

**T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**İTHALATTA KATMA DEĞER VERGİSİ
MATRAHININ BELİRLENMESİ**

**GÖKHAN TERZİ
2501990346**

**TEZ DANIŞMANI
YRD. DOÇ. DR. YASEMİN TAŞKIN**

İSTANBUL-2016



T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MÜDÜRLÜĞÜ



YÜKSEK LİSANS
TEZ ONAYI

ÖĞRENCİNİN;

Adı ve Soyadı : GÖKHAN TERZİ Numarası : 2501990346

Anabilim Dalı /
Anasanat Dalı / Programı : MALİ HUKUK Danışmanı : YRD. DOÇ. DR. YASEMİN TAŞKIN

Tez Savunma Tarihi : 26.05.2016 Saati : 11.00

Tez Başlığı : İTHALATTA KATMA DEĞER VERGİSİ MATRAHININ BELİRLENMESİ

TEZ SAVUNMA SINAVI, İÜ Lisansüstü Eğitim-Öğretim Yönetmeliği'nin 36. Maddesi uyarınca yapılmış,
sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin KABULÜ'NE OYBİRLİĞİ / OYÇOKLUĞUYLA karar verilmiştir.

JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATİ (KABUL / RED / DÜZELTME)
1- PROF. DR. S. ATEŞ OKTAR		Kabul
2- PROF. DR. BİNHAN ELİF YILMAZ		Kabul
3- DOÇ. DR. ERKAN AYDIN		Kabul
4- YRD. DOÇ. DR. YASEMİN TAŞKIN		Kabul
5- YRD. DOÇ. DR. Z. ERTUNÇ ŞİRİN		Kabul

YEDEK JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATİ (KABUL / RED / DÜZELTME)
1- YRD. DOÇ. DR. EZHAN DOĞRUSÖZ		
2- YRD. DOÇ. DR. RECEP EMRE ERİÇOK		

ÖZ

İTHALATTA KATMA DEĞER VERGİSİ MATRAHININ BELİRLENMESİ

GÖKHAN TERZİ

Katma değer vergisi, yalnızca yurt içi teslim ve hizmet yapan mükellefler için değil, aynı zamanda uluslararası alanda faaliyet gösteren şahıslar ve şirketler açısından da önemli bir yere sahiptir. Çünkü, verginin konusunu teşkil eden işlemlerden biri de mal ve hizmet ithalatıdır.

Bu nedenle, ithalatta katma değer vergisi matrahı hem mükellef hem de gümrük idaresi açısından önemli hale gelmektedir. Nitekim, verginin devlet için tam olarak tahsili mükellefin doğru beyanı kadar gereklidir.

Bu bağlamda tez ile ithalatta katma değer vergisi matrahı unsurlarının belirlenmesi amaçlanmıştır. Bunun yanında, yeterince açık olmayan ve taraflar arasında tereddüde konu olabilecek durumların irdelenmesi öngörülmüştür.

Genel olarak çalışmada; katma değer vergisine değinildikten sonra ithalatta katma değer vergisi ele alınmıştır. Akabinde tezin esas konusu olan ithalatta katma değer vergisi matrahı değerlendirilmiştir. Son olarak, katma değer vergisine dâhil olan ve olmayan unsurlar ile tartışmalı halde bulunan bir kısım durumlar açıklanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Vergi, Katma Değer Vergisi, İthalat, İthalatta KDV Matrahı

ABSTRACT

DETERMINATION OF VALUE ADDED TAX BASE ON IMPORT

GÖKHAN TERZİ

Value added tax has an important place not only for taxpayers who make domestic delivery and service but also individuals and companies operate in the international area. Since, one of the transactions in the subject of taxation is import of goods and services.

Therefore, value added tax base on import becomes important for both the taxpayer and the customs authorities. In fact, the fully charged of the tax by the state is as necessary as for the correct statement by the tax payers.

With this thesis, it is aimed to determine the elements of value added tax base on import. Besides, the cases which are not sufficiently clear and may be the subject to uncertainty between the parties are intended to examine.

Overall in this study, having regard to value added tax, value added tax on import is discussed. Subsequently, the main topic of this thesis, value added tax base on import is evaluated. Finally, elements included and not included to the value added tax and some controversial situations are explained.

Keywords: Tax, Value Added Tax, Import, VAT Base on Import

ÖNSÖZ

Katma değer vergisi, merkezi yönetim kapsamında bulunan idareler tarafından tahsil edilen vergilerden biri olup, vergi gelirleri arasında dâhilde alınan mal ve hizmet vergileri ile uluslararası ticaret ve muamelelerden alınan vergiler bakımından, dolayısıyla ülkemiz gelir kaynakları açısından önemli bir yere sahiptir. Bu meyanda, katma değer vergisi vergi gelirleri içerisinde dâhilde ve ithalatta alınan katma değer vergisi olmak üzere iki ayrı kategoride yer almaktadır.

Katma değer vergisinin vergi gelirleri içerisindeki söz konusu yeri ve önemi istatistiki olarak da kendini göstermektedir. Şöyle ki; 2014 yılı bütçe gerçekleşme rakamlarına bakıldığında, 352.514.000.000 TL tutarındaki toplam vergi gelirleri içerisinde, katma değer vergisinin 102.532.000.000 TL ile % 29,08 oranında bir paya sahip olduğu görülmektedir. Yine, toplam vergi gelirleri içerisinde; dâhilde alınan katma değer vergisi 38.121.000.000 TL ile % 10,81'lik, ithalatta alınan katma değer vergisi ise 64.411.000.000 TL ile % 18,27'lik bir paya sahip bulunmaktadır.

Ancak, gerek vergi hukuku ile ilgili yayımlanmış eserlerde gerekse bu alanda verilen derslerde dış ticarete konu vergilerin yeterli ölçüde irdelenmediği görülmektedir. Bu bağlamda, vergi hukukunda genellikle Vergi Usul Kanunu kapsamında bulunan vergilere geniş ölçüde yer verildiği, gümrük ve dış ticaret mevzuatı kapsamında tahsil edilen vergilere ise değinilmediği gözlemlenmektedir. Tabi ki bu durum, kimi zaman vergi hukukunun yalnızca Vergi Usul Kanunu kapsamında yer alan vergilerden ibaret olduğu yanılgısını ortaya çıkarmaktadır.

Uluslararası ticaret ve muamelelerden alınan vergilere gerekli ve yeterli şekilde yer verilmemesinin, gümrük ve dış ticaret kapsamında tahsil edilen vergilere ilişkin mevzuatın sürekli değişken halde bulunması, teknik ve teorik bilgi birikimi yanında uygulamaya ilişkin bilgiye ihtiyaç duyulması ve bu alanda ihtisas yapmış bilim insanlarının az olması gibi nedenlerden kaynaklandığı değerlendirilmektedir.

İthalatta alınan katma değer vergisinin matrah unsurları 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nda düzenlenmiş olmakla birlikte alıcı ya da ithalatçı açısından ortaya çıkan bir kısım harcamaların verginin matrahına ilave edilip edilmeyeceği açık bir şekilde belirtilmemiştir. Bu nedenle, ilgili mevzuatın bütün yükümlüler için doğru ve eşit bir şekilde uygulanmasını sağlamak, bunun yanında mükellefleri meydana gelebilecek hatalı uygulamalar nedeniyle cezalı duruma düşürmemek için verginin matrahına dâhil edilecek ve edilmeyecek unsurlarının tam olarak belirlenmesi gerekmektedir.

İthalatta alınan katma değer vergisi esas itibariyle Katma Değer Vergisi Kanunu'nda düzenlendiğinden ve bununla ilgili olarak vergi hukuku kitaplarında çok detaylı bilgi bulunamadığından, genel olarak söz konusu kanun ve uygulamaya ilişkin Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ile Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan ilgili mevzuat hükümlerinden, bunun yanında özel olarak da vergi ve dış ticaret alanındaki kitaplar ile bu alandaki eser, sözlük, makale, mahkeme kararı, v.b. kaynaklardan istifade edilmiştir.

İthalatta alınan katma değer vergisi matrahına dâhil olan ve olmayan unsurlardan tartışılır halde bulunanlar ile ilgili olarak danıştığım ve mensubu bulunduğum Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Rehberlik ve Teftiş Başkanlığı üyelerine, süreç içerisinde desteğini esirgemeyen sevgili eşime, tez sürecindeki tavsiye ve katkıları dolayısıyla Prof. Dr. S. Ateş OKTAR, Prof. Dr. Elif SONSUZOĞLU ve Yrd. Doç. Dr. Yasemin TAŞKIN hocalarıma şükranlarımı sunarım.

İÇİNDEKİLER

ÖZ	iii
ABSTRACT	iv
ÖNSÖZ	v
İÇİNDEKİLER	vii
KISALTMALAR LİSTESİ	xii
GİRİŞ	1

I. BİRİNCİ BÖLÜM

İTHALATTA KATMA DEĞER VERGİSİ

A.Katma Değer Vergisinin Tanımı ve Nitelikleri	3
B.Katma Değer Vergisinin Konusu ve Mükellefi	5
C.Dış Ticaret İşlemleri	7
1.İthalat İşlemi ve Vergilendirme	8
2.İhracat İşlemi ve Vergilendirme	10
D.İthalatta Katma Değer Vergisinin Konusu	12
E.İthalatta Katma Değer Vergisinde Mükellef	14
F.İthalatta Katma Değer Vergisinde Vergi Sorumlusu	16
G.İthalatta Katma Değer Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay	17
H.İthalatta Katma Değer Vergisinde İstisna	20
İ.İthalatta Katma Değer Vergisinin Oranı	21
J.İthalatta Katma Değer Vergisinin Matrahı	22

II. İKİNCİ BÖLÜM

İTHALATTA KATMA DEĞER VERGİSİ MATRAHININ BELİRLENMESİNE İLİŞKİN GENEL ESASLAR

A.İthal Eşyasının Gümrük Kıymeti	25
1.Eşyanın Gümrük Vergisi Tarhına Esas Olan Kıymeti	26
a. Gümrük Kıymetinin Belirlenmesindeki Amaç	26
b. Gümrük Kıymeti Belirleme Yöntemleri	27
i. Satış Bedeli Yöntemi	28
(a) Fiilen Ödenen veya Ödenecek Fiyat	29
(b) Satış Bedelinin Kabul Koşulları	29
(c) Fiilen Ödenen veya Ödenecek Fiyata Yapılacak İlaveler	30
(d) Fiilen Ödenen veya Ödenecek Fiyattan Ayırt Edilebilmesi Koşuluyla Gümrük Kıymetine Dâhil Edilmeyen Giderler	31
(e) Satış Bedelinin Gerçekliği	32
ii. Diğer Kıymet Belirleme Yöntemleri	33
(a) Aynı Eşyanın Satış Bedeli Yöntemi	34
(b) Benzer Eşyanın Satış Bedeli Yöntemi	35
(c) İndirgeme Yöntemi	36
(d) Hesaplanmış Kıymet Yöntemi	36
(e) Son Yöntem	37
2.Eşyanın CIF Değeri	38
a. Sigorta Bedeli	40
b. Navlun Bedeli	41
3.Eşyanın Gümrükçe Tespit Edilen Değeri	42
B.İthalat Sırasında Ödenen Vergi, Resim, Harç ve Paylar	42
1.Gümrük Vergisi	44
2.Katma Değer Vergisi	46
3.Özel Tüketim Vergisi	46
4.Dampinge Karşı Vergi	47

5.Telafi Edici Vergi	49
a. Sübvansiyona Konu İthalatta Telafi Edici Vergi	49
b. Dâhilde İşleme Rejimi Kapsamında Telafi Edici Vergi	50
6.Damga Vergisi	52
7.Tek ve Maktu Vergi	53
8.Toplu Konut Fonu	57
a. Ek Mali Yükümlülük Olarak Toplu Konut Fonu	57
b. Tarım Payı İçin Uygulanan Toplu Konut Fonu	58
9.Tütün Fonu	59
10.Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu	60
11.Kesinti (Kültür Fonu)	63
12.Çevre Katkı Payı	64
13.Bandrol Ücreti	65
14.Ek Mali Yükümlülük	66
15.Serbest Bölge Ücret Kesintisi	68
C.Gümrük Beyannamesinin Tescil Tarihine Kadar Yapılan	
Vergilendirilmemiş Diğer Giderler ve Ödemeler	69
1.Ardıye, Depolama ve Terminal Hizmeti Gideri	70
a. Ardıye Hizmeti Gideri	70
b. Depolama Hizmeti Gideri	71
c. Terminal Hizmeti Gideri	71
2.Tasfiyelik Eşya CIF Değerinin Yüzde Biri	73
3.Fazla Mesai ve Memur Yolluk Giderleri	74
D.Mal Bedeli Üzerinden Hesaplanan Fiyat ve Kur Farkı	75
1.Fiyat Farkı	77
2.Kur Farkı	79

III. ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
İTHALATTA KATMA DEĞER VERGİSİ MATRAHINA
DÂHİL OLAN VE OLMAYAN UNSURLAR

A.İthalatta Katma Değer Vergisi Matrahına Dâhil Olan Unsurlar	82
1.Teslim Alanın Gösterdiği Yere Kadar Satıcı Tarafından Yapılan Taşıma, Yükleme ve Boşaltma Giderleri	83
2.Ambalaj Giderleri, Sigorta, Komisyon ve Benzeri Gider Karşılıkları ile Vergi, Resim, Harç, Pay, Fon Karşılığı Gibi Unsurlar	84
3.Vade Farkı, Fiyat Farkı, Faiz, Prim Gibi Çeşitli Gelirler ile Servis ve Benzer Adlar Altında Sağlanan Her Türlü Menfaat, Hizmet ve Değerler ..	86
a. Vade Farkı	86
b. Fiyat Farkı	87
c. Faiz	87
d. Prim	88
e. Servis ve Benzer Adlar Altında Sağlanan Her Türlü Menfaat, Hizmet ve Değerler	89
B.İthalatta Katma Değer Vergisi Matrahına Dâhil Olmayan Unsurlar	89
1.Teslim ve Hizmet İşlemlerinde Faturalarda ve Vesikalarda Gösterilen Ticari Teamüllere Uygun Miktardaki İskontolar	89
a. Peşin Ödeme İskontosu	91
b. Miktar İskontosu	92
c. Kümülatif/Toplu İskontolar	93
d. Ayni İskonto	93
2.Hesaplanan Katma Değer Vergisi	94
C.Uygulamada Tereddüde Konu Hususlar	95
1.Banka Kredi Faizleri ve Banka Komisyonları	95
2.Sürastarya (Demuraj) Giderleri	97
3.Taşıt Üstü İşlemlerde Tahmil ve Tahliye Giderleri	99

4. Veri ya da Komutların Kıymeti	102
5. Dâhili Nakliye Giderleri	104
6. Ardiye, Depolama ve Terminal Hizmeti Ödemeleri	106
7. Dâhilde İşleme Rejimi-Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu	108
8. Dâhilde İşleme Rejimi-Çevre Katkı Payı	109
SONUÇ VE ÖNERİLER	110
KAYNAKÇA	116

KISALTMALAR LİSTESİ

AB	: Avrupa Birliği
A.g.e.	: Adı geçen eser
A.g.g.	: Adı geçen genelge
A.g.k.	: Adı geçen kanun/karar
A.g.t.	: Adı geçen tebliğ/tarife/tasarruflu yazı
A.g.y.	: Adı geçen yönetmelik
CFR	: Cost and Freight (Mal Bedeli ve Navlun Ödenmiş)
CIF	: Cost, Insurance and Freight (Mal Bedeli, Sigorta ve Navlun)
CIP	: Carriage and Insurance Paid To (Navlun ve Sigorta Ödenmiş)
CPT	: Carriage Paid To (Navlun Ödenmiş)
ÇKP	: Çevre Katkı Payı
DAP	: Delivered At Place (Belirtilen Noktada Teslim)
DAT	: Delivered At Terminal (Terminalde Teslim)
DDP	: Delivered Duty Paid (Gümrük Vergileri Ödenmiş)
DİR	: Dâhilde İşleme Rejimi
EXW	: Ex Works (Fabrikada Teslim)
FAS	: Free Alongside Ship (Geminin Yanına Teslim)
FCA	: Free Carrier (Taşıma Vasıtasının Yanında Teslim)
FOB	: Free On Board (Gemiye Yükleyerek Teslim)
GATT	: General Agreement on Tariffs and Trade
GB	: Gümrük Birliği
GK	: Gümrük Kanunu
GTİP	: Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu
KDV	: Katma Değer Vergisi
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KKDF	: Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu
md.	: madde
mük.	: mükerrer
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
R.G.	: Resmi Gazete
s.	: sayfa
SN	: Seri Numaralı
sy.	: sayılı
t.	: tarih
T.C.	: Türkiye Cumhuriyeti/Türkiye Cumhuriyet
TEV	: Telafi Edici Vergi
TL	: Türk Lirası
t.y.	: tarih yok
VAT	: Value Added Tax
v.b.	: ve benzeri
ve başk.	: ve başkası/ve başkaları
VUK	: Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

İthalatta tahsil edilen katma değer vergisi (KDV), verginin konusunu oluşturan mal ve hizmet ithalatı yönüyle hem vergi idaresi hem de ithal işlemini gerçekleştiren ticaret erbabı açısından önemli bir yere sahiptir.

İthalata bağlı KDV, Türkiye’de toplam vergi gelirleri içerisinde yaklaşık % 20’lik bir paya sahip bulunmakta, bu bağlamda özellikle vergi gelirleri içerisinde dolaylı vergilerin yüksek oranda bulunduğu ülkelerde ve ülkemizde vazgeçilmez bir gelir kalemini teşkil etmektedir.

Diğer taraftan, indirim konusu olması nedeniyle, verginin doğru bir şekilde beyanı, mükellefler açısından önem taşımaktadır. Çünkü verginin yanlış ya da hatalı olarak beyan edilmesinin ithalat sırasında veya sonrasında tespiti mükellefler için ilave bir maliyet, işgücü ve zaman kaybına, hatta kimi durumlarda itibar zedelenmesine neden olabilmektedir.

Vergi idaresi ile mükellef arasındaki vergisel ilişkinin hangi şekilde ortaya çıkacağı ve nasıl beyan edileceği Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK) kapsamında düzenlenmiş bulunmaktadır. Ancak, yeterince açık olmayan bir kısım düzenlemeler veya zaman içerisinde meydana gelen yeni uygulamalar gerek vergi idarelerince gerekse mükellefler tarafından farklı yorumlanmakta ve neticede bu hususlar ihtilaf konusu yapılarak idari ya da yargısal başvurulara konu olmaktadır.

Tezde; ithalatta KDV hakkında genel bilgi verildikten sonra vergi matrahının hangi unsurlardan meydana geldiği ele alınacak, bunun yanında matraha dâhil olan ve olmayan unsurlar ile taraflar arasında farklı değerlendirmeye konu olabilecek hususlar açıklanacaktır.

Bu çerçevede; tezin birinci bölümünde kısaca KDV’nin nitelikleri, konusu ve mükellefi belirtildikten sonra dış ticaret işlemleri bağlamında ithalat ve ihracat

işlemleri ile vergilendirilmesi değerlendirilecektir. Akabinde ise KDV'nin ithalat boyutuna değinilecek, bu bağlamda ithalatta KDV'nin konusu, mükellefi, sorumlusu, oranı, ithalatta vergiyi doğuran olay ve uygulanan istisnalar irdelenecektir.

Tezin ikinci bölümünde; çalışmanın esasını oluşturan ithalatta KDV matrahının belirlenmesine ilişkin genel esaslar belirtilecektir. Bu meyanda; KDVK'nın 21/a-c maddesinde yer alan üç matrah unsuru ışığında öncelikle, ithal eşyanın gümrük kıymeti, CIF değeri ve gümrükçe tespit edilen değeri ele alınacaktır. Daha sonra matrahın ikinci unsuru olan, ithalat sırasında ödenen vergi, resim, harç ve payların neler olduğu izah edilerek bunlardan hangilerinin matraha dâhil olduğu açıklanacaktır. Bu bölümde nihai olarak matrahın üçüncü unsuru durumundaki, gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer giderler ve ödemelerden vergilendirilmeyenler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat ve kur farkı gibi ödemeler değerlendirilecektir. Burada özellikle KDVK'nın 21/c maddesindeki, “gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan” ibaresi ile getirilen sınırlama nedeniyle ithal konusu eşyayla bağlantılı olmasına karşın vergilendirme dışında kalan bazı gider ve ödemelere değinilecektir.

Tezin üçüncü bölümünde ise KDVK'nın 24 ve 25'inci maddelerine konu matraha dâhil olan ve olmayan unsurların ithalat işlemine temas eden yönleri değerlendirilecektir. Bunun yanında bu bölümde verginin matrahına ilişkin uygulamada ortaya çıkan bir kısım tereddütlü hususlar ele alınacaktır.

Nihai olarak; yapılan çalışma ile ulaşılan sonuçlar ışığında, gerek vergi idareleri gerekse de vergi mükellefleri bakımından uygulamada karşılaşılan ihtilafları ortadan kaldırıcı mahiyette önerilerde bulunulacaktır.

I. BİRİNCİ BÖLÜM

İTHALATTA KATMA DEĞER VERGİSİ

A. Katma Değer Vergisinin Tanımı ve Nitelikleri

Harcamalar üzerinden alınan bir vergi olarak II. Dünya Savaşı'nı izleyen yıllarda ortaya çıkan KDV yaygınlaşan uygulamalarıyla günümüzde bu alandaki vergilerin en önemlisini teşkil etme yolundadır. Bu vergi, özellikle Avrupa Birliği'nin (AB) ortak vergisi kabul edilmesi sonrasında, başka ülkelerin de dikkatini çekmiş, bu nedenle pek çok ülke vergiyi ya hemen benimsemiş ya da uygulanması için çalışmalar yapmıştır.¹

Ülkemizde KDV ile ilgili uygulama 01.01.1985 tarihinde yürürlüğe giren 3065 sayılı KDVK² ile başlamıştır. Böylece Türkiye'de yapılan; ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesindeki teslim ve hizmetler, kanunda belirtilen diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler ile her türlü mal ve hizmet ithalatı verginin konusunu teşkil eden işlemler olarak düzenlenmiştir.

Söz konusu kanun aynı zamanda, 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu (banka ve sigorta muameleleri vergisi hariç) ve 2456 sayılı İşletme Vergisi Kanunu ile 1318 sayılı Finansman Kanunu'nun Spor-Toto Vergisine ilişkin hükümleri ve 6747 sayılı Şeker Kanunu'nun Şeker İstihlak Vergisine ilişkin hükümlerini kaldırmış, dolayısıyla mevcut tüketim vergilerinin uygulamasına son vermiştir.

Türkiye'nin dolaylı vergi yapısında reform olarak nitelendirilebilecek bu gelişme ile o güne kadar mal ve hizmetlerin imalat safhası ile tüketicilere sunum safhasında uygulanan dolaylı vergiler kaldırılmış, bunların yerine üretimden tüketime kadar mal ve hizmetleri her aşamada vergilendiren KDV sistemi getirilmiştir.³

¹ Özhan Uluatam, **Kamu Maliyesi**, 13. bsk., Ankara, İmaj Yayınevi, 2014, s. 438.

² 3065 sy. **Katma Değer Vergisi Kanunu**, 02.11.1984 t. 18563 sy. R.G.

³ Kemal Oktar, **KDV, İstisnalar ve İadeler**, 2. bsk., Ankara, Gözlem Yayıncılık, 1999, s. 1.

Harcamalar üzerinden alınan vergilerin en gelişmiş ve modern türü olan KDV'yi üstün kılan başlıca özellikler; harcamalar üzerinden alınan diğer vergi türlerinde görülen (perakende satış vergisi hariç) vergi piramidinin bulunmaması ve üretim-tüketim zincirinde hazine yararına sonuçlanan çıkar çatışmasıdır. Bu vergide üretim, dağıtım ve hizmet sektörleri her el değiştirme aşamasında vergilendirilmekte, işletme girdileri için yüklenilen vergiler hazineye borçlanılan vergilerden indirilmektedir. Bu şekilde, üretim ve dağıtım sürecinin her aşamasında ürüne eklenen katma değer üzerinden vergilendirme yapılmaktadır. KDV vergi indirim hakkı nedeniyle verginin tarafları arasında oluşturduğu çıkar çatışması nedeniyle kendi içinde bir otokontrol (özdenetim) sağlamaktadır. Bunun yanında, verginin belge ve kayıt düzenine dayanması dolayısıyla gelir ve kurumlar vergisi hasılatını arttırdığından Türk Vergi Sistemi içinde de bir otokontrol yaratmaktadır.⁴

KDV, üretimden tüketime kadar her aşamada malların ve hizmetlerin satışından, nisbi olarak alınan yayılı bir muamele vergisidir. Diğer bir ifadeyle, malların ve hizmetlerin satış değeri üzerinden üretimden tüketime kadar her ekonomik safhada yaratılan katma değer vergiye tabi tutulmasıdır. Katma değer, bir mal veya hizmetin alış bedeli ile satış bedeli arasındaki olumlu farktır. Vergilendirmenin katma değer üzerinden yapılması, verginin kümülatif etkisini yok ederek vergi yükünün her el değiştirme safhasına göre artmasını engeller. Bunu sağlayan ise sistemdeki indirim mekanizmasıdır. KDV'nin en önemli avantajlarından birisini, mal ve hizmetlerin üretiminden tüketiciye intikaline kadarki tüm aşamaları kapsamayı oluşturmakta, bu haliyle tek aşamadan alınan harcama vergisine üstünlük sağlamaktadır.⁵

KDV'nin lehinde ve aleyhinde çeşitli görüşler ileri sürülmesine karşın lehine yönelik görüşler daha ağır basmakta ve sistemin üstünlüklerini ortaya koymaktadır.

⁴ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 23. bsk., Ankara, Turhan Kitabevi, 2014, s. 401.

⁵ Şerafettin Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 6. bsk., İstanbul, Filiz Kitabevi, 2010, s. 364.

Vergi kapsamının genişliği, tarafsız olması, tasarruf ve yatırımları teşvik etmesi, ödemeler dengesine olumlu katkıda bulunması ve vergi sisteminde otokontrolü sağlaması diğer muamele vergilerine göre başlıca üstünlüklerini teşkil etmektedir.⁶

KDV'nin dış ticaret bağlamında faydası, uluslararası ticarete, rekabet eşitliğini gerçekleştirmek amacıyla ithal ve ihraç edilen malların vergilendirilmesinde görülmektedir. İhraç edilen mallara ilişkin vergi yükünün açık ve kesin olarak hesap edilerek vergi iadesi alınması ya da tecil-terkin uygulamasından yararlanılması, diğer taraftan ithalatta ithal edilen mallarla yerli mallar arasında eşit vergi yükü sağlamak için vergi alınması, ancak bu vergi sistemi sayesinde mümkün olmaktadır.⁷

B. Katma Değer Vergisinin Konusu ve Mükellefi

Verginin konusunu oluşturan işlemler KDVK'nın 1'inci maddesinde belirtilmiştir. Buna göre; Türkiye'de yapılan aşağıdaki işlemler KDV'ye tabidir.

- 1) Ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler,
- 2) Her türlü mal ve hizmet ithalatı,
- 3) Diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler:
 - a) Posta, telefon, telgraf, teleks ve bunlara benzer hizmetler ile radyo ve televizyon hizmetleri,
 - b) Her türlü şans ve talih oyunlarının tertiplenmesi ve oynanması,

⁶ Salih Turhan, **Vergi Teorisi ve Politikası**, 6. bsk., İstanbul, Filiz Kitabevi, 1998, s. 163-165.

⁷ Aksoy, a.g.e., s. 368.

c) Profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteriler ve konserler ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetler, maçlar, yarışlar ve yarışmalar tertiplenmesi, gösterilmesi,

d) Müzayede mahallerinde ve gümrük depolarında yapılan satışlar ile 10.02.2005 tarihli ve 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu'na göre düzenlenen ürün senetlerinin, senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara teslimi,

e) Boru hattı ile ham petrol, gaz ve bunların ürünlerinin taşınmaları,

f) Gelir Vergisi Kanunu'nun 70'inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri,

g) Genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversitelere, dernek ve vakıflara, her türlü mesleki kuruluşlara ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetleri,

h) Rekabet eşitsizliğini gidermek maksadıyla isteğe bağlı mükellefiyetler suretiyle vergilendirilecek teslim ve hizmetler.

Yine verginin mükellefi, konusuyla bağlantılı bir şekilde KDVK'nın 8/1'inci maddesinde açıklanmış bulunmaktadır. Buna göre;

1) Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde bu işleri yapanlar,

2) İthalatta mal ve hizmet ithal edenler,

3) Transit taşımalarda gümrük veya geçiş işlemine muhatap olanlar,

- 4) PTT İşletme Genel Müdürlüğü ve radyo ve televizyon kurumları,
 - 5) Her türlü şans ve talih oyunlarını tertip edenler,
 - 6) Kanun'un 1/3-c maddesine giren hallerde bunları tertipleyenler veya gösterenler,
 - 7) Gelir Vergisi Kanunu'nun 70'inci maddesinde belirtilen mal ve hakları kiraya verenler,
 - 8) İsteğe bağlı mükellefiyette talepte bulunanlar,
- KDV'nin mükellefleridir.

C. Dış Ticaret İşlemleri

Ülkeler kendileri dışındaki ülkelerin büyük çoğunluğu ile ilişkide bulunur. Geniş açıdan bakıldığında, ülkeler arası ilişkiler ekonomik, sosyal, siyasal, kültürel, askeri, sportif ve benzeri niteliklerde olabilir. Farklı nitelikteki bu ilişkilerin her biri ayrı bir ilgi veya bilimin konusuna girer.⁸

Genel iktisat teorisi kapalı bir ülke ekonomisinin sorunlarıyla ilgiliyken uluslararası iktisat iki ya da daha fazla ülke ekonomisinin sorunları üzerinde yoğunlaşır. Bu nedenle uluslararası iktisatın sınırlarını dünya ekonomisi belirler.⁹ Bu bağlamda uluslararası iktisat ülkeler arasındaki her türlü ekonomik ilişkiyi içermekte olup, sınırlı kaynakların uluslararası düzeyde nasıl etkin kullanılacağı sorusuna cevap bulmaya çalışır.¹⁰

⁸ Halil Seyidoğlu, **Uluslararası İktisat**, 20. bsk., İstanbul, Güzem Can Yayınları, 2015, s. 2.

⁹ Havva Tunç, **Uluslararası Ticaret, Para ve Finans**, 1. bsk., İstanbul, Alfa Yayınları, 2004, s. 1.

¹⁰ Mehmet Melemen, **Uygulamalı Uluslararası Ticaret İşlemleri**, 2. bsk., İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2012, s. 2-3.

Kaynakların dünya üzerinde farklı şekilde dağılmış olması ülkelerin birbiriyle ticaret yapma zorunluluğunu doğurmaktadır. Hiçbir ülke diğer ülkelerden mal veya hammadde satın almadan kendi başına her şeyi üretip bütün ihtiyaçlarını karşılayamaz. Bu nedenle ülkeler kendilerinin sahip olmadığı yer altı kaynaklarını, teknolojiyi, hammaddeyi, enerjiyi, kalifiye emeğin üretimini veya gıda ürünlerini diğer ülkelerden temin etmek zorundadır.¹¹ Bu durum ise uluslararası ticaret veya ülkeler arası mal ve hizmet akımları ile açıklanır.

Uluslararası ticaret, uluslararası iktisadın bir alt dalını teşkil etmekte olup, daha özel olarak mal (ithalat-ihracat) ve hizmet (uluslararası taşımacılık, bankacılık ve sigortacılık, dış turizm, yurtdışı işçi gelirleri) hareketlerini içerir.¹²

Dış ticaret ise uluslararası ticaretin altında yer alır ve sadece ülkelerin dış dünya ile yaptığı mal alım ve satımlarını kapsar. Diğer bir deyişle dış ticaret, uluslararası ekonomik işlemlere göre daha dar kapsamlı olup, yalnızca ithalat ve ihracat işlemlerinden oluşur.¹³ Bu bağlamda dış ticaret; belirli bir dönemde bir ülke ekonomisinin diğer ülke ekonomileri ile yaptığı ekonomik işlemleri gösteren ödemeler bilançosunun cari işlemler kalemindeki mal ticareti bölümünde yer alır.

1. İthalat İşlemi ve Vergilendirme

Hiçbir ülke dünya üzerindeki kaynakların bütün çeşitlerine sahip bulunmamaktadır. Diğer bir anlatımla, ihtiyaçlarını kendi kaynakları ile karşılayabilecek bir ülkeden bahsetmek oldukça zordur. Her ülke diğer ülke ya da ülkelerle değişen oranlarda ticaret yapmak, bu bağlamda ithalat yoluyla diğer ülkelerden mal almak durumundadır. Kısacası ithalat yapılmadan ülke ekonomisinin sürdürülmesi, ihracata dönük üretim yapılması mümkün değildir.¹⁴

¹¹ A.g.e., s. 3.

¹² A.g.e., s. 2.

¹³ Seyidoğlu, a.g.e., s. 3.

¹⁴ Melemen, a.g.e., s. 331.

Dış ticaret işlemleri kapsamında ithalat, ihracat işleminin aksine, bir ülkenin diğer ülkelerden mal ve hizmet satın alması şeklinde ifade edilebilir.¹⁵ Diğer taraftan, ithalat kavramı 4458 sayılı Gümrük Kanunu (GK) kapsamında yer alan sekiz farklı rejimden serbest dolaşıma giriş rejimi kapsamında değerlendirilmektedir. Dolayısıyla, ithalat işleminin oluşabilmesi için eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesi¹⁶ dışındaki ülke veya topraklardan serbest dolaşıma giriş rejimine tabi tutularak ülkeye getirilmesi gerekmektedir.

İthalat işlemini, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK) hükümleri uyarınca vergi numarası verilen her gerçek ve tüzel kişi ile tüzel kişilik statüsüne sahip olmamakla birlikte yürürlükteki mevzuat hükmüne istinaden hukuki tasarruf yapma yetkisi tanınan kişiler ortaklığı yürütebilir.¹⁷

Ancak, İthalat Yönetmeliği'nin 3'üncü maddesi ile vergi numarasına sahip olma şartı için bazı istisnalar getirilmiş, bu çerçevede; özel anlaşmalara dayanan ithalatı (NATO/North Atlantic Treaty Organization ithalatı gibi), kitap ve diğer yayınların ithalatı ile ülkemizde açılan uluslararası fuar ve sergilerde Ekonomi Bakanlığı'nca perakende satışına izin verilen malların ithalatında vergi numarasına sahip olma şartı aranmamıştır.

GK'ya göre Türkiye Gümrük Bölgesi'ne gelen bir eşyanın serbest dolaşıma girişi diğer bir deyişle ithali; o eşya için belirlenen ticaret politikası önlemlerinin (gözetim önlemi, korunma önlemi, dampainge karşı vergi, kota, tarife kontenjanı) uygulanması, eşyanın ithali için öngörülen diğer işlemlerin tamamlanması, kanunen ödenmesi gereken vergilerin tahsili ve diğer mali yükümlülüklerin yerine getirilmesi

¹⁵ H.Cahit Soysal, Osman Uysal, Murat Atabinici, **Gümrük ve Dış Ticaret Terimleri Sözlüğü**, İstanbul, Gümrük Müfettişleri Derneği, 1999, s. 157-158.

¹⁶ Türkiye Gümrük Bölgesi: Türkiye Cumhuriyeti topraklarını kapsar. Türkiye kara suları, iç suları ve hava sahası gümrük bölgesine dâhildir. Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi ve Gümrük Bölgesi kavramları Türkiye Gümrük Bölgesini ifade eder.

¹⁷ 95-7606 sy. **İthalat Rejim Kararı**, 31.12.1995 t. 22510 sy. mük. R.G., md. 8.

ile mümkündür.¹⁸ Görüldüğü üzere, eşyanın Türkiye'ye ithal edilme koşullarından biri de aralarında KDV'nin de yer aldığı kanunen ödenmesi gereken vergilerin tahsilidir.

