

Vergide Gündem

Tax Agenda

Nisan / April 2023

“Gümrükte Gündem”
özel sayısı

Nisan 2023



Building a better
working world

İçindekiler

İthalat vergileri yapılandırılıyor

Sercan Bahadır

Hatalı geri verilen veya kaldırılan gümrük vergilerinin yeniden tahsilinde yaşanan sorunlar ve çözüm önerilerimiz

Av. Yakup Güneş

Dahilde işleme izin belgesi kapsamında işlem görmüş ürün bünyesinde kullanılan ithal eşyasına ilişkin hak ve yükümlülüklerin devri

Evren Kılıç

Kendiliğinden bildirimde son düzenlemeler neyi ifade ediyor?

Selçuk Özdamar

İthalatta ÖTV matrah unsurları nelerdir?

Aynur Çürgüç Kumcuoğlu

Serbest bölgeden yapılan ithalatlarda vergilendirme

Aret Kutlu

Royalti ve lisans bedellerinin KKDF açısından değerlendirilmesi

Buket Altınkök

Transfer fiyatlandırması ve gümrük kıymetine etkileri

Turgut Geçer

Avrupa Birliği Sınırdaki Karbon Düzenlemesinde (CBAM) son gelişmeler

Zerrin Özçelik

Yurt dışında yapılan test giderleri ve gümrük kıymeti

Sidal Altun

Rusya'ya yaptırımların dün, bugün ve yarın

Ayça Ceren Coşgunoğlu

English Translation

Gümrükte Gündem

Sercan Bahadır

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 sayısını, özel bir sayı olarak “Gümrükte Gündem” adı ile hazırladık. Her yıl düzenli olarak Global Ticaret ekibimiz tarafından yapılan “Gümrükte Gündem” seminerimiz, bu yıl ocak ayında “Dünya Gümrük Günü”nde düzenlenmiş idi. Buna ilave olarak da şimdi bu özel sayıyı çıkarıyoruz.

Dış ticaret ile ilgili oldukça kritik bir dönem yaşıyoruz. Son 10 yılda dünya çapındaki ticarete yönelik gelişmeler ve yeni dış ticaret yaklaşımları, iktisat kitaplarında yerini alacaktır. Özellikle ticaret savaşları ile başlayan tedarik zincirlerindeki kırılma, küresel salgın ile bambaşka bir boyuta evrildi. Bu dönem, tedarik ve üretimi çok ciddi şekilde etkileyerek ülkelerin ciddi bir kriz yaşamasına neden oldu. Tüm dünya buradan bir çıkış noktası arıyor. Bu konular tartışılırken en önemli ihracat pazarımız olan Avrupa Birliği’nde (AB) ciddi gelişmeler yaşanıyor. Süreç, Paris Anlaşması ve buna bağlı olarak Avrupa Yeşil Mutabakatı (Europe Green Deal) ile başlıyor. AB tarafında, 2050 yılına kadar karbon salınımının nötr olması hedefini başlatıcı bir şekilde AB müktesebatına katma hedefine dahil olunması bekleniyor. Bu kapsamda, ileri seviyeye çıkarılacak emisyon azalımı önlemleri nedeniyle yoğun enerji üretiminin AB sınırları dışına çıkmasının (karbon kaçağı/carbon leakage) ve bunun sonucunda AB ekonomisinin negatif etkilenmesinin önlenmesi için “Sınırdaki Karbon Vergisi Uygulaması” (Carbon Border Adjustment Mechanism - CBAM) hayata geçiriliyor.

Dünyada bu gelişmeler yaşanırken gümrükleme süreçleri daha da önemli oluyor. Geleneksel gümrükleme modelleri ile bu süreçte daha fazla devam etmek mümkün gözüküyor. Bu bağlamda da yeni nesil bir ticareti kolaylaştırma yöntemi olan “Yetkilendirilmiş Yükümlü Statüsü” (YYS) konusu öne çıkıyor. An itibari ile YYS sahibi şirket sayısı 672 olmuştur. Bu sayı dış ticaretin yaklaşık %40’ına tekabül ediyor.

YYS, geleneksel gümrükleme modelini azaltan yeni bir gümrükleme modeli ortaya koyuyor. Bu statüye sahip olan şirketler, ithalatta yeşil hat elde ederek gümrük işlemlerini çok hızlı bir şekilde sonuçlandırmaktadırlar. Aynı zamanda gerekli güvenilirlik ve emniyet-güvenlik koşullarının sağlandığı, yani yerinde gümrükleme izinleri ile neredeyse her bir fabrikada Gümrük İdaresi gibi ithalat ve ihracat işlemleri yerine getiriliyor. Buna dijital uygulamalar da eklenince küresel salgının atlatılması daha da kolay oluyor. Çünkü tüm işlemler nerede ise kağıtsız ortamda yürütülebiliyor.

Bu değişime, yeni dijital uygulamalar, değişiklikler ve yeni bir gümrük kanunu ile başlamak gerekiyor. Çünkü, 4458 Sayılı Gümrük Kanunu 2000’de yürürlüğe girdiğinde dış ticaret işlemlerimiz yaklaşık 82,2 milyar USD şeklindeydi ve geleneksel bir şekilde gümrükleme süreçleri yerine getiriliyor idi. 2022 yılında ise bu rakam 500 milyar USD’yi aşmış durumda. Bu nedenle, daha fazla dış ticaret hacmine ulaşmak için yeni bir yaklaşım ile yeni bir kanunun hayata geçirilmesi gerekiyor. Dış ticaret rakamlarımız hızla arttıkça, gümrükleme süreçlerimizin de bu artışa çok hızlı yanıt vermesi gerekiyor. Bunu sadece altyapı eksikliklerini gidererek çözmek mümkün değil.

“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.

Saygılarımızla,

Saygılarımızla,

Erkan Baykuş
EY Türkiye
Vergi Bölümü Başkanı

Sercan Bahadır
EY Türkiye
Global Ticaret Hizmetleri Lideri

İthalat vergileri yapılandırılıyor

Dış ticaret alanında faaliyet gösterenleri yakından ilgilendiren 7440 sayılı "Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun", 12 Mart 2023 tarihinde yürürlüğe girmiş ve uygulamaya yönelik ilgili Tebliğ de 23 Mart 2023 tarihinde yayımlanmıştır. Böylece ithalat vergileri de dahil birçok kamu alacağı için yapılandırma imkânı gelmiş oldu.

Kapsamda neler var?

Söz konusu düzenlemede;

- ▶ Kesinleşmiş gümrük alacakları,
- ▶ Kesinleşmemiş veya dava safhasında bulunan gümrük alacakları,
- ▶ İnceleme ve tarhiyat safhasında bulunan işlemlerden doğacak gümrük alacakları,
- ▶ Kendiliğinden bildirim üzerine tahakkuk edecek gümrük alacakları,

hakkında hükümler yer alıyor.

Kapsam olarak, ilgili Kanun hükümleri, 31.12.2022 tarihinden (bu tarih dahil) önce 4458 sayılı Gümrük Kanunu ve ilgili diğer kanunlar kapsamında gümrük yükümlülüğü doğan ve Ticaret Bakanlığı'na bağlı tahsil daireleri tarafından 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre takip edilen gümrük vergileri, idari para cezaları, faizler, gecikme faizleri ve gecikme zammı alacaklarının yapılandırılmasına ilişkin konuları içeriyor.

Kanunun yayınlandığı tarih itibari ile inceleme aşamasındaki kamu alacakları kesinleşmemiş alacak gibi değerlendiriliyor. Bu idari para cezalar ile birlikte vergi aslının da yarısının silinmesi anlamına geliyor. Bu, aynı zamanda 2022 yılındaki tüm sonradan kontrollerin kapsandığına da işaret ediyor. 2023 yılı planlı yapılan sonradan kontrolün bu kapsamda olup olmadığı ise onay tarihine bağlı. Bu onayın 12 Mart tarihinden önce alınmış olması durumunda, bu yıl gerçekleşecek sonradan kontrol denetim sonuçları da yapılandırma kapsamında kesinleşmemiş alacak olarak değerlendirilebilir. Çünkü, inceleme ve tahakkuk safhasında olan işlemlerde incelemeye başlama tarihi olarak görevlendirmeye ilişkin Bakanlık Makamı Onay tarihi, Gümrük ve Dış Ticaret Bölge Müdürlüğü Kontrol Şubelerince yapılan incelemeler ile diğer incelemeler için görevlendirme tarihi esas alınıyor.

Son başvuru tarihi 31 Mayıs

Bu Kanun hükümlerinden yararlanmak isteyen borçluların yine kapsamda olan kamu alacakları için:

- ▶ 31.05.2023 tarihine kadar (bu tarih dahil) ilgili idareye başvurmaları,
- ▶ İlk taksitlerini 30.06.2023 tarihine kadar (bu tarih dahil) ödemeleri,
- ▶ Diğer taksitlerini ise bu tarihi takip eden aylık dönemler halinde azami kırk sekiz eşit taksitte ödemeleri gerekiyor.

Daha önceki düzenlemelerde başvuru tarihinin uzatıldığı görülüyor. Muhtemelen bu başvuru tarihi de uzayacaktır. Şu an için son tarih mayıs ayının son günü. Kanun ve ardından uygulamaya yönelik Tebliğ yayımlandı. Başvuru süreci İdarenin sistemi kullanıma açması ile başlayacak. Bunun da önümüzdeki günlerde yapılması bekleniyor.

Hangi avantajları içeriyor?

Yapılandırmanın avantajlarını değerlendirirken iki ayrı açıdan bakmak gerekiyor. Öncelikle bir verginin aslına bağlı olup olmamasına göre idari para cezalarının durumu değişebiliyor. Vergi aslına bağlı idari para cezalarında cezaların tahsilatının tamamından; vergi aslına bağlı olmayanlarda ise kesinleşme durumuna göre ya %50'sinin ya da %75'inin tahsilatından vazgeçiliyor. Ayrıca gümrüklenmiş değere ilişkin bir idari para cezası söz konusu ise yine kesinleşme durumuna göre ya %70'inin ya da %85'inin tahsilatı yapılmıyor. Bu bağlamda yapılandırma, idari para cezalarının azaltılması ya da ortadan kalkması için büyük bir avantaj sağlıyor. Aşağıdaki tabloda, avantajlara ilişkin tüm detaylara ulaşmanız mümkündür.

Diğer bir durum ise gümrük vergilerinin kesinleşmiş olup olmamasına göre farklılık gösteriyor. Kesinleşmiş bir alacakta sadece gecikme faizi yerine daha düşük bir oran olan kat sayı üzerinden ödeme yapılıyor. Ancak kesinleşmiş alacaklar için önemli konu taksitlendirme imkanının olmasıdır. Piyasa faiz oranından daha düşük bir kat sayı ile taksitlendirme imkânı sağlanıyor. Kesinleşmemiş bir vergi alacağının durumu ise biraz karışık. En temel ifadeyle bir yargı kararı yoksa, kapsamda olan bir kesinleşmemiş alacağın yarısından vazgeçiliyor. Yargılama durumuna göre %90'a kadar vergi aslının silindiği durumlar söz konusu olabiliyor.

Ne yapılmalı?

Yapılandırma yasasından yararlanmak için öncelikle Tebliğ'in yayımlanması gerekiyordu. İlgili Tebliğ 23.03.2023 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girdi. Tebliğ ekinde yer alan dilekçeler kullanılmak suretiyle başvuru yapılabilecek. Ancak öncelikle şirketlerin mevcut durumlarını analiz etmeleri önemli. Kapsam çok geniş olduğu için kendiliğinden bildirimlerin de mümkün olduğunu; bir tarhiyat varsa vergi aslının sadece yarısının da ödenebileceğini; hatta dava durumunda ise vergi aslının %25'ine kadar ödenerek kamu alacağının ortadan kaldırılabilceğini unutmamak gerekiyor.

Ek-1 Tablo

GÜMRÜK VERGİ ALACAKLARININ YENİDEN YAPILANDIRILMASI

KAPSAM	31 Aralık 2022 tarihinden (bu tarih dahil) önce 4458 sayılı Gümrük Kanunu ve ilgili diğer kanunlar uyarınca gümrük yükümlülüğü doğan ve söz konusu tarih itibarıyla 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre gümrük idarelerince takip edilen, gümrük vergileri, idari para cezaları, faizler, gecikme faizleri ve gecikme zammı alacakları.			
GÜMRÜK VERGİLERİ	İlgili mevzuat uyarınca eşyanın ithali veya ihracında uygulanan ve Ticaret Bakanlığı'na bağlı tahsil daireleri tarafından takip ve tahsil edilen gümrük vergisi, diğer vergiler, eş etkili vergiler ve mali yüklerin tümünü [Gümrük Vergisi, İlave Gümrük Vergisi, Tek ve Maktu Vergi, Dampinge Karşı Vergi, Subvansiyona Karşı Telafi Edici Vergi, Katma Değer Vergisi, Özel Tüketim Vergisi, Ek Mali Yükümlülük, Toplu Konut Fonu, Tütün Fonu, Ek Fon, Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu (İthalat), Çevre Katkı Payı, Telafi Edici Vergi, TRT Bandrol Ücreti (ticari olmayan eşyalar için)]			
ALACAĞIN NEV'İ	Vergi	Ceza	Gecikme Faizi	
Kesinleşmiş Alacaklar (Yargı kararı ile kesinleştiği halde mükellefe ödemeye yönelik tebligatın yapılmadığı alacaklar dahil)	Kanunun yayımı tarihi itibarıyla (bu tarih dâhil), vadesi geldiği hâlde ödenmemiş olan ya da ödeme süresi henüz geçmemiş bulunan gümrük vergileri	Verginin ödenmemiş kısmının tamamı	-	Yİ-ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak tutar
	Sadece fer'i alacaktan ibaret alacaklar	-	-	Yİ-ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak tutar
	Gümrük vergileri asıllarına bağlı olmaksızın kesilmiş idari para cezaları ile 5326 sayılı Kabahatler Kanununun iştirak hükümleri nedeniyle kesilmiş idari para cezaları	-	İdari para cezalarının %50'si	-
	Eşyanın gümrüklenmiş değerine bağlı olarak kesilmiş idari para cezaları	(Varsa) Gümrük vergileri aslının tamamı	İdari para cezalarının %30'u	(Varsa) Gümrük vergileri aslı için Yİ-ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak tutarı
	İhtirazi kayıtlarla verilen beyannameler üzerine tahakkuk etmiş olan vergiler	Verginin ödenmemiş kısmının tamamı	-	Yİ-ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak tutar

ALACAĞIN NEV'İ		Vergi	Ceza	Gecikme Faizi	
	İlk derece yargı mercileri nezdinde dava açılmış ya da dava açma süresi henüz geçmemiş olan gümrük vergilerine ilişkin tahakkuklar	Gümrük vergilerinin %50'si	-	Yİ-ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak tutar	
	(Gümrük vergilerine ilişkin gümrük yükümlülüğü doğmuş ve idari itiraz süresi geçmemiş veya idari itiraz mercilerine intikal etmiş bulunan tahakkuklar dahil)				
	İlk derece mahkemesi tarafından tarhiyatın terkinine karar verilmiş ise	Gümrük vergilerinin %10'u	-	Yİ-ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak tutar	
	İlk derece veya istinaf mahkemesi tarafından tarhiyatın tasdikine veya tadilen tasdikine karar verilmiş ise	Tasdik edilen gümrük vergilerinin tamamı, Terkin edilen gümrük vergilerinin %10'u	-	Yİ-ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak tutar	
	En son kararın bozma kararı olması halinde	Gümrük vergilerinin %50'si	-	Yİ-ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak tutar	
	En son kararın kısmen onama, kısmen bozma kararı olması halinde	Onanan kısım için tasdik edilen gümrük vergilerinin tamamı, terkin edilen gümrük vergilerinin %10'u; Bozulan kısım için gümrük vergilerinin %50'si	-	Yİ-ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak tutar	
	Asla bağlı cezalarda sadece gümrük yükümlülüğüyle ilgili idari para cezalarına ilişkin dava açılmış olması halinde	Gümrük vergilerinin tamamı	-	Yİ-ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak tutar	
Kesinleşmemiş veya dava safhasında bulunan alacaklar (Uzlaşma başvurusunda bulunulmuş, uzlaşma günü verilmemiş veya uzlaşma günü gelmemiş ya da uzlaşma sağlanamamış ancak dava açma süresi geçmemiş alacaklar dahil)	Asla bağlı olmaksızın kesilen gümrük yükümlülüğüyle ilgili idari para cezaları	İlk derece yargı mercileri nezdinde dava açılmış ya da dava açma süresi henüz geçmemiş olan gümrük vergilerine ilişkin tahakkuklar	-	Cezanın %25'i	-
		(Gümrük vergilerine ilişkin gümrük yükümlülüğü doğmuş ve idari itiraz süresi geçmemiş veya idari itiraz mercilerine intikal etmiş bulunan tahakkuklar dahil)			
		İlk derece mahkemesi tarafından tarhiyatın terkinine karar verilmiş ise	-	Cezanın %10'unu	-
		İlk derece veya istinaf mahkemesi tarafından tarhiyatın tasdikine veya tadilen tasdikine karar verilmiş ise	-	Tasdik edilen ceza tutarının %50'i, Terkin edilen ceza tutarının %10'u	-
		En son kararın bozma kararı olması halinde	-	Cezanın %25'i	-
		En son kararın kısmen onama, kısmen bozma kararı olması halinde	-	Onanan kısım için tasdik edilen ceza tutarının %50'si, terkin edilen ceza tutarının %10'u, Bozulan kısım için %25'i	-
Eşyanın gümrüklenmiş değerine bağlı olarak kesilmiş olan idari para cezaları	İlk derece yargı mercileri nezdinde dava açılmış ya da dava açma süresi henüz geçmemiş olan gümrük vergilerine ilişkin tahakkuklar	(Varsa) Vergi aslının %50'si	Cezanın %15'i	(Vergi varsa) Yİ-ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak tutar	
	(Gümrük vergilerine ilişkin gümrük yükümlülüğü doğmuş ve idari itiraz süresi geçmemiş veya idari itiraz mercilerine intikal etmiş bulunan tahakkuklar dahil)				
	İlk derece mahkemesi tarafından tarhiyatın terkinine karar verilmiş ise	(Varsa) Vergi aslının %10'u	Cezanın %5'i	(Vergi varsa) Yİ-ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak tutar	
	İlk derece mahkemesi tarafından tarhiyatın tasdikine veya tadilen tasdikine karar verilmiş ise	(Varsa) Tasdik edilen verginin tamamı; Terkin edilen verginin %10'u	Tasdik edilen ceza tutarının %30'u, Terkin edilen cezanın %5'i	(Vergi varsa) Yİ-ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak tutar	
	En son kararın bozma kararı olması halinde	(Varsa) Vergi aslının %50'si	Cezanın %15'i	(Vergi varsa) Yİ-ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak tutar	
En son kararın kısmen onama, kısmen bozma kararı olması halinde	(Varsa) Onanan kısım için tasdik edilen verginin tamamı, terkin edilen verginin %10'u; Bozulan kısım için vergilerin %50'si	Onanan kısmın tasdik veya tadilen tasdike ilişkin karar olması halinde tasdik edilen cezanın %30'u, terkin edilen cezanın %5'i; Bozulan kısmın %15'i	(Vergi varsa) Yİ-ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak tutar		

ALACAĞIN NEV'İ		Vergi	Ceza	Gecikme Faizi	
İnceleme ve tarhiyat safhasında bulunan işlemler	Başlanıldığı halde tamamlanmamış olan gümrük incelemeleri	Vergi aslına bağlı olan cezalarda		Kanunun yayımı tarihine kadar Yİ-ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak tutar ile bu tarihten sonra kararın tebliği üzerine belirlenen dava açma süresinin bitim tarihine kadar hesaplanacak gecikme faizinin tamamı	
	(İnceleme tamamlandığı halde müfettiş raporunun Kanunun yayımı tarihinden sonra gümrük idaresine intikal etmesi dahil)	Vergi aslına bağlı olmayan cezalarda	-	Cezanın %25'i	-
		Eşyanın gümrüklenmiş değerine bağlı olarak kesilmiş olan cezalar	(Varsa) Vergi aslının %50'si	Cezanın %15'i	Kanunun yayımı tarihine kadar Yİ-ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak tutar ile bu tarihten sonra kararın tebliği üzerine belirlenen dava açma süresinin bitim tarihine kadar hesaplanacak gecikme faizinin tamamı
	Tahakkuku ve tahsili gerektiği halde yükümlü tarafından beyan edilmeyen aykırılıkların gümrük idaresinin tespitinden önce kendiliğinden bildirilmesi	Gümrük vergilerinin tamamı	-	-	Yİ-ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak tutar

SÜRELER		KANUN KAPSAMINA GİRMEYEN ALACAKLAR
Son Başvuru Süresi	31 Mayıs 2023	Bu Kanun hükümleri;
Ticaret Bakanlığına bağlı tahsil dairelerine ödenecek tutarların ilk taksit başlangıcı	30 Haziran 2023	3/8/2016 tarih ve 6736 sayılı, 18/5/2017 tarih ve 7020 sayılı ve 11/5/2018 tarih ve 7143 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun hükümlerine göre bu Kanunun yayımı tarihi itibarıyla taksit ödemeleri devam eden alacaklar hakkında uygulanmaz.
PEŞİN ÖDEMENİN AVANTAJLARI	2 TAKSİTE ÖDEMENİN AVANTAJLARI	KANUNDAN YARARLANABİLECEK ALACAKLAR
Hesaplanan tutarların tamamının ilk taksit ödeme süresi içerisinde (30.06.2023 tarihine kadar) peşin olarak ödenmesi hâlinde;	Bu kanunda 2 taksitte ödemeye avantaj sağlanmamış; hatta 2 taksitte ödeme hiç öngörülmemiş.	Bu Kanun kapsamına giren alacakların, bu Kanunun yayımı tarihinden önce;
1) Katsayı uygulanmaz.		a) 6183 sayılı Kanun ve diğer kanunlar uyarınca tecil edilip de tecil şartlarına uygun olarak ödenmekte olanlarından, kalan taksit tutarları için borçlular, talep etmeleri hâlinde bu Kanun hükümlerinden yararlanabilirler.
2) Hesaplanan Yİ-ÜFE tutarının %90'ının tahsilinden vazgeçilir.		b) 11/11/2020 tarihli ve 7256 sayılı veya 03/06/2021 tarihli ve 7326 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanuna göre yapılandırılan ve bu Kanunun yayımlandığı tarih itibarıyla anılan Kanun kapsamında ödemeleri devam eden alacaklar açısından, borçlular talep etmeleri hâlinde bu Kanun hükümlerinden yararlanabilir.
3) Yapılandırma sonucu ödenecek alacağın sadece fer'i alacaktan ibaret olması hâlinde fer'i alacak yerine Yİ-ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak tutardan %50 indirim yapılır.		

ÖDEMELER		
Taksit Sayısı	Süre (Ay)	Uygulanacak Katsayı
12	12	1,09
18	18	1,135
24	24	1,18
36	36	1,27
48	48	1,360

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.



Hatalı geri verilen veya kaldırılan gümrük vergilerinin yeniden tahsilinde yaşanan sorunlar ve çözüm önerilerimiz

Gümrük Kanunu'nun 210'uncu maddesinde "geri verme" deyiminin, ödenmiş olan gümrük vergilerinin tamamen veya kısmen geri ödenmesi, "kaldırma" deyiminin ise henüz ödenmemiş olan gümrük vergilerinin tamamen veya kısmen alınmamasına karar verilmesi anlamına geldiği belirtilmiş; gümrük vergilerinin hangi hallerde geri verileceği veya kaldırılacağı ise takip eden 211 ila 214'üncü maddelerde düzenlenmiştir.

Hukuk devleti, kanuni idare ve vergilerin kanuniliği ilkeleri gibi temel anayasal ilkelerin doğal bir sonucu olan bu yasal düzenlemeler, kanunen ödenmemesi gerektiği halde herhangi bir nedenle ödenmiş olan gümrük vergilerinin ilgili kişiye geri verilmesini, kanunen tahakkuk ettirilmemesi gerektiği halde tahakkuk ettirilmiş ancak henüz ödenmemiş olan gümrük vergilerinin ise tamamen veya kısmen alınmamasına karar verilmesini öngörmektedir. Kanun'un 216'ncı maddesinde ise yersiz tahsil edilmiş olan bu vergilerin geri verilmesinde gümrük idaresince ilgisine faiz ödeneceği düzenlenmiştir.

Aynı Kanun'un 217'nci maddesinde "Gümrük vergilerinin hatalı olarak kaldırılması veya geri verilmesi halinde, başlangıçta tahakkuk eden vergiler ile 216'ncı madde uyarınca ödenmiş faizler yeniden tahsil edilir. Tahsil edilmeyen miktarlar tebliğ tarihinden itibaren onbeş gün içinde ödenir. Bu süre içinde ödenmeyenler için 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre işlem yapılır" hükmüne yer verilmiştir.

Maddenin lafzına göre hatalı olarak kaldırılan veya ilgisine geri verilen vergi ve faizlerin, İdarece yapılacak tebligat üzerine on beş gün içerisinde gümrük idaresine iade edilmesi, bu süre içerisinde iade edilmeyen tutarlar için 6183 sayılı Kanun hükümlerinin tatbik edilmesi gerekmektedir. Bu manada, Kanun'un 217'nci maddesinin lafzının adeta ihtilafsız ve rutin bir süreci tasvir ettiği söylenebilir.

Halbuki, kaldırılmış veya ilgisine geri verilmiş olan gümrük vergilerinin hatalı olarak kaldırıldığı veya geri verildiği gerekçesiyle tekrar tahsiline girişilmesi çoğu zaman ihtilafli bir süreç olup gümrük idareleri ile yükümlülerin karşı karşıya gelmelerine neden olabilmektedir.

Gümrük İdarelerinin bu amaçla göndermiş oldukları tebligatlardaki bir takım şekli noksanlıklar, konuya ilişkin detaylı düzenlemelerin bulunmaması ve Gümrük Kanunu'nun 217'nci maddesinin nispeten muğlak lafzı, Kanunun anılan maddesi kapsamında tesis edilen idari işlemlerin hukuki niteliğinin tespitinde tereddütlere neden olmakta, bu durum da taraflar arasında yersiz ve uzun süren ihtilafların çıkmasına ve hatta birbiriyle çelişen yargı kararlarının tesis edilmesine yol açabilmektedir.

Bu çalışmada, Gümrük Kanunu'nun 211 ve devamı maddeleri uyarınca yükümlüsüne geri verilen veya kaldırılan gümrük vergilerinin hatalı geri verildiği veya kaldırıldığından bahisle İdareye ödenmesi talebini içeren idari işlemlerden kaynaklanan sorunlar aktarılarak bu işlemlerin hukuki niteliği ele alınacak ve akabinde uygulamada yaşanan sorunlara ilişkin çözüm önerilerimize yer verilecektir.

1. Uygulamada yaşanan sorunlar

Gümrük İdarelerince Gümrük Kanunu'nun 217'nci maddesi kapsamında tesis edilen ve hatalı olarak yükümlüsüne geri verilen veya kaldırılan gümrük vergilerinin yeniden tahsiline yönelik işlemler, uygulamada çeşitli sorunlara yol açmaktadır.

İlk olarak, bu Kanun maddesi kapsamında tesis edilen işlemlerin şekline ilişkin idari bir düzenleme halihazırda mevcut değildir. Örneğin, itiraza ilişkin kararlar, geri verme veya kaldırma kararları gibi birçok idari işlem için önceden belirlenmiş şekil şartları mevcut olmasına karşın, Kanunun 217'nci maddesindeki işlemler için belirli bir şekil şartı halihazırda mevcut değildir. Uygulamada gümrük idareleri tarafından gönderilen tebligatlarda geri verme veya kaldırma sürecine yer verdikten sonra bu işlemlerin hatalı olduğu belirtilip ilgili tutarların iadesi, aksi takdirde cebri icra yoluna başvurulacağı ihtar olunmakta, hatta kimi zaman Gümrük Kanunu'nun 217'nci maddesine dahi atıf yapılmadığı gibi bu işleme karşı başvurulabilecek yasal yollara da yer verilmemektedir.

Böyle olunca, idarelerce tesis edilen bu işlemlerin hukuki niteliği ile sonuçları dikkatlerden kaçabilmekte, kişilerin hukukunu etkileyen bu kararlara karşı süresi içerisinde yasal yollara başvurulamama riski ile karşı karşıya kalmaktadır.

Dahası, zaten uygulamada sıklıkla rastlanmayan bu idari kararlara yapılan itirazlar, itiraz mercilerince usulüne uygun olarak karara bağlanmadığı gibi, itirazın reddi kararına karşı açılan davalarda mahkemeler zaman zaman yeniden tahsile ilişkin bu işlemlerin ihtar veya bilgilendirme mahiyetindeki işlemler olduğu, kesin ve yürütülmesi gereken bir idari işlemin bulunmadığı gerekçesiyle açılan davaları incelemeksizin reddetmektedirler.

Bu incelemeksizin ret kararları üzerine gümrük idarelerince bu kez dava konusu işlemin hukuka uygun olduğu düşüncesiyle vade belirleme, ödeme emri, teminatın nakde çevrilmesi gibi 6183 sayılı Kanun kapsamında işlem tesisi yoluna gidilmekte, bu kez tahsile ilişkin bu işlemler muhataplarınca dava konusu yapılmaktadır. Ancak 6183 sayılı Kanun kapsamında tesis edilen işlemlere karşı açılan davalar tahsil sürecini durdurmadığı için, kişiler bu kez cebri icra tazyikiyle karşı karşıya kalmakta, çok kısa süre içerisinde mahkemeden yürütmenin durdurulması kararı çıkartılmadığı takdirde bu tutarları ihtirazi kayıtlarla ödemekten başka bir çare bulamamaktadırlar.

Dahası, 6183 sayılı Kanun kapsamında tesis edilen işlemlere karşı açılacak davalarda ileri sürülebilecek itirazlar nispeten daha dar kapsamlı olup 6183 kapsamında tesis edilecek işleme karşı açılacak davada, gümrük vergilerinin geri verilmesinde veya kaldırılmasında herhangi bir hata bulunmadığı yönündeki itirazın dinlenilmeme ihtimali mevcuttur.

Ayrıca salt İdarece verilen süre içerisinde ödenmeyen vergiler için 6183 sayılı Kanun hükümlerine başvurulması, anılan Kanun hükümlerine gidilebilmesi için vergilerin kesinleşmiş olması şartını öngören Gümrük Kanunu'nun 201'inci maddesine uygunluğunu tartışmaya açmıştır.

Mevcut uygulamadaki bir diğer sorun da Gümrük Kanunu'nun 217'nci maddesi kapsamındaki yeniden tahsil işleminin yetkisiz gümrük idarelerince tesis edilmesi halinde ortaya çıkmaktadır.

Gümrük Yönetmeliği'nin 500'üncü maddesine göre gümrük vergilerinin geri verilmesinde veya kaldırılmasında yetkili olan idareler, geri verilecek veya kaldırılacak tutara bağlı olarak gümrük müdürlükleri, Gümrük ve Dış Ticaret Bölge Müdürlükleri ile Ticaret Bakanlığı olarak sayılmış; 2023 yılı için 1.654.000,00 TL'ye kadar olan geri verme veya kaldırma işlemlerinde gümrük müdürlüklerinin, 1.654.000,00 TL ile 16.561.000,00 TL arasındaki geri verme veya kaldırma işlemlerinde Gümrük ve Dış Ticaret Bölge Müdürlüklerinin, 16.561.000,00 TL'yi aşan geri verme veya kaldırma işlemlerinde ise Ticaret Bakanlığı'nın yetkili olduğu düzenlenmiştir.

Geri verme ve kaldırmaya ilişkin düzenleme bu yönde olmakla birlikte, bu vergilerin hatalı olarak geri verildiği veya kaldırıldığından bahisle bu vergilerin yeniden tahsiline yönelik işlemler her zaman için gümrük müdürlüklerince ifa edilmektedir. Hal böyle olunca, yerine göre Ticaret Bakanlığı veya Gümrük ve Dış Ticaret Bölge Müdürlüklerince tesis edilen kararlar kapsamında geri verilen veya kaldırılan vergilerin hatalı olarak geri verildiği veya kaldırıldığı gerekçesiyle gümrük müdürlüklerince yeniden tahsiline girişilmesi söz konusu olabilmektedir. Bu durumu İdare Hukuku ilkeleri bağlamında izah etmek güç görünmektedir.

Uygulamada yaşanan tüm bu sorunlar, Gümrük Kanunu'nu uygulamakla yetkili ve görevli olan Ticaret Bakanlığı'nın birtakım düzenlemeler yapmasını zorunlu kılmaktadır.

2. Yeniden tahsil işleminin şartları ve hukuki niteliği

Gümrük Kanunu'nun 217'nci maddesinin işlerlik kazanması aşamalı 2 koşulun varlığına bağlıdır. İlk koşul olarak, Gümrük Kanunu'nun 211 ila 214'üncü maddeleri kapsamında yükümlüsüne geri verilmiş veya kaldırılmış gümrük vergilerinin varlığı şarttır. Geri verme veya kaldırmanın gerekçesi muhtelif olabileceği gibi bu işlemlerin re'sen veya ilgisinin başvurusu üzerine yapılması da mümkündür. Ancak her halükârda geri verme veya kaldırma işlemi gümrük idaresinin idari bir kararı şeklinde tezahür etmektedir.

Kanunun 217'nci maddesinin işlerlik kazanmasının ikinci koşulu ise, bir önceki aşamada tesis edilen geri verme veya kaldırma işleminin hatalı olmasıdır. İdari işlemler için geçerli olan hukukilik karinesinin doğal bir sonucu olarak, bir idari işlemin hatalı olması demek, bu işlemin hukuka aykırı olması demektir. Bu manada Kanunda her ne kadar gümrük vergilerinin hatalı olarak geri verilmesi veya kaldırılmasından bahsedilmekte ise de, bu ifadeyi hukuken geri verilmemesi veya kaldırılmaması gereken gümrük vergilerinin geri verilmesi veya kaldırılması şeklinde anlamak gerekmektedir.

İdari birer işlem olan geri verme veya kaldırma işlemlerinin hukuka aykırılığı, diğer tüm idari işlemlerde olduğu gibi, idari işlemin 5 unsurunda, yani yetki, şekil, sebep, konu ve maksat unsurlarında ortaya çıkabilir. Buna göre gümrük vergilerinin hatalı geri verilmesi veya kaldırılması halleri şöyle özetlenebilir:

- ▶ Geri verme veya kaldırma işleminin yetkisiz idare tarafından tesis edilmesi (örneğin Gümrük ve Dış Ticaret Bölge Müdürlüğü'nün veya Ticaret Bakanlığı'nın yetkili olduğu bir işlemin Gümrük Müdürlüğü'nce tesis edilmesi),

- ▶ Geri verme veya kaldırma kararının tesisinde Gümrük mevzuatında düzenlenmiş olan esaslı şekil şartlarına riayet edilmemiş olması (örneğin geri verme kararının, Gümrük mevzuatında öngörülen şekilde düzenlenmemiş olması),
- ▶ Geri verme veya kaldırma işlemine mesnet teşkil eden maddi veya hukuki sebebin hukuken geçerli olmaması (örneğin geri verme kararına gerekçe oluşturan tercihli menşe ispat belgesinin usulüne uygun olmaması veya ibraz süresinin aşılmış olması),
- ▶ Geri verilmesi veya kaldırılması gereken verginin konusunda hata yapılması (örneğin 123.000 TL verginin geri verilmesi gerekir iken 132.000 TL verginin geri verilmesi veya yersiz ödenen KDV yerine aynı tutarda ÖTV'nin geri verilmesine karar verilmesi),¹
- ▶ Gümrük vergisinin geri verilmesi veya kaldırılmasında vergi adaletinin sağlanması dışındaki bir amacın güdülmüş olması.

Yukarıda özetlenen hatalar, hesap hatası gibi basit ve nispeten ihtilafsız bir nitelik taşıyabileceği gibi, geri verme veya kaldırma işleminin yasal dayanaklarına ilişkin tartışmaların da dahil olduğu daha nitelikli ve ihtilafli bir çerçevede de vuku bulabilir.

Ancak önemli olan nokta şudur: Tek yanlı ve icrai işlem tesis etmekle yetkili olan Gümrük İdaresi, Gümrük Kanunu'nun 217'nci maddesi kapsamında muhatabına yaptığı bir tebligatla daha evvel tesis edilmiş olan idari işlemin hatalı olduğunu, bu işleme istinaden geri verilmiş veya kaldırılmış olan gümrük vergilerinin ve varsa faizlerinin 15 gün içerisinde ödenmesini, aksi takdirde 6183 sayılı Kanun kapsamında cebri icra yollarına başvurulacağını tebliğ etmektedir.

Bu tebligatın alınmasına kadar, tebligata konu gümrük alacakları ile ilgili bir borcu bulunmadığını düşünen muhatap söz konusu gümrük vergilerinin belirli bir süre içerisinde ödenmesi, aksi takdirde hakkında cebri icra yollarına başvurulması tazyiki ile karşı karşıya kalmaktadır.

Bahse konu gümrük vergilerin geri verilmesi veya kaldırılmasında hata bulunduğunu düşünen veya bilen muhatap için bu tebligatın etkisi nispeten daha hafif olacak, bu kişinin temel düşüncesi tebligatın gereklerini yerine getirmek olacaktır. Ancak ilgili gümrük alacaklarının geri verilmesi veya kaldırılmasında hata bulunmadığını ve bu vergilerin hukuka uygun şekilde kendisine geri verildiğini veya kaldırıldığını düşünen bir kişinin ise olayda herhangi bir hata olmadığını, söz konusu vergilerin iade edilmemesi gerektiğini ileri sürmesi beklenir.

Anılan yazı muhataba tebliğ edilene dek, muhatap ile gümrük İdaresi arasında herhangi bir ihtilaf mevcut olmadığı gibi gümrük İdaresine iade edilmesi gereken bir tutar da söz konusu olmamaktadır.

Dahası, uygulamada ekseriyetle, yersiz ödenmiş veya tahakkuk ettirilmiş olan gümrük vergilerinin geri verilmesine mesnet teşkil eden, hukuk aleminde sonuç doğuran ve bu sonuçların gereği gümrük İdaresince daha evvel yerine getirilmiş olan geri verme veya kaldırma kararının geri alındığı, kaldırıldığı veya değiştirildiği yönünde herhangi bir idari işlem tebliğ edilmeksizin, doğrudan Gümrük Kanunu'nun 217'nci maddesi kapsamında tebligat gönderilmektedir.

Bu nedenle, gümrük idarelerince muhataplarına Gümrük Kanunu'nun 217'nci maddesi kapsamında gönderilen tebligatlar **idari karar** niteliğindeki işlemlerdir. Zira, bu işlemler ile İdare, daha evvel kendisi tarafından tesis edilen geri verme veya kaldırma kararı kapsamında geri verilen veya kaldırılan gümrük vergilerinin hatalı geri verildiği veya kaldırıldığını ileri sürerek bu tutarın iade edilmesini talep etmekte, iade edilmemesi halinde 6183 sayılı Kanun kapsamında cebri icra ve diğer idari tazyiklere başvurulacağı ihtar olunmaktadır.

Bu yönüyle, bahse konu tebligat bir idari tasarruf olup muhatabı üzerinde hukuki sonuç doğurmaktadır. Zira, bu yazı üzerine muhatap, yersiz ödendiği veya tahakkuk ettirildiği tespit edilerek kendisine geri verilmiş veya kaldırılmış olan vergilerin gümrük İdaresine kısa bir süre içerisinde ödeme baskısı ile karşı karşıya kalmaktadır.

Gümrük Kanunu'nun 3'üncü maddesinin 5'inci fıkrasında "karar" deyimini tanımlanmıştır. Buna göre; "*Karar' deyimini, bağlayıcı tarife ve menşe bilgileri de dahil olmak üzere, gümrük İdaresinin, gümrük mevzuatı ile ilgili olarak belirli bir konuda bir veya daha fazla kişi üzerinde hukuki sonuç doğuracak idari tasarrufunu*" ifade eder.

Buna göre, bir idari işlemin Gümrük Kanunu bağlamında "karar" olarak kabul edilebilmesi için;

- ▶ Gümrük İdaresince tesis edilmiş olması,
- ▶ Gümrük mevzuatı ile ilgili belirli bir konuya ilişkin olması,
- ▶ Bir veya daha fazla kişi üzerinde hukuki sonuç doğurması
- ▶ İdari tasarruf niteliğinde olması,

şartlarının tamamının sağlanmış olması gerekir.

Gümrük Kanunu'nun 217'nci maddesi kapsamında tesis edilmiş olan yeniden tahsile yönelik işlemler bu şartlar bağlamında ele alındığında;

- ▶ Bu işlemlerin gümrük idarelerince tesis edilmesi,
- ▶ İşlemlerin Gümrük Kanunu'nun uygulanması ile alakalı olması,
- ▶ Tebligatın gereğinin süresi içerisinde yerine getirilmemesi halinde, İdarece 6183 sayılı Kanunun tatbikine zemin hazırlaması ve böylece muhatabı üzerinde hukuki sonuç doğurması,

¹ Örneğin, Gümrükler Genel Müdürlüğü'nce gümrük taşra teşkilatına gönderilen 26.08.2019 tarih ve 46762860 sayılı idari talimatta "... 2017/9781 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki İthalat Rejimi Kararına Ek Kararda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kararın 3'üncü maddesi ile 2016/9611 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan İthalat Rejimi Kararına Ek Karara eklenen geçici maddenin, 2011/2203 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki İthalat Rejim Kararına Ek Karar ile yürürlüğe konulan ilave gümrük vergisi uygulaması için geçerli olmayacağı..." değerlendirmesine yer verilmiş ve bu düzenleme kapsamında geri verilen ilave gümrük vergilerinin Gümrük Kanunu'nun 217'nci madde kapsamında yeniden tahsili talimatlandırılmıştır.

² Geri verme ve kaldırma hükümlerinin temel amacı, hukuka aykırı vergi tahsilatının önüne geçilmesi ve böylece vergi adaletinin sağlanmasıdır. Geri verme ve kaldırmada bu amaç dışındaki bir amacın güdülmesi, örneğin kişilere herhangi bir nedenle haksız iade yapılması, çoğu zaman işlemi, sebep ve konu başta olmak üzere, diğer unsurlar yönünden de sakatlar.

- ▶ Vergilerin geri verilmesi veya kaldırılmasında hata olduğuna Gümrük İdaresince tek taraflı olarak karar verilmesi,

karşısında, söz konusu işlemlerin birer **idari karar** olduğunun kabulü icap etmektedir. Zira bu işlemler, Gümrük Kanunu'nun 3'üncü maddesinde tanımlanmış olan kararların bütün unsurlarını taşımaktadırlar.

