



12

Küresellesmenin Vergi Sistemi Üzerinde Yarattığı Sorunlar

27

Ekonomik ve Hukuki Sonuçları İtibarıyla İflas Erteleme ve Konkordato Müesseselerinin Karşılaştırmalı Analizi

43

Ayıplı Mal Nedir ve Tüketicinin Seçimlik Hakları Nelerdir

55

Türkiye Ve Dünyada Yer Altında Vergileme

77

Amerikan Gümrük İdaresinin Ticaretin Kolaylaştırılması Stratejisi ve Uygulamaları

# YETKİLENDİRİLMİŞ YÜKÜMLÜ REHBERİ

Hasan ÖZMEN

Gümrük ve Ticaret Müfettişi

**KİTAP 40 TL.'ye**  
kargo dahil temin edebilirsiniz.

**E-KİTAP 20 TL.**

**SATIŞA  
ÇIKTI**

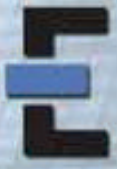
satın almak için  
[www.gtmd.org.tr](http://www.gtmd.org.tr)





# Tecrübeli Kadrosuyla Faaliyetlerini Sürdürmektedir.

**İstanbul Merkez Ofis :** Maliye Caddesi Mocan Han. No:13 K:3 Karaköy/Beyoğlu/İstanbul – Tel: 0212 252 75 20 Pbx  
**İzmir Şube :** 1476-1 Sok. No:12 Katipoğlu İş Merkezi B Blok D:8 K:8 35220 Alsancak-İzmir – Tel: 0232 464 69 32  
**Mersin Şube :** Yeni Mahalle 5344 Sokak Sea Tower Plaza No:4 K:9 D:18 Akdeniz – MERSİN Tel: 0324 238 46 81  
Ambarlı, Erenköy, Çatalca SB, Murat Bey, Dilovası, Körfez, Gemlik Ofislerimiz mevcuttur.



Ekin G m r k Müşavirliği  
Hizmetleri Limited  irketi

## Güvenilir, tecrübeli, kaliteli, etkin: Ekin!

Ekin, 1991 yılından beri Türkiye'nin önde gelen sanayi, ticaret ve yatırım şirketlerine yönelik gümrük müşavirliği hizmeti vermiŐ, deneyimli çalışanları, hizmet kalitesi, açıklığı ve uzun vadeli perspektifleri ile müŐterilerinin güvenini kazanmıŐ, iŐ ortakları ile birlikte sağlam ve istikrarlı bir Şekilde büyümüŐtür.



# Ekin G m r k Müşavirliği

## 'iŐ Ortağınız'

Fetih Mahallesi Libadiye Caddesi Tahralı Sokak Kavakyeli Plaza  
D Blok No: 7 K: 3 D: 7 ATAŐEHİR İSTANBUL  
info@ekingumruk.com Tel: (216) 330 51 01 (pbx)



www.gtmd.org.tr



GÜMRÜK VE TİCARET MÜFETTİŞLERİ DERNEĞİ

# HAKEM HEYETİ

Prof. Dr. Adnan GERÇEK - Uludağ Üniversitesi  
Prof. Dr. Ahmet Burçin YERELİ - Hacettepe Üniversitesi  
Prof. Dr. Ahmet ULUSOY - Karadeniz Teknik Üniversitesi  
Prof. Dr. Ali ÇELİKKAYA - Osmangazi Üniversitesi  
Prof. Dr. Billur YALTI - Koç Üniversitesi  
Prof. Dr. Birol KARAKURT - Karadeniz Teknik Üniversitesi  
Prof. Dr. Cemil RAKICI - Karadeniz Teknik Üniversitesi  
Prof. Dr. Ekrem KARAYILMAZLAR - Pamukkale Üniversitesi  
Prof. Dr. Emine KOBAN - Gaziantep Üniversitesi Hukuk Fakültesi  
Prof. Dr. Engin HEPKASAZ - Katip ÇELEBİ Üniversitesi  
Prof. Dr. Erhan GÜMÜŞ - Çanakkale Onsekizmart Üniversitesi  
Prof. Dr. Erkan ÜYÜMEZ - Anadolu Üniversitesi  
Prof. Dr. Ersan ÖZ - Pamukkale Üniversitesi  
Prof. Dr. Fatih SAVAŞAN - Sakarya Üniversitesi Rektörü  
Prof. Dr. Hakan SARITAŞ - Pamukkale Üniversitesi  
Prof. Dr. Hasan Hüseyin BAYRAKLI - Afyon Kocatepe Üniversitesi  
Prof. Dr. Hüseyin ŞEN - Yıldırım Beyazıt Üniversitesi  
Prof. Dr. İbrahim Attila ACAR - Katip ÇELEBİ Üniversitesi  
Prof. Dr. İbrahim ORGAN - Pamukkale Üniversitesi  
Prof. Dr. İsa SAĞBAŞ - Afyon Kocatepe Üniversitesi  
Prof. Dr. Kemal ÇELEBİ - Celal Bayar Üniversitesi Rektörü  
Prof. Dr. Mehmet TOSUNER - Dokuz Eylül Üniversitesi  
Prof. Dr. Mehmet YÜCE - Uludağ Üniversitesi  
Prof. Dr. Mehmet TUNÇER - Karadeniz Teknik Üniversitesi  
Prof. Dr. Metin TAŞ - Gazi Üniversitesi  
Prof. Dr. Mine YILMAZER - Celal Bayar Üniversitesi  
Prof. Dr. Murat DEMİR - Harran Üniversitesi  
Prof. Dr. Mustafa Ali SARILI - Adnan Menderes Üniversitesi  
Prof. Dr. Mustafa MİNYAT - Celal Bayar Üniversitesi  
Prof. Dr. Mustafa YILDIRAN - Akdeniz Üniversitesi  
Prof. Dr. Nagihan OKTAYER - İstanbul Üniversitesi  
Prof. Dr. Necmiddin BAĞDADIÖĞLU - Hacettepe Üniversitesi  
Prof. Dr. Nevzat SAYGILIOĞLU - Atılım Üniversitesi  
Prof. Dr. Nurettin BİLİCİ - Çankaya Üniversitesi  
Prof. Dr. Osman PEHLİVAN - Karadeniz Teknik Üniversitesi  
Prof. Dr. Ramazan GÖKBUNAR - Celal Bayar Üniversitesi  
Prof. Dr. Recai DÖNMEZ - Anadolu Üniversitesi  
Prof. Dr. S. Ateş OKTAR - İstanbul Üniversitesi  
Prof. Dr. N. Semih ÖZ - Ankara Üniversitesi  
Prof. Dr. Seyfi YILDIZ - Anadolu Ajansı  
Prof. Dr. Şaban NAZLIOĞLU - Pamukkale Üniversitesi  
Prof. Dr. Şafak Ertan ÇOMAKLI - Anadolu Üniversitesi Rektörü  
Prof. Dr. Tamer BUDAK - İnönü Üniversitesi  
Prof. Dr. Tarık VURAL - Abant İzzet Baysal Üniversitesi  
Prof. Dr. Tarık VURAL - Abant İzzet Baysal Üniversitesi  
Prof. Dr. Temel GÜRDAL - Sakarya Üniversitesi  
Prof. Dr. Tekin AKDEMİR - Yıldırım Beyazıt Üniversitesi  
Prof. Dr. Ümit Süleyman ÜSTÜN - Selçuk Üniversitesi  
Prof. Dr. Yusuf KILDİŞ - Dokuz Eylül Üniversitesi  
Prof. Dr. Zeynep ARIKAN - Dokuz Eylül Üniversitesi  
Doç. Dr. Fatih YARDIMCIOĞLU - Sakarya Üniversitesi  
Doç. Dr. İlhan KÜÇÜKKAPLAN - Pamukkale Üniversitesi  
Doç. Dr. Özyay ÖZPENÇE - Pamukkale Üniversitesi  
Doç. Dr. Sevinç YARAŞIR - Pamukkale Üniversitesi  
Yrd. Doç. Dr. Şaban ERTEKİN - Adnan Menderes Üniversitesi

Dr. Abdullah TEKBAŞ - Anayasa Mahkemesi Raportörü  
Zeki TÜYEN - Ticaret Başmüfettişi  
Nadir ELİBOL - E. Gümrük Başmüfettişi  
Dr. İrfan KALPALI - Ticaret Başmüfettişi  
Cumali SEMEĞİR - Rehberlik ve Teftiş Başkanı  
Özkan ARSLAN - Ticaret Başmüfettişi  
Mehmet ÖZKOÇ - Daire Başkanı  
Kadir ÖZDEMİR - Ticaret Başmüfettişi  
Ersin ÖZDEMİR - Ticaret Başmüfettişi  
Gökhan TERZİ - Ticaret Başmüfettişi  
Muhammet KAYA - Ticaret Başmüfettişi  
Samet ÖZTÜRK - E. Gümrük ve Ticaret Başmüfettişi  
Hayriye AKÇAYLI - Ticaret Başmüfettişi  
Tarık Mavili - Ticaret Başmüfettişi  
Murat PALAOĞLU - E. Gümrük Başmüfettişi  
Hakan ATAY - Daire Başkanı  
Hüseyin YAREN - Ticaret Müfettişi  
Deniz Okan SAVAŞ - Ticaret Müfettişi  
Göksel ÇETİNKOL - Ticaret Müfettişi  
Ayhan TURNA - Daire Başkanı  
Nevzat BOZKURT - Daire Başkanı  
Levent ÖZKARDEŞ - Ticaret Başmüfettişi  
Alpay ARAS - E. Gümrük ve Ticaret Başmüfettişi  
Sercan BAHADIR - E. Gümrük Müfettişi  
Yakup AKKAYA - Ticaret Başmüfettişi  
Hasan TEPELİ - Ticaret Başmüfettişi  
Fatih UZUN - E. Gümrük ve Ticaret Müfettişi  
Mustafa ALICI - Ticaret Başmüfettişi  
Evren KILIÇ - E. Gümrük ve Ticaret Başmüfettişi  
Erdal NACAR - Ticaret Müfettişi  
Özlem ARABACI - Ticaret Müfettişi  
Vehbi GÜNAYDIN - Ticaret Müfettişi  
Veysel MADEN - Ticaret Müfettişi  
Selçuk ÖZDAMAR - Ticaret Müfettişi  
Hasan ÖZMEN - Ticaret Müfettişi  
Güven YILDIZ - E. Gümrük ve Ticaret Müfettişi

## DANIŞMA KURULU

Prof. Dr. Ersan ÖZ (Editör) - Pamukkale Üniversitesi  
Prof. Dr. Tekin AKDEMİR - Yıldırım Beyazıt Üniversitesi  
Prof. Dr. Birol KARAKURT - Karadeniz Teknik Üniversitesi  
Prof. Dr. Osman PEHLİVAN - Karadeniz Teknik Üniversitesi  
Prof. Dr. Mehmet TOSUNER - Dokuz Eylül Üniversitesi  
Prof. Dr. Ahmet ULUSOY - Beykent Üniversitesi  
Prof. Dr. Ali ÇELİKKAYA - Osmangazi Üniversitesi  
Prof. Dr. Mehmet YÜCE - Uludağ Üniversitesi  
Dr. İrfan KALPALI - Gümrük ve Ticaret Başmüfettişi  
Ömer AKÇAYLI - Gümrük ve Ticaret Başmüfettişi  
Sami CEYHAN - Gümrük ve Ticaret Başmüfettişi



**GÜMRÜK VE TİCARET MÜFETTİŞLERİ DERNEĞİ SÜRELİ YAYINI**

**Cilt: 6 - Sayı: 16 - Haziran 2019**

**ISSN 2667-7512**

**Gümrük & Ticaret Dergisi**  
**Gümrük ve Ticaret Müfettişleri Derneği Adına İmtiyaz Sahibi**

**Dernek Başkanı**

Sami CEYHAN

**Dernek Başkan Yrd.**

Nadir ELİBOL

**Editör**

Prof. Dr. Ersan ÖZ

**Genel Sekreter**

Mahmut SARIYERLİOĞLU

**Yönetim Kurulu Üyeleri**

Münir Sait KANDEMİR

Selçuk ÖZDAMAR

Fatih UZUN

Ömer AKÇAYLI

Mehmet YAPICI

Özgür DANACI

**Yayın Kurulu Üyeleri**

Ersan ÖZ, İrfan KALPALI, Ömer AKÇAYLI, Özgür DANACI, S. Gökhan KOŞAR

**Merkez**

Gümrük ve Ticaret Müfettişleri Derneği

Aziziye Mahallesi Şair Nedim Sokak No: 7/10 Çankaya / ANKARA

**İletişim**

Söğütözü Mah. 2179 Sok. No:2 Çankaya-ANKARA Tel: 0312 449 64 01-02 • Faks: 0312 449 65 05

info@gtmd.org.tr • www.gtmd.org.tr

**İstanbul Temsilcileri**

Güven YILDIZ & Faruk ŞEN & Kadir ÖZDEMİR & Hakan UÇAK

Miralay Şefik Bey Sok. No:7 Gümüşsuyu / İSTANBUL Tel: 0212 377 31 02 • Faks: 0212 377 31 25

**İzmir Temsilcileri**

Muhammet KAYA & Özlem ARABACI & Levent ÖZKARDEŞ

Atatürk Caddesi No.107 Kat:6 Alsancak / İZMİR Tel: 0232 464 80 17-93 • Faks: 0232 464 01 49

**Yapım**

Alban Tanıtım

Tunalı Hilmi Caddesi Büklüm Sokak No: 45/3 Kavaklıdere / ANKARA Tel: 0.312 430 13 15- Faks: 0.312 434 04 13

www.albantanim.com.tr

**Yayın Tarihi**

Haziran 2019

Dergimiz üç ayda bir yayımlanan HAKEMLİ DERGİ olup, yayın kuruluna ulaşan makaleler değerlendirilmek üzere en az iki hakeme iletilmekte olup makalelerin dergimizin sonunda yer alan hakem kurallarına uygun olarak düzenlenmesi gerekmektedir. Kabul edilen makalelere hangi sayıda yer verileceği editörün yetkisindedir. Makaleleri yayımlanan yazarlara telif ödenmektedir. 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu'na göre tüm hakları Gümrük ve Ticaret Müfettişleri Derneğine aittir. Dergide yayımlanan yazıların herhangi bir yayın kuruluşunca yayımlanması yayın kurulunun izniyle ve kaynak gösterilmesi kaydıyla mümkündür.

Dergimizde yayımlanan yazılar yazarların kendi görüşleri olup, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ile Gümrük ve Ticaret Müfettişleri Derneğini bağlamaz.



GÜMRÜK VE TİCARET  
MÜFETTİŞLERİ DERNEĞİ

SERTİFİKALI  
EĞİTİM SEMİNERLERİ

TEMA:  
**DENETİMDE ŞEFFAFLIK VE  
TİCARETİN KOLAYLAŞTIRILMASI**

Ankara, İzmir, Kocaeli  
Bursa, Denizli, Samsun  
**EĞİTİM SEMİNERLERİ DÜZENLENDİ**

**YAKINDA  
GAZİANTEP,  
İSTANBUL'DAYIZ.**

**AMAÇ:**

- Dış Ticaret Firmalarının gümrüklerdeki kolaylaştırıcı işlemlerden haberdar edilmeleri ve tüm maliyetlerini minimize ederek kolay ithalat ve ihracat yapmalarının yolunun açılması,
- YYS sürecinin basit anlatımı ile firmaların sürece adaptasyonun sağlanması ve YYS nin önemini anlatılması,
- Her yıl yapılan Sonradan Kontrol firma denetimlerinin bizzat Müfettişlerce kurumlarla paylaşılması, sürecin daha saydamlaştırılması ve SK nın firmalara faydaları.

[www.gtmd.org.tr](http://www.gtmd.org.tr)

Üniversiteler ile Ticaret ve Sanayi Odaları **İŞBİRLİĞİYLE**



# SUNUŞ

## *Değerli Okurlarımız ve Saygın Takipçilerimiz,*

11 Nisan 2019 Perşembe günü Gümrük ve Ticaret Müfettişleri Derneğimiz ile Samsun-Ordu İhracatçı Birlikleri ve Samsun Ticaret ve Sanayi Odası ortak etkinliğinde, Samsun'da gerçekleştirilen "Kolay Ticaret ve Küresel Rekabet" paneli Sn.Rıza Tuna TURAGAY'ın katılımlarıyla Sektör Temsilcileri yoğun ilgi gösterdi. Soru-cevap bölümüyle sona eren panel bölge girişimcilerinin de bir hayli ilgisini çekti. Eğitici panellerimiz hız kesmeden devam edecek.

2019 yılının ikinci sayısı olan 16. Sayımızda yeni bir heyecanla yine karşınızdayız. Tüm dünyanın içinde bulunduğu, negatif büyüme, işsizlik sorunu, zaman zaman döviz dalgalanmaları, maliyet enflasyonu tartışmalarının devam edegeldiği bu hengamda bizler bu sayımızda da pozitif çözümler üreten makalelerimizle karşınızdayız.

Bu ortamda, Gümrük ve Ticaret Dergimiz desteklerinizle 7. Yılımıza girerken dolu dolu bir içerikle yine karşınızda. Her sayıda daha da olgunlaşan, pratik, teorik ve akademik kalitesi sayıdan sayıya artarak gelişen ortak ürünümüz her sayısında yeni ve farklı konuları derinlemesine inceleyen makalelerle karşınıza çıktı ve çıkmaya devam edecek.

Küresel ekonomik ve sosyal ortam artık yıl yıl ay ay hafta hafta gün gün değil neredeyse saat saat yeni gelişmelere sahne oluyor. Yeni olaylar yeni vak'alar yeni çözümler. Her yeni gelişme yeni bir değişmeyi beraberinde getiriyor. Birgün döviz konuşurken, ertesi gün dünya siyasetindeki başka bir kırılmadan, diğer hafta ülkelerarası veya uluslararası örgütler arası farklı ilişkilerden bahsedebiliyoruz.

16. sayımızda sizleri 5 makale ve bunun yanında söyleşi, özel rapor ve röportajlarla buluşturuyoruz. İlginizi çekeceğini umduğumuz daha birçok köşe de açtık. Yayımlanan makalelerimizi ilgiyle okuyacağınızı ve faydalanacağınızı temenni ediyoruz.

Faydalı olması dilek ve temennilerimizle 17. Sayımızda görüşmek üzere..

EDİTÖR

# İçindekiler



Sayı: 16 - Haziran 2019



**93**

DERLEME

**Alişan BULAN**

Transit Rejiminde İdari Para Cezası ve Kaçakçılık

**12**

HAKEMLİ MAKALE

**Burçin ÖZ**

Küreselleşmenin Vergi Sistemi Üzerinde Yarattığı Sorunlar

**27**

HAKEMLİ MAKALE

**Derya SENCAN**

Ekonomik ve Hukuki Sonuçları İtibariyle İflas Erteleme ve Konkordato Müesseselerinin Karşılaştırmalı Analizi

**43**

HAKEMLİ MAKALE

**Salih USTA**

Ayıplı Mal Nedir ve Tüketicinin Seçimlik Hakları Nelerdir

**55**

HAKEMLİ MAKALE

**Bilal GÖDE**

Türkiye Ve Dünyada Yer Altında Vergileme

**77**

HAKEMLİ MAKALE

**Faruk ŞEN**

Amerikan Gümrük İdaresinin Ticaretin Kolaylaştırılması Stratejisi ve Uygulamaları



**99**

**Melike YILMAZ**

Gümrükte Dijital Dönüşümün Yeni Evresi:  
İhracatta Kâğıtsız Beyanname Dönemi



**101**

**Hakan UÇAK**

Yolcular Tarafından İthal Edilen Cep  
Telefonlarında Süre Düzenlemesi

**103**

İNCELEME YAZISI

**Dr. Özge TUNUSOĞLU TAHRAN**

**Hülya PASİNLİOĞLU**

**Dr. Muharrem YILMAZ**

Porselen ve Seramik Sofra Mutfak,  
Tuvalet ve Diğer Ev Eşyalarının  
Fiziksel ve Deneysel Ayrımı

**108**

**Sercan BAHADIR**

Gümrükte Gündem

**113**

**Hakan UÇAK**

Gümrük'te Bunları Biliyor Muydunuz?

**115**

**Mehmet YAPICI**

**Özgür DANACI**

T.C. Yargıtay 12. Hukuk Dairesi

**117**

**Mehmet YAPICI**

**Özgür DANACI**

T.C. Yargıtay 19. Ceza Dairesi

**119**

**Mehmet YAPICI**

**Özgür DANACI**

Gümrük ve Ticaret Sözlüğü

# Küreselleşmenin Vergi Sistemi Üzerinde Yarattığı Sorunlar

## The Problems of Globalization on the Tax System

Burçin ÖZ \*

ORCID ID : 0000-0001-8450-3745

### Öz

Bu çalışma küreselleşme sürecinin vergi sisteminde yarattığı sorunları incelemeyi amaçlamaktadır. Çalışmanın birinci bölümünde küreselleşme kavramından, olumlu ve olumsuz yönlerinden bahsedilmekte, ikinci bölümde küreselleşmenin vergi sistemleri üzerinde çeşitli açılardan meydana getirdiği etkiler incelenmekte, üçüncü bölümde küreselleşmeyle oluşan vergisel sorunlardan bahsedilmektedir.

**Anahtar Kelimeler :** Küreselleşme, Vergi Rekabeti, Transfer Fiyatlaması, Elektronik Ticaret.

**Jel Sınıflandırma Kodları :** F6

### Abstract

This study aims to examine the problems created by the globalization process in the tax system. In the first part of the study, the concept of globalization, its positive and negative aspects are mentioned. In the second part, the effects of globalization on tax systems are examined and in the third part, the taxation problems are discussed with globalization.

**Keywords:** Globalization, Tax Competition, Transfer Pricing, Electronic Trade.

**Jel Codes :** F6

---

\* Öğretim Görevlisi – Bayburt Üniversitesi Adalet Meslek Yüksekokulu, burcinoz@bayburt.edu.tr

## Giriş

Küreselleşme, 1939-1945 yılları arasındaki II. Dünya Savaşı ardından başlayan uluslararası entegrasyon hareketleri, 1980'li yıllardaki finansal liberalizasyon süreci ve 1990'lı yılların başında Berlin duvarının yıkılmasıyla Soğuk Savaş döneminin sona ermesi şeklindeki gelişmelerle ortaya çıkmıştır.

Küreselleşme sürecinin sonucunda uluslararası vergi rekabeti, uluslararası transfer fiyatlaması, elektronik ticaret şeklinde oluşumlar meydana gelmiştir. Ülkelerin yabancı şirketleri kendi ülkelerine çekebilmek ve ulusal sermayeyi kendi ülkelerinde tutabilmek için girdikleri zararlı vergi rekabeti, Çok Uluslu Şirketlerin (ÇUŞ) vergi yüklerini azaltmak amacıyla uyguladıkları transfer fiyatlaması ve ulusal sınırı olmadığı için sıkıntı yaratan elektronik ticaret, ülkelerin vergi sistemlerini önemli ölçüde etkilemektedir.

"Küreselleşmenin Vergi Sistemi Üzerinde Yarattığı Sorunlar" konulu bu çalışma, üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde küreselleşme kavramı, olumlu ve olumsuz yönleriyle ele alınmaktadır. İkinci bölümde küreselleşmenin vergi sistemleri üzerinde çeşitli açılardan meydana getirdiği etkiler incelenmekte, üçüncü bölümde küreselleşmeyle oluşan vergisel sorunlardan bahsedilmektedir.

## 1. Küreselleşme

Uluslararası ticaretin önündeki engellerin ortadan kaldırılarak ekonomik sınırların aşılmasını, sermayenin mobil bir yapıya kavuşmasını, dünyadaki toplumlar arasındaki karşılıklı ilişkilerin geliştirilmesini, siyasi kutuplaşmaların yok edilerek liberalizmin yayılmasını sağlayan küreselleşme akımının ne olduğu, olumlu ve olumsuz yönleriyle incelenerek açıklanmaya çalışılacaktır.

### 1.1. Küreselleşme Kavramı

Küreselleşme bir dizi boyutta aynı anda gerçekleşen sosyal değişimleri, dünya ekonomilerini, politikalarını, iletişim sürecini ve bu dönüşümlerin her birinin diğerleriyle olan etkileşimini kapsayan karmaşık bir süreçtir. Karmaşık olmasına rağmen özünde tarif etmesi çok basit olan bir özelliği barındırmaktadır; o da ülkeler arasındaki bağlantıyı hızlandıran bir süreç olması şeklinde belirtilmiştir(Tomlinson,1999:1).

Küreselleşme, Berlin Duvarının yıkılması, ulus devlet anlayışının zayıflaması, bilgi ve iletişim teknolojilerindeki ilerlemenin hızlanması şeklindeki gelişmelerin belirleyici olduğu 1990 sonrası süreçte, ülkeler arasındaki başta ekonomik olmak üzere, siyasi, sosyal ve hukuki sınırların kalkmaya başlaması ile birlikte tüm yerkürenin tek bir ülke gibi yeniden yapılanmasını ifade etmek amacıyla kullanılan bir kavramdır (Muter v.d., 2008:218). Dolayısıyla bu kavramla birlikte ülkeler arasındaki sınırlar ortadan kalkmış, bir ülkede yaşanan gelişmeler diğer ülkelerde yankı bulmuş, yerküre üzerinde yaşayan herkes bir şekilde birbirinden etkilenir hale gelmiştir. Öyle ki küreselleşmenin önemine binaen Theodore Levitt "küreselleşme ve teknolojik gelişmelerin, dünyamızı şekillendirdiğini" belirtmektedir(Levitt, 1993:249).

Siyasi, sosyal ve hukuki boyutları olmakla birlikte, günümüzde küreselleşme olgusunun en önemli boyutunun ekonomik olduğu belirtilmektedir (Muter v.d., ,2008: 218). Ekonomik açıdan küreselleşmenin, uluslararası ticaret, sermaye hareketleri ve teknolojiye hızlı değişimler ile ekonomilerin bütünleşmeleri ve tek bir pazarı oluşturmaları süreci olduğu belirtilmektedir (Canbay, 2009:66-67). Küreselleşme kavramına daha geniş bir ekonomik anlam yüklemek istendiğinde “kapitalizm” ya da “piyasa ekonomisi” ile ilişkilendirilmekte, piyasa ekonomisinin temel özellikleri ile ifade edilmektedir: Özel ve kar amaçlı üretim, arz ve talep değişmelerine göre kaynakların yeniden dağıtımı, öngörülemez boyutta teknolojik gelişme gibi. Ancak, piyasa ekonomisinin doğasında eşitsizliği arttırıcı niteliğin varlığı nedeniyle, küresel ekonomi de kesin eşitsizlik olarak ifade edilmektedir (Küçükahmetoğlu v.d., 2005:6).

Küreselleşme toplam ticaret açısından tanımlanan düşük ücretli ekonomiler, ithalat, doğrudan yabancı yatırım ve finansal piyasa entegrasyonu şeklinde belirtilmektedir (Garrett v.d., 2001:145).

Friedman’a göre küreselleşme sistemi, statik soğuş savaş sisteminin tersine, süregiden dinamik bir süreç olarak pazarların, ulus-devletlerin ve teknolojilerin karşı konulmaz biçimde, dünyanın daha önce hiç görmediği bir ölçüde bütünleşmesini içerdiği belirtilmektedir (Friedman v.d., 2003:30-31).

OECD’nin tanımında ise küreselleşme, farklı ülkelerin üretim ve pazarlarının her gün artan hız ve derinlikte birbirine daha bağımlı hale gelmelerini ifade eden bir süreçtir. Küreselleşmenin ilk unsuru sınır ötesi ticaret, ikinci unsuru sermayenin mobil bir yapıya kavuşması, üçüncü unsuru bilgi ve teknolojiye ortaya çıkan gelişmeler, dördüncü unsuru ideoloji olarak belirtilmektedir (Yıldız, 2005:25-26).

Kısaca küreselleşme; “dünyanın tek bir mekan olarak algılanabilecek ölçüde sıkışıp küçülmesi anlamına gelen bir süreci ifade etmektedir” şeklinde belirtilebilir Hasanoğlu, 2001,70).

Bütün tanımlara bakıldığında küreselleşme kavramının dikkat çeken özelliği sosyal, hukuki, ekonomik sınırları ortadan kaldırması ve dünyanın adeta tek bir ülkeye dönüşmesidir.

## 1.2.Küreselleşmenin Olumlu ve Olumsuz Yönleri

Küreselleşme süreciyle beraber iktisadi ilişkilerin güçlenmesi, ulusların birbiriyle yaklaşması ve ortak kararlar almaya başlamaları vergileme bakımından bazı sorunları beraberinde getirirken refah artışı bakımından, ülkeler için olumlu fırsatlar da yarattığı belirtilmektedir (Özer, 2009:62).

Küreselleşmenin büyük miktarda sermayenin ve yeni teknolojilerin gelişmekte olan ülkelere gelmesine yol açarak üretimin artmasına, ihraç ya da ithal edilebilir malların genişlemesine, verimliliğinin ve istihdamın artmasına, buna bağlı olarak ekonomik refahın yükselmesine ve hatta ülkelerin birbirlerini daha yakından tanınması ile dünya barışına katkıda bulun-

cak kadar geniş bir yelpazede ülkelere yarar sağladığı belirtilmektedir (Yıldız, 2005: 32).

Küreselleşme ile birlikte gelişmekte olan ülkeler, gelişmiş ülkelerle kurdukları ticari ve ekonomik bağlantılar sayesinde, iyi bir ekonomi politikası uygulamak şartıyla ekonomik refahlarını arttırabilmeyi başaramışlardır. Bu bağlamda küreselleşmenin olumlu yönlerinin şu şekilde sıralanabileceği belirtilmektedir (Özel, 1998:17):

- Dünya ticaret hacmini arttırmaktadır.
- Serbest ticaretin gelişmesine hizmet etmektedir.
- Teknolojik gelişmelere önemli ölçüde yer vermektedir. Know-how sağlanmıştır.
- Üretimi arttırarak maliyetleri düşürmektedir.
- Az gelişmiş ya da gelişmekte olan ülkelere gelişmiş teknoloji aktarmaktadır.
- Yetişmiş ve deneyimli işgücü oluşturmaktadır.
- Sermaye birikimine yardımcı olmaktadır.
- Pazarlama başarıları nedeniyle ihracat olanakları yaratmaktadır.
- Bunlarla birlikte hukuka, mülkiyete, insan haklarına saygılı yönetim tarzlarının yaygınlaştırılması, sivil toplum kuruluşları ve bunlar arasındaki ilişkiler ile dayanışma ruhunu geliştirmiştir.

• Haberleşme ve iletişim imkânlarının daha geniş kitlelere ulaştırılması ile birlikte ekonomik entegrasyonun yanı sıra sosyal entegrasyonun da gelişimi sağlanmıştır.

Küreselleşme sayılan olumlu yönlerle birlikte bir takım olumsuzlukları da beraberinde getirmektedir. Ekonomik büyüme ve küresel gelişme, doğal kaynakların yoğun bir şekilde kullanılmasını gerektirmektedir. Dünyanın artakalan hayvan ve bitki türleri şiddetli bir saldırıya maruz kalmakta, denizler ve karalar zehirli atık depoları haline gelmekte ve gezegenin yaşamını devam ettirme konusundaki doğal yeteneği yok edilmekte olduğu belirtilmektedir (Canbay,2009:73). Dolayısıyla söz konusu çevresel sorunlar küreselleşmenin etkisiyle dünyamızın çevresel sorunu haline almakta; çözümü de yine uluslararası işbirliğine muhtaç hale gelmektedir.

Birleşmiş Milletler Ticaret ve Kalkınma Konferansı'nın (UNCTAD) 1998 Ticaret ve Kalkınma Raporundan elde edilen veriler ışığında dünya ölçeğinde gelir eşitsizliğini gösteren Gini katsayısının 1965'te 0.66, 1980'de 0.68, 1990'da 0.74'e yükseldiği, dolayısıyla küreselleşme sürecinin derinleşmesiyle uluslararası gelirin dağılımındaki eşitsizliğin derinleşmesi arasında yakın bir ilişkinin olduğu belirtilmiştir (Dikkaya v.d., 2008: 20). Oysaki her ülkenin olduğu gibi bizim ülkemizin de mali politikalarından bir tanesi gelir dağılımında adaleti sağlamaya çalışmaktır.

Ekonomik açıdan değerlendirmek gerekirse, yaşanan küresel bir krizin etkilerini tüm ülkelerin hissettiğini görmekteyiz. Doğan Alantar bu durumu "*Küresel ekonomik kriz, iç ve dış talebi olumsuz etkilemiştir. Türk ihracatının yaklaşık yarısını oluşturan AB ülkeleri, yoğun krizin etkilerini hissetmiştir. Türkiye'nin ihracat performansı önemli ölçüde düşmüştür*" diye belirtmektedir (Alantar, 2010:16). Buradan hareketle küreselleşmenin etkilerinin adeta domino

etkisi göstererek tüm ülkelere sirayet ettiği görülmektedir.

Küreselleşme özellikle gelişmekte olan ülkelerde çok çabuk kabullenilememiş olmakla birlikte küreselleşmenin temel aktörlerinin hepsi –yabancı sermaye, mali fonlar, çok uluslu şirketler, v.b.-sanayileşmiş ülkelerde gelişmiştir. Dolayısıyla Küreselleşme içinde yer alan tüm aktörlerin katılımı ile oluşan bir süreç gibi görünse de aslında kurallar gelişmiş ülkelere tek taraflı olarak belirlenmektedir şeklinde belirtilmektedir (Eker, 2009:8). Bu açıdan bakıldığında gelişmiş ülkelerin ekonomik anlamda daha çok söz sahibi olduğu görülmektedir.

Sermayenin hareket alanı ve hızı sürekli artmasına rağmen, yatırım ve istihdamın gelişmiş ülkelere doğru gelişmekte olanlara doğru önemli ölçüde kayması sağlanamamıştır. Daha da önemlisi yönetsel kararların ve icatların merkez ülkelerde yoğunlaştığı bilinmektedir. Ek olarak ticaret ve yatırımların büyük çoğunluğunun yine gelişmiş ülkeler arasında gerçekleşmekte olduğu ve gelişmekte olan ülkelerin bu sürecin dışında tutulduğu belirtilmektedir (Yıldız, 2005:33). Yani ekonomik olarak gelişmiş ülkelerin yine baskın geldiğini, gelişmekte olan ülkelerin ise küreselleşmeden olumsuz yönde etkilendiğini söylemek mümkün olmaktadır.

Tüm bu açılar göz önüne alındığında küreselleşmenin olumsuz yönlerini şöyle sıralamak mümkündür (Çalık v.d., 2005:59-60) :

- Küreselleşme, Batı etkisinin her tarafa yayılması demek olduğu için, bir tekdüzelik, bir tek kültürün hakimiyeti ve tekdüzeleşme oluşabilir.
- İnsan hakları üzerinde durulmasına rağmen, kısmen de olsa güçlü iktidar özelemlerinin dile getirildiğine de rastlanabilmektedir.
- Küreselleşme ile birlikte gelişmekte olan ve az gelişmiş ülkelerde işsizlik ve bununla birlikte geleceğe yönelik umutsuzluk ve güvensizlik artmaktadır.
- Çok tartışılan bir boyut da, ulusal hükümetlerin, küresel sermaye ve çok uluslu şirketler karşısında politika oluşturma ve egemenliğini kabul ettirmede yetersiz kalmasıdır.
- Ticaretin ve yatırımın önündeki engellerin kaldırılması, uluslararası sınırları aşabilen gruplar ile aşamayan gruplar arasındaki dengesizliği artırmaktadır.

## 2. Küreselleşmenin Vergi Sistemleri Üzerine Etkisi

II. Dünya Savaşı ile ivme kazanan ve başlangıçta ticari liberalizasyon, ardından finansal liberalizasyon hareketlerine esas teşkil eden küreselleşme olgusu, mevcut yapıyı değiştirerek mobilite kazanan vergi unsurlarına yönelik alınacak vergisel kararlarda kanun koyucuları endişelendirmiş, vergi sistemlerinde bir takım düzenlemeleri zorunlu kılmıştır. Bu bağlamda, küreselleşmenin vergileme üzerinde meydana getirdiği etkileri başlıca dört grupta toplamak mümkündür (Kovancılar v.d. ,2007:48):

- Geçmişte her ülke, kendi vergi politikasını ulusal ekonomisinin gereksinimleri doğrultusunda şekillendirirken, küreselleştirme süreci bunu değiştirmiştir.
- Küreselleşme, vergileme konusunda ulusal politikaların gücünü sınırlamaktadır.
- Küreselleşme sonucu ticari liberalizasyona paralel olarak iletişim ve teknoloji alanın-



da yaşanan gelişme sermayenin denetimini dolayısıyla, potansiyel vergi kaynaklarını ulusal vergilemeye tabi tutulmasını zorlaştırmaktadır.

- Küreselleştirme, ticari liberalizasyon ile ülkeler arasında vergi rekabetine neden olan faktör hareketliliğini arttırmaktadır. Sonuçta, her ülke, üretim faktörlerini kendi ülkesine çekecek vergi yapısı oluşturma gayreti içerisine girmiştir.

## 2.1.Küreselleşmenin Matrah Üzerine Etkisi

Verginin mali amacı, vergi sisteminin ülkenin mali, sosyal, siyasal ve ekonomik yapısındaki değişikliklere uyum sağlayabilecek esnek bir yapıya sahip olmasını gerektirmektedir. Vergi sisteminin esnek olması, ülkenin giderek artan mali ihtiyaçlarını karşılayabilme olanağını beraberinde getirecektir. Özellikle gelişmekte olan ülkelerde mali ihtiyaçta birdenbire ortaya çıkan artışlar, vergi sisteminde bulunan matrah ve tarife yapısındaki değişiklik gibi önlemlerle rahatlıkla karşılanabilir olması gerektiği belirtilmektedir(Canbay,2009:95).

Küreselleşme ile malların, sermayenin ve işgücünün ülke sınırları dışına taşması, bu unsurların vergilendirilmesini giderek zorlaştırmakta, elektronik ticaretin yaygınlaşması ise internet üzerinden yapılan mal ve hizmet satışlarının vergilendirilmesini imkansızlaştırmaktadır. Ayrıca ülkelerin farklı vergi oranları kullanmaları ve vergi idareleri arasında bilgi alış-verişinin olmayışı, bireylerin diğer ülkelerde elde ettikleri gelirlerin tam olarak beyan edilememesine neden olmaktadır. Tüm bu gelişmelerin ülkelerin vergi matrahlarında aşınmalara yol açtığı belirtilmektedir (Kovancılar v.d. ,2007:49-50).

Tablo-1: Küreselleşmenin Vergi Matrahlarında Yol Açtığı Değişim

Vergi Matrah Kalemleri	Mobilite Seviyesi 1970	Mobilite Seviyesi 2000	Mobilite Seviyesi 2030
Ücret ve Maaş gelirleri	Düşük	Düşük	Orta
Mal Tüketimi	Düşük	Orta	Orta
Hizmet Tüketimi	Düşük	Düşük	Orta
Yatırım Gelirleri	Düşük	Orta	Yüksek
Kurum Karları	Düşük	Orta	Yüksek

Kaynak: Gary Clyde Hufbauer, " Tax Policy in a Global Economy: Issues Facing Europe and the United States", Paper for the AICGS Taxation Seminar Washington, February 12, 1999, Aktaran; Kovancılar v.d. 2007:49.

Tablo-1, vergi yapısının temelini oluşturan unsurların mobilizasyon derecelerinin 1970'li yıllardan 2030'lu yıllara kadar göstereceği değişimi sunmaktadır. 1970 ile 2000 yılları arasında mobilitede meydana gelen artışın, gelecek 30 yılda da artarak devam edeceği beklenmektedir.

## 2.2.Küreselleşmenin Vergi Türleri Üzerine Etkisi

Küreselleşme süreci ile birlikte farklı ülkelerde faaliyette bulunabilme serbestisine ulaşan mükelleflerin elde ettiği gelirin tespiti, hangi ülke kanunlarına tabi olacağı, vergileri nerede ödeyecekleri, oran farklılıkları halinde nasıl bir uygulamanın benimseneceği gibi sorunlar vergileme sürecini zorlaştırmaktadır. Bu süreç devletin vatandaşlarından vergi alabilme gücünün azalması yolunda bir tehdit oluşturabilmektedir. Dünyada entegrasyon hareketleri devam edip, sermaye ve işgücü vergi oranı düşük olan ülkelere daha serbest hareket ettikçe, ulus devletlerin diğer ülkelere nazaran daha yüksek oranda vergi koyma imkanı sınırlanmaktadır (Kovancılar v.d. ,2007:50).

Ülkeler yabancı sermayeyi çekebilmek ve yerli sermayenin yurt dışına gitmesini önlemek amacıyla birbirleri ile rekabet etmektedir. Ülkeler arasında yaşanan kıyasıya rekabetin en önemli boyutlarından birisinin vergi rekabeti olduğu görülmektedir. Vergi rekabeti, ekonomik entegrasyon hareketleri ve sermayenin serbest dolaşımına bağlı olarak, ülkelerin finansal sermayeyi ve yabancı şirketleri kendi ülkelerine çekebilmek ve ulusal sermaye ve şirketleri ise kendi ülkelerinde tutabilmek için vergi oranlarını düşürerek rakip ülkelerin vergi tabanlarında aşınmaya neden olmaları şeklinde tanımlanabilir. Gelişmekte olan ülkeler bir taraftan kısa vadeli finansal sermayeyi çekebilmek için menkul kıymet getirileri üzerindeki vergi yükünü, diğer taraftan da doğrudan yabancı sermaye yatırımlarını teşvik etmek için firmalar üzerindeki nominal ve efektif vergi yüklerini düşürme yarışi içine girmektedirler (Muter,2008:218-219).

Tüzel kişiler, düşük vergi oranlarına ilaveten aynı zamanda iyi bir kamu hizmeti altyapısı, iyi eğitilmiş işgücü, pazarlara rahat erişimin sağlanması gibi kolaylıklar talep etmektedirler. Sermaye hareketlerinin ve ticaretin serbestleşmesi rekabet baskısını arttırmaya başlamış ve bunun sonucunda, kurumlar ve özellikle çok uluslu işletmeler, yabancı yatırımları çekmek ve aynı zamanda ülke içi sermayenin yurtdışına çıkmasını önlemek için kurumlar vergisi oranlarının azaltılması gerektiğini belirtmektedir(Öz, 2005:66).

Avrupa ülkelerinde KDV'nin uygulamaya konulması ve diğer dolaylı vergilerin payındaki artışlar ile birlikte, dolaylı vergilerin azalan oranlı olması dolayısıyla neden olduğu vergi adaletsizliği ciddi tartışmalara konu olmuştur. Özellikle az gelişmiş ülkelerde dolaylı vergilere ağırlık verilmesi suretiyle artan finansman ihtiyacının bu vergilerle karşılanması yönünde bir eğilim ortaya çıktığı belirtilmektedir(Kovancılar v.d. ,2007:53). Halbuki vergileme ilkelerinden biri olan adalet ilkesinin vergilemede gözetilmesi gerektiği unutulmamalıdır.

## 2.3.Küreselleşmenin Vergi Yükü Üzerine Etkisi

Vergi yükü, belli bir dönemde devlete ödenen vergilerin, belli bir dönemde elde edilen gelirlere oranıdır. Vergi yükü, ödenen vergi ile doğru orantılı, ödeme gücü ile ters orantılıdır. Vergi yükü, sadece bireylerin veya sosyal kesimlerin katlanmak zorunda oldukları yükün belirlenmesi açısından olduğu kadar, ekonomik büyüme, gelir dağılımı, ekonomik istikrarın gerçekleştirilmesi gibi makro hedeflerin belirlenmesi açısından da önemlidir (Muter,2008:181). Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı vergi politikaları açısından son

derece önem arz etmektedir. Vergi yükü belirlenirken hassas bir denge sağlanmalı ve mükellef hakları gözetilerek uygulanmaya çalışılmalıdır.