KDV'nin en önemli özelliği tarafsız olmasından kaynaklanmaktadır. KDVK mükelleflerin ihtiyaç duyduğu mal ve hizmeti yurt içinden ve yurt dışından karşılayabileceklerini dikkate alarak vergi yükü farklılaşmasını önlemek bakımından her türlü mal ve hizmet ithalatını vergi kapsamına almıştır. Bu şekilde, ithal edilen mal ve hizmet ile yurt içerisinde üretilen mal ve hizmet arasındaki tarafsızlık sağlanmaya çalışılmıştır.¹⁹

İthalatın KDV yönüyle vergilendirilmesi, ülkemizce de benimsenen varış yeri/destinasyon prensibine²⁰ göre mal ve hizmetin nihai olarak tüketildiği ya da faydalandığı ülkede vergilendirilmesi ilkesine dayanmakta, bu nedenle de mal ve hizmet ithalatı KDVK'nın 1'inci maddesinde belirtilen vergi konuları arasında yer almaktadır.

2. İhracat İşlemi ve Vergilendirme

İhracat, bir ülkede üretilen mal ve hizmetlerin yabancılara satılarak başka ülkelere gönderilmesine ilişkin dış ticaret işlemi şeklinde ifade edilir. İhracat işlemiyle üretim ve istihdamın yanı sıra ülkeye kazandırılan dövizler ile ithal edilen mal ve hizmetlerin finansmanında da önemli bir kaynak elde edilmiş olur.²¹

İhracat işlemini; ihraç edeceği mala göre ilgili İhracatçı Birliği Genel Sekreterliğine üye olan, vergi numarasına sahip gerçek veya tüzel kişiler ile tüzel

¹⁸ 4458 sy. **Gümrük Kanunu**, 04.11.1999 t. 23866 sy. R.G. md. 74.

¹⁹ Şükrü Kızılot, **Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, 1. bsk., Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2010, s. 71.

²⁰ Avrupa Birliği ülkeleri başta olmak üzere gelişmiş ülkelerin büyük bir kısmında uygulanan KDV sisteminde dış ticaret işlemlerinin vergilendirilmesinde; destinasyon (varış ülkesinde vergilendirme) ve orijin (çıkış ülkesinde vergilendirme) olmak üzere iki ilke benimsenmiştir. Kızılot, a.g.e.

²¹ Halil Seyidoğlu, **Ekonomik Terimler**, 3. bsk., İstanbul, Güzem Can Yayınları, 2002, s. 274.

kişilik statüsüne sahip olmamakla birlikte yürürlükteki mevzuat hükmüne istinaden hukuki tasarruf yapma yetkisi tanınan kişiler ortaklığı yürütebilir.²²

KDVK'nın 1'inci maddesinde verginin konusuyla ilgili olarak mal ve hizmet ithalatına yer verilmişken ihracat işlemlerinden bahsedilmediği görülmektedir. Buna paralel bir şekilde yine kanunun 11'inci maddesinde ihracatın vergiden müstesna olduğu belirtilmiştir. İhracatın vergiden istisna tutulması, çıkış ülkesi prensibi yerine varış yeri prensibinin uygulanmasıyla mümkün olmaktadır.

Hızla gelişen küreselleşme, gelir üzerinden alınan vergiler yanında dolaylı vergilerde de uluslararası vergi rekabetine yol açmaktadır. Bunun bir sonucu olarak; dolaylı vergiler alanında rekabete giren ülkeler vergiye konu eşya üzerinden alınan KDV gibi vergilerin oranlarını rakiplerine göre daha düşük düzeyde tutmaktadır. Vergi rekabetine giren bu ülkelerin esas amacı, nihai tüketicilerin yerleşik oldukları ülkelerden gelerek söz konusu eşyaları kendi ülkelerinde almalarını sağlayarak ülke refahını arttırmaktır. Buna karşın, nihai tüketiciler dışında diğer ülkelere yapılan satışların böyle bir etki yaratması mümkün değildir. Çünkü ithalatçı ülkelere yapılan satışlar, satışı yapan ülke ya da satıcı bakımından ihracat olarak dikkate alınacağından varış yeri prensibi gereğince ihraç edilen eşya üzerindeki KDV gibi dolaylı vergilerin ihracatçıya iadesi gerekecektir.²³

Üretim sürecinde yüklendiği KDV'yi ihracat sonrasında iade aldığından, ihracatçının dış piyasadaki rakiplerine göre oluşabilecek dezavantajlı durumu ortadan kalkmakta, böylece ihracatçı fiyat bakımından rekabet edebilir hale gelmektedir.

Varış yeri prensibi gereğince, üretildiği ülke dışında başka bir ülkede tüketilmesi halinde vergilendirme hakkı ithalatçı ülkeye geçtiğinden eşyayı ihraç eden ülkenin KDV istisnası uygulaması gerekmektedir. İhracatı ve ihracatçıyı teşvik

²² **İhracat Yönetmeliği**, 06.06.2006 t. 26190 sy. R.G., md. 4.

²³ Şahin Akkaya, **Küreselleşen Ekonomik Sorunlar ve Vergilemenin Küreselleşmesi**, 1. bsk., İstanbul, Filiz Kitabevi, 2011, s. 108-109.

amacıyla uygulanan bu istisna sayesinde eşya KDV'den arındırılmaktadır.²⁴ Almanya KDV sistemi ve AB direktifleri esas alınarak hazırlanan KDVK, dış ticaret işlemlerinin vergilendirilmesinde destinasyon ilkesini benimsemiş, bu bağlamda mal ve hizmet ihracatını KDV'den istisna ederken, mal ve hizmet ithalatını KDV'ye tabi tutmuştur.²⁵

D. İthalatta Katma Değer Vergisinin Konusu

KDV'nin konusunu oluşturan işlemler KDVK'nın 1'inci maddesinde sayılmış bulunmaktadır. Buna göre; ithalatta KDV'nin konusu Türkiye'de yapılan her türlü mal ve hizmet ithalatıdır.

KDV'nin konusu belirlenirken; kaynakların optimal kullanım ve dağılımına imkan vermek, yerli üretimin ithalat karşısında haksız rekabet şartlarına düşmesini önlemek ve istenilen kalkınma düzeyini gerçekleştirmek amacıyla vergilemede ithalata özgü bir ayrıcalık yapılmamıştır. Bu bağlamda, yurt içerisinde üretilen mal ve hizmet ile ithalat yoluyla getirilen mal ve hizmet arasında vergi yükü farklılaşmasını önlemek için her türlü mal ve hizmet ithalatı KDVK'nın söz konusu maddesi ile vergi kapsamına alınmıştır.²⁶

İthalatta vergilendirmenin konusunu hem mal hem de hizmet ithalatı oluşturmaktadır. Vergi mevzuatında; ücret, serbest meslek ve ticari kazanç kapsamına giren hizmetler olmak üzere üç çeşit hizmet bulunmaktadır. Türkiye'de yapılacak bir baraj projesinin yurt dışındaki mühendislik firmasına çizdirilmesi hizmet işlemine örnek teşkil eder. Vergilendirme açısından mal ithalatına göre hizmet ithalatında ortaya çıkan temel sorun ithalatın hangi tarihte yapıldığının belirlenmesidir. Mal ithalatında, eşyanın gümrük vergileri bakımından vergilendirilmiş olması ve gümrükten geçme zorunluluğu nedeniyle ithal tarihi

²⁴ Yaser Gürsoy, **Dış Ticaret İşlemleri Muhasebesi**, 10. bsk., Bursa, Ekin Yayınevi, 2015, s. 111.

²⁵ İlhan Kırıktaş, Abdullah Tolu, **İhracatta KDV Uygulaması**, İstanbul, Hesap Uzmanları Derneği Yayını, 1997, s. 21.

²⁶ Kızılot, a.g.e., s. 69.

belirlenmektedir. Buna karşın; ödemeler bilançosunun “cari işlemler” kalemi altındaki “görünmeyen işlemler” ya da “hizmet ticareti” bölümünde yer alan hizmet akımının gümrük vergileri bakımından vergilendirilmemiş olması ve gümrükten geçmesinin mümkün bulunmaması sebebiyle ithal tarihini tespit güçleşmektedir.²⁷

KDVK’da yurt dışından sağlanan hizmetlerin vergilendirilmesiyle ilgili olarak; hizmet ithali kapsamında vergilendirme ve Türkiye’de yapılan hizmet şeklinde vergilendirme olmak üzere iki temel yöntem bulunmaktadır. KDVK’nın 1/2’nci maddesi ile her türlü mal ve hizmet ithalatı vergiye tabi tutulmuş, izleyen maddelerde genellikle mal ithalatıyla ilgili düzenlemelere yer verilmiş, hizmet ithalatına ilişkin herhangi bir hüküm belirtilmemiştir. Vergi idaresi yurt dışından sağlanan hizmetleri hizmet ithalatı olarak değil, KDVK’nın 6/b maddesi gereğince Türkiye’de yapılan işlemler olarak değerlendirerek vergilendirmeyi buna göre yapmaktadır.²⁸

Hizmetin Türkiye’de yapılmasından kasıt hizmetin Türkiye’de yapılması veya hizmetten Türkiye’de faydalanılmasıdır. Hizmetin Türkiye’de yapılmış sayılması için belirtilen iki şartın birlikte gerçekleşmesi gerekmemektedir. Şartlardan herhangi birisinin oluşması halinde hizmet, Türkiye’de yapılmış sayılmaktadır. Bir diğer ifade ile hizmet Türkiye’de yapılmışsa, hizmetten hangi ülkede faydalanılırsa faydalanılsın işlem Türkiye’de yapılmış sayılır ve vergiye tabi olur. Hizmetin başka bir ülkede yapılması halinde bu hizmetten Türkiye’de faydalanılmış ise işlem yine Türkiye’de yapılmış sayılır.²⁹ Dolayısıyla, yurt dışından sağlanan hizmetler KDVK’nın 1/1 ve 6/b maddelerine göre Türkiye’de yapılan hizmetler kapsamında vergilendirilmektedir.³⁰

İhracat işlemlerinde, varış ülkesinde vergilendirme prensibi nedeniyle vergi söz konusu olmamakta, ihraç edilen malların taşıdığı KDV ihracat sonrasında iade

²⁷ A.g.e., s. 71-72.

²⁸ A.g.e., s. 72-73.

²⁹ **KDV Genel Uygulama Tebliği**, 26.04.2014 t. 28983 sy. R.G., md. I-A/6.

³⁰ Kızılot, a.g.e., s. 73.

edilmektedir.³¹ İhracatta KDV iade uygulaması, ihraç ürünlerine uluslararası piyasalarda rekabet gücü kazandırmak ve ihraç ürünlerini çeşitlendirmek bakımından ihracat artışını sağlayan önemli bir teşvik mekanizmasıdır.

KDVK'nın 1'inci maddesine göre; mal ve hizmet ithalatı faaliyetlerinin kanunların veya resmi makamların gösterdiği gerek üzerine yapılması, bunları yapanların hukuki statü ve kişilikleri, Türk tabiiyetinde bulunup bulunmamları, ikametgâh veya işyerlerinin yahut kanuni merkez veya iş merkezlerinin Türkiye'de olup olmaması işlemlerin mahiyetini değiştirmemekte ve vergilendirmeye mani teşkil etmemektedir.

Yine aynı madde uyarınca ithalatın kamu sektörü, özel sektör veya herhangi bir gerçek veya tüzel kişi tarafından yapılması veya herhangi bir şekil ve surette gerçekleştirilmesi, özellik taşıması vergilendirmeye tesir etmemektedir.

E. İthalatta Katma Değer Vergisinde Mükellef

Vergi mükellefi, VUK'un 8'inci maddesinde; “vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek veya tüzel kişi” şeklinde tanımlanmıştır.

KDVK'nın 8'inci maddesinde düzenlenen verginin mükellefi ile 1'inci maddesinde yer alan verginin konusu arasında bir paralellik bulunmaktadır.³²

KDVK'nın 8/1-b maddesinde, mal ve hizmet ithal edenlerin vergi mükellefi oldukları belirtilmiştir. Diğer taraftan, KDVK'nın 1'inci maddesinin son fıkrasına göre; ithalatın kamu sektörü, özel sektör veya herhangi bir gerçek veya tüzel kişi tarafından yapılması veya herhangi bir şekil ve surette gerçekleştirilmesi, özellik taşıması vergilendirmeyi etkilememektedir.

³¹ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s. 406.

³² Aksoy, a.g.e., s. 385.

Dolayısıyla, mal ve hizmet ithalatını kim yaparsa yapsın verginin mükellefi olmaktadır. Bu bağlamda, verginin mükellefi bir ticaret erbabı veya ticari faaliyeti olmayan herhangi bir kişi de olabilmektedir. Kişinin; amacı, tabiiyeti ve mesleği gibi durumları vergi mükellefi olmasını etkilememektedir. Dış ülkelerdeki Türk işçileri veya dış geziden yurda dönen vatandaşlar, turistik amaçla Türkiye'ye gelen yabancılar beraberlerinde getirdikleri eşyayı yurda ithal etmeleri nedeniyle vergi mükellefi olmaktadır.³³

Verginin yasal yükümlüsü olan mükellef aslında, dolaylı nitelikte olması nedeniyle, vergiyi mal ve hizmetin fiyatına ekleyerek nihai taşıyıcı olan tüketiciye aktarmaktadır.³⁴

VUK'da yer alan mükellef tabiri GK'da yükümlü olarak ifade edilmektedir. GK'ya göre ithalatta yükümlü, beyan sahibidir. Dolaylı temsil durumunda, hesabına gümrük beyanında bulunulan kişi de yükümlüdür. Ancak, dolaylı temsilde, temsilcinin yükümlülüğü, beyanda kullanılan verilerin yanlış olduğunu bildiği veya mesleği icabı ve mutad olarak bilmesi gerektiği durumlar ile sınırlıdır.³⁵

Eşyanın gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulmasına ilişkin faaliyetler, GK'nın 5'inci maddesinde yer alan temsile ilişkin hükümler çerçevesinde, sahipleri ile bunların adına hareket edenler tarafından doğrudan temsil yoluyla ya da gümrük müşavirleri tarafından dolaylı temsil yoluyla takip edilir ve sonuçlandırılır.³⁶

Bu çerçevede, ithalatta KDV'nin yükümlüsü beyan sahibi durumundaki eşyanın sahipleri ile bunların adına hareket edenler ya da gümrük müşavirleridir.

³³ Kızılot, a.g.e., s. 465.

³⁴ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s. 406.

³⁵ Gümrük Kanunu, a.g.k., md. 181.

³⁶ A.g.k., md. 225.

F. İthalatta Katma Değer Vergisinde Vergi Sorumlusu

Vergi sorumlusu, VUK'un 8'inci maddesinde; "verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi" şeklinde tanımlanmıştır.

Bazen asıl vergi mükellefi yerine üçüncü kişiler de verginin ödenmesi bakımından sorumlu olabilmektedir. Vergi sorumlusu; vergi kesme, ödeme, defter tutma, fiş-fatura belgelerini alma ve düzenleme, beyanname verme veya kanunların öngördüğü diğer mükellefiyetleri yapma hususunda mükellef yerine yükümlüdür.³⁷

KDVK'nın 9'uncu maddesine göre mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilmektedir.

Vergi sorumlusu, kanundaki işlemlerin tarafları ile diğer ilgili şahıslar, mükellefin temsilcisi, vekili, mükellef adına hareket etmeye yetkili herhangi bir şahıs veya kendisine mal teslim edilen veya hizmet ifa edilen kişiler olabilir. Bunlar verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten mükellef gibi sorumludurlar.³⁸

Bazı durumlarda vergi sorumluluğu vergiye ilişkin maddi ve şekli ödevlerin yerine getirilmesi bakımından alacaklı vergi idaresine muhatap olmakla kalmamakta, vergi mükellefi yerine veya onunla birlikte vergi borcunun sorumlunun malvarlığından ödenmesine kadar genişleyebilmektedir.³⁹ Nitekim GK'ya göre; aynı gümrük vergilerinin ödenmesinden birden çok yükümlünün sorumlu olduğu hallerde,

³⁷ Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, 34. bsk., Ankara, Savaş Yayınevi, 2014, s. 41.

³⁸ Aksoy, a.g.e., s. 386-387.

³⁹ Erkan Aydın, **Katma Değer Vergisinde Sorumluluk**, 1. bsk., İstanbul, Oniki Levha Yayıncılık, 2009, s. 17.

söz konusu kişiler vergilerin ödenmesinden müşterek ve müteselsil sorumlu tutulmuştur.⁴⁰ Birden fazla kişinin aynı vergiden dolayı borçlu olması anlamına gelen müteselsil sorumluluk kavramı vergi alacağının tahsilini kolaylaştırmak amacıyla düzenlenmiştir.⁴¹

GK'ya göre ithalatta KDV'nin sorumlusu eşyanın sahipleri ile bunların adına hareket edenler ya da gümrük müşavirleridir. Yine kanun hükümleri uyarınca serbest dolaşıma giriş ve kısmi muafiyet suretiyle geçici ithal rejimlerden biri için bulunulan 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 gümrük vergilerinden sorumludur. Bu duruma göre, beyanın dolaylı temsil ile yapılması halinde temsilcinin yükümlülüğü verilerin yanlış olduğunu bildiği veya mesleği icabı ve mutad olarak bilmesi gerektiği durumlarla sınırlıdır.⁴²

G. İthalatta Katma Değer Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay

VUK'un 19'uncu maddesine göre; vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar.

Vergilendirme sürecinin başlayabilmesi için vergi idaresi ile mükellef arasında vergiye konu bir olayın gerçekleşmesi gerekir. Dolayısıyla, vergiyi doğuran olay, mükelleflerinin çeşitli vergi konularıyla ilişki kurması ile ortaya çıkmaktadır.⁴³

Verginin kanuniliği ilkesi uyarınca vergi alacağı, dolayısıyla vergi borcu, kanundan doğmaktadır. Vergi kanunlarına göre bazı koşullar oluşmadıkça vergi alacağı doğmaz. Bu çerçevede, vergiyi doğuran olay ya da diğer bir deyişle mükellefiyet doğuran olay, devletin vergi alacağının (vergi borcunun) doğması için,

⁴⁰ Gümrük Kanunu, a.g.k., md. 192.

⁴¹ Aydın, a.g.e., s. 106.

⁴² Gümrük Kanunu, a.g.k., md. 181.

⁴³ Bilici, a.g.e., s. 53.

verginin konusu ile mükellefi arasında, kanunun aradığı şartların ve ilişkinin oluşmasını ifade etmektedir.⁴⁴

Vergi alacağının doğumunun vergiyi doğuran olayın meydana gelmesine bağlanmış olması, vergilendirme işlemlerinin tabi olacağı hükümler ve zamanaşımı bakımından önemli sonuçlar ortaya çıkarmaktadır. Bu bağlamda vergilendirme işlemlerinde, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihteki kanun hükümlerinin uygulanması gerekmektedir.⁴⁵

Bunun yanında; zamanaşımı süreleri de vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihten itibaren hesaplanmaktadır. KDVK'nın 48'inci maddesine göre vergisi ödenmeden veya eksik ödenerek yurda sokulan eşyaların hiç alınmamış veya eksik alınmış KDV'leri hakkında GK'daki esaslara göre işlem yapılır.

KDVK'nın anılan maddesi ile yapılan atıf gereğince; GK hükümleri uyarınca gümrük vergileri alacaklarında ve gümrük vergileri alacaklarına bağlı para cezalarında zamanaşımı süresi 3 yıl olarak belirlenmiştir. Gümrük vergileri alacaklarına bağlı olmayan maktu ve nispi nitelikteki idari para cezalarında ise 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nun 20'nci maddesinde belirtilen 3,4,5 ve 8 yıllık zamanaşımı süreleri uygulanmaktadır.

Vergiyi doğuran olay, her vergi türüne göre değişiklik arz etmekte ve ilgili kanunlar kapsamında tanımlanmış bulunmaktadır. Örneğin vergiyi doğuran olay gelir vergisinde, gerçek kişilerce kazanç ve irat elde edilmesi; kurumlar vergisinde, vergiye tabi kurumlarca kurum kazancının elde edilmesi; KDV'de, ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyet çerçevesinde, Türkiye'de mal teslim edilmesi, hizmet ifa edilmesi, mal ve hizmet ithal edilmesi ve kanunda sayılan diğer işlemlerin yapılması şeklinde ifade edilmiştir.⁴⁶

⁴⁴ Aksoy, a.g.e., s. 49

⁴⁵ Abdurrahman Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, 16. bsk., Ankara, Gazi Kitabevi, 2014, s. 152-153.

⁴⁶ S. Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, 10. bsk., İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2014, s. 113.

Vergiye doğuran olayın hukuki şartları, KDVK'nın 10'uncu maddesinde belirlenmiş durumdadır. Yapılan belirlemelerde, verginin konusuna ilişkin kurallar ile benzerlik bulunduğu görülmektedir. Buna göre, her bir olayın özelliğine göre vergiyi doğuran olay ayrı ayrı hükme bağlanmıştır.⁴⁷

İthalatta KDV'de vergiyi doğuran olay ise KDVK'nın 10/1 maddesinde belirtilmiştir. Buna göre vergiyi doğuran olay; GK'ya göre gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başlaması, gümrük vergisine tabi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tescili ile meydana gelmektedir.

İthalatta gümrük vergisi ödeme mükellefiyeti veya gümrük yükümlülüğü; GK'nın 181'inci maddesinde iki başlık altında ele alınmıştır. Buna göre;

- 1) İthalat vergilerine tabi eşyanın serbest dolaşıma girişi,
- 2) İthalat vergilerine tabi eşyanın ithalat vergilerinden kısmi muafiyet suretiyle geçici ithali,

İçin verilecek gümrük beyannamesinin tescil tarihinde başlar.

Gümrük beyannamesinin tescili ise GK'nın 61'inci maddesinde açıklanmıştır. Tescil işlemi, beyana ilişkin bilgilerin yerel alan ağı veya geniş alan ağı üzerinden gümrük bilgisayar sistemine girilerek sistem tarafından tescil tarihi ve sayısı verilmesini ya da beyanname veya beyanname hükmündeki belgenin üzerine mühür vurularak, sıra numarası ile tarih konulması ve bu beyannameye ait bilgilerin tescil defterine yazılmasını ifade eder.

GK'nın anılan maddesine göre aksine hüküm bulunmadıkça, eşyanın beyan edildiği gümrük rejimine ilişkin tüm hükümlerin uygulanmasında esas alınacak tarih

⁴⁷ Aksoy, a.g.e., s. 387.

beyanname tescil tarihidir. Beyanname, eşyanın vergileri ve para cezalarından dolayı taahhüt niteliğinde beyan sahibini bağlar ve vergilerin tahakkukuna esas tutulur.

H. İthalatta Katma Değer Vergisinde İstisna

KDVK'nın 16/1'inci maddesinde belirtilen teslim ve hizmetler vergiden müstesnadır. Maddede sıralanan teslim ve hizmetler;

1) KDVK'ya göre teslimleri vergiden istisna edilen mal ve hizmetlerin ithali,

2) GK'nın 167'nci, geçici ithalat ve hariçte işleme rejimleri ile geri gelen eşyaya ilişkin hükümleri kapsamında gümrük vergisinden muaf veya müstesna olan eşyanın ithali,

3) GK'daki transit ve gümrük antrepo rejimleri ile geçici depolama ve serbest bölge hükümlerinin uygulandığı mallar,

Şeklinde belirtilmiştir.

Ancak yukarıdaki 2'nci maddede belirtilen GK'nın 167'nci maddesinde yer alan eşyalardan 167/5-a maddesinde belirtilen eşya⁴⁸ ile 167/7'nci maddesinde belirtilen eşya⁴⁹ istisna kapsamında değildir. Yine GK'ya göre geri gelen eşyanın dışarıda bir işleme tabi tutulması veya asli kısmına bir ilave yapılması halinde eşyanın kazandığı değer farkı istisnaya dâhil değildir.

⁴⁸ 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.

⁴⁹ Bakanlar Kurulunca belirlenecek kişi, kurum ve kuruluşlar tarafından ticari gaye güdülmemek ve amacı doğrultusunda kullanılmak üzere ithal edilen eşyadan; a)Eğitim, bilim ve kültürel amaçlı eşya ile bilimsel alet ve cihazlar, b)Tıbbi teşhis, tedavi ve araştırma yapılmasına mahsus alet ve cihazlar, c)Bilimsel araştırma amacına yönelik hayvanlar ile biyolojik veya kimyasal maddeler, d)İnsan kaynaklı tedavi edici maddeler ile kan gruplama ve doku tipi ayırma belirteçleri, e)İlaç özelliği olan ürünlerin kalite kontrolü amacına yönelik maddeler, f)Ulusal araştırma geliştirme kurumları tarafından yürütülen veya desteklenen araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılmak üzere ithal edilen eşya.

KDVK'nın 11'inci maddesine göre ihracat istisnasından yararlanarak ihraç olunan, ancak GK'nın 168, 169 ve 170'inci maddelerinde belirtildiği şekilde geri gelen eşyanın ithalat istisnasından faydalanabilmesi için, bu eşyayla ilgili olarak ihracat istisnasından faydalanılan miktarın gümrük idarelerine ödenmesi veya bu miktar kadar teminat gösterilmesi şarttır.

İ. İthalatta Katma Değer Vergisinin Oranı

KDVK'nın 28'inci maddesinde verginin yasal oranı vergiye tabi her bir işlem için % 10 olarak belirlenmiştir. Ancak, Bakanlar Kurulu bu oranı, dört katına kadar artırmaya, % 1'e kadar indirmeye, bu oranlar dâhilinde muhtelif mal ve hizmetler için farklı vergi oranları tespit etmeye yetkilidir.

Bu meyanda, mal teslimleri ile hizmet ifalarına uygulanacak KDV oranları Mal ve Hizmetlere Uygulanacak Katma Değer Vergisi Oranlarının Tespitine İlişkin Karar⁵⁰ ile belirlenmiştir. Buna göre, anılan Bakanlar Kurulu Kararı eki I ve II sayılı listelerde yer alanlar hariç olmak üzere vergiye tabi işlemler için % 18 şeklinde genel bir oran belirlenmiştir. Karar eki I sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için % 1, II sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için ise % 8 oranı uygulanmaktadır.

İthalat açısından bakıldığında; ithalata konu mal ve hizmetin Karar eki I ve II sayılı listelerde bulunması halinde % 1 ve % 8 oranının, bu listelerde yer almadığı durumda ise % 18 genel oranının uygulanması gerekecektir.

Burada verginin mükelleflerince dikkat edilmesi gereken bir husus, ithal eşyasının üretildiği ürün ve kullanım yeri gibi bir takım unsurlar bakımından farklı oranlara tabi olma ihtimalidir.

⁵⁰ 2007/13033 sy. **Mal ve Hizmetlere Uygulanacak Katma Değer Vergisi Oranlarının Tespitine İlişkin Karar**, 30.12.2007 t. 26742 sy. R.G.

J. İthalatta Katma Değer Vergisinin Matrahı

Matrah, ödenecek vergi miktarının ya da vergi borcunun hesaplanması için vergi konusunun indirildiği teknik-fiziksel veya ekonomik-parasal büyüklük olarak ifade edilmektedir.⁵¹ Başka bir ifadeyle; matrah, vergi miktarını tayin için esas alınması gereken değer şeklinde tanımlanabilir.

Uluslararası ticarete gümrük vergilerinin hesaplanmasında esas alınacak kriter ülkelerin iktisadi politikaları açısından önemli bir sorundur. Vergi alınacak eşya ve vergi oranı yanında vergi tahsilinde miktar ya da kıymet ölçütlerinden hangisinin tercih edileceği tartışmalı bir konudur. Çünkü adil ve barışçıl bir uygulama için vergi hesaplama şeklinin doğru bir şekilde belirlenmesi gerekir.⁵²

Ağırlık, uzunluk, sayı, yüzölçüm, hacim gibi teknik ve fiziksel ölçütler üzerinden alınan vergiler spesifik; fiyat gibi ekonomik değer üzerinden alınan vergiler ise advalorem vergi olarak adlandırılmaktadır.⁵³ Spesifik ve advalorem verginin birlikte kullanılması ise karma vergiyi oluşturmaktadır.⁵⁴

Vergi matrahının tespiti amacıyla idarece takdir, karine, götürü ve beyan usulü olmak üzere başlıca dört usul geliştirilmiş ve uygulanmıştır. Verginin tarh edilebilmesi için bu usullerden birinin uygulanması zorunludur.⁵⁵

Genel olarak ülkelerin gelişmişlik düzeyleri arttıkça bir esnaf vergileme usulü olarak nitelendirilen götürü usulün yerini gerçek usulün aldığı görülmektedir. Beyan usulünde, mükellefin vergi tarhına dayanak oluşturan matraha ilişkin bütün bilgileri yazılı olarak vergi idaresine vermesi gerekmektedir. Çağdaş vergi sistemlerinin benimsediği bu usulde; tüm beyanların doğru olduğu kabul edilerek gerçeğe aykırı

⁵¹ F.Neumark, **Maliyeye Dair Tetkikler**, 4. bsk., İstanbul, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayını, 1951, s. 64.

⁵² Ali Dölek, **Gümrük İşlemleri**, 1. bsk., İstanbul, Umut Kitabevi, 2013, s. 101.

⁵³ S. Ateş Oktar, a.g.e., s. 92.

⁵⁴ Dölek, a.g.e., s. 102.

⁵⁵ S. Ateş Oktar, a.g.e., s. 93.

beyanda bulunanların ortaya çıkarılması ve gerekli yaptırımların uygulanması için etkin bir denetim sistemi oluşturulması ve uygulanması amaçlanır. Beyan edilen matrahın doğru olduğu kabul edildiğinden (doğruluk karinesi), vergi idaresinin matrahın belirlenmesinde herhangi bir rolü söz konusu değildir. Bununla birlikte, uygulanan denetim önlemleri, gerçeğe aykırı beyanda bulunan mükelleflerin tespit edilmesini sağlayarak doğru beyanda bulunulmasını teşvik edebilir.⁵⁶

Dürüst ve bilinçli olsalar bile, mükelleflerin gerçek matrahlarını beyan etmek yerine, kendilerince adil gördükleri ölçüde beyanda bulunma eğiliminde oldukları dikkate alındığında, beyan usulünün ancak etkin bir denetimle birlikte uygulanabileceği görülür. Bugün beyan usulü, dünyada olduğu gibi Türk Vergi Sistemi'nde de kabul edilen ana usuldür. Bu bağlamda, KDV de mükellef veya vergi sorumlusunun beyanına göre tarh edilir.⁵⁷

Türkiye'de gümrük vergileri işleyişinde yukarıda belirtilen spesifik, advalorem ve karma vergiler uygulanmakta, ancak eşya kıymetinin belirli bir oranı olan advalorem vergi daha yaygın bir alana sahip bulunmaktadır.⁵⁸

İthalatta KDV'nin matrahı KDVK'nın 21'inci maddesinde açıklanmıştır. Kanun hükmü uyarınca; ithalatta verginin matrahı söz konusu maddede üç fıkra halinde sayılan unsurların toplamından oluşmaktadır.

Bu duruma göre ithalatta KDV matrahı;

1) 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 dâhil (CIF) değeri, bunun belli olmadığı hallerde malın gümrükçe tespit edilecek değeri,

⁵⁶ Turhan, a.g.e., s. 75-77.; S. Ateş Oktar, a.g.e., s. 94-95.

⁵⁷ S. Ateş Oktar, a.g.e., s. 95.

⁵⁸ Dölek, a.g.e., s. 102.

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

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

Toplamından meydana gelmektedir.

Bununla birlikte, kanunun 23/e maddesi ile altından mamül veya altın ihtiva eden ziynet eşyaları ile sikke altınların ithalinde özel matrah şekli belirlenmiş; bunların ithalinde, külçe altın bedeli düşüldükten sonra kalan miktarın matrahı oluşturacağı ifade edilmiştir. Diğer taraftan; kanunun 24'üncü maddesinde KDV matrahına dâhil olan, 25'inci maddesinde ise dâhil olmayan unsurlar belirtilmiştir.

II. İKİNCİ BÖLÜM

İTHALATTA KATMA DEĞER VERGİSİ MATRAHININ BELİRLENMESİNE İLİŞKİN GENEL ESASLAR

A. İthal Eşyasının Gümrük Kıymeti

İthal eşyasının gümrük kıymeti; dış ticarete tarife ve menşe gibi esaslı konulardan birisi olup, vergilendirme yönüyle gerek bu alanda faaliyet gösteren kişiler gerekse de gümrük idareleri için önemli bir yere sahiptir.

Gümrük mevzuatındaki sorunlu alanlardan biri de ithalata konu eşyanın hangi kıymetten beyan edileceği ve vergilerinin hangi kıymet üzerinden tahsil edileceğidir. Çağdaş vergi hukuku, tarafsızlık ilkesi ve vergi adaleti esasına dayalı olarak aynı eşyadan aynı durumda aynı vergiyi alma noktasında gümrük kıymetinin tespitinde hata yapılmamasına büyük önem vermektedir. Haksız rekabetin önüne geçmek ve vergiyi adil toplamak amacıyla gümrük vergileri matrahının oluşmasında kıymet problemi pek çok alana göre oldukça karmaşık sorunlar yumağını oluşturmaktadır.⁵⁹

Gümrük mevzuatında ithal eşyanın gümrük kıymetiyle ilgili en temel düzenleme ülkemizin de taraf olduğu Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşmasının (GATT-General Agreements On Tariffs and Trade) VII'nci Maddesinin Uygulanmasına Dair Anlaşma'dır. Ayrıca, söz konusu anlaşmanın uygulanması ile ilgili olarak, yol gösterici mahiyette Dünya Ticaret Örgütü Gümrük Kıymeti Komitesi ile Dünya Gümrük Örgütü Gümrük Kıymeti Teknik Komitesi'nin çeşitli karar, tavsiye ve açıklamaları bulunmaktadır. Ülkemizde eşyanın gümrük kıymetiyle ilgili hukuki dayanağı oluşturan GK'nın kıymete ilişkin hükümleri yukarıda belirtilen anlaşma hükümleriyle uyumlu bulunmaktadır.⁶⁰

⁵⁹ Dölek, a.g.e., s. 137.

⁶⁰ A.g.e., s. 138.

İthalatta KDV matrahının birinci unsuru, ithal eşyanın gümrük kıymeti esas alınarak, KDVK'nın 21/a maddesinde; eşyanın gümrük vergisi tarhına esas olan kıymeti, eşyanın CIF değeri ve eşyanın gümrükçe tespit edilen değeri şeklinde üç başlık altında ele alınmıştır. Dolayısıyla, bu bölümde söz konusu kavramlar sıra dâhilinde ayrı başlıklar altında açıklanmıştır.

1. Eşyanın Gümrük Vergisi Tarhına Esas Olan Kıymeti

İthal edilen eşyanın gümrük vergisi tarhına esas kıymeti eşyanın gümrük kıymetidir. İthal eşyanın gümrük kıymetinin ise Gümrük Yönetmeliği'nin 43/f maddesinde; ithal eşyası üzerinden advalorem sisteme göre gümrük vergisinin hesaplanmasına esas teşkil edecek eşya kıymeti olduğu ifade edilmiştir. GK uyarınca eşyanın gümrük kıymeti öncelikle satış bedeline göre belirlenir. Şayet kıymetin satış bedeline göre saptanması mümkün değil ise kıymet GK'da yer alan diğer yöntemlerin sıra dâhilinde uygulanmasıyla tespit edilir.⁶¹

a. Gümrük Kıymetinin Belirlenmesindeki Amaç

Tarife ve tarife dışı araçlar, ülkelerin dış ticaret politikası amaçlarını gerçekleştirmek için yaygın olarak kullandığı başlıca araçlar arasında yer almaktadır. Gümrük vergileri, söz konusu araçların en başta geleni olup genel itibarıyla advalorem sistem esasına göre eşyanın satış bedeli üzerinden tahsil edilir. Bu bağlamda, dış ticaret politikası araçlarının belirlenen amaçlar doğrultusunda tatbiki için eşyaya ilişkin gümrük kıymetinin bilinmesi gerekir.