Nitekim Danıştay da Gümrük Kanunu'nun 217'nci maddesi kapsamında tesis edilen işlemlerin idari karar olduğu kanaatinde: ³

"... 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 217'nci maddesinde, gümrük vergilerinin hatalı olarak kaldırılması veya geri verilmesi halinde, başlangıçta tahakkuk eden vergiler ile 216'nci madde uyarınca ödenmiş faizlerin yeniden tahsil edileceği, tahsil edilmeyen miktarların tebliğ tarihinden itibaren on gün içinde ödeneceği, bu süre içinde ödenmeyenler için, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre işlem yapılacağı hükmü yer almıştır.

Sözü edilen hükme göre tesis edilen işlemler, Mahkemece de kabul edildiği üzere gümrük idarelerinin yükümlülerin hukukunu etkileyen tasarrufu olduğundan, 4458 sayılı Kanunun 3'üncü maddesinin 5'inci fıkrasında yer alan, karar deyiminin, bağlayıcı tarife ve menşe bilgileri de dahil olmak üzere, gümrük idaresinin, gümrük mevzuatı ile ilgili olarak belirli bir konuda bir veya daha fazla kişi üzerinde hukuki sonuç doğuracak idari tasarrufu olduğu yolundaki hüküm uyarınca, gümrük idareleri tarafından alınabileceği öngörülen idari nitelikteki kararlardır..."

3. Uygulamada yaşanan sorunlara ilişkin çözüm önerilerimiz

Gümrük Kanunu'nun 217'nci maddesi kapsamında tesis edilen yeniden tahsil işlemlerinin özü itibarıyla idari karar olduğu bir kez kabul edildikten sonra, uygulamada yaşanan birçok sorun esasında çözüm bulunmaktadır.

Şöyle ki;

Gümrük Kanunu'nun 5911 sayılı Kanun ile değişik 242'nci maddesinde şu hükümler yer almaktadır:

"Madde 242- 1. 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.

...

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

Bu yasal düzenlemeye göre, Gümrük Kanunu'nun 217'nci maddesi kapsamında tesis edilen idari kararlara karşı, tebliğ tarihinden itibaren on beş gün içinde bir üst makama, üst makam yoksa aynı makama verecekleri bir dilekçe ile itiraz edebilecek; itirazın zımnen veya açık reddi üzerine de işlemin yapıldığı yerdeki idari yargı mercilerine başvurulabilecektir.

Bu halde, Gümrük Kanunu'nun 217'nci maddesi kapsamında tesis edilen ve hatalı geri verildiği veya kaldırıldığı ileri sürülen

gümrük vergilerinin yeniden tahsiline yönelik işlemlerden doğan ihtilaflar, başta Gümrük Kanunu olmak üzere, gümrük mevzuatı kapsamında ve Gümrük Kanunu'nda öngörülen usul çerçevesinde çözümlenmesi gereken bir meselelerdir.

Ne zamanki Gümrük Kanunu'nun 217'nci maddesi kapsamında tesis edilmiş olan işlem muhatabın aleyhine hukuken kesinleşir, o zaman bu işleme konu vergilerin rızaen veya cebri icra yoluyla tahsil edilmesi gündeme gelir.

▶ Düzenlenme eksikliğinin giderilmesi

Uygulamada yaşanan sorunların temel sebeplerinden birinin, Gümrük Kanunu'nun 217'nci maddesi kapsamında tesis edilecek işlemlere ilişkin idari düzenlemelerin eksikliği olduğu kanaatindeyiz. Hatalı geri verilen veya kaldırılan gümrük vergilerinin yeniden tahsil edileceği Gümrük Kanunu'nda müstakil bir maddede düzenlenmiş olmasına karşın, konuya ilişkin idari bir düzenleme Gümrük Yönetmeliği'nde veya diğer alt idari düzenleyici işlemlerde bulunmamaktadır.

Bu düzenlemelerin eksikliği Kanunun 217'nci maddesinin nispeten muğlak lafzı ile birleşince, uygulamada sorunlar yaşanması, idareler arasında yeknesak olmayan uygulamaların ortaya çıkması ve hatta hak ihlallerine varan mağduriyetlerin yaşanması bir nevi kaçınılmaz olmaktadır.

Hal böyle olunca, Kanunun 217'nci maddesi ile ilgili olarak alınması gereken ilk önlemin, bu madde kapsamında tesis edilecek idari işlemlere ilişkin detay düzenlemelerin Ticaret Bakanlığı'nca bir an önce hayata geçirilmesi olduğu kanaatindeyiz. Bunun için başta Gümrük Yönetmeliği olmak üzere, düzenleyici idari işlemlerle konunun açıklığa kavuşturulması gerekmektedir.

▶ Başvurulacak kanun yolu, idari mercii ve başvuru süresinin gösterilmesi

Ayrıca bu işlemlerin idari karar niteliğinde, başka bir ifadeyle kişilerin hukukunu etkileyen idari tasarruf olduğu bir kez kabul edildikten sonra, bu işlemleri tesis eden gümrük idarelerine birtakım yükümlülükler düşmektedir.

Her şeyden önce Türk İdare teşkilatının önemli bir parçası olan gümrük İdaresinin tesis etmiş olduğu bu işlemin hukuki niteliğinin, sonuçlarının ve bu işleme karşı başvurulabilecek yasal yolların gösterilmesi Anayasal bir zorunluluktur.

Zira Anayasamızın "Anayasanın bağlayıcılığı ve üstünlüğü" başlıklı 11'inci maddesinde, Anayasa hükümlerinin, yasama, yürütme ve yargı organlarını, idare makamlarını ve diğer kuruluş ve kişileri bağlayan temel hukuk kuralları olduğu belirtilmiş, "Hak arama hürriyeti" başlıklı 36'nci maddesinde ise herkesin, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı ve davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahip olduğu hükümlerine yer verilmiştir. "Temel hak ve hürriyetlerin korunması" başlıklı 40'inci maddesine 2001 yılında eklenen ikinci fıkra ise, **"Devlet, işlemlerinde, ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorundadır."** hükmünü amirdir.

³ Danıştay 7. Dairesi'nin E.2006/347, K.2007/4246 sayılı ve 22.10.2007 tarihli kararı. Bkz. aynı yönde Danıştay 7. Dairesi'nin E.2009/1336, K. 2013/1593 sayılı ve 01.04.2013 tarihli kararı.

Bu fıkranın gerekçesinde değişikliğin, bireylerin yargı ya da idari makamlar önünde sonuna kadar haklarını arayabilmelerine kolaylık ve imkân sağlanması amacıyla ve son derece dağınık mevzuat karşısında kanun yolu, mercii ve sürelerin belirtilmesinin hak ve hürriyetlerin korunması açısından zorunluluk haline gelmesi nedeniyle yapıldığı belirtilmiştir.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun bir kararına⁴ göre "*Devletin, işlemlerinde, bireylerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorunda olduğunu öngören Anayasa'nın 40'ıncı maddesinin ikinci fıkrasının, ayrı bir yasal düzenlemenin varlığını gerektirmeyen, doğrudan uygulanabilir nitelik taşımasından dolayı yasama, yürütme ve yargı organlarının, idare makamlarının ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarının işlemlerinde, bu işlemlere karşı başvurulacak idari veya yargı mercileri ve kanun yolları ile sürelerini belirtmesi zorunludur.*"

Pek çok Danıştay kararında⁵ da belirtildiği üzere "... Devletin bir kurumu olan gümrük idaresinin de tesis ettiği idari işlemlerde; işleme karşı başvurulacak kanun yolunu, idari mercii ve başvuru süresini göstermesi ilgili makamların takdirinde olmayıp, en üst hukuki norm olan Anayasanın bağlayıcılığının zorunlu bir sonucudur..."

Bu anayasal hükümleri ile yargı kararları uyarınca, hatalı geri verildiği veya kaldırıldığı ileri sürülen gümrük vergilerinin yeniden tahsili amacıyla Gümrük Kanunu'nun 217'nci maddesi kapsamında tesis edilen işlemlerde, bu işleme karşı başvurulabilecek kanun yolları, merciler ve sürelerin belirtilmesi anayasal bir zorunluluktur. Bu çerçevede nasıl ki ek tahakkuk, ceza ve diğer idari kararlarda, bu işlemlere karşı 15 gün içerisinde varsa bir üst mercie, yoksa aynı mercie verilecek bir dilekçe ile itiraz edilebileceği belirtilmekte ise, Kanunun 217'nci maddesi kapsamında tesis edilecek işlemlerde de itiraz süre ve mercilerinin gösterilmesi gerekmektedir.

Bu amaçla, Ticaret Bakanlığı'nca yapılacak bir düzenlemelerde, Kanunun 217'nci maddesi kapsamında tesis edilecek idari kararların usul ve esaslarının belirlenmesinde yasal zorunluluk bulunduğu kanaatindeyiz.

► Yetkili idarelerin belirlenmesi

Anayasanın 123'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında; "*İdare, kuruluş ve görevleriyle bir bütündür ve kanunla düzenlenir.*" hükmü yer almaktadır.

Bahse konu anayasal düzenlemeye istinaden kabul edilen Kanuni İdare İlkesinin bir uzantısı olarak, İdare Hukuku'nda "*yetkisizlik kuralı, yetkili olma istisna*"dır. Başka bir ifadeyle, belirli bir idari merci kanunla yetkili kılınmadığı sürece, herhangi bir idari işlem tesis edemez; tesis edilmiş olan bir idari işlemi değiştiremez, geri alamaz veya kaldıramaz.

Yine Kanuni İdare İlkesinin yanı sıra Hukuk Devleti İlkesinin bir sonucu olarak İdarece tesis edilen işlemler hukuka uygun olmak zorunda olup hukuka aykırı işlemlerin de bir an evvel hukuk aleminden kaldırılmaları gerekir. Hukuka aykırı işlemlerin

ortadan kaldırılması geri alma veya kaldırma şeklinde cereyan edebilir.

Geri alma daha evvel tesis edilmiş olan hukuka aykırı işlemin yapılmış olduğu andan itibaren hukuk düzeninden silinmesini ifade eder. Bu anlamda geri alma, hukuka aykırı bir işlemin geçmişe etkili olarak ortadan kaldırılmasıdır.

Gümrük Kanunu'nun 217'nci maddesi kapsamında tesis edilen idari işlemin muhtevası ile sonuçları göz önüne alındığında, bu işlemin daha evvel hatalı/hukuka aykırı tesis edilmiş olan geri verme veya kaldırma işleminin kısmen veya tamamen geri alınması niteliğinde olduğu görülmektedir.

Yukarıda da aktarıldığı üzere, kanunen ödenmemesi veya tahakkuk ettirilmemesi gerekmesine karşın ödenmiş veya tahakkuk ettirilmiş olan gümrük vergilerinin geri verilmesi veya kaldırılmasına ilişkin kararı tesis edebilecek idari merciler Gümrük Yönetmeliğinin 500'üncü maddesinde belirlenmiştir. Bu maddeye göre, geri verme veya kaldırmaya yetkili idari merciler gümrük müdürlükleri, Gümrük ve Dış Ticaret Bölge Müdürlükleri ile Ticaret Bakanlığı olup bu idari mercilerin yetkili olduğu işlemler Yönetmelikte parasal tutarlar itibarıyla belirlenmiştir.

Öte yandan, mevcut yasal düzenlemelerde bu idari mercilerce tesis edilen geri verme veya kaldırma kararlarını değiştirme, geri alma veya kaldırma konusunda hangi idari mercilerin yetkili olduğu konusunda herhangi bir yasal düzenleme mevcut değildir.

Bu halde, idare hukukunun temel ilkelerinden biri olan "**Yetki ve Usulde Paralellik İlkesi**" uyarınca, bir işlemin tesisinde uygulanan yetki ve usul koşullarının aynı işlemin geri alınması ve kaldırılması işlemlerinde de aynen uygulanması zorunludur.

Öyle ki, "*... İdare Hukukunun temel prensiplerinden biri olan yetki ve usulde paralellik ilkesi uyarınca; yasa da aksine bir düzenleme bulunmadıkça, bir işlemin tesisinde uygulanan yetki ve usul koşullarının aynı işlemin geri alınması ve kaldırılması işlemlerinde de aynen uygulanması zorunludur...*"⁶

Bu hale göre, Gümrük Yönetmeliği'nin 500'üncü maddesi kapsamında belirlenen parasal tutarlara göre geri verme kararı tesis etme konusunda yetkili olan idari merciler, tesis etmiş oldukları geri verme veya kaldırma kararlarının kısmen veya tamamen geri alınması konusunda da tek yetkili mercidirler.

Hal böyle olunca, yetkide paralellik ilkesi uyarınca, Gümrük Kanunu'nun 217'nci maddesi kapsamında işlem tesis edecek idari mercilerin, Gümrük Yönetmeliğinin 500'üncü maddesindeki yetki kurallarına göre belirlenmesinde zaruret bulunmakta olup bu yetki kuralları dikkate alınmaksızın tesis edilecek işlemler hukuka aykırı olacaktır.

Nitekim, Danıştay'ın da konuya ilişkin görüşü bu yönde olup örnek kabilinden Danıştay 8'inci Dairesi'nin 27.02.2013 tarih ve E.2009/9485, K.2013/1465 sayılı kararında da net bir şekilde ortaya konulduğu üzere, "*Yetkide paralellik ilkesine uyulmaması, işlemi yetki bakımından sakatlar ve iptal edilmesi sonucunu doğurur.*"

⁴ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 17/09/2014 tarihli ve E.2014/613, K.2014/791 sayılı kararı

⁵ Örneğin Danıştay 7'nci Dairesi'nin 30.03.2016 tarih ve E.2013/1427, K.2016/3574 sayılı kararı

⁶ Danıştay 8'inci Dairesi'nin 13.03.2013 tarihli ve E.2010/3000, K.2013/1929 sayılı kararı.

► **Kararlar kesinleşmediği sürece, tahsil işlemlerine başlanmaması**

Gümrük Kanunu'nun 201'inci maddesinde "Süresi içinde ödenmeyen kesinleşmiş gümrük vergileri hakkında 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri uygulanır." hükmü yer almaktadır.

Bu madde uyarınca, gümrük vergilerinin 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre tahsil edilebilmesi için bu vergilerin kesinleşmiş olması şarttır.

Gümrük Kanunu'nun 217'nci maddesi kapsamında tesis edilecek idari kararlara istinaden tahsil edilecek gümrük vergilerinde de bu kararların kesinleşmesini beklemek daha uygun olacaktır.

Buna göre, 6183 sayılı Kanun hükümlerine başvurmadan evvel;

- Kanunun 217'nci maddesi kapsamında tebliğ edilen idari karara 15 gün içerisinde itiraz edilmemesi,
- Yapılan itirazın reddi halinde süresi içerisinde dava yoluna başvurulmaması,
- Usulüne uygun açılan davanın yükümlü aleyhine sonuçlanması,

hallerinden birinin gerçekleşmesini beklemek Gümrük Kanunu'nun ruhuna daha uygun düşmektedir.

Bu meyanda, Ticaret Bakanlığınca yapılacak düzenlemede, Kanunun 217'nci maddesi kapsamında tesis edilecek kararlara tahsiline girilen vergilerin tahsil işlemine, kararlar kesinleşmediği sürece başlanmaması konusunda düzenleme yapılmasında yarar bulunduğu kanaatindeyiz.

4. Sonuç

Hukuk devleti, kanuni idare ve vergilerin kanuniliği ilkelerinin bir sonucu olarak, Gümrük Kanunu'nun 211 ila 214'üncü maddelerinde kanunen ödenmemesi gerektiği halde herhangi bir nedenle ödenmiş olan gümrük vergilerinin ilgili kişiye geri verilmesine, kanunen tahakkuk ettirilmemesi gerektiği halde tahakkuk ettirilmiş ancak henüz ödenmemiş olan gümrük vergilerinin ise tamamen veya kısmen alınmamasına ilişkin hükümlere yer verilmiş; aynı Kanunun 217'nci maddesinde ise gümrük vergilerinin hatalı olarak kaldırılması veya geri verilmesi halinde, başlangıçta tahakkuk eden vergiler ile 216'ncı madde uyarınca ödenmiş faizlerin yeniden tahsil edileceği, tahsil edilmeyen miktarların tebliğ tarihinden itibaren on beş gün içinde ödenmemesi halinde 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre işlem yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Bu kapsamda tesis edilen işlemler esas itibarıyla idari karar niteliğinde olmasına rağmen, gümrük idarelerinin bu amaçla göndermiş oldukları tebligatlardaki bir takım şekli noksanlıklar, konuya ilişkin detaylı düzenlemelerin bulunmaması ve Gümrük Kanunu'nun 217'nci maddesinin nispeten muğlak lafzı nedeniyle, Kanunun anılan maddesi kapsamında tesis edilen idari işlemlerin hukuki niteliği konusunda tereddütler ortaya çıkmakta, gümrük idaresi ile yükümlüler arasında yersiz ve uzun süren ihtilaflar çıkmakta, çelişkili yargı kararlarının tesis edilmesine yol açmaktadır. Bu süreç gerek gümrük idaresi gerekse de yükümlüler için zaman ve kaynak israfı anlamına

geldiği gibi birçok halde hak ihlalleri ile kayıplarına neden olabilmektedir.

Bu olumsuzlukların önüne geçilmesi için, Ticaret Bakanlığı'nca birtakım düzenlemelerin bir an önce hayata geçirilmesinde zorunluluk bulunmaktadır. Yürürlüğe konulacak idari düzenleyici işlemlerle, Gümrük Kanunu'nun 217'nci maddesi kapsamında tesis edilecek idari işlemlerin idari karar niteliğinde olduğu vurgulanarak bu kararlara ilişkin usul ve şekil şartlarının belirlenmesi, bu kararlara karşı başvurulacak itirazlar için yetkili mercilerin ve itiraz sürelerinin kararlarda gösterilmesinin zorunlu kılınması, bu kararları tesis edecek idari mercilerin yetki ve usulde paralellik ilkesi gözetilerek belirlenmesi ve son olarak bu kararlara tahsiline girilen vergilerin tahsil işlemine, kararlar kesinleşmediği sürece başlanmaması konusunda düzenleme yapılması gerekmektedir.



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.

Dahilde işleme izin belgesi kapsamında işlem görmüş ürün bünyesinde kullanılan ithal eşyasına ilişkin hak ve yükümlülüklerin devri

Giriş

İthalatta artan vergi yükümlülükleri karşısında firmaların maliyetlerini düşürebilmek adına çeşitli tedarik yöntemleri arayışına girdiği bilinen bir gerçektir. Bu manada, dahilde işleme rejimi bu maliyetlerin düşürülebilmesi için en önemli enstrümanlardan biri olarak karşımıza çıkmaktadır.

Dahilde işleme rejimi sayesinde işleme faaliyetinde bulunan ve ihracat yapan firmalar, işlenen ürün içerisinde bulunan ithal girdiye ait vergilerden kaçınabilmektedirler. Bu kapsamda, rejimin en önemli sac ayağı belge sahibi firma tarafından yapılan ihracat oluşturmaktadır. Bu kapsamda, Kanun koyucu dahilde işleme rejimi kapsamında ithal edilen (eşdeğer eşya karşılığında ithal edilen ürün hariç) ürünlerin izinsiz bir şekilde yurt içinde satışını rejim ihlali olarak belirlemiştir.

Bunun en önemli istisnalarından biri yurt içinde bir dahilde işleme izin belgesine sahibi firmadan bir başka dahilde işleme izin belgesi sahibi firmaya yapılacak satışlardır. Bu satışlara yönelik olarak Dahilde İşleme Rejimi Tebliği'nin 38/10 maddesi ile çok sınırlı bir düzenlemeye yer verilmiştir. Buna göre, söz konusu satışın rejim ihlali sayılmadan gerçekleşmesi temel olarak aşağıda yer alan şartlara bağlanmıştır:

- ▶ Dahilde işleme izin belgesi ihracı taahhüt edilen işlem görmüş ürünün, başka bir belgenin ithalat bölümünde belirtilen eşya arasında yer alması,
- ▶ Her bir belgenin taahhüt kapatma müracaatının belirtilen süreler içerisinde yapılması.

Söz konusu uygulamada yurt içi satış işlemlerinde ihracatı yapan firmanın belgesi kapanmadan ilk belge sahibi firmanın belgesi kapanması mümkün değildir. Ayrıca ithal lisansı (kota) ve/veya gözetim belgesi gerektiği halde buna yönelik belgelerin ibraz edilmemesi, varsa ödenmesi gereken telafi edici verginin ödenmemesi veya eksik ihracat gerçekleştirilmesi halinde, tüm mali ve hukuki sorumluluk ithalatı yapan ilk belge sahibi firmaya aittir. Dolayısıyla söz konusu düzenleme ilk belge sahibi firmayı daha fazla yükümlü kılan, hatta ikinci belge sahibi firmanın rejim ihlalinden de ilk belge sahibi olarak sorumlu tutan hükümler ihtiva etmektedir.

Belirtilen bu yükümlülükler nedeniyle söz konusu maddenin uygulanmasında ilk belge sahibi firmalar açısından birçok tereddütlere yol açtığı bilinmektedir. Nitekim Ticaret Bakanlığı bu tereddütleri ortadan kaldırmaya, belgeden belgeye satış işlemlerinin artırmaya yönelik yazımızın da konusunu oluşturan yeni bir düzenlemeye gitmiştir.

Bu manada, işbu yazımızda dahilde işleme rejiminde yeni bir yöntem olarak 2006/12 sayılı "Dahilde İşleme Rejimi Tebliği"nin 38/A maddesi ve bu maddeye istinaden düzenlenen İhracat Genel Müdürlüğü'nün 2023/1 sayılı Genelgesi üzerinde durulacak, söz konusu Genelge ile getirilen usul ve esaslar açıklanarak, bu yöntemin uygulanmasına yönelik sıkıntılar üzerinde durulacaktır.

1. Devir işlemlerinin usul ve esasları

2006/12 sayılı "Dahilde İşleme Rejimi Tebliği"nin 38/A maddesi ve bu maddeye istinaden düzenlenen İhracat Genel Müdürlüğü'nün 2023/1 sayılı Genelge hükümlerin incelenmesinde belgeden belgeye yapılacak satışlarda sorumluluk ve yükümlülüklerin firmaların yapmış olduğu işlemlerle sınırlandırılmasına yönelik bir bakış açısının olduğunu söylemek mümkündür.

Söz konusu düzenlemeyle dahilde işleme izin belgesi kapsamında ihracı taahhüt edilen işlem görmüş ürünün, başka bir belgenin ithalat bölümünde belirtilen eşya arasında yer alması şartıyla süresi geçerli belge sahibi firma bu ürün bünyesinde kullanılan ithal eşyasına ilişkin hak ve yükümlülüklerini aşağıda belirtilen usul ve esaslara göre söz konusu rejimden yararlanma koşullarını taşıyan başka bir belge sahibi firmaya devredebilir. Devir durumunda varsa ödenmesi gereken telafi edici verginin ödenmemesi veya eksik ihracat gerçekleştirilmesi halinde tüm mali ve hukuki sorumluluk devralan firmaya geçer. Bu bağlamda, devir işlemlerinin usul ve esasları aşağıda özetlenmeye çalışılmıştır.

1.1. Devir işlemlerinin koşulları nelerdir?

Devir işleminin gerçekleştirilebilmesi için aşağıda yer alan koşulların sağlanması gerekmektedir:

- ▶ Devralan belge sahibi firmanın götürü teminata sahip olması,
- ▶ Devre konu işlem görmüş ürünün dahilde işleme rejimi kapsamında ithal edilen eşyadan elde edilmiş olması,
- ▶ Form ekinde sunulan faturanın devre konu işlem görmüş ürün bünyesinde kullanılan ithal eşyası için formda yer alan ithalat beyannamesi tarihinden sonraki bir tarihte düzenlenmiş olması,
- ▶ Devir işleminin devreden ve devralan belgelerin süreleri içinde yapılmış olması,
- ▶ Devreden belge kapsamında ihracı taahhüt edilen devre konu işlem görmüş ürünün, devralan belgenin ithalat bölümünde belirtilen eşya arasında yer alması.

Söz konusu koşullar değerlendirildiğinde 2006/12 sayılı Dahilde İşleme Rejimi Tebliği'nin 38/10 maddesinden en önemli farkının devralan belge sahibi firmanın götürü teminata sahip olma koşulunun getirilmesi ve özellikle ilk belge sahibi firma açısından önceden ithalatı zorunlu kılması, diğer bir ifade ile eşdeğer eşya kullanım kısıtlaması getirmesidir.

1.2. Devir işlemlerinin aşamaları

1. aşama: Formun doldurulması ve ibrazı

- ▶ Devreden belge sahibi firma ile devralan belge sahibi firma, 20023/1 sayılı Genelgenin Ek-1'de yer alan formu doğru ve eksiksiz bir biçimde doldurarak karşılıklı imzalar.
- ▶ Form ve devre konu faturalar devralan firma tarafından kayıtlı elektronik posta (KEP) adresi aracılığıyla ilgili Dış Ticaret İşlemleri Müdürlüğü'ne gönderilir.

2. aşama: Formun incelenmesi ve onaylanması

- ▶ İlgili Dış Ticaret İşlemleri Müdürlüğü aşağıdaki hususları inceler:
 - ▶ Devir koşulların sağlanıp sağlanmadığı,
 - ▶ Formun tam ve eksiksiz olarak doldurulup doldurulmadığı,
 - ▶ Formda yer alan bilgilerin elektronik ortamda yer alan bilgi ve belgelerle uyumlu olup olmadığı,
 - ▶ Form ekinde yer alan faturaların ve/veya fatura bilgilerinin devreden ve devralan belge sahibi firmalar tarafından elektronik ortama yüklenmiş olup olmadığı,
 - ▶ Formda yer alan bilgiler ile ibraz edilen faturalarda yer alan bilgilerin uyumlu olup olmadığı,
 - ▶ Müracaatın devralan firmaya ait KEP adresinden yapıp yapılmadığı,
 - ▶ Formu imzalayan firmayı temsil ve ilzama yetkili kişi/kişilerin anılan yetkiyi haiz olup olmadığı.
- ▶ İlgili Dış Ticaret İşlemleri Müdürlüğü tarafından yapılan incelemeler sonucunda formda yer alan bilgilere ilişkin aksi bir durumun tespiti halinde formun düzeltilmesini teminen devreden ve devralan firmalara bildirimde bulunulur.
- ▶ İlgili Dış Ticaret İşlemleri Müdürlüğü tarafından yapılan inceleme sonucunda formun uygun bulunması halinde, form ilgili Dış Ticaret İşlemleri Müdürlüğü tarafından onaylanır.
- ▶ İlgili Dış Ticaret İşlemleri Müdürlüğü tarafından onaylanan formun bir örneği ilgili Gümrük İdaresine/İdarelerine iletilir. Ayrıca onaylanan form, ilgili Dış Ticaret İşlemleri Müdürlüğü tarafından elektronik ortam üzerinden her iki firmanın bilgi ve belgeleri arasına yüklenir.

3. aşama: Gümrük idaresi tarafından yapılacak kontroller

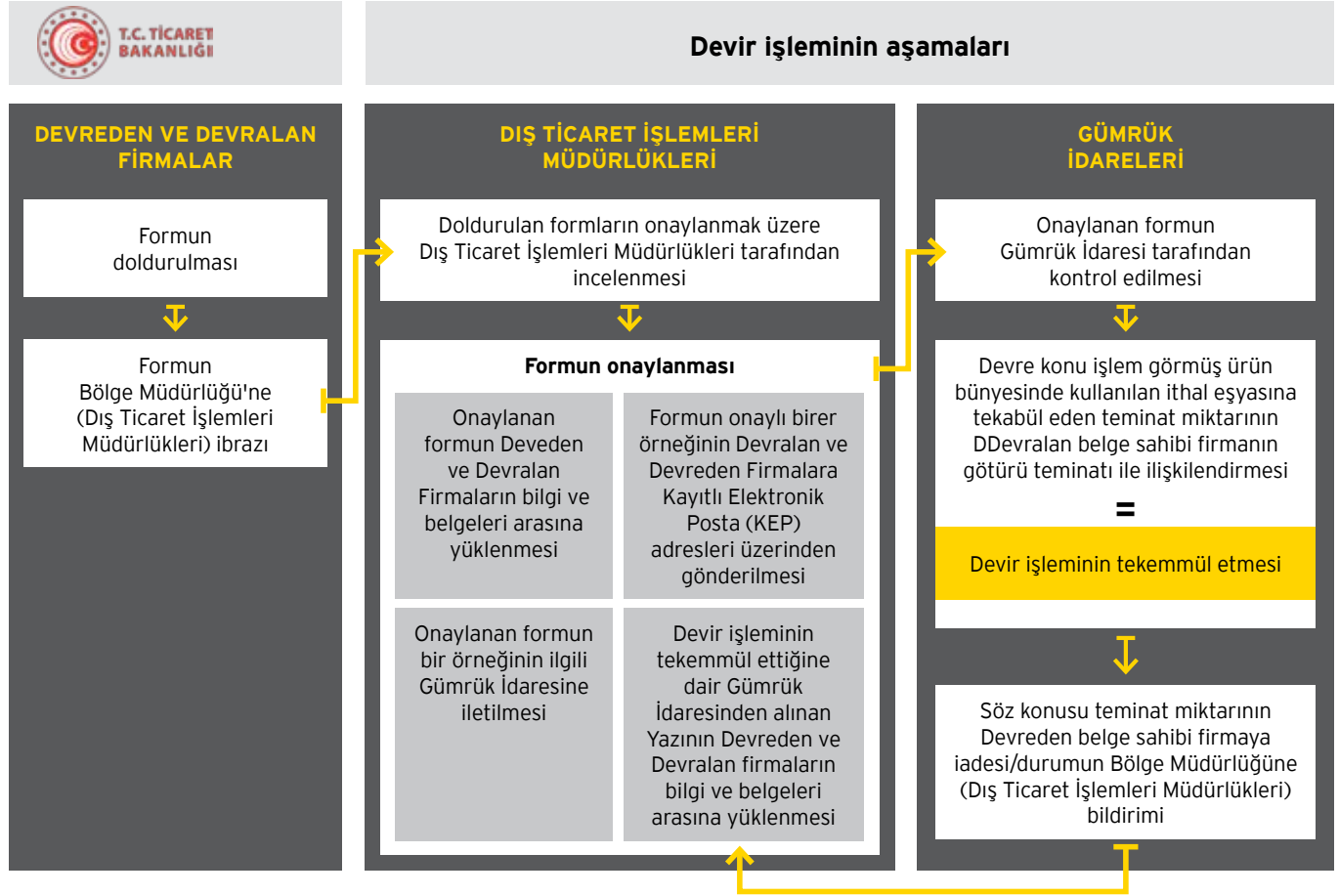
- ▶ Onaylanan formun ilgili Dış Ticaret İşlemleri Müdürlüğü tarafından ilgili Gümrük İdaresi'ne gönderilmesi üzerine Gümrük İdaresi aşağıda yer alan hususları kontrol eder:
 - ▶ Devre konu işlem görmüş ürün bünyesinde kullanılan ithal eşyası için formda yer alan ithalat beyannamesi bilgilerinin doğru olup olmadığı,
 - ▶ Devralan belge sahibi firmanın götürü teminata sahip olup olmadığı,
- ▶ Yukarıda belirtilen hususlarda aksi bir durumun tespit edilmesi halinde teminata ve devre ilişkin herhangi bir işlem yapılmaz. Bu durumda, ilgili Gümrük İdaresi, devir işleminin tekemmül etmediğini bir hafta içinde ilgili Dış Ticaret İşlemleri Müdürlüğüne yazıyla ya da elektronik ortam üzerinden bildirir. İlgili Gümrük İdaresi'nden gelen bu bildirim, ilgili Dış Ticaret İşlemleri Müdürlüğü tarafından, devreden ve devralan belge sahibi firmaların belgelerine elektronik ortam üzerinden kaydedilir.

4. aşama: Devir işleminin tekemmül etmesi

- ▶ Devir işlemini tevsik eden onaylanmış forma istinaden ilgili Gümrük İdaresi, devre konu işlem görmüş ürün bünyesinde kullanılan ithal eşyasına tekabül eden teminat miktarını devralan belge sahibi firmanın götürü teminatı ile ilişkilendirir ve işbu işlem sonucu devir işlemi tekemmül eder.

- ▶ İlgili Gümrük İdaresi, devir işleminin tekemmül etmesinden sonra bir hafta içinde ilgili Dış Ticaret İşlemleri Müdürlüğüne durumu resmi yazıyla ya da elektronik ortam üzerinden bildirir. İlgili Gümrük İdaresi'nden gelen bu bildirim, ilgili Dış Ticaret İşlemleri Müdürlüğü tarafından, devreden ve devralan belge sahibi firmaların belgelerine elektronik ortam üzerinden kaydedilir.
- ▶ İlgili mevzuatta öngörülen diğer şartların da sağlanması kaydıyla, ilgili Gümrük İdaresince devre konu işlem görmüş ürün bünyesinde kullanılan ithal eşyasına tekabül eden teminatın devralan belge sahibi firmanın götürü teminatı ile ilişkilendirilmesinden sonra söz konusu teminat iade edilebilir.

Devir işlemlerine yönelik Ticaret Bakanlığı yayımlanmış olduğu iş akışı aşağıda gösterilmiştir:



(T.C. Ticaret Bakanlığı, 2022)

1.3. Devir işlemlerine ilişkin kısıtlamalar

- ▶ Devir işlemleri yalnız iki firma arasında öngörülmüştür. Üç veya daha fazla belge sahibi firma arasında söz konusu madde hükmü uygulanamaz.
- ▶ İşlem görmüş ürün bünyesinde kullanılan ithal eşyasının, ithal lisansı (kota) ve/veya gözetim belgesi gibi korunma önlemlerine tabi olması durumunda, bu işlem görmüş ürün devre konu edilemez.
- ▶ Form, devreden ve devralan belge sahibi firmalar açısından tek bir dahilde işleme izin belgesine ilişkin olarak düzenlenebilir. Ayrıca, form ekinde sunulacak faturalar sadece bir devre konu edilebilir ve faturalar yalnızca o devre konu işlem görmüş ürünlere ilişkin bilgileri ihtiva eder.
- ▶ Devir işleminin tekemmül etmesi ertesinde devre konu işlem görmüş ürün, sarfiyata ilişkin madde bilgileri revizesine konu edilemez.

2. Uygulamada yaşanan sıkıntılar

Söz konusu getirilen yeni düzenleme belgeden belgeye yapılacak satışları teşvik etmede umut verici olsa da beraberinde aşağıda yer alan sıkıntıları da getirdiği kanısındayız:

- ▶ **Devir işlemlerinde uzun sürebilecek bürokratik onay süreçleri getirilmiştir.**

2006/12 sayılı "Dahilde İşleme Rejimi Tebliği"nin 38/10 maddesi maddesinde devir işlemlerinde onay mekanizmasına ihtiyaç olmaksızın satış işlemleri gerçekleştirilebiliyor iken yeni düzenlemeyle söz konusu devir işlemi devir formunun düzenlenmesi, ibrazı, onaylanması, kontrolü, tekemmül etmesi şeklinde yeni aşamalar belirlenmiştir. Özellikle "Just in time" çalışan sektörlerde uzun sürebilecek bu aşamalar nedeniyle yeni düzenlemenin tercih edilmemesine neden olacağı kuşkusuzdur.

► **Devreden firmanın ithal girdi fiyatını devir alan firma görebilmektedir.**

Devre ilişkin düzenlenecek Formda DİİB kapsamındaki devre konu işlem görmüş ürün bünyesinde kullanılan ithal eşyasının istatistiki kıymeti devralan firma tarafından da görülebilmektedir. Bu durum, özellikle devreden firma açısından ticari nedenlerle bu yöntemin kullanılmamasına yol açabilecektir.

► **Düzenlenen Formda yer alan ithal eşyasına ait bilgiler devralan firmalar açısından da doğruluğu taahhüt niteliğindedir.**

Formda özellikle devreden firmanın ithalat işlemine ilişkin beyan ettiği bilgiler (GTİP, kıymet, menşe vs.) yer almakta söz konusu bilgiler devralan firmalar için de bağlayıcı ve doğruluğu imza altına alınarak taahhüt edilmektedir. Özellikle devralan firma kendisinin dahil olmadığı ithalat sürecine ilişkin eşyanın GTİP'i vs. hususlarda taahhüt niteliğinde bir form düzenlemek istemeyebilecektir.

► **Devir işleminden sonra Formda yer alan bilgilerde değişiklik/düzeltilme olması halinde yapılacak işlemler net değildir.**

Devir işlemlerinin gerçekleştirilmesinden sonra ithal edilen eşyaya ilişkin olası değişikliklerin ne şekilde gerçekleştirileceğine ilişkin açık bir düzenleme bulunmamaktadır. Örneğin devir işleminden sonra ithal eşyaya ilişkin alınacak fiyat farkı faturası nedeniyle geçmişe yönelik yapılacak düzeltme işlemleri vs.

► **Devir işlemlerinde eşdeğer eşya kullanımı, dolayısıyla önceden ihracat sistemi öngörülmemiştir.**

Bilindiği üzere, dahilde işleme rejiminde önceden ihracat sistemi firmalarca çokça tercih edilen bir sistem olup, yeni düzenlemede mezkur sistemin kullanımı öngörülmemiştir. Bu ise, firmalara bir nevi tüm ürünler için eşdeğer eşya kullanım kısıtlaması getirmektedir. Hali hazırda bazı ürün grupları için uygulanan eşdeğer eşya kullanım kısıtlaması söz konusu yeni düzenlemenin tercih edilmesi halinde tüm ürün girdileri için söz konusu olacaktır.

► **Üçlü bir devir işlemi öngörülmemiştir**

Her ne kadar uygulamada çok karşılaşılsa da teorik olarak 2006/12 sayılı Dahilde İşleme Rejimi Tebliği'nin 38/10 maddesi kapsamında üç belge sahibi firmanın kendi aralarında yurt içi satış imkanı mümkün iken yeni düzenlemeyle bu imkan ortadan kaldırılmıştır.

► **Devir işlemine ilişkin düzenlenecek Form, devreden ve devralan belge sahibi firmalar açısından tek bir dahilde işleme izin belgesine ilişkin olarak düzenlenmesine imkân tanımaktadır.**

Mevcut durumda 2006/12 sayılı Dahilde İşleme Rejimi Tebliği'nin 38/10 maddesi kapsamında yapılacak satış işlemlerinde devreden firmanın aynı satış faturasında birden fazla dahilde işleme izin belgesi kapsamında satış yapabileceği gibi devralan belge sahibi firma da birden fazla açık konumda dahilde işleme izin belgesi kapsamında alım yapabilmektedir.

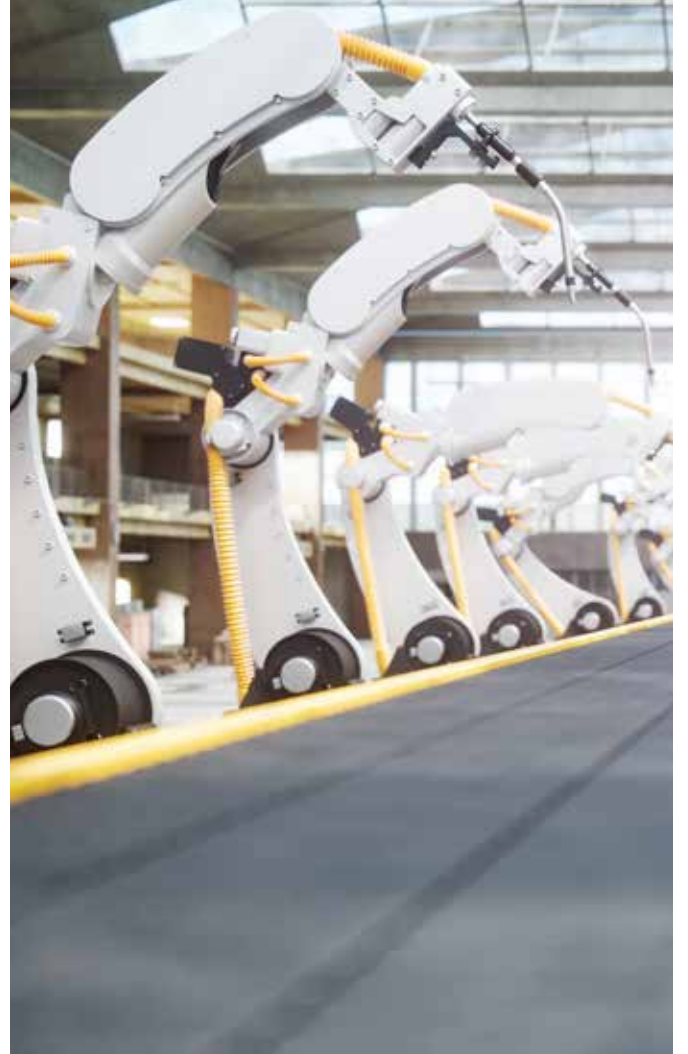
Bu yönüyle yeni düzenleme mevcut uygulamanın gerisinde bir kısıtlama getirmektedir.

Sonuç

Belirtilen tüm bu hususlar çerçevesinde, idarenin belgeden belgeye satışı teşvik edici yeni düzenleme iradesi son derece olumlu olsa da yapılan düzenlemenin firmalar açısından efektif olarak kullanılmasının ancak yukarıda arz edilen sıkıntıların giderilmesiyle mümkün olacağı değerlendirilmektedir. Bu itibarla, Ticaret Bakanlığı tarafından söz konusu sıkıntıları gidermeye yönelik mevcut 2023/1 sayılı Genelge 'de gerekli değişikliklerin yapılmasının uygun olacağı kanaatindeyiz.

Kaynakça

1. Ticaret Bakanlığının 2006/12 sayılı DİR Tebliği
2. İhracat Genel Müdürlüğü'nün 2023/1 sayılı Genelgesi
3. T.C. Ticaret Bakanlığı. (2022, 11 04). T.C. Ticaret Bakanlığı DİİB Sunumu. <https://ticaret.gov.tr/data/5b87048513b8761450e18dc5/Devir%20%C4%B0%C5%9Flemimin%20A%C5%9Famalar%C4%B1.pdf> adresinden alındı



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.

Kendiliğinden bildirimde son düzenlemeler neyi ifade ediyor?

Giriş

Değişiklik öncesinde Gümrük Yönetmeliği'nin 53/5¹inci maddesi kapsamında kabul edilmeyen eksik yurt içi gider beyanları 3 Ocak 2023 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan Gümrük Yönetmeliği değişikliği² ile kendiliğinden bildirimde konu edilmeleri halinde ceza uygulanmayacaktır. Ancak bu yeni uygulama, şartları ve kapsamı bakımından birtakım farklılıklar da barındırmaktadır. Söz konusu değişiklik mükellef lehine bir uygulama olmakla birlikte, buradaki imkândan yararlanmak için Yönetmelik maddesine yapılan eklemedeki süre ve diğer şartların dikkate alınması gerekmektedir.

