

T.C.
GAZİANTEP ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANA BİLİM DALI

DIŞ TİCARET VERGİLERİ VE HUKUKİ ESASLARI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

ABDULLAH CEYLAN

GAZİANTEP
AĞUSTOS 2017

T.C.
GAZİANTEP ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANA BİLİM DALI

DIŞ TİCARET VERGİLERİ VE HUKUKİ ESASLARI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

ABDULLAH CEYLAN

Tez Danışmanı: Doç. Dr. Emine KOBAN

GAZİANTEP
AĞUSTOS 2017

T.C.
GAZİANTEP ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANA BİLİM DALI

Dış Ticaret Vergileri ve Hukuki Esasları

ABDULLAH CEYLAN

Tez Savunma Tarihi: 21.08.2017

Sosyal Bilimler Enstitüsü Onayı


Doç. Dr. Zekiye ANTAKYALIOĞLU
SBE Müdürü

Bu tezin Yüksek Lisans tezi olarak gerekli şartları sağladığını onaylarım.


Doç. Dr. Emine KOBAN
Enstitü ABD Başkanı

Bu tez tarafımda okunmuş, kapsamı ve niteliği açısından bir Yüksek Lisans tezi olarak kabul edilmiştir.


Doç. Dr. Emine KOBAN
Tez Danışmanı

Bu tez tarafımızca okunmuş, kapsam ve niteliği açısından bir Yüksek Lisans tezi olarak oybirliği / ~~oyçokluğu~~ ile kabul edilmiştir.

Jüri Üyeleri:

(Unvanı, Adı ve SOYADI)

.....
Doç. Dr. Emine KOBAN

.....
Yrd. Doç. Dr. Ahmet BOZDAĞ

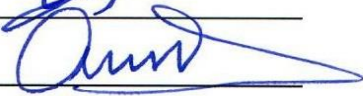
.....
Yrd. Doç. Dr. Tayfun ERCAN

.....

.....

İmzası

.....

.....

.....

.....

ETİK BEYAN

Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü Tez Yazım Kurallarına uygun olarak hazırladığım bu tez çalışmada;

- Tez içinde sunduğum verileri, bilgileri ve dokümanları akademik ve etik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi,
 - Tüm bilgi, belge, değerlendirme ve sonuçları bilimsel etik ve ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu,
 - Tez çalışmada yararlandığım eserlerin tümüne uygun atıfta bulunarak kaynak gösterdiğimi,
 - Kullanılan verilerde herhangi bir değişiklik yapmadığımı,
 - Bu tezde sunduğum çalışmanın özgün olduğunu,
- bildirir, aksi bir durumda aleyhime doğabilecek tüm hak kayıplarını kabullendiğimi beyan ederim.

Abdullah CEYLAN

ÖZ

DIŞ TİCARET VERGİLERİ VE HUKUKİ ESASLARI

CEYLAN, Abdullah

Yüksek Lisans Tezi, Kamu Hukuku ABD

Tez Danışmanı: Doç. Dr. Emine KOBAN

Ağustos 2017, 117 sayfa

Türkiye’de dış ticaret üzerindeki mali yükümlülükler ithalat ve ihracat vergileri olarak gümrük vergileri, ithalattan alınan diğer vergiler ile yürütme tarafından konulan ek mali yükümlülüklerden oluşmaktadır. Bu bağlamda dış ticaret vergileri olarak gümrük vergileri ve ithalattan alınan diğer vergiler hukuki esasları çerçevesinde incelenmiş, ek mali yükümlülük olan fonlardan da önemli olanlara yer verilmiştir.

Çalışmamızın birinci bölümünde, ilk olarak dış ticaret vergilerinin uluslararası boyutu kapsamında yapılan anlaşmalar ve vergileme ilkeleri ele alınmıştır. Dış ticaret düzenlemesi çerçevesinde yürütmeye yetki tanıyan anayasal düzenlemeler de değerlendirilmiştir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamına giren vergiler ile 4458 sayılı Gümrük Kanunu kapsamındaki gümrük verilerinin temel kavramları aralarındaki farkların ortaya konması adına karşılaştırılmalı olarak değerlendirilmiştir. Ayrıca gümrük vergileri açısından önem arz eden gümrük rejimleri, eşyanın menşei, tarife cetveli ile kıymet tespit yöntemleri ele alınmıştır.

Çalışmamızın ikinci bölümünde, Türkiye’de dış ticaret üzerindeki mali yükümlülükler olarak gümrük vergileri ve diğer vergiler ile fonların neler olduğu, temel unsurları göz önünde bulundurularak ve vergileme tekniği açısından incelenmiştir.

Anahtar kelimeler: Gümrük vergisi, gümrük yükümlülüğü, ithalat ve ihracat vergileri, fonlar.

ABSTRACT

CUSTOMS DUTIES AND LEGAL PRINCIPLES

CEYLAN, Abdullah

Master's Thesis, Department of Public Law

Supervisor: Associate Dr. Emine KOBAN

August 2017, 117 pages

The financial obligations on foreign trade in Turkey consist of customs duties as import and export duties, other taxes on imported duties and additional financial obligations imposed by the executive. In this context, customs duties and other taxes on import as taxes on foreign trade have been examined within the framework of the legal basis and important ones are also included as additional financial obligation funds.

In the first part of our work, firstly the agreements and taxation principles in the scope of the international dimension of taxes on foreign trade are discussed. Constitutional arrangements that authorize execution under foreign trade regulation are also assessed. The basic concepts of the taxes in the scope of the Tax Procedure Law No 213 and the customs data within the scope of the Customs Law no. 4458 have been evaluated comparatively in order to reveal the differences between them. In addition, customs regimes, the origin of the goods, the tariff scales and the methods of customs valuation which are important in terms of customs duties are discussed.

In the second part of our work, what customs duties and other taxes and funds as financial obligations on foreign trade in Turkey are have been examined, taking into account the basic elements and in terms of the taxation technique.

Key words: Customs duty, customs obligation, import and export duties, funds.

İÇİNDEKİLER

ETİK BEYAN.....	iii
ÖZ	iv
ABSTRACT.....	v
İÇİNDEKİLER	vi
TABLO LİSTESİ.....	x
KISALTMALAR.....	xi
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

DIŞ TİCARET VERGİLERİNİN ULUSLARARASI BOYUTU, HUKUKİ ESASLARI VE KAVRAMSAL TEMELLERİ

I. DIŞ TİCARET VERGİLERİNİN ULUSLARARASI BOYUTU	3
II. DIŞ TİCARET VERGİLERİNİN HUKUKİ ESASLARI	7
A. Anayasal Temeller Çerçevesinde Değerlendirme.....	7
B. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu Açısından Değerlendirme.....	9
C. 4458 Sayılı Gümrük Kanunu Açısından Değerlendirme	9
III. GÜMRÜK KANUNUNDA VERGİLEMEYE İLİŞKİN KAVRAMLAR	11
A. Temel Kavramlar	11
1. Konu.....	11
2. Yükümlü ve Sorumlu.....	12
3. Vergiyi Doğuran Olay.....	14
4. Matrah	15
5. Tarh	16
a. Beyan.....	17
i. Özet Beyan ve Eşyanın Gümrüğe Sunumu	17

ii. Gümrük Beyanı	19
b. Tescil.....	22
c. Muayene ve Belge Kontrolü	23
d. Onay.....	27
6. Tebliğ.....	28
7. Tahakkuk	32
8. Tahsil	35
9. Yükümlülüğün Sona Ermesi.....	37
B. Dış Ticarete İlişkin Kavramlar	39
C. Eşyanın Menşei	40
D. Tarife	44
E. Kıymet ve Tespit Yöntemleri	48
1. Satış Bedeli Yöntemi	50
2. Aynı Eşyanın Satış Bedeli Yöntemi	53
3. Benzer Eşyanın Satış Bedeli yöntemi.....	54
4. İndirgeme Yöntemi.....	55
5. Hesaplanmış Kıymet Yöntemi	56
6. Son Yöntem	57
F. Gümrükçe Onaylanmış Bir İşlem veya Kullanımlar	58
1. Eşyanın Bir Gümrük Rejimine Tabi Tutulması.....	59
a. Serbest Dolaşıma Giriş Rejimi	61
b. İhracat Rejimi	64
c. Geçici İthalat Rejimi.....	66
d. Dâhilde İşleme Rejimi	68
e. Hariçte İşleme Rejimi	70

f. Gümrük Kontrolü Altında İşleme Rejimi.....	72
g. Gümrük Antrepo Rejimi.....	73
h. Transit Rejimi.....	75
2. Gümrükçe Onaylanmış Diğer İşlem veya Kullanım Şekilleri	76
a. Eşyanın Serbest Bölgeye Girmesi	76
b. Eşyanın Yeniden İhracı, İmhası ve Gümrüğe Terki.....	77

İKİNCİ BÖLÜM

DIŞ TİCARET ÜZERİNDEKİ MALİ YÜKÜMLÜLÜKLER

I. VERGİLER.....	79
A. Gümrük Vergisi	79
1. Temel Unsurlar	79
2. Vergilendirme Süreci	86
B. Damga Vergisi	90
C. Özel Tüketim Vergisi.....	94
D. Katma Değer Vergisi	99
E. Tek ve Maktu Vergi	105
F. DİR Kapsamında Alınan Telafi Edici Vergi.....	106
II. DİĞER MALİ YÜKÜMLÜLÜKLER.....	107
A. Dış Ticaret Politikası Önlemleri Çerçevesinde Alınan Mali Yükümlülükler	107
B. Fonlar	110
1. Desteklemeye Fiyat İstikrar Fonu (DFİF).....	110
2. Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu (KKDF)	111
3. Toplu Konut Fonu.....	112
4. Tütün Fonu.....	113
SONUÇ.....	115

KAYNAKÇA	119
----------------	-----



TABLO LİSTESİ

Tablo 1: İstatistik Pozisyonlarına Bölünmüş Türk Gümrük Tarife Cetveli Kodların Açılımı	45
Tablo 2: Tarife Cetvelinin Temel Yapısı	47
Tablo 3: I Sayılı Liste	88
Tablo 4: II Sayılı Liste	89
Tablo 5: III Sayılı Liste.....	89
Tablo 6: IV Sayılı Liste.....	90

KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
AET	: Avrupa Ekonomik Topluluğu
AKÇT	: Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu
ATA	: Admission Temporaire-Temporary Admission/Geçici Kabul
AY	: Anayasa
AYM	: Anayasa Mahkemesi
B-HER	: Bosna-Hersek
BİLGE	: Bilgisayarlı Gümrük Etkinlikleri
BK	: Bakanlar Kurulu
BKK	: Bakanlar Kurulu Kararı
C.	: Cilt
CIF	: Cost Insurance and Freight/Maliyet Sigorta ve Navlun
DFİF	: Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu
DİİB	: Dahilde İşleme İzin Belgesi
DİR	: Dahilde İşleme Rejimi
DTÖ	: Dünya Ticaret Örgütü
DÜ	: Diğer Ülkeler
DVK	: Damga Vergisi Kanunu
E.	: Esas
E.A.G.Ü	: En Az Gelişmiş Ülkeler
EDI	: Electronic Data Interchange/Elektronik Veri Deđişimi
EFTA	: European Free Trade Area/Avrupa Serbest Ticaret Bölgesi
GATT	: General Agreement on Tariffs and Trade/Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması
GB	: Gümrük Birliği
GK	: Gümrük Kanunu
GKAİR	: Gümrük Kontrolü Altında İşleme Rejimi
GTİP	: Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu
GTS	: Genelleştirilmiş Tercihler Sistemi
GÜHFD	: Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi

GY	: Gümrük Yönetmeliği
G.Y.Ü.	: Gelişme Yolundaki Ülkeler
HİR	: Hariçte İşleme Rejimi
İRK	: İhracat Rejim Kararı
K.	: Karar
KDV	: Katma Değer Vergisi
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KKDF	: Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu
m.	: Madde
OGT	: Ortak Gümrük Tarifesi
Ö.T.D.Ü.	: Özel Teşvik Düzenlemesi Ülkeleri
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
ÖTVK	: Özel Tüketim Vergisi Kanunu
RGS	: Resmi Gazete
S.	: Sayı
s.	: Sayfa
SBK	: Serbest Bölgeler Kanunu
TCGB	: Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi
TGB	: Türkiye Gümrük Bölgesi
TEV	: Telafi Edici Vergi
TKF	: Toplu Konut Fonu
VUK	: Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Günümüz küreselleşen dünyasında hemen her ülkenin ekonomik ve hukuk sisteminde dış ticaret ile ilgili konuların önemli olduğu görülmektedir. Dış ticaretin dünya ölçeğinde yaygınlaştırılması için temelde dış ticaret üzerinden alınan vergilere ilişkin düzenlemelerin yer aldığı çeşitli ekonomik ve hukuki anlaşmalar yapılmakta, bölgesel ve dünya ölçeğinde birçok organizasyon ve yapılar kurulmaktadır.

Devletler egemenlik haklarının gereği olarak kanunilik ilkesi çerçevesinde vergi alma hakkını kullanırken, dış ticaret üzerine de çeşitli vergiler ve vergi benzeri yükümlülükler koymakta ve yanı sıra vergi ve benzeri yükümlülüklerle ilişkin çeşitli sınırlamalar getirebilmektedir. Bazen de anlaşmalar yaparak veya bir organizasyona dâhil olarak ortak gümrük tarifeleri belirlemek suretiyle dış ticaretin kolaylaştırılmasını sağlamak için mevzuatlarını düzenlemektedirler. Bu kapsamda, vergi sistemi içerisinde dış ticaret üzerindeki vergilendirmenin, ilgili mevzuatta yer alış şekli ve hukuki esasları önemli olmaktadır.

Türk vergi mevzuatının temel esasları çerçevesinde; Vergi Usul Kanunu kapsamına giren ve Maliye Bakanlığı tarafından yönetilen ve tahsil edilen vergiler ile Vergi Usul Kanunu kapsamı dışında kalan ve diğer kamu kuruluşları tarafından yönetilerek tahsil edilen vergiler ayırımı önemlidir. Bu çerçevede vergilendirmede usul esasları farklılaşabilmektedir. Çalışmamızda belirtilen ayırım dikkate alınarak, dış ticaret üzerinden alınan vergilere ilişkin iç hukukumuzun mali yönünü oluşturan temel mevzuat metinleri (VUK, Gümrük Kanunu, Gümrük Yönetmeliği ve Tebliğler vb.) olmak üzere ve uluslararası alanda taraf olunan ve iç hukuka aktarılan düzenlemeler incelenmiştir.

Çalışmamızda dış ticaret vergileri, uluslararası boyutu açısından ele alınarak En Çok Kayrılan Ülke Kuralı, Ulusal Muamele Kuralı, Tarifeler Yoluyla Koruma, Varış Ülkesinde Vergilendirme ve Çıkış Ülkesinde Vergilendirme İlkeleri ışığında açıklamalar yapılmıştır. Daha sonra çalışmamızda dış ticaret vergilerinin ülkemizdeki yansımalarına geçilmiş, bu kapsamda önce verginin anayasal temellerine değinilerek, 213 sayılı VUK ile 4458 sayılı Gümrük Kanunu çerçevesinde incelenmiştir. Vergilemeye ilişkin

kavramlar karşılaştırılmalı olarak açıklanarak, VUK kapsamındaki vergiler ile gümrük vergileri arasındaki farkların anlaşılması amaçlanmıştır. Ayrıca gümrük vergileri açısından önem arz eden gümrük rejimleri, eşyanın menşei, tarife cetveli ile kıymet tespit yöntemleri ele alınmıştır.

Çalışmamızın ikinci bölümünde dış ticaret üzerindeki mali yükümlülükler ele alınmıştır. Bu bölümde yer alan mali yükümlülükleri incelerken iki genel başlık halinde incelenmiştir. Bu başlıkların birini “Vergiler”, diğerini ise “Diğer Mali Yükümlülükler” oluşturmaktadır. Vergiler başlığı altında dış ticarete kapsamında yapılan ithalat ve ihracat vergileri olarak Gümrük Vergisi, Damga Vergisi, Özel Tüketim Vergisi, Katma Değer Vergisi, Tek Ve Maktu Vergi ile DİR kapsamında alınan Telafi Edici Vergi incelenmiştir. Diğer Mali Yükümlülükler kapsamında ise dış ticaret politikası önlemleri çerçevesinde alınan mali yükümlülükler olarak Anti-Damping Vergisi ve Telafi Edici Vergi ile Fonlar incelenmiştir. Bu inceleme kapsamında özellikle ilgili vergilerin kanunları ile Bakanlar Kurulu Kararları incelenmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

DIŞ TİCARET VERGİLERİNİN ULUSLARARASI BOYUTU, HUKUKİ ESASLARI VE KAVRAMSAL TEMELLERİ

I. DIŞ TİCARET VERGİLERİNİN ULUSLARARASI BOYUTU

Küreselleşen dünyada ülkeler çeşitli nedenlerle ve/veya amaçlarla bir araya gelmekte ve kendi aralarında ikili ve/veya çoklu bloklar oluşturmakta ve diğer ülkelere karşı ortak kural ve kaideler belirlemektedirler. Oluşturulan bu ortaklıklarda; dünya genelinde, coğrafi veya bölgesel çerçevede olmak üzere anlaşmalar imzalanmaktadır. Bu bağlamda Türkiye, Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Antlaşması (GATT) ve Dünya Ticaret Örgütü (DTÖ) gibi daha genel; Avrupa Birliği (AB) gibi bölgesel organizasyonlarla antlaşmalar imzalamıştır.

Türkiye'nin Avrupa Birliği Gümrük Birliğine katılımı 1996 yılında gerçekleşmiştir. Ülke içi ve dışı mal ve hizmet piyasası fiyat hareketleri, vergilerin özellikle de dolaylı vergilerin uyumlaştırılması, piyasa kurumlarının yapılandırılması, ithalat ve ihracat rejimlerinin Avrupa Birliği Mevzuatıyla uyumlu hale getirilmesi yükümlülüğünün sonucu olarak iç hukukta birçok mevzuat ve piyasa uyumlaştırılması süreçleri hala sürmektedir¹.

Dış ticaretin vergilendirilmesi ve mali yükümlülüklerin belirlenmesinde, dünya genelinde kabul gören uluslararası düzenlemeler ve bilhassa da Avrupa Birliği (AB) ile yapılan sözleşmeler esas alınmaktadır.

¹ DERDİYOK, Türkmen, *Dış Ticarete Vergi ve Mali Yükümlülükler*, Ankara, Seçkin, 2013, 1. Baskı, s.23-24.

GATT anlaşmasında yer alan kurallar ile çifte vergilendirmeyi önlemek için, özellikle dolaylı vergiler açısından önem arz eden varış ve çıkış ülkesinde vergilendirme ilkelerini kısaca da olsa incelemek dış ticaret vergilerinin anlaşılmasına katkısı olacağından aşağıda yer verilmiştir.

1. En Çok Kayrılan Ülke Kuralı

En çok kayrılan ülke ilkesi (Most Favoured Nation Clause, Non-Discrimination), GATT kural ve uygulamaları kapsamında belirlenen ve dış ticaret açısından önem arz eden ilkelerden biridir. Bu kurala göre, üye ülkelerden biri herhangi bir ülkeye sağladığı daha avantajlı uygulamayı diğer üye ülkelere de sağlamakla yükümlü olmaktadır. Bu yükümlülük, herhangi bir ülkeye tanınan bir avantajı şartsız olarak tüm üye ülkelerin benzer mallarına da uygulamak zorunluluğunu kapsamaktadır. Buna ayrımcılık yasağı da denir². (GATT Madde 1, Bu kural daha sonra açıklanan diğer uluslararası anlaşmalar GATS Madde 2 ve TRIPS Madde 4 de yer almıştır.)

İthalat ve ihracat üzerine oluşturulan veya bunlarla ilgili dış ticaret vergileri, her türlü vergi ve diğer mali yükler, ithalat ve ihracat tesviyelerindeki(ödemeler) uluslararası transferler için belirlenen dış ticaret vergileri ile her türlü vergi ve diğer mali yükler, belirtilen vergilerin ve mali yüklerin nasıl hesaplanacağı, ithalat ve ihracat ile ilgili tüm kaide ve uygulamalar bu kuralın kapsamını oluşturur³. Bu kurala göre, bir üye ülkeye herhangi bir ürün için sağlanan herhangi bir avantaj, kayırma, ayrıcalık ya da muafiyet diğer üye ülkelere de aynı ölçüde sağlanmalıdır. DTÖ üyesi ülkeler arasında ayrımcılık yapmama ilkesi yalnızca “benzer ürünler” açısından geçerlidir⁴.

En çok kayrılan ülke kuralının çeşitli istisnaları bulunmaktadır. Bunlardan en önemli olanları gümrük birlikleri ve serbest ticaret anlaşmaları gibi bölgesel ve ikili ticaret anlaşmalarıdır(m.14/4-10 GATT). Bunun yanında diğer bir istisna ise gelişme yolundaki ülkeler(GYÜ) lehine genel preferans sistemleridir. Bu kurala göre sanayileşmiş ülkeler geliştirmekte olan ülkeler arasında ayırım yapmamak koşuluyla geliştirmekte olan ülkeler

² KAYIHAN, Şaban, ESKİ, Mehmet, *Uluslararası Ekonomi Hukuku*, Ankara, Seçkin, 2010, s.57

³ DERDİYOK, Dış Ticarete Vergi ve Mali Yükümlülükler, s.25.

⁴ KAYIHAN, ESKİ, *Uluslararası Ekonomi Hukuku*, s.57, DERDİYOK, Dış Ticarete Vergi ve Mali Yükümlülükler, s.26.

lehine düşük gümrük vergisi alma ya da gümrük vergisi almama gibi preferans sistemler uygulayabilirler⁵.

2. Ulusal Muamele Kuralı

Ayırım yapmama prensibine dayanan diğer bir ilke ise ulusal muamele kuralıdır. Bu kural, iç pazara ilişkin düzenleme ve uygulamalar yönünden ithal ve yerli mallar arasında ayırım yapılmamasını öngörmektedir⁶.

Ulusal muamele ilkesi yabancı menşeli bir mal iç pazara girdikten sonra uygulanır. Bu kural tüm iç mevzuattaki ayrımcılığı önlemeye yönelik olarak düzenlenmiştir⁷. Bu kurala göre, sözleşmeye imza atan ülke yabancı ülkeden ithal edilmiş bir mala, iç pazara girdikten sonra yurt içindeki alımına, satımına, arzına, dağıtımına, taşınmasına ve kullanımına yönelik yerli üretimi koruma amacı doğrultusunda ithal edilen ürün ve yurt içinde üretilen ürünler için farklı vergilendirme uygulayamaz ve farklı mali yükümlülük koyamaz. Başka bir deyişle ulusal muamele kuralı, ithal ürünlerin iç pazara girmesinden sonra iç vergi ve mali yükümlülükler bakımından yurt içinde üretilen benzer mala nazaran daha az lehte bir muameleye tabi tutulmamasını öngörmektedir.

Bu kuraldaki amaç, iç vergi ve mali yükümlülükler açısından yurt içinde üretilen ürünler ile ithal ürünler arasında eşit rekabet şartları sağlamaktır⁸. Ulusal işlem olarak da adlandırılan bu kural ile ayrımcı uygulamaların ve düzenlemelerin önüne geçilmesi hedeflenmektedir.

İthal edilen ürünlerin gümrük işlemlerinin tamamlanmasının ardından iç pazara girişinden sonra ülke içinde üretilen benzer mala oranla daha fazla vergi alınması veya iç mali yükümlülükler getirilmesi, ürünle rekabet halindeki ülke içinde üretilen ürüne kıyasla koruma amaçlı farklı vergilendirme uygulanması veya daha fazla mali yükümlülük getirilmesi ve ülke içinde üretilen benzer ürüne kıyasla alımına, satımına, dağıtımına, nakliyesine ve kullanımına yönelik rekabetini olumsuz yönde etki edecek uygulamalara tabi tutulması ve bu yönde bazı önlemler uygulanması, GATT m.3 kapsamında bahsi geçen ayrımcılık oluşturacak söz konusu üç durumdur⁹.

⁵ KAYIHAN, ESKİ, *Uluslararası Ekonomi Hukuku*, s.58, DERDİYOK, *Dış Ticarete Vergi ve Mali Yükümlülükler*, s.27.

⁶ DERDİYOK, *Dış Ticarete Vergi ve Mali Yükümlülükler*, s.28.

⁷ SELEN, Ufuk, *Gümrük İşlemleri ve Vergilendirilmesi*, Bursa, Ekin, 2015, Güncellenmiş 7. Baskı, s.130.

⁸ DERDİYOK, *Dış Ticarete Vergi ve Mali Yükümlülükler*, s.29.

⁹ KAYIHAN, ESKİ, *Uluslararası Ekonomi Hukuku*, s.58.

3. Tarifeler Yoluyla Koruma

GATT m.11'e göre kota ve ithalat-ihracat izinleri gibi miktar sınırlamaları kural olarak yasaklanmıştır; ancak bu kural miktar sınırlamalarının yanında bir ürünün gümrük geçişindeki diğer tür ticari sınırlamaları da içerir. Gümrük tarifeleri, ticarete şeffaflığın sağlanması bakımından diğer önlemlere ve düzenlemelere kıyasla daha etkilidir¹⁰.

GATT m.11, tarife dışı engellerin bazı istisnalar dışında tümüyle yasaklanmasını ve tarifelerin de giderek azaltılmasını öngörmektedir.

Gıda maddeleri veya diğer önemli ürünlerin kıtlığını engelleme maksatlı ihracat sınırlamaları; sınıflandırma, kalite normlarına uygunluk ve pazarlama maksatlı yasak ve sınırlamalar; belli hallerde tarım ve deniz ürünlerine yönelik ithalat sınırlamaları ise bu kuralın istisnai durumları olarak aynı maddede düzenlenmiştir¹¹.

4. Varış Ülkesinde Vergilendirme ve Çıkış Ülkesinde Vergilendirme İlkeleri

Dış ticaretin vergilendirilmesi bakımından iki tür ilke bulunmaktadır. Varış ülkesinde vergilendirme ilkesine göre bir ürün, nihai anlamda tüketildikleri veya yararlanıldıkları ülkede, o ülkenin mevzuatı kapsamında vergilendirilmelidir¹². Fakat her zaman için ürünlerin üretildiği ülkede tüketilmesi söz konusu olmaz. Bu durum vergilendirme yetkisinin çıkış veya varış ülkesinden hangisine ait olacağının saptanmasına ihtiyaç olduğunu göstermektedir¹³. Varış ülkesinde vergilendirme ilkesi özellikle dolaylı vergiler bakımından sınır dışına çıkan ürünlerle ilgili vergi alma yetkisini düzenleyen bir ilkedir¹⁴. Bu ilkeye göre, ürünün hangi ülkede üretilmiş olmasına bakılmaksızın vergilendirme yetkisi ürünün tüketildiği ülkeye aittir. Bu ilke, menşe ülkenin vergilerinden ve iç mali yükümlülüklerinden arındırılarak söz konusu vergilerin gider ve fiyat unsuru olarak etkilerini önlemek ve böylece dış ticarete rekabet eşitliği sağlamak amacıyla benimsenmiştir¹⁵.

¹⁰ DERDİYOK, Dış Ticarete Vergi ve Mali Yükümlülükler, s.29-30.

¹¹ KAYIHAN, ESKİ, *Uluslararası Ekonomi Hukuku*, s.59.

¹² GÜLTEKİN, Raşit, *Türkiye'de Dış Ticaretten Alınan Vergiler ve Eş Mali Yükümlülükler*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne, 2008, s.64.

¹³ ŞENYÜZ, Doğan, YÜCE, Mehmet, GERÇEK, Adnan, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, Bursa, Ekin, 2015, 6. Baskı, s.328.

¹⁴ ŞENYÜZ, YÜCE, GERÇEK, *Vergi Hukuku*, s.329.

¹⁵ GÜLTEKİN, *Türkiye'de Dış Ticaretten Alınan Vergiler*, s.64.

Çıkış ülkesinde vergilendirme ilkesi ise, sınır dışına çıkan bir ürünün üretildikleri ülkede vergilendirilmesini öngörmektedir. Diğer bir deyişle bu ilke, varış ülkesine bakılmaksızın çıkış ülkesinde vergilendirmeye tabi tutulan ürünün yeniden vergilendirilmeyeceğini öngörmektedir¹⁶. Vergi alma hakkı ürünün tüketildiği ülkeye değil üretildiği ülkeye aittir. Temel gaye ihracatçı ülkenin söz konusu üründen kazanç sağlaması veya vergilerin koruyucu etkisinden faydalanarak söz konusu ürünün ihracatının kısılmasıdır. Küreselleşen dünyada uluslararası ticaret oldukça artmış ve bununla birlikte dış ticarete konu eşyanın vergilendirme yetkisinin hangi ülkeye ait olacağı da oldukça önem kazanmıştır. Bu bakımdan ilkelerin varlığı ve uygulanması büyük önem taşımaktadır.

II. DIŞ TİCARET VERGİLERİNİN HUKUKİ ESASLARI

A. Anayasal Temeller Çerçevesinde Değerlendirme

Anayasaya göre vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler ancak kanunla konulabilir, değiştirilebilir veya kaldırılabilir¹⁷. Bu husus kanunilik ilkesinin gereği olarak, vergilendirme yetkisinin sadece yasama organı tarafından kullanılabileceği ve başka bir organa devredilemeyeceği anlamındadır ve “temsilsiz vergi olmaz” ilkesinin tezahürüdür¹⁸. Böyle olmakla birlikte yine kanunla olmak koşuluyla, kanunilik ilkesinin istisnaları olarak, yürütmeye bazı yetkiler verilebilmektedir. Bu istisnalardan biri Anayasa m.73.4’de yer alan “*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna (Cumhurbaşkanına) verilebilir.*” düzenlemesidir. Nitekim Anayasa’nın bu hükmünden hareketle vergi kanunlarında yürütme organına yetkiler tanınmıştır. Gümrük vergileri açısından da bu hususta belki diğer vergi kanunlarına göre daha fazla yetki yürütmeye tanınmıştır.

¹⁶ ŞENYÜZ, YÜCE, GERÇEK, *Vergi Hukuku*, s.329.

¹⁷ AY m.73.3.

¹⁸ ŞENYÜZ, YÜCE, GERÇEK, *Vergi Hukuku*, s.22.

Örneğin, gümrük vergi oranları her yıl İhracat Rejim Kararı'na ekli listeler ile Bakanlar Kurulu tarafından belirlenmektedir.

Bir diğer istisna ise Anayasa m.167.2'de yer alan “*Dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya kanunla Bakanlar Kuruluna(Cumhurbaşkanına) yetki verilebilir.*” hükmüdür. Bu Anayasa düzenlemesinin bir nevi tekrarı olan 2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun ile Bakanlar Kuruluna Anayasa m.73'te sayılan vergi ve benzeri yükümlülüklerin dışında ek mali yükümlülük getirmeye yetki verilmiştir. 1961 Anayasasında yer almayan bu hüküm 1982 Anayasasına da sonradan Milli Güvenlik Konseyince eklenmiştir¹⁹. Teknolojik ilerlemenin sonucu olarak ekonomik gelişmelerin getirmiş olduğu zorunluluklar karşısında, bu türdeki yükümlülüklerin, ekonomik politika ile uyumlu olacak şekilde, hızlı ve gizli olarak düzenlenebilmesi teknik bir husus olduğundan dolayı bu hükme yer verilmiştir²⁰. Hükme yer verilme amaçları arasında Avrupa Birliği ile uyum süreci açısından da yürütmeye esneklik sağlamak sayılabilmektedir²¹.

2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun ile Bakanlar Kuruluna dış ticaret üzerine konulan ek mali yükümlülüklerin nevi, miktarı, tahsili, takibi, iadesi, gerektiğinde bütçeye irat kaydedilmesi, bir fonda toplanması ve fonun kullanım esasları hakkında geniş bir düzenleme yetkisi verilmiştir²². Bu verilen ek mali yükümlülük koyma yetkisinin verginin kanuniliği ilkesi ile bağdaşmayacağı yönünde eleştiriler getirilmektedir²³. Ayrıca hukuki güven ve belirlilik açısından da eleştirilmektedir²⁴. Ancak Anayasa Mahkemesi 2976 sayılı Kanunu Anayasaya aykırı bulmamıştır²⁵.

¹⁹ GÜNEŞ, Gülsen, *Verginin Yasalığı İlkesi*, İstanbul, Oniki Levha Yayıncılık, 2011, 3. Baskı, s.199.

²⁰ DOĞRUSÖZ, Bumin, “Vergilendirme Yetkisinin Yasama ve Yürütme Organları Arasında Bölüşümü”, *İdare Hukuku İlimleri Dergisi, Vakur Ersan'a Armağan Özel Sayısı*, İstanbul 1985, C.6, S.1-3, s.75.

²¹ ÇAĞAN, Nami, “Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi”, *Anayasa Yargısı Dergisi*, Ankara 1984, C.1, s.176.

²² ÇAĞAN, “Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi”, s.176.

²³ Eleştiri ve diğer görüşler için bkz; GÜNEŞ, Verginin Yasalığı İlkesi, s.196-201, YÜREKLİ, Sabahattin, “Bakanlar Kurulu'nun Vergilendirme Yetkisi”, GÜHFD, Ankara Aralık 1997, C.1, S.2, s.281-292.

²⁴ GÖKER, Cenker, “Dış Ticaret İşlemlerine Konulan Ek Mali Yükümlülüklerde Öngörülebilirlik İlkesi Üzerine Bir Deneme”, *Ankara Barosu Dergisi*, Ankara 2013, Y.71, S.1, s.113-124.

²⁵ AYMK, E.1984/6, K.1985/1, <http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/85416187-8c0d-4398-a4e5-cf4794d5a54d?excludeGerekce=False&wordsOnly=False> (15.08.2017).

B. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu Açısından Değerlendirme

Türk Vergi Mevzuatına göre vergiler idari yöntem ve tahsil açısından iki gruba ayrılabilir. Birinci grup, VUK kapsamına giren ve Maliye Bakanlığı tarafından yönetilip tahsil edilen vergiler iken, ikinci grup olarak da VUK kapsamı dışında kalan ve ilgili diğer kamu kuruluşları tarafından yönetilip tahsil edilen vergiler şeklinde sayılabilir. Gümrük vergisi ikinci gruba dâhil olup Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından 4458 sayılı Gümrük Kanununa göre yönetilip tahsili gerçekleştirilir. VUK m.2’de de belirtildiği üzere gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler Vergi Usul Kanununa tabi değildir. Gümrük Kanunu maddi ve usul hükümlerinin düzenlenmesi nedeniyle esas itibariyle bir vergi kanununu olması yanında Türk Gümrük Sistemini de kapsayan çerçeve kanundur. Gümrük Kanunu’nda gümrük vergisi ile ilgili olarak gümrük yükümlülüğü, gümrük rejimleri, cezalar gibi konular düzenlenmiş olup VUK hükümlerinden farklı durumlar mevcuttur.

İdari başvuru yolları VUK’a göre ihtiyari olup mükellefler idareye itiraz bulunmadan da yargı yolunu kullanabilirler. Ancak Gümrük Kanuna göre idareye başvuru, itiraz zorunlu olup, bu yol tüketilmeden yargı yoluna gidilememektedir. Beyana dayılı tarhiyata karşı VUK kapsamı vergiler için beyanın ihtirazı kayıt ile verilmesi ve hata hallerinde dava açılabilirken gümrük vergileri için ise tescil edilmiş beyana karşı yargıya başvurma hakkı bulunmamaktadır.

Tebliğat usulleri VUK’ta ayrıntılı olarak düzenlenmişken, Gümrük Kanunu’nda yer almamıştır. Bu nedenle 7201 sayılı Tebliğat Kanunu VUK için genel kanun niteliğinde olup VUK’ta düzenlenmeyen hususlarda devreye girmektedir. Gümrük vergileri için tebliğat usulü için 7201 sayılı Tebliğat Kanunu’nda yer alan düzenlemeler geçerlidir.

Tahsilat açısından ise her iki tür vergiler için AATUHK geçerli olmaktadır.

C. 4458 Sayılı Gümrük Kanunu Açısından Değerlendirme

Kelime manası olarak “gümrük” ülkeye giren veya bir ülkeden çıkan mal ve eşya üzerinden alınan vergi, bu verginin alınması işlemiyle uğraşan devlet kuruluşu ve sınır kapılarında denetim ve gözetim işlerinin yapıldığı yer²⁶ olarak tanımlanmıştır.

²⁶ http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&kelime=G%C3%9CMR%C3%9CK. (09.08.2017).

4458 sayılı Gümrük Kanunu eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesi'ne girişinden itibaren eşyaya uygulanacak işlemleri sistematik dâhilinde belirlemiş, rejimlere ilişkin hükümler dışında tüm işlemleri tek bir çatı altında düzenlemiş ve böylece Gümrük Kanunu'nun bir bütünlük taşıması amaçlanmıştır²⁷.

4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun sistematığı Avrupa Birliği Gümrük Kodu ile benzerlik göstermektedir²⁸. 4458 sayılı Gümrük Kanunu onüç ana kısım, ikiyüzkırksekiz madde ve dokuz geçici maddeden oluşan geniş kapsamlı bir yasal düzenlemedir.

Avrupa Birliği ve Türkiye arasında gümrük birliğinin sağlanması ile birlikte Türkiye, Ankara Anlaşması'ndan itibaren 23.11.1970 tarihli Katma Protokolün 6'ncı maddesi uyarınca gümrük alanında kanun, yönetmelik ve idari tasarruflarını Avrupa Birliği mevzuatına uyumlaştırma yükümlülüğü altına girmiştir²⁹.

Avrupa Birliği'nde temel amaç Avrupa tek pazarın oluşmasının sağlanması olduğundan bu ortak pazarın sağlanmasının önündeki engellerden biri farklı dolaylı vergi uygulamaları ve yasal düzenlemelerdir. Bundan dolayı Avrupa Birliği, üye ve aday ülkeler arasında gümrük alanında yeknesak bir yasal mevzuatın oluşturulması için çalışmalar yapmaktadır.

Avrupa Birliği'ne üye olmadığı halde Gümrük Birliği'ne giren ve Avrupa Birliği'nde geçerli olan tüm uygulamaları kabul eden tek ülke Türkiye'dir. Türkiye gümrük birliğinin gerçekleşmesi aşamasında imzaladığı anlaşmalar çerçevesinde Avrupa Birliğinin gümrük düzenine uymayı ve mevzuatını paralel hale getirmeyi kabul etmiştir. Bu bağlamda 4458 sayılı Gümrük Kanunu bir uyum yasasıdır³⁰.

4458 sayılı Gümrük Kanunu içerisinde gümrük yükümlülüğünden, gümrük rejimlerine, gümrük cezalarından, gümrük teşkilatının yapılanmasına ilişkin oldukça kapsamlı tüm gümrük sistemini içine alan bir çerçeve kanun niteliği taşımaktadır³¹. Geniş kapsamlı konuları düzenleyen Gümrük Kanunu temel ilke ve esasları ortaya koyarken konuların teknik detayları ve uygulama usul ve esasları kararname, tüzük, yönetmelik ve

²⁷ TUNCER, Selahattin, *Gümrükler ve Gümrük Vergileri (Teori-Uygulama)*, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2001, s.43.

²⁸ TUNCER, Gümrükler ve Gümrük Vergileri, s.85.

²⁹ TUNCER, Denizhan, *Vergi Tekniği Açısından Gümrük Vergisinin Değerlendirilmesi*, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa, 2007, s.20-25.

³⁰ TUNCER, Gümrükler ve Gümrük Vergileri, s.85, SELEN, Gümrük İşlemleri ve Vergilendirilmesi, s.13.

³¹ SELEN, Gümrük İşlemleri ve Vergilendirilmesi, s.13.

tebliğlere bırakılmıştır³². Bu sebeple gümrük mevzuatı denilince sadece 4458 sayılı Gümrük Kanunu anlaşılmamalıdır.

Gümrük Kanunu, gümrük düzeni ve sistemine ilişkin esasları belirlerken gümrük vergilerini de esaslı bir şekilde düzenlemektedir. Gümrük yükümlülüğünü, gümrük vergilerinin tahakkukunu, tebliğini, tahsilini, ödenmesini, muafiyet ve istisnaları, uygulanacak cezaları ve yasal başvuru yollarını ayrıntılı şekilde düzenleyen Gümrük Kanunu bir vergi kanunudur³³.

