

Vergide Gündem

Tax Agenda

Ocak / January 2022

“Gümrükte Gündem”
özel sayısı

2022
OCAK

EY

Building a better
working world

İçindekiler

Dış ticarete maliyet artışlarına karşı çözüm yolları

Sercan Bahadır

Gümrük Kanunu'nun 242 ve 244'üncü maddelerinin yeniden düzenlenmesinde zaruret bulunmaktadır

Av. Yakup Güneş

Gümrük vergilerine gönüllü uyumda yaşanan sıkıntılar ve çözüm yolları

Evren Kılıç

İthalatta yerinde gümrükleme uygulaması ve öneriler

Selçuk Özdamar

Yeni nesil dolaylı vergiler

Gözde Küçükçelebi

Transfer fiyatlandırması ve ithalata konu eşyanın gümrük kıymeti

Sümeyra Gürbulak

Dijitalleşmenin dış ticarete iş yapma modeli üzerindeki etkileri

Aret Kutlu

2021 yılında gümrük denetimlerinde öne çıkan konular

Buket Altınkök

Çevre vergilerinde son gelişmeler: Geri kazanım katılım payı (GEKAP) ve sınırda karbon düzenleme mekanizması (CBAM)

Zerrin Özçelik

Dolaylı vergilerde yeni bir beyanname: 3 No.lu KDV beyannamesi

Berkay Altunok

Hızlı kargo ve posta yoluyla muafiyet yapılan işlemler

Sidal Altun

Gümrük işlemlerinde dijital uygulamalar

Osman Akpınar

Gümrük Kanunu'nun geri verme kaldırma hükümlerinde yapılan son yasal değişikliğe ilişkin eleştirel bir değerlendirme

Yaren Kayaalp

Mahkeme kararı ışığında beyanname tescili sonrasında ikincil işlem görmüş ürünlerin KKDF karşısındaki durumu

Hira Salman

Varış öncesi gümrükleme

Selin Köksal

Yetkilendirilmiş yükümlü statüsü mevzuatı kapsamında ön inceleme ve yerinde inceleme süreçleri

Onur Alan

YYS'de yeni bir yaklaşım: Kayıt yoluyla beyan mümkün mü?

İbrahim Ürey

Armonize sistemde yapılan yeni değişiklikler

Batuhan Sakkütün

English Translation

Çalışma Hayatında Gündem

Dr. Hakkı Demirci

Seçilmiş Yargı Kararları ve Muktezalar

Sirküler indeks

Pratik Bilgiler

Practical Information

Önsöz

Sayın Okuyucularımız,

“Vergide Gündem”in bu ayki özel sayısını “Gümrükte Gündem” olarak hazırladık. Her yıl düzenli olarak Global Ticaret Ekibimiz tarafından yapılan “Gümrükte Gündem” seminerimize ilave olarak, yılda bir kere de bu ad altında özel sayı çıkarıyoruz.

Son bir yıla baktığımızda “Gümrükte Gündem”in, küresel salgın önlemleri ve bunun dış ticarete olan yansımalarından oluştuğu görülüyor. Bu dönemde öne çıkan ilk konu “tedarik zincirlerinin kırılması” oldu. Tedariği yapılamayan ham maddeler nedeniyle üretimlerin durması (çip krizi), tedarik edilebilse bile hem emtia hem de taşıma maliyetlerindeki ciddi artışlar, bu dönemin ana konuları olarak karşımıza çıktı ve önümüzdeki dönemde de gündem olmaya devam edeceğini söyleyebiliriz.

Yeni nesil bir ticareti kolaylaştırma yöntemi olan “Yetkilendirilmiş Yükümlü Statüsü” (YYS) yine bu dönemde öne çıkan konular arasında yer alıyor. Şu an için 583 şirket bu statü sahibi ve söz konusu şirketler ile kabaca dış ticaretin %40’ı “yeşil hattan” yapılıyor. Yine YYS'nin getirdiği önemli avantajlardan biri olan yerinde gümrükleme konuları bu yılın ve dönemin ana gündem maddeleri arasında yer alıyor. YYS ile hem şirketler hem Gümrük İdaresinde dijitalleşmenin artmış olduğunu ifade edebiliriz. Gümrük İdaresi birçok işlemini dijital ortama taşıyarak, geleneksel gümrükleme modelini terk ediyor ve yeni nesil bir gümrükleme modeline geçiyor. Gümrük Eşya Takip ve Analitik Performans Programı [GET-APP], Tek Pencere Sistemi (TPS), kâğıtsız beyanname gibi dijital uygulamalar bu alanda oldukça başarılı örnekler olarak karşımıza çıkıyor. Aynı zamanda şirketlerde mevcut SAP gibi mali kayıtlar ile gümrükleme süreci arasında teknolojiden destek alarak çok hızlı ve güvenilir bir takip sistemi geliştirilmeye çalışıldığı görülüyor.

Dünyadaki korumacılık rüzgârından bizler de etkilendik ve bunun sonuçlarını geçtiğimiz yıl menşe konuları ile yaşadık. Özellikle menşe ispatının bir doküman ile yapılmasının talep edilmesinin, şirketler açısından oldukça zor olduğunun Gümrük İdaresi tarafından da anlaşıldığı bir dönem geçirdik. Birden fazla geçici düzenlemeler ile şirketlere yeni fırsatlar tanınarak bu yöndeki katı tutum esnetilmeye çalışıldı. Umarız bu dönem, menşe konularını şekilden çok içerik yönüyle konuşacağımız yıllara vesile olur.

Vergide Gündem’in bu özel sayısını ile tüm gümrük camiasının 26 Ocak Dünya Gümrük Gününü de kutlarız. Bu yıla ilişkin “Gümrükte Gündem” seminerini de 26 Ocak tarihinde “Dünya Gümrük Gününde” yapmayı planlıyoruz.

“Gümrükte Gündem” özel sayısında; gümrükteki bu gelişmelere ilişkin açıklamaların yanında güncel hayatımızda karşılaştığımız sorunlara ve dünyadaki bazı gelişmelere de rastlayacaksınız. Özel sayımızı, gümrük ile ilgilenen kamu ve özeldeki yöneticilere faydalı olması dileğiyle sizlerle paylaşıyoruz.

Sayılarımızla,

Erkan Baykuş
EY Türkiye
Vergi Bölümü Başkanı

Sercan Bahadır
EY Türkiye
Global Ticaret Hizmetleri Lideri

Dış ticarete maliyet artışlarına karşı çözüm yolları

2022 yılına giriyoruz. Her yeni yıl bir umut ve heyecan içerir. Bu vesile ile güzel ve sağlıklı bir geçirmenizi diliyoruz. Bu bağlamda, dış ticaret açısından da oldukça farklı günler geçirdiğimiz bir dönem oluyor. Tedarik zincirinde yaşanan kırılmalar, emtia fiyatlarında yaşanan artış, taşıma maliyetlerinde aşırı yükseliş gibi konuları dikkate aldığımızda bu konular, 2022 yılının da oldukça farklı bir yıl olacağına işaret ediyor. Buna ilave olarak son dönemde yükselen kurlar ve gümrükleme maliyetlerindeki artışlar şirketlerin daha çok maliyet odaklı bir yıl geçireceğine işaret ediyor. Bu nedenle de bu çalışmada, dış ticarete maliyetten kaçınma yollarına yönelik bir yazı kaleme almak istedik.

TL ile ithalat mümkün

İthalat vergisine esas alınacak kıymetin Türk lirası olarak beyanı zorunludur. Bu nedenle de fatura veya diğer belgelerde yazılı yabancı paralar, gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihte yürürlükte olan T.C. Merkez Bankası döviz satış kurları üzerinden Türk lirasına çevriliyor. Burada gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarih olan, yani kabaca, gümrük beyannamesinin tescil tarihindeki TCMB satış kuru esas alınıyor. Bu noktada döviz ile ithalat işlemi yapıldığında kurdaki değişiklik ödenecek vergilere de otomatik olarak yansıyor.

Maliyet (50.000 USD/CIF)	Vergi oranları	01.10.2021 USD/TRL 8,85	26.10.2021 USD/TRL 9,75
Gümrük Kıymeti		442.500,00	487.500,00
Gümrük Vergisi (GV)	%6,5	28.762,50	31.687,50
İlave Gümrük Vergisi (İGV)	%10	44.250,00	48.750,00
Ek Mali Yükümlülük (EMV)	%30	132.750,00	146.250,00
KDV	%18	116.687,25	128.553,75
Toplam Vergi Yükü		322.449,75	355.241,25

Tablodan da görüleceği üzere, kurlarda yaşanan bir dalgalanma ithalat vergilerini de olumsuz yönde etkilemektedir. Bu nedenle kurdan kaynaklanan ek maliyet ile mücadele etmek için yurt dışı alımlarda döviz cinsi olarak yabancı para yerine yerli para kullanılabilir. Türk parası konvertibl bir para olduğu için, ithalat işlemlerinde kullanılabilen ve TL ithalat da mümkün olabilmektedir.

YYS gümrükleme maliyetlerinin azaltılmasında önemli

Yetkilendirilmiş yükümlü statüsü, gümrük yükümlülüklerini yerine getiren, kayıt sistemi düzenli ve izlenebilir olan, mali yeterlilik, emniyet ve güvenlik standartlarına sahip bulunan, kendi oto kontrolünü yapabilen güvenilir firmalara gümrük işlemlerinde birtakım kolaylık ve imtiyazlar tanıyan uluslararası bir statü olarak tanımlanır. Bu statü ile "gümrükleme" tekniğimizde önemli bir değişim yaşandı ve halen yaşanmaya devam ediyor. Bu bağlamda YYS yeni nesil bir gümrük kolaylık modeli olarak da tanımlanıyor.

YYS sahibi olmanın en önemli avantajı gümrükleme işlemlerini hızlı ve güvenli yapma imkânı sağlaması. Gümrük işlemlerinde bu statü sahibi şirketlerin muayene kriteri "yeşil hat" olarak gerçekleştiriliyor. Yeşil hatta eşyanın vergileme unsurları kontrolü ne belge ne de fiziki olarak ithalat anında yapılıyor. Bu da gümrükleme süreçlerin tamamlanmasını 1 saatin altına indiriyor. Küresel salgın ve tedarik zincirinde yaşanan olumsuzlarda bu statünün şirketlere ciddi bir zaman ve maliyet avantajı yarattığına hep birlikte şahitlik ettik. Aynı zamanda elektronik ortamda belge kullanımının olması, yerinde gümrükleme uygulamaları ile gümrük idaresi ile iletişimin sadece sanal ortamdaki gerçekleştiriliyor olması dış ticaret maliyetlerin arttığı bu dönemde ciddi bir çözüm aracı olarak karşımıza çıkıyor.

YYS, sadece bir yeşil hat, yani eşyaların gümrüklere uğramadan gümrüklemenin tamamlanması imkânı vermiyor. Bu uygulama aslında gümrükleme mantığını da yapısal olarak değiştiriyor. Yerinde gümrükleme uygulaması ile eşya tamamen daha önceden izin alınan yerlerde yükleme veya boşaltma imkânı veriliyor. Eşyanın yerinde gümrükleme alınması iken sistemden gümrük idaresine bağlanıp gümrük beyannamelerini doldurup yine sistem üzerinden gümrük işlemlerini tamamlanıyor. Yazının kaleme alındığında YYS sahibi şirket sayısı 583 idi. Toplam dış ticaretin kabaca %40'ı bu şirketler vasıtasıyla gerçekleşiyor. Bu belge sayesinde dış ticaret işlemleri daha az maliyet ile gerçekleşiyor. Bu nedenle bir maliyet planlaması yapılacak ise öncelikle gümrük işlemleri yerine getirilirken bu belgenin var olup olmadığına ve daha sonra bu belgeden daha fazla nasıl yararlanılmasına odaklanılması gerekiyor. Gümrük işlemlerinde hem doğrudan hem dolaylı birçok maliyet kaleminin azalması bu statü ile ancak mümkün olabiliyor.

Tedarik zincirinde sürdürülebilirlik ve yeniden yapılanma

Sürdürülebilirlik; sosyal, çevresel ve ekonomik faktörlerden kaynaklanan riskleri yöneterek ve fırsatları kucaklayarak uzun vadeli paydaş değeri yaratmakla ilgilidir. Günümüzde hemen hemen her sektörde firmalar arasındaki rekabetin artması işletmeler için yeni gereksinimleri beraberinde getirmiş ve sürdürülebilirlik gibi yeni kavramların hayatımıza girmesine sebep olmuştur. Müşteri ve tüketici tercihleri, hatta yatırımcıların yönelimleri de aynı şekilde değiştiği için özellikle global ve kurumsal şirketler başta olmak üzere, pek çok şirket iş modellerini daha sürdürülebilir modellere kaydırmayı hedefliyor.

Bu değişim noktasında ise tedarik zinciri büyük bir rol oynuyor. Tedarik zincirinin, şirketlerin çevresel yükleri ve sosyoekonomik konumu üzerinde önemli bir etkisi var. Tedarik zincirleri, doğası gereği hem oldukça büyük miktarda enerji tüketen, hem de üretim ve nakliye gerektiren iş gücünü içeriyor. Dolayısıyla tedarik zinciri sürdürülebilirliği kavramı şirketler için kilit noktalarda ön plana çıkıyor.

Bu dönemde hem sivil toplum kuruluşlarında hem şirketlerde öne çıkan en büyük problemlerden ikisinin emtia fiyatlarındaki artış ve emtianın tedariki konularından oluştuğunu görüyoruz. Bu sebepler şirketleri stok yönetimine yönelik efor harcamaya itiyor, geleneksel anlamda bildiğimiz "just-in-time" benzeri yapılar değil de havuzlar oluşturulmaya başlanıyor. Tedarik zinciri modellerinde bölgesel depo merkezleri ve bunların optimizasyonu daha önemli hale geliyor. Depolar ana tedarikçiden sürekli olarak beslenecek, şirketler hammaddeyi buldukça burada stoklayıp ihtiyaç oldukça ikmal yapacaklar. Tedarik konusundaki sıkıntıları çip krizi, bazı ürünlerin tedarik edilememesi gibi örneklerle de görüyoruz. Paralelde, dijitalleşme de önemli hale geliyor, şirketlerin stoklama ve planlama yapabilmeleri için en az 6 ay, 1 yılı görebiliyor olması gerekiyor. Dolayısıyla da talebin öngörülebilirliği ve planlanması da önem kazanıyor. Ayrıca, ürün bulunabilirliği ve uçtan uca görünürlük gibi konular da oldukça ön plana çıkıyor.

Önemli bir başka konu ise konteynir (genel olarak navlun) fiyatlarındaki artış diyebiliriz. Yukarıdaki nedenlerle beraber düşünüldüğünde, artık uzak coğrafyalar yerine yakın coğrafyalardan tedarik tercih ediliyor. Bu argümanı destekleyecek şekilde MENA bölgesinde ham madde tedariki açısından Türkiye daha çok tercih edilebilir hale geliyor.

En sık duyduğumuz bir diğer konu ise, iklimin sürdürülebilirliğidir. Bu noktada Paris Antlaşması kapsamında Türkiye'de nasıl bir yol izleneceği henüz belli değil, fakat AB'den fon düşüncesi, Gümrük Birliği Anlaşması gibi hususların da gündemde olması gerekiyor. Karbon salınımı ile maliyetler ve vergi yükü de artıyor veya gelecekte daha da artacak. Türkiye ihracatçı bir ülke ve ham madde tedariki dış ticarete büyük ölçüde bağlı. Türkiye'de geri kazanım katılım payına paralel olarak karbon emisyon salınımı yüksekliğine göre hedef belirlenip, ilgili seviyelere göre vergilendirme sistemi olabilir.

Dış ticaret işlemlerinde maliyetlere sadece vergi, gümrükleme olarak bakmamak gerekiyor. Üretim için gerekli ürünlerin en uygun fiyata ve sürede tedarik edilmesi maliyet çözümleri açısından dikkate alınması gerekiyor. 200 günde temin edilen bir ürün için ülkede gerçekleşecek gümrükleme maliyetinin nerde ise bir önemi kalmıyor olabilir.

Dahilde işleme rejimi en önemli ihracat teşvikidir

Dahilde işleme rejimi (DİR), ihraç eşyası üretmek için ham madde veya girdi ithalinde, ithalat vergileri ve ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmamak olarak tanımlanıyor. İthal edilen ham madde veya girdi maddesinin ithalatı sırasında ithalat vergileri teminata bağlanıyor ve ihracat gerçekleştirildikten

sonra bu teminatlar çözülüyor. Böylelikle ihraç edilen eşyanın bünyesinde kullanılan ham madde ve girdilerin ithalatında herhangi bir ithalat vergisi alınmamış ve bu suretle ihracatçı teşvik edilmiş oluyor. İhracatçılar açısından ham madde-ara malı için getirilen yüksek vergilerden kaçınmak için DİR bir çözüm olarak karşımıza çıkıyor.

Son dönemde yüksek orandaki vergilere rağmen ithalatta bir azalış olmuyor. Bunun nedeni ithalata olan bağımlılığımız ve yüksek orandan ara malı, yarı mamul mal olarak ithal ediyor olmamız. Üretmek ve ihracat için ithalat yapmak zorunda kalıyoruz. Özellikle ihracat tarafı bu ek ithalat vergilerden etkilenmemek ve dolayısıyla uluslararası fiyat avantajını kaybetmemek için yarı mamul ve ham madde teminlerinde Dahilde İşleme rejimi (DİR) kullanıyor. Bir anlamda son dönemde yaşadığımız yüksek ithalat vergilerinden etkilenmemek için, DİR ihracatçılar için bir çözüm ve teşvik oluyor.

DİR uygulamasının ihracat dünyasında yakinen takip edilen bir teşvik olduğunu söyleyebiliriz. Toplam ihracatımızın neredeyse yarısı bu rejim kapsamında yapılıyor. Otomotiv, beyaz eşya, tekstil, kimya gibi ihracatta önemli yer tutan ana sektörler yaygın olarak bu teşvikten yararlanıyor. Ticaret Bakanlığı verilerine göre bu rejimin toplam ihracattaki payı %41. Bu yılın ilk 6 ayında da aynı oranın ölçüldüğü görülüyor.

Ancak bu rejimin faydası kadar işleme maliyetine de odaklanılması gerekiyor. İşletme maliyetinden kastımız hem kamu hem de şirketlerin bu rejimi doğru uygulaması için katlandıkları çaba ve hata sonucu ortaya çıkan ceza durumu. Bu açıdan bakıldığında işletme maliyetinin yüksek olduğunu söyleyebiliriz. Çünkü ithal edilen eşyanın, ihraç eşyasının bünyesinde kullanıldığının tevsik edilmesi ve ithal eşyasının kayıtlar üzerinden izlenmesi gerekiyor. Bunun için şirketler tarafından rejimi işletmek için ciddi kaynak ayrılırken, kamu idaresi tarafından da takibi ve uygulaması için ciddi bir organizasyon oluşturmuş durumda.

Ayrıca, rejime ilişkin usullerin ihlal edilmesi durumunda maalesef çok ağır idari para cezaları ile karşı karşıya kalınıyor. Rejimin ihlalini genel olarak, ihraç edilme için getirilen ürünün yurt içinde bırakılması ve/veya ihraç edildiğinin ispat edilememesi olarak tanımlayabiliriz. Bu durumda ithal edilen eşyanın rejim için izin verilen yerlerde bulunması ya da bulunmaması durumuna göre, ithalat edilen eşyanın ithalat vergilerinin iki katı ile ithal eşyasının gümrüklenmiş değerinin (ithalat vergileri + eşyanın CIF değeri) iki katı nispetinde idari para cezası uygulanıyor. Burada en kritik olan konu bazı durumlarda ithal eşyanın hiçbir ithalat vergisi olmamasına karşın eşya değerinin iki katı ile idari para cezasına muhatap olunması diyebiliriz.

Gümrük rejimleri arasında DİR tek teşvik rejimi gibi bahsetmek doğru olmayabilir. Serbest dolaşıma giriş rejimi için de nihai kullanım uygulaması, gümrük kontrolü altında işleme rejimi ve hariçte işleme rejimi yine gümrük işlemlerinde maliyetleri azaltma için birer çözüm olarak karşımıza çıkıyor. Burada önemli olan işlemin bu rejimlere uygun ya da koşulu sağlayan bir durumda olması gerekiyor.

Diğer dış ticaret teşviklerini atlamamak gerekiyor

Dış ticaret işlemlerinde birçok teşvik uygulaması söz konusu oluyor. Bunların bazıları çok yaygın kullanırken bazıları ise nadir duyduğumuz ya da kullandığımız olabiliyor. Bu nedenle teşvik başlığını her dönem dikkate almakta yarar görmekteyiz.

Öncelikle yatırımlara yönelik en bilinen teşvik uygulaması yatırım teşvik belgesidir (YTB). YTB, son dönemde yapılan düzenlemeler ile içeriği genişletilen ve faydalanma imkânı daha da artırılan bir düzenleme haline geldi. Dış ticaret işlemleri açısından bu belge, yurt dışından temin edilen makine ve teçhizatlar için gümrük vergisi, katma değer vergisi, kaynak kullanımını destekleme fonu (KKDF) istisnası imkânı getiriyor. Buna açıdan oldukça önemli bir avantaj olduğunu söylememiz gerekiyor.

Diğer taraftan ihracata yönelik teşvikleri de atlamamak önemli. Yine en çok bilinen uygulama ihracatta KDV istisnası uygulamasıdır. İhracat edilen eşya için yüklenilen KDV, fiilen ihracat gerçekleşmesi halinde KDV mevzuatı uyarına iade ya da mahsup işlemine konu ediliyor. İhracat yapan üretici de bu KDV'nin yük olarak kalmaması, ihracat pazarında rekabet avantajını kaybetmemek için önemli oluyor. Bu uygulamanın DİR ile birleşmesi durumunda hesaplanan KDV hep istisna olarak işleme tabi olduğundan ihracatçılar açısından ciddi bir finansman avantajını da beraberinde getiriyor.

İhracat teşvikleri başlığında oluşan Eximbank kredilerinin, navlun teşvikinin, ürün bazlı ihracata bağlı nakdi ödemelerin de önemli teşvik unsurları olduğunu belirtmek isteriz.

Bu makalede yer alan açıklamalar, yazarının konu hakkındaki kişisel görüşünü yansıtmaktadır. Makaledeki bilgi ve açıklamalardan dolayı EY ve/veya Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.'ye sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Mevzuatın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz.



Gümrük Kanunu'nun 242 ve 244'üncü maddelerinin yeniden düzenlenmesinde zaruret bulunmaktadır.

Gümrük Kanunu'nun 244'üncü maddesinde 2011 yılında yapılan düzenleme ile birlikte "uzlaşma" müessesesi Türk gümrük mevzuatına girmiş olup bu tarihten sonra Gümrük İdaresince düzenlenen ek tahakkuk ve ceza kararları muhteviyatı kamu alacakları için muhatapları tarafından uzlaşma başvurusu yapılabilmektedir. Uzlaşmanın kapsamına gerek Gümrük İdaresince tespit edilen gerekse de Gümrük İdaresi tarafından tespit edilmeden önce beyan sahibi tarafından bildirilen vergi noksanlıklarına ilişkin tebliğ edilen vergi alacakları ile Gümrük İdaresi tarafından düzenlenen idari para cezaları girmektedir.

Söz konusu ek tahakkuk ve/veya ceza kararlarına karşı yükümlüsünce doğrudan idari itiraz yoluna gidilebileceği gibi, bu yollara başvurulmadan evvel Gümrük İdaresi ile uzlaşma yolu da tercih edilebilir. Uzlaşmanın sağlanamaması halinde ise kişilerin idari itiraz yoluna başvurma hakları mevcuttur. İster doğrudan itiraz yoluna gidilmiş olsun, isterse de uzlaşma ve akabinde idari itiraz yolu tercih edilmiş olsun, yükümlüsünce yapılmış olan idari itirazın açıkça veya zımnen reddedilmesi halinde idari dava yoluna başvurulması mümkündür.

Buna göre, uzlaşma müessesesi, gümrük mevzuatı kapsamında tanzim edilen ek tahakkuk ve ceza kararlarına ilişkin ihtilafların çözümünde başvurulabilecek idari itiraz ve idari yargı yollarına ilave olarak getirilen ve başvurulması ihtiyari olan bir başvuru yoludur.

*"Gümrük uzlaşma uygulamasının başladığı 2011 yılı Ağustos ayından 2020 yılı Aralık ayı sonuna kadar geçen sürede toplam 46.586 uzlaşma başvurusu olmuştur. Uzlaşma müessesesi sayesinde yaklaşık 495 milyon TL'lik alacak tahsilatı yapılmıştır."*¹ 10 yıllık uygulama dikkate alındığında, yükümlüler ile Gümrük İdaresi arasında ortaya çıkabilecek ihtilafların önemli bir kısmının uzlaşma yoluyla çözüldüğü, uzlaşma müessesinin gümrük mevzuatında her geçen gün kurumsallaştığı ve bu düzenlemenin amacına ulaşıldığı söylenebilir.

Gümrük Kanunu'nun uzlaşmaya ilişkin 244'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında "... Uzlaşma talebi, henüz itiraz başvurusu yapılmamış veya itiraz edilmiş olmakla birlikte itirazı henüz sonuçlandırılmamış gümrük vergileri ve idari para cezaları için, tebliğ tarihinden itibaren on beş gün içinde yapılır. Uzlaşma talebinde bulunulması hâlinde, itiraz veya dava açma süresi durur, uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi hâlinde süre kaldığı yerden işlemeye başlar, ancak sürenin bitimine beş günden az kalmış olması hâlinde süre beş güne tamamlanır..." hükmü yer almaktadır.

Ancak bu fıkrada geçen ve uzlaşma talebinde bulunulması hâlinde, itiraz veya dava açma süresinin duracağı yönündeki düzenleme, zaman zaman tereddütlere yol açabilecek, hatta yanlış yönlendirme nedeniyle kişilerin mağduriyetine yol açabilecek niteliktedir.

Bu çalışmada, bahse konu fıkrada geçen düzenlemenin gümrük mevzuatına uygunluğu ve olası sakıncaları örnekleriyle birlikte izah edilecek ve çözüm önerisine yer verilecektir.

¹ Ticaret Bakanlığı, 2020 Yılı Faaliyet Raporu, s. 110

1. Gümrük mevzuatından doğan ihtilaflarda dava konusu işlem itiraz üzerine tesis edilen olumsuz işlemdir.

Gümrük Kanunu'nun 242'nci maddesinde, yükümlülerin kendilerine tebliğ edilen gümrük vergileri, cezalar ve idari kararlara karşı tebliğ tarihinden itibaren onbeş gün içinde bir üst makama, üst makam yoksa aynı makama verecekleri bir dilekçe ile itiraz edebilecekleri; İdareye intikal eden itirazların otuz gün içinde karara bağlanarak ilgili kişiye tebliğ edileceği; itirazın reddi kararlarına karşı işlemin yapıldığı yerdeki idari yargı mercilerine başvurulabileceği hüküm altına alınmıştır.

Dolayısıyla, yükümlüler Gümrük İdarelerince kendilerine tebliğ edilen gümrük vergileri, cezalar ve idari kararların hukuka uygunluğu konusunda tereddütlere sahip iseler, dava yoluna gitmeden önce ve ilgili kararın tebliğ tarihinden itibaren onbeş gün içinde bir üst makama, üst makam yoksa aynı makama verecekleri bir dilekçe ile itiraz etmeleri gerekir.

Yapılmış olan itirazın itiraz merciince kabul edilerek itiraz konusu idari işlemin kaldırılmasına karar verilmesi halinde, ihtilaf zaten ortadan kalkmış olacaktır. Ancak yapılmış olan itirazın kısmen veya tamamen reddedilmesi durumunda, ihtilaf halen devam edeceğinden, yükümlünün dava yoluna başvurma hakkı gündeme gelecektir.

Buna göre, kendisine tebliğ edilen gümrük vergileri, cezalar veya idari kararların hukuka aykırı olduğunu düşünen yükümlülerin başvurması gereken ilk yol, Kanun'un 242'nci maddesinde düzenlenmiş olan idari itiraz yoludur. Ancak idari itiraz yolu tüketildikten sonra dava yoluna gidilebilir. Hatta öyle ki, dava konusu yapılacak olan işlem tebliğ edilen gümrük vergileri, cezalar veya idari kararlar değil, bu işlemlere karşı yapılan itirazın reddi kararlarıdır.

Örneğin, Danıştay 7'nci Dairesinin E.2016/5382, K.2020/2424 sayılı ve 13.03.2020 tarihli kararında da belirtildiği üzere, "... tahakkuk ve para cezası kararları ile idari kararlarda idari davaya konu olabilecek işlem, bu kararlar değil, bu kararlara karşı, Gümrük Kanunu'nun sözü edilen 242. maddesinde öngörülen usullere göre yapılacak itiraz üzerine, yine aynı maddede yazılı mercilerce otuz gün içerisinde cevap verilmemesi nedeniyle oluşan zımni ret işlemi veya aynı mercilerce tesis edilecek olumsuz işlemdir...."

Dolayısıyla, Gümrük Kanunu'nda öngörülen idari itiraz prosedürü tamamlanmadan idari yargı yoluna başvurulması mümkün değildir. İdari itiraz yolu tüketilmeksizin dava yoluna başvurulması ve mahkemece yapılacak ön incelemede idari merci tecavüzü bulunduğu tespit edilmesi halinde, mahkemece merciine tevdi kararı verilerek dava dilekçesi ve eklerinin idari itiraz merciine intikal ettirilmesi ve bu dilekçenin itiraz dilekçesi olarak, dava açıldığı tarihin de itiraz başvuru tarihi olarak kabulü gerekir.

Hatta, ön inceleme aşamasında idari merci tecavüzü bulunduğu tespit edilen davanın eğer 15 günlük itiraz süresi dolduktan sonra açıldığı anlaşılır ise dosyanın itiraz merciine gönderilmesinde davacının hukuki yararının bulunmadığı gerekçesiyle ve usul ekonomisi ilkesi uyarınca ilk derece mahkemesince davanın incelenmeksizin reddine karar verilmesi daha uygun olacaktır. Zira, bu halde dava dilekçesi itiraz

merciine intikal ettirilse dahi, itiraz merciince bu kez itirazın 15 günlük süre içerisinde yapılmadığı gerekçesiyle itirazın incelenmeksizin reddine karar verilecek ve yükümlü kanun yoluna başvurmakla hedeflediği sonucu elde edemeyecektir.

Sonuç itibarıyla, Gümrük Kanunu'nun 242'nci maddesinde düzenlenmiş olan usul kuralları uyarınca, gümrük vergileri, cezalar ve gümrük mevzuatına ilişkin idari kararlara karşı idari yargı yoluna başvurulabilmesi için, öncelikle bahse konu maddede düzenlenmiş olan idari itiraz yolunun tüketilmiş olması gerek ve şarttır. Ancak idari itiraz başvurusu sonucunda yetkili idari makamca açık veya zımni bir ret kararı tesis edildikten sonra idari yargı yoluna gidilebilir.

2. Gümrük ihtilaflarında dava açma süresi olumsuz işlemin tesisi üzerine başlar.

İtirazın reddi kararlarına karşı açılacak davalarda dava açma süresi vergi mahkemelerinde görülecek olan davalarda 30 gün, Danıştay ve İdare Mahkemelerinde görülecek davalarda ise 60 gündür. Bahse konu dava açma süresinin başlangıç tarihi ise, itirazın ne şekilde reddedildiğine bağlı olarak, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda 2 farklı şekilde düzenlenmiştir.

Yükümlüsünce yapılmış olan itirazın, yetkili idari makamca açık bir karar ile reddedilmesi halinde, dava açma süresi anılan Kanun'un 7'nci maddesi uyarınca, itirazın reddine ilişkin yazılı bildirim yapıldığı tarihi izleyen günden başlar.

Yapılmış olan itirazın yetkili idari makamca zımnen reddedilmesi halinde ise, dava açma süresinin başlangıç tarihi, 2577 sayılı Kanun'un 10'uncu maddesi çerçevesinde belirlenecek olan zımni ret işleminin oluşma tarihini izleyen gündür.

Bu kapsamda, gümrük mevzuatından kaynaklanan ihtilaflara ilişkin 30 veya 60 günlük dava açma süresi, itirazın reddi kararının tebliğ edildiği veya itirazın zımnen reddedildiği tarihten itibaren işlemeye başlamakta; haliyle, itirazın reddi kararı tebliğ edilmedikçe veya zımni ret kararı oluşmadıkça dava açma süresi başlamamaktadır.

3. Gümrük Kanunu'nun 244'üncü maddesi kısmen kadük hükümler içermektedir.

Yukarıda da aktarıldığı üzere, Gümrük Kanunu'nun 244'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında *tebliğ edilen gümrük vergileri ile ceza kararlarına ilişkin olarak yükümlüsünce uzlaşma talebinde bulunulması hâlinde, itiraz veya dava açma süresinin duracağı; uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi hâlinde ise sürenin kaldığı yerden işlemeye başlayacağı; ancak sürenin bitimine beş günden az kalmış olması hâlinde sürenin beş güne tamamlanacağı* hüküm altına alınmıştır.

İtiraz veya dava açma süresinin, uzlaşma başvurusu üzerine durabilmesi için, bu sürelerin uzlaşma başvurusundan önce veya uzlaşmanın yapıldığı gün başlamış olması gerektiği tabiidir.

Halbuki yukarıda da aktarıldığı üzere, gümrük ihtilaflarına ilişkin dava açma süresinin başlayabilmesi için öncelikle Gümrük Kanunu'nun 242'nci maddesinde düzenlenmiş olan idari itiraz yoluna başvurulmuş olması ve bu başvuru sonucunda itirazın açık veya zımni bir ret kararıyla reddedilmiş olması gerekir.

Hatta davaya konu edilecek olan idari işlem de ek tahakkuk ve ceza kararı ile idari karar değil, bu kararlara yapılmış olan itirazın reddine ilişkin idari işlemdir.

Bu halde, usulüne uygun olarak yapılmış olan bir uzlaşma başvurusundan önce, bu başvuruya konu idari işleme ilişkin dava açma süresinin başlamış olması mevcut yasal düzenlemelere göre mümkün değildir. O halde, Gümrük Kanunu'nun 244'üncü maddesinde yer alan ve uzlaşma talebinde bulunulması hâlinde, dava açma süresinin duracağını düzenleyen norm kadük bir düzenleme olup herhangi bir hukuki hüküm ifade etmemektedir.

4. Gümrük Kanunu'nun 244'üncü maddesi kişileri hatalı kararlar almaya sevk edebilir.

Geçersiz bir hüküm olmaktan öte, Kanunun 244'üncü maddesindeki bu düzenleme, aynı Kanunun 242'nci maddesi dikkate alınmaksızın, tek başına ele alındığında, yükümlüleri hatalı kararlar almaya sevk ederek hak kaybına yol açacak niteliktedir. Şöyle ki;

Öncelikle, uzlaşma başvurusu yapılmasının dava açma süresini durdurduğu kabul edilir ise, dava açma süresinin bu başvurudan önce veya en geç bu başvuru tarihi itibariyle başlamış olduğunun da kabulü gerekir. Bu kabul, uzlaşma yoluna başvurulmuş ya da başvurulmasın, gümrük vergilerine ilişkin ek tahakkuk kararları ile ceza kararlarına karşı, itiraz yoluna gidilmeksizin doğrudan dava yoluna gidilebileceği sonucunu doğurmaktadır.

İkinci olarak, uzlaşma talebinde bulunulması hâlinde itiraz veya dava açma süresinin duracağına ilişkin düzenleme, adeta itiraz veya davanın alternatif yollar olduğu ve ihtilaf konusu kararın muhatabının tercihine göre itiraz veya dava yoluna gidilebileceği gibi bir sonuç da ortaya koymaktadır.

Halbuki, uzlaşmanın yapıldığı tarih itibariyle dava açma süresi henüz başlamadığı gibi, idari itiraz yolu tüketilmeden dava yoluna başvurulması da hukuken mümkün değildir.

Bu durumda, uzlaşma yoluna gidilmiş olsun veya olmasın, idari itiraz yoluna başvurmadan dava yoluna başvurulması halinde, eğer bu dava 15 günlük idari itiraz süresi içerisinde açılmamış ise, davanın incelenmeksizin reddedilmesi ve bu meyanda kişilerin bu davadan bekledikleri sonucu elde edememesi söz konusu olacaktır.

5. Gümrük Kanunu'nun 244'üncü maddesindeki düzenleme yerleşik Danıştay kararlarıyla bağdaşmayan yargı kararına neden olmuştur.

Gümrük Kanunu'nun 244'üncü maddesinde yer alan ve uzlaşma başvurusunda bulunulması hâlinde itiraz veya dava açma süresinin duracağı yönündeki düzenlemenin bir diğer menfi sonucu da yerleşik yargı kararları ile bağdaşmayan mahkeme kararlarına gerekçe teşkil etmiş olmasıdır. Şöyle ki;

Ankara Bölge İdare Mahkemesi 4. Vergi Dava Dairesi'nin E. 2019/1270 K. 2020/157 sayılı ve 12.02.2020 tarihli

kararına konu ihtilafta², davacı şirkete 27.08.2018 tarihinde tebliğ edilen bir ceza kararına karşı muhatabınca 13.09.2018 tarihinde dava açılmış; davanın incelemesini gerçekleştiren ilk derece mahkemesince davanın Gümrük Kanunu'nun 242'nci maddesinde düzenlenen idari itiraz yolu tüketilmediği ve davanın 15 günlük idari itiraz süresi geçtikten sonra açıldığı göz önünde bulundurularak merciiine tevdiinde hukuki yarar bulunmayacağından, anılan kararın iptali isteminin incelenmeksizin reddine karar verilmiş; davacı şirketin istinaf yoluna başvurusu üzerine istinaf incelemesini gerçekleştiren Vergi Dava Dairesince kişilerin iddia ve savunmalarını bir yargı mercii önünde ileri sürebilmelerine imkân sağlayan ve adil yargılanma hakkının bir unsuru olarak kabul edilen "mahkemeye erişim hakkı"na ilişkin düzenlemeler aktarıldıktan sonra işbu çalışma açısından önem arz eden aşağıdaki hukuki değerlendirmelere yer verilmiştir:

"Her ne kadar; mahkemece, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 242. maddesinde düzenlenen 'idari itiraz' yolu tüketilmesi zorunlu bir yol olarak kabul edilmişse de, Kanun'un 6111 sayılı Kanun'un 137. maddesi ile yeniden düzenlenen 244. maddesi ile gümrük uyumsuzlukları bakımından da 'uzlaşma' kurumu kabul edilmiş olup, maddedeki; 'uzlaşma talebinin, tebliğ tarihinden itibaren onbeş gün içinde, henüz itiraz başvurusu yapılmamış veya itiraz edilmiş olmakla birlikte itirazı henüz sonuçlandırılmamış gümrük vergileri ve cezalar için yapılacağı; uzlaşma talebinde bulunulması halinde, itiraz veya dava açma süresinin duracağı, uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi halinde sürenin kaldığı yerden işlemeye başlayacağı' yolundaki düzenleme; gümrük vergilerinin tebliği üzerine hem idari itiraz süresinin, hem de dava açma süresinin başladığının Kanun koyucu tarafından kabul edildiğini gösterdiği gibi, 242. maddede de, bu yolun tüketilmesinin dava koşulu olduğunu gösterir, tartışmaya ve yoruma yer vermeyecek açıklıkta bir düzenlemeye yer verilmemiş olması karşısında, 'idari itiraz' yolunun, bir dava koşulu olarak tüketilmesi zorunlu bir yol olarak kabul edilmesinin mahkemeye erişim hakkını ihlal edeceği sonucuna varılmakla, aksi yoldaki mahkeme kararında hukuka uygunluk görülmemiştir."

Ardından, istinaf mahkemesi ihtilafın esasına girerek uyumsuzluğu esastan incelemiş ve bu inceleme sonucunda dava konusu ceza kararına ilişkin hüküm fıkrasının kaldırılmasına ve esastan incelenen davada, dava konusu para cezası kararının iptaline hükmedilmiştir. Bahse konu istinaf kararına karşı temyiz yolu kapalı olduğundan, karar kesinleşmiştir.

Bu kararın incelenmesinde; Gümrük Kanunu'nun 244'üncü maddesinde yer alan ve bu çalışmanın konusunu teşkil eden düzenleme gerekçe gösterilerek, Gümrük İdaresince tesis edilen ceza kararının iptali talebiyle doğrudan dava açılabilmesinin istinaf merciiince kabul edildiği ve bu kabul doğrultusunda ilk derece mahkemesince verilmiş olan "incelenmeksizin ret" kararının kaldırılarak ihtilafın esasının incelendiği görülmektedir.

Oysa bu istinaf kararının Gümrük Kanunu'nun "yükümlülerin kendilerine tebliğ edilen gümrük vergileri, cezalar ve idari kararlara itiraz edebilecekleri; itirazın reddi kararlarına karşı idari yargı mercilerine başvurulabileceği" yönündeki 242'nci maddesine ve "ceza kararlarının değil, ancak bu kararlara vaki

² Karara konu ihtilafın davalı İdarece tesis edilen ek vergi tahakkukundan kaynaklanan bir boyutu da mevcut olup ihtilafın çalışmamız ile ilgili bulunmayan bu yönü aktarılmamıştır.

itirazın reddine ilişkin idari işlemin (olumsuz işlemin) dava konusu yapılabileceği" yönündeki yerleşik Danıştay kararlarına aykırı olduğu kanaatindeyiz.

Örneğin, Danıştay 7'nci Dairesi'nin pek çok kararı arasında örnek mahiyetinde seçilen E. 2016/73, K. 2020/3629 sayılı ve 06.10.2020 tarihli kararının incelenmesinde; 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 241'inci maddesinin 1'inci fıkrası uyarınca kesilen ve 13.02.2015 tarihinde tebliğ edilen para cezasının iptali istemiyle davacı tarafından 13.03.2015 tarihinde İdare Mahkemesinde dava açıldığı; İdare mahkemesince verilen görevsizlik kararı üzerine, dosyanın görevli vergi mahkemesine gönderildiği; vergi mahkemesince tesis edilen kararlar, "13/02/2015 tarihinde tebliğ edilen para cezası kararına karşı 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 242. maddesinde öngörülen onbeş günlük itiraz süresi geçirildikten sonra 13/03/2015 tarihinde ... İdare Mahkemesinde açılan davanın görev yönünden reddi üzerine dosyanın Mahkemeleri kayıtlarına intikal ettiği, bu aşamada kanuni itiraz süresi geçirildikten sonra açılan davada, merciine tevdi kararı verilmesinin hukuki yarar sağlamayacağı gerekçesiyle esasının incelenme imkânı bulunmayan davanın incelenmeksizin reddine" karar verildiği; davacı Firma tarafından "2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanunu'nun 11 ve 12. maddeleri uyarınca üst makama başvurunun zorunlu olmadığı, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 242. maddesi lafzında bir üst makama itiraz edilebileceğinin hükme bağlandığı, zorunlu başvuru yolu öngörülmediği, aksine bir yorumun Anayasa'da düzenlenen hak arama özgürlüğüne aykırılık teşkil edeceği" ileri sürülerek temyiz yoluna gidildiği; Danıştay Dairesince temyizen incelenen kararın usul ve hukuka uygun bulunarak temyiz isteminin reddine karar verildiği görülmektedir.

Oysa, Ankara Bölge İdare Mahkemesi'nin yukarıda aktarılmış olan yaklaşımı bu ihtilafı inceleyen ilk derece mahkemesince benimsenmiş olsa idi, idari itiraz yoluna başvurulmasının ihtiyari olduğu kabul edilerek ihtilafın esasına girilerek dava incelenecek; ilk derece mahkemesince incelenmeksizin ret kararı verilmesi halinde ise bu kararı temyizen inceleyen Danıştay Dairesi'nce karar hukuka aykırı bulunarak bozulacak idi.

Dolayısıyla, Ankara Bölge İdare Mahkemesi'nce tesis edilen mezkûr kararın, Gümrük Kanunu'nun 242'nci maddesinin yanı sıra yerleşik Danıştay kararlarıyla bağdaşmadığını söylemek mümkündür.³

6. Sonuç:

Gümrük mevzuatından doğan ihtilafların çözümünde takip edilmesi gereken ve Gümrük Kanunu'nun 242 ve 244'üncü maddeleri çerçevesinde düzenlenmiş olan nev'i şahsına münhasır bir usul bulunmaktadır. Bu usule riayet edilmemesi, Gümrük İdaresiyle ihtilafa düşen kişileri hukuka aykırılık iddialarını etkili bir şekilde yargı denetimine tabi tutma imkanından mahrum bırakmaktadır. Nitekim, gümrük mevzuatına ilişkin yargı kararlarının incelenmesinde, bu kararların kayda değer bir bölümünün Gümrük Kanunu'nun 242'nci maddesindeki idari itiraz yolunun usulüne uygun tüketilmediği gerekçesiyle davacıların aleyhine sonuçlandığı görülmektedir. Bu nedenle gümrük mevzuatının

uygulanmasından kaynaklanan ihtilafların çözümünde takip edilmesi gereken idari usulün mümkün olduğunca sade, anlaşılır ve tereddüde mahal vermeyecek kesinlikte olması, İdarenin etkili bir yargı denetimine tabi tutulabilmesi açısından önem arz etmektedir.

Bu çalışmamızda ele alınan ve Gümrük Kanunu'nun 244'üncü maddesinde yer alan "uzlaşma başvurusunda bulunulması halinde dava açma süresinin duracağı; uzlaşmanın sağlanamaması halinde kaldığı yerden işlemeye başlayacağı" şeklindeki düzenlemenin, gerek uygulayıcılar ve iş sahiplerinde, gerekse de gümrük mevzuatından kaynaklanan ihtilafları çözmekle yetkili olan yargı mercilerinde tereddütlere yol açabilecek, dahası hak kayıplarına varan ölçüde hatalı kararlar alınmasına neden olabilecek nitelikte olduğu değerlendirilmektedir.

Olası tereddüt ve hak kayıplarının önüne geçilmesi adına, Gümrük Kanunu'nun 242 ve 244'üncü maddelerinin birbiriyle uyumlu hale getirilmesinde zaruret bulunduğu kanaatindeyiz. Bahse konu maddelerin birbiriyle uyumlu hale getirilmesi 2 şekilde mümkün olabilir.

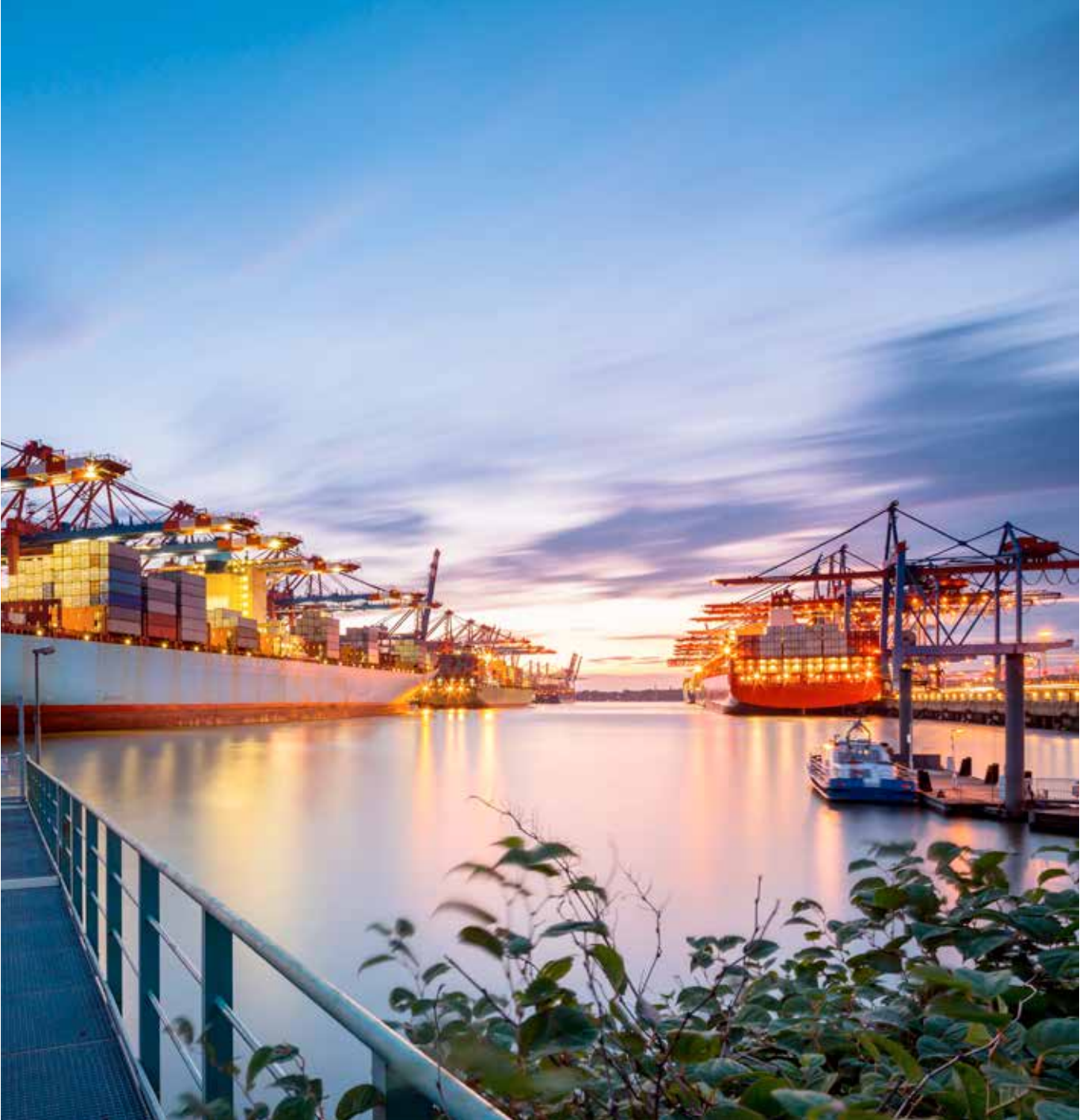
İlk olarak Kanun koyucunun iradesi, yerleşik anlayışa paralel olarak, Gümrük İdarelerince tesis edilen ek vergi tahakkukları ile ceza kararlarına karşı idari yargı yoluna gidilebilmesi için öncelikle idari itiraz yolunun tüketilmesi gerektiği yönünde ise, Gümrük Kanunu'nun 244'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında yer alan ve "Uzlaşma talebinde bulunulması hâlinde, itiraz veya dava açma süresi durur..." ile başlayan cümledeki "veya dava açma" ibaresinin anılan madde metninden çıkarılması gerekmektedir. Bu yöndeki bir değişiklik, halihazırda uygulanmakta olan ve uzlaşmanın ihtiyari olduğu, ancak dava yoluna gidilebilmesi için öncelikle idari itiraz yolunun tüketilmesi gerektiği şeklindeki anlayışı teyit edeceği gibi bu anlayışa ilişkin olası tereddütlerin de önüne geçecektir.