1. Değişiklik öncesi durum

Gümrük Yönetmeliği'nin 53'üncü maddesinde düzenlenen İstisnai Kıymetle Beyan usulü mükelleflere, ithalat işlemlerine ilişkin beyanlarına konu olan kıymetin bazı özel durumlarda sonradan düzeltme yapılabilmesi imkânı vermektedir. Burada gümrük kıymetine eklenecek veya kıymetten düşürülecek (beyana artı veya eksi yönde etki edecek) unsurların söz konusu olacağı ancak beyan anında bu unsurların ne yönde ve ne miktarda olacağı mükellef tarafından bilinemediğinden bu durumun Gümrük İdaresine bildirilerek kıymetin ithalattan sonraki bir tarihte netleşmesi üzerine tamamlayıcı beyan yapılmasına esastır. Bu tamamlayıcı beyanla gümrük idaresine bildirilen eksik ya da fazla kıymet üzerinden fark vergilerin ödenmesi veya fazla ödenmiş vergilerin iadesi söz konusu olabilmektedir.

Anılan Yönetmelik maddesinin 5'inci fıkrası ise bu yaklaşımın farklı bir yönünü düzenlemekte ve gerçek anlamda bir istisnai kıymet usulü olarak kabul edilmemektedir³. Bahse konu fıkra şu şekildedir:

"İthal eşyasının gümrük kıymetine veya katma değer vergisi matrahına girmesi gereken, ancak gümrük beyannamesinin tescili anında beyan sahibi tarafından mevcudiyetinin bilinmesi mümkün olmayan kıymet veya matrah unsurları için, en geç söz konusu kıymet veya matrah unsurunun muhasebe kayıtlarına intikal ettirildiği[4] ayı takip eden ayın yirmi altıncı günü akşamına kadar beyanda bulunulur ve vergileri de aynı süre içinde ödenir."

Genel olarak istisnai kıymetle beyanın özünde, beyan anında "mevcudiyeti bilinen ancak nihai tutarın ne olacağı bilinmeyen" durumlar varken, 5'inci fıkrada beyan anında "mevcudiyetinin bilinmesi mümkün olmayan kıymet-matrah unsurları" düzenlenmektedir.

53/5'inci maddenin uygulanmasında pratikte yeknesak olmayan durum ve yorumlarla karşılaşılabilir. Bu farklılıkların bir kısmı "mevcudiyetinin bilinmesi mümkün olmayan" ile "mevcudiyeti bilinmeyen" şeklindeki yaklaşım farklarından kaynaklanmaktadır. Yönetmelik lafzında geçen "mevcudiyetinin bilinmesi mümkün olmayan" ifadesi, sadece mükellefin bilmeme durumundan (sübjektif) ziyade, objektif

¹ 07.10.2009 tarihli, 27369 (Mükerrer) Sayılı R.G.'de yayımlanan Gümrük Yönetmeliği

² 03.01.2023 tarihli, 32062 sayılı R.G.'de yayımlanan Gümrük Yönetmeliğinde Değişiklik Yap. D. Yönetmelik

³ Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 10.11.2017 / 29441590 sayılı yazısı

olarak bilinmesi mümkün olmayan bir duruma işaret etmektedir. Bir diğer farklılık ise normal şartlar altında beyan aşamasında bir kıymet/matrah unsurunun bulunduğu, ancak beyan aşamasında tutarının henüz bilinmediği hallerde de bu fıkranın farklı şekillerde uygulandığı bilinmektedir. Bu yazının kapsamını aşmamak amaçlı bu uygulama farklılıklarının detaylarına girilmemiştir.

Genel olarak bu fıkra (53/5) kapsamında fiyat farkları, mükellefin bilgi dışındaki (sonradan fatura edilen) diğer kıymet unsurları (mühendislik, kalıp v.b. masraflar), navlun ve bununla bağlantılı fark tutarlar, demuraj ödemeleri bu fıkra kapsamındaki taleplere konu olabilmektedir.

2. Değişiklikler beraberinde neleri getiriyor?

03.01.2023 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan Gümrük Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik'le 53'üncü maddeye eklenen 6'ncı fıkrayla beyan aşamasında mevcudiyeti bilinen ancak tutarı kesin olarak bilinmeyen, beyan anındaki mevcut bilgi belgelere göre beyan edilen ve sadece KDV matrah unsurları olan yurt içi masrafların beyan edilenden fazla olduğunun anlaşılması halinde beyanda cezai işlemle karşılaşılmadan ilave beyan/kendiliğinden bildirim yapılabilmektedir.

Söz konusu değişiklik, 53/5'inci maddeden farklı olarak, beyan anında mevcudiyeti bilinen ancak eksik beyan edilen giderlerle ilgili beyanda bulunma imkânı getirilmiştir.

Bir diğer fark da 53/5'inci madde hem gümrük kıymeti hem de KDV matrah unsurlarını kapsarken 53/6'ncı madde gümrük kıymet unsurlarını kapsamamakta, sadece KDV (varsa TRT Bandrol ve ÖTV) matrah unsuru olan yurt içinde gerçekleşen masrafları kapsamaktadır. Doğal olarak 3065 sayılı KDV Kanunu'nun 21'inci maddesi hükmü gereği, gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar olan masraflar bu maddenin kapsamına girecektir.

Uygulamada ithalat işlemleri sırasında gerçekleşen özellikle ardiye, demuraj, liman masrafları gibi kalemlerin nihai tutarlarının (beyan aşamasında) bilinmesi mümkün olmayabilmekte ve yükümlüler ya da onlar adına beyanda bulunan temsilcileri bu tutarları kimi zaman bu hizmetleri sunan işleticilerin web sayfalarından veya benzeri kanallarla öğrenerek bu tutarları biraz da güvenli alanda kalmak ve cezai durumla karşılaşmamak adına fazla tutarlarla beyan etmektedir. Yine de bazı durumlarda bu giderlere ilişkin faturalar ya da ilave faturalar sonucunda, beyan edilen tutarın nihai tutarın altında kaldığı durumlar söz konusu olabilmektedir.

53'üncü maddeye yapılan ilaveyle hem bu fazla gider beyanları üzerinden fazladan KDV (ve varsa diğer vergiler) ödenmemesi imkânı getirilmiş hem de eksik matrah beyanının söz konusu olduğu durumlarda (fıkroda belirtilen usule uygun ilave beyanda bulunularak) cezai işlemle karşılaşılmadan fark tutarlar için ilave beyanda bulunulmasının önü açılmıştır.

3. Değerlendirme

Gümrük Yönetmeliği'nin 53'üncü maddesine eklenen 6'ncı fıkrayla, eksik beyan edilen yurt içi giderler için ilave beyanda bulunulması imkânı getirilmiştir. Değişiklik öncesinde 53/5'inci maddenin beyanına imkân vermediği bu masrafların kendiliğinden bildiri halinde Gümrük Kanunu'nun 234/3'üncü maddesi kapsamında cezai işlem uygulanırken, bahse konu değişiklik ile ilgili masrafların faturasının ithalatçının muhasebe kayıtlarına alındığı ayı izleyen ayın 26'ncı günü akşamına kadar beyan edilip, vergilerin de bu süre içinde ödenmesi halinde cezai işlem uygulanmayacaktır.

Son yıllarda Ticaret Bakanlığı'na özellikle ardiye masraflarına ilişkin faturaların KDV istisnası uygulanmaksızın düzenlenmesi yönündeki taleplerin arkasında bu masrafların eksik beyan edilmesi halinde bu tutarlar üzerinden tahsil edilecek verginin yanında ceza tahakkuku da yapılması hususu bulunmaktaydı. Söz konusu istisnanın KDV Kanunundan kaynaklanması sebebiyle bu tür talepler karşılıksız kalabilmekteydi. Yapılan Yönetmelik değişikliğinin hem mükellef hem de idare yönüyle olumlu olduğunu değerlendirmekteyiz.

Ancak mükelleflerin söz konusu değişiklikten yararlanabilmesi için, yurt içi masraf faturalarının kendilerine ulaşması üzerine, bu faturalardaki tutarların, beyan edilenlerle karşılaştırarak eksik gider beyanında bulunulup bulunulmadığının tespitini yapmaları fayda olacaktır. Bu durumda firmalar için ilave operasyonel maliyet anlamına gelecektir. Ancak maddenin firmalara sağladığı kolaylığın, bu operasyonel maliyetin üzerinde olduğu çoğu firma için söylenebilir. Bu yönde bir aksiyon alınmadığı takdirde, bundan önce olduğu gibi, gümrük idaresinin yapacağı farklı kontrol ve denetimlerde gerçekleşen yurt içi masrafların beyan edilenle uyumlu olmadığının tespitinde, matrah farkları üzerinden hesaplanacak verginin yanında 3 kat ceza uygulaması devam etmektedir.

Son olarak, 53/6'ncı maddenin kapsamının gümrük kıymet unsurlarını (yurt içi masraflar dışındaki giderleri de) da içerecek şekilde genişletilmesinin uygulama farklılıkları ve tereddütlerin giderilmesi anlamında da idare ve mükellefler açısından olumlu olacağı kanaatindeyiz.

Kaynakça

1. 4458 sayılı Gümrük Kanunu
2. 3065 sayılı KDV Kanunu
3. 07.10.2009 tarihli, 27369 (Mükerrer) Sayılı R.G.'de yayımlanan Gümrük Yönetmeliği
4. 03.01.2023 tarihli, 32062 sayılı R.G.'de yayımlanan Gümrük Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik
5. Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 10.11.2017 / 29441590 sayılı yazısı



İthalatta ÖTV matrah unsurları nelerdir?

Giriş

Gelir İdaresi ve Gümrük İdaresi yazıları ile desteklediği üzere, 4760 sayılı ÖTV Kanunu'na ekli listelerde yer alan eşyaların ithalatında ÖTV matrahının tespitinde, eşyanın ithali esnasında oluşan KDV'li olarak düzenlenip bu şekilde ödenen ardiye, tahlîye, terminal gibi giderlerin daha önce vergilendirilmesi nedeniyle 3065 sayılı KDV Kanunu'nun 21/c maddesi çerçevesinde KDV matrahına dahil edilmeyen masraf faturalarının ÖTV matrahına dahil edilmesi yönünde bir uygulama mevcuttur.

Söz konusu uygulama, 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu mevzuatları açısından incelendiğinde, farklı değerlendirmeler ve görüşler ortaya çıkmakta ve ithalat uygulamalarında yükümlüler nezdinde birtakım farklılıklar ile tereddütler varlığını sürdürmektedir.

1. ÖTV Kanunu'na göre ithalatta vergileme ve matrah

ÖTV Kanunu'nun 3'üncü maddesine göre, ÖTV konusu ürünlerde ithalatta vergiyi doğuran olay; 4458 sayılı Gümrük Kanunu'na göre gümrük yükümlülüğünün doğması, ithalat vergilerine tabi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tescilidir. ÖTV Kanunu'nun verginin beyanı, tarhı ve ödemesine ilişkin 14'üncü maddesi uyarınca ithalatta doğan vergi, gümrük idaresince hesaplanmakta ve gümrük mevzuatına göre kabul edilen gümrük beyannamesi ile tebliğ edilerek diğer ithalat vergileri ile aynı zamanda ödenmektedir. Aynı Kanun'un 16'ncı maddesi gereğince ithalatta gümrük idaresince alınan ÖTV gümrük makbuzunda ayrıca gösterilmektedir.

Bu noktada, gümrük idaresince tahsil edilecek ÖTV kapsamı ürünlerin hangileri olduğu ÖTV'nin konusuna giren işleme göre belirlenmektedir. Şöyle ki, ÖTV Kanunu'nun 1'inci maddesine göre verginin konusu, bu Kanun'a ekli listelerdeki mallardan;

- (I) sayılı listedekilerin ithalatçıları veya rafineriler dahil imal edenler tarafından teslimi,
- (II) sayılı listedekilerden kayıt ve tescile tabi olanların ilk iktisabı,
- (II) sayılı listedekilerden kayıt ve tescile tabi olmayanlar ile (III) ve (IV) sayılı listelerdeki malların ithalatı veya imal ya da inşa edenler tarafından teslimi,
- (I), (III) ve (IV) sayılı listelerdekiler ile (II) sayılı listedekilerden kayıt ve tescile tabi olmayanların özel tüketim vergisi uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışı

bir kereye mahsus olmak üzere ÖTV'ye tabidir.

Bu madde doğrultusunda, (II) sayılı listedeki kayıt ve tescile tabi olmayan araçlar ile (III) sayılı listedeki alkollü/alkolsüz içecekler, tütün ürünleri ve (IV) sayılı listedeki ürünlerin ithalatında ÖTV tahsil edilmektedir. Diğer ürünlerin ithalatında ise teminat alınmak suretiyle işlemler tamamlanmaktadır.

Gümrükte alınacak ÖTV'nin matrahı, ilgili Kanun'un 11'inci maddesinin üçüncü fıkrasında yer verildiği üzere, (II), (III) [(B) cetvelindeki bütün ürünleri hariç] ve (IV) sayılı listelerdeki mallar için bunların ithalinde, hesaplanacak özel tüketim vergisi hariç, katma değer vergisi matrahını oluşturan unsurlardan oluşmaktadır.

Bu doğrultuda, ÖTV Kanunu'nda belirtildiği üzere ithalatta ÖTV matrahının tespiti için 3065 sayılı KDV Kanunu'nun 21'inci maddesinde yer verilen ithalatta verginin matrahını oluşturan unsurların dikkate alınması gerekmektedir. Bahse konu madde ise aynen şu şekildedir:

"İthalatta Matrah:

Madde 21 - İthalatta verginin matrahı aşağıda gösterilen unsurların toplamıdır:

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

Ayrıca, ilgili ÖTV Listeleri Uygulama Genel Tebliği'nde ÖTV matrahının, hesaplanan ÖTV hariç KDV matrahı olduğu belirtilmekte ve ithalatta matrah başlığı altında ÖTV matrahını oluşturan unsurlar olarak KDV Kanunu'nun 21'inci maddesindeki yukarıda belirtilen unsurlar aynen sıralanmaktadır. Örnek olarak ÖTV (IV) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği'nin "İthalatta Matrah" başlığı altında yer alan ifade şu şekildedir:

"2. İthalatta Matrah

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 11'inci maddesinin (3) numaralı fıkrası ile Katma Değer Vergisi Kanununun 21'inci maddesi uyarınca, (IV) sayılı listede yer alan malların ithalinde ÖTV'nin matrahı;

- ▶ İthal edilen malın gümrük vergisi tarhına esas olan kıymeti, gümrük vergisinin kıymet esasına göre alınmaması veya malın gümrük vergisinden muaf olması halinde sigorta ve navlun bedelleri dâhil (CIF) değeri, bunun belli olmadığı hallerde malın gümrükçe tespit edilen değeri,
- ▶ İthalat sırasında ödenen her türlü vergi (ÖTV ve KDV hariç), resim, harç ve paylar,
- ▶ Gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer

giderler ve ödemelerden vergilendirilmeyenler ile malın bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur farkı gibi ödemelerden

oluşmaktadır."

2. Güncel düzenlemeler doğrultusunda ithalatta ÖTV matrahının tespiti ve beyanı

Ne olmuştu?

08.05.2020 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan İthalatta Gözetim Uygulanmasına İlişkin 2020/6 Sayılı Tebliğ ile cep telefonlarının ithalatında, özellikle adet başına birim gümrük kıymeti 200 USD'nin altındakileri etkileyen gözetim uygulaması başladı¹.

ÖTV (IV) sayılı listede yer alan 8517.12.00.00.11 GTİP'li telefonlar² için ÖTV oranları³ ilgili dönemde aşağıdaki şekilde uygulanmakta idi:

- ▶ Özel tüketim vergisi matrahı 640 TL'yi aşmayanlar için %25
- ▶ Özel tüketim vergisi matrahı 640 TL'yi aşmış, 1.500 TL'yi aşmayanlar için %40
- ▶ Diğerleri için %50.

Cep telefonları için başlatılan gözetim uygulaması neticesinde yapılan incelemelerde, ilgili dönemde yakın tarihe kadar cep telefonlarının ÖTV matrahı 1.500 TL'nin üzerinde olduğundan %50 oranında ÖTV'ye tabi tutularak ithalat işlemlerinin tamamlandığı, ancak son zamanlarda döviz kurunun düşmesi nedeniyle düşük ve orta segment telefon ithalatlarında ÖTV matrahlarının 1.500-TL'nin bir kaç kuruş altında kalmaları sayesinde %40 oranında ÖTV'ye tabi tutularak işlemlerin gerçekleştirildiği tespit edilmiştir.

Yine bu doğrultuda yapılan incelemeler neticesinde, aynı tarihte, aynı marka ve modele sahip cep telefonlarının ithalatında, bazı ithalatçıların söz konusu eşya için %40 ÖTV oranında vergi ödediği; diğer ithalatçıların ise %50 ÖTV oranında vergi ödediği tespit edilmiştir.

Tüm bu tespitler neticesinde, cep telefonu ithalatına yönelik olarak Gümrükler Genel Müdürlüğü tüm Gümrük ve Dış Ticaret Bölge Müdürlüklerine gönderdiği 12.06.2020 tarihli ve 54971793 sayılı yazısında, ÖTV matrahını etkileyen yurt içi ve yurt dışı harcamaların gerçeklik ve doğruluğunun incelenmesinin önemi vurgulanmış ve cep telefonu ithalatlarında farklı vergi hadleri göz önünde bulundurularak ÖTV matrahına giren unsurlara ilişkin beyanlarının azami titizlikle incelenmesi gerekliliği bildirilmiştir.

¹ Bu yazı tarihi itibarıyla cep telefonları için gözetim uygulaması aynı şekilde devam etmektedir.

² Bu yazı tarihi itibarıyla akıllı telefonlar 8517.13.00.00.00 GTİP'i altında sınıflandırılmaktadır.

³ Bu yazı tarihi itibarıyla telefonlar için ÖTV şu şekilde uygulanmaktadır:

- ÖTV matrahı 1.500 TL'yi aşmayanlar için %25
- ÖTV matrahı 1.500 TL'yi aşmış, 3.000 TL'yi aşmayanlar için %40
- Diğerleri için %50.

Konuyla ilgili örnek bir hesaplama aşağıdaki gibidir:

Örnek Hesaplama	Senaryo 1 - KDV'li Ardiye Faturası ÖTV Matrahına Eklenirse	Senaryo 2 - KDV'li Ardiye Faturası ÖTV Matrahına Eklenmezse
İthal Ürün - GTİP	Cep Telefonu	8517.13.00.00.00
Fatura Tutarı	80 USD	80 USD
Navlun	20 USD	20 USD
Sigorta	10 USD	10 USD
Gümrük Kıymeti (CIF Kıymet)	110 USD	110 USD
Yurt Dışı Gider (Gözetim Kaynaklı)	90 USD	90 USD
Gümrük Vergisi Matrahı	200 USD	200 USD
Döviz Kuru*	13 TL	13 TL
Gümrük Vergisi Matrahı	2.600 TL	2.600 TL
Gümrük Vergisi (%0)	0 TL	0 TL
Kültür Fonu (%1)	26 TL	26 TL
KDV'li Ardiye Masrafı (İthalat Beyannamesi Tescil Tarihine Kadar)	700 TL	0 TL
TRT Bandrol Matrahı	3.326 TL	2.626 TL
TRT Bandrol (%12)	399,12 TL	315,12 TL
ÖTV Matrahı	3.725,12 TL	2.941,12 TL
ÖTV (ÖTV matrahı 1.500 TL'yi aşılıp, 3.000 TL'yi aşmayanlar için %40; diğerleri için %50)	1.862,56 TL	1.176,45 TL
KDV Matrahı	4.887,68 TL	4.117,57 TL
KDV (18%)	879,78 TL	741,16 TL
Toplam Ödenen Vergiler	3.167,46 TL	2.258,73 TL

*KDV'li gider faturasının vergiler üzerindeki etkisini gösterebilmek adına döviz alış kurunun 13 TL olduğu varsayılmıştır.

Gelir İdaresinin konuyla ilgili görüşü

Anılan gümrük incelemesine konu ithalatçı firmanın Gümrük Bölge Müdürlüğü'ne verdiği itiraz dilekçesinde, ithalat esnasında oluşan ardiye faturalarının KDV'li olarak düzenlenip bu şekilde ödendiği söz konusu ardiye tutarlarının bu nedenle yurt içi gider kısmında beyan edilmediği ve KDV'li ödenen tutarların aynı zamanda ÖTV matrahına da giremeyeceği gerekçeleriyle düzenlenen ek tahakkuk ve ceza kararının iptalini talep etmesi

üzerine, Gümrükler Genel Müdürlüğü tarafından, Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan görüş talep edilmiştir.

Bu kapsamda, oluşan tereddütleri gidermek adına Gelir İdaresinden iki görüş alınmıştır.

- i. Cep telefonu ithalatında ÖTV uygulaması ile ilgili 06.01.2022 tarihli ve E-76264044-135[52-11-78]-2723 sayılı yazı

ÖTV Kanunu'na ekli (IV) sayılı listede yer alan cep telefonu ithalatında ÖTV matrahının tespitinde, faturası KDV'li olarak düzenlenen ve daha önce KDV yönüyle vergilendirilmeleri nedeniyle KDV matrahına dahil edilmeyen ardiye hizmet bedellerinin ÖTV matrahına dahil edilip edilmeyeceği hususunda Gümrükler Genel Müdürlüğü tarafından Gelir İdaresi Başkanlığı'nın görüşü talep edilmiştir.

Bu talep doğrultusunda Gelir İdaresi Başkanlığı konuyu hem KDV Kanunu hem ÖTV Kanunu yönünden değerlendirmiş olup, aşağıdaki şekilde görüş bildirmiştir.

- ▶ KDV Kanunu'nun 17/4-ö maddesi kapsamında KDV'den istisna olan ardiye hizmet bedeli üzerinden KDV hesaplanmayacağından, bu tutarın telefon ithalatında KDV matrahına dahil edilerek KDV hesaplanacağı,
- ▶ Ardiye bedeli üzerinden KDV hesaplanması halinde, ithalat sırasında bu bedel üzerinden ayrıca KDV hesaplanmasına gerek bulunmadığı,
- ▶ Cep telefonu gibi ÖTV'ye ve TRT bandrolüne tabi eşyalara ilişkin olarak KDV matrahına bandrol ücreti de dahil edildikten sonra oluşan tutar üzerinden ÖTV hesaplanması gerektiği,
- (IV) sayılı listeye ekli malın ithalinden önceki ardiye hizmet bedelinin, KDV'den istisna olsun ya da olmasın, ithalat sırasındaki ÖTV matrahına dahil edilmesi gerektiği,

yönünde görüş bildirilmiştir.

- ii. İthalatta ÖTV matrahının tespiti ile ilgili 01.03.2022 tarihli ve E-76264044-135[52-11-78]-29957 sayılı yazı

Bu yazı akabinde, yine Gümrükler Genel Müdürlüğü tarafından, (IV) sayılı listedeki eşyanın ÖTV matrahının tespitine ilişkin verilen görüşün, diğer listeler kapsamı eşya için ÖTV matrahının tespitinde de geçerli olup olmadığına ilişkin Gelir İdaresinin görüşü talep edilmiştir.

Gelir İdaresinin cevap yazısında ise ÖTV açısından vergiyi doğuran olay (I) sayılı listedeki mallar için malların ithali değil ithalatçıları tarafından yurt içindeki ilk teslimleri olduğu, bu mallar için miktarlarına göre maktu vergi uygulandığı ve bunların ithalinde ödenecek olan ÖTV'ye karşılık olmak üzere teminat alındığı belirtilmiştir.

Bu doğrultuda, (I) sayılı listedeki mallar açısından teminata bağlanan ÖTV tutarının ithalde alınan KDV matrahına dahil edilmeyeceği ancak yurt içinde yapılan ilk teslimde hesaplanan ÖTV'nin dahilde alınan KDV'nin matrahına dahil edileceği bildirilmiştir.

Diğer yandan, (II) ve (III) sayılı listelerin Uygulama Genel Tebliğlerinin ithalde ÖTV matrahına ilişkin ilgili bölümlerine referans verilmiş ve netice olarak;

- ▶ Cep telefonu gibi ÖTV ve TRT Bandrolüne tabi eşyalar için KDV matrahına bandrol ücreti de dahil edildikten sonra oluşan tutar üzerinden ÖTV hesaplanması gerektiği,
- ▶ Malın ithalinden önceki hizmetler KDV'den istisna olsun ya da olmasın ithalat sırasındaki ÖTV matrahına dahil edilmesi gerektiği,
- ▶ Bu uygulamanın ithalatta matrahın KDV Kanunu'nda belirtilen usule göre belirlenmesinin geçerli olduğu tüm durumlar için uygulanması gerektiği,

görüşü verilmiştir.

Gümrük İdaresinin mevcut uygulaması

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın belirtilen yazıları doğrultusunda, Gümrükler Genel Müdürlüğü ÖTV matrahının tespitine ilişkin 04.03.2022 tarihli ve 72486352 sayılı yazısını yayımlamıştır.

İlgili yazıda, KDV'li olarak düzenlenip bu şekilde ödenen ardiye faturalarının ÖTV matrahının tespitinde ne şekilde işleme tabi tutulacağı ve ÖTV Kanunu'na ekli listelerde yer alan eşyaların ÖTV matrahının tespitinde daha önce KDV yönüyle vergilendirilmeleri nedeniyle KDV Kanunu'nun 21/c maddesi çerçevesinde KDV matrahına dahil edilmeyen unsurların ÖTV matrahına dahil edilip edilemeyeceği hususundaki tereddütleri gidermek adına açıklama yapılmıştır.

Bu açıklamaya göre, ÖTV listelerindeki eşyanın ithalinden önceki ardiye gibi hizmet bedelinin, KDV'den istisna olsun ya da olmasın, ithalat sırasındaki ÖTV matrahına dahil edilmesi ve ÖTV dışında TRT Bandrol gibi bir vergi ve/veya fon ve paya tabi eşya ithalatında, KDV matrahına bu vergi ve fonlar da dahil edildikten sonra oluşan tutar üzerinden ÖTV hesaplanması gerekmektedir. Bu uygulamanın ithalatta matrahın KDV Kanunu'nda belirtilen usule göre belirlenmesinin geçerli olduğu tüm durumlar için aynı şekilde uygulanması gerekmektedir.

İthalatta ÖTV matrahının beyanı

Gümrük uygulaması böyle iken mükellefler tarafından ithalat işlemi ile ilgili KDV'li bir giderin ÖTV matrahına dahil edilebilmesi ve bu gider üzerinden ÖTV ödenebilmesi için tüm hizmet bedelinin gümrük beyannamesinin yurt içi gider alanında beyan etmesi ve dolayısıyla KDV'li gider üzerinden gümrükte de KDV ödemesi söz konusu olmakta idi.

Akabinde, Gümrükler Genel Müdürlüğü ÖTV matrahının beyanına ilişkin 06.01.2023 tarihli ve 81647783 sayılı yazısı ile mükerrer KDV hesaplanmadan işlem yapılabilmesine yönelik BİLGE programında yapılan düzenleme hakkında açıklık getirmiştir.

Yazıda belirtildiği üzere, KDV'li matrah unsurlarının BİLGE programının "Yurtiçi giderler" alanında "KDV İçeren Giderler Top." kutucuğunda beyan edilmesi durumunda, sistemde bu

kutucuğa girilen giderler KDV matrahına dahil edilmeyerek ÖTV matrahına ilave edilmektedir.

Dolayısıyla, KDV'li olarak düzenlenip bu şekilde ödenen faturaların ÖTV matrahının tespitinde dikkate alınması ancak mükerrer KDV ödenmemesi için faturadaki KDV hariç tutarın "KDV İçeren Giderler Top." kutucuğunda beyan edilmesi gerekmektedir.

Sonuç

İthalatta ÖTV matrahı, hesaplanan ÖTV hariç KDV matrahı olması ve KDV Kanunu'nun 21'inci maddesi ile uyumlu olarak gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer giderler ve ödemelerden yalnızca vergilendirilmeyenleri kapsamına karşın, hem Gümrükler Genel Müdürlüğü hem de Gelir İdaresi Başkanlığı'nın yazıları doğrultusunda KDV'den istisna olsun ya da olmasın, malın ithalinden önceki yurt içi masraf hizmet bedellerinin ithalat sırasındaki ÖTV matrahına dahil edilmesi yönünde bir uygulama mevcuttur. Mevcut uygulamanın ilgili Kanunlarda tam karşılığının bulunmaması ve mevzuat ile desteklenmesi hususlarının tartışmalı olduğu anlaşılmaktadır. Dolayısıyla bu hususların ileride yargısal ihtilaflara yol açması muhtemeldir.

Kaynakça

6. 4458 sayılı Gümrük Kanunu
7. 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu
8. 3065 sayılı KDV Kanunu
9. 18.04.2015 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği
10. 08.08.2015 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan Özel Tüketim Vergisi (III) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği
11. 20.08.2015 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan Özel Tüketim Vergisi (IV) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği
12. 08.05.2020 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan İthalatta Gözetim Uygulanmasına İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: 2020/6)
13. Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 12.06.2020 tarihli ve 54971793 sayılı yazısı
14. Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 04.03.2022 tarihli ve 72486352 sayılı yazısı
15. Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 06.01.2023 tarihli ve 81647783 sayılı yazısı
16. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 06.01.2022 tarihli ve E-76264044-135[52-11-78]-2723 sayılı yazısı
17. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 01.03.2022 tarihli ve E-76264044-135[52-11-78]-29957 sayılı yazısı

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.

Serbest bölgeden yapılan ithalatlarda vergilendirme

1. Giriş

Serbest bölgeler; ülkede geçerli ticari, mali ve iktisadi alanlara ilişkin hukuki ve idari düzenlemelerin uygulanmadığı veya kısmen uygulandığı, sınai ve ticari faaliyetler için daha geniş teşviklerin tanındığı ve fiziki olarak ülkenin diğer kısımlarından ayrılan yerlerdir.

Serbest bölgelerin kuruluş amaçlarına baktığımızda ise, aşağıdaki hususlar öne çıkmaktadır.

- ▶ İhracata yönelik yatırım ve üretimi teşvik etmek
- ▶ Doğrudan yabancı yatırımları ve teknoloji girişini hızlandırmak
- ▶ İşletmeleri ihracata yönlendirmek
- ▶ Uluslararası ticareti geliştirmek (Ticaret Bakanlığı, Serbest Bölgeler, Yurtdışı Yatırım ve Hizmetler Genel Müdürlüğü, 2022)

Her ne kadar serbest bölgelerin kuruluş amaçlarında uluslararası ticaretin geliştirilmesi hususu yer alsa da serbest bölgelerden yapılan ithalatlarda gümrük mevzuatının uygulanması açısından yükümlüler nezdinde tereddütler hasıl olduğu bilinmektedir.

İş bu yazımızın konusunu, özellikle ithal eşyanın vergilendirilmesi açısından serbest bölgelerden yapılan ithalatlarda ortaya çıkan tereddütlere yönelik gümrük idaresinin yaklaşımının açıklanması ve mevcut durumun özetlenmesi teşkil edecektir.

2. İlgili mevzuat

Tanımlar

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nda serbest bölgeler; ihracata yönelik yatırım ve üretimi teşvik etmek, doğrudan yabancı yatırımları ve teknoloji girişini hızlandırmak, işletmeleri ihracata yönlendirmek ve uluslararası ticareti geliştirmek amacıyla kurulan yerler olarak ifade edilmiştir.

Aynı Kanun'un geçici 6. maddesinde ise serbest bölgelerin, Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihe kadar, gümrük rejimleri açısından Türkiye Gümrük Bölgesi dışında, menşe hükümlerinin uygulanması bakımından ise Türkiye Gümrük Bölgesi sayılacağı hükme bağlanmıştır.

Diğer taraftan, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nda ise serbest bölgeler, Türkiye gümrük bölgesinin parçaları olmakla beraber;

- ▶ Serbest dolaşımda olmayan eşyanın herhangi bir gümrük rejimine tabi tutulmaksızın ve serbest dolaşıma sokulmaksızın, gümrük mevzuatında öngörülen haller dışında kullanılmamak ya da tüketilmemek kaydıyla konulduğu, ithalat vergileri ile ticaret politikası önlemlerinin uygulanması bakımından, Türkiye Gümrük Bölgesi dışında olduğu kabul edilen,

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

yerler olarak tanımlanmıştır.

Dış ticaret rejiminin uygulanması ve vergilendirme

Serbest Bölgeler Kanunu'nun 8. maddesi amir hükmü gereğince, serbest bölge ile Türkiye'nin diğer yerleri arasında yapılacak ticaret, dış ticaret rejimine tabi tutulmaktadır.

Serbest bölgelerden yapılacak ithalatlarda vergilendirmenin ne şekilde olacağı ise Gümrük Kanunu ve Gümrük Yönetmeliğinde belirtilmektedir. Şöyle ki:

Gümrük Yönetmeliği'nin 431'inci maddesi;

"Serbest bölgede üçüncü ülke menşeli girdiler kullanılarak üretilen eşyanın serbest dolaşıma sokulmak istenilmesi durumunda beyan sahibinin talebi halinde Kanununun 161'inci maddesi, talep olmaması halinde ise aynı Kanununun 15'inci maddesi hükümlerine göre gümrük vergileri hesaplanır."

Gümrük Kanunu'nun 161'inci maddesi;

"...2. Serbest bölgede mutat elleçlemelere tabi tutulan eşyanın gümrük vergilerinin hesaplanmasında, söz konusu eşyanın dikkate alınacak niteliği, gümrük kıymeti ve miktarı; beyan sahibinin talebi ve söz konusu elleçlemelerin yapılmasına izin verilmiş olması kaydıyla, bu eşyanın 193'üncü maddede belirtilen tarihte söz konusu elleçlemelere tabi tutulmamış gibi dikkate alınacak niteliği, gümrük kıymeti ve miktarıdır. Bu hükme Bakanlar Kurulunca istisna getirilebilir..."

Gümrük Kanunu'nun 15'inci maddesi,

"Gümrük vergileri, gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihte yürürlükte olan gümrük tarifesine göre hesaplanır..."

hükümlerini amirdir.

Buna göre, Gümrük Yönetmeliği'nin söz konusu 431'inci maddesi ile ithalatçılara serbest bölgede üretilen eşyanın ithalinde girdi ve mamul ürünün gümrük vergilerini dikkate alarak seçimlik beyanda bulunma hakkı tanınmıştır.

Ancak, yükümlü tarafından girdi üzerinden vergilendirilmenin tercih edilmesi durumunda, buna ilişkin şerhin gümrük beyannamesinin 44 no.lu hanesine kaydedilmesi gerekmekte olup, aksi halde eşyanın nihai ürüne tekabül eden vergiler üzerinden vergilendirildiği varsayılmaktadır.

Yukarıda verilen mevzuat hükümleri kapsamında, serbest bölgeden yapılacak ithalatta vergilendirmeyi düzenleyen mevzuat hükümlerinin oldukça kısıtlı olduğu değerlendirilmektedir. Bu itibarla, gümrük idaresinin geçmişten bugüne yayımladığı yazıları çerçevesinde konuya olan yaklaşımının değerlendirilmesinde fayda görülmektedir.

3. Gümrük idaresinin konuya yaklaşımı

"SBSDE" Muafiyet Kodu - Serbest dolaşımdaki eşyanın serbest bölgeye ihraç edildiği durumda muafiyet kapsamında yeniden ithalatı

Halihazırda serbest dolaşımdayken serbest bölgeye ihraç edilen ve tekrar ithal edilmek istenilen eşyaya ilişkin olarak, 2014 yılında SBSDE - "Ser.Dolaşımda İken Ser. Böl.İhr. Edilen ve Tekrar İth. Edil. İst. Eşya" muafiyet kodu oluşturulmuş olup, Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 2014 yılındaki ilgili yazısında¹ konuya ilişkin duyuru yayımlanmıştır.

İlgili muafiyet kodu, rejim kodunun 4010 - "İhraç edilen eşyanın muafiyete tabi olmadan serbest dolaşıma girişi" ve gümrük beyannamesinde kayıtlı sevki ülkesinin bir serbest bölge olması durumunda kullanılacak şekilde devreye sokulmuştur.

Bu muafiyet kodunun kullanıldığı hallerde gümrük vergisi sistem tarafından hesaplanmamakta olup 0821 kodlu "Gümrük Statü Belgesi" dokümanı da sistem tarafından talep edilmektedir. Diğer taraftan, ilave gümrük vergisinin (İGV) ise beyan edilip edilmemesi gerektiğine ilişkin olarak ise gümrük idaresince bir açıklama yapılmamıştır.

Nitekim, 2022 yılında gümrük müşavirlerince konuya ilişkin Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü'nden izahat talep edilmiş, alınan cevabi yazıda² ise SBSDE kodunda İGV beyan edilip edilmemesi gerektiğinde ilişkin olarak uygulamanın Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü görev ve yetki alanı dışında kaldığı, konunun Gümrükler Genel Müdürlüğü ve İthalat Genel Müdürlüğü nezdinde takip edilmesinin uygun olacağı ifade edilmiştir.

Nitekim, gümrük beyannamesinin tescili anında, BİLGE sisteminde söz konusu eşya için "SBSDE" muafiyet kodu seçildiğinde; "AT" muafiyet kodu girilmediğinden İGV'ye yönelik bir muafiyet sağlanmadığı ve BİLGE sisteminin eşyanın İGV'ye tabi olması durumunda İGV hesapladığı bilinmektedir.

Serbest bölgelerden ithalatta vergilendirmenin nihai ürün üzerinden yapıldığı hallerde İGV uygulaması

2015 yılında gümrük idaresinin konuya ilişkin olarak yayımladığı yazıda³,

- ▶ Serbest bölgeden ithalatta vergilendirmenin nihai ürün üzerinden yapılması halinde; serbest bölgelerde üretilen nihai ürün için tercihli tarife uygulaması söz konusu olmadığından ve İthalat Rejimi Kararında eşyanın yalnızca "Türk menşeli" olma kriterine göre belirlenmiş bir tercihli tarife de bulunmadığından, serbest bölgelerde serbest dolaşımda bulunmayan girdiler kullanılmak suretiyle üretilen eşyaya, Türk menşei kazansın kazanmasın İthalat Rejimi Kararı eki listelerin "Diğer ülkeler" sütunundaki oranlar üzerinden gümrük vergisi uygulanacağı,
- ▶ Serbest bölgede serbest dolaşımda bulunmayan girdiler kullanılmak suretiyle üretilerek Türkiye'ye ithal edilmek

¹ Mülga Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 04.09.2014 tarih ve 2561362 sayılı tasarruflu yazısı

² Ticaret Bakanlığı Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü'nün 24.11.2022 tarihli 80311427 sayılı yazısı

³ Mülga Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 03.08.2015 tarihli ve 9582430 sayılı yazısı

istenilen eşyanın nihai ürün üzerinden vergilendirilmesinin tercih edilmesi ve nihai ürünün İGV'ye tabi olması halinde alması halinde İGV'nin uygulanması gerektiği,

ifade edilmiştir.

"AT" muafiyet kodunun kullanılması

Bilindiği üzere, gümrük beyannamesinin 36 no.lu alanında kullanılan "AT" anlaşma kodu, Avrupa Birliği ile ihdas edilen Gümrük Birliği kapsamında, eşyanın serbest dolaşım statüsünü tevsik eden A.TR Dolaşım Belgesi eşliğinde yapılan ithalatlarda kullanılan bir muafiyet kodudur. Bununla birlikte, Serbest Bölgeler Kanunu'nun Geçici 6. Maddesi kapsamında, AB'ye tam üyeliğin gerçekleştiği tarihe kadar, gümrük rejimleri açısından Türkiye Gümrük Bölgesi dışında sayılmıştır.

Yine de pratikteki uygulamaya baktığımızda, serbest bölgelerden yapılan ithalatlarda "AT" anlaşma kodunun aşağıdaki hallerde geçmişten beri kullanıldığı bilinmektedir:

- ▶ Serbest bölgelerde serbest dolaşım durumunda olan eşyanın Türkiye'ye ithalinde, yükümlülere daha uygun bir muafiyet kodu bulunmadığından bahisle AT anlaşma kodunun seçilerek, serbest bölgelerde üretilen Türk menşeli eşyanın Türkiye'ye ithalinde genellikle "AT" anlaşma kodu girilerek, A.TR kısmına "V" yazıp beyannamenin 44 no.lu hanesine ise A.TR için "T.C Menşeli" yazarak vergi muafiyeti sağlanması.
- ▶ Serbest bölgede üretimi yapılan ve bünyesinde kullanılan girdilerin tamamının serbest dolaşımdaki eşyalardan oluşan bir eşyanın daha sonradan Türkiye'ye ithalinin yapılmak istenmesi durumunda ise yükümlülere "AT" tercihli tarife seçeneği işaretlenerek ve AT belgesi yerine de üretimde kullanılan eşyaların ön statü belgeleri 44 no.lu kutuda beyan edilmek suretiyle eşyanın gümrük vergisinden muafin ithalinin gerçekleştirilmesi; üretilen eşyanın bünyesinde kullanılan girdilerin serbest dolaşımda olmayan bir eşya olması durumunda ise bu eşyaların ayrıca vergilendirilmesi, serbest bölgede üretimde kullanılan girdilerin serbest dolaşımda olması (veya ayrı olarak vergilendirildiği) ve üretim aşaması sonunda ortaya çıkan eşyanın da Türk Menşeli kabul edilmesi.

Gümrük idaresi ise 2022/Şubat ayında yayımladığı yazıda, nihai ürün için AT anlaşma kodunun kullanımına yönelik olarak,

"... AT uluslararası anlaşma kodu için belirtilen çıkış ülkeleri arasında Türkiye ve serbest bölge bulunmamaktadır. Dayanağı 1/95 sayılı Ortaklık Konseyi Kararı olan söz konusu kod, çıkış ülkesi bahse konu tabloda yer alan AB ülkelerinden biri olan ve serbest dolaşım ilkesi çerçevesinde geçerli olan tarifeden yararlanabilecek eşya için belirlenmiştir. Bu çerçevede, serbest bölgeden serbest dolaşıma giriş beyannamesi ile Türkiye'ye ithal edilecek eşya için AT uluslararası anlaşma kodunun kullanılmaması gerekmektedir."

şeklinde bir izahat vermiş, ancak kimi gümrük müdürlüklerinde AT anlaşma kodunun **girdiler için de kullanılmaması gerektiği yönünde yorumlanması** neticesinde, Haziran 2022'de yayımlanan yeni bir yazı ile:

"...serbest bölgede üretilen eşyanın ithalinde girdiler üzerinden vergilendirmenin talep edilmesi halinde, girdilerin

bahse konu tabloda yer alan AB ülkelerinden A.TR Dolaşım Belgesi eşliğinde Türkiye Gümrük Bölgesine gelmiş olması ve serbest bölgeden yapılan ithalatta beyannamenin 15a no.lu "Sevk/İhracat Ülkesi" kutusuna "Uluslararası anlaşma kodları ve bu kodlara karşılık aranacak belgelere ilişkin Menşe Kontrol Tablosu"nda yer alan ilgili AB ülkesinin, 10 no.lu "Son Sevk Ülkesi" kutusuna ise serbest bölge kodunun yazılması durumunda AT muafiyet kodu kullanılabilir."

