

Vergide Gündem

Tax Agenda

Nisan / April 2013

"Gümrük ve uluslararası ticaret" özel sayısı

Gümrük ve uluslararası ticarete etik kavramı: Arusha Deklarasyonu

Sercan Bahadır - Elif Feyzioğlu

Gümrük kıymetinin sonradan beyanı

Yakup Güneş

Gümrük işlemlerinde damga vergisi uygulamaları

Tuğba Aslan

Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu

Bircan Altınoluk

İthal eşyanın üretiminde kullanılan araç ve gereç maliyetinin gümrük kıymeti karşısındaki durumu

Serkan Küçükbilezikçi

English translation

Dünyadan vergi haberleri

Burcu Coşgun

Sirküler indeks

Vergi takvimi

Pratik bilgiler

Practical information

Gümrük ve uluslararası ticarete etik kavramı: Arusha Deklarasyonu

Giriş

Dünyada küreselleşmenin ivme kazanmasıyla birlikte uluslararası ticarete daha önce hiç yer verilmeyen bazı değerlerin ya da kavramların kullanılmaya başladığını gözlemlemekteyiz. Felsefe biliminde kullanılan “etik” kavramı da, küresel ticaret ile ticari hayatımıza girmiş bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır. Son zamanlara kadar felsefe bilimi dışında başka bir bilim dalında açıkça yer bulmayan “etik” kavramı, günümüz ticari hayatında çok sık duyduğumuz bir kavram haline gelmiştir.

“Etik” felsefenin ahlaki değerler kısmını inceleyen bir bilim dalıdır. Etik kavramı özünde bir insan eylemi ve davranışdır. Bu nedenle ticari hayatta rol alan aktörlerin de bu davranışların ve eylemlerin evrensel etik kurallarının diğer faaliyet kolları ile birlikte oluşturulması ve geliştirilmesi beklenen ve arzu edilen bir durumdur.

Bu çalışmada esas olarak uluslararası ticaret ve gümrük işlemlerinde etik kavramını uluslararası düzeyde benimseten Arusha Deklarasyonu irdelenecektir.

Etik ve ahlak kavramları

Etik sözcüğünün kökeni, Yunanca “ethos” sözcüğünden gelmektedir. Yunanca’da “ethos”, ikili bir anlam yapısına sahiptir. Bunlardan birincisi alışkanlık, töre, görenek gibi sözcükleri işaret ederken; ikincisinde ise toplumda hazır bulunan töre, alışkanlık ve görenekleri olduğu gibi uygulamayıp, bunların üzerine düşünerek, sorgulayarak, eleştirerek içselleştirme ve bunu kişiliğin belirleyici özelliği haline getirme anlamına gelmektedir.

Yine, eski Latince’deki “mos” sözcüğünden türetilen moral, öncelikle belirli bir insan topluluğunda, bu insan topluluğunun üyelerinin birbirleri ile ilişkilerini belirleyen eylem modellerini veya normlarını ifade etmektedir. Başka bir anlamda, bu normlara bağlı olmanın, kişi açısından bir kişilik meselesi oluşunu yansıtmaktadır. Diğer taraftan, Arapça “hulk” sözcüğünün çoğulu olan ahlâk da huy, seciye, tabiat, fitrat, yaratılış anlamlarına gelmektedir.

Kökenleri bakımından etik, moral ve ahlak kavramları arasında çok yakın bir ilişkinin olduğu ve genel olarak bir değerlendirme yapmak gerekirse bu 3 sözcüğün kabaca aynı anlama geldiğini söylemek yanlış olmayacaktır. Ancak, etik ve ahlak sözcükleri arasında ince bir çizgi bulunmaktadır.

Etik, felsefenin temel bir dalı iken ahlâk, yere ve zamana göre değişen davranış belirleyen normlardan, ölçülerden oluşmuş bir olgudur. Ahlâk, insan eylemlerinin doğru veya yanlış gibi değer ölçüleriyle ifade edilmesini mümkün kılan yargı, tutum, davranış, ilke ve kurallarıdır. Bu bağlamda, “etik” belli bir topluluğun “yaşam biçimi”, kısaca “töre bilimi” ve bir “ahlak felsefesi” olarak kabul edilmektedir.¹ Netice olarak etik, ahlaki konu edinen bir derin düşünme faaliyeti olarak tanımlanır.

Gümrük ve uluslararası ticarete etik kavramının gelişimi

Gümrük ve uluslararası ticaret işlemlerinin yürütülmesinde 4 aktör yer almaktadır: İş sahipleri, gümrük müşavirleri ve iş takipçileri, taşıma ve lojistik şirketleri ve kamu idaresi. Bu 4 aktörün eşya hareketine ilişkin işlemleri yerine getirirken olması gereken veya genel kabul gören eylem ve davranışlar “gümrük meslek etiği” olarak karşımıza

¹ ADALET MESLEK ETİĞİ; Yrd. Doç. Dr. Ertuğrul UZUN

çıkılmaktadır. Bu bağlamda dört temel yol gösterici rehberden/ dokümandan söz etmek mümkündür:

- a. Dünya Gümrük Örgütü Revize Arusha Deklarasyonu
- b. Dünya Gümrük Örgütü Yolsuzlukla Mücadele Eylem Planı (World Customs Organization Integrity Action Plan)
- c. Avrupa Komisyonu-Vergilendirme ve Gümrük Birliği Tasarısı (European Commission-Taxation & Customs Union Customs Blueprints)
- d. İstanbul Deklarasyonu

Yukarıda bahsedilen düzenlemelerin en başında "Arusha Deklarasyonu" gelmektedir. Bu nedenle bu Deklarasyon'da belirtilen ilkeler üzerinde durulması amaçlanmaktadır. Türkiye'nin üyesi olduğu Dünya Gümrük Örgütü (DGÖ) tarafından 7 Temmuz 1993 tarihinde 12 ilkenin belirlendiği "Arusha Deklarasyonu" yayınlanmıştır.

Söz konusu 12 ilke;

1. Gümrük mevzuatı açık ve özlü olmalıdır.
2. Gümrük rejimleri basit, tutarlı ve uygulanabilir olmalıdır.
3. Otomasyon yolsuzluklara karşı etkili bir tedbirdir ve kullanımına öncelik verilmelidir.
4. Personel ve iş rotasyonuna önem verilmelidir.
5. Yöneticiler, personelin zayıflıklarını tespit etme ve gidermede ana sorumluluk sahibi olmalıdır.
6. Etkili muhasebe uygulamaları hayata geçirilmelidir.
7. İdare, personele; kuruma, aidiyet ve yolsuzluklara karşı alınan tedbirlere uyma isteği aşılanmalıdır.
8. Yeni personel alımı ve personelin terfileri gibi hususlar objektif ve müdahaleden uzak olmalıdır.
9. Davranış ilkeleri belirlenerek, personele yazılı olarak dağıtılmalıdır.
10. Personel kariyeri boyunca ahlâk ve dürüstlük konularında gerekli mesleki eğitimi almalıdır.
11. Personelin yaşam standardı geliştirilmelidir.
12. İdare, gümrük komisyoncuları ve iş çevresi ile açık ve şeffaf ilişkiler kurmalı ve bu ilişkileri geliştirilmelidir.

Daha sonra DGÖ tarafından II. ve III. Yolsuzlukla Mücadele ve Dürüstlüğün Korunması Küresel Formları'nda ele alınan gümrüklerde dürüstlük konusuna ilişkin Haziran 2003'te bir toplantı yapılmıştır. Yapılan toplantı sonucunda, daha önce belirlenen 12 ilke yeniden gözden geçirilerek 10 temel ilke belirlenmiştir. 10 temel ilkenin yer aldığı metne Revize Arusha Deklarasyonu denilmektedir.

Bu 10 temel ilke sırasıyla kısaca aşağıda açıklanmıştır:

1. Liderlik ve taahhüt

Yolsuzluğun önlenmesi ve ortadan kaldırılması, Gümrük İdaresinin Başkanı (üst yöneticileri) ve diğer idarecilerin yetki ve sorumluluğundadır. Yüksek seviyede dürüstlüğe olan ihtiyacın üzerinde durulması ve yolsuzlukla mücadele taahhüdünün uzun vadede muhafaza edilmesi gerekir. Bu

çerçevede, Gümrük İdarecilerinin güçlü bir liderlik üstlenmesi ve yüksek seviyede dürüstlüğü gümrüğün tüm alanlarında muhafaza etme sorumluluğunu üzerine alarak, gerektiğinde hesap verebilmesi gerekir. Gümrük İdarecileri, açık ve net bir tavırla dürüstlük üzerinde yoğunlaşmalı ve davranış ilkelerinin metnine ve ruhuna uygun bir şekilde örnek teşkil etmelidirler.

2. Asgari idari düzenlemeler

Gümrük mevzuatı, yönetmelikleri, idari tüzük ve usulleri, mümkün olduğu ölçüde uyumlu hale getirilmeli ve basitleştirilmeli, böylelikle gümrük işlemleri, aşırı yüklerden arınmış olarak yürütülebilmelidir. Bu süreç, uluslararası alanda üzerinde mutabık kalınmış sözleşmeleri, diğer belge ve kabul edilmiş standartları içermektedir. Gümrük uygulamaları, kırtasiyeciliği ortadan kaldırmak ve gereksiz tekrarlamaları en aza indirmek amacıyla, vergi oranları, mümkün olduğunca makul bir seviyeye çekilmeli ve standart kurallara getirilen muafiyetler asgari seviyeye indirilmelidir. Sistem ve usuller Gümrük Rejimlerinin Uyumlu Hale Getirilmesi ve Basitleştirilmesine Dair (Revize edilmiş) Kyoto Sözleşmesi'ne uygun olmalıdır.

3. Şeffaflık

Gümrüğe gelen mükellefler, gümrükle olan işlerinde yüksek derecede kesinlik ve öngörü ümit etmektedir. Gümrük mevzuatlarının, yönetmeliklerinin, usullerinin ve idari tüzüklerin halka açık olması, erişiminin kolay olması ve tek bir şekilde ve tutarlı bir biçimde uygulanması gereklidir. Takdir yetkilerinin kullanıldığı temel, açık bir şekilde ifade edilmelidir. Başvuru ve idari gözden geçirme mekanizmalarının, mükelleflerin gümrüğün aldığı kararların gözden geçirilmesinin yollarını aramalarını mümkün kılacak bir mekanizma sağlayacak şekilde tesis edilmelidir. Mükelleflerin gümrükten beklediği hizmet düzeyini gösterir mükellef hizmet şartları ya da performans standartları oluşturulabilir.

4. Otomasyon

Gümrük işlemlerinin otomasyonu ya da bilgisayarlı ortamda gerçekleştirilmesi, verimliliği ve etkililiği artırmakta, yolsuzluk ihtimalini ortadan kaldırmaktadır. Otomasyon ayrıca hesap verilebilirlik düzeyini de artırmakta, sonradan izleme imkânı sağlamakta ve idari kararların gözden geçirilmesine ve resmi takdir yetkisinin kullanılmasına imkân vermektedir. Otomasyon sistemleri, mümkün olduğu ölçüde, memurun takdir yetkisini uygunsuz kullanması ihtimalini ve gümrük memurlarıyla mükellefler arasında yüz yüze irtibatı ve fiziksel işlemlerle parasal kaynak transferi arasındaki bağlantıyı asgari düzeye çekecek biçimde ayarlanmalıdır.

5. Özel sektörle ilişkiler

Gümrük idareleri özel sektörle açık, şeffaf ve üretken bir ilişki tesis etmelidirler. Mükelleflerin, sorunla ilgili olarak yeterli düzeyde sorumluluk ve hesap verilebilirliği ve bu sorunlara getirilecek pratik çözümlerin tespiti ve uygulanmasını kabul etmeye teşvik edilmesi gerekir. Bu bağlamda, gümrük ve iş çevreleri arasında bir Mutabakat Zaptı'nın (Protokol)

hazırlanması faydalı olabilir. Aynı şekilde, mesleki davranış biçimlerinin standartlarını açık bir şekilde ortaya koyan davranış ilkelerinin, özel sektör açısından hazırlanması da yararlı olabilir. Yolsuzluğa karşı cezaları, mükellefleri tercihli tarifieden yararlanmak amacıyla rüşvet ya da işlerini kolaylaştırıcı ücretler ödemekten caydıracak yeterlilikle olmalıdır.

6. Yeniden yapılanma ve modernizasyon

Yolsuzluk, modası geçmiş ve verimsiz uygulamaların geçerli olduğu ve mükelleflerin rüşvet teklif etmek ve işlerini kolaylaştırmak için ücret ödemek suretiyle yavaş ya da hantal işlemlerden kaçınmaya çalıştıkları durumlarda meydana gelir. Gümrük idareleri, resmi şartları ihlal etmek suretiyle elde edilen avantajları ortadan kaldırmak üzere mevcut sistemlerini yeniden yapılandırmalı ve modernize etmelidirler. Bu yeniden yapılanma ve modernizasyon girişimleri, kapsamlı bir nitelik taşımalı ve gümrük işlemlerinin ve performansının tüm alanları üzerinde yoğunlaşmalıdır.

7. Kontrol ve soruşturma

Gümrüklerde görülen yolsuzluğun önlenmesi ve kontrolü, dahili kontrol programlarının uygulanması ile desteklenebilmektedir. Bunlara ilgili izleme ve kontrol mekanizmalarının dahili ve harici hesap kontrolü, soruşturma ve kovuşturma rejimleri örnek verilebilir. Bu rejimler, yolsuzluk vakalarını tespit etmek ve yolsuzluğa bulaşmış memurları cezalandırmak ya da kovuşturmak üzere düzenlenmiş yüksek seviyede dürüstlük ve engelleyici nitelikte stratejileri teşvik etmek için pozitif stratejiler arasında makul bir denge oluşturmalıdır. Gümrük memurları, mükellefler ve halk yolsuzluğa konu, ahlak dışı ya da yasa dışı faaliyetleri ihbar edecek şekilde teşvik edilmeli, ihbar niteliği taşıyan bilgi alındığında, acil ve doğru bir biçimde soruşturulmalı ve mevcut kaynaklar muhafaza edilmelidir. Geniş ölçekli ya da karmaşık soruşturmaların teminat altına alınması halinde ya da yolsuzluğun yaygın olduğu idarelerde, bağımsız yolsuzlukla mücadele kurumlarına müracaat imkânı bulunmalıdır.

8. Davranış ilkeleri

Etik dürüstlük programlarının temel unsuru, tüm gümrük memurlarından beklenen davranışı gayet pratik ve net bir şekilde ortaya koyan kapsamlı davranış ilkelerinin hazırlanması, dağıtımı ve benimsenmesidir. Bu ilkelere uymama, davranış ilkeleri kapsamında dile getirilmeli, ihlalin ciddiyetine tekabül edecek şekilde ayarlanmalı ve uygun idari ve hukuki hükümlerle desteklenmelidir.

9. İnsan kaynakları yönetimi

Sağlıklı insan kaynakları yönetimi politikalarının ve usullerinin uygulanması, gümrüklerde görülen yolsuzlukla mücadelede çok önemli bir rol oynamaktadır. Gümrüklerde görülen yolsuzluğu kontrol altına alma ya da ortadan kaldırmada yararlı olan insan kaynakları yönetimi uygulaması aşağıdaki hususları kapsamaktadır:

- ▶ Memurların, saygın bir hayat sürebilmelerini sağlamak için yeterli düzeyde maaş, diğer ücret ödemeleri ve koşulların sağlanması,
- ▶ Yüksek seviyede dürüstlük standartlarını muhafaza eden memurların işe alınması,
- ▶ Personel seçiminin ve terfi usullerinin, önyargı ve kayırmacılıktan arındırılıp, liyakat prensibine göre gerçekleştirilmesi,
- ▶ Personelin görevlendirilmesinde, rotasyonunda ve yeniden konumlandırılmasında memurların riske maruz kalabilecekleri pozisyonlarda uzun süre kalmalarını ortadan kaldıracı kararların alınması,
- ▶ Gümrük memurlarına, istihdam yoluyla ve kariyerlerine göre sürekli terfi edebilme ve yüksek etik ve mesleki standartları muhafaza etmelerini sağlama konusunda yeterli düzeyde eğitim ve mesleğinde gelişme imkânı sağlama,
- ▶ Sağlıklı uygulamaları destekler, kişisel ve mesleki dürüstlüğü besler mahiyette performans takdir ve yönetim sistemlerini uygulamaya geçirme.

10. Moral ve kurumsal kültür

Yolsuzluğun, moral gücün ya da "ekip ruhu"nun az olduğu teşkilatlarda ve gümrük memurlarının idarelerinin taşıdığı isimle iffihar edememeleri gibi durumlarda ortaya çıkma ihtimali yüksektir. Moral gücün yüksek olduğu durumlarda, insan kaynakları yönetimi uygulamalarının adil olduğu, kariyer geliştirme ve ilerleme hususunda makul imkânları olduğu hallerde memurların dürüstlük prensibi çerçevesinde hareket etmeleri daha muhtemeldir. Her düzeyde memurun, yolsuzlukla mücadele programına dahil edilmesi ve idarelerinin dürüstlüğü hususunda yeterli düzeyde bir sorumluluğu kabul etmeye teşvik edilmesi gereklidir.

Arusha Deklarasyonu, kamu idarelerinde çalışanlara yönelik 10 temel davranış ilkelerini benimsemiştir. Gümrük ve uluslararası ticarete yer alan diğer 3 aktörün rolüne yönelik bir belirlemede bulunulmamıştır. Her ne kadar bu temel prensipler diğer aktörler için de genel kabul görmüş davranış kuralları olsa bile, doğrudan bu aktörlere yönelik küresel bir düzenleme mevcut değildir.²

Bu bağlamda, Dünya Gümrük Örgütü'nün hedefleri arasında yukarıda bahsettiğimiz Arusha Deklarasyonu'nun uygulanmasına katkı sağlamak yer almaktadır. DGÖ'nün Dürüstlük Eylem Planı'ndaki amacı, ülkelerin kendi gümrük hizmetlerini gerçekleştirirken, etkin, serbest ve genişleyen dünya ticaretine uyum sağlamaları konusunda rehber olmaktır. Ayrıca, dürüstlük politikalarını ve programlarını açık bir şekilde ifade etmek de temel esaslarındandır.³

Diğer taraftan, Avrupa Konseyi Çalışmaları ile Ekonomik İşbirliği Teşkilatı tarafından hazırlanan "İstanbul Deklarasyonu"

² ARUSHA DEKLARASYONU Revize Edilmiş Metin

³ World Customs Organization Integrity Plan

gümrük idarelerindeki etik davranış kurallarına yönelik diğer çalışmalar olarak karşımıza çıkmaktadır.

Ancak bu konuda öne çıkan en önemli kaynak revize edilmiş Arusha Deklarasyonu'dur.

Türkiye'de etik kavramının gelişimi

Dünya Gümrük Örgütü'nün Arusha Deklarasyonu ile belirlemiş olduğu 10 temel ilkenin, üye ülke gümrük idareleri tarafından da uygulamaya konulması kararlaştırılmıştır. Bu çalışmalara paralel olarak kamuda etik kültürünü geliştirmek için 25.05.2004 tarihli 5176 sayılı "Kamu Görevlileri Etik Kurulu Kurulması ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun" ile bu Kanun'a ilişkin "Kamu Görevlileri Etik Davranış İlkeleri ve Başvuru Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik" 13.04.2005 tarihinde Resmî Gazetede yayımlanmıştır.

Tüm bu çalışmaların ana amacı, kamu görevlilerine, saydamlık, tarafsızlık, dürüstlük, hesap verebilirlik, kamu yararını gözetme gibi etik ilkelerini benimsetmektir. Kanun'la, etik davranış ilkelerini belirlemek ve uygulamayı gözetmek için Kanun uyarınca, kamu kurum ve kuruluşlarında görevli Kanun'da belirtilen üst düzey personelin etik davranış ilkelerine aykırı uygulamaları bulunduğu konusunda vatandaşlarca ileri sürülen iddiaları araştırmak ve sonuçlandırmak üzere Başbakanlık bünyesinde 11 kişiden oluşan Kamu Görevlileri Etik Kurulu oluşturulmuştur.

Etik Kurulu, kamu görevlilerinin görevlerini yürütürken uymaları gereken etik davranış ilkelerini hazırlayacağı yönetmeliklerle belirleme, kamuda etik kültürünü yerleştirmek üzere çalışmalar yapma ve bu konuda yapılacak çalışmalara destek olmakla görevli ve yetkili kılınmıştır.

Bu bağlamda, Kamu Görevlileri Etik Kurulu hem hazırlayacağı yönetmeliklerle kamu yönetiminde etik konusunda etik altyapıyı bir etik davranış kodu halinde sistemleştirip toparlamak, hem de etik altyapının en önemli unsurlarından olan hesap verebilirlik mekanizmasının bir parçası olma işlevini yerine getirmektedir. Kanun; Cumhurbaşkanı, Türkiye Büyük Millet Meclisi üyeleri, Bakanlar Kurulu üyeleri, Türk Silahlı Kuvvetleri, yargı mensupları ve üniversiteleri kapsamamaktadır.

Diğer taraftan, gümrük idaresi için ise etik kapsamında yapılan en temel düzenleme 07.05.2010 tarihinde yayınlanan 2010/2 no.lu Genelge'dir. Aynı zamanda, kamu görevlilerinin, görevlerini yürütürken "Kamu Görevlileri Etik Davranış İlkeleri ile Başvuru Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik"te belirtilen etik davranış ilkelerine uymakla yükümlü oldukları bir Bakanlık Onayı ile gümrük çalışanlarına duyurulmuştur. Bu ilkeler, aynı zamanda kamu görevlilerinin istihdamını düzenleyen mevzuat hükümlerinin bir parçasını da oluşturmaktadır.

Kamu idaresinde yukarıda bahsedilen gelişmeler yaşanırken gümrük müşavirliği tarafından da etik kuralların benimsenmesine ilişkin bazı çalışmalar kamuoyu ile paylaşılmıştır. Bu bağlamda İstanbul, İzmir, Bursa, Ankara ve Mersin gümrük müşavirlerinin hazırlamış olduğu "Gümrük Müşavirlerinin Meslek Etik Standartları"na göre, güvenilirlik, tarafsızlık ve bağımsızlık gümrük müşavirlerinin iş ilişkilerinde temel etik kuralları olarak belirlenmiştir.

Sonuç ve değerlendirme

Son dönemlerde birçok alanda olduğu gibi uluslararası ticaret ve gümrük alanında da etik kavramı gündeme gelmeye başlamıştır. Özellikle Dünya Gümrük Örgütü tarafından yayınlanan "Revize Arusha Deklarasyonu" gümrük ve uluslararası ticaret alanında etik kavramı üzerine uluslararası bir anlaşma niteliğindedir. Bu doğrultuda, birçok üye ülkede olduğu gibi ülkemizde de 5176 sayılı yasa yayınlanmıştır.

Diğer taraftan, gümrük ve uluslararası ticarete rol alan "gümrük müşavirleri" adına bazı Gümrük Müşavirleri Derneği tarafından da etik kavramları standartlarının oluşturulması adına bazı çalışmaların yapıldığı gözlemlenmiştir.

Tüm bu çalışmalara bakıldığında "etik" kavramının gümrük ve uluslararası ticaret camiası tarafından da genel kabul gördüğünü söylemek yanlış olmayacaktır.