Gümrük Kanunu içinde vergilemeye ilişkin hükümlerden sonra ağırlık verilen konu gümrük rejimleridir. Gümrük Kanunu, eski yasa döneminden farklı olarak yeni gümrük rejimlerine yer vermiş ve söz konusu gümrük rejimlerini sistematik biçimde sınıflandırmıştır.

III. GÜMRÜK KANUNUNDA VERGİLEMeye İLİŞKİN KAVRAMLAR

A. Temel Kavramlar

1. Konu

Verginin konusu, üzerine vergi konulan, doğrudan veya dolaylı olarak verginin kaynağını oluşturan iktisadi unsurdur³⁴. Diğer bir ifadeyle, verginin üzerinden alındığı fiili veya hukuki durumlardır³⁵. Vergi ne üzerinden alınıyorsa o şey verginin konusudur. Vergi kanunları, verginin ne üzerinden alınacağını belirtmekte ve genellikle aynı isimle anılmaktadır³⁶.

³² TUNCER, Gümrükler ve Gümrük Vergileri, s.86.

³³ TUNCER, Gümrükler ve Gümrük Vergileri, s.86, SELEN, Gümrük İşlemleri ve Vergilendirilmesi, s.13.

³⁴ AKSOY, Şerafettin, *Kamu Maliyesi*, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2011, Gözden Geçirilmiş ve İlaveli 4. Baskı, s.195.

³⁵ ŞENYÜZ, YÜCE, GERÇEK, *Vergi Hukuku*, s.74

³⁶ ŞENYÜZ, YÜCE, GERÇEK, *Vergi Hukuku*, s.74.

Dış ticaret vergilerinin konusu, bir gümrük bölgesine giren, çıkan veya transit geçen, yani uluslararası ticarete konu olan eşyalardır³⁷. 4458 sayılı Gümrük Kanunu açısından gümrük vergisinin konusunu Türkiye Gümrük Bölgesine giren eşyalar oluşturmaktadır. Eşya ise her türlü madde, ürün ve değerdir³⁸. Varış ülkesinde vergilendirme ilkesi gereği, TGB'den çıkan ve transit geçen eşyalar vergilendirilmez³⁹. TGB, Türkiye Cumhuriyeti toprakları, kara suları, iç sular ve hava sahası dâhil olan bölgedir. Ancak serbest bölgeler TGB dışında tutulmuştur⁴⁰. Dolayısıyla serbest bölgelere giren eşyalar dış ticaret vergilerinin konusunu oluşturmamaktadır. TGB'ye giren eşyalar gümrük vergisinin konusu olabilmesi serbest dolaşıma girmeleri ile mümkündür. Serbest dolaşıma giriş rejimi dışındaki muafiyet içeren gümrük rejimleri ile de gümrük bölgesine eşya girebildiğinden dolayı, TGB'ye giren her eşya gümrük vergisinin konusunu oluşturmaz.

2. Yükümlü ve Sorumlu

Vergi Usul Kanununa madde 8'de vergi mükellefi, vergi kanunlarına göre üzerine vergi borcu tereddüp eden (düşen), gerçek ve tüzel kişiler olarak tanımlanmıştır. Vergiyi doğuran olay, verginin konusu ile mükellef arasında ortaya çıkmaktadır. Buradaki mükellef kanuni mükelleftir. Vergi kanunlarımız bazı durumlarda kanuni mükelleflerin ödemiş oldukları vergileri fiyat mekanizması yoluyla başkalarına yansıtmak suretiyle aktarılmasını düzenlemiştir. Kendisine vergi yansıtılan kişi verginin gerçek taşıyıcısı ve yüklenicisi olmaktadır. Bu kişiye iktisadi mükellef (vergi yüklenicisi veya taşıyıcısı ya da fiili mükellef) denmektedir⁴¹. Doğrudan vergilerde, gelir vergisi gibi, vergi kanuni

³⁷ SELEN, Gümrük İşlemleri ve Vergilendirilmesi, s.151.

³⁸ GK m.3.23.

³⁹ SELEN, Gümrük İşlemleri ve Vergilendirilmesi, s.151, TUNCER, Gümrükler ve Gümrük Vergileri, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2001, s.202, ERCAN, Tayfun, *Gümrük Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları*, Ankara, Adalet, 2012, s.17.

⁴⁰ BOZKURT, Cevdet, "Gümrük Ve Serbest Bölgeler Mevzuatı Çerçevesinde Serbest Bölgede Fireye Uğrayan Eşyaya Ait Gümrük, Katma Değer Ve Özel Tüketim Vergilerinin Durumu", *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 280, Ocak 2012, s.160.

⁴¹ ŞENYÜZ, YÜCE, GERÇEK, *Vergi Hukuku*, s.77, BİLİCİ, Nurettin, BİLİCİ, Âdem, *Kamu Maliyesi*, Ankara, Savaş Yayınevi, 2016, Güncelleştirilmiş ve Geliştirilmiş 7. Baskı, s.200, EDİZDOĞAN, Nihat, ÇETİNKAYA, Özhan, GÜMÜŞ, Erhan, *Kamu Maliyesi*, Bursa, Ekin, 2013, 5. Baskı, s.157, AKSOY, Kamu Maliyesi, s.200.

mükellefin üzerinde kalırken, dolaylı vergilerde, KDV, ÖTV, gümrük vergisi gibi, vergi kanuni mükellef tarafından yansıtılır ve nihai tüketici vergi yüklenicisi olmaktadır.

Vergi hukukunda kanuni mükellef dışında verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan vergi sorumlusu vardır⁴². Vergi sorumlusu, vergi kanunlarına göre üzerine vergi borcu düşmediği halde, vergi mükellefi adına vergiyi alacaklı vergi dairesine ödemek ve vergiye ilişkin diğer bazı şekli ödevleri yerine getirmekle görevli kişidir⁴³.

Gümrük Kanununda mükellef yerine yükümlü kavramı tercih edilmiştir. Yükümlü, gümrük yükümlülüğünü yerine getirmekle sorumlu olan bütün kişilerdir⁴⁴. Gümrük yükümlülüğü ise, kişilerin gümrük vergilerini ödemesi zorunluluğunu ifade etmektedir⁴⁵. Gümrük vergisinin yükümlüsü, ilke olarak beyan sahibidir. Gümrük vergileri uygulamasında yükümlü ile temsil hakkı arsında yakın bir ilişki kurulmuştur. Kişiler, gümrük mevzuatı ile öngörülen tasarrufları ve işlemleri gerçekleştirmek üzere gümrük idarelerindeki işleri için bir temsilci tayin edebilmektedirler⁴⁶. Temsil, doğrudan veya dolaylı olabilmektedir. Temsilci, doğrudan temsil durumunda başkasının adına ve hesabına hareket etmekteyken, dolaylı temsil durumunda ise kendi adına, ancak başkasının hesabına hareket etmektedir.

Kamu tüzel kişilerinin amir ve memurları ile özel hukuk tüzel kişilerinin kendilerini temsile yetkili personeli, tüm gümrük işlemlerini doğrudan temsil yoluyla takip edebilirler⁴⁷. Kara, deniz ve havayolu işletmeleri ile nakliyeciler kuruluş temsilcileri ise, taşıdıkları eşyanın sadece transit işlemlerini doğrudan temsil yoluyla takip edebilirler⁴⁸. Doğrudan temsilci eşya sahibinin adına ve hesabına hareket ettiği için, gümrük idaresine karşı sorumlu olan kişi eşya sahibi olmaktadır⁴⁹.

⁴² VUK m.8.2.

⁴³ ŞENYÜZ, YÜCE, GERÇEK, *Vergi Hukuku*, s.79, AKSOY, Kamu Maliyesi, s.198.

⁴⁴ GK m.3.11.

⁴⁵ GK m.3.8/b.

⁴⁶ GK m.5.1.

⁴⁷ GK m.225.2.

⁴⁸ GK m.225.3.

⁴⁹ SELEN, Gümrük İşlemleri ve Vergilendirilmesi, s.153, TUNCER, *Vergi Tekniği Açısından Gümrük Vergisinin Değerlendirilmesi*, s.88, ŞENYÜZ, Doğan, YÜCE, Mehmet, GERÇEK, Adnan, *Türk Vergi Sistemi*, Bursa, Ekin, 2014, 11. Baskı, s.328.

Gümrük vergilerinde yükümlülerin iradi olarak işlemlerini dolaylı temsil yoluyla gümrük müşavirleri marifetiyle gerçekleştirmeleri mümkündür. Gümrük kanuna göre dolaylı temsilde temsilci gümrük müşaviri olabilmektedir⁵⁰. Gümrük müşavirleri her türlü gümrük işlemini takip edip sonuçlandırmaya haiz meslek mensuplarıdır. Dolaylı temsilde gümrük müşavirleri kendi adına, temsil ettikleri kişi hesabına hareket ettiklerinden dolayı, vermiş oldukları beyannameler ile ilgili yükümlülüklerden eşya sahibi ile birlikte müteselsilen sorumlu olmaktadır⁵¹. Gümrük Kanunu da, dolaylı temsil durumunda beyan sahibi yanında, hesabına gümrük beyanında bulunulan kişinin de yükümlü olduğunu hükme bağlamıştır⁵². 2009 yılında 5911 sayılı Kanunla yapılan değişiklik ile dolaylı temsilde, temsilcinin yükümlülüğü, beyanda kullanılan verilerin yanlış olduğunu bildiği veya mesleği icabı ve mutad olarak bilmesi gerektiği durumlarla sınırlandırılmıştır.

Dış ticaret vergileri açısından verginin kaynakta kesilip yatırılması mümkün değildir. Dolayısıyla VUK'da olduğu gibi bir vergi sorumluluğu bulunmamaktadır. Gümrük Kanunu sorumlu kavramını, vergi alacağını güvence altına almak maksadıyla, kanuna aykırı fiillerde bulunanlara karşı cezai nitelikte bir yükümlülük getirmek için kullanmıştır⁵³. Gümrük Kanunu, bir eşyanın kanuna aykırı olarak TGB'ye girmesi veya çıkması ya da gümrük gözetiminde bulunan eşyanın kanuna aykırı olarak gümrük gözetiminden çıkarılması durumunda, bu fiilleri gerçekleştiren, iştirak eden ve işlemin kanuna aykırı olduğunu bilen veya normal olarak bilmesi gereken kişileri, gümrük vergilerinden sorumlu tutmuştur.

3. Vergiyi Doğuran Olay

Vergi alacağının ortaya çıkması için verginin konusu ile mükellefi arasında kanunda belirtilen şartların veya hukuki ilişkinin gerçekleşmesi gerekir⁵⁴. Yani vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile vergi alacağı doğar⁵⁵. Vergiyi doğuran olay hem devletin vergi alacağının, hem de mükellefin

⁵⁰ GK m5.5, m.225.1.

⁵¹ TUNCER, *Vergi Tekniği Açısından Gümrük Vergisinin Değerlendirilmesi*, s.90.

⁵² GK m.181.2.

⁵³ TUNCER, *Gümrükler ve Gümrük Vergileri* s.206, SELEN, *Gümrük İşlemleri ve Vergilendirilmesi*, s.154.

⁵⁴ AKSOY, *Kamu Maliyesi*, s.200.

⁵⁵ VUK m.19.

vergi borcunun doğmasına neden olur. Vergiyi doğuran olayın kimin şahsında meydana gelmesi açısından, vergi mükellefi ile sorumlusunun kim olduğunu belirlemede kullanılan önemli bir unsurdur⁵⁶. Vergiyi doğuran olay vergi kanunlarında gösterilmesi gerekir. Örneğin, vergiyi doğuran olay gelir vergisinde gelirin elde edilmesi, katma değer vergisinde bir malın teslim edilmesi veya bir hizmetin ifa edilmesidir.

Vergiyi doğuran olay, VUK'da “vergi alacağının doğması” şeklinde bir kullanım söz konusuysa, Gümrük Kanununda ise “gümrük yükümlülüğü doğması” şeklinde bir kullanım tercih edilmiştir⁵⁷. Gümrük vergisinde vergi doğuran olay eşyanın serbest dolaşıma girmesi, kısmi muafiyet suretiyle geçici ithalatın gerçekleşmesi için verilen gümrük beyannamesinin tescili ile gerçekleşir⁵⁸. Gümrük yükümlülüğü, beyannamenin tescil tarihinde başlamaktadır. Ancak kanuna aykırı olan durumlarda eşyanın girişi tarihinde başlamaktadır.

4. Matrah

Vergi alacağının hesaplanabilmesi için üzerine vergi tarifesinin uygulandığı değer veya ölçülere matrah denilmektedir. Vergi miktarının hesaplanması vergi kanunlarında yer alan oranların uygulanabileceği belirli bir parasal değere veya fiziki ölçülere bağlıdır. Vergi kanunlarında parasal bir miktar söz konusu ise değer esaslı advalorem, fiziki ölçüler söz konusu ise miktar esaslı spesifik matrahtan söz edilir⁵⁹. Hangi vergi için matrahın ne olduğu, hangi tür matrahın benimsendiği vergi kanunlarında açıkça belirlenmektedir⁶⁰. Örneğin, gelir vergisinde matrah “gelirin safi tutarı” olarak değer esaslı kabul edilmiş, motorlu taşıtlar vergisinde aracın bazı fiziksel özellikleriyle (yaş, silindir hacmi) “araç adedi” olarak miktar esaslı kabul edilmiştir.

Vergi matrahının belirlenmesi açısından çeşitli yöntemler mevcuttur. Vergi idaresinin her bir vergi mükellefine ilişkin vergi borcunun ayrı olarak tespit edilmesi halinde idarece takdir yöntemi, mükellefin gelir ve servetine karine teşkil eden bir takım

⁵⁶ ŞENYÜZ, YÜCE, GERÇEK, *Vergi Hukuku*, s.93.

⁵⁷ TUNCER, Gümrükler ve Gümrük Vergileri s.209.

⁵⁸ ŞENYÜZ, YÜCE, GERÇEK, *Türk Vergi Sistemi*, s.328.

⁵⁹ TUNCER, Selahattin, “Gümrük Tarife Cetveli”, *Yaklaşım Dergisi*, S.93, 2000, s.21-29.

⁶⁰ ŞENYÜZ, YÜCE, GERÇEK, *Vergi Hukuku*, s.168, AKSOY, Kamu Maliyesi, s.195-197, EDİZDOĞAN, ÇETİNKAYA, GÜMÜŞ, *Kamu Maliyesi*, s.151.

dış belirti veya göstergelerden hareketle vergi borcunun tespit edilmesi halinde karine veya dış belirtiler yöntemi, vergi matrahının aynı durumdaki tüm konu ve vergi mükellefleri için, bütünlük içinde ve genel olarak belirlenmesi halinde ise götürü yöntem söz konusu olmaktadır. Diğer taraftan vergi matrahının vergi mükellefi veya sorumlusu tarafından belirlenip beyanname marifetiyle vergi dairesine bildirilmesi durumunda ise beyan yönteminden söz edilir⁶¹.

Dış ticaret vergileri açısından matrah eşyanın gümrük kıymeti olarak advalorem veya eşyanın ağırlığı olarak spesifik olabilmektedir. İthalatta eşyanın gümrük kıymeti eşyanın satış bedelidir ve genellikle bu değer CIF(maliyet, sigorta, navlun) olarak ifade edilmektedir⁶². Eşyanın ağırlığına göre matrahın belirlenmesi açısından, eşyanın kendi ağırlığı ile tüm ambalaj maddeleri ve kapların ağırlıkları toplamı, brüt ağırlık veya eşyanın kendi ağırlığı, net ağırlık dikkate alınabilmektedir. Gümrük kıymetinin belirlenmesi hususunda Gümrük Kanununda ayrıntılı düzenlemelere yer verilmiş olup ayrı başlık altında incelenecektir.

5. Tarh

Tarh, vergi alacağının kanunlarda gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tespit eden idari bir işlemdir⁶³. Tarhiyat için çeşitli usuller mevcuttur. Modern vergicilikte mükellefin beyanı üzerine yapılan tarh asıldır⁶⁴. Bununla birlikte mükellefin vergi kanunlarından kaynaklanan yükümlülüklerini yerine getirmedeki ihmalleri sonucu, matrahın vergi dairesi tarafından tespit edilerek ikmalen veya resen tarhiyat ya da kanunlarda yer alan hazır matrahlar üzerinden idarece tarhiyat yapılabilmektedir.

İkmalen vergi tarhı, her ne şekilde olursa olsun bir vergi tarh edildikten sonra bu vergiye ilişkin olarak meydana çıkan ve defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak miktarı tespit olunan bir matrah veya matrah farkı üzerinden alınacak verginin

⁶¹ AKSOY, Kamu Maliyesi, s.206-213, EDİZDOĞAN, ÇETİNKAYA, GÜMÜŞ, *Kamu Maliyesi*, s.151-154.

⁶² TUNCER, Selahattin, “Yeni Gümrük Kanununun Vergilendirme İle İlgili Hükümleri –I”, *Yaklaşım Dergisi*, S.86, 2000, s.17.

⁶³ VUK m20.

⁶⁴ ŞENYÜZ, YÜCE, GERÇEK, *Vergi Hukuku*, s.168.

tarhiyatının gerçekleştirilmesidir⁶⁵. Resen vergi tarhı, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkân bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır⁶⁶. Verginin idarece tarhı, ikmalen ve resen tarhiyat halleri dışında kalan durumlarda, mükelleflerin vergi tarhı için belirlenmiş zamanlarda müracaat etmemeleri veya kendilerine yüklenen mecburiyetleri yerine getirmemeleri sebebiyle zamanında tarh edilemeyen verginin kanunen belli matrahlar üzerinden vergi dairesi tarafından tarh edilmesidir⁶⁷.

Gümrük Kanunu tarhiyat aşamasını açıkça düzenlememiştir⁶⁸. 4458 Sayılı Gümrük Vergisi Kanunu'nun Dokuzuncu Kısım İkinci Bölüm Başlığı Gümrük Vergilerinin Tahakkuku, Tebliği ve Ödenmesi şeklinde düzenlenmiş olup, tarh yer almamaktadır. Bu şekilde olmakla birlikte gümrük mevzuatında tarhiyat için gerekli olan gümrük kıymeti ile tarifesine ilişkin ayrıntılı düzenlemeler ve kurallar mevcuttur. Gümrük vergisinde tarhiyat beyannamenin verilmesi, tescili ile belge kontrolü ve muayene sonucunda onay verilmesi üzerine, tahakkuk servisinde, belirlenen matraha gümrük tarife cetvelindeki oran uygulanarak verginin hesaplanması ile gerçekleşmektedir⁶⁹.

a. Beyan

i. Özet Beyan ve Eşyanın Gümrüğe Sunumu

Özet beyan verilmesi taşıyıcı tarafından taşıdığı eşya ve taşıma işlemi hakkında gümrük idarelerinin bilgilendirilmesi için yapılan işlemdir⁷⁰. Özet beyan, Türkiye Gümrük Bölgesinin kara suları veya hava sahasından gümrük bölgesi içinde durmaksızın

⁶⁵ VUK m.29.

⁶⁶ VUK m.30.

⁶⁷ VUK mük. m.30.

⁶⁸ ÇELİKKAYA, Ali, *Türk Gümrük Kanunu'nun Vergilemeye İlişkin Hükümlerinin Değerlendirilmesi*, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir, 2001, s.147.

⁶⁹ ŞENYÜZ, YÜCE, GERÇEK, *Türk Vergi Sistemi*, s.330, ERCAN, *Gümrük Uyuşmazlıkları*, s.38, TUNCER, *Vergi Tekniği Açısından Gümrük Vergisinin Değerlendirilmesi*, s.92.

⁷⁰ SELEN, *Gümrük İşlemleri ve Vergilendirilmesi*, s.33.

geçen taşıt araçları ile taşınan eşya hariç olmak üzere, Türkiye Gümrük Bölgesine getirilen eşya için giriş gümrük idaresine verilmesi gerekmektedir. Özet beyan, eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesine getirilmesinden önce verilir. Özet beyan verilme süreleri eşyanın taşınma yöntemine göre düzenlenmiştir⁷¹. Buna göre;

Denizyolu taşımacılığında,

a) Konteyner ile taşınan eşya için, hareket limanında eşyanın gemiye yüklenmesinden en az yirmi dört saat önce,

b) Dökme ve ambalaj halindeki eşya için, Türkiye Gümrük Bölgesindeki ilk varış limanına gelmeden en az dört saat önce,

c) Fakat taşımacılık, Karadeniz ya da Akdeniz üzerindeki yabancı ülke limanları ve Avrupa Topluluğu gümrük bölgesinde yer alan limanlar (Fransa'nın denizaşırı illeri, Azorlar, Madeira ve Kanarya Adaları hariç) ile Türkiye Gümrük Bölgesindeki limanlar arasında yapılıyorsa ilk varış limanına gelmeden en az iki saat önce,

Havayolu taşımacılığında,

a) Kısa mesafeli uçuşlarda⁷² en geç uçağın havalandığı ana kadar,

b) Uzun mesafeli uçuşlarda, Türkiye Gümrük Bölgesinde ilk havalimanına inilmesinden en az dört saat önce,

Demiryolu taşımacılığında, özet beyan giriş gümrük idaresine varılmasından en az iki saat önce,

Karayolu taşımacılığında, özet beyan giriş gümrük idaresine varılmasından en az bir saat önce, bunun mümkün olmaması halinde aracın giriş gümrük idaresine varışından itibaren bir saat içinde verilir.

Özet beyan eşyayı Türkiye Gümrük Bölgesine getiren veya eşyanın gümrük bölgesine taşıma sorumluluğunu üstlenen kişi tarafından verilir. Ancak, eşyanın yüklendiği aracın aktif taşıma aracı olarak bağımsız şekilde hareket edecek nitelikte olduğu ve bu aracın başka bir araçla Türkiye Gümrük Bölgesine taşındığı kombine taşımacılıkta, örneğin Ro-Ro veya konteynır taşımacılığında olduğu gibi, özet beyanı verme yükümlülüğü taşınan taşıma aracının işleticisine aittir⁷³. Deniz veya hava

⁷¹ GY m.67.

⁷² **GY m.67.2/b)** Kısa mesafeli uçuş, süresi dört saatten az olan uçuştur. Diğer uçuşlar uzun mesafeli olarak kabul edilmektedir.

⁷³ GY m.60, m.65.

taşımacılığında, taşıma aracının paylaşımı veya taşıma işleminin sözleşme kapsamında yapılması durumunda ise (parsiyel taşımacılık), özet beyan verme yükümlülüğü, taşıma işlemini taahhüt ederek eşyanın araçta taşınması için taşıma belgesi düzenleyen firmaya aittir⁷⁴.

Özet beyan veri işleme tekniği yoluyla verilir. Gümrük idareleri, özet beyanın yazılı olarak verilmesini yalnızca gümrük idaresinin bilgisayar sisteminin çalışmaması halinde kabul etmektedir. Ancak, yazılı olarak verilen özet beyan bilgilerinin de bilgisayar sisteminin çalışmasını müteakiben en geç takip eden iş günü içerisinde sisteme girilmesi gerekmektedir⁷⁵.

Türkiye Gümrük Bölgesine gelen eşya, getiren kişi veya eşyanın gelişinden sonra taşıma sorumluluğunu üstlenen kişi tarafından gümrüğe sunulur. 5911 sayılı Kanun ile değişiklik yapılmadan önce, sunum işlemi özet beyandan önce yapılmaktaydı. Artık önce özet beyan verilmekte sonra sunum işlemi yapılmaktadır. Bundan dolayı eşyayı gümrüğe sunan kişi, eşyayı daha önce ibraz olunan özet beyan ya da gümrük beyannamesi ile ilişkilendirmesi gerekmektedir. Sunum işlemi özet beyanı verilmiş olan eşyanın gümrüklü sahaya getirildiğinin gümrük idaresine sözlü olarak bildirilmesi olarak tanımlanabilir⁷⁶. Türkiye Gümrük Bölgesinin kara suları veya hava sahasından durmaksızın geçen taşıt araçları ile taşınan eşya için sunum işlemi gerekmemektedir.

ii. Gümrük Beyanı

Gümrük vergisi kural olarak beyana tabi bir vergidir. Gümrük vergileri ve işlemleri açısından beyan önemli bir husustur⁷⁷. Gümrük Kanunu da tescil edilmiş beyannamenin, ait olduğu eşyanın vergileri ve para cezalarından dolayı taahhüt niteliğinde beyan sahibini bağlayacağını ve gümrük vergileri tahakkukuna esas tutulacağını belirtmiştir⁷⁸.

Gümrük beyanı belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde eşyanın bir gümrük rejimine tabi tutulması talebinde bulunulmasıdır. Bir gümrük rejimine tabi tutulmak

⁷⁴ GY m.60, m.66.

⁷⁵ GY m.63.3.

⁷⁶ SELEN, Gümrük İşlemleri ve Vergilendirilmesi, s.40.

⁷⁷ TUNCER, Gümrükler ve Gümrük Vergileri s.225.

⁷⁸ GK m.61.3.

istenen eşya, bu rejime uygun şekilde yetkili gümrük idaresine beyan edilir. Gümrük beyanı;

a) Yazılı olarak,

b) Bilgisayar veri işleme tekniği yoluyla,

c) Sözlü olarak,

d) Eşya sahibinin bu eşyayı bir gümrük rejimine tabi tutma isteğini ifade ettiği herhangi bir tasarruf yoluyla, yapılabilmektedir.

Yazılı beyan usulü Gümrük Kanununun 60-71 maddeleri arasında düzenlenmişken, m.72'ye göre yazılı beyan dışında kalan beyan türlerine ilişkin usuller yönetmelikte düzenleneceği belirtilmiştir⁷⁹.

Yazılı beyan, eşyanın beyan edildiği gümrük rejimini düzenleyen hükümlerin uygulanması için gerekli bütün bilgileri içeren, şekil ve içeriği belirlenmiş beyanname ve diğer belgelerle yapılmaktadır. Eşyanın beyan edildiği gümrük rejimini düzenleyen hükümlerin uygulanması için gerekli bütün belgeler beyannameye eklenir. Ancak gümrük beyanı bilgisayar veri işleme tekniği yoluyla yapıldığında gümrük idaresi beyannameye eklenmesi gereken belgelerin beyanname ile birlikte ibrazını istemeyebilir. Bu durumda ilgili belgeler istenildiğinde ibraz edilmek üzere beyan sahibince muhafaza edilmesi gerekmektedir.

Cumhurbaşkanının zat ve ikametgâhına ait eşya hakkında Cumhurbaşkanlığı Genel Sekreterliğinden gönderilecek yazılar, diplomatik muaflık ve ayrıcalıklardan yararlananların ancak kendi adlarına veya elçilik adına gelecek eşya için karşılıklı olmak şartıyla misyon şeflerinden veya muaflık hakkı tanınmış heyet başkanlarınca gönderilen yazılar ve kurye çantalarına ait kurye mektupları beyanname kabul edilerek eşyanın gümrük işlemleri, bu resmi yazılara dayanılarak yürütülmektedir.

Gümrük mevzuatına göre normal usulde beyanın yanında istisnai olarak basitleştirilmiş usulle beyan da mevcuttur⁸⁰. Gümrük idareleri, usul ve işlemlerin mümkün olduğunca basitleştirilmesi için ve gümrük işlemlerinin yürürlükteki hükümlere uygun olarak yürütülmesini sağlayacak şekilde, beyannameye eklenmesi gereken belgelerden bazılarının eklenmemesine veya kaydedilmesi gereken bazı bilgilerin beyannameye

⁷⁹ ERCAN, Gümrük Uyuşmazlıkları, s.75.

⁸⁰ GÜLTEKİN, *Türkiye'de Dış Ticaretten Alınan Vergiler*, s.41.

yazılmamasına, beyanname yerine eşyanın ilgili gümrük rejimine tabi tutulması talebi ile birlikte ticari veya idari bir belgenin verilmesine ya da eşyanın ilgili rejime geçişinin kayıt yoluyla yapılmasına izin verebilirler. Basitleştirilmiş usulle beyan, ticari veya idari belge ya da kayıt, eşyanın teşhisi için gerekli bilgileri içermesi gerekir. Kayıt yoluyla işlem yapılan hallerde kayıt tarihinin yazılması gerekmektedir.

Yazılı beyana ilişkin hükümler, beyanın bilgisayar veri işleme tekniği yoluyla yapılmasında da uygulanmaktadır. Bilgisayar veri işleme tekniği yoluyla beyanda bulunacak yükümlülerin gümrük idaresinin bilgisayar sistemine veri girişinde bulunabilmeleri için gümrük idaresinden önceden alınan kullanıcı kodu ve şifre sahibi olmaları gerekmektedir. Eşyanın beyan edildiği gümrük rejimini düzenleyen hükümlerin uygulanması için gerekli bütün bilgiler beyan sahibi tarafından bilgisayar sistemine girilerek beyanname oluşturulmaktadır⁸¹. Yükümlüler bu işlemleri, BİLGE yazılımı ile gümrük beyannamelerini gümrüklerde bulunan veri giriş salonlarındaki bilgisayarlardan elektronik ortamda düzenleyebildikleri gibi EDI aracılığıyla da internet üzerinden işlem yapabilmektedirler⁸².

Gümrük beyanı kural olarak yazılı olarak ve gümrük beyannamesi ile yapılır⁸³. Böyle olmakla birlikte gümrük beyanı, yazılı beyanın gerekli olmadığı hallerde eşya sahibi veya temsilcisi tarafından gümrük idaresine sözlü olarak da yapılabilir. Sözlü beyana tabi eşyalar Gümrük Yönetmeliği m.169'da serbest dolaşıma giriş, m.170'de ihracat, m.171'de geçici ithalat ve dâhilde işleme rejimlerine ilişkin olarak ayrı ayrı sayılmıştır. Sözlü beyana tabi eşyanın gümrük işlemlerinin bir temsilci tarafından yürütüldüğü durumlarda, yapılan sözlü beyanın doğru ve tam olduğu konusunda tereddütlerin oluşması halinde, gümrük idareleri bu kapsamdaki eşya için yazılı beyanda bulunulmasını isteyebilmektedirler⁸⁴.

Gümrük idaresine yazılı, bilgisayar veri işleme tekniği yoluyla veya sözlü olarak beyan edilmeyen yolcu beraberli eşya için başka bir tasarruf yoluyla beyan söz konusu olmaktadır⁸⁵. Bu beyan türü, yolcu salonlarını kullanan kişilerin, özellikle bu işlemler için

⁸¹ GY m.174.

⁸² GÜLTEKİN, *Türkiye'de Dış Ticaretten Alınan Vergiler*, s.42.

⁸³ ÖZDIYEN Önder, "Sözlü Beyan ve Sözlü Beyan Formu", *Gümrük Dünyası*, S.82, 2014, s.45.

⁸⁴ GY m.173.

⁸⁵ GY m.178.

düzenlenmiş yeşil veya kırmızı hatlara yönelerek bu hatlardan geçmeleri şeklinde gerçekleşmektedir. Kırmızı hattan geçen yolcular gümrüğe tabi eşyası olduğu yönünde beyanda bulundukları kabul edilerek gümrük kontrolüne tabi tutulmaktadır. Yeşil hattan geçen yolcular ise gümrüğe tabi eşyasının bulunmadığı yönünde beyanda bulundukları kabul edilerek ihbar veya şüphe hali istisna olmak üzere herhangi bir gümrük kontrolüne tabi tutulmamaktadır⁸⁶. İkili hat sisteminin çalışmadığı bir gümrük idaresinden beyan yapılmaksızın geçirilmesi veya GY Ek 22/A da yer alan formla yapılan bildirim de başka bir tasarruf yoluyla beyan sayılmaktadır⁸⁷.

b. Tescil

Mevzuata uygun olarak verilen beyannameler, ait oldukları eşyanın gümrüğe sunulmuş olması halinde tescil edilmektedir. Tescil işlemi, beyana ilişkin bilgilerin yerel alan ağı veya geniş alan ağı üzerinden gümrük bilgisayar sistemine girilerek sistem tarafından tescil tarihi ve sayısı verilmesi ya da beyanname veya beyanname hükmündeki belgenin üzerine mühür vurularak, sıra numarası ile tarih konulması ve bu beyannameye ait bilgilerin tescil defterine yazılması ile gerçekleşmektedir. Tescil tarihi, aksine hüküm yoksa eşyanın beyan edildiği gümrük rejimine ilişkin tüm hükümlerin uygulanmasında esas alındığından önem teşkil etmektedir. Tescil edilen beyannameler, kontrol edilmek ve ait olduğu eşyanın ayniyetini tespit etmek üzere muayene işlemi yapılmaktadır. Tescil işlemleri tamamlanan beyannameler için yapılacaklar şu şekilde sıralanabilir;

- Basitleştirilmiş usule ve sonradan kontrole tabi olan beyannameler tahakkuk servisine,
- Belge kontrolüne tabi olanlar sistemin belirleyeceği belge kontrol memuruna,
- Muayene yapılacak olanlar ise sistemin belirleyeceği muayene memuruna gönderilmektedir.

Başka bir eşyanın beyanı sonucunu doğurmaması kaydıyla, beyan sahibinin talebi üzerine beyannamede yer alan bilgilerin düzeltilmesine, izin verilebilmektedir. Ancak,

⁸⁶ SELEN, Gümrük İşlemleri ve Vergilendirilmesi, s.48, GÜLTEKİN, *Türkiye'de Dış Ticaretten Alınan Vergiler ve Eş Mali Yükümlülükler*, s.43.

⁸⁷ GY m178.1.

beyan sahibine eşyanın muayene edileceğinin bildirilmesinden, söz konusu bilgilerin yanlış olduğunun tespit edilmesinden ya da, eşyanın tesliminden sonra beyanın kontrolü hükümleri saklı kalmak üzere, eşyanın teslim edilmesinden sonra düzeltme talebi kabul edilmemektedir.

Gümrük idareleri, beyan sahibinin talebi üzerine ve eşyanın yanlışlıkla beyanname konusu gümrük rejimine tabi tutulmasına veya beyan edildiği rejime tabi tutulmasının özel nedenlerle artık mümkün olmadığına ilişkin kanıtlayıcı belgeleri ibraz etmesi halinde, tescil edilmiş bir beyannameyi iptal ederek, yeni bir rejim beyanında bulunulmasına izin verebilmektedirler. Ancak, beyan sahibine eşyanın muayene edileceğinin bildirilmiş olduğu hallerde, muayenenin sonucu alınmadan beyannamenin iptaline ilişkin talep kabul edilmemektedir. Beyannamenin iptali, yürürlükteki cezai hükümlerin uygulanmasına engel oluşturmamaktadır. Beyannamenin tescilinden sonra eşyanın niteliklerinde meydana gelen değişiklikler veya bozulmalar nedeniyle, istisnai hükümler hariç olmak üzere ithalat vergilerinden indirim yapılmamaktadır.

c. Muayene ve Belge Kontrolü

Gümrük idareleri, beyanın doğruluğunu araştırmak üzere, beyanname ile ilgili ve beyannameye ekli belgeleri kontrol⁸⁸ edebilirler. Beyannamenin içerdiği bilgilerin doğruluğunu araştırmak amacı ile beyan sahibinden diğer belgeleri de vermesini isteyebilirler. Ayrıca, eşyayı muayene edebilir ve ayrıntılı muayene veya tahlil amacıyla numune alabilirler. Beyanın kontrol edilip edilmeyeceği yani kontrolün türü ve kontrolü

⁸⁸ **GK m.3.13. (Değişik: 18/6/2009-5911/1 md.)** “Gümrük kontrolü” deyimi, Türkiye Gümrük Bölgesi ile diğer ülkeler arasında taşınan eşyanın giriş, çıkış, transit, nakil ve nihai kullanımını ve serbest dolaşımda bulunmayan eşyanın durumunu düzenleyen gümrük mevzuatı ve diğer mevzuatın doğru uygulanmasını sağlamak için gümrük idareleri tarafından yürütülen; eşyanın muayenesi, beyanname verileri ile elektronik veya yazılı belgelerin varlığının ve gerçekliğinin doğrulanması, işletmelerin hesap ve diğer kayıtlarının incelenmesi, taşıma araçlarının kontrolü, bagajların ve kişilerin yanlarında ya da üstlerinde taşıdıkları diğer eşyanın kontrolü ile resmi araştırmalar ve diğer benzeri uygulamaları ifade eder.

yapacak görevli memur, bilgisayar sistemi tarafından risk⁸⁹ kriterlerine göre belirlenmektedir⁹⁰. Kontrol türleri şu şekildedir:

a) Kırmızı hat; eşyanın muayenesi ile birlikte belge kontrolünün de yapıldığı hattır.

b) Sarı hat; muayeneye gerek görülmeksizin eşyaya ait beyanname ve eklerinin doğruluğunun ve birbiriyle uygunluğunun kontrol edildiği hattır.

c) Mavi hat; Bakanlıkça belirlenen onaylanmış kişi statüsüne⁹¹ sahip kişilerin ihracatta yararlandığı, eşyanın çıkış işlemlerinin tamamlanmasından önce belge kontrolüne veya muayeneye tabi tutulmadığı hattır. Mavi hatta işlem gören ihracat beyannamelerine ilişkin beyanın kontrolü, eşyanın çıkış işlemlerinin tamamlanmasını müteakip Bakanlıkça belirlenen usul ve esaslar dâhilinde gerçekleştirilir.

d) Yeşil hat; eşyanın belge kontrolüne veya muayeneye tabi tutulmadığı hattır.

Muayene, kapların cins, marka, numara ve adetlerini, eşyanın vergiye esas olan ağırlık ve diğer ölçüleri ile gümrük tarife istatistik pozisyonu, menşe ve kıymetine ilişkin beyanın doğruluğunun tespitini kapsar. Muayene işlemi tam veya kısmi muayene yöntemleriyle gerçekleştirilir. Bu yöntemlerden hangisinin kullanılacağı bilgisayar sistemi tarafından belirlenir. Muayene şeklinin sistem tarafından belirlenmediği durumlarda ise bu husus muayene ile görevli memurlar tarafından eşyanın niteliğine göre belirlenmektedir. Tam muayene, eşyanın tamamının; kısmi muayene, eşyayı temsil edecek şekilde yeterli miktarının fiziken kontrol edilmesidir.

⁸⁹ Gümrük Kanunu'nda risk ve risk yönetimi, Gümrük Yönetmeliği'nde ise risk analizi tanımlanmıştır; **GK m.3.24. (Ek: 18/6/2009-5911/1 md.)** "Risk" deyimi, Türkiye Gümrük Bölgesi ve diğer ülkeler arasında taşınan eşyanın giriş, çıkış, transit, nakil ve nihai kullanımına ve serbest dolaşımda bulunmayan eşyaya ilişkin olarak,

a) Ulusal ya da uluslararası düzeyde alınmış önlemlerin doğru bir şekilde uygulanmasını engelleyen,

b) Ülkenin mali çıkarlarını tehlikeye düşüren,

c) Ülkenin güvenlik ve emniyetine, kamu güvenliği ve kamu sağlığına, çevreye veya tüketicilere yönelik tehdit oluşturan, bir olayın ortaya çıkma ihtimalini ifade eder.

GK m.3.25. (Ek: 18/6/2009-5911/1 md.) "Risk yönetimi" deyimi, riskin sistematik olarak tanımlanması ve riskin en aza indirilmesi için gerekli olan tüm önlemlerin uygulanması amacıyla ulusal ve uluslararası kaynak ve stratejilere dayanılarak veri ve bilgi toplanmasını, risk analizi ve değerlendirilmesini, alınacak önlemlerin belirlenmesini ve uygulanmasını, bu sürecin işleyiş ve sonuçlarının düzenli olarak izlenmesi ve gözden geçirilmesini ifade eder.

GY m.3.1.m) Risk analizi: Tanımlanmış risklerin ne kadar sıklıkla ortaya çıkabileceğinin ve bunların sonuçlarının büyüklüğünün belirlenmesi için mevcut bilginin sistematik kullanımını ifade eder.

⁹⁰ GY m.180.

⁹¹ **GY m.22.1.** Gümrük mevzuatı kapsamında gümrük işlem ve uygulamalarının kolaylaştırılması amacıyla belirlenen basitleştirilmiş usul, uygulama ve yetkilerden yararlanmak üzere yönetmelikte belirlenmiş koşulları sağlayan, Türkiye Gümrük Bölgesinde yerleşik ve en az iki yıldır fiilen faaliyette bulunan gerçek ve tüzel kişilere talep etmeleri halinde A, B veya C sınıfı onaylanmış kişi statüsü verilir.

