

GÖZETİM UYGULAMASI VE YARGI KARARLARI IŞIĞINDA DEĞERLENDİRİLMESİ

Murat BAĞATUR

ÖZ

Genel olarak gözetim; dış ticaret konusu eşyaların ithalattaki gelişim seyrinin gözlemlenmesidir. Bir malın ithalatının yerli üreticilere zarar verecek veya zarar tehdidi yaratacak miktar veya şartlarda artması halinde, ithalatın Müsteşarlık (İthalat Genel Müdürlüğü) düzenlenecek “gözetim belgesi” ile izlenmesine yönelik bir uygulamadır. Temel amaç ise; bazı eşyaların ithalat miktarlarındaki artış ya da azalışların izlenmesi veya kaydedilmesi ve söz konusu eşyalar için ileride bazı ilave korunma ve/veya mali yükümlülüklerin uygulanıp uygulanmayacağının belirlenmesidir. Çalışmamızda, gözetim önlemlerinin uygulanması suretiyle fazladan ödenen vergilerin Gümrük Kanunu'nun 211. maddesi kapsamında iadesi istemiyle yapılan başvuruların yargı kararları ışığında değerlendirilmesi yapılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Gümrük Kanunu, Gözetim Uygulaması, Gözetim Belgesi

BİRİNCİ BÖLÜM

EŞYANIN GÜMRÜK KIYMETİ

1.1. Eşyanın Gümrük Kıymeti

İthal eşyasının gümrük kıymeti, ithal eşyası üzerinden ad valorem sisteme göre gümrük vergisinin hesaplanmasına esas teşkil edecek olacak olan eşya kıymetini ifade etmektedir. (GY, md.43/1-f). Bu kıymet, gümrük tarifesinin ve eşya ticaretine ilişkin belirli konulardaki tarife dışı düzenlemelerin uygulanması amacıyla Gümrük Kanunu'nun 23 ila 31'inci maddeleri ile Gümrük Yönetmeliği'nin 45 ila 50'nci maddelerinde yer alan hükümlerin uygulanması yoluyla tayin ve tespit olunmaktadır.

Eşyanın gümrük kıymetinin tespitinde; aşağıdaki yöntemler sırasıyla uygulanır.

- ✓ Satış Bedeli Yöntemi
- ✓ Aynı Eşyanın Satış Bedeli Yöntemi
- ✓ Benzer Eşyanın Satış Bedeli Yöntemi

- ✓ İndirgeme Yöntemi
- ✓ Hesaplamış Kıymet Yöntemi
- ✓ Son Yöntem

1.1.1. Satış Bedeli Yöntemi

Satış bedeli, gümrük kıymetinin belirlenmesinde temel unsur ve ana yöntem olmakla birlikte, beyan edilen kıymetin gerçekliği ya da doğruluğu konusunda herhangi bir şüphe oluşması durumunda, gümrük idaresince, yükümlüsünden ek bilgi ve belge talebi de dâhil olmak üzere konu incelenecek ve araştırılacaktır. Ancak, yapılan inceleme ve araştırma sonucunda gümrük idaresinin konuya ilişkin makul şüpheleri devam ettiği takdirde eşyanın gümrük kıymetinin tespiti artık satış bedeli kapsamında yapılamayacak ve bu halde sıra dahilinde olmak üzere izleyen ikincil kıymet belirleme yöntemine geçilecektir (GY, md. 44/5).

4458 sayılı Gümrük Kanunu'na 24'üncü maddesinde; "...İthal eşyasının gümrük kıymeti, eşyanın satış bedelidir. Satış bedeli, Türkiye'ye ihraç amacıyla yapılan satışta 27 ve 28 inci maddelere göre gerekli düzeltmelerin de yapıldığı, fiilen ödenen veya ödenecek fiyattır..."

hükmü yer almaktadır. Gümrük Kanunu'nun 27 ve 28'inci maddelerinde ithal eşyanın fiilen ödenen veya ödenecek fiyatına ilave yapılabilecek ve yapılamayacak harcamalar tahdidi olarak sıralanmıştır.

Gümrük kıymetine ne tür işlemlerin ekleneceği dikkatle incelenmelidir ki yanlış bir gümrük kıymeti tespiti ile karşı karşıya kalınmamalıdır. Yanlış gümrük kıymet tespiti ortaya çıkacak verginin yanlış tespit edilmesine neden olacaktır.¹

Gümrük kıymeti belirlenirken, ithal eşyasının fiilen ödenen veya ödenecek fiyatına aşağıdaki ilaveler yapılır. (GK, md.27)

a) Alıcı tarafından üstlenilen;

- ✓ Satın alma komisyonları dışındaki komisyonlar ve tellaliye,
- ✓ Gümrük işlemleri sırasında söz konusu eşya ile tek eşya muamelesi gören kapların maliyeti,
- ✓ İşçilik ve malzeme giderleri dâhil ambalaj bedeli,

¹ Mehmet Yüce, Ali Çetinkaya, Gümrük Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları, Bursa, Dora Yayıncılık, 2018

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

- ✓ İthal eşyasına katılan malzeme, aksam, parça ve benzerleri,
- ✓ İthal eşyasının üretimi sırasında kullanılan araç, gereç, kalıp ve benzeri aletler,
- ✓ İthal eşyasının üretimi sırasında tüketilen maddeler,
- ✓ İthal eşyasının üretimi için gereken ve Türkiye dışında gerçekleştirilen mühendislik, geliştirme, sanat ve çizim çalışmaları, plan ve taslak hazırlama hizmetleri,