Gümrük kıymetinin sonradan beyanı

I. Giriş

Eşyanın gümrük kıymeti, gümrük tarifesinin ve eşya ticaretine ilişkin belirli konularda getirilen tarife dışı düzenlemelerin uygulanması amacıyla, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 23 ila 31'inci maddeleri çerçevesinde belirlenen kıymettir.

İthal eşyasının gümrük kıymeti, kural olarak eşyanın satış bedelidir. Satış bedeli, Türkiye'ye ihraç amacıyla yapılan satışta Gümrük Kanunu'nun 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 fiyat, ithal eşyasının satış koşulu olarak, alıcının satıcıya veya satıcının bir yükümlülüğünü karşılamak üzere üçüncü bir kişiye yaptığı veya yapacağı tüm ödemeleri kapsar. Ödemeler para transferi şeklinde olabileceği gibi, akreditif veya ciro edilebilir bir kıymetli evrak kullanılarak ya da doğrudan veya dolaylı yapılabilir.

Gümrük Kanunu'nun eşyanın gümrük kıymetine ilişkin hükümleri dikkate alındığında alıcı tarafından satıcıya fiilen ödenen veya ödenecek olan fiyata Gümrük Kanunu'nun 27'nci maddesinde sayılan unsurların ilave edilmesi; fiilen ödenen veya ödenecek olan fiyattan ayırt edilebilmeleri koşuluyla, aynı Kanunun 28'inci maddesinde sayılan unsurların ise fiilen ödenen veya ödenecek olan fiyata ilave edilmemeleri gerekmektedir.

Bahsi geçen Kanun hükümleri çerçevesinde tespit edilen ithal eşyanın gümrük kıymetinin ithalat aşamasında gümrük beyannamesinde beyan edilmesi ve bu kıymet esas alınarak hesaplanacak gümrük vergilerinin gümrük idaresine ödenmesi bir zorunluluktur.

Ancak günümüzde ithal eşyanın gümrük kıymetini beyannamenin tescili aşamasında her zaman bilebilmek çeşitli nedenlerden ötürü mümkün değildir. İthal eşyanın satış bedelinin sözleşme gereği ithalattan sonra kesinleşmesi veya ithal eşya için yapılan bir giderin ithalattan sonra öğrenilmesi bu nedenlere örnek olarak gösterilebilir.

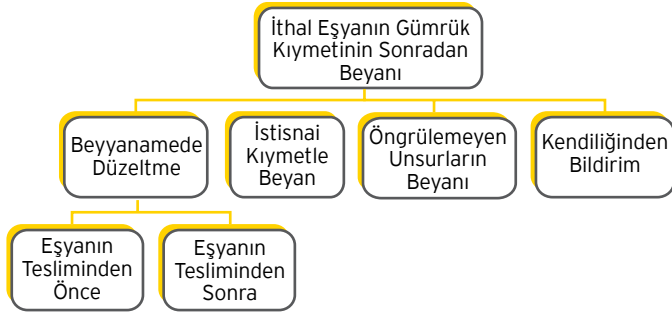
Ayrıca sehven veya bilgi/mevzuat eksikliği nedeniyle eşyanın gümrük kıymetinin yanlış veya eksik beyan edilmesi de kimi zaman mümkündür. Örneğin beyan aşamasında mal bedeline ilişkin döviz kurunun hatalı beyan edilmesi, ithalata ilişkin tüm giderlerin beyanda bulunana aktarılmaması veya ithal eşyanın gümrük kıymetine girmediği zannıyla kimi giderlerin gümrük vergisi matrahına eklenmemesi gibi.

Tüm bu örneklerde ithal eşyanın gümrük kıymetinin ithalattan sonra düzeltilmesi ihtiyacı gündeme gelmektedir.

II. Gümrük kıymetinin sonradan beyan edilme yöntemleri

İthal eşyanın gümrük kıymetinin beyandan sonra düzeltilmesine ilişkin hükümler, Gümrük Kanunu ile Gümrük Yönetmeliği'nin farklı maddelerinde düzenlenmiş olup, bu düzenlemeler kapsamına girebilecek kıymet unsurları ile düzeltmenin şart ve sonuçları birbirinden farklılık göstermektedir.

Gümrük mevzuatı kapsamında başvurulabilecek kıymet düzeltme yolları aşağıdaki grafikte gösterilmiş; bu yollara ilişkin detaylı açıklamalara takip eden sayfalarda yer verilmiştir.



A. Beyanamede düzeltme

Gümrük Kanunu'nun 5911 Sayılı Kanun'la değişik 61'inci maddesinde;

Aynı Kanun'un 60'inci maddesinde belirtilen şartlara uygun beyannamelerin, ait oldukları eşyanın gümrüğe sunulmuş olması halinde tescil edileceği; tescil işleminin, 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 edeceği;

Aksine hüküm bulunmadıkça, eşyanın beyan edildiği gümrük rejimine ilişkin tüm hükümlerin uygulanmasında esas alınacak tarihin, beyannamenin tescil edildiği tarih olduğu;

Tescil edilmiş beyannamenin, ait olduğu eşyanın vergileri ve para cezalarından dolayı taahhüt niteliğinde beyan sahibini bağlayacağı ve gümrük vergileri tahakkukuna esas tutulacağı;

hüküm altına alınmıştır.

Gümrük Kanunu'nun 5911 Sayılı Kanun'la değişik 63'üncü maddesinde başka bir eşyanın beyanı sonucunu doğurmaması kaydıyla, beyan sahibinin talebi üzerine beyanamede yer alan bir veya daha fazla bilginin düzeltilmesine, gümrük idarelerince izin verileceği ancak;

- Beyan sahibine eşyanın muayene edileceğinin bildirilmesinden,
- Söz konusu bilgilerin yanlış olduğunun tespit edilmesinden,
- 73'üncü madde hükümleri saklı kalmak üzere, eşyanın teslim edilmesinden,

sonra beyanamede düzeltme yapılmasına izin verilmeyeceği belirtilmiştir.

Bahse konu 73'üncü maddede ise mavi hat uygulamasının yasal dayanağına yer verilmiş olup, gümrük idarelerinin kendi yetkileri doğrultusunda veya beyan sahibinin talebi üzerine, yönetmelikle belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde, beyannamenin düzeltilmesini eşyanın tesliminden sonra da yapabilecekleri hüküm altına alınmıştır.

İ) Eşyanın tesliminden önce beyanamede düzeltme

4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun yönetmelikle düzenlenmesini öngördüğü konuları düzenlemek ve uygulamaya yön verecek hususlara açıklık getirmek amacıyla yayımlanan Gümrük Yönetmeliği'nin 07.02.2013 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan Yönetmelikle değişik 121'inci maddesinin 2'inci fıkrasına göre; beyan ve tescil aşamasından geçmiş ancak ilgili olduğu eşya henüz beyan sahibine teslim edilmemiş beyanamede;

- Muayene türünün kırmızı hat olarak tayin edilmesinden;
- Beyanamedeki bilgilerin yanlış olduğunun gümrük idaresince tespit edilmesinden;

evvel beyanamede düzeltme yapılabileceği; bu düzeltme işleminin de herhangi bir yaptırıma tabi olmadığı anlaşılmaktadır.

Bu düzenleme pratik bir öneme sahip olup, beyan sahibinin beyan ve tescilden sonra beyanamedeki, döviz kuru, teslim şekli, gümrük vergisi matrahı, KDV matrahı gibi kimi bilgilerin hatalı olduğunu fark etmesi halinde bu bilgileri herhangi bir yaptırıma tabi tutulmaksızın düzeltilmesine olanak sağlamaktadır.

Aynı maddenin değişik 3'üncü fıkrasına göre; beyanın kontrolü türü kırmızı hat olarak belirlenen eşyaya ilişkin bilgilerin yanlış olduğunun tespit edilmesinden önce düzeltme talebinde bulunulması halinde, bu talep Gümrük Kanunu'nun 234'üncü maddesinin üçüncü fıkrası düzenlenen ve aşağıda ele alınacak olan "kendiliğinden bildirim" olarak değerlendirilerek sistemde gerekli düzeltmeler yapılır. Beyan edilen eşyaya ilişkin bilgilerin yanlış olduğunun tespit edilmesinden sonra düzeltme talebinde bulunulması halinde ise düzeltme talepleri kabul edilmeyerek ilgili mevzuat çerçevesinde gereği yapılacaktır.

Öte yandan, ilgili eşya kırmızı hatta muayene edilmesine karşın, eşyanın gümrük kıymeti dahil beyanamedeki bilgilerin bir veya birkaçının yanlış olduğunun gümrük idaresince tespit edilememesi halinde, eşya henüz teslim alınmadan evvel yükümlüsünce beyanamede düzeltme talebinde bulunulması durumunda herhangi bir cezai yaptırım uygulanıp uygulanmayacağı hususunda açık herhangi bir düzenleme gümrük mevzuatında bulunmamaktadır.

Buna göre;

- ▶ Gümrük Kanunu'nun 63'üncü maddesindeki düzenleme, Gümrük Kanunu'nun aşağıda ele alınacak olan 234'üncü maddesine nazaran istisnai bir düzenleme olduğu; bu çerçevede istisna şartlarına birebir uyulması gerektiği; bu şartlardan bir veya bir kaçının yerine getirilmemesi halinde genel hükümlere göre işlem yapılması gerektiği;
- ▶ Bu minvalde, kırmızı hatta muayene edilmesine karşın gerçeğe aykırılığı gümrük idaresince tespit edilemeyen bir veya daha fazla bilgiyi ihtiva eden beyanamede, eşya henüz teslim alınmadan düzeltme talebinde bulunulması halinde bu düzeltmenin Gümrük Kanunu'nun 234'üncü maddesi çerçevesinde değerlendirilmesi ve bu doğrultuda yaptırım uygulanması gerektiği,

tarafımızca değerlendirilmektedir.

Ancak Gümrük İdaresi ile yükümlüler arasında çıkması muhtemel uyuşmazlıkların önüne geçilmesi babında; Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nca bu konuda sarih bir düzenlemeye gidilmesini önermekteyiz.

ii) Eşyanın tesliminden sonra beyannamede düzeltme

Bilindiği üzere "mavi hat" uygulamasında, kırmızı ve sarı muayene hatlarından farklı olarak, beyanın kontrolü eşyanın beyan sahibine teslim edilmesinden sonra yapılmaktadır. "Mavi hat"a has bu özellikten ötürü, bu hattaki beyannamede düzeltme uygulaması da diğer hatlardan farklılık arz etmektedir.

Beyannamede düzeltme konusunun esas olarak düzenlendiği Gümrük Kanunu'nun 63'üncü maddesinde, beyannamede düzeltme için kural olarak eşyanın teslim edilmemiş olması şart koşulmuş; ancak aynı maddede Gümrük Kanunu'nun 73'üncü maddesi hükümlerinin saklı olduğu belirtilmiştir.

Gümrük Kanunu'nun "Eşyanın Tesliminden Sonra Beyanın Kontrolü" başlıklı 73'üncü maddesi ise;

1. Gümrük idareleri, eşyanın tesliminden sonra ve beyannamedeki bilgilerin doğruluğunu saptamak amacıyla, eşyanın ithal veya ihrac işlemlerini veya sonraki ticari işlemlere ilişkin ticari belge ve verileri kontrol edebilirler. Bu kontroller beyan sahibine, söz konusu işlemler ile doğrudan ya da dolaylı olarak ticari yönden ilgili diğer kişilere veya belge ve verileri ticari amaçla elinde bulunduran diğer kişilere ait yerlerde yapılabilir. Mümkün olduğu takdirde eşya muayene de edilebilir.
2. Gümrük idareleri, kendi yetkileri doğrultusunda veya beyan sahibinin talebi üzerine, yönetmelikle belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde, beyannamenin düzeltilmesini eşyanın tesliminden sonra da yapabilirler.
3. Beyannamenin incelenmesi veya eşyanın tesliminden sonraki kontrolü sonucunda, ilgili gümrük rejimine ilişkin hükümlerin yanlış veya eksik bilgilere dayanarak uygulandığının saptanması halinde, gümrük idareleri, bu Kanunda yer alan ceza hükümleri saklı kalmak üzere, beyanı yeni bulgulara göre düzeltmek için gerekli işlemleri yaparlar.

Gümrük idareleri, kendi yetkileri doğrultusunda veya beyan sahibinin talebi üzerine, yönetmelikle belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde, beyannamenin düzeltilmesini eşyanın tesliminden sonra da yapabilirler."

hükümünü amirdir.

Gümrük Kanunu'nun 73'üncü maddesi, mavi hat uygulamasına yasal zemin hazırlayan madde olup, Kanun'un 63'üncü maddesindeki atıftan hareketle mavi hat uygulamasında, eşyanın tesliminden sonra da beyannamede düzeltme cihetine gidilebileceği sonucuna varılmaktadır.

Aynı konu Gümrük Yönetmeliği'nin 194'üncü maddesinde de ele alınmıştır. Anılan maddeye göre "(1) Kanunun 73'üncü maddesinin ikinci fıkrası çerçevesinde yapılacak düzeltmeye ilişkin açıklama bilgisayar sistemine kaydedilir. Ayrıca,

Gümrük Veri Ambarı Sistemindeki beyanname verileri, yapılan düzeltme doğrultusunda güncellenir.

(2) Gerek 121'inci madde uyarınca yükümlü talebi üzerine gerekse 193'üncü madde uyarınca beyannamede yapılacak değişiklikler gümrük idare amirinin oluru ile gümrük müdürlüklerince yapılır. Bu hüküm, eşyanın tesliminden sonra yapılacak düzeltmeler için de geçerlidir".

Yine Gümrük Yönetmeliği'nin 121'inci maddesinde cezai hükümler saklı kalmak kaydıyla, beyanname tescil tarihinden itibaren üç yıllık süre içinde yükümlünün talebi üzerine Kanun'un 73'üncü maddesinin ikinci fıkrası uyarınca beyannamede düzeltme yapılmasına izin verileceği; ancak, dahilde işleme rejimi için bu sürenin üç yıldan daha uzun belirlenmesine Gümrük ve Ticaret Bakanlığının yetkili olduğu belirtilmiştir.

B. İstisnai kıymetle beyan

İstisnai kıymetle beyan müessesesi Gümrük Yönetmeliği'nin 53'üncü maddesinde düzenlenmiştir. İlgili maddede; ithal eşyanın gümrük kıymetinin satış bedeli yöntemine göre yapıldığı hallerde;

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

gümrük kıymetinin tespitinde, beyan sahibinin talebi üzerine, gümrük idaresince basitleştirilmiş usuller uygulanacağı belirtilmiştir.

Yukarıdaki (b), (c) ve (ç) bentlerinde belirtilen durumlarda yükümlülerin, anılan kıymet unsurlarının mevcudiyetini gösteren sözleşmelerin örneği ve onaylı çevirisini gümrük idarelerine sunmaları ve söz konusu eşyanın kıymetinin istisnai kıymet beyanı kapsamında yapıldığını beyan etmeleri gerekmektedir.

İstisnai kıymet beyanında vergi tahakkuku ithalat aşamasındaki mevcut belgelerde belirtilen kıymet esas alınarak yapılır ve bu kıymete karşılık gelen vergilerin tahsilini müteakip eşya sahibine teslim edilir. İthal eşyanın kıymet unsurunun mahiyet ve tutar itibarıyla tahakkuk ettiği ayı takip eden ayın yirmi altıncı günü akşamına kadar ilgili gümrük idaresine tamamlayıcı beyanda bulunulur.

Tamamlayıcı beyana konu edilen kesin satış bedelinin gümrük beyannamesinde yer alan kıymetten daha yüksek olması halinde ek vergi tahakkuku yapılır. Daha düşük olması halinde ise farka isabet eden kıymetin iade alındığının tevsiki ve satış sözleşmesine göre kıymetin yeniden belirlenmesini gerektiren işleme ait tahlil raporu gibi bir belgenin onaylı örneğinin sunulması koşullarıyla ve gümrük idaresince yapılacak

inceleme sonucunda söz konusu hususların tespiti üzerine fazladan tahakkuk ettirilen gümrük vergileri için Gümrük Kanunu'ndaki geri verme ve kaldırma hükümleri çerçevesinde işlem yapılır.

İstisnai kıymetle beyana ilişkin tamamlayıcı beyanların süresi içerisinde verilmemesi nedeniyle zamanında ödenmeyen gümrük vergileri için eşyanın serbest dolaşıma girişine ilişkin beyannamenin tescil tarihinden itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre belirlenen gecikme zammı oranında gecikme faizi tahsil edilir ve Kanun'un 241'inci maddesinin birinci fıkrası uyarınca işlem yapılır.

İstisnai kıymetle beyana ilişkin şu özellikler sayılabilir:

1. İstisnai kıymet beyanının uygulanabileceği haller Yönetmelik'de sınırlı (tahdidi) şekilde sayılmıştır.
2. İstisnai kıymet beyanı eşyanın gümrük kıymetinin satış bedeli yöntemine göre bulunulacağı hallerde uygulanabilir.
3. İstisnai kıymet beyanının konusunu sadece ithal eşyanın satış bedeli oluşturur. Eşyanın gümrük kıymetine girmekle birlikte alıcı tarafından satıcıya veya satıcı yararına ödenen veya ödenecek olan bedel dışındaki bir kıymet unsurunun istisnai kıymetle beyanı mümkün değildir.
4. İstisnai kıymetle beyanda bulunulduğunun beyannamenin tescil aşamasında belirtilmesi ve buna ilişkin belgelerin beyannameye eklenmesi gerekir.
5. Beyannamenin tescili aşamasında istisnai kıymet beyanında bulunulup ilgili belgeler gümrük idaresine ibraz edilmediği sürece bu basitleştirilmiş usulden yararlanılamaz.

C. Beyannamenin tescili aşamasında mevcudiyeti bilinmeyen unsurların beyanı

Mülga Gümrük Yönetmeliği'nin 45'inci maddesine 11.06.2009 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan Yönetmelikle eklenen fıkrada ithal eşyasının gümrük kıymetine veya katma değer vergisi matrahına girmesi gereken, ancak gümrük beyannamesinin tescili anında beyan sahibi tarafından mevcudiyetinin bilinmesi mümkün olmayan kıymet veya matrah unsurları ile ilgili olarak, en geç söz konusu kıymet veya matrah unsurunun öğrenildiği ayı takip eden ayın ilk üç günü içinde beyanda bulunulması ve vergilerinin ödenmesi öngörülmüş; aynı düzenleme mer'i Gümrük Yönetmeliği'nin 53/5 maddesinde de yer almış; bu Yönetmelik'teki beyan ve ödeme süresi 26.03.2011 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan Yönetmelik'le "en geç söz konusu kıymet veya matrah unsurunun öğrenildiği ayı takip eden ayın yirmi altıncı günü akşamı" olarak değiştirilmiştir.

Gümrük Yönetmeliği'nin 53/5. maddesi "İthal eşyasının gümrük kıymetine veya katma değer vergisi matrahına girmesi gereken, ancak gümrük beyannamesinin tescili anında beyan sahibi tarafından mevcudiyetinin bilinmesi mümkün olmayan kıymet veya matrah unsurları için, en geç söz konusu kıymet veya matrah unsurunun öğrenildiği ayı takip eden ayın yirmi altıncı günü akşamına kadar beyanda bulunulur ve vergileri de aynı süre içinde ödenir" şeklinde bir düzenleme içermektedir.

Yönetmeliğin 53/5 maddesi çerçevesinde beyan edilebilecek giderlere şunlar örnek gösterilebilir:

i. Tam beyanlı yaygın basitleştirilmiş usul kapsamında işlem gören dökme eşyanın beyannamesinin tescilinden sonra eşyanın tahliyesine başlanması ve tahliyenin öngörülemeyecek nedenlerle uzamasından ötürü demuraj oluşması;

ii. Alıcının bilgisi dışında, satıcı veya taşıyıcı tarafından, alıcının çıkarını korumak amacıyla onun hesabına elleçleme vb. birtakım giderler yapılması ve bu giderlerin ithalattan sonra alıcıya fatura edilmesi.

Bu örneklerden de görüleceği üzere, bir giderin 53/5 maddesi çerçevesinde beyan edilebilmesinin temel koşullarından biri, bu giderin beyanname tescil aşamasında öngörülemeyecek mahiyette olmasıdır.

"Beyannamenin tescili aşamasında mevcudiyeti bilinmeyen unsurların beyanı" olarak nitelenebilecek bu uygulama hali hazırda Gümrük Yönetmeliği'nin 53'üncü maddesinde yer almaktadır. 53'üncü madde "İstisnai kıymetle beyan" başlığını taşımakta olup söz konusu madde 6 fıkradan oluşmakta; ancak bu fıkralardan "beyannamenin tescili aşamasında mevcudiyeti bilinmeyen unsurların beyanı" nı düzenleyen beşincisinin gerçekte istisnai kıymetle ilgisi bulunmamaktadır.

Şöyle ki; Gümrük Yönetmeliği'nin 53/1 ve 53/5. maddeleri kapsamına giren işlemler ele alındığında;

- ▶ İstisnai kıymetle beyan kapsamına girebilecek unsurlar Yönetmeliğin 53/1 maddesinde sınırlı (tahdidi) şekilde sayılmış iken 53/5 maddesi kapsamına giren unsurlar çok çeşitli olabilir.
- ▶ İstisnai kıymetle beyan kapsamındaki unsurlar beyannamenin tescil aşamasında mevcudiyeti bilinen ve az çok öngörülebilen unsurlar iken 53/5. maddesi kapsamına giren unsurlar beyanname aşamasında bilinen veya öngörülebilen unsurlar değildir.
- ▶ İstisnai kıymetle beyan kapsamındaki bildirimler neticesinde ilave vergi tahakkuku yapılabileceği gibi geri verme veya kaldırma da yapılabilir. Yönetmeliğin 53/5. maddesi kapsamında ise ancak ilave vergi tahakkuku yapılabilir; anılan madde kapsamında geri verme ve kaldırma talebinde bulunmak mümkün değildir.
- ▶ İstisnai kıymetle beyan kapsamındaki unsurların varlığının beyannamenin tescil aşamasında gümrük idaresine bildirilmesi gerekir. Yönetmeliğin 53/5. maddesi kapsamındaki unsurların ise beyanname aşamasında gümrük idaresine bildirilmesi tanım gereği mümkün değildir. Zira 53/5. maddesi kapsamına sadece beyannamenin tescili aşamasında mevcudiyeti bilinmeyen ve bilinebilmesi de mümkün olmayan unsurlar girmektedir.
- ▶ İstisnai kıymetle beyan kapsamında sadece ithal eşyanın satış bedelinin beyan edilmesi mümkündür. Yönetmeliğin 53/5. maddesi kapsamına ise gümrük vergisi ve KDV matrahına giren tüm unsurlar girebilmektedir.

Tüm bu verilerden hareketle Gümrük Yönetmeliği'nin 53/5. maddesinde yer alan düzenlemenin, aynı maddede düzenlenen istisnai kıymet uygulamasından farklı bir uygulama olduğu görülmektedir.

Öte yandan, yukarıda da belirtildiği gibi, ithal eşyasının gümrük kıymetine veya katma değer vergisi matrahına girmesi gereken bir gider kaleminin Yönetmeliğin 53/5. maddesi çerçevesinde beyan edilebilmesi için bu giderin mevcudiyetinin ithalat aşamasında bilinmiyor ve bilinmesinin de mümkün olmaması gerekmektedir.