Beyanın kontrolünün kısmi muayene olarak belirlendiği gümrük beyannameleri muhteviyatı eşyayı temsil edecek şekilde açılarak muayene edilen kapların numaraları ve ayırt edici özellikleri sisteme kaydedilmektedir. Kısmi muayene esnasında bir farklılık tespit edilmesi veya muayene ile görevli memur tarafından gerekli görülmesi halinde tam muayene yapılır ve gerekçeleri ile sonucu, bilgisayar sistemine ‘tam muayenesi yapıldı’ şerhi düşülerek kaydedilmektedir⁹². Bir beyanname kapsamı eşyanın tek kalemde oluşması ve kısmen muayene edilmesi halinde, muayene sonuçları söz konusu beyanname kapsamı eşyanın tümüne uygulanır. Fakat beyan sahibi, kısmi muayene sonuçlarının beyan edilen eşyanın kalan kısmı için geçerli olmadığı düşüncesinde ise eşyanın tamamının muayene edilmesini isteyebilmektedir. Türk Gümrük Tarife Cetvelinde aynı tarife pozisyonunun alt açılımında bulunan ve aynı kanuni veya tercihlili vergi oranına tabi olan eşya bir kalem sayılmaktadır.

Eşyanın muayenesi, bunların gümrük idarelerince konulmasına izin verilen yerlerde veya antrepolarda yapılmaktadır. Ancak, gümrük idare amirleri beyan sahibinin talebi üzerine eşyanın, bu yerler dışında herhangi bir yerde muayene edilmesine izin verebilmektedir⁹³. Gümrük idaresince muayenesine lüzum görülen eşyanın muayene yerlerine taşınması, buralardan tekrar kaldırılması, kapların açılıp kapatılması, eşyanın kaplardan çıkarılıp tekrar yerleştirilmesi, tartılması, numune alınması, numune kaplarının sağlanması, orijinal kapların laboratuvarlara ve diğer kontrol mercilerine gönderilmesi ve getirilmesi gibi muayenenin gerektirdiği tüm elleçleme işlemleri ile numunelerin ambalajlanmasına ve gönderilmesine ilişkin giderler beyan sahipleri tarafından karşılanması gerekmektedir⁹⁴. Beyan sahibi eşyanın muayenesi ve numune alınması sırasında isterse hazır bulunabilmektedir. Gümrük idareleri, muayene ve numune alma işlemini kolaylaştırmak için gerekli yardımı sağlamak üzere, beyan sahibinin hazır bulunmasını veya temsil edilmesini zorunlu tutabilmektedirler⁹⁵.

Muayene yapılmayacak eşya Gümrük Yönetmeliği m.186’da belirtilmiştir. Bu eşyalar;

- a) Cumhurbaşkanının zat ve ikametgâhı için gelen eşya,

⁹² GY m.182.3.

⁹³ GK m.66.1, GY m.187.

⁹⁴ GK m.66.2, GY m.189.

⁹⁵ GK m.66.3, GY m.188, m.191.

b) Gümrük Kanunu m.167.3 fıkrası kapsamına giren eşyadan⁹⁶, ilgili kurumlarca gizliliği önceden Müsteşarlığa bildirilen eşya,

c) Yabancı devlet başkanları ve aileleri efradı ile refakatlerinde memur olanların getirdikleri veya Türkiye'deki ikametleri sırasında getirecekleri eşya ve taşıtları,

d) Türkiye'deki yabancı diplomatik temsilciliklerin, yabancı devletlerin Türkiye'deki konsolosluklarının resmi bir görevin yapılması ile ilgili olarak herhangi bir zamanda getirecekleri her türlü basılmış ve basılmamış belgelerle, taşıtları ve diğer her türlü eşya ve resmi binalar için inşaat malzemesi,

e) İçinde gizli evrak bulunan mühürlü kurye çantalarıdır.

Belge kontrolünde, kontrol ile görevlendirilen memur, beyannamedeki bilgileri ve eklerini incelemektedir. Tarife, kıymet, miktar, yasaklayıcı ve kısıtlayıcı önlemler söz konusu ise, buna ilişkin belgelerin de kontrollerini yaptıktan sonra uygun bulursa kontrol sonucunu sisteme kaydeder. Görevli memur, beyanname ve ekli belgeler arasında ciddi bir farklılık tespit eder ve muayenenin yapılmasını gerekli olduğuna kanaat getirir ise yirmi dört saat içinde bu hususu idare amirine bildirir. Muayenenin idare amirince uygun görülmesi halinde, beyanname muayene ile görevli memura havale edilir ve işlemler bu memur tarafından sonuçlandırılır. Muayenenin idare amirince uygun görülmemesi halinde ise, beyanın kontrolü için önceden görevlendirilen memur tarafından işlemlere kaldığı yerden devam edilerek sonuçlandırılmaktadır⁹⁷.

Kontrol amacıyla gümrük müfettişleri, gümrük müfettiş yardımcıları, kontrolörler, stajyer kontrolörler ve gümrük idare amirleri muayenesi yapılmış ve işlemleri tamamlanmış eşyanın ikinci muayenesini her zaman yapabilirler. Nitekim bu kişiler gümrük işlemlerini her aşamada denetleme yetkisine sahiptirler.

Gümrük mevzuatı, beyannameyi kontrol edenler ile muayeneyi ve ikinci muayeneyi yapanları, yaptıkları kontrolden veya muayeneden, gümrük vergilerinin

⁹⁶ **GK m.167.3. (Değişik: 18/6/2009-5911/37 md.)** Genelkurmay Başkanlığı, Milli Savunma Bakanlığı, kuvvet komutanlıkları, Milli İstihbarat Teşkilatı Müsteşarlığı, Jandarma Genel Komutanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı ve Emniyet Genel Müdürlüğünün münhasıran asli görevleri ve Müsteşarlığın kaçakçılıkla mücadele görevi ile ilgili olarak ithal edecekleri her türlü araç, gereç, silah, teçhizat, makine, cihaz ve sistemleri ve bunların araştırma, geliştirme, eğitim, üretim, modernizasyon ve yazılımı ile yapım, bakım ve onarımlarında kullanılacak yedek parçalar, akaryakıt ve yağlar, hammadde, malzeme ile bedelsiz olarak dış kaynaklardan alınan yardım malzemesi,

⁹⁷ GY m.183.

hesaplanmasından ya da muafiyet hükümlerinin uygulanmasından, duruma göre tek başlarına veya müteselsilen sorumlu tutmaktadır⁹⁸.

Gümrük idarelerinin yanı sıra diğer kurumlar tarafından da kontrol yapılması gerekebilmektedir. Bunlar mevzuat gereği ilgili gümrük rejimleri kapsamında Türkiye'ye ithali öngörülen her türlü izin veya uygunluk belgesine tabi eşyaya ilişkin yetkili kurumlar tarafından yapılacak kontrollerdir. Bu kontroller, ithale konu eşyanın kamu ahlakı, kamu düzeni, kamu güvenliği, insan, hayvan ve bitki sağlık ve hayatlarının korunması açısından taşıyacağı muhtemel riske göre; Türkiye Gümrük Bölgesine girişinde veya gümrük beyannamesinin tescil işlemi öncesinde ya da gümrük yükümlülüğünün sona ermesinden sonraki aşamalardan yalnızca birinde olmak üzere, gümrük idaresinin koordinasyonunda yapılmaktadır.

Gümrük idareleri, eşyanın tesliminden sonra da beyannamedeki bilgilerin doğruluğunu saptamak amacıyla, eşyanın ithal veya ihraç işlemlerini veya sonraki ticari işlemlere ilişkin ticari belge ve verileri kontrol edebilmektedirler. Bu kontroller beyan sahibine, söz konusu işlemler ile doğrudan ya da dolaylı olarak ticari yönden ilgili diğer kişilere veya belge ve verileri ticari amaçla elinde bulunduran diğer kişilere ait yerlerde yapılabilmektedir. Mümkün olduğu takdirde eşya muayene de edilebilmektedirler.

d. Onay

Belge kontrolünde, kontrol ile görevlendirilen memur, beyannamedeki bilgileri ve eklerini inceleyip; tarife, kıymet, miktar, yasaklayıcı ve kısıtlayıcı önlemler söz konusu ise buna ilişkin belge kontrollerini de yaptıktan sonra uygun bulabileceğini veya beyanname ve ekli belgeler arasında ciddi bir farklılık tespit eder ve muayenenin yapılmasını gerekli olduğuna kanaat getirir ise idare amirine bildireceğini belirtmiştir. Görevli memur beyannamenin uygun olduğuna karar verir ya da muayene talebi idare amiri tarafından kabul edilmediği durumda, beyannamenin uygunluğunu beyanname üzerinde gösterir ve bilgisayar sisteminde onay vermektedir. Yine muayene sonucunda verilen beyana uygun sonuç alındığı takdirde, muayene ile görevli memur tarafından buna ilişkin bilgiler sisteme kaydedilerek onay verilmektedir. Gümrük Kanunu da eşyanın

⁹⁸ GK m.65.4, GY m.186.

muayene edilmesi halinde, muayene sonuçları, muayene edilmemesi halinde ise beyannamede yer alan bilgiler, eşyanın tabi olduğu gümrük rejimi hükümlerinin uygulanmasında esas alınacağını düzenlemiştir.

Muayene sonucunda eşyanın gümrük tarife istatistik pozisyonu, miktar, kıymet, menşe ve/veya kullanım yeri farklılığı nedeniyle, yürürlükteki kaçakçılıkla mücadele mevzuatı, dış ticaret mevzuatı ve diğer mevzuat ile ticaret politikası önlemlerine ilişkin hükümler de göz önünde bulundurularak ek vergi tarhiyatı ve gerekiyorsa ceza kesilmesi için gerekli idari işlemler gerçekleştirilir⁹⁹.

Onay işleminden sonra beyanname tahakkuk servisine gönderilerek vergilerin hesaplanması gerçekleştirilir¹⁰⁰. Gümrük vergileri, gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihte yürürlükte olan gümrük tarifesine göre hesaplanmaktadır. Vergi tutarının Gümrük Vergileri Tahakkukunu İzleme Defterine veya bilgisayara kaydedilmesi ile de vergi tarhi tamamlanmış olur¹⁰¹. Her ne kadar kanunda hesaplanan verginin deftere veya bilgisayara kaydedilmesi şeklinde bir düzenleme yer almaktaysa da, daha sonra çıkarılan mevcut yönetmelik Gümrük Vergileri Tahakkukunu İzleme Defteri'nin elektronik ortamda tutulacağını düzenlemiştir¹⁰².

6. Tebliğ

Genel olarak tebliğ, yapılan hukuki işlem, ilgililerin haberdar olmasını sağlamak için, yetkili makam tarafından yazı veya ilan yoluyla yapılan işlemdir. Vergi hukuku açısından tebligat konusunda iki yasal düzenleme mevcuttur. Bunlardan biri özel kanun, diğeri genel kanun niteliğindedir. Özel kanun 213 sayılı VUK iken, genel kanun 7201 sayılı Tebligat Kanunu'dur. Özel genel kanun karşılaştığında uygulanacak olan özel kanundur. Bu durumda vergi ve vergilendirme sürecinde tebligata ilişkin olarak 213 sayılı VUK uygulanacaktır. VUK'ta hüküm bulunmaması durumunda genel kanun olan 7201

⁹⁹ SELEN, Gümrük İşlemleri ve Vergilendirilmesi, s.65.

¹⁰⁰ TUNCER, Gümrükler ve Gümrük Vergileri s.231.

¹⁰¹ TUNCER, Gümrükler ve Gümrük Vergileri s.231, SELEN, Gümrük İşlemleri ve Vergilendirilmesi, s.177.

¹⁰² GY m.489.1.

sayılı Tebligat Kanuna gidilecektir. Bu açıklamadan sonra 213 sayılı VUK'ta tebliğin ne şekilde düzenlendiğini inceleyebiliriz.

213 sayılı VUK m.21'de gerek tebliğin tanımı yapmış gerekse de tebliğin usulünü belirtmiştir. VUK m.21 e göre tebliğ: *“Vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir.”* VUK tebliğ usulü olarak yazılı olmasını aramaktadır.

VUK m.21'e göre yapılacak tebliğde, tebliğin vergilendirmeye ilgili olmasını, tebliğin yetkili makamlar tarafından yapılmasını aramaktadır. Yapılan tebliğ vergilendirmeyi ilgilendirmeyen hususları içeriyorsa, VUK m.21 anlamında yapılmış tebliğ değildir. Nelerin tebliğ edileceği ve nasıl tebliğ edileceği noktasında gerek VUK m.21 gerek VUK m.93 bize yol göstermektedir. VUK m. 93'e göre: *“Tahakkuk fişinden gayri, vergilendirme ile ilgili olup, hüküm ifade eden bilumum vesikalar ve yazılar adresleri bilinen gerçek ve tüzel kişilere posta vasıtasıyla ilmi haberli taahhütlü olarak, adresleri bilinmeyenlere ilan yolu ile tebliğ edilir.”* denilerek, tebliğin içeriği ile ilgili olarak;

- Vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususlar tebliğin konusunu oluşturmaktadır.
- Tebliğin yetkili makamlarca yapılması gerekmektedir.
- Tebliğ, VUK açısından, mükellef veya ceza sorumlusuna yapılması gerekmektedir.

Vergilendirme sürecinde tebliğ aşaması, tarh edilen verginin yazı ile mükellefe bildirilmesidir. Bu şekilde mükellefin yapılan vergilendirme ile ilgili işlemlerden haberdar olması amaçlanmaktadır. Tebliğ, tarh işleminin etkili olması açısından da önemlidir. Şöyle ki, tarh işleminin hüküm ve sonuç doğurması, tebliğe bağlıdır. Eğer tarh işlemi, tebliğ edilmezse hukuk âleminde bir sonuç doğurmayacaktır¹⁰³.

Tebliğin asıl işlevi kişilerin, haklarında yapılan işlemlerden haberdar olmasını sağlamaktır. Bir nevi tebliğ şekli işlem olarak karşımıza çıkmaktadır. Tebliğ yukarıda da ifade ettiğimiz gibi vergilendirme sürecinde tarhiyatın hüküm ve sonuç doğurmasını sağlayarak, yapılan tarh işlemini bir sonraki aşama olan tahakkuk aşamasına geçmeyi

¹⁰³ ŞENYÜZ, YÜCE, GERÇEK, *Vergi Hukuku*, s.174.

sağlamaktadır. Vergilendirme aşamasında tebliğ, tarh ile tahakkuk arasında köprü görevi görmektedir.

Tarhiyat çeşitleri açısından tebliğe değinecek olursak;

- Beyana dayalı tarhiyatta tebliğ: Vergilendirme noktasında, mükellefin beyan ettiği matrah üzerinden yapılacak tarhiyatlar da “tahakkuk fişi” düzenlenmektedir. Tahakkuk fişinde yer alan hususlar, mükellefin bilgisi ve onayı dahilinde yazılmıştır. Hal böyle olunca mükellefin bilgisi dahilinde oluşturulan tahakkuk fişinin mükellefe tebliği, tebliğden beklenen faydayı karşılamayacaktır. Çünkü tebliğin amacı mükellefi tarhiyattan haberdar olmasını sağlamaktır, ancak mükellef zaten tarhtan haberdardır. Bundan dolayı beyana dayalı tarhiyatta, tebliğ aşaması yoktur denilebilmektedir¹⁰⁴. Tahakkuk fişinin düzenlemesiyle birlikte, bir nüshası mükellefe verilmekte ve vergi tahakkuk etmiş olmaktadır¹⁰⁵.
- İkmalen veya re ‘sen tarhiyatta tebliğ: İdarece tespit edilen matrah üzerinden yapılan tarhiyattan mükellefin haberdar olması için tebliğ edilmesi gerekmektedir. VUK m34’ e göre: “*İkmalen ve re’sen tarh edilen vergiler "İhbarname" ile ilgililere tebliğ olunur.*”
- Matrahın kanundan hazır elde edilerek yapılan tarhiyatta tebliği: İkmalen ve re ‘sen tarhiyatın dışında, matrahın kanundan hazır olarak elde edilerek idarece yapılan tarhiyat durumlarında, mükellefin bu tarhiyattan haberdar olması için, vergi ihbarnamesi ile tebliğ edilmesi gerekmektedir.

Gümrük vergileri açısından da beyan edilen kıymet üzerinden yapılan tarhiyat, kanunun deyimiyle tahakkuk, sonrası tebliğ hemen yapılır. Bu açıdan gümrük vergisi tahakkuku tahsile bağlı vergilere benzemektedir¹⁰⁶. Kanunda gümrük vergilerinin tahakkukundan hemen sonra yükümlüye tebliğ edileceği belirtilmiştir¹⁰⁷. Kanunun ilk halinde, tebliğin beyanname veya beyanname yerine geçen belge üzerinde yapılacağı şeklinde bir düzenleme yapılmıştı. Ancak 28.3.2013 tarihli ve 6455 sayılı Kanun ile bu fıkra da yer alan “beyanname veya beyanname yerine geçen belge üzerinde” ibaresi madde metninden çıkarılmıştır. Tebligatın nasıl yapılacağı ise Gümrük Yönetmeliği’nin 489.

¹⁰⁴ ŞENYÜZ, YÜCE, GERÇEK, *Vergi Hukuku*, s.176

¹⁰⁵ VUK, m. 25.

¹⁰⁶ TUNCER, Gümrükler ve Gümrük Vergileri s.232.

¹⁰⁷ GK m.197.1.

maddesine 15.5.2013 tarihli ve 28648 sayılı R.G.' de yayımlanan Yönetmelik ile ikinci fıkra eklenerek belirtilmiştir. Buna göre, Gümrük Kanunun 197 maddesinin birinci fıkrası uyarınca gümrük vergileri tahakkukundan hemen sonra yükümlüsüne sistem üzerinde, sistem üzerinde tebliğin yapılamadığı hallerde ise ilgili belge üzerinde tebliğ edileceği belirtilmiştir.

Yükümlü tarafından gümrük beyannamesinde gösterilen vergi tutarı ile gümrük idaresince hesaplanan vergi tutarının eşit olması halinde, gümrük idarelerinin eşyayı teslim etmesi gümrük vergilerinin yükümlüye tebliği yerine geçmektedir.

Ayrıca, kontroller sonucunda hiç alınmadığı veya noksan alındığı belirlenen veya mevzuata göre tebliğ edilemeyen gümrük vergilerine ilişkin tebligatın da yapılması gerekmektedir. Buna ilişkin tebligat zamanaşımı gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihten itibaren üç yıldır. Ancak, gümrük yükümlülüğünün doğduğu olayla ilgili olarak dava açılması zaman aşımını durdurmaktadır. Bu gümrük vergileri ve gümrük vergileri alacağına bağlı idari para cezalarının yükümlüsüne tek bir karar ile tebliğ edilip, aynı anda ilgili programa kaydedileceği belirtilmiştir¹⁰⁸.

Beyan kontrolü ve muayene sonuçlarına ilişkin tebligat Gümrük Yönetmeliği'nde düzenlenmiş olup, hem kontrol-muayene bölümünde hem de tebliğ başlığı altında yer verilmiştir. Buna göre kontrol-muayene bölümünde, beyanın kontrolü sonucunda fark tespiti halinde, sistemde gerekli düzeltmeler yapılarak idare amirince beyan sahibine tebliğ edileceği ve birinci tahlil sonuçlarının ilgili memurca beyan sahiplerine tebliğ ettirileceği düzenlenmişken, tebliğ başlığında beyannamede düzeltme yapılmasını gerektirir nitelikteki tespitler sistem üzerinde düzenlenen müzekkere ile idare amirine sunulduktan sonra, idare amirinin olurlarını müteakip yeni vergi tutarı ve varsa cezalar yükümlüsüne tebliğ edileceği düzenlenmiştir. Gümrük vergileri alacağına bağlı idari para cezalarının zamanaşımı, bu idari para cezalarına ilişkin gümrük vergilerinin zamanaşımına tabidir.

Diğer taraftan Gümrük Yönetmeliği "Ceza kararlarının verilmesi, tebliği ve kayda geçirilmesi" başlıklı 480. maddesinde, para cezalarına, gümrük işleminin yapıldığı

¹⁰⁸ GY m.490.2.

gümrük idare amirleri veya yardımcıları tarafından gerekçesi de belirtilmek suretiyle karar verilerek yükümlüsüne tebliğ edileceği düzenlenmiştir.

7. Tahakkuk

Verginin tahakkuku, tarh ve tebliğ edilen verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesidir ve verginin ödenmesinden önceki safhayı teşkil etmektedir¹⁰⁹. Tahakkuk aşaması vergilendirme süreci içinde ayrı bir işlem özelliği olmayan, kendiliğinden gerçekleşen bir olgu olan “ödenabilir aşamaya gelmeyi” ifade etmektedir. Tahakkuk aşamasında mükellefe karşı yapılan herhangi bir işlem bulunmamaktadır¹¹⁰. Diğer bir ifadeyle tahakkuk, bir idari işlem değil, idari işlemin hukuk âlemine yansımasıdır denilebilir. Verginin tahakkuk etmesi vergi alacağını kesinleştirmeyip, tahsil edilebilir bir hal almasını sağlamaktadır.

Mükellefler beyan üzerine tarh ve tahakkuku yapılan vergilere karşı kural olarak dava açamazlar. Bunun istisnası olarak “ihtirazi kayıtlar” verilen beyannameler ve vergi hatasının bulunması gösterilebilir. Bu iki durum söz konusu değilse, beyan üzerinden tarh edilen vergilerin tahakkuku, aynı zamanda vergi borcunu da kesin hale getirir.

Matrahın idare tarafından tespiti veya kanunda hazır olarak verilmesi üzerine gerçekleştirilen tarh işlemi “ihbarname” ile yükümlülerine tebliğ edildikten sonra tahakkuk etmiş sayılabilmesi için yükümlünün ya tarh işlemine karşı süresi içinde (30 gün) uzlaşmaya başvurmamış, dava açmamış olması ya da dava açılmakla birlikte davanın ret (vergi idaresinin işleminin hukuka uygun olduğuna ve bu nedenle yükümlünün talebinin kabul edilmemesine) edilmiş olması gerekir. Davanın açılması, dava edilen işlemin yürütülmesini herhangi bir karar gerek göstermeksizin kendiliğinden durdurur. Mahkeme karar verinceye kadar vergi tahakkuk etmez, dolayısıyla yargılama süresi boyunca mükelleften verginin ödenmesi istenemez. Dava açılmakla ayrıca bir “yürütmeyi durdurma kararına” gerek olmaksızın tahakkuk aşaması “askıya alınmış” demektir. Çünkü, mükellef ile idare arasında vergi ve/veya ceza itibarıyla tahakkuk gerçekleşmemiştir. Yani ihtilaf giderilememiştir. Mükellefin süresi içinde dava açmaması

¹⁰⁹ VUK m.22.

¹¹⁰ ŞENYÜZ, YÜCE, GERÇEK, Vergi Hukuku, s.184,

veya açılmış olan davanın mükellef aleyhine sonuçlanması halinde mükellefin vergi borcu kesinleşir.

Dış ticaret vergileri açısından tahakkuk iki şekilde gerçekleşmektedir¹¹¹. İlk olarak, gümrük vergisi yükümlü tarafından beyan edilen kıymet üzerinden hesaplanıp tahakkuku gerçekleştirilerek tebliği yapıldığı durumda ödenebilir aşamaya gelmiş olmaktadır. Yukarıda da belirttiğimiz üzere tescil edilmiş gümrük beyanı yükümlü için bağlayıcı olup, tescilden sonra düzeltme yapılamamaktadır. Sadece muayeneden önce eşyanın tür ve niteliği aynı kalmak koşuluyla miktarı bakımından düzeltme yapılabilmektedir¹¹². Bu durumda gümrük vergisinin tahakkuku tebliğ ile birlikte gerçekleşmektedir. Kanununda da tahakkuk ve tebliğ birlikte düzenlenmiştir.

İkinci olarak ise, kontroller sonucunda hiç alınmadığı veya noksan alındığı belirlenen veya mevzuata göre tebliğ edilemeyen gümrük vergilerine ve para cezalarına ilişkin tebligatın yapılması sonucu oluşan tahakkuktur. Tebliği yapılan bu gümrük vergileri ve cezalarının tahakkuku hususunda 2009 yılında 5911sayılı Kanun ile GK m.197'ye beşinci fıkra eklenmiştir. Bu fıkraya göre, kanunda belirtilen sürelerde itirazda bulunulmaması veya süresi içinde idari yargı mercilerine başvurulmaması hallerinde bu sürelerin bittiği tarihte kesinleşmektedir. Dava açılması halinde mahkemece yükümlü aleyhine verilen kararın gümrük idaresine tebliğ edildiği tarihte tahsil edilebilir hale gelmektedir. Yargı kararlarına karşı yükümlü tarafından kanun yoluna gidilebilme imkânı bulunduğundan kesinleşme gerçekleşmez ancak tahsil edilebilirlik gerçekleştiği için gümrük vergi ve para cezaları tahakkuk etmiş olmaktadır.

İtirazlar hususunda mevzuatta ayrıntılı düzenlenmeler bulunmaktadır. Yükümlüler, kendilerine tebliğ edilen gümrük vergileri, cezalar ve idari kararlara karşı tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde bir üst makama sunulmak üzere ilgili gümrük idaresine, üst makam yoksa aynı makama verecekleri, gerekçelerini de açıkça gösteren bir dilekçeyle itiraz edebilirler¹¹³. İtiraz dilekçelerinin süresi içinde yanlış makama verilmesi halinde, itiraz süresinde yapılmış sayılmakta olup, idarece yetkili makama ulaştırılması gerekmektedir. İtirazların süresi içerisinde olup olmadığının tespitinde, taahhütlü olarak

¹¹¹ SELEN, Gümrük İşlemleri ve Vergilendirilmesi, s.197.

¹¹² TUNCER, Gümrükler ve Gümrük Vergileri s.234.

¹¹³ GK m.242.1, GY m.585.

posta yolu ile yapılacak itirazlarda, itiraz dilekçesinin postaya verildiği tarih dikkate alınırken, posta yoluyla veya doğrudan ilgili gümrük idaresine yapılacak itirazlarda, itiraz dilekçesinin itirazın yapıldığı gümrük idaresinin kaydına giriş tarihi, dikkate alınmaktadır¹¹⁴.

İtirazlar, anlaşmazlığa konu beyanname ve sair her türlü belge ile eşyadan alınacak örnek, örnek alınması mümkün olmayan hallerde eşyanın kendisi veya fotoğraf, katalog, prospektüs gibi eşyayı görmeden fikir verecek diğer belgelerin incelenmesi veya gerek duyulması halinde ilgili gümrük idaresinin mütalaası da alınmak suretiyle 30 gün içinde karara bağlanarak ilgili kişiye tebliğ edilmesi gerekmektedir¹¹⁵. Ancak, gümrük idareleri tarafından bu süreye uyulması mümkün değil ise, belirtilen süre aşılabilmektedir. Böyle bir durumda, ilgili idareler, 30 günlük sürenin dolmasından önce başvuru sahibine süre aşımını haklı kılan gerekçeler ile talep hakkında karar vermek için gerekli gördükleri ek süreyi de belirterek bilgi vermeleri gerekmektedir¹¹⁶.

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

Tahlil sonuçlarının da tebliğ edildiğini belirtmiştik. Tebliği yapılan tahlil sonuçları BİLGE Sistemi Muayene Kontrol ekranındaki "Tebliğ Tarihi" alanına tebliğ ettirilen tarih girilmektedir ve bu tarih, tahlil raporlarına itiraz için başlangıç sayılmaktadır¹¹⁷. İlgili kişiler, tahlil sonuçlarına bu tarihten itibaren 15 gün içinde gümrük ve muhafaza başmüdürlüğüne bir dilekçe ile itiraz edilebilmektedir¹¹⁸. İtiraz üzerine yapılan ikinci tahlil sonucu, eşyanın teknik özellik ve niteliklerinin tayin ve tespiti bakımından kesindir ve yükümlülere ikinci tahlil sonucu ile bu sonuca göre yapılan tarife uygulaması ve tahakkuk ettirilen vergiler duyurulmaktadır¹¹⁹.

¹¹⁴ GY m.585.4.

¹¹⁵ GK m.242.2, GY m.586.

¹¹⁶ GK m.6.2.

¹¹⁷ GY m.203.

¹¹⁸ GK m.243.1, GY m.588.1.a.

¹¹⁹ GK m.243.3, GY m.590.

8. Tahsil

Tahsil, vergilendirme sürecinin son aşamasını oluşturmaktadır. Bilindiği üzere vergilendirme süreci birbiriyle bağlantılı aşamalar zinciridir. Bu zincirin ilk halkasını vergiyi doğuran olay oluştururken, son halkasını da tahsil oluşturur. VUK vergilendirme sürecine ilişkin sistematik düzenlemesine baktığımızda da, son aşama olarak tahsil düzenlemiştir¹²⁰. Tahsil, vergi dairelerince belirlenmiş olan verginin, ödenmesidir. VUK m.23’de tahsilin tanımını yapılmıştır. Buna göre: “*Verginin tahsili, kanuna uygun surette ödenmesidir.*”

Tahsil, belirli aşamalardan geçip, tahakkuk eden verginin ödenmesidir. Tahakkuk aşaması, tahsilin hukuki sebebini oluşturur. Tahsille birlikte vergi borcu ortadan kalkmaktadır.

Kanunda geçen ödemeden anlaşılması gereken, mükellefin rızaen ödemesidir. Eğer mükellef rızaen ödeme yapmazsa, cebri icra yoluyla verginin tahsili gerçekleştirilmektedir. Çünkü tahsil aşaması ile ilgili hükümlerin hepsi VUK’ta düzenlenmemiştir. Tahsil ile ilgili hükümlerin bir bölümü VUK’ta düzenlenmesine rağmen, bir bölümü 6183 sayılı AATUHK da düzenlenmiştir.

Tahsil işleminin amacı kamu kaynaklarının hazineye aktarılmasını sağlamaktır. Eğer mükellef rızaen ödeme yapmazsa, bu kişiye karşı takip süreci başlatılmakta ve ödeme emri gönderilmektedir. Ödeme emri ile tahsil işlemini başlatılmakta ve borçluya bu işlemi bildirilmektedir. Ödeme emri kesin ve yürütülmesi gereken bir idari işlem olduğu için mükellef bu ödeme emrini iptal davasının konusu yapabilir. Dava açma süresi ödeme emrinin tebliğinden itibaren 7 gündür. Ödeme emrine karşı dava açılması yürütmeyi kendiliğinden durdurmamaktadır. Ödeme emrinin yürütmesini durdurmak için mahkemeden yürütmeyi durdurma kararı alınması gerekmektedir¹²¹.

Dış ticaret vergileri açısından tahsilat ise tahakkuk ve tebliğ işlemlerine göre ayrı şekilde gerçekleşmektedir. Normal olarak beyan üzerine tahakkuk ve tebliği birlikte gerçekleşen gümrük vergilerinin ödemesi tebliğ tarihinden itibaren her zaman ödenebilmektedir. Kanun bu durumda belirli bir süre öngörmemiştir. Ancak tahsil

¹²⁰ VUK sistematik olarak ele alındığında son bölüm olarak tahsil karşımıza çıkmaktadır. VUK m. 19, vergiyi doğuran olay, VUK 20 tarh, VUK 21tebliğ, VUK 22 tahakkuk ve VUK 23 tahsil şeklinde düzenlenmiştir.

¹²¹ ŞENYÜZ, YÜCE, GERÇEK, *Vergi Hukuku*, s.190.

edilebilir aşamaya gelmiş gümrük vergisi olan eşyanın gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma konu edilmesi ve buna ilişkin işlemlerin tamamlanması süresi, yani deniz yoluyla 20 veya diğer bir yolla gelmesine göre 45 günlük süre, içinde ödemesinin yapılması gerekmektedir¹²². Aksi taktirde, eşya için tasfiye süreci başlayacaktır. Genellikle vergilerin eşyanın geçici depolama yerlerinden çıkarılmadan önce ödenmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, yapılan kontrol ve denetlemeler sonucunda hiç alınmadığı veya noksan alındığı belirlenen gümrük vergileri ile işlemleri daha sonra yapılmak üzere teslim edilen eşyaya ilişkin gümrük vergilerinin, yükümlüye tebliğ edildiği tarihten itibaren 15 gün içinde ödenmesi zorunlu tutulmuştur. Ödeme süresinin bitmesinden önce ilgilinin yazılı istemde bulunması ve teminat alınması şartıyla ödeme süresi 30 gün daha uzatılabilmektedir. Süre uzatımı beyanname kapsamı eşyanın tamamı için olabileceği gibi, her bir kalemi için ayrı ayrı da yapılabilmektedir. Uzatılan süre için 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'a göre tecil faizi alınmaktadır.

Aynı zamanda belirtmek gerekir ki, beyan sahibinin hatalı beyanı sonucu hiç alınmadığı veya noksan alındığı tespit edilen gümrük vergilerine, gümrük yükümlülüğünün başladığı tarih ile vergilerin kesinleştiği tarih arasındaki süre için 6183 sayılı AATUHK hükümlerine göre belirlenen gecikme zammı oranında faiz uygulanmaktadır. Ancak gümrük vergilerinin kesinleşmesinden önce ödenmek istenmesi durumunda faiz, ödeme tarihine kadar hesaplanarak vergiler ile birlikte tahsil edilebilmektedir.

Tebliğ edilen gümrük vergilerine karşı gümrük idareleri nezdinde itiraz edilmesi ödeme süresini keser. Ödeme süresi idarenin ya da yargı mercii kararının tebliğ edildiği tarihten itibaren yeniden başlamaktadır.

Gümrük vergilerinin tahsilatında yükümlü, vergi tutarının tamamını veya bir kısmını verilen sürenin bitimini beklemeksizin ödeyebilmektedir. Gümrük vergileri 6183 sayılı AATUHK'da öngörülen usullere göre Türk Lirası olarak ödenmesi gerekmektedir. Süresi içinde ödenmeyen kesinleşmiş gümrük vergileri hakkında da 6183 sayılı AATUHK hükümleri uygulanmaktadır.

¹²² SELEN, Gümrük İşlemleri ve Vergilendirilmesi, s.20, GÜLTEKİN, *Türkiye'de Dış Ticaretten Alınan Vergiler*, s.51, TUNCER, *Vergi Tekniği Açısından Gümrük Vergisinin Değerlendirilmesi*, s.127.

Gümrük vergileri alacakları hakkında ceza uygulamasını gerektiren bir fiile ilişkin olması ve zaman aşımı daha uzun bulunan bu fiil nedeniyle bir ceza davası açılmış olması halinde, bu alacaklar Türk Ceza Kanunundaki dava ve ceza zamanaşımı süreleri içerisinde kovuşturulup tahsil edilmektedir.

9. Yükümlülüğün Sona Ermesi

Bütün borç ve alacak ilişkilerinde olduğu gibi ödeme, alacak ve borç ilişkilerinin en doğal ortadan kaldırılma şeklini meydana getirir. Bir borç ve alacak ilişkisi doğurması nedeniyle vergi borcu da ödeme ile sona erer¹²³. Ödemenin, mükellef tarafından kanunlara uygun bir biçimde yerine getirilmesi gerekmektedir. Mükellef kendi rızası ile ödeme yapmadığı zaman cebri icra yoluyla bu vergi borcu tahsil edilme yoluna gidilmektedir. Ödemenin vergi dairesi yönünden ifadesi ise tahsil olmaktadır¹²⁴. VUK m.23’de ödeme konusunu vergi alacaklısı bakımından dikkate almış ve madde başlığında tahsil sözcüğünü kullanmıştır.

Ödeme veya tahsil dışında vergi alacağını sona erdiren veya ortadan kaldıran zamanaşımı, terkin, af ve tahakkuktan vazgeçme gibi nedenler de bulunmaktadır.

Zamanaşımı, vergi alacağının yasaların öngördüğü belirli sürelerin geçmesi nedeniyle, idarenin vergiyi tarh ederek tebliğ etme yetkisini veya tahakkuk etmişse vergiyi tahsil etme yetkisini ortadan kaldıran bir müessesedir¹²⁵. Vergi hukukunda temel zamanaşımı çeşitleri olarak tarh ve tahsil zamanaşımı olarak iki tür zamanaşımı karşımıza çıkmaktadır. Tarh zamanaşımında, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği takvim yılını izleyen takvim yılının başından itibaren 5 yıl içinde tarh ve yükümlüsüne tebliğ edilmeyen vergi alacağı zamanaşımına uğramaktadır¹²⁶. Tahsil zamanaşımında ise vergi alacağı vadesinin rastladığı takvim yılını izleyen takvim yılı başından itibaren 5 yıl içinde tahsil edilememesi durumunda, geçmişe dönük olarak vergi tahsilatı yapılamamakta ancak,

¹²³ MUTLUER, Kamil, Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler, Ankara, Turhan Kitabevi, 3. B., 2011, s.106.

¹²⁴ ŞENYÜZ, YÜCE, GERÇEK, *Türk Vergi Sistemi*, s.173.

¹²⁵ GÜLTEKİN, *Türkiye’de Dış Ticaretten Alınan Vergiler*, s.53.

¹²⁶ VUK m.114.

yükümlü tarafından rızaen yapılan ödemeler kabul edilmektedir¹²⁷. Bu durumda borç eksik(doğal) borç olmaktadır.

Bir şeyin kayıtlardan silinmesi anlamına gelen terkin, vergi hukukunda, tarh ve tahakkuk etmiş olan bir verginin silinmesi, tahsil edilen bir verginin ise mükellefe iade edilmesi yoluyla ortadan kaldırılması şeklinde tanımlanabilir. Terkin işlemi sonunda vergi ve/veya cezanın ne kadar miktar silinmesine karar verilirse, o kadar vergi borcu bütün hukuki sonuçları ile ortadan kalkmaktadır¹²⁸. Terkin hükümlerinin uygulanabilmesi için mükellefler; yangın, yer sarsıntısı, su basması, kuraklık, don, muzır hayvan ve haşarat istilası ve bunlara benzer afetlere uğramış olması gerekmektedir¹²⁹.

Vergi borcunu sona erdiren bir durum da aftır. Af, devletin çıkartacağı bir kanunla vergi alacağından tek taraflı olarak feragat etmesi anlamındadır. Feragatin kapsamı vergi ve cezanın türüne, dönemine, kısmen veya tamamen olmasına, şarta bağlı bulunup bulunmamasına vb. hususlara göre farklı tespit edilebilir¹³⁰.

Tahakkuktan vazgeçme de vergi borcunun sona erme şekillerinden biri olarak karşımıza çıkar. Vergi borcunun belirli bir miktarı altında kalması ve tahakkuku için yapılacak giderlerin de bu miktardan fazla olacağının tespit edilmesi halinde, söz konusu verginin tahakkukundan vazgeçilmektedir¹³¹.

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri saklı kalmak üzere, gümrük yükümlülüğü;

- Vergilerin ödenmesi,
- Vergilerin kaldırılmasına karar verilmesi,
- Gümrük beyannamesinin iptal edilmesi,
- Eşyanın bir gümrük rejimi kapsamında tesliminden önce zapt ve müsadere edilmesi veya imha edilmesi, 164 üncü madde uyarınca imha veya terk edilmesi, doğal özellikleri veya beklenmeyen haller yahut mücbir sebep nedeniyle telef veya kaybı,

¹²⁷ AATUHK m.102.

¹²⁸ ŞENYÜZ, YÜCE, GERÇEK, *Türk Vergi Sistemi*, s.177.

¹²⁹ MUTLUER, *Vergi Hukuku*, s.115.

¹³⁰ ŞENYÜZ, YÜCE, GERÇEK, *Türk Vergi Sistemi*, s.177.

¹³¹ GÜLTEKİN, *Türkiye’de Dış Ticaretten Alınan Vergiler*, s.53.

- Gümrük yükümlülüğü doğan eşyanın kanuna aykırı girişi nedeniyle müsadere edilmesi, hallerinde sona erer.

B. Dış Ticarete İlişkin Kavramlar

Bir hakkı ifade etmekte olan küşat kavramı, gümrük idarelerine sunulan ve gümrük gözetimi altında bulunan eşyadan gümrük işlemlerinden önce herhangi bir nedenle numune alınması anlamına gelmektedir¹³².

