

Vergide Gündem

Tax Agenda

Ocak / January 2017

“Gümrükte Gündem”
özel sayısı

2017
Ocak

EY

Building a better
working world



Gümrük işlemlerinde öne çıkan 5 temel inceleme konusu

Sercan Bahadır

İkincil işlem görmüş metal hurdalarda çevre katkı payı tahsilatı

Yakup Güneş

Yolcu beraberli gelen numunelik eşya veya model beyanı

Evren Kılıç

İstisnai kıymet uygulaması

Tugba Aslan

Yetkilendirilmiş Yükümlü Statüsü AB ve Türkiye uygulamaları

Bircan Altınoluk Tansu - Gözde Küçükçelebi

İkincil işlem görmüş ürünlerin ithalinde KKDF riski

Ebru Çakmak

İthalatta miktar farklılıklarına ilişkin düzenlemeler

Aynur Çürgüç Kumcuoğlu

İthalatta gözetim uygulaması ve KDV açısından değerlendirilmesi

Selim Küfrevi

Türkiye'de ve dünyada ihracat kontrolleri

Onuray Alkış

Başlangıç veya bitiş noktaları serbest bölge olan taşımacılık işlerinde KDV istisnası uygulaması

Cemre Arslan

Yetkilendirilmiş Yükümlü Statüsü'ne hazırlık sürecinde karşılaşılan sorunlar

Çağlacan Erçetin

Royalti ve lisans ödemelerinin gümrük ve KDV mevzuatı açısından değerlendirilmesi

İpek Erol - Hande Kurtul

Yetkilendirilmiş Yükümlü Statüsü sürecinde karşılaşılan emniyet ve güvenliğe ilişkin sorunlar

Cevat Umur Delibay

Yeni Gümrük Kanunu Taslağı'nda öne çıkan konular

Elif Böğrek, Büşra Karasu, Begüm Köse,
Kadir Kaan Yılmaz

English translation

Ekonomi Yorumları

Levent Topçu - Çağdaş Gündüz

Onur Yıldız - Deniz Ünal

Dünyadan Vergi Haberleri

Elif Karaca

Sirküler indeks

Vergi takvimi

Pratik bilgiler

Practical information

Sayın Okuyucularımız,

“Vergide Gündem”in bu ayki özel sayısını “Gümrükte Gündem” olarak çıkartıyoruz. Çünkü yeni bir Gümrük Kanunu hazırlanıyor.

Gümrük Kanunu'nun yenilenmesi ihtiyacı, günümüzün değişen, gelişen ekonomik koşullarının yanı sıra yeni “Avrupa Birliği (AB) Gümrük Kodu”nun (Union Customs Code - UCC), 1 Mayıs 2016'da yürürlüğe girmesinden kaynaklanmaktadır.

Yeni AB Gümrük Kodu'ndaki temel yaklaşımın uluslararası ticaretin kolaylaştırılması olduğunu görüyoruz. Özellikle, “kağıtsız bir gümrük ortamına geçiş (2020'ye kadar kademeli geçiş)”, “Yetkilendirilmiş Yükümlü Sertifikası (YYS-AEO), şirketlerin gümrük işlemlerinde merkezi gümrükleme ve öz değerlendirme” imkanının sağlanması gibi yeni uygulamalar öne çıkıyor. Yeni Gümrük Kanunu'nun bu yeniliklere paralel uygulamalar öngöreceğini tahmin ediyor ve bu bağlamda heyecanla yeni Kanun'u bekliyoruz.

Mevcut düzenlemeler çerçevesinde de uluslararası ticareti kolaylaştıran bazı uygulamalar yürürlüğe konulmuştur. Bunlardan belki de en önemlisi “Yetkilendirilmiş Yükümlü” uygulamasıdır. Hâlihazırda yetkilendirilmiş yükümlü sertifikası alan firma sayısı 46'dır. Bu sayının çok daha artması gerektiği açıktır. Onaylanmış Kişi Statüsü Belgesi uygulaması A ve B sınıflarında 15.08.2017 tarihi itibarıyla yürürlükten kalkacağı için, kapsama giren birçok şirketin YYS alma yönündeki çalışmalara ağırlık vereceğini ve belge almış firma sayısının bu tarihten önce ciddi ölçüde artacağını umuyoruz. YYS'nin, yeni Gümrük Kanunu ile daha anlamlı olacağı ve uluslararası ticaretin kolaylaştırılması açısından olumlu etkilerinin daha da fazla görüleceği kanaatindeyiz.

Bu yayınımda hem gümrükte bu gelişmelere ilişkin açıklayıcı yazılar hem de güncel hayatımızda karşılaştığımız sorunlara farklı yaklaşımlara rastlayacaksınız. Alanında örneği olmayan bu yayını, gümrükle ilgili işlemleri olan iş sahiplerine, firma yöneticilerine faydalı olması dileğiyle sizlerle paylaşıyoruz.

Saygılarımızla,

Erdal Çalıkoğlu
Vergi Bölümü Başkanı

Gümrük işlemlerinde öne çıkan 5 temel inceleme konusu

Son dönemde birçok şirketin "Gümrükte Gündem" konusunun, "sonradan kontrol" kapsamında yapılan gümrük denetimleri olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Özellikle yılın ikinci yarısından sonra birçok şirketin "sonradan kontrol" kapsamında denetime tabi tutulduğunu gözlemlemekteyiz.

Aslında "sonradan kontrol" denetimine ilişkin düzenlemeler 2008 yılında yapılmış ve yapılan düzenleme ile bu kapsamdaki gümrük denetimlerinin "düzenli", "planlı", "sistemik" olarak "firmalara ait yerlerde" yapılacağı belirtilmiştir. Bu yaklaşımda ithalat işlemlerine ilişkin sadece gümrük beyannameleri değil, bu işlemlere ilişkin tüm bilgi ve belgelerin gümrük ve uluslararası ticaret mevzuatı ile uyumluluğu kontrol edilmektedir.

Kaç şirket denetlenmiştir?

Gümrük ve Ticaret Bakanlığının 2009 ilâ 2015 yılı faaliyet raporlarına göre bu kapsamda 3.286 adet şirket gümrük incelemesine tabi tutulmuştur. 2016 yılında ise yaklaşık 600 şirketin "sonradan kontrol" kapsamında incelemeye konu edildiği tahmin edilmektedir (Bu yıllara ait faaliyet raporu yayınlanmadığı için şirket sayısı tahmini olarak belirtilmiştir).

	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Sonradan kontrol kapsamındaki firma sayısı	370	277	350	400	350	325	311
Plan dışı sonradan kontrole alınan firma sayısı	27	27	15	53	29	88	517
Toplam	397	304	365	453	379	413	828

Öne çıkan konuları nelerdir?

1. Royalti ve lisans ödemeleri

Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından 2 seri numaralı Gümrük Genel Tebliği yayımlanmıştır. Bu düzenleme ile aşağıda belirtilen koşulları sağlayan royalti ve lisans ödemelerinin ithal eşyanın gümrük kıymetine nasıl dahil edileceğine ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir:

- ▶ Royalti ödemesi kıymeti belirlenecek eşya ile ilgili olmalıdır.
- ▶ Royalti ödemesi bu eşyanın satış koşulu olarak yapılmalıdır.

Özellikle gümrük incelemelerinde patent, dizayn, know-how, model, marka, tescilli tasarım, telif hakkı ve imalat süreçleri gibi adlar altında tanzim edilmiş sözleşmeler kontrol edilmekte ve bu koşulları sağlayan bir ödemenin ithal eşyanın gümrük kıymetine eklenmesi gerekmektedir. Denetimlerde de en çok bu konuda kontrollerin yapıldığı gözlemlenmektedir.

2. İthalatta KDV matrahı

Katma Değer Vergisi (KDV) Kanunu'nun 21/c maddesi uyarınca, gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan giderlerden (ardiye, antrepo, tahmil, tahliye, vb.) vergilendirilmeyenlerin, ithalatta KDV matrahına dahil edilmesi gerekmektedir. Sonradan kontrol kapsamındaki gümrük incelemelerinde, beyan edilen ithalatta KDV matrahı ile fiilen gerçekleşen gider kalemleri karşılaştırılmakta ve KDV matrahının eksik beyan edilmediği kontrol edilmektedir.

3. İthalat işleminden sonra ortaya çıkan ödemeler

Eşyanın gümrük kıymetinin belirlenmesine ilişkin usul ve esaslar, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 23 ila 31'inci maddelerinde düzenlenmiştir. Buna göre, ithal eşyasının gümrük kıymeti, eşyanın satış bedelidir. Eşyanın satış bedeli ise, alıcının satıcı yararına doğrudan veya dolaylı olarak yaptığı veya yapacağı bütün ödemelerin dikkate alınmasıyla belirlenmektedir. Buna ilaveten de aşağıdaki ödeme/gider unsurlarının ithal eşyasının gümrük kıymetine eklenmesi gerekmektedir:

- ▶ Satıcıya ithal eşyası için yapılan her türlü ödeme (fiyat farkı, debit note vb gibi),
- ▶ Türkiye'deki giriş liman veya yerine kadar yapılan nakliye ve sigorta giderleri ile eşyanın giriş liman veya yerine kadar nakliyesi ile ilgili olarak yapılan yükleme ve elleçleme giderleri,
- ▶ İthal eşyasının üretimi için alıcı tarafından üstlenilen dizayn ve kalıp bedelleri, işçilik ve malzeme giderleri dahil ambalaj bedelleri,
- ▶ Kıymeti belirlenecek eşyanın satış koşulu gereği, alıcının doğrudan veya dolaylı olarak ödemesi gereken fiilen ödenen veya ödenecek fiyata dahil edilmemiş olan royalti ve lisans ücretleri,
- ▶ İthal eşyasının tekrar satışı veya diğer herhangi bir şekilde elden çıkartılması ya da kullanımı sonucu doğan hâsılanın, doğrudan veya dolaylı olarak satıcıya intikal eden kısmı,

Yapılan denetimlerinde, ithal eşyası için yapılan tüm ödemeler muhasebe kayıtları üzerinden kontrol edilmektedir. İthal eşyası ile ilgili olan ve gümrük kıymetine dahil edilmemiş olan yukarıda belirtilen bir matrah unsuru olup olmadığı araştırılmaktadır.

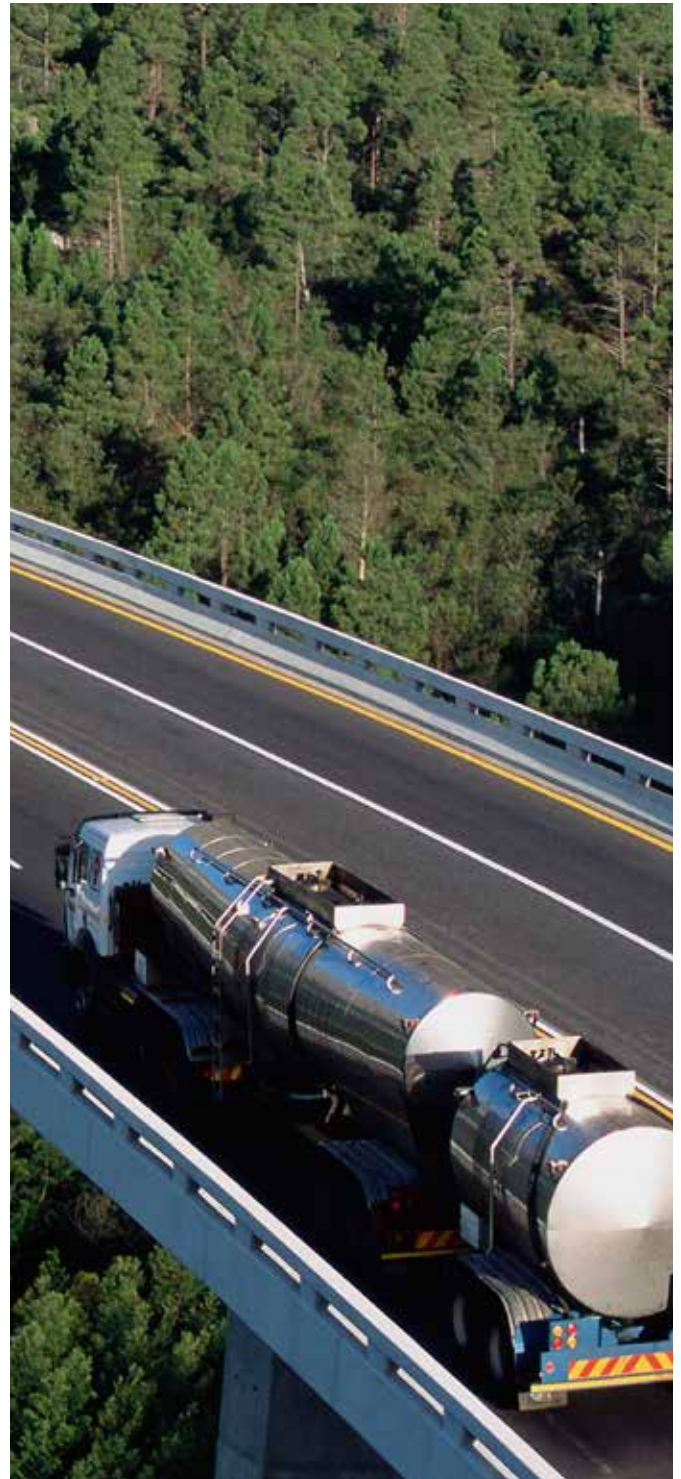
4. Bedelsiz ithalat işlemleri

Ticari hayatta ürün bedelleri ödenmeden yani bir karşılığı olmadan ithalat işlemleri gerçekleştirilebilmektedir. İthalat bedeli satıcıya veya satıcı adına hareket eden üçüncü bir kişiye ödenmeden gerçekleştirilen ithalat işlemlerine bedelsiz ithalat işlemi denilmektedir. Ancak, bir eşyanın bedelsiz olması bu eşyanın ithalatında herhangi ithalat vergisi ödenmeyeceği anlamına gelmemektedir. Bedelsiz ithal edilen eşyanın olması gereken (bedelli ithal edilse idi) bedeli üzerinden yani emsal bedel üzerinden ithalat vergilerinin ödenmesi gerekmekte olup bu konuda denetimlerde ön çıkan diğer bir konudur.

5. Dahilde işleme rejimi

Dahilde işleme rejimi, işlem görmüş ürünlerin üretiminde kullanılarak ihraç edilmek amacı ile hammadde veya yarı mamul ürünün herhangi bir ithalat vergisi ödenmeden ithal edilebilmesi şeklinde tanımlanmaktadır. Sonradan kontrol denetimlerinde dahilde işleme rejimine ilişkin yararlanılan bu avantajın mevzuat dahilinde gerçekleşip gerçekleşmediği aşağıdaki kriterler esas alınarak bakılmaktadır.

- ▶ Kapasite raporuna uygun ithalat eşya miktarı oluşturulup oluşturulmadığı
- ▶ Eşdeğer eşya kullanımının yasal uygunluğunun kontrolü
- ▶ İkincil işlem görmüş eşya beyanının usulüne uygun yapıp yapılmadığı



İkincil işlem görmüş metal hurdalarda çevre katkı payı tahsilatı

Dahilde işleme rejimi kapsamında ithal edilen eşyanın Türkiye’de işlenmesi sonucunda elde edilen ve ikincil işlem görmüş ürün olarak serbest dolaşıma sokulmak istenilen metal hurdalarda günümüzde Gümrük İdarelerince çevre katkı payı tahsil edilmektedir.

2872 sayılı Çevre Kanunu’nun 18’inci maddesinde; çevre kirliliğinin önlenmesi, çevrenin iyileştirilmesi ve çevre ile ilgili yatırımların desteklenmesi amacıyla; ithaline izin verilen kontrole tâbi yakıt ve atıkların CIF bedelinin yüzde biri ile hurdaların CIF bedelinin binde beşi oranında alınacak miktarın çevre katkı payı olarak tahsil edileceği; bu gelirlerin tahsili ve bütçede öngörülen ödeneklerin kullanımı ile ilgili usûl ve esasların, Maliye Bakanlığının uygun görüşü üzerine Bakanlıkça çıkarılacak yönetmelikle belirleneceği hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, bahse konu çevre katkı payının metal hurdaların ithalinde tahsil edilebilmesi için;

- i. Metal hurdanın ithalinin söz konusu olması,
- ii. İthal edilen hurdanın kontrole tabi olması,

gerekir. Bu 2 şartın birlikte sağlandığı hallerde çevre katkı payı metal hurdanın CIF bedelinin binde 5’i oranında Gümrük İdarelerince tahsil edilecektir.

Çevre Kanunu’nun verdiği yetkiye dayanılarak Çevre ve Orman Bakanlığı’nca Çevre Gelirlerinin Takip ve Tahsili ile Tahsilat Karşılığı Öngörülen Ödeneğin Kullanımı Hakkında Yönetmelik 03.04.2007 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Söz konusu Yönetmelik’te 19.03.2009 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan Yönetmelik ile değişiklik yapılmış ve Yönetmelik’in 4’üncü maddesine aşağıdaki tanım eklenmiştir:

“j) İthalat: Dış Ticaret Müsteşarlığı’na yayımlanan Çevrenin Korunması Yönünden Kontrol Altında Tutulan Yakıt, Atık ve Hurdaların İthalatına Dair Dış Ticarete Standardizasyon Tebliğleri kapsamında kontrol ve/veya denetime tabi tutulan malların, aynı tebliğler kapsamında yapılan ithalatının tamamını, ... ifade eder”

4’üncü maddeye eklenen söz konusu tanım, 25.10.2013 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan Yönetmelik değişikliği ile aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

“j) İthalat: Ekonomi Bakanlığı’nca yayımlanan Çevrenin Korunması Yönünden Kontrol Altında Tutulan Yakıt, Atık ve Hurdaların İthalatına Dair Ürün Güvenliği ve Denetimi Tebliğleri kapsamında kontrol ve/veya denetime tabi tutulan malların aynı tebliğler kapsamında yapılan ithalatının tamamını, ... ifade eder”.

Yönetmelik’te yer verilen bu düzenlemeden de anlaşılacağı üzere, çevre katkı payının tahsili açısından, çevre mevzuatında “ithalat” kavramı özellikle tanımlanmış olup bu tanımlama gümrük mevzuatındaki ithalat / serbest dolaşıma giriş rejiminden daha dar kapsamlıdır. Zira Yönetmelik’in kapsamına giren bir işlemin “ithalat” olarak tanımlanabilmesi için;

- i. Ekonomi Bakanlığınca yayımlanan ve yukarıda yer verilen Tebliğler kapsamındaki bir eşyanın söz konusu olması,
- ii. Tebliğler kapsamındaki bu eşyanın kontrol ve/veya denetime tabi tutulması,
- iii. Söz konusu malın aynı tebliğler kapsamında ithalatının yapılmış olması,

gerekir. Bu şartlardan en az birinin sağlanmaması halinde, ÇKP açısından bir ithalattan bahsetmek söz konusu olmayacaktır.

Ekonomi Bakanlığınca ithaline izin verilen metal hurdalara ilişkin düzenlemeler bu Bakanlıkça yıllar itibarıyla yayımlanan Tebliğlerde yer almaktadır. 2011 ve 2012 yıllarında uygulanan Çevrenin Korunması Yönünden Kontrol Altında Tutulan Metal Hurdalara İlişkin Dış Ticarete Standardizasyon Tebliği (2011/23) ve Çevrenin Korunması Yönünden Kontrol Altında Tutulan Metal Hurdaların İthalat Denetim Tebliği (Ürün Güvenliği ve Denetimi: 2013/23)'nin 4'üncü maddesinin 4'üncü fıkrasında şu düzenleme mevcut idi:

“(4) Ekonomik etkili gümrük rejimleri kapsamında Türkiye gümrük bölgesine gelen bir eşyanın herhangi bir işçilik, işleme, kullanım veya bekleme sonucu metal hurda özelliği kazanması durumunda, mezkûr hurdaların serbest dolaşıma giriş rejimine tabi tutulması halinde Metal Hurda İthalatçı Belgesi alınması zorunlu değildir.”

Söz konusu Tebliğ dâhilde işleme izin belgesi sahiplerine Metal Hurda İthalatçı Belgesi alınması zorunluluğunu kaldırmakla birlikte; dâhilde işleme izin belgesi kapsamında elde edilen metal hurdaların anılan Tebliğlere tabi olmadığına ilişkin açık bir hüküm içermemekte idi.

Öte yandan, 2013 yılında uygulanan Çevrenin Korunması Yönünden Kontrol Altında Tutulan Metal Hurdaların İthalat Denetim Tebliği (Ürün Güvenliği ve Denetimi: 2013/23)'nin 4'üncü maddesinin 5'inci fıkrasında şu düzenlemeye yer verilmiştir:

“(5) Dâhilde İşleme Rejimi Kararı kapsamında ithal edilen ürünlerden elde edilen ikincil işlem görmüş ürünlerin Ek-1 ve Ek-2 sayılı listelerde yer alması halinde bu ürünlerin ithalatında bu Tebliğ hükümleri uygulanmaz.”

Aynı düzenlemeye 2014 - 2016 yıllarında uygulanan 2014/23 sayılı Tebliğin 4/5 maddesinde, 2015/23 sayılı Tebliğin 4/5 maddesinde ve 2016/23 sayılı Tebliğin 8/2 maddesinde aynen yer verilmiştir.

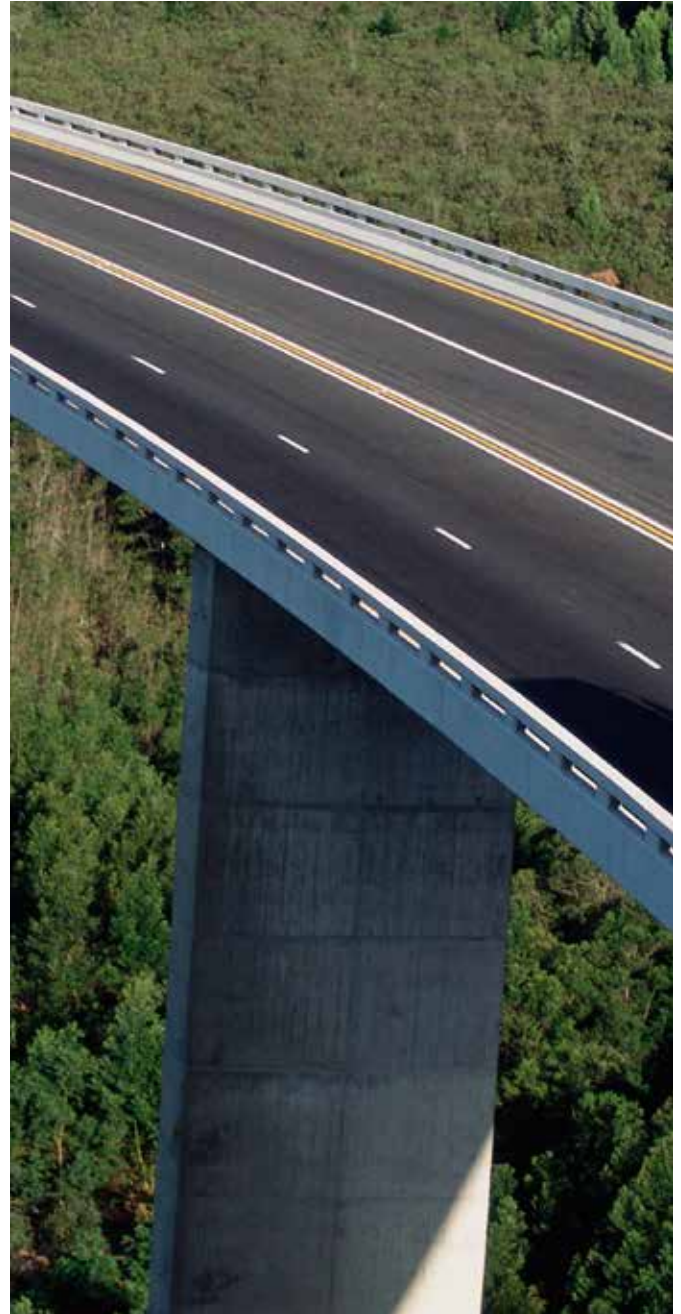
Dolayısıyla, 2013/23 sayılı Tebliğ'in yürürlüğe girdiği 01.01.2013 tarihinden itibaren Dâhilde İşleme Rejimi Kararı kapsamında ithal edilen ürünlerden elde edilen ve ilgili Tebliğlerin 1 veya 2 sayılı Ek'lerinde yer alan ikincil işlem görmüş ürünlerin ithalatında artık söz konusu Tebliğler uygulanmamaktadır.

Bu durumda, 2013 yılından itibaren serbest dolaşıma sokulan ikincil işlem görmüş ürün mahiyetindeki metal hurdaların serbest dolaşıma sokulması, Çevre Gelirlerinin Takip ve Tahsil ile Tahsilat Karşılığı Öngörülen Ödeneğin Kullanımı Hakkında Yönetmelik'te tanımlanan "ithalat" tanımı kapsamına girmemektedir.

Aynı şekilde, Çevre Kanunu'nda da belirtildiği üzere, ÇKP ancak kontrole tâbi hurdaların ithalinde tahsil edilebilmektedir. Dahilde işleme rejimi kapsamında yapılan işlem ve işçilik neticesinde elde edilen ikincil işlem görmüş ürünlerin ithali herhangi bir kontrol ve/veya denetime tabi olmadığından, aynı ürünler için "kontrole tâbi hurdalar"dan bahsedilmesinin mümkün olmadığı kanaatindeyiz.

Yukarıdaki tespit ve değerlendirmeler ışığında; dahilde işleme rejimi kapsamında ithal edilen eşyanın Türkiye'de işlem ve işçiliğe tabi tutulması sonucunda elde edilen ve ikincil işlem görmüş ürün olarak adlandırılan metal hurdaların DİB sahibi tarafından 01.01.2013 tarihinden sonra serbest dolaşıma sokulması halinde, Çevre mevzuatında tanımlanan haliyle bir ithalat söz konusu olmaması ve bu ürünlerin kontrole tabi olmaması nedeniyle, bu ürünler için çevre katkı payı ödenmemesi gerektiği kanaatindeyiz.

Ödenmemesi gereken ancak ödenmiş olan çevre katkı paylarının Gümrük Mevzuatındaki geri verme hükümleri çerçevesinde iade alınmasının mümkün olduğunu değerlendirmekteyiz.



Yolcu beraberli gelen numunelik eşya veya model beyanı

Gümrük idaresince son zamanlarda gerçekleştirilen sonradan kontrol denetimleri neticesinde, firmaların ticari kayıtlarında, numunelik eşya ve model ithalatı kayıtlarına rastlanılmasına karşın söz konusu eşyanın gümrük idaresine beyanına ilişkin bir bilgi ve belge bulunmadığı tespit edilmiş, bu kapsamda birçok firma 4458 sayılı Gümrük Kanunu uyarınca idari yaptırımla karşı karşıya kalmıştır.

Diğer yandan, yurt dışından çoğu zaman satış fişi ile mağazalardan satın alınarak yolcu beraberinde getirilen numunelik eşya ve modellerin (özellikle tekstil sektöründeki firmalar) firma çalışanları tarafından yolcu salonu gümrük idarelerinde beyan edilmek istenmesinde de zaman zaman sorun yaşandığı bilinmektedir.

Bu kapsamda, firmalar adına çalışanları tarafından yolcu beraberinde getirilen numunelik eşya veya modellerin gümrük idaresine ne şekilde beyan edileceği konusunda var olan söz konusu tereddütlerin giderilmesi amacıyla Gümrükler Genel Müdürlüğü tarafından 05.12.2016 tarihli 2016/19 sayılı Genelge yayımlanmıştır.

Bu çalışmamızda, söz konusu Genelge ile yürürlüğe konan yeni düzenlemeler ele alınmıştır.

Bilindiği üzere, numunelik eşya ve model deyimini 2009/15481 sayılı Gümrük Kanununun Bazı Maddelerin Uygulanması Hakkında Karar'ın 86'ncı maddesinde tanımlanmış olup, buna göre belli bir tür eşyayı temsil eden ve sunuş şekli ve miktarı belli bir tür veya nitelikteki eşya için sipariş vermektan başka bir amaç için kullanılması mümkün olmayan her türlü madde veya örnek anlamına geldiği ifade edilmiş, önemli değeri olmayan ve temsil ettikleri eşya bakımından siparişte bulunulmak için kullanılabilecek nitelikteki bahse konu numunelik eşya ve modellere gümrük vergilerinden muafiyet tanınacağı hüküm altına alınmıştır.

Diğer yandan, aşağıda belirtildiği üzere gümrük mevzuatı uyarınca yükümlüsü tarafından dört şekilde gümrük beyanı yapmak mümkündür:

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

Bu çerçevede, yolcuların beraberinde getirdikleri eşyayı gümrük idaresine başkaca bir beyan yapmaksızın yeşil veya "beyana tabi eşya yoktur" hattından geçirmesi tasarruf yoluyla yapılan bir beyandır. Ancak yolcuların bu şekilde tasarruf yoluyla beyan edilebilecekleri eşyalar 2009/15481 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın 58 ve 59'uncu maddelerinde belirtilmiş olup, buna göre mezkur Karar'ın 9 numaralı eki listede yer alan ticari miktar ve mahiyette olmayan kişisel ve hediyelik eşyalar tasarruf yoluyla beyana konu olabileceği ifade edilmiştir.

Dolayısıyla firma çalışanınin beraberinde firma adına getirdiği numunelik eşya ve modellerin yukarıda arz edildiği üzere tasarruf yoluyla beyana konu olması, bir başka anlatımla gümrük idaresine sunulmadan yeşil hattan (beyana tabi eşyam yoktur) geçirilerek yurda sokulması mümkün değildir.

Firmalar nezdinde 2009/15481 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın 86'ncı maddesi kapsamında firma çalışanınin beraberinde firma adına getirdikleri söz konusu numunelik eşya ve modellerin gümrük idaresine ne şekilde beyan edileceği konusunda Gümrükler Genel Müdürlüğü tarafından 05.12.2016 tarihli 2016/19 sayılı Genelge yayımlanmıştır.

Bu itibarla, yolcu olarak şirket çalışanınin beraberinde getirdikleri, 2009/15481 sayılı Karar'ın 86 ncı maddesi hükümlerine tabi numunelik eşya ve modellerin gümrüğe sunulacağı, eşyaya ilişkin beyanın doğrudan temsil yoluyla veya gümrük müşavirleri tarafından dolaylı temsil yoluyla sözlü beyan ile yapılacağı, gümrük idaresinin her bir numunenin tek tek kıymetini veya aynı partiye dahil numune ve modellerin kıymet toplamını göz önüne alacağı hüküm altına alınmıştır.

Belirtilen Genelge hükümlerinden anlaşılacağı üzere; bahse konu eşyaların doğrudan temsil yetkisi verilen firma çalışanın tarafından veya gümrük müşaviri kanalıyla şirket adına tescil edilecek sözlü beyan formuyla gümrük idaresine beyan edilerek gümrük vergilerinden muaf şekilde işlem yapılmasının önü açılmış bulunmaktadır.

Öte yandan, anılan Genelge hükümlerinden yararlanılması için işlemi yapacak muayene memurunun ürünün numunelik eşya veya model olduğuna kanaat getirmesi önem arz etmektedir. Bu kapsamda firmaların herhangi bir ihtilafa mahal vermemek adına mümkünse eşyaları gümrüğe sunmadan önce numune veya model olma özelliklerini ortadan kaldırmayacak şekilde, kendi başlarına kullanılabilir nitelikteki eşya için yırtma, delme veya açık ve sabit bir şekilde işaretleme ya da herhangi başka bir işlem yoluyla kalıcı olarak kullanılmasını önleyici tedbirler almasının yararlı olduğu düşünülmektedir.

Keza 2009/15481 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın 86'ncı maddesinin 2'nci fıkrası uyarınca gümrük idaresinin de bahse konu tedbirleri re'sen alması da her zaman mümkündür.



İstisnai kıymet uygulaması

I. Giriş

İthal eşyasının gümrük kıymeti, kural olarak, eşyanın satış bedeli olup; satış bedeli, Türkiye'ye ihraç amacıyla yapılan satışta gerekli düzeltmelerin de yapıldığı, fiilen ödenen veya ödenecek fiyat olarak tanımlanmaktadır. Eşyanın kıymetinin satış bedeli yöntemine göre belirlenemediği durumlarda, gümrük mevzuatı hükümleri kapsamında diğer kıymet belirleme methodları kullanılmaktadır.

İthale konu eşyanın ithalat vergileri, eşyanın gümrük kıymeti esas alınarak hesaplanmaktadır. İthalat sonrasında, ithal eşyaya ilişkin olarak yapılan beyan ile muayene ve denetleme veya teslimden sonra kontrol sonucunda gümrük kıymeti ve ithalat vergilerinde noksanlık bulunduğu tespit halinde, ithalat vergilerinden ayrı olarak bu farkın üç katı para cezası alınmaktadır. Bu noksanlıkların gümrük idaresince tespit edilmesinden önce beyan sahibince bildirilmesi durumunda ise söz konusu cezalar yüzde 15 olarak uygulanmaktadır. Dolayısıyla, gümrük kıymetinin zamanında ve isabetli olarak tespit edilmesi, hem vergilerin doğru hesaplanması, hem de sonrasında söz konusu olabilecek cezai durumların önüne geçilmesi açısından önem arz etmektedir.

Bununla beraber, ithal eşyanın gümrük kıymetinin ithalat tarihinde kesin olarak bilinemediği ve ithalat sonrasında ithal eşyanın fiyatında düzeltme yapılmasını gerektiren durumlarda (royalti ödemeleri, transfer fiyatlandırması düzeltmeleri gibi), ithalat sonrasında bu düzeltmelerin ceza tatbik edilmeksizin yapılmasını gümrük mevzuatındaki "istisnai kıymet" uygulaması ile mümkün kılınmıştır.

II. İstisnai kıymetle beyan

İstisnai kıymetle beyan, ithal edilen eşyaya ilişkin olarak, ithalat sonrasında ithal eşyanın fiyatında düzeltme yapılmasını gerektiren durumlarda (royalti ödemeleri, TF düzeltmeleri gibi), bu düzeltmelerin ceza tatbik edilmeksizin yapılmasını sağlayan bir basitleştirilmiş usuldür.

Gümrük Yönetmeliği'nin 53. maddesi kapsamında, istisnai kıymetle beyan, ithal eşyanın gümrük kıymetinin satış bedeli yöntemine göre yapıldığı aşağıdaki hallerde uygulanabilmektedir;

- Konsinye şekilde teslim edilen çabuk bozulabilir eşya
- 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.

Yukarıdaki (b), (c) ve (ç) bentlerinde belirtilen durumlarda yükümlülerin, anılan kıymet unsurlarının mevcudiyetini gösteren sözleşmelerin örneği ve onaylı çevirisini

gümrük idarelerine sunmaları ve eşyanın gümrük kıymetinin istisnai kıymet beyanı kapsamında yapıldığını beyan etmeleri gerekmektedir. Söz konusu sözleşmelerin örneği ve onaylı çevirisinin ilgili serbest dolaşıma giriş beyannamesi ile birlikte sunulabileceği gibi, ilgili beyannamelerde irtibat sağlanması kaydıyla firma dosyasına yüklenmesi suretiyle de sunulabilmektedir. Bu şekilde tescil edilen serbest dolaşıma giriş beyannamesinin 44 nolu hanesinde istisnai kıymet ile beyan yapıldığına ilişkin bir not düşülmesi gerekmektedir.

İstisnai kıymetle beyanda vergi tahakkuku, ithalat anında mevcut belgelerde belirtilen kıymet esas alınarak yapılmakta olup; bu kıymete göre hesaplanan vergilerin ödenmesi ile eşya sahibine teslim edilmektedir.

Eşyanın gümrük kıymetinin kesinleşmesine müteakip, en geç söz konusu kıymet veya matrah unsurunun öğrenildiği ayı takip eden ayın yirmi altıncı gün akşamına kadar ilgili gümrük idaresine tamamlayıcı beyanda bulunulması gerekmektedir.