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

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

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

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

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

b) Sınai tesis, makine veya teçhizat gibi, ithal eşyası için ithalattan sonra yapılan inşa, kurma, montaj, bakım veya teknik yardıma ilişkin giderler,

c) İthal eşyasının satışıyla ilgili olarak bir finansman anlaşması uyarınca alıcı tarafından üstlenilen faiz giderleri,

d) İthal eşyasının Türkiye'de çoğaltılması hakkı için yapılan ödemeler,

e) Satın alma komisyonları,

f) Eşyanın ithali veya satışı nedeniyle Türkiye’de ödenecek ithalat vergileri

(c) bendinde belirtilen hallerde, finansmanın satıcı veya bir başka kişi tarafından sağlanmış olmasına bakılmaz. Ancak, finansman anlaşmasının yazılı olarak yapılmış olması ve gerektiğinde alıcının;

✓ Eşyanın, fiilen ödenen veya ödenecek fiyat olarak beyan edilen fiyattan satıldığını,

✓ Söz konusu faiz oranının, finansmanın sağlandığı ülkede o tarihte bu tür bir işlem için geçerli olan faiz oranı seviyesini aşmadığını, kanıtlaması şarttır.

Eşyanın satış bedelinin gümrük kıymetine esas alınabilmesi, aşağıdaki koşullara bağlıdır. (GK, md.24)

a) Eşyanın alıcısı tarafından elden çıkartılması veya kullanımı;

✓ Türkiye Cumhuriyeti mevzuatı ve bunların yetkili kıldığı merciler tarafından konulmuş olan,

✓ Eşyanın tekrar satılabileceği coğrafi bölgeyi sınırlayan,

✓ Eşyanın kıymetini önemli bir ölçüde etkilemeyen,

Kısıtlamalar dışında, hiçbir kısıtlamaya tabi olmamalıdır.

b) Satış veya fiyat, kıymeti belirlenmekte olan eşya bakımından, kıymeti tespit edilemez bir koşul veya edim konusu olmamalıdır.

c) Eşyanın alıcı tarafından tekrar satışı veya diğer herhangi bir şekilde elden çıkartılması ya da kullanımı sonucu doğan hasılanın bir bölümünün doğrudan veya dolaylı olarak satıcıya intikal etmesi halinde, ithal eşyasının fiilen ödenen veya ödenecek fiyatına 27’nci madde hükümlerine göre ilave yapılabilmelidir.

d) Alıcı ve satıcı arasında bir ilişki bulunmamalı; İlişkinin varlığı durumunda ise, satış bedeli 24. maddenin 2’nci fıkrası hükümlerine göre gümrük kıymeti olarak kabul edilebilir nitelikte olmalıdır.

Alıcı ile satıcı arasındaki ilişkinin varlığı ise yalnızca aşağıdaki durumlarda kabul edilir. (GY, Md.55).

✓ Birbirlerinin memuru veya idarecileri olmaları,

✓ Birbirlerinin yasal ortakları olmaları,

- ✓ İşçi ve işveren ilişkisi içinde bulunmaları,
- ✓ Her iki firmanın oy hakkı veren hisse senedi veya sermaye paylarının en az %5'i doğrudan veya dolaylı olarak aynı kişilere ait veya bu kişilerin kontrolü altında veya elinde bulunması,
- ✓ Birinin diğerini dolaylı veya dolaysız olarak kontrol etmesi,
- ✓ Her ikisinin de doğrudan veya dolaylı olarak bir üçüncü kişi tarafından kontrol edilmesi,
- ✓ Her ikisinin birlikte, bir üçüncü kişiyi doğrudan veya dolaylı olarak kontrol etmesi,
- ✓ Aynı ailenin üyeleri olmaları. (aynı ailenin üyeleri deyimi; karı, koca, anne, baba, çocuk, erkek ve kız kardeş (öz ya da anne veya babadan biri öz), büyükbaba, büyükanne, torun, amca, dayı, hala, teyze, yeğen, üvey anne-baba, üvey çocuk ve üvey kardeşi ifade eder).

Tek acente, tek distribütör veya tek bayii olarak birbiri ile iş ilişkisi içinde bulunan kişilerin yukarıdaki kıstaslara uymaları durumunda, ilişki içinde oldukları kabul edilir.

İhracatçı firmanın mevcut olmadığının tespit edilmesi halinde, bu tespitin tüm ithalatçılar için geçerli olduğu; ihracatçının var olmaması, gümrüğe sunulan faturanın sahte olduğunu gösterdiğinden, satış bedelinin tespit edilememesi nedeniyle yöntem geçme sebebinin olduğu;² istenilen belgelerin ibraz edilmemesi nedeniyle, satış bedeli yöntemine göre eşyanın gümrük vergisine esas kıymetinin saptanmasına olanak bulunmamaktadır³.

1.1.2. Aynı Eşyanın Satış Bedeli Yöntemi

Satış bedeli yöntemine göre belirlenemeyen ithal eşyasının gümrük kıymeti Türkiye'ye ihraç amacıyla satılarak kıymeti belirlenecek eşya ile aynı veya yakın bir tarihte ihraç edilen aynı eşyanın satış bedelidir. Bu yöntemle göre gümrük kıymeti belirlenirken, kıymeti belirlenecek eşya ile aynı ticari düzey ve yaklaşık aynı miktarda satılan aynı eşyanın satış bedeli kullanılır. Böyle bir satışın bulunmaması durumunda, farklı ticari düzey ve/veya farklı miktarlardaki aynı eşyanın satış bedeli, bu ticari düzey ve/veya miktar farkları göz önüne alınarak yapılacak düzeltmeden sonra kullanılır. Kıymet artış veya azalışına da yol açsa, düzeltmenin yapılabilmesi için makul olduğunun ve doğruluğunun kesin delillerle ispatı gerekir.(GY, md.46)

² Danıştay 7. Dairesinin 20.11.2016 tarih, E.2005/1351, K.2006/3474 sayılı kararı

³ Danıştay 7. Dairesinin 03.10.2016 tarih, E. 2005/4295, K. 2006/2881 sayılı kararı