Küreselleşme ve bölgesel entegrasyon hareketleri, çağdaş devletlerin vergi toplama ve optimal bir vergi tabanı oluşturma konusunda zorluklarla karşılaşmalarına neden olmakta ve bağımsız mali politika uygulama yeteneklerini azaltmaktadır. Bu gelişme, daha mobil üretim faktörlerinin - sermaye ve vasıflı işgücü gibi - ulusal vergi sistemleri farklılıklarından yararlanmak amacıyla vergi yükü düşük olan ülkelere yönelmelerine ve sonuçta daha az mobil üretim faktörlerinin yüksek vergi yüküyle karşı karşıya kalmalarına yol açmaktadır. Bu çerçevede OECD genelinde görülen trend, vergilemenin kurum ve sermaye gelirleri gibi mobilitesi yüksek vergi tabanlarından, tüketim ve işgücü gibi daha sınırlı mobilitelere sahip vergi tabanlarına yönelmesi olmuştur(Kovancılar v.d. ,2007:56-58).

### 3. Küreselleşme ile Oluşan Vergisel Sorunlar

Küreselleşme rüzgarı ile şekillenen günümüz dünyanın ticaret hacminde, piyasa yapısında, teknolojiye, ulaşım ve iletişimde, ticaret kalıplarında, piyasa araçlarında ve hatta ideolojik kutuplaşma kapsamında görülen değişim, doğal olarak yeni kavram ve oluşumları da beraberinde getirmiştir. Tanzi'nin vergi sistemlerinin temelini kemiren "mali termitler" olarak nitelendirdiği bu yeni oluşumlar, genel olarak vergi rekabeti, transfer fiyatlaması, elektronik ticaret, elektronik para, şirket içi ticaret, off-shore finansal merkezler, türev piyasalar ve hedge fonlar, finansal sermayenin yetersiz vergilendirilmesi, yurtdışı alışveriş şeklinde karşımıza çıkmaktadır. Tanzi'ye göre bu termitler, küreselleşmenin geliştirdiği ekosistemin bir parçasıdır. Bu mevcut gelişmeler, vergi sistemini etkileyerek vergi miktarını azaltmaktadır(Kovancılar v.d. ,2007:58-59).

#### 3.1.Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri

Vergi rekabeti, ekonomik entegrasyon hareketleri ve sermayenin serbest dolaşımına bağlı olarak, ülkelerin finansal sermayeyi ve yabancı şirketleri kendi ülkelerine çekebilmek ve ulusal sermaye ve şirketleri ise kendi ülkelerinde tutabilmek için vergi oranlarını düşürerek rakip ülkelerin vergi tabanlarında aşınmaya neden olmaları şeklinde tanımlanabilir. Vergi rekabetinin olumlu etkisinin, sermayenin küresel ölçekte dağılımında etkinliği sağlamak şeklinde olacağı ileri sürülmektedir. Olumsuz etkisi olarak ise, ulusal devletlerin mali yapılarında bozulmalar ve dağıtımsal sorunlar üzerinde durulmaktadır. Vergi rekabeti ile birlikte, vergi gelirlerinde ortaya çıkacak matrah aşınmasına bağlı olarak gelir ve kurumlar vergisi gelirlerinde azalma beklenirken, tüketim vergileri ile sosyal güvenlik primlerinde artış olacağı öngörülmektedir (Muter,2008:218-219).

Vito Tanzi'ye göre vergi rekabeti, ülke ve ülke grupları arasında sürtüşmeler ve diplomatik sorunlar yaratmaktadır(Tanzi, 2005:8).

Uluslararası vergi rekabetiyle ilgili Tanzi gibi olumsuz (zararlı vergi rekabeti) düşünceler olduğu gibi, bazı yazarlar da vergi rekabeti ile ilgili olumlu (yararlı vergi rekabeti) düşün-

mektedirler.

Adina Violeta Trandafir, rekabetin evrensel olarak iyi bir şey olduğunu düşünmektedir. Şöyle ki az sayıda bile olsa tekel veya kartelden üstün olarak görmektedir. Rakip firma pazarını memnun etmeye çalışmakta, yenilik yapmak zorunda kalmaktadır (Trandafir,2010:173).

Vergi rekabetinin yararlarını şöyle sıralayabiliriz(Kargı v.d., 2016:6):

- Dolaysız vergi oranlarının düşürülmesi ile vergi tabanının genişletilerek daha fazla gelir elde edilmesi.
- Vergi rekabeti ile kaynakların daha etkin dağılımı ve kullanımı sağlanarak, dünya genelinde refah ve yaşam standartları yükseltilebilir.
- Vergi indrimi sonucu vergi gelirlerinde azalma yaşayan ülkeler, kamu hizmetlerini seçmenlerin tercihlerine göre daha etkin kullanırlar.
- Vergi rekabeti, yanlış vergi politikaları uygulamalarının azaltılmasını sağlayabilir.
- Vergi rekabeti yatırımların artmasını sağlar. Yatırımların artması dolayısıyla istihdam artar.
- Yüksek vergi oranları mükellefleri vergi kaçırmaya ve vergiden kaçınmaya yöneltmektedir. Vergi rekabeti sonucu vergi oranlarının indirilmesi vergi tabanını genişleterek vergi gelirlerinin artmasını sağlayabilir.
- Vergi rekabeti mali disiplini sağlayabilir.
- Vergi rekabeti refah düzeyini arttırabilir.

Vergi rekabetinin olumsuz yönlerine bakıldığında ise, vergi rekabeti vergilemede ve gelir dağılımında adaletsizliğe neden olabilmektedir. Vergi rekabeti sonucu ülkelerde vergi yükü dolaysız vergilerden dolayı vergilere kaymaktadır. Vergi yükünün sermayeden, emek gayrimenkul, harcama vergileri üzerine kayması vergi sisteminin adilliğini ve bütünlüğünü zedelemekte ve bu durum vergilemede adalet ilkesine ters düşmektedir. Bu durum bazı mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu azaltarak vergi kaçırmasına sebep olduğu belirtilmektedir (Kargı v.d., 2016:7).

Vergi cennetleri; çok düşük vergi oranlarına ve vergiyle ilgili diğer bazı kolaylıklara sahip olarak yabancı yatırımcılara hitap edecek şekilde düzenlenen ya da artan uluslararası rekabet şartlarında, işletmelere ve bireylere vergiden kaçınmak için çeşitli fırsatlar sunan özel yerler olarak tanımlanabilir. Vergi cennetleri olarak nitelendirilen vergi düzenlemeleri bazı ortak özellikler taşımaktadırlar. Bunları belli ölçüde politik istikrar, tatminkâr ve güvenilir ulaşım yolu, iletişim hizmetleri, tarafsız yargı ve kurumlara ilişkin esnek yasal statü şeklinde özetlemek mümkündür. Ayrıca, vergi cenneti olan ülkelerde faaliyet gösteren kurumlara hizmet sunabilecek ve destek olabilecek düzeyde profesyonel hukukçuların, danışmanların, denetçilerin, muhasebe uzmanlarının ve finansal analistlerin de olduğu görülmektedir (Öztürk v.d., 2016:238). Denilebilir ki vergi cennetleri, vergi kaçınmayı ve sermaye kaçışını teşvik

ederek ekonomik az gelişmişliği arttırmaktadır (Günaydın, 2005:146).

Vergi cennetleri ve tercihli vergi rejimleri, zararlı vergi rekabetine yol açan uygulamalar olarak kabul edilmektedir. OECD söz konusu uygulamaları özelliklerine göre tanımlamaktadır (Muter v.d., 2008:219-220):

Vergi cennetinin özellikleri;

- 1) Vergilendirmenin hiç olmaması veya nominal vergi oranlarının çok düşük olması,
- 2) Vergilendirmeye ilişkin mevzuatın etkin bilgi alışverişini engellemesi,
- 3) Vergi sistemi ve uygulamasında saydamlığın bulunmaması,
- 4) Vergiyi doğuran olayın bu ülkelerde gerçekleşmemesine rağmen mükelleflerin sağlanan vergisel avantajlar nedeniyle sadece vergilendirme işlemlerini bu ülkelere kaydırmaları olarak sıralanabilir.

Tercihli vergi rejimlerinin özellikleri ise;

- 1) Vergi matrahının, verginin sıfır veya çok küçük olmasını sağlayacak şekilde tespit edilmesi,
- 2) Yabancı yatırımcılara ülkede yerleşik olan vergi mükelleflerine göre önemli vergisel ayrıcalıkların getirilmesi,
- 3) Vergi sistemi ve uygulamalarında saydamlığın ve etkin bilgi alışverişinin olmaması olarak sayılabilir.

Tercihli vergi rejimlerinin, vergi cennetlerinden en önemli farkı belirli bir konu ya da bölge ile sınırlı olmasıdır. Tercihli vergi rejimlerinin yansıması olarak "kıyı bankacılığı (off-shore bankacılık)" ve "serbest bölgeler" başlıklarına kısaca değinmekte fayda vardır:

**Kıyı Bankacılığı (Off-Shore) :** Bankalar yurtiçi ve diğer bürokratik kısıtlamalardan kurtulup daha rahat hareket imkanına kavuşmak ve yurtdışı bağlantılarını dolaysız olarak gerçekleştirmek için vergi mevzuatının daha gevşek olduğu ülkelerde (Örnek: Bahama Adaları, Kıbrıs gibi) şube açabilmektedirler. Bu şubelere kıyı bankacılığı veya off shore bankaları denilmektedir (Erol, 2009:115).

**Serbest Bölge:** Küresel ekonomik yapılanma içerisinde, serbest bölgeler mal ve sermayenin dolaşımından daha fazla pay almak için geliştirilmiş alternatif bir oluşumdur. Ülkemizde, serbest bölgeler 1985 yılında kabul edilen 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu ile yürürlüğe girmiştir. 3218 Sayılı Kanunla serbest bölgelerde; vergi, resim ve harç mükellefiyetlerine ait mevzuat hükümlerinin uygulanmayacağı ve Türkiye'deki tam ve dar mükellef gerçek ve tüzel kişilerin serbest bölgelerdeki faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazanç ve iratları, Türkiye'nin diğer yerlerine getirildiğinin kambiyo mevzuatına göre belgelenmesi halinde, gelir ve kurumlar vergisinden muaf olacağı belirtilmiştir (Gümüş, 2007:47).

### 3.2. Uluslararası Transfer Fiyatlaması

Transfer fiyatlaması, aynı mülkiyet ve organizasyon içinde yer alan işletmelerin kendi

aralarındaki mal ve hizmet satış işlemlerinde uyguladıkları fiyatlandırma olarak tanımlanmaktadır. Transfer fiyatlandırmasında fiyat piyasada oluşmakta; aynı topluluk (holding) içinde yer alan firmaların toplam vergi yükünü en aza indirmek amacıyla kendi aralarındaki işlemlerde uyguladıkları yapay fiyatlar olmaktadır. Söz konusu firmalar aralarında karşılıklı olarak maliyet ve gelir unsuru oluşturacak şekilde mal ve hizmet değişimi yapmak suretiyle matrahlarını daraltma olanağı bulunmaktadır. Bu uygulamalar vergi geliri kaybına yol açmakta ve devletler vergi kanunlarında bu durumu engelleyici hükümlere yer vermektedir. Bağlantılı firmaların değişik ülkelerde konuşlanmış oldukları Çok Uluslu Şirketler (ÇUŞ) durumunda ise konu ulusal boyutları aşmakta, vergi rekabeti ve e-ticaret gibi uluslararası bir mali sorun haline geldiği belirtilmektedir (Muter v.d., 2008:220-221).

Uluslararası şirket açısından bu noktada transfer fiyatlandırması, piyasada karar alma olgusunu kolaylaştıran bir unsur olarak görünmektedir. Bu anlayış, hükümet ya da vergi idaresinin şirket tarafından oluşturulan bu fiyatın gerçek fiyatı yansıtmadığı yönünde bir şüpheye düşmesi halinde çeşitli sorunlara yol açacaktır. Örneğin uluslararası bir şirket, yüksek vergi oranının olduğu bir ülkedeki bağlı şirketine yüksek fiyatla mal satarak ya da düşük fiyatla mal alarak bu firmanın vergilendirilebilir karını (ya da ödeyeceği vergiyi) düşürebilecektir. Hükümetler, kendi yurttaşları için çeşitli vergiler getirirken, ticari ve düzenleyici politikalar oluştururken, uluslararası şirketlerin transfer fiyatlandırılması yoluyla kaynaklarını ülkeler arasında yeniden oluşturması ya da dağıtması, yalnızca bu vergi ve politikaların, dolayısıyla ülkenin egemenlik gücünün zayıflamasına değil, ayrıca ülkelerin milli gelirlerine, işsizlik oranlarına, tüketici fiyatlarına, üretim girdilerine ve ödemeler dengesine olumsuz etkiler yaptığı belirtilmektedir (Kapusuzoğlu, 2003:3-4).

OECD'nin yaptığı araştırmalara göre, dünya ticaretinin %60'tan fazlası ÇUŞ'ların kendi aralarında gerçekleşmektedir. Dolayısıyla ÇUŞ'ların kendi aralarında ve sınır aşırı olarak yaptıkları mal ve hizmet transferlerindeki fiyatlandırma, hem işlemi yapan ÇUŞ'ları, hem de işlemlerin gerçekleştiği ülkeleri oldukça yakından ilgilendirmektedir. İşlemi yapan ÇUŞ'lar, esas olarak, işlemler nedeniyle elde edilecek karları düşük gösterip, ödeyecekleri toplam vergileri minimize etmeye çalışırken, ana şirketin bulunduğu ülkeler (home country) ile yatırımın yapıldığı ülkeler (host country) de vergi gelirlerini maksimize etmeye çalışmaktadırlar. Bu amaç doğrultusunda, ÇUŞ'ların ana şirketleri yüksek vergi oranları uygulamaya devam eden gelişmiş ülkelerde, yatırımları ise yabancı sermayeye uyguladıkları vergi avantajları nedeniyle vergi cennetleri (tax havens) veya vergi sığınakları (safe harbours) olarak adlandırılan ülkelerde buldukları belirtilmektedir (Kovancılar v.d., 2007:72).

OECD (The Organization for Economic Cooperation and Development), genel olarak Pazar ekonomisinin, çoğulcu demokrasinin ve insan haklarına saygının paylaşımı için ülkeleri bir araya getiren örgüttür. OECD'nin genel amaçları çerçevesinde düzenlediği "Uluslararası Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi", transfer fiyatlandırmasında uluslararası bir uyum sağlamaya ve bu alandaki sorunları çözmeye çalışmaktadır. OECD'nin rehberi bir yasa değildir, üye ülkelerin buna uyması zorunlu da değildir. OECD, bu rehber ile

üyelerini bir düzene uymaya teşvik etmekte ve sorunların çözümünü sağlamaya çalışmaktadır. Buna karşın üye ülkelerin çoğu kendi için özel, ayrıntılı bir transfer fiyatlandırması düzenlemesine sahip değildir ve OECD' nin bu konudaki rehberini esas almakta ve izlemekte oldukları belirtilmektedir(Kapusuzoğlu,2003:147-150).

### 3.3.Elektronik Ticaret (e-ticaret)

Elektronik ticareti (e-ticaret) basit anlamda, hizmetlerin ve ürünlerin elektronik ortam ve telekomünikasyon şebekeleri aracılığıyla üretilmesi, reklamının, satışının ve dağıtımının yapılması olarak tanımlanabileceği belirtilmektedir (Pınar, 2005:30).

E-ticaret, dolaylı ve dolaysız olmak üzere ikiye ayrılır. Dolaylı e-ticaret, fiziki ürünlerin elektronik ortamda siparişi yoluyla geleneksel yöntemlerle tüketiciye ulaştırılmasıdır. Doğrudan e-ticaret ise, yazılım ve oyun programları gibi bilgi temelli ürünlerin internet ortamında sipariş ve teslim edilmesi olarak belirtilmektedir (Muter v.d., 2008:223).

Bilişim teknolojisi, vergi idaresi açısından mükelleflerin izlenmesine, vergilendirmede önem taşıyan verilerin tek merkezde toplanarak hızlı bir biçimde kullanılmasına, bu verilerin elektronik ortamlarda saklanmasına, beyanname verme gibi vergiye ilişkin bazı ödevlerin internet ortamında gerçekleştirilmesine imkan sağlayan bir olgu olarak algılanmaktadır. Bu olgu, vergi idaresi açısından performans arttırıcı amaçla kullanılabilmesi gibi, mükellefler açısından da –özellikle vergiden kaçınma gibi- vergi yükünü etkileyebilecek aktiviteleri gerçekleştirmek için zemin hazırlamaktadır. İnternet ortamında gerek işlem yapanların kimliğinin, gerekse işlemin yapıldığı yer saptanmasının oldukça zor olması vergilendirme yetkisine sahip olan ülkenin tespitini de zorlaştırdığı belirtilmektedir (Kovancılar v.d., 2007:80).

Günümüz teknolojisinde gelinen noktada, o ülkede bulunmasak bile söz konusu ülkenin ekonomik ve ticari hayatına katılabilme şansımız vardır.

Bu durumda GV açısından gerçek kişilerin ikamet kriterine bağlanan mukimlik, bir takvim yılında sürekli olarak altı aydan fazla kalma şartına bağlı tam mükellefiyet uygulamaları önemini kaybetmektedir. KV açısından ise, teknolojik gelişmeler şirketlere mukim oldukları ülkeyi belirleme konusunda inisiyatif kullanma hakkı sağladığı için kanuni ve iş merkezi farklılaştırmasında farklı ülkeler söz konusu olacak ve çifte mukimlik ile çifte vergilendirme sorunları ortaya çıkacaktır. Özünde mal teslimi ve hizmet ve hizmet ifası ile her türlü mal ve hizmet ithalatını vergileyen KDV uygulamasında bir işlemin nerede vergilendirileceği, işlemi yapan kişinin bulunduğu yer veya hizmetin yapıldığı yer esas alınarak belirlenmektedir. Ancak elektronik ticarete işlemi yapan kişinin bulunduğu yeri, hizmetin yapıldığı yeri ve işleme taraf olanların kimliğini tespit etmek oldukça güç olmaktadır. KDV konusu işlemlerin aynı ülkenin vergileme sınırları içerisinde elektronik ortamda gerçekleştirilmesi halinde ciddi sorunlarla karşılaşmaktadır. Dijital ürünlerin ithali, elektronik ortamda transfer edileceği için bunların takibi ve vergisinin tahsilinin oldukça zor olacağı belirtilmiştir (Kovancılar v.d., 2007:82-83).

Elektronik ticaret, vergilendirme alanında yeni gelişmeleri ve sorunların ortaya çıkmasına yol açmıştır. Bu konudaki en çarpıcı sorun, küresel bir olgu olma özelliği gösteren elektronik

ticaretin vergilendirilmesinde ulusal vergilendirme yetkisinin tek başına kullanılmasından kaynaklanan yetersizliklerdir. Bu nedenle, e-ticaretin vergilendirilmesinde ortaya çıkan sorunların aşılması için ülkeler arasında işbirliğinin yapılması zorunlu hale gelmektedir. Bunun yanı sıra ulusal düzeyde hükümetlerle işbirliği ve uzlaşma sağlanmasının önem kazandığı belirtilmektedir (Muter v.d., 2008:223).

### **Sonuç**

Küreselleşmenin etkisiyle gelişen iletişim ve teknoloji sayesinde, uluslararası ilişkiler artmış fakat bu durum, sermayenin denetimini dolayısıyla, potansiyel vergi kaynaklarının ulusal vergilemeye tabi tutulmasını zorlaştırmıştır. Vergi yükü açısından bakmak gerekirse vergi yükü, sermayenin üzerinden özellikle vasıfsız emek gibi akışkan olmayan üretim faktörleri ile dolaylı vergilere doğru bir eğilim göstermiştir. Elektronik ticaretin yaygınlaşması ise sanal ortamda yapılan mal ve hizmet satışlarının vergilendirilmesini imkânsızlaştırmıştır.

Tüm bu gelişmeler, mevcut vergi tabanlarının aşınması ve vergi tabanı tanımlamasını güçleştirmiş, ülkelerin farklı vergi oranları kullanmaları ve vergi idareleri arasında bilgi alış-verişinin olmayışı ise bireylerin diğer ülkelerde elde ettikleri gelirlerin tam olarak beyan edilmesine neden olmuş ve bu da ülkelerin vergi matrahlarında aşınmalara yol açmıştır. Aynı şekilde, vergi cennetlerinin ve tercihli vergi rejimlerinin ortaya çıkması da vergi kaybını arttırmış ve vergiden kaçışlara neden olmuştur.

Küreselleşme sürecinin sonucunda ortaya çıkan vergi rekabeti, transfer fiyatlaması, elektronik ticaret olarak adlandırılan yeni oluşumlar, vergi tabanını aşındırarak, vergi gelirlerini azaltarak adeta bir tahtakurusu gibi vergi sistemlerini kemirmektedir. Mali termit olarak adlandırılan söz konusu bu oluşumlar, ulusal sınırların olmadığı bir ortamda gerçekleştirilen gelir getirici faaliyetin hangi ülkenin vergilendirme yetkisine gireceği ya da kalkınma amacına hizmet ettiği gerekçesi ile kısa vadeli sermaye hareketlerine yönelik sınırlama getirmeyen, ancak hiç beklenmedik bir anda krizle yüz yüze kalan ülkelerin nasıl bir vergi sistemi tesis edeceği konusunda çelişkiler yaşatmaktadır. Dolayısıyla bu süreç ülkelerin vergi yapılarında bir takım değişimleri de zorunlu kılmaktadır.



**Kaynakça**

Alantar, "The Effects of Global Crisis on Public Finance in Turkey", Uluslararası Ekonomik Sorunları Dergisi, 2010,16.

Canbay, T. (2009). Dünyada vergileme anlayışındaki değişim:(Antikçağdan günümüze). Dora Basım Yayım Dağıtım.

ÇALIK, T., & Sezgin, F. (2005). Küreselleşme, bilgi toplumu ve eğitim. Kastamonu Eğitim Dergisi, 13(1), 55-66.

Dikkaya, M., Özyakışır, D., & Keyman, E. F. (2008). Küreselleşmenin ekonomi-politiği. Gazi.

Eker, A. (2009). Küreselleşme sürecinde kamu maliyesinde yaşanan dönüşüm. Küreselleşme ve kamu maliyesinde yaşanan dönüşüm, 1-24.

Erol, İ. (2009) Para-Banka Teori ve Politika. Emek Matbaacılık, Manisa, 2009.

Friedman, T. L., & Özsayar, E. (2003). Lexus ve zeytin ağacı: küreselleşmenin geleceği. Boyner Holding Yayınları.

Garrett, G., & Mitchell, D. (2001). Globalization, government spending and taxation in the OECD. European Journal of Political Research, 39(2), 145-177.

Gary Clyde Hufbauer, " Tax Policy in a Global Economy: Issues Facing Europe and the United States", Paper for the AICGS Taxation Seminar Washington, February 12, 1999, Aktaran; Kovancılar v.d. 2007:49.

Gümüş, E. (2007). Serbest Bölgelerde Vergi Uygulamalarının Değerlendirilmesi. Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 21(1), 47-60.

Günaydın, İ. Vergi Cennetleri Global Yoksulluk Probleminin Bir Nedeni Midir?-II. Vergi Sorunları, (207).Hasanoğlu, M. (2001). Küreselleşmenin Devlet Yönetimine Etkileri. Sayıştay Dergisi, 43, 68-82.

Kapusuzoğlu, T. (2003). Vergisel yönden transfer fiyatlandırması. Oluş Yayıncılık.

Kargı, V., & Yaygır, T. (2016). Küreselleşme, Vergi Rekabeti ve Türkiye'de Vergi Yükü. International Journal of Public Finance, 1(1), 1-22.

Kovancılar, B. , Miynat, M. & Bursalıoğlu, S. (2007).Kamu Maliyesinde Küresel Değişimler, Gazi Kitabevi.

Küçükahmetoğlu, O., Çeştepe, H., & Tüylüoğlu, Ş. (2005). Ekonomik entegrasyon: küresel ve bölgesel yaklaşım. Ekin Kitapevi.

Levitt, T. Theodore Levitt. The Globalization of Markets. Harvard Business Review. Muter, Çelebi, Sakınç, a.g.e., s.218-219.

- Muter, N. B., Çelebi, A. K., & Sakınç, S. (2008). Kamu maliyesi. Gözden Geçirilmiş, 3.
- Öz, N. S. (2005). Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri. Maliye ve Hukuk Yayınları.
- ÖZEL, S. (1998). Globalleşme (Küreselleşme) ve Vergi İlişkisi. Yaklaşım Dergisi, Yıl, 6, 17.
- Özer, L. (2009). Vergilemede global eğilimler. Scala yayıncılık.
- Öztürk, S., & Ülger, Ö. (2016). Vergi Cennetlerinin Küresel Finansal Kriz Üzerine Ekonomik Etkileri: Vergi Kaçırma, Vergiden Kaçınma ve Kara Para Aklamadaki Rolü. Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 9(1), 237-254.
- Pırnar, İ. (2005). Turizm Endüstrisinde E-Ticaret. Ekonomik ve sosyal araştırmalar dergisi.
- Tanzi, V. (2005). Globalization, Tax System, and the Architecture of the Global Economic System. Inter-American Development Bank.
- Tomlinson, J. (1999). Globalization and culture. University of Chicago Press.
- Trandafir, A. V. (2010). Tax Competition–Beneficial or Harmful? How Various Tax Measures Affect the Allocation of Resources?. Studies and Scientific Researches. Economics Edition, (15).
- Yıldız, H. (2005). Küreselleşmenin vergileme üzerine etkileri ve Türkiye açısından bir değerlendirme. Seçkin Yayıncılık.

# Ekonomik ve Hukuki Sonuçları İtibariyle İflas Erteleme ve Konkordato Müesseselerinin Karşılaştırmalı Analizi

## Comparative Analysis of Bankruptcy Postponement and Concordat Ways by Their Economic and Legal Results

Derya ŞENCAN \*

ORCID ID : 0000-0001-6723-6198

### Öz

2000 Kasım ve 2001 Şubat krizlerinden sonra sermaye şirketleri ve kooperatiflerin bozulan mali yapılarının düzeltilmesi bakımından icra iflas hukukumuzda getirilen iflas erteleme müessesesi alacaklıların herhangi bir şekilde söz sahibi olamaması, sürecin borçlu ve mahkeme arasında yürütülmesi ve yaşanan yargılama sorunları nedeniyle yürürlükten kaldırılmıştır. Bu müessesenin yerine alacaklılar ile borçlunun bir müzakere sonrasında anlaşmaları ve bu anlaşmanın mahkemece tasdiki esasına dayanan konkordato kurumunun daha etkin ve aktif bir şekilde kullanılması amacıyla 2004 Sayılı İcra ve İflas Kanunu'nda değişiklikler yapılmıştır.

Bu çalışmada, öncelikle iflas erteleme ve konkordato kurumları hakkında genel bilgi verilmiş, daha sonra da ekonomik ve hukuki sonuçları itibariyle iki kurumun analizi yapılmıştır.

**Anahtar Kelimeler :** İflas Erteleme, Konkordato, İflastan Korunma.  
**Jel Sınıflandırma Kodları :** K35, M40.

### Abstract

The bankruptcy postponement way, which was brought to our execution bankruptcy law in order to correct the deteriorated financial structures of corporation and cooperatives after the 2000 November and 2001 February crises, was abolished due to the fact that creditors could not have any say in any way, the process was carried out between the debtor and the court and the judicial problems. Amendments were made to the Execution and Bankruptcy Law No. 2004 in order to ensure that the creditors and the debtor's agreements after a negotiation and the concordant way based on the court's approval are used more effectively and actively.

In this study, firstly general information was given about postponement of bankruptcy and concordat ways and then two ways were analyzed in terms of economic and legal consequences.

**Keywords:** Postponement of bankruptcy, Concordat, Protection from bankruptcy.  
**Jel Codes :** K35, M40.

---

\* Gelir Uzmanı - Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı sencanderya80@gmail.com

## Giriş

İşletmelerin verimli bir şekilde çalışmalarını, borçlarını ödeyebilecek ve alacaklarını tahsil edebilecek durumda olmaları ekonominin etkin ve verimli olarak işlemesi açısından önemlidir. Ancak, sosyal ve ekonomik koşullardaki değişiklikler nedeniyle, aslında ekonomik hayatlarını devam ettirmesi mümkün olan bazı ticari işletmeler, borçlarını ödeyemedikleri veya malvarlıkları borçlarını karşılayamadığı için ekonomik varlıklarını kaybetme tehlikesiyle karşı karşıya kalabilmektedir. Bu tehlike borçlular kadar, alacağını tahsil edememe durumuyla karşı karşıya kalan alacaklıları ve işini kaybetme riskine maruz kalan çalışanları da tehdit etmekte; sonuçta ülke ekonomisi bu tehditten etkilenmektedir. Bu gibi durumlarda, ekonomik varlığını devam ettirebilme ihtimali olan işletmelerin malvarlığını koruyucu önlemler alma veya yeniden yapılandırılmalarını sağlama ihtiyacı ortaya çıkmaktadır (TBMM, 2003).

2000 Kasım ve 2001 Şubat krizlerinden etkilenen sermaye şirketi ve kooperatiflerin mali durumlarını düzeltmek amacıyla icra ve iflas hukukumuzda getirilen "iflasın ertelenmesi" kurumu, ihdas amacının gerçekleştirilmesi konusunda isteneni verememiştir. İflasın ertelenmesinde alacaklıların herhangi bir şekilde söz sahibi olmaması, sürecin borçlu ve mahkeme arasında yürütülmesi, kötüye kullanım ve yaşanan yargılama sorunları nedeniyle, 15/03/2018 tarih ve 7101 sayılı İcra ve İflas Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile iflasın ertelenmesi kurumu yürürlükten kaldırılmış ve bunun yerine alacaklılar ile borçlunun bir müzakere sonrasında anlaşmaları ve bu anlaşmanın mahkemece tasdiki esasına dayanan "konkordato" daha etkin ve aktif hale getirilmiştir.

Bu çalışmanın ilk bölümünde yürürlükten kaldırılan iflas erteleme müessesesi ve iflas erteleme kararının etkilerine değinilmiştir. İkinci bölümde konkordato müessesesi (adi konkordato süreci ele alınmıştır) ile konkordato mühletinin alacaklılar, sözleşmeler ve borçlu bakımından sonuçları üzerinde durulmuştur. Üçüncü ve son bölümde ise ekonomik ve hukuki sonuçları itibariyle iki kurumun analizi yapılmaya çalışılmıştır.

## 1. İflas Erteleme Müessesesi

Ülkemizde 2000'li yılların başında ortaya çıkan ekonomik krizle birlikte ekonomi alanında bazı yapısal reformların yapılması zorunluluğu doğmuştur. Ekonomi alanında gerçekleştirilmesi planlanan yapısal reformların başarılı olması için hukuksal alanda da gerekli değişikliklerin yapılması zorunluydu. Bu nedenle 2002 yılında mali sektöre olan borçların yeniden yapılandırılmasının sağlanmasına yönelik İstanbul Yaklaşımı olarak ifade edilen 4743 sayılı kanun çıkarılmıştır. Hemen sonrasında 2003 ile 2004 yıllarında 4949 ve 5092 sayılı Kanunlar da çıkarılarak yürürlüğe girmiştir (Otlu, İşleyen ve Kaya, 2019: 266).

6762 sayılı eski Türk Ticaret Kanunu md. 324'de yer alan düzenleme gereği iflasın ertelenmesi mümkün olsa da, iflas hukukunda iflasın ertelenmesine yönelik bir düzenleme bulunmaktaydı. 20/07/2003 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiş olan 4949 sayılı "İcra ve İflas Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" ile İcra ve İflas Kanunu'nun 179. maddesinde yapılan değişiklik ve eklenen 179/a, 179/b maddeleri sayesinde sermaye

şirketleri ve kooperatifler için "iflasın ertelenmesi" kurumu İcra İflas Kanunu'nda yer bulmuştur.

İflasın ertelenmesi, borca batık durumda bulunan sermaye şirketi (ve kooperatif) tarafından sunulan; somut öngörüler içeren, ciddi ve inandırıcı bir iyileştirme projesi çerçevesinde bu durumdan kurtulması kuvvetle muhtemel bulunan sermaye şirketleri (ve kooperatif) için öngörülmüş bir hukuki korunma yoludur. Başka bir ifade ile iflasın ertelenmesi kurumu, şirketin aktifleri, şirket alacaklarının alacaklarını karşılamaya yetmediğinde ancak şirket mali durumunun iyileşmesinin olası görüldüğü hallerde İcra ve İflas Kanunu'nda yönetim ve temsil ile görevlendirilmiş kişiler olarak ifade edilen, Türk Ticaret Kanunu'ndaki ifadesine göre yönetim kurulu veya bir alacaklının talebi üzerine yetkili ve görevli asliye ticaret mahkemesince belli koşullarda iflas kararı verilmesini önleyen geçici bir hukuki kurumdur (Dumlupınar, 2014: 74). İflasın ertelenmesinde amaç, sermaye şirketi ve kooperatifin ekonominin içinde kalarak faaliyetini devam ettirmesini, alacaklıların da şirketin iflasına bağlı olumsuz sonuçlardan etkilenmemesini sağlamaktır. Bir başka ifadeyle, sermaye şirketleri ve kooperatiflerin varlıklarını ekonominin gereklerine uygun olarak sürdürebilmeleri halinde, ülke ekonomisinin bundan olumlu etkilenmesi, bunun sonucunda hem borçlu konumunda olup iflasın ertelenmesini isteyen şirketler hem de bunlarla ticari ilişki içinde bulunan şirketlerin ekonomik faaliyetlerine devam etmeleri, çalışanların işini kaybetmemeleri ve kamunun vergi almaya devam etmesi mümkün olacaktır (Arslan, 2008: 117).

### 1.1.İflas Erteleme Kararının Etkileri

İflasın ertelenmesi kararının en önemli etkisi şirket hakkındaki iflas kararının ve bu kararın etkilerinin geçici bir süre ile ertelenmesi sonucunu doğuruyor olmasıdır (Sayılğan ve Arslan, 2016: 60). Erteleme kararı üzerine borçlu aleyhine 6183 sayılı kanuna göre yapılan takipler de dahil olmak üzere hiçbir takip (ödeme emri, haciz, muhafaza altına alınma, tahliye, satış) yapılamaz ve evvelce başlamış takipler durur, bir takip muamelesi ile kesilen zamanaşımı ve hak düşüren müddetler işlemez.

Takip yasağı kuralına iki istisna getirilmiştir. İlk olarak, 179/b maddesinin ikinci fıkrasında erteleme süresi içinde rehinli alacakların bir noktaya kadar rehinin paraya çevrilmesi yoluyla takibine izin verilmiş, ancak rehinli mallar hakkında muhafaza tedbirlerinin uygulanamayacağı ve rehinli malların satışının gerçekleştirilemeyeceği öngörülmüştür. Bu durumda erteleme süresince işleyecek olup mevcut rehinle karşılanamayacak faizler teminatlandırılmak zorundadır. İkinci olarak, maddenin üçüncü fıkrasında, 206. maddenin birinci sırasında yazılı alacaklar (imtiyazlı alacaklar: işçi ve nafaka alacakları) için haciz yoluyla takip yapılabileceği hükmü getirilmiştir.

İflasın ertelenmesi kararının, alacakların vadesine, muaccel olmasına ve faizlerin işlemesine bir etkisi olmadığından, iflasın ertelenmesi kararıyla, protesto çekilmesi engellenemez (Uyar, 2017: 313).

Eski İİK m.179/b, f.4 hükmü "Erteleme süresi azami bir yıldır. Bu süre kayıminin verdiği

raporlar dikkate alınarak mahkemece uygun görülecek süreler ile uzatılabilir; ancak uzatma süreleri toplamı dört yılı geçemez” şeklindeydi ve anılan hüküm sadece iflasın ertelenmesi kararını esas alarak erteleme süresinin ne kadar devam edeceğini, başka bir ifadeyle erteleme kararının doğurduğu sonuçların hangi zaman dilimine kadar etkide bulunabileceğini düzenlemekteydi. Bu durumda erteleme kararıyla birlikte verilecek bir yıllık süreyle birlikte iflasın ertelenmesi en fazla beş yıllık süre için uygulanabilmekteydi. İflasın ertelenmesi kararının etkisinin (bu arada takip yasağı etkisinin) eski düzenleme kapsamında 5 yıl devam edecek olması ya da etme ihtimalinin bulunması, sermaye şirketini ya da kooperatifi bu kuruma yöneltme konusunda adeta tahrik ederken özellikle alacağı teminatsız olan tedarikçiler için ciddi bir risk oluşturmaktaydı. Zira borca batık olan bir işletmenin önemli bir alacaklısına ya da alacaklılarına karşı 5 yıl süre ile takip yasağı bakımından korunması fikri, mali açıdan zor durumda bulunan işletmenin hemen bu kuruma başvurmasına neden olmaktadır (Yavaş: 2920). Bu olumsuzluklar karşısında 6728 sayılı Kanun (RG-09/08/2016) ile değişik İİK m.179/b, f.4 hükmü ile kanun koyucu “Erteleme süresi azami bir yıldır. Bu süre mahkemece uygun görülmesi hâlinde bir yıl daha uzatılabilir” şeklinde bir hüküm getirerek toplamda bu kurumun süre yönünden etkisini 2 yıl ile sınırlamıştır.

Erteleme süresi sonunda iyileşmenin mümkün olmadığı tespit edilirse mahkeme, şirketin iflasına karar verir. Erteleme süresi dolmamakla birlikte, mahkeme kayyımın verdiği raporlardan şirketin mali durumunun iyileştirilmesinin mümkün olmadığı kanaatine varırsa, erteleme kararını kaldırarak şirketin iflasına karar verebilir. Erteleme süresi sonucunda şirketin mali durumunun düzelmesi halinde erteleme kararı amacına ulaşmış demektir. Bu durumda kayyım tarafından verilen rapor çerçevesinde Mahkeme erteleme kararını kaldırır.

Mali açıdan zor durumda bulunan işletmenin borçlarını ödeyebilmesi noktasında bir diğer seçenek konkordato kurumu olsa da, kurumun (konkordatonun) işletmeyi alacaklılarla anlaşmak zorunda bırakması ya da ilerleyen süreçte alacaklıların ve alacak miktarının kurumun başarısını derinden etkilemesi, koruma süresinin iflasın ertelenmesi kurumu ile kıyaslanmayacak kadar sınırlı ve konkordatonun tasdikinin ağır şartlara tabi olması gibi sebepler, mali açıdan zor duruma düşmüş olan işletmeyi hemen iflasın ertelenmesi talebinde bulunmaya yöneltmiştir (Yavaş: 2921). Aşağıda Tablo 1’de 2009-2016 yılları arası mahkemelerde açılan iflas erteleme konulu dava sayıları, Tablo 2’de 2009-2017 yılları arasında mahkemelerde açılan konkordato konulu dava sayıları yer almaktadır.

Tablo 1. Mahkemelerde Açılan İflas Erteleme Konulu Dava Sayısı (2009-2016)

Yıllar	Açılan Dava Sayısı
2009	733
2010	407
2011	434
2012	484
2013	654
2014	720
2015	653
2016	643
Toplam	4.728

Kaynak: www.adlisicil.adalet.gov.tr (19.11.2018).

2009-2016 yılları arasında, Türkiye’de toplam 4.728 iflasın ertelenmesi davası açılmıştır. (2017 yılı iflas konulu dava sayısı 835’tir.) 2009-2016 yılları arasında karara bağlanan 4.278 iflasın ertelenmesi davasının %47’sinde iflasın ertelenmesi kabul edilmiş, %53’ünde ise reddedilmiştir (yetkisizlik, görevsizlik nedeniyle reddedilenler dahil).

Tablo 2. Mahkemelerde Açılan Konkordato Konulu Dava Sayısı (2009-2017)

Yıllar	Konkordato	Konkordato Feshi	Konkordato Tasdiki
2009	45	5	16
2010	50	4	9
2011	47	5	6
2012	30	3	4
2013	28	7	7
2014	23	1	10
2015	23	7	8
2016	26	1	1
2017	46	-	-
Toplam	318	33	61

Kaynak: Gary Clyde Hufbauer, "Tax Policy in a Global Economy: Issues Facing Europe and the United States", Paper for the AICGS Taxation Seminar Washington, February 12, 1999, Aktaran; Kovancılar v.d. 2007:49.

2009-2017 yılları arasında, Türkiye’de toplam 318 konkordato konulu, 33 konkordatonun feshi ve 61 konkordatonun tasdiki konulu dava açılmıştır. Tablo 1 ve Tablo 2’den anlaşılacağı üzere 2009-2017 yılları arası mali durumu bozulan işletmeler konkordato kurumundan ziyade iflas erteleme kurumuna yönelmişlerdir.

Özellikle 2009 yılı ve sonrasında birçok şirket tarafından yoğun olarak tercih edilen iflas erteleme müessesesi ile ilgili olarak banka ve mali kuruluşlar zarar gördüklerini, müessesenin kötüye kullanıldığını iddia ederek borca batıklık ve iyileştirme projesi ile ilgili hususların kaldırılmasını veya zorlaştırılmasını talep ederken, şirketler ise iflasın ertelenmesinin daha da kolay olmasını, hiç olmazsa mevcut durumun sürdürülmesini talep etmişlerdir. İflasın ertelenmesi müessesesi ile ilgili uygulamada iflâs erteleme fırsatını kullanmak isteyen birçok kötü niyetli borçlunun öncesinde şirketin içini boşalttığı, ikinci bir firma üzerinden işlerini yürüttüğü, adres değişikliğine gitmek suretiyle davayı alacaklının çok zor haberdar olacağı yerlerde açarak mağduriyetlerin artmasına neden olduğu, bilirkşi ve kayyımların yeterlilikleri ve bağımsızlıkları ile ilgili sorunlar gibi pek çok durum meydana gelmiştir (Güçlü, 2016: 60-62).

## 2. Konkordato Müessesesi

İcra ve İflas Kanunu'nun 285-309. maddeleri arasında düzenlenmiş olan konkordato kurumunun, 28/02/2018 tarihinde TBMM’de kabul edilip 15/03/2018 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 7101 sayılı “İcra ve İflas Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” ile yeni bir yapıya dönüştürülmesi ile, bünyesinde pek çok sorunu barındıran iflasın ertelenmesi yürürlükten kaldırılmıştır (Işıkaç, 2018).

*Yasanın gerekçesinde; ... iflasın ertelenmesi kurumu, ihdas amacının gerçekleştirilmesi konusunda isteneni verememiştir. İflasın ertelenmesi kurumunda alacaklıların herhangi bir şekilde söz sahibi olamaması, sürecin borçlu ve mahkeme arasında yürütülmesi ve yaşanan yargılama sorunları birlikte değerlendirildiğinde bu kurumun tamamıyla yürürlükten kaldırılması ve yerine alacaklılar ile borçlunun bir müzakere sonrasında anlaşmaları ve bu anlaşmanın mahkemece tasdiki esasına dayanan konkordato kurumunun daha etkin ve aktif bir şekilde kullanılması ticari ve sosyal hayat bakımından bir ihtiyaç olarak görülmüştür”* denilmektedir (TBMM, 2018).

Mali durumu bozulmuş borçluları iflastan korumayı amaçlayan aynı zamanda alacaklıların da alacaklarını kısmen de olsa tahsil edebilmelerini sağlayan ve bir icra-iflas hukuku kurumu olan konkordato, İİK’nın 285 ila 309/1 maddelerinde düzenlenmiştir. Konkordato müessesesi Adi Konkordato, İflastan Sonra Konkordato, Mal Varlığının Terki Suretiyle Konkordato, Sermaye Şirketleri ve Kooperatiflerin Uzlaşma Yoluyla Yeniden Yapılandırılması olmak üzere dört bölümden oluşmakta olup, bu çalışmada adi konkordato kurumu ele alınmaktadır.