Eğer Kanun koyucunun iradesi, yerleşik anlayışın aksine, söz konusu ihtilafların çözümünde, uzlaşmada olduğu gibi, idari itiraz yoluna gidilmesinin de ihtiyari olduğu, kişilerin dilerse idari itiraz yoluna başvurmak yerine doğrudan dava yoluna başvurabilecekleri yönünde ise, Gümrük Kanunu'nun 242'nci maddesinin yeniden düzenlenmesi gerekmektedir. Bu çerçevede, Gümrük Kanunu'nun 242'nci maddesinin 1'inci fıkrasında yer alan "Yükümlüler kendilerine tebliğ edilen gümrük vergileri, cezalar ve idari kararlara karşı tebliğ tarihinden itibaren onbeş gün içinde bir üst makama, üst makam yoksa aynı makama verecekleri bir dilekçe ile itiraz edebilir." şeklindeki düzenlemenin sonuna "veya bu vergi, ceza ve kararların iptali talebiyle idari yargıya başvurabilirler" ibaresinin eklenmesi uygun olacaktır. Hatta, bu iradeye sahip olan Kanun koyucu'nun Gümrük Kanunu'nun 244'üncü maddesinde de gerekli değişiklikler yapılması kaydıyla, anılan Kanun'un 242'nci maddesini tamamen yürürlükten kaldırması da mümkündür. Zira, ihtiyari bir idari itiraz usulüne Gümrük Kanunu'nda yer verilmesi dahi, genel kanun niteliğindeki İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 11'inci maddesinde mevcut olan düzenleme kapsamında, Gümrük İdarelerince tebliğ edilen gümrük vergileri, para cezaları ve idari kararlara karşı, idari yargı yoluna

³ Ankara Bölge İdare Mahkemesi 4. Vergi Dava Dairesi'nce tesis edilen ve temyiz yolu kapalı olduğu için temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşmiş bulunan E. 2019/1270 K. 2020/157 sayılı ve 12.02.2020 tarihli kararının Ticaret Bakanlığı'nın göstereceği lüzum üzerine veya kendiliğinden Danıştay Başsavcısı tarafından kanun ya-rarına temyiz olunmasında yarar bulunduğu kanaatindeyiz.

başvurmadan evvel idari işlemin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılması üst makamdan, üst makam yoksa işlemi yapmış olan makamdan, idari dava açma süresi içinde istenebilir; bu talebin açık veya zımni reddi halinde de dava yoluna başvurulabilir.

Sonuç itibariyle, Kanun koyucunun iradesi ister yerleşik anlayışa paralel olarak Gümrük Kanunu'nun 242'nci maddesinde düzenlenmiş olan idari itirazın zorunlu olduğu yönünde olsun, ister bu yola başvurulmasının ihtiyari olduğu yönünde olsun, Gümrük Kanunu'nun 242 ve 244'üncü maddelerinde yeni bir düzenleme yapılması gerekliliği elzemdir. Aksi takdirde, kişilerin hak arama yolları konusunda yaşayabilecekleri tereddütler, bu hakların etkin bir şekilde kullanılamaması ve mağduriyetlere neden olması kaçınılmaz görünmektedir.



Bu makalede yer alan açıklamalar, yazarının konu hakkındaki kişisel görüşünü yansıtmaktadır. Makaledeki bilgi ve açıklamalardan dolayı EY ve/veya Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.'ye sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Mevzuatın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz.

Gümrük vergilerine gönüllü uyumda yaşanan sıkıntılar ve çözüm yolları

Giriş

Vergi kanunları çerçevesinde yükümlünün mevzuata uyum göstermesi esastır. Bu süreçte, çeşitli nedenlerle bu uyum ihlal edilmiş ise ilgili kamu idaresi tarafından ihlal tespit edilmeden önce yükümlünün çeşitli idari yolları kullanması suretiyle söz konusu vergiye gönüllü olarak uyumu sağlanması kamu idaresi tarafından amaçlanabilir. Bu minvalde, gümrük mevzuatı kapsamında da yükümlünün idarenin ihlali tespit etmeden gönüllü olarak uyum sağlamasını amaçlayan çeşitli müesseseler mevcuttur.

İşbu yazımızda özellikle eksik ödenen ithalat vergileri açısından yükümlünün gönüllü olarak mevzuata uyumunu amaçlayan Gümrük Yönetmeliği'nin 53/5. maddesi ile Gümrük Kanunu'nun 234/3. maddesi ele alınacak olup, mezkûr maddelerin uygulanmasında yaşanan sıkıntılar ve bu maddeler çerçevesinde gümrük vergilerine gönüllü uyumu artıracak çözüm önerileri üzerinde durulacaktır.

1. Gümrük Yönetmeliği'nin 53/5. maddesi ve yaşanan sıkıntılar

Gümrük Yönetmeliği'nin "İstisnai kıymetle beyan" başlıklı 53. maddesine göre; Kanun'un 24'üncü maddesine göre kıymet tespitinin yapıldığı hallerde beyan sahibinin talebi üzerine mezkur maddenin 1. fıkrasında belirtilen eşyaların gümrük kıymetinin tespitinde, beyan sahibinin talebi üzerine, Gümrük İdaresince basitleştirilmiş usuller uygulanacağı, mezkur maddenin, 2. fıkrası istisnai kıymetle beyan talebinin uygulanması için sözleşme örneği ve onaylı çevirisinin sunulması , 3. fıkrası vergi tahakkukunun nasıl yapılacağı ve tamamlayıcı beyana göre yapılacak işlemleri, 4. fıkrası tamamlayıcı beyanlar ile ilgili zamanaşımını, 6. fıkrası ise istisnai kıymetle beyana ilişkin tamamlayıcı beyanların süresi içerisinde verilmemesi nedeniyle zamanında ödenmeyen gümrük vergileri için yapılacak işlemleri belirtmektedir. Ayrıca istisnai kıymetle beyan yönteminde tamamlayıcı beyanın ne zaman verilmesi gerektiği mezkûr Yönetmelik'in 150/3'üncü maddesinde açıklanmıştır.

Diğer yandan, işbu yazımıza konu Gümrük Yönetmeliği'nin 53/5 inci maddesi ise, ithal eşyasının gümrük kıymetine veya katma değer vergisi matrahına girmesi gereken, ancak gümrük beyannamesinin tescili anında beyan sahibi tarafından mevcudiyetinin bilinmesi mümkün olmayan kıymet veya matrah unsurlarının beyanına ilişkin, en geç söz konusu kıymet veya matrah unsurunun öğrenildiği ayı takip eden ayın yirmi altıncı günü akşamına kadar beyanda bulunulabileceği ve vergileri de aynı süre içinde ödeneceği hüküm altına alınmıştır.

Gümrük Yönetmeliği'nin 53/5. maddesinin istisnai kıymet beyana ilişkin usullere tabi olmamasından kaynaklanan sıkıntılar:

Bahse konu madde her ne kadar "İstisnai kıymetle beyan" başlıklı Gümrük Yönetmeliği'nin 53'üncü maddesinin altında yer alsada aynı maddenin diğer fıkralarında düzenlenen istisnai kıymetle beyan usulü ile ilgisi bulunmamaktadır. Nitekim maddenin diğer fıkraları uyarınca beyannamenin tescili esnasında bir sözleşme ibrazı şartken, Gümrük Yönetmeliği'nin 53/5. maddesinin uygulanması açısından sözleşme bulunmaması ön koşuldur. Nitekim bu husus Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün İstanbul Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüğüne muhatap 27.03.2015 tarih ve 6901953 sayılı yazısında da açık bir şekilde ifade edilmiştir.

Bu durum, muhatapları açısından hem maddenin uygulanması açısından karışıklığa neden olmakta hem de istisnai kıymet yoluyla beyana atıfta bulunan idari düzenlemeler açısından Gümrük Yönetmeliği'nin 53/5. maddesini kapsayıp kapsamadığı tereddüdünü yaratmaktadır.

Örneğin, Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 2013/6 sayılı Genelgesi'nin 5'inci fıkrası istisnai kıymet yoluyla beyan yapılan hallerde, tamamlayıcı beyanın Gümrük İdaresine verilmesi gerektiği süre içerisinde istisnai kıymete ilişkin ödemenin yapılması durumunda KKDF kesintisinin yapılmayacağı hüküm altına alınmıştır. Söz konusu maddenin istisnai kıymetle beyan usulüne tabi olmayan Gümrük Yönetmeliği'nin 53/5. maddesi uyarınca yapılacak beyanları kapsayıp kapsamadığı tartışmalara yol açmaktadır.

Beyannamenin tescilli esnasında mevcudiyetinin bilinmesi mümkün olmayan kıymet veya matrah unsurlarının tespitine ilişkin yaşanan sıkıntılar:

Anılan Yönetmelik maddesi uyarınca yükümlülüğün başladığı tarihte mevcudiyeti bilinmeyen gümrük kıymeti ve KDV matrahı unsurlarının Gümrük Yönetmeliği'nin 53/5. maddesi kapsamında beyanı mümkündür.

Ancak, mevcudiyeti bilinmeyen kıymet ve matrah unsurlarından ne anlaşılması gerektiği gerek mezkûr Yönetmelik maddesinde gerekse alt düzenleyici işlemlerde açık bir şekilde ortaya konulmamıştır. Sadece Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün İstanbul Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüğüne muhatap 27.03.2015 tarih ve 6901953 sayılı yazısından, yazılı bir sözleşmeye dayanan kıymet ve matrah unsurları açısından Gümrük Yönetmeliği'nin 53/5 maddesinin uygulanamayacağı anlaşılmaktadır. Ancak sözleşme serbestisi ilkesi düşünüldüğünde örneğin herhangi yazılı bir sözleşmeye dayanmayan ancak mevcudiyeti beyannamenin tescilli esnasında bilinebilecek unsurlarda Gümrük İdarelerince ne şekilde ilerleneceği tartışma yaratmaktadır. Nitekim, bu durum aynı işlem için farklı Gümrük İdarelerinde farklı işlemlere yol açmakta hem idari işlemlerin tutarlılığı hem de firmalar arasındaki rekabeti olumsuz etkilemektedir.

Kıymet veya matrah unsurunun öğrenildiği ayın tespitine ilişkin yaşanan sıkıntılar:

Gümrük Yönetmeliği'nin 53/5'inci maddesi açıdan tamamlayıcı beyanın kıymet veya matrah unsurunun öğrenildiği ayı takip eden ayın yirmi altıncı günün akşamına kadar beyanda bulunulacağı hüküm altına alınmıştır.

Söz konusu hüküm Gümrük İdareleri tarafından kıymet veya matrah unsurunun öğrenildiği ay faturanın düzenlendiği ay şeklinde uygulansa da firmalar açısından fatura düzenlenmeden kıymet ve matrah unsurlarının öğrenilmesi (mail vs) veya faturanın düzenlendiği tarih dikkate alındığında tamamlayıcı beyan tarihinden sonra faturanın gönderilmesi durumunda Gümrük İdarelerinin tamamlayıcı beyanın geç verilmesi şeklinde yorumlanması muhtemeldir. Bu nedenle, bu tarihin uygulamaya paralel objektif şeklinde belirlenmesi yerinde olacaktır.

2. Gümrük Kanunu'nun 234/3. maddesi ve yaşanan sıkıntılar

Gümrük Kanunu'nun 234'üncü maddesinde vergi kaybına neden olan işlemlere uygulanması gereken cezai hükümlerin yer almakta olup, anılan Kanun maddesinin 3'üncü fıkrasında

1 ve 2'nci fıkralarda yer alan vergi kaybına neden olan işlemlerin Gümrük İdaresinin tespitinden önce beyan sahibince bu durumun Gümrük İdaresine bildirilmesi durumunda söz konusu cezaların yüzde on nispetinde uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

Diğer yandan, söz konusu maddenin uygulanmasının firmalar tarafından suiistimal edilebildiğinden bahisle bunların önlenmesi için Bakanlığın düzenlediği muhtelif günlük sayılı dağıtımli yazılarında anılan Kanun'un bahse konu maddesinin birinci veya ikinci fıkralarında belirtilen aykırılıklar için firmalar tarafından mezkur maddenin üçüncü fıkrası hükmünden faydalanılmak üzere Bölge Müdürlüğü veya bağlantılarına yapılan başvurularda, mutlak surette diğer bağlantı diğer Bölge Müdürlükleri ve bağlantılarında aynı konudaki aykırılığa ilişkin, son 6 ay içerisinde, başvuru yapan firma için bir tespit yapıp yapılmadığının araştırılması ve böyle bir tespit yapılmış olduğunun anlaşılması halinde bu firmaya Gümrük Kanunu'nun 234'üncü maddesinin üçüncü fıkrası hükmünün tatbik edilmemesi gerektiği belirtilmiştir.

Vergi kaybına neden olan işlemlerin Gümrük İdaresinin tespitine ilişkin yaşanan sıkıntılar

Vergi kaybına neden olan işlemin yükümlülerden önce Gümrük İdaresi tarafından tespitine ilişkin gerek Gümrük İdaresi nezdinde gerekse denetim elamanları nezdinde farklı uygulamalar söz konusu olabilmektedir. Söz konusu farklılığın temel nedeninin ise Gümrük İdaresince tespit işlemi ile incelemeye başlama işleminin bir arada değerlendirilmesinden kaynaklandığı değerlendirilmektedir. Bu noktada, gümrük incelemesine başlanması ve tespite yönelik işlemlerin farklı iki idari işlemi temsil ettiğini belirtmekte yarar vardır.

Bilindiği üzere, gümrük incelemeleri görevlendirme yazıları veya ilgili Makam Onayı ile başlamakla birlikte idareler kimi durumlarda re'sen söz konusu incelemeleri başlatabilmekte ve bu kapsamda yükümlüden bilgi ve belgeler temini cihetine gidebilmektedir. Dolayısıyla, inceleme kapsamında idarenin veya denetim elemanın beyanname, muhasebe kaydı vs şeklinde bilgi belge teminine yönelik işlemleri tespit olarak değerlendirilmemesi gerektiği kanaatindeyiz.

Bu noktada, Gümrük İdarelerince tespit işlemi her ne kadar tek taraflı bir idari işlem gibi gözükse de bunun hukuk aleminde etkili ve icrai bir işlem sayılabilmesi için muhatapına bildirilmesi gerektiği düşünülmekte, aksi halde bu durumun hukukun öngörülebilirlik, belirlilik ve hukuki güvenlik ilkeleriyle çelişki yaratabileceği değerlendirilmektedir.

Aynı konudaki aykırılığa ilişkin, son 6 ay içerisinde tespit yapıp yapılmadığının araştırılmasına ilişkin yaşanan sıkıntılar

Öncelikle belirtmek gerekir ki Gümrük Kanunu'nun 234/3. maddesinin amacı yükümlüyü cezalandırmaktan ziyade vergiye gönüllü uyumunu teşvik etmektir. Dolayısıyla Kanun'da yer almayan 6 aylık sınırlamanın İdarenin bir tasarruflu/dağıtımli yazıyla sınırlanması Kanun'un söz konusu amacıyla da örtüşmediği düşüncesindeyiz.

Diğer yandan, bahse konu dağıtımli yazıda "Aynı konudaki aykırılık" ifadesinin sadece, aykırılığa esas teşkil eden konunun mevzuatın aynı maddesi ile ilgili olmasını veya fiilin aynı olmasını ifade etmediği,

Dikkat edilmesi gereken husus, aykırılığın,

- ▶ Aynı veya farklı Gümrük İdarelerinde ifa edilen gümrük işlemlerine ilişkin aynı ticari işlemin parçası olup olmadığını veya,
- ▶ Aynı tespit kapsamında yapılan işlemin parçası olup olmadığını veya,
- ▶ Yükümlü tarafından süreklilik arz eden eksik beyan şeklinde tezahür edip etmediğinin,

tespit edilmesi gerektiği ifade edilmiştir.

"Aynı konudaki aykırılık" ifadesi tıpkı 6 ayda olduğu gibi Kanun'da yer almayan bir başka sınırlama olarak karşımıza çıkmaktadır. Oysaki Gümrük Kanunu'nun 234/3. maddesi, aynı Kanun'un 1 ve 2'nci fıkraları kapsamında beyan ile muayene ve denetleme veya teslimden sonra kontrol sonucunda vergi kaybına neden olan aykırılıkların Gümrük İdaresince tespit edilmesinden önce beyan sahibince bildirilmesi hususunu düzenlemektedir. Dolayısıyla, Gümrük Kanunu'nun 234/3. maddesi dikkate alınırken farklı beyanlardaki aykırılığın konusundan, aynı ticari işlemin bir parçası olup olmadığından ve süreklilik arz edip etmediğinden bağımsız olarak "beyan" odaklı bakılması gerektiği kanaatindeyiz.

Bu minvalde, yazımızın daha önceki bölümlerinde de ifade edildiği üzere Gümrük Kanunu'nun 234/3. maddesi tarafından yapılan başvuruların reddinin idare tarafından söz konusu aykırılığın spesifik olarak o "beyan" için yapılmış olması ve bu tespitinin de idare tarafından yükümlüsüne bildirilmiş olması halinde mümkün olduğu düşünülmektedir.

Nitekim uygulamada Genel Müdürlük tarafından yayımlanan söz konusu dağıtım yazı Gümrük Müdürlükleri tarafından farklı usul ve şekilde yorumlanarak aynı konuda farklı işlemler tesis edilmesine yol açmakta bu da firmalar arasında haksız rekabete yol açabilmektedir.

3. Yaşanan sıkıntıların çözümü ne olabilir?

Beyan esaslı vergilendirmelerde yükümlünün vergiye gönüllü olarak uyumunu teşvik etmek vergi otoritesinin esas amacıdır. Bu noktada, gönüllü uyumu teşvik eden mekanizmaları geliştirmek, yaşanan sıkıntıları gidermek kamu idaresinin görevidir. Bu cümleden, yukarıda arz edilen sebeplerle gerek Gümrük Yönetmeliği'nin 53/5. maddesi gerekse Gümrük Kanunu'nun 234/3. maddesinin tekrar ele alınmasının bir zorunluluk teşkil ettiği düşünülmektedir.

Bu minvalde, gönüllü uyumu artırabileceğini ve yaşanan sıkıntıları giderebileceğini düşündüğümüz çözüm yollarına aşağıda yer verilmeye çalışılmıştır:

- ▶ Gümrük Yönetmeliği'nin 53/5'inci maddesinin istisnai kıymetle beyan başlıklı 53'üncü maddesinden Yönetmelik'te ayrı bir madde olarak düzenlenmesinin,
- ▶ Yeni düzenlenecek maddede sözleşme ibraz yükümlülüğü olmaksızın ve tescil esnasında bahse konu mevcudiyetinin bilinip bilinmemesinden bağımsız olarak gümrük kıymetine veya katma değer vergisi matrahına girmesi gereken unsurların gümrük beyannamesinin tescilinden sonra yükümlüye faturalandığı veya fatura olmadığı durumda bu unsurların yükümlü tarafından ticari kayıtlarına (muhasebe, stok kayıtları vs.) alındığı durumlarda en geç söz konusu

kıymet veya matrah unsuruna ilişkin faturanın düzenlendiği ayı veya aykırılığa ilişkin unsurun ticari kayıtlara alındığı ayı takip eden ayın yirmi altıncı günü akşamına kadar beyanda bulunulması ve vergileri de aynı süre içinde ödenmesine ilişkin düzenleme yapılmasının,

- ▶ Yeni düzenlenecek madde kapsamında tamamlayıcı beyan süresi içerisinde yapılacak ödemelere ilişkin KKDF kesintisi yapılmayacağına yönelik düzenleme yapılmasının veya 2013/6 sayılı Genelgeye ekleme yapılmasının,
 - ▶ Tamamlayıcı beyan süresinden sonra ve Gümrük İdaresi tarafından tespitinden önce yapılacak kendiliğinden beyanlarda Gümrük Kanunu'nun 234/3. maddesi hükümlerinin uygulanmasının,
 - ▶ Gümrük Kanunu'nun 234/3. maddesinin uygulanmasına ilişkin Kanun'da yer almayan sınırlamalara ilişkin düzenlemelerin kaldırılmasının, maddenin uygulanmasına ilişkin yapılacak başvurularda ancak söz konusu "beyan" a ilişkin aykırılığın idare tarafından daha önce tespit edilmiş olması ve bunun yükümlüğe bildirilmiş olması halinde anılan başvurunun reddedilmesine ilişkin düzenleme yapılmasının,
- uygun olacağı kanaatindeyiz.

Sonuç

Yukarıda arz edildiği üzere beyana esas vergilemelerde gönüllü uyumu teşvik edecek çözüm müesseselerini artırılması, buna yönelik düzenlemelerin dar olarak yorumlanmaması özellikle yükümlü tarafından idareye yapacağı kendiliğinden bildirimler sonucunda doğabilecek yaptırımları objektif kriterler çerçevesinde önceden bileceği mekanizmalar yaratılması vergiye uyumu artıracak unsurlardır. Bu bakış açısıyla Gümrük Yönetmeliği'nin 53/5. maddesi gerekse Gümrük Kanunu'nun 234/3. maddesinin tekrar ele alınması bir zorunluluk olduğu mütalaa edilmektedir.

Kaynakça:

1. 4458 sayılı Gümrük Kanunu
2. Gümrük Yönetmeliği
3. Gümrükler Genel Müdürlüğünün 2013/6 sayılı Genelgesi
4. Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 27.03.2015 tarih ve 6901953 sayılı yazısı
5. Gümrükler Genel Müdürlüğünün 23.11.2015 tarih ve 11911354 sayılı yazısı

Bu makalede yer alan açıklamalar, yazarının konu hakkındaki kişisel görüşünü yansıtmaktadır. Makaledeki bilgi ve açıklamalardan dolayı EY ve/veya Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.'ye sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Mevzuatın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz.

İthalatta yerinde gümrükleme uygulaması ve öneriler

A. Giriş

İthalatta yerinde gümrükleme yetkisi, YYS-I statüsünün yanında bazı şartların karşılanması halinde, YYS sahibi firmaya verilen bir yetkidir. Bu yetki ile YYS sahibi firma, transit rejimi kapsamında Türkiye Gümrük Bölgesine giren ithal eşyayı taşıyan aracın bir iç Gümrük İdaresine uğramaksızın doğrudan, kendi tesisindeki güvenli park alanına geldiğinde, varış ve sonraki işlemlerini kendi tesisinde yapma imkanına sahip olmaktadır.

Bu aşamada yetki sahibi firmanın öncelikle gelen araçta bulunması gereken mührü ve plakanın uygunluğu yönüyle kontrol etmesi ve varış bildirimini sistem üzerinden gerçekleştirmesi gerekmektedir. Bu bildirimde ayrıca bu noktadan sonra nasıl işlem yapacağını da belirleyerek İdareye iletmesi gerekir. Belirlenecek bu işlemler GİK Yönetmeliği'nin 134 ila 136'ncı maddelerdir. Buna göre;

- ▶ Eşyanın taşıma aracından boşaltılarak güvenli depolama alanına alınacak olması halinde, 134'üncü madde kapsamında,
- ▶ Eşyanın ithalat işlemlerinin eşya taşıma aracından boşaltılmadan (başlatılacak) tamamlanacak olması, halinde 135'inci madde kapsamında,
- ▶ Taşıma aracı konteynerse eşyanın konteyner içerisinde bekletilecek olması veya ağırlığı, boyutları veya niteliği bakımından kapalı bir alanda muhafazası mümkün olmayan eşyanın getirildiği taşıttan boşaltılarak ithalat işlemlerinin gerçekleştirilecek olması halinde 136'ncı madde kapsamında,

İşlemler gerçekleştirilebilecek ve varış bildiriminde bu usullerden hangisi kapsamında işlem yapılacaksa, ilgili basitleştirme kodu kullanılacaktır.

Bu seçeneklerden 136'ncı maddenin kapsamı daha spesifik durumlara karşılık gelmektedir. 134'üncü madde kapsamında işlem yapılabilmesi için öncelikle bir güvenli depolama alanının bulunması ve varış bildiriminden sonra eşyanın bu alana boşaltılması, bu işlemden sonra yani eşya güvenli depolama alanındayken 20 gün içinde bir beyannameye konu edilmesi gerekir. Bu çalışmada 135'inci madde kapsamında belirlenen usulün işleyişi üzerinde durulmuştur.

B. 135'inci madde kapsamında yapılan yerinde gümrükleme

134 ile 136'ncı maddedeki usuller bazı gerekçelerden dolayı bazı firmaların yapılarına uygun olmayabilmekte ve 135'inci maddede yer verilen taşıt üstünde bekletilerek ithalat işlemlerinin başlatılabildiği usul tercih edilebilmektedir. Uygulamada bu gerekçelerin şunlar olabildiği görülmektedir:

- ▶ Firma tesisinde, firmanın bu yetki kapsamında işlem görecektir ithali yapılan ve yerinde gümrükleme yetkisi kapsamında işlem görecektir eşyanın depolanmasına yetecek büyüklükte güvenli depolama alanı için yeterli alanın olmaması,
- ▶ Firmanın günlük ithal ürün miktarının çok fazla olması, her bir araç içeriğindeki eşyanın güvenli depolama alanına boşaltılması, burada bekletilmesi, ithalat beyannamesinin tescili ve sonrasındaki işlemler ile eşyanın bu alandan çıkarılması gibi işlemler silsilesi yerine, 235'inci maddede belirtilen pratik usulden ilerlenmek istenilmesi,

235'inci maddede yer verilen usulde ise genel işleyiş şu şekilde özetlenebilir:

Güvenli park alanına alınma aşamasında mühür ve plaka kontrolünün yapılması üzerine, sonuçlar sistem üzerinden varış bildirimleriyle birlikte İdareye bildirilir, bu bildirim esnasında 235'inci madde kapsamında işlem yapılacağı da bildirilir.

İdarenin işlemlere devam edilebileceğine dair onayı üzerine, varış bildiriminden 48 saat içinde ithalat beyanının da tescil edilmesi (bu aşamada izin, lisans, terek v.b. gerekliliklerin sağlanmış ve beyana konu edilmiş olması) ve elektronik ortamda ithalata hazır olunduğuna dair bildirim yapılması gerekecektir (Bu beyan yapılmasında eşya halen araç üzerinde beklemektedir).

Bu bildirimde de onay gelmesi (eşyanın muayene edilmeyecek olması) halinde eşya güvenli park alanı dışında tesis içinde bir noktaya boşaltılabilecektir.

Bu boşaltma işlemi sırasında transit beyanı (NCTS veya TIR Karnesi) ve ithalat beyannamesi ile eki belgelere göre fiilen boşaltılan ürünün eksiklik, fazlalık yönüyle uygun olup olmadığı kontrol edilir.

Uygunluk söz konusu ise, bu uygunluk Gümrük İdaresine sistem üzerinden bildirilerek eşyanın tabi tutulduğu rejime göre vergilerin ödenmesi veya teminata bağlanması gerekecektir. Bu aşamaya ithalat işlemleri tamamlanmış olacaktır.

Yukarıda sayılan işlemlerden, aracın varışında veya eşyanın boşaltılması esnasında karşılaşılabilecek bir uygunsuzluk üzerine buna ilişkin tespitlerin yapılacak bildirimlere bu durumların konu edilmesi gerekir. Bu bildirimler üzerine ya da herhangi bir uygunsuzluk bildirilmese dahi İdare yapacağı risk analizi üzerine eşyanın İdare tarafından muayene edilmek istenilmesi halinde eşya ve araca herhangi bir müdahalede bulunmaksızın memurun beklenilmesi gerekecektir.

Genel olarak bu sürecin, yerinde gümrükleme yetkisi sahibi için pratik bir usul olduğu söylenebilir.

C. İlgili Yönetmelik ve Bakanlığın yayımladığı rehberdeki kayıtlar dikkate alındığında şu hususların uygulanmasında firmalar tarafından hassasiyet gösterilmesi yerinde olacaktır:

- i- Varış bildirim ve yerinde gümrükleme yetkisi kapsamındaki diğer bildirimlerin yapılabilmesi için YKTS üzerinden doğrudan temsil yetkisi arandığı için, bu yetki için yapılacak başvuruda gerekli belgelerden olan temsilname ve bu belgenin ticaret siciline tescil edildiğinin ispatı aranacağından firmaların bu prosedürü yerine getiriyor olması gerekecektir.
- ii- Yukarıda Yönetmelik'in 235'inci maddesi kapsamındaki usule genel olarak yer verilmiş olsa da, 234'üncü maddesine göre varış bildirimini yapılması üzerine eşyanın güvenli depolama alanına eşyanın ithalat işlemleri için tamamlanan süre, varış bildiriminden 20 gün içinde tamamlanması öngörülmüştür. Bu sürenin gerekçe gösterilerek uzatılması mümkündür. Bu sürenin aşılması halinde ne şekilde işlem yapılacağına dair söz konusu Yönetmelik'in ilgili maddelerinde detay bulunmamaktadır. Bu sebeple, bu sürenin benzeri sürelerde Gümrük Kanunu'nun tasfiyeye ilişkin hükümlerinin

uygulanmasının gerekeceği anlaşılmaktadır. Bu sebeple süreye ve süre uzatım taleplerinin zamanında yapılması hususuna dikkat edilmesi önem arz etmektedir.

- iii- Yetki sahibinin Yönetmelik'in 135'inci madde kapsamında işlem yapması dolayısıyla güvenli depolama alanına ihtiyaç duymayacağı düşüncesiyle, bu alanın hiç oluşturulmaması ihtimal dahilindeymiş gibi olsa da, 135'inci madde kapsamında ithalat beyannamesinin varış bildiriminden 48 saat içinde verilmesi gerekliliğine herhangi bir sebeple uyulmaması durumunda, eşyanın güvenli depolama alanına boşaltılması gerektiğinden, güvenli depolama alanı bu model için de gerekli alanlardandır. Ayrıca Bakanlık web sayfası sıkça sorulan sorular kısmında "*İthalatta yerinde gümrükleme izni kapsamındaki tesislerde güvenli depolama alanı bulunması zorunludur.*" cevabının verildiği görülmektedir.

D. Bunun yanında bazı konularda mevcut mevzuat hükümleri ile konuya ilişkin Ticaret Bakanlığı'nın oluşturduğu rehberdeki kayıtlar dikkate alındığında bazı hususların açıklığa kavuşturulmasının yararlı olacağı ve uygulamada karşılaşılabilecek tereddütlerin giderilmesine katkı sağlayacağı değerlendirilmektedir. Bu hususlara aşağıda yer verilmiştir.

- i- İthalatta yerinde gümrüklemenin şartlarının yer aldığı 121'inci maddesinde ağırlıkla ilgili ifade şu şekildedir: "İzin kapsamında işlem yapılacak tesislerde, gerektiğinde eşyanın tartımı için gerekli düzeneğe sahip olmak."

Yönetmelik'in 131 ve 132'nci maddelerindeki kayıtlar arasında (dökme eşya dışında) ağırlık kontrolü yapılacağına ilişkin bir ifadeye rastlanılmamaktadır (131/1 ve 132/3. md).

Ancak İthalatta Yerinde Gümrükleme İşlemleri-Yükümlü Kılavuzunun 12'nci sayfasındaki "1.2.3 Doldurulması Zorunlu Kutular ve Boşaltma Bildirimi" başlığı altında "Boşaltılan Miktar (KGM)" bilgisinin girilmesi gerektiği kayıtlıdır.

Eşyanın boşaltılması esnasında ağırlık kontrolünün yapıp yapılmayacağı, yapılacaksa kontroller sırasında (kap eksik veya fazlalığı olmadığı durumlarda) tespit edilen ağırlık farklılıklarıyla ilgili ne şekilde işlem yapılacağı hususlarıyla ilgili bir detaya rastlanılmamaktadır.

- ii- Yönetmelik'in 131/5'inci maddesine göre güvenli depolama alanları ile ithalata ilişkin güvenli park alanlarına sadece ithalat beyannamesine konu edilecek eşya konulabilir kuralına yetki sahiplerinin dikkat etmesinde yarar bulunmaktadır. Ancak, YYS sahibi firmanın ithalatta yerinde gümrükleme yetkisi kapsamında işlem yapmaması veya 134'üncü maddeden ziyade 135'inci madde kapsamında işlem yapması sebebiyle güvenli depolama alanına alınacak herhangi bir eşya bulunmadığı bir durumda, tesiste başka uygun bir alan bulunmayan firmaların bu alanları başka eşya veya amaçla kullanıp kullanamayacağı hususunun Bakanlıkça açıklığa kavuşturulması bu konudaki soru işaretlerini giderecektir.

iii- Yönetmelik'in 139'uncu maddesi kapsamında işlem yapıldığı bir durumda, boşaltma anında transit beyanı açık olduğundan, burada hem transit beyanının hem ithalat beyanının fiili duruma uygunluğu kontrol edilecek, bu kontrolde bir uygunsuzluk tespit edildiğinde transit rejim uygunsuzluklarıyla ilgili hükümlerin (transit eksiklik fazlalık takibatı ve Gümrük Kanunu'nun 235. madde hükümleri) mi, yoksa Kanun'un 234'üncü maddesi hükümlerinin mi uygulanacağı konusunda da tereddütler bulunmaktadır.

iv- Tesise ulaşan her bir araç için varış bildirimini yapılması üzerine, gelecek ithalat izni üzerine, birden fazla transit (NCTS, TIR Karnesi) beyannameyi kapsama eşyanın toplu olarak tek ithalat beyannameye konu edilmesinde bir engel olmadığı anlaşılmaktadır. Ancak 135'inci maddesi kapsamındaki işlemlerde, ithalat beyannameyi kapsamında boşaltılan ve uygunluğu anlaşılan eşyaların, beyanname kapsamındaki diğer araçların boşaltılması beklenilmeksizin kullanımının serbest bırakılması, özellikle sıfır stok yöntemiyle çalışan firmalar açısından beklentileri azaltacak ve işlemleri hızlandıracaktır. Bu işleyişe başka bir alternatif olarak da henüz güvenli park alanından araç çıkışı yapmadan tüm vergilerin ödenmesi/teminata bağlanması üzerine boşaltma yerine aracın sevki, boşaltılması ve boşaltılan her bir ürünün uygunluğunun anlaşılması halinde, bekletilmeden üretime sevkine imkân sağlanması yönteminin de Bakanlık tarafından dikkate alınarak işlemlerin hızlandırılmasının mümkün olduğu değerlendirilmektedir.

E. Değerlendirme

Genel olarak ithalatta yerinde gümrükleme uygulaması ithalatçı firmalar açısından bir kolaylaştırma olarak öne çıkmaktadır. Taahhüt, öncelikle iç gümrüğe uğraması, varış işlemlerinin burada tamamlanması ve akabinde ithalat beyannameyi verilmesi, bu işlemlerin tamamlanması sonrasında firma tesisine sevk yerine, kapıdan giriş yapan aracın doğrudan firma tesisine giderek sayılan işlemlerin burada gerçekleştirilmesi firma açısından zaman ve maliyet açısından avantajlı olduğu söylenebilir. Benzer bir avantaj Gümrük İdaresi açısından da söz konusu olacaktır. Zira aracın gümrüklü sahaya girişinden, çıkışına kadarki süreçte gümrük personeli mesai harcamayacağı için yerinde gümrükleme sahibi dışındaki mükelleflerin işlemlerine daha etkili şekilde odaklanabilecektir. Henüz yaygın bir uygulama olmasa da, bu uygulamadaki bazı noktaların netleştirilmesi, yetki sahibi firmalar için daha cazip hale getirilmesi uygulamanın yaygınlaştırılmasına da yardımcı olacaktır.

Kaynakça:

- ▶ 21.05.2014 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan Gümrük İşlemlerinin Kolaylaştırılması Yönetmeliği
- ▶ İthalatta Yerinde Gümrükleme İşlemleri-Yükümlü Kılavuzu (<https://ticaret.gov.tr/data/5e9712e913b876ed804f3718/%C4%B0thalatta%20Yerinde%20G%C3%BCmr%C3%BCkleme%20%C4%B0%C5%9Flemleri%20%20Y%C3%BCK%C3%BCml%C3%BC%20K%C4%B1lavuzu.pdf>)
- ▶ Sıkça Sorulan Sorular: <https://ticaret.gov.tr/gumruk-islemleri/yetkilendirilmis-yukumlu-statusu/21-02-2020-tarihli-yonetmelik-degisikligi>



Bu makalede yer alan açıklamalar, yazarının konu hakkındaki kişisel görüşünü yansıtmaktadır. Makaledeki bilgi ve açıklamalardan dolayı EY ve/veya Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.'ye sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Mevzuatın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz.

Yeni nesil dolaylı vergiler

Dünya üzerinde birçok ülke, maliye politikası aracı olarak vergilendirme sisteminden faydalanmaktadır. Ülkeler belirli ekonomik, mali ve sosyal amaçlara ulaşmak için vergiler koymakta, mevcutta var olan vergileri değiştirmekte veya kaldırmaktadır.

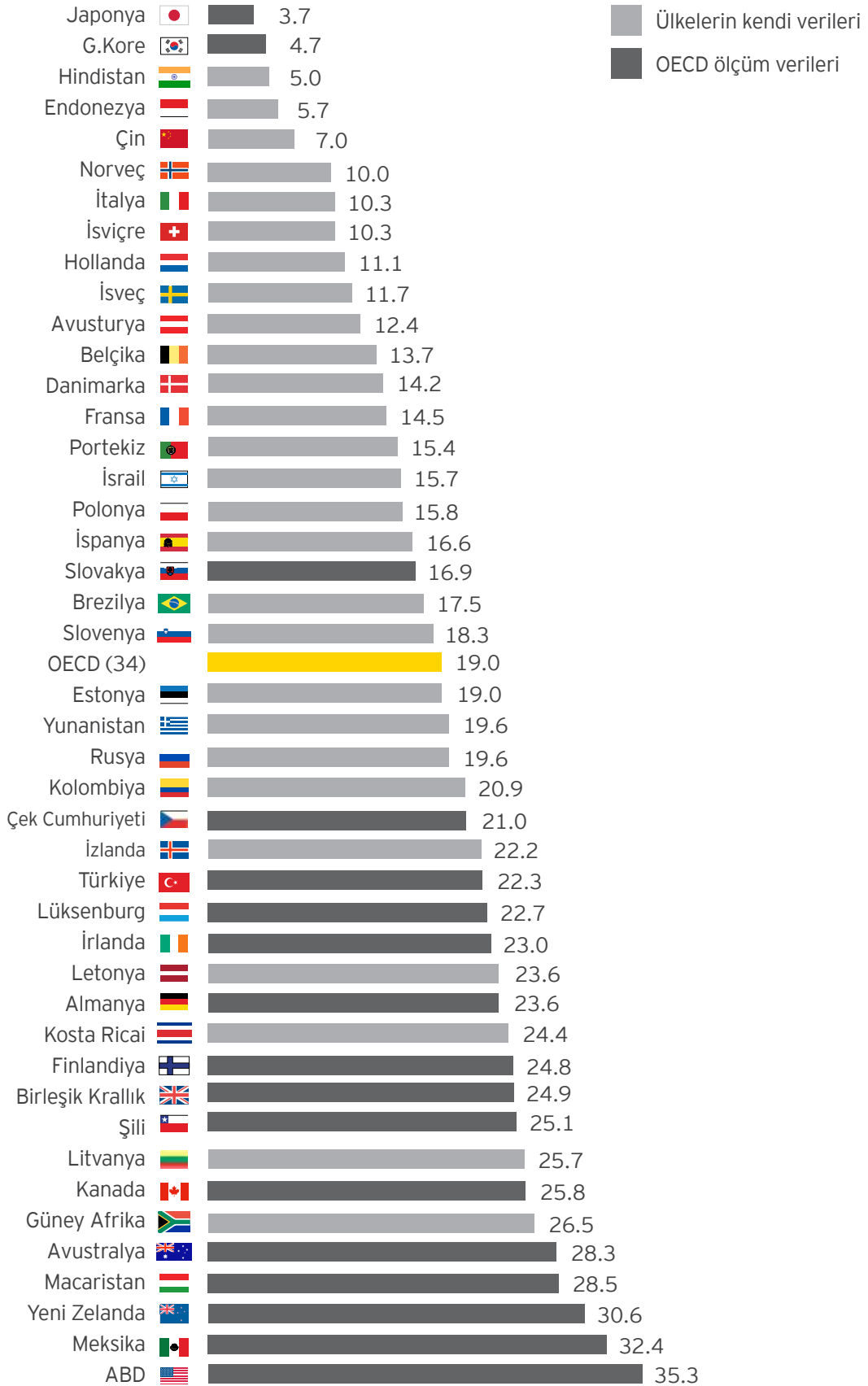
Vergilendirme, dönemine göre çeşitli isimlerde, formlarda ve oranlarda karşımıza çıkmıştır. Baktığımızda Cumhuriyet dönemi öncesi Osmanlı döneminde, köylülerin ürettikleri tarım ürünleri için ödedikleri Öşür (Aşar), gayrimüslimlerden işledikleri toprağın büyüklüğüne ve toprağın verimine göre alınan Haraç ve yine gayri müslimlerden askere gitmedikleri için alınan Cizye Vergisi gibi genel olarak şer'i vergiler alınmaktaydı.

Cumhuriyet dönemiyle birlikte şer'i vergilendirme sisteminden, Batılı devletlerin uyguladıkları vergilendirme sistemine geçiş süreci başlamıştır. İlk olarak, Cumhuriyet'in ilanından 2 yıl sonra 1925 yılında Öşür Vergisi yürürlükten kaldırılmıştır. II. Dünya Savaşı yılları sırasında olağanüstü vergi olarak sayılan, özellikle Müslüman olmayan ticaret insanlarının kazançlarını vergilendirme amaçlı yürürlüğe konulan Varlık Vergisi ile çiftçilerin üretmiş olduğu tarım ürünleri üzerinden pay almak amacıyla konulan Toprak Mahsulleri Vergisi karşımıza çıkmaktadır. Bu vergiler, içinde bulunulan dönemi düzenlemek adına yürürlüğe konulan ve kısa bir süre içerisinde de yürürlükten kaldırılan vergilerdir. Keza çok yakın bir geçmişte 17 Ağustos 1999 Marmara depreminde meydana gelen zararları karşılamak "deprem vergisi" olarak bilinen "Özel İletişim Vergisi" yürürlüğe konulmuştur. Bakıldığında ekonomik nedenler, doğal afetler ve savaş gibi sebeplerle, finansman ihtiyacını karşılamak için genel olarak olağanüstü gelir ve servet vergilerine başvurulduğu görülmekle birlikte, Gelir Vergisi Kanunu (GVK) ve Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK), Katma Değer Vergisi Kanunu (KDV) ve Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun (ÖTV) gibi yürürlüğe konulduğu tarihten bu yana uygulanan ve ülkenin vergi gelirlerinin büyük bir kısmını oluşturan vergiler de Türk vergi sisteminin temelini oluşturmuştur.

Geçtiğimiz 40-50 yılda, özellikle hava kirliliği, kimyasal atık gibi zararlı etmenler nedeniyle oluşan iklim değişiklikleri, Dünya'nın gelecekte yaşanabilir bir yer olarak kalması adına tüm ülkeleri, doğa, çevre ve insan konularına daha çok önem vermeye zorladı. Bu kapsamda Birleşmiş Milletler İklim Değişikliği Çerçeve Sözleşmesi, Viyana Sözleşmesi, Montreal protokolü, Kyoto Protokolü ve son olarak Paris Anlaşması gibi birtakım protokol ve anlaşmalar ile iklim değişikliğinin önüne geçmeye yönelik adımlar atılması hedeflenmiştir. Ülkemizde bu protokol ve anlaşmaların düzenlenme çalışmalarının yanı sıra, çevreye zarar veren ürünlerin ticareti kapsamında vergi veya pay olarak birtakım gelir elde edilmektedir. Buna en güncel, plastik ambalaj/poşet kullanımını azaltmak adına alınan Geri Kazanım ve Katılım Payı (GEKAP) örnek olarak gösterilebilir.

Çevre konularının yanında, insan odaklı yapılan çalışmalarda çok çarpıcı sonuçlar ortaya konulmuştur; buna göre insanlık tarihinde ilk kez, çok yemekten ölen insanların sayısı, gıdaya erişememekten dolayı ölen insan sayısından fazla çıkmıştır. 2010 yılındaki verilere göre yetersiz beslenme ve gıdaya erişim sorunlarından kaynaklı can kayıplarının sayısı yaklaşık bir milyon iken, tek başına obezitenin üç milyondan fazla insanın hayatını kaybetmesine yol açtığını göstermektedir. Yapılan araştırmalar, kişinin fast-food ürünlerle beslenmesinden dolayı ölmeye ihtimalinin, ebola virüsü ya da silahlı bir terör saldırısında hayatını kaybetme ihtimalinden çok daha yüksek olduğunu ortaya koymuştur. Bu nedenle de obezitenin insan sağlığı açısından büyük

bir tehdit oluşturmaya başladığını söylemek yanlış olmayacaktır. Dünyanın birçok yerinde sağlıksız gıdaların, sağlıklı ve taze olan gıdalara oranla daha ucuz ve daha yaygın olması sebebiyle, insanlar ister istemez obeziteye teşvik edilmektedir. Özellikle Amerika'da ciddi oranda obezite sorunu bulunmaktadır. OECD ülkelerindeki obezite oranlarına baktıldığında Türkiye'nin de genel ortalamanın üzerinde yer aldığı görülmektedir.



Kaynak: <https://www.oecd.org/health/obesity-update.htm>

Obezitenin ülkemiz de dahil olmak üzere pek çok ülke için önemli bir sorun haline gelmesi, bu soruna yönelik çok kapsamlı adımlar atılmasını ve eylem planları oluşturulmasını zorunlu kılmaktadır. Bu kapsamda da baş vurulan araçlardan birisi de sayıları her geçen gün artan sağ lıksız ürünler üzerine ilave vergiler koymak ve böylece tüketicilerin tercihlerini daha sağ lıklı ve taze gıdalara çekmek suretiyle tüketimini azaltmaktır.

Obezite vergilerinin kısaca temel amacı, yüksek kalorili, yüksek şeker ve yağ içeren; lif, protein, vitamin ve mineraller bakımından zayıf olan gıdalara ek vergiler getirerek, bu ürünlerin tüketimini azaltmak, üreticileri ise nispeten daha sağ lıklı gıdalara yönlendirmektir. Bunu engellemek için dünyanın birçok yerinde uygulanmaya konulan obezite vergileri temelde;

- ▶ Kompozit ürün grubu vergisi,
- ▶ Besin yağ vergisi,
- ▶ Zararlı bileşenlerden oluşan indekse göre alınan vergiler,

olmak üzere üç gruba ayrılmakla birlikte, genellikle şekerli içeceklerden (şeker vergisi) alındığı görülmektedir.

Obezite vergisi uygulanış açısından bir tüketim vergisi şeklinde uygulanmaktadır. Uygulanan obezite vergisinin matrahı spesifik veya advalorem olabilmektedir. Yapılan araştırmalar spesifik verginin, tüketimi düşürmekte daha fazla etkili olduğunu ve daha fazla kalori kaybına neden olduğunu ortaya koymuştur. Fakat spesifik verginin, advalorem vergiye göre daha regresif olabileceği de ileri sürülmektedir. Düşük gelirli insanların gıda harcamalarının gelirleri içindeki payı, yüksek gelirlilere göre daha fazla olduğundan, bu regresif etkinin düşük gelirli insanlar üzerinde ekonomik açıdan olumsuz etki yaratacağı düşünülmektedir.

Dünya'da uygulanan obezite vergilerine bakıldığında, genellikle şekerli içecek vergisi alındığı görülmektedir. Şekerli içeceklerin yanı sıra şekerlemeler, çikolatalar, dondurmalar ve yağlar üzerinden de gerek advalorem gerekse spesifik vergiler alındığı görülmektedir:

Ülke	Uygulama Yılı	Vergilendirilen Gıda ve İçecekler	Vergi Oranı
ABD	Çeşitli	38 Eyalette şekerli içecekler	%1-8
Norveç	1981	Şeker, çikolata, şekerli içecekler	Değişken
Samoa	1984	Meşrubat	Litre başı 0,18 dolar
Avustralya	2000	Meşrubat, şekerleme, bisküvi, pastane ürünleri	%10
Nauru	2007	Şeker, gazlı içecekler, şekerlemeler	%10 İthalat vergisi
Fransa Polinezyası	2002	Şekerli içecekler, şekerleme, dondurma	Litre başı 0,66 dolar ithalat vergisi
Finlandiya	2011	Meşrubat ve şekerleme	Meşrubat litre başı 0,75 Euro, şekerleme kilo başı 0,75 Euro
Macaristan	2011	Şeker oranı yüksek gıdalar, yağ, tuz ve şekerli içecekler	Her ürün başı 0,05 dolar
Danimarka	2011* Kaldırıldı	Doymuş yağ oranı %2,3'den yüksek olan et süt ürünleri, hayvani yağlar ve sıvı yağlar	Doymuş yağa kilo başına 2,15 Euro
Fransa	2012	Şekerli ve tatlandırıcı içecekler	Litre başına 0,72 Euro
Meksika	2014	Şekerli içecekler ve şekerlemeler	Litre başına 1 peso (şekerli içecek fiyatının %10'u, şekerlemeler için %8)
Belçika	2016	Şekerli içecekler	Litre başına 3 sent, kutu içecek başına 1 sent
İngiltere	2018 yılı Mart ayı itibarıyla yürürlüğe girecek	Şekerli içecekler	100 mililitre içecek için 5 gramdan fazla şeker kullanılırsa 18 peni, 8 gramdan fazla şeker kullanılırsa 24 peni

*2011 yılında yürürlüğe giren vergi 13 ay sonra kaldırılmıştır

Kaynak: <https://docplayer.biz.tr/105048401-Obezite-vergisi-ulke-uygulamalari-1-2-country-experiences-for-obesity-tax.html>

Türk vergi sisteminde sadece obezite ile mücadeleyle yönelik uygulanan doğrudan bir vergi uygulaması mevcut değildir. Özellikle ÖTV Kanunu'nda da meyve suları, meyveli gazoz vb. bazı şekerli ürünler için yapılmış düzenlemeler ile ürünlerin daha yüksek oranda vergilendirilmesi sağlansa veya bu ürünlerin ithalatlarında yüksek gümrük vergileri, ilave gümrük vergileri uygulansa da bu Kanunların da sağlık konusu düşünülerek düzenlenmediği bilinen bir gerçektir.

