeye göre, yükümlüler, gümrük idaresine verdikleri beyanname ve bu beyanname eki bilgi ve belgeler esas alınmak suretiyle kendileri tarafından hesaplanan gümrük vergilerine itirazda bulunamamaktadırlar⁽¹⁴²⁾.

1.7.11. Tahsil-Ödeme

Vergi, alacaklı vergi idaresi tarafından tahsil edilirken aynı zamanda borçlu olan yükümlü tarafından ödenmiş olmaktadır. Bu açıdan verginin tahsili, vergi borcunun yükümlü tarafından usulüne uygun olarak ve zamanında alacaklı vergi dairesine veya göstereceği yere ödenmesini ifade etmektedir.

Vergi tahsili çeşitli usullerde gerçekleşmektedir. Bunlar⁽¹⁴³⁾;

- Yükümlünün vergi idaresine ödeme yapması,
- Yetkili kişilerce verginin toplanması ve
- Vergi tahsiliyle ilgili diğer uygulamalardır.

⁽¹⁴¹⁾ GY. md. 643.

⁽¹⁴²⁾ 4458 s. GK. md. 245.1.

⁽¹⁴³⁾ Akdoğan, *a.g.e.*, s. 155.

Yükümlünün vergi idaresine ödeme yapması, vergi borcunu doğmasından itibaren belirli süre içerisinde vergi idaresine yatırması ya da ödemeyi posta veya banka aracılığıyla gerçekleştirmesidir. Günümüzde mevcut uygulama bu şekildedir.

Yetkili kişilerce verginin toplanması ise kendi içinde beş başlık altında toplanmaktadır. Bunlar⁽¹⁴⁴⁾;

- İltizam usulü,
- İhale usulü,
- Temsilciler aracılığıyla tahsil usulü,
- Emanet usulü ve
- Verginin kaynaktan kesilmesidir.

İltizam usulü, aynı nitelikteki bir verginin tahsilatının en yüksek vergi hasılatını getirmeyi taahhüt eden üçüncü kişilere bir bedel karşılığında bırakılması, ihale usulü ise toplanan vergi hasılatı üzerinden en düşük oranda pay isteyen kişilere vergi tahsilatının verilmesidir. Verginin temsilciler aracılığıyla tahsil usulü, vergi tahsilinin toplum içinden seçilen muhtar, ihtiyar heyeti üyesi, imam gibi bazı kişiler aracılığıyla yapılmasıdır. Emanet usulü ise devlet adına görev yapan kişilerce, başlangıçta tahsilattan aldıkları belirli paylar karşılığında, sonraları ise sadece aldıkları aylıkları karşılığında vergi tahsilatının yapılmasıdır. Verginin kaynaktan kesilmesi ise vergi tahsilatının vergi idaresince değil, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği yerde ve anda söz konusu kaynaktan kesilmesi ve kanununda öngörülen süresi içinde vergi sorumlusu tarafından vergi idaresine yatırılması şeklinde gerçekleşmektedir. Günümüzde verginin kaynaktan kesilmesi usulü dışında diğer tahsil usulleri uygulanmamaktadır.

Vergi tahsilatıyla ilgili son gruba oluşturan diğer yöntemler ise pul ya da bandrol yapıştırılması, kıymetli kağıt kullanılması, işaret konulması veya kayıt düşülmesi gibi uygulamalar şeklinde gerçekleşmektedir. Bu yöntemler, hukuki

⁽¹⁴⁴⁾ Akdoğan, *a.g.e.*, s. 156.

işlemler, senet veya sözleşmeler gibi ispatlayıcı niteliği olan belgeler veya pasaport, nüfus cüzdanı gibi değerli kağıtlar için geçerlidir.

Gümrük vergileri ve eş mali yükümlülükler açısından tahsilat ise her bir yükümlülük için ayrı şekilde gerçekleşmektedir. Gümrük vergilerinin kesinleşmesi ardından hesaplanan vergi miktarının eşyanın gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma konu edilmesi ve buna ilişkin işlemlerin tamamlanması süresi içinde gümrük veznesine ya da yetki verilen bankalara yatırılması gerekmektedir⁽¹⁴⁵⁾. Genellikle beyanname üzerinden tebliğ edilen vergilerin ve eş etkili mali yükümlülüklerin eşyanın geçici depolama yerlerinden çıkarılmadan önce ödenmesi gerekmektedir. Diğer taraftan, yapılan kontrol ve denetlemeler sonucunda hiç alınmadığı veya noksan alındığı belirlenen vergiler ve eş etkili mali yükümlülükler ile işlemleri daha sonra yapılmak üzere teslim edilen eşyaya ilişkin gümrük vergilerinin, yükümlüye tebliğ edildiği tarihten itibaren 10 gün içinde ödenmesi zorunludur. Ancak bu sürenin bittiği tarihten itibaren ilgilinin yazılı istemde bulunması, teminat alınması ve vergi tutarına gecikme faizinin de eklenmesi koşuluyla bu süre 30 gün daha uzayabilmektedir. Ödeme süresi içinde, gümrük idaresinin yürüttüğü işlemler, adli mercilerce ya da eşyanın ithaline veya ihracına ilişkin olarak resmi mercilerce yürütülen herhangi bir işlem nedeniyle geçecek süreler ödeme süresini durdurmaktadır. Yükümlü, vergi tutarının tamamını veya bir kısmını verilen sürenin bitimini beklemeksizin ödeyebilmektedir⁽¹⁴⁶⁾. Gümrük vergileri YTL olarak ödenmekte olup, kamu alacağı sayıldığından vergilerin ve eş etkili mali yükümlülüklerin ödenmemesi halinde takibatı 21.07.1953 tarih ve 6183 s. AATUHK'da hükme bağlanan esas ve usuller çerçevesinde yapılmaktadır⁽¹⁴⁷⁾.

Gümrük vergilerin ve eş mali yükümlülüklerin tahsilinin ertelenmesi mümkündür. Bu çerçevede, ödeme aşamasına gelmiş ancak henüz ödenmemiş olanlar ile yapılan kontrol ve denetlemeler sonucunda hiç alınmadığı veya noksan alındığı belirlenen vergi ve yükümlülüklerin ertelenmesine ilişkin talepler T.C.

⁽¹⁴⁵⁾ Bu süre eşyanın deniz yoluyla ya da diğer bir yolla gelmesine göre 20 ve 45 günlük süreyi kapsamaktadır. Bkz: 4458 s. GK md. 46. Bankalar tarafından yapılacak tahsilatın usul ve esasları hakkında bkz: T.C. Başbakanlık Gümrük Müsteşarlığı Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün Banka Tahsilat Sistemi hakkında 2007-25 s. Genelgesi.

⁽¹⁴⁶⁾ 4458 s. GK. md. 198.

⁽¹⁴⁷⁾ 4458 s. GK. md. 200.1.

Gümrük Müsteşarlığı Gümrükler Kontrol Genel Müdürlüğü tarafından sonuçlandırılmaktadır.

Belirtilmelidir ki, yukarıdaki açıklamalar, gümrük işlemleri sırasında gümrük idareleri tarafından tahsil edilen gümrük vergileri ve eş etkili mali yükümlülükler açısından geçerlidir. Bunu dışında, kendi mevzuatı gereği bazı vergiler ve mali yükümlülüklerin, gümrük işlemleri başlamadan önce ya da gümrük işlemlerine konu eşyanın nihai tüketiciye satış sonrasında ödenmesi de söz konusudur. Örneğin, KKDF veya DFİF gibi mali yükümlülüklerin gümrük işlemlerine başlamadan önce ödenmesi ve tahsilata ilişkin belgenin gümrük beyannamesine eklenmesi, kayıt ve tescile tabi taşıtlara ait ÖTV'nin, ilk iktisap ile ilgili işlemlerin tamamlanmasından önce bu işlemlerin yapıldığı yer vergi dairesine aynı günde ödenmesi, radyo, televizyon gibi eşyaya ait TRT Bandrolü ücretinin ise söz konusu eşyanın nihai tüketiciye satışı sonrasında yerine getirilmesi, gerekmektedir. Yine dampinge karşı vergi uygulamasında olduğu gibi arızı nitelik gösteren tahsilat da mevcuttur. Dolayısıyla dış ticaret işlemleri nedeniyle yükümlüsü tarafından yerine getirilmesi gereken ödemelerin kendi mevzuatı çerçevesinde hükme bağlanmış usul ve esasa göre yerine getirilmesi söz konusudur.

1.7.12. Yükümlülüğün Sona Ermesi

Bir kamu alacağı olan vergiler, en başta yükümlünün vergi borcunu ödemesiyle sona ermektedir. Ödeme veya tahsil dışında vergi alacağını sona erdiren veya ortadan kaldıran zamanaşımı, terkin, af ve tahakkuktan vazgeçme gibi nedenler gibi bulunmaktadır⁽¹⁴⁸⁾.

Bunlardan zamanaşımı, vergi alacağının yasaların öngördüğü belirli sürelerin geçmesi nedeniyle, yükümlüsü tarafından vergi yükümlülüğü ile ilgili ödevlerin yerine getirmemeleri nedeniyle vergi alacağının artık istenemez hale gelmesidir. Tarh ve tahsil zamanaşımı olarak iki tür zamanaşımı uygulaması bulunmaktadır. Tarh zamanaşımında, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği tarihi izleyen yılın başından itibaren 5 yıl içinde tarh ve yükümlüsüne tebliğ edilmeyen vergi alacağı,

⁽¹⁴⁸⁾ Akdoğan, *a.g.e.*, s. 160.; Tuncer, *a.g.e.*, s. 238.

yükümlüsünden geçmişe dönük olarak istenemez hale gelmektedir⁽¹⁴⁹⁾. Tahsil zamanışımında ise vergi alacağı vadesinin rastladığı takvim yılını izleyen takvim yılı başından itibaren 5 yıl içinde tahsil edilememesi durumunda, geçmişe dönük olarak vergi tahsilatı yapılamamakta ancak, yükümlü tarafından rızaen yapılan ödemeler kabul edilmektedir⁽¹⁵⁰⁾.

Terkin, kelime olarak silme anlamına gelmekte olup, vergi alacağının doğal afetler ve benzeri zorlayıcı nedenler nedeniyle yükümlülerin veya sorumluların vergiyi ödeyemez duruma düşmeleri ya da önemsiz tutardaki vergi alacağının tahsilatından vergi idaresinin tek taraflı olarak kısmen veya tamamen vazgeçmesidir⁽¹⁵¹⁾.

Genel anlamda kamu alacağını ve özelde de vergi alacağını sona erdiren bir durum da aftır. Af uygulaması ile devlet, siyasi, ekonomik ya da idari nedenlerle vergi alacağından tek taraflı olarak vazgeçmektedir⁽¹⁵²⁾.

Tahakkuktan vazgeçme ise vergi alacağının belirli bir miktarı altında kalması ve yapılacak tahakkukun da bu miktarın çok üzerinde olması, diğer bir ifadeyle vergilemenin ekonomik özelliğini yitirmesi nedeniyle vergi idaresinin söz konusu verginin tahakkukundan vazgeçmesidir⁽¹⁵³⁾. Gümrük yükümlülüğü, vergi borcunun yanında gümrük işlemleriyle ilgili diğer ödevleri de içeren geniş bir kavram olmakla birlikte, bu yükümlülüğü kaldıran durumlar aşağıdaki gibidir⁽¹⁵⁴⁾;

- Vergilerin ödenmesi,
- Vergilerin kaldırılmasına karar verilmesi,
- Gümrük beyannamesinin iptal edilmesi,
- Eşyanın bir gümrük rejimi kapsamında tesliminden önce zapt ve müsadere edilmesi veya imha edilmesi, serbest dolaşımda olmayan eşyanın hazineye

⁽¹⁴⁹⁾ 213 s. VUK. md. 114.1.

⁽¹⁵⁰⁾ 6183 s. AATUHK md. 102., *R.G.S.:8469, 28.07.1053*

⁽¹⁵¹⁾ 213 s. VUK. md. 115.

⁽¹⁵²⁾ Akdoğan, *a.g.e.*, s. 161.

⁽¹⁵³⁾ 213 s. VUK. mükerrer md. 115.

⁽¹⁵⁴⁾ 4458 s. GK. md. 208.

hiçbir masraf getirmeyecek şekilde, gümrük idaresinin gözetiminde imha veya gümrüğe terk edilmesi, eşyanın doğal özellikleri veya beklenmeyen haller ya da mücbir sebep nedeniyle telef veya kaybı,

- İthalat vergilerine tabi eşyanın, GK'ya aykırı şekilde TCGB'ye girmesi nedeniyle müsadere edilmesi.

Gümrük yükümlülüğünü sona erdiren bu durumların dışında, dahilde işleme rejimi açısından özel bir uygulama söz konusudur. Buna göre Türkiye'nin taraf olduğu anlaşma hükümlerine göre dahilde işleme rejimi altında elde edilen Türk menşeli eşyanın anlaşmalara taraf ülkelere ithalinde, tercihli tarife uygulamasından yararlanmasının, bunların bünyelerine giren serbest dolaşımda olmayan eşyanın ithalat vergilerinin ödenmesi ve buna ilişkin belgelerin onaylanması koşuluna bağlı olarak doğan gümrük yükümlülüğü söz konusu işlemin iptaliyle sona ermektedir⁽¹⁵⁵⁾.

Gümrük yükümlülüğü açısından 6183 s. AATUHK ile getirilen hükümler takibat için de geçerlidir. Ancak genel vergi uygulamasında vergi alacağını ortadan kaldıran zamanaşımı ya da terkin gibi durumlara gümrük mevzuatında yer verilmemiştir. Uygulamada gerek tahakkuk gerekse tahsil zamanaşımına uğrayan vergiler yükümlüsüne tebliğ edilmektedir. Ancak, yükümlü tarafından zamanaşımı def'i ileri sürülerek ödeme yapılmazsa bu vergiler tahakkuk zamanaşımına uğrayanlarda vergi tahakkukunu yanlış yapan muayene memuruna, tahsil zamanaşımına uğrayanlar ise, zamanaşımına sebebiyet veren amir veya memurlara ödetilmektedir⁽¹⁵⁶⁾. Bu süre vergiler açısından 3 yıl, eş etkili mali yükümlülükler açısından 5 yıldır⁽¹⁵⁷⁾.

1.7.13. Geri Verme ve Kaldırma

Vergi alacağının kalkmasıyla ilgili konular, 213 s. VUK. çerçevesinde hükme bağlanmıştır⁽¹⁵⁸⁾. Bu çerçevede, söz konusu Kanununun kapsamına giren vergilerle

⁽¹⁵⁵⁾ 4458 s. GK. md. 209.

⁽¹⁵⁶⁾ GY. md. 645.

⁽¹⁵⁷⁾ T.C. Başbakanlık Gümrük Müsteşarlığı Gümrükler Genel Müdürlüğü 19.09.2001 tarih ve 24177 sayılı tasarruflu yazısı.

⁽¹⁵⁸⁾ Bkz: 213 s. VUK. md. 116-126.

ilgili hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması olarak tanımlanan vergi hataları, ilgili memurun hatayı bulması veya görmesi, idarecilerin ya da denetim elemanlarının kontrol ve denetimleri sırasında, vergi incelenmesi sırasında ya da yükümlünün bizzat müracaatı üzerine ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla vergi hataları vergi idaresince veya yükümlünün başvurusu üzerine tespit edilebilmektedir.

Vergi hataları iki grup altında toplanmaktadır. Birinci grubu hesap hataları oluşturmakta olup, hata vergi matrahının ya da miktarının yanlış hesaplanmasından kaynaklanabileceği gibi verginin mükerrer hesaplanması şeklinde de olabilmektedir. İkinci grubu ise vergilendirmeye ilişkin hatalar oluşturmaktadır. Bu tür hatalar da yükümlünün şahsında, yükümlülükte, verginin konusunda ya da vergilendirme veya muafiyet döneminde yapılmaktadır.

Vergi hatalarını düzeltme yetkisi vergi dairesi başkanı veya yetkili kılacağı vergi grup müdürü ile vergi dairesi müdürüdedir. Verginin iade edilmesi, kanunun deyimiyle reddiyat, gerekli belgelerin eklenmesi suretiyle düzeltme fişi kullanılarak yapılmaktadır. Düzeltme fişinin bir nüshası, reddedilecek miktar ile müracaat edeceği yer ve müracaat süresi belirtilerek yükümlüye tebliğ edilmektedir. Yükümlü, tebliğ tarihinden itibaren hak düşürücü süre olan 1 yıl içinde belirtilen yere başvurmak zorundadır. Düzeltme talebinin yerinde görülmez ise bu da yükümlüye tebliğ edilmektedir. Vergi hatalarının düzeltilmesi talebi, en az 1 yıllık zaman aşımı süresi içinde yapılması zorunludur. Hatanın üzerinden 5 yıl geçmiş ise yapılan hata düzeltme konusu yapılamamaktadır.

Genel vergi uygulamasında olduğu gibi dış ticaretin vergilendirilmesi konusunda da vergilerin geri verilmesi ve kaldırılması önem taşımaktadır. Bu çalışmanın ikinci bölümünde ayrıntılı olarak inceleneceği üzere bazı gümrük rejimleri niteliği itibarıyla ekonomik etkilidir. 1615 s. mülga GK çerçevesinde vergilerin iadesi (drawback) rejimi ekonomik etkili gümrük rejimleri arasında sayılmıştır. Bu rejim, bir eşyanın ithalatı sırasında tahsil edilen vergi ve eş etkili yükümlülüklerin, söz konusu eşyanın ihracata konu edilmesi durumunda yükümlüsüne geri verilmesi şeklinde işlemektedir ve bu da, rejimin ihracatı teşvik

amacıyla uygulanan bir dış ticaret politikası aracı olmasını sağlamaktadır⁽¹⁵⁹⁾. Ancak mevcut gümrük uygulamalarında ekonomik etkili gümrük rejimleri vergilerin iadesi rejimi bulunmamaktadır. Bunun yerine, geri verme ve kaldırma ile ifade edilen iki özel duruma yer verilmiştir.

Bunlardan geri verme kavramı, ödenmiş olan gümrük vergilerinin tamamen veya kısmen geri ödenmesi, kaldırma kavramı ise henüz ödenmemiş olan gümrük vergilerinin tamamen veya kısmen alınmamasına karar verilmesini ifade etmektedir⁽¹⁶⁰⁾. Gümrük mevzuatı çerçevesinde geri verme ve kaldırmanın söz konusu olduğu haller aşağıdaki gibidir;

- Yanlışlıkla tahakkuk ettirilen veya ödenen vergiler⁽¹⁶¹⁾,
- İptal edilen beyanname çerçevesinde alınan vergiler⁽¹⁶²⁾,
- Sözleşmeye hükümlerine aykırı çıkması nedeniyle alıcısı tarafından iade edilen eşyaya ilişkin vergiler⁽¹⁶³⁾ ve
- Türkiye'nin taraf olduğu uluslararası anlaşma hükümleri çerçevesinde, BK tarafından belirlenecek hallerde gümrük vergileri⁽¹⁶⁴⁾.

Geri verme veya kaldırma başvurusu, bu vergileri ödeyen veya ödemekle yükümlü olan kişi veya bunların temsilcileri veya hak ve yükümlülükleri devralan kişi tarafından yapılabileceği gibi yapılan denetim veya kontroller sonucunda tahakkukun veya tahsilatın hatalı yapıldığının tespit edilmesi halinde gümrük idareleri tarafından doğrudan da yapılabilmektedir. Başvurular;

- Yanlışlıkla tahakkuk ettirilen veya ödenen vergiler için üç yıl⁽¹⁶⁵⁾,
- İptal edilen beyannameler çerçevesinde alınan vergiler için deniz yoluyla gelen eşyada kırk beş gün, diğer yollarla gelen eşyada yirmi gün ve antrepolarda bulunan eşyada otuz gün⁽¹⁶⁶⁾,

⁽¹⁵⁹⁾ Tuncer, *a.g.e.*, s. 244.

⁽¹⁶⁰⁾ 4458 s. GK. md. 210.

⁽¹⁶¹⁾ 4458 s. GK. md. 211.1.

⁽¹⁶²⁾ 4458 s. GK. md. 212.

⁽¹⁶³⁾ 4458 s. GK. md. 213.1.

⁽¹⁶⁴⁾ 4458 s. GK. md. 214.1.

⁽¹⁶⁵⁾ 4458 s. GK. md. 211.2.

- Sözleşme hükümlerine aykırı çıkması nedeniyle alıcısı tarafından iade edilen eşyaya ilişkin vergiler için ve BK tarafından belirlenecek hallerde bir yıl⁽¹⁶⁷⁾, içinde yapılması zorunlu olup söz konusu süreler hak düşürücüdür. Başvurularda Geri Verme veya Kaldırma Başvurusu Formu kullanılmaktadır⁽¹⁶⁸⁾.

Geri verme ve kaldırma işlemlerini yürütmeye yetkili gümrük idareleri parasal limitler çerçevesinde belirlenmiştir. Her yıl 213 s. VUK uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında⁽¹⁶⁹⁾ arttırılan parasal limitlere göre 2008 yılı için yetkili gümrük idareleri şu şekildedir⁽¹⁷⁰⁾;

- 68.894.- YTL'ye kadar olan geri verme veya kaldırma işlemlerini yapmaya ilgili gümrük müdürlükleri,
- 344.485.- YTL'ye kadar olan geri verme veya kaldırma işlemlerini yapmaya gümrük başmüdürlükleri,
- 344.485.- YTL üstündeki geri verme veya kaldırma işlemlerini yapmaya ise Gümrük Müsteşarlığı Gümrükler Kontrol Genel Müdürlüğü.

Gümrük vergilerin geri verilmeyeceği veya kaldırılmayacağı haller ise şunlardır⁽¹⁷¹⁾;

- Bir alıcı ile satıcı arasında yapılan, özellikle fiyat da dahil olmak üzere, sözleşmenin şartları belirlenirken eşyanın kusurlu mahiyetinin dikkate alınması,
- Eşyanın kusurlu olduğu veya sözleşmenin şartlarına uygun olmadığı teyit edildikten sonra ithalatçı tarafından satılması,
- Gümrük beyanından önce denenmek üzere geçici olarak teslim edilen eşyanın kusurlu veya sözleşme hükümlerine aykırı olduğu hususlarının deneme

⁽¹⁶⁶⁾ 4458 s. GK. md. 46 ile 70. ; GY md. 662.

⁽¹⁶⁷⁾ 4458 s. GK. md. 213.4.; 214.2.

⁽¹⁶⁸⁾ Geri Verme veya Kaldırma Başvurusu, GY'nin 77 nolu ekinde yer almaktadır.

⁽¹⁶⁹⁾ 377 Sıra Numaralı VUK Genel Tebliği ile 2007 yılı için yeniden değerlendirme oranı %7,2 olarak tespit edilmiştir. *R.G. S: 26703, 17.11.2007.*

⁽¹⁷⁰⁾ Gümrük Genel Tebliği (Gümrük İşlemleri) Seri No:59 md. 2. *R.G. S: 26735, 19.12.2007.*

⁽¹⁷¹⁾ GY. md. 666., 2000-69 s. BKK md. 43.2., 6183 s. AATUHK. md 106. 2004 yılından itibaren bu miktar 8,00 YTL olarak belirlenmiştir. Tahsil İmkansızlığı Sebebiyle Terkin Edilecek Amme Alacağı Miktarının Yükseltilmesine İlişkin 2004-8267 Nolu BKK. md. 1. *R.G.S.: 25687, 31.12.2003 (Mükerrer).*

sırasında anlaşamadığı kanıtlanamaması,

- Gümrük vergisinin BKK ile belirlenen miktarın altında kalması

Gümrük idareleri, gerekli hallerde başvuru sahibinden ihtiyaç duyulan bilgi ve belgeleri de isteyerek gerekli kontrolleri yaptıktan sonra başvuruyu kabul etmesi durumunda 30 gün içerisinde kurulacak bir komisyon marifetiyle karara varmak zorundadır. Alınan karar gereği iadesi kabul edilen vergilerin geçmiş mali yıllara ait olması durumunda, bütçenin ilgili tertibinden ödenebilmesi için saymanlık müdürlüklerinden ödenek talebinde bulunmaktadır⁽¹⁷²⁾.

Yetkili idareler tarafından, gümrük vergileri ile bunların ödenmelerine bağlı olarak tahsil edilmiş gecikme faizinin veya gecikme zammının geri verilmesinde idarece faiz ödenmemektedir. Ancak, geri verme kararının alındığı tarihten itibaren üç ay içerisinde idarece söz konusu kararın uygulanmaması halinde, ilgilinin talebi üzerine, üç aylık sürenin bitiminden itibaren 6183 s. AATUHK hükümleri çerçevesinde faiz ödenmesi mümkündür⁽¹⁷³⁾. Gümrük vergilerinin hatalı olarak kaldırılması veya geri verilmesi halinde, başlangıçta tahakkuk eden vergiler ve faiz iadesi söz konusu ise ödenmiş olan bu faizler yeniden tahsil edilmektedir. Tahsil edilmeyen miktarlar tebliğ tarihinden itibaren 10 gün içinde ilgilisi tarafından ödenmemesi halinde 6183 s. AATUHK hükümlerine göre takibat yapılmaktadır⁽¹⁷⁴⁾.

1.8. Dış Ticarete Özgü Kavram ve İlkeler

Vergi teorisinde bazı kavram ve ilkeler niteliği gereği sadece dış ticaret vergileri ve eş etkili mali yükümlülüklerle özgüdür. Bu kavramlar aşağıdaki başlıklar altında toplanmaktadır;

- Gümrük, gümrük hattı ve gümrük bölgesi,
- Gümrük gözetimi ve gümrük denetimi,
- Gümrük statüsü,
- Küşat,

⁽¹⁷²⁾ GY. md. 669 ve 671.

⁽¹⁷³⁾ 4458 s. GK. md. 216.

⁽¹⁷⁴⁾ 4458 s. GK. md. 217.

- Elleçleme.

Dış ticarete özgü ilkeler ise aşağıdaki gibidir;

- Varış ülkesinde vergilendirme ve çıkış ülkesinde vergilendirme ilkeleri,
- En çok kayrılan ülke ilkesidir.

1.8.1. Gümrük, Gümrük Hattı ve Gümrük Bölgesi

Gümrük kavramı iki anlamı ifade etmektedir. Birincisi bir devlet örgütünü ifade etmekte olup, yabancı ülkelere gelen ve kendi kanun ve tarifelerinde yazılı esaslara göre vergiye tabi tutulan bütün eşya ve kişilerin muayeneye tabi tutulduğu hat veya bölgedir⁽¹⁷⁵⁾. Ülkemizde dış ticaret işlemleri ve bu ticaretin vergilendirilmesi açısından iki önemli kurum bulunmaktadır. Bunlar, Başbakanlığa bağlı olarak faaliyetlerini sürdüren ve bir Devlet Bakanı tarafından yönetilen Dış Ticaret Müsteşarlığı ve Gümrük Müsteşarlığıdır.

Gümrük Müsteşarlığı Başmüdürlükler ve ona bağlı Gümrük ve Muhafaza Müdürlükleri düzeyinde idari örgütlenme şekline sahiptir. Gümrük mevzuatına göre gümrük idaresi veya idareleri deyimi, gümrük mevzuatında belirtilen işlemlerin kısmen veya tamamen yerine getirildiği merkez veya taşra teşkilatındaki hiyerarşik yönetim birimlerinin tamamını ifade etmektedir⁽¹⁷⁶⁾. Bu açıdan gümrük kavramının birinci anlamı denetim yapan ve vergi tahakkuk eden kamu idaresini belirtmektedir.

İkinci olarak gümrük kavramı, aşağıda belirtilecek olan gümrük hattına veya bölgesine giren, ondan çıkan veya bu bölgede transit halde bulunan eşyaya ilişkin vergi ve eş etkili mali yükümlülükleri ifade etmektedir. Dolayısıyla gümrük, bu anlamıyla, eşyanın ülke sınırlarından içeri girmesi nedeniyle sahibinin veya adına hareket edenin yerine getirmesi gereken bir mali yükümlülüktür.

Gümrük hattı kavramı ise bir ülkenin siyasi sınırlarını ifade etmektedir⁽¹⁷⁷⁾. Ülkeler, egemenlik ve dolayısıyla vergilemeye ilişkin haklarını siyasi sınırları

⁽¹⁷⁵⁾ Tuncer, *a.g.e.*, s. 40.

⁽¹⁷⁶⁾ 4458 s. GK. md. 3.2.

⁽¹⁷⁷⁾ Tuncer, *a.g.e.*, s. 40.

içerisinde kullanılmaktadır. Bir eşyanın dış ticarete konu olması da ancak, bir ülkenin sınırlarında çıkıp diğer bir ülkenin sınırlarından geçmesiyle mümkündür. Dış ticarete konu eşyanın ülke sınırlarının her noktasından geçmesi de mümkün olmayıp, ancak ülkelerin yetkili organlarınca belirlenen sınır noktalarından geçebilmektedir. Nitekim ülkemize giriş yapacak olan kara, hava ve deniz taşıtları, ancak yetkili bir gümrük idaresi bulunan yerlerden giriş ve çıkış yapabilmektedirler⁽¹⁷⁸⁾. Diğer taraftan dış ticarete konu eşya için de benzer uygulama söz konusudur. Örneğin, ülkemiz açısından gıda maddelerinin ithal ve ihraç edileceği yetkili gümrük idareleri⁽¹⁷⁹⁾ ve kara sınır kapılarında bulunan gümrük idarelerinin yetkili olduğu işlemler belirlenmiştir⁽¹⁸⁰⁾.

Gümrük bölgesi kavramı ise gümrük hattına göre daha geniş bir kavram olup, gümrük hattı içinde kalan bölgeyi ifade etmektedir. Gümrük mevzuatında “gümrük bölgesi”, “Türkiye Gümrük Bölgesi” ve “Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi (TCGB)” olmak üzere üç farklı ifade olmakla birlikte, bunların tamamı TCGB’yi belirtmektedir⁽¹⁸¹⁾. TCGB ise Türkiye Cumhuriyeti topraklarını kapsamakta olup, Türkiye kara suları, iç suları ve hava sahası bu bölgeye dahildir⁽¹⁸²⁾.

1.8.2. Gümrük Gözetimi ve Gümrük Denetimi

Gümrük gözetimi ve gümrük denetimi kavramı birbirini tamamlar nitelikte olan iki kavramdır. Bunlardan gümrük gözetimi kavramı, gümrük mevzuatına ve gereken hallerde gümrük gözetimi altındaki eşyaya uygulanacak diğer hükümlere uyulmasını sağlamak üzere gümrük idareleri tarafından genel olarak uygulanan işlemleri ifade etmektedir⁽¹⁸³⁾. Kavram gümrük idarelerinin bir çok uygulamasına dayanak teşkil etmektedir. Örneğin, ithalat vergileri ve ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmayan serbest dolaşıma girmemiş eşya ile ihracatla ilgili gümrük işlemleri

⁽¹⁷⁸⁾ 4458 s. GK. md. 34.

⁽¹⁷⁹⁾ Örneğin gıda maddeleri için bkz: İthal ve İhraç Edilecek Gıdaların Giriş ve Çıkış Kapılarının Tespit ve İlanına Dair Tebliğ. *R.G.S.*: 24333, 01.03.2001

⁽¹⁸⁰⁾ Kara sınır kapılarında bulunan gümrük idarelerinin yetkileri için bkz: 2006-11 s. Başbakanlık Genelgesi. *R.G.S.*: 26118, 24.03.2006

⁽¹⁸¹⁾ 4458 s. GK. md. 2.2. Örneğin 4458 s. GK. md. 2, 35, 64, ve 182’de “gümrük bölgesi”, md. 35-39, 42, 43, 52, 54, 58, 62, 74 ve 91’de “Türkiye Gümrük Bölgesi” ve md. 1-3, 38 ve 172’de “Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi” ifadeleri kullanılmıştır.

⁽¹⁸²⁾ 4458 s. GK. md. 2.1.

⁽¹⁸³⁾ 4458 s. GK. md. 3.12.

tamamlanmış eşya, posta çantaları ve kolileri ancak, gümrük gözetimi altında ve transit rejimi hükümleri çerçevesinde TCGB içinde bir noktadan diğerine taşınmaktadır⁽¹⁸⁴⁾. Benzer şekilde, ihracat, hariçte işleme, transit veya antrepo rejimi için beyan edilen serbest dolaşımda bulunan eşya, gümrüğe verilen beyannamenin tescilinden itibaren TCGB'den çıkıncaya, imha edilinceye ya da gümrük beyannamesi iptal edilinceye kadar gümrük gözetimi altında addedilmektedir⁽¹⁸⁵⁾.

Gümrük denetimi ise gümrük gözetimine göre daha somut ve detaylı gümrük uygulamalarını kapsamaktadır. Kavram, gümrük mevzuatına ve gereken hallerde gümrük gözetimi altındaki eşyaya uygulanacak diğer hükümlere uyulmasını sağlamak üzere eşyanın muayenesini, belgelerin varlığının ve gerçekliğinin kanıtlanmasını, işletme hesaplarının, defterlerinin ve diğer yazılı belgelerin tetkikini, nakil araçlarının kontrolünü, bagajların ve kişilerin yanlarında ya da üstlerinde taşıdıkları eşyanın kontrolünü, idari araştırmalar ve benzeri diğer işlemlerin yapılması gibi özel işlemlerin yerine getirilmesini ifade etmektedir⁽¹⁸⁶⁾. Tanımdan da anlaşılacağı üzere gümrük idareleri tarafından kısmen veya tamamen yerine getirilen bir çok uygulama gümrük denetimi çerçevesinde gerçekleşmektedir. Örneğin, gümrük idareleri, ilgili kişiler tarafından kendilerine verilen beyanın doğruluğunu araştırmak üzere beyanname ve beyannameye ekli belgeler ile beyanın içerdiği bilgilerin doğruluğunu araştırmak amacı ile beyan sahibinden istediği diğer belgeleri kontrol edebilir, beyanname kapsamı eşyayı muayene edebilir ve ayrıntılı muayene veya tahlil amacıyla numune olarak yürürlükteki hükümlere uygun olarak denetleyebilmektedir⁽¹⁸⁷⁾. Bu denetim, eşyanın ilgisine tesliminden önce ve TCGB'ye girdiği anda olabileceği gibi ilgisine tesliminden sonra beyan sahibine, söz konusu işlemler ile doğrudan ya da dolaylı olarak ticari yönden bağlı kişilere veya gümrük işlemine dayanak oluşturan belge ve verileri ticari amaçla elinde bulunduran diğer kişilere ait yerlerde belge kontrolü veya gerekli ve mümkün olduğu hallerde eşyanın muayenesi şeklinde de gerçekleşebilmektedir⁽¹⁸⁸⁾.

(184) 4458 s. GK. md. 84.1.

(185) 4458 s. GK. md. 58.2.

(186) 4458 s. GK. md. 3.13.

(187) 4458 s. GK. md. 65.

(188) 4458 s. GK. md. 73.1

1.8.3. Gümrük Statüsü

Gümrük statüsü, eşyanın TCGB’de serbest dolaşıma girmiş olup olmadığı yönünden durumunu ifade etmektedir⁽¹⁸⁹⁾. Eşyanın serbest dolaşıma girişi, ancak buna ilişkin rejimin gerekliliklerinin yerine getirilmesi halinde mümkündür. Türk menşeli sayılan eşya ise kendiliğinden serbest dolaşımda kabul edilmektedir. Nitekim, gümrük mevzutuna göre serbest dolaşımda bulunan eşya, Türkiye'nin taraf olduğu uluslararası anlaşmalara ait hükümler saklı kalmak kaydıyla, serbest dolaşıma giriş rejimine tabi tutularak TCGB’ye giren eşya ile üretiminde kullanılan girdilerin yerli olup olmadığına bakılmaksızın, gümrük mevzuatının menşe ile ilgili hükümlerine göre Türk menşeli sayılan eşyayı ifade etmektedir⁽¹⁹⁰⁾.

1.8.4. Küşat

Küşat kavramı, bir hakkı ifade etmekte olup, gümrük idarelerine sunulan ve gümrük gözetimi altında bulunan eşyadan gümrük işlemlerinden önce herhangi bir nedenle numune alınmasını anlamına gelmektedir⁽¹⁹¹⁾. Küşat hakkı, eşya sahibi ya da yasal temsilcileri tarafından, söz konusu eşya gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma konu edilene kadar gümrük idaresine yazılı olarak başvurulması ve bunun gümrük idaresince kabul edilmesi üzerine kullanılabilir. Uygulamada tüm riskler ve masraflar talepte bulunan kişiye aittir.

1.8.5. Elleçleme

Elleçleme, gümrük gözetimi altında bulunan eşyaya yönelik yapılan tarafsız bir işlemdir⁽¹⁹²⁾. Gümrük mevzuatında elleçleme kavramı, gümrük gözetimi altındaki eşyanın asli niteliklerini değiştirmeden istiflenmesi, yerinin değiştirilmesi, büyük kaplardan küçük kaplara aktarılması, kapların yenilenmesi veya tamiri, havalandırılması, kalburlanması, karıştırılması ve benzeri işlemler olarak tanımlanmıştır⁽¹⁹³⁾. Mevzuat açısından elleçleme işlemlerinin kapsamı için bir sınırlandırılmaya gidilmemiş, ancak bu tür işlemlerin ancak mutad nitelikte

⁽¹⁸⁹⁾ 4458 s. GK. md. 3.7.

⁽¹⁹⁰⁾ 4458 s. GK. md. 3.6.

⁽¹⁹¹⁾ Selen, *a.g.e.*, s. 20.

⁽¹⁹²⁾ Tuncer, *a.g.e.*, s. 191.

⁽¹⁹³⁾ 4458 s. GK. md. 3.22.

olabilebileceği hükme bağlanmıştır. Mutad elleçleme ise, eşyanın imalatında zorunlu bir rol taşımayan aksesuarların nihai ürüne montajıyla ilgili işlemler olabileceği gibi elle veya başka bir şekilde gerçekleştirilen ve eşyanın asli niteliğini değiştirmeyen işlemler de olabilmektedir. Örneğin bir otomobile radyo-teyp takılması⁽¹⁹⁴⁾ ya da ithal gıda ürünlerine Gıdaların Üretimi Tüketimi ve Denetlenmesine Dair Yönetmelik hükümleri uyarınca bulunması gereken Türkçe etiketlerin yapıştırılması⁽¹⁹⁵⁾ mutad elleçleme işlemlerindendir.

Uygulamada, eşyanın bulunduğu durum ile elleçlemenin hangi amaçla ve ne şekilde yapılacağı önem taşımaktadır. Gümrük idaresine sunulmadan önce geçici olarak depolanan eşya⁽¹⁹⁶⁾, gümrükçe izin verilen yerde veya antrepoda bulunan eşya⁽¹⁹⁷⁾, gümrük idaresinin izniyle geçici olarak antrepodan çıkarılan eşya⁽¹⁹⁸⁾, serbest bölgeye konulan serbest dolaşımda olmayan eşya ile tarım politikası kapsamında olup ihracata bağlı olanaklardan yararlanmak üzere buraya konulan eşya⁽¹⁹⁹⁾ elleçlemeye tabi tutulabilmektedir. Yapılan elleçleme işlemlerinin amacını ise eşyanın iyi korunması, görünüşünün veya pazarlama kalitesinin geliştirilmesi, dağıtım veya yeniden satışa hazırlanması gibi nedenler oluşturmaktadır.

Elleçleme, gümrük idarelerinin izni ve kontrolü altında yapılabileceği gibi izni olmaksızın da yapılabilmektedir. Örneğin antrepo rejimine tabi tutulmuş tarım ürünlerine uygulanacak elleçleme işlemleri için gümrük idaresinin izni gerekirken⁽²⁰⁰⁾ serbest bölgelere konulan serbest dolaşımda olmayan eşya için gümrük idaresinin iznine gerek yoktur⁽²⁰¹⁾. Elleçleme için gümrük idaresinin izninin arandığı durumlarda, başvurunun bir dilekçe ile yazılı olarak yapılması gerekmektedir.

Elleçlemenin tarafsız işlemlerden meydana geldiği yukarıda belirtilmiştir. Bu tarafsızlığı, hem elleçleme kapsamı işlemlerin tabi tutulduğu eşyanın niteliğini

⁽¹⁹⁴⁾ GY. md. 292.

⁽¹⁹⁵⁾ T.C. Başbakanlık Gümrük Müsteşarlığı Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 17.04.2002 tarih ve 8259 sayılı tasarruflu yazısı.

⁽¹⁹⁶⁾ 4458 s. GK. md. 49.

⁽¹⁹⁷⁾ 4458 s. GK. md. 102.

⁽¹⁹⁸⁾ 4458 s. GK. md. 103.

⁽¹⁹⁹⁾ 4458 s. GK. md. 157.1.b.

⁽²⁰⁰⁾ 4458 s. GK. md. 102.3.

⁽²⁰¹⁾ 4458 s. GK. md. 157.1.b.

değiştirmemesi hem de gümrük yükümlülüğünün belirlenmesi açısından eşyanın elleçleme öncesi durumunun esas alınması sağlamaktadır. Örneğin, bir serbest bölgede mutat elleçlemeye 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 şartıyla, eşyaya ilişkin gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihte söz konusu elleçlemelere tabi tutulmamış gibi dikkate alınacak olan niteliği, gümrük kıymeti ve miktarı oluşturmaktadır⁽²⁰²⁾. Antrepo rejimine tabi tutulan ithal eşyasının elleçleme faaliyetlerine konu olması halinde de, eşyanın ithalat vergilerinin belirlenmesinde, beyan sahibinin talebi üzerine, eşyanın elleçleme faaliyetlerine tabi tutulmadan önceki niteliği, gümrük kıymeti ve miktarı dikkate alınmaktadır⁽²⁰³⁾.

1.8.6. Varış Ülkesinde Vergilendirme ve Çıkış Ülkesinde Vergilendirme İlkeleri

Dış ticaretin vergilendirilmesi açısından “Destinasyon-Varış” ve “Orijin-Çıkış” ülkesinde vergilendirme olmak üzere iki ilke bulunmaktadır. Varış ülkesinde vergilendirme ilkesine göre dış ticarete konu eşya, nihai anlamda tüketildikleri veya faydalanıldıkları ülkede, o ülkenin mevzuatı çerçevesinde vergi ve diğer yükümlülükler konusuna edilmelidir. Bu ilke, dış ticarete konu eşyanın, menşe ülkenin vergilerinden arındırılarak söz konusu vergilerin gider ve fiyat unsuru olarak etkilerini önlemek ve böylece dış ticarete rekabet eşitliği yaratmak amacıyla benimsenmiştir⁽²⁰⁴⁾.

Çıkış ülkesinde vergilendirme ilkesi ise, dış ticarete konu eşyanın, üretildikleri ülkede vergilendirilmesini öngörmektedir. Temel amaç ihracatçı ülkenin gelir elde etmesi veya vergilerin koruyucu etkisinden yararlanarak söz konusu eşyanın ihracatının kısılmasıdır. İlkelerin uygulanması açısından iyi korunan gümrük sınırlarının varlığı ve bu şekilde yasadışı eşya girişlerinin engellenmesi ile ilgili ülkede yükümlülüğün tam olarak yerine getirilmesi önem taşımaktadır.

⁽²⁰²⁾ 4458 s. GK. md. 162.2.

⁽²⁰³⁾ 4458 s. GK. md. 104.2.

⁽²⁰⁴⁾ Tuncer, *a.g.e.*, s. 193.

Ülkemizde dış ticaretin vergilendirilmesi açısından istisnai durumlar hariç olmak üzere varış ülkesinde vergilendirme ilkesi benimsenmiştir. Nitekim uygulamada, transit ticaret için mali bir yükümlülük olmadığı gibi ihracatta da belirli ürünler için ödenen fonların dışında her hangi bir yükümlülük bulunmamaktadır.

1.8.7. En Çok Kayrılan Ülke İlkesi

En çok kayrılan ülke ilkesi, GATT sistemi çerçevesinde oluşturulan ve dış ticaret açısından önemli sonuçları olan ilkelerden biridir. İlke, iki ülke arasında yapılan ticaret anlaşmasında indirimli tarife veya ayrıcalıklı gümrük uygulamasına ek olarak en çok kayrılan ülke ilkesine atfen bir hüküm konulduğunda, taraflardan birisinin üçüncü bir ülkeyle çok daha avantajlı bir ticaret anlaşması imzalaması durumunda, önceki ticaret anlaşmasına taraf ülkenin de söz konusu avantajlardan yararlanmasını ifade etmektedir⁽²⁰⁵⁾.

En çok kayrılan ülke ilkesi kayıtlı ve kayıtsız olmak üzere iki şekilde uygulanmaktadır. Bunlardan birincisine göre, taraflardan birinin bu ilkeden yararlanabilmesi, diğerinin aynı veya eşdeğer bir ödünü karşı tarafa sağlamasına bağlıdır. İkinci uygulama ise tarafların birbirlerine karşı herhangi bir karşılıklı uygulama olmaksızın kuralı uygulaması şeklinde gerçekleşmektedir⁽²⁰⁶⁾. Böylece GATT'ın, taraflardan birinin diğerine verdiği ayrıcalığın, diğer taraflar için de geçerli olduğunun kabul ederek ülkeler arasında ayrımcılığın önlenmesi hedefine ulaşılmış olunacaktır. Nitekim GATT sistemi, üye ülkelerin birbirlerine aynı gümrük tarife oranlarını uygulamasını ve uygulamada ayrımcılığa neden olacak işlemlere başvurmamasını öngörmektedir⁽²⁰⁷⁾.

⁽²⁰⁵⁾ Tuncer, *a.g.e.*, s. 194.

⁽²⁰⁶⁾ Seyidoğlu, *a.g.e.*, s. 122.

⁽²⁰⁷⁾ 1947 tarihli GATT Anlaşması md. 1.

İKİNCİ BÖLÜM

DIŞ TİCARETTEN ALINAN VERGİLERİN VE EŞ MALİ YÜKÜMLÜLÜKLERİN TESPİTİNDE VE UYGULANMASINDA BELİRLEYİCİ UNSURLAR

Dış ticaret işlemleri çerçevesinde TCGB'ye giren ve çıkan eşya usul ve esası gümrük mevzuatında belirtilen bir gümrük uygulamasına konu olmak zorundadır. Bu uygulama, söz konusu eşyanın gümrüğe sunulmasıyla başlayan ve gümrük yükümlülüğünü sona erdiren şartların gerçekleştirilmesiyle biten bir süreci kapsamaktadır. Dış ticaret işlemleri açısından geçerli olan gümrük uygulamaları 4 başlık altında toplanmaktadır. Bunlar;

- Gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanım,
- Menşe,
- Tarife,
- Kıymet.

Aşağıda bu uygulamalar hakkında bilgi verilecektir.

2.1. Gümrükçe Onaylanmış Bir İşlem veya Kullanım

Gümrük mevzuatına göre, T.C. Başbakanlık Gümrük Müsteşarlığı tarafından belirlenen esaslara uygun olarak, serbest bölgelere konulan eşya hariç olmak üzere, gümrük idaresine veya gümrük idarelerinin belirlediği veya uygun gördüğü diğer bir yere gelen eşya, söz konusu eşyayı TCGB'ye getiren kişi veya yerine göre eşyanın gelişinden sonra taşımasını üstlenen ya da bu kişiler adına hareket eden kişiler tarafından gümrüğe sunulmak zorundadır. Ayrıca bu kişiler, eşyanın gümrüğe sunulmasını takip eden ilk iş günü mesai bitimine kadar ilgili gümrük idaresine ya da bu kişiler adına hareket edenler tarafından özet beyan verilmektedir⁽²⁰⁸⁾. Özet beyanda, taşıt aracı ve gümrüğe sunulan eşya ile ilgili genel bilgiler yer

⁽²⁰⁸⁾ 4458 s. GK. md. 39.

almaktadır⁽²⁰⁹⁾. Özet beyan yerine orijinal manifesto, konşimento, CMR, CIM, CIV, TIR Karnesi veya Serbest Bölge İşlem Formu gibi belgeler de kullanılabilir. İşte, özet beyan veya yerine geçen belgelerden birinin süresi içinde gümrüğe ibrazıyla eşya için gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanım belirlenmesi zorunluluğu doğmaktadır⁽²¹⁰⁾.

Gümrüğe sunulan eşya için bu zorunluluk, özet beyan verildiği tarihten itibaren eşyanın denizyolu ile gelmesi durumunda 45 gün, diğer yollarla gelmesi durumunda, 20 gün içinde yerine getirilmek zorundadır. Şartlar gerektirdiği takdirde, Gümrük Müsteşarlığı bu sürelerden daha kısa bir süreye veya bu sürelerin uzatılmasına izin verebilmektedir. Süresi içinde gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanım belirlenmesi için gerekli işlemlere başlanmamış eşya, herhangi bir adli veya idari takibata konu olmaması halinde tasfiye edilmektedir⁽²¹¹⁾.

Gümrük mevzuatı çerçevesinde eşya için belirlenecek gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanımın şekilleri 5 başlık altında toplanmaktadır. Bunlar, eşyanın⁽²¹²⁾,

- Bir gümrük rejimine tabi tutulması,
- Bir serbest bölgeye girmesi,
- TCGB dışına yeniden ihracı,
- İmhası ve
- Gümrüğe terk edilmesidir.

Gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanımın, gümrük rejimlerini de içine alan, ancak imha ve terk gibi farklı nitelikteki uygulamaları da içeren geniş bir uygulamadır. Her bir kullanım veya işlemin kendine özgü işleyiş şekli bulunmaktadır. Örneğin bir gümrük rejiminin başlaması, gümrük beyannamesi veya bu beyanname yerine geçen bir belgenin gümrük idaresine verilmesiyle mümkünken

⁽²⁰⁹⁾ Özet Beyan Formu GY'nin 9 nolu ekinde yer almaktadır.

⁽²¹⁰⁾ 4458 s. GK. md. 46.

⁽²¹¹⁾ 4458 s. GK. md. 50.1.

⁽²¹²⁾ 4458 s. GK. md. 3.14.

gümrük rejimleri dışında kalan işlem veya kullanımlar için ilgili kişinin aktif bir fiilde bulunması da zorunludur⁽²¹³⁾. Gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanımlar arasında geçiş mümkündür. Örneğin bir gümrük rejiminden diğerine geçiş ya da serbest bölgeye konulmuş olan eşyanın bir gümrük rejimine tabi tutulması söz konusu olup bu yöndeki uygulamalar, ilgili rejimin gerektirdiği dışında ilave bir vergi yükü doğurmamaktadır⁽²¹⁴⁾.

2.1.1. Gümrük Rejimleri

Gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanım türlerinden en kapsamlısını gümrük rejimleri oluşturmaktadır. Yürürlükteki gümrük mevzuatına göre gümrük rejimleri 8 başlık altında sıralanmıştır. Bunlar aşağıdaki gibidir⁽²¹⁵⁾;

- Serbest dolaşıma giriş rejimi,
- Transit rejimi,
- Gümrük antrepo rejimi,
- Dahilde işleme rejimi,
- Gümrük kontrolü altında işleme rejimi,
- Geçici ithalat rejimi,
- Hariçte işleme rejimi,
- İhracat rejimi.

Yukarıda belirtilen gümrük rejimleri, özellikleri gereği iki grup altında toplanabilmektedir. Buna göre gümrük rejimleri⁽²¹⁶⁾;

- Şartlı muafiyet düzenlemelerini içeren gümrük rejimleri
- Ekonomik etkili gümrük rejimleri

⁽²¹³⁾ Cahit Gökçelik, (2005): *Gümrük Rejimleri*, Ankara: Gündüz Gümrük Müşavirliği Ltd. Şti. Yayınları, 1. Baskı, s. 16.

⁽²¹⁴⁾ Gökçelik, *a.g.e.*, s. 15.

⁽²¹⁵⁾ 4458 s. GK. md. 3.15.

⁽²¹⁶⁾ 4458 s. GK. md. 79.

olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır. Bu gruplandırmaya göre transit rejimi, gümrük antrepo rejimi, şartlı muafiyet düzenlemeleriyle yürütülen DİR, GKAIİR ve geçici ithalat rejimi şartlı muafiyet düzenlemeleri grubuna, gümrük antrepo rejimi, DİR, GKAIİR, geçici ithalat rejimi ve HİR ekonomik etkili gümrük rejimleri grubuna girmektedir.

Bir gümrük rejimini şartlı muafiyet düzenlemesi içeren gümrük rejimleri grubunda yer almasını sağlayan unsurlar aşağıdaki gibidir;

- Eşya dış ticaret politikası önlemlerine tabi değildir, rejimin usul ve esası BK tarafından belirlenmektedir,
- Eşya için tahakkuk edecek vergi ve diğer eş etkili mali yükümlülükler teminata bağlanmakta ve rejim hak sahibinden taahhütname alınmaktadır,
- Eşyanın şartlı muafiyet düzenlemesini içeren bir gümrük rejimine konu olması izne ve süreye tabidir.

Gümrük rejimlerine ekonomik etkili olma özelliğini ise rejimin mali etkisinden çok rekabeti artırma, ucuz işgücünden yararlanma, yabancı firmaları Türk menşeli eşya kullanmaya teşvik etme ve nihai ürünü doğrudan ithal etmek yerine girdilerini ithal ederek üretim hacmini ve dolayısıyla ihracatı artırma faydalarından yararlanma amacı vermektedir. Ekonomik etkili gümrük rejimleri için de yukarıdaki unsurlar geçerli olmakla birlikte rejim hak sahibi, almış olduğu izinde, söz konusu rejimin ekonomik faydalarını verimlilik oranı⁽²¹⁷⁾ şeklinde göstermek ve verdiği teminat için de haksız rekabete neden olacak finansal avantajlar elde etmemek için faiz ödemek zorundadır. Ekonomik etkili rejimlerin gerektirdiği prosedürün takibi ve kontrolü de kaçınılmaz olarak kayıt tutulması sonucunu doğurmaktadır.

Gümrük mevzuatı çerçevesinde 8 başlık altında toplanan gümrük rejimleri aşağıda genel hatlarıyla ve özellikle dış ticaret vergileri ve eş etkili mali yükümlülükler açısından taşıdığı önem çerçevesinde ele alınacaktır.

⁽²¹⁷⁾ Verimlilik oranı, belirli miktardaki ithal eşyanın işlenmesi sonucunda elde edilen işlem görmüş ürünlerin miktarı veya yüzde oranıdır. 4458 s. GK. md. 108.8

2.1.1.1. Transit Rejimi

Transit rejimi, ithalata veya ihracat konu eşyanın gümrük gözetimi altında bir gümrük noktasından aynı veya farklı bir ülkedeki gümrük noktasına taşınması sırasında uyulması gerekli hükümleri içeren rejimdir. Gümrük mevzuatına göre, ithalat vergileri ve ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmayan serbest dolaşıma girmemiş eşya ile ihracatla ilgili gümrük işlemleri tamamlanmış eşya, gümrük gözetimi altında TCGB içinde bir noktadan diğerine transit rejimi hükümlerine göre ve alınan izne bağlı olarak, yabancı bir ülkeden yabancı bir ülkeye, yabancı bir ülkeden Türkiye'ye, Türkiye'den yabancı bir ülkeye ve bir iç gümrükten diğer bir iç gümrüğe taşınabilmektedir⁽²¹⁸⁾. Transit rejimi, eşyanın ve belgelerinin bu rejim hükümlerine uygun olarak varış gümrük idaresine sunulması üzerine sona ermektedir.

Bir eşyanın transit rejimine tabi tutulmak istenmesi halinde gümrük beyannamesi, özet beyan veya onun yerine geçen belgeler, TIR karnesi, ATA karnesi ve Form 302 Belgesi kullanılmaktadır. Gümrük beyannamesi ve özet beyan dışındaki belgelerin kullanılmasına ilişkin mevzuat uluslararası sözleşmelere dayanmaktadır.

Yukarıda belirtildiği gibi transit rejimi şartlı muafiyet düzenlemeleri grubuna giren gümrük rejimlerindedir. Bu nedenle, transit rejimine konu taşıt ve serbest dolaşıma girmemiş eşya, transit geçişleri dolayısıyla gümrük vergilerine konu olmamaktadır, ancak uluslararası anlaşmalar ve gümrük mevzuatında belirtilen esaslar dahilinde gümrük vergileri ve eş mali yükümlülükler teminata bağlanmaktadır. Diğer taraftan taşımanın, 1975 tarihli TIR Sözleşmesi uyarınca TIR karnesi kapsamında yapılması durumunda teminat alınması yerine kefil kuruluşu başvurulması ya da deniz, demir veya hava yoluyla gelen eşya için teminat alınmaması gibi farklı uygulamalar da mevcuttur⁽²¹⁹⁾.

Transit rejiminin işleyişi sırasında dış ticaret vergileri ve eş etkili mali yükümlülükler açısından bir yükümlülük söz konusu olmasa da transite konu eşyanın serbest dolaşım rejimine tabi tutulmak istenmesi ya da gümrük idaresini bilgisi

⁽²¹⁸⁾ 4458 s. GK. md. 84.

⁽²¹⁹⁾ 4458 s. GK. md. 85.

dışında gümrük gözetiminden çıkartılarak transit rejimin ihlali durumunda gümrük yükümlülüğü doğmaktadır. Transit rejiminin gümrük beyannamesi, özet beyan ve TIR Karnesi ile beyan edilmesi ve rejim ihlalin gerçekleşmesi durumunda gümrük yükümlülüğünün doğması ve yaptırımını aşağıdaki gibidir.

Transit rejiminin gümrük beyannamesi ile beyan edilmesi ve işlenmesi durumunda gümrük yükümlülüğünün doğması ve yaptırımları şu şekildedir;

Daha önceden belirtildiği gibi, gümrük idaresince tescil edilmiş olan beyanname, ait olduğu eşyanın vergileri ve para cezalarından dolayı taahhüt niteliğinde olup beyan sahibini bağlamaktadır ve gümrük vergileri tahakkukuna esas tutulmaktadır⁽²²⁰⁾. Diğer taraftan transit rejimi hak sahibi olan kişiler, eşyayı öngörülen süre içerisinde ve gümrük idareleri tarafından eşyanın ayniyetinin tespiti amacıyla alınan önlemlere uymak suretiyle, varış yeri gümrük idaresine sağlam ve noksansız olarak sunmak ve transit rejimine ilişkin hükümlere uymakla yükümlüdürler⁽²²¹⁾. Transit rejimine göre taşındığını bilerek eşyayı kabul eden taşıyıcı veya alıcı da, eşyayı öngörülen süre içerisinde ve gümrük idareleri tarafından eşyanın ayniyetinin tespiti amacıyla alınan tedbirlere uymak suretiyle, varış yeri gümrük idaresine sağlam ve noksansız olarak sunmakla yükümlüdürler. Bu yükümlülüğün yerine getirilmesiyle transit rejimi sona ermektedir. Ancak, varış veya çıkış gümrük idaresi tarafından şüphe, ihbar ile özel durumlar dışında ibraz edilen beyanname veya beyanname yerine geçen belge üzerinden belge ve süre yönünden yapılan kontrol dışında taşıtın durumu, güvenlik mühürleri veya kaplarla ilgili şüphe oluşursa bu kaplar açılmaktadır ve içindeki eşya tam kontrole tabi tutulmaktadır. Yapılan bu kontrol sonucunda eşya, beyannameye belirtilen cinsine uygun olmakla beraber miktarca noksan görülürse, 5607 s. KMK hükümleri saklı kalmak üzere, noksanlığa isabet eden gümrük vergileri tahsil edilerek eşyanın TCGB dışına çıkarılmasına izin verilmektedir. Söz konusu vergiler ve 6183 s. AATUHK hükümleri uyarınca tahakkuk ettirilecek faiz, gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihteki vergi oranları ve diğer vergilendirme unsurlarına göre belirlenmektedir. Bu durumda iki alternatif uygulama söz konusudur. Birinci durumda mükellefin talebi

⁽²²⁰⁾ 4458 s. GK. md. 61.3

⁽²²¹⁾ 4458 s. GK. md. 86. Transit rejiminde geçerli süreler için bkz: T.C. Başbakanlık Gümrük Müsteşarlığı Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 2004-4 s. Genelgesi.

üzerine varış gümrük idaresince gümrük vergileri ve eş mali yükümlülükler ile faiz tahsil edilmekte ve beyannameye eksikliğe isabet eden kısım için vergilerin tahsil edildiği şerhi düşülerek hareket gümrük idaresine bildirilmektedir. Hareket gümrük idaresi yapacağı kontrol sonucunda eksik kalan vergiler varsa ödeme emri düzenlemek suretiyle takibat başlatmaktadır. Vergi ve eş mali yükümlülüklerin ödenmesi bakımından bir eksiklik olmaması halinde teminat çözülmektedir. İkinci durumda ise tespit edilen eksikliğe ilişkin ayrıntılı bilgiler varış gümrük idaresi tarafından beyanname üzerine kaydedilerek söz konusu beyanname, eksikliğe isabet eden vergi ve eş etkili mali yükümlülükler ile faizin teminattan mahsup ve irat kaydedilmesi için hareket gümrük idaresine bir üst yazı ile birlikte gönderilmektedir. Hareket gümrük idaresi, bahse konu eksiklik nedeniyle ödeme emri düzenleyerek vergilerin 7 gün içinde ödenmesini, aksi halde eksik kısma karşılık gelen vergilerin teminattan mahsup ve irat kaydedileceğini bildirilmektedir.

Eşyanın transit rejimine tabi tutulması sırasında teminat alınmamışsa ve yapılan kontrolde beyanname muhteviyatı eşyada eksiklik tespit edilmişse cezai işlem uygulanmak üzere belgelerinde kayıtlı miktara göre noksan çıkan kapların mahrecinden yüklenmemiş veya yanlışlıkla başka yere çıkartılmış veya kaza ve avara sonucunda yok olmuş veya çalınmış bulunduğu gümrük idaresince belirlenecek süre içinde kanıtlanamadığı takdirde, bu noksan kaplara ait eşyadan tarife pozisyonuna veya tarife pozisyonu tespit edilemiyor ise cinsine ve türüne göre tarifede dahil olduğu faslın en yüksek vergiye tabi pozisyonuna göre hesaplanacak gümrük vergisi kadar para cezası alınmaktadır⁽²²²⁾.

Yine, transit rejimine konu eşyanın cins, nev'i ve nitelikleri beyana göre farklı veya miktarı eksik çıkan eşyanın serbest dolaşıma giriş rejimine göre ithali yasak eşyadan olması halinde ise, sahip veya taşıyıcıları hakkında varış gümrük idaresince kaçakçılık kovuşturması yapılmakta ve eşya, kovuşturma sonucuna kadar alıkonulmaktadır. 5607 s. KMK çerçevesinde işlem yapılması söz konusu beyanname muhteviyatı eşyanın vergilerinin tahsilini engellemediğinden söz konusu eksikliğe isabet eden vergilerin tahsili için hareket gümrük idaresine bildirimde bulunmaktadır.

⁽²²²⁾ GY. md. 265. ; 4458 s. GK. md 237.

Transit beyannamesinin tescil tarihinden itibaren 1 ay içerisinde imzalı ve onaylı teyit nüshasının varış gümrük idaresinden gelmemesi veya varış gümrük idaresince beyannamenin teyidinin yapılmaması halinde hareket gümrük idaresince bir yazıyla hem varış gümrük idaresinden hem de beyannamede yer alan asıl sorumludan eşyanın akıbeti hakkında yazının tebliğ tarihinden itibaren 1 ay içinde bilgi verilmesi istenilmektedir. Varış gümrük idaresince eşyanın akıbetine ilişkin bilgi bulunmadığının bildirilmesi, asıl sorumlu tarafından herhangi bir belge ibraz edilmemesi veya ibraz edilen belgelerin geçerli sayılmadığı hallerde gümrük idaresince vergiler ve eş etkili mali yükümlülükler için ödeme emri düzenleyerek 7 gün içinde ödenmesini aksi halde teminatın irat kaydedileceğini yükümlüye bildirilerek gerekli tahsilat işlemlerini başlatmaktadır. Ayrıca, 5607 s. KMK çerçevesinde gerekli işlemler de başlatılmaktadır.

Son olarak, transit rejimine konu eşyanın çıkış gümrüğünce yapılan kontrolü sonucunda transit beyannamesine aykırı çıkan eşya için sonradan ihraç edilsin veya edilmesin para cezası uygulanılmaktadır⁽²²³⁾.

Transit rejiminin TIR karnesi kullanılarak işletilmesi durumunda rejim ihlali gerçekleşirse, gümrük yükümlülüğü ve yaptırımlar aşağıdaki gibidir;

Daha önceden belirtildiği üzere TIR karnesinin hem gümrük beyannamesi hem de özet beyan olarak kullanılması mümkündür. TIR karnesinin özet beyan olarak verilmesi durumunda, TIR karnesinde kayıtlı miktara göre eksik veya fazla çıkan kaplar ile dökme eşyada, %3'ü aşan oranda eksik veya fazla eşya hakkında eksiklik veya fazlalık takibatı yapılarak, bu oranın aşılması durumunda TIR karnesi çıkış yaprağına ve dipkoçanın ilgili bölümlerine TIR karnesinde kayıtlı miktara göre eksik veya fazla çıkan eşya miktarı kaydedilmektedir. Ayrıca bu yerlere "Şartlı İbra Edilmiştir" yazılarak rejim sonlandırılmaktadır⁽²²⁴⁾.

TIR karnesinde kayıtlı miktara göre eksikliğin veya fazlalığın tespit edildiğini gösterir tutanağın imzalandığı tarihte yapılan bildirim üzerine 3 aylık bir süre verilerek bu süre içerisinde TIR karnesi hamilinden, yani taşıyıcı firmadan, eksiklik

⁽²²³⁾ GY. md. 266.

⁽²²⁴⁾ TIR Uygulama Tebliği md. 25.c. R.G.S.: 24649, 23.01.2002.

veya fazlalığın neden kaynaklandığının belgelenmesi istenilmektedir. Karne hamili, eşyanın mahrecinden yüklenmediğine veya yanlışlıkla başka yere çıkarıldığına, kaza ve avarya neticesinde kaybolduğuna veya çalındığına ilişkin belgenin, eşyanın yüklendiği liman yetkililerinden, çıkış acentelerinden, taşımacı kuruluş kamu kuruluşu ise bu kuruluştan alınarak eşyanın yüklendiği limandaki en büyük mülki idare amirince, gümrük idaresince, ticaret ve sanayi odalarınca, liman başkanlığınca, konsolosluk veya büyükelçiliklerden herhangi birisine tasdik ettirerek ibraz etmelidir. TIR karnesine göre eşyanın eksik veya fazla çıkması durumunda iki farklı prosedür takip edilmektedir.

Eşyada eksiklik söz konusu ise, verilen süre sonunda ibraz edilen belgelerin geçerli sayılmadığı veya herhangi bir belge ibraz edilmediği takdirde gümrük idaresince eksik çıkan eşyaya isabet eden vergiler ve eş etkili mali yükümlülükler tahakkuk ettirilerek TIR karnesi hamilinden tahsil edilmektedir. Tahsilatın bu şekilde yapılması mümkün değilse, süresi içinde TIR karnesi Volet 2 aslı, ekleri ve gerekli belgeler ile kefil kuruluş ve diğer kurumlar nezdinde gerekli takibatta bulunulmak üzere T.C. Başbakanlık Gümrük Müsteşarlığı Gümrükler Kontrol Genel Müdürlüğü tarafından işlem tesis edilmektedir.

Eşyada fazlalık söz konusu ise, verilen süre sonunda ibraz edilen belgelerin geçerli sayılmadığı veya geçerli bir belge ibraz edilmediği takdirde, fazla eşyaya el konularak müsadere edilmekte ve fazla çıkan eşyanın CIF kıymeti kadar para cezası tahsil edilmektedir.

Transit rejiminin özet beyan veya yerine geçen bir belge kullanılarak işletilmesi durumunda rejim ihlali gerçekleşirse, gümrük yükümlülüğü ve yaptırımlar aşağıdaki gibidir;

Taşıt sahipleri, kaptanları ya da acenteleri tarafından gümrük idaresine verilen özet beyan ya da özet beyan olarak kullanılan ticari ya da resmi belgelerdeki kayıtlar, eşyanın araçtan boşaltılması sırasında düzenlenen boşaltma listeleriyle karşılaştırılmaktadır⁽²²⁵⁾. Boşaltma listesinde kayıtlı olmadığı halde özet beyanda

⁽²²⁵⁾ GY. md. 69.

kayıtlı bulunan eşya özet beyan eksikliği, boşaltma listesinde kayıtlı olduğu halde özet beyanda kayıtlı olmayan eşya da özet beyan fazlası sayılmaktadır. Farklılık görülürse bu durum, özet beyan ya da özet beyan yerine kullanılan belgelerin üzerine kaydedilmekte ve ayrıca buna ilişkin tutanak düzenlenmektedir. Bu tutanak üzerinden özet beyan eksikliği veya fazlalığı takibatına geçilerek kullanılan belgelerdeki kayıtlı miktara göre eksik veya fazla çıkan eşya için ilgisine bildirimde bulunmaktadır⁽²²⁶⁾.

Havayolu şirketlerince ibraz edilen ve belirli şartları taşıyan özet beyanlarla ilgili olarak, özet beyan eksikliği olarak tespit edilen eşyanın başka bir uçakla geldiğinin ya da özet beyan fazlası olarak tespit edilen eşyanın diğer bir özet beyan içeriği eşya olduğunun bildirilmesi, bu karışıklığın azami 10 gün içerisinde gerçekleşmiş olması ve miktar, sayı, kıymet, marka, gönderici, alıcı ve diğer işaretler bakımından özet beyanda kayıtlı eşya olduğunun tespit edilmesi durumunda özet beyan eksikliği veya fazlalığı takibatına geçilmemektedir.

Demiryolu ile gelen eşyada, kapılarındaki mühürlerin sağlam olması ve boşaltılan eşyanın yük senetlerine göre eksik veya fazla çıkmasına rağmen eksik veya fazla çıkan kaplarda şüpheli bir durum bulunmaması halinde, T.C.D.D. İdaresinin gerekçeli yazısı üzerine eksiklik veya fazlalık takibatı yapılmamaktadır.

Diğer taraftan, özet beyan eksiklik veya fazlalığının eşyanın tabiatı icabı çeşitli oranlarda gerçekleşmesi muhtemel firelerden kaynaklandığının anlaşılması halinde, özet beyan eksiklik veya fazlalık takibatı yapılmayarak işlemler gümrük idaresince tespit edilen miktar üzerinden yapılmakta ve ceza uygulanmamaktadır⁽²²⁷⁾.

Özet beyanın boşaltma listesiyle karşılaştırılması sonucu tespit edilen farklılığa ilişkin olarak eksiklik veya fazlalık tespit edilmesine göre iki farklı uygulama söz konusudur. Buna göre gümrük idaresince verilen 3 aylık süre içerisinde özet beyan eksikliğin mahrecinden yüklenmemiş veya yanlışlıkla başka yere çıkartılmış veya kaza ve avara sonucunda yok olmuş veya çalınmış bulunduğu kanıtlanamadığı takdirde, GK md. 237.1. uyarınca para cezası, bu cezanın

⁽²²⁶⁾ Bildirim için örnek form GY'nin 11 nolu ekinde yer almaktadır.

⁽²²⁷⁾ Fire oranları GTİP bazında düzenlenmiş listeler halinde GY'nin 14 nolu ekinde yer almaktadır.

belirlenmesinin mümkün olmadığı durumda, eksik her kap için usulsüzlük cezası uygulanılmaktadır⁽²²⁸⁾.

Fazlalığa ilişkin olarak, 3 aylık süre içerisinde özet beyan fazlalığın yanlışlıkla mahrecinden fazla olarak yüklenmiş olduğunun kanıtlanamaması halinde, söz konusu fazla eşyaya el konularak müsadere edilmektedir ve ayrıca taşıtların sahipleri, kaptanları veya acentelerden fazla çıkan eşyanın CIF kıymeti kadar para cezası alınmaktadır.

2.1.1.2. Dahilde İşleme Rejimi

Dahilde işleme rejimi (DİR), şartlı muafiyet ve geri ödeme olmak üzere iki tür sisteme sahiptir. Bunlardan şartlı muafiyet sisteminde, serbest dolaşımda olmayan eşya, işlem görmüş ürünlerin üretiminde kullanılmasından sonra TCGB'den yeniden ihraç edilmesi amacıyla, gümrük vergileri ve ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmaksızın ve vergileri teminata bağlanmak suretiyle, dahilde işleme rejimi kapsamında geçici olarak ithal edilmektedir. Geri ödeme sisteminde ise, serbest dolaşımda bulunan eşyanın işlem görmüş ürünlerin üretiminde kullanılmasından sonra TCGB'den ihraç edilmesi halinde, bu eşyanın serbest dolaşıma girişi esnasında tahsil edilmiş olan ithalat vergileri, rejim kapsamında yükümlüsüne geri verilmektedir.

DİR rejimi çerçevesinde gümrük yükümlülüğü aşağıdaki hallerde doğmaktadır;

- Rejime tabi eşyanın serbet dolaşıma giriş rejimine konu edilmesi,
- Rejimin işleyişi sırasında rejime ilişkin kuralların ihlal edilmedi,
- Üçüncü ülke menşeli girdilerle elde edilen eşyanın AB üyesi ülkelere ihraç edilmek istenmesi.

Gümrük mevzuatına göre gümrük yükümlülüğü, eşya serbest dolaşım rejimine tabi tutulmak isteniyorsa buna ilişkin beyannamenin tescil edildiği tarihte

⁽²²⁸⁾ GY. md. 733. 2008 yılı için bu tutar 198 YTL'dir. 4458 s. GK. md. 241.1.

başlamaktadır⁽²²⁹⁾. Rejim ihallerinden kaynaklanan gümrük yükümlülüğü ise eşyanın gümrük gözetiminde çıktığı tarihte başlamaktadır. Ancak, DİR çerçevesinde eşyaya ilişkin vergi ve diğer eş mali yükümlülükler DİR'e ilişkin beyannamenin tescil edildiği tarihteki vergi oranları ve diğer vergilendirme unsurlarına göre tespit edilmektedir⁽²³⁰⁾. Diğer taraftan, dahilde işleme faaliyetleri sonucunda, asıl işlem görmüş ürünlerle⁽²³¹⁾ birlikte ikincil işlem görmüş ürünlerin⁽²³²⁾ elde edilmesi ve bu ikincil işlem görmüş ürünlerin serbest dolaşım rejimine tabi tutulmak istenilmesi halinde gümrük vergileri ve eş etkili mali yükümlülükler, asıl işlem görmüş ürünün ihraç edilen kısmı oranında ikincil işlem görmüş ürünlerin serbest dolaşıma girişine ilişkin beyannamenin tescil tarihindeki vergi oranı ve diğer vergilendirme unsurları esas alınarak hesaplanmaktadır⁽²³³⁾. Ancak, izin hak sahibi, bu ürünlere ilişkin gümrük vergileri ve eş etkili mali yükümlülüklerin, DİR'e ilişkin beyannamenin tescil edildiği tarihteki vergi oranları ve diğer vergilendirme unsurlarına göre tahakkukunu talep edebilmektedir.

Yine bir şartlı muafiyet düzenlemesine tabi tutulan ya da serbest bölgeye konulan işlem görmüş ürünlerin ithalat vergileri, söz konusu şartlı muafiyet düzenlemesinin öngördüğü ya da serbest bölgelere ilişkin hükümlerin öngördüğü şekilde hesaplanırken, işlem görmüş ürünlerin, gümrük kontrolü altında işleme rejimi dışında gümrükçe onaylanmış işlem veya kullanım şekillerinden birine tabi tutulduğu hallerde, hesaplanacak gümrük vergileri ve eş etkili mali yükümlülükler, DİR'e ilişkin beyannamenin tescil edildiği tarihteki vergi oranları ve diğer vergilendirme unsurlarına göre tespit edilen tutardan az olmamalıdır.

DİR'e konu ithal eşyasının, gümrük kontrolü altında işleme rejimine konu edilmesi halinde ise işlem görmüş ürünlerin vergilendirilmesine ilişkin unsurlar, gümrük kontrolü altında işleme rejimi çerçevesinde belirlenmektedir. İthal eşyası için özel amaca yönelik nihai kullanım nedeniyle indirimli veya sıfır ithalat vergi

⁽²²⁹⁾ 4458 s. GK. md. 183.

⁽²³⁰⁾ 4458 s. GK. md. 114.

⁽²³¹⁾ Asıl işlem görmüş ürün, DİR kapsamında elde edilmesi amaçlanan üründür.

⁽²³²⁾ İkincil işlem görmüş ürün, işleme faaliyetleri sonucunda elde edilen asıl işlem görmüş ürün dışındaki ürünlerdir.

⁽²³³⁾ 4458 s. GK. md 115.

oranının uygulanmasının öngörüldüğü hallerde, bu uygulamadan işlem görmüş ürünler de yararlanmaktadır.

Son olarak, DİR'e konu ithal eşyanın gümrük mevzuatı gereği vergi ve diğer mali yükümlülüklerden muaf olduğu hallerde, işlem görmüş ürünler de bu muafiyetten yararlanmaktadır⁽²³⁴⁾.