1.1.3. Benzer Eşyanın Satış Bedeli Yöntemi

İthal eşyasının gümrük kıymeti Türkiye'ye ihraç amacıyla satılarak, kıymeti belirlenecek eşya ile aynı veya yakın bir tarihte ihraç edilen benzer eşyanın satış bedelidir. Bu yöntemde göre gümrük kıymeti belirlenirken, kıymeti belirlenecek eşya ile aynı ticari düzey ve yaklaşık aynı miktarda satılan benzer eşyanın satış bedeli kullanılır. Böyle bir satışın bulunmaması durumunda, farklı ticari düzey ve/veya farklı miktarlardaki benzer eşyanın satış bedeli, bu ticari düzey ve/veya miktar farkları göz önüne alınarak yapılacak düzeltmeden sonra kullanılır. Kıymet artış veya azalışına da yol açsa, düzeltmenin yapılabilmesi için makul olduğunun ve doğruluğunun kesin delillerle ispatı gerekir.(GY, md.47)

1.1.4. İndirgeme Yöntemi

Bu yöntemde, kıymeti belirlenecek eşya ya da benzer eşya, Türkiye'de ithal edildiği hal ve durumda satılmışsa, bu yöntemde göre ithal eşyasının gümrük kıymetinin belirlenmesinde, bu eşyanın ya da aynı veya benzer ithal eşyanın yurt içindeki satıcıdan müstakil alıcılara kıymeti belirlenecek eşyanın ithal tarihi ile aynı veya yakın bir tarihte yapılan en büyük miktardaki satışına ait birim fiyat esas alınır.(GY, md.48).

1.1.5. Hesaplanmış Kıymet Yöntemi

Bu yöntemde göre ithal eşyanın gümrük kıymeti, hesaplanmış kıymet esas alınarak belirlenir. Bu yöntemin uygulanması için ithalatçının gerekli bilgi ve belgeleri gümrük idaresine ibraz etmesi ve bu bilgi ve belgelerin doğruluğunu ispata hazır olduğunu üretici ülke makamlarından alacağı belge ile tevsik etmesi gerekir.(GY, md.49)

1.1.6. Son Yöntem

Yukardaki yöntemlere göre belirlenemeyen ithal eşyanın gümrük kıymeti GATT (Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması) VII'inci maddesinin uygulanmasına ilişkin anlaşmanın, GATT VII'inci maddesinin ve gümrük kanunun prensip ve genel hükümlerine uygun yöntemlerle ve Türkiye'de mevcut veriler esas alınarak belirlenir.(GY, md.50)

Bu yöntemde göre gümrük kıymetinin belirlenmesinde aşağıdaki hususlar esas alınmaz:

- a) Türkiye'de üretilen eşyanın Türkiye içindeki satış fiyatı,
- b) Gümrük idaresinin iki alternatif kıymetten yüksek olanını kabul etmesini öngören bir sistem,
- c) Eşyanın ihraç ülkesindeki iç piyasa fiyatı,

d) Aynı veya benzer eşyanın hesaplanmış kıymet yöntemi hükümlerine göre belirlenen kıymeti dışındaki maliyet bedeli,

e) Türkiye’den başka bir ülkeye ihraç edilmek üzere satılmış eşyanın fiyatı,

f) Asgari gümrük kıymetleri,

g) Keyfi veya fiktif kıymetler.

GATT'nın hiçbir hükmünün, gümrük idaresinin, gümrük kıymetinin belirlenmesi ile ilgili olarak ibraz edilen tutanak, belge veya beyannamenin gerçeklik veya doğruluğunun araştırma hakkını sınırlamayacağı ve bu hakkı tartışma konusu haline getirecek şekilde yorumlanamayacak⁴, Gerek GATT VII'nci Maddesinin Uygulanmasına Dair Anlaşma hükümleri, gerekse bu anlaşmaya ilişkin yönetmelikte yer alan düzenlemeler karşısında, ithal edilen eşyanın gümrük kıymetinin belirlenmesinde, öncelikle satış bedelinin esas alınması, satış bedelinin esas alınması için gerekli koşulların mevcut olmadığının tespit edilmesi halinde de sırasıyla diğer yöntemlere başvurulması gerekmektedir.⁵

1.2. Eşyanın Kıymetinin Belirlenmesinde Özellik Arz Eden Durum: Veri veya Komutlar Yüklü Bilgi Taşıyıcılarının Gümrük Kıymetinin Tespiti

Bilgisayarlarda kullanılmak üzere ithal edilen veri ya da komutlar yüklü bilgi taşıyıcılarının gümrük kıymetinin belirlenmesinde, sadece taşıyıcı ortamın kendisinin maliyeti veya kıymeti esas alınır. Bu nedenle, taşıyıcı ortamın maliyet veya kıymetinden ayırt edilebilmesi koşuluyla, gümrük kıymeti, veri veya komutların maliyet veya kıymetini içermez.(GY,md.54)

İKİNCİ BÖLÜM

GÖZETİM UYGULAMASI VE İLGİLİ MEVZUAT HÜKÜMLERİ

2.1. Gözetim Uygulaması ve Gözetim Belgesi

2.1.1. Gözetim Uygulaması

Genel olarak gözetim; dış ticaret konusu eşyaların ithalattaki gelişim seyrinin gözlemlenmesidir. Bir malın ithalatının yerli üreticilere zarar verecek veya zarar tehdidi yaratacak miktar veya şartlarda artması halinde, ithalatın İthalat Genel Müdürlüğü tarafından

⁴ Danıştay 7. Dairesinin 05.10.2004 tarih, E. 2003/2753, K. 2004/2350 sayılı kararı