Bilindiği gibi, GEKAP ile ilgili 2872 sayılı Çevre Kanunu'nda Aralık 2018 tarihinde değişiklik yapılmış, ilgili değişiklikler kapsamında 31 Aralık 2020'de de GEKAP Yönetmeliği yayımlanmıştı. Bakıldığında GEKAP aslında ülkemizde son 1 yıldır sistematik bir şekilde uygulanıyor. Fakat dünya genelinde birçok ülkenin bu uygulamayı çok uzun yıllardan beri sistematik ve işler bir şekilde uyguladığını biliyoruz.

Aynı GEKAP gibi, Türkiye'de de diğer dünya ülkelerine benzer bir şekilde öncelikle şekerli ürünler üzerinden belirli miktarlarda obezite vergisi alınmaya başlanması olası bir durum olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu şekilde bir düzenlemeye gidilmemesi halinde de KDVK'da bu mal gruplarının yeniden gözden geçirilerek obeziteye sebep olabilecek un, şeker, çikolata ve yağların oranlarında artış tercih edilebilir ve/veya sağlıklı tüketime konu olan meyve-sebze, süt ürünleri veya balık çeşitleri gibi ürünlerin KDV oranlarında daha düşük seviyeler uygulanabilir.

Obezitenin dünya çapında en az savaş veya doğal afet kadar küresel bir tehdit oluşturduğu açıktır. Gelecek nesillere yaşanabilir bir dünya bırakma duyarlılığı çeşitli çevre protokolleri ve anlaşmalarıyla nasıl destekleniyorsa, beslenme konusunda da aynı şekilde temkinli adımlar atılması gerekiyor. Bu kapsamda da nesillerimizin daha sağlıklı ve temiz bir dünyada yaşaması için, otoritelerin yaşadığımız dönemin şartlarına bağlı olarak yeni nesil dolaylı vergiler getirmesi kaçınılmaz bir gerçek olarak karşımıza çıkıyor.

Kaynakça

- ▶ <https://dergi.sayistay.gov.tr/Upload/95906369/files/dergi/pdf/der106-m5.pdf>
- ▶ <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/462887>
- ▶ <https://www.oecd.org/health/49716427.pdf>
- ▶ <https://cdn.istanbul.edu.tr/file/JTA6CLJ8T5/2D541ED2030D492A87F6FB1756946828>
- ▶ auzefkitap.istanbul.edu.tr/kitap/kok/tvs.pdf
- ▶ <https://docplayer.biz.tr/2787956-Ozel-gundem-obezite-vergisi-siki-maliye-politikasinin-bir-araci-olabilir-mi-sencer-turunc.html>



Bu makalede yer alan açıklamalar, yazarının konu hakkındaki kişisel görüşünü yansıtmaktadır. Makaledeki bilgi ve açıklamalardan dolayı EY ve/veya Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.'ye sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Mevzuatın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz.

Transfer fiyatlandırması ve ithalata konu eşyanın gümrük kıymeti

Özellikle çok uluslu ilişkili şirketler için önem arz eden konuların başında transfer fiyatlandırmasının (TP) yer aldığı biliniyor. Yurt içinde yerleşik firmaların ilişkili firmalardan yaptıkları ithalat işlemlerine konu eşyanın birim kıymetinde zaman içinde değişiklikler olması, eşyanın emsal fiyatının altında kalması gibi durumlarda Gümrük İdaresi eşyanın gümrük kıymetinin transfer fiyatlandırmasından etkilenip etkilenmediğini sorgulayabiliyor. Bu noktada da TP ile gümrük arasındaki ilişki ortaya çıkıyor. Bu kapsamda, hangi durumlarda transfer fiyatlandırması kapsamında hazırlanan fiyat düzeltmelerinin eşyanın gümrük kıymetine dahil edilmesi gerektiği hususunu bilmek muhtemel cezai yaptırımlarla karşılaşmamak adına oldukça önem arz ediyor.

Transfer fiyatlandırması

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesinin 1'inci paragrafı uyarınca, kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılmaktadır. Alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilmektedir.

Aynı maddenin 3'üncü paragrafında emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olması olarak açıklanmıştır. İlgili maddenin 4'üncü paragrafında, kurumların, ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerde uygulayacağı fiyat veya bedellerin tespiti için kullanabileceği yöntemler aşağıdaki gibi sayılmıştır.

- ▶ Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi
- ▶ Maliyet artı yöntemi
- ▶ Yeniden satış fiyatı yöntemi
- ▶ İşlemsel kâr yöntemleri
 - ▶ İşleme dayalı net kâr marjı yöntemi
 - ▶ Kâr bölüşüm yöntemi
- ▶ Mükellefçe belirlenecek yöntemler (yukarıdaki yöntemlerden herhangi biri ile emsal fiyata ulaşılabilmesi halinde)

Mükellef yukarıdaki yöntemlerden bahse konu işlemin mahiyetine en uygun olanını kullanarak emsal fiyatı tespit edebilmektedir.

Kısaca transfer fiyatlandırması, ticari kuruluşların kendi departmanları arasında ya da ilişkili olduğu diğer kişi veya şirketlerle yapılan kıymet transferlerinde uygulanan fiyat olarak tanımlanabilmektedir. Çok uluslu şirketlerin transfer fiyatlandırması politikalarının vergi ile ilgili temel amacının, kârlarını daha az vergi yükü taşıyan alanlara kaydırmak suretiyle vergi yüklerini minimize etmek olduğu bilinmektedir.

Eşyanın gümrük kıymeti

Eşyanın gümrük kıymetinin belirlenmesine ilişkin usul ve esaslar, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 23 ila 31'inci maddelerinde düzenlenmiştir. Mezkûr Kanun'un 24'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında ifade edildiği üzere, ithal eşyasının gümrük kıymeti, eşyanın satış bedelidir. Satış bedeli, Türkiye'ye ihraç amacıyla yapılan satışta Kanun'un 27 ve 28'inci maddelerine göre gerekli düzeltmelerin de yapıldığı, fiilen ödenen veya ödenecek fiyattır. Fiilen ödenen veya ödenecek fiyat, ithal eşyası için alıcının, satıcıya veya satıcı yararına yaptığı veya yapması gereken ödemelerin toplamıdır. İthalata konu eşyanın ithalat vergileri, eşyanın gümrük kıymeti esas alınarak hesaplanmaktadır.

Eşyanın satış bedelinin gümrük kıymetine esas alınabilmesi için alıcı ve satıcı arasında bir ilişki bulunmamalı; ilişkinin varlığı durumunda ise, satış bedeli gümrük kıymeti olarak kabul edilebilir nitelikte olmalıdır. Böyle durumlarda, satışa ilişkin koşullar incelenerek, satış bedelinin aynı veya yakın bir tarihte gerçekleşen emsal kıymete yakın olup olmadığı veya satış faturası haricinde satıcıya ilave bir ödeme yapılıp yapılmadığı gibi satışa ilişkin koşullar incelenebilmektedir. Alıcı-satıcı arasındaki ilişkinin satış fiyatını etkilemediği belirlenirse, satış bedeli kabul edilmektedir.

Gümrük Yönetmeliği'nin 44'üncü maddesinde, eşyanın gümrük kıymeti, gümrük tarifesinin ve eşya ticaretine ilişkin belirli konularda getirilen tarife dışı düzenlemelerin uygulanması amacıyla 45 ila 50'nci maddelerde yer alan yöntemlerin;

- ▶ Satış bedeli yöntemi,
- ▶ Aynı eşyanın satış bedeli yöntemi,
- ▶ Benzer eşyanın satış bedeli yöntemi,
- ▶ İndirgeme yöntemi,
- ▶ Hesaplanmış kıymet yöntemi,
- ▶ Son yöntem,

sırasıyla uygulanması yoluyla tayin ve tespit olunan kıymet olarak açıklanmıştır.

Gümrük İdaresinin, var ise transfer fiyatlandırması raporundan taraflar arasındaki alıcı ve satıcı arasındaki ilişkinin fiyat üzerinde etkili olduğunu ortaya çıkarabilme ve ithalatçının satış bedeli yöntemini kullanamayacağı yönünde bir görüş verme ihtimali bulunmaktadır. Bu doğrultuda, ilişkili firmadan yapılan ithalatta gümrük kıymeti olarak beyan edilen değerler firma tarafından aynı eşya için beyan edilen önceki ithalat değerinden daha yüksek ya da düşük olması halinde kıymet araştırmasına gidilebilme ihtimali doğacaktır.

Gümrük kıymetine ilişkin yayımlanan Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 2012/29 sayılı Genelgesi uyarınca, beyan edilen gümrük kıymetinin gerçeklik veya doğruluğu konusunda şüpheye düşülmesi durumunda Gümrük İdarelerince yükümlülerden ilave bilgi ve belge talep edilmesi de dahil olmak üzere, konunun incelenmesi ve araştırılması neticesinde şüpheye sebebiyet veren hususlar giderilmediği takdirde eşyanın gümrük kıymetinin satış bedeli yöntemine göre tespit edilemeyeceği belirtilmiştir. Bu durumda, ithal eşyasının beyan edilen kıymetinin gerçeklik ve doğruluğunun tespit edilebilmesi amacıyla kıymet araştırmasına gidilebilmesi için eşyanın kıymetinin düşük olmasına yönelik ekonomik gerekçelerin bulunması (eşyanın yüksek gümrük vergisi veya ÖTV'ye tabi olması gibi) ve aynı veya benzer eşyanın gümrük kıymetinin

beyan edilen eşyanın gümrük kıymetinden en az %10 oranında yüksek olması gibi koşulların bulunması gerekmektedir.

Kıymet araştırmasına gidilebilmesi için, kıymet konusunda açıklanması istenilen hususlar açıkça belirtilerek yükümlüden ek bilgi ve belge talep edilmektedir. İbrahim edilen bilgi ve belgeler, kabul edilebilir nitelikte ve beyan edilen kıymetin fiilen ödenen veya ödenecek fiyat olduğunu kesin olarak ortaya koyuyorsa, gümrük kıymeti satış bedeli yöntemine göre tespit edilmektedir. Aksi halde, yurt dışı kıymet araştırmasına gidilmesi için süreç başlatılır ve yurt dışından bilgi talebinde bulunulur. Yurt dışı araştırması sonucunda aşağıdaki şekillerde işlemler yapılır.

- ▶ Yükümlü tarafından beyan edilen kıymetin gerçek ve doğru olduğu tespit edilirse, bu çerçevede gerekli işlemler yapılır.
- ▶ Alınan yanıtta ilgili ülke tarafından talebin karşılanamayacağı ya da bilgi bulunmadığı bildirilmiş ise, Gümrük İdaresince mevcut verilere göre değerlendirme yapılır.
- ▶ Beyan edilen kıymetin gerçek veya doğru olmadığı tespit edilir ise, ilgilendirdiği yönüyle Gümrük Kanunu, Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu ve Türk Ceza Kanunu hükümleri çerçevesinde gerekli işlemler yapılır.

Ayrıca, kıymet araştırması ile ilgili olarak Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 20.10.2020 tarih ve 58341131 sayılı yazısı ile düşük kıymetli olma ihtimali bulunan beyannamelerin tespit edilip kıymet araştırmasına yönlendirilmesi kararlaştırıldığı ve belirlenen bir kısım eşya için risk bazlı kıymet araştırması uygulamasının BİLGE sisteminde devreye alındığı duyurulmuştur. Bu uygulama kapsamında, sistemde düşük kıymetli olarak atanan beyannameye ilişkin olarak Muayene Kontrol ekranında ilgili kalem için kıymet araştırması yapılması gerektiği ve tahmini birim kıymete göre beyan edilen kıymet arasındaki fark kıymet için 2012/29 sayılı Genelge uyarınca teminat alındıktan sonra kıymet araştırması yapılacağı belirtilmiştir.

Transfer fiyatlandırması ve gümrük kıymeti arasındaki ilişki

Alıcı ve satıcı arasında ilişki bulunan firmalar arasında transfer fiyatlandırması uygulamaları kapsamında düzenlenen düzeltme faturası, debit note gibi belgelerin bir şekilde ithal eşyanın satış bedelinde değişikliğe sebep olması halinde bahse konu değişikliklerin Gümrük İdaresine bildirilmesi gerekmektedir. Başka bir ifadeyle, transfer fiyatlandırması kapsamında düzenlenen ilgili belgelerde yer alan tutarlar ithal eşyanın birim fiyatının değişikliğinden kaynaklanıyor ise bahse konu tutarlar eşyanın gümrük kıymetine dahil edilmesi gereken unsurlar olarak değerlendirilmektedir.

Bu kapsamda, alıcıya düzenlenen belgelerin ithal eşyanın birim fiyatının değişikliğinden kaynaklanması halinde aşağıda belirtilen durumların ortaya çıkacağı değerlendirilmektedir.

- ▶ İthal eşyaya ilişkin olarak debit note gibi yukarı yönde bir düzeltme yapılması halinde, eşyanın gümrük kıymeti yükseleceğinden, beyannamenin tescili sırasında ödenen gümrük vergisi, İGV, KDV gibi vergi tutarlarının da yükselmesi söz konusu olacaktır. Bu durumda Mezkûr Kanun'un 234'üncü maddesi uyarınca fark tutarlara tekabül eden eksik vergi, bu verginin 3 katı tutarında idari para cezası ve gecikme faizi tahsili riskinin doğacağı görülmektedir. Söz konusu faturaların Gümrük İdaresince tespit edilmesinden önce Mezkûr Kanun'un

234'üncü maddesinin 3'üncü fıkrası uyarınca "kendiliğinden bildirim" müessesesine başvurulması halinde, söz konusu cezalar, %10 nispetinde uygulanacaktır.

- ▶ Eşyanın kıymetinde credit note gibi aşağı yönde bir düzeltme olması halinde, gümrüğe beyan edilerek ödenen vergilerin iadesi gündeme gelebilecektir. Bu durumda alıcı firma tarafından yersiz ödenen vergiler için mezkûr Kanun'un 211'inci maddesi uyarınca geri verme kaldırma işlemlerine başvurulabilme imkânı bulunmaktadır.

İstisnai kıymetle beyan

İthalata konu eşyanın gümrük kıymetinin beyanname tescil tarihinde kesin olarak bilinemediği ve ithalat sonrasında bahse konu eşyanın fiyatında transfer fiyatlandırması düzeltmeleri gibi düzeltme yapılmasını gerektiren durumlarla karşılaşılması halinde, ithalat sonrasında bu düzeltmelerin ceza tatbik edilmeksizin yapılması gümrük mevzuatındaki "istisnai kıymet" uygulaması ile mümkün kılınmıştır.

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

- a) Konsinye şekilde teslim edilen çabuk bozulabilir eşya
- b) Gümrük kıymetine ilave edilmesi gereken, ancak ihracatçı ve ithalatçı arasındaki sözleşme gereği söz konusu kıymet unsurları gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihten sonra belli olacak eşya
- c) Satış sözleşmesinde, fiyatın sonradan gözden geçirilmesini öngören hükümler içeren eşya
- ç) Boru hatları veya elektrik telleri ile taşınan ve depolama imkanı olmayan sürekli akış halinde olan eşya
- d) Deniz yolu ile sıvı halde Türkiye Gümrük Bölgesine getirilen ve gümrük gözetimi altında gaz haline dönüştürülerek limanda boru hattına verilen sıvılaştırılmış doğal gaz (LNG).

Eşyanın serbest dolaşıma girişini basitleştirilmiş usule göre gerçekleştirenler genel, dönemsel ya da özet niteliğinde bir tamamlayıcı beyanda bulunmaktadır. Gümrük Yönetmeliği'nin 150'nci maddesinin 3'üncü fıkrasında belirtildiği üzere, beyanın, Gümrük Yönetmeliği'nin 53'üncü maddesinin birinci fıkrasında belirtilen nitelikteki kıymet unsurlarını içermesi halinde tamamlayıcı beyan, eksik kıymet unsurunun mahiyet ve tutar itibarıyla tahakkuk ettiği ayı takip eden ayın yirmi altıncı günü akşamına kadar verilir ve vergileri de aynı süre içinde ödenmektedir. Bu durumda sadece ithalat vergileri ödenip herhangi bir idari para cezası tatbik edilmemektedir.

Diğer taraftan, Gümrük Yönetmeliği'nin 53'üncü maddenin 5'inci fıkrası uyarınca, ithal eşyasının gümrük kıymetine veya katma değer vergisi matrahına girmesi gereken, ancak gümrük beyannamesinin tescili anında beyan sahibi tarafından mevcudiyetinin bilinmesi mümkün olmayan kıymet veya matrah unsurları için, en geç söz konusu kıymet veya matrah unsurunun öğrenildiği ayı takip eden ayın yirmi altıncı günü akşamına kadar beyanda bulunulması ve vergilerin de aynı süre içinde ödenmesi gerekmektedir. Bir sözleşme yok ise ve ithal anında bu düzeltmenin bilinmesi söz konusu değil ise bu fıkra hükmünde de yararlanma imkânı vardır.

Sonuç

Alıcı ve satıcı arasında ilişki bulunan firmalar arasında gerçekleşen dış ticaret işlemlerinde belirlenen transfer fiyatlarının, aralarındaki ilişki durumundan kaynaklanarak eşyanın gümrük kıymetini etkilemesi halinde bahse konu fiyatın Gümrük İdaresine bildirilmesi gerekmektedir.

Yukarıda detaylarıyla açıklandığı üzere, ilgili transfer fiyatlandırması sonucunda bir fiyat düzeltmesi geleceği biliniyor ise, Yönetmelik'in 53'üncü maddesi uyarınca istisnai kıymetle beyan uygulamasından faydalanılmasını firma için faydalı olacaktır. Bu kapsamda 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 İdaresince yapılacak inceleme sonucunda söz konusu hususların tespiti üzerine Kanun'un 211'inci maddesi uyarınca "geri verme ve kaldırma" hükümleri çerçevesinde vergilerin iadesi yapılabilmektedir.

İstisnai kıymetle beyan uygulamasının yararlanılmadığı durumda ise; ithalat sonrasında, ithal eşyaya ilişkin olarak yapılan beyan ile muayene ve denetleme veya teslimden sonra kontrol sonucunda gümrük kıymeti ve ithalat vergilerinde noksanlık bulunduğu tespitinde, Kanun'un 234'üncü maddesinin 1'inci fıkrası uyarınca, ithalat vergilerinden ayrı olarak bu farkın üç katı para cezası alınmaktadır. İlave olarak, 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 edilmektedir. Ancak, Kanun'un 234'üncü maddesinin 3'üncü fıkrası uyarınca "kendiliğinden bildirim" uygulamasından yararlanıldığı takdirde, Gümrük İdaresince tespit edilmesinden önce beyan sahibince bildirilmesi durumunda söz konusu cezalar yüzde on nispetinde uygulanmaktadır.

Son olarak, Gümrük Yönetmeliği'nin 53'üncü maddesinin 5'inci fıkrası uyarınca da bu düzeltmelerden yararlanma imkânı bulunmaktadır. Ancak bir sözleşme yok ise ve ithal anında bu düzeltmenin bilinmesi söz konusu değil ise bu fıkra hükmünde de yararlanılabilir. Aksi durumda bu başvurular kendiliğinden bildirim olarak değerlendirilmektedir.

Kaynakça

- ▶ KARABAĞ, Utku (2012), Eşyanın Gümrük Kıymeti Uygulaması ve Transfer Fiyatlandırması Karşısındaki Durumunun Değerlendirilmesi, Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- ▶ ÖZTÜRK, İbrahim (2016), İlişkili Firmalar Arasındaki İşlemlerde Gümrük Kıymeti ve Transfer Fiyatlandırması, Gümrük ve Ticaret Dergisi, Sayı:7
- ▶ 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- ▶ 4458 sayılı Gümrük Kanunu
- ▶ Gümrük Yönetmeliği

Bu makalede yer alan açıklamalar, yazarının konu hakkındaki kişisel görüşünü yansıtmaktadır. Makaledeki bilgi ve açıklamalardan dolayı EY ve/veya Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.'ye sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Mevzuatın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz.

Dijitalleşmenin dış ticarete iş yapma modeli üzerindeki etkileri

1. Teknoloji ve dijitalleşmenin ticaretteki rolü

Tarih boyunca teknoloji, ticareti - ve özellikle uluslararası ticareti - şekillendirmiştir. 19. asırda Sanayi Devrimini tetikleyen buharlı gemilerin, tren yollarının ve telgrafın keşfinden beri teknolojik gelişmeler ticaret maliyetlerini düşürmeye ve ticareti şekillendirmeye devam etmiştir. Son yıllarda ise dijital teknolojilerde yaşanan gelişmeler; "veri", "dijitalleşme", "yapay zekâ" gibi kavramları doğurmuş ve içerisinde bulunduğumuz dönemin Endüstri 4.0 olarak adlandırılmasına yol açmıştır.

Diğer taraftan, COVID-19 pandemisinin ortaya çıkışı gerek ülkeler gerek şirketler nezdinde dijital dönüşüm açısından katalizör etkisi görmüş, uzaktan çalışma ve öğrenme gibi kavramların hayatımıza girmesine sebep olmuş; teknolojinin insan yaşamındaki rolünün tarihin hiçbir döneminde olmadığı kadar yüksek olmasını sağlamıştır.

Dünya ticaretine ilişkin olarak, Dünya Ticaret Örgütü (WTO) tarafından yayımlanan son veriler incelendiğinde ise, mal ticaretinin 2021'de %10,8 artmasının beklendiği ve ilerleyen dönem için geçmişe nazaran daha olumlu bir tablo çizildiği anlaşılmaktadır. Ülkemizde ise Ticaret Bakanlığınca açıklanan bilgilerde, Kasım ayında ihracat rakamlarımızda önceki yıl Kasım ayına göre %33,44 oranında artış yaşandığına ilişkin veriler paylaşılmıştır.

Tüm bu gelişmeler kapsamında, geçtiğimiz son on yılda uluslararası ticaret, ABD-Çin arasındaki ticaret savaşları ve Brexit gibi gelişmeler kapsamında daha korumacı bir çizgide ilerlemiş, bu korumacılık trendi özellikle pandemiyle mücadele çerçevesinde alınan önlemlerde daha da yaygınlaşmıştır. RCEP gibi ticaret anlaşmalarının imzalanması ise bölgesel iş birliklerinin önem kazanacağına işaret etmektedir. Pandeminin tedarik zincirlerinde yarattığı daralmalar ve iş yapma modellerindeki değişiklikler, ortaya çıkan teknolojik gelişmeler çerçevesinde, dijitalleşmeyi en çok benimseyen firmaların uluslararası ticarete mukayeseli avantaj seviyesinin bir o kadar yüksek olmasını sağlamıştır. Örneğin, özellikle pandemi döneminde yaşanan sorunlar kapsamında de üretime devam edebilen sektörlerle baktığımızda daha çok dijital uygulamaları hayata geçiren şirketlerin operasyona devam edebildiği görülmüştür. Peki gerek ülkemizde gerek de dünyada gümrük ve uluslararası ticaret uygulamaları özelinde ne gibi uygulamalar mevcuttur?

2. Gümrük ve uluslararası ticarete dijital uygulamalar

2.1. Operasyonların tek platformdan takip edilmesi

Öncelikli olarak, muhtelif ülkelerde faaliyet gösteren bir firmanın ham madde alımından ürün teslimine kadar olan süreci dikkate alındığında, günlük yüzlerce farklı operasyonun gerçekleşmesi tabiidir. Tüm bu işlemlere yönelik verilerin de tek bir noktadan incelenmesi ve yönetilmesi ise gümrük ve dış ticaret yöneticileri için önem arz etmektedir. Bu noktada, firmalarca kullanılan iş zekâsı uygulamaları uçtan uca gümrük ve dış ticaret operasyonlarındaki KPI'ların takibini sağlamaktadır. Örneğin ödenen vergiler; navlun, ardiye, demuraj gibi masraflar, kullanılan teslim şekilleri ve gümrük rejimleri, gümrükteki işlem süreleri ve müşavir performansları, beyan edilen GTİP'ler ve bunların ürün/ülke bazlı kırılımlarının veri görselleştirme platformlarında takip edilmesi, gümrük ve dış ticaret yöneticilerinin daha hızlı karar almasını ve işletmelerin daha çevik bir yapıya bürünmesini sağlamıştır.

2.2. Küresel ticaret yönetimi (GTM) çözümleri

Günlük gümrük operasyonlarında ise gümrük müşavirleriyle koordinasyon ve beyanname yazım-tescil etme süreçlerinde, küresel ticaret yönetimi otomasyon yazılımları kullanılmaya başlanmıştır. Otomasyon yazılımları gerek beyanname açma süreçlerindeki insan kaynaklı hataların önüne geçilerek risklerin azaltılması gerek de verimliliğin artırılarak tedarik zincirinin ivme kazanması açısından değer yaratmaktadır. Dahilde işleme veya hariçte işleme gibi ekonomik etkili gümrük rejimlerinin de sistem üzerinden takibi yapılarak hem ilgili izin/belgelerin en üretken şekilde kullanılması hem de cezai risklerin asgari düzeylere indirilmesi amaçlanmaktadır. Özellikle mevzuatın dinamik yapısı da bu denkleme katıldığında, otomasyon sistemlerinin uygulanması daha da kritik hale gelmektedir.

2.3. Geçmiş işlemlerin denetlenmesi

Geçmişe yönelik işlemlerin kontrolüne yönelik uygulamalara baktığımızda ise, gümrük ve uluslararası ticaret mevzuatına uyum araçlarının öne çıkmaya başladığı görülmektedir. Gümrük müşavirlerince tutulan kayıtlar, firmanın kendi verileri, II no.lu KDV beyannameleri ve ERP sistemleri gibi çeşitli kaynaklardan beslenen söz konusu denetim araçları, denetim süreçlerine önemli destek vermekte ve sonuçların otomatik raporlanmasını sağlayarak firmanın işlemlerini düzenli bir biçimde kontrol etmesine imkân sağlamaktadır. Yetkilendirilmiş Yükümlü Statüsü (YYS) mevzuatı kapsamında gerekli olan iç denetim ve iç kontrol mekanizmasının kurulması yönüyle de bu sistemlerin firmalara entegre edilmesi ayrıca önem taşımaktadır. Denetim araçları ilaveten, gümrük işlemlerinde gerek vergisel gerek de tarife dışı çok fazla önlemin yürürlükte bulunduğu ülkemizde firmaların mevzuata uyum düzeylerini artırmalarını sağlamaktadır.

Örneğin eşyanın tarife pozisyonundaki tutarsızlıklar, birim kıymet riskleri, kullanılan teslim şekilleri, beyan edilen vergi oranlarındaki aykırılıklar denetim araçları sayesinde gerek tüm işlemler gerek de belirli dönemlerdeki işlemler için kullanılabilirlerdir.

İthalat işlemlerinde vergisel yükümlülükler açısından ise, gümrük vergisi, ilave gümrük vergisi, ek mali yükümlülük veya dampainge karşı vergi gibi kamu alacakları kapsamında, denetim sistemleri vasıtasıyla eksik/fazla ödenen tutarların tespiti, eksik beyan edilen tutarların Gümrük İdaresine kendiliğinden beyan yapılması ve fazlalıklar için geri verme başvurularında bulunması, firmalar nezdinde maliyet düşürücü unsurlar olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu kapsamda bilhassa işlem hacmi yoğun firmaların örnekleme yoluyla manuel kontrol yapmaktansa tüm işlemlerini düzenli olarak sistem üzerinden risk esaslı denetim araçlarıyla kontrol etmesi, mevcut durumdaki aksaklıkları düzeltmek, yersiz ödenen fazla vergilerin oluşturduğu maliyetlerden kurtulmak, eksik ödeme riski bulunan vergilerin kendiliğinden beyana konu edilerek, duruma göre hiçbir cezaya muhatap olmadan veya düşük ceza ödeyerek mevzuata uyumlu hale gelmek açısından bir fırsat olarak görülmelidir.

2.4. Uçtan uca kontrol sistemleri

ERP sistemleri ve denetim araçları arasında bağlantı kurulması yoluyla da, Gümrük İdaresine yapılan beyanlarla fiili tutarların karşılaştırılarak uyumsuzlukların hem geçmiş hem de cari operasyonlarda önüne geçilmesi ve olası kıymet unsurları ile miktar itibarıyla eksik/fazlalıklarla ilgili durumların beyana konu edilmemesinin önlenmesi veya ilgili durumun İdareye bildirilerek beyanın düzeltilmesinin sağlanması, varsa fark vergilerin ödenerek maruz kalınan riskin minimize edilmesi amaçlanmaktadır.

3. Sonuç

Tüm bu anlatılan çerçevesinde, uluslararası ticaret hacminin gittikçe arttığı ve tedarik zincirlerinin dönüşmeye devam ettiği bu dönemde, dış ticaret operasyonlarının etkili bir biçimde yönetiminin de aynı şekilde önem kazanmaya devam edeceği açıktır. Uluslararası ticaretteki bu dinamizmin takip edilmesi için de, firmaların mevcut teknolojik imkanlardan en iyi şekilde yararlanmak ve mevcut verileri en iyi şekilde işlemek suretiyle, sektördeki rakiplerine nazaran en rekabetçi ve karlı pozisyonda olacağı değerlendirilmektedir.

Kaynakça:

- Bahadır, S. (2020, April 1). Covid 19, Kriz Yönetimi ve Gümrük 4.0 uygulamaları. Retrieved from Dünya Gazetesi: <https://www.dunya.com/kose-yazisi/covid-19-kriz-yonetimi-ve-gumruk-40-uygulamalari/466529>
- OECD. (2020). OECD Digital Economy Outlook 2020. OECD.
- Pospischil, T., & Bailey, J. (2019). The technological revolution in effective global trade management. EY TradeWatch, Autumn 2019, 60-61.
- Türkiye Cumhuriyeti Ticaret Bakanlığı. (2021). 2021 Yılı Kasım Ayı Veri Bülteni. Ankara: Türkiye Cumhuriyeti Sağlık Bakanlığı.
- World Trade Organization. (2018). World Trade Report 2018: The future of world trade. Geneva: WTO Publications. Retrieved from https://www.wto.org/english/res_e/publications_e/world_trade_report18_e.pdf
- World Trade Organization. (2021, October 4). 2021 Press Releases: World Trade Organization. Retrieved from World Trade Organization Web Site: https://www.wto.org/english/news_e/pres21_e/pr889_e.htm



Bu makede yer alan açıklamalar, yazarının konu hakkındaki kişisel görüşünü yansıtmaktadır. Makaledeki bilgi ve açıklamalardan dolayı EY ve/veya Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.'ye sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Mevzuatın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz.

2021 yılında gümrük denetimlerinde öne çıkan konular

Gümrük denetimlerinde esas olarak ithalat işlemlerine ilişkin sadece gümrük beyannameleri değil, bu işlemlere ilişkin tüm bilgi ve belgelerin gümrük ve uluslararası ticaret mevzuatı ile uyumluluğu kontrol edilmektedir. İşbu yazımızda 2021 yılında özellikle Gümrük İdaresi tarafından gerçekleştirilen denetimlerde öne çıkan konular ele alınmıştır.

1. Menşe ispat belgelerinin ibrazına ilişkin konular

1.1. Amerika Birleşik Devletleri (ABD) menşeli bazı eşyanın ithalatında uygulanan ek mali yükümlülüğe ilişkin eşyanın menşenin tevsiki sorunu

25.06.2018 tarihinde yayımlanan ABD Menşeli Bazı Ürünlerin İthalatında Ek Mali Yükümlülük Uygulanmasına Dair Karar uyarınca 22 ürün grubu ithalatında karşılarda gösterilen oranlarda ek mali yükümlülük tahsil edileceği hüküm altına alınmış olup, ancak söz konusu Karar kapsamında eşyanın menşenin ispatına yönelik herhangi bir hususa yer verilmemiştir.

Bu kapsamda, birçok firma özellikle 24.05.2019 tarihinde Gümrük Yönetmeliği'nin 38'inci maddesinin birinci fıkrasında yapılan değişikliğe kadar söz konusu ürünlerin ABD menşei olmadığını ispata yönelik herhangi bir menşe ispat belgesini Gümrük İdaresine ibraz etmemiştir. Ancak Gümrük İdareleri söz konusu Karar uyarınca tahsil edilen ek mali yükümlülüğü (mülga) Gümrük Yönetmeliği'nin 38'inci maddesinin birinci fıkrası kapsamında menşe esaslı ticaret politikası önlemi kabul ederek menşe şahadetnamesinin ibraz edilmediğinden bahisle yükümlülere ek tahakkuk ve ceza kararı uygulamıştır. Gümrük İdareleri tarafından söz konusu uygulama 2021 yılında devam etmiştir. Keza uygulama öyle bir hal almıştır ki gerçekten ABD menşeli olan ürünler için sadece ek mali yükümlülük tahsil edilirken ABD menşeli olmayan ürünler için bunu ispat edilmemesinden kaynaklı ayrıca idari para cezası uygulanır hale gelmiştir.

Ancak, son olarak konuya ilişkin olarak 05.11.2021 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan "Gümrük Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik" ile Gümrük Yönetmeliği'nin geçici 16'ncı maddesinin üçüncü fıkrası değiştirilmiş ve ayrıca mezkûr maddeye dördüncü fıkra eklenmiştir. Buna göre;

- ▶ 05.11.2021 tarihinden önce tescil edilmiş ve benzer risk taşıyan beyannameler için 31.12.2021 tarihine kadar menşe şahadetnamesinin ibraz edilebileceği,
- ▶ 21.6.2018 ile 23.5.2019 tarihleri (bu tarihler dahil) arasında beyannamesi tescil edilmiş olanlar için ise eşyanın beyanname eki belgelerinde menşe ülkesinin yazılı olması veya 31.05.2022 tarihine kadar ihracatçısı tarafından düzenlenmiş beyanı kabul edileceği,

hüküm altına alınmıştır.

1.2. İlave gümrük vergisine (İGV) tabi çapraz kümülasyon sistemine dahil ülke menşeli eşya ithalatında eşyanın tercihli menşenin tevsiki

İlave gümrük vergisine mesnet teşkil eden İthalat Rejim Kararlarına Ek Kararlar uyarınca, A.TR dolaşım belgesi eşliğinde ithal edilen AB ve Türk menşeli olmayan eşyadan "Diğer Ülkeler" sütununda belirtilen oran üzerinden ilave gümrük vergisi alınmaktadır. Ancak, taraf olduğu serbest ticaret anlaşmaları çerçevesinde bir çapraz menşe kümülasyon sistemine dahil ülkeler menşeli eşyadan tercihli menşenin tevsiki halinde ilave gümrük vergisi tahsil edilmemektedir.

Söz konusu hüküm, PAAMK ve BBMK Sistemlerine taraf ülkeler menşeli eşyanın AB'den A.TR dolaşım belgesi ile ithal edilmesi halinde eşyanın tercihli menşeinin tedarikçi beyanı ve/veya uzun dönem tedarikçi beyanı ile beyan edilmesi gerektiği sonucunu doğurmaktadır.

Özellikle bu dönemde ilave gümrük vergisi oranlarının nispeten yüksekliği dikkate alındığında, söz konusu eşyanın tercihli menşeinin ispatına yönelik tedarikçi/uzun dönem tedarikçi beyanı ibraz etmeyen yükümlüler çok ciddi oranda ek tahakkuk ve ceza kararlarıyla muhatap oldular.

İşbu yazımızın 1.1. bölümünde belirtilen hususlara paralel olarak 05.11. 2021 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan "Gümrük Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik" ile Gümrük Yönetmeliği'nin geçici 16'ncı maddesinin üçüncü fıkrasında yapılan değişiklikle birlikte 05.11.2021 tarihinden önce tescil edilmiş ve benzer risk taşıyan beyannameler için 31.12.2021 tarihine kadar tedarikçi beyanı/uzun dönem tedarikçi beyanı ibraz edilebileceği hüküm altına alınmıştır.

2. Birleşik Krallık (BK) ile Türkiye arasında imzalanan Serbest Ticaret Antlaşması (STA) çerçevesinde çapraz kümülasyon ön görülmemesi nedeniyle yaşan ilave gümrük vergisi riski

2021 yılında gümrük denetimlerinde öne çıkan en önemli gelişmelerden biri de Birleşik Krallık (BK) ile imzalanan Serbest Ticaret Antlaşması (STA) olduğunu söyleyebiliriz. Bilindiği üzere, BK ile Türkiye arasında 29 Aralık 2020 tarihinde imzalanmıştır. Ticarete tercihli muamele bakımından 01.01.2021 tarihi itibarıyla uygulanmaya başlanan STA, 20 Nisan 2021 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Öte yandan, Türkiye ile BK arasında imzalanan Serbest Ticaret Antlaşması eki Menşe Kuralları ve Menşe İşlemlerine İlişkin Protokol 14 Nisan 2021 tarihli mükerrer Resmî Gazete'de yayımlanan protokol ile değiştirilmiştir. Söz konusu Antlaşma kapsamında AB-BK-TR arasında bir çapraz kümülasyon söz konusu olmadığından ötürü AB'den A.TR ile gelen BK menşeli eşya için İlave Gümrük Vergisi (İGV) ödenmesi gerekmektedir.

Bu kapsamda, firmalar tarafından daha önce Gümrük Birliğine taraf olan Birleşik Krallık için bu ülke menşeli ürünlerin (veya tersi) AB ülkeleri ATR eşliği üzerinden getirilmesi halinde İGV ödenmesi gerektiği halde İGV ödenmediği söz konusu durumlar için de Gümrük İdarelerince ek tahakkuk ceza kararlarının düzenlediği durumlar yaşanmıştır.

3. Transfer fiyatlandırması kapsamında ithal edilen ürünlerin fiyatlarında düzeltme

Transfer fiyatlandırması mevzuatı uyarınca, firmalar kurumsal ilişkili kişilerle yaptıkları mal ya da hizmet alışverişinde uyguladıkları fiyat ve bedelleri emsallere uygunluk ilkesine uygun olarak belirlemek zorundadır. Bu kapsamda, firmalar belirli dönemlerde veya mali yılın sonuna gelindiğinde, ilişkili olan firmalar arasında gerçekleşen bu fiyatlara ilişkin geriye dönük olarak fiyat düzeltmesi yapılması amacıyla faturalar düzenleyebilmektedir.

Gümrük Kanunu'nun 24'üncü maddesi uyarınca ithal eşyasının gümrük kıymeti, eşyanın satış bedelidir. Satış bedeli, Türkiye'ye ihraç amacıyla yapılan satışta 27 ve 28'inci maddelere göre

gereklî düzeltmelerin de yapıldığı, fiilen ödenen veya ödenecek fiyattır. Bahse konu faturaların ithal eşyaya ilişkin olması ve ithal eşyanın fiyatında artışa sebep olması durumunda gümrük kıymetine dahil edilmesi gerekmektedir.

Özellikle geçmişe yönelik ithal ürünlerin kıymetinde artışa neden olan bu uygulamalar Gümrük İdaresi tarafından eleştirilerek konusu yapılmaktadır. Bu kapsamda, yükümlüler çoğunlukla bu artışları Gümrük İdaresine beyan etme, diğer bir ifade ile kendiliğinden bildirim yolunu seçmektedirler.

4. Önceden ihracatta kullanılan eşdeğer eşyanın ithal eşya ile ticari kalite ve nitelikleri açısından uyumsuzluğu

2016-12 sayılı Dahilde İşleme Rejimi Tebliğinde belirtildiği üzere eşdeğer eşya, işlem görmüş ürünün elde edilmesinde ithal eşyasının yerine kullanılan ve ithal eşyası ile asgari 8 (sekiz)'li bazda gümrük tarife istatistik pozisyonu, ticari kalite ve teknik özellikleri itibarıyla aynı kalite ve nitelikleri taşıyan serbest dolaşımında bulunan eşyayı ifade eder.

İthal edilen eşyalar ile eş değer eşya arasında ticari nitelik ve kaliteleri özellikle denetim elemanları tarafından sorgulanmaktadır. Ancak, bu konunun sektörel bazı objektif kriterlere bağlanmaması veya bağlanmaması nedeniyle subjektif değerlendirmelerde bulunulması bu dönemde firmalar tarafından karşılaşılan önemli bir risk olarak karşımıza çıkmaktadır.

5. Menşe kazanım kurallarına dikkat edilmemesi

Menşe, genel anlamıyla bir eşyanın ekonomik milliyetidir. Eşyanın tercihli olmayan menşei Gümrük Kanunu ve Gümrük Yönetmeliği'nde belirlenen usul ve esaslara göre belirlenmektedir. Gümrük Kanunu'nun 19'uncu maddesinde belirtildiği üzere üretimi birden fazla ülkede gerçekleştirilen eşyanın bir ülke menşeli sayılabilmesi için, o ülkede yeni bir ürün imal edilmesi veya imalatın önemli bir aşamasının ve ekonomik yönden gerekli görülen en son esaslı işçilik ve eylemin o ülkede bu amaçla donatılmış işletmelerde yapılması gerekmektedir. Eşyanın tercihli olmayan menşei, Menşe Şahadetnamesi ile kanıtlanmaktadır.

Bilindiği üzere, eşyanın tercihli menşei ise tercihli ticaret anlaşmaları, çoğunlukla Serbest Ticaret Anlaşmaları, uyarınca belirlenen menşe kurallarına göre belirlenmektedir. Eşyanın tercihli menşei, EUR.1 Dolaşım Belgesi, Form A belgesi gibi tercihli menşe ispat belgeleri ile kanıtlanmaktadır.

Bu bağlamda, özellikle ülkelerin menşe esaslı korumacılık önlemlerinin ön plana çıkması ele alındığında firmaların menşe kuralları konusunda ticari risklerinin çok fazla olduğu, dolayısıyla konuya daha fazla hassasiyet göstermelerinin gerektiğini değerlendirmekteyiz.

6. Gümrük beyannamesinin 9 no.lu hanesinin yanlış doldurulması

Gümrük Yönetmeliği EK-14 gümrük beyannamesi kullanma talimatı uyarınca 9 no.lu hane "ithalatçının/ihracatçının yeminli mali müşavirinin veya mali müşavirinin ya da serbest muhasebecisinin adı, soyadı ve vergi numarasının" yazılması gerekmektedir.

Bu çerçevede, son zamanlarda beyannamelerin firmaların yeminli mali müşavirinin veya mali müşavirinin ya da serbest muhasebecisinin adı, soyadı ve vergi numarası bilgilerinin 9 no.lu hanede beyan edilmemesi ve yanlış beyan edilmesi durumunda söz konusu beyan nedeniyle Gümrük İdaresince beyannamenin Gümrük Yönetmeliği EK-14'e uygun olarak doldurulmamasından kaynaklı usulsüzlük cezasının tatbik edildiği gözlemlenmektedir.

7. Bedelsiz ithalatlarda bedelin sonradan ödenmesi

Bedelsiz olarak ithal edilen eşyanın serbest dolaşıma girmesinden sonra, eşya bedeli için aynı fatura kapsamında ya da başka bir fatura ile satıcıya ödeme yapılması veya diğer bir ifade ile sonradan bedelli işleme dönüşen bedelsiz ithalat işleminde KKDF tahakkukunu gerektirir bir durumun ortaya çıkması söz konusu olabilmektedir.

KKDF mevzuatı uyarınca, bir işlemde KKDF doğmaması için ithal eşya bedelinin serbest dolaşıma giriş beyannamesinin tescil tarihinden önce (bu tarih dahil) satıcıya ödendiğinin banka yazısı ile tevsik edilmesi gerekmektedir. İthalat esnasında eşyanın bedelsiz olduğu belirtildiğinden ve bedelsiz ithalat işlemlerinde bir ödeme olmadığı için söz konusu ithalat işlemi KKDF kesintisine tabi olmamaktadır. Ancak, ithalat işleminden sonra eşya bedeline ilişkin olarak aynı fatura ya da sonradan düzenlenen bir fatura kapsamında satıcıya bir transfer yapılması durumunda, ürün ve rejim açısından bir muafiyet söz konusu olmaması halinde bu işlem KKDF kesintisine tabi olacaktır.

Nitekim, özellikle sonradan kontrollerde denetim elemanlarınca firma ticari kayıtlarının ve ödemelerinin bu yönüyle sorgulanmaktadır.

8. Royalti ve lisans bedellerinin beyanı

Gümrük Kanunu'nun 27-1.c maddesi uyarınca, 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 gümrük kıymetine dahil edilmesi gerekmektedir.

2021 yılında da daha önceki yıllarda olduğu gibi firmalar tarafından yapılan royalti-lisans ödemeleri gümrük kıymeti açısından incelemeye tabi tutulmuştur.

9. Mühendislik ve kalıp ödemelerinin beyanı

Gümrük Kanunu'nun 27-1.b(ii) ve 27-1.b(iv) maddelerinde belirtildiği üzere, 24'üncü madde hükümlerine göre gümrük kıymeti belirlenirken, ithal eşyasının fiilen ödenen veya ödenecek fiyatına ithal eşyasının üretiminde ve ihrac amaçıyla satışında kullanılmak üzere, alıcı tarafından doğrudan veya dolaylı olarak, bedelsiz veya düşük bedelle sağlanan, fiilen ödenen veya ödenecek fiyata dahil edilmemiş olan aşağıda sayılan mal ve hizmetlerin kıymetinden verilecek uygun miktardaki pay ilave edilir:

- ii) İthal eşyasının üretimi sırasında kullanılan araç, gereç, kalıp ve benzeri aletler,
- iv) İthal eşyasının üretimi için gereken ve Türkiye dışında gerçekleştirilen mühendislik, geliştirme, sanat ve çizim çalışmaları, plan ve taslak hazırlama hizmetleri.

Söz konusu ödemelerin ithal eşyasının üretimi için esas olması ve Türkiye dışında gerçekleştirilmesi durumunda gümrük kıymetine dahil edilmesi gerekmektedir.

Bu kapsamda, özellikle 2 no.lu KDV beyannamesi üzerinden tespit edilen ve gümrük kıymetine dahil edilmeyen bu unsurların Gümrük İdaresi tarafından eleştirildiğini gözlemlemekteyiz.

10. İlaç muafiyetiyle ithal edilen ürünlerde ek mali yükümlülük tahsili

93/4002 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın 1'inci maddesi uyarınca; insan sağlığını korumak amacıyla,

- a) İlaç imalatçılarının yalnız ilaç yapımında kullanılmak kaydıyla ithal edecekleri yerli imali bulunmayan veya yerli imali bulunup da ülkenin yıllık ihtiyacı olan yurt içi ihtiyacını karşılamadığı tespit edilen kısmı ve bu nitelikleri Sağlık Bakanlığınca onaylanacak kontrol belgesi ve proforma faturalar ile belirtilen (Ek I) sayılı listede gümrük tarife istatistik pozisyonları kayıtlı ilaç ham, başlangıç maddeleri, ilaç ham maddeleri üretiminde kullanılan maddeler,
- b) Yerli imali bulunmayan ve bu niteliği Sağlık Bakanlığınca onaylanacak kontrol belgesi ve proforma faturalar ile belirlenen (Ek II) sayılı listede gümrük tarife istatistik pozisyonları belirtilen tıbbi müstahzarlar, Gümrük vergisi ve ithalde alman diğer vergiler ile toplu konut fonundan muaf olduğu hüküm altına alınmıştır.

Özellikle söz konusu karar uyarınca 2018/11799 sayılı "Bazı Ürünlerin İthalatında Ek Mali Yükümlülük Tahsili Hakkında Karar" ile 2018/11973 sayılı "Amerika Birleşik Devletleri Menşeli Bazı Ürünlerin İthalatında Ek Mali Yükümlülük Uygulanmasına Dair Karar" kapsamında, tahsili gereken ek mali yükümlülüklerin 93/4002 sayılı BKK kapsamında muaf olup olmadığı noktasında tereddütler yaşanmaktaydı. Nitekim bu kapsamda denetim elemanlarınca çeşitli eleştiriler yapıldı.

27.09.2021 tarihli ve 67504823 sayılı Gümrükler Genel Müdürlüğü yazısında konuya ilişkin olarak 93/4002 sayılı Kararın uygulamasına matuf herhangi bir atfa yer verilmediği, bu itibarla, 93/4002 sayılı Karar kapsamında olduğu Sağlık Bakanlığınca değerlendirilecek eşyanın ithalatında 2018/11799 ile 2018/11973 sayılı Kararlar kapsamında ek mali yükümlülük tahsilatının öngörülmüş olması halinde, bu ek mali yükümlülüğün tahsil edilmesi gerektiği belirtilmiştir.

11. İnceleme, test ve analiz amacıyla gelen ürünlerin gümrüğe beyanı

İnceleme, test ve analiz amaçlı ithal edilen ürünlerin 2009/15481 sayılı Karar'ın 91'inci maddesi uyarınca gümrük vergilerinden muaf olarak ithal edilmesi mümkündür. Bu halde, eşya bilgi edinme veya endüstriyel ya da ticari araştırma amaçlarına yönelik olarak, nitelikleri veya diğer teknik özelliklerinin belirlenmesi amacıyla inceleme, analiz veya test edilmek üzere ithal edilmesi mümkünse tamamının bu amaç doğrultusunda sarf edilmesi ve gümrük gözetiminde imha edilmesi gerekmektedir. Arta ve geri kalan ürünlerin ise Gümrük İdaresine beyan edilmesi esastır.

Sonuç olarak, inceleme ve test, analiz amaçlı ithal edilen ürünlerin Gümrük İdaresi nezdine imha edilmemesi veya arta kalan ürünlerin Gümrük İdaresine beyan edilmemesi halinde Gümrük İdaresi tarafından eleştirilme riski ortaya çıkmaktadır.

12. Antrepoda eşya devrinde KKDF riski

2011/16 sayılı Genelge uyarınca, gönderici firmaya herhangi bir ödeme yapılmadan, antrepoda veya geçici depolama yerinde devredilen eşya ile ilgili olarak K.K.D.F kesintisi doğmaması için; gerek devreden tarafından gönderici firmaya yapılacak transferin, gerekse eşyayı devralanın devredene yapacağı transferin, satıcı veya göndericisi belli alıcısı emre olan eşyada ise alıcının satıcıya veya göndericiye yapacağı transferin gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihten önce (veya bu tarihte) tamamlanmış olması ve bu durumun ilgili Gümrük İdaresine ibraz edilecek belgelerle tevsik edilmesi gerekmektedir.

Konuya ilişkin Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 2017/20 sayılı Genelgesi'nde devralınan eşyanın KKDF ödenmeden ithalatının gerçekleştirilebilmesi için, ithalat bedelinin eşyayı devreden tarafından yurt dışına transferinin antrepo beyannamesinin tescilinden sonra ancak devralan tarafından verilen serbest dolaşıma giriş beyannamesinin tescil tarihinden önce gerçekleştirilmiş olması halinde ithalat bedelinin ödendiğine dair bankadan alınacak belgenin serbest dolaşıma giriş beyannamesinin ekinde veya serbest dolaşıma giriş beyannamesinin muayene işlemleri bitmeden doğrudan devreden tarafından Gümrük İdaresine sunulması gerektiği ifade edilmektedir.