GK'ya göre ithal eşyanın kıymeti, gümrük tarifesinin ve eşya ticaretine ilişkin belirli konularda getirilen tarife dışı düzenlemelerin uygulanması amacıyla, anılan

⁶¹ Cahit Yerci, **Gümrük Mevzuatı Dâhil Tüm Yönleriyle İthalatta KDV**, 1. bsk., Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2005, s. 55.

kanunda yer alan ve aşağıda belirtilen yöntemlerin sıra ile uygulanmasıyla tayin ve tespit olunan kıymettir.⁶²

b. Gümrük Kıymeti Belirleme Yöntemleri

GK'ya göre eşyanın kıymeti; satış bedeli yöntemi, aynı eşyanın satış bedeli yöntemi, benzer eşyanın satış bedeli yöntemi, indirgeme yöntemi, hesaplanmış kıymet yöntemi ve son yöntemin sıra dâhilinde uygulanmasıyla belirlenir. Bunlardan birine göre belirlenemeyen kıymet için sırayla izleyen yönteme geçilir. Eşyanın gümrük kıymeti bir önceki yöntem hükümlerine göre belirlenebildiği sürece bir sonraki yöntem hükümleri uygulanamaz. Ancak, beyan sahibinin yazılı talebinin gümrük idaresince uygun bulunması şartıyla, indirgeme yöntemi ile hesaplanmış kıymet yönteminin uygulama sırası değiştirilebilir.⁶³

Danıştay 7'nci Dairesi; beyan edilen kıymetinin düşük bulunduğundan bahisle yapılan ek tahakkuka vaki itirazın reddine ilişkin işlemin iptali istemiyle açılan davada, gümrük idaresine ibraz edilen faturaların, ithale konu eşyaların gerçek değerini içermediği ve sahte olduğu gümrük idaresi tarafından kanıtlanmadıkça satış bedeline itibar edilmesinin zorunlu olduğunu, bu nedenle bir sonraki yönteme geçilerek kıymet araştırmasıyla tahakkuk yapılamayacağını belirtmiştir.⁶⁴

Benzer şekilde Danıştay 7'nci Dairesi verdiği başka bir kararında; eşyanın gümrük kıymetinin belirlenmesi yöntemleri bağlamında, gümrük vergisine esas kıymeti satış bedeli yöntemini atlayarak belirleyen gümrük idaresi işlemini uygun bulan vergi mahkemesi kararını mevzuata uygun olmadığı gerekçesiyle bozmuştur.⁶⁵

⁶² Gümrük Kanunu, a.g.k., md. 23.

⁶³ A.g.k., md. 25/1.

⁶⁴ Danıştay 7'nci Dairesi'nin 18.04.2002 t. 2000/4986 Esas, 2002/1626 Karar sy. Kararı, PC Gümrük Külliyyatı, Gümrük ve Dış Ticaret Mevzuatı Bilgi Bankası, <http://www.arslannet.com>.

⁶⁵ Danıştay 7'nci Dairesi'nin 14.03.2006 t. 2004/1568 Esas, 2006/825 Karar sy. Kararı, PC Gümrük Külliyyatı, Gümrük ve Dış Ticaret Mevzuatı Bilgi Bankası, <http://www.arslannet.com>.

Buna göre, öncelikli olarak ithal eşyasının gümrük kıymeti, eşyanın satış bedelidir. Satış bedeli, GK'ya göre Türkiye'ye ihraç amacıyla yapılan satışta kanunun 27 ve 28'inci maddelere göre gerekli düzeltmelerin de yapıldığı, fiilen ödenen veya ödenecek fiyattır. Uygulamada bu fiyat ise ithal eşyasına ilişkin olarak düzenlenen faturalarda yer alan tutarın belirtilen düzeltmelerden sonraki hali olmaktadır. Şayet faturadaki tutar TL dışında diğer yabancı paralar cisinden belirtilmiş ise fatura tutarı eşyaya ilişkin serbest dolaşıma giriş beyannamesinin tescil edildiği tarihteki Türkiye Cumhuriyet (T.C.) Merkez Bankası döviz satış kurları üzerinden Türk Lirası'na (TL) çevrilmek suretiyle tespit edilmektedir. Satış bedeli ile belirlenemeyen ithal eşyasının gümrük kıymeti, yukarıda belirtildiği üzere, diğer yöntemlerin sıra dâhilinde uygulanmasıyla tespit edilir.

i. Satış Bedeli Yöntemi

GK'ya göre ithal eşyanın kıymeti satış bedelidir. Satış bedeli ise Türkiye'ye ihraç için yapılan satışta GK'nın 27 ve 28'inci maddeler uyarınca gerekli düzeltmelerin de yapıldığı, fiilen ödenen veya ödenecek fiyattır.⁶⁶

Kanun'un 27 ve 28'inci maddelerinde belirtilen gerekli düzeltmelerden kasıt, eşyanın gümrük kıymeti belirlenirken ithal eşyasının fiilen ödenen veya ödenecek fiyatına yapılacak ilaveler ile ithal eşyasının fiilen ödenen veya ödenecek fiyatından ayırt edilebilmeleri koşuluyla gümrük kıymetine dâhil edilmeyecek giderlerdir. Bu çerçevede; satış bedeli aşağıdaki şekilde belirtilebilir.

$$\text{Gümrük Kıymeti/Satış Bedeli} = [\text{Eşya Kıymeti (+) İlaveler}] (-) \text{İndirimler}$$

İthalat işlemlerinin % 95'inde satış bedeli yöntemi uygulanmaktadır. Bu nedenle satış bedeli yöntemi standart yöntem olarak da ifade edilmektedir.⁶⁷

⁶⁶ Gümrük Kanunu, a.g.k., md. 24/1.

⁶⁷ Stefan Vonderbank, **Gümrük Kıymeti Mevzuatı**, Çev. Serdar Çelik, 1. bsk., Ankara, Gümrük Müsteşarlığı Risk Yönetimi ve Stratejik Değerlendirme Birimi, t.y., s. 14.

(a) Fiilen Ödenen veya Ödenecek Fiyat

GK'ya göre fiilen ödenen veya ödenecek fiyat, ithal eşyası için alıcının satıcıya veya satıcı yararına yaptığı veya yapması gereken ödemeler toplamıdır. Bu fiyat, ithal eşyasının satış koşulu olarak, alıcının satıcıya veya satıcının bir yükümlülüğünü karşılamak üzere üçüncü bir kişiye yaptığı veya yapacağı tüm ödemeleri kapsar. Ödemeler, para transferi şeklinde olabileceği gibi, akreditif veya ciro edilebilir kıymetli evrak kullanılarak ya da doğrudan veya dolaylı yapılabilir.⁶⁸

(b) Satış Bedelinin Kabul Koşulları

GK uyarınca eşyanın satış bedelinin gümrük kıymetine esas alınabilmesi aşağıdaki koşullara bağlıdır.⁶⁹

* Eşyanın alıcısı tarafından elden çıkartılması veya kullanımı GK'da belirtilen kısıtlamalar⁷⁰ 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 GK'nın 27'nci madde hükümlerine göre ilave yapılabilirdir.

⁶⁸ Gümrük Kanunu, a.g.k., md. 24/3.

⁶⁹ A.g.k., md. 24/1.

⁷⁰ Türkiye Cumhuriyeti mevzuatı ve bunların yetkili kıldığı merciler tarafından konulmuş olan, eşyanın tekrar satılabileceği coğrafi bölgeyi sınırlayan, eşyanın kıymetini önemli bir ölçüde etkilemeyen kısıtlamalar.

* Alıcı ve satıcı arasında bir ilişki bulunmamalı; ilişkinin varlığı durumunda, satış bedeli GK hükümlerine göre gümrük kıymeti olarak kabul edilebilir nitelikte olmalıdır.

(c) Fiilen Ödenen veya Ödenecek Fiyata Yapılacak İlaveler

Kıymet belirlenirken, ithal eşyasının fiilen ödenen veya ödenecek fiyatına aşağıdaki ilaveler yapılır.⁷¹

* Eşyanın fiilen ödenen veya ödenecek fiyatına dâhil edilmemiş, ancak alıcı tarafından üstlenilen; satın alma komisyonları⁷² dışındaki komisyonlar ve tellâliye, gümrük işlemleri sırasında söz konusu eşya ile tek eşya muamelesi gören kapların maliyeti, işçilik ve malzeme giderleri dâhil ambalaj bedeli.

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

- İthal eşyasına katılan malzeme, aksam, parça ve benzerleri.
- İthal eşyasının üretimi sırasında kullanılan araç, gereç, kalıp ve benzeri (v.b.) 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 hizmetleri.

⁷¹ Gümrük Kanunu, a.g.k., md. 27/1.

⁷² Satın alma komisyonları ifadesinden; ithalatçının temsilcisine kıymeti belirlenecek eşyanın satın alınmasında yurt dışında verdiği temsil hizmeti karşılığında ödediği ücret anlaşılır.

* Kıymeti belirlenecek eşyanın satış koşulu gereği, alıcının doğrudan veya dolaylı olarak ödemesi gereken, fiilen ödenen veya ödenecek fiyata dâhil edilmemiş olan royalti ve lisans ücretleri.⁷³

* İthal eşyasının tekrar satışı veya diğer herhangi bir şekilde elden çıkartılması ya da kullanımı sonucu doğan hasılanın, doğrudan veya dolaylı olarak satıcıya intikal eden kısmı.

* İthal eşyası için Türkiye'deki giriş liman veya yerine kadar yapılan nakliye ve sigorta giderleri ile eşyanın giriş liman veya yerine kadar nakliyesi ile ilgili olarak yapılan yükleme ve elleçleme giderleri.

Royalti ve lisans ücreti için de bir takım istisnalar tanınmıştır. Bu bağlamda; eşyanın Türkiye'de çoğaltılması hakkı için yapılan ödemeler, eşyanın Türkiye'ye ihraç amacıyla satışında bir satış koşulu olmaması kaydıyla, dağıtım veya tekrar satış hakları için alıcının yaptığı ödemeler royalti ve lisans ücretleri kapsamında değerlendirilmez ve fiilen ödenen veya ödenecek fiyata ilave edilmez.

(d) Fiilen Ödenen veya Ödenecek Fiyattan Ayırt Edilebilmesi Koşuluyla Gümrük Kıymetine Dâhil Edilmeyen Giderler

İthal eşyasının fiilen ödenen veya ödenecek fiyatından ayırt edilebilmeleri koşuluyla aşağıdaki giderler gümrük kıymetine dâhil edilmez.⁷⁴

* Eşyanın, Türkiye Gümrük Bölgesi ile Türkiye'nin anlaşmalarla dâhil olduğu gümrük birliği (GB) gümrük bölgelerine giriş yerine varışından sonra yapılan nakliye ve sigorta giderleri.

⁷³ Royalti ve lisans ücreti; ithal eşyasının imalatı, ihraç edilmek üzere satışı veya kullanımı ya da yeniden satışı ile ilgili hakların kullanımı nedeniyle patent, dizayn, know-how, model, marka, tescilli tasarım, telif hakkı ve imalat prosesleri gibi adlar adı altında yapılan ödemelerdir.

⁷⁴ Gümrük Kanunu, a.g.k., md. 28.

* 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.⁷⁵

* İthal eşyasının Türkiye’de çoğaltılması hakkı için yapılan ödemeler.

* Satın alma komisyonları.

* Eşyanın ithali veya satışı nedeniyle Türkiye’de ödenecek ithalat vergileri.

Yukarıda belirtilen giderlerin gümrük kıymetinden indirilebilmesi için her şeyden önce fiilen ödenen veya ödenecek olan fiyattan ayrı gösterilmeleri gerekmekte, bunun yanında söz konusu giderlerin cins ve miktar itibarıyla de belgelendirilmesi gerekmektedir.⁷⁶

(e) Satış Bedelinin Gerçekliği

Beyan edilen gümrük kıymetinin gerçekliği veya doğruluğu konusunda şüpheyne düşölmesi halinde, gümrük idarelerince yükümlülerden ilave bilgi ve belge talep edilmesi de dâhil olmak üzere, konunun incelenmesi ve araştırılması neticesinde şüpheyne sebebiyet veren hususlarda gümrük idaresinin makul şüpheleri giderilmediğı takdirde eşyanın gümrük kıymeti satış bedeli yöntemine göre tespit edilemez. Bu durumda eşyanın kıymeti aşağıdaki diğer yöntemlere göre belirlenir.⁷⁷

⁷⁵ Burada belirtilen hallerde, finansmanın satıcı veya bir başka kişi tarafından sağlanmış olmasına bakılmaz. Ancak, finansman anlaşmasının yazılı olarak yapılmış olması ve gerektiğinde alıcının; eşyanın, fiilen ödenen veya ödenecek fiyat olarak beyan edilen fiyattan satıldığını, söz konusu faiz oranının, finansmanın sağlandığı ülkede o tarihte bu tür bir işlem için geçerli olan faiz oranı seviyesini aşmadığını kanıtlaması şarttır.

⁷⁶ Vonderbank, a.g.e., s. 75.

⁷⁷ **Gümrük Yönetmeliğı**, 07.10.2009 t. 27369 mük. sy. R.G., md. 44/5.

ii. Diğer Kıymet Belirleme Yöntemleri

Satış bedeli yöntemine göre belirlenemeyen eşyanın kıymeti, aşağıdaki yöntemlerin sıra halinde uygulanmasıyla belirlenir.⁷⁸

- (a) Aynı Eşyanın Satış Bedeli Yöntemi
- (b) Benzer Eşyanın Satış Bedeli Yöntemi
- (c) İndirgeme Yöntemi
- (d) Hesaplanmış Kıymet Yöntemi
- (e) Son Yöntem

İthal eşyanın gümrük kıymeti yukarıda belirtilen yöntemlerden bir öncekine göre belirlenebildiği sürece bir sonraki yöntem uygulanamaz. Ancak, GK bu duruma bir istisna getirmiştir. Buna göre; beyan sahibinin yazılı talebinin ilgili gümrük idaresince uygun bulunması halinde İndirgeme Yöntemi ile Hesaplanmış Kıymet Yönteminin uygulama sırası değiştirilebilmektedir.

Danıştay 7'nci Dairesi vermiş olduğu bir kararda; iki firma arasındaki ilişkinin fiyatı etkileyecek düzeyde olması (aynı şahıslarca kurulmuş olmaları) nedeniyle, satış bedeli yönteminin aşılıp izleyen yöntemlere geçilmesi, ancak ihracatçı firmanın Türkiye'de davacı (alıcı) firma dışında başka bir firmaya satışının olmaması nedeniyle aynı ve benzer eşya yöntemleri ile indirgeme yönteminin atlanarak hesaplanmış kıymet yöntemine geçilmesine ilişkin idari işlemin iptali için açılan davada vergi mahkemesince verilen iptal yönündeki kararı bozmuştur.⁷⁹

⁷⁸ Gümrük Kanunu, a.g.k., md. 25.

⁷⁹ Danıştay 7'nci Dairesi'nin 23.03.2005 t. 2001/4839 Esas, 2005/495 Karar sy. Kararı, PC Gümrük Külliyyatı, Gümrük ve Dış Ticaret Mevzuatı Bilgi Bankası, <http://www.arslanet.com>.

Mahkeme kararında; alıcı ve satıcı arasında münasebet bulunması, ithale konu mamul eşyaların, davacı (alıcı) tarafından ihraç edilen kot kumaşlardan üretildiği halde mamul eşyaların birim kıymetinin kumaşın birim kıymetinden düşük olması, satıcı firmanın Türkiye’de bir başka firmaya satışının bulunmaması nedenleriyle satış bedeli yöntemine ve bu yöntemi izleyen aynı ve benzer eşyanın satış bedeli yöntemleri ile indirgeme yöntemine göre eşyanın gümrük vergisine esas kıymetinin saptanmasına olanak bulunmadığını, bu sebeple hesaplanmış kıymet yöntemine geçilmesinde aykırılıktan söz edilemeyeceğini belirtmiştir.

(a) Aynı Eşyanın Satış Bedeli Yöntemi

Aynı eşyanın satış bedeli yöntemi, Türkiye’ye ihraç amacıyla satılarak, kıymeti belirlenecek eşya ile aynı veya yakın bir tarihte ihraç edilen aynı eşyanın satış bedeli kullanılarak gerçekleştirilir. Aynı eşya; fiziksel özellik, kalite ve tanındığı özellikleri dâhil olmak üzere her hususta aynı olan ve aynı ülkede üretilmiş eşyayı ifade eder. Eşyanın görünüşündeki küçük farklılıklar diğer hususlarda tanıma uyan eşyanın aynı eşya sayılmasına engel teşkil etmez.⁸⁰

Bu yönteme göre gümrük kıymeti belirlenirken, kıymeti belirlenecek eşya ile aynı ticari düzey ve yaklaşık aynı miktarda satılan aynı eşyanın satış bedeli kullanılır. Böyle bir satışın bulunmaması durumunda, farklı ticari düzey ve/veya farklı miktarlardaki aynı eşyanın satış bedeli, bu ticari düzey ve/veya miktar farkları göz önüne alınarak yapılacak düzeltmeden sonra kullanılır. Kıymet artış veya azalışına da yol açsa, düzeltmenin yapılabilmesi için makul olduğunun ve doğruluğunun kesin delillerle ispatı 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 dâhil edildiği durumlarda, mesafe ve nakliyatın türünden doğan ciddi farklılıklar göz önüne alınarak satış bedelinde düzeltme yapılır.

⁸⁰ Gümrük Yönetmeliği, a.g.y., md. 46.

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

(b) Benzer Eşyanın Satış Bedeli Yöntemi

Benzer eşyanın satış bedeli yöntemi, Türkiye'ye ihraç amacıyla satılarak, kıymeti belirlenecek eşya ile aynı veya yakın bir tarihte ihraç edilen benzer eşyanın satış bedeli kullanılarak gerçekleştirilir. Benzer eşya; 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 eşyayı ifade eder. Eşyanın kalitesi, tanındığı özellikleri, bir ticari markasının bulunması, eşyanın benzerliğinin belirlenmesinde göz önüne alınacak faktörler arasında yer alır.⁸¹

Bu yöntemle 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, farklı ticari düzey ve/veya farklı miktarlardaki benzer eşyanın satış bedeli, bu ticari düzey ve/veya miktar farkları göz önüne alınarak yapılacak düzeltmeden sonra kullanılır. Kıymet artış veya azalışına da yol açsa, düzeltmenin yapılabilmesi için makul olduğunun ve doğruluğunun kesin delillerle ispatı gerekir.

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 dâhil edildiği durumlarda, mesafe ve nakliyatın türünden doğan ciddi farklılıklar göz önüne alınarak satış bedelinde düzeltme yapılır.

⁸¹ A.g.y., md. 47.

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

(c) İndirgeme Yöntemi

İndirgeme Yöntemi, ithal eşyasının veya aynı ya da benzer eşyanın Türkiye içinde satıcılardan müstakil kişilere yapılan en büyük miktardaki satışına ait birim fiyata dayalı kıymet kullanılarak gerçekleştirilir.⁸²

Yukarıda belirtilen birim fiyattan aşağıdaki indirimler yapılır:

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

* Türkiye sınırları içinde gerçekleşen mutaat nakliye ve sigorta giderleri ile bunlarla ilgili diğer giderler.

* Eşyanın ithali veya satışı nedeniyle Türkiye'de ödenecek gümrük vergileri ile diğer dâhili vergiler.

(d) Hesaplanmış Kıymet Yöntemi

Hesaplanmış kıymet aşağıdaki unsurların toplamından oluşur.⁸³

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

⁸² A.g.y., md. 48.

⁸³ A.g.y., md. 49.

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

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

(e) Son Yöntem

Gerekli koşulların yerine gelmemesinden ötürü bundan önceki kıymet belirleme yöntemleri uygulanamıyorsa, eşyanın gümrük kıymeti artık son yönteme göre belirlenmelidir. Bu durum, gümrük kıymetinin amaca yönelik bir yönteme göre tespit edilmesi gerektiği anlamına gelmektedir.⁸⁴

Bu çerçevede; satış bedeli ve diğer kıymet belirleme yöntemlerine göre belirlenemeyen ithal eşyasının gümrük kıymeti;

- * GATT 1994'ün VII'nci maddesinin uygulanmasına ilişkin anlaşmanın,
- * GATT 1994'ün VII'nci maddesinin,
- * GK'nın eşyanın gümrük kıymeti bölümü hükümlerinin,

Prensip ve genel hükümlerine uygun yöntemlerle ve Türkiye'deki mevcut veriler esas alınarak belirlenir.⁸⁵

Eşyanın gümrük kıymeti konusunda diğer yöntemlerle bir sonuç elde edilememesi halinde son yöntem devreye girmektedir. Bu yöntem, belirsizlikleri

⁸⁴ Vonderbank, a.g.e., s. 83.

⁸⁵ Gümrük Kanunu, a.g.k., md. 26/1.

içeren bir tahmin yöntemi olup, büyük hataların engellenmesi için oluşturulmuş kataloglardan ya da listelerden yararlanılır. İkinci el binek otomobillerinin ithalatında otomobil kataloğunun ya da listesin dikkate alınması buna örnek olarak gösterilebilir. Esasen burada diğer yöntemlerin yeniden gözden geçirilmesi ve bir ölçüde esneklik sağlanması amaçlanmaktadır. Daha sıkı incelemeye sahip önceki yöntemlerde yerine getirilmemiş sayılan koşullar, son yöntemde artık daha esnek ele alınabilmekte ve hatta gerekli durumlarda tamamen ortadan kaldırılabilir. ⁸⁶

2. Eşyanın CIF Değeri

Uluslararası ticarete alıcı-satıcı açısından zamanında mal teslimi ve bedel tahsili birbirini tamamlayan karşılıklı beklentilerdir. Dış ticarete konu malın taşınarak alıcıya teslimi; ticari riziko ile ilgili olduğu kadar maliyet, garanti ve sigortayla da ilgili bir kavramdır. Bu nedenle, alıcı ve satıcı arasında akdedilen ticari sözleşmede malın teslim şekliyle ilgili olarak ya özel bir koşula ya da yaygın kullanımı itibarıyla uluslararası teslim şekline atıfta bulunulur. ⁸⁷

Bu bağlamda CIF, uluslararası ticarete kullanılan teslim şekillerinden birini ifade etmekte, toplamda ise 11 adet teslim şekli kullanılmaktadır. Bunlar; EXW (Ex Works/Fabrikada Teslim), FCA (Free Carrier/Taşıma Vasıtasının Yanında Teslim), CPT (Carriage Paid To/Navlun Ödenmiş), CIP (Carriage and Insurance Paid To/Navlun ve Sigorta Ödenmiş), DAT (Delivered At Terminal/Terminalde Teslim), DAP (Delivered At Place/Belirtilen Noktada Teslim), DDP (Delivered Duty Paid/Gümrük Vergileri Ödenmiş), FAS (Free Alongside Ship/Geminin Yanına Teslim), FOB (Free On Board/Gemiye Yükleyerek Teslim), CFR (Cost and Freight/Mal Bedeli ve Navlun Ödenmiş) ve CIF (Cost, Insurance and Freight/Mal Bedeli, Sigorta ve Navlun Ödenmiş) şeklinde adlandırılmaktadır.

⁸⁶ Vonderbank, a.g.e., 84-86.

⁸⁷ Oğuz Kaymakçı, Nuri Avcı, Recep Şen, **Uluslararası Ticarete Giriş**, 1. bsk., Ankara, Nobel Yayınları, 2007, s. 325.

Uluslararası Teslim Şekilleri, Incoterms olarak adlandırılmakta olup; Milletlerarası Ticaret Odası/MTO (International Chamber of Commerce/ICC) tarafından hazırlanmaktadır. Incoterms, İngilizce kelimelerden (**International Commercial Terms**) bazı hecelerin bir araya getirilmesiyle oluşturulmuştur.

Incoterms kuralları esasen eşyanın satıcı tarafından alıcıya tesliminde taraflara düşen görevleri, masrafları ve hasarı düzenler. Diğer bir anlatımla, uluslararası ticarete gerekli işlemlerin ve masrafların satıcı tarafından mı yoksa alıcı tarafından mı yapılacağını, eşyanın alıcıya teslimi sürecindeki risklerin satıcı tarafından mı yoksa alıcı tarafından mı karşılanacağını açıklar. Böylece, uluslararası ticarete standart uygulamalar oluşmakta, işlem ve masrafların kim tarafından üstlenildiği önceden belirlendiğinden; doğabilecek anlaşmazlıklar ve hukuki ihtilaflar ortadan kalkmakta, alıcı ve satıcı açısından para ve zaman tasarrufu sağlanmaktadır.

Yapılacak işlem ve masrafların kimler tarafından üstlenildiği önceden belirlendiğinden; gümrük kıymetine dâhil edilecek unsurlar, dolayısıyla eşyanın vergilendirilmesi açıklık kazandığından eşyanın teslim şekli gümrük kıymeti açısından önem taşımaktadır.

CIF değer; eşya kıymeti, sigorta ve navlun ücreti toplamından oluşmaktadır. Eşyanın kıymeti, önceki bölümde açıklandığı üzere; gümrük tarifesi ile tarife dışı düzenlemelerin uygulanması amacıyla, GK'da yer alan yöntemlerin sıra dâhilinde uygulanması ile belirlenmektedir.

CIF teslim şeklinde; satıcı sigorta primi, navlun, yükleme masrafları ve riskleri üstlenerek malları yükleyeceği limana getirir. Sözleşme konusu malların belirtilen tarihte ve yerde yüklendiğini alıcıya bildirir. Satıcı sigorta primini ödemek suretiyle yüklediği mal cinsine uygun en dar kapsamlı deniz nakliyat sigortasını yaptırır. Mallar gemiye yüklendikten sonra navlun ve sigorta primi dışındaki masraf ve diğer vuku bulabilecek her türlü risk alıcıya geçer.⁸⁸

⁸⁸ Milletlerarası Ticaret Odası, **Incoterms 2010**, 2010.

Satıcı; sözleşme koşullarına uygun olarak malı hazırlayarak alıcının ülkesinde kullanacağı lüzumlu belgeleri temin eder. Gümrük işlemlerini tamamlar. Taşıma acentesi ile sözleşme yaparak varış limanına kadar olan navlun ücretini öder. Gönderdiği malın sigortasını yaptırır, sigorta primini öder. Malların yaklaşık hangi tarihte varış limanında olacağını alıcıya bildirir. Düzenlenen taşıma belgesini ve gerekli diğer belgeleri alıcıya gönderir.⁸⁹

Alıcı; sözleşme koşullarına uygun olarak mal bedelini öder. İthalat için gümrük belgelerini düzenleyerek gümrük işlemlerini tamamlar. Gümrük vergilerini öder. Malların varış limanında boşaltma masraflarını ve liman ücretlerini de ödemek suretiyle gecikmeksizin malını boşaltır. Teslim anından sonra navlun ve sigorta primi dışındaki meydana gelen bütün masraflar alıcı tarafından karşılanır.⁹⁰

Özet olarak CIF değer, ithal eşya kıymetine sigorta ve nakliye giderlerinin eklenmesi suretiyle elde edilen bedel şeklinde ifade edilebilir.

a. Sigorta Bedeli

Sigorta, ileride ortaya çıkması muhtemel tehlikelerden doğacak zararın önceden yapılan ödemeler veya prim karşılığında giderilmesine dair taahhüttür.⁹¹

Sigorta sözleşmesi; sigortacının bir prim karşılığında, kişinin para ile ölçülebilir bir menfaatini zarara uğratan tehlikenin, rizikonun, meydana gelmesi hâlinde bunu tazmin etmeyi ya da bir veya birkaç kişinin hayat süreleri sebebiyle ya da hayatlarında gerçekleşen bazı olaylar dolayısıyla bir para ödemeyi veya diğer edimlerde bulunmayı yükümlendiği sözleşmedir.⁹²

⁸⁹ A.g.e.

⁹⁰ A.g.e.

⁹¹ H.Cahit Soysal, **Lojistik Hukuku**, 1. bsk., İstanbul, Uysen Yayınları, 2007, s. 180.

⁹² 6102 sy. **Türk Ticaret Kanunu**, 14.02.2011 t. 27846 sy. R.G., md. 1401/1.

Başka bir deyişle sigorta sözleşmesi, sigorta yapanın belli bir pirim karşılığında sigorta yaptıranın para ile ölçülebilir bir menfaatinin zarara uğraması durumunda anılan zararı telafi etme garantisini verdiği sözleşme olarak tanımlanabilir. Sigorta bedeli ise sigorta yapanın riskin gerçekleşmesi halinde ödemeyi taahhüt ettiği tazminat miktarıdır.⁹³

b. Navlun Bedeli

Nakliye ya da taşıma bedeli olarak da adlandırılan navlun bedeli, eşyanın bir noktadan başka bir noktaya taşınması dolayısıyla taşıyıcı ile taşıtan arasında yapılan anlaşma gereğince taşıtan tarafından taşıyıcıya ödenen bedeldir. Navlun tutarı, taşıyıcı ile taşıtan arasında yapılan navlun sözleşmelerinde belirlenir.

Uluslararası ticarete eşyanın taşınması için nakliyeciyi firmaya ya da acenteye ödenen taşıma ücretine genel olarak navlun ismi verilmektedir. Ancak navlun, deniz ve hava taşımacılığında “freight”, kara taşımacılığında veya çoklu taşımada ise “carriage” kelimesi ile ifade edilmektedir. Bu nedenle navlun daha çok hava ve deniz taşımacılığındaki taşıma masraflarını nitelendirmektedir.⁹⁴

Gemi ile yapılan taşımacılıkta, geminin tamamının kiralanması hali “charter navlun sözleşmesi”, sadece belirli bir yerin kiralanması durumu ise “kırkambar” olarak ifade edilmektedir.⁹⁵

Eşyanın taşınması işleminde birden fazla navlun ödenmesi mümkün bulunmaktadır. Mesela, eşyaya acil ihtiyaç duyulması gibi çeşitli nedenlerle eşyanın belirlenen süresinden önce teslimini ifade eden ekspres navlun ücreti söz konusu olabilmekte, bu durumda ayrı ayrı ödenen ve faturalandırılan her iki mablağın da eşyanın CIF kıymetine eklenmesi icap etmektedir.

⁹³ Soysal, Uysal, Atabinici, a.g.e., s. 237.

⁹⁴ Melemen, a.g.e., s. 28.

⁹⁵ Soysal, Uysal, Atabinici, a.g.e., s. 206.

3. Eşyanın Gümrükçe Tespit Edilen Değeri

İthal eşyanın; kıymet, sigorta ve navlun kalemlerinden oluşan CIF değerinin tespiti için gerekli belgelerin bulunmaması durumunda, eşyanın gümrük idaresince re'sen tayin ve tespit edilen değeri vergi matrahına esas teşkil etmektedir. Dolayısıyla, eşyanın gümrükçe değerinin belirlenmesi, gümrük idaresince ilgili gümrük muayene memuruna yaptırılan değer tespittir.

B. İthalat Sırasında Ödenen Vergi, Resim, Harç ve Paylar

İthalatta KDV matrahının ikinci unsuru KDVK'nın 21/b maddesinde belirtilmiştir. Ancak maddede; yalnızca vergi, resim, harç ve pay ibareleri bulunmakta, gümrük ve sair mevzuatın uygulanmasından kaynaklanan fon, kesinti, ücret, ek mali yükümlülük gibi isimlendirmeler yer almamaktadır.

İthalat sırasında ödenen vergi, resim, harç ve payların KDV matrahına dâhil olduğu açık olmakla birlikte; yukarıda belirtilen fon, kesinti, ücret, ek mali yükümlülük gibi ödemelerin anılan madde kapsamında KDV matrahına dâhil olup olmadığı yoruma muhtaç bulunmaktadır.

Nitekim Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nın tasarruflu yazısında⁹⁶; ithalat sırasında alınan Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu'nun (KKDF) Maliye Bakanlığı'nca KDVK'nın 21/c maddesindeki gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan vergilendirilmemiş “diğer ödemeler” kapsamında değerlendirildiğini belirtmiştir.⁹⁷ Buna karşın KKDF; yine Maliye Bakanlığı'nca yayımlanan Genel Bütçe Gelirlerinin Tahakkuku-Tahsilatının Ekonomik Sınıflandırılması Tablosunda “genel bütçeli idarelere ait paylar” başlığı altında yer almaktadır.⁹⁸

⁹⁶ Tasarruflu Yazı; Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nca ortaya çıkan ihtilafların çözümü bakımından uygulama birliğinin sağlanması için kendi teşkilatına gönderdiği yazılı talimatlardır.

⁹⁷ 12.03.2010 t. 5608 sy. **Tasarruflu Yazı**, Gümrükler Genel Müdürlüğü, PC Gümrük Külliyyatı, Gümrük ve Dış Ticaret Mevzuatı Bilgi Bankası, <http://www.arslannet.com>.

⁹⁸ <http://www.bumko.gov.tr/TR,4461/butce-gider-gelir-gerceklesmeleri.html>, 20 Aralık 2015.

Kanun koyucunun, kuralı koyduğu zamanın iradesi yanında kanunun ruhunun ya da amacının da göz önünde bulundurulması gereklidir. Dolayısıyla, kanunun yapıldığı zamanın yanında süreç içerisinde kazandığı anlam ve içerik ile uygulandığı dönemin koşullarına göre yorumlanması ve anlaşılması gerekmektedir.⁹⁹

Bu bağlamda; vergi hukukunun amaçsal yorum yöntemi¹⁰⁰ gereğince, gümrük ve sair mevzuatın uygulanması çerçevesinde yürürlükte bulunan ve ilerleyen bölümlerde sıralanan; fon, kesinti, ücret, ek mali yükümlülük v.b. adlar altında yapılan ödemelerin de kanunun 21/b maddesi kapsamında değerlendirilerek ithalatta KDV matrahına eklenmesi icap eder.

Nitekim, Danıştay'ın kararları da bu yöndedir. Danıştay verdiği bir kararında KKDF'yi pay olarak değerlendirmiştir.¹⁰¹ İthalat sırasında ödenen fonların “pay” kavramı içerisinde değerlendirilmesi gerektiği yönündeki akademik görüşler de bu durumu desteklemektedir. Bu görüşe göre; ithalat sırasında ödenen fonlar ister “ithalat sırasında ödenen pay”, isterse “diğer gider ve ödeme” olarak telakki edilsin, her durumda KDVK'nın 21/b ve 21/c maddeleri uyarınca matraha dâhildir.¹⁰²

Ülkeler uyguladıkları dış ticaret politikası ile ekonomik hayata yön verirler. Bu bağlamda gümrük politikası, hükümetlerin müdahale amacıyla kullandığı başlıca araçlardandır. Uygulanacak gümrük politikasındaki en etkili argümanlardan biri de ithalat vergileridir. Ancak modern ekonomi politikasında ithalat vergileri gelir amaçlı olmaktan ziyade gümrük politikasının etkili uygulanmasına yönelik olmalıdır.¹⁰³

⁹⁹ S. Ateş Oktar, a.g.e., s. 59.

¹⁰⁰ Amaçsal yorum yöntemi; kanun hükmünün zaman içinde kazandığı yeni anlam ve içeriğe göre yorumlanması ve uygulanmasını ifade eder. A.g.e., s. 59.

¹⁰¹ Danıştay 7'nci Dairesi'nin 06.04.2012 t. 2008/7106 Esas, 2012/1249 Karar sy. Kararı, PC Gümrük Külliyyatı, Gümrük ve Dış Ticaret Mevzuatı Bilgi Bankası, <http://www.arslanet.com>.

¹⁰² Yılmaz Özbalcı, **Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara, Oluş Yayıncılık, 2012, s. 583.

¹⁰³ Yunus Nadi Kural, **Kaçakçılığın Men ve Takibine Dair Kanun**, 2. bsk., İstanbul, Uysen Yayınları, 2002, s. 9.