şeklinde açıklamalarda bulunmuştur.

Dolayısıyla, serbest bölgeden yapılan ithalatlarda AT anlaşma kodunun:

- ▶ Vergilendirmenin girdi ürünler üzerinden talep edilmesi,
- ▶ Girdilerin bir AB ülkesinden A.TR dolaşım belgesi eşliğinde gelmesi,
- ▶ Gümrük beyannamesinin 10 no.lu kutucuğunda bir serbest bölge kodunun yazılması,

Durumunda kullanılması gerekmektedir.

Buradan hareketle, söz konusu yazı çerçevesinde, Türkiye'den serbest bölgeye gönderilen ve halihazırda serbest dolaşımda bulunan eşya için bir düzenleme yapılmadığı ve söz konusu eşya için "AT" muafiyet kodunun kullanılıp kullanılmayacağına ilişkin bir izahatta bulunulmadığı değerlendirilmektedir.

4. Uygulamada yaşanan sorunlar ve öneriler

Yukarıda yer verilen tüm bu bilgiler ışığında, serbest bölgelerden yapılan ithalatlarda mevzuatın ve gümrük idaresinin konuya açıklık getirmek üzere paylaştığı görüşlerinin kısıtlı olduğu değerlendirilmektedir.

Bu kapsamda, serbest bölgeden yapılacak ithalatta vergilendirmenin nihai ürün üzerinden yapılması halinde, gümrük vergisinin ve İGV'nin eşyanın menşesine ve serbest dolaşım statüsüne bakılmaksızın beyan edilmesi gerektiği düşünülmektedir.

Girdi ürün üzerinden vergilendirme durumunda ise, aşağıdaki hususlarda pratik uygulamada sorunların devam ettiği ve bunlara gümrük idaresince bir izahat getirilmesinde fayda bulunduğu değerlendirilmektedir.

4.1. Türkiye'den serbest bölgeye gönderilen ürünlerin ithalatinde ilave gümrük vergisi doğması

Halihazırda Türkiye'de serbest dolaşımda bulunan veya daha öncesinde Türkiye'de serbest dolaşıma sokulan ve serbest dolaşıma sokulduğu sırada ilave gümrük vergisi tahsil edilen eşyanın, serbest bölgeye gönderilmesi ve burada üretime konu edilmesinin ardından, üretim sonucu ortaya çıkan eşyanın girdileri üzerinden vergilendirilmesinin talep edilmesi durumunda, söz konusu eşyadan ilave gümrük vergisi tahsil edilmesinin çelişkili olduğu değerlendirilmektedir.

Bu noktada, Yargı Mercilerinin, ilave gümrük vergisinin, gümrük vergisinden müstakil bir vergi olmadığı yönünde müstakar hale gelmiş kararlarının bulunduğu belirtmekte fayda vardır.

Dolayısıyla, 3351 sayılı Karar ile ihdas edilen ilave gümrük vergisinin, gümrük vergisinden ayrı bir vergi olmamasına rağmen, gümrük vergisinden muaf eşya için tahsil edilmesinin çelişkili olduğu mülhaza edilmektedir.

4.2. "AT" muafiyet kodunun kullanıldığı durumlardaki uyumsuzluk

Eşyanın, Gümrük Kanunu 161 ve Gümrük Yönetmeliği 431'inci maddeleri çerçevesinde bünyesindeki girdi ürünler üzerinden vergilendirilerek serbest bölgeden ülkemize ithal edilmesi durumunda, A.TR Dolaşım Belgesi eşliğinde AB'den gelen eşyada "AT" muafiyet kodunun kullanılabilmesi, ancak AB'den A.TR Dolaşım Belgesi eşliğinde serbest bölgeye gelen ve buradan Türkiye'ye ithalatı sırasında nihai ürün üzerinden vergilendirilen eşyada "AT" muafiyet kodunun kullanılmamasının çelişkili olduğu değerlendirilmektedir.

4.3. Girdi ürün üzerinden vergilendirilen eşyaya yönelik olarak, Türkiye'den gönderilen serbest dolaşımdaki eşyaya ilişkin izahatta bulunulmaması

Gümrük idaresinin serbest bölgeden yapılan ithalatlarda vergilendirmeye yönelik olarak yayımladığı yazıların tetkikinde, eşyanın girdi üzerinden vergilendirilmesinde, ithalata konu eşyanın bünyesinde bulunan ve öncesinde Türkiye'de serbest dolaşımda iken serbest bölgeye gönderilen eşyaya ilişkin bir açıklama yapılmadığı ve bunun da uygulamada tereddütlere yol açtığı görülmektedir.

Öneriler

1. İlave gümrük vergisini ihdas eden 3351 sayılı Karar'da, halihazırda A.TR dolaşım belgesi eşliğinde ithal edilen Avrupa Birliği ve Türk menşeli eşyadan ilave gümrük vergisi tahsil edilmeyeceği hususu açıktır. Mezkûr Karar'a, serbest bölgelerde Ön Statü Belgesi ile serbest dolaşımda olduğu tevsik edilen eşya için İGV tahsil edilmeyeceği hususunun derç edilmesinin ve "SBSDE" muafiyet kodu ile ithal edilen eşyanın İGV'ye tabi olmayacağına yönelik olarak açıklamada bulunmasının uygun olacağı değerlendirilmektedir.
2. Serbest bölgeden ithalatlarda "AT" muafiyet kodunu düzenleyen Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 06.06.2022 tarihli 74594350 sayılı yazısı ile çelişki yaratılmaması adına, eşya, nihai ürün üzerinden vergilendirilse dahi, AB'den A.TR Dolaşım Belgesi eşliğinde gelen ve serbest bölgeden ithal edilen eşya için de "AT" muafiyet kodunun kullanılabilmesine dair açıklama yapılması yerinde olacaktır.
3. Bir üst maddede belirtilen yazıda, AB'den A.TR Dolaşım Belgesi eşliğinde gelen eşyanın serbest bölgeden ithalatında, eşyanın girdi üzerinden vergilendirilmesi durumunda "AT" muafiyet kodunun kullanılabilmesine dair açıklama yapılmış olmasına rağmen, Türkiye'den serbest bölgeye gönderilen, serbest dolaşımda bulunan ve Türk menşeli eşya için ithalat esnasında kullanılması gereken muafiyet koduna yönelik olarak açıklama yapılmamasının riskli olduğu ve buna ilişkin izahat verilmesinin uygun olacağı değerlendirilmektedir.

Kaynakça

- 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu. (1985, 06 06). 4458 sayılı Gümrük Kanunu. (1999, 11 04).
- Gümrük Yönetmeliği. (2009, 10 07).
- Mülga Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Gümrükler Genel Müdürlüğü. (2014, 09 04). 2561362 sayılı yazı.
- Mülga Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Gümrükler Genel Müdürlüğü. (2015, 08 03). 9582430 sayılı yazı.
- Ticaret Bakanlığı Gümrükler Genel Müdürlüğü. (2022, 02 22). 71981043 sayılı yazı.
- Ticaret Bakanlığı Gümrükler Genel Müdürlüğü. (2022, 06 06). 74594350 sayılı yazı.
- Ticaret Bakanlığı, Serbest Bölgeler, Yurtdışı Yatırım ve Hizmetler Genel Müdürlüğü. (2022, 12 23). Retrieved from https://ticaret.gov.tr/data/5b9b61fc13b8761cc09f9b92/genel_bilgi.TB.pdf



Royalti ve lisans bedellerinin KKDF açısından değerlendirilmesi

1. Giriş

Gümrük vergilerini etkileyen unsurlardan biri olan ithal eşyanın "gümrük kıymeti" gümrük denetimlerinde öne çıkan konulardan biri olmaya devam etmektedir. İşbu yazıda, ithal eşyalara ilişkin royalti ve lisans bedellerinin KKDF açısından değerlendirilmesine yer verilmiştir.

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

2. İthal eşyasının royalti bedeli ile gümrük kıymeti ilişkisi

İthal eşyanın gümrük kıymeti, mevzuatımızda 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 23 ila 31'inci maddeleri uyarınca belirlenmektedir. Bu kapsamda, ithal eşyasının gümrük kıymeti esas olarak eşyanın satış bedelidir. Satış bedeli ise 27 ve 28 inci maddeler uyarınca gerekli düzeltmelerin de yapıldığı fiilen ödenen veya ödenecek fiyattır.

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. Öte yandan, gümrük kıymetine eklenecek royalti veya lisans ücretinin;

- Kıymeti belirlenecek eşya ile ilgili olması,
- Kıymeti belirlenecek eşyanın satış koşulu olarak yapılması,

gerekmektedir.

Bu şartların her ikisini bir arada taşıyan royalti veya lisans ücretinin ithal edilen eşyanın gümrük kıymetine eklenmesi gerekir.

2.1. Royalti bedelinin beyanı

2 Seri No.lu Gümrükler Genel Tebliği'nin 11'inci maddesinde belirtildiği üzere, ithal eşyasının gümrük kıymetine dahil edilmesi gereken royalti veya lisans ücretinin tutarı ithal anında belirli olması durumunda söz konusu ücret ithal anında gümrük kıymetine dahil edilerek beyan edilmektedir. Bu kapsamda, ithal anında belirli olan royalti tutarının beyanname tescil tarihinde ilgili gümrük beyannamesinde beyan edilmesi gerekmektedir.

Öte yandan, ithal eşyasının gümrük kıymetine dahil edilmesi gereken ancak tutarı ithalattan sonra belli olacak royalti ve lisans ücretlerinin beyanı ise Gümrük Yönetmeliğinin 53'üncü maddesi çerçevesinde "istisnai kıymet" uygulaması ile mümkün kılınmıştır.

Gümrük Yönetmeliği'nin 150'nci maddesinin üçüncü fıkrasında, Gümrük Yönetmeliği'nin 53'üncü maddenin birinci fıkrası kapsamında verilen tamamlayıcı beyanın eksik kıymet unsurunun mahiyet ve tutar itibarıyla tahakkuk ettiği ayı takip eden ayın yirmi altıncı günü akşamına kadar verileceği ve vergileri de aynı süre içinde ödeneceği hüküm altına alınmıştır.

3. Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu (KKDF)

88/12944 sayılı Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu Hakkında Karar ile bu Karar'a dayanılarak yayımlanan 6 Seri No.lu Tebliğ uyarınca kabul kredili, vadeli akreditif ve mal mukabili ödeme şekline göre yapılan ithalatlar %6 oranında KKDF'ye tabidir. Söz konusu ödeme şekilleri kapsamında yapılan ithalatın KKDF'ye tabi tutulmasının sebebi ise de bu ithalatlarda ithalatçının (alıcı) satıcı tarafından kredilendirilmiş olmasıdır.

Nitekim, 26.08.1989 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 12.05.1988 Tarihli ve 88/12944 Sayılı Kararnameye İlişkin Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu Hakkında 6 Sayılı Tebliğ'in 4 ve 9'uncu maddelerinde "kredili ithalat" ibaresinin kullanıldığı görülmektedir. Kredili bir ithalat işleminden bahsedilebilmesi için ihracatçı ve ithalatçı arasında akdedilen satış sözleşmesi uyarınca mal bedelinin tamamının veya bir kısmının ithalat işleminden sonra ihracatçıya ödenmesi gerekmektedir.

Bu bağlamda, bedelin ithalden önce ödendiği uluslararası ticarete kullanılan ödeme şekillerinden "peşin", "akreditifli" ve "vesaik mukabili" ödeme şekilleri ile yapılan ithalatlar KKDF kesintisine tabi olmamaktadır. Bu kapsamda beyanname kapsamı eşya bedelinin gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihten önce (gümrük beyannamesinin tescil tarihinden önce veya tescil tarihinde) ihracatçının yurt dışı hesabına transfer edildiğine ilişkin Döviz Satım Belgesi, Türk Parası Transfer Belgesi veya ithalat bedelinin döviz tevdiat hesabından ihracatçının yurt dışındaki hesabına ödendiğine dair bankaca verilen bir yazı ile gümrük idarelerine tevsik edilmesi halinde KKDF kesintisi yapılmamaktadır.

Bu kapsamda, gümrük beyannamesinde gösterilen ithalat tutarının Türk lirası karşılığının, gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihten önce transfer edilmesi ve söz konusu ödemeye ilişkin olarak bankalarca düzenlenen Transfer Bildirim Formunun gümrük idarelerine tevsik edilmesi halinde fon kesintisi yapılmadan malların ithal edilmesi mümkün bulunmaktadır. İthalat tutarının tamamının gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihten önce transfer edildiğinin ilgili gümrük idaresine tevsik edilememesi halinde ise transferi tevsik edilemeyen ithalat tutarı üzerinden KKDF kesintisi yapılması gerekmektedir.

Böylelikle, KKDF kesintisi yapılmadan ithalatın gerçekleştirilmesi için mal bedelinin gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihten önce ihracatçının yurt dışı hesabına transfer edildiği Transfer Bildirim Formu ile gümrük idarelerine tevsik edilmelidir.

2017-20 sayılı Genelge'nin EK-1'inde yer alan KKDF beyanına dair örneklerde, KKDF hesaplamasında esas alınacak unsurun ithal eşyanın mal bedeli olduğu ve mal bedeli üzerinden KKDF kesintisinin yapıldığı görülmektedir.

4. Konuya İlişkin Maliye ve Gümrük İdarelerinin Değerlendirmeleri

Bu bölümde istisnai kıymet beyanı olmadığı durum ve istisnai kıymet beyanı olduğu durumda royalti ödemeleri ile KKDF ilişkisine yönelik Maliye ve Gümrük İdarelerinin bakış açlarına yer verilmiştir.

4.1. İstisnai kıymet beyanı olmadığı durumda KKDF

18.03.2011 tarihli 2011/16 sayılı Genelge'de ifade edildiği üzere, KKDF kesintisine tabi olmayan ödeme şekillerine göre gerçekleştirilen ithalatta mal bedelinin proforma fatura veya kesin satış faturası tarihine bakılmaksızın serbest dolaşıma giriş beyannamesinin tescil tarihinden önce (bu tarih dahil) ilgili bankaya yatırılması ve ilgili banka tarafından da bu bedelin ihracatçıya transferinin en geç iki iş günü içinde tamamlanmış olması gerekmektedir.

Diğer taraftan, mal bedelinin banka tarafından gümrük beyannamesinin tescil tarihinden önce veya tescil tarihinde ihracatçıya transfer edilmiş olması halinde iki iş günü valör süresi aşılmış olsa bile KKDF kesintisi yapılmaması gerekmektedir.

Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 04.12.2014 tarihli 119126 sayılı yazısında, "gümrük beyannamesinde gösterilen ithalat tutarının Türk Lirası karşılığının, gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihten önce, ödeme şekline göre Döviz Satım Belgesi, Türk Parası Transfer Belgesi veya ithalat bedelinin döviz tevdiat hesabından ihracatçının yurt dışındaki hesabına ödendiğine dair bankaca verilen bir yazı ile gümrük idarelerine tevsik edilmesi halinde fon kesintisi yapılmadan malların ithal edilmesi mümkün bulunmaktadır. Buna göre, KKDF kesintisi yapılmadan ithalatın gerçekleştirilmesi için mal bedelinin gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihten önce ihracatçının yurt dışı hesabına transfer edildiğinin yukarıda sayılan belgelerden biri ile gümrük idarelerine tevsik edilmesi gerekmektedir. Ayrıca, ithalat bedelinin ihracatçı tarafından belirtilen başka firma/ şahısların hesabına ödenmesinin ihracatçıya transfer olarak değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır." ifadesi yer almaktadır.

Bu kapsamda, istisnai kıymet uygulamasından yararlanılmadığı ithalat beyannamesinin tescili sırasında gümrük kıymetine dahil edilecek şekilde royalti beyanının yapıldığı durumda KKDF kesintisinin doğmayacağı sonucuna varılmaktadır.

Diğer yandan, ithal eşyaya ilişkin ödeme şeklinin "peşin" olup ilgili royalti bedelinin sonradan ödenmesi durumu halinde KKDF uygulamasına Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 12.12.2022 tarihli ve 80654032 sayılı yazısında açıklık getirilmiştir. Ödeme şekli "peşin" olarak belirtilen ithalat işlemlerinde eşya bedelinin gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihten önce ihracatçının yurt dışındaki hesabına transfer edilmesi halinde fon kesintisi yapılmadan ithalat mümkün bulunmakta olup istisnai kıymet yoluyla beyan yapılan hallerde ise fon kesintisi yapılmaması için, tamamlayıcı beyanın gümrük idaresine verilmesi gerektiği süreden önce istisnai kıymete ilişkin ödemelerin yapılması gerekmektedir.

Sonuç olarak, Maliye ve Gümrük İdaresinin bakış açıları istisnai kıymet beyanı olmaması durumunda royalti ve lisans bedelinin gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihten sonra (beyanname tescil tarihinden sonra) ödenmesi halinde KKDF riski doğacağı yönündedir.

4.2. İstisnai kıymet beyanı olduğu durumda KKDF

Gümrük İdarelerinin bakış açısından başlamak gerekirse Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 2013/6 sayılı Genelgesinin 5'inci fıkrasında; *"İstisnai kıymet yoluyla beyan yapılan hallerde tamamlayıcı beyanın gümrük idaresine verilmesi gerektiği süreden sonra istisnai kıymete ilişkin ödemenin yapılması durumunda, KKDF kesintisi yapılacaktır."* hükmüne yer verilmiştir.

Bilindiği üzere, Gümrük Yönetmeliği'nin 150'nci maddesinin üçüncü fıkrasında, Gümrük Yönetmeliği'nin 53'üncü maddenin birinci fıkrası kapsamında verilen tamamlayıcı beyanın eksik kıymet unsurunun mahiyet ve tutar itibarıyla tahakkuk ettiği ayı takip eden ayın yirmi altıncı günü akşamına kadar verileceği ve vergileri de aynı süre içinde ödeneceği hükmü yer almaktadır.

Bu kapsamda, Gümrük İdaresinin bakış açısı ithal eşyasının royalti ve lisans bedellerinin istisnai kıymet yoluyla beyan edilmesi halinde ilgili ödemenin yukarıda belirtilen süre çerçevesinde gerçekleşmesi durumunda KKDF riski doğmayacağı; diğer bir ifade ile, söz konusu ödemenin ilgili süre içerisinde gerçekleşmemesi halinde KKDF riski doğacağı yönündedir.

Diğer yandan, Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığının royalti faturaları üzerinden kesilen stopaj kesintisine ilişkin Özgelgesi bulunmaktadır. 13/07/2021 tarihli 83756 sayılı Özgelgede, istisnai kıymet yoluyla beyan ile tamamlayıcı beyanın gümrük idaresine verilmesi gerektiği süreden önce yurt dışına transfer edilen franchise ücretinin stopaj vergisi tutarı düşüldükten sonra kalan net tutar üzerinden KKDF kesintisi yapılmaması gerektiği, bununla birlikte, franchise ücreti üzerinden keserek sorumlu sıfatıyla ödemeniz gereken stopaj vergisine ilişkin kısmın da tamamlayıcı beyanın verilmesi gerektiği süreden önce ilgili vergi dairesine yatırılması halinde bu tutar üzerinden de fon kesintisi yapılmasına gerek bulunmadığı ifade edilmiştir.

Bu meyanda, Maliye ve Gümrük bakış açısının istisnai kıymet yoluyla beyan yapılan hallerde ilgili ödemenin tamamlayıcı beyanın gümrük idaresine verilmesi gerektiği süreden sonra yapılması durumunda KKDF doğacağı yönünde olduğunu belirtmekte fayda görülmektedir.

Diğer bir ifadeyle, tamamlayıcı beyanın gümrük idaresine verilmesi gereken süre içerisinde ilgili ödemenin yapılması durumunda KKDF kesintisi yapılmayacağı anlaşılmaktadır.

5. KKDF'nin konusu ve emsal yargı kararları

Royalti ödemelerinin KKDF'ye tabi olduğu yönünde hukuki bir düzenlemenin bulunmuyor olması gerek firmalara gerek de yargıda iş yüküne yol açmaktadır. Nitekim, 88/12944 sayılı Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu Hakkında Karar'da KKDF'nin konu ve matrahına ilişkin açık bir düzenlemeye

yer verilmemesinden dolayı yukarıda bahsi geçen Genelge ve Özelgeler kapsamında konuya ilişkin değerlendirmeler yapılmıştır.

Önceki bölümlerde belirtilmiş olduğu üzere, Gümrük İdaresi ile Gelir İdaresinin yerleşik anlayışına göre ithalatta KKDF'nin konusu satıcı firmaya yapılan mal bedelidir. Bu noktada "ithal eşyasının gümrük kıymeti" ile "ithal eşyasının mal bedeli" arasındaki ayrımı ifade etmek gerekmektedir. KKDF düzenlemeleri uyarınca, kredili/vadeli ithalat halinde KKDF'nin konusunu teşkil eden unsur (mal bedeli), Gümrük Kanunu'nun 24'üncü maddesindeki "fiilen ödenen veya ödenecek fiyat" kavramına karşılık gelmektedir. Zira "fiilen ödenen veya ödenecek fiyat" Kanununun 24'üncü maddesinde "ithal eşyası için alıcının, satıcıya veya satıcı yararına yaptığı veya yapması gereken ödemelerin toplamı" olarak tanımlanmaktadır.

Oysa "fiilen ödenen veya ödenecek olan fiyat" gibi, gümrük kıymetinin bir unsurunu teşkil eden royalti bedelleri, Gümrük Kanunu'nun 27'nci maddesi kapsamında gümrük kıymetine dahil edilmektedir. Gümrük Kanunu'nun 27'nci maddesi uyarınca ithal eşyasının gümrük kıymetine dahil edilmesi gereken unsurlar tahdidi (sınırlı sayıda) olarak sayılmış bu unsurlar arasında royalti ve lisans bedellerinin yanı sıra ithal eşyası için yapılan navlun sigorta giderleri, kap ve ambalaj bedelleri, kalıp bedelleri gibi unsurlara yer verilmiştir.

Ayrıca, ithal eşyasının kıymetine dahil edilmesi gereken ancak bedeli ithalattan sonra ödenen navlun, sigorta, ambalaj veya kalıp giderlerinin KKDF'ye konu olacağı yönünde bir uygulama mevcut değildir.

Konuya açıklık getirmek adına bazı emsal yargı kararlarına yer verilmesinde fayda görülmektedir. Samsun Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesi'nin E.2020/195, K.2020/311 sayılı, 17.09.2020 tarihli istinaf kararı, İzmir Bölge İdare Mahkemesi, 3. Vergi Dava Dairesi'nin E.2019/2043, K.2020/14 sayılı, 07.01.2020 tarihli istinaf kararı ile Danıştay 7. Dairesi'nin, E.2016/9699, K.2021/1767 sayılı, 25.03.2021 tarihli temyiz kararının değerlendirilmesinde, ithal eşyasının gümrük kıymetine dahil edilmesi gereken royalti bedellerinin yurt dışına peşin transfer edildiğini tevsik eden belgelerin ibraz edilmediğinden bahisle tesis edilen ek KKDF tahakkukları ve KKDF üzerinden hesaplanan KDV tahakkukları ile bu tahakkuk tutarları üzerinden Gümrük Kanunu'nun 234'üncü maddesi kapsamında tesis edilen ceza kararlarının hukuka aykırı olduğuna hükmedildiği görülmektedir.

Bu çerçevede işbu yazıda, ithal eşyasının gümrük kıymetine dahil edilmesi gereken ancak eşyanın mal bedeli kapsamında değerlendirilmeyecek olan royalti ve lisans bedellerinin KKDF uygulaması ile bir ilgisinin bulunmadığı değerlendirilmektedir.

6. Tavsiyelerimiz

Royalti ile KKDF ilişkisini yorumlarken "gümrük kıymeti" ve "mal bedeli" unsurlarının ayrımını yapmak önem arz etmektedir.

Yukarıda da belirtildiği üzere, royalti ve lisans bedelleri Gümrük Kanunu'nun 27'nci maddesi uyarınca "fiilen ödenen veya ödenecek olan fiyat" olarak gümrük kıymetine dahil edilmektedir.

İşbu yazıda, ithal eşyasının gümrük kıymetine dahil edilmesi gereken ancak eşyanın mal bedeli kapsamında değerlendirilmeyecek olan royalti ve lisans bedellerinin KKDF uygulaması ile bir ilgisinin bulunmadığı nitekim değerlendirmeye emsal yargı kararlarında da yer verilmiştir.

Emsal yargı kararlarından da anlaşılabilirliği üzere, royalti ve lisans bedellerinde KKDF uygulamasının ihtilaf konusu olduğu ve gerek firmalara gerek de yargıda iş yükü yarattığı aşikardır. Bu noktada tavsiyemiz, hazine kaybı yol açmaması adına gerekirse KKDF mevzuatında KKDF'nin konusunu teşkil eden unsura (mal bedeli) yönelik değişikliklerin yapılması olacaktır.

Kaynakça

- 4458 sayılı Gümrük Kanunu
- Gümrük Yönetmeliği
- Gümrük Genel Tebliği (Gümrük Kıymeti) (Seri No:2)
- 2013/6 Sayılı Genelge, KKDF
- 88/12944 sayılı Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu Hakkında Karar
- Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu Hakkında 6 Seri No.lu Tebliğ
- Güneş, Yakup (2015). "Royalti ve lisans ödemeleri KKDF'ye tabi midir?" <https://www.vergidegundem.com/makale?categoryName=Vergide&publicationNumber=11&publicationYear=2015&publicationId=3334678>
- 2017-20 sayılı Genelge, KKDF
- 2011-16 sayılı Genelge, KKDF
- 04.12.2014 tarihli 119126 sayılı Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı yazısı
- 12.12.2022 tarihli ve 80654032 sayılı Gümrükler Genel Müdürlüğü Yazısı, Royalti ve Lisans Ücretlerinin Beyanı
- 13/07/2021 tarihli E-70903105-165.01.03[424]-83756 sayılı Hazine ve Maliye Bakanlığı Özelge, thalata ilişkin ödenen franchise ücreti ile stopaj vergisi üzerinden KKDF kesintisi yapıp yapılmayacağı
- Samsun Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesi'nin E.2020/195, K.2020/311 sayılı, 17.09.2020 tarihli istinaf kararı
- İzmir Bölge İdare Mahkemesi, 3. Vergi Dava Dairesi'nin E.2019/2043, K.2020/14 sayılı, 07.01.2020 tarihli istinaf kararı
- Danıştay 7. Dairesi'nin, E.2016/9699, K.2021/1767 sayılı, 25.03.2021 tarihli temyiz kararı

Bu makede yer alan açıklamalar, yazarının konu hakkındaki kişisel görüşünü yansıtmaktadır. Makededeki 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 gümrük kıymetine etkileri

Giriş

Transfer fiyatlandırması nedir?

Çok uluslu firmaların ilişki oldukları taraflar ile aralarında yaptıkları servis, mal veya mülkiyet işlemlerindeki fiyatları belirlemek/düzenlemek için kullanmakta oldukları yöntem Transfer Fiyatlandırması olarak geçmektedir.

Çok uluslu şirketler dünyada dış ticaretin %60'ından fazlasını kapsamaktadır. Bu sebeple transfer fiyatlandırması hem çok kullanılan bir yöntem hem de fazlasıyla kritik bir konu olmaya devam etmektedir.

Transfer Fiyatlandırmasının nihai amacı, çifte vergilendirmenin önüne geçmek, masraf merkezlerini doğru konumlandırmak ve vergi yönünden avantaj sağlanmak istenmesidir. Bu sebeple, çok uluslu şirketler günlük işlemleri esnasında Transfer Fiyatlandırması yöntemini sıklıkla kullanmaktadırlar.

Bu şirketlerin genel merkezleri, dağıtıcıları, üretim merkezleri, satış ofislerinin her biri farklı ülkelerde konumlanmış olabilir. Bu durum ise AR-GE veya yönetim gibi bazı birimlerin kurulu olduğu ülkede satış faaliyeti olmadığından sadece gider oluşturmalarına ve yılı zarar ile kapatmalarına neden olacaktır. Bu ise sermaye erimesini ve beraberinde iflas sürecini inşa edebilecektir. Öte yandan, sadece satış faaliyetinin gerçekleştirildiği ülkede masrafların tam olarak ürünün fiyatına yansıtılmaması halinde suni bir yüksek karlılık görüntüsü oluşacak ve bu durum satış faaliyetlerinin gerçekleştirildiği ülkede fazla vergi ödenmesine sebebiyet verirken, AR-GE veya yönetim faaliyetlerinin gerçekleştirildiği ülkede ise sermaye erimesine neden olabilecektir. Bu durumların yaşanmaması adına transfer fiyatlandırması ile kar paylaşımı yapılmaktadır.

Öte yandan, farklı ülkelerde konumlanmak demek aynı zamanda farklı vergi ve gümrük otoritelerine karşı vergi ödeme sorumluluğu da getirmektedir.

1. OECD transfer fiyatlandırması kılavuzu

Transfer fiyatlandırması her ne kadar yasal olsa da suistimale mahal vermemek adına OECD BEPS programı tarafından kuralları belli bir çerçeveye alınmıştır. OECD Transfer Fiyatlandırması Kılavuzu ile belirlenen uluslararası standartlar, vergi otoriteleri için de bir kılavuz ve yeknesak bir uygulamanın tahsis edilmesini sağlamıştır.

OECD'nin yayımlanmış olduğu bu kılavuzda "Arm's Length Principle" olarak bilinen ve transfer fiyatlandırmasının ana problemi olarak görülen ilişkili taraflar arasında gerçekleşen işlemlerin fiyatı etkilemesi konusu bu kural başlığı altında işlenmiştir. Kuralın özünü; ilişkili taraflar ile gerçekleştirilen işlemlerde fiyatın etkilenmemesi, 3. Şahıslar ile gerçekleştirilen işlemlerde uygulanan fiyatlar göz önünde bulundurularak makul bir fiyatlandırmaya gidilmesi oluşturmaktadır.

2. Dünya Ticaret Örgütü gümrük kıymeti anlaşması (Madde 1.2 (a))

Her ne kadar gümrük kıymetinin nasıl belirleneceği konusunun temelini oluşturan Dünya Ticaret Örgütü'nün Gümrük Kıymeti Anlaşması olsa da Transfer Fiyatlandırması ile ilgili spesifik bir açıklım yer almamaktadır. Lakin ilgili anlaşmanın 1.2(a) inci maddesinde eşyanın gümrük kıymetinin belirlenmesi esnasında alıcı ve satıcı taraf arasında ilişki olmaması, ilişki var ise de ilişkinin tarafların aralarında gerçekleştireceği işlemlerde fiyatın kabul edilebilir ve iki taraf arasındaki ilişkinin fiyatı etkilemiyor olması beklenmektedir.

Yorum notlarında verilen örnekler kapsamında konuya yaklaştığımızda ilişkili taraflar arasında gerçekleştirilen işlemlerde fiyatın etkilenip etkilenmediğini değerlendirmek için şu sorulara yanıt aramamız gerektiği TTCV (Gümrük Kıymet Komitesi) tarafından belirtilmektedir:

- 1) Fiyat, sektörün kabul ettiği fiyat belirleme yöntemlerine uygun olarak mı belirlenmiştir veya satıcı tarafından herhangi bir ilişkisinin olmadığı bir alıcıya satış yapar gibi mi belirlenmiştir?

Buradaki soruyu gördüğümüzde "Arm's Length Principle" ile uyumluluk olduğu görülmektedir.

- 2) Fiyat, ilgili olabilecek maliyetleri ve uygun bir miktarda karı içerecek şekilde mi belirlenmiştir?

Yukarıda belirtilen hususlar dahilinde eşyanın Satış Bedeli yönetimi ile fiyatının belirlenmesinin mümkün olmaması halinde ise sırasıyla aynı eşya, benzer eşya, indirgeme ve hesaplama yöntemleri ile eşyanın gümrük kıymetinin doğru bir şekilde belirlenmesi sağlanmaktadır.

Öte yandan OECD'nin kılavuzunda belirttiği fiyat belirleme yöntemleri olan karşılaştırmalı kontrolsüz fiyat, tekrar satış fiyatı, maliyet artı yöntemi, işlem başı net kar yöntemi ve kar dağıtım yöntemi gibi Dünya Ticaret Örgütü ile benzer metodolojileri bulunmaktadır.

Farklılıklar:

Her ne kadar yukarıda hem OECD'nin yayımladığı Transfer Fiyatlandırması Kılavuzu hem de Dünya Ticaret Örgütü Gümrük Kıymeti Anlaşmasında bazı benzerlikler olsa da Gümrük Kıymeti ile Transfer Fiyatlandırması arasında temel farklılıklar bulunmaktadır.

Gümrük kıymeti:

- Sadece eşya ile ilgilidir,
- İşlem bazlı olarak gümrük kıymeti belirlenir,
- Eşyanın gümrük işlemleri esnasında gümrük beyannamesine konu edilir,
- Gümrük, alıcı ile satıcı arasındaki ilişkinin fiyatı etkilemediğini doğrulamayı amaçlar,

Transfer fiyatlandırması:

- Eşya, hizmet veya mülkiyet hakkında olabilir,
- Bir anlaşma veya sözleşmeye bağlı olarak dönemsel/yıllık bazda belirlenir,
- İşlem gerçekleştikten sonra ortaya çıkar,
- Çok uluslu şirketler "Arm's Length" kuralı dahilinde OECD kılavuzunda belirtilen tüm yöntemleri kullanabilir,

Yukarıda belirtilen farklılıklar aynı zamanda ihtilafları da beraberinde getirebilmektedir. Gümrük kıymetinin belirlenmesi esnasında her işlem/eşya bazında bir çalışma yürütülürken, transfer fiyatlandırması genellikle belirli bir dönem/yıl içerisinde kapsadığından işlem/eşya fiyatı sonradan değişebilmektedir. Burada da yine önemli olan "Arm's Length" kuralı çerçevesinde transfer fiyatlandırmasının gerçekleştirilmesi olmaktadır.

3. Dünya Gümrük Örgütü'nün rehberinden transfer fiyatlandırması ve gümrük kıymeti

Dünya Gümrük Örgütü'nün en sonuncusunu 2018 yılında yayımlamış olduğu "Gümrük Kıymetinin Tespiti ve Transfer Fiyatlandırması Hakkında Rehber" içerisinde OECD'nin kılavuzuna göre transfer fiyatlandırmasının prensiplerine ve Dünya Ticaret Örgütü'nün Kıymet Anlaşması hükümlerine göre gümrük kıymetinin belirlenmesi kurallarına değinilerek transfer fiyatlandırmasının gümrük kıymetinin belirlenmesindeki rolünde nasıl bir metodoloji izlenmesi gerektiğini anlatmıştır.

Dünya Gümrük Örgütü ilgili rehberin 5.3. bölümünde "Transfer Fiyatlandırması sözleşmesi ile beyan edilen gümrük kıymetinin sonradan tekrar düzenleneceğinin belirtilmesi" başlığı altında yer verdiği konuda TCCV'nin 4.1 Fiyatın Gözden Geçirilmesi Yorum Notunu adres göstererek, ödenecek nihai fiyatın sözleşme hükümleri uyarınca belirli şartlara bağlı olması durumunda fiyatın sonradan gözden geçirilerek belirlenebileceği, bunun için ise şerh düşülerek sonradan düzeltilmek üzere geçici bir fiyat beyan edilebileceğine yer verilmiştir.

Lakin rehberin aynı bölümünde ise, Gümrük Kıymetinin Transfer Fiyatlandırması ile tekrar düzenlenmesi konusunda dünya genelindeki gümrük idarelerinde bir tutarsızlık olduğu, bazı gümrük idareleri Gümrük Kıymetinin arttırılması (vergi ödenecek) yönündeki transfer fiyatlandırmalarına izin verirken, Gümrük Kıymetini düşürülmesi (vergi iadesi) yönündeki transfer fiyatlandırmalarına izin vermediğini belirtmiştir.

4. İhtilaflar

4.1. Hamamatsu davası

Hamamatsu Davası, Gümrük Kıymetinin Transfer Fiyatlandırması ile sonradan belirlenmesi konusundaki ihtilafın Avrupa Birliği Adalet Divanı'na (ABAD) taşındığı ve emsal teşkil edecek bir dava olması sebebiyle öne çıkmaktadır.

Söz konusu dava, Hamamatsu Photonics Japonya ("Hamamatsu Japonya")'nin bağlı kuruluşu olan Hamamatsu Photonics

Deutschland GmbH ("Hamamatsu Almanya") tarafından transfer fiyatlandırması sonucunda gümrük kıymeti düşük eşyalar için ödenmiş fazla gümrük vergilerinin iadesi için yapılan başvurusunun, iadesi istenilen toplam vergi tutarının eşyalardan indirilen tutara göre ayrıştırılmaması sebebiyle gümrük idaresi tarafından reddedilmesi, sonrasında Federal Vergi Mahkemesine (Federal Fiscal Court) başvurulmuştur.

İtirazda bulunan Hamamatsu Almanya, Alman Vergi İdareleri (gümrük hariç) hali hazırda imzalamış Ön Fiyatlandırma Anlaşması (Advance Pricing Agreement) olduğunu, Arm's Length kuralına bağlı kalındığı müddetçe Kar Bölüşüm Yöntemi (residual profit sharing method) esas alınarak Transfer Fiyatlandırması ile her mali yılın sonunda fiyat düzeltilmesinin yapılabileceğini ve bu fiyat düzeltilmesi ile düşürülen gümrük kıymeti neticesinde ortaya çıkan ödenmiş fazla gümrük vergilerinin iadesini talep etmiştir.

Mahkemenin görüşü; taraflar arasında meydana gelen 'son' Transfer Fiyatlandırması'nın OECD'nin emsal kıymetler prensibine dayandığı, ancak ithalat esnasında beyan edilen fiyatın geçici ve son bir Transfer Fiyatlandırması düzeltilmesine tabii olduğu, bu nedenle meydana gelen fiyatın itibari olduğu ve gümrük kıymeti beyanı amacıyla satış bedeli olarak kabul edilemeyeceği yönündedir. Bu görüş ışığında mahkeme, bir ön karar (preliminary ruling) için C-529/16 numarasını alacak davayı Avrupa Birliği Adalet Divanı'na taşır ve şu soruları yöneltir:

1. Transfer fiyatının sene sonunda düzeltilmesi durumunda bu tutar, vergi iadesi veya ek vergi ödemesine sebep olup olmamasına bakılmaksızın, gümrük kıymetinin belirlenmesinde kullanılabilir mi?
2. Öyleyse, daha sonra meydana gelen transfer fiyatlandırması düzeltmelerinin (artış veya azalış) gümrük kıymetinin beyanında basitleştirilmiş usul yönteminden yararlanılarak yeniden değerlendirilmesi ve/veya belirlenmesi mümkün müdür?

4.2. Avrupa Birliği Adalet Divanı'nın yanıtı

Hamamatsu Davası'na Avrupa Birliği Adalet Divanı'nın yaklaşımı aşağıdaki gibi olmuştur:

- İthal eşyanın gümrük kıymeti, satış bedeli olmalıdır. Sadece, bu bedelin ithalat aşamasında belirlenemeyeceği durumlarda, alternatif gümrük kıymeti belirleme yöntemleri esas alınmalıdır.
- Satış bedeli, eşyanın serbest dolaşıma girişi esnasında beyan edilen değerini yansıtmalı ve eşyaya ilişkin ekonomik değeri olan tüm unsurlar dikkate alınmalıdır (örneğin; satış komisyonları, nakliye giderleri, royalti lisans giderleri vb. gibi.)
- Eşya serbest dolaşıma girdikten sonra, satış bedeli yalnızca belirli durumlarda düzeltilir (örneğin satıcı firma tarafından hasarlı ürünlere ilişkin yapılan bir fiyat değişikliği gibi). ABAD bu noktada, satış bedelinin belirlenmesinde diğer fiyat düzeltmelerinin (transfer fiyatlandırması gibi) dikkate alınmasının yasal bir dayanağı olmadığını belirtmektedir.
- Buna ilaveten ABAD, AB gümrük mevzuatının, diğer fiyat düzeltmelerinin dikkate alınması yönünde ithalatçıya bir

zorunluluk getirmediğini belirtmektedir. Diğer bir deyişle, AB gümrük mevzuatı hükümlerinin, sene sonunda fiyat düşüşü olması durumunda satış bedelinin revize edilmesi yönünde ithalatçıya zorunluluk getirmediği gibi fiyat artışı olması durumunda da böyle bir zorunluluk getirmediğini ifade etmektedir. Dahası, fiyat düşüşü veya artışı gibi durumların satış bedelinin belirlenmesinde ithalatçı tarafından dikkate alınmayacağını belirtmiştir.

- Birinci soruya ilişkin olarak, ithalat esnasında faturalandırılan ve beyan edilen tutar ile mali yıl sonunda yapılan sabit fiyat değişikliğinin birleşiminden oluşan bir satış bedelinin gümrük kıymetinin belirlenmesinde esas alınmasına AB mevzuatının izin vermediği belirtilmiştir. Bunun sebebi olarak, mali yıl sonunda meydana gelecek olan değişikliğin artış ya da düşüş ile sonuçlanıp sonuçlanmayacağını bilinmemesi olduğu açıklanmıştır. Diğer bir deyişle, kısmen, daha önce faturalandırılıp beyan edilen tutarın, kısmen de ithalat esnasında bilinmeyen sene sonu fiyat değişikliğinin, satış fiyatının belirlenmesinde esas alınmayacağını belirtmiştir.
- İkinci soruya ilişkin olarak ise; birinci sorunun olumlu yanıtlanması halinde bu sorunun geçerli olacağı, bu nedenle ikinci soruya cevap verilmesinin gerekmediği ifade edilmiştir.

4.3. Dava sonucu

2018 yılındaki Vergide Gündem yazılarımızda Onuray Alkış tarafından da kaleme alınan "Hamamatsu" isimli "VII R 2/19" nolu dava Avrupa Birliği Adalet Divanı'nın vermiş olduğu karar da göz önüne alınarak 17 Mayıs 2022 (29 Eylül 2022 tarihinde yayımlanan) Alman Federal Vergi Mahkemesi (Federal Fiscal Court) tarafından da reddedilmiştir.

Her ne kadar Alman Federal Vergi Mahkemesi tarafından verilen bu karar tüm Avrupa Birliği'nin üzerinde doğrudan etkisi olan bir karar olmasa da gerek Avrupa Birliği Adalet Divanı'nın kararları gerekse de emsal teşkil edebilecek bir dava kararı olması sebebiyle önem taşımaktadır.