Bu kapsamda, antrepoda veya geçici depolama yerinde devredilen eşyaya ilişkin KKDF kesintisi doğmaması için bahse konu transferin ilgili Gümrük İdaresine ibraz edilecek belgelerle tevsik edilmesi ve söz konusu belgelerin beyanname ekine eklenmesi gerekmektedir.

Kaynakça

1. 27.09.2021 tarihli ve 67504823 sayılı Gümrükler Genel Müdürlüğü yazısı
2. 03.12.2021 tarihli ve E-20117910-00069679889 sayılı Gümrükler Genel Müdürlüğü yazısı
3. 2009/15481 sayılı 4458 Sayılı Gümrük Kanunu'nun Bazı Maddelerinin Uygulanması Hakkında Karar
4. 2005/8391 sayılı Dahilde İşleme Kararı
5. 2009/32 sayılı Genelge, Demuraj Giderleri
6. 2010/339 sayılı İthalatta Kota ve Tarife Kontenjanı İdaresi Hakkında Karar
7. 2011-16 sayılı Genelge, KKDF
8. 2016-12 sayılı Dahilde İşleme Rejimi Tebliği
9. 2017-20 sayılı Genelge, Transfer Bildirim Formlarının Elektronik Ortama Aktarılması- KKDF
10. 2021-07 sayılı İthalatta Kota ve Tarife Kontenjanı İdaresine İlişkin Tebliğ
11. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
12. 4458 sayılı Gümrük Kanunu
13. Bahadır, Sercan (2020, 24 Ekim). "Gümrükte gündem yeniden menşe ispatı". <https://www.dunya.com/kose-yazisi/gumrukte-gundem-yeniden-mense-ispatti/486454>
14. Bahadır, Sercan (2021, 26 Ocak). "Anlaşma sonrası Birleşik Krallık ile ticaretimizde neler değişti?". <https://www.dunya.com/kose-yazisi/anlasma-sonrasi-birlesik-krallik-ile-ticaretimizde-neler-degisti/608458>
15. Gümrük İşlemlerinin Kolaylaştırılması Yönetmeliği
16. Gümrük Genel Tebliği (Gümrük Kıymeti) (Seri No:2)
17. Gümrük Yönetmeliği



Bu makalede yer alan açıklamalar, yazarının konu hakkındaki kişisel görüşünü yansıtmaktadır. Makaledeki bilgi ve açıklamalardan dolayı EY ve/veya Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.'ye sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Mevzuatın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz.

Çevre vergilerinde son gelişmeler: Geri kazanım katılım payı (GEKAP) ve sınırda karbon düzenleme mekanizması (CBAM)

Çevresel sürdürülebilirliğin devam etmesi için genel olarak kirletme vergileri olarak bilinen vergiler uygulamaya alınmıştır. Dünyada, çevreyi kirleten en önemli faktörlerden biri karbon emisyonlarıdır. AB Komisyonu tarafından yayımlanan Sınırdaki Karbon Düzenleme Mekanizması (CBAM), karbon emisyonlarını azaltmaya yönelik son zamanlarda atılan en önemli adımdır. Ülkemizde, çevre kirletme vergileri kapsamında üretici ve ürün piyasaya sürenleri doğrudan etkileyen geri kazanım katılım payı (GEKAP) uygulanmaktadır.

Dünya genelinde gelişen sürdürülebilirlik vergi politikası ortamının zirvesinde kalmak, iklim değişikliği konusunda harekete geçmek, bu konudaki teşviklerden yararlanmak ve maliyetli sürprizlerden kaçınmak isteyen işletmeler için dünya genelinde takip edilen çevre politikalarının takibi büyük önem arz etmektedir.

1. Geri kazanım katılım payı (GEKAP)

Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı tarafından 31 Aralık 2019 tarihinde yayımlanan Geri Kazanım Katılım Payına İlişkin Yönetmelik ile beraber plastik poşetlerin ücretlendirmesine ek olarak 2872 sayılı Çevre Kanunu'na ekli (1) sayılı liste kapsamındaki ürünler de GEKAP'a dahil edilmiştir.

Kapsama dahil edilen Çevre Kanunu'na ekli (1) sayılı listede yer alan ve yurt içinde piyasaya arz edilen veya ithal edilen ürünler; ambalaj (plastik, metal, kompozit, cam, ahşap), plastik poşet, lastik, akümülatör, pil (araç bataryaları dahil), madeni yağ, bitkisel yağ, elektrikli ve elektronik eşyalar ve ilaç olarak belirlenmiştir.

Geri kazanım katılım payında özellikli durumlar

Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı tarafından yayımlanan Geri Kazanım Katılım Payına İlişkin Yönetmelik ve Geri Kazanım Katılım Payının Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslarda örneklerle birlikte özellikli durumlardan bahsedilmiştir. Bahsedilen özellikli durumların bazılarında aşağıda yer verilmiştir.

- Yönetmelik'in 5. maddesi 10 ve 11. fıkraları uyarınca, piyasaya arz edilecek araçlar ile elektrikli ve elektronik eşyaların üretiminde orijinal eşya/parça olarak kullanılan ve (1) sayılı listede yer alan ürünler için araç ile elektrikli ve elektronik eşyayı piyasaya sürenler tarafından beyan yapılır ancak bu ürünlerden GEKAP tahsil edilmez. Piyasaya arz edilecek araçlar ile elektrikli ve elektronik eşyaların orijinal eşya/parçası olarak kullanılan ve (1) sayılı listede yer alan ürünler için bu ürünleri sadece araç ile elektrikli ve elektronik eşya üretiminde orijinal eşya/parça olarak kullanılmak şartıyla piyasaya sürenler tarafından beyan yapılır, ancak bu ürünlerden GEKAP tahsil edilmez. Ancak, orijinal eşya/parça tanımına uymasına rağmen münferit olarak piyasaya arz edilen (1) sayılı listede yer alan ürünler için GEKAP beyan ve ödemesi yapılır.
- Yönetmelik'in 5. maddesi 12. fıkrası uyarınca, (1) sayılı listede yer alıp GEKAP'a tabi olan ürünlerden ambalajlı olarak piyasaya sürülenlerin birincil (satış) ambalajları için beyan yapılır ancak bu ambalajlar için GEKAP tahsil edilmez. Ancak, bu ürünlerin birincil ambalajları haricindeki diğer ambalajları için GEKAP tahsil edilir.

- ▶ Geri Kazanım Katılım Payına İlişkin Yönetmelik'in 5. maddesinin 16. fıkrası uyarınca (1) sayılı listede yer alan ürünlerden bitkisel yağların, madeni yağların ve pillerin aynı ürünlerin üretiminde ham madde olarak kullanılması durumunda ham madde olarak tedarik edilen bu ürünlerin ithalatçıları/üreticileri tarafından beyan yapılır ancak ham madde olarak kullanılan bu ürünlerden GEKAP tahsil edilmez.

Depozito sistemi uygulaması

Yeniden kullanılabilir ürün/ambalajlara ilişkin depozito uygulaması oluşturulmuş olup, bu kapsamda olan ürün veya ambalajlar aşağıda belirtilmiştir.

- ▶ Ürünlerin piyasaya arzında/ithalinde kullanılan sadece yeniden/tekrar kullanılabilir ambalajlar (Örneğin, 5 litre üzeri içecek ambalajları, gaz ve kimyasal tüpleri, taşıma/nakliye ambalajı tanımına giren paletler, kasalar, sepetler ve benzeri ambalajlar, içecek ve fiçı bidonları, 5 m3 tank, konteyner, izo konteyner, varil, bidon ve benzeri kapları)
- ▶ Ek-1 sayılı listede yer alan akümülatörler

Bildirim ve beyan

GEKAP beyannameleri 2020 yılı için 6 aylık (Ocak-Haziran, Temmuz-Aralık), 2021 ve takip eden yıllar için 3 aylık (Ocak-Mart, Nisan-Haziran, Temmuz-Eylül, Ekim-Aralık) olarak belirlenmiştir. Bu minvalde, GEKAP beyannamesi plastik poşetin satışının yapıldığı, diğer ürünler için piyasaya sürüldüğü/ithal edildiği dönemi takip eden ayın son günü 23.59'a kadar elektronik ortamda yetkili vergi dairesine gönderilecektir.

Bunlara ek olarak, GEKAP beyannamesini vermekle yükümlü olanlar, beyan dönemi içinde plastik poşetlerin satışını diğer ürünlerin ise piyasaya arzını/ithalini yapmamış olsalar dahi beyanname vermekle yükümlüdürler. Bu durumda beyannamenin "Beyan edilecek geri kazanım katılım payı bulunmamaktadır" seçeneği işaretlenerek gönderilmesi gerekmektedir.

Ayrıca, GEKAP tutarlarını ödemediği tespit edilenlere GEKAP tutarının %20 fazlası idari para cezası, bildirim ve bilgi vermek yükümlülüğünü yerine getirmeyenlere 2021 yılında 24.123-TL idari para cezası, bildirim ve bilgi vermek yükümlülüğüne aykırı olarak yanlış ve yanıltıcı bilgi verenlere altı aydan bir yıla kadar hapis cezasıdır.

2. Sınırdaki karbon düzenlemesinde (CBAM) son gelişmeler

07.10.2021 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 7335 sayılı Paris Anlaşmasının Onaylanmasının Uygun Bulunduğuna Dair Kanun, 06.10.2021 tarihinde kabul edildi.

Birleşmiş Milletler İklim Değişikliği Çerçeve Sözleşmesini 21'inci Taraflar Konferansında kabul edilen "Paris Anlaşması", 22 Nisan 2016 tarihinde Türkiye Cumhuriyeti adına imzalanmıştı. Bu Kanun ile Türkiye resmen Kyoto Protokolünün devamı mahiyetindeki "Paris Anlaşması'na" taraf olmuştur. Bahse konu Anlaşma, küresel sera gazı emisyonlarının azaltılması adına kolektif çabaların sürdürülmesi açısından önem arz etmektedir.

AB'nin Yeşil Mutabakat kapsamında karbon nötr olma hedefi doğrultusunda, Avrupa Komisyonu 14 Temmuz 2021 tarihinde sınırdaki karbon düzenleme mekanizması (CBAM) kurma önerisini kabul etti ve CBAM Yönetmeliği önerisinde, 1 Ocak 2023'ten 31 Aralık 2025'e kadar bir geçiş dönemi yoluyla CBAM'ın aşamalı olarak uygulanmasından bahsedilmektedir. CBAM Yönetmeliği 1 Ocak 2026 tarihinden itibaren tam anlamıyla yürürlüğe girecektir.

CBAM Yönetmeliği'nin amacı; karbon emisyon maliyetlerini azaltmak, AB işlemlerinin rekabet gücünü korumak, 2030 yılına kadar karbon emisyonlarını %55 azaltmak ve 2050 yılına kadar karbon emisyonlarını %0'a indirmektir.

AB ülkelerine mal ithalatı yapacakların yükümlülükleri

Yönetmelik taslağına göre, Avrupa Birliği Ülkelerine mal ithal etmek için yetkilendirme başvurusunda bulunulması gerekmektedir. Sadece başvuru yapıp yetki sahibi olanlar CBAM beyanında bulunacaklardır.

Yetkilendirme başvurusunda bulunan firma, aşağıdaki kriterleri sağlaması halinde CBAM yetkisini alabilecektir.

- ▶ Başvuru sahibinin başvurudan önceki beş yıl içinde gümrük mevzuatı ve vergilendirme kurallarının ciddi ihlal veya mükerrer ihlalinin olmaması ve ekonomik faaliyetleriyle ilgili ciddi bir ceza gerektiren suçunun bulunmaması gerekmektedir.
- ▶ İlgili ticari faaliyet türünün özellikleri dikkate alınarak, yetki başvurusunda bulunan firmanın taahhütlerini yerine getirmesini sağlayan iyi bir mali duruma sahip olduğunu kanıtlayacak mali yeterlilik göstergesi bulunmalıdır.

CBAM sertifikası & beyannamesi

Taslak Yönetmelik EK-1 listesindeki malların ithalatı için AB CBAM Yetkilisi tarafından yetki verilen firmalara CBAM sertifika satışları yapılacaktır. CBAM Sertifikaları, CBAM Taslak Yönetmeliği EK-1 listesindeki ithal mallardaki toplam gömülü (karbon) emisyonlarına denk gelecektir.

CBAM Sertifika bedeli haftalık olarak belirlenecektir. CBAM Sertifika bedeli, AB ETS Yönetmeliği'nde belirtilen prosedürlere uygun olarak ortak müzayede platformundaki AB ETS tahsisatlarının kapanış fiyatlarının ortalaması olarak hesaplanacaktır.

Yetkili beyan sahibi, bir takvim yılı boyunca ithal edilen mal türü başına her yıl 31 Mayıs'a kadar toplam mal miktarı, bir önceki takvim yılında ithal edilen mallardaki gömülü (karbon) emisyonlarını, gömülü (karbon) emisyonlarına karşılık gelen CBAM sertifika sayısını, menşe ülkede ödenen karbon maliyetlerini içeren CBAM beyannamesini CBAM Yetkilisine ibraz edecektir.

Bu kapsamda, bir önceki yıl satılan tüm CBAM Sertifikaları her yıl 31 Temmuz itibarıyla CBAM Yetkilisi tarafından iptal edilecektir.

CBAM kapsamında hangi ithalatların raporlanması gerekmektedir?

Geçiş dönemi (01.01.2023-31.12.2025 tarihleri arası) boyunca, yalnızca CBAM Yönetmeliği'nin EK-I listesindeki malların ithalatında gümrük beyannamesi veren kişilerin üç aylık raporlama yükümlülüğü vardır. Geçiş döneminden sonra, raporlama yükümlülüklerine ek olarak CBAM sertifikaları aracılığıyla bu malların ithalatında karbon vergisi uygulanacaktır.

Raporlanması gereken ithalatlar aşağıda belirtilmiştir.

- ▶ CBAM Yönetmeliği EK-I listesindeki mallar,
- ▶ EK-I listesinde bulunup bulunmaması fark etmeksizin AB'ye ithal edilen DİR kapsamındaki işlenmiş mallar,
- ▶ Geçiş dönemi haricinde, AB'ye ithal edilen Hariçte İşleme Rejimi kapsamındaki işlenmiş mallardan EK-I'de listelenenler,
- ▶ Geçiş dönemi haricinde, iade edilen mal muafiyeti kapsamında AB'ye ithal edilen EK-I listesindeki mallar.

Taslak Yönetmelik'e göre ilk aşamada Sınırdaki Karbon Düzenleme Mekanizmasından etkilenecek sektörler aşağıda belirtilmiştir.

- ▶ Çimento (2523)
- ▶ Elektrik (2716)
- ▶ Gübre (2808-2814-3102)
- ▶ Demir-çelik (7205-7217)
- ▶ Alüminyum (7601-7609)

Hesaplama nasıl olacak?

EK-I listesindeki mallarda gömülü (karbon) emisyonları, CBAM Yönetmeliği EK-III'teki formüllere göre hesaplanır.

Basit ürünler: Yasal emisyon (raporlama dönemi boyunca tesisin üretim sürecinden kaynaklanan doğrudan ve dolaylı emisyonları) / aktivite seviyesi (raporlama döneminde tesiste üretilen ürün miktarı).

Karmaşık ürünler: Yasal emisyon (raporlama dönemi boyunca tesisin üretim sürecinden kaynaklanan doğrudan ve dolaylı emisyonları) + üretim sürecinde tüketilen girdilerdeki emisyon / aktivite seviyesi (raporlama döneminde tesiste üretilen ürün miktarı).

Varsayılan emisyon hesaplaması: AB'de en kötü performans gösteren %10 tesisin emisyonu.

CBAM kapsamında malların menşe ülkesi önemli midir?

CBAM Yönetmeliği şu ülkeler/bölgeler menşeli ürünlere uygulanmaz: İzlanda, Lihtenştayn, Norveç, İsviçre, Büsingen, Helgoland, Livigno, Septe veya Melilla. Bu nedenle, menşe ülkesi veya bölgenin gümrük kurallarına uygun olarak belirlenmesi oldukça önem arz etmektedir.

Eksik beyan ve cezalar

CBAM Sertifikalarının 31 Mayıs'a kadar teslim edilmemesi ya da hatalı emisyon beyanı yapılması durumunda, önceki yılın ortalama sertifika bedelinin 3 katı (3* ödenmeyen sertifika

miktarı*ortalama sertifika bedeli) kadar ceza uygulanacaktır. Hatalı beyan ve beyan vermeme durumlarının tekrarlanması halinde, ilgilinin CBAM yetkisi askıya alınabilir.

Öneriler

- ▶ CBAM Yönetmeliği ve AB ETS'deki eş zamanlı değişikliklerden kaynaklanan uyum ve raporlama yükümlülüklerinin işletmeler üzerindeki potansiyel etkileri değerlendirilmeli
- ▶ Mevcut tedarik zincirine dayalı olarak CBAM'ın mali etkisini ve mali etkiyi azaltıcı önlemleri değerlendirilmeli (örneğin, tedarik zinciri yapısı, kaynak bulma stratejisi, üretim planlaması ve ithal ürünlerdeki gömülü (karbon) emisyonlarını azaltmak için teknik iyileştirmeler)
- ▶ Türkiye'de yerleşik firmalar tarafından, AB'ye ihraç edilen mallarda bulunan gömülü (karbon) emisyonları hesaplanmalı
- ▶ AB'de yerleşik firmalar tarafından, AB'ye ithal edilen mallarda bulunan gömülü (karbon) emisyonları hesaplanmalı
- ▶ Üçüncü ülke üreticilerin ve tesislerin, CBAM yetkisine zamanında kaydolmaları için hazırlık yapılmalı
- ▶ Gümrük, CBAM ve bilgi gizliliği hususlarını dikkate alarak ileriye yönelik AB ithalat düzeni yeniden değerlendirilmeli
- ▶ AB'ye ithal edilen malların CBAM Yönetmeliği kapsamında olup olmadığı belirlenmeli (NACE kodu, menşe ülkesi)

Kaynakça

1. 30995 sayılı Geri Kazanım Katılım Payına İlişkin Yönetmelik
2. 07.02.2020 tarihli ve 34658 sayılı Olur; Geri Kazanım Katılım Payının Uygulanmasına Dair Usul ve Esaslar
3. 29.06.2020 tarihli ve 132882 sayılı Olur; Geri Kazanım Katılım Payına İlişkin Yönetmeliğin Uygulanmasına Dair Usul ve Esaslarda Değişiklik Yapılmasına Dair Usul ve Esaslar
4. 23.07.2020 tarihli ve 155226 sayılı Olur; Geri Kazanım Katılım Payına İlişkin Yönetmeliğin Uygulanmasına Dair Usul ve Esaslarda Değişiklik Yapılmasına Dair Usul ve Esaslar
5. 2872 sayılı Çevre Kanunu
6. EY Green Tax Tracker
7. 31621 sayılı Paris Anlaşmasının Onaylanmasının Uygun Bulduğuna Dair Kanun
8. 2021/0214 (COD) Proposal for a REGULATION OF THE EUROPEAN PARLIAMENT AND OF THE COUNCIL- Establishing a Carbon Border Adjustment Mechanism
9. Birleşmiş Milletler İklim Değişikliği Çerçeve Sözleşmesi Kyoto Protokolü

Bu makalede yer alan açıklamalar, yazarının konu hakkındaki kişisel görüşünü yansıtmaktadır. Makaledeki bilgi ve açıklamalardan dolayı EY ve/veya Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.'ye sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Mevzuatın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz.

Dolaylı vergilerde yeni bir beyanname: 3 No.lu KDV beyannamesi

1. Dijital ekonomi ile yeni bir dünyaya doğru

Endüstri devrimiyle yanmaya başlayan teknolojik gelişim ateşi 20. yüzyıla gelindiğinde daha da hızlanarak tüm dünyayı sarmış ve daha önce eşi benzeri görülmemiş bir çağ değişimine yol açmıştır. Gelişen teknoloji sadece insan hayatında değil aynı zamanda geleneksel ekonomi kavramlarında da köklü bir değişime ön ayak olmuştur. Başta e-ticaret, eğlence ve bilgiye erişim hizmetleri sağlayan sektörler olmak üzere reklamcılık, ödeme sistemleri ve bulut hizmetleri gibi birçok sektörde elektronik bir transformasyon yaşanarak yeni bir internet/platform ekonomisi veya daha çok duyduğumuz adıyla “dijital ekonomi” ortaya çıkmıştır.

2. Dijital ekonominin Katma Değer Vergisi Kanunu yönüyle incelenmesi

İnternet, yapısı gereğince sunduğu düşük maliyet, kullanım kolaylığı ve erişilebilirlik gibi elementleri sayesinde yeni kazanç kaynakları ortaya çıkartmakta ve elektronik ortamda sağlanan hizmetlerin çeşitliliği her geçen gün artmaktadır. Ancak geleneksel ekonomi üzerine hazırlanmış mali mevzuatlar ve Katma Değer Vergisi (KDV) Kanunu'nun temel yapı taşlarını oluşturan vergi tarhı, vergi sorumlusu ve mükellefiyet gibi kavramlar, globalleşen dünya ve dijital ekonominin büyümesi gibi etmenler karşısında yetersiz kalmıştır. KDV Kanunu'nda benimsendiği üzere destinasyon ilkesi gereğince mal tesliminin veya hizmet ifasının gerçekleştiği ülkede vergilendirilmesi gerekmektedir. Ancak elektronik ortamda sağlanan hizmetlerin İdareler tarafından tespit edilmesi ve denetlenmesi konusunda güçlükler yaşandığı için uzun bir süre boyunca söz konusu hizmetler vergilendirmeye tabi tutulmamış ve Türkiye'nin KDV matrah tabanı aşınmaya devam etmiştir.

KDV Kanunu'nun 9'uncu maddesinin 1'inci fıkrasında Türkiye'de mukim olmayan firmaların kazançlarının vergilendirilmesine yönelik olarak sadece aşağıdaki ibare yer almaktaydı:

“Mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir.”

Bu düzenlemeye göre Türkiye'de KDV mükellefi olmayan kişilerden KDV doğuracak bir hizmet alındığı zaman hizmeti alan kişinin, KDV mükellefi olsun ya da olmasın, 2 No.lu KDV beyannamesi vererek sorumlu sıfatıyla beyan ederek ödeme yükümlülüğünü yerine getirmesi gerekiyordu. Ancak vergi sorumlularının konudan bihaber olması veya işleyen bir denetim sisteminin olmaması vergilendirilmeyen kazançları ortaya çıkarmaktaydı.

Bu kapsamda konunun çözüme ulaşması amacıyla 5 Aralık 2017 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 7061 sayılı “Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” ile KDV Kanunu'nun vergi sorumlusu başlıklı 9'uncu maddesinin 1'inci fıkrasına aşağıdaki cümleler eklenmiştir:

“Şu kadar ki Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayanlar tarafından katma değer vergisi mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda

sunulan hizmetlere ilişkin katma değer vergisi, bu hizmeti sunanlar tarafından beyan edilip ödenir. Maliye Bakanlığı elektronik ortamda sunulan hizmetlerin kapsamı ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.”

Bu hizmeti sunanların vergi sorumlusu olarak belirlenmesi ile hem karışıklıkların önüne geçilmesi hem de takip sisteminin daha düzenli bir şekilde ilerlenmesi hedeflenmiştir. KDV Kanunu'nun 9'uncu maddesinde yapılan değişikliğe yönelik usul ve esasları belirlemek amacıyla da 31 Ocak 2018 tarihli Resmî Gazete'de Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 17) yayımlanmıştır.

3. 3 No.lu KDV Beyannamesine yönelik detaylar:

Usul ve esasları belirleyen Tebliğ'de Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayıp, Türkiye'de KDV mükellefi olmayan gerçek kişilere bir bedel karşılığında elektronik ortamda hizmet sunanların, bu hizmetlere ilişkin KDV'yi, "Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti" tesis ettirmek suretiyle beyan edeceği hüküm altına alınmıştır.

Söz konusu hizmet sunucularının bu işlemlere ilişkin KDV'yi, 3 No.lu KDV beyannamesi ile elektronik ortamda beyan etmesi gerekmektedir. Bu kapsamdaki hizmet sunucularının, ilk kez verecekleri 3 No.lu KDV beyannamesini vermeden önce, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın "www.digitalservice.gib.gov.tr" adresinde yer alan formu doldurmaları gerekir. Söz konusu formun elektronik ortamda doldurulup onaylanması üzerine, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı nezdinde, hizmet sunucusu adına "Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti" tesis ettirilir.

Bu kapsamdaki mükelleflerden ayrıca işe başlama bildirimini aranmaz. Mükellefiyet tesisi üzerine internet vergi dairesinde işlem yapılabilmesi için mükellefe kullanıcı kodu, parola ve şifre verilir.

Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti tesis ettirenlerin, herhangi bir had ile sınırlı olmaksızın beyannamelerini 213 sayılı Kanunun mükerrer 227'nci maddesi uyarınca meslek mensuplarına imzalatma zorunluluğu kapsamında olmamaları uygun görülmüştür.

Elektronik hizmet sunucusunun açıkça belirtilmediği ve bu durumun taraflar arasındaki sözleşmeye yansıtılmadığı, düzenlenen fatura ve benzeri belgelerde hizmete ve elektronik hizmet sunucusuna ilişkin bilgiler açıkça yer verilmediği hallerde, elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin KDV, elektronik hizmet sunumuna aracılık edenler tarafından beyan edilip ödenir.

Öte yandan, müşteriden bedel talep etme, söz konusu hizmete ilişkin genel şartları belirleme yetkisi veya hizmeti ifa etme yükümlülüğü bulunanlar, elektronik hizmet sunucusu olarak kabul edilir.

Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti kapsamında bulunanlar, Türkiye'de KDV mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sundukları hizmetler için, bu hizmetlerin tabi olduğu oranda KDV hesaplarlar. Bedelin

döviz olarak hesaplanması halinde döviz, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği günkü Resmî Gazete'de yayımlanan Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kuru üzerinden Türk parasına çevrilir. Merkez Bankası'nca Resmî Gazete'de ilan edilmeyen dövizlerin Türk parasına çevrilmesinde ise cari döviz kuru esas alınır.

Beyanı gereken herhangi bir işlemin olmaması halinde, ilgili döneme ilişkin beyanname verilmesine gerek yoktur. Beyan edilen KDV'nin, beyannamenin verilmesi gereken ayın 26'ncı günü akşamına kadar ödenmesi gerekir. Ödeme; vergi dairelerine ve tahsile yetkili bankalara yapılabileceği gibi, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın internet adresi (www.gib.gov.tr) üzerinden tahsile yetkili bankaların banka kartı veya kredi kartı ile de yapılabilir.

Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti kapsamında beyan edilen hizmetlere ilişkin olması şartıyla, Türkiye'de KDV mükellefiyeti bulunanlardan temin edilen mal ve hizmetler nedeniyle düzenlenen fatura ve benzeri belgelerde gösterilen KDV'nin, bu kapsamda beyan edilen işlemlere isabet eden kısmının KDV Kanunu'nun 29/1'inci maddesi kapsamında indirim konusu yapılması mümkündür.

Ayrıca bu düzenlemeler kapsamında elektronik ortamda hizmet sunanların beyan yükümlülüklerine uymamaları halinde Vergi Usul Kanunu kapsamında vergi cezalarının uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

4. Sonuç

Gelişen ve değişen teknolojilerle birlikte ortaya çıkan dijital ekonomi beraberinde yeni önlemlerin alınması ihtiyacını doğurmuştur. Yukarıda da bahsedildiği üzere geleneksel ekonomiye uyarlanarak hazırlanmış mali mevzuatlar, teknolojinin ve ekonominin evrimine ayak uydurmak zorunda kalmıştır.

Türkiye'nin KDV matrah tabanının aşınmasının önüne geçmek adına gerekli önlemlerin alınması gerekmektedir. Söz konusu koşulların devamlılığının sağlanması adına mevcut sistemlerin geliştirilmesi, elektronik ortamda sağlanan hizmetlere yönelik takip araçlarının güncellenmesi ve etkin bir şekilde işleyebilecek denetim mekanizmalarının sağlanması amacıyla gerekli adımların atılması gerekmektedir. Vergilendirilmeyen hizmetlerin tespiti amacıyla sektör bazında bir araştırma yürütülerek bir veri havuzu oluşturulması ve riskli hizmet sektörlerinin belirlenmesi büyük önem arz etmektedir.

Kaynakça:

- ▶ 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- ▶ Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 17)

Bu makalede yer alan açıklamalar, yazarın konu hakkındaki kişisel görüşünü yansıtmaktadır. Makaledeki bilgi ve açıklamalardan dolayı EY ve/veya Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.'ye sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Mevzuatın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz.

Hızlı kargo ve posta yoluyla muafien yapılan işlemler

Giriş

Hızlı kargo taşımacılığı yapan şirketler ve Posta İdaresine 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun (bundan sonra Kanun olarak anılacaktır) 225'inci maddesinin birinci fıkrası uyarınca dolaylı temsil yetkisi tanınması ile 2009/15481 sayılı Gümrük Kanununun Bazı Maddelerinin Uygulanması Hakkında Karar'ın (bundan sonra Karar olarak anılacaktır) 126'ncı maddesinde belirtilen eşyanın gümrük beyanı dâhil tüm gümrük işlemlerinin bu kişiler tarafından dolaylı temsil yoluyla Gümrük İdaresi nezdinde takip edilip, sonuçlanması mümkün hale gelmiştir.

Hızlı kargo taşımacılığı yapan şirketler ve Posta İdaresi tarafından dolaylı temsilci sıfatıyla genel olarak vergiden muaf veya maktu vergi oranları üzerinden gerçekleştirilen bu işlemlere ilişkin, adına işlem gerçekleştirilen şirketlere de çeşitli yükümlülükler getirmektedir.

İşbu yazımızda, hızlı kargo ve posta yoluyla gelen gönderilere ilişkin yapılan işlemler, bu işlemlere ilişkin muafiyet koşullarına getirilen kısıtlamalar ele alınacak olup, dolaylı olarak şirketlerin (gerçek kişiler adına yapılan işlemler ile yurt dışına yapılan gönderiler işbu yazımız konusu dışındadır) dikkat etmesi gereken hususlar üzerinde durulacaktır.

1. Dolaylı temsilci sıfatıyla posta idaresi veya hızlı kargo firmaları tarafından gerçekleştirilecek işlemler

Karar'ın 126'ncı maddesi uyarınca söz konusu firmalar posta yolu ve hızlı kargo taşımacılığı kapsamında gelen aşağıda belirtilen işlemleri şirketler adına dolaylı temsilci sıfatıyla Elektronik Ticaret Gümrük Beyannamesi (ETGB) tescil etmek suretiyle gerçekleştirilebilecektir:

- Doküman,
- Karar'ın 45'inci maddesinde belirtilen önemli değeri olmayan eşya,
- Karar'ın 100'üncü maddesinin birinci fıkrasının (ö) bendi kapsamı kitap veya basılı yayın,
- Kanun'un 167'nci maddesinin birinci fıkrasının sekizinci bendinin (d) alt bendi kapsamı numunelik eşya ve modeller,
- Kanun'un 167'nci maddesinin sekizinci fıkrasının (e) bendi kapsamı inceleme, analiz veya test amaçlı eşya.

1.1. Doküman

4 seri no.lu Gümrükler Genel Tebliği'nde doküman, bir kişiden diğer bir kişiye (tüzel kişiler dahil) gönderilen kişisel yazılı mesaj, kartpostal ile herhangi bir ticari değer taşımayan basılı materyal şeklindeki gönderi olarak tanımlanmış olup Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 2020/25 sayılı Genelge'si uyarınca dokümanların dolaylı temsilci sıfatıyla Posta İdaresi veya Bakanlıkça yetkilendirilmiş hızlı kargo firmaları tarafından serbest dolaşıma giriş işlemleri yapılabileceği belirtilmiştir.

1.2. Önemli değeri olmayan eşya

Karar'ın 45'inci maddesi maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca, Türkiye Gümrük Bölgesindeki bir tüzel kişiye posta ya da hızlı kargo taşımacılığı yoluyla gelen, bedeli gönderi başına toplam 22 Avro'yu geçmeyen ve ticari miktar ve mahiyet arz etmeyen eşyanın değeri üzerinden, 62'nci maddede belirtilen esaslar çerçevesinde tek ve maktu bir vergi tahsil edileceği hüküm altına alınmıştır.

Bahse konu madde metninden anlaşılacağı üzere anılan madde kapsamında işlem yapılabilmesi için;

- ▶ Eşyanın kıymetinin gönderi başına 22 Avro'yu geçmemesi,
- ▶ Ticari miktar ve mahiyet arz etmemesi,
- ▶ Kararın 62'nci maddesi kapsamında maktu verginin tahsil edilmesi,

gerekmektedir.

Eşyanın kıymetinin 22 Avro'luk yetki limitleri dahilinde olup olmadığının tespitinde kargo ücreti dikkate alınmayacaktır. Ayrıca, aynı gün içerisinde ithalata konu edilen, alıcısı ve göndericisi aynı olan gönderiler bir bütün teşkil ederek tamamının kıymeti birlikte dikkate alınacaktır.

Söz konusu madde kapsamında diğer bir sınırlama ise gönderinin ticari miktar ve mahiyet arz etmemesidir. Bunun anlamı ise gönderinin şirketler tarafından ticari faaliyetler kapsamında satışa veya üretime vs. konu edilmemesi anlamına gelmektedir. Bu noktada miktar olarak madde metninde herhangi bir miktar ifade edilmese de eşyanın miktarının niteliğine göre ticari nitelik gösterilebilecek miktarın üzerine çıkmaması gerekmektedir. Bu noktada, maktu vergi tahsilatında da atfı yapılan Karar'ın 62'nci maddesinde belirtilen brüt 30 kg, şirketler adına göz önüne alınabilecek bir limit değer olabileceği kanaatindeyiz.

Anılan maddenin uygulanmasına yönelik olarak, aynı zamanda Karar'ın 62'nci maddesinde belirtilen maktu vergilerin ödenmesi gerekmektedir. Bu noktada, dikkat edilmesi gereken husus 22 Avro'yu geçmeyen gönderiler için söz konusu maktu vergilerin tahsil edileceğidir. Buna göre;

- ▶ Avrupa Birliği ülkelerinden doğrudan gelmesi durumunda %18,
- ▶ Diğer ülkelerden gelmesi durumunda %20,
- ▶ Kitap veya benzeri basılı yayın için %0,
- ▶ 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli (IV) sayılı listede yer alan eşya olması durumunda yukarıdaki oranlara ilave %20,

oranında tek ve maktu bir vergi tahsil edilecektir.

Eşyanın kıymetinin 22 Avro'luk yetki limitlerini aşması halinde ise hızlı kargo ve posta yoluyla yapılacak diğer işlemler saklı kalmak kaydıyla (numune eşya ve model, inceleme, analiz ve test eşya ...vs.) söz konusu eşya için normal usulde bir gümrük beyannamesi açılması gerekmektedir.

1.3. Kitap veya basılı yayın

Karar'ın 100'üncü maddesinin birinci fıkrasının (ö) bendi kapsamında, miktar ve nitelik itibarıyla ticari değer taşımadıkları tespit edilen kamu kurum ve kuruluşlarına, kütüphanelere, müzeler, eğitim veya bilimsel araştırma ile uğraşan kuruluşlara gönderilen veya bunlar tarafından temin edilen kitap veya basılı yayınların hızlı kargo operatörleri ve posta idaresi tarafından dolaylı temsilci sıfatıyla gümrük vergilerinden muaf olarak yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Söz konusu madde hükmünden de anlaşılacağı üzere, anılan madde hükmünden kıymet sınırlaması olmaksızın yararlanabilecek kişiler;

- ▶ Kamu kurum ve kuruluşları,
- ▶ Kütüphaneler,
- ▶ Müzeler,
- ▶ Eğitim veya bilimsel araştırma ile uğraşan kuruluşlardır.

Bunlar dışındaki, tüzel kişilerin kitap ve benzeri basılı yayın gönderilerinde Karar'ın 45'inci maddede belirtilen kısıtlamalar geçerli olacaktır. Buna göre, 22 Avro'yu geçmeyen, ticari miktar ve mahiyet arz etmeyen kitap ve benzeri basılı yayınlar için vergi oranı %0 olarak ithalat işlemleri hızlı kargo ve posta yoluyla yapılabilecektir. Kıymeti 22 Avro'yu geçen ve bir tüzel kişiye gelen kitap ve benzeri basılı yayınlar için normal usulde bir gümrük beyannamesi açılması gerekmektedir.

1.4. Numunelik eşya ve modeller

Karar'ın 86'ncı maddesi numunelik eşya ve model deyimini belli bir tür eşyayı temsil eden ve sunuş şekli ve miktarı belli bir tür veya nitelikteki eşya için sipariş vermekten başka bir amaç için kullanılması mümkün olmayan her türlü madde veya örnek olarak tanımlamıştır.

Söz konusu madde hükmü çerçevesinde, numunelik eşya ve modeller gümrük vergilerinden muaf olarak posta idaresi veya hızlı kargo firmalarının dolaylı temsil yetkisi kapsamında beyan edilmek suretiyle gerçekleştirilir.

Eşyanın numune olup olmadığının belirlenmesinde, faturasında veya ambalajında numune olduğuna dair bir ibare olmadığı durumlarda, muayene memurunca eşyanın numune olduğuna kanaat getirilmesi halinde eşyanın işlemlerinin yukarıda bahsi geçen hükümler kapsamında sonuçlandırılması gerekmektedir. Bu noktada Gümrük İdaresi, muafiyetin uygulanması esnasında 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 tedbirleri alabilir.

Söz konusu madde kapsamında, siparişte bulunulmak için kullanılabilir nitelikteki numunelik eşya ve modellere muafiyet tanınacaktır. Dolayısıyla bu nitelikteki eşyalarında ticari nitelikte ve mahiyette kullanılmaması esas olduğu düşünülmektedir.

Ancak, söz konusu eşya için yukarıda belirtilen kısıtlamalar dışında miktar ve kıymet açısından da bir sınırlama olmadığını belirtmek gerekir.

1.5. İnceleme, analiz ve test amaçlı eşya

Karar'ın 91'inci maddesinde inceleme, analiz ve testte kastın eşyaya ilişkin bilgi edinme veya endüstriyel ya da ticari araştırma amaçlarına yönelik olarak, nitelikleri veya diğer teknik özelliklerinin belirlenmesi olduğu ifade edilmiştir.

Bu kapsamda, inceleme, analiz ve test amaçlı eşya gümrük vergilerinden muaf olarak posta idaresi veya hızlı kargo firmalarınca dolaylı temsil yetkisi kapsamında beyan edilmek suretiyle işlemleri gerçekleştirilebilir. Bahse konu, incelenecek veya analiz edilecek ya da test edilecek eşyanın, inceleme, analiz veya test sırasında tamamıyla sarf edilmesi veya aynı amaçla tekrar kullanılmayacak hale gelmesi esastır.

İnceleme, analiz veya test sonucu artık kalan ürünlerin (Artık ürünler deyimi, yapılan inceleme, analiz veya test sonucu ortaya çıkan ürünler; geride kalan ürünler deyimi ise kullanılmamış ürünler anlamına gelir) Gümrük İdaresinin kontrolü altında tamamen yok edilmesine, ticari olarak değersiz hale getirilmesine, gümrüğe terk edilmesine, mücbir sebepler ve beklenmeyen haller göz önüne alınarak ihraç edilmesine izin verilebilir. Geride kalan artık ürünler bunların uygulanmadığı durumlarda, eşyaya isabet eden gümrük vergileri, eşyanın inceleme, analiz veya test işlemlerinin tamamlandığı tarihteki niteliği, miktarı ve kıymeti göz önüne alınarak tahsil edilmesi gerekmektedir.

Ayrıca bahse konu kapsamdaki eşyanın kendi başlarına satış promosyonuna konu teşkil etmemesi ve serbest dolaşıma sokulma amacına uygun miktarı aşmaması gerekir. Belirtilen kısıtlamalar dışında miktar ve kıymet açısından da bir limit bulunmamaktadır.

2. Diğer kısıtlamalar

Yukarıda belirtilen kısıtlamalar ve muafiyet koşullarının yanı sıra hızlı kargo ve posta yoluyla yapılacak işlemlerde Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 2020/25 sayılı Genelge'sinde de bazı kısıtlamalar/sınırlamalar mevcuttur. Söz konusu kısıtlama/sınırlama getirilen eşyalara aşağıda yer verilmiştir:

- ▶ Şahsi tedavide kullanılmak üzere getirilen dışındaki ilaçlar,
- ▶ Yolcu beraberli kişisel eşya statüsü dışındaki cep telefonları,
- ▶ Hayvansal ürünler,
- ▶ Bitki veya bitkisel ürünler,
- ▶ Takviye edici gıdalar ve sporcu gıdaları,
- ▶ Kozmetik ürünler,
- ▶ Alkol ve alkollü ürünler ile tütün ve tütün ürünleri, ısıtılarak ya da yakılarak tüketilenler ve nikotin içersin ya da içermesin tütün mamulünü taklit eder tarzda kullanılan elektronik sigara ve elektronik nargile dahil her türlü mamul ve bu mamullerin tüketiminde kullanılan elektronik cihaz aksam, yedek parça ve solüsyonlar,
- ▶ Uyuşturucu ve uyarıcı etkiye haiz maddeler,
- ▶ Ateşli silahlar ve bıçaklar vs.

3. Dolaylı temsilci sıfatıyla Posta İdaresi veya hızlı kargo firmaları tarafından gerçekleştirilecek işlemlerde izin, şart, uygunluk belgesi uygulaması

Karar'ın 112'nci maddesi birinci fıkrası "97'nci maddenin ikinci fıkrası kapsamında serbest dolaşıma sokulan hava taşıtları hariç olmak üzere, bu Kısım hükümlerinin uygulanmasında diğer mevzuattan kaynaklanan tahdidi ve takyidi hükümler dikkate alınmaz." hükmünü amirdir.

Söz konusu madde hükmü kapsamında, anılan hükümler doğrultusunda Kararın beşinci kısmında yer alan ve dolaylı temsilci sıfatıyla posta idaresi veya hızlı kargo firmalarının gümrük vergilerinden muaf veya maktu vergi üzerinden uygulanacak işlemlerde ithal edilen eşyaya ilişkin diğer mevzuatlardan kaynaklı izin, uygunluk belgesi, CE vs. gibi kısıtlayıcı hükümler bu eşyalar için uygulanmayacaktır.

Bu noktada, özellikle bu eşyalar için muafiyet hükümlerinin doğru uygulanması önem arz etmektedir. Çünkü muafiyet koşullarına uymayan veya bu kapsamdan çıkartılan eşyalar için işlemler dolaylı temsilci sıfatıyla posta idaresi veya hızlı kargo firmaları tarafından yapılırsa dahi diğer mevzuatlardan kaynaklı izin, uygunluk belgesi, CE vs. gibi kısıtlayıcı hükümler bu eşyalar için uygulanabilir hale gelecektir.

Sonuç

Hızlı kargo taşımacılığı yapan şirketler ve posta idaresi tarafından dolaylı temsilci sıfatıyla şirketler adına yapılan ve genel olarak vergiden muaf veya maktu vergi oranları üzerinden gerçekleştirilen yukarıda belirtilen işlemler şirketler açısından maliyet ve zaman avantajı kazandırdığı muhakkaktır. Ancak, şirketlerin söz konusu işlemlere ilişkin muafiyet koşullarını bilmesi ve bu kapsamdaki eşyaların muafiyet kapsamında takibinin yapılması şirketlerin olası gümrük yaptırımlarıyla karşılaşmaması adına önem arz etmektedir.

Kaynakça:

1. 4458 sayılı Gümrük Kanunu
2. 2009/15481 sayılı Gümrük Kanununun Bazı Maddelerinin Uygulanması Hakkında Karar
3. 4 seri no.lu Gümrükler Genel Tebliği
4. 2020/25 sayılı Genelge

Bu makalede yer alan açıklamalar, yazarının konu hakkındaki kişisel görüşünü yansıtmaktadır. Makaledeki bilgi ve açıklamalardan dolayı EY ve/veya Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.'ye sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Mevzuatın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz.



Gümrük işlemlerinde dijital uygulamalar

1. Giriş

Gümrük işlemlerinde bilgi teknolojilerinin daha aktif bir şekilde kullanılarak gümrük süreçlerini daha hızlı, daha verimli ve daha şeffaf hale getirmek olarak düşünülebilecek "gümrükte dijitalleşme"; 1970'ler itibariyle dünyanın pek çok gelişmiş ekonomisinde dijitalleşmenin gümrük süreçlerine sağlayacağı katkıların fark edilmesi ile başlamıştır. Bu süreçte Dünya Gümrük Örgütü'nün de öncülüğünde birçok basitleştirme dijitalleşmenin desteğiyle uygulamaya geçirilmiştir. Bu anlamda ülkemizde ve dünyada gümrük ve gümrük süreçlerinin dijitalleştirilmesi için yapılmış pek çok uygulama olsa da gümrükleri dijital dünyaya entegre hale getirilerek optimal bir sistemin kurulması hala devam eden bir süreç. Dijitalleşmenin gümrük işlemlerine sağladığı faydaları ve ortaya çıkarttığı riskler; ülkemiz ve dünyadaki trend ve entegrasyon ile önümüzdeki süreçte gerçekleşmesi öngörülen gelişmeler; bu yazıda üzerine eğileceğimiz başlıca konu başlıkları olacak.

2. Hızlı, güvenli ve kolay gümrükleme ve uygulamalar

Dijital gümrük, gümrük vergilerinin toplanması, gümrük yükümlülüklerinin, malların, insanların, taşıtların ve dış ticaret kapsamında transfer edilen veya dış ticaret imkanlarından yararlanmak suretiyle hareket eden paranın akışının kontrol dijital sistemlerin kullanılması anlamına geliyor. Kâğıt tabanlı gümrük prosedürlerini elektronik ortama taşımak, böylece küresel gelişmelere daha uygun, daha verimli ve modern bir Gümrük ortamı yaratmak gümrükte dijitalleşmenin asıl amaçları arasında sıralanabilir.

Ticaret dünyası ve Gümrük İdareleri için hayatı kolaylaştıran dijital çözümler ve hizmetlere örnek olarak ülkemizde hayata geçirilen en önemli proje olan "BİLGE (Bilgisayarlı Gümrük Etkinlikleri)" Sistemi gösterilebilir. Gümrük beyannamesi tescilinden araç takibi prosedürlerine kadar pek çok hizmeti elektronik ortama alarak işlemlerin daha hızlı ve izlenebilir şekilde gerçekleşmesi sağlanmış, bu sayede de gümrük işlemleri dijitalleşen dünyaya uyumlu hale getirilmiştir. Dış Ticarete Risk Esaslı Kontrol Uygulaması (TAREKS), Tek Pencere Sistemi entegrasyonu ve gümrükleme sürecinin tahmini olarak ne kadar süreceğine dair bilgi de dahil olmak üzere çeşitli bilgilere kolaylıkla erişilebilen GET-APP gibi pek çok sistem dış ticaret aktörlerine aktif şekilde hizmet vermeye devam eden uygulamalardan yalnızca birkaçı. Kağıtsız Antrepo Beyannamesi uygulaması ise henüz pilot bölgede deneniyor olsa bile İdarenin dijitalleşme konusundaki net tutumunun görülebileceği bir başka uygulama olarak karşımıza çıkıyor.

Atılan adımlara bakıldığında tamamen elektronik bir gümrük sürecinin hedeflendiğini söylemek yanlış olmaz. Özellikle Dünya Gümrük Örgütü (WCO)'nün hukuki altyapısını oluşturarak ön ayak olduğu modernizasyon atılımı, dünya genelinde Tek Pencere Sistemleri ve yardımcı dokümanların elektronik ortama alınması gibi çeşitli yenilikleri dünya genelinde yaygınlaştırarak küresel ticareti daha entegre ve kolay hale getirmeye devam ediyor. Dünya Ticaret Örgütü'nün kıymet/menşe tespiti ve armonize sistemde ürün sınıflandırılmasına yardımcı uygulamaları olduğu gibi lokal idarelerin de ithalat sürecinde doğacak mükellefiyetlerin tespitine yönelik yardımcı uygulamaları yaygın şekilde kullanılmaktadır. Her ne kadar öncelikle ülkemiz ve dünyada hayata geçirilmiş veya geçirilmesi planlanan pek çok uygulama olsa da süreç hala tüm gümrük işlemlerini

kapsayacak şekilde genişletilmiş değil. Tam anlamıyla dijital bir gümrük sistemine gerçekleştirilmesi için ise sistem altyapısının kurulmasına ve tüm aktörlerin aktif katkılarına ihtiyaç duyuluyor.

Bu anlamda kağıtsız ortamda gerçekleşen veya bu konuda adım atılan işlemler nazara alındığında, transit, ihracat, antrepo beyanları, ATA karnesi uygulamaları, yolcu ve taşıt işlemlerinde Gümrük İdaresinin ithalat işlemlerinde tam olarak dijitalleşmeye geçme hedefinde olduğu bilinmektedir. Sürecin bu ayağının önceki dönemlerde yeni BİLGE projesi kapsamında yürütülmekteydi. Dış ticaret erbabının ve paydaşların beklentisi ise, bu tür çalışmalara devam ederek, tüm süreçlerin dijital ortama alınması, bununla da yetinilmeyerek bahsedilen çeşitli platformlar arasında entegrasyonun sağlanması olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır.

Genel olarak dijitalleşme başlığı altındaki konulara bakıldığında, belli bir tarihe kadar manuel yürüyen işlemlerin elektronik ortama alınması, bu uygulama ve işlemlerin diğer ilişkili elektronik alt modüllerle entegrasyonunun sağlanması, bugüne kadar mükellefle ilgili olmasına rağmen mükelleflere açık olmayan bazı idari kayıtların mükelleflerin erişimine açılması şeklinde gruplandırmak da mümkündür.