Tamamlayıcı beyana göre gözden geçirilmiş kıymetin 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 söz konusu hususların tespiti üzerine Gümrük Kanunu'nun "geri verme ve kaldırma" hükümleri çerçevesinde vergilerin iadesi yapılabilmektedir.

Tamamlayıcı beyana isabet eden ithalat vergileri bakımından zamanaşımı tamamlayıcı beyanın verildiği tarihten itibaren başlamaktadır. 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. maddesinin birinci fıkrası uyarınca işlem yapılmaktadır.

İstisnai kıymet uygulamasının en yaygın olarak kullanıldığı konu royalti beyanlarıdır. İthalat aşamasında ithale konu eşyaya ilişkin ödenecek royalti tutarı belli olmadığından, ithalatçı firmanın herhangi bir royalti beyanında bulunmaması, bunun yerine beyannamenin 44. Nolu hanesinde "royalti ödemesi istisnai kıymete göre sonradan beyan edilecektir" veya "royalti sonradan beyan edilecektir" ibaresine yer vererek ithalat aşamasını tamamlaması ve ithalatçı firmanın net satış hasılatı belirlendikten sonra yurtdışına belirli dönemlerde transfer edilen royalti bedellerini gümrük idaresine sunulan dilekçe ile beyan ederek bu bedele tekabül eden vergilerin tamamlayıcı beyan yapılarak ödemesi gerekmektedir.

III. Sözleşme ve damga vergisi

İstisnai kıymet ile beyan yapılırken, ilave kıymet unsurlarının mevcudiyetini gösteren sözleşmelerin örneği ve onaylı çevirisinin gümrük idarelerine sunulması gerekmektedir. İlgili sözleşmelerin gümrük idaresine hangi aşamada sunulacağına ilişkin olarak, tereddütleri gidermek amacıyla, Gümrükler Genel Müdürlüğüne 21.08.2014 / 2287534 dağıtım yazısı ile yayımlanmış ve söz konusu sözleşmelerin örneği ve onaylı çevirisinin ilgili serbest dolaşıma giriş beyannamesi ile birlikte

sunulmasının mümkün olduğu gibi, ilgili beyannamelerde irtibat sağlanması kaydıyla firma dosyasına yüklenmesi suretiyle sunulması da mümkün bulunduğu belirtilmiştir.

Bu aşamada sunulan sözleşmelere ilişkin bir diğer önemli konu ise sözleşmelerdeki damga vergisi konusudur.

Bilindiği üzere, 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'na ekli (I) sayılı tablo kapsamında, belli parayı ihtiva eden her türlü mukavelenameler, taahhütnameler ve temliknamelerin nispi damga vergisine tabi bulunmaktadır.

Risk Yönetimi ve Kontrol Genel Müdürlüğüne yayımlanan 05.11.2012 / 06304 dağıtım yazıda sözleşmelere ilişkin damga vergisinin ödenip ödenmediğinin ilgili gümrük personelince kontrol edilerek damga vergisinin tam olarak ödenmesinin sağlanması gerektiği belirtilmiştir.

Ayrıca, 2014/11 sayılı Genelge ile istisnai kıymet kapsamında sunulan sözleşmelerin, düzenlendiği tarih itibarıyla belli parayı ihtiva etmemesi veya eklerinde belli paranın tespitine imkan veren verilerin olmaması veya atıf yapılan başka bir kağıttan belli paranın bulunmaması halinde söz konusu sözleşmelerin damga vergisine tabi olmayacağı belirtilmiştir. Öte yandan, sözleşmenin düzenlendiği tarihte belli parayı ihtiva etmesi veya eklerinde belli paranın tespitine imkan veren verilerin olması veya atıf yapılan başka bir kağıttan belli paranın bulunması ve söz konusu kağıtlara ilişkin damga vergisinin ödendiğinin yükümlüsünce tevsik edilememesi halinde, ilgili vergi dairesine bildirimde bulunulması ve vergi dairesince yapılan tarhiyatların ilgili gümrük müdürlüğüne geri bildirimde bulunulması halinde, söz konusu tarhiyat miktarının matrah unsuru olduğu vergiler yönünden ek tahakkuk ve tahsilat işlemlerinin yapılması gerekmektedir.

Genelge ekinde ayrıca, istisnai kıymetle beyan yapılırken sunulabilecek örnek bir sözleşme formatı paylaşılmıştır. Bu sözleşme formatında, eşyanın birim kıymetinin nasıl tespit edileceğine ve ileride ortaya çıkacak giderlere ilişkin yapılacak işlemlerin açıklandığı, ancak düzenlendiği tarih itibarıyla herhangi bir tutar ihtiva etmediği görülmekte olup; sözleşmede ve atıf yaptığı kağıtlarda herhangi bir tutar bulunmamasından hareketle, yer verilen örnek sözleşmenin damga vergisine tabi olmayacağı izah edilmiştir.

Sonuç itibarıyla, ithal eşyaya ilişkin olarak ithalat sonrasında fiyatta düzeltme yapılacağını izah eden ve herhangi bir tutar içermeyen sözleşmelerin damga vergisine tabi olmayacağına ilişkin olarak netlik sağlanmıştır.

IV. İstisnai kıymet ile beyanda KKDF

İstisnai Kıymetle beyan yapılırken dikkat edilmesi gereken önemli hususlardan biri de KKDF'dir.

88/12944 sayılı Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu Hakkında Karar'da, kabul kredili, vadeli akreditif ve mal mukabili ödeme şekillerine göre yapılan ithalatların KKDF kesintisine tabi olduğu hükme bağlanmaktadır. Ayrıca, Gümrükler Genel Müdürlüğüne yayımlanan 2011/16 sayılı Genelge ile gümrük idarelerince KKDF kesintisinin söz konusu olmaması için, yükümlünün ithal eşyaya ilişkin mal bedelini tescil tarihinden önce veya tescil tarihinde bankaya yatırdığını transfer bildirim formu / banka yazısı ile gümrük idarelerine tevsik etmesi gerektiği belirtilmiştir.

İthal eşyanın gümrük kıymetinin bir unsuru olarak kabul edilen ve ithalat tarihinden sonra firmaya ulaşan bir faturaya ilişkin olarak, faturanın ödemesinin ilgili ithalat beyannamesinin tescil tarihinden sonra yapılması nedeniyle, KKDF mevzuatı hükümleri kapsamında KKDF tarhiyatı riski bulunmaktadır. Bu gibi faturaların istisnai kıymetle beyan edilmesine ilişkin olarak ise, Gümrükler Genel Müdürlüğüne yayımlanan 2013/6 sayılı Genelge ile bir düzenleme yapılmıştır. Buna göre, istisnai kıymet yoluyla beyan yapılan hallerde, tamamlayıcı beyanın gümrük idaresine verilmesi gerektiği süreden sonra istisnai kıymete ilişkin ödemenin yapılması durumunda, KKDF kesintisi yapılması gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle, tamamlayıcı beyanın gümrük idaresine verilmesi gereken süre içerisinde ilave faturaya ilişkin ödemenin yapılması durumunda, KKDF kesintisi yapılmayacağı sonucuna varılmaktadır.

V. Sonuç

İstisnai kıymetle beyan, ithal edilen eşyaya ilişkin olarak, ithalat sonrasında ithal eşyanın fiyatında düzeltme yapılmasını gerektiren durumlarda, bu düzeltmelerin ceza tatbik edilmeksizin yapılmasını sağlayan bir basitleştirilmiş usuldür. Bu usule başvururken, başvuru sırasında sunulması gereken sözleşmede damga vergisi hesaplamasının yapılması (damga vergisine tabi ise) ve KKDF doğmamasını teminen ödemelerin zamanında tamamlanması konularına dikkat edilmesini tavsiye ederiz.



Yetkilendirilmiş Yükümlü Statüsü AB ve Türkiye uygulamaları

I. Giriş

Her geçen sene hızla gelişen ve genişleyen dünyamızda, çoğu işlemler bazen politik, bazen ekonomik, bazen ise sosyal koşullardan dolayı günümüz şartlarına ayak uyduramamaktadır.

Ancak, tedarik zinciri konusundaki beklentilerimiz teknolojik gelişmelere de bağlı olarak artmaktadır. Bu durum, tüm dünya ülkelerinin, küresel ticaretteki hızlarını arttırmalarına yönelik çalışmalar yapmalarını sağlamaktadır. Ticaretin dünya üzerinde kolaylaştırılması konusunda ise birçok konferans düzenlenmekte ve küresel ticareti geliştirmeye yönelik fikirler tartışılmaktadır.

Ticaretin kolaylaştırılması konusu Dünya Ticaret Örgütü'nün (DTÖ) özellikle AB, Japonya ve Güney Kore'nin ısrarıyla, "Singapur Konuları" olarak bilinen yeni DTÖ alanlarının teklif edilmesiyle ilk kez 1995 yılında gündemine girmiştir.

27 Kasım 2014 tarihinde gerçekleştirilen DTÖ Genel Konsey toplantısında, Ticaretin Kolaylaştırılması Anlaşması'nın bir mal ticareti anlaşması olarak, DTÖ Anlaşması EK 1A'ya eklenmesine dair Protokol kabul edilmiştir.

Ülkemizde, 15.01.2016 tarihli ve 6662 sayılı Kanun ile "DTÖ'yü Kuran Marakeş Anlaşmasını Tadil Eden Protokol" ve söz konusu Protokolün ekinde yer alan "Ticaretin Kolaylaştırılması Anlaşması"nın onaylanması uygun bulunmuştur. Söz konusu Protokol ve eki Anlaşma 29.02.2016 tarihli ve 2016/8570 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile onaylanmış bulunmaktadır.

Anlaşma'nın ülkemizce onaylandığına dair resmi bildirim 16 Mart 2016 tarihinde DTÖ'ye iletilmiştir. Söz konusu Anlaşma, DTÖ üyelerinin üçte ikisinin anlaşmayı onayladığı ve bu üyelerin katılım belgelerini DTÖ Sekreteryasına sundukları zaman yürürlüğe girecektir.

Amerika Birleşik Devletleri, Avrupa Birliği, İsviçre, Çin, Japonya gibi ülkelerinin de taraf olduğu anlaşmanın temel amaçları; gümrük işlemlerinde prosedürlerin basitleştirilmesini sağlamak, dış ticaretin güvenilirliğinin sağlanması ve alt yapısının geliştirilmesi gibi konulardır.

Bu amaçla, ülkemizde ise ticaretin kolaylaşmasına yönelik; Tek Pencere Sistemi, Elektronik Gümrük Uygulamaları, Ortak Transit Rejimi (NCST), Modernize Gümrük Kodu çalışmalarının yanı sıra Yetkilendirilmiş Yükümlü Statüsü uygulaması, firmaların güvenilir ve hızlı ticaret yapmasını sağlamak için ortaya konulmuştur.

II. Yetkilendirilmiş Yükümlü Statüsü (YYS)

Yetkilendirilmiş Yükümlü Statüsü (YYS) aslında, 11 Eylül 2001 saldırıları sonrası ortaya çıkmıştır. Bu saldırılar sonrasında gümrük idaresinin terörizm, insan ve uyuşturucu kaçakçılığı gibi konular ile daha güçlü mücadele edebilmesi adına, güvenilir ve şeffaf firmalara bazı sorumluluklar ve kolaylıklar sağlanarak odak noktasının riskli firma ve durumlara kayması amaçlanmaktadır.

Dünyada farklı isimlere ve uygulamalara sahip olan bu sertifikalar ile tüm dünya ülkelerindeki gümrük idareleri, şeffaf, doğru, adil olan ve sorumluluk sahibi tüm güvenilir firmalara gümrük mevzuatı ve diğer ilgili tüm mevzuatlar çerçevesinde bazı kolaylıklar sağlayarak, gümrük idaresinin gerçekleştireceği işlemleri kendi bünyelerinde gerçekleştirmelerine olanak sağlamaktadır.

Bu sayede, gümrük idaresi de riskli olan firmaları daha sıklıkla kontrol etme imkânına sahip olacaktır.

Avrupa Gümrük Kodunun 5. maddesinin 5. fıkrasında, öncelikle "Economic Operator" tanımı yapılmıştır. İlgili Kanuna göre "ekonomik operatör" gümrük mevzuatının kapsamına giren faaliyetlerde bulunan bir kişi olarak belirtilmiştir.

"Authorized Economic Operator" kavramı ise Avrupa Gümrük Kodunun 4. bölümü ve 38'inci maddesinde (1 Mayıs 2016'da yürürlüğe giren) belirtilmiştir. İlgili maddeye göre; Avrupa Birliği ülkesinde yerleşik olan gümrük mevzuatı kapsamında faaliyet gösteren ve Kanunu'nun ilgili hükmündeki kriterleri sağlayarak Avrupa Birliği içerisindeki menfaatlerden yararlanmaya hak kazanan firmalar olarak nitelendirilmiştir.

Bu program, tüm Ekonomik Operatörlere; tedarik zincirindeki rollerine bakılmaksızın, KOBİ'lere de dâhil olmak üzere açıktır. Aynı ülkemizdeki Yetkilendirilmiş Yükümlü Programı gibi, Avrupa mevzuatı da, ekonomik operatörleri AEO almak zorunda bırakmamıştır.¹

A. AEO Statüleri & YYS ve belgeler arasındaki koşul farklılıkları

Avrupa Gümrük Kodunun 38. maddesinde, Yetkilendirilmiş Yükümlü Statüsüne (AEO) 3 farklı şekilde sahip olunabildiği belirtilmiştir:

- ▶ Basitleştirilmiş Usul için YYS (AEO for Customs Simplification(AEOC)),
- ▶ Emniyet ve Güvenlik için YYS (AEO for Security and Safety(AEOS)),
- ▶ Hem Basitleştirilmiş Usul hem de Emniyet ve güvenlik için YYS (AEOF)²

Dolayısıyla AB gümrük mevzuatına göre 3 farklı AEO statüsüne başvuru yapılması mümkündür. Söz konusu farklı statü tipleri için farklı avantajlar bulunmaktadır. Yetkilendirilmiş Yükümlü Statüsü hakkında ülkemiz mevzuatı incelendiğinde Yetkilendirilmiş Yükümlü Statüsünün tek bir tip olarak düzenlendiği firmaların talebi ve ek koşulları sağlaması halinde bu statüye ait avantaj ve sorumlulukların eklenebildiği görülmektedir.

Avrupa Birliği'ne ait Gümrük mevzuatı kapsamında başvuru

yapılan statüye göre, başvuru için firmalardan beklenen gerekli şartlar değişmektedir.

Avrupa Mevzuatına bakıldığında, Basitleştirilmiş Usul için YYS (AEOC) almak isteyen firmaların;

- ▶ Ekonomik faaliyetlerine ilişkin mevzuat ve vergilendirme kuralları, ağır ceza gerektiren suçların kayıtları da dâhil olmak üzere ciddi bir ihlali veya gümrük ihlalinin olmaması,
- ▶ Firmanın operasyonlarında yüksek düzeyde kontrol sahibi olduğu ve malların akışının, ticari ve ticari yönetim sistemiyle uygun gümrük kontrollerine izin veren uygun taşıma kayıtlarının olması,
- ▶ Finansal ödeme gücü; (Başvuranın ekonomik faaliyetine; ilgili ticari faaliyetin özelliklerine göre; pratik yeterlilik standartlarını veya mesleki yeterlilikleri ile doğrudan ilgili gerçekleştirilen faaliyetlerinin finansal borç ödeme yükümlülüklerini yerine getirmesini sağlayan mali durumunun olması ve finansal açıdan iyi durumda bulunduğu kanıtlanması),³
- ▶ Yapılan aktiviteler ile ilgili kanıtlanmış pratik yeterlilik standartları veya mesleki niteliklere sahip olunması,

beklenmektedir.

Öte yandan emniyet ve güvenlik için YYS(AEOS) almak isteyen firmaların,

- ▶ Ekonomik faaliyeti ile ilgili ciddi cezai suçların kaydını da içermek suretiyle, gümrük mevzuatına ve vergilendirme kurallarına uyduğunun kayıt altına alınması,
- ▶ Uluslararası tedarik zincirinin güvenliğini sağlamak için fiziksel bütünlük ve erişim kontrolleri, lojistik süreçler alanlarında uygun güvenlik ve güvenlik standartlarını sağlamak için uygun tedbirleri sürdürdüğünü kanıtlanması, (Ancak bu statüde Basitleştirilmiş Usul YYS statüsü kriterlerinde bulunan Birlik Ürünleri ile Birlik dışı ürünleri ayırt edici lojistik sistemin olma gerekliliği bulunmamaktadır,
- ▶ Kanıtlanmış finansal ödeme gücü,(Başvuranın ekonomik faaliyetine; ilgili ticari faaliyetin özelliklerine göre; pratik yeterlilik standartlarını veya mesleki yeterlilikleri ile doğrudan ilgili gerçekleştirilen faaliyetlerinin finansal borç ödeme yükümlülüklerini yerine getirmesini sağlayan mali durumunun olması ve finansal açıdan iyi durumda bulunduğu kanıtlanması),⁴
- ▶ Firmanın operasyonlarında yüksek düzeyde kontrol sahibi olduğu ve malların akışının, ticari ve ticari yönetim sistemiyle uygun gümrük kontrollerine izin veren uygun taşıma kayıtlarının olması

koşullarını sağlaması gerekmektedir.⁵

¹ http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/customs/policy_issues/customs_security/aeo_guidelines_en.pdf (s.9)

² <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32013R0952&rid=1> (S.24)

³ http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/customs/policy_issues/customs_security/aeo_guidelines_en.pdf (s.10)

⁴ http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/customs/policy_issues/customs_security/aeo_guidelines_en.pdf (s.10)

⁵ http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/customs/policy_issues/customs_security/aeo_guidelines_en.pdf (s.11)

Her iki statüye aynı anda sahip olmak isteyen firmaların ise, hem Basitleştirilmiş Usul Statüsü (AEOC) hem de Emniyet ve Güvenlik Statüsünün (AEOS) koşullarını sağlaması beklenmektedir. Diğer yandan AB Birliği Gümrük Kodunun uygulama yönetmeliği 33. maddesinde her iki sertifika koşullarını sağlamaya yetkin firmalar için gümrük idaresinin her iki tip statüyü birleştiren tek tip AEOC&AEOS (AEOF) statüsünü düzenleme konusunda karar verme hakkına sahiptir.

Aşağıda 3 statü türü için de gerekli olan koşullar ve ilgili Kanun maddesi tablo halinde belirtilmiştir.⁶

Kriterler ve Koşullar	Basitleştirilmiş Usul Statüsü (AEOC)	Emniyet ve Güvenlik Statüsü (AEOS)	AEOC&AEOS (AEOF)	Bahsedildiği Kanun Maddesi (Union Customs Code)
Ekonomik Operatör olma	✓	✓	✓	Madde 5 (5)
Avrupa Gümrük Bölgesi içerisinde kurulması	✓	✓	✓	Madde 5 (31)
Uyumluluk	✓	✓	✓	Madde 39 a)
Uygun kayıt saklama	✓	✓	✓	Madde 39 b)
Finansal ödeme gücü	✓	✓	✓	Madde 39 c)
Profesyonel nitelikler ve pratik yeterlilik standartları	✓	X	✓	Madde 39 d)
Emniyet ve Güvenlik	X	✓	✓	Madde 39 e)

Ülkemizde ise YYS sahibi olmak için, Avrupa mevzuatında yer alan bazı koşulların aksine aşağıda belirtilen tüm koşulların sağlanması esastır. Bu koşullar aşağıdaki gibidir:

- ▶ Türkiye gümrük bölgesinde,
- ▶ 3 yıldır faaliyette olma koşulu,
- ▶ Güvenilirlik,
- ▶ Ticari kayıtların güvenilir ve izlenebilir olması,
- ▶ Mali yeterlilik,
- ▶ Emniyet ve güvenlik.

Gümrük İşlemlerinin Kolaylaştırılması Yönetmeliği'nin 5, 6, 7 ve 8. maddeleri yukarıda belirtilen; Güvenilirlik, Ticari Kayıtların Güvenilir ve İzlenebilir Olması, Mali Yeterlilik ve Emniyet ve Güvenlik koşullarına ilişkin detaylı bilgiler yer almaktadır.

Tüm koşulları karşıladığımızda, mevzuatımızda yer alan 4 tane belirleyici koşulun, Avrupa Birliği mevzuatına benzer olduğu gözlemlenmektedir. Avrupa Birliği Gümrük mevzuatında da; başvuranın gümrük mevzuatı ve vergi kuralları ile ilgili ciddi bir ihlalin bulunmaması, gümrük kontrollerine uygun olacak şekilde eşya hareketlerine ilişkin

operasyonlarının kontrol edebilmesi, ticari kayıtlarının izlenebilirliği, firma taahhütlerinin yerine getirmesini sağlayan finansal yeterliliğin bulunması, pratik yeterlilik standartlarını sağlayan veya doğrudan faaliyeti ile ilgili mesleki nitelikleri sağlaması ve uluslararası tedarik zincirinin güvenliğini sağlaması beklenmektedir.

Avrupa mevzuatı ile Türk mevzuatı başvuru koşulları arasındaki farklılıklardan bir tanesi ilgili gümrük alanlarında yerleşik olma koşulu haricinde, Türkiye'de 3 yıldır faaliyette olma koşulu aranır iken, AB gümrük mevzuatında bu koşula ait bir atıf yapılmamıştır.

B. AEO Statüleri & YYS'nin getirdiği avantajlar

AEO ile YYS arasındaki şartlar dışında bir diğer benzerlik ise bu statülerin kazanılması ile elde edilecek avantajlardır. Aşağıda AB gümrük mevzuatı kapsamında farklı tiplerde edinilebilen AEO Statülerine ait avantajlar ayrı ayrı verilmiştir.

Basitleştirilmiş Usul YYS Statüsünde (AEOC), firmalara sağlanan avantajlar aşağıdaki şekilde sıralanabilir:

- ▶ Gümrük işlemlerinin basitleştirilmesi,
 - ▶ Güvenlik ve güvenlik tedbirleri ile ilgili kontroller haricinde daha az fiziki ve belgeye dayalı kontroller de dâhil olmak üzere gümrük kontrolleri açısından diğer ekonomik operatörlerden daha elverişli muamele görme,
 - ▶ Gümrük kontrolü için seçim yapılması halinde önceden bildirim yapılması,
 - ▶ Kontrol için seçilmişse, öncelikli muayene hakkı,
 - ▶ Böyle bir kontrol için belirli bir yer talep etme imkânı.
- Öte yandan, Emniyet ve Güvenlik Statüsü (AEOS)'nün sağladığı başlıca avantajlara bakıldığında;
- ▶ İhracat öncesi bildirimlerde kolaylıklar,
 - ▶ Gümrük kontrolleri bakımından, güvenlik ve emniyet açısından daha az fiziksel ve belgeye dayalı kontroller de dâhil olmak üzere diğer ekonomik operatörlere göre daha elverişli muameleyle tabi olmak,
 - ▶ Gümrük kontrolü için seçim yapılması halinde önceden bildirim yapılması;
 - ▶ Kontrol için seçilmişse öncelikli muayene hakkı,
 - ▶ Böyle bir kontrol için belirli bir yer talep etme imkânı.
 - ▶ 3. ülkeler tarafından tanınma,

gibi avantajların yer aldığı görülmektedir. Her iki statünün (Basitleştirilmiş Usul Statüsü (AEOC), Emniyet ve Güvenlik Statüsü (AEOS)) bir arada olması halinde, bütün avantajlar firmalara sağlanacaktır.⁷

⁶ http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/customs/policy_issues/customs_security/aeo_guidelines_en.pdf (s.12)

⁷ http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/customs/policy_issues/customs_security/aeo_guidelines_en.pdf (s.10-11)

Aşağıdaki tabloda özet olarak belgelerin avantajlarından bahsedilmektedir.

Avantajlar	Basitleştirilmiş Usul Statüsü (AEOC)	Emniyet ve Güvenlik Statüsü (AOES)
Gümrük işlemlerinin kolaylaştırılmasında daha öncelikli olma	✓	✗
Daha az fiziksel ve belge tabanlı kontroller; - güvenlik ve güvenlikle ilgili - diğer gümrük mevzuatına ilişkin	✓	✓
Fiziksel kontrol için seçim yapılması durumunda önceden bildirim (emniyet ve güvenlikle ilgili)	✗	✓
Gümrük kontrolü için seçim yapılması halinde önceden bildirim yapılması (diğer gümrük mevzuatları ile ilgili)	✓	✗
Kontrol için seçilirse öncelikli muamele	✓	✓
Gümrük kontrolleri için belirli bir yer talep etme imkânı	✓	✓
Dolaylı avantajlar (Hırsızlık ve kayıp vakalarının azalması, müşteri sadakati, daha az gecikmiş gönderim, güvenlik ve ihlal olaylarının azalması vb.)	✓	✓
Üçüncü Ülkeler ile Karşılıklı Tanıma Anlaşmaları (MRA)	✗	✓

Türkiye’de uygulanan YYS’nin herhangi bir ek talep gerekmesizin kazandırdığı avantajları ise,

- ▶ Eksik beyan usulü,
- ▶ Kısmi teminat uygulaması,
- ▶ Yeşil hat uygulaması,
- ▶ Belge kontrollerine tabii tutulması halinde öncelikli kontrol yapılması,
- ▶ Muayeneye tabii tutulması halinde öncelikli muayene yapılması,
- ▶ Azaltılmış zorunlu bilgilerden oluşan özet beyan verme kolaylığı,
- ▶ Özet beyana ilişkin gümrük kontrollerinin azaltılması ve bu kontrollerin öncelikle yapılması,
- ▶ Sınır kapılarında öncelikli geçiş hakkı,

gibi kolaylıklardır.

Ek koşulların sağlandığı ve talep edildiği durumlarda ise, Götürü Teminat Uygulaması, Onaylanmış İhracatçı Yetkisi; A.TR, EUR-MED ve Fatura Beyanı düzenleme, İhracatta yerinde gümrükleme izni, İthalatta Yerinde Gümrükleme İzni, İzinli Gönderici Yetkisi, İzinli Alıcı Yetkisi avantajlarından da YYS sahibi firmaların yararlanması mümkündür.

İzinli gönderici ve İzinli alıcı talep eden firmalar genellikle taşımacılık faaliyetinde bulunan firmalar tarafından

edinilebilecek avantajlardır. Üretici firmalar açısından ise, izinli alıcı ve izinli gönderici sahibi nakliye firmalarıyla çalışmak, uluslararası tedarik zincirlerinin güvenliği açısından büyük önem taşımaktadır.

Talep ettiği avantajlara bakılmaksızın, YYS başvurusu yapabilmek, Gümrük İşlemlerinin Kolaylaştırılması Yönetmeliği’nin eki olan EK-2 soru formunu doldurulması ve başvuru esnasında istenen zorunlu belgelerin eklenmesi ile mümkündür.

Aşağıdaki ek avantajların talep edilmesi durumunda ise;

- ▶ Götürü Teminat Uygulaması,
- ▶ Onaylanmış İhracatçı Yetkisi;
 - A.TR, EUR-MED ve Fatura Beyanı düzenleme
 - İhracatta Yerinde Gümrükleme İzni
- ▶ İthalatta Yerinde Gümrükleme İzni
- ▶ İzinli Gönderici Yetkisi
- ▶ İzinli Alıcı Yetkisi

başvuru belgelerine ek gerekli bazı belgeleri başvuruda ibraz etmeli ve Yönetmelikteki ilgili koşulları sağlaması beklenmektedir. YYS sahibi firmalar, kapsam genişletmesi yoluyla ek kolaylık talebinde bulunabilmektedir. Özellikle, yerinde gümrükleme talebinde bulunan firmalar için, gelecekte sayısının artacağı öngörülen Karşılıklı Tanıma Anlaşmaları ile Avrupa Birliği ve diğer AEO uygulaması olan ülkeler ile ticaretleri büyük ölçüde kolaylaşacaktır.

Karşılıklı tanıma anlaşmaları ile birlikte, bir ülkede statüye sahip olan firma, anlaşmanın yapıldığı ülkede de aynı statüde sayılacak, bu sayede gümrükler arasında etkin bir iş birliği ve tedarik zinciri güvenliği, standartlar küresel hale gelecektir. Ayrıca bu anlaşmalar ile küresel tedarik zinciri güvenliği ve birlik avantajı sağlamak isteyen YYS/AEO sahibi firmalar dünya genelinde güvenilir ve ticari açıdan önemli marka haline geleceklerdir.⁸

III. Karşılıklı tanıma anlaşmaları ve YYS arasındaki bağlantı ve gelişmeler

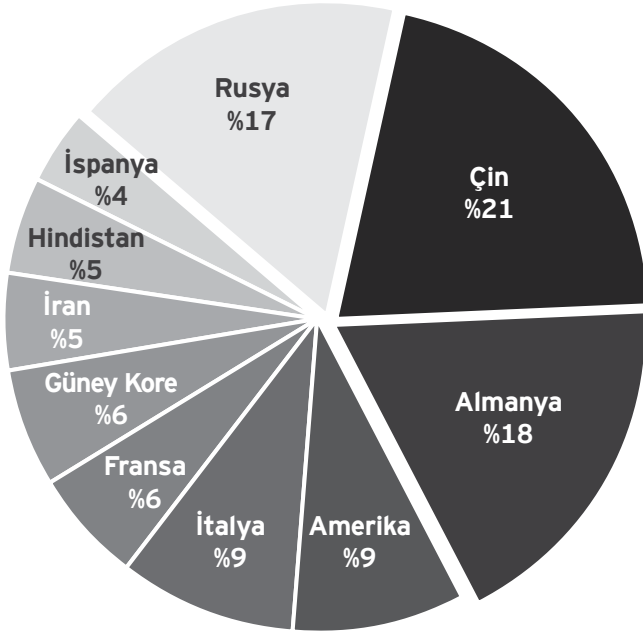
2015 yılı ile karşılaştırıldığında, imzalanan Karşılıklı Tanıma Anlaşmalarının ve anlaşma aşamasındaki ülkelerin sayısı günümüzde gözle görülür derecede artmıştır. Bu olumlu artış, tüm dünyadaki ilgili tedarik zinciri paydaşlarının iş birliğini arttırdığını kanıtlamakta ve aynı zamanda bu anlaşmalar, tüm tedarik zinciri paydaşlarına harmanlanmış ticari bakış açısı getirmektedir. Mayıs 2016’da Dünya Ticaret Örgütü (WCO) tarafından düzenlenen, AEO Compendium yani AEO sürecinin anlatıldığı bilgilendirmede;

- ▶ 69 tane AEO programını uygulayan ülke,
- ▶ 16 tane AEO programı hazırlığı yapan ülke,
- ▶ 40 tane sonuçlanan Karşılıklı Tanıma Anlaşması,
- ▶ 30 tane görüşmelerin sürdüğü karşılıklı tanıma anlaşması,

⁸ <http://www.wcoomd.org/~media/wco/public/global/pdf/topics/facilitation/instruments-and-tools/tools/safe-package/aeo-compendium-en.pdf?db=web> (s.117)

olduğu belirtilmiştir.⁹ Ayrıca hâlihazırdaki Güney Kore ile yapılan Karşılıklı tanıma Anlaşmamızın yanı sıra, Sırbistan ve Kazakistan ile Karşılıklı Tanıma Anlaşması için görüşmelerde bulunulduğu ilgili yayında belirtilmektedir.¹⁰

Aşağıdaki tabloda, Türkiye'nin 2015 yılında en çok ithalat yaptığı ilk 10 ülke yer almaktadır.



Tabloda da görüldüğü gibi, Güney Kore ile yapılan ithalat hacmi, Türkiye İhracatçılar Meclisinin 2016'da yayınladığı ithalat raporunda, 2015 yılı için Dünya sıralamasında 7. sırada yer almaktadır. Bakıldığında, ilk 10 sıradaki 4 ithalat ülkesinin AB ülkeleri olduğu görülmektedir. İlk 10 ülkenin payları arasında % 37'lik dilim, AB'den ithalat olarak belirlenmiştir. Dış ticaret hacmimizin ise yaklaşık % 40'ı AB ülkeleri ile gerçekleştirilmektedir. Güney Kore ile başlamış olan Karşılıklı Tanıma Anlaşması süreci, ileride bu ülkelerin çoğalması ile birlikte, YYS sahibi olan firmalara gümrük konularında çok büyük avantaj sağlayacaktır.¹¹

IV. Sonuç

Ülkemizde, 15 Ağustos 2017'de kalkacak olan Onaylanmış Kişi Statü Belgesi A ve B sınıfına sahip firmaların, mavi hattın sağladığı kolaylıkları kaybetmemek için gümrük işlemlerine tabii eşyalarının ithalatı ve ihracatı sürecinde zaman kaybı ve maliyet artışı yaşamamaları adına Yetkilendirilmiş Yükümlü Statüsüne başvurmalarını önermekteyiz.

Bu süreçte öncelikle mavi hat avantajının kaybedilmemesine odaklanılması, ek koşulların istenildiği takdirde belgeye eklenebilmesi nedeniyle daha sonra diğer avantajlar için de başvuru yapılmasının daha uygun olacağı kanaatindeyiz.

Karşılıklı Tanıma Anlaşmalarının gelişmesi ile birlikte firmalar tarafından yerinde gümrükleme gibi avantajlarında talep edilip, firmaların bu statüleri kazanması firmaların ticaretini daha kolaylaştıracaktır. Böylece, ülkemizde bulunan güvenilir firmalar, Dünya üzerinde de markalaşacak ve ticaret hacimleri artacaktır. Bu durum Türkiye'nin dış ticaret hacmini arttıracak, aynı zamanda Dünyada da uluslararası tedarik zinciri daha güvenilir ve hızlı hale gelecektir.

Kaynakça

1. <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32013R0952&rid=1>
2. http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/customs/policy_issues/customs_security/aeo_guidelines_en.pdf
3. <http://www.gtb.gov.tr/haberler/turkiyeguney-kore-yetkilendirilmis-yukumlu-karsilikli-tanima-anlasmasi-imzalandi>
4. <https://www.gov.uk/government/publications/notice-117-authorized-economic-operator/notice-117-authorized-economic-operator>
5. <http://risk.gtb.gov.tr/haberler/aeo-yetkilendirilmis-yukumlu-uygulamasi>
6. http://www.tim.org.tr/files/downloads/Raporlar/Tim_Ekonomi_Raporu_2016.pdf
7. <http://www.wcoomd.org/~media/wco/public/global/pdf/topics/facilitation/instruments-and-tools/tools/safe-package/aeo-compendium-en.pdf?db=web>

⁹ <http://www.wcoomd.org/~media/wco/public/global/pdf/topics/facilitation/instruments-and-tools/tools/safe-package/aeo-compendium-en.pdf?db=web> (s.5-6)

¹⁰ <http://www.wcoomd.org/~media/wco/public/global/pdf/topics/facilitation/instruments-and-tools/tools/safe-package/aeo-compendium-en.pdf?db=web> (s.118-119)

¹¹ http://www.tim.org.tr/files/downloads/Raporlar/Tim_Ekonomi_Raporu_2016.pdf (s.90)

İkincil işlem görmüş ürünlerin ithalinde KKDF riski

Giriş

Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından yayımlanan Dış Ticaret Verileri uyarınca, 2015 yılında Dâhilde İşleme Rejimi (DİR) kapsamında gerçekleşen ihracat toplamı 58 Milyar ABD Doları, söz konusu ihracatı gerçekleştirmek için belge kapsamında yapılan ithalat tutarı ise 26 Milyar ABD Doları olarak hesaplanmıştır. Buna göre, toplam ihracatımızın % 40,9'u, toplam ithalatımızın ise % 12,6'sı DİR kapsamında yapılmaktadır. Özellikle ihracatımız açısından % 40 gibi yüksek bir değere sahip olan bu rejim, uygulamada sağladığı kolaylıkların yanı sıra üreticiler açısından çeşitli sorunları da beraberinde getirmektedir.