5. Türk gümrük mevzuatında transfer fiyatlandırmasının kıymete etkileri ile sonuç ve öneri

4458 Sayılı Gümrük Kanunu ve Gümrük Yönetmeliğinin kıymet hükümleri uyarınca, Satış sözleşmesinde, fiyatın sonradan gözden geçirilmesini öngören hükümler içeren eşyanın, istisnai kıymet ile beyanı mümkün kılınmıştır. İstisnai kıymet beyanı yöntemi ile Gümrük Kıymetini arttırıcı etkiye sahip olan Transfer Fiyatlandırması uygulamalarına gümrük idareleri izin verilirken, her ne kadar Gümrük Kıymetini düşürücü etkiye sahip Transfer Fiyatlandırması uygulamalarına karşı olumsuz yönde tutum sergilemiş olsa da yargıya intikal eden davaların mükellef lehine sonuçlanması neticesinde Gümrük Kıymetinin düşürülmesi sonrasında ortaya çıkan vergileri iade etmektedir. Lakin bu noktada Gümrük Kıymetini düşürücü etkiye sahip oluşturulan transfer fiyatlandırmasının ilgili olduğu beyanname ve alt kalemleri ile ilgili eşyanın ürün/artikel kodlarına uygun olarak dağıtılmasını tavsiye etmekteyiz.

Nihai olarak Transfer Fiyatlandırmasının ithalata konu bir eşya ile illiyedinin olması halinde gümrük kıymeti üzerinde

düşürücü veya arttırıcı bir etkiye sahip olması muhtemel olacaktır. Bu sebeple gümrük denetim elemanları yapılacak sonradan kontrollerinde eleştiriyle karşılaşılması veya kıymet araştırmasına konu olması da muhtemeldir.

Öte yandan, Dünya Gümrük Örgütü'nün de değindiği üzere dünya genelinde tutarsız bir uygulama hali var olup, Avrupa Birliği Adalet Divanı'nın ve Alman Gümrük İdarelerinin anılan kararları ise hali hazırda Transfer Fiyatlandırması ile fiyatların vergiyi iade almaya sebebiyet verecek nitelikte sonradan düzeltilmesi karşı olumsuz tutumu güçlendirecektir.

Dünyada dış ticaretin %60'ından fazlasına etki eden çok uluslu firmaların günlük yaşamını etkileyen "Transfer Fiyatlandırması ve Gümrük Kıymeti" düzenlemelerinin yeknesak bir şekilde uygulanmasının sağlanabilmesi için OECD, Dünya Ticaret Örgütü, Dünya Gümrük Örgütü, ICC gibi topluluklar tarafından gerçekleştirilecek çalıştaylar sonucunda mevzuat ile pratik arasında daha sıkı bir bağ kurularak tutarsız uygulamaların bertaraf edilmesi gerektiği düşüncesindeyiz.

Kaynakça

- OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022
- WTO Agreement on Implementation of Article VII of the General Agreement on Tariffs and Trade 1994
- WCO Guide to Customs Valuation and Transfer Pricing 2018
- Technical Committee On Customs Valuation Commentary 4.1 (Price Review Clauses)
- "Transfer fiyatlandırması sonucu meydana gelen fiyat değişikliklerinin gümrük kıymetine beyanı tartışmaya açıldı", Vergide Gündem, (Onuray Alkış, 2018)
- Federal Fiscal Court - VII R 2/19 "Hamamatsu
- European Court of Justice (ECJ) - 20 December 2017 in case C-529/16
- 4458 Sayılı Gümrük Kanunu ve 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.

Avrupa Birliği Sınırda Karbon Düzenlemesinde (CBAM) son gelişmeler

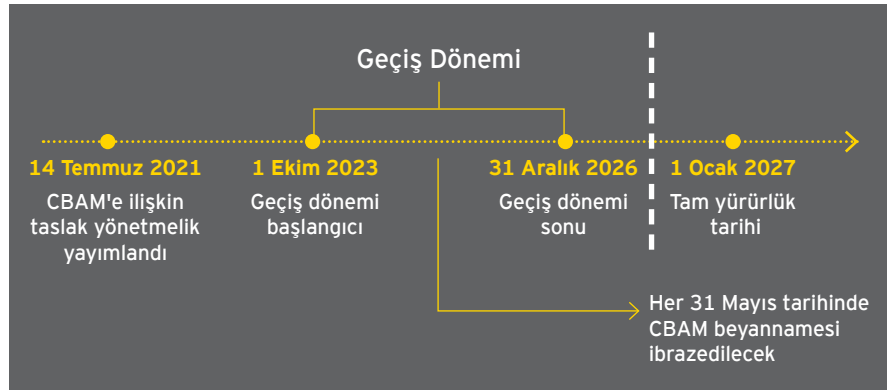
Giriş

14 Temmuz 2021 tarihinde Avrupa Komisyonu tarafından, AB'nin ekonomisini ve toplumunu iklim hedeflerini karşılayacak şekilde dönüştürmek için çeşitli önerileri içeren 55'e Uyum Paketi (Fit for 55 Package) yayımlanmıştır. Bu Paketin içerisinde Sınırda Karbon Düzenleme Uygulaması (CBAM) önerisi ile taslak Yönetmelik sunulmuştur. 55'e Uyum Paketi, 2030 yılına kadar karbon emisyonlarını %55 azaltmayı, 2050 yılına kadar ise %0'a indirmeyi hedeflemektedir. Ayrıca, CBAM düşük karbonlu üretimi teşvik etmeyi ve AB işletmelerinin rekabet gücünü korumayı amaçlar.

1. Sınırda Karbon Düzenlemesi uygulaması (CBAM)

CBAM, kapsam dahilindeki ürün kategorilerinin AB'ye ihraç edilirken sahip olduğu karbon yoğunluğuna göre vergilendirilmesini hedefleyen bir mekanizmadır. Aynı zamanda CBAM, mevcut AB Emisyon Ticaret Sistemi'ndeki ('EU ETS') ithal malları kapsayacak şekilde genişletilen iklim önleimidir.

CBAM'in, geçiş dönemi ile birlikte aşamalı olarak uygulanması planlanmaktadır. 14 Temmuz 2021'de yayımlanan taslak Yönetmelikte, geçiş dönemi 1 Ocak 2023 - 31 Aralık 2025 tarihleri arası, tam yürürlük tarihi ise 1 Ocak 2026 olarak belirlenmişti. Ancak, 27 Ocak 2023'te Avrupa Parlamentosu ve Avrupa Birliği Konseyi, geçiş döneminin 1 Ekim 2023 - 31 Aralık 2026 tarihleri arasında, tam yürürlük tarihinin ise 1 Ocak 2027 olacağına ilişkin anlaşmaya vardı.



Geçiş dönemi boyunca; her yılın 31 Mayıs tarihine kadar, her yetkili beyan sahipleri, beyandan önceki takvim yılı için bir CBAM beyannamesini, CBAM yetkilisine sunacaklardır.

2. CBAM kapsamındaki sektörler

13 Aralık 2022'de Avrupa Parlamentosu, Avrupa Birliği Konseyi ile 1 Ekim 2023'ten itibaren geçerli olmak üzere elektrik, demir ve çelik, çimento, alüminyum, gübre ve hidrojen ürün kategorilerini kapsayan bir AB CBAM uygulamak için geçici bir anlaşmaya vardı.

- ▶ Elektrik (2716)
- ▶ Demir & Çelik (72-7311)
- ▶ Çimento (2523)
- ▶ Alüminyum (7601-7609)
- ▶ Gübre (2808, 2814, 3102, 3105)
- ▶ Hidrojen (2804.10)

Avrupa Birliği Komisyonu tarafından, geçiş döneminden sonra *polimerler (39)*, *organik kimyasallar (29)* ve *amonyak (2814)* kapsama dahil edilmesi önerildi.

3. CBAM nasıl uygulanacak?

Yukarıda da belirtildiği üzere, geçiş dönemi boyunca her yılın 31 Mayıs tarihine kadar, CBAM Yönetmeliği Ek I listesinde yer alan ürün kategorilerinin ithalatını gerçekleştirerek gümrük beyannamesi veren yetkililerin, her üç aylık dönemlerde yalnızca raporlama yükümlülükleri olacaktır.

Tam yürürlük döneminde ise her yılın 31 Mayıs tarihine kadar, yetkili beyan sahibi, CBAM Yönetmeliği Ek III'e göre hesaplanan, beyan edilen ve buna göre doğrulanan gömülü emisyonlara karşılık gelen bir dizi CBAM sertifikasını satın alarak, CBAM Yetkili Kuruluşuna teslim edecektir. Bu doğrultuda, CBAM kapsamında ücretlendirme işleminin CBAM sertifikaları ile birlikte tam yürürlük döneminde olacağı anlaşılmaktadır.

Yetkili beyan sahibi, kendi adına serbest dolaşıma giriş beyannamesi tescil eden veya gümrük beyannamesi tescil edilen kişidir. Söz konusu yetkili beyan sahibinin AB'de yerleşik olması gerekir. Yetkili beyan sahibi statüsü; belirli uyum şartlarını sağlayan kişilere CBAM Yetkili Kuruluşlarca verilir. CBAM Yetkili Kuruluşları ise AB Ülkelerinin CBAM Yönetmeliği kapsamındaki yükümlülükleri yerine getirebilmeleri amacıyla tayin edilecekleri kuruluşlardır. Yetkili kuruluşlar, Avrupa Birliği Komisyonunun resmi yayınında listelenecektir.

Kısaca, işletmeler adına yalnızca yetkili beyan sahipleri CBAM Yönetmeliği kapsamındaki ürün kategorilerini ithal edebilecek, CBAM Beyannamesi verebilecek ve CBAM sertifikası alabilecektir.

CBAM beyannamelerinde yer verilmesi gereken bilgiler ise;

- ▶ Toplam ürün/mal miktarı,
- ▶ Gömülü (karbon) emisyonları,
- ▶ Toplam CBAM sertifika sayısı
- ▶ Menşe ülkede ödenen karbon maliyetleridir.

4. Türkiye'de çevre çalışmaları & CBAM etkileri

Türkiye çevre ile ilgili konuları yakından takip etmekte olup AB mevzuatına uyumlu yasaları çıkarmaya çalışmaktadır. Sadece sınırda karbon düzenlemesi özelinde kalmayıp GEKAP gibi çevre dostu vergi ve uygulamaları hayata geçirdiği ve başarılı bir şekilde yürüttüğü görülmektedir.

İlk olarak, 2022 yılında Konya'da gerçekleştirilen 1'inci İklim Şurasında "İklim Değişikliği Kanun Tasarısı" paylaşılmıştır. Kanun Tasarısında dikkat çeken konular arasında sera gazı emisyonlarının azaltımı, iklim değişikliğinin etkilerine uyum, planlama ve uygulama araçları, Emisyon Ticaret Sistemi (ETS) ve denetimler yer almaktadır. Söz konusu Kanun Tasarısında 2024 yılında Türkiye'de ETS'nin uygulanmasına ilişkin önemli adımlar atılacağı belirtilmektedir. ETS'den "sera gazı emisyonlarına bir üst sınır belirlenmesi ilkesine dayalı olarak çalışan ve tahsisatların alınıp satılması suretiyle sera gazı emisyonunu maliyet etkin bir şekilde sınırlandıran veya sınırlandırmayı teşvik eden ulusal ve uluslararası piyasa temelli mekanizma" olarak bahsedilmektedir.

Diğer taraftan, 6-18 Kasım 2022 tarihlerinde Mısır'da gerçekleştirilen COP27'de Türkiye'nin sera gazı emisyonunu güncelleyerek %41'e (güncelleme yapılmadan önceki oran %21'di) kadar azaltma hedefinden bahsedilmesi de süregelen çevre çalışmalarının devam ettiğini göstermektedir.

Bilindiği üzere, Türkiye ihracatının yaklaşık yarısını AB ülkelerine yapmaktadır. İstatistiklere bakıldığında AB'ye yapılan ihracatın çoğunluğu alüminyum, demir ve çelik, çimento, elektrik sektörlerindedir.

Ülke/ Sektör (USD)	Alüminyum	Demir-Çelik	Gübre	Çimento	Elektrik	Polimer	Hidrojen	Organik Kimyasallar
AB Ülkeleri	3.169.255.738	6.388.977.258	377.169.531	215.217.486	225.652.854	4.129.453.711	6.031	35.298.635
Toplam İhracat	5.054.189.470	19.554.089.041	774.282.132	1.547.530.781	293.267.090	10.428.064.386	34.519	92.168.781

Bu nedenle, AB'de yaşanan bu gelişmeler Türkiye açısından oldukça önemlidir. Diğer yandan, ihracatçılar arasında rekabet gücünün artması beklenmektedir. İş dünyasında Sınırdaki Karbon Düzenleme Mekanizması kapsamında yapılması gerekenlere ilişkin değerlendirmeler aşağıda belirtilmiştir.

- ▶ Sınırdaki Karbon Düzenlemesi uygulamasının gelir ve operasyonlar üzerindeki etkisinin hesaplanması gereklidir.
- ▶ Alternatif tedarikçiler, yakıtlar, malzemeler, teknoloji ve süreçler değerlendirilmelidir.
- ▶ Değer zinciri boyunca karbon ayak izi hesaplanmalıdır.
- ▶ İş modelleri, öngörülen Sınırdaki Karbon Düzenlemesi ile güncellenerek, plan ve yatırımlar değerlendirilmelidir.
- ▶ İş modellerinizi etkileyen AB vergi politikası eylemleri bütünsel olarak değerlendirilmelidir.

Diğer taraftan, AB ile Türkiye arasında gümrük birliği olmasına karşın Türkiye'ye bir muafiyet sağlanmamaktadır. Bu durum, AB ile olan gümrük birliğinin devamlılığı ve ayrıca bir an önce güncellenmesinin yapılması açısından oldukça önemlidir.

Kaynakça

- Carbon border adjustment mechanism (Proposal for a regulation) C32/320, 27.01.2023
- TÜİK/Dış Ticaret İstatistikleri, 2022
- Bahadır, Sercan (2021, 29 Temmuz). "AB Sınırdaki Karbon Vergisi uygulamasını hayata geçiriyor". <https://www.ekonomim.com/kose-yazisi/ab-sinirda-karbon-vergisi-uygulamasini-hayata-geciriyor/629090>
- Bahadır, Sercan (2022, 14 Aralık). "Sınırdaki Karbon Vergisi uygulaması Ekim 2023'e erteleniyor". https://www.ey.com/tr_tr/tax/sinirda-karbon-vergisi-uygulamasi-erteleniyor



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.

Yurt dışında yapılan test giderleri ve gümrük kıymeti

1. Giriş

Şirketler tarafından yurt dışından alınan test hizmetinin 2 durumda gümrük kıymetine girip girmeyeceği tartışmaya konu olmaktadır;

1. Eşyanın ithal edilmeden önce belirli standartları karşılayıp karşılamadığına yönelik uygulanan test hizmeti,
2. Şirketlerin ürettikleri ya da üretim sürecinde dahil ederek kullanmayı planladıkları eşyaların test yapılması amacıyla yurt dışına geçici olarak gönderilmesi konularındır.

İşbu yazımızın konusunu bahsi geçen test işlemlerine ilişkin bedellerin gümrük kıymetine ilave edilip edilemeyeceği teşkil etmektedir.

2. Gümrük kıymeti

Eşyanın gümrük kıymeti, Gümrük Tarifesinin ve eşya ticaretine ilişkin belirli konularda getirilen tarife dışı düzenlemelerin uygulanması amacıyla bu bölümde yer alan hükümler çerçevesinde belirlenen kıymettir. İthal eşyasının gümrük kıymetine dahil edilmesi gereken unsurlar 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 24. ve devamı maddeler çerçevesinde belirlenmiştir.

Kanun'un 24. maddesinde ithal eşyasının gümrük kıymetinin, eşyanın satış bedeli olduğu ve Türkiye'ye ihraç amacıyla yapılan satışta fiilen ödenen veya ödenecek tutar olduğu belirtilmiştir. Fiilen ödenen veya ödenecek tutar ise ithal eşyası için alıcının, satıcıya veya satıcı yararına yaptığı veya yapması gereken ödemelerin toplamıdır.

Kanun'un 27. maddesinde ise fiilen ödenen veya ödenecek olan tutara eklenmesi gereken unsurlar tanımlanmıştır. Aynı maddenin 2. fıkrasında ise fiilen ödenen veya ödenecek tutara yapılacak ilaveler için nesnel ve ölçülebilir verilerin esas alınması gerektiği belirtilmiştir.

27/1(b)-iv uyarınca ithal eşyasının üretiminde ve ihraç amacıyla satışında kullanılmak üzere, alıcı tarafından doğrudan veya dolaylı olarak bedelsiz veya düşük bedelle sağlanan fiilen ödenen veya ödenecek fiyata dahil edilmemiş olan Türkiye dışında gerçekleştirilen mühendislik, geliştirme, sanat ve çizim çalışmaları, plan ve taslak hazırlama hizmetlerinden verilecek uygun miktardaki payın gümrük kıymetine ilave edilmesi gerekeceği belirtilmiştir.

Sonuç olarak, ithal eşyasına ilişkin olarak Kanun'un 24. maddesinde satış bedeli ve kapsamına girecek haller, 27. maddesinde ise fiilen ödenen veya ödenecek fiyatına yapılması gereken ilaveler tanımlanmıştır.

3. Test ücretlerinin gümrük kıymeti açısından değerlendirilmesi

Yurt dışından alınacak olan test hizmetinin 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 24. maddesi kapsamında satış bedeline dahil olması halinde, bir diğer deyişle, test hizmeti olmaksızın eşyanın işlevsel hale getirilemiyor olması ve de eşyanın ticarete dahil edilemeyecek olması gümrük kıymetine eklenmesi riskini doğurmaktadır.

Kanun'un 27/1(b)-iv maddesi çerçevesinde yurt dışından alınan test hizmetinin mühendislik, geliştirme, sanat ve çizim çalışmaları, plan ve taslak hazırlama hizmetleri olarak değerlendirilebilecek mahiyette olması halinde gümrük kıymetine eklenmesi gerektiği yorumu yapılabilmektedir.

4. İthal edilmeden önce teste tabi tutulan eşya

Test hizmeti söz konusu eşyanın üretimi için gerekli bir işlemin parçası ise test hizmetiyle eşyanın işlevsel olması ve piyasaya sürülmesi sağlanıyorsa alınan hizmetin eşyanın satış bedeli kapsamına girme riski doğmaktadır. Ancak, alınan hizmet satıcının kendisinden alınmakta ise söz konusu hizmetin mal bedeli kapsamında mı yoksa ayrı bir hizmet faturası mı olduğunun netleştirilmesi gerekmektedir.

Satış bedelinden ayrı olarak satıcıya ödenecek hizmet bedelinin de satış bedeli gibi değerlendirilmesi ve gümrük kıymetine eklenmesi gerekmektedir. Eğer alınan test hizmeti satıcı dışında üçüncü kişilerden alınmakta ise ödenen hizmet masrafının satış bedeli olarak değerlendirilme riski olmayacaktır.

5. Test edilmek amacıyla yurt dışına geçici ihraç edilen eşya

Danıştay Yedinci Dairesi tarafından alınan 1996/720 sayılı esas numaralı ve 1997/1630 sayılı karar uyarınca, test veya analiz amacıyla yurt dışına geçici olarak ihraç edilen eşyaların ekonomik değerinin arttırılması, tekrar değerlendirilmesi, tamir, bakım ve ilaveler yapılan işlemler uygulanması halinde gümrük kıymetine dahil edilmesi gerektiği ancak; niteliklerinin olumsuz yönde değiştiği, kısmen veya tamamen kullanılamaz hale geldiği ve ekonomik kıymetinin kalmadığı haller de ise söz konusu test hizmetinin gümrük kıymetine eklenmesine gerek duyulmayacağı ortaya çıkmaktadır.

Eşyaların test ve dayanıklılığının ölçülmesi sırasında, eşyaların değerini arttırıcı bir işlem uygulanmamasından ötürü, test amacıyla ihraç edilen eşyaların test yapıldıktan sonra ithali söz konusu olduğunda gümrük vergi ve resimlerine tabi tutulmasına gerek görülmemektedir.

Sonuç

4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 24. maddesinde satış bedeli, 27. maddesinde ise ithal eşyasının fiilen ödenen veya ödenecek fiyatına yapılacak ilaveler kapsamında yer alan unsurların gümrük kıymetine eklenmesi gerektiği ifade edilmiştir.

İthal edilmeden önce teste tabi tutulan eşyalar için satıcı tarafından uygulanan test hizmetiyle eşyanın işlevsel olup, piyasa sürülmesi halinde test hizmeti eşyanın satış bedeli kapsamına girmekte ve gümrük kıymetine eklenmesi gerekmektedir. Fakat satıcı haricinde üçüncü bir kişiden test hizmeti alınması halinde hizmetin satış bedeline ve gümrük kıymetine dahil edilmesine gerek olmadığı anlaşılmaktadır.

İnceleme, analiz veya test işlemleri uygulanması amacıyla geçici olarak yurt dışına ihraç edilen eşyalar için ekonomik olarak bir değer artışının söz konusu olmayacağı, hatta eşyanın kıymetinin ortadan kaldırmasından ötürü gümrük kıymetine dahil edilmemesi, gümrük vergi, resim ve harçlarına tabi tutulmaması gerekmektedir.

Kaynakça

1. 4458 sayılı Gümrük Kanunu
2. 2007/11864 sayılı Hariçte İşleme Rejimi Kararı
3. 1996/720 sayılı Danıştay Yedinci Daire Kararı
4. Compendium of Customs Valuation Texts, Edition 2022



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.

Rusya'ya yaptırımların dünü, bugünü ve yarını

Giriş

Ekonomi politikasında kullanılabilen en önemli araçlardan biri ülkelere ve bölge ekonomilerine uygulanan yaptırımlardır. Ekonomi literatüründe ekonomik yaptırım bir ülkeyi belli bir hareket tarzına zorlamak için başka ülkelerin uyguladığı ekonomik baskı tedbirleri olarak tanımlanmış olup; dış ticarete ilişkin yaptırımlar tarife, kota uygulaması, ambargo ve ablukadan oluşmaktayken, finansal yaptırımlar ise dış yardım kesintileri olarak sınıflandırılmıştır.¹ Mevcut konjonktürde bu makalenin konusu olan Rusya yaptırımları, ABD ve AB başta olmak üzere Rusya'ya G7 ülkelerinin uyguladığı önemli ticari ve ekonomik yaptırımlardır. Bu yaptırımlar günümüz küreselleşmiş ticari ağlar çerçevesinde etki alanının ve büyüklüğünün önemli ölçekte kendini göstermesi nedeniyle Dünya'nın ekonomi-politiğinde gündem olmaya devam etmektedir. Rusya'ya uygulanan yaptırımların savaş sürecinde ekonomik müdahale olarak kullanılması, ekonomik ve ticari yaptırımların ne kadar güçlü bir politika aracı olarak devletler tarafından kullanılabilirdiği Rusya örneğinde tüm dünya ticaretinde gözlemlenmektedir. Yaptırımların yalnızca uygulanan ülkeyi değil, yaptırım uygulanan ülkenin ticari faaliyet gösterdiği ülkeleri ve ülkenin konumuna göre tedarik zincirlerini etkilemesi olası ve mevcut koşullarda gözlenen bir durumdur. Bu etki Rusya'ya yapılan yaptırımların neticesi olarak Rusya ile ticareti yüksek olan ülkeler ve Rusya'nın emtia sağladığı ülkeler tarafından birinci elden yaşanmaktadır. Bu makalede temel olarak Rusya'ya uygulanan yaptırımlar ve bu yaptırımların geçmişi, globalde ve Türkiye'de ortaya çıkan etkileri ve sonuçları ele alınmıştır.

Rusya'ya uygulanan yaptırımların geçmişi

Rusya'ya uygulanan yaptırımların tarihinin İkinci Dünya Savaşı'ndan sonra Sovyet Rusya'ya yönelik ilk ambargo uygulanması ile başladığı söylenebilir. Bu ambargonun uygulanmasını başlatan sebep COMECON'un (Karşılıklı Ekonomik Yardımlaşma Komitesi) kurulmasıdır. 1949 yılında sosyalist ülkelerin ekonomik çıkarları doğrultusunda oluşturulan COMECON 3 kıtada 10 ülkeden 450 milyon kişiyi temsil eden bölge ekonomisinin bir blok olarak dünya ekonomisinde yarattığı kutuplaşma ile yaptırımları da beraberinde getirmiştir. Blok ülkelerine ihracat, ABD Senatosu tarafından 1949-1951 yılları arasında çıkarılan yasalar uyarınca kısıtlanmıştır. Ambargo Kore Savaşı ile doruğa ulaşmıştır. Dünya ticaretine konu malların %50'si blok ülkelere satılmayacak mallar listesinde yer almıştır. Ambargo dolayısıyla engellenen ticari ilişkiler, doğu ile batı blokları arasındaki ticaretin hızlı bir şekilde gerilemesine yol açmıştır. ABD'nin blok ülkelere yaptığı ihracat 1948 yılında 400 milyon dolar iken 1958 yılında 2 milyon dolara düşmüştür. Doğu Avrupa ülkeleri bu gelişmelere paralel olarak ticaretin yönünü değiştirmeye başlamıştır. Blok içi ticaret hız kazanıp, COMECON ülkelerinin global ticaret içindeki payı 1948'de yüzde 42 iken 1953'te yüzde 14'e gerilemiştir.²

Geçmişte etkili olan bir başka yaptırım ise 1980 yılında Amerika Birleşik Devletleri'nin Sovyetler Birliği'ne karşı yaptığı tahıl ambargosu olmuştur. Tahıl ambargosu, Sovyetler

¹ www.iktisatsozlugu.com ;

² Bloomberg Haber Türk (2022, February 28), Rusya'ya yaptırımların 70 yıllık tarihçesi, Retrieved from: <https://www.bloomberght.com/rusyaya-yaptirimlarin-70-yillik-oykusu-2300129>

Birliği'nin 1979'da Afganistan'ı işgaline yanıt olarak Jimmy Carter tarafından Ocak 1980'de yürürlüğe konulmuş, bu ambargo, Ronald Reagan'ın başkanlık görevini üstlenmesinin ardından 1981'de sona erdirilmiştir.³

2014 yılında Kırım'ın ilhakı ile Ukrayna'nın toprak bütünlüğünü ihlal etmesinden sonra Rusya'ya karşı AB ve ABD tarafından ekonomik yaptırımlar uygulamaya konulmuştur. Bu ülkelere Kanada, Avustralya ve Norveç gibi ülkeler de dahil olmuştur. Rusya, yaptırım uygulayan ülkelere Rusya'dan çeşitli gıda maddelerinin ihracatını sona erdiren kendi karşı yaptırımlarıyla kısa sürede yanıt vermiştir. Yaptırımların çoğunlukla Rus şirketlerinin yabancı finansmana erişiminin azaltılarak etkili olduğu görülmüştür.⁴

Rusya-Ukrayna savaşı sonrası yaptırımlar

24 Şubat 2022'de Ukrayna'nın işgaline ve Donetsk, Luhansk, Zaporizhzhia ve Herson bölgelerinin ilhakına tepki olarak AB, Rusya'ya ağır yaptırımlar uygulamaya başlamış olup bu yaptırımlar devam etmektedir.

Bu yaptırımlar, Kırım'ın ilhakı ve Ukrayna'nın Donbass bölgesindeki savaşı durdurmak için Ukrayna, Rusya Federasyonu, Donetsk Halk Cumhuriyeti, Luhansk Halk Cumhuriyeti ve Avrupa Güvenlik ve İş Birliği Teşkilatı (AGİT) temsilcileri tarafından 5 Eylül 2014 tarihinde imzalanan Minsk Protokolünün uygulanmamasının ardından 2014'ten beri Rusya'ya uygulanan mevcut önlemlere eklenmiştir. Yaptırımlar kapsamı bakımından bireysel yaptırımları, ekonomik yaptırımları ve vize önlemlerini içermektedir.

Bireysel yaptırımlar, Ukrayna'nın toprak bütünlüğüne, egemenliğine ve bağımsızlığına zarar veren eylemleri desteklemekten, finanse etmekten veya uygulamaktan sorumlu olan veya bu eylemlerden çıkar sağlayan kişileri hedef almaktadır. Bu kapsamda Kırım'ın 2014'te ilhak edilmesinin ardından daha önce uygulanan bireysel yaptırımlar da dikkate alındığında, AB toplamda 1.473 kişi ve 205 kuruluşa yaptırım uygulamaktadır. Bireylere yönelik yaptırımlar seyahat yasakları ve mal varlıklarının dondurulmasından, tüzel kişilere yönelik yaptırımlar ise mal varlıklarının dondurulmasından oluşmaktadır. Seyahat yasakları, listelenen kişilerin kara, hava ya da deniz yoluyla AB topraklarına girmesini ya da bu topraklardan transit geçiş yapmasını engellemektedir. Mal varlıklarının dondurulması hususunda ise, listede yer alan kişi ve kuruluşlara ait bugüne kadar AB'de 21,5 milyar avro tutarında varlık dondurulmuştur. Rusya Merkez Bankası'nın 300 milyar Avro'luk varlığı AB ve G7 ülkelerinde bloke edilmiştir.⁵

Ekonomik yaptırımların bir parçası olarak AB, Rusya'ya çeşitli ithalat ve ihracat kısıtlamaları getirmiştir. Bu, Avrupalı kuruluşların Rusya'ya belirli ürünleri satamayacağı ve Rus kuruluşların AB'ye belirli ürünleri satmasına izin verilmeyeceği anlamına gelmektedir. Yasaklı ürünler listesi, yaptırımların Rus ekonomisi üzerindeki olumsuz etkisini en üst düzeye

çıkartırken, AB işletmeleri ve vatandaşları üzerindeki sonuçlarını sınırlandırmak üzere tasarlanmıştır. İhracat ve ithalat kısıtlamalarının kapsamına, Rus nüfusuna zarar vermemek için, öncelikle tüketime yönelik ürünler ile sağlık, ilaç, gıda ve tarımla ilgili ürünler dahil edilmemiştir. Avrupa Komisyonu'na göre Şubat 2022'den bu yana AB, Rusya'ya ihraç edilen mallarda 43,9 milyar Avro, ithal edilen mallarda ise 91,2 milyar Avro'nun üzerinde yasak getirdi. Bu da 2021 yılına kıyasla şu anda ihracatın %49'unun, ithalatın ise %58'inin yaptırıma tabi olduğu anlamına geliyor.⁶

İleri teknoloji ürünleri (örneğin kuantum bilgisayarlar ve gelişmiş yarı iletkenler, elektronik bileşenler ve yazılım), belirli tür makine ve ulaşım ekipmanları, petrol rafinasyonu için gerekli belirli mallar ve teknoloji, enerji endüstrisi ekipmanı, teknoloji ve hizmetleri (örneğin uçaklar, uçak motorları, yedek parçalar veya uçaklar ve helikopterler için her türlü ekipman, jet yakıtı), deniz seyrüsefer malları ve radyo iletişim teknolojisi, insansız hava araçları ve insansız hava araçları için yazılım veya şifreleme cihazları gibi bir dizi çift kullanımlı mal (hem sivil hem de askeri amaçlarla kullanılacak mallar), lüks mallar (örneğin lüks arabalar, saatler, mücevherler), bazı ateşli silahlar ve diğer ordu malzemeleri AB'den Rusya'ya ihracatı yasak, ham petrol (Aralık 2022'den itibaren) ve rafine petrol ürünleri (Şubat 2023'ten itibaren), sınırlı istisnalar dışında, kömür ve diğer katı fosil yakıtlar, çelik, çelik ürünleri ve demir, mücevherat dahil altın, çimento, asfalt, ahşap, kağıt, sentetik kauçuk ve plastik, deniz ürünleri, likör, havyar, votka, sigara ve kozmetik ise Rusya'dan AB'ye ihracatı yasak mallardan birkaçıdır.⁷

AB, Rus ham petrolünün (5 Aralık 2022'den itibaren) ve petrol ürünlerinin (5 Şubat 2023'ten itibaren) üçüncü ülkelere deniz yoluyla taşınmasını yasaklamıştır. Ayrıca ilgili teknik yardım, aracılık hizmetleri, finansman ya da mali yardım sağlanmasını da yasaklamıştır.

ABD ve müttefikleri, Rusya'nın Ukrayna'yı işgaline kapsam, koordinasyon ve hız açısından benzeri görülmemiş yaptırımlarla karşılık vermiştir. Biden Yönetimi tarafından uygulanan yaptırımların birçoğu Rusya'nın ABD ile olan mali ve ticari ilişkilerini hedef almaktadır.

Şubat 2022'de Amerika Birleşik Devletleri, AB ile koordinasyon halinde, Rus Merkez Bankasının döviz rezervlerine erişimini engellemiştir. Rusya'nın merkez bankası rezervlerinin yaklaşık 300 milyar doları dondurulmuştur. Aralık 2022'de Kongre, Rus altınıyla önemli işlemlere katılan yabancı kişilere yaptırımlar getirerek Rus merkez bankasının altınının kullanılabilirliğini sınırlayan bir yasa çıkarmıştır. Kongre ayrıca merkez bankalarının ekonomik stres dönemlerinde kullanabilecekleri bir kaynak olan Uluslararası Para Fonu (IMF) rezerv varlıklarını içeren ABD'nin Rusya ile işlemlerini yasaklayan bir yasa çıkarmıştır. Ayrıca AB'nin talimatı ve diğer G7 ülkelerinin desteğiyle, Dünya Bankalararası Finansal Telekomünikasyon Topluluğu (SWIFT) 2022 yılında, Rusya'nın en büyük bankası

³ Ibid. Bloomberg Haber Türk (2022, February 28)

⁴ Korhonen, I. (2019) : Economic Sanctions on Russia and Their Effects, CESifo Forum, ISSN 2190-717X, ifo Institut - Leibniz-Institut für Wirtschaftsforschung an der Universität München, München, Vol. 20, Iss. 04, pp.

⁵ European Council - Council of the European Union (2023, March 13) EU sanctions against Russia explained Retrieved from: <https://www.consilium.europa.eu/en/policies/sanctions/restrictive-measures-against-russia-over-ukraine/sanctions-against-russia-explained/>

⁶ Ibid. European Council - Council of the European Union (2023, March 13) EU sanctions against Russia explained

⁷ Ibid. European Council - Council of the European Union (2023, March 13) EU sanctions against Russia explained

(Sberbank) da dahil olmak üzere bazı Rus finans kuruluşlarını sisteminden çıkarmıştır. Küresel olarak, finans kuruluşları ödemeleri işleme koymak üzere diğer bankalara ödeme talimatları göndermek için SWIFT'i kullanmaktadır; SWIFT 200'den fazla ülke ve bölgede 11.000'den fazla banka, finans kurumu ve şirketi birbirine bağlayan, üyelerin sahip olduğu bir kooperatiftir.⁸ Önemli Rus finans kuruluşlarının SWIFT'ten çıkarılması, bu kuruluşların sınır ötesi ödeme işlemlerini zorlaştırmaktadır. Teknik olarak bankalar uluslararası işlemleri SWIFT olmadan da gerçekleştirilebilir ancak bu pahalı, karmaşık ve finansal kurumlar arasında karşılıklı güven gerektiren bir yöntemdir. Bu da ödemeleri, her bir işlemi teyit etmek için telefon ve faksın kullanıldığı zamanlara geri götürmektedir.

Biden Yönetimi, ABD finans kuruluşlarının Rus hükümetinden yabancı yatırımcılara yapılan borç ödemelerini işleme koymasını yasaklamak da dahil olmak üzere, Rus hükümeti tarafından ihraç edilen tahvillere yönelik yaptırımları genişletmiştir. Sonuç olarak, Rusya Haziran 2022'de borcunu ödeyemez hale gelmiştir. ABD yönetimi ayrıca Rusya'ya yeni yatırım yapılmasını da yasaklamıştır. Müttefiklerle koordine edilen bu yaptırımlar, Rusya'nın ABD ve müttefiklerinin mali kaynaklarına erişim kabiliyetini sınırlamaktadır.

ABD Ticaret Bakanlığı Sanayi ve Güvenlik Bürosu (BIS), ABD menşeli bazı teknolojilerin Rusya ve Belarus'a transferini kısıtlayan yeni kuralları açıklamıştır. Tüm kontrollü elektronik ihracatı, bilgisayarlar, telekomünikasyon, sensörler, lazerler ve navigasyon, aviyonik, denizcilik, havacılık ve savaş teknolojileri için, birkaç istisna dışında, lisans gerekliliği istenmektedir. BIS başvuruları ret karinesi altında incelenecektir, yani listelenmiş bir kuruluşla yapılacak bir işlemin neden ABD ulusal güvenliğine zarar vermeyeceği veya bozmayacağı konusunda güçlü bir gerekçe sunulamazsa, bir lisans başvurusunun reddedilmesi muhtemeldir. Yeni kurallar, kontrollü ABD teknolojisi kullanılarak yabancı ülkelerde üretilen bu tür malların ihracatını da kısıtlamaktadır.

Biden, ABD doları cinsinden banknotların ve lüks malların Rusya'ya ihracatını yasaklamıştır. Ham petrol ve petrol ürünleri, kömür, endüstriyel olmayan elmaslar, deniz ürünleri ve alkollü içecekler de dahil olmak üzere çeşitli ürünlerin Rusya'dan ithalatını yasaklanmıştır. Nisan 2022'de Kongre, Rus petrolü ve diğer enerji ürünlerinin ithalatını yasaklayan bir yasayı kabul etmiştir. Yönetim ayrıca Rusya'ya muhasebe, tröst ve kurumsal oluşum, yönetim danışmanlığı ve kuantum bilişim gibi bazı hizmet ihracatını da yasaklamıştır.

Kongre, Rusya ve müttefiki Belarus ile daimî normal ticari ilişkileri askıya almıştır. Rusya için PNTR (permanent normal trade relations)'nin iptal edilmesi, Rusya'dan yapılan ithalata uygulanan ortalama ağırlıklılandırılmamış ad valorem tarifeyi yaklaşık %4'ten yaklaşık %30'a çıkarmaktadır.⁹

Aralık 2022'de ABD, diğer G7 ülkeleri ve Avustralya ile Rusya'dan deniz yoluyla ham petrol ihracatına bir fiyat sınırı getirmiştir. Yaptırımlar, fiyat sınırının üzerindeki Rus petrol sevkiyatlarını destekleyen nakliye, sigorta, ticaret finansmanı

ve diğer kilit hizmetlerin sağlanmasını yasaklamaktadır. Petrol fiyat tavanı, Rusya'nın küresel piyasalara arzını sürdürürken, Rus hükümetinin petrol ihracatından elde ettiği geliri sınırlamayı amaçlamaktadır.

Rusya yaptırımlarının etkileri

► Global ekonomiye etkileri

Rusya-Ukrayna savaşının başlangıcından itibaren uygulanan yaptırımların Rusya ekonomisini derinden etkilemesi beklenen bir durumdur. Rusya'nın finans sektörünün önemli kayıplara uğraması, Rus ordusunun savaş için gerekli tedariki sağlayamaması, Rus üretiminin gerekli hammaddelere erişim gücünün nedeniyle sektöre uğraması, yaptırımlardan etkilenen şirket çalışanlarının yarı zamanlı programlara alınması veya izne çıkartılması, Rus petrolünün piyasa fiyatlarının altında satılması bu duruma birkaç örnek olarak sayılabilir.

Yaptırımlarla ABD firmalarının hammadde temini için rekabetçi fiyat avantajı konusunda sıkıntı yaşaması öngörülmüştür. Endişeler ayrıca Rus enerji arzının azalmasının gaz fiyatlarının yükselmesine ve enflasyonun artmasına yol açıp açmayacağına da odaklanmaktadır.

AB uyguladığı yaptırımlar sonucunda pek çok ekonomik kesintiye karşı karşıya kalmıştır. AB, Rusya'nın en güçlü ekonomik ortağıydı. AB enerji ithalatı bakımından başta doğal gaz olmak üzere Rusya'ya bağımlı konumdaydı. Mevcut durumda savaşın başlamasından sonra Rusya'dan AB'ye ithal edilen doğalgaz yarı yarıya azalmış durumdadır. Avrupa hükümetleri önlem olarak yakıt stoklamakta ve hane halkları ile işletmelere acil mali yardım sağlamaktadır.

ABD ve AB yaptırımları, tarımsal ürünlerin Rusya'dan ithalatını ve Rusya'ya ya da Rusya'nın dahil olduğu tarımsal malların ihracatını yasaklamamaktadır. Tarımsal ticareti içeren işlemler mali yaptırımlardan muafdir. Ancak, savaş küresel tahıl ve gübre piyasalarını sektöre uğratarak küresel gıda güvensizliğine ilişkin endişeleri arttırmıştır.

Rusya'ya yönelik yaptırımlar çok taraflı olmasına rağmen küresel değildir. Bu durumun en önemli sebebi, yaptırımın dışında kalan ülkelerle Rusya'nın ilişkilerini artırmasıdır. Örneğin, Rusya'nın Brezilya, Çin, Hindistan ve Türkiye'ye ihracatı 2022 savaşının başlamasından bu yana bir önceki yıla göre en az %50 artmıştır. Ancak ABD ve AB'yi karşılıklı alma riskleri bu ülkeler için önemli bir politik ve ekonomik karar olacaktır.¹⁰

► Türkiye'ye etkileri

Türkiye Rusya'ya mevcut durumda herhangi bir yatırım uygulamamıştır ancak tüm Dünya ülkeleri gibi Türkiye de mevcut yaptırımlardan dolayı olarak etkilenmiştir.

Türkiye'nin turizm sektörünün öncül pazarını Rusya ve Ukrayna oluşturmaktadır. 2021 yılında Türkiye'ye en çok ziyaretçi gönderen ülke sıralamasında bir önceki yıla göre yüzde 120,52

⁸ <https://www.swift.com/about-us/legal/compliance-0/swift-and-sanctions>

⁹ M. Nelson R., A. Casey. C., Schwarzenberg Andres B. (2023, February 22). Russia's War on Ukraine: Financial and Trade Sanctions. Congressional Research Service (CRS). Retrieved from: <https://crsreports.congress.gov/product/pdf/IF/IF12062#:~:text=The%20sanctions%20prohibit%20the%20provision,Russian%20supply%20to%20global%20markets.>

¹⁰ Ibid. M. Nelson R., A. Casey. C., Schwarzenberg Andres B. (2023, February 22).

artış ile Rusya Federasyonu birinci, Ukrayna yüzde 106,49 artış ile üçüncü sırada yer almaktadır. Türkiye'ye gelen Rus turist sayısı 2019'da 7 milyon iken, pandemi etkisindeki 2020'de 2,1 milyon, 2021'de 4,7 milyon, 2022'de ise 5 milyon olarak gerçekleşmiştir. Aynı yıllarda gelen Ukraynalı turist sayısı ise sırasıyla 1,5 milyon, 1 milyon, 2,1 milyon ve 567 bindir.

Türkiye'nin bu iki ülke ile dış ticaret hacmi yaklaşık 42,1 milyar dolardır.¹¹ Türkiye'nin Rusya'ya ihraç ettiği başlıca ürünler arasında yaş meyve ve sebze, makine, kara taşıtları ve ekipmanları ile giyim eşyası ve aksesuarları yer alıyor. Türkiye ise en çok petrol, doğalgaz, taş kömürü, demir-çelik ürünleri, ham alüminyum ve çeşitli tarım ürünleri ithal ediyor. Rusya'nın Ukrayna'daki savaşı devam ederken, Türkiye kendisini coğrafi, ekonomik, siyasi, diplomatik ve askeri olarak savaşın baş aktörleriyle iç içe geçmiş bir konumda bulmaktadır.