3. Dijitalleşme ve özel sektöre yansımaları

Gümrükleme süreçlerinin kısalması, işlemlerin daha kolay, güvenli ve efektif şekilde yapılabilmesi için hayata geçirilen bu ve diğer pek çok uygulamadan öngörülen şekilde faydalanabilmek amacıyla firmalar da süreçlerini dijitalleştirme çabalarına yoğunlaştı. Bu süreçte bilgi teknolojileri ve değişim yönetimi, entegrasyonun sağlıklı ve efektif bir şekilde gerçekleşmesi açısından ön plana çıkıyor. Dijitalleşme sürecinin iyi yönetilmesi ve takibinin iyi yapılması, firmaların ince eleyip sık dokuyarak planlaması ve yönetmesi gereken süreçler. Dijitalleşmek idareler ve firmalar için büyük faydalar sağlayacak olmakla beraber sürecin doğru yönetilememesi beraberinde ciddi riskleri de getiriyor. Değişimin her zamankinden hızlı ve yıkıcı olduğu günümüzde, mevcut gereklilikleri sağlamanın yanında değişime de kolay uyum sağlayabilecek sistemlerin kuruluyor olması yöneticilerin üzerine düşen önemli görevlerden. Halihazırda ERP sistemlerini gümrük işlemleri için efektif şekilde kullanan firmalar için dijitalleşme büyük bir risk olmasa bile küçük/orta ölçekli firmalar veya hala dijital uygulamalardan yeteri kadar faydalanmayan büyük firmalar için bu köklü dönüşümün sağlıklı yönetilmesi, firma kaynaklarının efektif kullanılması ve yasal gereklilikleri yerine getirme bakımından son derece önemli.

Gümrük İşlemlerinin Kolaylaştırılması Yönetmeliği ve YYS kavramlarının hayatımıza girmesi ile izlenebilirlik kavramı daha da önem kazandı. Bilindiği üzere YYS sahibi olabilmeyen bir koşulu da ticari kayıtların izlenebilir olduğunun Ticaret Bakanlığı tarafından incelenip teyit edilmiş olmasıdır. YYS sahibi firmalara sağlanan pek çok kolaylık bir bakıma firmaların dijitalleşme süreçlerine de ön ayak oluyor demek yanlış olmaz. Yüksek hacimlerdeki ticaretin takibinin kâğıt ortamında ve insan eliyle yürütülüyor olması her zaman hata ve izlenebilirlik riskini beraberinde getirmektedir. Bu yönüyle değerlendirildiğinde tüm firmaların izlenebilir ve güvenilir olduğu bir ticaret ortamının özendirildiği/teşvik edildiği sonucuna da varılabilir.

4. Değerlendirme

Bütün dünyayı etkisi altına alarak iş yapma modelinin yeniden şekillenmesinde önemli bir etken olan Covid-19 salgını ile dijitalleşme her zaman olduğundan daha çok konuşulur hale geldi. Uzaktan çalışma, kâğıt üzerinden yürüyen pek çok sürecin elektronik sisteme entegre edilmesine de ön ayak oldu. Gerek devlet kurumlarının ve gerek özel sektörün, ticaretin pandemi sürecinde de sorunsuz bir şekilde işleyebilmesi için sistemlerini yeni gereksinimlere göre yeniden şekillendirdiklerini görebiliyoruz. Yazımızda dijitalleşme sürecinin uzun yıllardır ticaret hayatımızda olmasının yanı sıra sürecin hala devam ettiğine değinmiştik. Dünya genelinde Gümrük İdarelerinin diğer ülkelerin idareleriyle iş birliği içerisinde çalışması amacıyla hazırlanan "Gümrük Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Anlaşması"¹ ve "Revize Edilmiş Kyoto Konvansiyonu"² nun öngördüğü bilgi alışverişi ve yardımlaşmanın, ülkeler arasındaki fiziki mesafeler dikkate alındığında dijital ortamda olacağını tahmin etmek güç değil. "Bilgi ve İletişim Teknolojilerinin Uygulanmasına İlişkin Gözden Geçirilmiş Kyoto Sözleşmesi Kılavuz İlkeleri"³; "Tek Pencere Özeti, Cilt 2"⁴; "Destekleyici Belgelerin Kaydileştirilmesine İlişkin Tavsiye"⁵; "Gümrük ve Diğer İlgili Mevzuat Bilgilerinin Elektronik İletimi ve Doğrulanması Hakkında Tavsiye"⁶ gibi Dünya Gümrük Örgütü'nün 2016 yılında yayımladığı "Dijitalleşmek"⁷ sayılı yayınında da özetlendiği gibi çeşitli düzenleme ve öneriler ile gümrük dünyasının dijitalleşmesi teşvik edilmeye devam ediliyor. Bu kapsamda İdarelerin ve tüm ticaret paydaşlarının dijitalleşme serüveninin bundan sonra da hız kesmeden devam edeceğini söyleyebiliriz.

Kaynakça:

- ▶ Digital Customs, the opportunities of the Information Age - WCO (<https://www.wcoomd.org>)
- ▶ T.C. Ticaret Bakanlığı (<https://www.ticaret.gov.tr/uygulamalar>)

¹ Model Bilateral Agreement On Mutual Administrative Assistance In Customs Matters, 2014, World Customs Organization

² International Convention On The Simplification And Harmonization Of Customs Procedures, 2006, World Customs Organization

³ International Convention On The Simplification And Harmonization Of Customs Procedures Ch:7, 2006, World Customs Organization

⁴ Building Single Window Environment Compendium Volume-2, World Customs Organization

⁵ Recommendation Of The Customs Co-Operation Council On The Dematerialization Of Supporting Documents, 2012, World Customs Organization

⁶ Recommendation Of The Customs Co-Operation Council Concerning The Electronic Transmission And Authentication Of Customs And Other Relevant Regulatory Information, 2005, World Customs Organization

⁷ Going Digital, 2016, World Customs Organization

Bu makalede yer alan açıklamalar, yazarının konu hakkındaki kişisel görüşünü yansıtmaktadır. Makaledeki bilgi ve açıklamalardan dolayı EY ve/veya Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş. 'ye sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Mevzuatın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz.

Gümrük Kanunu'nun geri verme kaldırma hükümlerinde yapılan son yasal değişikliğe ilişkin eleştirel bir değerlendirme

Bilindiği üzere, gözetim uygulamasının amacı, gerektiğinde korunma önlemlerine başvurmak üzere, bir malın ithalinde gerçekleşecek gelişmelerin izlenilmesinden ibaret olmasına rağmen uygulamada ortaya çıkan sorunlar nedeniyle sıkça tartışma konusu olmaktadır.

Bu uygulamaya göre, Ticaret Bakanlığı'nca ilgili Tebliğlerle belirlenen birim fiyatların altında birim kıymetlere sahip eşyanın ithali esnasında kural olarak Ticaret Bakanlığı'ndan gözetim belgesi alınmış olması gerekmektedir. Ancak bu belgenin düzenlenmesi için Bakanlıkça talep edilen ve eşyanın yurtdışındaki tedarikçisinden temin edilmesi gereken bilgi ve belgelerin çoğu zaman ticari sır gerekçesiyle temin edilemediği, temin edilebildiği hallerde ise gözetim belgesinin Bakanlıkça makul bir süre içerisinde düzenlenmediği ve bu nedenle ithalatçıların ithalat maliyetlerinin arttığı, kimi durumlarda ise Firmaların tedarik zincirinde aksamalar meydana geldiği gözlemlenmektedir.

Öte yandan, başvurmasına rağmen gözetim belgesini makul bir süre içerisinde alamayan veya bu belgeyi herhangi bir nedenle almak istemeyen ithalatçıların, ilgili eşyanın birim kıymetini gözetim belgesi ibrazını gerektirmeyen birim kıymet düzeyine yükseltmesi ve böylece gözetim belgesi almaksızın ithalat işlemini sonuçlandırması mümkündür.

Ancak ithal eşyasının birim kıymetinin bu şekilde yükseltilmesi, ithalat esnasında tahsil edilen ve neredeyse tamamı ad valorem usule göre hesaplanan gümrük vergilerinin ithalat esnasında fazladan ödenmesi ile sonuçlanmaktadır.

Daha sonra kimi ithalatçılarca, fazladan ödenen bu vergilerin Gümrük Kanunu'nun 211'inci maddesi kapsamında geri verilmesi talebiyle Gümrük İdarelerine başvurulmakta, bu başvuruların reddi üzerine ithalatçılarca yargı yoluna başvurulmaktadır.

Bu gibi ihtilaflarda mahkemelerce, ithal eşyasının gümrük kıymetinin belirlenmesine ilişkin usul ve esasların yanı sıra gözetim uygulamasının amacı ile bu uygulamanın esas karakterinin korunma önlemi olmadığı gerçeğinden hareketle davanın kabulüne ve yersiz ödenen gümrük vergilerinin faiziyle birlikte ithalatçılara iade edilmesine hükmedilmektedir.

Mahkeme kararlarının gereğini ifa eden Gümrük İdareleri, sonucu itibariyle gözetim belgesi alınmasını gerektirir birim fiyatlara sahip eşyanın ithali gözetim belgesi alınmaksızın tamamlandığı gerekçesiyle, bu kez ithalattan sonra gözetim belgesinin ibraz edilmesi talep edilmekte, bu belgenin ibraz edil(eme)memesi halinde ise ithalatçıların hakkında eşyanın gümrüklenmiş değerinin iki katı tutarında para cezası tatbik edilmekte, bu sefer de bu cezaları ihtilaf konusu olmakta; böylece ithalatçıların ile Gümrük İdareleri arasında gözetim belgesinden kaynaklanan ihtilaflar yıllarca sürebilmektedir.

Uygulamada yaşanan bu ihtilaflara son verebilmek ve ithalatçıların yersiz ödenen vergilerin mahkemeler kanalıyla geri alınmasının önüne geçmek adına, Gümrük Kanunu'nun 211'inci maddesinin 1'inci fıkrasının 2'nci bendinde 28.07.2021 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 7333 sayılı Kanun ile değişiklik yapılmıştır.

Bahse konu bentte, daha evvel kanunen ödenmemesi veya tahakkuk ettirilmemesi gereken gümrük vergileri ilgili kişinin kasten yaptığı bir tahrifat sonucunda ödenmiş veya tahakkuk ettirilmiş ise, bu vergilerin geri verilmesine veya kaldırılmasına ilişkin taleplerin kabul edilmeyeceği hüküm altına alınmış iken, değişiklik sonrasında anılan bent şu şekli almıştır.

“Ancak, kanunen ödenmemesi veya tahakkuk ettirilmemesi gereken gümrük vergileri ilgili kişinin kasten yaptığı bir tahrifat veya ticaret politikası önlemlerine tabi eşyanın gümrük kıymetinin yükümlünün kendi beyanı ile artırılması sonucunda ödenmiş veya tahakkuk ettirilmişse, bu vergilerin geri verilmesine veya kaldırılmasına ilişkin talepler kabul edilmez.”

Böylece aralarında gözetim uygulamasının da bulunduğu ticaret politikası önlemlerine tabi eşyanın gümrük kıymetinin beyan sahibince kendi beyanı ile artırılması halinde, yersiz ödenen bu vergiler için yükümlülerce yapılan geri verme ve kaldırma başvurularının kabul edilmeyeceği hususu kanunla hüküm altına alınmıştır.

Düzenleme sonrasında gözetim uygulamasından kaynaklanan ihtilafların hangi yönde ilerleyeceği, özellikle yargı mercilerinin bu son yasal düzenlemeyi ihtilafların çözümünde ne şekilde uygulayacağı bu aşamada öngörülemez. Ancak bu son yasal düzenleme, özellikle hatalı döviz cinsi veya yanlış faturanın beyanı gibi beşerî hatalardan kaynaklanan fazla vergi ödemelerinin geri verilmesinin önünde bir engel teşkil edebilecek niteliktedir. Bu meyanda, yapılan bu son yasal düzenleme, Türk Gümrük İdaresinin geri verme hükümlerine işlerlik kazandırma konusundaki çekimser yaklaşımı ile birlikte değerlendirildiğinde, beşerî hatalardan kaynaklanan ve esasında ilgisine iadesi gereken yersiz vergi ödemelerinin geri verilmesinin önünde bir engel teşkil edebilecek, bu nedenle, yapılan son yasal düzenleme yeni sorunlara yol açabilecek niteliktedir.

Ayrıca bu son yasal değişikliğin, pratikte gözetim uygulamasının amacının dışına çıkıldığı, bu uygulamanın daha ziyade bir korunma önlemi hüviyeti kazandığı yönündeki yaygın kanaati güçlendirmesi de olasıdır.

Kaldı ki belirli bir eşyanın ithal seyrinin izlenebilmesinin ancak mevcut gözetim uygulaması ile mümkün olduğu da söylenemez. Zira, gümrük beyanlarının BİLGE sistemi üzerinden, dijital ortamda yapıldığı günümüz koşullarında, ithal seyrin izlenmesi amaçlanan eşyanın birim kıymetleri de dahil olmak üzere her türlü veriye Bakanlıkça anında ulaşılması pekâlâ mümkündür.

Dahası, gözetim belgesi almakta yaşanan sorunlar ile gözetim belgesi alınmasını gerektirir birim kıymetlerin objektif olarak belirlenip belirlenmediği konusundaki tereddütler ortada iken, tedarik zincirindeki aksamaları önlemek adına ithal eşyanın gümrük kıymetini yükselterek ithalat yapmak durumunda kalan dış ticaret erbabının vergi yükünün artmasına neden olacak bu son yasal düzenlemenin vergilerin kanuniliği ilkesine uygunluğunun tartışmaya açık olduğu düşüncesindeyiz.

Sonuç olarak, uzun yıllardır yaşanan gözetim ihtilaflarını idare lehine çözmeyi amaçlayan ve gözetim belgesi uygulamasına bir nevi korunma önlemi vasfı kazandıracak olan bu son değişikliğin somut norm denetimi yoluyla anayasaya uygunluk denetiminden geçirilmesinde yarar bulunduğu kanaatindeyiz.



Bu makalede yer alan açıklamalar, yazarının konu hakkındaki kişisel görüşünü yansıtmaktadır. Makaledeki bilgi ve açıklamalardan dolayı EY ve/veya Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş. 'ye sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Mevzuatın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz.

Mahkeme kararı ışığında beyanname tescili sonrasında ikincil işlem görmüş ürünlerin KKDF karşısındaki durumu

I. Giriş

Kaynak kullanımını destekleme fonu ("KKDF"), 07.06.1988 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 88/12944 sayılı kararla uygulamaya girmiştir. Kaynak kullanımını destekleme fonunun amacı, anılan kararın ilk maddesinde kalkınma planı ve yıllık programlarda öngörülen hedeflere uygun olarak yatırımların yönlendirilebilmesi ve ihtisas kredilerinde kredi maliyetlerinin düşürülmesi olarak belirtilmiştir.

II. Kaynak kullanımını destekleme fonunun konusu

88/12944 sayılı Karar'ın 3'üncü maddesinde KKDF'nin konusuna giren işlemler düzenlenmiştir. Mezkûr madde uyarınca; bankalarca kullanılan krediler, finansman şirketlerince kullanılan krediler, bankalar ve finansman şirketlerinin yurt dışından sağladıkları krediler, bankalar ve finansman şirketleri dışında Türkiye'de yerleşik kişilerin yurt dışından sağladıkları krediler, kabul kredili, vadeli akreditif ve mal mukabili ödeme şekline göre yapılan ithalat işlemleri KKDF'nin konusunu oluşturmaktadır. Bu kapsamda kaynak kullanımını destekleme fonunun konusu, temel olarak krediler ve vadeli ithalat işlemleridir. Vadeli ithalat işlemleri kararda kabul kredili, vadeli akreditif ve mal mukabili ödeme şekline göre yapılan ithalat işlemleri olarak sayılmıştır. Haliyle, bedelin ithalattan önce ödendiği, uluslararası ticarete kullanılan ödeme şekillerinden "peşin", "akreditifli" ve "vesaik mukabili" ödeme şekilleri ile yapılan ithalatlar KKDF kesintisine tabi olmamaktadır.

Uygulamada ise bir ithalat işleminin KKDF'ye tabi olup olmadığının tespitinde, taraflar arasında kararlaştırılan ödeme şeklinden ziyade, mal bedelinin satıcıya transfer edildiği tarih ve ithalat beyannamesinin tescil tarihi dikkate alınmaktadır. Zira, Ticaret Bakanlığı Gümrükler Genel Müdürlüğü tarafından 18.03.2011 tarihinde yayımlanan 2011/6 sayılı Genelge uyarınca KKDF kesintisine tabi olmayan ödeme şekillerine göre gerçekleştirilen ithalatta mal bedelinin, proforma fatura veya kesin satış faturası tarihine bakılmaksızın serbest dolaşıma giriş beyannamesinin tescil tarihinden önce (bu tarih dahil) ilgili bankaya yatırılması ve ilgili banka tarafından da bu bedelin ihracatçıya transferinin en geç iki iş günü içerisinde tamamlanmış olması gerekmektedir. Gümrük işlemleri açısından bakıldığında bu düzenleme ile serbest dolaşıma giriş beyannamesinin tescil tarihinin esas alınacağı belirtilmiştir. Eğer ki vadeli olarak ithal edilen bir eşyadan bahsediyor isek geçici ithalat veya dahilde işleme rejimi kapsamında KKDF'nin tahsil edilmeyeceği düzenlenmiştir.

Genel kurallar bu yönde olmakla birlikte, gümrük işlemlerinin çeşitliliği ve özellikli bazı gümrük işlemlerinin mevcudiyeti karşısında, bu genel kuralları her ithalat işlemine uygulamakta zaman zaman tereddütler ortaya çıkmaktadır. Bu tereddütleri bertaraf etmek ve uygulama birliği sağlamak adına Ticaret Bakanlığı'nca kimi özellikli işlemler için bir takım düzenleyici idari işlemlerin yürürlüğe konulduğu görülmektedir.

Bakanlığın düzenlemesine konu olan bu özellikli işlemlerden biri de dahilde işleme rejimi kapsamında ithal edilen eşyanın işlenmesi sonucu elde edilen ancak niteliği itibarıyla ihraç edilme yükümlülüğü bulunmayan ikincil işlem görmüş ürünlerdir.

III. İkincil işlem görmüş ürünlerin ithalatında KKDF kesintisi

2005/8391 sayılı Dahilde İşleme Rejimi Kararı'nda asıl işlem görmüş ürün ve ikincil işlem görmüş ürün tanımları yapılmıştır. Anılan karar uyarınca asıl işlem görmüş ürün "Dahilde işleme rejimi kapsamında elde edilmesi amaçlanan ürünü", ikincil işlem görmüş ürün ise "İşleme faaliyetleri sonucunda elde edilen asıl işlem görmüş ürün dışındaki ürünü" ifade etmektedir.

Örneğin, gıda sektöründe faaliyet gösteren bir firmanın dahilde işleme rejimi kapsamında kabuklu ceviz ithal edip Türkiye'de işledikten sonra paketlenmiş ceviz içi ihraç etmeyi taahhüt ettiğini ve bu işlem için dahilde işleme izin belgesi aldığını varsayalım. İthal eşyanın (kabuklu ceviz) Türkiye'de işlenmesi sonucu elde edilen ve ilgili izin belgesi kapsamında ihracı taahhüt edilmemiş olan ceviz kabukları dahilde işleme rejimi uygulaması açısından ikincil işlem görmüş ürün olarak kabul edilmektedir.

Yürürlükteki düzenlemelere göre, ikincil işlem görmüş ihraç edilmesi gerektiği ile ilgili bir yükümlülük bulunmamasına rağmen, bu gibi eşya için imha, gümrüğe terk veya serbest dolaşıma sokma gibi gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulması gerekmektedir.

Dahilde işleme rejimi kapsamında elde edilen ikincil işlem görmüş ürünlerin serbest dolaşıma sokulmak istenmesi halinde, bu ürünlerin ne şekilde vergilendirileceği konusu gündeme gelmektedir. Zira, yukarıda yer verdiğimiz örnek üzerinden izah edecek olursak, gerçekte yurtdışından kabuklu ceviz ithal edilmesine rağmen serbest dolaşıma sokulan eşya ceviz kabuğudur.

Bu konu Kanun koyucu tarafından Gümrük Kanunu'nun 114 ve 115'inci maddelerinde düzenlenmiştir. Anılan Kanun'un 114'üncü maddesine göre, dahilde işleme rejimi kapsamında bir gümrük yükümlülüğünün doğması halinde, 115'inci madde hükümleri saklı kalmak kaydıyla, gümrük vergileri, ithal eşyasının dahilde işleme rejimine ilişkin beyannamenin tescil tarihindeki vergi oranı ve diğer vergilendirme unsurları göz önünde bulundurularak hesaplanır.

Kanun'un 115'inci maddesinde ise, dahilde işleme rejimi kapsamında elde edilen ikincil işlem görmüş ürünlerin serbest dolaşıma sokulması halinde ithalat vergilerinin asıl işlem görmüş ürünün ihraç edilen kısmı oranında ikincil işlem görmüş ürünlerin serbest dolaşıma girişine ilişkin beyannamenin tescil tarihindeki vergi oranı ve diğer vergilendirme unsurları esas alınarak hesaplanır. Ancak, izin hak sahibi, bu ürünlere ilişkin vergilerin 114'üncü maddede belirtilen usule göre tahakkukunu talep edebilir.

Bu düzenlemelere göre, yukarıda verdiğimiz örnekte ceviz kabuklarını serbest dolaşıma sokmak isteyen belge sahibi, dilerse Kanun'un 114'üncü maddesi uyarınca ithal eşyası olan kabuklu cevizin Türkiye'ye ithalinde kullanılan giriş beyannamesinin tescil tarihindeki vergi oranı ve diğer vergilendirme unsurlarına göre vergi öder; dilerse de Kanun'un 115'inci maddesi kapsamında ve ceviz kabuklarının serbest dolaşıma sokulmasına ilişkin beyannamenin tescil tarihindeki vergi oranı ve diğer vergilendirme unsurlarına göre hesaplanacak gümrük vergilerini öder.

Bu iki uygulama arasındaki temel fark şudur: 114'üncü maddeye göre olan hesaplamada ithal eşyası (kabuklu ceviz)

ve bu eşyanın dahilde işleme rejimine girişindeki vergilendirme unsurları esas alınır iken, 115'inci maddeye göre olan hesaplamada ikincil işlem görmüş ürün (ceviz kabuğu) ve bu eşyanın serbest dolaşıma giriş tarihindeki vergilendirme unsurları dikkate alınır.

İşte bu noktada, ikincil işlem görmüş ürünün serbest dolaşıma giriş rejimine tabi tutulması halinde, kaynak kullanımını destekleme fonu kesintisinin yapıp yapılmayacağı konusu geçmiş yıllarda tartışma konusu olmuş ve bu hususta Gümrükler Genel Müdürlüğü'nce yayımlanan 13.02.2021 tarihli ve 2013/6 sayılı Genelge'de düzenleme yapılmıştır. Söz konu genelge uyarınca;

- ▶ Dâhilde işleme rejimi kapsamında üretilen ikincil işlem görmüş ürünlerin serbest dolaşıma giriş rejimine tabi tutularak Gümrük Kanunu'nun 114'üncü maddesine göre vergilendirilmesi halinde (ithal eşyasının dahilde işleme rejimine ilişkin beyannamenin tescil tarihindeki vergi oranı ve diğer vergilendirme unsurlarına göre), eşya bedelinin dahilde işleme rejimine ilişkin verilen gümrük beyannamesinin tescil tarihinden sonra ödenmesi durumunda,
- ▶ Dâhilde işleme rejimi kapsamında üretilen ikincil işlem görmüş ürünlerin serbest dolaşıma giriş rejimine tutularak Gümrük Kanunu'nun 115'inci maddesine göre vergilendirilmesi halinde ise (ikincil işlem görmüş ürünlerin serbest dolaşıma girişine ilişkin beyannamenin tescil tarihindeki vergi oranı ve diğer vergilendirme unsurlarına göre), eşya bedelinin serbest dolaşıma giriş rejimine ilişkin gümrük beyannamesinin tescil tarihinden sonra ödenmesi durumunda,

KKDF kesintisi yapılacağı düzenleme altına alınmıştır.

Dolayısıyla, Genelge'de, Gümrük Kanunu'nun 114 ve 115'inci maddelerinde yapılan ayırımın aynen KKDF düzenlemelerinde de benimsendiği görülmektedir.

Ancak bu noktada tereddüt teşkil eden husus şudur: Her ne kadar anılan Genelge'de KKDF konusu ikincil işlem görmüş ürünlerin serbest dolaşıma sokulmasında esas alınan ilkelere göre belirlenmiş ise de dahilde işleme rejimi kapsamında yapılan ithalatın KKDF'den muaf olacağı konusunda 88/12944 sayılı Kararda açık düzenleme bulunmaktadır.

Ayrıca, olağan ticari işleyişte dahilde işleme rejimi kullanıcılarıncı aslında ithal eşyanın satışından dolayı satıcıya bir ödeme yapılmakta, ikincil işlem görmüş ürün için (örneğinimizde ceviz kabukları için) ayrıca bir ödeme yapılmamaktadır.

Hal böyle olunca, 2013/6 sayılı Genelge'de getirilen esasların KKDF'nin işleyişine uygun düşüp düşmediği konusunda tereddütler oluşmuştur.

Bu tereddütler, aşağıda aktarılacak olan bir Danıştay Kararı ile açıklığa kavuşmuştur.

IV. İkincil işlem görmüş ürünlerin KKDF'ye tabi olup olmadığına ilişkin mahkeme kararı

Danıştay 7'nci Dairesi'nin Esas No: 2016/490, Karar No: 2018/2391 sayılı, 05.04.2018 tarihli temyiz kararına konu olayda;

- ▶ Dahilde işleme izin belgesi kapsamında ithal edilen ürünlerin yurt içinde işlenmesinden sonra asıl işlem görmüş ürünün yanı sıra ikincil işlem görmüş ürün elde edildiği;

- ▶ 07.05.2012 tarihli ve 04.06.2012 tarihli serbest dolaşıma giriş beyannameleriyle ithal edilen ikincil işlem görmüş eşyaya ilişkin banka transferlerinin tescil tarihinden sonra yapıldığından bahisle, 13.2.2013 tarih ve 2013/6 sayılı Gümrükler Genel Müdürlüğü Genelgesi'nin "dahilde işleme rejimi kapsamında üretilen ikincil işlem görmüş ürünlerin serbest dolaşıma giriş rejimine tabi tutularak Gümrük Kanunu'nun 115'inci maddesine göre vergilendirilmesi halinde, eşya bedelinin serbest dolaşıma giriş rejimine ilişkin gümrük beyannamesinin tescil tarihinden sonra ödenmesi durumunda KKDF kesintisi yapılacaktır" yönündeki düzenlemeden bahisle ek olarak tahakkuk ettirilen kaynak kullanımı destekleme fonu payına muhatap firma tarafından itiraz edildiği;
- ▶ İtiraz merciince, kaynak kullanımı destekleme fonu payına vaki itirazın tahakkuk tutarı azaltılarak düzeltilerek onanması suretiyle reddine dair işlem tesis edildiği;
- ▶ Bahse konu itirazın reddi üzerine, muhatap firma tarafından anılan işlemin iptali istemiyle dava yoluna başvurulduğu;
- ▶ Davayı inceleyen İlk derece mahkemesince tesis edilen kararlar söz konusu ikincil işlem görmüş ürünlerin davacı adına 2012 yılında tescilli serbest dolaşıma giriş beyannameleriyle serbest dolaşıma sokulduğu; geriye yürümezlik ilkesine aykırı bir şekilde, 2012 yılında gerçekleştirilen ithalat işlemi ile ilgili olarak daha sonraki bir tarih olan 13.2.2013 tarihinde yayımlanan 2013/6 sayılı Genelge hükümlerine göre işlem tesis edilmesinde hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle davanın kabulüne hükmedilerek dava konusu idari işlemin iptal edildiği;
- ▶ Anılan karara karşı davalı İdarece temyiz yoluna başvurulması üzerine Danıştay tarafından yapılan temyiz incelemesinde özetle; serbest dolaşımda olmayan eşyanın, dahilde işleme rejimi çerçevesinde, Türkiye'de işlenerek veya başka eşyanın üretiminde kullanılarak Türkiye Gümrük Bölgesinden ihraç edilmek kaydıyla, geçici olarak giriş aşamasında eşya bedelinin yurt dışına transfer edildiği, sadece eşyaya ilişkin vergilerin kural olarak giriş sırasında tahakkuk ettirildiği; üretilen veya işleme sonucunda elde edilen ikincil işlem

görmüş ürün için ihracatçıya asıl eşya bedelinden ayrı bir ödeme yapılmadığı; ikincil işlem görmüş ürün ile ilgili olarak üçüncü bir kişi adına düzenlenmiş herhangi bir satış faturasının olmadığı, dolayısıyla kaynak kullanımı destekleme fonu kesintisi yapılamayacağı sonucuna ulaşıldığı; anılan gerekçe doğrultusunda itirazın reddi işlemini iptal eden mahkeme kararında sonucu itibarıyla isabetsizlik görülmemekle davalı İdarenin temyiz isteminin reddine karar verildiği;

görülmektedir.

V. Sonuç ve değerlendirme

Anılan Danıştay kararının değerlendirilmesinde, kararda gümrük uygulamalarından kaynaklanan KKDF'nin konusunun özü itibarıyla vadeli (kredili) ithalat işlemleri olduğu gerçeğinden hareket edildiği, buna göre, ikincil işlem görmüş ürünler için ayrıca bir ödeme yapıp yapılmadığının Danıştay tarafından dikkate alındığı, dava konusu olayda bu ürünler için satıcıya veya 3'üncü bir kişiye ayrıca bir ödeme yapılmadığı dikkate alınarak, Genelge'de öngörülen aksine, ithal eşya için yapılmış olan ödemenin ikincil işlem görmüş ürünlerin KKDF karşısındaki durumuna esas alınamayacağına hükmedildiği görülmektedir.

Buna göre, dahilde işleme rejimi kapsamında elde edilen ikincil işlem görmüş ürünlere ilişkin olarak satıcıya veya 3'üncü bir kişiye ithal eşyasının bedelinin dışında ayrıca bir mal bedeli ödenmiyor ise, artık vadeli/kredili bir ithalat işleminden bahsedilemeyeceğinden, bu gibi ürünlerin serbest dolaşıma girişinin KKDF'nin konusu olmayacağı sonucuna varılmaktadır.

Kaynakça

- ▶ 88/12944 sayılı Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu Hakkında Karar
- ▶ Danıştay 7'nci Dava Dairesi'nin Esas No: 2016/490, Karar No: 2018/2391 sayılı, 05.04.2018 Tarihli Kararı



Bu makalede yer alan açıklamalar, yazarının konu hakkındaki kişisel görüşünü yansıtmaktadır. Makaledeki bilgi ve açıklamalardan dolayı EY ve/veya Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.'ye sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Mevzuatın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz.

Varış öncesi gümrükleme

1. Giriş

Dış ticaret işlemlerinde yaşanan önemli sorunlardan bir tanesi de şüphesiz ithalat/ ihracat süreçlerinde yaşanan zaman kayıpları ve dolayısıyla oluşan maliyet artışıdır. Günümüzde uluslararası lojistik süreçlerinin hızlı, öngörülebilir ve sorunsuz bir şekilde yönetilmesi firmalar açısından büyük önem arz etmektedir. Bugün olduğu gibi geçmişte de uluslararası eşya ticareti sırasında oluşan ve tedarik süreçlerini uzatan bir etken de gümrükleme süreçlerinde yaşanan zaman kayıplarıydı. Gümrük Birliği'nin bir parçası olan ülkemizde Gümrük İdareleri globalleşen ve değişen ticaret akışına en hızlı uyum sağlayan kurumlarımızdandır. Yetkilendirilmiş Yüklümlü Statü Belgesi ve BİLGE sistemi, Tek Pencere Sistemi gibi uygulamalar ile gümrük işlemlerinin dijitalleştirilmesi Ticaret Bakanlığının ticaretin kolaylaştırılması için hayata geçirdiği uygulamalardan yalnızca birkaçı olarak örnek verilebilir.

2. Genel olarak varış öncesi gümrükleme

Genel olarak Gümrük İdarelerimizi günümüz küresel ticaretin gerekliliklerine uygun hale getirerek ticareti kolaylaştıran pek çok uygulamadan bir tanesi de 2019 yılında Varış Öncesi Gümrük İşlemlerine İlişkin Gümrük Genel Tebliği (Seri No 1) ile hayatımıza giren "Varış Öncesi Gümrükleme" uygulamasıdır. Özellikle ham madde ve ara mal ticaretinde yaşanan zaman kayıplarının önlenmesi ve sürecin daha da hızlı ve sorunsuz bir şekilde ilerlemesi için bakanlık tarafından yayımlanan Varış Öncesi Gümrük İşlemlerine İlişkin Gümrük Genel Tebliği (Seri No 1) ile yapılan düzenlemede hedeflenen; gümrük beyannamesi verme sürecinin öne çekilmesi, Gümrük İdaresinden kaynaklı beklemelerin önüne geçilmesi, gümrük işlem süreçlerinin hızlandırılması, ihracatçılarımızın ham madde ve ara malı ithalatındaki dış ticaret süreçlerinden doğan zaman kayıplarının telafi edilmesi, doğabilecek ilave maliyetlerin (tahmil, ardiye, terminal, demuraj giderleri vb.) azaltılması ve bu sayede üretimin ve ihracatın desteklenmesidir. [1]

Varış öncesi gümrükleme işlemleri, dış ticarete konu olan eşyanın varışında teslim edilmesini hızlandırmak amacıyla, Gümrük İdaresine fiilen ulaşmadan önce veya henüz ulaştıktan sonra gümrük beyannameleri dahil olmak üzere, ithalata dair dokümanların ve gerekli diğer belgelerin sunulması imkânı sağlamaktadır. [1]

3. Uygulamanın kapsamı

23 Ocak 2019 tarihli Resmî Gazete 'de yayımlanan bu Tebliğ ile, Serbest Dolaşıma Giriş ve Dahile İşleme Rejimi kapsamında denizyolu konteyner taşımacılığı ile Türkiye Gümrük Bölgesi'ne gelen yerli üretimde girdi olarak kullanılabilen eşyanın ilgili rejime giriş işlemlerinin Türkiye Gümrük Bölgesine gelişinden önce başlanabilmesi mümkün hale getirilmiştir. 31455 sayılı, 15 Nisan 2021 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan (Varış Öncesi Gümrük İşlemleri) (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Varış Öncesi Gümrük İşlemleri) (Seri No: 2)'de ise varış öncesi gümrükleme işlemleri havayolu taşımacılığına da uygun hale getirilmiştir. Ham madde veya üretimde girdi olarak kullanılabilen, üreticinin ihtiyacı olan ürünlerin yer aldığı; 15. fasıldan 96. fasıla kadar toplam 43 fasıldaki birçok GTİP numarasını kapsayan ürünler listesi bu kolaylıktan faydalanabilmektedir.

4. Kimler, nasıl yararlanabilir, hangi eşya kapsamdadır?

Varış öncesi gümrük işlemlerinden YYS sahibi firmalar ile Varış Öncesi Gümrük İşlemlerine İlişkin Gümrük Genel Tebliği (Seri No 1) kapsamında Gümrük ve Dış Ticaret Bölge Müdürlüğüne başvuru yapıp onay almış firmalar faydalanabilmektedir.

a) YYS'li firmalar bu uygulamadan nasıl faydalanır?

Bir firmanın yetkilendirilmiş statü sahibi (YYS) olmak için sağlamış olduğu şartlara (Türkiye Gümrük Bölgesinde yerleşik olması ve en az üç yıldır faaliyette bulunması, Yönetim Kurulu Üyeleri'nin kanuna muhalefetten ceza veya mahkûmiyet kararı bulunmaması vb.) benzer şartlar, varış öncesi gümrükleme uygulamasından faydalanabilmesi için de aranmaktadır. Bu sebeple YYS sahibi firmalar; ticarete konu ürünün Bakanlığın yayınladığı listede yer alması ve imalat/üretimde kullanılacağına taahhüt edilmesi halinde bu uygulamadan doğrudan faydalanabilmektedir. [2]

b) YYS harici firmalar bu uygulamadan nasıl faydalanır?

Yetkilendirilmiş statü sahibi (YYS) sahibi olmayan yükümlülerin bu uygulamadan yararlanmak için 2019/12 sayılı Genelge ekinde yer alan başvuru formu ve diğer belgelerle birlikte Gümrük ve Dış Ticaret Bölge Müdürlüğüne başvurmaları gerekmektedir. Varış Öncesi Gümrük İşlemlerine İlişkin Gümrük Genel Tebliği (Seri No 1)'in 4. maddesi çerçevesinde gerekli şartların firma tarafından sağlanması gerekmektedir. Eksik belge veya bilgi bulunduğu tespit edildiğinde ise, eksikliklerin tamamlanması için 30 gün süre verilir. [3]

Bölge Müdürlüğüne başvuruları onaylanan yükümlülere ait bilgiler, Gümrükler Genel Müdürlüğüne iletilir ve ilgili yükümlünün varış öncesi gümrük işlemlerinden faydalanmasına ilişkin gerekli yetkilendirmeler BİLGE sisteminde yapılır. [3]

2019/12 sayılı Genelgeye göre; Tebliğ hükümlerinden yararlanan yükümlünün, belirtilen şartları kaybetmesi halinde varış öncesi gümrükleme izni geri alınmaktadır. [3]

5. Diğer şartlar, beyan ve kontroller

Söz konusu uygulamadan faydalanmak isteyen firmaların dikkat etmesi gereken önemli hususlardan bir tanesi de ithal eşyasının Bakanlığın web sayfasında yayımlanan listedekilerden olmasıdır.

Deniz yolu taşımacılığına özel olarak varış öncesi gümrükleme işlemi yalnızca konteyner liman takip sisteminin uygulandığı İdarelerde geçerli olup kapsamdaki eşyanın parsiyel taşımacılık kapsamında olmaması gerekmektedir. [1]

Varış öncesi gümrük beyannamesinin tescil edilebilmesi için özet beyanın mevcut olması yeterli olup, özet beyanın onaylanmış olmasına gerek bulunmamaktadır. Esasen bu noktada, varış öncesi gümrükleme süreci normal gümrükleme sürecinden ayrılmaktadır. Zira normal işleyişte, varış bildirimini onaylanması üzerine eşya boşaltılabilmekte ve bu noktadan itibaren beyanname vermek mümkün iken, varış öncesi gümrüklemede, özet beyanın verilmiş olması yeterlidir. Bu

uygulamayla, varış bildirimini yapılması beklenilmeksizin, detaylı beyanname tescil etmek mümkün hale gelmiştir.

Burada dikkat edilmesi gereken bir diğer husus ise özet beyan ile beyannamede yer alan bilgilerin tutarlılığıdır. Alıcı numarası, vergi numarası, tarife pozisyonu, kap-ağırlık ve konteyner numarası bilgilerinin uyumlu olması, özet beyan ile beyanname arasındaki bağlantının kurulması açısından önem arz etmekte olup bu bağlantının kurulmadığı durumlarda gümrük beyannamesi İdarece iptal edilecektir. Özet beyanda yer alan ve yukarıda sıralanan bilgiler dışında kalan bilgilerin değişmesi durumunda beyannamede düzeltme talep edilebilmekte ve varış öncesi gümrükleme işlemi askıya alınmadan devam etmektedir. Bu kapsamda Ticaret Bakanlığı tarafından yayımlanan Varış Öncesi Gümrük İşlemleri Kılavuzu'nda "BS-18" kodu (varış öncesi gümrükleme işlemi) ile işlem yapılan eşya için ayrıca bir özet beyan verilmesinin daha sağlıklı olacağı belirtilmiştir.

Varış öncesi gümrükleme işlemine tabi eşya için verilen gümrük beyannamesi risk analizinin ardından yeşil, sarı veya kırmızı hat üzerinden işlemlerine devam edilmektedir. Sarı Hat üzerinden işlem gören beyanname muhteviyatı eşya için muayene memuruna belge üzerinde kontrol yapılmakta ve muayenenin olumlu sonuçlanması durumunda vergilerin ödenmesi mümkün hale gelmektedir. Bu kapsamda yeşil ve sarı hatta işlem gören beyannamelerin belge kontrolünün yapılabilmesi için beyanname ekinde yer alması gereken TPS/TAREKS No, fatura, emsal tahlil raporu gibi belgelerin hazır olması gerekmektedir. Kırmızı hatta işlem gören beyannameler ise varış öncesi gümrükleme kapsamında değerlendirilmez ve muayene memuruna gümrük beyannamesinde düzeltme yapılarak "BS-18" basitleştirilmiş usul kodu iptal edilir. Sarı ve yeşil hatta tabi tutulan, muayene işlemleri tamamlanmış ve ilgili rejim uyarınca vergileri ödenmiş veya teminata bağlanmış gümrük beyannameleri varış bildirimini onayı ile birlikte serbest dolaşıma giriş rejiminde kapalı, dahilde işlem rejiminde kapatılabilir statüye gelmektedir.

Gümrük Yönetmeliği'nin 196. maddesi uyarınca laboratuvar tahliline tabi ürünler varış öncesi gümrükleme kapsamında işlem görememektedir. İthal izin veya uygunluk belgesine tabi eşyalar ise ilgili kurumdan söz konusu izin veya uygunluk belgesinin alınabilmesi halinde varış öncesi gümrüklemeden faydalanabilmektedir.

Eşyanın taşınmasına veya ambalajlanmasına mahsus eşyanın geçici ithalat kapsamında ithal edilmesi durumunda ise "5300" rejim kodu ile beyanname açılmakta ve söz konusu beyannameye ilave bir kalem eklenerek varış öncesi gümrük işlemlerinden yararlanacak eşya "4000" rejim kodu ile beyan edilmektedir.

Varış öncesi gümrükleme izninin geçerlilik süresi, iznin verildiği yılı izleyen takvim yılını takip eden üçüncü yılın son gününe kadardır. İzin sahibi tarafından izin süresinin uzatılmasının talep edilmesi halinde iznin sona erdiği yılın Kasım ayı içerisinde Varış Öncesi Gümrükleme Genel Tebliği'nin 6. maddesinde belirtilen belge ve bilgilerle birlikte başvuruda bulunması gerekmektedir. Başvuru, bahse konu Tebliğ'in 7. maddesi kapsamında değerlendirilerek uygun bulunması halinde izin süresi izleyen takvim yılını takip eden üçüncü yılın son gününe kadar uzatılmaktadır.

6. Değerlendirmemiz

Söz konusu uygulamanın ithalat sürecinin kısaltılması, maliyetlerin azaltılması noktasında atılan adımlardan birisi olarak karşımıza çıkmakta; bu bakımdan genel olarak zaman ve dolayısıyla da havayolu ve denizyolu ticaretinde maliyetlerin azaltılmasına imkân veren bir uygulama olduğu söylenebilir. Bu sistemin ticari hayatımıza entegre edilmesi ülkemiz açısından ticaretin kolay ve efektif yapılabilmesine olanak sağlaması bakımından önemli bir gelişme. Türkiye'nin dış ticaretinde; en çok ithalatın denizyolu ve takiben havayolu ile yapıldığı göz önünde bulundurulduğunda, ülkemize denizyolu ve havayolu ile ithal edilen eşyaların tedarik süre ve maliyetlerini kısaltan bu sistemin firmalar için kayda değer bir kolaylık olduğu kanaatindeyiz.

Kaynakça:

- ▶ [1]Gümrükler Genel Müdürlüğü İthalat ve Menşe Dairesi -Varış Öncesi Gümrük İşlemleri Kılavuzu
- ▶ [2]Varış Öncesi Gümrük İşlemlerine İlişkin Gümrük Genel Tebliği (Seri No 1)
- ▶ [3]TC Ticaret Bakanlığı- Varış Öncesi Gümrük İşlemleri Genelgesi



Bu makalede yer alan açıklamalar, yazarının konu hakkındaki kişisel görüşünü yansıtmaktadır. Makaledeki bilgi ve açıklamalardan dolayı EY ve/veya Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.'ye sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Mevzuatın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz.

Yetkilendirilmiş yükümlü statüsü mevzuatı kapsamında ön inceleme ve yerinde inceleme süreçleri

Yetkilendirilmiş yükümlü statüsü (YYS), firmalara her ne kadar birçok gümrük işlemleri kolaylaştırması sağlasa da beraberinde birtakım yükümlülükleri de getirmektedir. YYS sahibi firmaların genel yükümlülükleri, Gümrük İşlemlerinin Kolaylaştırılması Yönetmeliği'nin (GİKY) 153. maddesinde belirlenmiştir. Bu kapsamda firmaların, YYS için aranan koşulların karşılanmaması durumunda ya da sertifikanın kaybedilmesine neden olabilecek bir değişikliğin ortaya çıkması durumunda, ortaya çıkan değişikliği sertifikayı düzenlemiş olan Bölge Müdürlüğüne bildirilmesi zorunludur. Yine, sertifika alım sürecinde mevcut olmayan fakat sertifika alındıktan sonra gerçekleşen yeni bir hizmet alımı olması, sözleşme yapılması, taahhüt alınması gibi durumlarda sertifikanın alınmasında sağlanan tüm koşulların aynı şekilde YYS'ye uygun olarak sağlanması beklenmektedir. Bu yükümlülüklerin yanında ayrıca yıllık faaliyet raporu, dış ticaret eğitimleri, güvenlik eğitimleri, iç kontrol ve iç denetim gibi birtakım faaliyetlerin de belirli periyotlarda sağlanması gereklidir.

Öte yandan, yetkilendirilmiş yükümlü sertifikası ve sertifika kapsamı yetki ve izinlerin koşullarına ilişkin incelemeler "ön inceleme" ve "yerinde inceleme" olmak üzere 2 aşamadan oluşmaktadır. Ön inceleme yapmaya Bölge Müdürlüğü, yerinde inceleme yapmaya sonradan kontrol yetkilileri görevlidir. 20 Şubat 2020 tarihinde yapılan değişikliklerle normalde 3 senede bir yapılmakta olan ön izleme ve yerinde izleme süreçleri artık 5 senelik periyotlarla yapılmaktadır.

Ön izleme süreçleri

Ön izleme, YYS sahiplerince bu sertifikanın verilmesine ilişkin koşullar ile sertifika kapsamı izin ve yetkilerin verilmesine ilişkin koşulların sağlanmaya devam edilip edilmediğinin belirlenmesi amacıyla yetkili Bölge Müdürlüklerince gerçekleştirilen inceleme faaliyetini içermektedir. Ön izleme faaliyetleri, GİKY 6. maddesinin (a) ile (h) bentleri ve 8. madde sayılanlar dışında yer alan ön inceleme konularının tümünün karşılanıp karşılanmadığına yönelik olarak bakanlık veri tabanları üzerinden tespit edilir.

5. yıl sonunda Yönetmelik'in 10'uncu maddesinin birinci fıkrasında sayılan belgeler firma tarafından ilgili Bölge Müdürlüğüne teslim edilir. Ek-2'de yer alan soru formu da sertifika sahibinin mevcut durumunu yansıtacak şekilde güncellenir. Hazırlanan soru formu, sertifikanın düzenlendiği tarihten sonraki beş yıllık dönemlerin sonuna tekabül eden tarihi izleyen üçüncü ayın sonuna kadar sertifikayı düzenlemiş olan Bölge Müdürlüğüne gönderebilir. Örneğin X Firması 16 Mayıs 2016'da YYS almış olsun. Bu durumda 5 yıllık süre sonu 16 Mayıs 2021 olacaktır. Fakat soru formunu, 2021 Ağustos ayının sonuna kadar bölge müdürlüğüne iletilmesi beklenir.

Bölge Müdürlüğü tarafından yapılan ön inceleme faaliyetinin olumlu sonuçlanması halinde, güncel soru formu ve ön izleme sonuçlarını içeren İzleme Değerlendirme Formuna ilişkin işlemlerin tamamlanması halinde 5 iş günü içerisinde Genel Müdürlüğe iletilmektedir.

Genel Müdürlük gerekli görmesi halinde soru formunun beş yıllık periyotlar haricinde de güncellenmesini isteyebilir.

Yerinde izleme süreçleri

Yerinde izleme, YYS sahiplerince bu sertifikanın verilmesine ilişkin koşullar ile sertifika kapsamı izin ve yetkilerin verilmesine ilişkin koşulların fiili olarak uygulanıp uygulanmadığının sonradan kontrol yetkilileri tarafından denetlenmesi sürecidir. Diğer bir deyişle, soru formunda yer alan konulara ilişkin verilen cevaplar doğrultusunda başvuru sahibi firmanın bu cevapları fiilen uygulanıp uygulanmadığı kontrol edilmektedir. Sertifikanın düzenlendiği tarihten itibaren 5 yılda bir sonradan kontrol yetkilisi tarafından GİKY 13. maddesinin ikinci ve altıncı fıkrasında yer alan yerinde incelemeye konu olan koşulların karşılanıp karşılanmadığı tespit edilmektedir.

Yerinde izleme süreci, güncel soru formu ve İzleme Değerlendirme Formunun Genel Müdürlüğe iletilmesinden başlamaktadır. Yerinde izleme faaliyetinin sonuçlarını içerecek şekilde hazırlanan yerinde inceleme değerlendirme formu, yerinde izlemenin tamamlanmasından sonraki 5 iş günü içerisinde Genel Müdürlüğe iletilmektedir. Yetkilendirilmiş yükümlülerce gerçekleştirilen gümrük işlemleri, aynı zamanda Sonradan Kontrol ve Riskli İşlemlerin Kontrolü Yönetmeliği kapsamında sonradan kontrole tabi tutulmaktadır. Genel Müdürlükçe görülen hallerde beş yıllık periyotlar dışında da yerinde izleme yapılmasına karar verilebilmektedir.

Sonuç olarak, YYS kapsamında izleme faaliyetlerinin ve diğer yükümlülüklerin zaman zaman firmalar tarafından iş yükü yarattığı düşünülmektedir fakat YYS'nin avantajlarına bakıldığında aslında işin doğası gereği bu yükümlülüklerin mevcut bulunması gerekmektedir. Bunun nedeni, YYS'li firmalarının Gümrük İdaresi nezdinde güvenilir firma olarak değerlendirilmesinden kaynaklanmaktadır. YYS'nin bu bağlamda firmalara sağladığı kolaylıkların, yükümlülüklerden daha çok olduğu değerlendirilmektedir. YYS sahibi olmayan firmalar kırmızı veya sarı hattan gümrük işlemlerini tamamlarken, YYS sahibi firmalar yeşil hattan muayeneye tabi tutulmadan gümrük işlemlerini hızlı bir şekilde tamamlamaktadır. Ayrıca YYS sahibi firmalar gümrükleme sürecinde oluşan (ardiye, demuraj, mesai vb.) masraflar asgari düzeydedir. Bu sayede de YYS sahibi firmalar hem zamandan hem masraflardan büyük bir ölçüde tasarruf etmektedir.

Kaynakça

- ▶ Resmî Gazete (2013). "Gümrük İşlemlerinin Kolaylaştırılması Yönetmeliği" Tarih: 10 Ocak 2013, Resmî Gazete Sayı: 28524. Erişim Adresi: <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2013/01/20130110-2.htm> (16.11.2017)
- ▶ Resmî Gazete (2017). "Yetkilendirilmiş Yükümlülerin İzlenmesi Tebliği" Tarih: 14 Mart 2017, Resmî Gazete Sayı: 3007 Erişim Adresi: Başbakanlık Mevzuatı Geliştirme ve Yayın Genel Müdürlüğü (resmigazete.gov.tr)

Bu makalede yer alan açıklamalar, yazarının konu hakkındaki kişisel görüşünü yansıtmaktadır. Makaledeki bilgi ve açıklamalardan dolayı EY ve/veya Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.'ye sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Mevzuatın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz.