Küşat hakkı, eşya sahibi ya da yasal temsilcileri tarafından, söz konusu eşya gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma konu edilene kadar gümrük idaresine yazılı olarak başvurulması ve bunun gümrük idaresince kabul edilmesi üzerine kullanılabilir. Bu durumda numune almaktan kaynaklanan tüm riskler ve masraflar talepte bulunan kişiye aittir¹³³.

Gümrük mevzuatında elleçleme kavramı, gümrük gözetimi altındaki eşyanın asli niteliklerini değiştirmeden istiflenmesi, yerinin değiştirilmesi, büyük kaplardan küçük kaplara aktarılması, kapların yenilenmesi veya tamiri, havalandırılması, kalburlanması, karıştırılması ve benzeri işlemler olarak tanımlanmıştır¹³⁴. Mevzuat açısından elleçleme işlemlerinin kapsamı için bir sınırlandırılmaya gidilmediği görülmektedir. Ancak yapılacak bu işlemlerin yalnız mutad nitelikte olabileceği hükme bağlanmıştır. Bu bağlamda mutad elleçleme ile eşyanın imalatında zorunlu bir rol taşımayan aksesuarların nihai ürüne montajıyla ilgili işlemler olabileceği gibi elle veya başka bir şekilde gerçekleştirilen ve eşyanın asli niteliğini değiştirmeyen işlemler kastedilmektedir.

Uygulamada, eşyanın bulunduğu durum ile elleçlemenin hangi amaçla ve ne şekilde yapılacağı önem taşımaktadır. Örneğin Gümrük idaresine sunulmadan önce geçici olarak depolanan eşya(m.49), gümrükçe izin verilen yerde veya antrepoda bulunan eşya(m.102), gümrük idaresinin izniyle geçici olarak antrepodan çıkarılan eşya(m.103),serbest bölgeye konulan serbest dolaşımda olmayan eşya ile tarım politikası kapsamında olup ihracata bağlı olanaklardan yararlanmak üzere buraya konulan

¹³² SELEN, Gümrük İşlemleri ve Vergilendirilmesi, s.20.

¹³³ SELEN, Gümrük İşlemleri ve Vergilendirilmesi, s.21.

¹³⁴ GK m.3.22.

eşya(m.157.1.b) elleçlemeye tabi tutulabilmektedir. Söz konusu bu elleçleme işlemlerinin amacını eşyanın iyi korunması, görünüşünün veya pazarlama kalitesinin geliştirilmesi, dağıtım veya yeniden satışa hazırlanması gibi nedenler oluşturmaktadır.

Elleçleme, gümrük idarelerinin izni ile yapılabileceği gibi izni olmaksızın da yapılabilmektedir. Örneğin antrepo rejimine tabi tutulmuş tarım ürünlerine uygulanacak elleçleme işlemleri için gümrük idaresinin izni aranırken(m.102.3) serbest bölgelere konulan serbest dolaşımda olmayan eşya için gümrük idaresinin izni aranmamaktadır(m.157.1.b).

Elleçleme tarafsız işlemlerden meydana gelmektedir. Elleçleme işlemlerinin bu tarafsızlığını işlemlerin tabi tutulduğu eşyanın niteliğini değiştirmemesi ve gümrük yükümlülüğünün belirlenmesi açısından eşyanın elleçleme öncesi durumunun esas alınması sağlamaktadır. Örneğin, antrepo rejimine tabi tutulan ithal eşyasının elleçleme faaliyetlerine konu olması halinde de, eşyanın ithalat vergilerinin belirlenmesinde, beyan sahibinin talebi üzerine, eşyanın elleçleme faaliyetlerine tabi tutulmadan önceki niteliği, gümrük kıymeti ve miktarı dikkate alınmaktadır.

C. Eşyanın Menşei

Menşe, eşyanın ekonomik milliyeti olarak tanımlanabilir. Menşe kavramı, eşyanın ithalatı sırasında gümrük vergilerinin hesaplanması, ticaret politikası önlemlerinin uygulanması gibi hususlar menşe ülkeye göre belirlendiğinden dolayı önem arz etmektedir¹³⁵.

Dış ticarete konu olan eşyanın menşeinin tespiti amacıyla uygulanan kurallara menşe kuralları denilmektedir. Menşe kuralları ilişkin genel kurallar gümrük mevzuatında düzenlenmiş bulunmaktadır. Ayrıca, tarafı olduğumuz ikili ve çok anlaşmalardan ya da ülkemizin tek taraflı tasarruflarından kaynaklanan kurallar da mevcuttur. Menşe kurallarına göre eşyanın tercihli menşei ya da tercihli olmayan menşei belirlenmektedir.

Tercihsiz menşe kuralları, “En Çok Kayrılan Ülke” ilkesi gereği Dünya Ticaret Örgütü (DTÖ) üyesi ülkelere tavizli vergi uygulanabilmesi için esas alınan menşe

¹³⁵ <http://ggm.gtb.gov.tr/sikca-sorulan-sorular/ticari/mense> (15.08.2017).

kuralları olarak tanımlanabilir. Bu bağlamda, kurallara uyan ve DTÖ üyesi bir ülkeden gelen eşya için, tüm üye ülkelere tavizli vergi oranı uygulanması gerekmektedir¹³⁶.

Türk Gümrük Tarifesinin uygulanması, eşya ticaretine ilişkin tarife önlemleri dışında BKK ile belirlenecek önlemlerin uygulanması ve menşe şahadetnamelerinin hazırlanması ve verilmesi durumlarında eşyanın menşenin tespiti, tercihli olmayan menşe kuralları çerçevesinde belirlenmektedir¹³⁷. Eşyanın tercihli olmayan menşenin belirlenmesi için mevzuatta düzenlenmiş hükümlere göre, tümüyle bir ülkede elde edilen veya üretilen eşya, o ülke menşeli olarak kabul edilmektedir¹³⁸. Tümüyle bir ülkede elde edilen veya üretilen eşyalar ise şu şekildedir¹³⁹:

- Ülkede çıkartılan madencilik ürünleri,
- Ülkede toplanan bitkisel ürünler,
- Ülkede doğan ve yetiştirilen canlı hayvanlar,
- Ülkede yetiştirilen canlı hayvanlardan elde edilen ürünler,
- Ülkede tutulan ve avlanan balıkçılık ve avcılık ürünleri,
- Ülkede kayıtlı veya tescilli olup, o ülkenin bandırasını taşıyan araçlar tarafından herhangi bir ülkenin kara suları dışındaki denizlerden çıkartılan av ürünleri ve diğer deniz ürünleri ve bu ürünlerden ülkede kayıtlı ya da tescilli olan ve ülkenin bandırasını taşıyan, fabrika gemilerde elde edilen eşyalar,
- Ülkenin kara suları dışındaki denizlerin dibinden ya da deniz dibindeki toprağın altından münhasır işletme hakkına sahip olarak o ülke tarafından çıkartılan ürünler,
- Sadece hammadde elde etmek için ülkede toplanan, imalat işlemlerinden veya kullanım kalıntılarından elde edilen atık ve artıklar,
- Yukarıdaki bentlerde sayılan eşyadan üretimin herhangi bir aşamasında elde edilen eşya ile bunların türevlerinden elde edilen eşyalar.

Eşyanın başka bir ülkede değişiklik ve işlem görmesi veya üretimin birden fazla ülkede gerçekleştirilmesi halinde ise, bir ülke menşeli sayılabilmesi için, o ülkede yeni bir

¹³⁶ BOZKURT, “Cevdet, Menşe Kavramı ve Menşe Kazanma Kriterlerinin İlgili Mevzuat Işığında Değerlendirilmesi”, *Mali Çözüm Dergisi*, Mart-Nisan 2011, s.150.

¹³⁷ GK m.17.

¹³⁸ GK m.18.1.

¹³⁹ GK m.18.2.

ürün imal edilmesi ya da imalatın önemli bir aşamasının ve ekonomik yönden gerekli görülen en son esaslı işçilik ve eylemin o ülkede bu amaçla donatılmış işletmelerde yapılması gerekmektedir¹⁴⁰.

Birden fazla ülkede menşeli olmayan girdiler kullanılarak gördüğü işçilik ve işlem sonucunda elde edilen ve Türk Gümrük Tarife Cetvelinin XI. bölümünde yer alan tekstil ürünlerinin o ülke menşeli sayılabilmesi için, nihai ürünün üretiminde kullanılan ve menşeli olmayan girdilerin sınıflandırıldığı pozisyondan başka bir pozisyonda sınıflandırılması gerekmektedir. Ancak, belirli tekstil ürünlerinde, pozisyon değişikliği olup olmadığına bakılmaksızın yönetmelikte belirlenen zorunlu işlemlerin¹⁴¹ gerçekleştirilmiş olması şartı aranmaktadır. Belirtilen işlemler gerçekleşmediği sürece pozisyon değişikliği olsa dahi elde edilen ürün, o ülkenin menşesini kazanmamaktadır¹⁴².

Tekstil ürünleri dışında kalan ve birden fazla ülkede menşeli olmayan girdiler kullanılmak suretiyle gördüğü işçilik ve işlem sonucunda elde edilen yönetmelikte sayılan ürünlerin¹⁴³ o ülke menşeli sayılabilmesi için tekstil ürünlerine benzer biçimde, mevzuatta belirlenmiş zorunlu işlem ve işçiliği görmesi gerekmektedir¹⁴⁴. Listede yer almayan ürünler için genel yorum kurallarına¹⁴⁵ göre en son esaslı işçilik ve eylem kavramı çerçevesinde değerlendirilme yapılarak eşyanın menşesi tespit edilmesi gerekmektedir¹⁴⁶.

Esas amacının, Türkiye tarafından belirli ülkelerin eşyasına uygulanan hükümleri aşmak olduğu tespit edilen ya da yapılan araştırma sonucunda hakkında bu yönde bir kanaat oluşan bir işçilik veya işlemle üretilmiş eşya, o ülke menşeli sayılmamaktadır¹⁴⁷.

Eşyanın tercihli olmayan menşe statüsünü kanıtlamak için Menşe Şahadetnamesi düzenlenmektedir. Menşe Şahadetnamesi eşyanın hangi ülkede üretildiğini gösteren belgedir¹⁴⁸. Menşe esaslı ticaret politikası önlemlerine tabi eşyanın serbest dolaşıma girişinde önlemin uygulanmaması için eşyanın önlem uygulanan ülke menşeli olmadığını

¹⁴⁰ GK m.19, GY m.33.

¹⁴¹ Tekstil ürünleri ve menşe kazandıran zorunlu işlemlerin listesi GY'nin 5 nolu ekinde yer almaktadır.

¹⁴² GY m.34.

¹⁴³ Tekstil ürünleri dışında kalan bazı ürünler ve zorunlu menşe kazandıran işlem ve işçilik listesi GY'nin 6 nolu ekinde yer almaktadır.

¹⁴⁴ GY m.35.

¹⁴⁵ Menşe tespitine ilişkin genel yorum kuralları GY'nin 4 nolu ekinde yer almaktadır.

¹⁴⁶ Menşe tespitine ilişkin genel yorum kurallarının 5 nolu notu.

¹⁴⁷ GK m.20.

¹⁴⁸ SELEN, Gümrük İşlemleri ve Vergilendirilmesi, s.162, <http://ggm.gtb.gov.tr/sikca-sorulan-sorular/ticari/mense> (15.08.2017).

veya başka bir ülkede gördüğü değişiklik ve işlemler dolayısıyla o ülke menşeli sayılmaması gerektiğini tevsik etmek üzere menşe ülkenin veya ihracatçı ülkenin yetkili makamlarınca düzenlenmiş olan menşe şahadetnamesi ibrazı gerekmektedir¹⁴⁹.

Tercihli menşe kısaca tercihli tarife uygulamalarından yararlandırılmak istenen eşyaya tatbik edilen menşe kuralları olarak tanımlanabilmektedir¹⁵⁰. DTÖ Menşe Kuralları Anlaşması'nın II sayılı Ekinde, tercihli menşe kuralları; *“tarife tercihlerinin verilmesine yol açan akdi ve otonom ticaret rejimleri kapsamında malların tercihli muamele için uygun olup olmadıklarını tespit etmek için herhangi bir üye tarafından uygulanan yasa, yönetmelik ve genel uygulamaya ilişkin idari tespitler”* olarak tanımlanmaktadır.

Tercihli menşe kuralları; aralarında serbest ticaret alanı tesis etmiş olan ülkeler arasındaki ticarete konu eşyanın ithalatında, anlaşma ile belirlenen tercihli rejimin uygulanmasına veya bazı ülkelere tek taraflı olarak tanınan tercihler kapsamında söz konusu ülkeler menşeli olan eşyanın, indirimli gümrük vergisi veya gümrük vergisinden muaf olarak ithalatının sağlanmasına esas teşkil etmektedir. Diğer bir ifadeyle, serbest ticaret anlaşmaları çerçevesinde karşılıklı olarak veya otonom rejim kapsamında belli ülkelere tek taraflı olarak tanınan tarife tavizlerinin uygulanması menşe esasına dayanmakta olup, bu kapsamdaki ticarete uygulanan menşe kuralları ‘tercihli menşe kuralları’ olarak tanımlanmaktadır. Eşyanın tercihli menşe statüsü “menşe ispat belgesi” ile kanıtlanmaktadır.

Tercihli menşe kuralları; tercihli olmayan menşe kuralları ile mukayese edildiğinde, genel olarak, eşyanın menşe statüsü kazanmasında daha fazla işçilik veya işlem görmesini gerektirmektedir. Bu anlamda, tercihli menşe, genellikle, tercihli olmayan menşe kurallarına göre daha sıkı kurallara bağlanmıştır. “tümüyle bir ülkede elde edilen veya üretilen eşyalar” hem tercihli hem de tercihli olmayan menşe statüsünden yararlanabilmektedirler.

¹⁴⁹ GY m.38.1.

¹⁵⁰ Ekonomi Bakanlığı, Menşe Kuralları ve Menşe Kümülyasyonları Hakkında Sıkça Sorulan Sorular, https://www.ekonomi.gov.tr/portal/content/conn/UCM/path/Contribution%20Folders/web/D%C4%B1%C5%9F%20%C4%B0li%C5%9Fkiler/Serbest%20Ticaret%20Anla%C5%9Fmalar%C4%B1/Men%C5%9Fe%20Kurallar%C4%B1%20ve%20Men%C5%9Fe%20K%C3%BCm%C3%BClyasyonu%20Sistemi/ekler/mense_sikca_sorulan_sorular.pdf?lve (15.08.2017).

D. Tarife

Gümrük vergileri, gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihte yürürlükte olan gümrük tarifesine göre hesaplanmaktadır. Eşya ticaretine ilişkin özel hükümlerle belirlenmiş diğer önlemler,¹⁵¹ gerektiği takdirde, söz konusu eşyanın tarife pozisyonuna göre uygulanmaktadır. Gümrük tarifesini, yapı itibarı ile oldukça karışık bir kapsama sahiptir. Tarife;

1. Eşyanın cins ve niteliklerine göre sistematik bir şekilde numaralandırılarak sınıflandırıldığı ve 474 sayılı Gümrük Giriş Tarife Cetveli Hakkında Kanunda yer alan gümrük vergisi oranlarının gösterildiği Bakanlar Kurulunca kabul edilen Türk Gümrük Tarife Cetvelini,
2. Tamamen ya da kısmen Türk Gümrük Tarife Cetveline dayanan veya bu cetvele alt açılımlar ekleyen ve eşya ticaretine ilişkin tarife önlemlerinin¹⁵² uygulanması için tespit edilen diğer cetvelleri,
3. Türk Gümrük Tarifesi'nin kapsadığı eşyaya uygulanacak gümrük vergisi oranlarını ve tarım politikası veya işlenmiş tarım ürünleriyle ilgili özel düzenlemeler¹⁵³ çerçevesinde alınan ithalat vergilerini,
4. Türkiye'nin bazı ülkeler veya ülke grupları ile yaptığı tercihli bir tarife uygulanmasını gerektiren anlaşmalarda yer alan tercihli tarife uygulamalarını,
5. Türkiye tarafından tek taraflı olarak bazı ülkeler, ülke grupları veya toprak parçaları için tanınan tercihli tarife uygulamalarını,
6. İthalat vergilerinde, bazı eşyaya şartlı olarak uygulanacak muafiyet veya indirim uygulamalarını ve yukarıda belirtilenlerin dışında kalan diğer tarife uygulamalarını kapsamaktadır.

Verginin hesaplanması için malın gümrük tarife cetvelindeki yerinin (pozisyonunun) bulunması gerekir. Pek çok çeşit, sayı ve özellikte malın bulunduğu ve farklı ülkelere ticareti göz önüne alındığında, zor olanın mala ait doğru

¹⁵¹ GY m.32.ç) Eşyanın ticaretine ilişkin özel hükümlerle belirlenmiş önlemler: Bir eşyanın ticaretine ilişkin olarak uluslararası anlaşmalardan kaynaklanan yükümlülükler ya da kanun, kararname, yönetmelik ve benzeri mevzuat çerçevesinde, ilgili kurumlarca belirlenmiş özel düzenlemeleri ifade eder.

¹⁵² GY m.32.j) Tarife önlemleri: Dış ticaretin serbest piyasa koşullarında gelişmesine, konulan gümrük vergileri ile engel olunmasını ifade eder.

¹⁵³ GY m.32.ğ) İşlenmiş tarım ürünleriyle ilgili özel düzenlemeler: Tarım ürünlerinin işlenmesi sonucu elde edilen işlenmiş tarım ürünlerinin ticaretinde uygulanan özel hükümleri ifade eder.

pozisyonun tespit edilmesidir¹⁵⁴. Eşyanın doğru bir şekilde tanımlanmasında dünyada kullanılan “Armonize Sistem Sınıflandırması” olarak adlandırılan eşya tanımlama kodlaması geliştirilmiştir. Armonize Sistem Nomanklatürü, Gümrük İşbirliği Konseyi (Dünya Gümrük Örgütü) tarafından “Armonize Mal Tanımlama ve Kodlama Sistemi Hakkında Uluslararası Sözleşmesi”nin 14 Haziran 1983 tarihinde Brüksel’de kabul edilmesi sonucu oluşturulmuştur. Armonize Sistem ilk olarak 1 Ocak 1988 tarihinde dünyada kullanılmaya başlanmışken, Türkiye’de 1 Ocak 1989 itibariyle kullanılmaya başlanmıştır¹⁵⁵.

Armonize Sistem ile altı rakam üzerinden oluşturulan bir sınıflama esasına göre eşyalar tanımlanmaktadır. 21 bölüm ve 96 fasıldan oluşan bir sınıflandırma sistemidir. İki rakamdan başlayıp ikişer rakam eklenmesi ile oluşan fasıl, pozisyon ve alt pozisyon olarak eşyalar sınıflandırılmaktadır. İlk altı rakam tüm dünyada ortak olup üzerine ülkeler farklı açılardan sınıflandırmak amacıyla rakam ekleyebilmektedirler. Türkiye on iki rakamlı eşya tanıma sistemi kullanmakta olup, bunun ilk sekiz rakamı Avrupa Birliği ile aynıdır. Yedi ve sekizinci rakamlar AB'nin Kombine Nomanklatür kodunu, dokuzuncu ve onuncu rakamlar eşyanın milli alt açılım kodunu, on bir ve on ikinci rakamlar istatistik pozisyon kodunu göstermektedir¹⁵⁶. Mili açılımlar tercihli tarifelerin kullanılmasında yardımcı olurken istatistik pozisyonları ise eşya, ticaret niteliği gibi kayıtların ve istatistiki verilerin oluşturulmasını sağlamak için kullanılmaktadır¹⁵⁷.

Tablo 1: İstatistik Pozisyonlarına Bölünmüş Türk Gümrük Tarife Cetveli Kodların Açılımı

1 2 3 4. 5 6	7 8	9 10	11 12
AS Nomanklatür Kodu	Kombine (AB) Nomanklatür Kodu	Milli Alt Açılım Kodu	İstatistik Kodu

¹⁵⁴ SELEN, Gümrük İşlemleri ve Vergilendirilmesi, s.160.

¹⁵⁵ KOBAN, Emine, YILDIRIR KESER, Hilal, *Dış Ticarete Lojistik*, Bursa, Ekin, 2015, Genişletilmiş 6. Baskı, s.304, SELEN, Gümrük İşlemleri ve Vergilendirilmesi, s.161.

¹⁵⁶ 2016/9645 BKK, RGS: 29934 2.M, 30.12.2016.

¹⁵⁷ KOBAN, YILDIRIR KESER, *Dış Ticarete Lojistik*, s.305, SELEN, Gümrük İşlemleri ve Vergilendirilmesi, s.162.

Yönetmelikte de armonize sistem eşya tanımla sisteminin işleyişi hakkında bilgilere yer verilmiştir¹⁵⁸. Buna göre:

- Bölüm: Türk Gümrük Tarife Cetvelinde birbirine benzeyen aynı nitelikteki veya çoğunlukla aynı hammaddeden yapılan eşyayı içine alacak şekilde oluşturulan grupları,
- Fasil: Bölümlerden daha alt düzeyde ve bölümlere nazaran daha çok birbirine benzeyen aynı nitelikteki eşyayı içine alan ve altı basamaklı Armonize Sistem Kodunun ilk iki rakamını,
- Bölüm başlığı: Türk Gümrük Tarife Cetvelinde bulunan her bölümün başında yer alan ve tarifenin yorumu bakımından bağlayıcı olmayıp, yol gösterici nitelikte olan ibareleri,
- Fasil başlığı: Türk Gümrük Tarife Cetvelinde yer alan fasılların başında bulunan ve bağlayıcı olmayan ibareleri,
- Bölüm notu: Türk Gümrük Tarife Cetvelinde bölümlerle ilgili olarak bölüm başlıklarından sonra yer alan, bölümde geçen bazı tabirlerin ne anlama geldiği, ilgili bölümde bir eşyaya yapılan bir atfın hangi tür eşyayı kapsadığı, hangi eşyanın sadece ilgili bölümde yer alabileceği ve bu eşyanın bu bölümde yer alabilmesi için hangi şartların gerektiği, hangi eşyanın o bölüme dahil olmadığı hakkında bilgi veren açıklamaları,
- Fasil notu: Türk Gümrük Tarife Cetvelinde fasıl başlıklarından sonra gelmek üzere, fasıllarla ilgili yapılan açıklamaların yer aldığı kayıtları,
- Tarife pozisyonu: Türk Gümrük Tarife Cetvelinde fasıla ilişkin ilk iki rakamdan sonra gelen iki rakamla birlikte dörtlü rakamlarla ifade edilen grupları,
- Tarife alt pozisyonu: Türk Gümrük Tarife Cetvelinde pozisyon numarasını izleyen iki rakam ile birlikte altılı rakamlarla ifade edilen grupları,
- Gümrük tarife istatistik pozisyonu: Türk Gümrük Tarife Cetvelinde, oniki rakamdan oluşan pozisyonu,

¹⁵⁸ GY m.32.

Tarife cetvelinin yapısı beş ana sütundan oluşmaktadır. Birinci sütunda yukarıda açıklama ve tablosu verilen eşyanın sayısal kodu yer almaktadır. İkinci sütunda Armonize Sistem Nomanklatürünün pozisyon ve alt pozisyonları ile Kombine Nomanklatür ayırmaları, milli ihtiyaçlar için açılan alt pozisyonlar ve istatistik pozisyonları temelinde eşyanın sözel olarak tanımı gösterilmektedir. Üçüncü sütunda ölçü birimleri yer almaktadır. Avrupa Birliği Kombine Nomanklatürü'ndeki ölçü birimlerine aynen yer verilmiş olmakla birlikte, tekstil fasıllarında çift ölçü birimi kullanılmaktadır. Dördüncü sütunda ise 14.05.1964 tarih ve 474 sayılı Kanun ile tespit edilen vergi hadleri gösterilmektedir. Uygulamada sadece listelerdeki "Pozisyon No" , "Eşyanın Tanımı" ve "Ölçü Birimleri" sütunları esas alınmaktadır¹⁵⁹. Ülkeler yaptıkları anlaşmalar ile tercihli tarife uygulamaları nedeniyle dördüncü sütun ülkelere göre farklılık gösterebilmektedir¹⁶⁰.

Tablo 2: Tarife Cetvelinin Temel Yapısı

G.T.İ.P.	EŞYANIN TANIMI	ÖLÇÜ BİRİMİ	KANUNİ VERGİ HADDİ
01.01	CANLI ATLAR, EŞEKLER, KATI RLAR VE BARDOLAR		
0101.20	-Atlar		
0101.21.00.00.00	--Damızlıklar	Baş	0
0101.29	-- Diğerleri		
0101.29.10.00.00	---Kesimlik atlar	Baş	30
0101.29.90.00.00	---Diğerleri		30
0101.30	-Eşekler		
0101.30.00.10.00	--Damızlıklar	Baş	0
0101.30.00.90.00	--Diğerleri		30
0101.90	-Diğerleri		
0101.90.00.10.00	--Damızlıklar	Baş	0
0101.90.00.90.00	--Diğerleri		30

Tarife cetvelinin yorumu ile ilgili altı tane genel yorum kuralı belirlenmiştir. Tarifinin uygulanmasında bu kurallara göre hareket edilmesi gerekmektedir.

¹⁵⁹ 2016/9645 BKK, RGS: 29934 2.M, 30.12.2016, <http://www.orgtr.org/tr/aciklamalar-gtip> (15.08.2017).

¹⁶⁰ SELEN, Gümrük İşlemleri ve Vergilendirilmesi, s.164.

E. Kıymet ve Tespit Yöntemleri

Kıymet, gümrük uygulamaları açısından geçerli olan ifadeyle eşyanın gümrük kıymeti, dış ticarete konu eşya için söz konusu olacak vergilerin miktarının belirlenmesi açısından önem arz etmektedir. Dış ticarete konu eşyanın gümrük kıymeti gümrük mevzuatı ve taraf olunan uluslararası anlaşmaların çerçevesinde belirlenmektedir¹⁶¹. İstisna hükümler haricinde, anlaşma hükümleri gereğince gerek ithalatçı gerekse gümrük dairesi istediği kıymet tespit yöntemini seçme hakkı bulunmamaktadır¹⁶². Taraf olunan bu uluslararası anlaşmaların hükümleri iç hukuka yansıtılmaktadır, yani mevzuat uluslararası anlaşmalara göre düzenlenmektedir. Nitekim Türkiye, GATT'ın VII. Maddesinin Uygulanılmasına Dair Anlaşma hükümleri gereği, 1994 yılından itibaren Cenevre Kıymet Kodu'nu benimsenmek suretiyle, ithal edilen eşyanın gerçekte ödenen veya ödenecek fiyatının vergilendirmeye esas alınacağını kabul etmiş ve uygulamayı mevzuatına yansıtmıştır.

Eşyanın gümrük kıymeti, Gümrük Tarifesinin ve eşya ticaretine ilişkin belirli konularda getirilen tarife dışı düzenlemelerin uygulanması amacıyla, mevzuatta yer alan hükümler çerçevesinde belirlenen kıymettir. İthal eşyasının gümrük kıymeti, ithal eşyası üzerinden advalorem sisteme göre gümrük vergisinin hesaplanmasına esas teşkil edecek eşya kıymetini ifade etmekte olup, eşyanın satış bedelidir. Satış bedeli, Türkiye'ye ihraç amacıyla yapılan satışta gümrük mevzuatına göre, fiyata dahil edilecek giderlerin ilavesi ve dahil edilmeyecek giderlerin çıkarılması, gerekli düzeltmelerin de yapılarak ortaya çıkan, fiilen ödenen veya ödenecek fiyattır. Fiilen ödenen veya ödenecek fiyat, ithal eşyası için alıcının, satıcıya veya satıcı yararına yaptığı veya yapması gereken ödemelerin toplamıdır. Bu fiyat, ithal eşyasının satış koşulu olarak, alıcının satıcıya veya satıcının bir yükümlülüğünü karşılamak üzere üçüncü bir kişiye yaptığı veya yapacağı tüm ödemeleri kapsamaktadır. Ödemeler, para transferi şeklinde olabileceği gibi, akreditif veya ciro edilebilir bir kıymetli evrak kullanılarak ya da doğrudan veya dolaylı yapılabilmektedir.

Eşyanın gümrük vergisine esas alınacak kıymetinin Türk Lirası olarak beyan edilmesi gerekir. Fakat fatura veya diğer belgelerde yabancı para olarak belirtilen tutarlar,

¹⁶¹ SELEN, Gümrük İşlemleri ve Vergilendirilmesi, s.131-134, ERCAN, Gümrük Uyuşmazlıkları, s.19.

¹⁶² SELEN, Ufuk, "İthalatta Gümrük Kıymet Tespiti Ve Referans Fiyat Uygulamaları", s.3, www.vergisorumlari.com.tr (09.08.2017).

gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihte yürürlükte olan T.C. Merkez Bankası döviz satış kurları üzerinden Türk Lirasına çevrilmektedir.

Eşyanın gümrük kıymeti, mevzuatta belirtilmiş olan yöntemlerin sırasıyla uygulanması yoluyla tespit edilmektedir. Bir yöntemle göre gümrük kıymetinin tespit edilememesi halinde sıra dahilinde olmak üzere izleyen yöntemle geçilir. Eşyanın gümrük kıymeti bir üst maddede yer alan yöntem hükümlerine göre belirlenebildiği sürece bir alt madde hükümleri uygulanmamakla birlikte, beyan sahibinin yazılı talebinin olması ve gümrük idaresince uygun bulunması şartıyla, indirgeme yöntemi ile hesaplanmış kıymet yönteminin uygulama sırası değiştirilebilmektedir¹⁶³. Mevzuata göre sırasıyla kıymet tespit yöntemleri şu şekildedir¹⁶⁴:

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

Bilgisayarlarda kullanılmak üzere, veri veya komutlar yüklü bilgi taşıyıcılarının gümrük kıymetinin tespitine ilişkin usul ve esaslar ayrıca belirlenmiş olup, sadece taşıyıcı ortamın kendisinin maliyeti veya kıymeti esas alınmaktadır. Dolayısıyla gümrük kıymeti, taşıyıcı ortamın maliyet veya kıymetinden ayırt edilebilmesi koşuluyla, veri veya komutların maliyet veya kıymetini içermemektedirler¹⁶⁵. Entegre devreler, yarı iletkenler ve bu tür devre veya cihazlarla bütünlük oluşturan benzeri araç ve aletler taşıyıcı ortam sayılmazken, ses, sinematografik veya video kayıtları da veri veya komut sayılmamaktadır¹⁶⁶.

İstisnai olarak;

- Konsinye şekilde teslim edilen çabuk bozulabilir eşyanın,

¹⁶³ HAMİTOĞULLARI, Umman, “Yeni Gümrük Kanunu”, Yaklaşım Dergisi, S.86, 2000, s.63-68, BİÇER, Ramazan, “Transfer Fiyatlandırması İle Gümrük Kıymet Takdirine İlişkin Kuralların Karşılaştırılması”, s.2, www.vergisorumlari.com.tr (09.08.2017).

¹⁶⁴ GK m.25.2, m.26, GY m.45-50.

¹⁶⁵ GK m.29, GY m.54.1.

¹⁶⁶ GY m.54.2.

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

gümrük kıymeti, beyan sahibinin talebi üzerine, gümrük idaresince basitleştirilmiş usullere göre belirlenmektedir¹⁶⁷.

1. Satış Bedeli Yöntemi

Yukarıda belirtildiği üzere ithalata konu olan eşyanın gümrük kıymeti, eşyanın satış bedelidir. Satış bedeli yöntemi, ticari işlem sonunda ortaya çıkan ve ihracatçı lehine gerçekte ödenen veya ödenecek fiyat olarak tanımlanmaktadır¹⁶⁸. Satış bedelinin gümrük kıymetine esas alınabilmesi bazı koşullara bağlıdır. Bu koşullar¹⁶⁹:

- Eşyanın alıcısı tarafından elden çıkartılması veya kullanımı, Türkiye Cumhuriyeti mevzuatı ve bunların yetkili kıldığı merciler tarafından konulmuş olan, eşyanın tekrar satılabileceği coğrafi bölgeyi sınırlayan, eşyanın kıymetini önemli bir ölçüde etkilemeyen, kısıtlamalar dışında, hiçbir kısıtlamaya tabi olmamalıdır.
- Satış veya fiyat, kıymeti belirlenmekte olan eşya bakımından, kıymeti tespit edilemez bir koşul veya edim konusu olmamalıdır.
- Eşyanın alıcı tarafından tekrar satışı veya diğer herhangi bir şekilde elden çıkartılması ya da kullanımı sonucu doğan hasılanın bir bölümünün doğrudan veya dolaylı olarak satıcıya intikal etmesi halinde, ithal eşyasının fiilen ödenen veya ödenecek fiyatına gümrük mevzuatı hükümlerine göre ilave yapılabilmelidir.

¹⁶⁷ GK m.30.2, GY m.53.1.

¹⁶⁸ SELEN, Ufuk, “İthalatta Gümrük Kıymet...”, s.3.

¹⁶⁹ TUNCER, “Yeni Gümrük Kanununun...”, s.13-18, SELEN, “İthalatta Gümrük Kıymeti...”, s.3.

- Alıcı ve satıcı arasında bir ilişki bulunmamalı, ilişkinin varlığı durumunda ise, satış bedeli bu maddenin gümrük mevzuatı hükümlerine göre gümrük kıymeti olarak kabul edilebilir nitelikte olmalıdır.

Satış bedelinin belirlenmesinde, alıcı ile satıcı arasında bir ilişkinin varlığı, satış bedelinin reddedilmesi için tek başına yeterli bir neden oluşturmayıp, satışa ilişkin koşullar incelenerek, bu ilişkinin fiyatı etkilemediği tespit edilirse, satış bedeli kabul edilir. Ancak, gümrük idaresi, beyan sahibi veya diğer kaynaklardan elde ettiği bilgilere dayanarak, söz konusu ilişkinin fiyatı etkilediği kanısına varırsa, bu hususları beyan sahibine yazılı olarak bildirir. Beyan sahibinin cevap hakkı saklıdır. Beyan sahibi satış bedelinin aynı veya yakın bir tarihte gerçekleşen kanunda yer alan emsal kıymetlerden birine çok yakın olduğunu ispatlarsa, bu satış bedeli kabul edilmektedir.

Gümrük kıymetinin belirlenmesinde alıcı ile satıcı arasındaki ilişkinin varlığı yalnızca aşağıdaki durumlar söz konusu ise kabul edilmektedir¹⁷⁰:

- Birbirlerinin memuru veya idarecileri olmaları,
- Birbirlerinin yasal ortakları olmaları,
- İşçi ve işveren ilişkisi içinde bulunmaları,
- Her iki firmanın oy hakkı veren hisse senedi veya sermaye paylarının en az %5'i doğrudan veya dolaylı olarak aynı kişilere ait olması veya bu kişilerin kontrolü altında veya elinde bulunması,
- Birinin diğerini dolaylı veya dolaysız olarak kontrol etmesi,
- Her ikisinin de doğrudan veya dolaylı olarak bir üçüncü kişi tarafından kontrol edilmesi,
- Her ikisinin birlikte, bir üçüncü kişiyi doğrudan veya dolaylı olarak kontrol etmesi,
- Aynı ailenin üyeleri olmaları,

Bu sayılan durumlarda olmayan, tek acente, tek distribütör veya tek bayii olarak birbiri ile iş ilişkisi içinde bulunan kişilerin ilişki içinde olmadıkları kabul edilmektedir.

Satış bedeli yönteminde fiilen ödenen veya ödenecek fiyata, daha önce dahil edilmemiş mevzuata göre eklenmesi gereken ilaveler;

¹⁷⁰ GY m.55.1.

- Satın alma komisyonları dışındaki komisyonların ve tellaliyenin alıcı tarafından üstlenilen bölümü,
- Gümrük işlemleri sırasında söz konusu eşya ile tek eşya muamelesi gören kapların maliyetinin alıcı tarafından üstlenilen bölümü,
- İşçilik ve malzeme giderleri dahil ambalaj bedelinin alıcı tarafından üstlenilen bölümü,
- Alıcı tarafından doğrudan veya dolaylı olarak bedelsiz veya düşük bedelle sağlanan ve ithal eşyasına katılan malzeme, aksam, parça ve benzerlerinin kıymetinden verilecek uygun miktarda pay,
- Alıcı tarafından doğrudan veya dolaylı olarak bedelsiz veya düşük bedelle sağlanan ve ithal eşyasının üretimi sırasında kullanılan araç, gereç, kalıp ve benzeri aletlerin kıymetinden verilecek uygun miktarda pay,
- Alıcı tarafından doğrudan veya dolaylı olarak bedelsiz veya düşük bedelle sağlanan ve ithal eşyasının üretimi sırasında tüketilen maddelerin kıymetinden verilecek uygun miktarda pay,
- Alıcı tarafından doğrudan veya dolaylı olarak bedelsiz veya düşük bedelle sağlanan ve ithal eşyasının üretimi için gereken ve ithal ülkesi dışında gerçekleştirilen mühendislik, geliştirme, sanat ve çizim çalışmaları, plan ve taslak hazırlama hizmetlerin kıymetinden verilecek uygun miktarda pay,
- Kıymeti belirlenecek eşyanın satış koşulu gereği, alıcının doğrudan veya dolaylı olarak ödemesi gereken, fiilen ödenen veya ödenecek fiyata dahil edilmemiş olan royalti ve lisans ücretleri,
- İthal eşyasının tekrar satışı veya diğer herhangi bir şekilde elden çıkarılması ya da kullanımı sonucu doğan hasılanın doğrudan veya dolaylı olarak satıcıya intikal eden kısmı,
- İthal eşyası için Türkiye'deki giriş liman veya mahalline kadar yapılan nakliye ve sigorta giderleridir.

Bu sayılan ilavelerin fiilen ödenen veya ödenecek fiyata ilave edilebilmesi için nesnel ve ölçülebilir verilere dayanması esas olup gümrük kıymetinin belirlenmesinde, fiilen ödenen veya ödenecek fiyata bu sayılanlar dışında hiçbir ilave yapılamamaktadır.

İthal eşyasının fiilen ödenen veya ödenecek fiyatından ayır edilebilmeleri koşuluyla aşağıdaki giderler gümrük kıymetine dahil edilmemektedir:

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

2. Aynı Eşyanın Satış Bedeli Yöntemi

Satış bedeli yöntemine göre belirlenemeyen ithal eşyasının gümrük kıymeti Türkiye'ye ihraç amacıyla satılarak kıymeti belirlenecek eşya ile aynı veya yakın bir tarihte¹⁷¹ ihraç edilen aynı eşyanın satış bedeli olmaktadır¹⁷². Aynı eşyadan kasıt, fiziksel özellik, kalite ve tanındığı özellikleri dahil olmak üzere her hususta aynı olan ve aynı ülkede üretilmiş eşyadır. Görünüşteki küçük farklılıklar diğer hususlarda tanıma uyan eşyanın aynı eşya sayılması hususunda dikkate alınmamaktadır. Belirtmek gerekir ki, aynı eşya ifadesi, Türkiye'de gerçekleştirilmesi nedeniyle düzeltme konusu olmayan, ithal eşyasının üretimi için gereken ve Türkiye dışında gerçekleştirilen mühendislik, geliştirme, sanat ve çizim çalışmaları, plan ve taslak hazırlama hizmetlerini içeren veya yansıtan eşyayı kapsamamaktadır.

Bu yönteme göre gümrük kıymeti belirlenirken, kıymeti belirlenecek eşya ile aynı ticari düzey ve yaklaşık aynı miktarda satılan aynı eşyanın satış bedeli kullanılmaktadır. Fakat böyle bir satış bulunmuyor ise, farklı ticari düzey ve/veya farklı miktarlardaki aynı

¹⁷¹ **GY m.43.1.ç)** Aynı veya yakın bir tarih: İthal edilen eşya ya da aynı veya benzer eşyaya ait birim fiyatın belirlenmesine imkan verecek ileri ve geriye doğru tespiti mümkün olan ilk tarihi ifade eder.