Dünya Bankası, Ukrayna savaşının gelişmekte olan ekonomilerde yoksulluğu arttıracığı uyarısında bulunmuştur. Dünya Bankası, Ukrayna'daki savaşın özellikle Türkiye, Çin, Endonezya, Güney Afrika gibi düşük ve orta gelirli ülkelerin ekonomilerine kalıcı zarar verme, milyonlarca insanı yoksulluğa itme ve onlarca ülkeyi borç krizine sürükleme tehdidinde bulunduğu uyarısında bulunmuştur.

Çatışmalar tedarik zincirlerini etkileyince Türkiye'nin Rusya ve Ukrayna'ya ihracatı düşmüştür. Rusya-Ukrayna savaşı yayılırken, Türkiye'nin her iki ülkeye ihracatı, çatışmaların sevkiyatları vurması ve bazı sektörlerin satışlarının önemli ölçüde azalmasının ardından 2022 yılının mart ayında önemli ölçüde gerilemiştir. Türkiye İhracatçılar Meclisi (TİM) verilerine göre, Rusya ve Ukrayna'ya yapılan ihracat 2022 yılının şubat ayındaki 655,5 milyon dolardan mart ayında bir önceki aya göre %55,3 düşüşle 293,1 milyon dolara gerilemiştir. Türkiye İstatistik Kurumu'na göre, 2022 yılında Türkiye'nin en büyük ithalat ortağı Rusya olmuştur. TÜİK ve Ticaret Bakanlığı tarafından toplanan ön rakamlara göre, Ocak 2022'de ihracat Ocak 2021'e kıyasla yüzde 17,2 artışla 17 milyar 587 milyon dolar, ithalat ise yüzde 54,2 artışla 27 milyar 848 milyon dolar olarak gerçekleşti. Rusya'nın Ukrayna'yı işgali sonrasında Türkiye'nin Rusya'dan ithalatı ocak ayında 4 milyar 637 milyon dolar iken Şubat ayında 3 milyar 858 milyon dolara gerilemiştir. Öte yandan Rusya'ya yapılan ihracat da 61 milyon dolar civarında gerilemiştir.¹²

Yaptırımlara uyulmadığı takdirde ise

Avrupa Birliği (AB) ve ABD, Rusya'ya uygulanan yaptırımlara uyulmadığı takdirde uygulanacak ceza ve yaptırımları da standartlaştırmayı hedeflemektedir. AB Rusya'ya yönelik "kısıtlayıcı tedbirler" ihlal edildiğinde bütün AB üye ülkelerinde benzer bir soruşturma, kovuşturma ve ceza sürecinin yürütülebilmesini amaçlamaktadır. Bunun için de AB tarafından ortak kurallar uygulamaya konulacaktır. Bu yöntemle, Rusya merkezli şirketlerin ve oligarkların karmaşık yasal ve mali yapılar

kullanılarak saklanan varlıklarının tespit edilmesinin daha da kolaylaştırılması hedeflenmektedir. Yaptırımların çevresinden dolandırılması ve çığnemesi suç olarak düzenlenmiştir. Bu kapsamdaki suçları işleyen kişilere 5 yıla kadar hapis cezası, bu suçlarla ilişkili şirketlere ise küresel cirolarının yüzde 5'inden az olmayacak seviyede para cezası verilebilecektir.¹³

AB'nin suç listesinde yer alacak eylemler şunlardır:

- ▶ Yaptırım listesindeki bir kişi, kurum veya kuruluş için veya bunların yararına fon veya ekonomik kaynak sağlanması,
- ▶ Fonların dondurulmaması,
- ▶ Yaptırım uygulanan kişilerin topraklarına girişine izin verilmesi,
- ▶ AB tarafından yasaklanan 3'üncü ülkelerle işlem yapılması,
- ▶ Yasaklanmış veya kısıtlanmış mal veya hizmetlerin ticaretinin gerçekleştirilmesi, bunlara finansal veya çeşitli danışmanlık hizmeti sağlanması.¹⁴

BBC'nin 4 Mart 2023'teki haberine göre Hollanda'dan Rusya'ya doğrudan ticaretin yanı sıra, Türkiye, Ermenistan, Gürcistan ve Kazakistan üzerinden mal akışı da devam etmektedir. 2022 yılının sonlarında 27 Hollanda şirketi, Avrupa Birliği'nin (AB) Rusya'ya uyguladığı yaptırımları ihlal ettiği gerekçesiyle savcılık tarafından takibe alınırken, savcılık 1 yıl içinde hakkında soruşturma başlatılan şirket sayısının 45'e ulaştığını bildirmiştir.¹⁵

AB'nin yanı sıra ABD hükümeti de yaptırımların uygulanması konusunda tüm uyarılarına devam etmektedir.

ABD hükümeti tüm şirketleri Rusya'ya Ukrayna işgalinin ardından uygulanan yaptırımlara uymaları ve yaptırımların delinmesi taktiklerine karşı dikkatli olmaları konusunda uyarmıştır. ABD Maliye, Ticaret ve Adalet Bakanlığı'nın yayınladığı özel sektör için, Rusya yaptırımlarının delinmesi amacıyla kullanılan bu gibi taktiklerin tespit edilmesi için bir kılavuz niteliği taşıyan ortak açıklama ve bilgi notunda, Çin'in yanı sıra Türkiye, Özbekistan ve Ermenistan yaptırımlardan kaçınmak amacıyla kullanılması olası bazı aktarma noktaları olarak geçmektedir.

Açıklamaya göre Rusya yaptırımlarının delindiğine işaret eden birkaç madde şu şekildedir:

- ▶ Müşterinin bir ürünün nihai kullanımı konusunda bilgi vermemesi
- ▶ Uluslararası para transferlerinde paravan şirket kullanımı
- ▶ Satın alınan malın kurulumu, bakımı gibi hizmetlerin geri çevrilmesi
- ▶ IP adresinin müşterinin bildirdiği lokasyon verisiyle örtüşmemesi
- ▶ Nakliye talimatlarında son dakika değişiklik yapılması

¹¹ Suraiya, T. F. (2022, August 15), Impact of Ukraine War on the Turkish Economy, Ulisa 12 2022 Ağustos, Ukrayna-Rusya Savaşı ve Türkiye Ekonomisi. Retrieved from: <https://aybu.edu.tr/GetFile?id=59940f5f-4463-4e92-83e2-f681a51a0033.pdf>

¹² Ibid. Suraiya, T. F. (2022, August 15), Impact of Ukraine War on the Turkish Economy, Ulisa 12 2022 Ağustos, Ukrayna-Rusya Savaşı ve Türkiye Ekonomisi.

¹³ <https://m.bianet.org/bianet/siyaset/270879-ab-rusya-ya-yaptirimlari-ihlal-edenlere-ortak-ceza-uygulayacak>

¹⁴ Ibid. <https://m.bianet.org/bianet/siyaset/270879-ab-rusya-ya-yaptirimlari-ihlal-edenlere-ortak-ceza-uygulayacak>

¹⁵ <https://www.bbc.com/turkce/articles/c3gz45qjlnlo>

- ▶ Ödemenin daha önce bildirilmeyen üçüncü bir ülke veya şirket üzerinden yapılması
- ▶ Şirket ve kurumsal e-mail adresleri yerine şahsi e-mail hesaplarının kullanılması
- ▶ İnternette hiç varlık göstermeyen kurumlar üzerinden işlem yapılması
- ▶ İşlem belgelerinde değişiklik yapılması
- ▶ İç yazışmalardan bilgi çıkarılması
- ▶ Yabancı ülkelerdeki paravan şirketlerden ABD banka hesaplarına para transferi ve kaynağını gizlemek amacıyla paranın dağıtımının hızla yapılması¹⁶

ABD hükümeti yaptırımların delinmesinin önüne geçmek amacıyla şirketlere tavsiyelerde bulunmaktadır. Bunlardan birisi eski ve yeni müşteriler ve aracı şirketlerin denetim ve taramadan geçirilmesi, diğer tavsiye ise yine şirketlerin iç denetim ve risk değerlendirme mekanizmalarını aktif kullanmaları yönündedir. ABD, Rusya'nın savunma sektörüne destek amacıyla yaptırımlardan kaçınma faaliyetinde bulunan yaklaşık 90 Rus şirket ve üçüncü ülkelerde bulunan şirketlere ihracat kısıtlaması getirmiştir. ABD yetkilileri, Türk şirketlerinin ve bankalarının yaptırım riskiyle karşı karşıya kalabileceği uyarısında bulunarak Rus askeri endüstriyel kompleks tarafından kullanılacak çift kullanımlı teknoloji transferine ilişkin işlemlerden kaçınmaları gerektiğini vurgulamıştır.¹⁷

Sonuç

Ukrayna'daki savaşın küresel ekonomiye maliyetinin şimdiden 1 trilyon doları geçtiği hesaplanmaktadır. Bu uzun ve yıpratıcı savaşta hem Rusya hem de Ukrayna ciddi maddi kayıplar yaşamaktadır. IMF, Dünya Bankası ve OECD savaş ve sonrasındaki yaptırımlar nedeniyle küresel büyüme tahminlerini düşürmüştür. Savaş, küresel ekonomi için negatif bir arz şoku olarak da etki göstermektedir. Salgın sonrasının yüksek seyreden enflasyonu, enerji krizi ve emtia fiyat artışlarının etkilerini daha fazla derinleştirmiştir. Savaşın Ukrayna ve Rusya dışında da dolaylı etkilenen aktörleri olmaktadır. Başta petrol olmak üzere, enerji fiyatlarının artışı petrol ihraç eden ülkeler dışında kalan ülkelerin ekonomilerini negatif yönde etkilemektedir. Savaş ve devamında gelen ekonomik yaptırımlar uluslararası ticareti sekteye uğratan etkilere ek olarak global ekonomik konjonktürde belirsizlik yaratmış ve negatif görünümü dünya çapında bir risk olarak yerleştirmiştir.

Yaptırımlar yalnızca AB ve ABD tarafından uygulamaya konulmayı Dünya'daki diğer ülkeler tarafından da yaptırım kararları alınmış ve uygulanmıştır. Birleşik Krallık, Avrupa'daki diğer ülkeler (Norveç ve İsviçre dahil), Kanada, Avustralya, Yeni Zelanda, Japonya ve Güney Kore de Rusya'nın Ukrayna'ya karşı savaşına yaptırımlarla karşılık vermiştir. Bu yaptırımların birçoğu ABD yaptırımlarıyla aynı kapsamı izlemektedir. AB, ABD desteğiyle, Dünya Çapında Bankalararası Finansal Telekomünikasyon Derneği'ne (SWIFT) ve diğer özel finansal mesajlaşma servislerine önde gelen 10 Rus finans kuruluşuna hizmet vermeyi durdurma talimatını vermesi bu süreçte ödemeler ile ilgili yapılan en büyük yaptırımlardan biri olmuştur. Bu yaptırımın Rusya'nın uluslararası ticarete USD kullanımını önemli ölçüde sınırlandırmıştır ve tahsilat riskini Rusya'nın ticari

ortakları için doğurmuştur. Bunun devamında yüzlerce ABD şirketi ve birçok uluslararası şirket Rusya pazarından çekilmiştir. Bu Rusya'nın önemli bilgi ve teknoloji kaynak ihtiyacını etkileyen bir yaptırım olmuştur. Ekonomik yaptırımların çerçevesi bir noktada Rusya'nın sahip olduğu ve temin ettiği bilgi, teknoloji ve hizmet arzını global ölçekte kesmiş ve Rusya'ya bu konularda ticaret yapılmasını önemli ölçüde kısıtlamıştır. Yaptırımların Rusya dışına etkisinin uluslararası ticarete tedarik sıkıntıları ve enflasyonist enerji fiyatları olmasının yanı sıra Rusya içerisinde bundan daha önemli seviyede sürdürülebilir büyüme üzerinde etkisi olacaktır. Rusya-Ukrayna savaşı ile karar alınan yaptırımların etkinliği ve ölçeği global ekonomi konjonktüründe ne kadar işlevsel olduğu ticari ve ekonomik etkiler ile gözlemlenebilir niteliktedir. Bu yaptırımlar, mevcut durumda tarihi örneklerinden daha gözlemsel kanıtlar ve ekonomik ilişkilerdeki etkiler ile birçok kurum tarafından takip edilmektedir ve ilerleyen yıllarda bu yaptırımların kesin etkilerine ilişkin numerik kanıtlar ve analizlerin çoğalması kaçınılmaz olacaktır.

Mevcut durumda ortaya çıkan en önemli sonuçlardan birisi de Türkiye'deki şirketlerin bu yaptırımların ne kadar önemli ve ciddi olduğuna dikkat etmeleri gerektiğidir. Mevcut ticari işlemler veya planlanan yeni işlemler için yaptırımların delinip delinmediğine özellikle dikkat edilmeli, eğer emin olunamıyorsa danışmanlar aracılığıyla bu işlemlere devam edilmesi en doğru aksiyon olacaktır. Zira bu noktada gerek AB gerekse de ABD hükümeti tarafından konuyla ilgili olarak Türkiye'deki şirketler uyarılmış, denetim mekanizmalarını bu yönde geliştirmeleri hususunda tavsiyelerde bulunulmuştur.

Kaynakça

- <https://m.bianet.org/bianet/siyaset/270879-ab-rusya-ya-yaptirimlari-ihlal-edenlere-ortak-ceza-uygulayacak>
- <https://www.voaturkce.com/a/abdden-sirketlere-uyari-rusya-yaptirimlarinin-delinmesi-taktiklerine-karsi-teyakuzda-olun/6987918.html>
- <https://www.bbc.com/turkce/articles/c3gz45q1nno>
- <https://www.swift.com/about-us/legal/compliance-0/swift-and-sanctions>
- Bloomberg Haber Türk (2022, February 28), Rusya'ya yaptırımların 70 yıllık tarihçesi, Retrieved from: <https://www.bloomberght.com/rusyaya-yaptirimlarin-70-yillik-oykusu-2300129>
- European Council - Council of the European Union (2023, March 13) EU sanctions against Russia explained Retrieved from: <https://www.consilium.europa.eu/en/policies/sanctions/restrictive-measures-against-russia-over-ukraine/sanctions-against-russia-explained/>
- U.S. DEPARTMENT OF THE TREASURY, Ukraine-/Russia-related Sanctions, Retrieved from: <https://home.treasury.gov/policy-issues/financial-sanctions/sanctions-programs-and-country-information/ukraine-russia-related-sanctions>
- Korhonen, I. (2019) : Economic Sanctions on Russia and Their Effects, CESifo Forum, ISSN 2190-717X, ifo Institut - Leibniz-Institut für Wirtschaftsforschung an der Universität München, München, Vol. 20, Iss. 04, pp. 19-22. Retrieved from: <https://www.econstor.eu/bitstream/10419/216248/1/CESifo-Forum-2019-04-p19-22.pdf>

¹⁶ <https://www.voaturkce.com/a/abdden-sirketlere-uyari-rusya-yaptirimlarinin-delinmesi-taktiklerine-karsi-teyakuzda-olun/6987918.html>

¹⁷ Ibid. <https://www.voaturkce.com/a/abdden-sirketlere-uyari-rusya-yaptirimlarinin-delinmesi-taktiklerine-karsi-teyakuzda-olun/6987918.html>

- M. Nelson R., A. Casey. C., Schwarzenberg Andres B. (2023, February 22). Russia's War on Ukraine: Financial and Trade Sanctions. Congressional Research Service (CRS). Retrieved from: <https://crsreports.congress.gov/product/pdf/IF/IF12062#:~:text=The%20sanctions%20prohibit%20the%20provision,Russian%20supply%20to%20global%20markets.>)
- M. Nelson R. (2022, December 13). The Economic Impact of Russia Sanctions. Congressional Research Service (CRS). Retrieved from: <https://crsreports.congress.gov/product/pdf/IF/IF12092#:~:text=Sanctions%20have%20imposed%20some%20costs,the%20sanctions%20coalition%2C%20including%20China.>)
- Suraiya, T. F. (2022, August 15), Impact of Ukraine War on the Turkish Economy, Ulisa 12 2022 Ağustos, Ukrayna-Rusya Savaşı ve Türkiye Ekonomisi. Retrieved from: <https://aybu.edu.tr/GetFile?id=59940f5f-4463-4e92-83e2-f681a51a0033.pdf>
- Welt, C. (2022, December 20), Russia's War Against Ukraine: Overview of U.S. Sanctions and Other Responses. Congressional Research Service (CRS). Retrieved from: <https://crsreports.congress.gov/product/pdf/IN/IN11869>



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.

Import duties are being restructured

The "Law on Restructuring of Certain Receivables and Amendments to Certain Laws" which numbered 7440, is closely related to those operating in the field of foreign trade, entered into force on March 12, 2023 and the relevant notice for implementation was published on March 23, 2023. This regulation also includes customs duties. With this regulation, restructuring has been possible for many public receivables, including import taxes.

Problems experienced in recovery of incorrectly repaid or remitted customs duties and our solutions

In Article 217 of the Customs Law, it is stipulated that in case of erroneous refund or removal of customs duties, the taxes accrued at the beginning will be collected again, and if the said amounts are not paid within fifteen days from the notification date, action will be taken in accordance with the provisions of the Law No. 6183.

Although the transactions established within the scope of this article of the Law are essentially administrative decisions, due to some formal deficiencies in the notifications sent by the Customs Administrations for this purpose, the absence of detailed regulations on the subject and the relatively vague wording of Article 217 of the Customs Law, the administrative transactions established within the scope of the aforementioned article of the law cause some unnecessary and long-lasting disputes.

In order to prevent these negativities, there is a necessity for the Ministry of Commerce to implement some administrative regulations appropriate to the nature of the transaction within the scope of the aforementioned article, taking into account the constitutional and legal obligations.

Transfer of rights and obligations regarding imported goods used within the processed product as part of inward processing authorization certificate

In the face of increasing customs duties burden in imports, sales from inward processing authorization certificate to another certificate method as part of inward processing regime is an important tool as a factor which helps to decrease costs. In this context, Article 38/a added to the Inward Processing Regime Communiqué No. 2006/12 and the Circular No. 2023/1 issued by the General Directorate of Exports in accordance with this Article contain significant changes to sales from inward processing authorization certificate to another certificate. However, the regulations of the mentioned legislation are accompanied by many problems in terms of implementation. In this sense, in order to make the aforementioned legislation be applicable for companies, there is a need for relieving the said problems.

What does the recent amendments on self-notification mean?

In practice, if the importing companies notify the customs administration of the lack of value and duty base before a detection of the administration - which is also known as self-notification - it is possible to pay a reduced penalty amount instead of a 3-times penalty other than the tax difference. However, if it is not possible to know the existence of the value or basis elements here at the declaration stage, it was possible to pay it without facing penal actions. In addition, an amendment was made to allow this deficiency to be declared without criminal action if the amounts declared at the initial declaration stage, limited to domestic expenses, are below the occurred amount. In this article, the difference of this amendment from the existing self-notification opportunities and its positive sides are emphasized.

What are the elements for the tax base of SCT?

According to Article 11/3 of the SCT Law, the SCT base on imports for the goods in the lists numbered (II), (III) [Except Tobacco Products in The Schedule (B)] and (IV) consists of the elements constituting the VAT base, except for the SCT amount to be calculated.

The VAT base on imports is stated in Article 21 of the VAT Law and according to Article 21/c, those that are not taxed from other expenses and payments made until the registration date of the customs declaration must be included in the VAT base on imports. According to this statement, there is no need to include domestic expenses that were taxed before importation in the VAT base on imports.

In accordance with the letters by the Revenue Administration and the Customs Administration, there is an application to include the invoice amount issued with VAT for the service fees incurred domestically until the registration date of the import declaration, and to include the expenses paid in this way in the SCT base on imports and to declare them on the customs declaration in the box named "Sum of Expenses Containing VAT" in order not to pay the VAT twice.

It is understood that the fact that the current practice does not have a full equivalent in the relevant Laws, and it is controversial that it is supported by legislation. Therefore, these issues are likely to lead to judicial disputes in the future.

Import duties on import transactions from free zones

Free zones are established in order to encourage export-oriented investment and production, to lead businesses towards exports, and to develop international trade. In Customs Law No. 4458, free zones are defined as parts

of the Customs Territory of Turkey, but as places that are considered to be outside the Customs Territory of Turkey in terms of import duties and the implementation of trade policy measures.

However, it is considered that the legislation and the views shared by the customs administration in order to clarify the issue regarding imports from free zones are limited. In this case, in practice, certain problems emerge e.g., collection of additional customs duty during imports of goods sent to free zones from Turkey, inconsistency of cases where the exemption code "AT" can be used for import transactions from free zones, and failure to provide an explanation regarding the goods in free circulation sent from Turkey for goods dutied on input products.

Accordingly, it is considered appropriate that an amendment is made in the Decision regarding the additional customs duty that the goods that are proven to be in free circulation will not be subject to additional customs duty when they are imported from the free zone, that an explanation is provided that the "AT" exemption code can be used even though the goods coming from the European Union accompanied by the A.TR Movement Certificate are taxed on the final product, and that for goods sent from Turkey to the free zone, which are in free circulation and of Turkish origin, an explanation is made regarding the exemption code that must be used during import for taxation on input products.

Evaluation of royalty and license fees in terms of Resource Utilization Support Fund (RUSF)

In this article, the evaluation of royalty and license fees for imported goods in terms of RUSF is given.

Royalties and license fees; it refers to the payments made under the names such as patent, design, know-how, model, trademark, registered design, copyright and manufacturing processes due to the use of the rights related to the manufacture, sale for export or use or resale of the imported goods.

Firstly, the relationship between royalty of imported goods and customs value, and RUSF application in imports in accordance with the legislation were mentioned.

Subsequently, the perspectives of the Treasury and Customs Administrations on the RUSF application in the royalty of the imported goods, both in the case of making a complementary declaration within the scope of the exceptional value declaration and in the absence of an exceptional value declaration, are included.

As of today, the fact that there is no legal regulation regarding the implementation of RUSF in royalty payments causes material and legal consequences for companies. In this context, the subject of RUSF has been examined within the framework of Treasury and Customs perspectives, and it has been evaluated whether the royalty value of the imported goods is subject to RUSF.

Transfer pricing and its impact on customs value

Transfer pricing, which is applied to prevent double taxation of multinational companies, has been a subject constantly discussed in Customs Valuation. Even though the OECD Transfer Pricing Guide and the World Trade Organization Customs Valuation Agreement have created a framework, national customs authorities follow different practices. It is thought that Transfer Pricing will come to the fore even more in this period when certain reforms in the field of corporate tax such as the adoption of a minimum amount of corporate tax worldwide are discussed. A review of Transfer Pricing, the last one published by the World Customs Organization in 2018, "Guide on Determining Customs Value and Transfer Pricing," as well as the Hamamatsu Case outcome and the attitude of the Turkish Customs Administrations about Transfer Pricing was presented in this article.

Recent developments in the EU Carbon Border Adjustment Mechanism (CBAM)

The EU Commission has published the Fit For 55 Package, which includes various proposals to transform it to meet the climate targets, and within this Package, the draft Regulation is presented along with the Carbon Border Adjustment Mechanism (CBAM) proposal. The draft Regulation includes the dates of for the transition period and full effective periods, the sectors to be included in the scope and the principles regarding implementation. In this article, we will discuss the timeframe scheduled for CBAM, as well as how in practice the processes will proceed and the industries which will be covered by the CBAM. At the same time, in this article, the studies carried out on environmental issues in Turkey, the effects of CBAM on Turkey and recommendations to those who export to the EU in product categories within the scope of CBAM are mentioned.

The testing operation expenses conducted in abroad and customs valuation

The fact that the testing costs of imported goods that are subjected to testing abroad for the purpose of examination, analysis, or testing may be subject to the sale price poses a risk in terms of customs value.

Although a precise framework is not drawn up in the Customs Code regarding this issue, it is possible to determine the elements that can be included in the sale price of the goods or in the scope of the service invoice by interpreting the elements included in the value.

Due to the disputes arising regarding the conditions under which the test service received from abroad will be included in the customs value of imported goods, interpretations have been made in this article in accordance with the Customs Code, Judicial Decision, and EU legislation.

The past, present and future of sanctions on Russia

Sanctions, a concept that has always existed in the economic literature, has taken its place as one of the most important issues in today's conjuncture as a result of the war between Russia and Ukraine, which affected the whole world. Russia, which has been subjected to many sanctions in the past, has recently been subjected to sanction packages from the EU, the US and the G7 countries. Not only this has a direct impact on Russia but also affects the global economy. How much Russia and the world are affected by these sanctions, their consequences, the sanctions of non-compliance with sanctions and the effects in Turkey are the main topics of our article. According to our research, the cost of the war in Ukraine to the global economy has already exceeded 1 trillion dollars. Both Russia and Ukraine have suffered serious financial losses in this long and corrosive war. The IMF, World Bank and OECD have lowered their global growth forecasts due to the war and subsequent sanctions. In Turkey, the tourism sector is mainly negatively affected, while the EU and the US are interested in Turkey as a possible transit point for sanctions to be circumvented. For this reason, the EU and the US strictly monitor trade and similar economic activities through Turkey in terms of sanctions. In this article, the sanctions imposed on effects Russia will be discussed in the context of the history of the sanctions imposed on Russia, their and consequences in the global economy and in Turkey.



Mart ayı "Gümrükte Gündem"i belirleyen başlıca gelişme gümrük alacaklarını da düzenleyen 7440 sayılı "Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun"un ve buna ilişkin Tebliğ'in yayımlanması olmuştur.

İlaveten; alüminyum silindir kapağı gibi eşyaya ilişkin olarak gözetim uygulamalarında değişiklik yapılmış, kimi ürünlerdeki gümrük vergisi ve ilave gümrük vergisi oranlarında da düzenlemeler yapılmıştır.

Yukarıda bahsi geçen konulara ilişkin detaylar ile öne çıkan gümrük ve uluslararası ticaret konularını aşağıda bulabilirsiniz.

1. Alüminyumdan silindir kapağı ithalindeki gözetim uygulanmasına esas birim kıymetler kilogram başına 20 ABD dolarına yükseltildi.

28 Şubat 2023 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 2016/4 sayılı İthalatta Gözetim Uygulamasına İlişkin Tebliğ'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ ile 8409.91.00.00.11 ve 8409.99.00.00.11 GTİP numaralarında sınıflandırılan "Alüminyumdan silindir kapakları" tanımlı eşyanın birim gümrük kıymeti aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

GTİP	Eşya tanımı	Birim gümrük kıymeti (ABD Doları/KG*)
8409.91.00.00.11	Alüminyumdan silindir kapakları	20
8409.99.00.00.11	Alüminyumdan silindir kapakları	20

*Brüt kg

Söz konusu birim gümrük kıymeti halihazırda brüt kilogram başına 12 ABD doları olarak uygulanmaktadır.

İlgili tebliğ yayımı tarihinden itibaren 30'uncu günde (30.03.2023 tarihinde) yürürlüğe girecektir.

2. İthalatta İlave Gümrük Vergisi Uygulanmasına İlişkin Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair Karar yayımlandı.

3 Mart 2023 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 6886 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı doğrultusunda 31.12.2020 tarihli ve 3351 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile yürürlükte bulunan "İthalatta İlave Gümrük Vergisi Uygulanmasına İlişkin Karar"da değişiklik yapılmasına karar verilmiştir.

Söz konusu Karar eki EK-1 sayılı tabloda yer alan 8703.80.10.00.11 ve 8703.80.10.00.19 gümrük tarife istatistik pozisyonunda sınıflandırılan ve tanım itibarıyla tahrik gücü vermeyen bir içten yanmalı motora sahip olanlar ve diğerlerini kapsayan;

8703.80.10.00.11	10	0	0	0	10	10	10	10	10
8703.80.10.00.19	10	0	0	0	10	10	10	10	10

satırlar değiştirilmiştir.

Ayrıca aynı düzenleme ile ilgili tabloya, Çin Halk Cumhuriyeti menşeli olanlarının ithalatında İGV'nin %40 olarak uygulanacağına dair dipnot eklenmiştir.

Bu karar yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

3. Tekstil ürünlerindeki Kayıt Belgesi uygulamasında değişiklik yapıldı.

09.03.2023 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan Tebliğ ile, tekstil ürünlerinde Kayıt Belgesi alınmasına ilişkin 2020/09 sayılı Tebliğde değişiklik yapılmıştır. Buna göre:

- ▶ 43.03 tarife pozisyonunda sınıflandırılan "Kürkten giyim eşyası ve aksesuarı ve kürkten diğer eşya", Tebliğ'in 2/2 maddesinde yer alan, bir özet beyan veya TIR Karnesi ya da transit beyannamesi kapsamında brüt 25 kg altındaki eşya için uygulanan kayıt belgesi muafiyeti kapsamından çıkarılmıştır. Dolayısıyla, kürk cinsi eşya için ağırlığa bakılmaksızın Kayıt Belgesi alınması gerekecektir.
- ▶ 2022 - 2023 tarife cetveli korelasyonu çerçevesinde, Tebliğ Ek-1'de yer alan 3926.20.00.00.11 GTİP 3926.20.00.00.12 olarak değiştirilmiştir.

Bu tebliğ yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

4. Bazı prefabrik yapıların ithalinde tahsil edilen gümrük vergi oranları 31.07.2023 tarihine kadar %0'a düşürüldü.

10.03.2023 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 6922 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile 31.12.2020 tarih ve 3350 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile yürürlüğe konulan İthalat Rejimi Kararı eki II sayılı listede yer alan "Muhtelif Mamul Eşya" başlıklı 94. Fasılda bulunan ve aşağıda gümrük tarife istatistik pozisyon numarası belirtilen bazı prefabrik yapıların ithalinde tahsil edilmekte olan gümrük vergisi oranları 31.07.2023 tarihine kadar %0'a düşürülmüştür.

GTİP	Dipnot	GÜMRÜK VERGİSİ ORANI (%)							
		1	2	3	4	GTS Ülkeleri			8
						5	6	7	
9406.90.38.00.00	1	0	0	0	2,7	0	0	0	2,7
9406.90.90.00.00	1	0	0	0	2,7	0	0	0	2,7

10.03.2023 tarihli Resmî Gazetede yapılan diğer bir değişiklik ile 31.12.2020 tarih ve 3351 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile yürürlüğe konulan İthalatta İlave Gümrük Vergisi Uygulanmasına İlişkin Karar eki EK-I sayılı tabloda yer alan ve aşağıda gümrük tarife istatistik pozisyon numarası belirtilen bazı prefabrik yapıların ithalinde tahsil edilmekte olan ilave gümrük vergisi oranları 31.07.2023 tarihine kadar %0'a düşürülmüştür.

GTİP	Dipnot	1	2	3	4	GTS Ülkeleri			8
						5	6	7	
		9406.90.38.00.00	11	0	0	0	15,0	15,0	15,0
9406.90.90.00.00	11	0	0	0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0

Anılan Kararlar yayımı tarihinde (10.03.2023 tarihinde) yürürlüğe girmiştir.

5. Gümrük alacaklarını da düzenleyen 7440 sayılı "Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" yürürlüğe girdi.

9 Mart 2023 tarihinde TBMM Genel Kurulunda kabul edilerek 12 Mart 2023 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 7440 sayılı "Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun"la getirilen vergi borçlarının yapılandırılması kapsamında gümrük alacaklarına ilişkin düzenlemeler de yer almaktadır.

Söz konusu Kanun'da;

- ▶ Kesinleşmiş gümrük alacakları,
- ▶ Kesinleşmemiş veya dava safhasında bulunan gümrük alacakları,
- ▶ İnceleme ve tarhiyat safhasında bulunan işlemlerden doğacak gümrük alacakları,
- ▶ Kendiliğinden bildirim üzerine tahakkuk edecek gümrük alacakları,

hakkında hükümler yer almaktadır.

Kapsam olarak, Kanun hükümleri, 31.12.2022 tarihinden (bu tarih dahil) önce 4458 sayılı Gümrük Kanunu ve ilgili diğer kanunlar kapsamında gümrük yükümlülüğü doğan ve Ticaret Bakanlığı'na bağlı tahsil daireleri tarafından 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre takip edilen gümrük vergileri, idari para cezaları, faizler, gecikme faizleri ve gecikme zammı alacaklarının yapılandırılmasına ilişkin konuları içermektedir.

Bu Kanun hükümlerinden yararlanmak isteyen borçluların;

- ▶ 31.05.2023 tarihine kadar (bu tarih dahil) ilgili idareye başvurmaları,
- ▶ İlk taksitlerini 30.06.2023 tarihine kadar (bu tarih dahil) ödemeleri,
- ▶ Diğer taksitlerini ise bu tarihi takip eden aylık dönemler halinde azami kırk sekiz eşit taksitte ödemeleri,

gerekmektedir.

Bahse konu Kanun, diğer bir takım vergi alacaklarının yanı sıra, ilgili mevzuat uyarınca eşyanın ithali veya ihracında uygulanan ve Ticaret Bakanlığı'na bağlı tahsil daireleri tarafından takip ve tahsil edilen gümrük vergisi, diğer vergiler, eş etkili vergiler ve mali yüklerin tümünü de kapsamaktadır.

Söz konusu Kanun, yayımı tarihinde (12 Mart 2023) yürürlüğe girmiştir.

6. Gümrük Alacaklarının 7440 Sayılı Kanun Kapsamında Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Tebliğ yayımlandı.

7440 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun kapsamındaki gümrük vergileri, idari para cezaları, faizler, gecikme faizleri ve gecikme zammı alacaklarının yeniden yapılandırılarak tahsiline ilişkin usul ve esasları düzenleyen Tebliğ 23.03.2023 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Tebliğ de öne çıkan bazı hususlara aşağıda yer verilmiştir:

- ▶ İnceleme ve tahakkuk safhasında olan işlemlerde incelemeye başlama tarihi olarak görevlendirmeye ilişkin Bakanlık Makamı Onay tarihi, Gümrük ve Dış Ticaret Bölge Müdürlüğü Kontrol Şubelerince yapılan incelemeler ile diğer incelemeler için görevlendirme tarihi esas alınacaktır.
- ▶ Tahakkuku ve tahsili gerektiği hâlde yükümlü tarafından beyan edilmeyen aykırılıkların gümrük idaresinin tespitinden önce kendiliğinden bildirilmesi durumunda, gümrük vergilerinin tamamı ile hesaplanacak faiz yerine 12/3/2023 tarihine kadar Yİ-ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak tutarın; Kanunda belirtilen süre ve şekilde tamamen ödenmesi şartıyla faizlerin ve idari para cezalarının tamamının tahsilinden vazgeçilecektir. Bu düzenleme gümrük vergi alacağıнын söz konusu olduğu gümrüklenmiş değere bağlı idari para cezalarını da kapsar.
- ▶ Sadece idari para cezası (gümrük vergileri asıllarına bağlı olmaksızın gümrüklenmiş değere bağlı olanlar dâhil) tatbikini gerektirir aykırılıkların gümrük idaresinin tespitinden önce Kanunda belirtilen şekilde başvurulmak suretiyle kendiliğinden bildirilmesi durumunda, söz konusu idari para cezalarının tahsilinden vazgeçilir.
- ▶ 12/3/2023 tarihi itibarıyla; uzlaşma hükümlerinden yararlanılmak üzere başvuruda bulunulmuş, uzlaşma günü verilmemiş veya uzlaşma günü gelmemiş ya da uzlaşma sağlanamamış, ancak dava açma süresi geçmemiş alacaklar "kesinleşmemiş alacak" olarak yapılandırılabilir.
- ▶ Kesinleşmemiş alacaklar için yapılandırma hükümlerinden yararlanılabilmesi için 12/3/2023 tarihinden sonra dava açılmaması, açılmış davalardan vazgeçilmesi ve kanun yollarına başvurulmaması şartı vardır.
- ▶ Yapılandırma hükümlerinden yararlananlar, Gümrük Kanunu'nun uzlaşma ve Kabahatler Kanunu'nun peşin ödeme indirimi hükümlerinden yararlanamayacaklardır.
- ▶ 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu hükümleri uyarınca verilen idari para cezaları yapılandırma kapsamında bulunmamaktadır.
- ▶ 7440 sayılı Kanun hükümlerinden yararlanmak isteyen borçluların, Tebliğ ekinde yer alan başvuru formunu usulüne uygun doldurup 31/5/2023 mesai bitimine kadar ilgili gümrük idaresine başvuruda bulunmaları şarttır.
- ▶ Alacağın birden fazla gümrük idaresini ilgilendirmesi durumunda, her idareye ayrı ayrı başvurulması gerekmektedir.

7. Belirli Elektronik Ev Eşyasının İthalatında Gözetim Uygulanmasına İlişkin Tebliğ yayımlandı.

23.03.2023 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 2023/7 sayılı İthalatta Gözetim Uygulanmasına İlişkin Tebliğ uyarınca, akıllı süpürgeler, mikserler, su ısıtıcıları, buharlı ütüler, ocaklar, ekmek kızartma makinaları, çay ve kahve makinaları, kızartma cihazları ile meyve ve sebze preslerinin ithalatının gözetimine ilişkin usul ve esaslar belirtilmiştir.

Tebliğ kapsamındaki eşyaya aşağıdaki tabloda yer verilmiştir.

Sıra no	GTİP	Eşyanın tanımı	Birim Gümrük kıymeti (ABD Doları/Kg)
1	7321.11.90.00.11	Gaz yakıtlı olanlar (dağcı ocakları hariç)	75
2	8508.11.00.00.11	Gerilimi 110 Volt veya daha fazla olanlar (yalnız robot/akıllı süpürgeler)	200
	8508.11.00.00.11	Gerilimi 110 Volt veya daha fazla olanlar (robot/akıllı süpürgeler)	70
3	8508.11.00.00.19	Diğerleri (yalnız robot/akıllı süpürgeler)	200
	8508.11.00.00.19	Diğerleri (yalnız şarj edilebilen dik kullanımlı elektrik süpürgeleri)	100
4	8508.19.00.00.00	Diğerleri	50
5	8509.40.00.00.12	Mikserler (yalnız tezgah üstü hazneli (3Lt-10Lt) stand mikserler)	80
	8509.40.00.00.12	Mikserler (tezgah üstü hazneli (3Lt-10Lt) stand mikserler)	10
6	8509.40.00.00.14	Meyve ve sebze presleri	10
7	8509.40.00.00.15	Komple setler	15
8	8509.40.00.00.19	Diğerleri	15
9	8516.10.11.00.00	Anında su ısıtıcılar	10
10	8516.10.80.00.11	Daldırma tipi ısıtıcılar	10
11	8516.10.80.00.12	Su kaynatma kapları (kettle)	15
12	8516.10.80.00.19	Diğerleri	10
13	8516.29.91.00.11	Isıtılmalı hava perdeleri	100
14	8516.29.91.00.19	Diğerleri	30
15	8516.29.99.00.12	Kanal tipi ısıtıcı	40
16	8516.29.99.00.13	Diğer ısıtıcı ve sobalar	40
17	8516.31.00.00.11	Kurutma başlıkları	10
18	8516.31.00.00.19	Diğerleri	10
19	8516.40.00.00.11	Buharlı ütüler	35
20	8516.60.10.00.00	Ocaklar (en az bir fırını ve bir ısıtma levhası olanlar)	125
21	8516.60.50.00.00	Pişirme sacları, kaynatma halkaları ve ısıtma levhaları (yalnız elektrikli set üstü ocaklar)	15
22	8516.60.70.00.00	İzgaralar ve kızartma cihazları	15
23	8516.60.90.00.11	Tost makinaları	15
24	8516.60.90.00.19	Diğerleri (airfryer (sıcak hava sirkülasyonu ile çalışan tezgah üstü hazneli (2Lt-10Lt) yağsız ya da az yağlı kızartıcılar) hariç)	100
	8516.60.90.00.19	Diğerleri (airfryer (sıcak hava sirkülasyonu ile çalışan tezgah üstü hazneli (2Lt-10Lt) yağsız ya da az yağlı kızartıcılar) hariç)	30
25	8516.71.00.00.11	Sadece kahve yapmaya mahsus olanlar	50
26	8516.71.00.00.12	Sadece çay yapmaya mahsus olanlar	32
27	8516.71.00.00.19	Diğerleri	50
28	8516.72.00.00.00	Ekmek kızartma makinaları	10
29	8516.79.20.00.00	Fritözler (yalnız airfryer (sıcak hava sirkülasyonu ile çalışan tezgah üstü hazneli (2Lt-10Lt) yağsız ya da az yağlı kızartıcılar))	100
30	8516.79.70.00.00	Diğerleri (yalnız airfryer (sıcak hava sirkülasyonu ile çalışan tezgah üstü hazneli (2Lt-10Lt) yağsız ya da az yağlı kızartıcılar))	100

Tabloda belirtilen gümrük kıymetlerinin altında kalan birim kıymetlere haiz eşyanın ithali, gözetim belgesine tabi olacaktır. Bu Tebliğ yayımı tarihini takip eden otuzuncu gün (22.04.2023) yürürlüğe girecektir.

8. Akıllı telefon ithalindeki gözetim uygulamasına esas birim kıymetlerin 350 ABD dolarına yükseltilmesine dair tebliğ yürürlüğe gireceği tarihten itibaren geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırıldı.

28.02.2023 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanan ve yayımlandığı tarihi takip eden 30’uncu günde (30.03.2023 tarihinde) yürürlüğe girmesi öngörülen 2020/6 sayılı İthalatta Gözetim Uygulanmasına İlişkin Tebliğ’de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ, 29.03.2023 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanan Tebliğ ile 30.03.2023 tarihinde geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmıştır.

Böylece akıllı telefon ithalatında gözetim uygulamasına esas birim kıymetin 200 ABD dolarından 350 ABD dolarına yükseltilmesini öngören Tebliğ, yürürlüğe gireceği 30.03.2023 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılacak olup anılan eşyanın gözetim uygulamasına esas birim kıymetinin değişiklik öncesinde olduğu gibi 200 ABD doları olarak uygulanmasına devam edileceği değerlendirilmektedir.

9. Posta ve Hızlı Kargo Yoluyla Taşınan Eşyanın Gümrük İşlemlerine İlişkin Tebliğ (Seri No:1)’de değişiklik yapılmıştır.

29 Mart 2023 tarihli Resmî Gazete ‘de yayımlanan “Posta ve Hızlı Kargo Yoluyla Taşınan Eşyanın Gümrük İşlemlerine İlişkin Tebliğ (Seri No:1)’de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No:2)” ile değişiklikler yapılmış olup Tebliğ’e geçici madde eklenmiştir.

