

**T.C.**  
**OKAN ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**TÜRKİYE'DE ANTREPOCULUK FAALİYETLERİNİN**  
**VERGİLEMESİ VE MUHASEBESİ**

**Kevser GÜLDURAN**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**  
**İŞLETME ANABİLİM DALI**  
**MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI**

**DANIŞMAN**  
**Doç. Dr. Kadir TUNA**

**İSTANBUL, Temmuz 2015**

**T.C.**  
**OKAN ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**TÜRKİYE'DE ANTREPOCULUK FAALİYETLERİNİN**  
**VERGİLEMESİ VE MUHASEBESİ**

**Kevser GÜLDURAN**  
**(132008342)**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**  
**İŞLETME ANABİLİM DALI**  
**MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI**

**DANIŞMAN**  
**Doç. Dr. Kadir TUNA**

**İSTANBUL, Temmuz 2015**

**T.C.**  
**OKAN ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**TÜRKİYE’DE ANTREPOCULUK FAALİYETLERİNİN**  
**VERGİLEMESİ VE MUHASEBESİ**

**Kevser GÜLDURAN**  
**(132008342)**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**  
**İŞLETME ANABİLİM DALI**  
**MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI**

Tezin Enstitüye Teslim Edildiği Tarih :

Tezin Savunulduğu Tarih :

Tez Danışmanı : Doç. Dr. \_\_\_\_\_

Diğer Jüri Üyeleri : \_\_\_\_\_

: \_\_\_\_\_

: \_\_\_\_\_

**İSTANBUL, Temmuz 2015**

# İÇİNDEKİLER

SAYFA NO

<b>ÖZET .....</b>	<b>vii</b>
<b>ABSTRACT.....</b>	<b>viii</b>
<b>KISALTMALAR .....</b>	<b>ix</b>
<b>ŞEKİLLER LİSTESİ .....</b>	<b>x</b>
<b>BÖLÜM 1. GİRİŞ ve AMAÇ .....</b>	<b>1</b>
<b>BÖLÜM 2. ANTREPO ve ANTREPOCULUĞUN KAVRAMSAL ANALİZİ.....</b>	<b>4</b>
<b>2.1. TARİHTE GENEL OLARAK TİCARİ EŞYA DEPOLAMA .....</b>	<b>4</b>
2.1.1. Dünyada Depolamanın Tarihsel Gelişimi.....	4
2.1.2. Türkiye’de Depolamanın Tarihsel Gelişimi .....	5
2.1.3. Geçici Depolama Yerleri .....	6
<b>2.2. ANTREPO KAVRAMI ve YASAL ÇERÇEVE .....</b>	<b>8</b>
2.2.1. Antrepo Kavramının Tanımı.....	8
2.2.2. Antrepoların İşlevleri .....	9
2.2.3. Antrepolarla İlgili Yasal Çerçeve.....	10
<b>2.3. ANTREPO ÇEŞİTLERİ .....</b>	<b>11</b>
<b>2.3.1. Genel Antrepo .....</b>	<b>12</b>
2.3.1.1. A Tipi Antrepo.....	12
2.3.1.2. B Tipi Antrepo .....	12
2.3.1.3. F Tipi Antrepo .....	13
<b>2.3.2. Özel Antrepo .....</b>	<b>13</b>
2.3.2.1. C Tipi Antrepolar .....	13
2.3.2.2. D Tipi Antrepo.....	13
2.3.2.3. E Tipi Antrepo .....	13
<b>2.3.3. Fiktif Antrepolar .....</b>	<b>13</b>
<b>2.4. ANTREPOLARIN KURULMASI ve İŞLEYİŞİ .....</b>	<b>14</b>
2.4.1. Antrepoların Açılması .....	14

2.4.1.1. Antrepoda Aranacak Şartlar.....	15
2.4.1.2. Antrepoda Uyulması Zorunlu Kurallar .....	16
2.4.1.3. Antrepo İşletmelerinin Gümrüğe Karşı Sorumluluğu .....	17
2.4.1.4. Gümrük Müsteşarlığınca Yapılacak İşlemler .....	18
<b>2.4.2. Antrepoların İşleyişi .....</b>	<b>18</b>
<b>2.4.3. Malların Antrepoya Kabulü .....</b>	<b>19</b>
<b>2.4.4. Malların Antrepodan Çıkarılması .....</b>	<b>20</b>
<b>2.4.5. Antrepoda Bozulan (Kırılan Eşyanın) İmha ve Terk İşlemleri.....</b>	<b>20</b>
<b>2.5. DÜNYADA ANTREPOCULUĞUN GENEL DURUMU .....</b>	<b>20</b>
<b>BÖLÜM 3. ANTREPO FAALİYETLERİNDE VERGİLEME .....</b>	<b>23</b>
<b>3.1. ANTREPO FAALİYETLERİNİN VERGİLEMESİ .....</b>	<b>23</b>
3.1.1. Genel Antrepo Faaliyetlerinin Vergilemesi .....	24
3.1.2. Özel Antrepo Faaliyetlerinin Vergilemesi .....	25
3.1.3. Fiktif Antrepo Faaliyetlerinin Vergilemesi .....	25
<b>3.2. ANTREPO FAALİYETLERİNİ VERGİLEMEDE İŞLEMLER .....</b>	<b>26</b>
3.2.1. KDV İşlemleri .....	26
3.2.2. Gümrük Vergisi İşlemleri .....	28
3.2.3. Damga Vergisi İşlemleri.....	30
3.2.4. ÖTV İşlemleri.....	31
<b>3.3. ANTREPO FAALİYETLERİNİ VERGİLEMEDE İSTİSNAİ DURUMLAR .....</b>	<b>31</b>
3.3.1. Fuar ve Sergi Yerlerine İlişkin Özel Hükümler.....	31
3.3.2. Gerçek Kişilerin Cezai Sorumluluğu .....	32
3.3.3. Gümrük Memurlarının Sorumlu Olmadığı Haller .....	32
<b>BÖLÜM 4. ANTREPO FAALİYETLERİNDE MUHASEBELEŞTİRME .....</b>	<b>34</b>
<b>4.1. ANTREPO MALİYET TÜRLERİ.....</b>	<b>34</b>
4.1.1. Depolama Faaliyetleri Sürecinde Maliyetleme .....	36
4.1.2. Geleneksel Yöntemlerle Maliyetleme.....	37
<b>4.2. ANTREPO FAALİYETLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNDE GENEL KURALLAR.....</b>	<b>37</b>
4.2.1. Beyan ve Eşyanın Antrepoya Alınması.....	37
4.2.2. Sorumluluklar .....	40

4.2.3. Gümrüğün Denetleme Hakkı.....	40
4.2.4. Antrepodaki Beyan ve Eşyanın Nakli .....	42
4.2.5. Antrepodaki Beyan ve Eşyanın Devri.....	43
4.2.6. Antrepodaki Beyan ve Eşyanın Çıkış İşlemleri, Beyanname ve Tescil..	43
4.2.7. Antrepo Beyannamesinin Kapatılması .....	44
4.2.8. Yıl Sonu Muvazene İşlemleri .....	44
<b>SONUÇ VE ÖNERİLER.....</b>	<b>46</b>
<b>KAYNAKÇA .....</b>	<b>48</b>
<b>ÖZGEÇMİŞ .....</b>	<b>51</b>

# ÖZET

## TÜRKİYE'DE ANTREPOCULUK FAALİYETLERİNİN VERGİLEMESİ VE MUHASEBESİ

Yapılan bu çalışmada, gerek ekonomik sistemde, gerekse ithalat ve ihracatta önemli bir yeri olan antrepoların vergi ve muhasebe işlemleri incelenmiştir.

Çalışma sonuçlarına göre antrepoculuğun Türkiye'de, Avrupa ülkelerine göre yeterince gelişmediği, yapılan yasal düzenlemelerle antrepoculuğun uluslararası anlamda rekabet edebilecek düzeye getirilmesinin amaçlandığı görülmektedir. Bunun yanında yine çalışma sonuçlarına göre antrepoların vergilendirilmesi ve muhasebesinde henüz yeterli yasal mevzuat ve kavramsal çerçevenin de oluşmadığı görülmektedir. Çalışma sonuçlarında ön plana çıkan bir diğer husus ise antrepoculuğun yakın gelecekte değerinin giderek artacağı ve bunun neticesinde, gerek ulusal pazarlara, gerekse uluslararası pazarlara hitap edecek bir sektör olduğudur. Antrepo sayesinde gerek dış ticaretin denetimi, gerekse teşvik ve vergi sistemlerinin takibinin de daha kolay olduğu görülmektedir. Öte yandan özel antrepolar ve fiktif antrepolarla ilişkin yapılacak olan teşvik ve hukuki düzenlemelerin de ihtiyaç olduğu görülmektedir.

**Anahtar Kelimeler** : Antrepo; Depolama; Muhasebe; Vergileme.

**Tarih** : Temmuz, 2015

# **ABSTRACT**

## **WAREHOUSING TAXATION AND ITS ACCOUNTING IN TURKEY**

In this research, taxation and accounting operations of warehouses which are important for both economic system, export and import trades were examined.

According to results of the study, warehousing sector in Turkey is not as developed as in the EU countries, and legislated rules in this area are aimed to set up an international competitor scale warehousing system. In addition, there is still not enough legal structure and literature knowledge on taxation and accounting of warehousing. Another point become important in the research results is that importance of warehouses will be increased in future, and thereby, will be a sector of both domestic and international trades. It is seen that warehouses make easier to control international trade and it is easier to support this sector via warehousing. On the other hand, it is seen that there is a need for legislation for private and fictive warehouses.

**Key Words** : Warehousing; Storage; Accounting; Taxation.

**Date** : July, 2015



## KISALTMALAR

<b>AB</b>	Avrupa Birliği
<b>ABD</b>	Amerika Birleşik Devletleri
<b>EU</b>	European Union
<b>GTB</b>	Gümrük ve Ticaret Bakanlığı
<b>KDV</b>	Katma Değer Vergisi
<b>KHK</b>	Kanun Hükmünde Kararname s
<b>ÖTV</b>	Özel Tüketim Vergisi
<b>SCT</b>	Special Consuming Tax
<b>VAT</b>	Value Added Tax

# ŞEKİLLER LİSTESİ

## SAYFA NO

Şekil 2. 1. Bölgelere Göre Antrepo Dağılımı .....	6
Şekil 2. 2. Dış Ticarete Antrepoların İşlevleri.....	10
Şekil 2. 3. Antrepo Çeşitleri ve Özellikleri .....	12
Şekil 2. 4. Antrepoların İşleyişleri.....	19
Şekil 3. 1. Antrepolarında Vergi Süreci.....	24
Şekil 4. 1. Antrepo Mahsup Fişi Örneği.....	39
Şekil 4. 2. Kumanya Teslim Fişi Örneği .....	40
Şekil 4. 3. Gümrük Beyanname Örneği.....	41
Şekil 4. 4. Kumanya ve Yakıt Teslim Listesi .....	42

## **BÖLÜM 1. GİRİŞ ve AMAÇ**

Son yıllarda teknoloji alanında yaşanan değişimler ve ilerlemeler, yaşamın her alanında olduğu gibi lojistik alanında da kendisini göstermiştir. Bunun yanında iletişim ve ulaşım olanaklarının artmasıyla birlikte, dünya adeta küresel bir köy haline gelmiş ve küreselleşme neticesinde de, ithalat ve ihracat işlemleri geçmişe göre çok daha kısa sürelerde gerçekleştirilmeye başlanmıştır. Geçmişte yabancı bir ülkeden bir ürünü almak için günlerce beklemek gerekirken günümüzde, dakikalar içinde internet üzerinden ürün seçilmekte ve çok kısa süreler içerisinde de tüketiciye ulaştırılmaktadır.

Bir ülkeye yapılan ithalat ya da ihracat gibi dış ticaretin önemli bileşenlerinin başında, antrepolar gelmektedir. Ülkeler kendi yurtiçi ekonomik sistemlerinin dengesini korumak ve yerli üretimi desteklemek amacıyla, ithal ürünlerden bazı vergiler almakta, ithalat ve ihracata yönelik bazı kriterler geliştirmektedir. Bu düzenlemeler her ne kadar geçmişten günümüze kadar ülkelere göre farklılık göstermiş olsa da günümüzde, gümrük birliği gibi bazı girişimler neticesinde, bir birlik oluşturmak istenilmektedir. Bu süreçte, her ne kadar yasal mevzuatlar üzerinde çalışmalar yapılırsa da, antrepolar ya da daha genel ifadeyle bu işlemlerin mutfak kısmı ile ilgili henüz yeterli çalışma yoktur.

Antrepoyu en genel tanımıyla, yurtdışından gelen malların koyulduğu, henüz vergilendirilmemiş ve henüz kesin envanter edilmemiş ürünlerin toplandığı yer olarak nitelendirmek mümkündür. Antrepolar bu açıdan değerlendirildiğinde, dış ticaret ve dış ticaretin muhasebeleşmesi konusunda ciddi önem sahibi olan bileşenlerdir. Geçmişte antrepolar daha çok ithalatın kontrolü ve vergilendirme açısından önemli görülse de, günümüzde tüm dünyada, lojistik köyleri örneğinde olduğu gibi antrepolar aynı zamanda, uluslararası ticaretin bir anlamda lojistik olarak dağıtım zinciri bileşenleridir.

Antrepoların işlevlerinin geçmişteki gibi daha çok denetim ağırlıklı değerlendirilmesi sürecinde, genel antrepoların daha yaygın olduğu görülmektedir. Öte yandan günümüzde genel antrepoların yeterli olmadığı, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ya da daha genel ifadeyle devletin, antrepolar üzerinde yeterince ihtiyaca cevap veremediği

ve bu nedenle özel antrepoların kurulduğu görülmektedir. Yapısı itibariyle antrepolar her ne kadar benzer işleve sahip olsa da, yasa koyucu genel ve özel antrepolarla ilişkin farklı mevzuat düzenlemelerine yer vermiştir. Bu düzenlemelerin bazıları antrepoların modern ve küresel ekonomi üzerinde işlevlerini yerine getirmesini kolaylaştırırken, bazıları ise küreselleşmeye adaptasyon konusunda henüz yeterli fonksiyona sahip antrepoların tesisi için yeterli değildir.

Antrepoların ekonomik sistem içerisindeki bir diğer önemi ise devletin vergi toplama aracı olarak işlev görmeleridir. Aslında bu bakımdan antrepoları, bir ürün toplama ve vergilendirme havuzu gibi görmek mümkündür. Bu açıdan değerlendirildiğinde antrepolar, sadece dış ticaret açısından değil, aynı zamanda iç ticaret ve ekonomik kalkınma açısından da önem arz etmektedir.

Geçmişten günümüze antrepolarla ilgili yaşanan en önemli sorunların başında, antrepolarda yaşanan gecikmeler gelmektedir. Bu gecikmeler sadece doğrudan antrepo üzerinden ticaret yapan işletmeleri değil, aynı zamanda antrepo aracılığıyla yapılan ticaretten dolayı olarak da yararlanan tüm kamu sektörünü etkilemektedir. Ürünün tedarikinden doğan ticaret ile aylık geçimini sağlayan vatandaşlarımızdan, bu ürünleri alarak ekonomik sisteme ve nakit dönüşümüne katkıda bulunan insanlara kadar herkesi geniş yelpazede etkileyen bu süreçte, sadece ürünlerin ekonomik sistem içerisine daha geç girmesi değil, aynı zamanda ürün çeşitliliğini de etkileyen olumsuzluklar yaşanmaktadır. Çünkü u gecikmeler nedeniyle, dayanıklı olmayan hızlı tüketim malları ya da ekonomik getirisi düşük, kısa vadeli ürünlerin tesisinde ve tedarikinde sorunların yaşanması kaçınılmazdır.

Antrepoda yaşanan gecikmelere karşı getirilecek olan çözüm önerileri, aynı zamanda bu olumsuzlukların giderilmesinde de büyük önem taşımaktadır. Bunun için geçmişten günümüze pek çok çalışma yapılmıştır. Yapılan bu çalışmalarda, antrepolar türlerine göre tahsis edilmiş ve her antrepo türüne göre farklı değerlendirme ve denetleme kriterleri geliştirilmiştir. Öte yandan yapılan bu düzenlemelerin de henüz yeterince etkili olmadığı ve sorunlara yeterli çözüm önerileri getirmediği görülmektedir. Çünkü hem iletişim teknolojisinde ve ulaşımda yaşanan hızlı değişim ve gelişmeler, hem de üretimi artması ve bunun tetiklediği tüketimin de artması neticesinde, her geçen gün uluslararası piyasaların ve pazarların yapısı farklılaşmaktadır. Tüm bu farklılıkların getirdiği şartlara uyum sağlamak ve etkili bir antrepo sisteminin tahsisi için, öncelikle

antrepoların vergilendirilmesi ve muhasebe sisteminin iyi bir şekilde yapılması, mevcut durumun iyi bir şekilde analiz edilmesi gerekir. Bu çalışmada da bu amaçla, antrepoların vergilendirme ve muhasebe süreçleri incelenmiştir.