Buna göre, borçlarını, vadesi geldiği halde ödeyemeyen veya vadesinde ödeyememe tehlikesi altında bulunan herhangi bir borçlu, vade verilmek veya tenzilat yapılmak suretiyle borçlarını ödeyebilecek veya muhtemel bir iflastan kurtulmak için konkordato talep edebilecektir (İİK md. 285). İİK md. 285’te ifade edilen borçlularını “vadesi geldiği halde ödeyememe” veya “vadesinde ödeyememe tehlikesi altında bulunma” durumu borçlunun aciz halini göstermektedir (Pekcanitez ve Erdönmez, 2018: 112). Bunun yanında TTK md. 377’de “Yönetim kurulu veya herhangi bir alacaklı, 376 ncı maddenin üçüncü



*fıkrası uyarınca yapacağı iflâs talebiyle birlikte veya bu kapsamda yapılan iflâs yargılaması sırasında 2004 sayılı Kanunun 285 inci ve devamı maddeleri uyarınca konkordato da talep edebilir."* hükmü yer almaktadır. TTK md.376/3'te yer alan borca batık olma durumu, şirketin aktiflerinin borçlarını karşılayamaması halini ifade etmektedir. TTK md.376 ve 377 birlikte değerlendirildiğinde şirketlerin "borca batıklık halinde" de konkordato talebinde bulunabileceği ortaya çıkmaktadır.

Şirketin borca batık durumda olduğuna dair işaretlerin bulunması durumunda, yönetim kurulunun aktiflerin hem muhtemel satış fiyatları üzerinden hem de işletmenin devamlılığı esasına göre bir ara bilanço çıkartması gerekmektedir. İlk bilanço, şirket bilançosundaki aktifte yer alan kalemlerin (mevcut stoklar, iştirak hisseleri dâhil menkul kıymetler, arazi ve arsalar dâhil her türlü taşınmaz, işletmedeki tesis, makine ve cihazlar, demirbaşlar, işletme adına kayıtlı taşınmazlar, işletme adına kayıtlı marka-patent gibi fikri sınai mülkiyet hakları, her türlü devredilebilir lisans) olası satış (piyasa-market) değerleri belirlenerek çıkartılan bilançodur.

İşletmenin devamlılığı esasına göre hazırlanan bilanço ile ise, şirket faaliyetine devam edecek bir işletmeymiş gibi değerlendirme yapılacaktır. Böyle bir değerlendirme işletmenin borca batık olma durumuna rağmen bazı olgular, beklentiler, etkisini yitiren sebepler dolayısıyla şirketin varlığını devam ettirme ümidinin var olup olmadığını ortaya koyacaktır. Örneğin, bir şirketin kuruluşunun ilk yıllarında yaptığı yatırım (taşınmaz veya menkul kıymet alımı) dolayısıyla borca batık olmasına karşılık ileriki yıllarda kâr edilebileceği olasılığı yüksek olabilir (Solak Ekler, 2018). İİK'nın iflas erteleme hükümlerinde yer almayan işletmenin devamlılığı esasına göre hazırlanan bilanço, İİK'nın 286. maddesinde konkordato talebine eklenecek belgeler arasında sayılmaktadır.

İflas talebinde bulunabilecek her alacaklı da gerekçeli bir dilekçeyle borçlu hakkında konkordato işlemlerinin başlatılmasını isteyebilir.

Uygulamada konkordato, vade konkordatosu ve tenzilat konkordatosu olarak ikiye ayrılmaktadır. Tenzilat konkordatosunda alacaklılar, borçluya karşı, alacaklarının belirli bir yüzdesini tahsil etmekten vazgeçmekte ve borçlu borçlarının konkordatoda kabul edilen kısmını (yüzdesini) ödemek suretiyle borçlarının tamamından kurtulmaktadır. Vade konkordatosunda ise borçlu borcunun tamamını ödemek için alacaklılarından bir vade istemekte veya borçlarını taksitlendirmektedir (Yavuz, 2018:160).

Konkordato talebinde yetkili ve görevli mahkeme; iflâsa tabi olan borçlular için iş merkezinin bulunduğu yerde, iflâsa tabi olmayan borçlu için yerleşim yerinde yer alan Asliye Ticaret Mahkemesi'dir. Bir borçlu konkordato talebine, öncelikle borçlarını hangi oranda veya vadede ödeyeceğini, bu kapsamda alacaklıların alacaklarından hangi oranda vazgeçmiş olacaklarını, ödemelerin yapılması için borçlunun mevcut mallarını satıp satmayacağını, borçlunun faaliyetine devam edebilmesi ve alacaklılara ödemelerini yapabilmesi için gerekli mali kaynağın sermaye artırımı veya kredi temini yoluyla yahut başka bir yöntem kullanılarak sağlanacağını içeren ön projeyi eklemesi gerekmektedir (İİK, md. 285).

Ayrıca borçlu malvarlığının durumunu gösteren bilgi ve belgeleri de (borçlu defter tutmaya mecbur kişilerden ise Türk Ticaret Kanunu'na göre hazırlanan son bilanço, gelir tablosu, nakit akım tablosu, hem işletmenin devamlılığı esasına göre hem de aktiflerin muhtemel satış fiyatları üzerinden hazırlanan ara bilançolar, ticari defterlerin açılış ve kapanış tasdikleri ile elektronik ortamda oluşturulan

defterlere ilişkin Gelir İdaresi Başkanlığı'nda hazırlanan e-defter berat bilgileri, borçlunun mali durumunu açıklayıcı diğer bilgi ve belgeler, maddi ve maddi olmayan duran varlıklara ait olup defter değerlerini içeren listeler ile tüm alacak ve borçları vadeleri ile birlikte gösteren liste ve belgeler) başvuru yaparken Mahkemeye ibraz etmesi gerekmektedir.

Borçlunun başvuru dilekçesine, alacaklılarını ve alacak miktarlarını, alacaklıların imtiyaz durumunu, konkordato ön projesinde yer alan teklife göre alacaklıların eline geçmesi öngörülen miktar ile borçlunun iflası halinde alacaklıların eline geçebilecek muhtemel miktarı gösteren tabloyu da eklemesi gerekmektedir. Borçlu, konkordato sürecinde mahkeme veya komiser tarafından istenmesi muhtemel tüm bilgi ve belgeleri ibraz etmek zorundadır (İİK, md.286).

Konkordato taleplerinin kötü kullanımının önlenmesi ve şartların zorlaştırılması amacıyla İİK'nın 286. maddesinde 06/12/2018 tarihinde yapılan değişiklik ile önceki düzenlemede yer alan finansal analiz raporu, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yetkilendirilen bağımsız denetim kuruluşu tarafından Türkiye Denetim Standartlarına göre yapılacak denetim kapsamında hazırlanan ve konkordato ön projesinde yer alan teklifin gerçekleşeceği hususunda makul güvence veren denetim raporu olarak değiştirilmiştir. Yine aynı maddede ek fıkra ile bu kapsamda düzenlenecek raporlar ve bu raporlara dayanak olacak denetimlerde, denetim kuruluşlarının faaliyetleri, hak ve yükümlülükleri, raporların inceleme ve denetimleri, bu raporlar sebebiyle doğacak idari ve hukuki sorumluluk ile diğer hususlar hakkında 26/9/2011 tarihli ve 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname hükümlerinin uygulanacağı ifade edilmektedir.

Konkordato süreci kısaca şu şekilde özetlenebilir:

Tablo 3.Konkordato Süreci

Asliye Ticaret Mahkemesine konkordato talebinde bulunulması	
Kanunda sayılan belgelerin varlığı halinde geçici mühlet (3+2 ay) verilmesi, geçici konkordato komiseri görevlendirilmesi	
Geçici Mühletin İlanı (7 günlük itiraz süresi vardır)	
Mahkemece konkordatonun başarıya ulaşmasının mümkün olduğunun anlaşılması halinde geçici mühlet içerisinde kesin mühlet (1 yıl+6 ay) verilmesi ve konkordato komiseri atanması	
Konkordato projesinin hazırlanması, alacaklılara bildirilmesi	
Alacaklılar toplantısı ve konkordato projesinin kabulü	
Konkordatonun mahkemede incelenmesi (6 ay)	
Konkordatonun tasdik edilmesi	Konkordatonun tasdik edilmemesi ve borçlunun iflası

## 2.1. Geçici ve Kesin Mühletin Sonuçları

İİK'nın 289. maddesi kapsamında mahkeme tarafından verilen kesin mühletin; alacaklılar, sözleşmeler ve borçlu bakımından bir takım sonuçları bulunmaktadır. Ayrıca, anılan Kanununun 288/1. maddesinde "Geçici mühlet, kesin mühletin sonuçlarını doğurur." hükmüne yer verilmiştir. Dolayısıyla, kesin mühletin sonuçları, geçici mühlet için de aynen geçerlidir. Mahkemece verilen "mühlet" kararının, alacaklılar,

sözleşmeler ve borçlu bakımından sonuçları aşağıda açıklanmıştır.

### 2.1.1. Alacaklılar Bakımından Sonuçları

Kesin mühletin alacaklılar bakımından sonuçları İİK'nın 294. ve 295. madde hükümlerinde düzenlenmiştir. Bu sonuçlardan ilki takip yasağının başlamasıdır. Kanun koyucu, kesin mühlet içinde alacaklıların haklarına bazı sınırlamalar getirerek konkordato mühleti içinde borçlunun rahat hareket edebilmesi ve alacaklıların baskısı altında olmadan konkordato projesinin hayata geçirilebilmesini sağlamak istemiştir (Uyar, 2018: 64). Bu çerçevede, mühlet içinde borçlu aleyhine 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanuna göre yapılan takipler de dâhil olmak üzere hiçbir takip yapılamaz ve evvelce başlamış takipler durur, ihtiyati tedbir ve ihtiyati haciz kararları uygulanmaz, bir takip muamelesi ile kesilebilen zamanaşımı ve hak düşüren süreler işlemez (İİK md. 294/1).

Rehinli alacaklılar rehnin paraya çevrilmesi yoluyla takip başlatabilir veya başlamış olan takiplere devam edilebilirler. Ancak bu takip nedeniyle rehinli mal muhafaza altına alınamaz ve satılamaz (İİK md. 295). Bu açıdan, iflasın ertelenmesine göre rehinli alacaklıların durumunun kötüleştiği söylenebilir. Çünkü, iflasın ertelenmesi kararı verildiğinde, borçlunun rehinli malın satışını önleyebilmesi için faizleri karşılayacak kadar teminat göstermesi gerekmekte idi. Konkordatoda ise borçlunun geçici mühlet ve ardından kesin mühlet kararı alması rehinli malın satışını durdurması için yeterli olacaktır (Pekcanitez ve Erdönmez, 2018: 119).

İİK'nın 294/2. maddesinde, "206 ncı maddenin birinci sırasında yazılı imtiyazlı alacaklar için haciz yoluyla takip yapılabilir." hükmüne yer verilerek, ilgili alacaklar için mühlet içinde olsa da takip başlatılabilmesine ve başlamış takiplere devam edebilmesine imkan sağlanmıştır. Anılan hükümde, birinci sırada sayılan alacaklar ise işçilerin, iş ilişkisine dayanan ve iflasın açılmasından önceki bir yıl içinde tahakkuk etmiş ihbar ve kıdem tazminatları dâhil alacakları ile iflas nedeniyle iş ilişkisinin sona ermesi üzerine hak etmiş oldukları ihbar ve kıdem tazminatlarıdır.

Bunun yanında, kesin mühlet tarihinden itibaren rehinle temin edilmemiş her türlü alacağa faiz işlemesi de durur (İİK md. 294/3).

Ayrıca, hacizli mallar hakkında niteliğine uygun düştüğü ölçüde İİK'nın 186. madde hükmü uygulanır (md. 294/5). Konkordato mühleti verilmesi halinde daha önce konulmuş olan hacizler kalkmayacak yani, konkordato mühleti devam ettiği sürece hacizler devam edecektir. Hacizlerin düşmesi ancak "konkordatonun tasdiki" veya "mühletin kaldırılması" kararının kesinleşmesiyle gerçekleşecektir (Uyar, 2018: 64).

Bunlara ilaveten, İİK'nın 294/6. maddesinde, konkordato mühletinin verilmesinden önce, müstakbel bir alacağın devri sözleşmesi yapılmış ve devredilen alacak konkordato mühletinin verilmesinden sonra doğmuş ise bu devrin hükümsüz olduğu belirtilmiştir. Bu düzenleme ile, "borçlunun, konkordato alacaklarının müracaat edebileceği malvarlığının korunması" amaçlanmıştır.

Alacaklıların alacaklarını tahsil etme amacıyla konkordato sürecinde dava veya icraya başvuramaları, Vergi Usul Kanunu'nda yer alan ve alacağın şüpheli hale geldiği dönemde karşılık ayrılabilmesine ilişkin düzenlemenin pratikte uygulanamaz hale gelmesine sebebiyet vermektedir. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 14/02/2019 tarih VUK-112/2019-2 sayılı Vergi Usul Kanunu Sirküleri ile konu açıklığa kavuşmuş ve

mükelleflerin konkordato sürecinde şüpheli alacak karşılığı müessesesinden yararlanmalarının yolu açılmıştır. Bu çerçevede yapılan düzenleme ile konkordato sürecindeki geçici mühlet, kesin mühlet, konkordatonun reddi, konkordato projesinin tasdiki gibi farklı aşamalar dikkate alınarak her aşamada şüpheli alacak karşılığı ayrılmasına ilişkin kurallar yeniden belirlenmiştir.

Düzenleme ile mahkemenin geçici mühlet kararından önce dava veya icra safhasına intikal ettirilmemiş alacaklar için geçici mühlet kararının ilan edildiği hesap döneminde şüpheli alacak karşılığı ayrılması mümkün hale getirilmiştir.

Geçici mühletin kaldırılarak konkordato talebinin reddedilmesi halinde, konkordato talebinin reddine ilişkin kararın ilan edildiği hesap dönemi itibariyle karşılıkların gelir yazılarak düzeltilmesi ve söz konusu alacakların dava veya icra safhasına intikal etmesi yoluyla genel hükümler çerçevesinde şüpheli alacak karşılığı ayrılması gerekecektir. Geçici mühlet kararının ilan edildiği hesap döneminde şüpheli alacak karşılığı ayrılmamış olması halinde ise kesin mühlet kararının verildiği sonraki dönemde böyle bir karşılık ayrılamayacaktır.

Mahkeme tarafından kesin mühletin kaldırılarak konkordato talebinin reddine ve borçlunun iflasına resen karar verilmesi halinde ise iflas masasına kaydedilen alacaklarda şüphelilik hali devam edeceğinden daha önce ayrılan karşılıklara ilişkin olarak herhangi bir düzeltme yapılmasına gerek kalmayacaktır.

Mahkemeye sunulan konkordato projesinin mahkemece tasdik edilerek kabul edilmesi halinde ise alacağın vazgeçilmeyen kısmı için daha önce ayrılan karşılıkların düzeltilmesi ancak alacaktan vazgeçilen kısmın değersiz alacak olarak yasal kayıtlara intikal ettirilmesi gerekmektedir.

### 2.1.2.Sözleşmeler Bakımından Sonuçları

Sözleşmenin karşı tarafının konkordato projesinden etkilenip etkilenmediğine bakılmaksızın, borçlunun taraf olduğu ve işletmesinin faaliyetinin devamı için önem arz eden sözleşmelerde yer alıp da borçlunun konkordato talebinde bulunmasının sözleşmeye aykırılık teşkil edeceğine, haklı fesih sebebi sayılacağına yahut borcu muaccel hale getireceğine ilişkin hükümler, borçlunun konkordato yoluna başvurması durumunda uygulanmaz. Sözleşmede bu yönde bir hüküm bulunmasa dahi sözleşme, borçlunun konkordatoya başvurduğu gerekçesiyle sona erdirilemez (İİK md. 296/1).

Borçluyu külfetli hale gelen sürekli borç ilişkilerinden kurtarmak amacıyla İİK'nın 296. maddesinin ikinci fıkrasında, "Borçlu, tarafı olduğu ve konkordatonun amacına ulaşmasını engelleyen sürekli borç ilişkilerini, komiserin uygun görüşü ve mahkemenin onayıyla her hangi bir zamanda sona erecek şekilde feshedebilir. Bu çerçevede ödenmesi gereken tazminat, konkordato projesine tabi olur. Hizmet sözleşmelerinin feshine ilişkin özel hükümler saklıdır." hükmüne yer verilmiştir.

### 2.1.3. Borçlu Bakımından Sonuçları

Hakkında geçici ya da kesin mühlet kararı verilen borçlunun tasarruf ehliyeti sınırlandırılmıştır. Borçlu, komiserin nezareti altında işlerine devam edebilir. Kural bu olmakla birlikte, mühlet kararı verirken veya mühlet içinde mahkeme, bazı işlemlerin geçerli olması için ancak komiserin izni ile yapılmasına veya borçlunun yerine komiserin işletmenin faaliyetini devam ettirmesine karar verebilir (İİK

md. 297/1).

Komiserin kesin mühlet devam ederken borçlunun bazı işlemlerine izin vermesi, o işlemle ilgili olmayan alacaklıların menfaatlerini de etkileyecektir. Komiserin izniyle akdedilmiş borçların konkordato şartlarına tabi olmaması (İİK m.308/c, 4), hangi işlemlerin yapılmasına izin verileceğini önemli hale getirmektedir. Bu hükmün konuluş sebebi, borçlunun mühlet içinde faaliyetine devam edebilmek için ihtiyaç duyduğu hukuki işlemleri yapmasına olanak sağlamaktır. Kanunun gerekçesinde de, konkordato mühleti içinde üçüncü şahısların borçluluyla işlem yapmalarını teşvik etmek için bu hükmün sevk edildiği belirtilmektedir. Ancak, konkordato komiseri bu işlemlere izin vermeden önce dikkatli bir inceleme yapmalı; işletmenin ihtiyaçlarına uygun ve makul şartlarda sözleşme yapılmasına özellikle dikkat etmelidir. Çünkü, komiserin izniyle yapılan hukuki işlemlerden doğan borçlar ileride alacaklıların zararına sonuç doğurabilecektir. Örneğin, borçlunun taraf olduğu sözleşmeye konu hammaddeye gerçekte ihtiyaç yoksa veya hammadde piyasa şartlarının çok üzerinde bir fiyatla satın alınmışsa, söz konusu sözleşmeden doğan borçlar tasdik edilen konkordatoya tabi olmayacak; bu işlemden doğan borç ne kadar yüksek olursa borçlunun malvarlığı o oranda eksilecek; sonuçta alacaklılar ya konkordatoya onay vermeyecekler ya da gerçekte hak ettiklerinden düşük rakamlara razı olmak zorunda kalacaklardır (Pekcanitez ve Erdönmez, 2018: 127).

Diğer taraftan borçlu, mahkemenin izni dışında mühlet kararından itibaren rehin tesis edemez, kefil olamaz, taşınmaz ve işletmenin devamlı tesisatını kısmen dahi olsa devredemez, takyit edemez ve ivazsız tasarruflarda bulunamaz. Aksi halde yapılan işlemler hükümsüzdür. Fakat bu yasaklama mutlak bir yasaklama değildir; borçlu söz konusu işlemleri mahkemenin onayıyla gerçekleştirebilir. Ancak, mahkeme bu işlemler hakkında karar vermeden önce komiserin ve alacaklılar kurulunun görüşünü almak zorundadır. Eğer ki borçlu, bahsi geçen hususlara yahut komiserin ihtarlarına aykırı davranırsa mahkeme, borçlunun malları üzerindeki tasarruf yetkisini kaldırabilir veya komiserin yazılı raporu üzerine kesin mühleti kaldırarak konkordato talebinin reddine resen karar verir. Borçlunun iflasına tabi bir kişi olması halinde ise mahkeme aynı zamanda bu kişinin iflasına da resen karara bağlar (İİK md. 297/3).

## 2.2.Konkordatonun Hükümleri

Konkordato, tasdik kararıyla bağlayıcı hale gelir. Tasdik edilen konkordato projesinde konkordatonun tasdik kararının kesinleşmesiyle bağlayıcı hale geleceği de kararlaştırılabilir. Bu takdirde mühletin etkileri kanunda öngörülen istisnalar saklı kalmak kaydıyla, konkordatonun bağlayıcı hale geldiği tarihe kadar devam eder (İİK md 308/c-1). Bağlayıcı hale gelen konkordato, konkordato talebinden önce veya komiserin izni olmaksızın mühlet içinde doğan bütün alacaklar için mecburidir (İİK md 308/c-2). Konkordatonun tasdik edilen hükümlerine göre ödeme yapılabilmesi için aksi kararlaştırılmadıkça konkordatonun kesinleşmesine gerek yoktur. Alacaklılar eğer konkordatonun tasdik kararının kesinleşmesiyle sonuç doğuracağını onaylamışlarsa, tasdik kararına karşı istinaf ve ardından temyiz kanun yolunun tamamlanması gerekir. Alacaklılar bakımından, konkordato hakkında verilen karara karşı itirazda bulunma hakkı sadece konkordatoya itiraz eden alacaklılara aittir. Konkordatoya itiraz etmeyen alacaklıların, karara karşı kanun yoluna başvurabilmesi mümkün değildir (Yavuz, 2019: 218). Bütün bu süreçler sonunda tasdik

kararı onanır ve bu karar kesinleşirse, bundan sonra konkordato hükümleri sonuç doğuracaktır. Tasdik kararının kesinleşmesi istinaf ve ardından temyiz yoluna başvurulduğunda muhtemelen iki yıl daha konkordatonun sonuç doğurmasını geciktirecektir. Böyle bir teklifi onaylarken alacaklıların daha dikkatli karar vermesi gerekmektedir (Pekcanıtez ve Erdönmez, 2018: 144-145).

İcra ve İflas Kanunu'nun 206. maddesinin birinci fıkrasındaki alacaklar (imtiyazlı alacaklar), alacağı rehinle temin edilmiş olması halinde rehinli alacaklar, 6183 sayılı Kanun kapsamındaki alacaklar da konkordato kapsamında değildir ve alacaklarını tam olarak alırlar (İİK md 308/c-3).

Kredi kurumlarının verdiği krediler de dahil olmak üzere mühlet içinde akdedilmiş borçlar adi konkordatoda konkordato şartlarına tabi değildir. Malvarlığının terki suretiyle konkordatoda yahut sonraki bir iflasta masa borcu sayılır. Aynı kural karşı edimin ifasını komiserin izniyle kabul eden borçlunun taraf olduğu sürekli borç ilişkilerindeki karşı edimler için de geçerlidir (İİK md 308/c-4).

Konkordatoda geçici ve ardından kesin mühlet verilmesi ile kural olarak borçluya takip yapılamayacağı ve daha önce başlamış olan takiplerin de duracağı belirtilmişti. Konkordato mühletinin verilmesinden önce borçlunun mallarına haciz konulmuş bu haczedilen malvarlığı henüz paraya çevrilmemişse, bu hacizler konkordatonun tasdiki ile düşer (İİK m. 308/ç). İİK'nın 308/ç-2 fıkrası ile de Kanununun 206. maddesinin birinci sırasında yazılı imtiyazlı alacaklar, rehinli alacaklıların rehinin kıymetini karşılayan miktardaki alacakları ve 6183 sayılı Kanun kapsamındaki amme alacakları için konulan hacizlerin düşmeyeceği hükme bağlanmaktadır.

### 3.İflas Erteleme ile Konkordato Müesseselerinin Karşılaştırılması

2000'li yılların başında yaşanan kriz sonrasında mali durumu bozulan ancak yaşama olasılığı bulunan şirketlerin iflasını önlemek ve tekrar ekonomik yaşama katmak amacıyla, icra iflas hukukunda mali güçlük içindeki sermaye şirketleri ve kooperatiflerin mali durumunun iyileştirilebilmesi amacıyla iflasın ertelenmesi kurumu yer bulmuş ancak uygulamada ortaya çıkan sorunlar nedeniyle 15/03/2018 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 7101 sayılı "İcra ve İflas Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun" ile yürürlükten kaldırılmıştır. İflas erteleme müessesesi yerine, daha önce de icra ve iflas hukukumuzda yer alan konkordato kurumunun daha etkin ve aktif bir şekilde kullanılması amacıyla, İcra ve İflas Kanununun 285 ila 309/1 maddelerinde düzenleme yapılmıştır.

Hem konkordato, hem de iflasın ertelenmesi müesseseleri zor durumda olan ancak istihdam yaratan, üretim kapasitesine sahip şirketlerin ekonomiye kazandırılması amacıyla haklarında yürütülebilecek her türlü icra takiplerini durduran ve tabir caizse firmalara nefes aldirarak borçlarını yeniden ödeyebilir noktaya gelmelerini sağlayacak icra ve iflas hukuku müesseseleridir (Bilen ve Güler, 2019: 89). Ancak uygulayıcılar bu müesseselerde borçlunun mali durumunun iyileştirmesini sağlama görevi yanında alacaklıların korunmasını sağlama görevlerini de yerine getirmelidir. Zira borçlunun ve alacaklılarının menfaatleri arasında çoğu zaman bir çatışma söz konusu olmaktadır. Konkordato mühletleri sürecinde yapılmayan ödemelerin piyasadaki sıcak para döngüsünü bozarak, alacaklılarını tahsil edemeyen alacaklıları mali sıkıntıya düşürmesi ve konkordato başvurularının domino etkisiyle yayılması söz konusu olabilmektedir (Kurt Konca, 2018:16-17). Nitekim Adalet Bakanlığı'nın 2018 Adli İstatistik verilerine göre, ülkemizde 2018 yılında Asliye Ticaret Mahkemelerine açılan konkordato konulu dava sayısı 1.198'e

ulaşmıştır. Tablo 2’de yer alan 2009-2017 yılları konkordato konulu dava sayıları ile karşılaştırıldığında, 2018 yılında açılan dava sayısının çok büyük oranda arttığı görülmektedir. İflas erteleme ile konkordato arasındaki temel farklar ise kısaca aşağıdaki şekilde sıralanabilir:

- İflas erteleme ve konkordato, mali sıkıntılar içindeki bir borçlunun kurtarılmasını sağlamak için başvurulabilecek kurumlardır. Ancak iflas erteleme sadece pasifi aktiflerinden fazla olan, borca batık olan borçlunun başvurabileceği bir yol iken, konkordato “borçlarını vadesi geldiği halde ödeyemeyen veya vadesinde ödeyememe tehlikesi altında bulunan herhangi bir borçlu” nun başvurabileceği bir yoldur (İİK md. 285/1). Ayrıca iflas talebinde bulunabilecek her alacaklı da gerekçeli bir dilekçeyle, borçlu hakkında konkordato işlemlerinin başlatılmasını isteyebilmektedir (İİK md 285/2).

- İflas ertelemenden sadece sermaye şirketleri ve kooperatifler yararlanırken konkordatodan iflasa tabi olsun ya da olmasın tüm borçlular faydalanabilmektedir.

- Konkordato hukuki niteliği itibarıyla, ‘borçların tasfiyesine yönelik bir anlaşma’ olup, ‘iflas tasfiyesine göre daha hafifletilmiş bir tasfiye usulü’ olarak kendini gösterir. İflasın ertelenmesi ise, ‘bir tasfiye usulü’ olmayıp, ‘iflas yargılaması içinde bir geçici koruma tedbiridir’dir (Uyar, 2018: 21).

- Konkordato, iflas ertelemeye göre alacaklıları daha aktif olarak sürecin içinde tutmaktadır. İflasın ertelenmesine mahkemece karar verilebilmesi için alacaklıların rızası aranmazken; konkordatonun mahkemece onaylanabilmesi için, konkordato projesinin alacaklılar tarafından gerekli çoğunlukla kabulü gerekmektedir (İİK md.302/3).

- Konkordato uygulamasının iflas ertelemenden farkı, uygulama sürecinin daha kısa olmasıdır. İflas erteleme, uzatma süreleriyle 5 yıl kadar sürebiliyordu; ancak konkordatoda alacaklıların daha kısa sürede tahsili mümkün hale gelmektedir. Buna göre, bir borçlu hakkında konkordato talep edilmesi durumunda: 5 ay (3 ay + 2 ay ilave) geçici mühlet, 1,5 yıl (1 yıl + 6 ay ilave) kesin mühlet ve konkordato tasdiki için ilave altı (6) ay olmak üzere toplam 2 yıl 5 aylık süre içinde konkordatonun sonuçlandırılması gerekmektedir.

- İflasın ertelenmesi kararının, alacaklıların vadesine, muaccel olmasına ve faizlerin işlemesine bir etkisi bulunmazken, konkordatoda ise konkordato mühleti süresince rehinle temin edilmemiş her türlü alacağa faiz işlemesi durmaktadır (İİK 294/3).

- Konkordato, konkordato talebinden önce veya komiserin izni olmaksızın mühlet içinde doğan bütün alacaklar için mecburidir (İİK md 308/c-2). İflasın ertelenmesinde ise böyle bir durum söz konusu değildir.

- Konkordato ile kural olarak, borcun bir kısmının ortadan kalkması veya vadesinde bir değişiklik meydana gelmesi ya da her ikisinin birden gerçekleşmesi söz konusu olabilmektedir. Buna karşılık iflasın ertelenmesinde, bir konkordato veya yeniden yapılandırma süreciyle sonuçlanmadığı takdirde aynı sonuç doğmaz. Konkordato, alacaklıların çoğunluğunun katılımını gerektiren ve sıkı şartlara tabi kılınmış bir kurumdur. Buna karşılık iflasın ertelenmesi borca batık bir sermaye şirketi veya kooperatifin kural olarak alacaklıların katılımı olmaksızın, içinde bulunduğu mali çöküntüden kurtulmasına imkan verir (Uyar, 2018: 21).

## Sonuç

Konkordato müessesesinin Türkiye’de iflasın ertelenmesi kurumunun kullanılmaya başladığı dönemden bu yana uygulama alanı oldukça sınırlı kalmıştır. Ülkemizde 7101 sayılı İcra ve İflas Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun’un 28/02/2018 tarihinde kabul edilerek ve 15/03/2018 tarih ve 30361 sayılı Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe girmesi ile birlikte mali yapısı bozulmuş şirketlere bir ara çözüm olarak tekrar konkordato başvurusu yapılma imkanı tanınmıştır. Yapılan düzenleme ile elinde olmayan nedenlerle borçlarının tümünü ödeyemeyen iyiniyetli borçlular için bir borç ödeme anlaşması yapılarak borçlunun borçlarını vade verilmek veya tenzilat yapılmak suretiyle borçlarını bir ödeme takvimi çerçevesinde ödeme imkanı getirilmiştir.

Geçmişte uygulanan iflasın ertelenmesi müessesesinin yürürlükten kaldırılması ile birlikte konkordato uygulaması ön plana çıkmış ve mali yapısı bozulan borçlular açısından başvuru önemli bir kurum haline gelmiştir. Nitekim 2018 yılında Asliye Ticaret Mahkemelerine açılan konkordato konulu dava sayısı önceki yıllara göre büyük oranda artmıştır. Ancak konkordato ilan eden borçluların borçlarının tutarları ve vadeleri ile geri ödeme vade ve tutarlarına ilişkin sayısal bir veri bulunmamaktadır. Buna rağmen konkordato mühletleri sürecinde yapılmayan ödemelerin alacaklarını tahsil edemeyen alacaklıları mali sıkıntıya düşürdüğü ve makro düzeyde de ekonomiyi olumsuz etkilediğini söylemek mümkündür. Dürüst ve iyi niyetli borçluları iflastan korumayı amaçlayan aynı zamanda alacaklıların alacaklarını kısmen de olsa tahsil edebilmelerini sağlayan konkordato kurumunun başarıya ulaşabilmesi kötüye kullanılmasının engellenmesiyle mümkün olacaktır. Bu bağlamda konkordato taleplerinin kötü kullanımının önlenmesi ve şartların zorlaştırılması amacıyla İcra ve İflas Kanununda yapılan son değişikliklerin etkisi, önümüzdeki dönemlerde daha iyi değerlendirilebilecektir.



**KAYNAKÇA****Dergiler**

- Arslan, R. (2008), "İflasın Erteleme Uygulamaları", Bankacılar Dergisi, Sayı 67, 2008, 116-123.
- Bilen, C.İ. ve Güler, S.(2019), "Konkordato ve Alacakların Akıbeti", Vergi Dünyası Dergisi, Yıl 38, Sayı 449, Ocak 2019, ss.81-97.
- Dumlupınar, T. (2014), "Sermaye Şirketlerinde İflasın Erteleme", SDÜ Hukuk Fakültesi Dergisi, C.4, S.1, 71-113.
- Güçlü, M. (2016), "İflas Erteleme: Uygulamada Yaşanan Sorunlar ve Çözüm Önerileri", Bankacılar Dergisi, Sayı 96, 52-63.
- Kurt Konca, N. (2018), "Konkordato Uygulamalarına İlişkin Beklentiler ve Riskler", SETA Analiz, Kasım 2018, Sayı:263.
- Otlu, F., İşleyen, Ş. ve Kaya, H. (2019), "İflasın Erteleme ve Borca Batıklık", Anemon Muş Alparslan Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 7(1) 265–274.
- Pekcanitez, H. ve Erdönmez, G. (2018), "7101 Sayılı Kanunla Yürürlüğe Giren Konkordato Hükümlerinin Değerlendirilmesi", Bankacılar Dergisi, Sayı 105, 108-156.
- Sayılgan, G. ve Arslan, E. (2016), "İflasın Erteleme ve Türkiye'de 2009-2013 Arasındaki İflasın Erteleme Davalarının Analizi", Maliye Finans Yazıları, (105), 47-74.
- Solak Ekler, B., "Borca Batıklık Ve Yöneticilerin Sorumluluğu", <http://www.mondaq.com/turkey/x/723696/Insolvency+Bankruptcy/Borca+Batiklik+Ve+Yneticilerin+Sorumluluu>, (18/06/2019).
- Uyar, T. (2017), "6728 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikten Sonra İflasın Erteleme", Ankara Barosu Dergisi, 2017/1, 251-321.
- Uyar, T. (2018), "Yeni Konkordato Hukukumuzun Temel İlkeleri", İstanbul Barosu Dergisi, Cilt 92, Sayı 4.
- Yavaş, M., "İflasın Erteleme Kurumu Çerçevesinde İhtiyati Tedbir Kararının Kapsamı, Niteliği ve Etkileri", <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/373464> (09/11/2018).
- Yavuz, M. (2018), "Son Düzenlemeler Işığında Mahkemelerce Verilen Konkordato Mühletinin Alacaklılar ve Borçlu Bakımından Sonuçları", Mali Çözüm Dergisi, 159-168.
- Yavuz, M. (2019), "Konkordato Hukukunda Alacaklıların İtiraz ve Dava Hakları", Mali Çözüm Dergisi, 29(152), 211-221.

## **Diğer Kaynaklar**

Adalet Bakanlığı, [www.adlisicil.adalet.gov.tr](http://www.adlisicil.adalet.gov.tr) (19/11/2018).

Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, Adli İstatistikler, 2018, [http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/istatistik\\_2018/istatistik2018.pdf](http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/istatistik_2018/istatistik2018.pdf) (18/06/2019).

Gelir İdaresi Başkanlığı, 14/02/2019 tarih VUK-112/2019-2 sayılı Vergi Usul Kanunu Sirküleri.

Işıktaş, M.Ş., 7101 Sayılı Yasa'yla Konkordato Uygulamasına Getirilen Değişiklikler, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/7101-sayili-yasayla-konkordato-uygulamasina-getirilen-degisiklikler/410547> (10/11/2018)

TBMM (2003), İcra İflas Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı ve Adalet Komisyonu Raporu (1/550) Genel Gerekçe, <http://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem22/yil01/ss225m.htm>, (18/05/2019).

TBMM (2018), Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla İcra ve İflas Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Tasarısı (1/913) ve Adalet Komisyonu Raporu, <https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem26/yil01/ss524.pdf>, (18/05/2019).

2004 Sayılı İcra ve İflas Kanunu.

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu.

# Ayıplı Mal Nedir ve Tüketicinin Seçimlik Hakları Nelerdir

## What is Defective Commodity and What are the Elections of the Consumer

Salih USTA \*

ORCID ID : 0000-0002-3435-3504

### Öz

Tüketiciler ticari veya mesleki olmayan amaçlarla hareket eden gerçek veya tüzel kişilerdir. Bu bağlamda tüketicilerin mal piyasasında, kamu tüzel kişileri de dâhil olmak üzere ticari veya mesleki amaçlarla hareket eden veya onun adına ya da hesabına hareket eden gerçek veya tüzel kişiler ile kurdukları her türlü sözleşme ve hukuki işlem, tüketici işlemi olarak değerlendirilmektedir. Tüketiciler çoğunlukla bu sözleşme ve hukuki işlemlerin zayıf tarafını oluşturmakta ve bu nedenle kendisine dayatılan sözleşmeleri imzalamak zorunda kalmaktadır. Bu durum da tüketici mağduriyetlerine neden olmaktadır. 6502 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun ile bu mağduriyetlerin ortadan kaldırılması amacıyla bazı düzenlemeler yapılmıştır. Bunlardan birisi de ayıplı mallara ilişkin düzenlemelerdir. İşte bu çalışmamızda ayıplı mallara ilişkin düzenlemeler ele alınmıştır. Bu çalışma sayesinde tüketiciler; aldıkları malların ayıplı mal kategorisinde olup olmadığını ve ayıplı nitelikte olan mallar ile ilgili olarak 6502 sayılı Kanunda kendilerine tanınan hakları öğrenmiş olacaklardır.

**Anahtar Kelimeler :** Tüketici Kanunu, Ayıplı Mal, Tüketici, Mal, Seçimlik Haklar.  
**Jel Sınıflandırma Kodları :** D18, K19.

### Abstract

Consumers are real or legal entities who act with to non-professional or non-occupational means. In this context, every kind of contracts and legal processes in which consumers agree with real or legal entities who act upon commercial or professional aims or on this account including public corporate entities, are considered as consumer operation. In general, consumers form the weak part of these agreements and legal processes and thus they are obliged to sign these contracts. This situation results in consumer' unjust treatments. In order to remove these unjust treatments, there has been made some sort of adjustments with the 6502 numbered Consumer Protection Law. One of these adjustments is the regulations about defective commodities. In this study, regulations about defective commodities are examined. With this study, consumers will find out if the commodities they purchased are in the category of defective commodity or not and they will learn their given rights about defective commodities with the 6502 numbered Consumer Protection Rights.

**Keywords:** Consumer Law, Defective Commodity, Consumer, Commodity, Election Right.  
**Jel Codes :** D18, K19.

---

\* Ticaret Müfettişi – Ticaret Bakanlığı, s.usta@ticaret.gov.tr

## Giriş

### 1. Ayıplı Mal Nedir?

6502 sayılı Kanuna göre;

Mal: "Alışverişe konu olan; taşınır eşya, konut veya tatil amaçlı taşınmaz mallar ile elektronik ortamda kullanılmak üzere hazırlanan yazılım, ses, görüntü ve benzeri her türlü gayri maddi malları," ifade eder.

Ayıplı mal ise: "Tüketicie teslimi anında, taraflarca kararlaştırılmış olan örnek ya da modele uygun olmaması ya da objektif olarak sahip olması gereken özellikleri taşıması nedeniyle sözleşmeye aykırı olan mal," olarak tanımlanmıştır.

Yukarıda yer verilen ayıplı mal tanımı, 1999/44/AT sayılı Avrupa Parlamentosu ve Konseyi Yönergesinin 2 nci maddesinin ikinci paragrafındaki tanıma uyumlu olarak yeniden ifade edilmiştir. Burada öncelikle ayıplı ifanın, sözleşmeye aykırı ifa olduğu vurgulanmış; dolayısıyla malın teslim edildiği anda sözleşmede kararlaştırılmış olan özellikleri taşıması veya taraflarca kararlaştırılmış örnek veya modele uygun olmaması halinde, ayıplı bir ifanın var olacağı kabul edilmiştir. Bu açıdan sözleşme içeriğine hangi hususların dâhil olduğunun tespit edilmesi özel önem taşımaktadır. Çünkü tarafların mala ilişkin olarak üzerinde açıkça anlaştıkları hususlar sözleşmenin içeriğinde yer almaktadır. Bunun yanı sıra, bir malın objektif olarak sahip olması gereken asgari özellikleri taşıması gerektiği de taraflar arasında zımnen kararlaştırılmış kabul edilir.

Yukarıda yer alan tanım ve açıklamalardan da anlaşılacağı üzere ayıplı mal; mal tanımına giren her türlü taşınır veya taşınmazlar ile her türlü gayri maddi varlıklar, tüketici ile satıcı veya sağlayıcı arasında kararlaştırılarak akdedilen sözleşmelerde belirtilen niteliklere uygun olmayan yahut objektif olarak sahip olması gereken özellikleri taşımayan mallar olarak ifade edilebilir. Bu çalışmamızda sadece ayıplı mallara ilişkin hususlara değinilmiştir. Ancak Ülkemiz 2017 yılı verilerine göre 636.000'i aşan miktarda hakem heyetlerine başvuru yapıldığı, bu başvuruların %77 sinin tüketici lehine, kalanının ise satıcı veya sağlayıcı lehine sonuçlandığı ifade edilmektedir. Bu rakamlardan da anlaşılacağı üzere piyasada çok sayıda tüketicilerin mağduriyetine sebep olabilecek ürünün olduğu aşikârdır.

### 2. Bir Malın Ayıplı Olup Olmadığı Nasıl Anlaşılır?

Ayıplı malı tanımlarken belirtmiş olduğumuz hususları daha somut bir şekilde ifade etmek amacıyla 6502 sayılı Kanunun 8 inci maddesinin ikinci fıkrasında bir takım kriterler sayılmıştır. Söz konusu fıkrada bir malın ayıplı olup olmadığının tespit edilmesi açısından sayılan bu kriterlere göre; özellikle ambalajında, etiketinde, tanıtma ve kullanma kılavuzunda ya da reklam ve ilânlarında yer alan özelliklerinden bir veya birden fazlasını taşımayan; satıcı veya sağlayıcı tarafından bildirilen veya teknik düzenlemesinde tespit edilen niteliğe aykırı olan; muadili olan malların kullanım amacını karşılamayan, tüketicinin makul olarak beklediği faydaları azaltan veya ortadan kaldıran maddi, hukuki veya ekonomik eksiklikler içeren mallar ayıplı olarak kabul edilecektir. Bu düzenleme ile malın ambalajında, etiketinde, tanıtma ve kullanma kılavuzunda veya reklam ve ilânlarında yer alan niteliklere sahip olmasının da taraflarca kararlaştırılmış olduğu kabul edilmiştir. Kamuya yapılmış olan bu tür bildirimlerden, satıcının ve tüketicinin haberdar olduğu ve bu bilgi ışığında sözleşmeyi kurdukları varsayılmaktadır. İşte malın,

sözleşme ile belirlenmiş olan bu özelliklerinden herhangi birine sahip olmaması halinde ayıplı olduğu kabul edilir. Satıcı veya tedarikçi tarafından ayıplı bir ifanın var olup olmadığı malın tüketiciye teslim edildiği ana göre belirlenecektir.

Bu itibarla;

**Maddi ayıp:** Bir mal, tüketiciler tarafından belirli bir amaç ile alınmaktadır. Bu nedenle malın kendisinden beklenen amaçları gerçekleştirecek vasıflara sahip olması gerekir. Bu amaca eşyanın fiziki yapısındaki bazı eksiklikler nedeniyle ulaşılamaması hallerinde malda maddi ayıplar bulunduğu varsayılır. Maddi ayıbı "bir eşyada bulunan fiziki eksiklikler" olarak tanımlayabiliriz. Bir malın yırtık, kırık, lekeli olması, yeni denilen bir otomobilin kullanılmış olması veya hasarlı olması nedeniyle bazı parçalarının değiştirilmesi ya da tamir edilmiş bulunması ve bunun söylenmemesi, fayansların çatlaması veya ufalanması gibi ayıplar maddi ayıplara örnek verilebilir.

**Hukuki ayıp:** Satılan malda, maddi anlamda bir özür yoktur, mal maddi yönden eksiksizdir. Ancak alıcının maldan yararlanmasını engelleyen, azaltan veya ortadan kaldıran hukuki bazı yasaklama ve sınırlamalar söz konusudur. Örneğin satılan malın hukuka aykırı bir marka taşıması, başkasına ait bir sınai veya telif hakkını ihlal etmesi, satılan bir otomobile gümrük idaresince el konulması, satılan malın satım sırasında hacizli olması gibi durumlarda hukuki ayıp vardır.

**Ekonomik ayıp:** Satılan malın verimi, elde edilecek tasarruf gibi iktisadi vasıflarının eksik olmasıdır. Örneğin, saatte 160 km hız yaptığı söylenen aracın 110 km'nin üstüne çıkamaması, aracın tanıtma ve kullanma kılavuzunda belirtilenden daha fazla yakıt yakması, az miktarda elektrik tükettiği belirtilen aracın çok elektrik tüketmesi, bulaşık makinesinin bulaşıkları yeteri kadar temizleyememesi, bilgisayarlarda programdaki fonksiyon bozukluğu, program uyumsuzluğu, kapasite uygunsuzluğu gibi.