Dâhilde İşleme Rejiminin önemli bir parçasını teşkil eden ikincil işlem görmüş ürün, rejim kapsamında yapılan işleme faaliyetleri sonucunda elde edilen asıl işlem görmüş ürün dışındaki ürün olarak tanımlanmıştır. 22 Nisan 2011 tarihinde yayımlanan 2011/24 sayılı Genelge'de ikincil işlem görmüş ürünlerin Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu'na (KKDF) tabi olmayacağı açık bir şekilde ifade edilmiştir. Ancak, ilgili Genelge 23 Eylül 2011 tarihinde yayımlanan 2011/44 sayılı Genelge ile yürürlükten kaldırılmış; bu Genelge'de ikincil işlem görmüş ürünlerin KKDF durumuna ilişkin olarak herhangi bir muafiyet ifadesine yer verilmemiştir.

KKDF konusunda yayımlanan 2013/6 sayılı Genelge'de ise ikincil işlem görmüş ürünlere ilişkin KKDF doğmaması için para transferinin en geç hangi tarihte yapılması gerektiğine dair düzenleme yapılmıştır. Buna göre, bu ürünler için KKDF muafiyeti tartışmalı hale gelmiştir.

KKDF'ye ilişkin yapılan en güncel düzenleme olan ve 10 Nisan 2015 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 2015/7511 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile bazı eşyanın kabul kredili, vadeli akreditif ve mal mukabili ödeme şekillerine göre ithalatında Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu kesintisi oranının % 0 olarak uygulanacağı belirtilmiştir. Muafiyetten yararlanan eşyanın içerisinde bazı ikincil işlem görmüş ürün tarifelerinin de yer alması, 2011/24 sayılı Genelge'nin kaldırılmasıyla KKDF riski ile karşılaşılacak bu ürünler için KKDF muafiyetini tekrar yürürlüğe koymuştur (26. Fasılda yer alan metal cevherleri, cüruf ve kül; 23. Fasılda yer alan gıda sanayiinin kalıntı ve döküntüleri).

İthalat işlemlerinde KKDF kesintisinin uygulandığı işlemler

12.05.1988 tarihli 88/12944 sayılı BKK ile düzenlenen ithalatta KKDF kesintisi, ithalatın kabul kredili, mal mukabili ve vadeli akreditif ödeme şekillerinden birisiyle yapılması durumunda, mal bedelinin % 6'sı oranında uygulanmaktadır.

İthalat bedelinin peşin ödeme suretiyle yapılması durumunda ise, bu kesinti uygulanmamaktadır. Bunun için ithalat bedelinin tamamının gümrük beyannamesinin tescil tarihinden önce ödendiğini gösteren banka dekontunun, beyannamenin tescilli sırasında gümrük idaresine ibrazı gerekmektedir. KKDF kesintisi açısından gümrük idaresinin yaptığı kontroller, bankaca düzenlenen transfer bildirim dekontunda yer

alan bilgiler ile gümrük beyannamesinde yer alan bilgilerin karşılaştırılması yoluyla yapılmaktadır.

İthalat işlemlerinde doğabilecek KKDF kesintisi konusunda Gümrükler Genel Müdürlüğü tarafından yayımlanan 2011/16 sayılı Genelge uyarınca, KKDF kesintisine tabi olmayan ödeme şekillerine göre gerçekleştirilen ithalatta, mal bedelinin serbest dolaşıma giriş beyannamesinin tescil tarihinden önce (bu tarih dâhil) ilgili bankaya yatırılması ve ilgili banka tarafından da bu bedelin ihracatçıya transferinin en geç iki iş günü içinde tamamlanmış olması gerekmektedir.

İkincil işlem görmüş ürünlerin ithalinde KKDF kesintisinin uygulanması

Dâhilde İşleme Rejimi kapsamında yapılan işleme faaliyetleri sonucunda elde edilen asıl işlem görmüş ürün dışındaki ürün, 2005/8391 sayılı Dâhilde İşleme Rejim Kararı çerçevesinde ikincil işlem görmüş ürün olarak adlandırılmıştır.

2006/12 sayılı Dâhilde İşleme Rejim Tebliği'nin 38'inci maddesinin 9'uncu bendi dâhilde işleme rejimi kapsamında elde edilen işlem görmüş ikincil ürünlere uygulanabilecek işlemleri sıralamaktadır. Söz konusu madde uyarınca, dâhilde işleme izin belgesi/dâhilde işleme izni kapsamında ithal edilen eşyadan elde edilen işlem görmüş ikincil ürünün, belge/izin ihracat taahhüdünün kapatılmasından önce, gümrük mevzuatı çerçevesinde gümrük idaresi gözetiminde imhası, gümrüğe terk edilmesi, çıkış hükmünde gümrüğe teslimi veya serbest dolaşıma giriş rejimi hükümlerine göre ithali hallerinde, bu ürünün ihracatının gerçekleştirilmesi aranmamaktadır.

2013/6 sayılı Genelge ile dâhilde işleme rejimi kapsamında üretilen ikincil işlem görmüş ürünlerin serbest dolaşıma giriş rejimine tabi tutulması halinde Kaynak Kullanım Destekleme Fonu kesintisinin hangi durumlarda uygulanacağına ilişkin düzenleme yapılmıştır. Buna göre, dâhilde işleme rejimi kapsamında üretilen ikincil işlem görmüş ürünlerin serbest dolaşıma giriş rejimine tabi tutularak;

- ▶ Gümrük Kanunu'nun 114'üncü maddesine göre vergilendirilmesi (ithal eşyasının dâhilde işleme rejimine ilişkin beyannamenin tescil tarihindeki vergi oranı ve diğer vergilendirme unsurlarına göre) halinde, eşya bedelinin dâhilde işleme rejimine ilişkin verilen gümrük beyannamesinin (ithale konu edilen hammaddeye ilişkin beyanname) tescil tarihinden sonra ödenmesi durumunda,
- ▶ Gümrük Kanunu'nun 115'inci maddesine göre vergilendirilmesi (asıl işlem görmüş ürünün ihraç edilen kısmı oranındaki ürünlerin serbest dolaşıma girişine ilişkin beyannamenin tescil tarihindeki vergi oranı ve diğer vergilendirme unsurlarına göre) halinde, eşya bedelinin serbest dolaşıma giriş rejimine ilişkin gümrük beyannamesinin (ikincil işlem görmüş ürüne ilişkin beyanname) tescil tarihinden sonra ödenmesi durumunda,

KKDF kesintisi yapılacaktır.

Buna göre, Kanun'un 115'inci maddesi kapsamında ikincil işlem görmüş ürünlerin serbest dolaşıma sokulması halinde, eşya bedelinin serbest dolaşıma giriş rejimine ilişkin gümrük beyannamesinin tescil tarihinden önce satıcıya transferi

gerekmektedir. Ancak, burda yer verilen "eşya bedeli" ifadesinin ikincil işlem görmüş ürüne ilişkin bedel mi, yoksa dâhilde işleme rejimine konu edilen hammaddeye ilişkin kıymet mi olduğu konusunda herhangi bir açıklama yapılmamıştır.

Bedelsiz olarak ithale konu edilen ikincil işlem görmüş ürünler için KKDF kesintisi uygulanması

İkincil işlem görmüş ürün için ihracatçıya asıl eşya bedelinden ayrı bir ödeme yapılmamakta; eşya, ödeme şekli "Bedelsiz" beyan edilerek serbest dolaşıma girmektedir.

Ancak, yapıya bir bütün olarak bakıldığında, dâhilde işleme rejimi kapsamında alınan hammadde için yapılan ödemenin bir bölümü ikincil işlem görmüş ürüne ilişkin olarak yapılmaktadır.

Örnek;

100 ton X hammaddesinden 50 ton A ve 40 ton B asıl işlem görmüş ürünleri, 10 ton ise ikincil işlem görmüş ürün olan C ürünü elde edilmektedir. (Fire % 0 kabul edilmiştir.) 100 ton X hammaddesi için yurt dışındaki satıcıya toplamda 200.000 USD ödeme yapıldığı düşünüldüğünde, toplam transferin üretilen ürün bazındaki değeri,

- Asıl işlem görmüş A ürünü için 100.000 USD,
- Asıl işlem görmüş B ürünü için 80.000 USD,
- İkincil işlem görmüş C ürünü için 20.000 USD,

olarak hesaplanmaktadır. Buna göre, yukarıda yer verilen Genelge dikkate alındığında, KKDF riski oluşmamasını teminen, yükümlünün ikincil işlem görmüş ürüne ilişkin hesaplanan kıymet olan 20.000 USD tutarında banka transferini serbest dolaşıma giriş rejimine ilişkin gümrük beyannamesinin tescil tarihinden önce yurt dışındaki satıcıya yapması gerekmektedir.

Öte yandan, ilgili ürünlerin "Bedelsiz" olarak serbest dolaşım rejimine konu edilmesi KKDF açısından belirsizlik yaratmaktadır. Zira her ne kadar ikincil işlem görmüş ürün için satıcıya ayrıca bir ödeme yapılmasa da, bu eşyanın hammaddenin bir parçası olduğu düşünüldüğünde, ithal eşyaya ilişkin transfer yurtdışına yapılmadığı sürece "Bedelsiz" olarak beyan edilen ikincil işlem görmüş ürün için KKDF hesaplanma riskinin devam ettiği değerlendirilmektedir.

Sonuç olarak, 2015/7511 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı kapsamında % 0 KKDF kesintisinden yararlanamayan ikincil işlem görmüş ürünün dâhilde işleme rejimi kapsamında yapılan üretim sonucu şirket stoklarına alındığının ve ithal edilen hammaddeye ilişkin olarak yapılan ödemenin yurt dışına transferinin, ikincil işlem görmüş ürünlerin serbest dolaşıma giriş tarihinden sonra yapıldığının tespit edilmesi halinde, mevcut düzenlemeler çerçevesinde serbest dolaşıma giren ürünler için (her ne kadar ödeme şekli "Bedelsiz" olarak beyan edilse de) KKDF kesintisi riski bulunmaktadır. Ancak, bu tür bir yaklaşımın dâhilde işleme rejiminin amacı ve KKDF tekniği ile uyum olmadığı açıktır.

İthalatta miktar farklılıklarına ilişkin düzenlemeler

Giriş

Türk Gümrük mevzuatında, gümrük vergilendirme unsurları kıymet, tarife, menşe ve miktar olarak sayılmaktadır. Vergilendirme unsurlarında oluşacak farklılıkların neticesinde gümrük mevzuatı çerçevesinde cezai durumlar ortaya çıkabilmektedir.

Eşyaya ilişkin miktar eksiklik veya fazlalığı taşıyıcı tarafından özet beyan verilmesi esnasında anlaşılabilmesi gibi eşyanın ithalatçısı tarafından teslim alınması sırasında veya teslim alınmasından sonra da anlaşılabilir. İthalatta miktar farklılıkları, kimi zaman eşyanın niteliği gereğince doğal olarak oluşabilmekte kimi zaman ise tedarikçinin hatalı yüklemesi gibi sebeplerden kaynaklanabilmektedir. Özellikle yedek parça ve dökme eşyada ortaya çıkan miktar farklılıklarına ilişkin gümrük mevzuatında yer alan izahatlar bu yazının konusunu oluşturmaktadır.

1. Özet beyan aşamasında oluşan eksiklik/fazlalık

Türkiye Gümrük Bölgesi'ne getirilmek üzere taşınan eşyada miktar farklılığı olduğu taşıyıcı tarafından özet beyan verilmesi sırasında anlaşılabilir. Eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesi'ne getirilmesinde sorumluluk taşıyıcıda olduğundan, özet beyan aşamasında ortaya çıkabilecek farklılıklardan da taşıyıcı sorumlu bulunmaktadır.

Özet beyan, eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesine getirilmesinden önce, eşyayı Türkiye Gümrük Bölgesine getiren veya eşyanın gümrük bölgesine taşıma sorumluluğunu üstlenen kişi tarafından giriş gümrük idaresine verilmektedir.

Özet beyan uygulamasına ilişkin olarak, 4458 sayılı Gümrük Kanunu ve buna bağlı Gümrük Yönetmeliği'nde yer alan hükümler çerçevesinde Gümrükler Genel Müdürlüğü tarafından yayımlanan 2012/2 sayılı Genelge bulunmaktadır. Bahsi geçen Genelge'ye göre, özet beyan aşamasında, özet beyan ile eşyanın taşıttan ilk olarak boşaltıldığı yer olan giriş gümrük idaresinde düzenlenen boşaltma listesinin karşılaştırılması neticesinde tespit edilen farklılıklar için özet beyan takibatı yapılmaktadır.

Özet beyan eksiklik/fazlalık tespiti ve takibatı, giriş gümrük idarelerince yapılmakta ve takibat eşyanın gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulmasından önce başlatılmaktadır.

Konteyner ile taşınan eşya için, konteyner açılmadan boşaltma listelerinin düzenlenmesi halinde, boşaltma listelerinin konteyner bazında düzenlenmesi, araç olarak kabul edilen konteynerin, özet beyan işlemlerinde kap olarak dikkate alınması ve özet beyan eksiklik/fazlalık takibatının konteyner bazında yapılması gerekmektedir. Ancak, konteyner açılmak suretiyle boşaltma listeleri düzenlenir ise, takibat konteyner bazında değil, konteynerden boşaltılan eşya bazında yapılmaktadır.

Örneğin, taşıyıcı tarafından verilen özet beyanda eşya 50 kap olarak belirtilmiş ancak eşyanın taşıttan boşaltılmasından sonra 55 kap olduğu anlaşılırsa, özet beyan fazlalık takibatı, ya da 45 kap olduğu anlaşılırsa ise özet beyan eksiklik takibatı yapılmaktadır.

2. Beyan aşamasında oluşan miktar farklılıkları

Türkiye Gümrük Bölgesi'ne getirilen ve gümrüğe sunulan eşya için eşya sahibi tarafından gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulması gerekmekte olup bu aşamada oluşacak miktar farklılıklarından eşya sahibi sorumlu bulunmaktadır.

Beyan aşamasında aynı tür eşyada miktar farklılığı olabileceği gibi, farklı bir eşya sebebiyle de miktar farklılığı ortaya çıkabilmektedir. Örneğin, beyan edilen eşya 100 adet çanta iken; eşyanın ithalatı tamamlandıktan sonra aslında ithal edilen eşyanın 90 ya da 110 adet çanta olduğu veya 90 ya da 110 adet cüzdan olduğu ortaya çıkabilmektedir.

Bu kapsamda, serbest dolaşıma giriş rejimine tabi tutulan eşya için beyanname tescil edilerek ithalat işlemleri tamamlandıktan sonra eşya miktarının fazla/eksik çıkması durumunda başka bir eşyanın beyanı sonucunu doğurmaması kaydıyla, bu işleme ilişkin beyannameye düzeltme yapılması mümkün bulunmaktadır.

Diğer taraftan, Gümrük Yönetmeliği'nin 121'inci maddesinde "başka bir eşya" ifadesinden, tarife alt pozisyonu değişen, değişmemesi durumunda ise her türlü vergi ile ek mali yükümlülüğün ad valorem usulde oran veya spesifik usulde miktarına ve/veya ticaret politikası önlemine ilişkin faydalanılacak hak ve menfaatlerde farklılık gösteren eşyanın anlaşılması gerektiği belirtilmektedir. Bu gibi durumlarda, Gümrükler Genel Müdürlüğü tarafından yayımlanan 31.10.2016 tarihli ve 19781236 sayılı yazıda da belirtildiği üzere, bir rejim beyanında bulunularak buna ilişkin gümrük beyanname verildikten sonraki aşamada tespit edilen miktar farklılıkları için ilgili rejim hükümlerine göre işlem yapılması gerekmektedir.

3. Düzeltme işlemleri

3.1. Özet beyanda düzeltme

Eşyayı Türkiye Gümrük Bölgesine getiren veya eşyanın gümrük bölgesine taşıma sorumluluğunu üstlenen kişi tarafından verilen özet beyanda, düzeltme işlemleri de taşıyıcı tarafından yapılmaktadır.

Özet beyan ile boşaltma listesinin karşılaştırılması sonucunda özet beyan eksiklik veya fazlalığının tespit edilmesi halinde, taşıtın işleticisi, kullanıcısı veya temsilcisi, geçici depolama yeri işletme memuru ve karşılaştırmayı yapan gümrük memuru tarafından imzalanmak suretiyle bir tutanak düzenlenerek özet beyan eksiklik/fazlalık takibatına geçilmektedir. Özet beyanda kayıtlı miktara göre eksik veya fazla çıkan eşya için özet beyanı veren kişiye, tutanağın düzenlendiği tarihte bildirimde bulunulmakta ve 3 aylık takibat süresi verilerek eksiklik veya fazlalığın neden kaynaklandığının açıklanması istenilmektedir. Yapılan açıklama neticesinde gümrük idarelerince izin verilme şartıyla özet beyanda düzeltme yapılması gerekmektedir.

Gümrük Kanunu'nun 35/B maddesinde özet beyanın düzeltilmesi konusuna yer verilmektedir. Buna göre, özet beyan veren kişinin talep etmesi halinde, özet beyanın verilmesinden sonra bir veya daha fazla bilginin değiştirilmesine gümrük idarelerince izin verilmektedir. Ancak aşağıdaki 3 durumdan sonra özet beyanda değişiklik yapılmasına izin verilmemektedir.

- Özet beyanı veren kişiye eşyanın muayene edileceğinin bildirilmesinden,
- Söz konusu bilgilerin yanlış olduğunun tespit edilmesinden,
- Eşyanın boşaltılmasına izin verilmesinden.

Diğer yandan, özet beyan takibatı sonuçlanmadan bir gümrük beyanı yapılmak istenebilmektedir. Ancak, özet beyan fazlası eşya için bir gümrük beyanında bulunulmak istenilmesi durumunda eşya teslim edilmemektedir. Eşyanın saklanması masraflı ve külfetli olması halinde ise, aynen korunması koşuluyla ve eşyanın gümrüklenmiş değeri tutarında teminat alınarak eşya sahibine yed-i emin olarak teslim edilmektedir.

Özet beyan eksikliği durumunda gümrük beyanı yapılmak istenmesi durumunda, fiilen mevcut olan miktar üzerinden gümrük işlemlerine devam edilmektedir. Özet beyan fazlalığı durumunda ise, takibat sonucunda, eşyanın mahrecinden yanlışlıkla yüklendiğinin ispat edilmesi ve takibatın kaldırılması üzerine eşyanın bir gümrük rejimine tabi tutulmak istenilmesi halinde, bu eşya için Gümrük Kanunu'nun 63'üncü maddesi saklı kalmak kaydıyla, yeni bir beyanname tescil edilmektedir. Mülkiyet hakkı ile ilgili bir sorun ile karşı karşıya kalmamak adına, eşyaya ilişkin taşıma belgesinde (konşimento, yük senedi, CMR vb.) gerekli düzeltme yapılarak; fazla çıkan eşya bedelinin mükellefince göndericiye ödendiğine dair belgeler gümrük idaresine ibraz edilmesi gerekmektedir. Özet beyan fazlalığının, eşyanın mahrecinden yanlışlıkla yüklenmesinden kaynaklandığının gümrük rejimi beyanından önce kanıtlanması durumunda, düzeltilen taşıma belgesindeki bilgilerle uyumlu bir faturanın ibrazı istenmekte, beyandan sonra kanıtlanması durumunda ise fazla çıkan eşyaya ilişkin yeni bir fatura aranmaktadır.

3.2. Beyannameye düzeltme

Beyan aşamasında ortaya çıkan miktar farklılıkları için eşya sahibi tarafından düzeltme yapılabilmektedir. "Beyannameye düzeltme" konusuna, Gümrük Kanunu'nun 63'üncü maddesinde yer verilmiş olup, beyan sahibinin talep etmesi halinde, başka bir eşyanın beyanı sonucunu doğurmaması kaydıyla, beyannameye yer alan bir veya daha fazla bilginin düzeltilmesine, gümrük idarelerince izin verilmektedir. Ancak aşağıdaki 3 durumdan sonra beyannameye düzeltme yapılmasına izin verilmemektedir.

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

Gümrük Yönetmeliği'nin 121'inci maddesinde eşyanın teslimine kadar;

- Eşyanın muayenesi için bilgisayar sistemi tarafından beyanın kontrolü türünün kırmızı hat olarak belirlenmesinden,
- Beyan edilen eşyaya ilişkin bilgilerin yanlış olduğunun tespit edilmesinden,

önce beyannameye düzeltme yapılabileceği ve yapılan düzeltme işlemi sebebiyle herhangi bir yaptırım uygulanmayacağı belirtilmektedir.

Bu düzenleme ile beyan sahibinin beyan ve tescilden sonra beyannamedeki döviz kuru, gümrük vergisi matrahı, KDV matrahı gibi bilgilerin hatalı beyan edilmesi durumunda, herhangi bir yaptırım ve cezai işlem söz konusu olmaksızın düzeltme yapılması mümkün olmaktadır.

Aynı maddenin 3'üncü fıkrasına göre, beyanın kontrol türü kırmızı hat olarak belirlenen eşyaya ilişkin bilgilerin yanlış olduğunun tespit edilmesinden önce düzeltme talebinde bulunulması halinde talep, Kanun'un 234/3'üncü maddesi uyarınca kendiliğinden beyan uygulamasından yararlanma talebi olarak değerlendirilerek sistemde gerekli düzeltmeler yapılmaktadır.

Bu bağlamda, aynı tarife alt pozisyonunda sınıflandırılan eşyanın eksiklik/fazlalığına ilişkin düzeltmeler Kanun'un 63'üncü maddesi kapsamında yapılabilmektedir.

Diğer yandan, Gümrük Kanunu'nun "Eşyanın Tesliminden Sonra Beyanın Kontrolü" başlıklı 73'üncü maddesinde, mavi hat uygulamasının yasal dayanağına yer verilerek, gümrük idarelerinin kendi yetkileri doğrultusunda veya beyan sahibinin talebi üzerine, yönetmelikle belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde, beyannamenin düzeltilmesinin eşyanın teslimden sonra da yapılabileceği belirtilmekte olup ilgili madde aşağıdaki gibidir:

- "1. Gümrük idareleri, eşyanın tesliminden sonra ve beyannamedeki bilgilerin doğruluğunu saptamak amacıyla, eşyanın ithal ve ihraç 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 Kanun'da yer alan ceza hükümleri saklı kalmak üzere, beyanı yeni bulgulara göre düzeltmek için gerekli işlemleri yaparlar."*

Bu kapsamda, eşyanın tesliminden sonra ilgili gümrük rejimine ilişkin hükümlerin yanlış veya eksik uygulandığının gümrük idarelerince saptanması veya beyan sahibinin talep etmesi halinde gümrük idarelerinin, cezai hükümler saklı kalmak üzere, beyannamenin yeni bulgulara göre düzeltilmesine bu madde ile imkân tanınmaktadır.

Diğer taraftan Gümrük Yönetmeliği'nin 194'üncü maddesinde ise, "Kanun'un 73/2 maddesi çerçevesinde yapılacak düzeltmeye ilişkin açıklama bilgisayar sistemine kaydedilir. Ayrıca, Gümrük Veri Ambarı Sistemindeki beyanname verileri, yapılan düzeltme doğrultusunda güncellenir. Gerek 121'inci madde uyarınca yükümlü talebi üzerine gerekse 193'üncü madde uyarınca beyannamelerde yapılacak değişiklikler gümrük idare amirinin oluru ile gümrük müdürlüklerince yapılır. Bu hüküm, eşyanın tesliminden sonra yapılacak düzeltmeler için

de geçerlidir." ifadesi yer almaktadır. Bu bağlamda, eşyanın tesliminden sonra da düzeltme işlemlerinin gümrük idare amirinin oluru ile mümkün bulunduğu sonucuna varılmaktadır.

4. Cezai işlemler

4.1. Özet beyandaki miktar farklılıkları için uygulanacak cezai işlemler

Gümrük Kanunu'nun 237'nci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca, eşya cinsine göre Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenecek ve dökme gelen eşyada yüzde üçü aşmayacak oranlardaki eksiklik ve fazlalıklar için özet beyan takibatı yapılmamaktadır. Özet beyan eksikliği veya fazlalığının, Bakanlar Kurulu kararı ile belirlenen oranları aşması halinde ise özet beyan takibatı ve varsa cezaî işlem, eksiklik veya fazlalığın Bakanlar Kurulu kararı ile belirlenen oranları aşan kısmı için uygulanmaktadır.

Özet beyan fazlası olan ancak Gümrük Kanunu'nun 237'nci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca takibata konu olmayan eşyanın, beyan sahibi tarafından bir gümrük rejimine tabi tutulmak istenilmesi halinde, herhangi bir ceza tatbik edilmeyerek ilgili gümrük rejimi hükümleri çerçevesinde işlem yapılmaktadır.

Diğer yandan, dökme gelen eşyada özet beyan takibatı gerektirmeyen fazlalık tespitine ilişkin 15.07.2010 tarihli ve 15952 sayılı Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün yazısında belirtildiği üzere, EUR.1 Dolaşım Sertifikası gibi menşe ispat belgeleri veya A.TR Dolaşım Belgesi kapsamında tescil edilen ithalat beyannamesi için gümrük idaresine sunulan menşe ispat belgeleri veya A.TR Dolaşım Belgesinin kapsamadığı fazlalık bölüm için gümrük vergisi tahsil edilerek cezai işlem uygulamadan eşyanın ithalatı gerçekleştirilmektedir.

Takibat sonucunda özet beyan fazlası eşyanın, yanlışlıkla mahrecinden fazla olarak yüklenmiş olduğunun ispat edilememesi durumunda, söz konusu eşyaya el konularak mülkiyetinin kamuya geçirilmesine karar verilerek, tasfiyeye tabi tutulmakta ve eşyanın CIF kıymeti kadar para cezası uygulanmaktadır.

Teminat alınmak suretiyle eşya sahibine yed-i emin olarak teslim edilen eşyanın, takibat süresi içerisinde tüketilmiş olması ve yapılan takibat sonucunda özet beyan fazlası eşyanın yanlışlıkla mahrecinden fazla olarak yüklenmiş olduğunun ispat edilememesi halinde, Gümrük Kanunu'nun 237'nci maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca CIF kıymeti kadar para cezası alınmakta ve 207'nci maddesi uyarınca teminat nakde çevrilmektedir.

Özet beyan eksikliklerinde uygulanacak ceza miktarları ise, eksikliğin tamamı dikkate alınmak suretiyle hesaplanmaktadır. Eşyanın telef veya kaybindan, noksan gönderildiğinden veya çalınmasından kaynaklanan miktar eksikliklerinde, bu eksikliği karşılayan kıymet, beyan edilen esas kıymetten düşülmek suretiyle kalan kıymet vergi matrahına esas tutulmaktadır.

Gümrük Kanunu'nun 237'nci maddesi uyarınca, noksan çıkan kapların gümrük idaresince belirlenecek süre içinde mahrecinden yüklenmemiş, yok olmuş veya çalınmış olduğu kanıtlanmadığı takdirde, bu noksan kaplara ait eşya için tarife pozisyonuna veya tarife pozisyonu tespit edilemiyor ise cinsine

ve türüne göre tarifede dâhil olduğu faslın en yüksek vergiye tabi pozisyonuna göre hesaplanan gümrük vergileri kadar para cezası alınmaktadır. Bu esasa göre ceza hesaplanamaması durumunda ise, noksan her kap için 241'inci madde uyarınca usulsüzlük cezası uygulanmaktadır.

2012/2 sayılı Genelge uyarınca, özet beyan eksikliklerinde uygulanacak ceza miktarları, Gümrük Kanunu'nun 237'nci maddesinin ikinci fıkrası hükmü saklı kalmak kaydıyla, eksikliğin tespit edilip tutanağın imzalandığı tarihte yürürlükte bulunan İthalat Rejim Kararı eki listelerde "diğer ülkeler" sütununda yer alan gümrük vergisi oranı dikkate alınmak suretiyle hesaplanmaktadır.

4.2. Beyannamedeki miktar farklılıkları için uygulanacak cezai işlemler

4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 234'üncü maddesinde, serbest dolaşıma giriş rejimine tabi tutulan eşyaya ilişkin olarak, yapılan beyan ile muayene ve denetleme veya teslimden sonra kontrol sonucunda, Gümrük Tarifesini oluşturan unsurlarda aykırılık görüldüğü ve beyana göre hesaplanan ithalat vergileri ile muayene sonuçlarına göre alınması gereken ithalat vergileri arasındaki fark % 5'i aştığı takdirde, ithalat vergilerinden ayrı olarak bu farkın üç katı para cezası alınacağı belirtilmektedir.

Beyanın kontrolü sonucunda Kanun'un 234'üncü maddesinde bahsi geçen aykırılıkların vergi farkı yaratmaması veya %5'i aşmayan vergi farkı yaratması durumunda ise 241'inci madde uyarınca usulsüzlük cezası uygulanmaktadır.

Bahsi geçen maddeler uyarınca, yapılan beyan ile muayene ve denetleme veya teslimden sonra yapılan kontrol sonucunda aynı eşyanın fazla çıktığının anlaşılması durumunda, Kanun'un 234/3 maddesi çerçevesinde "kendiliğinden bildirim" uygulaması ile farklılığa tekabül eden vergiler, bu vergilerin % 45 tutarında para cezası ve gecikme zammı oranında gecikme faizi ödenerek beyannamede düzeltme yapılması mümkün bulunmaktadır. Vergi farkı yaratmayan veya %5'i aşmayan vergi farkı yaratması durumunda yalnızca usulsüzlük cezası uygulanmaktadır.

Ancak, "farklı bir eşyanın beyanı"ni doğuran miktar farklılığı, yani fazla çıkan eşyanın farklı bir GTİP'te sınıflandırılması durumu ile ilgili gümrük mevzuatında açık ve net bir düzenleme mevcut olmamakla beraber Gümrük Kanun'un 234/3 maddesi kapsamında bildirim yapılabileceği düşünülmektedir. Başka bir eşya olarak gümrük idaresine beyan yapılması ise "yeni bir ithalat" işlemi olarak değerlendirileceğinden, bu eşya için ithalat vergilerinin ödenmesi, ticaret politikası önlemlerinin yerine getirilmesi, başka kurumlar tarafından alınması gereken izinlerin alınması gerekmektedir.

Diğer yandan, aynı Kanun'un 237'nci maddesinde, eşya miktarının gümrük idaresince tespit edilmediği ve rejim beyanının belgelerinde kayıtlı miktarlara göre yapıldığı durumlarda, tespit edilen miktar farklılıkları özet beyan eksiklik veya fazlalığı olarak değerlendirilerek yapılan takibat sonucunda miktar farklılığı nedeniyle cezayı gerektirir bir durum ortaya çıkması halinde, 234'üncü madde hükümleri uygulanmayarak sadece 237'nci madde hükümlerine göre işlem yapılacağı belirtilmektedir.

Tespit edilen farklılıklara uygulanacak işlemlere ilişkin Gümrük Yönetmeliği'nin 192'nci maddesi uyarınca, muayene sonucunda tespit edilen gümrük tarife istatistik pozisyonu, miktar, kıymet, menşe ve/veya kullanım yeri farklılığı nedeniyle yapılacak tahakkuklarda ve idare tarafından alınacak kararlarda,

yürürlükteki kaçakçılıkla mücadele mevzuatı, dış ticaret mevzuatı ve diğer mevzuat ile ticaret politikası önlemlerine ilişkin hükümler de göz önünde bulundurulmaktadır.

5. Sonuç

Gümrük ve vergi tekniği açısından ithale konu eşyanın fiilen gelen miktarı üzerinden beyan edilmesi ve stoklara alınması beklenmektedir. İthal edilen eşyanın fatura üzerindeki miktardan farklı olması durumunda, gümrük işlemlerinin de fiilen mevcut olan miktar üzerinden gerçekleştirilmesi ve bu kapsamda gerekli düzeltmelerin (özet beyan-boşaltma listeleri karşılaştırılmaları sonrasında - serbest dolaşıma giriş beyanı anında) yapılması gerekmektedir.

Özet beyan aşamasında tespit edilen farklılıklara ilişkin olarak, Gümrük Kanunu'nun 237/4 maddesinde dökme gelen eşyada %3'ü aşmayacak şekilde, eşya cinsi itibarıyla Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenecek oranlardaki eksiklik ve fazlalıklar için takibat yapılmayacağı belirtilmiş ve Gümrük Yönetmeliği'nin 75/7 maddesinde de takibata konu olmayan miktar için herhangi bir cezaî işlem uygulanmayacağına yer verilmiştir. Ancak, mevcut belgelerin düzeltilerek, ve varsa ilave vergilerin de hesaplanarak işlem tesis edilmesi gerekmektedir.

Aynı Kanun maddesi kapsamında ayrıca, özet beyana göre eksiklik oluşan durumlarda, noksanlıklara ilişkin olarak gümrük vergileri kadar para cezası; fazlalık durumlarında ise, fazlalık durumu açıklanmadığında, eşya tasfiye edilerek eşyanın CIF kıymeti kadar para cezası alınacağı belirtilmektedir.

Ayrıca, eşya miktarının gümrük idaresince tespit edilmediği ve rejim beyanının belgelerinde kayıtlı miktarlara göre yapıldığı durumlarda, tespit edilen miktar farklılıkları özet beyan eksiklik veya fazlalığı olarak değerlendirilmekte olup; yapılan özet beyan eksiklik veya fazlalık takibatı sonucunda miktar farklılığı nedeniyle cezayı gerektirir bir durum ortaya çıkması halinde, 234'üncü madde hükümleri uygulanmayarak sadece 237'nci madde hükümlerine göre işlem yapılması gerekmektedir.

Yukarıda yer verilen gümrük mevzuatı çerçevesinde, miktar farklarının söz konusu olması durumunda, bu durumun gümrük idaresince serbest dolaşıma giriş anında tespit edilmesine dahi beyana tabi bulunduğu ve gümrük idaresince sonradan tespiti halinde cezai işlem tesisinin söz konusu olabileceği anlaşılmaktadır. Bu bağlamda, hem gümrük beyanı ve vergi ödemelerinin "fiilen mevcut olan miktar" üzerinden yapılması beklenmektedir.

Gümrük mevzuatı hükümleri kapsamında, cezai hükümler saklı kalmak ve başka bir eşyanın beyanı sonucunu doğurmaması kaydıyla, beyan sahibinin talebi üzerine beyannamede yer alan bir veya daha fazla bilginin düzeltilmesine, gümrük idarelerince izin verileceği bilinmektedir. İthalat işlemleri tamamlandıktan sonra, aynı cins eşyanın beyan edilen miktardan fazla çıkması durumu, "başka bir eşyanın beyanı" sonucunu doğurmadığından, bu işleme ilişkin beyannamede düzeltme yapılması mümkün bulunmaktadır. Bu doğrultuda, aynı eşyanın fazla çıktığının anlaşılması durumunda, Kanun'un 234/3 maddesi çerçevesinde "kendiliğinden bildirim" başvurusu yapılarak, farklılığa tekabül eden vergiler, bu vergilerin % 45 tutarında para cezası ve gecikme zammı oranında gecikme faizi ile birlikte tatbik edilecek ve düzeltme gerçekleştirilmiş olacaktır. Ayrıca, bu cezai işlem uzlaşmaya konu edilebilmektedir.

İthalatta gözetim uygulaması ve KDV açısından değerlendirilmesi

Gözetim uygulaması nedir?

Gözetim uygulaması, bir eşyanın ithalatı esnasında, yerli üreticilerin zarar görmesini engellemek ve ithalat işleminden kaynaklanacak vergi kayıplarının önlenmesi amacıyla, eşyanın ithalatında üzerinden vergi hesaplanacak kıymet ile ilgili, adet başına asgari bir fiyat belirlenmesi uygulamasıdır. Diğer bir deyişle, bir malın ithalatının yerli üreticiler üzerinde zarar oluşturabilme potansiyelinin olup olmadığının tespit edilerek gerekli tedbirlerin alınması uygulamasıdır.

Gözetim uygulaması ithalat esnasında ithal edilecek eşyanın kıymet bedeli, o eşyaya ilişkin idare tarafından belirlenen birim fiyatın altında kaldığı zaman devreye girmektedir.

Ancak belirtmek gerekir ki, bir adet gümrük beyannamesi kapsamında ilgili gümrük tarife istatistik pozisyonundan (GTİP) 10 adet veya daha az miktarda yapılacak olan ithalat, gümrük kıymetine bakılmaksızın gözetim uygulamasından muaf tutulmaktadır.