DİR çerçevesinde ihlaller, eşyanın rejime girişi sırasında olabileceği gibi rejimin işleyişi sırasında da olabilmektedir. DİR şartlı muafiyet düzenlemesi içermektedir. Bu muafiyetten yararlanılmak istenilmesi nedeniyle gümrük idarelerine yanıltıcı beyanlar verilmesi, rejime giriş sırasında ihlal anlamına gelmektedir⁽²³⁵⁾. DİR'e konu eşyanın izin kapsamında verilen süre içerisinde yurt dışı edilmemesi, satılmaması veya devredilmemesi durumlarında ise rejimin işleyişi sırasında ihlal ortaya çıkmaktadır. Gümrük mevzuatı çerçevesinde ihlalin, eşyanın rejime girişi sırasında gerçekleşmesiyle rejimin işleyişi sırasında gerçekleşmesi hallerinde farklı yaptırımlara konu olacağı hükme bağlamıştır.

Bu bağlamda rejim ihlalinin, ithal eşyasının TCGB'ye sokulmak istenmesi sırasında, yapılan beyan ile muayene ve denetleme veya teslimden sonra kontrol sonucunda, eşyanın tarife uygulamasını etkileyen cins, tür ve niteliklerinde veya vergilendirmeye esas olan sayı, baş, ağırlık gibi ölçülerinde aykırılık görüldüğü ve beyana göre hesaplanan gümrük vergileri ve eş etkili mali yükümlülükler ile muayene sonuçlarına göre alınması gereken gümrük vergileri ve eş etkili mali yükümlülükler arasındaki fark %5'i aştığı takdirde, gümrük vergisinden ayrı olarak bu farkın üç katı para cezası tahsiline gidilmektedir⁽²³⁶⁾. Şayet kıymeti üzerinden gümrük vergisine tabi eşyanın beyan edilen kıymeti, muayene ve denetleme sonucunda gümrük mevzuatının eşyanın gümrük kıymetinin tespitine ilişkin hükümleri çerçevesinde belirlenen kıymete göre eksik bulunduğu takdirde, bu eksikliğe ait gümrük vergileri ve eş etkili mali yükümlülüklerden başka bu farkının üç katı para cezası uygulanmaktadır⁽²³⁷⁾. Ancak, satış birimine göre miktar itibarıyla

⁽²³⁴⁾ Gümrük vergilerinden muafiyet tanınacak haller 4458 s. GK md. 167'de hükme bağlanmıştır.

⁽²³⁵⁾ Yerci, *a.g.e.*, s. 79.

⁽²³⁶⁾ 4458 s. GK. md. 234.1.a.

⁽²³⁷⁾ 4458 s. GK. md. 234.1.b.

%5'i geçmeyen bir fark ile maddi hesap hatasından kaynaklanan eksik kıymet beyanlarında, bu eksikliğe ait noksanlığa ait gümrük vergileri ve eş etkili mali yükümlülüklerden başka eksiklik kadar para cezası uygulanılmaktadır⁽²³⁸⁾. Para cezalarının aşağı miktarı, genel ve katma bütçeye dahil kamu kuruluşları ile özel idareler ve belediyeler için usulsüzlük cezası kadardır⁽²³⁹⁾.

DİR'in işleyişi sırasında sırasında rejim ihlalinin söz konu olması durumunda ise eşyaya ilişkin gümrük vergileri ve eş etkili mali yükümlülükler tahsil edilmekte ve ayrıca bu vergilerin iki katı para cezası alınmaktadır⁽²⁴⁰⁾.

DİR şartlı muafiyet sistemini içeren rejimler grubuna girdiğinden, rejime tabi eşya için, rejimin öngördüğü hükümlere uyulmaması nedeniyle bir gümrük yükümlülüğü doğması halinde, rejim için verilmiş olan teminatın kabul edildiği tarihten başlamak üzere 6183 s. AATUHK hükmü uyarınca belirlenen gecikme zammı oranında gecikme faizi tahsil edilmektedir. Ancak, teminatın nakit olarak tahsil edildiği durumlarda ve rejimin geri ödeme sistemi çerçevesinde işletilmesi durumunda faiz uygulaması söz konusu değildir.

DİR'in şartlı muafiyet sistemi temelinde işletilmesi sırasında, AB ve Türkiye'nin taraf olduğu STA'lar temelinde oluşturulan menşee kümülasyonları çerçevesinde, üçüncü ülke menşeli girdilerin AB'ye ihraç edilmesi durumunda telafi edici vergi ödeme yükümlülüğü de söz konusudur. Verginin tahsilinin gerektiği bu durumda gümrük yükümlülüğü, ihracata ilişkin beyannamenin tescil edildiği tarihteki vergi oranları ve diğer vergilendirme unsurları dikkate alınarak hesaplanmaktadır⁽²⁴¹⁾.

2.1.1.3. Geçici İthalat Rejimi

Geçici ithalat rejimi, serbest dolaşıma girmemiş eşyanın ithalat vergilerinden tamamen ya da kısmen muaf olarak ve ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmaksızın, TCGB içinde kullanılması ve bu kullanım sırasındaki olağan

⁽²³⁸⁾ 4458 s. GK. md. 234.2.

⁽²³⁹⁾ 4458 s. GK. md. 234.3-4. 2008 yılı için uygulanan usulsüzlük cezası 198 YTL'dir. 4458 s. GK. md. 241.1.

⁽²⁴⁰⁾ 4458 s. GK. md. 238.

⁽²⁴¹⁾ GY. md. 363.

yıpranma dışında, herhangi bir değişikliğe uğramaksızın yeniden ihracına olanak sağlayan hükümlerin uygulandığı rejimdir⁽²⁴²⁾. Özellikle ülkemizde ikamet etmeyen kişilerin beraberinde getirdikleri taşıtlar, ithal eşyasının taşındığı konteynırlar, sergi veya fuar eşyası, mesleki malzemeler, yolcu beraberli sportif kullanıma mahsus eşyalar gibi birçok eşya geçici ithalat rejimine konu olabilmektedir.

Geçici ithalat rejiminin tam muafiyet ve kısmi muafiyet sistemi olmak üzere iki uygulama şekli bulunmaktadır.

Geçici ithalat rejimi ile DİR birbiriyle karıştırılabilecek özelliklere sahip olmakla birlikte, geçici ithalat rejiminde, rejime konu eşyanın olağan yıpranmalar dışında ayniyatına uygun olarak yurt dışı edilmesi zorunluluğu, rejimi DİR'den ayırmaktadır. Nitekim, DİR'de rejime konu eşya işleme faaliyetine tabi tutulduğundan niteliğinde değişme meydana gelmektedir. Yine geçici ithalat rejimine konu eşya için kısmi muafiyet sistemi işletilmesi durumunda vergi ve benzeri yükümlülük tahsilatı söz konusu olmaktadır. DİR'de ise vergi ve benzeri yükümlülükler ya tahsil edilmemekte ya da eşyanın çıkışıyla birlikte iade edilmektedir.

İthal vergilerinden tam muafiyet suretiyle geçici ithalat rejiminin uygulanabileceği durumlar ve özel şartlar BK tarafından tespit edilmektedir⁽²⁴³⁾. BK da 4458 s. GK'nın Bazı Maddelerinin Uygulanması Hakkında 2000-69 s. Kararı çıkararak kullanmıştır⁽²⁴⁴⁾. Bu kapsama, yabancı bir ülkeden süresi içinde yurt dışı edilmek üzere geçici olarak TCGB'ye giren eşyadan, ithalat vergilerine konu olsalar dahi bu vergiler tahsil edilmemektedir.

İthalat vergilerinden kısmi muafiyet suretiyle geçici ithalat rejiminin uygulanabileceği eşya ise ismen belirlenmemekle birlikte 2000-69 s. BKK'da, kısmi muafiyete konu edilemeyecek eşya belirtilmiştir⁽²⁴⁵⁾. Bunların dışında kalan eşya kısmi muafiyet uygulamasından faydalanabilecektir.

⁽²⁴²⁾ 4458 s. GK. md. 128.

⁽²⁴³⁾ 4458 s. GK. md. 131.

⁽²⁴⁴⁾ R.G.S.: 23955, 05.02.2000.

⁽²⁴⁵⁾ Liste 2000-69 s. BKK'nın 9 nolu ekinde yer almaktadır.

Kısmi muafiyete konu eşyadan alınacak gümrük vergileri ve eş etkili mali yükümlülükler aylık olarak, geçici ithalat rejimine ilişkin beyannamenin tescil tarihinde, söz konusu eşyanın serbest dolaşıma girmiş olması halinde alınacak vergiler tutarının %3'ü olarak tespit edilmektedir⁽²⁴⁶⁾. Tespit edilen ithalat vergileri tutarı eşyanın serbest dolaşıma giriş rejimine tabi tutulması durumunda alınacak vergi tutarını aşmamalıdır. Diğer taraftan, geçici ithalat rejimi hem ekonomik etkili hem de şartlı muafiyet sistemini içeren bir rejim olduğundan, ATA karnesiyle beyan edilen eşya ile ticari ve özel kullanıma mahsus taşıtlar hariç olmak üzere,

- Tam muafiyet sisteminde alınmayan gümrük vergileri ve eş etkili mali yükümlülükler kadar,
- Kısmi muafiyet sisteminde tahsil edilmeyen gümrük vergileri ve eş etkili mali yükümlülükler isabet eden tutar kadar,

teminat alınmaktadır. Kısmi muafiyete konu eşya için ithalat vergilerinin hesaplanması ve teminata bağlanması aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 5. Kısmi Muafiyette Vergi ve Teminat Uygulaması

Açıklama	Örnek	
Eşyanın serbest dolaşıma girişi durumunda alınacak vergi	A	100.000 YTL
Eşyanın TCGB'de kalacağı süre (Ay olarak belirtilir)	B	3
Kısmi muafiyette vergi oranı	C	% 3
Ödenmesi gereken vergi tutarı	D (A x B x C)	9.000 YTL
Teminat tutarı	A-D	91.000 YTL

Kaynak: Yerci, *a.g.e.*, s. 240.

Tabloda belirtilen vergiler, ithalatta alınması gereken gümrük vergileri ve eş etkili mali yükümlülüklerin tamamını kapsamaktadır. Böylece eşyaya ilişkin vergi ve diğer mali yükümlülüklerin bir kısmının tahsili, diğer kısmının da teminata bağlanması gerçekleşmiştir. Bu suretle hesaplanan vergiler, yükümlünün isteğine

⁽²⁴⁶⁾ 4458 s. GK. md. 133.

bağlı olarak, bir defada ödenebileceği gibi, eşyanın TCGB’de kalacağı süreye paralel olarak aylık, üç veya altı aylık dönemler halinde de ödenebilmektedir⁽²⁴⁷⁾.

Geçici ithalata konu eşya kural olarak gümrük beyannamesi ile beyan edilmelidir. Ancak, beyanın basitleştirilmiş usuller çerçevesinde⁽²⁴⁸⁾, sözlü beyan formuyla⁽²⁴⁹⁾, ATA karnesiyle⁽²⁵⁰⁾, başka bir tasarruf yoluyla⁽²⁵¹⁾, taşıtlar için Yabancılar İçin Geçici Giriş Karnesi, Triptik Karnesi, Gümrüklerden Geçiş Karnesi veya Geçici Giriş Belgesiyle⁽²⁵²⁾ yapılması mümkün olduğu gibi taşıtların herhangi bir belge olmaksızın rejime konu edilmesi de mümkündür.

Geçici ithalat rejimi kapsamında bir gümrük yükümlülüğü eşya sahibinin geçici ithalat rejimine tabi eşyasını serbest dolaşıma giriş rejimine tabi tutmak istemesi ya da geçici ithalat rejimiyle ilgili mevzuat hükümlerinin ihlal etmesi sonucu doğmaktadır.

Geçici ithalat rejiminde eşyanın serbest dolaşıma giriş rejimine tabi tutulmak istenmesi nedeniyle gümrük yükümlülüğünün doğması durumunda vergi ve diğer yükümlülüklerin hesaplanmasında rejimin tam muafiyet veya kısmi muafiyet sisteminde işletilmesine göre ayrıma gidilmektedir. Tam muafiyet sisteminde gümrük yükümlülüğü doğması halinde, söz konusu yükümlülüğün doğduğu tarihteki, örneğin serbest dolaşıma giriş rejimi beyanının verildiği tarihteki, vergi oranı ve diğer vergilendirme unsurları dikkate alınmaktadır. Kısmi muafiyet sisteminde gümrük yükümlülüğünün doğması halinde ise geçici ithalat rejimine ilişkin beyannamenin verildiği tarihte söz konusu eşya için geçerli olan vergi oranı ve diğer vergilendirme unsurları dikkate alınmakta ve daha önceden ödenen tutar ödenecek tutardan mahsup edilmektedir.

⁽²⁴⁷⁾ GY. md. 444.3.

⁽²⁴⁸⁾ GY. md. 424.

⁽²⁴⁹⁾ GY. md. 426.

⁽²⁵⁰⁾ GY. md. 427.; Gümrük Genel Tebliği (Geçici İthalat) Seri No: 4, md. 2. *R.G.S.: 25762, 21.03.2005.*

⁽²⁵¹⁾ GY. md. 428.

⁽²⁵²⁾ Özel Kullanıma Mahsus Kara Taşıtlarına İlişkin Gümrük Genel Tebliği Seri No: 6, md. 2. *R.G.S.: 26449, 01.02.2007;* Ticari Kullanıma Mahsus Kara Taşıtlarına İlişkin Gümrük Genel Tebliği Seri No: 2., md. 2. *R.G.S.: 26731, 15.12.2007.*

Geçici ithalata konu eşya serbest dolaşıma sokulmak isteniyorsa, tahsili gereken ithalat vergilerinin tamamı üzerinden faiz alınmaktadır. Ancak teminatın nakit olarak verilmesi durumunda faiz uygulanmayacağı gibi turistik tanıtım malzemeleri, sportif amaçlı malzemeler, sanat eşyaları, antikalar, doğal afetler nedeniyle gönderilen yardım malzemeleri, sergi ve fuar eşyası gibi eşyalarda faiz uygulaması söz konusu değildir.

Geçici ithalat rejiminde rejim ihlalden kaynaklanan gümrük yükümlülüğü kendini iki şekilde göstermektedir. Birincisi, rejime girişte yanlış beyan yapılmasında olduğu gibi rejim başlamadan ihlalin gerçekleşmesi, ikincisi, rejime konu eşyanın süresi içinde yurt dışı edilmemesi nedeniyle rejimin işleyişi sırasında ihlalin gerçekleşmesidir. Geçici ithalat rejimine konu ithal eşyasının TCGB'ye sokulmak istenmesi sırasında oluşan ve rejimin işleyişi sırasında gerçekleşen rejim ihlalleri için DİR ile aynı yaptırımın uygulanması söz konusudur⁽²⁵³⁾.

Örneğin, geçici ithalat rejimi kapsamında ticari kullanıma mahsus kara taşıtları, iç trafikte özel amaçla kullanılması, kiraya veya ödünç verilmesi ya da yükümlüsü dışında başka kişilerin tasarrufuna bırakılması, devredilmesi veya satılması gibi durumların tespit edilmesi halinde rejim ihlali gerçekleşmektedir. Bu durumda ticari kullanıma mahsus taşıtlara verilen geçici ithal izni gümrük vergilerinin iki katı kadar ceza uygulanarak iptal edilmektedir⁽²⁵⁴⁾. Söz konusu taşıtların çıkışları sırasında süre ihlalinin yapıldığı anlaşılması halinde ise sadece usulsüzlük cezası uygulanmaktadır. Ancak, süre uzatımı için verilen mücbir sebep belgesinin taşıtın yurttaki kalma süresi içinde verilmesi ve gümrük idaresince de kabul edilmesi durumunda herhangi bir ceza uygulanmaksızın süre uzatımı yapılarak taşıtın çıkışına izin verilmektedir⁽²⁵⁵⁾.

Diğer taraftan, turistik amaçla ziyaret etmek, belirli bir süredeki görevi yerine getirmek veya yüksek öğrenimde bulunmak amacıyla gelen kişiler tarafından geçici ithaline izin verilen özel kullanıma mahsus kara taşıtlarının getiriliş amacı dışında kullanılması, bir başkasına kiralanması, ödünç verilmesi, kanuni yurttaki kalma

⁽²⁵³⁾ 4458 s. GK. md 234. ve 238. hükümlerine göre işlem tesis edilmektedir.

⁽²⁵⁴⁾ Ticari Kullanıma Mahsus Kara...Tebliğ md. 14.

⁽²⁵⁵⁾ Ticari Kullanıma Mahsus Kara...Tebliğ md. 9.6.

süreleri içerisinde yurtdışına çıkarılmaması veya herhangi bir gümrük idaresine teslim edilmemesi, başka bir şahsa devredilmesi, satılması, hak sahibi olmayan kişilere kullandırılması, taşıtla birlikte giren ve belgelerinde kayıtlı olan parçalarının izinsiz olarak değiştirilmesi hallerinde rejim ihlali söz konusudur. Bu durumda taşıta ilişkin gümrük vergilerinin iki katı para ceza uygulanmaktadır. Taşıt yurtdışı hükmünde gümrük idaresince teslim alınarak tahakkuk eden para cezasının tahsili halinde taşıtın çıkışına izin verilmektedir. Şartların ihlalinden sonra kesin terk kaydıyla gümrüğe terk edilen taşıtlar için de aynı işlemler yapılmakta olup, ayrıca tasfiye hükümleri de uygulanmaktadır. Diğer usulsüzlük hallerinde ise, örneğin ülkemizde süre açısından kalmaya hakkı olmakla birlikte gümrük idaresince sigorta süresi çerçevesinde verilen sürenin aşılmasında olduğu gibi, usulsüzlük cezası uygulanılmaktadır.

Taşıtlarla ilgili olarak gümrük yükümlüğünün doğması halinde, gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihteki vergi oranı ve diğer vergilendirme unsurları esas alınmaktadır⁽²⁵⁶⁾. Diğer taraftan para cezası tahakkuklarda taşıtın gümrük idaresi denetimine alınmış olması halinde ÖTV tahakkuka dahil edilmeksizin sadece gümrük vergisi ve KDV toplamının iki katı para cezası tatbik edilmektedir. Taşıtın mevcut olmaması halinde ise ÖTV dahil gümrük vergileri tahsil edilmekte ve ayrıca bu vergilerin tutarının iki katı para cezası uygulanmaktadır. Triptik, Gümrüklerden Geçiş Karnesi, Yabancı Taşıtlar Geçici Giriş Karnesi ve Geçici Giriş Belgesine kayden getirilen taşıtlarla ilgili olarak yapılacak tahakkuklarda gümrük vergileri kefil kuruluşlardan, cezalar ise rejim hak sahibinden tahsil edilmektedir. Taşıt sahibinin, taşıtın kanuni yurttan kalma süresi geçirildikten sonra ölümü halinde; taşıtın gümrüğe teslim edilememesi veya yurt dışı edilememesi durumunda taşıtın gümrük vergileri mirası kabul eden varislerinden tahsil edilmekte ancak para cezası uygulanmamaktadır. Taşıtın geçici plakalı taşıt olması ve söz konusu taşıtın süresi içerisinde yurtdışı edilmemesi halinde transit süresine ilişkin usulsüzlük hükümleri çerçevesinde para cezası uygulanmaktadır⁽²⁵⁷⁾.

⁽²⁵⁶⁾ 4458 s. GK. md. 134. ve 193.

⁽²⁵⁷⁾ Özel Kullanıma Mahsus ... Tebliğ md. 19.

Eşyanın geçici ithalat rejimi kapsamında ATA karnesi ile TCGB'ye girişi ve rejim ihlaline konu olması mümkündür. Gümrük idareleri, ATA Karnesi kapsamı eşya için süre uzatımı talebinde bulunulup bulunulmadığını, yeniden ihraç edilip edilmediğini ya da gümrükçe onaylanmış yeni bir işlem veya kullanıma tabi tutulup tutulmadığını araştırılarak herhangi bir rejim ihlalinin yapıp yapılmadığı tespit etmektedirler. Yapılan araştırma neticesinde ATA Karnesi ile yurda geçici olarak ithal edilmesine karşın karnede belirtilen yurtda kalma süresi içinde yurt dışı edilmediği veya gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulmadığı anlaşılan eşya için kefil kuruluşu⁽²⁵⁸⁾, karnenin geçerlilik süresinin bitim tarihinden itibaren 1 yıl içerisinde tebligat yapılmaktadır. Yapılan tebligat ile ilgili gümrük idaresince gümrük vergileri ve eş etkili mali yükümlülüklerin % 10 fazlası hesaplanarak bulunan tutar belirtilerek kefil kuruluşu, eşyanın kanuni yurtda kalma süresi içerisinde yeniden ihraç edildiğine veya ATA karnesinin usulüne uygun olarak diğer bir surette yükümlülükten ibra olduğuna dair kanıt sunulmak üzere 6 ay süre verilmektedir. Kefil kuruluş, süresi içinde rejimin ibra edildiği yönünde kanıt sunamazsa, sürenin bitiminden itibaren en geç 7 gün içinde tebligatta bulunan gümrük idaresine belirtilen tutarı derhal ödemek ya da teminat olarak yatırmak zorundadır. Diğer taraftan, gümrük vergileri ile ithalatta alınan diğer vergilerin teminata bağlandığı veya ödendiği tarihten itibaren 3 ay içinde rejimin ibra edildiği yönünde kanıt sunulması halinde, teminat olarak yatırılan veya ödenen tutar iade edilmektedir. Aksi takdirde 6183 s. AATUHK hükümleri⁽²⁵⁹⁾ çerçevesinde faiz tahakkuk ettirilerek, tebligatta belirtilen tutar kefil kuruluştan, bu tutarın iki katı kadar para cezası ve tahakkuk ettirilen faiz karne hamilinden tahsil edilmek üzere işlem tesis edilmektedir⁽²⁶⁰⁾.

2.1.14. Hariçte İşleme Rejimi

Hariçte işleme rejimini (HİR), serbest dolaşımdaki eşyanın hariçte işleme faaliyetlerine tabi tutulmak üzere TCGB'den geçici olarak ihracı ve bu faaliyetler sonucunda elde edilen ürünlerin gümrük vergileri ve eş etkili mali yükümlülüklerden tam veya kısmi muafiyet suretiyle yeniden serbest dolaşıma girişine ilişkin

⁽²⁵⁸⁾ Kefil kuruluşlar Ticaret, Sanayi, Deniz Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları Birliğidir.

⁽²⁵⁹⁾ 6183 s. AATUHK. md 54. ve 56.

⁽²⁶⁰⁾ Geçici İthalata İlişkin... Tebliğ md. 10. i,

hükümlerin uygulandığı rejimdir⁽²⁶¹⁾. Rejim kapsamında tam muafiyet sistemi, tamir edilmek veya yenilenmek üzere geçici ihraç edilen eşyanın, tamiratının garanti nedeniyle sözleşmeye bağlı olarak, kanuni bir yükümlülüğe dayanarak ya da bir imalat hatası nedeniyle bedelsiz yapıldığının kanıtlanması durumunda mümkündür⁽²⁶²⁾. Her eşyanın HİR kapsamında işleme veya üretim faaliyetlerine tabi tutulması söz konusu değildir. Nitekim ihracı, ithalat vergilerinin geri verilmesine veya kaldırılmasına yol açan, ihracından önce nihai kullanımı nedeniyle ithalat vergilerinden muaf olarak serbest dolaşıma giren ve bu muafiyetin tanınması için gerekli koşulları taşımaya devam eden eşya ile ihracı vergi iadesini gerektiren ya da tarım politikası çerçevesinde vergi iadesi dışında mali avantaj sağlayan serbest dolaşımdaki eşya HİR'e konu edilememektedir⁽²⁶³⁾.

HİR, serbest dolaşımdaki eşyanın işlenmek, tamir edilmek veya yenilenmek üzere geçici olarak ihraç edilmesi ve işlem görmüş ürünün tam veya kısmi muafiyetten yararlanarak serbest dolaşıma girmesinin sağlanması ile ithal edilen işlem görmüş ürünlerin aynısını veya benzerini üreten Türkiye'deki üreticilerin temel ekonomik çıkarlarının olumsuz etkilenmemesi kaydıyla ihraç eşyasının satışının teşviki amaçlanmaktadır⁽²⁶⁴⁾.

Eşyanın geçici olarak TCGB dışına çıkması ve işlem gördükten sonra tam veya kısmi muafiyet sistemi çerçevesinde geri gelmesine dayanan HİR'in eşyaya göre farklı uygulamaları söz konusudur.

Tamir amaçlı hariçte işleme sisteminde, bozuk olduğu Sanayi Odasından, Ticaret ve Sanayi Odasından alınacak belge ile ve kamu kurum ve kuruluşları için yetkili teknik personeli tarafından hazırlanan rapor ile gümrük idarelerine belgelendirilen eşya, gümrük idareleri tarafından verilen izin çerçevesinde HİR'e konu edilmektedir. Tamir amaçlı hariçte işleme sisteminde HİR'in işletilmesi için gerekli olan tüm bilgileri içeren gümrük beyannamesi ile gümrük idaresine müracaat edilmektedir. Gümrük idaresinde, eşyanın ihracat rejimi hükümlerine göre işlemleri

⁽²⁶¹⁾ 4458 s. GK. md. 135.

⁽²⁶²⁾ Hariçte İşleme Rejim Tebliği (İhracat 2007-5). md. 3., R.G.S.: 26519, 11.05.2007

⁽²⁶³⁾ 4458 s. GK. md. 136.

⁽²⁶⁴⁾ 2007-11864 s. BKK. md. 1., R.G.S.: 26484, 05.04.2007

yapılarak rejime ilişkin beyannamesine işleme faaliyetinin kapsamı, eşyanın markası, seri numarası, model yılı gibi geri geldiğinde ayniyet tespitinin yapılmasını sağlayacak ayırt edici özellikleri ile özel işaretleri kaydedilmektedir. Beyannamenin gümrük idaresince onaylanması izin hükmünde olduğundan ayrıca izin belgesi aranmamaktadır⁽²⁶⁵⁾.

Standart değişim sistemine dayalı hariçte işleme sisteminde, TCGB dışında tamir edilmek istenen eşyanın yerine, tamir işlemi tamamlanarak geri getirilinceye kadar geçen süre içerisinde kullanılmak üzere, geçici ihracat eşyası ile aynı tarife pozisyonu, ticari nitelik ve teknik özelliklere sahip serbest dolaşımda olmayan eşyanın geçici olarak ithal edilerek kullanılması söz konusudur. Bu çerçevede rejiminin işletilmesi amacıyla gümrük idarelerinden izin alınması gerekmektedir⁽²⁶⁶⁾.

Stüdyo, banyo işlemleri veya post-produksiyon gibi işlemler için geçici olarak TCGB dışına ihraç edilecek sinema-televizyon filmleri ile ses bantlarının hariçte işleme rejimi kapsamında geçici ihracı mümkün olup sistemin işletilmesine ilişkin başvurular doğrudan gümrük müdürlüklerine yapılmaktadır⁽²⁶⁷⁾.

TCGB dışına geçici olarak çıkarılacak taşıtların da HİR hükümlerinden yararlanması mümkündür. Bu amaçla, ikametgahı Türkiye'de bulunan Türk ve yabancı gerçek ve tüzel kişilerin yabancı bir ülkeye geçici olarak çıkaracakları ve en geç üç yıl içerisinde geri getirecekleri Türkiye'de trafiğe kayıtlı bulunan kendilerine ait veya noter onaylı vekaletname ile kullandıkları taşıtları için çıkış gümrük idaresine Triptik veya Gümrük Geçiş Karnesi ile başvurması gerekmektedir. Beyanname olarak kabul edilen bu belgelerin yerine, Yurtdışına Giden Taşıtlara İlişkin Geçici İhracat Beyannamesi ve Taahhütnamesi doldurularak gümrük idaresine ibraz edilmesi de mümkündür⁽²⁶⁸⁾.

⁽²⁶⁵⁾ 4458 s. GK. md. 142. ve 143.; GY. md. 481, 488, 489, 495 ve 496.; Gümrük Genel Tebliği (Hariçte İşleme-Geçici Çıkış-Geri Gelen Eşya) Seri No: 2. md. 3., R.G.S.: 24551, 12.10.2001.

⁽²⁶⁶⁾ 4458 s. GK. md. 144. ila 148., GY. md. 479, 498. ila 501., Hariçte İşleme...Tebliği. md. 4.

⁽²⁶⁷⁾ Hariçte İşleme...Tebliği md. 5.

⁽²⁶⁸⁾ Yurtdışına Giden Taşıtlara İlişkin Geçici İhracat Beyannamesi ve Taahhütnamesi GY'nin 68 nolu ekinde yer almaktadır.

Geçici olarak çıkarılacak gayri ticari nitelikteki eşyanın da, 3 yıllık süre içerisinde ayniyatı değiştirilmeksizin geri getirilmek kaydıyla TCGB dışına, Yabancı Memleketlere Gönderilen Gayri Ticari Eşyaya Ait Geçici İhracat Beyannamesi ve Taahhütnamesinin⁽²⁶⁹⁾ ilgili gümrük idaresine ibraz edilmesiyle HİR'den yararlanması mümkündür⁽²⁷⁰⁾.

Yurtdışı müteahhitlik hizmetleri kapsamında geçici çıkışı yapılacak ticari eşyanın, Hazine Müsteşarlığı ile Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından düzenlenen ve yurtdışı müteahhitlik hizmetleri kapsamında, inşaat, tesisat, montaj, mühendislik, proje, müşavirlik, işletme, bakım ve onarım gibi teknik hizmet amacı ile TCGB dışına geçici olarak çıkarılacak eşyaya ilişkin Tebliğler çerçevesinde, gümrük beyannamesi düzenlenerek, rejiminden yararlanması mümkündür⁽²⁷¹⁾.

Son olarak, yurtdışında düzenlenen sergi ve fuarlarda gösterilmek üzere TCGB dışına geçici olarak çıkarılacak eşya da, gümrük idaresine gümrük beyannamesi ile beyan edilerek HİR konusu yapılabilmektedir.⁽²⁷²⁾

HİR'in kısmi muafiyet sisteminde işletilmesi durumunda eşyanın, verilendirmeye esas oluşturacak gümrük kıymetinin tespiti önem taşımaktadır. Bu çerçevede, hariçte işleme faaliyeti sonucu elde edilen işlem görmüş ürünlerin gümrük kıymetinin belirlenmesinde, ithal eşyasının üretiminde ve ihraç amacıyla satışında kullanılmak üzere alıcısı tarafından doğrudan veya dolaylı olarak, bedelsiz veya düşük bedelle sağlanan, fiilen ödenen veya ödenecek fiyata dahil edilmemiş ve ithal eşyasına katılan malzeme, aksam, parça ve benzerlerinin uygun miktardaki payı dikkate alınmaktadır. Kıymetin bu şekilde belirlenememesi durumunda, işlem görmüş ürünlerin gümrük kıymeti ile makul bir yöntemle belirlenen işleme masrafları arasındaki fark, geçici ihracat eşyasının kıymeti olarak kabul edilmektedir. Yine BK, indirilecek tutarın hesaplanmasında dikkate alınmayacak giderleri tespit edebilmektedir.

⁽²⁶⁹⁾ Yabancı Memleketlere Gönderilen Gayri Ticari Eşyaya Ait Geçici İhracat Beyannamesi ve Taahhütnamesi GY'nin 69 nolu ekinde yer almaktadır.

⁽²⁷⁰⁾ GY md. 482., Hariçte İşleme...Tebliği md. 6.

⁽²⁷¹⁾ Hariçte İşleme...Tebliği md. 7.

⁽²⁷²⁾ Hariçte İşleme...Tebliği md. 8.

HİR'e konu eşyanın gümrük kıymetinin tespit edilmesi ardından vergilendirmeye ilişkin diğer husuların göz önüne alınması gerekmektedir. Bu çerçevede, HİR'e tabi tutulmadan önce geçici ihracat eşyasının nihai kullanımı nedeniyle indirimli bir orandan serbest dolaşıma girdiği ve bu indirimli oranın tanınması için gerekli koşulların yürürlükte kalmaya devam ettiği hallerde indirilecek tutar, eşyanın serbest dolaşıma ilk girişi sırasında hesaplanan gerçek ithalat vergileri tutarı kadardır. Yine geçici ihracat eşyasının, nihai kullanım amacıyla serbest dolaşıma girişi sırasında indirimli veya sıfır vergi oranından yararlanabildiği hallerde, bu eşyaya en son işleme faaliyetinin gerçekleştiği ülkede de nihai kullanıma uygun işçilik görmesi koşuluyla, söz konusu indirimli veya sıfır vergi oranı uygulanmaktadır. Son olarak, işlem görmüş ürünlerin tercihli bir tarife uygulamasından yararlanması ve bu tarifenin geçici ihracat eşyası ile aynı tarife pozisyonundaki eşya için de geçerli olması halinde indirilecek tutarın hesaplanmasında dikkate alınacak vergi oranı, söz konusu tercihli tarifenin uygulanabilmesi için gerekli koşullara uygun geçici ihracat eşyasına uygulanması gereken oran kadardır⁽²⁷³⁾.

Tamir amacıyla geçici ihraç edilen eşya, tamiratın garanti nedeniyle sözleşmeye bağlı olarak, kanuni bir yükümlülüğe dayanarak veya bir imalat hatası nedeniyle bedelsiz yapıldığı hallerde, diğer bir ifadeyle serbest dolaşıma ilk girişi sırasında kusurlu olduğu bilinerek eşyanın alınmamış olması halinde, serbest dolaşıma ithalat vergilerinden tam muaf olarak girmektedir⁽²⁷⁴⁾. Eşyaya tam muafiyet uygulanabilmesi için imalatçı veya ihracatçı firma tarafından düzenlenen garanti belgesinin, sözleşmenin veya imalat hatasını gösterir imalatçı firma yazısının, noterlikçe veya Türkiye'nin yurtdışı temsilciliklerince onaylı tercümesinin gümrük idaresine ibrazı gerekmektedir. Söz konusu tamiratın bedel karşılığında yapıldığı hallerde ise gümrük kıymeti olarak tamir masraflarına eşit bir tutar dikkate alınarak, işlem görmüş ürünlerin serbest dolaşıma giriş beyannamesinin tescil edildiği tarihte, bu ürünlere uygulanacak vergi oranı ve diğer vergilendirme unsurlarına istinaden belirlenmektedir⁽²⁷⁵⁾.

⁽²⁷³⁾ 4458 s. GK. md. 141.

⁽²⁷⁴⁾ 4458 s. GK. md. 142.

⁽²⁷⁵⁾ 4458 s. GK. md. 143.

Serbest bölgeye geçici olarak ihraç edilen eşyanın işleme faaliyeti sonucunda elde edilen işlem görmüş ürünün bünyesinde, herhangi bir üçüncü ülke menşeli girdi kullanılmaması ve işleme faaliyetinin tamamen işçilik olması durumunda, işçilik faturasında belirtilen kıymet üzerinden sadece KDV tahsil edilmektedir⁽²⁷⁶⁾.

Sinema-televizyon filmleri ve ses bantlarının gümrük vergileri ve eş etkili mali yükümlülükleri, gümrük kıymeti olarak beyan edilen işçilik veya işleme masraflarına eşit bir tutar dikkate alınarak, geri getirilen eşyaya ilişkin gümrük beyannamesinin tescil edildiği tarihte geçerli olan vergi oranı ve diğer vergilendirme unsurlarına istinaden belirlenmektedir⁽²⁷⁷⁾.

HİR kapsamında işlem gördükten sonra Türkiye ile AB arasında oluşturulan GB'nin diğer parçasına götürülmek istenen eşya ile ilgili olarak üçgen trafik düzenlemeleri çerçevesinde⁽²⁷⁸⁾, ihracatçının talebi üzerine INF 2 Bilgi Formu⁽²⁷⁹⁾ düzenlenebilmektedir⁽²⁸⁰⁾. Türkiye ile AB arasındaki ticarete, AB'den üçüncü ülkelere HİR kapsamında ihraç edildikten sonra, TCGB'ne giren eşya için gümrüğe mükellef tarafından INF 2 Bilgi Formu ibraz edildiğinde, bu belgeye dayanılarak ithalata konu eşyanın HİR'e tabi tutulduğu kısma vergi muafiyeti uygulanmakta ancak, rejim kapsamında yapılan işlemin maliyetine eşit tutar üzerinden serbest dolaşıma giriş beyannamesinin tescil edildiği tarihte, bu ürünlere uygulanacak vergi oranı ve diğer vergilendirme unsurlarına vergi tahakkuk ettirilmektedir⁽²⁸¹⁾.

Bu çerçevede, öncelikle, GB'nin diğer parçasından ihraç edildikten sonra üçüncü ülkelere giden eşyanın tabi tutulduğu işleme faaliyeti sırasında kullanılan ve serbest dolaşımda olmayan tüm eşyanın kıymetinin nihai ürünün kıymetine dahil edilip edilmediği belge üzerinde incelenerek işleme faaliyeti sırasında yapılan masrafların, ödenen ücretlerin ithale konu eşyanın kıymetine dahil edilip edilmediği araştırılmaktadır. Bu araştırmanın olumlu sonuç vermesinden sonra serbest dolaşıma

⁽²⁷⁶⁾ 2007-11864. s. BKK. md. 10.,

⁽²⁷⁷⁾ Hariçte İşleme...Tebliği. md. 4.3.

⁽²⁷⁸⁾ Üçgen trafik, Gümrük Birliği Gümrük Bölgesi'nin bir parçasından geçici olarak ihraç edilmiş olup, üçüncü ülkede işlem görmüş ürünlerin Gümrük Birliği Gümrük Bölgesi'nin diğer parçasında kısmi veya tam gümrük vergisi muafiyetiyle serbest dolaşıma girmesi usulüdür.

⁽²⁷⁹⁾ INF 2 Bilgi Formu GY'nin 64 nolu ekinde yer almaktadır.

⁽²⁸⁰⁾ Türkiye ile AT Arasında Oluşturulan GB'nin Uygulanılmasına İlişkin Esaslar Hakkında Karar No: 2006-10895, md. 43., *R.G.S.: 26303, 28.09.2006.*

⁽²⁸¹⁾ Türkiye ile AT Arasında Oluşturulan...Karar, md.49.1.

giriş beyannamesinde beyan edilen kıymet toplamından, INF 2 Bilgi Formunun 18 nolu kutusunda kayıtlı kıymet düşülerek elde edilen kıymet üzerinden ithal eşyasının girdiği tarife pozisyonuna göre gümrük vergisi tahakkuk ettirilmektedir. Ancak ithalde alınan KDV'nin hesaplanmasında yukarıda belirtilen şekilde kıymet düşümü yapılamamaktadır. Bu ithal eşyasının yukarıda belirtilen şekilde hesaplanmış CIF kıymetine gümrük vergisi ve KDV tahakkuku yapılmaktadır. INF 2 Bilgi Formu ibraz edilen eşya için vergi tahakkuku yapılmasının gerekli olduğu hallerde söz konusu tahakkuk aşağıda şekilde yapılmaktadır⁽²⁸²⁾;

Veriler:

- Serbest dolaşıma giriş beyannamesinde yer alan kıymet: 15.000 FOB (Euro)
- INF 2 Bilgi Formunda kayıtlı kıymet: 10.000 Euro
- Navlun: 1.000 Euro
- Sigorta: 150 Euro
- Fiili ithal tarihine kadar diğer giderler: 7.000,00 YTL.
- İthal eşyasının GV oranı : %5
- İthal eşyasının KDV oranı : % 18
- Serbest dolaşıma giriş tarihindeki döviz kuru: 1 Euro = 1,70 YTL

- Gümrük Vergisi Tahakkuku:

FOB= (Serbest dolaşıma giriş beyannamesinde beyan edilen kıymet) - (INF2 Bilgi Formunda kayıtlı kıymet)

FOB (Euro) = 15.000 - 10.000 = 5.000

GV matrahı (Euro) = FOB + navlun + sigorta

GV matrahı (Euro) = 5.000 + 1.000 + 150

GV matrahı = 6.150 Euro x 1,70 YTL

GV matrahı = 10.455,00 YTL.

⁽²⁸²⁾ Gümrük Genel Tebliği (Hariçte İşleme ve Geri Gelen Eşya) Seri No: 1, md. 3.e.'de yer alan örnek güncellenmiştir. R.G.S.: 23016, 11.06.1997.

$$GV = GV \text{ matrahı } \times GV \text{ oranı}$$

$$GV = 10,455,00 \text{ YTL} \times 0,05$$

$$GV = 522,75 \text{ YTL}$$

- Katma Değer Vergisi Tahakkuku:

$$KDV \text{ matrahı} = FOB + \text{navlun} + \text{sigorta} + \text{diğer giderler} + GV$$

$$KDV \text{ matrahı} = 16.150 \text{ Euro} + 7.522,75 \text{ YTL}$$

$$KDV \text{ matrahı} = 27.455 \text{ YTL} + 7.522,75 \text{ YTL}$$

$$KDV \text{ matrahı} = 34.977,75 \text{ YTL}$$

$$KDV = KDV \text{ matrahı} \times KDV \text{ oranı}$$

$$KDV = 34.977,75 \text{ YTL} \times 0,18$$

$$KDV = 6295,99 \text{ YTL}$$

- Ödenecek Vergiler Toplamı:

$$GV + KDV = 522,75 \text{ YTL} + 6.295,99 \text{ YTL}$$

$$GV + KDV = 6.818,74 \text{ YTL}$$

HİR çerçevesinde gümrük yükümlülüğünün doğmasının bir nedeni de rejime ilişkin şartlar veya yükümlülüklerin ihlalidir. Bu durumun tespiti halinde rejim konusu eşya, rejimin doğru işleyişine önemli bir etkisinin olmadığı tespit edilmesi hariç olmak üzere, tam veya kısmi muafiyet uygulaması kapsamında çıkarılmaktadır⁽²⁸³⁾. Diğer taraftan, süresi içinde mücbir sebep belgesi ibrazı ile süre uzatımı talebi olmaksızın hariçte işleme rejimine tabi eşyanın, kanuni süresini aşarak geri getirilmesi halinde⁽²⁸⁴⁾, usulsüzlük cezası uygulanarak eşya serbest dolaşıma giriş rejimi hükümlerine tabi tutulmaktadır⁽²⁸⁵⁾. Ancak eşyanın, 3 yıllık süreyi aşmadan, ek süreler dahil verilen sürelerin aşarak geri getirilmesi halinde sadece usulsüzlük cezası uygulanmaktadır. Eşyanın HİR rejimine tabi tutulmakla birlikte yapılan takibat neticesinde süresi içinde geri getirilmediğinin tespit edilmiş olması halinde,

⁽²⁸³⁾ 4458 s. GK. md. 140.2.

⁽²⁸⁴⁾ Bu süre 3 yıl olmakla birlikte talep edilmesi halinde uzatılabilmektedir. 4458 s. GK. md.168.1.

⁽²⁸⁵⁾ 2008 yılı için ceza tutarı 396 YTL'dir. 4458 s. GK. md. 241.3.i.

ihracat vergilerine tabi eşyadan bu vergiler tahsil edilmekte ve usulsüzlük cezası uygulanılmaktadır⁽²⁸⁶⁾.

2.1.1.5. Gümrük Antrepo Rejimi

Antrepo, yabancı menşeli eşyanın geçici bir süre için gümrük vergileri ödenmeksizin konulduğu ve gümrük denetimi altında olan, gerçek(reel) ve itibari (fiktif) olmak üzere iki çeşidi bulunan kapalı yerlerdir⁽²⁸⁷⁾. Gümrük antreposu ise, gümrük gözetimi altında bulunan eşyanın konulması amacıyla kurulan ve kuruluşunda aranılacak koşulları ve nitelikleri yönetmelikle belirlenen yerlerdir⁽²⁸⁸⁾. Dış ticarete konu eşyanın antrepolarına girişi bir gümrük rejimi çerçevesinde gerçekleşmekte olup buna ilişkin kuralların XVII nci yüzyıldan beri uygulandığı bilinmektedir⁽²⁸⁹⁾.

Gümrük antrepoları, işleticisi ve kullanıcısı farklı olan ancak herkes tarafından kullanılabilen genel antrepo ile işleticisi ve kullanıcısı aynı olan ancak yalnızca işleticisinin kullanabildiği özel antrepolar olmak üzere iki çeşittir⁽²⁹⁰⁾. İşleticisinin ve kullanıcısının durumuna göre, A, B ve F tipi antrepolar genel, C, D, E tipi antrepolar özel antrepo sayılmaktadır⁽²⁹¹⁾. Gümrük mevzuatına göre, serbest dolaşımda olmayan eşyanın sergilendiği fuar ve sergiler ile gümrüksüz satış mağazaları ve onların depoları özel antrepo⁽²⁹²⁾, posta yoluyla TCGB'ye gelen veya TCGB'den gidecek eşyanın konulduğu yerler genel antrepo⁽²⁹³⁾, ham petrolün konulduğu, işlendiği ve elde edilen ürünlerin depolandığı yerler ise duruma göre genel veya özel antrepo⁽²⁹⁴⁾ sayılmaktadır.

Gümrük antrepolarına serbest dolaşıma girmemiş, buralara konulması halinde ihracat ilişkin teşviklerden yararlanabilecek eşya ile ekonomik yönden bir ihtiyacın olması ve rejimin uygulanılmasını olumsuz etkilememek üzere serbest

⁽²⁸⁶⁾ 2008 yılı için ceza tutarı 198 YTL'dir. 4458 s. GK. md 241.1.

⁽²⁸⁷⁾ Engin Erdoğan ve Meliha Ener (2005): *Serbest Bölgeler*, Ankara: Nobel Yayın Dağıtım, s. 49.

⁽²⁸⁸⁾ 4458 s. GK. md. 93.

⁽²⁸⁹⁾ Erdoğan, *a.g.e.*, s. 49.

⁽²⁹⁰⁾ 4458 s. GK. md. 94.1.

⁽²⁹¹⁾ GY. md. 278.

⁽²⁹²⁾ GY. md. 324. ve 325.

⁽²⁹³⁾ GY. md. 174.

⁽²⁹⁴⁾ GY. md. 310. ve 319.

dolaşımdaki eşya konulabilmektedir. Eşyanın antrepoya konulması nedenleri arasında eşyanın konsinye gönderilmesi, eşyanın kurutulması veya paketlerinin yenilenmesi gibi elleçlemeye tabi tutulmak istenmesi ya da ithalatçının henüz eşyaya ihtiyaç duymaması nedeniyle gümrük vergilerini sonradan ödemek istemesi bulunmaktadır⁽²⁹⁵⁾. İthal eşyası antrepoda bulunduğu sürece ticaret politikası önlemlerine konu olmamaktadır. Diğer taraftan, transit rejimine konu ithal eşyası da gümrük vergileri ve eş mali yükümlülükler ödenmeksizin ve ticaret politikası önlemlerine tabi olmaksızın yeniden ihraç edilinceye kadar antrepolarda tutulmak istenebilir. İhraç eşyası ise, ihracata ilişkin teşviklerden yararlanabilmek için rejim hak sahibi tarafından geçici olarak antrepoya konulabilmektedir. Eşyanın antrepolarda kalma süresi sınırsızdır, ancak, eşyaya yeni bir gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanım tayin edilmesi ve ihracata bağlı önlemlerden yararlanacak tarım ürünleri için özel süreler belirlenebilmektedir⁽²⁹⁶⁾. Örneğin, antrepoda bulunan eşya için serbest dolaşıma giriş talebini içeren beyanname verilmesi halinde, bu beyannamenin tescil tarihi itibarıyla gümrük işlemlerinin 30 gün içinde tamamlanması gerekmektedir⁽²⁹⁷⁾.

Antrepo işleticileri, gümrük vergileri ve eş mali yükümlülükleri karşılayacak tutarda teminat vermek durumundadırlar⁽²⁹⁸⁾. Ancak, fuar ve sergilere konulan, ithalat vergilerinden muaf olan, ihraç edilmek üzere antrepolara konulan ve F tipi antrepoya konulan eşya için teminat uygulaması söz konusu değildir. Antrepoya konulacak eşyanın bir şartlı muafiyet düzenlemesine tabi tutulmuş olması nedeniyle daha önceden bir teminat alınmış olması halinde ayrıca teminat verilmemektedir. Yatırım Teşvik Belgesi kapsamındaki yatırım mallarının %100 gümrük muafiyetine tabi olması ve montaj sahalarının E Tipi Özel Antrepo olarak kabul edilmiş olması halinde, buralara konulan eşya için belgenin ek süreler dahil geçerlik süresi sonuna kadar teminat verilmemektedir⁽²⁹⁹⁾. Rejim kapsamında verilen teminatlar antrepoya alınan her parti mal için ayrı alınabileceği gibi, global veya götürü teminat şeklinde de olabilmektedir. Global teminat verilmesi halinde, konulan eşyanın gümrük

⁽²⁹⁵⁾ Gökçelik, *a.g.e.*, s. 116.

⁽²⁹⁶⁾ 4458 s. GK. md. 101.

⁽²⁹⁷⁾ 4458 s. GK. md. 70.

⁽²⁹⁸⁾ 4458 s. GK. md. 98.; Gümrük Genel Tebliği (Gümrük Antrepo Rejimi) Seri No: 10 md. 13. *R.G.S.: 25349, 17.01.2004.*

⁽²⁹⁹⁾ Gümrük Antrepo...Tebliği md. 14.

vergilerinin global teminat miktarını aşması halinde, aşan kısım için ayrıca teminat verilmesi gerekmektedir⁽³⁰⁰⁾.

Gümrük antrepo rejiminde gümrük yükümlülüğü, eşyanın antrepoya girişinde değil, antrepoda bulunan eşyanın serbest dolaşıma sokulmak istenmesinde doğmaktadır. Diğer bir ifadeyle antrepo rejimine konu eşya, serbest dolaşıma konu edilmedikçe ya da izinsiz olarak buralardan çıkarılmadıkça bir gümrük yükümlülüğü doğmamaktadır⁽³⁰¹⁾.

Antrepoda bulunan bir eşya için gümrük yükümlülüğü doğduğunda, eşyanın antrepo ve muhafaza masrafları, eşya için fiilen ödenen veya ödenecek masraftan ayrı gösterilmek şartıyla gümrük kıymetine dahil edilmemektedir⁽³⁰²⁾. Ancak, bu masraflar eşya fiyatından ayrı gösterilemiyorsa gümrük kıymetine dahil edilmektedir. Eşya için elleçleme söz konusu ise, beyan sahibinin isteği üzerine gümrük kıymeti ve miktarı eşyanın elleçleme öncesi durumuna göre belirlenebilmektedir⁽³⁰³⁾. Elleçlemeye konu eşyanın, antreponun bağlı olduğu gümrük idaresinden başka bir gümrük idaresinde gümrük yükümlülüğü doğuran gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma konu edilmesi ve beyan sahibinin vergi oranlarının ve diğer vergilendirme unsurlarının bu yükümlülüğün doğduğu tarihteki durumunda göre belirlenmesini istemesi de mümkündür⁽³⁰⁴⁾. Eşyanın basitleştirilmiş usuller kapsamında kayıt yoluyla serbest dolaşıma konu edilmişse gümrük vergileri ve eş etkili mali yükümlülükler, eşyanın antrepo rejimine tabi tutulduğu tarihteki niteliği, kıymeti ve miktarı ile yürürlükte olan vergi oranları ve diğer vergilendirme unsurları dikkate alınarak hesaplanmaktadır. Beyan sahibi talep ederse, serbest dolaşıma giriş beyannamesinin tescil edildiği tarihte eşyanın bulunduğu durum ile vergi oranları ve diğer vergilendirme unsurlarına göre vergi tahakkuku yapılabilmektedir⁽³⁰⁵⁾.

Antrepoda bulunan eşya için gümrük yükümlülüğünün söz konusu olduğu ikinci durum ise rejime konu eşyanın gümrük idaresinin bilgisi dışında gümrük

⁽³⁰⁰⁾ Gümrük Antrepo...Tebliği md. 15.

⁽³⁰¹⁾ Gökçelik, *a.g.e.*, s.123.

⁽³⁰²⁾ 4458 s. GK. md. 104.1.

⁽³⁰³⁾ 4458 s. GK. md. 104.2.

⁽³⁰⁴⁾ Bu durumda GY'nin 41 nolu ekinde yer alan INF 8 Bilgi Formu gümrük beyannamesine eklenmelidir. GY md. 296.

⁽³⁰⁵⁾ 4458 s. GK. md. 104.3.

gözetiminden çıkartılmasıdır. Bu durumda gümrük yükümlülüğü, eşyanın gümrük gözetiminden çıkartıldığı tarihte doğmakta ve vergi oranları ve diğer vergilendirme unsurları bu tarihe ya da gümrük idaresince tespit edilen tarihe göre belirlenmektedir. Bu nedenle gümrük gözetimi altında bulunan antrepoların sayımı önem taşımaktadır.

Antrepo açan kişiler, antrepolarına alınan eşyanın girerken gümrük idaresince tespit edilen miktarı üzerinden ve eğer bu tespit yapılmamışsa, konşimento, fatura veya menşe şahadetnamesi gibi kanuni belgelerinde yazılı miktarları üzerinden gümrük idaresine karşı mali bakımdan sorumludurlar⁽³⁰⁶⁾. Bu sorumluluğun takibi, antrepo işleticileri tarafından yıl sonlarında antrepo mevcutlarına ilişkin bir listeyi gümrük idaresine vermesi ve bu liste göz önünde bulundurularak bir sonraki yılın başında gümrük idaresince sayılması şeklinde gerçekleşmektedir⁽³⁰⁷⁾. Bu sayım sonucunda noksan çıkan eşyanın gümrük vergileri, duruma göre işleticiden, kullanıcıdan ya da eşya sigorta ettirilmiş ise sigorta ettirenden veya lehine sigorta ettirilenden tahsil edilmekte ya da teminattan mahsup edilmektedir. Ayrıca, bu vergilerin üç katı para cezası uygulanılmaktadır⁽³⁰⁸⁾.

Antrepoda sayımında eşya fazlalığı tespit edilmesi halinde ise eşya kayıtlara alınmakta ve bu fazlalığın nedenleri konusunda gümrük idaresine kanıt sunulamaması durumunda fazlalık tasfiyeye tabi tutlmaktadır. Ayrıca, fazla çıkan eşyaya isabet eden ithalat veya ihracat vergileri kadar para cezası uygulanılmaktadır⁽³⁰⁹⁾.

Rejimin işleyişi sırasında meydana gelebilecek ihlaller gümrük mevzuatı çerçevesinde yaptırıma bağlanmıştır. Bu çerçevede, bir antrepoya konulan eşyanın konulduğu tarihte antrepo işleticisi tarafından kayda geçirilmesi gerekmektedir. Aksi takdirde usulsüzlük cezası uygulanılmaktadır⁽³¹⁰⁾. Antrepolarda bulunan eşyanın gümrük idaresinin izni gerektiği hallerde bu izin olmaksızın elleçleme işlemine konu

⁽³⁰⁶⁾ Gümrük Antrepoları Açılması ve İşletilmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, md 9. *R.G.S.: 23981, 02.03.2000.*

⁽³⁰⁷⁾ 4458 s. GK. md. 105.1.

⁽³⁰⁸⁾ 4458 s. GK. md. 236.1.

⁽³⁰⁹⁾ 4458 s. GK. md. 236.2.

⁽³¹⁰⁾ 2008 yılı için bu tutar 396 YTL'dir. 4458 s. GK. md. 241.3.g.

edilmesi durumunda da usulsüzlük cezası uygulanılmaktadır⁽³¹¹⁾. Teminat alınmış olsa bile, gümrük işlemlerine başlanmadan veya bu işlemler bitirilip gümrük idaresinin izni alınmadan antrepolardan veya gümrük idaresince eşya konulmasına izin verilen yerlerden kısmen veya tamamen eşya çıkarılması halinde, çıkarılan eşyanın ithalat veya ihracat vergilerinin yanı sıra, bu vergilerin üç katı para cezası uygulanılmaktadır⁽³¹²⁾.

2.1.1.6. Gümrük Kontrolü Altında İşleme Rejimi

Gümrük kontrolü altında işleme rejimi (GKAİR), serbest dolaşıma girmemiş eşyanın TCGB’de, ithalat vergilerine veya ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmaksızın, niteliğini veya durumunu değiştiren işlemlere tabi tutulmaları ve bu işlemlerden elde edilen ürünlerin gümrük vergileri üzerinden serbest dolaşıma girmelerine ilişkin hükümlerin uygulandığı gümrük rejimidir⁽³¹³⁾. GKAİR, serbest bölge uygulaması, DİR ya da gümrük antrepo rejimine alternatif olmakla birlikte söz konusu rejim ve uygulamalardan önemli ölçüde ayrılmaktadır. Örneğin gümrük antrepo rejimininde de elleçleme işlemi söz konusudur ancak çok sınırlıdır. Yine DİR’e konu eşya da serbest dolaşıma giriş rejimine konu edilebilir, fakat bu durumda gümrük vergileri ve eş etkili mali yükümlülüklerin yanı sıra faiz de ödenmesi söz konusudur. Çünkü DİR’de ana amaç eşyanın işlem gördükten sonra yeniden ihracıdır, oysa GKAİR’de ana amaç eşyanın işlenmiş haliyle serbest dolaşıma sokulmasıdır.

Beyan sahipleri, ithal ettikleri eşyayı buldukları şekilde serbest dolaşıma sokmak istemedikleri ya da vergisel avantajlardan yararlanmak istekileri zaman GKAİR’i işletebilmektedirler. Ekonomik etkili gümrük rejimi olan, gümrük kontrolü altında işleme rejimi aşağıdaki amaçlarla işletilebilmektedir⁽³¹⁴⁾;

- Eşyanın işlenmesi durumunda üzerinden alınan gümrük vergilerinin ve eş etkili mali yükümlülüklerin işlenmeden önce alınanlardan az olması,
- Rejim çerçevesinde işlenerek nihai kullanıma uygun hale gelmesi,

⁽³¹¹⁾ 2008 yılı için bu tutar 792 YTL’dir. 4458 s. GK. md. 241.4.f.

⁽³¹²⁾ 4458 s. GK. md. 235.

⁽³¹³⁾ 4458 s. GK. md. 123.

⁽³¹⁴⁾ Gökçelik, *a.g.e.*, s. 104.

- Rejim çerçevesinde işlenerek vergi muafiyetine konu eşya haline gelmesi ve
- İşlemeyle teknik gereksinimlerin karşılanmasıdır.

Rejimin işleyişle bir takım katma değer yaratan faaliyetin Türkiye içinde yapılması da ayrıca gelir ve istihdam açısından önemlidir.

GKAİR için gümrük idarelerinden izin alınması gerekmektedir⁽³¹⁵⁾. Basitleştirilmiş usuller çerçevesinde rejime ilişkin verilen beyanname aynı zamanda izin yerine geçmektedir. Rejime ilişkin izin verilirken, işlenmiş ürün içinde bulunan ithal eşyasının tespitinin mümkün olması, işleme faaliyeti sonucu elde edilen eşyanın işleme faaliyeti öncesi haline dönüşmemesi, menşe ve miktar kurallarının etkisini saptırıcı faaliyetlerin olmaması ve işleme faaliyetiyle Türkiye’de benzer eşyayı üreten kişilerin çıkarlarının olumsuz yönde etkilenmemesi göz önünde bulundurulmaktadır⁽³¹⁶⁾. Rejime konu eşya ile rejim çerçevesinde yapılacak işleme faaliyetleri belirli olup, rejime tabi eşya ve ürünlerin gümrük işlemlerini yapmaya ve bu rejimle ilgili izinleri vermeye sadece belgelerinde yazılı gümrük idareleri yetkilidir⁽³¹⁷⁾.

İzin sahibi rejim çerçevesinde verilen iznin bitim tarihinden itibaren 30 gün içinde gümrük idaresine ibra senedi vermektedir⁽³¹⁸⁾. Bu senede istinaden işlem görmüş ürünün miktarı ve gümrük kıymeti belirlenmektedir. Şartlı muafiyet rejimleri arasında yer alan GKAİR’in işleyişinde de teminat uygulaması söz konusudur. Buna göre, ilgili gümrük idaresi, belgede kayıtlı olan eşya ile beyanname kayıtlı olan eşyanın GTİP ile teknik ve ticari adı bakımından aynı eşya olduğunu tespit etmesi halinde, eşyaya isabet eden gümrük vergileri ve eş mali yükümlülükleri teminata bağlayarak eşyanın rejime girişine izin vermektedir⁽³¹⁹⁾. Rejim çerçevesinde işlem görmüş ürünlerin serbest dolaşıma girdiğinin ve ikincil işlem görmüş ürünlerin serbest dolaşıma girdiğinin, yeniden ihraç edildiğinin, tasfiyeye tabi tutulduğunun,

⁽³¹⁵⁾ İzin formu GY’nin 52 nolu ekinde yer almaktadır.

⁽³¹⁶⁾ 4458 s. GK. md. 124.

⁽³¹⁷⁾ Yetkili gümrük idareleri, rejime konu olacak eşya ve işleme faaliyetleri Gümrük Genel Tebliği (Gümrük Kontrolü Altında İşleme) Seri No: 1, Ek 2 ve Ek 3’te belirtilmiştir. *R.G.S.: 23960, 10.02.2000*. Ayrıca GY’nin 54 nolu ekinde rejime konu olabilecek eşya ve işleme faaliyetlerine ilişkin liste bulunmaktadır.

⁽³¹⁸⁾ İbra senedi örneği Gümrük Kontrolü...Tebliği Ek 6’da yer almaktadır.

⁽³¹⁹⁾ Gümrük Kontrolü...Tebliği md. 10.

mahrece iade edildiğinin ya da imha edildiğinin tespit edilmesi halinde, izin sahibi tarafından verilen teminat, eşyanın GKAIİR'e konu edildiği ve izin belgesinde kayıtlı gümrük idaresince iade edilmektedir⁽³²⁰⁾.

GKAIİR'e konu eşyanın gümrük kıymetinin belirlenmesi konusunda gümrük mevzuatı çerçevesinde özel hükümler belirlenmiştir. Bu çerçevede, serbest dolaşıma girecek işlem görmüş ürünlerin kıymetinin belirlenmesinde, ilgili kişinin serbest dolaşıma giriş beyannamesinin tescil tarihindeki tercihine göre herhangi bir üçüncü ülkede üretilen aynı veya benzer eşyanın aynı veya yaklaşık bir tarihte tespit edilen kıymeti, alıcı ile satıcı arasındaki bir ilişkiden etkilenmemiş olması şartıyla ürünlerin satış fiyatı, alıcı ile satıcı arasındaki bir ilişkiden etkilenmemiş olması şartıyla aynı veya benzer eşyanın Türkiye'deki satış fiyatı veya ithal eşyanın kıymeti ile işleme maliyetinin toplamı yöntemlerinden biri kullanılmaktadır⁽³²¹⁾.

GKAIİR'in sona ermesi, normal olarak işleme faaliyetleri sonucu elde edilen eşya için serbest dolaşıma giriş beyannamesi verilmesiyle mümkündür. Gümrük vergileri ve eş etkili mali yükümlülükler, rejimin işletilmesi amacına uygun olarak elde edilen eşya üzerinden hesaplanarak tahsil edilmektedir. Diğer bir ifadeyle vergi oranları ve diğer vergilendirme unsurları serbest dolaşıma giriş beyannamesinin tescil edildiği tarihe göre belirlenmektedir. GKAIİR çerçevesinde işlenmemiş eşya için ya da eşyanın işlenmesi sırasında bir gümrük yükümlülüğü doğması durumunda ise gümrük vergileri ve eş etkili mali yükümlülükler, GKAIİR'e ilişkin beyannamenin tescil edildiği tarihteki vergi oranları ve diğer vergilendirme unsurları göz önünde bulundurularak belirlenmektedir⁽³²²⁾.

GKAIİR'e konu eşyanın tercihli tarifeden yararlanması da söz konusudur. Buna göre eşyanın, tercihli bir tarife uygulanmasından yararlanabildiği ve aynı tercihli tarife uygulamasının serbest dolaşıma giren aynı nitelikteki işlenmiş ürünlere de uygulanabildiği hallerde, işlenmiş ürünlerin tabi olduğu vergiler, söz konusu tercihli tarife çerçevesinde belirlenmiş vergi oranına göre hesaplanmaktadır⁽³²³⁾.

⁽³²⁰⁾ Gümrük Kontrolü...Tebliği md. 14.

⁽³²¹⁾ GY. md. 411.

⁽³²²⁾ 4458 s. GK. 126.

⁽³²³⁾ 4458 s. GK. md. 127.1.

Ancak bu durumda da tarife kotaları ve tarife tavanları gözetilmektedir. Nitekim tercihli tarife uygulamasının, tarife kotaları veya tarife tavanlarına tabi olması halinde, işlenmiş ürünler için söz konusu tercihli tarifenin serbest dolaşıma giriş beyannamesinin tescili sırasında ithal eşyasına uygulanabilmesi koşuluna bağlıdır. Serbest dolaşıma giren işlenmiş ürünlerin imalatında fiilen kullanılan ithal eşyası miktarı, serbest dolaşıma giriş beyannamesinin tescili sırasında yürürlükte olan tarife kotaları ve tarife tavanları hesabına katılmakta ve işlenmiş ürünlerle aynı olan ürünler için açılmış tarife kotaları veya tavanlarının hesabına herhangi bir ilave yapılmamaktadır⁽³²⁴⁾. Bunun nedeni, ithal eşyasının bu rejime sokularak kota gibi ticaret politikası önlemlerinin devre dışı bırakılmasının önüne geçmektir.

GKAİR'e ilişkin ihlaller rejime girişte olabileceği gibi rejimin işleyişi sırasında da gerçekleşebilmektedir.

GKAİR, ekonomik etkili bir rejim olmasının yanında şartlı muafiyet sistemini de içermektedir. Bu nedenle rejimin mali avantajlarından yararlanılmak istenmesi nedeniyle daha rejime girişte yanlış veya yanıltıcı beyan verilmesi mümkündür. Beyan sahibi tarafından eşyanın cins, tür, nitelik veya vergilendirmeye esas olan unsurları hakkında verilen bilgilerle gümrük idaresi tarafından yapılacak kontrol veya muayene sonucu farklılık veya aykırılık tespit edilirse ve beyana göre hesaplanan gümrük vergileri ve eş etkili mali yükümlülükler ile muayene sonuçlarına göre alınması gereken tutar arasındaki fark %5'i aştığı takdirde, bu tutardan ayrı olarak tespit edilen farkın üç katı para cezası alınmaktadır⁽³²⁵⁾. Kıymeti üzerinden gümrük vergisine tabi eşyanın beyan edilen kıymeti, muayene ve denetleme sonucunda gümrük mevzuatının gümrük kıymetinin belirlenmesine ilişkin hükümleri çerçevesinde belirlenen kıymete göre eksik bulunduğu takdirde, bu eksik tutara ait gümrük vergileri ve başka bu vergi farkının üç katı para cezası alınmaktadır. Ancak, satış birimine göre miktar itibarıyla %5'i geçmeyen bir fark ile maddi hesap hatasından doğan eksik kıymet beyanlarında, bu farklara ait gümrük vergileri ve eş etkili mali yükümlülüklerden başka bu tutarın bir katı da para cezası alınmaktadır. Para cezalarının aşağı miktarı ve genel ve katma bütçeye dahil kamu kuruluşları ile

⁽³²⁴⁾ 4458 s. GK. md. 127.2.

⁽³²⁵⁾ 4458 s. GK. md. 234.

özel idareler ve belediyeler için usulsüzlük cezası uygulanılmaktadır. Teminatın nakit dışı teminat olması halinde ayrıca 6183 s. AATUHK hükümleri uyarınca faiz de tahsil edilmektedir. Dolayısıyla rejime girişte yapılan ihlaller, şartlı muafiyet sistemine dayalı diğer rejimlerle aynıdır.

Rejim ihlalinin sonradan gerçekleşmesi ise, verilen süre içerisinde eşyanın serbest dolaşıma sokulmaması, satılması ya da devredilmesi şeklinde göstermektedir. Yine, eşyanın çalınması nedeniyle gümrük gözetiminden çıkması, rejimle ilgili bir kuralın ihlal edilmesi ya da eşyanın rejimden yararlanması şartlarından birinin olmadığı tespit edilmesi de rejim işleyişi sırasında gümrük yükümlülüğünün doğmasına neden olmaktadır⁽³²⁶⁾. Eşyanın süresi içinde rejimin öngördüğü işlemlerin bitirilmemesi durumunda usulsüzlük cezası⁽³²⁷⁾, diğer hallerde ise gümrük vergileri ve eş etkili mali yükümlülükler tahsil edilerek ayrıca iki katı kadar para cezası uygulanılmaktadır⁽³²⁸⁾. Eşyanın yurt dışı edilmesi, imha edilmesi veya hazineye masraf getirmeksizin gümrüğe terk edilmesi durumunda ise vergiler alınmaksızın sadece para cezası uygulanmaktadır⁽³²⁹⁾.

2.1.1.7. İhracat Rejimi

İhracat, en genel tanımlamayla ülke içinde serbest dolaşımda bulunan bir eşyanın yabancı ülkelere satılması veya bedelsiz gönderilmesidir. Diğer bir tanıma göre ihracat, eşyanın, yürürlükteki ihracat mevzuatı ile gümrük mevzuatına uygun şekilde TCGB dışına veya serbest bölgelere çıkarılmasını ya da T.C. Başbakanlık Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından ihracat olarak kabul edilecek sair çıkış ve işlemlerdir⁽³³⁰⁾. İhracata konu eşyanın ülke sınırından diğer bir ülkeye gidişi belirli bir süreç içinde ve bu süreci düzenleyen bir rejimin uygulanmasıyla mümkündür. Dış ticaretin temel amacı, ihracat hacmini artırmak ve gelir elde ederek ülke refahını yükseltmektir. Temel amaç bu olduğuna göre ihracatın da belirli kurallar çerçevesinde yetkili kurumların denetiminde gerçekleşmesi zorunludur. Bu nedenle rejime konu eşyaya ülke ve madde bazında ticaret politikası önlemleri uygulanmakta,

⁽³²⁶⁾ Gökçelik, *a.g.e.*, s. 109.

⁽³²⁷⁾ 2008 yılı için bu tutar 396 YTL'dir. 4458 s. GK. md. 241.3.h.

⁽³²⁸⁾ 4458 s. GK. md. 234.

⁽³²⁹⁾ GY md. 735.

⁽³³⁰⁾ İhracat Yönetmeliği md. 4. *R.G.S.*: 26190, 06.06.2006.

ihracat vergileri veya eş etkili mali yükümlülük var ise bunlar tahsil edilmekte ve rejime ilişkin diğer formaliteler yükümlüllerce yerine getirilmektedir.

İhracat birçok şekilde gerçekleşebilir. Bunlar üç temel başlık altında toplanmaktadır⁽³³¹⁾;

- Özellik arz etmeyen ihracat,
- Kayda bağlı ihracat,
- Özelliği olan ihracat.

Özellik arz etmeyen ihracatta gümrük beyannamesi ile gümrük idaresine başvurmak yeterli iken, kayda bağlı ihracatta, bazı eşyalar için ihracatçı birliklerine başvurulması ve ihraç konusu eşya için verilen beyannamenin kayda alınması ve bu beyannamenin 90 gün içinde gümrük idaresine verilmesi gerekmektedir⁽³³²⁾.

Özelliği olan ihracat ise kredili ihracat, konsinye ihracat, ithal edilmiş malların ihracı, transit ticaret, bedelsiz ihracat, ticari kiralama yoluyla yapılan ihracat, yurt dışı müteahhitlik hizmetleri kapsamında yapılan ihracat, takas ve bağlı muamele şeklinde ihracat ile dolaylı offset şeklinde ihracat olmak üzere 10 ayrı şekilde gerçekleşmektedir.

Bunlardan kredili ihracat, ikili veya çok taraflı kredi anlaşmaları dışında kalmak kaydıyla, ihracat bedelinin kambiyo mevzuatında öngörülen süreleri aşacak şekilde yurda getirilmesine imkân tanıyan ihracat şeklidir⁽³³³⁾. Konsinye ihracat, kesin satışı daha sonra yapılmak üzere yurt dışındaki alıcılara, komisyonculara, ihracatçının yurt dışındaki şube veya temsilciliklerine eşya gönderilmesidir⁽³³⁴⁾. İthal edilmiş malların ihracı, gümrük mevzuatı çerçevesinde serbest dolaşıma girmiş yeni veya kullanılmış eşyanın ihracıdır⁽³³⁵⁾. Transit ticaret, yurtdışında veya serbest bölgede yerleşik bir firmadan ya da antrepodan satın alınan eşyanın, ülkemiz üzerinden transit olarak veya doğrudan doğruya yurtdışında veya serbest bölgede

⁽³³¹⁾ Gökçelik, a.g.e., ss. 147-150.

⁽³³²⁾ İhracat Yönetmeliği md. 6-7. Kayda bağlı eşya listesi Yönetmeliğin 1 nolu ekinde yer almaktadır.

⁽³³³⁾ İhracat Yönetmeliği md. 4.1.

⁽³³⁴⁾ İhracat Yönetmeliği md. 4. 1.

⁽³³⁵⁾ İhracat Yönetmeliği md. 11.

yerleşik bir firmaya satılması ya da antrepoya konulmasıdır⁽³³⁶⁾. Bedelsiz ihracat, bedeli yürürlükteki kambiyo mevzuatı çerçevesinde yurda getirilmesi zorunlu olmaksızın yurtdışına yapılan eşya çıkışıdır⁽³³⁷⁾. Ticari kiralama yoluyla yapılan ihracat, eşyanın kira bedeli karşılığı belirli bir süre kullanılmak üzere geçici olarak TCGB dışına veya serbest bölgelere çıkarılmasıdır⁽³³⁸⁾. Yurt dışı müteahhitlik hizmetleri kapsamında yapılan ihracat, yurt dışında inşaat, tesisat ve montaj işi alan müteahhitlerin üstlendikleri işlerle ilgili her türlü makina, teçhizat ve ekipmanın geçici ihracatına ilişkin talepler ile inşaat malzemeleri ve işçilerinin ihtiyacı olan tüketim maddelerinin kesin ihracatıdır⁽³³⁹⁾. Takas, ihraç veya ithal edilen mal veya hizmet bedelinin, kısmen veya tamamen mal, hizmet veya döviz ile karşılanması işlemidir⁽³⁴⁰⁾. Bağlı muamele ise ikiden fazla taraf arasında yapılan takas işlemidir⁽³⁴¹⁾. Offset, kamu kurum ve kuruluşları ile kamu ortaklıklarının açacakları uluslararası ihaleler çerçevesinde yapacakları ithalat neticesinde gerçekleştirecekleri döviz ödemelerini asgari seviyeye indirmek amacıyla, ihaleyi kazanan firma veya kuruluşların taahhüdü gereğince Türkiye'den yapılacak ihracat ile Türkiye'nin mevcut üretim ve ihracat potansiyelinin geliştirilmesine yönelik diğer işlemlerdir⁽³⁴²⁾.

Her türlü eşyanın ihracata konu olması mümkün değildir. Bazı eşya gruplarının kanun, kararname veya uluslararası anlaşmalarla ihracı yasaklanmış veya ihracı belli kamu kurum ve kuruluşlarının ön iznine tabi tutulmuştur⁽³⁴³⁾.

İhracatla ilgili düzenlemelerin önemli bir kaynağını da kambiyo mevzuatı oluşturmaktadır. Örneğin ticari amaçla ihraç edilen eşyanın karşılığı olan dövizin fiili ihraç tarihinden itibaren en çok 180 gün içinde yurda getirilerek bankalara ya da özel finans kurumlarına satılması, ihracatın Türk parası karşılığında olması halinde ise

⁽³³⁶⁾ İhracat Yönetmeliği md. 4.n.

⁽³³⁷⁾ İhracat Yönetmeliği md. 4.c.

⁽³³⁸⁾ İhracat Yönetmeliği md. 4.m.

⁽³³⁹⁾ Yurtdışı Müteahhitlik Hizmetleri Kapsamında Yapılacak İhracata İlişkin 96-11 s. Tebliğ md. 2., R.G.S.: 22515, 06.01.1996.

⁽³⁴⁰⁾ İhracat Yönetmeliği md. 4.l.

⁽³⁴¹⁾ İhracat Yönetmeliği md. 4.a.

⁽³⁴²⁾ İhracat Yönetmeliği md. 4.k.

⁽³⁴³⁾ İhracı Yasak ve Ön İzne Bağlı Eşyaya İlişkin 96-31 s. Tebliğ ekli listelerde hangi eşyanın ihracının yasak olduğu, hangilerinin izne tabi olduğu ekli listeler halinde belirtilmektedir. R.G.S.: 22762, 19.09.1996.

bedelin belgelendirilmesi zorunludur⁽³⁴⁴⁾. İhracatın türüne göre bu süre 30 gün ile 24 ay arasında değişmektedir.