GK uygulamasında ithalat vergileri deyimi;

* Eşyanın ithalinde ödenecek gümrük vergisi ile diğer eş etkili vergiler ve mali yükleri,

* Tarım politikası veya tarım ürünlerinin işlenmesi sonucu elde edilen bazı ürünlere uygulanan özel düzenlemeler çerçevesinde ithalatta alınacak vergileri ve diğer mali yükleri,

İfade etmektedir.¹⁰⁴

Bu çerçevede; ithalatta ödenen gümrük vergisi ile diğer eş etkili vergiler ve mali yükler aşağıda sıralanmıştır. Bunlardan; dâhilde işleme rejimi (DİR) kapsamında ihracat sırasında tahsil edilen telafi edici vergi (TEV), tek ve maktu vergi ile verginin kendisi olan KDV'nin ithalatta matraha ilavesi söz konusu değildir.

1. Gümrük Vergisi

Gümrük vergisi, ithal malların ülke sınırlarından girişi sırasında devlet tarafından alınan, bu bağlamda dış ticaret politikasının en eski ve yaygın araçlarından biridir. Çünkü bir mal üzerine konulan veya oranı değiştirilen gümrük vergisi hem o mala ilişkin endüstri üzerinde hem de ülke ekonomisinde bir takım etkiler doğurur.¹⁰⁵ Bu bağlamda, uluslararası ticarete konulan gümrük vergisinin; yerli üretimi dış rekabete karşı korumak ve devlet hazinesine gelir sağlamak olmak üzere başlıca iki amacı bulunmaktadır.¹⁰⁶

Gümrük vergisi; dış ticaret mevzuat uyarınca eşyanın ithaline veya ihracına bağlı olarak uygulanan vergi şeklinde açıklanmaktadır. T.C. Anayasası'nın 73'üncü

¹⁰⁴ Gümrük Kanunu, a.g.k., md. 3/9.

¹⁰⁵ Seyidoğlu, a.g.e., s. 161-165.

¹⁰⁶ S.Burak Arzova, **İthalat Hakkında Her Şey**, 1. bsk., İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2009, s. 154.

maddesinde; vergi, resim, harç v.b. mali yükümlülüklerin kanun ile konulacağı, değiştirileceği veya kaldırılacağı; vergi, resim, harç v.b. mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisinin Bakanlar Kuruluna verilebileceği ifade edilmiştir.

Bu meyanda; ithalata bağlı gümrük vergisine ilişkin temel düzenleme, eşyaların gümrük vergisi oranlarının belirlenmesi konusunda Bakanlar Kurulu'na yetki veren 474 sayılı Gümrük Giriş Tarife Cetveli Hakkında Kanun'dur. Bakanlar Kurulu anılan kanun eki Gümrük Giriş Tarife Cetveli'nde yer alan eşyaların gümrük vergisi had ve nispetlerini sıfıra kadar indirilebilmekte veya % 50'sine kadar artırılabilir. Kurul ayrıca, tarifiedeki notlarda gerekli değişiklikleri yapmaya, bu değişikliklerin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye de yetkilidir.¹⁰⁷

Gümrük Giriş Tarife Cetveli Hakkında Kanun'un Bakanlar Kurulu'na verdiği yetkiye istinaden, ithalatta uygulanacak gümrük vergisi oranları İthalat Rejim Kararı eki listelerde gösterilmiştir. Bu listeler her yılın sonunda, Bakanlar Kurulu'na kararlaştırılarak Resmi Gazete'de yayımlanıp yürürlüğe konulan İthalat Rejimi Kararına Ek Kararlar ile yinelenmektedir.

İthalata bağlı gümrük vergisi oranları; eşyanın Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu'na (GTİP), diğer bir deyişle cins, nev'i ve niteliğine, geldiği ülkeye, ülke gruplarına, menşesine v.b. faktörlere bağlı olarak değişiklik gösterir. Gümrük vergisi eşyanın CIF kıymeti üzerinden hesaplanır ve ithalatta KDV matrahına ilave edilir.

Öte yandan; eşyanın ihracına bağlı gümrük vergisine ilişkin herhangi bir kanuni düzenleme yapılmadığından, ihraç konusu ürünler ihracata bağlı gümrük vergisine tabi bulunmamaktadır. Dolayısıyla, fındık ve deri gibi bazı eşyalarda uygulanan fon kesintisi dışında günümüzde yurt dışına çıkışı gerçekleştirilen eşyalar üzerinden gümrük vergisi alınmamaktadır.

¹⁰⁷ 474 sy. **Gümrük Giriş Tarife Cetveli Hakkında Kanun**, 25.05.1964 t. 11711 sy. R.G., md. 2.

2. Katma Değer Vergisi

KDVK'nın 1'inci maddesinde; her türlü mal ve hizmet ithalatı verginin konuları arasında sayılmıştır. İthalatta KDV matrahı açısından vurgulanması gereken, ithalat sırasında hesaplanan KDV'nin, KDVK'nın 25/b maddesi uyarınca matraha dâhil olmadığıdır. İthalat işleminde KDV matrahı belirlendikten sonra KDV hesaplandığından, diğer bir deyişle hesaplanan KDV bir nevi sonuç niteliğinde olduğundan, hesaplanan KDV'nin matraha ilavesi söz konusu değildir. KDV tezin genelinde ele alındığından bu bölümde detaylı bilgiye yer verilmemiştir.

3. Özel Tüketim Vergisi

Özel tüketim vergisi (ÖTV) ithalatta KDV matrahına ilavesi gereken vergilerden olup, 4760 sayılı ÖTV Kanunu¹⁰⁸ kapsamında tahsil edilmektedir. Verginin konusu kanunun 1/1'inci maddesinde açıklanmıştır. Buna göre kanuna ekli;

a) (I) sayılı listedeki malların ithalatçıları veya rafineriler dâhil imal edenler tarafından teslimi,

b) (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olanların ilk iktisabı,

c) (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanlar ile (III) ve (IV) sayılı listelerdeki malların ithalatı veya imal/inşa edenler tarafından teslimi,

d) (I), (III) ve (IV) sayılı listelerdeki mallar ile (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanların ÖTV uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışı,

Bir defaya mahsus olmak üzere ÖTV'ye tabidir.

¹⁰⁸ 4760 sy. **Özel Tüketim Vergisi Kanunu**, 12.06.2002 t. 24783 sy. R.G.

Konumuz açısından ithalat sırasında ödenen vergilerin irdelenmesi söz konusu olduğundan kanunun 1/1-c maddesi önem arz etmektedir. Bu çerçevede; ÖTV Kanunu'na ekli; (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanlar ile (III) ve (IV) sayılı listelerdeki malların ithalatı bir defaya mahsus olmak üzere ÖTV'ye tabi tutulmaktadır.

Söz konusu listelerde yer alan mallar Türk Gümrük Tarife Cetveli'nde tanımlanan eşyalardır. Genel olarak; (II) sayılı liste kapsamında motorlu taşıt, gemi, yat; (III) sayılı liste kapsamında içki, sigara, tütün; (IV) sayılı liste kapsamında ise havyar, güzellik malzemesi, kürk, cep telefonu, beyaz eşya, elektrikli ev eşyaları, kıymetli taşlar gibi ürünler bulunmaktadır.

İthalatta ÖTV'yi doğuran olay; GK'ya göre gümrük yükümlülüğünün doğması, ithalat vergilerine tabi olmayan işlemlerde ise beyannamenin tescili ile başlar. Vergi mükellefi ise anılan eşyaları ithal edenlerdir. ÖTV'nin ithalat sırasında kıymet esasına göre alındığı durumlarda verginin matrahı, hesaplanacak ÖTV hariç, KDV matrahını oluşturan unsurlardan teşekkül eder.

4. Dampinge Karşı Vergi

KDV matrahına giren bir diğer vergi de dampinge karşı vergidir. Az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler belirli bir olgunluk aşamasına kadar yeni kurulan veya kurulacak endüstrileri dış piyasa rekabetinden korumak için ithalatı sınırlandırabilir. Yine sanayileşmiş ülkeler de özellikle az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin ihraç ettiği tekstil gibi emek yoğun sanayi ürünleriyle rekabet edemeyen yurt içi endüstri dallarını koruyucu politikalar izleyebilir.¹⁰⁹

Bu kapsamda yerli üretimin korunarak gelişimini sağlayan dış ticaret politikası araçlarından biri de damping uygulamasıdır. 3577 sayılı İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesi Hakkında Kanun'a göre damping, bir malın Türkiye'ye ihraç

¹⁰⁹ Seyidoğlu, a.g.e., s. 144-145.

fiyatının, benzer malın normal değerinin altında olmasını ifade etmektedir.¹¹⁰ Dampingle ilgili şikayet, inceleme ve vergi alınması işlemleri yukarıda belirtilen kanun kapsamında Ekonomi Bakanlığı'nca yerine getirilmektedir.

Damping uygulaması; talep azalması nedeniyle iç piyasadaki satışların yavaşlaması sonucunda stoklarda meydana gelen şişkinliğin azaltılması için ara sıra, büyük ve güçlü firmaların piyasadaki rakiplerini ortadan kaldırması amacıyla yıkıcı, yada firmaların iç piyasaya göre dış piyasaya daha ucuz mal satması şeklinde sürekli damping biçiminde görülebilir.¹¹¹

Ekonomi Bakanlığı İthalat Genel Müdürlüğü, şikâyet üzerine veya gerektiğinde re'sen damping incelemesi yapabilir. Dampinge 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 İthalat Genel Müdürlüğü'ne yazılı olarak başvuruda bulunabilirler.¹¹²

İthalatın Türkiye'de bir üretim dalında maddi zarara yol açması veya zarar tehdidi oluşturması veya bir üretim dalının kurulmasını fiziki olarak geciktirmesi hallerinde Genel Müdürlükçe yapılan soruşturma sonucunda dampinge konu eşyanın ithalinde, İthalatta Haksız Rekabeti Değerlendirme Kurulu tarafından belirlenen ve Ekonomi Bakanlığı'nca onaylanan damping marjı kadar dampinge karşı vergi alınır.¹¹³

Söz konusu kanuna göre buradaki damping marjı, normal değer in ihraç fiyatını aştığı miktar şeklinde ortaya çıkmaktadır. Dampinge karşı verginin mükellefi; dampinge konu malı ithal eden gerçek ve tüzel kişilerdir.¹¹⁴

¹¹⁰ 3577 sy. **İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesi Hakkında Kanun**, 01.07.1989 t. 20212 sy. R.G., md. 2.

¹¹¹ Nazım Öztürk, **Dış Ticaret**, 1. bsk., Bursa, Ekin Yayınevi, 2012, s. 79-80.

¹¹² İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesi Hakkında Kanun, a.g.k., md. 4.

¹¹³ A.g.k., md. 3,7.

¹¹⁴ A.g.k., md. 2,8.

5. Telafi Edici Vergi

a. Sübvansiyona Konu İthalatta Telafi Edici Vergi

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 etmektedir.¹¹⁵

Sübvansiyon fonksiyonu itibariyle damping ile aynı etkiyi doğurmaktadır. Aralarındaki temel farklılık fiyat avantajını sağlayan tarafla ilgili bulunmaktadır. Eşya değerinin düşüklüğü dampingde ihracatçı firmadan kaynaklanmakta iken sübvansiyonda menşe veya ihracatçı ülkenin doğrudan yada dolaylı mali katkısından doğmaktadır. Dampingde olduğu gibi sübvansiyon ile ilgili şikâyet, inceleme ve vergi alınması işlemleri de yine İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesi Hakkında Kanun kapsamında Ekonomi Bakanlığı'nca yerine getirilmektedir.

Ekonomi Bakanlığı İthalat Genel Müdürlüğü şikâyet üzerine veya gerektiğinde re'sen sübvansiyon incelemesi yapabilir. Sübvansiyona konu olan ithalattan maddî 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 İthalat Genel Müdürlüğü'ne yazılı olarak başvuruda bulunabilirler.¹¹⁶

Sübvansiyona konu olan ithalatın Türkiye'de bir üretim dalında maddi zarara yol açması veya maddi zarar tehdidi oluşturması veya bir üretim dalının kurulmasını fiziki olarak geciktirmesi hallerinde İthalat Genel Müdürlüğü'nce yapılan soruşturma sonucunda sübvansiyona konu eşyanın ithalinde, Ekonomi Bakanlığı'nca onaylanan sübvansiyon miktarı kadar TEV alınır.¹¹⁷

¹¹⁵ A.g.k., md. 2.

¹¹⁶ A.g.k., md. 4.

¹¹⁷ A.g.k., md. 3,7.

Sübvansiyon miktarı; söz konusu kanuna göre menşee veya ihracatçı ülke tarafından ihraç edilen malın imal, üretim, ihracat veya taşınma aşamasında sağlanan, doğrudan veya dolaylı mali katkı veya GATT 1994'ün XVI'ncı maddesi çerçevesinde herhangi bir gelir veya fiyat desteği şeklindeki faydalanılan tutardır. KDV matrahına eklenmesi gereken söz konusu verginin mükellefi; sübvansiyona konu malı ithal eden gerçek ve tüzel kişidir.¹¹⁸

b. Dâhilde İşleme Rejimi Kapsamında Telafi Edici Vergi

DİR, GK'da yer alan gümrük rejimlerinden (serbest dolaşıma giriş rejimi, transit rejimi, gümrük antrepo rejimi, dâhilde işleme rejimi, gümrük kontrolü altında işleme rejimi, geçici ithalat rejimi, hariçte işleme rejimi, ihracat rejimi) birisidir. Gümrük rejimi; gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanım şekli olup, eşyaya uygulanan işlemler bütününe ifade eder.

DİR ile hedeflenen amaç; dünya piyasa fiyatlarından hammadde temin etmek suretiyle ihracatı artırmak, ihraç ürünlerine uluslararası piyasalarda rekabet gücü kazandırmak, ihraç pazarlarını geliştirmek ve ihraç ürünlerini çeşitlendirmektir.¹¹⁹

DİR, serbest dolaşımda bulunan veya bulunmayan eşyanın yeniden ihraç edilmesi koşuluyla her türlü işleme faaliyetine tabi tutulmasına imkân sağlayan ekonomik etkili gümrük rejimlerindendir. Türkiye dışından getirecekleri ürünleri ülke içerisinde işçiliğe tabi tutarak veya ülke içerisinde serbest dolaşımda bulunan eşya ile işleyerek yurt dışına ihraç etmek isteyen müteşebbisler için kullanılabilecek en avantajlı sistemdir. DİR uygulamalarında, ithalat vergileri tahsil edilmediğinden veya tahsil edilen vergiler iade edildiğinden, müteşebbislerin yabancı pazarlara yapacakları ihracat işlemlerinde rekabet şanslarının arttırılması amaçlanır.¹²⁰

DİR, şartlı muafiyet ve geri ödeme sistemleri olarak ikiye ayrılmaktadır.

¹¹⁸ A.g.k., md. 2,8.

¹¹⁹ 2005/8391 sy. **Dâhilde İşleme Rejimi Kararı**, 27.01.2005 t. 25709 sy. R.G., md. 1.

¹²⁰ Cahit Gökçelik, **Gümrük Rejimleri**, 1. bsk., Ankara, Ayrıntı Basımevi, 2005, s. 65.

Şartlı muafiyet sisteminde; dâhilde işleme izin belgesi/dâhilde işleme izni kapsamında ihracı taahhüt edilen işlem görmüş ürünün elde edilmesinde kullanılan ve serbest dolaşımda bulunmayan hammadde, yardımcı madde, yarı mamul, mamul ile değişmemiş eşya, ambalaj ve işletme malzemesi, Türkiye Gümrük Bölgesi'nde (serbest bölgeler hariç) yerleşik firmalarca, gümrük vergileri ve ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmaksızın, vergisi teminata bağlanmak suretiyle ithal edilmekte, ihracat taahhüdünün gerçekleşmesini müteakip alınan teminat iade edilmektedir.¹²¹

Geri ödeme sisteminde ise dâhilde işleme izin belgesi/dahilde işleme izni kapsamında serbest dolaşıma giren hammadde, yardımcı madde, yarı mamul, mamul ile değişmemiş eşya, ambalaj ve işletme malzemesinden elde edilen işlem görmüş ürünün ihracı halinde, ithalat esnasında alınan vergi (işletme malzemesine ilişkin katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi hariç) geri ödenmektedir.¹²²

DİR uygulamalarından şartlı muafiyet sistemi kapsamındaki sanayi ürünlerinin A.TR dolaşım belgesi eşliğinde AB ülkelerine ihracatında; işlem görmüş ürünün elde edilmesinde kullanılan üçüncü ülke menşeli hammadde, yardımcı madde, yarı mamul, mamul ile değişmemiş eşyaya ilişkin vergi, kaynak ülkelerle var olan anlaşmalardaki lehte hükümler saklı kalmak kaydıyla ödenmektedir.¹²³

Yine şartlı muafiyet sistemi kapsamında işlenmiş tarım ürünlerinin A.TR dolaşım belgesi eşliğinde AB ülkelerine ihracatında, 1/2007 sayılı Türkiye-Avrupa Topluluğu Ortaklık Konseyi Kararı hükümleri saklı kalmak kaydıyla, ürünlerin elde edilmesinde üçüncü ülke menşeli sanayi ürünü kullanılmışsa buna ilişkin vergi; işlenmiş tarım ürünü kullanılmışsa bu üründeki sanayi payına ilişkin vergi ödenir.¹²⁴

DİR kapsamındaki TEV uygulaması esas itibarıyla AB ile Türkiye arasındaki GB uygulamasından kaynaklanmaktadır. GB kapsamında sanayi ürünleri ve işlenmiş

¹²¹ Dâhilde İşleme Rejimi Kararı, a.g.k., md. 5.

¹²² A.g.k., md. 8.

¹²³ A.g.k., md. 16/1.

¹²⁴ A.g.k., md. 16/2.

tarım ürünleri yer almakta olup tarım ürünleri kapsam dışındadır. Bu çerçevede; DİR kapsamında üçüncü ülkelerden vergileri teminata bağlanarak Türkiye'ye ithal edilen eşyalardan yapılan üretim sonrasında elde edilen ürünlerin A.TR belgesi ile AB ülkelerine ihraç edilmesi halinde GB uyarınca uygulanan ortak gümrük tarifesi nedeniyle sanayi ürünleri ve işlenmiş tarım ürünlerinin TEV bakımından vergilendirilmesi gerekmektedir. Anılan ürünler A.TR belgesi eşliğinde ihraç edildiğinden ilgili AB ülkesinde vergilendirilmeyeceği nedeniyle Türkiye'den ihracı sırasında vergilendirilmesi gerekmektedir. Başka bir deyişle, eşyanın DİR kapsamında ülkeye girişi sırasında alınmayan vergileri AB'ye ihracı halinde tahsil edilmektedir. Şayet ürünlerin AB dışında üçüncü bir ülkeye ihraç edilmesi halinde TEV yönünden herhangi bir vergilendirme söz konusu olmayacaktır.

Bu bağlamda; ödenmesi gereken TEV, serbest bölgelerden gerçekleştirilen satışlar dâhil ihracata ilişkin gümrük beyannamesinin tescil tarihindeki T.C. Merkez Bankası döviz satış kuru ve bu tarihte ithalat rejiminde belirtilen gümrük vergisi ve varsa toplu konut fonu üzerinden hesaplanarak ihracat esnasında tahsil edilir.

Dolayısıyla, DİR kapsamında uygulanan TEV'in ihracat sırasında ödenmesi nedeniyle KDV'nin konusuyla ilgisi bulunmamaktadır. Ancak, DİR kapsamında önceden ihracat işleminden sonra ithalat yapılması durumunda, TEV serbest bölgelerden gerçekleştirilen satışlar dâhil önceden ihracata ilişkin gümrük beyannamesi tescil tarihindeki T.C. Merkez Bankası döviz satış kuru ve bu tarihte ithalat rejiminde belirtilen gümrük vergisi ve varsa toplu konut fonu üzerinden hesaplanarak, önceden ihracata tekabül eden ithalat esnasında ödenmekte, dolayısıyla ithalat sırasında KDV'nin matrahına ilavesi gerekmektedir.¹²⁵

6. Damga Vergisi

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinde; anılan kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtların damga vergisine tabi olduğu belirtilmiştir.

¹²⁵ A.g.k., md. 16/7.

Kanun'daki kağıt 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 etmektedir.¹²⁶

Kanun'a ekli (1) sayılı tabloda; makbuzlar ve değerli kağıtlar başlığı altındaki beyannameler alt başlığı içerisinde gümrük idarelerine verilen beyannameler sıralanmıştır. Bir eşyanın ithali gümrük idaresine verilen beyanname ile gerçekleştiğinden her bir ithalat işlemi kapsamında söz konusu beyanname için damga vergisi ödenmesi gerekmektedir.

Gümrük beyannamesinden alınan damga vergisi oransal olmayıp maktu niteliktedir. Yani ithalat bedeli üzerinden değil, beyanname başına sabit bir tutarda alınmaktadır. Bu tutar her yıl Maliye Bakanlığı'na yeniden değerlendirilme oranında belirlenmekte olup 2015 yılı için 60,50 TL olarak uygulanmıştır. Dolayısıyla, ithalat sırasında her beyanname için söz konusu tutar damga vergisi olarak ödenmektedir.¹²⁷

KDVK'nın 21/b maddesi gereği ithalat sırasında verilen beyanname için ödenen damga vergisinin KDV matrahına dâhil edilmesi gerekmektedir.

7. Tek ve Maktu Vergi

Tek ve maktu vergi, ticari mahiyette bulunmayan vergiye tabi eşyadan ve sınır ticareti yoluyla serbest dolaşıma girecek eşyadan gümrük vergileri yerine belirli bir tarife üzerinden alınan vergidir.

Ticari mahiyette bulunmayan vergiye tabi eşya ile ilgili olarak; kıymeti 1500 Avro'yu geçmemek şartıyla, posta veya hızlı kargo taşımacılığı yoluyla gelen eşya

¹²⁶ 488 sy. **Damga Vergisi Kanunu**, 11.07.1964 t. 11751 sy. R.G., md. 1.

¹²⁷ Dölek, a.g.e., s. 121.

için 75 Avro'yu, yolcu beraberinde gelen eşya için ise 430 Avro'yu (15 yaşından küçük yolcular için 150 Avro olarak uygulanır.) aşan eşyanın (BKK ekinde yer alan ek-9'daki listede yer alan eşya hariç-yolcu beraberisi kişisel eşya listesi) değeri üzerinden tek ve maktu bir vergi tahsil edilir.¹²⁸

Tek ve maktu vergi söz konusu eşyanın; AB ülkelerinden doğrudan gelmesi durumunda % 18, diğer ülkelerden gelmesi durumunda ise % 20 oranında uygulanmaktadır. Yukarıda belirtilen kıymet limitleri dâhilindeki eşyanın;

a) Ticari miktar ve mahiyet arz etmemesi,

b) Yolcu beraberinde ya da yabancı bir ülkeden posta veya hızlı kargo taşımacılığı yoluyla gelmesi,

c) Diplomatik eşya ve yolcu eşyası hariç olmak üzere posta ve hızlı kargo taşımacılığı yoluyla gelenlerde brüt 30 kilogramı geçmemesi,

Gerekmektedir.¹²⁹

Başka bir anlatımla; posta ya da hızlı kargo taşımacılığı yoluyla gelen ve kıymeti 75-1500 Avro arasında yer alan eşya ile yolcu beraberinde getirilip kişisel eşya muafiyeti kapsamı dışında bulunan ve kıymeti 430-1500 Avro arasında yer alan eşya için eşyanın geldiği ülkeye bağlı olarak yukarıda belirtilen oranlarda tek ve maktu bir vergi tahsil edilmesi gerekmektedir.

Dolayısıyla, Türkiye Gümrük Bölgesi'ndeki bir kişiye posta ya da hızlı kargo taşımacılığı yoluyla gelen, bedeli gönderi başına toplam 75 Avro'yu geçmeyen eşyaya gümrük vergilerinden muafiyet tanınmaktadır.

¹²⁸ 2009/15481 sy. **4458 sy. Gümrük Kanununun Bazı Maddelerinin Uygulanması Hakkında Karar**, 07.10.2009 t. 27369 sy. R.G., md. 45,61.

¹²⁹ Ag.k., md. 62.

Yine benzer şekilde, yolcu beraberinde getirilip serbest dolaşıma sokulan, ticari miktar ve mahiyette olmayan kişisel ve hediyeelik eşya için her bir yolcu için toplam kıymeti 430 Avro'yu (15 yaşından küçük yolcular için 150 Avro olarak uygulanır.) geçmeyen eşya için gümrük vergilerinden muafiyet tanınmaktadır.

Burada dikkat edilmesi gereken bir husus, eşyanın yolcu başına toplam kıymetinin 430/150 Avro'yu aşması halinde muafiyetin yalnızca toplam değerin 430/150 Avro tutarındaki kısma uygulanacağıdır. Muafiyet değerlerinin aşılması durumunda, muafiyet miktarına tekabül eden vergi düşüldükten sonra kalan kısma yukarıda belirtilen tek ve maktu verginin uygulanması icap etmektedir. Diğer taraftan, posta veya hızlı kargo taşımacılığı yoluyla gelen eşya ile yolcu beraberinde gelen eşyanın tek başına kıymetinin 1500 Avro'yu aşması halinde, söz konusu eşyaya yürürlükte olan ithalat vergilerine ilişkin oranlar uygulanır.¹³⁰

Tek ve maktu verginin uygulandığı başka bir durum sınır ticareti kapsamında ithal edilen eşyada gümrük vergileri yerine belirli bir oran üzerinden genel bir vergi tahsil edilmesidir.

Sınır ticareti kapsamında ülkemizin Doğu ve Güneydoğu Anadolu bölgelerine kara sınırı bulunan komşu ülkelerle yapılacak ithalat ve ihracata ilişkin kurallar belirlenmektedir.¹³¹ Sınır ticareti; bürokratik işlemlerden arındırılmış, ihracat ve ithalat işlemlerine göre kaideleri basitleştirilmiş, uygulaması ve yapılması kolay bir ticaret dalı olarak sınır illerinin her zaman gündeminde olmuştur. Bu bağlamda sınır ticareti, sınırda yaşayan insanların maddi gelirlerine katkı sağlayıp refahlarını yükselterek yaşamlarını kolaylaştırmak ve sınır illerinin karşılıklı ihtiyaçlarını daha düşük maliyetle gidererek bölge ticaretini canlandırmak için uygulamaya konulmuştur.¹³²

¹³⁰ A.g.k., md. 63.

¹³¹ 2016/8478 sy. **Sınır Ticaretinin Düzenlenmesine İlişkin Karar**, 18.03.2016 t. 29657 sy. R.G., md. 1.

¹³² Mehmet Özçiloğlu, M.Murat Sakar, "Sınır Ticareti Uygulaması Sorunlar ve Çözüm Önerileri", **Girişimcilik ve Kalkınma Dergisi**, Cilt:6, Sayı:1, 2011, s. 21.

Sınır ticareti ile yapılacak ithalat yetkili gümrük kapısından veya Sınır Ticaret Merkezinden beyanname düzenlenerek yapılır ve bu kapsamdaki eşyadan tek ve maktu bir vergi tahsil edilir. Vergi genellikle ithalatta alınan vergi ve fonların belirli bir oranı (örneğin; % 40'ı) şeklinde uygulanır. Ancak, verginin hesaplamasında; gümrük vergisi oranı sıfır, KDV ile ÖTV oranları ise tam olarak dikkate alınır.¹³³

Yine tek ve maktu vergi, sınır ticareti kapsamında değerlendirilen standart depo limitlerini aşan yakıtlar ve madeni yağlar için de uygulanmaktadır. Türkiye Gümrük Bölgesi'ne giren her türlü ulaşım araçları, motosikletler ve özel konteynerlerin içindeki standart depolarda mevcut bulunan yakıtlar ile özel motorlu araç ve motosikletlerde kullanılmak üzere tasarlanmış ve anılan araçlarda portatif depolarla taşınan araç başına on litreyi geçmeyen yakıtlara gümrük vergilerinden muafiyet tanınmaktadır.¹³⁴

İlgili Karar'a göre motorlu ticari araçların ve özel konteynerlerin standart depolarında mevcut bulunan ve gümrük vergilerinden muaf olarak ithal edilecek yakıt miktarının;

- a) TIR çekicilerinde 550 litreyi,
- b) İstiap haddi 15 tona kadar olan, kamyon ve tankerlerde 300 litreyi,
- c) İstiap haddi 15 tonun üzerinde olan kamyon ve tankerlerde ise 400 litreyi,
- d) Otobüslerde 300 litreyi,

Aşmaması gerekmektedir.¹³⁵

¹³³ Sınır Ticaretinin Düzenlenmesine İlişkin Karar, a.g.k., md. 9,13,14.

¹³⁴ 4458 sy. Gümrük Kanununun Bazı Maddelerinin Uygulanması Hakkında Karar, a.g.k., md. 95.

¹³⁵ A.g.k., md. 96.

Dolayısıyla, gümrük kapılarında standart depo fazlası olarak yukarıda belirtilen limitleri aştığı tespit edilen petrol ürünlerinden, ilgili petrol ürünü için litre başına ÖTV Kanunu uyarınca uygulanmakta olan ÖTV tutarının % 50 fazlası tutarındaki vergi, tek ve maktu vergi olarak tahsil edilir.

Sonuçta tek ve maktu vergi, eşyanın ithalatı kapsamında uygulanan bütün vergileri içerdiğinden, diğer bir deyişle bu verginin uygulandığı eşyada ayrıca, KDV de dâhil olmak üzere, başkaca bir vergi tahsil edilmediğinden, uygulamada bu verginin KDV matrahına ilavesi gibi bir durum söz konusu olmamaktadır. Zaten KDVK'nın 52'nci maddesinde; gümrük vergisinin maktuen alındığı hallerde tek ve maktu tarifenin ithalde alınacak KDV'nin dâhil edilmek suretiyle tespit edileceği belirtilmiştir.

Bu çerçevede, gümrük vergisinin maktu olarak tahsil edildiği hallerde ayrıca KDV alınmamaktadır. Ancak, tek ve maktu tarife ithalata alınacak KDV oranı dikkate alınarak belirlenmektedir. Bunun anlamı, uygulanacak tek ve maktu tarife oranının KDV oranı üzerinde olacağıdır.¹³⁶

8. Toplu Konut Fonu

İthalatta KDV matrahına dâhil edilmesi gereken toplu konut fonunun ithal edilen ürünün cinsine ve ithal edildiği ülkeye göre iki uygulaması bulunmaktadır.

a. Ek Mali Yükümlülük Olarak Toplu Konut Fonu

Bakanlar Kurulu, dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına düzenlenmesini sağlamak amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi v.b. yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler koyabilmekte ve kaldırabilmektedir.¹³⁷

¹³⁶ Yerci, a.g.e., s. 117.

¹³⁷ 2976 sy. **Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun**, 15.02.1984 t. 18313 sy. R.G., md. 1.

Türkiye ve AB arasında oluşturulan GB'nin uygulanması amacıyla, Türkiye veya AB'de serbest dolaşımda bulunan eşyanın ticareti ile GB taraflarının üçüncü ülkeler üzerinden yaptıkları ticaretle ilgili gümrük işlemlerine dair usul ve esaslar Türkiye ile Avrupa Topluluğu Arasında Oluşturulan Gümrük Birliğinin Uygulanmasına İlişkin Esaslar Hakkında Karar'da belirlenmiştir.

Buna Karar'a göre A.TR Dolaşım Belgesi; Türkiye veya AB'de serbest dolaşımda bulunan eşyanın GB çerçevesinde tercihli rejimden yararlanabilmesini sağlamak üzere, gümrük idaresince ya da bu idare tarafından yetki verilmiş kişi ve kuruluşlarca düzenlenip gümrük idaresince vize edilen belgedir.¹³⁸

AB ve Türkiye'nin diğer ülkelerle imzaladığı Serbest Ticaret Anlaşmalarının; anlaşma hükümleri, ülkeler ve eşya açısından farklılık arz etmesi sonucunda ülkemiz aleyhine ortaya çıkan tarife farklılığının giderilmesini sağlamak amacıyla bir kısım eşyanın, bazı ülke menşeli olarak A.TR belgesi eşliğinde ithal edilmesi halinde, ek mali yükümlülük olarak belirli oranda ilave toplu konut fonu tahsil edilmektedir.¹³⁹

Bu çerçevede; 8703.22.10.10.00, 8703.23.19.11.00, 8703.32.19.11.00 ve 8703.32.19.12.00 GTİP'indeki otomobil cinsi eşyanın Meksika menşeli olarak A.TR belgesi eşliğinde ithal edilmesi halinde, ek mali yükümlülük amacıyla eşya CIF bedelinin % 10'u ilave toplu konut fonu şeklinde tahsil edilmektedir.¹⁴⁰

b. Tarım Payı İçin Uygulanan Toplu Konut Fonu

Türkiye ile AB arasında tesis edilen GB esas itibarıyla sanayi ürünlerini kapsamaktadır. Diğer taraftan, AB'nin 3448/93 sayılı Konsey Yönetmeliği ekinde listelenen "işlenmiş tarım ürünleri" GB kapsamında yer alırken, bu ürünler dışındaki

¹³⁸ 2006/10895 sy. Türkiye ile Avrupa Topluluğu Arasında Oluşturulan Gümrük Birliğinin Uygulanmasına İlişkin Esaslar Hakkında Karar, 28.09.2006 t. 26303 sy. R.G., md. 3.

¹³⁹ 2011/1436 sy. Ek Mali Yükümlülük Olarak İlave Toplu Konut Fonu Tahsili Hakkında Karar, 28.04.2011 t. 27918 sy. R.G., md. 1,2.

¹⁴⁰ A.g.k., md. 3.

tarım ürünlerinin serbest dolaşımı, Türkiye'nin, Birliğin Ortak Tarım politikasına uyumu ertesinde mümkün olabilecektir. İşlenmiş tarım ürünlerinin ithalatında, Birlik sistemi ile uyumlu olarak oluşturulan yeni mevzuat çerçevesinde, toplu konut fonu (tarım payı) bütün ülkeler kaynaklı ürünler için uygulanırken, gümrük vergisi oranı (sanayi payı) sadece üçüncü ülkeler menşeli ürünlerde uygulanmaktadır.¹⁴¹

Bu çerçevede, Türkiye ile AB arasında oluşturulan GB nedeniyle İthalat Rejim Kararı ekinde, işlenmiş tarım ürünlerine yer verilen liste kapsamı eşyanın karşılarında (T1) ve (T2) işaretlerinin bulunduğu durumlarda, işlenmiş tarım ürünlerinin bünyesinde yer aldığı kabul edilen ve kimyasal tahlile tabi tutulmaları neticesinde tespit edilen tarım payı unsurları oranlarının, Bileşim Tablosuna (Meursing Tablo) uygulanması suretiyle tespit edilecek kod numaralarına, İthalat Rejimi Kararı eki tarım paylarını gösterir listede karşılık gelen toplu konut fonu miktarları tahsil edilmektedir.¹⁴²

9. Tütün Fonu

3291 sayılı; “1211 sayılı Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Kanunu, 3182 sayılı Bankalar Kanunu, 2983 sayılı Tasarrufların Teşviki ve Kamu Yatırımlarının Hızlandırılması Hakkında Kanun, 2985 sayılı Toplu Konut Kanunu, 3238 sayılı Kanun, 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununda Değişiklik Yapılması ve 1177 sayılı Tütün Tekeli Kanununun Bazı Maddelerinin Yürürlükten Kaldırılması ve Kamu İktisadi Teşebbüslerinin Özelleştirilmesi Hakkında Kanun”¹⁴³ ile getirilen düzenleme neticesinde; tütün ve tütün mamullerinin üretimi, ithalatı ve satışı ile ekici tütünlerinin borsalarda veya yazılı sözleşme yapılarak satılabilmesine ilişkin usul ve esaslar ve üretilen tütün mamullerinde kullanılan tütün cinslerine göre fon alınması ve bu fonun kullanma usul ve esasları Bankalar Kurulunca tespit edilmekteydi.