⁵ Danıştay 7. Dairesinin 21.10.2009 tarih, E. 1999/918, K. 1999/3393 sayılı kararı

düzenlenecek “gözetim belgesi” ile izlenmesine yönelik bir uygulamadır. Temel amaç ise; bazı eşyaların ithalat miktarlarındaki artış ya da azalışların izlenmesi veya kaydedilmesi ve söz konusu eşyalar için ileride bazı ilave korunma ve/veya mali yükümlülüklerin uygulanıp uygulanmayacağıının belirlenmesidir.⁶

Türkiye, Dünya Ticaret Örgütünün (DTÖ) bir üyesi olarak, DTÖ mevzuatı ve yasal mevzuat çerçevesi içerisinde ticaret politikası savunma araçlarını yürürlüğe koymuştur. İşbu savunma araçları kapsamında, Türk yasal mevzuatına, 29.01.1995 gün ve 22186 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 4067 Sayılı Kanunla onaylanması uygun bulunan ve 25.02.1995 gün ve 22213 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 03.02.1995 gün ve 1995/6525 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla onaylanan Dünya Ticaret Örgütü Kuruluş Anlaşmasının ekinde yer alan Korunma Tedbirleri Anlaşması ile dampinge karşı önlemler, sübvansiyona karşı önlemler ile korunma önlemlerinin yanı sıra, ithalatta gözetim uygulaması da dâhil edilmiştir.⁷

Gözetim Uygulamasının temel dayanağı olan 2004/7304 sayılı İthalatta Gözetim Uygulaması Hakkında Karar'ın 4. Maddesinde; “Bir malın ithalatında gözetim uygulanmasına ilişkin karar, başvuru üzerine veya re'sen yapılacak bir değerlendirme sonucunda Ticaret Bakanlığı İthalat Genel Müdürlüğü tarafından verilir. Yapılacak değerlendirmede ithalatın gelişimi, ithal şartları ve ithalatın yerli üreticiler üzerindeki etkisi dikkate alınır. Gözetim kararı Gözetim Belgesi düzenlenmesi yoluyla ileriye yönelik olarak veya gerçekleşen ithalatı değerlendirmek üzere geçmişe dönük olarak uygulanabilir. İleriye yönelik gözetime tabi bir malın ithalatında gümrük mevzuatının gerektirdiği belgelerin yanı sıra "Gözetim Belgesi" de aranır.” hükmü yer almaktadır.

2.1.2.Gözetim Belgesi

Gözetim belgesi ile gerçekleşen ithalat izlenmektedir. Tamamen ithalatın izlenmesine yönelik bir uygulamadır. Gözetime tabi eşyaların/ürünlerin ithalatında bir miktar veya değer sınırlandırılması söz konusu olmayıp, her isteyen firma söz konusu ithalatı mevcut yasal düzenlemeler çerçevesinde “gözetim belgesi” almak koşuluyla gerçekleştirebilir.

⁶ Mehmet Özkoç, Gümrük ve Gözetim Uygulaması, E-Yaklaşım Dergisi, Sayı:278, Şubat/2016

⁷ Ali Yurtsever, İthalatta Gözetim Uygulaması Kapsamında Gümrüklerde Ödenen Fazla Vergilerin İptali Ve İadesi, (Çevrimiçi) <http://www.yavuzmavioglu.av.tr/ithalatta-gozetim-uygulamasi-kapsaminda-gumruklerde-odenen-fazla-vergilerin-iptali-ve-iadesi/>, Erişim Tarihi: 15.02.2021

İthalatta Gözetim Uygulaması Yönetmeliği'nin 4. Maddesinde; Gözetim Belgesi, yürürlükteki mevzuatın öngördüğü diğer koşullar saklı kalmak üzere, ithalatçının usulüne uygun başvurusunun Genel Müdürlüğe ulaşmasından itibaren 10 (on) işgünü içinde talep edilen tüm miktar üzerinden, ücretsiz olarak verileceği belirtilmektedir. Yapılan beyanın gerçeğe aykırı olduğunun ve başvurularda sunulan bilgi ve belgelerde tutarsızlık bulunduğu tespit edilmesi halinde Gözetim Belgesi düzenlenmez. Gözetim belgeleri devredilemez. Başvuru sahiplerinin, gözetim belgesi düzenlenmesine ilişkin yeni bir başvuruda bulunduklarında, adlarına düzenlenmiş ve geçerlilik süresi başvuru tarihi itibarıyla sona ermiş olan gözetim belgesinin aslını Müsteşarlığa iade etmeleri, gözetim belgesinin zayii durumunda ise zayie ilişkin gazete ilanını veya bu hususu belgelendiren ilgili belgeleri ibraz etmeleri zorunludur. Bu şartın yerine getirilmemesi durumunda gözetim belgesi düzenlenmez. Gümrüklerce tespit ve kabul edilen kıymet veya miktarın, Gözetim Belgesinde kayıtlı kıymet veya miktarı, toplam %5'ten (%5 dahil) daha az bir oranda aşması ithalatın yapılmasını engellemez. Genel Müdürlük, malın ve işlemlerin özelliklerini dikkate alarak, %10'u aşmamak üzere farklı bir oran tespit edebilir.