Serbest dolaşımda bulunan eşyanın ihracat rejimi çerçevesinde dış ticarete konu olması durumunda beyan sahibinin gümrük idaresine başvurmasıyla söz konusu eşya üzerinde gümrük denetimi başlamaktadır. İhraç eşyası üzerinde gümrük denetiminin sona ermesi için eşyanın, ihracat beyannamesinin tescili sırasında bulunduğu durumu gümrük denetiminden çıktığı sırada da aynen koruması ve bu haliyle TCGB'yi terk etmesi gerekmektedir. Bu durumda eşya fiilen ihraç edilmiş sayılmaktadır⁽³⁴⁵⁾. Şayet eşya ihraç kaydıyla geçici depolama yerine ya da gümrük antrepasına konuluyorsa, fiili ihracatın 30 gün içinde tamamlanması zorunludur. Aksi takdirde eşya gümrüğe terk edilmiş sayılmaktadır⁽³⁴⁶⁾. Diğer taraftan, ülkemize ithal amacıyla getirilen eşyanın, ithalatçının talebini karşılayamaması nedeniyle mahrece iadesi, başka bir ifadeyle geldiği yere geri gönderilmesi de mümkün olup eşyanın bu uygulamaya konu olması ihracat rejimini çerçevesinde beyan edilmesine bağlıdır. Bu durumda ticaret politikası önlemleri uygulanmadığı gibi şayet eşyanın serbest dolaşıma giriş rejimi çerçevesinde vergilendirilmesi söz konusu ise, eşyaya ilişkin vergiler ve eş mali yükümlülükler geri verilmekte ya da kaldırılmaktadır⁽³⁴⁷⁾.

İhracata ilişkin gümrük yükümlülüğünün doğması, ihracat vergilerine tabi eşyanın bir gümrük beyannamesi kapsamında TCGB dışına ihraç edilmesi halinde söz konusudur⁽³⁴⁸⁾. İhracatta gümrük yükümlülüğü, normal usulde yapılan beyanlarda gümrük beyannamesinin tescil tarihinde, basitleştirilmiş usulde yapılan beyanlarda basitleştirilmiş işlemlere ilişkin beyannamenin ya da faturanın tescil edildiği ya da tescil hükmünde olan kayıt işleminin yapıldığı tarihte başlamaktadır⁽³⁴⁹⁾. İhracat vergilerine tabi eşyanın gümrük beyanında bulunulmaksızın TCGB dışına çıkartılması halinde, gümrük yükümlülüğü, söz konusu eşyanın fiilen TCGB dışına çıktığı tarihte başlamakta olup, söz konusu eşyayı TCGB dışına çıkaran, bu fiile iştirak eden, beyanda bulunulması gerektiğini bildiği veya bilmesi gerektiği halde

⁽³⁴⁴⁾ Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 s. Karar md. 8. *R.G.S.: 20242, 11.08.1989.*

⁽³⁴⁵⁾ GY. md. 153.

⁽³⁴⁶⁾ GY. md. 515.

⁽³⁴⁷⁾ 4458 s. GK. md. 213.

⁽³⁴⁸⁾ GY. md. 630.1.

⁽³⁴⁹⁾ GY. md. 630.2.

bulunmayan kişiler, ihracata ilişkin vergilerin veya eş etkili mali yükümlülüklerin ödenmesinden sorumludurlar⁽³⁵⁰⁾. Eşyanın TCGB dışına ihracat vergilerinden tam veya kısmi muafiyete tabi tutularak çıkmasına ilişkin hükümlere uyulmaması halinde ihracata ilişkin gümrük yükümlülüğü doğmakta olup söz konusu yükümlülük, ihraç eşyasının izin verilen yerden başka bir varış yerine ulaştığı tarihte başlamaktadır. Bu tarihin tespit edilememesi halinde gümrük idareleri, eşyanın söz konusu muafiyete hak kazanmasına ilişkin hükümlere uyulduğunu kanıtlayan bir belgenin ibrazı için rejim hak sahibine süre vermektedir. Söz konusu belgenin ibraz edilememesi halinde, verilen sürenin bittiği tarihte gümrük yükümlülüğü doğduğu kabul edilmektedir⁽³⁵¹⁾.

İhracat ve ihracat sayılan satış ve teslimler bir çok vergi ve eş etkili mali yükümlülükten muaftır. Bu çerçevede, ihracat, ihracat sayılan satıl ve teslimler ile ilgili işlemler ve kağıtlar, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisinden, 488 s. Damga Vergisi Kanunu ile ihdas edilen Damga Vergisinden, 492 s. Harçlar Kanunu gereğince alınan harçlar ve diğer kanunlarda yer alan vergi, resim ve harçlar ile 80 s. Kanuna göre alınan hal rüsumundan istisna tutulmuştur⁽³⁵²⁾. Bununla birlikte ihracat rejimine konu olması durumunda kayda alınması ve DFİF kesintisi yapılacak eşya ve miktarı da ayrıca belirlenmiştir⁽³⁵³⁾.

İhracat rejimine ilişkin gümrük yükümlülüğü rejim ihlali durumunda da söz konusu olmaktadır. İhracat rejimine ilişkin ihlallerin başında ihracat vergilerinden muaf eşyanın belirlenen gümrük kapıları dışında başka yerlerden izinsiz olarak veya gümrük işlemlerini yaptırmaksızın TCGB dışına çıkarılması gelmektedir. Bu durumda eşyanın FOB değerinin 10'da biri kadar para cezası uygulanmaktadır⁽³⁵⁴⁾. Diğer bir ihlal ise herhangi bir ihracat iadesinden yararlanmayan veya ihracat vergisine ve ticaret politikası önlemlerine tabi olmayan ihracata konu eşyanın cins, tür, miktar veya kıymetinin yanlış beyan edilmesi durumunda söz konusu olup bu tür rejim ihlalinde usulsüzlük cezası uygulanmaktadır⁽³⁵⁵⁾. İhraç eşyasında ihracat

⁽³⁵⁰⁾ GY. md. 631.

⁽³⁵¹⁾ GY. md. 632.

⁽³⁵²⁾ İhracat, İhracat Sayılan Satış ve Teslimler ile Döviz Kazandırıcı Hizmet ve Faaliyetlerde Vergi, Resim ve Harç İstisnası Uygulanması Hakkında 99-13812 s. Karar, md. 4. R.G.S.: 23923, 31.12.1999.

⁽³⁵³⁾ 88-13384 s. BKK, md. 11.A, R.G.S.: 19959, 14.10.1988

⁽³⁵⁴⁾ 4458 s. GK. md. 239.

⁽³⁵⁵⁾ 2008 yılı için bu tutar 396 YTL'dir. 4458 s. GK. md. 241.3.j.

gerçekleşmediği halde gerçekleşmiş gibi göstermek ya da gerçekleştirilen ihracata konu malın cins, miktar, evsaf veya fiyatını değişik göstererek ilgili kanun hükümlerine göre teşvik, sübvansiyon veya parasal iadelerden yararlanmak suretiyle haksız çıkar sağlanması durumunda kaçakçılıkla mücadele mevzuatı çerçevesinde işlem tesis edilmek üzere durum adli makamlara intikal ettirilmektedir. Diğer taraftan, gümrük vergileri ödenmek suretiyle ihraç edilebilen eşyayı, gümrük işlemlerine tâbi tutmaksızın veya aldatıcı işlem ve davranışlarla gümrük vergileri kısmen veya tamamen ödenmeksizin Türkiye’den ihraç edilmesi durumunda da kaçakçılıkla mücadele mevzuatı çerçevesinde işlem tesis edilmek üzere durum adli makamlara intikal ettirilmektedir.

2.1.1.8. Serbest Dolaşıma Giriş Rejimi

TCGB’ne giren, diğer bir ifadeyle ithali yapılan her eşya serbest dolaşımda olmayabilir. Bu nedenle eşyanın gümrük mevzuatı çerçevesinde statüsünün belirlenmesi önem taşımaktadır. Dış ticarete konu eşyanın gümrük statüsü, eşyanın serbest dolaşımda bulunup bulunmadığı bakımından durumunu ifade etmektedir⁽³⁵⁶⁾. Serbest dolaşımda bulunan eşya ise Türkiye’nin taraf olduğu uluslararası anlaşmalara ait hükümler saklı kalmak üzere, serbest dolaşıma giriş rejimine tabi tutularak TCGB’ye giren eşya ile üretiminde kullanılan girdilerin yerli olup olmadığına bakılmaksızın, gümrük mevzuatının menşe belirlenmesine ilişkin hükümlerine göre Türk menşeli sayılan eşyadır⁽³⁵⁷⁾. Yabancı bir ülkeden TCGB’ye gelen eşyanın serbest dolaşıma girişi, ticaret politikası önlemlerinin uygulanması, eşyanın ithali için öngörülen diğer işlemlerin tamamlanması ve kanunen ödenmesi gereken vergilerin tahsili ile mümkündür⁽³⁵⁸⁾.

Daha önceden belirtildiği üzere, dış ticaret işlemlerine konu eşyanın DİR, geçici ithalat rejimi, GKAIİR, transit rejimi veya gümrük antrepo rejimi çerçevesinde de TCGB’ye girişi mümkündür, fakat her durumda söz konusu rejimler çerçevesinde eşyaya ticaret politikası önlemleri uygulanmadığı gibi mali yükümlülük de doğmamaktadır. Eşyanın serbest dolaşıma girişi ancak rejimi düzenleyen kuralların

⁽³⁵⁶⁾ 4458 s. GK. md. 3.7.

⁽³⁵⁷⁾ 4458 s. GK. md. 3.6.

⁽³⁵⁸⁾ 4458 s. GK. md. 74.

yerine getirilmesi ve varsa kanunen ödenmesi gereken vergilerin ve eş etkili mali yükümlülüklerin ödenmesiyle mümkündür. Böylece eşya üzerindeki gümrük denetimi sona erecek ve eşya Türk menşeli eşya gibi iç ticarete konu olabilecektir.

Dış ticarete konu eşyanın TCGB gelişi ve ardından serbest dolaşım rejimine konu edilmesi gümrük mevzuatının dışında ihracatçı ülkeye veya eşyaya bağlı bazı şartların yerine getirilmesinin yanında bazı kamu kurum ve kuruluşlarının mevzuatı gereği özel şartların da yerine getirilmesine de bağlıdır. Bu durum serbest dolaşıma giriş rejimi çerçevesinde mali yükümlülüklerin yanında çeşitli belge ve denetimlerin ithalat aşamasında yerine getirilmesi gibi farklı yükümlülükleri de doğurmuş ve mevzuatı oldukça hacimli hale getirmiştir. Yine AB ile oluşturulan GB ve AB'ye tam üyelik sürecinde üstlenilen yükümlülükler de sadece mali mevzuatın değil teknik ve kurumsal mevzuatın da sürekli değişmesine neden olmaktadır.

Serbest dolaşıma giriş rejiminin işleyişiyle ilgili hükümlerin yerine getirilmesiyle eşyanın kesin ithali gerçekleşmektedir. Serbest dolaşıma giriş rejimi açısından eşyalar üç grup altında toplanmaktadır. Bunlar aşağıdaki gibidir:

- İthali yasak eşya⁽³⁵⁹⁾,
- İthali belli kurum ve kuruluşlarca yapılacak eşya⁽³⁶⁰⁾,
- İthali ize tabi eşya⁽³⁶¹⁾.

İthali yasak olan eşyaların serbest dolaşım rejimine konu olması mümkün değildir. Diğer taraftan ithali belli kamu kuruluşlarına bırakılan eşyanın da imtiyaz sahibi kurum veya kuruluş dışında başka bir kişi veya kuruluş tarafından serbest dolaşıma sokulması mümkün değildir. Yine ithali ön izne tabi eşyanın da tabi oldukları mevzuata uygun şekilde kontrol edilmesi ve belgelendirilmesi gerçekleşmeden rejim çerçevesinde serbest dolaşıma girişi mümkün değildir.

Serbest dolaşıma giriş rejimi çerçevesinde uyulması gereken önemli düzenleme de cari ticaret politikası uygulamalarından kaynaklanmaktadır. Ticaret

⁽³⁵⁹⁾ GY. md. 213.

⁽³⁶⁰⁾ GY. md. 214.

⁽³⁶¹⁾ GY. md. 215.

politikası önlemleri, Türkiye'nin dış ticaret politikası doğrultusunda eşya ithal veya ihracına getirilen yasaklamalar, kısıtlamalar, gümrük işlemlerinde farklılaştırmalar, anti-damping ve anti-sübvansiyon önlemleri, miktar veya tarife kısıtlamaları gibi araçların bir veya birden fazlasının uygulanmasıyla ilgili düzenlemelerdir. Bu düzenlemelerin kaynağını oluşturan mevzuat grupları aşağıdaki gibidir⁽³⁶²⁾,

- İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesi Hakkında Mevzuat,
- İthalatta Gözetim ve Korunma Önlemleri ile Kota İdaresi ve Tarife Kontenjanları Hakkında Mevzuat,
- Belirli Tekstil Ürünleri İthalatında Gözetim ve Korunma Önlemleri Hakkında Mevzuat,
- İkili Anlaşmalar ve Protokoller ve Diğer Düzenlemeler Kapsamı Dışında Belirli Ülkeler Menşeli Tekstil Ürünleri İthalatında Gözetim ve Korunma Önlemleri Hakkında Mevzuat,
- Türkiye'nin Ticari Haklarının Korunması Hakkında Mevzuat,
- Belirli Ülkeler Menşeli Malların İthalatında Gözetim ve Korunma Önlemleri Hakkında Mevzuat.

Ticaret politikası önlemleri yalnızca eşyanın serbest dolaşıma sokulmak istenmesinde söz konusudur. Ticaret politikası önlemleriyle eşyanın serbest dolaşıma girişinde referans fiyat uygulaması veya gümrük vergilerinde farklılaştırma ya da fark giderici ek bir verginin alınması mümkün olup, bu durum eşyaya ilişkin mali yüklerde artış anlamına gelmektedir.

Eşyanın serbest dolaşıma bulunma statüsü aşağıdaki hallerde sona ermektedir⁽³⁶³⁾,

- Serbest dolaşıma giriş beyannamesinin iptal edilmesi,
- Geri ödeme sisteminin uygulandığı DİR çerçevesinde işlendikten sonra ihraç edilen eşyaya ilişkin gümrük vergilerinin geri verilmesi veya kaldırılması,

⁽³⁶²⁾ 95-7606 s. İRK. md. 4. R.G.S.: 22510, 31.12.1995

⁽³⁶³⁾ 4458 s. GK. md. 78.

- Eşyanın kusurlu veya satış sözleşmesi hükümlerine uygun olmaması nedeniyle, gümrük vergilerinin geri verilmesi veya kaldırılması,
- Eşyanın ihracına, geri gönderilmesine veya gümrükçe onaylanmış başka bir işlem veya kullanıma tabi tutulması nedeniyle gümrük vergilerinin geri verilmesi veya kaldırılması,

Serbest dolaşıma giriş rejimine konu eşya için yerine getirilmesi gereken en önemli yükümlülük, gümrük yükümlülüğünün doğmasına neden olan ithalata ilişkin gümrük vergilerinin ve eş etkili mali yükümlülüklerin ödenmesidir. İthalata ilişkin gümrük vergileri söz konusu değilse maddi anlamda gümrük yükümlülüğü de söz konusu değildir⁽³⁶⁴⁾. Ödenecek vergilerin ve eş mali yükümlülüklerin türleri ve miktarı, eşyanın gümrük tarife cetvelindeki yerinin, gümrük kıymetinin ve menşeinin tespiti gibi gümrük uygulamaları çerçevesinde belirlemektedir.

Serbest dolaşıma giriş rejimine tabi tutulmak istenen ve ithalat vergilerine tabi eşya için gümrük yükümlülüğünün doğması, beyan sahibinin söz konusu rejim talebinde bulunmasına bağlıdır. Serbest dolaşıma giriş rejiminde yükümlülüğü rejime ilişkin beyannamenin tescil edildiği tarihte başlamaktadır ve yürürlükte olan vergi oranı ve eşyanın niteliği, miktarı ve kıymeti gibi diğer vergilendirme unsurlarına bağlı olarak şekillenmektedir⁽³⁶⁵⁾. Genel kural bu olmakla birlikte, mevzuatın belirlediği bazı durumlarda, beyan sahibinin talebi doğrultusunda gümrük yükümlülüğünün niteliği değişebilmektedir. Bu durumlar;

- Beyan sahibinin kusuruna dayanan gecikme halleri ve tarımsal vergi yükümlülükleri hariç olmak üzere, ithalat vergilerinin oranlarının serbest dolaşıma giriş beyannamesinin tescil tarihinden sonra, fakat eşyaya ilişkin gümrük vergilerinin ödenmesinden veya teminata bağlanmasından önce indirilmesi halinde, lehine olan oranın uygulanması⁽³⁶⁶⁾,
- Konşimento içeriği eşyanın değişik tarife pozisyonlarına girdiği hallerde, her bir eşya için kendi tarife pozisyonuna göre işlem yapılmasının ek bir iş yükü

⁽³⁶⁴⁾ Gökçelik, *a.g.e.*, s.44.

⁽³⁶⁵⁾ 4458 s. GK. md. 15. ve 193.

⁽³⁶⁶⁾ 4458 s. GK. md. 75.

ve masrafa sebep olması durumunda eşyanın tamamına en yüksek ithalat vergi oranına tabi eşyanın tarife pozisyonuna göre vergi uygulanması⁽³⁶⁷⁾,

- Eşyanın serbest dolaşıma gireceği yetkili gümrük idaresinden, beyannamenin tescil tarihinde veya bu tarihten geriye doğru altı aylık süre içinde yazılı olarak talepte bulunulması şartıyla nihai kullanımı nedeniyle indirimli veya sıfır vergi oranı uygulanması⁽³⁶⁸⁾.
- Türkiye'nin de katıldığı AB Ekonomik Tarife Sorunları Grubu (ETSG) tarafından belirlenen ve İthalat Rejimi Kararı Eki V sayılı liste ile duyurulan gümrük vergilerinin askıya alınması uygulanması⁽³⁶⁹⁾.
- HİR konu eşyanın işleme faaliyeti sonrasında, işlem görmüş ürünlere ait ithalat vergileri tutarından, geçici ihracat eşyasına en son işleme faaliyetine tabi tutulduğu ülkeden aynı tarihte ithal edilseydi uygulanacak olan ithalat vergileri tutarının indirilmesi suretiyle ithalat vergilerinin hesaplanması⁽³⁷⁰⁾,
- Fiili ihraç tarihinden itibaren 3 yıl içinde geri gelmesi durumunda eşyanın gümrük vergilerinden muaf olarak ya da gümrük vergilerinin ödenmesiyle serbest dolaşıma girişi şeklinde uygulama⁽³⁷¹⁾.

Yukarıda serbest dolaşıma giriş rejiminde gümrük yükümlülüğünün tespitinin buna ilişkin beyannamenin tescil edildiği tarihteki vergi oranları ve diğer vergilendirme unsurları çerçevesinde tespit edildiği belirtildi. Kısmi muafiyet şeklinde geçici ithale konu eşya için gümrük yükümlülüğü de buna ilişkin beyannamenin tescil edildiği tarihteki vergi oranları ve diğer vergilendirme unsurları çerçevesinde belirlenmektedir. Ancak, serbest dolaşıma sokulmadan önce eşya, gümrük antrepo rejimine, DİR'e, GKAIİR'e veya geçici ithalat rejimine tabi ise vergi oranları ve vergilendirmeye ilişkin diğer unsurlar açısından yükümlüye alternatif seçeneklerin sunulması ya da özellikli durumların uygulanması mümkündür. Bu uygulamalar;

⁽³⁶⁷⁾ 4458 s. GK. md. 76.

⁽³⁶⁸⁾ 4458 s. GK. md. 77.

⁽³⁶⁹⁾ Otonom Tarife Kontenjanı Açılması ve Gümrük Vergilerinin Askıya Alınmasına İlişkin Tebliğ İthalat No: 2008-18, R.G.S.: 26743, 31.12.2007.

⁽³⁷⁰⁾ 4458 s. GK. md. 135.1 ve 141.1.

⁽³⁷¹⁾ 4458 s. GK. 168.

- Serbest dolaşıma sokulmak istenen eşyanın, daha önce gümrük antrepo rejimine tabi tutulması durumunda, eşyanın antrepoda kaldığı süre içerisinde, fiilen ödenen veya ödenecek fiyattan ayrı gösterilmesi şartıyla saklama ve koruma masraflarının gümrük kıymetine dahil edilmemesi ve şayet eşya elleçleme faaliyetine tabi tutulmuşsa, beyan sahibinin talebi üzerine eşyanın niteliğinin, miktarının ve kıymetinin elleçleme öncesi durumu dikkate alınarak belirlenmesi⁽³⁷²⁾,
- Serbest dolaşıma tabi tutulmak istenen eşyanın, daha önce DİR'e konu edilmesi durumunda, ithal eşyası için gümrük vergilerinin DİR'e ilişkin beyannamenin tescil edildiği tarihte geçerli olan vergi oranları ve diğer vergilendirme unsurları dikkate alınarak hesaplanması⁽³⁷³⁾,
- Serbest dolaşıma tabi tutulmak istenen eşyanın, daha önce GKAIİR'e konu edilmesi durumunda, söz konusu rejime ilişkin işlemler henüz bitmeden, eşya değişime uğramadan ya da işleminin ara aşamalarından birinde eşyanın serbest dolaşıma sokulmak istenilmesinde, eşya için vergilerin GKAIİR'e ilişkin beyannamenin tescil edildiği tarihte geçerli olan vergi oranları ve diğer vergilendirme unsurları dikkate alınarak hesaplanması⁽³⁷⁴⁾,
- Serbest dolaşıma tabi tutulmak istenen eşyanın, daha önce kısmi muafiyet uygulaması çerçevesinde geçici ithalat rejimine tabi tutulması durumunda, gümrük vergilerinin geçici ithalat rejimine ilişkin beyannamenin tescil edildiği tarihte geçerli olan vergi oranları ve diğer vergilendirme unsurları dikkate alınarak hesaplanmasıdır⁽³⁷⁵⁾.

Belirtilmelidir ki GKAIİR çerçevesinde eşyaya ilişkin işleme faaliyetleri tamamlandıktan sonra ya da tam muafiyet uygulaması çerçevesinde eşyanın geçici ithali sonrası yükümlü tarafından serbest dolaşıma giriş rejimi talep edilmesi durumunda söz konusu beyannamenin tescil edildiği tarihte geçerli olan vergi oranları ve diğer vergilendirme unsurları dikkate alınarak hesaplanmaktadır.

⁽³⁷²⁾ 4458 s. GK. md. 104.

⁽³⁷³⁾ 4458 s. GK. md. 114.

⁽³⁷⁴⁾ 4458 s. GK. md. 126.

⁽³⁷⁵⁾ 4458 s. GK. md. 126.

Serbest dolaşıma giriş rejimi için de rejim ihlalleri söz konusudur. Buna göre, serbest dolaşıma giriş rejimine konu ithal eşyasının TCGB'ne sokulmak istenmesi sırasında yapılan beyan ile muayene, denetleme veya teslimden sonra kontrol sonucunda, eşyanın tarife uygulamasını etkileyen cins, tür ve niteliklerinde veya vergilendirmeye esas olan sayı, baş, ağırlık gibi ölçülerinde aykırılık görüldüğü ve beyana göre hesaplanan gümrük vergisi ile muayene sonuçlarına göre alınması gereken gümrük vergisi arasındaki fark %5'i aştığı takdirde, gümrük vergisinden ayrı olarak bu farkın üç katı para cezası uygulanılmaktadır⁽³⁷⁶⁾.

Şayet kıymeti üzerinden gümrük vergisine tabi eşyanın beyan edilen kıymeti, muayene ve denetleme sonucunda gümrük mevzuatının gümrük kıymetinin belirlenmesine ilişkin hükümleri çerçevesinde belirlenen kıymete göre eksik bulunması durumunda, bu eksikliğe ait gümrük vergisinden başka bu vergi farkının 3 katı para cezası uygulanılmaktadır. Ancak, satış birimine göre miktar itibarıyla %5'i geçmeyen bir fark ile maddi hesap hatasından doğan eksik kıymet beyanlarında, bu farklara ait gümrük vergisinden başka bu verginin 1 katı da para cezası uygulanılmaktadır. Para cezalarının aşağı miktarının tespiti ile genel ve katma bütçeye dahil kamu kuruluşları ile özel idareler ve belediyeler için usulsüzlük cezası uygulanılmaktadır⁽³⁷⁷⁾.

Serbest dolaşıma giriş rejimi çerçevesinde yapılan beyanlarda yanıltıcı veya sahte belge kullanılması da mümkündür. Kaçakçılıkla mücadele mevzuatı hükümleri saklı kalmak üzere, gümrük mevzuatına göre tavizli vergi uygulamasının söz konusu olduğu durumlarda, söz konusu uygulamayı kanıtlayıcı Eur.1, Form A veya A.TR gibi belgelerin sahte olduğunun anlaşılması halinde, tespit edilen vergi farkının %5'i aşmaması durumunda vergi farkına ek olarak usulsüzlük cezası, kanıtlayıcı belgelerin kabul edilebilir olmaması veya sehven düzenlenmesi durumunda indirimsiz vergi oranı üzerinden verginin tahsiline ek olarak usulsüzlük cezası ve kanıtlayıcı belgenin ek olarak gösterilmiş olmasına karşın beyannamede ekinde olmaması durumunda tespit edilen vergi farkının %5'i aşmaması durumunda vergi farkına ek olarak usulsüzlük cezası uygulanmaktadır.

⁽³⁷⁶⁾ 4458 s. GK. md. 234.

⁽³⁷⁷⁾ 2008 yılı için bu tutar 198 YTL'dir. 4458 s. GK. md. 241.1.

Tavizli vergi uygulamasına mesnet teşkil eden kanıtlayıcı belgenin sahte olması veya ek olarak gösterilmesine rağmen olmaması halinde tespit edilen vergi farkının %5'i aşması halinde gümrük vergisinden ayrı olarak bu farkın 3 katı para cezası uygulanılmaktadır.

2.1.2. Serbest Bölge Uygulaması

Serbest bölgeler, siyasi ve coğrafi olarak bir ülkenin sınırları içinde olmakla birlikte, dış ticaret, vergi ve gümrük mevzuatının uygulanılması açısından gümrük hattı dışı sayılan bölgelerdir⁽³⁷⁸⁾. Serbest bölge uygulaması, ilkçağda serbest şehir uygulaması şeklinde başlamakla birlikte özellikle 1850 sonrası günümüzdeki temel kanuni yapı ve şekillerini elde etmeye başlamıştır. Serbest bölge kavramı, uygulamada farklı özellikler taşıyan çeşitli serbest bölge türlerini kapsayan ana bir kavramdır. Bunlar arasında serbest bölge, serbest liman, gümrüksüz bölge, dış ticaret bölgesi, serbest ekonomik bölge, serbest ticaret bölgesi, ikiz fabrika, vergisiz bölge, vergisiz ticaret bölgesi gibi kavramlar bulunmaktadır⁽³⁷⁹⁾.

Ülkemizde serbest bölgelerin tarihi Osmanlı İmparatorluğunun son dönemlerine rastlamaktadır. 3218 s. SBK'ya göre, ilki 1987 yılında Mersin, sonuncusu da 2002 yılında TÜBİTAK Marmara Araştırma Merkezi (Teknoloji Serbest Bölgesi) olmak üzere toplam 21 tane serbest bölge kurulmuştur⁽³⁸⁰⁾. BKK ile yer tespiti yapılan ancak henüz faaliyete geçmemiş 3 tane serbest bölge daha bulunmaktadır.

Serbest bölgelerin kuruluş gerekçeleri ve faaliyetlerinden beklenen faydalar oldukça fazla olmakla birlikte ihracat için yatırım ve üretimi artırmak, yabancı sermaye ve teknoloji girişini hızlandırmak, ülke ekonomisine ucuz ve düzenli girdi sağlamak, dış finansman ve kredi imkanlarından yararlanmak ve döviz geliri elde etmek bunların başında gelmektedir⁽³⁸¹⁾. Esasında serbest bölgeler, ekonomi ve dış ticaret politikası uygulamasının bir ürünüdür ve eşyanın serbest bölgeye girişinde ve

⁽³⁷⁸⁾ Erdoğan, *a.g.e.*, s. 1.

⁽³⁷⁹⁾ Erdoğan, *a.g.e.*, s. 12-22.

⁽³⁸⁰⁾ İsmail Işık ve Mehmet Çabuk (2007): *Serbest Bölgeler*, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları. s. 49.

⁽³⁸¹⁾ 3218 s. SBK. md. 1, R.G.S.: 18785, 15.06.1985., Erdoğan, *a.g.e.*, s. 98.

serbest bölgeden gümrük hattı dışı başka bir yere taşınmasında dış ticaret rejimi uygulanmadığından söz konusu eşya için birçok izin ve belgelendirme prosedürü gerekmemektedir.

Serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlere birçok ayrıcalık ve sübvansiyondan yararlanmaktadır. Bunlar arasında vergi ayrıcalıkları ve vergi ayrıcalıkları içinde de gümrük vergisi ayrıcalığı, serbest üretim bölgelerinde sağlanan en temel ayrıcalıktır. Bu ayrıcalıktan yararlanmak ise dış ticarete konu eşyanın gümrük mevzuatı gereği gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanımlarından olan serbest bölgeye konulma türünün seçilmiş olmasına bağlıdır⁽³⁸²⁾.

Serbest bölgelerin sınırları ve bu bölgelerin giriş ve çıkış noktaları ile serbest bölgeye giren, buralarda kalan veya çıkış yapan eşya gümrük denetimine tabidir⁽³⁸³⁾. Serbest bölgelerde bulunan eşya süresiz kalabilir, kanunun izin verdiği diğer gümrükçe onaylanmış işlemlere veya izin alınmaksızın mutad elleçleme işlemlerine tabi tutulabilir⁽³⁸⁴⁾.

Serbest bölgeler, ülkemizin siyasi sınırları içinde olmakla birlikte gümrük uygulamaları ve mali mevzuat bu belgeler için geçerli değildir. Bu nedenle, yükümlülerin bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetlerle ilgili olarak yaptıkları işlemler 31.12.2008 tarihine kadar her türlü vergi, resim ve harçtan müstesnadır⁽³⁸⁵⁾. Bu çerçevede;

- Serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerle ilgili yapılan işlemler ve düzenlenen kağıtlar damga vergisinden ve haçlardan söz konusu tarihe kadar muafıdır. Bu muafiyet hükümleri 06.02.2004 tarihinden sonra faaliyet ruhsatı almış yükümlüler için uygulanılmamaktadır.
- KDV ilgili mevzuata göre, Türkiye'den serbest bölgeye gönderilen eşya ihracat kapsamında olduğundan istisna kapsamındadır. Çünkü serbest bölgeler gümrük hattı dışıdır ve buralara yönelik eşya teslimleri açısından

⁽³⁸²⁾ 4458 s.GK. md. 46.1. ve 55.

⁽³⁸³⁾ 4458 s.GK. md. 153.

⁽³⁸⁴⁾ 4458 s.GK. md. 157.

⁽³⁸⁵⁾ 3218 s. SBK. geçici md. 3.

yabancı bir ülke gibi işlem görmektedirler. Nitekim ihracat teslimleri, teslimin yurt dışındaki bir müşteriye veya bir serbest bölgedeki alıcıya yapılması ve teslim konusu eşyanın Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye veya bir serbest bölgeye ulaşması şartıyla istisna kapsamındadır⁽³⁸⁶⁾.

- ÖTV mevzuatına göre serbest bölgelere ilişkin mevzuat hükümlerinin uygulandığı eşya vergiden istisnadır⁽³⁸⁷⁾. Dolayısıyla serbest bölgelerden ülkemize giren eşya serbest dolaşıma giriş rejimine tabi iken, ülkemizden bu bölgelere gönderilen eşya ihracat rejimi kapsamındadır.
- Gümrük mevzuatına göre, bu bölgeler gümrük hattı dışı sayıldıklarından gümrük mevzuatı ve olağan gümrük yükümlülüklerine ilişkin mevzuat hükümleri uygulanmamaktadır⁽³⁸⁸⁾. Bu nedenle transit rejimi hükümleri çerçevesinde yabancı bir ülkeden buralara gelen eşya için ya da bu bölgelerden üçüncü ülkelere çıkışlı eşya için maddi anlamda gümrük yükümlülüğü doğmamaktadır.
- Serbest bölgelere yönelik yapılan faaliyetlerden kaynaklanan işlemlerde KKDF yükümlülüğü söz konusu değildir, ancak ihraç kayıtlı işlemlerde DFİF yükümlülüğü doğmaktadır.

2.1.3. Gümrükçe Onaylanmış Diğer İşlem veya Kullanım Şekilleri

Gümrükçe onaylanmış işlem veya kullanım şekillerinden olan yeniden ihracat, imha ve gümrüğe terk gümrük mevzuatı hükümlerine göre yürütülmektedir. Bu çerçevede, serbest dolaşımda olmayan eşyanın, TCGB dışına yeniden ihracı mümkün olup, bu durumdaki eşyaya ticaret politikası önlemleri de dahil olmak üzere, ihracat rejimi çerçevesinde işlem tesis edilmektedir⁽³⁸⁹⁾. Örneğin, antrepolarda bulunan ve henüz serbest dolaşıma girmemiş yakıt ve yağlar, TCGB dışına çıkışlarından itibaren kullanmaları şartıyla, TCGB dışına çıkacak kara taşıtlarına

⁽³⁸⁶⁾ 3065 s. KDVK. md. 12.a. ve 16.c.

⁽³⁸⁷⁾ 4760 s. ÖTVK. md. 7.

⁽³⁸⁸⁾ 4458 s. GK. md. 152.a.

⁽³⁸⁹⁾ 4458 s. GK. md. 163.2.

yeniden ihracat hükmünde verilebilmektedir⁽³⁹⁰⁾. Serbest dolaşımında olmayan eşyanın, TCGB dışına ihracına ilişkin ticaret politikası önlemlerinin uygulanmayacağını öngören şartlı muafiyet içeren bir gümrük rejimine tabi tutulabileceği haller, kendi mevzuatı çerçevesinde değerlendirilmelidir.

Gümrük Müsteşarlığı, ticaret politikası önlemleri dahil olmak üzere eşyanın ihracı veya yeniden ihracına ilişkin işlemlerin veya önlemlerin gerektirdiği durumlarda, yeniden ihracatı yasaklayabilmektedir. TCGB’de buldukları sırada ekonomik etkili bir gümrük rejimine tabi tutulan eşyanın yeniden ihraç edilmek istenmesi halinde, söz konusu talebi içeren beyanın ilgili gümrük idaresine verilmesi gerekmektedir. Ancak, yeniden ihracat kapsamında kara taşıtlarına verilecek yakıt ve yağlar için gümrük beyannamesi aranmamaktadır.

Serbest dolaşımında olmayan eşyanın hazineye hiçbir masraf getirmeyecek şekilde, gümrük idaresinin gözetiminde imhası veya gümrüğe terk edilmesi de mümkündür. İmha neticesinde atık veya artık oluşması durumunda, söz konusu atık veya artıklar, gümrük statüleri belirleninceye, diğer bir ifadeyle serbest bölgeye konulma, yeniden ihracat ya da imha gibi işlemlere konu oluncaya kadar gümrük gözetimi altında kalmaktadır. Gümrük görevlileri eşyanın imhası sırasında hazır bulunarak, imha sonucunda kalan artık ya da atık miktarını ve tipini, bunlara uygulanabilecek mali yüklerin tespiti ve gümrük tarafından onaylanmış başka bir işlem veya kullanıma girdiğinde kullanılması için tutanak düzenlemekte ya da daha önceden bir beyanname verilmesi durumunda, bunları beyannamesi üzerine şerh düşerek belirtmektedirler⁽³⁹¹⁾.

Gümrüğe terk edilen eşyanın tasfiye mevzuatı çerçevesinde satışa çıkarılması durumunda eşyanın satış bedeli, tespit ve tahakkuk belgesinde belirtilen CIF bedeli ve gümrük vergisi toplamında oluşmaktadır. Söz konusu satış bedeline eşyanın depolama ve saklama giderleriyle satışta tahsil edilecek KDV, ÖTV veya bandrol bedeli gibi diğer vergilendirme unsurları eklenmektedir.

⁽³⁹⁰⁾ GY. md. 537.6.

⁽³⁹¹⁾ GY. md. 539.

2.2. Menşe

Menşe, dış ticarete konu eşyanın ekonomik milliyetidir⁽³⁹²⁾. Menşe, eşyanın serbest dolaşıma girişi sırasında gümrük vergilerinin ve eş mali yükümlülüklerin hesaplanmasında ve ticaret politikası önlemlerinin uygulanılmasında oldukça önemli bir işleve sahiptir.

Türkiye, özellikle 1980'li yıllardan itibaren dışa açık ve ihracata dayalı büyüme politikaları izlemeye başlamıştır. Diğer taraftan GATT-DTÖ zemininde yürütülen görüşmeler ve GB sürecinde üstlendiği yükümlülükler, Türkiye'nin ikili ve çok taraflı ticaret sistemlerinin parçası olmasına neden olmuştur. Bu açıdan, dış ticarete konu eşyanın menşenin tespiti, hem Türkiye'nin parçası olduğu söz konusu sistemlerden beklenen faydanın elde edilmesi açısından hem de ikili ve çok taraflı anlaşmalardan kaynaklanan tavizli veya sıfır oranlı gümrük vergilerinin sağlıklı tespiti açısından son derece önemli hale gelmiştir. Benzer şekilde dış ticaret politikaları çerçevesinde ülke ve madde bazında korunma ve gözetim önlemlerinin uygulanması ve menşe ya da trafik saptırması yoluyla haksız kazancın önüne geçilebilmesi için de menşe kurallarının yerinde ve etkili uygulanmasını zorunlu hale getirmiştir. Eşyanın menşenin tespitinin bu denli önemli olması da uygulamanın belirli kurallara bağlanmasına neden olmuştur.

2.2.1. Menşe Kuralları

Genel bir tanımlamayla, dış ticarete konu eşyanın menşenin tespiti amacıyla uygulanan kurallara menşe kuralları denilmektedir. Menşe kuralları ilişkin genel kurallar gümrük mevzuatında düzenlenmiş olmakla birlikte, tarafı olduğumuz ikili ve çok anlaşmalardan ya da ülkemizin tek taraflı tasarruflarından kaynaklanan ve dış ticaret konu eşyanın menşenin tespitinde göz önünde bulundurulmuş kurallar mevcuttur. Menşe kurallarının uygulanmasıyla eşyanın ya tercihli menşei ya da tercihli olmayan menşei tespit edilmektedir. Bu çerçevede menşe kuralları;

- Eşyanın tercihli menşenin tespitine ilişkin kurallar,

⁽³⁹²⁾ Soysal, *a.g.e.*, 196.

- Eşyanın tercihli olmayan menşeinin tespitine ilişkin kurallar, olarak ikiye ayrılmaktadır.

Aşağıda gümrük mevzuatındaki sırayı takiben önce dış ticarete konu eşyanın tercihli olmayan menşe kuralları çerçevesinde menşeinin nasıl tespit edildiği belirtilecek, ardından da tercihli menşe kurallarının işleyişine değinilecektir.

2.2.1.1. Eşyanın Tercihli Olmayan Menşeinin Tespiti ve Belgelendirilmesi

Gümrük mevzuatına göre, Türkiye'nin bazı ülkeler veya ülke grupları ile yaptığı tercihli bir tarife uygulaması gerektiren anlaşmalarda yer alan tercihli tarife uygulamaları veya Türkiye tarafından tek taraflı olarak bazı ülkeler, ülke grupları veya toprak parçaları için tanınan tercihli tarife uygulamaları dışında Türk Gümrük Tarifesinin uygulanması, eşya ticaretine ilişkin tarife önlemleri dışında BKK ile belirlenecek önlemlerin uygulanması ve menşe şahadetnamelerinin hazırlanması ve verilmesi durumlarında eşyanın menşeinin tespiti, tercihli olmayan menşe kuralları çerçevesinde belirlenmektedir⁽³⁹³⁾. Bu çerçevede, tümüyle bir ülkede elde edilen veya üretilen eşya o ülke menşelidir⁽³⁹⁴⁾. Bu genel kurala göre, belirli bir ülkede çıkartılan madencilik ürünleri ve toplanan bitkisel ürünler, belirli bir ülkede doğan ve yetiştirilen canlı hayvanlar ve onlardan elde edilen ürünler, belirli bir ülkede tutulan ve avlanan balıkçılık ve avcılık ürünleri gibi karasuları dahil tümüyle bir ülkede elde edilen veya üretilen eşya o ülke menşeli sayılmaktadır.

Eşyanın bir ülkede elde edilmesi veya üretilmesi durumunda menşeinin tespiti kolaydır. Ancak daha önce de belirtildiği gibi dışa açık ekonomilerin yaygınlaşması, uluslararası sermayenin ucuz hammadde veya işçilik gibi nedenlerle ülkeler arasında yayılması ve yabancı unsurlu yatırımlar üretim faaliyetlerinin birden fazla ülkede gerçekleşmesine neden olmaktadır. Eşyanın üretiminin birden fazla ülkede gerçekleşmesi veya eşyanın üretiminde farklı menşeli girdilerin kullanılması durumunda ise, söz konusu üretim faaliyeti sonucunda ya yeni bir ürün imal edilmesi veya imalatın önemli bir aşamasının ve ekonomik yönden gerekli görülen en son

⁽³⁹³⁾ 4458 s. GK. md. 17.

⁽³⁹⁴⁾ 4458 s. GK. md. 18.1.

esaslı işçilik ve eylemin o ülkede yapılması şartıyla eşya o ülke menşeli sayılmaktadır⁽³⁹⁵⁾.

Gümrük mevzuatı açısından, birden çok ülkede menşeli olmayan girdi kullanılarak üretim yapılması durumunda elde edilen nihai eşyanın menşenin tespitinde, söz konusu eşyanın tekstil ürünü olup olmamasına göre ikili ayrıma gidilmektedir.

Genel yorum kuralları⁽³⁹⁶⁾ çerçevesinde nihai ürünün tekstil ürünü olması durumunda, eşyanın bir ülke menşeli sayılabilmesi için, üretiminde kullanılan ve menşeli olmayan girdilerin sınıflandırıldığı pozisyondan başka bir pozisyonda sınıflandırılması gerekmektedir⁽³⁹⁷⁾. Ancak, belirli tekstil ürünlerinde, pozisyon değişikliği olup olmadığına bakılmaksızın bazı zorunlu işçilik veya işlemlerin gerçekleştirilmiş olması şartı aranmaktadır. Söz konusu işlemler gerçekleşmediği sürece pozisyon değişikliği olsa dahi elde edilen ürün, o ülkenin menşeni kazanmamaktadır⁽³⁹⁸⁾.

Tekstil ürünleri dışında kalan ve birden fazla ülkede menşeli olmayan girdiler kullanılmak suretiyle gördüğü işçilik ve işlem sonucunda elde edilen belirli ürünlerin⁽³⁹⁹⁾ o ülke menşeli sayılabilmesi için tekstil ürünlerine benzer şekilde, mevzuatı aradığı zorunlu işlem ve işçiliği görmesi gerekmektedir⁽⁴⁰⁰⁾. Listede yer almayan ürünler için genel yorum kurallarında belirtildiği şekilde en son esaslı işçilik ve eylem kavramı çerçevesinde değerlendirilme yapılarak eşyanın menşei tespit edilmektedir⁽⁴⁰¹⁾. Aşağıda tekstil ürünleri dışında kalan eşya için menşe statüsü kazandıran işçilik ve işleme faaliyetlerine ilişkin örnek verilmiştir.

⁽³⁹⁵⁾ 4458 s. GK. md. 19.

⁽³⁹⁶⁾ Menşe tespitine ilişkin genel yorum kuralları GY'nin 3 nolu ekinde yer almaktadır.

⁽³⁹⁷⁾ GY. md. 25.a.

⁽³⁹⁸⁾ Tekstil ürünleri ve menşe kazandıran zorunlu işlem ve işçilik listesi GY'nin 4 nolu ekinde yer almaktadır.

⁽³⁹⁹⁾ Tekstil ürünleri dışında kalan bazı ürünler ve zorunlu menşe kazandıran işlem ve işçilik listesi GY'nin 5 nolu ekinde yer almaktadır.

⁽⁴⁰⁰⁾ GY. md. 25.b.

⁽⁴⁰¹⁾ Menşe tespitine ilişkin genel yorum kuralları 5 nolu not.

Tablo 6. Menşesi Statüsü Kazandıran İşçilik veya İşleme Faaliyetleri

Tarife Pozisyonu	Ürün Tanımı	Menşeli Olmayan Girdilere Uygulanarak Menşesi Statüsü Kazandıran İşçilik veya İşlemler
y 4203	Doğal veya bileşim yoluyla elde edilen deri ve köseleden giyim eşyası	İki veya daha fazla doğal veya bileşim yoluyla elde edilen deri ve kösele parçalarının dikilmesi veya birleştirilmesi.
y 4910	Her türden seramik takvimler, baskılı, (takvim saat dahil), dekore edilmiş	İlgili seramik parçaların dekorasyonu, dekorasyon sonucunda elde edilen ürünün, dekorasyonda kullanılan ürünlerden farklı bir pozisyonda sınıflandırılması şartıyla.

Kaynak: GY'nin 5 nolu Eki listede yer alan veriler kullanılarak hazırlanmıştır.

Tablo 6'da da görüleceği üzere, deri veya köselenin girdi olarak kullanılmasıyla elde edilen giyim eşyasının o ülke menşeli sayılabilmesi, dikilme veya birleştirme işlemine tabi tutulmasına, seramik takvimlerin ise girdisi olan dekorasyonda kullanılan ürünlerden farklı bir tarife pozisyonunda sınıflandırılması şartıyla o ülkenin menşesini kazanabilmektedir.

Gümrük mevzuatına göre, eşyanın türü ya da üretildiği veya elde edildiği ülke farketmeksizin, eşyanın tercihsiz menşesinin tespitine ilişkin kuralların aradığı işçilik veya işlemler, Türkiye tarafından belirli ülkelerin eşyasına uygulanan hükümleri aşmak amacıyla başka bir ülke menşeli göstermek için hileli olarak böyle bir işçilik veya işleme üretilmiş gibi gösterilen eşya veya yapılan araştırma sonucunda hakkında bu yönde bir kanaat oluşan eşya için geçerli değildir⁽⁴⁰²⁾.

Yine, gümrük mevzuatına göre bazı işçilik veya işlemler eşyanın girdiği tarife pozisyonunu değiştirirse bile menşe statüsünü değiştirici bir işçilik ya da işlem sayılmamaktadır. Bu işçilik veya işlemler arasında, nakliye ve depolama sırasında ürünlerin iyi durumda muhafaza edilmesini sağlamak için yapılan havalandırma, yayma, kurutma, hasar gören parçaların atılması, eşyanın tozunun giderilmesi, kalburlama, ayıklama, sınıflandırma, eşleştirme, yıkama, kesme gibi basit işlem veya işçilikler, eşyanın ambalajında ve montajında değişiklik yapılması, eşya veya

⁽⁴⁰²⁾ 4458 s. GK. md. 20.

ambalajı üzerinde işaret, etiket ve diğer tanıtıcı işaretlerin konulması ve parça halindeki ürünlerden birleştirmek suretiyle tam ürün oluşturacak şekilde basit montajların yapılması bulunmaktadır. Bu basit işçilik veya işlemlerin birarada gerçekleşmesi ya da eşyanın üretildiği ülkeden Türkiye'ye doğrudan getirilmeyerek üçüncü bir ülke veya ülkeler yoluyla getirilmiş ve oralarda geçici depolama yerlerine ve antrepolara konmuş olsa dahi menşe ülkesini değiştirmemektedir⁽⁴⁰³⁾.

Eşyanın tercihli olmayan menşenin belgelendirilmesi amacıyla, Ticaret ve Sanayi Odaları tarafından düzenlenen ve “Menşe Şahadetnamesi” adı verilen belge kullanılmaktadır⁽⁴⁰⁴⁾. Belgenin gümrük idareleri tarafından vize edilmesi söz konusu olmadığı gibi ibrazı da ihtiyaridir. Bununla birlikte, uluslararası ve ikili anlaşma hükümlerine göre, tercihli olmayan menşeye dayanılarak indirimli tarifeden yararlanılmak istenilmesi halinde, eşyanın anlaşmaya taraf ülke menşeli olduğunu veya o ülkede gördüğü işlem veya işçilik dolayısıyla öyle sayılması gerektiğini bildirir menşe şahadetnamesinin ibrazı zorunludur⁽⁴⁰⁵⁾.

Gümrük mevzuatına göre, serbest dolaşıma giriş beyannamesinin tescili sırasında menşe şahadetnamesinin gümrük idaresince kabul edilmemesi hallerinde, yükümlülerin tahakkukun kesinleşmesinden önce gümrük idarelerine yazılı olarak müracaat etmeleri şartıyla, kanuni vergi ile tavizli vergi arasındaki fark emanet hesabına alınmak suretiyle menşe şahadetnamesinin ibrazı için yükümlüye beyannamenin tescil tarihinden itibaren 6 aylık süre verilmektedir. Tahakkukun kesinleşmesinden sonra yapılan ek süre talepleri ise kabul edilmemektedir. Usulüne uygun menşe şahadetnamesinin yükümlü tarafından ibraz edilmesiyle emanet hesabına alınan vergi farkı yükümlüye iade edilirken süresi içinde söz konusu belgenin ibraz edilmemesi halinde vergi farkı Hazineye irat kaydedilmektedir⁽⁴⁰⁶⁾.

⁽⁴⁰³⁾ GY. md. 26.

⁽⁴⁰⁴⁾ Menşe Şahadetnamesi örneği GY'nin 6 nolu ekinde yer almaktadır.

⁽⁴⁰⁵⁾ 4458 s. GK. md. 20.

⁽⁴⁰⁶⁾ GY. md. 29.2 ve 29.3

2.2.1.2. Eşyanın Tercihli Menşenin Tespiti ve Belgelendirilmesi

Türkiye ile AB arasında oluşturulan GB, Türkiye ile Birlik arasında eşya hareketine ilişkin önemli düzenlemeler getirmiştir. Bu çerçevede, Türkiye ile AB arasındaki ticarete eşya iki gruba ayrılmış. Bunlardan birinci grubu oluşturan sanayi ürünleri ve işlenmiş tarım ürünleri, Türkiye ile Birlik arasında serbest dolaşımda kabul edilerek gümrük vergilerinden arındırılmıştır⁽⁴⁰⁷⁾. Türkiye, üçüncü ülkelerle yapacağı eşya ticaretinde ise AB'nin gümrük vergilerini (OGT) uygulama yükümlülüğü altına girmiştir⁽⁴⁰⁸⁾. AKÇT ürünleri ve tarım ürünleri ise oluşturulan gümrük birliği dışında tutularak menşe esasına dayanan ayrı bir düzenleme konusu yapılmıştır.

Türkiye ile AB arasında oluşturulan GB, Türkiye'ye üçüncü ülkelerle olan ticareti açısından OGT uygulaması dışında başka yükümlülükler de getirmiştir. Bu yükümlülüklerin başında, Türkiye'nin otonom ve tercihli ticaret politikalarını 5 yıl içinde AB'nin ticaret politikaları ile uyumlu hale getirmesi gelmektedir⁽⁴⁰⁹⁾. Bu çerçevede Türkiye, AB'nin üçüncü ülkelerle imzaladığı serbest ticaret anlaşmalarının (STA) benzerini aynı ülkelerle yapmak zorunda kalmıştır. Bunun yanında Türkiye, Genelleştirilmiş Tercihler Sistemi (GTS) kapsamında da tek taraflı olarak çeşitli ülke, ülke grupları veya toprak parçalarına tercihli ticaret politikaları uygulamaya başlamıştır.

Eşyanın tercihli menşenin tespitinde tercihli menşe kuralları kullanılmaktadır. Tercihli menşe kuralları, en çok kayrılan ülke kuralından bir sapma olarak, bazı ülke veya ülke gruplarına tanınan özel uygulamalara imkan veren ve esasları özel anlaşmalarla belirlenen hükümlerdir⁽⁴¹⁰⁾. Gümrük mevzuatında, tercihli menşe kurallarına ilişkin ayrıntılı düzenlemeye gidilmemiş, bunun yerine özel anlaşmalarla ve düzenlemelerle ilgili yasal mevzuata atıfta bulunulmuştur⁽⁴¹¹⁾. Bu

⁽⁴⁰⁷⁾ Türkiye ile AET Arasında Gümrük Birliğinin Nihai Aşamasının Uygulanılmasına İlişkin 22.12.1995 tarihli ve 1/95 s. OKK. md. 4. Karar metni için bkz: Reçber, *a.g.e.*, s. 337-374

⁽⁴⁰⁸⁾ Türkiye ile AET...OKK. md. 13.

⁽⁴⁰⁹⁾ Türkiye ile AET...OKK. md. 16. Ayrıca, Karara Ek 10'da otonom rejimlerin ve tercihli anlaşmaların neler olduğu belirtilmiştir. Reçber, *a.g.e.*, s. 389.

⁽⁴¹⁰⁾ Ahmet Day, "PAMK Sistemi" s. 9. <http://www.gumruk.gov.tr/AB/arastirmadocs/PAMKSistemi.pdf>. E.T.: 13.02.2008.

⁽⁴¹¹⁾ Day, *a.g.e.*, s. 19.

çerçeve de şayet eşya, Türkiye'nin bazı ülke veya ülke grupları ile yaptığı tercihli bir tarife uygulaması gerektiren anlaşmalara konu ise, söz konusu eşyanın tercihli menşeinin tespitini, anlaşma hükümlerine göre yapılmaktadır. Diğer taraftan, Türkiye tarafından tek taraflı olarak bazı ülkeler, ülke grupları veya toprak parçaları için tanınan tercihli tarife uygulamalarına konu (GTS kapsamı) eşyanın tercihli menşeinin tespiti, BKK ile yürürlüğe konulan tercihli menşe kuralları çerçevesinde yapılmaktadır⁽⁴¹²⁾. Sonuç olarak, tercihli menşeye ilişkin düzenlemeler;

- STA kapsamı eşya ticaretine ilişkin karşılıklı düzenlemeler,
- AB ile tarım ürünleri ticaretine ilişkin karşılıklı düzenlemeler,
- AB ile AKÇT kapsamı eşya ticaretine ilişkin karşılıklı düzenlemeler ve
- GTS kapsamı ürünlerin ticaretine ilişkin tek taraflı düzenlemeler,

başlıkları altında toplanmaktadır.

STA'lar, anlaşmaya taraf ülkeler arasında ticaret hacminin artırılmasına amacıyla vergi ve ticaret engellerinin kaldırılmasına ilişkin ortak hükümler belirlenirken üçüncü ülkelere karşı herhangi bir düzenlemenin söz konusu olmadığı ekonomik birleşme modelidir⁽⁴¹³⁾. Anlaşmaya taraf ülkeler arasında bir ticaret alanı olduğundan bu modele “serbest ticaret alanı” da denilmektedir. Eşya ticareti, anlaşmaya taraf ülkeler arasında tavizli tarife oranları veya kota uygulamaları çerçevesinde belirlenmekte, ancak anlaşmaya taraf olmayan bir ülke ile yapılan eşya ticaretinde her ülke kendi ulusal tarifesini uygulamaktadır⁽⁴¹⁴⁾. Türkiye'nin yapmış olduğu serbest ticaret anlaşmalarına ilişkin tablo aşağıya çıkartılmıştır⁽⁴¹⁵⁾;

⁽⁴¹²⁾ 4458 s. GK. md. 22.

⁽⁴¹³⁾ Seyidoğlu, *a.g.e.*, s. 205.

⁽⁴¹⁴⁾ Emin Ertürk (2006) : *Uluslararası İktisadi Birleşmeler*, Bursa: Alfa Aktüel, 4. Baskı, s. 231.

⁽⁴¹⁵⁾ Türkiye taraf olduğu STA'lardan bazıları taraf ülkelerin daha sonra AB üyesi olması nedeniyle karşılıklı olarak feshedilmiş olup tabloya yansıtılmamıştır.

Tablo 7. Türkiye'nin Yapmış Olduğu STA'lar

Ülke/Grup Adı	İmza Tarihi	Resmi Gazete Tarih ve Sayısı	Yürürlük Tarihi
EFTA	10.12.1991	18.04.1992 ve 21203 (Mükerrer)	01.04.1992
AKÇT ⁴¹⁶	25.07.1996	16.08.1996 ve 22725	01.08.1996
İsrail	14.03.1996	18.07.1997 ve 23053 (Mükerrer)	01.05.1997
Makedonya	07.09.1999	25.07.2000 ve 24120	01.09.2000
Hırvatistan	13.03.2002	27.05.2003 ve 25099	01.07.2003
Bosna ve Hersek	03.07.2002	05.05.2003 ve 25120 (Mükerrer)	01.07.2003
Fas	07.04.2004	28.12.2004 ve 25684 (Mükerrer)	01.01.2006
Filistin	20.07.2004	18.04.2005 ve 25790 (Mükerrer)	01.06.2005
Tunus	25.05.2004	10.05.2005 ve 25811 (Mükerrer)	01.07.2005
Suriye	22.12.2004	06.11.2006 ve 26338 (Mükerrer)	01.01.2007
Mısır	27.12.2005	30.01.2007 ve 26419	01.03.2007
Gürcistan	21.11.2007	Anlaşma metni ve ekleri onay sürecindedir.	
Arnavutluk	22.12.2006	Anlaşma metni ve ekleri onay sürecindedir.	

Kaynak: <http://dtm.gov.tr/dtmweb/index.cfm?action=detay&yayinID=341&icerikID=363&dil=TR>,
E.T.: 12.02.2008; Dış Ticaret Müsteşarlığı Dahilde İşleme Rejimi Hakkında (TEV Uygulaması) 2008-2 nolu Genelgesi Ek: 2.

STA'nın temel metni olan ortaklık anlaşmalarında, genel ilkelere, sanayi ürünleri, temel ve işlenmiş tarım ürünleri ile balıkçılık ürünleri gibi eşyanın serbest dolaşıma girişine ve ticaretine ilişkin hükümler bulunmaktadır. Bu çerçevede, ithalata konu eşyanın sınıflandırılması anlaşmaya taraf ülkelerin kendi tarife giriş cetvellerine göre yapılacaktır. Yapılan bu sınıflandırmaya göre belirlenecek eşyaya uygulanacak taviz oranları ise anlaşmaya göre belirlenecek tarihte yürürlükte olan En Çok Kayrılan Ülke vergileridir. Ancak, başta, DTÖ'deki tarife müzakerelerinden

⁽⁴¹⁶⁾ AKÇT'yi kuran anlaşma 24.07.2002 tarihinde geçerliliğini yitirmiş olup, AKÇT anlaşmalarının tümü AB tarafından üstlenilmiştir.

kaynaklanan indirimler söz konusu olursa, indirilmiş vergiler, tavizli vergilerin yerini alacaktır.

STA'ya konu ürünler, sanayi ürünleri, temel tarım ürünleri, işlenmiş tarım ürünleri ve balıkçılık ürünleri olmak üzere 4 gruba ayrılmaktadır. Buna göre sanayi ürünlerinde, ithalat vergileri ve eş etkili vergiler açısından ithalata hiçbir yeni gümrük vergisi veya eş etkili vergi konulmayacağı ve halen uygulananlar vergi oranlarının ise artırılmayacağı ve anlaşmada belirlenen takvime göre kaldırılacağı hükme bağlanmaktadır. Sanayi ürünlerindeki ihracat vergileri ve eş etkili vergiler ise, anlaşmaların yürürlüğe girdiği tarihte tamamıyla kaldırılacağı, anlaşmaların yürürlüğe girdiği tarihten itibaren taraflar arasındaki ihracata hiçbir yeni gümrük vergisi veya eş etkili vergi konulmayacağı hükme bağlanmaktadır.

Taraflar arasındaki ticarete temel tarım, işlenmiş tarım ve balıkçılık ürünleri farklı düzenlemelere konu olmaktadır. Söz konusu ürünlerdeki taviz değişimi, tarımın kendi ekonomilerindeki rolüne, taraflar arasındaki tarım ürünleri ticaretinin gelişimine, kendi tarım politikalarının kurallarına göre ve tarafların söz konusu ticaretteki ulusal çıkarları göz önünde bulundurularak hükme bağlanmaktadır. Hedeflenen taviz değişiminin sağlıklı yapılabilmesi için söz konusu tavizler, protokoller çerçevesinde takvime bağlanmakta ve kurulan Ortaklık Komiteleri çerçevesinde gözden geçirilmektedirler.

Anlaşmaya taraf ülkeler aralarındaki ticarete, GATT 1994'ün VI. Maddesi anlamında damping yapıldığının tespit edilmesi durumunda, bu uygulamaya karşı, GATT 1994'ün VI'ncı maddesine ve bu madde ile ilgili anlaşmalarca tesis edilen kurallara göre uygun önlemleri alabileceği, herhangi bir ürünün anlaşmaya taraf ülkelere birine çok yüksek miktarlarda ithal edilmesi halinde, söz konusu ülke, GATT 1994'ün XIX'uncu Maddesi ve DTÖ Korunma Önlemleri Anlaşması çerçevesindeki haklarını kullanacağı ve yükümlülüklerini muhafaza edeceği, STA'nın, korunma önlemleri bakımından taraf ülkelere herhangi bir ilave hak veya yükümlülük getirmediği ve yine taraf ülkeler aralarındaki ticarete karşılıklı ticareti etkileyecek şekilde sübvansiyon verildiğinin tespit etmesi halinde, GATT 1994'ün VI ve XVI'ncı maddelerine, DTÖ Sübvansiyonlar ve Telafi Edici Önlemler

Anlaşmasına ve DTÖ Tarım Anlaşması hükümlerine göre uygun önlemleri alabileceği hükme bağlanmaktadır.

Ortaklık anlaşmalarında, anlaşma kapsamı düzenlemelerin uygulanması açısından bazı istisnai uygulamalara ya da önlemlere de yer verilmektedir. Bu hükümler, yeniden ihracat ve ciddi kıtlık, kamu ahlakı, kamu politikası veya kamu güvenliği, insan, hayvan ve bitki sağlığının ve hayatının korunması, sanatsal, tarihi veya arkeolojik değeri haiz milli hazinelerin korunması, fikri, sınai ve ticari mülkiyetin korunması gibi hallerden kaynaklanan genel istisnalar, ödemeler dengesi güçlükleri ile güvenlik istisnaları başlıkları altında düzenlenmektedir.

STA kapsamı hükümlerin uygulanması ve işleyişinin takibi, anlaşmalarla kurulan Ortak Komitelerin görevi olarak düzenlenmiştir. Komiteler, taraflar arasındaki ticarete engellerin daha da ileri derecede kaldırılması imkanlarını araştırmakla ve gerekli hallerde taraflara, danışma ile bilgi değişimi zemini sunmaktadırlar. Ortak komiteler, anlaşma kapsamı konularla ilgili kararlar alabileceği gibi diğer konularda da tavsiyelerde bulunabilmektedirler. Anlaşmalara dair protokoller ve eklerin gözden geçirilmesi ve yeniden düzenlenmesi Ortak Komitelerin yetkisindedir.

Taraflar arasındaki anlaşmaya dair Protokoller ve Ekler STA'nın ayrılmaz parçası kabul edilmektedir. Bu protokol ve eklerde STA'ların ortaklık kuran anlaşma metinlerinin atıfta bulunduğu eşyaya ilişkin düzenlemelere yer verilmektedir. Diğer taraftan, imal edilen ürünlerin menşe statüsü kazanabilmesi için menşeli olmayan ürünlere uygulanması gerekli işçilik ve işlemler, bu işçilik veya işlemlere ilişkin açıklama notları, menşe ispat belgeleri örnekleri ve bu belgelerin temin edilmesi için müracaat örnekleri gibi listeler ve örnekler ise anlaşmaların eklerinde belirtilmektedir. Bu çerçevede;

- STA'ya taraf ülkeler arasında belirlenen liste muhteviyatı sanayi ürünleri ticaretinde söz konusu olan ithalat vergilerinin ve eş etkili vergilerin indirilmesine ve sıfırlanmasına ilişkin takvim 1 nolu protokollerde belirtilmektedir. Ortaklık anlaşmalarının sanayi ürünleri ithalatına ilişkin

maddeleri de bu protokollere atıfta bulunmaktadır. Bazı STA'larda ise 1 nolu protokolde tarım ürünlerinde karşılıklı taviz oranlarına yer verilmektedir.

- STA'ya taraf ülkeler arasında belirlenen liste muhteviyatı temel tarım, işlenmiş tarım ve balıkçılık ürünleri ticaretinde karşılıklı taviz değişimi anlaşmaların 2 nolu protokollerinde belirtilmektedir. Ortaklık anlaşmalarının söz konusu ürünlerin ticaretine ilişkin maddeleri de bu protokollere atıfta bulunmaktadır. Bazı STA'larda ise bu protokollerde tercihli menşe kurallarına yer verilmektedir. Protokoller GTİP bazında düzenlenmiştir.
- Menşeli ürünler kavramı tanımına ilişkin genel hükümler, menşeli ürün kavramının tanımına ilişkin hükümler, kümülasyon hükümleri, ülkesel gerekliliğe ilişkin hükümler, gümrük vergilerinde geri ödemenin veya muafiyet yasağına ilişkin hükümler, menşe ispat belgelerinin düzenlenmesi, ibrazı ve içeriğine ilişkin hükümler ve idari işbirliğine ilişkin düzenlemeler STA anlaşmalarının 3 no'lu protokollerinde düzenlenmiştir. Tercihli menşe kurallarının 2 nolu protokolde belirtilmesi durumunda 3 nolu protokol yapılmamaktadır⁽⁴¹⁷⁾,

Aşağıda, STA'ya taraf ülke veya üçüncü ülke menşeli girdi kullanılarak elde edilen eşyanın tercihli rejimden yararlanması için gerekli ortak hükümlere yer verilmiştir⁽⁴¹⁸⁾:

- Eşya, STA kapsamında olmalıdır,
- Eşya, STA ile belirlenen kurallar çerçevesinde menşe statüsü kazanmalıdır,
- Eşya, STA'ya taraf ülkeden doğrudan nakledilmiş olmalıdır.
- Eşyanın menşe statüsünü gösteren geçerli bir menşe ispat belgesi olmalıdır

⁽⁴¹⁷⁾ Day, *a.g.e.*, s. 54-82.

⁽⁴¹⁸⁾ <http://www.dtm.gov.tr/dtmadmin/upload/AB/mense%20ess.doc>. E.T: 12.02.2008.

Eşyanın menşeli sayılabilmesi ve tercihli rejimden yararlanabilmesi söz konusu eşyanın üç şartı taşımasıyla mümkündür.

Birincisi, eşyanın tamamen STA'ya taraf ülkede elde edilmesi ile söz konusu ülkede yeterli işlem veya işçilik görmesi şartıyla tamamen söz konusu ülkede elde edilmemiş girdiler kullanılarak üretilmesi halinde, eşya o ülke menşeli eşya olarak kabul edilmektedir. Örneğin, Gümrük Yönetmeliği ve ekleri ile STA'ların menşe kuralları göz önünde bulundurulmak şartıyla tamamen Türkiye'de elde edilmiş ürünler ile Türkiye'de yeterli işlem veya işçiliğe tabi tutulmuş olan ve tamamen Türkiye'de elde edilmemiş girdiler kullanılarak üretilen eşya Türk menşesi statüsü kazanmaktadır. Burada belirleyici olan STA çerçevesinde düzenlenen yeterli işlem veya işçiliğin ne olduğudur. Bunun için STA eki ilgili listeye bakılmalıdır.

İkincisi, eşyanın, STA'ya taraf diğer ülke menşeli girdi kullanılarak üretilmesidir. Bu durumda eşyanın menşeli eşya statüsü kazanması için, STA'ya taraf ülke girdileri üzerinde yapılan işçilik veya işlemin, STA'da belirtilen yetersiz işlem veya işçiliğinden ötesinde olması yeterlidir. Burada belirleyici olan ise STA çerçevesinde düzenlenen kümülyasyondur. Örneğin Suriye'den Türkiye'ye yapılacak ihracatta, Türkiye menşeli girdiler kullanılarak üretilen eşya için, Türkiye menşeli girdiler üzerinde STA'da belirtilen yetersiz işlem veya işçiliğin ötesinde bir işçilik veya işlem söz konusu olması şartıyla eşya Suriye menşesi kazanmaktadır.

Üçüncüsü, eşyanın, STA'ya taraf olmayan üçüncü ülke menşeli girdi kullanılarak üretilmesidir. Bu durumda eşyanın menşeli statü kazanabilmesi yeterli işlem veya işçilikle ilgili şartları yerine getirmesine bağlıdır. Yeterli işlem veya işçiliğin ne olduğu, STA'larda her bir eşya için GTİP bazında "Menşeli Olmayan Girdilere Uygulanması Gerekli İşçilik ve İşlemler Listesi"nde belirtilmektedir.

Eşyanın tercihli menşenin tespitinde STA kapsamında belirlenen menşe kümülyasyonları da önem taşımaktadır. Menşe kümülyasyonu, kurulan kümülyasyon ile STA'ya taraf ülkelere biri menşeli eşyanın diğer taraf menşesi kazanması için

orada yeterli işleme veya işçiliğe tabi tutulmalarına gerek olmamasını sağlayan sistemdir⁽⁴¹⁹⁾.

Menşe kümülasyonları;

- İkili kümülasyon,
- Çapraz kümülasyon,
- Tam kümülasyon,

olarak üç grupta toplanmaktadır. Bunlardan ikili kümülasyon, STA'ya yalnızca iki ülkenin taraf olması, hükümlerinin iki ülke açısından geçerli olması veya herhangi bir anlaşmanın söz konusu anlaşmayla öngörülen kümülasyonla ilişkilendirilmediği kümülasyon türüdür⁽⁴²⁰⁾. Çapraz kümülasyon, ikiden fazla ülkenin bir STA'ya taraf olması ya da ikili STA'ların birbirleriyle ilişkilendirilmesi nedeniyle oluşan kümülasyon türüdür⁽⁴²¹⁾. Tam kümülasyon, iki veya daha fazla ülkenin tek bir STA'ya taraf olduğu veya ikili STA'ların birbirleriyle ilişkilendirildikleri durumda, eşyanın menşe kazanmasının birden fazla ülkede gördüğü işçiliğin veya işlemlerin birlikte değerlendirilmesine olanak veren kümülasyon türüdür⁽⁴²²⁾.

Kümülyasyonlarda amaç, tercihli ticaret yapılan ülkeler arasında ticaret hacminin artırmak ve dolayısıyla ekonomilerin ihtiyaç duyduğu girdileri tavizli vergi oranlarıyla ithal etmektir. Kümülyasyonlarda, ütüleme, basit montaj veya paketleme gibi asgari işçilik veya işlem ötesinde bir işçilik veya işlem, eşyaya menşe statüsü kazandırmaya yeterli olup, yeterli işlem veya işçilik aranması söz konusu değildir. Diğer taraftan menşe ispat belgeleri kümülasyonlar için de söz konusudur. Menşe kümülasyonu, mevzuatımız açısından önemini telafi edici vergi uygulamasında göstermektedir. Türkiye'nin dahil olduğu kümülasyonlar ise Pan-Avrupa Menşe Kümülyasyonu (PAMK) ve Pan-Avrupa Akdeniz Menşe Kümülyasyonu (PAAMK)'dur. PAMK sistemine Türkiye'nin dışında, AT'ye üye ülkeler ve EFTA üyesi ülkeler dahildir. PAAMK sistemine Türkiye'nin dışında Barselona sürecine

⁽⁴¹⁹⁾ T.C. Başbakanlık Dış Ticaret Müsteşarlığı Avrupa Birliği Genel Müdürlüğü "Pan Avrupa Menşe Kümülyasyonu Sistemi Hakkında Sık Sorulan Sorular", <http://www.dtm.gov.tr/dtmadmin/upload/AB/mense%20ess.doc>. E.T: 12.02.2008

⁽⁴²⁰⁾ Day, *a.g.e.*, s. 47.

⁽⁴²¹⁾ Day, *a.g.e.*, s. 48.

⁽⁴²²⁾ Day, *a.g.e.*, s. 50.

taraf Akdeniz ülkeleri ve Faroe Adaları dahildir. PAAMK sistemi çerçevesinde ikili veya çapraz kümülasyon sistemleri uygulanılmaktadır⁽⁴²³⁾.

Türkiye'nin AB ile olan tarım ürünleri ve AKÇT ürünleri ticaretinde tercihli menşenin tespiti GB düzenlemeleri çerçevesinde yapılmamaktadır. Nitekim, tarım ürünleri ve feshedilmesi nedeniyle AB tarafından üstlenilen AKÇT ürünleri, Türkiye ile AB arasında kurulan GB'ye dahil edilerek serbest dolaşımda kabul edilmemiş, bunun yerine menşe ve karşılıklı taviz esasına dayalı tercihli ticaret rejimine konu edilmiştir. STA'larda olduğu gibi, eşyanın bu tercihli rejimden yararlanması, Türkiye ile AB arasında yapılan ve eşyanın menşe kazanmasına ilişkin hükümlerin yer aldığı anlaşmalar çerçevesinde mümkün olmaktadır. Diğer taraftan, üçüncü ülkelerle yapılan ticarete söz konusu eşya için, taraflar kendi belirlediği gümrük vergileri ve eş mali yükümlülükler üzerinden ithalat yapabilmektedir. Dolayısıyla bu ürünler için OGT söz konusu değildir.

Türkiye ile AB arasındaki tarım ürünleri ticareti, Tarım Ürünleri İçin Ticaret Rejimine İlişkin 25.02.1998 tarih ve 1/98 s. OKK⁽⁴²⁴⁾ ile düzenlenmiş, ayrıca Eşyanın Menşenin Tespiti Hakkında Yönetmelik⁽⁴²⁵⁾ ile ayrıntılı olarak hükme bağlanmıştır. Türkiye ile AB arasındaki AKÇT ürünlerine ilişkin ticaret de menşe esasına dayanmakta olup Eşyanın Menşenin Tespiti Hakkında Yönetmelik⁽⁴²⁶⁾ ile ayrıntılı olarak hükme bağlanmıştır. Her iki düzenleme de, STA çerçevesinde eşyanın menşenin tespitine benzer hükümler içermektedir

Eşyanın tercihli menşenin düzenlenmesine ilişkin kuralların yer aldığı önemli bir düzenleme de tek taraflı düzenlemeler çerçevesinde GTS kapsamı ürünlerin ticareti çerçevesinde şekillenmektedir.

GTS, gelişmiş ülkelerin gelişmekte olan ülkelere ithal ettikleri sanayi malları üzerindeki vergileri tek taraflı olarak sıfırlaması veya indirmesi sistemidir.

⁽⁴²³⁾ PAAMK Sistemi kapsamında Model Menşe Protokolü'ne uygun olarak oluşturulmuş ve Türkiye'nin dahil olduğu çapraz kümülasyon sistemleri için bkz: T.C. Başbakanlık Dış Ticaret Müsteşarlığı Dahilde İşleme Rejimi...Genelge. Ek: 3.

⁽⁴²⁴⁾ Metin için bkz: <http://www.ekutup.dpt.gov.tr/ab/okk.1.pdf>, E.T.: 12.02.2008.

⁽⁴²⁵⁾ R.G.S.: 25881, 20.07.2005.

⁽⁴²⁶⁾ R.G.S.: 23618, 21.02.1999.

Sistemin tarife modülasyonu, terfi sistemi ve özel teşvik sistemi olmak üzere üç önemli uygulaması bulunmaktadır. Tarife modülasyonuna göre, rejime tabi ürünlerdeki tavizler hassas ve hassas olmayan eşya için iki kategoride gümrük vergilerinde indirim veya sıfır vergi uygulamasını içermektedir. Terfi sistemi ise ekonomik gelişmelere bağlı olarak, belirli sektörlerde uzmanlaşan, uluslararası rekabete dayanma gücü kazanan ve ihracat performansı artan ülkelerin zamanla GTS dışına çıkarılması için kullanılmaktadır. Özel teşvik sisteminde ise, çevrenin korunması, sosyal haklar, fikri ve sanayi mülkiyet hakları ile uyuşturucuyla mücadele konularında çaba gösteren gelişme yolundaki ülkelere sürdürülebilir kalkınma ve iyi idareye yönelik ek tavizler uygulanılmaktadır⁽⁴²⁷⁾.

Türkiye ile AB arasında kurulan GB çerçevesinde, GTS kapsamında En Az Gelişmiş Ülkeler (E.A.G.Ü.), Özel Teşvik Düzenlemeleri Ülkeleri (Ö.T.D.Ü.) ile Gelişme Yolundaki Ülkelere (G.Y.Ü.) ülkemiz tarafından tanınan tek taraflı gümrük vergisi tavizleri İRK ile belirlenmiş bulunmaktadır⁽⁴²⁸⁾. GTS kapsamında tanınan tavizli tarifeler, İRK ekinde yer alan II sayılı listede “GTS Ülkeleri” sütununda belirtilmektedir.. GTS kapsamında tercihli tarifeler, bu listelerde belirtilen ülkeler menşeli eşyaların ithalatında uygulanmaktadır.