¹⁴¹ 1/95 sy. **Türkiye-AB Arasında Gümrük Birliğini Tesis Eden Ortaklık Konseyi Kararı**, 13.02.1996 t. L35 sy. ATRG.

¹⁴² **2 SN Gümrük Genel Tebliği** (Serbest Dolaşıma Giriş), 03.10.2005 t. 25955 sy. R.G., md. 1.

¹⁴³ 3291 sy. **Kanun**, 03.06.1986 t. 19126 sy. R.G.

4629 sayılı “Bazı Fonların Tasfiyesi Hakkında Kanun” ile 3291 sayılı Kanun’un 17’nci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan ve yukarıda belirtilen “... üretilen tütün mamullerinde kullanılan tütün cinslerine göre fon alınması ve bu fonun kullanma usul ve esasları” şeklindeki ibare yürürlükten kaldırılmıştır.¹⁴⁴

Ancak, aynı kanun; “Bu kanun ile yürürlükten kaldırılan fonların gelirlerine ilişkin olarak; bu konularda yeni bir düzenleme yapıncaya kadar; 28.05.1986 tarihli 3291 sayılı Kanun’un 17’nci maddesi uyarınca yabancı tütün ve sigaralardan ithalat sırasında mülga tütün fonu adına alınan paralar, bu kanunla yürürlükten kaldırılan hükümler çerçevesinde tahsil edilmeye devam edilir ve doğrudan bütçeye gelir yazılır.” hükmüne de yer vermiştir.¹⁴⁵

Bu çerçevede; tütün ve tütün mamulleri ithalatı sırasında CIF bedel üzerinden fon alınmasına devam edilmektedir. Halen 2009/15685 sayılı Bazı Mallara Uygulanacak Tütün Fonu Tutarlarının Belirlenmesine Dair Karar’ın 1’inci maddesindeki GTİP’li eşyalar (puro, sigarillo, sigara, diğer mamul tütün ve mamul tütün yerine geçen maddeler) için belirlenen tütün fonu 0 (sıfır) TL’dir.¹⁴⁶

Buna karşın, anılan Karar’ın 1’inci maddesi dışındaki, yabancı tütün ile yurt içinde harmanlanmış ve imal edilmiş (blended) sigaraların bünyesine giren yabancı tütünün ithali sırasında CIF bedel üzerinden 600 \$/ton fon alınmaktadır.¹⁴⁷ İthalat sırasında tahsil edilen söz konusu fon bedelinin KDVK’nın 21/b maddesine istinaden matraha ilave edilmesi gerekmektedir.

10. Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu

İthalat ve ihracat işleminde tarafların görüşüp anlaşmaya varması gereken konulardan biri de bedelin hangi şekilde ve ne zamanda ödeneceğidir. Alıcı ve satıcı

¹⁴⁴ 4629 sy. **Bazı Fonların Tasfiyesi Hakkında Kanun**, 03.03.2001 t. 24335 sy. R.G., md. 1.

¹⁴⁵ A.g.k., geçici md. 1-A.

¹⁴⁶ 2009/15685 sy. **Bazı Mallara Uygulanacak Tütün Fonu Tutarlarının Belirlenmesine Dair Karar**, 29.12.2009 t. 27447 sy. R.G., md. 1.

¹⁴⁷ A.g.k., md. 2.

arasında kullanılacak ödeme yöntemi uluslararası ticarete uygulanan ödeme şekillerinden birine göre belirlenmektedir.

Uluslararası ticarete pek çok ödeme şekli bulunmakla birlikte en yaygın olarak kullanılanlara aşağıda yer verilmiştir.

- a) Peşin Ödeme
- b) Mal Mukabili Ödeme
- c) Vesaik Mukabili Ödeme
- d) Kabul Kredili Ödeme
- e) Akreditifli Ödeme

KKDF; kalkınma planı ve yıllık programlarda öngörülen hedeflere uygun olarak yatırımların yönlendirilmesi ve ihtisas kredilerinde kredi maliyetinin düşürülmesi için 1211 sayılı Kanun'un 3098 sayılı Kanun ile değişik 40/II-b,c maddesi uyarınca T.C. Merkez Bankası nezdinde kurulmuş bir fondur.¹⁴⁸

Genel olarak KKDF'nin konusunu kredilendirme işlemleri oluşturmaktadır. Belirtilen ödeme şekillerinden; mal mukabili, kabul kredili ve akreditif (vadeli akreditif) ile yapılan ithalat bir yönüyle alıcıya kredi imkânı sağladığından bu ödeme şekilleriyle yapılan ithalat KKDF'nin kaynakları arasında sayılmıştır.¹⁴⁹

Mal mukabili ödeme şeklinde; eşya sevk belgeleriyle birlikte ithalatçı ülkedeki varış yerine ulaşmakta ve ithalatçı söz konusu belgeleri yetkili birimlere ibraz ederek eşyayı görüp teslim aldıktan sonra eşya bedelini ödemektedir. Alıcı ve

¹⁴⁸ 88/12944 sy. **KKDF Hakkında Karar**, 07.06.1988 t. 19835 sy. R.G., md. 1.

¹⁴⁹ Fazıl Aydın, **Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu**, 1. bsk., Ankara, Gelirler Kontrolörleri Derneği, 2005, s. 18.

satıcının uzun zamandan beri ticari ilişkide bulundukları ve bu nedenle birbirlerine güvendikleri durumlarda uygulanan bir yöntemdir.¹⁵⁰ Bu tür ödemede, eşyanın sevki ile teslimi arasındaki sürede satıcı alıcıya bir nevi faizsiz kredi imkânı tanımaktadır.

Kabul kredili ödeme şeklinde; ihracatçı ile ithalatçı arasında yapılan sözleşmeye istinaden eşya bedeline ilişkin ödeme eşya sevkinden belirli bir süre sonra yapılmaktadır. İhracatçı, eşyanın sevkinden sonra ithalatçı firma adına vadeli bir poliçe düzenleyerek sevkiyat ile ilgili belgeleri (konşimento, fatura, sigorta poliçesi, v.b.) bu poliçe ile birlikte kendi bankasına gönderir. İhracatçı ülkedeki banka da söz konusu poliçe ve belgeleri ithalatçının bankasına gönderir. İthalatçının bankası poliçe ve belgeleri ithalatçının bilgisine sunar. Poliçe ithalatçı tarafından kabul edilirse “Kabul Edilmiştir.” ibaresi yazılarak ihracatçıya geri gönderilir ve ihracatçı bu şekilde vadeli ödeme için güvence sağlamış olur.¹⁵¹

Vadeli akreditif ödeme şeklinde; ithalatçının kendi bankasına (Amir Banka) verdiği talimatla, ihracatçı tarafından düzenlenen sevk vesaikin ihracat ülkesindeki aracı bankaya (Muhabir Banka) teslim edilmesi sonrasında, 60, 90, 120, 180 gün gibi belirli bir vade içerisinde eşya bedeli ödenmektedir. İthalatçı, kendi ülkesindeki bankasına verdiği talimat ile ihracatçı lehine kredi (akreditif/kredi mektubu) açılmasını temin eder. Bunun üzerine, ithalatçının bankası da ihracatçının ülkesindeki aracı banka aracılığı ile ihracatçı lehine olan krediyi açar. İhracatçı, eşyayı sevk ettikten sonra, akreditif mektubunda belirtilen hususları yerine getirdiğini aracı bankaya bildirerek ilgili belgeleri verir. Aracı banka bu belgeleri ithalatçının bankasına ulaştırır. Varılan mutabakat ile kredi mektubunda yazılı şartlar çerçevesinde belirlenen vadede eşya bedeli satıcının bankasına transfer edilir. Akreditifli ödeme, bankaların garantörlüğü kapsamında gerçekleştirildiğinden ihracatçı ve ithalatçı açısından en garantili ödeme şeklidir.¹⁵²

KKDF kesintisi; ithalat tutarının yani eşyanın faturasında kayıtlı bedelin, fon

¹⁵⁰ Ferudun Kaya, **Dış Ticaret İşlemleri Yönetimi**, 3. bsk., İstanbul, Beta Yayınları, 2011, s. 120-121.

¹⁵¹ Öztürk, a.g.e., s. 301-302.

¹⁵² A.g.e., s. 303-309.

kesintisinin yatırıldığı tarihteki gösterge niteliğindeki T.C. Merkez Bankası döviz alış kuru esas alınarak bulunacak TL karşılığı üzerinden hesaplanarak, gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihten önce ya da bu tarihte (gümrük beyannamesi tescil tarihinden önce veya tescil tarihinde) ilgili kurumlara yatırılır ve ithalatta KDV matrahına ilave edilir. KKDF'nin matrahı eşyanın fatura kıymetinin TL karşılığıdır. Kabul kredili, mal mukabili ve vadeli akreditif ödeme şekillerine göre yapılan ithalatta KKDF kesinti oranı % 6 olarak uygulanmaktadır.

11. Kesinti (Kültür Fonu)

Kesinti belirli eşyaların ithalatında uygulanmaktadır. Her türlü boş video kaseti, ses kaseti, bilgisayar disketi, CD, DVD gibi taşıyıcı materyaller ile fikir ve sanat eserlerinin çoğaltılmasına yarayan her türlü teknik cihazı ticari amaçlı imal veya ithal eden gerçek ve tüzel kişiler, imalat veya ithalat bedeli üzerinden % 3'ü geçmemek üzere Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenecek orandaki miktarı keserek, ay içinde topladıkları meblağı, sonraki ayın en geç yarısına kadar Kültür Bakanlığı adına bir ulusal bankada açılacak özel hesaba yatırmakla yükümlüdürler. Özel hesapta toplanan bu tutarların dörtte biri Kültür ve Turizm Bakanlığı Merkez Saymanlığı hesabına aktarılır ve bütçeye gelir kaydedilir.¹⁵³

Fikir ve sanat eserlerinin tespit edildiği taşıyıcı materyaller ile bu eserleri çoğaltmaya yarayan teknik cihazların imalat veya ithalat bedelleri üzerinden yapılacak kesinti oranları yukarıda belirtilen Karar eki listede belirtilmiştir.

Buna göre Karar eki listede GTİP itibariyle ayrıca belirtilenler hariç; 8443 ve 8471 gümrük tarife pozisyonunda yer alan eşyalar için % 0,50; 8519 ve 8523 gümrük tarife pozisyonunda yer alan eşyalar için % 3; 8521, 8527 ve 8528 gümrük tarife pozisyonunda yer alan eşyalar için % 2 oranında kesinti yapılması öngörülmüştür.¹⁵⁴

¹⁵³ 2013/5260 sy. **Fikir ve Sanat Eserlerinin Çoğaltılmasına Yarayan Teknik Cihazlar ile Boş Taşıyıcı Materyallerin İmalat veya İthalatında Yapılacak Kesinti Oranlarının Belirlenmesine İlişkin Karar**, 31.08.2013 t. 28751 sy. R.G., md. 1.

¹⁵⁴ A.g.k.

Söz konusu materyallerin ve teknik cihazların; serbest dolaşıma girişini diğer bir deyimle ithalatını sağlayan gerçek ve tüzel kişiler, gümrük kıymeti üzerinden, Karar eki listede ve yukarıda belirtilen oranlardaki tutarları, serbest dolaşıma giriş beyannamesinin tescilinden önce, Kültür ve Turizm Bakanlığı'nca belirlenecek bir ulusal bankada Bakanlık adına açılan özel hesaba yatırmakla yükümlüdür.¹⁵⁵ Mezkur kesintinin ithalat işlemleri sırasında KDV matrahına eklenmesi gerekmektedir.

12. Çevre Katkı Payı

Çevre katkı payı (ÇKP); 2872 sayılı Çevre Kanunu kapsamında çevre kirliliğinin önlenmesi, çevrenin iyileştirilmesi ve çevre ile ilgili yatırımların desteklenmesi amacıyla büyükşehir belediyelerince tahsil edilmesinin yanı sıra bir kısım eşya ithalatı nedeniyle de tahsil edilmektedir. Bu çerçevede; anılan kanun uyarınca, ithaline izin verilen kontrole tâbi yakıt ve atıkların CIF bedelinin % 1'i ile hurdaların CIF bedelinin % 0,5'i oranında alınacak miktar ÇKP olarak tahsil edilmektedir.¹⁵⁶ İthalatçıları tarafından ödenecek ÇKP'nin ithalat sırasında KDV matrahına dâhil edilmesi gerekmektedir.

İthalatla bağlantılı ÇKP tahsilatına konu eşyalar; 2016/7 sayılı Çevrenin Korunması Yönünden Kontrol Altında Tutulan Katı Yakıtların İthalat Denetimi Tebliği¹⁵⁷ eki listelerde belirtilen yakıtlar, 2016/3 sayılı Çevrenin Korunması Yönünden Kontrol Altında Tutulan Atıkların İthalat Denetimi Tebliği¹⁵⁸ eki listelerde yer alan atıklar ve 2016/23 sayılı Çevrenin Korunması Yönünden Kontrol Altında Tutulan Metal Hurdaların İthalat Denetimi Tebliği¹⁵⁹ eki listelerdeki hurdalar şeklinde belirlenmiştir.

¹⁵⁵ A.g.k., md. 1.

¹⁵⁶ 2872 sy. **Çevre Kanunu**, 11.08.1983 t. 18132 sy. R.G., md. 18.

¹⁵⁷ 31.12.2015 t. 29579 sy. 4. mük. R.G.

¹⁵⁸ 31.12.2015 t. 29579 sy. 4. mük. R.G.

¹⁵⁹ 31.12.2015 t. 29579 sy. 4. mük. R.G.

13. Bandrol Ücreti

Türkiye Radyo-Televizyon Kurumu'na devamlı ve yeterli gelir sağlamak amacıyla 3093 sayılı Türkiye Radyo-Televizyon Gelirleri Kanunu uyarınca radyo, televizyon, video ve birleşik cihazlar ile bunların dışında kalan radyo ve televizyon yayınlarını almaya yarayan her türlü cihazdan bir defaya mahsus olmak üzere bandrol ücreti alınmaktadır.¹⁶⁰

Bandrol ücreti oranları 2015/7757 sayılı Bandrol Ücretlerine İlişkin Karar eki listede belirtilmiştir. Buna göre;

- a) Televizyon % 16,
- b) Radyo, portatif radyo-teyp, radyo-pikap % 16,
- c) Video % 16,
- d) Birleşik cihazlar;
 - i. Video-televizyon-radyo % 16,
 - ii. Video-televizyon % 16,
 - iii. Radyo-televizyon % 16,
 - iv. Müzik setleri ve benzerleri % 16,
- e) Cep telefonları % 6
- f) Uydu alıcısı, set üstü medya kutusu cihazları % 10

¹⁶⁰ 3093 sy. **Türkiye Radyo-Televizyon Gelirleri Kanunu**, 15.12.1984 t. 18606 sy. R.G., md. 1,4.

g) Taşıtlar (Üzerinde radyo ve/veya televizyon yayınlarını almayı sağlayacak cihaz bulunanlar);

i. Kara taşıtları % 0,4

ii. Diğer taşıtlar % 0,01

h) Diğer cihazlar (radyolu ve/veya TV'li ısıldak, radyolu ve/veya TV'li saat, radyolu kulaklık, radyolu fotoğraf makinesi, radyolu adımsayar, radyolu kalem, radyo ve/veya TV'li banyo sistemleri, radyo/TV yayını alabilen navigasyon cihazları, radyo ve/veya TV eklentili koğu bantları, radyo ve/veya televizyon eklentili buzdolapları, DVD-VCD player ve benzerleri, FM t ner kartı, TV t ner kartı, MP3/MP4  alar ve benzerleri, ev sinema sistemleri) % 8

i) Radyo ve/veya televizyon yayını alma işlevine sahip diğer cihazlar % 0

Oranında bandrol ücretine tabi bulunmaktadır.¹⁶¹

Söz konusu ücret, bandrole tabi cihazın serbest dolaşıma giriş beyannamesindeki  TV hariç KDV matrahı üzerinden tahsil edilmekte ve ithalat sırasında KDV matrahına ilave edilmektedir.

14. Ek Mali Yükümlülük

Devletin dış ticarete müdahale için kullandığı geleneksel araç tarifeleridir. Ancak zamanla uluslararası ticaretin serbestle tirmesi çerçevesinde tarifelerin etkisi azalmış, bunun yerine daha karmaşık yeni araç ve düzenlemeler ortaya çıkmıştır.

Tarife dışı araçlar olarak adlandırılan bu düzenlemeler, gümrük vergilerinin

¹⁶¹ 2015/7757 sy. **Bandrol  cretlerine İlişkin Karar**, 09.07.2015 t. 29411 sy. R.G.

dışında genellikle döviz çıkışına yol açan işlemleri kısıtlamak için hükümetin tek taraflı kararları ile konulan müdahale önlemleridir.

Bunlar; gözetim ve korunma önlemleri, miktar kısıtlamaları ve ithalat veya ihracat yasaklamaları gibi eşyanın ithal ve ihracı ile ilgili hükümlerle belirlenmiş tarife dışı önlemlerdir. Ek mali yükümlülük, söz konusu tarife dışı önlemlerden korunma önlemi kapsamında yapılan uygulamalardan birini oluşturmaktadır.

İthalata konu bir malın benzer veya doğrudan rakip mallar üreten yerli üreticiler üzerinde ciddi zarar veya ciddi zarar tehdidi oluşturacak şekilde artan miktar ve şartlarda ithal edildiği hallerde, bu zarar veya zarar tehdidini ortadan kaldırmak üzere, söz konusu zarar veya zarar tehdidiyle sınırlı ve geçici olmak kaydıyla, uluslararası yükümlülükler ve ülke yararı göz önüne alınarak korunma önlemi alınabilir.¹⁶²

Korunma önlemi, 2004/7305 sayılı Korunma Önlemleri Hakkında Karar kapsamında Ekonomi Bakanlığı'na yapılan soruşturma sonucunda uygulamaya konulur ve gümrük idarelerince, ithalatla alınan gümrük vergileri ve diğer mali yükümlülüklerden ayrı olarak tahsil edilir. Korunma önlemi;

- a) Gümrük vergisinde artış yapılması,
- b) Ek mali mükellefiyet getirilmesi,
- c) Miktar/değer kısıtlaması yapılması,
- d) Tarife kontenjanı uygulaması,
- e) Yukarıda sayılanların birlikte uygulanması,

¹⁶² 2004/7305 sy. **Korunma Önlemleri Hakkında Karar**, 29.05.2004 t. 25476 sy. R.G., md. 1.

Şeklinde olabilir. Korunma önlemi, yerli üreticiler üzerindeki ciddi zararı önleyecek ya da ortadan kaldıracak ve yerli üreticilerin piyasa koşullarına uyumunu kolaylaştırmaya yeterli olacak bir süre için uygulanır.¹⁶³

Korunma önlemlerinden biri durumundaki ek mali yükümlülüğün hangi oranlarda ya da tutarlarda tahsil edileceği ek mali yükümlülükle ilgili yayımlanan Bakanlar Kurulu Kararında özel olarak belirlenmektedir. Ek mali yükümlülük genellikle; “eşya gümrük kıymetinin belirli bir yüzdesi”, “eşyanın her bir adedi için belirlenen tutar” gibi yöntemler kullanılarak tahsil edilmekte ve ithalat sırasında KDV matrahına ilave edilmektedir.

15. Serbest Bölge Ücret Kesintisi

Serbest bölgeler; ülkenin siyasi sınırları içinde bulunmakla birlikte fiziki olarak diğer kısımlarından ayrılan, ülkede geçerli ticari, mali ve iktisadi alanlara ilişkin yasal düzenlemelerin kısmen veya tamamen uygulanmadığı, sınai ve ticari faaliyetler için daha geniş teşviklerin sağlandığı yerlerdir.¹⁶⁴

Serbest bölge uygulamasının başlıca amaçları; girdi ihtiyacını ucuz ve düzenli olarak temin etmek, yabancı sermaye ile teknoloji girişini hızlandırmak, yatırım ve üretim yoluyla ihracatı teşvik etmek ve nihayetinde ticaret kapasitesini arttırmaktır.¹⁶⁵

Serbest bölgeler, Türkiye Gümrük Bölgesi’nin parçaları olmakla beraber;

a) Serbest dolaşımda olmayan eşyanın herhangi bir gümrük rejimine tabi tutulmaksızın ve serbest dolaşıma sokulmaksızın, gümrük mevzuatında öngörülen haller dışında kullanılmamak ya da tüketilmemek kaydıyla konulduğu, ithalat

¹⁶³ A.g.k., md. 6.

¹⁶⁴ Ahmet Özenalp, **Serbest Bölgeler**, 1. bsk., Bursa, Alfa Yayınları, 2002, s. 291.

¹⁶⁵ Yaser Gürsoy, **Dış Ticaret İşlemleri**, 9. bsk., Bursa, Ekin Yayınevi, 2015, s. 275.

vergileri ile ticaret politikası önlemlerinin uygulanması bakımından, Türkiye Gümrük Bölgesi dışında olduğu kabul edilen;

b) Serbest dolaşımdaki eşyanın, bir serbest bölgeye konulması nedeniyle normal olarak eşyanın ihracına bağlı olanaklardan yararlandığı;

Yerlerdir.¹⁶⁶

Başka bir anlatımla; serbest bölge gümrük ve dış ticaret mevzuatı bakımından yurt dışı kabul edilmekte, buradan Türkiye'ye yapılacak eşya girişi ithalat, Türkiye'den bölgeye yapılacak eşya çıkışı ise ihracat olarak nitelendirilmektedir.

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nda serbest bölgelerin gelir ve harcamaları sıralanmış, bu meyanda yurt dışından bölgeye getirilen malların CIF değeri üzerinden binde 1, bölgeden Türkiye'ye çıkarılan malların FOB değeri üzerinden binde 9 oranında ücret alınacağı belirtilerek bu ücretin peşin olarak ödeneceği ifade edilmiştir.¹⁶⁷

Bu çerçevede, serbest bölgelerden Türkiye'ye yapılan ithalat işlemine konu eşyanın FOB değeri üzerinden binde 9 oranında ödenen bu ücretlerin ithalat sırasında meydana gelmesi nedeniyle ithalatta KDV matrahına ilave edilmesi gerekmektedir.

C. Gümrük Beyannamesinin Tescil Tarihine Kadar Yapılan Vergilendirilmemiş Diğer Giderler ve Ödemeler

İthalatta KDV matrahının üçüncü unsuru KDVK'nın 21/c maddesinde belirtilmiştir. Söz konusu maddede yer alan beyanname tescil tarihine kadar yapılan vergilendirilmemiş gider ve ödemeler bu başlık altında ele alınmış, mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat ve kur farkı ödemeleri ise sonraki başlıkta irdelenmiştir.

¹⁶⁶ Gümrük Kanunu, a.g.k., md. 152.

¹⁶⁷ 3218 sy. **Serbest Bölgeler Kanunu**, 15.06.1985 t. 18785 sy. R.G., md. 7.

Gümrük beyannamesinin tescil işlemi, beyana ait bilgilerin yerel alan ağı veya geniş alan ağı üzerinden bilgisayar sistemine girilerek sistem tarafından tescil tarihi ve sayısı verilmesini ya da beyanname veya beyanname hükmündeki belgenin üzerine mühür vurularak, sıra numarası ile tarih konulması ve bu beyannameye ait bilgilerin tescil defterine yazılmasını ifade etmektedir.¹⁶⁸

Burada iki tür tescil söz konusudur. Birincisi, işlemlerin bilgisayar ortamında yürütüldüğü gümrük idarelerinde uygulanan ve bilgisayar tarafından gerçekleştirilen tescil işlemi olup, ülkemizde genel olarak uygulanan sistemdir. Diğeri ise işlemlerin bilgisayar ortamında yapılmadığı küçük ölçekteki gümrük idarelerinde geçerli olan ve tescil işleminin ilgili memur tarafından manuel olarak yapıldığı sistemdir.

Gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan vergilendirilmemiş gider ve ödemelere; ardiye, depolama ve terminal hizmetlerine ilişkin giderler, ithal edilmek istenen tasfiyelik hale gelen eşyaya ilişkin ödenen CIF değerinin % 1'i ile fazla mesai ve memur yolluk giderleri örnek teşkil eder.

1. Ardiye, Depolama ve Terminal Hizmeti Giderleri

Ardiye, depolama ve terminal giderlerinin KDV karşısındaki durumunun irdelenmesi öncesinde bu hizmetlerin ne olduğunun açıklanması uygun olacaktır.

a. Ardiye Hizmeti Gideri

Ardiye hizmeti gideri; gümrük idarelerinin denetim ve gözetimi altında olup kamu idarelerince ya da özel firmalarca işletilen depolama yerlerinde işleticinin sorumluluğunda eşyanın teslim alınmasına, aktarma, transit, tasfiye, haciz v.b. çıkış işlemlerine tabi tutulmasına kadar muhafazası için verilen hizmet karşılığında eşya sahipleri ya da temsilcileri tarafından işletici idare ya da firmaya ödenen ücrettir.¹⁶⁹

¹⁶⁸ Gümrük Kanunu, a.g.k., md. 61/1.

¹⁶⁹ Tasfiye İşletme Bölge Müdürlükleri Hizmet Tarifesi, 04.02.2009 t. 27131 sy. R.G., md. 2.

Buna göre ardiye hizmeti karşılığında ödenecek ücret tarifesi; depolama yerlerine alınan eşyanın, sahip veya taşıyıcıları tarafından teslim alınmasına, buralardan çıkarılmasına veya tasfiyelik hale gelen eşya ile hacizli eşyanın satış tarihini takip eden günden itibaren eşyanın teslim alınıp götürüldüğü tarihe kadar işleticinin sorumluluğu altında muhafaza edilmesini kapsar.¹⁷⁰

Yine ardiye ücreti; karayolu ile gelen eşyada taşıtın terminale girdiği gün, havayolu ile gelen eşyada ise eşyanın geçici depolama yeri ve antrepoya konulduğu gün başlar ve teslim edildiği gün dâhil biter. Ayrıca kaçak eşyanın sahibine iadesinde, mahkeme kararının eşya sahibine tebliğ edildiği, tasfiyelik hale gelen ile hacizli eşyada ise satış tarihini izleyen gün başlar ve teslim edildiği gün dâhil biter.¹⁷¹

b. Depolama Hizmeti Gideri

Depolama hizmeti gideri; gümrük idarelerinin denetim ve gözetimi altındaki eşyanın antrepo, geçici depolama yeri, ambar ile açık ve yarı açık alanlara konulması karşılığında alınan ücret şeklinde ifade edilir.¹⁷²

c. Terminal Hizmeti Gideri

Terminal hizmeti gideri; gümrük idarelerinin denetim ve gözetimi altında olup kamu idarelerince ya da özel firmalarca işletilen çalışma sahalarında verilen; eşyanın boşaltılması, depolama yerlerine taşınması ve istifi, eşyanın sahip ve taşıyıcılarına teslim edilmek üzere depolama yerlerinden alınarak taşınması ve taşıta yükletilmesi, eşyanın bir taşıttan diğer bir taşıta yükletilmesi ve istifi, taşıttaki eşyanın indirilmeksizin yerinin değiştirilmesi ve istifi, konteynerlerin indirilmesi ve yüklenmesi, sağlamlaştırma ve bakım gibi hizmetler karşılığında ödenen ücrettir.¹⁷³

¹⁷⁰ A.g.t., md. 13.

¹⁷¹ A.g.t., md. 14.

¹⁷² A.g.t., md. 2.

¹⁷³ A.g.t., md. 2,8.

Ardiye, depolama ve terminal giderleri yukarıda belirtildiği üzere açıklandığından, bu kabil giderlerin KDV karşısındaki durumu daha anlaşılır bir şekilde değerlendirilebilir.

KDVK'nın "Sosyal ve Askeri Amaçlı İstisnalarla Diğer İstisnalar" başlığı altında yer alan 17-4/o maddesine göre; "Gümrük antrepoları ve geçici depolama yerleri ile gümrük hizmetlerinin verildiği gümrüklü sahalarda; ithalat ve ihracat işlemlerine konu mallar ile transit rejim kapsamında işlem gören mallar için verilen ardiye, depolama ve terminal hizmetleri ile vergisiz satış yapılan işyerlerinin ve bu işyerlerine ait depo ve ardiye gibi bağımsız birimlerin kiralanması" KDV'den istisna edilmiş bulunmaktadır.

Bu hükümden hareketle; gümrük antrepoları ve geçici depolama yerleri ile gümrük hizmetlerinin verildiği gümrüklü sahalarda; ithalat işlemine konu mallar için verilen ardiye, depolama ve terminal hizmetleri KDV kapsamı dışında olup KDV yönüyle vergilendirilmemektedir.

Bu nedenle, bu tür gider ve ödemeler dolayısıyla düzenlenen faturalarda KDV yer almamakta, faturalar KDV hariç tutar üzerinden düzenlenmektedir. Ancak, ithalata konu eşya için ardiye, depolama ve terminal hizmetleri şeklinde ortaya çıkan mezkur gider ve ödemeler bu aşamada vergilendirilmediğinden KDVK'nın 21/c maddesi uyarınca ithalat sırasında KDV matrahına ilave edilmektedir.

Burada, uygulamada sıklıkla karşılaşıldığından, dikkat edilmesi gereken bir husus da; eşyanın ithalatı amacıyla yapılan ardiye, depolama, terminal v.b. hizmetler için ödenen bedellere ait fatura tarihi ile gümrük beyannamesi tescil tarihidir. Bazen esasen beyanname tescil tarihinden önce yapılmaya başlanan bu gider ve ödemeler, hizmet faturası tarihinin tescil tarihi sonrasına denk gelmesi nedeniyle, beyan edilip edilmeme sorununu doğurmaktadır. Çünkü beyanname tescil tarihinden önce yapılan bu türden gider ve ödemelerin beyanname tescil tarihinden sonra düzenlenen

faturalarda gösterilip vergiden kaçınarak beyannamenin yurt içi gider kısmının sağlıklı bir şekilde beyan edilmediği görülmektedir.

KDVK'nın 21/c maddesinde, gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer giderler ve ödemelerden vergilendirilmeyenlerin KDV matrahına dâhil edileceği ifade edildiğinden, satın alınan hizmet faturasının tarihi gümrük beyannamesinin tescil tarihinden sonraki bir tarih de olsa, gümrük işlemine konu eşya için beyanname tescil tarihinden önce yapıldığı hizmeti veren şirket kayıtları vasıtasıyla ispat edilen ödemelerin (ardiye, antrepo, depolama, terminal, tahmil, tahliye, vb.) belgelendirilerek ithalatta KDV matrahına dâhil edilmesi gerekmektedir. Çünkü, buradaki “ödeme” ibaresi nakden veya hesaben ödeme ile birlikte belli bir meblağın borçlanılmak üzere tahakkuk etmesini de kapsamaktadır.

2. Tasfiyelik Eşya CIF Değerinin Yüzde Biri

Gümrük mevzuatı dâhilinde tasfiye işlemine tabi tutulacak eşyaların neler olduğu GK'nın 177'nci maddesinde düzenlenmiş bulunmaktadır.

GK'nın takip eden 178'inci maddesinde ise söz konusu eşyaların;

- a) İhale yoluyla satış suretiyle,
- b) Yeniden ihraç amaçlı satış suretiyle,
- c) Perakende satılmak suretiyle,
- d) Kamu kuruluşları ile vakıf ve derneklere tahsis edilmek suretiyle,
- e) İmha suretiyle,
- f) Özel yolla,

Tasfiyeye tabi tutulacağı ifade edilmiştir.

Yine GK'nın 179'uncu maddesine göre ithalatı yasak veya kısıtlamaya tabi eşya hariç, mezkur yöntemlerden; ihale yoluyla ve perakende satılacak eşyanın, ihale ilanının yayımlandığı veya perakende satış kararının alındığı tarihe veya diğer yollarla yapılan tasfiyede ise onay tarihine kadar, eşya üzerinde tasarruf hakkı olan kişi, ilgili gümrük idaresine başvurarak eşyanın bir gümrük rejimine tabi tutulmasını veya gümrük bölgesi dışına yeniden ihracını isteyebilir. Ancak bu talebin kabulü için eşyaya ait varsa cezalar ile ambarlama, elleçleme ve diğer giderler ile eşyanın döviz cinsinden CIF değerinin % 1'i oranında tutarın ödenmesi gerekmektedir.

Görüldüğü üzere gümrük mevzuatı dâhilinde tasfiyelik hale gelen eşya, belirlenen şartların yerine getirilmesi halinde, serbest dolaşıma giriş rejimine (ithalat) tabi tutularak ithal edilebilmektedir. Fakat bunun için eşyaya ait varsa cezalar ile ambarlama ve elleçleme giderleri ve diğer giderler ile eşyanın döviz cinsinden CIF değerinin % 1'i oranındaki tutarın ödenmesi şartı bulunmaktadır.

İşte bu aşamada, eşya CIF değerinin % 1'i oranında ödenen tutarın KDVK'nın 21/c maddesi kapsamında verginin matrahına ilavesi gerekmektedir.¹⁷⁴

3. Fazla Mesai ve Memur Yolluk Giderleri

Gümrük idarelerinde normal çalışma saatleri; iklim, mevsim ve bölgenin ekonomik durumu ve ihtiyaçları göz önünde bulundurularak Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nca belirlenir. Ancak, gece ve gündüzün her saatinde yolcu ve yük alıp verme işleri yapılan veya taşıtların geliş ve gidişleri normal çalışma saatlerine uymayan kara hudut kapıları, demiryolu istasyonları ile deniz ve hava limanlarındaki

¹⁷⁴ 17.08.2012 t. 2628 sy. **Tasarruflu Yazı**, Tasfiye Hizmetleri Genel Müdürlüğü, PC Gümrük Külliyyatı, Gümrük ve Dış Ticaret Mevzuatı Bilgi Bankası, <http://www.arslannet.com>.

gümrük idareleri devamlı surette açık bulundurulur. Buralarda görevli memurların çalışma saatleri, aralarında nöbet esasına göre düzenlenir.¹⁷⁵

Yine bu kapsamda yolcuların ve taşıt araçlarının giriş ve çıkışlarına ait işlem dışında, yükleme ve boşaltma ile her türlü gümrük işlemlerinin normal çalışma saatleri içinde yapılması gerekir. Ancak, bu saatler dışında veya tatil zamanlarında hizmet talebinde bulunulduğunda, talep sahipleri tarafından çalışacak personele fazla çalışma ücreti ve varsa kanuni yolluk ödenmesi zorunlu bulunmaktadır.¹⁷⁶

Yükümlüsünce ithalat işlemlerine konu hizmetlerin normal çalışma saatleri dışında gerçekleştirilmesi nedeniyle ödenen fazla mesai ve yolluk ödemelerinin KDVK'nın 21/c maddesinde yer alan “gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer giderler ve ödemelerden vergilendirilmeyenler” kapsamında değerlendirilerek ithalatta matraha dâhil edilmesi gerekmektedir.¹⁷⁷

Buna mukabil, gümrük beyannamesinin tescil tarihinden sonra yapılan söz konusu giderlerin matraha dâhil edilmeyeceği KDVK'nın 21/c maddesi lafzına uymasına karşın ruhuna aykırı olduğu değerlendirilmektedir.

Çünkü çoğu zaman yükümlülerce beyanname tescil edildikten sonra gümrük idaresine verilen dilekçeler sonrasında fazla mesai ve yolluk ücreti ödenmekte, bu bağlamda esasen ithalat işlemiyle doğrudan ilgili olan bu ödemeler kanunun 21/c maddesi gereğince vergilendirilememektedir.

D. Mal Bedeli Üzerinden Hesaplanan Fiyat ve Kur Farkı

İthalatta KDV matrahının üçüncü unsuru KDVK'nın 21/c maddesinde belirtilmiştir. Anılan maddede mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat ve kur farkı

¹⁷⁵ Gümrük Kanunu, a.g.k., md. 220.

¹⁷⁶ A.g.k., md. 221.