¹⁷² GK m.25.2.a, GY m.46.1.

eşyanın satış bedeli, bu ticari düzey ve/veya miktar farkları göz önüne alınarak yapılacak düzeltmeden sonra kullanılabilir. Kıymet artış veya azalışına neden olsa da, düzeltmenin yapılabilmesi için makul olduğunun ve doğruluğunun kesin delillerle ispatlanması gerekir. İthal eşyası ile söz konusu aynı eşya arasında, ithal eşyasının giriş liman ve mahalline kadar nakliyesi ile ilgili olarak yapılan nakliye ve sigorta giderlerinin satış bedeline dahil edildiği hallerde, mesafe ve nakliyatın türünden doğan ciddi farklılıklar göz önüne alınarak satış bedelinde düzeltme yapılmaktadır.

Bu yöntemin uygulanması sırasında aynı eşyaya ilişkin birden fazla satış bedeli tespit edilirse, ithal eşyasının gümrük kıymetini belirlemek üzere bunlardan en düşük olanı kullanılmaktadır.

3. Benzer Eşyanın Satış Bedeli yöntemi

Aynı eşyanın satış bedeli yöntemine göre de belirlenemeyen ithal eşyasının gümrük kıymeti Türkiye'ye ihraç amacıyla satılarak, kıymeti belirlenecek eşya ile aynı veya yakın bir tarihte ihraç edilen benzer eşyanın satış bedeli olmaktadır¹⁷³. Benzer eşyadan kasıt, her hususta aynı olmamakla birlikte aynı işlevi görmelerini ve ticari olarak birbirlerini ikame edebilmelerini mümkün kılan, benzer özellik ve benzer unsurları bulunan ve aynı ülkede üretilmiş olan eşyadır. Eşyanın kalitesi, tanındığı özellikleri, bir ticari markasının bulunması, eşyanın benzerliğinin belirlenmesinde göz önüne alınacak faktörler arasındadır. Belirtmek gerekir ki, benzer eşya ifadesi, Türkiye'de gerçekleştirilmesi nedeniyle düzeltme konusu olmayan, ithal eşyasının üretimi için gereken ve Türkiye dışında gerçekleştirilen mühendislik, geliştirme, sanat ve çizim çalışmaları, plan ve taslak hazırlama hizmetlerini içeren veya yansıtan eşyayı kapsamamaktadır.

Bu yöntemde göre gümrük kıymeti belirlenirken, kıymeti belirlenecek eşya ile aynı ticari düzey ve yaklaşık aynı miktarda satılan benzer eşyanın satış bedeli kullanılır. Böyle bir satışın bulunmaması durumunda ise, farklı ticari düzey ve/veya farklı miktarlardaki benzer eşyanın satış bedeli, bu ticari düzey ve/veya miktar farkları göz önüne alınarak yapılacak düzeltmeden sonra kullanılabilir. Kıymet artış veya azalışına yol açsa

¹⁷³ GK m.25.2.b, GY m.47.1.

da, düzeltmenin yapılabilmesi için makul olduğunun ve doğruluğunun kesin delillerle ispatı gerekmektedir.

İthal eşyası ile söz konusu benzer eşya arasında, ithal eşyasının giriş liman ve mahalline kadar nakliyesi ile ilgili olarak yapılan nakliye ve sigorta giderlerinin satış bedeline dahil edildiği durumlarda, mesafe ve nakliyatın türünden doğan ciddi farklılıklar göz önüne alınarak satış bedelinde düzeltme yapılması gerekmektedir. Bu yöntemin uygulanması sonucunda benzer eşyaya ilişkin birden fazla satış bedeli tespit edilmesi halinde, ithal eşyasının gümrük kıymetini belirlemek üzere bunlardan en düşük olanı kullanılması gerekmektedir.

4. İndirgeme Yöntemi

İndirgeme yöntemine göre ithal eşyasının gümrük kıymetinin belirlenmesinde, kıymeti belirlenecek eşya ya da aynı veya benzer eşya, Türkiye’de ithal edildiği hal ve durumda satılmışsa, bu eşyanın ya da aynı veya benzer ithal eşyasının yurt içindeki satıcıdan müstakil alıcılara kıymeti belirlenecek eşyanın ithal tarihi ile aynı veya yakın bir tarihte yapılan en büyük miktardaki satışına ait birim fiyat esas alınmaktadır¹⁷⁴. Eşyanın en büyük miktardaki satışına ait birim fiyattan kasıt, ithal edildikten sonraki ilk ticari düzeyde satıcıdan müstakil alıcılara, farklı fiyatlarda yapılan satışlardan en yüksek sayıda birimin satıldığı fiyat olmaktadır. Esas alınan birim fiyattan aşağıdaki indirimler yapılması gerekmektedir:

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

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

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

¹⁷⁴ GK m.25.2.c, GY m.48.1.

Kıymeti belirlenecek eşya ya da aynı veya benzer ithal eşyasının, kıymeti belirlenecek eşyanın ithal tarihi ile aynı veya yakın bir tarihte satışı bulunmuyorsa, bu eşyanın ya da aynı veya benzer ithal eşyasının ithal tarihinden itibaren 90 gün içerisinde ithal edildiği hal ve durumda Türkiye’de yapılan ilk satışına ait birim fiyat esas alınmaktadır. İlk satış, birim fiyatın belirlenmesini sağlamaya yetecek miktardaki kıymeti belirlenecek eşya ya da aynı veya benzer ithal eşya satışlarıdır. İthal edildiği hal ve durumda satılan kıymeti belirlenecek eşya ya da aynı veya benzer eşya yoksa ithalatçının talebi üzerine ithal edildikten sonra işlenen veya değişikliğe tabi tutulan kıymeti belirlenecek eşyanın, yurtiçindeki satıcıdan müstakil alıcılara en büyük miktardaki satışına ait birim fiyat gümrük kıymetine esas alınır. Bu birim fiyatından eşyanın işlenmesi veya değişikliğe tabi tutulmasından doğan ilave kıymetin düşülmesi ve yukarıda belirtilen indirimlerin yapılması gerekmektedir.

İthal eşyasının üretimi ve ihraç amaçlı satışı ile ilgili kullanılmak üzere, aşağıda sayılan unsurları doğrudan veya dolaylı olarak bedelsiz veya düşük bedelle sağlayan bir kişiye Türkiye’de yapılan herhangi bir satış, indirgeme yönteminde birim kıymetin tespitinde kullanılması yasaklanmıştır. Bunlar;

- İthal eşyasına katılan malzeme, aksam, parça ve benzerleri,
- İthal eşyasının üretimi sırasında kullanılan araç, gereç, kalıp ve benzeri aletler,
- İthal eşyasının üretimi sırasında tüketilen maddeler,
- İthal eşyasının üretimi için gereken ve Türkiye dışında gerçekleştirilen mühendislik, geliştirme, sanat ve çizim çalışmaları, plan ve taslak hazırlama hizmetleridir.

5. Hesaplanmış Kıymet Yöntemi

Bu yönteme göre ithal eşyasının gümrük kıymeti, hesaplanmış kıymet esas alınarak belirlenir. Hesaplanmış kıymet aşağıdaki unsurların toplamından oluşur¹⁷⁵;

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

¹⁷⁵ GK m.25.2.d, GY m.49.2.

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

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

Bu yöntemin uygulanması için ithalatçının gerekli bilgi ve belgeleri gümrük idaresine ibraz etmekle birlikte, bu bilgi ve belgelerin doğruluğunu ispata hazır olduğunu üretici ülke makamlarından alacağı belge ile tevsik etmesi gerekmektedir. Hesaplanmış kıymetin belirlenmesinde, gümrük idaresi tarafından ithalatçı tarafından ibraz edilen bilgilerin dışında bilgilerin de kullanılması halinde, talep üzerine, beyan sahibinin kullanılan bilginin kaynağı ve bu bilgiye dayanılarak yapılan hesaplama konusunda bilgilendirilmesi gerekmektedir.

6. Son Yöntem

Yukarıda sayılan yöntemlere göre belirlenemeyen ithal eşyasının gümrük kıymeti GK m.26 belirtilen esaslar çerçevesinde belirlenmektedir. Buna göre;

- a) 1994 Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşmasının VII. Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Anlaşmanın,
 - b) 1994 Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşmasının VII. Maddesinin,
 - c) Gümrük Kanunu’nun kıymet ile ilgili hükümlerinin,
- ilke ve genel hükümlerine uygun yöntemlerle ve Türkiye’de mevcut veriler esas alınarak belirlenmesi gerekir.

Bu son yönteme göre gümrük kıymetinin belirlenmesinde aşağıdaki sayılan unsurlar esas alınmaz;

- Türkiye’de üretilen eşyanın Türkiye içindeki satış fiyatı,
- Gümrük idaresinin iki alternatif kıymetten yüksek olanını kabul etmesini öngören bir sistem,
- Eşyanın ihraç ülkesindeki iç piyasa fiyatı,
- Aynı veya benzer eşyanın, hesaplanmış kıymet yöntemine göre hesaplanmış kıymeti dışındaki maliyet bedeli,

- Türkiye'den başka bir ülkeye ihraç edilen eşyanın fiyatı,
- Asgari gümrük kıymetleri,
- Keyfi veya fiktif kıymetler.

F. Gümrükçe Onaylanmış Bir İşlem veya Kullanımlar

Gümrükçe onaylanmış bir işlem ve kullanım, TGB'ye giriş veya çıkış yapacak eşya için yerine getirilmesi gereken işlemlerin bütünüdür¹⁷⁶. Türkiye Gümrük Bölgesine gelen eşya, getiren kişi ya da duruma göre eşyanın gelişinden sonra taşıma sorumluluğunu üstlenen kişi daha önce ibraz olunan özet beyan ya da yerine geçen belgeler ile ilişkilendirilerek gümrüğe sunar. Gümrüğe sunulan eşya için GK m.46 ya göre gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanım belirlenmesi zorunluluğu ortaya çıkmaktadır.

Gümrüğe sunulan eşya için, deniz yolu ile geldiği durumlarda özet beyan verildiği tarihten itibaren 45 gün, diğer yollarla gelmesi halinde ise 20 gün içinde gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanım belirlenmesi ve buna ilişkin işlemlerin tamamlanması gerekir. Gümrük Kanununda yolcu beraberinde getirilen eşyanın gümrüğe sunulmasından sonra gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulması için ise, “eşyanın geçici depolanması” başlığı altında düzenlemeye yer verilmiş olup, 3 aylık bir süre öngörülmüştür). Gümrük Müsteşarlığı şartlar gerektiği takdirde, bu sürelerden daha kısa süre belirleyebildiği gibi, sürelerin uzatılmasına da karar verebilir. İlgili süreler içinde gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanım belirlenmesi için gerekli işlemlere başlanmamış eşya, hakkında herhangi bir adli veya idari takibat bulunmaması halinde tasfiye işlemleri gerçekleştirilir.

Tanımların yer aldığı GK m.3'ün 14. fıkrasında eşyanın gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulması açıklanmıştır. Bu fıkra da gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanımlar;

- Eşyanın bir gümrük rejimine tabi tutulması,
- Eşyanın bir serbest bölgeye girmesi,

¹⁷⁶ SELEN, Gümrük İşlemleri ve Vergilendirilmesi, s.27.

- Eşyanın TGB dışına yeniden ihracı,
- Eşyanın imhası,
- Eşyanın gümrüğe terk edilmesi olmak üzere beş başlıkta sayılmıştır.

GK m.55 göre gümrüğe sunulan bir eşya, niteliğine, miktarına, menşesine, yükleme veya varış ülkesine bakılmaksızın, belirlenmiş şartlar altında her zaman gümrükçe onaylanmış işlem veya kullanımlardan birine tabi tutulabilir. Ancak aksine bir hüküm bulunması veya Bakanlar Kurulu kararı ile yasaklama getirilmesi durumunda, eşya gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulamaz. BK kanunda sayılan; kamu ahlakı, kamu düzeni, kamu güvenliği, insan, hayvan ve bitki sağlık ve hayatlarının korunması, sanatsal, tarihi veya arkeolojik değeri olan ulusal hazinelerin korunması, fikri ve sınai mülkiyet haklarının korunması gerekçeleri ile yasaklama getirebildiği gibi kısıtlama kararı da verebilmektedirler.

Eşyanın gümrüğe sunulmasından gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutuluncaya kadar gümrük idarelerinin uygun gördüğü yerlerde ve belirlediği koşullarda geçici depolanan eşya statüsünde depolanmaktadır. Yolcu beraberinde getirilen eşya ise yolcu eşyasına mahsus gümrük ambarlarında tutulur. Gümrük idareleri, geçici depolanan eşya için tahakkuk edebilecek gümrük vergilerinin ödenmesini garanti altına almak üzere eşya sahibinden teminat isteyebilmektedir.

1. Eşyanın Bir Gümrük Rejimine Tabi Tutulması

Gümrük rejimi kavramı, Türkiye Gümrük Bölgesine giriş veya çıkış yapacak eşyanın nasıl hareket edeceğini belirleyen işlem süreçleri olarak tanımlanabilir¹⁷⁷. Gümrük rejimleri, eşyanın TGB'ye girerken ticaret politikası önlemlerine ve gümrük vergileri ile diğer mali yükümlülöklere tabi tutulup tutulmayacağını düzenlediği gibi, eşyanın TGB içinde nasıl dolaşacağını, ayniyetinin değışip değışmeyeceğini, ayniyeti değıştirilecekse nasıl bir işlem ve işçiliğe tabi tutulacağı gibi detayları da düzenlemektedir¹⁷⁸.

¹⁷⁷ SELEN, Gümrük İşlemleri ve Vergilendirilmesi, s.32, ERCAN, Gümrük Uyuşmazlıkları, s.77.

¹⁷⁸ SELEN, Gümrük İşlemleri ve Vergilendirilmesi, s.32.

Gümrük Kanunu’nda 8 adet gümrük rejimi belirlenmiş, altı tanesi m.79’da şartlı muafiyet düzenlemeleri ve ekonomik etkili gümrük rejimleri şeklinde iki grup olarak düzenlenmiştir. Ekonomik etkili kavramı ile eşyanın gümrük gözetim ve kontrolünde bir üretim sürecinde işlenmesi veya ekonomik bir faaliyetin parçası olarak gümrük işlemlerine tabi tutulması ifade edilmektedir¹⁷⁹. 2009 yılında 5911 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikler öncesinde gümrük rejimleri eşyanın kullanım şekli ve amacına göre ekonomik etkili ve ekonomik etkili olmayan rejimler olarak iki grup olarak tasnif edilmişti¹⁸⁰. Gümrük rejimleri, ekonomik etki kavramının tanımlanması ve algılanmasındaki güçlükler nedeniyle bu tasniften vazgeçilerek, gümrük mali yükümlülükleri çerçevesinde tasnife tabi tutulmuştur¹⁸¹. Serbest dolaşıma giriş rejimi (*ikinci ayırım*) ve ihracat rejimi (*dördüncü ayırım*) “gümrükçe onaylanmış işlem ve kullanımlar” başlığı altında farklı ayrımlar olarak düzenlenmiş ve yeni düzenleme ile birlikte diğer rejimler “*şartlı muafiyet düzenlemeleri ve ekonomik etkili gümrük rejimleri*” (*üçüncü ayırım*) başlığı altında şu şekilde yer almıştır¹⁸²;

a) Şartlı muafiyet düzenlemeleri,

- Transit
- Antrepo
- Şartlı muafiyet kapsamında dahilde işleme
- Gümrük kontrolü altında işleme
- Geçici ithalat

b) Ekonomik etkili gümrük rejimleri,

- Antrepo
- Dahilde işleme
- Gümrük kontrolü altında işleme
- Geçici ithalat
- Hariçte işleme

¹⁷⁹ SELEN, Gümrük İşlemleri ve Vergilendirilmesi, s.32.

¹⁸⁰ UZUN, Serap, *AB’ne Uyum Çerçevesinde Gümrük Rejimleri Uygulamaları ve Değerlendirilmesi*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa, 2006, s.22.

¹⁸¹ SELEN, Gümrük İşlemleri ve Vergilendirilmesi, s.67.

¹⁸² Gümrük rejimlerinin farklı bir tasnifi için bkz. TUNCER, Gümrükler ve Gümrük Vergileri s.356.

Bir gümrük rejiminin şartlı muafiyet düzenlemesi olması için gümrük mevzuatına göre bazı şartlar gerekmektedir. Rejimin usul ve esasları BK tarafından belirlenir, rejime tabi tutulacak eşya, dış ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmaz, izne ve belirli bir süreye tabidir, tahakkuk edecek mali yükümlülükler için teminat alınır¹⁸³.

a. Serbest Dolaşıma Giriş Rejimi

Serbest dolaşıma giriş kavramı AB ile Gümrük Birliği'nin sağlanması ile malların serbest dolaşımından hareketle ithalat kavramı yerine Türk gümrük literatürüne girmiştir¹⁸⁴. Türkiye Gümrük Bölgesine gelen eşyanın serbest dolaşıma girişi; ticaret politikası önlemlerinin uygulanması, eşyanın ithali için öngörülen diğer işlemlerin tamamlanması ve kanunen ödenmesi gereken vergilerin tahsili ile mümkündür. Rejime giriş için gerekli işlemlerin tamamlanmasıyla eşya serbest dolaşım statüsü kazanarak kesin ithalatı gerçekleşmiş olur¹⁸⁵. Yani nihai kullanım mekanizması hariç olmak üzere eşya üzerindeki gümrük gözetimi sona ermektedir. İthalatı yasak olmayan her türlü eşya serbest dolaşıma giriş rejimine tabi tutulabilir. Ancak bazı eşyaların ithalatı sadece belirli kurum ve kuruluşlar tarafından gerçekleştirilebildiği gibi, bazı eşyaların ithalatı da izne tabidir. Örneğin doğalgaz ithalatı BOTAŞ tarafından gerçekleştirilebilir. İthalatı ön izne bağlı gübre, Gıda Tarım ve Hayvancılık Bakanlığının uygunluk yazısına tabidir.

Serbest dolaşıma giriş için beyannamenin tescil edildiği tarihte eşyanın gerektirdiği vergi ve diğer mali yükümlülüklerinin yerine getirilmesi gerekmektedir¹⁸⁶. Gümrük Kanunu, mali yükümlülüklerin yerine getirilmesi konusunda işlem maliyetlerinin azaltılması yönünde yükümlü lehine iki düzenleme getirmiştir. Bunlardan ilki, tarımsal mali yükler dışında kalan mali yükümlülüklerin oranlarının serbest dolaşıma giriş beyannamesinin tescil tarihinden sonra, fakat eşyaya ilişkin gümrük vergilerinin ödenmesinden veya teminata bağlanmasından önce indirilmesi halinde, yükümlünün talebi halinde lehe olan oran uygulanmaktadır. Yükümlüden kaynaklanan nedenlerle,

¹⁸³ GÜLTEKİN, *Türkiye'de Dış Ticaretten Alınan Vergiler*, s.69.

¹⁸⁴ TUNCER, *Gümrükler ve Gümrük Vergileri*, s.45.

¹⁸⁵ SELEN, *Gümrük İşlemleri ve Vergilendirilmesi*, s.68.

¹⁸⁶ ERCAN, *Gümrük Uyuşmazlıkları*, s.100.

örneğin kabul edilmiş beyannamelerin kasıtlı olarak bekletilmesi¹⁸⁷, gümrük işlemlerinin tamamlanamaması halinde, lehe olan oran uygulanmamaktadır. İkinci düzenleme ise bir taşıma belgesi kapsamında getirilen birden çok eşyanın değişik tarife pozisyonlarına girdiği hallerde söz konusu olmaktadır. Bu eşyalar için kendi tarife pozisyonuna göre işlem yapılmasının ek bir iş yükü ve maliyete sebep olması halinde, yükümlünün talebi doğrultusunda, gümrük idareleri, eşyanın tamamına en yüksek gümrük vergi oranına tabi eşyanın tarife pozisyonuna göre vergi uygulayarak eşyanın serbest dolaşıma girişini sağlayabilmektedirler.

Serbest dolaşıma giriş rejiminde önemli hususlardan biri de nihai kullanım mekanizmasıdır¹⁸⁸. Nihai kullanım mekanizması ile serbest dolaşıma giren eşya öngörülen amaçlarla kullanılması halinde gümrük vergisi alınmaz veya normalde uygulanan gümrük vergisi oranından daha düşük vergi oranı uygulanmaktadır. Gerekli koşulları sağlayan eşyaların nihai kullanım kapsamında serbest dolaşıma girişi için, ilgili gümrük idaresine başvuru yapılarak gerekli izinlerin alınması gerekmektedir. Nihai kullanım amacıyla serbest dolaşıma girişi yapılabilecek eşyalar İthalat Rejim Kararının II ve V sayılı listelerde dipnotlar ile tanımlanmışken¹⁸⁹, sivil hava taşıtlarında kullanılmaya mahsus bazı ürünlere ilişkin olan VI sayılı listedeki eşyalar nihai kullanım ile gümrük vergisi sıfır olarak uygulanmaktadır. Bu listelerde tanımlanan eşyalar;

a) Sadece bir kez kullanılabilir türden olması durumunda, tümünün süresi içinde öngörülen nihai kullanıma tahsis edilecek olması,

b) Mükerrer olarak kullanılabilir olması durumunda, öngörülen kullanıma ilk tahsis tarihinden itibaren iki yıl boyunca kullanılacak olması hallerinde, eşya nihai kullanıma tabi tutulabilmektedir.

Aynı zamanda nihai kullanım kapsamında serbest dolaşıma rejimine tabi tutulacak eşya;

a) Avrupa Birliğinde serbest dolaşımda olması,

b) Diğer tercihli tarife uygulamalarına konu olması,

¹⁸⁷ SELEN, Gümrük İşlemleri ve Vergilendirilmesi, s.70.

¹⁸⁸ GK m.77, GY m.207-211.

¹⁸⁹ SELEN, Gümrük İşlemleri ve Vergilendirilmesi, s.72.

c) Kanun ile gümrük vergisinden muaf veya Bakanlar Kurulu Kararı ile indirimli vergi uygulamasına tabi tutulması hallerinde, aynı veya daha yüksek vergi söz konusu ise nihai kullanım hükümleri uygulanmamaktadır¹⁹⁰. Çünkü bu durumlarda, örneğin Avrupa Birliğinde serbest dolaşımda olan eşya için gümrük vergisi sıfırdır, zaten avantajlı durumlar söz konusu olacağı için nihai kullanım hükümlerinin uygulanmasına gerek kalmamaktadır.

Nihai kullanımı nedeniyle indirimli veya sıfır vergi oranı uygulanarak serbest dolaşıma giren eşya için normalde ödenmesi gereken gümrük vergisine karşılık teminat belirlenmektedir. Teminat miktarı sıfır vergi uygulandığında tamamı, indirimli oran uygulandığında kalan kısım kadar olmaktadır¹⁹¹. Alınan teminatlar, bir kez kullanılabilir eşyanın öngörülen nihai kullanımın gerçekleştiğinin, mükerrer olarak kullanılabilir eşyanın ise, öngörülen kullanıma ilk tahsis tarihinden itibaren iki yıl geçtiğinin tespiti halinde iade edilmektedir. Nihai kullanım işleminin gerçekleştirilmesi sonucunda ortaya çıkan atık ve artıklar ile doğal yıpranmadan ileri gelen kayıplar da nihai kullanıma tabi tutulmuş eşya olarak değerlendirilerek gümrük vergisi alınmama yoluna gidilmektedir¹⁹².

Nihai kullanıma tabi olarak serbest dolaşım statüsü kazanan eşya öngörülen kullanım gerçekleşinceye kadar gümrük gözetim statüsünde kalmaktadır. Nihai kullanım nedeniyle indirimli veya sıfır vergi oranından yararlanarak serbest dolaşıma girişi yapılan eşyanın gümrük gözetimi;

- Nihai kullanım olarak kabul edilen üretim veya kullanım faaliyetinin gerçekleşmesi,
- İptal koşullarının oluşması,
- Eşyanın ihraç veya imha edilmesi,
- Eşyanın belirlenen amaçlar dışında kullanılması nedeniyle tahsili gereken vergilerin ödenmesi, hallerinde sona ermektedir¹⁹³.

Serbest dolaşımda bulunan eşya, bu statüsünü;

- a) Serbest dolaşıma giriş beyannamesinin iptal edilmesi,

¹⁹⁰ GY m.207.2.

¹⁹¹ GY m.207.3.

¹⁹² GY m.209.7.

¹⁹³ GY m.211.3.

b) Geri ödeme sisteminin uygulandığı dâhilde işleme rejimi çerçevesinde işledikten sonra ihraç edilen eşyaya ilişkin gümrük vergilerinin geri verilmesi veya kaldırılması,

c) Eşyanın kusurlu veya satış sözleşmesi hükümlerine uygun olmaması nedeniyle, gümrük vergilerinin geri verilmesi veya kaldırılması,

d) Eşyanın ihracına, geri gönderilmesine veya gümrükçe onaylanmış başka bir işlem veya kullanıma tabi tutulması nedeniyle gümrük vergilerinin geri verilmesi veya kaldırılması, hallerinde kaybetmektedir.

Nihayet bu kısımda bahsedilmesi gereken son husus serbest dolaşım rejiminin ihlali ve yaptırımıdır. Serbest dolaşıma giriş rejimine tabi tutulan eşyaya ilişkin olarak, yapılan beyan ile muayene ve denetleme veya teslimden sonra kontrol sonucundaki veriler ile beyana göre hesaplanan ithalat vergileri arasındaki fark %5'i aştığı takdirde, ithalat vergilerinin yanı sıra bu farkın üç katı para cezası alınmaktadır¹⁹⁴. Aradaki farkın %5'i geçmemesi ve maddi hesap hatasından doğan noksan kıymet beyanlarında ise, bu farklara ait ithalat vergilerinden başka vergi farkının yarısı tutarında para cezası alınmaktadır¹⁹⁵.

Yine kaçakçılıkla mücadele hükümleri saklı kalmak üzere, serbest dolaşıma giriş rejimine tabi tutulan eşyanın genel düzenleyici idari işlemlerle ithalinin yasaklanmış olduğunun tespiti halinde, eşyanın gümrük vergilerinin alınmasının yanı sıra, gümrüklenmiş değerinin dört katı idari para cezası verilmektedir. Ayrıca eşyanın ithali, lisansa, şarta, izne, kısıntıya veya belli kuruluşların vereceği uygunluk veya yeterlilik belgesine tabi olduğu halde uygunluk ve yeterlilik belgesine tabi değilmiş veya belge alınmış gibi beyan edildiğinin tespit edilmesi halinde, eşyanın gümrük vergilerinin yanı sıra, eşyanın gümrüklenmiş değerinin iki katı idari para cezası verilmektedir¹⁹⁶.

b. İhracat Rejimi

İhracat rejimi, bir malın, yürürlükteki ihracat mevzuatı ile gümrük mevzuatına uygun şekilde yurt dışına veya serbest bölgelere çıkarılmasını veyahut müsteşarlıkça

¹⁹⁴ GK m.234.1.a.

¹⁹⁵ GK m.234.1.c.

¹⁹⁶ GK m.235.1.c.

ihracat olarak kabul edilecek sair çıkış ve işlemleridir¹⁹⁷. Diğer bir ifadeyle, ihracat rejimine konu olan eşyanın, yurt dışına satılarak veya bedelsiz bir şekilde gönderilmesi rejimidir. İhracat rejimine konu eşyanın ülke sınırları içinden diğer ülkelere gönderilmesi belirli bir süreç içinde gerçekleşir¹⁹⁸. Bu sürecin düzgün ve sorunsuz olması için ihracat rejimi kuralları ortaya çıkmıştır.

İhracat ülkenin dış ticaret hacmiyle alakalıdır. Dış ticaretin temel amacı ise ülkenin refah seviyesini arttırmak için, ihracat hacmini arttırarak gelir elde etmektir. Temel amaç ülkenin refah seviyesini arttırmak olduğu için, ihracatın devletin yetkili kurumları tarafından denetlenmesi kaçınılmaz olmaktadır. Bu denetim noktasında yetkili kurumlarca rejime konu eşya ile ilgili ticaret politikası önlemleri almak, ihracat vergileri veya mali yükümlülükleri tahsil etmektedir¹⁹⁹.

İhracatın birçok farklı şekli mevcuttur. Bunlar üç başlık altında sınıflandırılmaktadır²⁰⁰:

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

Özellik arz etmeyen ihracat, ihracat yönetmeliğinde yer alan genel usullere tabi ihracattır. İhracat Yönetmeliğinin m.5'te özellik arz etmeyen ihracat usulünden bahsetmektedir. İlgili maddeye göre; İhracat işleminin başlaması için, ihracatçıların, gümrük beyannamesi ile gümrük idaresine başvurmasını yeterli saymaktadır²⁰¹.

Özellik arz etmeyen ihracatta, ihracat işleminin başlaması için, ihracatçıların gümrük beyannamesini İhracatçıları Birliği Genel Sekreterliğine onaylattıktan sonra, ihracatın yapılacağı gümrük idaresine başvurmaları yeterlidir²⁰².

Kayda bağlı ihracata konu malın belirlenmesi müsteşarlığa verilmiştir. Müsteşarlık hangi malların kayda bağlı ihracata konu olacağını yayımlayacağı Tebliğ²⁰³ ile belirler. Müsteşarlık tarafından tebliğde belirlenen malların ihracatına başlamadan önce, gümrük

¹⁹⁷ İhracat Yönetmeliği m.4

¹⁹⁸ GÜLTEKİN, *Türkiye'de Dış Ticaretten Alınan Vergiler*, s.101.

¹⁹⁹ GÜLTEKİN, *Türkiye'de Dış Ticaretten Alınan Vergiler*, s.101-102

²⁰⁰ ERTEM, Üner, *Dış Ticaret İşlemleri*, Bursa, 2015, Ekin, s.265.

²⁰¹ İhracat Yönetmeliği m.5.

²⁰² İhracat Yönetmeliği m.5.

²⁰³ Bu tebliğ "İhracı Kayda Bağlı Mallara İlişkin Tebliğ" dir.

beyannamelerinin, İhracatçılar Birliği Genel Sekreterliğince kayda alınması gerekmektedir. Kayda alınmış gümrük beyannamesinin gümrük idaresine sunulma süresi ise İhracatçılar Birliği Genel Sekreterliğinin onay tarihinden itibaren uzatılmamak üzere otuz (30) gün olarak belirlenmiştir. Ancak ülkemiz ihraç ürünlerine miktar sınırlaması uygulayan ülkelere yapılan ihracatlar da, malın ihracına ait kayıt meşruhatı düşülerek, gümrük idarelerine sunulması gereken gümrük beyannamelerinin süresini, Müsteşarlık tarafından otuz günden daha kısa veya daha uzun olarak belirleyebilir²⁰⁴.

Özellik arz eden ihracat ise İhracat yönetmeliğinde 10 farklı şekilde gerçekleştirilebileceği belirtilmiştir. Bunlar; Kredili İhracat²⁰⁵, konsinye ihracat, ithal edilmiş malların ihracı, transit ticaret, bedelsiz ihracat, ticari kiralama yoluyla yapılan ihracat, yurt dışı müteahhitlik hizmetleri kapsamında yapılan ihracat, takas ve bağlı muamele şeklinde ihracat ile dolaylı ofset şeklinde düzenlenmiştir.

c. Geçici İthalat Rejimi

Geçici ithalat rejimini açıklamada önce geçici ithalat rejiminin konusu ve kapsamı üzerinde durulacak, ardından bu rejimin işleyişi hakkında bilgi verilip en son olarak, rejimin ihlali sonucunda uygulanacak yaptırımlardan bahsedilecektir.

Geçici ithalat rejimini konusu ve kapsamı “*Serbest dolaşıma girmemiş ithal eşyasının ithalat vergilerinden kısmen veya tamamen muaf olarak ve ticaret politikası önlemlerine tabi olmaksızın TGB içinde kullanılmasını ve doğal yıpranmalar hariç, olduğu gibi gümrük bölgesini terk etmesini öngören ekonomik etkili rejimdir.*” şeklinde tanımlanabilir²⁰⁶.

Geçici ithalat rejiminde ithal eşyasının TGB içinde kullanılmasını ve olağan kullanımda meydana gelen yıpranmalar dışında, herhangi bir değişikliğe uğramaksızın yeniden ihracına imkân sağlayan rejimdir. Bu rejime konu olan ithal eşyası serbest dolaşıma girmemiş olmalıdır. Fuar, sergi gibi faaliyetlerde kullanılmak üzere getirilen

²⁰⁴ GY m.7.

²⁰⁵ Kredili ihracat, kanun koyucu tarafından mülga: RG-12.7.2008-26934 ile kaldırılmıştır.

²⁰⁶ SELEN, Gümrük İşlemleri ve Vergilendirilmesi, s.114.

eşyalar bu rejimin kapsamdadır²⁰⁷. Ayrıca ATA ve CPD karnelerinin kapsamında gelen eşyalar da bu rejime tabidir²⁰⁸.

Geçici ithalat rejiminde, ithalatı gerçekleştirilebilmesi için gümrük idaresinden izin alınması gerekmektedir. İzin yetkili gümrük idaresinden yazılı olarak talep edilmesi gerekmektedir²⁰⁹. Buradaki yetkili gümrük idaresinin tespiti ise; ithal eşyanın geldiği veya kullanılacağı yere en yakın gümrük idaresidir.

İzin verilmesi halinde izinin geçerlilik süresinin ne kadar olacağı konusunda Kanunda kesin süre belirtilmemiştir. Gümrük Kanununun 46. maddesinde belirtilen süreler nazara alınarak gümrük idarelerince belirlenmektedir.

Geçici ithalat izin belgesi kapsamında yapılabilecek ithalata ilişkin işlemler gümrük beyanı yoluyla yapılabilmektedir. Bu rejimde beyan, basitleştirilmiş usulde beyan, sözlü beyan, ATA Karnesi ile beyan, Normal beyan olmak üzere dört beyan usulü kullanılmaktadır.

Geçici ithalat rejimi kapsamında ithal edilen eşyaların bazılarında gümrük vergilerinin tamamı ve ya bir kısmı alınmaz. Gümrük vergilerinin tamamının alınmaması durumunda “Tam Muafiyet”²¹⁰, bir kısmının alınmaması halinde “Kısmi Muafiyet” olarak kabul edilmektedir. Burada değinilmesi gereken husus olarak kısmi muafiyet uygulanan eşya, eğer serbest dolaşıma girer ise her ay ödenmesi gereken gümrük vergilerinin %3 ünün ödenmesidir.

Geçici ithalat rejiminde tam veya kısmi muafiyet uygulandığı durumlarda cezai yaptırımı gerektiren fiiller ortaya çıkmaktadır. İthalat vergilerinde, tam muaf olarak geçici ithal rejimine tabi olan ve ticari kullanıma ya da özel kullanıma ayrılmış taşıtların yasaya ve usule aykırı biçimde kullanılması durumunda veya eşyanın kiralanması, ödünç verilmesi yahut başkasının kullanımına tahsis edilmesi durumunda, eşyaya ilişkin vergiler ile vergilerin iki katı para cezası ve usulsüzlük cezası alınır.

²⁰⁷ ERCAN, Gümrük Uyuşmazlıkları, s.94.

²⁰⁸ GK m.309.

²⁰⁹ GK m.309

²¹⁰ Tam muafiyet tanınacak eşyaları, Bakanlar Kurulu tarafından belirlenmektedir. Tam muafiyet kapsamına alınan eşyanın, rejimde kalma süresini Bakanlar Kurulu belirlemektedir. Ayrıca bu kapsamdaki eşyalardan teminat alınmamaktadır.

Geçici ithalat rejiminde kısmı muafiyet uygulandığı durumlarda, beyan ile denetleme, muayene ve kontrol sonucunda farklılık tespit edildiği takdirde, GK m.234 göre cezai yaptırım uygulanmaktadır.

d. Dâhilde İşleme Rejimi

Dâhilde işleme rejimi, ithal eşyanın serbest dolaşıma girip girmediğine bakılmaksızın, TGB’de işlenerek, işlenmiş ürün içinde yeniden ihraç edilmesini düzenleyen rejimdir²¹¹.

Bu rejimde ithal edilen hammaddenin TGB’de serbest dolaşımda bulunan eşya ile işlenerek yeniden ihracatı söz komsudur. Bu rejimde amaçlanan; ülke sınırları içinde dünya piyasa fiyatı üzerinden temin edilemeyen, üretimi yapılmayan ya da yetersiz olan ürünlerin, ticaret politikası önlemlerine tabi olmaksızın gümrük muafiyeti şeklinde ithalatını sağlayarak, ihracatı canlı tutmaktır. Bu rejime göre ithal edilen hammaddenin girdi maliyeti azaltılmakta ve üretici ithal ettiği hammaddenin gümrük vergisinden kurtulmaktadır²¹².

Dahilde işleme rejiminde gümrük vergilerinin ödenmesi açısından iki farklı sistem karşımıza çıkmaktadır. Bunlardan birincisi, “Şartlı Muafiyet Sistemi”, diğeri “Geri Ödeme Sistemi”dir.

Şartlı Muafiyet Sistemini kısaca şöyle tanımlayabiliriz; ithal edilen eşyanın kullanılarak elde edilecek işlenmiş ürünleri²¹³, yeniden ihraç etmek şartıyla gümrük işlemlerinden doğan mali yükümlülüklerden muaf tutulmasıdır.

Bu sistemde amaç ihraç edilecek eşyanın, yani işlem görmüş ürünlerin üretiminde, ithal edilen hammaddenin kullanılmasıdır.

GK m.108’de şartlı muafiyet sistemini tanımlamaktadır. Kanundaki tanıma göre: Serbest dolaşımda olmayan eşyanın, ihracı öngörülen ürünlerin üretiminde kullanılmak amacıyla, gümrük vergileri ve ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmaksızın ve vergileri teminata bağlanmak suretiyle²¹⁴, dâhilde işleme rejimi kapsamında geçici olarak ithal

²¹¹ GK m.108.

²¹² SELEN, Gümrük İşlemleri ve Vergilendirilmesi, s.87.

²¹³ İşlenme faaliyeti için, bkz. GK m.108.

²¹⁴ İhracatçılardan, muaf tutuldukları vergi kadar teminat alınmaktadır.

edilmesi. İthal edilen eşya TGB’ de işlem görmüş ürün şeklinde ihracı halinde teminat iade edilir²¹⁵. Teminat olarak; para, bankalar tarafından verilen teminat mektupları, hazine tahvil ve bonoları şeklinde alınabilir²¹⁶.

Geri Ödeme Sistemi ise, serbest dolaşıma girmiş eşyanın²¹⁷, işlem görmüş ürünlerin üretiminde kullanılmasından sonra TGB’den ihraç edilmesi halinde, bu eşyanın serbest dolaşıma girişi esnasında alınan ithalat vergileri, dahilde işleme rejimi kapsamında geri verilmesidir²¹⁸.

Bu sistemde ithal edilen eşyanın(hammadde, yarı mamul), ithal edilirken alınan vergilerin iadesi söz konusudur. Geri ödeme sistemine tabi ithal eşyanın, serbest dolaşıma giriş beyannamesinde, eşyanın geri ödeme sistemi kapsamında olduğu belirtilir.

Şartlı muafiyet sistemi ile geri ödeme sistemi arasındaki farklara baktığımızda²¹⁹;

- Şartlı muafiyet sistemine konu olan ithal eşyanın, serbest dolaşımda olmayan eşya niteliği aranmaktadır. Bunun neticesi olarak ithal edilen eşyadan ithal vergileri alınmamakta, sadece teminat alınmaktayken; Geri ödeme sistemine konu olan ithal eşya, serbest dolaşım içerisinde bulunmasından ötürü ithal vergileri alınmaktadır.
- Şartlı muafiyet sisteminde ithal edilen eşya Gümrük ve ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmamışken, geri ödeme sistemine tabi ithal eşya tabi tutulmuştur.
- Şartlı muafiyet sisteminde, eşyaya ilişkin vergiler teminata bağlanmışken, geri ödeme sisteminde eşyaya ilişkin vergiler tahsil edilmiştir.
- Şartlı muafiyet sistemine tabi ithal eşya işlenerek yeniden ihraç edilmesi ile birlikte teminat iade edilirken, geri ödeme sisteminde ithal edilen eşya işlem görmüş ürünlerin imalatında kullanıldıktan sonra ihraç edilmesi durumunda, eşyanın serbest dolaşıma girişinde ödenen ithalat vergileri geri verilir.

²¹⁵ GK m.108.

²¹⁶ ERTEM, Dış Ticaret İşlemleri, s.341.

²¹⁷ Kural olarak geri ödeme sisteminden her eşya yararlanabilir. Bkz: GK m.117.