Gümrük vergisi ve/veya KDV matrahına girmesi gereken bir unsurun, ithal anında mevcudiyetinin bilinip bilinmeyeceği konusunun, bu uygulamanın belki de en kritik noktasını oluşturduğunu değerlendirmekteyiz. Zira ithal edilen eşyaya ilişkin olarak çok farklı gider unsurları ortaya çıkabilmektedir. Bu unsurlar kimi ithalatlarda öngörülebilir iken, kimi ithalatlarda ise öngörülmesi mümkün olmayabilir. Bu çerçevede, Gümrük Yönetmeliği'nin 53/5. maddesinin uygulanmasında, bir matrah unsurunun mevcudiyetinin beyan sahibince bilinip bilinmeyeceği konusunun her ithalat işlemi için ayrı ele alınması gerektiğini değerlendirmekteyiz.

D. Kendiliğinden bildirim

4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 5911 Sayılı Kanun'la değişik 234'üncü maddesinin ilk 3 fıkrasında;

"1. Serbest dolaşıma giriş rejimi veya kısmi muafiyet suretiyle geçici ithalat rejimine tabi tutulan eşyaya ilişkin olarak, yapılan beyan ile muayene ve denetleme veya teslimden sonra kontrol sonucunda;

a) ...

b) Kıymeti üzerinden gümrük vergisine tabi eşyanın beyan edilen kıymeti, 23 ila 31'inci maddelerde yer alan hükümler çerçevesinde belirlenen kıymete göre noksan bulunduğu takdirde, bu noksanlığa ait gümrük vergisinden başka vergi farkının üç katı para cezası alınır.

c) ...

2. Dâhilde işleme rejimi, gümrük kontrolü altında işleme rejimi ve tam muafiyetli geçici ithalat rejimi hükümlerine tabi eşyaya ilişkin olarak yapılan beyan ile muayene ve denetleme veya teslimden sonra kontrol sonucunda; birinci fıkrada belirtilen farklılıkların tespiti durumunda aynı fıkrada öngörülen cezaların yarısı kadar para cezası alınır.

3. Yukarıda belirtilen aykırılıkların gümrük idaresince tespit edilmesinden önce beyan sahibince bildirilmesi durumunda söz konusu cezalar yüzde on beş nispetinde uygulanır.

..."

hükmü yer almaktadır.

Yukarıdaki maddenin 3'üncü fıkrasındaki düzenleme 5911 Sayılı Kanun'la getirilmiş olup benzer bir düzenleme daha evvel 4458 Sayılı Kanun'da yer almamakta idi.

Kanun koyucu bu düzenleme ile eşyanın gümrük vergisine esas unsurlarının eksik ve/veya yanlış beyan edilmesi halinde bu eksik ve/veya yanlış unsurların gümrük idaresince tespit edilmesinden önce beyan sahibince bildirilmesi durumunda söz konusu yaptırımda % 85 oranında bir indirim uygulanmasını öngörmüştür.

Kendiliğinden bildirimle ilişkin şu özellikler sayılabilir:

1. Kendiliğinden bildirim konusuna eşyanın satış bedeli

girebileceği gibi, istisnai kıymetle beyan uygulamasından farklı olarak Gümrük Kanunu'nun 27'nci maddesinde sayılan kıymet unsurlarının da girmesi mümkündür.

2. Eşyanın gümrük vergisi matrahına girmemekle birlikte katma değer vergisinin konusuna giren matrah unsurlarının 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 48 ve 51'inci maddesi delaletiyle kendiliğinden bildirim konu edilmesi mümkündür.

3. Kanun'un 234/3. maddesinin uygulandığı hallerde, fark kıymet unsurunun mevcudiyeti ithalat aşamasında yükümlüsünce bilinmektedir veya bilinebilir mahiyettedir.

Yukarıda yer verilen diğer beyan yöntemlerine ilişkin bir veya birkaç şartı sağlamayan kıymet unsurlarının Gümrük Kanunu'nun 234/3. maddesi çerçevesinde gümrük idaresine beyan edilebilirler. Örneğin;

- İstisnai kıymetle beyana konu edilebilecek olan ancak ithalat aşamasında gümrük idaresine beyan edilmeyen veya geçerli bir sözleşme ve çevirisi gümrük idaresine ibraz edilmeyen satış bedellerinin;
- İthalat aşamasında mevcudiyeti bilinmeyen ancak basiretli bir tacir gibi hareket edilmiş olsaydı mevcudiyeti bilinebilecek durumda olan gümrük vergisi ve/veya KDV matrahı unsurlarının;
- Kırmızı hat kriterlerine göre muayene edileceği bildirilen ancak henüz muayenesine başlanılmamış eşyanın gümrük vergisi veya KDV matrahı unsurlarının;
- Mavi hat kriterlerine göre muayene edilen ancak gümrük idaresince tespit edilemeyen gümrük vergisi veya KDV matrahı unsurlarının;

Gümrük Kanunu'nun 234/3. maddesi kapsamında gümrük idaresine beyan edilmesi mümkündür.

III. Sonuç

Eşyanın gümrük kıymeti, gümrük vergileri başta olmak üzere gümrük tarifesinin ve eşya ticaretine ilişkin belirli konularda getirilen tarife dışı düzenlemelerin uygulanması amacıyla, 4458 sayılı Gümrük Kanunu hükümlerince belirlenen kıymettir. İthal eşyasının gümrük kıymetinin olması gerekenden farklı beyan edilmesi, ithalat aşamasında eksik veya fazla gümrük vergisi ödenmesi ile sonuçlanacaktır.

İthalat aşamasında olması gerekenden fazla gümrük vergisi ödenmesinin firmalar üzerinde yaratabileceği etkiler aşıkardır. Özellikle son yıllarda gümrük mevzuatıyla getirilen onaylanmış kişi statü belgesi ve yetkilendirilmiş yükümlü uygulamaları firmaların gümrük işlemlerinde ciddi kolaylıklar sağlamakta; bu kolaylıkların devamının şartlarından biri ise ilgili firmanın gümrük mevzuatını ihlal etmemesi; ihlal etmesi halinde ise bu ihlal halini gümrük idaresine kendiliğinden beyan etmesi esastır.

Tüm bu hususlar, gümrük vergilerinin konusunu oluşturan gümrük kıymetinin öncelikle doğru beyan edilmesi; kıymetin, herhangi bir nedenle doğru beyan edilmemesi halinde ise, gümrük mevzuatındaki uygun araçlar kullanılarak gümrük idaresine beyan edilmesinin ne denli önemli olduğunu göstermektedir.

Gümrük kıymetine girmesi gereken ancak beyan aşamasında çeşitli nedenlerle beyan edilemeyen bir kıymet unsurunun ne şekilde beyan edileceği hususu bu noktada önem arz etmektedir. Bir kıymet unsurunun öncelikle yukarıda ele alınan diğer beyan yöntemlerine göre beyan edilip edilemeyeceğinin araştırılması; bu diğer yöntemlere göre beyan edilemeyeceğinin anlaşılması halinde, bu unsurların Gümrük Kanunu'nun 234'üncü maddesi çerçevesinde gümrük idaresine beyan edilmesi gerekir. Bu anlamda, Gümrük Kanunu'nun 234/3. maddesinde yer alan düzenleme genel mahiyette, Gümrük Kanunu'nun 61 ve 73'üncü maddeleri ile Gümrük Yönetmeliği'nin 53/1, 53/5, 121 ve 194'üncü maddelerinde yer alan beyan yöntemleri ise özel mahiyette düzenlemelerdir.

Konu bu beyanlarda öngörülen yaptırım açısından ele alındığında da aynı sonuca varılmaktadır. Zira Gümrük Kanunu'nun 234/3. maddesinde yer alan beyan yönteminde indirimli de olsa bir idari para cezası öngörülmüş; diğer beyan yöntemlerinde ise herhangi bir idari yaptırıma yer verilmemiştir.

Bu çerçevede, yükümlülerce beyannamenin tescilinden sonra gümrük idaresine beyan edilmek istenilen gümrük vergisi ve/veya ÖTV ve/veya KDV matrahlarının öncelikle diğer beyan yöntemlerinin şartlarına sahip olup olmadığının araştırılması; şartların sağlanması halinde, ilgili beyan yöntemine başvurulması; diğer beyan yöntemlerinin şartlarının sağlanmaması halinde ise Gümrük Kanunu'nun 234/3. maddesi çerçevesinde beyanda bulunulması yükümlü lehine olacaktır.



Gümrük işlemlerinde damga vergisi uygulamaları

I. Giriş

Gümrük uygulamalarında damga vergisi konusu, uzun yıllar ithalat anında gümrük beyannamelerinden alınan vergi ile sınırlı kalmıştı. Ancak son yıllarda konşimento ve menşe şahadetnameleri için başlayan damga vergisi incelemeleri, gümrüğe sunulan istisnai kıymet sözleşmeleri, devir sözleşmeleri, taahhütname gibi belgelere ilişkin olarak da devam etmiş ve son dönemlerde gümrük idarelerince en çok sorgulanan konulardan biri olmaya başlamıştır.

Bu yazımızda, gümrük işlemlerinde damga vergisi, gümrük uygulamaları açısından değerlendirilecektir.

II. Damga vergisinin konusu

1964 yılında yürürlüğe giren 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde, Kanun'a ekli (1) sayılı tabloda yazılı kâğıtların damga vergisine tabi olduğu hükme bağlanmıştır. Bu tablo incelendiğinde, Gümrük İdaresine sunulan gümrük beyannamesi, menşe şahadetnamesi, konşimento, taşıma senedi gibi belgeler ve sözleşme gibi kâğıtların (1) sayılı listede yer aldığı ve damga vergisine tabi oldukları anlaşılmaktadır.

Ayrıca, Kanun'un 4. maddesi uyarınca bir kâğıdın tabi olacağı verginin tayini için o kâğıdın mahiyetine bakılması ve buna göre tabloda yazılı verginin bulunması damga vergisinin konusunu belirlemede önem arz etmektedir. Mahiyetin tayininde şekli kanunlarda belirtilmiş olanlarda kanunlardaki adlarına, belirtilmemiş olanlarda üzerlerindeki yazının tazammun ettiği hüküm ve manaya bakılması gerekmektedir.

Diğer taraftan, mahiyeti tayin edilmek istenen kâğıt üzerinde başka bir kâğıda atıf yapılmışsa, atıf yapılan kâğıdın hükümlerine nazaran iktisap ettiği mahiyete göre vergi alınması gerekmektedir. Bu doğrultuda, taraflar arasında ana sözleşmeye atıfta bulunan bir protokol imzalanmışsa, bu protokolün "sözleşmeler" için geçerli olan oranlara göre vergilendirilmesi gerekmektedir.

Bunlarla beraber, damga vergisi nispi veya maktu olmak üzere 2 şekilde tahsil edilmektedir. Nispi vergide, kâğıtların nevi ve mahiyetlerine göre, bu kâğıtlarda yazılı belli para, maktu vergide kâğıtların mahiyetleri esas alınmaktadır.

III. Damga vergisinde Gümrük İdaresinin rolü

Damga Vergisi Kanunu'nun 15. maddesi uyarınca, damga vergisinin uygulamasıyla ilgili olarak Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Bu yetki çerçevesinde damga vergisine ilişkin tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil işlemleri Maliye Bakanlığı tarafından yerine getirilmektedir.

Ancak Damga Vergisi Kanunu'nun "Resmi dairelerin mecburiyeti"ni açıklayan 26. maddesinde;

"Resmi dairelerin ilgili memurları kendilerine ibraz edilen kâğıtların damga vergisini aramaya ve vergisi hiç ödenmemiş veya noksan ödenmiş olanları bir tutanakla tespit etmeye veya bunları tutanağı düzenlemek üzere, vergi dairesine göndermeye mecburdurlar."

hükmüne yer verilmiştir. Bu bağlamda bakıldığında Gümrük İdaresinin kendisine sunulan kâğıtların damga vergisinin tahsil edilip edilmediğini kontrol etme yetkisinin bulunduğu anlaşılmaktadır. Bu madde ile Gümrük İdaresine yukarıda bahsedilen kâğıtların ibraz edilmesi durumunda, İdareye damga vergilerinin ödenip

ödenmediğinin kontrol edilmesi yönünde bir sorumluluk yüklenmiştir.

Konuya ilişkin olarak, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Risk Yönetimi ve Kontrol Genel Müdürlüğü tarafından 05.11.2012 tarihinde 6304 sayılı bir yazı yayımlanmıştır. Bu yazıda,

- ▶ Yetkilendirilmiş gümrük müşavirleri (YGM) ve şirketlerin yaptıkları tespit sözleşmelerinin bağlı oldukları Gümrük İdarelerine sunulması sırasında,
- ▶ İstisnai kıymetle beyanda bulunurken sunulan sözleşmeler, mukavelenameler, taahhütnameler, temliknameler, fesihnameler, kefalet senetleri ve rehin senetlerinin Gümrük İdarelerine sunulması sırasında,

damga vergisinin ödenip ödenmediğinin gümrük personelince kontrol edilerek damga vergisinin tam olarak ödenmesinin sağlanması gerektiği belirtilmiştir.

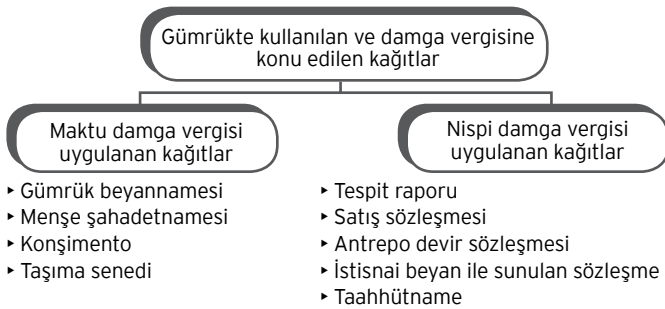
Bu yazının yeni bir uygulama değil, Gümrük İdarelerine verilen sorumluluğun hatırlatılmasına yönelik bir yazı olduğu anlaşılmaktadır.

IV. Gümrük işlemlerinde damga vergisine konu olan kâğıtlar

Gümrük uygulamalarını, eşyanın Türkiye gümrük bölgesine girmesi, Türkiye gümrük bölgesinden çıkması ve transit geçmesi üzerine kurulu bir sistem olarak yorumlayabiliriz. Kâğıtlar ise eşyanın bu hareketlerini gösteren belgeler olarak tanımlanabilir. Bu amaçla, eşyanın hareketini gösteren ve gümrük mevzuatında tanımlı toplam sekiz adet gümrük rejimi bulunmakta ve tabi olunan rejime göre kullanılan kâğıtlar ve uygulamalar farklılık göstermektedir.

Bu bağlamda, uygulanan rejime bağlı olarak Gümrük İdaresince yükümlüden çeşitli belgelerin sunulması talep edilmekte ve gümrük işlemlerinin tamamlanması ancak bu belgelerin eksiksiz ve doğru bir şekilde idareye sunulması ile mümkün olmaktadır.

Bu çerçevede, Gümrük İdaresine sunulan ve gümrüğün konusuna giren belgelerden damga vergisine tabi tutulması gerekenleri iki ana başlıkta inceleyebiliriz:



A. Maktu damga vergisi uygulanan kâğıtlar

Damga Vergisi Kanunu'na ekli (1) Sayılı Tabloda yer alan, Gümrük İdaresine sunulan gümrük beyannamesi, menşe şahadetnamesi, konşimento, taşıma senedi gibi kâğıtlar maktu damga vergisine tabi bulunmaktadır.

Söz konusu belgeler için 2013 yılında uygulanan vergi tutarları tablodaki gibidir:

Kâğıtlar	Tablo	Tutar
1 Gümrük idarelerine verilen beyannameler	Tablo 1 /IV/ 2 / c	53,00 TL
2 Menşe ve mahreç şahadetnameleri	Tablo 1 / III/ 2 / a	13,95 TL
3 Konşimentolar	Tablo 1 / III/ 1 / b	8,25 TL
4 Taşıma senedi	Tablo 1 / III / 1/ ad	0,65 TL

Yukarıda yer verilen kâğıtlar, kanunda ismen sayıldığından, bu kâğıtların damga vergisine tabi olup olmadığı konusunda herhangi bir tereddüt bulunmamaktadır. Ancak bazı durumlarda, anılan kâğıtların, örneğin menşe şahadetnamelerinin, mahiyetinin tespiti önem arz etmektedir.

Damga Vergisi Kanunu'na ekli (1) Sayılı Tablo incelendiğinde, menşe şahadetnamelerinin maktu damga vergisine tabi olacağı anlaşılmaktadır. Ancak gümrük mevzuatında menşe şahadetnameleri gibi menşe ispat belgesi olarak EUR.1 ve EUR.MED Dolaşım Sertifikaları, fatura beyanı ve Form A belgeleri kullanılmaktadır. Kanunda açıkça yazmayan ama aynı işleve sahip bu belgelerin Damga Vergisi Kanunu kapsamında durumuna açıklık getirmek gerekecektir.

Damga Vergisi Kanunu'nun 4. maddesi uyarınca, bir kâğıdın tabi olacağı verginin tayini için o kâğıdın mahiyetine bakılmaktadır. Bu doğrultuda, menşe ispat belgeleri menşe şahadetnamesi ile aynı mahiyette değerlendirildiğinden, bu belgelerin de menşe şahadetnameleri gibi damga vergisine tabi tutulmaları gerektiği sonucuna varılabilir.

Diğer taraftan, tercihli tarifelerden faydalanmayı sağladığı için menşe şahadetnamesi gibi algılanan A.TR dolaşım belgelerinin, bir menşe ispat belgesi olmadığını ve bu şekilde değerlendirilemeyeceğini belirtmekte yarar görmekteyiz.

2011/13 sayılı Genelge'de A.TR dolaşım belgesi, Türkiye ile Avrupa Birliği (AB) arasındaki sanayi ürünleri ve işlenmiş tarım ürünleri ticaretinde kullanılan, eşyanın Türkiye ve AB'de serbest dolaşımında olduğunu gösteren ve eşyanın tercihli rejimden faydalanmasını sağlayan belge olarak tanımlanmaktadır. Dolayısıyla, üçüncü ülke menşei haiz bir eşyanın da AB ülkelerinde serbest dolaşıma sokulması halinde, A.TR dolaşım belgesi eşliğinde Türkiye'ye ithal edilebilmesi ve tercihli rejimden faydalanması mümkün bulunmaktadır.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 16.07.2012 tarihli 2126 sayılı özelgesinde menşe şahadetnameleri ve A.TR dolaşım belgelerinde damga vergisi konusuna ilişkin olarak, 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 1. maddesine atıfta bulunularak,

"Kanuna ekli (1) sayılı tablonun "III.Ticari işlemlerde kullanılan kâğıtlar" başlıklı bölümünün 2/a fıkrasında, menşe ve mahreç şahadetnamelerinin maktu damga vergisine tabi olduğu hüküm altına alınmıştır. (...) Diğer taraftan, A.TR dolaşım belgesi eşyanın menşei değil serbest dolaşımında olduğunu gösteren bir belge olup, Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kâğıtlar mahiyetinde olmadığından damga vergisine konu teşkil etmemektedir."

denilmiştir. Bu kapsamda, eşyanın menşei gösteren EUR.1 ve EUR.MED Dolaşım Sertifikası, fatura beyanı, Form A belgesi ve menşe şahadetnamesi damga vergisinde tabi tutulurken; A.TR dolaşım belgesinin bir menşe ispat belgesi olmamasından dolayı damga vergisinin konusuna girmediği anlaşılmaktadır.

Yukarıda bahsi geçen tüm kâğıtlara ilişkin olarak, Kanun'un

26. maddesi ve Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Risk Yönetimi ve Kontrol Genel Müdürlüğü'nün 05.11.2012 tarihli 6304 sayılı yazısından hareketle, Gümrük İdarelerince damga vergisinin ödenip ödenmediğinin kontrol edilerek vergi dairelerine gerekli bildirimlerin yapılması gerekmektedir.

Bu açıdan bakıldığında sadece gümrük işlemlerinde damga vergisinin takibine ilişkin açıklama yapmakta yarar olacaktır. Özellikle gümrük beyannamelerinden alınan damga vergisi Gümrük İdaresinde kullanılan bilgisayarlı sistemde (BİLGE) otomatik olarak takip edilmektedir. Diğer bir deyişle, gümrük beyannamesi tescil edildiğinde, beyannamenin 47 nolu kutusunda (Hesap Detayı) damga vergisine ilişkin vergi detayı görülmekte ve mükellef tarafından bu verginin ödenmesi sağlanmaktadır. Ancak, konşimento ve diğer damga vergisine tabi kâğıtların vergisinin ödenip ödenmediğinin takibi sistem üzerinden yapılmamakta ve bu kâğıtlara ilişkin vergi detayı 47 nolu kutuda yer almamaktadır. Bu belgelerin damga vergisi durumu için Gümrük İdaresinin ayrıca bir sorgulama yapması gerekmektedir.

B. Nispi damga vergisi uygulanan kâğıtlar

Gümrük İdareleri tarafından, kendilerine sunulan belgelerden "sözleşme" kapsamında değerlendirilenler için, (1) sayılı tabloda "Mukavelenameler, taahhütnameler ve temliknameler" başlığı altında yer almalarından hareketle, üzerinde belirtilen tutarlar üzerinden binde 9,48 oranında damga vergisi hesaplanmakta ve verginin tahsilini teminen ilgili vergi dairelerine bildirimde bulunulmaktadır.

Damga Vergisi Kanunu incelendiğinde, Kanun'un 10. maddesinde, damga vergisinin nispi veya maktu olarak alınacağı; nispi vergide, kâğıtların nevi ve mahiyetlerine göre bu kâğıtlarda yazılı paranın, maktu vergide, kâğıtların mahiyetlerinin esas alınacağı; belli para teriminin kâğıtların ihtiva ettiği veya bunlarda yazılı rakamların hâsil edeceği parayı ifade edeceği hükmünü amirdir.

Kanun'un 11. maddesi kapsamında bir sözleşmenin damga vergisine tabi tutulabilmesi için, bu sözleşmeye konu edilen akdin belli bir para ile ifade edilmesi zorunluluğunun bulunduğu görülmektedir. "Akdin belli para ile ifade edilmesi"nden kasıt, tutarın sözleşmede doğrudan rakamsal olarak yer alması ya da sözleşmede yer alan rakamlar kullanılarak yapılacak basit matematiksel işlemler sonucunda bu tutara ulaşılabilmesidir. Bu tutara ulaşılabilmesi, dolayısıyla "belli para gösterme mecburiyeti" kriterinin karşılanmadığı kâğıtlar, Kanun'a ekli (1) Sayılı Tabloda yer almadığından damga vergisine tabi tutulmamaktadır.