2004/7304 sayılı İthalatta Gözetim Uygulaması Hakkında Karar ve ilgili tebliğler kapsamında Gümrük İdarelerinde yapılan işlemlerle ilgili yaşanan sorunların giderilmesi için gümrük idaresi tarafından 2012/3 sayılı genelge yayınlanmıştır. Söz konusu genelgede özetle; gözetim belgesi ibraz edilmesi durumunda bu belgeye istinaden eşyanın serbest dolaşıma girişi sağlanacağı, gözetim belgesi olmadığı halde beyan edilen kıymetin ithal eşyasının kıymeti ile ilgili tebliğinde belirtilen kıymete ulaşması veya bu kıymeti aşması durumunda yükümlüden ihtirazı kayıt yapmayacağına dair taahhüt alınarak serbest dolaşıma giriş rejimi işlemlerinin tamamlanacağı, Gümrük Yönetmeliği'nin 180'inci maddesi kapsamında yapılan kontrolde, gözetim belgesi olmadığı halde beyan edilen kıymetin ilgili tebliğde belirtilen kıymete ulaşmaması durumunda, yükümlü ek beyanı ile ithal eşyasının kıymetinin ilgili tebliğde belirtilen kıymete ulaşmasının sağlanacağı ve ihtirazı kayıt yapmayacağına dair taahhüt verirse eşyanın serbest dolaşıma girişinde gözetim belgesi aranılmayacağı, söz konusu ek beyanın, BİLGE programında usulüne uygun olarak "Yurt Dışı Diğer Giderler" altında yapılabileceği, mükellefin ek kıymet beyanı sonucu oluşan kıymet, eşyanın nihai kıymeti olarak değerlendirilerek, başka bir işleme gerek kalmaksızın, serbest dolaşıma giriş rejimi işlemlerinin tamamlanacağı, İkincil ve sonradan kontroller neticesinde eşyanın farklı GTİP'lerde olduğunun tespiti sonucunda belirlenen yeni GTİP'lerde yer alan eşyanın gözetime tabi olması veya gözetime tabi eşyanın serbest dolaşıma girişi sırasında gözetim belgesinin ibraz edilmemiş

olması durumlarının, 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu kapsamına giren hususlar mahfuz olmak üzere, Ticaret Bakanlığı'na iletilmek üzere Gümrükler Genel Müdürlüğüne bildirilmesi, diğer taraftan gözetim belgesi ibrazı gereken durumlarda ihtirazi kayıtla beyanda bulunularak eşyanın serbest dolaşıma sokulmak istenmesi durumunda ise, bu talep kabul edilmeyerek gözetim belgesi talep edilmesi gerekmeyeceği, yapılan ikincil ve sonradan kontroller sonucu eşyanın vergilendirme unsurlarında herhangi bir aykırılık olmamasına karşın, beyan edilen kıymetin ilgili Gözetim Tebliğindeki kıymetten düşük olduğunun anlaşılması halinde, gümrük idaresince yükümlülere bu hususun bildirileceği ve son olarak yapılan bildirimden sonra otuz gün içinde yükümlü tarafından farklılığa ilişkin vergilerin ödenmesi halinde 4458 sayılı Gümrük Kanununun 235inci maddesinin 1inci fıkrasının (c) bendi ve 4'üncü fıkrası uyarınca işlem tesis edilmeyeceği, ihtirazi kayıt ile beyan yapan firmaların beyanname numaraları ile konuya ilişkin açılmış olan davaların mahkeme ve esas numaralarının ve bundan sonra ihtirazi kayıt ile yapılacak beyanlara ilişkin beyanname numaralarının Ticaret Bakanlığı'na doğrudan Bölge Müdürlüklerince gönderilmesi ve konu ile ilgili açılmış veya bundan sonra açılacak davalarda ilgili Gümrük Müdürlüğüne mahkemelere "hasım düzeltmesi" talebinde bulunularak bahse konu davalarda Ticaret Bakanlığı'nın davalı olarak belirlenmesinin talep edilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Beyanın tescili aşamasında gözetim tebliğinde yer alan kıymete ulaşılmasını sağlayacak şekilde veyahut eşyanın tesliminden önce ya da sonra gerçekleştirilen kontroller sonucunda yurt dışı gider beyan edilerek buna tekabül eden ithalat vergilerinin ödenmesi sonrasında, Gümrük Kanunu uyarınca geri verme başvurusunda bulunulması, bu başvurunun idarece reddi işlemine karşı dava açılması ve davanın idare aleyhine sonuçlanması sebebiyle yargı kararı mucibince geri verme işleminin yapılması durumunda, yükümlünün gözetim belgesi sunulmaksızın işlem yapmasına izin verilmesini temin eden ek beyanın ortadan kalktığı ve beyanın başlangıcındaki duruma dönüldüğü izahtan varestes bir husustur. Bu durumda, gözetim belgesinin teminine yönelik olarak Gümrük Yönetmeliğinin 181'inci maddesi ve 2016/9 sayılı Genelgede belirtilen usuller takip edilerek alınacak sonuca göre işlemler tekemmül ettirilir **(2019/1 Kıymet Kriterli Gözetim Hakkında Genelge)**.

Bir eşyanın belli bir kıymetin altında ithal edilmek istenilmesi durumu için öngörülen "gözetim belgesi" zorunluluğuna uyulmaması veya gözetim belgesi olmadan ithalatın gerçekleştirilmesi halinde ise; Gümrük Kanunu'nun 235/1-c maddesinde yer alan; "Eşyanın ithali, lisansa, şarta, izne, kısıntıya veya belli kuruluşların vereceği uygunluk veya yeterlilik belgesine tabi olduğu halde uygunluk ve yeterlilik belgesine tabi değilmiş veya belge alınmış

gibi beyan edildiğinin tespit edilmesi halinde, eşyanın gümrük vergilerinin yanı sıra, eşyanın gümrüklenmiş değerinin iki katı idari para cezası verilir” hükmüne göre işlem yapılması gerekir (2016/9 Sayılı Genelge).

Uygulamada, yükümlülerce, ihtirazı kayıt yapmayacağına dair taahhüt verilerek Genelgenin 2’nci maddesi hükmünden yararlanılmakta, akabinde dava açılmakta ve mahkemeye söz konusu taahhüttün mecburen verildiği, aslında eşyanın gümrük kıymetinin yükseltmek zorunda kalındığı, gerçeği yansıtmadığı ifade olunmaktadır. Diğer bir yöntem ise taahhüdü verdikten sonra, noter aracılığı ile ihtirazı kayıt dilekçesini göndererek kayıtlara girmesini sağlamaktır. Davalar ise genellikle idare aleyhine sonuçlanmaktadır. Mahkemeler, yukarıda belirtilen yöntemleri kanuna karşı hile olarak değerlendirmemektedir. Dolayısıyla, Genelgenin bu maddesinin işlevsiz bırakılabileceği sonucu ortaya çıkmaktadır.⁸

2.2. Gözetim Uygulaması Örneği

Gözetim uygulamasına tabi bir malın ithal edilmek istenmesi halinde ithalatçı için şu alternatifler mevcuttur.