GTS kapsamında sağlanan tavizler, temel insan ve işçi hakları ile çevreye ilişkin uluslararası sözleşmelerde belirlenen prensiplerin ciddi ve sistematik bir şekilde ihlal edilmesi, Türk sanayisi üzerinde olumsuz etki yapan haksız ticari uygulamalar, menşe kurallarının sistematik bir biçimde ihlal edilmesi, DTÖ tarafından haksız ticari uygulamaların tespit edilmesi, GB'nin etkin işleyişine zarar verecek şekilde trafik sapmasına neden olması gibi nedenlerle belirli veya belirsiz süreyle geçici veya daimi olarak askıya alınabilmektedir⁽⁴²⁹⁾. Yine, GTS kapsamında tavizden faydalanan ülke menşeli bir eşyanın ithali benzer ya da doğrudan rakip bir eşyanın yerli üreticisinin ciddi zarar görmesine neden olması veya zarar tehdidi yaratması durumunda ilgili ülke menşeli söz konusu eşya için İthalat Rejimi Kararı

⁽⁴²⁷⁾ T.C. Başbakanlık Dış Ticaret Müsteşarlığı (?), “Genelleştirilmiş Tercihler Sistemi (GTS)” <http://www.dtm.gov.tr/dtmadmin/upload/AB/UluslararasıKurulusDb/gts.doc.>, E.T.: 12.02.2002

⁽⁴²⁸⁾ 95-706. s. İRK. md. 9. Karara Ek 3'te GTS'den yararlanan ülkeler listesi ve Ek 5'te Hassas ve Hassas Olmayan Ürünler listesine yer verilmiştir.

⁽⁴²⁹⁾ Genelleştirilmiş Tercihler Sistemine İlişkin Tebliğ (İthalat) No: 2008-19 md. 6., R.G.S.: 26743, 31.12.2007.

Eki II sayılı Listede D.Ü. sütununda belirtilen gümrük vergisi oranları tekrar yürürlüğe konulabilmektedir. Ayrıca, terfi sistemi gereği, GTS kapsamında yer alan eşya veya sektör, GTS'den yararlanacak ülke için hariç sektörler kapsamına alınabilmekte ya da GTS kapsamı dışına alınan ilgili ülke veya ülkeler, tekrar GTS kapsamına dahil edilebilmektedir⁽⁴³⁰⁾.

GTS'de iki taraf bulunmaktadır. Bunlardan birincisi Türkiye, ikincisi de faydalanan ülkedir. Faydalanan ülke, GTS kapsamında Türkiye tarafından kendisine tercihli tarife tanınan gelişmekte olan ülkedir⁽⁴³¹⁾. GTS çerçevesinde eşyanın menşeli eşya sayılabilmesi de kurallar çerçevesinde mümkündür. GTS çerçevesinde bir eşyanın menşeli sayılabilmesi, tamamen Türkiye Cumhuriyeti veya faydalanan ülkede elde edilmesine ya da Türkiye Cumhuriyeti veya faydalanan ülkede yeterli işçilik veya işleme tabi tutulmuş olmaları şartıyla, tamamen elde edilmemiş maddeler ihtiva edecek şekilde Türkiye Cumhuriyeti veya faydalanan ülkede elde edilmesine bağlıdır⁽⁴³²⁾.

Eşyanın tercihli menşenin tespitine ilişkin düzenlemeler ve bu düzenlemelere uygulanacak kurallar çerçevesinde eşyanın menşenin tespitinin ardından bu durumun belgelendirilmesi gerekecektir. Bunun için kullanılan belgeler aşağıdaki gibidir;

- AKÇT kapsamı eşya için menşe ispat belgeleri EUR.1 Dolaşım Sertifikası ve Fatura Beyanı'dır,
- AT ile olan tarım ürünleri ticaretinde menşe ispat belgeleri EUR.1 Dolaşım Sertifikası ve Fatura Beyanı EUR-MED Dolaşım Sertifikası ve EUR-MED Fatura Beyanı'dır,
- STA kapsamı eşya için menşe ispat belgeleri EUR.1 Dolaşım Sertifikası ve Fatura Beyanı'dır,

⁽⁴³⁰⁾ GTS...Tebliğ. md. 7.

⁽⁴³¹⁾ GTS Kapsamında Tercihli Rejimden Yararlanacak Eşyanın Menşenin Tespitine İlişkin 2001-3485 s. Karar. md. 2., *R.G.S.: 24626, 30.12.2001*.

⁽⁴³²⁾ GTS...Tebliğ. md. 6. ve 7. Eşyaya GTS kapsamında menşe kazandıran yeterli işçilik ve işlemler, 2001-3485 s. Karara Ek 2'de listeler halinde yer almaktadır.

- Aynı menşe kurallarına sahip STA'lar arasında oluşturulan PAAMK sistemi için menşe ispat belgeleri, EUR.1 Dolaşım Sertifikası ve Fatura Beyanı EUR-MED Dolaşım Sertifikası ve EUR-MED Fatura Beyanı'dır,
- GTS kapsamı eşya için menşe ispat belgesi Form A Menşe Belgesi, EUR.1 Dolaşım Sertifikası ve Fatura Beyanıdır.

EUR.1 ve EUR-MED Dolaşım Sertifikaları, menşeli ürünlerin STA hükümlerinden yararlanabilmesini sağlamak üzere gümrük idareleri veya yetkili kuruluşlarca usulüne uygun olarak düzenlenip gümrük idarelerince vize edilen formlardır. Türkiye açısından uygulamada dolaşım sertifikaları TOBB tarafından bastırılarak ihtiyaca göre mahalli Ticaret Odaları, Sanayi Odaları ile Ticaret ve Sanayi Odalarına gönderilmektedir.

Fatura Beyanı ve EUR-MED Fatura Beyanı, ihracatçı tarafından fatura, teslimat notu veya herhangi bir ticari belge üzerinde belirtilen ve usulüne uygun olarak yapılan beyanlardır. Fatura Beyanı ve EUR-MED Fatura Beyanı, onaylanmış ihracatçılar tarafından veya toplam kıymeti 6000 EURO'yu geçmeyen menşeli ürünler ihtiva eden, bir veya daha fazla kaptan oluşan her bir sevkiyat için, herhangi bir ihracatçı tarafından hazırlanabilmektedir.

Form A Menşe Belgesi, menşeli ürünlerin Türkiye'ye ithalatında, GTS kapsamında tercihli rejimden yararlanabilmesini sağlamak üzere eşyanın faydalanan ülke menşeli olduğunu gösteren ve gümrük idarelerince veya diğer yetkili resmi idarelerce usulüne uygun olarak düzenlenen menşe ispat belgesidir. Uygulamada faydalanan ülke Türkiye ise bu belge Ticaret Odaları, Sanayi Odaları ile Ticaret ve Sanayi Odaları tarafından vize edilmektedir.

Kendisi bir menşe ispat belgesi olmamakla birlikte eşlik ettiği eşyanın tercihli vergi uygulamasına konu olmasını sağlayan A.TR Dolaşım Belgesi ise sanayi ürünleri ve işlenmiş tarım ürünleri için kullanılmaktadır.

2.2.2. Menşe Hakkında Bilgi Talebi: Bağlayıcı Menşe Bilgisi (BMB)

4458 s. GK. ile yükümlülere tanınan hakların başında, fiilen tasarlanan bir ithalat veya ihracat işlemine dayalı olarak idareden bilgi talebinde bulunma hakkı gelmektedir⁽⁴³³⁾. Kişilerin yazılı talebi üzerine⁽⁴³⁴⁾, T.C. Başbakanlık Gümrük Müsteşarlığı (Gümrükler Genel Müdürlüğü) tarafından gümrük mevzuatının eşyanın menşeinin belirlenmesine ilişkin hükümleri çerçevesinde eşyanın menşesine ilişkin BMB verilmektedir. BMB, söz konusu bilgi verildikten sonra tamamlanacak gümrük işlemlerine konu olan eşyanın menşeinin belirlenmesi konusunda gümrük idarelerini talep sahibi kişilere karşı bağlamaktadır. BMB'nin bağlayıcı nitelik kazanması, bilgi alan kişinin beyan edilecek eşya ve menşe kazanımı gerektiren durumu ile verilen bilgide tanımlanan eşya ve menşe kazanımı gerektiren durumun her bakımdan uyumlu olduğunu kanıtlamasına bağlıdır. Bu nedenle, başvurunun BMB verilmesi için gerekli bilgi ve belgelerin tamamını içermesi zorunlu olup, eksik bilgi ve belge olması durumunda talep sahibinden eksiklilerin giderilmesi istenmektedir.

BMB talep sahibine mümkün olan en kısa zamanda yazılı olarak bildirilmektedir. BMB'nin başvuru alındıktan sonra 30 gün içinde talep sahibine bildirimini mümkün olmadığı durumlarda, bu sürenin bitiminden önce gecikmenin nedenini açıklayarak bilginin verilmesi için gerekli gördüğü ek süreyi talep sahibine bildirmektedir.

BMB, ithalat veya ihracat vergilerinin belirlenmesi, tarım politikası kapsamında ihracatta vergi iadeleri ile ithalatta veya ihracatta verilen diğer bütün ödemelerin hesaplanması ve gümrük işlemlerinin yürütülmesi sırasında verilen ithalat, ihracat ya da ön izin belgelerinin kullanımı bakımından verildiği tarihten itibaren üç yıl için geçerlidir.

BMB, menşe kurallarında bir mevzuat düzenlemesi veya bir uluslararası anlaşma gereğince değişiklik yapılması ve verilen bilginin söz konusu değişikliklerle getirilen hükümlere uymaması, DTÖ'nün uyulması zorunlu olan Menşe Kuralları Anlaşmasına ve bu anlaşmaya ilişkin izahname ve kararlardaki bir değişikliğe uymaması ve BMB'nin iptal edildiğinin veya değiştirildiğinin bilgi verilen kişiye tebliğ edilmesi ile geçerliliğini kaybetmektedir. Bu hallerin ilk ikisinde BMB söz

⁽⁴³³⁾ 4458 s. GK. md. 8.

⁽⁴³⁴⁾ Yazılı başvuru için kullanılan BMB örnek formu GY'nin 2 nolu ekinde yer almaktadır.

konusu değişikliklerin RG’de yayımlandığı tarihten itibaren, BMB’nin iptal edilmesi ya da değiştirilmesi halinde ise söz konusu kararın ilgiliye tebliği tarihinden itibaren geçerliliğini yitirmektedir. Talep sahibi, geçerliliğini yitiren bağlayıcı bilgiye dayanarak ve bu bilginin geçerliliğini kaybetmesinden önce, ilgili eşyanın alımı veya satımı amacıyla bağlayıcı sözleşmeler yaptığı takdirde, geçerliliğini kaybeden BMB, söz konusu yayımın ya da tebligatın yapıldığı tarihten itibaren altı aylık bir süre boyunca geçerliliğini devam ettirmektedir. Ancak, gümrük işlemleri sırasında söz konusu ürünler için bir ithalat, ihracat ya da ön izin belgesinin gümrüğe verilmesi halinde, bu belgenin geçerlilik süresi esas alınmaktadır. Uygulamaya ilişkin hükümlere istisna getirmeye BK yetkilidir⁽⁴³⁵⁾.

2.2.3. Gümrük Yükümlülüğü Açısından Menşe

Vergi ödevi, 1982 tarihli Anayasamızda düzenlenmiş olup, Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi BK’na verilebileceği hükme bağlanmışır⁽⁴³⁶⁾. Diğer taraftan, Türkiye’nin dış ticarete uyguladığı gümrük tarifesine ilişkin yasal düzenleme 14.05.1964 tarih ve 474 s. Gümrük Giriş Tarife Cetveli Hakkında Kanuna dayanmaktadır⁽⁴³⁷⁾. Söz konusu Kanuna göre, Kanun eki Gümrük Giriş Tarife Cetvelinde yer alan eşyaların gümrük vergisi oranları, Türkiye’nin taraf olduğu uluslararası anlaşma hükümleri saklı kalmak üzere, BK tarafından sınıra kadar indirebilmekte veya % 50 oranında artırabilmektedir⁽⁴³⁸⁾.

Soyut olan bu hükümlerin BK tarafından somut olarak uygulaması, Türkiye’nin taraf olduğu anlaşmalar ve tek taraflı uyguladığı tercihli rejim kuralları çerçevesinde üstlendiği yükümlülükler ile eşyanın menşe statüsü temelinde, etkisini İthalat Rejim Kararı eki listelerde kendisini göstermektedir.

Aşağıda gümrük vergileri açısından bu etkinin nasıl ortaya çıktığı tablolar halinde gösterilmiştir.

⁽⁴³⁵⁾ 4458 s. GK. md. 9.

⁽⁴³⁶⁾ 1982 AY. md. 73.

⁽⁴³⁷⁾ R.G.S.: 25.05.1964, 11711.

⁽⁴³⁸⁾ 474 s. Kanun md. 2.

Tablo 8. Çeşitli Taşıtlara İlişkin Kanuni Gümrük Vergisi Oranları

Pozisyon No	Eşyanın Tanımı	Birimi	Vergi Haddi
8701.90.90.00.11	Vinçli traktörler	Adet	30
8702.90.11.11.00	Otobüs	Adet	75
8703.21.10.10.00	- - - - Binek otomobilleri	Adet	75

Kaynak: İstatistik Pozisyonlara Bölünmüş Türk Gümrük Tarife Cetveli Hakkında 2007-13007 s. BKK' da yer alan veriler kullanılarak hazırlanmıştır. R.G.S.: 26742, 30.12.2007 (Mükerrer).

Tablo 8'den de görüleceği üzere, 474 s. Kanuna göre vinçli traktörler gümrük vergisi oranı % 30, otobüs ve binek otomobiller için % 75'tir. Türkiye'nin uyguladığı tercihli rejimler çerçevesinde BK tarafından belirlenen gümrük vergileri ise aşağıdaki gibidir;

Tablo 9. Çeşitli Taşıtlara İlişkin Tercihli Gümrük Vergisi Oranları

GTİP	MADDE İSMİ	GÜMRÜK VERGİSİ ORANI (%)					
		AB,EFTA,İSR, SUR, TUN, FAS, MAK, HIR, B-HER, MIS, B.Ş. VE GAZ.ŞR.	KOS.	G.T.S. ÜLKELERİ			D.Ü.
				E.A.G.Ü.	Ö.T.D.Ü.	G.Y.Ü.	
8701.90.90.00.11	Vinçli traktörler	0	0	0	0	0	7
8702.10.11.11.00	Otobüs	0	0	0	0	11,2	16
8703.21.10.10.00	Binek otomobilleri	0	0	0	0	6,5	10

Kaynak: İthalat Rejim Kararına Ek 2007-13006 s. BKK' na Ek II Sayılı Listede yer alan veriler kullanılarak hazırlanmıştır. R.G.S.: 26743, 29.12.2007 (Mükerrer).

Tablo 9'da da görüldüğü üzere, eşyanın tercihli tarife uygulamasından yararlanması durumunda gümrük vergisi oranı sifıra kadar düşmektedir.

Tercihli vergi uygulamasına baz teşkil eden eşyanın menşe statüsünün diğer vergiler açısından da önemli sonuçları vardır. Bunlardan en önemlisi, üçüncü ülke menşeli eşyanın GB bölgesinde serbest dolaşım hakkı kazanabilmesi için söz konusu eşyanın ithalinden alınan telafi edici vergide ortaya çıkmaktadır. Nitekim TEV

açısından baz alınan vergi oranı, girdinin ithal edildiği menşe ülkeye uygulanan vergi oranıdır⁽⁴³⁹⁾.

Eşyanın menşe statüsünün önemli olduğu diğer bir durum da ticaret politikası önlemleri çerçevesinde uygulanan dampinge karşı vergi ve telafi edici vergide ortaya çıkmaktadır. Bu tür önlemler, vergiye konu ülke menşeli eşyanın bütün ithalatına aynı oranda uygulandığı gibi söz konusu ülkede faaliyette bulunan belirli bir firma için değişen oranlarda da uygulanabilmektedir⁽⁴⁴⁰⁾. Bu durumda hem dampinge karşı uygulanan önlemlerin bertaraf edilmesi hem de vergi avantajı kazanmak amacıyla dış ticarete konu eşyanın menşei, menşe ispat belgeler kullanılarak gerçeğe aykırı beyan edilebilmektedir. Örneğin, Çin Halk Cumhuriyeti, menşeli eşya için CIF bedelin %70,44'ü oranında uygulanan dampinge karşı vergiden kaçmak için, söz konusu ülke menşeli eşya Malezya ya da Filipinler menşeli olarak gösterilmekte ya da AB üyesi ülkeler üzerinden A.TR Dolaşım Belgesi üzerinden ithal edilerek menşe konusunda yanıltıcı beyanda bulunmaktadır⁽⁴⁴¹⁾. Benzer şekilde, ithalatta önlem konusu eşya, demonte olarak Türkiye'ye getirilmekte ve montajı ithalat sonrası Türkiye'de yapılmakta ya da eşyanın montajı üçüncü bir ülkede gerçekleştirilerek nihai eşya, üçüncü ülke menşeli olarak beyan edilmektedir⁽⁴⁴²⁾.

Menşe ile gümrük vergileri arasında önemli bir ilişki de geri ödeme ve muafiyet yasağı çerçevesinde ortaya çıkmaktadır. Nitekim menşe ispat belgeleri eşliğinde ihraç edilen eşyanın içinde üçüncü ülke girdisi mevcut ise, bu girdilere ilişkin gümrük vergilerinin geri ödenmesi veya bu girdilerin gümrük muafiyetine konu olması kesinlikle yasak olup STA'larda buna ilişkin yasaklayıcı hükümlere yer verilmektedir.

2.3. Tarife

Tarife, dış ticaret politikaları açısından eski olduğu kadar sık kullanılan araçlarından biridir. Gümrük tarifesinde gümrük ve tarife olmak üzere iki temel

⁽⁴³⁹⁾ Dahilde İşleme Rejimi... (TEV Uygulaması) 2008-2 Nolu Genelge, md. 7.

⁽⁴⁴⁰⁾ Sedat Güner, "Dampinge Karşı Vergi Uygulamasına Bir Bakış", <http://www.gumrukkontrolor.org.tr/Yayinlar/Dergiler/49/3.html>, E.T.: 13.10.2007.

⁽⁴⁴¹⁾ Güner, *a.g.m.*,

⁽⁴⁴²⁾ Güner, *a.g.m.*,

kavram bulunmaktadır. Buna göre tarife, uluslararası ticaret konu olan bütün mallara uygulanan vergileri belirleyen listeler olarak tanımlanmaktadır. Gümrük ise eşyanın, gümrük sınırlarını geçişi sırasında ödenen vergiler olup, gümrük yükümlülüğünün doğduğu anda yürürlükte buluna tarifeye göre belirlenmektedir⁽⁴⁴³⁾. Dış ticarete konu eşyanın hangi tarifeye girdiğinin belirlenmesi, diğer bir ifadeyle tarife cetvelinde eşyanın sınıflandırılması, tarifenin yorumlanmasına bağlı olarak belirlenmektedir.

Gümrük vergilerinin yer aldığı tarife cetvelleri, eşyanın sistematik olarak sınıflandırıldığı, karşılığında kanuni vergi oranlarının yer aldığı ve dış ticaret mevzuatına esas teşkil eden belgelerdir. Gümrük mevzuatı açısından tarife;

- Bakanlar Kurulunca kabul edilen ve Eşyanın cins, nev'i ve niteliklerine göre sistematik bir şekilde numaralandırılarak sınıflandırıldığı ve alınacak gümrük vergisi oranlarının gösterildiği Türk Gümrük Tarife Cetvelini,
- Tamamen ya da kısmen Türk Gümrük Tarife Cetveline dayanan veya bu cetvele alt açılımlar ekleyen ve eşya ticaretine ilişkin tarife önlemlerinin uygulanması için tespit edilen diğer cetvelleri,
- Türk Gümrük Tarifesinin kapsadığı eşyaya uygulanacak gümrük vergisi oranlarını ve tarım politikası veya işlenmiş tarım ürünleriyle ilgili özel düzenlemeler çerçevesinde alınan ithalat vergilerini,
- Türkiye'nin bazı ülkeler veya ülke grupları ile yaptığı tercihli bir tarife uygulanmasını gerektiren anlaşmalarda yer alan tercihli tarife uygulamalarını,
- Türkiye tarafından tek taraflı olarak bazı ülkeler, ülke grupları veya toprak parçaları için tanınan tercihli tarife uygulamalarını,
- İthalat vergilerinde, bazı eşyaya şartlı olarak uygulanacak muafiyet veya indirim uygulamalarını,
- Yukarıdakilerin dışında kalan diğer tarife uygulamalarını ifade etmektedir⁽⁴⁴⁴⁾.

⁽⁴⁴³⁾ Gümrük Tarifeleri, Kapsamı ve Türleri, http://www.ekodialog.com/Konular/gumruk_tarife.html. E.T.: 18.02.2008.

⁽⁴⁴⁴⁾ 4458 s. GK. md. 15.3.

Dış ticarete ilişkin tüm düzenlemeler, madde bazında hükümleri içerdiğinde, tarife cetvelinde belirtilen tanımlama-kodlama sisteminden yararlanılmaktadır. Nitekim yürürlükteki gümrük vergileri ve eş etkili mali yükümlülüklerin birçoğu bu kodlama sistemi üzerinden belirtilmektedir.

Türkiye ile AB arasında kurulan GB sonrası Birliğin OGT'sine uyum sağlamak amacıyla 1999 yılına kadar kullandığı eski Gümrük Giriş Tarife Cetvellerini yürürlükten kaldırarak Gümrük Giriş Tarife Cetvelini kullanmaya başlamıştır⁽⁴⁴⁵⁾. Ardından İstatistik Pozisyonlarına Bölünmüş Türk Gümrük Tarife Cetveli⁽⁴⁴⁶⁾ şeklinde adı değişen uygulama 2006 yılından geçerli olmak üzere Bakanlar Kurulu Kararı⁽⁴⁴⁷⁾ eki olarak son şeklini almıştır.

İstatistik Pozisyonlara Bölünmüş Türk Gümrük Tarife Cetveli, 474 s. Kanunda belirtilen kanuni gümrük vergisi oranlarını içermektedir, ancak bu vergi oranları kullanılmamaktadır. Uygulamada geçerli vergi oranları, İthalat Rejim Kararına Ek olarak her yıl yayımlanan Karar çerçevesinde belirlenmektedir. Gümrük vergilerinin belirlenmesinde tarifenin üstlendiği fonksiyon, içerdiği yorum kuralları yol gösterici bilgiler çerçevesinde eşyanın girdiği Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonunun (GTİP) belirlenmesinde kendini göstermektedir. Eşyanın tarife pozisyonu belirlendikten sonra gümrük vergileri ve diğer yükümlülükler ile dış ticaret politikası önlemleri söz konusu pozisyon üzerinden uygulanılmaktadır.

Gümrük tarifelerinin çok çeşitli şekiller alabilmekle birlikte otonom (muhtar) tarife, sözleşmeli (ahdi) tarife ve karma tarife olmak üzere üç çeşidi bulunmaktadır. Gümrük tarifesi, bir yasa ile tek taraflı olarak serbestçe belirlenebiliyorsa otonom-muhtar tarife, uluslararası anlaşmalar çerçevesinde karşılıklı görüşmeler sonucu tavizli olarak belirleniyorsa sözleşmeli (ahdi) tarife söz konusudur. Bu iki türü kendi içinde toplayan tarifeler ise karma tarifelerdir⁽⁴⁴⁸⁾. Gümrük mevzuatında bazı konularda kanuni, tavizli veya indirimli vergi ayrımı belirtilerek her iki tarife uygulamasına da atıfta bulunulmuştur⁽⁴⁴⁹⁾.

⁽⁴⁴⁵⁾ Gümrük Genel Tebliği (Tarife) Sıra No: 23. R.G.S.: 23923, 31.12.1999.

⁽⁴⁴⁶⁾ Gümrük Genel Tebliği (Tarife) Sıra No:2, R.G.S.: 24271, 25.12.2000. (Mükerrer)

⁽⁴⁴⁷⁾ İstatistik Pozisyonlara Bölünmüş...2007-13007 s. BKK, R.G.S.: 26742, 30.12.2007. (Mükerrer)

⁽⁴⁴⁸⁾ Tuncer, a.g.e., s. 102-103.

⁽⁴⁴⁹⁾ Örneğin GY. md. 29, 33, 115 ve 222.

2.3.1. Tarife Cetvelinin Yapısı

Tarife Cetvelinin hazırlanmasında, 1988 yılında yapılan DGÖ Armonize Mal Tanımlama ve Kodlama Sistemi Hakkında Uluslararası Sözleşmesi çerçevesinde oluşturulan armonize sistem esas alınmaktadır. Armonize sistem, Gümrük İşbirliği Konseyi bünyesinde oluşturulan bir komitenin, birçok uluslararası kuruluş, ülke gümrük idareleri ve ekonomik birlikleriyle yardımlaşarak hazırladığı ve dünyada mevcut tüm taşınabilir eşyayı kapsayan 21 Bölüm ve 96 fasıldan oluşan bir sınıflandırma sistemidir⁽⁴⁵⁰⁾. Uygulanmakta olan tarife cetvelinde 21 Bölüm ve 99 Fasil bulunmaktadır. 77 inci fasıl saklı tutularak sonradan keşfedilecek element, karışım veya mineraller için DGÖ tarafından boş tutulmuştur. Bu fasılın kullanımı hiçbir ülkenin inisiyatifinde olmayıp, ancak DGÖ çatısı altında üye ülkelerin ortak karar almasıyla mümkündür. 98 ve 99 uncu fasıllar ise 77 fasıla benzer şekilde boş tutulmuş olup, ancak kullanımı DGÖ'ye üye ülkelerin inisiyatifine bırakılmıştır.

Tablo 10. Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu Açılımı

Grubu	A	B	C	D
	1 2 3 4 . 5 6	7 8	9 10	11 12
Örnek	8701.30	90	00	00
Açıklama	AS Nomanklatür Kodu	Kombine Nomanklatür Kodu	Milli Alt Açılım Kodu	İstatistik Kodu

Kaynak: İstatistik Pozisyonlara Bölünmüş Türk Gümrük Tarife Cetveli Hakkında 2007-13007 s.

BKK, R.G.S.: 26742, 30.12.2007 (Mükerrer)

Tabloda yer alan A grubu rakamları Dünya Gümrük Örgütü (DGÖ) tarafından Armonize Sistem Nomanklatürü çerçevesinde belirlenmektedir. B grubu rakamlar, AB Kombine Nomanklatüründen gelmekte olup A grubu rakamlarla birlikte Kombine Nomanklatürü oluşturmaktadır. DTÖ ve AB yükümlülüklerinden kaynaklanan tavizli vergi uygulamaları için C grubu rakamlar kullanılmakta olup bu rakamları belirleme yetkisi T.C. Başbakanlık Gümrük Müsteşarlığı AB ve Dış İlişkiler Genel Müdürlüğüne aittir. İstatistik kodunu oluşturan D grubu rakamlar ise T.C. Başbakanlık Gümrük Müsteşarlığı Gümrükler Genel Müdürlüğü tarafından belirlenmektedir.

⁽⁴⁵⁰⁾ Tuncer, a.g.e., s. 113.

Tarife cetvelin birinci sütununda eşyaya ilişkin pozisyon numarası bulunmaktadır. Pozisyon numarası 12 rakamlı kod numarasını içermektedir. İlk altı rakam Armonize Sistem Nomanklatür kodunu, 7 ve 8. rakamlar AB'nin Kombine Nomanklatür kodunu, 9 ve 10. rakamlar farklı vergi uygulamaları nedeniyle açılan pozisyonları gösteren kodları, 11 ve 12. rakamlar ise istatistik kodlarını göstermektedir.

Tarife cetvelinin içerdiği unsurlar aşağıdaki gibidir⁽⁴⁵¹⁾;

- Bölüm: Türk Gümrük Tarife Cetvelinde birbirine benzeyen aynı nitelikteki veya çoğunlukla aynı hammadeden yapılan eşyayı içine alacak şekilde oluşturulan gruplardır.
- Fasil: Bölümlerden daha alt düzeyde ve bölümlere nazaran daha çok birbirine benzeyen aynı nitelikteki eşyayı içine alır ve Armonize Sistem Kodunu oluşturan numaralandırmanın başladığı 6 basamaklı rakamdan oluşan Armonize Sistem Kodunun ilk iki rakamıyla ifade edilir.
- Bölüm Notu: Türk Gümrük Tarife Cetvelinde bölümlerle ilgili olarak bölüm başlıklarından sonra yer alan açıklamalardır. Bölümde geçen bazı tabirlerin ne anlama geldiği, ilgili bölümde bir eşyaya yapılan bir atfın hangi tür eşyayı kapsadığı, hangi eşyanın sadece ilgili bölümde yer alabileceği ve bu eşyanın bu bölümde yer alabilmesi için hangi şartların gerektiği, hangi eşyanın o bölüme dahil olmadığı hakkında bilgi verir.
- Fasil Notu: Türk Gümrük Tarife Cetvelinde Fasil Başlıklarından sonra gelmek üzere, fasıllarla ilgili yapılan açıklamaların yer aldığı kayıtlardır.
- Bölüm Başlığı: Türk Gümrük Tarife Cetvelinde bulunan her bölümün başında yer alan ve tarifenin yorumu bakımından bağlayıcı olmayıp, yol gösterici nitelikte olan ibarelerdir.
- Fasil Başlığı: Türk Gümrük Tarife Cetvelinde yer alan fasılların başında bulunan ve bağlayıcı olmayan ibarelerdir.
- Tarife Pozisyonu: Türk Gümrük Tarife Cetvelinde fasıla ilişkin ilk iki rakamdan sonra gelen iki rakamla birlikte dördü rakamlarla ifade edilen

⁽⁴⁵¹⁾ GY. md. 18.c-18.j.

gruplardır. İlk iki rakamdan sonra gelen iki rakam pozisyon numarasıdır. Eşyanın ilgili faslın kaçınıcı sırasında olduğunu gösterir. Faslın numarası ile birlikte bir bütün olarak pozisyon diye adlandırılır.

- Tarife Alt Pozisyonu: Türk Gümrük Tarife Cetvelinde pozisyon numarasını izleyen iki rakam alt pozisyon numarasıdır. Ancak, iki rakam tek başına değil, kendinden önceki dört rakamla birlikte altılı olarak alt pozisyon numarasını oluşturur.
- Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu: Türk Gümrük Tarife Cetvelinde, oniki rakamdan oluşan pozisyonudur.

Tarife cetvelinin ikinci sütununda eşyanın tanımı yer almaktadır. Bu sütunda, Armonize Sistem Nomanklatürünün pozisyon ve alt pozisyonları ile Kombine Nomanklatür ayrımları, milli ihtiyaçlar için açılan alt pozisyonlar ve istatistik pozisyonları gösterilmiştir.

Tarife cetvelinin üçüncü sütununda eşyaya ilişkin ölçü birimine yer verilmiştir. Bu sütunda AB Kombine Nomanklatüründeki ölçü birimleri aynen alınmış olup, tekstil fasıllarında çift ölçü birimi kullanılmıştır.

Tarife cetvelinin dördüncü sütununda eşyaya ilişkin kanuni vergi haddi belirtilmiştir. Bu sütunda yer alan vergi hadleri 14.05.1964 tarih ve 474 s. Kanun ile tespit edilmiş olup, uygulamada dikkate alınmamaktadır. Tarife cetvelinde yer alan bilgilerden sadece, "Pozisyon No" , "Eşyanın Tanımı" ve "Ölçü Birimleri" sütunları kullanılmaktadır⁽⁴⁵²⁾.

2.3.2. Tarifenin Yorumu İçin Yardımcı Kaynaklar ve Genel Kurallar

Bir eşyanın tarife pozisyonunun belirlenmesi, yürürlükteki hükümlere uygun olarak eşyanın girdiği Türk Gümrük Tarife Cetvelinin, tamamen ya da kısmen Türk Gümrük Tarife Cetveline dayanan veya bu cetvele alt açılımlar ekleyen ve eşya ticaretine ilişkin tarife önlemlerinin uygulanması için tespit edilen diğer cetvellerin, özel alanlara ait eşya ticaretine ilişkin tarife dışı önlemlerin uygulanması amacıyla,

⁽⁴⁵²⁾ Örnek için bkz.: Tablo 8.

BKK ile oluşturulan bir diğer cetvelin alt pozisyonunun belirlenmesini ifade etmektedir⁽⁴⁵³⁾. Bu işlem ile eşya tarife cetveli içinde sınıflandırılmış olmaktadır. Sınıflandırma esasında, hem eşyanın cins tür veya niteliğinin açısından durumunun tespitine ilişkin işlemlerin yerin getirilmesi hem de durumu tespit edilen eşyanın tarife cetvelinin içerdiği bilgilerin yanında teknik literatür, Gümrük Tarife Cetveli İzahnamesi, Alfabetik Eşya Fihristi, Sınıflandırma Kararları Kompendiyumu gibi kaynaklara başvurmak suretiyle bir dizi uzmanlık faaliyetinin yerine getirilmesi suretiyle eşyanın girdiği tarife pozisyonunun tespit edilmesidir.

Sınıflandırmada kullanılan Gümrük Tarife Cetveli İzahnameleri ve Alfabetik Eşya Fihristleri, DGÖ tarafından hazırlanıp yayımlanmakta olup iç hukuka Gümrük Genel Tebliği eki olarak aktarılmaktadır. Sınıflandırma işlemleri açısından, Türk Gümrük Tarife Cetvelinin yeknesak olarak uygulanmasını sağlamak için, DGÖ Armonize Sistem Komitesince alınan sınıflandırma kararları da Gümrük Genel Tebliği ile duyurulmaktadır. Sınıflandırma işlemlerinde kullanılan kaynaklardan biri de Sınıflandırma Avileri Kompendiyumu (Sınıflandırma Görüşleri)dir. Eşyaların ülkeler arasında farklı tarife pozisyonlarında sınıflandırılması nedeniyle DGÖ çerçevesinde yapılan toplantılarda, eşyanın gireceği tarife alt pozisyonunun belirlenmesi için oylama yapılmaktadır. Alınan ortak karar çerçevesinde belirlenen tarife alt pozisyonu kararı üye ülkelere duyurulmakta olup iç hukukumuzda aktarılması BKK şeklinde gerçekleşmektedir.

Eşyanın tarife cetvelinde yerinin belirlenmesi açısından yapılması gereken işlemleri ifade eden sınıflandırma işlemleri için yürürlükte olan tarife cetvelinin içerdiği bilgilerin göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Tarife cetvelinin içerdiği en önemli bilgi ise tarifenin yorumuna ilişkin genel yorum kuralları oluşturmaktadır. Genel yorum kuralları aşağıdaki gibidir⁽⁴⁵⁴⁾:

“1. Bölüm, fasıl ve tali fasıl başlıkları sadece gösterici niteliktedir; yasal amaçlar için eşyanın tarifedeki yerinin saptanması, pozisyon metinlerine, ilgili herhangi bir bölüm veya fasıl notuna ve bu pozisyonlar veya notlar hükümlerinde aksi belirtilmedikçe, aşağıdaki kurallara göre yapılır.

⁽⁴⁵³⁾ GY. md. 18.k.

⁽⁴⁵⁴⁾ GY. md. 20.

2. (a) *Tarifenin belirli bir pozisyonunda bir eşyaya yapılan herhangi bir atıf, imali bitirilmemiş veya aksamı tamamlanmamış eşyanın, ithal anında, imali bitirilmiş veya aksamı tamamlanmış eşyanın ayırdedici niteliğini içermesi şartıyla, bu eşyanın imali bitirilmemiş veya aksamı tamamlanmamış olanlarını da kapsar. Böyle bir atıf, imali bitirilmiş veya aksamı tamamlanmış eşya ile, yukarıdaki hükme göre böyle sayılan eşyanın sökülerek veya monte edilmeden getirilmiş olanlarını da içine alır.*

(b) *Tarifenin belirli bir pozisyonunda herhangi bir maddeye yapılan atıf, bu maddenin karışımlarını, bileşimlerini ve diğer maddelerle birleştirilmiş veya karıştırılmış hallerini de içine alır. Aynı şekilde, belirli bir maddeden mamul bir eşyaya yapılan herhangi bir atıf, tamamen veya kısmen bu maddeden mamul eşyayı da içine alır. Birden fazla maddeden meydana gelen eşyanın tarifedeki yeri, aşağıda (3) numaralı kuralda belirtilen prensiplere göre saptanır.*

3. (2-b) *Numaralı kuralın uygulanması nedeniyle veya başka herhangi bir nedenle eşyanın ilk bakışta iki veya daha fazla pozisyonda sınıflandırılabilmesi halinde o eşyanın tarifedeki yerinin saptanması aşağıdaki şekilde yapılır:*

(a) *Eşyayı en özel şekilde tanımlayan pozisyon, daha genel şekilde tanımlayan pozisyona göre öncelik alır. Bununla beraber, iki veya daha fazla pozisyonun her birinin, birbirleriyle karıştırılmış veya birleştirilmiş eşyanın sadece birine ya da perakende satılacak hale getirilmiş takımın sadece bir parçasına atıfta bulunması halinde, bu pozisyonların, pozisyonların birisi eşyanın tam ve kesin tanımını verse bile, söz konusu eşyayı eşit derecede özel şekilde tanımladığı mütalaa edilir.*

b) (3-a) *Kuralının uygulanmasıyla, tarifedeki yeri tayin edilemeyen bileşik ürünlerin ve çeşitli maddelerden oluşan veya çeşitli eşyanın birleşmesiyle meydana gelen mamuller ile perakende atılacak hale getirilmiş takım halinde bulunan eşyanın tarifedeki yeri, bunlara esas niteliğini veren madde veya eşya saptanabildiği takdirde buna göre bulunur.*

(c) (3-a) veya (3-b) kuralları uyarınca tarifedeki yeri saptanamayan eşya, her biri geçerli olabilecek pozisyonların numara sırasına göre sonuncusunda mütalaa edilecektir.

4. Yukarıdaki Kurallara uygun olarak sınıflandırılmayan eşya, bu eşyaya en çok benzeyen eşyanın bulunduğu pozisyonda sınıflandırılır.

5. Yukarıda belirtilen hükümlere ilaveten, aşağıdaki eşya konusunda şu kurallar uygulanır:

(a) 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.

(b) Yukarıda 5 (a) kuralındaki 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.

6. Yasal amaçlar için, eşyanın bir pozisyonun alt pozisyonlarında sınıflandırılması, sadece aynı seviyedeki alt pozisyonların mukayese edilebilirliği dikkate alınarak, bu alt pozisyonlardaki şartlar ile bu pozisyonla ilgili alt pozisyon notlarına ve gerekli değişiklikler yapılmış olarak, yukarıdaki kurallara göre saptanacaktır. Metinde aksi belirtilmedikçe bu kuralın tatbikinde, ilgili Bölüm ve Fesil Notları da, uygulanır.”

Tarifenin yorumlanması ve yardımcı kaynaklar da kullanılarak eşyanın girdiği pozisyonun tespiti son derece önemli ve uzmanlık gerektiren bir

uygulamadır. Bu nedenle gümrük mevzuatı çerçevesinde eşyaya ilişkin tarife konusunda ilgili kişiler usulüne uygun şekilde gümrük idaresinden bilgi talebinde bulunulabilmektedirler.

2.3.3. Tarife Hakkında Bilgi Talebi: Bağlayıcı Tarife Bilgisi (BTB)

BTB, bir gerçek kişi veya tüzel kişinin yazılı talebi üzerine T.C. Başbakanlık Gümrük Müsteşarlığı (Gümrükler Genel Müdürlüğü) veya yetkilendirilmiş Gümrük ve Muhafaza Başmüdürlükleri tarafından verilen ve eşyanın Türk Gümrük Tarife Cetveli'nde sınıflandırılmasını gösteren idari bir karardır⁽⁴⁵⁵⁾. Bağlayıcı Tarife Bilgisi, gümrük idarelerini hak sahibine karşı sadece eşyanın tarife pozisyonu konusunda ve yalnızca bilginin verildiği tarihten sonra tamamlanacak gümrük işlemlerine konu eşya için bağlayıcı niteliktedir. Dolayısıyla BTB çerçevesinde idarenin vermiş olduğu karar, söz konusu BTB'yi talep eden kişi ve BTB konusu eşya için hukuki sonuçlar doğurmaktadır. Bunun için bilgi alan kişinin, beyan edilen eşya ile verilen bilgide tanımlanan eşyanın cins, nevi ve niteliği açısından uygun olduğunu kanıtlaması zorunludur.

BTB ancak, ithalat ya da ihracat vergilerinin belirlenmesi, tarım politikası kapsamında ihracat vergi iadeleri ile ithalata ya da ihracata verilen diğer bütün ödemelerin hesaplanması ve BTB'ye istinaden verilmiş olması koşuluyla eşyaya ait gümrük beyannamesinin tescili için gümrük işlemlerinin yürütülmesi sırasında verilen ithalat, ihracat ya da ön izin belgesinin kullanımı amacıyla kullanılabilir.

BTB için başvuru sadece bir kalem eşya için, BTB Başvuru Formu⁽⁴⁵⁶⁾ ile yapılmaktadır. Yapılan başvurunun mevzuatın aradığı gerekli bilgi ve belgelerin tamamını içermesi zorunludur. Aksi takdirde başvuru sahibinden eksik bilgi ve belgeleri tamamlaması istenmektedir. BTB'nin başvuru sahibine mümkün olan en kısa zamanda yazılı olarak bildirilmesi esas olmakla birlikte, başvuru alındıktan sonra 30 gün içinde başvuru sahibine bildirimini mümkün olmadığı durumlarda, bu

⁽⁴⁵⁵⁾ Gümrük Genel Tebliği (Tarife) Seri No: 10, md. 4.1. *R.G.S.: 26815, 13.03.2008*. BTB vermeye, gümrük laboratuvarları bulunan İstanbul, İzmir, Ankara, Mersin, İzmit ve Bursa Gümrük ve Muhafaza Başmüdürlükleri yetkilidir.

⁽⁴⁵⁶⁾ BTB Başvuru Formu, GY'nin 1 nolu ekinde yer almaktadır.

sürenin bitiminden önce, gecikmenin nedenini açıklayarak BTB'nin verilmesi için gerekli gördüğü ek süre bildirilmektedir. BTB, BTB Bildirim Formuyla⁽⁴⁵⁷⁾ başvuru sahibine bildirilmekte olup, gizlilik esasına göre verildiği kabul edilen hususlar ve BTB'ye karşı yapılacak itiraza ilişkin açıklamalara yer verilmektedir.

BTB veriliş tarihinden itibaren altı yıl geçerlidir. Talep edenin verdiği yanlış veya eksik bilgiye dayanan BTB iptal edilmektedir. Diğer taraftan verilmiş olan BTB, Türk Gümrük Tarife Cetvelinde değişiklik yapılması ve verilen bilginin söz konusu değişiklikle getirilen hükümlere uymaması, DGÖ'nün uymakla yükümlü bulunduğumuz nomanklatür, izahname, tarife pozisyonlarına ilişkin kararlarındaki bir değişikliğe uymaması, BTB'nin iptal edildiğinin veya değiştirildiğinin bilgi verilen kişiye tebliğ edilmesi durumlarında geçerliliğini yitirmektedir. BTB'nin geçerliliğini kaybetme tarihi iptal edildiğinin ilgisine tebliğ edildiği durumda bu tarihte, diğer hallerde ise söz konusu değişikliklerin RG'de yayımı tarihidir. Ancak, Gümrük işlemleri sırasında söz konusu ürünler için bir ithalat, ihracat ya da ön izin belgesinin gümrüğe verilmesi durumunda, bu belgenin geçerlilik süresi esas alınmakla birlikte, geçerliliğini kaybeden BTB hak sahibinin, söz konusu BTB'ye dayanarak ve bu BTB'nin geçerliliğini kaybetmesinden önce, ilgili eşyanın alımı veya satımı üstüne bağlayıcı sözleşmeler yaptığı takdirde, geçerliliğini kaybeden BTB, söz konusu yayımın ya da tebligat tarihinden itibaren 6 aylık bir süre boyunca kullanılabilir. Bu uygulamaya istisna getirmeye BKK yetkilidir⁽⁴⁵⁸⁾.

2.4. Kıymet

Kıymet, gümrük uygulamaları açısından geçerli olan ifadeyle eşyanın gümrük kıymeti, dış ticarete konu eşya için doğabilecek vergi yükümlülüğünün niteliği açısından olmasa da matrahı oluşturması nedeniyle alınacak vergilerin miktarının belirlenmesi açısından önem taşımaktadır. Dış ticarete konu eşyanın gümrük kıymeti gümrük mevzuatı çerçevesinde belirlenmektedir. Ancak uluslararası anlaşmalara dayanan hükümler de iç hukuka yansıtılarak uygulamada esas alınmaktadır. Nitekim Türkiye, GATT'ın VII. Maddesinin Uygulanılmasına Dair Anlaşma hükümleri

⁽⁴⁵⁷⁾ BTB Bildirim Formu, GY'nin 1.1. nolu ekinde yer almaktadır.

⁽⁴⁵⁸⁾ Gümrük idarelerinin vermiş olduğu BTB'lere karşı 4458 s. GK. md. 242'de düzenlenen yollarıyla itiraz edilmesi mümkündür.

gereği, 12.02.1994 yılından itibaren Cenevre Kıymet Kodu'nu benimsenmek suretiyle, ithal edilen eşyanın gerçekte ödenen veya ödenecek fiyatının vergilendirmeye esas alınacağını kabul etmiş ve uygulamayı mevzuata yansıtmıştır⁽⁴⁵⁹⁾.

Gümrük mevzuatı çerçevesinde eşyanın gümrük kıymetinin tespiti bazı kavramlardan hareketle açıklanmıştır. Buna göre, eşyanın gümrük kıymeti, gümrük tarifesinin ve eşya ticaretine ilişkin belirli konularda getirilen tarife dışı düzenlemelerin uygulanması amacıyla, gümrük mevzuatında yer alan hükümler çerçevesinde belirlenen kıymettir⁽⁴⁶⁰⁾. İthal eşyası için gümrük kıymeti, ithal eşyası üzerinden advalorem sisteme göre gümrük vergisinin hesaplanmasına esas teşkil edecek kıymet anlamına gelmektedir ve eşyanın satış bedelidir. Satış bedeli, Türkiye'ye ihraç amacıyla yapılan satışta gümrük mevzuatına göre gerekli düzeltmelerin de yapıldığı, fiilen ödenen veya ödenecek fiyattır. Fiilen ödenen veya ödenecek fiyat, ithal eşyası için alıcının, satıcı veya satıcı yararına yaptığı veya yapması gereken ödemelerin toplamıdır. Bu fiyat, ithal eşyasının satış koşulu olarak, alıcının satıcıya veya satıcının bir yükümlülüğünü karşılamak üzere üçüncü bir kişiye yaptığı veya yapacağı tüm ödemeleri kapsar. Ödemeler, para transferi şeklinde olabileceği gibi, akreditif veya ciro edilebilir bir kıymetli evrak kullanılarak ya da doğrudan veya dolaylı yapılabilmektedir⁽⁴⁶¹⁾.

Eşyanın gümrük vergisine esas alınacak kıymetinin YTL olarak beyanı zorunlu olup, fatura veya diğer belgelerin yabancı paralar üzerinden düzenlenmesi halinde, söz konusu parasal değerler, gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihte yürürlükte olan TCMB döviz satış kurları üzerinden YTL'ye çevirmektedir⁽⁴⁶²⁾.

2.4.1. Kıymet Tespit Yöntemleri

Eşyanın gümrük kıymeti, gümrük tarifesinin ve eşya ticaretine ilişkin belirli konularda getirilen tarife dışı düzenlemelerin uygulanması amacıyla gümrük

⁽⁴⁵⁹⁾ Cihat Ancın (1997): *Gümrük Kıymeti ve Tespit Yöntemleri*, İstanbul: Gümrük Müfettişleri Derneği Yayınları, 1. Baskı, s.7.

⁽⁴⁶⁰⁾ 4458 s. GK. md. 23.

⁽⁴⁶¹⁾ 4458 s. GK. md. 24.

⁽⁴⁶²⁾ 4458 s. GK. md. 30.

mevzuatında belirtilen yöntemlerin sırasıyla uygulanması yoluyla tespit edilmektedir. Bir yönteme göre gümrük kıymetinin tespit edilememesi durumunda sıra dahilinde olmak üzere bir sonraki yönteme geçilmektedir. Ancak, beyan sahibinin yazılı talebinin gümrük idaresince uygun bulunması şartıyla, indirgeme yöntemi ile hesaplanmış kıymet yönteminin uygulama sırası değiştirilebilmektedir⁽⁴⁶³⁾. Gümrük mevzuatına göre kıymet tespit yöntemleri şunlardır⁽⁴⁶⁴⁾;

- Satış Bedeli Yöntemi,
- Aynı Eşyanın Satış Bedeli Yöntemi,
- Benzer Eşyanın Satış Bedeli yöntemi,
- İndirgeme Yöntemi,
- Hesaplanmış Kıymet Yöntemi,
- Son Yöntem.

Gümrük mevzuatında, bilgisayarlarda kullanılmak üzere ithal edilen veri ya da komutlar yüklü bilgi taşıyıcılarının gümrük kıymetinin belirlenmesi ayrıca düzenlenmiş olup, buna göre söz konusu eşyanın gümrük kıymetinin belirlenmesinde, sadece taşıyıcı ortamın kendisinin maliyeti veya kıymeti esas alınmaktadır. Bu nedenle, taşıyıcı ortamın maliyet veya kıymetinden ayırt edilebilmesi koşuluyla, gümrük kıymeti, veri veya komutların maliyet veya kıymetini içermemektedir. Düzenleme çerçevesinde nelerin veri taşıyıcı ortam sayılmadığı ve nelerin veri ya da komut sayılmadığı ismen belirtilmiştir⁽⁴⁶⁵⁾.

2.4.1.1. Satış Bedeli Yöntemi

Eşyanın gümrük kıymeti ithalata konu olması durumunda satış bedelidir. Satış bedeli ise, Türkiye'ye ihraç amacı ile yapılan satışta gümrük mevzuatına göre gerekli düzeltmelerin de yapıldığı fiilen ödenen veya ödenecek fiyattır. Satış bedelinin gümrük kıymetine esas alınabilmesi aşağıdaki koşullara bağlıdır⁽⁴⁶⁶⁾;

⁽⁴⁶³⁾ 4458 s. GK. md. 25.1.

⁽⁴⁶⁴⁾ 4458 s. GK. md. 25.2.

⁽⁴⁶⁵⁾ GY. md. 46.

⁽⁴⁶⁶⁾ 4458 s. GK. md. 24.

- Eşyanın alıcısı tarafından elden çıkartılması veya kullanımı, Türkiye Cumhuriyeti kanunları, tüzükleri ve bunların yetkili kıldığı merciler tarafından konulmuş olan, eşyanın tekrar satılabileceği coğrafi bölgeyi sınırlayan ve eşyanın kıymetini önemli bir ölçüde etkilemeyen kısıtlamalar dışında, hiçbir kısıtlamaya tabi olmamalıdır.
- Kıymeti belirlenmekte olan eşya bakımından satış veya fiyat, kıymeti tespit edilemez bir koşul veya edim konusu olmamalıdır.
- 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, ithal eşyasının fiilen ödenen veya ödenecek fiyatına gümrük mevzuatına göre ilave yapılabilmelidir.
- Alıcı ve satıcı arasında bir ilişki bulunmamalı, ilişkinin varlığı durumunda ise, satış bedeli gümrük mevzuatı çerçevesinde gümrük kıymeti olarak kabul edilebilir nitelikte olmalıdır.

Alıcı ile satıcı arasında bir ilişkinin mevcut olması halinde, her zaman satış bedelinin reddedilmesi için tek başına yeterli bir neden oluşturmamaktadır. Böyle durumlarda satışa ilişkin koşullar incelenerek, bu ilişkinin fiyatı etkilemediği belirlenirse, satış bedeli kabul edilmektedir. Ancak, beyan sahibi veya diğer kaynaklardan elde edilen bilgiler çerçevesinde, söz konusu ilişkinin fiyatı etkilediği sonucuna ulaşırsa, bu durum gümrük idaresi tarafından beyan sahibine yazılı olarak bildirilmektedir. Beyan sahibinin tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içerisinde olmak şartıyla cevap hakkı bulunmaktadır. Beyan, sahibi satış bedelinin aynı veya yakın bir tarihte gerçekleşen ve Türkiye'ye ihraç amacıyla satılan aynı veya benzer eşyanın birbiri ile hiçbir ilişkisi bulunmayan satıcılar ve alıcılar arasında satışındaki satış bedelinin, aynı veya benzer eşyanın indirgeme yöntemi hükümlerine göre belirlenen ya da aynı veya benzer eşyanın hesaplanmış kıymet yöntemi hükümlerine göre belirlenen emsal kıymetlerden birine çok yakın olduğunu ispatlarsa eşyanın kıymeti satış bedeli yöntemine göre belirlenmektedir. Ancak bu şekilde emsal kıymetlerle yapılan kıyaslama sırasında, ticari düzeye, miktara, fiilen ödenen veya ödenecek olan fiyata ilave edilecek unsurlar ve alıcı ile satıcı arasında ilişki bulunmayan satışlarda,

satıcının üstlendiği, satıcı ile alıcı arasında ilişki bulunan durumlarda ise satıcının üstlenmediği giderlere ilişkin ispatlanmış farklılıklar dikkate alınmaktadır. Burada belirtilen emsal kıymetler, beyan sahibinin girişimi ile ve yalnız kıyaslama amacıyla kullanılmakta olup satış bedelinin yerini alacak bir kıymet tespit edilememektedir⁽⁴⁶⁷⁾.

Gümrük kıymetinin belirlenmesinde alıcı ile satıcı arasındaki ilişkinin varlığı yalnızca şu durumlarda kabul edilmektedir⁽⁴⁶⁸⁾;

- Birbirlerinin memuru veya idarecileri olmaları,
- Birbirlerinin yasal ortakları olmaları,
- İşçi ve işveren ilişkisi içinde bulunmaları,
- Her iki firmanın oy hakkı veren hisse senedi veya sermaye paylarının en az %5'i doğrudan veya dolaylı olarak aynı kişilere ait veya bu kişilerin kontrolü altında veya elinde bulunması,
- Birinin diğerini dolaylı veya dolaysız olarak kontrol etmesi,
- Her ikisinin de doğrudan veya dolaylı olarak bir üçüncü kişi tarafından kontrol edilmesi,
- Her ikisinin birlikte, bir üçüncü kişiyi doğrudan veya dolaylı olarak kontrol etmesi,
- Aynı ailenin üyeleri olmaları⁽⁴⁶⁹⁾,
- Yukarıdaki kıstasları taşımaları şartıyla, kişilerin, tek acente, tek distribütör veya tek bayii olarak birbiri ile iş ilişkisi içinde bulunmaları.

Gümrük mevzuatına göre eşyanın kıymetinin satış bedeli esas alınarak tespit edilmesi halinde, bazı istisnai durumlarda ve beyan sahibinin talebi üzerine eşyanın

⁽⁴⁶⁷⁾ 4458 s. GK. md. 24.2.

⁽⁴⁶⁸⁾ GY. md. 48.

⁽⁴⁶⁹⁾ Aynı ailenin üyeleri; karı, koca, anne, baba, çocuk, erkek ve kız kardeş (öz ya da anne veya babadan biri öz), büyükbaba, büyükanne, torun, amca, dayı, hala, teyze, yeğen, eşlerin anne ve babası, çocukların eşleri (gelin ve damat), eşlerin kardeşleri ve kardeşlerin eşleridir. GY md 35.i.

gümrük kıymetinin basitleştirilmiş usuller çerçevesinde belirlenmesi mümkündür. Buna göre⁽⁴⁷⁰⁾;

- Konsinye şekilde teslim edilen çabuk bozulabilir eşyanın,
- Gümrük kıymetine ilave edilmesi gereken, ancak ihracatçı ve ithalatçı arasındaki sözleşme gereği söz konusu kıymet unsurları gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihten sonra belli olacak eşyanın,
- Satış sözleşmesinde, fiyatın sonradan gözden geçirilmesini öngören hükümler içeren eşyanın,
- Boru hatları veya elektrik telleri ile taşınan ve depolama imkanı olmayan sürekli akış halinde olan eşyanın,

gümrük kıymetinin tespitinde, beyan sahibinin talebi üzerine, gümrük idaresince basitleştirilmiş usuller uygulanmaktadır. Uygulamada, vergi tahakkuku mevcut belgelerde belirtilen kıymet esas alınarak yapılmaktadır. Basitleştirilmiş usuller çerçevesinde daha sonra verilecek olan tamamlayıcı beyana göre gözden geçirilmiş kıymetin yüksek olması halinde ek vergi tahakkuku yapılırken, düşük olması halinde ise farka isabet eden kıymetin iade alındığının belgelenmesi, satış sözleşmesine göre kıymetin yeniden belirlenmesini gerektiren işleme ait belgenin onaylı örneğinin sunulması koşullarıyla ve gümrük idaresince yapılacak inceleme sonucunda söz konusu hususların tespiti üzerine gümrük vergileri geri verilmekte ya da kaldırılmaktadır⁽⁴⁷¹⁾.

Yukarıda, eşyanın gümrük kıymetinin, eşyanın satış bedeli olduğu ve satış bedelinin de gümrük mevzuatı çerçevesinde yapılacak düzeltmelerin de yapıldığı fiilen ödenen veya ödenecek fiyat olduğu belirtilmiştir. Gümrük mevzuatı çerçevesinde yapılacak düzeltmeler, ithal eşyasının fiilen ödenen veya ödenecek fiyatına ilaveler yapma şeklinde olabileceği gibi İthal eşyasının fiilen ödenen veya ödenecek fiyatından ayırt edilebilmeleri koşuluyla bu fiyatta dahil edilmeme şeklinde olabilmektedir.

⁽⁴⁷⁰⁾ 4458 s. GK. md. 31.2.

⁽⁴⁷¹⁾ GY. md. 45.3.

İthal eşyasının fiilen ödenen veya ödenecek fiyatına daha önce dahil edilmemiş olması nedeniyle bu fiyata yapılacak olan ilaveler şunlardır⁽⁴⁷²⁾;

- Satın alma komisyonları dışındaki komisyonların ve tellaliyenin alıcı tarafından üstlenilen bölümü,
- Gümrük işlemleri sırasında söz konusu eşya ile tek eşya muamelesi gören kapların maliyetinin alıcı tarafından üstlenilen bölümü,
- İşçilik ve malzeme giderleri dahil ambalaj bedelinin alıcı tarafından üstlenilen bölümü,
- Alıcı tarafından doğrudan veya dolaylı olarak bedelsiz veya düşük bedelle sağlanan ve ithal eşyasına katılan malzeme, aksam, parça ve benzerlerinin kıymetinden verilecek uygun miktarda pay,
- Alıcı tarafından doğrudan veya dolaylı olarak bedelsiz veya düşük bedelle sağlanan ve ithal eşyasının üretimi sırasında kullanılan araç, gereç, kalıp ve benzeri aletlerin kıymetinden verilecek uygun miktarda pay,
- Alıcı tarafından doğrudan veya dolaylı olarak bedelsiz veya düşük bedelle sağlanan ve ithal eşyasının üretimi sırasında tüketilen maddelerin kıymetinden verilecek uygun miktarda pay,
- Alıcı tarafından doğrudan veya dolaylı olarak bedelsiz veya düşük bedelle sağlanan ve ithal eşyasının üretimi için gereken ve ithal ülkesi dışında gerçekleştirilen mühendislik, geliştirme, sanat ve çizim çalışmaları, plan ve taslak hazırlama hizmetlerin kıymetinden verilecek uygun miktarda pay,
- 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,
- İthal eşyasının tekrar satışı veya diğer herhangi bir şekilde elden çıkarılması ya da kullanımı sonucu doğan hasılanın doğrudan veya dolaylı olarak satıcıya intikal eden kısmı,

⁽⁴⁷²⁾ 4458 s. GK. md. 27.1.

- İthal eşyası için Türkiye'deki giriş liman veya mahalline kadar yapılan nakliye ve sigorta giderleri.

Bu unsurların fiilen ödenen veya ödenecek fiyata ilave edilebilmesi için objektif ve ölçülebilir verilere dayanması esas olup öngörülen bunların dışında gümrük kıymetine herhangi bir unsur ilave edilememektedir⁽⁴⁷³⁾. İthal eşyasının fiilen ödenen veya ödenecek fiyatından ayırt edilebilmeleri koşuluyla, gümrük kıymetine dahil edilmeyecek unsurlar ise şunlardır⁽⁴⁷⁴⁾;

- Eşyanın, TCGB ile Türkiye'nin anlaşmalarla dahil olduğu GB gümrük bölgelerine giriş yerine varışından sonra yapılan nakliye ve sigorta giderleri,
- Sınai tesis, makine veya teçhizat gibi ithal eşyası için ithalattan sonra yapılan inşa, kurma, montaj, bakım veya teknik yardıma ilişkin giderler,
- İthal eşyasının satışıyla ilgili olarak bir finansman anlaşması uyarınca alıcı tarafından üstlenilen faiz giderleri,
- İthal eşyasının Türkiye'de çoğaltılması hakkı için yapılan ödemeler,
- Satın alma komisyonları,
- Eşyanın ithali veya satışı nedeniyle Türkiye'de ödenecek ithalat vergileri.

2.4.1.2. Aynı Eşyanın Satış Bedeli Yöntemi

Aynı eşyanın satış bedeli yönteminde, satış bedeli yöntemine göre belirlenemeyen ithal eşyasının gümrük kıymeti Türkiye'ye ihraç amacıyla satılarak kıymeti belirlenecek eşya ile aynı veya yakın bir tarihte ihraç edilen aynı eşyanın satış bedeli eşyanın gümrük kıymetini oluşturmaktadır⁽⁴⁷⁵⁾. Aynı eşya deyimi; fiziksel özellik, kalite ve tanındığı özellikleri dahil olmak üzere her hususta aynı olan ve aynı ülkede üretilmiş eşyadır⁽⁴⁷⁶⁾. Eşyanın söz konusu özellikleri bakımından tanıma uyması durumunda görünüşteki küçük farklılıklar eşyanın aynı eşya sayılmasına engel oluşturmamaktadır. Yöntemde geçen, aynı veya yakın bir tarih

⁽⁴⁷³⁾ 4458 s. GK. md. 27.2. ve 27.3.

⁽⁴⁷⁴⁾ 4458 s. GK. md. 28.

⁽⁴⁷⁵⁾ 4458 s. GK. md. 25.2.a.

⁽⁴⁷⁶⁾ GY. md. 35.a.

deyimi, ithal edilen eşya ya da aynı veya benzer eşyaya ait birim fiyatın belirlenmesine imkan verecek ileri ve geriye doğru tespiti mümkün olan ilk tarihi ifade etmektedir⁽⁴⁷⁷⁾.

Bu yönteme göre gümrük kıymeti belirlenirken, kıymeti belirlenecek eşya ile aynı ticari düzey ve yaklaşık aynı miktarda satılan aynı eşyanın satış bedeli kullanılmakta olup, böyle bir satışın bulunmaması durumunda, farklı ticari düzey veya farklı miktarlardaki aynı eşyanın satış bedeli, bu ticari düzey veya miktar farkları göz önüne alınarak yapılacak düzeltmeden sonra kullanılabilir. Bu yöntemin uygulanması sırasında aynı eşyaya ilişkin birden fazla satış bedeli tespit edilirse, ithal eşyasının gümrük kıymetini belirlemek üzere bunlardan düşük olanı kullanılmaktadır⁽⁴⁷⁸⁾.

2.4.1.3. Benzer Eşyanın Satış Bedeli Yöntemi

Aynı eşyanın satış bedeline göre kıymeti belirlenemeyen ithal eşyasının gümrük kıymeti Türkiye'ye ihraç amacıyla satılarak, kıymeti belirlenecek eşya ile aynı veya yakın bir tarihte ihraç edilen benzer eşyanın satış bedeli kullanılmaktadır⁽⁴⁷⁹⁾. Bu yöntemde geçen benzer eşya ifadesi, her hususta aynı olmamakla birlikte aynı işlevi görmeleri ve ticari olarak birbirlerini ikame edebilmeleri mümkün olan, benzer özellik ve benzer unsurları bulunan ve aynı ülkede üretilmiş olan eşyadır⁽⁴⁸⁰⁾. Eşyanın benzerliğinin belirlenmesinde göz önüne alınacak faktörler arasında eşyanın kalitesi, tanındığı özellikleri, bir ticari markasının bulunması gibi hususlar bulunmaktadır. Yöntemde geçen, aynı veya yakın bir tarih deyimi, ithal edilen eşya ya da aynı veya benzer eşyaya ait birim fiyatın belirlenmesine imkan verecek ileri ve geriye doğru tespiti mümkün olan ilk tarihi ifade etmektedir⁽⁴⁸¹⁾.

Bu yönteme göre gümrük kıymeti belirlenirken, kıymeti belirlenecek eşya ile aynı ticari düzey ve yaklaşık aynı miktarda satılan benzer eşyanın satış bedeli

⁽⁴⁷⁷⁾ GY. md. 35.f.

⁽⁴⁷⁸⁾ GY. md. 38.4.

⁽⁴⁷⁹⁾ 4458 s. GK. md. 25.1.

⁽⁴⁸⁰⁾ GY. md. 35.b.

⁽⁴⁸¹⁾ GY. md. 35.f.

kullanılmakta olup, böyle bir satışın bulunmaması durumunda, farklı ticari düzey veya farklı miktarlardaki benzer eşyanın satış bedeli, bu ticari düzey veya miktar farkları göz önüne alınarak yapılacak düzeltmeden sonra kullanılmaktadır. Bu yöntemin uygulanması sırasında benzer eşyaya ilişkin birden fazla satış bedeli tespit edilirse, ithal eşyasının gümrük kıymetini belirlemek üzere bunlardan en düşük olanı kullanılmaktadır⁽⁴⁸²⁾.

2.4.1.4. İndirgeme Yöntemi

İndirgeme yöntemine göre kıymet tespitinde, kıymeti belirlenecek eşya ya da aynı veya benzer eşya, Türkiye'de ithal edildiği hal ve durumda satılmışsa, bu eşyanın ya da aynı veya benzer eşyanın ithalatçı tarafından yurt içinde müstakil kişilere aynı veya yakın bir tarihte yapılan en büyük miktardaki satışına ait birim fiyattan,

- Türkiye'ye ithal edilen, ithal eşyası ile aynı sınıf veya cins eşyanın satışında mutata olarak ödenen veya ödenmesi kararlaştırılan komisyon veya kar ve genel giderler için yapılması mutata olan ilaveler,
- Türkiye sınırları içinde gerçekleşen mutata nakliye ve sigorta giderleri ile bunlarla ilgili diğer giderler,
- Eşyanın ithali veya satışı nedeniyle Türkiye'de ödenecek gümrük vergileri ile diğer dahili vergiler,

İndirilmektedir⁽⁴⁸³⁾.

Kıymeti belirlenecek eşya ya da aynı veya benzer eşyanın, ithal tarihinde veya yakın bir tarihte satışı yoksa, bu eşyanın ithal tarihinden itibaren doksan gün içinde ithal edildiği hal ve durumda yapılan ilk satışına ait birim fiyat esas alınmaktadır. 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, müstakil kişilere en büyük miktardaki satışına ait birim fiyat, eşyanın işlenmesi veya değişikliğe tabi

⁽⁴⁸²⁾ GY. md. 39.4.

⁽⁴⁸³⁾ GY. md. 40.1 ve 40.2.

tutulmasından doğan ilave kıymetin düşülmesi ve yukarıda belirtilen indirimlerin yapıldıktan sonra gümrük kıymetine esas alınmaktadır⁽⁴⁸⁴⁾.

2.4.1.5. Hesaplanmış Kıymet Yöntemi

Hesaplanmış kıymet yöntemi, indirgeme yöntemin tersi şekilde işlemektedir. Eşyanın hesaplanmış kıymeti aşağıdaki unsurların toplamından oluşmaktadır⁽⁴⁸⁵⁾;

- İthal eşyasının üretiminde kullanılan malzeme ve yapılan imalat veya diğer imal işlemlerinin bedel veya kıymetleri,
- Türkiye'ye ihraç edilmek üzere ihraç ülkesindeki üreticiler tarafından üretilen, kıymeti belirlenecek eşya ile aynı sınıf veya cins eşyanın satışında mutata olan kar ve genel giderlere eşit bir tutar,
- İthal eşyasının giriş liman ve mahalline kadar nakliyesi ile ilgili olarak yapılan yükleme, boşaltma, elleçleme giderleri ile nakliye ve sigorta giderleri.

İthal eşyasının gümrük kıymetinin bu yöntemle göre belirlenebilmesi için, ithalatçının gerekli bilgi ve belgeleri gümrük idaresine ibraz etmesi ve bu bilgi ve belgelerin doğruluğunu ispata hazır olduğunu üretici ülke makamlarından alacağı belge ile tevsik etmesi gerekmektedir⁽⁴⁸⁶⁾.

2.4.1.6. Son Yöntem

Diğer yöntemlere göre belirlenemeyen ithal eşyasının gümrük kıymeti;

- Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşmasının VII. Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Anlaşmanın,
- Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşmasının VII. maddesinin ve,
- Gümrük mevzuatının kıymetle ilgili bölümlerinin,

esaslarına ve genel hükümlerine uygun yöntemlerle ve Türkiye'de mevcut veriler esas alınarak son yöntem çerçevesinde belirlenmektedir⁽⁴⁸⁷⁾.

⁽⁴⁸⁴⁾ GY. md. 40.4.

⁽⁴⁸⁵⁾ GY. md. 41.2.

⁽⁴⁸⁶⁾ GY. md. 41.1.

⁽⁴⁸⁷⁾ 4458 s. GK. md. 26.1.

Bu yönteme göre gümrük kıymeti belirlenirken dikkate alınmayacak unsurlar aşağıdaki gibidir⁽⁴⁸⁸⁾;

- Türkiye'de üretilen eşyanın Türkiye içindeki satış fiyatı,
- Gümrük idaresinin iki alternatif kıymetten yüksek olanını kabul etmesini öngören bir sistem,
- EŞyanın ihraç ülkesindeki iç piyasa fiyatı,
- Aynı veya benzer eşyanın hesaplanmış kıymet yöntemi hükümlerine göre belirlenen kıymeti dışındaki maliyet bedeli,
- Türkiye'den başka bir ülkeye ihraç edilmek üzere satılmış eşyanın fiyatı,
- Asgari gümrük kıymetleri,
- Keyfi veya fiktif kıymetler.

2.4.2. Kıymetinin Tespitinde Kullanılan Belgeler

Daha önceden belirtildiği üzere gümrük beyannamesine, tescil edilmeden önce eşyaya ait orijinal faturanın⁽⁴⁸⁹⁾ ve bir rejim beyanında bulunulması durumunda İthal EŞyasına Ait Kıymet Bildirim Formunun⁽⁴⁹⁰⁾ eklemesi zorunludur. Bunun yanında, duruma göre, navlun faturası ve sigorta poliçesi de ayrı ayrı veya birlikte beyanname ekinde sunulması gerekmektedir. Nitekim, navlun ve sigortayı kapsamayan FOB gibi teslim Őekillerinde navlun faturası ve sigorta poliçesi, sigortayı kapsamayan CF gibi teslim Őekillerinde sigorta poliçesi, eşyanın gümrük kıymetinin tespiti için gereklidir.

Gümrük kıymeti tespit edilecek eşya için, kıymeti  zeriden vergiye tabi olup da birden ziyade kap içinde gelen ve aynı zamanda çeşitli cins ve kıymette olan eşyadan, her kapta aynı cins ve kıymette ne miktar eşya bulunduğunu gösteren ve orijinal faturaya uygun olarak satıcı veya gönderici tarafından mahallinde ayrıntılı fatura da düzenlenebilmektedir. Diğer taraftan, bir fatura kapsamı eşyanın çeşitli

⁽⁴⁸⁸⁾ 4458 s. GK. 26.2.

⁽⁴⁸⁹⁾ Orijinal fatura, eşyanın kesin satışı halinde satıcı veya eşyayı gönderen firmalar tarafından mahallinde düzenlenen belgedir.

⁽⁴⁹⁰⁾ İthal EŞyasına Ait Kıymet Bildirim Formu, GY'nin 23 nolu ekinde yer almaktadır.

cins, tür veya ağırlıkta olan kaplara konulması halinde, her kapta ne miktar eşya bulunduğunu göstermek amacıyla satıcı, gönderici ya da beyan sahibi tarafından çekili listesi de hazırlanabilmektedir. Dolayısıyla ayrıntılı fatura ve çekili listesi gümrük kıymetinin tespitinden kullanılabilir belgeler arasında sayılabilir.

2.4.3. Yanıltıcı veya Eksik Kıymet Beyanı ve Yaptırımları

Serbest dolaşıma giriş rejimine veya bir geçici muafiyet düzenlemesine konu eşya için, kıymeti üzerinden gümrük vergisine tabi eşyanın beyan edilen kıymeti, muayene ve denetleme sonucunda gümrük mevzuatı çerçevesinde belirlenecek kıymete göre eksik bulunduğu takdirde, bu eksikliğe ait gümrük vergisinden başka bu vergi farkının üç katı para cezası uygulanmaktadır. Ancak, maddi hesap hatalarından kaynaklanan eksik kıymet beyanlarında, bu farka ait gümrük vergisinden başka bu verginin bir katı da para cezası uygulanmaktadır. Bu ceza miktarı gümrük mevzuatı çerçevesinde kesilecek olan usulsüzlere ilişkin cezanın altında olamamaktadır⁽⁴⁹¹⁾. Diğer taraftan vergi kaybı söz konusu olmasa da, gümrük mevzuatına göre satış fiyatını etkileyecek düzeyde ilişkili kişilerin varlığı tespit edilmesi ve bunun beyan edilmemesi durumunda usulsüzlük cezası iki kat olarak uygulanmaktadır⁽⁴⁹²⁾.

Gümrük kıymeti açısından önemli bir uygulama da dampedli kıymet üzerine söz konusu olmaktadır. Gümrük kıymeti, temelde vergi uygulamasına temel teşkil eden matrahı oluşturduğundan, ülkelerin uluslararası pazar stratejileri gereği dampedli ticaret yapmalarına karşı yerli sanayinin korunması için eşyaya ilişkin referans kıymet belirlenmesi veya telafi edici vergi ve ek yükümlülük uygulanması önem taşımaktadır.

⁽⁴⁹¹⁾ 2008 yılı için bu tutar 198 YTL'dir. 4458 s. GK. md. 241.1.

⁽⁴⁹²⁾ 2008 yılı için bu tutar 396 YTL'dir. 4458 s. GK. md. 241.3.b.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRLERİ İTİBARIYLA DIŞ TİCARETTEN ALINAN VERGİLER

VE EŞ MALİ YÜKÜMLÜLÜKLER

Türkiye’de, çalışmamızın ikinci bölümünde belirtilen unsurlar çerçevesinde gerçekleşen, gümrük yükümlülüğü çerçevesinde alınan vergi ve benzeri mali yükümlülükler, gümrük mevzuatı terminolojisiyle gümrük vergileri ve eş etkili mali yükümlülükler aşağıdaki gibidir;

- Gümrük vergisi,
- ÖTV,
- Damga vergisi,
- Tek ve maktu vergi,
- KDV,
- DİR nedeniyle alınan TEV,
- Dış ticaret politikası önlemleri nedeniyle alınan vergi ve benzeri mali yükümlülükler,
- DFİF,
- Tütün fonu,
- KKDF,
- TKF,
- TRT Kurumu bandrol yükümlülüğü,
- Kültür Bakanlığı mali yükümlülüğü,
- Özel hesap.

Aşağıda söz konusu vergi, fon ve yükümlülükler dahil oldukları gruplar çerçevesinde açıklanmaktadır.

3.1. Vergiler

Dış ticaretten alınan vergiler, temelde eşyanın serbest dolaşıma girişi nedeniyle gümrük yükümlülüğü çerçevesinde tahsil edilmektedir. Bu çerçevede alınan vergilerin tek amacı ithalatın vergilendirilmesi olmayıp, bunun yanında vergilemede adalet ve eşitliği sağlama amacıyla da vergi uygulaması söz konusudur. Aşağıda vergileme tekniği ve temel vergi kavramları çerçevesinde dış ticaretten alınan vergiler açıklanacaktır.

3.1.1. Gümrük Vergisi

Gümrük vergisi, ülkemizde dış ticaretten, daha doğru ifadeyle TCGB’de serbest dolaşıma giren eşyadan alınan vergilerin başında gelmektedir. Verginin, vergileme tekniği açısından beyanı, tarhı, tahakkuku, tebliği veya tahsil gibi unsurları VUK dışında, GK ve buna bağlı olarak çıkartılan yönetmelik, tebliğ genelge ve tasarruflu yazılar çerçevesinde yürütülmektedir. Ancak belirtilmelidir ki, cebri tahsilat ve faiz yürütülmesi gibi hususlar bakımından 6183 s. AATUHK ve ihtilaflar bakımından vergi yargısına ilişkin mevzuat hükümleri gümrük vergisi açısından da geçerlidir.

3.1.1.1. Verginin Temel Unsurları

Gümrük vergisinin konusunu TCGB’ye giren eşya oluşturmaktadır. Gümrük mevzuatına göre, insanın maddi varlığı dışında her türlü madde, ürün veya değer eşya sayılmaktadır. Verginin konusu oluşturan eşya Türk Gümrük Giriş Tarife Cetvelinde 12 haneli kodlar şeklinde sınıflandırılmıştır. Sınıflandırma genelden özele doğru, bölüm, fasıl ve pozisyon şeklinde yapılmıştır. Eşyanın söz konusu tarife cetvelindeki yerinin bulunması gümrük vergisi oranının tespiti açısından büyük önem taşımaktadır.