Posta ve Hızlı Kargo Yoluyla Taşınan Eşyanın Gümrük İşlemlerine İlişkin Tebliğ (Seri No: 1)’in başvuru koşulları başlıklı 4’üncü maddesinin birinci fıkrasının (f) bendi kapsamında düzenlenmiş olan ve sonradan yapılacak kontroller sonucunda doğabilecek kamu alacağının garanti edilmesi amacıyla, yalnızca hava yolu veya yalnızca kara yolu ile hızlı kargo taşımacılığında yetki kullanılmak istenmesi durumunda ibraz edilmesi zorunlu olan teminat mektubu tutarlarında değişiklik yapılmıştır. Yapılan değişiklik ile bu yetkilerden sadece birinin kullanılmak istenmesi durumunda “250.000 Türk lirası” yerine “1.000.000 Türk lirası”, her iki yetkinin birlikte kullanılmak istenmesi durumunda ise “500.000 Türk lirası” yerine “2.000.000 Türk lirası” tutarında teminat mektubu ibraz edilmesi zorunlu kılınmıştır.

Aynı Tebliğin 10. maddesinin sekizinci fıkrasında yapılan değişiklik ile kara yolu ile hızlı kargo taşımacılığına konu eşyanın gümrük işlemlerini gerçekleştirecek gümrük müdürlüklerine arasına Adana, İskenderun, Kütahya ve Gaziantep Havalimanı Gümrük Müdürlükleri ilave edilmiştir.

Aynı Tebliğe, teminat mektubu yenilemeye dair geçici madde eklenmiş olup halihazırda operatör yetkisi bulunan hızlı kargo taşımacılığı yapan şirketlerin ibraz etmiş oldukları teminat mektubu tutarlarınının 29/9/2023 tarihine kadar yukarıda belirtilen tutarlara tamamlanmaması halinde söz konusu koşul sağlanıncaya kadar operatör yetkisi askıya alınacaktır.

Bu tebliğ yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

10. Belirli Elektronik Ev Eşyasının İthalatında Gözetim Uygulanmasına İlişkin Tebliğ yayımlandı.

29.03.2023 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanan Tebliğ ile 23.03.2023 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanan ve 22.04.2023 tarihinde yürürlüğe girecek olan 2023/7 sayılı İthalatta Gözetim Uygulanmasına İlişkin Tebliğ kapsamındaki eşya ile gözetim uygulamasına esas alınacak birim fiyatları gösterir tabloda değişiklikler yapılmıştır.

Değişiklik sonrasında, 2023/7 sayılı Tebliğ kapsamında gözetim uygulamasına tabi tutulacak eşya ile gözetim uygulamasına esas alınacak birim kıymetleri gösterir tabloya aşağıda yer verilmiştir.

Sıra no	GTİP	Eşyanın tanımı	Birim Gümrük kıymeti (ABD Doları/Kg)
1	7321.11.90.00.11	Gaz yakıtlı olanlar (Dağcı ocakları hariç)	75
2	8508.11.00.00.11	Gerilimi 110 Volt veya daha fazla olanlar (robot/akıllı süpürgeler hariç)	70
		Gerilimi 110 Volt veya daha fazla olanlar (Yalnız robot/akıllı süpürgeler)	200
3	8508.11.00.00.19	Diğerleri (Yalnız robot/akıllı süpürgeler)	200
4	8508.19.00.00.00	Diğerleri	50
5	8509.40.00.00.12	Mikserler	10
6	8509.40.00.00.14	Meyve ve sebze presleri	10
7	8509.40.00.00.15	Komple setler	15
8	8509.40.00.00.19	Diğerleri	15
9	8516.10.11.00.00	Anında su ısıtıcılar	10
10	8516.10.80.00.11	Daldırma tipi ısıtıcılar	10
11	8516.10.80.00.12	Su kaynatma kapları (kettle)	15
12	8516.10.80.00.19	Diğerleri	10
13	8516.29.91.00.11	Isıtılmalı hava perdeleri	100
14	8516.29.91.00.19	Diğerleri	30
15	8516.29.99.00.12	Kanal tipi ısıtıcı	40
16	8516.29.99.00.13	Diğer ısıtıcı ve sobalar	40
17	8516.31.00.00.11	Kurutma başlıkları	10
18	8516.31.00.00.19	Diğerleri	10
19	8516.40.00.00.11	Buharlı ütüler	35
20	8516.60.10.00.00	Ocaklar (en az bir fırını ve bir ısıtma levhası olanlar)	125
21	8516.60.50.00.00	Pişirme sacları, kaynatma halkaları ve ısıtma levhaları (Yalnız elektrikli set üstü ocaklar)	15
22	8516.60.70.00.00	Izgaralar ve kızartma cihazları	15
23	8516.60.90.00.11	Tost makinaları	15
24	8516.60.90.00.19	Diğerleri	30
25	8516.71.00.00.11	Sadece kahve yapmaya mahsus olanlar	50
26	8516.71.00.00.12	Sadece çay yapmaya mahsus olanlar	32
27	8516.72.00.00.00	Ekmek kızartma makinaları	10



Sosyal güvenlikte son gelişmeler

Mart ayında iş ve sosyal güvenlik alanında yaşanan gelişmeler şu şekilde olmuştur:

A. 7440 sayılı Yeniden Yapılandırılma Kanunu yürürlüğe girdi.

7440 sayılı "Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" 12/3/2023 tarihli Resmî Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiş bulunmaktadır.

1. Yapılandırmanın kapsamı

Sosyal Güvenlik Kurumu'na bağlı tahsil daireleri tarafından 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun kapsamında takip edilen ve 7440 sayılı Kanun'un yayım tarihine (12/03/2023) veya 7440 sayılı Kanun'un ilgili hükümlerinde belirtilen sürelerin sonuna kadar tahakkuk ettiği hâlde ödenmemiş olan;

- ▶ 2022 yılı Aralık ayı ve önceki aylara ilişkin sigorta primi, emeklilik keseneği ve kurum karşılığı, işsizlik sigortası primi, sosyal güvenlik destek primi ile bunlara bağlı gecikme cezası ve gecikme zammı alacakları,
- ▶ 2022 yılı Aralık ayı ve önceki aylara ilişkin isteğe bağlı sigorta primleri ve topluluk sigortası primi ile bunlara bağlı gecikme cezası ve gecikme zammı alacakları,
- ▶ 31/12/2022 tarihine kadar (bu tarih dâhil) bitirilmiş olan özel nitelikteki inşaatlar ile ihale konusu işlere ilişkin yapılan ön değerlendirme, araştırma veya tespit sonucunda bulunan eksik işçilik tutarı üzerinden hesaplanan sigorta primi ile bunlara bağlı gecikme cezası ve gecikme zammı alacakları,
- ▶ 31/12/2022 tarihine kadar (bu tarih dâhil) işlenen fiillere ilişkin olup ilgili kanunları uyarınca uygulanan idari para cezaları ile bunlara bağlı gecikme cezası ve gecikme zammı alacakları,
- ▶ İlgili kanunları gereğince takip edilen 2022 yılı Aralık ayı ve önceki aylara ilişkin damga vergisi, özel işlem vergisi ve eğitime katkı payı ile bunlara bağlı gecikme zammı alacakları yapılandırma kapsamındadır.

2. Kesinleşmiş Sosyal Güvenlik Kurumu alacakları

- 2.1.** 2022 yılı Aralık ayı ve önceki aylara ilişkin olup 12/03/2023 tarihinden önce tahakkuk ettiği hâlde bu 12/03/2023 tarihi itibarıyla ödenmemiş olan;
- a) 5510 sayılı Kanun'un 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının (a), (b) ve (c) bentleri kapsamındaki sigortalılık statülerinden kaynaklanan; sigorta primi, emeklilik keseneği ve kurum karşılığı, işsizlik sigortası primi, sosyal güvenlik destek primi,
 - b) Bu Kanuna göre yapılan başvuru tarihi itibarıyla ilgili mevzuatına göre ödenmesi imkânı ortadan kalkmamış isteğe bağlı sigorta primi ve topluluk sigortası primi,
 - c) Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından ilgili kanunları gereğince takip edilen damga vergisi, özel işlem vergisi ve eğitime katkı payı, asılları ile bu alacaklara ödeme sürelerinin bittiği tarihlerden bu Kanunun yayımı tarihine kadar geçen süre için Yİ-ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak tutarın, bu Kanunda belirtilen süre ve şekilde ödenmesi hâlinde, bu alacaklara uygulanan gecikme cezası ve gecikme zammı gibi fer'i alacakların tamamının tahsilinden vazgeçilecektir.

2.2. 31/12/2022 tarihine kadar (bu tarih dâhil) bitirilmiş **özel nitelikteki inşaatlar ile ihale konusu** işlere ilişkin olup 12/03/2023 (bu Kanunun yayımı) tarihinden önce tebliğ edildiği hâlde bu Kanunun yayımı tarihi itibarıyla ödenmemiş olan;

özel nitelikteki inşaatlar ile ihale konusu işlere ilişkin yapılan ön değerlendirme, araştırma veya tespitler sonucunda bulunan eksik işçilik tutarı üzerinden hesaplanan sigorta primi asılları ile bu alacaklara gecikme cezası ve gecikme zammı hesaplanan sürenin başlangıç tarihinden bu Kanunun yayımı tarihine kadar geçen süre için Yİ-ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak tutarın, bu Kanunda belirtilen süre ve şekilde ödenmesi hâlinde, bu alacaklara uygulanan gecikme cezası ve gecikme zammı gibi fer'i alacakların tamamının tahsilinden vazgeçilecektir.

2.3. 31/12/2022 tarihinden önce (bu tarih dâhil) işlenen fiillere ilişkin olup bu Kanunun yayımı tarihinden önce kesinleştiği hâlde bu Kanunun yayımı tarihi itibarıyla ödenmemiş olan idari para cezası asıllarının %50'si ile bu tutara ödeme sürelerinin bittiği tarihlerden bu Kanunun yayımı tarihine kadar geçen süre için Yİ-ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak tutarın, bu Kanunda belirtilen süre ve şekilde ödenmesi hâlinde, idari para cezası asıllarının kalan %50'si ile idari para cezasına uygulanan gecikme cezası ve gecikme zammı gibi fer'i alacaklarının tamamının tahsilinden vazgeçilecektir.

2.4. Kesinleşmiş Sosyal Güvenlik Kurumu alacakları kapsamına giren alacakların; asıllarının 12/03/2023 tarihinden önce ödenmiş olmasına rağmen, fer'ilerinin 12/03/2023 tarihi itibarıyla ödenmemiş olduğu durumlarda, aslı ödenmiş fer'i alacağın %40'ünün Kanun'da belirtilen süre ve şekilde ödenmesi hâlinde, kalan %60'ünün tahsilinden vazgeçilecektir.

2.5. 5510 sayılı Kanun'un 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi kapsamındaki sigortalılar ile ek 5'inci (tarım veya orman işlerinde hizmet akdiyle süresiz olarak çalışanlar) ve ek 6'nı (Bazı kısmi süreli çalışanların sigortalılıkları) maddeleri kapsamında sigortalı olanların, kesinleşmiş SGK borçlarını yapılandırılmaları hâlinde, yapılandırılan borç haricinde altmış günden fazla prim ve prime ilişkin borçlarının bulunmaması veya altmış günden fazla prim ve prime ilişkin borçları bulunmakla birlikte bu borçlarını ilgili kanunlara göre taksitlendirmiş veya yapılandırmış olup ödeme yükümlülüklerini de yerine getiriyor olmaları ve bu maddeye göre yapılandırılan borçlarının ilk taksitini ödemeleri kaydıyla genel sağlık sigortasından yararlanmaya başlatılacaktır.

2.6. 5510/60 1-(g) genel sağlık sigortası kapsamı dışında ancak başka bir ülkede sağlık sigortasından yararlanma hakkı bulunmayan sigortalılardan genel sağlık sigortası tescili yapılmış olup da gelir testine hiç başvurmayanlardan 12/03/2023 tarihinden 31/07/2023 tarihine kadar gelir testine başvuran kişilerin genel sağlık sigortası primleri,

gelir testi sonucuna göre ilk tescil başlangıç tarihinden itibaren tahakkuk ettirilecektir.

2.7. 2022 yılı Aralık ayı ve önceki aylara ilişkin olup 12/03/2023 tarihinden önce 5510 1-(g) bendi kapsamında tahakkuk ettiği hâlde ödenmemiş olan prim borçlarının 31/8/2023 tarihine kadar ödenmesi hâlinde gecikme cezası ve gecikme zammı gibi fer'i alacakların tamamının tahsilinden vazgeçilecektir.

3. Ön değerlendirme, araştırma veya tespit aşamasında olan eksik işçilik prim tutarları ile kesinleşmemiş idari para cezaları

31/12/2022 tarihine kadar (bu tarih dâhil) bitirilmiş özel nitelikteki inşaatlar ile ihale konusu işlere ilişkin olup, Kanun hükümlerinden yararlanmak için başvurulduğu hâlde, 31/05/2023 tarihine kadar (bu tarih dâhil) işverene tebliğ edilmiş olan ön değerlendirme, araştırma veya tespit sonucunda bulunan eksik işçilik tutarı üzerinden hesaplanan sigorta primi asılları ile bu alacaklara ilişkin gecikme cezası ve gecikme zammı hesaplanan sürenin başlangıç tarihinden 12/03/2023 tarihine kadar geçen süre için Yİ-ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak tutarın, Kanun'da belirtilen süre ve şekilde ödenmesi hâlinde, bu alacaklara uygulanan gecikme cezası ve gecikme zammı gibi fer'i alacakların tamamının tahsilinden vazgeçilecektir.

- 31/12/2022 tarihinden önce (bu tarih dâhil) işlenen fiillere ilişkin olup 31/05/2023 tarihine kadar (bu tarih dâhil) tebliğ edildiği hâlde yine bu tarihe kadar ödenmemiş olan idari para cezası asıllarının %50'si ile bu tutara ödeme sürelerinin bittiği tarihlerden 12/03/2023 tarihine kadar geçen süre için Yİ-ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak tutarın, Kanun'da belirtilen süre ve şekilde ödenmesi hâlinde, idari para cezası asıllarının kalan %50'si ile idari para cezasına uygulanan gecikme cezası ve gecikme zammı gibi fer'i alacakların tamamının tahsilinden vazgeçilecektir.

- **31/05/2023 (bu tarih dahil) tarihine kadar başvuruda bulunmak kaydıyla** yukarıda belirtilen kapsamdaki SGK alacakları ile SGK tarafından fazla-yersiz olarak ödenen alacaklar ile 4/1-b/d kapsamındaki alacaklardan **30/6/2023(dahil) tarihine kadar tahakkuk edenler** de bu kanuna göre yapılandırılır

- Yapılandırma hükümlerinden yararlanmak isteyen borçluların, bu maddelerde belirtilen şartların yanı sıra dava açmaması, açılmış davalardan vazgeçmeleri ve kanun yollarına başvurmamaları şarttır.

4. Başvuru süresi, yeri, şekli ve taksit ödeme süreleri

4.1. Yapılandırmadan yararlanmak için borçluların kapsama giren Kurum alacaklarını yapılandırabilmeleri için son başvuru tarihi (Cumhurbaşkanınca uzatılmadığı müddetçe 31/5/2023 tarihi esas alınacaktır.) mesai bitimine kadar ilgili üniteye/birime şahsen, posta yoluyla, e-Devlet üzerinden veya son başvuru tarihi saat 23.59'a kadar e-Sigorta yoluyla başvuruda bulunmaları gerekmektedir.

- 4.2.** 5510 sayılı Kanun'un 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamında çalıştırılan sigortalılardan kaynaklanan sigorta primi, işsizlik sigortası primi, sosyal güvenlik destek primi, idari para cezası, damga vergisi, özel işlem vergisi, eğitime katkı payı ve eksik işçilikten kaynaklanan prim borçları için örneği Ek:1/a'da yer alan başvuru formu doldurulmak suretiyle e-Bildirge şifresi aktif olanlar tarafından e-Sigorta kanalıyla ya da posta yoluyla işyerinin bağlı bulunduğu sosyal güvenlik il müdürlüğüne/sosyal güvenlik merkezine,
- 4.3.** 5510 sayılı Kanun'un 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi kapsamındaki sigortalılık statüsünden kaynaklanan prim borçları için e-Devlet üzerinden veya örneği Ek:1/b'de yer alan başvuru formunun doldurulması suretiyle elden ya da posta yoluyla herhangi bir sosyal güvenlik il müdürlüğüne/sosyal güvenlik merkezine,
- 4.4.** 5510 sayılı Kanun'un ek 5 ve ek 6'nıncı maddeleri kapsamındaki sigortalılar, yurt dışı topluluk sigortalıları (5510 SK 5. md (g) bendi) ve kısmi süreli çalışanlardan ay içerisinde eksik kalan günlerini isteğe bağlı olarak ödeyen sigortalılar için e-Devlet üzerinden veya örneği Ek:1/f'de yer alan başvuru formu doldurulmak suretiyle elden veya posta yoluyla sigortalı dosyalarının bulunduğu Sosyal Güvenlik İl Müdürlüğüne/sosyal güvenlik merkezine,
- 4.5.** 4/(a) isteğe bağlı sigortalılar (506 SK mülga 85. md), 4 (a) topluluk sigortalıları (avukat/noter-506/ mülga 86. md.) ile 2925 sayılı Kanuna tabi tarım sigortalıları için örneği Ek:1/f'de yer alan başvuru formu doldurulmak suretiyle elden veya posta yoluyla sigortalı dosyalarının bulunduğu sosyal güvenlik il müdürlüğüne/sosyal güvenlik merkezine,
- 4.6.** 5510 sayılı Kanun'un ek 9'uncu maddesi kapsamında ev hizmetlerinde 10 günden fazla sigortalı çalıştıran işverenlere ilişkin prim alacakları için örneği Ek:1/g'de yer alan başvuru formu doldurulmak suretiyle elden veya posta yoluyla işveren dosyasının bulunduğu sosyal güvenlik il müdürlüğüne/sosyal güvenlik merkezine yapılması gerekmektedir.
- 4.7.** e-Sigorta kanalıyla yapılacak başvurularda, başvuru girişinin yapılması sırasında işverence yapılan işlemin mutlak surette onaylanması gerekmektedir.
- 4.8.** 06/02/2023 tarihinde meydana gelen deprem felaketi nedeniyle mücbir sebep hali ilan edilen Adana, Adıyaman, Diyarbakır, Elazığ, Gaziantep, Hatay, Kahramanmaraş, Kilis, Malatya, Osmaniye, Sivas Gürün İlçesi ve Şanlıurfa illerindeki yerler için son başvuru tarihi 31/10/2023, ilk taksit son ödeme tarihi ise 30/11/2023 olacaktır. Diğer taksitler ise 30/11/2023 tarihini takip eden aylarda birer aylık şekilde devam edecektir.
- Kanun hükümlerine göre hesaplanan tutarlar peşin veya taksitler hâlinde ödenebilir.
 - 7440 sayılı Kanuna göre yeniden yapılandırılan alacakların bankalar kanalıyla ödenmesi mümkün olduğu gibi, kredi kartı veya banka kartı ile ödenmesi de mümkün bulunmaktadır.
- Hesaplanan tutarların tamamının ilk taksit ödeme süresi içinde peşin olarak ödenmesi hâlinde katsayı uygulanmaz ve Fer'i alacaklar yerine Yİ-ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak tutarların %90'ının tahsilinden vazgeçilir.
- 4.9.** 31/12/2022 tarihinden (bu tarih dâhil) önce verilen idari para cezalarından %25 indirim yapılır.
- 4.10.** Yapılandırma sonucu ödenecek alacağın sadece fer'i alaktan ibaret olması hâlinde fer'i alacak yerine Yİ-ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak tutardan %50 indirim yapılır.
- 4.11.** Hesaplanan tutarların taksitle ödenmek istenmesi hâlinde, borçluların başvuru sırasında 12, 18, 24, 36 ve 48 eşit taksitte ödeme seçeneklerinden birini tercih etmeleri şart olup tercih edilen taksit süresinden daha uzun bir sürede ödeme yapılamamaktadır.
- 4.12.** Borçlarını taksitler halinde ödemek isteyen borçluların, başvuru formunda taksit sayısı olarak bu taksit sürelerinden birini seçmeleri gerekmektedir. Başvuru formunda borcun ne şekilde ödeneceği beyan edilmemişse, borcun azami taksit süresi içinde ödeneceği kabul edilerek işlem yapılacaktır.
- 4.13.** Hesaplanan tutarların taksitle yapılacak ödemelerinde ilgili maddelere göre belirlenen tutar;
- 12 eşit taksit için (1,09),
18 eşit taksit için (1,135),
24 eşit taksit için (1,18),
36 eşit taksit için (1,27),
48 eşit taksit için (1,36),
- katsayısı ile çarpılır ve bulunan tutar taksit sayısına bölünmek suretiyle aylık dönemler hâlinde ödenecek taksit tutarı hesaplanır. Kanun hükümlerinden yararlanmak üzere başvuruda bulunan borçlulara tercih ettikleri taksit süresine uygun ödeme planı verilir.
- 4.14.** Yapılandırma kapsamında ödenmesi gereken birinci ve ikinci taksitlerin ödeme sürelerinde ve tam ödenmesi koşuluyla, kalan taksitlerden; bir takvim yılında üç veya daha az taksitin, süresinde ödenmemesi veya eksik ödenmesi hâlinde, ödenmeyen veya eksik ödenen taksit tutarlarının son taksiti izleyen ayın sonuna kadar hesaplanacak geç ödeme zammı ile birlikte ödenmesi şartıyla yapılandırma hükümlerinden yararlanılır.
- 4.15.** Birinci ve ikinci taksitlerin ödeme sürelerinde tam ödenmemesi ya da süresinde ödenmeyen veya eksik ödenen diğer taksitlerin belirtilen şekilde de ödenmemesi veya bir takvim yılında üçten fazla taksitin süresinde ödenmemesi veya eksik ödenmesi hâlinde yapılandırma hükümlerinden yararlanma hakkı kaybedilir.
- 4.16.** Peşin veya taksitli ödeme seçeneğinin tercih edilmesi ve ilk taksit ödeme süresi içinde ödenmesi gereken tutarların ödenmemesi veya eksik ödenmesi hâlinde, hesaplanan

tutarların tamamının ilk taksiti izleyen ayın sonuna kadar geç ödeme zammı ile birlikte ödenmesi şartıyla katsayı uygulanmaksızın yapılandırılmadan yararlanılır.

4.17. Ödenecek taksit tutarının %10'unu aşmamak şartıyla 20 Türk lirasına (bu tutar dâhil) kadar yapılmış eksik ödemeler için Kanun hükümleri ihlal edilmiş sayılmaz.

4.18. Cumhurbaşkanı, Kanun'da öngörülen başvuru ve ilk taksit ödeme sürelerini 1 aya kadar uzatmaya yetkilidir.

4.19. Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca mücbir sebep hâli ilan edilen yerlerdeki dairelere (alacaklı idarelere) mücbir sebep hâlinin vukuu tarihinden itibaren ödenmesi gereken taksitler; mücbir sebep hâlinin sona erdiği tarihi takip eden aydan başlamak üzere aylık dönemler hâlinde ödenir.

4.20. Spor Genel Müdürlüğü, Türkiye Futbol Federasyonu veya özerk spor federasyonlarınca tescil edilmiş olduklarını belgeleyen spor kulüpleri, amatör veya profesyonel oldukları üzerinde durulmaksızın kapsama giren borçlarının yeniden yapılandırılması amacıyla yüz yirmi taksite kadar tercihte bulunabileceklerdir.

5. İdari para cezalarının yapılandırılmasına ilişkin usul ve esaslar

İdari para cezalarının yeniden yapılandırma kapsamına dahil edilebilmesi için; işlenen fiilin 31/12/2022 tarihi veya öncesine ait bir tarih olması ve idari para cezasının en geç Kanun'un yayım tarihi olan 12/03/2023 tarihinden önce kesinleşmiş olması gerekmektedir.

7440 sayılı Kanun uyarınca 31/12/2022 tarihinden önce (bu tarih dâhil) işlenen fiillere ilişkin olup Kanun'un 9'uncu maddenin birinci fıkrasının (a) bendinde belirtilen başvuru tarihine kadar tebliğ edildiği halde yine bu tarihe kadar ödenmemiş bulunan ve Sosyal Güvenlik Kurumu'nca takip edilen idari para cezası asılları da yeniden yapılandırma kapsamına dâhil edilecektir.

Aynı şekilde 31/12/2022 tarihi (bu tarih dahil) işlenen fiillere ilişkin olup son başvuru tarihine kadar başvuran borçlulara ilk taksit ödeme süresinin sonuna kadar tebliğ edilen idari para cezası asılları da yeniden yapılandırma kapsamına alınacaktır. Dolayısıyla, idari para cezalarının yeniden yapılandırma kapsamına dahil edilebilmesi için; işlenen fiilin 31/12/2022 tarihi veya öncesine ait bir tarih olması ve idari para cezasının en geç ilk taksit son ödeme tarihinden önce tebliğ edilmiş olması gerekecektir. Bu bakımdan, 31/12/2022 tarihinden önce (bu tarih dâhil) işlenen fiillere ilişkin olup 24/2/2023 (bu tarih dâhil) ile 11/6/2023 (bu tarih dahil) tarihleri arasında tebliğ edilen idari para cezaları yapılandırma kapsamına dahil olacaktır. İlk taksit son ödeme tarihine kadar tebliğ edilen idari para cezaları, işverenlerce/ilgiliilerce bu cezalara itiraz edilmeyeceğine dair yazılı beyanda bulunmaları şartıyla kesinleşmiş gibi kabul edilerek yapılandırma kapsamına dahil edilecektir.

Not: Borcu olsun olmasın (oluşabilecek muhtemel riskler için) tüm işverenlerin SGK'ya yapılandırmadan faydalanma isteğine ilişkin dilekçe vermeleri tavsiye edilir.

B. EYT kapsamındaki kıdem tazminatı ödemeleri için KGF destekli kredi başvuruları başladı

EYT kapsamında emekli olacak çalışanlarının kıdem tazminatını ödeyecek KOBİ ve KOBİ dışı firmaların finansman ihtiyacının karşılanması amacıyla KGF tarafından devreye alınan Hazine destekli EYT Destek Paketi'ne başvurular başladı.

KGF EYT Destek Paketi'nin detayları şu şekildedir:

- ▶ EYT Destek Paketi başvuruları kamu ve özel bankalara yapılabilecektir.
- ▶ KGF tarafından devreye alınan Hazine destekli EYT Destek Paketi ile 7438 sayılı Kanun çerçevesinde çalışanlarına emeklilik nedeniyle kıdem tazminatı ödeyecek KOBİ ve KOBİ dışı firmaların kıdem tazminatından kaynaklanan finansman ihtiyacının karşılanması amaçlanıyor.
- ▶ Paket kapsamında KOBİ'ler için 13,3 milyon lira, KOBİ dışı firmalar için 28,5 milyon liraya kadar kredi imkânı sağlanacak.
- ▶ Kefalet oranı KOBİ'ler için yüzde 75, KOBİ dışı firmalar için ise yüzde 70 olarak belirlenirken, azami 6 ay ödemesiz dönem dahil 36 ay vadeyle kullandırım yapılacaktır.
- ▶ EYT Destek Paketi kapsamında kullanılacak kredinin faiz/kâr payı oranı 24 aya kadar vadeli kredilerde TLREF artı 200 baz puan olarak uygulanacak.
- ▶ Paket kapsamında 24 ay üzeri vadeli kredilerde faiz/kâr payı oranı TLREF artı 300 baz puan olacak. Söz konusu faiz oranları 1-10 çalışanın kıdem tazminatı ödemesinde kullanılacak krediler için geçerli olacak.
- ▶ Bu çalışan sayısını aşan kullandırmalar için ise faiz/kâr payı oranı banka tarafından belirlenecek.
- ▶ Söz konusu ödemeler kredi veren tarafından doğrudan 7438 sayılı Kanun kapsamında emekli olacak çalışanların hesabına yatırılacak.

C. Asgari ücret desteğine ilişkin SGK sistemi açıldı

2023 Ocak-Haziran dönemini kapsayan asgari ücret desteklerine ilişkin Genelge Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığı tarafından 07.03.2023 tarihli ve 2023/12 sayılı "Asgari Ücret Desteği" Genelgesi ile duyurulmuş idi.

Uygulamaya ilişkin olarak, 2023 Ocak-Haziran dönemini kapsayan asgari ücret desteklerine ilişkin tutarlar Mart sonu itibarıyla SGK İşveren Sistemi Üzerinden 6661 Asgari Ücret Destek menüsünde görülmektedir.

İşverenler mevcut e-Bildirge şifreleri ile SGK "İşveren Sistemindeki "Müfredat Kartı" ekranından "6661 Asgari Destek" sekmesine girerek cari olarak Ocak 2023 dönemi asgari ücret destek tutarlarını görüntüleyebilirler. Sisteme yansıyan Ocak 2023 dönemi asgari ücret desteği işverenlerin sigorta prim borcundan otomatik olarak düşülerek banka ödeme ekranına yansıtılacaktır. Ayrıca bir işlem yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

D. Aynı ve nakdi olarak gerçekleştirilen deprem yardımlarına ilişkin SGK Genelgesi

12/03/2023 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 7440 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 10'uncu maddesinin yirmi birinci fıkrasının (a) bendinde;

"21) 6/2/2023 tarihinde Kahramanmaraş ilinde meydana gelen depremler nedeniyle Hazine ve Maliye Bakanlığınca 213 sayılı Kanun'un 15'inci maddesi kapsamında mücbir sebep hali ilan edilen yerlerde;

a) Depremden, kendisi, eşi, çocuğu veya anne ve babası etkilenen hizmet erbabına, işverenler tarafından 6/2/2023 ile 31/7/2023 tarihleri arasında (bu tarihler dâhil) mevcut ücret, prim, ikramiye gibi ödemelerine ilave olarak yapılan aynı yardımlar ile toplam tutarı 50.000 Türk lirasını geçmeyen nakdi yardımlar 5510 sayılı Kanuna göre prime esas kazanca dâhil edilmez, ..." hükmü yer almaktadır.

Söz konusu hükmün uygulanmasına ilişkin SGK tarafından 22/03/2023 tarih ve 2023/15 sayılı Genelge yayımlanmıştır.

Özetle;

7440 sayılı Kanun'un 10'uncu maddesinin yirmi birinci fıkrasının (a) bendi kapsamında yapılan nakdi yardımların prime esas kazançtan istisna tutulabilmesi için;

- 06/2/2023 ile 31/07/2023 tarihleri arasında (bu tarihler dâhil) yapılması,
- Sigortalının kendisi, eşi, çocuğu veya anne ve babasının depremden etkilenmiş olması,
- 06/2/2023 ile 31/07/2023 tarihleri arasında yapılan nakdi yardım tutarının toplamda 50.000 Türk lirasını aşmaması,
- Sigortalının mevcut prime esas kazancına ilave olarak yapılması,

şartlarının birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir.

E. Türkiye Hollanda Sosyal Güvenlik Sözleşmesinin uygulanması

Türkiye Cumhuriyeti ile Hollanda Krallığı Arasında Sosyal Güvenlik Sözleşmesi, 5/4/1966 tarihinde imzalanarak 1/2/1968 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Sözleşmenin uygulanmasına ilişkin 2020/26 sayılı genelge yayımlanmış idi. Bu defa uygulamada yaşanan tereddütlerin giderilmesini teminen SGK tarafından 08/03/2023 tarih ve 66406603 sayılı Genel Yazı yayımlanmıştır.

Özetle;

1. Hollanda karar tebliğleri

- 30.03.2022 tarihli ve 42949135 sayılı Genel Yazı ile 1 Nisan 2022 tarihinden itibaren Ülkemizde ikamet eden ve Hollanda yetkili kurumunca aylık bağlanan veya aylık talepleri reddedilen sigortalılara yapılacak karar tebliğine ilişkin sürecin,

- Hollanda irtibat kurumları Sociale Verzekeringsbank (SVB) ve İşçi Sigortaları Kurumu (UWV) tarafından doğrudan sigortalının ikamet ettiği SGİM/SGM'ne gönderilmesi ve gönderilen kararların sigortalıya tebliğinin yapılmasına müteakip söz konusu tebliğin yapıldığına dair bildirim SGİM/SGM'lerince Ankara'da bulunan Hollanda Sosyal Ataşeliğine gönderilecektir.

2. Hollanda kurumları ile yapılacak yazışmalar

22.10.2020 tarihli ve 2020/11 sayılı Duyuru ile Türkiye Hollanda Sosyal Güvenlik Sözleşmesine göre sigortalılar ve hak sahipleri ile ilgili olarak yapılan yazışmaların Hollanda sigorta kurumları adına Hollanda Büyükelçiliği bünyesinde bulunan Sosyal İşler Ataşeliği üzerinden gerçekleştirileceği ve bu yazışmalarda iki dilde hazırlanmış ve Kurumumuz intranet sayfasının "kurumsal/dokümanlar/yurt dışı/yurt dışı form ve yazışmalar" başlığı altında yer alan örnek yazıların kullanılacağı ve ayrıca yazışmalarda dikkat edilmesi gereken hususlarda SGK birimleri bilgilendirilmiştir.

3. Sözleşmenin 23'üncü maddesinin uygulanması

09.07.2020 tarihli ve 2020/26 sayılı Türkiye/Hollanda Sosyal Güvenlik Sözleşmesi konulu Genelgenin "3.3. Sözleşmenin 23'üncü Maddesinin Uygulanması" başlığı altında; Sözleşmenin 23'üncü maddesinin birinci fıkrasının (d) bendine göre, akit taraflardan sadece birisinin kendi mevzuatına göre müstakil aylık bağladıktan sonra diğer akit taraf mevzuatına göre de aylık bağlanması halinde bunun Sözleşme aylığına dönüştüreceği belirtilmiştir.

Buna göre, borçlanılan yurt dışı sürelerine istinaden bağlanan aylıklar hariç olmak üzere;

- Sadece Ülkemiz hizmetleri ile aylık bağlanan sigortalılar veya hak sahiplerine Hollanda yetkili kurumunca aylık bağlandığına dair bildirim Kurumumuza ulaştığında, söz konusu karar tebliğini gerçekleştirecek SGİM/SGM'ce sigortalının Kurumumuzdan aylık alıp almadığı sorgulanacağı,
- Aylık aldığının tespit edilmesi halinde bağlanmış olan bu aylık Sözleşmeye göre Hollanda'nın aylık bağladığı tarihi takip eden ödeme döneminden itibaren kısmı aylığa dönüştürüleceği,
- Söz konusu aylık dönüştürme işlemi tahsis dosyasının bulunduğu SGİM/SGM'ce yapılacağı, karar tebliği yapılan SGİM/SGM ile tahsis dosyasının bulunduğu SGİM/SGM'nin farklı olması halinde kısmi aylığa dönüştürülme işleminin gerçekleştirilebilmesini teminen Hollanda kararı bu Genel Yazının 1'inci maddesinin (e) bendinde açıklandığı şekilde ilgili SGİM/SGM'ye gönderileceği belirtilmiştir.

4. TH 205 formüleri

- Hollanda'daki çalışma sürelerini kanıtlamak üzere borçlanmaya esas Hizmet Belgesi düzenlenmesi için Bakanlığın Hollanda'daki dış temsilciliklerine başvuran vatandaşların elinde mevcut olan ve ibraz ettiği belgelere istinaden mümkünse hizmet belgesi Çalışma Bakanlığı dış temsilciliklerince düzenleneceği,

mümkün değilse,

- ▶ Hollanda'daki Bakanlık dış temsilciliklerimiz tarafından Hollanda İşçi Sigortaları Kurumu'ndan (UWV) TH 205 sayılı formüler talep edileceği,
- ▶ Buna istinaden, Hollanda'da geçen sürelerini borçlanabilmek için hizmet belgesi düzenlenmesi talebinde bulunan vatandaşlarımızın Hollanda İşçi Sigortaları Kurumu'na (UWV) değil,
- ▶ Bakanlığımızın Hollanda'daki yurt dışı temsilciliklerine yönlendirilmesi gerektiği,
- ▶ Ancak, 01.08.2019 tarihinden önce borçlanma talebinde bulunanlar ile borçlandıkları sürelere istinaden aylık talebinde bulunacak olanların Hollanda'daki sigortalılık süreleri Hollanda İşçi Sigortaları Kurumu'ndan (UWV) Kurumumuz aracılığıyla istenmeye devam edileceği,

belirtilmiştir.



**22.12.2022 tarihli ve 62030549-125[6-2021/1]-1521009 sayılı
özelge (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı)**

Konu: Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde yürütülen projenin şirketin fabrika binasında seri üretiminin yapılması durumunda elde edilen kazanç dolayısıyla istisna hükmünden yararlanılıp yararlanılmayacağı

Özet: İlgide kayıtlı özelge talep formunda; şirketin merkez adresinde asansör kontrol ünitesi, asansör kumanda kartları ve sistemleri üretimi faaliyetinde bulunulduğu, ayrıca ... tarihinden itibaren Teknoloji Geliştirme Bölgesinde bulunan şubesinde Ar-Ge faaliyetlerinin yürütüldüğü ve şubede Ar-Ge faaliyetleri kapsamında geliştirilen "EN81-20 uyumlu tümeşik asansör kontrol cihazı" isimli projenin tamamlandığı belirtilerek bu proje kapsamında söz konusu cihazın şirketin merkezinde bulunan fabrikasında farklı bir aksan ya da ürüne eklenmeksizin tek bir ürün olarak seri üretime tabi tutularak pazarlanmasından elde edilen kazançların kurumlar vergisinden istisna olup olmadığı hususunda Başkanlık görüşü talep edildiği anlaşılmaktadır.

4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nun " Tanımlar " başlıklı 3'üncü maddesinde;

" ...

c) Araştırma ve Geliştirme (AR-GE): Araştırma ve geliştirme, kültür, insan ve toplumun bilgisinden oluşan bilgi dağarcığının artırılması ve bunun yazılım dahil yeni süreç, sistem ve uygulamalar tasarlamak üzere kullanılması için sistematik bir temelde yürütülen yaratıcı çalışmaları,

D)Yazılım: Bir bilgisayar, iletişim cihazı veya bilgi teknolojilerine dayalı bir diğer cihazın çalışmasını ve kendisine verilen verilerle ilgili gereken işlemleri yapmasını sağlayan komutlar dizisinin veya programların ve bunların kod listesini, işletim ve kullanım kılavuzlarını da içeren belgelerin, belli bir sistematik içinde, tasarlama, geliştirme şeklindeki ürün ve hizmetlerin tümü ile bu ürün ya da mal ve hizmetlerin lisanslama, kiralama ve tüm hakları ile devretme gibi teslim şekillerinin tümünü, ... " hükümlerine yer verilmiştir.

Aynı Kanun'un geçici 2'nci maddesinin birinci fıkrasında, " Yönetici şirketlerin bu Kanun uygulaması kapsamında elde ettikleri kazançlar ile bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu Bölgedeki yazılım, tasarım ve AR-GE faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları 31/12/2028 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır. " hükmü yer almaktadır.

Söz konusu madde hükmünden yararlanılabilmesi için;

- Bu Kanunda tanımlanan teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösterilmesi,
- Kazancın münhasıran bu bölgedeki yazılım, tasarım ve Ar-Ge'ye dayalı üretim faaliyetlerinden elde edilen kazançlardan olması,
- Bölge içi ve dışı faaliyetlerden elde edilen kazanç ayrımının yapılması gerekmektedir.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin " 5.12.2. Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nda yer alan istisna" başlıklı kısmının "5.12.2.2. Yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde edilen kazançlarda kurumlar vergisi istisnasının kapsamı " başlıklı bölümünde; "...

Bölgede faaliyette bulunan mükelleflerin bölge dışında gerçekleştirdikleri faaliyetlerinden elde ettiği kazançlar, yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde edilmiş olsa dahi istisnadan yararlanamaz. Öte yandan, teknoloji geliştirme bölgelerinde yazılım ve Ar-Ge faaliyetinde bulunan şirketlerin, bu faaliyetler sonucu buldukları ürünleri kendilerinin seri üretime tabi tutarak pazarlamaları halinde, bu ürünlerin pazarlanmasından elde edilen kazançların lisans, patent gibi gayrimaddi haklara isabet eden kısmı, transfer fiyatlandırması esaslarına göre ayrıştırılmak suretiyle istisnadan yararlanabilecektir. Ancak, lisans, patent gibi gayrimaddi haklara bağlanmamış olmakla birlikte uyarılama, yerleştirme, geliştirme, revizyon, ek yazılım gibi faaliyetlerden elde edilen kazançların istisna kapsamında değerlendirileceği tabiidir. Ayrıca, teknoloji geliştirme bölgelerinde tasarım faaliyetleri sonucu buldukları ürünleri kendileri seri üretime tabi tutarak pazarlayan mükellefler, bu ürünlerin pazarlanmasından elde edilen kazançlarının tasarıma isabet eden kısmını, transfer fiyatlandırması esaslarına göre ayrıştırmak suretiyle istisnadan yararlanabilecektir. Üretim ve pazarlama organizasyonu nedeniyle doğan kazancın diğer kısmı ise istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir... " açıklamalarına yer verilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, şirketin teknoloji geliştirme bölgesinde yukarıda yer alan esaslar doğrultusunda yürüttüğü yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyetleri dolayısıyla elde edeceği kazançlar 31/12/2028 tarihine kadar kurumlar vergisinden istisna olacaktır. Ancak, teknoloji geliştirme bölgesi dışında gerçekleştirilen faaliyetlerden elde edilen kazançlar, yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde edilmiş olsa dahi istisnadan yararlanılamayacağından, teknoloji geliştirme bölgesi dışında yapılan üretim dolayısıyla kurumlar vergisi istisnasından yararlanılması mümkün bulunmamaktadır.

22.02.2023 tarihli ve 38418978-120[42-2021/]-92810 sayılı özelge (Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı)

Konu: Yıllara sari inşaat ve onarma işleri kapsamında ödenen hakediş bedellerinin 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 42'nci maddesi hükmü gereğince işin bittiği yıl gelir hesaplarına aktarılması nedeniyle bu bedellerin işin bittiği tarihe kadar bilançonun kısa vadeli yabancı kaynaklar grubunda yer alan "35-Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri" kalemi altında takip edildiği ve hakediş ödemelerinin fiilen kısa vadeli yabancı kaynak olmadığı belirtilerek, söz konusu ödemelere ait tutarların kısa vadeli yabancı kaynak toplamından düşülmek suretiyle finansman gider kısıtlaması hesaplanabilmesinin uygun olup olmayacağı hususunda Başkanlık görüşü talep edildiği anlaşılmaktadır.

Özet: 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun; 42'nci maddesinin birinci fıkrasında, "Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır) ve onarma işlerinde kar veya zararın işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamının o yılın geliri sayılarak, mezkur yıl beyannamesinde gösterilir.", 44'üncü maddesinde, "İnşaat ve onarma işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarihin; diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarihin bitim tarihi olarak kabul edilir. Bitim tarihinden sonra bu işlerle ilgili olarak yapılan giderler ve her ne nam ile olursa olsun elde edilen hasılat, bu

giderlerin yapıldığı veya hasılatın elde edildiği yılın kar veya zararının tespitinde dikkate alınır." hükümlerine yer verilmiştir.