- i. Eşyanın CIF kıymeti İthalat Gümrük Müdürlüğü tarafından belirlenen tutarın altında ise gözetim belgesi alınmak suretiyle ithal edilebilecek, aksi halde ithaline izin verilmeyecektir.
- ii. Eşyanın CIF kıymeti İthalat Gümrük Müdürlüğü tarafından belirlenen tutarın üzerinde ise gözetim belgesi alınmaksızın normal prosedüre tabi olarak ithal edilebilecektir.
- iii. Eşyanın CIF kıymetinin, gümrük beyannamesinde yapılacak değişiklikler ile değiştirilmesi ve bu kapsamda yurtdışı giderler kalemi altında ek harcama eklenerek gümrük değerinin asgari değere eşit seviyeye veya bu değer üstüne çekilerek işbu gözetim belge yükümlülüğünün bertaraf edilebilecektir.

8 Mayıs 2020 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 2020/6 sayılı İthalatta Gözetim Tebliği ile cep telefonu ithalatlarında gözetim uygulaması hayata geçirildi. Söz konusu uygulama ile 200 ABD Doları altındaki cep telefonu ithalatlarında gözetim belgesinin gümrük

⁸ Hakan Özkan, Kıymet Kriterli Gözetim Uygulaması Üzerine Bir Değerleme, (Çevrimiçi) <http://haber.evrin.com/files/8471.pdf>, Erişim Tarihi: 16.02.2021

idaresine ithal anında sunulması gerekecek. Gözetim belgesi alınmaksızın ithalat yapılabilmesi için ithalatçılar matrahlarını artırarak ithalat işlemlerini gerçekleştirecek.⁹

İthalatçı şirketler tarafından ithal anında ödenen vergiler (TRT Bandrol ücreti, Özel Tüketim Vergisi ve Katma Değer Vergisi gibi) fiyat mekanizması içinde tüketicilere yansıtılmaktadır. Durum böyle olunca, ithalattaki gözetim uygulaması ile cep telefonu fiyatlarının artabileceği değerlendirilmektedir. Konuyu bir örnek yardımıyla açıklayalım. Tebliğ öncesinde 100 ABD Doları değerindeki cep telefonun ithalatında ödenecek vergiler aşağıdaki tabloda gösterilmiştir. (1 ABD Dolarının 7 Türk Lirası Olduğu Varsayımı Altında)

Eşyanın Vergiye Esas Bedeli	700
Kültür Fonu	7
TRT Bandrolü	70,7
ÖTV Matrahı	777,7
ÖTV Tutarı (% 40)	311,08
KDV Matrahı	1.088,78
KDV	195,98

Bu kapsamda hâlihazırda, 100 ABD Doları değerindeki cep telefonu için 584,76 TL tutarında vergi ithalat anında tahsil edilecek ve ithal maliyetleri toplamda (700 TL Eşya Değeri + 584,76 TL Vergi) 1.284,76 TL olacak.¹⁰

08.05.2020 günlü Resmi Gazetede yayımlanan 2020/6 sayılı İthalatta Gözetim Tebliği ile cep telefonu ithalatçısı şirketin gözetim belgesi alması durumunda vergisel bir etki söz konusu olmayacaktır.

İthalatçı şirketin gözetim belgesi alamaması durumunda ise ithalatı gerçekleştirebilmesi için kıymetini artırıp, 200 ABD Doları üzerinden vergi ödemesi gerekecek. Yukarıdaki örnek üzerinden ithalatçı şirketin gözetim belgesi almaması durumunda ödeyeceği vergiler aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

⁹ Hakan Uçak, Cep Telefonlarında Gözetim Uygulaması Fiyatları Nasıl Etkileyecek?, (Çevrimiçi) <https://kpmgvergi.com/blog/cep-telefonlarinda-gozetim-uygulamasi-fiyatları-nasil-etkileyecek/119>, Erişim Tarihi: 16.02.2021

¹⁰ 24.11.2023 tarih ve 32379 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 7846 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı eki ile, ithalatta gözetim uygulanmasına ilişkin mevzuat kapsamında, gözetim uygulamasına tabi malların Gümrük Beyannamelerinde beyan olunan ve tevsik edilemeyen tutarlar ile bu tutarlar nedeniyle doğan ve Katma Değer Vergisi matrahına dahil edilen her türlü vergi, resim, harç ve paylar dolayısıyla ödenen Katma Değer Vergisinin indirim hakkının artık olmayacağı belirtiliyor. Öte yandan ithalat bedelinin 24.11.2023 tarihinden önce bankacılık sistemi üzerinden ödendiği tevsik edilebilen mallar için, ithalatın en geç 01.04.2024 tarihine kadar gerçekleştirilmesi şartıyla ithalatta gözetim ve korunma önlemi uygulamaları kapsamında ödenen KDV’nin indirimi ise mümkündür.

Eşyanın Vergiye Esas Bedeli	1.400
Kültür Fonu	14
TRT Bandrolü	141,4
ÖTV Matrahı	1.555,40
ÖTV Tutarı (% 50)	777,7
KDV Matrahı	2.333,10
KDV	419,96

Gözetim Tebliği Öncesi veya İthalatçı Tarafından Gözetim Belgesi alınması durumunda 100 ABD Doları değerindeki cep telefonu için 584,76 TL tutarında vergi ithalat anında tahsil edilecek ve ithal maliyetleri toplamda (700 TL Eşya Değeri + 584,76 TL Vergi) 1.284,76 TL olacak.