Çalışmanın birinci bölümünde, antrepo ve antrepoculuğun kavramsal olarak analizine yer verilmiştir. Bu bölümde tarihi süreç içerisinde eşya depolama kavramı, depo ve antrepo arasındaki farklar, antrepo çeşitleri, antrepoların kurulması ve işleyişi ile dünyada ve Türkiye’de antrepoculuğun genel durumu incelenmiştir.

İkinci bölümde ise antrepo vergilendirilmesine yer verilmiştir. Bu bölümde antrepo türlerine göre vergilendirme, antrepo faaliyetlerini vergilendirmede KDV, gümrük vergisi, ÖTV gibi işlemler, antrepo vergilendirmede istisnai durumlar ve gümrük memurlarının sorumlulukları ele alınmıştır.

Çalışmanın son bölümünde, antrepo muhasebesi konusu işlenmiştir. Bu bölümde de antrepoların depolama sürecindeki maliyetlemeleri, antrepo faaliyetlerinin muhasebesinde genel kurallar, sorumluluklar, gümrüğün denetleme hakkı, antrepolardaki eşyanın nakli ya da çıkarılması ve antrepo muhasebesinde istisnai durumlara yer verilmiştir. Daha sonra çalışma sonuçları değerlendirilmiş ve gerek ileriki araştırmalar, gerekse alan uygulamaları ve kamu yönetimi açısından bir dizi önerilere yer verilmiştir.

## **BÖLÜM 2. ANTREPO ve ANTREPOCULUĞUN KAVRAMSAL ANALİZİ**

Çalışmanın bu bölümünde, antrepo ve antrepoculuğun tarihi süreç içerisindeki gelişimine yer verilmiştir. Bu çerçevede bu bölümde ilk olarak ticari eşya depolamanın tarihine değinilmiş ve ardından, antrepoların kurulması, türleri, işleyişi gibi temel konulara yer verilmiştir.

### **2.1. TARİHTE GENEL OLARAK TİCARİ EŞYA DEPOLAMA**

Ticari eşya depolama ile ilgili bilinen eski kaynaklar olmasına karşın, kesin olarak bir tarih vermek mümkün değildir. Öte yandan ticari eşyaların depolaması en genel manada iki amaçla olabilir, ya ürünün bir yerden bir yere nakli ve satışı gibi ticari amaçlarla ticari eşyalar depolanmaktadır, ya da artan üretimin ticari sisteme hemen katılmasının söz konusu olmadığı durumlarda ticari eşyalar depolanmaktadır. Devam eden bölümde, ticari eşyaların depolanmasının dünya ve ülkemizdeki tarihi süreçte gelişimine yer verilmiştir.

#### **2.1.1. Dünyada Depolamanın Tarihsel Gelişimi**

Depo kavramı, ürünlerin hammadde olma sürecinden üretim ortamlarına, buradan da tüketim merkezleri dağıtımına kadar süren tüm faaliyetleri içeren stratejik değeri olan bir yapı olup, depolama işlemiyse en klasik tanımda ürünlerin elde edilmesinden gereksinim duyulan ana kadar saklanması olarak belirtilmektedir (Çavuşlar, 2007: 9).

Ülkelerin ekonomilerinin kalkınmasında ihracatın önemli bir rolü olup, bir ülkede ihracatın artması, ithalatın azalması faaliyetleri hayati önem taşımaktadır. Ülkelerin bu hedeflere ulaşmak için aldıkları kararlar ve tedbirler dış ticaret politikasını oluştururken, dış ticaret politikası açısından bir devletin dış ticaretini etkileyebilecek

etkenlerin başında yasaklar, gümrük resmi, ticaret antlaşmaları, primler, sübvansiyonlar ve idari korumacılık kavramları gelmektedir (Kaya, 2009: 8).

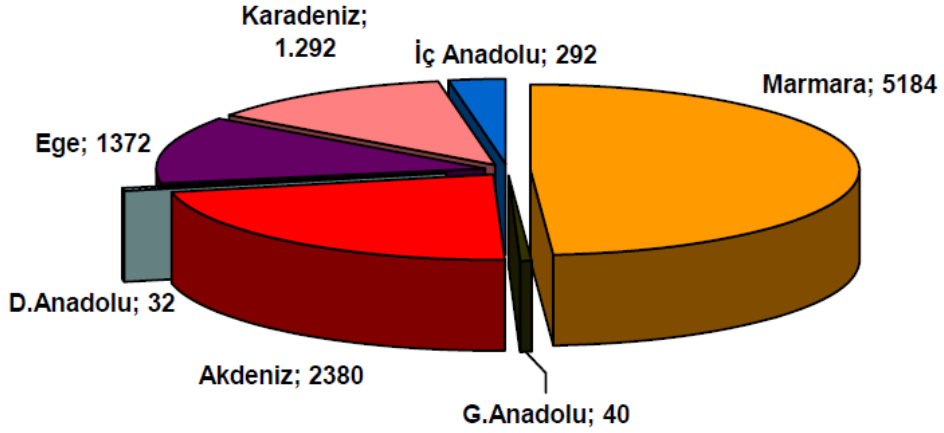
Bu kavramlardan yasak, ithalatın ve ihracatın yasaklanmasıyla transit geçiş yasakları olarak bir ayrıma tabi tutulmaktadır. Öte yandan gümrük resmi de aynı şekilde ithalat, ihracat ve transit ticarete uygulananlar olarak üçe ayrılmakta olup eskiden, dış ticareti etkileme araçları ithalat, ihracat ve transit geçiş yasakları ile sınırlıydı. Günümüzde ise gümrüklerin doğrudan sonucu etkileyici bir rol oynadıkları ortaya konmuş olup, uluslararası ticareti kısıtlamak ya da teşvik etmek için yapılan düzenlemelerin sistematik şekilde bir araya gelmesidir (Kaya, 2009: 8).

### **2.1.2. Türkiye’de Depolamanın Tarihsel Gelişimi**

Ülkemizde toplamda antrepo sayısı bin üç yüz yirmi altı olup, bunların adresi bilinmeyen bazıları dışında, toplam kırk sekiz ilde mevcut antrepolar vardır. Bu antrepoların toplam alanı 45 ilde 10.592 m<sup>2</sup> değerindedir. Bunun yanında adresleri tam olarak bilinmeyen ortalama 468.000 m<sup>2</sup> antrepolarla beraber ortalama 11.000.000 m<sup>2</sup> antrepo alanı mevcuttur (Dış Ticaret Dünyası, 2010: 2).

Bu değerler içerisinde Kırıkkale, Tekirdağ ve İzmit illerinde bulunan antrepo alanları hakkındaki bilgi m<sup>3</sup> veya m<sup>2</sup> olduğu kesin olmadığından eklenmemiş olup, rakamlara göre birinci sırada 356,4 milyon m<sup>2</sup> alanı bulunan Kırıkkale’de yalnızca üç antrepo vardır ve bu antrepolar Tüpraş ile MKE kurumlarının antrepolarıdır. İzmit’de 6.325.000.000 m<sup>2</sup>, Tekirdağ’da 3.983.000.000 m<sup>2</sup> antrepo alanı vardır. Öte yandan İzmit’e ilişkin bu rakamlar İstanbul’un (2.200.000 m<sup>2</sup>) oldukça üzerinde olup, bu illerdeki alanların önemli bir bölümünü m<sup>3</sup> şeklinde düşünmek gerekir (Dış Ticaret Dünyası, 2010: 2).

**Şekil 2. 1. Bölgelere Göre Antrepo Dağılımı**



**Kaynak:** Dış Ticaret Dünyası, 2010: 2

Ülkemizde bölgelere göre antrepolar incelendiğinde, Marmara Bölgesinin toplam yedi yüz yirmi bir antrepoya ve 5.200.000 m<sup>2</sup> alana sahip olarak, sıralamada birinci olduğu görülmektedir. Akdeniz Bölgesi ise yüz otuz iki antrepo ve toplam 2.400.000 m<sup>2</sup> alanla ikinci sırada, Ege Bölgesi yüz otuz antrepo ve toplam 1.400.000 m<sup>2</sup> alanla üçüncü sırada gelmekte olup, son senelerde Rusya ile ilişkilerin gelişmesi neticesinde Karadeniz Bölgesi'nde kırk tane olan fakat 1.300.000 m<sup>2</sup> alanı olan bu bölge gelmektedir (Dış Ticaret Dünyası, 2010: 3).

### **2.1.3. Geçici Depolama Yerleri**

İthalat ve ihracatta önemli olan depolar, ürün dağıtımları aşamasında kullanılan kısa süreli stok noktalarından olup, tedarik zincirinin amaçlarına uygun bir şekilde çalışmasına ve lojistik faaliyetlerinin etkili bir şekilde yürütülmesine büyük destekleri vardır. Bu bağlamda depolar, üretim tesisinin içerisinde ya da yanlarında olabilirler. Buna ilave olarak depolar ayrı bir şekilde, özel olarak yapılan binalar da olabilirler. Malzemeler ya da ürün, genel olarak depolarda raf sistemi ile depolanmaktadır (Ertek, 2012: 2). Depolarda malzeme giriş çıkışları depo rampaları üzerinden



gerçekleşmektedir. Yükleme ya da boşaltma işlemleriyse forklift ismi ile bilinen araçlar kullanılarak gerçekleştirilmekte olup, depo yönetimi, Depo Yöneticisi veya Depo Müdürü olarak bilinen uzmanlarca gerçekleştirilir (Ertek, 2012: 2). Tedarik zincirlerinde değişik amaçlarla kurulan farklı depo çeşitleri olup, bazı depolar bu kategorilerden birkaçının özelliklerini aynı anda taşıyabilir. Literatürde ve uygulamada en fazla bilinen depo çeşitleri aşağıdaki gibidir (Frazelle, 2001, Akt. Ertek, 2012: 6):

1. Yarı mamül deposu: Bir üretim tesisinde, daha final seviyesine gelmemiş, son ürüne dönmemiş yarı ürünler bu depolarda stok edilmekte olup, genel olarak üretim tesislerinin içinde, ya da üretim bantlarının veya üretim hücrelerinin hemen yanında bulunur.

2. Son ürün deposu: Üretimi yapılmakta olan bir tesisin üretim süreci bitmiş son ürünleri buralarda stoklanır.

3. Hammadde ve parça deposu: Üretim tesislerinde bulunan, hammadde ve üretim için gerekli olan parçaların bulunduğu depolardır. Genellikle üretim tesisleri ya da atölyeler içerisinde olurlar.

4. Katma değer servis deposu: Bir ürünün stokunun değer kazandırdığı durumlarda ürünlerin depo edildiği depolardır.

5. Dağıtım deposu ve dağıtım merkezi: Üretilen ürünleri tedarikçilerle ya da dağıtım zinciri ile bir araya getiren depolardır. Genellikle lojistik değeri yüksek olan bölgelerde bulunurlar.

6. Yerel depo: Bölgesel pazarlama yapılan ya da bazı bölgelerde yoğun talep olan ürünlerin stoklanmasında kullanılan depolardır. Bu depolar aynı zamanda, ürün tedarik zincirinin önemli birer parçasıdır.

7. Antrepo: Gümrük Müsteşarlığı tarafından alınan izinle, bir gümrük idaresine bağlı olarak işletilen depo türleridir. Bu depolarda antrepo sahibinin tüzel kişilik veya kurum olma zorunluluğu vardır. Antrepolarda yalnızca ulusallaşmamış ithal mal ve ihracat amaçlı ürünler konulmaktadır.

Antrepolar her ne kadar geçici depolama yerlerine benzese de iki önemli farkla onlardan ayrılır. Geçici depolama yerleri malların gümrük idaresince onaylanan işlemlerin tamamlanmasına kadar bekletildiği yerlerdir. Ancak antrepolar geçici depolama yerlerinin depolama işlevine ek olarak verdiği hizmetlerle ve sahip olduğu ekonomik rejimle öne çıkar. Geçici depolama yerleri ve antrepoların arasındaki bir

diğer temel fark da depolama süresidir. Mallar geçici depolama yerlerinde işlemlerinin bitmesine kadar beklerken antrepolarda süre kısıtlaması yoktur. Antrepo rejiminin etkili bir ekonomik rejim olmasının en önemli nedenlerinden biri de budur (Yaşar, 2007: 51).

Antrepoların normal depolardan en önemli farkı ihraç edilecek malın konulduğu yerin, gümrük kontrolü altında olması ve gümrük işlemlerine tabi tutulma zorunluluğunun bulunmasıdır. İhracat malının antrepoya konulması halinde Türkiye Gümrük Bölgesi'nden ihraç edilen ya da ihracat olarak görülen işlemler ya da kullanım konusu olana değin, ürünle ilişkili gümrük denetimi söz konusudur (Arlı, 2009: 39).

Antrepo içerine konulmuş ihraç malları gümrük idaresinin izni ile elleçleme işlerine tabi tutulurlar. İhracatçı antrepo içerisinde elleçleme işlemi için gümrük idaresine izin için bir dilekçe ile başvurur. Antrepoların kurulduğu yada kurulmasına müsaade edildiği yerler genellikle limanlar yada limana yakın bölgeler ile uluslararası demiryolu yük taşımacılığının yapıldığı yerlerdir (Arlı, 2009: 40).

## **2.2. ANTREPO KAVRAMI ve YASAL ÇERÇEVE**

En genel tanımı gümrük idaresine bağlı olarak işletilen, ithalat ya da ihracata dayalı ticaretin önemli bir bileşeni olan antrepolar, uluslararası ticaretin hem vergilendirilmesinde, hem de takibinde büyük önem taşımaktadır. Devam eden bölümlerde, antrepolarla ilgili genel bilgilere yer verilmiştir.

### **2.2.1. Antrepo Kavramının Tanımı**

Antrepo kavramı Fransızca dilinden Türkçeye geçmiştir. Kavram gümrüklere gelen ticari eşyanın konulduğu, korunduğu yer, ardiye anlamlarına gelmekte olup, gümrük gözetimi altında bulunan eşyanın konulması niyetiyle yapılan ve kuruluşlarında aranan koşullar ve nitelikler yönetmelik ile belirlenen yerlerdir. Bunun yanında antrepolar malların gümrük mevzuatı çerçevesinde düzenlenen biçimde konması durumunda süresiz olarak bırakılabildiği ve malların antrepolarda kaldığı süre içerisinde eşyaya terettüp eden vergilerin ödenmediği bir gümrük rejimidir (Atiker, 2006: 2).

İthalat, ihracat ve gümrük süreçlerinde malların korunan ve nakline hazırlanan açık ya da kapalı alanlara gereksinim bulunmakta olup, malların kalite, nitelik ve nicelik bakımından incelenerek kıymet tespitinin yapıldığı ve uygun şekilde korunması yapılmaktadır. Gümrüklü Sahalarda kurulan ve 4458 sayılı Gümrük Kanunu ile Gümrük

Yönetmeliği'nin ilişkili maddelerince hizmet veren yerlere antrepo adı verilir (Arlı, 2009: 39).

Serbest bölge ve antrepolar “Transit Bölge” olarak adlandırılır. Bu adlandırma eşyaların bölgeler üzerinden transit geçmesi yüzünden kaynaklanmaktadır. Ancak transit olarak geçen eşyalar transit ticaret kapsamında olmayan eşyalar da olabilmektedir. Transit bölgeler denize kıyısı olan ve ticarete elverişli yollar üzerinde bulunan ülkeler tarafından, bu imkanlara sahip olmayan komşu ülkelerin kullanımına da sunulmaktadır. Komşu ülkeler arasındaki ikili antlaşmalarla transit bölgeler kurulabilir. Bu kurulan bölgelerde komşu ülkenin yetkilileri de görev yapabilir (Yaşar, 2007: 13).

AB Gümrük Kanunu uyarınca her AB üye ülkesinin gümrük idarecileri tarafından uygun olan şartlarda ve yerlerde açılan, gümrük denetimi ve gözetimine tabi tutulan yerlere gümrük antreposu adı verilmekte olup, kanuna göre bir yerin gümrük antreposu olmasının en önemli diğer şartıysa, söz konusu yerin antrepo rejimi kapsamında işlem görülmesidir (Arlı, 2009: 39).