VUK hükümleri uyarınca vergi numarası verilen her gerçek ve tüzel kişi ithalat işlemlerini yürütebilmektedir. Bu açıdan gümrük vergisi yükümlüsü gümrük idaresine beyanda bulunan beyan sahibi ya da dolaylı temsil durumunda hesabına gümrük beyanında bulunulan kişidir. Gümrük vergisinde sorumluluk ise temelde

vergi alacağının güvence altına alınması amacıyla uygulanılmakta olup gümrük müşavirliği mesleği çerçevesinde şekillenmektedir. Diğer taraftan gümrük yükümlülüğü çerçevesinde birçok durum vergilerin tahsili açısından gümrük mevzuatı çerçevesinde sorumluluk kavramı çerçevesinde esasa bağlanırken, verginin kaynakta kesilmesi uygulaması söz konusu değildir.

Gümrük vergisini doğuran olay, eşyanın serbest dolaşıma sokulması veya kısmi muafiyet halinde geçici ithalatın gerçekleşmesi gibi somut olaylara bağlanmıştır. Bu çerçevede gümrük beyannamesinin tescil tarihi, eşyanın gümrük mevzuatına aykırı olarak gümrük gözetiminden veya TCGB'den çıktığı ve TCGB'ye girdiği tarihte gümrük yükümlülüğü ve dolayısıyla gümrük vergini doğuran olayın gerçekleştiği kabul edilmektedir⁽⁴⁹³⁾.

Gümrük vergisi açısından oldukça fazla muafiyet ve istisna durumu söz konusu olmakla birlikte muafiyet ve istisna kavramları birbiri yerine geçecek şekilde kullanılmıştır. Temelde eşya bazında yapılan sınıflandırmaya göre şekillenen muafiyet ve istisna uygulaması, cumhurbaşkanlığı makamı, güvenlik ve asayiş kurumları gibi eşya sahibinin özelliğinden ya da kişisel tüketime yönelik olması ve ticari özellik taşıması gibi eşyanın kendi özelliklerinden kaynaklanabilmektedir. Gümrük mevzuatı çerçevesinde gümrük vergilerinden muaf tutulan eşya ile istisna uygulanacak haller aşağıda özet şekilde ve eşya bazında belirtilmiştir;

- Cumhurbaşkanının zat ve ikametgahı için gelen eşya,
- Karşılıklılık esasına göre ithal edilen diplomatik eşya,
- Değeri 100 Euro'yu geçmeyen eşya,
 - Posta yoluyla gelen eşya ,
 - Zati eşya,
- Milli Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı, Emniyet Genel Müdürlüğü ile Gümrükler Muhafaza Genel

⁽⁴⁹³⁾ 4458 s. GK. md.181.2, 194.2, 182.2, 183.2 ve 185.2'de gümrük yükümlülüğün başladığı an belirtilmektedir.

Müdürlüğü tarafından ithal olunacak çeşitli araç, gereç ve silahlar ile bunların teferruatı,

- Gerçek Bir Kişiden Diğerine Gönderilen veya Yolcular Tarafından İthal Edilen Eşya,
 - Posta yoluyla gelen ve değeri 300 Euro'yu geçmeyen hediyeelik eşya,
 - Yolcu beraberli gelen ve değeri 300 Euro'yu geçmeyen hediyeelik eşya,
- Belirli şartlar altında gümrük kapılarında bulunan mağazalardan eşya ithalatı,
- Gerçek kişiler tarafından ithal edilen kullanılmış eşya
 - Kanuni ikametgahını TCGB'ye nakleden gerçek kişilere ait kullanılmış motorlu veya motorsuz özel kara nakil vasıtaları,
 - Kanuni ikametgahını TCGB'ye nakleden gerçek kişilere ait kullanılmış ev eşyası,
- Kamu kurum ve kuruluşları ile kamu yararına çalışan dernekler ve BK tarafından vergi muafiyeti tanınan vakıflar tarafından ticari gaye güdülmemek ve kuruluş amaçları doğrultusunda kullanılmak üzere ithal edilen eşyadan;
 - Eğitim, bilim ve kültürel amaçlı eşya ile bilimsel alet ve cihazlar,
 - Tıbbi teşhis, tedavi ve araştırma yapılmasına mahsus alet ve cihazlar,
- Bir ticari faaliyetin yürütülmesi ile bağlantılı ithalatta,
 - İşyeri nakli suretiyle ithal edilen sermaye malları ve diğer malzemeler,
 - Ticari Mahiyet Arz Etmeyen Numuneler,
- Ulaştırıcılıkta kullanılan eşyadan;
 - Taşıma sırasında eşyanın istifi ve korunması için yardımcı maddeler,
 - Canlı hayvanların nakli sırasında kullanılan kuru ot, yem ve yiyecek maddeleri ile ilaçları,
- Bilgi materyali ithalatında;

- Yayın Hakları veya Endüstriyel ve Ticari Patent Haklarını Koruyan Örgütlere Gönderilen Eşya,
- Turistik reklamcılık malzemeleri,
- Cenaze ve cenaze ile ilgili eşyanın ithalatında;
 - Savaş kurbanları anıtları ile mezarlıkların yapımı, bakımı ve süslenmesi amacıyla yönelik eşya,
 - Tabutlar, cenaze kül kapları ve süsleme niteliği olan cenaze levazımatı,
- Malul ve sakatların kullanımına mahsus eşyadan;
 - Körlerin kullanımına mahsus eşya,
 - Diğer malul ve sakatların kullanımına mahsus eşya,
- Doğal afetlerden zarar görenlere gönderilen eşya,
- Türkiye'de düzenlenen uluslararası spor müsabakalarında kullanılmak üzere getirilen eczacılık ürünleri,
- Geçici ithalat rejimi kapsamında gelene eşyadan,
 - Sergi, fuar ve toplantı gibi etkinliklerde gösterime ya da kullanıma sunulan eşya,
 - Ticari kullanıma mahsus taşıt araçları,
 - Özel kullanıma mahsus kara taşıt araçları,
- Bazı şartlar altında geri gelen eşya,
- Şartlı muafiyet düzenlemeleri çerçevesinde bazı gümrük rejimlerine konu eşya,

Görüldüğü gibi gümrük vergilerinden muafiyet tanınacak haller ve istisnalar oldukça uzun bir liste oluşturmaktadır. Muafiyet ve istisna tanınacak hallerin tespitinde her vergi kanununun ve mali yükümlülük doğuran diğer mevzuat metinlerin kendi özel hükümlerine bakılması önem arz etmektedir. Örneğin yolcu beraberinde getirilen bir adet 55 ekrana kadar (55 ekran dahil) renkli televizyon zati eşya

listesinde olup, kıymetine bakılmaksızın gümrük vergisinden muaftır. Ancak, ticari amaç olmaksızın ve ekranına ya da kullanılmış olup olmadığına bakılmaksızın yolcu beraberli yurda giren bu eşya, TRT Gelirleri Kanunu gereği bandrol ücretine tabidir. Söz konusu bandrol ücreti, yükümlüsü tarafından sözlü beyan formu doldurularak ödeneceğinden ayrıca damga vergisi ödeme yükümlülüğü de doğmaktadır. Dolayısıyla bir eşyanın gümrük vergisinden muaf olması, aynı zamanda diğer vergi ve yükümlülüklerden de muaf olacağı anlamına gelmemektedir⁽⁴⁹⁴⁾.

3.1.1.2. Verginin Matrahı ve Oranları

Gümrük vergisinin matrahı bazı durumlarda eşyanın değeri, bazı durumlarda ise eşyanın miktarıdır. Değer esasının geçerli olduğu durumda verginin matrahı eşyanın gümrük kıymetidir. Uluslararası terminolojide eşyanın gümrük kıymetini CIF değer ile ifade edilmektedir⁽⁴⁹⁵⁾. Miktar esasının geçerli olduğu durumda verginin matrahını eşyanın miktarı, diğer bir ifadeyle ağırlığı, uzunluğu, adedi, metrekaresi gibi fiziki unsuru oluşturmaktadır⁽⁴⁹⁶⁾.

Gümrük yükümlülüğü çerçevesinde ödenecek gümrük vergisinin bulunabilmesi için öncelikle eşyanın Türk Gümrük Tarife Cetvelindeki yerinin, diğer bir ifadeyle pozisyonunun bulunması gerekmektedir. Bundan sonra eşyanın İRK eki listelerdeki yerinin bulunması gerekecektir. Çünkü gümrük vergisi oranları 14.05.1964 tarih ve 474 s. Kanunun verdiği yetkiye dayanarak BK tarafından, AB, EFTA, GTS ülkeleri, ülkemizle arasında serbest ticaret anlaşması bulunan ülkeler ve diğer ülkeler için ayrı olarak belirlenmiştir.

İRK'nın temel amacı, ithalatın ülke ekonomisi yararına ve uluslararası ticaretin gereklerine uygun olarak düzenlenmesini sağlamaktır⁽⁴⁹⁷⁾. Diğer taraftan, Ticari ilişkilerde, Türkiye'nin ticaret ve ödemeler dengesini bozacak nitelikte kayıtlar koyan veya uygulama yapan, anlaşmalar ile kararlaştırılan yükümlülüklerini yerine getirmeyen, Türkiye'nin ithalat rejiminin genellik ilkesi ile bağdaşmayacak şekilde ayırıcı işlemler uygulayan ülkeler, kuruluşlar ve firmalar hakkında

⁽⁴⁹⁴⁾ Bkz.: 3065 s. KDVK. Md. 19.1., 4760 s. ÖTVK. Md. 10.1.

⁽⁴⁹⁵⁾ Doğan Şenyüz (2007): *Türk Vergi Sistemi Dersleri*, Bursa: Ekin Kitapevi, 4. Baskı, s. 241.

⁽⁴⁹⁶⁾ Kıymet hakkında ayrıntılı bilgi, çalışmamızın 148-160. sayfalarında verilmiştir.

⁽⁴⁹⁷⁾ 95-7606 s. İRK. md. 1.

Türkiye'nin taraf olduğu uluslararası anlaşmalar çerçevesinde uygun görülecek gerekli önlemler İRK çerçevesinde alınabilmektedir⁽⁴⁹⁸⁾.

Gümrük vergisi oranları TKF ile birlikte İRK'ya ek listelerde yer almaktadır. İRK'nın liste ve ekleri, her yıl "İRK'ya Ek Karar" olarak yayımlanan BKK ile tekrar düzenlenmektedir. Listelerin içerdiği bilgiler aşağıdaki gibidir;

- I sayılı listede, balık ve diğer su ürünleri hariç olmak üzere tarım ürünleri için geçerli olan gümrük vergisi oranları bulunmaktadır. Tarife Cetvelinin 1-24. fasılları arasında Türkiye ile AB arasında oluşturulan GB dışında kalan tarım ürünleri GTİP bazında listelenmiştir. Ancak, Tarife Cetvelinin diğer fasıllarda sınıflandırılan bazı ürünler I sayılı listeye dahil edildiği gibi⁽⁴⁹⁹⁾ söz konusu fasıllarda bulunan bazı ürünler de I sayılı liste dışında tutulmuştur⁽⁵⁰⁰⁾. I sayılı listeye ilişkin örnek tablo aşağıdaki gibidir;

Tablo 11. İthalat Rejim Kararı Eki I Sayılı Liste

GTİP	Madde İsmi	Gümrük Vergisi Oranı (%)			
		AB ve EFTA	MAK.	B-HER.	D.Ü.
0406.90.32.00.12	Beyaz peynir	140	140	0	140
0603.11.00.00.00	Güller	46,8	46,8	0	46,8
1516.20.91.00.24	Mısır yağı	46,8	46,8	0	46,8

Kaynak: 95-7606 s. İRK'ya Ek 2007-13006 sayılı BKK Eki I sayılı listede yer alan veriler kullanılarak hazırlanmıştır. R.G.S.: 26743, 29.12.2007 (Mükerrer)

- II sayılı liste, AKÇT dışında Türkiye ile AB arasında oluşturulan GB kapsamı eşya için geçerli olan gümrük vergisi oranları için düzenlenmiş bulunmaktadır. GTS kapsamında tavizli gümrük vergisi oranlarından yararlanan GYÜ için özel düzenleme yapılmıştır⁽⁵⁰¹⁾. Söz konusu düzenlemeye göre GTS'den yararlanacak gelişme yolundaki ülkelerin karşılarında bulunan "Hariç Sektörler" sütununda belirtilen sektörler

⁽⁴⁹⁸⁾ 95-7606 s. İRK. md. 3.

⁽⁴⁹⁹⁾ Tarife Cetvelinin 35, 45 ve 53 üncü fasıllarında bulunan bazı ürünler.

⁽⁵⁰⁰⁾ Tarife Cetvelinin 2, 5, 9, 12, 13, 14, 15,16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23 ve 24 üncü fasıllarında bulunan bazı ürünler.

⁽⁵⁰¹⁾ GTS hakkında ayrıntılı bilgi, çalışmanın 126 ila 128 inci sayfalarında verilmiştir.

dahilinde yapılacak ithalatta, bu ülkeler için II sayılı listenin diğer ülkeler sütununda ve V sayılı listede belirtilen gümrük vergisi oranlarından daha düşük olanı uygulanmaktadır⁽⁵⁰²⁾. İRK’da GTİP bazında 2 farklı şekilde düzenlenmiş II sayılı liste bulunmaktadır. II sayılı listeye ilişkin örnek tablolar aşağıdaki gibidir;

Tablo 12. İthalat Rejim Kararı Eki II Sayılı Liste

(5, 9, 12, 13, 14, 15, 17, 18, 19, 20, 21, 22 ve 24 üncü Fasılları İçeren II Sayılı Liste)

GTİP	Madde İsmi	Gümrük Vergisi Oranı (%)				
		AB, EFTA, B-HER.	G.T.S. Ülkeleri			D.Ü.
			E.A.G.Ü.	Ö.T.D.Ü.	G.Y.Ü.	
2207.10.00.90.11	Dökme etil alkol	0	0	0	19,2/EUR/hl	19,2/EUR/hl
2208.20.62.00.00	Konyak	Muaf	Muaf	Muaf	Muaf	Muaf
2403.10.90.00.12	Sigaralık tütünler	0	0	0	52,4	74,9

Kaynak: 95-7606 s. İRK’ya Ek 2007-13006 s. BKK Eki II s. Listede yer alan veriler kullanılarak hazırlanmıştır. R.G.S.: 26743, 29.12.2007 (Mükerrer)

Tablo 12’de de görüleceği üzere, eşyanın tercihli menşeinin tespiti çerçevesinde gümrük vergisi oranları tercihli (tavizli) olarak belirlenebilmektedir. Bu oranlardan ikili veya çok taraflı anlaşmalara göre karşılıklılık esas çerçevesinde yararlanılması mümkün olduğu gibi tek taraflı olarak da yararlanılması söz konusudur.

Tablo 13. İthalat Rejim Kararı Eki II Sayılı Liste (Diğer Fasıllar)

GTİP	Madde İsmi	Gümrük Vergisi Oranları (%)					
		AB, EFTA, İSR, SUR TUN, FAS, MAK, HIR, B-HER, MIS, B.Ş. VE GAZ. ŞR.	KOS.	GTS Ülkeleri			D.Ü.
				E.A.G.Ü.	Ö.T.D.Ü.	G.Y.Ü.	
9613.80.00.00.11	Ateşleyiciler	0	0	0	0	0	2,7
9613.80.00.00.12	Masa çakmakları	0	0	0	0	0	2,7
9613.80.00.00.19	Diğer çakmaklar	0	0	0	0	0	2,7

Kaynak: 95-7606 s. İRK’ya Ek 2007-13006 s. BKK Eki II s. listede yer alan veriler kullanılarak hazırlanmıştır. R.G.S.: 26743, 29.12.2007 (Mükerrer.)

⁽⁵⁰²⁾ 95-7606 s. İRK. md. 9.

Tablo 13'te de görüleceği üzere, II sayılı listenin ikinci şeklinde tercihli (tavizli) gümrük vergisi oranlarından yararlanan ülke grubu ve sayısı arttığı gibi bir çok eşya için de gümrük vergisi oranları sıfırlanmıştır.

- III sayılı listede, işlenmiş tarım ürünlerinin ithalatı durumunda uygulanacak gümrük vergisi oranları ile bu ürünlerin içinde bulunan tarım payına tekabül eden kısım için ödenecek TKF tutarı yer almaktadır. III sayılı listeye ilişkin örnek tablo aşağıdaki gibidir;

Tablo 14. İthalat Rejim Kararı Eki III Sayılı Liste

GTİP	Madde İsmi	Gümrük Vergisi Oranı (%)		Tarım Payı Olarak Fona Ödenecek EUR (Karşılığı YTL) (EUR/100 kg/net)	
		0	3,8	12,49	62,17
1905.90.10.00.00	Mayasız ekmek (matzos)	0	3,8	12,49	62,17
1905.90.60.00.11	Baklava	0	9	T2	T1

Kaynak: 95-7606 s. İRK' ya Ek 2007-13006 s. BKK Eki III s. listede yer alan veriler kullanılarak hazırlanmıştır. *R.G.S.: 26743, 29.12.2007 (Mükerrer).*

Tablo 14'te gümrük vergisi oranı ile TKF payı birlikte düzenlenmiştir. Tarım payı olarak TKF kesintisi yapılacak eşyaya ilişkin Euro cinsinden maktu vergilendirmenin yanında (T1) ve (T2) sembollerine de yer verilmiştir. Bu durumda ödenecek TKF tutarının hesaplanmasında özel yöntemler kullanılmaktadır⁽⁵⁰³⁾.

- IV sayılı listede I sayılı liste kapsamı dışında tutulan balık ve diğer su ürünleri ve bunlardan elde edilen eşyaya ilişkin gümrük vergisi oranları ile TKF miktarları yer almaktadır. IV sayılı listede 3. fasılda bulunan ürünlerin tamamı ile 2, 15, 16 ve 23 üncü fasıllarda bulunan bazı ürünler yer almaktadır. IV sayılı listeye ilişkin örnek aşağıdaki gibidir;

⁽⁵⁰³⁾ TKF'nin hesaplanması için ayrıntılı bilgi çalışmamızın 247-253. sayfalarında verilmiştir.

Tablo 15. İthalat Rejim Kararı Eki IV Sayılı Liste

GTİP	Madde İsmi	Gümrük Vergisi Oranı (%)			Toplu Konut Fonu (CIF Bedelinin %'si)		
		EFTA, B-HER.	AB	D.Ü.	EFTA	AB	D.Ü.
0301.99.80.00.13	Levrek	0	27	30	---	7	7
1604.20.40.00.00	Hamsiler	0	64	80	---	---	---
1605.40.00.00.11	Salyangoz	0	42	54	---	---	---

Kaynak: 95-7606 s. İRK'ya Ek 2007-13006 s. BKK eki IV s. listede yer alan veriler kullanılarak hazırlanmıştır. *R.G.S.: 26743, 29.12.2007 (Mükerrer)*

Tablo 15'te bazı balıkçılık ürünleri için AB ve diğer ülkeler için gümrük vergisi ve TKF söz konusu iken bazıları için herhangi bir yükümlülüğün olmadığı görülmektedir. Diğer taraftan III sayılı listenin aksine bu listede yer alan eşya için TKF, CIF bedelin yüzdesi olarak hesaplanmaktadır.

- V sayılı listede, GB çerçevesinde gümrük vergisi askıya alınan ya da geçici olarak kaldırılan eşya bulunmaktadır. Liste kapsamı eşya, genellikle kimya ve elektronik sektörü için hammadde veya aramal niteliğindedir. Liste AB ile eş zamanlı kararlaştırılan eşyaya ilişkin düzenlemeleri içerdiğinden GTİP'ler de AB Kombine Nomanklatürüne uygun olarak 8 haneli düzenlenmiştir. Listede bazı maddelerin isimleri yanına "(a)" işareti konularak, söz konusu vergi oranlarından, ancak madde ismi sütununda belirtilen amaçla gümrük mevzuatının nihai kullanıma ilişkin hükümleri çerçevesinde faydalanılabileceği hükme bağlanmıştır. V sayılı listeye ilişkin örnek tablo aşağıdaki gibidir;

Tablo 16. İthalat Rejim Kararı Eki V Sayılı Liste

GTİP	Kayıt No	Madde İsmi	GV (%)
2809.10.00	00	* Fosfor pentaoksit (difosfor pentoksit)	0
2916.12.10	00	* Metil akrilat	0
3207.40.80	30	* Katot ışın tüplerinin imali için cam frit (a)	0

Kaynak: 95-7606 s. İRK'ya Ek 2007-13006 s. BKK eki V s. listede yer alan veriler kullanılarak hazırlanmıştır. *R.G.S.: 26743, 29.12.2007 (Mükerrer)*

95-7606 s. İRK'ya Ek 2007-13006 s. BKK eki V s. listedenin tamamı göz önünde bulundurulduğunda, madde isminde belirtilen eşyanın girdi olarak kullanılması durumunda, gümrük vergisi oranının "0" olarak uygulandığı görülmektedir.

- VI sayılı listede, sadece sivil hava taşıtlarında kullanılmak amacıyla yapılacak ithalat için ve gümrük mevzuatının nihai kullanıma ilişkin hükümleri çerçevesinde "0" gümrük vergisi ile ithal edilebilecek eşya düzenlenmiştir. Liste, 6'lı, 8'li ve 12'li GTİP bazında düzenlenmiştir. VI sayılı listeye ilişkin örnek tablo aşağıdaki gibidir;

Tablo 17. İthalat Rejim Kararı Eki VI Sayılı Liste

G.T.P	Madde İsmi
4504.90	Conta, rondela ve diğer keçeler
7007.21	Çerçevesiz rüzgar camı
8517.69.31, 8517.69.39	Telsiz telefon ve telsiz telgraf için olanlar

Kaynak: 95-7606 s. İRK'ya Ek 2007-13006 s. BKK eki VI s. listede yer alan veriler kullanılarak hazırlanmıştır. *R.G.S.: 26743, 29.12.2007 (Mükerrer).*

3.1.1.3. Vergilendirme Usulü

Gümrük vergisi mükellefin yazılı beyanı üzerine tarh edilmektedir. Beyanın ne şekilde yapılacağı ve içereceği unsurlar GK ve ona bağlı olarak çıkarılan GY'de detaylı olarak hükme bağlanmıştır. Gümrük idaresine verilen beyannameler tarih ve sıra numarası verilerek tescil edilmektedir. Tescil gümrük yükümlülüğünün doğduğu anın tespiti açısından önem taşımaktadır. Tescil sonrası eşya ile beyan arasında ayniyat kontrolü yapılarak, uygunluk tespit edilmesi halinde beyanname tahakkuk servisine gönderilmektedir.

Gümrük vergisi tebliğinde ve tahakkukunda ayrı bir tahakkuk fişi ya da tebliğ evrakı kullanılmamaktadır. Vergi beyanname üzerine, yükümlünün ya da temsilcisinin imzası alınmak suretiyle tebliğ edilmiş sayılmaktadır.

3.1.1.4. Verginin Tahsili -Ödenmesi

Gümrük beyannamesi üzerinden yükümlüye veya temsilcisine tebliğ edilen ve bu şekilde tahakkuk etmiş sayılan gümrük vergisinin tamamı, tebliğ tarihinden itibaren kural olarak 10 gün içinde gümrük veznesine ya da bankalara ödenmek zorundadır. Ancak gümrük işlemlerinin deniz yoluyla gelen eşya için 45, diğer yollarla gelen eşya için 20 günde bitirilmesi gerekeceğinden bu süre içinde verginin ödenmesi de mümkündür. Ek tahakkuk düzenlenmesi durumunda gümrük vergisi 10 gün süre içerisinde ödenmesi gerekecektir. Ancak yükümlünün başvurusu üzerine ve 6183 s. AATUHK. hükümlerine göre gecikme faizi hesaplanmak şartıyla süre 30 güne kadar uzatılabilmektedir. Tebliğ üzerine yükümlünün idari itiraz yoluna gitmesi ya da yargıya başvurusu tahsil veya ödeme süresini kesmekte olup, alınacak karara göre vergi kesinleşerek, söz konusu kararın tebliğinden itibaren 10 gün içinde ödenmesi gerekmektedir.

Gümrük vergisi için tahakkuk ve tahsil zaman aşımı süresi 3 yıl olup, bu sürenin geçmesiyle gümrük vergisi hakkında tebligat yapılabilmekle birlikte vergi yükümlüsünce ödenmeyebilmektedir. Bu durumda duruma göre vergi kaybına neden olan muayene memuruna ya da idari görevlilere vergi borcunun ödettirilmesi yoluna gidilmektedir.

3.1.2. Özel Tüketim Vergisi

Özel tüketim vergisi (ÖTV), üretimden ya da üretimin belli bir aşamasından genel olarak alınmayıp da tek tek belirlenen bazı ürün veya hizmetlerden alınan vergidir⁽⁵⁰⁴⁾. Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere ÖTV, tek aşamalı ve dar kapsamlı dolaylı bir vergi türüdür⁽⁵⁰⁵⁾. ÖTV'nin alınma nedenleri arasında, kamu hizmetlerinden daha fazla yararlanan kişilerin artan oranda vergilendirilmesi, alışkanlık verici maddelerin yüksek oranda vergilendirilmesi, kıt kaynakların kullanımının kısılması, ithal edilen bazı ürünlerde maliyet unsuru oluşturarak dış ticaret dengesini sağlanması ve her vergide olduğu gibi devlete gelir sağlanması

⁽⁵⁰⁴⁾ Fazıl Aydın (2002): “ Özel Tüketim Vergisinin Etkileri ve Avrupa Birliği Uygulaması”, *Vergi Sorunları*, Sayı: 163, Nisan 2002, s. 30.

⁽⁵⁰⁵⁾ Eray Mercan ve Mustafa Dünder (2003): *Tüm Yönleriyle Özel Tüketim Vergisi*, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 1. Baskı, s. 21.

bulunmaktadır⁽⁵⁰⁶⁾. ÖTV'nin tarihi çok eskilere dayanmakla birlikte ülkemizde son halini 06.06.2002 tarih ve 4760 s. ÖTVK ile almış ve istisnai hüküm saklı kalmak üzere, 01.08.2002 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir⁽⁵⁰⁷⁾.

Türkiye'de ÖTV'ye geçişin temelinde üç nedeni bulunmaktadır⁽⁵⁰⁸⁾;

- Tüketim vergileri sistemini toplu hale getirerek basitleştirmek,
- AB vergi mevzuatına uyum sağlamak ve
- GB'nin neden olduğu vergi ve fon indirimleri telafi etmek.

Uygulama ile vergilemede şeffaf bir yapıya geçilmiş, % 26 ve % 40 oranında KDV uygulanan eşya, ÖTV kapsamına alınmış, yükümlü sayısı belirginleşmiş, mali politikaların uygulanılmasında etkinlik sağlanmış ve dolaylı vergilerde adil olmayan ve farklı vergi yüküne neden olan uygulamalar terk edilmiştir⁽⁵⁰⁹⁾. Bu çerçevede, akaryakıt fiyat istikrar payı, trafik tescil harcı, taşıt alım vergisi, ek taşıt alım vergisi, ek vergi, akaryakıt tüketim vergisi, savunma sanayi destekleme fonu, eğitim gençlik spor ve sağlık hizmetleri vergisi, eğitime katkı payı, mera payı, çevre kirliliğini önleme fonu, toplu konut fonu, Tütün Tütün Mamulleri ve Alkollü İçkiler Düzenleme Kurumu payı, şehit malul dul ve yetimleri payı ve federasyonlar fonu olmak üzere toplam on altı adet vergi, fon ve pay yürürlükten kaldırılarak ÖTV adı altında tek bir vergi çatısında birleştirilmiştir⁽⁵¹⁰⁾. Böylece, 1999 yılında Helsinki'de yapılan zirve toplantısında Türkiye'nin AB'ye aday adaylığının kabulü ile dolaylı vergiler alanında mevzuatın AB'de uygulanan mevzuatla uyumlaştırılması zorunluluğu sonucu orta vadeli taahhüt olarak Ulusal Programa konulan ÖTV alanındaki uyumlaştırma faaliyetleri yapılan bu düzenleme ile hayata geçirilmiştir⁽⁵¹¹⁾.

⁽⁵⁰⁶⁾ Uğur Büyükbalkan (2002): "Özel Tüketim Vergisi", *Mali Çözüm*, Sayı: 60, s.17.

⁽⁵⁰⁷⁾ *R.G.S.*:24783, 12.06.2002.

⁽⁵⁰⁸⁾ M. Ali Öztüfekçi (2002): "Özel Tüketim Vergisi Niteliğindeki Vergi, Harç Fon ve Payların, Tek Yasal Düzenlemede Konumlandırılması", *Vergi Sorunları*, Sayı: 166, Temmuz 2002, s. 10.

⁽⁵⁰⁹⁾ Mustafa Çapar (2004): "Özel Tüketim Vergisi ve Türkiye Uygulaması", *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 52, Ocak-Mart 2004, s. 125.

⁽⁵¹⁰⁾ 4760 s. ÖTVK. md. 18.

⁽⁵¹¹⁾ 2001-2129 s. BKK Eki Avrupa Birliği Müktesebatının Üstlenilmesine İlişkin Türkiye Ulusal Programı, *R.G.S.*: 24352, 24.03.2001.

ÖTV'nin tesis edilmesi amaçlarından biride GB çerçevesinde uygulanılmak zorunda olan tavizli vergi sistemleri nedeniyle tahsil edilen gümrük vergisi, fon ve paylarda bariz azalmaların ÖTV'ye ilişkin toplu düzenlemeler sonrasında telafi edilebileceğidir⁽⁵¹²⁾.

3.1.2.1. Verginin Temel Unsurları

ÖTV'nin konusunu teslim, ithalat, imalat veya ilk iktisap şeklinde satış işlemlerine konu olan ve 4760 s. ÖTVK'ya ekli listeler şeklinde belirtilen ve Türk Gümrük Tarife Cetvelinde tanımlanan eşya oluşturmaktadır⁽⁵¹³⁾. Listelerde yer alan eşya, yerli veya yabancı menşeli olması ayrımı gözetilmeksizin 4760 s. ÖTVK'da belirtilen şartlar altında ve bir defa olmak üzere verginin konusunu oluşturmaktadır.

Literatürde ÖTV tanımlanırken hizmetlerin de kapsama alınmış olmasına rağmen, Türk vergi sisteminde hizmetler ÖTV'nin konusunu oluşturmamaktadır. Yine, hangi iktisadi aşamada olursa olsun 4760 s. ÖTVK'ya ekli listelerde yer almayan ve yer alsan bile 4760 s. ÖTVK'nın aradığı iktisadi aşama dışında kalan eşyanın verginin konusunu oluşturması da mümkün değildir⁽⁵¹⁴⁾. Diğer taraftan, 4760 s. ÖTVK'ya ekli listelerde bulunan tarife numaraları veya tanımlarda 4760 s. ÖTVK dışında yapılacak değişiklikler de verginin uygulanması açısından bir hüküm ifade etmemektedir⁽⁵¹⁵⁾. Bu nedenle ifadesini AY'da bulan vergilerin ancak kanunla konulabileceği ve ancak kanunla değiştirilebileceği veya kaldırılabilceği hükmü ÖTV açısından da geçerli hale getirilmiştir.

ÖKV'nin konusunu oluşturan eşya, 4760 s. ÖTVK'ya ekli dört liste halinde belirlenmiştir. Listeler ve içerdiği eşyaya ilişkin örnekler aşağıdaki gibidir;

⁽⁵¹²⁾ Öztüfekçi, *a.g.m.*, s. 11.

⁽⁵¹³⁾ 4760 s. ÖTVK. md. 1.1.

⁽⁵¹⁴⁾ Şenyüz, *a.g.e.*, s. 255.

⁽⁵¹⁵⁾ 4760 s. ÖTVK. md. 1.2.

Tablo 18. ÖTV'nin Konusunu Oluşturan Eşya Listeleri

Liste	Listede Yer Alan Eşya
I Sayılı Liste A Cetveli	Benzin, motorin, fuel oil gibi akaryakıt ürünleri ile doğalgaz
I Sayılı Liste B Cetveli	Benzol, toluol, madeni yağlar ile solventler
II Sayılı Liste	Tescile tabi olan motorlu kara (traktör hariç), hava ve deniz taşıtları
	Tescile tabi olmayan motorlu kara, hava ve deniz taşıtları
III Sayılı Liste A Cetveli	Kolalı ve alkollü içecekler
III Sayılı Liste B Cetveli	Tütün ve tütün mamülleri
IV Sayılı Liste	Havyar ve havyar yerine kullanılan ürünler, kozmetik ürünleri, kürkten giyim eşyası ve aksesuarlar, çeşitli yayınlar, kristal sofraya ve mutfak eşyaları, değerli taşlar ve ziynet eşyaları, beyaz eşyalar, ses ve görüntü cihazları, telsizler, telefonlar, kristal avizeler, yontulmaya elverişli değerli hayvansal maddeler ve bu maddelerden mamul eşya, silahlar, oyun makineleri

Kaynak: 4760 s. ÖTVK Eki Listeler, R.G.S.: 24783, 12.06.2002.

Tablo 18'de görüldüğü gibi ÖTV'nin konusunu dayanıklı tüketim eşyası ile lüks tüketime yönelik eşya oluşturmaktadır. ÖTV'yi doğuran olay, verginin konusu oluşturulan her bir eşya için farklı olarak belirlenmiştir. Buna göre vergi kapsamına giren bazı eşya için teslim, bazıları için ithalat bazıları için de ilk iktisap veya müzayede yoluyla satış vergiyi doğuran olaydır. Bu çerçevede ÖTV'nin konusu oluşturulan eşyanın yer aldığı ekli listeler için vergiyi doğuran olay aşağıdaki gibidir;

Tablo 19. ÖTV Listelerine Göre Vergiyi Doğuran Olay

Listeler	Türkiye Dışı İmal			Türkiye İçi İmal
I Sayılı Liste	İthalat			Teslim
II Sayılı Liste	Tescile Tabi	Türkiye'de Kullanmak	İthalat	İlk İktisap
		Türkiye'de Satmak	İlk İktisap	
	Tescile Tabi Değil	İthalat		Teslim
III Sayılı Liste	İthalat			Teslim
IV Sayılı Liste	İthalat			Teslim

Kaynak : Şenyüz, a.g.e., s. 257.

Tablo 19’da da görüleceği üzere ÖTV uygulamasında eşyanın, 4760 s. ÖTVK’ya ekli listelerden hangisine girdiği önem taşımaktadır. Diğer taraftan ÖTV uygulamasında ithalat da önemli bir yere sahiptir. Tabloda yer almamakla birlikte I, III ve IV sayılı listelerdeki eşya ile II sayılı listedeki eşyadan kayıt ve tescile tabi olmayanların ÖTV uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışı da ÖTV kapsamına alınmıştır⁽⁵¹⁶⁾. Uygulamadaki amaç, zamanında vergiyi doğuran olayın meydana gelmemesi nedeniyle ÖTV uygulanmayan eşyanın resmi veya özel kuruluşlarca satılması halinde ÖTV tahsilatını yapabilmektir⁽⁵¹⁷⁾.

Vergiyi doğuran olay olarak sayılan ithalat, teslim ve teslim sayılan hallerin uygulamada neyi ifade ettiği ÖTVK’da belirtilmiştir. Buna göre ithalat, verginin konusuna giren eşyanın TCGB’ye girişini, ilk iktisap, II sayılı listedeki eşyadan Türkiye’de kayıt ve tescil edilmemiş olanların kullanılmak üzere ithalini, müzayede yolu ile ya da kayıt ve tescil edilmiş olsa dahi 23.02.1995 tarih ve 4077 s. Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun hükümlerine göre iade edilenler de dahil motorlu araç ticareti yapanlardan iktisabını, motorlu araç ticareti yapanlar tarafından kullanılmaya başlanmasını, aktife alınmasını veya adlarına kayıt ve tescil ettirilmesini ifade etmektedir. Teslim ise bir eşya üzerindeki tasarruf hakkının malik veya adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesini ifade etmektedir⁽⁵¹⁸⁾. ÖTVK bazı özellikli durumları da teslim saymıştır. Buna göre bir eşyanın alıcı veya onun adına hareket edenlerin gösterdiği yere veya kişilere tevdi edilmesi, bir eşyanın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, eşyanın nakliyesinin başlatılması veya nakliyeci ya da sürücüye tevdi edilmesi, vergiye tabi eşyanın, vergiye tabi olan diğer bir eşyanın imali dışında her ne suretle olursa olsun kullanılması, sarfi, işletmeden çekilmesi veya işletme personeline ücret, prim, ikramiye, hediye, teberru gibi isimler altında verilmesi ve mülkiyeti muhafaza kaydıyla yapılan satışlarda zilyetliğin devri teslim sayılmıştır. Yine trampa iki ayrı teslim olarak ve eşyaya ait kap veya ambalajların geri verilmesinin mutad olduğu hallerde teslimin, bunların içinde bulunan eşya ile birlikte yapıldığı kabul edilmiştir⁽⁵¹⁹⁾.

⁽⁵¹⁶⁾ 4760 s. ÖTVK. md. 1.d.

⁽⁵¹⁷⁾ Şenyüz, *a.g.e.*, s. 258.

⁽⁵¹⁸⁾ 4760 s. ÖTVK. md. 2.1.

⁽⁵¹⁹⁾ 4760 s. ÖTVK. md. 2.2. ve 2.3.

ÖTV'yi doğuran olayların gerçekleşme zamanı ise aşağıdaki hallerde söz konusudur⁽⁵²⁰⁾;

- Teslim veya ilk iktisap hallerinde eşyanın teslimi veya ilk iktisabı anı,
- Eşyanın tesliminden önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi anı,
- Kısım kısım eşya teslim edilmesi mutata olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde her bir kısmın teslim anı,
- Komisyoncular vasıtasıyla veya konsinyasyon suretiyle yapılan satışlarda eşyanın alıcıya teslim anı,
- İthalatta, 4458 s. GK'ya göre gümrük yükümlülüğünün doğduğu, ithalat vergilerine tabi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tescil edildiği an,
- I sayılı listede yer alan eşyadan, 5607 s. KMK uyarınca el konulan veya 4458 s. GK uyarınca tasfiyelik hale gelenlerinden EPDK tarafından belirlenen zorunlu standartlara uymayanlarının rafinerilere teslim edilmesi halinde söz konusu eşyanın rafineriler tarafından teslim anı.

ÖTV'nin yükümlüsü ve sorumlusu ise verginin konusunu oluşturan eşyaya ve bu eşyanın taşıdığı bazı özelliklere göre belirlenmektedir. Buna göre dış ticaret işlemleri açısından vergi yükümlüleri⁽⁵²¹⁾;

- I, III ve IV sayılı listelerdeki eşya ile II sayılı listedeki eşyadan kayıt ve tescile tabi olmayanları ithal eden,
- II sayılı listedeki eşyadan kayıt ve tescile tabi olanlar için; motorlu araç ticareti yapanlar, kullanmak üzere ithal eden kişilerdir.

ÖTV uygulamasında vergi alacağını güvence altına almak amacıyla vergi sorumlusunu belirleme yetkisi Maliye Bakanlığı'na verilmiştir. Buna göre Maliye Bakanlığı, yükümlünün ikametgahının, işyerinin, kanuni ve iş merkezlerinin Türkiye

⁽⁵²⁰⁾ 4760 s. ÖTVK. md. 3.

⁽⁵²¹⁾ 4760 s. ÖTVK. md. 4.1.

içinde bulunmaması şartıyla ve gerekli görülen diğer hallerde vergiye tabi işlemlere taraf olanları ÖTV'nin ödenmesinden sorumlu tutabilmektedir⁽⁵²²⁾. Uygulamada vergiye tabi olan kişiler yükümlünün temsilcisi, onun adına hareket etmeye yetkili kişiler veya kendisine eşya teslim edilenler olabilmektedir. Yine vergi sorumlusu olarak belirlenen bu kişiler, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve vergiyle ilgili diğer maddi ve şekli ödevlerin yerine getirilmesinden yükümlü gibi sorumlu tutulmaktadır⁽⁵²³⁾. 4760 s. ÖTVK, ayrıca ham petrolden elde edilen ve I sayılı listede yer alan akaryakıt ürünlerinin teslimlerinde rafineri şirketlerini ve II sayılı listede yer alan eşyaların ilk iktisabında gümrük memurlarını, kayıt ve tescile yetkili memurları, motorlu araç ticareti yapanları, müzayede yetkililerini ve icra memurlarını yükümlüye başvurma hakkı üzere verginin ödenmesi, cezası ve faizinden müteselsilen sorumlu tutmuştur⁽⁵²⁴⁾.

Diğer vergi uygulamalarında olduğu gibi ÖTV için de vergi konusuna giren bazı haller vergiden muaf veya istisna tutulmuştur. 4760 s. ÖTVK, uygulamayı üç başlık altında düzenlemiştir. Bunlar;

- İhracat istisnası⁽⁵²⁵⁾,
- Diplomatik istisna⁽⁵²⁶⁾
- Diğer istisnalar⁽⁵²⁷⁾.

İhracatta ÖTV istisnası aşağıdaki şartlara bağlıdır;

- Teslimin yurt dışındaki bir müşteriye yapılmalıdır.
- Teslim konusu eşyanın, TCGB'den çıkmış olmalıdır.

Uygulamanın amacı, dış ticarete rekabet eşitliğini sağlamak, dış satımın artırmak ve uluslararası mevzuata uyum sağlamaktır⁽⁵²⁸⁾. Yine uygulama, dış ticarete konu olan eşyanın, ithal edilen ülkede, kendi vergi mevzuatı ve uygulaması

⁽⁵²²⁾ 4760 s. ÖTVK. md. 4.2.

⁽⁵²³⁾ Mercan, *a.g.e.*, s. 72.

⁽⁵²⁴⁾ 4760 s. ÖTVK. md. 13.

⁽⁵²⁵⁾ 4760 s. ÖTVK md 5.

⁽⁵²⁶⁾ 4760 s. ÖTVK md 6.

⁽⁵²⁷⁾ 4760 s. ÖTVK md 7 ve 7-A

⁽⁵²⁸⁾ Mercan, *a.g.e.*, s. 73.

çerçevesinde bir defa vergilendirilmesini ifade eden varış ülkesinde vergilendirme ilkesinin de bir sonucudur⁽⁵²⁹⁾.

İhracat istisnası, ihracat sürecine bağlı olarak şekillenmektedir. Bu çerçevede ihracat, imalatçılar tarafından doğrudan yapılabilir ya da ihracatçılara ihraç kaydıyla veya ihraç kaydı olmaksızın teslim edilebilir. Dış ticarete konu eşyanın imalatçıları tarafından doğrudan ihraç edilmesi durumunda, ÖTV hesaplanmayacağı gibi, daha önceden ödenen ÖTV varsa, bunun indirimi söz konusu olacaktır. Buna rağmen indirilemeyen ÖTV varsa bu tutarının da iadesi gerekecektir. İhraç edilen eşyanın geri gelmesi söz konusu ise, ihracat iadesi imalatçıya teslim sayılacağından ÖTV yükümlülüğü doğurmamaktadır. Ancak, istisna uygulaması nedeniyle iade edilen ÖTV varsa bunun ilgili vergi idaresine geri verilmesi gerekecektir. Dış ticarete konu eşyanın imalatçılar tarafından doğrudan değil de bir aracı firma kullanılarak ihraç edilmek istemesi durumunda teslimin ihraç kayıtlı olup olmadığı önem taşımaktadır. Şayet eşyanın ihraç kaydı olmasızın imalatçı tarafından ihracatçı firmaya teslimi söz konusu ise, teslim ihracatçı firma açısından ÖTV yükümlülüğü doğurmaktadır, fakat imalatçıya ödenen ÖTV tutarı ihracatın gerçekleşmesiyle birlikte ilgili vergi idaresinden iade yoluyla alınacaktır. Eşyanın ihraç kaydıyla imalatçıdan ihracatçı firmaya tesliminde, teslim ihracat anlamı taşıyacağına herhangi bir ÖTV yükümlülüğü doğmadığından, imalatçı tarafından hesaplanan ÖTV tutarı tecil edilecek, ihracatın gerçekleşmesi durumunda da terkin edilecektir. Ancak bu süreç 3 ay içinde gerçekleşmek zorundadır.

Diplomatik istisna ise, 4760 s. ÖTVK'ya ekli IV sayılı listede bulunan eşya hariç olmak üzere ÖTV'nin konusunu oluşturan eşyaların, karşılıklı olmak kaydıyla yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilcilikleri, konsoloslukları ve uluslararası anlaşmalarla vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşlar ve bunların diplomatik haklara sahip mensupları tarafından kendi ihtiyaçları için ithali veya bunlara tesliminde uygulanabilmektedir. Diplomatik istisnadan yararlanabilmenin karşılıklı olma koşuluna bağlı olması nedeniyle uygulamada hangi diplomatik personelin bu haktan yararlanacağını belirlemek, Dışişleri Bakanlığı ve Maliye Bakanlığı tarafından birlikte çalışmasının sonucu tespit edilmektedir. Diğer taraftan

⁽⁵²⁹⁾ Şenyüz, *a.g.e.*, s. 260.

diplomatik istisna uygulamasında karşılıklılık ilkesi çerçevesinde asgari harcama limitleri de Dışişleri Bakanlığı tarafından istisna belgesinde belirtilmektedir⁽⁵³⁰⁾.

4760 s. ÖTVK'da önemli bir grup istisna da “diğer istisnalar” başlığı altında belirtilmiştir. Kanuna ekli listeler çerçevesinde gruplandırılan ve ÖTV'ye konu eşya ithal eden gerçek veya tüzel kişinin niteliğinden ve konu olduğu gümrük rejiminin taşıdığı özelliklerden kaynaklanan diğer istisnalar şu şekildedir;

- I Sayılı Listede yer alan eşya için;
 - Milli Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı ve Milli İstihbarat Teşkilatının ihtiyacı için bu kuruluşlara veya bunların gerek göstermeleri üzerine ve işlemlerin bu kuruluşlar adına yapılması koşuluyla akaryakıt ikmalini yapanlara teslimi,
 - 6326 sayılı Petrol Kanunu hükümlerine göre petrol arama ve istihsal faaliyetlerinde kullanılmak üzere bu faaliyetleri yapanlara teslimi,
 - 4458 sayılı GK. uyarınca tasfiyelik hale gelenlerinin tabii afetler, bulaşıcı hastalıklar ve benzeri olağanüstü durumlarda genel ve katma bütçeli dairelere, il özel idarelerine, belediyelere, köylere ve bunların teşkil ettikleri birliklere bedelsiz teslimi,
 - 2710.19.41.00.11, 2710.19.41.00.19, 2710.19.45.00.11 ve 2710.19.49.00.11 GTİP numaralarında sınıflandırılan motorinin, 4054 sayılı Rekabetin Korunması Hakkında Kanun ile 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu hükümleri çerçevesinde; Bakanlar Kurulunca belirlenen sınır kapılarında, 4458 s. GK'nın ihracat rejimi kapsamında yurt dışına çıkarılacak eşyayı taşıyan kamyon, çekici ve soğutucu ünitesine sahip yarı römorkların depolarına (araçların ve soğutucu ünitelerin standart yakıt deposu miktarlarını aşmamak kaydıyla) yalnızca yurt dışına çıkışlarında teslimi⁽⁵³¹⁾,
- II Sayılı Listede yer alan kayıt ve tescile tabi eşya için;

⁽⁵³⁰⁾ Mercan, *a.g.e.*, s. 107.

⁽⁵³¹⁾ İhraç Malı Taşıyan Araçlara Motorin Tesliminde ÖTV ve KDV İstisnası Uygulanacak Sınır Kapılarına İlişkin 2006-10784 s. BKK, *R.G.S.:26249, 04.08.2006.*

- 87.03 (motor silindir hacmi 1.600 cm³'ü aşanlar hariç), 87.04 (motor silindir hacmi 2.800 cm³'ü aşanlar hariç) ve 87.11 GTİP numaralarında yer alanların, sakatlık derecesi % 90 veya daha fazla olan malûl ve engelliler tarafından, 87.03 (motor silindir hacmi 1.600 cm³'ü aşanlar hariç),
- 87.04 (motor silindir hacmi 2.800 cm³'ü aşanlar hariç) ve 87.11 GTİP numaralarında yer alanların, bizzat kullanma amacıyla sakatlığına uygun hareket ettirici özel tertibat yaptıran malûl ve engelliler tarafından,

5 yılda bir defaya mahsus olmak üzere ilk iktisabı,

- III Sayılı Listede yer alan eşya için;
 - Uçak ve helikopterlerin Türk Hava Kurumu tarafından ilk iktisabı,
- IV Sayılı Listede yer alan eşya için;
 - 9302.00 ve 93.03 tarife pozisyonunda yer alan eşyanın Milli Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı, Milli İstihbarat Teşkilatı, Emniyet Genel Müdürlüğü ve Gümrükler Muhafaza Genel Müdürlüğüne teslimi veya bunlar tarafından ithali,
 - Genel ve katma bütçeli dairelere, il özel idarelerine, belediyelere, köylere ve bunların teşkil ettikleri birliklere bedelsiz teslimi veya bunlar tarafından bedelsiz olarak ithali,
- Kanuna ekli listelerdeki eşyadan 4458 s. GK'nun, geçici ithalat ve hariçte işleme rejimleri ile geri gelen eşyaya ilişkin hükümleri çerçevesinde gümrük vergisinden muaf veya istisna olan eşyanın ithali⁽⁵³²⁾,
- 4458 s. GK'nın transit rejimi, gümrük antrepo rejimi, DİR ve GKAIİR'e tabi tutulan eşya ile serbest bölgeler ve geçici depolama yerleri hükümlerinin uygulandığı eşya,

⁽⁵³²⁾ 4458 s. GK md. 167.5.a. ile gümrük vergisinden istisna tutulan, kanuni ikametgahını Türkiye'ye nakleden gerçek kişilere ait olup, alındığı tarihte üç yaşından büyük olmayan kara taşıtları ve 4458 s. GK md. 167.7. ile gümrük vergisinden istisna tutulan, kamu kurumları ile kamu yararına çalışan dernekler ve BK tarafından vergi muafiyeti tanınan vakıflar tarafından ticari amaç olmaksızın kendi kuruluş amaçları doğrultusunda ithal edilen eşya için ÖTV istisnası söz konusu değildir. 4760 s. ÖTVK. md. 7.6.

Görüldüğü gibi ÖTV uygulamasında sadece istisna kavramına yer verilmiş, ancak muafiyet kavramına yer verilmemiştir. Örneğin, fiziki engelleri nedeniyle motorlu taşıt kullanmada zorluk çeken malül ve engellilerin, özel nitelikleri haiz taşıtları iktisabında ÖTV alınmamasının bir muafiyet mi yoksa bir istisna mı uygulaması olduğu net değildir. Ancak istisna ile hedef alınan unsurun iktisap veya ithalat olması, bu terminolojik farklılığı görünürde önemsiz hale getirirse de, söz konusu eksiklik sistemin ve şartların değerlendirilmesinde anlam taşımaktadır⁽⁵³³⁾. Diğer taraftan ÖTV'ye ilişkin istisna ve muafiyetler ancak 4760 s. ÖTVK'ya hüküm eklenmek veya 4760 s. ÖTVK'da değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenmekte olup, diğer kanunlarda yer alan istisna veya muafiyet hükümleri bu vergi bakımından geçersiz sayılmaktadır⁽⁵³⁴⁾.

3.1.2.2. Verginin Matrahı ve Oranları

4760 s. ÖTVK, verginin matrahının ve tutarının hesaplanmasında nispi ve maktu olmak üzere karma vergilendirme ölçütü benimsemiştir. Buna göre;

- I sayılı listedeki eşya için maktu vergi tutarı, kilogram, litre, metreküp, standart metreküp, kilokalori veya bunların alt ve üst birimleri ile gerektiğinde büyüklükleri de dikkate alınarak kabı, ambalajı veya adedi,
- III sayılı listedeki eşya için asgari maktu vergi tutarı;
 - A cetvelindeki eşyadan, 2203.00 GTİP numaralı eşya için bir litredeki her bir alkol derecesi, 22.04, 22.05 (2205.10.90.00.12 hariç) ve 2206.00 GTİP numaralı eşya için her bir litre, diğer eşya için içerdiği alkolün her bir litresi,
 - B cetvelindeki eşya için perakende satışa sunulan sigaraların birim ambalajı içinde yer alan her bir sigara, diğer tütün mamullerinin birim ambalajı içindeki mamulün her bir gramı,
- II, III [(B) cetvelindekiler hariç] ve IV sayılı listelerdeki eşyanın teslimi, ilk iktisabı ve ithalinde, ÖTV hariç, KDV matrahını oluşturan unsurlar,

⁽⁵³³⁾ Ertuğrul Tuncer(2004), “Malül ve Engellilerin Taşıt İktisabında ÖTV İstisnası Uygulaması ve Bazı Sorunlar”, *Vergi Sorunları*, Sayı: 193, Ekim 2004, s. 7.

⁽⁵³⁴⁾ 4760 s. ÖTVK. md. 10.1.

- III sayılı listenin B cetvelindeki eşyanın tüketicilere perakende satış fiyatı,
- III sayılı listedeki eşya için asgari maktu vergi tutarlarına göre hesaplanacak vergi tutarından az olmamak üzere nispi vergilendirmeye esas olan tutarı,

hesaplanacak ÖTV tutarı için matrahı oluşturmaktadır⁽⁵³⁵⁾. BK, ÖTV'nin hesaplanmasında kullanılan vergilendirme ölçülerini değiştirmeye yetkilidir. Yine 4760 s. ÖTVK'nın verginin matrahının belirlenmesinde 3065 s. KDVK'ya atıfta bulunması da vergi tutarının doğru hesaplanması konusunda 3065 s. KDVK'nın matraha ilişkin hükümlerinin göz önünde bulundurulmasını zorunlu kılmıştır. Özetle ÖTV'nin matrahını KDV hariç, KDV'nin matrahı oluşturmaktadır. Hesaplanacak ÖTV tutarının belirlenmesinde matraha uygulanacak oranlar ve maktu tutarlar 4760 s. ÖTVK'ya ekli listelerde yer alan eşyanın karşısında belirtilmiştir. Maktu vergilendirmeye ilişkin örnek tablo aşağıdaki gibidir;

Tablo 20. ÖTV Maktu Matrahları ve Asgari Maktu Vergi Tutarları

G.T.İ.P	Eşyanın Tanımı	Matrah	Vergi Tutarı (YTL)
2711.19.00.00.11	Sıvılaştırılmış petrol gazı (L.P.G) ve Motorlu Taşıtlarda Yakıt Olarak Kullanılacak Olanlar (Otogaz)	Kilogram	0,998
2208.90.71.00.11	Rakı	Litre	35,848
2402.10.00.00.00	Tütün içeren purolar, uçları açık purolar ve sigarillolar	Adet	0,0775

Kaynak: 4760 s. ÖTVK'ya Ekli III s. Listenin B Cetvelinde Yer Alan Mallarda Uygulanan ÖTV'ye İlişkin BKK, R.G.S.: 26766, 24.01.2008.; 30.03.2006 tarih ve 5479 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun md. 10 R.G.S.: 26133, 08.04.2000.

Tabloda yer alan maktu tutarlar eşya için belirlenecek vergi tutarının belirlenmesinde eşyanın gümrük kıymetinden bağımsız olarak dikkate alınmaktadır. Örneğin adet üzerinden vergilendirilen sigara için maktu ÖTV tutarı, 20 adetlik olmak üzere 10 paketlik sigara kartonu başına 15,50 YTL'den az olamayacaktır. Dolayısıyla sigara kartonunun nispi vergilendirmeye esas matrahının 26,74 YTL'nin altına düşmesi, tahakkuk edecek ÖTV tutarını etkilemeyecektir. Diğer bir ifadeyle tahakkuk edecek ÖTV tutarı hiçbir şekilde 15,50 YTL'nin altına düşmeyecektir. Ancak nispi olarak tahakkuk edecek vergi tutarı maktu tutarın üzerinde çıkması

⁽⁵³⁵⁾ 4760 s. ÖTVK. md. 11.

durumunda ise yüksek olan tahakkuk üzerinden tahsilat yapılacaktır. Vergi tutarının bu şekilde hesaplanması istenildiği durumlar için, Kanuna ekli listelerde bulunan eşyanın karşısında hem maktu vergi tutarına hem de nispi vergi tutarına yer verilmiştir. Sadece maktu ÖTV tutarının belirtildiği durumlarda ise böyle bir uygulama mevcut değildir.

ÖTV tutarının hesaplanmasında nispi vergilendirme ölçütleri kullanılması durumunda esas alınacak vergi oranları ise aşağıdaki gibidir;

Tablo 21. ÖTV Nispi Tutarları

GTİP NO	Eşyanın Tanımı	Vergi Oranı (%)
8702.	Otobüs	1
	Midibüs	4
	Minibüs	9
2208.90.71.00.11	Rakı	275,6
2402.10.00.00.00	Tütün içeren purolar ve sigarillolar	58

Kaynak: 4760 s. ÖTVK Eki Listeler ile 4760 s. ÖTV'ye Ekli I ve III s. Listelerde Yer Mallarda Uygulanan ÖTV'ye ilişkin 2007-12756 s. BKK, R.G.S.: 26688, 02.11.2007.

Tablo 21'den de anlaşılacağı üzere ÖTV tutarının nispi olarak belirlenmesi durumunda esas alınacak oranlar eşyaya bağlı olarak değişmekte olup özellikle alışkanlık yaratan maddelerden elde edilen eşyanın vergilendirilmesinde oldukça yüksek oranlar belirlenmiştir. Bu nedenle verginin konusunu oluşturan eşyanın vergilendirmeye esas olan matrahı, diğer bir ifadeyle eşyanın kıymeti veya satış fiyatı ne kadar yüksek olursa ödenecek vergi tutarı da o oranda yüksek olmaktadır.

Ödenecek ÖTV tutarının belirlenmesine ilişkin örnekler aşağıda verilmiştir;

Örnek: 1

Eşyanın tanımı : Rakı,

Eşyanın miktarı : 200 litre, litresindeki alkol miktarı % 40,

Eşyanın CIF kıymeti : 7,00 YTL / Litre

Gümrük Vergisi %	: 0
ÖTV- maktu	: 35,848 YTL / Litre
ÖTV- nispi %	: 275,6
KDV Oranı %	: 18
ÖTV matrahı maktu	: 80 litre
ÖTV matrahı CIF	: 1.400,00 YTL
ÖTV tutarı maktu	: 2.867,84 YTL
ÖTV tutarı nispi	: 3.858,40 YTL
KDV matrahı	: 5.258,40 YTL
KDV tutarı	: 946,51 YTL
Ödenecek vergiler toplamı	: 4.804, 91 YTL

Örnekten de anlaşılacağı üzere, nispi vergi tutarı maktu vergi tutarının üzerinde olduğu için ödenecek ÖTV tutarı nispi tutar üzerinden hesaplanmıştır. Örnekteki nispi ÖTV tutarı 2.867,84 YTL'nin altında olması, diğer bir ifadeyle eşyanın CIF kıymeti 5,203 YTL'nin altında olması durumunda bu kez maktu vergi tutarı vergilendirmede dikkate alınacaktır.

Örnek 2:

Eşyanın tanımı	: Sigara,
Eşyanın miktarı	: İçerisinde 20 adet bulunan 10'arlı paketler halinde 20 karton,
Eşyanın CIF Değeri	: 1,65 YTL / Paket
Gümrük Vergisi %	: 57,6
ÖTV- maktu	: 0,0775 YTL / Adet
ÖTV- nispi %	: 58
Tütün Fonu	: 0,40 Dolar / Paket
Döviz Kuru (Dolar)	: 1,32 YTL

GV matrahı : 330,00 YTL

ÖTV matrahı maktu : 4.000 Adet

Tütün fonu matrahı maktu: 200 Paket

GV tutarı : 190,08 YTL

Tütün fonu tutarı : 105,60 YTL

ÖTV matrahı nispi : 625,68 YTL

ÖTV tutarı maktu : 310,00 YTL

ÖTV tutarı nispi : 362,89 YTL

KDV matrahı : 988,57 YTL

KDV tutarı : 177,94 YTL

Ödenecek vergiler ve diğer mali yükümlülükler toplamı: 836,52 YTL

ÖTVK'ya göre hesaplanacak nispi vergi tutarı maktu vergi tutarının altında olamamaktadır. Diğer taraftan vergi tutarının hesaplanmasında KDV hariç diğer tüm vergilendirme unsurları verginin matrahına dahil edilmektedir. Diğer bir ifadeyle ÖTV'nin matrahını KDV'nin matrahını oluşturan unsurlar meydana getirmektedir. Bu nedenle ödenecek ÖTV tutarının hesaplanmasında matraha dahil edilebilecek ya da dahil edilmeyecek unsurların da dikkate alınması gerekmektedir⁽⁵³⁶⁾.

Son olarak, 4760 s. ÖTVK'ya göre, ithalat vergilerinin tek ve maktu oranlı alındığı hallerde tarife, malın ithalinde alınacak özel tüketim vergisi de dahil edilmek suretiyle tespit edilmektedir⁽⁵³⁷⁾. Nitekim, 2000-53 s. BKK ile gümrük kapılarında standart depo fazlası olarak tespit edilen petrol ürünlerinden, ilgili petrol ürünü için litre başına 4760 s. ÖTVK uyarınca uygulanmakta olan ÖTV tutarının % 50 fazlası tutarındaki vergi, tek ve maktu vergi olarak tahsil edilmektedir. Böylece verginin içine gümrük vergisi ve KDV'nin yanısıra ÖTV de dahil edilmiş olmaktadır⁽⁵³⁸⁾.

⁽⁵³⁶⁾ 4760 s. ÖTVK. md. 11.3.

⁽⁵³⁷⁾ 4760 s. ÖTVK. md. 16.1.

⁽⁵³⁸⁾ 2000-53 s BKK md 103.3., R.G.S.: 23955, 05.02.2000. Litre başına alınacak tek ve maktu vergi oranı 03.11.2007 tarihinden itibaren 1,4918 YTL olarak uygulanmaktadır. Bkz: T.C. Başbakanlık

3.1.2.3. Vergilendirme Usulü

Türk vergi sisteminde istisnai uygulamalar hariç olmak üzere yazılı beyan usulünün geçerli olduğu bu çalışmanın birinci bölümünde belirtilmişti. ÖTV için de yükümlülerin veya sorumluların beyanı üzerine vergiye ilişkin işlemler tesis edilmektedir. Bunun için Maliye Bakanlığınca Kanuna ekli her bir liste için özel olarak hazırlanmış ÖTV Beyannameleri kullanılmaktadır. II sayılı listede yer alan kayıt ve tescile tabi taşıtlar hariç olmak üzere ÖTV'ye tabi eşya grupları için değişik vergilendirme dönemleri mevcut olup, beyanname verme süresinde uygun beyannamenin verilmesi gerekmektedir.

4760 s. ÖTVK' ya ekli listelerde yer alan eşyanın ithalata konu olması durumunda vergilendirmeyle ilgili olarak gümrük mevzuatı hükümlerine göre işlem tesis edilmektedir. Buna göre ithalatta alınan ÖTV, ilgili gümrük idaresine gümrük mevzuatına göre kabul edilen beyanname veya diğer belgeler ile beyan edilmektedir⁽⁵³⁹⁾.

ÖTV'nin yürütülmesindeki yetkili vergi idaresi, yükümlünün KDV bakımından bağlı olduğu vergi idaresidir⁽⁵⁴⁰⁾. KDV açısından verginin tarhına yetkili vergi idaresi yükümlünün işyerinin veya kanuni merkezlerinin bulunduğu yer vergi idaresidir⁽⁵⁴¹⁾. İthalata bağlı olarak bir KDV yükümlülüğünün söz konusu olması durumunda ise ilgili gümrük idaresi tarh işlemini yapmaya yetkilidir⁽⁵⁴²⁾. Dolayısıyla ÖTV'ye ilişkin tarh işlemlerinde de ilgili gümrük idaresi yetkilidir.

Kanuna ekli I, III ve IV sayılı listelerdeki eşya ile II sayılı listedeki eşyadan kayıt ve tescile tabi olmayanlar için ÖTV, beyannamenin verildiği günde, beyanname posta ile gönderilmişse tarhiyatla görevli vergi dairesine geldiği tarihi takip eden 7 gün içinde tarh edilmektedir. II sayılı listedeki kayıt ve tescile tabi eşyaya ait ÖTV, beyannamenin verildiği anda tarh edilmektedir. II sayılı listede

Gümrük Müsteşarlığı Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 11.12.2007 tarih ve 34955 sayılı tasarruflu yazısı.

⁽⁵³⁹⁾ 4760 s. ÖTVK. md. 14.3.

⁽⁵⁴⁰⁾ 4760 s. ÖTVK. md. 14.1.

⁽⁵⁴¹⁾ 3065 s. KDVK. md. 43.1.

⁽⁵⁴²⁾ 3065 s. KDVK. md. 43.4.

bulunan eşya için özel bir vergilendirme dönemi bulunmamaktadır. Gümrük işlemleri açısından tarh diğer gümrük vergileriyle aynı zamanda yapılmaktadır.

4760 s. ÖTVK'da, verginin tebliğine ilişkin açık bir hüküm bulunmaktadır. Ancak ithalata konu eşya ile ilgili olarak, verginin ilgili gümrük idaresince hesaplanacağı, gümrük mevzuatına göre kabul edilen beyanname veya diğer belgeler üzerine imza alınmak suretiyle yükümlüye, kanuni temsilcisine veya gümrük müşavirine tebliğ edileceği, bu tebliğ üzerine ortaya çıkacak ihtilaflar için ithalat vergilerinin tabi olduğu usul ve esasların uygulanacağı, ithalat vergilerine tabi olmayan eşya için ÖTV yükümlülüğünün söz konusu olması halide, gümrük mevzuatına göre kabul edilen beyannamenin veya diğer belgelerin tescili tarihinde, bu tarihteki oran veya tutarlar üzerinden hesaplanacağı hükme bağlanmıştır⁽⁵⁴³⁾.

3.1.2.4. Verginin Tahsili-Ödenmesi

Yükümlüsü tarafından beyan edilen ÖTV, diğer bir ifadeyle ÖTV için beyanname verme mecburiyetinde olan yükümlüler vergi idaresi tarafından hesaplanan ÖTV tutarını beyanname verme süresi içinde ödemek durumundadırlar. Kayıt ve tescile tabi taşıtlarda ise ÖTV'nin, beyannamenin verildiği günde ödenmesi gerekmektedir⁽⁵⁴⁴⁾. İthalatta ÖTV ödeme yükümlülüğü doğduğunda, vergi ithalat vergileri ile aynı zamanda ödenmektedir. İthalat vergilerine tabi olmayan mallara ait ÖTV ise gümrük mevzuatına göre kabul edilen beyannamenin veya diğer belgelerin tescili tarihindeki esaslara göre, bu tarihteki oran veya tutarlar üzerinden hesaplanarak tahsil edilmektedir⁽⁵⁴⁵⁾.

ÖTV'nin kimi durumlarda tahsil edilmek yerine teminata bağlanması da söz konusu olup, gümrük mevzuatıyla paralellik sağlanması amacıyla ithalat vergileri teminata bağlanarak işlem gören eşyaya ait ÖTV de aynı usule tabi tutularak teminata bağlanmaktadır⁽⁵⁴⁶⁾. ÖTVK'ya ekli I sayılı listedeki eşyanın ithalinde vergi tahsili yerine, ödenecek ÖTV'ye karşılık olmak üzere türü, tutarı ve çözümüne ilişkin

⁽⁵⁴³⁾ 4760 s. ÖTVK. md. 14.3.

⁽⁵⁴⁴⁾ 4760 s. ÖTVK. md. 14.1. ve 14.2.

⁽⁵⁴⁵⁾ 4760 s. ÖTVK. md. 14.3.

⁽⁵⁴⁶⁾ 4760 s. ÖTVK. md. 16.2.

usul ve esasları Maliye Bakanlığınca belirlenmek suretiyle teminat uygulaması söz konusudur⁽⁵⁴⁷⁾.

Son olarak, 4760 s. ÖTVK ile II sayılı listede bulunan ve kayıt ve tescile tabi taşıtlar için özel hükümler getirilmiştir. Buna göre, yükümlünün beyanı üzerine tarh ve tahakkuk ettirilerek ödenen vergi için vergi dairesince, vergi alındı belgesinin yanı sıra "ÖTV Ödeme Belgesi" düzenlenerek yükümlüye verilmesi zorunludur. Yükümlüler de bu belgeyi kayıt ve tescil işlemini yaptıracak olan alıcılara vermek durumundadırlar. Söz konusu taşıtlar için kayıt ve tescile yetkili memurlar, motorlu araç ticareti yapanlar, icra memurları ile bu eşyaların müzayede yoluyla satışını gerçekleştiren diğer kişi ve kuruluşlar, ilk iktisapla ilgili işlemlerinin tamamlanmasından önce ÖTV'nin ödendiğini gösterir bu belgeyi aramak zorundadırlar⁽⁵⁴⁸⁾. Diğer taraftan, taşıtların kullanılmak üzere ithalinde ÖTV'nin ödendiğini gösteren gümrük makbuzunun aslının yanı sıra, gümrük idaresi veya noter tarafından onaylı örneğine göre kayıt ve tescil işlemi de yapılabilmektedir⁽⁵⁴⁹⁾.

İthalde alınan ÖTV, gümrük veznesi alındı makbuzunda ayrıca gösterilmekte olup, ÖTV'ye ilişkin işlemlerin gümrük mevzuatı çerçevesinde yürütülmesinin sonucu olarak vergilerin hiç alınmaması ya da eksik alınması hallerinde gümrük mevzuatına ilişkin hükümlere göre işlem tesis edilmektedir. Yine ithalat işlemlerine konu eşyaya ilişkin beyan üzerinden hesaplanan vergiler ile muayene ve denetleme sonucu hesaplanan vergiler arasındaki farklarda, gümrük mevzuatı uyarınca ithalat vergileri noksanlıklarında uygulanacak esaslara göre verginin tahsili yapılarak para cezası uygulanılmaktadır⁽⁵⁵⁰⁾.

3.1.3. Damga Vergisi

Damga vergisi, üretimden tüketime kadar uzanan süreç içerisinde çeşitli nedenlerle yapılan işlemlere hukuki nitelik kazandırmak amacıyla o işleme özgü olarak düzenlenen evrak veya kağıtlar üzerine konulan bir tür tüketim vergisidir⁽⁵⁵¹⁾.

⁽⁵⁴⁷⁾ 4760 s. ÖTVK. md. 16.4.

⁽⁵⁴⁸⁾ 4760 s. ÖTVK. md. 13.2.

⁽⁵⁴⁹⁾ ÖTV Genel Tebliği Seri No: 1, R.G.S.: 24831, 30.07.2002.

⁽⁵⁵⁰⁾ 4760 s. ÖTVK. md. 16.3.

⁽⁵⁵¹⁾ Nuri Değer (1999): "Damga Vergisinin Temel Özellikleri", *Mali Çözüm*, Sayı 49, s. 55.

Osmanlı İmparatorluğu'ndan Türkiye Cumhuriyeti'ne geçen en eski vergilerden olan damga vergisi, günümüze gelene kadar verginin konu edildiği kağıt türleri, verginin ödeme şekilleri, verginin miktarı ve kontrolü gibi konularda önemli değişiklikler geçirmiştir⁽⁵⁵²⁾. Vergi, uygulanmasına ilişkin son şeklini 01.07.1964 tarih ve 488 s. DVK ile almıştır⁽⁵⁵³⁾. Damga vergisi uygulamasında, her takvim yılı başından geçerli olmak üzere önceki yılda uygulanan maktu ve nispi vergiler o yıl için tespit ve ilan olunan yeniden değerlendirme oranında artırılmakta ve 488 s. DVK Genel Tebliği ile duyurulmaktadır⁽⁵⁵⁴⁾.

3.1.3.1. Verginin Temel Unsurları

Damga vergisinin konusunu hukuki ve ticari işlemler için düzenlenen kağıtlar oluşturmaktadır. Verginin konusunu oluşturan kağıtlar, 488 s. DVK'na ekli 1 sayılı tabloda yer almaktadır. Verginin konusunu oluşturan kağıtlar, 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 etmektedir⁽⁵⁵⁵⁾. Yabancı bir ülkede veya ülkemizde bulunan elçilikler veya konsolosluklarda düzenlenen kağıtlar ise Türkiye'de resmi dairelere ibraz edildiği, üzerine devir veya ciro işlemleri yürütüldüğü veya herhangi bir suretle hükümlerinden faydalandığı takdirde verginin konusunu oluşturmaktadır⁽⁵⁵⁶⁾. Bir kağıdın damga vergisinin konusunu oluşturmasının temel şartı, düzenlendiği sırada veya daha sonra herhangi bir hususu ispat veya belli etmek üzere soyut hukuki işlemlere mesnet teşkil eden somut belge olmasıdır. Damga vergisi uygulamasının temelinde hukuki işlem olmayıp kağıdın bizzat kendisi bulunmaktadır. Dolayısıyla damga vergisinin konusunu oluşturan bir kağıdın kapsamına dahil olan bir işlem olsa da şayet kağıt düzenlenmemişse damga vergisi söz konusu olmayacaktır⁽⁵⁵⁷⁾.

⁽⁵⁵²⁾ Damga vergisi ilk defa 1845 yılında devlet gelirleri arasında sayılmış ve 1862 yılında Varakai Sahiha Nizamnamesi ile yazılı hale gelmiştir. Değer, *a.g.m.*, s. 56.

⁽⁵⁵³⁾ *R.G.S.: 11751, 11.07.1964.*

⁽⁵⁵⁴⁾ 2008 yılı için geçerli oran ve tutarlar için bkz.: 488 s. DVK Genel Tebliği Seri No: 50, *R.G.S.:26738, 26.12.2007.*

⁽⁵⁵⁵⁾ 488 s. DVK. md. 1.2.

⁽⁵⁵⁶⁾ 488 s. DVK. md. 1.3.

⁽⁵⁵⁷⁾ Ayça Değer (2006) : “Damga Vergisinde Zamanaşımı”, *Mali Çözüm*, Sayı: 76, s. 171.

Damga vergisinin konusunu 488 s. DVK'ya ekli 1 sayılı tabloda yazılı kağıtlar oluşturduğundan, herhangi bir hukuki işleme konu kağıdın özelliklerinin belirlenmesi önem taşımaktadır. Bu çerçevede kağıdın bu özelliğinin tespitinde, şekli kanunlarda belirtilmiş olanlarda kanunlardaki adlarına, belirtilmemiş olanlarda ise üzerlerindeki yazının taşıdığı hüküm ve anlama bakılması, kağıt üzerinde başka bir kağıda atıf yapılmışsa, atıf yapılan kağıdın hükümlerine nazaran kazandığı özelliğe göre vergi alınması hükme bağlanmıştır⁽⁵⁵⁸⁾. Damga vergisinin konusunu oluşturan kağıdın birden fazla nüshada olması ya da birbirinden farklı hukuki işlemlere konu olması durumunda her bir nüsha veya kağıdın kullanıldığı her hukuki işlem söz konusu kağıt üzerinden damga vergisi alınmasını gerektirmektedir⁽⁵⁵⁹⁾. Ancak, kağıdın üzerinde birden fazla kişinin imzasının bulunması istisnai uygulamalar hariç olmak üzere verginin tekrarını gerektirmemektedir⁽⁵⁶⁰⁾. Damga vergisinin konusunu oluşturan ve Kanuna ekli 1 sayılı tabloda yer alan kağıtlardan özellikle gümrük işlemlerinde de kullanılanlar aşağıdaki gibidir⁽⁵⁶¹⁾;

- Mukavelenameler, taahhütnameler ve temliknameler
- Emtia senetleri ve Konşimentolar
- Menşe ve Mahreç şahadetnameleri
- Tasdikli manifesto nüshaları ve ordinolar
- Gümrük idarelerine verilen özet beyan formları ve beyannameler

Gümrük mevzuatına göre gümrük idarelerine yapılacak yazılı beyan gümrük beyannamesi ile yapılmaktadır⁽⁵⁶²⁾. Ancak, bu beyannamenin yanında elçilik mektubu, kurye mektubu, TIR karnesi, ATA karnesi, kumanya listesi, Declaration en Douane gibi belgeler ve sözlü beyan formu da gümrük beyannamesi olarak kabul edilmektedir⁽⁵⁶³⁾. Benzer şekilde, özet beyan yerine orijinal manifesto, konşimento, CMR, CIM, CIV, TIR Karnesi veya Serbest Bölge İşlem Formu gibi belgeler de özet

⁽⁵⁵⁸⁾ 488 s. DVK. md. 4.

⁽⁵⁵⁹⁾ 488 s. DVK. md. 5. ve 6.

⁽⁵⁶⁰⁾ 488 s. DVK. md. 7.

⁽⁵⁶¹⁾ 488 s. DVK Eki 1 s. Tablo'dan alınmıştır.

⁽⁵⁶²⁾ Tek İdari Belge-TİB olarak da adlandırılan gümrük beyannamesi örneği GY'nin 20 nolu ekinde yer almaktadır.

⁽⁵⁶³⁾ GY. md. 114.1. ve 167.

beyan olarak kullanılabilir⁽⁵⁶⁴⁾. Uygulamada bu beyanname veya formlardan hangisinin damga vergisine tabi olacağı, söz konusu belgelerin kullanım amacına göre belirlenmektedir. Örneğin gümrük beyannamesi ihracat için kullanıldığında damga vergisinden istisna iken, serbest dolaşıma girişte verginin konusunu oluşturmaktadır.