²¹⁸ GK m.108.2.

²¹⁹ GK m.108.

Dahilde işleme rejiminden yararlanılması için, ilgilini dahilde işleme izin belgesine sahip olmaları gerekmektedir. Dahilde işleme izin belgesi ise ilgilinin talebi üzerine GK m.109’da sayılan kişilere verilmektedir.

Dahilde işleme rejimi süresi, kullanıldığı sektöre göre farklılık arz etmektedir²²⁰.

Dahilde işleme rejiminin ihlali noktasında, ithal eşyanın bu rejime girişinde gerçekleşebileceği gibi bu rejime girdikten sonra da gerçekleşebilir.

İthal eşya gümrük rejimine girişi sırasında yanlış beyanlarla, dahilde işleme rejimine tabi tutulmuşsa, Gümrük kanunu madde 234’ teki yaptırımlar uygulanır.

İthal eşya, dahilde işleme rejime girdikten sonra ortaya çıkan ihlaller açısından, verilen süre içerisinde ithal eşyanın TGB dışına çıkarılmaması, ya da başkasına satılması veya devredilmesi durumunda, eşyaya ilişkin gümrük vergilerinin tahsil ile, bu vergilerin üç katı kadar para cezası verilmesi öngörülmüştür²²¹.

e. Hariçte İşleme Rejimi

Hariçte işleme rejimi, serbest dolaşımda bulunan eşyanın hariçte işleme faaliyetlerine tabi tutularak TGB ’nden geçici olarak ihracı ve bu hariçte işleme faaliyetleri sonucu elde edilen ürünlerin ithal vergilerinden tam veya kısmı muafiyet suretiyle yeniden serbest dolaşıma girişine ilişkin hükümlerin uygulandığı rejimdir²²².

Serbest dolaşımdaki eşyanın geçici ihraççı halinde söz konusu eşyaya TGB dışına çıkışı için öngörülen ihracat vergileri, ticaret politikası önlemleri ve diğer işlemler uygulanır.

Bu rejimin diğer rejimlerden farkı ticaret politikası önlemlerine tabi tutulması olarak gösterilebilir.

Hariçte işleme rejiminde eşyanın geçici olarak TGB dışına çıkması ve işlem gördükten sonra belli muafiyetlerden yararlanarak geri gelmesidir²²³.

²²⁰ GK m.111.

²²¹ GK m.234.

²²² GK m.135.

²²³ Bu kapsamda belirli şartları taşıması durumunda taşıtlarında hariçte işleme rejimine dahil olması mümkündür.

Bu rejimde tam muafiyet sistemi; tamir edilmek veya yenilenmek üzere geçici ihraç edilen eşyanın, tamiratının kanuni yükümlülüğe dayanarak veya bir imalat hatası nedeniyle bedelsiz yapıldığının kanıtlanması durumunda mümkündür²²⁴.

Her eşyanın hariçte işleme rejimine tabi tutulması söz konusu değildir. Çünkü bu rejim de ihracı, ithalat vergilerinin geri verilmesine veya kaldırılmasına yol açan, ihracından önce nihai kullanımı nedeniyle ithalat vergilerinden muaf olarak serbest dolaşıma giren ve muafiyetin tanınması için gerekli koşulları taşımaya devam eden eşya ile ihracı vergi iadesi gerektiren ya da tarım politikası çerçevesinde vergi iadesi dışında mali avantaj sağlayan, serbest dolaşımdaki eşyaya hariçte işleme rejimi uygulanmamaktadır²²⁵.

Hariçte işleme rejiminde, serbest dolaşımda bulunan eşyanın işlenmek tamir edilmek ya da yenilenmek üzere geçici olarak ihraç edilmesi ve işlem görmüş ürünün tam veya kısmi muafiyetten yararlanarak serbest dolaşıma girmesinin sağlanması ile ithal edilen işlem görmüş ürünlerin aynısını veya benzerini üreten Türkiye 'deki üreticilerin temel ekonomik çıkarlarının olumsuz etkilememesi kaydıyla ihraç eşyasının satışını teşvik etmesi amaçlamaktadır²²⁶.

Hariçte işleme rejimine konu olacak eşyanın belirlenmesinde izin sistemi geçerlidir. Hariçte işleme izni talep üzerine, işleme faaliyetini yaptıracak kişiye verilir. Talep üzerine verilen izinde, işlem görmüş ürünlerin TGB' ne yeniden ithal edilmesi için gereken sürede belirtilir. Bu süre hak sahibinin talebinin uygun bulunması üzerine uzatılabilir²²⁷.

Hariçte işleme rejimine ilişkin şartlar veya yükümlülüklerden birisine hak sahibinin uymadığı tespit edilmesi durumunda, GK m.135.1 fıkrasında ifade edilen ithalat vergilerinden tam veya kısmi muafiyet uygulaması yapılmaz. Ancak burada kanun koyucu eğer hak sahibinin hariçte işleme rejiminde belirtilen şartlara veya yükümlülüklerle uymamasının rejimin doğru ilerleyişine önemli etkisi olmadığını tespit etmesi halinde GK

²²⁴ Hariçte İşleme Rejim Tebliği (İhracat 2007-5) m.3, RGS: 26519, 11.05.2007

²²⁵ GK m.136.

²²⁶ 2007/11864 BKK. m.1, RGS: 26484, 05.04.2007, GK m.137.

²²⁷ GK m.139.

m.135.1 fıkrasında geçen yaptırımı uygulamaz. Yani hak sahibi tam veya kısmı muafiyetten yararlanabilir²²⁸.

Hariçte işleme rejiminin ihlali üç şekilde gerçekleşebilir. Eşyanın girişi, ihracatı süreci ve serbest dolaşıma giriş süreci şeklinde karşımıza çıkabilir. Eşyanın girişi ve ihracat süreci, ihracat rejimindeki uygulamalarla aynıdır. Burada farklı olan durum ise işlenmek için TGB 'nden çıkan eşyanın verilen süre geçtikten sonra TGB 'ne getirilmesi durumunda karşımıza çıkmaktadır. Hariçte işleme rejimine konu eşyanın TGB dışın işlenmek için çıkan eşyanın, verilen süre geçmesinden sonra TGB 'ye getirilmesi durumunda GK m.241.3.1 maddesinde belirtilen ceza ile para cezasına çarptırılır. Eğer eşya verilen süre geçmesine rağmen TGB 'ye hiç gelmemesi durumunda GK m.214.1 uygulanır.

f. Gümrük Kontrolü Altında İşleme Rejimi

Gümrük kontrolü altında işleme rejimi, serbest dolaşıma girmemiş eşyanın TGB'de, ithalat vergilerine ve ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmaksızın, eşyanın niteliğini veya durumunu değiştiren işlemlere tabi tutulmaları ve bu işlemlerden elde edilen ürünlerin gümrük vergileri üzerinden serbest dolaşıma girmelerine ilişkin hükümlerin uygulandığı rejimdir²²⁹.

Ekonomik alanda etkili bir rejim olup dahilde işleme rejimine benzemektedir. Bu rejimde ithal edilen eşyanın üzerinde, o eşyaya bir takım değerler katan işlemler yapılması söz konusudur. Fakat burada ithal eşya üzerinde katma değer yaratan işlemler TGB' nde yapılmaktadır. Böylece Türkiye' de istihdam yaratılmasına imkân sağlayarak ekonomik alanda etkili bir rejim olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu rejimde ithal eşyaya yapılacak değer katan işlemler sınırlıdır.

Bu rejimden yararlanmak isteyen beyan sahipleri, ithal ettikleri eşyayı bulundukları şekilde serbest dolaşıma sokmak istemedikleri ya da vergisel avantajlardan yararlanmak istedikleri zaman bu rejimi işletebilmektedir. Bu rejimde amaç işlenmiş eşyanın serbest dolaşıma sokulmasıdır.

²²⁸ GK m.140.

²²⁹ GK m.123.

Bu rejimde ithal edilen eşyanın TGB 'nde bir takım katma değerler katan işlemler yapılması sonucu ortaya çıkan eşyaya işlenmiş ürün olarak tanımlanmaktadır.

Gümrük kontrolü altında işleme rejiminden yararlanmak isteyen işleme işini yapan veya yaptıranların talebi üzerine gümrük idarelerince izin verilmektedir²³⁰. İzin süresi her başvuru için ayrı ayrı gösterilir Hak sahiplerinin başvurusu üzerine bu süre uzatılabilir.

Bu rejimde izin başvurusunda bulunanların yanlış beyanla ihlal edebilir. Eğer rejime konu eşya hakkında yanlışlıklar tespit edilirse gümrük vergisi ile bu vergi farkının üç katı kadar para cezası verilir.

Ayrıca GK m.241 de Gümrük kontrolü altında işleme rejimi kapsamında TGB' ye getirilen eşya izin verilen sürenin bitimini takiben bir ay içinde rejiminin gerektirdiği işlemlerin bitirilmesi, yeniden ihracı veya gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulması eylemlerini usulsüzlük olarak nitelendirmiş ve bu eylemler neticesinde para cezası verilmesi öngörülmüştür²³¹.

g. Gümrük Antrepo Rejimi

Gümrük antrepo rejimi, gümrük vergilerine ve ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmadan eşyanın depolanmasıdır²³². Dolayısıyla antrepo rejimine tabi tutularak antrepoya konulan eşya, bu rejimde kalmaya devam ettiği süre zarfında gümrük yükümlülüğü doğmamaktadır²³³.

Gümrük vergilerine tabi eşyanın izin verildiği ve teminat gösterildiği durumlarda ihraç eşyasının konulduğu genel ve özel antrepolar ilgili işlemlerin tümünü kapsar. Antrepo, eşyanın gümrük sınırları içerisinde eşyanın korumak amacıyla konulduğu depo niteliğinde açık veya kapalı yerler²³⁴. Gümrük antreposu, gümrük gözetimi altında bulunan eşyanın konulması amacıyla kurulan ve kuruluşunda aranılacak koşulları ve

²³⁰ GK m.124.

²³¹ GK m.241.3.h.

²³² GK m.93.

²³³ YILDIRIM, Musa, TAŞKIRAN Mustafa, "Gümrük Antrepo Rejimine Tabi Tutulan Malların Antrepodan Devir Suretiyle Satışından Elde Edilen Kazançların Vergilendirilmesi", *Vergi Sorunları Dergisi*, S.294, Mart 2013, s.156.

²³⁴ TUNCER, Gümrükler ve Gümrük Vergileri, s.350-363.

nitelikleri yönetmelikle belirlenen yerdir²³⁵. Gümrük antreposu genel antrepo ve özel antrepodur.

Genel antrepo; herkes tarafından kullanılabilen gümrük antrepodur²³⁶. Genel antrepoda eşyanın konulması bakımından herkes tarafından kullanılabilen antrepodur²³⁷.

Özel antrepo; özel antrepo yerlerini kullanılması bakımından sınırlandırılma getirilmiştir. Özel antrepo yerlerini kullanımı yalnız antrepo işleticisine ait eşyaların konulduğu antrepodur²³⁸.

Kanun koyucu serbest dolaşımda olmayan eşyanın sergilendiği fuar ve sergi de antrepo sayılır diyerek antrepo kavramını genişletmiştir²³⁹.

Gümrük antrepo rejimi, ithalat vergilerine ve ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmamış ve serbest dolaşıma girmemiş eşyanın, gümrük antrepo rejimine alınması halinde ihracata ilişkin önlemlerden yararlanabilecek serbest dolaşımda bulunan eşyanın bir gümrük antrepasına konulmasına ilişkin hükümleri belirler²⁴⁰.

Gümrük antrepo rejimine konu eşya, serbest dolaşım rejimine tabi oluncaya kadar süre sınırı olmaksızın kalabilir²⁴¹.

Antrepoya konulan eşya ile ilgili elleçleme ve rutin işleme faaliyetleri yapılmaktadır. Elleçleme faaliyetleri olarak, eşyanın mevcut halinin korunması amacıyla, esas niteliğini bozmayacak türden faaliyetlerdir. Bu faaliyetler için gümrük idaresinden izin alınması gerekir²⁴².

Gümrük idareleri, her mali yılın başında antrepolarda bulunan eşyalara ilişkin sayım yapar ve bu sayım işlemleri sırasında mevcut kayıtlara göre eksik çıkması halinde, eksik olan eşyanın ithalat ve ihracat vergilerine ilaveten bu vergilerin üç katı kadar para cezası alınır²⁴³.

Gümrük antrepolarında, antrepoya konulan eşya ile ilgili teknik donanımlarda eksiklik bulunması, antrepoya konulan eşyaların konuldukları tarihte işleticileri tarafından

²³⁵ GK m.93.

²³⁶ YILDIRIM, TAŞKIRAN, “Gümrük Antrepo Rejimine...”, s.156.

²³⁷ GK m.94.

²³⁸ GK m.94.

²³⁹ YILDIRIM, TAŞKIRAN, “Gümrük Antrepo Rejimine...”, s.156.

²⁴⁰ GK m.93.

²⁴¹ TUNCER, Gümrükler ve Gümrük Vergileri, s.350-363.

²⁴² SELEN, Gümrük İşlemleri ve Vergilendirilmesi, s.81-144.

²⁴³ TUNCER, Gümrükler ve Gümrük Vergileri, s.350-363.

kayda geçirilmemesi ve gümrük idaresinin izni olmadan elleçlemeye tabi tutulması halinde idari para cezası söz konusudur.

h. Transit Rejimi

Transit rejimi, ithalat vergileri ve ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmayan serbest dolaşıma girmemiş, ihracatla ilgili gümrük işlemlerini tamamlamış eşyanın, gümrük gözetimi altında TGB içerisindeki bir noktadan diğerine taşınmasına uygulanan gümrük rejimidir²⁴⁴.

Gümrük idareleri, transit rejimine tabi tutulan eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesi içinde; yabancı bir ülkeden yabancı bir ülkeye, yabancı bir ülkeden Türkiye'ye, Türkiye'den yabancı bir ülkeye veya bir iç gümrük idaresinden diğer bir iç gümrük idaresine, taşınmasına izin verir²⁴⁵.

Transit rejimine tabi eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesinde taşınması, transit rejimi beyanı kapsamında, TIR karnesi kapsamında, transit belgesi olarak kullanılan ATA karnesi kapsamında, Kuvvetlerin Statüsüne Dair Kuzey Atlantik Anlaşmasına Taraf Devletler Arasındaki Sözleşme ile öngörülen form 302 kapsamında, Posta kolileri dâhil olmak üzere posta yoluyla, Yönetmelik ile belirlenecek hallerde, demiryolu ile taşımada CIM Taşıma Belgesi, büyük konteynerler ile taşımada TR Transfer Notu, havayolu ve denizyolu ile taşımada eşya manifestosu kapsamında yapılır²⁴⁶.

Transit eşyası için tahakkuk edebilecek gümrük vergilerinin ödenmesini sağlamak üzere kural olarak²⁴⁷ teminat verilmesi zorunludur²⁴⁸.

Transit rejimine tabi eşya, varış gümrük idaresine kadar muayene edilmeksizin taşınır. Ayrıca gerekli görülmesi halinde rejime tabi eşya mühür altına alınarak veya memur eşliğinde de taşınabilir. Ancak şüphe ve ihbar durumları istisnadır²⁴⁹.

²⁴⁴ GK m.84.

²⁴⁵ GK m.84.

²⁴⁶ GK m.84.

²⁴⁷ “Kural olarak” lafzı, GK m.85’de “transit eşyanın havayolu, demiryolu, denizyolu, boru hattı ile yapılan taşımalarda, yönetmelikle belirlenen haller dışında teminat alınmaz” şeklinde düzenlemeden dolayı kullanılmıştır.

²⁴⁸ GK m.85.

²⁴⁹ GK m.88.

Eğer transit rejime tabi eşya antrepolara veya gümrük idarelerince belirlenen başka bir yere konulmasına izin verilen diğer yerlerden transit rejimi kapsamında taşınan eşya gerek görülmesi halinde muayene edilir²⁵⁰.

Transit rejimine göre taşınan eşyayı rejim hükümlerine aykırı olarak yurt içinde bırakanlar hakkında eşya müsadere edilerek, eşyanın gümrüklenmiş değerinin iki katına kadar ağır para cezası verilir. Uluslararası eşya taşıyan araçlarla kaçak göçmen taşındığı durumlarda bu kişiler hakkında para cezası ve Cumhuriyet savcısına suç duyurusunda bulunulur.

2. Gümrükçe Onaylanmış Diğer İşlem veya Kullanım Şekilleri

a. Eşyanın Serbest Bölgeye Girmesi

Serbest bölge uygulaması oldukça köklü ve eski bir tarihe sahip olup ilkçağlara kadar uzanır. İlkçağlarda başlayan serbest şehir uygulaması bu uygulamanın başlangıcı kabul edilir ve sonrasında 19.yy'ın ikinci yarısından itibaren günümüzdeki şeklini almaya başlamıştır. Ülkemizde ise serbest bölgelerin tarihi Osmanlı İmparatorluğunun son dönemlerine rastlamaktadır. İlki 1987 yılında Mersin, sonuncusu ise 2002 yılında TÜBİTAK Marmara Araştırma Merkezi (Teknoloji Serbest Bölgesi) olmak üzere toplam 21 tane serbest bölge kurulmuştur²⁵¹. Serbest bölge kavramı, uygulamada farklı özellikler taşımasına rağmen çeşitli serbest bölge türlerini içinde barındıran temel bir kavramdır²⁵².

Serbest bölgeler, gümrük sınırlarının dışında bulunmasına rağmen TGB'nin bir parçasıdır. Bu bölgeler ülkenin fiziki sınırları içerisinde bulunmalarına rağmen, ülkenin sınırları içinde geçerli olan mali ve iktisadi yasal düzenlemelerin uygulanmadığı ve gümrük hattı dışı kabul edilen bölgelerdir²⁵³.

Serbest bölgelerin kurulmasıyla, ihracata yönelik yatırım ve üretimi teşvik etmek, doğrudan yabancı yatırımları ve teknoloji girişini hızlandırmak, işletmeleri ihracata

²⁵⁰ GK m.88.2.

²⁵¹ KAYIHAN, ESKİ, *Uluslararası Ekonomi Hukuku*, s.130.

²⁵² GÜLTEKİN, *Türkiye'de Dış Ticaretten Alınan Vergiler*, s.113.

²⁵³ SELEN, *Gümrük İşlemleri ve Vergilendirilmesi*, s.28, KAYIHAN, ESKİ, *Uluslararası Ekonomi Hukuku*, s.129-131. BOZKURT, "Gümrük Ve Serbest Bölgeler...", s.160.

yönlendirmek ve uluslararası ticareti geliştirmek, dış finansman ve kredi imkânlarından yararlanmak, ülke ekonomisine ucuz ve düzenli girdi sağlamak ve döviz geliri elde etmek amaçlanmaktadır²⁵⁴.

Serbest bölge ile Türkiye'nin diğer yerleri arasında yapılacak ticarete dış ticaret rejimi uygulanır. Serbest bölge ile diğer ülkeler arasında ise dış ticaret rejimi uygulanmaz²⁵⁵. Serbest bölgeler, dış ticaret mevzuatı açısından üçüncü ülke konumunda kabul edilen bölgelerdir. Bu alanlara eşya giriş ve çıkış işlemleri de gümrük mevzuatına uygun olması gerekir. Dolayısıyla bu alanlara eşya gönderilmesi ihracat, bu alanlarda üçüncü ülke menşeli girdiler kullanılarak üretilen eşyaların serbest dolaşıma sokulması ise ithalat olarak tescil edilmektedir²⁵⁶.

Serbest bölgelerin sınırları ve bu bölgelerin giriş ve çıkış noktaları ile serbest bölgeye giren, buralarda kalan veya çıkış yapan eşya gümrük denetimine tabidir²⁵⁷. Serbest dolaşımda olan veya olmayan her türlü eşya serbest bölgelere konulabilir²⁵⁸. Eşyanın serbest bölgelerde kalabileceği süre sınırsızdır²⁵⁹. Bir serbest bölgeye konulmuş serbest dolaşımda olmayan eşya izni gerek olmaksızın mutata elleçleme işlemlerine tabi tutulabilir²⁶⁰.

b. Eşyanın Yeniden İhracı, İmhası ve Gümrüğe Terki

Gümrükçe onaylanmış işlem veya kullanım şekillerinden olan yeniden ihracat, imha ve gümrüğe terk gümrük mevzuatı hükümlerine göre gerçekleştirilir. Bu kapsamda, serbest dolaşımda olmayan eşyanın, Türkiye Gümrük Bölgesinden yeniden ihracı mümkün olmakla birlikte, ticaret politikası önlemleri dâhil olmak üzere, eşyanın ihracı için öngörülen işlemler, gerektiği zaman yeniden ihraç edilecek eşya için de işletilebilir²⁶¹. Serbest dolaşımda olmayan eşyanın, Türkiye Gümrük Bölgesi dışına ihracatına ilişkin ticaret politikası önlemlerinin uygulanmayacağını öngören şartlı muafiyet içeren bir

²⁵⁴ SBK m.1.

²⁵⁵ SBK m.8.

²⁵⁶ SELEN, Gümrük İşlemleri ve Vergilendirilmesi, s.29.

²⁵⁷ GK m.153.

²⁵⁸ GK m.154.

²⁵⁹ GK m.156.

²⁶⁰ GK m.157.

²⁶¹ GK m.163.2.

gümrük rejimine tabi tutulabileceği haller, kendi iç mevzuatı kapsamında değerlendirilmelidir.

Gümrük Müsteşarlığı, ticaret politikası önlemleri dâhil olmak üzere eşyanın ihracı veya yeniden ihracına ilişkin işlemlerin veya önlemlerin gerektirdiği hallerde, yeniden ihracatı yasaklayabilir²⁶². TGB’de bulundukları sırada ekonomik etkili bir gümrük rejimine tabi tutulan eşyanın yeniden ihracı da yine ihracat rejimi hükümlerine uygun olarak gerçekleştirilir. Söz konusu eşyanın yeniden ihraç edilmek istenmesi halinde talebi belirten bir gümrük beyannamesinin gümrük idaresine verilmesi gerekmektedir.

Serbest dolaşımda olmayan eşyanın Hazineye hiçbir mali külfet getirmeyecek şekilde, gümrük idaresinin gözetiminde imhası veya gümrüğe terki mümkündür. Fakat buna ilişkin önceden ilgili gümrük idaresinin bilgilendirilmesi gerekmektedir. Söz konusu artık ve atıklar, gümrük statüleri belirlenmesi gibi işlemler tamamlanıncaya kadar gümrük gözetimi altında bulundurulur²⁶³. Gümrük görevlileri eşyanın imhası sırasında hazır bulunur. İmha sonrasında ise, gümrük görevlilerinin kalan artık ya da atık miktarını ve tipini, bunlara uygulanabilecek mali yüklerin tespit etmeleri ve gümrük tarafından onaylanmış başka bir işlem veya kullanıma tabi tutulduğunda kullanılması için tutanak düzenlemeleri ya da bunları beyanname üzerinde belirtmeleri gerekmektedir²⁶⁴. Söz konusu eşya için tescil edilmiş bir gümrük beyannamesi olması durumunda, beyanname üzerine gümrük idaresi tarafından imhaya ilişkin şerh düşülerek belirtilir²⁶⁵.

Türkiye Gümrük Bölgesi dışına çıkan eşya, yürürlükteki hükümlere ilişkin olarak gümrük idareleri tarafından yapılan kontrollere tabi tutulup, bunlar önceden belirlenen şekillerde ve gümrüğün gözetimi kontrolünde yurtdışına çıkarılır²⁶⁶.

²⁶² GK m.165.

²⁶³ GY m.434.1.

²⁶⁴ GY m.434.5.

²⁶⁵ GY m.434.4.

²⁶⁶ GK m.166.

İKİNCİ BÖLÜM

DIŞ TİCARET ÜZERİNDEKİ MALİ YÜKÜMLÜLÜKLER

I. VERGİLER

A. Gümrük Vergisi

1. Temel Unsurlar

4458 sayılı Gümrük Kanunu açısından gümrük vergisinin konusunu Türkiye Gümrük Bölgesine giren, yani serbest dolaşıma sokulan eşyalar oluşturmakta olup eşyanın ise her türlü madde, ürün ve değerdir. Ancak mevzuatta oldukça fazla sayıda diyebileceğimiz eşyalar için muafiyet ve istisna tanınmıştır. Kanuna göre, aşağıda sayılan hallerde serbest dolaşıma sokulacak eşya gümrük vergilerinden muaf tutulmuştur²⁶⁷:

1. Cumhurbaşkanının zat ve ikametgâhı için gelen eşya,
2. Mütakabiliyet esasına²⁶⁸ göre ithal edilen diplomatik eşya²⁶⁹,
3. Genelkurmay Başkanlığı, Milli Savunma Bakanlığı, kuvvet komutanlıkları, Milli İstihbarat Teşkilatı Müsteşarlığı, Jandarma Genel Komutanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı ve Emniyet Genel Müdürlüğünün münhasıran asli görevleri ve Müsteşarlığın kaçakçılıkla mücadele görevi ile ilgili olarak ithal edecekleri her türlü araç, gereç, silah,

²⁶⁷ GK m.167.

²⁶⁸ GY m.439.

²⁶⁹ Diplomatik muafiyetlerden yararlanacak kişiler için bkz. GY m.438.1.

teçhizat, makine, cihaz ve sistemleri ve bunların araştırma, geliştirme, eğitim, üretim, modernizasyon ve yazılımı ile yapım, bakım ve onarımlarında kullanılacak yedek parçalar, akaryakıt ve yağlar, hammadde, malzeme ile bedelsiz olarak dış kaynaklardan alınan yardım malzemesi,

4. Değeri 150 Euro'yu geçmeyen eşya,

5. Gerçek kişiler tarafından serbest dolaşıma sokulacak şahsi eşyadan;

- Yerleşim yerlerini Türkiye Gümrük Bölgesine nakleden gerçek kişilere ait, alındığı tarihte üç yaşından büyük olmayan kullanılmış motorlu veya motorsuz özel nakil vasıtaları,
- Yerleşim yerlerini Türkiye Gümrük Bölgesine nakleden gerçek kişilere ait her türlü kullanılmış ev eşyası,
- Yerleşim yeri Türkiye'de olan bir Türk ile evlenerek veya evlenmek üzere Türkiye'ye gelen kişilere ait çeyiz eşyası,
- Miras yoluyla intikal eden kişisel eşya,
- Türkiye'ye öğrenim görmek amacıyla gelen öğrencilere ilişkin eğitimle ilgili malzemeler ve eğitimle ilgili diğer ev eşyası,
- Türkiye Gümrük Bölgesinden geçici olarak çıkan gerçek kişilerin geri getirdiği kullanılmış ev eşyası,
- Yerleşim yeri Türkiye dışında olan gerçek kişilerin Türkiye'de satın aldıkları veya kiraladıkları konutlarında kullanılmak üzere geçici veya kesin olarak getirdikleri ev eşyası,
- Yolcuların kendi kullarımlarına mahsus ticari mahiyette olmayan kişisel eşya,

6. Gerçek kişilerce serbest dolaşıma sokulacak diğer eşyadan;

- Değeri 430 Euro'yu geçmemek üzere yolcuların beraberindeki hediyeelik eşya,
- Şeref nişanları veya ödülleri,
- Uluslararası ilişkiler çerçevesinde alınan hediyeler,

7. Bakanlar Kurulunca belirlenecek kişi, kurum ve kuruluşlar tarafından ticari gaye güdülmemek ve amacı doğrultusunda kullanılmak üzere ithal edilen eşyadan;

- Eğitim, bilim ve kültürel amaçlı eşya ile bilimsel alet ve cihazlar,
- Tıbbi teşhis, tedavi ve araştırma yapılmasına mahsus alet ve cihazlar,

- Bilimsel araştırma amacına yönelik hayvanlar ile biyolojik veya kimyasal maddeler,
- İnsan kaynaklı tedavi edici maddeler ile kan gruplama ve doku tipi ayırma belirteçleri,
- İlaç özelliği olan ürünlerin kalite kontrolü amacına yönelik maddeler,
- Ulusal araştırma geliştirme kurumları tarafından yürütülen veya desteklenen araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılmak üzere ithal edilen eşya,

8. Bir ticari faaliyetin yürütülmesi ile bağlantılı ithalat;

- İşyeri nakli suretiyle ithal edilen sermaye malları ve diğer malzemeler,
- Türkiye Gümrük Bölgesinde faaliyette bulunan çiftçilerin, komşu ülkedeki mülklerinden elde ettikleri ürünler,
- Komşu ülkelerdeki çiftçiler tarafından Türkiye Gümrük Bölgesindeki mülklerinde kullanılmak üzere getirilen, toprak ve ekinlerin işlenmesi amacına yönelik tohum, gübre ve diğer ürünler,
- Ticari mahiyet arz etmeyen numuneler,
 - Önemli değeri olmayan numunelik eşya ve modeller,
 - Basılı reklamcılık dokümanları ve reklamcılık amacına yönelik malzemeler,
 - Bir ticari fuarda veya benzeri bir faaliyette kullanılan veya tüketilen ürünler,
- İnceleme, analiz veya test amaçlı olarak ithal edilen eşya,

9. Ulaştırımcılıkta kullanılan eşya;

- Taşıma sırasında eşyanın istifi ve korunması için yardımcı maddeler,
- Canlı hayvanların nakli sırasında kullanılan kuru ot, yem ve yiyecek maddeleri ile ilaçları,
- Ulaşım araçları ile özel konteynerlerde mevcut bulunan akaryakıt ve madeni yağları,
- Deniz ve hava ulaşım araçlarına ait donatım ve işletme malzemesi,

- 1.7.2010 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, yolcu ve yük taşımacılığı faaliyetlerinde bulunan hava yolu şirketlerinin bu faaliyetlerinde kullanılmak üzere ithal edilen hava taşıtları, motorları ve bunların aksam ve parçaları,

10. Bilgi materyali ithalatı;

- Yayın hakları veya endüstriyel ve ticari patent haklarını koruyan örgütlere gönderilen eşya,
- Turistik reklamcılık malzemeleri,
- Ticari değeri olmayan çeşitli belge ve eşya,

11. Cenaze ve cenaze ile ilgili eşyanın ithali;

- Savaş kurbanları anıtları ile mezarlıkların yapımı, bakımı ve süslenmesi amacıyla yönelik eşya,
- Tabutlar, cenaze kül kapları ve süsleme niteliği olan cenaze levazımatı,

12. Diğer eşya;

- Malül ve engellilerin kullanımına mahsus eşya,
- Tabii afetler, tehlikeli ve salgın hastalıklar, büyük yangınlar, radyasyon ve hava kirliliği gibi önemli nitelikteki kimyasal ve teknolojik olaylar ile büyük nüfus hareketleri gibi kriz hallerinden zarar görenlere gönderilen eşya,
- Türkiye'de düzenlenen uluslararası spor müsabakalarında kullanılmak üzere getirilen eczacılık ürünleri

Bir diğer ithalat vergilerinden muaf eşya da 3 yıl içinde geri gelen eşyadır. Serbest dolaşımda bulunan eşya, Türkiye Gümrük Bölgesinden veya Türkiye'nin anlaşmalarla dâhil olduğu gümrük birliği gümrük bölgelerinin diğer bir noktasından ihraç edildikten sonra 3 yıl içinde olmak koşuluyla, yeniden serbest dolaşıma girmesi için beyan sahibinin talebi halinde, ithalat vergilerinden muaf tutulmaktadır. Üç yıllık süre, beklenmeyen haller veya mücbir sebeplerle uzatılabilmektedir²⁷⁰.

Vergiye doğuran olay hususunda, gümrük vergisinde yükümlü ve yükümlülüğün doğmasını birlikte değerlendirmek kanunun sistematığı ve daha kolay anlaşılabilmesi açısından doğru bir yöntem olacaktır. Buna göre şu şekilde sıralama yapabiliriz;

²⁷⁰ GK m.168.1.

- İthalatta gümrük yükümlülüğü; ithalat vergilerine tabi eşyanın serbest dolaşıma girişi veya ithalat vergilerinden kısmi muafiyet suretiyle geçici ithali için verilecek gümrük beyannamesinin tescil tarihinde başlar.

Bu gümrük yükümlülüğünde yükümlü ise beyan sahibidir. Dolaylı temsil durumunda, hesabına gümrük beyanında bulunulan kişi de yükümlü olmaktadır. Ancak temsilcinin yükümlülüğü, beyanda kullanılan verilerin yanlış olduğunu bildiği veya mesleği icabı ve mutata olarak bilmesi gerektiği durumlarla sınırlıdır. Beyanda kullanılan veriler, kanunen alınması gereken vergilerin tamamen veya kısmen tahsil edilememesine sebep olduğu takdirde, beyanın yapılabilmesi için bu verileri veren ve bu verilerin yanlış olduğunu bilen veya bilmesi gereken kişiler de gümrük vergilerinden sorumlu tutulmuştur²⁷¹.

- İthalat vergilerine tabi eşyanın, kanuna aykırı şekilde Türkiye Gümrük Bölgesine girmesi ya da bir serbest bölgede bulunan ithalat vergilerine tabi eşyanın kanuna aykırı olarak Gümrük Bölgesinin başka bir yerine gitmesi hallerinde, gümrük yükümlülüğü doğar ve gümrük yükümlülüğü, eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesine kanuna aykırı olarak girişi tarihinde başlar.

Gümrük vergilerinden sorumlu olanlar;

- Eşyanın kanuna aykırı olarak girişini gerçekleştiren kişiler,
- Eşyanın kanuna aykırı olarak girişine iştirak eden ve girişin kanuna aykırı olduğunu bilen veya normal olarak bilmesi gereken kişiler,
- Söz konusu eşyayı elde eden veya elinde bulunduran ve bu eşyayı elde ettiği veya aldığı sırada eşyanın kanuna aykırı olarak girdiğini bilen veya normal olarak bilmesi gereken kişilerdir²⁷².

- Gümrük gözetimi altındaki ithalat vergilerine tabi eşyanın, kanuna aykırı olarak gümrük gözetimi dışına çıkarılması halinde gümrük yükümlülüğü doğar ve gümrük yükümlülüğü, eşyanın gümrük gözetiminden çıkarıldığı tarihte başlar.

Gümrük vergilerinden sorumlu olanlar;

- Eşyayı gümrük gözetiminden çıkaran kişiler,

²⁷¹ GK m.181.

²⁷² GK m.182.

- Çıkarma işine iştirak eden ve eşyanın gümrük gözetiminden çıkarıldığını bilen veya normal olarak bilmesi gereken kişiler,
- Söz konusu eşyayı elde eden veya elinde bulunduran ve bu eşyayı elde ettiği veya aldığı sırada gümrük gözetiminden çıkarıldığını bilen veya normal olarak bilmesi gereken kişiler,
- Eşyanın geçici depolanmasında veya tabi tutulmuş olduğu gümrük rejiminin kullanılmasından doğan yükümlülükleri yerine getirmesi gereken kişilerdir²⁷³.
- Yukarıda belirtilen haller dışında;
 - İthalat vergilerine tabi eşyanın geçici depolanmasından veya tabi tutulmuş olduğu gümrük rejiminin uygulanmasından doğan yükümlülüklerden birinin yerine getirilmemesi,
 - Eşyanın söz konusu gümrük rejimine tabi tutulmasına veya nihai kullanımı nedeniyle indirimli yahut sıfır ithalat vergi oranı uygulanmasına ilişkin koşullardan birine uyulmaması hallerinde ve bu fiillerin geçici depolamanın veya ilgili gümrük rejiminin yanlış uygulanması sonucunu yarattığının tespit edilmesi,durumlarında ithalat nedeniyle gümrük yükümlülüğü doğar.

Gümrük yükümlülüğü;

- İlk durumda belirtilen hükmün yerine getirilememesinin bir gümrük yükümlülüğü doğurması halinde, bu tarihte,
- Eşyanın söz konusu gümrük rejimine tabi tutulmasına veya nihai kullanımı nedeniyle indirimli ya da sıfır ithalat vergi oranı uygulanmasına ilişkin bir koşula uyulmadığının sonradan tespiti halinde, ilgili rejime tabi tutulduğu tarihte, başlamaktadır.

Bu durumlarda yükümlü ise, ithalat vergilerine tabi eşyanın geçici depolanmasından veya tabi tutulduğu gümrük rejiminin uygulanmasından doğan yükümlülükleri yerine getirmesi gereken kişi ya da söz konusu rejime tabi tutulması için konulmuş koşullara uyması gereken kişi olmaktadır²⁷⁴.

²⁷³ GK m.183.

²⁷⁴ GK m.184.

- Serbest bölgelerde bulunan ithalat vergilerine tabi eşyanın, kanuna aykırı olarak tüketilmesi veya kullanılması halinde gümrük yükümlülüğü doğar. Eşyanın kaybolması ve bu kaybın kanıtlanamaması halinde, eşya serbest tüketilmiş veya kullanılmış sayılmaktadır.

Gümrük yükümlülüğü, serbest bölgede bulunan eşyanın kanuna aykırı olarak tüketildiği veya ilk kez kullanıldığı tarihte başlamaktadır.

Bu halde yükümlü, eşyayı tüketen veya kullanan ve bu duruma iştirak eden kişiler ile tüketime veya kullanımın kanuna aykırı olduğunu bilen veya normal olarak bilmesi gereken kişiler olmaktadır. Böyle olmakla birlikte, gümrük idarelerinin kaybolan eşyayı serbest bölgede tüketilmiş veya kullanılmış saydığı ve bu belirtilen kişilerin yükümlü olarak sayılmalarına imkan bulunmadığı hallerde, eşyanın gümrük idarelerince bilinen en son kullanıcısı, gümrük vergilerini ödemekle yükümlü olmaktadır²⁷⁵.

- Türkiye'nin taraf olduğu anlaşma hükümlerine göre dâhilde işleme rejimi altında elde edilen Türk menşeli eşyanın anlaşmalara taraf ülkelere ithalinde, tercihli tarife uygulamasından yararlanmasının, bunların bünyelerine giren serbest dolaşımda olmayan eşyanın ithalat vergilerinin ödenmesi ve buna ilişkin belgelerin onaylanması koşuluna bağlı olması halinde, ithalata ilişkin bir gümrük yükümlülüğü doğar.

Bu halde gümrük yükümlülüğü, söz konusu eşyanın ihracına ilişkin gümrük beyannamesinin gümrük idaresi tarafından tescil edildiği tarihte başlamaktadır²⁷⁶.

- İhracat vergilerine tabi eşyanın bir gümrük beyannamesi kapsamında Türkiye Gümrük Bölgesi dışına ihraç edilmesi halinde, gümrük yükümlülüğü doğar.

Gümrük yükümlülüğü, gümrük beyannamesinin tescili tarihinde başlamaktadır²⁷⁷.

- İhracat vergilerine tabi eşyanın gümrük beyanında bulunulmaksızın Türkiye Gümrük Bölgesi dışına çıkartılması halinde gümrük yükümlülüğü doğar.

Gümrük yükümlülüğü, eşyanın fiilen Türkiye Gümrük Bölgesi dışına çıktığı tarihte başlamaktadır.

²⁷⁵ GK m.185.

²⁷⁶ GK m.194.

²⁷⁷ GK m.188

Söz konusu eşyayı Türkiye Gümrük Bölgesi dışına çıkaran, bu fiile iştirak eden, beyanda bulunulması gerektiğini bildiği veya bilmesi gerektiği halde bulunmayan kişiler, gümrük vergilerinden sorumlu tutulmaktadır²⁷⁸.

- Eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesi dışına ihracat vergilerinden tam veya kısmi muafiyete tabi tutularak çıkmasına ilişkin hükümlere uyulmaması halinde, gümrük yükümlülüğü doğar.

İhracat vergilerinin tam veya kısmi muafiyete tabi tutularak, Türkiye Gümrük Bölgesi dışına gönderilmesine izin verilen eşyanın gümrük yükümlülüğü, izin verilen yerden başka bir varış yerine ulaştığı tarihte başlamaktadır. Ancak gümrük idarelerinin bu tarihi tespit edememesi halinde, eşyanın söz konusu muafiyete hak kazanmasına ilişkin hükümlere uyulduğunu kanıtlayan bir belgenin ibrazı için rejim hak sahibine süre verilmektedir. Belgenin ibraz edilmemesi halinde, gümrük yükümlülüğü verilen sürenin bittiği tarihte gümrük başlamaktadır²⁷⁹.