Ayrıca bahse konu madde metninde geçen "teknik düzenleme" ifadesinden 11/07/2001 tarihli ve 4703 sayılı Ürünler İlişkin Teknik Mevzuatın Hazırlanması ve Uygulanmasına Dair Kanunda yer alan teknik düzenleme; "Bir ürünün, ilgili idarî hükümler de dahil olmak üzere, özellikleri, işleme ve üretim yöntemleri, bunlarla ilgili terminoloji, sembol, ambalajlama, işaretleme, etiketleme ve uygunluk değerlendirme işlemleri hususlarından biri veya birkaçını belirten ve uyulması zorunlu olan her türlü düzenleme," anlaşılmalıdır.

### 3. De Monte veya Montajı Satıcı Firmanın Sorumluluğunda Olan Mallarda Ayıp

6502 sayılı Kanunu 8 inci maddesinin üçüncü fıkrasında, 1999/44 sayılı AB Yönergesinin 2 nci maddesinin beşinci paragrafına uygun olarak, ayıp kavramı kapsamına dâhil edilen, malın gereği gibi monte edilmemesi halleri düzenlenmiştir. Her ne kadar ayıbın varlığı malın teslim edildiği ana göre belirleniyorsa da malın henüz monte edilmeden teslim edildiği, ancak montajının satıcı veya onun sorumluluğunda başkaları tarafından gerçekleştirildiği hallerde teslim sonrasında, montaj aşamasında ortaya çıkan sorunlar da ayıp kavramı içinde değerlendirilmiştir. Aynı şekilde, de monte olarak satılan ve montaj işleminin tüketici tarafından yapılması öngörülen ürünlerde, yanlış montajın, satıcı tarafından sunulan montaj talimatnamesindeki yanlışlık veya eksikliğe dayanması durumunda oluşacak ayıp malın ayıplı olarak değerlendirilir ve teslimden sonra ortaya çıkmış olsa bile ayıplı mal hükümlerine tabi olur. Ayrıca tüketicilerin sıklıkla karşılaştıkları bir sorun olan sözleşmeye konu olan malın, sözleşmede kararlaştır-

tırılan süre içerisinde teslim edilmemesi durumunda da sözleşmeye aykırı ifa söz konusu olur. Bu durumda da tüketici ayıplı mala ilişkin hükümlerden yararlanabilecektir.

#### 4. Ayıplı Mallarda Satıcının Sorumluluğu

6502 sayılı Kanunda yapılan düzenleme ile satıcıya, malı satım sözleşmesine uygun olarak tüketiciye teslim etme yükümlülüğü verilmiştir. Söz konusu düzenlemeye aykırı olarak yapılan her türlü mal teslimi satıcının sorumluluğu altındadır. Dolayısıyla ayıplı bir malı tüketiciye satan satıcı, sattığı mal ile ilgili olarak tüketicide meydana gelen mağduriyetleri gidermekle yükümlüdür.

Satıcı tarafından reklam veya ilân yoluyla yapılan açıklamalara aykırı mal teslim edilmesi durumunda bir aybın varlığının kabul edilmesinin nedeni, bu açıklamalarda yer alan taahhütlerin taraflarca bilinmesi ve dolayısıyla bunların sözleşme içeriği olduğunun kabulüdür. Söz konusu kabulün, diğer bir ifade ile reklam veya ilân yoluyla yapılan açıklamaların sözleşme içeriği olarak sayılmasının önüne geçilmesi için bir takım ispatlamalarda bulunulması gerekmektedir. Kuşkusuz bu gibi durumlarda ispat yükü satıcıdadır. Dolayısıyla satıcı sorumlu olmadığını ispat etmelidir. Satıcının reklam veya ilân yoluyla yapılan açıklamaların sözleşme içeriği olarak sayılmaması için yapacağı ispat yöntemlerinden birincisi; nadiren de olsa, satıcının, mala ilişkin olarak örneğin üretici tarafından yapılan reklamlardan fiilen haberdar olmaması ve haberdar olmasının da kendisinden beklenemeyecek olması durumudur. İşte bu halde satıcının ilgili taahhütlerle bağlı tutulması uygun değildir. Yine satıcının reklam ve ilânlarda vaat edilenlerden sorumlu tutulmaktan kurtulmak için başvurabileceği ikinci bir yöntem de, gerçeği yansıtmayan reklam veya ilânın, satım sözleşmesinin kurulması anına kadar düzeltilmediğini ispat etmesidir. Bu durumda sözleşme içeriği zaten yeni reklama göre belirlenir. Son olarak reklam ve ilânlarda vaat edilenlerden sorumlu tutulmaktan kurtulmak için satıcı, ilgili reklam ve ilâna rağmen, tüketicinin bunlardan etkilenmediğini, yani buradaki taahhütlere bağlı olarak sözleşme kurma iradesinin oluşmadığını da ispat edebilir. Örneğin ilgili reklamın hiç ulaşmadığı bir bölgede kurulan bir satım sözleşmesi açısından bu imkân mevcuttur. Bu halde de yine reklamdaki taahhüdün sözleşme içeriği olmadığı kabul edilebilir.

Diğer taraftan satıcının sorumluluğu belli bir süre ile sınırlandırılmıştır. Bu sınırlama 6502 sayılı Kanununun 12 nci maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddede ayıplı maldan sorumluluğa ilişkin zamanaşımı süreleri yer almaktadır.

Anılan Kanun maddesinin birinci fıkrasında satıcı sözleşme ile daha uzun bir süre sorumlu olmayı üstlenmemişse, ayıplı maldan sorumluluk, ayıp daha sonra ortaya çıkmış olsa bile, malın tüketiciye teslimi tarihinden itibaren iki yıllık zamanaşımı süresine tabi tutulmuştur. Ancak bu süre konut veya tatil amaçlı taşınmaz mallarda beş yıl olarak belirlenmiştir. Söz konusu zamanaşımı süresi taşınmazın teslimi anından itibaren işlemeye başlayacaktır.

Bahse konu maddenin ikinci fıkrasında ise ikinci el mallara ilişkin satıcının sorumluluğunu ortadan kaldıran zamanaşımı sürelerine yer verilmiştir. Söz konusu düzenlemede ikinci el satımlarda satıcının sorumluluğunun en az bir yıl olduğu, konut veya tatil amaçlı taşınmaz mallarda ise en az üç yıl olduğu belirtilmiştir.

Ancak anılan Kanun maddesinin son fıkrasında satıcının sorumluluğunun zaman aşımına uğramayacağı, diğer bir ifade ile sorumluluğunun sürekli olacağı bir durumdan bahsedilmiştir. Söz konusu

düzenlemede malın ayıbına karşı sorumlu tutulanların, yani satıcıların ayıbı tüketiciden ağır kusur ya da hile ile gizlemesi durumunda zamanaşımı süresinden faydalanamayacağı hüküm altına alınmıştır.

Bu durumda satıcıların, ayıplı bir maldan dolayı tüketicie karşı olan sorumlulukları malların niteliklerine göre değişmekle birlikte belirli sürelerin geçmesi ile ortadan kalkabileceği gibi, ayıplı gizlemeleri durumunda ise sorumluluktan hiç kurtulamama ihtimalleri de vardır. Dolayısıyla ayıplı mallarda satıcının tüketicie karşı olan sorumluluğu ila nihai olabileceği gibi belirli bir süre sonunda da sona erebilmektedir.

## 5. Malın Ayıplı Olmadığının İspatı

Bir malın ayıplı olup olmadığının ispatı ile ilgili olarak Yeni Tüketicie Kanununda bir takım düzenlemelere yer verilmiştir. Bu düzenlemelerde AB Yönergeleri de dikkate alınarak tüketicie lehine olacak şekilde bir ispat kolaylığı benimsenmiştir. Bu çerçevede bir malın tesliminden itibaren altı ay içinde ortaya çıkan ayıpların ilk teslim anında var olduğu kabul edilmektedir. Bir malın sözleşmeye aykırı olarak ifa edilip edilmediği teslim anına göre saptanmaktadır. 6502 sayılı Kanun öncesinde tüketiciler ayıptan doğan haklarını kullanabilmek için ayıbın teslim anında var olduğunu, diğer bir ifade ile tüketicilerin malın açık veya gizli olan ayıbını teslim anında taşıdığını ispat etmeleri gerekmektedir. Bu durum özellikle malın kendisinde bulunan ayıp nedeniyle telef olduğu hallerde, söz konusu ispatın yapılmasını çok güçleştirmekteydi. Bu sebeple 6502 sayılı Kanun ile ilk altı ay içinde ortaya çıkan ayıpların ispat yükünü yer değiştirmiş, diğer bir ifade ile ilk altı ay içerisinde ortaya çıkan ayıplar ile ilgili olarak satıcının malın teslim anında ayıpsız olduğunu ispat etmesi gerekmektedir. Dolayısı ile bu düzenleme çerçevesinde ispat yükü tüketiciden satıcıya aktarılmıştır. Netice itibarıyla artık satıcı ilk altı ay içerisinde ayıbı ortaya çıkan mallar ile ilgili olarak malın teslim anında herhangi bir ayıbının olmadığını ispat etmekle yükümlendirilmiştir.

Bir malın altı ay boyunca sorunsuz çalışması, hayatın olağan akışına uygun olarak kabul edilmiş ve bu süre içerisinde mal yine de bozulmuşsa, kaynağında yani teslim anında var olan bir ayıbın yattığı sonucuna varılmıştır. Yukarıda da belirttiğimiz üzere satıcının bunun aksini ispat etmesi imkânı her zaman vardır. Ancak, bazı mallar açısından tüketicie bu tür bir ispat kolaylığı getirilmesinin satıcıyı mağdur edebilmesi olasılığı da vardır. Örneğin doğası gereği çabuk bozulan, çürüyen veya yok olan mallar açısından bu tür bir karinenin kabulü, malın niteliği ile bağdaşmaz. Yine koltuk takımlarında sigara yanıkları gibi, ayıbın, tüketicinin kullanım hatasına dayanmasının çok daha muhtemel olduğu hallerde de, satıcının ispat yükü altında olması doğru olmaz. Ayrıca bir gelinlik alıp düğünde kullandıktan iki gün sonra defolu diye iade etmek gibi kötüye kullanımların ve satıcı mağduriyetlerinin önüne geçilmesi gerekmektedir. Bu açıdan ayıp ile ilgili karar verici mercilerin, ayıbın ve malın niteliğine göre ayıbın teslim anında var olduğu konusundaki ispat yükünün satıcıda mı yoksa tüketicide mi olması gerektiğine karar vermesi gerekmektedir.

4077 sayılı Kanunda yer alan tüketicinin ayıbı belli bir süre içerisinde satıcıya bildirme yükümlülüğü 6502 sayılı Kanun ile kaldırılmıştır. Diğer bir ifade ile ayıplı bir mal alan tüketicinin seçimlik haklarından faydalanabilmesi için malda bulunan ayıbı belirli bir süre içinde ihbar etmesi yükümlülüğü kaldırılmıştır. Nitekim tüketicinin seçimlik haklarından birini kullandığı yönünde satıcıya her halükarda bir bildirimde bulunması gerekmektedir. Bu sebeple tüketicinin seçimlik haklarından birini kullandığı yönündeki

bildirimi öncesinde ayrıca bir de ayıbı ihbar etmesi zorunluluğunun getirilmesi çok anlamsızdır. Ayrıca ayıbın hangi anda tespit edildiği genelde tartışmalı olacağından, bu tespit anından itibaren işleyecek olan bir ayıbı ihbar süresinin de ne zaman sona ereceği uygulamada tartışma konusu olacaktır. Dolayısıyla tüketici iki yıllık zamanaşımı süresi içinde ayıbı tespit ettiği sürece seçimlik haklarını da kullanabilecektir. Ayıbın çok erken bir safhada tespit edilmiş olmasına rağmen tüketicinin uzun bir süre seçimlik haklarını kullanmamış olması, duruma göre Türk Medenî Kanununun 2 nci maddesinin ikinci fıkrası çerçevesinde bir hakkın kötüye kullanılması itirazı ile karşılaşılabilecektir.

Bir tüketicinin, sözleşmenin kurulduğu tarihte kendisine bildirilen ayıptan haberdar olduğu veya makul olarak haberdar olmasının kendisinden beklendiği hallerde, sözleşmeye aykırılıktan söz edilemez. Dolayısıyla tüketicinin sözleşmenin kurulduğu sırada haberdar olduğu ayıplar ile haberdar olmamasının mümkün olmadığı ayıplar da sözleşmeye aykırılık oluşturmaz. Ancak, tüketicinin haberdar olmadığı ayıplar için bu maddede yer alan hakları saklıdır. Örneğin üzerinde çizik olduğu bilinen ve etiketinde de açıkça belirtilerek satışa sunulan bir buzdolabının motorunun arızalanması durumunda, söz konusu arıza için tüketicinin dört seçimlik haktan faydalanma imkânı vardır. Ayrıca, ikinci el satımlarda veya defolu malların satımında da bu tür durumlar ile karşılaşılabilecektir. Bu hallerde zaten tarafların, malın sahip olması gereken özelliklere ilişkin olarak farklı bir sözleşmesel düzenleme yaptıkları kabul edilir. Dolayısıyla da malın ayıplı olduğu bilinen bölümleri ile ilgili olarak yeni bir ayıptan bahsedilemeyecektir. İkinci el bir arabanın yeni bir araba ile aynı özelliklere sahip olamayacağı açıktır. Sözleşmenin kurulması aşamasında son derece aşikâr olan ve herhangi bir muayene yapmadan hemen göze batan bir ayıbın varlığı halinde, daha sonra bundan haberdar olunmadığı ileri sürülemeyecektir. Ancak dikkat edilmesi gereken bir nokta, tüketicinin haberdar olduğu ayıplardan farklı bir ayıbın daha sonra ortaya çıkmış olması halinde, satıcı, üretici ve ithalatçının bunlara ilişkin sorumluluklarının her halükarda var olacağıdır. Örneğin satın alınan ikinci el arabanın lastiklerinin aşınmış olduğu tüketicinin bilmesi gereken bir olgudur. Dolayısıyla daha sonra bu konuda bir ayıp iddiasında bulunamaz. Buna karşılık arabanın hava yastığının açılmaması, fren sistemi, motor, vites kutusu arızaları gibi arızalar arabanın ikinci el olması ile alakalı bir sorun değildir. Bu hallerde yine bir ayıbın varlığı kabul edilecektir. İkinci el bir arabanın objektif olarak sahip olması gereken bütün özellikleri taşıması gerektiği açıktır.

Satıcılar tarafından satışa sunulacak olan ayıplı malların üzerine ya da ambalajlarına, üretici, ithalatçı veya satıcı tarafından tüketicinin kolaylıkla okuyabileceği şekilde malın ayıbına ilişkin açıklayıcı bilgileri içeren bir etiket konulması zorunludur. Teşhir ürünü olmaları sebebiyle bir takım ayıp oluşan mallarda da benzer şekilde bir uygulamaya gidilmesi ve gerekli ayrıntıların belirtilmesi gerekmektedir. Bu etiketin tüketiciye verilmesi veya ayıba ilişkin açıklayıcı bilginin tüketiciye verilen fatura, afiş veya satış belgesi üzerinde açıkça gösterilmesi gerekir. Böylelikle, sözleşmenin akdi anında tüketicinin maldaki ayıptan haberdar olması sağlanmış olacak ve tüketicinin, sözleşmenin akdi anında malın ayıbından haberdar olduğu haller için bir sözleşmeye aykırılıktan bahsedilemeyecektir.

## 6. Ayıplı Bir Mal Satın Alan Tüketicinin Kullanabileceği Seçimlik Hakları

Ayıplı bir malı ayıplı olduğunu bilmeden satın alan bir tüketicinin kullanabileceği seçimlik haklarının neler olduğu 6502 sayılı Kanunda düzenlenmiştir. Tüketici sahip olduğu bu seçimlik haklardan



herhangi birisini serbestçe belirleyebilecektir. Satıcı tüketicinin tercih ettiği bu talebi yerine getirmekle yükümlüdür. Tüketicinin ayıplı maldan dolayı tercih edebileceği dört seçimlik hakkı bulunmaktadır. Bunlar:

- 1- Satılan malı geri vermeye hazır olduğunu bildirerek sözleşmeden dönme hakkı,
- 2- Satılan malı alıkoyma ayıp oranında satış bedelinden indirim isteme hakkı,
- 3- Aşırı bir masraf gerektirmediği takdirde, bütün masrafları satıcıya ait olmak üzere satılan malın ücretsiz onarılmasını isteme hakkı,
- 4- İmkân varsa, satılan malın ayıpsız bir misli ile değiştirilmesini isteme hakkı, şeklinde ifade edilebilir.

Tüketicinin bu dört seçimlik hakkından dolayı öncelikli sorumluluk satıcıya verilmiş olmakla birlikte, “ücretsiz onarım” ve “malın ayıpsız misli ile değiştirilmesi” taleplerini üretici veya ithalatçıya karşı da yöneltmesi imkânı da bulunmaktadır. Bu itibarla tüketicinin, “ücretsiz onarım” veya “malın ayıpsız misli ile değiştirilmesi” taleplerinin yerine getirilmesi konusunda satıcı, üretici ve ithalatçıya müteselsil sorumluluk yüklenmiştir. Ancak, üretici veya ithalatçı malın kendisi tarafından piyasaya sürülmesinden sonra ayıbın oluştuğunu ispat edebildiği takdirde sorumlu olmaktan kurtulabileceklerdir. Bu tarz işlemlerde sözleşmeye aykırılıktan, sözleşme tarafı olarak öncelikle satıcının sorumlu olması esastır. Ancak, tüketici satıcının ortadan kaybolduğu durumlar da dâhil olmak üzere, ayıpsız misli ile değiştirme veya ücretsiz onarım haklarını üreticiye veya ithalatçıya karşı da kullanabilir. Üretici veya ithalatçı ile tüketici arasında bir sözleşme ilişkisi bulunmamaktadır. Tüketici, üreticiye veya ithalatçıya karşı bir ödeme yapmadığı için sözleşmeden dönme hakkını kullanarak, satıcıya ödemiş olduğu parayı üretici veya ithalatçıdan geri alması veya bedel indirimi hakkını kullanması mümkün değildir. Tüketici bu haklarını ancak satıcıya karşı kullanabilir. Buna karşılık ücretsiz onarım ve ayıpsız misli ile değiştirmenin üreticiden veya ithalatçıdan istenmesi anlamlıdır. Zira elinde yeni mal bulunan veya o malı gereği gibi onaracak olan üretici veya ithalatçıdır. Dolayısıyla bu hallerde, sözleşmelerin nisbiliği ilkesini aşarak tüketicinin doğrudan üreticiye veya ithalatçıya gidebilmesi kabul edilmiştir.

Ancak bazı durumlarda tüketicinin seçimlik haklarından olan ücretsiz onarım veya malın ayıpsız misli ile değiştirilmesi hakları kullanılamamaktadır. Her ne kadar tüketici seçimlik haklarından birini kullanmakta serbestse de özellikle ücretsiz onarım ve ayıpsız misli ile değiştirme haklarının kullanılması bazı hallerde satıcıyı zor durumda bırakabilir. Bu gibi durumlarda satıcının onarım ve ayıpsız misli ile değiştirme imkânı bulunmuyor ise bu taleplerin ileri sürülmesi mümkün olmayacaktır. Ayrıca ayıplı malların ücretsiz onarımı veya ayıpsız misli ile değiştirilmesi satıcı açısından imkânsız olmasa bile bazı durumlarda satıcı için orantısız güçlükleri beraberinde getirebilir. Bu gibi durumlarda da tüketici yine ücretsiz onarım ve ayıpsız misli ile değiştirme haklarını kullanamaz. İmkânsızlığın tespiti kolaydır. Örneğin malın misliyle değiştirilmesi hakkının kullanılması durumunda istenen malın ayıpsız mislini tedarik etmek mümkün değilse bu hak istenemez. Tamir edilmesi objektif açıdan imkânsız olan bir mal için de bu talep kabul edilemez. Buna karşılık satıcı için “orantısız güçlükleri” beraberinde getirecek olmanın ne anlama geldiğini tayin etmek daha zordur. Bu konuda 1999/44 sayılı AB Yönergesi çerçevesinde ele alınan ve 6502 sayılı Kanuna da söz konusu yönergede belirtildiği şekilde aktarılan üç kriter

belirlenmiştir. Bu kriterler; malın ayıpsız değeri, ayıbın önemi ve diğer seçimlik haklara başvurma hakkının tüketici açısından sorun doğurup doğurmayacağı şeklinde ifade edilebilir. Dolayısıyla ayıplı bir malın tamir edilmesi, ayıpsız mislinin verilmesi ile mukayese edildiğinde satıcı için çok daha masraflı olursa tüketiminin tamirde ısrarcı olması kabul edilmeyecektir. Yine bu konuyu örneklendirecek olursak, satın alınan bir vidanın dişlerinde bozukluk varsa vidanın tamiri yerine ayıpsız misli ile değiştirilmesi daha uygundur. Ancak satın alınan bir çamaşır makinesinin bir vidasının bozulması halinde, başka bir çamaşır makinesi talep edilmesi durumu satıcı için orantısızlık oluşturacaktır. Bu gibi durumlarda tüketiciler orantısızlık savunması ile karşılaşır. Bu tür durumlarda uygun olan çözüm vidanın değiştirilmesidir.

Öte yandan ayıplı bir mal ile ilgili olarak tüketici ücretsiz onarım veya ayıpsız misli ile değiştirme haklarından birini seçtiği durumlarda, tüketicinin yaşaması muhtemel mağduriyetlerini önlemek amacıyla söz konusu onarım veya değişim işlemlerinin gerçekleştirilebileceği süreler belirli limitlerle sınırlandırılmıştır. Bu süreler tüketicinin ücretsiz onarım veya ayıpsız misli ile değiştirme haklarından birini satıcıya, üreticiye veya ithalatçıya yöneltilmesinden itibaren azami otuz iş günü, konut ve tatil amaçlı taşınmazlarda ise altmış iş günü içerisinde yerine getirilmesi gerekmektedir. Ancak, 6502 sayılı Kanunun satış sonrası hizmetlere ilişkin düzenlemeleri içeren 58 inci maddesi uyarınca çıkartılan yönetmeliğin ekinde yer alan listede belirtilen mallara ilişkin azami tamir süresi farklılık gösterebilmektedir. Listedeki mallar için tüketicinin ücretsiz onarım talebi, yönetmelikte belirlenen azami tamir süresi olan genel itibariyle yönetmelik ekinde yer alan listede 20 iş günü olarak belirlenen süre içerisinde yerine getirilmesi gerekmektedir. Ayıplı mal belirlenen azami tamir süreleri içerisinde tamir edilemezse tüketici, ayıpsız misli ile değiştirme, bedel indirim veya sözleşmeden dönme haklarından birini kullanabilecektir. Tüketici eğer sözleşmeden dönme veya ayıp oranında bedelden indirim haklarından birini kullanmayı seçerse, satıcı tarafından tüketicinin ödemiş olduğu bedelin tümünün veya bedelden yapılan indirim tutarının derhal kendisine iade edilmesi gerekmektedir.

Tüketicilerin seçimlik haklarını kullanmaları sebebiyle katlandıkları, nakliye, posta veya iletişim masrafları gibi tüm masraflar, tüketicinin seçtiği hakkı yerine getiren tarafça (satıcı, üretici veya ithalatçı) karşılanmalıdır. Çünkü söz konusu masrafların oluşmasının müsebbibi tüketiciye ayıplı malı satan, üreten veya ithal edendir. Bu nedenle tüketiciler seçimlik haklarını kullanmaları sebebiyle hiçbir masrafa katlanmak zorunda bırakılmamalıdır. Ayrıca ayıplı mal bir kişinin ölümüne veya yaralanmasına veya bir malın zarar görmesine sebep oldu ise tüketicinin dört seçimlik hakkının yanı sıra Türk Borçlar Kanunu hükümlerine kıyasen tazminat talep etmesi imkânı da mevcuttur. Ancak bunun için, sözleşmeye aykırılık nedeniyle ortaya çıkan zararın ispat edilmesi gerekir.

### **Sonuç:**

Tüketicilerin günlük hayatta yaptıkları birçok alışverişte karşılaşma ihtimali olan ayıplı mallar ile ilgili olarak, uygulamada ortaya çıkan sorunlar ve tüketicilerin ihtiyaçları da göz önünde bulundurularak 6502 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanunda birtakım düzenlemelerde bulunulmuştur. Söz konusu düzenlemeler yapılırken AB Yönergelerinde yer alan hususlar dikkate alınmıştır. Bu çalışmamızda yukarıda farklı başlıklar altında açıklamaya çalıştığımız ayıplı mal konusunda Kanunun ilgili hükümleri ile ilgili olarak tüketicilerin bilgilendirilmesi ve daha bilinçli hareket etmeleri amaçlanmıştır.

Bu itibarla konuyu özetle ifade etmek gerekirse; tüketiciler tarafından satın alınan bir malın öngörülen nitelikte olmaması, yani ayıplı çıkması durumunda; ayıplı malın satıcılar tarafından geri alınması, değiştirilmesi ve bunun gibi ayıpların neden oldukları her türlü maddi, hukuki ve ekonomik zararların satıcı, üretici veya ithalatçı tarafından karşılanması gerekmektedir. Konuyu açık ve anlaşılabilir kılmak için yaşanmış ve yargıya konu olmuş bir olay üzerinde örneklendirmek faydalı olacaktır. Bir tüketici tarafından 11/07/1997 tarihinde bir araç alınmış, bir süre sonra aracın direksiyon sisteminde bir arızanın var olduğu ilgili yetkili servisçe tespit edilmiş ve gerekli parça değişiklikleri yapılmış. Bir müddet sonra yine aynı arıza ortaya çıkmış, araç tekrar yetkili servise götürülmüş, yetkili servisçe tekrar parça değişiklikleri ve yağlama gibi geçici tedbirlerle sorun giderilmeye çalışılmış ancak tüketicinin araçtan beklediği verimi almasını önleyecek ölçüde aynı arızalar tekrarlamış. Söz konusu servis yetkilileri tarafından tüketiciye fabrika ile görüşmesi gerektiği söylenmiş, imalatçı firmaya ait fabrikadan görüştükleri bir müdür tarafından ise bu şikayetin garanti kapsamı dışında olduğu ifade edilmiş. Daha sonra tüketici başka bir yetkili servise daha aracını götürmüş ve bu serviste arızanın hayati öneme haiz olduğunu öğrenmiş. Bunun üzerine tüketici TMMOB Ankara Makine Mühendisleri Odasına 24/05/2001 tarihinde başvurmuş ve araç üzerinde yapılan bilirkişi incelemesi sonucunda düzenlenen 30/05/2001 tarihli rapor kapsamında aracın imalat hatasının olduğu tespit edilmiş. Yetkili servis tarafından da 14/06/2001 tarihinde direksiyon kutusu ve diğer ilgili aksam değiştirilip, bedeli tüketiciden alınmış. Tüketici de bahse konu husus ile ilgili olarak imalat hatasının imalatçı firmanın yetkili servislerince hile ile gizlendiğini de belirterek 20/06/2001 tarihinde ilgili firmaya dava açmış ve davasında arabanın yenisi ile değiştirilmesini veya değer kaybının telafisini ve 1.475.894.449 lira tamir ücreti ile 40.000.000 TL bilirkişi ücretinin faizi ile davalı taraftan alınmasını istemiş.

Bu bağlamda; somut olay incelendiğinde ve olayın açıklanan gelişimi ve deliller dikkate alındığında araçta üretim hatası bulunup, bunun gizli ayıp olduğuna aşıkardır. Zira, tüketici üretici onarımını yetkili servis istasyonları eliyle yaptırmıştır. Bu istasyonlar satılan araçların teknik özellikleri itibarıyla arıza ve ayıbı doğru ve tam teşhis edebilecek, en kısa sürede ve tam anlamıyla giderebilecek elemanlar bulundurmaz zorundadır. Deneme yanılma ile aracı tamire çalışan ve parça değişikliği yoluna giden servis çalışanlarının serviste bulundurulmasının sonuçları tüketiciye mal edilemez. Kaldı ki, üretim hatasının varlığını rahatlıkla tespit edebilecek nitelikte olması gereken servisin tüketiciyi sonuç alınamayan tamirlerle oyalaması ve arızanın belli periyotlarla tekrarlaması karşısında davada zamanaşımının varlığından da söz edilemez. Bu karar ile Yargıtay Genel Kurulu zamanaşımı sebebi ile davayı reddeden yerel mahkemenin kararını bozmuştur (Yargıtay Genel Kurulu, 18/02/2004, E.2004 / 4-29, K.2004/83).

Yukarıda belirtmiş olduğumuz örnek olaydan da görüldüğü üzere günlük hayatta ayıplı mallara ilişkin olarak satıcı, üretici veya ithalatçı tarafından ayıbın ortaya çıkmasını engellemeye yönelik bir takım girişimler olabilmektedir. Ancak tüketiciler 6502 sayılı Kanunun verdiği yetkiler çerçevesinde açık/gizli ayıplı olduğuna kanaat getirdikleri mallar ile ilgili olarak haklarını aramalıdır. Tüketicilerce alınan malların ayıplı çıkması durumunda maldaki ayıptan satıcı, üretici veya ithalatçının sorumlu tutulması için birtakım maddi koşulların mevcut olup olmadığına bakılır. Bu koşullar; ortada ayıp sayılan eksikliğin olması, ardından maldaki eksikliğin önemli olması ve ayıbın malın yarar ve zararının alıcıya geçtiği anda var olması, tüketicinin ayıbın varlığını bilmeden malı satın almış olması olarak sayılabilir. Ayıplı bir malın,

bir kişinin ölümüne veya yaralanmasına ya da başka bir malın zarar görmesine sebep olması halinde satıcı, üretici veya ithalatçı doğan zararı, kusuru aranmaksızın tazmin etmekle yükümlüdür. Başka bir deyişle satıcı, üretici veya ithalatçı, üretmiş olduğu malın sebep olduğu zararı tazmin etmek zorundadır. Zarar görenin sorumluluğu ise, uğradığı zararı ve ayıp ile zarar arasındaki nedensellik bağıını ispat etmektedir.

Bilinçli tüketici; tüketim süreci içinde tüm hak ve yükümlülüklerini ve bunlara göre davranmasını bilen tüketicidir. Tüketici kaliteli mal ve hizmeti talep etmeli, satın aldığı mal ve hizmet ayıplı ise hakkını aramalıdır. Akıllı tüketici yasalara ve haklarına saygılıdır. Tüketiciler yasaların kendilerine tanıdığı hakları kullanmaktan çekinmemelidirler. Hak arandıkça haksızlıklar azalacaktır. Hak aramak hukukun yolunu açmak, sorunları çözmektir. Bilinçli bir tüketici her zaman hakkını savunmalı ki satıcı, üretici veya ithalatçı tarafından ayıplı mallar satışa çıkarılıp tüketiciler mağdur edilmesin. Ayrıca tüketiciler katlanmış oldukları zararlar satıcı, üretici veya ithalatçı tarafından karşılanmaz ise karar süreçlerinin uzun olmadığı ve katlanılacak masrafların düşük olduğu yargı yollarına (tüketici hakem heyetlerine ve mahkemelere) başvurmalıdırlar.

Öte yandan tüketicilerin etkin korunmasının sağlanması için sadece yasal zeminin hazırlanması yeterli olmamaktadır. Tüketicilere yönelik kanuni düzenlemelerin etkin biçimde uygulanması için, tüketicilerin hakları konusunda bilinçlenmelerinin sağlanması, haklarını kullanmaları konusunda teşvik edilmeleri ve Kanunla oluşturulan tüketici kurumlarının yapısının güçlendirilmesi gerekmektedir. Bu bağlamda Ticaret Bakanlığı, Milli Eğitim Bakanlığı ve Tüketici Dernekleri vasıtası ile tüketici bilincinin geliştirilmesi, tüketicilerin yasal haklarını kullanmaları konusunda özendirilmesi, tüketici talep ve tercihlerini dikkate alan firmaların teşvik edilmesi, tüketici hukuku veya tüketicinin korunması ile ilgili bilimsel çalışmaların özendirilmesi amaçlarına yönelik çeşitli çalışmaların yapılması büyük önem arz etmektedir.

**KAYNAKÇA:****Kitaplar:**

Atay F. (2019), 6502 sayılı Kanun Uygulamasında Ayıplı Mal ve Ayıplı Hizmet, Yetkin Yayınları.

Çilci Ç. (2019), Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun Hükümlerine Göre Ayıplı Mal Satışı Nedeniyle Müteselsil Sorumluluk, Seçkin Yayıncılık.

Sütçü S. S. (2019), 6502 Sayılı Tüketicinin Korunması Hakkındaki Kanun Hükümlerine Göre Tüketici Hukuku Uygulamalarında Tüketicinin Korunması, Seçkin Yayıncılık.

**Derlemeler:**

Ankara Barosu Tüketici Hakları Kurulu (2014), 4077-6502 Sayılı Tüketicinin Korunması Hakkındaki Kanun Karşılaştırması, Ankara, (<http://www.ankarabarusu.org.tr/Siteler/2012yayin/2011sonrasikitap/tuketici-kitap-web.pdf>).

Birleşmiş Milletler Tüketici Hakları Evrensel Bildirgesi, (<http://www.tukcev.org.tr/birlesmis-milletler-tuketici-haklari-evrensel-bildirgesi>).

Bilinçli Tüketici, Tüketici Bilinci (Eylül 2011), ([http://tuketici.gtb.gov.tr/data/520a1cad487c8e0c74543a78/bilincli\\_tuketici.pdf](http://tuketici.gtb.gov.tr/data/520a1cad487c8e0c74543a78/bilincli_tuketici.pdf)).

101 Soruda Tüketici Mevzuatı ve Örnek Yargıtay Kararları (Haziran 2006), ([http://tuketici.gtb.gov.tr/data/520a32cb487c8e0c74543aa0/101\\_soru.pdf](http://tuketici.gtb.gov.tr/data/520a32cb487c8e0c74543aa0/101_soru.pdf)).

6502 Sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanunun 68 İnci ve Tüketici Hakem Heyetleri Yönetmeliğinin 6 ncı Maddelerinde Yer Alan Parasal Sınırların Artırılmasına İlişkin Tebliğ (2018), (<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/12/20181226-4.htm>).

Şikayetlerin yüzde 87'si tüketicinin lehine sonuçlanıyor (<https://www.cnnturk.com/ekonomi/turkiye/sikayetlerin-yuzde-87si-tuketicin-lehine-sonuclaniyor>)

Tüketicinin Korunması Hakkında Kanunun Genel ve Madde Gereçesi (2013), (<https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem24/yil01/ss490.pdf>).

**Diğer Kaynaklar:**

T.C. Yasalar (11/07/2001) 4703 sayılı Ürünlere İlişkin Teknik Mevzuatın Hazırlanması ve Uygulanmasına Dair Kanun, Ankara: Resmi Gazete (24459 sayılı).

T.C. Yasalar (08/03/1995) 4077 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun, Ankara: Resmi Gazete (22221 sayılı).

T.C. Yasalar (04/02/2011) 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu, Ankara: Resmi Gazete (27836 sayılı).

Ayıplı Mal Nedir ve Tüketicinin Seçimlik Hakları Nelerdir

---

T.C. Yasalar (28/11/2013) 6502 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun, Ankara: Resmi Gazete (28835 sayılı).

T.C. Yasalar (17/06/2014) Tüketici Sözleşmelerindeki Haksız Şartlar Hakkında Yönetmelik, Ankara: Resmi Gazete (29033 sayılı).

# Türkiye Ve Dünyada Yer Altında Vergileme

## Taxation Under Ground Turkey and The World

Bilal GÖDE \*

ORCID ID : 0000-0001-8377-5909

### Öz

Ekonomik gelişimin sağlanmasında en önemli kaynakların başında doğal kaynaklar gelmektedir. Madencilik doğal kaynaklardan faydalanma adına çok önemli bir dizi faaliyeti içermektedir. Madenler sanayiye gerek hammadde gerekse de enerji sağladığından bir ekonomi açısından hayati öneme sahiptir. Kendi öz kaynaklarıyla maden ihtiyacının karşılanamaması durumunda ithalat kaçınılmaz hale gelecektir. Bu açıdan her devlet imkânları ölçüsünde madencilik sektörüne yönelik politikalar uygulamaktadır. Devletin en önemli araçlarından birisi olan vergi politikası da madencilik sektörünün işleyişi ve gelişiminde çok önemli bir yere sahiptir. Türkiye’de özellikle son yıllarda madencilik sektörüne yönelik olarak teşvik edici politikalar uygulanmaya başlanmış ve çeşitli teşviklerle bu sektör desteklenmektedir. Bu teşviklere ek olarak tutarlı bir madencilik politikasının oluşturulması çok önemli bir ihtiyaç olarak karşımıza çıkmaktadır.

**Anahtar Kelimeler :** Madencilik, Maden Vergisi, Vergilendirme.  
**Jel Sınıflandırma Kodları :** H20, H71, K34, L70.

### Abstract

Natural resources are the most important source of economic development. Mining involves a number of important activities to benefit from natural resources. Mines are vital for an economy as it provides both raw materials and energy to the industry. If an economy cannot meet its mineral needs with its own resources, imports will become inevitable. In this respect, every state implements policies towards the mining sector. The tax policy, which is one of the most important tools of the state, has a very important place in the operation and development of the mining sector. As incentive policies for the mining sector, especially in recent years Turkey has been implemented and is supported by various incentives in this sector. In addition to these incentives, establishing a coherent mining policy is a very important need.

**Keywords:** Mining, Mining Tax, Taxation.  
**Jel Codes :** H20, H71, K34, L70.

---

\* Araştırma Görevlisi – İİBF Maliye Bölümü, Pamukkale Üniversitesi, bgode@pau.edu.tr

## Giriş

İnsanlık tarihi incelendiğinde, yapılan mücadelelerin neredeyse tamamının yaşamın idame ettirilmesi, güvenliğin tesisi ve refahın artırılması amacıyla gerçekleştiği görülmektedir. Her toplum tarih boyunca refahını artırmak için mücadelelerde bulunmuştur. Yaşam bulgularına rastlanan ilk dönemlerde yalnızca beslenme ve barınma ihtiyaçlarını giderme adına mücadele eden insanoğlu bu ihtiyaçlarını gidermesinin ardından daha ileri hedeflere yönelmiştir. Beslenme ve barınma için toprağın üstünü kullanan insanoğlu toprağın altını ve toprağın altındaki cevherleri keşfettiğinde ise insanlık adına yeni bir dönemin başlangıcı olmuştur.

Madenlerin insanoğlu tarafından keşfedilmesi ve işlenmeye başlaması öncelikle yaşam tarzlarında daha sonra da savaşlarında önemli bir ilerlemesine imkan sağlamıştır. Madenlerin işlenmesi ve madenlerin işleniş sürecinde farklı enerji kaynaklarının kullanılmasıyla birlikte madencilik kendi kendini geliştiren bir sektör haline de gelmiştir. Madencilik sektörünün bu denli önemli olması nedeniyle ekonomik değeri de bu denli önemli olmuştur. Madenler teknolojinin gelişmesine hem kaynaklık etmiş hem de gelişen teknolojidenden etkilenmiştir. Toplumların ilerlemesinde bu denli büyük bir öneme sahip olan madenlerin gerek işletilip, geliştirilmesi gerekse de vergilendirilmesi konusunda devlete büyük roller düşmektedir.

Devlet sınırları içerisinde, yasalar tarafından kendisine verilmiş yetkiler doğrultusunda vergi toplayarak faaliyetlerini sürdüren bir yapıdır. Devlet ekonomide yaratılan her değerden vergi olarak otoritesini göstermek durumundadır. Önemli bir ekonomik büyüklüğe sahip olan madencilik sektörü de devlet tarafından vergilendirilmektedir. Devletler kendi ihtiyaçları doğrultusunda ve ekonomik yapıları çerçevesinde vergi politikalarını şekillendirmektedir. Madencilik sektörü de bundan payını almakta ve çok çeşitli şekillerde vergilendirilmeye tabi olmaktadır.

## 2. Madencilik ve Türkiye’de madenciliğin durumu

Madencilik sektörü yer altındaki doğal kaynakların çıkarılarak ekonominin kullanımına sunulmasını sağlayan bir sektördür. Bu açıdan sektörün önemli riskleri mevcuttur. Bu risklerin başında maden yatağının tespiti için gereken maliyetler ve yatağın tespitinden sonra çıkarılan ürünün kalitesidir. Eğer ürün kalitesi beklenenin altında çıkarsa bu durum maden işletmesi sahibi açısından çok büyük kayıplara neden olabilecektir. Bu açıdan devletler madencilik faaliyetlerine çeşitli hukuki ve maddi destekler sağlayarak sektörün riskini azaltmaya çalışmaktadır.

Madencilik döngüsü temel olarak 4 aşamadan oluşmaktadır (Conrad ve Shalizi, 1988:20-22) :

- Keşif: Keşif faaliyeti genellikle 2 bölümden oluşmaktadır. Öncelikle geniş alanların taranması ve arkasından madenin bulunduğu kısmın daha detaylı şekilde sondaj ve örnekleme yoluyla tespit edildiği aşamadır.
- Planlama: Bu aşamada kaynağın tahmini değeri hesaplanarak üretim için gereken finansal ve teknik kaynaklar hesaplanır. Kullanılacak olan yöntem belirlenerek kurulum aşamasının hazırlıkları yapılır.
- Çıkarma: Maden yatağı işletilmeye başlanır ve mineral çıkarımına başlanır. İşletmenin ekonomik değer üretmeye başlanır.

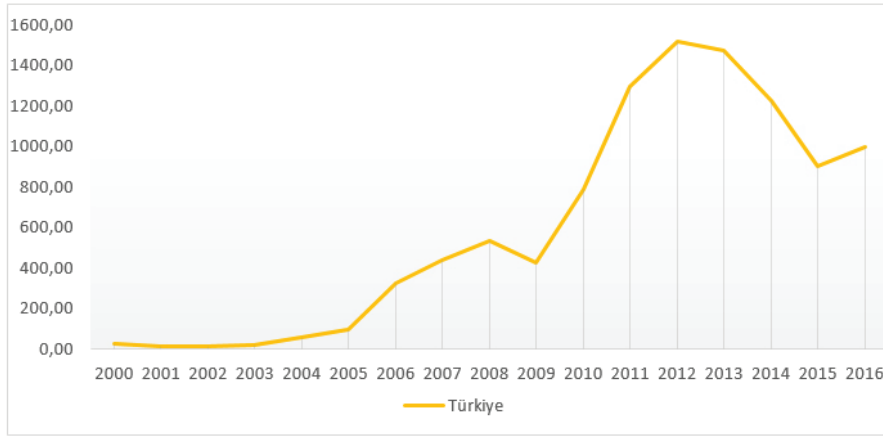


- İşleme: Mineralin çıkarım sonrası işlenmesi ve çevre pazarlara nakledilmesi aşamasıdır.

Anadolu coğrafyasında madencilik tarihi milattan önceye kadar gitmektedir. Anadolu'da saf bakır M.Ö. 7000'li yıllarda, tunç ise M.Ö. 12000-3000 yılları arasında yaygın şekilde kullanılmıştır. Daha sonraları Anadolu'da yaşamış pek çok medeniyet madencilik faaliyetini yürütmüş, Lidyalılar M.Ö. 650-550 yılları arasında pek çok maden yatağını işleterek metal para basarak bu paraları kullanmıştır. Roma İmparatorluğu, Selçuklu Devletleri dönemlerinde de çok büyük önem verilen madencilik Osmanlı'da da büyük ihtimam görmüş ve devlet tarafından desteklenmiştir.