31.12.2004 tarihli Resmi Gazete ile yayımlanan 5281 sayılı "Vergi Kanunlarının Yeni Türk Lirasına Uyumu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun" ile Damga Vergisi Kanunu'nda önemli değişiklikler yapılmıştır. Bu kapsamda, Kanun'a ekli (1) Sayılı Tablonun "Akitlerle İlgili Kâğıtlar" bölümü 2005 yılı öncesinde her bir belge için "belli parayı ihtiva edenler" ve "belli parayı ihtiva etmeyenler" olarak iki başlık halinde incelenirken; 2005 yılı itibarıyla aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

A. Belli parayı ihtiva eden kâğıtlar:	
1.	Mukavelenameler, taahhütnameler ve temliknameler
2.	Kira mukavelenameleri (Mukavele süresine göre kira bedeli üzerinden)
3.	Kefalet, teminat ve rehin senetleri
4.	Tahkimnameler ve sulhnameler
5.	Fesihnameler (Belli parayı ihtiva eden bir kâğıda taalluk edenler dahil)
6.	(Değişiklik: 6/6/2008) Karayolları Trafik Kanunu uyarınca kayıt ve tescil edilmiş ikinci el araçların satış ve devrine ilişkin sözleşmeler
B. Belli parayı ihtiva etmeyen kâğıtlar:	
1.	Tahkimnameler
2.	Sulhnameler
3.	Turizm işletmeleri ile seyahat acentelerinin aralarında düzenledikleri kontenjan sözleşmeleri (Belli parayı ihtiva edenler dahil)

Bu çerçevede, tabloda yapılan değişiklikten sonra yalnızca "(A) Belli parayı ihtiva eden kâğıtlar" bölümünde yer alan mukavelenameler, taahhütnameler, temliknameler gibi belgelerin yalnızca nispi esasta vergilendirilmeleri öngörülmüş ve bu belgelerden belli parayı ihtiva etmeyenleri tablodan çıkarılmıştır.

04.02.2005 tarihli Resmi Gazete ile yayımlanan 43 seri numaralı Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde de tablodaki değişikliğe atıfta bulunularak aşağıdaki ifadeler yer verilmiştir:

"488 Sayılı Kanun'a ekli (1) Sayılı Tablonun "I- Akitlerle ilgili kâğıtlar" başlıklı bölümü, "A- Belli parayı ihtiva eden kâğıtlar" ve "B- Belli parayı ihtiva etmeyen kâğıtlar" olarak ayrılmıştır. Yapılan düzenleme ile (1) Sayılı Tablonun I/A fıkrasında sayılan kâğıtlardan belli parayı ihtiva etmeyenler damga vergisinin konusu dışına çıkarıldığından, belli parayı ihtiva etmeyen mukavelenameler, taahhütnameler ve temliknameler, kira mukavelenameleri, kefalet, teminat ve rehin senetleri, fesihnameler damga vergisine tabi tutulmayacaktır.

Ancak, tahkimnameler ve sulhnameler, belli parayı ihtiva etmeleri durumunda Kanun'a ekli (1) Sayılı Tablonun I/A-4 bendine göre nispi; belli parayı ihtiva etmemeleri durumunda ise aynı Tablonun I/B fıkrasının ilgili pozisyonuna göre maktu damga vergisine tabi tutulacaklardır."

Dolayısıyla yapılan değişiklik ve akabinde yayımlanan Tebliğ ile belli para ihtiva etmeyen mukavelenameler, taahhütnameler ve temliknameler, kira mukavelenameleri, kefalet, teminat ve rehin senetleri, fesihnamelerin damga vergisi kapsamında çıkarıldığı görülmektedir.

Bu bilgiler kapsamında satın alma sözleşmeleri, antrepo devir sözleşmeleri ve istisnai kıymet sözleşmelerinin damga vergisi açısından değerlendirmelerine aşağıda yer verilmektedir.

1. İthalat / satın alma sözleşmeleri

İthalat-satın alma sözleşmeleri, ithalata konu eşyaya ilişkin olarak alıcı (ithalatçı) ile satıcı (ihracatçı) arasında düzenlenen, ithal eşyanın fiyatı, miktarı, teslim şekli gibi koşulları belirleyen sözleşmelerdir.

Bilindiği gibi Borçlar Kanunu'nun 1. maddesinde akdin sağlanması "iki taraf karşılıklı ve birbirine uygun surette rızalarını beyan ettikleri takdirde akit tamam olur. Rızanın beyanı sarih olabileceği gibi zımni dahi olabilir." şeklinde tanımlanmıştır. Bu bağlamda, bir akdin oluşması bir tarafın icapta (teklif) bulunması ve diğer tarafın bu teklifi kabul etmesi ile mümkün bulunmaktadır. İcap ve kabulün yazılı olarak yapılması durumunda, bahse konu kâğıt mukavelename niteliğini kazanmakta; yukarıda bahsedilen "belli para ihtiva etme" kriterini karşılayan mukavelenameler de damga vergisine konu edilmektedir. Belli para ihtiva etmeyen ve basit matematik işlemlerle bedeline ulaşılamayan sözleşmeler ise damga vergisinin konusuna girmediğinden damga vergisine tabi tutulmamaktadır.

Öte yandan, sözleşme düzenlenmeksizin sonuçlandırılan alım işlemlerde kullanılan sipariş emirlerinin satıcı firmalarca yazılı olsun ya da olmasın kabul edilmesi durumunda damga vergisi karşısındaki durumu, damga vergisi açısından risk teşkil etmektedir. Konuya ilişkin olarak Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 01.11.2011 tarihli B.07.1.GİB.4.06.17.02-DMG-1360-955 sayılı özelgesinde;

"- Şirketiniz tarafından gerçekleştirilecek alımlara ilişkin olarak firmalara gönderilen ve şirketiniz imza ve kaşesini taşıyan sipariş emirlerinin, karşı tarafça kabul edildiğine ilişkin kabul şerhi düşülmesi halinde bu şerhin düşüldüğü tarih itibarıyla,

- Sipariş emrinin kabul edildiğine ilişkin herhangi bir kâğıt veya mektup düzenlenmesi halinde, kabule ilişkin bu kâğıdın düzenlendiği tarih itibarıyla,

- Sipariş emrine bağlanan alımlara ilişkin sözleşme düzenlenmesi halinde, bu sözleşmelerin düzenlendiği tarih itibarıyla,

Damga Vergisi Kanununa ekli (1) Sayılı Tablonun, "I- Akitlerle ilgili kâğıtlar" başlıklı bölümünün A/1 fıkrası gereği damga vergisine tabi tutulması gerekmektedir."

ifadelerine yer verilmiştir.

Bu çerçevede, icap ve kabulün yazılı olarak gerçekleştiği, belli bir para ihtiva eden, tarafların imza ve kabul şerhini içeren her türlü siparişe ilişkin belgenin damga vergisinin konusuna girdiğini söylemek yanlış olmayacaktır.

2. Devir sözleşmeleri ve taahhütnameleri

Gümrük antrepolarında depolanan eşyanın başka bir firmaya devri esnasında ilgili Gümrük İdarelerine taraflarca imzalanmış bir "devir sözleşmesi" ve "devir taahhütnamesi" ibraz edilmektedir. Bu devir sözleşmeleri ile devir taahhütnameleri, damga vergisi tarhiyatlarına konu olan belgeler içerisinde en tartışmalı olanları olarak kabul edilebilir. Çünkü Gümrük Yönetmeliği'nin "Antrepolaradaki Eşyanın Başkasına Devri" başlıklı 333. maddesinde antrepoda devir işlemlerine ilişkin Gümrük İdaresi'ne yazılı bildirim şartı getirilmiş ancak devir sözleşmesi düzenleme ve ibraz yükümlülüğü öngörülmemiştir.

Her ne kadar gümrük mevzuatında böyle bir sözleşme öngörülmemiş ise de, antrepoda eşyanın devir (satılması) işlemlerinde Gümrük Yönetmeliği'nin 333. maddesindeki sorumlulukları yerine getirmek için her iki tarafın imza altına aldığı bir belgenin kullanıldığı gözlemlenmiştir. Kullanılan bu belgenin üzerinde "devir sözleşmesi" ibaresi kullanılmış olsa bile, özü itibarıyla Gümrük Mevzuatı gereğince gümrük işlemlerinde devir alanın vergisel yükümlükleri üzerine aldığı

gösterir bir bildirim niteliğindedir.

Ancak, 2012 yılı gümrük incelemelerinde bu devir sözleşmelerin Damga Vergisi Kanunu kapsamında bir sözleşme olduğu gerekçesi ile damga vergisi alınması yönünde vergi dairelerine bildirimler yapıldığı ve söz konusu belgelere ilişkin olarak İdarece tahakkuklar yapıp, mükelleflere tebliğ edildiği gözlemlenmiştir. Bu konuyla ilgili olarak, çeşitli gümrük müdürlükleri tarafından Gelir İdaresi Başkanlığı'nın bu konudaki görüşü sorulmuştur.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 24.12.2012 tarihli 131902 sayılı yazısında;

"İlgide kayıtlı yazınız ekinde yer alan, ... tarafından Trabzon Gümrük Müdürlüğüne hitaben düzenlenen yazıların incelenmesinden, söz konusu kağıdın... cinsi eşyanın devrine ilişkin bilgilendirme amaçlı düzenlendiği; ... tarafından anılan Gümrük Müdürlüğüne hitaben düzenlenen yazıların da, kambiyo haricindeki tüm sorumluluklara muhatap olmak üzere devir almayı üstlenen ... tarafından Gümrük Müdürlüğüne verilen bilgilendirme amaçlı yazılar olduğu anlaşılmaktadır.

Buna göre, Trabzon Gümrük Müdürlüğüne bilgi verme amacıyla düzenlenen kâğıtların Damga Vergisi Kanunu'na ekli (1) Sayılı Tabloda sayılan kâğıtlar mahiyetinde bulunmadığından damga vergisine tabi tutulması mümkün değildir."

ifadelerine yer verilmiş ve bu belgelerin damga vergisine tabi tutulmaması gerektiği konusunda görüş verilmiştir.

Bu bilgiler ışığında, antrepoda devri söz konusu olan eşyaya ilişkin olarak Gümrük İdarelerinin talebi üzerine, bilgilendirme amaçlı olarak düzenlenen belgelerin, her ne kadar adı "devir sözleşmesi" olsa bile aslında bir "sözleşme" ya da "taahhütname" olarak nitelendirilmeyeceği düşüncesindeyiz. Sadece Gümrük Yönetmeliği'nin 333. maddesi kapsamında eşyayı devir alan kişinin eşyaya ilişkin vergisel yükümlülükleri yerine getireceğine dair bir bildirimdir.

Ancak gerek vergi, gerekse gümrük inceleme elemanlarınca bu konuda farklı yaklaşımlar sergilenmektedir. Özellikle her iki tarafça imza altına alınan ve bir eşyanın satışına ilişkin fiyat, miktar veya matrah hesaplamasına imkân sağlayan bir kâğıda atıf olduğu için damga vergisine tabi olması gerektiği ileri sürülmektedir. Şu ana kadar konuya ilişkin mevcut bir yargı kararı olmadığından, bu konuda tartışmaların daha devam edeceği kanaatindeyiz.

3. İstisnai kıymet sözleşmeleri

Gümrük mevzuatında "istisnai kıymet" uygulaması bir basitleştirilmiş usul olarak tanımlanmaktadır. Uygulama kapsamında ithal eşyasının vergi tahakkuku, ithalat anında mevcut belgelere göre, belirtilen kıymet esas alınarak yapılmaktadır. Tamamlayıcı beyan ile gümrük kıymetinin kesinleşmesinin akabinde ise kesinleşen kıymetin ithalat anında mevcut belgelere göre beyan edilenden daha yüksek olması halinde ek vergi tahakkuku yapılmaktadır.

Daha düşük olması halinde ise; farka isabet eden kıymetin iade alındığının tevsiki ve satış sözleşmesine göre kıymetin yeniden belirlenmesini gerektiren işleme ait tahlil raporu gibi bir belgenin onaylı örneğinin sunulması koşullarıyla ve gümrük idaresince yapılacak inceleme sonucunda fazla alınan vergiye ilişkin olarak geri verme işlemleri yapılmaktadır.

İstisnai kıymet uygulamasına, Gümrük Yönetmeliği'nin 53.

maddesi uyarınca, aşağıdaki eşyanın gümrük kıymetinin tespitinde başvurulmaktadır:

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

İstisnai kıymetten faydalanmak için, beyan sahibinin anılan kıymet unsurlarının mevcudiyetini gösteren sözleşmelerin örneğini ve onaylı çevirisini gümrük idarelerine sunması gerekmektedir.

Bu uygulamanın damga vergisi ile bağlantısı da bu sözleşme ile karşımıza çıkmaktadır. Bu işleme tabi olabilmek için fiyatın sonradan gözden geçirileceği veya değiştirileceğine ilişkin bir sözleşme örneğinin gümrük idaresine verilmesi gerekmektedir. Birçok mükellef gümrük mevzuatındaki bu basitleştirilmiş usulden yararlanmak ve doğru vergileme yapabilmek için istisnai kıymet uygulamasını yaygın olarak kullanmakta ve bu kapsamda sözleşmelerini gümrük idaresine vermektedirler. Bu kapsamda gümrük idaresi bu sözleşmelerin damga vergisi karşısındaki durumunu sorgulama gereği hissetmiştir.

Bu bağlamda, konuya ilişkin olarak yayımlanan Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Risk Yönetimi ve Kontrol Genel Müdürlüğü'nün 05.11.2012 tarihli 6304 sayılı yazısında, "İstisnai kıymetle beyanda bulunurken sunulan sözleşmeler, mukavelenameler, taahhütnameler, temliknameler, feshisnameler, kefalet senetleri ve rehin senetlerinin" gümrük idarelerine sunulması sırasında damga vergisinin ödenip ödenmediğinin gümrük personeline kontrol edilmesi gerektiği belirtilmiş ve istisnai kıymet beyanı ile sunulan belgelerin damga vergisine tabi tutulması gerektiği yönünde bir görüş verilmiştir.

Ancak, bu sözleşmelerin Damga Vergisi Kanunu açısından ayrıca sorgulanması gerektiği düşüncesindeyiz. Öncelikle istisnai kıymet uygulaması için verilen bu sözleşmelerin birçok bir alımdan çok eşyanın ithal anında gümrük kıymetinin tam ve kesin olarak belirlenmediğini gösteren tevsik edici bir belge olarak karşımıza çıkmaktadır. Kanun koyucunun da bu sözleşme ile hedeflediği amacın, gümrük kıymetinin sonradan değişebileceğine yönelik objektif bir belgenin ithal anında gümrük idaresine sunulması olduğu anlaşılmaktadır. Bu nedenle, birçok istisnai kıymet sözleşmesi bir fiyat, miktar ya da tutar içermemektedir. Bazı işlemlerde, bu sözleşme sadece istisnai kıymetten yararlanmak için taraflar arasında imzalanan teknik bir sözleşme veya belge niteliğinde olabilmektedir. Adı bir sözleşme olsa bile bu belgeler içerik olarak bir sözleşme niteliği taşımayabilmektedirler. Netice olarak, bu belgelerin Damga Vergisi Kanunu açısından ayrıca değerlendirilmesinde yarar olacağı kanaatindeyiz.

Diğer taraftan, bu kapsamda karşımıza çıkan bir düzenleme ise Gümrükler Genel Müdürlüğü'nce yayımlanan 14.02.2013 günlü 2952 sayılı yazı ile yapılmıştır. Bu yazıda, gümrük idarelerine ibraz edilen sözleşme fotokopileri veya onaylı suretlerinin aslına ilişkin damga vergisinin; sürekli ve süreksiz damga vergisi mükelleflerince ödendiğinin tevsik edilmesi halinde, gümrük idarelerinin söz konusu sözleşme fotokopileri veya onaylı suretleri bakımından damga vergisinin ödenip ödenmediğini ayrıca araştırma ve tutanakla tespit ederek ilgili vergi dairesine bildirme sorumluluğunun bulunmadığı; ancak

mükelleflerince söz konusu kâğıtlara ilişkin damga vergisinin ödendiğinin tevsik edilememesi ya da gümrük idarelerince damga vergisinin ödenmediğinin veya eksik ödendiğinin tespit edilmesi halinde, söz konusu fotokopilerin damga vergisi yönünden yapılacak değerlendirme ve incelemeye veri teşkil etmek üzere mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine ya da Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığına bildirilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Dolayısıyla yazı, gümrük idarelerine sunulan sözleşmelerin asıl nüsha olmamasından hareketle damga vergisine tabi tutulmaması ya da belgelerin Kanun'a ekli (1) Sayılı Tablonun "IV. Makbuzlar ve diğer kâğıtlar" bölümünde "Tabloda yazılı kâğıtlardan aslı 1,00 Türk Lirasından fazla maktu ve nispi vergiye tabi olanların resmi dairelere ibraz edilecek özet, suret ve tercüme" olarak değerlendirilerek 0,65 TL damga vergisine tabi tutulması yönündeki eleştirilere cevap mahiyetinde olmuştur. Bu bağlamda, idareye bir kopyası sunulan belgelerin aslına ait damga vergisinin arandığının altı çizilmiştir.

V. İthalatta KDV matrahı konusu

Gümrük işlemlerinde damga vergisi konusunun iki yönlü bir yansıması söz konusudur. Bunlardan birisi gümrük işlemlerinde kullanılan kâğıtlarının damga vergisi karşısında durumunun gümrük idarelerince sorgulanmasıdır. Diğer bir husus ise, ithalat işlemlerinde kullanılan kâğıtlara ilişkin damga vergilerinin ithalatta KDV matrahına dahil edilip edilmediği hususudur.

İthalatta KDV matrahı konusu, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 21. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre; ithalatta verginin matrahı aşağıda gösterilen unsurların toplamı olarak belirtilmiştir:

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

Dolayısıyla, ithalat sırasında ödenen veya gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar gerçekleşen (KDV ödenmemiş olan) masrafların ithalatta KDV matrahına dahil edilmesi gerekmektedir.

Bu kapsamda satın alma ve devir sözleşmeleri ya da istisnai kıymet beyanı ile sunulan diğer tüm sözleşmelere ilişkin olarak doğabilecek damga vergisinin, anılan Kanun maddesine (KDV Kanunu'nun 21/b) dayanılarak "ithalatta alınan vergi" kapsamında değerlendirilmek suretiyle KDV matrahına ilave edilip edilemeyeceği gündeme gelmektedir.

Burada da karşımıza "ithalat sırasında ödenen vergiler" kavramı çıkmaktadır. Kanun'da bu kavrama ilişkin tam ve kesin bir açıklama mevcut değildir. Ancak doğrudan damga vergisine ilişkin olmamakla birlikte KDV Kanunu'nun 21/b fıkrasına ilişkin "ithalat sırasında ödenen vergiler" kavramına açıklık getirmesi açısından önemli bir Danıştay kararı mevcuttur.

Danıştay Yedinci Dairenin 2003/1840 Esas ve 2004/1205

Karar sayılı 04.05.2004 tarihli kararında, ithalat nedeniyle ödenen akaryakıt tüketim vergisi ile akaryakıt fiyat istikrar fonunun "ithalde alınan vergiler" kapsamında değerlendirilip katma değer vergisinin matrahına dahil edilmesi suretiyle tahakkuk ettirilen ek katma değer vergisi konu edilmiştir. Davacı tarafın, "Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 21. maddesinde, ithalat sırasında ödenen her türlü vergi ve fon payının matraha dâhil olduğu yönündeki hükmün ise, ithalat sırasında gümrük idarelerince tahsil edilmesi hukuken zorunlu vergi ve fonları kapsadığı" gerekçesiyle bahse konu vergi ve fonun KDV matrahına ilave edilmemesi gerektiği yönündeki istemi, gerekçesinin yerinde bulunduğu belirtilerek davacı taraf lehine sonuçlanmıştır.

Bu karar ile KDV Kanunu'nun 21/b maddesindeki "ithalat sırasında ödenen vergiler" kavramından, Gümrük İdaresi tarafından tahsil edilen vergilerin anlaşılması gerektiği görülmektedir. Diğer bir deyişle, gümrük beyannamesinin tescil edilmesi ile ortaya çıkan vergilerin ithalat sırasında ödenen vergiler olarak değerlendirilmesi gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır.

Gümrük uygulamaları açısından, ithalat sırasında ödenen ve Gümrük İdaresi tarafından tahsil edilmesi zorunlu vergiler gümrük beyannamesinin tescili esnasında ilgili beyannamenin 47 no.lu kutusu (B:Hesap Detayı)'da detaylı olarak gösterilmektedir. Tüm bu vergilerin ortak özellikleri gümrük beyannamesinin tesciline bağlı olarak ortaya çıkan vergiler olmasıdır ve gümrük idaresi tarafından tahsili zorunludur.

Bu açıdan bakıldığında damga vergisi Gümrük İdaresince tarih ve tahsili olan bir vergi olarak karşımıza çıkmamaktadır. Ya da gümrük mevzuatı kapsamında bir ithalat işlemi ile veya beyannamenin tescili ile ortaya çıkan bir vergi değildir.

Bu bağlamda, bu belgelere ilişkin damga vergisi ithalat esnasında doğmamakta olup, tahsili gümrük idarelerince gerçekleştirilmemektedir. Dolayısıyla söz konusu sözleşmeler için doğabilecek damga vergilerinin diğer vergi ve mali yükler gibi, "ithalat esnasında ödenen vergi ve mali yükler" kapsamında değerlendirilemeyeceği; bu nedenle ithalatta KDV matrahı ilave edilmemesi gerektiği kanısındayız.

Ancak konuya ilişkin Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün iç yazışmalarından idare nezdinde konunun bu şekilde değerlendirilmediği görülmektedir. Müdürlüğün 85593407.0.04.00-156.04.37 sayılı yazısında;

- ▶ Konuya ilişkin olarak 20.12.2012 tarihinde Maliye Bakanlığına (Gelir İdaresi Başkanlığı) bir yazı yazılarak, ithalatta ödenen damga vergisi KDV matrahının bir unsuru olduğundan, belli parayı ihtiva eden sözleşme veya taahhütnameler için ek tahakkukların vergi dairesi başkanlıklarınca yapılması nedeniyle damga vergisi ek tahakkuklarının gümrük müdürlüklerine bildirilmesi hususunda bir düzenleme yapılması gerektiği;
- ▶ Bakanlıktan alınan 04.01.2013 tarihli 315 sayılı yazıda ise, söz konusu kâğıtlara ilişkin olarak gümrük idarelerince vergi dairesine yapılan bildirim üzerine vergi dairesince yapılan tarhiyatların bildirimini yapan gümrük müdürlüklerine bildirilmesi hususunda 2013/1 sayılı İç Genelge'nin düzenlendiği;
- ▶ Söz konusu İç Genelge hükümleri çerçevesinde ise bahse konu sözleşme ve taahhütnameler için gümrük idarelerince mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine damga vergisine konu olabilecek belge örnekleriyle birlikte bildirim yapılması ve vergi dairesince yapılan tarhiyatların ilgili gümrük müdürlüğüne geri bildirimde

bulunulması halinde gümrük vergileri yönünden ek tahakkuk ve tahsilât işlemlerinin yapılmasının uygun bulunduğu,

belirtilmiştir.

Dolayısıyla yazı ile sözleşme ve taahhütnamelere ilişkin hesaplanan damga vergisinin KDV matrahına dâhil edilmesi gerektiği yönünde bir çıkarım yapılmıştır.

Her ne kadar, bu yazı ile idare damga vergisinin KDV matrahına eklenmesi yönünde bir görüş vermiş olsa da, damga vergisinden doğan ek KDV tahakkuku ve para cezası kararlarını iptal eden mahkeme kararlarının da bulunduğunu bilmekteyiz.

Bu bağlamda, konunun idare nezdinde tam anlamıyla netleştirilmediğini söylemenin yanlış olmadığını düşünmekteyiz. Ancak mevzuat hükümlerinin değerlendirilmesi ile bahse konu belgelerden alınan damga vergisinin "ithalde alınan vergi" olarak değerlendirilemeyeceğini, bu bağlamda ithalde KDV matrahına ilave edilmemesi gerektiğini düşünmekteyiz.