¹⁷⁷ 11.07.2013 t. 13218 sy. **Tasarruflu Yazı**, Gümrükler Genel Müdürlüğü, PC Gümrük Külliyyatı, Gümrük ve Dış Ticaret Mevzuatı Bilgi Bankası, <http://www.arslannet.com>.

ödemelerinin matraha dâhil olduğu ifade edilmiştir. Ancak, fiyat ve kur farkı ödemelerinde hangi tarihin esas alınacağı izaha muhtaç bir husustur.

Çünkü anılan maddenin başında yer alan; “gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan” ibaresinin yalnızca vergilendirilmemiş diğer gider ve ödemeleri mi yoksa bununla birlikte mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat ve kur farkı gibi ödemeleri de mi kapsadığı hükmün yazılışı yönüyle çok da açık olmayan bir durumdur.

Bu konuda iki farklı görüş bulunmaktadır. Bunlardan birincisine göre; hükmün yazılış itibarıyla “ile” bağlacından önceki ve sonraki kısmı olmak üzere iki bölümden oluştuğu, mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat ve kur farkı gibi ödemelerin gümrük beyannamesi tescil tarihinden sonra ortaya çıksa bile KDV’ye tabi tutulması gerektiği, “gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan” şeklindeki sınırlamanın ise fiyat ve kur farkı gibi ödemeler dışında kalan diğer gider ve ödemelerden vergiye tabi tutulmayanlar için geçerli olduğu şeklindedir. İkinci görüşe göre; madde hükmünün lafzen ve ruhen bir bütün olduğu ve tek bir hüküm içerdiği, “gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan” şeklindeki sınırlamanın hükümde geçen tüm ödemeleri kapsadığı yönündedir.¹⁷⁸

Madde hükmü konuluş amacı bakımından yorumlandığında, metnin tek bir hükümden oluştuğu, dolayısıyla bütünsel olarak yorumlanması gerektiği değerlendirilmektedir.¹⁷⁹ Bu bağlamda, mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat ve kur farkı gibi ödemelerin gümrük beyannamesinin tescil tarihi itibarıyla sınırlandırılarak vergilendirilmesi gerekmektedir. KDV Genel Uygulama Tebliği’nin; “mal bedeli üzerinden hesaplanan ve yine gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar oluşan fiyat farkı ve kur farkı gibi ödemeler KDV’nin matrahına dâhildir.” şeklindeki hükmü de bu durumu açıklığa kavuşturmuştur.¹⁸⁰

¹⁷⁸ Kızılot, a.g.e., s. 75.

¹⁷⁹ Aynı doğrultudaki görüşler; Kızılot, a.g.e., s. 75; Yerci, a.g.e., s. 106.

¹⁸⁰ KDV Genel Uygulama Tebliği, a.g.t., md. III-A/2.

Ancak, burada vurgulanması gereken diğerk bir husus; mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkının, bir sonraki kısımda da açıklandığı üzere, beyanname tescil tarihi itibariyle sınırlandırılmaksızın gümrük mevzuatı bakımından gümrük kıymetine, dolayısıyla KDVK'nın 21/a maddesi uyarınca da KDV matrahına ilave edilerek vergilendirilmesi gerektiğidir.

1. Fiyat Farkı

Tam rekabet piyasasında herhangi bir malı denge düzeyinin üstündeki fiyattan satın almaya razı olan alıcılar olabilir. Alıcıların denge düzeyindeki bedelden daha düşük fiyatla mal satın almaları tüketici rantı olarak ifade edilir. Ancak piyasa talebini tek başına elinde tutan monopolcü bir firma, sattığı malın kalitesini değişik fiyatlardan satışa sunarak her fiyattan mal satın almaya razı olanlara hitap edebilir. Tren, vapur ve uçaklarda farklı sınıflar oluşturularak her gelir seviyesindeki tüketiciye hitap edecek şekilde fiyatın farklılaştırılması bu duruma örnek oluşturur. Bu itibarla, monopolcü firma tüketici rantının önemli bir kısmını elde etmek için malın kalitesiyle birlikte fiyatını da farklılaştırmaktadır.¹⁸¹

Başka bir anlatımla fiyat farkı; teslim veya hizmetin belirlenen tarihten önce yapılması, daha iyi kaliteye sahip bulunması, malzemelerin nitelikli olması gibi nedenlerle ilave ödenen paralar şeklinde açıklanabilir.¹⁸²

Fiyat farkı hizmet işlemlerinde de ortaya çıkabilmektedir. Örneğin; eşyanın CIF bedeli içerisinde yer alan navlun fiyatının farklılaştırması söz konusu olabilmektedir. Nakliye işlemlerinde, eşyanın öngörülen süreden önce teslimini ifade eden ekspres taşımacılık mevcut ise navlun ücretine ilişkin bir fiyat farklılaştırması yapılmaktadır. Bu durumda, normal taşımacılık ücreti ile birlikte ekspres taşımacılık ücreti mevzu bahis olmakta, hatta her iki ücretin faturalandırılması ayrı ayrı

¹⁸¹ Erdoğan Alkin, **Ekonomi Ansiklopedisi**, İstanbul, Paymaş Yayını, 1983, 456-457.

¹⁸² Talha Apak, **Vade Farkı, Fiyat Farkı ve Kur Farkının KDV Karşısındaki Durumu Netleşti**, (Çevrimiçi), http://www.alomaliye.com/2007/talha_apak_vade_fark.htm, 19 Eylül 2014.

yapılabilmektedir. Bu durumda, her bir ödemenin CIF kıymete dolayısıyla KDV matrahına ilave edilmesi gerekmektedir.

Yine fiyatları günlük olarak değişebilen bir kısım eşyanın ithalatında uygulanan uluslararası borsa fiyatları nedeniyle alıcı ile satıcı arasındaki anlaşma çerçevesinde ithalat sırasında fiyat farkı oluşabilmekte ya da kömür cinsi eşyada meydana gelen kalori değeri farklılığında olduğu gibi bir kısım eşyaların nihai fiyatı yapılan teknik ölçüm ve analizler neticesinde ortaya çıkan kalite farklılığı nedeniyle ithalat sırasında belirlenebilmekte, bu kapsamda meydana gelen fiyat farklılıkları için alıcı tarafından satıcıya ilave ödemeler yapılabilmektedir.

Gümrük Yönetmeliği'nin 53'üncü maddesinde fiyat farkına ilişkin olarak bir kısım hususlara atıf yapılmıştır. Buna göre; konsinye şekilde teslim edilen çabuk bozulabilir eşyanın; gümrük kıymetine ilave edilmesi gereken, ancak ihracatçı ve ithalatçı arasındaki sözleşme gereği söz konusu kıymet unsurları gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihten sonra belli olacak eşyanın; satış sözleşmesinde, fiyatın sonradan gözden geçirilmesini öngören hükümler içeren eşyanın vergi tahakkuku mevcut belgelerde belirtilen kıymet esas alınarak yapılır.

Daha sonra verilen tamamlayıcı beyana göre gözden geçirilen kıymetin daha yüksek olması halinde ek vergi tahakkuku yapılır. Kıymetin daha düşük olması halinde ise belirlenen koşulların sağlanmasıyla buna isabet eden vergi geri verilir.

Fiyat farkının mal veya hizmetin tesliminden sonra veya bunun bir sonucu olarak ortaya çıkma nedeni; mal veya hizmet bedelinin geç tahsil edilmesinden kaynaklanmaktadır. Bu kapsamda talep edilen veya ödenen fiyat farkı finansmanın bir sonucu olan faiz olarak algılanmamalıdır. KDVK'nın 20'nci maddesinde "teslim ve hizmet işlemlerinde matrah, bu işlemin karşılığını teşkil eden bedeldir" şeklinde tanımlama konuyu çok net bir şekilde ortaya koymuştur.¹⁸³

¹⁸³ Talha Apak, **Mal ve Hizmet Teslimine Bağlı Olarak Lehe ve Aleyhe Oluşan Kur Farkının KDV Karşısındaki Durumu**, (Çevrimiçi), http://www.alomaliye.com/talha_apak_mal_hizmet_kur_farki.htm, 21 Ekim 2014.

İthalata konu eşyaya ilişkin ortaya çıkan fiyat farkı alıcı ve satıcı arasında fatura tanzim edilmeksizin düzenlenen borç notu (debit note) ve alacak notuna (credit note) konu edilerek nihai fiyatın belirlenmesi amacıyla kullanılabilmektedir.

Ancak, satıcı lehine ortaya çıkan borç notu konusu bedelin ithal konusu eşya ile ilgili olması ve ithalat sırasında beyan edilmemiş olması halinde Gümrük Yönetmeliği'nin 53'üncü maddesinde yer alan tamamlayıcı beyan hükümleri uyarınca gümrük kıymetine ilave edilerek vergilendirilmesi icap etmektedir.

Yukarıda belirtilen hususlar çerçevesinde; şayet ithalata ilişkin olarak ilk fiyat üzerinden düzenlenen faturadan sonra yukarıda belirtilen sebeplerle ortaya çıkan fiyat farkı için ilave bir fatura düzenlenmiş olması halinde bu fiyat farkının da ithalat sırasında gümrük kıymetine dolayısıyla KDV matrahına eklenmesi gerekmektedir.

2. Kur Farkı

Mal ithalatında gümrük vergisine esas alınacak kıymetin TL olarak beyanı zorunludur. İthal eşyasının faturasında yazılı yabancı paralar, gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihte yani beyanname tescil tarihinde yürürlükte olan T.C. Merkez Bankası döviz satış kurları üzerinden TL'ye çevrilir.¹⁸⁴

İthal edilecek eşyanın verilen siparişi sonrasında vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarih ile eşya bedelinin ödendiği tarih arasında döviz kurunda meydana gelen değişiklikler neticesinde alıcı bakımından ilave maliyetler ortaya çıkabilmektedir. Esasen alıcı ve satıcının iradesi dışındaki ekonomik nedenler dolayısıyla döviz kurlarındaki dalgalanmalar sonucunda döviz karşılığı TL olarak yapılacak ödemelerde ortaya çıkan bu maliyet kur farkı olarak adlandırılmaktadır.

¹⁸⁴ Gümrük Kanunu, a.g.k., md. 30.

Eşya bedelinin, ödeme şekline bağlı olarak beyanname tescil tarihi itibarıyla ödenmemiş olması imkân dâhilindedir. Vadeli ithalatta eşya bedeli ithalat işleminden daha sonraki bir tarihte ödenip transfer edilmektedir. Söz konusu ithalat şeklinde ortaya çıkan kur farkı KDVK'nın 21/c maddesi gereğince beyanname tescil tarihinden sonra meydana geldiği için ithalatta KDV matrahını etkilememektedir.

Peşin ödeme şeklinde ise eşya bedeli ithalat işleminden daha önceki bir tarihte ödenip transfer edilmektedir. Bu durumda, yükümlülüğün doğmuş olduğu beyanname tescil tarihi ile transfer tarihi arasındaki zaman nedeniyle kur farkı ortaya çıkabilmektedir.

İthalatta vergiyi doğuran olayın meydana gelmesinden önce yapılan peşin ödeme tarihindeki kurun, serbest dolaşıma giriş beyannamesinin tescil edildiği tarihteki kurdan yüksek olması (negatif kur farkı) halinde, aradaki kur farkının KDV matrahına ilave edilmesine gerek bulunmamaktadır.¹⁸⁵

Eşya kıymetinin beyanname tescil tarihindeki döviz satış kuru üzerinden beyan edilme zorunluluğu bulunduğundan, alıcı aleyhine oluşacak kur farkının (pozitif kur farkı) KDV matrahına ilavesi gibi bir durum söz konusu olmamaktadır.

Hizmet ithalatında ise vergi idaresi konuyu hizmet ithalatından ziyade Türkiye'de yapılan işlem gibi değerlendirmektedir. Dolayısıyla, yurt dışından sağlanan hizmette ödemeye bağlı olarak ortaya çıkan kur farkının da KDV'ye tabi tutulması gerekmektedir. Yurt dışından sağlanan hizmetin de esas itibarıyla hizmet ithalatı olduğu göz önüne alındığında, bu işlemde KDV'nin doğduğu tarihe kadar (faturanın düzenlendiği tarih) ortaya çıkan kur farkının vergiye tabi tutulması, bu tarihten sonra ödemenin geç yapılması nedeniyle ortaya çıkan kur farkının ise vergilendirilmemesi gerektiği değerlendirilmektedir.¹⁸⁶

¹⁸⁵ 11.06.2008 t. 14642 sy. **Tasarruflu Yazı**, Gümrükler Genel Müdürlüğü, PC Gümrük Külliyyatı, Gümrük ve Dış Ticaret Mevzuatı Bilgi Bankası, <http://www.arslanet.com>.

¹⁸⁶ Kızılot, a.g.e., s. 77.

KDV Genel Uygulama Tebliği'ne göre; bedelin döviz cinsinden veya dövize endekslenerek ifade edildiği işlemlerde, bedelin kısmen veya tamamen vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu tarihten sonra ödenmesi halinde, satıcı lehine ortaya çıkan kur farkı esas itibarıyla vade farkı mahiyetinde olduğundan, matrahın bir unsuru olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.¹⁸⁷

Buna göre teslim veya hizmetin yapıldığı tarih ile bedelin tahsil edildiği tarih arasında ortaya çıkan lehte kur farkı için satıcı tarafından fatura düzenlenmek ve faturada gösterilen kur farkına, teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlemler için geçerli olan oran uygulanmak suretiyle KDV hesaplanır. Bedelin tahsil edildiği tarihte alıcı lehine kur farkı oluşması halinde, kur farkı tutarı üzerinden alıcı tarafından satıcıya bir fatura düzenlenerek, teslim ve hizmetin yapıldığı tarihteki oran üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir.¹⁸⁸

¹⁸⁷ KDV Genel Uygulama Tebliği, a.g.t., md. III-A/5.

¹⁸⁸ A.g.t.

III. ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

İTHALATTA KATMA DEĞER VERGİSİ MATRAHINA DÂHİL OLAN VE OLMAYAN UNSURLAR

A. İthalatta Katma Değer Vergisi Matrahına Dâhil Olan Unsurlar

KDV matrahına dâhil olan unsurlar KDVK'nın 24'üncü maddesinde belirtilmiş bulunmaktadır.

Buna göre;

- 1) Teslim alanın gösterdiği yere kadar satıcı tarafından yapılan taşıma, yükleme ve boşaltma giderleri,
- 2) Ambalaj giderleri, sigorta, komisyon v.b. gider karşılıkları ile vergi, resim, harç, pay, fon karşılığı gibi unsurlar,
- 3) Vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerler,

KDV matrahına dâhildir.

Burada, genel olarak KDV matrahına giren unsurlara yer verilmiştir. Bununla birlikte, ithalat işlemleriyle temas edebilecek durumların da bulunması ihtimal dâhilindedir. Bu nedenle, konunun daha iyi anlaşılması bakımından maddede yer alan söz konusu unsurların etraflıca açıklanıp değerlendirilmesinde yarar görülmektedir.

1. Teslim Alanın Gösterdiği Yere Kadar Satıcı Tarafından Yapılan Taşıma, Yükleme ve Boşaltma Giderleri

Teslim alanın gösterdiği yere kadar satıcı tarafından yapılan taşıma, yükleme ve boşaltma giderleri Türkiye içerisinde yapılan teslimlerle ilgili olabileceği gibi ithalat işlemleriyle bağlantılı olarak da yapılabilmektedir.

İthal eşyanın kıymeti belirlenirken, fiilen ödenen veya ödenecek fiyata; Türkiye'deki giriş liman veya yerine¹⁸⁹ kadar yapılan nakliye giderleri ile eşyanın giriş liman veya yerine kadar nakliyesi ile ilgili olarak yapılan yükleme ve elleçleme giderleri ilave edilir.¹⁹⁰ Dolayısıyla, bu türden giderler gümrük kıymetine eklenmek suretiyle otomatik olarak KDV matrahına ilave edilmektedir.

Ancak, eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesi ile Türkiye'nin anlaşmalarla dâhil olduğu GB gümrük bölgelerine giriş yerine varışından sonra yapılan nakliye giderleri, ithal eşyanın fiilen ödenen veya ödenecek fiyatından ayırt edilebilmesi koşuluyla gümrük kıymetine dâhil edilmemektedir.¹⁹¹ Fakat, gümrük kıymetine dâhil edilmeyen bu giderlerin KDVK'nın 24/a maddesi uyarınca ithalatta KDV matrahına ilavesi gerekmektedir.

Bununla birlikte, KDVK'nın 21/c maddesinde, gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer gider ve ödemelerden vergilendirilmeyenlerin ithalatta KDV matrahına dâhil olduğu belirtilmiştir. Bu çerçevede, gümrük bölgesine giriş yerine varışından sonraki taşıma işlerinde ödenen nakliye bedeli ile yükleme ve boşaltma giderleri üzerinden KDV hesaplanmış olması halinde bu bedelin ithalatta KDV matrahına dâhil edilmemesi, KDV hesaplanmayanların yani vergilendirilmeyenlerin ise dâhil edilmesi gerekmektedir.

¹⁸⁹ Giriş Limanı veya Yeri: Deniz yolu ile gelen eşyada Türkiye'deki boşaltma veya ilgili limandaki gümrük idaresince düzenlenen belgeyle tevsik edilmek kaydıyla aktarma limanını, karayolu ve demiryolu ile gelen eşyada kara taşıtlarının ilk vardıkları hudut gümrüğünü, diğer bir yolla gelen eşyada gümrük bölgesinin kara sınırının geçildiği noktayı ifade etmektedir.

¹⁹⁰ Gümrük Kanunu, a.g.k., md. 27/1.

¹⁹¹ A.g.k., md. 28.

2. Ambalaj Giderleri, Sigorta, Komisyon ve Benzeri Gider Karşılıkları ile Vergi, Resim, Harç, Pay, Fon Karşılığı Gibi Unsurlar

GK'nın 24'üncü maddesine göre ithal eşyanın gümrük kıymeti belirlenirken;

- a) Satın alma komisyonları¹⁹² dışındaki komisyonlar ve tellâliye¹⁹³,
- b) Gümrük işlemlerinde eşya ile tek eşya muamelesi gören kapların maliyeti,
- c) İşçilik ve malzeme giderleri dâhil ambalaj bedeli;

Unsurlarından eşyanın fiilen ödenen veya ödenecek fiyatına dâhil edilmemiş, ancak alıcı tarafından üstlenilen bölümünün gümrük kıymetine ilave edilmesi gerekmektedir. Burada üzerinde durulması gereken husus satın alma komisyonlarının gümrük kıymetine eklenmeyeceği durumudur. Fakat gümrük kıymetine eklenmeyecek olan bu komisyonların KDVK'nın 24/b maddesi uyarınca ithalatta matraha ilave edilmesi gerekmektedir.

Satılan eşyanın ambalaj ücreti prensip olarak malın bedeli içinde yer almaktadır. Bu nedenle ambalaj için ayrıca bedel istenmesi söz konusu olmamaktadır. Satıcının ambalaj için yaptığı gider, ilgili eşyanın üretim girdilerinden biri durumundadır. Dolayısıyla ambalaj giderleri satış bedelinin ayrılmaz bir parçası olup, içindeki eşyanın tabi olduğu kıymet ile birlikte zaten KDV'ye tabi tutulmaktadır. Eşya ambalajlı olarak satın alınmışsa zaten ambalaj giderinden söz

¹⁹² Satın Alma Komisyonu: İthalatçının temsilcisine kıymeti belirlenecek eşyanın satın alınmasında yurt dışında verdiği temsil hizmeti karşılığında ödediği ücreti ifade eder.

¹⁹³ Komisyon ve Tellaliye: Bir satış sözleşmesinin tamamlanmasına katkıda bulunan araçlara yapılan ödemelerdir. Kendi adına fakat temsil ettiği kişi hesabına eşya alım satımı yapan komisyoncu (aracı olarak da nitelenebilir), satıcıyı veya alıcıyı temsilen sözleşmenin tamamlanmasına katkıda bulunmaktadır. Komisyoncunun ücreti "komisyon" olarak adlandırılmakta ve genellikle eşyanın fiyatının belli bir oranı olarak hesaplanmaktadır. (Gümrük Kıymeti Teknik Komitesi Anlaşmasının 8'inci maddesi, Komisyon ve Tellaliye başlıklı 2.1 sayılı İzah Notu)

edilemez, tek rakam halinde mal alış bedeli mevcuttur. Eşyanın ambalajlanması özel olarak bir anlaşmaya konu olduğunda ambalajlama bedelinin taraflarca ayrıca tespit edilerek faturalandırılması gerekmektedir.¹⁹⁴ Bu durumda, ayrıca belirlenen ambalaj bedelinin ithalat sırasında gümrük kıymetine eklenerek dolaylı olarak KDV'ye tabi tutulması icap eder.

Şayet eşyanın ambalajı tüp, şişe, fıçı, sandık gibi birden fazla defa kap veya ambalaj olarak kullanılabilecek nitelikte ise ve eşya ambalajı iade edilmek kaydıyla satılmışsa, kap veya ambalaj teslim edilmemiş sayılır. Bu durumda ambalaj bedelinin hesaplanarak KDV'ye tabi tutulması söz konusu değildir.¹⁹⁵

GK uyarınca ithal eşyanın kıymeti belirlenirken, fiilen ödenen veya ödenecek fiyata; eşya için Türkiye'deki giriş liman veya yerine kadar yapılan sigorta giderleri ilave edilir. Ancak, eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesi ile Türkiye'nin anlaşmalarla dâhil olduğu GB gümrük bölgelerine giriş yerine varışından sonra yapılan sigorta giderleri, ithal eşyasının fiilen ödenen veya ödenecek fiyatından ayırt edilebilmeleri koşuluyla gümrük kıymetine dâhil edilmemektedir.¹⁹⁶ Fakat, gümrük kıymetine dâhil edilmeyen yurt içerisindeki taşıma işlerinde ödenen sigorta bedeli giderinin KDVK'nın 21 ve 24/b maddesi kapsamında daha önceden vergilendirilmemiş olması nedeniyle ithalatta KDV matrahına ilave edilmesi gerekmektedir.

Dolayısıyla; komisyon, ambalaj ve sigorta giderlerinin gümrük kıymetine eklenmesi hali otomatik olarak KDV matrahına da yansımaktadır.

Öte yandan, ithalat sırasında ödenen her türlü vergi, resim, harç, pay ve fon tutarları da KDVK'nın 21/b maddesinde belirtildiği üzere verginin matrahına ilave edilmesi gerekmektedir.

¹⁹⁴ Mehmet Maç, **KDV Uygulaması**, 4. bsk., İstanbul, Denet Yayıncılık, 1998, s. 24.3.

¹⁹⁵ A.g.e.

¹⁹⁶ Gümrük Kanunu, a.g.k., md. 27/1,28.

3. Vade Farkı, Fiyat Farkı, Faiz, Prim Gibi Çeşitli Gelirler İle Servis ve Benzer Adlar Altında Sağlanan Her Türlü Menfaat, Hizmet ve Değerler

a. Vade Farkı

Vade farkı, bir mal veya hizmetin peşin ve vadeli satış fiyatı arasındaki farkı ifade etmekte olup, mal ya da hizmet bedelinin vadesi yerine belirlenmiş bir tarihte ödenmesinden doğmaktadır.¹⁹⁷

Vade farkının istenebilmesi için taraflar arasında bu konuda bir sözleşme bulunması veya taraflar arasında vade farkına ilişkin uygulamanın benimsenmiş olması gerekir. Vade farkı faiz niteliğinde olmayıp, bununla bir malın bedelinin ödeneceği tarihteki değeri belirlenmek istenmektedir. Yani malın bedelinin ödeneceği tarihteki değerini ifade etmektedir.¹⁹⁸

Vade farkının mal veya hizmetin tesliminden sonra veya bunun bir sonucu olarak ortaya çıkma nedeni; mal veya hizmet bedelinin geç tahsil edilmesinden kaynaklanmaktadır. Bu kapsamda talep edilen veya ödenen vade farkı finansmanın bir sonucu olan faiz olarak algılanmamalıdır. KDVK'nın 20'nci maddesinde "teslim ve hizmet işlemlerinde matrah, bu işlemin karşılığını teşkil eden bedeldir" şeklinde tanımlama konuyu çok net bir şekilde ortaya koymuştur.¹⁹⁹

Bu çerçevede; KDVK'nın 24/c maddesi uyarınca, teslim ve hizmet işlemlerine ait faturada ayrıca gösterilen vade farkları matraha dâhil edilecek ve işlemin tabi olduğu KDV oranı üzerinden vergilendirilecektir. Öte yandan, vadeli işlemlerde bedelin zamanında ödenmemesi nedeniyle ortaya çıkan yeni vade farkları

¹⁹⁷ Şiir Yılmaz, (ve başk.), **İktisat Terimleri Sözlüğü**, Türk Dil Kurumu Yayınları, Ankara, 2001, s. 445.

¹⁹⁸ Apak, Vade Farkı, Fiyat Farkı ve Kur Farkının KDV Karşısındaki Durumu Netleştirdi, a.g.e.

¹⁹⁹ Apak, Mal ve Hizmet Teslimine Bağlı Olarak Lehe ve Aleyhe Oluşan Kur Farkının KDV Karşısındaki Durumu, a.g.e.

da vadeli satışı konu teslim ve hizmete ilişkin matrahın bir unsuru olduğundan, ayrıca fatura edilmesi ve vadeli satışı konu teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlemlerin tabi olduğu oran üzerinden KDV hesaplanarak, vade farkı faturası tanzim dönemine ilişkin beyannamede beyan edilmesi gerekmektedir.²⁰⁰

Uluslararası ticarete; mal mukabili, kabul kredili ve vadeli akreditifte olduğu gibi bedelin, satıcı tarafından eşyanın sevkinden ya da alıcı tarafından eşyanın teslim alınmasından, belirli bir süre sonra tahsiline imkân tanıyan ödeme şekilleri bulunmaktadır. Ödeme şekli, ithalatçı ve ihracatçı arasında eşyanın satış bedeli belirlenirken müzakere edilip anlaşmaya varılması gereken hususlardan biridir.

Esasen yukarıda belirtilen ödeme şekilleri ithalatçı açısından bir nevi vadeli ödeme şeklinde değerlendirilir. Genel olarak taraflar arasında ayrıca bir vade farkı belirlenmemekte, bu husus eşyanın satış bedelinin belirlenmesinde dikkate alınmaktadır. Ancak, taraflar arasında eşyanın satış bedeli dışında vade farkı nedeniyle bir bedel belirlenerek faturalandırılması halinde söz konusu vade farkının KDVK'nın 21'inci maddesi çerçevesinde matraha ilave edilmesi gerekir.

b. Fiyat Farkı

Daha önceki bölümlerde açıklandığından burada ayrıca irdelenmemiştir.

c. Faiz

GK'nın 28'inci maddesine göre; ithal eşyanın fiilen ödenen veya ödenecek fiyatından ayırt edilebilmesi koşuluyla eşyanın satışıyla ilgili olarak bir finansman anlaşması uyarınca alıcı tarafından üstlenilen faiz giderleri gümrük kıymetine dâhil edilmez. Burada finansmanın satıcı veya başka bir kişi tarafından sağlanmış olmasına da bakılmaz. Ancak, finansman anlaşmasının yazılı olarak yapılması ve gerektiğinde alıcının; eşyanın fiilen ödenen veya ödenecek fiyat olarak beyan edilen fiyattan

²⁰⁰ KDVK Genel Uygulama Tebliği, a.g.t., III-A/5.

satıldığını, faiz oranının, finansmanın sağlandığı ülkede o tarihte bu tür bir işlem için geçerli olan faiz oranını aşmadığını kanıtlaması şarttır.

Eşyanın gümrük vergisi tarhına esas kıymeti KDVK'nın 21/a maddesi uyarınca ithalatta KDV matrahının bir unsurudur. İthalatın finansmanında kullanılan ve yurt dışından temin edilen kredinin kısaca banka ve sigorta muameleleri vergisi kapsamına giren işlemin KDVK 17/4-e maddesindeki istisna hükmünden yararlanması halinde 16/1-a maddesindeki istisna hükmünden de yararlanacağından; ayrıca, ithalatın finansmanında kullanılan kredi karşılığında kredi kullandıran kuruluş lehine tahakkuk eden faizin mal bedeli ile irtibatlandırılması mümkün değildir.

Bu nedenle, ithalatın finansmanı için finansman hizmeti veren kurumlardan alınan kredi ister yurt içinden isterse yurt dışından temin edilsin, krediyi kullandıran kuruluş lehine ödenen faiz, komisyon gibi giderler mal veya hizmet ifasına ilişkin olmadığından ithalatta KDV matrahına dâhil edilmemesi gerekmektedir.

d. Prim

Firmalar arasında fatura yada benzeri belgelerde ayrıca gösterilmeyen, belirli bir dönem ya da yıl sonunda veya belirlenen bir ciro aşıldığında satış primi, hasılat primi, yıl sonu primi gibi adlarla yapılan ödemeler asıl işleme ilişkin KDV matrahını değiştirmektedir.²⁰¹ Bu tür primler doğrudan satılan malla ilgili ya da ilgisiz ödenebilmektedir. Primler, alt firmanın ana firmaya karşı yaptığı ek bir çalışma ya da çaba sonucunda doğabilir. Çünkü, ana firma ile satıcı arasındaki yazılı sözleşme veya sözlü anlaşmaya göre satıcı firma belli bir çabayı göstererek ek ödemeye hak kazanır.

İthal eşyasıyla bağlantılı olarak doğrudan ya da dolaylı olarak satıcıya prim adı altında ödeme yapılması asıl işleme ilişkin KDV matrahını değiştirdiğinden bu türden ödemelerin ithalata konu eşyanın beyanı bağlamında gümrük kıymetine ve dolayısıyla KDV'ye tabi tutulması gerekmektedir.

²⁰¹ KDV Genel Uygulama Tebliği, a.g.t., md. III-A/6.

e. Servis ve Benzer Adlar Altında Sağlanan Her Türlü Menfaat, Hizmet ve Değerler

İthalata konu eşya ile ilgili olarak sağlanan servis v.b. adlar altındaki her türlü menfaat, hizmet ve değerlerin KDV matrahına ilave edilmesi gerekmektedir. Bu tür menfaat, hizmet ve değerler eşyanın satış bedeline dâhil edilmek veya ayrıca faturalandırılmak suretiyle KDV matrahına eklenebilir.

Mesela, bir otomobilin bir yıl süreyle ücretsiz bakım hizmeti verilmek üzere ithalinde, söz konusu hizmetin ithalat sırasında otomobil bedeline ilave bir unsur olarak KDV'ye tabi tutulması olasıdır. Buna karşın, servis hizmetinin ayrıca fatura edilmesi halinde bu bedelin KDV matrahına dâhil edilmesi gerekmektedir.²⁰²

B. İthalatta Katma Değer Vergisi Matrahına Dâhil Olmayan Unsurlar

Matraha dâhil olmayan unsurlar KDVK'nın 25'inci maddesinde; teslim ve hizmet işlemlerinde fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen ticari teamüllere uygun miktardaki iskontolar ile hesaplanan KDV şeklinde sayılmıştır.

1. Teslim ve Hizmet İşlemlerinde Faturalarda ve Vesikalarda Gösterilen Ticari Teamüllere Uygun Miktardaki İskontolar

İskonto, bir varlığın kayıtlı değerinde yapılan indirimdir.²⁰³ Diğer bir anlatımla; afişe veya mutad fiyata göre hesaplanan bedelden bazı nedenlerle indirim yapılarak işlemin indirimden sonraki tutar üzerinden yapılmasıdır.²⁰⁴

²⁰² Maç, a.g.e., s. 24.5.

²⁰³ Soysal, Uysal, Atabinici, a.g.e., s. 153.

²⁰⁴ Maç, a.g.e., s. 25.1.

Kanun maddesinde vergi konusu kapsamında bulunan yurt içi teslim ve hizmetlerdeki iskontoların kastedildiği düşünülmektedir. Mal ve hizmet ithalatıyla ilgili iskontoların da bu madde kapsamında ele alınması mümkün olmakla birlikte, ithal eşyanın gümrük kıymetinin tespitindeki iskontoların dikkate alınmasının uygun olacağı değerlendirilmektedir. Bu nedenle, ithalata konu iskontolarda dış ticaret mevzuatı hükümlerinin göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

GK'nın 24'üncü maddesine göre ithal eşyasının gümrük kıymeti eşyanın satış bedelidir. Satış bedeli, Türkiye'ye ihraç amacıyla yapılan satışta, GK'nın 27 ve 28'inci maddelerine göre gerekli düzeltmelerin de yapıldığı 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 kapsamda, belirlenen koşullara uygunluk sağlayan iskontoların satış bedeli yöntemine göre gümrük kıymetinin tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.

Satış bedeli yöntemine göre ithal eşyasının gümrük kıymetinin tespitinde dikkate alınacak iskontolar “peşin ödeme iskontosu” ve “miktar iskontosu”dur. Bu konuda öncelikle; yapılan iskontonun peşin ödeme veya miktar iskontosu tanımına girip girmediği, bu bağlamda gerekli koşulları taşıyıp taşımadığı hususları incelenmelidir. Bunun yanında, iskonto oranları da göz önünde bulundurulmalıdır.²⁰⁵

Bununla birlikte, Danıştay hangi iskontonun kabul edileceğine ilişkin Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nca 2001/38 sayılı Genelge ile yapılan idari düzenleme öncesinde verdiği bir kararında; yukarıda belirtilen iskonto dışında da iskonto yapılabileceğine karar vermiştir. Danıştay kararında; malın sevkiyatından önceki dönemde, ihraç ülkesi Rusya'da yaşanan ekonomik kriz ve milli para birimi olan Ruble'nin Amerikan Doları karşısında aşırı değer kazanması sonucu, ihraç mallarının değerlendirilmesi nedeniyle devalüasyona ve bu nedenle de malın fiyatında bu oranda bir indirime gidilmesi nedeniyle ihracatçı firma tarafından yapılan ve faturada da

²⁰⁵ 14.11.2001 t. 2001/38 sy. **Genelge**, Gümrükler Genel Müdürlüğü, (Çevrimiçi), <http://ggm.gtb.gov.tr/mevzuat/genelgeler/2001>, 20 Aralık 2015.

belirtilen % 25 oranındaki iskontonun ilgili gümrük idaresince kabul edilmeyerek ek KDV tahakkuku yapılmasına yönelik işleminin iptali amacıyla vergi mahkemesinde açılan davada verilen iptal kararını onamıştır.²⁰⁶

Mahkeme gerekçeli kararında; gümrük mevzuatındaki ilgili düzenlemelerde ithal eşyasının satış bedeli yöntemine göre gümrük kıymeti belirlenirken, gerçekte ödenen veya ödenecek fiyata ilave edilecek unsurların sayıldığını, bunlar arasında iskontoya yer verilmediğini, yine gümrük kıymetinin belirlenmesinde, gerçekte ödenen veya ödenecek fiyata mevzuatta öngörülenler dışında hiçbir ilave yapılamayacağını ifade etmiş, diğer taraftan beyan edilen kıymetin gerçekte ödenen veya ödenmesi gereken fiyat olmadığı yolunda davalı idare tarafından yapılan başkaca bir tespitin de bulunmadığını belirtmiştir.

a. Peşin Ödeme İskontosu

Satışa konu eşyanın sevk edilmesinden önce alıcı tarafından eşya bedelinin ödenmesi uluslararası ticarete “peşin ödeme” olarak tanımlanmaktadır. Peşin ödeme iskontosu mal bedelinin peşin ödenmesi nedeniyle alıcıya tanınan fiyat indirimidir.²⁰⁷

Dolayısıyla peşin ödeme iskontosu yapıldığı belirtilen işlemlerde, öncelikle ödeme şeklinin ne olduğu araştırılmalı, ithal eşyasının gümrüğe beyanından önce peşin ödeme iskontosunun yapıldığı ve buna göre mal bedeline ilişkin ödemenin de gerçekleştirilmiş bulunduğu tespit edilmelidir. Ayrıca peşin ödeme iskontosunun ticarete “mutat iskonto” olarak kabul edilen oranlarda ve satıcının bulunduğu ülkede benzeri ticari işlemlerde uygulanan oranlara yakın olması gerekmektedir.²⁰⁸

Vadeli eşya ithalatında, satış işlemi gerçekleştirildikten sonra alıcının mal bedelini belirlenen vadeden önce ödemesi dolayısıyla bir iskontodan yararlanması

²⁰⁶ Danıştay 7’nci Dairesi’nin 04.06.2001 t. 2000/1588 Esas, 2001/1965 Karar sy. Kararı, PC Gümrük Külliyyatı, Gümrük ve Dış Ticaret Mevzuatı Bilgi Bankası, <http://www.arslanet.com>.