16 yüzyılın ikinci yarısında tuz madenleri iltizamlarından Osmanlı Devleti'nin kasasına giren para 6 milyon akçanın üzerinde idi. Kıymetli madenlere olan talebin gün geçtikçe artması sebebiyle yeni ocaklar açılmıştır. 14. Yüzyılın ikinci yarısında Osmanlı'nın Sırbistan ve Bosna'nın maden bölgeleri olan Morava ve Drina vadilerinde Osmanlı fetihlerinin temel amaçlarından birisi maden sahalarına hâkim olmaktı. II Murad kıymetli madenlerin İtalya'ya ihracını yasaklamıştır. Fatih Sultan Mehmet dönemi Osmanlı madenciliğinin en önemli gelişme dönemlerindedir. Osmanlı'nın klasik döneminde madencilik sıkı devlet kontrolündeydi ve iltizam usulüyle işletilirdi. Devlet madenciliğe özel önem vermektedir (İnalçık, 2017:243).

Yeni cumhuriyet açısından da madenler çok hayati bir öneme sahipti ve ilk olarak bu konu İzmir İktisat Kongresinde ele alınmıştır. Cumhuriyetin ilk yıllarında madencilik faaliyetleri daha çok devlet eliyle gerçekleştirilmiştir. Yabancıların elinde olan maden sahaları millileştirilerek devlet tarafından üretime geçilmiştir. Bu dönemin en önemli aktörü olarak Etibank karşımıza çıkmaktadır (Tamzok, 2005:6-7).



Kaynak: Worldbank Enerji ve Madencilik İstatistikleri, <https://data.worldbank.org/indicator/NY.ADJ.DMIN.CD?view=chart>, (Erişim Tarihi: 10.06.2018).

### Grafik 1. Türkiye'nin Yıllar İtibariyle Maden Tüketimi (Milyon Dolar)

Madenler bir ekonominin gelişmesinde temel faktörlerden birisini oluşturmaktadır. İmalat sanayisinin kurulması ve üretim yapılabilmesi adına da madenlerin önemi üst düzeydedir. Türkiye'nin 2000-2016 yılları arasındaki maden tüketimi grafiğine bakıldığında özellikle 2005-2012 arasında çok hızlı bir

büyümenin gerçekleştiği görülmektedir. 2008-2009 döneminde ufak çaplı bir düşüş gözlemlenmiş olsa da o dönemde meydana gelen küresel kriz bu düşüşün sorumlusu olarak karşımıza çıkmaktadır. 2013 ve sonrasında ortaya çıkan siyasi krizler dolayısıyla dolar kurunun yükselmesi ile parasal bazda maden tüketiminde ciddi bir azalma gözükse de reel anlamda düşüş miktarı çok yüksek değildir.

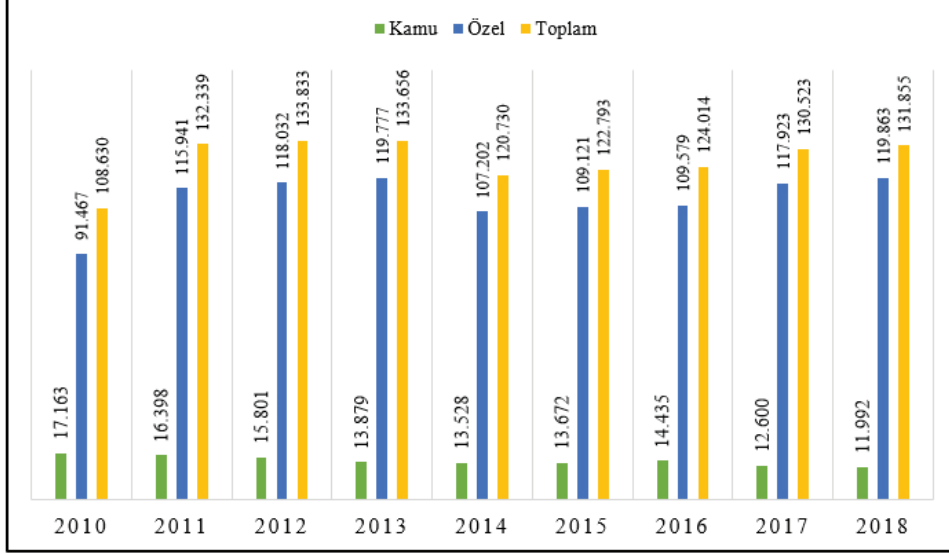
Maden üretiminin maliyeti de her türlü ekonomik faaliyette olduğu gibi önemli bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır. Dünyadaki emsallerinden daha düşük maliyetle çıkarılıp kullanıma hazır hale getirilen bir madenin karlılığı da yüksek olacaktır. Bu da sektörün güçlenip atılım yapmasına ve dolayısıyla ülke ekonomisine olan katkısının artmasına zemin hazırlayacaktır.

Tablo 1. Türkiye’de Madencilik Sektörünün Gsyh İçindeki Payı

Yıl	Türkiye Geneli		Madencilik Sektörü			
	Cari Fiyatlarla Gsyh (Milyon TL)	Cari Fiyatlarla Gsyh (Milyon \$)	Madencilik ve Taşocakçılığı (Milyon TL)	Madencilik ve Taşocakçılığı (Milyon \$)	Artış Oranı (TL-%)	Sektör Payı (GSYH-%)
2017	3.106.537	851.490	27.068	7.180	10,7	0,90
2016	2.608.526	862.746	21.369	7.068	11	0,82
2015	2.338.647	861.879	19.255	7.096	-0,8	0,82
2014	2.044.466	934.855	19.410	8.875	-0,1	0,95
2013	1.809.713	950.351	19.420	10.198	13,5	1,07
2012	1.569.672	871.123	17.117	9.500	9,3	1,09
2011	1.394.477	831.691	15.654	9.336	24,3	1,12
2010	1.160.014	772.367	12.594	8.385	12,6	1,09

Kaynak: Maden ve Petrol İşleri Genel Müdürlüğü, [http://www.mapeg.gov.tr/maden\\_istatistik.aspx](http://www.mapeg.gov.tr/maden_istatistik.aspx), (Erişim Tarihi: 14.01.2019).

Tablo 1’de madencilik sektörünün 2010-2017 yılları arasındaki ekonomik büyüklüğü ve bu büyüklüğün GSYH içerisindeki payı verilmiştir. Madencilik sektörü yerel para cinsinden hacim kazanırken dolar cinsinden hacim kaybetmiştir. Dönem başında sektörün hacmi 12,5 milyar lira dolaylarında iken dönem sonunda 27 milyar seviyesine yükselmiştir. 2017 yılına gelindiğinde lira cinsinden yaklaşık %116’lık bir artış meydana gelmiştir. Dolar cinsinden bakıldığında ise dönem başında 8,3 milyar dolarlık bir ekonomik değer söz konusu iken dönem sonunda bu miktar 7,1 milyar dolara gerilemiştir. Yerel para cinsinde artış gözlenmesine rağmen kur farkı sebebiyle dolar cinsinden bir azalma gerçekleşmiştir.

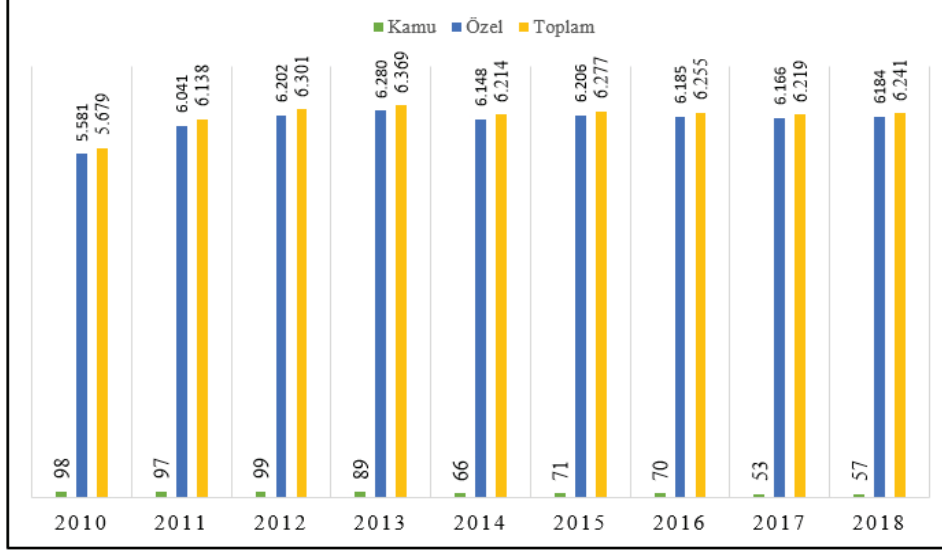


Kaynak: Maden Ve Petrol İşleri Genel Müdürlüğü, [http://www.mapeg.gov.tr/maden\\_istatistik.aspx](http://www.mapeg.gov.tr/maden_istatistik.aspx), (Erişim Tarihi: 14.01.2019).

## Grafik 2. Madencilik Sektöründe Faaliyet Gösteren İşyeri Ve İşçi Sayısı

Madencilik sektörü ekonomilerin en önemli sektörlerinden birisidir. Bu da madencilik sektöründe önemli sayıda bireyin de çalıştığı anlamına gelmektedir. Grafik 2'de 2010-2018 yılları arasında Türkiye'de madencilik sektöründe çalışan kişi sayısını göstermektedir. Tablo 2'ye göre 2010 yılında madencilik sektöründe çalışan toplam kişi sayısı 108 630 iken 2018 yılında 131 855 kişi olmuştur. Sektörde önemli bir istihdam artışı gerçekleştirilmiştir. 8 yıllık süreçte %21 oranında bir artış gerçekleşmiştir.

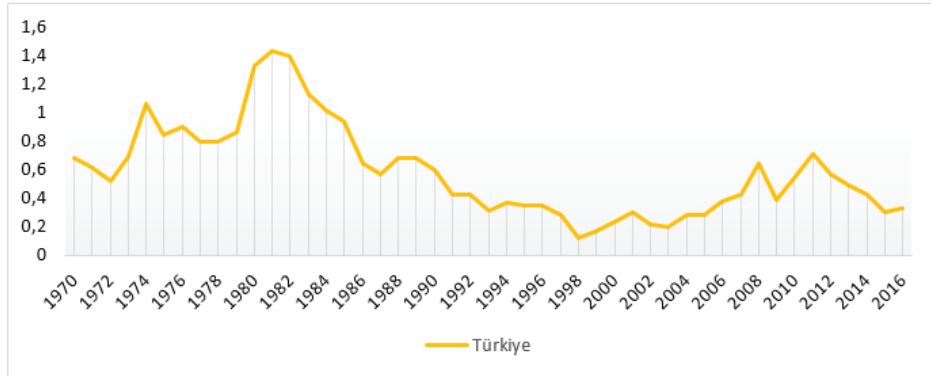
Sektörün istihdam yapısının özel sektör ve kamu açısından incelendiğinde özel sektörün açık ara bir üstünlüğü görülecektir. 2010 yılında madencilik sektöründe 17 163 kamu çalışanı varken bu rakam 2018 yılına gelindiğinde 11 992'ye gerilemiştir. Bu durumu kamunun sektördeki ağırlığının azaldığı şeklinde yorumlamak mümkündür. Özel sektör çalışanlarının sayısı ise 2010 yılında 91 467 iken 2018 yılına gelindiğinde 119 863'e yükselmiştir. 2010-2018 yılları arasında özel sektörde çalışan sayısı %31'lik bir artış göstermiştir. 2010 yılında toplam çalışanların yaklaşık %16'sı kamuda çalışırken %84'ü özel sektörde çalışmaktadır. 2018 yılına gelindiğinde ise özel sektörün üstünlüğü devam ederek %91 seviyesine çıkmıştır. Bu süreçte hem sayısal olarak hem de nispi olarak özel sektördeki çalışan sayısı artış göstermiştir.



Kaynak: Maden Ve Petrol İşleri Genel Müdürlüğü, : [http://www.mapeg.gov.tr/maden\\_istatistik.aspx](http://www.mapeg.gov.tr/maden_istatistik.aspx), (Erişim Tarihi: 14.01.2019).

### Grafik 3. Türkiye’de Madencilik Sektöründe Faaliyet Gösteren İşyeri Sayısı

Grafik 3’te 2010-2018 yılları arasında madencilik sektöründe faaliyet gösteren işyeri sayıları kamu ve özel olmak üzere gösterilmiştir. Süreç boyunca bakıldığında özel sektörün ağırlığı oldukça net bir şekilde görülmektedir. Kamuya ait işletme sayısı dönem başında 98 iken dönem sonuna gelindiğinde yalnızca 57’ye gerilemiştir. Bu süreç boyunca özel sektöre ait iş yeri sayısı hem sayısal hem de nispi olarak artış göstermiştir. Süreç boyunca toplam işletme sayısı bazı küçük dalgalanmalar göstermekle beraber dönem sonunda dönem başına göre artış gerçekleşmiştir. 2018 yılı itibariyle madencilik sektöründe özel sektör kamu sektörüne göre çok daha önde yer almaktadır.



Kaynak: Worldbank enerji ve madencilik İstatistikleri, <https://data.worldbank.org/indicator/NY.ADJ.DMIN.CD?view=chart>, (Erişim Tarihi: 10.06.2018).

#### Grafik 4. Maden Rantının GSYH'ye Oranı (%)

Grafik 4'te Türkiye'nin maden rantının GSYH'ye oranının seyri gösterilmektedir. Özellikle siyasi istikrarsızlıkların hakim olduğu dönemlerde bu oran ya sabit kalmış ya da azalma eğilimine girmiştir. 45. Hükümetin kuruluşuyla ve yükseliş döneminde ve bu oran azalış eğilimine girmiştir. 4. Hükümetin özellikle ihracata yönelik tüketim mallarının üretimine yönelik politikalar benimsemesi üretim odağını bu yöne kaydırmıştır. Bu hükümetin arkasından gelen koalisyonlar ve azınlık hükümetleri, siyasi darbeler gibi sebepler yüzünden genel ekonomi sıkıntıya girmiştir. Rant oranı da bu olumsuzluklara paralel olarak düşüş göstermiştir. 59. Hükümetin kurulması ve yükselişinin ardından ekonomik canlanma ile birlikte maden rantı oranı da yükselmiştir. Özellikle 2008 küresel krizi ve 2013 yılında meydana gelen siyasi çalkantılar genel ekonomiyi olumsuz etkilediği gibi bu oranın da düşmesine sebebiyet vermiştir.

Madencilik sektöründe devlet müdahalesine ihtiyaç duyulduğu genel kabul görmüş bir gerçekliktir. Her ne kadar sektörün piyasa mekanizması içerisinde kendi dengesini bulabileceği iddia edilmiş ise de sektör, maden yatakları aranması, arama ve üretim teknolojilerinin ilerletilmesi gibi yüksek maliyetli işlemlerle karşı karşıyadır. Bu da bu piyasanın devlet müdahalesi olmaması halinde başarısızlığa uğrayabileceğini göstermektedir (Sarma ve Naresh, 2001:2). Bu noktada piyasa başarısızlığının önüne geçilebilmesi açısından devlet müdahalesi kaçınılmaz hale gelmektedir.

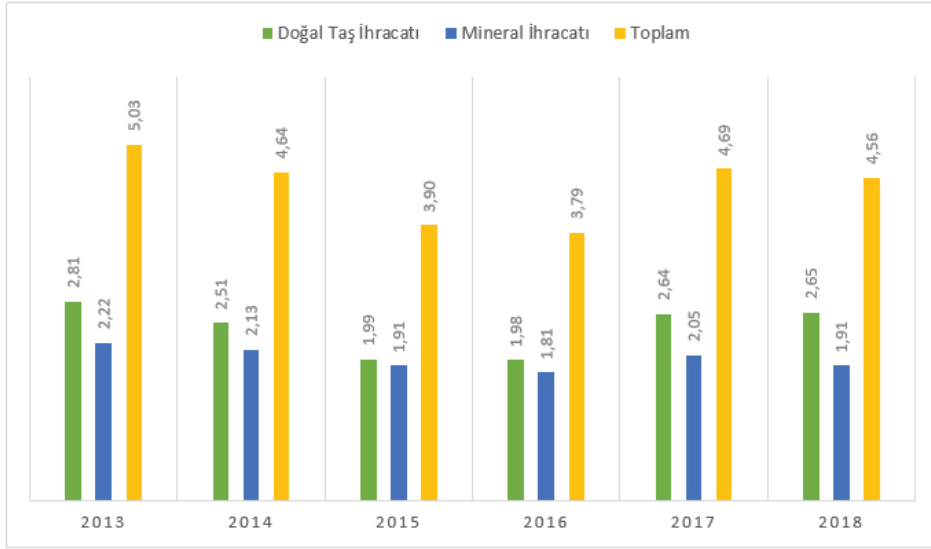
Tablo 2. Türkiye'nin Yıllar İtibariyle Mineral Ve Doğal Taş İhracatı

Doğal Taş İhracatı			
	Toplam Miktar (Kg)	Toplam Değer (\$)	En Çok İhracat Yapılan Ülke (\$)
2013	8.436.688.481	2.222.387.476	Çin Halk Cum.- 981.529.949
2014	7.371.037.732	2.128.227.972	Çin Halk Cum.-828.718.455
2015	6.515.838.647	1.906.251.455	Çin Halk Cum.-727.368.259
2016	6.516.856.033	1.805.525.186	Çin Halk Cum.-729.560.283
2017	7.936.480.822	2.048.092.464	Çin Halk Cum.-945.747.288
2018	7.461.584.888	1.908.292.267	Çin Halk Cum.-773.832.499
Mineral İhracatı			
	Toplam Miktar (Kg)	Toplam Değer (\$)	En Çok İhracat Yapılan Ülke
2013	13.877.536.860	2.812.499.248	Çin Halk Cum.- 1.484.505.480
2014	13.837.297.979	2.513.334.820	Çin Halk Cum.-979.152.607
2015	13.621.786.026	1.989.006.861	Çin Halk Cum.-671.598.609
2016	13.910.678.259	1.981.798.377	Çin Halk Cum.-653.178.548
2017	16.759.303.826	2.640.147.864	Çin Halk Cum.-755.392.410
2018	18.867.080.400	2.653.494.196	Çin Halk Cum.-732.262.963

Kaynak: İstanbul Maden İhracatçıları Birliği Verilerinden Derlenmiştir. <http://www.imib.org.tr/tr/istatistikler-2-2/>, (Erişim Tarihi: 10.1.2019).

Tablo 2’de 2013-2018 yılları arasında Türkiye’nin maden ihracatı bilgileri verilmiştir. Bu süreçte doğal taş ihracatı miktar olarak ve değer olarak gerileme göstermekle birlikte sürecin sonunda %15’lik bir değer kaybına uğramıştır. 2013 yılında doğal taşların 1 kg’si 26 sentten ihraç edilirken 2018 yılında 25 sente gerilemiştir. Hem miktar olarak hem de kg başına ihracat gerileme göstermiştir. Mineraller açısından bakıldığında ise, mineral ihracatının miktarında yaklaşık 5 milyon tonluk bir artış gerçekleşmiştir fakat bu artışa rağmen hasılat azalış göstermiştir. 2013 yılında 20 sent olan kg başı gelir 2018 yılında 14 sente gerilemiştir. Bu da yaklaşık %30’luk bir düşüğe tekabül etmektedir.

Süreç başından sonuna kadar hem doğal taş hem de mineral ihracatımızın en büyük alıcısı Çin Halk Cumhuriyeti olmuştur. Çin Halk Cumhuriyeti en büyük alıcı konumunda olmasına rağmen yıllar itibariyle alımları azalma eğilimindedir. Ülkemizden özellikle mineral alımı 2013 yılına kıyasla yarıya düşmüş vaziyettedir.



Kaynak: İstanbul maden ihracatçıları birliği verilerinden derlenmiştir. <http://www.imib.org.tr/tr/istatistikler-2-2/>, (Erişim Tarihi: 10.1.2019).

### Grafik 5. Türkiye’nin Yıllar İtibariyle Maden İhracatı

Grafik 5’te yıllar itibariyle maden ihracatının seyri gösterilmiştir. Tüm yıllarda doğal taş ihracatının ülkeye maddi getirisi mineral ihracatından daha fazla olmuştur.

Devletler varlık amaçları olan vatandaşlarının refahını yükseltmek adına her türlü yasal ve refah artırıcı ekonomik faaliyeti destekleme arzusundadır. Türkiye’de de bu teşvik mekanizması işletilmeye çeşitli yollarla çalışılmaktadır.

Tablo 3. Türkiye’de Madencilik Yatırımlarına Sağlanan Devlet Destekleri

DESTEK UNSURLARI	AÇIKLAMA	Madencilik yatırımlarında 5.Bölge desteklerinden yararlanabilecek toplam 66 il*	Madencilik yatırımlarında 6.Bölge desteklerinden yararlanabilecek toplam 15 il**
KDV İstisnası	Yurt içi ve yurt dışı makine teçhizat alımlarında	Var	Var
Gümrük Vergisi Muafiyeti	Yurt dışı makine teçhizat alımlarında	Var	Var
Vergi Muafiyeti (%)	Yatırıma katkı oranı (%)	40	50
	Kurumlar vergisi veya gelir vergisi indirim oranı (%)	80	90
Sigorta Primi İşveren Muafiyeti	Toplam yararlanma Süresi	7 yıl	10 yıl
	Prim Muafiyet tutarı % (Gerçekleşen yatırım )	35	Öngörülen oran
Yatırım Yeri Tahsisi	Hazine arsaları, Boş devlet binaları yatırım yeri olarak istenebilir.	Var	Var
Faiz Desteği	İç Kredi	5 puan	7 puan
	Döviz kredisi	2 puan	2 puan
5 Yıllık emlak vergisi muafiyeti	İşletme döneminden itibaren	Var	Var
Belediye imar bina inşaat harçları muafiyeti	Tesislerin belediye imar bina inşaat harç muafiyetleri	Var	Var
Damga vergisi muafiyeti	Yükleniciler ve tedarikçilerle yapılan sözleşmeler üzerindeki hesaplanan damga vergileri	Var	Var

Kaynak: 3213 Sayılı Maden Kanunu; Denge Müşavirlik.

\*(Adana, Adıyaman, Afyonkarahisar, Aksaray, Amasya, Ankara, Antalya, Artvin, Aydın, Balıkesir, Bartın, Bayburt, Bilecik, Bolu, Burdur, Bursa, Çanakkale, Çankırı, Çorum, Denizli, Düzce, Edirne, Elazığ, Erzincan, Erzurum, Eskişehir, Gaziantep, Giresun, Gümüşhane, Hatay, Isparta, İstanbul, İzmir, K.maraş, Karabük, Karaman, Kastamonu, Kayseri, Kırıkkale, Kırklareli, Kırşehir, Kilis, Kocaeli, Konya, Kütahya, Malatya, Manisa, Mersin, Muğla, Nevşehir, Niğde, Ordu, Osmaniye, Rize, Sakarya, Samsun, Sinop, Sivas, Tekirdağ, Tokat, Trabzon, Tunceli, Uşak, Yalova, Yozgat, Zonguldak)

\*\* Ağrı Ardahan Batman Bingöl Bitlis Diyarbakır Hakkari Iğdır Kars Mardin Muş Siirt Şanlıurfa Şırnak Van

Tablo 3'e bakıldığında devletin madencilik faaliyetlerini destekleme adına çok önemli adımlar atmış olduğunu görebilmekteyiz. Devlet sermaye edinimi noktasında faiz desteği sunmakta, işlem maliyetlerini azaltma adına harç ve vergilerden muafiyet sağlamakta, yatırımın gerçekleştirilebilmesi adına yatırım yeri tahsisinde yardımcı olmakta ve sigorta prim desteği sağlamaktadır. Genel itibariyle bakıldığında devlet kurulum aşamasında çok ciddi düzeyde kolaylıklar sağlamaktadır. Bunun reel etkisini de görmek mümkün olmaktadır. Enerji ve madencilik sektörlerinde 2017 Ocak-Haziran döneminde düzenlenen teşvik belgesi sayısı, 2016 yılı Ocak-Haziran dönemine kıyasla yüzde 25 artarak bin 464'e ulaşmıştır (Dünya Gazetesi, 2017).

### 3. Madencilik ve Vergi İlişkisi

Madencilik sektörü bir ekonominin hem büyümesinde hem de kalkınmasında önemli bir rol oynamaktadır. Büyüme ve kalkınma sürecindeki ülkeler sanayisini geliştirmek, sanayisine hammadde sağlamak ve enerji ihtiyacını karşılayabilmek adına madencilik sektörüne bel bağlamaktadır. Yeterli kaynaklara sahip olan ülkeler kendi öz kaynaklarıyla bu ihtiyaçlarını giderebilirken, kaynağa sahip olmayan ülkeler ithalat yoluyla bu ihtiyaçlarını gidermek durumunda kalmaktadırlar (Çondur ve Evlimoğlu, 2007:26; Çetin,2003:244).

Madencilik, bir yatağın keşfedilmesi, yatağın resmi olarak ruhsatlandırılması, gerekli işletme izinlerinin alınması, yatağın içerdiği cevher miktarının tespit edilmesi, cevherin üretilmesi için yatak içerisinde gereken faaliyetlerin yürütülmesi, çıkarılan cevherlerin işlenmesi ve zenginleştirilmesi, cevherlerin satışı ya da diğer yollarla elden çıkarılması için gereken işlemlerin bütününe verilen isimdir.

Maden Kanunu 1. Maddeye göre bu kanunun amacı, "madenlerin aranması, işletilmesi, üzerinde hak sahibi olunması ve terk edilmesi ile ilgili esas ve usulleri düzenler." Madencilik, maden yasası çerçevesinde maden alanında gerçekleştirilen ekonomik faaliyetlerin tamamını kapsamaktadır.

Maden Kanunu 2. Maddede maden terimi "Yer kabuğunda ve su kaynaklarında tabii olarak bulunan, ekonomik ve ticarî değeri olan petrol, doğal gaz, jeotermal ve su kaynakları dışında kalan her türlü madde bu kanuna göre madendir" biçiminde açıklanmıştır. Geniş anlamıyla kanun, maden tanımından doğal gaz, petrol, su kaynakları ve jeotermal kaynaklarını kapsam dışında tutmuştur.

Gelir Vergisi Kanunu'nun, "Ticari Kazancın Tarifi" başlıklı 37. Maddesinde "Maden, tas ve kireç ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri ile tuğla ve kiremit harmanlarının işletilmesinden" elde edilmiş olan kazançların ticari kazanç kapsamında değerlendirileceği hükmü yer almaktadır. Maddeden çıkan anlama göre madencilik faaliyetinden elde edilecek olan kazancın, ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilmesi gerekmektedir. Bu noktada yasa yapıcı, özelliği sebebiyle sermayenin ağırlıkta olduğu bazı faaliyetleri de ticari kazanç kapsamında değerlendireceğini beyan etmiştir (Şenyüz, 2006:15). Madencilik faaliyetlerinin, Kurumlar Vergisi Kanunu birinci maddesinde sayılmış olan kurumlardan birisi tarafından yürütülmesi durumunda, kazanç KVK kapsamında vergilendirilecektir. Ayrıca Gelir Vergisi kapsamında da madencilığe yönelik olarak düzenlemeler bulunmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu Madde 70 – Aşağıda yazılı mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradidir: 1. Arazi, bina (Döşeli olarak kiraya verilenlerde döşeme için alınan kira bedelleri dahildir.), maden suları, menba suları,



*madenler, taş ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları, tuzlalar ve bunların mütemmim cüzileri ve teferruatı;...* Madencilik sektörünün vergilendirilmesine ilişkin kanun maddeleri bu şekilde zikredilmektedir. Kanun maddeleri ile madencilik sektörünün vergilendirilmesine ilişkin düzenlemelerin yanında çeşitli teşvik yasaları da çıkarılmakta ve bu yasalar da madencilik sektörünün vergilendirilmesi noktasında belirleyici olmaktadır.

Türkiye'deki tüm madenlerin mülkiyeti devlete aittir. Tüzel ya da gerçek şahısların madenler üzerinde kullanmış oldukları haklar ruhsat ve izinlerle sınırlı olan haklardır. Madencilik Kanunu madencilik faaliyetlerinin yürütülmesi noktasında gerekli çerçeveyi çizerek bu faaliyetlerin düzen içerisinde işleme sine olanak vermektedir.

#### 4. Dünya'da madencilik ve vergilendirilmesi

Her toplum ekonomik ve sosyal olarak daha ileri gitmek ve vatandaşlarının hayat standartlarını yükseltme amacını taşımaktadır. Bu amaç doğrultusunda da faaliyetlerini sürdürmektedirler. Ülkelerin yapılarının farklı olması sebebiyle toplumsal ihtiyaçları da farklılaşmıştır. Bir toplumun ihtiyaç olarak gördüğü bir hizmet bir diğer toplumda gereksiz bir uygulama olarak görülebilmektedir. Bu sebepten ki devletler hukuk kurallarını, kurum ve kuruluşlarını hem uluslararası sistemlere entegre hem de kendi toplumsal ihtiyaçlarına cevap verebilecek bir yapıda inşa etme uğraşını vermektedirler.

Madenlerin devlet müdahalesi olmaksızın ekonomik büyüme içerisinde önemli bir yer kaplayacağı birçok ekonomist tarafından kabul edilmektedir. Müdahale olmaksızın böyle bir etki ortaya çıkabilir fakat planlı bir yaklaşımın olmaması durumunda da "Hollanda Hastalığı" gibi ekonomik sorunlara da meydan verilebileceği unutulmamalıdır. (Sarma ve Naresh, 2001:2-3). Hollanda Hastalığının ekonomik literatüre girişi 1960'lı yıllarda Hollanda'nın Kuzey Buz Denizi'nde büyük miktarda doğal gaz keşfeti ile olmuştur. Doğal gaz keşfiyle birlikte ihracat gerçekleşmiş ve ülkeye giren yüksek miktardaki döviz Hollanda yerli parasının değerlenmesine ve dolayısıyla da diğer sektörlerin rekabet gücünü düşürmüştür. Diğer sektörlerin üretim güçleri ithalat yüzünden zarar görmüş; ayrıca ülke içi sermaye bu yeni alana kayarak diğer sektörlerdeki ağırlığını azaltmıştır. Hollanda sanayisi bu süreçten büyük zarar görmüştür (Arı ve Özcan, 2012:156). Bu gibi ekonomik sorunlara sebebiyet vermemek adına ekonominin sektörel dengeleri de göz önüne alınarak bir madencilik politikasının benimsenmesi gerekmektedir.

Tablo 4. Yıllar İtibariyle Maden Tüketimi (Milyon Dolar)

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Arjantin	1.676,6	2.337,4	2.294,5	1.590,9	1.493,7	1.316,8	1.474,3
Avustralya	25.248	36.283,4	33.306,2	34.773,5	30.781,7	18.476,4	19.944
Brezilya	18.555,9	24.581,1	18.417,6	17.912,4	17.493	9.999,5	10.413,2
Kanada	8.084,9	10.851,9	9.500	8.195,7	8.783,9	6.696	7.005,7
Şili	20.270,7	23.324,7	22.027,7	20.777,3	18.954,8	14.919,7	12.527,7
Çin	103.808	160.001,4	123.408,5	138.508,6	98.064,9	28.835,2	31.735,9
Dem. Kongo	1.235,3	2.489,3	3.057,2	4.496,9	4.763,5	3.868,6	3.401,2
Almanya	4,1	7,4	6,4	7,0	4,2	1,1	1,4
Birleşik Krallık	4,1	6	3,2	1	0,2	0,2	0,3
Gana	1.505,7	2.175,6	2.348,6	1933,7	1.982,9	1.840,5	2.128,6
Endonezya	9.638,7	12.605,7	9.176,7	9392,6	3.697,9	3.753,2	3.773,1
Hindistan	16.073,7	13.716,3	6.671,6	8343,2	4.635,9	3.571,3	3.959,4
Meksika	3.901,7	7.598,4	7.898,1	6972,5	5.567,6	5.229,6	5.807,5
Moğolistan	562,3	734,7	702,4	818,9	956,9	928,6	1.020,4
Filipinler	3.520,6	6.082,8	3.963,7	2923	5.510,2	3.391,7	2.247,4
Rusya	9.332,9	12.117,8	11.360,6	9.591,6	8.198,8	6.670,7	6.601,2
Senegal	103	156	310,7	1.97,9	167,9	159,3	178,6
Ukrayna	1.914,9	2.197,5	1.562	1.714,4	1.075,6	33,9	34,5
ABD	11.126,4	14.922,8	15.095,5	12.983,3	10.746,9	9.522,5	9.601,7
Güney Afrika	9.038,2	10.721,3	9.252,9	9.503,4	7.484,9	4.120	4.029
İsrail	83,1	151,1	231,4	165,1	84,4	117	109,9
Japonya	169,8	245,4	223,5	181,6	149,9	149,8	164,8
Lüksemburg	9,7	23,1	15,5	10,7	6,0	7,7	7,3

Kaynak: Worldbank Enerji ve Madencilik İstatistikleri, <https://data.worldbank.org/indicator/NY.ADJ.DMIN.CD?view=chart>, (Erişim Tarihi: 10.06.2018).

Mineral tükenmesi, maden kaynakları stokunun tahmini değerinden azalan miktardır. Bu tahminde kalay, altın, kurşun, çinko, demir, bakır, nikel, gümüş, boksit ve fosfat yer almaktadır.

Yıllar itibariyle ülkelerin ihtiyaç duydukları maden miktarı ülkenin gelişmişlik seviyesiyle yakından ilişkilidir. Sanayileşmeyi sağlayabilmiş ülkeler açısından maden tüketiminin artması beklenen sonuçtur. Bu açıdan madencilik sektörünün geliştirilmesi sanayinin de gelişmesi anlamına gelecektir. Nitekim sanayi sektörünün ihtiyaç duyduğu hammadde ve enerjinin bir kısmı madencilik sektörü sayesinde sağlanabilmektedir.

Tablo 4'te seçilmiş bazı ülkelerin maden tüketimleri verilmiştir. Özellikle Amerika ve Çin'in yıllar

itibariyle verileri madencilik sektörünün ekonomik ilerlemede payını ortaya koymaktadır. Çin'in tüketim değerleri her geçen yıl artış göstermektedir bu durum da Çin'de sanayi sektörünün ilerlediğinin en bariz göstergelerindendir.

Tablo 5. Ülkelerin Maden Rantının GSYH'ye Oranı

Ülke Adı	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Arjantin	0,439	0,612	0,639	0,617	0,431	0,414832	0,300
Avustralya	4,171	6,721	7,218	5,649	6,643	5,808313	3,832
Kanada	0,481	0,803	0,940	0,784	0,743	0,725100	0,543
Şili	14,096	17,507	18,06	15,91	14,61	14,16650	11,57
Çin	1,150	2,429	2,867	1,952	1,902	1,198208	0,51
Kongo Dem. Cum.	8,366	14,752	17,475	18,132	21,417	20,322005	14,433
Almanya	0,0004	0,0011	0,0015	0,001	0,001	0,000617	0,0001
Birleşik Krallık	0,0001	0,0002	0,0003	0,0001	0,00007	0,000022	0,00006
Endonezya	1,874	2,0233	2,049	1,530	1,521	0,763972	0,525
Hindistan	1,127	1,7072	1,475	0,895	1,029	0,562508	0,287
Kazakistan	2,994	4,4768	4,331	3,557	2,918	2,619766	2,212
Meksika	0,396	0,6907	1,075	1,064	0,905	0,723716	0,625
Peru	6,962	9,5492	11,042	9,044	7,318	6,226559	5,433
Filipinler	1,357	2,1843	3,138	1,897	1,464	2,303879	1,246
Rusya	1,031	1,5820	1,528	1,215	1,066	0,93	0,899
Senegal	1,363	1,5742	2,382	3,283	2,044	1,587	1,844
Türkiye	0,138	0,2474	0,344	0,357	0,346	0,272	0,230
Tanzanya	2,674	3,5325	4,791	4,315	3,186	2,393	2,225
Ukrayna	2,652	5,2250	5,253	3,453	3,614	3,075	1,460
ABD	0,078	0,1291	0,170	0,151	0,127	0,093	0,068
Özbekistan	6,614	7,9452	9,304	8,891	6,829	5,553	4,642
Güney Afrika	2,738	3,7294	4,079	3,725	3,924	3,255	2,191
Brezilya	1,458	2,5511	2,681	2,201	2,2	1,684	1,339
Gana	5,104	6,4540	7,761	8,417	6,062	6,536	5,544

Kaynak: Worldbank Enerji ve Madencilik İstatistikleri, <https://data.worldbank.org/indicator/NY.ADJ.DMIN.CD?view=chart>, (Erişim Tarihi: 10.06.2018).

Maden rantı, bir maden stokunun dünya fiyatlarındaki üretim değeri ile toplam üretim maliyetleri arasındaki farktır. Hesaplamaya dâhil olan mineraller kalya, altın, kurşun, çinko, demir, bakır, nikel, gümüş, boksit ve fosfattır. Tablo 5'te çeşitli ülkelerin maden rantları rakamları GSYH'nin yüzdesi şeklinde verilmiştir. Bu tablodan hareketle ülkelerin GSYH'leri içerisinde madencilik faaliyetlerinin önemi görülebilmektedir. Sanayileşme sürecini erken tamamlayabilen ülkeler üretim modellerini hammadde çıkarımından mamul mal üretimine ve finansallaşmaya doğru kaydırmışlardır. 2015 yılı itibariyle Demokratik Kongo Cumhuriyeti'nin maden rantının GSYH'si içerisindeki payı %14,433 ile seçilen ülkeler içerisinde en yüksek

Türkiye Ve Dünyada Yer Altında Vergileme

değere sahiptir. Yine aynı dönem itibarıyla bakıldığında %0,00006 ile en düşük pay Birleşik Krallığa aittir. Birleşik Krallık'ın genel ekonomik yapısında bakıldığında finans ağırlıklı bir ekonomisinin olması bu durumun sebebinin ortaya koymaktadır. Yine aynı şekilde ABD'ye bakıldığında maden rantının payının düşük olduğu görülebilecektir.

Tablo 6. Çeşitli Ülkelerin Madenlere Yönelik Vergisel İstatistikleri

Ülkeler	Kurumlar Vergisi Oranı	Madencilik Sektöründeki Kurumlar Vergisi	Vergiye Koyan Mercii	Maden Vergisinin İsmi
Arjantin	%35	%35	Federal Yönetim	Kent Madencilik İmtiyazları
Avustralya	%30	%30	Federal Yönetim	Devlet İmtiyazları
Brezilya	%34	%34	Federal Yönetim	CFEM
Kanada	%26,5	%10-%12	Federal ve Bölgesel Yönetimler	Belediye İmtiyazları
Şili	%24	%24	Federal Yönetim	Madencilik Faaliyetlerine Özel Vergi
Çin Halk Cumhuriyeti	%25	%15	Federal Yönetim	1. Kaynak Vergisi 2. Maden Ocağı Kaynağı Bedeli 3. Arama ve Sömürü Hakkının Telif Hakkı Ücreti
Dem.Kongo C.	%35	%30	Eyaletler	Madencilik İmtiyazı
Almanya	% 29,72	% 29,72	Federal ve Belediye Yönetimleri	Förderabgabe
Gana	% 25	% 25	Merkezi Hükümet	Madencilik İmtiyazı
Hindistan	%30	%30	Federal Yönetim	İmtiyaz
Endonezya	%25	%25	Merkezi Hükümet	İmtiyaz
Kazakistan	%20	%20	Federal Yönetim	Maden Çıkarma Vergisi
Meksika	%30	%30	Federal Yönetim	Muhtelif
Moğolistan	%25	%25	Federal Yönetim	İmtiyaz Vergisi
Peru	%28	%28	Federal Yönetim	Muhtelif
Filipinler	%30	%30	Federal ve Belediye Yönetimleri	Muhtelif
Rusya	%20	%15,5*	Federal ve Bölgesel Yönetimler	Madeni Kaynakları Çıkarma Vergisi (MRET)
Senegal	%30	%30	Merkezi Yönetim	Uygulanmamaktadır.
Güney Afrika	%28	%45-%66,3	Federal Yönetim	Maden ve Petrol Kaynakları İmtiyazı
Tanzanya	%30	%30	Federal Yönetim	Maden İmtiyazları
Ukrayna	%18	%18	Federal Yönetim	Toprakaltı Kullanımında Rant Ödemesi
Birleşik Krallık	%19	%19	Federal Yönetim	Uygulanmamaktadır.
ABD	%35-%47	%35-%47	Federal Yönetim ve Eyaletler	Muhtelif

Kaynak: Pricewaterhousecoopers Mining (PWC), <https://www.pwc.com/gx/en/industries/energy-utilities-resources/publications/compare-mining-taxes-data-tool.html>, (Erişim Tarihi: 05.07.2018).

\*Bu uygulama genel olmayıp istisnai bir şekilde uygulanabilmektedir.

- Arjantin: Arjantin'de kurumlar vergisi oranı %35'tir ve tüm şirketler için bu oran uygulanmaktadır. Kent Madencilik İmtiyazı ile Arjantin kentlerinde, kentin yetki alanı içinde madencilik yapan şirketlere kent yönetimine maden işletmesi tarafından ödenmesi gereken maden telifleri belirleme izni verilmektedir.

- Avustralya: Avustralya'da cari dönemde kurumlar vergisi oranı %30 olmakla beraber 2027 yılına kadar kademeli olarak %25'e düşürülmesi öngörülmektedir. Fakat şu an için parlamentoya sunulmuş herhangi bir yasa teklifi bulunmamaktadır. Maden ocağı, bazı mineraller o ülkede maden çıkartılıyorsa ilgili Avustralya Eyaleti veya Bölge hükümetine ödenecektir. Devlet İmtiyazı gereğince ödenmesi gereken yükümlülükler Avustralya hükümeti ya da bölge yönetimine ödenecektir.

- Brezilya: Brezilya'da kurumlar vergisi oranı %15'tir fakat karın aylık 6035 doları aşan kısmına yönelik olarak ek %10 vergi uygulanmaktadır. Bütün bunlara ek olarak da net gelir üzerinden %9'luk bir sosyal katkı payı alınmaktadır. Tüm bu yükümlülüklerin kaynağı aynı olmasından hareketle Brezilya'da kurumlar vergisi oranı %34 olarak hesaplanmaktadır. CFEM- Maden Kaynaklarının Keşfi için Mali Tazminat (Maden Telifleri). CFEM, eyaletlere ve belediyelere gelir dağıtımını yapan bir federal imtiyazdır.

- Kanada: Kanada'da kurumlar vergisi oranı %15-%31 arasında değişiklik göstermekle beraber ortalama olarak %26,5 olarak uygulanmaktadır. Ana Madencilik sahalarında kurumlar vergisi oranları %10-%12 arasında değişmektedir. Belediye İmtiyazları-Madencilik imtiyazı, o madende belirli madenlerin çıkarılması durumunda ilgili Kanadalı eyalet veya bölge hükümetine ödenecektir.

- Şili: Şili'de kurumlar vergisi oranı % 24 olarak uygulanmaktadır. Şili Kurumlar vergisi oranı 2017 yılı itibariyle %25,5 ve 2018 yılından itibaren %27 olarak uygulanacaktır. Madencilik Faaliyetlerine Özel Vergi- Bu vergi tüm madenler için geçerlidir. Petrol, gaz ve lityum gibi imtiyazın dışında kalan maddeler hariç tutulmuştur.

- Çin Halk Cumhuriyeti: Çin Halk Cumhuriyeti'nde uygulanan kurumlar vergisi oranı % 25'tir ve madencilik şirketlerinin gereken şartları sağlaması durumunda bu şirketlere kurumlar vergisi oranı %15 olarak uygulanmaktadır.

- Demokratik Kongo Cumhuriyeti: Demokratik Kongre Cumhuriyeti'nde kurumlar vergisi oranı normal şartlarda %35 olarak uygulanmaktadır fakat madencilik alanında faaliyet gösteren firmalara yönelik olarak bu oran % 30 olarak uygulanmaktadır. Madencilik İmtiyazı- Etkin kullanımın başlangıcından itibaren, işletme ruhsatı sahibi tüm pazarlanabilir ürünlerdeki madencilik imtiyazının yükümlülüklerini taşımaktadır.

- Almanya: Almanya'da ticari karlar iki verginin konusunu oluşturmaktadır; kurumlar vergisi ve ticaret vergisi. Kurumlar vergisi temelde düz oranlı bir tarifededir ve % 15 olarak uygulanmaktadır. Bu orana ek olarak %5,5'lik bir birlik vergisi eklenmektedir. Ticaret vergisi de eyaletlere göre değişmekle beraber minimum %7 olarak belirlenmiştir. En yüksek ticaret vergisi tarihsel olarak madencilik merkezi

olarak nitelenen Oberhausen kentinde uygulanmaktadır ve oranı %19,25'tir. Förderabgabe-Yükümlülükler, doğal kaynakların madenciliğinin yapılması adına her yıl ödenir.