Damga vergisinde vergiyi doğuran olay, verginin konusunu oluşturan kağıtların düzenlenmesi, diğer bir ifadeyle, hukuki işlemlerin elle veya makineyle Türkçe veya yabancı bir dilde kağıda dökülmesi, bu kağıda imza veya imza yerine geçen işaret konulması ve söz konusu kağıda bağlanan hukuki işlemin varlığını tamamlamasıdır⁽⁵⁶⁵⁾. Dolayısıyla damga vergisinde vergiyi doğuran olay, işlemin kendisi değil, söz konusu işleme ilişkin kağıdın düzenlenmesidir. Örneğin, bir nüshadan fazla kağıt düzenlenmesi veya bir kağıtta birden fazla hukuki işlem bulunması durumunda, her bir kağıdın düzenlenmesi ya da her bir hukuki işlem için vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği kabul edilmektedir. Gümrük idarelerine verilen beyanname veya yerine geçen belgeler ile özet beyan formları açısından damga vergisi yükümlülüğünü doğuran olay, söz konusu belgelerin yükümlüler veya temsilcileri tarafından imzalanarak idareye verilmesidir⁽⁵⁶⁶⁾.

Damga vergisinin yükümlüsü verginin konusunu oluşturan kağıtları imzalayanlardır⁽⁵⁶⁷⁾. Diğer bir ifadeyle, damga vergisinin yükümlüsü damga vergisine tabi kağıdın hükümlerinden faydalanan, vergiyi doğuran olayın çıkmasına neden olan kişi veya kişilerdir⁽⁵⁶⁸⁾. Resmi dairelerle kişiler arasındaki hukuki işlemlerde damga vergisine tabi kağıt kullanılması durumunda verginin yükümlüsü kişilerdir⁽⁵⁶⁹⁾. Yabancı bir ülkede bulunan ve Türkiye'deki yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen kağıtların yükümlüsü, Türkiye'de bu kağıtları resmi dairelere ibraz eden, üzerlerinde devir veya ciro işlemleri yapan veya har hangi bir suretle hükümlerinden faydalanan kişilerdir⁽⁵⁷⁰⁾. Gümrük idarelerine verilen

⁽⁵⁶⁴⁾ GY. md. 67.4.

⁽⁵⁶⁵⁾ Şenyüz, *a.g.e.*, s. 282.

⁽⁵⁶⁶⁾ T.C. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın T.C. Başbakanlık Gümrük Müsteşarlığı Gümrükler Kontrol Genel Müdürlüğü'ne muhatap 17.08.2007 tarih ve 073259 sayılı yazısı.

⁽⁵⁶⁷⁾ 488 s. DVK. md. 3.1.

⁽⁵⁶⁸⁾ Değer, *a.g.m.*, s. 174.

⁽⁵⁶⁹⁾ 488 s. DVK. md. 3.2.

⁽⁵⁷⁰⁾ 488 s. DVK. md. 3.3.

beyanname veya yerine geçen belgeler ile özet beyan formları açısından damga vergisi yükümlüsü, gümrük yükümlüsüyle aynı kişidir. Diğer bir deyişle, verginin konusunu oluşturan kağıtlarla gümrük idaresine beyanda bulunan kişi, ya da temsilcisidir.

Damga vergisinin sorumlusu ise verginin ödenmemesinden veya noksan ödenmesinden dolayı alınması gereken vergi ve cezaları kapsamak ve yükümlüsüne rücu hakkı olmak üzere, kağıtları ibraz edenlerdir⁽⁵⁷¹⁾. Bir kağıt üzerinde birden fazla kişinin imzası olması durumunda imzalayanların tamamı verginin ödenmesi bakımından müteselsilen sorumludurlar. Bu kişiler arasında vergiden muaf olan kişilerin bulunması ödenecek vergi tutarını azaltmamaktadır. Damga Vergisinden muaf kuruluşlarca kişilerin 1 sayılı tabloda yer alan kağıtlara konu işlemlerle ilgili olarak düzenlenen ve sadece bu kurumların imzasını taşıyan kağıtlara ait verginin tamamı kişiler tarafından ödenmektedir. Ancak bu kağıtlara ait verginin hiç ödenmemesi veya noksan ödenmesi halinde vergi ve cezanın tamamından kişilerle birlikte söz konusu kurumlar müteselsilen sorumludurlar⁽⁵⁷²⁾. Damga vergisini makbuz karşılığı ödeyen yükümlüler, taraf oldukları işlemlere ilişkin kağıtlara ait verginin beyan ve ödenmesinden sorumludurlar⁽⁵⁷³⁾. Resmi daireler veya noterler tarafından düzenlenerek kişilere verilen veya dairede bırakılan ve damga vergisi hiç alınmayan veya noksan alınan kağıtların vergisi yükümlülerce, cezası ise bu kağıdı düzenleyenler tarafından ödenmektedir⁽⁵⁷⁴⁾.

Damga vergisi ile ilgili olarak özel sorumluluk hali de düzenlenmiştir. Buna göre, yabancı bir ülkede ve Türkiye'deki yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen ticari ve mütedavil kağıtların damga vergisi ve cezası, yükümlüsüne rücu hakkı saklı bulunmak üzere bu kağıtların hamillerinden alınmaktadır⁽⁵⁷⁵⁾.

Gümrük uygulamaları açısından damga vergisine ilişkin bir sorumluluk hali de döviz kazandırıcı işlemlerin gerçekleşmemesi veya iptal edilmesi nedeniyle damga vergisi yükümlülüğünün doğması nedeniyle gerçekleşmektedir. Buna göre döviz

⁽⁵⁷¹⁾ 488 s. DVK. md 24.1.

⁽⁵⁷²⁾ 488 s. DVK. md 24.2.

⁽⁵⁷³⁾ 488 s. DVK. md 24.3.

⁽⁵⁷⁴⁾ 488 s. DVK. md 24.4.

⁽⁵⁷⁵⁾ 488 s. DVK. md 25.

kazandırıcı faaliyetin gerçekleşmediğinin tespit edildiği tarihi takip eden 30 gün içinde, bu durumu vergi dairesine bildirmeyen kuruluşlar damga vergisi, ceza ve gecikme faizinin ödenmesinden ilgililerle birlikte müteselsilen sorumludurlar⁽⁵⁷⁶⁾.

Damga vergisinden istisna edilen kağıtlar Kanuna Ekli 2 sayılı tabloda belirtilmiştir. Dolayısıyla DVK'ya ekli 1 sayılı tabloda yer almayan kağıtlar ile 2 sayılı tabloda yer alan kağıtlar damga vergisinden istisnadır. Bu kağıtlar arasında;

- Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Amerika Birleşik Devletleri arasında akdedilen anlaşmalar gereğince zirai ve gıda maddelerin ithaliyle ilgili kağıtlar,
- Ankara'da inşa edilecek büyükelçilik ve konsolosluk binaları için getirilecek inşaat malzemesinin ithali ile ilgili kağıtlar,
- Türkiye'ye giren ve çıkan yolculardan kambiyo mevzuatı gereğince gümrüklerce alınacak beyannameler,
- Sosyal ve kültürel bakımdan yurdumuzu tanıtmak üzere ilgili Bakanlığın izni ile yarışmalara katılacak, sergilenecek, gösterilecek veya benzeri nedenlerle geçici olarak yurt dışına çıkarılacak tablo, pul, film, seramik ve bu mahiyetteki sanat eserleri ve sair eşya ile ilgili olarak kambiyo mercilerine verilecek beyanname ve taahhütnameler,
- 3285 s. Hayvan Sağlığı ve Zabıtası Kanunu uyarınca düzenlenen menşe şahadetnameleri,
- Damızlığa elverişli olduğuna dair şahadetnameyi haiz bulunan hayvanların ithali ile ilgili kağıtlar,

bulunmaktadır⁽⁵⁷⁷⁾.

Bunun yanı sıra esasında damga vergisine konu olmakla birlikte gümrük beyannameleri veya onun yerine geçen belgeler ile özet beyan formlarının ihracatla ilişkili olması koşuluyla damga vergisinden istisna edilmesi mümkündür. Nitekim döviz kazandırıcı faaliyetlerle ilgili olarak düzenlenen kağıtlar damga vergisinden

⁽⁵⁷⁶⁾ 488 s. DVK. ek md. 2.4.

⁽⁵⁷⁷⁾ 488 s. DVK Eki 2 s. Tablo'dan alınmıştır.

istisna tutulmuştur⁽⁵⁷⁸⁾. TIR karnesi, ATA karnesi, karşılıklılık esas çerçevesinde kurye ve elçilik mektupları, belirli bir parayı ihtiva etmemesi durumunda konteyner kayıt ve takip formu ile gümrük idarelerine muhatap taahhütnameler damga vergisinden istisnadır.

3.1.3.2. Verginin Matrahı ve Oranı

Damga vergisi uygulamasında iki tür matrah mevcuttur. Bu çerçevede, bazı kağıtların vergilendirilmesinde matraha, bu kağıtlarda yazılı parasal tutar (ad valorem matrah), bazılarında ise matraha, kağıdın miktarı (spesifik matrah) esas alınmaktadır⁽⁵⁷⁹⁾. Matrahın değer olduğu durumlarda verginin miktarı, söz konusu kağıdın içerdiği parasal değere bağlı olarak, matrahın miktar olduğu durumlarda ise adet başına maktu olarak vergilendirme yapılmaktadır. Dolayısıyla uygulamada damga vergisine tabi kağıdın parasal bir değeri içermesi önem taşımaktadır. Parasal değer içermeyen kağıtlarda oransal vergilendirme imkanı olmayacağından maktu vergilendirme söz konusu olacaktır⁽⁵⁸⁰⁾.

Damga vergisinin konusunu oluşturan kağıtların tabi olacağı vergi oranı veya kağıtlara ilişkin maktu vergi tutarları Kanuna ekli 1 sayılı tabloda belirtilmiştir. Bu tabloda yer alan nispi ve maktu vergi tutarları her takvim yılı başından geçerli olmak üzere önceki yılda uygulanan maktu ve nispi vergi tutarları (vergilerin asgari ve azami miktarlarını belirleyen hadler dahil) o yıl için Maliye Bakanlığı tarafından tespit ve ilan edilen yeniden değerlendirme oranında artırılmaktadır⁽⁵⁸¹⁾. Bazı kağıtlara ilişkin 2008 yılı için geçerli olan vergisi oranları ve maktu tutarlar aşağıdaki gibidir⁽⁵⁸²⁾,

- Mukavelenameler, taahhütnameler ve temliknameler için, ‰7,5,
- Taşıma senedi için 0,50 YTL,

⁽⁵⁷⁸⁾ Bkz: Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulaması Hakkında Tebliğ Seri No 1, md. 1., *R.G.S.*: 25386, 27.02.2004., Turgay Ömür (1999): “İhracatta Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulaması”, *Vergi Sorunları*, Sayı: 126, Mart 1999, s. 19-23.

⁽⁵⁷⁹⁾ 488 s. DVK. md. 10.1.

⁽⁵⁸⁰⁾ Şenyüz, *a.g.e.*, s. 285.

⁽⁵⁸¹⁾ 2007 yılı için yeniden değerlendirme oranı % 7,2 olarak tespit edilmiş. 213 s. VUK Genel Tebliği Sıra No: 377., *R.G.S.*:26703, 17.11.2007.

⁽⁵⁸²⁾ 488 s. DVK Genel Tebliği Seri No: 50 Eki 1 nolu Tablo.

- Konşimentolar için 4,90 YTL,
- Deniz ödücü senedi için ‰ 7,5,
- Menş ve Mahreç şahadetnameleri içi 8,10 YTL,
- Tasdikli manifesto nüshaları için 3,60 YTL,
- Ordinolar için 0,50 YTL,
- Gümrük idarelerine verilen özet beyan formları için 3,60 YTL,
- Yabancı memleketlerden gelen posta gönderilerinin gümrüklenmesi için postanelerce gümrüklere verilen liste (beyannamelerde yazılı her gönderi maddesi) için 0,50 YTL,
- Gümrük idarelerine verilen beyannameler için 30,30 YTL

Sözlü beyan formları da beyanname olduğundan 30,30 YTL maktu tutar üzerinden damga vergisine tabi tutulmaktadır. Damga vergisinin nispi olarak belirtildiği durumlarda vergi tutarının üst sınırı bulunmaktadır.⁽⁵⁸³⁾ Yine yabancı bir ülkede Türkiye için düzenlenen kağıtlar aynı miktarda, yabancı bir ülkede diğer bir ülke için düzenlenmekle birlikte Türkiye'de işlem gören kağıtlar tabi olduğu vergi oran veya tutarının yarısı kadar damga vergisine tabi tutulmaktadır⁽⁵⁸⁴⁾.

3.1.3.3. Vergilendirme Usulü

Damga vergisinin konusunu değerli sayılan kağıtlar oluşturduğundan ve söz konusu kağıtların hukuki olarak varlık kazanabilmesi için gümrük idareleri gibi resmi makamlara ulaşması ve kayıt almasına gerekeceğinden dış ticaretten alınan diğer vergiler açısından geçerli olan vergilendirme usulleri, istisnai uygulamalar saklı kalmak üzere, damga verisi açısından da geçerlidir.

⁽⁵⁸³⁾ 488 s. DVK. md. 14.1. 2008 yılı için bu tutar 1.015.093,00 YTL'dir. 488 s. DVK Genel Tebliği Seri No 50, son fıkra.

⁽⁵⁸⁴⁾ 488 s. DVK. md. 14.5.

3.1.3.4. Verginin Tahsili-Ödenmesi

Damga vergisi makbuz karşılığı, istihkaktan kesinti yapılması veya basılı damga konulması şekillerinden biriyle ödenmektedir. Pul yapıştırılması suretiyle damga vergisi ödenmesi uygulamasına son verilmiştir⁽⁵⁸⁵⁾. Bunlardan en yaygın ödeme şekli makbuz verilmesi şekliyle gerçekleşmektedir. Makbuz karşılı damga vergisinin ödenmesi, diğer iki ödeme şeklinin kullanılmaması durumunda söz konusudur. Diğer bir ifadeyle kağıt için damga vergisinin başkaca bir ödenme şekli yoksa vergi makbuz karşılığı ödenebilecektir. Makbuz karşılığı damga vergisi ödemesi yapılabilecek kağıtlar ve kuruluşlar Maliye Bakanlığınca belirlenmektedir.

Gümrük uygulamaları açısından damga vergisi, beyannamenin vergilerin hesaplanmasına ilişkin bölümünde belirtilmektedir. Burada verginin türü, matrahı, oranı ve tutarı ile verginin ödeme şekli belirtilmektedir. Dolayısıyla damga vergisi de diğer vergilerle birlikte gümrük saymanlığına alındı makbuzu karşılığı ödenmektedir. Vergilerin teminata bağlandığı durumlarda, ayrıca damga vergisi ödeme yükümlülüğü de söz konusu ise vergi ayrıca makbuz karşılığı ödenmektedir.

Damga vergisi açısından önemli bir konu da verginin takibatı konusunda ortaya çıkmaktadır. Özellikle gümrük uygulamaları açısından döviz kazandırıcı işlemlerle ilgisi olmayan, döviz kazandırıcı herhangi bir işlemi gerçekleşmeyen ya da iptal edilen bir beyanname veya beyanname yerine geçen belgeler açısından damga vergisi istisnasının sona ermesiyle söz konusu verginin cezalı tarhiyata konu olması durumunda takibatın gümrük idaresince mi yoksa vergi idaresince mi yapılacağı önem taşımaktadır.

Damga vergisi konusunda re'sen istisna uygulayan gümrük idareleri düzenlenen kağıt ve işlemler açısından, istisna uygulaması sebebiyle ilgililerine ödettilirmeyen veya ödeme sırasında tevkif edilmeyen damga vergisi için, işlemin yapıldığı veya vergiye konu kağıdın düzenlendiği tarihi takip eden 30 gün içinde Damga Vergisi ve Harç İstisnasından Yararlanana Ait Bildirim Formunu doldurarak, adına işlem yapılan ihracatçı veya yüklenici kuruluşların gelir veya

⁽⁵⁸⁵⁾ 30.12.2004 tarih ve 5281 s. Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun md. 1, R.G.S.: 25687, 31.12.2004. (Mükerrer)

kurumlar vergisi yönünden bağlı buldukları vergi dairesine bildirmek durumundadır. Bu bildirime, döviz kazandırıcı faaliyetlerle ilgili olarak düzenlenen belgenin bir örneği de eklenmektedir⁽⁵⁸⁶⁾. Diğer taraftan, döviz kazandırıcı faaliyetlerin kısmen veya tamamen gerçekleştirilmemesi halinde, gerçekleşmeyen kısma ait alınmayan damga vergisi, yükümlüsünden, 213 s. VUK. hükümlerine göre ceza ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edildiğinden, söz konusu durumu da yine tespit edildiği tarihten itibaren 30 gün içinde ilgili vergi dairesine bildirmek durumundadır⁽⁵⁸⁷⁾. Dolayısıyla ödenmeyen, eksik ödenen veya istisna kapsamından çıkan damga vergilerinin takibi gümrük idarelerince değil vergi dairelerince yapılmaktadır.

3.1.4. Tek ve Maktu Vergi

Gümrük Vergilerinden Muafiyet ve İstisna Tanınacak Haller Hakkında 2000-53 s. BKK hükümlerine göre belirli özellikleri taşıyan eşyanın Türkiye'ye ithali tek ve maktu vergiye tabidir. Mülga 1615 s. GK'nın 6, 8 ve 10 uncu maddelerinde gümrük idareleri tarafından tahsil edilen tek ve maktu vergiye yer verilmiş, burada yer alan hükümlere dayanarak Yolcu Beraberinde veya Posta Yoluyla Gelen Eşya İçin Tek ve Maktu Vergi Hakkında 90-639 s. BKK ile hediye eşya, radyo, teyp ve televizyon gibi eşyadan maktu vergi alınmasına gidilmiş ve alınacak verginin oranı da 96-8089 s. BKK ile belirlenmiştir⁽⁵⁸⁸⁾.

Yürürlükteki mevzuat uyarınca tek ve maktu verginin yürütülmesine ilişkin yetki BK'ya aittir. Nitekim, 4458 s. GK göre, maktu vergi hadlerini sifra kadar indirmeye veya iki katına kadar çıkartmaya BK yetkilidir⁽⁵⁸⁹⁾. Yine, sınır ticaretine konu eşyadan alınacak vergileri göstermek üzere ilgili kanunlarda belirtilen azami hadleri geçmemek şartıyla tek ve maktu bir tarife uygulamaya BK yetkilidir⁽⁵⁹⁰⁾. 3065 s. KDVK'da ve 4760 s. ÖTVK'da da tek ve maktu vergi uygulamasına ilişkin hükümler bulunmaktadır⁽⁵⁹¹⁾.

⁽⁵⁸⁶⁾ Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde...Tebliğ md. 5.1.2. Örnek form Tebliğ Ek 1'de yer almaktadır.

⁽⁵⁸⁷⁾ 488 s. DVK. ek md. 2.4.

⁽⁵⁸⁸⁾ Tuncer, *a.g.e.*, s. 318.

⁽⁵⁸⁹⁾ 4458 s. GK. md. 167.son.

⁽⁵⁹⁰⁾ 4458 s. GK. md. 172.

⁽⁵⁹¹⁾ 3065 s. KDVK. md. 52., 4760 s. ÖTVK. md. 16.1.

3.1.4.1. Verginin Temel Unsurları

Tek ve maktu verginin konusunu TCGB'ye giren eşya oluşturmaktadır. Tek ve maktu vergi alınacak eşyanın özellikleri şu şekilde olmalıdır⁽⁵⁹²⁾;

- Yabancı bir ülkeden posta veya hızlı kargo taşımacılığı yoluyla gönderilmelidir,
- 18 ve daha yukarı yaştaki yolcuların beraberlerinde veya kendilerinden iki ay önce veya altı ay sonraki süreler içerisinde gelmelidir,
- Hediye edilmek üzere getirilmeli ya da gönderilmelidir,
- Kişilerin şahsının ya da ailesinin kullanımına mahsus olmalıdır,
- Karşılığında alıcı tarafından herhangi bir ödeme yapılmamış olmalıdır,
- Ticari miktar ve mahiyet arz etmemelidir,
- Her bir sevkiyat ya da yolcu başına kıymeti 1500 EURO'yu geçmemelidir.

Yine, 2000-53 s. BKK'da, 2006-10487 s. BKK⁽⁵⁹³⁾ ile yapılan değişiklikle ticari kullanıma mahsus kara taşıtlarının Türkiye'ye girişinde standart depo fazlası olarak tespit edilen akaryakıt ürünleri de tek ve maktu vergi konusunu oluşturmaktadır⁽⁵⁹⁴⁾.

Gümrük vergileri açısından vergiyi doğuran olay tek ve maktu vergi açısından da geçerlidir. Bu çerçevede tek ve maktu verginin de bir ithalat vergisi olması nedeniyle vergiyi doğuran olay, vergi konusunu oluşturan eşyanın serbest dolaşıma girmesidir. Vergiyi doğuran olayın gerçekleşme zamanı ise gümrük idaresine yapılan beyanın, ki bu beyan kural olarak sözlü beyan formu ile yapılmaktadır, tescil tarihidir⁽⁵⁹⁵⁾.

⁽⁵⁹²⁾ 2000-53 s BKK. md. 39.a. ve 40.

⁽⁵⁹³⁾ R.G.S.: 26205, 21.06.2006.

⁽⁵⁹⁴⁾ 2000-53 s. BKK. md. 103.3.

⁽⁵⁹⁵⁾ Bkz: T.C. Başbakanlık Gümrük Müsteşarlığı Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 19.08.2004 tarih ve 23745 s., 30.12.2004 tarih ve 35781 s., 31.10.2005 tarih ve 27851 s., 22.06.2006 tarih ve 15765 s. tasarruflu yazıları.

Gümrük vergileri açısından verginin yükümlüsü ve sorumlusu, tek ve maktu vergi açısından da geçerlidir. Bu çerçevede yükümlü, gümrük idaresine muhatap olan beyan sahibi, dolaylı temsil durumunda hesabına gümrük beyanında bulunulan kişidir. Sorumlu ise, tek ve maktu verginin beyanında kullanılan bilgilerin alınması gereken verginin tamamen veya kısmen tahsil edilememesine sebep olduğu takdirde, bu bilgileri veren veya yanlış olduğunu bilen veya bilmesi gereken kişilerdir.

Tek ve maktu vergi uygulamasında muafiyet ve istisna gümrük vergileri açısından uygulanan muafiyet ve istisna hükümleriyle paraleldir. Yukarıda belirtildiği gibi tek ve maktu vergi uygulaması esasında gümrük vergileri ve eş etkili mali yükümlülükler için geçerli olan muafiyet ve istisna uygulamasıyla paraleldir. Örneğin, yurt dışındaki gerçek kişiler tarafından TCGB’de bulunan gerçek kişilere posta veya hızlı kargo taşımacılığı yoluyla ramazan ve kurban bayramları ile yılbaşı ve Noel münasebetiyle bu olaylardan bir ay önce veya bir ay sonra gönderilen, ticari miktar ve mahiyet arz etmeyen, hediyeelik eşya niteliğinde olan, karşılığında alıcı tarafından herhangi bir ödeme yapılmayan ve toplam gerçek kıymeti 300 EURO’yu geçmeyen eşya için muafiyet uygulaması söz konusudur. Uygulamada eşyanın birden fazla kalemden fazla olmasının bir önemi yoktur⁽⁵⁹⁶⁾.

Transit yolcular hariç olmak üzere beraberlerinde veya kendilerinden iki ay önce veya altı ay sonraki süreler içerisinde getirilip ithal edilen, ticari miktar ve mahiyet arz etmeyen, kişinin şahsına ve ailesinin kullanımına yönelik olan ve her bir yolcu için toplam gerçek kıymeti 300 Euro’yu geçmeyen eşya için de muafiyet uygulaması söz konusudur. Kara hudut kapılarından girişte bu muafiyetten yararlanılması için seyahat edilen ülkede en az 3 gün geçirilmesi şarttır⁽⁵⁹⁷⁾. Örneğin yabancı uyruklu bir kişinin Türkiye’ye girişte muafiyet hükümlerinden yararlanabilmesi için giriş yaptığı tarihten önceki bir dönemde Türkiye’de en az 3 gün geçirmiş olması, yurt dışına seyahat amacıyla giden bir Türk vatandaşının da gittiği ülkede en az 3 gün geçirmiş olması şarttır.

Alkol ve alkollü ürünler, tütün ve tütün ürünleri ile bazı ürünler için muafiyet söz konusu eşyanın miktarı üzerinden uygulanılmaktadır. Örneğin, 200 adet sigara (2

⁽⁵⁹⁶⁾ 2000-53 s. BKK. md. 32. ve 33.

⁽⁵⁹⁷⁾ 2000-53 s. BKK. md. 35.

karton), 100 cc'lik 1 şişe veya 70 veya 75 cc'lik 2 şişe alkollü içki, 1 kg kahve veya 500 gr çay gümrük vergilerinden ve dolayısıyla tek ve maktu vergiden muaf olarak ve yolcu beraberini getirilebilmektedir⁽⁵⁹⁸⁾. Bu grup ürünler için de şayet kara hudut kapılarından giriş söz konusu ise 3 gün kuralı geçerlidir.

Ticari kullanıma mahsus taşıtların ve özel konteynerlerin standart depolarında mevcut bulunan yakıt miktarı için muafiyet uygulaması ise aşağıdaki gibidir⁽⁵⁹⁹⁾;

- TIR çekicilerinde 550 litre,
- İstiap haddi 15 tona kadar olan (15 ton dahil) kamyon ve tankerlerde 300 litre,
- İstiap haddi 15 tonun üzerinde olan kamyon ve tankerlerde 400 litre,
- Frigofirik depolu taşıtlarda, cihazının kullanılmasını gerektiren eşyanın bulunması şartıyla depoda en fazla taşıtın kendisi için öngörülen miktar,

olarak uygulanmaktadır

3.1.4.2. Verginin Matrahı ve Oranı

Tek ve maktu vergi uygulamasında matrah posta ve hızlı kargo yoluyla gelen eşya ile hediye edilmek üzere yolcu beraberini getirilen eşya için, eşyanın gümrük kıymeti, akaryakıt ürünleri için ise muafiyet uygulamasını aşan miktardır. Dolayısıyla tek ve maktu verginin hem spesifik hem de advalorem matrahı bulunmaktadır. Matrahın değer olduğu durumda eşyanın gümrük kıymetinin 1500 EURO'yu geçmemesi gerekmektedir⁽⁶⁰⁰⁾. Tek ve maktu vergi uygulamasına konu eşyanın vergi matrahının tespitinde esas alınacak kıymeti, ibraz edilen faturaya veya satış fişine göre belirlenmekte olup, bu tür belge ibraz edilememesi veya ibraz edilen belgede kayıtlı kıymetin gümrük idaresince düşük bulunması halinde, eşyanın kıymeti idare tarafından gümrük mevzuatında belirtilen usuller çerçevesinde belirlenmektedir⁽⁶⁰¹⁾.

⁽⁵⁹⁸⁾ 2000-53 s. BKK. md. 36.

⁽⁵⁹⁹⁾ 2000-53 s. BKK. md. 103.1.ve 103.2.

⁽⁶⁰⁰⁾ 2000-53 s. BKK. md. 39.1.

⁽⁶⁰¹⁾ 2000-53 s. BKK. md. 41.4.

Tek ve maktu vergi uygulamasında eşyanın kıymeti üzerinden % 10 olmak üzere sabit bir oran uygulanmaktadır⁽⁶⁰²⁾. Ancak verginin konusu eşyanın kıymetinin 1.500 EURO'yu geçmesi halinde, bu eşyanın gümrük vergileri yürürlükteki İRK ile belirlenen oranlara göre tahakkuk ve tahsil edilmektedir⁽⁶⁰³⁾. Yine tek ve maktu vergi tahsil edilmesi gerekmektedir birlikte yükümlünün talebi üzerine de yürürlükteki İRK ile belirlenen oranlara göre gümrük vergileri ve eş etkili mali yükümlülükler tahakkuk ve tahsil edilebilmektedir⁽⁶⁰⁴⁾.

Ticari kullanıma mahsus kara taşıtlarında tek ve maktu vergi olarak standart depo fazlası olarak tespit edilen petrol ürünlerinden, ilgili petrol ürünü için litre başına 4760 s. ÖTVK uyarınca uygulanmakta olan özel tüketim vergisi tutarının % 50 fazlası tutarındaki vergi, tek ve maktu vergi olarak (ÖTV, KDV ve gümrük vergisi dahil) tahsil edilmekte olup 03.11.2007 tarihinden itibaren vergi tutarı litre başına 1,4918 YTL olarak belirlenmiştir⁽⁶⁰⁵⁾.

3.1.4.3. Vergilendirme Usulü

Uygulamada yolcu beraberli kişisel veya hediyeelik eşya ile ticari kullanıma mahsus kara taşıtlarında muafiyet fazları evrak düzenlenmesi gereken eşya için sözlü beyan formu kullanılmaktadır. Diğer taraftan, standart depo fazlası petrol ürünleri için de sözlü beyan formunun kullanılması gerekmektedir. Posta yoluyla gelen eşya ise düzenlenen belgeler çerçevesinde vergilendirilmektedir. Dolayısıyla gümrük vergileri ve eş etkili mali yükümlülükler açısından geçerli vergilendirme usulleri tek ve maktu vergi için de geçerlidir.

3.1.4.4. Verginin Tahsili-Ödenmesi

Tek ve maktu verginin tarh tebliğ ve tahakkuku gibi hususlar ile verginin yükümlüsü tarafından ödenmesi gümrük vergileriyle aynıdır. Tek ve maktu vergi

⁽⁶⁰²⁾ 2000-53 s. BKK. md. 39.2.

⁽⁶⁰³⁾ 2000-53 s. BKK. md. 41.2.

⁽⁶⁰⁴⁾ 2000-53 s. BKK. md. 41.3.

⁽⁶⁰⁵⁾ T.C. Başbakanlık Gümrük Müsteşarlığı Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 11.12.2007 tarih ve 34955 sayılı tasarruflu yazısı.

yükümlüsüne sözlü beyan formu üzerinden tebliğ edilmekte ve gümrük muayene memuru tarafından yapılan tahakkuk üzerine gümrük veznesine ödenmektedir.

3.1.5. DİR Kapsamında Telafi Edici Vergi

Ticaret politikası önlemleri çerçevesinde alınan vergiler ve ek mali yükümlülükler arasında haksız rekabet uygulaması kabul edilen sübvansiyon uygulamalarına karşı telafi edici vergi (TEV) uygulaması söz konusudur. Aynı ad altında, fakat tamamıyla farklı nedenlere dayanan bir vergi daha söz konusudur. Bu vergi DİR kapsamında alınan, ihracat esnasında alınmakla birlikte temelde bir ithalat vergisi olan TEV'dir⁽⁶⁰⁶⁾.

DİR'in şartlı muafiyet sisteminin özünde ihracat taahhüdüne bağlı olarak ihracatçı firmalara vergi avantajı sağlamak bulunmaktadır. Bu nedenle ihracı taahhüt edilen işlem görmüş ürünün, ihracat rejimi ve gümrük mevzuatı hükümleri çerçevesinde TCGB dışına veya serbest bölgelere ihraç edilmesi önem taşımaktadır⁽⁶⁰⁷⁾. Ancak ihracatın A.TR Dolaşım Belgesi⁽⁶⁰⁸⁾ eşliğinde veya menşe ispat belgeleri eşliğinde AB'ye üye bir ülkeye, bir STA'ya taraf ya da STA'lar çerçevesinde kurulan bir kümülasyona dahil bir ülkeye yapılması durumunda TEV söz konusu olmaktadır.

3.1.5.1. Verginin Temel Unsurları

DİR'in şartlı muafiyet sistemi çerçevesinde aşağıda belirtilen eşya TEV uygulamasının konusunu oluşturmaktadır⁽⁶⁰⁹⁾;

- Sanayi ürünlerinin A.TR Dolaşım Belgesi eşliğinde AB'ye üye ülkelere ihraç edilmesi durumunda, menşe ülkelerle varolan anlaşmalardaki lehte hükümler

⁽⁶⁰⁶⁾ Mustafa Gümüş (2005): “ Dahilde İşleme Rejiminde Telafi Edici Vergi Uygulaması ”, *Gümrük Dergisi*, Ankara: Gümrük Müfettişleri Derneği Yıl 14, Sayı: 53, Ekim-Aralık 2005, s. 91.

⁽⁶⁰⁷⁾ Serbest bölgelere ihraç edilen eşyanın ihracat taahhüdünün kapatılabilmesi, DİR kapsamında belge veya izin süresinin bitiminden itibaren en geç 3 ay içerisinde Kararda belirtilen uygulamalardan birine konu edilmesine bağlıdır. 2005-8391 s. DİR Kararı md 13.2 ve 13.3., *R.G.S.: 25709, 27.01.2005*

⁽⁶⁰⁸⁾ Türkiye veya AB'de serbest dolaşımda bulunan eşyanın GB çerçevesinde tercihli bir rejimden yararlanabilmesini sağlamak üzere, ihracatçı ülke kuruluşları tarafından düzenlenip gümrük idarelerince vize edilen belgedir.

⁽⁶⁰⁹⁾ 2005-8391 s. DİR. Kararı md. 16.

saklı kalmak kaydıyla, söz konusu işlem görmüş ürünün elde edilmesinde kullanılan üçüncü ülke menşeli hammadde, yardımcı madde, yarı mamul, mamul ile değişmemiş eşya,

- İşlenmiş tarım ürünlerinin A.TR Dolaşım Belgesi eşliğinde AB'ye üye ülkelere ihraç edilmesi durumunda, söz konusu ürünlerin elde edilmesinde üçüncü ülke menşeli sanayi ürünü kullanılmışsa o sanayi ürünü için veya işlenmiş tarım ürünü kullanılmış ise bu ürünlerdeki sanayi payı,
- Anlaşma ile belirlenen menşe kuralının sağlanması ve bir menşe ispat belgesinin düzenlenmesi kaydıyla, şartlı muafiyet sistemi kapsamında ülkemizde doğmuş ve büyütülmüş canlı hayvanlar ile avlanma ve balıkçılık faaliyetlerinden elde edilen ürünler ve bunlardan elde edilen ürünler hariç olmak üzere, tarım ürünlerinin AB'ye üye ülkelere ihraç edilmesi durumunda, bu ürünlerin elde edilmesinde kullanılan üçüncü ülke menşeli hammadde, yardımcı madde, yarı mamul, mamul ile değişmemiş eşya,
- Anlaşma ile belirlenen menşe kuralının sağlanması ve bir menşe ispat belgesinin düzenlenmesi kaydıyla, , STA imzalanmış bir ülkeye ihraç edilmesi durumunda işlem görmüş ürünün elde edilmesinde kullanılan ve bu ülke menşeli olmayan hammadde, yardımcı madde, yarı mamul, mamul ile değişmemiş eşya,
- İhracatın bir serbest bölgeye yapılması durumunda, belge-izin süresi bitiminden itibaren 3 ay içerisinde serbest bölgelerden A.TR Dolaşım Belgesi eşliğinde AB'ye üye ülkelere veya menşe ispat belgeleri eşliğinde AB'ye üye ülkelere, PAMK'a veya PAAMK'a taraf ülkelere ya da STA imzalanmış bir ülkeye satışı yapılan eşya,

İşlem görmüş ürünün elde edilmesinde kullanılan vergiye konu eşyanın tespitinde firma beyanı esas alınmaktadır.

TEV ödeme yükümlülüğü, Türkiye'nin taraf olduğu anlaşmalardan kaynaklanmaktadır. Nitekim gümrük mevzuatına göre Türkiye'nin taraf olduğu anlaşma hükümlerine göre DİR faaliyetleri sonucu elde edilen Türk menşeli eşyanın anlaşmalara taraf ülkelere ithalinde, tercihli tarife uygulamasından yararlanmasının,

bunların bünyelerine giren serbest dolaşımda olmayan eşyanın ithalat vergilerinin ödenmesi ve buna ilişkin belgelerin onaylanması koşuluna bağlı olması halinde ithalata ilişkin gümrük yükümlülüğü doğmaktadır⁽⁶¹⁰⁾. TEV’i doğuran olay, DİR kapsamında ithal edilen üçüncü ülke menşeli girdi ile elde edilen işlem görmüş ürünün anlaşmaya taraf diğer bir ülkeye fiilen ihraç edilmesidir, diğer bir ifadeyle TEV’e konu eşyanın Türk gümrük kapılarından çıkarak AB’ye üye bir ülkeye, STA imzalanmış bir ülkeye ya da STA’lar çerçevesinde kurulan bir kümülyasyona dahil bir ülkeye ihracatının gerçekleşmesidir. Vergiyi doğuran olayın başlangıcı ise, ihracata ilişkin bir beyannamenin veya beyanname yerine geçen belgenin yükümlü veya onun adına hareket eden kişi tarafından imzalanması anıdır⁽⁶¹¹⁾.

Genel olarak TEV yükümlüsü, beyan sahibi veya dolaylı temsil durumunda hesabına beyanda bulunulan kişi olmakla birlikte, dahilde işleme tedbirlerini DİR’e ilişkin belge veya izinde belirtilen esas ve şartlara uygun olarak yerine getirmek zorunda olan rejim hak sahibidir⁽⁶¹²⁾. Gümrük mevzuatına göre rejim hak sahibi, gümrük beyanını yapan veya hesabına gümrük beyanı yapılan kişi veya bu kişiye ait bir gümrük rejimi ile ilgili hakların ve yükümlülüklerin devredildiği kişiyi ifade etmektedir⁽⁶¹³⁾. DİR için alınan izinde ya da belgede taahhüt edilen ihracatı, izin ya da belge sahibi firmadan tedarik ettiği şekliyle gerçekleştiren ancak izin veya belge sahibi olmayan aracı ihracatçı bu kişiler arasında olup TEV’in ödenmesinden sorumludur. Örneğin, DİİB sahibi bir firmanın (1. firma) belge kapsamında üçüncü ülkeden ithal edilen eşyayı işlem görmüş ürüne dönüştürdükten sonra yurt içinde bir başka belge sahibi firmaya (2. firma) teslim etmesi ve 2. firmanın da yurt içinde belge kapsamında teslim aldığı eşyayı, kendi belgesinde ihracı taahhüt edilen işlem görmüş ürün haline getirdikten sonra A.TR dolaşım belgesi eşliğinde AT üyesi bir ülkeye veya menşe ispat belgesi eşliğinde AT üyesi bir ülkeye, STA imzalanmış bir ülkeye veya PAMK’a ya da PAAMK’a taraf bir ülkeye ihraç etmesi halinde, bu ülkelere ihraç edilen eşyanın bünyesinde kullanılan üçüncü ülke menşeli eşyaya ilişkin TEV’den ithalatı gerçekleştiren 1. firma sorumludur⁽⁶¹⁴⁾.

⁽⁶¹⁰⁾ 4458 s. GK. md. 194.1.

⁽⁶¹¹⁾ 4458 s. GK. md. 194.

⁽⁶¹²⁾ 4458 s. GK. md. 194.3.

⁽⁶¹³⁾ 4458 s. GK. md. 3.20.

⁽⁶¹⁴⁾ Dahilde İşleme Rejimi... (TEV Uygulaması) 2008-2 Nolu Genelge md. 20.1.

TEV'ye konu olmayan eşyalar ise aşağıdaki gibidir;

- Elde edilmesinde üçüncü ülke menşeli eşya kullanılan ve AB'ye üye ülkelere ihraç edilen her türlü harp araç, gereç, teçhizat, makine, cihaz ve sistemleri ile bunların yapım, bakım ve onarımlarında kullanılacak yedek parçalar⁽⁶¹⁵⁾,
- Rejim kapsamında ülkemizde doğmuş ve büyütülmüş canlı hayvanlar ile avlanma ve balıkçılık faaliyetlerinden elde edilen ürünler ve bunlardan elde edilen ürünlerin elde edilmesinde kullanılan üçüncü ülke menşeli eşya⁽⁶¹⁶⁾,
- Rejim kapsamındaki ihracatın, EUR.1 dolaşım sertifikası veya fatura beyanı eşliğinde Fas'a, Tunus'a, Mısır'a veya Suriye'ye yapılması durumunda; işlem görmüş ürünlerin üretiminde kullanılan üçüncü ülke menşeli eşya⁽⁶¹⁷⁾.

Diğer taraftan aşağıdaki hallerde TEV tahsilatı aranmamaktadır;

- Tercihli vergi uygulamasına baz teşkil eden A.TR dolaşım belgesi veya menşe ispat belgeleri DİİB sahibi ihracatçı tarafından talep edilmemişse⁽⁶¹⁸⁾,
- İthalatın tercihli rejim kapsamında yapıldığı menşe ülke ile ihracatın yapıldığı varış ülkesinin aynı olması⁽⁶¹⁹⁾,
- İthalatın tercihli rejim kapsamında yapıldığı menşe ülke ile ihracatın yapıldığı ülkenin PAMK'a veya PAAMK'a taraf ülkelerden olması⁽⁶²⁰⁾,
- Girdinin ithal edildiği ülke için sıfır gümrük vergisi uygulanması⁽⁶²¹⁾,
- STA imzalanmış olan ülkelere ve AB'den sanayi ürünlerinin ya da AKÇT Anlaşması kapsamı ürünlerin girdi olarak kullanılmasıyla elde edilecek işlem görmüş ürünlerin tercihli ticaret kapsamında ilgili ülkelere ihracatında⁽⁶²²⁾.

⁽⁶¹⁵⁾ 2005-8391 s. DİR Kararı md. 16.

⁽⁶¹⁶⁾ Dahilde İşleme Rejimi... (TEV Uygulaması) 2008-2 Nolu Genelge, md. 8.

⁽⁶¹⁷⁾ Dahilde İşleme Rejimi... (TEV Uygulaması) 2008-2 Nolu Genelge, md. 12.1

⁽⁶¹⁸⁾ Dahilde İşleme Rejimi... (TEV Uygulaması) 2008-2 Nolu Genelge, md. 3.

⁽⁶¹⁹⁾ Dahilde İşleme Rejimi... (TEV Uygulaması) 2008-2 Nolu Genelge, md. 6.1.

⁽⁶²⁰⁾ Dahilde İşleme Rejimi... (TEV Uygulaması) 2008-2 Nolu Genelge, md. 6.2 ve 6.3.

⁽⁶²¹⁾ Dahilde İşleme Rejimi... (TEV Uygulaması) 2008-2 Nolu Genelge, md. 7.

⁽⁶²²⁾ Dahilde İşleme Rejimi... (TEV Uygulaması) 2008-2 Nolu Genelge, md. 13.2.

3.1.5.2. Verginin Matrahı ve Oranı

TEV'in matrahını, TEV'in konusunu oluşturan üçüncü ülke menşeli eşyanın gümrük vergisi ve varsa TKF'nin tarh edilmesine esas fiziki unsuru çerçevesinde belirlenen gümrük kıymeti oluşturmaktadır. Genel olarak bu kıymet CIF olarak belirlenmektedir. TEV'nin oranı ise, verginin konusunu oluşturan eşyaya ilişkin ihracat beyannamesinin tescil tarihinde ithalatın yapıldığı ülkeye uygulanan ve İthalat Rejimi Kararında yer alan gümrük vergisi oranı ve varsa TKF tutarından oluşmaktadır⁽⁶²³⁾. Aşağıda TEV tahakkukuna ilişkin örnek verilmiştir;

TEV konusu eşyanın miktarı (Kg/Adet)	= 500 Adet
CIF Birim Fiyat	= 1.000 Dolar
Toplam CIF Değer	= 500.000 Dolar
İhraç Tarihindeki Döviz Kuru	= 1.30 YTL
Toplam CIF Değer (YTL)	= 650.000 YTL
TEV Oranı (%)	= 1
Ödenecek TEV tutarı	= 6.500 YTL

Örnekte de görüldüğü üzere TEV, verginin konusunu oluşturan eşyanın CIF değeri üzerinden hesaplanmaktadır. Hesaplama ihracata ilişkin gümrük beyannamesinin tescil tarihindeki TCMB döviz satış kuru esas alınmaktadır. TEV hesaplaması beyannamede yer alan her bir kalem eşya için ayrı olarak yapılmaktadır. Diğer taraftan AKÇT kapsamı eşya için farklı uygulama mevcut olup, söz konusu eşya için TEV hesaplamasında esas alınacak oranlar, ihracata ilişkin gümrük beyannamesinin tescil tarihine ve ihracata konu eşyanın AKÇT kapsamı bir ürün ya da sanayi ürünü olmasına göre aşağıdakilerden biri olabilmektedir⁽⁶²⁴⁾;

- OGT oranı⁽⁶²⁵⁾,
- 95-7606 s. İRK'da yer alan oran,

⁽⁶²³⁾ 2005-8391 s. DİR Kararı md. 16.

⁽⁶²⁴⁾ Dahilde İşleme Rejimi... (TEV Uygulaması) 2008-2 Nolu Genelge Ek 6.

⁽⁶²⁵⁾ Dahilde İşleme Rejimi Kararında Değişiklik Yapılması (OGT Oranları) Hakkında 2000-1659 s. BKK'da yer almaktadır. R.G.S.:24262, 16.12.2000.

- AT'nin OGT oranı ile İthalat Rejim Kararı'nda yer alan vergi oranının karşılaştırılmasında düşük olan oran.

3.1.5.3. Vergilendirme Usulü

TEV, verginin konusunu oluşturan eşyanın DİR kapsamında ithal edilmesi ve ihracat rejimi çerçevesinde AB'ye, STA imzalanmış bir ülkeye ya da menşe kümülasyonu kurulmuş bir ülkeye ihraç edilmesi nedeniyle söz konusudur. Bu nedenle şartlı muafiyet sistemi çerçevesinde işletilen DİR'e ve ihracat rejimine ilişkin gümrük yükümlülüklerinin birlikte yerine getirilmesi gerekmektedir.

3.1.5.4. Verginin Tahsili-Ödenmesi

Yukarıda belirtilen esaslar dahilinde hesaplanan ve ödenmesi gereken TEV, serbest bölgelerden gerçekleştirilen satışlar dahil olmak üzere ihracat esnasında ödenmektedir. Ancak, belge kapsamında önceden ihracat işleminden sonra ithalat yapılması durumunda, bu vergi serbest bölgelerden gerçekleştirilen satışlar dahil önceden ihracata ilişkin gümrük beyannamesinin tescil tarihindeki vergi oranları ve diğer vergilendirme unsurları göz önünde bulundurularak, önceden ihracata tekabül eden ithalatın yapılması esnasında ödenmektedir. Tahsil edilen TEV bütçeye gelir kaydedilmektedir⁽⁶²⁶⁾.

TEV konusu eşyanın tespitinde yükümlünün beyanı esas alınmakta olup, ödenmesi gereken TEV için "Tahakkuk Formu" düzenlenerek verginin ödendiğine dair makbuz ile birlikte ihracat beyannamesine eklenilmektedir. Hiç alınmayan veya eksik alınan TEV için 6183 s. AATUHK hükümlerine göre takibat yapılmaktadır. Buna göre verginin eksik ödendiğinin veya hiç ödenmediğinin eşyanın ihraç edilmesinden sonra yükümlüsünce tespit edilerek gümrük idaresine müracaat edilmesi durumunda, eksik ödenen veya hiç ödenmeyen TEV için ek tahakkuk çıkarılarak vergi ile eşyanın ihracına ilişkin beyannamenin tescil tarihi ile ödeme tarihi arasındaki süre için 6183 s. AATUHK hükümleri çerçevesinde gecikme zammı oranında faiz tahsil edilmektedir. Ayrıca gümrük mevzuatı çerçevesinde usulsüzlük

⁽⁶²⁶⁾ 2005-8391 s. DİR Kararı md 16.

cezası da uygulanmaktadır⁽⁶²⁷⁾. Diğer taraftan, TEV'in eksik ödendiğinin veya hiç ödenmediğinin gümrük idaresince muayene ve denetleme veya eşyanın ihracatından sonra tespit edilmesi halinde, eksik ödenen veya hiç ödenmeyen TEV için ek tahakkuk çıkarılarak vergi ile eşyanın ihracına ilişkin beyannamenin tescil tarihi ile ödeme tarihi arasındaki süre için 6183 s. AATUHK hükümleri çerçevesinde gecikme zammı oranında faiz tahsil edilmektedir. Ayrıca gümrük mevzuatının vergi kaybına neden fiillere ilişkin cezası uygulanmaktadır⁽⁶²⁸⁾.

3.1.6. Ticaret Politikası Önlemleri Çerçevesinde Alınan Vergiler ve Ek Mali Yükümlülük

Ülkemizde dış ticaretten alınan gümrük vergisi, ÖTV ve KDV gibi uygulama ve tahsilat açısından önemli vergilerin yanında özellikle 2000'li yılların başından itibaren uzakdoğu menşeli eşyanın dünya ticaretinde ve Türkiye'de rekabet bozucu etki yaratması nedeniyle dampinge karşı vergi uygulaması önem kazanmaya başlamıştır. Diğer taraftan, ülkelerin ihracata dönük üretim yapan firmalarına sübvansiyon adı verilen mali destek sağlaması ve bunun da Türkiye'de üretilen aynı veya benze eşyanın fiyatında rekabet bozucu etki yaratması bu bozucu etkiyi bertaraf etmek için fark giderici bir verginin uygulanması kaçınılmaz hale gelmiştir. Yine ülkemize bazı eşyanın aşırı ithalatının yerli üretim için zarar veya zarar tehdidi oluşturması, korunma önlemleri çerçevesinde ilgili eşyanın ithalatında mevcut gümrük vergisinin oran ve miktarında artış yapılması şeklinde kendini gösteren ek mali yükümlülük uygulanmasına neden olmaktadır. Türkiye'de ticaret politikası önlemleri çerçevesinde alınan vergiler ve ek mali yükümlülükler aşağıdaki gibidir;

- Dampinge karşı vergi,
- TEV,
- Ek mali yükümlülük

Bunlardan dampinge karşı vergi, adından da anlaşılacağı üzere, ithal eşyanının fiyatının dampedli olduğunun tespit edilmesi halinde uygulanılmaktadır. Damping, Türkiye'ye ihraç fiyatının benzer eşyanın normal değerinin altında

⁽⁶²⁷⁾ 2008 yılı için bu tutar 198 YTL'dir. 4458 s. GK. md. 241.1.

⁽⁶²⁸⁾ 4458 s. GK. md. 234.

olmasını ifade etmektedir⁽⁶²⁹⁾. Tanımda geçen ihraç fiyatı, ihraç amacıyla satılan eşya için fiilen ödenmiş olan ve ödenmesi gereken fiyatı ifade etmektedir⁽⁶³⁰⁾. Normal değer ise ihracatçı veya menşe ülkede tüketime konu olan benzer eşya için normal ticari işlemler sonucunda fiilen ödenmiş olan veya ödenmesi gereken karşılaştırılabilir fiyatı ve ihracatçı ülke veya menşe ülkenin iç piyasasında normal ticari işlemler çerçevesinde benzer eşyanın satışlarının olmaması ya da bu satışların uygun bir karşılaştırma yapılmasına elverişli bulunmaması durumunda, benzer eşyanın üçüncü bir ülkeye ihracatında temsil niteliğini taşıyan karşılaştırılabilir fiyatı veya menşe ülkedeki maliyetine makul bir kar marjının eklenmesiyle tespit edilen fiyatı ifade etmektedir⁽⁶³¹⁾. Dolayısıyla dumping, bir dizi karşılaştırmaya dayalı uygulama neticesinde anlamını bulmaktadır. Yapılan karşılaştırmaya dayalı uygulamalar sonucu dumpingin varlığının tespit edilmesi, özellikle yapılan ithalat nedeniyle haksız rekabetin yaşanmasına ve o eşya üzerine üretim yapan yerli üreticilerin zarar görmesine neden olacağından, ona karşı önlemlerin alınmasını zorunlu kılmaktadır.

Dış ticaret politikası önlemleri çerçevesinde alına TEV ise sübvansiyonun tespit edilmesi durumunda uygulanılmaktadır. Sübvansiyon, ihracatçıya, menşe veya ihracatçı ülkenin fayda sağlayan, doğrudan veya dolaylı mali katkısı veya GATT 1994'ün XVII nci maddesi çerçevesinde herhangi bir gelir veya fiyat desteğini ifade etmektedir⁽⁶³²⁾. Dolayısıyla, genel olarak ülkeler tarafından hangi uygulamanın sübvansiyon kabul edileceği ve buna karşı ne tür önlemler alınabileceği ve özelde de ülkemiz açısından uygulamanın nasıl gerçekleşeceği GATT 1994'ün ilgili hükümlerinin iç hukukumuzda aktarılma şekilye ilgili hale gelmektedir. Nitekim GATT 1994'ün VI ncı Maddesinin Uygulanılmasına İlişkin Anlaşma-Antidumping Anlaşması ile DTÖ Kuruluş Anlaşması Ek-1'de yer alan Sübvansiyonlar ve Telafi Edici Tedbirler Anlaşması⁽⁶³³⁾ ve Türkiye ile AB arasında GB'yi kuran 1-95 sayılı OKK, dumpinge karşı alınacak önlemler hakkında önemli hükümler içermektedir.

⁽⁶²⁹⁾ 14.06.1989 tarih ve 3577 s. İthalatta Haksız Rekabeti Önlenmesi Hakkında Kanun md 2.a. *R.G.S.: 20212, 01.07.1989.*

⁽⁶³⁰⁾ 3577 s. Kanun md. 2.c.

⁽⁶³¹⁾ 3577 s. Kanun md. 2.c.

⁽⁶³²⁾ 3577 s. Kanun md. 2.b.

⁽⁶³³⁾ GATT 1994 Anlaşmaları 26.01.1995 tarih ve 4067 s. Kanunla onaylanması uygun bulunmuş ve 03.02.1995 tarih ve 95/6525 sayılı BKK ile onaylanmıştır. *R.G.S.:22213, 25.02.1995.*

İthalatta dumping veya sübvansiyonun tespiti amacıyla T.C. Başbakanlık Dış Ticaret Müsteşarlığı İthalat Genel Müdürlüğü tarafından re'sen inceleme başlatılabileceği gibi, dumpinge veya sübvansiyona konu olan ithalattan maddi zarar gördüğünü, söz konusu ithalat nedeniyle tehdit altında olduğunu ya da söz konusu ithalatın bir üretim dalının kurulmasını fiziki olarak engellediğini iddia eden kişilerce İthalat Genel Müdürlüğü'ne yazılı olarak başvurusu yoluyla şikayet üzerine de inceleme başlatılabilmektedir⁽⁶³⁴⁾.

Dumping incelemesinin, dumpingli veya sübvansiyonlu ithalatla meydana gelen zarar arasındaki nedensel ilişkiyi gösteren deliller çerçevesinde yapılması gerekmektedir. Bu deliller dumping veya sübvansiyona konu ithalat hacminin gelişimi, iç piyasadaki benzer ürün fiyatları üzerindeki etkisi ve söz konusu ithalatın haksız rekabetin önlenmesi mevzuatı çerçevesinde belirlenecek faktör ve endekslere dayanarak, yerli sanayi üzerindeki etkisini içeren bilgilerden oluşmaktadır⁽⁶³⁵⁾.

İnceleme sonucu azami 45 gün içinde İthalat Genel Müdürlüğü soruşturma açılıp açılmaması hususunda İthalatta Haksız Rekabeti Değerlendirme Kuruluna teklifte bulunmaktadır⁽⁶³⁶⁾. Kurul, yeterli delillerin bulunması durumunda soruşturma açılmasına karar vererek, durumu ilgili ülkeye bildirmektedir. Uygulama aynı zamanda RG'de yayımlanacak bir tebliğle duyurulmaktadır. Soruşturma açılmaması durumu da şikayette bulunan kişiye bildirilmektedir.

Dumpingli veya sübvansiyon edilmiş bir ithalatın söz konusu bozucu ve yıkıcı zararlarının tespit edilmesi halinde, bu zararların giderilmesine yönelik uygulamaya konulan önlemlere karşı önlemler denilmektedir⁽⁶³⁷⁾. Önlem alınmasını gerektiren haller, dumpinge veya sübvansiyona konu olan ithalatın Türkiye'de bir üretim dalında maddi zarara yol açması veya maddi zarar tehlikesi oluşturması ya da bir üretim dalının kurulmasını fiziki olarak geciktirmesidir⁽⁶³⁸⁾.

⁽⁶³⁴⁾ 3577 s. Kanun md. 4.1.

⁽⁶³⁵⁾ İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesi Hakkında Yönetmelik md. 19., *R.G.S.: 23861, 30.10.1999*.

⁽⁶³⁶⁾ İthalatta Haksız...Yönetmelik md. 20.

⁽⁶³⁷⁾ Hüseyin Öztürk, "DTÖ Anlaşmazlıkların Halli Sisteminin Dumpinge Karşı Önlemler ile Telafi Edici Önlemler Bağlamında Genel Bir Değerlendirilmesi", <http://www.econturk.org/dtp12.html>, E.T.: 04.01.2008.

⁽⁶³⁸⁾ İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesi Hakkında 99-13482 s. BKK. md. 4.1. *R.G.S.: 23861, 30.10.1999*,

Karşı önlemler üç grup altında toplanmaktadır;

- Geçici önlemler,
- Taahhütname kabulü,
- Kesin önlemler.

Bunlardan geçici önlemler, yapılan soruşturma neticesinde dumpingli veya sübvansiyonlu ithalatın varlığı ve bu ithalatın zarara neden olduğu konusunda ön belirlemeler yapılması halinde, soruşturma süresince zararın önlenmesi amacıyla, dumping marjı veya sübvansiyon miktarı kadar veya zararı ortadan kaldırmaya yetecek oran veya miktarda teminat alınması şeklinde uygulanmaktadır⁽⁶³⁹⁾. Geçici önlem kararı, Kurulun teklifi, İthalat Genel Müdürlüğü'nün bağlı olduğu Bakanın onayı üzerine alınabilmekte ve ayrıca RG'de yayımlanmak suretiyle ilgililere duyurulmaktadır.

Taahhütname kabulü ise, soruşturma sırasında ihracatçının, menşe ülke veya ihracatçı ülkenin dumping marjı ya da dumpingli veya sübvansiyonlu ithalattan kaynaklanan zararı ortadan kaldıracak şekilde bir teklifte bulunması ya da bu yönde bir teklifin İthalat Genel Müdürlüğüne yapılması şeklinde uygulanmaktadır⁽⁶⁴⁰⁾. Ancak, sübvansiyon soruşturmasında ihracatçının taahhüdü ilgili ülkenin onayı alındıktan sonra kabul edilebilmektedir⁽⁶⁴¹⁾.

Kesin önlemler ise soruşturma sonucunda dumpingli veya sübvansiyonlu ithalatın varlığı ve bu ithalatın zarara neden olduğunun belirlenmesi ve bu zararın önlenmesi amacıyla, dumping marjı veya sübvansiyon miktarı kadar veya zararı ortadan kaldıracak daha az bir oran veya miktarda dumpinge karşı vergi veya telafi edici vergi uygulaması şeklinde gerçekleşmektedir⁽⁶⁴²⁾. Bunlardan dumpinge karşı vergi, Kurul tarafından belirlenen ve Bakanlıkça onaylanan dumping marjı veya sübvansiyon miktarı kadar dumpinge konu eşyanın ithalinde alınırken, telafi edici

⁽⁶³⁹⁾ 99-13482 s Karar md. 4.2.

⁽⁶⁴⁰⁾ 99-13482 s Karar md. 4.3.

⁽⁶⁴¹⁾ T.C. Başbakanlık Dış Ticaret Müsteşarlığı, " Türkiye'nin Dumpingli veya Sübvansiyonlu İthalata İlişkin Mevzuatı ve Uygulamaları Hakkında Not " <http://www.dtm.gov.tr/dtmadmin/upload/ITH/DumpingSubvansiyonDb/dampnot.doc.>, E.T.: 13.02.2008.

⁽⁶⁴²⁾ 99-13482 s Karar md. 4.4.

vergi sübvansiyona konu eşyanın ithalinde alınmaktadır⁽⁶⁴³⁾. Kesin önlemler de, Kurul tarafından belirlenmekte, İthalat Genel Müdürlüğü'nün bağlı olduğu Bakanın onayı üzerine kesinleşmekte, RG'de yayımlanmak suretiyle ilgililere duyurulmaktadır ve uygulamadan ilgili ülke haberdar edilmektedir.

3.1.6.1. Vergilerin ve Ek Mali Yükümlülüğün Temel Unsurları

Dış ticaret politikası önlemleri çerçevesinde alınan vergilerinin veya ek mali yükümlülüklerin konusunu, dumpingli veya sübvansiyonlu ithalatı nedeniyle haksız rekabete yol açan veya yurtiçi firmaların üretimine zarar veren eşya ile böyle bir zarara neden olacak miktarda ve şartlarda ithal edilen eşya oluşturmaktadır. Söz konusu vergi veya ek mali yükümlülük konusu eşya, Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından yayımlanan tebliğler vasıtasıyla ilan edilmektedir. Dampinge karşı vergi uygulamasına konu olan bazı eşyalar aşağıdaki tabloda verilmiştir;

Tablo 22. Dampinge Karşı Vergi Uygulamasında Konu

GTİP	Madde İsmi	Menşe Ülke	Dampinge Karşı Vergi
6902.10.00.10.11	Kromit ateş tuğlaları	Çin Halk Cumhuriyeti	145 Dolar / Ton
6902.10.00.10.12	Magnezit ateş tuğlaları		
6902.10.00.10.13	Krom magnezit ateş tuğlaları		
6815.91	Magnezit, dolomit veya kromit içerenler (dolomit içerenler hariç)		

Kaynak: İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesine İlişkin Tebliğ No: 2007-11 R.G.S.: 26630, 01.09.2007.

Tablo 22'den de görüleceği üzere dampinge karşı verginin konusunu GTİP bazında belirtilen eşya oluşturmaktadır. Ancak 20.03.2008 tarihi itibarıyla sübvansiyona karşı uygulanan TEV'e konu eşya bulunmamaktadır⁽⁶⁴⁴⁾. İthalatta korunma önlemleri çerçevesinde ek mali yükümlülüğün konusunu da yine ithalata

⁽⁶⁴³⁾ 99-13482 s. BKK. md. 7.1.

⁽⁶⁴⁴⁾ Ülkemizce diğer ülkelere karşı uygulanan dampinge ve sübvansiyona karşı önlemlere konu eşya için bkz: <http://www.dtm.gov.tr/dtadmin/upload/ITH/DampingSubvansiyonDb/vergiler.xls>, E.T.: 20.03.2008

konu eşya oluşturmaktadır⁽⁶⁴⁵⁾. Örneğin, özellikle 2005 yılından bu yana ithalatının ani ve keskin bir artış içerisinde olması ve bu ithalat artışının yerli üreticilerin piyasa paylarını doğrudan doğruya azaltması ve diğer bazı ekonomik göstergelerinde bozulmalara neden olması sonucu 9003.11 ve 9003.19 GTİP'lerinde yer alan gözlük çerçeveleri ithalatı, 3 yıl süreyle korunma önlemine konu oluşturmuştur⁽⁶⁴⁶⁾.

Dış ticaret politikası önlemleri çerçevesinde alınan vergilerin veya ek mali yükümlülüklerin doğmasına sebep olan olay, verginin veya ek mali yükümlüğün konusu oluşturan eşyanın ithalidir. Diğer bir ifadeyle ithalatı dampingli veya sübvansiyona tabi olması nedeniyle ya da ithalat miktarı itibarıyla yerli üretici için zararı olması nedeniyle ithalatta haksız rekabetin önlenmesi veya korunma önlemlerine tabi eşyanın ithalidir. Yükümlülüğü doğuran olayın başladığı zaman ise gümrük vergileriyle aynıdır⁽⁶⁴⁷⁾. Ancak, dampinge karşı verginin ya da telafi edici verginin geriye dönük olarak, ithali daha evvelce gerçekleştirilen eşya için BKK ile uygulanması söz konusu olduğundan yükümlülük fiili ithalat tarihinden sonra da doğabilmektedir⁽⁶⁴⁸⁾.

Dampinge karşı vergi ve telafi edici vergi yükümlüsü, dampinge veya sübvansiyona konu eşyayı ithal eden gerçek veya tüzel kişilerdir⁽⁶⁴⁹⁾. Korunma önlemlerinden kaynaklanan ek mali yükümlülük de söz konusu uygulamaya tabi eşyayı ithal eden gerçek veya tüzel kişilik için söz konusudur. Bu bağlamda istisnai konular saklı kalmak üzere, vergi kimlik numarasına sahip her gerçek ve tüzel kişi ile tüzel kişilik statüsüne sahip olmamakla birlikte yürürlükteki mevzuat hükümlerine istinaden hukuki tasarruf yapma yetkisi tanınan kişiler ortaklıkları ithalat işlemlerini yürütebilmektedir⁽⁶⁵⁰⁾. Gümrük vergisinin ödenmesi bakımından sorumlu olan kişiler aynı zamanda ticaret politikası önlemleri çerçevesinde alınan vergilerin ve ek mali yükümlülüklerin ödenmesinden de sorumludurlar.

⁽⁶⁴⁵⁾ Ülkemizce diğer ülkelere karşı korunma önlemi olarak uygulanan ek mali yükümlülüğe konu eşya için bkz.: <http://www.dtm.gov.tr/dtmadmin/upload/ITH/GozetimKorunmaDb/gozkor/korunmaonlemliste.xls>, E.T.:20.03.2008

⁽⁶⁴⁶⁾ Gözlük çerçeveleri ithalatında korunma önlemi, İthalatta Korunma Önlemlerine İlişkin 2008-1 nolu Tebliğ ile kararlaştırılmıştır. R.G.S.: 26772, 30.01.2008.

⁽⁶⁴⁷⁾ 3577 s. Kanun md. 15.1

⁽⁶⁴⁸⁾ 3577 s. Kanun md. 7.2

⁽⁶⁴⁹⁾ 3577 s. Kanun md. 8.

⁽⁶⁵⁰⁾ İY. md. 3.

Dampinge karşı vergi ve telafi edici vergi oldukça geniş bir süreci içeren bir uygulamanın sonucu olarak tahsil edilen bir yükümlülük olduğundan muafiyet veya istisna uygulaması yoktur. Ancak, korunma önlemiyle ilgili ek yükümlülükler için muafiyet uygulaması söz konusu olup, bir örneği aşağıdaki tabloda yer almaktadır;

Tablo 23. Motosiklet İthalatında Ek Mali Yükümlülük ve Muafiyet Sınırı

GTİP	Eşya Tanımı	Ek Mali Yükümlülük (ABD Doları/Adet)			Muafiyet Sınırı (CIF)(ABD Doları/Adet)
		1. Dönem (2/3/2007-14/8/2007)	2. Dönem (15/8/2007-14/8/2008)	3.Dönem (15/8/2008-14/8/2009)	
8711.10.00.00.11	Moped	200	190	180	1.200

Kaynak: 05.02.2007 tarih ve 2007-11621 s. BKK md. 2.2. R.G.S.: 26449, 01.03.2007.

Tablo 23'te de görüleceği üzere, en son sütunda ithalatta koruma önlemleri çerçevesinde motosiklet ithalatından alınan ek mali yükümlülüğe ilişkin muafiyet sınırı belirtilmiştir. Ancak buradaki muafiyet sınırı uygulamanın alt sınırını belirtmektedir. Bu, tabloda yer alan eşyanın yalnız, muafiyet sütununda gösterilen CIF kıymetin altında birim kıymeti olanların ithalatından, koruma önlemi olarak ek mali yükümlülük tahsil edileceği anlamına gelmektedir⁽⁶⁵¹⁾.

3.1.6.2. Vergilerin ve Ek Mali Yükümlülüğün Matrah ve Oranı

Ticaret politikası önlemleri çerçevesinde alınan dampinge karşı vergi, telafi edici vergi ve ek mali yükümlülük, advalorem (CIF değerinin yüzdesi) ya da spesifik (miktar bazında) olarak uygulandığından matrahı eşyanın kıymeti veya fiziki unsuru oluşturmaktadır. Örneğin 5503.20.00.00.00 GTİP'li ve Hindistan menşeli polyester elyaf için % 16,5, % 22,2 ve % 23,9 oranında dampinge karşı vergi uygulaması söz konusuyken⁽⁶⁵²⁾ 9105.21 GTİP'li ve Çin Halk Cumhuriyeti menşeli pilli, akümülatörlü duvar saatleri için adet üzerinden 2,10 Dolar dampinge karşı vergi uygulanmaktadır⁽⁶⁵³⁾. Yine 5402.31 GTİP'li ve İran menşeli naylon iplik için 10.08.2006-09.08.2007 tarihleri arasını kapsayan 1.Dönemde 1,50 Dolar/Kg, 10.08.2007-09.08.2008 tarihleri arasını kapsayan 2.Dönemde 1,45 Dolar/Kg ve

⁽⁶⁵¹⁾ 2007-11621 s. BKK md 2.1.

⁽⁶⁵²⁾ İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesine İlişkin 2003-14 no'lu Tebliğ md. 23., R.G.S.: 25183, 29.07.2003.

⁽⁶⁵³⁾ İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesine İlişkin 2007-17 No'lu Tebliğ md. 18., R.G.S.: 26680, 24.10.2007.

10.08.2008-09.08.2009 tarihleri arasını kapsayan 3.Dönemde 1,40 Dolar/Kg olmak üzere miktar üzerinden hesaplanan ek mali yükümlülük söz konusudur⁽⁶⁵⁴⁾. Dolayısıyla vergilendirmede her iki matrah şekli de kullanılmaktadır.

Dış ticaret politikası önlemleri çerçevesinde ithalatta haksız rekabetin önlenmesi amacıyla alınan dampinge karşı veri ile ithalatta korunma önlemleri uygulaması çerçevesinde alınan ek mali yükümlülüklerin oranı nispi olabileceği gibi eşyanın fiziki unsuruna göre maktu da alınabilmektedir. Yukarıda örnek olarak verilen Tablo. 23'te görüleceği üzere her bir dönem için moped ithalatında bir moped için ödenmesi gereken maktu ek mali yükümlülük söz konusu eşyanın karşısında gösterilmiştir.

3.1.6.3. Vergilere ve Ek Mali Yükümlülüğe İlişkin Usul

İthalatta korunma önlemleri çerçevesinde önceden tesis edilen yükümlülükler, gümrük vergileri ve diğer mali yükümlülüklerle ilişkin usuller çerçevesinde yürütülmektedir. Ancak ithalatın dampingli olması nedeniyle uygulanacak önlemler geriye dönük olarak 90 gün ile sınırlı olmak üzere uygulanabilmektedir.

3.1.6.4. Vergilerin ve Ek mali Yükümlülüklerin Tahsili-Ödenmesi

Dampinge karşı vergi veya telafi edici vergi, gümrük idarelerince, ithalde alınan diğer vergilerden ayrı olarak tahsil edilmekte ve teminata bağlanmaktadır⁽⁶⁵⁵⁾. Yine gümrük mevzuatının, gümrük vergilerinin tesciline, tahakkukuna, tahsiline, geri verilmesine, takibine ve teminata bağlanmasına ilişkin olup ithalatta haksız rekabetin önlenmesiyle ilgili mevzuat hükümlerine aykırı olmayan usul ve şekle sahip hükümleri, dampinge karşı vergi ve telafi edici vergi için yürütülecek işlemlere de uygulanılmaktadır⁽⁶⁵⁶⁾. Ödenmeyen dampinge karşı vergi veya telafi edici vergi, 6183 s. AATUHK hükümleri çerçevesinde gümrük idarelerince takip edilmektedir⁽⁶⁵⁷⁾.

⁽⁶⁵⁴⁾ İthalatta Korunma Önlemi Uygulanılmasına İlişkin 2006-10614 s. BKK. md 2.2., *R.G.S.*: 26225, 11.07.2006.

⁽⁶⁵⁵⁾ 3577 s. Kanun md. 9.

⁽⁶⁵⁶⁾ 3577 s. Kanun md. 15.1.

⁽⁶⁵⁷⁾ 3577 s. Kanun md. 15.2.

İthalatta koruma önlemi olarak uygulanan ek mali yükümlülük de gümrük idarelerince, ithalde alınan diğer vergilerden ayrı olarak tahsil edilmekte ve genel bütçeye gelir kaydedilmektedir. Ek mali yükümlülüklerin tahsilatının takibi 6183 s. AATUHK hükümleri çerçevesinde gümrük idarelerince yapılmaktadır. Gümrük mevzuatının, gümrük vergilerinin tesciline, tahakkukuna, tahsiline, geri verilmesine, takibine ve teminata bağlanmasına ilişkin olup ithalatta haksız rekabetin önlenmesiyle ilgili mevzuat hükümlerine aykırı olmayan usul ve şekle sahip hükümleri, dampinge karşı vergi ve telafi edici vergi için yürütülecek işlemlere de uygulanmaktadır. Ek mali yükümlülükleri yerine getirmeden ithalat işlemlerini gerçekleştirenlere, diğer mevzuat hükümleri saklı kalmak kaydıyla, 2976 s. Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun çerçevesinde noksan ek mali yükümlülüğün iki katı para cezası uygulanmaktadır.

3.1.7. Katma Değer Vergisi

25.10.1984 tarih ve 3065 s. KDVK⁽⁶⁵⁸⁾ ile 1985 yılından beri uygulanılmakta olan KDV, harcamalar üzerinden alınan ve üretimin ve satışın her aşamasında yaratılan katma değer üzerinden tümünün birden vergilendirilmesi ile ortaya çıkan modern bir yayılı muamele vergisidir. Ülkemizde KDV yükümlülüğünün, dahilde alınan KDV ve ithalde alınan KDV olmak üzere iki ayrı grubu bulunmaktadır⁽⁶⁵⁹⁾. Vergi yükümlülüğünün ikinci grubunu oluşturan ithalde alınan KDV, her türlü mal ve hizmet ithalatını içine alması ve bu nedenle tarafsız, vergi yükü açısından nötr ve AB'yle olan ilişkiler çerçevesinde varış ülkesinde vergilendirme ilkesi uygulaması başta olmak üzere bir çok uygulamada uyumlaştırıcı özelliğe sahip olması nedeniyle önem taşımaktadır.

KDV uygulamasına geçilmesiyle;

- 6802 s. Gider Vergileri Kanunu içerisinde yer alan,
 - Dahilde alınan istihsal vergisi,
 - İthalden alınan istihsal vergisi,

⁽⁶⁵⁸⁾ R.G.S.: 18563, 02.11.1984

⁽⁶⁵⁹⁾ Tuncer, a.g.e., s. 297.

- Nakliyat vergisi,
- PTT hizmetleri vergisi,
- İlan ve reklam hizmetleri vergisi,
- 2456 s. İşletme Vergisi Kanunu ile düzenlenen işletme vergisi,
- 1318 s. Finansman Kanunu ile düzenlenen spor-toto vergisi,
- 6747 s. Kanun ile düzenlenen şeker istihlak vergisi,

olmak üzere toplam 8 tür vergi yerini tek bir vergiye bırakmıştır⁽⁶⁶⁰⁾.

KDV'nin ithalatta alınması, onun bir ithalat vergisi olması sonucunu doğurmamaktadır. Bunun sebepleri arasında uygulamada oran, istisna ve muafiyet hükümleri açısından verginin yurt içi konusu ile ithalattaki konusu arasında bir farkın bulunmaması, vergi yüklenicisinin yüklendiği vergiyi hesaplanan vergiden indirerek vergi yükünden kurtulabilmesi ve bu yönüyle maliyet artırıcı özelliği olan gümrük vergisinden ayrılması bulunmaktadır⁽⁶⁶¹⁾. Ancak her iki vergi arasındaki yakın ilişki KDV'nin, esasında gümrüklerde alınan bağımsız ve ayrı bir vergi olsa da, gümrük vergisinin bir parçası veya devamı olarak yayımlanan genel tebliğler ve genelgeler, uygulama bütünüyle Gümrük Müsteşarlığına bırakmıştır⁽⁶⁶²⁾. Yine ithalde alınan KDV'nin yıllar itibarıyla artış göstermesi de KDV'nin gümrük vergisine eş etkili bir vergi olarak gümrük yükümlülüğünün doğduğu anda bu vergilerle birlikte uygulanılmasının sonucudur⁽⁶⁶³⁾.

3.1.7.1. Verginin Temel Unsurları

İthalde alınan KDV'nin konusunu her türlü mal ve hizmet ithalatı oluşturmaktadır⁽⁶⁶⁴⁾. Gümrük mevzuatı çerçevesinde her türlü madde, ürün ve değer eşya sayılmakta olup, hizmet, niteliği gereği gümrük kapılarından geçemeyeceğinden dolayı gümrük işlemlerine konu edilememektedir. KDVK'da da hizmet ithalatının

⁽⁶⁶⁰⁾ Kamil Mutluer vd. (2005): *Türk Vergi Sistemi*, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2.Baskı, s. 235.

⁽⁶⁶¹⁾ Yerci, *a.g.e.*, s. 33.; Binnur Çelik (1999): "İthalde Alınan Katma Değer Vergisi ve Günümüzdeki Önemi", *Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt: 1, Sayı: 2, s. 123.

⁽⁶⁶²⁾ Tuncer, *a.g.e.*, s. 297.