YYs'de yeni bir yaklaşım: Kayıt yoluyla beyan mümkün mü?

Giriş

İthalat ve ihracatçı şirketler için zaman, en önemli meselelerdendir. Fakat genellikle bürokratik süreçlerden, sistemsel aksaklıklardan, İdarenin yapısal sorunlarından vb. kaynaklı olarak şirketler ithalat ve ihracat işlemlerindeki süreleri kısaltamamakta bu da şirket içerisindeki süreçleri yavaşlatmaktadır. Dış ticaret işlemlerinde, işleme konu eşya türüne göre farklı birçok taraf bulunabilmekte ve bu tarafların her biri farklı sürelerle tabi farklı usullerle işlemlerini yerine getirebilmektedir. Bunun bir sonucu olarak da şirketler gerekli izinlerin alınması ve/veya ihtiyaç duyulan belgelerin temini gibi birtakım süreçlerde zorluklar yaşamaktadır. Ancak, ithalat yapan firmalar için gerekli işlemlerin ve belge akışının en kısa sürede tamamlanması, tedarik zincirinin diğer halkaları olan üretim, satış gibi süreçlerin de hızlı ilerlemesine katkı sağlayacaktır. Bu nedenle dış ticarete tedarik hızı şirketler için büyük önem taşımaktadır.

Gümrük mevzuatında yükümlülerin bu işlemleri daha kısa sürede ve etkin bir şekilde tamamlaması için yararlanılabilecek bazı uygulamalar bulunmaktadır. Bunların en önemlisi hiç şüphesiz Yetkilendirilmiş Yükümlü Statüsü (YYs)'dür. Ülkemizde birçok şirket, YYs sayesinde birtakım formalite ve usullerin etkin şekilde kullanılmasını sağlayan basitleştirilmiş usullerden yararlanmaktadır. Mevzuatta genel olarak düzenlenmekle birlikte pratikte uygulaması olmayan ve basitleştirilmiş usuller arasında sayılan bir seçenek olarak kayıt yoluyla beyan usulü bu çalışmanın konusunu oluşturmaktadır. Söz konusu uygulama 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 71'inci maddesinde kayıt yoluyla beyan sistemi basitleştirilmiş usul kapsamında yer alsa da sistemin işleyişine yönelik usul ve esaslar belirlenmediği için ülkemizde uygulanmamaktadır.

Kayıt yoluyla beyan sistemi

Kayıt yoluyla beyan sistemi, Gümrük Yönetmeliği'nde; eşyanın rejime geçişine ilişkin gümrük işlemlerinin Gümrük İdaresi yerine yükümlünün kendi tesislerinde yerinde gümrükleme yoluyla gerçekleştirilmesi ve Gümrük İdaresince uygun bulunması halinde, beyanın beyanname verilmesi yerine ticari kayıtlara giriş yoluyla yapılması olarak tanımlanmaktadır. Diğer bir deyişle, eşyanın beyan sahibi, eşyaya ilişkin kayıtları sistemine girdiğinde, gümrüğe ayrıca sunmadan eşya serbest dolaşıma girmiş sayılacaktır.

Mevzuattaki yeri

Kayıt yoluyla beyan Gümrük Kanunu'nun 71'inci maddesinde sayılan usuller arasında yer almakta ancak mevzuatta bu usulün kullanılmasına dair bir düzenleme bulunmamaktadır.

Kayıt yoluyla beyan ile ilgili mevzuatta yer alan bazı önemli maddeler ve açıklamalar şu şekildedir:

Gümrük Kanunu
Madde 71-

"1. Gümrük İdareleri, usul ve formalitelerin mümkün olduğunca basitleştirilmesi için ve gümrük işlemlerinin yürürlükteki hükümlere uygun olarak yürütülmesini sağlayacak şekilde, yönetmelikle belirlenen şartlar altında;

(...)

c) Eşyanın ilgili rejime geçişinin kayıt yoluyla yapılmasına, İzin verebilirler.

(c) bendinin uygulanmasında beyan sahibi eşyayı gümrüğe sunma yükümlülüğünden muaf tutulabilir.

Basitleştirilmiş usulle beyan, ticari veya idari belge yahut kayıt, eşyanın teşhisi için gerekli bilgileri kapsamak zorundadır. Kayıt yoluyla işlem yapılan hallerde kayıt tarihinin yazılması şarttır.

2. Beyan sahibi genel, dönemsel veya özet niteliğinde bir tamamlayıcı beyanda bulunur. Tamamlayıcı beyanın aranmayacağı haller yönetmelikle belirlenir.

3. Tamamlayıcı beyanlar ile 1 inci fıkranın (a), (b) ve (c) bentlerinde sözü edilen beyanlar, ayrılmaz bir bütündür ve basitleştirilmiş işleme ilişkin beyannamelerin tescil tarihinden itibaren hüküm ifade ederler. 1 inci fıkranın (c) bendinde belirtilen hallerde kayıt işlemi, 60 ıncı maddede sözü edilen beyannamenin tescili ile aynı hukuki sonucu doğurur."

Gümrük Yönetmeliği
Madde 140-

(...)

"(3) Kanununun 71 inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde belirtilen eşyanın kayıt yoluyla rejime girişi usulünden yetkilendirilmiş yükümlü sertifikasına sahip kişiler yararlandırılabilir."

"(4) Kanununun 71 inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde belirtilen eşyanın kayıt yoluyla rejime girişi usulünden yararlanılabilmesi, ihracat rejimi hariç olmak üzere, kapsamı ve miktarı Bakanlıkça belirlenecek teminatın verilmesi koşuluna bağlıdır."

(...)

Madde 150-

(...)

"(4) Söz konusu tamamlayıcı beyan serbest dolaşıma giriş beyannamesiyle yapılır. Bu beyannameler ayrıca tescil edilmez. Söz konusu beyannamelerde duruma göre ya daha önce beyanname yerine kullanılan ticari veya idari belgeye ve bu belgenin tesciline ya da ilgili rejime geçişin kayıt yoluyla yapılması durumunda söz konusu kayda ilişkin bilgilerin yer alması gerekir. Gümrük beyannamesi aranmayacak haller ve diğer usul ve esaslar Müsteşarlıkça belirlenir."

(...)

Güncel mevzuatın yanı sıra hazırlanan yeni Gümrük Kanunu taslağında kayıt yoluyla beyandan daha ayrıntılı ve net bir şekilde bahsedilmiştir. Hazırlanan yeni Gümrük Kanunu Taslağının 136. Maddesinde kayıt yoluyla beyan başlığı altında yöntem hakkında bilgiler verilmiştir.

Kayıt yoluyla beyan usulüne ilişkin temel hükümler mevzuatta yer alsada bu usulün uygulanmasına imkân veren alt düzenleme bulunmamaktadır. Bu nedenden dolayı fiilen uygulanması açısından pek çok soru işareti taşımaktadır. Bu soru işaretlerinin giderilmesi için dünyadaki benzeri uygulamalara bakmakta ve işleyişi hakkında fikir sahibi olmakta fayda vardır.

Birleşik Krallık'taki benzeri uygulama

Brexit süreci ve sonrasında Birleşik Krallık, aşamalı olarak gümrük uygulamalarını düzenlemiştir. Bu kapsamda da ilk aşamada Ocak 2021'den 31 Aralık 2021'e kadar, kontrol edilmeyen Avrupa Birliği mallarının ithalatında gümrük beyannamesi yerine "ertelenmiş beyanname" kullanma seçeneğini devreye almıştı. Gümrük beyannamesini tescil ettirmek için prosedürlerini henüz tamamlamamış veya uygulamaya koymayan firmalar bu yöntemden faydalanmıştır. Firmalar ayrıca bu yöntemle ileri bir tarihte verecekleri tamamlayıcı beyanname ile vergi ödemelerini yapacaklardır.

Bu yöntemde malların ithalatını gerçekleştirmek için iki ana şart vardır:

- 1- Gümrük beyannamesi vermek yerine işlemleri kendi kayıtlarına almak,
- 2- 175 gün içerisinde bir tamamlayıcı beyan vermek.

Firmaların bu yöntemden faydalanmak istemesi halinde gümrük beyannamesi doldurmak yerine işlemleri kendi kayıtlarında tutmaları yeterlidir. Kayıtları tutulan eşyalar serbest dolaşıma girebilirler. Bu noktadan sonra firmaların tek yapması gereken 175 gün içerisinde tamamlayıcı beyannameyi yetkili İdareye sunmaktır.

Bu yöntemi kullanacak firmaların kayıtlarında tutması gereken bilgiler ise şunlardır: Kayıtlara giriş tarihi ve saati, gümrük prosedür kodu, DUCR (Tek taşıma senedi referans numarası), eşya tanımı, miktarı, faturalar, gümrük kıymeti, para birimleri ve değerlendirme yöntemleri, alıcı ve satıcı bilgileri, mal kodu.

Bu uygulama kapsamında ithalatçı firmalar gerekli izin ve belgeleri alarak belirtilen bilgilerini kendi kayıtlarında tutmakta, 175 gün içerisinde tamamlayıcı beyannameyi teslim etmeleri gerekmektedir. Bu tamamlayıcı beyan, şirketin işlemi yaptığı tarihteki kendi kayıtlarına girdiği eşyaya ilişkin bilgileri içerecek, tamamlayıcı beyan İdare tarafından kabul edildikten sonra, bir sonraki ayın 15'ine kadar şirket vergileri ödeyecektir.

Bu uygulama sayesinde şirketler hem işlem tarihinde gümrük beyannamesi hazırlama zorunluluğundan kurtulmuş olmakta hem de ödemesi gereken vergilerin daha ileri bir tarihte ödenmesi imkanından yararlanmaktadır.

Sonuç

Hali hazırda ülkemizde uygulanmayan kayıt yoluyla beyan modelinin dünyada örneklerinin bulunduğu bilinmektedir. Bu model, uygulanması halinde firmalara pek çok fırsat sunmakta ve uygulayanlara modeli uygulamayan firmalara karşı birçok açıdan fark yaratma imkânı sağlanmaktadır. Bu avantajların başında da zaman ve maliyet kalemleri öne çıkmaktadır.

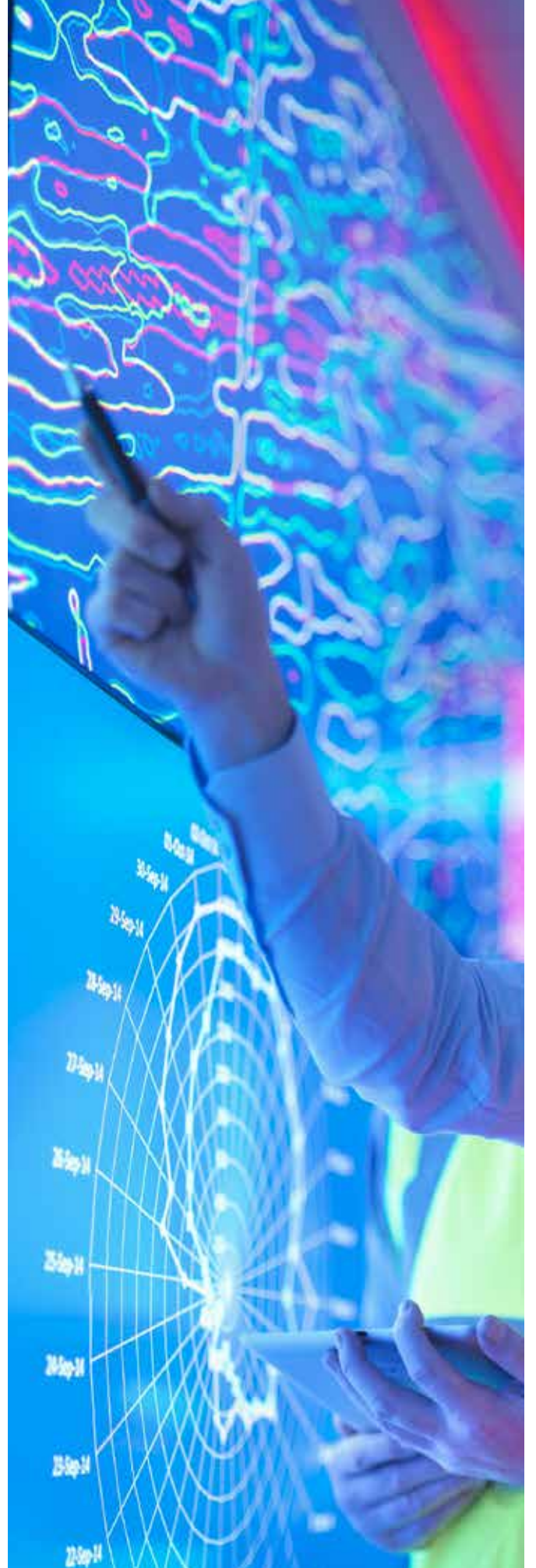
Mevcut durumda Gümrük Yönetmeliği'nin 140/3'üncü maddesinde bu usulden YYS sahibi firmaların yararlandırılabilceği belirtilmektedir. Ancak YYS uygulamasını yön veren Gümrük İşlemlerinin Kolaylaştırılması Yönetmeliği'nde kayıt yoluyla beyan uygulamasına dair bir ifade bulunmamaktadır. Dolayısıyla son dönemde öne çıkan, yerinde gümrükleme, varış öncesi beyan gibi kayıt yoluyla beyan uygulamasının da hayata geçirilmesi; hem YYS altındaki gümrük işlemlerinin kolaylaştırılması ve basitleştirilmiş usuller kapsamındaki enstrümanların çeşitlendirilmesi bakımından, hem de Kanun ve Yönetmelikte temel hükümleri bulunan ancak uygulanamayan böyle bir kolaylaştırmanın hayata geçirilmesi anlamında dikkate değer bir adım olacaktır.

Çalışmanın önceki kısımlarında da belirtildiği üzere, özellikle YYS sahibi firmalar sağlamak ve devam ettirmekle yükümlü oldukları kayıt, izlenebilirlik ve arşivleme gereklilikleri açısından bu usulü uygulamaya hazır firmalar olarak öne çıkmaktadır.

Kaynakça:

- ▶ GY, Gümrük Yönetmeliği. Resmî Gazete 27369 (7 Ekim 2009). Erişim 29 Aralık 2021. <https://mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/yonetmelik/7.5.13472.htm>
- ▶ GK, Gümrük Kanunu (Kanun No. 4458). Resmî Gazete 23866 (4 Kasım 1999). Erişim 29 Aralık 2021. <https://mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=4458&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=5>
- ▶ "YENİ GÜMRÜK KANUNU TASLAĞI" 2019, <<https://files.igmd.org.tr/doc/dokumanlar/yeni-gumruk-kanunu-taslagi-25.01.2019.pdf>>, (29 Aralık 2021)
- ▶ "How to delay customs declarations", <https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/1041530/How_to_delay_customs_declarations.pdf>, (29 Aralık 2021)
- ▶ "The Border with the European Union" 2021, <https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/1041528/2021_December_BordersOPModel.pdf>, (29 Aralık 2021)

Bu makede yer alan açıklamalar, yazarının konu hakkındaki kişisel görüşünü yansıtmaktadır. Makedeki bilgi ve açıklamalardan dolayı EY ve/veya Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.'ye sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Mevzuatın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz.



Armonize sistemde yapılan yeni değişiklikler

Dünyadaki değişim hızının en büyük etkenlerinden teknolojik gelişim, her geçen gün yeni ürünlerin piyasaya çıkmasına, üretiminin ve tüketiminin yapılmasına, dolayısıyla da ticarete konu olmasına sebep oluyor. Son yıllardaki teknolojik değişimin hızına pandeminin getirdiği yeni alışkanlıklar ve anlayışlar da eklenince ticarete konu olan ürünlerin sayısında ve yapısında ciddi değişimler yaşandı. Bu değişimlerin gümrük işlemlerinin akışına yansımaları da bir o kadar doğal bir gelişme oldu.

Bu doğrultuda, Dünya Gümrük Örgütü de armonize sistemde değişiklik yapılacağını ifade etti. 2022 yılı itibarıyla değişime uğrayacak GTİP'ler birçok yeniliği de beraberinde getiriyor.

Bilindiği üzere, 1970'li yıllardan bu yana 200'den fazla ülke tarafından gümrük vergileri ve uluslararası ticaret istatistiklerinin toplanması için temel olarak kullanılan ve uluslararası ticaretteki malların %98'den fazlasının HS kodu ile sınıflandırıldığı bu sistem, uluslararası ticaretin akışkanlığı için gerekli olan evrensel bir ekonomik dil haline geldi. Türkiye de bu sisteme dahil ülkeler arasında olduğundan uluslararası çapta kullanılan armonize sistemdeki değişiklikler, Türkiye'deki ticaret çevrelerini ve ticarete söz konusu ürünleri de yakından ilgilendirmektedir.

Özellikle bazı ürünlerde tarife açısından GTİP belirlemede çıkan tartışmalar birçok gri alan yaratıyor. Örneğin pandemiyle birlikte hayatımıza giren yüz siperliklerini plastik eşya olarak mı tanımlamalı yoksa medikal bir ürün olarak mı? Akıllı saatleri telefon olarak mı tanımlamalı yoksa saat olarak mı? Bu bağlamda baktığımız zaman tartışmalı ürünlerin GTİP'ini belirlemek adeta bir "tarife mühendisliği" yapılmasını zorunlu kılıyor. Çünkü GTİP'leri doğru belirlemek, firmalar açısından hem mevzuata uyum hem de önemli tasarruflar sağlayarak rekabetçiliği ciddi oranda artırabiliyor.

Yeni gelecek olan güncellemelerle birlikte hayatımıza giren ürünlerin başlıkları açılırken kapsam ve alt pozisyonlardaki değişiklikler de dikkate çarpıyor. Bununla birlikte ileriki zamanlarda hayatımıza daha çok girmesi beklenen ürünler hakkında da fikir veriyor. Dikkat çeken bazı gelişmelerden detaylıca bahsedecek olursak:

1. Yenilebilir böcekler

BM Gıda ve Tarım Örgütü'ne (FAO) göre 2050 yılına geldiği zaman dünya nüfusunun besin ihtiyacını karşılayabilmek için mevcuttaki gıda ürünlerinin yaklaşık %70 ile %80 arasında artırılması öngörülüyor ve bu nedenle yenilebilir böceklerin üretimi ve tüketimi birçok uzman tarafından çözüm önerisi olarak sunuluyor. Öyle ki bu üretimin yapılması ve hız kazandırılması için böcek çiftliklerine ve bunu destekleyici AR&GE çalışmalarına yatırım yapılmaya başlandı.

Yemek yeme alışkanlıklarımızın böyle bir değişime uğrayabilme ihtimali dahi şu an için Türkiye'de yaşayan birçok insana imkânsız gibi görünse de 1 Ocak 2022 tarihinden itibaren Gümrük Tarife Cetvelimize bu ürünlerin kodları girecektir:

- ▶ 0410.10 Yenilebilir böcekler
- ▶ 1601 Böcekten yapılmış sosisler ve benzeri ürünler
- ▶ 1602 Hazırlanmış veya konserve edilmiş et, sakatat kan veya böcek.

2. Hibrit ve elektrikli araçlar

İklim krizi konusunun tekrardan gündeme getirilmesiyle birlikte fosil yakıtlar sebebiyle ortaya çıkan karbon salınımı sorunu dev otomobil şirketlerinin arasındaki rekabeti ve buna bağlı olarak yatırımları (Elektrikli Otomobil pazarı 2020 yılı toplam yatırım tutarı 225 milyar dolar iken 2025 yılına kadar 330 milyar dolara ulaşacağı tahmin ediliyor) rekor seviyelerde arttı.

Bu kaçınılmaz değişimle birlikte dev şirketlerin üretecekleri yeni ürün gamlarını tamamen elektrikli hale getirme taahhütleri ve planları Gümrük Tarifesi Cetvelimizde karşılığını buldu. Son değişikliklerle birlikte hibrit ve elektrikli araçlar için aşağıdaki yeni alt pozisyonlar oluşturuldu:

- ▶ Hibrit ve elektrikli araçları sağlamak için 8701.21 ile 8701.29 arası
- ▶ Elektrikli araçlar sağlamak için 8704.21 ile 8704.23, 8704.31 ile 8704.32, 8704.41 ile 8704.43, 8704.51 ile 8704.52 ve 8704.60.

3. 3D yazıcılar

"Geleceğin sanayi devrimini yaratacak teknoloji" olarak nitelendirilen 3D yazıcı teknolojisi; otomobilden robota, insan vücudundaki uzuvlardan mimari yapılara, savunma araç gereçlerinden oyuncuğa kadar geniş bir yelpazede kullanılıyor. Bu teknolojiye yapılan yatırımlar göz önüne alındığında 3D yazıcılarının hayatımızda daha çok yer kaplayacak olmasından dolayı 2022 yılı itibarıyla Gümrük Tarifesi Cetvelinde de yerini pekiştirdi:

- ▶ Eklemeli imalat makineleri (3D yazıcılar) için yeni 84.85 pozisyonu ve 8485.10 ile 8485.90 alt pozisyonları oluşturulmuştur.
- ▶ 8441.80 alt pozisyonunun kapsamı, 3D yazıcılar için yeni 84.85 pozisyonuna mal transferi nedeniyle daraltılmıştır.
- ▶ 8463.90 alt pozisyonunun kapsamı, 3D yazıcılar için yeni 84.85 pozisyonuna mal transferi nedeniyle daraltılmıştır.
- ▶ 8465.99 alt pozisyonunun kapsamı, 3D yazıcılar için yeni 84.85 pozisyonuna mal transferi nedeniyle daraltılmıştır.
- ▶ 8463.90 alt pozisyonlarının kapsamı, eşyanın 3D yazıcılar için 84.85 yeni pozisyonuna aktarılması nedeniyle daraltılmıştır. Sonuç olarak, 8463.90 alt pozisyonunda yer alan belirli makinelerin parçaları 8466.94 alt pozisyonundan 8485.90 alt pozisyonuna transfer edilir.

4. Drone'lar (İnsansız uçaklar)

Bir diğer çok amaçlı kullanımı olan drone'lar (İnsansız uçaklar) artık herkesin günlük hayatında rahatlıkla karşılaşılabileceği bir erişilebilirliğe ulaştı. Savunma sanayiinden çocuk oyuncaklarına kadar kullanımın genişlemesi, bu ürün ve alt pozisyonlarının Gümrük Tarifesi Cetvelinde yeni başlık oluşturulmasını kaçınılmaz kıldı.

- ▶ İnsansız uçaklar (dronelar) sağlamak için yeni 88.06 başlığı oluşturuldu.

5. Kimyasal silahlar

İnsanlık tarihine bakıldığında 21. yüzyıldaki savaşların sayısı yok denecek kadar az olmasına rağmen, ülkemiz de dahil birçok ülkenin savunma sanayilerine yaptıkları yatırımlar hız kesmeden devam ediyor. Buradaki temel argüman fiili bir müdahaleden ziyade savunma sanayideki caydırıcılık etkisinin önemli olduğu yönündeyken, üretilen silahlara bakıldığında kimyasal silahlar fazlasıyla öne çıkmış görünüyor. Öyle ki yeni değişikliklerle birlikte bu silahlar, Kimyasal Silah Sözleşmesi kapsamında Gümrük Tarife Cetvelindeki yerini aldı.

- ▶ Kimyasal silah sözleşmesi kapsamında kontrol edilen maddelerin izlenmesini ve kontrolünü kolaylaştırmak için 2-(N,N-Dimetilamino) etantiyol için yeni 2930.10 alt pozisyonunun oluşturulması.
- ▶ Kimyasal silah sözleşmesi kapsamında kontrol edilen maddelerin izlenmesini ve kontrolünü kolaylaştırmak için 2931.31 ile 2931.39 alt pozisyonları silinmiş ve 2931.41 ile 2931.49 alt pozisyonları, 2931.51 ile 2931.53 alt pozisyonları ve 2931.59 alt pozisyonları ile değiştirilmiştir.

Aynı zamanda, Rotterdam Sözleşmesi kapsamında kontrol edilen maddelerin izlenmesini ve kontrolünü kolaylaştırmak için triklorfon (ISO) için yeni 2931.54 alt pozisyonu oluşturulmuştur.

- ▶ Kimyasal silah sözleşmesi kapsamında kontrol edilen maddelerin izlenmesini ve kontrolünü kolaylaştırmak bakımından 3-quinuclidinol için 2933.35 yeni alt pozisyonunun oluşturulması.
- ▶ Kimyasal silah sözleşmesi kapsamında kontrol edilen maddelerin izlenmesini ve kontrolünü kolaylaştırmak için metilfosfonik asidin poliglolik esterleri için 3824.92 yeni alt pozisyonunun oluşturulması.
- ▶ 3907.20 alt pozisyonu, kimyasal silah sözleşmesi kapsamında kontrol edilen maddelerin izlenmesini ve kontrolünü kolaylaştırmak amacıyla bis(polioksietilen) metilfosfonat için yeni 3920.21 alt pozisyonu oluşturmak üzere alt pozisyonlara ayrılmıştır.
- ▶ Kimyasal silah sözleşmesi kapsamında kontrol edilen maddelerin izlenmesini ve kontrolünün kolaylaştırılması bakımından Poli (1,3-fenilen metilfosfonat) için 3911.20 alt pozisyonunun oluşturulması.

Teknolojinin ve inovasyonun bu denli bir hızla hayatımıza etkilediği bir çağda, hayatımıza giren ürünlerin çeşitliliğinin de artması bir o kadar normal. Buna bağlı olarak bir diğer katalizör etkisi ise küreselleşmeyle birlikte gelen uluslararası ticaretteki hacmin ve çeşitliliğinin artması. Bütün bu gelişmeleri göz önüne aldığımızda uluslararası ticaretin en önemli kurumlarından biri olan gümrüklerde ve işleyişindeki değişimler kaçınılmaz bir hal alıyor.

2022 yılında yapılacak olan GTİP değişiklikleri her ne kadar bu değişimin bir yansıması olsa da gelecek yıllarda ticarete konu olacak ürünlerin çeşitliliğini düşünecek olursak, yeni GTİP'lerin oluşması ve alt pozisyonlarının genişletilmesi beklenen bir durum. Bununla birlikte, GTİP'lerde yapılan değişimlerin tartışmalı konulardaki tarife mühendisliğini kolaylaştırması ve gri alanların olabildiğince azaltılması, dış ticaretle bağlantısı olan her kurumun gümrük işlemlerini kolaylaştıracaktır.

Son olarak, bu değişikliklerin dış ticaret ile iştigel eden firmalarca incelenerek, söz konusu uluslararası ticaret işlemlerine konu ürünlerindeki değişikliklerin incelenmesi, varsa yeni tarife pozisyonlarından beyanların yapılması, hem mevzuata uyum sağlayarak riskleri ortadan kaldıracak hem de olası tasarrufların yapılmasına imkân tanıyacaktır.



Bu makalede yer alan açıklamalar, yazarının konu hakkındaki kişisel görüşünü yansıtmaktadır. Makaledeki bilgi ve açıklamalardan dolayı EY ve/veya Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.ř.‘ye sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Mevzuatın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz.

Solutions against cost increases in foreign trade

Considering the issues such as fractions in supply chains, increases in commodity prices, surges in freight costs; these point out that 2022 will be quite a different year. In addition to this, rising foreign exchange rates and increases in customs clearance costs indicate that companies will have a more cost-focused year. First of all, it is important to bring to the agenda carrying out imports in Turkish Liras, with a view to protection against exchange rate risks. Moreover, it is absolutely necessary to take into account obtaining an AEO status which reduces customs costs, and making the most of its opportunities, and the advantages such as inward processing regime and investment incentive certificate which are commonly used. Apart from these, there are many incentives related to exports. Benefitting from these advantages will also contribute to reducing the total costs incurred in foreign trade.

It is necessary to re-arrange articles 242 and 244 of the Customs Code.

There is a sui generis procedure that must be followed in the resolution of disputes arising from customs legislation and this procedure is regulated within the framework of articles 242 and 244 of the Customs Code. Failure to comply with this procedure deprives persons who come into conflict with the customs administration of the opportunity to subject their alleged illegality to a judicial review effectively.

In Article 244 of the Customs Law, it is stipulated that in case an application for settlement against additional accrual and penalty decisions issued by the Customs administrations is made within fifteen days from the date of notification, the period for filing an objection or litigation will stop, and if a settlement cannot be reached, the period will resume.

However, in Article 242 of the same Code, it is regulated that the obliged parties can make an administrative objection within 15 days against the customs duties, penalties, and administrative decisions notified to them, and if this objection is rejected, they can apply to a lawsuit against the rejection of the objection. Accordingly, for the period of a lawsuit to start, firstly the objection must be rejected.

Therefore, it is considered that the provision stating that "the period of administrative objection or litigation will stop if an application for settlement is made" may lead to hesitations in the application of this procedure.

To prevent possible loss of rights, we believe that it is necessary to harmonize articles 242 and 244 of the Customs Code with each other.

Problems and solutions encountered in voluntary compliance with customs duties

Article 53/5 of the Customs Regulation and Article 234/3 of the Customs Law, which are envisaged to encourage voluntary compliance with customs duties, cannot fully serve its purpose due to the difficulties experienced in implementation, and may lead to unfair competition between companies due to different practices of customs administrations before the liable parties. For this reason, it would be beneficial to revise the aforementioned articles to increase voluntary compliance.

The implementation of centralised clearance in imports and suggestions

As of December 2021, 583 companies (including suspended ones) have AEO (Authorized Economic Operator). Even though there are exceptional periods, the Ministry of Commerce has encouraged and is encouraging foreign trade competent in order to popularize the AEO application. As of today, a significant part of foreign trade transactions are carried out by companies that have AEO. Only 17 of these companies have centralised clearance authority in imports. It is known that all of these companies do not use this authority widely. There may be various reasons behind the abstention of some of the companies that have AEO to request centralised clearance authority in imports despite meeting the required conditions, and the fact that those who have this authorization do not use this authority in all import transactions. In this study, provisions and conditions of centralised clearance in imports, and the issues to be considered in practice within the framework of legislation will be emphasized.

Next generation of indirect taxes

Many countries around the world use the taxation system as an instrument of fiscal policy. Countries impose taxes to achieve certain economic, financial and social goals, change or abolish existing taxes.

Taxation has appeared in various names, forms and rates according to its period. Over the past 40-50 years, climate changes, especially caused by harmful factors such as air pollution, chemical waste, have forced all countries to pay more attention to nature, environmental and human issues in order for the Earth to remain a habitable place in the future.

In addition to environmental issues, very striking results have been revealed in human-oriented studies; accordingly, for the first time in human history, the number of people who died from overeating exceeded the number of people who died from lack of access to food. Due to the fact that unhealthy foods are cheaper and more common in many

parts of the world than healthy and fresh foods, people are involuntarily encouraged to become obese. One of the tools used to reduce obesity is to reduce consumption by imposing additional taxes on unhealthy products, the number of which is increasing every day, and thus attracting consumers' preferences to healthier and fresher foods. In the Turkish tax system, there is no direct tax application applied only to combat obesity. In the Special Consumption Tax Law, there are regulations made for some sugary products such as fruit juices, fruit soda, etc. Although these products are taxed at a higher rate or high customs duties and additional customs duties are applied in the imports of these products, it is a known fact that these laws are not regulated with the health issue in mind.

For our generations to live in a healthier and cleaner world, it comes as an inevitable fact that the authorities impose new generation indirect taxes depending on the conditions of the period that we live in today.

Transfer pricing and customs value of the goods subject to import

It is known that transfer pricing (TP) is one of the most important issues especially for multinational related companies. The customs administration may examine whether the customs value of the goods is affected by the transfer pricing in cases where the unit value of the goods subject to the import transactions made by the domestic companies from the related companies changes over time or the price of the goods is below the arm's length price. At this point, the relationship between transfer pricing (TP) and customs emerges. In this context, it is very important to know in which cases the price adjustments prepared within the scope of transfer pricing should be included in the customs value of the goods in order to avoid possible criminal sanctions.

If documents such as adjustment invoices and debit notes, which are issued within the scope of transfer pricing practices between the companies that have a relationship between the buyer and the seller, cause a change in the sales price of the imported goods, these changes must be notified to the customs administration. In other words, if the amounts in the relevant documents prepared within the scope of transfer pricing are due to the change in the unit price of the imported goods, the respective amounts are considered as factors that should be included in the customs value of the goods. If it is known that a price adjustment will come as a result of the relevant transfer pricing, it will be beneficial for the company to benefit from the issuing a declaration under exceptional value in accordance with Article 53 of the Regulation. In this context, if the revised value is higher than the previous value according to the supplementary declaration, additional tax is accrued. If the revised value is lower, the taxes paid can be refunded in accordance with the provisions of "repaying and remittal" pursuant to Article 211 of the Law. If there is no contract and this adjustment is not known at the time of import, we would like to state that it is possible to benefit from the 53/5 article of the Customs Regulation.

The impact of digitalization on the model of doing business in foreign trade

Throughout history, technology has shaped international trade. The emergence of the COVID-19 pandemic has had a catalytic effect in terms of digital transformation in both countries and companies. In the last decade, international trade has moved in a more protectionist line within the scope of developments such as the trade wars between the USA and China, and Brexit, where this protectionism trend has become more widespread especially in the measures taken within the framework of the fight against the pandemic. In this period, the volume of international trade is increasing incrementally, and supply chains continue to transform, therefore, it is clear that the effective management of foreign trade operations will continue to gain importance in the same way. An effective operations management requires the adoption of digital technologies available. In this article, it will be discussed what kind of applications exist within the framework of digital applications in customs and foreign trade operations and what benefits they provide to companies.

Featured topics in customs audits in 2021

During customs audits, not only customs declarations related to import transactions, but also all information and documents related to these transactions are checked for compliance with customs and international trade legislation.

In this context, the featured topics in customs audits in 2021 are issues related to the submission of proof of origin documents, transfer pricing, royalty declarations and engineering services declarations within the scope of customs valuation, inward processing regime, rules of origin, the accountant information in the declaration, Additional Customs Duty problems within the frame of FTA signed with the UK, additional financial liability collection for products imported with medicine exemption, declaration of products (samples) for analysis to the customs, and RUSF risk in the transfer of goods in the warehouse.

It is seen that especially the issue of origin comes to the fore. Until the amendment made in the first paragraph of Article 38 of the Customs Regulation, companies that did not submit any proof of origin document to the customs administration to prove that the products subject to additional financial obligation are not of US origin faced an administrative fine. Yet, the said practice by the Customs Administrations continued in 2021 as well. Furthermore, as is known, no additional customs duty is collected for goods originating in countries included in a cross-origin cumulation system, in case of submission proof of preferential origin. Especially considering the relatively high additional customs duty rates in this period, the obliged parties who did not submit a supplier/long-term supplier declaration to prove the

preferential origin of the goods in question were faced with very serious additional accrual and penalty decisions.

One of the most important topics in customs audits in 2021 is the Free Trade Agreement (FTA) signed between Turkey and the United Kingdom (UK). As there is no cross cumulation between EU-UK-TR under the said Agreement, Additional Customs Duty (ACD) must be paid for UK origin goods coming from EU with A.TR Certificate.

Moreover, considering that countries' origin-based protectionist measures come to the fore, we consider that companies have a lot of commercial risks regarding rules of origin and therefore they need to be more sensitive about the issue.

As is known, customs value has always been one of the most critical issues since it basically expresses the customs duty base. Therefore, it is important that the value increases that occur within the scope of transfer pricing, royalty payments and engineering payments are included in the customs value.

We are of the opinion that problems of origin come first among the issues faced by companies in audits. On the other hand, we consider that calculation of customs value, commercial and quality characteristics of equivalent goods within the scope of inward processing regime, and examination of customs declaration and its annexed documents are also critical.

Recent developments in environmental taxes: Recycle contribution fee (RCF) and carbon border adjustment mechanism (CBAM)

As a continuation of environmental sustainability, taxes called environmental pollution taxes are applied. One of the most important factors that directly pollute air pollution, on this occasion, is caused by carbon emissions. For this reason, the Border Carbon Regulation Mechanism is being evaluated within the scope of the EU Green Deal, which is currently on the agenda. The Draft CBAM Regulation has been published by the EU Commission. In this article, information such as how the Draft CBAM Regulation will be implemented and which sectors will be included in the scope are given.

In Turkey, there are taxation practices related to environmental issues aimed at increasing environmental pollution and sustainability. As an example, one year after the first charge was made for the bags sold in the markets, a kind of tax called the Recycle Contribution Fee emerged over the other products in the Annex 1 list of the Environmental Law. Among the products included in the scope of the Recycle Contribution Fee are products such as packaging, electrical electronics, batteries, tires, accumulators, vegetable and mineral oils. Specific cases regarding the recovery contribution fee that is expected to be declared and paid for the products mentioned are included in our article.

A new declaration in indirect taxes VAT Declaration No.3

As technology and the internet developed, a new economy is emerged named as digital economy or platform economy. However, the financial regulations prepared according to the traditional economy and the pillars of the Value Added Tax Law, such as the tax assessment, taxpayer, and tax liability, were insufficient in the face of factors such as the globalizing world and the growth of the digital economy. Also, since there are difficulties in determining and auditing the services provided online by the administrations, these services were not subject to taxation for a long time and Turkey's VAT base continued to erode.

In this context, to resolve the issue, "Law on the Amendment of Certain Tax Laws and Some Other Laws" numbered 7061, was published in the Official Gazette No. 30261 on 5 December 2017 and the electronic service providers, who do not have a residence, workplace, legal center or business center, are designated as the tax responsible in services provided to real persons in Turkey.

By determining those who provide such services as tax responsible, it is been aimed both to prevent confusion and to advance the follow-up system more regularly. To determine the procedures and principles for the amendment made in Article 9 of the VAT Law, the Communiqué Amending the Value Added Tax General Implementation Communiqué (Serial No: 17) was published in the Official Gazette dated 31 January 2018 and numbered 30318.

To ensure the continuity of these conditions, necessary steps should be taken such as updating and improving the tracking systems for the e-services provided and providing audit mechanisms that can operate effectively. It is of great importance to establish a data pool and to identify risky service sectors by conducting sector-based research to determine non-taxed services.

Exempted transactions via fast shipping and post

Companies engaged in fast shipping and Post Administration have been granted indirect representation authority according to the first paragraph of Article 225 of the Customs Code No. 4458. As per Decree No. 2009/15481, fast shipping companies which act as indirect representatives on behalf of companies can register an electronic commerce customs declaration for goods with no significant value specified in Article 45 of the Decree, Books or printed publications within the scope of subparagraph (ö) of the 1st paragraph of Article 100 of the Decree, the transactions received as goods for examination, analysis, or testing within the scope of clause (e) of the 8th paragraph of Article 167, Samples and models within the scope of subparagraph (d) of the 8th paragraph of Article 167 of the Code can be carried out by registering the Electronic Commerce Customs Declaration (ETGB).

Companies that are authorized to represent indirectly related to these transactions carried out by fast shipping or administration of post offices at duty-free or fixed duty

rates are also subject to various obligations such as customs duty and customs legislation. Despite this, it is seen that companies gain advantages in terms of cost and time thanks to the applications mentioned above. However, it is important for companies to know the exemption conditions regarding the said transactions and to follow up the goods within the scope of the exemption so that companies do not encounter possible customs sanctions.

Digital applications on customs processes

Digitization can be described as a worldwide orientation towards information technologies and the electronic world. As in all areas of our lives, we clearly experience the effects of the technological revolution in our business life. The predicted benefits of digitalization on international trade can generally be summarized as faster, safer and simpler trade. Digitalization offers significant benefits to all parties of commerce. The transition towards electronic transactions is important in terms of laying the groundwork for harmony and cooperation between countries, and it means increasing the control of customs administrations over trade transactions. It also means shortening the trade durations for companies, facilitating internal controls and reducing costs. In this context, it was inevitable for international trade and customs transactions to adapt to the digitalization trend. In this article, we focused on the impact of digitalization on customs clearance processes in our country and in the world, the opportunities and risks it brings along, and the present and future of the digitalization process.

A critical assesment of the recent legal amendment to the repayments and remission of customs duties provisions of the Turkish Customs Code

Surveillance measures has been causing conflict between importer companies and the Turkish Customs Administration for many years.

To put an end to these conflicts in practice and to prevent the repayments of overpaid duties through courts to importers, an amendment was made in the Customs Code in July of this year and in case the customs value of the goods subject to trade policy measures, including surveillance measures, is increased by the declarant's own declaration, the repayment and remission applications made by the taxpayers for these overpaid taxes will not be accepted.

However, this latest legal regulation may cause new problems. In addition, it is open to debate whether import surveillance measures is fit for purpose in its current form.

For this reason, we are of the opinion that it is beneficial to have this latest amendment aiming to resolve the oversight disputes being experienced for many years in favour of the administration and strengthening the protectionist nature of the surveillance measure checked for constitutionality through concrete norm control.

The situation of the secondary processed products against resource utilization support fund (RUSF) in the light of the court decision

Resource utilization support fund, which started to be implemented with the decision numbered 88/12944, published in the Official Gazette dated 07.06.1988 and numbered 19835, aims to direct investments by the targets envisaged in the development plan and annual programs and to reduce loan costs in specialized loans. According to the decision, the subject of RUSF is loans and import transactions with deferred payment.

Although there are general rules within the scope of the decision, some specific transactions in terms of customs procedures are subject to the regulation of the Ministry of Trade. One of these specific transactions is the secondary processed products that are obtained within the scope of inward processing regime. The issue regarding whether secondary processed products will be subject to RUSF is regulated in the Circular No. 2013/6 dated 13.02.2021 published by the General Directorate of Customs.

According to the aforementioned Circular, in case where the secondary processed products are taxed according to Article 114 of the Customs Code if the price of the goods is paid after the registration date of the customs declaration regarding the imported goods, in cases where the goods are taxed according to Article 115, if the price of imported goods is paid after the registration date of the customs declaration regarding the secondary processed product, resource utilization support fund will be collected.

There have been doubts as to whether the principles mentioned in the Circular are compatible with the functioning of RUSF. However, an appeal decision established by the Council of State later eliminated these hesitations.

When the appeal decision of the Council of State, is examined; it is seen that it is based on the fact that the subject of RUSF arising from customs practices is, in essence, deferred import transactions (where a loan is utilized), accordingly, the Council of State evaluates whether a separate payment is made for the secondary processed products, considering that no additional payment was made to the seller or a third party for these products at the case, contrary to the Circular, the Council of State has ruled the payment made for the imported goods cannot be taken as a basis for the situation of the secondary processed products against the RUSF.

Consequently, if a separate payment, other than the price of the imported goods is not paid to the seller or a third party for the secondary processed products obtained within the scope of the inward processing regime, since it is no longer possible to address a deferred/credit import transaction, it is concluded that the free circulation of such products will not be the subject of RUSF.

Pre-arrival customs processing

Bureaucratic procedures, processing times, waiting times, and related expenses are cost elements for import and export companies. These and similar issues can also be the subject of periodic assessments and statistical studies, such as determining the processing time, speeding up customs clearance, ease of processing. In order to facilitate, simplify and improve customs procedures, the Ministry of Trade implements some practices. One of the many applications of our customs authorities that facilitate trade is the "Customs Clearance Before Arrival" application, which entered our lives with the Customs General Communiqué on Customs Procedures Before Arrival (Serial No. 1) in 2019. In this study, the place of Customs Clearance application in the legislation and the conditions for its implementation before arrival are emphasized.

Preliminary examination and on-site investigation processes under authorized economic operator legislation

Although the Authorized Economic Operator (AEO) facilitates many customs procedures, it also brings some obligations with it. General obligations of companies holding AEO is determined in Article 153 of the Regulation on Facilitating Customs Procedures (RFCP). In case the conditions required for AEO are not met or a change occurs that may cause the loss of the certificate, it is obligatory to notify the regional directorate that issued the certificate. It is expected that all the conditions for obtaining the certificate, such as a new service purchase, contract, undertaking, etc., will be fulfilled in accordance with the AEO in the same way. The examinations regarding the AEO and the conditions of the authorization and permits within the scope of the certificate consist of 2 stages as "preliminary examination" and "on-site examination". With the changes made on February 20, 2020, the preview and on-site monitoring processes, which are normally done every 3 years, are now carried out in 5-year periods.

As a result, it is thought that monitoring activities and other obligations create a workload for companies from time to time, but considering the advantages of AEO, these obligations should be present due to the nature of the business. Companies with AEO complete customs procedures quickly without being subjected to green line inspection. While the customs procedures of the companies using the red line take 24 hours on average, the customs procedures of the companies using the green line are completed in an average of 8 hours.

A new approach in AEO: Is entry in declarant's records (EIDR) possible?

Issues such as bureaucratic transactions, transaction times, waiting times and the expenses arising from these issues are cost elements for companies that import and export. These and similar issues can affect the processing times and may also be the subject of periodic evaluations and statistical studies such as the activity reports prepared by the Ministry or the ease of transacting index announced by international organizations. In order to facilitate, simplify and improve customs transactions, the Ministry of Commerce implements some practices from time to time. These practices can be listed such as AOE and, in this context, centralised clearance applications, certificate of customs approved operator status, pre-arrival customs clearance. These practices can be listed such as AOE and, in this context, centralised clearance applications, certificate of customs approved operator status, pre-arrival customs clearance. Entry in Declarant's Records (EIDR), which is a candidate to be one of the mentioned facilitations, is not currently implemented, although it has an infrastructure at the law and regulation level. The reason why it is not implemented is that its use is within the scope of "permission" in the regulations and there is no regulation that determines the details of this application within the scope of the current legislation or a text that means permission. In this study, the place of Entry in Declarant's Records (EIDR) in customs legislation, exemplary applications abroad, advantages and disadvantages for companies are emphasized.

Changes on customs tariff schedule

Technological development, which is one of the biggest factors of the speed of change in the world, causes new products to be introduced to the market, to be produced and consumed, and therefore to be the subject of commerce. When the new habits and understandings brought by the pandemic were added to the speed of technological change in recent years, serious changes took place in the number and structure of the products subject to trade and consequently the reflection of these changes on the flow of customs procedures have become nature of the process.

While the headings of the products that have entered our lives with the new updates are created, the changes in the scope and sub-positions also draw attention. In addition, it also gives an idea about the products that are expected to enter our lives more in the future. Here are some of notable innovations:

1. Edible insects
2. Hybrid and electric vehicles
3. 3D printers
4. Drones
5. Chemical weapons

Reviewing these changes by companies engaged in foreign trade, examining the changes in the products subject to international trade transactions, making declarations from new tariff positions, if any, will both eliminate risks by complying with the legislation and allow possible savings to be made.



Explanations in this article reflect the writer's personal view on the matter. EY and/or Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş. disclaim any responsibility in respect of the information and explanations in the article. Please be advised to first receive professional assistance from the related experts before initiating an application regarding a specific matter, since the legislation is changed frequently and is open to different interpretations.

Çalışma Hayatında Gündem

Dr. Hakkı Demirci

2021/Aralık ayı çalışma hayatı bakımından oldukça hareketli geçmiştir. Asgari ücretin tespiti ve asgari ücret üzerindeki vergilerin gelir ve damga vergilerinden istisna edilmesi en sıcak gündemi oluşturmuştur. SGK e-tebligat dönemini resmen başlatmış, 31.01.2022 tarihine kadar da sigortalı istihdam eden gerçek ve tüzel kişiler bakımından başvuru zorunluluğu getirilmiştir. Bu bölümümüzde bu üç konuya detaylıca değineceğiz. Ayrıca iş hukuku tarafında önemli bir yargı kararını sizlerle paylaşıyor olacağız.

A. SGK köşesi

1. Yeni asgari ücret belirlendi.

2022 yılında uygulanacak olan asgari ücret tutarı, Asgari Ücret Tespit Komisyonunun 16 Aralık 2021 tarihli toplantısında belirlenmiştir. Bu tutara göre güncellenen kimi parametreler şu şekildedir.

a. 2022 yılında uygulanacak olan günlük ve aylık brüt asgari ücret tutarları

Uygulandığı dönem	Günlük tutar	Aylık tutar
01.01.2022 - 31.12.2022	166,80	5.004,00

b. SGK prime esas kazanç taban ve tavan tutarları

Dönem	Minimum	Maksimum
2022	5.004,00 TL	37.530,00 TL
2021	3.577,50 TL	26.831,40 TL
2020	2.943,00 TL	22.072,50 TL

c. Yemek ve yol parasında vergi ve sgk istisnaları SGK istisnaları

Nakit yemek parası SGK istisnası (166,80 TL x %6)	10,01 TL
Nakit yol parası SGK istisnası	İstisna uygulanmaz
Kart/kupon yemek yardımı SGK istisnası	Tamamı muaf
Kart/bilet yol yardımı SGK istisnası	Tamamı muaf

Gelir vergisi istisnaları

Nakit yemek parası gelir vergisi istisnası	İstisna uygulanmaz
Nakit yol parası gelir vergisi istisnası	İstisna uygulanmaz
Kart/kupon yemek yardımı gelir vergisi istisnası	34 TL
Kart/kupon yemek yardımı gelir vergisi istisnası (%8 KDV'li tutar)	36,72 TL
Kart/bilet yol yardımı gelir vergisi istisnası	17 TL

d. SGK borçlanma tutarları - 2022

Borçlanma Türü	Minimum	Maksimum
Askerlik	53,38 TL	400,30 TL
Yurtdışı hizmet	75,10 TL	562,90 TL
Part-time çalışma	33,40 TL	250,20 TL

e. İşsizlik ödeneği - 2022

Günlük işsizlik ödeneği, sigortalının son dört aylık prime esas kazançları dikkate alınarak hesaplanan günlük ortalama brüt kazancının %40'ı olarak hesaplanmaktadır. Bu şekilde hesaplanan işsizlik ödeneği miktarı, aylık asgari ücretin brüt tutarının %80'ini geçmemektedir. İşsizlik ödeneği damga vergisi (binde 7.59) hariç herhangi bir vergi ve kesintiye tabi tutulmaz.