Gözetim belgesi nedir ve gözetim uygulamasındaki bir eşyanın ithalini gözetim belgesi olmadan gerçekleştirmek mümkün müdür?

İthal edilecek eşyanın kıymet bedeli, "İthalatta Gözetim Uygulanmasına İlişkin Tebliğler" de belirtilen miktarın üzerinde ve belirlenen birim fiyatın altında ise yükümlü, gözetim belgesi almak veya Gümrük İdaresi tarafından ilgili tebliğde belirtilen kıymet sınırına ulaşıncaya kadar arttırılan bedel için de vergi ödemek durumundadır. Gözetime tabi tutulan bir ürün ancak ilgili matrah artırımının gerçekleştirilmesi veya Ekonomi Bakanlığı tarafından düzenlenecek gözetim belgesinin ve diğer gerekli belgelerin ilgili gümrük idaresine ibraz edilmesi halinde ithal edilebilir.

İlgili tebliğ ve genelgede, ithal edilecek eşyanın gerçek satış bedeli ile eşyanın gümrük kıymet bedelinin aynı kavramlar olmadığı açıklanmaktadır. Her ne kadar Gümrük Kanunu'nun 24. maddesinde eşyanın gümrük kıymetinin eşyanın satış bedeli olduğu hükmüne yer verilmiş olsa da, bahsedilen kıymet, eşyanın Gümrük Kanunu hükümlerine göre belirlenmiş gerçek satış bedeli değil, yükümlünün gözetim belgesi almamak adına belirtilen kıymete ulaşmak için arttırmış olduğu kıymet bedelidir. Dolayısıyla ithal eşyası için ödenecek vergi eşyanın gerçek değeri üzerinden değil, eşyanın kıymetine ilişkin Tebliğe göre belirlenen bedel üzerinden hesaplanmaktadır.

Dolayısıyla, gözetim uygulaması kapsamında olan bir eşyanın ithalini gerçekleştirilmesi adına, gözetim belgesinin ilgili gümrük idaresine ibraz edilmesi gerekmektedir. Ancak, gözetim uygulaması kapsamında olan bir eşyanın, ithali gerçekleştirecek yükümlü tarafından yurt dışı giderler altında yapacağı ek beyan ile ilgili tebliğde belirtilen kıymete ulaşması halinde yükümlüden ihtirazi kayıt yapmayacağına dair taahhüt alınarak serbest dolaşıma sokulması da mümkündür.

Diğer taraftan, Gümrükler Genel Müdürlüğü tarafından yayımlanan 2016/18 sayılı Genelge ile getirilen değişiklik doğrultusunda, artık gözetim uygulaması kapsamı eşyanın serbest dolaşıma girişinde gözetim belgesinin aranmaması için ek beyan ile kıymetin ilgili tebliğde belirtilen kıymete ulaştırılması yeterli olup "ihtirazi kayıt yapılmayacağına dair taahhüt verilmesi" şartı aranmaması hükmü getirilmiştir.

Dolayısıyla, gözetim uygulaması kapsamında ithal edilecek eşyanın, ek beyan ile kıymetin ilgili tebliğde belirtilen kıymete ulaştırılması yeterli olacak ve ihtirazi kayıt yaptırılması zorunlu olmayacaktır.

Ancak, aynı maddeye eklenen hüküm ile daha önce gözetim belgesi sunmaksızın eşyanın kıymetinin ek beyan ile tebliğde belirtilen kıymete ulaşmasını sağlayan ancak kıymet artırımına karşı dava açtığı tespit edilen yükümlülerin tekrar bu uygulamadan faydalanamayacakları belirtilmiştir. Diğer bir deyişle, söz konusu durumda, yükümlülerin Ekonomi Bakanlığı'ndan ilgili eşya için alacakları Gözetim Belgesini ibraz etmek zorunda oldukları ve Gözetim Belgesi ibraz edilmemesi durumunda, eşyanın serbest dolaşıma girmesine izin verilmeyeceği belirtilmektedir.

Gözetim belgesi nasıl temin edilir, ne kadar süre geçerlidir ve devredilebilir mi?

Gözetim belgesi, Ekonomi Bakanlığı İthalat Genel Müdürlüğü'ne yapılacak başvuru sonucu edinilebilmekte olup 6 ay süresince geçerlidir.

Gözetim belgesi taleplerine ilişkin başvuruların değerlendirmeye alınabilmesi için ilgili "İthalatta Gözetim Uygulanmasına İlişkin Tebliğ" içerisinde paylaşılan başvuru formu ile İthalat Genel Müdürlüğüne iletilmesi gerekir.

İlgili bilgi dışında İthalat Genel Müdürlüğü tarafından gerekli görülmesi halinde veya iletilen bilgi ve belgelerde çelişki tespit edilmesi halinde ek bilgi ve belge istenebilmektedir.

Gözetim belgesinin üçüncü kişilere devredilmesi mümkün değildir. Gözetim belgesinin geçerlilik süresi sona erdiğinden itibaren on işgünü içerisinde belge sahibi tarafından, gözetim belgesinin aslı, gerçekleştirilen ithalatlara ilişkin fatura ve gümrük beyanname fotokopilerinin İthalat Genel Müdürlüğüne iletilmesi gerekmektedir.

Gözetim uygulaması kapsamında örnek kıymet matrahı hesaplama yöntemi:

Gözetim uygulamasına tabi bir eşyanın Bakanlık tarafından belirlenen en düşük kıymetinin adet başına 15 USD olduğu ve bu üründen 225.000 USD CIF bedeliyle 20.000 adet ithal edilmek istendiği varsayımıyla:

Beyan edilen CIF bedeli gözetim uygulamasının alt sınırı olan 300.000 USD (20.000 x 15 USD) değerinin altında kaldığı için, dış maliyetler (navlun, sigorta...) yükseltilerek CIF bedeli istenilen düzeye çıkartılır. Böylece verginin hesaplanacağı vergi matrahı arttırılmış ve dolayısıyla ithalat maliyeti yerli üreticilerin korunacağı bir seviyeye getirilerek yerli üreticilere avantaj sağlanmış olur.

Gözetim uygulamasının katma değer vergisi açısından değerlendirilmesi ve tartışmalı olan hususlar

Yazımızda belirttiğimiz üzere, gözetim uygulaması neticesinde, gözetim uygulaması kapsamında gözetim belgesiz ithal edilecek eşyanın gerçek satış bedeli ile eşyanın gümrük kıymet bedeli, ek beyan ile kıymetin ilgili tebliğde belirtilen kıymete ulaştırılmasından ötürü aynı olmayacaktır.

Bu doğrultuda, gözetim uygulaması kapsamında gözetim belgesiz, ek beyan ile kıymet arttırılarak yükümlüler nezdinde ithal edilen eşyada özellikle KDV yönünden hukuki ve mali anlamda pürüzler ortaya çıkmaktadır.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 21. maddesinde ise, ithalatta verginin matrahının, ithal 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, ithalat 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 ödemelerin toplamı olduğu belirtilmektedir.

Bu kapsamda, KDV Kanunu'nun yukarıda yer verilen 21. maddesi uyarınca KDV'nin matrahını ithal edilen malın gümrük vergisi tarhına esas olan kıymeti oluşturduğundan ithalatta gözetim uygulamasına istinaden yapılan ek kıymet beyanı doğrudan KDV matrahını da arttırmaktadır.

Uygulamada, gözetim uygulaması kapsamındaki eşyayı gözetim belgesiz ithal etmek isteyen yükümlüler ilgili mevzuata uygun olarak ithal edilen eşyanın kıymeti ile eşyaya ilişkin tebliğde belirtilen kıymet arasındaki farkı ek beyan ile beyan etmekte; bu ek beyan yükümlülerce, "Yurt Dışı Giderler" olarak gösterilmektedir.

Bu durum yükümlülerce ithal edilen eşyanın maliyeti ile beyan edilen KDV matrahının farklı olmasına ve KDV beyannamesi ile stok hesaplarının farklılık göstermesine neden olmaktadır. Zira gerçek olmayan bir değer üzerinden hesaplanarak gümrükte ödenen KDV'nin indirim mekanizması yolu ile telafi edilmesi her zaman mümkün olamamaktadır.

Dolayısıyla, bu uygulamadan ötürü, yükümlüler bahse konu eşyaları ithal ederken ek beyanda bulduklarından ötürü, ithalat esnasındaki KDV matrahı, ilgili eşyayı yurt içinde satışa konu ettiklerinde hesaplayacakları KDV matrahından daha fazla olacak ve ithalatta ödenen KDV'nin büyük bir kısmı mükellef üzerinde kalarak, devreden KDV yükünün sürekli artmasına sebebiyet verecektir.

Konuyu bir örnek ile anlatmak gerekirse, Amerika'da üretim yapan bir tekstil firmasının, Türkiye'de satış hakkını elde etmiş bir alım satım Türk firmasını düşünelim. Bahse konu firmanın Amerika'dan ithal edeceği kıyafetlerin bir kısmının gözetim uygulaması kapsamında olması ve gözetim belgesine sahip olmaması durumunda, ilgili firma, kıyafetlerin ithalatını ek beyan ile kıyafete ait kıymetin ilgili tebliğde belirtilen kıymete ulaştırılarak arttırılmasına katlanmak durumunda kalacak ve bu durum da devreden KDV yükünün sürekli artmasına sebebiyet verecektir.

Başka bir deyişle, firma normalde Amerika'dan, Türkiye'de 80 TL'ye satmak adına, 70 TL fiyatına satın aldığı kıyafeti gözetim uygulaması kapsamında olduğundan ve gözetim belgesine sahip olmadığından ötürü, 100 TL'ye satın almış gibi dikkate alınarak, 100 TL (kıyafete ilişkin tebliğde belirtilen kıymetin 100 TL olduğu varsayılmıştır) üzerinden KDV ödeyerek ithal etmek durumunda kalacaktır. Dolayısıyla, 100 TL üzerinden % 8 KDV ile 8 TL KDV ödeyen firma bu ödenen KDV'yi "191

İndirilecek KDV" hesabına girecek ve yurt içinde 80 TL'ye sattığı aynı kıyafete ilişkin % 8 KDV ile 6,4 TL KDV hesaplayıp 391 Hesaplanan KDV hesabına girecektir. Dolayısıyla bu işlem sonucunda 191 İndirilecek KDV hesabı, 391 Hesaplanan KDV hesabına göre 1,6 TL (8 TL - 6,4 TL=1,6 TL) daha fazla olacaktır. Bu işlemin bu şekilde tekrar edeceği düşünüldüğünde firmanın önemli seviyede bir devreden KDV pozisyonunda olacağı çok nettir.

Normal şartlar altında firmanın aynı ürünü 70 TL üzerinden % 8 KDV ile 5,6 TL ödeyerek ithal edeceğini ve aynı ürünü yurtdışında 80 TL üzerinden % 8 KDV ile 6,4 TL hesaplayarak satacağını düşündüğümüzde, firma, devreden KDV pozisyonunda değil, 0,8 TL (6,4 TL - 5,6 TL=0,8 TL) ödenecek KDV pozisyonunda olacaktır.

Yukarıdaki açıklamalar nezdinde, KDV'nin son tüketici üzerinde kalarak firmalar üzerinde bir yük oluşturmama prensibi gözetim uygulaması nedeniyle işleyememekte ve firmalar üzerinde bir yük meydana getirmektedir. Dolayısıyla, gözetim uygulaması teknik anlamda yurt içindeki üreticileri korumaya yönelik faydalı bir uygulama olsa da, firmalar üzerinde oluşturduğu devreden KDV yükü açısından KDV prensipleriyle uyum göstermemektedir.

Bu kapsamda, yerli üreticilerin korunması adına yürütülen bu uygulamanın, KDV açısından kapsam dışında bırakılarak, yalnızca gümrükte ödenen diğer vergiler bazında değerlendirilmek üzere devam ettirilmesinin hem gözetim uygulamasının amacı ile uyumlu olacağı hem de KDV mekanizmasının çalışma mantığı açısından daha uygun olacağı değerlendirilmektedir.



Türkiye’de ve dünyada ihracat kontrolleri

Giriş

Stratejik öneme sahip olan, esas olarak silah, teçhizat ve çifte kullanımlı malzemelerin uluslararası ticareti uluslararası alanda kontrole tabiidir. Çifte kullanımlı malzemeler ise sivil veya askeri amaçlarla kullanılabilen eşya, yazılım ve teknoloji malzemelerinden oluşmaktadır.

İhracat kontrolleri; uluslararası güvenliği sağlamak amacıyla silah, teçhizat ve çifte kullanımlı malzeme ve teknolojilerin uluslararası ticaretinin sınırlandırılması veya kontrol altında tutulması amacıyla düzenlenen mekanizmalardır. Bu mekanizmaların kuralları ülkelerin imzalamış olduğu uluslararası sözleşmelerle belirlenmektedir.

Hem askeri hem de sivil amaçlarla kullanılabilen malzeme ve teknolojilerin yayılmasını önlemek amacıyla ihracatta dünya çapında bir takım kontrol ve kısıtlamalar hali hazırda uygulanmakta, ancak bu gibi malzemelerin hareketinin izlenmesine yönelik tedbirler artmaktadır. Dolayısıyla ülkemizin de bu gelişmelerden etkilenmemesi mümkün görünmemekte, bu durum da mevcut ticaret politikası araçlarının güncelliğinin ve yeterince etkin kullanılıp kullanılmadığının sorgulanmasına sebebiyet vermektedir.

Temel olarak üç tür uluslararası düzenleme ihracat kontrolünü zorunlu kılmaktadır. Bunlar, uluslararası ambargo kararları, uluslararası anlaşmalar ve çok taraflı ihracat kontrol rejimleridir.¹ Bu bağlamda, ihracat kontrol rejimlerine Türk mevzuatı ile AB ve ABD mevzuatı açısından bu mekanizmalara genel bakış ve güncel değişikliklerin verilmesi bu yazının amacını oluşturmaktadır.

I. İhracat kontrollerine ilişkin kavramlar

İhracat kontrolü; uluslararası güvenlik ve istikrarı sağlama amacıyla hassas malzeme ve teknolojilerin üretiminde kullanılan malzemeleri temin etme gayesi olan devletler ile devlet dışı aktörlere transferini kontrol altına almaya yönelik izleme ve gerektiğinde sınırlamalar koyan denetim mekanizmalarının genel adıdır. Hassas malzeme ve teknolojiler; kitle imha silahları ile bu silahların fırlatma vasıtalarının yapımında kullanılan malzemelerdir. Aynı zamanda sivil amaçlı kullanımları söz konusu olduğundan ve yasal sivil ticarete konu olabileceğinden “çift kullanımlı malzeme” olarak da adlandırılır. (Demirel, 2005)²

Uluslararası ambargo kararları Birleşmiş Milletler, AGİT veya Avrupa Birliği gibi örgütlerin aldığı ve üyelerinin uymak zorunda buldukları ambargo kararlarıdır. Böyle bir durumda üye devletler, kendi iç düzenlemelerini ambargo kararlarının uygulanmasını temin edecek şekilde oluşturmak ve gerekli ihracat kontrollerini yapmak zorundadır.³

Ülkelerin ulusal güvenlik kaygısı veya uluslararası toplumla işbirliği amacıyla taraf oldukları uluslararası anlaşmalar da ihracat kontrolünü gerekli kılabilir. İhracat kontrolleri ile ilgili söz konusu anlaşmaların başlıcaları; Nükleer Silahların Yayılmasının Önlenmesi Antlaşması (NSYÖA), Biyolojik ve Toksik Silahlar Sözleşmesi ile Kimyasal Silahlar Sözleşmesi’dir.

¹ İMMİB; <http://www.ihracatkontrol.org/>

² Barış Demirel, Gümrük Uzman Yardımcısı. “Uluslararası İhracat Kontrol Rejimleri ve Gümrük Uygulamaları” uzmanlık tezi. Başbakanlık Gümrük Müsteşarlığı, Ankara, 2005. (s. 3.)

³ İMMİB; <http://www.ihracatkontrol.org/>

Çok taraflı ihracat kontrol rejimleri ise ülkelerin taraf oldukları uluslararası anlaşmaların bir adım ötesinde, anlaşma konusu alanda gönüllü bilgi paylaşımını ve çok yoğun işbirliğini öngören organizasyonlardır.⁴ Her bir ihracat kontrol rejimi, hangi malzeme ve teknolojiyi izlediğini gösteren bir ihracat kontrol listesi oluşturmuştur. Bu kontrol listelerindeki eşyanın ihracatı izne bağlı olarak izlenmekte ve bu izin verilirken eşyanın ithalatçısının son kullanıcısı olduğu belgelenmektedir. (Demirel, 2005)⁵

Bahse konu ihracat kontrol rejimleri şu şekildedir:

İhracat Kontrol Rejimi	Kapsamı
Wassenaar Düzenlemesi	Konvansiyonel silahlar ile çift kullanımlı malzeme ve teknolojiler
Füze Teknolojisi Kontrol Rejimi	Nükleer, biyolojik ve kimyasal silah taşıyıcı elverişli tüm füzeler ve bunların üretim teknolojileri
Avustralya Grubu	Kimyasal ve biyolojik silahlar ve bunlarla ilgili çift kullanımlı malzeme ve teknolojiler
Nükleer Tedarikçiler Grubu	Nükleer silahlar ve bunlarla ilgili çift kullanımlı malzeme ve teknolojiler
Zangger Komitesi	Nükleer malzeme ve teknolojiler

Tablo 1: ihracat kontrol rejimleri

II. Türkiye'de ihracat kontrol rejimleri

Kitle imha silahlarının geliştirilmesinde kullanılabilecek malzeme ve teknolojinin ihracatının denetlenmesi amacıyla oluşturulmuş ve ülkemizin taraf olduğu uluslararası düzenleme ve rejimler kapsamında kontrole tabi olan malzemelerin yer aldığı listeler mevzuat kapsamında aşağıda açıklandığı şekilde düzenlenmiştir:

Bu listelerden,

1. Wassenaar Düzenlemesi Çifte Kullanımlı Mal ve Teknoloji Listesi ile Avustralya Grubu Kimyasal Prekürsörler Listesi, 2003/12 sayılı "Çifte Kullanımlı ve Hassas Maddelerin İhracatının Kontrolüne İlişkin Tebliğ";
2. Wassenaar Düzenlemesi Mühimmat Listesi ile FTKR kılavuzu ve ekipman, teknoloji ve yazılım eki, 5201 Sayılı "Harp Araç ve Gereçleri ile Silâh, Mühimmat ve Patlayıcı Madde Üreten Sanayi Kuruluşlarının Denetimi Hakkında Kanun" ve "5201 Sayılı Kanun Gereğince Kontrole Tabi Tutulacak Harp Araç ve Gereçleri ile Silah, Mühimmat ve Bunlara Ait Yedek Parçalar, Askeri Patlayıcı Maddeler, Bunlara Ait Teknolojilere İlişkin Liste (2016 Yılı Kontrole Tabi Malzeme Listesi)";
3. Kimyasal Silahlar Sözleşmesi ekinde yer alan Kimyasal Madde Listeleri, 2002/12 sayılı "Kimyasal Silahlar Sözleşmesi Ekinde Yer Alan Kimyasal Maddelerin İhracatına İlişkin Tebliğ";
4. Nükleer Tedarikçiler Grubu talimatnamelerindeki Nükleer Malzeme ve Teknolojiler ile Nükleer Çifte Kullanımlı Malzeme ve Teknolojiler Listesi ile Zangger Komitesi Tetik Liste, "Nükleer Alanda Kullanılan Malzeme, Ekipman ve İlgili Teknolojinin İhracatına İzin Verilmesine İlişkin Yönetmelik" ve Nükleer Ve Nükleer Çift Kullanımlı Eşyaların İhracatında İzne Esas Olacak Belgenin Verilmesine İlişkin Yönetmelik Kapsamına Giren Eşya Kalemlerini Belirten "Nükleer Transfer

Uyarı Listesi" Ve "Nükleer Çift Kullanımlı Eşya Listesi"ne İlişkin Tebliğ (TAEK/NGD: 2012/1) kapsamında kontrol edilmektedir.⁶

Buna ilişkin olarak Dış Ticaret Müsteşarlığınca yayınlanan 96/31 sayılı İhracı Yasak ve Ön İzne Bağılı Mallara İlişkin Tebliğ ekinde kanun, kararname ve uluslararası anlaşmalarla ihracı yasaklanmış veya belli kamu kurum ve kuruluşlarının ön iznine bağlanmış olan mallar sıralanmıştır. Buna göre ilgili Tebliğ ekinde, yukarıda açıklanan çok taraflı ihracat kontrol rejimleri kapsamında ihracı önce izne bağlı malzemelerin hangi ilgili kurumdaki gerekli izni temin etmesi gerektiğini belirten özet tablo yasal dayanağıyla birlikte verilmiştir.

III. Dünyada ihracat kontrol rejimleri

a. AB'de ihracat kontrol rejimleri

Hem sivil hem de askeri amaçla kullanılabilen veya Kitle İmha Silahlarının yaygınlaştırılmasına katkı sağlayan eşya, yazılım ve teknoloji gibi çifte kullanımlı malzemelerin kullanımı uluslararası güvenliği sağlamak amacıyla kontrole tabiidir. Bu kontroller uluslararası zorunluluklardan kaynaklanmakta (bilhassa BM Güvenlik Konseyi Kararı 1540, Kimyasal Silahlar Konvansiyonu ve Biyolojik Silahlar Konvansiyonu) ve üzerinde anlaşmaya varılan çok taraflı ihracat kontrol rejimleri ile uyum göstermektedir.

Bu nedenle AB, uluslararası güvenlik ve barışa katkıda bulunabilmek için çifte kullanımlı bu malzemelerin ihracatı, transiti ve bunlara aracılık edilmesini kontrol etmektedir.

Avrupa Birliği ihracat kontrol rejimi 428/2009 sayılı Tüzük ile yönetilmekte ve ortak AB kontrol kurallarına, kontrol listesine ve uyumlaştırılmış politikaların uygulanmasına olanak tanımaktadır. AB rejimi altında, çifte kullanımlı malzemelerin ihracatı kontrole tabiidir ve bu malzemeler AB sınırlarını bir ihracat yetkisi olmadan terk edemezler. İhracat izni şartı aşağıdaki durumlarda uygulanır:

- ▶ Çifte kullanımlı malzemeler Tüzük eki ek I'de yer alan, AB Kontrol Listesi'nde listelenmiştir. AB Kontrol Listesi, uluslararası ihracat kontrol rejimleri olan Avustralya Grubu (AG), Nükleer Tedarikçiler Grubu (NSG), Wassenaar Anlaşması ve Füze Teknolojisi Kontrol Rejimi (MTCR) ile alınan kararlarla kabul edilmiştir.
- ▶ Bu gibi maddelerin biyolojik kimyasal, nükleer silahlar ve balistik füze silahları programı veya silah ambargosunu ihlal etmek amacıyla kullanıldıkları yönünde geçerli bir sebep olduğunda, listelenmemiş olan bu malzemeler de kapsayıcı koşul maddesi altında kontrole tabi tutulabilir.
- ▶ Kamu güvenliği veya insan hakları göz önüne alındığında, AB üyesi devletler listelenmemiş çifte kullanımlı malzemelere istisnai olarak ek denetimler koyabilir.

Belirli durumlarda, çifte kullanımlı malzemelerin ihracatı ilave AB kısıtlayıcı tedbirler (yaptırımlarına) maruz kalabilir. Bu gibi kısıtlayıcı tedbirler şu anda Kuzey Kore, İran ve Suriye ile çift kullanımlı ürünlerin ticareti için geçerlidir.

⁴ İMMİB; <http://www.ihracatkontrol.org/>

⁵ Barış Demirel, Gümrük Uzman Yardımcısı. "Uluslararası İhracat Kontrol Rejimleri ve Gümrük Uygulamaları" uzmanlık tezi. Başbakanlık Gümrük Müsteşarlığı, Ankara, 2005. (s. 7.)

⁶ BİRĞÜN, Mesut. "Avrupa Birliği'nde ve Türkiye'de Çifte Kullanımlı Malların İhracat Kontrolü (Yüksek Lisans Tezi)". İstanbul, 2006. (s. 66)

Ortak bir kontrol sisteminin varlığı çifte kullanımlı malzemelerin AB Tek Pazar'ı içinde serbest dolaşımına olanak tanımaktadır. Böylelikle, AB içinde transferi ön izinlere tabii olan bazı özel hassas malzemeler dışında, çifte kullanımlı malzemeler AB içerisinde serbestçe ticarete konu edilebilirler (Bahse konu Tüzük EK IV'de belirtilmiştir).

AB genelinde ilgili Tüzüğün bağlayıcılığı bulunmaktadır ve doğrudan uygulanabilir. Bununla birlikte, AB üyesi devletler bazı hükümlerinin uygulanması için tedbirler almak durumundadır. Örneğin; ihlaller ve uygulanabilir cezalar ile ilgili olarak, düzenli aralıklarla ulusal önlemlere genel bir bakış yayımlanır.⁷

Bunların yanında en son olarak, 12.10.2015 tarihli ve 2015/2420 sayılı Komisyon Düzenleyici Tüzüğü ile 428/2009 sayılı Tüzük eklerinde değişiklikler yapılmıştır. Anılan düzenleyici Tüzüğün giriş bölümünde; 428/2009 sayılı Tüzük Ek I'de belirtilen çifte kullanımlı malzemeler listesinin uluslararası güvenlik yükümlülükleriyle tam uyumun sağlanabilmesi, şeffaflığın garanti edilebilmesi ve ihracatçıların rekabetini sağlayabilmek için düzenli olarak güncellenmesi gerektiği açıklanmıştır. Ayrıca İhracat kontrol rejimlerindeki kontrol listesinde 2014'de yapılan değişikliklerin, anılan Tüzüğe ekli Ek I'de ilave değişiklikler yapılmasını gerektirdiği, ihracat kontrol yetkilileri ve operatörleri için referansları kolaylaştırmak için bahse konu Ek I'in güncellenmiş ve konsolide edilmiş versiyonunun yayınlanması gerektiği belirtilmiştir. Düzenleyici Tüzük Madde 1'de, 428/2009 sayılı Tüzük Ek I'in anılan tüzüğün ek I'inin değiştirildiği ifade edilmiştir.

Ayrıca 428/2009 sayılı Tüzüğe ekli ekler II a ve II g'de Birlik Genel İhracat Yetkilerinin ve ek IV'de belirli topluluk içi transferler için yetki gerekliliklerinin ne olduğu açıklanmıştır. İlgili düzenleyici tüzük ile bu eklerde de değişiklik yapılmıştır.

b. ABD'de ihracat kontrol rejimleri

Silah İhracat Kontrol Yasası (AECA), Birleşik Devletler'den askeri malzemelerin ihracat kontrol yasasının temelidir. Dışişleri Bakanlığı, Uluslararası Silah Kaçakçılığı Yönetmeliği (ITAR) ile bu statüyü uygulamaktadır. Savunma ürün ve hizmetlerinin imalatı, ihracatı veya komisyonculuğunu yapan tüm kişi veya kuruluşlar ABD hükümetine kayıtlı olmalıdır. ITAR, savunma ürün ve hizmetlerinin spesifik ihracatı için gerekli lisans veya diğer yetki belgelerini belirler. AECA, Dışişleri Bakanlığı'nın meclise yıllık ve üçer aylık dönemlerde ihracat yetkilerinin raporunu sunmasını gerektirmektedir.

1979 İhracat İdaresi Yasası, düzenlenmiş şekliyle, ABD menşeli çift kullanımlı malzemelerin, yazılımın ve teknolojinin ihracatını veya yeniden ihracını düzenlemek için diğer uygun kurumlarla anlaşmalı olarak Ticaret Bakanlığı'na yetki verir. Ticaret Bakanlığı bu otoriteyi İhracat Yönetim Düzenlemeleri (EAR) ile uygulamaktadır.

Çok taraflı rejimlerde üzerinde anlaşmaya varılan ihracat kontrollerine ek olarak, Ticaret Bakanlığı, dış politika nedenleriyle, özellikle de ABD Dışişleri Bakanı tarafından uluslararası terörün sponsor devletleri olarak belirlenen ülkelere ya da BM yaptırımlarına tabi olan ülkelere karşı belirli ihracat kontrolleri getirebilmektedir.

Amerika Birleşik Devletleri, Türkiye'nin de taraf olduğu ve yukarıda Tablo 1'de belirtilen ihracat kontrol rejimlerinin üyesidir.⁸

İhracat kontrollerine yönelik olarak ABD'de yapılan son değişiklikler aşağıdaki gibidir:

► Yabancı uyruklu çalışanlar ve ihracat kontrolleri

ABD'deki firmalar eğitimli çalışan havuzunu genişletmek amacıyla yabancı uyruklu kişileri işe alıyor. Bununla beraber, firmanın bu işe alım süreçleriyle iç içe geçmiş sağlam ihracat kontrol süreçleri yoksa uygunluk konusunda yüksek bir riskle karşı karşıya kalmakta.

İhracat Yönetim Düzenlemeleri (EAR)'ne göre; EAR kontrol listesinde yer alan bir malzemeye ilişkin bilginin ABD'deki yabancı uyruklu bir çalışana verilmesi, o çalışanın vatandaşı olduğu ya da daimi olarak ikamet ettiği ülkeye "ihraç edilmiş-deemed export" sayılmaktadır.

Uluslararası Silah Kaçakçılığı Yönetmeliği (ITAR)'e göre; teknik bilgi piyasaya sürüldüğünde veya bunun dışında "ABD'deki yabancı bir kişiye" transfer edildiğinde (deemed export) ihracat gerçekleşmiş olur.

ABD Dışişleri Bakanlığı'nca en son uygulamada, önde gelen mühendislik ve üretim firmalarından birine, kontrol altındaki teknik bilgilerin Çin Halk Cumhuriyeti'nden gelen ancak ABD'de yasal olarak çalışan yabancı uyruklu çalışana yetkisiz transferi nedeniyle 100.000-USD tutarında ceza tatbik edilmiştir. Bu uygulama diğer üretim ve mühendislik yapan ve yabancı uyruklu kişileri çalıştıran firmalara hatırlatma mahiyetindedir.⁹

► Wassenaar Anlaşması 2015

Wassenaar Anlaşmasının Çifte Kullanımlı Malzemeler listesinde yapılan değişiklikleri temel alarak, Sanay ve Güvenlik Bürosu tarafından ihracat kontrol listesi güncellendi.

20 Eylül 2016'da Sanayi ve Güvenlik Bürosu, İhracat Kontrol Listesi'ni WA'da yapılan değişikliklerle uyumlu hale getiren bir Son Kural yayınladı. Bahse konu Kural, İhracat Kontrol Listeleri'nin her bir kategorisinde yer alan ve ulusal güvenlik amacıyla kontrol altında tutulan bazı İhracat Kontrol Sınıflandırma Numaralarını (ECCNs) yeniden düzenlemekte ve İhracat Yönetim Düzenlemeleri (EAR)'ne ilişkin diğer gerekli değişiklikleri yapmaktadır.¹⁰

⁷ http://trade.ec.europa.eu/doclib/docs/2014/february/tradoc_152181.pdf

⁸ <https://www.state.gov/strategictrade/overview/>

⁹ *United States - Foreign National Employees and Export Controls. Trade Watch, EY Global Trade Quarterly Update, Volume 15, Issue 4. December 2016. (s. 20)*

¹⁰ *United States - Wassenaar Agreement 2015 Plenary Agreement Implementation: Highlights and Potential Impacts. Trade Watch, EY Global Trade Quarterly Update, Volume 15, Issue 4. December 2016. (s. 23)*

IV. Sonuç

Temel olarak üç tür uluslararası düzenleme ihracat kontrolünü zorunlu kılmaktadır. Bunlar, uluslararası ambargo kararları, uluslararası anlaşmalar ve çok taraflı ihracat kontrol rejimleridir. Stratejik öneme sahip olan silah, teçhizat ve çifte kullanımlı malzemelerin kontrolü de ülkemizin de taraf olduğu çok taraflı ihracat kontrol rejimleri aracılığıyla sağlanmaktadır. Çifte kullanımlı bu malzemelerin kontrolünü amaçlayan, AB ve ABD'nin taraf olduğu bu ihracat kontrol rejimlerine Türkiye de taraf ülke konumundadır.

Avrupa Birliği 428/2009 sayılı Tüzük ile ihracat kontrollerine tabi tutulan tüm kontrol listelerini konsolide ederek tek liste altında toplamakta ve bu listede her sene düzenli olarak güncellemeler yapmaktadır. ABD ise Silah İhracat Kontrol Yasası (AECA) ve Uluslararası Silah Kaçakçılığı Yönetmeliği (ITAR) ile düzenlenmekte ve ihracat kontrol rejimlerindeki değişikliklere paralel olarak İhracat Kontrol Listesi'ni güncellemektedir.

Türkiye'ye baktığımızda ise ihracat kontrollerinin birden fazla mevzuat kapsamında düzenlendiği ve her liste kapsamı eşyaya ilişkin düzenlemeler için ilgili mevzuata gidilmesi gerektiği görülmektedir. Ayrıca, AB ve ABD mevzuatında yapılan güncellemelere yerel kontrol listelerinde rastlanmamaktadır. Dolayısıyla her ne kadar AB, ABD ve Türkiye anılan ihracat kontrol rejimlerine taraf ülkeler olsalar dahi, ihracat kontrol listelerine ilişkin düzenlenen yerel mevzuat ve listelerin yapısı bakımından farklılık göstermektedir.

Kaynak:

1. BİRGÜN, Mesut. "Avrupa Birliği'nde ve Türkiye'de Çifte Kullanımlı Malların İhracat Kontrolü (Yüksek Lisans Tezi)". Beykent Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Yönetimi Anabilim Dalı, Uluslararası Ekonomi Politik ve İşletmecilik Bilim Dalı. İstanbul, 2006. (<http://ulusaltezmerkezi.com/avrupa-birliginde-ve-turkiyede-cifte-kullanimli-mallar-in-ihracat-kontrolu/9/>)
2. DEMİREL, Barış, Gümrük Uzman Yardımcısı. "Uluslararası İhracat Kontrol Rejimleri ve Gümrük Uygulamaları" uzmanlık tezi. Başbakanlık Gümrük Müsteşarlığı, Ankara, 2005. (https://issuu.com/barisdemirel/docs/bar____tez)
3. United States - Foreign National Employees and Export Controls. Trade Watch, EY Global Trade Quarterly Update, Volume 15, Issue 4. December 2016.
4. United States - Wassenaar Agreement 2015 Plenary Agreement Implementation: Highlights and Potential Impacts. Trade Watch, EY Global Trade Quarterly Update, Volume 15, Issue 4. December 2016.
5. http://trade.ec.europa.eu/doclib/docs/2014/february/tradoc_152181.pdf
6. <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:32015R2420>
7. <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:02009R0428-20151225>
8. İMMİB; <http://www.ihracatkontrol.org/>
9. <https://www.state.gov/strategictrade/overview/>



Başlangıç veya bitiş noktaları serbest bölge olan taşımacılık işlerinde KDV istisnası uygulaması

24.11.2016 tarihi itibarıyla 6761 sayılı Kanun'un 5. maddesiyle, KDV Kanunu'nun 17/4-ı maddesine, "verilen hizmetler" ibaresinden sonra gelmek üzere "ile serbest bölgelere veya bu bölgelerden yapılan ihraç amaçlı yük taşıma işleri" ibaresi eklenmiştir.

Söz konusu ibarenin eklenmesiyle, serbest bölgelerde verilen hizmetlere ilişkin KDV istisnasının düzenlendiği bendin kapsamı genişletilmiş; serbest bölgelere yapılan ya da serbest bölgelerden ihraç amaçlı yapılan yük taşıma işleri de KDV'den istisna tutulmuştur.

Bilindiği üzere, KDV Kanunu'nun 14/1 maddesi uyarınca; transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık işlerinde, Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek taşıma işleri KDV'den istisna tutulmuştur.

28.12.1984 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 84/8889 sayılı Karar ile transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında deniz, hava, kara ve demiryolu ile yapılan yük ve yolcu taşıma işlerinin vergiden müstesna olduğu belirtilmiştir.