- İthal ve ihracat yasaklama veya kısıtlamaya tabi eşya için de gümrük yükümlülüğü doğar. Ancak, sahte paralar ile tıbbi ve bilimsel amaçlı kullanımları nedeniyle yetkili idareler tarafından denetlenen ekonomik dolaşıma girmeyen narkotik uyuşturucu ve uyarıcı maddelerin Türkiye Gümrük Bölgesine kanuna aykırı olarak girmesi halinde, kaçakçılık ve diğer ceza koyan kanun hükümlerine göre işlem yapılacağından dolayı, gümrük yükümlülüğü doğmamaktadır. Böyle olmakla birlikte, cezai hükümler koyan kanunlar gereğince, gümrük vergilerinin ceza tespitine esas olması veya cezai kovuşturmaların gümrük yükümlülüğünün varlığına bağlı olması hallerinde, gümrük yükümlülüğü doğmuş sayılmaktadır²⁸⁰.

2. Vergilendirme Süreci

Birinci Bölümde belirttiğimiz üzere, dış ticaret vergileri açısından matrah eşyanın gümrük kıymeti olarak advalorem veya eşyanın ağırlığı olarak spesifik olabilmektedir.

²⁷⁸ GK m.189.

²⁷⁹ GK m.190.

²⁸⁰ GK m.191.

İthalatta eşyanın gümrük kıymeti eşyanın satış bedelidir ve genellikle bu değer CIF(maliyet, sigorta, navlun) olarak ifade edilmektedir.

Gümrük vergisinin hesaplanmasında İthalat Rejim Kararı'na ekli liste olarak yayımlanan Gümrük Giriş Tarife Cetvelinde yer verilen oranlar dikkate alınmaktadır²⁸¹. Gümrük vergisi oranlarının yer aldığı İRK'nın liste ve ekleri, her yıl "İRK'ya Ek Karar" olarak yayımlanan BKK ile tekrar düzenlenmektedir. 2017 yılı için de İRK ekli listeler, 31.12.2016 tarihli ve 29935 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2016/9611 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, İthalat Rejimi Kararı'na Ek Karar ile ithalata konu ürünlere uygulanacak gümrük vergisi oranları ve toplu konut fonu miktarları, ülke ve ülke grupları bazında ayrı ayrı gösterilmek suretiyle, şeffaf, açık ve kullanıcılar açısından kolay anlaşılır olacak biçimde hazırlanmıştır²⁸². İthalat Rejimi Kararı ekli listeler aşağıdaki gibidir;

I sayılı liste tarım ürünleri,

II sayılı liste sanayi ürünleri,

III sayılı liste işlenmiş tarım ürünleri,

IV sayılı liste balıkçılık ve su ürünleri,

V sayılı liste gümrük vergisi askıya alınacak ürünler,

VI sayılı liste sivil hava taşıtlarında kullanılmaya mahsus bazı ürünler.

İthalat Rejimi Kararı'na ekli I, III, IV ve kısmen de II sayılı listelerde yer alan tarım, işlenmiş tarım, balıkçılık ve su ürünleri ithalatında uygulanmakta olan gümrük vergileri ve/veya toplu konut fonu oranları, sektörden gelen talepler, ilgili kurum ve kuruluşların görüşleri ile uluslararası anlaşmalar çerçevesinde yeniden düzenlenmiştir.

Gümrük Birliğinin işleyiş esaslarını düzenleyen 1/95 sayılı Ortaklık Konseyi Kararı'nın 13'üncü maddesi gereğince, Gümrük Birliği kapsamında yer alan ürünlerde üçüncü ülkelere karşı AB ile eş zamanlı olarak aynı gümrük tarifesini uygulaması gerekmektedir. Bu nedenle, AB'nin 1 Ocak 2017 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, bazı maddeler için üçüncü ülkelere uyguladığı gümrük vergisi oranlarındaki değişiklikler İthalat Rejimi Kararı eki II sayılı listeye yansıtılmıştır. Ayrıca, AB ile müştereken

²⁸¹ KOBAN, YILDIRIR KESER, *Dış Ticarete Lojistik*, s.303.

²⁸² Ekonomi Bakanlığı, *İthalat Rejimi Hakkında Genel Bilgi*, https://www.ekonomi.gov.tr/portal/faces/home/ithalat/ithalatRejimi?_afLoop=2043676465187928&_afWindowMode=0&_afWindowId=9myy1kcja&_adf.ctrl-state=sgwhd04nx_331#!%40%40%3F_afWindowId%3D9myy1kcja%26_afLoop%3D2043676465187928%26_afWindowMode%3D0%26_adf.ctrl-state%3Dsgwhd04nx_335 (15.08.2017).

hazırlanan ve yerli üretimi bulunmayan özel nitelikli bazı kimyasal hammaddelerde ve elektronik sanayii girdilerinde ortak gümrük tarifesi hadlerini sıfıra kadar indiren “askıya alma listesi”, yerli üreticilerin girdi ithalinde topluluk üyesi ülkeler üreticileri ile birlikte maliyet avantajı sağlayarak küresel üreticilerle rekabet edebilmelerini sağlamak amacıyla, İthalat Rejimi Kararı eki V sayılı liste olarak düzenlenmiştir²⁸³.

İthalatta uygulanacak gümrük vergisi oranları ile ödenecek toplu konut fonunu gösterir listeler (Liste I, II, III, IV, V, VI) kapsamı maddelere ait gümrük vergileri ve toplu konut fonları ilgili listelerde gösterildiği şekilde belirlenmiştir. Ancak II sayılı liste kapsamında yer alan maddelerin, aynı zamanda V sayılı listede yer alması durumunda, II ve V sayılı listelerde belirtilen gümrük vergisi oranlarından daha düşük olanı uygulanmaktadır²⁸⁴.

Tablo 3: I Sayılı Liste

10. FASIL						
GÜMRÜK VERGİSİ ORANI (%)						
G.T.İ.P.	MADDE İSMİ	AB, EFTA	B.HER	G.KORE	MLZY.	D.Ü.
1001.11.00.00.00	Tohumluk	0	0	0	0	0
1001.19.00.00.00	Diğerleri	130	0	130	130	130
1001.91.10.00.00	Kaplıca (kızıl) buğday	0	0	0	0	0
1001.91.20.00.11	Adi buğday	0	0	0	0	0
1001.91.20.00.12	Mahlut	0	0	0	0	0
1001.91.90.00.00	Diğerleri	0	0	0	0	0
1001.99.00.00.11	Adi buğday	130	0	130	130	130
1001.99.00.00.12	Mahlut	130	0	130	130	130
1001.99.00.00.13	Kaplıca (kızıl) buğday	130	0	130	130	130

²⁸³ Ekonomi Bakanlığı, *İthalat Rejimi Hakkında Genel Bilgi*, (15.08.2017).

²⁸⁴ 1995-7606 sayılı İRK m.9.

Tablo 4: II Sayılı Liste

(II) SAYILI LİSTE						
5, 9, 13, 14, 15, 17, 18, 19, 20, 21, 22. ve 24. FASILLAR						
G.T.İ.P.	MADDE İSMİ	GÜMRÜK VERGİSİ ORANI (%)				
		AB, G.KORE, EFTA, B-HER., MLZY.	GTS ÜLKELERİ			D.Ü.
			E.A.G.Ü.	Ö.T.D.Ü.	G.Y.Ü.	
2202.10.00.00.11	Sade gazozlar	0	0	0	6,1	9,6
2202.10.00.00.12	Meyvalı gazozlar	0	0	0	6,1	9,6
2202.10.00.00.13	Kolalı gazozlar	0	0	0	6,1	9,6
2202.10.00.00.19	Diğerleri	0	0	0	6,1	9,6

Tablo 5: III Sayılı Liste

(III) SAYILI LİSTE										
4, 7, 15, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 29, 33, 35. ve 38. FASILLAR										
G.T.İ.P	MADDE İSMİ	GÜMRÜK VERGİSİ ORANI (%)				Tarım Payı Olarak Fona Ödenecek Euro (EUR) (Karşılığı TL) (EUR/100 kg/net)				
		AB, EFTA, B-HER, G.KOR E, MLZY, İRAN	G.T.S ÜLKELERİ		D.Ü .					
			E.A. G.Ü, Ö.T. D.Ü	G.Y.Ü		AB, EF TA	G.K ORE	MLZ Y.	İRAN	D.Ü .
1905.90.60.00.11	Baklava	0	0	5,5	9	T2	T2	T2	(i)	T1
1905.90.60.00.12	Kadayıf	0	0	5,5	9	T2	T2	T2	(i)	T1
1905.90.60.00.13	Pasta	0	0	5,5	9	T2	T2	T2	(i)	T1
1905.90.60.00.14	Kek	0	0	5,5	9	T2	T2	T2	(i)	T1

Tablo 6: IV Sayılı Liste

(IV) SAYILI LİSTE													
2, 3, 15, 16. ve 23. FASILLAR													
G.T.İ.P.	MADDE İSMİ	GÜMRÜK VERGİSİ ORANI (%)						TOPLU KONUT FONU					
								(CIF BEDELİNİN %'Sİ)					
		EFT A, B- HE R	AB	G. KO RE	M L Z Y.	D- 8	D. Ü.	E F T A	A B	G. KO RE	M L Z Y.	D-8	D. Ü.
0208.40.10.00.00	Balina eti	0	35	27,2	35	50	50	0	0	0	0	0	0
0301.11.00.00.00	Tatlısu balıkları	0	30	30	0	30	30	0	25	5,4	0	35	35

B. Damga Vergisi

Damga vergisi, gerçekleştirilen hukuki işlemlerle ilgili olarak düzenlenen ve kanunda kâğıt olarak zikredilen belgeler üzerinden alınan “resim” niteliğinde bir mali yükümlülüktür. Damga Vergisi Kanunu 1.7.1964 tarihli 488 sayılı kanunla kabul edilerek yürürlüğe girmiştir²⁸⁵.

Damga vergisinin konusuna baktığımızda, 488 sayılı DVK’na ekli 1 sayılı listede yer alan kağıtlar girmektedir. Kanunun 1.2. fıkrasında kağıdın tanımını yapmıştır. İlgili yasal düzenlemeye göre:

“Bu kanundaki kağıtlar terimi, yazılıp imzalamak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeleri ifade eder.”

Damga vergisinin konusunu oluşturan kağıtlar, kanuna ekli 1 sayılı tabloda dört gruba ayrılmıştır. Bunlara kısaca değinirsek:

²⁸⁵ ŞENYÜZ, YÜCE, GERÇEK, *Türk Vergi Sistemi*, s.317.

- Akitlerle ilgili kağıtlar: bu kağıtlar kendi içinde ikiye ayrılmaktadır. Bunlar “**belli parayı ihtiva eden kağıtlar**” ve “**belli parayı ihtiva etmeyen kâğıtlar**”dır.
 - Belli parayı ihtiva eden kağıtlara örnek olarak; Mukavelenameler, taahhütnameler ve temliknameler, kefalet, teminat ve rehin senetleri, karayolları Trafik Kanunu uyarınca kayıt ve tescil edilmiş ikinci el araçların satış ve devrine ilişkin sözleşmeler, resmî şekilde düzenlenen gayrimenkul satış vaadi sözleşmeleri, resmî şekilde düzenlenen gayrimenkul satış vaadi sözleşmeler, taksitle satış sözleşmeleri gibi örnekler verilebilir. Tabloda yer alan kağıtlar uzun olduğu için bir bölümü burada zikredilmiştir.
 - Belirli parayı ihtiva etmeyen kağıtlar; Tahkimnameler, sulhnameler, turizm işletmeleri ile seyahat acentelerinin aralarında düzenledikleri kontenjan sözleşmeleri örnek olarak verilebilir.
- Kararlar ve mazbatalar; Meclislerden, resmî heyetlerden ve idarî davalarla ilgili olmayarak Danıştay’dan verilen mazbata, ilâm ve kararlarla hakem kararlarıyla, İhale Kanunlarına tabi olan veya olmayan resmi daire ve kamu tüzel kişiliğini haiz kurumların her türlü ihale kararları bu kağıtları oluşturmaktadır.
- Ticari işlemlerde kullanılan kağıtlar; bu kağıtlar kendi içinde iki şekilde karşımıza çıkmaktadır. Bunlar “**Ticarî ve mütedavil senetler**” ve “**Ticarî belgeler**” **şeklindedir.**
 - Ticari ve Mütedavil senetlere örnek olarak; emtia senetleri, konşimentolar²⁸⁶, ipotekli borç senedi, irat senedi, deniz ödöncü senedi gösterilebilir.
 - Ticari belgelere ise; Menşe ve Mahreç şahadetnameleri, resmî dairelere ve bankalara ibraz edilen bilançolar ve işletme hesabı özetleri, barnameler olarak karşımıza çıkmaktadır²⁸⁷.

²⁸⁶ Konşimentolar: 9,30 TL.

²⁸⁷ Gümrük idarelerine verilen özet beyan formları: 7,00 TL.

- Makbuzlar ve diğer kağıtlar; kanuna ekli 1 sayılı tabloda yer kağıtların sonuncusudur. Burada karşımıza makbuzlar ve beyannameler çıkmaktadır. Makbuz ve beyannameler²⁸⁸ üzerinden damga vergisi alınmaktadır²⁸⁹.

Yukarıda da ifade ettiğimiz gibi 488 sayılı Kanunun 1. maddesi gereği damga vergisinin konusunu, kanuna ekli 1 sayılı tabloda belirtilen kağıtlar oluşturmaktadır. Eğer bir kâğıt gruplar içinde belirtilmemiş ise damga vergisine tabi olmayacaktır.

Kanuna ekli 1 sayılı tabloda yer alan kağıtların damga vergisine tabi olması için kural olarak Türkiye’de düzenlenmesi gerekmektedir. Ancak yabancı memleketlerle Türkiye'deki yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen kağıtlar, Türkiye'de resmi dairelere ibraz edildiği, üzerine devir veya ciro işlemleri yürütüldüğü veya herhangi bir suretle hükümlerinden faydalanıldığı takdirde vergiye tabi tutulur²⁹⁰.

Damga vergisinin mükellefi kağıtları imza edenlerdir²⁹¹. Kağıtların üzerinden birden fazla kişinin imzası olması durumunda, imza adedince vergi alınmaz. Yani verginin tekerrürü söz konusu değildir. Mütessesil sorumluk esasına göre, imza edenlerin tamamı verginin ödenmesinden sorumludur²⁹².

Damga vergisi konusuna giren kâğıtlar, kanuna ekli 1 sayılı tabloda düzenlenmişken, vergiden istisna edilen kağıtlar kanuna ekli 2 sayılı tabloda belirtilmiştir. Kanuna ekli 1 sayılı tabloda yer almayan kağıtlar ile kanuna ekli 2 sayılı tabloda bulunan kağıtlardan damga vergisine tabi tutulmayacaktır²⁹³.

Kanuna ekli 3 sayılı tabloda yer alan istisnaların sadece başlıkları belirtilecektir.

- Resmi işlemlerle ilgili kağıtlar,
- Öğrenciler ve askerlerle ilgili kağıtlar,
- İşçiler, çiftçiler ve göçmenler ile kağıtlar,
- Ticari ve medeni işlemlerle ilgili kağıtlar,
- Kurumlarla ilgili kağıtlar,
- Ürün senedi sözleşmesi ile ilgili kağıtlar.

²⁸⁸ Yabancı memleketlerden gelen posta gönderilerinin gümrüklenmesi için postanelerce gümrüklere verilen liste beyannamelerde yazılı her gönderi maddesi için: 0,60 TL.

²⁸⁹ Gümrük idarelerine verilen beyannameler: 60,50 TL.

²⁹⁰ DVK m.1/3.

²⁹¹ DVK m.3.

²⁹² DVK m.7.

²⁹³ ŞENYÜZ, YÜCE, GERÇEK, *Türk Vergi Sistemi*, s.320.

Damga vergisine konu olan kâğıtların matrahı bazılarında “değer esaslı” olmakta, bazı kâğıtlar için ise “miktar esaslı” olmaktadır. Matrah ölçüsü olarak değer esası dikkate alındığında kâğıtta yazan parasal tutar üzerinden belirlenirken, miktar esası dikkate alındığında ise adet başına maktu tutara göre belirlenmektedir²⁹⁴. Damga vergisinin oranına baktığımızda, kanuna ekli 1 sayılı tabloda belirtilen kâğıtların karşılığında vergileme ölçüleri belirtilmiştir.

Damga vergisinin tahsiline baktığımızda, Damga vergisi kanunun 15. Maddesi nasıl ödeme yapılacağını belirtmiştir. İlgili düzenlemeye göre: *Damga Vergisi makbuz karşılığı, istihkaktan kesinti yapılması veya basılı damga konulması şekillerinden biriyle ödenir.*

Kanunun ilgili hükmü damga vergisinin,

- Basılı damga konulması,
- Makbuz vermek,
- İstihkaktan kesinti yapmak suretiyle üç ayrı şekilde ödenebileceğini belirtmiştir.

Hangi işlemler için hangi ödeme şeklinin seçileceğini belirleme yetkisi Maliye Bakanlığıdır. Maliye bakanlığı üç ödeme şeklinin hangi işlemlere ne şekilde uygulanacağı belirlemeye yetkilidir. Yoksa maliye bakanlığı kanunda öngörülen üç ödeme şeklinin dışında yeni bir ödeme şekli oluşturmaya yetkili değildir²⁹⁵.

➤ Basılı damga konulması şekliyle ödeme

Basılı damga konulması suretiyle ödeme de, kâğıdın üzerine damga vergisinin ödendiğine dair damganın vurulması şeklinde karşımıza çıkmaktadır. Basılı damga konulmasıyla vergi ödenebilecek kâğıtları kanun sınırlandırmıştır. Buna göre Damga vergisi kanunun 17 maddesi gereğince basılı damga konulması şekliyle vergisi ödenebilecek kâğıtlar şunlardır:

- 1 – Makbuz ve ibra senetleri,
- 2 – Faturalar,
- 3 – Ulaştırma ile ilgili kâğıtlar,
- 4 – Elektrik, havagazı, telefon ve su abonman mukavelenameleri,

²⁹⁴ ŞENYÜZ, YÜCE, GERÇEK, Türk Vergi Sistemi, s.321.

²⁹⁵ ŞENYÜZ, YÜCE, GERÇEK, Türk Vergi Sistemi, s.324.

5 – Maliye Bakanlığının müsaadesi alınmak şartıyla vergiye tabi diğer kağıtlar. Maliye Bakanlığı yukarda yazılı olanların ve diğer kağıtların vergisini basılı damga konulması şekliyle ödetmeye yetkilidir

➤ Makbuz Verilmesi Suretiyle Ödeme

Damga vergisinde genel olarak karşılaşılan ödeme şeklidir. Bu ödeme biçimine başvurulabilmesi için “damga konulması ile ödeme ve istihkakta kesiti yoluyla ödeme halleri dışında kalan durumlarda başvurulur. Bu ödeme suretinde ödenen damga vergisi karşılığında makbuz alınır.

➤ İstihkakta Kesinti suretiyle Ödeme

Bakanlık gerekli durumlarda damga vergisini hak edişlerden (istihkaklardan) kesilmesi yoluyla ödetmeye yetkili kılınmıştır. İstihkakta kesinti tevfiyat ve stopaj şeklinde olmaktadır.

C. Özel Tüketim Vergisi

Dolaylı vergiler alanında karmaşık yapıya sahip olan Özel Tüketim Vergisi, Avrupa Birliği mevzuatına uyum kapsamında 12.06.2002 tarihinde resmi gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 4760 sayılı özel tüketim vergisi kanunu mevzuatımıza katılmıştır²⁹⁶.

Özel tüketim vergisinin konusu “mal” oluşturmaktadır. Hizmetler verginin konusuna dâhil değildir. Özel tüketim vergisinin konusunu belirli bir iktisadi süreç içinde bulunan ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunun 1. maddesinde belirtile dört liste (I, II, III ve IV Sayılı liste) kapsamına alınmış “ mallar” oluşturmaktadır. Yani bir malın verginin konusuna girmesi için o malın kanuna ekli listede yer alması ve belirli iktisadi süreçten geçmiş olması gerekmektedir²⁹⁷. Özel tüketim vergisi genellikle malların üretim aşamasında alınmaktadır²⁹⁸.

²⁹⁶ ŞENYÜZ, YÜCE, GERÇEK, *Türk Vergi Sistemi*, s.291.

²⁹⁷ ŞENYÜZ, YÜCE, GERÇEK, *Türk Vergi Sistemi*, s.291.

²⁹⁸ HÜVEZ, İbrahim, UYAR, Adnan, *Özel Tüketim Vergisi ve Gümrük Birliği Sürecinde Özel Tüketim Vergisi Uyumlaştırma Çalışmaları*, *Vergi Dünyası*, S.183, 1996, s.80.

Bir mal, kanuna ekli listede yer alması rağmen belirli iktisadi süreçten geçmemiş ise özel tüketim vergisi konusu haline getirmez, aynı şekilde iktisadi süreçten geçmiş ama kanuna ekli listede yer almayan mallar da verginin konusunu oluşturmaz.

4760 sayılı kanunda belirtilen dört listeyi inceleyecek olursak:

I sayılı liste A ve B cetveli olmak üzere malların benzerliklerine göre düzenlenmiştir. Bu kapsamda I sayılı liste genel olarak Petrol ve Ürünleri olarak düzenlenmiştir²⁹⁹. Bu kapsamda mal olarak; benzin, mazot, doğal gaz, sıvılaştırılmış petrol gazı, madeni yağlar vb. ürünler yer almaktadır.

II sayılı liste genel olarak Motorlu Taşıtlar olarak düzenlenmiştir³⁰⁰. Bu kapsamda yer alan mallar; motorlu kara, hava ve deniz taşıtları yer almaktadır.

III sayılı listede yer alan mallar A ve B grubu olarak ikiye ayrılmıştır. A cetvelinde; bira, şarap, içkiler ve kolalı gazozlar yer alırken, B cetvelinde sigara, puro, enfiye yer almaktadır. Bu III sayılı liste genel olarak Tütün Mamulleri ile Alkollü İçkiler ve Kolalı Gazozlar adı altında toplanabilir³⁰¹. Listede su, maden suyu, ayran, meyveli gazozlara yer verilmediği için bu mallar ÖTV' ye konu olmazlar.

IV sayılı listede yer alan mallar olarak; havyar ve havyar yerine kullanılan ürünler, güzellik veya makyaj müstahzarları ve cilt bakımı için müstahzarlar (İlaçlar hariç) (güneş kremleri veya güneşlenme müstahzarları dahil); manikür ve pedikür müstahzarları, traş köpüğü ve traş kremi, buzdolapları, dondurucular ve diğer soğutucu ve dondurucu cihazlar (elektrikli olsun olmasın); ısı pompaları (diğer soğutucu veya dondurucu cihazlar; ısı pompaları hariç) bulunmaktadır. IV sayılı listede yer alan mallar genel olarak Lüks mallar, Beyaz Eşya ve Elektronik Ürünler adı altında toplanabilir³⁰².

Özel tüketim vergisini doğuran olayı incelersek: 4760 sayılı kanunun 3. Maddesi vergiyi doğuran olayı açıklamıştır. İlgili kanun maddesine göre:

- Mal teslimi veya ilk iktisap hallerinde malın teslimi veya ilk iktisabı bir,
- Malın tesliminden önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi,

²⁹⁹ ŞENYÜZ, YÜCE, GERÇEK, *Türk Vergi Sistemi*, s.291.

³⁰⁰ ŞENYÜZ, YÜCE, GERÇEK, *Türk Vergi Sistemi*, s.292.

³⁰¹ ŞENYÜZ, YÜCE, GERÇEK, *Türk Vergi Sistemi*, s.292.

³⁰² ŞENYÜZ, YÜCE, GERÇEK, *Türk Vergi Sistemi*, s.293.

- Kısım kısım mal teslim edilmesi mutat olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde, bir kısmının teslimi,
- Komisyoncular vasıtasıyla veya konsinyasyon suretiyle yapılan satışlarda malların alıcıya teslimi,
- İthalatta, 4458 sayılı Gümrük Kanununa göre gümrük yükümlülüğünün doğması, ithalat vergilerine tâbi olmayan işlemlerde İMKB gümrük beyannamesinin tescili ile özel tüketim vergisini doğuran olay meydana gelmektedir³⁰³.

Özel tüketim vergisi mükellef ve vergi sorumlusuna baktığımızda, 4760 sayılı Kanunun 4. maddesi bize bilgi vermektedir. Buna göre ÖTV'nin mükellefi;

- Kanuna ekli; (I), (III) ve (IV) sayılı listelerdeki mallar ile (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olmayanları imal, inşa veya ithal edenler ile bu malların müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenler,
- (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olanlar için; motorlu araç ticareti yapanlar, kullanmak üzere ithal edenler veya müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenlerdir.

Mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni ve iş merkezlerinin bulunmaması halleri ile gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla vergiye tâbi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir³⁰⁴.

Özel tüketim vergisinin matrahının hesaplanmasında iki farklı yol karşımıza çıkmaktadır. Bunlar “miktar esaslı matraha tabi olan mallar” ve “değer esaslı matraha tabi olanlar mallar” şeklinde karşımıza çıkmaktadır.

I sayılı listede yer alan petrol ve ürünlerinden oluşan malların, matrahının hesaplanmasında miktar esaslı olacağı ÖTVK m.11.1'de belirtilmiştir. (I) sayılı mallar için belirlenen maktu vergi tutarları kilogram, litre, metreküp, standart metreküp, kilokalori veya bunların alt ve üst birimleri ile gerektiğinde büyüklükleri de dikkate alınarak kap, ambalaj veya adet olarak uygulanabilmektedir.

II, III (B cetveli hariç), IV sayılı listede yer alan mallar matrahı ise değer esaslı olarak belirlenmiştir. 4760 sayılı ÖTVK m.11.1'de bu husus düzenlenmiştir. Buna göre,

³⁰³ ÖTVK m.3.

³⁰⁴ ÖTVK m.4.

(II), (III) [(B) cetvelindekiler hariç] ve (IV) sayılı listelerdeki mallar için verginin matrahı; bunların teslimi, ilk iktisabı ve ithalinde, hesaplanacak özel tüketim vergisi hariç, katma değer vergisi matrahını oluşturan unsurlardan teşekkül etmektedir.

II sayılı listenin B cetvelinde yer alan Tütün mamulleri adı altında toplana malların matrahının hesaplanmasında, 4760 sayılı Kanun m.11.4’de düzenleme yapılmıştır. İlgili düzenlemeye göre, (III) sayılı listenin (B) cetvelindeki mallar için verginin matrahı; bunların nihai tüketicilere perakende satış fiyatı olmaktadır.

Özel Tüketim Vergisinde oranlara baktığımızda, her ürün için alınan oran farklıdır. Söz konusu kanuna ekli listede yer alan mallardan hangi oranda ÖTV alınacağı, Kanuna ekli listelerde yazılı malların karşılarında gösterilen tutar ve/veya oranlarda alınmaktadır³⁰⁵.

ÖTVK’da istisnalar da düzenlemiştir. Kanun özel tüketim vergisinden istisna olarak “ihracat”, “diplomatik”, “diğer” şeklinde düzenleme getirmiştir. Bu istisnalardan sadece ihracatta istisna düzenlenmesini inceleyeceğiz.

İhracatta istisna 4760 sayılı Kanunun 5. maddesinde düzenlenmiştir. İlgili maddeye göre, Kanuna ekli listelerdeki malların ihracat teslimleri aşağıdaki şartlarla vergiden müstesnadır:

- Teslim yurt dışındaki bir müşteriye yapılmalıdır. Yurt dışındaki müşteri tabiri; ikametgâhı, işyeri, kanuni ve iş merkezleri yurt dışında olan alıcılar ile yurt içinde bulunan bir işletmenin, yurt dışında faaliyet gösteren şubelerini ifade eder.
- Teslim konusu mal, Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesinden çıkmış olmalıdır. Malın ihraç edilmeden önce yurt dışındaki alıcı adına hareket edenlere veya bizzat alıcıya işlenmek ya da herhangi bir şekilde değerlendirilmek üzere yurt içinde teslimi ihracat sayılmaz.

İhraç edilen malların alış faturaları ve benzeri belgeler üzerinde gösterilen ve beyan edilen özel tüketim vergisi ihracatçıya iade edilir. İhraç edilen mallara ait verginin iadesine ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

³⁰⁵ ÖTVK m.12.

Özel tüketim vergisi, mükelleflerin yazılı beyanları üzerine tarh olunur. Şu kadar ki, adi ortaklıklarda verginin ödenmesinden ortakların tamamı müteselsilen sorumlu olmak üzere ortaklardan herhangi birisi tarhiyata muhatap tutulur³⁰⁶.

ÖTV’de tarha işlemini yetkili vergi daireleridir. Yetkili vergi dairesinin tespitinde ise, KDV açısından bağlı bulunulan vergi dairesidir. KDV açısından yetkili vergi dairesi ise genel olarak mükellefin gelir veya kurumlar vergisi yönünden bağlı bulunduğu vergi dairesi olarak belirlenmektedir. Bu belirleme esasları aynı şekilde ÖTV de de uygulanmaktadır³⁰⁷.

ÖTV konusu malın ithal edilmesi halinde tarhiyatı ilgili gümrük dairesince yapılır.

Maliye Bakanlığı ÖTV kanunu gereğince verilmesi gereken beyannamelerin şekil ve muhtevasını belirlemeye, faaliyetin gereğini göz önünde tutarak mükellefin müracaatı üzerine veya resen tarh yerini tayin etmeye, işlemin mahiyetine göre verginin işlemiden önce ödenmesi şartını koymaya, müzayede yoluyla yapılan satışlarla ilgili vergilerin beyanı ve ödeme zamanı ile tahsiline ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir³⁰⁸.

ÖTV’nin ödeme süreleri için beyanname sürelerinin bilinmesi gerekmektedir. Çünkü ÖTV’de beyanname verme süresi içinde, verginin ödenmesi gerekmektedir³⁰⁹.

ÖTV Kanununun 14/1 fıkrasında öngörülen ödeme sürelerini şu şekilde düzenlenmiştir:.

“Beyanname, (I) sayılı listedeki mallar için vergilendirme dönemini izleyen onuncu günü, diğer mallar için vergilendirme dönemini izleyen ayın onbeşinci günü akşamına kadar mükellefin katma değer vergisi yönünden bağlı olduğu vergi dairesine verilir.”

ÖTV’nin bu süre içinde ödenmesi gerekmektedir. Kayıt ve tescile tabi araçlar için ÖTV’nin beyannamenin verildiği gün ödenmesi gerekmektedir³¹⁰.

³⁰⁶ ÖTVK m.14/1.

³⁰⁷ KDVK m. 43.

³⁰⁸ ÖTVK m.14/5.

³⁰⁹ ÖTVK m. 14/1.

³¹⁰ ÖTVK m. 14/2.

D. Katma Değer Vergisi

Katma değer vergisinin konusu Türkiye’de yapılan işlemlerdir³¹¹. Katma değer vergisinin konusunda iki unsuru barındırdığı anlaşılmakta olup, bunlardan biri belirli bir işlemin yapılması, diğeri ise bu işlemin Türkiye’de yapılmasıdır³¹².

Katma değer vergisi genel bir tüketim vergisi olarak karşımıza çıkmakta ve adını verginin matrahından alan bir vergi çeşididir.

Gümrük vergileri içinde ithal işlemler sürecinde alınan gümrük vergisinden sonra en önemli yer KDV’ ye aittir. “Varış yeri vergileme ilkesi” gereğince ihraç edilen mal ve hizmetler vergilerden arındırılarak gönderilmekte ve ithal edileceği ülkelerde vergiye tabi tutulmaktadır³¹³.

1984 yılında çıkarılan 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu gereğince KDV mükellefiyeti “dahilde ve ithalde alınan” KDV olmak üzere iki ayrı ögeden oluşmaktadır. Dâhilde alınan KDV, vergi dairesi tarafından tahsil edilirken, ithalde alınan KDV gümrük idarelerince tahsil edilmektedir.

3065 sayılı Katma Değer Kanunun 10. maddesi, vergiyi doğuran olayları saymıştır. İlgili kanun maddesine göre vergiyi doğuran olayları sayacak olursak;

- Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması,
- Malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi,
- Kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde, her bir kısmın teslimi veya bir kısım hizmetin yapılması,
- Komisyoncular vasıtasıyla veya konsinyasyon suretiyle yapılan satışlarda, malların alıcıya teslimi,
- Malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesine başlanması veya nakliyecisi veya sürücüye tevdi,
- Su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri enerji dağıtım veya kullanımlarında bunların bedellerinin tahakkuk ettirilmesi,

³¹¹ KDVK m.1.

³¹² ŞENYÜZ, YÜCE, GERÇEK, *Türk Vergi Sistemi*, s.232.

³¹³ SELEN, Gümrük İşlemleri ve Vergilendirilmesi, s.137.

- İthalatta, Gümrük Kanununa göre gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başlaması, gümrük vergisine tabi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tescili,
- İkametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar tarafından yabancı ülkeler ile Türkiye arasında yapılan taşımacılık ile transit taşımacılıkta gümrük bölgesine girilmesi veya gümrük bölgesinden çıkılması,
- 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre düzenlenen ürün senetlerinin temsil ettiği ürünlerin depodan çekilmesi anında KDV yükümlülüğü doğmaktadır.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunun ikinci kısmında istisnalar düzenlenmiştir. KDV kanununu istisnaları 6 bölüm altında incelemiştir. İlgili bölüm adları aşağıdaki gibidir:

1. İhracat istisnaları
2. Araçlar, Petrol Aramaları ve Teşvik Belgeli Yatırımlarda İstisna
3. Taşımacılık İstisnası
4. Diplomatik İstisnalar
5. İthalat İstisnası
6. Sosyal ve Askeri Amaçlı İstisnalarla Diğer İstisnalar

KDV kanununda altı bölümde düzenlenen istisnalardan sadece İthalatta İstisnayı inceleyeceğiz diğer istisnaların ise sadece ismen zikredilmiştir. KDV kanunun 16. maddesinde ithalatta istisnayı düzenlemiştir. İlgili düzenlemeye göre:

- Bu Kanuna göre teslimleri vergiden istisna edilen mal ve hizmetlerin ithali,
- 4458 sayılı Gümrük Kanununun 167 nci maddesi [(5) numaralı fıkrasının (a) bendi ile (7) numaralı fıkrası hariç] geçici ithalat ve hariçte işleme rejimleri ile geri gelen eşyaya ilişkin hükümleri kapsamında gümrük vergisinden muaf veya müstesna olan eşyanın ithali,
- Gümrük Kanunundaki transit ve gümrük antrepo rejimleri ile geçici depolama ve serbest bölge hükümlerinin uygulandığı mallar,

KDV den müstesna tutulmuştur.

KDVK m.21 göre ithalatta alınan katma değer vergisinin matrahı aşağıda belirtilen unsurların toplamından oluşmaktadır:

- İthal edilen malın gümrük vergisi tarhına esas olan kıymeti, gümrük vergisinin kıymet esasına göre alınmaması veya malın gümrük vergisinden muaf olması halinde sigorta ve navlun bedelleri dahil (CIF) değeri, bunun belli olmadığı hallerde malın gümrükçe tespit edilecek değeri,
- İthalat sırasında ödenen her türlü vergi, resim, harç ve paylar,
- Gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer giderler ve ödemelerden vergilendirilmeyenler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur farkı gibi ödemeler ithalatta matraha girer.

Fiili ithalattan sonra ortaya çıkan kur farkı ve ödemeler katma değer vergisi matrahına dâhil edilmez³¹⁴.

Katma değer vergisinin oranı vergiye tabi her bir işlem için %10'dur. Ancak kanun Bakanlar Kuruluna bu oranı mal ve hizmet grupları veya perakende ve toptan safhası itibarıyla ayrı ayrı 4 katına kadar arttırma veya %1 oranına kadar indirim yetkisi tanımış bulunmaktadır³¹⁵.

Bakanlar Kurulu kanunen kendisine tanınan KDV oranı arttırma veya indirim yetkisini çeşitli kararlarıyla kullanmıştır. Bakanlar kurulu kararlarıyla katma değer vergisinde çeşitli mal ve hizmet grupları için üç ayrı oran karşımıza çıkmaktadır. Bu oranları inceleyecek olursak:

%1 Oranına Tabi Mal Ve Hizmetler

Bu oranın kapsamına I Sayılı Listede yer alan mal ve hizmetler yer almaktadır. I sayılı listede yer alan mal ve hizmetlerin kapsamı çok uzun olduğu için burada listenin tamamı yerine bir bölümüne yer verilmiştir. Listede yer alan mal ve hizmetleri bazılarını şunlardır:

- Kuru üzüm, kuru incir, kuru kayısı, ceviz, fındık, antep fıstığı, çam fıstığı, yer fıstığı, ayçiçeği çekirdeği, kabak çekirdeği, leblebi, kestane.(Bu malların perakende satışta %1 yerine % 8 oranı uygulanmaktadır.),
- Buğday, arpa, mısır, yulaf, çavdar, darı, çeltik, soya, kuru fasulye, kuru barbunya, kuru bakla, nohut, mercimek, zeytinyağı, patates, kuru soğan, sarımsak, zeytin, küçük ve büyükbaş hayvanlar,

³¹⁴ ŞENYÜZ, YÜCE, GERÇEK, Türk Vergi Sistemi, s.242.

³¹⁵ KDVK m.28.

- Net alanı 150 m² 'ye kadar konut teslimleri,
- Cenaze hizmetleri,
- Motorlu taşıtlardan yalnız “kullanılmış” olanlar,

%8 Oranına Tabi Mal Ve Hizmetler

Bu oranın uygulandığı mal ve hizmetler II Sayılı listede yer almaktadır. II sayılı listede yer alan mal ve hizmetleri “Temel gıda maddeleri” ve “Diğer mal ve hizmetler” şeklinde ikiye ayırarak inceleyebiliriz. II sayılı listede yer alıp %8 oranında KDV uygulanan mal ve hizmetlerin bazıları şunlardır³¹⁶:

- Temel gıda maddeleri (Bu bölümde sayılan malların I sayılı listede yer alması halinde, I sayılı listede yer alan oranlar uygulanır.);
 - Canlı hayvan ve etleri, kümes hayvan ve etleri,
 - Balık,
 - Süt ve süt ürünleri,
 - Patates, domates, lahana, salatalık,
 - Kahve, çay, vanilya,
 - Buğday, çavdar, arpa,
- Diğer Mal ve Hizmetler;
 - İşlenmiş post, deri ve köseleler ile bunların taklitleri ve bunlardan mamul giyim eşyası (şapka, kemer, kravat, eldiven ve benzerleri dahil),
 - Her nevi maddeden mamul ayakkabı, terlik, çizme ve benzerleri,
 - Her nevi maddeden mamul çanta, bavul, valiz ve benzerleri,
 - Halılar ve diğer dokumaya elverişli maddelerden yer kaplamaları,
 - Sinema, tiyatro, opera, operet, bale, müze giriş ücretleri,

³¹⁶ 01.01.2018 tarihi itibarıyla birlikte II sayılı listeye eklenecek temel gıda maddeleri olarak:

- Beyaz Çikolata ve Diğerleri,
- Kakao Dane ve Kırıkları
- Kakao Kabukları, İç Kabukları, Zarları ve Diğer Kakao Döküntüleri
- Kakao Hamuru, Kakao Tozu
- Çikolata ve Kakao içeren diğer Gıda Müstahzarları
- Sade Gazozlar
- Meyveli Gazozlar
- Kolalı Gazozlar %8 oranında katma değer vergisi alınacaktır.

- Yaşlı, sakat ve düşkünler için bakım ve huzurevleri ile yetimhanelerde verilen hizmetler,
- Üniversite ve yüksekokullar ile 5580 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunu, 2828 sayılı Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Kanunu ve 573 sayılı Özel Eğitim Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamında verilen eğitim ve öğretim hizmetleri, "Okul Servis Araçları Hizmet Yönetmeliği" kapsamında verilen öğrenci taşıma servis hizmetleri ile "Özel Öğrenci Yurtları Yönetmeliği" hükümlerine tabi yurtlarda verilen hizmetler, şeklinde sayılabilir.