### **2.2.2. Antrepoların İşlevleri**

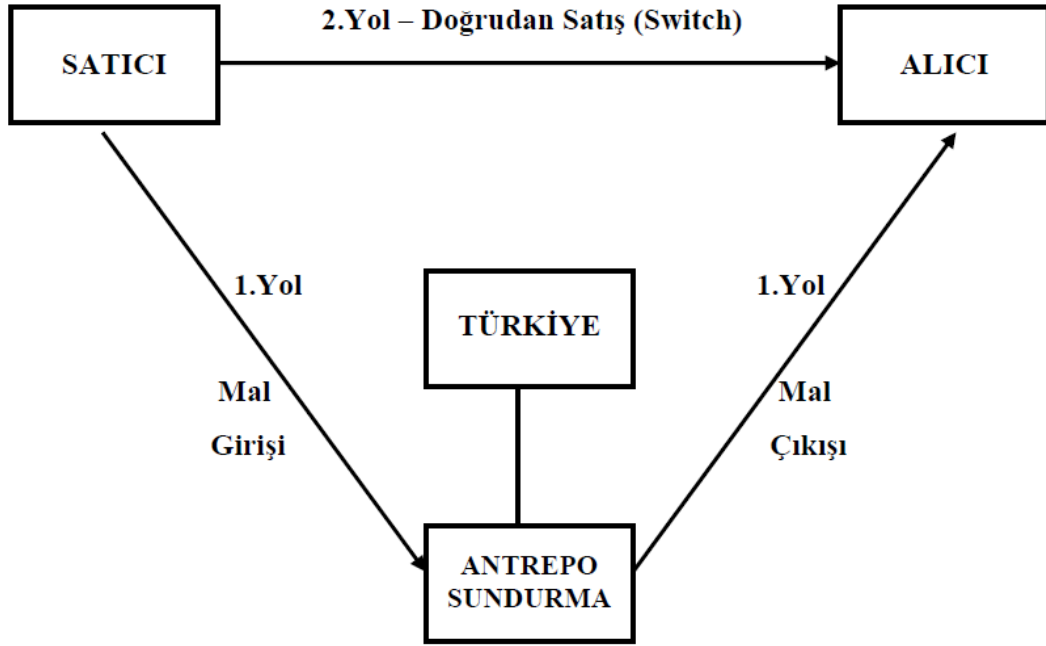
Antrepolarında serbest dolaşımda olan ya da olmayan mallar dahilinde işlemlere veya gümrük kontrolleri altında işlemlere rejimlerine tabii olarak konulabilir. Yani bunun anlamı malların antrepolarında bulunması için antrepo rejimine tabii olması gerekmemektedir. Mallar gerekli şartların bulunması halinde gümrük idaresinin izni ve gözetimi altında antrepoya konulur. Antrepo stok kayıtlarına gümrük idaresinde istenmediği takdirde kayıt edilmez (Yaşar, 2007: 51-52).

Antrepo işlemi, ihracatta önemli bir amaca hizmet etmekte olup, talep ile arz arasında dengeleme açısından bir görevi yerine getirmektedir. Antrepo işleminin amaçlarını iki maddede ele almak mümkündür (Arlı, 2009: 41).

1-Gümrüklü alan olan antrepo içerisinde malın taşıma aracına yüklenmesi-boşaltılması, açık ve kapalı sahada istif, malın antrepoda bir yerden diğer bir yere taşınması, kaldırılması, indirilmesi ve bunların en az hasar oranı ile yapılması faaliyetleridir.

2- İthalatçıya malları istenilen zamanda teslim etmek.

Şekil 2. 2. Dış Ticarete Antrepoların İşlevleri



**Kaynak:** Yaşar, 2007: 12.

### 2.2.3. Antrepolarla İlgili Yasal Çerçeve

Antrepoların açılması konusunda Gümrük Kanunu'nun 80. ve 95. maddelerine göre, antrepo işletme izninin verilme şartları; işlemlerin usulüne uygun bir şekilde işletilmesi için gereken taahhütnamenin ve teminatın verilmesi gerekir. Bunun yanında, gümrük idarelerinin, rejimi denetim altında tutabilmesi ya da izleyebilmesi amacıyla, yapılması gerekli olan idari düzenlemeyi, gümrük rejiminden amaçlanan finansal hedeflerle bağlantılı olması gerekir. Gümrük idarelerince antrepo işletilmez ya da var olan firmalar yetersiz kalırsa, gümrük antrepoları açma ve işletme Gümrük Müsteşarlığının iznine tabidir (Atiker, 2006: 1).

GB, iznin verilmesine ilişkin usul ve esasların Bakanlar Kurulunca çıkarılan yönetmelikle belirlendiği Gümrük Kanununda bulunmaktadır. Bunun yanında, Gümrük Kanunu'nun 95. maddesine göre, Gümrük antreposu işletmek isteyen kişiler, izin almak için gerekli bilgileri içeren ve özellikle antrepoculuğa ekonomik yönden ihtiyaç bulunduğunu gösteren yazılı bir talepte bulunmak zorundadır. Bu talepte ayrıca gümrük antrepusunun işletilmesine ilişkin şartlar verilen izinde gösterilmelidir. İzin sadece

ülkemizde ikamet eden kişilere verilir. Antrepo işleticisinin hak ve yükümlülükleri, Gümrük Müsteşarlığının izni alınarak başka kişilere de devredilebilmektedir (Atiker, 2006: 1).

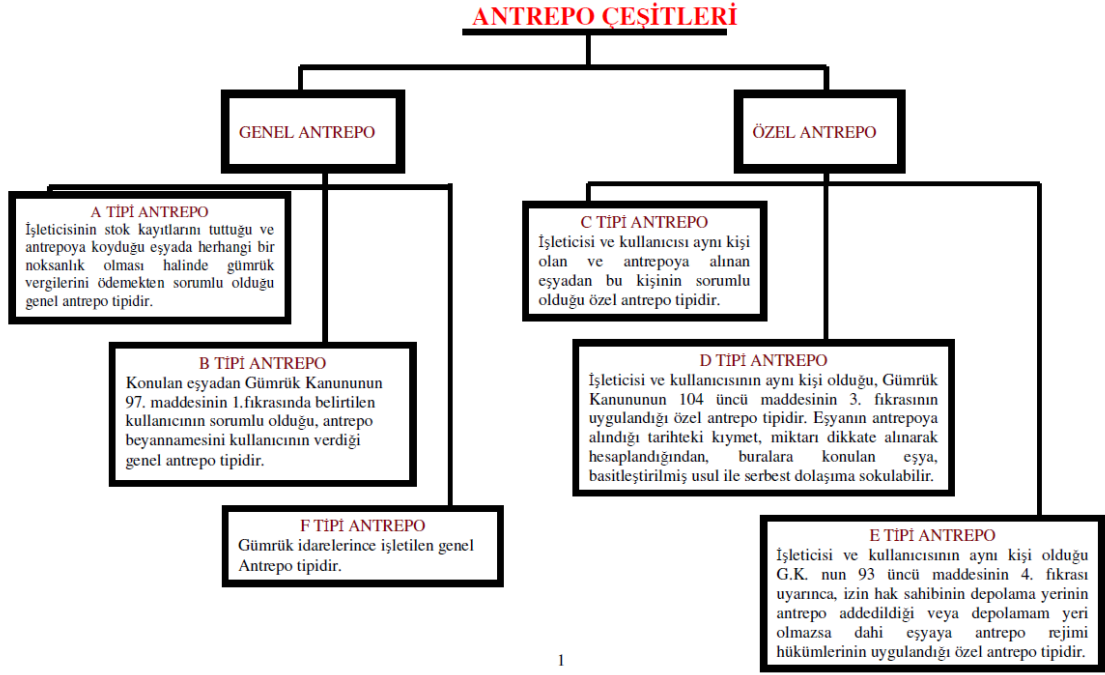
Ülkemiz gümrük bölgesine getirilen mallarda, getirilmesinin evvelinde, mallarla ilgili özet beyan vermek gerekli olup, Türkiye karasuları veya hava sahasından transit geçen taşıtlarla taşınan mallar bu kapsama girmez (G.K. 35/a M.). Yapılan beyanın Kanun çerçevesinde olan belirli kişilerce verilebilmekte olup bu kişiler, malları getiren ya da malların gümrük bölgesine taşınması sorumluluğunu üstlenen taşıyıcılar veya bunlar namında işlem yapan kişiler ya da yetkili gümrük idaresi tarafına malları verebilen ya da verilmesini sağlayan kişiler ya da tüm bu kişilerin yetkili temsilcileri olabilmektedir (G. K. 35/b M.).

### **2.3. ANTREPO ÇEŞİTLERİ**

Bir antrepo tasarımı sürecinde birbirini izleyen aşamalar şunlardır; veri toplama, Gümrük Kanunu ve Antrepo Rejimi'nin incelenmesi, yerleşim planı hazırlanması, araçların ve ekipmanın seçimi, otomasyona ilişkin kararlar olarak sıralanabilir. Araç ve ekipmanların seçimi ve otomasyona ilişkin kararlar teknik kararlardır. Teknik kararlar hem kendi antreposunu kullanan işletmelerin, hem de genel antrepo hizmeti veren işletmelerin malların güvenliği, muhafazası, planlanan zamanda malın müşteriye teslim edilmesi açısından üzerinde durulması gereken kararlardır (Arlı, 2009: 49).

Antrepo çeşitlerini özel ve genel antrepolar olmak üzere iki grupta incelemek mümkündür. Genel antrepolarda A, B ve F tipi olup, özel antrepolardaysa C, D ve E tipi mevcuttur. Bunun yanında serbest ve fiktif antrepoları da saymak mümkündür. Antrepoların genel olarak işlevlerine göre türlerinin dağılımı aşağıdaki şekilde gösterilmiştir.

Şekil 2. 3. Antrepo Çeşitleri ve Özellikleri



1

**Kaynak:** Atiker, 2006: 1; MEB, 2011: 5.

### 2.3.1. Genel Antrepo

Eşyaların konulması amacıyla herkesin kullanılabilirdiği gümrük antrepoları olup, A, B, F tipi şeklinde üç tipi vardır (MEB, 2011: 4).

#### 2.3.1.1. A Tipi Antrepo

Antrepoyu işletenlerin stok kaydını tuttuğu antrepolar olup, antrepoya konulan mallarda eksiklik çıkması durumunda gümrük vergileri ödenmesi sorumluluğu kalkmamaktadır (MEB, 2011: 4; Arlı, 2009: 47).

#### 2.3.1.2. B Tipi Antrepo

Bu antrepolara konulan mallardan G.K. doksan yedinci madde ilk fıkrasında belirlenen kullanıcıların sorumlu olduğu antrepolardır. Bu antrepolarda, antrepo beyannamesini kullanıcılar verir ve bunların işletmecisinin sorumluluğu sınırlıdır.

Antrepo işletmecisi antrepoları kiralayanlar olup, antrepo stok kayıtları tutulmaz ve beyanname ile belgeler gümrüğün kontrolüne sunulur (MEB, 2011: 4; Arlı, 2009: 47).

### **2.3.1.3. F Tipi Antrepo**

Gümrük idareleri tarafından işletilen antrepolar olup, (MEB, 2011: 4), geçici süreli depolama yerleri, aynı zamanda A, B, C, ve D tipi antrepo şeklinde Gümrük Müsteşarlığı tarafından onaylanabilirler. Ya da bu tip antrepolar F tipi antrepo şeklinde çalıştırılabilirler (Arlı, 2009: 48).

### **2.3.2. Özel Antrepo**

Yalnızca antreponun işletmecisi tarafından malların konduğu gümrük antrepoları olup; C, D, E tipi şeklinde üç tipi vardır (MEB, 2011: 4).

#### **2.3.2.1. C Tipi Antrepolar**

İşleticisi ve kullanıcısı aynı kişi olan ve antrepoya alınan eşyadan bu kişinin sorumlu olduğu özel antrepo tipidir (MEB, 2011: 4; Arlı, 2009: 47).

#### **2.3.2.2. D Tipi Antrepo**

Bu antrepoların işletici ve kullanıcısı aynı kişidir. G.K. 104. madde 3. fıkrası bu antrepolar için uygulanmakta olup, malların antrepoya alınma dönemindeki değerlerine göre vergiler hesaplanmakta ve buralara konulan eşya, basitleştirilmiş usul ile serbest dolaşıma sokulmaktadır (MEB, 2011: 4; Arlı, 2009: 47).

#### **2.3.2.3. E Tipi Antrepo**

Bu antrepoların da işletici ve kullanıcısı aynı kişidir. G.K. 93. madde 3. fıkrası antrepoları düzenlemekte olup, malları koyma izni hak sahibinin depolama yeri antrepo olarak bilinmektedir. Hak sahibi depolama yeri olmasa bile, mallara antrepo rejimi hükümleri uygulanmaktadır (MEB, 2011: 4; Arlı, 2009: 48).

### **2.3.3. Fiktif Antrepolar**

Fiktif Antrepo açmak için bu düşüncesi olan kişiler resmi ya da özel gerçek ve tüzel kişiler olabilir. Bu kişiler, gümrük idaresiyle Bakanlığa yazı ya da dilekçeyle

başvurur. Ayrıca iş alanlarıyla ilgili açmak istedikleri antrepoların yerleri ve buralara konulacak mallar ile ilişkili bilgiler vermelidirler. Bunun yanında yazılar ve dilekçeye, antrepo yapısının eklentisinin yer alanı ve istiap hacmi bilgilerini içeren plan ve krokiler aracılığıyla mülkiye, tasarruf ve intifa senetlerini ya da kira sözleşmelerinin aslı ya da noterce onaylanmış olan örneğini eklerler (Yılmaz, 1996: 61).

Buna uygun olarak yapılan başvurularda başvuru alanı, gümrük idaresi tarafından incelenir. Daha sonra antrepo yapısı gerekli olan şartları taşımaktaysa bakanlığa bildirilir. Bu incelemelerin ardından, fiktif eşya incelemelerine geçilmektedir. Eşya incelemeleri de tamamsa, fiktif antrepolar açılmaktadır (Yılmaz, 1996: 61).

## **2.4. ANTREPOLARIN KURULMASI ve İŞLEYİŞİ**

### **2.4.1. Antrepoların Açılması**

Antrepo işleticilerine işletme izninin verilme şartlarına uyumlu şekilde işletilmesi için gereken koşulların ve teminatların gümrük idarelerinin rejim denetimi ya da izlenmesi amacıyla yapılan idari düzenlemeler, yapılan rejim içinde amaçlanan mali hedeflerle orantılı olmalıdır (MEB, 2011: 5).

Antrepo açma ve işletme amacıyla olan, hüküm giymeyen, gerçek ve tüzel kişiler aşağıda verilen belgeler ile beraber en yakın gümrük müdürlüğüne başvururlar (MEB, 2011: 7):

- Antrepo yapılması düşünülen binanın başvuru yapan kişinin olmadığı hallerde tasarruf ve intifa senetlerinin ya da kira sözleşmelerinin orijinali ya da noter onaylı örneği,
- Antrepo yapısı ve eklerinin yerleri, cinsleri, alanları ve hacimleri, tank ve büro içeriden ile dışarıdan düzenlemelerini belirten planlar ya da krokileri ile antrepo bina ve eklentilerinin iç ve dış resimleri,
- Kamu kuruluşu ya da belediye tarafından bu durumlarını gösteren belge verirler. Bunun yanında gerçek ve tüzel kişiler için hüküm giymemiş ve kanun tarafından belirlenmiş ödenmiş sermaye tutarının varlığını gösteren bilgiler ve belgeyle örneği müsteşarlıkça verilen noter onaylı bir taahhütname ayrıca ibraz edilmelidir. Müsteşarlıkça gerekli görülen hâllerde ilave bilgi ve belge istenebilir.



- Antrepo yapılacak binanın yapım ve işletme izinleriyle yangına karşı alınan önlemler konusunda belediyelerden verilen belge,

Antrepo açma iznine başvuranlar konuyla ilgili yükümlülüklerini de kabul etmiş sayılırlar. Daha sonra yükümlülüklerini yerine getirmemezse ilk olarak gümrük idaresinde ihtar edilir. Yine de gerekli düzenlemeleri yapmaz ise verilmiş olan izni müsteşarlık tarafından geri alınır. İzni iptal edilen gerçek ve tüzel kişilere 5 yıl boyunca tekrar antrepo açma izni verilmez (Yaşar, 2007: 51).

Ancak antrepoda bulunan mallar gümrüğün onaylamış bulunduğu bir işleme tabi olduğuna dair bir beyanname ile tescil edilmiş ise bu süre 1 ay ile sınırlı kalmaktadır. Bu süre eğer mallar başka bir antrepoya nakil edilirse ilk antrepoya girdiği tarih üzerinden hesaplanır. Müsteşarlık zamanla bozulabilecek mallar için kalacakları süre konusunda bir sınırlama getirebilir. Bu 30 gün içerisinde veya müsteşarlıkça tayin edilen süre içerisinde işlemlerin bitmemiş olan mallar antrepodan tasfiye edilir (Yaşar, 2007: 51).