VI. Sonuç

Bu çalışmada damga vergisine konu gümrük işlemlerinde karşılaşılan sorunlara kısaca değinilmiştir. Özellikle son dönemde gümrük incelemelerinde, gümrük işlemlerinde kullanılan belgelere ilişkin damga vergisi konusunun üzerinde durulduğu bilinmektedir. Bu bağlamda, Damga Vergisi Kanunu'nun 26. maddesi ile Gümrük İdaresi, kendisine ibraz edilen kâğıtların damga vergisini aramaya ve vergisi ödenmeyenleri vergi dairesine göndermekle yükümlü tutulduğu ve son düzenlemeler ile de bu vurgunun altının çizildiği görülmektedir.

Gümrük işlemleri yerine getirilirken kullanılan kâğıtların damga vergisi açısından değerlendirmesine Maliye Bakanlığı yetkili olmasına karşın, bu damga vergilerinin ithalatta KDV matrahına dâhil olup olmadığı konularında gümrük mevzuatı çerçevesinde Gümrük İdaresinin işlem tesis etmesi de diğer öne çıkan gelişmedir. Özellikle gümrük işlemlerinde kullanılan kâğıtların mahiyeti konusunda farklı yaklaşımların olması nedeniyle, damga vergisi konusunun ileride tartışma konusu olarak karşımıza gelebileceği düşüncesindeyiz.

Netice olarak, birçok tartışmayı beraberinde getiren gümrük işlemlerinde damga vergisi uygulaması, iş sahipleri tarafından dikkate alınması gereken bir konudur. Bu nedenle iş sahiplerinin gümrük işlemlerinde kullanılan kâğıtları damga vergisi açısından değerlendirme konusu yapmalarında yarar olacağı tavsiye edilmektedir.

Kaynakça:

- Oluş Özbacı Mali Hukuk Bürosu. (2012). Damga Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları. Oluş Yayıncılık.*
- Değer, N. (2012). Damga Vergisi Uygulaması. Seçkin Yayıncılık.*
- Çankır, B. (2012). Damga Vergisi Kanunu Uygulamalarında "Belli Para" Kavramı. Vergide Gündem*
- Elele, O. (2012). Damga Vergisinin Kaldırılması. Ekonomist .*
- İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası. (2007). Damga Vergisi Uygulamalarının Ulusal Ekonomiye Etkisi.*
- İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası. (2012). Sarta Bağlı Sözleşmeler ile Sözleşmelere Konulan Serhlerin Damga Vergisi Karsısındaki Durumu.*

Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu

I. Giriş

Kaynak kullanımını destekleme fonuna (KKDF) ilişkin düzenleme, 88/12944 sayılı Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu Hakkında Karar ile yapılmıştır. Anılan Karar'ın ilk maddesine göre kaynak kullanımını destekleme fonunun temel amacı; ülke kaynaklarının verimli ve ülke yararına kullanılmasına katkı sağlamak, belirli kredilerden kesilen fon tutarlarının ülke ekonomisi için önceliği bulunan sektörlerde veya yatırımlarda kullanılmasını gerçekleştirmektir.

İthalat üzerinde etkili maliye politikası araçlarından biri olan ithalatta alınan kaynak kullanımını destekleme fonunun mevzuat çerçevesinde anlatılması ve son dönemlerde ithalatta alınan KKDF uygulamalarında yaşanan gelişmeler bu yazının konusunu oluşturmaktadır.

II. Kaynak kullanımını destekleme fonunun konusu

Kaynak kullanımını destekleme fonuna tabi olan konular; krediler ve vadeli ithalat işlemleridir. İşbu yazıda gümrük ve uluslararası ticaret mevzuatı kapsamına giren vadeli ithalat işlemlerine ilişkin KKDF konusu ele alınacaktır.

Mezkûr Karar'da ithalatta alınan KKDF'nin tahsili, gerçekleşen ithalatın ödeme şekline bağlanmıştır. Bu bağlamda, aşağıda sayılı ödeme şekillerinden biriyle ithal edilen eşyanın mal bedeli KKDF'ye tabidir:

- 1) Mal mukabili ödeme şekline göre ithalat ¹
- 2) Kabul kredili ödeme şekline göre ithalat ²
- 3) Vadeli akreditif ödeme şekline göre ithalat. ³

Burada üzerinde durulması gereken unsur, bir ithalat işleminin peşin mi yoksa yukarıda sayılan ödeme şekillerinden biriyle mi yapıldığının tespit edilmesidir. Bu konudaki en son düzenleme Gümrükler Genel Müdürlüğüne yayımlanan 2011/16 sayılı Genelge ile yapılmıştır.

Bu Genelge'ye göre, KKDF kesintisine tabi olmayan ödeme şekillerine göre gerçekleştirilen ithalatta mal bedelinin, proforma fatura veya kesin satış faturası tarihine bakılmaksızın serbest dolaşıma giriş beyannamesinin tescil tarihinden önce (bu tarih dahil) ilgili bankaya yatırılması ve ilgili banka tarafından da bu bedelin ihracatçıya transferinin en geç iki iş günü içinde tamamlanmış olması gerekmektedir. Mal bedelinin banka tarafından gümrük beyannamesinin tescil tarihinden önce veya tescil tarihinde ihracatçıya transfer edilmiş olması halinde, iki iş günü olan valör süresi aşılmış olsa bile KKDF kesintisi yapılmaması gerekmektedir.

Bu düzenleme ile altı çizilen 3 unsur; "serbest dolaşıma giriş beyannamesinin tescil tarihi", "para transfer tarihi" ve "banka yazısı"dır.

Gümrük tekniği açısından gümrük işlemlerinde kullanılan 8 adet gümrük rejimi var iken yapılan düzenlemede, sadece serbest dolaşıma giriş beyannamesinin tescil tarihin esas alınacağı belirtilmiştir. Bu minvalde, her ne kadar 88/12944 Sayılı Karar'da

¹ Mal mukabili ödeme şekline göre ithalatta; ihracatçı bedelini almadan malı alıcıya göndermektedir.

² Kabul kredili ödeme şekline göre yapılan ithalatta; mal bedelinin belli bir vadede ödenmesi bir poliçe ile taahhüt edilir.

³ Vadeli akreditif ödeme şekline göre yapılan ithalatta; akreditifte şart koşulan belgelerin ibraz edilmesi ve bu belgelerin amir banka tarafından uygun bulunması üzerine akreditif bedeli akreditifte görülen vadede ödenmektedir.

“ithalat”tan bahsedilmişse de anılan Genelge uyarınca bu kavramdan anlaşılması gereken serbest dolaşıma giriş rejimidir. Vadeli olarak ithal edilen bir eşyanın geçici ithalat veya dahilde işleme rejimine tabi tutulması halinde KKDF tahsil edilmeyecektir.

Diğer taraftan mal bedelinin beyanname tescil tarihinde veya öncesinde transfer edilmesi yeterli görülmemiş; aynı zamanda bu ödemenin banka yazısı ile tevsik edilmesi gerektiğinin altı çizilmiştir.

Netice olarak, ithalat işlemlerinde serbest dolaşıma giriş beyannamesinin tescil tarihinden önce veya en geç bu tarihte ithalat tutarının satıcıya transfer edilmesi ve bu transfer işleminin de banka yazısı ile tevsik edilmesi gerekmektedir. Bu gerekliliklerin yerine getirilmemesi halinde KKDF kesintisinin yapılacağı sonucuna ulaşılmaktadır.

III. KKDF kesintisinden kimler sorumludur?

88/12944 Sayılı Kararnameye İlişkin Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu Hakkında 6 Sayılı Tebliğ’in 2. maddesinde KKDF kesinti oranları ve bu kesintilerin nerelere yatırılması gerektiği açıklanmıştır. İlgili maddede, ithalatta uygulanan fon kesintilerinin, ithalat fon kesintisinin yatırıldığı tarihteki gösterge niteliğindeki Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası döviz alış kuru esas alınarak bulunacak Türk Lirası karşılığı üzerinden hesaplanacağı ve malın fiili ithalinden önce bankalara veya özel finans kurumlarına yatırılması gerektiği belirtilmiştir.

Bu kapsamda, ithalattaki fon kesintilerinin yukarıda belirtilen süreler içerisinde ödenmesinden vadeli ithalat işlemini gerçekleştiren ithalatçı sorumlu olacaktır.

IV. KKDF kesintisinin hesaplanması, matrah ve zamanaşımı sorunu

A. Uygulanan oranlar ve tahsilat tutarları

Günümüze kadar uygulanan KKDF kesinti oranları zaman içinde çıkarılan Tebliğler ve Bakanlar Kurulu Kararları (BKK) ile azaltılıp artırılarak değişikliklere uğramıştır. 01.01.2002 tarihinden itibaren oran belirleme yetkisi Bakanlar Kuruluna verilmiştir. Bu çerçevede, KKDF oranlarına ilişkin gelişmeler aşağıdaki tabloda gösterilmiştir:

Tablo 1: İthalatta gerçekleşen KKDF kesinti oranları

Tarihler	Oran
15.09.1995	% 6
31.12.1995	% 0
01.01.1996	% 6
21.07.1996	% 3
22.07.1996	% 6
16.12.1998	% 3
01.01.1999	% 6
24.11.2000	% 3
25.11.2000	% 6
07.08.2001	% 3
08.08.2001	% 6
12.10.2011	% 6
13.10.2011	% 6
Günümüz	% 6

4684 sayılı “Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”un geçici 3. maddesinde; “Kaynak kullanımını destekleme fonu kesintisi bu konuda yeni bir düzenleme yapıncaya kadar yürürlükten kaldırılan hükümlere göre tahsil edilmeye devam olunur ve doğrudan

genel bütçeye gelir yazılmak üzere Hazine hesaplarına intikal ettirilir” şeklinde bir düzenleme yer almaktadır. Ayrıca kesinti oranlarının sıfıra kadar indirilmesinde veya on beş puana kadar yükseltilmesinde veya kesintinin tümüyle kaldırılmasında Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır.

İthalatta gerçekleşen KKDF kesintisinin (2003-2011) yıllarına ait tahsilât rakamları ile genel bütçe gelirleri içerisindeki oranına aşağıdaki tabloda yer aldığı gibidir.

Tablo 2: İthalatta gerçekleşen KKDF kesinti tutarları - Genel bütçe gelirleri

Yıllar	Tutar (Milyon TL)	Genel bütçe gelirleri (Milyon TL)	Yüzde oranları
2003	197,393	98.264,54	0,20
2004	239,443	119.788,21	0,20
2005	313,202	149.046,90	0,21
2006	348,436	168.546,74	0,21
2007	420,668	184.802,65	0,23
2008	392,296	203.026,91	0,19
2009	435,895	208.610,43	0,21
2010	407,895	246.051,49	0,17
2011	418,639	286.554,01	0,15

Kaynak: Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü

Yukarıdaki tablodan da anlaşılacağı üzere, ithalatta alınan KKDF’nin genel bütçe gelirleri içerisindeki payı yıllar itibariyle takriben % 0,15 - % 0,23 bandında dalgalanmaktadır.

B. KKDF kesintisinin hesaplanması

KKDF Hakkında 6 Sıra No.lu Tebliğ’in 2. maddesi uyarınca KKDF kesintisinin hesaplanmasında aşağıda belirtilen formül kullanılmaktadır:

$$\text{KKDF Kesintisi Tutarı} = \text{İthalat Tutarı} \times \text{Döviz Kuru} \times \text{KKDF Kesintisi Oranı}^{**}$$

* Fon kesintisinin yatırıldığı tarihteki gösterge niteliğindeki Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası döviz alış kuru.

** İthalatta oluşacak KKDF için kesinti oranı 13.10.2011 tarihinden itibaren %6 olarak belirlenmiştir.

Mükelleflerce kaynak kullanımını destekleme fonu kesintisine ait tahakkuklar vergi dairesi veznelerine ödenebileceği gibi vergi tahsilâtına yetkili banka şubelerine de ödenebilir. Vadesinde ödenmeyen kaynak kullanımını destekleme fonu kesintileri ile cezai faizin tahsili için 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri uygulanır.

C. Matrah sorunu

Yukarıdaki bölümde belirtildiği gibi KKDF; ithalat tutarının fon kesintisinin yatırıldığı tarihteki gösterge niteliğindeki Merkez Bankası döviz alış kuru esas alınarak bulunacak Türk Lirası karşılığının, yürürlükteki KKDF kesinti oranıyla çarpılması şeklinde hesaplanmaktadır.

Kaynak kullanımını destekleme fonu matrahını oluşturan unsurlar ilgili Karar ve Tebliğ'de açık olarak düzenlenmemiştir. Kaynak kullanımını destekleme fonu hakkında yayımlanan 6 seri no.lu Tebliğ'in "Fona yapılacak kesintiler" başlıklı maddesinde ithalatta alınan kaynak kullanımını destekleme fonu kesintilerinin "ithalat tutarı" üzerinden yapılacağı ifade edilmiş, fakat sözü geçen ithalat tutarının neyi ifade ettiği açık bir şekilde belirtilmemiştir.

Diğer taraftan, ithalatta KKDF uygulamasına ilişkin 2011/16 sayılı Genelge'de "ithalat tutarı" yerine "mal bedeli" kavramı kullanılmıştır. Her ne kadar Karar'da ithalat tutarı ifade edilmiş olsa bile, söz konusu Genelge'de gümrük idaresi tarafından yapılan yorumda KKDF için esas alınacak ödeme tutarının mal bedeli olarak dikkate alınacağı ifade edilmiştir.

Bu aşamada "mal bedeli" kavramını Gümrük Mevzuatı çerçevesinde tartışmak yararlı olacaktır. "Mal" kavramı mer'î gümrük mevzuatında kullanılan bir kavram olmayıp; aşağı yukarı aynı manaya gelen "eşya" kavramı kullanılmaktadır.

Bu bağlamda, KKDF kesintine konu olacak tutarın gümrük mevzuatı bağlamında "fiilen ödenen veya ödenecek olan fiyat"a karşılık geldiğini değerlendirmekteyiz. Fiilen ödenen veya ödenecek fiyat ise Kanun'da "ithal eşyası için alıcının, satıcıya veya satıcı yararına yaptığı veya yapması gereken ödemelerin toplamı" olarak tanımlanmıştır. Bu fiyat, ithal eşyasının satış koşulu olarak, alıcının satıcıya veya satıcı yararına üçüncü bir kişiye yaptığı veya yapacağı tüm ödemeleri kapsamaktadır. Ödemeler, para transferi şeklinde olabileceği gibi, akreditif veya ciro edilebilir bir kıymetli evrak kullanılarak ya da doğrudan veya dolaylı yapılabilir.

Bu bağlamda, öncelikle öne çıkan konu; ithalatta alınan KKDF'nin matrahı hesaplanırken temel alınacak mal bedelinde; satıcı ve alıcı arasında belirlenen teslim şeklinin etkili olmasıdır. Başka bir ifadeyle, seçilen teslim şekli KKDF matrahını doğrudan etkilemektedir. Satıcı ve alıcı arasında anlaşılan teslim şekli FOB bedel ise eşyaya ait fatura tutarına sadece eşyanın bedeli yansıtılarak bu bedel üzerinden, eğer teslim şekli CIF ise eşya bedeline navlun ve sigorta bedelleri de dahil edilmiş olan fatura bedeli üzerinden KKDF kesintisi hesaplanmaktadır.

Diğer yandan ortaya çıkan bir başka husus ise Gümrük Kanunu'nun 27. maddesinde belirtilen gümrük kıymetine dâhil edilmesi gereken diğer unsurların KKDF matrahına da dâhil edilip edilmemesi konusudur. Gümrük kıymetine dâhil edilmesi gereken fakat çoğu kez faturada (mal bedelinde) belirtilmemiş olan royalti ve lisans gibi mal bedeline ilişkin ödemelerin, alıcı tarafından satıcıya veya satıcı yararına ödenen veya ödenecek olan tutarın bir parçasını teşkil ettiğini ve ithal eşyaya ilişkin mal bedeli ödemelerinin KKDF'nin konusuna gireceğini değerlendirilmekteyiz.

D. KKDF bir gümrük vergisi midir? Zamanaşımı süresi ne kadardır?

İthalatta alınan KKDF konusunda tartışılan ana konulardan birisi de bu fonun bir gümrük vergisi olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği hususudur. Bu açıdan konuyu değerlendirmek için Gümrük Kanunu'na bakmanın uygun olacağı düşüncesindeyiz.

Gümrük Kanunu'nda gümrük vergileri tanımı yapılırken gümrük vergisi ve ek mali yükümlülüklerden bahsedilmiştir. 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 3. maddesinde temel tanımlara yer verilmiştir. Söz konusu maddede "ithalat vergileri"nin, "eşyanın ithalinde ödenecek gümrük vergisi ile diğer eş etkili vergiler ve mali yükleri" kapsadığı hükme bağlanmıştır.

İthalatta alınan KKDF'nin bir ithalat vergisi olup olmadığı, yani ithalatta alınan ek mali yüklerden sayılıp sayılmadığı uzunca bir süredir tartışma konusu idi. Ancak son dönemde Gümrükler Genel Müdürlüğüne yayımlanan 02.10.2012 tarihli 20401 sayılı tasarruflu yazı ile bu tartışmaya bir nokta koyulmuştur. Bu düzenleme KKDF'de zamanaşımı uygulamasına ilişkin yapılmış olmasına karşın, KKDF'nin nasıl bir kamu alacağı olduğuna da ışık tutmaktadır.

KKDF'nin zamanaşımı süreleri konusundaki Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün anılan yazısında; "KKDF'ye ilişkin gümrük idarelerince yapılacak işlemlerde 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun zamanaşımı hükümleri çerçevesinde işlem tesis edilmesi gerektiği" belirtilmiştir.

Gümrükteki zamanaşımı konusu, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 197. maddesinde yer almaktadır. İlgili maddeye göre yapılan denetlemeler sonucunda hiç alınmadığı veya noksan alındığı belirlenen veya tahakkukundan hemen sonra beyanname veya beyanname yerine geçen belge üzerinde yükümlüye tebliğ edilmeyen gümrük vergilerine ilişkin zamanaşımı süresi, gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihten itibaren 3 yıldır.

Dolayısıyla ithalatta alınan KKDF uygulamalarında zamanaşımı süresinin gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihten itibaren 3 yıl olarak uygulanacağı ve esasında ithalatta alınan bu fonun bir gümrük vergisi olarak değerlendirilmesi gerektiğine hükmedilmiştir.

Ayrıca bu konuya ilişkin kimi Mahkeme Kararında⁴, KKDF tahakkukunun ek mali yükümlülüğe ilişkin bir tahakkuk işlemi olduğu ve söz konusu ek mali yükümlülüğün, 4458 Sayılı Kanun'un 3. maddesinde belirtilen anlamda "gümrük vergisi" olduğu anlaşıldığından, dava konusu işleme karşı 4458 Sayılı Kanun'un 242. maddesi uyarınca söz konusu işlemin tebliğinden itibaren başlayan 15 günlük itiraz süresi içerisinde bir üst makama itiraz başvurusunda bulunulması gerektiği belirtilmiştir.

Bu itibarla, KKDF'nin bir ek mali yükümlülük olarak değerlendirilmesi ve bunun sonucu olarak zamanaşımı, itiraz süresi ve itiraz mercii konularında Gümrük Kanunu'ndaki düzenlemelerin esas alınması gerektiği sonucuna varılmaktadır.

⁴ İstanbul 11.Vergi Mahkemesi Karar No. 2012/2206

V. İthalatta alınan KKDF uygulamalarında son gelişmeler

A. Serbest bölgelerde KKDF uygulaması

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'na göre "serbest bölgeler"; Türkiye gümrük bölgesinin parçaları olmakla beraber, serbest dolaşımda olmayan eşyanın herhangi bir gümrük rejimine tabi tutulmaksızın ve serbest dolaşıma sokulmaksızın, gümrük mevzuatında öngörülen haller dışında kullanılmamak ya da tüketilmemek kaydıyla konulduğu, ithalat vergileri ile ticaret politikası önlemlerinin ve kambiyo mevzuatının uygulanması bakımından Türkiye gümrük bölgesi dışında olduğu kabul edilen yerlerdir.

Serbest bölgelerde bulunan firmaların KKDF sorumluluğu hakkında Gümrükler Genel Müdürlüğü tarafından 18.03.2011 tarihinde 2011/16 sayılı Genelge yayımlanmış ve bu Genelge ile kaldırılan 2011/5 sayılı Genelge'nin yürürlük döneminde yaşanan sorunların önüne geçilmesi hedeflenmiştir.

2011/5 sayılı Genelge'de firmalarca serbest bölgedeki şubelerinden yapılan ithalatlarda, serbest bölgedeki şubeye ve serbest bölgedeki şubenin de asıl satıcıya yine gümrük yükümlülüğü öncesinde ödeme yapılmış olması gerektiği; aksi takdirde KKDF tahsil edilmesi gerektiği belirtilmişti. Söz konusu Genelge'de serbest bölgede faaliyette bulunan şubenin üretim faaliyetinde bulunuyor olmasının veya ithalata konu malların serbest bölgede Türkiye'deki ithalatçının şubesi olmayan diğer firmalarca muvazaalı olarak el değiştirmesinin kaynak kullanımını destekleme fonu kesintisi yapılmasını engellemeyeceği belirtilmiştir.

2011/16 sayılı Genelge'de ise serbest bölgelerdeki şubelerden veya ortaklık ilişkisi bulunan firmalardan yapılan ithalatların peşin bir ithalat sayılabilmesi yani KKDF kesinti yapılmaması için; hem yurt dışındaki asıl ihracatçıya yapılan ödemenin hem de Türkiye'den serbest bölgeye yapılan ödemenin gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihten önce tamamlanmış olması ve bu durumun ithalatçı firma tarafından ibraz edilen belgelerle ilgili gümrük idaresine tevsik edilmesi gerektiği belirtilmektedir. 2011/6 sayılı Genelge'de ayrıca;

- ▶ Serbest bölgelerde faaliyet gösteren herhangi bir firmayla ortaklık veya merkez şube ilişkisi içinde bulunmayan firmalarca serbest bölgelerden peşin bir ithalat yapılması halinde, ithalat işlemi sırasında yükümlüden gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihten önce yurtdışındaki asıl ihracatçıya ödeme yapıldığına dair herhangi bir belge talep edilmeyeceği;
- ▶ Serbest bölgeye getirilen eşyanın serbest bölgede kayıtlı sanayi sicil belgesini haiz imalatçı firma tarafından üretim faaliyetinde kullanılması neticesinde elde edilen GTİP numarası ve tanımı farklı eşyanın serbest bölgeden peşin olarak ithal edilmesi durumunda KKDF kesintisi yapılmayacağı;
- ▶ Ayrıca sanayi sicil belgesini haiz imalatçı firmanın üretim faaliyetinde kullandığı ürünlerin bedelinin yurt dışındaki asıl ihracatçıya transfer edildiğine dair bir belgenin talep edilmesinin de söz konusu olmayacağı;

belirtilmiştir.

Anılan Genelge ile sanayi sicil belgesine sahip serbest bölgelerde faaliyet gösteren üretici firmalar için uygulama değiştirilmiş ve bu firmalardan yapılan peşin ithalatlarda (GTİP numarası ve tanımı değişmiş eşyalar için) KKDF kesintisi aranmayacağı belirtilmiştir.