%18 Oranına Tabi Mal Ve Hizmetler

Genel oran olarak karşımıza çıkan %18; %1 ve %8 lik oranların kapsamına girmeyen, yani I ve II sayılı listede yer almayan veya almakla beraber %18 oranına tabi olacağı açıkça belirtilen mal ve hizmetlere uygulanan orandır.

Katma değer vergisi açısından mükellefler kural olarak gerçek usulde vergilendirilir³¹⁷.

Katma değer vergisinde vergiyi tarhiyatı yapacak olan vergi dairesi vergiye tabi işlemlerin özelliklerine göre farklılık arz etmektedir. KDV Kanununun 43. maddesinde tarhiyatı yapacak yerleri belirlemiştir. İlgili düzenlemeye göre:

1. Katma Değer Vergisi, mükellefin iş yerinin bulunduğu yer vergi dairesince tarh olunur.
2. Mükellefin, ayrı ayrı vergi dairelerinin faaliyet bölgelerinde iş yerleri varsa, Katma Değer Vergisi, gelir veya Kurumlar Vergisi yönünden bağlı olduğu vergi dairesi tarafından tarh olunur.
3. Gayrimenkul teslimlerinde mükellefin istemi halinde, Katma Değer Vergisi beyan üzerine gayrimenkulün bulunduğu yer vergi dairesince tarh olunur.
4. İthalde alınan katma değer vergisi ilgili gümrük idaresince tarh olunur.
5. İkametgâhı, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar tarafından motorlu kara taşıtlarıyla Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık ile transit taşımacılığa ait Katma Değer Vergisi de, ilgili gümrük idaresince tarh olunur.

³¹⁷ KDVK, m. 37.

6. Maliye ve Gümrük Bakanlığı, faaliyetin gereğini göz önünde tutarak mükellefin müracaatı üzerine veya resen tarh yerini tayin etmeye yetkilidir

Yukarıdaki yerlerin belirlediği tarhiyatın muhatabı ise gerçek veya tüzel kişilerdir³¹⁸.

KDV' nde tarh zamanı beyannamenin verildiği günde, beyanname posta yoluyla gönderilmiş ise tarh edecek daireye postanın geldiği günden itibaren yedi gün içinde yapılması gerekmektedir³¹⁹.

Tarh edilen verginin tahsili için KDV Kanunun 46. maddesi bize yol göstermektedir. İlgili düzenlemeye göre:

“1. Beyanname vermek mecburiyetinde olan mükellefler ile vergi kesmekle sorumlu tutulanlar, bir vergilendirme dönemine ait katma değer vergilerini beyanname verecekleri ayın yirmi altıncı günü akşamına kadar ödemeye mecburdurlar.

2. İthalde alınan katma değer vergisi, gümrük vergisi ile birlikte ve aynı zamanda ödenir.

3. Gümrük vergisine tabi olmayan ithalata ve ikametgahı, kanuni merkezi ve iş merkezi yurt dışında bulunanlar tarafından motorlu kara taşıtlarıyla Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık ile transit taşımacılığa ait Katma Değer Vergisi, bu işlemlere ait özel beyannamelerin verilme süresi içinde ödenir.

4. Beyanname vermek mecburiyetinde olmayan mükelleflerin Katma Değer Vergisi, tarh süresi içinde ödenir. Götürü usulde vergilendirilen mükelleflerin katma değer vergisi, Gelir Vergisi Kanununun götürü vergilendirmeye ilişkin usul ve esasları ile vergilendirme dönemine ait hükümleri çerçevesinde tarh ve tahakkuk ettirilerek, götürü gelir vergisinin ödeme süreleri içinde ödenir.

5. Maliye ve Gümrük Bakanlığı, işlemin mahiyetini göz önünde tutarak Katma Değer Vergisinin işlemiden önce ödenmiş olması şartını koymaya yetkilidir.”

³¹⁸ KDVK, m.44.

³¹⁹ KDVK, m. 45.

E. Tek ve Maktu Vergi

Gümrüklerde özellikle yolcu beraberinde veya posta yoluyla gelen eşya için tek ve maktu vergi karşımıza çıkmaktadır. Yolcunun beraberinde getirdiği veya posta yoluyla gelen hediyelik eşya, radyo, teyp vs. için alınan tek ve maktu vergi, bütçeye irat olarak kaydedilmektedir³²⁰.

Yolcuların beraberinde getirdiği her şey tek ve maktu vergisinin konusunu oluşturmamaktadır. Yolcunun yanında getirdiği eşyaları ikiye ayırabiliriz. Vergiye tabi eşyalar ile vergiye tabi olmayan eşyalar. Burada vergiye tabi olmayan eşyalar kapsamına nelerin girdiğini ismen belirtip vergiye tabi olan eşyalar üzerinde durulacaktır. Gümrüklerde yolcunun beraberinde getirdiği fakat vergiye tabi olmayan eşyalar genel olarak şunlardır³²¹:

- Kişisel eşyalar
- Posta yoluyla gönderilen eşyalar
- Hediyelik eşyalar

Yurt dışından Türkiye'ye posta yoluyla gönderilen bazı eşyalara da vergiden muaf tutulmuştur. Türkiye'ye gönderilen eşyanın³²²:

- Mektup, posta paketi veya hızlı kargo taşımacılığıyla gönderilmiş olması,
- Kıymetinin 100 Euro'yu geçmemiş olması,
- Ticari miktar ve mahiyette olmaması gereklidir.

Türkiye'ye getirilen veya posta yoluyla gönderilen vergiye tabi eşyaları inceleyecek olursak;

- Yolcunun kişisel eşyası olmasına rağmen, eşya niteliği gereği ticaret eşyası ise, vergi muafiyetinden yararlanamamaktadır. Nelerin kişisel eşya kapsamında olduğu sayılı listede belirtilmiştir³²³.
- Hediyelik eşyanın vergiden muaf tutulduğunu yukarıda belirtmiştik. Ancak hediyelik eşyaların toplam değeri 430 Euro'yu geçtiği zaman tek ve maktu vergi

³²⁰ SELEN, Gümrük İşlemleri ve Vergilendirilmesi, s.143.

³²¹ SELEN, Gümrük İşlemleri ve Vergilendirilmesi, s.144.

³²² 29.9.2009 tarih 2009/15481 karar sayılı 4458 sayılı Gümrük Kanununun Bazı Maddelerinin Uygulanması Hakkında Karar, m.59; RGS: 27369 07.10.2009.

³²³ EK 9 Listesinde nelerin kişisel eşya kapsamında olduğu düzenlenmiştir. Liste için bakınız: 29.9.2009 tarih 2009/15481 karar sayılı 4458 sayılı Gümrük Kanununun Bazı Maddelerinin Uygulanması Hakkında Karar, m.58; RGS: 27369 07.10.2009.

alınmaktadır. Hediyeelik eşya için öngörülen 430 Euro her yolcuya tanınmış sınır olmaktadır. 15 yaşından küçük çocuklarda hediyeelik eşya değeri 150 Euro dur³²⁴.

Belirli durumlarda Türkiye'ye getirilen veya gönderilen eşyaların değeri üzerinden %10 sabit bir vergi tahsil edilmektedir. Bu vergi oranının tahsil edilmesi için aşağıda belirtilen şartların gerçekleşmiş olması gerekmektedir:

- Eşya Türkiye'ye yolca beraberinde veya posta ya da hızlı kargo taşımacılıkla gönderilmeli,
- Hediye edilmek üzere getirilen veya gönderilen eşyanın değerinin 1500 Euro'yu geçmemesi ve eşyanın işinin şahsına veya ailesinin kullanımına özgü olmalıdır.
- Eşya ticari miktar ve mahiyette arz etmeyen nitelikte olmalı ve karşılığında alıcı tarafından bir bedel ödenmemiş olması gerekmektedir.

Türkiye'ye getirilen veya gönderilen eşyanın tek başına değeri 1500 Euro'yu geçerse sabit vergi oranı uygulanmaz. Bunun yerine gümrük vergileri, ithalat rejimi kararları ile belirlenen, oranlara göre hareket edilir³²⁵.

F. DİR Kapsamında Alınan Telafi Edici Vergi

Bu vergi DİR kapsamında alınan, ihracat esnasında alınmakla beraber temelde ithalat vergisi olan telafi edici vergidir(TEV)³²⁶. Telafi edici vergi, üçüncü ülkelerden gelen ve işlem görmüş ürünlerin üretiminde kullanılan eşyanın işlendikten sonra ATR dolaşım belgesi veya menşe ispat belgeleri eşliğinde AB üyesi bir ülkeye veya STA imzalanmış bir ülkeye gönderilmesi halinde, ihraç eşyasının bünyesine katılan üçüncü ülkeden gelen eşyanın vergisidir³²⁷.

TEV'in matrahını, TEV'in konusunu oluşturan üçüncü ülke menşeli eşyanın gümrük vergisi ve varsa Tolu Konut Fonu'nun (TKF) tarh edilmesine esas fiziki unsuru çerçevesinde belirlenen gümrük kıymeti oluşturmaktadır. TEV, verginin konusunu

³²⁴ 29.9.2009 tarih 2009/15481 karar sayılı 4458 sayılı Gümrük Kanununun Bazı Maddelerinin Uygulanması Hakkında Karar, m.61; RGS: 27369 07.10.2009.

³²⁵ 29.9.2009 tarih 2009/15481 karar sayılı 4458 sayılı Gümrük Kanununun Bazı Maddelerinin Uygulanması Hakkında Karar, m.63.2; RGS: 27369 07.10.2009.

³²⁶ GÜMÜŞ, Mustafa, "Dâhilde İşleme Rejiminde Telafi Edici Vergi Uygulaması", *Gümrük Dergisi*, Ankara 2005, S.53, s.91.

³²⁷ DERDİYOK, Dış Ticarete Vergi ve Mali Yükümlülükler, s.141.

oluşturan eşyanın DİR kapsamında ithal edilmesi ve ihracat rejimi çerçevesinde AB'ye, STA imzalanmış bir ülkeye ya da menşe kümülasyonu kurulmuş bir ülkeye ihraç edilmesi nedeniyle söz konusudur. TEV konusu eşyanın tespitinde yükümlünün beyanı esas alınmakta olup, ödenmesi gereken TEV için “Tahakkuk Formu” düzenlenerek verginin ödendiğine dair makbuz ile birlikte ihracat beyannamesine eklenmektedir. Hiç alınmayan veya eksik alınan TEV için 6183 s. AATUHK hükümlerine göre takibat yapılmaktadır³²⁸.

II. DİĞER MALİ YÜKÜMLÜLÜKLER

A. Dış Ticaret Politikası Önlemleri Çerçevesinde Alınan Mali Yükümlülükler

Dış ticarette ülkemiz için 2000 yıllarında bir takım önlemler alınması hâsıl olmuştur. Bu durumun sebebi Uzakdoğu menşeli eşyanın dünya ticaretinde ve özellikle ülkemizde damping yaparak, rekabet bozucu etki yaratmış olmasıdır. Bir nevi haksız rekabet ortaya çıkmıştır. Haksız rekabete karşı bir takım önlemlerin alınması zorunluluk olmuştur. Bundan dolayı dampinge karşı vergi uygulaması ile ortaya çıkan haksız rekabetinin önlenmesi amaçlanmıştır. Diğer taraftan ülkelerin ihracata yönelik üretim yapan firmalarına sübvansiyon adı verilen mali destek sağlaması ve bunun da ülkemizde üretilen aynı veya benzeri eşyanın fiyatında rekabeti bozacak etkiyi bertaraf etmesi amacıyla birtakım önlemler almaya yönlendirmiştir³²⁹.

Bu kapsamda dış ticaret politikasında alınan mali yükümlülük olarak, “Damping Karşı Vergi (Anti-Damping Vergisi)” ve “Telafl Edici Vergi” getirilmiştir. Dampingli olarak ithal edilen eşyaya karşı dampinge karşı vergi önlem olarak karşımıza çıkmaktayken, sübvansiyon sağlanarak ithal edilen eşyaya karşı ise Telafl Edici Vergi (TEV) önlem olarak karşımıza çıkmaktadır. İthalatta haksız rekabetin önlenmesi hakkında yönetmelikte bu iki vergi aynı maddeler içinde birlikte ele alınmıştır. Bizde her ikisini de birlikte değerlendirdik.

³²⁸ GÜLTEKİN, *Türkiye’de Dış Ticaretten Alınan Vergiler ve Eş Mali Yükümlülükler*, s.206-207.

³²⁹ GÜLTEKİN, *Türkiye’de Dış Ticaretten Alınan Vergiler ve Eş Mali Yükümlülükler*, s.208.

Dampinge karşı vergi, adından da anlaşılacağı üzere ithal eşya fiyatının dampingli olduğun tespit edilmesi halinde, ithal eşyaya uygulanan vergi yükümlülüğünü ifade etmektedir.

Sübvansiyon, menşe veya ihracatçı ülkenin fayda sağlayan, doğrudan veya dolaylı mali katkısını veya GATT 1994'ün XVI'ncı maddesi çerçevesinde herhangi bir gelir veya fiyat desteğini ifade etmektedir³³⁰.

Damping, Türkiye'ye ihraç fiyatının, benzer malın normal değerinin altında olmasını ifade etmektedir³³¹. Tanımda geçen kavramları incelersek:

- İhraç fiyatı, ihraç amacıyla satılan mal için fiilen ödenmiş olan veya ödenmesi gereken fiyatın anlaşılması gerekmektedir³³².
- Benzer maldan anlaşılması gereken, Dampinge veya sübvansiyona konu mal ile aynı özellikleri taşıyan bir malı, böyle bir malın bulunmaması halinde ise benzer özellikleri taşıyan başka bir maldır³³³.
- Normal değer ise, İhracatçı veya menşe ülkede tüketime konu olan benzer mal için normal ticari işlemler sonucunda fiilen ödenmiş olan veya ödenmesi gereken karşılaştırılabilir fiyatı, İhracatçı ülke veya menşe ülkenin iç piyasasında normal ticari işlemler çerçevesinde benzer malın satışlarının olmaması ya da bu satışların uygun bir karşılaştırma yapılmasına elverişli bulunmaması durumunda, benzer malın üçüncü bir ülkeye ihracatında temsil niteliğini haiz karşılaştırılabilir fiyatı veya menşe ülkedeki maliyetine makul bir kar marjının eklenmesiyle tespit edilen fiyatı ifade etmektedir³³⁴.

Damping vergisi veya TEV'nin uygulanabilmesi için, damping veya sübvansiyona konu olan ithalattan maddi zarar gördüğünü veya maddi zarar tehdidi altında bulunduğunu veya bu tür ithalatın bir üretim dalının kurulmasını fiziki olarak geciktirdiğini iddia eden üreticiler veya üretim dalı adına hareket eden gerçek veya tüzel kişi veya kuruluşlar, Genel Müdürlüğe³³⁵ yazılı olarak başvurmaları gerekmektedir³³⁶. Şikayette damping veya

³³⁰ 3577 sayılı Kanun m.2.b.

³³¹ 3577 sayılı Kanun m.2.a.

³³² 3577 sayılı Kanun m.2.c.

³³³ 3577 sayılı Kanun m.2.d.

³³⁴ 3577 sayılı Kanun m.2.e.

³³⁵ Genel müdürlükten anlaşılması gereken; İthalat Genel Müdürlüğünü dür.

³³⁶ İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesi Hakkında Yönetmelik m.19, RGS: 23861, 30.01.1999.

sübvansiyon uygulandığını gösteren delillerde yer almalıdır aksi takdirde şikâyet dikkate alınmamaktadır. Genel müdürlük re 'sen de inceleme yapmaya yetkilidir.

Genel Müdürlük, şikâyet üzerine veya re 'sen yapacağı incelemeyi azami 45 gün içinde tamamlayarak, soruşturma açılıp açılmaması hususunda Kurula³³⁷ teklifte bulunur. Kurul soruşturma kararı açmaya karar verirse durumu ilgili ülkeye bildirir. Bildirim sekli olarak soruşturmaya ilgili soru formu gönderir³³⁸. Aynı zamanda Resmi Gazetede yayımlanacak bir tebliğ sunar. Eğer delilleri yeterli bulmazsa, kurul soruşturma açmayarak durumu şikâyet edene bildirmektedir³³⁹.

Dampingle veya sübvansiyon edilmiş bir şekilde ithal edilmiş malın, bozucu ve yıkıcı zararlarının tespit edilmesi halinde, bu zararların giderilmesi için bir takım önlemler alınmaktadır. Bu önlemlere karşı önlem denilmektedir. İlgili yönetmelikte karşı önlem üç grupta düzenlenmiştir. Bu gruplar şunlardır:

- Geçici önlemler: Şikâyet konusu ithalata ilişkin soruşturma sırasında, dampingle veya sübvansiyonlu ithalatın varlığı ve bu ithalatın zarara neden olduğu konusunda ön belirlemeler yapılması halinde, soruşturma süresince zararın önlenmesi amacıyla, dumping marjı veya sübvansiyon miktarı kadar veya zararı ortadan kaldırmaya yetecek daha az bir oran veya miktarda teminat şeklinde geçici önlem uygulanabilmektedir³⁴⁰.
- Kesin Önlemler: Soruşturma sonucunda dampingle veya sübvansiyonlu ithalatın varlığı ve bu ithalatın zarara neden olduğu belirlendiğinde, bu zararın önlenmesi amacıyla, dumping marjı veya sübvansiyon miktarı kadar veya zararı ortadan kaldıracak daha az bir oran veya miktarda dampinge karşı vergi veya telafi edici vergi kesin önlem olarak alınmaktadır³⁴¹. Kesin önlemlerin ihraç fiyatlarını düşürmek suretiyle etkisiz kılındığının açılacak soruşturma neticesinde belirlenmesi halinde, belirlenen yeni dumping marjına göre dampinge karşı vergi yeniden tespit edilmektedir. Yürütülecek soruşturmanın, normal değerin yeniden incelenmesini de kapsamı halinde, soruşturma konusu malların ithalatı

³³⁷ Kuruldan anlaşılması gereken: İthalatta Haksız Rekabeti Değerlendirme Kurulu.

³³⁸ İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesi Hakkında Yönetmelik m.20-21.

³³⁹ İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesi Hakkında Yönetmelik m.20.

³⁴⁰ 1999/13482 sayılı BKK m.4.2, RGS: 23861, 30.10.1999.

³⁴¹ 1999/13482 sayılı BKK m.4.4.

soruşturma süresince, etkisiz kılındığı öngörülen önlem tutarı kadar teminata bağlanabilmektedir³⁴².

- Taahhütname kabulü: Soruşturma sırasında soruşturma konusu dampingli veya sübvansiyonlu ithalattan kaynaklanan zararı ortadan kaldıracak şekilde menşe ülke, ihracatçı ülke veya ihracatçının taahhütleri kabul edilebilmektedir³⁴³.

Dampinge karşı vergi ile TEV uygulanabilmesi için yukarıda belirttiğimiz gibi, bir takım usullerin izlenmesi gerekmektedir. Bu şekilde haksız rekabetin önüne geçilerek yurtiçi firmaların üretimini olumsuz yönde etkilenmesini önüne geçilmek istenmiştir.

Dampinge karşı verginin konusu, dampingli veya sübvansiyonlu olarak ithal edilen eşya oluşturmaktadır. Bu verginin yükümlüsü ise, dampinge veya sübvansiyona konu eşyayı ithal edilen gerçek veya tüzel kişiler olmaktadır³⁴⁴.

Dampinge karşı vergi veya telafi edici vergi Gümrük İdarelerince, ithalde alınan diğer vergilerden ayrı olarak tahsil olunur veya teminata bağlanır³⁴⁵. Ödenmeyen dampinge karşı vergi ile telafi edici vergilere karşı 6183 sayılı AAHUKH uyarınca gümrük idarelerince takip yapılmaktadır³⁴⁶.

B. Fonlar

1. Desteklemeye Fiyat İstikrar Fonu (DFİF)

Desteklemeye fiyat istikrar fonu ithal edilen petrol ürünlerinin CIF değeri üzerinden % 10 oranında alınmaktadır. Fonun kapsamına süper benzin, normal benzin, gazyağı ve motorin, kalorifer yakıtı ve fuel oil (LPG hariç) ve diğer petrol ürünleri girmektedir. Buralardan tahsil edilen fon özel bir hesaba gelir olarak kaydedilmektedir³⁴⁷.

³⁴² 2005/9840 sayılı BKK, RGS: 26040 4.M, 31.12.2005.

³⁴³ 1999/13482 sayılı BKK m.4.3.

³⁴⁴ 3577 sayılı Kanun m.8.

³⁴⁵ 3577 sayılı Kanun m.9.

³⁴⁶ 3577 sayılı Kanun m.15.

³⁴⁷ SELEN, Gümrük İşlemleri ve Vergilendirilmesi, s.145.

2. Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu (KKDF)

Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu (KKDF), dış ticaret işlemlerinin önemli bir kısmını oluşturan ithalata ilişkin bir mali yükümlülüktür. . KKDF vadeli ithalat işlemlerinde karşımıza çıkmaktadır³⁴⁸. Bankalar veya özel finans kurumlarından sağlanan krediler ile hem bu kurumların hem de diğer kişilerin yurt dışından sağladıkları kredileri de kapsamaktadır³⁴⁹.

Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu'nun amacı, bazı kredi işlemleri üzerinden yapılacak kesintilerin bir havuzda toplanması ve sonra da ihtisas kredilerine ödenecek olan primlere bu fondan destek sağlanmasıdır. KKDF gereğince yapılan kesintinin kapsamına kredili olarak yapılan ithalat işlemleri girmektedir. Buna göre, ithalatçının kredilendirilmesinin söz konusu olduğu kabul kredili vadeli akreditif ve mal mukabili ödeme şekline göre yapılan ithalatlarda genel olarak fon ödenmesi gerekmektedir³⁵⁰.

Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu'na yapılacak kesinti oranları aşağıdadır:

- Bankalar ve finansman şirketlerinin yurt dışından sağladıkları kredilerde % 0,
- Bankalar ve finansman şirketleri dışında Türkiye'de yerleşik kişilerin yurt dışından sağladıkları kredilerde³⁵¹ % 3,
- Ortalama vadesi bir yıla kadar olanlarda %3,
- Ortalama vadesi 1 yıl (1 yıl dahil) ile 2 yıl arasında olanlarda %1,
- Ortalama vadesi 2 yıl (2 yıl dahil) ile 3 yıl arasında olanlarda % 0,5,
- Ortalama vadesi 3 yıl (3 yıl dâhil) ve üzerinde olanlarda % 0,
- Kabul kredili, vadeli akreditif ve mal mukabili ödeme şekillerine göre yapılan ithalatla³⁵² %0 - %6³⁵³.

Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Kararın 2 nci maddesinde belirlenen kıymetli taşların Borsa İstanbul AŞ'de işlem görmek üzere kabul kredili, vadeli akreditif

³⁴⁸ DÖLEK, Ali, *Dış Ticaret İşlemleri*, 2016, İstanbul, Umut Kitap, Güncellenmiş 2. Baskı, s.178.

³⁴⁹ GÜLTEKİN, *Türkiye'de Dış Ticaretten Alınan Vergiler ve Eş Mali Yükümlülükler*, s.239.

³⁵⁰ SELEN, *Gümrük İşlemleri ve Vergilendirilmesi*, s.145.

³⁵¹ 01.01.2013 tarihli ve 28515 sayılı Resmi Gazete'de yayımı tarihini izleyen 02.01.2013 tarihinden itibaren kullanılacak kredilere uygulanmak üzere yayımlanan 2012/4116 sayılı BKK ile değiştirilen şeklidir.

³⁵² 2015/7511 Sayılı B.K.K. ile değişik.

³⁵³ Resmi Gazete Tarihi:26/08/1989 Resmi Gazete No:20264, 12.05.1988 Tarih ve 88/12944 Sayılı Kararnameye İlişkin Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu Hakkında Tebliğ (Sıra No:6)

ve mal mukabili ödeme şekillerine göre ithalatında Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu kesintisi oranı % 0 (sıfır) olarak tespit edilmiştir³⁵⁴.

Elektrik enerjisi ithalatının finansmanı amacıyla kullanılacak krediler ve elektrik enerjisi ithalatından Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu kesintisi yapılmaz³⁵⁵.

İthalat işlemlerinde KKDF kesintisi, ithalat tutarının fon kesintisi yapıldığı tarihteki Merkez Bankası döviz alış kuru esas alınarak bulunan Türk Lirası karşılığı üzerinden hesaplanır ve Gümrük Beyannamesinin kabulünden önce bankalara yatırılır. Tahsil edilen fon, bütçeye gelir kaydedilmektedir³⁵⁶.

3. Toplu Konut Fonu

Toplu Konut Fonu Türkiye’de gümrük vergisi uygulamasında önemli yeri olan tipik bir mükellefiyettir. Gümrük vergisinin alınmadığı veya yeterli oranda alınmasının mümkün olmadığı koşullarda, gümrük vergisini destekleyici ve tamamlayıcı nitelikte ve “Fon” adı altında alınan etkili bir vergi denilebilir.

Türkiye, AB ile 1996 yılından itibaren gümrük birliğini gerçekleştirmesine rağmen, Toplu Konut Fonu uygulamasını sürdürmektedir. Böylece, İthalat Rejimi kararı ek listelerinde belirtilen malların ithali sırasında yine listelerde belirtilmiş bulunan oranlar veya tutarlar üzerinden Toplu Konut Fonu tahsil edilmektedir. Fonun tahsil yetkisi diğer yükümlülüklerde olduğu gibi gümrük idarelerine bırakılmıştır. Gümrük idareleri eşyanın satış bedeli üzerinden hesaplanan fonu tahsil eder. Bir başka deyişle, Toplu konut fonu matrahını eşyanın CIF değeri oluşturmaktadır. Spesifik esasa göre toplu konut fonu tahsil edilmesi öngörülen hallerde ise matrah ithal edilen eşyanın ton, kilo, litre, adet, metrekare gibi miktarları olmaktadır. TKF, spesifik esasa bağlanmış ise ERO üzerinden hesaplanarak, o günkü kur üzerinden TL olarak ödenir. Buna karşın TKF matrahı değer esaslı olarak tanımlanmış ise, ABD doları üzerinden hesaplanarak, o günkü kur üzerinden TL olarak ödenir. Ödenen Toplu Konut Fonu, devlet tarafından özel bir hesaba gelir kaydedilmektedir.

³⁵⁴ 24.7.2017 Tarihli Ve 2017/10640 Sayılı Kararnamenin Eki Karar.

³⁵⁵ 11.01.2012-28170 Resmi Gazete’de Yayımlanan 2011/2519 Sayılı Karar.

³⁵⁶ SELEN, Gümrük İşlemleri ve Vergilendirilmesi, s.146.

Toplu Konut Fonu ve gümrük vergileri gölge mali yükümlülüklerdir. Şöyle ki, gümrük vergisinden muaf eşyalar üzerinden TKF alınmamaktadır. Benzer  ekilde, TKF'ye tabi bir eşya için gümrük vergisinin teminata ba lanmasını gerektiren bir gümrük rejimi  alı tırılacaksa, TKF'de gümrük vergisine ba lanır.

4. Tütün Fonu

Tütün Fonu yabancı tütün ithal edilerek imal edilen sigaralarda, yabancı tütünün ithali sırasında CIF bedeli üzerinden 5.000 USD/TON tutarında alınmaktadır. Üretilmiş halde ithal edilen sigaraların ithalinde ise, 20 sigaralık paket başına CIF bedeli üzerinden 0.40 USD fon tahsil edilmektedir. Tahsil edilen fon özel bir hesaba gelir kaydedilmekte ve t t nc l  n geliştirilmesinde kullanılmaktadır.



SONUÇ

Dış ticaretin vergilendirilmesi, gelir kaynağı olması ve dış ticaret politikasının temel araçlarından biri olmasından dolayı Türk vergi sistemi ve kamu ekonomisi açısından önem arz etmektedir. Dış ticaretin kolaylaştırılması amacıyla uluslararası anlaşmalar, Gümrük Birliği ve Avrupa Birliği uyum çalışmaları gibi nedenlerden dolayı dış ticaretin düzenlenmesi konusunda sınırlandırmalar, dış ticaret vergilerinin öneminin azalması gibi görünmekle birlikte, gümrük vergisinin yerine ikame mali yükümlülüklerin konulması veya diğer önlemler bu önemin devam etmesini sağlamaktadır.

Gümrük yükümlülüğü eşyanın serbest dolaşıma girmesi sonucu doğmaktadır. Eşyanın ithalatı anlamına gelen serbest dolaşıma giriş, Gümrük Birliği kapsamında Avrupa Birliğine uyum sonucu mevzuatımıza girmiştir ve malların birlik içinde serbest dolaşımını ifade etmektedir. Uluslararası anlaşmalar ve varış ülkesinde vergilendirme ilkesi gereği, istisnalar hariç olmak üzere ihracat ve transit geçen eşyalar için vergilendirme söz konusu olmamaktadır. Hatta ihracatı teşvik için vergi iadesi ve çeşitli destekler sağlanmaktadır.

Gümrük Birliğine dâhil olup Avrupa Birliğine üye olmayan tek ülke Türkiye'dir. Bundan dolayı Türkiye aleyhine bazı sorunlar ortaya çıkmıştır. Avrupa Birliği, diğer ülkeler ile serbest ticaret anlaşması yapmakta, Türkiye üye olmadığı için bu anlaşmaların dışında kalmaktadır. Anlaşma yapılan ülkeler ile Avrupa Birliği üyesi ülkeler karşılıklı olarak vergisiz veya daha düşük vergi oranı ile ticaret yapmaktadırlar. Anlaşma tarafı diğer ülkenin eşyası Avrupa Birliği üyesi herhangi bir ülkeden serbest dolaşıma avantajlı olarak giriş yaptıktan sonra Gümrük Birliği çerçevesinde Türkiye'de de serbest dolaşıma girmiş olmaktadır. Yani Avrupa Birliği ile serbest ticaret yapan diğer ülke, Türkiye ile anlaşma yapmasa da mallarının vergisiz veya düşük vergi oranı ile Türkiye'de serbest dolaşıma girişini yapabilmektedir. Ancak Türkiye bu ülkeye ihracat yapmak istediğinde yüksek vergi oranı ile karşı karşıya kalmaktadır. Elbette bu durumun aksi de mümkün

olabilmektedir. Yani Türkiye, bir ülke ile serbest ticaret anlaşması yapması durumunda, bu ülkenin Avrupa Birliği ile anlaşması olmasa dahi mallarını Türkiye ile anlaştığı oran üzerinden Avrupa Birliği ülkelerine satabilecek ve Avrupa Birliği ülkelerine yüksek vergi oranı uygulayabilecektir. Hatta bu durum Avrupa Birliği üye sayısı göz önüne alındığında diğer ülke açısından daha avantajlıdır. Ancak serbest ticaret anlaşmalarının nedenleri arasında ekonomik sebepler dışında tarihsel, politik, siyasi gibi birçok sebepler olmasından dolayı, her ülke ile anlaşma yapmanın zor olduğu aşikârdır. Ortaya çıkan sorunlar nedeniyle Gümrük Birliği anlaşmasının güncellenmesi tartışmaları son zamanlarda gündemdedir.

Türkiye’de dış ticaretten alınan vergiler ve ek mali yükümlülüklerin tahsilatı gümrük yükümlülüğü çerçevesinde gümrük idareleri tarafından yapılmaktadır. Bu bağlamda ÖTV, KDV ve Damga vergisinin tahsilatı ithalat üzerinden alındığında Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, ülke içindeki faaliyetler nedeniyle alındığında ise Maliye Bakanlığı tarafından gerçekleştirilmiş olmaktadır. İstisnalar kapsamında vergi iadeleri ise Maliye Bakanlığı tarafından gerçekleştirilmektedir. İthalat yapanların birçoğunun ihracat yaptığı da göz önüne alındığında ihracat istisnası kapsamındaki alacağı vergi iadesinin, ithalatta ödeyeceği vergiden indirim konusu yapılabilmelidir. Böylece idare açısından iş yükü ve karmaşıklığın azalacağı, mükellef açısından da uzun vergi iade sürelerinden kurtulabileceği düşünülmektedir.

Dış ticaret kapsamında Bakanlar Kurulunun etkili olduğu görülmektedir. Çünkü kanun bazı durumlarda dış ticarete konu malın ülkemize girerken bazı vergilerden muaf veya istisna tutulması yetkisini Bakanlar Kurulu vermektedir. Bakanlar Kurulu gerek dış ticarete etkinliğin artırılması gerekse ülkede bulunan işletmecilerin piyasa şartlarına uygun olarak rekabet etmesini sağlamak amacıyla bir takım yetkilerle donatılmıştır.

Dış ticarete, haksız rekabeti önleyici olarak bir takım önlemler alınmıştır. Yerli üreticilerin korunması maksadıyla damping ve sübvansiyonlara karşı mali yükümlülükler getirilmiştir. Ayrıca ülke dışından gelen hammadde veya parçaların işlenmesi veya montajının yapılarak ihracatını sağlamak amacıyla, ülkeye girişte bu hammadde ve diğer ürünlere bir takım kolaylıklar öngörmüştür. Amaç dış ticarete etkinliğimizin sürdürülmesi ve ülkemizdeki üreticilerin rekabet edebilmesini sağlamaya çalışılmasıdır.

Dış ticaret mevzuatı kapsamında uluslararası anlaşmalar haricinde birçok kanun, yönetmelik gibi temel kaynaklar yanında oldukça fazla denilebilecek sayıda Bakanlar Kurulu Kararı mevcuttur ve sürekli olarak güncellenmektedir. Mevzuat oldukça dağınık ve karmaşık bir yapıya sahiptir.





KAYNAKÇA

AKSOY, Şerafettin, *Kamu Maliyesi*, İstanbul, Filiz Kitabevi, Gözden Geçirilmiş ve İlaveli 4. Baskı, 2011.

BİÇER, Ramazan, “Transfer Fiyatlandırması İle Gümrük Kıymet Takdirine İlişkin Kuralların Karşılaştırılması”, www.vergisorunlari.com.tr (09.08.2017).

BİLİCİ, Nurettin, BİLİCİ, Âdem, *Kamu Maliyesi*, Ankara, Savaş Yayınevi, Güncelleştirilmiş ve Geliştirilmiş 7. Baskı, 2016.

BOZKURT, Cevdet, “Menşe Kavramı Ve Menşe Kazanma Kriterlerinin İlgili Mevzuat Işığında Değerlendirilmesi”, *Mali Çözüm Dergisi*, Mart-Nisan 2011, s.149-160.

BOZKURT, Cevdet, “Gümrük Ve Serbest Bölgeler Mevzuatı Çerçevesinde Serbest Bölgede Fireye Uğrayan Eşyaya Ait Gümrük, Katma Değer Ve Özel Tüketim Vergilerinin Durumu”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 280, Ocak 2012, s.159-164.

ÇAĞAN, Nami, “Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi”, *Anayasa Yargısı Dergisi*, Ankara 1984, C.1, s.171-183.

ÇELİKKAYA, Ali, *Türk Gümrük Kanunu'nun Vergilemeye İlişkin Hükümlerinin Değerlendirilmesi*, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir, 2001.

DOĞRUSÖZ, Bumin, “Vergilendirme Yetkisinin Yasama ve Yürütme Organları Arasında Bölüşümü”, *İdare Hukuku İlimleri Dergisi*, Vakur Ersan’a Armağan Özel Sayısı, İstanbul 1985, C.6, S.1-3, s.65-76.

DÖLEK, Ali, *Dış Ticaret İşlemleri*, İstanbul, Umut Kitap, Güncellenmiş 2. Baskı, 2016.

DERDİYOK, Türkmen, *Dış Ticarete Vergi ve Mali Yükümlülükler*, Ankara, Seçkin, 1. Baskı, 2013.

EDİZDOĞAN, Nihat, ÇETİNKAYA, Özhan, GÜMÜŞ, Erhan, *Kamu Maliyesi*, Bursa, Ekin, 2013.

Ekonomi Bakanlığı, Menşe Kuralları ve Menşe Kümülyasyonları Hakkında Sıkça Sorulan Sorular,

https://www.ekonomi.gov.tr/portal/content/conn/UCM/path/Contribution%20Folders/web/D%C4%B1%C5%9F%20%C4%B0li%C5%9Fkiler/Serbest%20Ticaret%20Anla%C5%9Fmalar%C4%B1/Men%C5%9Fe%20Kurallar%C4%B1%20ve%20Men%C5%9Fe%20K%C3%BCm%C3%BClasyonu%20Sistemi/ekler/mense_sikca_sorulan_sorular.pdf?lve (15.08.2017).

ERCAN, Tayfun, *Gümrük Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları*, Ankara, Adalet, 2012.

ERTEM, Üner, *Dış Ticaret İşlemleri*, Bursa, Ekin, 2015.

GÖKER, Cenker, “Dış Ticaret İşlemlerine Konulan Ek Mali Yükümlülüklerde Öngörülebilirlik İlkesi Üzerine Bir Deneme”, *Ankara Barosu Dergisi*, Ankara 2013, Y.71, S.1, s.113-124.

GÜNEŞ, Gülsen, *Verginin Yasalığı İlkesi*, İstanbul, Oniki Levha Yayıncılık, 3. Baskı, 2011.

GÜMÜŞ, Mustafa, “Dâhilde İşleme Rejiminde Telafi Edici Vergi Uygulaması”, *Gümrük Dergisi*, Ankara 2005, S.53, s.90-95.

GÜLTEKİN, Raşit, *Türkiye’de Dış Ticaretten Alınan Vergiler ve Eş Mali Yükümlülükler*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne, 2008.

HAMİTOĞULLARI, Umman, “Yeni Gümrük Kanunu”, *Yaklaşım Dergisi*, S.86, 2000, s.63-68.

HÜVEZ, İbrahim, UYAR, Adnan, Özel Tüketim Vergisi ve Gümrük Birliği Sürecinde Özel Tüketim Vergisi Uyumlaştırma Çalışmaları”, *Vergi Dünyası*, S.183, 1996, s.79-89.

KAYIHAN, Şaban, ESKİ, Mehmet, *Uluslararası Ekonomi Hukuku*, Ankara, Seçkin, 2010.

KOBAN, Emine, YILDIRIR KESER, Hilal, *Dış Ticarete Lojistik*, Bursa, Ekin, Genişletilmiş 6. Baskı, 2015.

MUTLUER, Kamil, *Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler*, Ankara, Turhan Kitabevi, 3. Baskı, 2011.

ÖZDİYEN Önder, “Sözlü Beyan ve Sözlü Beyan Formu”, *Gümrük Dünyası*, S.82, 2014, s.43-52.

SELEN, Ufuk, *Gümrük İşlemleri ve Vergilendirilmesi*, Bursa, Ekin, Güncellenmiş 7. Baskı, 2015.

SELEN, Ufuk, “İthalatta Gümrük Kıymet Tespiti ve Referans Fiyat Uygulamaları”, s.3, www.vergisorumlari.com.tr (09.08.2017).

ŞENYÜZ, Doğan, YÜCE, Mehmet, GERÇEK, Adnan, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, Bursa, Ekin, 6. Baskı, 2015.

ŞENYÜZ, Doğan, YÜCE, Mehmet, GERÇEK, Adnan, *Türk Vergi Sistemi*, Bursa, Ekin, 11. Baskı, 2014

TUNCER, Denizhan, *Vergi Tekniği Açısından Gümrük Vergisinin Değerlendirilmesi*, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa, 2007.

TUNCER, Selahattin, *Gümrükler ve Gümrük Vergileri (Teori-Uygulama)*, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2001.

TUNCER, Selahattin, “ Gümrük Tarife Cetveli”, *Yaklaşım Dergisi*, S.93, 2000, s.21-29.

TUNCER, Selahattin, “Yeni Gümrük Kanununun Vergilendirme İle İlgili Hükümleri –I”, *Yaklaşım Dergisi*, S.86, 2000, s.16-28.

UZUN, Serap, *AB’ne Uyum Çerçevesinde Gümrük Rejimleri Uygulamaları ve Değerlendirilmesi*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa, 2006.

YILDIRIM, Musa, TAŞKIRAN Mustafa, “Gümrük Antrepo Rejimine Tabi Tutulan Malların Antrepodan Devir Suretiyle Satışından Elde Edilen Kazançların Vergilendirilmesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S.294, Mart 2013, s.156-165.

YÜREKLİ, Sabahattin, “Bakanlar Kurulu'nun Vergilendirme Yetkisi”, *GÜHFD*, Ankara Aralık 1997, C.1, S.2, s.281-292.