- Gana: Gana'da kurumlar vergisi %25 olarak uygulanmaktadır.
- Hindistan: Hindistan'da kurumlar vergisi %30 olarak uygulanmaktadır. Yerli firmalardan gelirleri 154.550 Dolar (10 Milyon Rupı) ile 1.545.500 Dolar (100 Milyon Rupı) arasında olanlara ek %7 vergi uygulanmaktadır. Gelirleri 1.545.500 Doları aşan firmalara ise %12'lik bir ek vergi uygulanmaktadır. Yabancı firmalara uygulanan oran ise %40'tır. Geliri 1.545.500 Doları aşan yabancı firmalara uygulanan oran %43,26'ya yükselmektedir. 1 Mart 2016 sonrasında kurulan şirketler eğer imalat ve üretim sektöründe faaliyet gösteriyor ise bu oran %25 olarak uygulanmaktadır. İmtiyaz-Federal Hükümet imtiyaz yükümlülüklerini belirler. Bununla birlikte, madencilik lisansı bir Birlik Bölgesinin yargı yetkisi altında olduğu durumlar haricinde, lisans sahibi Eyalet Hükümeti'ne ödenecektir.

• Endonezya: Endonezya'da kurumlar vergisi oranı %25 olarak uygulanmaktadır. İş sözleşmelerine göre bu oran %30, %35, %45' yükselebilmektedir.

• Kazakistan: Kazakistan'da kurumlar vergisi oranı %20 olarak uygulanmaktadır ve madencilik şirketlerine yönelik olarak herhangi bir indirim bulunmamaktadır. Maden Çıkarma Vergisi, yeraltından çıkarılan doğal kaynaklar nedeniyle ödenmektedir.

- Meksika: Meksika'da kurumlar vergisi oranı %30 olarak uygulanmaktadır.

Madencilige yönelik olarak Özel Madencilik Vergisi, Olağanüstü Madencilik İmtiyazı olmak üzere 2 tür vergi mevcuttur.

• Moğolistan: Yıllık geliri 1 225 125 Dolara kadar olan şirketlere uygulanan kurumlar vergisi oranı %10 iken bu miktarı aşan şirketlerin aştıkları kısma %25 olarak uygulanmaktadır.

İmtiyaz Vergisi- Bir maden ruhsatı sahibi merkezi ve yerel idarelere imtiyaz ücreti ödemek zorundadır. Madenden çıkan, satılan, kullanılan her şey bu imtiyaz sınırları içerisinde.

• Peru: Peru'da 2016 yılında uygulanan kurumlar vergisi %28 iken bu oran 2017-2018 yıllarında %27 ve 2019 yılında %26 olarak uygulanacaktır.

1. Madencilik İmtiyazları, metalik ve metalik olmayan madensel kaynakları içerir.
2. Özel Maden Vergisi sadece metalik kaynakları içerir.

3. Özel Madencilik Katkısı sadece metalik kaynakları içermektedir. ÖMK sadece yürürlükte olan Vergi İstikrar Anlaşması olan projelere sahip maden şirketlerine uygulanabilir. Bu şirketler, bu katkıyı ödemek amacıyla Peru Hükümet'le gönüllü olarak anlaşmalar yapacaklardır.

• Filipinler: Filipinler'de kurumlar vergisi oranı % 30'dur fakat belediye ve şehir yönetimleri % 2 ve % 3 ek vergi koyma hakkına sahiptir. Bu sebeple kurumlar vergisi oranı %30 ile %33 arasında değişmektedir.

Tüketim Vergisi: %2, Maden Rezervleri İmtiyazı: ürünün piyasa değerinin en az %5'i, Yerel Topluluklara yapılan imtiyaz ödemeleri toplam satış hasılatının %1'inden az olamaz.

• Rusya: Rusya'da kurumlar vergisi oranı %20 olarak uygulanmaktadır. Toplanan bu % 20'lik kısmın %2'si federal bütçeye %18'i ise bölgenin bütçesine aktarılmaktadır. Moskova, St. Petersburg,

Samara Bölgesi ve bazı diğer bölgelerde belirli bazı vergi mükelleflerine yönelik olarak ise kurumlar vergisi oranı %15,5 olarak uygulanmaktadır.

Madeni Kaynakları Çıkarma Vergisi (MRET), Rusya'da iç işlerini kullanan şirketler ve girişimciler tarafından ödenmektedir.

- Senegal: Senegal'de kurumlar vergisi oranı %30 olarak uygulanmaktadır.
- Güney Afrika: Güney Afrika'da madencilik sektöründe faaliyet gösteren şirketlere uygulanan kurumlar vergisi oranı %28'dir. Buna ek olarak Güney Afrika'daki altın madenciliği de yapan şirketlere ekstra vergi uygulanmaktadır. Aşırı kar elde eden firmalara uygulanacak olan oran ise şu formül yardımıyla hesaplanmaktadır:

$$34-170/x,$$

x=şirketin vergilendirilebilir altın gelirinin toplam altın gelinine oranı

Altından elde edilen gelirin vergiye konu olan kısmı arttıkça ödenecek olan ek vergi de artmaktadır.

- Tanzanya: Tanzanya'da kurumlar vergisi oranı %30 olarak uygulanmaktadır.
- Ukrayna: Ukrayna'da kurumlar vergisi oranı % 18 olarak uygulanmaktadır.
- İngiltere: İngiltere'de kurumlar vergisi oranı 2017 yılı itibariyle %19'dur. 2020 yılında ise bu oran %17'ye düşürülecektir.
- ABD: ABD'de kurumlar vergisi oranı eyaletler arasında farklılık göstermektedir. Bu oran %35 ile %47 arasında değişiklik göstermektedir. Önümüzdeki dönemlerde bu oranın daha düşük bir seviyeye çekilmesi planlanmaktadır.

1) Federal bölgelerde yüzeyden çıkarılan kömüre %12,5, yer altından çıkarılan kömürlere %8 vergi uygulanmaktadır.

2) Nevada vergi sistemine göre madenden çıkarılan ürünlerin giderleri düşüldükten sonra vergi ödenir. Maksimum oran %5'tir.

3) Diğer eyaletlerde de muhtelif vergiler bulunmaktadır.

Tablo 7. Seçilmiş Ülkelerde Çeşitli Madenlerin Vergi Oranları

Ülke	Kömür	Bakır	Altın	Demir Cevheri
Arjantin	%3	% 3	% 3	%3
Avustralya	%2,75 - %15	%2,5 - %5	%0 - %5	% 2,7-% 7,5
Brezilya	%2	%2	% 1	% 2
Kanada	%1 - %17	%1-%17	% 1-%17	% 1-% 17
Şili	%5 - %14	%5-%14	% 5-%14	% 5-% 14
Dem. Kongo Cum.	%1	%2	% 2,5	% 0,5

Türkiye Ve Dünyada Yer Altında Vergileme

Almanya	%10	%10	% 10	% 10
Gana	%5	%5	% 5	% 5
Hindistan	%6 - %14	%4,62	% 3,3-%4	% 15
Endonezya	%2 - %7	%4	% 3,75	% 3
Kazakistan	%0	%5,7	% 5	% 2,8
Meksika	%7,5	%7,5	% 0,5-%7,5	% 7,5
Moğolistan	%2,5 - %5	%5	% 2,5-%5	% 5
Güney Afrika	%0,5 - %7	%0,5-%7	% 0,5-%5	% 0,5-%7
Tanzanya	%3	%4	% 4	% 4
Ukrayna	%0,75 - %1,5	%5	% 5	% 8
Rusya	Antrasit:0.71\$/ton Kok:0,86\$/ton Linyit:0.17\$/ton Diğerleri: 0.36\$/ton	%8	% 6	% 4,8
Peru	%1 - %12	1-Maden Kirası (1%-12%) 2- Özel Maden Vergisi (2%-8.40%) 3-Özel Madencilik Katkısı (4%-13.12%)	1-Maden Kirası (1%-12%) 2- Özel Maden Vergisi (2%-8.40%) 3-Özel Madencilik Katkısı (4%-13.12%)	1-Maden Kirası (1%-12%) 2- Özel Maden Vergisi (2%-8.40%) 3-Özel Madencilik Katkısı (4%-13.12%)
Çin	%2 - %10	1. 5-7 Yuan/ton 2. 2% 3.1100-1500 Yuan/Yıllık	1. 3-10 Yuan/ton 2. 4% 3.1100-1500 Yuan/Yıllık	1. 3-10 Yuan/ton 2. 2% 3.1100-1500 Yuan/Yıllık
ABD	%8 - %12,5	1. 0% 2. 2.00%-5.00% 3. 2.00%-5.00%	1. 0% 2. 2.00%-5.00% 3. 2.00%-5.00%	1. 0% 2. 2.00%-5.00% 3. 2.00%-5.00%
Filipinler	0,195\$/ton	1. %2 2. min. %5	1. %2 2. min.%5	1. % 2 2. min.% 5
Senegal	Uygulanmamaktadır	Uygulanmamaktadır	Uygulanmamaktadır	Uygulanmamaktadır
Birleşik Krallık	Uygulanmamaktadır	Uygulanmamaktadır	Uygulanmamaktadır	Uygulanmamaktadır

Kaynak: PricewaterhouseCoopers mining (PWC), <https://www.pwc.com/gx/en/industries/energy-utilities-resources/publications/compare-mining-taxes-data-tool.html>, (Erişim Tarihi: 05.07.2018).

Her ülkenin ihtiyaçları farklılık arz etmektedir. Bu durum da ülkelerin farklı sosyal ve ekonomik



kurumlara sahip olmasına sebep olmaktadır. Bu kurumlar da toplumsal ihtiyaçları şekillendiren bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır. Tablo 7'de görüleceği üzere aynı vergi konusu üzerinde pek çok farklı uygulama görülmektedir. Kimi ülkeler vergi dışı bırakırken kimileri de ciddi düzeyde vergi yükü yüklemektedir. Almanya tüm maden türlerinde %10 gibi standart bir oran belirlemiş iken Rusya bazı maden türlerinde maktu vergiler benimsemiştir. ABD birçok eyaletten oluştuğundan madenlere uygulanan vergi oranları eyaletten eyalete değişiklik göstermektedir. Bu durum da oranların dalgalanmasını beraberinde getirmektedir.

## 5. Sonuç

Ülkemizdeki madencilik sektörünün en önemli sorunu, tarihsel süreçte tutarlı ve belirli bir maden politikasının oluşturulamamasıdır. Bu duruma paralel olarak maden kanununda bir istikrarın yakalanamayarak sürekli olarak değişikliklere konu olması da beklenen bir uygulama olarak karşımıza çıkmıştır. Madencilğe yönelik olarak istikrarlı bir yasanın olmayışı da maden sektörüne yönelik bir vergi politikasının olmayışını beraberinde getirmiştir. Madencilik yasasının sürekli olarak değişime konu olmasının bir diğer olumsuz yanı da bu sektöre yönelik olarak etkin politikaların oluşturulamaması olmuştur.

Türkiye'nin sanayileşme yolunda attığı adımlarla beraber her geçen gün gelişen sanayi ile birlikte değişen ekonomik şartlar da düşünülerek madencilik sektörünün gelişimine ve modernizasyonuna yönelik bir yol haritasının oluşturulması elzemdir. Bu yol haritası çıkarılırken de mesleki kuruluşların görüşlerine yer verilmesi çok büyük önem arz etmektedir. Bu meslek kuruluşlarını ise; Jeofizik Mühendisleri Odası, Maden Mühendisleri Odası, Mermer İhracatçıları Birliği, Çimento Müstahsilleri Birliği, madencilik sektörüne yönelik kamu kurum ve kuruluş temsilcileri, sendikalar olarak sıralamak mümkündür. Sayılan aktörlerin katılımı ve görüşleri sonucunda şekillenecek öneri ve fikirler madencilik sektörünün gelişimi adına çok olumlu sonuçlar ortaya çıkarabilecektir. Bu şekilde geniş katımlı bir toplantının sonucunda ortaya çıkacak olan sonuçlar sektöre pek çok farklı açıdan bakmayı sağlayacağından önemli bir bilgi kaynağı olacaktır.

Madencilik sektörü ekonominin birçok alanına hammadde sağladığından bu sektörde meydana getirilecek bir maliyet düşüşü dalga dalga tüm ekonomiyi etkileyecek ve bu sayede de üretim maliyetleri düşeceğinden gerek enflasyonla mücadele alanında gerekse de ekonomik büyümenin sağlanması noktasında pozitif çıktılar ortaya çıkabilecektir. Politika yapıcıların salt vergi hasılatını artırıcı mantıkla hareket etmeyip bu durumu göz önünde bulundurmaları genel ekonomi açısından önem arz etmektedir.

Devletin öncelikli hedeflerinden bir tanesi de orta ve uzun vadede madencilik sektöründeki ağırlığını özel sektöre devretmeye çalışmak olmalıdır. Devletin genel olarak özel sektöre nazaran daha hantal bir yapıda olması madencilik sektörünün çağın gerektirdiği özelliklere ulaşması konusunda engel teşkil edebilecektir. Devletin de bu devir sürecini iyi yönetip hem çağın gereklerini sağlaması noktasında özel girişimcilere teşvikler sağlaması hem de özellikle çevresel faktörleri de göz önünde tutarak sektörü denetlemesi gerekmektedir. Denetimler sonucunda da olumsuz tutumlara müsamaha göstermeden gerekli yasal prosedürleri de işletmesi gerekmektedir.

Vergiler maliye politikasının en önemli araçlarından birisidir. Bir sektöre müdahale edilmesi

durumunda vergilerin kullanılması çok olağan bir durumdur. Sektörün teşvik edilmesi yahut sektör üretiminin kısılması gibi amaçlar uğruna vergi politikası kullanılabilir. Madencilik sektörünün de özellikle teşviki adına vergi politikaları aktif olarak kullanılması gerekmektedir. Sektör, yapı itibarıyla çok büyük riskler barındırdığından özellikle vergi politikalarıyla desteklenmesi çok büyük önem arz etmektedir. Vergi politikaları ile sektörün maliyetlerinin düşürülmesi, sektörün üretimi sonucunda ortaya çıkan gelirin toplum nezdinde adaletli dağılımı ve sektörün istikrarlı bir ilerleme sağlamasına katkıda bulunulabilir.

## Kaynakça

Ari, A. ve Özcan, B. (2012). Hollanda Hastalığı: Gelişmekte Olan Ülkeler Üzerine Bir Uygulama, Sosyo-ekonomi Dergisi, 18(2).

Conrad, R. F., Shalizi, Z., ve Mundial, B. (1988). A framework for the analysis of mineral tax policy in sub-Saharan Africa (No. 90). International Bank for Reconstruction and Development/The World Bank, Erişim: <https://core.ac.uk/download/pdf/6243285.pdf>, (Erişim Tarihi: 11.09.2018).

Çetin, T. (2014). Türkiye Mermer Potansiyeli, Üretimi Ve İhracatı, Gazi Üniversitesi Gazi Eğitim Fakültesi Dergisi, 23(3), s.243-256.

Çundur, F., & Evlimoğlu, U. (2007). Türkiye’de Madencilik Sektörünün Girdi-Çıktı Analizi Yöntemiyle İncelenmesi. Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, (17), s.26-41.

Denge Müşavirlik, Erişim: <https://dengemusavirlik.com/madencilik-yatirim-tesvikleri.htm>. (Erişim Tarihi: 12.05.2018)

Dünya Bankası Maden İstatistikleri, (2018) Erişim: <https://data.worldbank.org/indicator/NY.A-DJ.DMIN.CD?view=chart>, (Erişim Tarihi: 10.06.2018).

Dünya Gazetesi, (11 Ağustos 2017), Erişim: <https://www.dunya.com/sectorler/enerji/enerji-ve-madencilikte-yatirim-tesvikleri-yuzde-25-artti-haberi-377255>, , (Erişim Tarihi: 14.06.2018).

İstanbul Maden İhracatçıları Birliği (2019), Maden İhracat İstatistikleri, Erişim: <http://www.imib.org.tr/istatistikler-2-2/>, (Erişim Tarihi: 10.1.2019).

Maden ve Petrol İşleri Genel Müdürlüğü (2019), Erişim: [http://www.mapeg.gov.tr/maden\\_istatistik.aspx](http://www.mapeg.gov.tr/maden_istatistik.aspx), (Erişim Tarihi: 14.01.2019).

PricewaterhouseCoopers (PWC), (2018), Erişim: <https://www.pwc.com/gx/en/industries/energy-utilities-resources/publications/compare-mining-taxes-data-tool.html>, , (Erişim Tarihi: 05.07.2018).

Sarma, J. V. M., ve Naresh, G. (2001). Mineral taxation around the world: Trends and issues. United Nations Asia-Pacific Tax Bulletin, 1, 2-10, Erişim: <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/unpan/unpan008622.pdf>, (Erişim Tarihi: 14.06.2018).

Şenyüz, D. (2006). Türk Vergi Sistemi Dersleri,3.Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa.

Tamzok, N. (2005). Türkiye Madencilik Sektöründe Yapısal Dönüşüm ve Sonuçları. Türkiye 19. Uluslararası Madencilik Kongresi ve Fuarı, s.9-12.

Trading Economics, (2018), Erişim: <https://tr.tradingeconomics.com/country-list/corporate-tax-rate>, , (Erişim Tarihi: 20.07.2018).

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu Erişim: <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.193.pdf>, (Erişim Tarihi: 12.08.2018).

Türkiye Ve Dünyada Yer Altında Vergileme

---

3213 Sayılı Maden Kanunu, Erişim: <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.3213.pdf>, (Erişim Tarihi: 10.08.2018).

# Amerikan Gümrük İdaresinin Ticaretin Kolaylaştırılması Stratejisi ve Uygulamaları

## Trade Facilitation Strategy and Implementations of US Customs and Border Protection

Faruk ŞEN \*

ORCID ID : 0000-0001-8012-3219

### Öz

Dünyanın en büyük ekonomisi olarak ABD, küresel ticaretten en çok pay alan ikinci ülke konumundadır. Bu anlamda ABD'nin uluslararası ticarete ilişkin uygulamaları, diğer ülkeleri doğrudan etkilemektedir. Dünyanın en büyük ekonomisini yönetmek elbette buna uygun yasal düzenlemeler gerektirmektedir. Bu düzenlemelere yön veren önemli kavramlardan biri de 'Ticaretin Kolaylaştırılması'dır.

Amerikan Gümrük İdaresinin ticaretin kolaylaştırılmasına ilişkin çalışmalarının geçmişi, Dünya Ticaret Örgütü'nün (DTÖ) dahi henüz kurulmadığı 1990'lara kadar gitmektedir. Ancak 11 Eylül olayları Amerikan Gümrük İdaresinin ticaretin kolaylaştırılması kavramına bakış açısını dramatik bir şekilde değiştirmiştir. Bu konuda 11 Eylül olayları öncesi yapılan düzenlemeler daha çok gümrük işlemlerinin hızlandırılması ve elektronik ortama aktarılmasına odaklanmış iken; bu olaylar sonrası yapılan düzenlemelerin odak noktasını dış ticarete emniyet ve güvenlik tedbirleri ile ülkenin bir bütün olarak güvenliğinin sağlanması oluşturmuştur.

Bununla beraber, Amerikan Gümrük İdaresinin ticaretin kolaylaştırılmasına ilişkin ortaya koyduğu uygulama ve yöntemler bir çok ülke tarafından iyi uygulama örneği olarak takip edilmektedir. Amerikan firmalarının küresel piyasalarda rekabetçi üstünlüklerini koruyabilmeleri, ticaretin kolaylaştırılması ile güvenliğin sağlanması arasındaki mükemmel dengenin varlığına bağlıdır. Bu çalışmada Amerikan Gümrük İdaresinin ticaretin kolaylaştırılmasına ilişkin mevcut uygulamaları detaylı bir şekilde incelenmiştir

**Anahtar Kelimeler :** Ticaretin Kolaylaştırılması, Amerikan Gümrük İdaresi, Ticaretin Kolaylaştırılması Uygulamaları, Ticaretin Kolaylaştırılması Stratejisi.

**Jel Sınıflandırma Kodları :** F10, F13, F40, F52

### Abstract

The US is the largest economy with the second largest share in the global trade. In this context, the performance of the US trade operations directly affects the trade operations in the rest of the world. Managing the largest economy requires adequate legal arrangements and the "Trade Facilitation" is one of concepts that shapes those legislations.

Trade Facilitation efforts of US Customs dates back to 1990's when even the World Trade Organization (WTO) were not established yet. However, the 9/11 incidents have dramatically changed the US Customs approach towards to the concept of trade facilitation. Pre-9/11 trade facilitation legislations mainly focus on the streamlining and computerizing the customs operations whereas post-9/11 trade facilitation legislations shift the focal point to import security, trade enforcement and homeland security.

Trade facilitation implementations and applications of US Customs and Border Protection (CBP) is used as a base for best practices in many countries. The perfect combination of facilitation and enforcement is key to establish and sustain a global competitiveness for US companies. This study explicates the current trade facilitation implementations in U.S. Customs and Border Protection.

**Keywords:** Trade Facilitation, US Customs and Border Protection (CBP), Trade Facilitation Implementations, Trade Facilitation Strategy.

**Jel Codes :** F10, F13, F40, F52

\* Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, Gümrük ve Ticaret Müfettişi, f.sen@gtb.gov.tr

## **1. Trade Facilitation Strategy of CBP**

CBP has a mission of protecting American people, economy and borders by enhancing Nations' safety, security, and prosperity through collaboration, innovation and integration. Strategic trade goal of CBP is to 'Enhance U.S. Economic Competitiveness by Enabling Lawful Trade and Travel'. Advancing U.S. economic competitiveness and promoting economic prosperity requires not only public-private partnerships but also international partners. Efficiently and effectively processing goods and people across borders is crucial to support the Nation's economy, promote job growth, and help the private sector remain competitive in an evolving global economy. This requires reducing barriers to the efficient flow of trade and travel, streamlining and unifying processes and procedures, and managing the volume of cargo and passengers by separating goods and travelers according to the risks they pose. CBP has three trade facilitation objectives; reducing trade cost; promoting harmonization; and expanding risk segmentation (CBP, 2015).

### **1.1. Reducing Cost of Trade**

The first trade facilitation objective of CBP is to reduce costs for the U.S. government and therefore the trade and travel communities by streamlining processes in collaboration with public and private sector partners. Eliminating barriers to the flow of lawful cargo and passengers can help create a contemporary, efficient, and cost-effective international trade and travel system. By making a common-sense approach that complements the international environment, CBP provides businesses and individuals with greater predictability and transparency to advance economic competitiveness. This needs transformative thinking in collaboration with the private sector to leverage innovative technology and processes. CBP strengthen its focus on integrating process capabilities for trade and travel across the Federal enterprise to cut back administrative burdens. In addition, leading a unified whole-of-government approach to maneuver lawful product and passengers more quickly across borders can support a dynamic and resilient economy (CBP, 2015).

### **1.2. Promoting Harmonization**

The second trade facilitation objective of CBP is to promote harmonization throughout ports of entry and other U.S. government agencies. In a fast-paced, interconnected world economy, uniform and predictable decision-making is crucial to making the business certainty necessary to support economic competitiveness. This needs that CBP harmonize processes across the ports of entry supporting a unified facilitation and enforcement posture. It additionally requires that CBP lead efforts to unify approaches across the Federal enterprise to confirm a whole-of-government approach and to guide the international development of common practices (CBP, 2015).

### **1.3. Expanding Risk Segmentation**

The third trade facilitation objective of CBP is to expand risk-segmentation through advanced technology to enable low-risk trade and travel. The majority of cross-border traffic consists of lawful and compliant trade and travel. Categorizing merchandises and travelers in consistent with the risks they create through risk segmentation allows CBP to expedite legitimate passengers and cargo. Enhancing

identification of the portion of border traffic that ought to be expedited needs an accurate risk assessment for each traveler and cargo shipment over land, water, or air that crosses the U.S. border. Information and data are central to the analysis of risk and therefore the useful assessment of actionable intelligence (CBP, 2015)

## **2. Trade Facilitation Implementations of CBP**

Trade facilitation involves tension with trade enforcement and import security because trade facilitation involves encouraging faster and more efficient trade flows, while trade enforcement and import security involve identifying and preventing illegal flows – often slower cargo flows and reduce efficiency (Library of Congress. Foreign Affairs Division, 2015). Trade facilitation implementations, in the US Customs Border Protection context can be classified into security-driven facilitations and trade-driven facilitations.

### **2.1. Security-Driven Facilitation Implementations**

Import security highlights the protection of the US homeland from the entry of weapons of mass destruction, illicit drugs and other contraband goods. Although customs agencies have always played a role in the protection of public safety, including through drug enforcement, the 9/11 terrorist attacks have caused many Americans to pay more attention to transportation and port security (Library of Congress. Foreign Affairs Division, 2013) . As a result of this emphasize CBP focuses it efforts in cargo security and traveler security.

#### **2.1.1. Cargo Security**

In FY 2017 more than 28.5 million cargo containers arrived at US ports by maritime, rail and truck (CBP, 2017). CBP develops programs through establishing partnership with the trade community to increase the security of the international trade. As part of these programs The Container Security Initiative (CSI) and the Customs-Trade Against Terrorism (C-TPAT) are the main response of CBP to the events of 9/11. Even though both programs were initially implemented as security-driven initiatives, they evolved into one of backbone components of the CBP's overall trade facilitation implementations.

##### **2.1.1.1. Container Security Initiative**

Containers can pose numerous threats, and U.S. ports would be vulnerable to terrorist attacks without ensuring the security of containers and their contents considering the number of containers arrive at ports. Among others the worst scenario would be that one of containers that shipped to the US ports and moved to a major city might contain a nuclear bomb (Haveman, Jennings, Shatz, & Wright, 2007). In a recent estimate, a 10 to 20 kiloton nuclear weapon detonated in a major seaport would kill between 50,000 to one million people and result in direct property damage of \$50 to \$500 billion, losses due to trade disruption of \$100 billion to \$200 billion, and indirect costs of \$300 billion to \$1.2 trillion (United States. Congress. Senate. Committee on Homeland Security Governmental Affairs. Permanent Subcommittee on Investigations, 2005).

Therefore, it is very important to scan the marine cargo to detect the threat before cargo is loaded

on ships for the United States. The Container Security Initiative (CSI), which aims to inspect containers in foreign ports, was set up as part of the U.S. Customs and Border Protection (CBP) layered cargo security strategy in response to terrorist attacks on September 11, 2001 .

Title II, Section 205 of Security and Accountability for Every (SAFE) Port Act Of 2006 establishes the CSI to identify and examine or search maritime containers that pose a security risk before loading such containers in a foreign port for shipment to the United States, either directly or through a foreign port. According to the SAFE Port Act of 2006, CBP may treat cargo loaded in a foreign seaport designated under the Container Security Initiative as presenting a lesser risk than similar cargo loaded in a foreign seaport that is not designated under the Container Security Initiative, for the purpose of clearing such cargo into the United State (CBP, 2006). Being treated as a cargo that present less risk under CSI is what makes the initiative a part of the trade facilitation implementations of CBP.

In an attempt to strengthen national security, the United States has been pushing out its borders through CSI that is designed to prevent containerized shipping-the primary means of transporting goods in global trade-from being exploited by terrorists (Romero, 2003). CSI is based on the premise that the security of the world's maritime trading system needs to be enhanced and that it will be more secure if high-risk cargo containers are targeted and screened before they are loaded (UNCTAD, 2004).

The initiative operates in 60 foreign ports in 35 countries - covering about 80 percent of shipping containers to the United States, it addresses the threat to border security and global trade from maritime containers. CBP officers in foreign ports work with their host government counterparts to target and examine high-risk cargo before they are placed aboard ships bound to the United States. In FY 2016, CBP officers at CSI ports reviewed 11.9 million bill of lading and conducted more than 101,800 exams with their host country counterparts (CBP, 2017).

The CSI program has four core elements (UNCTAD, 2004);

- Establishing security criteria to identify high-risk containers based on advance information;
- Pre-screening those containers identified as high-risk before they arrive at U.S. ports;
- Using technology to quickly pre-screen high-risk containers, including radiation detectors and large-scale x-ray and gamma ray machines;
- Developing secure and "smart" containers.

CSI provides benefit to international government and trade community. Among others some main substantial benefits of CSI are as follows (CBP, 2006a);

- CSI offers added protection, on a day-to-day basis, for the primary system of international trade – a system on which all national economies of the world depend.
- The collaboration between Customs administrations improves their capabilities and increases the overall effectiveness of the targeting process.
- By engaging international organizations, hosting global conferences and interfacing with foreign countries to address significant threats of terrorism, CSI is participating in developing a world standard.



- While providing security for the maritime cargo transportation system, CSI ensures that security mechanisms do not impede the flow of legitimate trade.
- Adoption of a standardized, harmonized security approach ensures that companies can compete and allows nations to have confidence in the security of goods flowing through their ports.
- With the effective supply chain security provided by CSI ports, resumption of trade in the event of a terrorist attack can be achieved rapidly.

### 2.1.1.2. Customs-Trade Partnership Against Terrorism (C-TPAT)

Custom-Trade Partnership Against Terrorism (C-TPAT) is, beyond question, the largest and most successful government-private sector partnership to emerge from the ashes of 9/11 (CBP, 2004). C-TPAT was launched in November 2001 with just seven big importers; at the end of FY 2016, C-TPAT had 12,083 program participants and 11,506 certified partners (CBP, 2016). C-TPAT is but one layer in U.S. Customs and Border Protection's (CBP) multi-layered cargo enforcement strategy. Through this program, CBP works with the trade community to strengthen international supply chains and improve United States border security. Under a standard like C-TPAT, global supply chains are expected to be fully vetted for security, personnel, and process control (Kleindorfer & Saad, 2005). Even though Bagchi and Paul (2017) indicates that an important proportion of cost of security is shifted to private companies in exchange for faster movement of goods at borders, further research by Voss, & Williams (2013) demonstrates that C-TPAT-certified firms outperform their noncertified counterparts in several important areas.

C-TPAT is a voluntary public-private sector partnership program which recognizes that CBP can provide the highest level of cargo security only through close cooperation with the main stakeholders of the international supply chain. The Security and Accountability for Every Port Act of 2006 provided a statutory framework for the CTPAT program and imposed strict program oversight requirements 2.

The purposes of the C-TPAT program are to;

- 1) Strengthen and improve the overall security of the international supply chain and United States border security,
- 2) Facilitate the movement of secure cargo through the international supply chain,
- 3) Ensure compliance with applicable law, and
- 4) Serve as the Authorized Economic Operator (AEO) program for the United States.

C-TPAT provides benefits to participants meeting or exceeding the program requirements. Participants in C-TPAT include Tier 1 participants, Tier 2 participants, and Tier 3 participants. Importers, customs brokers, forwarders, air, sea, land carriers, contract logistics providers, and other entities in the international supply chain and intermodal transportation system are eligible to apply to voluntarily enter into partnerships with the Department under C-TPAT (CBP, 2006).

Currently program partners include U.S. importers/exporters, U.S./Canada highway carriers; U.S./Mexico highway carriers; rail and sea carriers; licensed U.S. Customs brokers; U.S. marine port authority/terminal operators; U.S. freight consolidators; ocean transportation intermediaries and non-operating common carriers; Mexican and Canadian manufacturers; and Mexican long-haul carriers,

all of whom account for over 52 percent (by value) of cargo imported into the U.S. 2

An applicant seeking to participate in C-TPAT will have to;

- 1) Demonstrate a history of moving cargo in the international supply chain
- 2) Conduct an assessment of its supply chain based upon security criteria established by the CBP

including;

- a) Business partner requirements
- b) Container security
- c) Physical security and access controls,
- d) Personnel security
- e) Procedural security
- f) Security training and threat awareness
- g) Information technology security

3) Implement and maintain security measures and supply chain security practices meeting security criteria established CBP

- 4) Meet all other requirements established by CBP.

Companies should apply to participate in C-TPAT. Participants submit an online electronic application that includes the submission of corporate information on the CBP's web page, the supply chain security profile, and the acceptance of an agreement for voluntary participation. In completing the supply chain security profile, companies must perform a thorough self-assessment of supply chain security procedures using C-TPAT safety criteria or guidelines developed jointly for their specific enrollment category by the CBP and the trade community.

Companies that successfully meet the minimum security criteria of CBP are certified as Tier 1 partners and have limited benefits within the scope of the C-TPAT program. As part of Tier 1 certified business partners, the risk score is reduced by up to 20 percent of the high-risk threshold created within the CBP. Such a reduction would result in less cargo inspection for security concerns, and a lower level of random Compliance Measurement examinations compared to non-C-TPAT importers. Tier 1 importers are also eligible for accelerated cargo handling (FAST lanes) at land borders, having 'front of lines' privileges at the entry ports required for entrance examinations, and having some penalty reductions in the Trade Act of 2002 and become eligible for Importer Self-Assessment Program and participate in C-TPAT training seminars (CBP, 2006b).

Participants that are certified as Tier 1 are subject to the on-site assessment for validation of the security measures and their supply chain security practices within 1 year of their certification as Tier 1 participant. With additional commitment demonstrated as a result of successful validation, the importer then becomes eligible for Tier 2 status whom benefits includes all the same benefits associated with Tier 1 with addition of twice the level of risk score reductions received by Tier 1 importers through CBP's Automated Targeting System as well as priority searches and fewer examinations of cargo for security reasons compare to Tier 1.

Finally, participants who demonstrate a sustained commitment to maintaining security measures and supply chain security practices that exceed the security criteria of Tier 2 status are classified as Tier 3 participants. Adaption of Security Best Practices that have overlapping and interlocking layers of defense, submission of additional information regarding cargo prior to loading, utilization of container security devices, and compliance with any other cargo requirements established by CBP are also required for Tier 3 participants. Under Tier 3 status benefits include all benefits associated with Tier 1 and Tier 2 statuses. The extended benefits for Tier 3 status include the expedited release of cargo in destination ports within the United States during all risk levels designated by CBP, further reduction in examinations of cargo, priority for examinations of cargo, further reduction in the risk score assigned pursuant to the Automated Targeting System, and inclusion in joint incident management exercises. Tier 3 status is also precursor for CBP's 'Green Lane' which will afford members with zero inspection upon arrival except for occasional random examination (CBP, 2006b). For instance, an analyze by CBP indicates that entries from non-C-TPAT members are 3.5 times more likely to undergo a security- based exam than those from C-TPAT Tier II Partners; and nine times more likely than those entries filed by C-TPAT Tier III companies.

There are three steps to become a C-TPAT participant. The first step is for company to review the C-TPAT minimum security criteria to determine the company's compliance with the program. The second step is that the company makes a basic application with the C-TPAT portal system and accepts voluntary participation. The third step is to complete the company's supply chain security profile. The Security Profile describes how the company meets the minimum security criteria of C-TPAT2.

Upon the satisfactory completion of the application and supply chain security profile, a C-TPAT Supply Chain Security Specialist is assigned to review the materials submitted by the applicant and provide guidance to the ongoing program. The C-TPAT program will have up to 90 days to approve or reject the application. If certified, the company will be validated within a year of certification as Tier 1 status. In addition, Level 2 and Level 3 participants are subject to the revalidation process, not less than once each 4-year period following the initial validation2.

C-TPAT also serves as the Authorized Economic Operator (AEO) program for the United States. One of the main benefits of the AEO is that it will be mutually recognized by the customs authorities of other countries. Mutual recognition refers to activities related to the signing of an arrangement document between the CBP and a foreign customs administration that provides a platform for exchanging membership information and recognize the compatibility of the relevant supply chain security program. The document, referred to as "arrangement", indicates that the security requirements or standards of the foreign industry partnership program and also the verification procedures are the same or similar as the C-TPAT program. Mutual Recognition Arrangements (MRA), therefore, are bilateral understandings between the two customs administrations. As of July 2016, CBP has signed eleven MRA2.

Participants of C-TPAT may gain more facilitation from CBP by taking a part at The Importer Self-Assessment (ISA) program which is a joint government-business initiative designed to build cooperative relationships that strengthen trade compliance. It is based on the premise that importers with strong internal controls achieve the highest level of compliance with Customs laws and regulations.

The ISA program provides a means to recognize and support importers that have implemented such systems.

The ISA program is a voluntary approach to trade compliance built on the knowledge, trust, and willingness to maintain an ongoing CBP/importer relationship that is mutually beneficial to both parties. The CBP aims to partner with importers who can demonstrate that they are ready to assume responsibility for managing and monitoring their compliance through self-assessment. Importers who are accepted to the ISA program receive tangible benefits while allowing the CBP to redirect valuable resources to focus on high-risk and unknown importers. The ISA benefits include; exemption from the Regulatory Audit's audit pool, expedited cargo release, designated National Account Manager, expanded benefits for Prior Disclosure, mitigated Penalties and Liquidated Damages, priority consideration for ISA members to participate in the Centers of Excellence and Expertise, expedited internal advice or consultation with Regulations & Rulings, Importer Trade Activity Data received free of charge, opportunity to apply for coverage of multiple business units (CBP, 2011).

### **2.1.2. Traveler Security**

CBP officers processed more than 397.2 million travelers at air, land, and sea ports of entry in 2017, including more than 124.2 million travelers at air ports of entry. Over the last five years, international travel has grown approximately 9.7 percent overall and 21.6 percent at airports (CBP, 2017). CBP ensures the security of travelers mainly by preclearance program and Trusted Traveler Programs (Global Entry, FAST, NEXUS and SENTRI) These programs speed the processing of pre-approved, low-risk travelers, allowing CBP to focus on higher-risk travelers. Applicants of Trusted Traveler Programs (TTP) apply online through CBP's Global Online Enrollment System and undergo a background check, biometrics collection, and an interview with a CBP officer. Participation in these fee-based programs is voluntary, and membership is good for five years. Once an applicant is enrolled in a program, CBP runs law enforcement checks every 24 hours to ensure the members maintain a low-risk status. In FY 2016, CBP produced more than 1.5 million TTP cards (CBP, 2016).

#### **2.1.2.1. Preclearance**

Before granting entry to the United States, the immigration, customs and agricultural inspection of each passenger and baggage must be carried out by CBP officers and agricultural experts. Preclearance allows these inspection operations to occur in foreign soil before flying directly to the United States without further CBP processing or security screening on arrival .

CBP has more than 600 law enforcement officers and agriculture specialists stationed at 15 air Preclearance locations in 6 countries; Canada, Bahamas, Bermuda, Aruba, Ireland, and United Arab Emirates. In Fiscal Year 2017, CBP personnel stationed abroad precleared 19 million travelers, representing over 15 percent of all commercial air travelers to the United States. Some benefits of precleared passengers include; more direct-flight to domestic destinations, shorter wait times for inspection process at the airports, seamless baggage transfer, streamlined security screening, efficient pre-boarding experience (CBP, 2016a).

### 2.1.2.2. Global Entry

Global Entry is a CBP program that allows accelerated clarity for low-risk travelers on arrival in the United States. Members enter the United States with automatic kiosks at certain airports. At airports, program members pass through global entry kiosks, present their machine-readable passport or US permanent cards, place fingerprints on the scanner for fingerprint verification, and complete a customs declaration. Kiosk gives a receipt to the traveler and directs the passenger to the baggage claim and the exit.

Travelers must be pre-approved for the Global Entry program. All candidates undergo a strict background check before enrolment and an interview in person. Although Global Entry's goal is to speed up passengers throughout the process, members can be selected for further review as they enter the United States. Any violation of the program's terms and conditions will result in proper enforcement action and termination of the visitor's membership privileges. U.S. citizens, U.S. nationals and U.S. Lawful Permanent Residents may apply for Global Entry as well as citizens of certain countries with which CBP has trusted traveler arrangements, including Argentina, Colombia, Germany, Mexico, the Netherlands, Panama, the Republic of Korea, Singapore, Switzerland, the United Kingdom and now India. As of July, 2007 available at 53 U.S. airports and 15 Preclearance locations, Global Entry streamlines the international arrivals process at airports for trusted travelers. The more than 4 million Global Entry members bypass traditional CBP inspection lines and use an automated kiosk to complete their admission to the United States without facing paperwork. Members have also access to expedited entry benefits in other countries as well as eligibility for TSA Pre ( a program expedites traveler screening through Transportation Security Administration (TSA) security checkpoints)7.

### 2.1.2.3. Free and Secure Trade Program (FAST)

The Free and Secure Trade (FAST) program is a commercial clearing program for low-risk shipments from Canada and Mexico to the United States. Launched after 9/11, this innovative trusted traveler/trusted shipper program provides an accelerated process for commercial carriers who have completed background checks and meet certain eligibility requirements7.

More than 78,000 commercial drivers are enrolled in the FAST program nationwide. FAST enrollment is open to truck drivers from the U.S., Canada, and Mexico. FAST vehicle lanes process cargo at land border ports of entry that serve commercial cargo: 17 ports on the northern border and 17 on the southern border. The majority of dedicated FAST lanes are located in northern border ports in Michigan, New York and Washington and at southern border ports from California to Texas. Participation in FAST requires that every link in the supply chain, from manufacturer to carrier to driver to importer, is certified under the Customs-Trade Partnership Against Terrorism (C-TPAT) program7.

Among the key benefits of FAST enrollment are:

- Access to dedicated lanes for greater speed and efficiency in processing trans-border shipments; Reduced number of inspections resulting in reduced delays at the border;
- Priority, front-of-the-line processing for CBP inspections; and,

- Enhanced supply chain security while promoting the economic prosperity of the U.S., Canada and Mexico.

#### **2.1.2.4. Northern Border Crossing System (NEXUS)**

NEXUS is a cooperative effort between CBP and Canada Border Services Agency . The NEXUS program allows for accelerated operations of pre-screened passengers when entering the United States and Canada. Members of the program use special transaction lanes at the designated North border ports of entry, NEXUS kiosks when entering Canada by air and Global Entry kiosks when entering the United States via Canadian Preclearance airports. NEXUS members also receive accelerated transactions at sea marine sites. Among the benefits of NEXUS; using dedicated processing lanes at land border crossings, using NEXUS kiosks when entering Canada, using Global Entry kiosk when entering the United States, and calling a marine telephone reporting center to report arrival into the United States and Canada<sup>7</sup>.

#### **2.1.2.5. Secure Electronic Network for Travelers Rapid Inspection (SENTRI)**

The Secure Electronic Network for Travelers Rapid Inspection (SENTRI) provides expedited CBP processing from Mexico through dedicated commuter lanes for vehicles and pedestrians. SENTRI is a U.S. Customs and Border Protection (CBP) program that allows expedited clearance for pre-approved, low-risk travelers upon arrival in the United States. Participants may enter the United States by using dedicated primary lanes into the United States at Southern land border ports. Travelers must be pre-approved for the SENTRI program. All applicants undergo a rigorous background check and in-person interview before enrollment. Benefits of program include; using dedicated processing lanes at southern land border crossings, using NEXUS land when entering the United States from Canada by land, and using Global Entry kiosk when entering the United States<sup>7</sup>.

### **2.2. Trade-Driven Facilitation Implementations**

Along with the complexity of customs procedures, international trade requires submission of large amount of information by trade community to the customs administration. This information is used by many other government agencies in terms of ensuring the import security as well as deciding admissibility of merchandise. Enabling trade community for electronic submission, converting manual procedures into electronic ones, interchanging of data among government agencies, and developing industry sector-tailored solutions for traders are at the core of trade-driven facilitations.

#### **2.2.1. Automated Commercial Environment, International Trade Data System and Single Window**

The Automated Commercial Environment (ACE) is the primary system through which the trade community reports imports and exports and the government determines admissibility. Through ACE as the Single Window, manual processes are streamlined and automated, paper is being eliminated, and the trade community is able to more easily and efficiently comply with U.S. laws and regulations. ACE has modernized and streamlined trade processing across all business capabilities, including Manifest, Cargo

Release, Post Release, Export and Partner Government Agencies (PGAs). The ACE is the system through which the United States government has implemented the "single window," the primary system for processing trade-related import and export data required by government agencies. This transition away from paper-based procedures results in faster, more streamlined processes for both government and industry.