KDV Genel Uygulama Tebliği'nin II/C-1.1. bölümünde ise istisnanın kapsamına ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. Bu doğrultuda;

- ▶ Yabancı bir ülkede başlayıp Türkiye'den geçerek yabancı bir ülkede sona eren,
- ▶ Yabancı bir ülkede başlayıp Türkiye'de sona eren,
- ▶ Türkiye'de başlayıp yabancı bir ülkede sona eren,

taşıma işleri KDV'den istisna tutulmuştur.

Yine aynı bölümde aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir:

"Serbest bölgeden yurtdışına veya yurtdışından serbest bölgeye yapılan taşımalar 3065 sayılı Kanun'un 14'üncü maddesi gereğince KDV'den istisnadır. Ancak, serbest bölgeden ülke içindeki herhangi bir noktaya veya ülke içinden serbest bölgeye yapılan taşımacılık söz konusu istisna kapsamına girmemektedir. Yurtiçindeki noktanın; diğer bir serbest bölge, gümrüklü saha, gümrük antrepo, gümrüksüz satış mağazaları gibi yerler olması taşıma işinin vergiye tabi olmasını engellemez."

Tebliğ'de yer alan ve yukarıda yer verilen açıklamalar doğrultusunda, yurtiçindeki bir noktadan serbest bölgeye yapılan ya da serbest bölgeden yurtiçindeki bir noktaya yapılan taşımacılık hizmetlerinin taşımacılık istisnası kapsamında KDV'den istisna tutulması mümkün bulunmamaktaydı.

Ayrıca, taşımacılık hizmetleri için ayrı bir KDV istisnası düzenlemesi bulunduğundan, serbest bölgelerde verilen hizmetlerin KDV'den istisna olduğunu hükme bağlayan KDV Kanunu'nun 17/4-ı maddesinin serbest bölge içerisinde yapılan taşıma işlerini kapsayıp kapsamadığı konusunda da tereddüt bulunmaktaydı.

6761 sayılı Kanun kapsamında yapılan düzenleme ile KDV Kanunu'nun 17/4-ı maddesine "ile serbest bölgelere veya bu bölgelerden yapılan ihrac amaçlı yük taşıma işleri" ibaresi eklenmiş; böylece başlangıç veya varış noktası serbest bölge olan ihrac amaçlı yük taşıma işleri istisna kapsamına alınmıştır.

Yapılan düzenlemede yer alan "ihrac amaçlı" ibaresi yoruma açık bir ifade olup, birtakım soru işaretlerini beraberinde getirmiştir.

Yük taşıma işinin ihrac amaçlı olması şartının sadece serbest bölgelerden yapılan taşımacılık işleri için mi getirildiği, yoksa serbest bölgelere yapılan taşımacılık işlerini de kapsayacak şekilde bir düzenleme mi olduğu hususu madde metninden net olarak anlaşılamamaktadır. Bize göre bu şartın sadece serbest bölgelerden Türkiye'nin diğer yerlerine yapılacak taşıma işlerinde aranması gerekir.

Zira yurtiçindeki bir noktadan serbest bölgeye yapılan taşımacılık hizmetlerinde, serbest bölgeye çıkarılan eşya tanımı gereği ihracat olarak değerlendirileceğinden; bu hizmetlerin ihrac amaçlı olduğunun kabul edilmesi ve bu doğrultuda KDV istisnası uygulanması gerekeceği kanaatindeyiz.

Tersi durumda, yani, serbest bölgeden yurtiçine yapılacak olan yük taşıma işinin istisna kapsamında değerlendirilebilmesi için, taşıma işinin ihrac amaçlı olduğunun tevsik edilmesi gerekecektir. Tevsik işleminin nasıl yapılacağı konusunun ikincil mevzuat düzenlemelerinde yer alması beklenmektedir.

Yapılan bu düzenlemeyi dikkate aldığımızda, başlangıç veya varış noktası serbest bölge olan bazı taşıma işlerinin KDV Kanunu karşısındaki durumu aşağıdaki gibi olacaktır:

- ▶ Türkiye'nin herhangi bir yerinden serbest bölgelere gönderilen malların taşıma işi için düzenlenecek faturada KDV hesaplanmayacaktır.
- ▶ Serbest bölgeden Türkiye'nin her hangi bir yerine taşınan ithal eşyası için verilen taşımacılık hizmeti istisna kapsamına girmeyecektir.
- ▶ Serbest bölgeden Türkiye'nin bir başka yerindeki ihracat limanına, hava limanına, bir başka serbest bölgeye yapılacak ihracata konu malların taşıma işi için istisna kapsamında işlem yapılacaktır.

Diğer taraftan, KDV Kanunu'nun 17/4-ı maddesinin kapsamının taşımacılık işlerini de içine alacak şekilde genişletildiği göz önünde bulundurulduğunda; serbest bölge içerisinde yapılacak olan taşımacılık işlerinin, ilgili maddenin ilk kısmında yer verilen "Serbest bölgelerde verilen hizmetler" ifadesi doğrultusunda KDV'den istisna tutulabileceğini kabul etmek gerekir.

Öte yandan, söz konusu 17/4-ı maddesinde yer verilen istisna kısmi istisna niteliğinde olduğundan, söz konusu madde ile istisna kapsamına alınan taşıma işlerini yapan mükelleflerin bu işler ile ilgili olarak yüklendikleri KDV'yi indirimine konu etmesi ya da iade alması mümkün olmayacaktır.



Yetkilendirilmiş Yükümlü Statüsü'ne hazırlık sürecinde karşılaşılan sorunlar

Yetkilendirilmiş Yükümlü kavramı; ülkelerin, uluslararası terörizm gibi tehditlere karşı güvenliklerini sağlayabilme kaygılarını, giderek artan küresel ticaret hacmini sekteye uğratmadan gidermeye yönelik Dünya Gümrük Örgütü (DGO) önderliğinde geliştirilmiş bir araçtır. Bu bağlamda Yetkilendirilmiş Yükümlü temelinde güvenilir olma olgusu yer almaktadır.

Gümrük yükümlülüklerini yerine getiren, ticari ve taşımaya ilişkin kayıtlarını düzenli bir şekilde tutma yeterliliğine sahip bulunan, mali yeterliliği olan, emniyet ve güvenlik standartlarına sahip bulunan firmalar bu statüye sahip olabilmektedir.

Yetkilendirilmiş Yükümlü Statüsü firmalar için bir güvenilirlik göstergesi olarak değerlendirilerek sahibi firmalara birçok kolaylık getirirse de, firmaların yerine getirmesi gereken yükümlülükler ele alındığında firmaların bu statüyü kazanma aşamasında bir takım sorunlar ile karşılaştıkları görülmektedir.

Bu çalışmada firmalardan Yetkilendirilmiş Yükümlü Statüsünün kazanılması için gerekli başvuru belgelerinden Gümrük İşlemleri Kolaylaştırılması Yönetmeliği 2 no.lu eki soru formunun ticari kayıtların güvenilirliği ve izlenebilir olmasına ilişkin soruların cevaplanmasında dikkat edilmesi gerekli konulara değinilecektir.

Soru formunun hazırlığı sürecinde sıklıkla karşılaşılan sorunlar ve firmalarca detaylandırılması gereken noktalar bu yazımın ana konusunu oluşturmaktadır. Aşağıdaki konular, hazırlık aşamasında firmaların anlatımında en çok zorlandığı konular ve karşılaşılan sorunlardan derlenmiştir:

- ▶ Ticari ve mali kayıtların izlenebilirliği nedir?
- ▶ Dokümantasyon süreci
- ▶ İç Kontrol ve iç denetim mekanizması.

Ticari ve mali kayıtların izlenebilirliği

İzlenebilirlik kavramı genel olarak bakıldığında bir ürün veya hizmetin geriye doğru takip edilebilir olmasını ifade etmektedir. İzlenebilirlik koşulunun sağlanması hatalı işlemlerin tespit edilip gerekli tedbirlerin alınmasını sağlamaktadır.

Gümrük İşlemlerinin Kolaylaştırılması Yönetmeliği kapsamında; "Ticari ve mali kayıtların izlenebilirliği koşulundan beklenti;

- a) Ticari ve varsa taşımaya ilişkin kayıtlarını, gümrük idarelerince yapılan ve özellikle sonradan kontrol kapsamında yapılacak denetimlerin sağlıklı ve etkin bir şekilde yapılmasına olanak verecek, bilgi ve kayıtların gerçekliğini koruyan şekilde ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak tutmak.
- b) Eşyanın tüm vasıflarının tereddüde mahal bırakılmayacak şekilde gösterilmesini ve tüm hareketlerinin kayıt altına alınmasını mümkün kılan defter ve kayıt düzenine sahip olmak.

- c) Gümrük ve varsa taşımaya ilişkin kayıtlara gümrük idaresinin fiziki veya elektronik olarak erişebilmesine olanak sağlamak.
- ç) İdarenin yapacağı gümrük kontrolleri için gerek duyulan uygun ortamı sağlamak.
- d) Serbest dolaşımda olan ve olmayan eşya ayrımını gözeten bir lojistik kayıt sistemine (stok ve depolama kayıt sistemi, muhasebe sistemi ve benzerleri) sahip olmak.
- e) İşletmenin türü ve büyüklüğü ile orantılı, yasa dışı ve usulsüz işlemlerin tespitine imkân veren, eşya akışının idaresi için uygun, belirli bir sistematik içerisinde işlemlerin yürütülmesini sağlayan ve iç kontrol mekanizması içeren bir idari organizasyon yapısına sahip olmak.
- f) Gümrük işlemlerinin mevzuata uygunluğu ile eşyanın gümrük idaresine doğru beyan edilmesini teyit ve tevsik edecek kurum içi bir sistematiğe sahip olmak ve
- 1) Gümrük konularıyla ilgili birimlerinde ve buna ilişkin iç kontrol süreçlerinde gümrük konularında bilgili ve tecrübeli personel istihdam etmek veya
 - 2) Gümrük konularında bilgili ve tecrübeli personel istihdam eden tüzel kişilerden gümrük konuları ve buna ilişkin iç kontrol süreçlerine yönelik danışmanlık hizmeti almak.
- g) Gümrük mevzuatına uyum konusunda herhangi bir aksaklık ortaya çıktığında veya sorun tespit edildiğinde gümrük idaresini bilgilendirmek.
- ğ) Tüm beyanlara ilişkin olarak idarenin isteği doğrultusunda sunulacak şekilde, özel mevzuat hükümleri saklı kalmak kaydıyla, beyanın gerçekleştiği yılın sonundan itibaren beş yıl süreyle ilgili belgeleri saklamak.
- h) Bilgi ve kayıtların arşivlenmesi ve bilgi kaybının önlenmesine yönelik yeterli ve uygun bir iş planlamasına sahip olmak.
- ı) Bilgisayar sistemini yetkisiz girişlerden korumaya ve verilerini güvenceye almaya yönelik uygun bilişim teknolojisi güvenlik önlemlerine sahip olmak.

Bu bakış açısıyla, öncelikle ilgili koşulda beklenen beyanname, tır karnesi, ata karnesi gibi belgelerde yer alan bilgiler ile istenildiğinde sipariş belgesi, CMR, yükleme listesi gibi eşyanın tedarik zincirinde geçirdiği aşamalarda edinilen belgelere ulaşımın sağlanması beklenmektedir. Kısaca eşyanın tedarik zinciri sürecinde edildiği belgeler ile eşyanın beyanname başta olmak üzere tedarik zinciri sürecinde kullandığı tüm belgelere istenildiği an kolay bir şekilde ulaşımı istenilmektedir.

İlgili sorulara cevap verirken, ithal eşyasına ait tüm sipariş süreci veya ihracat eşyasının tüm üretim sürecinden bahsetmekten ziyade, eşyanın ithalatı ya da sevkiyatında kullanılan belgeler arasındaki bağlantının nasıl kurulduğunun anlatılması gerekmektedir.

Dokümanlar arasındaki ilişkiden maksat söz konusu dokümanların takip edilebilir işaret veya numaralara sahip olması yönündedir. Bu ilişkinin kâğıt ya da elektronik ortamlarından birinde kurulması gümrük idaresi tarafından kabul edilebilmektedir. Ancak bu noktada Yetkilendirilmiş Yükümlü Statüsünün gerek ilerdeki aşamaları ve gerekse Avrupa Birliği'ndeki uygulamaları dikkate alındığında sadece kâğıt ortamında ilişkinin kurulmasından ziyade firmalara elektronik ortamda da bu ilişkinin kurulması konusuna önem verilmesi tavsiye edilmektedir.

Örnek vermek gerekirse, kâğıt ortamında tutulan belgeler arası bağlantının kurulabilmesi eşyanın ithalatına ilişkin evraklar üzerlerinde takip amaçlı bulunan sipariş numaraları / iş emri numarası gibi referans verilen bir numaranın bulunması ile gerçekleşebilir. Bu sayede eşya hareketi sürecinde düzenlenen herhangi bir belgenin hangi gümrük işlemine ait olduğu öğrenilecek, sonrasında da ilgili diğer belgeler ile eşleştirilmesi sağlanabilecektir.

Elektronik ortamda tutulan belgeler arası bağlantının kurulmasının tanımı, eşya hareketlerinin firmanın kullandığı sistemler üzerinde takibinin yapılabilmesi yani bağlantının bu sistem üzerinde yine referans numaraları kullanılarak eşyanın beyanname ile yükleme listesi / konşimentosu gibi takibin yapılabilmesidir. Firmaların sistemleri içerisinde sipariş numarası adı verilen referans numaralarının kullanılması ve bu referans numaraları ile farklı departmanlara ait kayıtlara ulaşmaları, buna örnek olarak verilebilir.

Dolayısıyla özetlemek istersek; eşya hareketlerinin takibinde yükleme belgeleri, sevkiyat belgeleri gibi belgeler üzerinde beyanname ile ilişkilendirilebilen bir numaranın bulunması eşya hareketlerinin izlenebilirliğinin büyük bir bölümünü oluşturmaktadır.

Diğer yandan Yetkilendirilmiş Yükümlü Statüsü sahibi firmalardan eşya için yapılan masrafların da izlenebilir olması istenmektedir. Bu kapsamda firmanın ardiye makbuzu üzerinde yazan referans numarasından hareketle bilgisayar sisteminden yaptığı arama ile beyanname numarasına ulaşması, ilgili beyanname üzerindeki bilgilerden de fatura ve taşıma belgelerinin sayılarının elde edilmesi örnek gösterilebilir.

Mali kayıtların izlenebilirliği muhasebe kayıtlarına ek olarak eşya hareketlerine ilişkin ödemelerin de ayrıntılı kayıt altına alan ve fatura gibi belgelerle dış ticarete ilişkin tüm işlemler arasında doğrudan bağlantı kurulmasını sağlayacak bir sistemin kurulmasını sağlamaktır. Bu sayede eşya hareketleri ile para hareketleri arasında bağlantı kurulması hedeflenmektedir.

Söz konusu bağlantılar muhasebe, finans ve gümrük işlemleri ile ilgilenen departmanların birbirleri ile entegre bir sistem kullanarak çalışması ile sağlanabilmektedir.

İlgili soruda sadece mal bedeli ödemelerine ilişkin detay değil, eşyanın gümrük kıymetine dâhil edilecek tüm giderleri için ilgili ilişkinin kurulması beklenmektedir.

Aşağıdaki tabloda finansal hareketlerin excel ortamında kayıt altına alınmasına örnek gösterilmiştir. Nakit ödeme yönteminin kullanılması durumunda da aradaki bağlantıyı sağlayacak makbuz numarası gibi bir numara olması gerekmektedir.

Banka hesaplarındaki hareketlerin banka nezdinde tutulan hesap özeti veya benzeri işlem açıklamalarında belirtilen bilgilerle ya da firmanın kendi bünyesinde tuttuğu kayıtlar kullanılarak eşyaya ve verilen hizmete ilişkin işlemler ile örtüştürülmesi sağlanmalıdır. (Banka dekontuna verilen referans numarası gibi)

Tutar	Giriş/çıkış	Türü	Banka/Makbuz No	Açıklama
100.000 USD	Giriş-Mal bedeli	Banka	ABC Bank Gayrettepe Şube USD Hesap	16061600EX123456 no'lu beyannameye ait faturanın tümü
56.000 EUR	Çıkış-Mal bedeli	Banka	ABC Bank Gayrettepe Şube EUR Hesap (XXX no lu transfer)	16061600IM123456 no'lu beyanname faturasının kısmi ödemesi
80.000 TL	Çıkış-Mal bedeli	Nakit	Makbuz No:987654	XYZ.A.Ş tarafından Şubat 2016 dönemi için firmaya kesilen 8 adet fatura toplamı

Bu konudaki takibin amacının eşyanın gümrük kıymetine eklenecek giderleri üzerinden ödenecek vergilerin ya da olası kaynak kullanımı destekleme fonunun (KKDF) oluşup oluşmadığının sorgulanabilmesidir.

Bazı firmaların bu noktada toplu yaptıkları ödemeler hakkında bilgi vermeyerek, soruyu sadece muhasebe kayıtları kapsamında cevaplandırdığı gözlemlenmektedir. Bu gibi durumlarda soru eksik cevaplanmış olmakta asıl amacına hizmet etmemektedir.

Dokümantasyon

Yetkilendirilmiş Yükümlü Statüsüne sahip firmalar gümrük işlemlerinin basitleştirilmesinden ve güvenlikle ilgili gümrük denetimlerinde kolaylaştırmalardan yararlanabileceklerdir. Gümrük işlemlerini Kolaylaştırma Yönetmeliği'nin Yeşil Hat ile ilgili hükümlerinde; "Yetkilendirilmiş yükümlü sertifikasına sahip kişilerin yeşil hatta işlem gören beyannamelerine ilişkin belgeler gümrük idaresine ibraz edilmez. Bu belgeler gümrük idaresince istenildiğinde ibraz edilmek üzere muhafaza edilir" denmektedir.

Diğer yandan yine aynı Yönetmelik'in 158'inci maddesinde sertifika kapsamında gerçekleştirilen gümrük işlemlerinin yıllık faaliyet raporuna bağlanacağı belirtilmiştir. Bu kapsamda ilgili maddeye göre; "Bakanlıkça başka bir düzenleme yapıncaya kadar, sertifikanın düzenlendiği tarihten sonraki her on iki aylık dönem sonunda sertifika kapsamında gerçekleştirilen gümrük işlemlerinin usulüne uygun olarak yapıp yapılmadığı Kanun'un 10'uncu maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde belirtilen kişilerce bu dönemlerin sonuna tekabül eden tarihi izleyen üçüncü ayın sonuna kadar incelenir ve bu inceleme neticesinde usul ve esasları Bakanlıkça belirlenecek olan yıllık faaliyet raporu düzenlenecektir." Bu bağlamda 1 yıllık dönem için de yapılan gümrük işlemlerinin denetlenebilmesi için işlemlerde kullanılan belgelerin muhafaza edilmesi, şekli, ulaşılabilirliği düzeni ve bu belgelere ilişkin bilgi güvenliği şartlarının sağlanması Yetkilendirilmiş Yükümlü Statüsü sahibi firmalar için önem arz etmektedir.

Bu kapsamda firmanın arşiv düzeni, fiziksel koşulları, arşiv sistemi, bu sistemin uygulanışı ve konu hakkındaki prosedürlerin tüm çalışanlara duyurulması da dahil edilerek soru formu üzerinde bu sürecin anlatılması gerekmektedir. Bu sorularda amaç firmanın belge yönetimi konusunda sistematiğinin olması ve istenildiğinde ilgili belgeye en kolay şekilde ulaşımının sağlanmasıdır. Arşiv sistemine ilişkin bir prosedürün olmaması durumunda oluşturulması gerekmektedir.

Bu konuda dosya içeriğindeki düzen haricinde firmalara kağıt ortamında tutulan kayıtlar için fihrist bulundurmaları

önerilmektedir. Fihrist bir veya birden fazla arşiv biriminin, bu birimler arasındaki ilişkiye dayanılarak yapılmış içerik listesini ifade etmektedir. Bu dosyaların belirli bir düzen içerisinde, örneğin; ithalat dosyalarında belge tarihine göre ya da fatura ve benzeri evraklardaki muhasebe fiş numaralarına göre tasnif edilmesi ve fihrist oluşturulması belgeye ulaşımın kolaylığını sağlayacaktır.

Elektronik arşiv ile ilgili ise firmalardan dosyaların kullandıkları bilgisayar programı üzerinden erişimin kimler tarafından ve nasıl sağlandığının belirtmesi gerekmektedir. (Örneğin; sipariş emirleri su programımızda kayıt altına alınmakta ve programın arama fonksiyonu ile sıra numarası veya ilgili diğer belgelerin referans numaraları ile istenen sipariş emrine ulaşmak mümkündür.)

Burada dikkat edilmesi gereken nokta elektronik ve kağıt ortamında birlikte tutulan kayıtlar arasındaki bağlantının sağlanabilmesidir. Bu da belgelere ulaşmaya imkân sağlayan sayı, seri numarası, barkod, kare kod gibi tanımlama işaretlerinin olması ile sağlanabilir. İlgili numara ile elektronik ortamda arama yapıldığında kağıt ortamında tutulan aynı dosya numarası ile ilgili beyanname ve ekine ulaşılabilir.

Gümrük idaresince aranan belgelerin saklanma ve arşivlenmesinde de yukarıda belirtilen hususlar dikkate alınmalı, özellikle gümrük beyannamesi ve ekindeki belgelerin belirli standartlarda ve düzende dosyalanmaları beklenmektedir. Buna göre belirli bir yıla ait beyannamelerin gün/ay/yıl sıralamasına göre tasniflenmesi, belgelerin fihriste bir sıraya kaydedilmesi ve her beyannameye ait dosyanın belirli bir standarda göre (örneğin; ilk beyanname, ikinci belge fatura, üçüncü belge menşei belgesi olacak şekilde) oluşturulması gerekmektedir. Genellikle firmalar tarafından 45 ve 27. sorular karıştırılmakta ve aynı cevaplar paylaşılmaktadır.

Ancak 27. soruda genel arşiv prosedürünüzden bahsedilir iken 45. soruda özellikle gümrük beyannamesi ve ekindeki belgelerin dosyalanmasından bahsedilmesi istenmektedir.

Diğer yandan bilgi güvenliği kapsamında belgelere izinsiz erişim önleme ve güvenliği sağlamak da Yetkilendirilmiş Yükümlü Statüsüne sahip olma koşullarından biridir. Bu kapsamda gümrük idaresi Yetkilendirilmiş Yükümlü Statüsüne başvuracak firmalardan ISO 27001 belgesine sahip olmasını beklemektedir. Soru formu üzerinde de arşiv alanlarının güvenliğinin sağlanması, arşiv sorumlusunun izni olmadan arşiv yerlerine girişlerin ve arşiv yerlerinden izinsiz belge almalarının önlenmesine dair hususlara değinilmelidir.

İç kontrol - iç denetim mekanizması

Yetkilendirilmiş yükümlü statüsü tanımlarında firmaların kendi otokontrolünü yapabilmesinden bahsedilmektedir. Firmaların otokontrolünü sağlamasında işlemlerin yapılaş sistematiği içinde karşılaştırma mekanizmalarının bulunması gerekmektedir. İç kontrol mekanizması birimlerin işlemlerinde güvenilirliği ve yürütülen faaliyetlerin düzenlemelere uygun bir şekilde verimli ve etkin yürütülmesini sağlamak üzere oluşturulmuş bir süreçtir.

Kısaca iç kontrol, kurumun hedeflerine ulaşmasına makul güvence sağlamak üzere yöneticiler ve tüm personel tarafından gerçekleştirilen bir süreçtir. Bu sayede iç kontrol

mekanizması firmaların gümrük ve dış ticaret işlemlerinin düzgün uygulanmasını kendi içinde takip etmek ve uygunsuzluk ve usulsüzlükleri gidermesine yardımcı olmaktadır. İç kontrol mekanizması daha çok işlemin yapıldığı esnadaki kontrollerden bahsetmektedir. Yani cari işlemin yapıldığı esnada öncelikle beklenen otokontrolü sağlayan karşılaştırma mekanizmalarıdır. Örneğin; gümrük işlemlerini yürüten birimlerin sevkiyat ve malzeme bazında oluşan masraflara ait dökümanları tutan diğer birimin dökümanlarını karşılıklı kontrol etmesi sonrası sisteme girilmesi ve sisteme kaydedilen faturada belirtilen masraf tutarının sistemin kontrol etmesi ve fark olması durumunda sistemin uyarı vermesi ve ilgili birimlerin de ayrıca kontrol yapması iç kontrolün varlığına örnek olarak gösterilmektedir.

İç kontrol sürecinde beklenen bir diğer önemli aşama ise iç kontrol sisteminin aksaklıklarını denetleyen bir iç denetim sisteminin var olmasıdır. İç kontrol ile iç denetim birbiriyle sıkça karıştırılan kavramlardır. İç denetim genel itibarıyla yürütülen iş ve işlemlerin, operasyonu gerçekleştiren kişilerden farklı ve tarafsız bir gözle değerlendirilmesidir. İç denetimin amacı, yönetime danışmanlık sağlamak ve işlemlerine güvence vermektir.

İç denetim ile firmaların kendi içindeki bir birim tarafından veya dışarıdan hizmet alımı yoluyla eşya hareketleri ile ilgili gerçekleştirilmiş işlemlerin geriye dönük olarak doğru yapıldığı yapılmadıklarının denetlenmesi amaçlanmaktadır. Yapılan denetlemelerin sonucunda ortaya çıkan noktaların değerlendirilmek üzere kayıt altına alınması, aksaklıklar için aksiyon planları oluşturulması ve üst yönetime sunularak aksiyonların takip edilmesi ve önlemler alınması planlanmaktadır. Böylelikle üst yönetim iç kontrollerin niteliği hakkındaki bilgiyi, iç kontrol yapısının bir parçası olarak oluşturulan iç denetim biriminin veya danışmanlık hizmeti alınan firmanın raporlarından elde ederler.

Sonuç ve öneriler

Yetkilendirilmiş yükümlü statüsüne sahip olmak için gereken koşullar ve bu koşulların özellikle soru formuna dağılımı bir takım soru işaretlerini beraberinde getirmektedir. Yukarıda, soruların altında yer alan başlıklarda soruların hangi amaçla sorulduğu, sorunun yanıtlanmasında nelerin beklenildiği göz önüne alınarak soruların cevaplanmasında sıklıkla karşılaşılan hatalara değinilmiştir. Kullanılan örnekler sadece yol gösterici niteliktedir. Her firmanın yapısı, büyüklüğü, işlem hacmi gibi özellikleri nedeniyle sorulara vereceği yanıtlar farklılık gösterebilir.

Firmalar tarafından verilecek cevaplar ile yetkilendirilmiş yükümlü statüsü almaya haiz olup olunmadığı değerlendirilmektedir. Bu nedenle firmalar sahip oldukları tüm tesislerinde bu beklentileri kapsayacak şekilde hazırlık yaparak, ayrıntılı olarak cevap vermesi gerekmektedir. Firmanın bu noktada tüm birimlerinden yeterli sayıda personelin katılımı ile proje ekibi oluşturularak formu hazırlamalarını önemle tavsiye etmekteyiz.

Kaynakça:

Gümrük İşlemleri Kolaylaştırılması Yönetmeliği EK 7
Gümrük İşlemleri Kolaylaştırılması Yönetmeliği
Yetkilendirilmiş Yükümlü Soru Formu Hazırlama Rehberi
Gürcan Sayar (2007), Temsil Hakkı Çerçevesinde
Yetkilendirilmiş Yükümlü Statüsü Kavramı Uzmanlık Tezi
Bülent Emre Yasal (2013), Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Dergisi
Makale
Hacı Bayram Çolak iç Kontrol-İç Denetim İlişkisi Makale,
<http://www.hacibayramcolak.net/makaleler/119-makale44>



Royalti ve lisans ödemelerinin gümrük ve KDV mevzuatı açısından değerlendirilmesi

Giriş

Gümrük ve KDV mevzuatlarında farklı yaklaşımlar nedeni ile ithal edilen eşyalara ilişkin yurt dışından kesilen royalti ve lisans faturalarına ait KDV'nin nereye ödeneceğine ilişkin farklı yaklaşımlar bulunmaktadır. Bu durum, royalti bedelinin mükerrer vergilendirilmesine yol açmaktadır.

Bu yazı ile ithal eşyasına ilişkin yurt dışından kesilen hizmet faturaları kapsamında, gümrük vergileri ve KDV'nin ödenmesi gereken idare ve ödenme yöntemi, royalti ve lisans bedellerine ilişkin faturalar temelinde değerlendirilecektir.

Royalti ve lisans ödemelerinin gümrük açısından değerlendirilmesi

İthal eşyasının gümrük kıymeti, Gümrük Kanunu'nun 24. maddesinin hükümleri doğrultusunda belirlenmektedir. Buna göre, ithal eşyasının fiilen ödenen veya ödenecek fiyatı olan eşyanın gümrük kıymetine, Gümrük Kanunu'nun 27. maddesinde,

- a) Satın alma komisyonları dışındaki komisyonlar ve tellâliye, gümrük işlemleri sırasında söz konusu eşya ile tek eşya muamelesi gören kapların maliyeti, İşçilik ve malzeme giderleri dahil ambalaj bedeli gibi eşyanın fiilen ödenen veya ödenecek fiyatına dahil edilmemiş, ancak alıcı tarafından üstlenilen bölümü;
- b) İthal eşyasının üretiminde ve ihraç amacıyla satışında kullanılmak üzere, alıcı tarafından doğrudan veya dolaylı olarak, bedelsiz veya düşük bedelle sağlanan, fiilen ödenen veya ödenecek fiyata dahil edilmemiş olan ithal eşyasına katılan malzeme, aksam, parça ve benzerleri, ithal eşyasının üretimi sırasında kullanılan araç, gereç, kalıp ve benzeri aletler, ithal eşyasının üretimi sırasında tüketilen maddeler, ithal eşyasının üretimi için gereken ve Türkiye dışında gerçekleştirilen mühendislik, geliştirme, sanat ve çizim çalışmaları ve söz konusu hizmetlerin plan ve taslak hazırlama hizmetleri mal ve hizmetlerin kıymetinden verilecek uygun miktardaki pay;
- c) Kıymeti belirlenecek eşyanın satış koşulu gereği, alıcının doğrudan veya dolaylı olarak ödemesi gereken, fiilen ödenen veya ödenecek fiyata dahil edilmemiş olan royalti ve lisans ücretlerinin,

ilave edileceğine hükmedilmiştir.

Söz konusu bu hüküm doğrultusunda, ithal eşyasının imalatı, ihraç edilmek üzere satışı veya kullanımı ya da yeniden satışı ile ilgili olarak patent, dizayn, know-how, model, marka, tescilli tasarım, telif hakkı ve imalat prosesleri gibi adlar adı altında yapılan ödemeleri ifade eden royalti ve lisans ücreti gümrük kıymetine eklenir.

2010/40 - Sayılı Genelge (Mülga)

- ▶ Royalti bedeli gümrük kıymetine dâhil edilir ve KDV dahil tüm gümrük vergileri gümrük idaresine ödenir.
- ▶ Royalti bedeline ilişkin KDV 2 beyannamesi ile ödenmiş ise, bu tutar gümrük idaresine ödenecek tutardan indirilerek beyan edilir.
- ▶ KDV tutarının hem Gümrüğe hem de Maliye'ye ödenmesi durumunda, Gümrük idaresi tarafından mükerrer vergileme sebebiyle iade yapılmaz.

2011/48- Sayılı Genelge

- ▶ Royalti bedeli gümrük kıymetine dahil edilir ve KDV dahil tüm gümrük vergileri gümrük idaresine ödenir.
- ▶ KDV 2 beyannamesi ile ödenen tutar, gümrük idaresine ödenecek tutardan indirilerek beyan edilir ve KDV ek tahakkuku yapılmaz. Ayrıca, gümrük vergisi, ÖTV ve KDV tutarının Gümrük mevzuatı hükümleri uyarınca takip ve tahsili yapılır.
- ▶ KDV tutarının hem Gümrük İdaresi hem de Maliye'ye ödenmesi durumunda, Gümrük İdaresi tarafından mükerrer vergileme sebebiyle iade yapılmaz.
- ▶ Gümrük idaresine ödenmeyen royalti bedellerine ilişkin gümrük vergisi ve ÖTV ile ilgili olarak Gümrük Kanunu'nun 234. maddesi uyarınca ceza, 193. maddesi uyarınca da faiz uygulanır.

2 Seri Nolu Gümrük Genel Tebliği (2014)

- ▶ İthalattan sonra belli olacak royalti ve lisans bedelleri Gümrük Yönetmeliği'nin 53. maddesi çerçevesinde istisnai kıymet ile beyan edilir.
- ▶ Yalnızca 2 nolu KDV beyannamesi ile beyan edilen royalti ve lisans bedelleri ödemelerine ilişkin olarak, gümrük idaresine beyan edilmeyen ve sadece KDV'ye tabi her bir beyan için Gümrük Kanunu'nun 241. maddesi uyarınca ceza uygulanır.
- ▶ Zamanında ödenmeyen gümrük vergileri için gecikme zammı ve Gümrük Kanunu'nun 241. maddesi uyarınca usulsüzlük cezası uygulanır.
- ▶ Tamamlayıcı beyan, royalti ve lisans ücreti ödemesinin tahakkuk ettiği ayı takip eden ayın 26. günü akşamına kadar verilir ve vergileri aynı süre içerisinde ödenir.
- ▶ Süresi içinde verilmeyen tamamlayıcı beyanlar için Kanun'un 241. maddesi uygulanır.

İthal eşyasının gümrük kıymetine dahil edilmesi gereken ancak ihracatçı ve ithalatçı arasındaki sözleşme gereği miktarı gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihten sonra belli olacak royalti ve lisans ücretlerinin Gümrük İdaresi'ne beyan edilmemesi durumunda yapılacak işlemler konusunda tereddütler yaşanmaktadır. Bu konuda aşağıdaki düzenlenmeler bulunmaktadır:

Royalti ve lisans ödemelerinin KDV açısından değerlendirilmesi

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1. maddesi uyarınca ticarî, sınaî, ziraî faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler ile her türlü mal ve hizmet ithalatı KDV'ye tabidir. Hizmetin tanımı ilgili Kanun'un 4. maddesinde teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler olarak yapılmış ve bu işlemlerin bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleşebileceği belirtilmiştir. Ayrıca, "işlemlerin Türkiye'de gerçekleşmesi" konusu Kanun'un 6. maddesinde açıklanmış ve işlemin KDV'ye tabi olabilmesi için malların teslim anında Türkiye'de bulunması veya hizmetin Türkiye'de gerçekleşmesi ya da hizmetten Türkiye'de faydalanılması gerektiği vurgulanmıştır.

Katma değer vergisinin mükellefi Kanun'un 8. maddesine göre mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde bu işleri yapanlar ile ithalatta mal ve hizmet ithal edenler olarak tanımlanmaktadır. Mükellefin Türkiye içerisinde ikametgâhının, işyerinin, kanunî merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilmekte ve vergiyi sorumlu sıfatı ile işleme tabi olan taraftan ilgili Kanun'un 9. maddesi kapsamında talep edebilmektedir.

Royalti ve lisans ödemesi bir gayrimaddi hak olarak değerlendirilmesi durumunda, KDV Kanunu uyarınca 2 nolu KDV ile vergileme yapılması gerekmektedir. Ayrıca gayri maddi hakka ilişkin diğer vergileme unsurlarının yerine getirilmesi (Gelir vergisi stopajı) de icap etmektedir.

KDV hangi idareye ödenmeli?

Burada öne çıkan konu gümrük kıymetine girmesi gereken royalti ve lisans ödemesinin hangi idareye ödenmesi gerektiğine karar verilmesidir. Çünkü bu konuya ilişkin idarelerin yaklaşımı zaman içerisinde farklılık göstermiştir.