²⁰⁷ 2001/38 sy. Genelge, a.g.g.

²⁰⁸ A.g.g.

halinde ise yapılan iskontoların peşin ödeme iskontosu olarak değerlendirilerek matrahtan indirilmesi mümkün bulunmaktadır.

b. Miktar İskontosu

Miktar iskontosu, satıcının alıcıya belli bir dönem içinde satın aldığı miktara göre fiyattan yaptığı indirimdir. Miktar iskontosu yalnızca satıcının satılan eşya miktarına bağlı olarak önceden belirlenen bir ödeme planına göre fiyat uygulandığı durumlarda söz konusudur.²⁰⁹

İskontonun matraha dâhil edilmemesi için ticari teamüllere uygun miktarda olması gerekmektedir. İskontonun ticari teamüllere uygun olup olmadığının net bir cevabı olmamakla birlikte, bu konuda bir ölçü veya sınır getirilmesi de imkânsız gözükmektedir. Ticari teamüllere uygunluk hükmünün, bedeli muvazaalı şekilde düşük tesbit edilen işlemlerde, bedelin düşüklüğünün göze batmasını önlemek amacıyla, göstermelik şekilde yapılan iskontoları hedef aldığı söylenebilir.²¹⁰

Dolayısıyla, mikar iskontosunun da ticarete mutaat olarak kabul edilen oranlarda bulunması ve aynı miktarda mal alan tüm alıcılara uygulanması gerekmektedir.²¹¹ Burada dikkat edilmesi gereken başka bir husus iskonto tutarının fatura v.b. belgeler üzerinde gösterilmesi ve iskontonun mutlaka o belgelerde yer alan işlemle ilgili olması gerekliliğidir. İşlem anında yapılmayan ve faturada gösterilmeyen iskontoların matrahtan düşülmesine imkân bulunmamaktadır.

Yukarıda yer alan hususlar çerçevesinde; ithalat işlemlerinde fatura v.b. vesikalarda gösterilen ve aynı zamanda ticari teamüllere uygun miktardaki “peşin ödeme” ve “miktar” iskontolarının hem ithal eşyasının gümrük kıymetine hem de ithalatta KDV matrahına eklenmesine gerek bulunmamaktadır.

²⁰⁹ A.g.g.

²¹⁰ Maç, a.g.e., s. 25.2.

²¹¹ 2001/38 sy. Genelge, a.g.g.

Diğer bir anlatımla, faturanın düzenlenmesini gerekli kılan işlem ve bu işleme bağlı olarak yapılan iskonto aynı faturada yer alması şartına bağlı olarak KDV matrahına dâhil edilmemektedir.

Ancak, yukarıda belirtilen koşulları taşımayan, alıcı ile satıcının kişisel ilişkilerinden kaynaklanan özel iskontolar ile mutata olmayan miktardaki iskontoların ticari teamüllere uygun olmadığı değerlendirilerek ithal eşyasının gümrük kıymetine, dolayısıyla da ithalatta KDV matrahına ilave edilmesi gerekmektedir.²¹²

Bununla birlikte; peşin ödeme ve miktar iskontosu dışındaki iskontoların kabul edilmemesi, 2001/38 sayılı Genelge ile gümrük idareleri açısından düzenlendiğinden, mükellef ve yargı organlarını bağlayıcı yönü bulunmamaktadır.

c. Kümülatif/Toplu İskontolar

KDV Genel Uygulama Tebliği'ne göre; eşya ile ilgili olarak düzenlenen fatura v.b. vesikalarda gösterilmeyip yıl sonlarında, belli bir dönem sonunda ya da belli bir ciro aşıldığında (satış pirimi, hasılat pirimi, yıl sonu iskontosu gibi adlarla) yapılan iskontolar KDV matrahına dâhil bulunmaktadır.²¹³

Bu itibarla, ithalata konu eşyaya ilişkin olarak fatura ve benzeri vesikalarda gösterilmeyip belli bir dönem sonunda ya da belli bir ciro aşıldığında yapılan iskontolar ithalatta KDV matrahına ilave edilmelidir.

d. Ayni İskonto

Ayni iskonto, doğrudan bedelsiz mal verilmesi veya bedelsiz verilecek mal bedelinin satış bedelinden indirilmesi suretiyle iki şekilde gerçekleştirilmektedir. KDV uygulamasında ayni iskontonun vergilendirilmesi belirtilen iki şekle göre

²¹² A.g.g.

²¹³ KDV Genel Uygulama Tebliği, a.g.t., md. III-A/6.

farklılık göstermektedir. Aynı iskontoların KDV matrahına dâhil olmaması için; faturada bedelsiz mal verilmesi şeklinde değil, bedelsiz olarak verilen mal bedelinin satış bedelinden indirim şeklinde gerçekleştirilmesi gerekmektedir.²¹⁴

Bu bağlamda; bedelsiz mal verilmesi suretiyle gerçekleştirilen aynı iskontoda, verilen mallar faturada gösterilse dahi ilişkin bedeller KDV matrahına dâhil edilmelidir. Buna karşın, aynı iskontonun bedelden indirim şeklinde yapılması, faturada ayrıca gösterilmesi ve ticari teamüllere uygun olması halinde ithalatta KDV matrahına dâhil edilmesine gerek bulunmamaktadır.

2. Hesaplanan Katma Değer Vergisi

Hesaplanan KDV; fatura ve benzeri belgelerin içerdiği veya bu belgelerde gösterilen, teslim ve hizmet işlemlerinin karşılığını teşkil eden bedel üzerinden hesaplanan vergidir.²¹⁵

Bazı sistemlerde KDV matraha dâhil edilmekte, ancak nispet ona göre hesaplanmaktadır. Aslında KDV ile kavranan mal ve hizmet tedavülü, tedavül eden malın veya hizmetin değeridir. Nihai tüketim aşamasından önceki aşamada ödenen KDV’de son aşamada mal veya hizmetin nihai tüketiciye intikal edeceği sırada yapılacak kesin vergilemeye mahsuben alınır. Bir nevi hazineye açılmış kredi niteliğindedir. Dolayısıyla, nihai tüketim aşamasından önce alınmakta olan KDV’nin malın veya hizmetin tedavül değerini etkilemesi ve arttırması da söz konusu değildir. Bu yönleri ile KDV’nin matraha dâhil edilmesi mevzu bahis olmamaktadır. Ancak, vergi matrahına KDV’nin eklenmesi, malın veya hizmetin tedavül değerini etkilemeyecek vergiden vergi alınması anlayışı ile ilgili olmayıp, bir hesaplama yöntemidir. Nispetin ona göre ayarlanması suretiyle, tedavüle giren mal ve hizmetin vergi hariç tedavül değeri, vergili matraha uygulanacak nispetle kavranır.²¹⁶

²¹⁴ Mehmet Altındağ, “Aynı İskontolar ile Erken Ödeme İskontolarında KDV ve Muhasebe Uygulaması”, **Yaklaşım**, Ağustos, 2000, (Çevrimiçi), <http://www.altindagymm.com.tr>, 20 Ocak 2016.

²¹⁵ Kızılot, a.g.e., s. 1102.

²¹⁶ Özbalcı, a.g.e., 624.

KDVK'nın 25/b maddesi uyarınca ithalat sırasında hesaplanan KDV matraha dâhil değildir. Kaldı ki; hesaplanan KDV, ithalat yönüyle matrah tespit edildikten sonraki bir aşamada belirlenmekte, bu bağlamda matraha ilave edilmemektedir.

Hesaplanan KDV gümrük kıymetine de ilave edilmemektedir. GK'nın 28/f maddesinde; ithal eşyanın fiilen ödenen veya ödenecek fiyatından ayırt edilebilmesi koşuluyla eşyanın ithali veya satışı nedeniyle Türkiye'de ödenecek ithalat vergilerinin gümrük kıymetine dâhil olmadığı belirtilmiştir.

C. Uygulamada Tereddüde Konu Hususlar

1. Banka Kredi Faizleri ve Banka Komisyonları

İthalatın finansmanında kullanılan kredi nedeniyle ithalatçının ödediği faiz gideri ve komisyonun KDVK'nın 21 ve 24'üncü maddelerine göre ithalatta KDV matrahına dâhil edilip edilmeyeceği açıklanması gereken bir durumdur.

KDVK'nın 21'inci maddesinde verginin matrahı belirtildikten sonra 24'üncü maddesinde matraha dâhil olan unsurlar sıralanmış, bu bağlamda faiz ve komisyon ödemelerinin matraha dâhil olduğu ifade edilmiştir.

Kanun'un 17/4-e maddesi ile banka ve sigorta muameleleri vergisi kapsamına giren işlemler ve sigorta aracılarının sigorta şirketlerine yaptığı sigorta muamelelerine ilişkin işlemleri ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 7'nci maddesinin (24) numaralı bendinde belirtilen kurumların kredi teminatı sağlama işlemleri KDV'den istisna edilmiştir. Yine, kanunun 16/1-a maddesi ile KDVK'ya göre teslimleri vergiden istisna edilen mal ve hizmetlerin ithalinin de vergiden müstesna olduğu hükmüne yer verilmiştir.²¹⁷

²¹⁷ 17.03.2004 t. 2004/10 sy. **Genelge**, Gümrükler Genel Müdürlüğü, (Çevrimiçi), <http://ggm.gtb.gov.tr/mevzuat/genelgeler/2004>, 20 Aralık 2015.

Bu çerçevede, KDV uygulamasında mal ve hizmetlerin yurt dışından veya yurt içinden temin edilmesi hallerinde bu işlemler arasında özellikle oran ve istisna uygulaması bakımından bir farklılık bulunmaması esastır. Bu şekilde, aynı mahiyetteki işlemler vergi karşısında aynı esaslara tabi tutularak vergilemede eşitlik ve tarafsızlık sağlanmaktadır.²¹⁸

Eşyanın gümrük vergisi tarhına esas kıymeti KDVK'nın 21/a maddesi uyarınca ithalatta KDV matrahının bir unsurudur. İthalatın finansmanında kullanılan ve yurt dışından temin edilen kredinin kısaca banka ve sigorta muameleleri vergisi kapsamına giren işlemin KDVK'nın 17/4-e maddesindeki istisna hükmünden yararlanması halinde 16/1-a maddesindeki istisna hükmünden de yararlanacağından; ayrıca, ithalatın finansmanında kullanılan kredi karşılığında kredi kullandıran kuruluş lehine tahakkuk eden faizin mal bedeli ile irtibatlandırılması mümkün değildir.²¹⁹

Bu nedenle, ithalatın finansmanı için finansman hizmeti veren kurumlardan alınan kredi ister yurt içinden isterse yurt dışından temin edilsin, krediyi kullandıran kuruluş lehine ödenen faiz, komisyon gibi giderler mal veya hizmet ifasına ilişkin olmadığından ithalatta KDV matrahına dâhil edilmemesi gerekmektedir.²²⁰

Burada vurgulanması gereken husus; GK'nın 28'inci maddesine göre, ithal eşyasının satışıyla ilgili olarak bir finansman anlaşması uyarınca alıcı tarafından üstlenilen faiz giderinin, eşyanın fiilen ödenen veya ödenecek fiyatından ayırt edilebilmesi koşuluyla eşya gümrük kıymetine de dâhil edilmediğidir.

Ancak, gümrük mevzuatının eşyanın gümrük kıymetine ilişkin hükümleri nedeniyle gümrük kıymeti içine girerek, dolayısıyla KDVK'nın 21'inci maddesi çerçevesinde KDV matrahı içinde yer alması gereken nitelikteki gider ve ödemelerin matraha dâhil edilmesi gerekmektedir.

²¹⁸ A.g.g.

²¹⁹ A.g.g.

²²⁰ A.g.g.

2. Sürastarya (Demuraj) Giderleri

Uluslararası ticarete, teslim şekline bağlı olarak alıcı ve satıcı ile eşyanın taşıyıcısı arasında gerçekleştirilen sözleşmelerde belirlenmesi gereken konulardan biri de eşyanın yüklenmesi ve boşaltılması sırasında uyulacak sürelerdir. Yükleme ya da boşaltma limanlarındaki iş hacminin yoğunluğu ya da deniz trafiğinin sıkışık olması gibi nedenlerle bazen sözleşmelerde belirlenen bu sürelerin aşılması söz konusu olabilmektedir.

Sürastarya (Demuraj), eşyayı taşıyanın yükleme ve boşaltılma sürelerinden daha fazla beklemesi nedeniyle ortaya çıkan bir durum olup, Türk Ticaret Kanunu kapsamında düzenlenmiş bulunmaktadır.

Buna göre; taraflar arasındaki sözleşmede kararlaştırılmış ise taşıyan, eşyanın yükletilmesi/boşaltılması için yükleme/boşaltma süresinden fazla beklemek zorundadır. Fazladan beklenen bu süreye “sürastarya süresi” denir. Sözleşmede sürastaryadan veya sadece sürastarya parasından söz edilmiş olup da sürastarya süresi belirtilmemişse, bu süre on gündür. Sürastarya süresi, yükleme/boşaltma süresi bitince herhangi bir bildirime gerek kalmaksızın işlemeye başlar.²²¹

Yine anılan kanun uyarınca sürastarya süresi için taşıyana “sürastarya parası” ödenir. Sürastarya parasının miktarı sözleşme ile kararlaştırılmış ise taşıyan, sözleşmede belirlenen miktarı aşan bir istemde bulunamaz. Sözleşmede miktar kararlaştırılmamış ise sürastarya parası olarak yükleme/boşaltma süresini aşan bekleme nedeniyle, taşıyanın yaptığı zorunlu ve yararlı giderler istenebilir. Yükleme/boşaltma limanında doğan sürastarya parasının borçlusu taşıtan olup, fazladan beklenen süre için taşıyan zararın tamamını taşıtandan isteyebilir.²²²

²²¹ Türk Ticaret Kanunu, a.g.k., md. 1154,1170.

²²² A.g.k., md. 1155,1171.

GK'nın 27/1-e maddesinde; ithal eşyanın gümrük kıymeti belirlenirken, fiilen ödenen veya ödenecek fiyata Türkiye'deki giriş liman veya yerine kadar yapılan nakliye ve sigorta giderlerinin ilave edileceği belirtilmiştir.

Yine aynı kanunun 28/a maddesinde; ithal eşyasının fiilen ödenen veya ödenecek fiyatından ayırt edilebilmeleri koşuluyla eşyanın, Türkiye Gümrük Bölgesi ile Türkiye'nin anlaşmalarla dâhil olduğu GB gümrük bölgelerine giriş yerine varışından sonra yapılan nakliye ve sigorta giderlerinin gümrük kıymetine dâhil edilmeyeceği ifade edilmiştir.

Öte yandan, Gümrük Yönetmeliği'nin 43'üncü maddesine göre; giriş limanı veya yeri tabiri; deniz yolu ile gelen eşyada Türkiye'deki boşaltma veya ilgili limandaki gümrük idaresince düzenlenen belgeyle tevsik edilmek kaydıyla aktarma limanını, karayolu ve demiryolu ile gelen eşyada kara taşıtlarının ilk vardıkları hudut gümrüğünü, diğer bir yolla gelen eşyada gümrük bölgesinin kara sınırının geçildiği noktayı ifade etmektedir.

KDVK'nın ithalatta matraha ilişkin 21'inci maddesi hükmü dikkate alındığında; sürastarya giderlerinin taşıma bedeli olarak değerlendirilmesi, eşyanın giriş liman veya mahalline varışından önceki sürastarya giderlerinin (özellikle yükleme limanındaki giderlerin) GK'nın 27/1-e maddesi kapsamında gümrük kıymetine dolayısıyla KDV matrahına dâhil edilmesi gerekmektedir.²²³

Diğer taraftan, eşyanın giriş liman veya mahalline varışından sonraki sürastarya giderlerinin GK'nın 28'inci maddesinde belirtilen koşullarda eşyanın gümrük kıymetine dâhil edilmemesi gerekmele birlikte, söz konusu giderlerin ithalatta KDV matrahına dâhil edilmesi icap etmektedir.²²⁴

²²³ 02.04.2009 t. 2009/32 sy. **Genelge**, Gümrükler Genel Müdürlüğü, (Çevrimiçi), <http://ggm.gtb.gov.tr/mevzuat/genelgeler/2009>, 20 Aralık 2015.

²²⁴ A.g.g.

3. Taşıt Üstü İşlemlerde Tahmil ve Tahliye Giderleri

Taşıt üstü gümrük işlemi 16 seri numaralı Gümrük Genel Tebliği'nde; gümrük mevzuatı uyarınca belirlenen bir kısım eşyanın ilgililerin talebi üzerine geçici depo veya antrepoya alınmaksızın gümrük idaresinin denetimi altında ve uygun gördüğü yerde sahiplerinin sorumluluğu altında getirildiği taşıtın üstünde gümrük işlemine tabi tutulması şeklinde ifade edilmiştir.

Bu işlemin yapılabilmesi için ilgili gümrük idaresine tam beyanlı yaygın basitleştirilmiş usulden yararlanma talebinde bulunulması gerekmektedir. Taşıt üstü gümrük işlemine tabi tutulabilecek eşyalar söz konusu Tebliğ'de belirtilmiştir.

Buna göre ilgili gümrük idaresinin izin vermesi halinde;

a) Dökme eşya,

b) Getirildiği mahalde bulunan geçici depolama yeri ve antrepoya konulamayacak ağırlıkta ve hacimdeki dökme olmayan eşya veya konulması halinde boşaltılması ve teslimi sırasında gümrük idaresi, işletici ve yükümlü açısından külfet doğurabilecek ağırlıkta ve hacimde ya da kırılabilir, telef ve zayi olabilir nitelikte dökme olmayan eşyayla boşaltılması ve taşınması özel düzenekli araç ve taşıt gerektiren eşya,

c) Getirildiği mahalde konulmasına ve korunmasına yönelik özel düzenek ve yapı bulunmayan petrol ürünleri ile yanıcı, parlayıcı ve patlayıcı, yanmayı artırıcı, tehlikeli ve zararlı kimyasal maddeler ile gıda maddeleri,

Taşıt üstü gümrük işlemine tabi tutulabilmektedir.²²⁵

²²⁵ 16 SN Gümrük Genel Tebliği (Gümrük İşlemleri), 11.07.2002 t. 24812 sy. R.G., md. 3.

Uluslararası ticarete tahmil ve tahliye, nakliye vasıtalarına eşya yüklenmesi ve bunlardan eşya boşaltılması anlamında kullanılan bir terim olup, bu hizmetlerin karşılığında ödenen bedeller ise tahmil ve tahliye gideri olarak nitelendirilir.

Taşıt üstü gümrük işlemlerinde, eşyaya ait beyanname tescil tarihi ile tahmil ve tahliye işlemlerinin yapıldığı tarih söz konusu giderlerin KDV matrahına ilave edilip edilmeyeceği sorunu doğurmaktadır. Çünkü KDVK'nın 21/c maddesinde; “gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer giderler ve ödemelerden vergilendirilmeyenler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur farkı gibi ödemeler” denilmek suretiyle beyanname tescil tarihini söz konusu gider ve ödemeler için bir sınır haline getirmiştir.

Ancak, işin doğası nedeniyle uygulamada bazı durumlarda beyanname tescil edilmekle birlikte bir kısım tahmil ve tahliye gider ve ödemelerinin ithalat işlemiyle bağlantılı olarak süreç içerisinde devam ettiği ya da ancak beyanname tescilinden sonra başlayabildiği görülmektedir. Bu nedenle konunun beyanname tescil tarihi öncesi ve sonrasında yapılan işlemler yönüyle ayrı ayrı değerlendirilmesinin daha yararlı olacağı düşünülmektedir.

KDVK'nın mevcut 21/c maddesi hükmü karşısında, taşıt üstü gümrük işlemlerinde beyanname tescil tarihine kadar gerçekleştirilen tahmil, tahliye vb. hizmetler karşılığında ödenen veya borçlanılan tutarların KDV matrahına dâhil edilmesi, gümrük beyannamesinin tescil tarihinden sonra yapılan aynı mahiyetteki gider ve ödemelerin ise KDV matrahına dâhil edilmemesi gerekmektedir.²²⁶

Ancak burada dikkat edilmesi gereken bir başka husus bulunmaktadır. KDVK'nın 21'inci maddesinde yer alan “ödeme” ibaresi nakden veya hesaben ödeme ile birlikte belli bir meblağın borçlanılmak üzere tahakkuk etmesini de kapsadığından liman işletmelerinin beyanname tescilinden önce başlayan tahmil ve

²²⁶ 03.08.2001 t. 20466 sy. **Tasarruflu Yazı**, Gümrükler Genel Müdürlüğü, PC Gümrük Külliyyatı, Gümrük ve Dış Ticaret Mevzuatı Bilgi Bankası, <http://www.arslannet.com>.

tahliye hizmetlerine ilişkin olarak başlangıçta “depozito” ya da “avans” adı altında tahsil edip, beyanname tescilinden sonra makbuzunu/faturasını verdikleri ya da beyanname tescilinden sonra tahsil ettikleri ücretlerin (fatura tarihi beyanname tescil tarihinden sonra olsa dahi), KDVK’nın 21’nci maddesinde belirtilen “ödeme” ibaresi içinde görülerek, KDV matrahına dâhil edilmesi gerekmektedir.²²⁷

Satın alınan hizmet faturasının tarihinin gümrük beyannamesinin tescil tarihinden sonraki bir tarih olması sonucu etkilememekte, gümrük işlemlerine konu eşya için beyannamenin tescil tarihine kadar gerçekleştirilen tahmil ve tahliye ödemelerinin KDV matrahına ilavesi icap etmektedir.²²⁸

Yine, göz önünde bulundurulması gereken bir başka durum ise taşıt üstü işlemlerde liman işletmelerinin beyanname tescilinden sonra yapılacak olan tahmil ve tahliye hizmetlerine ilişkin olarak beyanname tescilinden önce nakit ihtiyacı gibi finansal gereksinimler nedeniyle “depozito” ya da “avans” adı altında tahsil edilen ödemelerin KDV matrahına dâhil edilip edilmeyeceğidir.

Burada, tahmil ve tahliye hizmetlerinin fiilen beyanname tescil tarihinden sonra başlaması nedeniyle faturanın bu tarihten önce düzenlenip düzenlenmediğine ya da depozito veya avansın bu tarihten önce alınıp alınmadığına bakılmaksızın ilişkin bedellerin KDV matrahına dâhil edilmemesi gerekmektedir.

Taşıt üstü işlemlerin bir kısmında tahmil ve tahliye hizmetleri için doğası gereği ancak beyannamenin tescilinden sonra yapılabilir. Bu durumlarda, tahmil ve tahliye hizmetlerinin fiilen beyanname tescil tarihinden sonra gerçekleşmesi nedeniyle anılan bedellerin KDVK’nın mevcut 21/c maddesi hükmü gereğince KDV matrahına dâhil edilmemesi gerekmektedir.

²²⁷ 01.03.2001 t. 5761 sy. **Tasarruflu Yazı**, Gümrükler Genel Müdürlüğü, PC Gümrük Külliyyatı, Gümrük ve Dış Ticaret Mevzuatı Bilgi Bankası, <http://www.arslanet.com>.

²²⁸ 25.05.2011 t. 12639 sy. **Tasarruflu Yazı**, Gümrükler Genel Müdürlüğü, PC Gümrük Külliyyatı, Gümrük ve Dış Ticaret Mevzuatı Bilgi Bankası, <http://www.arslanet.com>.

Ancak, deyimisel yorum yöntemi²²⁹ ışığında KDVK'nın lafzına uygun düşen bu durumun ruhuna aykırı olduğu düşünülmektedir. VUK'un 3'üncü maddesi; vergi kanunlarının lafzı ve ruhu ile hüküm ifade edeceğini, lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluştaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı gözönünde tutularak uygulanacağı ifade edilmiştir.

Bu çerçevede, amaçsal yorum kullanılarak KDVK'nın yapıldığı zamanın koşullarından ziyade uygulandığı zamanın koşullarına göre yorumlanarak söz konusu gider ve ödemelerin matraha dâhil edilerek vergilendirilmesi gerektiği mütalaa edilmektedir.

Çünkü tahmil ve tahliye hizmetleri özü itibariyle ithal eşyası kapsamında yapıldığından beyanname tescil tarihine bakılmaksızın vergilendirilmesi gerekmektedir. Bunun ise ancak fiili durumla mevzuatın örtüştürülmesi ile sağlanabileceği değerlendirilmektedir.

4. Veri ya da Komutların Kıymeti

Taşıyıcı ortam, bilgisayar aracılığı ile okunabilen ve/veya kaydedilebilen CD, DVD gibi aygıt ya da veri kayıt ortamını; veri ya da komut ise taşıyıcı ortama kaydedilmiş yazılımları/programları (software) ifade etmektedir.

Taşıyıcı ortam ile veri veya komut kıymetlerinin gümrük vergisi ile KDV matrahlarına dâhil edilip edilmeyeceği hususunda GK ve KDVK bakımından farklı uygulamalar bulunmaktadır.

Bilgisayarlarda kullanılmak üzere ithal edilen veri ya da komutlar yüklü bilgi taşıyıcılarının gümrük kıymetinin belirlenmesinde, sadece taşıyıcı ortamın kendisinin

²²⁹ Deyimsel yorum yöntemi; kanun hükmünün, içerdiği kelimelerin, cümlelerin anlamlarına ve dilbilgisi kurallarına göre yorumlanmasını ifade eder. S. Ateş Oktar, a.g.e., s. 57.

maliyeti veya kıymeti esas alınmakta, gümrük kıymeti veri veya komutların maliyet veya kıymetini içermemektedir. Ancak, bunun için veri veya komutların taşıyıcı ortamın maliyet veya kıymetinden ayırt edilebilmesi koşulu bulunmaktadır.²³⁰ Diğer bir deyişle, veri veya komutların taşıyıcı ortamın maliyet veya kıymetinden ayırt edilmesi mümkün değilse bu durum gümrük kıymetine ilave edilmesi sonucunu doğurmaktadır.

Yukarıda belirtilen taşıyıcı ortam deyiminin entegre devreler, yarı iletkenler ve bu tür devre veya cihazlarla bütünlük oluşturan benzeri araç ve aletleri; veri veya komutlar deyiminin ise ses, sinematografik veya video kayıtlarını kapsamaktadır.²³¹

Veri veya komutların gümrük kıymetine dâhil edilmemesi esasen bunların bir eşya ya da üründen ziyade hizmet olarak nitelendirilmesinden ve GK kapsamında eşya ya da ürün ithalatının vergilendirilmesinden kaynaklanmaktadır.

Buna karşın, KDVK'nın 1'inci maddesinde “her türlü mal ve hizmet ithalatı” verginin konusu içerisinde yer aldığından gümrük kıymetine dâhil edilmeyen veri veya komutların KDV yönünden vergilendirilmesi söz konusu olacaktır. Buna göre, KDVK'nın 21'inci maddesi uyarınca değeri veya maliyeti taşıyıcı ortamdan ayrılabilen veri veya komutların kıymetinin KDV matrahına dâhil edilmesi gerekmektedir.²³²

Ancak, bazı veri veya komutların maliyet itibariyle taşıyıcı ortamdan ayrılmasının mümkün olmadığı, dolayısıyla maliyet yönüyle taşıyıcı ortamlarla birlikte ticarete konu edilen veri veya komutların olduğu durumlar bulunabilmektedir. Bu hallerde veri ya da komut yüklü bilgi taşıyıcılarının ithalatında KDV matrahının nasıl belirleneceği sorusu ortaya çıkmaktadır.

²³⁰ Gümrük Yönetmeliği, a.g.y., md. 54/1.

²³¹ A.g.y., md. 54/2.

²³² 13.05.2002 t. 10211 sy. **Tasarruflu Yazı**, Gümrükler Genel Müdürlüğü, PC Gümrük Külliyyatı, Gümrük ve Dış Ticaret Mevzuatı Bilgi Bankası, <http://www.arslannet.com>.

Değer ya da maliyet itibariyle taşıyıcı ortam kıymetinden ayırt edilmesine imkân bulunmayan, dolayısıyla taşıyıcı ortamla bir bütün olarak ticarete konu edilen ve bu nedenle maliyeti eşyanın gümrük kıymetine dâhil olan veri ya da komut yüklü bilgi taşıyıcıların gümrük vergisi hesaplanmasına esas teşkil eden kıymeti KDV matrahını da oluşturduğundan söz konusu veri ya da komut kıymetleri otomatik olarak KDV matrahına dâhil edilmektedir.²³³

5. Dâhili Nakliye Giderleri

Karayolu ve demiryolu vasıtasıyla yapılan taşımalarda, Türkiye'deki sınır kapılarından varış gümrüğü olan iç gümrük idarelerine kadar yapılan nakliye işlemlerine ait ücretlerin vergilendirilmesi karşılaşılan tereddütlü alanlardan biridir.

Söz konusu ücretlerin kim tarafından ödeneceği, ödenecek nakliye ücretlerinin taşıma güzergahının hangi bölümlerini kapsadığı alıcı ile satıcı arasında yapılan anlaşmalarla belirlenmektedir. Taraflar arasındaki anlaşmada Incoterms olarak adlandırılan uluslararası teslim şekillerinden biri belirlenerek eşyanın nerede teslim edileceği kararlaştırılmaktadır.

Böylece, gerekli işlemler ve masraflar ile teslimi sürecindeki risklerin satıcı ve alıcı tarafından hangisine karşılanacağı açıklığa kavuşmaktadır. Bu şekilde tarafların sorumluluğu önceden belirlendiğinden; ileride doğabilecek anlaşmazlık ve hukuki ihtilaflar da ortadan kalkmaktadır.

Uluslararası ticarete teslim şeklinin bilinmesi, diğer bir deyişle işlem ve masrafların kimler tarafından üstlenildiğinin önceden belirlenmesi, gümrük kıymetine dâhil edilecek unsurlar, dolayısıyla eşyanın vergilendirilmesi açısından da önem kazanmakta ve vergilendirilecek unsurlar netlik kazanmaktadır.

²³³ A.g.t.

Burada dikkat edilmesi gereken önemli bir husus GK'nın 28'inci maddesi uyarınca ithal eşyasının fiilen ödenen veya ödenecek fiyatından ayırt edilebilmeleri koşuluyla, Türkiye Gümrük Bölgesi ile Türkiye'nin anlaşmalarla dâhil olduğu GB gümrük bölgelerine giriş yerine varışından sonra yapılan nakliye giderinin eşyanın gümrük kıymetine dâhil edilmeyeceğidir. Yani dâhili nakliye gideri ithal eşyasının fiyatından ayırt edilmesi şartıyla eşyanın gümrük kıymetine ilave edilmemektedir.

Bu bağlamda, dâhili nakliye giderinin KDV matrahına dâhil edilip edilmemesiyle ilgili olarak öncelikle eşyanın teslim şeklinin ne olduğunun ve hangi mesafeyi kapsadığının belirlenmesi gerekmektedir. Çünkü eşyanın ithal edileceği varış noktasına kadarki mesafeyi kapsadığı tespit edilen CPT, CIP, CFR ve CIF gibi teslim şekillerinde nakliye gideri zaten KDV matrahı içerisinde yer alacağından tekrar vergilendirilmesine lüzum bulunmamaktadır.

KDVK'nın 7'nci maddesinde; Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık ve transit taşıma işlerinde hizmetin iç parkura isabet eden kısmının Türkiye'de yapılmış sayıldığı hükme bağlanmıştır. Buna göre, Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık ve transit taşıma işlerinde hizmetin Türkiye'de yapılan kısmı KDV'ye tabi bulunmaktadır.

KDVK'nın 21/c maddesinde, gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer gider ve ödemelerden vergilendirilmeyenler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur farkı gibi ödemelerin ithalatta KDV matrahına dâhil olduğu belirtilmiştir.

Bu çerçevede, yurt içerisindeki taşıma işlerinde ödenen navlun bedeli üzerinden KDV hesaplanmış olması halinde bu bedelin ayrıca ithalatta KDV matrahına dâhil edilmemesi, KDV hesaplanmayanların yani vergilendirilmeyenlerin ise matraha dâhil edilmesi gerekmektedir.²³⁴

²³⁴ 07.11.2003 t. 28265 sy. **Tasarruflu Yazı**, Gümrükler Genel Müdürlüğü, PC Gümrük Külliyyatı, Gümrük ve Dış Ticaret Mevzuatı Bilgi Bankası, <http://www.arslannet.com>.

Yine, eşyanın ithal edileceği varış noktasına kadarki mesafeyi kapsadığı tespit edilen CPT, CIP, CFR ve CIF gibi teslim şekillerinde, CIF kıymetin zaten KDV matrahının bir unsuru olması nedeniyle bu tür dâhili nakliye giderlerinin ayrıca matraha ilave edilmesine gerek bulunmamaktadır.

Burada üzerinde durulması gereken başka bir husus, karayoluyla yapılan taşımalarda Türkiye'deki sınır kapılarından varış gümrüğü olan iç gümrük idarelerine kadarki bölümde yapılan nakliye işleminin eşya sahibine ait taşıtlarla gerçekleştirilme ihtimalidir. Taşıyıcısı kendisi olan yani ithal edeceği eşyayı kendi araçları ile taşıyan mal sahipleri veya temsilcileri herhangi bir taşıma ücreti ödemedikleri için ithal edilecek eşyanın KDV matrahına katılacak bir ödeme de bulunmamaktadır. Çünkü KDVK'nın 21/c maddesi "diğer gider ve ödeme" şartını aradığından, dâhili nakliye giderinin KDV matrahına katılabilmesi için yükümlüsünce ödenen bir bedel olmalıdır.

6. Ardiye, Depolama ve Terminal Hizmeti Ödemeleri

Ardiye, depolama ve terminal hizmeti ödemelerinin anlaşılabilmesi için bu hizmetlerin gerçekleştirildiği gümrüklü saha, geçici depolama yeri ve gümrük antreposu kavramlarının açıklığa kavuşturulmasında yarar bulunmaktadır.

Geçici depolama yeri; gümrüğe sunulmuş olup henüz gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulmamış eşyanın, diğer bir deyimle geçici depolanan eşyanın, her türlü dış etken ve müdahalelerden korunmasını sağlayacak şekilde yapılmış ve taşıtların durduğu, yanaştığı ve indiği yerlerdeki ambar, depo, ardiye veya hangar gibi yerleri ifade etmektedir.²³⁵

Gümrüklü saha; gümrük idaresinin kontrol, yetki ve sorumluluğunda bulunan; kara, demiryolu, hava gümrük kapıları, iç gümrükler ile diğer yer ve sahalarda fiziki olarak etrafından ayrılmış yerleri; deniz gümrük kapılarında ise bu

²³⁵ Gümrük Yönetmeliği, a.g.y., md. 79.

yerlerle birlikte ilgili liman yönetmelikleri ile belirlenen liman sahası ve demirleme sahalarını kapsayan deniz ve kıyı alanlarını kapsamaktadır.²³⁶

Gümrük antreposu ya da antrepo, gümrük gözetimi altında bulunan eşyanın veya izin verildiği durumlarda serbest dolaşımda bulunan eşyanın ihraç edilmek kaydıyla konulduğu yerlerdir.²³⁷

Gümrüklü saha, geçici depolama yeri ve gümrük antreposu yukarıdaki tanımlamalardan hareketle, eşyanın ithalat işlemleri tamamlanıp teslim alınmadan önce konulduğu ya da beklediği yerler şeklinde özetlenebilir.