Gözetim belgesi alamayan ithalatçı şirketten, 100 ABD Doları değerindeki cep telefonu için 1.353,06 TL tutarında vergi ithalat anında tahsil edilecek ve ithal maliyetleri toplamda 2.053,06 TL olacak.

Sonuç olarak; söz konusu düzenlemeden önce 100 ABD Doları değerindeki cep telefonunun ithalatında 584,76 TL vergi tahsil edilirken, ithalatçı şirketin gözetim belgesine sahip olamaması durumunda ise ithalat anında 1.353,06 TL vergi ödenecektir.

2.3. Gözetim Uygulamasının Etkileri

Birçok ithalatçı bürokratik işlemlerin zaman alması ve sınai faaliyetlere konu edilecek girdi niteliğindeki ithal mallarının hızlı bir şekilde firmanın üretim bantlarına girmesinin gerekmesi gibi veya başvuruların genellikle olumsuz sonuçlanması sebebiyle yurtdışı giderler kalemi altında ek harcama ekleyerek gümrük değerinin asgari değere eşit seviyeye veya bu değer üstüne çekip gözetim belge yükümlülüğünün bertaraf etmektedirler. Bu şekilde yapılacak ve gerçek olmayan değer artışlarında her ne kadar artırılan miktarın doğrudan ithalatçılar tarafından ödenmesi gerekmesi de, gümrük görevlileri ithalat kapsamında alınacak tüm vergi ve ücretleri, işbu artırılmış değer üzerinden hesaplamakta ve dolayısıyla bu şekildeki artışlar ithalatçıların vergi yükünü artırmaktadır. Bu kapsamda, birçok ithalatçı, işbu gözetim belgesi yükümlülüğünü bertaraf edebilmek amacıyla normalde ödemesi gerekenden daha yüksek vergi ve ücretlerle karşı karşıya kalmaktadır.¹¹

¹¹ Ali Yurtsever, İthalatta Gözetim Uygulaması Kapsamında Gümrüklerde Ödenen Fazla Vergilerin İptali Ve İadesi, (Çevrimiçi) <http://www.yavuzmavioglu.av.tr/ithalatta-gozetim-uygulamasi-kapsaminda-gumruklerde-odenen-fazla-vergilerin-iptali-ve-iadesi/>, Erişim Tarihi: 15.02.2021

İthal anında kıymet artışının yarattığı bir diğer problem ise bu kıymetin muhasebeleştirilmesinde yatmaktadır. Firmalar gözetim uygulaması sonucunda yurtdışı giderler kalemi altında ek harcama ekleyerek ithal ettiği eşya için gerçekte bu tutarları ödememelerine rağmen kayıtlarında bu tutarlara yer verebilmektedirler. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 274. Maddesinde emtianın maliyet bedeliyle değerlendirileceği belirtildiğinden, söz konusu tutar gerçekte yapılan bir harcama/gider niteliğinde olmadığından malın maliyetine dâhil edilmemesi gerekmektedir.

Gözetim uygulamasının neden olduğu problemlerden bir diğeri ise makroekonomik açıdan dış ticaret hadlerini olumsuz etkilediği söylenebilir. Beyan edilen gümrük kıymetlerinin ithal edilen ürünler için fiilen ödenen fiyatları aştığı ve gözetim sisteminin bir sonucu olarak Türkiye'nin gümrük istatistiklerinin artık gerçek ithalat fiyatlarını yansıtmadığı sonucuna varılabilir.¹²

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

GÖZETİM UYGULAMASINA İLİŞKİN UYUŞMAZLIKLARIN YARGI KARARLARI IŞIĞINDA DEĞERLENDİRİLMESİ

3.1. Gözetim Uygulamasına İlişkin Uyuşmazlıkların Yargı Kararları Işığında Değerlendirilmesi

Gümrük Kanunu'nun 24, 25 ve 26. maddeleri ile GATT'ın VII. Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Anlaşmanın 17. maddesinde yer alan hükümlerin birlikte değerlendirilmesinden, ithal edilen eşyanın gümrük kıymetinin belirlenmesinde, öncelikle, satış bedelinin esas alınması, satış bedelinin esas alınması için gerekli koşulların mevcut olmadığının tespit edilmesi halinde de sırasıyla diğer yöntemlere başvurulması gerektiği belirtilmiştir.

Konu ile ilgili Danıştay VDDK'nın 19/02/2020 tarih ve E.2020/1, K.2020/1 sayılı Bölge İdare Mahkemesi Kararları Arasındaki Aykırılığın Giderilmesi İstemi Hakkında Kararında; Bölge Vergi Mahkemelerinin kararlarındaki aykırılığı gidermiş, gözetim farkının yurt dışı gider olarak kıymete eklenmesinden dolayı ödenen verginin geri verilmesi gerektiğine oy çokluğu ile karar verilmiştir.