#### **2.4.1.1. Antrepoda Aranacak Şartlar**

Antrepoların açılması ve işletilmesi izinleri sadece ülkemizde ikamet eden kişilere verilmekte olup, antrepo açma ve işletme izniyle ilgili bazı şartlar aşağıdaki gibidir (MEB, 2011: 6):

- Antrepoların işletmecileri, Gümrük Müsteşarlığı izni ile bu haklarını uygun olan başka kişilere devredebilir.
- Gümrük antreposu işletme adayları, izin için gerekli olan belgeleri içeren ve ekonomik anlamda antreponun gerekliliğini kanıtlayan belgeleri ibraz etmekle zorunludur.
- İzin sadece ülkemizde ikamet edenlere verilir.
- Verilen izin içerisinde, antrepo kullanma şartları da yer alır.
- Verilen izin belgesinde antrepoların tipleri de olmalıdır.

Antrepo açmak için başvuru yapan gerçek ve tüzel kişilere ait yönetim kurulu üyeleri, şirketi temsile yetkili kişiler ile şirket sermayesinin yüzde on ya da daha fazlasına sahip olmalıdır. Ayrıca bu kişiler affa uğrasa bile hırsızlık, edimin ifasına fesat karıştırma, sahtecilik, iftira, güveni kötüye kullanma, suç uydurma, irtikap, suç işlemek

amacıyla örgüt kurma, yalan yere yemin, hileli iflas, basit ya da nitelikli zimmet, dolandırıcılık, ihaleye fesat karıştırma, rüşvet, yalan tanıklık, muhafaza görevini kötüye kullanma suçlarını işlememiş olmalıdır. Yine *1918 sayılı Kaçakçılığın Men ve Takibine Dair Kanun*, *5607 Sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu*, *1567 Sayılı Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kanun*, *4926 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu*, *213 sayılı Vergi Usul Kanununun* ilgili maddelerinden hüküm giymemiş olması gereklidir (Yabancıoğlu, 2006: 1).

Antrepo açma niyetindeki gerçek ve tüzel kişilerle kamu kurumları müracaatlarını antreponun denetimi altında bulunacağı Gümrük Müdürlüğü'ne yaparlar. Antrepo açma ve işletme izni Gümrük Müsteşarlığı tarafından verilir. İzin yalnızca Türkiye'de yerleşik kişilere verilmektedir. Kanunların aradığı özelliklere sahip olan gerçek ve tüzel kişiler antrepo açmak ve işletmek hususunda ilgili bakanlığa taahhütnamede bulunmak zorundadırlar. Bu taahhütnamede antrepo açma izni alacak olanlar yetkili kuruma (Arlı, 2009: 46-47):

a-Antrepoya konulacak ihraç malı için antrepolar hakkındaki yürürlükte olan ve daha sonra konulabilecek olan kanun, tüzükler ve yönetmeğin hükümlerince ve Gümrük Müsteşarlığı tarafından konuyla ilgili tebliğe uymak zorundadır.

b-Antrepolarda iç ve dış güvenliğin sağlanmasıyla antrepoya konulacak ihraç malının hazine haklarını kaybetmeyecek şekilde korunmasıyla yükümlüdür.

c-Kanunlar, yönetmelikler, tüzükler, emirler ve taahhütnamelere uyulmadığı için antrepoda bulunan ihraç mallarının hasarı söz konusu olduğunda, sorumluluğu kabul ederler. Bunun yanında, devlet haklarına ilişkin tazminat ve zarar ziyanı derhal ödeme ve vergilerini de eksiksiz ödemeyi kabul etmiş sayılırlar.

d-Antrepolara konulan ihraç malının korunması gereken fiziksel şartlar ve tadilat için gerekli önlemleri alarak, bu konuda Gümrük müsteşarlığı yönergelerine uyarlar.

e-Antrepoya alınan ihraç mallarının varsa ceza tutarını karşılaması için belirlenen ölçüde teminat vermelidirler.

#### **2.4.1.2. Antrepoda Uyulması Zorunlu Kurallar**

Antrepo işletmecilerinin uyması gereken bazı zorunlu kurallar vardır. Bunları aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür (MEB, 2011: 13):

- Antrepoların tesisatları ya da inşaat aşamalarında ya da daha sonradan meydana gelebilecek her türlü düzeltmeleri yaparlar. Antrepolarla ilgili bu gibi düzenlemelerde, müsteşarlık iznini alarak düzenleme yaparlar.
- Antrepo denetiminde görevli gümrük görevlilerinin çalışmaları için gerekli olan her türlü insani ya da mesleki gereksinimleri karşılarlar.
- Denetim için görevli memurların araç, lojman, maaşlarının fazla mesai ücretlerinin, denetim sırasında gerekli olan diğer gider ve masraflarını öderler.
- Denetim için gerekli olan fazla mesai ve çalışma ücretlerini ya Müsteşarlığa, ya da posta yoluyla ya da görevli memura öderler.
- Denetimin kolay olması için giriş ve çıkışlarla ilgili muhasebe kayıtlarını düzgün bir şekilde tutup, her zaman denetime hazır bir şekilde tutarlar.
- Antrepo kapanması halinde ise antrepo içindeki malları Müsteşarlık tarafından gösterilen yerlere taşıma, ithalat ya da ihracatını yapma ve bu masrafları karşılama sorumluluğu vardır.
- Müsteşarlığın ya da yetkili gümrük idaresinin tavsiyeleri ve isteklerini yerine getirirler.

Genel antrepoyla her türlü petrol ürünü depolanan genel ya da özel antrepo açma izni almak için başvuran gerçek ve tüzel kişiler, yatırım öncesinde, antreponun açılacağı bölgedeki ticaret odası ya da ticaret ve sanayi odasına başvururlar. Bu sayede bölgenin iç ve dış ticaret hacmi çerçevesinde ekonomik açıdan gerekli olduğu savunulan yazılı görüş alınmalıdır (Yabancıoğlu, 2006: 2).

#### **2.4.1.3. Antrepo İşletmelerinin Gümrüğe Karşı Sorumluluğu**

Antrepoyu açmak isteyen gerçek ve tüzel kişilerin, antrepoya konan malların girişteki gümrük idaresi tarafından tayin edilen değer üstünden ya da konşimento, fatura veya menşe şahadetnamesi gibi kanuni belge değerleri üstünden 1918 sayılı Kaçakçılığın Men ve Takibine Dair Kanun hükümleri çerçevesinde mali açıdan sorumludur (MEB, 2011: 13).

Antrepo işleticisiyle kullanıcılarının, malların antrepolarda olduğu zaman diliminde, gümrük gözetimi altında bulunmasını, başarılı şekilde saklanmasını sağlamak zorunda olup, mallarla ilgili gümrük idaresine karşı mali açıdan da yükümlüdür. Bu

yükümlülük, malların belgeler çerçevesinde eksik ya da değişik olursa, bunların gümrük vergileri ve cezalarını tazminat olarak öderler (MEB, 2011: 13).

#### **2.4.1.4. Gümrük Müsteşarlığınca Yapılacak İşlemler**

Müsteşarlıkça transit ticaret kapsamında veya ihraç edilmek kaydıyla antrepolara konulmuş olan malların karıştırılmasına izin verilebilir. Bu mallar menşelerine bakılmaksızın serbest dolaşımda bulunan mallar ile karıştırılabilir. Bu iznin verilebilmesi için bu karıştırma işleminde malların menşelerinin karıştırılmaması önemlidir (MEB, 2011: 13).

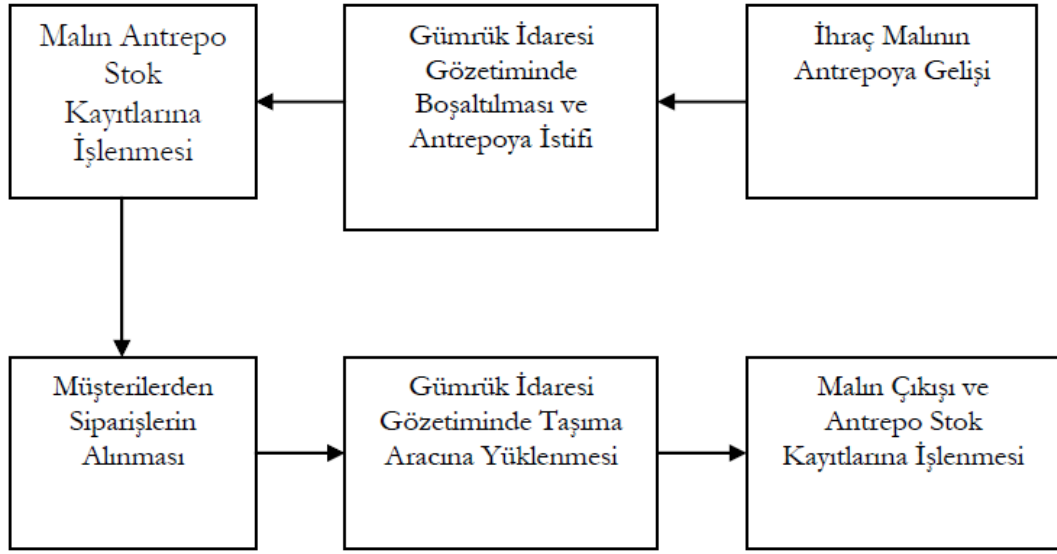
Karıştırılma söz konusu olursa Türkiye’deki üreticilerin menfaatlerine veya taraf olduğumuz uluslar arası anlaşma hükümlerine ters düşecek durumlar ortaya çıkabilmektedir. Serbest dolaşımda olan eşyanın karıştırılması durumunda mevzuata göre gerekli işlemin yapılması gerekmektedir. Yapılan karıştırma işleminin stok kayıtlarında ayrıntılı olarak yer alması gerekmektedir. Bu kayıtlar vesilesiyle oluşabilecek hatalar önlenebilecektir (Usta ve Hanoğlu, 2001: 131).

#### **2.4.2. Antrepoların İşleyişi**

Gümrük antreposuna konulan mallar serbest dolaşıma girmeyen, ithalat vergisi ve ticaret politikasının önlemlerine bakılmadan konulmakta olup, gümrük antreposuna konulması durumunda ihracata bağlı önlem kapsamına giren ihraç eşyası konabilmektedir (Usta ve Hanoğlu, 2001: 131).

Öte yandan bu malların ihracı ya da gümrük tarafından onaylanan başka bir işlem veya kullanımının olması zorunlu olup, malların satıcısı ya da göndericileri belirli, alıcıları sonra bildirilen mallar, antrepo işleticisinin sorumluluğunda antrepoya alınır. Bu yolla antrepolara konulan malların, alıcılarının tespitinin ardından tamamen veya kısmen gümrük tarafından onaylanan bir işlem ya da kullanıma tabi tutulabilir (MEB, 2011: 21).

Şekil 2. 4. Antrepoların İşleyişleri



**Kaynak:** Arlı, 2009: 42

Antrepoya gelecek ihracat malı için önceden gümrük idaresine bilgi verilir. Gümrük idaresine malın boşaltılması ve istiflenmesi hususunda izin verilmesi için dilekçe ile müracaat edilir. Gelen mal gümrük idaresi gözetiminde boşaltılarak uygun raflara istiflenir. Gelen mallar antrepo stok kayıtlarına işlenir (Arlı, 2009: 43).

Müşterilerden gelen siparişler doğrultusunda, malın raflardan alınarak, antrepo içerisinde taşıma aracına yükleneceğine dair izin için gümrük idaresine bilgi verilir. Gümrük idaresi gözetimi altında yüklemenin ardından mal antrepodan çıkartılır. Mal çıkışı antrepo stok kayıtlarından düşülür (Arlı, 2009: 43).

### 2.4.3. Malların Antrepoya Kabulü

Aşağıda yazılı eşyalar Gümrük Müsteşarlığının izniyle gümrük antreposuna konmaktadır (MEB, 2011: 21):

- Üzerinde, ambalajın içinde ya da dışında üretildiği ülkeden başka bir ülke ürünü gibi görünmeyen mallar

- Boş faturaları olan ve yerli ürünlerin yabancı olduğunu gösteren, bununla ilgili düzenlemeleri, zarf, şerit,etiket, logo gibi görselleri itibariyle yabancı ürün görünümündeki ürünler,
- Ülkemize girmesi ya da transit geçişi yasak olmayan yabancı ülkelerin malları,
- FESK ya da uluslararası fikir haklarını ihlal etmeyen, ya da bu konuda şaibeye yer vermeyen fikir ve sanat ürünleri,
- Geçici depolarda kanuni süreleri dolmamış olan ve yoklamalara göre fazla çıkmayan eşyalar.

#### **2.4.4. Malların Antrepodan Çıkarılması**

Malların çıkarılması ya da nakli gibi işlemler yapmak için gümrük antreposundan geçici olarak malların çıkarılmasında, her çıkarmada gümrük idaresinden izin alınmaktadır. Bunun için gümrük idarelerine yazılı başvuru yapılarak, antrepo rejimine tabi olan mallarla antrepo rejimi hükümlerinin uygulanmasında gereken ayrıntılar belirtilmelidir. Malların geçici olarak çıkışı rejimin uygulanmasını olumsuzca engellemez ise gümrük çıkış iznini vermektedir. Ancak çıkış koşulları uygun olduğunda mallar antrepolardan gümrük rejimine uygun olarak çıkarılırlar (MEB, 2011: 28).

#### **2.4.5. Antrepoda Bozulan (Kırılan Eşyanın) İmha ve Terk İşlemleri**

Antrepo içerisinde alanlardan maksimum şekilde yararlanmak, malların tekrarsız, hızlı ve planlanan şekilde elleçlenmesi yapılırken malların koruyucu ve satış ambalajlarında ve malın kendisinde hasarlar meydana gelebilir. Üst yönetimin baskılarıyla zaman zaman antreponun kapasitesini maksimum kullanmak adına mallar çok sıkışık olarak yerleştirmek zorunda kalınabilir (Arlı, 2009: 43).

Ancak böyle bir durumda mallarda hasarlanmalar olabilir. Ayrıca antreponun yetersiz fiziksel koşulları nem, rutubet v.b. gibi iklim koşulları malların hasarlanmasına yol açar. İşletmeler antrepolarında bu oranı minimize etmeye çalışırlar (Arlı, 2009: 45).

### **2.5. DÜNYADA ANTREPOCULUĞUN GENEL DURUMU**

Avrupa Birliği üye ülkelerine serbest dolaşımda bulunan malların ihracatı için, öncelikle bağlı bulunulan Ticaret Odalarına başvurulur. Daha sonra buradan A.TR

Formu alınarak doldurulmalıdır. Bunun ardından ihraç edilecek malların serbest dolaşım niteliğinde olduğunu gösteren belge odaya verilmektedir (Şahin, 2014: 6).

Oda tarafından yapılan incelemelerde bahsi geçen malların Türk menşeli veya üçüncü ülke menşeli olsa da, serbest dolaşıma uygun olmaları halinde, onay verilmektedir. Bu işlemin ardından, doldurulan form ve onay belgesi ile gümrüğe başvurulmaktadır. A.TR formunun çıkış beyannamesiyle ekleri belgede kayıtlı mallar olduğu tespit edilince gümrük idaresi tarafından belgenin 12 No’lu vize tablosu doldurulur ve vizeleme gerçekleşir (Şahin, 2014: 6).

Uluslararası Para Fonu (IMF)’nin açıkladığı “World Economic Outlook” raporda, dünya ekonomisiyle ilgili beklentiler iyi görülmektedir. Bunun yanında gelişmiş ekonomilerdeki toparlanmalar dalgalanmalı olup, Dünyada GSYİH büyüme oranı 2013 yılında yüzde 3,2 ve 2014 yılında yüzde 4 olarak tahmin edilmiştir (MÜSİAD, 2013: 23).

**Tablo 2. 1. Gelişmekte Olan Ülkelerde Dış Ticaret**

	2011	2012	2013*	2014*
<b>Dünya</b>	<b>6</b>	<b>2,5</b>	<b>3,6</b>	<b>5,3</b>
<b>İhracat</b>				
<b>Gelişmiş Ülkeler</b>	<b>5,6</b>	<b>1,9</b>	<b>2,8</b>	<b>4,6</b>
Euro Bölgesi	6,3	2,5	2,1	3,1
Diğer Gelişmiş Ülkeler	6	1,2	4,5	5,8
<b>Gelişmekte Olan Ülkeler</b>	<b>6,4</b>	<b>3,7</b>	<b>4,8</b>	<b>6,5</b>
Orta ve Doğu Avrupa	8,2	4,7	3,1	4,6
BDT	7,2	3,5	2,8	3,8
Gelişen Asya	8,2	4,3	6,9	9,1
Latin Amerika ve Karayipler	6,1	1,7	4,4	5,4
Ortadoğu ve Kuzey Afrika	1,2	3,3	1,5	3,2
<b>İthalat</b>				
<b>Gelişmiş Ülkeler</b>	<b>4,7</b>	<b>1</b>	<b>2,2</b>	<b>4,1</b>
Euro Bölgesi	4,1	-1,1	-	2,8
Diğer Gelişmiş Ülkeler	5,9	1,6	4,7	5,6
<b>Gelişmekte Olan Ülkeler</b>	<b>8,6</b>	<b>4,9</b>	<b>6,2</b>	<b>7,3</b>
Orta ve Doğu Avrupa	5,4	-0,2	5	5,4
BDT	17	7	5,7	6,7
Gelişen Asya	9	5,7	7,5	9,3
Latin Amerika ve Karayipler	10,2	2,6	4,9	5,2
Ortadoğu ve Kuzey Afrika	0,3	7,2	4,5	5,4

**Kaynak:** MÜSİAD, 2013: 30.

Dünyada gelişen ekonomilerde güçlü olan ekonomik aktiviteler hızlanmış olup, gelişmiş ekonomilerdeki politikacılar küresel iyileşmeye dönük kısa vadeli iki büyük tehdidi etkisiz hale getirmiştir. Bunlar Euro Bölgesi dağılması ile ABD’de mali keskin bir daralmadır. Finansal piyasalar hızla toparlanma sürecindeyken, fon temini koşullarını iyileştirme ve güveni destekleme ekonomik iyileşmeye yardımcı olmuştur (MÜSİAD, 2013: 23).