Söz konusu Genelge ile getirilen düzenlemenin, ne KKDF'yi ihdas eden Bakanlar Kurulu Kararı'nda, ne de bu karara istinaden yayımlanan ikincil düzenlemelerde yer aldığı gözlemlenmiştir. Öte yandan Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nın KKDF konusunda düzenleme yapma yetkisi bulunduğu ilişkin açık bir hüküm ne ilgili Bakanlar Kurulu Kararı'nda, ne de KKDF'ye ilişkin ikincil düzenlemelerde yer almaktadır. Bu kapsamda Bakanlıkça yayımlanan 2011/5 ve 2011/16 sayılı Genelge'lerin yetki yönünden hukuka aykırı olduğunu değerlendirmekteyiz.

Nitekim T.C. Adana Bölge İdare Mahkemesi'ne ait bir Karar'da⁵ da bu husus açık bir şekilde belirtilmiştir. Söz konusu mahkeme kararında "... 2011/16 sayılı Genelge gerekçe gösterilerek yapılan ithalatın peşin ithalat olarak kabul edilmemesinin ne KKDF'yi ihdas eden Bakanlar Kurulu kararında ne de bu kararlara istinaden yayımlanan yönetmeliklerde yer aldığı, dolayısıyla hukuki bir dayanağı bulunmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Buna göre yapılan KKDF tahakkuku ile bu fon üzerinden alınan katma değer vergisinde hukuka uyarlık görülmemiştir" yönünde karar tesis edilmiştir.

Ayrıca Serbest Bölgeler Kanunu'nda, serbest bölgelerin, kambiyo mevzuatının uygulanması bakımından Türkiye gümrük bölgesi dışında olduğunun kabul edileceği açık bir şekilde ifade edilmiştir. Bu hüküm doğrultusunda, kambiyo mevzuatı yönünden, serbest bölgelerin üçüncü ülkelerden farkı bulunmadığını; serbest bölgelere yapılan bir ödemenin, üçüncü ülkeye yapılmış gibi telakki edilmesi gerektiğini değerlendirmekteyiz.

Bu kapsamda Türkiye gümrük bölgesinde yerleşik alıcı tarafından beyannamenin tescil edildiği tarihe kadar serbest bölgede yerleşik kişiye yapılan ödemenin peşin ödeme olarak kabul edilmesi, bu meyanda herhangi bir KKDF tahakkuku cihetine gidilmemesi gerektiğini düşünmekteyiz.

B. İkincil ürünler ve geçici ithalat rejimi kapsamındaki ürünler

Dâhilde işleme rejimi kapsamında üretilen ikincil işlem görmüş ürünler ile geçici ithalat rejimi kapsamında kısmi ve tam muafiyet uygulanmak suretiyle ithali gerçekleştirilen eşyanın serbest dolaşıma giriş rejimine tabi tutulması ve istisnai kıymet yoluyla beyan yapılması hallerinde kaynak kullanımını destekleme fonu kesintisi yapıp yapılmayacağı konusunda Gümrükler Genel Müdürlüğünce 2013/6 sayılı Genelge yayımlanmıştır. Yakın tarihte yayımlanan söz konusu Genelge'de bazı özellik arz eden durumlarda KKDF uygulamasına açıklık kazandırılmak istenilmiştir.

⁵ T.C. Adana Bölge İdare Mahkemesi Karar no. 2012/1181

Bahsi geçen Genelge'ye göre;

- ▶ Dâhilde işleme rejimi kapsamında üretilen ikincil işlem görmüş ürünlerin serbest dolaşıma giriş rejimine tabi tutularak Gümrük Kanunu'nun 114. maddesine göre vergilendirilmesi halinde, eşya bedelinin dâhilde işleme rejimine ilişkin verilen gümrük beyannamesinin tescil tarihinden sonra ödenmesi durumunda,
- ▶ Dâhilde işleme rejimi kapsamında üretilen ikincil işlem görmüş ürünlerin serbest dolaşıma giriş rejimine tutularak Gümrük Kanunu'nun 115. maddesine göre vergilendirilmesi halinde, eşya bedelinin serbest dolaşıma giriş rejimine ilişkin gümrük beyannamesinin tescil tarihinden sonra ödenmesi durumunda,
- ▶ Gümrük Kanunu'nun 134. maddesi çerçevesinde kısmi muafiyet suretiyle geçici ithal edilen eşyanın serbest dolaşıma giriş rejimine tabi tutulması halinde, eşya bedelinin geçici ithalat rejimine ilişkin verilen gümrük beyannamesinin tescil tarihinden sonra ödenmesi durumunda,
- ▶ Gümrük Kanunu'nun 134. maddesi çerçevesinde tam muafiyet suretiyle geçici ithal edilen eşyanın serbest dolaşıma giriş rejimine tabi tutulması halinde, eşya bedelinin serbest dolaşıma giriş beyannamesinin tescil tarihinden sonra ödenmesi durumunda,
- ▶ İstisnai kıymet yoluyla beyan yapılan hallerde, tamamlayıcı beyanın gümrük idaresine verilmesi gerektiği süreden sonra istisnai kıymete ilişkin ödemenin yapılması durumunda,

KKDF kesintisi yapılacağı hükme bağlanmıştır.

İlgili Genelge'ye göre dâhilde işleme rejimi kapsamında bir gümrük yükümlülüğünün doğması halinde, ikincil işlem görmüş ürünlerin elde edilmesi ve bu ikincil ürünlerin serbest dolaşıma sokulması halinde, geçici ithalatta ithal eşyası için gümrük yükümlülüğü doğduğunda ve istisnai kıymet yoluyla beyan yapıldığı takdirde (tamamlayıcı beyanın gümrük idaresine verilmesi gerektiği süreden sonra) KKDF kesintisi yapılacaktır.

İstisnai kıymet ile ilgili yapılan ödemeler için tamamlayıcı beyan konusu Gümrük Yönetmeliği'nin 53. maddesinde açıklanmıştır. Söz konusu madde uyarınca istisnai kıymet uygulamalarında tamamlayıcı beyan kıymet unsurunun öğrenildiği⁶ ayı takip eden ayın yirmi altıncı günü akşamına kadar yapılabilmektedir. Bu düzenleme ile bu süre içinde tamamlayıcı beyana ilişkin ödemenin yapılması durumunda, tamamlayıcı beyan için KKDF kesintisinin yapılmayacağı belirtilmiştir.

VI. Sonuç

Yukarıda ortaya koyduğumuz mevzuat hükümleri ve yazımızın ilgili bölümlerinde belirtilen son dönemlerde gerçekleşen idari düzenlemeler dikkate alındığında, ithalatta alınan KKDF uygulamasının geliştirilmesi ve mevzuatta bulunan hukuki boşlukların giderilmesinin hedeflendiği görülmektedir.

Ancak bahsedilen değişiklikler ile hedeflenen hukuki boşluklardan bazılarının doldurulduğu, ama yeterli olmadığı, halen uygulama esnasında ithalat firmaları tarafından sorunlar yaşandığı görülmektedir.

Yazımızda belirtilen söz konusu eksikliklerin; KKDF ile ilgili mevzuatın sadece ilgili karar, tebliğ, genelge ve tasarruflu yazılardan ibaret olması ve bu fona ait düzenlemeleri tüm yönleri ile ele alarak değerlendirecek bir kanunun bulunmamasından kaynaklandığı düşünülmektedir.

Kaynakça

Alıcı, M. (2012). İthalatta Alınan KKDF için İtiraz ve Zamanaşımı Belirsizliği. Gümrük Dergisi , 43-48.

Alıcı, M. (2012). Serbest Bölgelerde KKDF Sorunu. Gümrük Dergisi , 11-16.

Bozkurt, C. (2010). İthalde Tahsil Edilen Kaynak Kullanımını Destekleme Fonunda Zamanaşımı Sorunu. Mali Çözüm Dergisi.

Doğruyol, C., & Yılmaz, M. (2010). Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu Mevzuatı ve Ekonomi İçindeki Yeri. Devlet Gelir Uzmanları Derneği Aylık Yayını.

Elele, O. (2012). Serbest Bölgelerde KKDF Sorun Oldu. Vergide Gündem.

Korkmaz, M., & Ünal, M. (2011). Serbest Bölgeleden İthalatta KKDF Kesintisi. Yaklaşım Dergisi.

Saraç, Y. Türkiye'nin KKDF Gerçeği. Sakarya Üniversitesi, İİBF.

Varolsun, D. (2012). Serbest Bölgelerden Yapılan İthalatlarda KKDF İncelemeleri. Vergide Gündem.

Çardak, M. (2012). Gümrük Vergi Sistemi'nde KKDF.

⁶ Bu konu ile ilgili mevzuatta ayrıntılı bir açıklama bulunmamakta ve öğrenilen tarih olarak; tamamlayıcı beyana ilişkin tanzim edilen fatura tarihi kabul edilmektedir.

İthal eşyanın üretiminde kullanılan araç ve gereç maliyetinin gümrük kıymeti karşısındaki durumu

Üreticilerin en temel amaçlarından biri üretimi en ucuz ve en verimli yerde gerçekleştirmektir. Özellikle uluslararası ticaretin artması ile bir çok global veya yerel şirket bu amaca ulaşmak için üretimlerini farklı coğrafyalarda gerçekleştirmektedir. Kimi durumlarda bazı şirketler ellerinde bulundurdukları know-how ile üretimde kullanacakları araç-gereçleri bu rekabet ortamında bir avantaj olarak kullanabilmekte ya da kimi şirketler bu şirketlerle çözüm ortaklığı yoluna gitmeyi seçerek maliyet avantajı yakalamayı tercih etmektedirler. Bu durumda ithalatçı şirketlerin sadece eşyanın maliyetine değil, ithal edilecek eşyanın üretimi için kullanılan bu araç-gereçlerin de maliyetlerine katlanması gerektiği sonucuna ulaşmaktadır.

Gümrük uygulamalarında en yaygın kullanılan kıymet belirleme yönteminin eşyanın satış bedeli olduğu bilinmektedir. Bu satış bedelinin, eşyaya ilişkin satıcıya ya da satıcının yararına üçüncü kişilere yapılan her türlü ödeme olarak tanımlanması, ithal eşyasının gümrük kıymetinin ve bu kıymete eklenmesi gereken ilave gider unsurlarının neler olması gerektiği yönünde bir tartışmayı da beraberinde getirmektedir. Bu bağlamda, ithalata konu edilen eşyanın üretiminde kullanılan araç-gereç gibi maliyet kalemleri, gümrük kıymeti ve bu kıymete eklenmesi gereken unsurlar konusunda gümrük idaresi ile iş sahipleri arasında zaman zaman farklı yaklaşımlar ortaya çıkmaktadır.

Bu çalışmada ithalata konu edilen eşyaya ilişkin üretime ait araç-gereç maliyet kalemlerinin gümrük kıymeti açısından durumu irdelenecektir.

I. Gümrük kıymeti ve üretim için kullanılan araç-gereçlerin maliyetleri

Gümrük vergisi tahakkukuna esas alınan eşyanın gümrük kıymetinin belirlenmesine ilişkin usul ve esaslar, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 23 ila 31'inci maddelerinde düzenlenmiştir. Gümrük Kanunu'nun 24'üncü maddesine göre ithal eşyasının gümrük kıymeti, eşyanın satış bedelidir. Satış bedeli, Türkiye'ye ihrac amacıyla yapılan satışta aynı Kanun'un 27 ve 28'inci maddelerine göre gerekli düzeltmelerin de yapıldığı, fiilen ödenen veya ödenecek olan fiyattır. Bu nedenle de, eşyanın satış bedeli belirlenirken eşyanın fatura değeri esas alınmakta; bu değer üzerinden Kanun'un 27 ve 28'inci maddesi çerçevesinde gerekli düzeltmeler yapılmaktadır.

Gümrük Kanunu'nun 27'nci maddesi uyarınca, ithal eşyasının üretiminde ve ihrac amacıyla satışında kullanılmak üzere, alıcı tarafından doğrudan veya dolaylı olarak, bedelsiz veya düşük bedelle sağlanan, fiilen ödenen veya ödenecek fiyata dahil edilmemiş olan araç, gereç, kalıp ve benzeri aletlerin kıymetinden verilecek uygun miktardaki payın gümrük kıymetine ilave edilmesi gerekmektedir.

Bu düzenlemelerden hareketle, ithal edilecek eşyanın gümrük kıymetine, bu eşyanın üretiminde kullanılan araç ve gereç maliyetlerinin eklenmesi gerektiği anlaşılmaktadır. Gümrük tekniği açısından ithal edilen eşya ile eşyanın üretimi için katlanılan maliyet arasında doğrudan bir ilişki olması, bu maliyetin ithal edilecek eşyanın satış bedeline dahil edilmemiş olması ve ayrıca fatura ediliyor olması gerekmektedir. Diğer bir deyişle, eşya için tanzim edilen ilave maliyet kalemi faturasının o eşyaya ait olması ve ithal eşyanın gümrük kıymetine dahil edilmemiş olması gerekir. Bu tür bir maliyet

¹ 1 seri numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ

kaleminin "uygun miktarda pay" verilmek suretiyle ithal edilen eşyanın gümrük kıymetine dahil edilmesi gerekmektedir. Böylece araç-gereç gibi eşyaların gümrük işlemleri; bu araç-gereçten elde edilen ürünün gümrük vergileme unsurları esas alınarak yerine getirilmektedir.

Bu noktada değinilmesi gereken diğer bir husus ise; bu kapsamda bir üretim maliyet kaleminin ithal edilen eşyanın gümrük kıymetine dahil edilebilmesi için bu araç-gerecin ithal edilmemiş olması gerekmektedir. Bu üretim aracı ayrıca ithal edilecek ise üretim sonucu elde edilen ürünün birim maliyetine eklenmemesi gerektiği düşünülmektedir. Çünkü bu maliyet kalemine ilişkin araç-gereç ayrıca ithal ediliyor ise bu araç-gereçten elde edilecek ürüne dağıtılacak bir gümrük kıymeti unsuru bulunmamakta, gümrük kıymetine ilave edilecek olan araç-gerecin bizzat kendisinin ayrıca gümrük idaresine beyan edilerek gümrük işlemleri yerine getirilmektedir.

II. Uygun miktarda pay verilme yöntemleri

Önceki bölümde yer alan "uygun miktardaki pay" ibaresinin ne anlama geldiğinin anlaşılabilmesi için; bu konudaki düzenlemelerin yer aldığı Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması'nın VII. Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Anlaşmaya bakılması gerekmektedir.

Türkiye'nin de taraf olduğu Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması'nın VII. Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Anlaşma'nın "Gümrük Kıymetine İlişkin Kurallar" başlıklı 1. bölümünün 8/ 1 (b) (ii) paragrafında, bu gibi araç-gereçlere ilişkin olarak Gümrük Kanunu'nun 27'nci maddesinde yer alan ve yukarıda zikredilen düzenleme aynen yer almaktadır. Söz konusu Anlaşmanın (I) no.lu eki olan "Yorum Notları"nda ise bu kıymet unsurunun eşyanın gümrük kıymetine nasıl yansıtılacağı gösterilmiştir.

Buna göre;

1. 8'inci maddenin 1 (b) (ii) paragrafında belirtilen unsurlardan ithal eşyaya verilecek payın belirlenmesinde, unsurun toplam kıymeti ve bu kıymetten ithal eşyaya pay verilme yöntemi olmak üzere iki faktör söz konusudur. Bu unsurlardan, içinde bulunulan koşullara uygun makul bir şekilde ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine göre pay verilmesi gerekir.
2. İthalatçı söz konusu unsur, müstakil bir satıcıdan belli bir bedel karşılığı tedarik etmişse, bu bedel unsurun kıymeti olarak kabul edilir. Unsur, ithalatçı veya ithalatçı ile münasebeti bulunan bir kişi tarafından üretilmişse, unsurun üretim maliyeti kıymeti olacaktır. Söz konusu unsur daha önce ithalatçı tarafından kullanılmışsa, ister ithalatçı tarafından tedarik edilmiş; isterse üretilmiş olsun, bu unsurun tedariki veya üretilmesine ilişkin başlangıç maliyetinden daha önceki kullanımına ilişkin yapılacak bir indirimle unsurun cari kıymetine ulaşılır.
3. Unsurun kıymetinin belirlenmesinden sonra, ithal eşyaya bu kıymetten pay verilmesi gerekir. Bu konuda çeşitli olasılıklar bulunmaktadır. Örneğin; ithalatçı tüm kıymet üzerinden vergiyi bir defada ödemek istiyorsa, kıymet tümüyle ilk sevkiyata ilave edilir. Bir başka örnek, ithalatçının kıymetin ilk sevkiyata kadar üretilen birim

sayısına göre paylaşılmasını talep etmesidir. Bir diğer örnek de, ithalatçının, kıymetin beklenen toplam üretime paylaşılmasını talep etmesi durumudur. Kullanılacak pay verme yönteminde, seçimlik hak mükellefe bağlıdır.

4. Yukarıdaki hususlara ilişkin olarak şöyle bir örnek verebiliriz; ithalatçı üreticiye ithal eşyanın üretiminde kullanılmak üzere bir kalıp sağlayarak, 10.000 birim ürün satın almak üzere anlaşmıştır. 1.000 birimlik ilk eşya sevkiyatı ulaştığında üretici 4.000 birimlik üretimi tamamlamış durumdadır. Bu durumda ithalatçı, gümrük idaresinden, kalıbın kıymetinin 1.000 birim, 4.000 birim veya 10.000 birime paylaşılmasını talep edebilir.

Mevzuatta yer alan bu düzenlemeler çerçevesinde, ithal eşyanın imalinde kullanılan ve ithalatçı tarafından sağlanan araç-gereçlere ilişkin bedelin ithal eşyasının gümrük kıymetine ilave edilmesi noktasında birden fazla pay verme yöntemi öngörülmektedir. Bu yöntemlerden birinin seçilmesi mükellefin tercihine bırakılmış olup, ithalatçının sağlayacağı belgelerin bu dağılım için esas alınacağı ifade edilmiştir. Ancak seçilecek yöntemin de makul ve genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ile uyumlu olması gerekmektedir. Bu bağlamda da, maliyetlerin bahse konu araç ve gereçlerden elde edilen veya edilecek toplam üretime pay edilmesi uygun bir yaklaşım olacaktır.

III. Uygun miktarda payın dağıtımına ilişkin sorunlar

Gümrük mevzuatında yer alan gümrük kıymetine ilişkin düzenlemeler incelendiğinde, ithal eşyanın imalinde kullanılan araç-gereç gibi üretim aletleri için alıcı (ithalatçı) tarafından ödenen bedellerin, bu üretim aletlerinden elde edilen eşyanın gümrük kıymetine uygun miktarda pay verilmek suretiyle dahil edilmesi gerektiği görülmektedir. Ancak söz konusu dağıtım işleminin ticari hayat gerçekleri ile karşılaştırıldığında çok da kolay bir işlem olmayacağı açıktır.

Dağıtım işlemine ilişkin ilk karşılaşılan sorun, üretim ile katılan maliyetin farklı zamanlarda ortaya çıkmasıdır. Zira üretim planlaması ile ürünün ithalatı arasında her zaman paralellik söz konusu olamayabilir. Ticari hayatın gereklilikleri nedeniyle, üretim aletleri için yapılan ödeme ile üretilen ürünün ithalatı arasında uzunca bir zaman olabilmektedir. Muhasebe sisteminde yapılan ödemelere ilişkin faturalar yer almasına karşın, bu maliyet kalemlerine ilişkin bir ithalat beyannamesi açılmayabilmektedir. Bu durum ise gümrük idareleri ve mükellef nezdinde vergileme açısından bir uyumsuzluk yaratabilmektedir.

Diğer bir sorunlu konu ise uygun dağıtım yönteminin seçilmesi ile ilgidir. Gümrük mevzuatındaki "Yorum Notları" dikkate alındığında; 3 farklı yöntemin kullanılması mükellef tercihine bırakılmıştır. Makul bir birim maliyet oluşturmak adına yapılacak en uygun tercih toplam maliyetin eşit oranda ithal edilen eşyanın birim kıymetine dağıtılması yöntemi olacaktır. Ancak bu üretim maliyetinin ne kadarının ithal edilecek eşyalara dağıtılacağına karar verebilmek için toplam ithal edilecek eşya miktarının da proje başında ya da en geç ilk ithalat işlemi anında biliniyor olması gerekmektedir. Bunun için de, yurt dışında üretilecek ürün, üretim için kullanılacak araç-gereç kapasitesi, kullanım ömrü ve bu üretim eşyasının

daha sonradan ithal edilip edilmeyeceği gibi bilgilere ihtiyaç duyulmaktadır.

Günümüzün küresel imkanları dünyanın bir çok yerine eşyaların daha hızlı ve kolay hareket etmesini sağlamaktadır. Bazı durumlarda şirketler ithal etmeyi planladıkları eşyayı başka ülke pazarında satabilmekte ve bir nevi transit ticarete konu edebilmektedir. Başka bir deyişle, yurt dışında üretim planı yapılan eşya her zaman bir ithalata konu olamayabilmektedir. Bu durum, gümrük kıymeti planlamasını doğrudan etkilemekte ve isabetli bir "birim gümrük kıymeti" oluşturma aşamasında güçlüklerle yol açmaktadır.

IV. Sonuç

Özellikle dünyayı küresel bir pazar olarak düşündüğümüzde, şirketler tek bir coğrafyada üretim yapmak yerine farklı ülkeleri üretim yeri veya üssü olarak seçebilmektedir. İthalata konu olan ürünler için maliyet oluşturma gücü ise ticari hayatın karmaşıklığına paralel olarak artmaktadır. Bu durum, gümrük tekniği açısından gümrük kıymetinin belirlenmesindeki sorunları da beraberinde getirmektedir.

İthal eşyanın fiyatı içinde yer almayan ve üretici veya satıcı tarafından ayrıca fatura edilen üretim maliyet kalemlerinin gümrük vergilemesinin nasıl yapılacağına ilişkin düzenlemeler, Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması'nın VII. Maddesi'nin Uygulanmasına İlişkin Anlaşma eki "Yorum Notları" ile Gümrük Yönetmeliği'nin 8 no.lu eki "Gümrük Kıymeti Yorum Notları"nda ele alınmıştır. Bu düzenlemelere bakıldığında, en kritik konunun maliyetlerin ithal edilen eşyaya makul bir şekilde ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine göre dağıtımının yapılması olduğu anlaşılmaktadır. Bu çerçevede, yukarıda açıklanan 3 yöntem ile bu vergileme unsurlarının yerine getirileceği gümrük mevzuatında hüküm altına alınmıştır.

Bu kapsamda, hem dağıtım formüllerinin kolay hesaplanamayacağı ve uygulanamayacağı, hem de uygun yöntem seçiminin kolay olmayacağına ilişkin hususlara yukarıda değindik. Bu noktada, ticari işlemlerin hızını arttıracak veya bu gibi maliyet kalemlerinin gümrük vergilemesini kolaylaştıracak alternatif bir düzenlemeye gidilmesi gerektiği düşünülmektedir.