¹² Zelal Aktaş, Altan Aldan, Import Surveillance and Over Invoicing of Imports in Turkey, TC Merkez Bankası, 2013

Danıştay VDDK'nın bu kararında özetle;¹³

“...İthal edilen eşyanın gümrük kıymetinin öncelikle satış bedeli esas alınarak tespit edilmesi gerektiği,

...Gözetim uygulaması başlatılması durumunda, herhangi bir korunma tedbirinden söz edilemeyeceği; yani bu aşamada, o malın ithalatında herhangi bir kısıtlama, vergi oranında artış, esik kıymet belirlenmesi veya ek mali yükümlülük uygulaması söz konusu olmayacağını, sadece bir malın ithalatında, yerli üreticilerin zarar görmesine sebebiyet verebilecek miktarda artış olup olmadığının belirlenebilmesi için o malın ithal seyrinin izlenmesi amaçlanmakta ve bu amacın gerçekleştirilebilmesi için o malın ithalatında İthalat Genel Müdürlüğünce düzenlenen bir gözetim belgesi ibrazı zorunluluğu getirildiği,

...Gözetim belgesinin ibraz zorunluluğu, o malın belli bir değerin altında kıymetle ithal edilmek istenmesi durumuna münhasır olup gözetim önlemi uygulanmasına karar verilen eşyanın, belirlenen bir kıymetin altında ithal edilmek istenilmesi halinde sadece "gözetim belgesi" ibrazı zorunluluğu getirildiğinden bu zorunluluğa uyulmaması Gümrük Kanunu hükümlerin göre ek tahakkuk yapılmasını gerektirir bir durum olmadığı,

...İthalatta Gözetim Uygulanmasına İlişkin Tebliğlerde belirtilen birim kıymetin, eşyanın Gümrük Kanunu hükümlerine göre belirlenmiş gerçek satış bedeli olmadığı dolayısıyla gözetim önlemlerinin hukuka aykırı uygulanması suretiyle fazladan ödenen vergilerin Gümrük Kanunu'nun 211. maddesi kapsamında iadesi istemiyle yapılan başvurunun reddine dair karara vaki itirazın reddi yolunda tesis edilen işlemlerde hukuka uygunluk bulunmadığı..” yönünde karar vermiş, gerek konuya ilişkin yapılan itiraz başvurularında, gerekse itirazın reddedilmesine bağlı olarak uyuşmazlığın yargıya taşınması halinde verilecek mahkeme kararlarında belirleyici olacak bir içtihat getirmiştir.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

4.1. Değerlendirme ve Sonuç

Gümrük kıymetinin tespit yöntemleri arasında yer almamasına rağmen; eşyanın gümrük kıymetinin genel düzenleyici işlemler arasında yer alan tebliğlerle farklı şekillerde

¹³ Danıştay VDDK'nın 19/02/2020 tarih ve E.2020/1, K.2020/1 sayılı karar

belirlenmesi uluslararası sözleşme hükümlerinin ihlal edilmesi anlamına da gelmektedir. Bu çerçevede gözetime tabi herhangi bir ithal eşyası için işletmelerin fiili olarak ihracatçıya gerçekte transfer ettikleri veya edecekleri ithalat bedeli tutarının, eşya için gümrük kıymeti olarak kabul edilmesi gerektiği bu kadar açık iken, gözetim belgesi ibraz etmemeleri nedeniyle işletmelerin fiili ithalat esnasında gümrük kıymetini gözetim tutarına yükselterek bu gümrük kıymeti üzerinden beyanında bulunmak zorunda bırakılmalarının hukuki olmadığı değerlendirilmektedir.

Öte yandan ek kıymet beyanının yapılması sonucu hesaplanan vergilerin ödenmesi sonrasında yükümlü geri verme veya kaldırma başvurusunda bulunursa ve yargı kararı neticesinde ödenmiş vergiler iade edilirse, gözetim belgesi sunmaksızın ek kıymet beyanı yapma durumu ortadan kalkacağı için Gümrük Yönetmeliği 181'inci maddesi uyarınca gözetim belgesinin alınması ve idareye ibraz edilmesi gerekeceğinden durum ilk baştaki noktaya gelecektir. Sıkça uyuşmazlık konusu olan gözetim uygulamasının asıl amacının ithal seyrinin izlenmesi olduğu hususu ile ek kıymet beyanı sonucu eşya isabet edecek vergilerin yargı kararı ile iade edileceğine yönelik Danıştay VDDK kararının da göz önüne bulundurularak yeniden düzenlenmesi gerektiği düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

Canitez, Murat:	Uygulamalı Gümrük Mevzuatı, Ankara, Gazi Yayıncılık, 2017
Tekin, Abdulkadir, Tekin, Engin Ümit:	Gümrük İşlemleri: Mevzuat-Teori, Uygulama- Vergilendirme, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2017
Yüce, Mehmet, Çelikkaya, Ali:	Gümrük Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları, Bursa, Dora Yayıncılık, 2018

BASTIRILMAMIŞ TEZLER

Kaya, Muhammet	Eşyanın Gümrük Kıymeti, Vergilendirilmesi Ve Uyuşmazlıklarının Çözüm Yöntemleri, İzmir Katip Çelebi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye ve Mali Yönetim Ana Bilim Dalı, 2019
----------------	--

SÜRELİ YAYINLAR-BİLDİRİLER

Aktaş, Zelal, Aldan, Altan:	Import Surveillance and Over Invoicing of Imports in Turkey, TC Merkez Bankası, 2013
Özkan, Hakan:	Kıymet Kriterli Gözetim Uygulaması Üzerine Bir Değerleme, (Çevrimiçi) http://haber.evrin.com/files/8471.pdf , Erişim Tarihi: 16.02.2021
Özkoç, Mehmet:	Gümrük ve Gözetim Uygulaması, E-Yaklaşım Dergisi, Sayı:278, Şubat/2016
Uçak, Hakan:	Cep Telefonlarında Gözetim Uygulaması Fiyatları Nasıl Etkileyecek?, (Çevrimiçi) https://kpmgvergi.com/blog/cep-telefonlarında-gozetim-uygulamasi-fiyatlari-nasil-etkileyecek/119 , Erişim Tarihi: 16.02.2021
Yurtsever, Ali:	İthalatta Gözetim Uygulaması Kapsamında Gümrüklerde Ödenen Fazla Vergilerin İptali Ve İadesi, (Çevrimiçi) http://www.yavuzmavioglu.av.tr/ithalatta-gozetim-uygulamasi-kapsaminda-gumruklerde-odenen-fazla-vergilerin-iptali-ve-iadesi/ , Erişim Tarihi: 15.02.2021