Temelde, gümrük idaresi royalti bedelinin ithal eşyanın gümrük kıymetinin bir unsuru olması nedeniyle; vergi dairesi ise bu bedelin bir gayri maddi hak olarak değerlendirilmesi nedeniyle vergilendirilmeleri gerektiğini savunmaktadır. Bu durum her iki idarenin de aynı fatura bedeli üzerinden KDV talep etmesi olarak yükümlülere yansımaktadır. Nitekim 2009/8984 Esas Nolu 2010/846 sayılı Danıştay Kararı ile Gümrük idaresine KDV'si ödenen royalti veya lisans ücretlerinin gayri maddi hak olarak vergi dairesine ayrıca KDV ödenmesi gerektiği sonucuna varılmıştır.

Yukarıda yer verilmiş olduğu gibi, zaman içerisinde Gümrük idaresince bu bakış açısında değişiklikler olmuş ve mükerrer KDV ödemesinin önüne geçilmesi yolunda adımlar atılmıştır.

Bununla beraber, pratikteki karşılığı henüz gözlemlenememiş olsa da, gelir idaresinin yaklaşımında da yakın zamanda bir değişiklik olmuştur. Şöyle ki, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nca 17.02.2016 tarihinden yayımlanan B.07.1.GİB.4.34.17.01-

KDV.1-13147 mukteza ile royalti bedelinin gümrük idaresine ödenmesi halinde, 2 no.lu KDV beyannamesi ile beyan edilecek tutarın, gümrük idaresine beyan edilerek ödenen tutar düşüldükten sonra kalan tutar olacağı; dolayısıyla royalti bedeli üzerinden tahsil edilecek KDV'nin hesaplanmasında gümrük idaresine beyan edilen KDV'nin de dikkate alındığı anlaşılmaktadır.

Mukteza ile royalti bedelinin KDV'sinin gümrük idaresine ödenmesi durumunda öngörülen herhangi bir cezai düzenlemeye yer verilmediğinden (2 Seri nolu tebliğde olduğu gibi), bu yöntemin firmalar açısından daha az maliyetli bir çözüm olacağı açıktır. Ancak muktezaya ilişkin henüz herhangi bir mevzuat değişikliği söz konusu olmadığından, muktezanın uygulamadaki karşılığının da henüz net olmadığını söylemek yanlış olmayacaktır.

Mevcut durumda, royalti faturasının beyan edildiği idareye göre, gümrük idaresi ve vergi dairesinin tutumu aşağıdaki şekilde özetlenebilmektedir.

Gümrük İdaresi		
	Beyan Edilmemesi (-)	Beyan Edilmesi (+)
Vergi Dairesi	Beyan Edilmesi (+)	<p><<2 Seri Nolu GGT kapsamında gümrüğe bildirim yapılan uygulama>></p> <p>(+) Gümrük idaresi vergi dairesine ödenen KDV'yi kabul edeceğinden, mükerrer KDV ödemesi olmaz</p> <p>(-) Her bir beyan için usulsüzlük cezası tatbik edilir(+) KDV'nin ödeme işlemi daha kolaydır.</p> <p>(-) İstisnai Kıymet kapsamında beyan edilmez ise, KKDF tarhiyatı yapılır</p>
	Beyan Edilmemesi (-)	<p><<Muktezaya (2016) göre yapılan uygulama>></p> <p>(+) Gümrük İdaresi'ne ödenen KDV'den düşülerek hesaplanacağından, mükerrer ödeme olmaz</p> <p>(-) İstisnai Kıymet kapsamında beyan edilmez ise, KKDF tarhiyatı yapılır</p> <p>(-) Hem gümrük idaresi hem de vergi dairesi tarafından KDV tarhiyatı yapılabilir.</p> <p>(-) Sonradan mal bedeli ödemesi nedeni ile KKDF tahsil edilir.</p>

Yukarıda hazırlanan tabloya ilişkin olarak; KDV'nin her iki idareye ödenme durumu en az risk teşkil eden durumdur fakat mükerrer ödenen KDV'nin maliyeti sebebi ile de en yüksek maliyete neden olmaktadır.

Bununla birlikte, mükerrer KDV ödememek ve her bir beyannameye tatbik edilen usulsüzlük cezasından kaçınmak için en maliyetsiz çözümün öncelikli olarak KDV'nin gümrükte ödenmesi ve 2 nolu KDV beyannamesi ile beyan edilecek tutarın gümrükte ödenen KDV'nin mahsup edilmesi yöntemi olduğu görülmektedir.

Netice itibarıyla, royalti ve lisans ödemelerine ilişkin olarak aynı fatura konusu ödemenin iki ayrı vergiyi doğuran olay olmasından hareketle iki ayrı yere ödeme yapılması gerektiği yönündeki danıştay kararları mevcut (içtihadı birleştirme kararı mevcut değildir) ise de, son dönemde gerek gümrük idaresi gerekse gelir idaresinin yaklaşımının, gümrük kıymetine konu KDV'nin sadece bir idareye ödenmesi gerektiği yönünde olduğu gözlemlenmektedir.

Sonuç

Yurt dışından gelen royalti ve lisans ücretlerinin, söz konusu ücretlerin kıymeti belirlenecek eşya ile ilgili olması ve kıymeti belirlenecek eşyanın satış koşulu olarak yapılması kaydıyla eşyanın gümrük kıymetine eklenmesi gerekir. Bu royalti bedelinin hangi idareye nasıl beyan edileceği şirketler için önem arz eden bir konudur. Son dönemde gümrük ve gelir idarelerinin yaklaşımı KDV'nin sadece bir idareye ödenmesi yönünde olduğu anlaşılmaktadır. Özellikle gelir idaresinin gümrükte ödenen KDV'yi mahsup edeceği şeklindeki yaklaşımı, bu bedelin vergilemesi açısından en az maliyetli ve pratik uygulama olduğu söylenebilir. Ancak bunun için mükelleflerin özelge talebinde bulunarak, kendi özel durumlarına ilişkin görüş almalarının; herhangi bir vergi ziyayı veya usulsüzlük cezası ile karşılaşmamaları adına faydalı olacağı kanaatindeyiz.

Yetkilendirilmiş Yükümlü Statüsü sürecinde karşılaşılan emniyet ve güvenliğe ilişkin sorunlar

Giriş

Yetkilendirilmiş Yükümlü Statüsü gümrük yükümlülüklerini yerine getiren, ticari ve taşımaya ilişkin kayıtlarını düzenli bir şekilde tutma yeterliliğine sahip bulunan, mali yeterliliği olan, emniyet ve güvenlik standartlarına sahip bulunan firmalara verilen bir statüdür.

Yetkilendirilmiş Yükümlü Statüsü sahibi olacak olan firmalar, sertifika kapsamındaki faaliyetlerinde kullanılacak olan tesislerine ilişkin fiziki güvenlik tedbirlerini; eşyanın güvenliğini sağlayacak şekilde ve Gümrük İşlemlerinin Kolaylaştırılması Yönetmeliği kapsamında belirlenen şartlar paralelinde uygulamak zorundadırlar. Konuya yönelik olarak söz konusu Yönetmelik 2 no.lu eki hazırlanmış ve ekte bulunan ilgili sorular altında emniyet ve güvenliğe ilişkin uygulamalarının firma tarafından anlatılması istenmiştir. Bu yazımızda Yönetmelik ekinde bulunan 11. Gösterge ile 18. Gösterge arası soruların cevaplanmasında dikkat edilmesi gereken konulardan öne çıkan hususlara değinilecektir.

Emniyet ve Güvenliğe İlişkin İşlemlerin Hizmet Alınan Firmalar Bazında Değerlendirilmesi

Gümrük İşlemlerinin Kolaylaştırılması Yönetmeliği'nin 8. maddesinde emniyet ve güvenlik koşullarının tesisler ile ilgili maddeleri aşağıdaki gibidir:

- Yetkilendirilmiş yükümlü sertifikası kapsamındaki faaliyetlerle ilgili olarak kullanılacak binaların izinsiz giriş ve sızmaları önleyecek nitelikte olması ve tesislere ilişkin genel güvenlik tedbirlerini alınmış olması,
- Yükleme yerlerine, sevkiyat sahalarına, kargo bölümlerine ve taşıma araçlarına yetkisiz girişleri önlemek üzere uygun erişim kontrol tedbirlerini alınmış olması,
- Herhangi bir eşyanın değiştirilmesini, kaybını veya yabancı eşya eklenmesini önleyecek tedbirleri alınmış olması,
- Eşyanın konulması için uygun görülen yerleri gümrüğün denetimini kolaylaştıracak şekilde düzenlenmiş olunması,
- Uluslararası arz zincirinin güvenilirliğinden emin olunmasını sağlamak amacıyla, iş yaptığı kişi ve firmaların kimliklerinin açıkça tespit edilmesi ve bu kişi ve firmaların uygun emniyet ve güvenlik tedbirleri aldıklarının kontrolüne yönelik önlemlerin alınmış olması, beklenmektedir.

Yukarıda bahsi geçen Yönetmelik'in 8. maddesinin "e" fıkrası değerlendirildiğinde, YYS sahibi olacak firmalardan kendi firmaları haricinde, iş yaptıkları kişi ve kuruluşların da emniyet ve güvenlik şartlarına uyumlu olduğunun kontrolleri, bu yönde işlem gerçekleştirmelerini sağlamaları beklenmektedir.

Buradan hareketle sadece firmaların kendi tesisleri içinde bulunan depo ve antrepolar haricinde, hizmet aldıkları firmaların güvenilirliğine ilişkin şartları yerine getirip getirmediğinin gerek bu firmalarda yapılacak kontroller gerekse karşılıklı imzalanan sözleşme hükümleri ile sağlamaları beklenmektedir.

Gümrük İşlemlerinin Kolaylaştırılması Yönetmeliği 2 no.lu ekinde bulunan soru formu incelendiğinde; firmanın gerek tesislerindeki uygulamaların gerekse hizmet aldığı firmaya ait uygulamalarına ilişkin lojistik süreçlerini işleyen konuların 11 ila 15 inci göstergeler arasında yer verildiği görülmektedir. Bu soruların incelenmesi sonucu aşağıdaki konularda firmanın yeterliliğinin bulunup bulunmadığı değerlendirilecektir:

- ▶ Yetkilendirilmiş yükümlü sertifikası kapsamındaki faaliyetlerle ilgili olarak kullanılacak binaların izinsiz giriş ve sızmaları önleyecek nitelikte olması ve tesislere ilişkin genel güvenlik tedbirlerini almış olmak
- ▶ Yükleme yerlerine, sevkiyat sahalarına, kargo bölümlerine ve taşıma araçlarına yetkisiz girişleri önlemek üzere uygun erişim kontrol tedbirlerini almış olmak
- ▶ Herhangi bir eşyanın değiştirilmesini, kaybını veya yabancı eşya eklenmesini önleyecek almış olmak
- ▶ Eşyanın konulması için uygun görülen yerleri gümrüğün denetimini kolaylaştıracak şekilde düzenlemiş olmak

Yukarıda yer verilen noktalar doğrultusunda firmanın uygulama usulleri incelenecek firmanın uyguladığı usullerin ne kadar bu koşulları sağlayıp sağlamadığı konusunun karar verilmesi aşamasında da Gümrük İşlemleri Kolaylaştırılması Yönetmeliği 7 no.lu ekindeki belirtilen değerlendirme kriterleri yol gösterici olarak belirlenecektir.

Firmanın depolama faaliyetlerinde eşyanın güvenliğine ilişkin yaptığı uygulamalar ve bu uygulamalara dayanak olacak yazılı usulün bulunup bulunmadığı konuları Yetkilendirilmiş Yükümlü Statüsü başvuru koşullarının değerlendirilmesine dayanak olan cevapların puanlamasında etkin rol oynamaktadır.

Bu noktada firmalar kendilerine ait olarak bulunan depolar için yukarıdaki koşulları sağlamak adına gerekli düzenlemeleri ve gerektiği durumlarda da yatırımları yapmaktadırlar. Ancak hizmet alınan üçüncü firmalar kapsamında düşünüldüğünde yukarıda verilen noktaların yeteri kadar değerlendirilmediği ya da YYS başvurularında üçüncü firmalara ait koşulların dikkate alınmadığı görülmüştür.

İlgili Yönetmelik maddesinde de belirtildiği gibi YYS firmalarından beklenen güvenli tedarik zinciri yapılarını benimsemeleridir. Bu yüzden firma kendi tesisinden sorumlu olduğu kadar, hizmet aldığı firmanın güvenilir firmalardan seçildiğini ve bu kapsamda kontrollerin bu firmalara kontroller gerçekleştirdiğini, YYS için belirlenen beklentileri karşılayıp karşılamama durumunun dikkate alındığı soru formu üzerinde belirtilmelidir.

Öncelikle Yetkilendirilmiş Yükümlü statüsü başvurusu için firmaların kullandıkları depo ve antrepoları ait bilgileri sorgulayan soruya tam ve eksiksiz olarak cevap verilmesi gereklidir. İlgili soruda kullanılan antrepo kodu ve tipi ile birlikte, antrepoların yıllık işlem hacimleri de sorgulanmaktadır. Burada karşılaşılan en büyük sorunlardan biri firmaların hizmet aldığı tüm depo ya da antrepoları hakkında bilgi verilmemesi ya da

verilen bilgilerin yetersiz kalmasıdır.

Sonrasında ise, üretim yapan firmalar için hammadde ya da nihai ürün depolama süreçlerinin farklı firmalar tarafından gerçekleştirildiği durumlarda bu firmalara ait süreçlerin kontrolünü sağlamamaları ya da bu kontrollere ait bir usullerinin bulunmamasıdır. Örnek olarak aşağıdaki soru bu koşula uygunluğun değerlendirilmesinde dikkate alınmaktadır:

13.14- Yetkilendirilmiş yükümlü olan firma tesisleri dışındaki yerlerde, firmanın yetki ve sorumluluğu kapsamındaki taşıma vasıtalarına, yetkisiz kişi ve/veya sevkiyat dışı eşyanın, girişini ve/veya müdahale edilmesini önlemeye yönelik yeterli düzenlemeler bulunmakta mıdır? (SF-85)

Yukarıdaki soru değerlendirildiğinde firmanın kendi tesisleri dışındaki depolama hizmeti alınan alanlardaki emniyet ve güvenlik şartlarına ne kadar dikkat edildiği sorgulandığı anlaşılmaktadır. Bu sorunun uygulamasından beklenen kriterler ise aşağıdaki gibidir:

- Firmanın her yükleme öncesi firma tesisi dışında park ettirmiş olduğu kamyon, dorse, treyler, konteyner vb. taşıma vasıtalarını yetkisiz kişi ve eşya girişine karşı detaylı incelemeye (örn. potansiyel zula alanları, kişi veya eşya giriş-çıkışına imkan verecek açıklıklar, tamirat izleri vb.) tabi tutmasına yönelik usullerin bulunması,
- Firmanın kendine ait olmayan tesis sahipleri ile:
 - ▶ Kamyon, dorse, treyler, konteyner vb. taşıma vasıtalarının önceden belirlenmiş ve güvenliği sağlanmış bekleme alanlarında tutulmasını temin eden,
 - ▶ Bu alanların giriş-çıkışlarının düzenli olarak kontrolünü ve yetkisiz girişleri önlenmesini temin eden,
 - ▶ Yetkisiz müdahale veya sevkiyat dışı eşya girişinin tespit edilmesi durumunda gerekli bildirimlerin yapılması ve kayıt altına alınmasını temin eden, mutabakatının olması ve
 - ▶ İlgili tesislerin firmaca fiziki kontrolünün yapılması veya detaylı incelemeye ilişkin eğitimlerin düzenli olarak verilmesi beklenmektedir.

Yukarıdaki değerlendirme kriterlerinde de belirtildiği üzere YYS başvurusuna hazırlanan firma tarafından sadece kendi tesisi giriş ve çıkışlarında taşıma vasıtalarının kontrolünün sağlanması yeterli kalmamaktadır.

Konu ile ilgili diğer bir değerlendirme örneği de aşağıdaki soruyla verilmiştir:

16.05- Firma, iş yaptığı kişi ve kuruluşların tedarik zincirinin güvenliğine dair gerekleri ne ölçüde yerine getirdiğine ilişkin uygun bir mutabakat aramakta mıdır? (SF-97)

Firmanın, iş yaptığı kişi ve kuruluşların tedarik zincirinin güvenliğini temin edeceklerine dair yazılı belge alması beklenmektedir, (örn. yazılı veya elektronik bir onay, sözleşme hükümleri, üst düzey yöneticilerden alınan bir taahhüt belgesi, gümrük mevzuatına uyuma ilişkin yazılı bir taahhüt veya firmanın belirlediği tedarik zinciri güvenliği standartlarının karşı firmaca kabul edilmesi yolu vb.) Firmanın iş yaptığı kişi ve kuruluşlardan yetkilendirilmiş yükümlü sertifikası sahibi olanlar için bu koşullar aranmaz.

16.03- Firma, eşyaya ilişkin bir hizmet alıyorsa (taşıma, elleçleme, depolama vb.), söz konusu firmanın güvenilirliğine ilişkin yeterli değerlendirme yapmakta mıdır? (SF-95)

Firmanın eşyaya ilişkin bir hizmet alması durumunda,

- Hizmet aldığı firmanın geçmişine yönelik güvenlik araştırması (yönetim kurulu, çalışanlar, sürücüler vb. kişiler hakkındaki araştırmalar dahil olmak üzere)
- Hizmet aldığı firmanın depolarını kullanıyorsa bu depoların güvenlik yeterliliği
- Hizmet aldığı firma tarafından kendi eşyası için kullanılan araçların güvenlik açısından nitelikleri ile ilgili bilgileri edinmesi beklenmektedir.

Yukarıda örnekleri verildiği şekilde ilgili sorularda, öncelikle hizmet alınan firma ile yapılan bir sözleşme olması ve bu sözleşme maddelerinin taahhütname olarak alınması Yetkilendirilmiş Yükümlü Statüsü firmalarından beklenen ilk kriterlerindendir.

Ancak ilgili sözleşme maddelerinin detaylarına inildiğinde karşılaşılan sorunlar, YYS firmalarından beklenen bu koşulların sözleşmelerde belirtilmemesi ya da hizmet alınan firma ile aramızda bulunan mutabakatlar da bu koşullara net bir şekilde yer verilmemesidir. Bu kapsamda firmalara önerimiz, Yetkilendirilmiş Yükümlü soru formunun hizmet alınan firma bazında incelenerek, hangi konularda bu tedarikçiler ile sözleşmeleri, taahhütnameyi ya da performans değerlendirme kriterleri gibi hizmet alınan firmaların uygulamalarının göz önüne alınmasını sağlayan yöntemlerin tekrar kontrol edilmesi ve beklentiler doğrultusunda bu yazılı hükümlerin güncellenmesini tavsiye etmekteyiz.

Soru formunun ilgili 13. göstergesinde sık olarak karşılaşılan sorunların başında, liman veya havalimanına kadar olan sevkiyat sürecinin kontrolüne ilişkin hususların anlatılması ancak diğer süreçlere ait (örn: eşyanın limandaki taşıma aracına nakliyesi ve alıcısına teslim edilmesine kadar olan süreç) uygulamaların anlatılmaması gelmektedir. Göstergeye ilişkin sorulara, tek bir bütün olarak bakmak yerine, parça parça istenilen her maddenin kontrol altında olduğu anlaşıldıktan sonra ilerlenmesi gerektiğini tavsiye etmekteyiz. Böylece ithalat ve ihracata yönelik olarak sevkiyat sürecinin bir bütün olarak takip edilmesi mümkün olacaktır.

Yukarıda ki göstergeye yönelik sık karşılan anlaşmazlıklardan biri de hem ithalat hem de ihracatta farklı teslim şekilleri kullanıldığında yukarıdaki hususların nasıl takip edileceği konusudur. Örneğin ihracatta teslim şeklinin 'EXW' tercih edildiği durumlarda satıcı eşyayı alıcıya fabrika sahasında teslim etmek ile yükümlüdür. Firmaların bu teslim şekli tercih edildiğinde de eşyanın ihracat beyannamesi tescil edilene kadar yani eşyanın Türkiye gümrük bölgesini terk edene kadar olan süreçte de gümrük idaresine karşı sorumluluklarının bulunduğu unutulmamalı ve soru bu kapsamda cevaplanmalıdır. Dolayısıyla "EXW" teslim şekli tercih edilmiş olsa dahi, eşyanın liman ve havaalanlarına gidene kadar ki süreç ve buralarda sevkiyat araçlarına yükleniş takip edilmeli ve kontrol edilmelidir.

Sonuç ve öneriler

Yazımız, Gümrük İşlemlerini Kolaylaştırılması Yönetmeliği 2 no.lu ekinde belirtilen emniyet ve güvenlik işlemlerine ilişkin soruların cevaplanması esnasında oluşabilecek soru işaretlerinin ortadan kalkmasına yönelik hazırlanmıştır. Yukarıda, genel olarak cevaplanmasında güçlük çekilen soruların hangi amaçla sorulduğu, sorunun yanıtlanmasında nelerin beklenildiği anlatılmıştır, genel olarak yapılan hatalara değinilmeye çalışılmıştır.

Kullanılan örnekler sadece yol gösterici niteliktedir. Her firmanın yapısı, büyüklüğü, işlem hacmi gibi özellikleri nedeniyle sorulara vereceği yanıtlar farklılık gösterebilmektedir.

Firmalar tarafından verilecek cevaplar ile yetkilendirilmiş yükümlü statüsüne haiz olup olmadığı anlaşılmaktadır. Bu nedenle firmalar sorulardan beklentileri karşılayacak ve tüm tesislerini kapsayacak şekilde ayrıntılı olarak cevap vermelidir. Firmanın bu noktada tüm birimlerinden yeterli sayıda personelin katılımı ile proje örgüsü kurarak formu hazırlamaları büyük önem taşımaktadır. Ayrıca firmaların soruların cevaplanmasında, uygulamaların talimata bağlandığı yazılı usule ilişkin belgelerden söz etmesi (konu ile ilgili kişilere bildirilmiş yazılı talimat, elektronik posta, kurum içi sirküler, sözleşme, rehber, kitapçık gibi ilgili kişilerin yapması gereken işlemleri ve sorumlulukları gösteren yazılı kaynak) anlatımını destekleyecek, koşulları karşılayacak bir form oluşmasını sağlayacaktır.

Kaynakça:

Gümrük İşlemleri Kolaylaştırılması Yönetmeliği EK 7

Gümrük İşlemleri Kolaylaştırılması Yönetmeliği

Yetkilendirilmiş Yükümlü Soru Formu Hazırlama Rehberi

Yeni Gümrük Kanunu Taslağı'nda öne çıkan konular

2000 yılında Avrupa Birliğı, Amerika Birleşik Devletleri ekonomisiyle rekabet edebilmek için 10 yıllık "Lizbon Stratejisi"ni devreye soktu. 2009 yılında kabul edilen ve yapılan düzenlemelerle tamamlanan Strateji yerini 2020 vizyonuna bıraktı. 2020 vizyonu, rekabet edebilir ekonomi yaratmanın ötesinde, dünyanın en rekabetçi ekonomisini oluşturmak ile çevre ve sosyal konulara duyarlı, çağdaş, yasal bir dayanak oluşturma hedeflerini içermektedir.

Gümrük ve uluslararası ticaret uygulamalarını modernize eden Birlik Gümrük Kodu (Union Customs Code) böyle bir ortamda 1 Mayıs 2016 yılında resmen yürürlüğe girmiştir. T.C. Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından yeni bir Gümrük Kanunu oluşturma metninin gerekçesinde de ifade edildiğı üzere, Birlik Gümrük Kodu ile birlikte gümrük süreçlerinin elektronik olarak işlenmesi ve üye ülkelerin bu sistemlerinin birbiriyle uyumlaştırılmasının yanı sıra, belirli kriterleri sağlayan firmalara (ekonomik operatör) birtakım yetkilerin verilmesi ve teminata konu gümrük işlemlerinin genişletilmesiyle birlikte, bütün gümrük süreçlerinin standartlaştırılması, kolaylaştırılması ve basitleştirilmesi amaçlandığı anlaşılmaktadır.

Bu yazımızda, yürürlüğe yakın bir zamanda girmesi beklenen Yeni Gümrük Kanunu taslağı ile mevcut Gümrük Kanunumuzun, temel ilke ve prensipler ile uygulamalarında, hangi konularda farklılaştığını ve yenilikler getirildiğı analiz ediliyor. Bu kapsamda taslak kanunda özellikle dikkat çeken yetkilendirilmiş ekonomik operatör, rejimler, vergi yükümlülükleri kapsamında teminat ve cezalar aşağıda incelenmektedir.

Yetkilendirilmiş yükümlü statüsü yerine yetkilendirilmiş ekonomik operatör statüsü

Gümrük işlemlerinin yerinde gerçekleştirilmesi ve gümrük muayene işlemlerinin öncelikli yapılması gibi gümrük işlem maliyetini ciddi oranda azaltacak bir uluslararası bir düzenleme olarak karşımıza çıkan yetkilendirilmiş yükümlü statüsü, taslak kanun ile birlikte bazı değişikliklere ve yeniliklere uğramıştır. 33 ve 34'üncü maddelerde "yetkilendirilmiş yükümlü statüsü" tanımı, "yetkilendirilmiş ekonomik operatör statüsü" olarak değiştirilerek, uygulamanın kapsamı genişletilerek yeniden düzenlenmiş, statünün tanınması için gereken şartlar, taslak kanunda daha geniş olarak açıklanmış ve yeni maddeler eklenmiştir. Yapılan değişiklik ve yenilikler aşağıdaki şekilde özetlenebilir;

Gümrük idarelerinin, diğer ülkelerde ya da bölgelerde yerleşik, bu ülkelerin ya da bölgelerin ilgili mevzuatında tanımlanan ve denkliğı Bakanlık tarafından kabul edilen yükümlülükleri ve şartları yerine getiren kişileri, yetkilendirilmiş ekonomik operatör statüsünün getirdiğı belirli kolaylıklardan faydalandırması genişletilen kapsamın içindedir. Bu kolaylıkların Bakanlıkça aksine karar verilmediğı takdirde karşılıklılık esasına bağlı olarak uluslararası bir anlaşmayla belirlenmesi esastır.

Taslak kanunda yetkilendirilmiş ekonomik operatör statüsü olma şartlarına, kişilerin ekonomik faaliyetleriyle ilgili olarak herhangi bir adli suç kaydı bulunmaması dahil olmak üzere gümrük ve vergi mevzuatı hükümlerini ciddi bir biçimde (taslaktaki ibare) ya da tekrar eden şekilde ihlal etmeme, faaliyetlerini ve eşya hareketlerini belirtilen kayıt tutma sistemi ile kontrol edebilmesi, gümrük işlemleri ile ilgili faaliyetlerin yürütülmesinde işin gerektirdiğı niteliklere sahip olma ve fiziki alanların ve taşıma araçlarının bütünlüğü ve sağlamlığı, fiziki ve sanal alanlar ile kayıtlara erişim

kontrolleri, lojistik ile ilgili süreçler, belirli türdeki eşya üzerinde gerçekleştirilen işlemler, personel yönetimi, iş ortakları hakkında bilgi sahibi olma ve seçimi konularını içerecek şekilde, uluslararası tedarik zincirinin emniyet ve güvenliği için gerekli şartları sağladığını göstermek suretiyle yeterli emniyet ve güvenlik standartlarına sahip olma gibi hükümler eklenmiştir.

Buna ek olarak, eşyaya, ambalajlara veya taşıma araçlarına ayniyet tespitine yönelik olarak tatbik edilen etiket, mühür ve benzeri araçlar, gümrük idaresince veya beklenmeyen hal veya mücbir sebeplerden kaynaklı olanlar haricinde sadece eşyanın veya taşıma araçlarının korunmasını sağlamak için sökülmelerinin veya bozulmalarının zorunlu olduğu durumlarda, gümrük idaresince izin verilmesi halinde ekonomik operatörler tarafından sökmeye ve bozma yetkileri verilmiştir.

Türkiye Gümrük Bölgesinde yerleşik ekonomik operatörlerin, gümrük idaresine kayıt yaptırması konusu ise taslak kanuna yeni eklenenler arasındadır. Özel durumlarda, Türkiye Gümrük Bölgesinde yerleşik olmayan ekonomik operatörler beyanın verildiği veya karar başvurusunun yapıldığı ilk yer gümrük idaresine kayıt yaptırılarak, ekonomik operatörler haricindeki kişilerin, aksi belirtilmedikçe gümrük idaresine kayıt yaptırmasına gerek yoktur. Özel durumlarda, gümrük idareleri kayıtları iptal etme hakkına sahiptir.

Ayrıca, "Gümrük idareleri, 33'üncü madde uyarınca yetkilendirilmiş ekonomik operatör statüsü tanınan kişilerin başvurusu üzerine gümrük beyannamesinin, eşyanın sunulduğu gümrük idaresine yerine bu kişinin yerleşik olduğu yerdeki gümrük idaresine verilmesine izin verebilir." ibaresi taslak kanunda yerini almıştır. Ancak, bunun ülkemizde nasıl uygulanacağı merak konusudur. Çünkü kara yolu ile ithal edilen ürünlerde gümrük işlemlerinin eşya daha fabrikaya gelmeden yerine getirilmesi ciddi anlamda bir zaman avantajı yaratacaktır.

Gümrük idareleri ve ekonomik operatörler arasında, gümrük mevzuatında belirtilmiş olanlar dışında da, Bakanlıkça belirlenecek usul ve esaslar çerçevesinde özellikle riskin tespiti ve önlenmesinde karşılıklı iş birliği amacıyla kullanılan bilgilerin değişimi yapılabilir kılınmıştır. Bilgilerin değişimi, yazılı bir mutabakat kapsamında gerçekleştirilebilir olup ve ekonomik operatörlerin bilgisayar sistemlerine gümrük idarelerinin erişimini içermektedir ve sağlanan bu bilgiler aksi kararlaştırılmadıkça gizli tutulmaktadır.

Son olarak, gümrük idarelerinin, yetkilendirilmiş ekonomik operatör statüsü tanınan kişilerin başvurusu gümrük mevzuatı uyarınca gerekli olan beyan, başvuru veya kararlara ilişkin gümrük idarelerinin kendi aralarındaki ve ekonomik operatörlerle arasındaki tüm bilgi değişimi ve depolaması, elektronik veri işleme teknikleri kullanılarak yapılması kararı taslak kanunda yerini almıştır.

Gümrük rejimleri yeniden belirleniyor

Süreçleri basitleştirme ve standartlaştırma amacıyla, gümrük rejimlerinde bazı değişikliklerin yapıldığı görülmektedir. Bu basitleştirmelerin başında gümrük rejimlerinin üç ana başlık altında düzenlendiği ifade edilebilir. Bunlar;

1. Serbest dolaşıma giriş (Yeni Gümrük Kanunu taslağı Altıncı Kısım)

2. Özel rejimler (Yeni Gümrük Kanunu taslağı Yedinci Kısım)

3. (Yeniden) ihracat (Yeni Gümrük Kanunu taslağı Sekizinci Kısım)

Yeni Gümrük Kanunu taslağında serbest dolaşıma giriş rejimine ilişkin uygulamada önemli bir değişiklik görülmektedir. Öte yandan, gümrük rejimleriyle ilgili gördüğümüz en önemli iyileştirme Özel Rejimler başlığı altında olan ve serbest dolaşıma giriş ile ihracat rejimleri dışında kalan rejimlere ilişkin ortak hükümler olarak karşımıza çıkmaktadır. Özel Rejimlerin aşağıdaki şekilde sınıflandırılmıştır:

1. Transit
2. Depolama Rejimleri
 - a. Gümrük Antrepo Rejimi
 - b. Serbest Bölgeler Rejimi
3. Özel Kullanım Rejimleri
 - a. Geçici Kabul Rejimi
 - b. Nihai Kullanım Rejimi
4. İşleme Rejimleri
 - a. Dahilde İşleme Rejimi
 - b. Hariçte İşleme Rejimi

İşleme rejimleri, basitleştirmenin en belirgin olduğu alan olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu alandaki en önemli avantajlardan biri şartlı muafiyet hükümleri altında dahilde işleme rejimi ile gümrük kontrolü altında işleme rejiminin birleştirilerek, yeniden ihracatın söz konusu olmadığı durumlarda, geri ödeme sistemine artık ihtiyacın kalmaması olarak gösterilmektedir. Hariçte işleme rejimi kapsamında ise herhangi bir ciddi değişiklik gözlemlenmemektedir.

Depolama rejimlerinde ise göze çarpan bir değişiklik antrepo tiplerine ilişkindir. Bilindiği üzere, antrepolar mevcut Gümrük Yönetmeliği'nde temel olarak genel ve özel antrepo olmak üzere ikiye ve tipine göre altıya (A, B, C, D, E, F tipi) ayrılmaktadır. Öte yandan, mevzuatımızın uymak zorunda olduğu Birlik Gümrük Kodunda ve ilgili Yetkilendirilmiş Esaslar (Delegated Acts) ile Uygulama Esaslarında (Implementing Acts) uygulama bazında ayrılığa herhangi bir atıfta bulunulmadığından, sırf uyum esas alınırsa yeni düzenleme sadece Genel ve Özel Antrepo olmak üzere iki farklı antrepopla yer verileceği söylenebilir.

Teminat uygulaması yeniden düzenleniyor

Mevcut kanunda, gümrük vergisi yükümlülükleri altında beş maddede incelenen teminat uygulaması, teminatın tanım ve kapsamında önerilen genişletmeler ile birlikte, yeni kanun tasarısında 70 ila 82 ve 144'üncü maddeler altında incelenmektedir.

Vergi yükümlülüğü için güvence sağlayan teminat konusundaki genel hükümlerde yapılan değişikliklerden biri, kamu kuruluşlarının ve Türkiye'de bulunan yabancı misyon şeflerinin verecekleri garanti mektuplarının teminat olarak kabul edilmesine, Müsteşarlık yerine Bakanlığın yetkili hale getirilmesidir. Gümrük idarelerinin, "ithalat ve ihracat vergi tutarının 1.000 Avro karşılığı Türk Lirasını aşmadığı durumlarda" teminat istememe imkanına yer verilmektedir.

Mevcut kanunda teminat tutarının vergilerinin %20 fazlası kadar olacağı belirtilmişse de, yeni kanunda teminat tutarıyla ilgili bir bilginin yer almadığı dikkat çekmektedir.

Yeni kanun tasarısı aynı zamanda, gümrük terminolojisine yeni kavramlar kazandırmaktadır. Bu kavramlar, mevcut kanunda karşılığı olmayan açıklamalarıyla aşağıdaki tabloda sunulmuştur:

Yeni Kanun Taslağı İlgili Madde	Kavram	Açıklama
71-72	İhtiyari Teminat	İhtiyari teminatın tanımı ve hangi durumlarda "ihtiyari" olacağı yeni kanun taslağında yer almamakla beraber, ihtiyari teminat, yeni kanun taslağının 71'inci maddesinde belirtilen miktarı aşmayacak şekilde ithalat ve ihracat vergilerinin en yüksek tutarı olarak belirlenecek olup, "teminatın ihtiyari olduğu hallerde" , ithalat veya ihracat vergilerinin belirlenen süre içinde ödenmeyeceği öngörülüyorsa teminat verilmesi gümrük idareleri tarafından istenmektedir.
74	Teminat Seçimi	Usul ve esasları yine Bakanlıkça belirlenecek olan teminat seçimi uygulaması, gümrük idarelerince belirlenen belli bir süre içinde yapılmalıdır. Arasından seçim yapılabilecek teminat şekilleri 73'üncü maddenin birinci fıkrasında listelenmiştir. Bunlar sırasıyla; a) bendinde belirtilen "nakit TL veya Merkez Bankasınca kabul edilen ve bankanın belirlediği efektif alış kuru üzerinden hesaplanan dövizler", b) bendinde belirlenen "banka teminat mektupları", c) bendindeki "kefil taahhütnamesi", ç) bendindeki "işlem tarihinde TC Merkez Bankası tarafından ilan edilecek değerler üzerinden kabul edilen hazine tahvil ve bonoları" ve son olarak, d) bendinde incelenen ithalat ve ihracat vergilerinin ödeneceğine dair eş değer güvence sağlayan ve yönetmelikle belirlenen başka bir teminat olarak verilebilir. Yapılan bu değişiklikle ayrıca, mevcut Kanun'da, 6183 sayılı Amme Alacaklılarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine yapılmış olan atıf maddeden çıkarılmış ve bilhassa (ç) bendinin eklenmesiyle, yetkili kurum, Müsteşarlık yerine, Merkez Bankası olmuştur.
76	Kefil	İlgili maddeyle birlikte, kefil sıfatıyla taahhütname verecek tüzel ya da gerçek kişinin kim olacağıyla ilgili sınırlandırmalar getirilmektedir. Buna göre kefil olacak kişi ya da kurum (yürürlükteki hükümlere uygun olarak faaliyette bulunan bir kredi kuruluşu, finans kurumu, sigorta şirketi veya bakanlıkça kabul edilen ve Türkiye Gümrük Bölgesi'nde yerleşik olan kişi), vergileri ödemeyi yazılı olarak taahhüt eder.