Yaşanan bu sorunların aşılması ve gümrük vergilemesinin doğru ve pratik yapılmasına yönelik olarak; Gümrük Kanunu'nun Bazı Maddelerinin Uygulanması Hakkındaki 2009-15481 Sayılı Karar'ın 13 ve 14'üncü maddeleri kapsamında, uçak ve gemilerde olduğu gibi eşya ülkeye gelmeden serbest dolaşıma giriş işlemlerinin yerine getirilmesi önerilebilir. Özellikle, üretim için yurt dışında bırakılacak ve ithal edilecek eşyadan ayrı olarak fatura edilecek olan üretim araç-gereçlerinin ülkeye getirilmeden serbest dolaşıma giriş beyannamelerinin açılmasına olanak sağlayacak bir düzenlemenin yapılması ve bunun da mükellefe sunulan dördüncü bir yöntem olarak mevzuatta yer almasının sağlanması sorunların aşılması için tavsiye edilebilmektedir.



Ethics in customs and international trade: Arusha Declaration

As globalization gains momentum, we observe that various values and concepts which have never been used before began to be used in international trade. The concept of "ethics" used in philosophy is a concept which has entered our business lives through global trade. The concept of "ethics", which had not been explicitly mentioned in disciplines other than philosophy until recent years, has become a widely referred concept in today's business life.

"Ethics" is a discipline that analyzes the part of moral values of philosophy. Ethics is substantially a human action and behavior. Therefore, we expect and hope the formation and development of the universal ethical rules for the acts and behaviors of the actors in business life together with other business branches.

In this study, we will mainly analyze the Arusha Declaration, which has internationally introduced ethics to international trade and customs transactions.

Declaration of customs value after the clearance

Customs value of goods is the value determined under the provisions of the Customs Law no. 4458 for the application of customs tariff, customs duties in particular, and non-tariff regulations on certain issues related with trade of goods. Declaring customs value of goods differently will result in deficient or excessive payments of customs duty in importation phase.

In case that the customs administration detects that the customs value has been declared deficiently, taxes corresponding to the deficient amount of value are assessed; and besides an administrative fine in an amount equal to three folds of this tax and delay interest are calculated. The only result of deficient declaration of value is not tax, administrative fine and interest; the customs administration considers the legislation breaches through deficient declaration of value in the companies' requests of certificate of customs approved operator status or authorized economic operator in extension of the duration of an existing certificate.

In this respect, according to the legislation in force, the customs value constituting the subject of customs duties must firstly be declared correctly; and in case that the value could not be declared correctly for any reason, it must be declared afterwards to the customs administration through appropriate means in the customs legislation.

Various articles of the Customs Law and the Customs Regulation regulates the ways to declare a value item which must be included in the customs value but could not be declared due to various reasons in the declaration phase.

In case of a belated declaration of a value item, it must be searched what the source of this value item, when and how it occurred; and this value item must be declared to the Customs Administration through the right declaration method in line with the information obtained from this search. In cases where this customs value is not declared at all or the right declaration method is not applied or the necessary

conditions regarding the declaration method are not met or the procedure of the related method is not complied with, companies may undergo administrative fines and/or delay interests.

Within this framework, it would be beneficial for the taxpayer firstly to determine whether the customs duty and/or SCT and/or VAT bases which are intended to be submitted to the customs administration after the registry of the returns by the taxpayers meet the conditions of the declaration methods in the Customs Law and Customs Regulation; if the conditions are met, to apply to the related declaration method; and if the conditions of the declaration methods are not met, to make a declaration within the framework of the article 234/3 of the Customs Law.

Stamp duty practices in customs applications

The stamp duty issue in customs applications has been limited to the duty imposed on customs declarations during importation for many years. However, stamp duty inspections, which started in recent years for bills of lading and certificates of origin, have been continued also with respect to exceptional value agreements, transfer agreements, letters of commitment, etc. submitted to the customs and have started to become one of the most questioned by customs authorities in recent periods.

Upon examining the Stamp Duty Law, it is observed that the Ministry of Finance is authorized for stamp duty applications, while other Public Offices are charged with the liability to require the stamp duty of documents submitted to them and to detect those whose tax has not been paid at all or paid deficiently.

As the issue gained importance in customs applications, the Ministry of Customs and Trade sent a letter to the Customs and Trade Regional Directorates, stating that the customs staff must check whether the stamp duty pertaining to papers submitted to the Customs Authority have been paid and must ensure complete payment of this duty. In this context, it is understood that the letter aims to remind and emphasize the liability assigned to Customs authorities under the Stamp Duty Law.

Papers used in customs applications may vary depending on the applicable procedures and special application preferences. In this respect, the papers submitted to the Customs authority and concerning customs practices, which must be subjected to stamp duty, can be discussed under two main titles: Papers subject to fixed stamp duty (customs declaration, certificate of origin, bill of lading, transport bills) and papers subject to proportional stamp duty (detection report, sales contract, warehouse transfer agreement, agreements submitted with exceptional value declaration and letters of commitment).

These papers have been evaluated generally in terms of their stamp duty status and whether this duty should be included in the VAT base in importation.

We recommend that companies should pay particular attention to the stamp duty applications in customs procedures, which has recently caused many debates, and analyze the papers used in their customs procedures in terms of stamp duty.

Resource Utilization Support Fund

The regulation regarding Resource Utilization Support Fund (RUSF) is the Decree no. 88/12944 on Resource Utilization Support Fund. According to this legislation, subjects of resource utilization support fund are loans and imports on credit. As per this Decree, collection of the RUSF applied to importation depends on the payment type of that importation. RUSF deduction rates applied so far have been amended by various Communiqués and Council of Ministers' Decisions; as of 13.10.2011, the rate has been increased to 6%.

One of the controversial issues about resource utilization support fund is the elements forming the basis of the fund. Communiqué series no. 6 promulgated for resource utilization support fund states that the resource utilization support fund deduction rates applied to importation shall be calculated on the "import amount", but it has not clearly defined what this import amount actually refers to. On the other hand, in Circular no. 2011/16 regarding RUSF, the term "cost of goods" has been used instead of "import amount".

Another controversial issue about the RUSF applied in importation is whether or not this fund may be treated as a customs duty. However, the disposition letter no. 20401 dated 02.10.2012 recently promulgated by the General Directorate of Customs put an end to the controversy. According to this regulation, it is concluded that RUSF should be regarded as an additional financial liability at importation and therefore the regulations in the Customs Law regarding statute of limitation, objection period and the authority for objections should be taken as reference.

Another significant point regarding the issue is the controversy that arose as a result of the promulgation of the Circular "RUSF liability of the companies located in free zones" no. 2011/16 by the General Directorate of Customs on 18.03.2011. This Circular states that in order to treat the importations from the companies related by shareholding and branches located in free zones as importations with advance payment, i.e. in order not to apply RUSF deduction, both the payment made to the actual exporter abroad and the payment made to the free zone from Turkey must be completed before the beginning of the customs liability and this situation must be substantiated with the documents submitted to the relevant customs administration by the importer firm. Furthermore, the procedure has been amended for the manufacturing companies having an industry registration certificate and operating in free zones; accordingly, it has been stated that RUSF deduction shall not be applied to the importations with advance payment made from these firms (for goods whose customs tariff statistics position has changed). We have observed that the arrangement introduced

by this Circular is not included in the Council of Ministers' Decision creating RUSF nor the secondary regulations issued on the basis of this decision. In this regard, we are of the opinion that Circulars no. 2011/5 and 2011/16 are contrary to law in terms of authorization.

The latest development about the RUSF collected in importation is the Circular no. 2013/6 promulgated for secondary products and products under the temporary importation regime. According to this Circular, if a customs liability arises under the inward processing regime, in case secondary processed products are derived and these secondary products are released for free circulation, RUSF deduction shall be applied when customs liability arises for the imported goods and if declaration with exceptional value is filed during temporary importation (following the deadline for the submission of the complementary declaration to the customs administration).

Our article has discussed the legislative provisions about the RUSF applied in importation and some deficiencies in practice that arise in the scope of these provisions. We consider that these deficiencies result from the fact that the legislation about RUSF consists only of related decisions, communiqués, circulars and disposition letters and there is not any law which can discuss and evaluate the regulations about this fund with all its aspects.

Customs value status of the costs of tools and equipment used in the production of imported goods - abstract

In today's world where the globalization trend has gained an enormous acceleration, companies may choose different countries as the production places or sites instead of performing production only in a single geography. The difficulty in determining costs of goods subject to import increases in parallel with the complexity of the commercial life. This case is accompanied by the problems in determination of customs value in terms of customs technique. One of these problems is the customs value status of costs of tools and equipment which are used in the production of imported goods, not included in the price of goods and separately invoiced to the purchaser by the producer or seller.

The Attachment titled "Commentary Notes" related with the Application of the article VII of the General Agreement on Tariffs and Trade and the Attachment no. 8 titled "Customs Value Commentary Notes" of the Customs Regulation cover regulations on how the customs duty will be assessed for production cost items which are not included in the price of the imported goods and separately invoiced to the purchaser by the producer or the seller. From these regulations, we understand that the most critical issue is the distribution of costs to the imported goods in a reasonable way and in accordance with the generally accepted accounting principles.

In the aforementioned regulation, 3 different methods have been determined for distributing of the costs of tools and equipment used in the production of imported goods to the value of the goods and taxing them; and right to select the method has been left to the taxpayer. These methods can be summarized as; I) adding the whole value in the first shipment, II) dividing the value according to the number of units produced as of the first shipment and III) dividing the value into total anticipated production.

Although the taxpayer is granted aforementioned right to select regarding the distribution of the value, the difficulties both in the method selection and in the application of the distribution formulas lead up to the view that an alternative regulation that will accelerate the commercial transactions or facilitate assessment of customs duty over such kind of cost items may be beneficial.

In order to overcome such problems and assess customs duty correctly and practically; it can be suggested that procedures of release for free circulation should be performed before the goods come to the customs territory as in planes and ships, within the scope of the articles 13 and 14 of the Decision no. 2009-15481 on the Application of Certain Articles of the Customs Law. In order to overcome the problems, we particularly suggest to make a regulation that will enable opening of release for free circulation returns for production tools and equipment that will be left abroad for production and invoiced separately from the goods to be imported, without bringing them to the customs territory; and to include this method in the legislation as a fourth method provided to the taxpayers.



Dünyadan vergi haberleri

Burcu Coşgun

Tayland

Hükümetten KOBİ'ler için vergi indirimi

Tayland Hükümeti 1 Ocak'tan itibaren asgari ücrette yapılan artışın sebep olduğu zorlukları telafi etmeye yardımcı olması amacıyla küçük ve orta ölçekli işletmeler için kurumlar vergisi oranını düşürecek olan tasarımı uygun buldu ve genel kurumlar vergisi oranını yüzde 20'ye düşürdü.

Yapılan düzenlemeye göre yıllık karı 300.000 Tayland Bahtı (yaklaşık 9.845 Dolar) veya altında olan KOBİ'lerin gelirleri kurumlar vergisinden istisna olacaktır. Önceki istisna tutarı 150.000 Tayland Bahtı idi. 300.001-1.000.000 (yaklaşık 32.817 Dolar) Tayland Bahtı arasındaki kazançlar yüzde 15; 1.000.000 Tayland Bahtı'nın üzerindeki kazançlar ise genel kurumlar vergisi oranı olan yüzde 20 üzerinden vergilendirilecek.

Başbakan Yardımcısı ve Maliye Bakanı Kittirat Na Ranong tasarımı, asgari ücretin 2012 yılına göre yüzde 35 oranında artması nedeniyle vergi indirimi yapılması gerektiğini söyleyerek duyurdu. Ekonomik olarak daha güçsüz durumda olan kuzeydoğu bölgesindeki çalışanların ücretlerinin ise iki katına çıkması bekleniyor.

Kittirat, vergi indirimi maliyetinin hükümete 2,8 milyar Tayland Bahtı civarında (yaklaşık 92 milyon Dolar) olacağını ve bu indirimden yaklaşık 210.000 KOBİ'nin faydalanacağını söyledi. Ayrıca, küçük oteller için üç yıl boyunca geçerli olacak yüzde 50 oranındaki kurumlar vergisi indirimini de duyurdu. Bu indiriminin hükümete maliyetinin de üç yıl boyunca, her yıl 100 milyon Tayland Bahtı civarında (yaklaşık 3,3 milyon Dolar) olacağı tahmin ediliyor.

İşletmeler, vergi oranlarındaki düşüşü hoş karşılasalar da, bunun altında yatan asgari ücretteki artışı eleştirmeye devam ediyorlar. İş grupları ücret artışlarını popülist bir hareket olarak adlandırdılar. Buna karşın Kittirat, ücret artışı ve vergi indirimi kombinasyonunun KOBİ'lerin

gelirlerini yukarı çekeceğini söyledi. Bangkok'taki gazetecilere de "Bu nedenle asgari ücret artışının ekonomiye kesinlikle olumsuz bir etkisi olmayacağı konusunda kendimizden eminiz." dedi.

Tasarı, meclisten geçtikten sonra yasalaşacaktır.

Fransa

Bütçe Bakanı, vergi kaçakçılığında soruşturma altında

Fransız savcılar, geçen yıl yapılan bir basın araştırması sırasında İsviçre'de gizli bir banka hesabı ortaya çıkan Fransız Bütçe Bakanı Jerome Cahuzac'ın mali durumu hakkında soruşturma başlattı.

Paris Savcılığı, Cahuzac'ın 2010 yılına kadar 20 yıl boyunca UBS'de gizli bir hesabı olup olmadığını ve iddia edildiği gibi Fransız Meclisi Maliye Komisyonu Başkanlığı'na atanmadan önce Cenevre'ye gidip hesabı kapatarak parayı Singapur'a taşıyıp taşımadığını belirlemek için hazırlık soruşturması açacağını duyurdu.

Vergi kaçakçılığı iddiaları ilk olarak araştırmacı haber sitesi Mediapart'ın 2012 yılının Aralık ayındaki haberiyle ortaya çıktı. Mediapart, 2000 yılında kaydedildiği ve Cahuzac'a ait olduğu söylenen kısa bir ses kaydı yayınladı. Kayıtta, Cahuzac'a ait olduğu öne sürülen sesin sahibi UBS'de gizli bir hesabı olması konusundaki endişelerini dile getiriyor.

Savcılık, Mediapart'ın iddialarının hassasiyeti ve bu iddiaların araştırılması için gerekli olan sürenin uzunluğu nedeniyle soruşturma başlatmaktan başka bir seçeneği olmadığını dile getirdi.

Cahuzac, kayıttaki sesin kendisine ait olduğunu kesin olarak yalanladı ve Mediapart'a karşı kendisine iftira attığı gerekçesiyle dava açtı. BBC'nin haberine göre Cahuzac, Aralık 2012'deki bir Fransız Meclis toplantısından önce yaptığı açıklamada hiçbir zaman offshore banka hesabı açmadığını söyledi. Ayrıca, Agence France-Presse'in haberine göre, bankayla hiçbir iş yapmadığını kanıtlamak amacıyla avukatlarından UBS'den bir belge almalarını istedi.

Cahuzac, yaptığı açıklamada vergi soruşturmasının, hakkındaki anlamsız iddialar konusunda tamamen masum olduğunu göstereceğini söyleyerek, soruşturmayı hoş karşıladığını belirtti.

Ülkedeki vergi kaçakçılığı konusunda sıkı tedbirler alınmasında ve bütçe açığının engellenmesinde liderlik etmekle görevlendirilen eski bir cerrah ve meclis üyesi olan Cahuzac için bu haberler çok ters bir zamanda çıktı.

İddialar, sistemi daha şeffaf, adil ve ilerici hale getirecek olan vergi reformları vaatleriyle başa gelen Cumhurbaşkanı François Hollande'ın sosyalist hükümeti için de siyasi bir utanç kaynağı olarak görülüyor.

Yıllık kişisel gelirleri 1 milyon Euro'dan fazla olan mükelleflerden gelirlerinin 1 milyon Euro'yu aşan kısmı üzerinden yüzde 75 oranında vergi alınması tedbiri, aktör Gerard Depardieu gibi birçok varlıklı Fransız vatandaşını vergi ödemekten kaçınmak için başka ülkelerden oturma izni almaya yönlendiren bu tarz bir reformdu.

Singapur

Kamu Gelirleri İdaresi mal ve hizmet vergisi rehberini yayımladı

Singapur Kamu Gelirleri İdaresi, mal ve hizmet vergisi raporlama şartlarını ve vergi mahsubu koşullarını açıklığa kavuşturan, ithalatta uygulanan mal ve hizmet vergisi ile ilgili bir rehber yayımladı.

Genel olarak, ithalatı yapan kişinin vergi siciline kayıtlı olup olmadığına bakılmaksızın, değerli metaller hariç olmak üzere Singapur'a ithal edilen bütün mallar, mal ve hizmet vergisine tabidir.

İthale konu mallar ithalat indirimi kapsamında değerlendirilmedikçe veya değerli metaller olmadıkça, Singapur'a mal ithalatında mal ve hizmet vergisinin ödenmesi ve ithalatçının uygun ithalat iznine sahip olması gerekmektedir.

İthalatta uygulanan mal ve hizmet vergisi, maliyet, sigorta, navlun, gümrük vergileri (mevcut ise), komisyonlar ve tali masrafları içinde bulunduran, vergilendirilebilir tutar üzerinden alınır.

Serbest ticaret bölgelerinde, sıfır mal ve hizmet vergisi lisanslı antrepolarda ve vergi istisnalarından faydalanmayan fabrikalarda tutulan ve depolanan tüm mallar, "gümrük kontrolü altındaki mallar" olarak sınıflandırılır ve sadece ilgili Singapur gümrük görevlisinin izni ile çıkarılabilir. Diğer bir deyişle, ithalatta uygulanan mal ve hizmet vergisi, mallar gümrük kontrolünden çıkarılmadan önce ödenmelidir.

İthal edilen malların yerel müşterilere satılması durumunda mal ve hizmet vergisinin talep edilip edilmeyeceğine karar vermek için mal ve hizmet vergisine kayıtlı işletmenin malların sahipliğinin ne zaman müşteriye devredildiğini tespit etmesi gerekmektedir.

Genelde, ithalatçı malların ithal edilmesi noktasında mülkiyetine sahip olur. Çünkü sadece ithalatçı ithalatta oluşan vergi iadesi (mal ve hizmetler üzerinden alınan vergi iadesi) talebinde bulunabilir ve bu talepte bulunabilmesi için ithalat izninin kendi adına olması gerekir.

Mal ve hizmet vergisi siciline kayıtlı işletmelerin, mal ve hizmet vergisinin malın ithalatında gerçekleştiğini ileri sürmelerine ancak aşağıdaki koşullar sağlandığında izin verilmektedir:

- ▶ Mal ve hizmetlerin, mal ve hizmet vergisi siciline kayıtlı işletmelerce tedarik edilmesi veya bunlar tarafından ithal edilmiş olması;
- ▶ Mal ve hizmetlerin, mal ve hizmet vergisi siciline kayıtlı işletmelerin tasarrufunda kullanılması veya kullanılacak olması;
- ▶ Girdi vergisinin, doğrudan vergilendirilebilir tedarikçilere veya Singapur'da yapılması halinde vergilendirilecek olan mallara atfedilebilmesi;
- ▶ Vergi talebinin, mal ve hizmet vergisi siciline kayıtlı işletme adresli vergi faturası ile desteklenmesi;
- ▶ Vergi iadesi talebinin kanunen kabul edilmeyen gider olmaması.

Mal ve hizmet vergisi siciline kayıtlı işletmelerin ayrıca malın ithalatçısı olduklarını gösteren ithalat iznini bulundurmaları gerekmektedir. Aynı zamanda lojistik şirketleri yoluyla yapılan ithalatlar için de bu uygulama geçerlidir.

Eğer mal ve hizmet vergisi siciline kayıtlı işletmeler, kendi mallarını onarım, müşteri denemesi ve benzeri durumlar için geçici olarak ihraç eder ve aynı malları sonra geri ithal ederse, bu sebeplerden dolayı oluşan girdi vergisinin iadesini talep edebilirler.

Alternatif olarak, mal ve hizmet vergisi siciline kayıtlı işletmeler, malları önce ihraç edip sonra geri Singapur'a ithal etmeleri durumunda mal ve hizmet vergisi indiriminden de faydalanabilirler. İthalat indirimi onaylandığında, tekrar ithalat yapıldığında mal ve hizmet vergisini ödemeleri gerekmez.

Slovenya

Zorunlu KDV mükellefiyeti sınırı yükseldi

Slovenya Maliye Bakanlığı 15 Şubat'ta yayınladığı bildiriye, zorunlu KDV mükellefiyeti sınırının 1 Nisan'dan itibaren geçerli olmak üzere 25.000 Euro'dan 50.000 Euro'ya çıkarıldığını duyurdu.

Açıklamalara göre yeni sınır, küçük ve orta boylu işletmeler için Slovenya'nın özel vergi rejiminin bir parçası olarak uygulanacak.

Esasen tüm AB üye ülkeleri, "AB KDV Yönetmeliği"nde düzenlenmiş olan KDV mükellefiyeti sınırlarına uymak zorundadır. Ancak, AB Konseyi 22 Ocak'ta yayınladığı Uygulama Kararlarını çıkararak, Slovenya'nın zorunlu KDV mükellefiyeti sınırını yükseltmesine ve yıllık geliri 50.000 Euro'yu aşmayan mükelleflerin vergiden muaf tutularak kayıt ve ödeme zorunluluklarının olmamasına izin verdi. Bununla beraber, yıllık geliri 50.000 Euro'yu aşmayan tüzel ve gerçek kişiler kendi istekleriyle KDV mükellefiyeti için başvurabileceklerdir.

Öte yandan, 15 Şubat bildirisi kendi isteğiyle KDV mükellefi olan kişilerin; bildirin yayımlandığı gün itibarıyla yıllık gelirinin 25.000 Euro sınırını aşması ancak önceki 12 aylık dönemdeki gelirinin 50.000 Euro sınırını aşmaması halinde KDV mükellefiyetinden vazgeçmesine imkan sağlıyor.