⁽⁶⁶³⁾ Çelik, *a.g.m.*, s. 123.

⁽⁶⁶⁴⁾ 3065 s. KDVK. Md. 1.2.

neyi ifade ettiği yönünde açık bir hüküm bulunmamaktadır⁽⁶⁶⁵⁾. KDV'nin konusuna giren bazı eşyalar BKK'lara ekli listeler halinde düzenlenmiş, listelerde yer almayan eşya ise genel olarak verginin konusuna dahil edilmiştir. Listelerde, GTİP bazıda sınıflandırılmış eşyalar da bulunmaktadır ve listeler BKK ile güncellenmektedir.

İthalatta KDV yükümlülüğünü doğuran olay ise gümrük yükümlülüğüne paralel şekilde düzenlenmiştir. Buna göre vergiyi doğuran olay, gümrük vergisine tabi işlemlerde bu yükümlülüğün başlaması, gümrük vergisi ödeme yükümlülüğünün olmadığı durumda ise gümrük beyannamesinin tescil edilmesidir⁽⁶⁶⁶⁾. Gümrük vergisi yükümlülüğü, bu vergiye tabi eşyanın serbest dolaşıma girmesi, gümrük mevzuatına aykırı olarak TCGB'ye girmesi veya gümrük gözetiminden çıkarılması gibi durumlarda doğduğundan KDV'de bu olaylara bağılı olarak doğmaktadır. KDV'yi doğuran olayın başladığı tarih ise gümrük beyannamesinin söz konusu olduğu durumda bu beyannamenin tescil edildiği tarih, beyannamenin söz konusu olmadığı durumda ise eşyanın gümrük hattından geçirildiği ya da gümrük gözetiminden çıkarıldığı tarihtir. Son durumda, tarih net olarak bilinmiyorsa eşyanın bu durumunun gümrük idaresince tespit edildiği tarih, KDV yükümlülüğünün başladığı tarih kabul edilmektedir.

Gümrük yükümlülüğü kavramı, gümrük vergileri ve eş etkili mali yükümlülükleri ödemek gibi maddi, eşyanın gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulmasıyla ilgili işlemlerin yürütülmesi gibi şekli ödevlerin yerine getirilmesini kapsadığından, gümrük yükümlülüğünün her başladığı anda KDV yükümlülüğünün de doğması mümkün değildir. Dış ticaret işlemleri açısından KDV yükümlülüğünün olabileceği hallere ilişkin örnekler aşağıdaki gibidir⁽⁶⁶⁷⁾:

- Eşyanın serbest dolaşıma giriş rejimine tabi tutulması,
- Eşyanın kısmi muafiyet suretiyle geçici ithalat rejimine tabi tutulması,
- Eşyanın gümrük mevzuatına aykırı olarak TCGB'ye girmesi,
- Bir serbest bölgede bulunan eşyanın gümrük mevzuatına aykırı olarak TCGB'nin başka bir yerine gitmesi,

⁽⁶⁶⁵⁾ Yerci, *a.g.e.*, s. 24.

⁽⁶⁶⁶⁾ 3065 s. KDVK. md 10.1.

⁽⁶⁶⁷⁾ Yerci, *a.g.e.*, s. 33-54.

- Gümrük gözetimi altındaki eşyanın gümrük mevzuatına aykırı şekilde gümrük gözetiminden çıkarılması,
- Eşyanın geçici depolama yerlerinde bulunduğu sırada yerine getirilmesi gereken yükümlülüklere uyulmaması,
- Diğer gümrük rejimlerinin uygulanmasından doğan yükümlülüklerden birinin yerine getirilmemesi nedeniyle ithalata ilişkin gümrük yükümlülüğünün söz konusu olması,

İthalatta KDV'nin yükümlüsü eşya ithal eden kişilerdir⁽⁶⁶⁸⁾. Gümrük mevzuatı açısından yükümlü, gümrük yükümlülükleriyle ilgili bütün işleri yerine getirmekle sorumlu bütün kişileri ifade etmektedir⁽⁶⁶⁹⁾. Dolayısıyla KDV'ye ilişkin bir yükümlülüğün doğması durumunda bu verginin ödenmesiyle ilgili kişiler KDV yükümlüsüdür. KDV yükümlülüğü bakımından ithalatın kanunlar çerçevesinde veya resmi makamları tarafından yaptırılması, bunları yapanların hukukî statü ve kişilikleri, Türk vatandaşı olup olmamaları, ikametgâh veya işyerlerinin yahut kanunî merkez veya iş merkezlerinin Türkiye'de olup olmaması vergilendirmeye engel oluşturmamaktadır⁽⁶⁷⁰⁾. Yine ithalatın kamu sektörü, özel sektör veya herhangi bir gerçek veya tüzelkişi tarafından yapılması veya herhangi bir şekil ve surette gerçekleştirilmesi de vergilendirmeye etki etmemektedir⁽⁶⁷¹⁾.

KDV'nin sorumlusu ise yükümlünün Türkiye içinde ikametgahının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde, vergi alacağının güvenceye alınması amacıyla vergiye tabi işlemlere taraf olanların verginin ödenmesi bakımından sorumlu tutulması şeklinde gerçekleşmektedir⁽⁶⁷²⁾. Örneğin, gümrük antreposuna konulan eşyanın ihracatının belirlenen sürede veya şartlara uygun olarak gerçekleşmemesi veya tevsik edilememesi hallerinde, kayba uğratılan vergi, buna ilişkin olarak kesilecek ceza ve hesaplanacak gecikme faizinin ödenmesinden KDV iadesi alanla birlikte antrepo

⁽⁶⁶⁸⁾ 3065 s. KDVK. md 8.1.b.

⁽⁶⁶⁹⁾ 4458 s. GK. md 3.11.

⁽⁶⁷⁰⁾ 3065 s. KDVK. md 1.3

⁽⁶⁷¹⁾ 3065 s. KDVK. md 1.son.

⁽⁶⁷²⁾ 3065 s. KDVK. md 9.1.

işleticisi de müteselsilen sorumlu tutulmaktadır⁽⁶⁷³⁾. Gümrük mevzuatı açısından dolaylı temsil durumunda beyan sahibi adına beyanda bulunan kişi ile eşyanın gümrük mevzuatına aykırı olarak TCGB'ye girmesi veya gümrük gözetiminden çıkarılması gibi durumlarda bunu bilen, bilmesi gereken ve böyle durumda olan eşyayı elinde bulunduran kişiler için sorumluluk söz konusudur. Ancak kaynakta kesen durumundaki KDV sorumluluğu gümrük işlemleri açısından mümkün değildir.

Dış ticaret işlemleri açısından KDV'ye ilişkin istisna konusu, verginin uygulama alanına paralel olarak, oldukça kapsamlıdır. KDV'de muafiyet ve istisnaya ilişkin durumlar aşağıdaki gibidir⁽⁶⁷⁴⁾;

- İhracata ilişkin istisnalar,
- İthalata ilişkin istisnalar,
- Taşıtlara ilişkin istisnalar,
- Kıymetli maden ve petrol aramalarına ilişkin istisnalar,
- Teşvik belgeli yatırımlara ilişkin istisnalar,
- Ulusal güvenlik harcamaları ve askeri amaçlı yatırımlara ilişkin istisnalar,
- Transit taşımacılığa ilişkin istisnalar,
- Diplomatik istisnalar,
- Kültürel ve eğitim amaçlı istisnalar,
- Sosyal amaç taşıyan istisnalar ve
- Diğer istisnalardır.

İhracata ilişkin istisnalar kapsamında, ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler KDV'den istisna edilmiştir. Bunun yanında Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara yapılan satışlar da iade konusu yapılmış, eşyanın Türkiye'yi terk etmesi üzerine KDV'den arındırılarak bir nevi istisna uygulanmaktadır. Benzer şekilde ihraç kaydıyla imalatçıların ihracatçı firmalara eşya tesliminde, ihracatçı firmalar KDV beyanı vermekle birlikte vergi dairesice tarh ve tahakkuk edilen

⁽⁶⁷³⁾ 3065 s. KDVK. md. 12.b.2.

⁽⁶⁷⁴⁾ 3065 s. KDVK md 11 ila17.

vergiyi ödememektedirler. Son durumda KDV tecil ve ardından terkin edilerek istisna edilmektedir. Bir teslimin ihracat sayılabilmesi ve istisna konusunu oluşturması, teslimin yurt dışındaki bir müşteriye, bir serbest bölgedeki alıcıya ya da yetkili gümrük antreposu işleticisine yapılmasına ve teslim konusu eşyanın TCGB'den çıkarak bir dış ülkeye veya bir serbest bölgeye ulaşmasına ya da yurt dışındaki müşteriye gönderilmek üzere yetkili gümrük antreposuna konulmasına bağlıdır⁽⁶⁷⁵⁾.

İthalatta KDV istisnası ise aşağıdaki konuları kapsamaktadır⁽⁶⁷⁶⁾;

- Teslimleri KDVK'ya göre istisna edilen eşyanın ithalatı,
- 4458 s. GK'nın 167 nci md. ile gümrük vergisinden muaf olan veya istisna tutulan eşyanın ithali⁽⁶⁷⁷⁾,
- Gümrük mevzuatı çerçevesinde eşyanın transit, gümrük antrepo rejimlerine tabi tutulması ile geçici depolama yerlerine ya da serbest bölgelere konulması,
- Gümrük mevzuatına çerçevesinde ihraç edilen ve geri gelen eşya⁽⁶⁷⁸⁾,

Eşit ve tarafsız uygulamanın gereği olarak teslimleri yurt içinde KDV'den istisna edilen eşyanın ithalata konu olması durumunda da aynı istisna uygulaması söz konusudur. Diğer taraftan ithalatta KDV'yi doğuran olayın gümrük vergisi ödeme yükümlülüğü olduğu yukarıda belirtilmişti. Bu hükmün sonucu olarak eşyanın gümrük mevzuatı gereği gümrük vergisinden muaf olması veya istisna tutulması KDV yükümlülüğünün doğmaması sonucunu doğuracaktır.

3065 s.KDVK'da hariçte işleme rejimi çerçevesinde işleme faaliyetlerine tabi tutulan eşya ile gümrük mevzuatı çerçevesinde gümrük vergisi istisnasının

⁽⁶⁷⁵⁾ 3065 s. KDVK md. 12.

⁽⁶⁷⁶⁾ 3065 s. KDVK md. 16.

⁽⁶⁷⁷⁾ Bu hüküm ÖTV'de istisna uygulamasıyla paralel bir uygulamadır. Buna göre, GK 167 md'si ile gümrük vergisinden istisna tutulan, kanuni ikametgahlarını Türkiye'ye nakleden gerçek kişilere ait olup, alındığı tarihte üç yaşından büyük olmayan kara taşıtları ve kamu kurumları ile kamu yararına çalışan dernekler ve BK tarafından vergi muafiyeti tanınan vakıflar tarafından ticari amaç olmaksızın kendi kuruluş amaçları doğrultusunda ithal edilen eşya için KDV istisnası söz konusu değildir.

⁽⁶⁷⁸⁾ Geri gelen eşya için muafiyet veya istisna uygulama süresi 3 yıldır. 4458 s. GK md 168.1.

uygulandığı eşya için özel hükümler bulunmaktadır. Buna göre, geri gelen eşyanın ithalat istisnasından faydalanabilmesi, bu eşyayla ilgili olarak ihracat istisnasından faydalanılan miktarın gümrük idarelerine ödenmesi veya bu miktar kadar teminat gösterilmesine bağlıken⁽⁶⁷⁹⁾, hariçte işleme faaliyetlerine konu eşyaya bu faaliyetler sonucu eklenen ilavelerin değeri için istisna uygulaması söz konusu değildir.

KDV uygulamasında çeşitli amaçlarla kullanılan bazı taşıtlara ilişkin teslim ve hizmetler vergiden istisna edilmiştir. Buna göre faaliyetleri kısmen veya tamamen deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan yükümlülere bu amaçla yapılan deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçlarının teslimleri, bu araçların imal ve inşası ile ilgili olarak yapılan teslim ve hizmetler ile bunların tadili, onarım ve bakımı şeklinde ortaya çıkan hizmetler ile deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetler vergiden istisnadır⁽⁶⁸⁰⁾.

KDV'de kıymetli maden ve petrol aramalarına ilişkin istisnalar, altın, gümüş, platin arama, işletme, zenginleştirme, rafinaj ve 6326 s. Petrol Kanunu hükümlerine göre petrol arama faaliyetlerine ilişkin olmak üzere, bu faaliyetleri yürütenlere yapılan teslim ve hizmetler ile aynı Kanun hükümlerine göre boru hattıyla taşımacılık yapanlara, bu hatların inşa ve modernizasyonuna ilişkin yapılan teslim ve hizmetleri kapsamaktadır⁽⁶⁸¹⁾.

Teşvik belgeli yatırımlara ilişkin istisnaların konusunu makina ve teçhizat teslimleri oluşturmaktadır⁽⁶⁸²⁾. Ulusal güvenlik harcamaları ve askeri amaçlı yatırımlara ilişkin istisnalar ise Milli Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı, Savunma Sanayii Müsteşarlığı, Milli İstihbarat Teşkilatı Müsteşarlığı, Emniyet Genel Müdürlüğü ve Gümrük Muhafaza Genel Müdürlüğüne savunma ve güvenlik ihtiyaçları için uçak, helikopter, gemi, denizaltı, tank, panzer, zırhlı personel taşıyıcı, roket, füze ve benzeri araçlar, silah, mühimmat, silah malzeme, teçhizat ve sistemleri ile bunların araştırma-geliştirme,

⁽⁶⁷⁹⁾ 3065 s. KDVK. md. 16.b.

⁽⁶⁸⁰⁾ 3065 s. KDVK. md. 13.a.

⁽⁶⁸¹⁾ 3065 s. KDVK. md. 13.c.

⁽⁶⁸²⁾ 3065 s. KDVK. md. 13.d.

yazılım, üretim, montaj, yedek parça, bakım-onarım ve modernizasyonuna ilişkin olarak yapılan teslim ve hizmetler ve bu teslim ve hizmetleri gerçekleştirenlere bu kapsamda yapılacak olan, miktarı ve nitelikleri bu kuruluşlarca onaylanan teslim ve hizmetlerde uygulanılmaktadır⁽⁶⁸³⁾. Benzer şekilde, askeri fabrika, tersane ve atölyelerin kuruluş amaçlarına uygun olarak yaptıkları teslim ve hizmetler için de KDV istisnası söz konusudur⁽⁶⁸⁴⁾.

Transit taşımacılığa ilişkin istisnalar ile diplomatik istisnalar ülkemizin taraf olduğu uluslararası anlaşmalardan kaynaklanmakta olup karşılıklılık esasına göre uygulanmaktadır. Sosyal, kültürel ve eğitim amaçlı istisnalar ise genel ve katma bütçeli daireler, il özel idareleri, belediyeler, köyler, bunların teşkil ettikleri birlikler, üniversiteler, döner sermayeli kuruluşlar, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, siyasî partiler ve sendikalar, kanunla kurulan veya tüzelkişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları, kamu menfaatine yararlı dernekler, tarımsal amaçlı kooperatifler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların çeşitli teslim ve hizmetleri için söz konusudur.

KDV uygulaması çerçevesinde dış ticarete konu işlemler arasında bulunan ve vergiden istisna tutulacak diğer teslim ve hizmetler ise şunlardır⁽⁶⁸⁵⁾;

- BSMV kapsamına giren işlemler ve tali acenteler dahil, sigorta acente ve prodüktörlerinin sigorta muamelelerine ilişkin işlemleri ile Kurumlar Vergisi Kanununun 7 nci maddesinin (24) numaralı bendinde belirtilen kurumların kredi teminatı sağlama işlemleri,
- Külçe altın, külçe gümüş, kıymetli taşlar (elmas, pırlanta, yakut, zümrüt, topaz, safir, zebrecet, inci, kübik virconia) döviz, para, damga pulu, değerli kâğıtlar, hisse senedi, tahvil ile metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt, cam hurda ve atıkları (hurda metalden elde edilen külçeler dahil) teslimi,
- Serbest bölgelerde verilen hizmetler,

⁽⁶⁸³⁾ 3065 s. KDVK. md. 13.e.

⁽⁶⁸⁴⁾ 3065 s. KDVK. md. 17.3.a.

⁽⁶⁸⁵⁾ 3065 s. KDVK. md. 17.

- Boru hattı ile yapılan yabancı ham petrol, gaz ve bunların ürünlerinin taşınması hizmetleri,
- Gümrük antrepoları ve geçici depolama yerleri ile gümrük hizmetlerinin verildiği gümrüklü sahalarda; ithalat ve ihracat işlemlerine konu mallar ile transit rejim kapsamında işlem gören mallar için verilen ardiye, depolama ve terminal hizmetleri ile vergisiz satış yapılan işyerlerinin ve bu işyerlerine ait depo ve ardiye gibi bağımsız birimlerin kiralanması ve
- Özürlülerin eğitimleri, meslekleri, günlük yaşamları için özel olarak üretilmiş her türlü araç-gereç ve özel bilgisayar programlarıdır.

KDV’de muafiyet ve istisna uygulamasının en önemli etkisini gümrük kıymetinin tespit edilmesinde kendisini göstermektedir. Aşağıda da belirtileceği üzere, ithalatta KDV’nin matrahına ithalat sırasında ödenen her türlü vergi resim, harç ve pay dahildir. Dolayısıyla verginin hangi konusunun istisnaya tabi olduğu veya kimlerin muafiyet kapsamında olduğunun tespiti eşyanın gümrük kıymetinin tespiti açısından önem taşımaktadır. Örneğin, deniz ve hava taşıtları için liman ve hava meydanlarında verilen tahmil, tahliye, terminal ve ardiye hizmetleri KDV’den istisna tutulmuştur. Buralarda bulunan ve ithalata konu eşya için bu hizmetleri verilmesi durumunda, hizmet bedelleri ithalde alınan KDV’nin matrahına dahil edilmesi konusunda iki tür yaklaşım bulunmaktadır. Birinci yaklaşıma göre, hizmet bedellerinin KDV matrahına dahil olması nedeniyle çifte vergilendirilmenin önüne geçmek için eşya ithaline bağlı hizmetler katma değer vergisinden istisna tutulmuştur. İkinci yaklaşıma göre, söz konusu hizmetler, yurt içi teslim ve hizmetleri vergiden istisna tutulan vergilendirme konularının ithalatta da tam istisna kapsamında değerlendirilerek istisna konusu olacağı yönündedir⁽⁶⁸⁶⁾. Yine vade farklarından ve kredi faizlerinden kaynaklanan faiz, komisyon ve bunlara ilişkin kur farkları da KDVK’nın muafiyet ve istisnaya ilişkin hükümleri çerçevesinde değerlendirilmesi gerekmektedir. Nitekim, ithalata konu eşyanın bedelinin ödenmemesine bağlı olarak ortaya çıkan vade farkı, kur farkı, faiz ve benzeri yükümlülüklerin KDV matrahına dahil edilmesi gerekirken, ithalatın finansmanında

⁽⁶⁸⁶⁾ Muharrem Özdemir (2006): “Tahmil, Tahliye, Terminal ve Ardiye Hizmetlerinin Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durumu ve Vergilendirilmesi”, http://www.alomaliye.com/ocak_2006/muharrem_ozdemir_tahmil_tahliye.html., E.T: 13.10.2007.

kullanılan yurt dışı krediler için ödenen faizler, yurt içi kredilerin BSMV tabi olup KDV'den istisna olması nedeniyle ithalatta da KDV'den istisna sayılıp matraha dahil edilmemesi gerekmektedir⁽⁶⁸⁷⁾.

3.1.7.2. Verginin Matrahı ve Oranları

KDV'nin matrahının tespiti gümrük yükümlülüğünün tespiti ve yerine getirilmesi açısından önem taşımaktadır. Çünkü gümrük yükümlülüğü eşyaya ilişkin ithalat vergilerinin ödenmesiyle sona ermektedir. İthalat vergilerinin en son halkasını ise ödenecek KDV'nin tespiti oluşturmaktadır.

İthalatta KDV matrahına giren unsurlar aşağıdaki gibidir⁽⁶⁸⁸⁾:

- İthal edilen eşyanın gümrük vergisi tarhına esas olan kıymeti, gümrük vergisinin kıymet esasına göre alınmaması veya eşyanın gümrük vergisinden muaf olması halinde sigorta ve navlun bedelleri dahil CIF değeri, bunun belli olmadığı hallerde söz konusu eşyanın gümrükçe tespit edilecek değeri,
- İthalat sırasında ödenen her türlü vergi, resim, harç ve paylar,
- Gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer giderler ve ödemelerden vergilendirilmeyenler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur farkı gibi ödemeler.

Yukarıda belirtilen unsurların toplamı ithalatta KDV'nin matrahını oluşturmaktadır. Bunun yanında ithalata konu olan eşyanın türüne ve durumuna göre KDV'nin matrahına girecek unsurların ayrıca tespit edilmesi gerekmektedir. Nitekim, altın, gümüş ve platin gibi kıymetli madenlerin aranması, teslimi ve bunlara ilişkin hizmetler KDV'den istisna edildiği, teslimi KDV'den istisna edilen eşyanın ithalatının da KDV'den istisna olduğu yukarıda belirtilmiştir. Bu nedenle altın, gümüş ve platin gibi kıymetli madenlerden mamul eşyanın matraha esas kıymeti belirlenirken, söz konusu eşyanın hammaddesinin bedelinin eşyanın toplam kıymetinden düşülmesi şeklinde verginin matrahının tespiti söz konusudur⁽⁶⁸⁹⁾. Yine

⁽⁶⁸⁷⁾ Sezai Kaya, "İthalatta Katma Değer Vergisi Matrahında Kredi Faizleri ile Vade Frakları", <http://www.gumrukkontrolor.org.tr/Yayinlar/Dergiler/50/10.html>, E.T.: 13.10.2007.

⁽⁶⁸⁸⁾ 3065 s. KDVK. md. 21.

⁽⁶⁸⁹⁾ 3065 s. KDVK. md. 23.e

iadeye konu ambalaj maddeleri KDV matrahına girmezken, iadeye konu olmayan ambalaj maddeleri KDV matrahına dahil edilmesi gerekmektedir⁽⁶⁹⁰⁾. Bu çerçevede, KDV matrahına dahil olan unsurlar aşağıdaki gibidir⁽⁶⁹¹⁾;

- Teslim alanın gösterdiği yere kadar satıcı tarafından yapılan taşıma, yükleme ve boşaltma giderleri,
- Ambalaj giderleri, sigorta, komisyon ve benzeri gider karşılıkları ile vergi, resim, harç, pay, fon karşılığı gibi unsurlar,
- Vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerler.

KDV matrahına dahil olmayan unsurlar ise şunlardır⁽⁶⁹²⁾;

- Teslim ve hizmet işlemlerinde fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen ticari teamüllere uygun miktardaki iskontolar,
- Hesaplanan KDV.

Diğer taraftan Maliye Bakanlığı tarafından özel matrah şekilleri de belirlenebilmektedir⁽⁶⁹³⁾. Maliye Bakanlığı bu yetkisini aşağıdaki eşya ve hizmetler için kullanmıştır⁽⁶⁹⁴⁾;

- Tütün, Tütün Mamulleri, Tuz ve Alkol İşletmeleri Genel Müdürlüğü tarafından dağıtımı yapılan eşya,
- Çay teslimleri,
- Gazete, dergi ve benzeri periyodik yayınlar,
- Talih oyunları salon işletmeciliği ve
- Özel sektör tarafından üretilen sigaralar,

⁽⁶⁹⁰⁾ Şenyüz, *a.g.e.*, s. 214.

⁽⁶⁹¹⁾ 3065 s. KDVK. md. 24.

⁽⁶⁹²⁾ 3065 s. KDVK. md. 25.

⁽⁶⁹³⁾ 3065 s. KDVK. md. 23.f.

⁽⁶⁹⁴⁾ Şenyüz, *a.g.e.*, s. 213.

Yukarıda belirtildiği şekilde tespit edilen KfV matrahına uygulanacak genel oran % 10'dur. BK bu oranı, dört katına kadar artırmaya, % 1'e kadar indirmeye, bu oranlar dahilinde muhtelif eşya ve hizmetler ile bazı eşyanın perakende safhası için farklı vergi oranları tespit etmeye yetkilidir⁽⁶⁹⁵⁾. BK çeşitli Kararlar çıkararak bu yetkisini kullanmıştır. Örneğin 92-3896 s. BKK ile⁽⁶⁹⁶⁾;

- Listelerde yer alanlar hariç olmak üzere, vergiye tabi her işlem için % 18,
- I sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için % 1,
- II sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için % 8,
- III sayılı listede Gümrük Tarife İstatistik Pozisyon numaraları belirtilen malların teslimleri ile aynı listede yer alan hizmetler için, % 26,
- IV sayılı listede yer alan teslimler için %40,

olmak üzere beş farklı oran tespit edilmiştir. Uygulamada verginin konusuna giren eşya ve hizmetler için üç oran geçerlidir. Bunlardan ilki genel oran, diğer ikisi ise indirimli oran olup, bu oranlar aşağıdaki gibidir⁽⁶⁹⁷⁾;

- Listelerde yer alanlar hariç olmak üzere, vergiye tabi her işlem için % 18,
- I sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için % 1,
- II sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için % 8,

Bu oranlara, ÖTV ve gümrük vergisinde olduğu gibi, tek ve maktu verginin de eklenmesi gerekmektedir. Nitekim gümrük vergisinin maktu olarak alındığı hallerde, tek ve maktu verginin, ithalde alınacak KDV'nin de dahil edilmek suretiyle tespit edileceği hükme bağlanmıştır⁽⁶⁹⁸⁾. KDV oranlarının yer aldığı listeler oldukça hacimlidir. Tamamının burada verilmesi mümkün olmayacağından aşağıdaki örnekler verilmiştir⁽⁶⁹⁹⁾;

⁽⁶⁹⁵⁾ 3065 s. KDVK. md. 28.

⁽⁶⁹⁶⁾ 92-3896 s. BKK, R.G.S.: 21452, 22.12.1992.

⁽⁶⁹⁷⁾ 2007-13033 s. BKK, R.G. s. 26742, 30.12.2007.

⁽⁶⁹⁸⁾ 3065 s. KDVK. md. 52.

⁽⁶⁹⁹⁾ Güncel KDV oranları ve değişiklikler için bkz: Talha Apak, "Yeni KDV Oranları ve Tevkifat Uygulaması", http://www.alomaliye.com/2008/talha_apak_yeni_kdv.htm. E.T.: 02.02.2008.; Mustafa Bahadır Atlas, "2008 Yılında Uygulanacak Olan Güncel Katma Değer Vergisi Oranları", http://www.alomaliye.com/2008/mustafa_bahadir_kdv.htm. E.T.: 02.02.2008.

- I sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler;
 - 2713.20.00.00.11 pozisyonunda yer alan penetrasyon asfalt (cut-back asfaltlar hariç) teslimi,
 - üzüm, kuru incir, kuru kayısı, ceviz, fındık, antep fıstığı, çam fıstığı, yer fıstığı, kestane, leblebi, ayçiçeği çekirdeği, kabak çekirdeği,
 - Buğday, arpa, mısır, yulaf, çavdar, darı, çeltik, soya, kuru fasulye, kuru barbunya, kuru bakla, nohut, mercimek, patates, kuru soğan, sarımsak, zeytin, zeytinyağı, küçük ve büyükbaş hayvanlar (arılar dahil),
 - Buğday, arpa, mısır, çeltik, fasulye, yer fıstığı, ayçiçeği, soya, şeker pancarı, patates, pamuk, nohut, yonca, korunga, adi ve diğer fiğler, sorgum, sudan otu ve sorgum-sudan melezinin sertifikalı tohumlukları ile sertifikalı meyve fidanları.
- II sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler;
 - Gıda maddeleri,
 - * Patates, soğan, sarımsak, mantar, lahana, nohut, mercimek gibi yenilebilen taze sebzeler, kök ve yumrular,
 - * Ceviz, badem, fındık, muz, hurma, incir, ananas gibi yenilebilen taze ve kabuklu meyveler,
 - * Kahve, çay, vanilya, tarçın, kekik gibi içecek ve baharatlar,
 - * Buğday, arpa, yulaf, pirinç gibi hububatlar.
 - Diğereşya ve hizmetler,
 - * Kütlü ve elyaf pamuk, linter pamuk, pamuk lifi döküntüleri, natürel veya tops haldeki tiftik, yün ve yapağı,
 - * İplikler ve iplik imali için hazırlanan her nevi filamentler, lifler.

3.1.7.3. Vergilendirme Usulü

KDV açısından vergilendirme zamanı, ithalat, transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasındaki taşımacılık işlerinde TCGB'ye girildiği veya TCGB'den çıkıldığı andır⁽⁷⁰⁰⁾. KDV beyanı ise gümrük beyannamesi ile veya beyannamenin olmadığı durumda yükümlü tarafından yapılacak özel beyanla yapılabilecek olup, özel beyanın, KDV'ye ilişkin matrahı ve verginin oranını içermesi gerekmektedir⁽⁷⁰¹⁾. Ancak yürürlükteki gümrük mevzuatı uygulamaları açısından mevcut bir özel beyan türü bulunmamaktadır.

Gümrük beyannamesi ithalata konu eşyanın sahibi tarafından verilebileceği gibi, eşya sahibi adına kanuni temsilcisi ya da eşya sahibi hesabına gümrük müşaviri verebilmektedir. Dolayısıyla beyan sahibi ya da onun adına ya da hesabına beyanda bulunan kişiler KDV'ye ilişkin beyanlarını gümrük beyannamesi üzerinden vermektedirler. KDV'ye ilişkin beyanın verileceği zaman ise TCGB'ye giren eşya için gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanım belirlenmesiyle ilgili olarak gümrük beyannamesi verilmesine ilişkin süreye bağlı olarak gerçekleşmektedir. Gümrük beyannamesinin veya beyanname yerine geçen belgelerin idare tarafından tesciliyle KDV'ye ilişkin yükümlülük doğmaktadır.

Gümrük vergisinde olduğu gibi, ithalde alınan KDV de eşyanın TCGB'de serbest dolaşıma girdiği yerdeki ilgili gümrük idaresi tarafından tarh edilmektedir⁽⁷⁰²⁾. Diğer bir ifadeyle, KDV ödeme yükümlülüğünü doğuran serbest dolaşıma giriş ve kısmi muafiyet suretiyle geçici ithalata ilişkin gümrük beyannamesinin tescil edildiği gümrük idaresinde verginin tarhı gerçekleşmektedir.

İthalde alınan KDV'ye ilişkin tebigat ve tahakkuk işlemleri, gümrük vergisiyle aynı şekilde gerçekleşmektedir. Nitekim, gümrükte tarhedilen KDV, tarh sırasında hazır bulunan yükümlüye, temsilcisine veya gümrük veya geçiş işlemine muhatap olanlara tebliğ edilmektedir⁽⁷⁰³⁾.

⁽⁷⁰⁰⁾ 3065 s. KDVK. md. 39.2.c.

⁽⁷⁰¹⁾ 3065 s. KDVK. md. 40.4.

⁽⁷⁰²⁾ 3065 s. KDVK. md. 43.4.

⁽⁷⁰³⁾ 3065 s. KDVK. md. 50.1

3.1.7.4. Verginin Tahsili-Ödenmesi

İthalde alınan KDV, gümrük vergisi ile birlikte ve aynı zamanda ödenmektedir⁽⁷⁰⁴⁾. Gümrük beyannamesi yerine özel beyannamenin verildiği ithalatta KDV, bu beyannamenin verilme süresi içinde ödenmek durumundadır⁽⁷⁰⁵⁾. Gümrük vergisi, eşyanın TCGB'ye deniz yoluyla girmesi halinde 45, diğer bir yolla gelmesi halinde ise 20 gün içinde gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulması zorunluluğuna bağlı olarak, gümrük vergisi ödeme yükümlülüğünü doğran serbest dolaşıma giriş, kısmi muafiyet suretiyle geçici ithalat gibi bir rejime tabi tutulmasına paralel olarak, eşyanın teslim alınabilmesi için söz konusu süre içinde ödenmiş olmalıdır. Diğer taraftan eşyanın daha önceden konu edildiği rejimden çıkarılarak serbest dolaşıma giriş rejimine konu edilmesi durumunda, eşyaya ilişkin işlemlerin 30 gün içinde bitirilmesi gerekmektedir⁽⁷⁰⁶⁾. Bu süre, gümrük yükümlülüğünün yerine getirilmesi açısından ithalat vergilerinin ödenmesi için de geçerli olduğundan tahakkuk eden KDV de aynı sürede ödenmesi gerekmektedir⁽⁷⁰⁷⁾.

Yapılan kontrol ve denetlemeler sonucunda, gümrük yükümlülüğü çerçevesinde alınması gereken vergilerin hiç alınmadığının veya eksik alındığının tespiti durumunda, idarenin tek taraflı tasarrufu olarak ek tahakkuk yapılarak yükümlüye tebliğ edilmektedir. Yükümlünün söz konusu tebliğ tarihinden itibaren 10 gün içinde belirtilen tutarı ödemesi gerekmektedir. Bu şekilde yapılabilecek ek tahakkuklar için 3 yıllık zaman aşımı süresi söz konusudur. Ancak, vergi kaybının ceza uygulamasını gerektiren bir suç fiiline bağlı olarak gerçekleşmesi durumunda zaman aşımı süresini TCK ile belirlenen dava ve ceza zamanaşımı sürelerine göre hesaplanmaktadır⁽⁷⁰⁸⁾. KDV için yapılan ek tahakkuklar da gümrük mevzuatında belirtilen esaslara dahildir⁽⁷⁰⁹⁾.

Gümrük idaresi tarafından hesaplanan vergilere yükümlünün itiraz hakkı bulunmaktadır. Buna göre, yükümlüler, kendilerine tebliğ edilen gümrük vergileri

⁽⁷⁰⁴⁾ 3065 s. KDVK. md. 46.2.

⁽⁷⁰⁵⁾ 3065 s. KDVK. md. 46.3.

⁽⁷⁰⁶⁾ 4458 s. GK. md. 70.2

⁽⁷⁰⁷⁾ Yerci, *a.g.e.*, s. 239.

⁽⁷⁰⁸⁾ 4458 s.GK. md. 197.

⁽⁷⁰⁹⁾ 3065 s. KDVK. md. 51.

için tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde ilgili gümrük idaresine verecekleri bir dilekçe ile düzeltme talebinde bulunabilecekleri gibi düzeltme taleplerine ilişkin kararlara, idari kararlara, gümrük vergilerine ve cezalara karşı 7 gün içinde kararı alan gümrük idaresinin bağlı bulunduğu gümrük ve muhafaza başmüdürlüğü nezdinde, ilk kararın alındığı idarenin gümrük ve muhafaza başmüdürlüğü olduğu hallerde, bu karara karşı 15 gün içinde Gümrük Müsteşarlığına itirazda bulunabilmektedirler. Yine alınan kararlara karşı yargı yolu da açıktır⁽⁷¹⁰⁾. Bu çerçevede, yapılan kontrol ve denetlemeler sonucunda hiç alınmadığı ya da noksan alındığı belirlenen gümrük vergilerinin;

- Başmüdürlük nezdinde itiraz edilmemesi ve aynı zamanda ilgili gümrük idaresi nezdinde düzeltme talebinde bulunulmaması halinde gümrük vergilerinin yükümlüye tebliğ edildiği tarihten itibaren,
- Düzeltme talebi üzerine gümrüğünce verilen karara karşı, kararı alan gümrük idaresinin bağlı bulunduğu gümrük başmüdürlüğü nezdinde itiraz edilmemesi halinde, gümrük müdürlüğü kararının tebliği tarihinden,
- Gerek hiç düzeltme talebinde bulunmaksızın doğrudan doğruya, gerekse düzeltme talebi üzerine gümrüğünce verilen karara karşı, kararı alan gümrük idaresinin bağlı bulunduğu gümrük başmüdürlüğü nezdinde itiraz edilmesi halinde Başmüdürlük kararının tebliği tarihinden itibaren,

10 gün içinde ödenmesi zorunludur⁽⁷¹¹⁾. Yine gümrük yükümlülüğünün doğmasından sonra yükümlü tarafından gümrük vergileri için ihtilaf yaratılarak idari yargı mercilerine başvurulması ve yargı kararlarının kısmen veya tamamen idare lehine kesinleşmesi durumunda, itiraz edilerek ihtilaf yaratılan tarih ile amme alacağının kesinleştiği tarih arasındaki süre için kesinleşen kısma 6183 s. AATUHK hükümlerine göre belirlenen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanması gerekmektedir⁽⁷¹²⁾. KDV için de bu çerçevede işlem tesis edilmesi gerekmektedir⁽⁷¹³⁾.

⁽⁷¹⁰⁾ 4458 s. GK. md. 242.

⁽⁷¹¹⁾ T.C. Başbakanlık Gümrük Müsteşarlığı Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün Gümrük Vergilerinin Ödenmesi, Tebliği, Tahsili ve Gecikme Faizi Alınması Konulu 2001-35 sayılı Genelgesi.

⁽⁷¹²⁾ 4458 s.GK. md. 193.3.

⁽⁷¹³⁾ 3065 s. KDVK. md. 48. ile 50.2

Yükümlüsü tarafından gümrük vergisiyle aynı zamanda ödenen KDV' gümrük makbuzunda ayrıca gösterilmesi gerekmektedir⁽⁷¹⁴⁾. Gümrük vergisinin teminata bağlandığı durumlarda KDV de aynı usullerde teminata bağlanmaktadır. Aşağıda kısmi muafiyet sisteminde geçici ithalata konu eşya için teminat hesaplamasına ilişkin örnek verilmektedir⁽⁷¹⁵⁾.

Örnek:

- Gümrük kıymeti (a) : 100.000 YTL
- Geçici ithalat süresi (b) : 4 Ay
- Gümrük vergisi oranı (c) : % 10
- Kısmi muafiyette vergi oranı (d) : % 3
- KDV oranı (e) : % 18
- Toplam gümrük vergisi tutarı (f) : $a \times c = 10.000$ YTL
- Tahsil edilecek gümrük vergisi (g) : $a \times b \times c \times d = 1.200$ YTL
- Teminata bağlanacak gümrük vergisi : $f - g = 8.800$ YTL
- KDV matrahı (h) : $a + f = 110.000$ YTL
- Toplam KDV tutarı (i) : $h \times e = 19.800$ YTL
- Tahsil edilecek KDV tutarı (j) : $b \times d \times e \times h = 2.376$ YTL
- Teminata bağlanacak KDV : $i - j = 17.424$ YTL

Örnekten de görüleceği üzere, kısmi muafiyet sistemiyle geçici ithalatta 1.200 YTL gümrük vergisi, 2.376 YTL KDV olmak üzere toplam 3.576 YTL vergi tahsil edilirken, 26.224 YTL tutarındaki vergi alacağı teminata bağlanmıştır. Uygulamada KDV matrahını oluşturan unsurlar ve geçici ithalat rejimi kapsamında eşyanın kalabileceği süre tahsil edilecek vergi ve teminat tutarını belirlemektedir.

⁽⁷¹⁴⁾ 3065 s. KDVK. md. 47.

⁽⁷¹⁵⁾ Yerci, *a.g.e.*, s. 214.

3.2. Fonlar

Fonlar, belirli bir amacı gerçekleştirilmesi için çeşitli kaynaklardan yapılan kesintilerin toplandığı ve bu amaç için harcandığı, bütçe içi veya bütçe dışı kamusal nitelikli finansal kaynaklardır. Diğer bir ifadeyle, kamusal anlamda fon, bir kanunla veya kanunla verilmiş bir yetkiye dayanılarak kurulan, belirli bir amaç ve iş için gerektiğince kullanılmak üzere ayrılıp, işletilen para ve likit değerlerdir⁽⁷¹⁶⁾. Her fonun kendi mevzuatı çerçevesinde değerlendirilmesi, ilgili fonun kuruluş amacı, kaynağı ve kullanımı açısından önem arz etmektedir.

Uygulamada bir çok fon bulunurken, fonların tasfiyesine yönelik çalışmalar sonucu çıkarılan 23.05.2000 tarih ve 4568 s.⁽⁷¹⁷⁾, 21.02.2001 tarih ve 4629 s.⁽⁷¹⁸⁾, 20.06.2001 tarih ve 4684 s.⁽⁷¹⁹⁾ kanunlarla ve alınan BKK'larla fonların tasfiyesine ilişkin önemli hukuki düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemelere, birçok fonu yürürlükten kaldıran ÖTVK'nın da eklenmesinde fayda vardır.

Dış ticaret işlemleri açısından fonların kuruluş amacı temelde dış ticaretin ülke yararına düzenlenmesini sağlamaktır. Bu amacı gerçekleştirmek için kurulan fonlar dış ticaretten alınan vergilerin yanında ek mali yükümlülükler grubunu oluşturmakta olup, temel dayanağını 02.02.1984 tarih ve 2976 s. Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun⁽⁷²⁰⁾ oluşturmaktadır. Söz konusu Kanun çerçevesinde ithalattan alınan ek mali yükümlülüklerin türü, miktarı, tahsili, takibi, iadesi, gerektiğinde bütçeye irat kaydedilmesi, bir fonda toplanması ve fonun kullanım esasları ilgili BKK'da gösterilmesi gerekmektedir⁽⁷²¹⁾.

Fonlar açısından önemli bir konu da tahsilat ve takibatla ilgili konularda çoğunlukla 6183 s. AATUHK'a atıf yapılmasıdır⁽⁷²²⁾. Bu durumun gümrük vergileri açısından geçerli olan zaman aşımına ve dava edilebilmeye ilişkin önemli sonuçları

⁽⁷¹⁶⁾ T.C. Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu, "Fonlar", http://www.ydk.gov.tr/kit99/dokuzuncu_bolum.html, E.T.: 09.12.2007

⁽⁷¹⁷⁾ R.G.S.: 24060, 26.05.2000.

⁽⁷¹⁸⁾ R.G.S.: 24335, 03.03.2001 (Mükerrer)

⁽⁷¹⁹⁾ R.G.S.: 24451, 03.07.2001

⁽⁷²⁰⁾ R.G.S.: 18313, 15.02.1984.

⁽⁷²¹⁾ 2976 s. DTDHK. md. 3.1.

⁽⁷²²⁾ 2976 s. DTDHK. md. 3.2.

vardır. Nitekim gümrük vergileri için 3 yıllık zaman aşımı fonlar için 5 yıldır. Diğer taraftan düşük kıymetli beyanlarına istinaden gümrük idarelerince yapılan ek tahakkuklara karşı yükümlüler tarafından, gümrük vergisi için vergi mahkemelerinde, fonlar için ise idare mahkemelerinde dava açılması gerekmektedir⁽⁷²³⁾.

Fonlar, serbest dolaşıma giriş veya ihracat gibi temel gümrük rejimleri çerçevesinde doğan eş etkili mali yükümlülükler olduğundan diğer vergilerle birlikte tebliğ ve tahsil edilmektedir. Dolayısıyla dış ticaretin vergilendirilmesi usulleriyle fonlara ilişkin usuller aynıdır.

Dış ticaretten alınan ek mali yükümlülükler çerçevesinde kurulan fonlar aşağıdaki gibidir;

- Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu,
- Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu,
- Toplu Konut Fonu,
- Tütün Fonu.

3.2.1. Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu

Destekleme ve fiyat İstikrar Fonu (DFİF), 13.10.1988 tarih ve 88-13384 s. Karar⁽⁷²⁴⁾ ile, dış ticaretin ekonomik şartlara uygun olarak yürütülmesini sağlamak amacıyla TCMB nezdinde kurulmuştur⁽⁷²⁵⁾. Fon, Para ve Kredi Kurulu kararıyla tarımsal girdilerin sübvansiyonu, üreticinin fiyat hareketlerinden korunması, ihracatın geliştirilmesi, ihracata dönük yatırımların finansmanı ve ihracat sigortası kuruluncaya kadar ihracatın sigortası faaliyetlerin finansmanı için de kullanılabilir⁽⁷²⁶⁾. Fon, bütçe dışı fon niteliğindedir⁽⁷²⁷⁾.

⁽⁷²³⁾ T.C. Başbakanlık Gümrük Müsteşarlığı Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 19.09.2001 tarih ve 24177 s. tasarruflu yazısı.

⁽⁷²⁴⁾ R.G.S.: 19959, 14.10.1988.

⁽⁷²⁵⁾ 88-13384 s. BKK. md. 1.

⁽⁷²⁶⁾ 88-13384 s. BKK. md. 10.

⁽⁷²⁷⁾ Tokatlıoğlu, *a.g.m.*, s. 64.

3.2.1.1. Fonun Temel Unsurları

Fonun konusunu, diğer bir ifadeyle üzerinden kesinti yapılan kaynaklar arasında en önemli grubu, her türlü malın ihracında iç ve dış fiyatlardaki gelişmeler dikkate alınarak ihraç bedellerinden kilo, adet veya kıymet esasına göre yapılacak tahsilat ve kesintiler oluşturmaktadır⁽⁷²⁸⁾. Buna göre DFİF'in konusunu oluşturan eşyalar şunlardır⁽⁷²⁹⁾;

- Her türlü natürel iç fındık,
- Her türlü kabuklu fındık,
- 41.01 ; 41.02 ve 41.03 GTİP'ler dahil işlenmiş deri ve kösele dışında kalan pikle derileri dahil her türlü hayvan derileri ve postları.

Fon kesintilerini tabi tutulacak ihraç mallarının tespiti ile prim kesinti miktarlarına ilişkin teklifler, T.C. Başbakanlık Dış Ticaret Müsteşarlığı'nın bağlı bulunduğu Bakanlıkça yapılmaktadır⁽⁷³⁰⁾. Diğer taraftan ihracatı fon kesintisine tabi eşya veya fondan teşvik ödemesi yapılan eşya kayda bağlı ihracat şeklinde dış ticaret işlemlerine konu olmaktadır⁽⁷³¹⁾. Kayda bağlı ihracat işlemleri ise İhracatçı Birliklerince söz konusu ihracata ilişkin gümrük beyannamesinin kayda alınması şeklinde gerçekleştirilmektedir⁽⁷³²⁾.

Daha önceden belirtildiği üzere, ihracatta gümrük yükümlülüğünü doğuran olay, eşyanın bir beyanname kapsamında veya beyanname olmaksızın TCGB dışına çıkmasıdır. Dolayısıyla DFİF açısından da yükümlülüğü doğuran olay, kesintinin konusunu oluşturan eşyanın TCGB dışına çıkması, diğer bir ifadeyle söz konusu eşyanın ihracıdır.

Genel olarak fonun yükümlüsü ve sorumlusu gümrük vergilerinin yükümlüsü veya sorumlusudur. Kural olarak ihracatta yükümlü ihracatçıdır. Fon kesintisine tabi eşyanın ihracatının bankalar veya özel finans kurumları aracılığıyla yapılması ve

⁽⁷²⁸⁾ 88-13384 s. BKK. md. 2.a.

⁽⁷²⁹⁾ 88-13384 s. BKK. md. 11.

⁽⁷³⁰⁾ 88-13384 s. BKK. md. 7.

⁽⁷³¹⁾ İhracı Kayda Bağlı Mallara İlişkin Tebliğ (İhracat 2006-7) Ek md. 1. ve 2., *R.G.S.: 26190, 06.06.2006.*

⁽⁷³²⁾ İhracat Yönetmeliği md. 4.ğ.

sevk vesaikinin mutlak surette banka veya özel finans kurumları sisteminden geçmesine imkan verecek ödeme şekilleriyle gerçekleştirilmesi zorunlu olup, nakten ödenen fon tutarı 10 iş günü içinde devredilmesi gerektiğinden fona ilişkin tahsilat ve takibatta söz konusu kurumların sorumluluğu bulunmaktadır⁽⁷³³⁾.

Gümrük vergilerinden muafiyet tanınacak haller ve uygulamalar genele olarak DFİF için de geçerli olmakla birlikte aşağıdaki durumlarda fon kesintisi yapılmamaktadır;

- Fon kesintisi kapsamındaki bir eşyanın FOB değeri 1.000 Doları geçmeyen numunelerinin bedelsiz ihracatı,
- Doğrudan tüketiciye hitap edilir şekilde küçük ambalajlı işlenmiş mayi fındık mamulü ihracatı⁽⁷³⁴⁾,

3.2.1.2. Fonun Matrahı ve Oranı

Fon kesintisine esas matrah adet, kilo veya kıymet esasına göre belirlenmektedir. Buna göre ihracata ve DFİF kesintisine konu eşyanın matrahı kilogram üzerinden miktarı olmaktadır. Önceki uygulamada ihracat bedeli olan dövizlerin süresi içinde, bu süre genel olarak 180 gündür, yurda getirilmemesi durumunda oluşan kur farkının fona aktarılması söz konusuydu. Bu durumda fon tutarı kur farkından kaynaklanan miktar kadardı. Fakat 2004-7757 s. Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 s. Kararda Değişiklik Yapılmasına İlişkin BKK⁽⁷³⁵⁾ ile, 27.08.2004 tarihinden itibaren yurda getirilmesi zorunlu ihracat bedeli dövizlerin, bu maddede öngörülen sürelerden sonra yurda getirilmesi halinde, ek süreler içinde olsa dahi, sürenin sonuncu gününde geçerli kur ile dövizin satıldığı günün kuru arasında meydana gelen olumlu farkın ilgililere ödenmeyip fona aktarılması uygulamasına son verilmiştir. Bunun yerine fon miktarının iki katı kadar para cezası uygulanılmaktadır⁽⁷³⁶⁾.

Fon kesintisine tabi eşyanın oranı maktu olarak belirlenmiş olup fon

⁽⁷³³⁾ 88-13384 s. BKK. md. 4.3. ve 6.

⁽⁷³⁴⁾ 88-13384 s. BKK. md. 11.B. ve 11.C.b.

⁽⁷³⁵⁾ R.G.S.: 25566, 27.08.2004.

⁽⁷³⁶⁾ 88-13384 s. BKK. md. 4.c.ve md. 12.

kesintisine konu eşyanın karşılığında gösterilmiştir. Buna göre DFİF kesintileri aşağıdaki gibidir.

- Her türlü natürel iç fındıkta, 8 Cent/Kg. karşılığı YTL,
- Her türlü kabuklu fındıkta 4 Cent/Kg. karşılığı YTL,
- 41.01 ; 41.02 ve 41.03 GTİP'lere dahil işlenmiş deri ve kösele dışında kalan pikle derileri dahil her türlü hayvan derileri ve postlarında, 50 Cent/Kg. karşılığı YTL,
- Amerika, Okyanusya, Uzak Doğu ve Akdeniz'e kıyısı bulunmayan Afrika ülkelerine yapılacak natürel fındık ihracatında 4 Cent/Kg ve kabuklu fındıkta 2 Cent/Kg karşılığı Türk Lirası maktu kesinti tutarından indirim⁽⁷³⁷⁾.

3.2.1.3. Fonun Tahsili-Ödenmesi

İhracat işlemlerinde 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. Yine, yukarıda belirtildiği üzere, fon kesintisine tabi eşyanın ihracatının bankalar veya özel finans kurumları aracılığıyla yapılması ve sevk vesaikinin mutlak surette banka veya özel finans kurumları sisteminden geçmesine imkan verecek ödeme şekilleriyle gerçekleştirilmesi de zorunludur⁽⁷³⁸⁾. Peşin ödeme veya alıcı firma prefinansmanı karşılığı ihracatta, ihracatçı, kayıt için ilgili İhracatçı Birliğine müracaat ettiğinde, TCMB tarafından o gün için uygulanan döviz alış kuru üzerinden hesaplanacak primi aracı banka veya özel finans kurumuna yatırarak dekontunu ilgili İhracatçı Birliğine ibraz etmektedir. Ayrıca, kayıt tarihi ile gümrük beyannamesinin açılacağı tarih arasındaki kur ve fon değişikliklerinden doğacak aleyhte farkı ödeyeceğine dair taahhütname vermektedir. İhracatçı Birliği de primin peşin olarak ödeneceğine ilişkin şerhi gümrük beyannamesi üzerine düşmektedir. Daha sonra gümrük beyannamesinin açıldığı tarihteki kur ve fon esas alınarak hesaplanacak prim tutarına göre ihracatçının bakiye

⁽⁷³⁷⁾ 88-13384 s. BKK. md. 11.

⁽⁷³⁸⁾ 88-13384 s. BKK. md. 4.

borcunu ödediğine ilişkin banka dekontunun ibraz edilmesi üzerine fonun tamamının yatırıldığına dair İhracatçı Birliğince belge düzenlenerek, ilgisince gümrük idarelerine ibraz edilmektedir. Söz konusu ödemenin belgelendirilmemesi durumunda gümrük idaresince eşyanın ihracına izin verilmemektedir⁽⁷³⁹⁾.

Fon kesintisi çerçevesinde teminat uygulaması da söz konusudur. Buna göre, kesintiye tabi eşyanın fındık olması durumunda, kayıt için ilgili İhracatçı Birliğine müracaat edildiğinde, Birlik tarafından hesaplanacak prim borcunu karşılayacak kadar teminat yatırılmaktadır. Ayrıca teminatın konvertibl döviz olarak alınması durumunda, söz konusu teminatın nakde çevrilmesi sırasında kurda meydana gelen değişiklik sonucu aleyhte fark doğması halinde farkın 6183 s. AATUHK hükümleri gereğince tahsil edileceğine dair ihracatçıdan taahhütname de alınmaktadır. Taahhütnameye ilişkin bilgiler aynı zamanda gümrük beyannamesi üzerine de işlenerek ihracatın gerçekleşmesi sağlanmaktadır.

İhracat bedellerinin yurda getirilme süresi içerisinde (ek süreler hariç) getirilmesi halinde prim kesintisi aracı banka veya özel finans kurumu tarafından gümrük beyannamesinin açıldığı tarihteki fon esas alınarak ihracat bedeli karşılığının ödendiği tarihte TCMB’ce uygulanan döviz alış kurunun altında olmamak kaydıyla döviz alım belgesinin düzenlenmesine esas olan kur üzerinden tahsil edilmektedir. Prim kesintisinin ödendiğinin ihracatçı tarafından banka dekontu ile İhracatçı Birliğine belgelendirilmesi üzerine, teminat ilgiliye iade edilmektedir. İhracat bedellerinin yurda getirilme süresi (uzatmalar hariç) sonuna kadar getirilememesi halinde, Birlik teminatın en geç 10 iş günü içinde nakde çevrilmesini sağlayarak durumu aracı banka veya özel finans kurumuna bildirmektedir. Özel Hesaplar çerçevesinde yapılan ihracatta, TCMB tarafından eşya bedelinin ödendiği tarihe kadar, teminatlar nakde çevrilmemektedir. Teminatın nakit olarak yatırılmış olması halinde aracı banka, prim borcu tutarından nakit teminat tutarını mahsup etmek suretiyle ihracatçıdan prim borcunun bakiyesini tahsil etmekte ve nakit teminatı da İhracatçı Birliğinden talep etmektedir⁽⁷⁴⁰⁾.

⁽⁷³⁹⁾ İhracatta Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu’na Yapılacak Prim Kesintileri Hakkında Tebliğ (İhracat 92-11) md. 2., R.G.S.: 21125, 28.01.1992

⁽⁷⁴⁰⁾ İhracatta Destekleme ... (İhracat 92-11) md. 1.

3.2.2. Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu

Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu (KKDF), dış ticaret işlemlerinin önemli bir kısmını oluşturan ithalata ilişkin bir mali yükümlülük olmasının yanında konusu itibariyle bankalar veya özel finans kurumlarından sağlanan krediler ile hem bu kurumların hem de diğer kişilerin yurt dışından sağladıkları kredileri de kapsamı nedeniyle kapsamlı bir uygulamayı oluşturmaktadır.

KKDF'ye ilişkin hükümler, 14.01.1970 tarih ve 1211 s. TCMB Kanunu⁽⁷⁴¹⁾ ve 25.04.1985 tarih ve 3182 s. (mülga) Bankalar Kanununda yer alan hükümlere dayanılarak çıkarılan, Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu Hakkında 88-12944 s. BKK'da yer almaktadır⁽⁷⁴²⁾. Fona yapılacak kesintilerin ve fondan ihtisas kredilerine ödenecek primlerin oranı ile uygulamaya ilişkin esas ve şartları belirlemek üzere TCMB tarafından 6 s. Tebliğ yayımlanmıştır⁽⁷⁴³⁾.

Diğer fonlar için geçerli olduğu gibi KKDF için de tasfiye süreci geçerlidir. Nitekim, 3182 s. Bankalar Kanunu'nun yerini 4389 s. Bankalar Kanunu (mülga) almış, söz konusu Kanunda yer alan ve KKDF kesintisine ilişkin hükmü⁽⁷⁴⁴⁾, 4684 s. Kanun ile yürürlükten kaldırılmış olmasına rağmen aynı Kanun, yeni bir düzenleme yapılmaya kadar yürürlükten kaldırılan hükümlere göre fon tahsilatının devam edileceğini hükme bağlanmıştır⁽⁷⁴⁵⁾. Diğer taraftan KKDF Hakkındaki Karar, ekler ve tüm değişiklikler de 2001-2698 s. BKK⁽⁷⁴⁶⁾ ile yürürlükten kaldırılmıştır. Bu nedenle, BKK'nın yürürlük tarihi olan 01.01.2002 tarihi itibariyle KKDF hukuki dayanaktan yoksun hale geldiği, ayrıca Bütçe Kanununa Ekli Cetvelinde KKDF tahsilatıyla ilgili bir hüküm olmamasının da bütçe hukuku yönünden fon tahsilatı imkansız hale getirdiği, dolayısıyla vadeli ithalatta, yürürlükten kalkmış mevzuat hükümleri çerçevesinde KKDF hesaplanması ve tahsilinin mümkün olmadığı ileri

⁽⁷⁴¹⁾ R.G.S.: 13409, 26.01.1970.

⁽⁷⁴²⁾ R.G.S.: 19835, 07.06.1988.

⁽⁷⁴³⁾ R.G.S.: 20264, 26.08.1989.

⁽⁷⁴⁴⁾ 4389 s. BK. md 20.1.b.

⁽⁷⁴⁵⁾ 4684 s. Kanun md. 16.e. ve geçici md.3.a.

⁽⁷⁴⁶⁾ R.G.S.: 24460, 12.07.2001.

sürülmektedir⁽⁷⁴⁷⁾. Ne var ki KKDF, yukarıda belirtilen KKDF mevzuatı temelinde Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan 14.02.2002 tarih ve 2002-4 s. Uygulama İç Genelgesinde belirtilen esaslara göre vergi daireleri ve düşük kıymet tespitine bağlı olarak gümrük idareleri tarafından tarh, tahakkuk ve tahsil edilmeye devam edilmektedir⁽⁷⁴⁸⁾.

3.2.2.1. Fonun Temel Unsurları

KKDF'nin kaynağını oluşturan unsurlar aynı zamanda fonun konusunu da oluşturmaktadır. Dış ticaret işlemleri açısından KKDF'nin konusunu kabul kredili, vadeli akreditif ve mal mukabili ödeme şekline göre yapılan ithalat oluşturmaktadır. Yine, ihracatı teşvik belgesi ve vergi resim ve harç istisnası belgesine bağlanmış ihracat sayılan satış ve teslimler ile döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetler dahil olmak üzere ihracatın finansmanı amacıyla kullanılan krediler ve ihracatı teşvik belgesi ile dahilde işleme izin belgesi kapsamında yapılan ithalat ta KKDF'nin konusu dahilindedir⁽⁷⁴⁹⁾.

Yukarıda belirtilen ödeme şekillerinden kabul kredili ödeme, ithalatçı firmanın, ihracatçı firma tarafından keşide edilen poliçeyi kabul ederek eşyayı gümrükten çekmesine imkan sağlayan ödeme şeklidir⁽⁷⁵⁰⁾.

Kabul kredili ödeme tek başına kullanılmayıp vesaik mukabili veya akreditifli ödemelerle birlikte kullanılmaktadır. Akreditif, ithalatçı(amir) tarafından yurt dışındaki satıcı lehine (lehdar) bir bankaya açtırılan kredi hesabı olup, vadeli akreditif şeklinde yapılan ödeme, eşyanın sevk belgesinin ihracatçı tarafından kendi bankasına ibraz edildiğinde ödemenin akreditif üzerinde belirtilen ileri bir tarihte yapılmasıdır⁽⁷⁵¹⁾.

⁽⁷⁴⁷⁾ Bumin Doğrusöz (2005): “Vadeli İthalatta KKDF Alınabilir Mi?”, *Dünya Gazetesi*, 12.12.2005. Tasfiye edilen fonlarla ilgili bkz: T.C. Maliye Bakanlığı, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü 2002 Mali Yılı Bütçe Uygulama Talimatı (Tasfiye Edilen Fonlar)(Sıra No:3).

⁽⁷⁴⁸⁾ Erol Türer (2004): “Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu (KKDF) Kesintilerinin Son Durumu”, *Vergi Sorunları*, Sayı: 186, Mart 2004, s. 48.

⁽⁷⁴⁹⁾ 88-12944 s. BKK. md. 3.d.

⁽⁷⁵⁰⁾ Gürsoy, *a.g.e.*, s. 89.

⁽⁷⁵¹⁾ Gürsoy, *a.g.e.*, s. 82.

Mal mukabili ödeme, peşin ödemenin tam tersi olup, ihracatçının eşya bedelini, eşyanın sevk belgeleri ile birlikte ithalatçının ülkesindeki sözleşme ile belirlenen varış yerine ulaşıp ithalatçı tarafından teslim alındıktan sonra tahsil ettiği ödeme şeklidir⁽⁷⁵²⁾.

KKDF kesintisini doğuran olay, kabul kredili, vadeli akreditif ve mal mukabili ödeme şekline göre yapılan ithalatta söz konusu olup, gümrük yükümlülüğünün doğmasından önce gerçekleşmektedir. Dolayısıyla söz konusu ödemelerin işleyişine göre değişmekle birlikte, yapılacak ithalata ilişkin bir sözleşmenin imzalanması, akreditif talimatının verilmesi, eşyanın gümrüğe gelmesi, ithalatçı firmanın bankasının ithalatçıdan eşya bedelini tahsil etmesi gibi olayların tamamı KKDF kesintisini doğuran olay olarak sayılabilir. İthalata ilişkin gümrük yükümlüğü doğmadan önce KKDF yükümlülüğünün yerine getirilmiş olması gerekmektedir⁽⁷⁵³⁾.

Gümrük mevzuatı açısından yükümlüye ilişkin yapılan açıklamalar fon bakımından da geçerlidir. Diğer taraftan, fon kesintilerinin yatırılmasından vadeli ithalatta tahsilatı yapan bankalar, özel finans kurumları, finansman şirketleri ve gümrük idareleri sorumludur⁽⁷⁵⁴⁾. Gümrük idarelerince ek vergi tahakkukları çerçevesinde yapılan tahsilatların da haftalık olarak fona aktarılması zorundadır⁽⁷⁵⁵⁾. Diğer taraftan, fon kesintisi istisnası kapsamında ihracatın finansmanı amacıyla kullanılan krediler ile kredili ithalat işlemlerinde duruma göre bankalar, özel finans kurumları ve gümrük idareleri sorumludurlar⁽⁷⁵⁶⁾. Dış ticaret işlemleri çerçevesinde KKDF'den istisna edilen kredi ve ithalat işlemleri ise aşağıdaki gibidir;

- Petrol, (petrol mahsulleri dahil), gübre, gübre hammaddesi, buğday, arpa ithalatının finansmanı amacıyla kullanılacak krediler ve ithalat işlemleri⁽⁷⁵⁷⁾,

⁽⁷⁵²⁾ Gürsoy, *a.g.e.*, s. 77.

⁽⁷⁵³⁾ T.C. Başbakanlık Gümrük Müsteşarlığı Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 05.12.2000 tarih ve 36695 s. tasarruflu yazısı.

⁽⁷⁵⁴⁾ 88-12944. BKK. md. 5.4.

⁽⁷⁵⁵⁾ 88-12944. BKK. md. 5.2.

⁽⁷⁵⁶⁾ KKDF Hakkında 6 s. Tebliğ md. 10.b.

⁽⁷⁵⁷⁾ 88-12944. BKK. md. 4.9.

- Bağlı muamele veya takas⁽⁷⁵⁸⁾,
- Yatırım Teşvik Belgesi kapsamında yapılan ithalat ve bu belge kapsamında kullanılan 2 yıldan uzun vadeli krediler⁽⁷⁵⁹⁾,
- Yurt dışındaki ihracat kredi veya ihracat kredisi sigorta kurumları ile bu ülkelerin kredi garanti programları çerçevesinde, yapılacak ithalatın finansmanında kullanılmak üzere bankaların borçlu sıfatıyla sağladıkları kredilerin ortalama vadesi asgari 1 yıl olmak kaydıyla ithalatçıya kullandırılan kısmı⁽⁷⁶⁰⁾,
- Türk Parası Koruma Hakkında 32 s. Karara İlişkin 95-32/13 s. (mülga) Tebliğ çerçevesinde kullandırılan altın kredileri⁽⁷⁶¹⁾,
- Kitap ithalatının finansmanı için kullanılan krediler⁽⁷⁶²⁾,
- KKDF konusu ödeme şekliyle olsa da işlenmemiş kıymetli maden ithali⁽⁷⁶³⁾,
- Hariçte İşleme Rejimi kapsamında sadece işçilik ücreti transferleri⁽⁷⁶⁴⁾,

3.2.2.2. Fonun Matrahı ve Oranı

KKDF kesintileri vadeli ithalat işlemlerinde ithalat tutarı üzerinden hesaplanmaktadır⁽⁷⁶⁵⁾. Dolayısıyla fonun matrahını eşyanın maliyet bedeli karşılığı kredi tutarı oluşturmaktadır. Örneğin 130.000 Dolar tutarında FOB teslim bedeli olan eşyanın KKDF matrahı 130.000 Dolar karşılığı YTL'dir. Söz konusu matrah, fon kesintisinin yatırıldığı tarihte gösterge niteliğindeki TCMB döviz alış kuru üzerinden YTL'ye çevrilmektedir⁽⁷⁶⁶⁾.

KKDF kesintisine ilişkin oranlar, 88-12944 s. BKK'da yer almakla birlikte TCMB, bu oranları artırmaya veya eksiltmeye ve uygulama esas ve şartlarını

⁽⁷⁵⁸⁾ 88-12944. BKK. md. 4.12.

⁽⁷⁵⁹⁾ 88-12944. BKK. md. 4.14.

⁽⁷⁶⁰⁾ KKDF Hakkında 6 s. Tebliğ md. 3.16.

⁽⁷⁶¹⁾ KKDF Hakkında 6 s. Tebliğ md 3.18. Yürürlükteki Tebliğ, Türk Parası Koruma Hakkında 32 s. Karara İlişkin 2000-32-25 s. Tebliğdir. *R.G.S.: 24051, 16.05.2000.*

⁽⁷⁶²⁾ KKDF Hakkında 6 sayılı Tebliğ md 3.21.

⁽⁷⁶³⁾ 2004-7668 s. BKK md.1., RGS.: 25549, 10.08.2004.

⁽⁷⁶⁴⁾ T.C. Başbakanlık Gümrük Müsteşarlığı Gümrükler Genel Müdürlüğünün 19.10.2007 tarih ve 29820 s. tasarruflu yazısı.

⁽⁷⁶⁵⁾ KKDF Hakkında 6 s. Tebliğ md. 3.

⁽⁷⁶⁶⁾ KKDF Hakkında 6 s. Tebliğ md. 2.

belirlemeye yetkilidir⁽⁷⁶⁷⁾. Bu çerçevede TCMB tarafından kabul kredili, vadeli akreditif ve mal mukabili ödeme şekillerine göre yapılan ithalatta KKDF oranı % 3 olarak belirlenmiştir⁽⁷⁶⁸⁾. Diğer taraftan ihracatın, finansmanı amacıyla kullanılan krediler ve ihracatı teşvik belgesi ile dahilde işleme izin belgesi kapsamında yapılan ithalatta yukarıdaki oranlar % 0 olarak uygulanacağı hükme bağlanmıştır⁽⁷⁶⁹⁾. Dolayısıyla ihracatın finansmanı amacıyla kullanılan krediler ve ihracatı teşvik belgesi ile dahilde işleme izin belgesi kapsamında fon tahsilatı fiili ihracat gerçekleşinceye veya belge taahhüdü yerine getirilinceye kadar ertelenmiş olmaktadır.

3.2.2.3. Fonun Tahsili-Ödenmesi

Yukarıda belirtilen matrah ve oranlar üzerinden hesaplanan KKDF kesintisinin yükümlüsü tarafından eşyanın fiili ithalinden önce ilgili banka veya özel finans kurumuna yatırılması gerekmektedir⁽⁷⁷⁰⁾. Ancak 01.01.2002 tarihinden itibaren KKDF kesintileri Gelirler Genel Müdürlüğüne çıkarılan 2002-4 Seri No'lu Uygulama İç Genelgesi hükümlerine göre yükümlülerin bağlı oldukları vergi dairelerince tahsil edilmektedir. Diğer taraftan sorumlu sıfatıyla alınan fon miktarı da hazineye doğrudan gelir kaydedilmek üzere 15 gün içinde fon hesabına aktarılması, gümrük idareleri tarafından ek tahakkuklar çerçevesinde tahsil edilen fon tutarının da haftalık olarak hazine hesaplarına aktarılması gerekmektedir⁽⁷⁷¹⁾.

Son olarak, KKDF'yle ilgili olarak iki tür cezalı tahsilat söz konusudur. Buna göre;

- Zamanında ve tam olarak yatırılmayan fon kesintileri ile fon kesintisi indirimi uygulanan kredilerde, vergi, resim ve harç istisnası uygulaması paralelinde, ihracatın veya taahhüdün gerçekleşmemesi veya ihracat veya taahhüdün kısmen gerçekleşmesi durumunda, indirimli uygulanan fon kesintileri tama iblağ edilir ve tahsili gereken fon kesintileri bankalar, özel finans kurumları veya finansman şirketlerinden,

⁽⁷⁶⁷⁾ 88-12944. BKK. md. 3.

⁽⁷⁶⁸⁾ KKDF Hakkında 6 s. Tebliğ md. 2.D.

⁽⁷⁶⁹⁾ 88-12944. BKK. md. 3.

⁽⁷⁷⁰⁾ KKDF Hakkında 6 s. Tebliğ md. 2.D.

⁽⁷⁷¹⁾ 88-12944. BKK. md. 5.1. ve 5.2.

- Fon kesintisi indirimi uygulanan ithalat işlemlerinde, vergi, resim ve harç istisnası uygulaması paralelinde ihracatın veya taahhüdün gerçekleşmemesi veya ihracat ve taahhüdün kısmen gerçekleşmesi durumunda indirimli uygulanan fon kesintileri tama iblağ edilir ve tahsili gereken fon kesintileri, fon kesintisi istisnasının uygulandığı tarih ile tahsil edildiği tarih arasında geçen süre için ve bu sürede yürürlükte bulunan cezai faiz oranları üzerinden hesaplanacak cezai faizi ile birlikte gümrük idarelerince firmalardan,

tahsil edilmek durumundadır. Cezai faiz uygulamasının söz konusu olması durumunda oran 04.12.1984 tarih ve 3095 s. Kanuni Faiz ve Temerrüt Faizine İlişkin Kanunda⁽⁷⁷²⁾ belirtilen kanuni faiz oranının 2 katıdır. 01.01.2006 tarihinden geçerli olmak üzere kanuni faiz oranı % 9'dur⁽⁷⁷³⁾. Para Kredi ve Koordinasyon Kurulu'nca yapılacak incelemeler sonucunda ihracat ve taahhüdün mücbir sebep halleri nedeniyle gerçekleşmediğine karar verilen kredilere ait fon kesintileri alınmamaktadır. Fona yatırılacak tutarların ve bunlara tahakkuk ettirilecek cezai faizlerin tahsilinde 6183 s. AATUHK hükümleri uygulanmaktadır⁽⁷⁷⁴⁾.

3.2.3. Toplu Konut Fonu

Dış ticaret işlemleri ve gümrük yükümlüğü açısından Toplu Konut Fonu (TKF) gümrük vergisiyle paralel bir uygulama görünümünde olmakla birlikte temelinde 02.03.1984 tarih ve 2985 s. Toplu Konut Kanunu bulunmaktadır⁽⁷⁷⁵⁾. 1984 yılında TCMB nezdinde kurulan fonun amacı, ülkemizin konut ihtiyacının ve düzenli kentleşmesinin sağlanabilmesi, konut sorununun çözümlenmesi, konut inşaatı yapanların tabi olacağı usul ve esasların düzenlenmesi, ülkenin her türlü şartlarına uygun endüstriyel inşaat teknolojisinin geliştirilmesi, devletin örgütlenmiş gelirler yoluyla desteklemelerde bulunması, konut finansmanına bankaların iştirakinin sağlanması, özellikle kalkınmada öncelikli yörelerde konut inşaatı ile ilgili şirketlere iştirak edilmesi ve konutlara kredi verilmesidir⁽⁷⁷⁶⁾.

⁽⁷⁷²⁾ R.G.S.: 18610, 19.12.1984.

⁽⁷⁷³⁾ 2005-9831 s. BKK. R.G.S.: 26039, 30.12.2005.

⁽⁷⁷⁴⁾ 88-12944. BKK. md. 8.

⁽⁷⁷⁵⁾ R.G.S.:18344, 17.03.1984.; <http://www.ydk.gov.tr>.

⁽⁷⁷⁶⁾ <http://www.ydk.gov.tr>.

2976 s. Dış Ticaretin Korunması Hakkında Kanun da 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 konusunda BK'ya yetki vermiştir⁽⁷⁷⁷⁾. Nitekim uygulamada TKF yükümlülüğünün düzenlendiği İthalat Rejim Kararının dayanaklarından biri de 2976 s. Kanundur. Bu nedenle TKF'nin kurulma amaçları arasına iç piyasada fiyat istikrarının sağlanması, yeni kurulan ve ithal ürünler ile rekabet edecek düzeye gelmemiş sektörlerin dış rekabete açılacak düzeye gelene kadar korunması, kaçakçılık ve karaborsayla mücadele gibi ekonomik unsurların da eklenmesi de gerekmektedir⁽⁷⁷⁸⁾. Yine diğer ek mali yükümlülüklerde olduğu gibi AB ile kurulan GB çerçevesinde oluşan gelir eksikliğinin TKF ile telafi edilmesi de bu amaçlar arasındadır.

Diğer ek mali yükümlülükleri oluşturan fonlar açısından yaşanan tasfiye süreci TKF için de söz konusu olup, 4684 s. Kanun ile tasfiye edilmiştir⁽⁷⁷⁹⁾. Ne var ki söz konusu Kanun, fona ilişkin diğer mevzuat hükümleri çerçevesinde yapılan tahsilatların, yeni bir düzenleme yapılana kadar Hazine adına devam edilerek Hazine hesaplarına intikalinin sağlanacağını hükme bağlamıştır⁽⁷⁸⁰⁾.

3.2.3.1. Fonun Temel Unsurları

Dış ticarete TKF, gümrük vergisinin yetersiz olduğu durumlarda bu vergiyi desteklemek ve tamamlamak amacıyla uygulanmaktadır⁽⁷⁸¹⁾. Bu nedenle fona ilişkin hükümler İRK ile bu Karara ek olarak çıkarılan kararlarda ve onlara ekli listelerde yer almaktadır. Uygulamada fonun temel unsurları, 95-7606 s. İRK ve bu Karara ek olarak çıkarılan 2007-13006 s. İRK'ya Ek Kararda yer almaktadır. TKF'nin konusunu dış ticarete ve ithalata konu eşya oluşturmaktadır. Hangi eşyadan TKF'ye ödeme yapılacağı ise İRK'ya ek listelerde gösterilmiştir⁽⁷⁸²⁾. Listeler, genellikle

⁽⁷⁷⁷⁾ 2976 s. Kanun md. 2.

⁽⁷⁷⁸⁾ Tokatlıoğlu, *a.g.m.*, s. 63.

⁽⁷⁷⁹⁾ 4684 s. Kanun md. 7.

⁽⁷⁸⁰⁾ 4684 s. Kanun geçici md. 3.d.2.

⁽⁷⁸¹⁾ Tuncer, *a.g.e.*, s. 318.

⁽⁷⁸²⁾ 95-7606 s. İRK. md. 9.1.

yılsonlarında güncellenerek bir sonraki yıl için TKF'ye tabi olacak eşya Karara ek olarak ve GTİP bazında ilan edilmektedir.

TKF'nin konusunu oluşturan eşyalar, İRK'ya Ek Kararda bulunan III ve IV sayılı listelerde yer almakta olup, söz konusu listelerin uygulanmasında İRK'ya ek Kararda yer alan Ek 1 ve Ek 2'nin birlikte göz önünde bulundurulması gerekmektedir⁽⁷⁸³⁾. Bunlardan III sayılı listede, TKF'nin konusunu oluşturan işlenmiş tarım ürünleri bulunmaktadır. IV sayılı listede ise I sayılı liste kapsamı dışında tutulan balık ve diğer su ürünleri ile bunlardan elde edilen eşya bulunmaktadır. İRK'ya Ek Kararda yer alan Ek 1'de Bileşim Tablosu, Ek 2'de ise Bileşim Tablosunda yer alan kodlara karşılık gelen TKF tutarı yer almaktadır. Fon ödenerek ithal edilecek maddelerin belirlenmesi T.C. Başbakanlık Dış Ticaret Müsteşarlığının bağlı olduğu Bakanlığın önerisi üzerine BK tarafından kararlaştırılmaktadır⁽⁷⁸⁴⁾.