## **BÖLÜM 3. ANTREPO FAALİYETLERİNDE VERGİLEME**

Antrepoların vergilemesi, yurtiçi malların dolaşımından ya da ticaretinden farklı bir şekilde ele alınan bir konudur. Çalışmanın bu bölümünde, farklı antrepo türlerine göre antrepoların vergilendirilmesi ve verilendirilmede karşılaşılan bazı temel istisnai durumların incelenmesine yer verilmiştir.

### **3.1. ANTREPO FAALİYETLERİNİN VERGİLEMESİ**

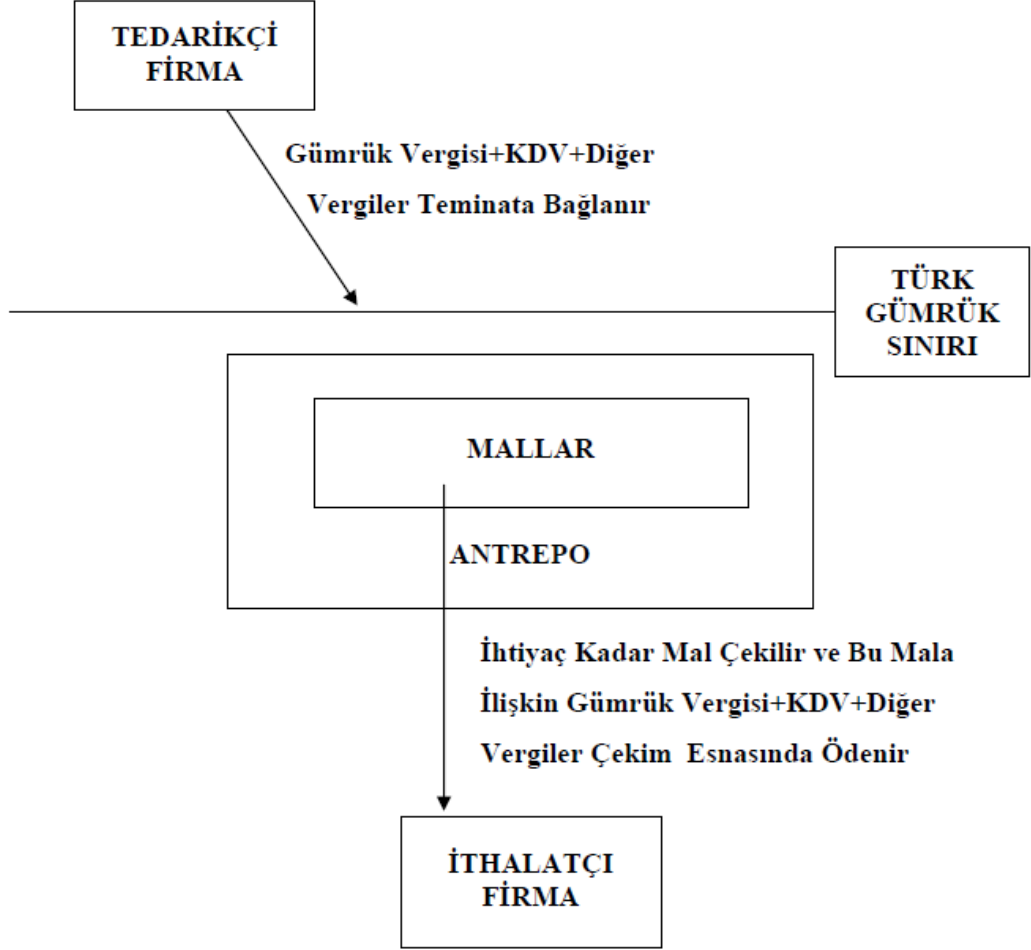
Gelişmiş olan sanayi ülkelerinde serbest piyasa ekonomisi ve rekabet savunulmaktadır. Öte yandan ithalatın yurt içi sanayi üzerindeki olumsuz etkileri de dikkate alınmakta olup, rekabet içinde uzun süreli faaliyet imkanı bulamayan yurtiçi üreticilerin hükümetlere baskısı neticesinde hükümetler bazı koruma amaçlı önlemler alabilmektedir. Bir ülkede ithalatın ulusal ekonomi üzerindeki zararlarına karşı geliştirilmiş sanayi ülkelerinde ciddi bir duyarlılık söz konusu olup, bu husus hükümet üzerinde etkili bir baskıya neden olmaktadır (Gedik, 2010: 397).

Öte yandan piyasa ekonomisine dayanan gelişmiş ülkeler içerisinde izlenen temel ekonomik düşünce çerçevesinde serbest rekabet ekonomi verimliliğinin en önemli koşulu olsa da, özellikle ithalat ile rekabet etme imkanı olmayan yerli üreticilerin yaptıkları baskı neticesinde hükümetler destekleyici ve koruma amaçlı önlemler almak zorunda kalmaktadır. Hükümetler ithalat eylemlerini kısıtlayan bazı müdahaleler getirirken, ithalatın sınırlandırılmasının yanında ihracatın teşviki için de çalışmalar yapılabilmektedir. Öte taraftan ekonomik anlamda istikrarın olmaması ile mücadele amaçlı uygulanan politikaların da ithalat ve ihracat hacmini etkilediği aşamada, dış ticaret politikaları, para ve maliye politikalarıyla eşgüdümlü olmak zorundadır (Gedik, 2010: 397).

Antrepoya konulan eşyaya tahakkuk edecek kadar gümrük vergileri tutarınca teminat alınır. Bu teminat TL, döviz, tahvil, bono vs. cinsinden olabilir. Ancak fuar ve

sergilere konulmak amacıyla getirilen eşyalardan ve ihraç edilmek için antrepolara konulan eşyalardan teminat alınmaz (Yaşar, 2007: 52).

Şekil 3. 1. Antrepolarda Vergi Süreci



**Kaynak:** Yaşar, 2007: 50.

### 3.1.1. Genel Antrepo Faaliyetlerinin Vergilemesi

Antrepolarla ilgili yazılmış beyanlar, gümrük beyannamesi aracılığı ile ve ilgili gümrük rejimi çerçevesinde beyanların yapılacağı Déclaration en Douane, Kurye Mektubu, TIR Karnesi, Kumanya Listesi, Elçilik Mektubu, ATA Karnesi gibi belgeler gümrüğün beyanname belgeleri olup, A tipi genel antrepolarda bulunan mallarla ilişkili olarak gümrük idaresine antrepo beyannamesi verilmez (Gedik, 2010: 397).

Bunun yerine antrepo işleticilerinin doldurup ve imzaladığı Antrepo Giriş Listesi verilmektedir. Beyanı edecek kişiler gümrük idaresinin bilgisayar sistemine veri girişi

yaparlar. Bunun için ise gümrük idaresinden alınması gereken kullanıcı kodu ve şifre gerekmektedir. Söz konusu Yönetmelik çerçevesinde yer alan beyanname ve öteki belgelerin basılması, dağıtılması, bunlardan tahsil edilen ücretler ve tahsil şekillerini belirleme, gümrükte kullanımı olan her çeşit defter ya da belgelerin bilgisayar ortamında hazır olması durumunda bu belgelerin kabulü Müsteşarlık tarafından yapılmaktadır (Kaya, 2009: 31).

### **3.1.2. Özel Antrepo Faaliyetlerinin Vergilemesi**

Gümrük Kanunu'nun Gümrük rejimi bölümü Madde 357'de, "*d) D Tipi Antrepo; işleticisi ve kullanıcının aynı kişi olduğu, Gümrük Kanununun 104 üncü maddesinin 3 üncü fıkrasının uygulandığı özel antrepo tipidir. Eşyanın antrepoya alındığı tarihteki kıymet, miktarı dikkate alınarak vergiler hesaplandığından, buralara konulan eşya, basitleştirilmiş usul ile serbest dolaşıma sokulabilir. e) E Tipi Antrepo; işleticisi ve kullanıcısının aynı kişi olduğu, Gümrük Kanununun 93 üncü maddesinin 4 üncü fıkrası uyarınca, izin hak sahibinin depolama yerinin antrepo addedildiği veya depolama yeri olmazsa dahi eşyaya antrepo rejimi hükümlerini uygulandığı özel antrepo tipidir*" tanımıyla, özel antrepolardan D tipi antrepolardaki eşyalar, eşyanın alındığı tarihteki kıymet ve miktarına göre vergilendirilmektedir.

### **3.1.3. Fiktif Antrepo Faaliyetlerinin Vergilemesi**

Fiktif antrepolara konulacak eşyalara göre vergi kalemleri düzenlenmektedir. Fiktif antrepolara aşağıdaki ürünler alınarak vergi işlemleri ilgili mevzuata göre yapılır (Yılmaz, 1996: 58):

- Yalnızca antreponun sahibi adına gelen mallardan;
- Sanayicinin yatırımlar, hammaddeler ve makineler gibi malları,
- Yalnızca ithalatçı olanlar için bozulabilen ya da zayi alabilen yüksek hacimdeki mallar,
- Geçici dönem kabuledilen muaf eşyalar,
- Tekrar ihracatı söz konusu olan eşyalar,
- Ulusal ürün ya da üretimlerin ihracat hükmüne tabi olanları

## **3.2. ANTREPO FAALİYETLERİNİ VERGİLEMEDE İŞLEMLER**

Antrepo faaliyetlerinin vergilendirilmesinde KDV, ÖTV, gümrük vergisi gibi bazı temel vergilendirmeler söz konusu olup, devam eden bölümde bunlar incelenmiştir.

### **3.2.1. KDV İşlemleri**

KDV'yi sadece harcama vergisi şeklinde birinci olarak öne süren Alman sanayici Von Siemens olup, KDV ilk kez 1955 senesinde Fransa'da uygulanmıştır. Daha sonra verginin başarılı uygulamaları yüzünden 1962 senesinde Avrupa Ekonomik Topluluğu Maliye Komitesi tarafından tüm üyeler KDV'nin uygulanması önerisini getirmiştir. Bunun akabinde, Almanya başta, diğer üye ülkelerde de KDV yürürlüğe girmiş olup, ülkemizdeyse KDV 1985 senesinde, 3065 sayılı Türk KDV Kanunu ile uygulanmıştır. Bu kanun büyük ölçüde Alman KDV kanunundan esinlenerek hazırlanmış olup, AB'nin KDV konusundaki yönergelerine göre ortak KDV sistemiyle uyumludur (Oktar, 2009: 1).

KDV matrahı yalnızca mal alımında indirilmektedir. Öte yandan yatırım malı alımıyla yatırım mallarına ilişkin amortismanına indirim yapılmayıp bu durumda gayri safi hâsılat verginin matrahını oluşturmaktadır. Makroekonomik perspektifte bu durum, gayri safi yurt içi hâsılaya eşit olup, üretim ve dağıtım sistemi içinde bulunan işletmelerin diğer işletmelerden aldıkları girdi üstüne ekledikleri katma değer gayri safi hâsıla türünde KDV toplam matrahını vermektedir. Bu şekildeki KDV uygulamasında işletmelerin başka işletmelerden satın aldıkları sermaye eşyalarının toplam satış hasılatından indirilmesine izin verilmeyip bunlar, amortismanına tabi iktisadi değerlerdir (Ayhan, 1983: 10).

KDVK'nun 16. maddesi transit geçişin, serbest bölgelerde, gümrük antreposunda geçici depolama yerlerinde ve gümrüklü sahalarda ürün ve hizmetlerin ticareti Katma Değer Vergisi kapsamı dışı bırakılmıştır. Varış ülkesi prensibinin uygulanması çerçevesinde ihracatlar vergilerden muaf olurken, ithalat vergiye tâbi olup, kim tarafından ne için yapılırsa yapılsın, ithalat KDVK'nun ilk maddesinin ikinci bendiyle verginin konusuna alınmış olması yanında, on altıncı maddesinin belirli konumdaki ithalat vergi dışına çıkarılmıştır. İthalat istisnası kapsamına giren mallar ve hizmet türleri 3 şekilde aşağıdaki gibidir (İSMMMO, 2010: 495).

1) Teslimleri Yurt İçinde KDV'den İstisna Edilen Mal ve Hizmet: KDVK'nun 16/1-a maddesine göre KDV Kanununca teslimi vergiden istisna edilen mal ve hizmetlerin ithali vergiden istisna edilmiştir.

2) Gümrük Vergisinden Muaf veya İstisna Edilen Eşya: KDVK'nun on altıncı maddesinin ilk bendiyle GK'na atıf yapılmış, GK'nun 167/5-a ve yedi nolu bentleri dışında maddesi gereğince Gümrük Vergisinden muafiyet tanınan veya müstesna olarak ithal edilen eşyaların-ki bunlar genellikle gayri ticari niteliktedir-katma değer vergisinden istisna edilmiştir.

3) İhraç Edilen Eşyanın Geri Gelmesi (İthali): Geri gelen mal için gümrükte KDV ödemesi yapılmışsa bu KDV, ödemenin yapıldığı ayda indirilir.

KDVK'nun 21/c maddesi çerçevesinde belirlenen gider ve ödemenin KDV matrahı bakımından ele alınması, dolaşıma giriş rejimine tabi tutulacak eşyalar için iki ayrı şekilde uygulanmaktadır:

1-Taşıtlardan alınan geçici depolama yeri veya antrepolara konan mallar,

2-Özelliklerinden dolayı geçici depolama yeri ve antrepolara alınmayan, gümrüğün gözetimi altında sahibine teslim edilen mallar. *“dökme eşyalar (Dökme eşya ifadesinden; maden cevheri, mineraller, hurda demir, kömür mucur gibi ambalajlanmamış ve genellikle yükleme ve boşaltması mekanik vasıta ve tesis gerektiren her nevi gaz, hububat, hayvan yemi, küspe, çimento, kilinker, ponzo, suni gübre, sıvı ve katı maddeler anlaşılır) getirildiği mahalde bulunan geçici depolama yeri ve antrepoya konulamayacak ağırlıkta ve hacimdeki dökme olmayan eşyalar (Dökme olmayan eşya ifadesinden; levhalar, kangallar, profil, kütük, boru, firkete, hertürlü rulo sac, pik gibi ambalaj olarak sayılabilen veya ambalajlanmış eşya anlaşılır) veya konulması halinde, boşaltılması ve teslimi sırasında gümrük idaresi, işletici ve yükümlü açısından külfet doğurabilecek ağırlıkta ve hacimde veya kırılabilir, telefle zayı olabilir nitelikteki dökme olmayan eşyalar, boşaltılması ve taşınması özel düzenekli araç ve taşıt gerektiren eşyanın, getirildiği mahalde konulmasına ve korunmasına yönelik özel düzenek ve yapı bulunmayan petrol ürünleri, yanıcı, parlayıcı ve patlayıcı, yanmayı artırıcı, tehlikeli ve zararlı kimyasal maddeler ile gıda maddeleri”*, gümrüğün izniyle tam beyanlı yaygın basitleştirilmiş usul olan taşıt üstü gümrük işlemine tabi tutulur (Yayla, 2014: 1).

Vergi konusunun, üstüne vergi konan ve bu sebeple direkt veya dolaylı bir biçimde verginin kaynağını oluşturan ekonomik unsur olup, vergi borcunun ortaya çıkmasına sebep olan ekonomik faktörler vergi konusu oluşturur. Vergi konusu genel ve soyut bir kavram olup, vergi kanunları genelde vergi kavramlarını izah etmekte, fakat verginin konusunu belirleyen genel bir tanım getirilmemiştir (Bulutoglu, 2004: 15).

### **3.2.2. Gümrük Vergisi İşlemleri**

Bir devletin gümrük sistemi ya ticari eşyalar arasında veya ülkelerin aralarında bir değişiklik ortaya çıkarmakta olup, bir ülkenin gümrük sistemi ya malları, satın aldıkları ülkeye bakmaksızın kendi aralarında türlerine bağlı olarak değişik gümrüklere tabi tutarlar. Bunun yanında malların cinsine bakılmaksızın hangi ülkeden geldiklerine göre aynı mallara farklı gümrükler uygulanır. Malların orjinlerine göre gümrüklenmesi gümrük teorisi'nin, geldikleri ülkelere göre gümrüklenmesi ise adapte teorisinin konusunu oluşturmaktadır (Gerekli, 2014: 31).

Gümrük vergileri ekonomide gelirin yeniden dağılımına yol açar. Buna yeniden dağıtım etkisi denir. Tam rekabet şartları altında üretim yapan bir firma ancak kendisini o sektörde tutmaya yetecek kadar “normal kar” elde eder ve fiyat piyasada veridir. Denge ise, o sektörde verimliliği en düşük olan firma maliyetinin piyasa fiyatına eşitlendiği noktada oluşur. Bu firma marjinal firmadır ve bu firmanın üretim maliyetinin düşüğü değerde çalışan işletmeler normalin üzerinde kar diğer bir deyişle “üretici rantı” elde ederler. Bu rant, tüketicilerin üreticilere yapmış olduğu bir gelir aktarımı şeklinde görülebilmektedir (Karluk, 2002: 171).

Gümrük vergileri genellikle ithalat üzerinden alınmakla beraber, bazı dönemler boyunca ihracat üzerinden de alınmıştır. Gümrük vergisi, gümrüğe tabi bir mal ya da eşyanın gümrüğe geldiği anda, ithalatı yapan mükellef tarafından alınan ve daha sonra fiyat mekanizması yoluyla ilgili ülkedeki tüketicilere yansıtılan bir dolaylı vergi niteliğindedir (Gedik, 2010: 397). Gümrük vergilerinin uygulamadaki en önemli 2 işlevleri, bu vergileri koyan devlete gelir sağlaması ve söz konusu ülkenin gelişmekte olan yerli sanayilerinin dış rekabete karşı korunması olup, küreselleşmeyle birlikte uluslararası ticaretin önündeki gümrük vergileri dünya çağında azalmaktadır. Bunun yanında özellikle gelişmiş ülkeler tarafından giderek daha az öneme sahip olmaya

başlamıştır. Bununla beraber gümrük vergileri henüz gelişmekte ya da az gelişmiş ülkeler için kalkınmanın finansman aracı olarak görülmektedir (Arslan, 2007: 127).

Gümrük vergileri uygulanırken bir takım hedeflere ulaşılması amaçlanır. Bunlardan ilki yerli üretimi koruyup geliştirerek uluslararası rekabette güçlü kılma diğer taraftan ise mali gümrük vergileri ile bütçe gelirlerini arttırmaktır. Bunların dışında aşağıdaki hedefler de bunlar arasında sayılabilir (Tuncer, 2007: 17);

- Ülke işçisini yabancı ucuz işçiye karşı korumak.
- Yerli üreticilerin yabancı rekabete dayanmalarına imkan sağlamak için, ithal malının maliyetini, yerli malın maliyetine eşitlemek
- Daha önce ithal edilen bazı malları yurt içinde üreterek ülkede işsizliği azaltmak
- Ülkenin dış gelirin üstünde olan dış gider fazlasını eriterek dış ödemeler dengesini sağlamak
- Ülkenin ticaret hadlerini ve refahını iyileştirmek
- Yerli üreticileri dampinge (yabancı bir pazarda, normal değer ya da iç pazarda geçerli olan fiyatın altında satış yapmak) karşı korumak.
- Yerli sanayinin etkinlik kazanıncaya kadar yerleşmesine ve büyümesine imkan sağlamak
- Ulusal savunma için stratejik önemi haiz sanayileri korumak

Türk Gümrük Mevzuatının temel kaynağı olan 4458 sayılı Yeni Gümrük Kanunu 04.11.1999 tarih ve 23866 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak üç aylık geçiş döneminden sonra 5 Şubat 2000 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Geniş kapsamlı bir çerçeve kanun niteliğinde olan 4458 Sayılı Gümrük Kanunu'nun esas itibariyle üç temel amacı bulunmaktadır (Gedik, 2010: 397).

Bunlardan ilki 1996 yılı başından itibaren Avrupa Birliği (AB) ülkeleri ile oluşturulan gümrük birliğinin sonucu olarak gümrük mevzuatı ve uygulamasında Avrupa Birliğine uyum sağlamaktır. İkinci amaç Türkiye'de gümrük rejimine işlerlik kazandırmaktır. Böylece Türkiye bu yasa ile gümrük rejimini Batı standartları düzeyine çıkarmış olacaktır. Üçüncü ve temel amaç ise Türkiye'de gümrük vergilerini yeni esaslara bağlamak ve bu alanda gerçek bir reform sağlamaktır (Tuncer, 2007: 20).

### 3.2.3. Damga Vergisi İşlemleri

488 sayılı DVK'nun ilk maddesi, bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtların Damga vergisine tabi olduğunu ifade etmektedir. Bu kanundaki kağıtlar terimi, yazılıp imzalamak veya imza yerine geçen bir işaret konarak düzenlenen ve herhangi bir durumu ispat ya da belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeleri kapsamaktadır (WEB\_1).

Aynı zamanda bu terim, elektronik imza kullanılarak manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeler için kullanılmaktadır. Yine yasanın üçüncü maddesine göre, Damga Vergisi mükellefinin kağıtları imza edenler olduğu, Resmi dairelerle kişiler arasındaki işlemlere ait kağıtların Damga Vergisini kişilerin ödeyeceği belirtilmiştir. Yasanın dördüncü maddesi çerçevesinde, bir kağıdın tabi olacağı verginin belirlenmesinde o kağıdın durumuba bakılacağı, durumu saptanmak istenen kağıt üzerinde başka bir kağıda atıf varsa, atıf olan kağıdın hükümlerine göre iktisap ettiği mahiyete göre vergi alınacağı hükme bağlanmıştır (WEB\_1).

Yasal koşullara uygun gerçekleştirilen ihracat işlemlerine yönelik yapılacak olan faturalarda ÖTV hesaplanmasa da, ihraç konusu malların yurt dışına çıktığı, gümrük beyannamesinin aslı veya ilgili gümrük idaresi, noter ya da yeminli mali müşavir tarafından onaylı örneği, ihracatın gerçekleştiği zamanki ÖTV beyannamesine eklenmektedir. Öte yandan ihraç edilen mallara ilişkin KDV istisnası sebebiyle gümrük beyannamesinin KDV beyannamesine ekenirse, ÖTV beyanı için mükelleften tekrar gümrük beyannamesi istenmez. Bu durumda Vergi Dairesine ibraz edilen söz konusu beyannamenin şef ve müdür yardımcısı tarafından onaylanmış olan nüshaları da kabul edilir (Tongal, 2006: 3).

GK'nun kırk altıncı maddesi çerçevesinde bulunan süre içerisinde antrepo beyannamesi verildiği halde antrepo beyannamesiyle ilişkili damga vergisinin ödenmemesi yüzünden Kanunun yetmişinci maddesine malların tasfiyesinin durumu konusunda tereddüt yaşanmıştır. Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Gümrükler Genel Müdürlüğü yayınladığı genelgeyle bu konuya aşağıdaki yaklaşımı getirmiştir (40216608/131.99 sayılı genelge):

4458 Sayılı GK'nun birinci maddesi kanunun amacını Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesine giren ve çıkan malların ve taşıtların geçişinde uygulanacak gümrük kurallarını belirlemektir. Kanunun ikinci maddesi Türkiye Cumhuriyeti Gümrük



Bölgesinin Türkiye Cumhuriyetinin kara suları, iç suları ve hava sahasını tamamından müteşekkil olduğunu ifade etmektedir. Gümrük Bölgesi, 1615 sayılı eski Kanunda (14.md.) sınırlardan içeri doğru otuz kilometrelik bir alan olarak tanımlanmışken, yeni kanunda devletin egemenliğindeki tüm alanlar gümrük bölgesi olarak kabul edilmiştir. Bunun doğal sonucu olarak, “gümrük bölgesinde yerleşik kişi” kavramının kapsamı, Türkiye Cumhuriyeti dahilinde ikametgahı bulunan tüm gerçek ve tüzel kişileri de içine alacak şekilde genişletilmiştir (Aydın vd, 2000: 26).

#### **3.2.4. ÖTV İşlemleri**

4760 sayılı ÖTV Kanununun on altıncı maddesinin dördüncü bendinde, “Kanuna ekli (I) sayılı listedeki malların ithalinde, ödenecek ÖTV’ye karşılık olmak üzere türü, tutarı ve çözümüne ilişkin usul ve esasları Maliye Bakanlığınca belirlenmek suretiyle teminat alınacağı” ifade edilmekte olup kapsamda gerekli düzenlemeler 28945 sayılı RG bir seri numaralı ÖTV Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına İlişkin 30 seri numaralı Tebliğ ile yapılmıştır (2014-12 sayılı genelge).

ÖTV Kanununun, 24783 sayılı RG yayımlanarak yürürlüğe girdiğinden bugüne kadar pek çok maddesi değişmiştir. Bunun yanında kanunun pek çok maddelerinin uygulamasına yönelik olarak Maliye Bakanlığı’na tebliğler yayınlanmış olup günümüzde buna karşın en çok açıklamaya gereksinim duyulan mevzuat düzenlemelerinin başında gelmektedir. ÖTV Kanununun, KDV Kanunu’nda olduğu gibi gümrük mevzuatını direk ilgilendiren maddeleri vardır (Tongal, 2006: 1).

### **3.3. ANTREPO FAALİYETLERİNİ VERGİLEMEDE İSTİSNAİ DURUMLAR**

Özel Tüketim Vergisi Kanunu’nda bulunan listedeki eşyaların ihracat teslimleri vergiden muaftır. Bu husus ÖTV Kanunun beşinci maddesinde olsa da, bu istisnanın bazı kurallar çerçevesinde yerine getirileceği yine aynı kanun maddesinde hükmedilmiştir. İhracat istisnasına yönelik düzenleme içeren hükümler kendi içinde bazı alt başlıklara ayrılmıştır (Tongal, 2006: 2).

#### **3.3.1. Fuar ve Sergi Yerlerine İlişkin Özel Hükümler**

Kanunun 361. Maddesinde, Gümrük idareleri, gümrük antreposu işleticileri ve kullanıcılarından Gümrük Kanununun doksan altı ve doksan yedinci maddelerinde

belirlenen sorumluluk dahilinde, tahakkuk edebilecek gümrük vergilerini karşılayacak miktarda teminat isteyebilmekte ve Türk lirası ya da yabancı para, Hazine tahvil ve bonusu veya Hükümet tarafından tayin edilen bankadan alınan teminat mektubu sadece teminat olabilmektedir. Öte yandan fuar ve sergilere konulan veya ithalat vergilerinden muaf olan ya da ihraç edilmek üzere antrepoya konan eşyalar teminattan muaftır.

### **3.3.2. Gerçek Kişilerin Cezai Sorumluluğu**

Sosyal sistemde meydana gelen değişimler, toplumdaki suç oranını arttırmakta ve yasa koyucuları suçlulukla mücadelede yeni ve etkili önlemler almaya sevk etmektedir. Bu anlamda yasa değişiklikleri yoluyla yeni suç tipleri ortaya çıktığı gibi, mevcut suçlara yönelik cezalar artabilmektedir. Bazı durumlarda ceza sorumluluğu kapsam bakımından genişletilmektedir (WEB\_1).

Bunun yanında istisnai şekilde, suçluluğu önleme ve toplumu suçların sonuçlarından koruma niyetiyle, kusura dayanmayan objektif sorumluluğun kabul edilmesi gerekir. Bunun yanında dikkat ve özen gösterme sorumluluğunun yerine getirilmemesi ceza sorumluluğuna bağlanmış ve tüzel kişilerin bazı durumlarda ve bazı suç kavramları adına ceza sorumluluğuna dahil edilmesi şeklindeki müesseseler ceza hukuku sisteminde yer almaktadır (Yücel, 1973: 11).

Ceza hukukuna göre fiil ehliyeti, bir kişinin eylemleriyle hak elde etme ve borç üstlenmeye ehil olmasıdır. Buna göre fiil ehliyeti kapsamında hukuki işlem yapma ehliyeti ve hukuka aykırı fiillerden sorumluluk ehliyeti bir arada olup, gerçek olmayan kişilerin fiil ehliyeti her iki ehliyetide içermektedir (WEB\_2).

Öte yandan gerçek kişilerin tersine, tüzel kişiler fiil ehliyetini yasalarda ve kuruluş statülerinde belirtilen zorunlu organlara olunca kazanmaktadır. Bu ehliyeti ancak ve ancak bu organlar aracılığı ile kullanmakta olup, tüzel kişinin organlarıysa, tüzel kişinin fonksiyonlarını yasalara ve kuruluş statüsüne göre belirlenir (Aslan, 2010: 236).

### **3.3.3. Gümrük Memurlarının Sorumlu Olmadığı Haller**

Geçici olarak kullanılan depolama yerleri ve antrepoda görevli gümrük memurlarının gümrük idaresi adına denetim ve gözetim niyetiyle malların giriş ve çıkışında hazır olmaları gerekir. Bunun yanında, ilgili kayıt ve belgeleri inceleme ve

bunları mühürleme işlemleri geçici depolama yeri ve antrepo ileticilerinin gümrük idaresine yönelik ve yönetmeliğin özel bölümlerinde hükmedilen sorumluluklarına katılmalarını gerektirmemektedir (MEB, 2011: 36).

## **BÖLÜM 4. ANTREPO FAALİYETLERİNDE MUHASEBELEŞTİRME**

Muhasebe bilimi en genel tanımıyla, hesap etme eyleminin çoğulu olup, bir işletme ya da kurumdaki varlık ve kaynakların kayıt, sınıflandırma, özetleme, analiz etme ve yorumlama gibi fonksiyonlarla takip edilmesi işlemidir. Geçmişten günümüze kadar olan klasik muhasebe anlayışında, muhasebenin sadece mali olaylarla sınırlı kayıtlardan ibaret olduğu düşüncesi yaygınken günümüz modern anlayışa göre muhasebe aynı zamanda, bir işletme ya da kurumun aynı zamanda “şerefiye” olarak da bilinen, entelektüel değerlerinin de denetlendiği bir sistematik bilim disiplini. Dolayısıyla işletme ya da kurumların muhasebesinde, maliyet, ithalat ve ihracat gibi antrepoyu ilgilendiren konuların da önemli olduğu görülmektedir. Çalışmanın bu bölümünde, ilk olarak antrepoların maliyetlendirme süreçleri incelenmiş, daha sonra antrepoların muhasebe açısından denetlenmesine yer verilmiştir.

### **4.1. ANTREPO MALİYET TÜRLERİ**

Geniş anlamda antrepo maliyetleri, gümrükleme, sigorta, antrepo içi taşıma maliyetleri, elleçleme, hasar, geciken teslimat maliyetleri, ceza hata maliyeti, bilgi işlem maliyetleri, en idealden uzak siparişin miktarı maliyeti, stoğu tutma ve antrepo içerisinde taşıma araçlarında atıl kapasite maliyetleri olarak sıralanabilir (Arlı, 2009: 44-45).

İşletmelerin yönetim bilimine göre antrepo maliyetlemeyle ilişkili olan lojistik, hammaddelerin teminin sürecinin üretim ortamlarına, nihai ürünün tamamlanmasından dağıtım kanallarına ve müşterilere ulaşmasına değin süren tedarik zinciri içerisindeki bitin yönetim ve sevk eylemlerini yönetmekte olup, modern anlamdaysa lojistik kavramı “akış”, “pazar” ve “zaman yönelimli” anlamlara gelmektedir (Çancı ve Erdal, 2003: 35-37).

Bunun yanında lojistik hedef pazarları, tedarik sürecini, imalat işlemlerini ve dağıtım kanallarını rekabet üstünlüğü sağlayan ve sürdürecekt biçimde bağlantılı hale getirmek amaçlarını taşımaktadır. Lojistik çalışmaları satışların artması, hizmet kalitesinin yükselmesi ve verimliliğin yükselmesine yardım ederek, çok çeşitli alanlardan oluşan sistematik eylemlerdir. Lojistikte aşağıdaki süreçler ve stratejiler bulunur (Çancı ve Erdal, 2003: 35-37):

- **Planlama ve Pazarlama Stratejisi:** Ürün ya da hizmetlerin planlandığı ve pazarlama stratejilerinin oluştuğu süreçtir.
- **Pazar Stratejisi ve Ürün Tasarımı:** Pazarda işletmelerin ürün ya da hizmetler için hangi stratejileri takınacaklarına ve ne şekilde davranacaklarına karar verilen aşamadır.
- **Üretim Planlama:** Üretimin doğru planlanması, üretim işletmelerinin her alanında olduğu gibi, lojistik alanında da temel konudur. Bu aşamada üretimin lojistik bağlamında planlaması gerçekleştirilmektedir.
- **Malzeme Yönetimi:** Bu aşamada, gerek üretim, gerekse hizmet sektöründe faaliyet gösteren işletmeler, üretimde ya da hizmet sunumunda kullanacakları malzemeleri yönetirler. Bu aşamada lojistik, malzemenin kullanımına göre önem arz eden ve maliyetleri etkileyen önemli bir unsurdur.
- **Envanter Yönetimi:** Üretim işletmelerinde üretimin bir parçası gibi görünen envanter yönetimi, lojistik ve antrepo yönetiminde de önem arz eden bir konudur.
- **Depolama ve Malzeme Elleçlenmesi:** Lojistiğin en önemli konularından birisi de depolama ve elleçleme süreçlerinin belirlenmesi olup, bu aşamada hem maliyet, hem de üretim ya da sunum faaliyetleri düzenlenmektedir.
- **Dağıtım:** Tedarik zincirinin de bir parçası olan dağıtım, lojistik faaliyetleri ile yakından ilişkilidir. Burada, ürün tedarik ve dağıtım zincirlerinin bir arada değerlendirilmesi söz konusudur.
- **Depo ve Antrepolar:** Depo ve antrepolar bir anlamda, lojistiğin işyeri şubeleri ya da acenteleri gibi görülebilir. Özellikle uluslararası ithalat ya da ihracat faaliyetleri olan firmalarda, antrepolar depolar kadar önemli maliyet bileşenidir.

- **Taşımacılık:** Taşımacılık bir diğer maliyet yönetim türü olup, hangi ürün ya da teknik ekipmanın hangi yollarla taşınacağı, ne maliyetle bu işlemlerin gerçekleştirileceği bu aşamada önem arz eden.
- **Sigorta:** Malların depolanması kadar, sigortası da önem arz etmektedir. Sigorta sayesinde ürün ya da ekipmanların taşıma kanallarında meydana gelebilecek olan zararlarının önlenmesi mümkündür.
- **Gümrükleme Hizmetleri:** Lojistik hizmetlerinin bir diğer bileşeni olan gümrük hizmetleri, ithalat ya da ihracat yapan işletmeler için önem arz etmektedir. Günümüzde artan küreselleşme ve çok uluslu şirketler sayesinde, gümrük hizmetleri geçmişe göre çok daha fazla önemli bir şekilde lojistik içerisinde yerini almıştır. s
- **Satın alma:** Lojistik hizmetlerinin bir diğer bileşeni olan satın alma, işletme için gerekli olan ürün, hammadde ya da ekipmanın tedarik zinciri içerisinde yer alan bir aşamadır.
- **Müşteri Hizmetleri:** İşletmelerin tüm faaliyetlerinde olduğu gibi, lojistik faaliyetlerinde de müşteri hizmetleri önemli bir yere sahip olup, maliyetlendirme üzerinde de önemli etkilere sahiptir.

Antrepo maliyetleme sürecinde, depolama süreci maliyetleme, geleneksel yöntemlerle maliyetleme ya da bunların dışında, antreponun özelliğine göre maliyetleme süreçleri takip edilebilir. Devam eden bölümde ilk olarak depolama sürecinde maliyetleme konusu incelenmiş, ardından antrepo muhasebesine ilişkin genel kurallara yer verilmiştir.

#### **4.1.1. Depolama Faaliyetleri Sürecinde Maliyetleme**

Basit şekilde firmalarda bütün taşıma, depolama ve üretim eylemlerinin sistemli bir şekilde koordinasyonun sağlanarak adapte edilmesi, taşıma, depolama ve üretim maliyet toplamının minimize edilmesi işlemlerini kararlılıkla yürütmek şeklinde tanımlanan lojistik, bu maliyetleri de kapsayan bir terimdir (Ceren ve Alagöz, 2007: 157).

Genel anlamda maliyet muhasebesi, maliyetlerin raporlanması üzerinde durmakta olup, maliyet yönetimiye, maliyet planlanma, maliyet yönetimi ve maliyetlerin en aza indirilmesinde önem arz ettiği için, maliyet muhasebesine göre daha

geniş yelpazede değerlendirilmektedir. Maliyet yönetiminin esas hedefiyse, küresel anlamda kalite, maliyet, zaman, ve işlevsellik bakımından rekabet edilebilir mal ve hizmet üretimidir. Bunun için kaynakların etkili ve verimli kullanılmasının yollarını arar (Çancı ve Erdal, 2003: 35-37).

Dolayısıyla maliyet yönetimi, maliyet ölçütlerine dayalı olarak firmaların program, potansiyel ve süreçlerinin düzenlenmesine ve ürün ve üretim programını farklılaştırma ve çeşitlendirme derecesiyle, üretim derinliğinin artmasına odaklanır. Aynı zamanda maliyet muhasebesi, alternatif üretim yöntemleri ve lojistik süreçlerle ilgili ve hem de işletme kapasitesinin adaptasyonu, malzemelerin kullanım dereceleri, ayrıca hammaddenin transferiyle ilgili maliyetleri düşürerek karlılığı artırır (Ceren ve Alagöz, 2007: 162).

#### **4.1.2. Geleneksel Yöntemlerle Maliyetleme**

Bir maliyetin üstlenen birim içerisinde ya da ürün birimi, ürün türü, sipariş, maliyet yerleri, tüketici gibi herhangi bir maliyetleme işleminde doğrudan hesaba katılan maliyetler geleneksel maliyet yönetim ve muhasebesinin lojistik maliyetleridir. Bunun yanında maliyet yüklenen birim içerisinde bir tedarik işleminde veya maliyetleme işleminde doğrudan eklenemeyen, tersine pek çok işlemde ortaklaşa görülen lojistik maliyetler ise dolaylı maliyetler olup bu maliyetler, gerçek ve gerçek olmayan lojistik endirekt maliyetler şeklinde sınıflandırılmaktadır (Ceren ve Alagöz, 2007: 158).

## **4.2. ANTREPO FAALİYETLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNDE GENEL KURALLAR**

### **4.2.1. Beyan ve Eşyanın Antrepoya Alınması**

Antrepolara alınan mallar, Antrepo Giriş Defterine kaydedilmektedir. Kayıt işlemleri çok olan antrepoda, ilave olarak Marka Defteriyle malların girdiği alfabe sırasına göre listelenen Repertuar tutulmaktadır. Antrepo giriş defterlerine başlıca aşağıdaki sütunlar bulunmaktadır (Yılmaz, 1996: 35)

- a- Giriş nosu,
- b- Giriş yapılan tarih,
- c- Başka depolardan gelen mal ise o depoya giriş tarihi,
- d- Antrepo beyannamesinin nosu,
- e- Antrepo beyannamesinin tescil edildiği tarih,
- f- Malların temsilcileri ya da sahipleri,
- g- Konşimento nosu,
- h- Malların getirildiği nakil araçlarının cins, seferi ve şirket bilgileri,
- ı- Manifesto nosu ve manifesto tarihi,
- i- Antrepoya konulan kap sayı, cins, marka, numara bilgileri,
- j- Malların cins, ağırlık, vergi ağırlığı ya da vergi değerleri,
- k- Antrepodaki malların çıkma tarihi,
- l- Antrepodaki çıkma defter sıra nosu,
- m- Düşüncelerin ifade edildiği bölüm.

Malların antrepo defterlerine kayıt işlemi ve antrepo muhafazasında sundurmalar bölümünde belirtilen esaslar uygulanmakta olup, kırılmış ya da tamir gereken ambalajlarla dağınık olan mallar antrepoda gümrük ve antrepo işletmelerinin ortak kilitleri altında farklı bölümde muhafaza alınarak durumlarının tespiti yapılmaktadır (Yılmaz, 1996: 35).

Eşya sahiplerinin ya da vekillerinin ya da temsilcilerinin ya da taşıyıcılarının, antrepoya koymak istediği, petrol ve türevi akaryakıt gümrük idaresine bildirilir. Bu bildirim antrepo beyannamesince yapılır (Yılmaz, 1996: 51).

Gümrük ve antrepoların işletme idarelerinde, her kapla depolara konan sıvıların girişleri ve çıkışlarındaki miktarları belirtilen düzenli hesabı olup bu defterde ve hesapta aşağıdaki bilgiler yazılmaktadır:

1. Eşyaların cinsleri,
2. Şayet antrepoya alınan mallar dökümse kiloları, kaplardaysa saf miktarları, cins, marka, numara ve sayıları ya da adetleri,
3. Antrepodan çıkarılan değerler,
4. Eşyaların girme ve çıkma zamanları,
5. Depolama sırasında meydana gelebilecek buharlaşmalar, dökülmeler, çökmeler ya da benzer nedenlerle ortaya çıkması muhtemel arızaların özgü tabloları,



6. Sıvıların havayla etkileşimi gibi fazla görülebilecek durumlara ilişkin özgü tabloları  
Antrepo Mahsup fişi örneği Şekil 3.1’de verilmiştir.

**Şekil 4. 1. Antrepo Mahsup Fişi Örneği**

Firma: ATLAS ULUSLARARASI KUMANYACILIK TİC.A.Ş.		<b>MAHSUP FİŞİ</b>			Belge No:		
Fiş Tipi: Mahsup		Tarih: 12.11.2013	Fiş Sıra No: 52				
Hesap No	Hesap Adı	Açıklama	Orijinal Tutar	Proje Kodu	Sor.Mer. Kodu	Borç Meblağ	Alacak Meblağ
153.01.015	KUMAS VE KUMAS ÜRÜNLERİ	Al.fat. : KA1-57151///ATLAS ULS.KUM.TİC.A.Ş.	1.184,45		006	1.184,45	
153.50.001	TRANSIT BAHARAT VE YEMEK KATKILARI	Al.fat. : KA1-57151///ATLAS ULS.KUM.TİC.A.Ş.	12.019,89		006	12.019,89	
153.50.002	TRANSIT DENİZ ÜRÜNLERİ	Al.fat. : KA1-57151///ATLAS ULS.KUM.TİC.A.Ş.	95.681,85		006	95.681,85	
153.50.003	TRANSIT DOMUZ ETLERİ	Al.fat. : KA1-57151///ATLAS ULS.KUM.TİC.A.Ş.	113.453,02		006	113.453,02	
153.50.004	TRANSIT HAZIR YEMEKLER	Al.fat. : KA1-57151///ATLAS ULS.KUM.TİC.A.Ş.	5.733,44		006	5.733,44	
153.50.005	TRANSIT HİNDİ ETLERİ	Al.fat. : KA1-57151///ATLAS ULS.KUM.TİC.A.Ş.	12.167,85		006	12.167,85	
153.50.006	TRANSIT İÇECEKLER	Al.fat. : KA1-57151///ATLAS ULS.KUM.TİC.A.Ş.	55.014,27		006	55.014,27	
153.50.008	TRANSIT KOYUN ETLERİ	Al.fat. : KA1-57151///ATLAS ULS.KUM.TİC.A.Ş.	11.269,05		006	11.269,05	
153.50.009	TRANSIT KURU YEMİŞ ÜRÜNLERİ	Al.fat. : KA1-57151///ATLAS ULS.KUM.TİC.A.Ş.	604,51		006	604,51	
153.50.010	TRANSIT KUZU ETLERİ	Al.fat. : KA1-57151///ATLAS ULS.KUM.TİC.A.Ş.	6.779,70		006	6.779,70	
153.50.012	TRANSIT SEBZE VE MEYVE ÜRÜNLERİ	Al.fat. : KA1-57151///ATLAS ULS.KUM.TİC.A.Ş.	27.190,41		006	27.190,41	
153.50.013	TRANSIT SIĞIR ETLERİ	Al.fat. : KA1-57151///ATLAS ULS.KUM.TİC.A.Ş.	87.032,12		006	87.032,12	
153.50.014	TRANSIT SOSLAR	Al.fat. : KA1-57151///ATLAS ULS.KUM.TİC.A.Ş.	16.544,53		006	16.544,53	
153.50.015	TRANSIT SÜT ÜRÜNLERİ	Al.fat. : KA1-57151///ATLAS ULS.KUM.TİC.A.Ş.	31.929,37		006	31.929,37	
153.50.016	TRANSIT TATLI VE HUBUBAT ÜRÜNLERİ	Al.fat. : KA1-57151///ATLAS ULS.KUM.TİC.A.Ş.	42.994,77		006	42.994,77	
153.50.017	TATLI VE ŞEKERLİ ÜRÜNLER	Al.fat. : KA1-57151///ATLAS ULS.KUM.TİC.A.Ş.	19.917,76		006	19.917,76	
153.50.019	TAVUK ETLERİ	Al.fat. : KA1-57151///ATLAS ULS.KUM.TİC.A.Ş.	13.819,31		006	13.819,31	
153.50.020	YAĞLAR	Al.fat. : KA1-57151///ATLAS ULS.KUM.TİC.A.Ş.	11.101,41		006	11.101,41	
153.50.022	TRANSIT TURŞU,LİMON SUYU VE DİĞER	Al.fat. : KA1-57151///ATLAS ULS.KUM.TİC.A.Ş.	7.456,27		006	7.456,27	
153.51.017	TRANSIT ZUCCACIYE & MUTFAK MALZEMELERİ	Al.fat. : KA1-57151///ATLAS ULS.KUM.TİC.A.Ş.	4.351,19		006	4.351,19	
153.51.019	TRANSIT GIYIM	Al.fat. : KA1-57151///ATLAS ULS.KUM.TİC.A.Ş.	9.579,89		006	9.579,89	
153.51.023	TRANSIT BAĞLAMA MALZEMESİ & GENEL	Al.fat. : KA1-57151///ATLAS ULS.KUM.TİC.A.Ş.	3.127,83		006	3.127,83	
153.51.033	TRANSIT EMNİYET MALZEMESİ	Al.fat. : KA1-57151///ATLAS ULS.KUM.TİC.A.Ş.	5.553,55		006	5.553,55	
153.51.035	TRANSIT HORTUM	Al.fat. : KA1-57151///ATLAS ULS.KUM.TİC.A.Ş.	626,90		006	626,90	
153.51.037	TRANSIT SEYİR MALZEMESİ	Al.fat. : KA1-57151///ATLAS ULS.KUM.TİC.A.Ş.	311,17		006	311,17	
153.51.047	TRANSIT KIRTASIYE	Al.fat. : KA1-57151///ATLAS ULS.KUM.TİC.A.Ş.	133,95		006	133,95	
153.51.049	TRANSIT NALBURIYE	Al.fat. : KA1-57151///ATLAS ULS.KUM.TİC.A.Ş.	410,63		006	410,63	
153.51.051	TRANSIT FIRCA & HALI	Al.fat. : KA1-57151///ATLAS ULS.KUM.TİC.A.Ş.	2.291,22		006	2.291,22	
153.51.055	TRANSIT TEMİZLEME ÜRÜNLERİ & KİMYASALLAR	Al.fat. : KA1-57151///ATLAS ULS.KUM.TİC.A.Ş.	81,73		006	81,73	
153.51.059	TRANSIT PNOMATİK & ELEKTRİKLİ EDEVAT	Al.fat. : KA1-57151///ATLAS ULS.KUM.TİC.A.Ş.	13.790,37		006	13.790,37	
153.51.061	TRANSIT EL ALETLERİ	Al.fat. : KA1-57151///ATLAS ULS.KUM.TİC.A.Ş.	10.326,02		006	10.326,02	
153.51.063	TRANSIT KESME ALETLERİ	Al.fat. : KA1-57151///ATLAS ULS.KUM.TİC.A.Ş.	2.444,34		006	2.444,34	

#### Şekil 4. 2. Kumanya Teslim Fişi Örneği

Hesap No	Hesap Adı	Açıklama	Orijinal Tutar	Proje Kodu	Sor.Mer. Kodu	Borç Meblağ	Alacak Meblağ
153.51.065	TRANSIT OLCME ALETLERİ	Al.fat. : KA1-57151//ATLAS ULS.KUM.TİC.A.Ş.	4.316,90		006	4.316,90	
153.51.069	TRANSIT CIVATA & SOMUNLAR	Al.fat. : KA1-57151//ATLAS ULS.KUM.TİC.A.Ş.	104,89		006	104,89	
153.51.075	TRANSIT VANALAR&TÜREVLERİ	Al.fat. : KA1-57151//ATLAS ULS.KUM.TİC.A.Ş.	968,77		006	968,77	
153.51.079	TRANSIT ELEKTRİK CİHAZLAR	Al.fat. : KA1-57151//ATLAS ULS.KUM.TİC.A.Ş.	8.527,35		006	8.527,35	
153.51.081	TRANSIT YAPISTIRICI & CONTALAR(SALMASTRA	Al.fat. : KA1-57151//ATLAS ULS.KUM.TİC.A.Ş.	4.262,54		006	4.262,54	
153.60.075	TRANSIT VANALAR&TÜREVLERİ	Al.fat. : KA1-57151//ATLAS ULS.KUM.TİC.A.Ş.	4.687,31		006	4.687,31	
159.02.416	ATLAS ULS.KUM.TİC.A.Ş.	Al.fat. : KA1-57151//ATLAS ULS.KUM.TİC.A.Ş.	-647.790,53		006		647.790,53
<b>YALNIZ ALTİYÜZKIRKYEDİBİN YEDİYÜZDOKSAN TL ELLİÜÇ Kuruş</b>						<b>647.790,53</b>	<b>647.790,53</b>
Oluşturan Kullanıcı: Mihal Koçaridis 13.11.2013 00:15:27		Son Değiştiren Kullanıcı: Mihal Koçaridis 13.11.2013 00:15:27					

#### 4.2.2. Sorumluluklar

4458 sayılı ve 27/10/1999 tarihli GK'nun 99. maddesine göre; Antrepo rejimine tabi tutulan mallar, gümrük antreposuna konuldukları zamanki işletmeler tarafından kayıtlara geçirilmekte olup, gümrük idareleri tarafından işletilmeyen antrepodaki bütün malların antrepolarda kayıtları işletici tarafından tutulmakla sorumludur. Bu kayıtlar denetime her an hazır olup, ilgili kanunun yüzüncü maddesinde hükmedilen antrepo kayıtlarına ilişkin usul ve esaslar yönetmelikle belirlenmektedir.