Diğer taraftan, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11'inci maddesinin birinci fıkrasına eklenen (i) bendiyle "Kredi kuruluşları, finansal kuruluşlar, finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketleri dışında, kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısma münhasır olmak üzere, yatırımın maliyetine eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'unu aşmamak üzere Cumhurbaşkanı'nca kararlaştırılan kısmı" kanunen kabul edilmeyen gider olarak kabul edilmiştir.

Cumhurbaşkanı bu yetkisini, 4/2/2021 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 3/2/2021 tarihli ve 3490 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı'yla kullanarak 1/1/2021 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi kazançlarına uygulanmak üzere söz konusu gider ve maliyet unsurlarının %10'unun kurum kazancının tespitinde indiriminin kabul edilmeyeceği düzenlenmiştir.

Söz konusu uygulamaya ilişkin ayrıntılı açıklamaların yer aldığı 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin "11.13. Finansman gider kısıtlaması" başlıklı bölümünde; "6322 sayılı Kanun'un 37'nci maddesiyle 1/1/2013 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere 5520 sayılı Kanun'un 11'inci maddesinin birinci fıkrasına eklenen (i) bendiyle; kredi kuruluşları, finansal kuruluşlar, finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketleri dışında, kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısma münhasır olmak üzere, yatırımın maliyetine eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'unu aşmamak üzere Cumhurbaşkanı'nca kararlaştırılan kısmı kanunen kabul edilmeyen gider (KKEG) olarak kabul edilmiştir.

Cumhurbaşkanı bu yetkisini 4/2/2021 tarihli ve 31385 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 3/2/2021 tarihli ve 3490 sayılı Cumhurbaşkanı Kararıyla kullanmış olup bu Kararda 1/1/2021 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi kazançlarına uygulanmak üzere söz konusu gider ve maliyet unsurlarının %10'unun kurum kazancının tespitinde indiriminin kabul edilmeyeceği düzenlenmiştir.

Dolayısıyla, yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşmış olan kurumlar vergisi mükelleflerinin, aşan kısım sınırlı olmak üzere, yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'luk kısmı, kurum kazancının tespitinde KKEG olarak dikkate alınacaktır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 42'nci maddesi hükmüne göre birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde kâr veya zarar işin bittiği yıl kesin olarak tespit edilmekte ve kazancın tamamı o yılın geliri sayılarak vergilendirilmektedir. Bu işlerle uğraşanların kullandıkları yabancı kaynaklara ilişkin finansman giderlerinin, işin kesin kâr veya zararının tespit edildiği yıl kazancının hesaplanmasında gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınması gerektiğinden, gider kısıtlamasına ilişkin uygulama da aynı dönemde yapılacaktır.

Diğer taraftan, Tekdüzen Muhasebe Sisteminin uygulanmasına ilişkin açıklamalar, 26.12.1992 tarihli mükerrer Resmî Gazete'de yayımlanan 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile yapılmış olup söz konusu tebliğde;

35-Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri başlığı altında, yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri ile ilgili olarak düzenlenen ve işveren tarafından onaylanan hakediş bedelleri bu hesaplara alacak olarak yazılır. İşin geçici kabulü yapıldığında, bu hesaplardaki hakediş bedelleri, ilgili satış hesaplarının alacağı karşılığında bu hesaplara borç kaydedilir." açıklamalarına yer verilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerine ilişkin hakediş bedellerinin izlenmesi için kullanılan "35 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri" hesabının "3. Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar" grubunda yer alması nedeniyle, bu hesaba kaydedilen tutarların da yabancı kaynakların öz kaynakları aşır aşmadığının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.

05.01.2023 tarihli ve E-21152195-130[9-2022.5554]-9097 sayılı özelge (İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı)

Konu: Kur farkı için düzenlenecek faturada tevkifat oranı hk.

Özet: İlgide kayıtlı özelge talep formunda, demir çelik ve alaşımlarından mamul ürünlerin alım ve satımında 31/10/2022 tarihine kadar (4/10) oranında, 1/11/2022 tarihinden itibaren ise (5/10) oranında katma değer vergisi (KDV) tevkifatı uygulandığı belirtilerek 31/10/2022 ve öncesine ait alış satış işlemlerinden kaynaklanan ve ödemeleri 11/2022 döneminde gerçekleşen dövizli işlemlerde kur farkı faturalarının Kasım ayı ve sonraki dönemlerde düzenlenmesi durumunda hangi tevkifat oranının uygulanacağı hususunda Başkanlık görüşü talep edildiği anlaşılmaktadır.

3065 sayılı KDV Kanunu'nun;

- 1/1'inci maddesinde, Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu,
- 9/1 maddesinde, mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Hazine ve Maliye Bakanlığının, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabileceği,
- 20'nci maddesinde, teslim ve hizmet işlemlerinde matrahın, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel olduğu, bedel deyiminin, malı teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veyahut bunlar adına hareket edenlerden bu işlemler karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan veya bunlarca borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade ettiği,
- 24/c maddesinde, vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzeri adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerlerin matraha dahil unsurlar olduğu hüküm altına alınmıştır.

KDV Genel Uygulama Tebliği'nin; (I/C-2.1.3.1.) bölümünde kısmi tevkifatın mahiyeti ve tevkifat uygulayacak alıcılar, (I/C-2.1.3.2.) bölümünde kısmi tevkifat uygulanacak hizmetler ve (I/C 2.1.3.3.) bölümünde ise kısmi tevkifat uygulanacak teslimler sayılmış olup Tebliğ'in 1/5/2022 tarihinden itibaren yapılacak teslimlerde uygulanmak üzere yürürlüğe giren "Demir-Çelik Ürünlerinin Teslimi" başlıklı (I/C-2.1.3.3.8) bölümünde; Demir-çelik ve alaşımlarından mamul, Tebliğ'in (I/C-2.1.3.3.8.2.) bölümünde belirtilen ürünlerin, Tebliğ'in (I/C-2.1.3.1/a ve b) bölümlerinde sayılanlara tesliminde (4/10) oranında (1/11/2022 tarihinden itibaren 5/10 oranında) KDV tevkifatı uygulanır.

Tevkifat kapsamına; cevherden, hurdadan veya diğer hammaddelerden üretilen demir-çelik ve alaşımlarından mamul her türlü uzun (çubuk, inşaat demiri, profil, kangal demir, filmaşın, tel, halat, hasır, boru, lama vb.) veya yassı (levha, sıcak haddelenmiş yassı ürünler, soğuk haddelenmiş yassı ürünler ve kaplanmış yassı ürünler vb.) demir-çelik ve alaşımı ürünler girmektedir.

Demir-çelik ve alaşımlarından mamul eşya (kapı, kapı kolu, köşebent, vida, somun, vida soketi, dübel, kilit, çivi, flanş, maşon, dirsek, kanca, menteşe, yay, bilya, rulman, zincir vb.) teslimlerinde tevkifat uygulanmaz." açıklamaları yer almaktadır.

Buna göre, tevkifat uygulaması verginin ne kadarlık kısmının kimin tarafından ödeneceğini belirleyen bir müessese olduğundan, bu uygulamada yapılan değişiklikler yürürlük tarihinden itibaren geçerli bulunmakta olup, bu bakımdan somut durumda kur farkının ortaya çıktığı tarihte geçerli oranda tevkifat uygulanması gerekmektedir.

Danıştay 3. Daire, 06.06.2022 tarihli ve 2022/2773 sayılı karar

Konu: Vergi Mahkemesinin kararına yöneltilen istinaf başvurusuna ilişkin Bölge İdare Mahkemesi kararının temyizden incelenerek bozulması istenilmektedir.

Özet: İlk Derece Mahkemesi; davacının, kısmi tevkifat uygulamasından kaynaklanan mahsuben iade talebine yönelik katma değer vergisinin, kayıtlarına aldığı ...Plastik Sanayi Ticaret Limited Şirketine yapılan ödemelere dair belgelerin olmadığından bahisle katma değer vergisi indirimlerinin reddedilmesi gerektiği yolundaki saptamaları içeren vergi inceleme raporuna dayanılarak adına 2014 yılının Mayıs ve Kasım dönemleri için re'sen salınan bir kat vergi ziyayı cezalı katma değer vergisinin kaldırılması istemine ilişkindir.

İlk Derece Mahkemesi kararının özeti: Davacının faturalarını kayıtlarına aldığı ... Plastik Sanayi Ticaret Limited Şirketi hakkındaki saptamalar, düzenlediği faturaların gerçeği yansıtmadığını gösterdiğinden yapılan tarhiyatta hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle dava reddedilmiştir.

Bölge İdare Mahkemesi kararının özeti: İstinaf başvurusunun, usul ve hukuka uygun olduğu sonucuna varılan Vergi Mahkemesi kararının kaldırılmasını sağlayacak nitelikte görülmediği gerekçesiyle 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 45. maddesinin 3. fıkrası uyarınca reddine karar verilmiştir.

Uyuşmazlık konusu faturalara isabet eden mal ve hizmetlerin fiilen alındığının vergi inceleme elemanı tarafından da

kabul edildiği, bahse konu mükelleflerin o dönemde iş yeri adreslerinde faal oldukları, haklarında geriye dönük raporlar tanzim edildiği, ödemelerin çek vasıtasıyla ve banka yoluyla gerçekleştirildiği, gerek inceleme gerek yargılama aşamasında anılan mükellefler hakkında taraflarına herhangi bir bilgi ve belge verilmediği dolayısıyla savunma haklarının kısıtlandığı ileri sürülerek kararın bozulması istenilmektedir.

Dava konusu tarihyatın, davacı şirketin, 2014 yılının Mayıs ila Kasım dönemlerine ait hesap ve işlemlerinin, Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin "2.1.3.3 Kısmi Tevkifat Uygulanacak Teslimler" bölümünde belirtilen "Külçe Metal Teslimler ve Bakır, Çinko, Alüminyum ve Kurşun Ürünlerinin Teslimleri"nden kaynaklanan mahsuben iade talebinin sonuçlandırılması amacıyla incelemeye sevk edilmesi sonucunda düzenlenen vergi inceleme raporu ile ... Plastik Sanayi Ticaret Limited Şirketinden olan alımlarına ilişkin bir kısım ödemelere dair belgeler bulunmadığından kısmi tevkifat kapsamında alıcı tarafından teslimde dair katma değer vergisinin satıcıya ödenmeyerek sorumlu sıfatıyla bağlı bulunduğu vergi dairesine beyan edilmediği ve ödenmediğinden bahisle yapılmasına karşın, uyumsuzluğun; maddi olayın yanlış nitelendirilmesi sonucu, faturalarını kayıtlarına aldığı ... Plastik Sanayi Ticaret Limited Şirketinden olan alımlarını sahte olduğu yolundaki tespitleri içeren vergi inceleme raporuna dayanılarak anılan mükellef hakkında düzenlenen vergi tekniği raporunun değerlendirilmesi suretiyle çözüme kavuşturulması yargılama usulüne uygun düşmediğinden kararın bozulması gerekmiştir.

Açıklanan nedenlerle; temyize konu Vergi Dava Dairesi kararının BOZULMASINA, 02/06/2022 tarihinde oybirliğiyle kesin olarak karar verildi.

Danıştay 4. Daire, 09.03.2022 tarihli ve 2022/1420 sayılı karar

Konu: Davacı şirket tarafından, döviz çeklerinin kayıtlara işlendiği tarih ile vade tarihleri arasındaki kur farkının, müşteriden döviz çeklerinin alındığı gün itibarıyla mal bedelinin tahsil edilmiş sayılacağı, bu sebeple kur farkının katma değer vergisi matrahına dahil edilmemesi gerektiği ihtirazi kaydıyla 2015/Aralık dönemine ilişkin olarak verilen beyannameye istinaden tahakkuk eden katma değer vergisinin iptali istenilmiştir.

Özet: İlk Derece Mahkemesi; Vergi Mahkemesince verilen kararda; mal teslimi ve hizmetin yapılması ile vergiyi doğuran olay meydana geldiğinden, bedelin döviz olarak hesaplanması halinde, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği teslim tarihindeki cari kur üzerinden muhasebeleştirilerek gelir kaydedilmesi gerektiği, dövizin farklı zamanlarda ödenmesi nedeniyle oluşabilecek kur farklarının bu bedeli menfi veya müspet olarak etkilemeyeceği, Kanun'un 20. maddesinde bedel kavramı açıkça tanımlanmış olmasına rağmen kanun koyucunun aynı Kanun'un 24. maddesinin (c) bendinde vade farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerlerin matraha dahil olduğunu kurala bağladığı, ancak kur farkına bunlar arasında yer vermediği, bu durumda, döviz üzerinden yapılan satışlarda, ödemenin yapıldığı tarihte, malın teslimi ile oluşan vergiyi doğuran olay tarihine göre ortaya çıkan menfi veya müspet kur farklarının bedel kavramına dahil olmadığı, kur farkının Kanunun 24/c maddesinde matraha dahil olduğu belirtilen

unsurlar arasında da sayılmadığı açık olduğundan, katma değer vergisine tabi tutulmasına hukuken olanak bulunmadığı sonucuna varılmıştır. Belirtilen gerekçelerle davanın kabulüne karar verilmiştir.

Bölge İdare Mahkemesi kararının özeti: Bölge İdare Mahkemesince; Katma değer vergisi bir mal veya hizmetin üretiminden nihai tüketimine kadar ki aşamalarda oluşan katma değer vergilendirilmesini amaçlayan bir vergi türü olduğu, esas olarak malların teslimi veya hizmetin ifası sırasında satış fiyatı üzerinden alınan ve her aşamada farklı oranlarda hesaplanan bir vergi olduğu, katma değer vergisinin konusu olan malın teslimi veya hizmetin ifası ile vergiyi doğurana olayın meydana geldiği, verginin matrahının ise, vergi alacağına hesaplanmasına esas teşkil mal teslimi yada hizmet ifası karşılığında alınan ya da borçlanılan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamı diğer bir ifadeyle ekonomik değerler ve tutarlar olduğu, vade farkı, fiyat farkı veya faiz gibi işlemler, mal veya hizmet karşılığının kısmen veya tamamen sonradan tahsil edildiği durumlarda bunların karşılığını oluşturan ve bedele dahil olan menfaatler arasında sayıldığı, kur farklarının da, bedelin yabancı para cinsinden tahsil edilmesi halinde ortaya çıkan ve işlevsel olarak vade farkı ve fiyat farkı gibi mal ve hizmetin karşılığını oluşturan bedele dahil ekonomik bir değer olduğu, kaldı ki, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 24/c maddesinde kanun koyucunun vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi demek suretiyle benzerlerinin de matraha dahil edilmesi gerektiğini amaçladığı, bu durumda, bedelin döviz cinsinden ifade edildiği mal veya hizmet teslimlerinde ödemenin, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihten sonra yapılması durumunda bu ödeme nedeniyle ortaya çıkacak kur farkı tutarı üzerinden fatura düzenlenerek katma değer vergisi hesaplanması gerektiği açık olduğundan, dava konusu tahakkuk işleminde hukuka aykırılık görülmediği sonucuna varılmıştır. Belirtilen gerekçelerle istinaf başvurusunun kabulüne, Mahkeme kararının kaldırılmasına, davanın reddine karar verilmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesinde, vergi kanunlarının lafzı ve ruhu ile hüküm ifade edeceği, lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümlerinin, konuluştaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanacağı, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 20. maddesinde ise, teslim ve işlemlerde matrahın, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel olduğu, bedel deyiminin ise, malı teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veyahut bunlar adına hareket edenlerden bu işlemler karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan veya bunlarca borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade edeceği düzenlenmiş, anılan Kanunun 24. maddesinin (c) bendinde, vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerlerin matraha dahil olduğu kurala bağlanmış ancak kur farkına bunlar arasında yer verilmemiştir. Yine 3065 sayılı Kanunun 10. maddesinin (a) fıkrasında; "Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması" ile vergiyi doğuran olayın meydana geldiği belirtilmiş, 26. maddesinde de; bedelin döviz ile hesaplanması halinde dövizin vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andaki cari kur üzerinden Türk parasına çevrileceği, cari kuru belli olmayan dövizlerin Türk parasına çevrilmesine ilişkin esasları Maliye ve Gümrük Bakanlığının belirleyeceği, belirtilmiştir.

Bu düzenlemelere göre, mal teslimi ve hizmetin yapılması ile vergiyi doğuran olay meydana geldiğinden, bedelin döviz olarak hesaplanması halinde, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği teslim tarihindeki cari kur üzerinden muhasebeleştirilerek gelir kaydedilmesi gerekmekte olup, dövizin farklı zamanlarda ödenmesi nedeniyle oluşabilecek kur farklarının bu bedeli menfi veya müspet olarak etkilemesi düşünülemez.

Nitekim, Kanun'un 20. maddesinde bedel kavramı açıkça tanımlanmış olmasına rağmen kanun koyucu aynı Kanun'un 24. maddesinin (c) bendinde vade farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerlerin matraha dahil olduğunu kurala bağlamış; ancak, kur farkına bunlar arasında yer vermemiştir.

Bu durumda, döviz üzerinden yapılan satışlarda, ödemenin yapıldığı tarihte, malın teslimi ile oluşan vergiyi doğuran olay tarihine göre ortaya çıkan menfi veya müspet kur farklarının bedel kavramına dahil olmadığı, kur farkının Kanun'un 24/c maddesinde matraha dahil olduğu belirtilen unsurlar arasında da sayılmadığı açık olduğundan, katma değer vergisine tabi tutulmasına hukuken olanak bulunmamaktadır.

Öte yandan; 26/04/2014 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan ve 01/05/2014 tarihinde yürürlüğe giren Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin, "Matrah, Nispet ve İndirim" başlıklı 3'üncü bölümünün, "A- Matrah, 5. Matraha Dahil Olan Unsurlar" başlığı altında düzenlenen "5.3. Kur Farkları" alt başlıklı bölümünde yer alan "Bedelin döviz cinsinden veya dövizle endekslenerek ifade edildiği işlemlerde, bedelin kısmen veya tamamen vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu tarihten sonra ödenmesi halinde, satıcı lehine ortaya çıkan kur farkı esas itibarıyla vade farkı mahiyetinde olduğundan, matrahın bir unsuru olarak vergilendirilmesi gerekmektedir. Buna göre, teslim veya hizmetin yapıldığı tarih ile bedelin tahsil edildiği tarih arasında ortaya çıkan lehte kur farkı için satıcı tarafından fatura düzenlenmek ve faturada gösterilen kur farkına, teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlemler için geçerli olan oran uygulanmak suretiyle katma değer vergisi hesaplanır. Bedelin tahsil edildiği tarihte alıcı lehine kur farkı oluşması halinde, kur farkı tutarı üzerinden alıcı tarafından satıcıya bir fatura düzenlenerek, teslim ve hizmetin yapıldığı tarihteki oran üzerinden katma değer vergisi hesaplanması gerekmektedir." şeklindeki düzenleme ile "B. Oran 1.2. Vade Farkı, Kur Farkı ve Matraha Değişikliğe Yol Açan İşlemlerde Katma Değer Vergisi Oranı" başlığı altında düzenlenen "1.2.2. Kur Farkları" alt başlığında yer alan "Teslim veya hizmetin yapıldığı tarih ile bedelin tahsil edildiği tarih arasında ortaya çıkan lehte kur farkı için satıcı tarafından faturada gösterilen kur farkına, teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlemler için geçerli olan oran uygulanmak suretiyle katma değer vergisi hesaplanır. Bedelin tahsil edildiği tarihte alıcı lehine kur farkı oluşması halinde, kur farkı tutarı üzerinden alıcı tarafından, teslim ve hizmetin yapıldığı tarihteki oran üzerinden katma değer vergisi hesaplanması gerekmektedir." şeklindeki düzenlemenin iptali istemiyle açılan davanın reddine dair Danıştay Dördüncü Dairesinin 18/05/2017 gün ve E:2014/4834, K:2017/4605 sayılı kararı Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 13/12/2017 tarih ve E:2017/548, K:2017/606 sayılı kararı ile bozulmuştur.

Bu hukuki durum karşısında; vergi kanunlarının kendisine vergi bağlamadığı olay ya da durumlardan ötürü vergi alınması mümkün olmadığından davacı şirketin döviz cinsinden çek ile

yaptığı tahsilat işleminde çekin alış tarihi ile çekin bankadan tahsil edildiği tarih arasındaki kur farkından kaynaklı tarhiyatta hukuka uyarlık bulunmadığından Vergi Dava Dairesi kararında isabet görülmemiştir.

Açıklanan nedenlerle; temyiz isteminin kabulüne, temyize konu Bölge Vergi Dava Dairesinin kararının bozulmasına ve yeniden bir karar verilmek üzere dosyanın ilgili Vergi Dava Dairesine gönderilmesine, 09/03/2022 tarihinde oybirliğiyle karar verilmiştir.



Sirküler İndeks

No	Tarih	Konu
52	31.03.2023	Gelir vergisi beyannamesinin verilme ve ödeme süreleri ile Ba-Bs formlarının verilme ve e-Defter beratlarının yüklenme süreleri uzatıldı.
51	30.03.2023	YMM tasdik raporlarında, mücbir sebep ilan edilen deprem bölgesindeki mükellefler bakımından karşıt inceleme tutanaklarına ilişkin esaslar belirlendi.
50	27.03.2023	MPHB, KDV, konaklama vergisi ve damga vergisi beyannamelerinin verilme ve ödeme süreleri uzatıldı.
49	27.03.2023	7440 sayılı Kanun'un depremden zarar görenlere yönelik hükümlerinin açıklanmasına ilişkin Tebliğ yayımlandı.
48	27.03.2023	7440 sayılı Kanun'un; bazı alacakların yapılandırılması, matrah artırımı ve işletme kayıtlarının düzeltilmesi hükümlerine ilişkin açıklamaların yer aldığı Tebliğ yayımlandı.
47	16.03.2023	Ar-Ge Merkezi bulunan ya da Teknoparklarda faaliyet gösteren firmalara verilen Temel Bilimler Desteği'nin kapsamı genişletildi.
46	14.03.2023	"Olağanüstü Hal Kapsamında Bölgesel Kalkınma ile Yatırım Teşviklerine İlişkin Alınan Tedbirlere Dair Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi" yayımlandı.
45	13.03.2023	7440 sayılı Kanun'un vergi mevzuatında değişiklikler içeren düzenlemeleri.
44	13.03.2023	7440 sayılı Kanun'un ek kurumlar vergisi ve deprem bölgesine yönelik istisna ve indirimlere ilişkin düzenlemeleri.
43	13.03.2023	7440 sayılı Kanun'un "İşletme kayıtlarının düzeltilmesi"ne ilişkin düzenlemeleri.
42	13.03.2023	7440 sayılı Kanun'un "Matrah ve vergi artırımı"na ilişkin düzenlemeleri.
41	13.03.2023	7440 sayılı Kanun'un "Vergi alacaklarının yapılandırılması" ve "İnceleme aşamasındaki işlemler"le ilgili hükümleri.
40	11.03.2023	Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar'da bazı değişiklikler yapıldı.
39	07.03.2023	Deprem sebebiyle zayı olan veya hasar gören emtia ve amortisman tabi iktisadi kıymetlerle ilgili vergi düzenlemeleri
38	07.03.2023	Mücbir sebep ilan edilen bölgelerde KDV tevkifatı uygulaması
37	03.03.2023	Sadece elektrik motorlu olan binek otomobilleri için ÖTV oranlarına esas matrahlar yükseltildi.
36	02.03.2023	Deprem nedeniyle mücbir sebep ilan edilen yerlerde tecil-terkin uygulaması kapsamında teslim edilen malların ihracat süreleri uzatıldı.
35	01.03.2023	Çeşitli kanunlarla Kurumlar Vergisi Kanunu'nda gerçekleştirilen değişiklikler hakkında açıklamalar yapıldı.
34	27.02.2023	Deprem nedeniyle mücbir sebep ilan edilen yerlerdeki KDV iade uygulamasına ilişkin açıklamalar yapıldı.
33	23.02.2023	Deprem nedeniyle mücbir sebep ilan edilen yerler için 7256 ve 7326 sayılı yapılandırma yasalarındaki taksit süreleri yeniden belirlendi.
32	23.02.2023	31.12.2023 tarihine kadar yapılan prefabrik yapı ve konteyner teslimlerinde KDV oranı %1 olarak belirlendi.
31	20.02.2023	Deprem nedeniyle, kamu kurumları tarafından 31 Temmuz 2023 tarihine kadar yapılacak ödemelerde hak sahiplerinden vadesi geçmiş borç durumunu gösterir belge aranmayacaktır.
30	15.02.2023	Sermaye şirketlerinin iktisap ettikleri kendi hisse senetlerine ilişkin olarak dağıtılmış kâr payı sayılan tutarlar üzerinden yapılması gereken tevkifatın oranı %0'a düşürüldü.
29	15.02.2023	Afetzedeler ve kamu kurumlarına 31.12.2023 tarihine kadar yapılan prefabrik yapı ve konteyner teslimlerinde KDV oranı %1'e indirildi.
28	14.02.2023	Deprem bölgesindeki akaryakıt teslimlerinde belge düzeni ve bedelsiz barınma hizmetlerindeki vergisel yükümlülükler.
27	13.02.2023	Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından deprem bağışlarının vergi mevzuatı karşısındaki durumuna ilişkin açıklamalar yapıldı.
26	13.02.2023	İndirimli orana tabi teslimlerle ilgili olarak mahsup yoluyla iadesi gerçekleşmeyen tutarların ocak ayı KDV beyannamesine dahil edilmesi gerekiyor.
25	08.02.2023	Borsada rayici olmayan yabancı paraların 31.12.2022 tarihi itibarıyla değerlendirilmesinde kullanılacak kurlar açıklandı.
24	08.02.2023	Deprem bölgesinde bulunan mükellefler için 31 Temmuz 2023 tarihine kadar mücbir sebep hali ilan edildi.

Vergi Takvimi

2023 Nisan ayı mali yükümlülükler takvimi

10 Nisan 2023 Pazartesi	16-31 Mart 2023 dönemi özel tüketim vergisi beyannamesinin (Petrol ve doğalgaz ürünleri) verilmesi ve verginin ödenmesi
17 Nisan 2023 Pazartesi	Mart 2023 dönemi özel tüketim vergisi beyannamesinin (Alkollü ve alkolsüz içecekler ile tütün mamulleri) verilmesi ve verginin ödenmesi
	Mart 2023 dönemi özel tüketim vergisi beyannamesinin (Dayanıklı tüketim malları ve diğer mallar) verilmesi ve verginin ödenmesi
	Mart 2023 dönemi özel tüketim vergisi beyannamesinin (Tescile tabi olmayan motorlu taşıtlar) verilmesi ve verginin ödenmesi
	Mart 2023 dönemi banka ve sigorta muameleleri vergisi (BSMV) beyannamesinin verilmesi ve verginin ödenmesi
	Mart 2023 dönemi özel iletişim vergisi (ÖİV) beyannamesinin verilmesi ve verginin ödenmesi
	Mart 2023 dönemi kaynak kullanımını destekleme fonu (KKDF) kesintilerinin bildirim ve ödenmesi
20 Nisan 2023 Perşembe	Mart 2023 dönemi şans oyunları vergisi (ŞOV) beyannamesinin verilmesi ve verginin ödenmesi
25 Nisan 2023 Salı	1-15 Nisan 2023 dönemi özel tüketim vergisi beyannamesinin (Petrol ve doğalgaz ürünleri) verilmesi ve verginin ödenmesi
26 Nisan 2023 Çarşamba	Mart 2023 dönemi muhtasar ve prim hizmet beyannamesinin (MPHB) verilmesi ve verginin ödenmesi
	Ocak-Şubat-Mart 2023 dönemi gelir vergisi tevkifatının (GVK geçici 67. madde) beyanı ve ödenmesi
	Mart 2023 dönemi damga vergisinin (DV) beyanı ve ödenmesi
	Mart 2023 dönemi konaklama vergisinin beyanı ve ödenmesi
28 Nisan 2023 Cuma	Mart 2023 dönemi katma değer vergisinin (KDV) beyanı ve ödenmesi
2 Mayıs 2023 Salı	2022 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi ve ödenmesi
	Mart 2023 dönemi haberleşme vergisinin beyanı ve ödenmesi
	Mart 2023 dönemi mal ve hizmet alım/satımlarına ilişkin bildirim formlarının (Form Ba-Bs) verilmesi
	Mart 2023 dönemi sosyal güvenlik primlerinin (SGP) ödenmesi
	Mart 2023 dönemi dijital hizmet vergisinin (DHV) beyanı ve ödenmesi

Gelir Vergisi**Gelir vergisi tarifesi - 2023 (Ücretler)**

Gelir dilimi	Vergi oranı
70.000 TL'ye kadar	%15
150.000 TL'nin 70.000 TL'si için 10.500 TL, fazlası	%20
550.000 TL'nin 150.000 TL'si için 26.500 TL, fazlası	%27
1.900.000 TL'nin 550.000 TL'si için 134.500 TL, fazlası	%35
1.900.000 TL'den fazlasının 1.900.000 TL'si için 607.000 TL, fazlası	%40

Gelir vergisi tarifesi - 2023 (Diğer gelirler)

Gelir dilimi	Vergi oranı
70.000 TL'ye kadar	%15
150.000 TL'nin 70.000 TL'si için 10.500 TL, fazlası	%20
370.000 TL'nin 150.000 TL'si için 26.500 TL, fazlası	%27
1.900.000 TL'nin 370.000 TL'si için 85.900 TL, fazlası	%35
1.900.000 TL'den fazlasının 1.900.000 TL'si için 621.400 TL, fazlası	%40

Gelir vergisinden istisna günlük yemek yardımı (KDV hariç)	
Uygulandığı dönem	Tutar (TL)
01.01.2022-30.06.2022	34,00
01.07.2022-31.12.2022	51,00
01.01.2023-31.12.2023	110,00

Gelir vergisinden istisna günlük ulaşım bedeli (KDV hariç)	
Uygulandığı dönem	Tutar (TL)
01.01.2022-30.06.2022	17,00
01.07.2022-31.12.2022	25,50
01.01.2023-31.12.2023	56,00

Engellilik indirimi (2023)

Engellilik derecesi	Tutar (TL)
Birinci derece engelliler için	4.400
İkinci derece engelliler için	2.600
Üçüncü derece engelliler için	1.100

Konut kira geliri istisnası

Gelirin elde edildiği yıl	Tutar (TL)
2021	7.000
2022	9.500
2023	21.000

Tevkifata tabi tutulmuş menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında beyan sınırı

Gelirin elde edildiği yıl	Tutar (TL)
2021	53.000
2022	70.000
2023	150.000

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

Gelirin elde edildiği yıl	Tutar (TL)
2021	2.800
2022	3.800
2023	8.400

Değer artış kazançlarında istisna (Menkul kıymetler hariç)	
Kazancın sağlandığı yıl	Tutar (TL)
2021	19.000
2022	25.000
2023	55.000

Arızı kazançlara ilişkin istisna

Kazancın sağlandığı yıl	Tutar (TL)
2021	43.000
2022	58.000
2023	129.000

Gelir vergisinden istisna kıdem tazminatı tavanı

Uygulandığı dönem	Tutar (TL)
01.07.2022 - 31.12.2022	15.371,40
01.01.2023 - 30.06.2023	19.982,83

Kurumlar Vergisi**Nakdi sermaye indirimi faiz oranları**

Uygulandığı yıl	Oran (%)
2020	19,62
2021	24,51
2022	13,47

Gider yazılabilecek binek otomobil aylık kira tutarı

Uygulandığı yıl	Tutar (TL)
2021	6.000
2022	8.000
2023	17.000

Binek otomobili iktisabında gider yazılabilecek ÖTV ve KDV tutarı

Uygulandığı yıl	Tutar (TL)
2021	150.000
2022	200.000
2023	440.000

Binek otomobillerinde amortismanına tabi tutulabilecek iktisap bedeli

Uygulandığı yıl	Tutar (TL)	
	ÖTV ve KDV hariç ilk iktisap bedeli	ÖTV ve KDV dahil iktisap bedeli
2021	170.000	320.000
2022	230.000	430.000
2023	500.000	950.000

Vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi üst sınırı

Beyannamenin verildiği yıl	İndirim tutarı (TL)
2021	1.500.000
2022	2.000.000
2023	4.400.000

Vergi Usul Kanunu ve 6183 Sayılı Kanun

Gecikme zammı ve gecikme faizi oranları (Aylık)

Uygulandığı dönem	Oran (%)
02.10.2019 - 29.12.2019	2,00
30.12.2019 - 20.07.2022	1,60
21.07.2022 tarihinden itibaren	2,50

Tecil faizi oranları (Yıllık)

Uygulandığı dönem	Oran (%)
25.10.2019 - 29.12.2019	19
30.12.2019 - 20.07.2022	15
21.07.2022 tarihinden itibaren	24

Yeniden değerlendirme oranları

Yıl	Oran (%)
2020	9,11
2021	36,20
2022	122,93

Fatura düzenleme sınırı

Uygulandığı yıl	Tutar (TL)
2021	1.500
2022	2.000
2023	4.400

Amortisman sınırı

Uygulandığı yıl	Tutar (TL)
2021	1.500
2022	2.000
2023	4.400

Reeskont ve avans işlemlerinde iskonto ve faiz oranları

Reeskont işlemlerinde	%9,75
Avans işlemlerinde	%10,75
VUK kapsamındaki reeskont işlemlerinde	%10,75

Not: Bu oranlar 31.12.2022 tarihinden itibaren yapılan işlemler için geçerlidir.

Damga Vergisi

Azami damga vergisi (Her bir kâğıt için)

Uygulandığı yıl	Tutar (TL)
2021	3.534.679,90
2022	4.814.234,00
2023	10.732.371,80

Damga vergisi oran ve tutarları (2023)

Damga vergisine tabi kâğıtlar	Oran/Tutar
Sözleşmeler	Binde 9,48
Ücretler (Avans dâhil)	Binde 7,59
Kira sözleşmeleri	Binde 1,89
Bilanço	227,30 TL
Gelir tablosu	108,50 TL
Yıllık gelir vergisi beyannamesi	294,90 TL
Kurumlar vergisi beyannamesi	393,90 TL
Katma değer vergisi beyannameleri	194,60 TL
Muhtasar ve prim hizmet beyannameleri	230,70 TL

Veraset ve İntikal Vergisi

İstisnalar (2023)

Evlatlıklar dâhil fûruğ ve eşten her birine isabet eden miras hisselerinde	1.015.747 TL
Fûruğ bulunmaması halinde, eşe isabet eden miras hissesinde	2.032.742 TL
İvazsız suretle meydana gelen intikallerde	23.387 TL
Para ve mal üzerine düzenlenen yarışma ve çekilişler ile şans oyunlarında kazanılan ikramiyelerde	23.387 TL

Vergi tarifesi (2023)

Matrah dilim tutarları	Vergi oranı	
	Veraset yoluyla intikal	İvazsız intikal
İlk 1.100.000 TL için	%1	%10
Sonra gelen 2.600.000 TL için	%3	%15
Sonra gelen 5.500.000 TL için	%5	%20
Sonra gelen 10.900.000 TL için	%7	%25
Matrahın 20.100.000 TL'yi aşan bölümü için	%10	%30

Asgari Ücret ve Sosyal Güvenlik

Asgari ücret ve yasal kesintiler (TL)

Ödemeler / kesintiler	01.07.2022-31.12.2022	01.01.2023-31.12.2023
Brüt asgari ücret	6.471,00	10.008,00
Sosyal güvenlik primi işçi payı (%14)	905,94	1.401,12
İşsizlik sigortası primi işçi payı (%1)	64,71	100,08
Gelir vergisi matrahı	0,00	0,00
Hesaplanan gelir vergisi	0,00	0,00
Damga vergisi	0,00	0,00
Kesintiler toplamı	970,65	1.501,20
Net asgari ücret	5.500,35	8.506,80

Yıllık brüt asgari ücret

Uygulandığı yıl	Tutar (TL)
2021	42.930,00
2022	68.850,00
2023	120.096,00

Sosyal güvenlik primine esas aylık kazançların alt ve üst sınırları

Uygulandığı dönem	Alt sınır (TL)	Üst sınır (TL)
01.07.2022-31.12.2022	6.471,00	48.532,50
01.01.2023-31.12.2023	10.008,00	75.060,00

Income Tax	
Income tax tariffs - 2023 (Salaries)	
Income bracket	Tax rate
Up to TRL 70,000	15%
For TRL 150,000; for the first TRL 70,000, TRL 10,500, for above	20%
For TRL 550,000; for the first TRL 150,000, TRL 26,500, for above	27%
For TRL 1,900,000; for the first TRL 550,000, TRL 134,500, for above	35%
For more than TRL 1,900,000, for TRL 1,900,000, TRL 607,000, for above	40%
Income tax tariffs - 2023 (Other income)	
Income bracket	Tax rate
Up to TRL 70,000	15%
For TRL 150,000; for the first TRL 70,000, TRL 10,500, for above	20%
For TRL 370,000; for the first TRL 150,000, TRL 26,500, for above	27%
For TRL 1,900,000; for the first TRL 370,000, TRL 85,900, for above	35%
For more than TRL 1,900,000, for TRL 1,900,000, TRL 621,400, for above	40%
Daily meal allowance exempt from income tax (VAT excluded)	
Period	Amount (TRL)
01.01.2022-30.06.2022	34.00
01.07.2022-31.12.2022	51.00
01.01.2023-31.12.2023	110.00
Daily transportation amount exempted from income tax (VAT excluded)	
Period	Amount (TRL)
01.01.2022-30.06.2022	17.00
01.07.2022-31.12.2022	25.50
01.01.2023-31.12.2023	56.00
Disability allowance (2023)	
Degree of disablement	Amount (TRL)
For 1 st degree disabled	4,400
For 2 nd degree disabled	2,600
For 3 rd degree disabled	1,100
Exemption for house rental income	
Year when the income is derived	Amount (TRL)
2021	7,000
2022	9,500
2023	21,000
Declaration limitation in terms of securities and immovable property income which are subject to withholding	
The year of income	Amount (TRL)
2021	53,000
2022	70,000
2023	150,000

Declaration limitation in terms of securities and immovable property income which are not subject to withholding		
The year of income	Amount (TRL)	
2021	2,800	
2022	3,800	
2023	8,400	
Exemption in capital gains (Except securities)		
Year when the gain is derived	Amount (TRL)	
2021	19,000	
2022	25,000	
2023	55,000	
Exemption in incidental income		
Year when the income is derived	Amount (TRL)	
2021	43,000	
2022	58,000	
2023	129,000	
The upper limit of severance pay exempt from income tax		
Period	Amount (TRL)	
01.07.2022 - 31.12.2022	15,371.40	
01.01.2023 - 30.06.2023	19,982.83	
Corporate Tax		
Interest rates in terms of capital decrease in cash		
Year	Rate (%)	
2020	19.62	
2021	24.51	
2022	13.47	
Monthly rental fee of passenger car that can be recognized as expense		
Year	Amount (TRL)	
2021	6,000	
2022	8,000	
2023	17,000	
SCT and VAT amount which can be recognized as expense for the acquisition of passenger car		
Year	Amount (TRL)	
2021	150,000	
2022	200,000	
2023	440,000	
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
2021	170,000	320,000
2022	230,000	430,000
2023	500,000	950,000
Tax reduction cap of tax compliant taxpayers		
Return submission year	Reduction amount (TRL)	
2021	1,500,000	
2022	2,000,000	
2023	4,400,000	

Tax Procedures Law (TPL) and Law No. 6183

Delay charge and delay interest rates (Monthly)

Period	Rate (%)
02.10.2019 - 29.12.2019	2.00
30.12.2019 - 20.07.2022	1.60
Since 21.07.2022	2.50

Deferral interest rates (Annual)

Period	Rate (%)
25.10.2019 - 29.12.2019	19
30.12.2019 - 20.07.2022	15
Since 21.07.2022	24

Revaluation rates

Year	Rate (%)
2020	9.11
2021	36.20
2022	122.93

Limit for issuing invoice

Year	Amount (TRL)
2021	1,500
2022	2,000
2023	4,400

Depreciation limit

Year	Amount (TRL)
2021	1,500
2022	2,000
2023	4,400

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

In rediscount transactions	9.75%
In advance transactions	10.75%
In rediscount transactions under TPL	10.75%

Note: These rates are applicable to the transactions conducted as of 31.12.2022.

Stamp Duty

Maximum stamp duty (For each paper)

Year	Amount (TRL)
2021	3,534,679.90
2022	4,814,234.00
2023	10,732,371.80

Stamp duty rates and amounts (2023)

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 227.30
Income statement	TRL 108.50
Annual income tax return	TRL 294.90
Corporate tax return	TRL 393.90
Value added tax returns	TRL 194.60
Withholding and premium service returns	TRL 230.70

Inheritance and Transfer Tax

Exemptions (2023)

For shares of inheritance corresponding to each descendant including adopted children and the spouse	TRL 1,015,747
For share of inheritance corresponding to the spouse if there is no descendant	TRL 2,032,742
For transfers conducted without any consideration	TRL 23,387
For the lottery prizes won from contests and draws and game of chances organized based on money and goods	TRL 23,387

Tax tariff (2023)

Tax base bracket amounts	Tax rate	
	Transfer through inheritance	Transfer without any consideration
For the first TRL 1,100,000	1%	10%
For the next TRL 2,600,000	3%	15%
For the next TRL 5,500,000	5%	20%
For the next TRL 10,900,000	7%	25%
For the tax base portion exceeding TRL 20,100,000	10%	30%

Minimum Wage and Social Security

Minimum wage and withholdings (TRL)

Payments / withholdings	01.07.2022-31.12.2022	01.01.2023-31.12.2023
Gross minimum wage	6,471.00	10,008.00
Social security premium employee's contribution (14%)	905.94	1,401.12
Unemployment insurance premium employee's contribution (1%)	64.71	100.08
Income tax base	0.00	0.00
Income tax calculated	0.00	0.00
Stamp duty	0.00	0.00
Total withholdings	970.65	1,501.20
Net minimum wage	5,500.35	8,506.80

Annual gross minimum wage

Year	Amount (TRL)
2021	42,930.00
2022	68,850.00
2023	120,096.00

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

Period	Lower limit (TRL)	Upper limit (TRL)
01.07.2022-31.12.2022	6,471.00	48,532.50
01.01.2023-31.12.2023	10,008.00	75,060.00

EY | Daha iyi bir çalışma dünyası oluşturmak

EY olarak amacımız; müşterilerimiz, 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 kişiliğe sahip olan, bir veya daha çok, üye firmasını temsil edebilir. Sınırlı sorumlu bir Birleşik Krallık şirketi olan Ernst & Young Global Limited müşteri hizmeti sunmamaktadır. Kişisel Verileri Koruma Kanunu (KVKK) kapsamında; EY'in kişisel verileri nasıl topladığı, kullandığı ve bireylerin sahip olduğu haklara dair bilgilere ey.com/tr_tr/privacy-statement adresinden ulaşabilirsiniz. EY üye şirketleri yerel kanunların yasakladığı bölgelerde hukuk hizmeti sunmaz. Daha fazla bilgi için lütfen ey.com adresini ziyaret edin.

© 2023 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.