İthalatta gümrük yükümlülüğünü doğuran olay aynı zamanda TKF yükümlülüğünü de doğurmaktadır. Dolayısıyla TKF'nin konusunu oluşturan eşyanın TCGB'de serbest dolaşıma sokulmak istenmesi, kanun dışı yollarla TCGB'ye sokulmak istenmesi ya da usulsüz olarak gümrük gözetiminden çıkarılması gibi durumlarda TKF yükümlülüğü doğmaktadır. Yine TKF yükümlülüğünün doğduğu an da gümrük yükümlülüğünün doğduğu ana paralel olarak gümrük beyannamesinin tescil edildiği tarih, TKF'nin konusunu oluşturan eşyanın kanun dışı olarak TCGB'ye sokulduğu tarih veya usulsüz olarak gümrük gözetiminden çıkarıldığı tarihtir.

Dış ticaret işlemleri açısından yükümlü veya sorumlu TKF'ye ilişkin hükümlerin yerine getirilmesi konusunda da yükümlü veya sorumludur. Nitekim TKF'nin konusunu oluşturan eşyanın TCGB'de serbest dolaşıma girmesi için gümrük idaresine beyan veren beyan sahibi TKF'nin ödenmesi bakımından yükümlü ve gümrük müşaviri gibi beyan sahibi adına hareket eden kişiler de TKF'nin ödenmesi bakımından sorumludurlar. Yine TKF'nin konusunu oluşturan eşyanın kanuna aykırı olarak TCGB'ye girişini gerçekleştiren, buna iştirak eden, bunu bilen veya bu şekilde giriş yapan eşyayı elinde bulunduran kişiler de sorumludurlar.

⁽⁷⁸³⁾ TKF'nin konusunu oluşturan eşya için bkz: Tablo. 14 ve Tablo. 15

⁽⁷⁸⁴⁾ 95-7606 s. İRK. Md. 10.5.

TKF'nin gümrük vergisine paralel bir düzenleme olmasının sonucu olarak muafiyet ve istisnaya ilişkin hükümler de ortaktır. Nitekim GK'nın muafiyet ve istisnaya ilişkin hükümleri çerçevesinde gümrük vergisinden muaf olarak gerçekleştirilecek ithalat TKF'ye de tabi değildir⁽⁷⁸⁵⁾. Benzer şekilde yurda geçici olarak getirilen ve gümrük vergileri teminata bağlanan eşyadan gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihte TKF'ye tabi olanlarının TKF tutarları da teminata bağlanmaktadır⁽⁷⁸⁶⁾.

3.2.3.2. Fonun Matrahı ve Oranı

TKF uygulamasında matrah, Fona tabi eşyanın, genellikle CIF olarak ifade edilen gümrük kıymetinden oluşan advalorem matrahı ya da ton, kilo veya litre gibi fiziki büyüklüğünden oluşan spesifik matrahı olabilmektedir. IV sayılı listede matrah CIF bedeli olarak belirtilirken III sayılı listede spesifik olarak belirtilmiştir. Matrahın spesifik olarak belirtildiği durumda, matraha esas olacak miktarın bulunabilmesi için eşyanın içinde bulunan tarım payına tekabül eden kısım bulunmalıdır. Bu amaçla, Türkiye ile AB arasında kurulan GB çerçevesinde Topluluk uygulamasına geçilmiştir. Bunun için işlenmiş tarım ürünlerinde ödenecek fon tutarının bulunmasında Measurin Table-Bileşim Tablosu⁽⁷⁸⁷⁾ adı verilen bir hesaplama yöntemi kullanılmaktadır. Bu yöntemle göre söz konusu ürünlerin içeriğinde bulunan süt ve süt türevidir, nişasta ve şeker türevidir madde miktarları ile orantılı olarak TKF yükümlülüğü tespit edilmektedir⁽⁷⁸⁸⁾. Yine III sayılı listede toplu konu fonu için (T1) veya (T2) ifadesi bulunuyorsa, işlenmiş tarım ürünlerinin bünyesinde yer aldığı kabul edilen ve Bileşim Tablosunda belirtilen temel tarım ürünleri miktarlarının esas alınması suretiyle tespit edilecek kod numaralarına karşılık gelen TKF miktarı da maktu olarak belirtilmiştir.

Aşağıda TKF konusuna giren eşya ile karşılığında ödenmesi gereken TKF miktarının belirtildiği III sayılı ve IV sayılı listeler ile III sayılı listenin

⁽⁷⁸⁵⁾ 95-7606 s. İRK. md. 10.2.

⁽⁷⁸⁶⁾ 95-7606 s. İRK. md. 10.son.

⁽⁷⁸⁷⁾ 2007-13006 s. İRK'ya Ek Karar Ek 1 de yer almaktadır.

⁽⁷⁸⁸⁾ Murat Göğüş ve Tankut Aydın (1998): "Türkiye'nin Dış Ticaret Rejimi İçinde İthalata İlişkin Esaslar ve 1998 Yılı Uygulamaları", <http://www.dtm.gov.tr/dtmadmin/upload/EAD/TanitimkoordinasyonDb/trkrej.doc.>, E.T.: 11.10.2007. s. 11.

uygulanılmasında göz önünde bulundurulması gereken Ek 1 ve Ek 2'ye ilişkin örnek tablolar verilmiştir.

Tablo 24. Maktu TKF Tutarları

GTİP	Madde İsmi	Tarım Payı Olarak Fona Ödenecek Euro (EUR) (Karşılığı YTL) (EUR/100 kg/net)	
1905.90.10.00.00	Mayasız ekmek (matzos)	12,49	62,17
1905.90.60.00.11	Baklava	(T2)	(T1)

Kaynak: 95-7606 s. İRK'ya Ek 2007-13006 sayılı BKK eki III sayılı listede yer alan veriler kullanılarak hazırlanmıştır. R.G.S.: 26743, 29.12.2007 (Mükerrer).

Tablo 24'te de görüleceği üzere ödenecek TKF miktarı maktu olarak belirtilmiştir. Bunun yanında T2 ve T1 kodlara da yer verilmiştir. III sayılı listenin tamamlayıcısı olan Ek 1 aşağıdaki gibidir;

Tablo 25. Bileşim Tablosu

Süt yağı (% Ağırlık olarak)	Süt proteini (% Ağırlık olarak)	Nişasta/Glikoz (% Ağırlık olarak)		
		>= 5 <25		
		Sakkaroz/invert şeker/izoglikoz (% Ağırlık olarak)		
		>=0 <5	>= 5 <30	>= 30 <50
>=1,5 <3	>=18 <30	7165	7166	7167

Kaynak: 95-7606 s. İRK'ya Ek 2007-13006 sayılı BKK'nın Ek 1'inde yer alan veriler kullanılarak hazırlanmıştır. R.G.S.: 26743, 29.12.2007 (Mükerrer).

Çok teknik bilgileri ve kimyasal analizleri gerektiren çalışmalar neticesinde bulunan ve Bileşim Tablosunda yer alan kodlara karşılık gelen TKF miktarını gösteren Ek 2 aşağıdaki gibidir;

Tablo 26. Bileşim Tablosunda Yer Alan Kodlara Karşılık TKF Miktarı

Kod	Tarım Payı (T 1) (EUR/100 Kg.)	Tarım Payı (T 2) (EUR/100 Kg.)
7165	132,35	113,12
7166	142,65	121,92
7167	151,66	129,62

Kaynak: 95-7606 s. İRK'ya Ek 2007-13006 sayılı BKK'ya Ek 2' yer alan veriler kullanılarak hazırlanmıştır. R.G.S.: 26743, 29.12.2007 (Mükerrer).

Tablo 25 ve 26'da da görüleceği üzere, spesifik matraha göre belirlenen TKF tutarı, fona tabi eşyanın kilogramı üzerinden tespit edilmektedir. Diğer taraftan, IV sayılı listede I sayılı liste kapsamı dışında tutulan balık ve diğer su ürünleri ve bunlardan elde edilen eşyaya ilişkin gümrük vergisi oranları ile TKF miktarları değer esasına göre yer almaktadır. IV sayılı listede 3. fasılda bulunan ürünlerin tamamı ile 2, 15, 16 ve 23. fasıllarda bulunan bazı ürünler mevcut olup listeye ilişkin örnek tablo aşağıdaki gibidir;

Tablo 27. Nispi TKF Tutarları

G.T.İ.P.	Madde İsmi	TKF (CIF Bedelin %'si)		
		EFTA	AB	D.Ü.
0301.99.80.00.13	Levrek	---	7	7
1604.20.40.00.00	Hamsiler	---	---	---
1605.40.00.00.11	Salyangoz	---	---	---

Kaynak: 95-7606 s. İRK'ya Ek 2007-13006 sayılı BKK'ya Ek IV s. Listede yer alan veriler kullanılarak hazırlanmıştır. R.G.S.: 26743, 29.12.2007 (Mükerrer).

Tablo 27'de de görüleceği üzere IV sayılı listede yer alan ve TKF'ye tabi eşyanın matrahı, CIF bedel üzerinden değer esasına göre belirlenmektedir.

3.2.3.3. Fonun Tahsili-Ödenmesi

TKF'nin konusunu oluşturan eşyanın matrahına, karşılığında belirtilen oran ve tutarlar üzerinden hesaplanan fon tutarları gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihte gümrük idarelerince tahsil edilmektedir. Tahsilat, saymanlık alındı

makbuzunda ayrıca gösterilmektedir. Listelerde yer alan maddelerin karşılarında nispi (% olarak) TKF bulunduğu takdirde, fon, ithalata konu eşyanın ABD Doları cinsinden değerinin karşılığı YTL üzerinden, maktu (EURO/100 Kg/net) bulunduğu takdirde de, EURO cinsinden hesaplanacak Fon tutarının karşılığı YTL üzerinden tahsil edilmektedir. Tahakkuk eden fon tutarının, ilgililerce süresi içinde yatırılmaması durumunda, 6183 s. AATUHK hükümleri çerçevesinde takibat yapılmaktadır⁽⁷⁸⁹⁾. Diğer taraftan TKF ödenmesi gerektiği halde, ödenmeden gerçekleştirilen ithalatta, ödenmesi gereken tutarının 2 katı para cezası uygulanılmaktadır⁽⁷⁹⁰⁾.

3.2.4. Tütün Fonu

Ülkemizde tütün ve tütün ürünleriyle ilgili faaliyetleri idare altına alınması 1862 yılında başlamış, 1884 yılında tekel altına alınmış ve tütün üretiminin ülke ekonomisine katkı sağlaması amacıyla üretimin iyileştirilmesi yolunda çalışmalar yapılmıştır. Bu çerçevede, 1986 yılında yürürlüğe giren 28.05.1986 tarih 3291 s. Çeşitli Kanunlarda Değişiklik Yapan Kanun⁽⁷⁹¹⁾ ile tütündeki devlet tekeli kaldırılmış, tütün sektöründe verimli ve karlı çalışmalar yapılması, üretimin geliştirilmesi ve üreticilerin finansman yönünden desteklenmesi için gerekli kaynağı oluşturmak amacıyla 1177 s. Tütün ve Tütün Tekeli Kanunu (mülga) ile Maliye ve Gümrük Bakanlığı bünyesinde Tütün Üretimi Geliştirme Fonu adı altında fon kurulmuştur. 1991 yılında 91-1755 s. BKK'ya⁽⁷⁹²⁾ istinaden fonun adı "Tütün Fonu" olarak değiştirilmiştir. Tütün fonuna ilişkin mevcut yasal düzenlemelerin başında 30.07.1988 tarih ve 88-13208 s. Kararname⁽⁷⁹³⁾ ve 21.02.2001 tarih ve 4629 s. Kanun gelmektedir.

3.2.4.1. Fonun Temel Unsurları

Tütün fonu kesintisine tabi eşya ithalata konu tütün ve tütün ürünlerinden olan sigaradır. Buna göre yabancı tütün ile yurt içinde harmanlanmış ve imal edilmiş

⁽⁷⁸⁹⁾ 95-7606 s. İRK. md. 10.3. ve 10.4.

⁽⁷⁹⁰⁾ 2976 s. Kanun md. 4.

⁽⁷⁹¹⁾ R.G.S.: 19126, 03.06.1986.

⁽⁷⁹²⁾ R.G.S.: 20860, 03.05.1991.

⁽⁷⁹³⁾ R.G.S.: 19935, 20.09.1988. .

(blended) sigaraların bünyesine giren yabancı tütün ve üretilmiş halde ithal edilen sigaralar tütün fonuna tabidir⁽⁷⁹⁴⁾. Diğer taraftan tütün mamullerinden olan purolar, açık purolar ve sigarilloların ithalatı da fon kesintisine tabidir⁽⁷⁹⁵⁾.

Gümrük vergileri ve eş etkili mali yükümlülükler açısından geçerli olan yükümlülüğe ilişkin hükümler tütün fonu için de geçerlidir. Örneğin, fon tahsilatına konu eşyanın serbest dolaşıma girmesi veya fon tahsilatına konu eşyanın TCGB'ne kanun dışı herhangi bir yolla girmesi kesintiyi doğuran olay kabul edilmektedir. Fon tahsilatını gerektiren olayın başlangıç tarihi de, tahsilatı doğuran olaya bağlı olarak, serbest dolaşıma giriş beyannamesinin tescili veya kesintiye konu eşyanın TCGB'ne kanun dışı bir yolla giriş tarihi gibi somut bir tarihten ibarettir.

Gümrük vergileri ve eş etkili mali yükümlülükler açısından geçerli olan yükümlü ve sorumluya ilişkin hükümler tütün fonu için de geçerlidir. Bu çerçevede yükümlü, tahakkuk eden tütün fonunu ödemek zorunda olan beyan sahibini, onun temsilcisini ya da fona tabi eşyayı kanuna aykırı olarak TCGB'ye sokan kişileri ifade etmektedir. Sorumluluk ise bir eşyanın TCGB'ye usulsüz olarak girmesi ve çıkması ile gümrük gözetiminde bulunan bir eşyanın yasal olmayan yollarla gümrük gözetiminden çıkarılması durumunda olduğu gibi, buna neden olan, bunu bilen ya da normal olarak bilmesi gereken kişiler ile bu durumdaki eşyayı bilerek elinde bulunduran kişiler açısından söz konusudur.

Gümrük vergisinden muafiyet ve istisna tanınacak haller genel olarak Tütün Fonu uygulamasında da mevcuttur. Uygulamada gümrük vergisinin söz konusu olmadığı ve muafiyet limitleri dahilindeki sigara ve tütün için fon ödeme yükümlülüğü bulunmamaktadır. Dolayısıyla toplam 200 adet sigara (2 karton), 200 gram tütün, 50 adet sigarillo ve 10 adet puronun muafiyet kapsamında fon ödemeksizin ithali mümkündür⁽⁷⁹⁶⁾.

⁽⁷⁹⁴⁾ 88-13208 s. BKK md 1.a ve 1.b.

⁽⁷⁹⁵⁾ T.C. Başbakanlık Gümrük Müsteşarlığı Gümrükler Genel Müdürlüğünün 30.12.2003 tarih ve 32346 s. tasarruflu yazısı.

⁽⁷⁹⁶⁾ 2000-53 s. BKK. md. 36.a.

3.2.4.2. Fonun Matrahı ve Oranı

Tütün fonunun matrahını kesintiye konu eşyanın ağırlığı veya paketi oluşturmaktadır. Buna göre yabancı tütün ile yurt içinde harmanlanmış ve imal edilmiş (blended) sigaraların bünyesine giren yabancı tütünün ithali sırasında tonu, üretilmiş halde ithal edilen sigaraların ithalatında bünyesinde bulunan yabancı tütüne istinaden, 20 sigaralık paketi⁽⁷⁹⁷⁾ ve tütün içeren puro, açık puro ve sigarilloların her bir gramı⁽⁷⁹⁸⁾ üzerinden fon kesintisi yapılmaktadır.

Tütün fonu için iki tür oran bulunmaktadır. Buna göre, fon kesintisinin konusunu oluşturan tütün, için söz konusu ithali yapılan tütünün CIF bedeli üzerinden 3.000 Dolar / ton, üretilmiş halde ithal edilen sigaraların bünyesinde bulunan tütüne istinaden 20 sigaralık paket başına 0,40 Dolar ve bir adet sigara 1 gram olarak kabul edildiğinden 20 sigaralık paket başına 0,40 Dolar olarak alınan fonun, 1 gram sigara için $(0,40/20)=0,02$ Dolar olarak hesaplandığından, tütün içeren puro, açık puro ve sigarilloların her bir gramından (0,02 Dolar olarak) fon kesintisi yapılmaktadır. Gümrük mevzuatına göre söz konusu tahsilatın YTL olarak yapılması söz konusu olup fonun tutarının tespitinde gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihte yürürlükte olan TCMB döviz satış kuru esas alınmaktadır⁽⁷⁹⁹⁾.

3.2.4.3. Fonun Tahsili-Ödenmesi

Gümrük vergileri ve eş etkili mali yükümlülükler açısından geçerli olan ödeme veya tahsile ilişkin hükümler tütün fonu için de geçerlidir. Buna göre Tütün fonu da ithalatta alınan vergilerle birlikte gümrük veznesine ödenmektedir. Tütün fonu da eşyanın serbest dolaşıma girişte gümrüklenmiş değerinin bulunması amacıyla ÖTV ve KDV matrahına dahil edilmektedir.

⁽⁷⁹⁷⁾ 88-13208 s. BKK md 1.a ve 1.b.

⁽⁷⁹⁸⁾ T.C. Başbakanlık Gümrük Müsteşarlığı Gümrükler Genel Müdürlüğünün 30.12.2003 tarih ve 32346 s. tasarruflu yazısı.

⁽⁷⁹⁹⁾ T.C. Başbakanlık Gümrük Müsteşarlığı Gümrükler Genel Müdürlüğünün 30.12.2003 tarih ve 32346 s. tasarruflu yazısı.

3.3. Diğer Mali Yükümlülükler

Dış ticaret işlemlerinden kaynaklanan diğer mali yükümlülükler aşağıdaki gibidir;

- T.C. Kültür Bakanlığı kesintisi
- TRT Bandrol Ücreti,
- Özel Hesap

3.3.1. T.C. Kültür Bakanlığı Kesintisi

05.12.1951 tarih ve 5846 s. Fikir ve Sanat Eserleri Kanununa⁽⁸⁰⁰⁾ göre her türlü boş videokasetini, ses kasetini, kompakt diski, bilgisayar disketini ticari amaçla ithal eden gerçek ve tüzel kişiler, ithalat bedeli üzerinden BK kararıyla belirlenecek oranda T.C. Kültür Bakanlığı kesintisi ödemek durumundadırlar⁽⁸⁰¹⁾. Dolayısıyla kesintisinin konusunu oluşturan eşyanın serbest dolaşıma girişi nedeniyle ek mali yükümlülük doğurmaktadır.

3.3.1.1. Kesintinin Temel Unsurları

T.C. Kültür Bakanlığı kesintisinin konusunu ticari amaçla üretilen 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 oluşturmaktadır. Diğer bir ifadeyle kesintinin konusunu taşıyıcı materyaller ile teknik cihazlar olmak üzere iki grup eşya oluşturmaktadır. Ancak, uygulamada pozisyon numarası ile eşyanın tanımlanması nedeniyle esasında fikir ve sanat eserlerinin çoğaltılmasıyla ilgisi olmayan bazı eşya da kesintiye konu hale gelmiştir. Örneğin, çipli kredi kartları, USB bellekler, KGS kartı hatta fotokopi makinesi gibi otomatik bilgi işlem makinaları bu gruba dahil olmuştur⁽⁸⁰²⁾. Ancak, yapılan son düzenleme çerçevesinde, gümrük beyannamesi veya beyanname yerine geçen belgeyle, T.C. Kültür Bakanlığı Telif Hakları ve Sinema Genel Müdürlüğünden alınacak olan,

⁽⁸⁰⁰⁾ R.G.S.: 7981, 13.12.1951.

⁽⁸⁰¹⁾ 5846 s. Kanun md. 44.2.

⁽⁸⁰²⁾ Cavit Afacan (2007) “Kültür Bakanlığı Kesintisi ve Monitörlerde Yaşanan İthalat Problemleri”, http://www.megabulvar.com/httpdocs/firmalar/t0002/haberler_ayrinti.asp?h_ID=59&CID=53., E.T.:23.02.2008

eşyanın T.C. Kültür Bakanlığı kesintisi bakımından “kapsam dışı” olduğunu belirten belge ile gümrük idaresine başvurulması sorunu çözmektedir⁽⁸⁰³⁾. Kesintiyi doğuran olay ise, kesintinin konusunu oluşturan her türlü taşıyıcı materyaller ile teknik cihazların ticari amaçla serbest dolaşım rejimi çerçevesinde ithal edilmesidir. Kesintinin yükümlüsü söz konusu taşıyıcı materyal ve teknik cihazları ithal eden kişiler, sorumlusu da bu yükümlü adına hareket edenlerdir.

3.3.1.2. Kesintinin Matrahı ve Oranı

T.C. Kültür Bakanlığı kesintisinin matrahını, kesintinin konusunu oluşturan eşyanın serbest dolaşıma girişi sırasında beyan edilen veya gümrük idaresince tespit edilen CIF kıymeti oluşturmaktadır⁽⁸⁰⁴⁾. 5846 s. Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu, kesintinin hangi oranda olacağı konusunda BK’yı yetkilendirmiştir⁽⁸⁰⁵⁾. BK, bu yetkisini İmalat veya İthalat Bedeli Üzerinden Yapılacak Kesintinin Belirlenmesine İlişkin 2002-4101 s. BKK ile kullanmıştır⁽⁸⁰⁶⁾. Buna kesintiye ilişkin oranlar aşağıdaki gibidir;

Tablo 28. T.C. Kültür Bakanlığı Kesintisi Oranları

Pozisyon No	Tanım	Oran
84.43	Matbaacılığa mahsus makina ve cihazlar (ink-ject baskı makinaları dahil, 84,71, 8443.60 ve 8443.90 pozisyonundakiler hariç)	% 0,5
84.71	Tarifenin başka bir yerinde belirtilmeyen veya yer almayan otomatik bilgi işlem makinaları ve bunlara ait birimler, manyetik veya optik okuyucular, verileri kayıt ortamına kod şeklinde girmeye ait makinalar ile bu verileri işleyen makinalar (sivil hava tasalarında kullanılmaya mahsus olanlar hariç)	% 0,5
85.21	Video kayıt veya gösterme cihazları (bir video tunerla birlikte olsun olmasın) (sivil hava tasalarında kullanılmaya mahsus olanlar hariç)	% 0,5
85.23	Ses veya benzeri kayıtlar için hazırlanmış fakat kayıt yapılmamış mesnetler (37. Fasıldaki ürünler hariç)	% 3

Kaynak : 2002-4101 s. BKK Eki Liste, R.G.S.: 24764, 24.05.2002.

⁽⁸⁰³⁾ T.C. Başbakanlık Gümrük Müsteşarlığı Gümrükler Genel Müdürlüğünün 15.05.2008 tarih ve 12553 sayılı yazısı.

⁽⁸⁰⁴⁾ 2002-4101 s. BKK. md. 1.b.

⁽⁸⁰⁵⁾ 5846 s. Kanun md. 44.2. ve 44.4.

⁽⁸⁰⁶⁾ R.G.S.: 24764, 24.05.2002.

Tablo 28'den de görüleceği üzere kesinti için % 0,5 ve % 3 olmak üzere iki oran belirlenmiştir. Bunlardan ses veya benzeri kayıtlar için hazırlanmış ve boş olan eşya için kesinti oranı daha fazla belirlenmiştir.

3.3.1.3. Kesintinin Tahsili-Ödenmesi

T.C. Kültür Bakanlığı kesintisine konu eşyayı serbest dolaşım rejimi çerçevesinde ticari amaçla ithal etmek isteyen gerçek ve tüzel kişiler, eşyanın CIF kıymeti üzerinden yukarıda belirtilen oranlara göre hesaplanacak tutarı, söz konusu eşyaya ait gümrük beyannamesi tescil edilmeden önce, T.C Ziraat Bankasında T.C. Kültür Bakanlığı adına açılan özel hesaba yatırmak ve yatırıldığını tevsik edici belgeyi gümrük idaresine ibraz etmek zorundadırlar⁽⁸⁰⁷⁾.

T.C. Kültür Bakanlığı kesintisinin takibatı için, kesintinin konusunu oluşturan eşyanın miktarını ve bedellerini gösteren listeler kullanılmaktadır. Söz konusu listeler, ithalatı gerçekleştiren gerçek ve tüzel kişiler tarafından üçer aylık dönemler halinde T.C. Kültür Bakanlığına bildirilmek zorundadır. Listelerin kontrolü sonucunda süresinde yatırılmadığı anlaşılan kesinti tutarların takibi 6183 s. Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre yapılmaktadır⁽⁸⁰⁸⁾.

3.3.3. TRT Kurumu Bandrolü

TRT Kurumuna devamlı ve yeterli gelir sağlamak üzere 04.12.1984 tarih ve 3093 s. TRT Gelirleri Kanunu⁽⁸⁰⁹⁾ ile radyo, televizyon, video, radyo ve televizyon yayını almaya mahsus cihazlar ile birleşik cihazları ticari amaçla ithal edenler satıştan ve ticari olmaksızın ithal edenler yurda giriş işlemlerinden önce bandrol veya etiket almaktadırlar.

3.3.3.1. Bandrolün Temel Unsurları

Yukarıda belirtildiği üzere, TRT bandrol uygulamasının konusunu radyo, televizyon, video, uydu yayını alan cihazlar ve bunların birkaçının bir araya

⁽⁸⁰⁷⁾ 2002-4101 s. BKK. md. 1.b.1.

⁽⁸⁰⁸⁾ 2002-4101 s. BKK. md. 1.b.3.

⁽⁸⁰⁹⁾ R.G.S.: 18606, 15.12.1984.

gelmesiyle oluşan bileşik cihazlar oluşturmaktadır. TRT Kurumu Bandrol uygulaması iki durum çerçevesinde şekillenmektedir. Bu durumlar;

- TRT Gelirleri Kanunu kapsamında yer alan cihazların ticari amaçla ithal edilmesi,
- TRT Gelirleri Kanunu kapsamında yer alan cihazların ticari amaç dışında ithal edilmesi.

Buna göre, söz konusu cihazları ithal edenler satıştan önce ithal maliyeti üzerinden bir defaya mahsus olmak üzere BK tarafından belirlenen oranlar üzerinden bandrol ücretini TRT Kurumuna ödemek zorundadırlar. Benzer şekilde ticari amaç dışında yurt dışından getirilen söz konusu cihazlara ilişkin BK tarafından her yıl belirlenen maktu bandrol ücretinin cihazın sahibi tarafından bir defaya mahsus olmak üzere ödenmesi zorunludur. Bu şekilde bandrol ücretinin yükümlüsü ithalatçılar, onların adına hareket edenler veya yolcular olabilmektedir.

3.3.3.2. Bandrolün Matrahı ve Oranı

TRT Kurumu bandrolüne ilişkin oran ve tutarlar, uygulamaya konu cihazların ticari veya ticari amaç dışında ithal edilmesi durumuna göre iki grup olarak BK tarafından belirlenmiştir. Aşağıda belirtilen cihazların ticari amaçla ithal edilmesi durumunda ithal maliyeti üzerinden, diğer bir ifadeyle CIF değeri üzerinden bir defaya mahsus bandrol ücreti alınmaktadır. Buna ilişkin oran % 16'dır⁽⁸¹⁰⁾. Örneğin, ithalatçı olan B firması 01.01.2005 tarihinde 4001 nolu Gümrük Giriş Beyannamesi (GGB) ile 24 adet X marka Uydu Alıcı cihazı ithal etmiştir ve bu cihazlardan 5 adedini 2005 yılı Ağustos ayında D firmasına satmıştır. Buna istinaden bandrol ücreti hesaplaması şöyle yapılmalıdır⁽⁸¹¹⁾:

GGB Tarihi	: 01.01.2005
GGB Numarası	: 4001
İthal Edilen Cihaz Adeti	: 24

⁽⁸¹⁰⁾ Ticari Amaçla İthal Edilen Cihazlara İlişkin 2004-8331 s. BKK, R.G.S.: 25697, 11.01.2005

⁽⁸¹¹⁾ Örnek, <http://www.trt.net.tr/duyurudosya/TRTGENEL/ithalat.doc.>, E.T.: 31.03.2008' den alınmıştır.

KDV Matrahı (ÖTV Hariç)	: 4.439,33 YTL	
1 Adet Cihazın İthalat Maliyeti	: 4.439,33 / 24	= 184,97 YTL
	(KDV Matrahı / İthal Edilen Cihazın Adedi)	
1 Adet Cihazın Bandrol Ücreti	: 184,97 x %16	= 29,59 YTL
24 Adet Cihazın Bandrol Ücreti	: 29,59 x 24	= 710,16 YTL dir.
Satışı yapılan 5 Ad. Cihazın Ücreti	: 29,59 x 5	= 147,95 YTL

Ticari amaç dışında yurt dışından getirilen renkli televizyon, siyah beyaz televizyon getirilmesi durumunda ekran boyutuna göre ve diğer cihazlar için adedi üzerinden bir defaya mahsus olmak üzere maktu ücret tahsil edilmektedir. Söz konusu ücretler Ticari Amaç Dışında İthal Edilen Cihazlara İlişkin 2007-12965 s. BKK Eki listede AVRO olarak belirtilmiş olup⁽⁸¹²⁾ cihazın getirildiği gün TCMB Döviz satış kuru üzerinden YTL'ye çevrilerek tahsil edilmektedir. Maktu bandrol ücretleri 10 AVRO ile 215 AVRO arasında değişmekte olup, bazıları aşağıdaki gibidir;

- 51 Ekran kadar (51 ekran dahil) renkli televizyonlar için 55 AVRO,
- 117 Ekran üstü renkli televizyonlar için 150 AVRO,
- 51 Ekran kadar (51 ekran dahil) siyah beyaz televizyonlar için 25 AVRO,
- 51 Ekran üstü siyah beyaz televizyonlar için 30 AVRO,
- Oto renkli televizyonları için 85 AVRO,
- Oto siyah beyaz televizyonları için 30 AVRO,
- Cep tipi radyo yayını alıcı cihazlar için, 10 AVRO,
- Oto radyo yayını alıcı cihazlar için, 10 AVRO,
- Radyo kasetçalar cihazlar için 50 AVRO,
- Televizyon radyo ve video özelliği taşıyan birleşik cihazlar için 215 AVRO,
- Tek Kanallı Uydu Yayını Alıcı Cihazlar için, 30 AVRO,
- Çok Kanallı Uydu Yayını Alıcı Cihazlar için, 70 AVRO,

⁽⁸¹²⁾ R.G.S.: 26737, 25.12.2007.

Ticari amaç dışında yurt dışından televizyon ya da radyo yayını alıcı cihazların girişi genellikle yolcu beraberliği eşya şeklinde olmaktadır. Yolcu beraberliği eşya ticari mahiyette olmasa da sözlü beyan formu ile gümrük idarelerine beyan edilmektedir. Bu durumda TRT bandrolüne tabi eşyanın yolcu beraberliği yurda girişi sırasında bandrol ücretinin yanında damga vergisi yükümlülüğünü de doğurmaktadır. Diğer taraftan söz konusu cihazın gümrükçe tespit edilen kıymeti 300 Euro ile 1500 Euro arasında olması durumunda ayrıca tek ve maktu vergi ödenmesini de gerektirmektedir. Bu durumda yolcu beraberliği bandrolüne tabi cihaz için üç tür vergi ve eş mali yükümlülük doğmaktadır.

Örnek:

Sözlü beyan formu tescil tarihi	: 31.03.2008
Cihazın tanımı	: 102 Ekran LCD TV
Cihazın gümrük kıymeti	: 550 Euro
31.03.2008 tarihli TCMB Euro Satış Kuru	: 2.07 YTL
Tek ve maktu vergi matrahı	: 1.138,50 YTL
Tek ve maktu vergi tutarı (%10)	: 113,85 YTL
Bandrol ücreti (120 AVRO)	: 248,40 YTL
Damga vergisi	: 30,30 YTL
Ödenecek vergiler ve bandrol ücreti toplamı:	417,55 YTL

3.3.3.3. Bandrolün Tahsili-Ödenmesi

TRT bandrolüne konu cihazları ithal edenler, ithalat amacıyla getirilen ve satışı gerçekleşenler cihazlar için tahsil ettikleri ücretleri en geç takip eden 3 üncü ayın onuna kadar TRT Kurumuna bir beyanname ile bildirmek ve aynı süre içerisinde ödemek zorundadırlar. Diğer taraftan ticari amaç dışında TRT bandrolüne konu cihazların Türkiye'ye girişi sırasında gümrük idareleri tarafından yükümlüsünden söz konusu cihazların girişi sırasında tahsilatı yapmaktadırlar ve

yükümlüsünden tahsil edilen bandrol ücretleri, aylık olarak en geç takip eden ayın 15 inci gününe kadar TRT Kurumuna aktarılmaktadır⁽⁸¹³⁾.

3.3.4. Özel Hesap

Serbest bölgeler mevzuatına göre özel hesap, serbest bölge gelirlerinin toplandığı TCMB nezdinde YTL, ABD Doları veya diğer dövizler cinsinden Genel Müdürlük ve her Bölge Müdürlüğü adına açılan ana hesaptır⁽⁸¹⁴⁾. Hesabın temel unsurları, matrahı, oranları ve tahsilatı aşağıdaki açıklanacaktır.

3.3.4.1. Hesabın Temel Unsurları

Özel hesap, serbest bölge faaliyetleri nedeniyle yerine getirilmesi gereken bir yükümlülüktür. Hesabın konusunu oluşturan eşya hareketleri şunlardır⁽⁸¹⁵⁾;

- Yurtdışından bölgeye eşya getirilmesi,
- Bölgeden Türkiye'ye eşya çıkarılması,
- Kullanıcının kendisine ait olmayan, bakım, onarım veya tamir maksadıyla bölgeye geçici olarak getirilen eşya,
- Kullanıcının kendisine ait olmayan, fason imalat amacıyla bölgeye geçici olarak getirilen eşya,
- Kullanıcının kendisine ait olmayan, bakım, onarım veya tamir maksadıyla bölgeye yurtdışından geçici olarak getirilen eşya ile bölgedeki bina, tesis ve demirbaşların bakım, onarım veya tamirinde kullanılmak üzere yurt dışından geçici olarak getirilen ve süresi içinde çıkmayan araç, gereç ve ekipmanlar,
- Bakım ve onarım amacıyla bölgeden Türkiye'ye çıkarılan ve bölgeye geri getirilmeyen kullanıcılara ait demirbaş ve yatırım eşya,
- Sergilenmek, fuarlarda teşhir edilmek veya işlem görmek üzere bölgeden Türkiye'ye geçici olarak gönderilen eşya ile Türkiye'den satın alınarak

⁽⁸¹³⁾ 3093 s. TRT Gelirleri Kanunu md. 5.

⁽⁸¹⁴⁾ Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliği md 4.h., R:G.S.: 21520, 10.03.1993.

⁽⁸¹⁵⁾ Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliği md. 41.

bölgeye getirilen ancak, sipariş ve evsafına uygun olmadığı için değiştirilmek veya işlem görmek üzere bölgeden Türkiye'ye çıkarılan eşya,

- 06.02.2004 tarihinden sonra faaliyet ruhsatı alan imalatçı kullanıcıların dışındaki kullanıcılar tarafından, yurt dışından getirilerek bölge içinde satılan eşya,

Yukarıda özel hesabın yalnızca eşya hareketleriyle ilgili işleyişine yer verilmiştir. Ancak, özel hesabın gelirleri arasında tüm serbest bölge işlemleri bulunmaktadır. Bu özelliği göz önüne alındığında, hesabın işleyişi ve ekonomik etkileri onu vergi benzeri bir yükümlülük haline getirmektedir. Ancak, özel hesapta toplanan kaynağın serbest bölgelerin kurulması, bakım ve onarımı, ilgili araştırma, eğitim ve sosyal tesislerin yapılması ve Türkiye'den mal alımlarının teşviki amacıyla kullanılması onu vergiden ayırmaktadır⁽⁸¹⁶⁾.

Özel hesabın yükümlüsü, serbest bölge kullanıcıları, işleticileri ve bölge kurucusu-işleticisi kişilerdir. Sorumlusu ise yükümlülerce yatırılan özel hesap tutarının TCMB de bulunan hesaba aktarılmasıyla görevli olan bankalardır. Bankalar kamu bankası olabileceği özel bankalar olabilmektedir.

Özel hesap ödemelerinden istisna tutulan haller aşağıdaki gibidir⁽⁸¹⁷⁾;

- Türkiye'den bölgeye getirilen veya bölgeden yurtdışına çıkarılan eşyadan, bölge içi satışlardan, istisnai durumlar saklı kalmak kaydıyla, imha veya tasfiye edilmek üzere bölgeden çıkarılan ve tahlil ve numune amacıyla bedelsiz olarak getirilen veya götürülen, yatırım ve tesis safhasında kullanılmak üzere getirilen ve kapasite artırmak amacıyla getirilen eşya,
- İstisnai durumlar saklı kalmak kaydıyla kullanıcının kendisine ait olmayan bakım ve onarım maksadıyla bölgeye geçici olarak getirilen eşyadan, bölgedeki bina, tesis ve demirbaşların bakım, onarım veya tamirinde kullanılmak üzere bölgelere geçici olarak getirilen araç, gereç ve ekipmandan ve fason üretim amacıyla getirilen eşya,

⁽⁸¹⁶⁾ Işık ve Çabuk, *a.g.e.*, s. 106.

⁽⁸¹⁷⁾ Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliği md. 41.

- Bölgeden yurtdışına satılan bir eşyanın herhangi bir nedenle geri gelmesi veya yurtdışından bölgeye gelen ancak evsafına uygun olmaması veya bozuk çıkması nedeniyle değiştirilmek veya tamir edilmek üzere mahreç ülkesine iade edilen eşyanın serbest bölgeye getirilmesi,
- 06.02.2004 tarihinden sonra faaliyet ruhsatı alan imalatçı kullanıcıların dışındaki kullanıcılar tarafından, yurt dışından bölgeye getirilen veya bölgeden Türkiye'ye çıkarılan eşya.

3.3.4.2. Hesabın Matrahı ve Oranı

Özel hesap tutarının matrahını hareketin yönüne göre, bölgeye giren eşyanın CIF değeri, bölgeden çıkan eşyanın FOB değeri, işleme faaliyetleri sonucu yaratılan katma değer ile bakım veya tamir masrafları oluşturmaktadır. Özel hesabın oranı % 0,5'tir.

3.3.4.3. Hesabın Ödemesi-Tahsili

Özel hesap yükümlüğü doğması durumunda ödeme peşin olarak yapılmaktadır. Sorumlular ise tahsilatları bir sonraki ay sonuna kadar aktarmaları yapıldıktan sonra bakiyeyi 5 iş günü içinde TCMB nezdindeki hesaplara aktarırlar. TCMB'de tutarı T.C. Başbakanlık Dış ticaret Müsteşarlığı hesaplarına aktarmaktadır.

Özel hesap tutarının yükümlüsü tarafından ödenmediğinin veya eksik ödendiğinin tespit edilmesi halinde 6183 s. AATUHK hükümleri çerçevesinde gecikme zammı uygulanarak, tebligat tarihinden itibaren 30 gün içerisinde anapara ve gecikme zammı toplamı ödenmesi tebliğ edilmektedir. İlgililer belirtilen süre içerisinde yapılan tebligata itiraz edebilmekte, fakat tebligata itiraz edilmesi takibatı durdurmamaktadır. Tebligatın yapıldığı tarihten itibaren 30 gün içerisinde ilgililer tarafından özel hesaba ödeme yapılmaması veya eksik ödeme yapılması halinde, Bölge Müdürlüğüne serbest bölgenin bulunduğu yerdeki vergi dairesine bildirimde bulunmaktadır. Vergi dairesince yapılan tahsilatların tamamı bölgeler ilgili bölge müdürlüğünün hesabına tahsilatı takip eden hafta içinde aktarılmaktadır⁽⁸¹⁸⁾.

⁽⁸¹⁸⁾ Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliği md. 43.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

SONUÇ VE ÖNERİLER

Dış ticaretin vergilendirilmesi, hem gelir kaynağı olması nedeniyle hem de dış ticaret politikasının temel araçlarından olması nedeniyle Türk vergi sistemi ve kamu ekonomisi açısından önem taşımaktadır. Özellikle uluslararası anlaşmalar, Türkiye'nin AB serüveni ve ekonomide serbestleşme arayışları bu önemi azaltır gibi görünse de gümrük vergisinin yerine ikame mali yükümlülüklerin konulması bu önemin devam etmesini sağlamıştır.

Türkiye'de dış ticaretten alınan vergiler ve eş etkili mali yükümlülükler gümrük yükümlülüğü çerçevesinde gümrük idareleri ve yetkilendirilmiş bankalar aracılığıyla tahsil edilmektedir. Söz konusu vergi ve mali yükümlülüklerin temel amacı hazineye gelir sağlamak olduğundan belirli bir mali disiplin içinde tahakkuk edilerek tahsili yoluna gidilmektedir. Ne var ki dış ticaret işlemlerinin kendisi gibi doğurduğu mali yükümlülükler de mevzuat ve uygulama açısından dağınık bir görünüm sergilemektedir.

Dış ticaret işlemleri, ithalat, ihracat ve transit olmak üzere üç başlık altında toplanmaktadır. Uluslararası anlaşmalar ve varış ülkesinde vergilendirme ilkesi nedeniyle transit işlemlerine tabi eşya ve istisnai birkaç durum dışında ihracata konu eşya için herhangi bir mali yükümlülük söz konusu değildir. Gümrük rejimleri çerçevesinde ithalatın da şartlı muafiyet sistemine dayalı olması durumunda süre, faiz ve teminat uygulaması dışında bir gümrük yükümlülüğünün olmadığı görülmektedir. Bu çerçevede esas olarak gümrük yükümlülüğü, eşyanın kalıcı olarak Türkiye'ye ithalinde, diğer bir ifadeyle, TCGB'de serbest dolaşıma girmesi durumunda doğmaktadır.

Eşyanın serbest dolaşıma girişi, ona bu şekilde adlandırılan bir rejimin uygulanmasıyla mümkündür. Rejimin işleyişi, gümrük mevzuatının yanında, haksız rekabetin önlenmesi, gözetim ve korunma önlemleri, standardizasyon, sertifikasyon ve belgelendirme ile kota idaresi gibi dış ticaret önlemlerini içeren mevzuatının, kaçakçılıkla mücadele mevzuatının, kambiyo mevzuatının, tahsil ve takibat açısından

mali mevzuatın ve eşyanın niteliği gereği aranması gereken çeşitli unsurlar bakımından sağlık, ulaştırma gibi diğer mevzuatın hükümlerinin uygulanılmasını zorunlu kılmaktadır.

Eşyanın TCGB’de serbest dolaşıma girmesi nedeniyle ödenmesi gereken gümrük vergileri ve eş etkili mali yükümlülükler gümrük vergisi, ÖTV, KDV, damga vergisi, tek ve maktu vergi, DFİF, KKDF, TKF, tütün fonu, TRT bandrolü ve Kültür Bakanlığı kesintisi bulunmaktadır. Bunun yanında Türkiye ile AB arasında kurulan GB çerçevesinde, uymakla yükümlü olunan düzenlemeler çerçevesinde DİR çerçevesinde üçüncü ülke menşeli girdi kullanılarak elde edilen eşyanın GB’nin diğer bir bölgesine ihraç edilmek istenmesi durumunda, menşe kümülasyonları da dikkate alınarak TEV’in ödenmesi gerekmektedir. TEV, eşyanın ihracatıyla ilgili bir yükümlülük olsa da vergi oranları ve diğer vergilendirme unsurları söz konusu girdilerin DİR çerçevesinde ithal edildiği duruma göre belirlenmektedir.

Yine ithalatta haksız rekabetin önlenmesi çerçevesinde dampingli ithalatın tespit edilmesi durumunda dampinge karşı vergi, sübvansiyon uygulandığının tespit edilmesi durumunda TEV ve korunma önlemleri çerçevesinde eşyanı tabi olduğu gümrük vergisinin artırılması şeklinde uygulanan ek mali yükümlülük bulunmaktadır.

Son olarak, gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanım şekillerinden olan eşyanın bir serbest bölgeye konulması da çeşitli durumlar altında kullanıcısının veya işleticisinin özel hesap adı altında bir mali yükümlülüğü yerine getirmesini zorunlu kılmaktadır. Bunun yanında kayda bağlı olarak ihraç edilebilen eşya için de DFİF kesintisinin ödenmesi söz konusudur.

Dış ticaretten alınan söz konusu vergilerin ve eş etkili mali yükümlülüklerin bir değerlendirmesini yapmak ancak, bunların tabi olduğu mevzuat hükümlerinin göz önünde bulundurulmasıyla mümkündür. Vergi kanunları ve fonlar ile kesintilere ilişkin hukuki düzenlemeler, konusunu oluşturan unsurları ayrı olarak hükme bağlamıştır. Örneğin gümrük vergisinin matrahını eşyanın CIF değeri oluştururken, KDV’nin matrahını gümrük vergisinin tarhına esas alınan kıymeti veya CIF değeri

ile ithalat sırasında ödenen her türlü vergi, resim, harç, paylar ve diğerkiderlerden oluşmaktadır. Diğertaraftan dış ticaret işlemleri çerçevesinde doğan bazı mali yükümlölükler, gümrük vergisi, tek ve maktu vergi, damga vergisi, TKF tahsilatlarında olduğu gibi gümrük yüküklölüğüyle paralel olarak yerine getirilmesi gerekirken, KKDF veya Kültür Bakanlığı kesintisi tahsilatlarında olduğu gibi gümrük beyannamesi tescil edilmeden veya fiili ithalat gerçekleşmeden önce yerine getirilmesi ya da kayıt ve tescile tabi eşya için doğan TV ile TRT Bandrolnde olduğu gibi fiili ithalattan sonra da yerine getirilmesi mümkündür. Bu nedenle her mali yükümlölük kendi mevzuatı çerçevesinde değerlendirilmesi zorunludur.

KAYNAKÇA

(Kitaplar ve Makaleler)

- Akdoğan, Abdurrahman (1999): *Kamu Maliyesi*, Ankara: Gazi Kitapevi, 7. Baskı.
- Akın, Ahmet (1999): “Serbest Bölgeler”, *Mali Çözüm*, Sayı: 47, 14-17.
- Ancın, Cihat (1997): *Gümrük Kıymeti ve Tespit Yöntemleri*, İstanbul: Gümrük Müfettişleri Derneği Yayınları, 1. Baskı.
- Apak, Talha (2004): “Dahilde İşleme Rejimi Kararı ve Tebliği ile, İhracatın Devletçe Desteklenmesinin Usul ve Esasları”, *Mali Çözüm*, Sayı: 67, 104-113.
- Ataç, Beyhan., Ataç, Engin., Büyükerşen, Yılmaz., Erdem, Burhan., Heper, Fethi., Tekin, Fazıl., Varcan, Nezih ve Zillioğlu, Osman (1997): *Kamu Maliyesi*, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2. Baskı.
- Aydın, Fazıl (2002): “Özel Tüketim Vergisinin Etkileri ve Avrupa Birliği Uygulaması”, *Vergi Sorunları*, Sayı: 163, Nisan 2002, 29-44.
- Boratav, Korkut (1998): *Türkiye İktisat Tarihi 1908-1985*, İstanbul: Gerçek Yayınevi, 6. Baskı.
- Bulut, Mustafa K. (2007): “Gümrük Vergisine Eş Etkili Vergi ve Mali Yüklerin Gümrük Vergisi Tanımı Kapsamında Değerlendirilmesi”, *Vergi Dünyası*, Sayı: 314, Ekim 2007, 139-148.
- Bulutoğlu, Kenan (2004): *Kamu Ekonomisine Giriş*, İstanbul: Batı Türkeli Yayıncılık, 8. Baskı.
- Büyükbalkan, Uğur (2002): “Özel Tüketim Vergisi”, *Mali Çözüm*, Sayı: 60, 17-26
- Çapar, Mustafa (2004): “Özel Tüketim Vergisi ve Türkiye Uygulaması”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 52, Ocak-Mart 2004, 121-134.
- Çelik, Binnur (1999): “İthalde Alınan Katma Değer Vergisi ve Günümüzdeki Önemi”, *Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt: 1, Sayı: 2, 117-125.

Değer, Ayça (2006): “Damga Vergisinde Zamanaşımı”, *Mali Çözüm*, Sayı: 76, 171-177.

Değer, Nuri (1999): “Damga Vergisinin Temel Özellikleri”, *Mali Çözüm*, Sayı: 49, 55-65.

Dinler, Zeynel (2000): *İktisada Giriş*, Bursa: Ekin Kitapevi, 6. Baskı

Doğrusöz, Bumin (2005): “Vadeli İthalatlarda KKDF Alınabilir mi?”, *Dünya Gazetesi*, 12.12.2005.

Eray, Savaş ve Bozkır, Ender (1999): “Damga Vergisi Kanunu Dışında Yer Alan Damga Vergisi Muafiyet ve İstisnalarına İlişkin Düzenlemeler”, *Vergi Sorunları*, Sayı: 132, Eylül 1999, 109-118.

Erdoğan, Engin ve Ener, Meliha (2005): *Serbest Bölgeler*, Ankara: Nobel Yayın Dağıtım, 1. Baskı.

Ertaş, Avni (2002): *Bütün Yönleriyle Gümrük İşlemlerinde Süreler*, İstanbul: Gümrük Kontrolörleri Derneği Yayınları, 1. Baskı.

Ertürk, Emin (2006): *Uluslararası İktisadi Birleşmeler*, Bursa: Alfa Aktüel Yayınları, 4. Baskı.

Gerçek, Adnan (2005): “Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Yıl: 2005, Cilt: 54, Sayı:3, 157-193.

Gümüş, Murat (2005): “Dahilde İşleme Rejiminde Telafi Edici Vergi Uygulaması”, *Gümrük Dergisi*, Sayı: 53, Ekim-Aralık 2005, 90-95.

Gürsoy, Yaser (2006): *Dış Ticaret İşlemleri Yönetimi*, Bursa: Ekin Kitapevi, 1. Baskı.

Gökçelik, Cahit (2005): *Gümrük Rejimleri*, Ankara: Gündüz Gümrük Müşavirliği Ltd. Şti. Yayınları, 1. Baskı.

Işık, İsmail ve Çabuk, Mehmet (2007): *Serbest Bölgeler*, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 1. Baskı.

Karadağ (2002): “Serbest Bölgeler ve Bazı Vergisel Sorunlar”, *Vergi Dünyası*, Sayı: 247, Mart 2002, 105-111.

Karluk, S. Rıdvan (2005): *Avrupa Birliği ve Türkiye*, İstanbul: Beta, 8. Baskı.

Kemer, O. Barbaros (2005): *Dış Ticaret Teknikleri Teori-Uygulama*, Bursa: Alfa Aktüel Yayınları, 1. Baskı.

Kızılot, Şükrü (2002): “İthalatçının 230 milyon dolarını haksız aldılar”, *Milliyet*, 23.10.2002.

Mercan, Eray ve Dündar, Mustafa (2003): *Tüm Yönleriyle Özel Tüketim Vergisi*, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 1. Baskı.

Morgil, Orhan (2003): “Türkiye-Avrupa Birliği Ekonomik İlişkileri”, *GÜİİBF Dergisi*, Cilt : 5, Sayı: 1, 103-116.

Mutluer, Kamil., Herekman, Aykut., Heper, Fethi ve Dönmez, Recai (2005): *Türk Vergi Sistemi*, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2. Baskı.

Ömür, Turgay (1999): “İhracatta Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulaması”, *Vergi Sorunları*, Sayı: 126, Mart 1999, 19-23.

Öztüfekçi, M. Ali (2002): “Özel Tüketim Vergisi Niteliğindeki Vergi, Harç Fon ve Payların, Tek Yasal Düzenlemede Konumlandırılması”, *Vergi Sorunları*, Sayı: 166. Temmuz 2002, 7-16.

Pehlivan, Osman (2006): *Kamu Maliyesi*, Trabzon: Derya Kitapevi, 1. Baskı.

Reçber, Kamuran (2004): *Türkiye-Avrupa Birliği İlişkileri*, Bursa: Aktüel Yayınları, 1. Baskı.

Selen, Ufuk (2007): *Gümrük İşlemleri*, Bursa: Ekin Kitapevi, 1. Baskı.

Seyidoğlu, Halil (1999): *Uluslararası İktisat*, İstanbul: Güzem Yayınları, 13. Baskı.

Soysal, H. Cahit., Uysal, Osman ve Atabinici, Murat (1999): *Gümrük ve Dış Ticaret Terimleri Sözlüğü*, İstanbul: Gümrük Müfettişleri Derneği Yayınları. 1. Baskı.

Şahin, Arif (2006): *İhracat Mevzuatı*, Ankara: İhracatı Geliştirme Etüd Merkezi, 1. Baskı.

Şahin, Arif (2006): *İthalat Mevzuatı*, Ankara: İhracatı Geliştirme Etüd Merkezi, 1. Baskı.

Şenyüz, Doğan (2007): *Türk Vergi Sistemi Dersleri*, Bursa: Ekin Kitapevi, 4. Baskı.

Tokatlıoğlu, Mircan Y. (2005): “Türkiye’de Dış Ticaretin Vergilendirilmesi ve Avrupa Birliği”, *Akdeniz Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Sayı 10, Ekim 2005, 46-72.

Tuncer, Ertuğrul (2004): “Malül ve Engellilerin Taşıt İktisabında ÖTV İstisnası Uygulaması ve Bazı Sorunlar”, *Vergi Sorunları*, Sayı: 193, Ekim 2004, 7-15

Tuncer, Selahattin (2001): *Gümrükler ve Gümrük Vergileri(Teori-Uygulama)*, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 1. Baskı.

Turan, Cemalettin (2007): “Serbest Bölgeye Yapılan İhracat Teslimlerinde ÖTV İstisnası Uygulanıp Uygulanılmayacağı”, *Vergi Dünyası*, Yıl: 26, Sayı: 309, Mayıs 2007, 18-20.

Türer, Erol (2004): “Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu (KKDF) Kesintilerinin Son Durumu”, *Vergi Sorunları*, Sayı: 186, Mart 2004, 44-49.

Türk Sanayicileri ve İş Adamları Derneği (2003): *Avrupa Birliği’ne Uyum Sürecinde Gümrük Birliği’nin Dış Ticaretimize Etkileri*, Yayın No: TÜSİAD-T/2003-10-364

Uludağ, Barış (1999): “Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu”, *Vergi Sorunları*, Sayı: 124, Ocak 1999, 89-95.

Yerci, Cahit (2005): *Gümrük Mevzuatı Dahil Tüm Yönleriyle İthalatta KDV*, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 1. Baskı.

(İnternet Kaynakları)

http://www.alomaliye.com/2008/mustafa_bahadir_kdv.htm., E.T.: 02.02.2008

http://www.alomaliye.com/2008/talha_apak_yeni_kdv.htm., E.T.: 02.02.2008.

http://www.alomaliye.com/ocak_2006/muharrem_ozdemir_tahmil_tahliye.html.,
E.T: 13.10.2007.

<http://www.dtm.gov.tr/dtmadmin/upload/ITH/DampingSubvansiyonDb/vergiler.xls>.,
E.T.: 20.03.2008

<http://www.dtm.gov.tr/dtmadmin/upload/AB/mense%20ess.doc>. E.T: 12.02.2008

<http://www.dtm.gov.tr/dtmadmin/upload/AB/UluslararasıKurulusDb/gts.doc>., E.T.:
12.02.2002

<http://www.dtm.gov.tr/dtmadmin/upload/EAD/TanitimKoordinasyonDb/trkrej.doc>.,
E.T.: 11.10.2007.

<http://www.dtm.gov.tr/dtmadmin/upload/EAD/TanitimKoordinasyonDb/DTOsayi19.doc>.,
E.T.: 11.10.2007.

<http://www.dtm.gov.tr/dtmadmin/upload/ITH/DampingSubvansiyonDb/dampnot.doc>.,
E.T.: 13.02.2008.

<http://www.dtm.gov.tr/dtmadmin/upload/EAD/TanitimKoordinasyonDb/ulusal.doc>.,
E.T.: 12.09.2007.

<http://www.dtm.gov.tr/dtmweb/index.cfm?action=detay&yayinID=341&icerikID=363&dil=TR>, E.T.: 12.02.2008.

<http://www.econturk.org/dtp12.html>, E.T.: 04.01.2008.

http://www.ekodialog.com/Konular/gumruk_tarife.html. E.T.: 18.02.2008.

<http://www.ekutup.dpt.gov.tr/ab/okk.1.pdf>., E.T.: 12.02.2008.

http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_18.xls, E.T.: 11.02.2008.

http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_18.xls, E.T.: 12.01.2008.

http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_19.xls, E.T.: 11.02.2008.

http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_2.xls, E.T.: 11.02.2008.

http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_2.xls, E.T.: 12.01.2008.

http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_23.xls, E.T.: 11.02.2008.

<http://www.gumruk.gov.tr/AB/arastirmadocs/PAMKSistemi.pdf>, E.T.: 13.02.2008.

http://www.gumruk.gov.tr/Content.aspx?cT=0&cId=0_3_1.html, E.T.: 12.02.2008.

<http://www.gumruk.gov.tr/Tanitim/Tarihçe.aspx>, E.T.: 03.05.2008.

<http://www.gumrukkontrolor.org.tr/Yayinlar/Dergiler/40/8.html>, E.T.: 13.10.2007.

<http://www.gumrukkontrolor.org.tr/Yayinlar/Dergiler/49/2.html>, E.T.: 13.10.2007.

<http://www.gumrukkontrolor.org.tr/Yayinlar/Dergiler/49/3.html>, E.T.: 13.10.2007.

<http://www.gumrukkontrolor.org.tr/Yayinlar/Dergiler/52/3.html>, E.T.: 13.10.2007.

<http://www.gumrukkontrolor.org.tr/Yayinlar/Dergiler/50/10.html>, E.T.: 13.10.2007.

<http://www.gumrukkontrolor.org.tr/Yayinlar/Dergiler/55/3.html>, E.T.: 14.04.2008.

http://www.gumrukler.gov.tr/ww3/App_Files/dt_istatistikler/06.xls, E.T.: 12.02.2008.

http://www.megabulvar.com/httpdocs/firmalar/t0002/haberler_ayrinti.asp?h_ID=59&CID=53, E.T.: 23.02.2008.

http://www.turkhukusitesi.com/makale_429.html, E.T.: 15.10.2007.

<http://www.trt.net.tr/duyurudosya/TRTGENEL/ithalat.doc>, E.T.: 31.03.2008.

http://www.ydk.gov.tr/kit99/dokuzuncu_bolum.html, E.T.: 09.12.2007.

(Mevzuat Metinleri)

1982 tarihli Anayasa

1923 tarihli Lozan Anlaşması

1947 tarihli GATT Anlaşması

1957 tarihli Roma Anlaşması

1963 tarihli Ankara Anlaşması

1994 tarihli GATT (GATT 1994) Anlaşmaları

01.07.1964 tarih ve 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu, *R.G.S.: 11751, 11.07.1964.*

02.02.1984 tarih ve 2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun, *R.G.S.: 18313, 15.02.1984.*

02.03.1984 tarih ve 2985 sayılı Toplu Konut Kanunu, *R.G.S.: 18344, 17.03.1984.*

04.01.1961 tarih ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, *R.G.S.: 10703, 10.01.1961.*

04.12.1984 tarih ve 3093 sayılı TRT Gelirleri Kanunu, *R.G.S.: 18606, 15.12.1984.*

04.12.1984 tarih ve 3095 sayılı Kanuni Faiz ve Temerrüt Faizine İlişkin Kanun, *R.G.S.: 18610, 19.12.1984.*

05.12.1951 tarih ve 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu, *R.G.S.: 7981, 13.12.1951.*

06.06.1985 tarih ve 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu, *R.G.S.: 18785, 15.06.1985.*

06.06.2002 tarih ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu, *R.G.S.: 24783, 12.06.2002.*

14.01.1970 tarih ve 1211 sayılı TCMB Kanunu, *R.G.S.: 13409, 26.01.1970.*

14.05.1964 tarih ve 474 sayılı Gümrük Giriş Tarife Cetveli Hakkında Kanun, *R.G.S.: 25.05.1964, 11711*

14.06.1989 tarih ve 3577 sayılı İthalatta Haksız Rekabeti Önlenmesi Hakkında Kanun, *R.G.S.: 20212, 01.07.1989.*

18.06.1999 tarih ve 4389 sayılı Bankalar Kanunu, *R.G.S.: 23734, 23.06.1999.*

20.06.2001 tarih ve 4684 sayılı Bazı Fonların Tasfiyesi ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, *R.G.S: 24451, 03.07.2001*

21.02.2001 tarih ve 4629 sayılı Bazı Fonların Tasfiyesi Hakkında Kanun, *R.G.S: 24335, 03.03.2001 (Mükerrer).*

21.07.1953 tarih ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, *R.G.S.:8469, 28.07.1953.*

23.05.2000 tarih ve 4568 sayılı Fonların Tasfiyesine İlişkin Kanun, *R.G.S.: 24060, 26.05.2000.*

25.10.1984 tarih ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, *R.G.S.: 18563, 02.11.1984.*

27.10.1999 tarih ve 4458 sayılı Gümrük Kanunu, *R.G.S.: 28366, 04.11.1999.*

28.05.1986 tarih ve 3291 sayılı Çeşitli Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, *R.G.S.: 19126, 03.06.1986.*

30.12.2004 tarih ve 5281 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, *R.G.S.: 25687, 31.12.2004 (Mükerrer).*

Eşyanın Tercihli Menşeinin Tespiti Hakkında Yönetmelik (AKÇT), *R.G.S.: 23618, 21.02.1999.*

Eşyanın Tercihli Menşeinin Tespiti Hakkında Yönetmelik (Tarım), *R.G.S.: 25881, 20.07.2005.*

Gümrük Antrepoları Açılması ve İşletilmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, *R.G.S.: 23981, 02.03.2000.*

Gümrük Yönetmeliği, *R.G.S.: 24771, 31.05.2002 (Mükerrer).*

İhracat Yönetmeliği, *R.G.S.: 26190, 06.06.2006.*

İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesi Hakkında Yönetmelik, *R.G.S.: 23861, 30.10.1999.*

Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliği, *R.G.S.: 21520, 10.03.1993.*

4458 sayılı Gümrük Kanununun Bazı Maddelerinin Uygulanması Hakkında 2000-69 sayılı BKK, *R.G.S.: 23955, 05.02.2000.*

4760 sayılı ÖTVK'ya Ekli (III) sayılı Listenin (B) Cetvelinde Yer Alan Mallarda Uygulanan ÖTV'ye İlişkin 2008-13061 sayılı BKK, *R.G.S.:26766, 24.01.2008.*

4760. s. ÖTV'ye Ekli (I) ve (III) sayılı Listelerde Yer Alan Mallarda Uygulanan ÖTV'ye ilişkin 2007-12756 sayılı BKK, *R.G.S.: 26688, 02.11.2007.*

Avrupa Birliği Müktesebatının Üstlenilmesine İlişkin Türkiye Ulusal Programının Uygulanılması, Koordinasyonu ve İzlenmesine Dair 2001-2129 sayılı BKK, *R.G.S.: 24352, 24.03.2001.*

Bazı Fonların Tasfiye Edilmesi Hakkında 2001-2698 sayılı BKK, *R.G.S.: 24460, 12.07.2001.*

Bazı Kararnemelerde Değişiklik Yapılması Hakkında 91-1755 sayılı BKK, *R.G.S.: 20860, 03.05.1991.*

Dahilde İşleme Rejimi Hakkında 2005-8391 sayılı BKK, *R.G.S.: 25709, 27.01.2005.*

Dahilde İşleme Rejimi Kararında Değişiklik Yapılması (OGT Oranları) Hakkında 2000-1659 sayılı BKK, *R.G.S.:24262, 16.12.2000.*

Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu Hakkında 88-13384 sayılı BKK, *R.G.S.: 19959, 14.10.1988.*

Genelleştirilmiş Tercihler Sistemi Kapsamında Tercihli Rejimden Yararlanacak Eşyanın Menşeinin Tespitine İlişkin 2001-3485 sayılı BKK, *R.G.S.: 24626, 30.12.2001.*

Gümrük Vergilerinden Muafiyet ve İstisna Tanınacak Haller Hakkında 2000-53 sayılı BKK, *R.G.S.: 23955, 05.02.2000*

Gümrük Vergilerinden Muafiyet ve İstisna Tanınacak Haller Hakkında Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair 2006-10487 sayılı BKK, *R.G.S.: 26205, 21.06.2006.*

Hariçte İşleme Rejimi Hakkında 2007-11864 sayılı BKK, *R.G.S.: 26484, 05.04.2007.*

İhracat, İhracat Sayılan Satış ve Teslimler ile Döviz Kazandırıcı Hizmet ve Faaliyetlerde Vergi, Resim ve Harç İstisnası Uygulanması Hakkında 99-13812 sayılı BKK, *R.G.S.: 23923, 31.12.1999.*

İhraç Malı Taşıyan Araçlara Motorin Tesliminde Özel Tüketim Vergisi ve Katma Değer Vergisi İstisnası Uygulanacak Sınır Kapılarına İlişkin 2006-10784 sayılı BKK, *R.G.S.:26249, 04.08.2006.*

İstatistik Pozisyonlara Bölünmüş Türk Gümrük Tarife Cetveli Hakkında 2007-13007 sayılı BKK, *R.G.S.: 26742, 30.12.2007 (Mükerrer).*

İthalat Rejimi Hakkında 95-7606 sayılı BKK, *R.G.S.: 22510, 31.12.1995.*

İthalat Rejim Kararına Ek 2007-13006 sayılı BKK, *R.G.S.:26743, 31.12.2007.*

İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesi Hakkında 99-13482 sayılı BKK, *R.G.S.: 23861, 30.10.1999.*

İthalatta Korunma Önlemi Uygulanılmasına İlişkin 2006-10614 sayılı BKK, *R.G.S.: 26225, 11.07.2006.*

İthalatta Korunma Önlemi Uygulanılmasına İlişkin 2007-11621 sayılı BKK, *R.G.S.*, 26449, 01.03.2007

Kanuni Faiz ve Temerrüt Faizine İlişkin 2005-9831 sayılı BKK, *R.G.S.*: 26039, 30.12.2005.

Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu Hakkında 88-12944 sayılı BKK, *R.G.S.*: 19835, 07.06.1988.

Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu Kesintileri Hakkında 2004-7668 sayılı BKK, *R.G.S.*: 25549, 10.08.2004.

Kültür Bakanlığı Kesintileri Hakkında 2002-4101 sayılı BKK, *R.G.S.*: 24764, 24.05.2002.

Mal ve Hizmetlere Uygulanacak Katma Değer Vergisi Oranlarının Tespiti Hakkında 92-3896 sayılı BKK, *R.G.S.*: 21452, 22.12.1992.

Mal ve Hizmetlere Uygulanacak Katma Değer Vergisi Oranlarının Tespitine İlişkin 2007-13033 sayılı BKK, *R.G.S.*: 26742, 30.12.2007.

Tahsil İmkansızlığı Sebebiyle Terkin Edilecek Amme Alacağı Miktarının Yükseltmesine İlişkin 2004-8267 sayılı BKK. *R.G.S.*: 25687, 31.12.2003 (*Mükerrer*).

Ticari Amaç Dışında İthal Edilen Cihazlara İlişkin 2007-12965 sayılı BKK, *R.G.S.*: 26737, 25.12.2007.

Ticari Amaçla İthal Edilen Cihazlara İlişkin 2004-8331 sayılı BKK, *R.G.S.*: 25697, 11.01.2005.

Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 sayılı Karar, *R.G.S.*: 20242, 11.08.1989.

Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 sayılı Kararda Değişiklik Yapılmasına İlişkin 2004-7757 sayılı BKK, *R.G.S.*: 25566, 27.08.2004.

Türkiye ile AET Arasında Gümrük Birliğinin Nihai Aşamasının Uygulanılmasına İlişkin 22.12.1995 tarihli ve 1/95 sayılı Ortaklık Konseyi Kararı.

Türkiye ile AT Arasında Oluşturulan Gümrük Birliğinin Uygulanılmasına İlişkin Esaslar Hakkında 2006-10896 sayılı BKK, *R.G.S.: 26303, 28.09.2006.*

Tütün Fonu Hakkında 88-13208 sayılı BKK, *R.G.S.: 19935, 20.09.1988*

213 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği Sıra No: 377., *R.G.S.: 26703, 17.11.2007.*

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliği Seri No: 50, *R.G.S.:26738, 26.12.2007.*

Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulaması Hakkında Tebliğ Seri No: 1, *R.G.S.: 25386, 27.02.2004.*

Genelleştirilmiş Tercihler Sistemine İlişkin Tebliğ (İthalat) No: 2008-19, *R.G.S.: 26743, 31.12.2007.*

Gümrük Genel Tebliği (Geçici İthalat) Seri No: 4, *R.G.S.: 25762, 21.03.2005.*

Gümrük Genel Tebliği (Gümrük Antrepo Rejimi) Seri No : 10, *R.G.S.: 25349, 17.01.2004.*

Gümrük Genel Tebliği (Gümrük İşlemleri) Seri No: 59, *R.G.S.: 26735, 19.12.2007.*

Gümrük Genel Tebliği (Gümrük Kontrolü Altında İşleme Rejimi) Seri No: 1, *R.G.S.: 23960, 10.02.2000.*

Gümrük Genel Tebliği (Hariçte İşleme ve Geri Gelen Eşya) Seri No: 1, *R.G.S.: 23016, 11.06.1997.*

Gümrük Genel Tebliği (Hariçte İşleme-Geçici Çıkış-Geri Gelen Eşya) Seri No: 2, *R.G.S.: 24551, 12.10.2001.*

Gümrük Genel Tebliği (Tarife) Seri No: 10, *R.G.S.: 26815, 13.03.2008.*

Gümrük Genel Tebliği (Tarife) Sıra No: 23, *R.G.S.: 23923, 31.12.1999.*

Gümrük Genel Tebliği (Tarife) Sıra No:2, R.G.S.: 24271, 25.12.2000 (Mükerrer).

Hariçte İşleme Rejim Tebliği (İhracat 2007-5), R.G.S.: 26519, 11.05.2007.

İhracatta Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu'na Yapılacak Prim Kesintileri Hakkında Tebliğ (İhracat 92-11), R.G.S.: 21125, 28.01.1992

İhracı Kayda Bağlı Mallara İlişkin Tebliğ (İhracat 2006-7), R.G.S.: 26190, 06.06.2006.

İhracı Yasak ve Ön İzne Bağlı Eşyaya İlişkin 96-31 sayılı Tebliğ, R.G.S.: 22762, 19.09.1996.

İthal ve İhraç Edilecek Gıdaların Giriş ve Çıkış Kapılarının Tespit ve İlanına Dair Tebliğ. R.G.S.: 24333, 01.03.2001.

İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesine İlişkin 2003-14 No'lu Tebliğ, R.G.S.: 25183, 29.07.2003.

İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesine İlişkin 2007-17 No'lu Tebliğ, R.G.S.: 26680, 24.10.2007.

İthalatta Korunma Önlemlerine İlişkin 2008-1 No'lu Tebliğ, R.G.S.: 26772, 30.01.2008.

Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu Hakkında 6 Nolu Tebliğ, R.G.S.: 20264, 26.08.1989.

Otonom Tarife Kontenjanı Açılması ve Gümrük Vergilerinin Askıya Alınmasına İlişkin Tebliğ (İthalat) No: 2008-18, R.G.S.: 26743, 31.12.2007.

Özel Kullanıma Mahsus Kara Taşıtlarına İlişkin Gümrük Genel Tebliği Seri No: 6, R.G.S.: 26449, 01.02.2007.

Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği Seri No: 1, R.G.S.: 24831, 30.07.2002.

TIR Uygulama Tebliği, R.G.S.: 24649, 23.01.2002.

Ticari Kullanıma Mahsus Kara Taşıtlarına İlişkin Gümrük Genel Tebliği Seri No: 2, *R.G.S.: 26731, 15.12.2007.*

Türk Parası Koruma Hakkında 32 s. Karara İlişkin 2000-32-25 No'lu Tebliğ, *R.G.S.: 24051, 16.05.2000.*

Yurtdışı Müteahhitlik Hizmetleri Kapsamında Yapılacak İhracata İlişkin 96-11 sayılı Tebliğ, *R.G.S.: 22515, 06.01.1996.*

T.C. Başbakanlık Dış Ticaret Müsteşarlığının Dahilde İşleme Rejimi (TEV Uygulaması) Hakkında 2008-2 Nolu Genelgesi.

T.C. Başbakanlık Gümrük Müsteşarlığı Gümrükler Genel Müdürlüğünün Banka Tahsilat Sistemi hakkında 2007-25 sayılı Genelgesi.

T.C. Başbakanlık Gümrük Müsteşarlığı Gümrükler Genel Müdürlüğünün Gümrük Vergilerinin Ödenmesi, Tebliği, Tahsili ve Gecikme Faizi Alınması Hakkında 2001-35 sayılı Genelgesi

T.C. Başbakanlık Gümrük Müsteşarlığı Gümrükler Genel Müdürlüğünün Transit Rejiminde Geçerli Süreler Hakkında 2004-4 sayılı Genelgesi

T.C. Başbakanlık Gümrük Müsteşarlığı Gümrükler Genel Müdürlüğünün GK'nın 234-1-a Maddesinin Uygulanılması Hakkında 2008-1 sayılı Genelgesi

T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğünün 2002 Mali Yılı Bütçe Uygulama Talimatı (Tasfiye Edilen Fonlar)(Sıra No:3)

T.C. Başbakanlık Gümrük Müsteşarlığı Gümrükler Genel Müdürlüğünün 05.12.2000 tarih ve 36695 sayılı tasarruflu yazısı.

T.C. Başbakanlık Gümrük Müsteşarlığı Gümrükler Genel Müdürlüğünün 11.12.2007 tarih ve 34955 sayılı tasarruflu yazısı.

T.C. Başbakanlık Gümrük Müsteşarlığı Gümrükler Genel Müdürlüğünün 11.12.2007 tarih ve 34955 sayılı tasarruflu yazısı.

- T.C. Başbakanlık Gümrük Müsteşarlığı Gümrükler Genel Müdürlüğünün 13.10.2003 tarih ve 291 sayılı tasarruflu yazısı.
- T.C. Başbakanlık Gümrük Müsteşarlığı Gümrükler Genel Müdürlüğünün 15.05.2008 tarih ve 12553 sayılı tasarruflu yazısı.
- T.C. Başbakanlık Gümrük Müsteşarlığı Gümrükler Genel Müdürlüğünün 16.08.2002 tarih ve 18546 sayılı tasarruflu yazısı.
- T.C. Başbakanlık Gümrük Müsteşarlığı Gümrükler Genel Müdürlüğünün 17.04.2002 tarih ve 8259 sayılı tasarruflu yazısı
- T.C. Başbakanlık Gümrük Müsteşarlığı Gümrükler Genel Müdürlüğünün 19.08.2004 tarih ve 23745 sayılı tasarruflu yazısı.
- T.C. Başbakanlık Gümrük Müsteşarlığı Gümrükler Genel Müdürlüğünün 19.09.2001 tarih ve 24177 sayılı tasarruflu yazısı.
- T.C. Başbakanlık Gümrük Müsteşarlığı Gümrükler Genel Müdürlüğünün 19.09.2001 tarih ve 24177 sayılı tasarruflu yazısı.
- T.C. Başbakanlık Gümrük Müsteşarlığı Gümrükler Genel Müdürlüğünün 19.10.2007 tarih ve 29820 sayılı tasarruflu yazısı.
- T.C. Başbakanlık Gümrük Müsteşarlığı Gümrükler Genel Müdürlüğünün 22.06.2006 tarih ve 15765 sayılı tasarruflu yazısı.
- T.C. Başbakanlık Gümrük Müsteşarlığı Gümrükler Genel Müdürlüğünün 30.12.2003 tarih ve 32346 sayılı tasarruflu yazısı.
- T.C. Başbakanlık Gümrük Müsteşarlığı Gümrükler Genel Müdürlüğünün 30.12.2003 tarih ve 32346 sayılı tasarruflu yazısı.
- T.C. Başbakanlık Gümrük Müsteşarlığı Gümrükler Genel Müdürlüğünün 30.12.2003 tarih ve 32346 sayılı tasarruflu yazısı.

T.C. Başbakanlık Gümrük Müsteşarlığı Gümrükler Genel Müdürlüğünün 30.12.2004 tarih ve 35781sayılı tasarruflu yazısı.

T.C. Başbakanlık Gümrük Müsteşarlığı Gümrükler Genel Müdürlüğünün 31.10.2005 tarih ve 27851sayılı tasarruflu yazısı.

T.C. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığının T.C. Başbakanlık Gümrük Müsteşarlığı Gümrükler Kontrol Genel Müdürlüğüne muhatap 17.08.2007 tarih ve 073259 sayılı yazısı.