	Son 4 aylık prime esas kazançların aylık ortalaması	Hesaplanan işsizlik ödeneği miktarı	Damga vergisi (binde 7.59)	Ödenecek işsizlik ödeneği miktarı
Son 4 ay asgari ücretle çalışan	5.004 TL	2.001,6 TL	15,19 TL	1.986 TL

2. Tüm ücret düzeyleri için asgari ücrete kadar olan kazançlarda stopaj ve damga vergisi kalktı.

Asgari ücrette gelir vergisi ve damga vergisi istisnasını düzenleyen Kanun Teklifi TBMM Genel Kurulunda 22 Aralık 2021 Çarşamba günü kabul edilerek kanunlaştı ve 25 Aralık 2021 Cumartesi günü Resmî Gazete'de yayımlandı. 7349 sayılı "Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" un 2, 3 ve 4'üncü maddeleri, gelir ve damga vergisinde bu amaçla yapılan düzenlemeleri içeriyor. Yukarıdaki ücretlerin vergilendirilmesine ilişkin yeni düzenlemeler, 1 Ocak 2022 tarihinden itibaren yapılacak ücret ödemelerine uygulanacaktır.

Konuya ilişkin GİB Genel Tebliği (SERİ NO: 319) 29.12.2022 tarihinde taslak olarak yayımlanmıştır. Taslakta yer alan hüküm ve örnekler bağlamında detaylar şu şekilde belirlenmiştir.

2.1. Asgari ücretli olarak çalışanlarda gelir vergisi ve damga vergisi istisnası hesabı

Hizmet erbabının ücret gelirinin, ilgili ayda geçerli olan asgari ücretin brüt tutarı kadar olması halinde, brüt tutardan, işçi sosyal güvenlik kurumu primi ve işsizlik sigorta primi kesintisi yapılacak, gelir vergisi ve damga vergisi kesintisi yapılmayacaktır.

Örnek: İşveren (A)'nın işyerinde asgari ücretli olarak çalışan Bay (B)'nin, 2022 yılı için brüt ücreti 5.004 TL'dir. Bay (B)'ye bu ücreti dışında, mesai, sosyal yardım, prim ve benzeri başkaca bir ödeme yapılmamaktadır. Bay (B)'ye 2022 yılının ilgili aylarında yapılacak net ücret ödemesi aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

Bay (B)'ye 2022 yılının ilgili aylarında yapılacak net ücret ödemesi aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

Aylar	Brüt Ücret	Sigorta Primi	Matrah	İstisna	Hesaplanan Gelir Vergisi	Hesaplanan Damga Vergisi	Net Ücret
	(a)	(b) (ax%15)	(c) (a-b)	(d)	(e)	(f)	(g) (c-e-f)
Ocak	5.004,00	750,60	4.253,40	4.253,40	0,00	0,00	4.253,40
Şubat	5.004,00	750,60	4.253,40	4.253,40	0,00	0,00	4.253,40
Mart	5.004,00	750,60	4.253,40	4.253,40	0,00	0,00	4.253,40
Nisan	5.004,00	750,60	4.253,40	4.253,40	0,00	0,00	4.253,40
Mayıs	5.004,00	750,60	4.253,40	4.253,40	0,00	0,00	4.253,40
Haziran	5.004,00	750,60	4.253,40	4.253,40	0,00	0,00	4.253,40
Temmuz	5.004,00	750,60	4.253,40	4.253,40	0,00	0,00	4.253,40
Ağustos	5.004,00	750,60	4.253,40	4.253,40	0,00	0,00	4.253,40
Eylül	5.004,00	750,60	4.253,40	4.253,40	0,00	0,00	4.253,40
Ekim	5.004,00	750,60	4.253,40	4.253,40	0,00	0,00	4.253,40
Kasım	5.004,00	750,60	4.253,40	4.253,40	0,00	0,00	4.253,40
Aralık	5.004,00	750,60	4.253,40	4.253,40	0,00	0,00	4.253,40
Toplam	60.048,00	9.007,20	51.040,80	51.040,80	0,00	0,00	51.040,80

Hizmet erbabının asgari ücretiyle birlikte mesai ücreti, sosyal yardım, ikramiye gibi ücret sayılan gelirler elde etmesi durumunda ise toplam ücret gelirinin; ilgili ayda geçerli olan asgari ücretin aylık brüt tutarından işçi sosyal güvenlik kurumu primi ve işsizlik sigorta primi düşüldükten sonra kalan kısmı gelir vergisinden istisna olacak, bu tutarı aşan kısım vergilendirilecektir. İstisna tutarını aşan kısmın vergilendirilmesinde, istisna kapsamında olan matrah da dikkate alınarak vergi tarifesinin uygulanacak dilim ve vergi oranı belirlenecektir. İstisna suretiyle sağlanan menfaat asgari ücretin ilgili ayda hesaplanan vergisini geçemeyecektir.

Örnek: İşveren (C)'nin işyerinde asgari ücretli olarak çalışan Bayan (D)'nin, 2022 yılı için brüt ücreti 5.004 TL'dir. Bayan (D)'ye bu ücreti dışında, aylık mesai ve sosyal yardım olarak da 996 TL ödeme yapılmaktadır. Bayan (D)'ye 2022 yılının ilgili aylarında yapılacak net ücret ödemesi aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

Aylar	Brüt Ücret	Sigorta Primi	Matrah	Kümülatif Matrah	Hesaplanan Gelir Vergisi	Asgari Ücret Kümülatif Matrah	Asgari Ücretin Vergisi	İstisna Matrah	Kesilecek Gelir Vergisi	Kesilecek Damga Vergisi	Net Ücret
	(a)	(b) (ax%15)	(c) (a-b)	(d)	(e) (dx%15,%20)	(f)	(g) (fx%15,%20)	(h)	(i) (e-g)	(i) (a-5004) x0,00759	(j) (c-i-i)
Ocak	6.000,00	900,00	5.100,00	5.100,00	765,00	4.253,40	638,01	4.253,40	126,99	7,56	4.965,45
Şubat	6.000,00	900,00	5.100,00	10.200,00	765,00	8.506,80	638,01	4.253,40	126,99	7,56	4.965,45
Mart	6.000,00	900,00	5.100,00	15.300,00	765,00	12.760,20	638,01	4.253,40	126,99	7,56	4.965,45
Nisan	6.000,00	900,00	5.100,00	20.400,00	765,00	17.013,60	638,01	4.253,40	126,99	7,56	4.965,45
Mayıs	6.000,00	900,00	5.100,00	25.500,00	765,00	21.267,00	638,01	4.253,40	126,99	7,56	4.965,45
Haziran	6.000,00	900,00	5.100,00	30.600,00	765,00	25.520,40	638,01	4.253,40	126,99	7,56	4.965,45
Temmuz	6.000,00	900,00	5.100,00	35.700,00	950,00	29.773,80	638,01	4.253,40	311,99	7,56	4.780,45
Ağustos	6.000,00	900,00	5.100,00	40.800,00	1.020,00	34.027,20	739,37	4.253,40	280,63	7,56	4.811,81
Eylül	6.000,00	900,00	5.100,00	45.900,00	1.020,00	38.280,60	850,68	4.253,40	169,32	7,56	4.923,12
Ekim	6.000,00	900,00	5.100,00	51.000,00	1.020,00	42.534,00	850,68	4.253,40	169,32	7,56	4.923,12
Kasım	6.000,00	900,00	5.100,00	56.100,00	1.020,00	46.787,40	850,68	4.253,40	169,32	7,56	4.923,12
Aralık	6.000,00	900,00	5.100,00	61.200,00	1.020,00	51.040,80	850,68	4.253,40	169,32	7,56	4.923,12
Toplam	72.000,00	10.800,00	61.200,00	61.200,00	10.640,00	51.040,80	8.608,16	51.040,80	2.031,84	90,72	59.077,44

Örnek: İşveren (E)'nin işyerinde asgari ücretli olarak çalışan Bayan (F)'nin, 2022 yılı için brüt ücreti 5.004 TL'dir. Bayan (F)'ye bu ücreti dışında, Ocak ve Temmuz aylarında 10.000 TL ikramiye ödemesi yapılmaktadır. Bayan (F)'ye 2022 yılının ilgili aylarında yapılacak net ücret ödemesi aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

Aylar	Brüt Ücret	Sigorta Primi	Matrah	Kümülatif Matrah	Hesaplanan Gelir Vergisi	Asgari Ücret Kümülatif Matrah	Asgari Ücretin Vergisi	İstisna Matrah	Kesilecek Gelir Vergisi	Kesilecek Damga Vergisi	Net Ücret
	(a)	(b) (ax%15)	(c) (a-b)	(d)	(e) (dx%15,%20)	(f)	(g) (fx%15,%20)	(h)	(i) (e-g)	(i) (a-5004) x0,00759	(j) (c-i-i)
Ocak	15.004,00	2.250,60	12.753,40	12.753,40	1.913,01	4.253,40	638,01	4.253,40	1.275,00	75,90	11.402,50
Şubat	5.004,00	750,60	4.253,40	17.006,80	638,01	8.506,80	638,01	4.253,40	0,00	0,00	4.253,40
Mart	5.004,00	750,60	4.253,40	21.260,20	638,01	12.760,20	638,01	4.253,40	0,00	0,00	4.253,40
Nisan	5.004,00	750,60	4.253,40	25.513,60	638,01	17.013,60	638,01	4.253,40	0,00	0,00	4.253,40
Mayıs	5.004,00	750,60	4.253,40	29.767,00	638,01	21.267,00	638,01	4.253,40	0,00	0,00	4.253,40
Haziran	5.004,00	750,60	4.253,40	34.020,40	739,03	25.520,40	638,01	4.253,40	101,02	0,00	4.253,40
Temmuz	15.004,00	2.250,60	12.753,40	46.773,80	2.550,68	29.773,80	638,01	4.253,40	1.912,67	75,90	4.253,40
Ağustos	5.004,00	750,60	4.253,40	51.027,20	850,68	34.027,20	739,37	4.253,40	111,31	0,00	4.253,40
Eylül	5.004,00	750,60	4.253,40	55.280,60	850,68	38.280,60	850,68	4.253,40	0,00	0,00	4.253,40
Ekim	5.004,00	750,60	4.253,40	59.534,00	850,68	42.534,00	850,68	4.253,40	0,00	0,00	4.253,40
Kasım	5.004,00	750,60	4.253,40	63.787,40	850,68	46.787,40	850,68	4.253,40	0,00	0,00	4.253,40
Aralık	5.004,00	750,60	4.253,40	68.040,80	850,68	51.040,80	850,68	4.253,40	0,00	0,00	4.253,40
Toplam	80.048,00	12.007,20	68.040,80	68.040,80	12.008,16	51.040,80	8.608,16	51.040,80	3.400,00	151,80	64.489,00

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'na tâbi sigortalı olarak sosyal güvenlik destek primi ödemek suretiyle yeniden çalışmaya başlayan hizmet erbabının ödeyeceği sosyal güvenlik destek primi işçi payının %7,5 olması istisna tutarını değiştirmeyecektir.

Örnek: Bay (A), emekli olduktan sonra, (B) işvereni yanında asgari ücretle çalışmaya başlamıştır. Bay (A)'nın ücretinden %7,5 oranında sosyal güvenlik destek primi kesilmektedir. Bay (A)'ya 2022 yılının ilgili aylarında yapılacak net ücret ödemesi aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

Aylar	Brüt Ücret	Sigorta Primi	Matrah	Kümülatif Matrah	Hesaplanan Gelir Vergisi	Asgari Ücret Kümülatif Matrah	Asgari Ücretin Vergisi	İstisna Matrah	Kesilecek Gelir Vergisi	Kesilecek Damga Vergisi	Net Ücret
	(a)	(b) (ax%15)	(c) (a-b)	(d)	(e) (dx%15,%20)	(f)	(g) (fx%15,%20)	(h)	(i) (e-g)	(i) (a-5004) x0,00759	(j) (c-i-i)
Ocak	5.004,00	375,30	4.628,70	4.628,70	694,31	4.253,40	638,01	4.253,40	56,30	0,00	4.572,41
Şubat	5.004,00	375,30	4.628,70	9.257,40	694,31	8.506,80	638,01	4.253,40	56,30	0,00	4.572,41
Mart	5.004,00	375,30	4.628,70	13.886,10	694,31	12.760,20	638,01	4.253,40	56,29	0,00	4.572,41
Nisan	5.004,00	375,30	4.628,70	18.514,80	694,31	17.013,60	638,01	4.253,40	56,30	0,00	4.572,41
Mayıs	5.004,00	375,30	4.628,70	23.143,50	694,31	21.267,00	638,01	4.253,40	56,30	0,00	4.572,41
Haziran	5.004,00	375,30	4.628,70	27.772,20	694,31	25.520,40	638,01	4.253,40	56,29	0,00	4.572,41
Temmuz	5.004,00	375,30	4.628,70	32.400,90	714,35	29.773,80	638,01	4.253,40	76,34	0,00	4.552,36
Ağustos	5.004,00	375,30	4.628,70	37.029,60	925,74	34.027,20	739,37	4.253,40	186,37	0,00	4.442,33
Eylül	5.004,00	375,30	4.628,70	41.658,30	925,74	38.280,60	850,68	4.253,40	75,06	0,00	4.553,64
Ekim	5.004,00	375,30	4.628,70	46.287,00	925,74	42.534,00	850,68	4.253,40	75,06	0,00	4.553,64
Kasım	5.004,00	375,30	4.628,70	50.915,70	925,74	46.787,40	850,68	4.253,40	75,06	0,00	4.553,64
Aralık	5.004,00	375,30	4.628,70	55.544,40	925,74	51.040,80	850,68	4.253,40	75,06	0,00	4.553,64
Toplam	60.048,00	4.503,60	55.544,40	61.200,00	9.508,88	51.040,80	8.608,16	51.040,80	900,72	0,00	54.643,68

2.2. Asgari ücretin üzerinde ücret geliri elde edenlerde gelir vergisi istisnası

Hizmet erbabının elde ettiği ücret ve ücret sayılan gelirlerinden 193 sayılı Kanun'un 31 ve 63'üncü maddesinde yer alan indirimler düşülecek ve varsa Kanun'un 23 ve müteakip maddelerinde düzenlenen istisna kapsamındaki ücret ödemeleri gelir vergisi matrahına dahil edilmeyecektir. Akabinde asgari ücret matrahı indirilerek vergiye tabi matrah bulunacaktır. İstisna tutarını aşan kısmın vergilendirilmesinde, istisna kapsamında olan asgari ücret matrahı da dikkate alınarak vergi tarifesinin uygulanacak dilim ve vergi oranı belirlenecektir. Bu istisna suretiyle sağlanan menfaat asgari ücretin ilgili ayda hesaplanan vergisini geçemeyecektir.

Tam zamanlı çalışmayan hizmet erbabına yapılan ücret ödemeleri ile yeni işe başlayan ve işten ayrılan hizmet erbabına yapılan kıst ücret ödemelerine istisna tam olarak uygulanacaktır.

Örnek: İşveren (G)'nin işyerinde çalışan Bay (H)'nin, 2022 yılı için brüt ücreti 8.000 TL'dir. Bay (H)'ye başkaca bir ödeme yapılmamakta ve 193 sayılı Kanun'un 63'üncü maddeleri uyarınca kesilen sigorta primi dışında bir indirim bulunmamaktadır. Bay (H)'ye 2022 yılının ilgili aylarında yapılacak net ücret ödemesi aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

Örnek: İşveren (I)'nin işyerinde çalışan Bayan (İ)'nin, 2022 yılı için brüt ücreti 9.000 TL'dir. İşveren (I), ayrıca, Bayan (İ)'ye çalıştığı her bir gün için yemek hizmetinde kullanılmak üzere yemek kartına günlük 34 TL, ulaşım hizmetinde kullanılmak üzere ulaşım kartına günlük 17 TL yüklemekte, çocuğunu gönderdiği özel kreş için de 193 sayılı Kanun'un 23'üncü maddesinin birinci fıkrasının (16) ncı bendi kapsamında 1.000 TL ödeme yapmaktadır.

Bayan (İ)'nin kendi adına ödediği 500 TL şahıs sigorta primi ödemesi bulunmaktadır. Bayan (İ) 3. derece (500 TL) engelli vergi indiriminden faydalanmaktadır. Bayan (İ)'ye 2022 yılı ilgili aylarda yapılacak net ücret ödemesi aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

Aylar	Brüt Ücret*	Sigorta Primi**	Yemek, Ulaşım ve Kreş istisna	Şahıs sigorta primi ve engellilik indirimi	Matrah	Kümülatif Matrah	Hesaplanan Gelir Vergisi	Asgari Ücret Kümülatif Matrah	Asgari Ücretin Vergisi	İstisna Matrah	Kesilecek Gelir Vergisi	Kesilecek Damga Vergisi	Net Ücret
	(a)	(b) (ax%15)	(c)	(d)	(e) (a-b-c-d)	(f)	(g) (fx%15, %20)	(h)	(i) (hx%15, %20)	(i)	(j) (g-i)	(k) (a-c- 5004) x0,00759	(l) (a-b-j-k)
Ocak	11.122,20	1.350,00	2.122,00	1.000,00	6.650,00	6.650,00	997,50	4.253,40	638,01	4.253,40	359,49	30,33	9.382,18
Şubat	11.122,20	1.350,00	2.122,00	1.000,00	6.650,00	13.300,00	997,50	8.506,80	638,01	4.253,40	359,49	30,33	9.382,18
Mart	11.122,20	1.350,00	2.122,00	1.000,00	6.650,00	19.950,00	997,50	12.760,20	638,01	4.253,40	359,49	30,33	9.382,18
Nisan	11.122,20	1.350,00	2.122,00	1.000,00	6.650,00	26.600,00	997,50	17.013,60	638,01	4.253,40	359,49	30,33	9.382,18
Mayıs	11.122,20	1.350,00	2.122,00	1.000,00	6.650,00	33.250,00	997,50	21.267,00	638,01	4.253,40	359,49	30,33	9.382,18
Haziran	11.122,20	1.350,00	2.122,00	1.000,00	6.650,00	39.900,00	1.392,50	25.520,40	638,01	4.253,40	754,49	30,33	8.987,18
Temmuz	11.122,20	1.350,00	2.122,00	1.000,00	6.650,00	46.550,00	1.330,00	29.773,80	638,01	4.253,40	691,99	30,33	9.049,68
Ağustos	11.122,20	1.350,00	2.122,00	1.000,00	6.650,00	53.200,00	1.330,00	34.027,20	739,37	4.253,40	590,63	30,33	9.151,04
Eylül	11.122,20	1.350,00	2.122,00	1.000,00	6.650,00	59.850,00	1.330,00	38.280,60	850,68	4.253,40	479,32	30,33	9.262,35
Ekim	11.122,20	1.350,00	2.122,00	1.000,00	6.650,00	66.500,00	1.330,00	42.534,00	850,68	4.253,40	479,32	30,33	9.262,35
Kasım	11.122,20	1.350,00	2.122,00	1.000,00	6.650,00	73.150,00	1.330,00	46.787,40	850,68	4.253,40	479,32	30,33	9.262,35
Aralık	11.122,20	1.350,00	2.122,00	1.000,00	6.650,00	79.800,00	1.330,00	51.040,80	850,68	4.253,40	479,32	30,33	9.262,35
Toplam	11.122,10	1.350,00	2.122,00	12.000,00	79.800,00	79.800,00	14.360,00	51.040,80	8.608,16	51.040,80	5.751,84	363,96	111.148,20

*Brüt ücret; 9.000 YL ücret, 22 çalışma günü karşılığı; (17x22=) 374 TL ulaşım ücreti ve (34x22=)748 TL yemek ücreti ile 1.000 TL kreş ödemesi toplamından oluşmaktadır

**Sigorta primi 9.000 TL brüt ücret üzerinden hesaplanmıştır

2.3. Birden fazla işverenden ücret alınması durumunda istisnanın uygulanması

Aynı zamanda birden fazla işverenden ücret alınması halinde, istisna uygulaması sadece en yüksek ücretin elde edildiği işveren tarafından gerçekleştirilecektir. Birden fazla işverenden aynı tutarda ücret alındığı durumda, istisnayı uygulayacak olan işvereni hizmet erbabı kendisi belirleyecektir. İstisnadan faydalanılan işverende, istisnanın tamamından faydalanılamaması durumunda kalan tutar için diğer işverende istisnadan faydalanılması mümkün değildir.

Örnek: Bay (P) iki ayrı işverinde işveren (R) ve işveren (S)'nin yanında çalışmaktadır. İşveren (R)'den brüt 7.000 TL, işveren (S)'den ise brüt 3.000 TL ücret geliri elde etmektedir. Bay (P)'ye (R) işvereni tarafından ödenen ücrete istisna uygulanacak ve 2022 yılı ilgili aylarda yapılacak net ücret ödemeleri aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

İşveren (R)												
Aylar	Brüt Ücret	Sigorta Primi	Matrah	Kümülatif Matrah	Hesaplanan Gelir Vergisi	Asgari Ücret Kümülatif Matrah	Asgari Ücretin Vergisi	İstisna Matrah	Kesilecek Gelir Vergisi	Kesilecek Damga Vergisi	Net Ücret	
	(a)	(b) (ax%15)	(c) (a-b)	(d)	(e) (dx%15,%20)	(f)	(g) (fx%15,%20)	(h)	(i) (e-g)	(i) (a-5004) x0,00759	(j) (c-i)	
Ocak	7.000,00	1.050,00	5.950,00	5.950,00	892,50	4.253,40	638,01	4.253,40	254,49	15,15	5.680,36	
Şubat	7.000,00	1.050,00	5.950,00	11.900,00	892,50	8.506,80	638,01	4.253,40	254,49	15,15	5.680,36	
Mart	7.000,00	1.050,00	5.950,00	17.850,00	892,50	12.760,20	638,01	4.253,40	254,49	15,15	5.680,36	
Nisan	7.000,00	1.050,00	5.950,00	23.800,00	892,50	17.013,60	638,01	4.253,40	254,49	15,15	5.680,36	
Mayıs	7.000,00	1.050,00	5.950,00	29.750,00	892,50	21.267,00	638,01	4.253,40	254,49	15,15	5.680,36	
Haziran	7.000,00	1.050,00	5.950,00	35.700,00	1.077,50	25.520,40	638,01	4.253,40	439,49	15,15	5.495,36	
Temmuz	7.000,00	1.050,00	5.950,00	41.650,00	1.190,00	29.773,80	638,01	4.253,40	551,99	15,15	5.382,86	
Ağustos	7.000,00	1.050,00	5.950,00	47.600,00	1.190,00	34.027,20	739,37	4.253,40	450,63	15,15	5.484,22	
Eylül	7.000,00	1.050,00	5.950,00	53.550,00	1.190,00	38.280,60	850,68	4.253,40	339,32	15,15	5.595,53	
Ekim	7.000,00	1.050,00	5.950,00	59.500,00	1.190,00	42.534,00	850,68	4.253,40	339,32	15,15	5.595,53	
Kasım	7.000,00	1.050,00	5.950,00	65.450,00	1.190,00	46.787,40	850,68	4.253,40	339,32	15,15	5.595,53	
Aralık	7.000,00	1.050,00	5.950,00	71.400,00	1.288,00	51.040,80	850,68	4.253,40	437,32	15,15	5.497,53	
Toplam	84.000,00	12.600,00	71,400	71.400,00	12.778,00	51.040,80	8.608,16	51.040,80	4.169,84	181,80	67.048,36	

İşveren (S)							
Aylar	Brüt Ücret	Sigorta Primi	Matrah	Kümülatif Matrah	Hesaplanan Gelir Vergisi	Hesaplanan Damga Vergisi	Net Ücret
	(a)	(b) (ax%15)	(c) (a-b)	(d)	(e) (dx%15,%20)	(f) (ax%0,00759)	(j) (c-e-f)
Ocak	3.000,00	450,00	2.550,00	2.550,00	382,50	22,77	2.144,73
Şubat	3.000,00	450,00	2.550,00	5.100,00	382,50	22,77	2.144,73
Mart	3.000,00	450,00	2.550,00	7.650,00	382,50	22,77	2.144,73
Nisan	3.000,00	450,00	2.550,00	10.200,00	382,50	22,77	2.144,73
Mayıs	3.000,00	450,00	2.550,00	12.750,00	382,50	22,77	2.144,73
Haziran	3.000,00	450,00	2.550,00	15.300,00	382,50	22,77	2.144,73
Temmuz	3.000,00	450,00	2.550,00	17.850,00	382,50	22,77	2.144,73
Ağustos	3.000,00	450,00	2.550,00	20.400,00	382,50	22,77	2.144,73
Eylül	3.000,00	450,00	2.550,00	22.950,00	382,50	22,77	2.144,73
Ekim	3.000,00	450,00	2.550,00	25.500,00	382,50	22,77	2.144,73
Kasım	3.000,00	450,00	2.550,00	28.050,00	382,50	22,77	2.144,73
Aralık	3.000,00	450,00	2.550,00	30.600,00	382,50	22,77	2.144,73
Toplam	36.000,00	5.400,00	30.600,00	30.600,00	4.590,00	273,24	25.736,76

2.4. Teşvik ve İstisna kapsamındaki ücret ödemeleri

Örnek: İşveren (Ü)'nün işyerinde çalışan Bay (V), brüt 10.000 TL ücret geliri elde etmektedir. Bay (V)'nin 3218 sayılı Kanun kapsamında çalışması ve ücretinin teşvik kapsamında olması durumunda, 2022 yılının ilgili aylarında yapılacak net ücret ödemeleri aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

3218 Sayılı Kanun Kapsamında Çalışma											
Aylar	Brüt Ücret	Sigorta Primi	Matrah	Kümülatif Matrah	Hesaplanan Gelir Vergisi	Asgari Ücret Kümülatif Matrah	Asgari Ücretin Vergisi	İstisna Matrah	Kesilecek Gelir Vergisi*	Kesilecek Damga Vergisi**	Net Ücret
	(a)	(b) (ax%15)	(c) (a-b)	(d)	(e) (dx%15,%20, %27)	(f)	(g) (fx%15, %20)	(h)	(i) (e-g)	(i)	(j) (c-i-i)
Ocak	10.000,00	1.500,00	8.500,00	8.500,00	1.275,00	4.253,40	638,01	4.253,40	636,99	0,00	7.863,01
Şubat	10.000,00	1.500,00	8.500,00	17.000,00	1.275,00	8.506,80	638,01	4.253,40	636,99	0,00	7.863,01
Mart	10.000,00	1.500,00	8.500,00	25.500,00	1.275,00	12.760,20	638,01	4.253,40	636,99	0,00	7.863,01
Nisan	10.000,00	1.500,00	8.500,00	34.000,00	1.375,00	17.013,60	638,01	4.253,40	736,99	0,00	7.763,01
Mayıs	10.000,00	1.500,00	8.500,00	42.500,00	1.700,00	21.267,00	638,01	4.253,40	1.061,99	0,00	7.438,01
Haziran	10.000,00	1.500,00	8.500,00	51.000,00	1.700,00	25.520,40	638,01	4.253,40	1.061,99	0,00	7.438,01
Temmuz	10.000,00	1.500,00	8.500,00	59.500,00	1.700,00	29.773,80	638,01	4.253,40	1.061,99	0,00	7.438,01
Ağustos	10.000,00	1.500,00	8.500,00	68.000,00	1.700,00	34.027,20	739,37	4.253,40	960,63	0,00	7.539,37
Eylül	10.000,00	1.500,00	8.500,00	76.500,00	2.155,00	38.280,60	850,68	4.253,40	1.304,32	0,00	7.195,68
Ekim	10.000,00	1.500,00	8.500,00	85.000,00	2.295,00	42.534,00	850,68	4.253,40	1.444,32	0,00	7.055,68
Kasım	10.000,00	1.500,00	8.500,00	93.500,00	2.295,00	46.787,40	850,68	4.253,40	1.444,32	0,00	7.055,68
Aralık	10.000,00	1.500,00	8.500,00	102.000,00	2.295,00	51.040,80	850,68	4.253,40	1.444,32	0,00	7.055,68
Toplam	120.000,00	18.000,00	102.000,00	102.000,00	21.040,00	51.040,80	8.608,16	51.040,80	12.431,84	0,00	89.568,16

* Bu tutar tahakkuktan terkin edilecektir.

** 3218 sayılı Kanunun geçici 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasının (c) bendi uyarınca damga vergisi hesaplanmıştır.

Bay (V)'nin 4691 sayılı Kanun kapsamında çalışması ve ücretinin teşvik kapsamında olması durumunda, 2022 yılının ilgili aylarında yapılacak net ücret ödemeleri aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

4691 Sayılı Kanun Kapsamında Çalışma											
Aylar	Brüt Ücret	Sigorta Primi	Matrah	Kümülatif Matrah	Hesaplanan Gelir Vergisi	Asgari Ücret Kümülatif Matrah	Asgari Ücretin Vergisi	İstisna Matrah	Kesilecek Gelir Vergisi*	Kesilecek Damga Vergisi**	Net Ücret
	(a)	(b) (ax%15)	(c) (a-b)	(d)	(e) (dx%15,%20, %27)	(f)	(g) (fx%15, %20)	(h)	(i) (e-g)	(i)	(j) (c-i-i)
Ocak	10.000,00	1.500,00	8.500,00	8.500,00	1.275,00	4.253,40	638,01	4.253,40	636,99	0,00	7.863,01
Şubat	10.000,00	1.500,00	8.500,00	17.000,00	1.275,00	8.506,80	638,01	4.253,40	636,99	0,00	7.863,01
Mart	10.000,00	1.500,00	8.500,00	25.500,00	1.275,00	12.760,20	638,01	4.253,40	636,99	0,00	7.863,01
Nisan	10.000,00	1.500,00	8.500,00	34.000,00	1.375,00	17.013,60	638,01	4.253,40	736,99	0,00	7.763,01
Mayıs	10.000,00	1.500,00	8.500,00	42.500,00	1.700,00	21.267,00	638,01	4.253,40	1.061,99	0,00	7.438,01
Haziran	10.000,00	1.500,00	8.500,00	51.000,00	1.700,00	25.520,40	638,01	4.253,40	1.061,99	0,00	7.438,01
Temmuz	10.000,00	1.500,00	8.500,00	59.500,00	1.700,00	29.773,80	638,01	4.253,40	1.061,99	0,00	7.438,01
Ağustos	10.000,00	1.500,00	8.500,00	68.000,00	1.700,00	34.027,20	739,37	4.253,40	960,63	0,00	7.539,37
Eylül	10.000,00	1.500,00	8.500,00	76.500,00	2.155,00	38.280,60	850,68	4.253,40	1.304,32	0,00	7.195,68
Ekim	10.000,00	1.500,00	8.500,00	85.000,00	2.295,00	42.534,00	850,68	4.253,40	1.444,32	0,00	7.055,68
Kasım	10.000,00	1.500,00	8.500,00	93.500,00	2.295,00	46.787,40	850,68	4.253,40	1.444,32	0,00	7.055,68
Aralık	10.000,00	1.500,00	8.500,00	102.000,00	2.295,00	51.040,80	850,68	4.253,40	1.444,32	0,00	7.055,68
Toplam	120.000,00	18.000,00	102.000,00	102.000,00	21.040,00	51.040,80	8.608,16	51.040,80	12.431,84	0,00	89.568,16

* Bu tutar tahakkuktan terkin edilecektir.

** 4691 sayılı Kanunun geçici 2 nci maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca damga vergisi hesaplanmıştır.

Bay (V)'nin 5746 sayılı Kanun kapsamında çalışması ve ücretinin teşvik kapsamında olması durumunda, 2022 yılının ilgili aylarında yapılacak net ücret ödemeleri aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

5746 Sayılı Kanun Kapsamında Çalışma											
Aylar	Brüt Ücret	Sigorta Primi	Matrah	Kümülatif Matrah	Hesaplanan Gelir Vergisi	Asgari Ücret Kümülatif Matrah	Asgari Ücretin Vergisi	İstisna Matrah	Kesilecek Gelir Vergisi*	Kesilecek Damga Vergisi**	Net Ücret
	(a)	(b) (ax%15)	(c) (a-b)	(d)	(e) (dx%15,%20, %27)	(f)	(g) (fx%15, %20)	(h)	(i) (e-g)	(i)	(j) (c-i-i)
Ocak	10.000,00	1.500,00	8.500,00	8.500,00	1.275,00	4.253,40	638,01	4.253,40	636,99	0,00	7.863,01
Şubat	10.000,00	1.500,00	8.500,00	17.000,00	1.275,00	8.506,80	638,01	4.253,40	636,99	0,00	7.863,01
Mart	10.000,00	1.500,00	8.500,00	25.500,00	1.275,00	12.760,20	638,01	4.253,40	636,99	0,00	7.863,01
Nisan	10.000,00	1.500,00	8.500,00	34.000,00	1.375,00	17.013,60	638,01	4.253,40	736,99	0,00	7.763,01
Mayıs	10.000,00	1.500,00	8.500,00	42.500,00	1.700,00	21.267,00	638,01	4.253,40	1.061,99	0,00	7.438,01
Haziran	10.000,00	1.500,00	8.500,00	51.000,00	1.700,00	25.520,40	638,01	4.253,40	1.061,99	0,00	7.438,01
Temmuz	10.000,00	1.500,00	8.500,00	59.500,00	1.700,00	29.773,80	638,01	4.253,40	1.061,99	0,00	7.438,01
Ağustos	10.000,00	1.500,00	8.500,00	68.000,00	1.700,00	34.027,20	739,37	4.253,40	960,63	0,00	7.539,37
Eylül	10.000,00	1.500,00	8.500,00	76.500,00	2.155,00	38.280,60	850,68	4.253,40	1.304,32	0,00	7.195,68
Ekim	10.000,00	1.500,00	8.500,00	85.000,00	2.295,00	42.534,00	850,68	4.253,40	1.444,32	0,00	7.055,68
Kasım	10.000,00	1.500,00	8.500,00	93.500,00	2.295,00	46.787,40	850,68	4.253,40	1.444,32	0,00	7.055,68
Aralık	10.000,00	1.500,00	8.500,00	102.000,00	2.295,00	51.040,80	850,68	4.253,40	1.444,32	0,00	7.055,68
Toplam	120.000,00	18.000,00	102.000,00	102.000,00	21.040,00	51.040,80	8.608,16	51.040,80	12.431,84	0,00	89.568,16

* Bu tutar Kanunda belirlenen oranlarda tahakkuktan terkin edilecektir.

** 5746 sayılı Kanunun 3 üncü maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca damga vergisi hesaplanmıştır.

3. AGİ uygulaması son buldu.

1985 yılından beri uygulanmakta olan vergi iadesi uygulaması 2007 yılında kaldırıldıktan sonra, yerine 2008 yılı başından itibaren "asgari geçim indirimi" uygulaması getirilmiş idi.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 32. maddesi uyarınca asgari geçim indirimi (AGİ); ücretin elde edildiği takvim yılı başında geçerli olan asgari ücretin yıllık brüt tutarının;

- ▶ Mükellefin kendisi için %50'si,
- ▶ Çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eşi için %10'u,
- ▶ Çocukların her biri için ayrı ayrı olmak üzere;
 - ▶ İlk iki çocuk için %7,5,
 - ▶ Üçüncü çocuk için %10,
 - ▶ Diğer çocuklar için %5'idir.

Asgari geçim indirimi, yukarıdaki şekilde hesaplanan tutar ile %15 oranının çarpılmasıyla bulunan tutarın, ücret üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilmesi esasına dayanmaktadır. 7349 sayılı Kanun'un 2. maddesiyle, 1 Ocak 2022 tarihinden itibaren yapılan ücret ödemeleri için geçerli olmak üzere asgari ücret tutarı kadar olan ücretler gelir vergisinden istisna edilmiştir. Bu düzenleme kapsamında asgari ücret üzerinden vergi hesaplanmadığından, bu vergiden mahsup esasına dayanan AGİ uygulaması da işlevsiz hale gelmiştir. 7349 sayılı Kanun'un 3. maddesiyle bu uygulamayı içeren GVK'nın 32. maddesi yürürlükten kaldırılmıştır. Yeni yıldan itibaren medeni durumuna bakılmaksızın hiç kimsenin asgari ücrete kadar olan kazançlarından hiçbir şekilde gelir vergisi ve damga vergisi alınmayacak. Gelir vergisi alınmayacağı için asgari geçim indirimi (AGİ) uygulaması da sona erecek.

4. 4.SGK'da e-tebligat dönemi başladı.

Bilindiği üzere Sosyal Güvenlik Kurumunca (SGK) Elektronik Ortamda Yapılacak Tebligata İlişkin Yönetmelik 01.10.2021 tarihinde yayımlanmış idi. Bu defa uygulamaya ilişkin usul ve esaslar SGK tarafından 10/11/2021 tarihli ve 2021/38 sayılı Genelge ile açıklanmıştır. SGK, e-tebligat işlemlerini kendi teknik alt yapısı üzerinden gerçekleştirecek olup, Genelge'de özetle aşağıdaki hususlara yer verilmektedir:

a. Kimler elektronik tebligat adresi almak zorundadır?

5510 sayılı Kanun'a tabi 4/a (işçi-eski SSK'lı) ve 4/c (kamu personeli) statüsünde personel çalıştıran tüm işverenler (gerçek veya tüzel kişiler ile tüzel kişiliği olmayan kurum ve kuruluşlar) elektronik tebligat adresi almak ve bu sistemi kullanmak zorundadır. İşverenler dışındaki kişilerin elektronik tebligat adresi almaları ise isteğe bırakılmıştır. İsteğe bağlı olarak kendilerine elektronik tebligat yapılmasını isteyenler artık elektronik tebligat sistemini kullanmak zorundadır.

b. E-tebligat adresi almak zorunda olan işverenler için başvuru süresi

b.a. 01.10.2021 tarihinden önce başlayıp ve bu tarihten sonra da sigortalı çalıştıran işverenler bakımından:

Bu işverenler 01.10.2021 tarihini takip eden 3 ay içerisinde başvurularını yapmak zorunda iken; oluşan yoğunluk nedeniyle SGK tarafından yapılan yeni duyuru ile bu sürenin bitiş tarihi 31.12.2021 tarihi yerine 31.01.2022 tarihi olarak belirlenmiştir.

b.b. 01.10.2021 tarihinden sonra ilk defa sigortalı çalıştıran işverenler bakımından:

Bu işverenler ise sigortalı çalıştırmaya başlanılan ayı takip eden aybaşından itibaren üç ay içinde e-tebligat adresi almak zorundadır.

Örnek: 15.11.2021 tarihinde ilk defa sigortalı çalıştırmaya başlayan işveren 01.12.2021 tarihinden itibaren 3 ay içinde, 28.02.2022 tarihine kadar almak zorundadır.

c. Başvuru şekli

Elektronik tebligat (e-Tebligat) adresi alacak ve kullanacak olan muhataplar www.turkiye.gov.tr adresinden (e-Devlet üzerinden) başvuru yapmaları gerekir. Başvurular üç grup için farklı şekilde yapılabilecektir.

- I. a) SGK'da işverenlik kaydı bulunmayan kullanıcılar/ sigortalılar kişisel tebligatlarını görüntülemek üzere müracaatlarını "Gerçek Kişi İsteğe Bağlı" seçeneği kullanılarak,
- II. b) Gerçek kişi işverenler bakımından işverenin kendisi veya işveren vekili tarafından, "Gerçek Kişi İşveren" seçeneği kullanılarak,
- III. c) Tüzel kişi işverenler bakımından ise "tüzel kişi" seçeneği kullanılacak olup, başvuru yapacak kişinin MERSİS veya SGK işyeri tescil kaydında yönetici/müdür/kanuni temsilci olarak yer alması gerekir.

d. Diğer hususlar

- ▶ Elektronik tebligat adresi almak zorunda olan muhataplar şahsi işlemlerinden doğan (borçlanma, tescil vb.) tebligatları almak için, "Gerçek Kişi İsteğe Bağlı" seçeneğini kullanarak ayrıca başvuru yapacaklardır. Tüzel kişi işverenler bakımından yöneticiler/müdürlere/kanuni temsilcilere ve bunun dışında kalan gerçek kişi işverenlere "Gerçek Kişi İsteğe Bağlı" müracaatları bulunmadığı sürece şahsi işlemlerinden doğan elektronik tebligat gönderilmeyecektir.
- ▶ Ayrıca gerçek kişi işverenler bakımından başvuruyu yapan işveren veya işveren vekillerinden biri, tüzel kişi işverenler bakımından her bir yönetici/müdür/kanuni temsilci, tebligatların

görüntülenebilmesi için üçüncü kişilere yetki tanımlanabilecektir. Yetki tanımlanan bu kişiler alt hesap olarak adlandırılacaktır.

► e-tebligat işlemleri gerçekleştirilirken, tüzel kişi işyeri için yapılan başvurularda vergi kimlik numarası, gerçek kişi işyeri için yapılan başvurularda ise T.C. Kimlik Numarası esas alınacaktır. Tüzel kişilik için yapılan başvuru sonrası, aynı vergi kimlik numarası altında veya gerçek kişi işyeri için yapılan başvuru sonrası aynı T.C. Kimlik Numarası altında yeni bir işyeri dosyasının tescil edilmesi halinde, yeni tescil edilen işyeri için elektronik tebligat adresi alınmasına gerek bulunmamakta olup, yeni tescil edilen işyerine ilişkin tebligatlar daha önce başvurusu yapılan elektronik tebligat adresi üzerinden takip edilebilecektir.

- Tüzel kişiliği temsil edecek kimse kalmaması halinde yeni atanacak temsilci atandığı tarihten itibaren üç ay içinde e-devlet üzerinden başvuru yapmak zorundadır.
- Tüzel kişilik adına, birden fazla yönetici bulunması durumunda, tek bir yöneticinin-e-tebligat başvurusu yapması yeterli olacaktır. Bir yöneticinin yaptığı başvuru sonrasında, diğer yöneticiler de herhangi bir başvuru gerekmez, tüzel kişilik adına gelen e-Tebligatları görüntüleyebilecek, yapılmış olan bu başvuruyu daha önce tebligat gönderilmemiş olması şartıyla, silebilecek ve yeni kullanıcıları alt hesap olarak ekleyebilecektir.
- Herhangi bir yönetici tarafından yapılan başvurunun silinmesi durumunda, tüzel kişilik adına yapılan e-Tebligat başvurusu da silineceğinden, diğer yöneticiler ve yöneticiler tarafından alt hesaba eklenen kullanıcılar da pasife alınacaktır. Bu durumda tüzel kişilik adına yeniden başvuru yapılması gerekmektedir.
- E-tebligat almak için yapılacak başvuru işlemlerine ilişkin kılavuz Genelge ekinde ayrıca yayımlanmıştır.

e. Elektronik tebligatın gönderilmesi ve muhatabına iletilmesine ilişkin usul ve esaslar

- Kurum Merkez Teşkilatı/ Sosyal Güvenlik İl Müdürlüğü/ Sosyal Güvenlik Merkezi tarafından tebliğ edilmesi gereken evrak elektronik ortamda imzalanarak muhatabın elektronik adresine iletilecektir.
- Elektronik ortamda imzalanan evrak muhatabın elektronik adresine ulaştığı tarihi izleyen 5'inci günde tebliğ edilmiş sayılacaktır.
- E-Tebligat gönderildiğinde muhatabın e-Devlet sisteminde kayıtlı olan cep telefonu numarasına SMS ve/veya e-posta adresine bilgi mesajı iletilecektir.
- Evrakın muhatap tarafından okunup okunmaması, herhangi bir sebeple okunmamış olması veya bilgilendirme mesajında yaşanan aksaklıklar tebligatın geçerliliğini etkilemeyecektir.
- Evrak daha önce muhatap tarafından okunsa bile e-adrese ulaştığı tarihi izleyen beşinci günde tebliğ edilmiş sayılacaktır. Ancak muhatap maruz kalınan bir idari para cezasını beşinci günden önce de indirimi ödeyebilecektir. Hem ödeme hem de itiraz halinde ise 15 günlük itiraz süresi her halükârda beşinci günü takip eden günden itibaren başlayacaktır.

f. Elektronik tebligat adresinin kullanıma kapatılması

- Tüzel kişilerde ticaret sicil kaydının silindiği (nev'i değişikliği, birleşme halleri dahil) tarih itibarıyla e-tebligat adresi kapatılacaktır.
- Gerçek kişilerde ilgilinin ölümü veya gaipliğine karar verildiğinin Kurum tarafından tespit edildiği durumlarda ölüm/karar tarihi itibarıyla e-tebligat adresi resen kapatılacaktır.
- Kısıtlılık, ceza infaz kurumuna girme veya askerlik hizmeti gibi hukuki ve fiili sebeplerle tebligat hizmetinden yararlanma imkanının ortadan kalkması ile e-tebligat adresi kapatılacaktır.
- Ölen/Gaipliğine karar verilen kişinin elektronik tebligat adresi, mirasçuları tarafından Kuruma başvuru yapılması halinde de kapatılacaktır.
- Bu durumlar haricinde zorunlu veya isteğe bağlı olarak elektronik tebligat sistemine dahil olanların sistemden çıkmaları mümkün olmayacaktır.

g. Diğer hususlar

Elektronik yolla tebligatın zorunlu bir sebeple yapılamaması hâlinde, kendilerine elektronik tebligat yapılması gereken muhataplara, 7201 sayılı Tebligat Kanunu ile 6183 sayılı Kanun'da yer alan hükümlere göre tebligat yapılacaktır. İşverenlerce "Çalışılmadığına Dair Bildirim Giriş Sisteminde görüntülenebilen istirahat raporları, çalışılmadığına dair bildirim SGK' ya gönderilmesi için yapılan tebligat yerine geçtiğinden elektronik tebligat kapsamı dışında tutulmuştur.

B. İş hukuku köşesi: Yargı kararları

KARAR 1: Çalışanın kullandığı şirket aracına trafik cezası kesilmesi halinde, trafik cezası tutarı çalışanın işçilik alacaklarından mahsup edilebilir mi?

9. HUKUK DAİRESİ

Esas Numarası: 2017/18446

Karar Numarası: 2020/16531

Karar Tarihi: 23.11.2020

Taraflar arasında görülen dava sonucunda verilen kararın, temyizen incelenmesi davalı vekili tarafından istenilmekle, temyiz talebinin süresinde olduğu anlaşıldı. Dava dosyası için Tetkik Hakimi tarafından düzenlenen rapor dinlendikten sonra dosya incelendi, gereği konuşulup düşünüldü:

Davacı isteminin özeti

Davacı vekili, müvekkil davacı davalı işletmede 07/07/2007 tarihinde nakliyat tırtaerında şoför olarak çalışmaya başladığını müvekkil davacının almakta olduğu en son ücret 1.800,00 TL olduğunu, davacının almakta olduğu ücret elden ödendiğini, davacının haftada 6 gün çalışmış olup çalışma saatleri sabah saat 06.00 akşam saat 23:00 olduğunu, ay içerisinde iki defa Pazar günleri de çalıştığını, bir kısım işçilik alacaklarının ödenmediğini ileri sürerek kıdem tazminatı, yıllık izin ücreti, fazla mesai ücreti ve ulusal bayram genel tatil ücreti alacaklarını istemiştir.

Davalı cevabının özeti

Davalı vekili, davacının 27/12/2013 tarihinde trafik kazası yaparak ... adlı kişiye zarara verdiğini, ...nin davalıdan ve davacıdan şikayetçi olduğunu, hukuki sürecin devam ettiğini, bu trafik kazası nedeni ile ... Sigorta'nın davalıdan talepte bulunduğunu, davacıya, davalı tarafından gönderilen cevabi ihtarda bu zararlar nedeni ile davalının ödeyeceği zarar, rücu, tazminatlar nedeni ile davacıya rücu edileceğinin, bunun için soruşturma/yargılama sürecinin sonucunun beklendiğinin bildirildiğini, ayrıca, davacının 16/09/2013 tarihinde yani ... ile kazadan önceki bir tarihte aldığı 2.558,00 TL trafik cezasını davalının ödediğini, sigorta şirketinin istediği 7.000,00 TL ve ... adlı kişinin kazasından önceki farklı konulu 2.558,00 TL trafik cezası hakkında takas mahsup talep ettiklerini, Mahkeme'nin aksi kanaatte ise rücu alacakları için karşı dava açmak için taraflarına süre verilmesini ve bu hususun bekletici mesele yapılmasını, iddia ve taleplerin yersiz olduğunu savunarak davanın reddini istemiştir.

Mahkeme kararının özeti

Mahkemece, toplanan delillere ve bilirkişi raporuna göre, davacının, davalı işyerinde 07/07/2007-14/03/2014 tarihleri arasında (6 yıl 8 ay 7 gün) 2437 gün çalıştığı, en son günlük brüt 46,63 TL ücretle çalıştığı, davacının kıdem tazminatı talebine ilişkin; 07/03/2014 tarihli Sosyal Güvenlik Kurumu yazı cevabı ve tüm belgeler doğrultusunda sosyal güvenlik kurumundan alınan yazı ile yaş şartı dışındaki sigorta süresi ve prim gün sayılarını doldurduğu belgelendirilerek işyerinden ayrılmak sureti ile kıdem tazminatını talep eden davacı tarafça iş akdini İş Kanunu'nun 14/1 maddesinin 5 nolu bendine uygun olarak feshedildiği, davacının yıllık izin ücreti talebine ilişkin; Davacının çalışma süresine göre 6 yıllık 90 günlük yıllık ücretli izne hak kazandığı, yasa gereği yıllık izinlerinin kullanıldığı yada ücretlerinin ödendiğini ispatlama yükünün işverende olduğu ancak işverence davacının yıllık izin kullandığı yada ücretinin ödendiği yönünde bir belge ve delil sunmadığı bu nedenle davacının 90 günlük izin alacağı olduğu, davacının ulusal bayram genel tatil alacağı talebine ilişkin; tanık ...nin ve ...nin alınan beyanlarında, davacının (dini bayramlar dışında) ulusal bayram ve genel tatil günlerinde çalıştığını beyan ettikleri yine işçilerin bu günlerde çalışmadan 1 yevmiye alacak, çalışırsa 1 yevmiye daha alacağı bu günlere ait ücretin ispatının yazılı belge koşuluna bağlı olduğu ancak dosyaya herhangi bir belgenin ve delilin sunulmadığı, zamanaşımı itirazında bulunularak 4857 sayılı İş Kanunu'nun 32/son maddesinde, işçi ücretinin beş yıllık özel bir zamanaşımı süresine tabi olduğu, buna göre ücret niteliği ağır basan genel tatil çalışma ücreti alacaklarının 09/06/2014 dava tarihinden geriye doğru 5 yıllık zamanaşımına tabi olduğunun kabulü ile 09/06/2009 tarihinden önceki dönem hesaplama nazara alınmayarak davacının mazeret, hastalık izin, rapor ve sair nedenlerle çalışılmayan gün ve saatler nazara alınarak davacının sürekli çalışmasının hayatın olağan akışına uymaması nedeni ile hakkaniyet indirimi yapılmış ve davacının ulusal bayram genel tatil alacağı yönünden 922,82 TL olduğunun tespiti ile % 30 oranında hakkaniyet indirimi yapılarak 645,98 TL nin 250,00 TL için dava, 395,48 TL si için ıslah tarihinden itibaren işleyecek

yasal faizi ile birlikte davalıdan alınıp davacıya verilmesine karar verildiği, davacının fazla mesai ücreti talebine ilişkin; davacının günlük ve haftalık çalışma sürelerine ilişkin giriş çıkış kayıtları,puantaj ve sair belge bulunmadığı, dinlenen tanık beyanları ile davacının, haftada kaç gün, günde ne kadar süre ile araç kullandığı, yükleme boşaltma ve diğer nedenlerle araç başında bekleme yaptığı saatlerin tespitinin mümkün olmadığı ve davacının fazla mesai yaptığına dair yazılı belge ve kaydın da bulunmaması nedeni ile ispatlanamayan talebin reddine karar verildiği gerekçesi ile fazla mesai ücreti haricindeki taleplerin kabulüne karar verilmiştir.