Yeni kanun taslağında ayrıca, **"kapsamlı teminat"** alabilecek kişilerde aranan özelliklerde değişiklik görülmektedir. Buna göre, kişinin yalnızca transit rejimde değil, "ilgili" gümrük rejimini düzenli kullanıyor olması gerekmektedir. İndirimli tutardan yararlanacak kişinin ise "güvenlik standartlarına sahip olmaları" yerine, yeni taslağın "yetkilendirilmiş ekonomik operatörü" statüsü verilmesini düzenleyen 34'üncü maddeye atıfta bulunarak, bu maddeyle ve yönetmelikle belirlenen özelliklerde (YEO statüsü tanınan) kişilerin faydalanmasına izin verilmektedir. Kişinin bahse konu 78'inci maddede, Bakanlıkça verilen kararın takibindeki 2 yıl içerisinde, gerçekleştirdiği işlemlere konu eşyaya ilişkin vergi yükümlülüğü olmadığını ispat etmek; yükümlülüğün doğduğu hallerdeyse, kefilin belirlenen sürede tüm ödemeyi yapmış olduğunu ispatlaması gerekmektedir.

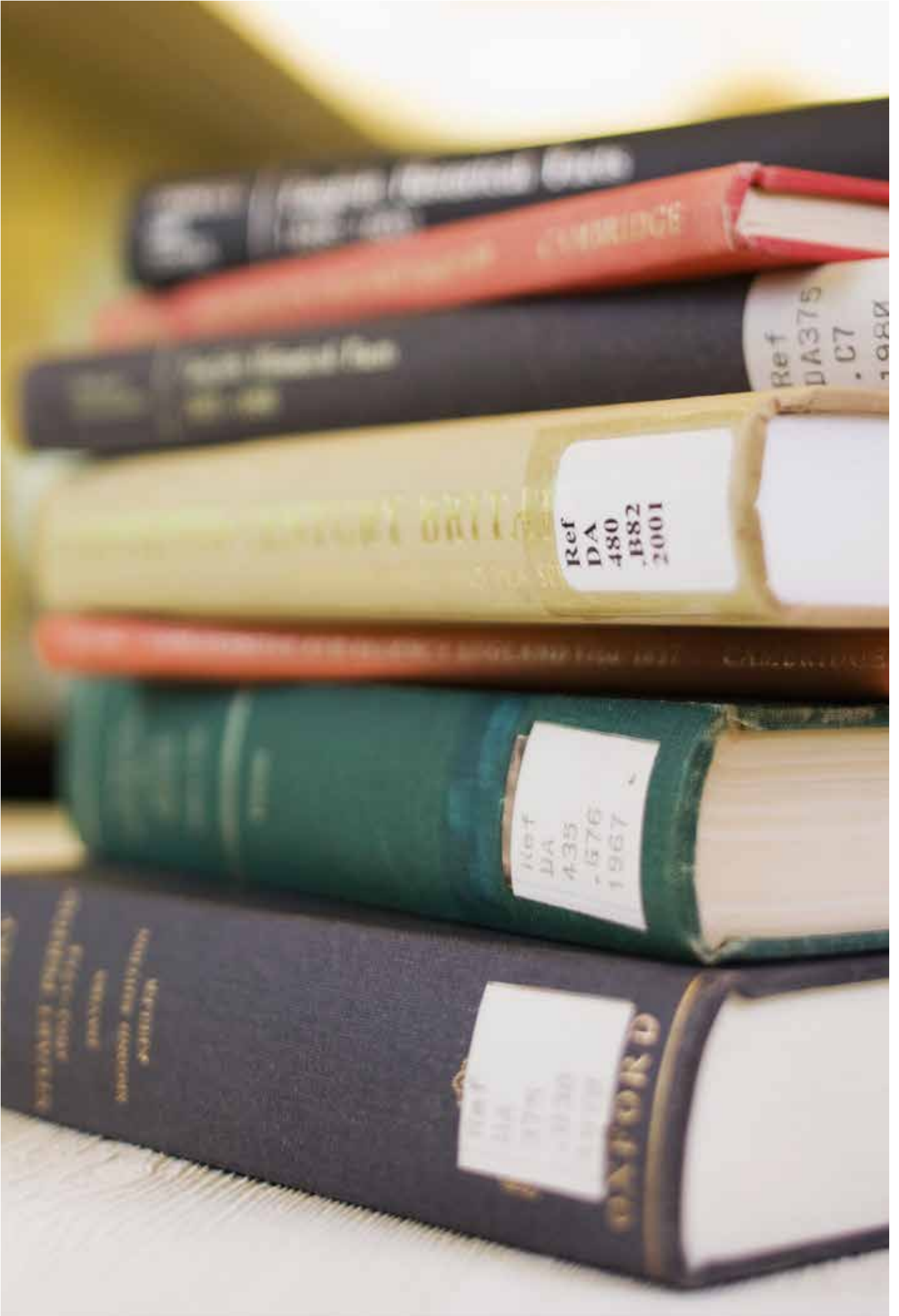
Gümrük vergi cezalarında önemli değişiklikler öngörülüyor

4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 231 ila 241'inci maddelerinde bulunan cezalara ilişkin usul ve esaslar Yeni Gümrük Kanunu'nda 217 ila 225'inci maddeleri arasında düzenlenmektedir.

Mevcut Gümrük Kanunu'nun 234'üncü maddesinde 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; hesaplanan ithalat vergileri ile muayene sonuçlarına göre alınması gereken ithalat vergileri arasındaki fark '%5'i aştığı takdirde', ithalat vergilerinden ayrı olarak bu farkın üç katı para cezası alınmasına ilişkin koşulu ve belirtilen satış birimine göre miktar itibarıyla % 5'i geçmeyen bir fark ile maddi hesap hatasından doğan noksan kıymet beyanlarında, bu farklara ait ithalat vergilerinden başka vergi farkının yarısı tutarında para cezası alınması yeni tasarıda karşılık gelen 218'inci maddede yer almamaktadır.

Gümrük antrepo rejimine ilişkin olarak yeni Gümrük Kanunu Taslağı'nda 220'inci maddede, farklı çıkan eşyanın beyan edilen eşyadan farklı şekilde, ithalinin lisansa, şarta, izne, kısıntıya veya belli kuruluşların vereceği uygunluk veya yeterlilik belgesine tabi olması durumunda eşyanın gümrüklenmiş değeri kadar para cezası verilmesi ve gümrük idaresince eşya girişine izin verilmeyen geçici depolama yerleri veya antrepolara eşya alınması halinde buraların izin sahiplerine eşyanın gümrük kıymetinin yarısı kadar idari para cezası uygulanması, öne çıkan değişikliklerdir.

Tam muafiyet ve nihai kullanımda 222'inci maddede yapılan değişiklikler ile tam muafiyet suretiyle geçici olarak ithal edilen özel kullanıma mahsus taşıtlar hariç olmak üzere, geçici kabul rejimi kapsamında ithal edilen eşyanın süresi içerisinde başka bir gümrük rejimine tabi tutulmaması, yeniden ihraç, imha veya gümrüğe terk edilmemesi durumunda ithal eşyasının tahsis yeri, tahsis amacı ve giriş ayrıntısına uygun olarak bulunduğu tespit edildiğinde gümrük vergileri tutarının iki katı oranında para cezası, nihai kullanım rejimine ilişkin hükümlerin ihlal edilmesi durumunda, eşyaya isabet eden gümrük vergileri ile nihai kullanım nedeniyle indirimli tarife uygulanarak hesaplanan gümrük vergileri arasındaki farkın iki katı kadar para cezası, verileceği belirtilmektedir.



5 primary subjects of inspection in customs transactions

It would not be wrong to assume that customs audits within the scope of “post-release controls” are in the “customs agenda” of many companies. It is observed that many companies are being subjected to “post-release controls” especially in the second half of the year.

Below topics draw attention in these audits:

- ▶ Royalty payments
- ▶ Payments to the seller but not included in the customs value of the goods
- ▶ VAT base in importation
- ▶ Application of the inward processing regime
- ▶ Customs transactions of the importations free of charge

Environment contribution fund on secondary processed metal scrap

Today, customs authorities collect environment contribution fund for output metal scraps as a result of processing of the goods in Turkey, which are imported within the scope of inward processing procedure and which are wanted to be released for free circulation as secondary compensating products.

However, we consider that, in case metal scraps which are the product of the processing and labour of goods imported within the scope of inward processing procedure in Turkey and which are named as secondary compensating products are released for free circulation by the IPAC holder after 01.01.2013, environment contribution fund shall not be payable for these products because this is not an import operation according to the environment legislation and these products are not subject to control.

We assess that it is possible to refund environment contribution fund, which has been paid while should not be paid, in light of refund provisions in Customs legislation.

Declaration of samples or models carried by passengers

A Circular Letter dated 05.12.2016 no. 2016/19 has been published by Customs General Directorate in order to resolve hesitations as to how the sample goods or models carried by the passengers on behalf of the companies are to be declared to customs authorities. Within this scope, it is possible that the declarations are made in verbal declaration form to be registered in the name of the firm via a company’s personnel who has been granted direct representation rights for the aforementioned goods or a customs broker, and the goods are to be imported free of customs duties.

Exceptional value practice

During the importation, import duties are calculated based on the customs value of the good. As a rule, customs value of the good is mostly determined based on the good's sales price, which is described as the price actually paid or to be paid by the importer for the goods when sold for export to Turkey.

As a result of the customs authorities' detection of a deficiency in customs value or import duties declared, three times of the deficient duties are collected as a penalty in addition to the deficient duties. In cases where these deficiencies are declared by the declarant before the notification of the customs authorities, the penalties in mention are applied at the rate of 15 per cent (i.e. 45 per cent of the deficient duties). Therefore, the accurate and timely determination of the customs value is significant in terms of both the accurate calculation of the duties and prevention of any possible penal sanctions.

"Exceptional value practice" is a simplified procedure enabling price corrections after the importation date without triggering any penalty. Main issues regarding this practice is ensuring the calculation of the stamp duty (if any) over the contract presented to the authorities during the exceptional value application and timely payment of the import values in order to prevent RUSF deduction.

Practices of the Authorized Economic Operator in EU and Turkey

In our rapidly developing world, our expectations for the supply chain are increasing, depending on technological developments. This ensures all the countries of the world to work for increasing their speed in global trade. In order to facilitate trade on the world, many conferences are held and ideas for developing global trade are discussed.

For this purpose, to facilitate trade in our country; the application of the Single-Window System, Electronic Customs Practices, Common Transit Regime (NCST), Modernize Customs Code as well as the Authorized Economic Operator has been introduced to provide reliable and fast trading for companies.

The Authorized Economic Operator (AEO) application has different titles and applications in the world. Customs administrations in all countries of the world allow some certain customs administrations to carry out the transactions which carried out by customs authorities in their own bodies, providing some convenience within the framework of customs legislation and all other relevant legislation, all transparent, accurate, fair and accountable. At this point, the customs administration will also have the possibility to check the risky firms more frequently. There are some conditional differences between AEO in Turkey and AEO in EU. The main reason for this, there are 3 different status divisions in AEO.

There are different advantages for different status types. It can be seen that the advantages and responsibilities of this status can be added if holder of the Authorized Economic Operator Status obtain the requirements and additional conditions.

The requirements for the 3 status types of the AEO and its relevant legislation are shown below in the table:

Conditions and Criteria	AEOC	AOES	AEOC& AEOS (AEOF)	Reference UCC
Economic Operator	✓	✓	✓	Article 5 (5)
Established in the Customs Territory of the Union	✓	✓	✓	Article 5 (31)
Compliance	✓	✓	✓	Article 39 a)
Appropriate record keeping.	✓	✓	✓	Article 39 b)
Financial solvency.	✓	✓	✓	Article 39 c)
Proven practical standards of competence or professional qualifications.	✓	X	✓	Article 39 d)
Appropriate security and safety measures.	X	✓	✓	Article 39 e)

When we compare all the conditions, it is observed that the four defining conditions in our legislation are similar to the legislation of the European Union. While there has been a search for conditions of activity in Turkey for 3 years, except for the fact that the condition of being established in the relevant customs areas, there is no search for such condition in the EU Customs legislation. This is one of the differences between the European legislation and Turkish legislation application conditions.

Likewise, the advantages of the AEO status are given in the table below.

Benefit	AEOC	AOES
Easier admittance to customs simplifications	✓	X
Fewer physical and document-based controls: - related to security & safety - related to other customs legislation	✓	✓
Prior notification in case of selection for physical control (related to safety and security)	X	✓
Prior notification in case of selection for customs control (related to other customs legislation)	✓	X
Priority treatment if selected for control	✓	✓
Possibility to request a specific place for customs controls	✓	✓
Indirect benefits (Recognition as a secure and safe business partner, Improved relations with Customs and other government authorities; Reduced theft and losses; Fewer delayed shipments; Improved planning; Improved customer service; Improved customer loyalty; Lower inspection costs of suppliers and increased co-operation etc)	✓	✓
Mutual Recognition with third countries	X	✓

The advantages of the AEO implemented in Turkey is that it does not require any additional demand are (Tertiary Guarantee Application, Authorized Exporter Authority, regulation of A.TR, EUR-MED and Billing Declaration, Customs clearance at the export site, Customs Clearance at the Imports, Authorized Shipper Authority, Authorized Buyer Authority);

- ▶ Incomplete declaration procedure,
- ▶ Partial margin application,
- ▶ Green line application,
- ▶ Priority checking in case of document control,
- ▶ Priority inspection in case of physical examination,
- ▶ Facilitation of summary declaration of reduced compulsory information,
- ▶ Reduction of customs controls on the summary statement,
- ▶ Priority right to cross border gates,

Especially for firms with on-site customs clearance, future Mutual Recognition Agreements and trade with the European Union and other AEO countries will be greatly facilitated. With Mutual Recognition Agreements, the firm with this status in one country, will be treated the same status in the other country where the agreement is made. With this, there will be an effective business association and supply chain security among the customs, standards will become global. In addition, these agreements will provide global supply chain security and unity advantage for companies which have AEO and have an aim to become a reliable and commercially important brand worldwide. The AEO Compendium, organized by the World Trade Organization (WCO) in May 2016; That is to say, a detailed and brief summary of the AEO process, it was stated in the booklet that negotiations were underway for the Mutual Recognition Agreement with Serbia and Kazakhstan, as well as our Mutual Recognition Agreement with South Korea.

The volume of imports made with South Korea is in the 7th place in the World rankings for the year 2015 in the import report for the year 2016 published by the Turkish Exporters Assembly. When we looking at the top 10, the four importing countries are EU countries. Among the shares of the top 10 countries, 37% is defined as imports from the EU. Approximately 40% of our foreign trade volume is realized with EU countries. The Mutual Recognition Agreement process that started with South Korea will provide a great advantage in the customs matters of the firm that owns the YYS in the future. Trusted companies in our country will be branded on the World and will increase their trade volume. This situation will increase the foreign trade volume of Turkey and at the same time the international supply chain will become more reliable and faster in the world.

RUSF on the importation of secondary processed goods

The secondary processed product, which constitutes an important part of the Inward Processing Regime, is defined as the product, apart from the actual processed product, obtained as a result of processing activities carried out under the regime. According to the Council of Ministers Decision no 2015/7511, published in the Official Gazette dated April 10, 2015 and the most up-to-date regulation on RUSF, it is stated that the rate of the RUSF is to be 0% in the import of some goods paid through the acceptance credit, deferred letter of credit, and cash against goods payment.

On the other hand, in case it is detected that the secondary processed products, which cannot benefit from the 0% RUSF rate within the scope of the Decision 2015/7511, have been placed on the company's stock as a result of the production made under the inward processing regime and that the transfer of the payment made in respect of the imported raw material to abroad is completed after the date of free circulation of secondary processed goods, the RUSF may be applied for products (that is, the secondary processed goods) that are released for free circulation (although the payment terms is declared as "Free of Charge"). However, it is clear that such an approach is incompatible with the aim of the inward processing regime and RUSF technique.

Regulations on quantity differences in imports

As missing or excess amount of the goods can be realized by the carrier during the submission of a summary declaration, it can be also realized during or after the receipt of the goods by the importer. While the carrier is responsible for the differences that may arise during the summary declaration phase, the property owner is responsible for the quantity differences that will occur during the declaration phase. Without prejudice to the criminal provisions, it is possible to make amendments on the summary declaration within the scope of Article 35/B of the Customs Code and on the declaration within the scope of Articles 63 and 73.

The penalties to be applied for the amount differences in the summary declaration are set out in Article 237 of the Customs Code. In case of a deficiency in comparison to the summary declaration, it is stated that the penalties as much as the customs taxes in relation to the deficiencies will be applied: In the case of a surplus, if the surplus situation is not explained, it is stated that the goods will be liquidated and the penalty as much as the CIF value of the goods will be applied. Criminal proceedings to be applied in case of incompatibility is regulated in the Article 234 of the Customs Code. Accordingly, it is stated that for the tax differences exceeding 5%, a fine at a rate of three times of the arising difference will be applied apart from the existing customs duties.

With the provision not result in the declaration of other goods, if it is understood that the amount of the same goods

exceeds the declared amount after the import process is completed, in accordance with the Article 234/3 of the Law, "self-declaration" application shall be made and the taxation corresponding to the difference shall be applied with a penalty amounting to 45% of these taxes and an interest with a delay interest rate.

However there is no clear regulation in the customs legislation regarding the quantity difference that results in a "declaration of different goods" ie. the case of classification under different HS Code of the excess goods, it is considered that declaration may be made under Article 234/3 of the Customs Code. Since making a declaration for the different goods will be considered as a "new importation" transaction, the payment of import duties, the fulfillment of trade policy measures, the acquirement of licenses to be taken by other institutions are required.

Supervision practice in imports and its evaluation from VAT

Supervision in imports is a practice which determines a minimum unit price for the importation of several goods to Turkey in order to avoid negative consequences for the local manufacturers and the tax loss from the importation of those goods to Turkey.

In the case which the value of the unit price of the good to be imported is lower than the value determined by the Supervision Practice in Imports Communiques, the importer of the goods shall obtain a Supervision Certificate from the Ministry of Economy (MoE) or pay the additional taxes in order to reach to the value determined in the aforementioned Communique for the related good in order to import the goods.

In this regard, due to this practice, there will always be a difference between the input VAT from the importation and the output VAT from the domestic sales. Therefore, the input VAT from the importation will be higher than the output VAT from the domestic sales and the importers will be in a substantial deferred VAT position. Thus, although supervision in imports is a beneficial practice which is applied to protect the domestic manufacturers, it is not compatible within the principles of VAT since it causes a serious deferred VAT position on the importers.

Export controls in Turkey and in the World

Basically three international regulation necessitates export control. These are international embargo decisions, international agreements and multilateral export control regimes. The control of weapons, arming and dual-use materials that have strategic priorities, is provided through multilateral export control regimes. Turkey is also a party to

these export control regimes along with EU and the United States, and main purpose of these regimes is to control dual-use materials.

The EU export control regime is governed by the Regulation (EC) No 428/2009, which consolidates and collects all export control lists under one list and it is updated regularly every year. Additionally, U.S. regulates export control regime through The Arms Export Control Act (AECA) and International Traffic in Arms Regulations (ITAR) and updates Export Control List every year in line with the changes in the export control regime.

When we look at Turkey, it is seen that export control is regulated under more than one legislation and in order to look at the arrangements for each list item, the related legislation needs to be reviewed. Additionally, updates that have been made in EU and U.S. legislation are not being encountered in local legislation. Accordingly, even though EU, U.S. and Turkey are the signatory countries to the above mentioned export control regimes, they differ by the application of export control lists and local legislation.

VAT exemption for transportation services of which starting or arrival point is a free zone

As of 24.11.2016, according to the article 5 of the Law numbered 6761, the phrase "and the transportation services provided to or from free zones with the purpose of exportation" is added to the article 17/4-ı after the phrase "services provided within free zones".

Upon adding the mentioned phrase, the scope of the clause with which the VAT exemption regarding the services provided within the free zones is extended, so that transportation services provided to or from free zones with the purpose of exportation have become exempt from VAT.

Since the VAT exemption as per the article 17/4-ı is a partial exemption, it is not possible for the taxpayers, who are engaged with the transportation services which are in the scope of this article, to deduct or refund the input VAT incurred for such transportation services.

Considering the new regulation, VAT implementation for transportation services of which starting or arrival point is a free zone will be as following:

- ▶ VAT will not be calculated on the invoice to be issued for the transportation of the goods being dispatched to free zones from a location in Turkey.
- ▶ Transportation services provided for imported goods being dispatched from a free zone to a location in Turkey will not be in the scope of VAT exemption.
- ▶ Transportation of goods, which are subject to exportation, from a free zone to an exportation port, airport or another free zone in Turkey will be exempt from VAT.

Problems arising during the preparation period for Authorized Economic Operator Status

As of 24.11.2016, according to the article 5 of the Law numbered 6761, the phrase "and the transportation services provided to or from free zones with the purpose of exportation" is added to the article 17/4-ı after the phrase "services provided within free zones".

Upon Frequently asked questions and points, which are needed to be detailed by the firms, for the preparation of the questionnaire is the subject matter of this article. Below topics are summarized as a result of the points and problems, which firms find hard to cope with:

- ▶ What is the traceability of commercial and financial accounts?
- ▶ Documentation processes
- ▶ Internal control and internal audit mechanisms.

Traceability of commercial and financial accounts

Traceability of commercial and financial accounts requires firms to be able to easily find and make connections essentially between all documents generated during supply chain processes and the customs declaration forms.

In addition to traceability of commercial and financial accounts, payments regarding the movement of the goods are to be recorded in detail, and a system must be in place that can draw connections between documents regarding foreign trade like bills and all other processes directly. Consequently, the connections between the movement of the goods and the money are easily followed.

Documentation

Conserving the documents for auditing of customs operations, the condition and accessibility of the documents, and meeting requirements regarding information security are important aspects for AEO firms.

In this context, all sorts of details including the archive order, the physical conditions, archiving system, the application of this system and letting know all of the staff about the procedures are to be described on questionnaire. The purpose is to have a systematic approach to document management and easily reaching out any document if need be.

Internal control and internal audit mechanism

Internal control is a process performed by the management and all of the staff to have a reasonable amount of assurance in reaching to goals of the firm. Internal control mechanism regards mostly to controls of operation. That is, internal control mechanisms are comparison mechanisms which ensure self-control during the current operation.

Internal control and internal audit are two terms, frequently confused with one another. Internal audit is generally independently observing and reviewing the performance and the operations of firm, by specific personnel. The purpose of internal audit is to assure and advise the management for the business operations.

Conclusion and suggestions

Frequently asked questions during filling up the questionnaire about what purposes are these questions asked for and what is expected of them are addressed above. The answers given by the firms are reviewed for if they meet the criteria required to have authorized economic operator status. As a result, the firms have to be prepared in all of their facilities and give answers in detail. At this point, we highly recommend firms to have a project team, involving adequate number of personnel, in order to prepare the questionnaire document.

adding the mentioned phrase, the scope of the clause with which the VAT exemption regarding the services provided within the free zones is extended, so that transportation services provided to or from free zones with the purpose of exportation have become exempt from VAT.

Evaluation of royalty and license payments in terms of customs and VAT legislation

There are different approaches concerning where the VAT-related royalties and licence fees of the imported goods will supposed to be paid, because of diverse perspectives of customs and value added tax legislation. This situation causes the double taxation of the royalty fee.

The royalties and licence fees of imported goods shall be added on the customs value of goods, on the condition that subjected fees are related to the imported goods to be valued and the goods to be valued are supposed to be made as a condition of sale. The issue of where and how these payments are to be made is essential for the companies.

Recently, it has been clarified that according to the customs and revenue administration, VAT payments might be done solely to one administration. Especially, the approach of the revenue administration which is related to offset of the VAT to be paid to customs authorities offers the least costly and most pragmatic practice in terms of taxation of the subjected cost. However, we believe that requesting a tax ruling and receiving tax ruling related to companies' own transactions are beneficial for the tax payers in order not to be imposed to any tax loss or irregularity penalty.

Safety and security issues encountered during the Authorized Economic Operator

Companies that will have Authorized Economic Operator, shall take physical security measures related to the facilities to be used in their activities under the certificate; in line with the requirements laid down by the Customs Procedures Facilitation Regulation, in order to ensure the safety of the person involved. In our article, we highlighted issues that should be taken into account when responding to questions from the 11th indicator to the 18th indicator in the appendix to the Regulation.

In the article on the questionnaire, it has been explained the purpose of the questions that are difficult to answer for safety and security and the expectations in the answers of those questions; while also highlighting the common mistakes.

The examples used in the article are only for guiding purposes. The answers given to the questions may be different due to the nature of each firm, its size and transaction volume.

All in all, it is expected that there shall be procedures for ensuring the follow-up of all procurement processes and these procedures shall be functioning properly and systematically. Ensuring the safety and security of the products is one of the most important criteria for being a status holder. The answers given by the companies are the indicators of that the companies are competent to have the Authorized Economic Operator. For this reason, companies should respond in detail to meet expectations and to cover all facilities. Additionally, in responding the questions, companies should be mentioning the written procedures to which the applications relate to the practice and provide samples where possible to strengthen the responses.

Major topics in The Draft Turkish Customs Code

The replacement of the Community Customs Code (CCC) with the Unions Customs Code (UCC) stands out as one of the most recent changes made to the customs and international trade within the framework of EU's "2020 Strategy". The adoption of the UCC foresees to implement the electronic application of the customs procedures and ensure the full integration of the systems in the EU member states. In addition, the companies that fulfill the criteria requirements are entitled to some authorization (such as the authorized economic operator status). The proposed changes to expand the definitional scope of guarantees ensure the facilitation and standardization of all customs procedures.

These recent changes have been incorporated with the existing Turkish Customs Law in a recently drafted Customs Law, as part of the ongoing "harmonization" process under Customs Union in accordance with the EU customs law. On that basis, one of the major changes made to the customs law is the provision of certain rights and authorizations to selected and reliable companies whose commercial accounts can easily be tracked. When it comes to customs procedures, we observe that the revisions aim to simplify and standardize the customs processes. In addition, with the exception of the release of free circulation and the re-exportation procedures; other procedures such as storage and processing are classified under a new section called "special procedures". The recent changes seeing the implementation of these new rules customs procedures have not been subjected to substantial changes in practice. Yet, one could suggest that the simplification in the legal language has indeed been successful. On the other hand, the guarantees, which provide assurance for customs liabilities, have been broadened both in definition and in scope. Lastly, we observe that certain criminal sanctions are emphasized in the new customs law, in an effort to resolve the issues regarding the customs processes and to expedite/prompt a conscious action by the firms in accordance with the legislation.



Türkiye ekonomisi

► **Türkiye 2016'nın 3. çeyreğinde % 1,8 daraldı, milli gelir rakamları revize edildi:**

Aralık ayında ekonomi cephesinde en çok tartışma yaratan konu milli gelir rakamları oldu. Darbe girişimi, OHAL ve devamındaki gelişmeler nedeniyle ekonominin 3. çeyrekte daralması zaten bekleniyordu. Nitekim beklendiği gibi % 1,8 daralma açıklandı. Ancak, TÜİK aynı zamanda milli gelirin hesaplama yöntemini değiştirdi. Çok kritik bir zamanda yapılan bu değişiklik ile eski serilerle kıyas imkanı kalmadı ve ciddi kafa karışıklığı oluştu. Öncelikle bu yıla odaklanırsak, son çeyrekte ekonomiye verilen teşvikler ve faiz indirimleri sayesinde bir miktar canlılık gözleniyor ve tekrar büyüme hattına dönülmesi bekleniyor. Yılın tamamında % 2,5-3,0 aralığında bir büyüme beklenebilir.

Milli gelir revizyonuna döndüğümüzde ise, yeni güncelleme Türkiye hakkında inandığımız pek çok göstergelyi temelden değiştirdi. Bir süredir planlanan revizyonlar Avrupa Hesaplar Sistemi'ne (ESA-2010) uyum çerçevesinde gerçekleştirildi ve reel büyüme rakamları zincir ağırlıklı endekslere göre hesaplanmaya başlandı. Ayrıca, daha önce anketlerden tahmin yoluyla elde edilen bazı veriler gelir idaresindeki ufak şirketlerin bilançoları da dahil edilerek doğrudan hesaplanmaya başlandı. Şu an bütün analistler rakamları iyi analiz edebilmek için uğraşüyor, TÜİK ise ek bilgilendirme toplantıları ile soru işaretlerini gidermeye çalışıyor.

► **Ekonomik önlemler paketi açıklandı:** Aralık ayı başında döviz kurlarındaki aşırı volatilité sonucunda hükümet gelişmeleri kontrol altına almak için Ekonomik Koordinasyon Kurulunu (EKK) olağanüstü topladı ve bazı önlemler açıkladı. Alınan önlemlerin detaylarına geçmeden önce, piyasa tepkisinin tamamen olumlu olduğunu ve açıklamalardan tatmin olduğunu söyleyemeyiz. Zira paket EKK toplantısından bir hafta sonra açıklanabildi ve açıklamadan hemen sonra TL değer kaybetti. Aşağıda daha detaylı bilgi paylaşıyoruz, ancak pakette TL'nin değer kaybetmesinin arkasındaki en önemli neden olan şirketlere döviz likiditesi sağlanmasına dair doğrudan bir adım atılmadığını görüldü. Bunun yerine, ekonomiyi canlandırarak ve kredi hacmini yükseltecek adımlar öne çıktı. Buna göre;

- Özel sektör kredilerine hazine garantisi 40 milyar TL'den 250 milyar TL'ye yükseltildi. Bu kefalet ihracat firmaları için aldıkları kredi için % 100, KOBİ'ler için % 90, ticariler için % 85 olacak. Bu garantiler ile Hazine'ye gelebilecek yük 17,5 milyar TL ile sınırlanmış. Bu da kredi hacminin % 7'sine denk geliyor, yani maksimum % 7 oranına oranında bir takibe düşme oranı varsayılmış. Türkiye'deki mevcut bireysel-hariç kredi bakiyesinin % 20'sine denk gelen bu destek, bankacılık sistemi yeterli kaynak bulabildiği sürece sanayi kesimi için önemli bir destek manasına gelecektir. Sanayi kesimine karşı yükselen risk algısı nedeniyle artan kredi faizlerinin de düşürülmesine destek olacaktır. Sonuç olarak, kredi büyümesi ve ekonomik büyümeye olumlu katkı yapacak bir adım olarak gözüküyor. Öte yandan, bu önlemin maliyetinin bütçeye getireceği yük 2017'de görüldüğünde, faizler ve enflasyon üzerinde olumsuz etki yapabilir ve takip edilmelidir.
- İmalat sanayiine yönelik yatırımlara ilişkin harcamalara % 15 ek katkı oranı tanınacak.

- ▶ Yatırıma yönelik inşaat işlerine KDV iadesi sağlanacak.
- ▶ Yurt dışındaki müteahhitlik işlerine yönelik kullanılan döviz kredilerinde, firmaların yurt içinden tedarik ettiği Türk malı ve hizmetlere yönelik kısımda sıfır faiz uygulanacak.
- ▶ İlk 3 aya ilişkin SGK prim ödemeleri faizsiz olarak son 3 aya ertelenecek.
- ▶ İstihdamı artırmak ve işbaşı eğitimi geliştirmek için önlemler alınacak. 500 bin kişi İŞKUR'un aktif iş gücü programından yararlandırılacak.
- ▶ Kamuya ait şirketlerin mevduatlarının Merkez Bankası veya kamu bankalarına yatırılması şartı getirildi ve bu mevduatlara verilecek maksimum faiz oranı sınırlandı. Kamu bankalarının kaynak maliyetini olumlu etkileyen bu gelişmenin büyük oranda şirketler kesimine yansıtılması bekleniyor.
- ▶ KOBİ'lere ilk 12 ay için geri ödemesiz olmak üzere 3 yıl vadeli 50 bin TL kredi sağlanacak.

▶ **AB Komisyonu Türkiye ile Gümrük Birliği modernize etme yetkisi istedi:** Avrupa Birliği (AB) Komisyonu, Türkiye ile 20 yıldır devam eden Gümrük Birliği Anlaşmasını yenilemek için yetki istedi. Konunun Avrupa Parlamentosu (AP) ve AB Konseyi tarafından onaylanması gerekiyor. Gümrük Birliği, mevcut haliyle sadece sanayi ürünlerini kapsıyor. Anlaşmanın güncelleştirilmesiyle tarım, hizmetler, sanayi ve kamu alımları alanlarını kapsayacak şekilde genişlemesi ve AB'nin 3. ülkelerle imzalayacağı serbest ticaret anlaşmalarında Türkiye'nin mağdur olmasının da önüne geçilmesi hedefleniyor. AB'nin beşinci büyük ticaret ortağı olan Türkiye'nin AB ile karşılıklı ticareti yıllık 140 milyar Euro'yu buluyor. Türkiye toplam ticaretinin % 40'tan fazlasını AB ülkeleriyle gerçekleştiriyor.

▶ **Borsa dışı türev işlemlerde BSMV kalkıyor:** Maliye Bakanı Naci Aşbal, borsa dışındaki türev işlemlerde banka ve sigorta muameleleri vergisinin (BSMV) kaldırılacağını açıkladı. Borsa dışında yapılan türev işlemlerden fiziki teslimatla sonuçlanan işlemlerde hali hazırda BSMV istisnası bulunmaktaydı; ama yapılacak bu düzenlemeyle beraber, yurt dışında yapılan türev işlemlerin önemli bir kısmının Türkiye'de yapılmasının sağlanması amaçlanıyor. Bakan Aşbal açıklamasında "İster borsada, ister borsa dışında olsun tüm türev işlemlerinde BSMV'yi kaldırıyoruz. İster döviz cinsinden, ister faiz, ister birtakım emtia, borsaya endekli türev işlemler olsun bunların hepsi için öngörülen BSMV istisnası getiriyoruz" ifadelerine yer verdi. Türev işlemlerde önemli bir maliyet unsuru olan banka ve sigorta muameleleri vergisinin kaldırılması, özellikle döviz fiyatlarının arttığı bu dönemde, açık pozisyon riski taşıyan şirketlerin hedging ürünlerini kullanmalarını teşvik açısından olumlu bir gelişme olarak öne çıkıyor.

▶ **Zorunlu BES 2017'de devreye girdi ancak kademeli uygulama olacak:** Tasarrufların artırılması amacıyla getirilen zorunlu BES uygulaması 2017 başında devreye girdi. Ancak, öncelikle 1.000'den fazla çalışanı olan şirketler geçiş yapacak. Özel sektörde istihdam edilen çalışanlar, işverenin emeklilik şirketi ile imzalamış olduğu sözleşme kapsamında aşağıdaki sürelerde emeklilik planına dahil edilecekler:

Çalışan sayısı	Otomatik BES katılım tarihi
1.000 kişi ve üzeri	1 Ocak 2017
250-999 kişi	1 Nisan 2017
100-249 kişi	1 Temmuz 2017
50-99 kişi	1 Ocak 2018
10-49 kişi	1 Temmuz 2018
5-9 kişi	1 Ocak 2019

Mehmet Şimşek, 2017'de BES'ten elde edilecek gelirlerin % 60'ının bankalara bir yıl veya daha uzun süreli olarak vadeli mevduatlar şeklinde yatırılacağı bilgisini verdi. Böylece bankaların mevduat vade yapısının iyileştirip kredi mevduat oranı üzerindeki baskının sınırlanması amaçlanıyor.