The concept of 'Single Window' is defined at WTO's Trade Facilitation Agreement as an automated platform that enables traders to submit documentation and/or data requirements for importation, exportation, or transit of goods through a single entry point to the participating authorities or agencies. In CBP's context single window platform is formed as International Trade Data System (ITDS) which is established by the section 405 of Security and Accountability for Every (SAFE) Port Act of 2006 as an electronic trade data interchange system.

According to the SAFE Port Act, the purpose of the ITDS is to eliminate redundant information requirements, to efficiently regulate the flow of commerce, and to effectively enforce laws and regulations relating to international trade, by establishing a single portal system, operated by CBP, for the collection and distribution of standard electronic import and export data required by all participating Federal agencies. All Federal agencies that require documentation for clearing or licensing the importation and exportation of cargo shall participate in the ITDS (CBP, 2006).

The International Trade Data System (ITDS) is an interagency program to establish a single window through which the data required by government agencies for international trade transactions may be submitted by the trade. SAFE Port Act of 2006 mandated that all agencies which require documentation for clearing or licensing the importation and exportation of cargo to participate in ITDS. Currently, 47 agencies are working together to implement the goals of ITDS as Partner Government Agencies (PGAs). The technology backbone for ITDS is the Automated Commercial Environment (ACE). By providing a centralized online access point to connect CBP, the trade community, and PGAs, ACE will ultimately become the "single window" for all trade and government agencies involved in importing and exporting. ACE will allow agencies to obtain data more quickly, process cargo more expeditiously and identify unsafe, dangerous, or prohibited shipments.

The benefits of ITDS are substantial include;

- Reduction or elimination of paper forms will reduce handling costs to the filers, CBP and the PGAs. Legitimate trade will be approved for release into the commerce more quickly resulting in greater cost savings for both Government and private sector.
- Access to electronic data will improve targeting, based on a risk-management approach, to more precisely target the highest risk people, cargo, and conveyances crossing the border. Those considered low-risk will move more quickly and smoothly through ports of entry and exit.
- Policy formulation and review will be improved by providing more accurate and complete international trade data, more sophisticated access to this data, and improved timeliness for decision makers.
- Federal agencies with border responsibilities will be better able to work with the trade to

improve trade compliance.

The Executive Order 13659 dated February 19, 2014, on Streamlining the Export/Import Process for America's Businesses sets forth deadline as December 31, 2016, for completion and government-wide use of the ITDS. The Executive Order also establishes Border Interagency Executive Council (BIEC), an interagency working group that serves as an Executive Advisory Board, with the mission of assisting federal agencies in their efforts to develop policies and processes to enhance coordination across customs, transport security, health and safety, sanitary, conservation, trade, and phytosanitary agencies with border management authorities and responsibilities to measurably improve supply chain processes and improve identification of illicit shipments. BIEC plays a crucial role in terms of effective collaboration of PGAs to ensure the successful implementation of ITDS by which US realize its 'Single Window' initiative.

### **2.2.2. Centers of Excellence and Expertise**

Centers of Excellence and Expertise (Centers) are defined as national CBP offices that are responsible for performing certain trade functions and making certain determinations, regarding importations of merchandise by their assigned importers, regardless of the ports of entry at which the importations occur. The Centers are organized by industry sectors, which are categorized by the Harmonized Tariff Schedule of the United States (HTSUS) number.

The concept of Centers was developed as a result of discussions with the Advisory Committee on Commercial Operations of U.S. Customs and Border Protection (COAC), which promoted the management by account framework. The COAC is an advisory committee established in accordance with the provisions of the Federal Advisory Committee Act (FACA), 5 U.S.C. App. 2. COAC provides advice and makes recommendations to the Commissioner of CBP, the Secretary of the Department of Homeland Security, and the Secretary of the Treasury on all matters involving the commercial operations of CBP and related U.S. Department of Homeland Security (DHS) and Treasury functions. CBP has continually consulted COAC throughout the development of the Centers<sup>12</sup>.

In October 2011, CBP established the first two Centers and today there are ten Centers; Electronics Center, Pharmaceuticals, Health & Chemicals Center, Petroleum, Natural Gas & Minerals Center, Machinery Center, Industrial & Manufacturing Materials Center, Consumer Products & Mass Merchandising Center, Base Metals Center, Automotive & Aerospace Center, Apparel, Footwear & Textiles Center, Agriculture & Prepared Products Center.

Section 110 of TFTEA of 2015 requires CBP to develop and implement Centers of Excellence and Expertise that; enhance the economic competitiveness of the United States by consistently enforcing the laws and regulations of the United States at all ports of entry of the United States and by facilitating the flow of legitimate trade through increasing industry-based knowledge; improve enforcement efforts, including enforcement of priority trade issues in specific industry sectors through the application of targeting information from the National Targeting Center and from other means of verification; build upon the expertise of U.S. Customs and Border Protection in particular industry operations, supply chains, and compliance requirements; promote the uniform implementation at each port of entry of the



United States of policies and regulations relating to imports; centralize the trade enforcement and trade facilitation efforts of CBP; formalize an account-based approach to apply to the importation of merchandise into the United States; foster partnerships through the expansion of trade programs and other trusted partner programs; develop applicable performance measurements to meet internal efficiency and effectiveness goals; and whenever feasible, facilitate a more efficient flow of information between Federal agencies (TFTEA, 2015).

The Centers are managed from strategic locations around the country to focus CBP's trade expertise on industry-specific issues and provide tailored support for importers. The concept of the Centers arose in response to claims that CBP's port-by-port trade processing authority sometimes resulted in similar goods entered at different ports of entry receiving disparate processing treatment causing trade disruptions, increased transaction costs, and information lapses for both CBP and the importer. CBP established the Centers to facilitate trade, reduce transaction costs, increase compliance with applicable import laws, and achieve uniformity of treatment at the ports of entry for the identified industries. CBP believes that providing broad decision-making authority to the Centers will better enable the Centers to achieve these goals for CBP and the trade<sup>12</sup>.

## Conclusion

CBP's trade facilitation implementations can be divided into two: security-driven facilitations and trade-driven facilitations. Security-driven facilitations mainly focus on cargo security and traveler security. The Container Security Initiative (CSI) and the Customs-Trade Against Terrorism (C-TPAT) are the main import security implementations of the CBP which emphasize on the protection of the US homeland from the entry of weapons of mass destruction, illicit drugs and other contraband goods.

CSI aims to identify and examine or search maritime containers that pose a security risk before loading such containers in a foreign port for shipment to the United States. The initiative operates in 60 foreign ports in 35 countries – covering about 80 percent of shipping containers to the United States, it addresses the threat to border security and global trade from maritime containers.

On the other hand, C-TPAT is a voluntary public-private sector partnership program in which CBP ensures highest level of cargo security through close cooperation with the main stakeholders of the international supply chain. Importers, customs brokers, forwarders, air, sea, land carriers, contract logistics providers, and other entities in the international supply chain and intermodal transportation system are eligible to apply to voluntarily enter into partnerships under C-TPAT in which participants are classified in three different tiers. The C-TPAT is also serves as the Authorized Economic Operator (AEO) program for the United States.

In terms of travel security, CBP implements Preclearance Program as well as Trusted Traveler Program. These programs speed the processing of pre-approved, low-risk travelers, allowing CBP to focus on higher-risk travelers.

Trade-driven facilitations of CBP mainly emphasizes on management of the trade data including the interchange of this data within the trade related government agencies. The Automated Commercial Environment (ACE) is the primary system through which the trade community reports imports and

exports, and the government determines admissibility. The International Trade Data System (ITDS) is an interagency program to realize a "Single Window" through which the data required by government agencies for international trade transactions can be submitted by the trade community. The technology backbone for ITDS is the Automated Commercial Environment (ACE).

Centers of Excellence and Expertise (Centers) are the other trade-driven facilitation implementation which are defined as national CBP offices that are responsible for performing certain trade functions and making certain determinations, regarding importations of merchandise by their assigned importers, regardless of the ports of entry at which the importations occur. The Centers are organized by industry sectors, which are categorized by the Harmonized Tariff Schedule of the United States. There are ten different Centers today which are managed from strategic locations around the country to focus CBP's trade expertise on industry-specific issues and provide tailored support for importers.

## Bibliography

Bagchi, A., & Jomon A., P. (2017). Espionage and the optimal standard of the Customs-Trade Partnership against Terrorism (C-TPAT) program in maritime security. *European Journal of Operational Research*, 262(1), 89-107.

CBP. (2004). Securing the Global Supply Chain: C-TPAT Strategic Plan. Available from <https://www.hsdl.org/?view&did=451337>

CBP. (2006). Security and Accountability for Every (SAFE) Port Act Of 2006.

CBP. (2006a). Container Security Initiative; 2006-2011 Strategic Plan. Available from <https://www.hsdl.org/?view&did=468251>

CBP. (2006b). Supply Chain Security Best Practices Catalog. Available from <https://www.livingstonintl.com/resource/supply-chain-security-best-practices-source-cbp/>

CBP. (2011). Importer Self-Assessment Handbook. Available from [https://www.cbp.gov/sites/default/files/documents/isa\\_hb\\_3.pdf](https://www.cbp.gov/sites/default/files/documents/isa_hb_3.pdf)

CBP. (2015). Vision and Strategy 2020; U.S. Customs And Border Protection Strategic Plan. Available from <https://www.cbp.gov/sites/default/files/documents/CBP-Vision-Strategy-2020.pdf>

CBP. (2016). Performance and Accountability Report. Available from <https://www.cbp.gov/sites/default/files/assets/documents/2017-Mar/FY-2016-CBP-PAR-508C.pdf>

CBP. (2016a). Preclearance Expansion.

CBP. (2017). Trade and Travel Report. Available from <https://www.cbp.gov/sites/default/files/assets/documents/2018-Feb/CBP-FY17-Trade-and-Travel-Report-Final.pdf>

Haveman, J., Jennings, E., Shatz, H., & Wright, G. (2007). The Container Security Initiative and Ocean Container Threats. *Journal of Homeland Security and Emergency Management* 4(1).

Kleindorfer, P. R., & Saad, G. (2005). Managing Disruption Risks in Supply Chains. *Production and Operations Management*, 14(1), 53-68.

Library of Congress. Foreign Affairs Division. (2013). U.S. Customs and Border Protection Trade Facilitation, Enforcement, and Security. Available from <https://digital.library.unt.edu/ark:/67531/metadc462173/>

Library of Congress. Foreign Affairs Division. (2015). U.S. Customs and Border Protection Trade Facilitation, Enforcement, and Security. Available from <https://www.hsdl.org/?view&did=766528>

Romero, J. (2003). Prevention of maritime terrorism: The container security initiative. *Chicago Journal of International Law*, 4(2), 597-605.

TFTEA. (2015). Trade Facilitation and Trade Enforcement Act of 2015. Available from <https://www.congress.gov/114/plaws/publ125/PLAW-114publ125.pdf>

UN. (2015). Transforming Our World: The 2030 Agenda For Sustainable Development. United Nations. <https://sustainabledevelopment.un.org/post2015/transformingourworld>

UNCTAD. (2004). Container Security: Major Initiatives And Related International Developments. <https://unctad.org/en/pages/PublicationArchive.aspx?publicationid=1805>

United States. Congress. Senate. Committee on Homeland Security Governmental Affairs. Permanent Subcommittee on Investigations. (2005). The Container Security Initiative and the Customs-Trade Partnership against Terrorism Securing the Global Supply Chain or Trojan Horse? : Hearing before the Permanent Subcommittee on Investigations of the Committee on Homeland Security and Governmental Affairs. Available from <https://www.hsdl.org/?view&did=462195>

Voss, M. D., & Zachary, W. (2013). Public-Private Partnerships and Supply Chain Security: C-TPAT as an Indicator of Relational Security. *Journal of Business Logistics*, 34(4), 320-334.



**Alişan BULAN\***  
Gümrük Muayene Memuru

# Transit Rejiminde İdari Para Cezası ve Kaçakçılık

## **TRANSİT REJİMİNDE BEYANA GÖRE FARKLI ÇIKAN EŞYA İLE İLGİLİ OLARAK GÜMRÜK KANUNUNUN 235/5 MADDESİNİN VE KAÇAKÇILIKLA MÜCADELE KANUNUNUN UYGULAMASI**

Transit Rejim beyanında bulunularak Ülkemize giriş yapan araçlarda bulunan eşyada beyana göre farklılık tespit edilmesi halinde;

1. Belirgin bir şekilde farklı cinsten eşyanın ayrımı,
2. Gümrük Kanunu'na göre uygulanacak cezayı oluşturan gümrüklenmiş değer ve eşya kıymetinin tespiti,
3. Gümrük Kanunu'na göre ceza uygulanacak kişilerin tespiti,
4. Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'na göre haklarında takibat gerçekleştirilecek kişilerin tespiti,

hususlarında uygulamada birliğin sağlanması ile doğru değerlendirme yapılması, Yargı Merciiine intikal eden olayların gümrük idaresinin lehine neticelenmesinde büyük önem arz etmektedir.

4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 235 inci maddesinin 5 inci fıkrasının "Türkiye Gümrük Bölgesine getirilen ve transit rejim beyanında bulunulan serbest dolaşımda olmayan eşyanın, beyan edilenden belirgin bir şekilde farklı cinsten eşya olduğunun tespiti halinde, farklı çıkan eşyanın gümrüklenmiş değerinin iki katı idari para cezası verilir" hükmü gereğince ceza tatbiki için farklı çıkan eşyanın "beyan edilenden belirgin bir şekilde farklı olma" şartını taşıyıp taşımadığı uygulamada en önemli kriterdir. Bu şartın uygulanmasında ortaya çıkan farklılıkları bertaraf etmek üzere Gümrük Yönetmeliğinde 01.08.2017 tarihli, 30141 sayılı Resmi Gazete'de yapılan değişiklikle Yönetmeliğin 243 üncü maddesinde "Belirgin bir şekilde farklı cinsten eşya" ayrımının nasıl yapılacağı açıklanmıştır. Söz konusu maddede "...beyan edilenden açıkça farklı olduğu tahlil, teknik inceleme ve araştırmaya gerek olmaksızın kolayca anlaşılabilen ve gümrük vergileri ve/veya ticaret politikası önlemleri açısından farklılık oluşturan eşya, belirgin bir şekilde farklı cinsten eşya olarak kabul edilir..." denilmektedir.

Gümrük Kanunu ve Yönetmeliğinin ilgili maddelerinin hükümleri her ne kadar açık olsa bile; beyana göre farklı olan eşya çok değişik hallerde karşımıza çıkabilmektedir. Örnek verilecek olursa; beyana göre miktar olarak aynı cins eşyanın fazla çıkması, beyan edilen eşyanın tam olup ilave olarak beyan edilmeyen (beyan harici) farklı eşya bulunması, eşyanın tümünün farklı cinsten olması, eşyanın miktar olarak beyan edilen kadar olması ancak bir kısmının farklı cinsten olması vb..

Bu sebeple mevzuat hükümlerinin uygulanmasına açıklık getirmek üzere Gümrükler Genel Müdürlüğü'nce 2014/21 sayılı genelge yayımlanmıştır. Söz konusu genelgede; Gümrük idaresine sunulan transit belgesine konu eşya araç içerisinde tam olarak bulunsa bile araca ilişkin beyanın bir bütün olarak değerlendirilmesi gerektiği, aynı zamanda araçta yalnızca bu beyana konu eşyanın yer aldığı, bunun dışında başkaca bir eşyanın bulunmadığının da beyan edildiğinin anlaşılması gerektiği belirtilerek, beyan edilen eşya beyan edildiği şekliyle araçta

bulunsa bile bu eşyadan başka bir eşya olması halinde, fazla olan eşyanın belirgin bir şekilde farklı cinsten eşya olması kaydıyla Gümrük Kanunu'nun 235 inci maddesinin 5 inci fıkrası hükümlerinin uygulanmasının gerektiği belirtilmiştir.

Burada yine beyana göre farklı olduğu tespit edilen eşyanın, Gümrük Yönetmeliğinin 243 üncü maddesinde belirtilen şartlarda "belirgin bir şekilde farklı cinsten eşya" olup olmadığı en önemli etken olarak karşımıza çıkmaktadır. Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 03.02.2017 tarihli, 22389864 sayılı tasarruflu yazısında ise "transit rejimi beyanına konu olan ve beyan edilen eşyaya ilişkin tespit edilecek miktar farklılıkları da Gümrük Kanununun 235/5 inci maddesinin konusuna girmemektedir" denilmektedir.

Transit rejim beyanının kontrolünü yapan muayene memurları; öğrenim gördüğü branş, özel ilgi alanları, aile mesleğinden gelen birikim gibi nedenlerle bazı eşyaya ait özellik, üretim ve teknik bilgilerine sahip olabilirler. Bu ve bunun gibi nedenlerle bu vasıflara sahip olan muayene memurlarının tahlil, teknik inceleme ve araştırmaya gerek olmaksızın kolayca farklı eşya olduğu tespitini yapabilmeleri, eşyanın "beyan edilenden açıkça farklı olduğunu" göstermemektedir. Örneğin Tekstil Mühendisliği öğrenimi görmüş bir muayene memuru diğer kişilerin ancak tahlil, teknik inceleme ve araştırmaya gerek duyarak belirleyebileceği hususları, bunlara ihtiyaç duymadan belirleyebilir. Burada esas alınması gereken, farkın herkes tarafından tahlil, teknik inceleme ve araştırmaya gerek olmaksızın kolayca anlaşılabilmesidir.

Bu konuda bir diğer önemli husus olan "gümrük vergileri ve/veya ticaret politikası önlemleri açısından farklılık oluşturan eşya" şartı ile ilgili olarak aynı genelgede "ticaret politikası önlemlerinin, eşyanın ithali ile ilgili hükümlerle belirlenmiş tarife dışı önlemlerin tamamı olarak değerlendirilmesi, ayrıca eşyanın statüsüne ya da menşesine ilişkin beyan sahibince sunulan/sunulacak A.TR, EUR.1, T2 belgesi gibi menşe veya dolaşım evrakının gümrük vergileri ya da ticaret politikası önlemleri bakımından yapılacak değerlendirmelerde dikkate alınması gerektiği", ancak bu belgelerin "beyan harici olarak tespit edilecek eşya için dikkate alınmayacağı" belirtilmiştir.

Gümrük Kanunu'na göre uygulanacak cezaya esas alınan eşya kıymetinin tespiti doğru olarak yapılmadığında, Yargı Mercisine intikal eden ve gümrük idaresi lehine kesinleşebilecek olaylar idare aleyhine neticelenmektedir. Özellikle gözetim uygulamasına tabi eşyada, gözetim kıymeti ceza tahakkukuna esas alınırsa Mahkeme Başkanlıkları Kararlarında "eşya kıymeti Gümrük Kanunu hükümlerine göre belirlenmediğinden" gümrük idaresi aleyhine karar verilmektedirler. Bu sebeple Gümrük Kanunu'nun 3/26 ncı maddesine göre gümrüklenmiş değer "Uluslararası Kıymet Sözleşmesine göre belirlenecek; ithal eşyası için eşyanın CIF kıymeti" olduğu hükmüne bağlı kalmak gerekmektedir. Ancak, burada ortaya çıkabilecek önemli hususlardan biri; Transit Rejimi altında beyan edilen eşya için henüz ödenmiş veya ödenecek fiyat belirlenmemiş olabilmesidir. Bu gibi durumlarda; Gümrük idaresince uygun bulunan faturası mevcut eşyada fatura kıymeti, fatura bulunmaması halinde ise Gümrük Kanunu'nun 23 ila 28 inci maddeleri ile Gümrük Yönetmeliğinin 43 ila 52 nci maddeleri kapsa-

mında belirlenen kıymet üzerinden yapılan hesaplama sonucu belirlenen ceza tahakkukları Yargı Mercisinde kabul görmekte ve idare lehine sonuç vermektedir.

Aynı şekilde ceza tahakkukuna esas alınacak gümrüklenmiş değer hesabına katılacak gümrük vergilerinin doğru tespiti de büyük önem taşımaktadır. Gümrük Kanunu'nun 3/26 ncı maddesinde gümrüklenmiş değer "Uluslararası Kıymet Sözleşmesine göre belirlenecek; ithal eşyası için eşyanın CIF kıymeti ile gümrük vergileri toplamı.." olarak, 3/8(a) maddesinde gümrük vergileri "ilgili mevzuat uyarınca eşyaya uygulanan ithalat vergilerinin ya da ihracat vergilerinin tümü" olarak, 3/9(a) maddesinde ithalat vergileri "eşyanın ithalinde ödenecek gümrük vergisi ile diğer eş etkili vergiler ve mali yükler" olarak tanımlanmıştır.

Burada dikkat edilmesi gereken husus, farklı olduğu tespit edilen eşyanın tabi olduğu gümrük vergilerinin tespit edilebilmesidir. Ancak eşyanın serbest dolaşımına girişinde ortaya çıkması bazı şartlara bağlı olup, doğup doğmayacağı bu şarta bağlı vergi veya mali yüklerin iyi değerlendirilmesi gerekmektedir. Örneğin gümrük vergileri içinde yer alan Kaynak Kullanımını Destekleme Fonunun (KKDF), eşya bedeli serbest dolaşıma giriş beyannamesinin tescil tarihine kadar yurt dışına gönderilmeyen belirli ödeme şekillerinde ortaya çıktığı için Transit Beyanı aşamasında bu verginin doğup doğmayacağı bilinemediğinden, gümrüklenmiş değer hesabına katılması mümkün değildir.

Gümrük Kanunu'nun 235/5 inci maddesinin uygulanacağı muhatap/yükümlü, Transit Beyanının TIR Sözleşmesi ya da Ortak Transit Sözleşmesi kapsamında yapılıp yapılmadığına göre tespit edilmesi gerekmektedir. Öncelikle belirtmek gerekir ise; ceza uygulamasında müteselsil sorumluluk mümkün olmayıp ancak iştirak hali bulunabilmektedir. Müteselsil sorumlulukta herhangi bir taraftan yapılan tahsilatın yeterli olmasına karşın, iştirak halinde tüm taraflardan ayrı ayrı tahsilat yapılması gerekmektedir.

Konu TIR Sözleşmesi kapsamında yapılan transit beyanı için değerlendirildiğinde Gümrük Genel Tebliği (TIR İşlemleri) (Seri No: 1)'in 3/(cc) maddesinde "TIR Sözleşmesinin ilgili hükümlerine uygun olarak adına TIR karnesi düzenlenen, eşyanın TIR rejimine tabi tutulması amacıyla hareket gümrük idaresine sunulan TIR karnesinde adına gümrük beyanında bulunan ve taşıtın, taşıt dizisinin veya konteynerin yükü ile bu yüke ilişkin TIR karnesinin hareket, yol boyu ve varış gümrük idarelerine sunulmasından ve TIR Sözleşmesinin ilgili diğer hükümlerine uyulmasından sorumlu olan kişi" olarak TIR Karnesi Hamili gösterilmiştir. Bununla birlikte TIR Karneleri Himayesinde Uluslararası Eşya Taşınmasına Dair Gümrük Sözleşmesi (1975 TIR Sözleşmesi)'nde Kefil Kuruluş sadece vergilerin ödenmesinden sorumlu tutulmuş olup müeyyide/cezalar için herhangi bir sorumluluk verilmemiştir.

Ortak Transit Sözleşmesi kapsamında yapılan Transit Beyanında ise 2012/3686 sayılı BKK eki Ortak Transit Rejimine İlişkin Sözleşmenin, Asıl Sorumlu, Eşyanın Taşıyıcısı ve Alıcısının Sorumlulukları Başlıklı 8'inci maddesi;

"1. Asıl sorumlu;

(a) Eşyayı tam ve sağlam olarak ve gerekli belgelerle birlikte belirlenen süre sınırı içinde



yetkili makamlar tarafından alınan ayniyet önlemlerine uygun olarak varış idaresine sunmakla,

(b) Ortak transit rejimiyle ilgili diğer hükümlere uymakla,

(c) Kontrolden sorumlu yetkili makamlarca talep edildiğinde ve belirlenen süre içinde, hangi yolla verildiğine bakılmaksızın gerekli tüm bilgi ve belgeleri sunmak gerekli tüm yardımı sağlamakla yükümlüdür.

2. Asıl sorumlunun birinci fıkra kapsamındaki yükümlülükleri saklı kalmak kaydıyla, ortak transit rejimi kapsamında taşındığını bilerek eşyayı kabul eden taşıyıcı veya alıcı da öngörülen süre sınırına kadar ve yetkili makamlarca alınan ayniyet önlemlerine uygun olarak varış idaresine gerekli belgeler ile birlikte eşyayı tam ve sağlam olarak sunmakla yükümlüdür” hükümlerini içermektedir.

Eşyaların Karayolundan Uluslararası Nakliyatı İçin Mukavele Sözleşmesi'nin (CMR Sözleşmesi) Taşımacının Sorumlu Olduğu Kişiler başlıklı 3'üncü maddesi “Bu Sözleşmenin uygulanması bakımından taşımacı, çalıştırdığı kişilerin ve taşımanın yapılması için hizmetlerinden yararlandığı diğer kimselerin görevleri sırasında hareket ve ihmallerinden sanki bu hareket ve ihmalleri kendisi yapmış gibi sorumlu olacaktır” ile Taşımacının Sorumluluğu başlıklı 17'nci maddesi;

“ 1. Taşımacı, yükü teslim aldığı andan, teslim edinceye kadar, bunların kısmen veya tamamen kaybindan ve doğacak hasardan sorumludur.

...

3. Taşımacı taşımayı yapmak için kullandığı kusurlu taşıtları, bu taşıtı kiraladığı kişinin veya vekilinin yahutta çalışanlarının hata ve veya ihmallerinden dolayı sorumludur.” hükümlerine amirdir.

Sözleşme hükümlerine göre Asıl Sorumlu ve taşıyıcı, eşyanın beyanının doğruluğundan sorumlu olup, burada eşyanın Türkiye'deki alıcısı konumunda olan firmanın, eşyanın Transit Rejimi altındayken her hangi bir beyanı bulunmadığından cezaya taraf yapılması da pek mümkün değildir. Ancak, olayla ilgili olarak Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu kapsamına giren durumların tespiti halinde yapılacak takibat açısından bakıldığında; konunun suç ve cezanın kişiselliği ilkesi kapsamında değerlendirilerek asıl sorumlu, taşıyıcı, şoför veya alıcı gibi bir ayırım yapılmadan suçu gerçekleştiren veya teşebbüs eden kişilerin tespitinin yapılması, suça birden fazla kişinin iştirak etmesi halinde bu kişilerin her biri hakkında ayrı ayrı takibata geçilmesi gerekmektedir.

Konu genel olarak ve Yargı Kararları çerçevesinde değerlendirildiğinde; belirgin bir şekilde farklı cinste eşya ayırımının, cezayı oluşturan gümrüklenmiş değer ve eşya kıymetinin tespitinin, ceza uygulanacak kişilerin tespitinin doğru olarak yapılmasının Yargı Merciiine intikal eden olaylarda gereksiz yere idare aleyhine neticelenen davalar ile takipsizlik kararlarını önemli ölçüde azaltacağı sonucuna ulaşılmaktadır.

**Kaynaklar:**

Gümrük Kanunu

Gümrük Yönetmeliği

Uzlaşma Yönetmeliği

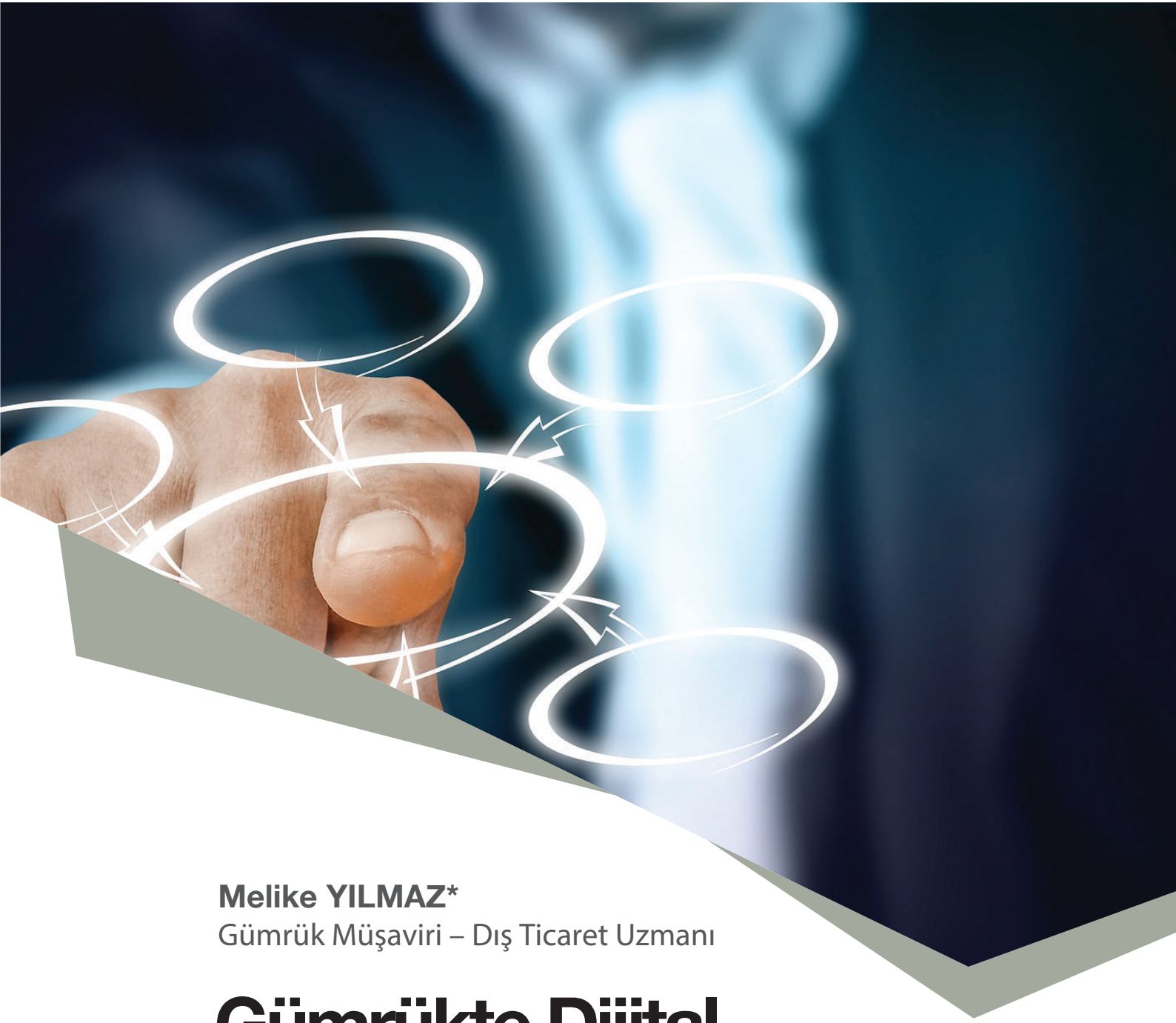
Sözleşmeler

Tebliğler

Genelgeler

Tasarruflu yazılar

[www.pcgumruk.com](http://www.pcgumruk.com)



**Melike YILMAZ\***

Gümrük Müşaviri – Dış Ticaret Uzmanı

# **Gümrükte Dijital Dönüşümün Yeni Evresi: İhracatta Kâğıtsız Beyanname Dönemi**

Gümrükteki uygulamalar; çağı yakalamak, hatta çağın daha da önünde ilerlemek misyonu ile hareket ediyor. Mesleğe ilk başladığım doksanlı yıllarda “çarşaf beyannameyi gören biri olarak” şu an gelinen bu nokta, o zamanlar için gerçekten hayal bile edilemeyecek bir durumdu bizler için.

Son yıllarda daha da hızlı bir ivme kazanarak devam eden dijitalleşme uygulamaları, hem şirketlerin ve gümrük idaresinin işlerini kolaylaştırmakta, hem de gümrük işlemlerinin izlenebilirliğini tüm alanlarda sağlamaktadır.

### **İhracatta Kâğıtsız Beyanname Dönemi Başladı**

Geçtiğimiz aylarda Ticaret Bakanlığı'mız tarafından detayları açıklandığı üzere “İhracatta Kâğıtsız Beyanname” dönemi başladı.

İlk olarak 20 Mart 2019 tarihi itibarıyla Esenboğa Gümrük Müdürlüğü'nde ihracatta kâğıt beyanname uygulamasına son verildi.

Sırayla 8 Nisan 2019 tarihinde Muratbey Gümrük Müdürlüğü, 9 Nisan 2019 tarihinde Erenköy Gümrük Müdürlükleri'nde uygulama alanı geliştirilen ihracatta kâğıtsız beyan dönemi 30 Nisan 2019 tarihinde ise tüm gümrük müdürlüklerinde uygulanacak.

Bu uygulama ile ülkemiz genelinde farkındalık yaratılmaya çalışılan kâğıt tasarrufu konusunda önemli bir adım atılmış oldu. Ayrıca gümrük işlemlerinin dijitalleşmesi ile birlikte maliyetlerde de düşüş sağlayacağını öngörebilmekteyiz.

Diğer yandan, Dış ticaret işlemlerinin en önemli maliyet kalemlerinden birisi olarak, en hissedilir avantajın ise, şüphesiz “zaman kazanımı” olacağını söyleyebiliriz.

### **Uygulama Nasıl Olacak?**

Burada uygulamayı sadece ihracat beyannamesinin ortadan kalkması olarak değerlendirmek gerekiyor. Şöyle ki; ihracat beyannamesine ekli belgeler, gümrük işlemlerinde kullanılan dilekçeler ile şirketler arasındaki tüm haberleşmeler elektronik ortama taşınıyor. Bu sayede, gümrük müşavir şirketlerindeki beyanname yazılım programlarını kullanarak süreci başlatacaklar ve aynı anda da sonlandırabilecekler.

Böylelikle ihracat işlemlerinin tüm süreçleri elektronik ortamda izlenebilecek, Gümrük idaresi tarafında ise ilgili memur kendi ekranında süreci incelerken konu hakkında ilave belge talebini sistem üzerinden ileticek ve böylece talep edilen belgeler de yine sistem üzerinden yüklenebilecektir. Kâğıt ortamında belge ibrazı sonra ereceğinden belge ve/veya sertifika beyanlarında yaşanan zaman ve maliyet kayıplarının da önünce geçilmiş olacaktır.

### **Dijitalleşme Devam Edecek**

İhracatta başlanacak kağıtsız beyan uygulamasının önümüzdeki yıllarda diğer gümrük işlemlerini de kapsayarak devam edeceğini ayrıca blockchain gibi uygulamalar ile birlikte dijitalleşmenin Ticaret Bakanlığı'nın önemli gündem maddelerinden biri olacağını düşünüyorum.



**Hakan UÇAK \***

KPMG Gümrük ve Dış Ticaret Direktörü

# **Yolcular Tarafından İthal Edilen Cep Telefonlarında Süre Düzenlemesi**

Kimimiz iş nedeniyle kimimiz ise turistik amaçlı olarak yurt dışına seyahat etmekteyiz. Bu seyahatlerimizin dönüşünde kendimiz veya sevdiklerimiz için çeşitli hediyeler alarak yolcu beraberinde getirmekteyiz. Bu alışverişlerimizde özellikle henüz ülkemize gelmemiş veya ülkemize gelip de göreceli olarak daha pahalı olan eşyaları seçmekteyiz.

Bu açıdan konuyu değerlendirdiğimizde, yurt dışından ülkemize gelen herkes potansiyel bir ithalatçı olarak kabul edilmektedir. Yolcular tarafından yurt dışından getirilen bu tarz ürünlerin bir kısmına gümrük mevzuatı kapsamında vergi muafiyeti uygulanabilmektedir.

Gümrük mevzuatı uyarınca yurt dışından getirilen bazı eşyalar için ithalatta vergi muafiyeti öngörülmüştür.

Ancak ithalat anında tahsil edilen vergi ve benzeri mali yüklerin farklı kurumların görev ve yetki alanına girmesi nedeniyle ithal anında tahsil edilen bazı vergilere muafiyet gümrük mevzuatı kapsamında uygulanırken bazı eşyalar için ise muafiyet uygulanmamaktadır.

Bu nedenle yolcular tarafından ithal edilen eşyaların muafiyet kapsamında olup olmadıkları ve muafiyet limitlerini bilmeleri çok önemlidir.

Özellikle yolcuların yurt dışından cep telefonu alanları ilgilendiren yeni düzenleme 15 gün sonra hayata geçecek.

Yapılan düzenleme ile yolcular tarafından yurt dışından getirilen cep telefonlarında muafiyet süresi iki yıldan üç yıla çıkarıldı. Söz konusu düzenleme ile bir yolcunun yurt dışından ikinci bir cep telefonu ithal edebilmesi için en az 3 yıl beklemesi gerekecek.

Yolcular tarafından ithal edilen cep telefonlarının ülkemizde kullanılabilmesi için pasaportlarına kayıt ettirilmeleri ve 618 TL harcın yatırılması gerekiyor.

Sonuç olarak; 30 Mayıs 2019 tarihinden itibaren sonra yurt dışından cep telefonu ithal edecek yolcuların bu haktan istifade edebilmeleri için 3 yıllık muafiyet süresini dikkate almaları gerekecek.

# Porselen ve Seramik Sofra Mutfak, Tuvalet ve Diğer Ev Eşyalarının Fiziksel ve Deneysel Ayrımı

## Physical and Experimental Differentiation of Porcelain and Ceramic Tableware, Kitchenware, Toilet Articles and Other Household Articles

Dr. Özge TUNUSOĞLU TAHRAN\* Hülya PASİNLİOĞLU\*\* Dr. Muharrem YILMAZ\*\*\*

### Öz

Türk Gümrük Tarife Cetveli'nde (TGTC), 69. Fasılda yer alan soframutfak, tuvalet (banyo) ve dekorasyon amacıyla kullanılan "seramik"lerin doğru bir biçimde sınıflandırılması büyük öneme sahiptir. Kil, kaolin ve benzeri maddelerin yüksek sıcaklıkta pişirilmesiyle elde edilen seramikler bir veya daha fazla metal unsurun, metal olmayan unsurlarla birleşmesi sonucu oluşan anorganik bileşiklerdir. Porselen ise benzer hammaddeler kullanılarak elde edilmesine rağmen daha özelliikli yapıdadır. Bu çalışmada laboratuvarımızda incelemiş olduğumuz porselen ve seramik numunelerin ayırımına ve bu ayırımın TGTC'ndeki yansımalarına değinilmiştir.

### Abstract

An accurate classification of "ceramic goods" take part in Chapter 69 and used in decoration, toilet (bathroom), tableware and kitchenware have great importance in Turkish Customs Tariff. In general, ceramics which obtained by kilning clay, kaolin and similar materials in higher temperatures, are inorganic compounds formed by the combination of one or more metal component with nonmetal components. Porcelain has more specific structure even though it is obtained by using similar raw materials. In this study, differentiation of ceramic and porcelain samples investigated in our laboratory and reflection of this differentiation to Turkish Customs Tariff are mentioned.

\* İstanbul Gümrük ve Dış Ticaret Bölge Müdürlüğü İstanbul Laboratuvar Müdürlüğü Metal Birimi Kimyageri

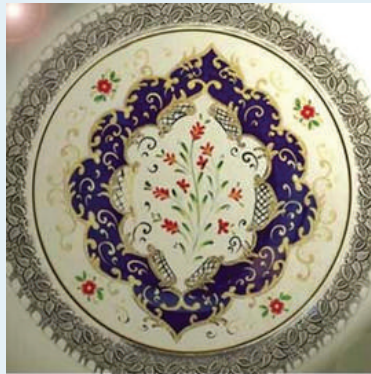
\*\* İstanbul Gümrük ve Dış Ticaret Bölge Müdürlüğü İstanbul Laboratuvar Müdürlüğü Metal Birim Sorumlusu

\*\*\* İstanbul Gümrük ve Dış Ticaret Bölge Müdürlüğü İstanbul Laboratuvar Müdürü

Seramik, kiremit imalatından mutfak ve banyo lavabolarının yapımına, çanak çömlek imalatından tuğla üretimine kadar farklı sektörlerde yaygın bir şekilde kullanılmaktadır. Yunanca 'Keramikos' kelimesinden gelen seramik, "çömlekçilik" anlamına gelmektedir. Seramik malzemeler metallerin metal özelliği taşımayan elementlerle bir araya getirilmesi suretiyle bileşik oluşturması sonucunda elde edilen inorganik bileşiklere denilmektedir. Seramiğin yapısında kil ve kaolin gibi maddeler bulunmaktadır. Kil suyla karıştırıldığında kolay şekil alabilen bir forma kavuşur. Bu formun yüksek sıcaklıktaki fırınlarda pişirilmesi suretiyle seramik oluşmaktadır. Halk arasında seramik "pişmiş toprak" olarak bilinmektedir.



Porselen, kil ihtiva eden ham maddelerden üretilmiş ürünlerin oluşturduğu büyük seramik grubunun bir elemanıdır. İtalyanca 'Porcelland' kelimesinden gelmekte olup, şeffaflık ve yarı saydamlık anlamına gelmektedir.





Seramik malzemelerde olduğu gibi porselen de birçok alanda kullanılmaktadır. Özellikle günümüzde en çok süs eşyası yapımında ve tabak gibi çeşitli mutfak ürünlerinin üretiminde kullanılan bir maddedir.



Sağlık sektöründe özellikle dişçilik alanında protez dişlerin yapımında kullanılmaktadır. Porselen iyi bir yalıtım malzemesi olması nedeniyle yalıtım özelliği iyileştirilmek istenen yerlerde de kullanılır.



Kimyasal olarak benzer özellikler gösterebilir de porselen malzemelerin, seramik malzemelere göre daha yüksek sıcaklıklarda pişirilerek sertleştirilmesinden ötürü yapısal farklılıklar söz konusudur. Seramiğin yapısı incelendiğinde yapı içindeki boşlukların porselene oranla daha fazla olduğu görülmektedir. Bu nedenle seramik, porselene nazaran daha gözenekli (poroz) bir yapıya sahiptir.



Porselen seramiğe göre daha fazla camsı özelliğe sahip olduğu için ışığı büyük ölçüde geçirir ancak seramiklerde böyle bir durum söz konusu değildir.



Türk Gümrük Tarife Cetveli 6911 ve 6912 tarife pozisyonunda alt istatistik pozisyonlarının belirlenebilmesi büyük önem arz etmektedir. Kimyasal kompozisyonu birbirine benzer özelliklere sahip seramik ve porselen ürünlerin ayrımında fiziksel ve kimyasal analizler ile farklılaşma yapılmaktadır. En önemli fiziksel ayırım kriteri ışık geçirgenliğidir. Tabii ki sadece ışık geçirgenliğine bakarak ürünün 6911 veya 6912'nin hangi alt istatistik pozisyonlarında yer alacağına karar vermek yeterli değildir. Bu nedenle alt istatistik pozisyonlarına inebilmemiz için "Su Absorpsiyon Testi" (Regulation (EEC) No 679/72)9 uygulanmaktadır. Bu analizde tarifesi belirlenecek olan numune kırılır ve bu kırık parçalardan 3 tanesi alınır. Bu parçaların her birinin bir yüzeyinin sırasıyla alınır ve her bir parçanın gözeneklerindeki nemi tamamen uzaklaştırmak için 105°C'de 3 saat boyunca etüvde bekletilir. 3 saatin sonunda kırık parçalar desikatöre alınır ve sabit tartıma getirilir (W1). İlk tartımı alınan parçalar kaynar su içeren kaba alınır ve 2 saat kaynayan suda bırakılır. 2 saatin sonunda, kırık parçaları içeren kaynar su dolu kap ısıtıcı

üzerinden alınır ve 20 saat boyunca beklemeye bırakılır. 20 saatin sonunda her bir parçanın son tartımı alınır (W2). Tartımlar arasındaki farkın ilk tartıma oranının yüzdesi ne kadar suyun numune içinde tutulduğunu göstermektedir.

$$\% \text{ Su Absorpsiyon} = \frac{W2 - W1}{W} \times \% 100$$

Su Absorpsiyon Testi sonucu numunelerin değerlendirildiği tarife istatistik pozisyonları aşağıdaki tabloda verilmiştir.