#### 4.2.3. Gümrüğün Denetleme Hakkı

Fiktif antrepoya konulan mallar, gümrük idaresi tarafından mühürlenir ve denetime alınır. Daha sonra idareden habersiz izinsiz antrepolara girilmemekte ve içerdeki mallara dokunulmamaktadır. Fiktif antrepoya konan mallardan teminat alınsa da, gümrük vergilerinden muaf tutulan ya da çıkışlarına kaynak olan ulusal veya ulusallaşmış mallar için teminat alınmamaktadır (Yılmazer, 1996: 60).

Gümrük denetimi için verilen beyanname örneği ile Kumanya ve Yakıt Teslim Listesi Örnekleri Şekil 3.2 ve Şekil 3.3'te verilmiştir.





ödendiği durumda izinlerin verilmesi mümkün olup, ortaya çıkan eksiklik, ilk antreponun çıkarılan eşyaya ilişkin ağırlığı ile nakil sonrası taşınan antreponun ağırlığı arasındaki farkla tespit edilmektedir. Nakiller yapılırken bu konu açık bir şekilde yerine getirilecek şekilde kabul edilmelidir (Yılmaz, 1996: 55).

Gümrük idaresinin izniyle bir fiktif antrepodan aynı şahsın diğer bir fiktif antreposuna süresi içinde eşya nakledilebilir. Benzer şekilde diğer bir kişiye ait fiktif antrepoya malların sevki için eşyanın malların devrinin yapılması ve antrepo sorumluluklarının kabulünün yerine getirilmesi şarttır. Mallar bu aşamada ilk antrepolardan çıkarken uygun şekilde kontrol edilerek vergilerinin dokümanı yapılır. Daha sonra yeni antrepoda tekrar işlemleri yapılmaktadır. Süresi dahilindeki mallar fiktif antrepolardan özel antrepolar ya da genel antrepolara nakledilebilmektedir (Yılmaz, 1996: 62).

#### **4.2.5. Antrepodaki Beyan ve Eşyanın Devri**

Mallara sahip olan kişiler ya da vekili, kanunen temsilci ya da nakliyecisi olanlar namına antrepo beyannamesi düzenlenebilir. Buna göre genel antrepolarda, özel ya da fiktif antrepoya mallar alınarak kaydı devam eden mallar, usulüne uygun şekilde başka kişilere devredilebilmektedir. Devrin yapılması için devredenlerle devralanlar isteklerini, buldukları bölgedeki gümrük idarelerine yazılı şekilde bildirir ve aşağıdaki koşullar sağlanırsa devir gerçekleşir (Yılmaz, 1996: 36-37):

- a. Malların girişlerindeki beyannameler tescil edilmişse devir için engel teşkil eden hükmün olmaması,
- b. Devir konusu malın vergileri, ücretleri, cezaları ve devlete verilen taahhütlerin yerine getirilmesi,
- c. Ülke dışından ürün gönderen tüccarın mal üzerinde hakkı varsa bunun izninin olması gerekir.

Başvururken bu şartlar yerine getirilirse, antrepo işletmeleri ya da sahipleriyle gümrük idaresi devrin gerçekleşmesine izin verir (Yılmaz, 1996: 36-37).

#### **4.2.6. Antrepodaki Beyan ve Eşyanın Çıkış İşlemleri, Beyanname ve Tescil**

Antrepoya alınan mallar antrepolardan kesin ya da geçici şekilde çıkarılmaktadır. Sundurmalardan antrepoya alınmış olan malların kesin çıkışında

ordinolar sundurma memurluğu tarafından daha önce alındığı için, bunların yerine mal sahipleri kendilerinde bulunan antrepo beyannamelerini antrepoların işletmecilerine verirler. Usulüne uygun olarak yapılan nakil ve yer değiştirmede, diğer gümrüğe bağlı antrepo aralarında gerçekleşirse, benzer şartlar uygulanır. Bunun yanında, nakil işlemleri için Gümrük mevzuatı transit ve aktarmada hükümler ve esasları uygulanmaktadır (Yılmaz, 1996: 49).

Antrepoların sahiplerinin ülkeye sokmak için fiktif antrepolardan çıkaracakları mallar gümrük idaresine usullerince verilen beyannamelerle fiktif antrepo beyannamesinin numara ve tarihini de içermelidir. Manifesto servisleri bu beyannameleri fiktif antrepo beyannamesiyle kıyasladığında, uygun olursa malları kabul ederek tesciller. Bunun ardından giriş beyannameleri gümrük idare amirliği tarafından muayene memuruna gönderilerek denetim memuru beyanını fiktif antrepo tespitine uygun görürse, giriş beyannamesindeki özel tablolara göre tahakkukunu yapmaktadır (Yılmaz, 1996: 63).

#### **4.2.7. Antrepo Beyannamesinin Kapatılması**

Antrepodan çıkarılan mallarda Antrepo Çıkış Defteri tutulmakta olup, bu defterlerde şu bilgiler yer almaktadır (Yılmaz, 1996: 49):

1. Antrepo çıkışındaki sıra nosu,
2. Antrepoyu ne zaman terk ettiği,
3. Çıkan kapların sayısı, cins, marka ve nosu,
4. Malların türü,
5. Malların brüt ağırlığı,
6. Girişteki sıra nosu,
7. Girişteki tarihi,
8. Varsa ordino ya da antrepo beyannameleri,
9. Gümrükten alınan çıkış evrakının nosu,
10. Günlük antrepodaki çıkan kap sayısı.

#### **4.2.8. Yıl Sonu Muvazene İşlemleri**

Çıkış işleminde dikkate alınan değerler, gerçek çıkış değerleri olarak görülmektedir. Bu nedenle vergilendirme açısından ekstra bir işlem yapılmamakta olup,

antrepoların işleticileri tarafından tutulmakta olan depo kayıtları antrepolara alınmış olan malların nicelikleriyle verimlilik oranı uygulamasının ardından elde edilmiş olan ürün niceliğini göstermelidir. Bu kayıtlar her zaman gümrük idaresinin kontrolüne açık olup, rafineri idaresinin bilanço dönemi bitiminde bilançosu ile stok kayıtları kıyaslanmaktadır (MEB, 2011: 35).

Çıkış için ağırlık yöntemleri üzerinde işlem yapılırsa, vergilendirme bu değerler üzerinden yürür. Bunun yanında rafineri idaresi ayrıca muhasebe kayıtlarına intikal eden nicelikleri aynı pusulalar uyarınca tespit eder. Bu nedenle, rafineri idaresinin senelik hesap dönemi bitiminde düzenlenen bilanço ya da imal raporundaki nicelikler, gümrük idaresi tarafından vergilenmiş tahakkuk ettirilmiş olan yıllık çıkış niceliği ile örtüşmelidir (MEB, 2011: 35).

Gümrük idaresi, ağırlık göstergelerine ilişkin sahip olduğu ithalat değerleriyle, rafineri idaresinin sene sonu muhasebe işlemlerine bağlı olarak bulunan sonuçları kıyaslar ve bunun neticesinde vergileri ödenen ithal değerleri, rafineri idaresinin muhasebe kayıtlarında bulunan rakamlara uygun olduğunda verilen belgeye dayalı olarak bu konu kaydedilir (MEB, 2011: 35).

## SONUÇ VE ÖNERİLER

Yapılan bu çalışmada, dış ticarete önemli yeri olan antrepoların vergilendirme ve muhasebe süreçleri incelenmiştir. Yapılan çalışma sonuçlarından da görüleceği gibi antrepolar, hem dış ticaretin gelişmesinde ve yurtiçi piyasaların küresel piyasalara uyum sağlamasında, hem de buralara konulan malların ikame ve ticaretinde gelir sağlayan bireylerin ekonomik anlamda kalkınmasına büyük önem sahibi yerlerdir.

Geçmişte gerek ulaşım ve ulaştırma sistemlerinin azlığı, gerekse iletişim olanaklarının sınırlı olması nedeniyle dış ticaret, günümüzdekinden çok daha az ve sınırlı kalmıştır. Bunun yanında yerli üretimi destekleme ve ithalatın azaltılmasına yönelik yapılan hukuki ya da mevzuat düzenlemeleri neticesinde, dış ticaret hacminin potansiyeline de adeta zincir vurulmuştur. Öte yandan günümüzde tüm bu sınırlandırmaların kalkması ve olanakların artmasıyla birlikte, küresel kamu bilinci oluşmuş ve küresel anlamda ticaret yeni bir boyut almıştır.

Tüm bu gelişmelere paralel olarak, lojistik sektörünün de önem kazandığı görülmektedir. Bunun yanında günümüzde hala, eşya uluslararası ya da sınırlar arasında geçişte, istenilen özgürlüğe sahip değildir. Bunun pek çok nedeni vardır. Her ne kadar günümüzde modern yaklaşıma geçişmiş olsa da, hala yerli üretim ve tüketimin desteklenmesi, kaynak naklinin kontrol edilmesi ya da kaçakçılığın önlenmesi gibi pek çok hususta ithal malların denetime tabi tutulduğu görülmektedir. Bunun yanında devletin var olmasının en önemli nedenlerinden birisi olan sosyal devlet faktörünü yerine getirmesinde kullandığı gücün, verginin alınmasında da ithal malların denetimi oldukça önemlidir. Bu konuda antrepolar, oldukça etkili bir işlev üstlenmektedir.

Antrepoların genel olarak devletin vergilendirme ve dış ticaret denetimindeki etkili rollerinin yanında, dış ticaret yapan işletmeler açısından da denetim ve kontrol mekanizması açısından önemli işlevlerinin olduğu görülmektedir. Antrepoların bu işlevlerini yerine getirmeleri için ise etkili bir şekilde denetlenmesi ve denetleme sonuçlarının pragmatik bir şekilde değerlendirilmesi gerekir.



Araştırmada da görüldüğü gibi, antrepolar geçmişteki yapılarıyla modern toplumun değişen ihtiyaçlarına cevap veren ekonomik ve ticari sistemin gereksinimlerini yeterince etkili bir şekilde gelişmesi gereken birimleridir. Bunun için, antrepoların daha fazla desteklenmesi, yasal düzenlemelerin yapılması ve daha fazla desteğin verilmesi gerekir.

## KAYNAKÇA

### Kitaplar

- [1] Aydın, S., Topuz, N. ve Beribey, K. (2000). *Gerekçeli, Notlu, İctihatlı 4458 Sayılı Gümrük Kanunu ve İlgili Mevzuat*. Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- [2] Bulutoğlu, K. (2004). *Türk Vergi Sistemi*. Batı Türkeli Yayınları. İstanbul.
- [3] Çancı, M. ve Erdal, M. (2003). *Lojistik Yönetimi*, 2. Baskı, UTİKAD Uluslararası Taşımacılık ve Lojistik Hizmet Üretenleri Derneği. İstanbul.
- [4] Çavuşlar, M. (2007). *Depo Yönetimi*. 1.Basım, Diyet İstanbul. İstanbul.
- [5] Dış Ticaret Dünyası, (2010). *Türkiye 'de Antrepolar*. Dış Ticaret Şubesi. Ankara.
- [6] Usta, T. ve Hanoğlu, H. (2001). *Geçici Depolama Yeri ve Antrepo İşletmeciliği*. Gümrük Kontrolörleri Derneği Yayın No:26. Ankara.
- [7] Yücel T. (1973). *Suç ve Ceza Anatomisi*, Ankara: Yarı Açık Cezaevi Matbaası.
- [8] Ertek, G., (2012) “Depolama Sistemleri (Warehousing Systems)”, *Uluslararası Lojistik*, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Açıköğretim Fakültesi Yayını No: 1593. Eds. Bülent Çatay ve Gürkan Öztürk.
- [9] İSMMMO, (2010), *İthalat İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi*, Uluslararası Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi, Ankara.
- [10] Karluk, S. R., (2002). *Uluslararası Ekonomi Teori ve Politika*, 6. Baskı, Beta Basım Yayın, İstanbul
- [11] Kaya, F. (2009). *Dış Ticaret İşlemleri Yönetimi*, Beta Yayıncılık. İstanbul.
- [12] MEB, (2011), *Ulaştırma Hizmetleri: Antrepo*. Milli Eğitim Bakanlığı Yayınları, Ankara.
- [13] Oktar, K. (2009). *İstisnalar ve İadeler*. 9.baskı, Savaş Yayınevi. Ankara.
- [14] Şahin, A. (2014). *Gümrük Mevzuatı Uygulamaları*. Ankara Gümrük Müşavirleri Derneği. Ankara.

## **Makaleler**

- [1] Atiker, M. (2006). Antrepo (Araştırma Yazısı), *Konya Ticaret Odası Etüd-Araştırma Servisi*. C: 12:1, s. 47-49.
- [2] Ceren, Y. ve Alagöz, A. (2007), Lojistik Maliyet Yönetimi: Lojistik Maliyetler ve Lojistik Maliyet Muhasebesi, *Yönetim Bilimleri Dergisi*, 5: 2, s. 56-59.

## **Tezler**

- [1] Arlı, E. (2009). *Uluslararası Fiziksel Dağıtımda Antrepo Sahipliğinin İhracat Yapan İşletmelerin Performansına Etkileri*, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Kocaeli.
- [2] Arslan, C. E. (2007). *Gümrük Birliği'nin Türkiye'nin Dış Ticaret Vergi Gelirine Etkisi*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı, Uluslararası İktisat Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- [3] Ayhan, E. H. (1983). *KDV ve uygulanması Halinde Beşinci Yıllık Kalkın Planı Döneminde Finansman etkisi*. DPT Uzmanlık Tezi, Ankara.
- [4] Gerekli, İ. (2014), *Gümrük Vergisi Oranlarının Uluslararası Pazarlamaya Etkisi*. Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi.
- [5] Tuncer, D. (2007). *Vergi Tekniği Açısından Gümrük Vergisinin Değerlendirilmesi*. Uludağ Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi. Bursa.
- [6] Yaşar, M. (2007), *Transit Ticaret ve Türkiye Uygulaması*. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı, Uluslararası İktisat Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi İstanbul.
- [7] Yılmaz, M. M. (1996), *Türkiye'de Sundurma ve Antrepo Gümrük İşlemleri*. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı, Uluslararası İktisat Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi. İstanbul.

### **İnternet Kaynakları**

- [1] Tongal, Ö. Ş. (2006), Özel Tüketim Vergisi Kanununda Yer Alan İstisnaların Gümrük İşlemleri İle Olan İlişkisi, <<http://www.gumrukkontrolor.org.tr/Yayinlar/Dergiler/63/09.pdf>> (Erişim Tarihi: 22.04.2015).
- [2] Yabancıoğlu, Ş. (2006), Gümrük Antrepolarına İşletme İzni Verilmesi Sistemine Yönelik Radikal Bir Teklif, <<http://www.gumrukkontrolor.org.tr/Yayinlar/Dergiler/63/06.pdf>> (Erişim Tarihi: 22.04.2015).

## **ÖZGEÇMİŞ**

Kevser Gülduran 1984 İstanbul'da doğdu. 2002 yılında Avcılar Ticaret Lisesinden mezun oldu. 2013 yılında Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe Denetim Bölümünde hala öğrenimine devam etmektedir. 2008 Yılında başladığı Atlas Uluslararası Kumanyacılık ve Ticaret A.Ş. Firmasında muhasebe sorumlusu olarak iş hayatına devam etmektedir.