Bankacılık ve sermaye piyasaları

▶ **EKK kararlarının ve son dönem kararnemelerin bankacılık sistemine etkisi:** Hazine garantili kredi limitinin 250 milyar TL'ye çıkartılması bankaların kaynak buldukları sürece kredi vermelerini kolaylaştıracak. Burada Hazine, bankalar tarafından sağlanan kredilere kefil olacak. Bu kefalet ihracat firmalarının kredileri için % 100, KOBİ'ler için % 90, ticariler için % 85 olacak. Hazine % 7 oranında bir takibe düşme varsayıyor ve bunun üzerindeki risk bankalara ait oluyor. Garanti fonu sayesinde bankalar takibe dönüşme riski % 7'ye kadar karşılaman ve risk ağırlık sınıfı TL için % 0 ve YP için % 50 olan kredi verme imkanı bulacaklar.

BDDK yeni kararnemelerle kredilerin yeniden yapılandırması için verilen yetki ve imkanları genişletti ayrıca nakdi ve gayrinakdi kredilerde genel karşılıklar da hem standart hem de II. grup krediler için neredeyse yarı yarıya düşürüldü. Bu adımların tamamı bankalar üzerindeki dolaylı maliyetleri azaltarak kredi büyümesine destek olacaktır.

Merkez bankaları ve para politikası

▶ **TCMB Aralık'ta faizleri sabit tuttu:** Merkez Bankası Aralık ayı para politikası toplantısında faize dokunmadı. FED'in faiz artırdığı ve içeride TL'nin dalgalı olduğu bir dönemde TCMB'nin atacağı adım merakla bekleniyordu. Bir yandan içeride TL'nin daha fazla değer kaybetmesinin önüne geçmeyi (fiyat istikrarı açısından) amaçlayan TCMB, bir yandan da (örtülü olarak) büyümeyi canlı tutmaya çalışıyor. Buna göre, haftalık repo % 8'de, gecelik marjinal fonlama oranı (faiz koridorunun üst bandı) % 8,50'de ve gecelik borçlanma faiz oranı (faiz koridorunun alt bandı) % 7,25'te sabit tutuldu. Merkez Bankası önümüzdeki dönemde proaktif değil reaktif davranacağını işaretini verdi ve para politikası kararlarının enflasyon görünümüne bağlı olacağını belirtti. "Yakın dönemde küresel belirsizliklerdeki artışa bağlı olarak

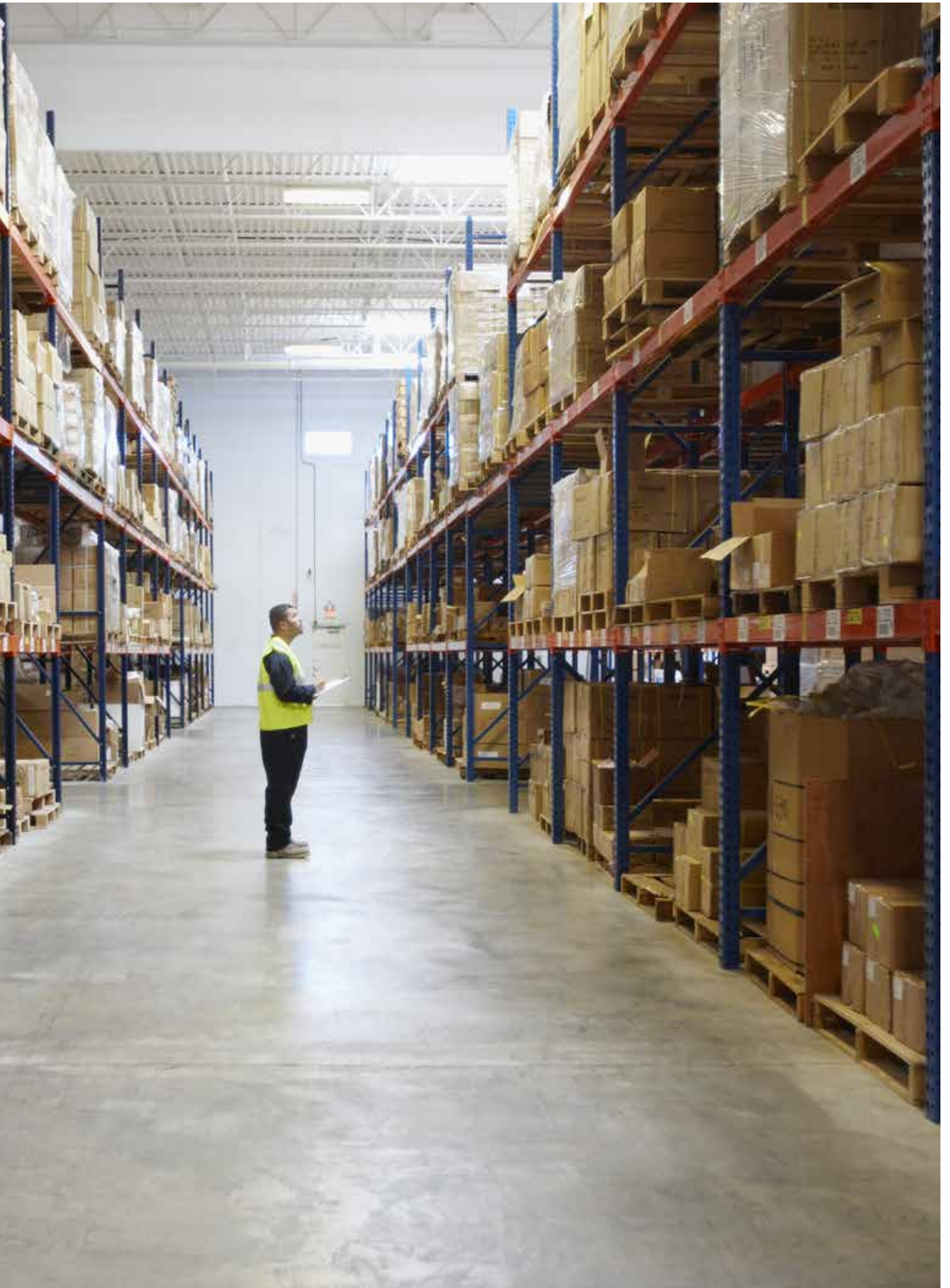
yaşanan döviz kuru hareketleri ve petrol fiyatlarındaki yükseliş enflasyon görünümüne dair yukarı yönlü risk oluşturmaktadır. Öte yandan, toplam talep gelişmeleri bu etkileri sınırlamaktadır. Kurul, bu faktörlerin net etkilerinin daha sağlıklı değerlendirilebilmesi açısından, gelişmelerin yakından takip edilmesinin faydalı olacağını ifade etmiştir." açıklamalarına yer verdi.

- ▶ **FED bekleneği yaptı ve faizleri artırdı:** Aralık ayında FED kararı tüm takipçilerin öngörüsüne paralel gerçekleşti ve FED faizleri % 0,25 artırarak faiz bandını % 0,50-0,75 bandına çıkarmış oldu. Buraya kadar beklentiler dahilinde olsa da Janet Yellen'in açıklamaları ve 2017 tahminleri piyasaları etkileyecek ölçüde oldu. Daha önce 2017 için 2 faiz artırımını öngörülürken şu anda beklenti 3 tane için oluştu. Buna ek olarak ise Donald Trump'ın seçim kampanyasında vadettiği genişlemeci maliye politikasının FED'in enflasyon hedeflerini saptıracak seviyeye gelmesi durumunda FED'in elindeki faiz aracının genişlemeci politikalara karşı tetikte olduğunu unutulmamalı. Bu nedenlerle FED'in faiz artışı dolara ek güçlenme olarak yansıdı ve gelişen piyasalardan sermaye çıkışı 2013'ten beri en yüksek seviyeye ulaşarak 24 milyar dolar oldu.
- ▶ **Avrupa Merkez Bankası tahvil alım programı ile ekonomiyi desteklemeye devam ediyor:** Avrupa Merkez Bankası beklentiler doğrultusunda faiz oranında değişiklik yapmadı fakat daha önce açıkladığı aylık 80 milyar euroluk varlık alımını 60 milyar olarak değiştirdi. Nisan ayına kadar aylık 80 milyar euroluk alım devam edecek, 2017 Aralık ayına kadar ise 60 milyar euroluk alım sürecektir. Açıklamaya ek olarak varlık alım süresinin Aralık 2017'den daha fazla sürdürülebileceği belirtildi. Politika faizi şu anda % 0, mevduat faizi -% 0,4, marjinal borç verme faizi ise % 0,25. ECB'nin para politikası yoluyla Avrupa ekonomisini desteklemeye 2017'de de devam etmesi öngörülmüyor.

Gelişmekte olan ülkeler

- ▶ **İran 180 yeni uçak satın alıyor:** 1979'daki İslam devriminden beri ambargo altında yaşayan İran'a yaptırımlar geçtiğimiz aylarda gevşetilmişti. Bu kapsamda İran yurtdışında bloke kalan alacaklarına karşılık uçak filosunu yeniliyor. Yetkililer Boeing'ten 80, Airbus'tan ise 100 yeni uçak alınması konusunda anlaşmaya vardılar. Sadece Boeing anlaşması 16,6 milyar dolar tutarında.







Pakistan vergi modelinde yapmak istediği reformlar için Türkiye'nin deneyimlerinden faydalanmak istiyor

Pakistan Maliye Bakanı Muhammed İshak Dar, Türkiye'de uygulanan vergi modeli ile ilgili övgülerde bulunarak Türkiye'nin bu konudaki deneyimlerinden faydalanılması için işbirliği yapılması yönünde çabaların sürdüğünü belirtti. Pakistan'ı kısa süre önce ziyaret eden başbakan yardımcısı Tuğrul Türkeş ve Veysi Kaynak ile bir araya gelen Dar, iki ülke arasındaki kardeşlik ilişkisine dikkat çekerek karşılıklı ticaret ve ekonomik işbirliğinin daha da artırılmasını istediklerini söyledi.

Türkeş ise Türkiye'nin vergi reformlarını "iş dünyası dostu" bir yaklaşımla gerçekleştirdiğini, Pakistan'a vergi alanında yapmak istediği reformlar konusunda deneyimlerin paylaşılmasından ve mümkün olan bütün desteğin sağlanmasından memnuniyet duyacağını belirtti.

Pakistan'da hükümetin makroekonomik istikrarı sağlamayı başardığını ve artık ekonomik büyümenin artırılmasına odaklandıklarını belirten Dar, uluslararası kurumlar ve kredi derecelendirme kuruluşlarının da olumlu gelişmelerin farkında olduklarını ifade etti. Uluslararası kredi derecelendirme kuruluşu S&P Pakistan'ın kredi notunu Ekim sonunda B-'den B'ye yükseltmişti.



Japonya'da vergi gelirlerinde artışın yavaşlaması, reform için harekete geçilmesini sağladı

Japonya'da koalisyon ortağı partiler, hazırlanacak yeni vergi yasasına zemin oluşturacak vergi reform planını açıkladı. Vergi gelirlerindeki artışta yavaşlamanın görüldüğü ülkede 2017 yılı için kurumlar, gelir ve satış vergisi gelirlerinin sadece yüzde 0,2'lik bir artış ile 490 milyar dolara ulaşması bekleniyor. Japon para birimi yenin önde gelen para birimleri karşısında değer kazanması, hükümetin vergi gelirlerine ilişkin beklentilerini sürekli olarak aşağı çekmesine neden olmuştu, ancak yen kurunda Kasım'dan bu yana görülen gerileme vergi geliri beklentilerine olumlu yansıdı. Yaşlanan nüfusa bağlı olarak sosyal güvenlik harcamalarının çok hızlı arttığı Japonya'da vergi gelirlerinde istikrar sağlanması hükümetin en önemli önceliği haline gelmiş durumda.

Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) Japonya için açıkladığı son değerlendirmesinde kamu maliyesinde güven sağlanabilmesi için tüketim vergisinde kademeli artışları da içeren daha detaylı ve güvenilir bir konsolidasyon planı uygulaması gerektiğini belirtti.

Japonya ekonomisi Temmuz-Eylül döneminde yıllık bazda yüzde 1,3 büyüme kaydederken, hükümetin ve Merkez Bankası'nın (BOJ) deflasyondan çıkılması yönünde uzun süredir yürüttüğü çabalara rağmen iç talepte zayıflık devam ediyor.



ICAEW-EGIAN raporuna göre şirketlerin üzerinde oldukça karmaşık bir vergide uygunluk yükü var

İngiltere ve Galler Yetkili Muhasebeciler Enstitüsü (ICAEW) ile Uluslararası Muhasebe Birlikleri Avrupa Grubu'nun (EGIAN) birlikte hazırladıkları rapor, Avrupalı şirketlerin üzerinde oldukça karmaşık bir vergide uygunluk yükü bulunduğunu ortaya koydu.

Avrupa'daki 29 ülkeden 173 vergi profesyonelinin görüşleri alınarak hazırlanan "Vergilerin ele alınması-Avrupa Genelindeki Perspektif" isimli rapora göre, şirketler KDV uygunluğunun özellikle zorlayıcı bir alan olduğu görüşündeler ve katılımcıların üçte ikisi işletmelerin sayısız kurallar karşısında uyum mücadelesi verdiğine dikkat çekiyorlar.

ICAEW Avrupa Bölge Direktörü Martin Manuzi, "Ekonomik anlamda zorlu zamanlarda şirketlerin uğraşması gereken son şey bürokrasidir, çabalarını inovasyonu ve büyüme üzerinde odaklandırabilmeleri gerekir" dedi. Manuzi raporun sunumu için yaptığı açıklamada, vergide dijitalleşmenin Avrupa'da bütünüyle ve başarıyla yaygınlaştırılması sağlanırsa, vergi ortamının hangi büyüklükte olursa olsun bütün sektörlerden şirketler için daha elverişli hale geleceğini de söyledi.

ABD Hazine Bakanı Lew, planlanan vergi reformlarının mali açıkları artıracığı uyarısında bulundu

ABD Hazine Bakanı Jack Lew, Kasım'da yapılan seçimin ardından göreve gelecek yeni yönetimin planladığı vergi reformlarına ilişkin uyarılarda bulundu. Lew, Donald Trump başkanlığındaki yeni ABD yönetiminin hayata geçirmesi beklenen kurumlar vergisi indirimlerinin ABD'nin mali açıklarında çok büyük artışa neden olabileceğini söyledi.

Büyük bir mali açığın oluşması durumunda bunun sadece harcamaların azaltılması veya vergilerin artırılması yoluyla kapatılabileceğine dikkat çeken Lew, Washington'daki yeni kadroların gelecek birkaç ay boyunca bu açıklar konusunu dikkate almayacağından endişe duyduğunu ifade etti.

Trump'ın planı kurumlar vergisi oranını yüzde 15'e, gelir vergisini ise yüzde 33'e çekmeyi öngörüyor. Veraset ve intikal vergisi kaldırılacak olmakla birlikte, küçük işletmeler ile aile çiftlikleri hariç 10 milyon doların üzerindeki sermaye kazançlarının vergilendirilmesi planlanıyor. Meksika ve Çin'den yapılacak ithalata da yüksek oranlarda gümrük vergisi uygulanacağı belirtiliyor.



Sirküler indeks

No	Tarih	Konu
139	30.12.2016	Meslek mensuplarınca (SM, SMMM ve YMM) 2017 yılında uygulanacak olan asgari ücret tarifesi yayınlandı.
138	30.12.2016	6736 sayılı Kanun'un 7. maddesinin (varlık barışı) uygulama süresi 30 Haziran 2017 tarihine kadar uzatıldı.
137	29.12.2016	2017 yılında uygulanacak asgari geçim indirimi tutarları.
136	29.12.2016	Sosyal güvenlik primine esas kazançların 2017 yılında uygulanacak alt ve üst sınırları.
135	29.12.2016	2017 yılında uygulanacak asgari ücret tutarı belirlendi.
134	27.12.2016	Konut, işyeri ve diğer şekilde kullanılan binalar için, 2017 yılında ödenecek çevre temizlik vergisi tutarları açıklandı.
133	27.12.2016	2017 yılında, mobil telefon aboneliğinin ilk tesisinde ödenmesi gereken özel iletişim vergisi 47 TL olarak belirlendi.
132	27.12.2016	İndirimli orana tabi işlemlerde 2017 yılında uygulanacak iade sınırı 21.400 TL olarak belirlendi.
131	27.12.2016	2017 yılında veraset ve intikal vergisinden istisna olarak dikkate alınacak tutarlar ile vergi tarifesi açıklandı.
130	27.12.2016	Vergi Usul Kanunu'nda yer alan bazı parasal büyüklüklerin 2017 yılında uygulanacak tutarları açıklandı.
129	27.12.2016	2017 yılında uygulanacak usulsüzlük ve özel usulsüzlük ceza tutarları açıklandı.
128	27.12.2016	2017 yılında uygulanacak harç tutarları açıklandı.
127	27.12.2016	2017 yılında uygulanacak maktu damga vergisi tutarları açıklandı.
126	27.12.2016	2017 yılında uygulanacak motorlu taşıtlar vergisi tutarları açıklandı.
125	27.12.2016	2016 yılında elde edilen bazı gelirlere uygulanacak enflasyon indirim oranı % 38,19 olarak açıklandı.
124	27.12.2016	Gelir Vergisi Kanunu kapsamında 2017 yılında uygulanacak bazı parasal büyüklükler açıklandı.
123	27.12.2016	2017 yılında elde edilen ücret ve ücret dışındaki gelirlere uygulanacak gelir vergisi tarifeleri açıklandı.
122	22.12.2016	6728 ve 6745 sayılı Kanunlarla Gelir Vergisi Kanunu'nda yapılan değişikliklere ilişkin açıklamalar yapıldı.
121	22.12.2016	6736 sayılı Kanun kapsamında peşin ödemeyi tercih eden mükellefler ödemelerini 2 Ocak 2017 tarihe kadar yapabilirler.
120	20.12.2016	2017 yılında kullanılacak yasal defterlerin 2 Ocak 2017 tarihine kadar tasdik ettirilmesi gerekiyor.
119	15.12.2016	E-fatura kapsamındaki mükelleflerin, mal ihracında e-fatura düzenleme zorunluluğu 1 Temmuz 2017 tarihine ertelendi.
118	13.12.2016	KDV Genel Uygulama Tebliği'nin "DİİB Sahibi Mükellefin İhraç Kaydıyla Tesliminde İade Edilecek KDV" bölümünde değişiklik yapıldı.
117	07.12.2016	2015 yılındaki indirimli orana tabi işlemlere ilişkin iade taleplerinin en geç Kasım KDV beyannamesi ile yapılması gerekiyor.
116	02.12.2016	6736 sayılı Kanun'un 7. maddesi kapsamında yurt dışından getirilen varlıklara ilişkin ilave açıklamalar yapıldı.
115	01.12.2016	Alkollü içecekler ile tütün ve tütün mamullerinden alınan ÖTV tutarları yeniden belirlendi.
114	28.11.2016	2016/9495 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yatırımlara proje bazlı devlet yardımı verilmesine ilişkin esaslar belirlendi.
113	25.11.2016	İnceleme ve tarhiyat aşamasındaki işlemlerle ilgili başvuru ve ödeme sürelerini uzatan 6761 sayılı Kanun'un uygulamasına ilişkin açıklamalar yapıldı.
112	25.11.2016	Yüzde 8 oranında KDV'ye tabi mal ve hizmetlerin yer aldığı (II) sayılı listeye yeni mal ve hizmetler eklendi.
111	25.11.2016	Bakanlar Kurulu binek otomobillerin ÖTV oranlarını fiyatlarına göre farklılaştırdı.
110	25.11.2016	Vergi ve sosyal güvenlik mevzuatında 6761 sayılı Kanun ile gerçekleştirilen değişiklikler.
109	24.11.2016	6736 sayılı Kanun'un 4. maddesi kapsamındaki işlemlerle ilgili süre uzatımı içeren Kanun yürürlüğe girdi.
108	23.11.2016	KDV, muhtasar ve damga vergisi beyannamelerinin verilme süreleri uzatıldı.

Vergi Takvimi

2017 Ocak ayı mali yükümlülükler takvimi

2 Ocak 2017 Pazartesi	Kasım 2016 dönemine ilişkin haberleşme vergisinin beyanı ve ödenmesi 2017 yılında kullanılacak olan yasal defterlere ilişkin açılış tasdiki Kasım 2016 dönemi mal ve hizmet alım/satımlarına ilişkin bildirim formlarının (Form Ba-Bs) elektronik olarak gönderilmesi Kasım 2016 dönemine ilişkin sosyal güvenlik primlerinin ödenmesi
10 Ocak 2017 Salı	16-31 Aralık 2016 dönemine ait petrol ve doğalgaz ürünlerine ilişkin özel tüketim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi
16 Ocak 2017 Pazartesi	Aralık 2016 dönemine ait kolalı gazoz, alkollü içecekler ve tütün mamullerine ilişkin özel tüketim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi Aralık 2016 dönemine ait dayanıklı tüketim ve diğer mallara ilişkin özel tüketim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi Aralık 2016 dönemine ait tescile tabi olmayan motorlu taşıt araçlarına ilişkin özel tüketim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi Aralık 2016 dönemine ait banka ve sigorta muameleleri vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi Aralık 2016 dönemine ait özel iletişim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi Aralık 2016 dönemine ait kaynak kullanımı destekleme fonu kesintilerinin bildiri ve ödenmesi
20 Ocak 2017 Cuma	Aralık 2016 dönemine ait şans oyunları vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi
23 Ocak 2017 Pazartesi	Aralık 2016 dönemine ait gelir vergisi stopajının muhtasar beyanname ile elektronik ortamda beyanı Aralık 2016 dönemine ait kurumlar vergisi stopajının muhtasar beyanname ile elektronik ortamda beyanı Ekim-Kasım-Aralık 2016 dönemine ait gelir vergisi tevkifatlarının muhtasar beyanname ile beyanı GVK geçici 67. madde uyarınca Ekim-Kasım-Aralık 2016 döneminde yapılan tevkifatın muhtasar beyanname ile elektronik ortamda beyanı Aralık 2016 dönemine ait istihkaktan kesinti suretiyle tahsil edilen damga vergisi ile sürekli mükellefiyeti bulunanlar için makbuz karşılığı ödenmesi gereken damga vergisinin beyanı Aralık 2016 dönemine ilişkin sosyal güvenlik primlerinin elektronik ortamda beyan edilmesi
24 Ocak 2017 Salı	Aralık 2016 dönemine ait katma değer vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi Ekim-Kasım-Aralık 2016 dönemine ait katma değer vergisinin beyanı
25 Ocak 2017 Çarşamba	1-15 Ocak 2017 dönemine ait petrol ve doğalgaz ürünlerine ilişkin özel tüketim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi
26 Ocak 2017 Perşembe	Aralık 2016 dönemine ait katma değer vergisinin ödenmesi Ekim-Kasım-Aralık 2016 dönemine ait katma değer vergisinin ödenmesi Aralık 2016 dönemine ait gelir vergisi stopajının ödenmesi Aralık 2016 dönemine ait kurumlar vergisi stopajının ödenmesi Ekim-Kasım-Aralık 2016 dönemine ait gelir vergisi tevkifatlarının ödenmesi GVK geçici 67. madde uyarınca Ekim-Kasım-Aralık 2016 döneminde yapılan tevkifatların ödemesi Aralık 2016 dönemine ait istihkaktan kesinti suretiyle tahsil edilen damga vergisi ile sürekli mükellefiyeti bulunanlar için makbuz karşılığı ödenmesi gereken damga vergisinin ödenmesi
31 Ocak 2017 Salı	2017 yılı motorlu taşıtlar vergisi 1. taksit ödenmesi Aralık 2016 dönemi mal ve hizmet alım/satımlarına ilişkin bildirim formlarının (Form Ba-Bs) elektronik olarak gönderilmesi Yıllık harçların ödenmesi Aralık 2016 dönemine ilişkin haberleşme vergisinin beyanı ve ödenmesi Aralık 2016 dönemine ilişkin sosyal güvenlik primlerinin ödenmesi 2016 yılında kullanılan defterlerin 2017 yılında da kullanılmak istenmesi durumunda yasal deftere ait ara tasdik

Gelir Vergisi

Gelir vergisi tarifesi- 2017 (Ücretler)						
Gelir dilimi	Vergi oranı					
13.000 TL'ye kadar	% 15					
30.000 TL'nin 13.000 TL'si için 1.950 TL, fazlası	% 20					
110.000 TL'nin 30.000 TL'si için 5.350 TL, fazlası	% 27					
110.000 TL'den fazlasının 110.000 TL'si için 26.950 TL, fazlası	% 35					
Gelir vergisi tarifesi- 2017 (Diğer gelirler)						
Gelir dilimi	Vergi oranı					
13.000 TL'ye kadar	% 15					
30.000 TL'nin 13.000 TL'si için 1.950 TL, fazlası	% 20					
70.000 TL'nin 30.000 TL'si için 5.350 TL, fazlası	% 27					
70.000 TL'den fazlasının 70.000 TL'si için 16.150 TL, fazlası	% 35					
Gelir vergisinden istisna günlük yemek yardımı (KDV hariç)						
Uygulandığı yıl	Tutar (TL)					
2015	13,00					
2016	13,70					
2017	14,00					
Engellilik indirimi (2017)						
Engellilik derecesi	Tutarı (TL)					
Birinci derece engelliler için	900					
İkinci derece engelliler için	470					
Üçüncü derece engelliler için	210					
Asgari geçim indirimi-TL (2017)						
Eşin çalışma durumu	Çocuk sayısı					
	Yok	1	2	3	4	5 veya fazla
Çalışıyor	133,31	153,31	173,31	199,97	213,30	226,63
Çalışmıyor	159,98	179,97	199,97	226,63	226,63	226,63
Konut kira geliri istisnası						
Gelirin elde edildiği yıl	Tutar (TL)					
2015	3.600					
2016	3.800					
2017	3.900					
Değer artış kazançlarında istisna (Menkul kıymetler hariç)						
Kazancın sağlandığı yıl	Tutar (TL)					
2015	10.600					
2016	11.000					
2017	11.000					
Arızî kazançlara ilişkin istisna						
Kazancın sağlandığı yıl	Tutar (TL)					
2015	23.000					
2016	24.000					
2017	24.000					
Gelir vergisinden istisna kıdem tazminatı tavanı						
Uygulandığı dönem	Tutar (TL)					
01.07.2016 - 31.12.2016	4.297,21					
01.01.2017 - 30.06.2017	4.426,16					

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 (%)
2014	10,11
2015	5,58
2016	3,83
Fatura düzenleme sınırı	
Uygulandığı yıl	Tutar (TL)
2015	880
2016	900
2017	900

Amortisman sınırı	
Uygulandığı yıl	Tutar (TL)
2015	880
2016	900
2017	900
Reeskont ve avans işlemlerinde iskonto ve faiz oranları	
Reeskont işlemlerinde	% 8,75
Avans işlemlerinde	% 9,75
VUK kapsamındaki reeskont işlemlerinde	% 9,75
Not: Bu oranlar 31.12.2016 tarihinden itibaren yapılan işlemler için geçerlidir.	

Damga Vergisi

Azami damga vergisi (Her bir kağıt için)	
Uygulandığı yıl	Tutar (TL)
2015	1.702.138,00
2016	1.797.117,30
2017	1.865.946,80
Damga vergisi oran ve tutarları (2017)	
Damga vergisine tabi kağıtlar	Oran/Tutar
Sözleşmeler	Binde 9,48
Ücretler (Avanslar dahil)	Binde 7,59
Kira sözleşmeleri	Binde 1,89
Bilanço	39,70 TL
Gelir tablosu	19,10 TL
Yıllık gelir vergisi beyannamesi	51,40 TL
Kurumlar vergisi beyannamesi	68,60 TL
Katma değer vergisi ve muhtasar beyannameler	33,90 TL
SGK sigorta prim bildirgesi	25,30 TL

Veraset ve İntikal Vergisi

İstisnalar (2017)		
Evlatlıklar dahil fûruğ ve eşten her birine isabet eden miras hisselerinde	176.600 TL	
Fûruğ bulunmaması halinde, eşe isabet eden miras hissesinde	353.417 TL	
İvazsız suretle meydana gelen intikallerde	4.068 TL	
Para ve mal üzerine düzenlenen yarışma ve çekilişlerde kazanılan ikramiyelerde	4.068 TL	
Vergi tarifesi (2017)		
Matrah dilim tutarları	Vergi Oranı	
	Veraset yoluyla intikal	İvazsız intikal
İlk 210.000 TL için	% 1	% 10
Sonra gelen 500.000 TL için	% 3	% 15
Sonra gelen 1.110.000 TL için	% 5	% 20
Sonra gelen 2.000.000 TL için	% 7	% 25
Matrahın 3.820.000 TL'yi aşan bölümü için	% 10	% 30

Asgari Ücret ve Sosyal Güvenlik

Asgari ücret ve yasal kesintiler		
Ödemeler / kesintiler	01.01.2017 - 31.12.2017 (TL)	
Brüt asgari ücret	1.777,50	
Sosyal güvenlik primi işçi payı (% 14)	248,85	
İşsizlik sigortası primi işçi payı (% 1)	17,78	
Gelir vergisi matrahı	1.510,87	
Hesaplanan gelir vergisi (% 15)	226,63	
Asgari geçim indirimi (Bekar) (-)	133,31	
Kesilecek gelir vergisi	93,32	
Damga vergisi (binde 7,59)	13,49	
Kesintiler toplamı	373,44	
Net asgari ücret	1.404,06	
Yıllık brüt asgari ücret		
Uygulandığı yıl	Tutar (TL)	
2015	14.850	
2016	19.764	
2017	21.330	
Sosyal güvenlik primine esas aylık kazançların alt ve üst sınırları		
Uygulandığı dönem	Alt sınır (TL)	Üst sınır (TL)
01.01.2017-31.12.2017	1.777,50	13.331,40

Income Tax

Income tax tariffs- 2017 (Salaries)						
Income bracket	Tax rate					
Up to TRL 13.000	15 %					
For TRL 30.000; for the first TRL 13.000, TRL 1.950, for above	20 %					
For TRL 110.000; for the first TRL 30.000, TRL 5.350, for above	27 %					
For more than TRL 110.000, for TRL 110.000, TRL 26.950, for above	35 %					
Income tax tariffs- 2017 (Other income)						
Income bracket	Tax rate					
Up to TRL 13.000	15 %					
For TRL 30.000; for the first TRL 13.000, TRL 1.950, for above	20 %					
For TRL 70.000; for the first TRL 30.000, TRL 5.350, for above	27 %					
For more than TRL 70.000, for TRL 70.000, TRL 16.150, for above	35 %					
Daily meal allowance exempt from income tax (VAT excluded)						
Year	Amount (TRL)					
2015	13,00					
2016	13,70					
2017	14,00					
Disability allowance (2017)						
Degree of disablement	Amount (TRL)					
For 1 st degree disabled	900					
For 2 nd degree disabled	470					
For 3 rd degree disabled	210					
Minimum living allowance-TRL (2017)						
Status of spouse	Number of children					
	No	1	2	3	4	5 or more
Employed	133,31	153,31	173,31	199,97	213,30	226,63
Unemployed	159,98	179,97	199,97	226,63	226,63	226,63
Exemption for house rental income						
Year when the income is derived	Amount (TRL)					
2015	3.600					
2016	3.800					
2017	3.900					
Exemption in capital gains (Except securities)						
Year when the gain is derived	Amount (TRL)					
2015	10.600					
2016	11.000					
2017	11.000					
Exemption in incidental income						
Year when the gain is derived	Amount (TRL)					
2015	23.000					
2016	24.000					
2017	24.000					
The upper limit of severance pay exempt from income tax						
Period	Amount (TRL)					
01.07.2016 - 31.12.2016	4.297,21					
01.01.2017 - 30.06.2017	4.426,16					

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 (%)
2014	10,11
2015	5,58
2016	3,83
Limit for issuing invoice	
Year	Amount (TRL)
2015	880
2016	900
2017	900

Depreciation limit	
Year	Amount (TRL)
2015	880
2016	900
2017	900
Discount and interest rates to be applied in rediscount and advance transactions	
In rediscount transactions	8,75 %
In advance transactions	9,75 %
In rediscount transactions under TPL	9,75 %
Note: These rates are applicable to the transactions conducted as of 31.12.2016.	

Stamp Duty

Maximum stamp duty (For each paper)	
Year	Amount (TRL)
2015	1.702.138,00
2016	1.797.117,30
2017	1.865.946,80
Stamp duty rates and amounts (2017)	
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 39,70
Income statement	TRL 19,10
Annual income tax return	TRL 51,40
Corporate tax return	TRL 68,60
Value added tax and withholding tax returns	TRL 33,90
Social Security Institution insurance premium declarations	TRL 25,30

Inheritance and Transfer Tax

Exemptions (2017)		
For shares of inheritance corresponding to each descendant including adopted children and the spouse	TRL 176.600	
For share of inheritance corresponding to the spouse if there is no descendant	TRL 353.417	
For transfers conducted without any consideration	TRL 4.068	
For prizes won in competitions and lotteries held for money and property	TRL 4.068	
Tax tariff (2017)		
Tax base bracket amounts	Tax rate	
	Transfer through inheritance	Transfer without any consideration
For the first TRL 210.000	1 %	10 %
For the next TRL 500.000	3 %	15 %
For the next TRL 1.110.000	5 %	20 %
For the next TRL 2.000.000	7 %	25 %
For the tax base portion exceeding TRL 3.820.000	10 %	30 %

Minimum Wage and Social Security

Minimum wage and withholdings		
Payments / withholdings	01.01.2017 - 31.12.2017 (TRL)	
Gross minimum wage	1.777,50	
Social security premium employee's contribution (14 %)	248,85	
Unemployment insurance premium employee's contribution (1 %)	17,78	
Income tax base	1.510,87	
Income tax calculated (15 %)	226,63	
Minimum living allowance (Single) (-)	133,31	
Income tax to be withheld	93,32	
Stamp duty (7,59 per thousand)	13,49	
Total withholdings	373,44	
Net minimum wage	1.404,06	
Annual gross minimum wage		
Year	Amount (TRL)	
2015	14.850	
2016	19.764	
2017	21.330	
The lower and upper limits of monthly earnings that will be the basis for social security premium		
Period	Lower limit (TRL)	Upper limit (TRL)
01.01.2017-31.12.2017	1.777,50	13.331,40

EY Hakkında

EY bağımsız denetim, vergi, kurumsal finansman ve danışmanlık hizmetlerinde bir dünya lideridir. Anlayışımız ve kaliteli hizmetlerimiz dünya ekonomisi ve sermaye piyasalarında güvenin oluşmasına katkıda bulunmaktadır. EY, güçlü yönetim ekibiyle tüm paydaş gruplarına verdiği sözleri yerine getirmekte ve bu şekilde çalışanları, müşterileri ve içinde yer aldığı diğer çevreler için daha iyi bir çalışma hayatı oluşturulmasında önemli bir rol üstlenmektedir.

EY adı küresel organizasyonu temsil eder ve Ernst & Young Global Limited'in her biri ayrı birer tüzel kişiliğe sahip olan, bir veya daha çok üye firmasını temsil edebilir. Sınırlı sorumlu bir Birleşik Krallık şirketi olan Ernst & Young Global Limited müşteri hizmeti sunmamaktadır. Daha fazla bilgi için lütfen ey.com adresini ziyaret ediniz.

EY'nin sunduğu vergi hizmetleri

İşleriniz gerçek potansiyellerine güçlü temeller üzerinde yapılandırılarak ve sürdürülebilir bir şekilde geliştirilerek ulaşabilir. EY olarak vergi yükümlülüklerinizi sorumlu ve zamanında yerine getirmenizin önemli bir fark ortaya çıkaracağını düşünüyoruz. Bu nedenle 140'tan fazla ülkedeki 32,000 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.

© 2017 EY Türkiye.
Tüm Hakları Saklıdır.

ey.com/tr
vergidegundem.com
facebook.com/ErnstYoungTurkiye
instagram.com/eyturkiye
twitter.com/EY_Turkiye