Temyiz

Karar süresi içinde davalı vekili tarafından temyiz edilmiştir.

Gerekçe

- 1- Dosyadaki yazılara, toplanan delillerle kararın dayandığı kanuni gerektirici sebeplere göre davalının aşağıdaki bentlerin kapsamı dışında kalan temyiz itirazları yerinde değildir.
- 2- Somut uyuşmazlıkta, davalı vekili cevap dilekçesinden ve dosya kapsamından, davacının ... adlı kişinin de dahil olduğu bir trafik kazasına karıştığı, ... adlı kişinin de aralarında olduğu bir kısım davacıların davacıya, davalı Şirket'e ve ... Sigorta Şirketi'ne Asliye Ticaret Mahkemesi'nde maddi ve manevi tazminat davası açtığı, ayrıca, ... Sigorta Şirketi'nin icra takibi başlattığı, davalı vekilinin takas mahsup talep ettiği görülmektedir.

Asliye Ticaret Mahkemesi dosyasının sonucu ve kesinleşmesi beklenmelidir. Bu şekilde, Asliye Ticaret Mahkemesi dosyasında davacının, davalının, dava dışı üçüncü kişilerin ve kazayı oluşturan koşulların var ise kusurluluk durumları ve kusurluluk oranlarının kesinleşmesi üzerine davalının varsa Asliye Ticaret Mahkemesi dosyasının davacılarına ve/veya ... Şirketine ödemek zorunda kaldığı miktarın tamamından ya da bir kısmından davacının sorumlu olup olmadığı, davacı davalının yaptığı ödmeden sorumlu ise Asliye Ticaret Mahkemesi dosyasında tespit edilip kesinleşecek kusurluluk durumuna göre davacının, davalının yaptığı ödemelerin ne kadarından sorumlu olduğu tespit edilmelidir. Bu şekilde davalının, davacının kusur oranı nedeni ile ... Sigorta Şirketi'ne ve Asliye Ticaret Mahkemesi dosyasındaki davacılar ödendiği miktar tespit edilerek davacının işçilik alacaklarından mahsup edilmelidir. Davalının ödediği miktarlarda, davacının kusurluluk oranını aşan miktarlar, yani, davacının kusuru nispetine takabül etmeyen, davacının kusurunu aşan miktarlar var ise bu aşan miktarlar davacının işçilik alacaklarından mahsup edilmemelidir.

Davalının varsa ... Sigorta Şirketine ödediği miktarların da aynı şekilde mahsubu gerekip gerekmediği ve gerekiyorsa ne kadarlık miktarının mahsubunun gerektiği değerlendirilerek varsa mahsubu gereken miktar davacının işçilik alacaklarından mahsup edilerek sonuca gidilmelidir.

3- Davalı vekili, yukarıda bahsedilen ... ile ilgili trafik kazasından ayrı olarak farklı bir olayda davacının kusuru nedeni 2.558,00 TL trafik cezası ödediğini, bu cezanın da takas ve mahsubunu ileri sürmüştür.

Davalının bu miktarı ödeyip ödemediği, davalı bu trafik cezasını ödemiş ise başka yerden bu cezayı davalının kısmen ya da tamamen geri tahsil edip etmediği tespit edilmelidir. Davalı bu cezayı ödemiş ise ya da davalı başka yerden bu cezayı kısmen ya da tamamen geri tahsil etmiş ise davalının bu şekilde ödemediği / katlanmak zorunda kalmadığı miktarın davacının işçilik alacaklarından mahsubu düşünülemez.

Davalı bu trafik cezasını kısmen ya da tamamen ödemiş ise bu miktarın ödenmesine esas olan olayda trafik cezası belgeleri dahil sair belgelere göre davacının bu olayda araç sürücüsü olup olmadığı, davacının, davalının, dava dışı 3. kişilerin ya da kuşulların bu trafik cezasının verilmesindeki kusurluluk durumları tespit edilmeli, davalının ödediği miktarın ne kadarlık bir kısmından davacının, kendi kusurluluk durumuna göre mesul olduğu belirlenerek bu miktar işçilik alacaklarından mahsup edilmelidir.

Belirtilen tespitlerin yapılabilmesi için gerekirse davacı asıl duruşmaya bizzat Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 31. maddesi uyarınca Hâkim'in davayı aydınlatma görevi kapsamında celbedilerek kendisine bu trafik cezası tutanağı ve nedenleri açıklatılmalı, taraf vekillerinden bu konuda izahat alınmalı, bu trafik cezasına esas olan olaya dair belgeler var ise buldukları yerlerden celbedilerek irdelenmelidir.

4- Yıllık izin ücreti bakımından;

6 yıl karşılığı toplam 90 günlük yıllık izin ücretine hükmedilmiştir. Bu süre uzun bir süre olduğundan, Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 31. maddesine göre Hâkim'in davayı aydınlatma görevi uyarınca davacı asıl duruşmaya bizzat celbedilerek bu kadar uzun süre neden / nasıl hiç yıllık izin kullanmadan çalıştığı kendisine açıklatılarak sonuca gidilmelidir.

Sonuç: Temyiz olunan kararın yukarıda yazılı sebeplerden dolayı BOZULMASINA, peşin alınan temyiz harcının istek halinde ilgiliye iadesine, 23/11/2020 tarihinde oybirliği ile karar verildi.



08.03.2021 tarihli 2021/147 sayılı yargı kararı

Konu: Davacı şirket tarafından ihtirazi kayıt ile verdiği kurumlar vergisi beyannamesi üzerine bu ihtirazi kaydı dikkate alınmaksızın yapılan 2014 yılı kurumlar vergisi tahakkukunun 2.611.866,85-TL tutarındaki kısmının iptali ile iadesi istenilmiştir.

Özet: Vergi Mahkemesince verilen kararda; davacı şirketin, kredili satış yapan firmaların, bu satışlardan doğan alacak haklarını temlik olarak finansal bir faaliyet yürüttüğü, faktoring sözleşmeleri kapsamında temlik aldığı ancak hasılat kaydetmediği alacaklar için şüpheli alacak karşılığı ayırlamayacağı yönündeki davalı idare uygulaması nedeniyle ihtirazi kayıt ile kurumlar vergisi beyannamesi verdiği, faktoring sözleşmelerinin rücu edilebilir nitelikte olması halinde tahsili gerçekleşmeyen alacaklar için müşteriye rücu etme hakkının saklı olduğu, eğer şirket, alacağını müşteriden de tahsil edemez ise riskin üstünde kaldığı anlaşıldığından davacı şirketin faaliyet alanı ile ilgili olup, gerek asıl borçludan gerekse müşterisinden tahsil edemeyip icra takibine başladığı faktoring alacaklarının ticari kurallara uygun olarak ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 323. maddesinde belirtildiği şekliyle ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olduğu ve Kanun'da öngörülen şüpheli alacak karşılığı ayırma koşullarının olayda gerçekleşmiş olduğu, söz konusu alacakların hasılat olarak kayıtlara intikal ettirilmediğinden bahisle davacının ihtirazi kaydı dikkate alınmaksızın yapılan 2014 yılı kurumlar vergisi tahakkukunda hukuka uygunluk bulunmadığı sonucuna varılmıştır. Belirtilen gerekçelerle davanın kabulüne karar verilmiştir. İdare ve vergi mahkemelerinin nihai kararlarının temyizden bozulması, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 49. maddesinde yer alan sebeplerden birinin varlığı hâlinde mümkündür. Temyizen incelenen karar usul ve hukuka uygun olup, dilekçede ileri sürülen temyiz nedenleri kararın bozulmasını gerektirecek nitelikte görülmemiştir. Açıklanan nedenlerle; Temyiz isteminin reddine, temyize konu ... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararının ...'in karşı oyu ve oyçokluğuyla ONANMASINA, temyiz giderlerinin istemde bulunan üzerinde bırakılmasına, dosyanın anılan Vergi Mahkemesine gönderilmesine, 5. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun (Geçici 8. maddesi uyarınca uygulanmasına devam edilen) 54. maddesinin 1. fıkrası uyarınca bu kararın tebliğ tarihini izleyen günden itibaren onbeş (15) gün içinde karar düzeltme yolu açık olmak üzere, 08/03/2021 tarihinde karar verildi.

26.11.2020 tarihli 2020/4835 sayılı yargı kararı

Konu: Davacı şirketin aktifinde bulunan taşınmazın satışından elde ettiği kazanç üzerinden hesaplanan Kurumlar Vergisi istisna tutarının düzeltilmesi ile ilgilidir.

Özet: Davacı şirket adına, iki yıldan fazla süreyle aktifinde bulunan taşınmazın satışından elde ettiği kazanç üzerinden 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin 1. fıkrasının (e) bendi uyarınca hesaplanan istisna tutarının, özel bir fon hesabına alınmadığı ve istisna kazancına ilişkin özel hesap döneminde yeminli mali müşavir tasdik raporu düzenlenmediğinden bahisle sözü edilen maddede öngörülen istisna şartlarının ihlal edildiği ileri sürülerek Temmuz 2010-Haziran 2011 özel hesap dönemi için re'sen salınan bir kat vergi ziyayı cezalı kurumlar vergisini, davalı idare tarafından hazırlanan cevaplı raporda, taşınmaz satışından elde edilen kazancın 679-Diğer Olağan Dışı Gelir ve Kârlar hesabına kaydedilerek dönem kârının hesabında dikkate alındığı, satış tutarının %75'ine isabet eden istisna kazanç tutarının beyanname üzerinde indirim konusu yapıldığının belirtildiği, davacının uyuşmazlık dönemine ait taşınmaz satışından istisnaya isabet eden kısım dahil elde ettiği net kârını sonraki yıllara ait yasal defter ve kayıtlarında 570- Geçmiş Yıllar Kârlar hesabında izlediği ve satış kazancına ilişkin tutarın 2014 yılında özel fon hesabına aktarıldığının anlaşıldığı,

Danıştay kararlarında da yer verildiği üzere 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin 1. fıkrasının (e) bendinde yer alan istisnanın uygulanmasının temel koşulunun, taşınmazların iki tam yıl süreyle şirket aktifinde yer alması ve satıştan elde edilen kazancın istisnadan yararlanan kısmının beş yıl süreyle pasifte özel bir fon hesabında tutulması olduğu, bu düzenlemeyle, kurumların sermaye yapılarının güçlendirilmesi, finansman sıkıntılarının giderilmesi ve işletmelerin finansal bünyelerinin güçlendirilmesinin amaçlandığı, bu durumda kazancın özel bir fon hesabında tutulmasını öngören düzenlemenin asıl amacının farklı hesaplar kullanılmak suretiyle kazancın kurum dışına çıkartılmasını önlemek olduğu, ihtiyatlar ve kâr ayrı gösterilse dahi pasif tablosuna kaydolunan öz sermayenin cüzileri sayılacağından ve özel fon hesabının da bilançonun pasif kısmında gösterilmesi gerektiğinden, davacı şirket tarafından taşınmaz satış kazancından istisnaya isabet eden kısmın 570-Geçmiş Yıllar Kârlar hesabında izlenmesi ile pasifte özel fonda gösterilmesi arasında, işletmenin pasif toplamı ile öz sermayesinde bir değişmeye neden olmayacağından herhangi bir fark olmadığı, olayda, söz konusu istisna kazanç tutarının kurum dışına çıkarılmadığı, işletme sahibine ortaklara dağıtılmamış bulunan kârlardan ilgili yedek hesaplarına alınmayan hesapların izlendiği Geçmiş Yıllar Karlar hesabında tutulduğu, vergilendirilmede olayın gerçek mahiyetinin esas olduğu kuralı da göz önüne alındığında özel fon hesabında tutulmadan Kanun'da beklenen amacın gerçekleştiği, taşınmaz satış kazanç istisnasından yararlanmak için yeminli mali müşavir tasdik raporunun düzenlenmesi gerektiğine ilişkin düzenlemeye 5 Seri No'lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğinde yer verildiği, 5520 sayılı Kanun'un "İstisnalar" başlıklı 5. maddesinin 1. fıkrasının (e) bendinde yer alan şartlar arasında taşınmaz satış kazanç istisnasına ilişkin olarak yeminli mali müşavir tasdik raporunun düzenlenmesi gerektiği yönünde bir şarta yer verilmediği, kanunen tanınmış bir hakkın şekil eksiklikleri nedeniyle tebliğ düzenlemeleriyle kısıtlanması düşünülmemeyeceğinden yapılan tarhiyatta hukuka uygunluk görülmediği gerekçesiyle kaldıran Diyarbakır Vergi Mahkemesinin 30/06/2015 tarih ve E:2014/1289, K:2015/655 sayılı kararına yöneltilen temyiz istemini aynı hukuksal nedenler ve gerekçeyle reddeden Danıştay Üçüncü Dairesinin 07/03/2019 tarih ve E:2015/11008, K:2019/1637 sayılı kararının; davacının kurumlar vergisi beyannamesinde beyan ettiği istisna kazanç tutarını satışın yapıldığı yılı takip eden beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutması gerektiği halde bu hususa riayet etmediği ayrıca söz konusu istisnaya ilişkin olarak yeminli mali müşavir tasdik raporu düzenlenmediğinden 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan istisna koşullarına uyulmadığı ileri sürülerek düzeltilmesi istenmiştir.

Dava dosyasının incelenmesinden, davacı tarafından 2011 yılında taşınmaz satışından elde edilen kazancın istisnaya ilişkin kısmının, sözü edilen yasal düzenlemede ifade edildiği şekilde pasif bir fon hesabında tutulmadığı, kazancın 679- Diğer Olan Dışı Gelir ve Kârlar hesabında izlendiği anlaşılmıştır. Bu durumda 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun uyuşmazlık konusu dönemde yürürlükte bulunan "İstisnalar" başlıklı 5. maddesinin 1. fıkrasının (e) bendinde istisnadan yararlanmak için öngörülen şartın yerine getirilmediği dikkate alındığında yapılan tarhiyatın hukuka uygun olduğu sonucuna varıldığından, yazılı gerekçeyle kaldırılması yolundaki Mahkeme kararının bozulması gerekmiştir.

Açıklanan nedenlerle, temyiz isteminin kabulü ile Diyarbakır Vergi Mahkemesinin 30/06/2015 tarih ve E:2014/1289, K:2015/655 sayılı kararının bozulmasına, 492 sayılı Harçlar Kanunu'nun 13. maddesinin (j) bendi parantezi içi hükmü uyarınca alınması gereken harç dahil olmak üzere yargılama giderlerinin yeniden verilecek kararda karşılanması gerektiğine, 26/11/2020 tarihinde oyçokluğuyla karar verildi.

90792880-155.15[6696]-141397 sayılı ve 15/04/2021 tarihli özelge (Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı)

Konu: 6306 sayılı Kanun çerçevesinde ihale kararı, sözleşme ve hakediş ödemelerinde damga vergisi.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuz ve eklerinin incelenmesinden, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı (TOKİ) tarafından ihale edilen 2020/ ... ihale kayıt numaralı " ... Altyapı ve Çevre Düzenlemesi İşi'nin şirketiniz uhdesinde kaldığı, söz konusu inşaat işinin yapılacağı alanın 6306 sayılı Kanun'un 2'nci maddesi uyarınca "Riskli Alan" ilan edildiğinden bahisle söz konusu işe ilişkin ihale kararı, sözleşme ve hakediş ödemeleri nedeniyle düzenlenen kağıtların damga vergisine tabi olup olmayacağı hususunda görüş talep edildiği anlaşılmaktadır.

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 3'üncü maddesinde, damga vergisinin mükellefinin kağıtları imza edenler olduğu, resmî dairelerle kişiler arasındaki işlemlere ait kağıtların damga vergisinin kişiler tarafından ödeneceği, 8'inci maddesinde, bu Kanun'da yazılı resmî daireden maksadın, genel ve özel bütçeli idarelerle, il özel idareleri, belediyeler ve köyler olduğu, bu dairelere bağlı olup ayrı tüzel kişiliği bulunan iktisadi işletmelerin resmî daire sayılmayacağı hüküm altına alınmıştır.

Diğer taraftan, 2985 sayılı Toplu Konut Kanunu'nun Ek 2'nci maddesinde, "Toplu Konut İdaresi Başkanlığı, 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu ve 492 sayılı Harçlar Kanunu uygulaması açısından özel bütçeli idareler kapsamında değerlendirilir." hükmüne yer verilmiş olup bu hüküm gereğince TOKİ damga vergisi uygulamasında resmî daire kapsamına girmektedir.

6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanunun 7'nci maddesinin 7153 ve 7181 sayılı Kanunlarla değişik dokuzuncu fıkrasında ise,

"Kanun kapsamında yapılacak uygulamalar neticesinde meydana gelen yeni yapıların işi yüklenen müteahhit, Bakanlık, TOKİ, İller Bankası Anonim Şirketi, İdare ve bunların iştirakleri tarafından gerçekleştirilecek ilk satışı, devri, tescili ve ipotek tesis edilmesi işlemleri, ile bu bentlerde belirtilen yapıların dönüşümüne ilişkin olarak Kanun uyarınca yapılacak diğer işlemler noter harcı, tapu harcı, belediyelerce alınan ücret ve harçlardan, veraset ve intikal vergisi, döner sermaye ücreti ve diğer ücretlerden, bu işlemler nedeniyle düzenlenecek kağıtlar, resmî dairelerin mal ve hizmet alımlarına ilişkin ödemeler sebebiyle düzenlenen kağıtlar da dahil olmak üzere damga vergisinden, bu Kanun kapsamındaki yapıların maliklerine ve malik olmasalar bile bu yapılarda kiracı veya sınırlı ayni hak sahibi olarak en az bir yıldır ikamet ettiği veya bunlarda işyeri bulunduğu tespit edilenlere bu amaçlarla kullanılan krediler dolayısıyla lehe alınacak paralar, banka ve sigorta muameleleri vergisinden istisnadır. Bu Kanun kapsamındaki iş, işlem ve uygulamalar, Bakanlık, TOKİ, İller Bankası Anonim Şirketi ve İdarenin, sermayesinin yarısından fazlasına sahip oldukları şirketleri tarafından yürütülüyor ise,

bu şirketlerce yapılan iş, işlem ve uygulamalarda da bu fıkrada belirtilen vergi, harç ve ücret muafiyetleri uygulanır."

hükmüne yer verilmiştir.

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde, TOKİ tarafından ihale edilen 2020/... ihale kayıt numaralı " ... Altyapı ve Çevre Düzenlemesi İşi'nin 6306 sayılı Kanun kapsamında riskli alan içerisinde yapılacağı ihale makamından alınacak yazıyla tevsiki koşuluyla, söz konusu işe ilişkin ihale kararı, sözleşme ve hakediş ödemeleri nedeniyle düzenlenen kağıtlara damga vergisi istisnası uygulanması mümkün bulunmaktadır.

64597866-120-4295 sayılı ve 09/03/2021 tarihli özelge (Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı)

Konu: Yurt dışından online hizmet veren üst yöneticiye Türkiye'den ödenen ücretin vergilendirilmesi.

İlgide kayıtlı özelge talep formu ve ek dilekçenizde, şirketinizin Yönetim Kurulu Başkanı-İcracı Üyesi ve aynı zamanda CEO görevindeki ...'ın, İsviçre, Yeni Zelanda ve Türk vatandaşı olduğu, 26.03.2020 tarihinden itibaren Yeni Zelanda'da ikamet ettiği, 26.03.2020 tarihinde Yeni Zelanda'ya gitmeden önce de Türkiye'de ikamet etmediği, dünyadaki Covid-19 salgınının gidişatı sebebiyle 2020 yılında Yeni Zelanda'da ikametine devam edeceği ve 2021 yılında da Türkiye'de ikamet etmeyeceğinin beklendiği, görevlerini elektronik ortamda yürüten ...'ın şirketinizden bu görevleri karşılığında ücret geliri elde etmekte olduğu, ücret gelirin bordroya dahil edilerek ve Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) ilgili hükümlerine göre hesaplanan ücret gelir vergisi tutarlarının şirketinizce aylık muhtasar beyannamelerle beyan edilerek ödendiği, kalan net ücret tutarının da kişinin Türkiye'deki banka hesabına aylık olarak ödendiği, kişinin Türkiye'den elde ettiği ücret gelirlerinin Yeni Zelanda idaresiyle de görüşülerek, ilgili ülkenin iç mevzuatı ve Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması (ÇVÖA) kapsamında Yeni Zelanda'da vergilendirileceği bilgisi alındığı belirtilerek, kişinin Türkiye'de elde etmiş olduğu ücret gelirin iki ülkede de vergilendirilmesinden dolayı çifte vergilendirmeye neden olduğu, bu nedenle adı geçen 2021 yılında Türkiye'de elde edeceği ücret geliri üzerinden tevkifat yapılmasına gerek olup olmadığı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

Buna göre, Anlaşmanın 4'üncü maddesi çerçevesinde adı geçen kişinin 2021 yılında Yeni Zelanda mukimi olarak kabul edilmesi halinde, ...'ın ... Holding A.Ş. CEO'su görevi karşılığında elde ettiği ücret gelirin vergileme hakkı bu ülkede mukim olduğu tarihler itibarıyla yalnızca Yeni Zelanda'ya ait olacaktır. Söz konusu hizmetin Türkiye'de ifa edilmesi durumunda ise 15'inci maddenin 2'nci fıkrasının (a), (b) ve (c) bentlerinde yer alan üç koşulun birlikte gerçekleşmemesi halinde Türkiye'nin de bu ücret gelirlerinden vergi alma hakkı olacaktır.

Diğer taraftan, söz konusu kişiye şirketinizin Yönetim Kurulu Başkanı-İcracı Üyesi olması nedeniyle yapılan ödemelerin Anlaşmanın "Yöneticilere Yapılan Ödemeler" başlıklı 16'ncı maddesi "Bir Akit Devlet mukiminin, diğer Akit Devletin mukimi olan bir şirketin yönetim kurulu üyesi olması dolayısıyla elde ettiği ücret ve diğer benzeri gelirler, bu diğer Devlette

vergilendirilebilir." hükmü kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir. Buna göre, adı geçen kişiye söz konusu Anlaşmanın 16'ncı maddesi uyarınca yapılacak ödemeler Türkiye'de iç mevzuat hükümlerimiz çerçevesinde vergilendirilir.

Anlaşmanın Türkiye'ye de vergilendirme hakkı verdiği durumda ortaya çıkan çifte vergilendirme, Anlaşmanın "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi" başlıklı 22'nci maddesine göre Türkiye'de ödenen verginin Yeni Zelanda'da ödenecek vergiden mahsup edilmesi şeklinde önlenecektir.

Yeni Zelanda mukimlerinin Türkiye kaynaklı elde ettikleri kazanç veya iratların ilgili Anlaşma Çerçevesinde vergiye tabi tutulabilmesi için Yeni Zelanda'da tam mükellef olduklarının ve tüm dünya kazançları üzerinden bu ülkede vergilendirildiklerinin Yeni Zelanda yetkili makamlarından alınacak bir belge (mukimlik belgesi) ile kanıtlanması ve bu belgenin aslının ve Noterce veya Yeni Zelanda'daki Türk Konsolosluklarınca tasdik edilmiş Türkçe tercümesinin Türkiye'de vergi sorumlularına veya ilgili vergi dairesine ibraz edilmesi gerekmektedir.

84974990-130[KDV2/İ/GEÇ20/2017/09]-217849 sayılı ve 19/08/2020 tarihli özelge (Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı)

Konu: Teknokentte faaliyet gösteren şirketin elektronik ticaret yazılım kiralaması.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda; şirketinizin ... Teknokent'te "...Yazılımı" alanında faaliyet gösterdiği, projenizin gerçek ve tüzel kişilerin çevrimiçi elektronik ticaret sisteminin online olarak web, mobil site veya akıllı telefon uygulamasına giriş yaparak ürün ve hizmetlerini tek sistem üzerinden birden fazla kümelenmiş satış iş ağı platformunda ...(işletmeden işletmeye), ... (işletmeden tüketiciye) ve ... (tüketiciden tüketiciye) kapsamında sergilemelerini ve satış işlemlerini sağlayan elektronik ticaret sistemi olduğunu belirterek, projeniz kapsamında üretilen elektronik ticaret yazılımınızı kullanacak gerçek ve tüzel kişilere belirli periyotlarla (1 ay, 3 ay vs.) verilen mağaza kiralama hizmeti karşılığı sağlanan kiralama ücretinin kurumlar vergisi ile katma değer vergisinden istisna olup olmadığı hususlarında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

Kurumlar vergisi yönünden değerlendirme

Teknoloji geliştirme bölgesinde gerçekleştirilen yazılım ve uyarılama, yerleştirme, geliştirme, revizyon, ek yazılım gibi faaliyetlerinden elde edilen kazançlar ... tarihine kadar kurumlar vergisinden istisna olup geliştirilen yazılımların seri üretime tabi tutularak pazarlanması halinde, bu ürünlerin pazarlanmasından elde edilen kazançların lisans, patent gibi gayrimaddi haklara isabet eden kısmı, transfer fiyatlandırması esaslarına göre ayrıştırılmak suretiyle istisnadan yararlanabilecek, üretim ve pazarlama organizasyonu nedeniyle doğan kazancın diğer kısmı ise kurumlar vergisi istisnası kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Buna göre, şirketinizin ... Teknokent'te geliştirdiği proje kapsamında üretilen elektronik ticaret yazılımını kullanarak mağaza kiralama hizmeti sonucu elde ettiği kazancın kurumlar vergisi istisnasına konu edilmesi mümkün değildir.

Katma Değer Vergisi Kanunu yönünden değerlendirme

Teknoloji geliştirme bölgelerinde veya ihtisas teknoloji geliştirme bölgelerinde bulunan mükelleflerin 31/12/2023 tarihine kadar bu bölgede ürettikleri sistem yönetimi, veri yönetimi, iş uygulamaları, sektörel, internet, mobil ve askeri komuta kontrol uygulama yazılımları şeklindeki teslim ve hizmetleri KDV'den istisnadır. Söz konusu bölgede üretilen yazılımın farklı kişilere satılması ya da satışın CD veya elektronik ortamda yapılması istisna uygulanmasına engel değildir.

Üniversitelere bağlı Teknokentler de Teknoloji Geliştirme Bölgesi olarak değerlendirilir. Kanun'un geçici 20/1'inci maddesi kapsamında üretilen söz konusu yazılımların fikri mülkiyet hakkının, bu bölgede faaliyette bulunan mükellefte kalmak suretiyle belirli zaman aralıklarıyla farklı kişilere satılması veya söz konusu yazılımların sanal ortamda paylaşımının sağlanması halinde de KDV istisnası uygulanır. ..." açıklamalarına yer verilmiştir. Bu çerçevede, Şirketiniz tarafından ... Teknokent'te üretilen "... Yazılımı" projesinin belirli periyotlarda gerçek ve tüzel kişilere kiralanması faaliyetinin yazılım kiralaması değil, internet üzerinden sanal mağaza kiralaması olarak değerlendirilmesi gerektiğinden, Şirketinizce verilen söz konusu hizmetin KDV Kanunu'nun geçici 20'nci maddesi kapsamında KDV'den istisna tutulması mümkün değildir.



Sirküler İndeks

No	Tarih	Konu
132	31.12.2021	Teşvik belgeli yatırımlar kapsamındaki inşaat işleri nedeniyle 2022 ilâ 2024 yıllarında yüklenilen KDV'ler iade alınabilecek.
131	31.12.2021	Covid-19 aşularının tesliminde geçerli olan %1'lik KDV oranının uygulanma süresi 31.12.2022 tarihine kadar uzatıldı.
130	31.12.2021	Altın cinsinden mevduat ve katılım fonu hesaplarından Türk lirasına çevrilen hesaplardan elde edilen faiz ve kâr paylarında stopaj oranı %0 olarak belirlendi.
129	27.12.2021	Kur korumalı vadeli mevduat ve katılma hesaplarından elde edilen faiz ve kâr paylarında stopaj oranı %0 olarak belirlendi.
128	27.12.2021	7349 sayılı Kanun'un; ücretlerdeki gelir vergisi istisnası ve diğer bazı kanunlarda değişiklikler içeren düzenlemeleri.
127	23.12.2021	2022 yılında değerli konut vergisi hesabında kullanılacak olan konut değerlerinin alt ve üst sınırları açıklandı.
126	22.12.2021	Konut, iş yeri ve diğer şekilde kullanılan binalar için 2022 yılında ödenecek çevre temizlik vergisi tutarları açıklandı.
125	22.12.2021	Engellilerin ÖTV'den istisna binek otomobil satın alabilmeleri için 2022 yılında uygulanacak parasal sınırlar açıklandı.
124	22.12.2021	İndirimli orana tabi işlemlerde 2022 yılında uygulanacak iade sınırı 25.700 TL olarak belirlendi.
123	22.12.2021	2022 yılında, mobil telefon aboneliğinin ilk tesisinde ödenmesi gereken özel iletişim vergisi tutarı açıklandı.
122	22.12.2021	2022 yılında veraset ve intikal vergisinden istisna olarak dikkate alınacak tutarlar ile vergi tarifesi açıklandı.
121	22.12.2021	Devlet tahvili ve Hazine bonoları ile kira sertifikalarından elde edilen gelirler üzerinden yapılan stopajın oranı geçici süreyle %0'a indirildi.
120	22.12.2021	Tam mükellef kurumlar tarafından dağıtılan kâr payları üzerinden yapılan tevkifatın oranı %10'a düşürüldü.
119	22.12.2021	Meslek mensuplarınca (SM, SMMM ve YMM) 2022 yılında uygulanacak olan asgari ücret tarifesi yayınlandı.
118	21.12.2021	2022 yılında uygulanacak motorlu taşıtlar vergisi tutarları açıklandı.
117	21.12.2021	2022 yılında uygulanacak harç tutarları açıklandı.
116	21.12.2021	2022 yılında uygulanacak maktu damga vergisi tutarları açıklandı.
115	21.12.2021	VUK kapsamında 2022 yılında uygulanacak usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ile bazı parasal büyüklükler açıklandı.
114	21.12.2021	2021 yılında elde edilen bazı gelirlere uygulanacak enflasyon indirim oranı %217 olarak açıklandı.
113	21.12.2021	Gelir Vergisi Kanunu kapsamında 2022 yılında uygulanacak bazı parasal büyüklükler açıklandı.
112	21.12.2021	2022 yılında elde edilen ücret ve ücret dışındaki gelirlere uygulanacak gelir vergisi tarifeleri açıklandı.
111	16.12.2021	Sosyal güvenlik primine esas kazançların 2022 yılında uygulanacak alt ve üst sınırları.
110	16.12.2021	2022 yılında uygulanacak asgari ücret tutarı belirlendi.
109	16.12.2021	Dövizli fonlar dışındaki yatırım fon gelirleri ile bankalarca ihraç edilen tahvil gelirlerinde uygulanan düşük oranlı tevkifatın uygulanma süresi 31 Mart 2022 tarihine kadar uzatıldı.
108	16.12.2021	Mevduat faizleri ile katılım bankalarınca ödenen kâr paylarına uygulanan düşük oranlı tevkifatın süresi 31 Mart 2022 tarihine kadar uzatıldı.
107	10.12.2021	Çiftçilere yapılan tarımsal destek ödemeleri üzerinden kesilen vergilerin iadesine ilişkin usul ve esaslar belirlendi.
106	09.12.2021	Cumhurbaşkanı, 2022 yılı motorlu taşıtlar vergisi tutarlarının hesaplanmasında kullanılan artış oranını %25 olarak belirledi.
105	02.12.2021	Ağır hastalığı bulunan veya doğum yapan meslek mensuplarının mücbir sebep hükümlerinden faydalandırılmasına ilişkin açıklamalar yapıldı.
104	29.11.2021	Adli yardım kapsamında verilen avukatlık hizmetlerinde KDV oranı %8 olarak belirlendi.
103	29.11.2021	Türkiye ve ABD'nin, yeni vergileme kuralları ile mevcut dijital hizmet vergisinde geçiş süreci kapsamında uzlaşmasına ilişkin ortak beyan.

Vergi Takvimi

2022 Ocak ayı mali yükümlülükler takvimi

10 Ocak 2022 Pazartesi	16-31 Aralık 2021 dönemi özel tüketim vergisi beyannamesinin (Petrol ve doğalgaz ürünleri) verilmesi ve verginin ödenmesi
17 Ocak 2022 Pazartesi	Aralık 2021 dönemi özel tüketim vergisi beyannamesinin (Alkollü ve alkolsüz içecekler ile tütün mamulleri) verilmesi ve verginin ödenmesi Aralık 2021 dönemi özel tüketim vergisi beyannamesinin (Dayanıklı tüketim malları ve diğer mallar) verilmesi ve verginin ödenmesi Aralık 2021 dönemi özel tüketim vergisi beyannamesinin (Tescile tabi olmayan motorlu taşıtlar) verilmesi ve verginin ödenmesi Aralık 2021 dönemi banka ve sigorta muameleleri vergisi (BSMV) beyannamesinin verilmesi ve verginin ödenmesi Aralık 2021 dönemi özel iletişim vergisi (ÖİV) beyannamesinin verilmesi ve verginin ödenmesi Aralık 2021 dönemi kaynak kullanımı destekleme fonu (KKDF) kesintilerinin bildirim ve ödenmesi
20 Ocak 2022 Perşembe	Aralık 2021 dönemi şans oyunları vergisi (ŞOV) beyannamesinin verilmesi ve verginin ödenmesi
25 Ocak 2022 Salı	1-15 Ocak 2022 dönemi özel tüketim vergisi beyannamesinin (Petrol ve doğalgaz ürünleri) verilmesi ve verginin ödenmesi
26 Ocak 2022 Çarşamba	Aralık 2021 dönemi muhtasar ve prim hizmet beyannamesinin (MPHB) verilmesi ve verginin ödenmesi Ekim-Kasım-Aralık 2021 dönemi gelir vergisi tevkifatının (GVK geçici 67. madde) beyanı ve ödenmesi Aralık 2021 dönemi damga vergisinin (DV) beyanı ve ödenmesi Aralık 2021 dönemi katma değer vergisinin (KDV) beyanı ve ödenmesi
31 Ocak 2022 Pazartesi	2022 yılı motorlu taşıtlar vergisi (MTV) 1. taksit ödenmesi Aralık 2021 dönemi mal ve hizmet alım/satımlarına ilişkin bildirim formlarının (Form Ba-Bs) verilmesi Yıllık harçların ödenmesi Aralık 2021 dönemi haberleşme vergisinin beyanı ve ödenmesi Aralık 2021 dönemi sosyal güvenlik primlerinin (SGP) ödenmesi Tasdik yenileme (2021 yılında kullanılan defterlerin 2022 yılında da kullanılmak istenmesi durumunda) Aralık 2021 dönemi dijital hizmet vergisinin (DHV) beyanı ve ödenmesi

Gelir Vergisi

Gelir vergisi tarifesi - 2022 (Ücretler)

Gelir dilimi	Vergi oranı
32.000 TL'ye kadar	%15
70.000 TL'nin 32.000 TL'si için 4.800 TL, fazlası	%20
250.000 TL'nin 70.000 TL'si için 12.400 TL, fazlası	%27
880.000 TL'nin 250.000 TL'si için 61.000 TL, fazlası	%35
880.000 TL'den fazlasının 880.000 TL'si için 281.500 TL, fazlası	%40

Gelir vergisi tarifesi - 2022 (Diğer gelirler)

Gelir dilimi	Vergi oranı
32.000 TL'ye kadar	%15
70.000 TL'nin 32.000 TL'si için 4.800 TL, fazlası	%20
170.000 TL'nin 70.000 TL'si için 12.400 TL, fazlası	%27
880.000 TL'nin 170.000 TL'si için 39.400 TL, fazlası	%35
880.000 TL'den fazlasının 880.000 TL'si için 287.900 TL, fazlası	%40

Gelir vergisinden istisna günlük yemek yardımı (KDV hariç)	
Uygulandığı yıl	Tutar (TL)
2020	23,00
2021	25,00
2022	34,00

Gelir vergisinden istisna günlük ulaşım bedeli (KDV hariç)	
Uygulandığı yıl	Tutar (TL)
2020	12,00
2021	13,00
2022	17,00

Engellilik indirimi (2022)

Engellilik derecesi	Tutar (TL)
Birinci derece engelliler için	2.000
İkinci derece engelliler için	1.170
Üçüncü derece engelliler için	500

Konut kira geliri istisnası

Gelirin elde edildiği yıl	Tutar (TL)
2020	6.600
2021	7.000
2022	9.500

Tevkifata tabi tutulmuş menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında beyan sınırı

Gelirin elde edildiği yıl	Tutar (TL)
2020	49.000
2021	53.000
2022	70.000

Tevkifata ve istisnaya konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında beyan sınırı

Gelirin elde edildiği yıl	Tutar (TL)
2020	2.600
2021	2.800
2022	3.800

Değer artış kazançlarında istisna (Menkul kıymetler hariç)

Kazancın sağlandığı yıl	Tutar (TL)
2020	18.000
2021	19.000
2022	25.000

Arızî kazançlara ilişkin istisna

Kazancın sağlandığı yıl	Tutar (TL)
2020	40.000
2021	43.000
2022	58.000

Gelir vergisinden istisna kıdem tazminatı tavanı

Uygulandığı dönem	Tutar (TL)
01.01.2021 - 30.06.2021	7.638,96
01.07.2021 - 31.12.2021	8.284,51

Kurumlar Vergisi

Nakdi sermaye indirimi faiz oranları

Uygulandığı yıl	Oran (%)
2018	27,04
2019	12,02
2020	19,62

Gider yazılabilecek binek otomobil aylık kira tutarı

Uygulandığı yıl	Tutar (TL)
2020	5.500
2021	6.000
2022	8.000

Binek otomobili iktisabında gider yazılabilecek ÖTV ve KDV tutarı

Uygulandığı yıl	Tutar (TL)
2020	140.000
2021	150.000
2022	200.000

Binek otomobillerinde amortismanına tabi tutulabilecek iktisap bedeli

Uygulandığı yıl	Tutar (TL)	
	ÖTV ve KDV hariç ilk iktisap bedeli	ÖTV ve KDV dahil iktisap bedeli
2020	160.000	300.000
2021	170.000	320.000
2022	230.000	430.000

Vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi üst sınırı

Beyannamenin verildiği yıl	İndirim tutarı (TL)
2020	1.400.000
2021	1.500.000
2022	2.000.000

Vergi Usul Kanunu ve 6183 Sayılı Kanun

Gecikme zammı ve gecikme faizi oranları (Aylık)

Uygulandığı dönem	Oran (%)
01.07.2019 - 01.10.2019	2,50
02.10.2019 - 29.12.2019	2,00
30.12.2019 tarihinden itibaren	1,60

Tecil faizi oranları (Yıllık)

Uygulandığı dönem	Oran (%)
06.09.2018 - 24.10.2019	22
25.10.2019 - 29.12.2019	19
30.12.2019 tarihinden itibaren	15

Yeniden değerlendirme oranları

Yıl	Oran (%)
2019	22,58
2020	9,11
2021	36,20

Fatura düzenleme sınırı

Uygulandığı yıl	Tutar (TL)
2020	1.400
2021	1.500
2022	2.000

Amortisman sınırı

Uygulandığı yıl	Tutar (TL)
2020	1.400
2021	1.500
2022	2.000

Reeskont ve avans işlemlerinde iskonto ve faiz oranları

Reeskont işlemlerinde	%14,75
Avans işlemlerinde	%15,75
VUK kapsamındaki reeskont işlemlerinde	%15,75

Not: Bu oranlar 31.12.2021 tarihinden itibaren yapılan işlemler için geçerlidir.

Damga Vergisi

Azami damga vergisi (Her bir kâğıt için)

Uygulandığı yıl	Tutar (TL)
2020	3.239.556,40
2021	3.534.679,90
2022	4.814.234,00

Damga vergisi oran ve tutarları (2022)

Damga vergisine tabi kâğıtlar	Oran/Tutar
Sözleşmeler	Binde 9,48
Ücretler (Avans dâhil)	Binde 7,59
Kira sözleşmeleri	Binde 1,89
Bilanço	102,00 TL
Gelir tablosu	48,70 TL
Yıllık gelir vergisi beyannamesi	132,30 TL
Kurumlar vergisi beyannamesi	176,70 TL
Katma değer vergisi beyannameleri	87,30 TL
Muhtasar ve prim hizmet beyannameleri	103,50 TL

Veraset ve İntikal Vergisi

İstisnalar (2022)

Evlatlıklar dâhil fûruğ ve eşten her birine isabet eden miras hisselerinde	455.635 TL
Fûruğ bulunmaması halinde, eşe isabet eden miras hissesinde	911.830 TL
İvazsız suretle meydana gelen intikallerde	10.491 TL
Para ve mal üzerine düzenlenen yarışma ve çekilişler ile şans oyunlarında kazanılan ikramiyelerde	10.491 TL

Vergi tarifesi (2022)

Matrah dilim tutarları	Vergi oranı	
	Veraset yoluyla intikal	İvazsız intikal
İlk 500.000 TL için	%1	%10
Sonra gelen 1.200.000 TL için	%3	%15
Sonra gelen 2.500.000 TL için	%5	%20
Sonra gelen 4.900.000 TL için	%7	%25
Matrahın 9.100.000 TL'yi aşan bölümü için	%10	%30

Asgari Ücret ve Sosyal Güvenlik

Asgari ücret ve yasal kesintiler

Ödemeler / kesintiler	01.01.2022-31.12.2022 (TL)
Brüt asgari ücret	5.004,00
Sosyal güvenlik primi işçi payı (%14)	700,56
İşsizlik sigortası primi işçi payı (%1)	50,04
Gelir vergisi matrahı	0,00
Hesaplanan gelir vergisi	0,00
Damga vergisi	0,00
Kesintiler toplamı	750,60
Net asgari ücret	4.253,40

Yıllık brüt asgari ücret

Uygulandığı yıl	Tutar (TL)
2020	35.316,00
2021	42.930,00
2022	60.048,00

Sosyal güvenlik primine esas aylık kazançların alt ve üst sınırları

Uygulandığı dönem	Alt sınır (TL)	Üst sınır (TL)
01.01.2022 - 31.12.2022	5.004,00	37.530,00

Income Tax

Income tax tariffs - 2022 (Salaries)

Income bracket	Tax rate
Up to TRL 32,000	15%
For TRL 70,000; for the first TRL 32,000, TRL 4,800, for above	20%
For TRL 250,000; for the first TRL 70,000, TRL 12,400, for above	27%
For TRL 880,000; for the first TRL 250,000, TRL 61,000, for above	35%
For more than TRL 880,000, for TRL 880,000, TRL 281,500, for above	40%

Income tax tariffs - 2022 (Other income)

Income bracket	Tax rate
Up to TRL 32,000	15%
For TRL 70,000; for the first TRL 32,000, TRL 4,800, for above	20%
For TRL 170,000; for the first TRL 70,000, TRL 12,400, for above	27%
For TRL 880,000; for the first TRL 170,000, TRL 39,400, for above	35%
For more than TRL 880,000, for TRL 880,000, TRL 287,900, for above	40%

Daily meal allowance exempt from income tax (VAT excluded)

Year	Amount (TRL)
2020	23.00
2021	25.00
2022	34.00

Daily transportation amount exempted from income tax (VAT excluded)

Year	Amount (TRL)
2020	12.00
2021	13.00
2022	17.00

Disability allowance (2022)

Degree of disablement	Amount (TRL)
For 1 st degree disabled	2,000
For 2 nd degree disabled	1,170
For 3 rd degree disabled	500

Exemption for house rental income

Year when the income is derived	Amount (TRL)
2020	6,600
2021	7,000
2022	9,500

Declaration limitation in terms of securities and immovable property income which are subject to withholding

The year of income	Amount (TRL)
2020	49,000
2021	53,000
2022	70,000

Declaration limitation in terms of securities and immovable property income which are not subject to withholding

The year of income	Amount (TRL)
2020	2,600
2021	2,800
2022	3,800

Exemption in capital gains (Except securities)

Year when the gain is derived	Amount (TRL)
2020	18,000
2021	19,000
2022	25,000

Exemption in incidental income

Year when the income is derived	Amount (TRL)
2020	40,000
2021	43,000
2022	58,000

The upper limit of severance pay exempt from income tax

Period	Amount (TRL)
01.01.2021 - 30.06.2021	7,638.96
01.07.2021 - 31.12.2021	8,284.51

Corporate Tax

Interest rates in terms of capital decrease in cash

Year	Rate (%)
2018	27.04
2019	12.02
2020	19.62

Monthly rental fee of passenger car that can be recognized as expense

Year	Amount (TRL)
2020	5,500
2021	6,000
2022	8,000

SCT and VAT amount which can be recognized as expense for the acquisition of passenger car

Year	Amount (TRL)
2020	140,000
2021	150,000
2022	200,000

Acquisition fee which can be subject to depreciation in terms of passenger cars

Year	Amount (TRL)	
	Initial acquisition fee excluding SCT and VAT	Acquisition fee including SCT and VAT
2020	160,000	300,000
2021	170,000	320,000
2022	230,000	430,000

Tax reduction cap of tax compliant taxpayers

Return submission year	Reduction amount (TRL)
2020	1,400,000
2021	1,500,000
2022	2,000,000

Tax Procedures Law (TPL) and Law No. 6183

Delay charge and delay interest rates (Monthly)

Period	Rate (%)
01.07.2019 - 01.10.2019	2.50
02.10.2019 - 29.12.2019	2.00
Since 30.12.2019	1.60

Deferral interest rates (Annual)

Period	Rate (%)
06.09.2018 - 24.10.2019	22
25.10.2019 - 29.12.2019	19
Since 30.12.2019	15

Revaluation rates

Year	Rate (%)
2019	22.58
2020	9.11
2021	36.20

Limit for issuing invoice

Year	Amount (TRL)
2020	1,400
2021	1,500
2022	2,000

Depreciation limit

Year	Amount (TRL)
2020	1,400
2021	1,500
2022	2,000

Discount and interest rates to be applied in rediscount and advance transactions

In rediscount transactions	14.75%
In advance transactions	15.75%
In rediscount transactions under TPL	15.75%

Note: These rates are applicable to the transactions conducted as of 31.12.2021.

Stamp Duty

Maximum stamp duty (For each paper)

Year	Amount (TRL)
2020	3,239,556.40
2021	3,534,679.90
2022	4,814,234.00

Stamp duty rates and amounts (2022)

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 102.00
Income statement	TRL 48.70
Annual income tax return	TRL 132.30
Corporate tax return	TRL 176.70
Value added tax returns	TRL 87.30
Withholding and premium service returns	TRL 103.50

Inheritance and Transfer Tax

Exemptions (2022)

For shares of inheritance corresponding to each descendant including adopted children and the spouse	TRL 455,635
For share of inheritance corresponding to the spouse if there is no descendant	TRL 911,830
For transfers conducted without any consideration	TRL 10,431
For the lottery prizes won from contests and draws and game of chances organized based on money and goods	TRL 10,491

Tax tariff (2022)

Tax base bracket amounts	Tax rate	
	Transfer through inheritance	Transfer without any consideration
For the first TRL 500,000	1%	10%
For the next TRL 1,200,000	3%	15%
For the next TRL 2,500,000	5%	20%
For the next TRL 4,900,000	7%	25%
For the tax base portion exceeding TRL 9,100,000	10%	30%

Minimum Wage and Social Security

Minimum wage and withholdings

Payments / withholdings	01.01.2022-31.12.2022 (TRL)
Gross minimum wage	5,004.00
Social security premium employee's contribution (14%)	700.56
Unemployment insurance premium employee's contribution (1%)	50.04
Income tax base	0.00
Income tax calculated	0.00
Stamp duty	0.00
Total withholdings	750.60
Net minimum wage	4,253.40

Annual gross minimum wage

Year	Amount (TRL)
2020	35,316.00
2021	42,930.00
2022	60,048.00

The lower and upper limits of monthly earnings that will be the basis for social security premium

Period	Lower limit (TRL)	Upper limit (TRL)
01.01.2022 - 31.12.2022	5,004.00	37,530.00

EY | Daha iyi bir alışma dnyası oluşturmak

EY olarak amacımız; mşterilerimiz, çalışanlarımız ve toplum için değer yaratırken aynı zamanda sermaye piyasalarında güvenin ve daha iyi bir çalışma dünyasının oluşmasına katkıda bulunmaktır.

Dünya çapında 150'den fazla ülkede, sahip olduğumuz veri ve teknoloji ile hizmet veren ekiplerimizle, denetimde güveni sağlarken müşterilerimizin gelişmesine ve dönüşmesine destek oluyoruz.

Bağımsız denetim, danışmanlık, hukuk, kurumsal finansman, strateji ve vergi hizmetlerimizle iş dünyasının karşılaştığı zorluklara yeni çözümler sunacak doğru soruları soruyoruz.

EY adı küresel organizasyonu temsil eder ve Ernst & Young Global Limited'in her biri ayrı birer tüzel kişiiliğe sahip olan, bir veya daha çok, ye firmasını temsil edebilir. Sınırlı sorumlu bir Birleşik Krallık şirketi olan Ernst & Young Global Limited müşteri hizmeti sunmamaktadır. Kişiisel Verileri Koruma Kanunu (KVKK) kapsamında; EY'in kişiisel verileri nasıl topladığı, kullandığı ve bireylerin sahip olduğu haklara dair bilgilere ey.com/tr_tr/privacy-statement adresinden ulaşabilirsiniz. EY ye şirketleri yerel kanunların yasakladığı bölgelerde hukuk hizmeti sunmaz. Daha fazla bilgi için lütfen ey.com adresini ziyaret edin.

© 2022 EY Türkiye.
Tüm Hakları Saklıdır.

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

ISSN: 2148-4686

Sadece genel bilgi verme amacıyla sunulan bu yayının muhasebe, vergi veya diğer profesyonel hizmetler alanında geçerli bir kaynak olarak kullanılması amacıyla hazırlanmamıştır. Belirli bir konuya ilişkin olarak ilgili danışmana başvurulmalıdır.