<b>% Su Absorpsiyon</b>	<b>G.T.I.P</b>
< 0.5	Porselen (6911)
0.5-3	Gre (6912.00.23, 6912.00.83)
3-5	Diğerleri (6912.00.29, 6912.00.89)
5 <	Fayanstan veya ince çömlekçi eşyasından (6912.00.25, 6912.00.85)

Laboratuvarımıza intikal eden 69. Fasılda yer alan sofrta mutfak, tuvalet ve diğer ev eşyaları, uzman teknik personelce Avrupa Birliği Komisyon Tüzüğünde belirtilen gerekli doğrulamaları yapılan hem ışık geçirgenliği hem de su tutma kapasitesi testleri gerekli hassasiyetle yapılarak, elde edilen analiz sonuçları ışığında 6911 veya 6912 tarife pozisyonlarında değerlendirilerek raporlanmaktadır.



Sercan BAHADIR\*

# GÜMRÜKTE GÜNDEM

---

Haziran ayı "Gümrükte Gündem"i belirleyen konu başlıklarının, Yabancı Firma Kayıt Sistemi (YKFS) programının oluşturulması, bazı eşyalara yönelik uygulanan İGV'lerin kaldırılması, varış öncesi gümrükleme işlemlerinden yararlanabilecek eşya listesi ve ithalatı yasak ürünler listesine İran'ın yeni ürünler eklemesi, elektronik kimlik bilgisini haiz eşyanın ihracatı ve ithalatına ilişkin tebliğlerin yayımlanması, sınırlardan öncelikli geçiş hakkındaki düzenlemeler ve 24 Mayıs 2019'dan önce geçici depolama yerine veya antrepoya alınmış olan eşya için sunulan menşe ispat belgeleri hakkında yazı yayımlanması olduğunu söyleyebiliriz.

Gümrükte gündemi oluşturan başlıca ve diğer konuların detayları aşağıda belirtilmiştir:

### **1. 24 Mayıs 2019'dan önce geçici depolama yerine veya antrepoya alınmış olan eşya için sunulan menşe ispat belgeleri hakkında yazı yayımlandı.**

30 Mayıs 2019 tarihinde yayımlanan 20117910-163.08 sayılı yazı ile 24 Mayıs 2019 tarih ve 30783 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Gümrük Yönetmeliği 38, 41 ve 205'inci maddelerinde yapılan değişikliklerin uygulanmasına ilişkin esaslar belirlenmiştir.

Buna göre, Bakanlıktan alınan 29 Mayıs 2019 tarih ve 44824732 sayılı Onay doğrultusunda Gümrük Yönetmeliği değişikliğinin yürürlüğe girdiği 24 Mayıs 2019 tarihinden önce geçici depolama yerine veya antrepoya alınmış olan A.TR Dolaşım Belgesi eşliğinde gelen eşya için menşe şahadetnamesinin yanında diğer menşe tevsik edici belgelerle de işlem yapılabileceği (ihracatçı beyanı, tedarikçi beyanı gibi) belirtilmiş olup, bu işlemlerin Mezkur Onay tarihi olan 29 Mayıs 2019 tarihinden itibaren altmış (60) gün içinde sonuçlandırılması gerektiği belirtilmiştir.

Ayrıca, Mezkur Yönetmelik değişikliğinin yürürlük tarihinden önce antrepo veya geçici depolama yerine alınmış eşyanın menşe tevsikinin bu eşyanın bir kısmı için serbest dolaşıma giriş esnasında yapılmış ise geriye kalan kısım için menşe tevsiki aranmayacağı açıklığa kavuşturulmuştur.

### **2. Sınırlardan öncelikli geçiş hakkında düzenlemeler yapılmıştır.**

31 Mayıs 2019 tarihinde yürürlüğe konulan 2019/22 sayılı Genelge ile, sınırlardan öncelikli geçiş hakkında düzenlemeler yapılmıştır.

Gümrük İşlemlerinin Kolaylaştırılması Yönetmeliği'nin "Sınırlardan öncelikli geçiş hakkı tanınması" başlıklı 151 inci maddesinin birinci fıkrasında yer alan; "Yetkilendirilmiş yükümlü sertifika sahiplerinin denetimindeki araçlara sınır kapılarından öncelikli geçiş hakkı tanınır." ve ikinci fıkrasında yer alan "Bu hakkın kullanılabilmesi için sınır kapıları ile geçişe ilişkin usul ve esaslar Bakanlıkça belirlenir." hükümleri çerçevesinde, 01.06.2019 tarihi itibarıyla Kapıkule Gümrük Müdürlüğü'nde; izinli gönderici yetkisine sahip firmaların, kendi tesislerinden veya ihracatta yerinde gümrükleme sahibi firmaların tesislerinden yapacakları taşımacılar için öncelikli sınır geçişi uygulaması başlatılacaktır.

Genelge kapsamında taşımacının ve TIR parkı görevlilerinin dikkat etmesi gereken hususlar düzenlenmiştir.

### **3. İran, ithalatı Yasaklı Ürünler Listesine 153 ürün daha ekledi.**

Ticaret Bakanlığınca; ABD tarafından tek taraflı olarak yeniden başlatılan ekonomik ambargoya cevaben, ithalat rejiminde kısıtlayıcı düzenlemeleri ele alan İran'ın, daha önce açıkladığı Yasaklı Ürünler Listesine, yenilerini eklediği duyuruldu.

Söz konusu duyuruda; Sanayi, Maden ve Ticaret Bakanlığının 21 Mayıs 2019 tarihinde İran Merkez Bankası'na uygulanmak üzere bildirdiği karar ile toplam 550 kalem ürünün ithalattaki kategorisinin değiştirildiği ve bunların 153 adedi Yasaklı Ürünler Listesine eklendiği hususlarına yer verilmiştir.

#### **4. Teleprojektör, televizyon gibi kimi eşyanın ithalatında uygulanan İlave Gümrük Vergisi kaldırıldı.**

09.12.2018 tarihli ve 433 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile yürürlüğe konulan "İthalat Rejim Kararına Ek Karar"a ilişkin tabloda yer alan kimi GTİP'ler, anılan listeden çıkarıldı.

Buna göre, aşağıdaki tabloda GTİP ve tanımı verilen eşyanın, Karar'ın yayımı tarihinden itibaren yapılan ithalat işlemlerinde İlave Gümrük Vergisi tahsil edilmeyecektir.

GTİP	Eşya Tanımı
8528.72.10.00.00	Teleprojektörler
8528.72.20.00.00	Video kayıt veya tekrar vermeye mahsus cihazla mücehhez olanlar
8528.72.30.00.00	İçinde resim tüpü olanlar
8528.72.40.00.00	Sıvı kristal gösterge (LCD) teknoloji ekranı olanlar
8528.72.60.00.00	Plazma gösterge panel (PDP) teknoloji ekranı olanlar
8528.72.80.00.00	Diğerleri

#### **5. 2019/24 sayılı Genelge ile "Yabancı Firma Kayıt Sistemi (YFKS)" programı oluşturulmuştur.**

2019/4 sayılı Genelge ile yürürlüğe giren, ithalat denetimlerinin etkinliği ve Türkiye'ye ihracat yapan yurtdışındaki yabancı firmaların izlenebilirliğinin artırılması amacıyla, firmaların Bakanlık sistemine kaydının yapılmasını sağlayacak "İthalatta İhracatçı Kayıt Sistemi" programında güncelleme yapılarak "Yabancı Firma Kayıt Sistemi (YFKS)" programı oluşturulmuştur. Program hakkında 2019/24 sayılı Genelge ve bu Genelge uyarınca "Yükümlü ve Memur Kılavuzları" da yayımlanmıştır.

YFKS programı ile ilgili işleyiş ve izlenecek adımlar 2019/24 sayılı Genelge'de ve kılavuzlarda belirtilmiş olup, YFKS uygulaması başladığında ithalat beyannamesinin 2 no.lu "Gönderici" hanesine yurtdışındaki yabancı firmalar için YFKS numarası yazılmadan ithalat beyannamesi tescil edilememesi nedeni ile, uygulama devreye alındığında sorun yaşanmamasını adına

---

firmaların bu tarihe kadar YFKS programında kayıtlı olmayan yurtdışındaki yabancı firmaların unvan ve ülke bilgilerinin <https://uygulama.gtb.gov.tr/yfks> internet adresinden anılan programa kaydedilmesi ve en yakın Gümrük İdaresine kaydın onaylatılması gerekmektedir.

Ayrıca, YFKS uygulamasının 14 Haziran 2019 tarihi itibarıyla yükümlü kaydı ve memur onayı için kullanıma açık olacağı, İİKS uygulamasının 26.06.2019 tarihi itibarıyla uygulamadan kalkacağı ve aynı zamanda YFKS numaralarının ithalat beyannamesinin 2 no.lu "Gönderici" hanesinde yer alan "Kimlik No" bölümüne yazılmasının sistem üzerinde zorunlu hale getirileceği belirtilmektedir.

Bu Genelge, yayım tarihinden itibaren 15 gün içinde yürürlüğe girerek 2019/4 sayılı Genelge yürürlükten kalkacaktır.

#### **6. Elektronik Kimlik Bilgisini Haiz Eşyanın İhracatı ve İthalatına İlişkin Tebliğler Yayınlandı.**

18 Haziran 2019 tarihli ve 30805 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Elektronik Kimlik Bilgisini Haiz Eşyanın İhracatı Hakkında Tebliğ (İhracat: 2019/5) ve Elektronik Kimlik Bilgisini Haiz Eşyanın İthalatı Hakkında Tebliğ (İthalat: 2019/19) ile, elektronik kimlik bilgisini haiz eşyanın dış ticaret işlemlerinde elektronik ortamda gerçekleştirilecek kontrole ilişkin usul ve esaslar düzenlenmiştir.

#### **7. Varış Öncesi Gümrük İşlemlerinden Yararlanacak Eşya Listesi'nde Değişiklik Yapılmıştır.**

23 Ocak 2019 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan Gümrük Genel Tebliği (Varış Öncesi Gümrük İşlemleri Seri No: 1) ile serbest dolaşıma giriş ve dahilde işleme rejimi kapsamında denizyolu konteyner taşımacılığı ile Türkiye Gümrük Bölgesi'ne gelen yerli üretimde girdi olarak kullanılacak eşyanın ilgili rejime giriş işlemlerinin varışından önce başlanabilmesine ilişkin düzenlemeler yapılmıştır.

İlgili Tebliğ hükümlerinden yararlanan eşya listesinde 17.06.2019 tarihinde Gümrükler Genel Müdürlüğü'nce değişiklik yapılmasına karar verilmiş olup, aşağıda yer verilen tablodaki GTİP'ler Varış Öncesi Gümrük İşlemlerinden Yararlanacak Eşya Listesi'ne dahil edilmiştir.

Sıra	GTIP
1.	3926.90.97.90.14
2.	7311.00.91.90.00
3.	8204.11.00.00.00
4.	8205.40.00.00.00
5.	8421.39.35.90.00
6.	8421.39.85.90.00
7.	8424.89.70.00.00
8.	8425.39.00.00.90
9.	8425.49.00.00.00
10.	8516.80.80.00.11
11.	8525.80.19.00.11
12.	8526.10.00.00.19
13.	8526.91.80.00.19
14.	8543.70.30.00.00
15.	9027.10.10.00.00
16.	9031.80.80.90.00
17.	9613.80.00.00.19



# GÜMRÜK'TE Bunları Biliyor Muydunuz



Hakan UÇAK \*

1

## Hızlı Kargo Kapsamı Muafiyet

Posta ve hızlı kargo yoluyla ülkemize gelen eşyalardan vergi tahsil edildiğini biliyor muydunuz?

15 Mayıs 2019 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 1111 Sayılı Gümrük Kanunu'nun Bazı Maddelerinin Uygulanması Hakkında Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair Karar ile yurt dışından yapılan alışveriş limitlerindeki vergi muafiyet sınırı yeniden belirlendi.

Yapılan düzenleme uyarınca posta veya hızlı kargo kapsamında gelen (kitap hariç) eşyaların ithalinde ithalat vergileri tahsil edilecektir.

2

## Cep Telefonu ÖTV Matrahı

Cep telefonu ithalatlarındaki Özel Tüketim Vergisinin minimum 160 TL olduğunu biliyor muydunuz?

Ülkemize ithal edilen cep telefonlarının ithalatında, tahsil edilen Özel Tüketim Vergisi matrah üzerinden hesaplanmakla birlikte, cep telefonu ithalatında minimum 160 TL Özel Tüketim Vergisi tahsil edilmektedir.

3

## Dahilde İşleme Rejimi Eşdeğer Eşya

Dahilde işleme rejiminde serbest dolaşımda bulunan eşyanın rejim kapsamında kullanılabileceğinizi biliyor muydunuz?

2006/12 sayılı sayılı Dahilde İşleme Rejim Tebliği uyarınca işlem görmüş ürünün elde edilmesinde ithal eşyasının yerine kullanılan ve ithal eşyası ile asgari 8 (sekiz)'li bazda gümrük tarife istatistik pozisyonu, ticari kalite ve teknik özellikleri itibarıyla aynı kalite ve nitelikleri taşıyan serbest dolaşımda bulunan eşya olarak tanımlanmıştır.

Anılan Tebliğ'in 6 ıncı maddesi uyarınca; işlem görmüş ürünün eşdeğer eşyadan elde edildiği durumlarda, gümrük işlemlerinde ithal eşyası eşdeğer eşya, eşdeğer eşya ise ithal eşyası olarak değerlendirilmektedir.

# 4

## Vergi ve Cezalarda Uzlaşma

Gümrük idareleri tarafından düzenlenen vergi ve cezalara ilişkin uzlaşma hakkınız olduğunu biliyor muydunuz?

Gümrük Kanunu'nun 244 üncü maddesi uyarınca, beyan ile gümrük idaresince yapılan tespit sonucunda belirlenen farklılıklara ilişkin tebliğ edilen gümrük vergileri alacakları ile cezalarda uzlaşma yolu açıktır.

Gümrük vergi ve cezalarına karşı tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içerisinde uzlaşma başvurusu yapılabilmektedir.

# 5

## Gümrük Belgeleri Saklama Süresi

Gümrük işlemlerinde kullanılan belgelerin saklama süresinin 5 yıl olduğunu biliyor muydunuz?

Gümrük Kanunu'nun 5 inci maddesi uyarınca belge saklama süresi;

a) (b) bendinde öngörülen haller dışında, serbest dolaşıma girmek veya ihraç edilmek üzere beyan edilen eşya ile ilgili olarak, serbest dolaşıma giriş veya ihracat beyanlarına ilişkin belgelerin tescil edildiği yılın;

b) Nihai kullanımları nedeniyle indirimli veya sıfır ithalat vergisi ile Türkiye'de serbest dolaşıma giren eşya için, gümrük gözetimine tabi olmalarının sona erdiği yılın;

c) Başka bir gümrük rejimine tabi tutulan eşya için, söz konusu gümrük rejiminin sona erdiği yılın;

d) Serbest bölgeye konulan eşya için, buralardan çıktıkları yılın;

Sonundan itibaren işlemeye başlar.

# 6

## Variş Öncesi Gümrükleme

Serbest dolaşıma giriş rejimi ve dahilde işleme rejimi kapsamında deniz yolu konteyner taşımacılığı ile gelen eşyanın gümrük işlemlerini eşya gelmeden tamamlayabileceğinizi biliyor muydunuz?

1 Seri No.lu Gümrük Genel Tebliği uyarınca, yetkilendirilmiş yükümlü statüsü sahibi şirketler ile belli şartları sağlayan sanayiciler tarafından ithal edilecek girdilerin denizyolu konteyner taşımacılığı ile Türkiye Gümrük Bölgesine gelmesi durumunda eşya fiziki olarak gelmeden ithalat işlemleri tamamlanabilmektedir.

# 7

## Yolcu Beraberi Cep Telefonu Muafiyetinde Süre

Yolcular tarafından yurt dışından getirilen cep telefonlarının ithalindeki muafiyete ilişkin sürenin 3 yıl olduğunu biliyor muydunuz?

15 Mayıs 2019 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 1111 Sayılı Gümrük Kanunu'nun Bazı Maddelerinin Uygulanması Hakkında Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair Karar ile yolcular tarafından ithal edilen cep telefonlarındaki süreye ilişkin düzenleme yapıldı.

Muafiyetten istifade eden yolcu 3 yıl boyunca aynı muafiyetten istifade edemeyecektir.

# YARGITAY 12. HUKUK DAİRESİ

## ESAS 2018/6804

### KARAR 2019/6794

*(Konut Kredisi İçin İpotek Verilmiş ve Borç Ödenmemişse Konut Finansmanı Sözleşmesi ve Kredi Kartı Alacağına İlişkin Olarak İpoteğin Paraya Çevrilmesi Yoluyla Takibe Geçilip, İcra Emri Gönderilmez)*

Mehmet YAPICI\* Özgür DANACI\*\*

Yukarıda tarih ve numarası yazılı mahkeme kararının müddeti içinde temyizen tetkiki borçlu tarafından istenmesi üzerine bu işle ilgili dosya mahallinden daireye gönderilmiş olup, dava dosyası için Tetkik Hâkimi ... tarafından düzenlenen rapor dinlendikten ve dosya içerisindeki tüm belgeler okunup incelendikten sonra işin gereği görüşülüp düşünüldü :

Alacaklı banka tarafından ipotekli taşınmaz maliki-borçlu aleyhine, konut finansmanı kredisi, eşit taksitli kredi ve kredi kartı borcuna ilişkin hesap katı ihtarı ile limit ipoteğine dayalı olarak, ipoteğin paraya çevrilmesi yolu ile ilamlı takip başlatıldığı, borçlunun diğer itiraz ve şikayetleri ile birlikte ipoteğin konut finansmanı kredisine dayalı olarak kurulduğunu ileri sürerek icra emrinin iptalini istediği; mahkemece, icra emrine ilişkin tebligatın usulüne uygun olduğu ve tebliğden itibaren 7 günlük sürenin geçtiği gerekçesi ile şikayetin reddine karar verildiği görülmektedir.

Kredi sözleşme tarihi itibarı ile yürürlükte bulunan 4077 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun'a 4822 sayılı Kanunun 15. maddesi ile eklenen 10. maddesinde; "Tüketici kredisi, tüketicilerin bir mal veya hizmet edinmek amacıyla kredi verenden nakit olarak aldıkları kredidir" şeklinde tanımlama yapıldıktan sonra, maddede, bu tür sözleşmelerin yapıma koşulları ile borcun muaccel kılınabilmesi ve temerrüt koşulları gibi farklı ve özel şartlara yer verilmiştir. Anılan Kanun'un 10/A. maddesinde; kredi kartı ve nakit çekim sureti ile kullanılan kredilerde 10. madde hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiş, aynı Kanun'a 21.02.2007 tarih ve 5582 sayılı Yasanın 24. maddesi ile eklenen 10/B. maddesinde ise; "Konut Finansmanı Sözleşmeleri" de bu kanun kapsamında değerlendirilerek, konut finansmanı sözleşmelerinin düzenleme koşulları, borçlunun temerrüdü durumunda finansman sağlayan bankanın yükümlülükleri, borcun muaccel kılınabilmesinin koşulları gibi hususlar, ayrıca ve özel olarak düzenlenmiştir. Açıklandığı üzere, Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun, kredi kartı ve Konut Finansmanı Kredisi gibi tüketici kredisi kullanan borçluları, diğer kredi borçlularından ayrı tutmak,

\* Gümrük ve Ticaret Müfettişi -m.yapici@gtb.gov.tr

\*\* Gümrük ve Ticaret Müfettişi-o.danaci2.gtb.gov.tr

tüketicinin koşullarını iyileştirmek ve kolaylaştırmak amacıyla düzenlenmiş özel bir kanun olup, bu kanun kapsamında verilen krediler nedeniyle borçluların temerrüde düşüp düşmedikleri, borcun muaccel olup olmadığı, muaccel olan borç miktarının ve faizinin, yapılan özel sözleşmelerin, Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun koşullarında değerlendirilmesi gerekir.

İİK'nun 149. maddesinde; "İcra müdürü, ibraz edilen akit tablosunun kayıtsız şartsız bir para borcu ikrarını ihtiva ettiğini ve alacağın muaccel olduğunu anlarsa, borçluya ve taşınmaz üçüncü bir şahıs tarafından rehnedilmiş veya taşınmazın mülkiyeti üçüncü şahsa geçmişse, ayrıca bunlara birer icra emri gönderir" hükmüne yer verilmiştir.

Somut olayda, konut finansmanı sözleşmesi ve kredi kartı alacağına ilişkin olarak ipoteğin paraya çevrilmesi yolu ile takibe geçilip, borçluya İİK'nun 149. maddesi kapsamında icra emri gönderilemeyeceğinden, buna ilişkin olarak icra mahkemesine yapılacak başvuru süresiz şikayete tâbi olup, mahkemece re'sen dikkate alınması gerekir.

O halde, mahkemece, borçlunun şikayetinın esasının incelenerek karar verilmesi gerekirken, yazılı gerekçe ile istemin süreden reddi isabetsizdir.

**SONUÇ:** Borçlunun temyiz itirazlarının kısmen kabulü ile mahkeme kararının yukarıda yazılı nedenlerle İİK'nun 366. ve HUMK'nun 428. maddeleri uyarınca BOZULMASINA, bozma nedeniyle göre borçlunun sair temyiz itirazlarının bu aşamada incelenmesine yer olmadığına, peşin alınan temyiz harcının istek halinde ilgiliye iadesine, 18/04/2019 tarihinde oy birliği ile karar verildi.

# 19. Ceza Dairesi 2019/10668 E. 2019/5914 K.

Mehmet YAPICI\* Özgür DANACI\*\*

**MAHKEMESİ** : Asliye Ceza Mahkemesi

**SUÇ** : 5607 Sayılı Kanuna Aykırılık

**HÜKÜM** : Mahkumiyet

Yerel Mahkemece verilen hüküm temyiz edilmekle; başvurunun süresi, kararın niteliği ve suç tarihine göre dosya incelendi, gereği görüşülüp düşünüldü:

Temyiz isteğinin reddi nedenleri bulunmadığından işin esasına geçildi.

Vicdani kanının olduğu duruşma sürecini yansıtan tutanaklar, belgeler ve gerekçe içeriğine göre yapılan incelemede;

Başkaca nedenler yerinde görülmemiştir.

Ancak,

Gümrük kaçakçılığı suçlarında korunan hukuki yarar; devletin egemenlik hakkının bir kısmı olarak ortaya çıkan kendi milli sınırları dahilindeki her türlü eşya giriş ve çıkışını kontrol etme ve düzenleme yetkisinin ihlalidir. Anılan fiiller ile devletin söz edilen egemenlik hakkının ihlali ile birlikte devletin vergilendirme hakkı ve mali yararlarının da ihlal edildiği kuşkusuzdur. Verginin ise devletin kamu hizmetlerinin finanse etmek için toplumu oluşturan kişilerden zorunlu olarak alınan ekonomik değerler olduğu nazara alındığında gümrük kaçakçılığı suçlarının vergi kaybına sebep olması sonucu, kamu hizmetlerinin finansmanında güçlükler doğacağı muhakkaktır. Bu itibarla, gümrük kaçakçılığı suçlarının mağdurunun da devletin yürüttüğü kamu hizmetlerinden yararlanan bireylerden oluşan toplum olduğu cihetle;

Dairemizce de kabul gören Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun 08/04/2014 tarih ve 2013/7-591 Esas, 2014/171 Karar sayılı kararında ayrıntıları belirtildiği gibi; suçun işleniş biçimi, suçun işlenmesindeki özellikler, fiillerin işleniş yer ve zamanı, fiiller arasında geçen süre, korunan değer ve yarar, hareketin yöneldiği maddi konunun niteliği, olayların oluş ve

\* Gümrük ve Ticaret Müfettişi -m.yapici@gtb.gov.tr

\*\* Gümrük ve Ticaret Müfettişi-o.danaci2.gtb.gov.tr

gelişimi ile dış dünyaya yansıyan diğer tüm özellikler birlikte değerlendirilip, sanığın eylemlerini bir suç işleme kararının icrası kapsamında gerçekleştirip gerçekleştirmediği ve hakkında TCK'nun 43. maddesinin uygulanıp uygulanmayacağı hususlarının tartışılarak belirlenmesi bakımından;

İncelemeye konu bu dava dosyasına ilişkin suç tarihinin 10/09/2013 olduğu, iddianame düzenleme tarihinin ise 01/10/2013 olduğu,

Aynı Mahkemenin 2013/714 E. sayılı dava dosyasında sanık hakkında aynı neviden suç nedeniyle kamu davasının açılmış ve suç tarihinin 31/07/2013, iddianame düzenleme tarihinin ise 19/09/2013 olduğu,

Anılan dava dosyasında sanığın eyleminin benzer mahiyette olduğu dikkate alınarak, anılan dosyanın incelenip, gerektiğinde birleştirilerek sanığın bu eylemi bir suç işleme kararı icrası kapsamında işleyip işlemediği ve hakkında TCK'nun 43. maddesi uyarınca zincirleme suç hükümlerinin uygulanıp uygulanamayacağı hususu tartışıldıktan sonra bir karar verilmesi gerektiğinin gözetilmemesi,

Kabule göre de;

1- 5607 sayılı Kanun'un 5/2. fıkrasında "Yedinci fıkrası hariç, 3'üncü maddede tanımlanan suçlardan birini işlemiş olan kişi, etkin pişmanlık göstererek, soruşturma evresi sona erinceye kadar suç konusu eşyanın gümrüklenmiş değerinin iki katı kadar parayı Devlet Hazinesine ödediği takdirde, hakkında, bu kanunda tanımlanan kaçakçılık suçlarından dolayı verilecek ceza yarı oranında indirilir. Bu fıkra hükmü, mükerrirler hakkında veya suçun bir örgütün faaliyetleri çerçevesinde işlenmesi halinde uygulanmaz" hükmünü içermesi karşısında; sanığa gümrüklenmiş değer yerine gümrük vergisinin bildirdiği ve sanığın bildirilen 2980,72 TL gümrük vergisi bedelini ödediği, sanığın kendi araştırması ile tespit edebilme ve hesaplama olanağı bulunmayan suça konu eşyanın gümrüklenmiş değerinin iki katı tutarının sanığa bildirilmesi, yasal sonuçları da hatırlatılarak bunu karşılamak isteyip istemediği sorulup, gerektiğinde ödeme hususunda makul bir süre de verilip sonucuna göre sanığın hukuki durumunun değerlendirilmesi gerekirken yazılı şekilde hüküm kurulması,

2- Kasıtlı suçtan hapis cezasına mahkumiyetin kanuni sonucu olarak sanık hakkında 5237 sayılı TCK'nun 53. maddesi uyarınca hak yoksunluklarına hükmedilmiş ise de, 24/11/2015 tarih ve 29542 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Anayasa Mahkemesinin 08/10/2015 tarih ve 2014/140 E., 2015/85 K. sayılı kararı ile anılan maddenin bazı hükümlerinin iptal edilmiş olması nedeniyle yeniden değerlendirme yapılması zorunluluğu,

Bozmayı gerektirmiş ve sanığın temyiz nedenleri bu itibarla yerinde görüldüğünden, HÜKMÜN 5320 sayılı Kanun'un 8/1. maddesi gereğince uygulanması gereken 1412 sayılı CMUK'nun 321. maddesi uyarınca tebliğnameye uygun olarak BOZULMASINA, yargılamanın bozma öncesi aşamadan başlayarak sürdürülüp sonuçlandırılmak üzere dosyanın mahkemesine gönderilmesine, 19/03/2019 tarihinde oy birliğiyle karar verildi.

# GÜMRÜK VE TİCARET SÖZLÜĞÜ

\*Mehmet YAPICI Özgür DANACI\*\*

## Grup İhracatçısı

İdaresi ve murakabesi ve/veya sermayesi bakımından aralarında vasıtalı veya vasıtasız şirket ilişkisi bulunan aynı gruba ait imalatçı firmaların ihracat işlemlerini gerçekleştiren yine bu gruba ait olan dış ticaret veya pazarlama şirkettir.

## Grup İthalatçısı

İdaresi ve murakabesi ve/veya sermayesi bakımından aralarında vasıtalı veya vasıtasız şirket ilişkisi bulunan aynı gruba ait imalatçı firmaların ithalat işlemlerini gerçekleştiren yine bu gruba ait olan dış ticaret veya pazarlama şirkettir.

## İhracatta Yerinde Gümrükleme

Eşyanın ihraç işlemlerinin firmanın kendi tesislerinde basitleştirilmiş usul çerçevesinde yapılması suretiyle, eşyanın ihracat gümrük müdürlüğüne getirilmeden doğrudan çıkış gümrük idaresine sevk edilmesidir.

## İthalatta Yerinde Gümrükleme

Eşyanın ithalat gümrük idaresine getirilmeden giriş gümrük idaresinden doğrudan firmanın kendi tesislerine sevk edilmesi ve ithal işlemlerinin firmanın kendi tesislerinde basitleştirilmiş usul çerçevesinde yapılmasıdır.

## İzinli Alıcı

İthalat eşyasını varış gümrük idaresine getirmeden giriş gümrük idaresinden doğrudan kendi tesislerine veya ithalatta yerinde gümrükleme iznine haiz eşya sahibinin tesislerine sevk etmeye ve transit işlemlerini bu tesislerde sonlandırmaya yetkilendirilmiş olan ve bu kapsamda yapılan işlemlerde transit beyanında bulunarak transit işlemlerinden sorumlu olan kişidir.

\* Gümrük ve Ticaret Müfettişi -m.yapici@gtb.gov.tr

\*\* Gümrük ve Ticaret Müfettişi-o.danaci2.gtb.gov.tr

### **İzinli Gönderici**

Eşyanın transit işlemlerini kendi tesislerinde basitleştirilmiş usul çerçevesinde yapmak suretiyle, eşyayı hareket gümrük idaresine sunmaksızın doğrudan çıkış gümrük idaresine sevk etmeye yetkilendirilmiş olan ve bu kapsamda yapılan işlemlerde transit beyanında bulunarak transit işlemlerinden sorumlu olan kişidir.

### **Elektronik Tebliğat/ Elektronik Tebliğat Adresi**

Tebliğat Kanunu ve Elektronik Tebliğat Yönetmeliğine uygun olarak elektronik ortamda yapılan tebliğat, elektronik tebliğattir. PTT tarafından, gerçek kişiler için kimlik bilgileri, tüzel kişiler için ise tabi oldukları sistem bilgileri esas alınmak suretiyle tek ve benzersiz şekilde oluşturulan ve UETS'ye kaydedilen tebliğat adresi, elektronik tebliğat adresidir.

### **Garanti Süresi**

Malın tüketiciye teslim tarihinden itibaren başlar ve asgari iki yıl veya bu Yönetmeliğe ekli listedeki ölçü birimi ile tespit edilen değer kadardır. Garanti süresinin başka bir ölçü birimi ile belirlenmiş olması halinde, malın üzerinde bu ölçü biriminin tespitine yönelik bir düzeneğin bulunması veya yapısının bu değer tespitine uygun olması gerekir. Aksi halde garanti süresinin asgari iki yıl olduğu kabul edilir. Malın arızalanması durumunda, tamirde geçen süre garanti süresine eklenir.

### **Küçük Ve Orta Büyükte İşletme (KOBİ):**

İkiyüzelli kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hasılatı ya da mali bilançosu yirmibeş milyon Türk Lirasını aşmayan ve mikro işletme, küçük işletme ve orta büyüklükteki işletme olarak sınıflandırılan ve kısaca "KOBİ" olarak adlandırılan ekonomik birimlerdir.

### **Yetkili Servis İstasyonu**

Üretici veya ithalatçıların ürettikleri veya ithal ettikleri mallar için; kullanım ömürleri süresince satış sonrası montaj, bakım ve onarım hizmetlerini yürütmek üzere, kendileri tarafından veya aralarındaki sözleşme uyarınca, bu amaçla yetki verilen gerçek veya tüzel kişiler tarafından kurulan ya da kurulmuş bulunan tesislerdir.



# YAZARLARA NOTLAR

Gümrük ve Ticaret Dergisi, akademik ve pratik makalelere yer veren 3 ayda bir elektronik ortamda (e-dergi) yayınlanan periyodik süreli bir yayındır. Gümrük Ticaret Dergisindeki yayınlanacak makaleler hakem sürecine tabidir ve Derginin ULAKBİM TR dizininde (Sosyal ve Beşeri Bilimler veri tabanında) yer alması için gözlem süreci devam etmektedir.

Gümrük, iç ve dış ticaret, Türkiye ve Dünya ekonomisi, küreselleşme, yönetim, denetim, şirketler hukuku, gümrük-vergi-iç-dış ticaret hukuku, ödemeler dengesi vb alanlardan yazı kabulü yapılmaktadır. Dergiye gönderilecek yazılar Türkçe ve İngilizce olabilir. Dergiye gönderilecek olan çalışmalar daha önce bir yerde yayınlanmamış olmalıdır. Dergi için makale yazım ve gönderme kuralları aşağıda açıklanmıştır.

## Makale Yazım Kuralları

1. Hazırlanan çalışmaların İngilizce başlığı, en çok 100 kelime uzunluğunda İngilizce ve Türkçe özetleri (ÖZ) ile JEL Classification Code yer almalıdır. Makaleler Türkçe ve İngilizce "başlık", "özet" ve "anahtar sözcükler" ve JEL sınıflandırması içermelidir.

Özet: 180 kelimeyi aşmayacak şekilde makalenin özeti yapılmalıdır. Özet ve Giriş bölümleri birbirinin tekrarı niteliğinde olmamalıdır.

Anahtar Sözcükler: Makalenin konu sınıflandırması yapılabilmesi için en az 3, en çok 6 anahtar kelime verilmelidir. Anahtar sözcüklerin belirlenmesinde JEL (Journal of Economic Literature) Sınıflandırması esas alınabilir.

<https://www.aeaweb.org/econlit/jelCodes.php?view=jel> linkinden erişilebilir.

2. Yazılar A4 boyutunda bir yüzüne sağ ve sola dayalı (justify), Times New Roman yazı karakterinde 12 punto ile tek aralık olarak yazılmalı, paragraflar arasında bir satır boşluk bırakılmalıdır.

3. Giriş ve sonuç başlıkları hariç olmak üzere, bölüm ve alt bölümler 10 punto ile numaralandırılır, her numaradan sonra ilgili bölüm ve alt bölümlerin başlığı yazılır.

4. Bölümler sırasıyla (1., 2., 3., ...) şeklinde numaralanırken, alt bölümler ve onların altındaki diğer alt bölümler; 1.1., 1.1.1., 1.2., 1.2.1., 1.2.2., 2.1., 2.1.1., 2.1.1.1., 2.1.1.2., gibi birden çok haneli olarak numaralandırılır.

5. Makalelerde makale başlığı dahil tüm başlıkların sadece ilk harfleri büyük yazılır.

6. Tablo, grafik ve şekil başlıkları koyu yazı karakteriyle yalnızca kelimelerin baş harfleri büyük olacak şekilde ve 10 punto olarak yer almalıdır, bunun dışında içerikte, kaynakçada yazılar 10 punto satır aralıkları "1" olmalıdır ve koyu yazı karakteri kullanılmamalıdır.

7. Tablo ve şekillere başlık ve numara verilmeli, başlıklar tabloların üzerinde, şekillerin ve grafiklerin altında yer almalı, kaynaklar ise tablo ve şekillerin altına yazılmalı yazı rengi yalnızca siyah olmalıdır.

8. Sayfa numaraları parantez, çizgi vb. işaretler kullanılmadan kağıdın altına ve sayfa yönüne göre sağa/sola yaslı yazılır.

9. Tarihler; gün, ay ve yıl rakamla, aralarına (/) işareti konularak yazılır (Örn: 22/11/2013). Yüzdeli ifadelerde ise yüzde işareti (%) ile rakam arasında boşluk bırakılmaz (Örn: %45).

10. Rakamlarda ondalık kesirler virgülle, dört ve dörtten çok rakamlı sayılar sondan sayılmak üzere üçlü gruplar halinde noktayla ayrılmalıdır. Denklemlere verilecek sıra numarası parantez içinde sayfanın sağında yer almalıdır. Denklemlerin türetilişi, yazıda açıkça gösterilmemişse, yazı danışma kurulu üyelerinin değerlendirmesi için, türetme işlemi bütün basamaklarıyla ayrı bir sayfada verilmelidir.

11. "Kaynakça" bölümü, APA (American Psychological Association, 2001: 5. baskı) kurallarına uygun olacak şekilde aşağıdaki örneklerde gösterildiği gibi ve alfabetik sırayla yapılmalıdır:

### Kitaplar:

Ceyhan S. ve Atay H. (2008), Açıklamalı İçtihatlı 5607 Sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu, Yolsuzlukla Mücadele Derneği Yayınları.

### Dergiler:

Özsoy, H.H.M ve Gümüş, M. (2012), "Küreselleşmenin Ekonomi ve Hukuka Matematiksel Etkisi", Gümrük ve Ticaret Dergisi, 7(3), 29-40.

### Derlemeler:

Krugman, P. (1995), "The Move Toward Free Trade Zones", P. King (der.), International Economics and International Economic Policy: A Reader içinde, New York: McGraw-Hill Inc., 163-182.

### Diğer Kaynaklar:

Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası (2001), 2002 Yılında Para ve Kur Politikası ve Muhtemel Gelişmeler, Basın Duyurusu, 2 Ocak, Ankara, [www.tcmb.gov.tr](http://www.tcmb.gov.tr).

Demircioğlu, E. (2005), "Çin'in Ekonomik Yükselişi", UEAP Discussion Paper, 1748, Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Platformu, Adana.

12.... Dergisinde kaynaklara göndermeler dipnotlarla değil, metin içinde, sayfa numaralarını da içererek, aşağıda gösterildiği gibi yapılmalıdır:

.....belirtilmiştir (Göktaş, 1982:210-5). .....Ceyhan (1970a:15-20) ileri sürmektedir. (Gupta vd., 1982:286-7). (Sarıyerlioğlu-Mahmut ve Tünay-Mehmet Ali, 2003:355-7; Demircioğlu, 1979:17-27).

13. Makaleler Orcid No ile gönderilmelidir.

## MAKALE GÖNDERME KURALLARI

Gümrük ve Ticaret Dergisinin makale kabul süreçleri online olarak Derginin web sitesinden yürütülmektedir. Bu kapsamda Derginin web sitesine üye olunduktan sonra, ana sayfada yer alan "makale gönderme" bölümünden "online makale formunu" doldurularak makalelerin gönderilmesi gerekmektedir. Gelen makalelerin hakem değerlendirme süreçleri de online olarak yürütülmektedir.

### Derginin Web Sitesi :

<http://www.gumrukticaretdergisi.com/?sf=makalegonder>



**40 TL.'ye**

kargo dahil temin edebilirsiniz.

**Dış Ticaret & Gümrük & Kambiyo İşlemleri ve Uygulaması**

**DIŞ TİCARET**

Dış Ticaret

Dış Ticaret Terimleri

Dış Ticarete Kurumsal Çevre Dış Ticarete Ödeme Şekilleri  
Dış Ticarete Teslim Şekilleri Dış Ticarete Vergiler ve Mali  
Yükler Dış Ticarete Kullanılan Belgeler

**GÜMRÜK**

Gümrük Terimleri

Gümrük Tarifesi

Eşyanın Menşei

Gümrük Kıymeti

Eşyanın Gümrüğe Sunulması Gümrükçe Onaylanmış İşlem  
veya Kullanım Gümrük Beyanı ve Beyanın Kontrolü Gümrük  
Rejimleri

Serbest Bölgeler

Gümrüklerde İş Takibi ve Gümrük Müşavirliği Gümrükte  
Kullanılan Belgeler

**KAMBIYO**

Kambiyo Terimleri Kambiyo İşlemleri Kambiyo Belgeleri 1567  
Sayılı Kanun 32 Sayılı Karar



**30 TL.'ye**

kargo dahil temin edebilirsiniz.

Katma değer vergisi, yalnızca yurt içi teslim ve hizmet yapan mükellefler için değil, aynı zamanda uluslararası alanda faaliyet gösteren şahıslar ve şirketler açısından da önemli bir yere sahiptir. Çünkü, verginin konusunu teşkil eden işlemlerden biri de mal ve hizmet ithalatıdır.

Bu nedenle, ithalatta katma değer vergisi matrahi hem mükellef hem de gümrük idaresi açısından önemli hale gelmektedir. Nitekim, verginin devlet için tam olarak tahsili mükellefin doğru beyanı kadar gereklidir.

Bu bağlamda eser ile ithalatta katma değer vergisi matrahi unsurlarının belirlenmesi amaçlanmıştır. Bunun yanında, yeterince açık olmayan ve taraflar arasında tereddüde konu olabilecek durumların irdelenmesi öngörülmüştür.

Çalışmada; katma değer vergisine değinildikten sonra ithalatta katma değer vergisi ele alınmıştır. Akabinde eserin esas konusu olan ithalatta katma değer vergisi matrahi değerlendirilmiştir. Daha sonra, katma değer vergisine dâhil olan ve olmayan unsurlar ile tartışmalı halde bulunan bir kısım durumlar açıklanmış, verginin hesaplanmasını göstermek amacıyla matrah unsurları dikkate alınarak bazı örnekler geliştirilmiştir. Nihai olarak, verginin tarafları arasındaki ihtilaf nedenlerini ortadan kaldırmayı amaçlayan öneriler getirilmiştir.



# PC Gümrük Külliyyatı

Gümrük ve Dış Ticaret Mevzuatı Bilgi Bankası

- Risk Havuzu ile İthalat/İhracat kritiğini GTİP üzerinden araştırma imkanı,
- Tarife Cetveli (Avrupa Birliği Tarife Cetveli Uygulamaları Dahil),
- Bağlayıcı Tarife Bilgileri (BTB'ler, Mülga/Mer'i dahil),
- Menşei, Kıymet ve GTİP üzerinden kişisel kritik arşiv sistemi,
- 250 Bin Kelime/Kavram İngilizce-Türkçe Terimler Sözlüğü
- Mer'i Mülga mevzuat metinlerinden atıf yapılan ilgili mevzuata link verilmiş, arama motoru kademeli kullanıma açılmış, anlık duyurular ana ekran üzerinden hizmete sunulmuş, kullanım filmleri ile faydada optimum seviye hedeflenmiş, mobil kullanım zenginliği ile "mevzuat cepte" sloganı ile her geçen gün gelişmeye devam eden MEVZUAT DANIŞMANINIZ.



## Yeni Faaliyet Alanlarımız



**MEVZUAT EĞİTİMLİ SORU BANKASI**  
Her daim güncel mevzuat anlatımlı soru bankasından 3 yıl mevzuat güncelleme takibine ne dersiniz?



**GÜMRÜK TARİFE BİLGİ EDİNME**  
Yazılı GTİP taleplerinin karşılanması.



**MÜTALAA / İTİRAZ / SAVUNMA**  
Bir de bizim fikrimizi alın!



*Bir dünya mevzuat avucunuzun içinde!*



PC GÜMRÜK  
DANIŞMANLIĞI  
www.pcgumruk.com

Program Yapımcısı  
**Osman ERDOĞAN**  
Gümrük Müdürü  
osman-pw@hotmail.com



ARSLAN YAZILIM  
www.arslanet.com



**VERGİ AJANDASI**, başta uzmanlık alanlarımız olan vergi, gümrük ve sosyal güvenlik hukuku konuları olmak üzere diğer tüm mali konularda da son değişikliklere ulaşabileceğiniz, bu konularda gündemi takip edebileceğiniz, bilgilendirici makale ve yayınları gözden geçirebileceğiniz, ekibimize ulaşabileceğiniz bir sitedir.

Düzenli olarak gümrük, vergi ve diğer tüm mali konularda gündemi takip etmek ve son değişikliklere ilişkin değerlendirmelere ulaşabilmek için **VERGİ AJANDASI** sitesine kayıt olmanız yeterlidir.

[www.vergiajandasi.com](http://www.vergiajandasi.com)



19 Mayıs Cad. Dr. İsmet Öztürk Sok. Elit Residence 3/28 Kat: 10 Şişli 34360 İstanbul, Türkiye

Tel. +90 (212) 217 1880 | Faks. +90 (212) 217 1890

[info@vergiajandasi.com](mailto:info@vergiajandasi.com)



ÜNSPED GÜMRÜK MÜŞAVİRLİĞİ & HİZMET SERVİSLERİ

[www.ugm.com.tr](http://www.ugm.com.tr)



*Size Özel*