Eşyanın söz konusu yerlere konulması, buralarda beklemesi, muhafaza edilmesi, boşaltılması, taşınması, yüklenmesi ve istif edilmesi gibi hizmetlere tabi tutulması karşılığında sahiplerinden ya da temsilcilerinden ardiye, depolama ve terminal hizmeti adı altında çeşitli bedeller alınmaktadır.

KDVK'nın 17/4-o maddesinde; antrepolar ve geçici depolama yerleri ile gümrük hizmetlerinin verildiği gümrüklü sahalarda; ithalat işlemlerine konu mallar için verilen ardiye, depolama ve terminal hizmetlerinin KDV'den istisna olduğu belirtilmiştir. Bu hizmetlerin KDV'den istisna edilmeleri esas itibarıyla hizmetin verildiği yerlerin ilgili mevzuat kapsamında yurt dışı sayılmasından ve KDV'nin de Türkiye'deki hizmetleri vergilendirmesinden kaynaklanmaktadır.

Yine KDVK'nın 21/c maddesinde, gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer giderler ile ödemelerden vergilendirilmeyenlerin ithalatta KDV matrahına dâhil olduğu ifade edilmiştir.

Bu hükümler çerçevesinde; gümrük antrepoları, geçici depolama yerleri ve gümrük hizmetlerinin verildiği gümrüklü sahalarda ithal eşyası için verilen ardiye,

²³⁶ A.g.y., md. 3.

²³⁷ A.g.y., md. 328.

depolama ve terminal hizmetleri için yapılan ödemelerin istisna olması ve bu aşamada vergilendirilmemesi nedeniyle söz konusu ödemelerin ithalat sırasında KDV matrahına dâhil edilmesi gerekmektedir.

Bu ödemelerin KDVK'nın 18'inci maddesi kapsamında istisnadan vazgeçilerek vergilendirilmiş olması halinde ise mükerrer vergilendirmeyi engellemek bakımından tekrardan KDV matrahına ilave edilmesine gerek bulunmamaktadır. Bu husus kanunun 21/c maddesinde “vergilendirilmeyenler” denilmek suretiyle belirlenmiş durumdadır.²³⁸

Netice itibariyle ithalata konu eşya için beyanname tescil tarihine kadar gümrük antreposu, geçici depolama yeri ve gümrüklü sahalarda KDV'den istisna edilmesi nedeniyle vergilendirilmeyen ardiye, depolama ve terminal hizmet bedellerinin ithalat sırasında KDV matrahına dâhil edilmesi gerekmektedir.

7. Dâhilde İşleme Rejimi-Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu

KKDF kesintisi; kabul kredili, mal mukabili ve vadeli akreditif ödeme şekillerine göre yapılan ithalatla % 6 olarak tespit edilmiştir. Eşyanın fatura kıymeti üzerinden tahsil edilen bu tutarın ithalat sırasında KDV matrahına ilavesi gerekmektedir. Ancak ithalatın GK kapsamında düzenlenen DİR kapsamında yapılması halinde KKDF tahsili yapıp yapılmayacağı üzerinde durulması gereken başka bir durumdur.

Kabul kredili, mal mukabili ve vadeli akreditif ödeme şekillerine göre yapılan ithalatla % 6 olarak belirlenen KKDF oranı DİR kapsamında % 0 olarak uygulanmaktadır. Dolayısıyla, GK'da yer alan DİR kapsamında yapılan bir ithalat işlemi olduğunda KKDF kesintisi yapılmayacağından ithalat aşamasında da KDV matrahına eklenmesi gereken bir fon söz konusu olmayacaktır.

²³⁸ 01.05.2006 t. 10906 sy. **Tasarruflu Yazı**, Gümrükler Genel Müdürlüğü, PC Gümrük Külliyyatı, Gümrük ve Dış Ticaret Mevzuatı Bilgi Bankası, <http://www.arslannet.com>.

Yükümlüler bazen DİR kapsamı ithalatta, % 6 KKDF karşılığını hesaplayarak KDV matrahına ilave etmektedir ki; DİR kapsamında % 0 uygulanan KKDF'nin % 6 üzerinden KDV matrahına dâhil edilmesi yanlış bir uygulamayı oluşturmaktadır.

8. Dâhilde İşleme Rejimi-Çevre Katkı Payı

İthalatta KDV matrahının unsurlarından biri olan ÇKP ödemelerinde dikkat edilmesi gereken hususlardan biri GK'da düzenlenen DİR kapsamında yapılan ithalat işlemleriyle ilgilidir.

DİR'de, asıl ürün ve ikincil işlem görmüş ürün olmak üzere iki ayrı eşya ortaya çıkmaktadır. Asıl işlem görmüş ürün elde edilmesi amaçlanan, ikincil işlem görmüş ürün ise işleme faaliyeti sonucunda asıl işlem görmüş ürün dışında elde edilen ürün şeklinde ifade edilmektedir.²³⁹

DİR kapsamında ithal edilen ve ÇKP tahsilatına konu atık ve metal hurdaların ithalatı esnasında ÇKP ödenmesi halinde, söz konusu atık ve hurdanın işlenmesi sonucu yine ÇKP tahsilatına konu atık ve hurdaların ikincil işlem görmüş ürün olarak elde edilmesi ve bu ürünlerin serbest dolaşıma giriş işlemine tabi tutulması halinde ikinci kez ÇKP ödenmesine gerek bulunmamaktadır.²⁴⁰

Diğer taraftan, DİR kapsamında ÇKP tahsilatına konu olmayan eşyanın yurt içinde işlenmesinden veya işçilik, işleme, kullanım veya bekleme sonucunda atık/metal hurda özelliği kazanması veya bu eşyadan atık ve metal hurda olarak ikincil işlem görmüş ürün elde edilmesi ve bu ürünlerin serbest dolaşıma sokulmak istenilmesi halinde ÇKP tahsil edilerek KDV matrahına ilave edilmelidir.²⁴¹

²³⁹ Dahilde İşleme Rejimi Kararı, a.g.k., md. 3.

²⁴⁰ 23.09.2011 t. 2011/44 sy. **Genelge**, Gümrükler Genel Müdürlüğü, (Çevrimiçi), <http://ggm.gtb.gov.tr/mevzuat/genelgeler/2011>, 20 Aralık 2015.

²⁴¹ A.g.g.

SONUÇ VE ÖNERİLER

İthalatta KDV'nin matrahı KDVK'nın 21'inci maddesinde düzenlenmiş olmakla birlikte, yeterince açık olmayan bir kısım hükümler ya da zaman içerisinde meydana gelen uygulamalar verginin tarafları olan ilgili kamu otoritelerince ve yükümlülerce farklı şekilde yorumlanabilmekte, bunun sonucunda ortaya çıkan ihtilaflar idari ya da yargı mercilerine intikal etmektedir.

Bu manada; tezde ithalatta KDV matrahının unsurları KDVK'nın 21/a-c maddesi esas alınarak belirlenmeye çalışılmış, yanı sıra taraflar arasında ihtilaf oluşturabilecek hususların açıklanması amaçlanmıştır.

Gümrük vergisi advalorem sistem esasına göre eşyanın kıymeti üzerinden alındığı için kanunun 21/a maddesi hükmü uyarınca öncelikli olarak ithal eşyasının gümrük vergisi tarhına esas olan kıymetinin belirlenmesi gerekmektedir. GK uyarınca ithal edilen eşyanın gümrük vergisi tarhına esas olan kıymeti eşyanın gümrük kıymetidir. GK'ya göre ithal eşyanın gümrük kıymeti öncelikli olarak alıcı ve satıcı arasında belirlenen satış bedelidir. Satış bedeli, Türkiye'ye ihraç amacıyla yapılan satışta GK'nın 27 ve 28'inci maddelerine göre gerekli düzeltmelerin (ilaveler/indirimler) de yapıldığı, fiilen ödenen veya ödenecek fiyattır.

Ancak, eşya kıymetinin satış bedeline göre belirlenmesi mümkün olmazsa, kıymet GK'da yer alan diğer kıymet belirleme yöntemleri olan; aynı eşyanın satış bedeli yöntemi, benzer eşyanın satış bedeli yöntemi, indirgeme yöntemi, hesaplanmış kıymet yöntemi ve son yöntemin sıra dâhilinde uygulanmasıyla belirlenmektedir. Eşya kıymeti bu yöntemlerden bir öncekine göre belirlenebildiği sürece bir sonrakinin uygulanma imkânı bulunmamaktadır. Fakat, beyan sahibinin yazılı talebinin idarece uygun bulunması şartıyla indirgeme yöntemi ile hesaplanmış kıymet yönteminin uygulama sırası değiştirilebilmektedir.

Yine, kanunun 21/a maddesinde gümrük vergisinin kıymet esasına göre alınmaması veya malın gümrük vergisinden muaf olması halinde sigorta ve navlun bedelleri dâhil CIF değerin esas alınacağı belirtilmiştir. Uluslararası ticaret uygulamalarında CIF değer; eşya bedeli, sigorta ve navlun  creti toplamından oluşmaktadır. şayet bu değer belli değil ise malın gümrükçe tespit edilecek değeri ölçü alınacaktır. CIF değerin belli olmadığı haller genel olarak söz konusu değerin tespiti için gerekli belgelerin bulunmamasını ifade etmekte olup, bu halde gümrük idaresince eşyanın re’sen belirlenecek değeri vergi matrahına esas teşkil edecektir.

 thal eşyasının gümrük vergisi tarhına esas olan kıymetinin, başka bir anlatımla gümrük kıymetinin tam ve doğru bir şekilde tespiti KDV için olduğu kadar diğer gümrük vergileri açısından da önem arz etmektedir. Çünkü taraflar arasındaki satış bedeline yapılacak ilaveler ve bu bedelden yapılacak indirimler vergilendirmeyi, dolayısıyla hesaplanacak vergileri doğrudan etkilemektedir. Bu nedenle, ithal eşyasının satışı sonrasında, yükümlüsünce GK’nın 27 ve 28’inci maddelerine göre gerekli düzeltmelerin eksiksiz ve doğru bir şekilde yapılması, diğer taraftan ilgili gümrük idarelerince de yapılan beyanın gerçekliğinin kontrol edilerek gümrük kıymetinin belirlenmesi gerekmektedir.

 thalatta matrahın ikinci unsuru KDVK’nın 21/b maddesinde; ithalat sırasında ödenen her türlü vergi, resim, harç ve pay şeklinde ifade edilmiştir. Kanun lafzında vergi, resim, harç ve pay ibarelerine ismen yer verildiği görülmektedir. Bu çerçevede; gümrük vergisi, ÖTV, dampinge karşı vergi, TEV,  KP anılan lafız kapsamda matrahın unsurları arasında yer almaktadır.

Ancak, ithalat sırasında ismen sayılan söz konusu  demeler dışında toplu konut fonu, tütün fonu, KKDF, kesinti, bandrol  creti, ek mali yükümlülük gibi bir takım adlar altında da  demeler yapılarak KDV matrahına ilave edilmektedir. Maliye Bakanlığı’nca söz konusu ödemelerden KKDF, KDVK’nın 21/c maddesindeki “diğer  demeler” kavramı içerisinde ele alınmakta, ancak yargı organlarınca bu ödemenin “pay” kavramı içerisinde değerlendirildiği görülmektedir.

Kanunun yapıldığı zamanın yanında, süreç içerisinde kazandığı anlam ile birlikte uygulandığı zamanın koşullarına göre de yorumlanması prensibinden hareketle, bu kabil ödemelerin KDVK'nın 21/b maddesi kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir. Birlikte, idari ve yargı mercileri nezdinde ileri sürülebilecek ihtilafların giderilmesi bakımından, anılan maddenin daha kapsayıcı bir şekilde günün koşullarına uyumlaştırılmasının yerinde olacağı düşünülmektedir.

İthalatta KDV matrahının üçüncü unsuru kanunun 21/c maddesinde; gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer giderler ve ödemelerden vergilendirilmeyenler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur farkı gibi ödemeler şeklinde ifade edilmiştir. Madde metninden de görüleceği üzere daha öncesinde vergilendirilmemiş olan gider ve ödemeler için gümrük beyannamesi tescil tarihi bir sınır olarak tespit edilmiş, bu tarihten sonraki gider ve ödemelerin ise matraha dâhil edilmeyeceği belirtilmiştir. Beyanname tescil tarihinden önceki vergilendirilmiş gider ve ödemeler ise vergide mukerrerliğe yol açmaması bakımından matrah dışında tutulmuştur.

Gümrük beyannamesinin tescil tarihi gümrük işlemlerinin bilgisayar ortamında yürütülüp yürütülmediğine bağlı olarak iki şekilde tayin edilmektedir. İşlemlerin bilgisayar ortamında yürütüldüğü gümrük idarelerinde gümrük beyannamesinin tescil işlemi, beyana ilişkin bilgilerin yetkili kişiler tarafından bilgisayar sistemine girilerek sistem tarafından beyannameye tescil tarihi ve sayısı verilmesiyle yapılmaktadır. Diğer taraftan, işlemlerin bilgisayar ortamında yapılmadığı gümrük idarelerinde tescil işlemi, ilgili memur tarafından beyanname üzerine mühür vurularak, sıra numarası ile tarih konulması ve bu beyannameye ait bilgilerin tescil defterine yazılmasıyla gerçekleşmektedir.

Bu şekilde belirlenen beyanname tescil tarihi, vergilendirilmemiş gider ve ödemeler için bir sınır oluşturmaktadır. Ardiye-depolama-terminal gideri, fazla mesai ve memur yolluk gideri, ithal edilecek tasfiyelik eşya değerinin % 1'i tescil tarihi öncesinde yapılan vergilendirilmemiş gider ve ödemelere örnek teşkil etmektedir.

İthalata konu eşya için yapılan ardiye, depolama ve terminal hizmetlerine ilişkin gider ve ödemeler, bu hizmetlerin yapıldığı yerlerin gümrük mevzuatı uyarınca yurt dışı sayılması nedeniyle, KDVK'nın 17-4/o maddesine göre istisna edilerek ithalattan önceki aşamada vergilendirilmemekte, ancak bu gider ve ödemeler kanunun 21/c maddesi gereğince ithalat sırasında matraha eklenmektedir.

Gümrük mevzuatı dâhilinde tasfiyelik hale gelen eşyanın, belirlenen şartların sağlanması ve döviz cinsinden CIF değerinin % 1'inin ödenmesi halinde ithalat işlemine tabi tutulması mümkün bulunmakta, ödenen bu tutarın ise KDVK'nın 21/c maddesi kapsamında matraha ilavesi gerekmektedir.

Yine, yükümlüsünce ithalat işlemlerine konu hizmetlerin normal çalışma saatleri dışında gerçekleştirilmesi nedeniyle ödenen fazla mesai ve yolluk ödemelerinin de KDVK'nın 21/c maddesi kapsamında ithalatta matraha dâhil edilmesi icap etmektedir.

Bunun yanında, ithalata konu eşya bedeliyle ilgili olarak beyanname tescil tarihine kadarki zaman içerisinde ortaya çıkan fiyat farkı ve kur farkının ithalat sırasında KDV matrahına eklenmesi gerekmektedir.

Kanun hükmü söz konusu gider ve ödemeler için beyanname tescil tarihini bir sınır olarak belirlediğinden pratikte farklı uygulamalar ortaya çıkmakta, dolayısıyla “beyanname tescil tarihi” ibaresinin tam ve doğru bir vergilendirme yapılmasına engel teşkil ettiği düşünülmektedir.

Örneğin; eşyanın ithalatı amacıyla yapılan ardiye, antrepo, depolama, terminal, tahmil, tahliye v.b. hizmetler için ödenen bedellere ait fatura tarihinin gümrük beyannamesinin tescil tarihinden daha önceki bir tarih ya da tescil tarihi ile aynı tarih olmaması durumunda söz konusu gider ve ödemelerin beyan edilmemesi, dolayısıyla vergilendirilmemesi sorununu doğurmaktadır.

Çünkü vergiden kaçınmayı düşünen yükümlüler beyanname tescil tarihinden önce yapılan bu türden gider ve ödemeleri beyanname tescil tarihinden sonra düzenleyecekleri faturalarda gösterebilmektedir. Böyle bir halde, söz konusu gider ve ödemelerin beyanname tescil tarihinden önce gerçekleştirildiğinin ilgili gümrük idaresince ispatı gerekmektedir.

Benzer şekilde, yükümlülerce beyanname tescil edildikten sonra ilgili gümrük idaresine verilen dilekçeler sonrasında ödenen ve esasen ithalat işlemiyle doğrudan ilgili olan fazla mesai ve yolluk ücretleri de kanunun 21/c maddesi lafzı nedeniyle vergilendirme dışında kalmaktadır.

Yine, taşıt üstü gümrük işlemlerinde olduğu üzere işin doğası gereği beyanname tescil edilmekle birlikte tahmil ve tahliye gibi bir kısım gider ve ödemeler ithalat işlemiyle bağlantılı olarak süreç içerisinde devam etmekte ya da ancak beyanname tescilinden sonra başlayabilmektedir.

KDVK'nın mevcut 21/c maddesi hükmü, taşıt üstü gümrük işlemlerinde beyanname tescil tarihine kadar gerçekleştirilen tahmil, tahliye vb. hizmetler karşılığında ödenen veya borçlanılan tutarların KDV matrahına dâhil edilmesini, beyanname tescil tarihinden sonra yapılan aynı mahiyetteki gider ve ödemelerin ise matraha dâhil edilmemesini şart koşmaktadır.

Bu çerçevede; KDVK'nın yapıldığı zamanın koşullarından ziyade uygulandığı zamanın koşullarına göre yeniden yorumlanarak “beyanname tescil tarihi” ibaresi nedeniyle vergilendirilemeyen söz konusu gider ve ödemelerin matraha dâhil edilerek vergilendirilmesi gerektiği mütalaa edilmektedir. Çünkü ardiye, antrepo, depolama, terminal, fazla mesai, yolluk, tahmil ve tahliye gibi ödemeler özü itibarıyla ithal eşyası kapsamında yapıldığından, beyanname tescil tarihi dikkate alınmaksızın vergilendirilmeleri gerekmektedir.

Ancak KDVK'nın mevcut düzenlemesi buna engel teşkil etmektedir. Dolayısıyla, bu alandaki vergilendirme sorununun çözümü için fiili durum ile mevzuatın uyumlaştırılmasının yerinde olacağı düşünülmektedir.

Belirtilen nedenlerle; ithalata konu eşya ile ilgili olarak, beyanname tescil tarihine kadar yapılan gider ve ödemeler ile birlikte mezkur tarihten sonra eşyanın ithalat işleminin tamamlandığı zamana kadarki süreç içerisinde ortaya çıkan ithalatla bağlantılı gider ve ödemelerin de vergilendirilmesi için KDVK'nın 21/c maddesinin yeniden düzenlenmesinin uygun olacağı değerlendirilmektedir.

KAYNAKÇA

- Akdoğan, Abdurrahman: **Kamu Maliyesi**, 16. bsk., Ankara, Gazi Kitabevi, 2014.
- Akkaya, Şahin: **Küreselleşen Ekonomik Sorunlar ve Vergilemenin Küreselleşmesi**, 1. bsk., İstanbul, Filiz Kitabevi, 2011.
- Aksoy, Şerafettin: **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 6. bsk., İstanbul, Filiz Kitabevi, 2010.
- Alkin, Erdoğan: **Ekonomi Ansiklopedisi**, İstanbul, Paymaş Yayını, 1983.
- Altındağ, Mehmet: “Ayni İskontolar ile Erken Ödeme İskontolarında KDV ve Muhasebe Uygulaması”, **Yaklaşım**, Ağustos, 2000, (Çevrimiçi), <http://www.altindagymm.com.tr>, 20 Ocak 2016.
- Apak, Talha: “Vade Farkı, Fiyat Farkı ve Kur Farkının KDV Karşısındaki Durumu Netleşti”, Temmuz 24, 2007, (Çevrimiçi)http://www.alomaliye.com/2007/talha_apak_vade_fark.htm, 19 Eylül 2014.
- Apak, Talha: “Mal ve Hizmet teslimine Bağlı Olarak Lehe ve Aleyhe Oluşan Kur Farkının KDV Karşısındaki Durumu”, Şubat 21, 2005, (Çevrimiçi), http://www.alomaliye.com/talha_apak_mal_hizmet_kur_farki.htm, 21 Ekim 2014.
- Arzova, S.Burak: **İthalat Hakkında Her Şey**, 1. bsk., İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2009.

- Aydın, Erkan: **Katma Değer Vergisinde Sorumluluk**, 1. bsk., İstanbul, Oniki Levha Yayıncılık, 2009.
- Aydın, Fazıl: **Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu**, 1. bsk., Ankara, Gelirler Kontrolörleri Derneği, 2005.
- Bilici, Nurettin: **Vergi Hukuku**, 34. bsk., Ankara, Savaş Yayınevi, 2014.
- Dölek, Ali: **Gümrük İşlemleri**, 1. bsk., İstanbul, Umut Kitabevi, 2013.
- Gökçelik, Cahit: **Gümrük Rejimleri**, 1. bsk., Ankara, Ayrıntı Basımevi, 2005.
- Gürsoy, Yaser: **Dış Ticaret İşlemleri Muhasebesi**, 9. bsk., Bursa, Ekin Yayınevi, 2015.
- Gürsoy, Yaser: **Dış Ticaret İşlemleri**, 9. bsk., Bursa, Ekin Yayınevi, 2015.
- Kaya, Ferudun: **Dış Ticaret İşlemleri Yönetimi**, 3. bsk., İstanbul, Beta Yayınları, 2011.
- Kaymakcı, Oğuz; Avcı, Nuri; Şen, Recep: **Uluslararası Ticarete Giriş**, 1. bsk., Ankara, Nobel Yayınları, 2007.
- Kırıktaş, İlhan; Tolu, Abdullah: **İhracatta KDV Uygulaması**, İstanbul, Hesap Uzmanları Derneği Yayını, 1997.
- Kızılot, Şükrü: **Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, 4. bsk., Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2010.

- Kural, Yunus Nadi: **Kaçakçılığın Men ve Takibine Dair Kanun**, 2. bsk., İstanbul, Uysen Yayınları, 2002.
- Maç, Mehmet: **KDV Uygulaması**, 4. bsk., İstanbul, Denet Yayıncılık, 1998.
- Melemen, Mehmet: **Uygulamalı Uluslararası Ticaret İşlemleri**, 2. bsk., İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2012.
- Milletlerarası Ticaret Odası: **Incoterms 2010**, 2010.
- Neumark, Fritz: **Maliyeye Dair Tetkikler**, 4. bsk., İstanbul, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayını, 1951.
- Oktar, Kemal: **KDV, İstisnalar ve İadeler**, 2. bsk., Ankara, Gözlem Yayıncılık, 1999.
- Oktar, S. Ateş: **Vergi Hukuku**, 10. bsk., İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2014.
- Öncel, Mualla; Kumrulu, Ahmet; Çağan, Nami: **Vergi Hukuku**, 23. bsk., Ankara, Turhan Kitabevi, 2014.
- Özbalcı, Yılmaz: **Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara, Oluş Yayıncılık, 2012.
- Özçiloğlu, Mehmet; Sakar, M.Murat: “Sınır Ticareti Uygulaması Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, **Girişimcilik ve Kalkınma Dergisi**, Cilt:6, Sayı:1, 2011, s. 21-43.

- Özenalp, Ahmet: **Serbest Bölgeler**, 1. bsk., Bursa, Alfa Yayınları, 2002.
- Öztürk, Nazım: **Dış Ticaret**, 1. bsk., Bursa, Ekin Yayınevi, 2012.
- Seyidoğlu, Halil: **Ekonomik Terimler**, 3. bsk., İstanbul, Güzem Can Yayınları, 2002.
- Seyidoğlu, Halil: **Uluslararası İktisat**, 20. bsk., İstanbul, Güzem Can Yayınları, 2015.
- Soysal, H.Cahit; Uysal, Osman; Atabinici, Murat: **Gümrük ve Dış Ticaret Terimleri Sözlüğü**, 1. bsk., İstanbul, Gümrük Müfettişleri Derneği, 1999.
- Soysal, H.Cahit: **Lojistik Hukuku**, 1. bsk., İstanbul, Uysen Yayınları, 2007.
- Tunç, Havva: **Uluslararası Ticaret, Para ve Finans**, 1. bsk., İstanbul, Alfa Yayınları, 2004.
- Turhan, Salih: **Vergi Teorisi ve Politikası**, 6. bsk., İstanbul, Filiz Kitabevi, 1998.
- Uluatam, Özhan: **Kamu Maliyesi**, 13. bsk., Ankara, İmaj Yayınevi, 2014.
- Vonderbank, Stefan: **Gümrük Kıymeti Mevzuatı**, Çev. Serdar Çelik, 1. bsk., Ankara, Gümrük Müsteşarlığı Risk Yönetimi ve Stratejik Değerlendirme Birimi, t.y.
- Yerci, Cahit: **Gümrük Mevzuatı Dâhil Tüm Yönleriyle İthalatta KDV**, 1. bsk., Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2005.

Yılmaz, Şiir; (ve başk.): **İktisat Terimleri Sözlüğü**, Türk Dil Kurumu Yayınları, Ankara, 2001.

T.C. Anayasası

4629 sy. **Bazı Fonların Tasfiyesi Hakkında Kanun**, 03.03.2001 t. 24335 sy. R.G.

2872 sy. **Çevre Kanunu**, 11.08.1983 t. 18132 sy. R.G.

488 sy. **Damga Vergisi Kanunu**, 11.07.1964 t. 11751 sy. R.G.

2976 sy. **Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun**, 15.02.1984 t. 18313 sy. R.G.

5846 sy. **Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu**, 13.12.1951 t. 7981 sy. R.G.

474 sy. **Gümrük Giriş Tarife Cetveli Hakkında Kanun**, 25.05.1964 t. 11711 sy. R.G.

4458 sy. **Gümrük Kanunu**, 04.11.1999 t. 23866 sy. R. G.

3577 sy. **İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesi Hakkında Kanun**, 01.07.1989 t. 20212 sy. R.G.

5326 sy. **Kabahatler Kanunu**, 31.03.2005 t. 25772 mük. sy. R.G.

3065 sy. **Katma Değer Vergisi Kanunu**, 02.11.1984 t. 18563 sy. R.G.

3291 sy. **Muhtelif Kanunlarda Değişiklik Yapılması ve 1177 sayılı Tütün Tekeli Kanununun Bazı Maddelerinin Yürürlükten Kaldırılması ve Kamu İktisadi Teşebbüslerinin Özelleştirilmesi Hakkında Kanun**, 03.06.1986 t. 19126 sy. R.G.

4760 sy. **Özel Tüketim Vergisi Kanunu**, 12.06.2002 t. 24783 sy. R.G.

3218 sy. **Serbest Bölgeler Kanunu**, 15.06.1985 t. 18785 sy. R.G.

6102 sy. **Türk Ticaret Kanunu**, 14.02.2011 t. 27846 sy. R.G.

3093 sy. **Türkiye Radyo-Televizyon Gelirleri Kanunu**, 15.12.1984 t. 18606 sy. R.G.

213 sy. **Vergi Usul Kanunu**, 10.01.1961 t. 10703-10705 sy. R.G.

2015/7757 sy. **Bandrol Ücretlerine İlişkin Karar**, 09.07.2015 t. 29411 sy. R.G.

2009/15685 sy. **Bazı Mallara Uygulanacak Tütün Fonu Tutarlarının Belirlenmesine Dair Karar**, 29.12.2009 t. 27447 sy. R.G.

2005/8391 sy. **Dâhilde İşleme Rejimi Kararı**, 27.01.2005 t. 25709 sy. R.G.

2011/1436 sy. **Ek Mali Yükümlülük Olarak İlave Toplu Konut Fonu Tahsili Hakkında Karar**, 28.04.2011 t. 27918 sy. R.G.

2013/5260 sy. **Fikir ve Sanat Eserlerinin Çoğaltılmasına Yarayan Teknik Cihazlar ile Boş Taşıyıcı Materyallerin İmalat veya İthalatında Yapılacak Kesinti Oranlarının Belirlenmesine İlişkin Karar**, 31.08.2013 t. 28751 sy. R.G.

2009/15481 sy. **4458 Sayılı Gümrük Kanununun Bazı Maddelerinin Uygulanması Hakkında Karar**, 07.10.2009 t. 27369 sy. R.G.

95-7606 sy. **İthalat Rejim Kararı**, 31.12.1995 t. 22510 sy. mük. R.G.

88/12944 sy. **KKDF Hakkında Karar**, 07.06.1988 t. 19835 sy. R.G.

2004/7305 sy. **Korunma Önlemleri Hakkında Karar**, 29.05.2004 t. 25476 sy. R.G.

2007/13033 sy. Mal ve Hizmetlere Uygulanacak Katma Değer Vergisi Oranlarının Tespitine İlişkin Karar, 30.12.2007 t. 26742 sy. R.G.

2016/8478 sy. Sınır Ticaretinin Düzenlenmesine İlişkin Karar, 18.03.2016 t. 29657 sy. R.G.

1/95 sy. Türkiye-AB Arasında Gümrük Birliğini Tesis Eden Ortaklık Konseyi Kararı, 13.02.1996 t. L35 sy. ATRG.

2006/10895 sy. Türkiye ile Avrupa Topluluğu Arasında Oluşturulan GB'nin Uygulanmasına İlişkin Esaslar Hakkında Karar, 28.09.2006 t. 26303 sy. R.G.

Gümrük Yönetmeliği, 07.10.2009 t. 27369 mük. sy. R.G.

İhracat Yönetmeliği, 06.06.2016 t. 26190 sy. R.G.

İthalat Yönetmeliği, 31.12.1995 t. 22510 sy. R.G.

2016/3 sy. Çevrenin Korunması Yönünden Kontrol Altında Tutulan Atıkların İthalat Denetimi Tebliği, 31.12.2015 t. 29579 sy. 4. mük. R.G.

2016/7 sy. Çevrenin Korunması Yönünden Kontrol Altında Tutulan Katı Yakıtların İthalat Denetimi Tebliği, 31.12.2015 t. 29579 sy. 4. mük. R.G.

2016/23 sy. Çevrenin Korunması Yönünden Kontrol Altında Tutulan Metal Hurdaların İthalat Denetimi Tebliği, 31.12.2015 t. 29579 sy. 4. mük. R.G.

2 SN Gümrük Genel Tebliği (Serbest Dolaşım Giriş), 03.10.2005 t. 25955 sy. R.G.

16 SN Gümrük Genel Tebliği (Gümrük İşlemleri), 11.07.2002 t. 24812 sy. R.G.

KDV Genel Uygulama Tebliği, 26.04.2014 t. 28983 sy. R.G.

Tasfiye İşletme Bölge Müdürlükleri Hizmet Tarifesi, 04.02.2009 t. 27131 sy. R.G.

14.11.2001 t. 2001/38 sy. **Genelge**, Gümrükler Genel Müdürlüğü, (Çevrimiçi), <http://ggm.gtb.gov.tr/mevzuat/genelgeler/2001>, 20 Aralık 2015.

17.03.2004 t. 2004/10 sy. **Genelge**, Gümrükler Genel Müdürlüğü, (Çevrimiçi), <http://ggm.gtb.gov.tr/mevzuat/genelgeler/2004>, 20 Aralık 2015.

02.04.2009 t. 2009/32 sy. **Genelge**, Gümrükler Genel Müdürlüğü, (Çevrimiçi), <http://ggm.gtb.gov.tr/mevzuat/genelgeler/2009>, 20 Aralık 2015.

23.09.2011 t. 2011/44 sy. **Genelge**, Gümrükler Genel Müdürlüğü, (Çevrimiçi), <http://ggm.gtb.gov.tr/mevzuat/genelgeler/2011>, 20 Aralık 2015.

01.03.2001 t. 5761 sy. **Tasarruflu Yazı**, Gümrükler Genel Müdürlüğü, PC Gümrük Külliyyatı, Gümrük ve Dış Ticaret Mevzuatı Bilgi Bankası, <http://www.arslannet.com>.

03.08.2001 t. 20466 sy. **Tasarruflu Yazı**, Gümrükler Genel Müdürlüğü, PC Gümrük Külliyyatı, Gümrük ve Dış Ticaret Mevzuatı Bilgi Bankası, <http://www.arslannet.com>.

13.05.2002 t. 10211 sy. **Tasarruflu Yazı**, Gümrükler Genel Müdürlüğü, PC Gümrük Külliyyatı, Gümrük ve Dış Ticaret Mevzuatı Bilgi Bankası, <http://www.arslannet.com>.

07.11.2003 t. 28265 sy. **Tasarruflu Yazı**, Gümrükler Genel Müdürlüğü, PC Gümrük Külliyyatı, Gümrük ve Dış Ticaret Mevzuatı Bilgi Bankası, <http://www.arslannet.com>.

01.05.2006 t. 10906 sy. **Tasarruflu Yazı**, Gümrükler Genel Müdürlüğü, PC Gümrük Külliyyatı, Gümrük ve Dış Ticaret Mevzuatı Bilgi Bankası, <http://www.arslannet.com>.

11.06.2008 t. 14642 sy. **Tasarruflu Yazı**, Gümrükler Genel Müdürlüğü, PC Gümrük Külliyyatı, Gümrük ve Dış Ticaret Mevzuatı Bilgi Bankası, <http://www.arslannet.com>.

12.03.2010 t. 5608 sy. **Tasarruflu Yazı**, Gümrükler Genel Müdürlüğü, PC Gümrük Külliyyatı, Gümrük ve Dış Ticaret Mevzuatı Bilgi Bankası, <http://www.arslannet.com>.

25.05.2011 t. 12639 sy. **Tasarruflu Yazı**, Gümrükler Genel Müdürlüğü, PC Gümrük Külliyyatı, Gümrük ve Dış Ticaret Mevzuatı Bilgi Bankası, <http://www.arslannet.com>.

17.08.2012 t. 2628 sy. **Tasarruflu Yazı**, Tasfiye Hizmetleri Genel Müdürlüğü, PC Gümrük Külliyyatı, Gümrük ve Dış Ticaret Mevzuatı Bilgi Bankası, <http://www.arslannet.com>.

11.07.2013 t. 13218 sy. **Tasarruflu Yazı**, Gümrükler Genel Müdürlüğü, PC Gümrük Külliyyatı, Gümrük ve Dış Ticaret Mevzuatı Bilgi Bankası, <http://www.arslannet.com>.

04.06.2001 t. 2000/1588 Esas, 2001/1965 Karar sy. **Karar**, Danıştay 7'nci Dairesi, PC Gümrük Külliyyatı, Gümrük ve Dış Ticaret Mevzuatı Bilgi Bankası, <http://www.arslannet.com>.

18.04.2002 t. 2000/4986 Esas, 2002/1626 Karar sy. **Karar**, Danıştay 7'nci Dairesi, PC Gümrük Külliyyatı, Gümrük ve Dış Ticaret Mevzuatı Bilgi Bankası, <http://www.arslannet.com>.

23.03.2005 t. 2001/4839 Esas, 2005/495 Karar sy. **Karar**, Danıştay 7'nci Dairesi, PC Gümrük Külliyyatı, Gümrük ve Dış Ticaret Mevzuatı Bilgi Bankası, <http://www.arslannet.com>.

14.03.2006 t. 2004/1568 Esas, 2006/825 Karar sy. **Karar**, Danıştay 7'nci Dairesi, PC
Gümrük Külliyyatı, Gümrük ve Dış Ticaret Mevzuatı Bilgi Bankası,
<http://www.arslannet.com>.

06.04.2012 t. 2008/7106 Esas, 2012/1249 Karar sy. **Karar**, Danıştay 7'nci Dairesi, PC
Gümrük Külliyyatı, Gümrük ve Dış Ticaret Mevzuatı Bilgi Bankası,
<http://www.arslannet.com>.

<http://www.bumko.gov.tr/TR,4461/butce-gider-gelir-gerceklesmeleri-1924-2012.html>,
20 Aralık 2015.