Sirküler indeks

No	Tarih	Konu
55	27.03.2013	Vergi inceleme raporlarının, rapor değerlendirme komisyonları tarafından özgelere uygunluk açısından değerlendirilmesi.
54	24.03.2013	Gelir vergisi ve KDV beyannamelerinin verilme süresi uzatıldı.
53	19.03.2013	2013 yılında uygulanacak yurt dışı gündelik tutarlarını belirleyen Bakanlar Kurulu Kararı yayımlandı.
52	19.03.2013	61 numaralı VUK Sirküleri ile "Mükellef Bilgileri Bildirimi"nin düzenlenmesine ilişkin ayrıntılı açıklamalar yapıldı.
51	14.03.2013	Vakıf ve sandıklarca BES'e aktarılan birikimlerin sistemden çekilmesi halinde tevkifat yapılacağına ilişkin tasarı TBMM'de.
50	14.03.2013	Hazine Müsteşarlığı varlık kiralama şirketi ile ihraç ettiği kira sertifikalarına istisnalar getiren yasa tasarısı TBMM'de.
49	14.03.2013	Kamu Gözetimi Kurumunca, bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin belirlenmesine ilişkin usul ve esaslar açıklandı.
48	04.03.2013	6418 Sayılı Kanun ile Türkiye Jersey "Bilgi Değişimi Anlaşması"nın onaylanması uygun bulundu.
47	04.03.2013	Türkiye Singapur Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasını değiştiren Protokolün onaylanması uygun bulundu.
46	27.02.2013	Ocak ayına ilişkin Ba ve Bs formlarının verilme süresi 4 Mart 2013 tarihine kadar uzatıldı.
45	27.02.2013	122 seri numaralı KDV Genel Tebliği ile KDV tevkifatı uygulamasında bazı değişiklikler yapıldı.
44	26.02.2013	Kümes hayvanlarının et ve sakatatları ile yağlarının tesliminde uygulanan KDV oranı % 1'den % 8'e çıkarıldı.
43	25.02.2013	Ocak ayına ilişkin muhtasar ve KDV beyannamelerinin verilme ve ödeme süreleri 26 Şubat'a uzatıldı.
42	22.02.2013	Elektrik, doğal gaz dağıtım şirketleri ve OSB tüzel kişiliklerinin abone ve tüketim bilgilerini gönderme süreleri birer ay uzatıldı.
41	20.02.2013	İndirimli orana tabi teslimlerle ilgili olarak mahsup yoluyla iadesi gerçekleşmeyen tutarların Ocak ayı KDV beyannamesine dahil edilmesi gerekiyor.
40	15.02.2013	2013/4288 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yatırım teşvik uygulamasında değişiklikler yapıldı.
39	14.02.2013	Elektrik, doğal gaz dağıtım şirketleri ve OSB tüzel kişiliklerinin abone ve tüketim bilgilerini gönderme süreleri uzatıldı.
38	13.02.2013	Geçici vergi beyannamesinin verilme süresi 18 Şubat 2013 Pazartesi gününe kadar uzatıldı.
37	13.02.2013	E-defter ve e-fatura kullanma zorunluluğuna ilişkin açıklamaların yer aldığı 58 numaralı VUK Sirküleri yayınlandı.
36	13.02.2013	Karar ve ilam harçlarının dörtte üçünün kararın verilmesinden itibaren 2 ay içinde ödenmesine ilişkin düzenleme Anayasa Mahkemesince iptal edildi.
35	12.02.2013	Eş yerleşim (colocation) hizmetleri nedeniyle kullanılan sunucuların yurtdışında yerleşik yabancı yatırımcılar açısından "işyeri" oluşturmayacağına ilişkin KV Sirküleri yayınlandı.
34	30.01.2013	Aralık ayına ilişkin Ba ve Bs formlarının verilme süresi 1 Şubat 2013 tarihine kadar uzatıldı.
33	28.01.2013	Borsada rayici olmayan yabancı paraların 31.12.2012 tarihi itibarıyla değerlendirilmesinde kullanılacak kurlar açıklandı.
32	23.01.2013	Yeni TTK kapsamında bağımsız denetime tabi olacak şirketler belirlendi.
31	23.01.2013	İthalatta gözetim uygulaması kapsamında ödenen KDV'nin iade sorunu.
30	21.01.2013	6371 Sayılı Kanun ile Türkiye-Bermuda "Vergi Konularında Bilgi Değişimi Anlaşması"nın onaylanması uygun bulundu.
29	18.01.2013	Banka, sigorta şirketi ve sermaye piyasası aracı kurumlarının Vergi Usul Kanunu'ndan doğan bildirim yükümlülükleri.
28	18.01.2013	6370 Sayılı Kanun ile Türkiye Malta Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının onaylanması uygun bulundu.
27	18.01.2013	2013 yılına ait finansal faaliyet harçlarının 31 Ocak 2013 tarihine kadar ödenmesi gerekiyor.
26	17.01.2013	Türkiye-Brezilya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması 1 Ocak 2013 tarihinden itibaren uygulanmaya başlandı.
25	17.01.2013	Türkiye-Finlandiya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması 1 Ocak 2013 tarihinden itibaren uygulanmaya başlandı.
24	17.01.2013	Türkiye-İsviçre Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması 1 Ocak 2013 tarihinden itibaren uygulanmaya başlandı.
23	16.01.2013	Menkul kıymetlerden 2013 yılında elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi.
22	14.01.2013	Mükellefler ile Gelir İdaresi Başkanlığı arasında imzalanan "Tek Taraflı Peşin Fiyatlandırma Anlaşması" sayısı üçe çıktı.

Vergi Takvimi

2013 Nisan ayı mali yükümlülükler takvimi

1 Nisan 2013 Pazartesi	2012 yılına ilişkin yıllık gelir vergisi 1. taksit ödemesi 2012 Yılına İlişkin Bilanço Esasına Göre Defter Tutan Gelir Vergisi Mükellefleri İçin Kesin Mizan Bildirimi 2012 yılına ait envanter defterinin kapanış tasdiki Şubat 2013 dönemine ait sosyal güvenlik primlerinin ödenmesi Şubat 2013 dönemine ait haberleşme vergisinin beyanı ve ödenmesi Şubat 2013 dönemine ait mal ve hizmet alımlarına ilişkin bildirim formunun (Form Ba) bildirilmesi Şubat 2013 dönemine ait mal ve hizmet satışlarına ilişkin bildirim formunun (Form Bs) bildirilmesi
3 Nisan 2013 Çarşamba	Şubat 2013 dönemine ilişkin mal ve hizmet alış/satışlarına ilişkin formların (Form Ba-Bs) elektronik ortamda gönderilmesi (*)
8 Nisan 2013 Pazartesi	Mart 2013 dönemine ilişkin çeklere ait değerli kâğıtlar vergisinin bildirimi ve ödenmesi
10 Nisan 2013 Çarşamba	16-31 Mart 2013 dönemine ait petrol ve doğalgaz ürünlerine ilişkin özel tüketim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi
15 Nisan 2013 Pazartesi	Mart 2013 dönemine ait kolalı gazoz, alkollü içecekler ve tütün mamullerine ilişkin özel tüketim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi Mart 2013 dönemine ait dayanıklı tüketim ve diğer mallara ilişkin özel tüketim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi Mart 2013 dönemine ait tescile tabi olmayan motorlu taşıt araçlarına ilişkin özel tüketim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi Mart 2013 dönemine ait banka ve sigorta muameleleri vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi Mart 2013 dönemine ait özel iletişim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi Mart 2013 dönemine ait kaynak kullanımını destekleme fonu kesintilerinin bildirimi ve ödenmesi
22 Nisan 2013 Pazartesi	Mart 2013 dönemine ait belediyelere ödenecek vergilerin (haberleşme vergisi hariç) beyanı ve ödenmesi Mart 2013 dönemine ait şans oyunları vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi Mart 2013 dönemine ait yarışma ve çekilişler ile futbol müsabakalarına ait müşterek bahislerle ilgili veraset ve intikal vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi
24 Nisan 2013 Çarşamba	Mart 2013 dönemine ait gelir vergisi stopajının muhtasar beyanname ile elektronik ortamda beyanı Mart 2013 dönemine ait kurumlar vergisi stopajının muhtasar beyanname ile elektronik ortamda beyanı Mart 2013 dönemine ait istihkaktan kesinti suretiyle tahsil edilen damga vergisi ile sürekli mükellefiyeti bulunanlar için makbuz karşılığı ödenmesi gereken damga vergisinin elektronik ortamda beyanı Mart 2013 dönemine ilişkin sosyal güvenlik primlerinin elektronik ortamda beyan edilmesi Ocak-Şubat-Mart 2013 dönemine ait gelir vergisi stopajının muhtasar beyanname ile elektronik ortamda beyanı GVK geçici 67. madde uyarınca Ocak-Şubat-Mart 2013 döneminde yapılan tevkifatın muhtasar beyanname ile elektronik ortamda beyanı Mart 2013 dönemine ait katma değer vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi
25 Nisan 2013 Perşembe	2012 yılına ait kurumlar vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi 1-15 Nisan 2013 dönemine ait petrol ve doğalgaz ürünlerine ilişkin özel tüketim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi
26 Nisan 2013 Cuma	Mart 2013 dönemine ait muhtasar beyanname ile beyan edilen gelir vergisi stopajının ödenmesi Mart 2013 dönemine ait muhtasar beyanname ile beyan edilen kurumlar vergisi stopajının ödenmesi Mart 2013 dönemine ait katma değer vergisinin ödenmesi Ocak-Şubat-Mart 2013 dönemine ait gelir vergisi stopajının ödenmesi Mart 2013 dönemine ait istihkaktan kesinti suretiyle tahsil edilen damga vergisi ile sürekli mükellefiyeti bulunanlar için makbuz karşılığı ödenmesi gereken damga vergisinin ödenmesi GVK geçici 67. madde uyarınca Ocak-Şubat-Mart 2013 döneminde yapılan tevkifatın ödenmesi
30 Nisan 2013 Salı	2012 yılına ilişkin kurumlar vergisinin ödenmesi 2012 yılına ilişkin kurumlar vergisi mükellefleri için kesin mizan bildirimi Mart 2013 dönemine ait sosyal güvenlik primlerinin ödenmesi Mart 2013 dönemine ait haberleşme vergisinin beyanı ve ödenmesi Mart 2013 dönemine ait mal ve hizmet alımlarına ilişkin bildirim formunun (Form Ba) bildirilmesi Mart 2013 dönemine ait mal ve hizmet satışlarına ilişkin bildirim formunun (Form Bs) bildirilmesi

(*) 62 numaralı Vergi Usul Kanunu Sirküleri ile 31 Mart 2013 tarihine kadar verilmesi gereken 2013/Şubat dönemine ilişkin "Form Ba" ve "Form Bs" bildirimlerinin verilme süresi 3 Nisan 2013 Çarşamba saat 24:00'a kadar uzatılmıştır.

Gelir Vergisi

Gelir vergisi tarifesi- 2013 (Ücretler)					
Gelir dilimi	Vergi oranı				
10.700 TL'ye kadar	% 15				
26.000 TL'nin 10.700 TL'si için 1.605 TL, fazlası	% 20				
94.000 TL'nin 26.000 TL'si için 4.665 TL, fazlası	% 27				
94.000 TL'den fazlasının 94.000 TL'si için 13.845 TL, fazlası	% 35				
Gelir vergisi tarifesi- 2013 (Diğer gelirler)					
Gelir dilimi	Vergi oranı				
10.700 TL'ye kadar	% 15				
26.000 TL'nin 10.700 TL'si için 1.605 TL, fazlası	% 20				
60.000 TL'nin 26.000 TL'si için 4.665 TL, fazlası	% 27				
60.000 TL'den fazlasının 60.000 TL'si için 13.845 TL, fazlası	% 35				
Gelir vergisinden istisna günlük yemek yardımı (KDV hariç)					
Uygulandığı yıl	Tutar (TL)				
2011	10,70				
2012	11,70				
2013	12,00				
Sakatlık indirimi (2013)					
Sakatlık derecesi	Tutarı (TL)				
Birinci derece sakatlar için	800				
İkinci derece sakatlar için	400				
Üçüncü derece sakatlar için	190				
Asgari geçim indirimi (2013)					
Çocuk sayısı/ Eşin durumu	Çocuk yok	1 çocuk	2 çocuk	3 çocuk	4 çocuk
Çalışıyor	73,40 TL	84,40 TL	95,41 TL	102,75 TL	110,09 TL
Çalışmıyor	88,07 TL	99,08 TL	110,09 TL	117,43 TL	124,77 TL
Konut kira geliri istisnası					
Gelirin elde edildiği yıl	Tutar (TL)				
2011	2.800				
2012	3.000				
2013	3.200				
Değer artış kazançlarında istisna (Menkul kıymetler hariç)					
Kazancın sağlandığı yıl	Tutar (TL)				
2011	8.000				
2012	8.800				
2013	9.400				
Arıza kazançlarına ilişkin istisna					
Kazancın sağlandığı yıl	Tutar (TL)				
2011	19.000				
2012	20.000				
2013	21.000				
Gelir vergisinden istisna kıdem tazminatı tavanı					
Uygulandığı dönem	Tutar (TL)				
01.01.2013 - 30.06.2013	3.129,25				

Vergi Usul Kanunu ve 6183 Sayılı Kanun

Gecikme zammı ve gecikme faizi oranları (Aylık)	
Uygulandığı dönem	Oran (%)
21.04.2006 - 18.11.2009	2,50
19.11.2009 - 18.10.2010	1,95
19.10.2010 tarihinden itibaren	1,40
Tecil faizi oranları (Yıllık)	
Uygulandığı dönem	Oran (%)
28.04.2006 - 20.11.2009	24
21.11.2009 - 20.10.2010	19
21.10.2010 tarihinden itibaren	12
Yeniden değerlendirme oranları	
Yıl	Oran (%)
2010	7,7
2011	10,26
2012	7,8
Fatura düzenleme sınırı	
Uygulandığı yıl	Tutar (TL)
2011	700
2012	770
2013	800

Amortisman sınırı	
Uygulandığı yıl	Tutar (TL)
2011	700
2012	770
2013	800
Reeskont ve avans işlemlerinde iskonto ve faiz oranları	
Reeskont işlemlerinde	% 13,50
Avans işlemlerinde	% 13,75
VUK kapsamındaki reeskont işlemlerinde	% 13,75
Not: Bu oranlar 20.12.2012 tarihinden itibaren yapılan işlemler için geçerlidir.	

Damga Vergisi

Azami damga vergisi (Her bir kağıt için)	
Uygulandığı yıl	Tutar (TL)
2011	1.251.383,40
2012	1.379.775,30
2013	1.487.397,70
Damga vergisi oran ve tutarları (2013)	
Damga vergisine tabi kağıtlar	Oran/Tutar
Sözleşmeler	Binde 9,48
Ücretler (Avanslar dahil)	Binde 7,59
Kira sözleşmeleri	Binde 1,89
Bilanço	30,60 TL
Gelir tablosu	14,85 TL
Yıllık gelir vergisi beyannamesi	39,65 TL
Kurumlar vergisi beyannamesi	53,00 TL
Katma değer vergisi ve muhtasar beyannameler	26,25 TL
SGK sigorta prim bildirgesi	19,55 TL

Veraset ve İntikal Vergisi

İstisnalar (2013 yılı)		
Evlâtlıklar dahil fûruğ ve eşten her birine isabet eden miras hisselerinde	140.774 TL	
Fûruğ bulunmaması halinde, eşe isabet eden miras hissesinde	281.720 TL	
İvazsız suretle meydana gelen intikallerde	3.244 TL	
Para ve mal üzerine düzenlenen yarışma ve çekilişlerde kazanılan ikramiyelerde	3.244 TL	
Vergi tarifesi (2013 yılı)		
Matrah dilim tutarları	Vergi Oranı	
	Veraset yoluyla intikal	İvazsız intikal
İlk 190.000 TL için	% 1	% 10
Sonra gelen 430.000 TL için	% 3	% 15
Sonra gelen 940.000 TL için	% 5	% 20
Sonra gelen 1.800.000 TL için	% 7	% 25
Matrahın 3.360.000 TL'yi aşan bölümü için	% 10	% 30

Asgari Ücret ve Sosyal Güvenlik

Asgari ücret ve yasal kesintiler (16 yaşını doldurmuş işçiler)		
Ödemeler / kesintiler	01.01.2013-30.06.2013 (TL)	01.07.2013-31.12.2013 (TL)
Brüt asgari ücret	978,60	1.021,50
Sosyal güvenlik primi işçi payı (% 14)	137,00	143,01
İşsizlik sigortası primi işçi payı (% 1)	9,79	10,22
Gelir vergisi matrahı	831,81	868,27
Hesaplanan gelir vergisi (% 15)	124,77	130,24
Asgari geçim indirimi (Bekar) (-)	73,40	73,40
Kesilecek gelir vergisi	51,37	56,84
Damga vergisi (binde 7,59)	7,43	7,75
Kesintiler toplamı	205,59	217,82
Net asgari ücret	773,01	803,68
Yıllık brüt asgari ücret (16 yaşını doldurmuş işçiler)		
Uygulandığı yıl	Tutar (TL)	
2011	9.801,00	
2012	10.962,00	
2013	12.000,60	
Sosyal güvenlik primine esas aylık kazançların alt ve üst sınırları		
Uygulandığı dönem	Alt sınır (TL)	Üst sınır (TL)
01.01.2013-30.06.2013	978,60	6.360,90
01.07.2013-31.12.2013	1.021,50	6.639,90

Income Tax

Income tax tariffs- 2013 (Salaries)					
Income bracket	Tax rate				
Up to TRL 10.700	15 %				
For TRL 26.000; for the first TRL 10.700, TRL 1.605, for above	20 %				
For TRL 94.000; for the first TRL 26.000, TRL 4.665, for above	27 %				
For more than TRL 94.000, for TRL 94.000, TRL 13.845, for above	35 %				
Income tax tariffs- 2013 (Other income)					
Income bracket	Tax rate				
Up to TRL 10.700	15 %				
For TRL 26.000; for the first TRL 10.700, TRL 1.605, for above	20 %				
For TRL 60.000; for the first TRL 26.000, TRL 4.665, for above	27 %				
For more than TRL 60.000, for TRL 60.000, TRL 13.845, for above	35 %				
Daily meal allowance exempt from income tax (VAT excluded)					
Year	Amount (TRL)				
2011	10,70				
2012	11,70				
2013	12,00				
Disability allowance (2013)					
Degree of disablement	Amount (TRL)				
For 1 st degree disabled	800				
For 2 nd degree disabled	400				
For 3 rd degree disabled	190				
Minimum living allowance (2013)					
Number of children /Status of spouse	No children	1 child	2 children	3 children	4 children
Employed	TRL 73,40	TRL 84,40	TRL 95,41	TRL 102,75	TRL 110,09
Unemployed	TRL 88,07	TRL 99,08	TRL 110,09	TRL 117,43	TRL 124,77
Exemption for house rental income					
Year when the income is derived	Amount (TRL)				
2011	2.800				
2012	3.000				
2013	3.200				
Exemption in capital gains (Except securities)					
Year when the gain is derived	Amount (TRL)				
2011	8.000				
2012	8.800				
2013	9.400				
Exemption in incidental income					
Year when the gain is derived	Amount (TRL)				
2011	19.000				
2012	20.000				
2013	21.000				
The upper limit of severance pay exempt from income tax					
Period	Amount (TRL)				
01.01.2013 - 30.06.2013	3.129,25				

Tax Procedures Law (TPL) and Law No. 6183

Delay charge and delay interest rates (Monthly)	
Period	Rate (%)
21.04.2006 - 18.11.2009	2,50
19.11.2009 - 18.10.2010	1,95
Since 19.10.2010	1,40
Deferral interest rates (Annual)	
Period	Rate (%)
28.04.2006 - 20.11.2009	24
21.11.2009 - 20.10.2010	19
Since 21.10.2010	12
Revaluation rates	
Year	Rate (%)
2010	7,7
2011	10,26
2012	7,8
Limit for issuing invoice	
Year	Amount (TRL)
2011	700
2012	770
2013	800

Depreciation limit	
Year	Amount (TRL)
2011	700
2012	770
2013	800
Discount and interest rates to be applied in rediscount and advance transactions	
In rediscount transactions	13,50 %
In advance transactions	13,75 %
In rediscount transactions under TPL	13,75 %
Note: These rates are applicable to the transactions conducted as from 20.12.2012.	

Stamp Duty

Maximum stamp duty (For each paper)	
Year	Amount (TRL)
2011	1.251.383,40
2012	1.379.775,30
2013	1.487.397,70
Stamp duty rates and amounts (2013)	
Papers subject to stamp duty	Rate/Amount
Contracts	9,48 per thousand
Wages (Including advances)	7,59 per thousand
Rental contracts	1,89 per thousand
Balance sheet	TRL 30,60
Income statement	TRL 14,85
Annual income tax return	TRL 39,65
Corporate tax return	TRL 53,00
Value added tax and withholding tax returns	TRL 26,25
Social Security Institution insurance premium declarations	TRL 19,55

Inheritance and Transfer Tax

Exemptions (2013)		
For shares of inheritance corresponding to each descendant including adopted children and the spouse	TRL 140.774	
For share of inheritance corresponding to the spouse if there is no descendant	TRL 281.720	
For transfers conducted without any consideration	TRL 3.244	
For prizes won in competitions and lotteries held for money and property	TRL 3.244	
Tax tariff (2013)		
Tax base bracket amounts	Tax rate	
	Transfer through inheritance	Transfer without any consideration
For the first TRL 190.000	1 %	10 %
For the next TRL 430.000	3 %	15 %
For the next TRL 940.000	5 %	20 %
For the next TRL 1.800.000	7 %	25 %
For the tax base portion exceeding TRL 3.360.000	10 %	30 %

Minimum Wage and Social Security

Minimum wage and withholdings (Employees over the age of 16)		
Payments / withholdings	01.01.2013-30.06.2013 (TRL)	01.07.2013-31.12.2013 (TRL)
Gross minimum wage	978,60	1.021,50
Social security premium employee's contribution (14 %)	137,00	143,01
Unemployment insurance premium employee's contribution (1 %)	9,79	10,22
Income tax base	831,81	868,27
Income tax calculated (15 %)	124,77	130,24
Minimum living allowance (Single) (-)	73,40	73,40
Income tax to be withheld	51,37	56,84
Stamp duty (7,59 per thousand)	7,43	7,75
Total withholdings	205,59	217,82
Net minimum wage	773,01	803,68
Annual gross minimum wage (Employees over the age of 16)		
Year	Amount (TRL)	
2011	9.801,00	
2012	10.962,00	
2013	12.000,60	
The lower and upper limits of monthly earnings that will be the basis for social security premium		
Period	Lower limit (TRL)	Upper limit (TRL)
01.01.2013-30.06.2013	978,60	6.360,90
01.07.2013-31.12.2013	1.021,50	6.639,90

Ernst & Young

Assurance | Tax | Transactions | Advisory

Ernst & Young Hakkında

Ernst & Young, denetim, vergi, kurumsal finansman ve danışmanlık hizmetlerinde bir dünya lideridir. Dünya genelinde toplam 167.000 çalışmamız, ortak değerlerimizi ve kaliteyi ön planda tutan kararlı tutumumuzu hep birlikte paylaşmaktadır.

Ernst & Young, her biri ayrı birer tüzel kişiliğe sahip Ernst & Young Global Limited'e üye firmalardan oluşan global bir organizasyon olup tüm hizmetlerini bu üye firmalar tarafından sunmaktadır.

Ernst & Young'ın sunduğu vergi hizmetleri

İşleriniz gerçek potansiyellerine güçlü temeller üzerinde yapılandırılarak ve sürdürülebilir bir şekilde geliştirilerek ulaşabilir. Ernst & Young olarak vergi yükümlülüklerinizi sorumlu ve zamanında yerine getirmenizin önemli bir fark ortaya çıkaracağını düşünüyoruz. Bu nedenle 135'ten fazla ülkedeki 25,000 vergi çalışanlarımız nerede olursanız olun ve vergi ihtiyaçlarınız ne olursa olsun kaliteli hizmet anlayışımıza duyduğumuz tereddütsüz bağlılık temelinde sizlere teknik bilgi, iş tecrübesi ve tutarlı metodolojiler sunmaktadır.

Ernst & Young'ın farkı buradadır.

© Ernst & Young 2013

Tüm Hakları Saklıdır.

www.ey.com/tr

www.vergidegundem.com

facebook.com/EYTurkiyeKariyer

twitter: @vergidegundem

"Vergide Gündem" dergisi okuyuculara genel bilgi vermek amacıyla, yayına hazırlandığı tarih itibarıyla yürürlükte bulunan mevzuat hükümleri dikkate alınarak hazırlanmıştır. Dergide yer alan makaleler yazarlarının konu hakkındaki kişisel görüşlerini yansıtmaktadır. Makaleler ile dergide yer alan bilgi ve açıklamalardan dolayı Ernst & Young ve Kuzey Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.'ye sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Mevzuatın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz.