



12

MAKALE

Zararlı Vergi Uygulamalarının
Gelişimi

27

MAKALE

Sermaye Şirketlerinde Yönetim Organı
Üyelerinin Hukuki Sorumluluğuna Hâkim
Olan İlkeler

53

GÜNCEL

Dış Ticaret Açığı Artmaya
Devam Ediyor

55

GÜNCEL

Gümrüğe Dair Güncel
Değerlendirme

GÜMRÜK SINAVLARINA HAZIRLIK

SORU BANKASI
3000 GÜNCEL SORU

Nadir SAYAR

Ticaret Başmüfettişi



ÇIKTI

www.gtmd.org.tr

ADRESİNDEN SATIN
ALABİLİRSİNİZ

I. ULUSLARARASI GÜMRÜK VE TİCARET KONGRESİ

1st INTERNATIONAL CUSTOMS AND
TRADE CONGRESS

www.gumrukticaretkongresi.org



Güvenilir, tecrübeli, kaliteli, etkin: Ekin!

Ekin, 1991 yılından beri Türkiye'nin önde gelen sanayi, ticaret ve yatırım şirketlerine yönelik gümrük müşavirliği hizmeti vermiş, deneyimli çalışanları, hizmet kalitesi, açıklığı ve uzun vadeli perspektifleri ile müşterilerinin güvenini kazanmış, iş ortakları ile birlikte sağlam ve istikrarlı bir şekilde büyümüştür.



Ekin Gümrük Müşavirliği

'İş Ortağınız'

Eğitim Mahallesi Muratpaşa Caddesi Nurtaş İş Merkezi No:1
Daire:23 KADIKÖY / İSTANBUL
info@ekingumruk.com Tel: (216) 330 51 01 (pbx)



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.arslannet.com

HAKEM HEYETİ

Prof. Dr. Adnan GERÇEK - Uludağ Üniversitesi
Prof. Dr. Ahmet Burçin YERELİ - Hacettepe Üniversitesi
Prof. Dr. Ahmet ULUSOY - Beykent Üniversitesi
Prof. Dr. Ali ÇELİKKAYA - Osmangazi Üniversitesi
Prof. Dr. Birol KARAKURT - Karadeniz Teknik Üniversitesi
Prof. Dr. Cemil RAKICI - Karadeniz Teknik Üniversitesi
Prof. Dr. Coşkun KARACA - Abant İzzet Baysal Üniversitesi
Prof. Dr. Ekrem KARAYILMAZLAR - Pamukkale Üniversitesi
Prof. Dr. Emine KOBAN - Gaziantep Üniversitesi Hukuk Fakültesi
Prof. Dr. Engin HEPAKSUZ - 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
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. İlhan KÜÇÜKKAPLAN - Pamukkale Üniversitesi
Prof. Dr. İsa SAĞBAŞ - Afyon Kocatepe Üniversitesi
Prof. Dr. Kemal ÇELEBİ - Celal Bayar Üniversitesi
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 MINYAT - 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 - Kırıkkale Üniversitesi
Prof. Dr. Sevinç YARAŞIR TULUMCE - Pamukkale Üniversitesi
Prof. Dr. Şaban NAZLIOĞLU - Pamukkale Üniversitesi
Prof. Dr. Şafak Ertan ÇOMAKLI - Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi
Prof. Dr. Tamer BUDAK - Alanya Alaaddin Keykubat Üniversitesi
Prof. Dr. Tank 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 KILDIŞ - Dokuz Eylül Üniversitesi
Prof. Dr. Zeynep ARIKAN - Dokuz Eylül Üniversitesi
Prof. Dr. Fatih YARDIMCIOĞLU - Sakarya Üniversitesi
Prof. Dr. Hüseyin Güçlü ÇİÇEK - Süleyman Demirel Üniversitesi
Doç. Dr. Özgür SAYGIN - Dumlupınar Üniversitesi
Doç. Dr. Özyay ÖZPENÇE - Pamukkale Üniversitesi
Dr. Öğr. Üys. Şaban ERTEKİN - Adnan Menderes Üniversitesi
Dr. Abdullah TEKBAŞ - Anayasa Mahkemesi Raportörü
Nadir ELİBOL - E. Gümrük Başmüfettişi
Dr. İrfan KALPALI - Ticaret Başmüfettişi
Mehmet ÖZKOÇ - Ticaret Başmüfettişi
Gökhan TERZİ - Ticaret Başmüfettişi
Muhammet KAYA - Ticaret Başmüfettişi
Samet ÖZTÜRK - E. Gümrük Başmüfettişi
Hayriye AKÇAYLI - Ticaret Başmüfettişi
Tarkan MAVİLİ - Daire Başkanı
Murat PALAOĞLU - E. Gümrük Başmüfettişi
Hakan ATAY - Kahire Ticaret Ataşesi
Hüseyin YAREN - Daire Başkanı
Deniz Okan SAVAŞ - Ticaret Müfettişi
Göksel ÇETİNKOL - Ticaret Müfettişi
Ayhan TURNA - Daire Başkanı
Nevzat BOZKURT - Genel Müdür Yrd.
Levent ÖZKARDEŞ - E. Gümrük Başmüfettişi
Sercan BAHADIR - E. Gümrük Müfettişi
Fatih UZUN - E. Gümrük Müfettişi
Mustafa ALICI - Daire Başkanı
Evren KILIÇ - E. Gümrük Başmüfettişi
Vehbi GÜNAYDIN - Gümrükler Genel Müdürlüğü Daire Başkanı
Veynel MADEN - Ticaret Müfettişi
Selçuk ÖZDAMAR - E. Gümrük Müfettişi
Güven YILDIZ - E. Gümrük Müfettişi
Faruk ŞEN - E. Gümrük Başmüfettişi
Cengiz SOYLU - Ticaret Müfettişi

DANIŞMA KURULU

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





GÜMRÜK VE TİCARET MÜFETTİŞLERİ DERNEĞİ SÜRELİ YAYINI

Yıl: 9 - Sayı: 28 - Haziran 2022

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

Editör Yrd.

Doç. Dr. Ulvi SANDALCI

Dil Editörü

Dr. İnci SANDALCI

Genel Sekreter

Ahmet METİN

Yönetim Kurulu Üyeleri

Sorumlu Yazı İşleri Müdürü / Ferdi SEPETCİ

Mali İşler Müdürü / Mustafa Egemen KONAKLIOĞLU

Eğitim ve Mesleki Dayanışma / Hasan CEYHAN

Mevzuat İzleme ve Değerlendirme / Muhammet TURSUN

Tanıtım ve Haberleşme / Adem DEMİRCİ

Sosyal İşler Sorumlusu / Emre ÇELİK

Yayın Kurulu Üyeleri

Ersan ÖZ, İrfan KALPALI, Ömer AKÇAYLI, Ferdi SEPETCİ, Göksel ÇETİNKOL

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

Hakan UÇAK & Faruk ŞEN & Adem DEMİRCİ

Yeşilköy Mah. Atatürk Cad. İDTM İş Blokları A1 Blok Kat:13 Bakırköy/İSTANBUL Tel: 0212 377 31 00-01-02 • Faks: 0212 377 31 25

İzmir Temsilcileri

Muhammet KAYA & Göksel ÇETİNKOL

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 2022

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 öneminin anlatılması,
- Her yıl yapılan Sonradan Kontrol firma denetimlerinin bizzat Müfettişlerce kurumlarla paylaşılması, sürecin daha saydamlaştırılması ve SK nın firmalara faydaları.

www.gtmd.org.tr

Üniversiteler ile Ticaret ve Sanayi Odaları **İŞBİRLİĞİYLE**

SUNUŞ

Değerli Okurlarımız ve Saygın Takipçilerimiz,

2022 yılında 28. sayımızla tekrar sizlerle birlikteyiz. Son sayımızda devam eden Covid-19 gündemi azalarak da olsa devam ediyor ama bitmek üzere. Yeni bir maymun çiçeği pandemisi yaşamazsak tabii. Mart 2020-Kasım 2021 arası tüm dünyayı çok şiddetli sarsan, birçok vak'a ve ölüme sebep olan pandemi süreci kademeli normalleşme adımları ve aşılama ile birlikte artık sona yaklaştığını söyleyebiliriz. Kapanmalar geride kaldı ve bizler de yeni sosyal ve çalışma hayatımıza adapte olduk. Fakat bir süre daha vak'a ve vefat haberleri çok az da olsa devam edecek gibi de görünüyor. Aşılama ve aşı çalışmalarındaki sevindirici gelişmelerle birlikte bir an evvel virüs ve etkilerinin tamamen izale edilmesini, kanser ve diğer hastalıklara da aşılama bulunmasını, ekonomiler üzerindeki negatif dışsallığın ortadan kalkacağı eski dinamik günleri yakında yakalayacağımızı ümit ediyoruz. Aynı zamanda, biz de gümrük ve ticaret denilen iki küresel kavram çerçevesinde gerek virüsün gerekse diğer olumsuz konjonktürel hadiselerin sebep olduğu hareketleri yakın takip ediyor ve etkilerini tahlil etmeye gayret ediyoruz. Bu konularda gelen makalelere de öncelik vermeye devam ediyoruz.

2022 ilk çeyrekte %7'i aşan bir büyüme oranı açıklandı. Türkiye ekonomisinde ekonomik büyüme açısından sorun yok, sanayi üretimi ve ihracat ivmeli, lakin dünya enflasyonu, tedarik zinciri problemleri döviz kurunda ciddi dalgalanmalara sebep oluyor, izliyoruz. TÜFE ve ÜFE'de problemler yaşıyoruz. Son açıklanan verilere göre TÜFE'de yıllık %73,50 artış yaşanırken ÜFE'de yıllık %121,82'ye yükseldi. Yukarı yönlü fiyat hareketleri hem biz tüketicileri hem de artan maliyetler sebebiyle üreticileri etkilemeye devam ediyor. Gerek Rusya ile Ukrayna arasındaki savaşın yaptığı baskı, gerekse bir süredir kapanmalarla mücadele eden ancak yeniden canlanan talep ile birlikte yeni normalleşme sürecine giren Çin'in etkisi enerji fiyatlarında da yukarı yönlü hareketi beraberinde getiriyor. Bütün bunların ışığında, söz konusu ekonomik belirsizliklere karşı önümüzdeki dönemde büyümemizin sürdürülebilir olmasının ve nitelik bazında gelişim göstermemizin önemi ortaya çıkıyor.

Küresel hareketliliği akıl almaz hızda seyreden konjonktür çok dalgalı bu ortamda, Gümrük ve Ticaret Dergimiz desteklerinizle yayın hayatına devam ediyor. Her üründe daha da olgunlaşan, pratik, teorik ve akademik kalitesi sayıdan sayıya artarak gelişen ortak ürünümüz her sayısında yeni ve çeşitli konuları derinlemesine inceleyen makalelerle karşınıza çıktı ve çıkmaya devam edecek.

Dernek olarak akademik faaliyetlerimize ve bilimsel çalışmalara desteğe devam edeceğiz. Normalleşmeye paralel olarak yüz yüze etkinlikler yapmayada inşallah yakında başlayacağız.

28. sayımızda sizleri "Zararlı Vergi Uygulamalarının Gelişimi", "Sermaye Şirketlerinde Yönetim Organ Üyelerinin Hukuki Sorumluluğuna Hâkim Olan İlkeler", "Adli Muhasebenin Dünü, Bugünü ve Yarını" makaleleri yanında ilginizi çekeceğini düşündüğümüz daha birçok köşeye yer verdik. Sayımızda geniş bir kesimin ilgiyle faydalanacağı çok yönlü bir içerik hazırladık. Çeşitli alanlarda kaleme alınan makaleler ile geniş bir yelpazede pek çok değerli bilgiyi siz kıymetli okurlarımızla paylaştık. Yayımlanan makalelerimizi keyifle okuyacağınızı umuyoruz.

Faydalı olması dilek ve temennilerimizle 29. sayımızda görüşmek üzere.

EDİTÖR

İçindekiler

MAKALE

12

ARAŞTIRMA

Prof. Dr. Ali ÇELİKKAYA

Zararlı Vergi Uygulamalarının Gelişimi

27

ARAŞTIRMA

Mustafa YAVUZ

Sermaye Şirketlerinde Yönetim Organı Üyelerinin Hukuki Sorumluluğuna Hâkim Olan İlkeler

38

ARAŞTIRMA

Ali ALTINBAY, Yasemin KAYA

Adli Muhasebenin Dünü, Bugünü ve Yarını



HAZİRAN 2022 - Sayı: 28



55

Gencer KAPLAN

Gümrüğe Dair Güncel Değerlendirme



50

Eray DAĞNIK

Beyannameye Düzeltme Mi Pişmanlıkla Beyan Mı Bilmecesi

53

Sercan BAHADIR

Dış Ticaret Açığı Artmaya Devam Ediyor

58

Melike YILMAZ

Gümrük Müşavirliği Asgari Ücret Tarifesi "İhracat Hizmetinde KDV İndirimi" Olur Mu?



60

Begüm YILDIRIM BAKIR

Mikro İhracat Kavramı, Avantajları ve AB'ye Yapılan Mikro İhracatların Süreci Üzerine Bir Değerlendirme

74

Mustafa BİLEK, Emre ÇELİK

Gümrükte Soru/Cevap
Kısa Bilgi-Gelişme

86

Sercan BAHADIR

Gümrükte Gündem

92

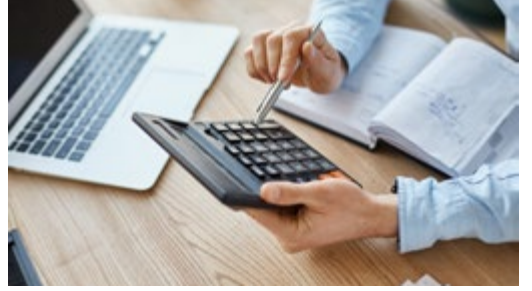
Erhan ERBİL, Yasin ATALAY

Gümrük ve Ticaret Sözlüğü

96

Esen ÖZDEN - Ferdi SEPETÇİ

T.C. Danıştay Yedinci Daire



66

Mustafa Kemal BULUT

4458 Sayılı Gümrük Kanunu'nda Gün Olarak Belirlenen Sürelerin Hesaplanmasına İlişkin Hükümlerin Değerlendirilmesi: Yasal Bir Düzenleme Yapılması Önerisi

79

**Mustafa AKSOY, M. Fatih GÜNDÜZ,
Dr. Muharrem YILMAZ**

Bir Zeytinyağı Tağşiş Ürünü Olan Kolon Sızması Zeytinyağının Tespiti

90

Hakan UÇAK

Gümrük'te Bunları Biliyor Muydunuz?

94

Esen ÖZDEN - Ferdi SEPETÇİ

T.C. Danıştay Yedinci Daire

Prof. Dr. Ali ÇELİKKAYA* 

* Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, İİBF Maliye Bölümü Öğretim Üyesi, E-mail: acelikka@ogu.edu.tr

Zararlı Vergi Uygulamalarının Gelişimi

Özet

Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü'nün tercihli rejimleri gözden geçirme sonuçları neredeyse tüm fikri mülkiyet rejimlerinin kaldırıldığını ya da nexus yaklaşımına uygun hale getirildiğini göstermektedir. Böylece temel araştırma ve geliştirme faaliyetini üstlenmeden fikri mülkiyet varlıklarından elde edilen gelirin tercihli bir vergilendirme rejimine kaydırılması imkânı ortadan kalkmıştır. Bu değişiklik aynı zamanda vergilendirmeyi değer in doğduğu yer ile ilişkilendirmek bakımından da oldukça önemlidir. Bir başka ifade ile geleneksel uluslararası vergilemede önemli faaliyet gereksinimini ön plana çıkarmıştır. Bu çalışmanın amacı OECD Zararlı Vergi Uygulamaları Forumunun tercihli vergi rejimlerine ilişkin en son gözden geçirme sonuçlarını (2018 ve 2021 İlerleme Raporları) değerlendirmektir. Çalışma fikri mülkiyet ve fikri mülkiyet dışı varlıklardan elde edilen gelirler ile sınırlandırılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Rekabeti, Zararlı Vergi Uygulamaları, Tercihli Vergi Rejimleri, Patent Kutuları, Nexus Yaklaşımı, Uluslararası Vergileme Kuralları, Vergi Cennetleri.

JEL Sınıflama Kodları: H20, H21, H26

Development of Harmful Tax Practices

Abstract

The results of the Organization for Economic Cooperation and Development's review of preferential taxation regimes show that almost all intellectual property (IP) regimes have been abolished or brought into line with the nexus approach. Thus, the possibility of shifting the income from intellectual property assets to a preferential taxation regime without undertaking basic research and development activities has been eliminated. This change is also very important in terms of linking taxation with the "place of value creation". In other words, it has highlighted "important activity requirement" in international taxation. The aim of this study is to evaluate the most recent review results (2018 and 2021 Progress Reports) of the OECD Harmful Tax Practices Forum on preferential tax regimes. The study is limited to income from intellectual property and non-intellectual property.

Keywords: Tax Competition, Harmful Tax Practices, Preferential Tax Regimes, Patent Boxes, Nexus Approach, International Taxation Rules, Tax Havens.

JEL Codes: H20, H21, H26

Giriş

Ulusal ekonomilerin ve piyasaların artan entegrasyonu yüz yılı aşkın bir süre önce tasarlanan uluslararası vergileme kurallarını zorlamaya başlamıştır. Mevcut uluslararası vergileme kurallarındaki zayıflıklar¹; matrahı aşındırmak ve karı kaydırmak için fırsatlar doğurmaktadır. Bu da, sisteme olan güvenin yeniden tesisi ve karların “ekonomik faaliyetlerin gerçekleştiği” ve “değerin doğduğu” yerde vergilendirilmesi için köklü adımlar atılmasını gerektirmektedir. Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü’nün (OECD) Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımı (BEPS) Eylem Planı geleneksel uluslararası vergileme kurallarının bu anlamdaki ilk önemli revizyonunu temsil etmektedir (Çelikkaya, 2021: 180; OECD, 2019: 3). BEPS Eylem Planının amacı karların, bunları sağlayan ekonomik faaliyetlerin yürütüldüğü ve değer doğduğu yerde vergilendirilmesini sağlamaktır. Bu sayede geleneksel uluslararası vergileme kurallarına dayanarak gerçekleştirilen kar kayırma stratejileri de etkisiz ya da anlamsız hale gelecektir. Bunun için çok taraflı bir anlaşma (MLI) hazırlanmış ve 1 Temmuz 2018 tarihinden itibaren fiilen yürürlüğe girmiştir. Ancak küreselleşme daha kapsamlı bir diyalogu gerekli kıldığı için sonradan bu Çerçeve OECD ve G20 ülkelerinin dışına doğru genişletilmiş ve BEPS kapsamındaki soruların çözümü için bir takım standartlar belirlenmiştir. Bunlar; i) sınır ötesi faaliyetleri etkileyen yurt içi kurallarda uyumun sağlanması, ii) mevcut uluslararası standartlarda iyileştirmeler yapılması ve iii) şeffaflık ve belirliliğin artırılması, şeklindedir (OECD, 2019: 3).

Bu çalışmanın amacı OECD’nin 1998 yılında yayınlanan “Zararlı Vergi Rekabeti, Gelişen Küresel bir Sorun” başlıklı Raporunun (1998 Raporu) temel

sonuçlarını esas alarak hazırlanan BEPS 5 No.lu “Zararlı Vergi Uygulamalarıyla Mücadele Eylem Projesi” kapsamında tercihli vergi rejimlerinin gelişimini değerlendirmektir. Bunun için OECD bünyesinde oluşturulan Zararlı Vergi Uygulamaları Forumu (FHTP) tarafından yapılan ülke bazında en son gözden geçirmelere ilişkin sonuçlar (2018 ve 2021 İlerleme Raporları) esas alınmıştır. Bu kapsamda yapılan değerlendirme “fikri mülkiyet” ve “fikri mülkiyet dışı” rejimler ile sınırlandırılmıştır.

Çalışma dört bölüm şeklinde planlanmıştır. İlk bölümde, OECD’nin 1998 Raporunda yer alan tercihli vergileme rejimlerini değerlendirme kriterlerine yer verilmektedir. İkinci ve üçüncü bölümlerdesırasıyla; FHTP tarafından 2018 ve 2021 yılında yapılan en son gözden geçirme sonuçları ve tercihli rejimleri değerlendirme kriterlerinde yapılan güncellemeler incelenmektedir. Bu noktada önemli faaliyet kriterinin yeniden ön plana çıktığı (kriter olarak derecesinin yükseltildiği) görülmektedir. Bu, OECD’nin geleneksel uygulamasında gerçekleştirilen köklü bir değişiklik olup, düşük vergi oranı temel kriterini karşılayan bir rejimin, rejimi sağlayan ülkede önemli bir faaliyetinin olmaması durumunda zararlı olarak kabul edileceği anlamına gelmektedir. Bu nedenle “önemli faaliyet”in nasıl tanımlandığı kritik derecede önemli bir hale gelmiştir. Çalışmanın sonuç bölümünde ise zararlı vergi uygulamaları ile ilgili genel bir değerlendirme yapılmaktadır.

1. Tercihli Vergi Rejimlerini Değerlendirme Kriterleri

OECD’nin 1998 Raporu coğrafi olarak hareketli (mobil) faaliyetlerden elde edilen gelirin uluslararası vergilemesinde iki problemleri alanı ilk kez ortaya koymuştur. Bunlar; “vergi cennetleri” ve “zararlı tercihli vergi rejimleri”dir. OECD’nin 1998 Raporu, bu sorunların her ikisini de “zararlı vergi rekabeti” olarak değerlendirmekte ve reddetmektedir (Avi-Yonah ve Reuven S., 2009: 783; Ferhatoğlu, 2006: 90-92; Habimana, 2021:317).

¹ Uluslararası vergilemede “fiziki mevcudiyet” şartı geçerliliğini sürdürmektedir. Buna göre bir ülkede vergi ödenebilmesi için o ülkede mutlaka ticari faaliyetlerin yürütüldüğü “sabit bir iş yeri” olması gerekmektedir. Aksi takdirde o ülkenin ekonomik yaşamına iştirak edilmiş kabul edilmekte ve ilgili ülkede doğan karlar üzerinden her hangi bir vergilendirme yapılamamaktadır (Çelikkaya, 2021: 180).

Bu kapsamda FHTP, yirmi yılı aşkın bir süredir diğer ülkelerin vergi matrahını olumsuz yönde etkileyebilecek ve “dibe doğru bir yarış”a neden olabilecek tercihli zararlı vergi rejimlerini (özellikle de BEPS riski oluşturan gayri maddi varlıklar ve finansal hizmetlere ayrıcalık sağlayan rejimleri) gözden geçirmektedir. Dolayısıyla daha düşük risk arz eden yani coğrafi olarak hareketli olmayan faaliyetler (örneğin imalat sektörü gibi) OECD’nin 1998 Raporundan bu yana kapsam dışında tutulmaktadır (OECD, 2019: 13, Deloitte, 2014:1).

Buradaki temel amaç şeffaflığı artırmak ve düşük vergili yetki alanlarının ekonomik faaliyet olmaksızın gelir elde etmelerini önlemektir. Örneğin bir işletme, araştırma ve geliştirme faaliyetlerini yüksek vergili bir yargı bölgesinde yürütürken, fikri mülkiyet varlıklarını (patentlerini) ve bunlara karşılık gelen geliri düşük vergili bir yargı alanına taşıyabilmektedir. Bu noktada FHTP bu tür düşük vergili yargı alanlarının ekonomik mevcudiyet (yani temel iş fonksiyonlarının üstlenilmesi) gereksinimini karşılayıp karşılamadığını gözden geçirmekte ve değerlendirmektedir (Asen, 2019:1).

Tablo 1’de OECD’nin 1998 Raporunda yer alan ve tercihli bir rejimin potansiyel olarak zararlı olup olmadığını değerlendirmek için kullanılan dört temel ve sekiz diğer faktör olmak üzere toplam on iki kriter yer almaktadır (OECD, 1998: 25-26).

Tablo 1: Tercihli Vergi Rejimlerini Değerlendirme Kriterleri

Temel Faktörler:
i) Rejimin, coğrafi olarak hareketli gelire sıfır ya da düşük efektif vergi oranları uygulaması,
ii) Rejimin, iç piyasadan ayrı tutulması/izole edilmesi,
iii) Rejimin, faaliyetlerinin şeffaflıktan yoksun olması,
iv) Rejimin, yürütüldüğü yargı alanının diğer ülkeler ile etkin bir bilgi alışverişine izin vermemesi.
Diğer Faktörler:
v) Vergi matrahının yapay bir tanımının bulunması,
vi) Uluslararası transfer fiyatlandırması ilkelerine uyulmaması,
vii) Yabancı kaynaklı gelirin mukim ülke vergisinden muaf tutulması,
viii) Vergi oranı veya vergi matrahı üzerinde pazarlık yapılabilmesi,
ix) Gizlilik hükümlerinin mevcut olması,
x) Geniş bir vergi anlaşmaları ağına erişimin olması,
xi) Rejimin, bir vergi minimizasyonu aracı olarak tanıtılması/kullanılması,
xii) Rejimin, vergiye dayalı olan ve önemli bir faaliyet içermeyen işlem veya düzenlemeleri teşvik etmesi.

Tablo 1’de görüldüğü gibi tercihli bir rejimin zararlı olup olmadığının belirlenmesinde temel kriterlerden ilki mobil gelir üzerinden sıfır ya da düşük efektif vergi oranı uygulanmasıdır. Ancak OECD’nin Raporlarında da açıkça ifade edildiği gibi vergi oranı tek başına yeterli olmayıp bu kriterin karşılanması, FHTP tarafından yapılan gözlem sürecinin devam edeceği anlamına gelmektedir (OECD, 2015: 20; OECD, 2019: 14; Deloitte, 2014: 2; Woodward, 2004: 8). Tercihli bir rejimin iç piyasadan ayrı tutulması yani izole edilmesi de zararlı yayılma etkileri sağlama potansiyeline sahip olduğuna dair bir diğer güçlü karinedir. OECD’nin 1998 Raporuna göre bu ayrıcalık başlıca iki şekilde sunulabilmektedir. Buna göre; i) mukim vergi mükellefleri rejimin faydalarından açık/zımnî olarak dışlanmakta ya da ii) rejimden yararlanan işletmelerin iç piyasada faaliyet göstermeleri açık/zımnî olarak yasaklanmaktadır (OECD, 1998: 26). Bunlara ilaveten; tercihli bir rejimin tasarlanma ve uygulanma biçimindeki şeffaflık eksikliği ve bir yargı yetkisinin etkin bir bilgi alışverişinden yoksunluğu da yine temel kriterler arasında sayılmıştır (OECD, 2019: 14).

2. Tercihli Vergi Rejimlerinin Gelişimi

Bu başlık altında BEPS 2015 Eylem Raporunda listelenen ve listelenmeyen rejimler ayrı ayrı değerlendirilmektedir. Böylece aynı zamanda tercihli vergi rejimlerinin gelişimini karşılaştırma imkânı doğmaktadır. Daha önce de ifade edildiği gibi değerlendirmeler fikri mülkiyet rejimleri ve fikri mülkiyet dışındaki rejimler ile sınırlı olarak yapılmaktadır.

2.1. BEPS Eylem Raporunda Yer Alan Rejimler

FHTP, BEPS 2015 Eylem Raporunda listelenen (Bkz., OECD, 2015: 62-63) ve nexus yaklaşımıyla kısmen ya da tamamen tutarsız olan rejimlerin durumunu güncellemiştir. FHTP fikri mülkiyet rejimlerinde önemli faaliyet gereksinimi için üç farklı yaklaşımı (i. değer doğurma, ii.

transfer fiyatlandırması ve iii. Nexus yaklaşımı) değerlendirmiştir. Transfer fiyatlandırması yaklaşımını tercih eden az sayıda ülkeye (İngiltere, İspanya, Hollanda ve Lüksemburg) karşılık, çoğunluk ülke tercihleri doğrultusunda nexus yaklaşım kabul edilmiş ve G20 ülkeleri tarafından da onaylanmıştır (OECD, 2015: 24; Deloitte, 2014:2-3). Nexus yaklaşımı, 3 üncü bölümde ayrıntılı olarak açıklanacağı üzere araştırma ve geliştirme harcamaları, fikri mülkiyet varlıkları ve gelir arasında bir “bağlantının” olmasını gerektirmektedir.

FHTP tarafından yapılan güncellemeler (2018 ve 2021 Raporları) neticesinde elde edilen sonuçlar neredeyse tüm fikri mülkiyet (patent kutusu) rejimlerinin kaldırıldığını veya nexus yaklaşımına uygun şekilde değiştirildiğini göstermektedir (OECD, 2022: 1).

Tablo 2 de ve Tablo 3 de sırasıyla ülke bazında fikri mülkiyet rejimlerinin ve fikri mülkiyet dışı rejimlerin gelişimi (güncel listesi) yer almaktadır. Fikri mülkiyet rejimleri listesinde Türkiye’nin “teknoloji geliştirme bölgeleri rejimi”, fikri mülkiyet dışı rejimler listesinde ise Türkiye’nin “deniz taşımacılığı/gemicilik rejimi” bulunmaktadır.

Tablo 2 de görüldüğü gibi Türkiye teknoloji geliştirme bölgeleri rejiminde nexus yaklaşımına uygun olarak değişikliğe gittiği için, FHTP Türkiye’nin fikri mülkiyet rejimi bağlamında her hangi bir zararlı vergi rekabeti uygulamasının kalmadığını gözlemlemiştir.

Tablo 3 de görülen deniz taşımacılığı rejimi ise BEPS 5 No.lu Eylem Raporunda (OECD, 2015: 39) ifade edilen temel endişeleri (ayrı muameleye tabi tutulma, şeffaflık ve önemli faaliyet) taşımadığı için, FHTP tarafından zararlı olmaktan çıkartılmıştır.

Ek Tablo 1’de FHTP tarafından kabul edilen ve tercihli vergi rejimleri için sonuçların anlamını (statü/durum) içeren ayrıntılı açıklamalar yer almaktadır.

Tablo 2. Fikri Mülkiyet (IP) Rejimleri

Ülke	Rejim	Statü/Durum	Yorum
1. Belçika	Girişimcilik gelirleri için indirim/kesinti	Zararlı değil (değiştirildi)	Madde ihtiyacı (nexus yaklaşımı). Eski hükümlerin süresi 30 Haziran 2021’de sona ermiştir.
2.Çin (Halk Cumhuriyeti)	Yüksek ve yeni teknoloji işletmeleri için indirimli oran	Zararlı değil-1	Zararlı özellik yoktur.
3. Kolombiya	Yazılım rejimi	Kaldırılmış	Eski hüküm yoktur.
4. Fransa	Fikri mülkiyet gelirinde indirimli kurumlar vergisi oranı-2	Zararlı değil (değiştirildi)	Madde ihtiyacı (nexus yaklaşımı).
5. Macaristan	Telif hakları ve sermaye kazançları rejimi	Zararlı değil (değiştirildi)	Madde ihtiyacı (nexus yaklaşımı). Eski hükümlerin süresi 30 Haziran 2021’de sona ermiştir.
6. İsrail	Değiştirilmiş tercihli işletme rejimi	Zararlı değil (değiştirildi)	Madde ihtiyacı (nexus yaklaşımı). Eski hükümlerin süresi 30 Haziran 2021’de sona ermiştir.
7. İtalya	Gayri maddi varlıklardan elde edilen gelirler rejimi	Zararlı değil (değiştirildi)-3	Madde ihtiyacı (nexus yaklaşımı). Eski hükümlerin süresi 30 Haziran 2021’de sona ermiştir.
8. Lüksemburg	Bazı fikri mülkiyet haklarından elde edilen gelir için kısmi muafiyet rejimi	Kaldırılmış	Eski hükümlerin süresi 30 Haziran 2021’de sona ermiştir.
9. Hollanda	Yenilik/inovasyon kutusu	Zararlı değil (değiştirildi)	Madde ihtiyacı (nexus yaklaşımı). Eski hükümlerin süresi 30 Haziran 2021’de sona ermiştir.
10. Portekiz	Bazı gayri maddi varlıklardan elde edilen gelir için kısmi muafiyet rejimi	Zararlı değil (değiştirildi)	Madde ihtiyacı (nexus yaklaşımı). Eski hükümlerin süresi 30 Haziran 2021’de sona ermiştir.
11-12-13. İspanya	Bazı gayri maddi varlıklardan elde edilen gelirler için kısmi muafiyet (Federal rejim)	Zararlı değil (değiştirildi)-4	Madde ihtiyacı (nexus yaklaşımı). Eski hükümlerin süresi 30 Haziran 2021’de sona ermiştir.
	Bazı gayri maddi varlıklardan elde edilen gelirler için kısmi muafiyet (Bask bölgesi rejimi)	Zararlı değil (değiştirildi)	Madde ihtiyacı (nexus yaklaşımı). Eski hükümlerin süresi 30 Haziran 2021’de sona ermiştir.
	Bazı gayri maddi varlıklardan elde edilen gelirler için kısmi muafiyet (Navarra rejimi)	Zararlı değil (değiştirildi)	Madde ihtiyacı (nexus yaklaşımı). Eski hükümlerin süresi 30 Haziran 2021’de sona ermiştir.
14. İsviçre	Lisans kutusu rejimi (Nidwalden Kantonu)	Zararlı değil (değiştirildi)	Madde ihtiyacı (nexus yaklaşımı). Eski hükümlerin süresi 30 Haziran 2021’de sona ermiştir.
15. Türkiye	Teknoloji geliştirme bölgeleri rejimi	Zararlı değil (değiştirildi)	Madde ihtiyacı (nexus yaklaşımı). Eski hükümlerin süresi 30 Haziran 2021’de sona ermiştir.
16. Birleşik Krallık	Patent kutusu rejimi	Zararlı değil (değiştirildi)	Madde ihtiyacı (nexus yaklaşımı). Eski hükümlerin süresi 30 Haziran 2021’de sona ermiştir.

1. Rejim teknik olarak nexus yaklaşımına uymasa da, belirgin özellikleri ve sağladığı güvenceleri ile Çin Halk Cumhuriyeti'nin ek bilgi sağlama konusundaki istekliliği göz önüne alındığında, işlevsel olarak eşdeğer kabul edilmiştir ve bu nedenle zararlı olmadığı değerlendirilmiştir.

2. Eskiden bilinen adı "Fikri mülkiyet haklarının lisanslanmasından elde edilen uzun vadeli sermaye kazançları ve karlar için indirimli oran" uygulamasıdır.

3. İtalyan fikri mülkiyet rejimi, ilgili varlıklara ticari markalar dışında, pazarlamayla ilgili hiçbir varlığı dahil etmemiştir ve dahil etmemeye devam etmektedir.

4. İspanya'nın bazı gayri maddi varlıklar için kısmi muafiyet uygulaması, 1 Temmuz 2016-31 Aralık 2017 döneminde rejime giren yeni vergi mükellefleri için ve 1 Ocak 2017 - 31 Aralık 2017 döneminde ilişkili taraflardan elde edilen fikri mülkiyet varlıkları için nexus yaklaşımı ile uyumsuzdur.

Kaynak: (OECD, 2019: 19-20; OECD, 2022: 2-3).

Tablo 3. Fikri Mülkiyet Dışı Rejimler

Ülke	Rejim	Statü/Durum	Yorum
1. Arjantin	Yazılım endüstrisi teşviki	Zararlı değil	Zararlı özellikleri yoktur.
2. Avustralya	Dış kaynaklı gelir	Zararlı değil	Zararlı özellikleri yoktur.
3. Brezilya	PADIS-Yarı iletken endüstrisi	Zararlı değil	Zararlı özellikleri yoktur.
4. Kanada	Hayat sigortası rejimi	Gerçek değil, potansiyel zararlı	Rejim izoledir, ancak pratikte hiçbir zararlı ekonomik etkisi yoktur. Rejim yıllık izlemeye tabidir.
5. Çin (Halk Cumhuriyeti)	İleri teknoloji girişimleri için indirimli oran	Zararlı değil	Zararlı özellikleri yoktur.
6. Kolombiya	Yabancı portföy yatırımı	Zararlı değil-1	Zararlı özellikleri yoktur.
7. Yunanistan	Offshore mühendislik ve inşaat işleri	Zararlı değil (değiştirildi)	Rejimin izole edilmesi uygulaması kaldırıldı. Eski hüküm yoktur.
8. Hindistan	Offshore bankacılık ve uluslararası finansal hizmet merkezlerinin, bazı gelirleri için indirim	Zararlı değil	Zararlı özellikleri yoktur.
9. Hindistan	Özel ekonomik bölgelerde yeni kurulan şirketlere ilişkin ayrıcalıklı hükümler	Zararlı değil	Zararlı özellikleri yoktur.
10. Hindistan	Denizcilik şirketlerinin gelirlerine ilişkin ayrıcalıklı hükümler-tonaj vergi rejimi	Zararlı değil	Zararlı özellikleri yoktur.
11. Hindistan	Hayat sigortası şirketlerinin kâr ve kazançlarının vergilendirilmesi	Zararlı değil	Zararlı özellikleri yoktur.
12-13-14-15 Endonezya	Yatırım indirimi rejimi	Kapsam dışıdır	Coğrafi olarak mobil faaliyetlerden elde edilen gelire fayda sağlanmamaktadır.
	Halka açık/borsaya kote şirket rejimi	Kapsam dışıdır	Coğrafi olarak mobil faaliyetlerden elde edilen gelire fayda sağlanmamaktadır.
	Özel ekonomik bölge rejimi	Kapsam dışıdır	Coğrafi olarak mobil faaliyetlerden elde edilen gelire fayda sağlanmamaktadır.
	Vergi tatil rejimi	Kapsam dışıdır	Coğrafi olarak mobil faaliyetlerden elde edilen gelire fayda sağlanmamaktadır.
16-17. Japonya	Araştırma ve geliştirme teşviki	Zararlı değil-2	Zararlı özellikleri yoktur.
	Uluslararası rekabet edebilirliğin geliştirilmesi için özel bölgeler	Zararlı değil	Zararlı özellikleri yoktur.
18-19. Letonya	Gemicilik rejimi	Zararlı değil	Zararlı özellikleri yoktur.
	Özel ekonomik bölgeler	Dezavantajlı alanlar rejimi	Düşük BEPS riskinin devamını sağlamak için izlemeye tabidir.
20-21. Lüksemburg	Risk sermayesi yatırım şirketi	Zararlı değil	Zararlı özellikleri yoktur.
	Özel varlık yönetim şirketi	Zararlı değil	Zararlı özellikleri yoktur.
22-23. Güney Afrika	Uluslararası taşımacılıkta kullanılan gemilere ilişkin kazanç istisnası	Zararlı değil	Zararlı özellikleri yoktur.
	Merkezi şirket	Gerçek değil, potansiyel zararlı	Rejim izoledir, ancak pratikte hiçbir zararlı ekonomik etkisi yoktur. Rejim yıllık izlemeye tabidir.
24-25-26-27- 28. İsviçre	Yardımcı şirket rejimi/Kanton	Kaldırıldı	Eski hüküm yoktur.
	Karma şirket rejimi/Kanton	Kaldırıldı	Eski hüküm yoktur.
	Holding şirket rejimi/Kanton	Kaldırıldı	Eski hüküm yoktur.
	Temsilci şirket rejimi/Federal	Kaldırıldı	Eski hüküm yoktur.
	Yeni kurulan/tasarlanan işletmeler/Federal	Dezavantajlı alanlar rejimi	Düşük BEPS riskinin devam etmesini sağlamak için izlemeye tabidir.
29. Türkiye	Gemicilik rejimi	Zararlı değil	Zararlı özellikleri yoktur.

1. FHTP bu sonuca, Kolombiya rejiminin FHTP'nin çalışması kapsamında olduğuna ilişkin herhangi bir sonucuna varmadan ulaşmıştır.

2. Bu rejim, BEPS Eylem Planının onaylanmasından önce düşünülmüştür.

Kaynak: (OECD, 2019: 19-20; OECD, 2022:3-4).

2.2. Kapsayıcı Çerçeve Sonrası Gözden Geçirilen Rejimler

Bu kapsamda BEPS Eylem raporunda listelenmeyen tercihli rejimlerin sonuçlarına ilişkin gözden geçirmeler yer almaktadır (OECD, 2022: 4-5).

Tablo 4’te, FHTP tarafından Ekim 2015’ten itibaren gözden geçirilen fikri mülkiyet rejimleri ile “ikili kategoride” değerlendirilen rejimler yer almaktadır. Bazı tercihli rejimler; hem fikri mülkiyete hem de diğer fikri mülkiyet dışındaki coğrafi olarak hareketli faaliyetlerden elde edilen gelire fayda sağlamaktadır. Bu rejimler FHTP tarafından hem fikri mülkiyet hem de fikri mülkiyet dışı rejim olarak gözden geçirilmektedir. Bu nedenle ikili kategoride değerlendirilen rejimlerin önemli faaliyet gerekliliklerine uymaları gerekmektedir ve aynı zamanda bu rejimlere iki farklı sonuç uygulanabilmektedir.

Bu listede Türkiye’nin yeni “patent kutusu” rejimi de yer almaktadır.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun sınai mülkiyet haklarında kurumlar vergisi istisnasını düzenleyen ve 1/1/2015 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 5/B maddesine göre;

“Türkiye’de gerçekleştirilen Ar-Ge, yenilik ve yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşların; kiralanması, devri, satışı, seri üretime tabi tutularak pazarlanmaları ve üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin satışından elde edilen kazançların patentli veya faydalı model belgeli buluşa atfedilen kısmının % 50’si kurumlar vergisinden istisnadır.

Bu istisnadan yararlanan mükelleflerin 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununda yer alan istisnadan ayrıca yararlanmaları mümkün değildir”.

Bu yeni rejim (5/B rejimi) FHTP standartlarına uygun olarak tasarlandığı için güncellenen Listede zararlı olarak görülmemiştir.

Tablo 4. Fikri Mülkiyet Rejimleri

Ülke	Rejim	Statü/Durum	Yorum
1. Andora	Bazı gayri maddi varlıklara yönelik ayrıcalıklı rejim-1	Zararlı değil (değiştirildi)	Madde ihtiyacı (nexus yaklaşımı). Eski hükümlerin süresi 31 Aralık 2020’de sona ermiştir.
2. Curaçao	İnovasyon kutusu	Zararlı değil	FHTP standartlarına uygun olarak tasarlanmış, yeni rejim.
3. Yunanistan	Patent vergisi teşvikleri	Değiştirilme sürecinde	Potansiyel olarak zararlı özellikler ele alınacaktır.
4. Hindistan	Patent gelirleri üzerinden alınan vergi	Zararlı değil	Madde ihtiyacı (nexus yaklaşımı).
5. İrlanda	Bilgi geliştirme kutusu	Zararlı değil	FHTP standartlarına uygun olarak tasarlanmış, yeni rejim.
6. İsrail	Tercihli teknolojik girişim rejimi	Zararlı değil	FHTP standartlarına uygun olarak tasarlanmış, yeni rejim.
7. Kore	Teknoloji transferi, edinimi vb. için ayrıcalıklı vergilendirme	Zararlı değil (değiştirildi)	Madde ihtiyacı (nexus yaklaşımı).
8. Lihtenştayn	Fikri mülkiyet kutusu	Kaldırılmış	Eski hükümlerin süresi 31 Aralık 2020’de sona ermiştir.
9. Litvanya	Fikri mülkiyet rejimi	Zararlı değil	FHTP standartlarına uygun olarak tasarlanmış, yeni rejim.
10. Lüksemburg	Fikri mülkiyet rejimi	Zararlı değil	FHTP standartlarına uygun olarak tasarlanmış, yeni rejim.

Ülke	Rejim	Statü/Durum	Yorum
11. Malta	Patent kutusu	Kaldırılmış	Eski hükümlerin süresi 31 Aralık 2020'de sona ermiştir.
12. Malta	Patent kutusu indirim kuralları	Zararlı değil	FHTP standartlarına uygun olarak tasarlanmış, yeni rejim.
13. Mauritius	İnovasyon kutusu	Zararlı değil (değiştirildi)	Madde ihtiyacı (nexus yaklaşımı).
14. Panama	Bilgi şehri teknoloji bölgesi	Zararlı değil (değiştirildi)	Madde ihtiyacı (nexus yaklaşımı).
15. Panama	Genel fikri mülkiyet rejimi	Zararlı değil	FHTP standartlarına uygun olarak tasarlanmış, yeni rejim.
16. Polonya	Fikri mülkiyet kutusu	Zararlı değil	FHTP standartlarına uygun olarak tasarlanmış, yeni rejim.
17. San Marino	102/2004 sayılı kanunla sağlanan fikri mülkiyet rejimi	Kaldırılmış	Eski hüküm yoktur.
18. San Marino	Fikri mülkiyet rejimi	Zararlı değil	FHTP standartlarına uygun olarak tasarlanmış, yeni rejim.
19. Singapur	Fikri mülkiyet geliştirme teşviki	Zararlı değil	FHTP standartlarına uygun olarak tasarlanmış, yeni rejim.
20. Slovak Cumhuriyeti	Patent Kutusu	Zararlı değil	FHTP standartlarına uygun olarak tasarlanmış, yeni rejim.
21. İsviçre	Patent Kutusu/Kanton seviyesinde	Zararlı değil	FHTP standartlarına uygun olarak tasarlanmış, yeni rejim.
22. Türkiye	5/B rejimi	Zararlı değil	FHTP standartlarına uygun olarak tasarlanmış, yeni rejim.
23. Vietnam	Fikri mülkiyet faydaları (teknoloji transferi)	Kapsam dışıdır	Coğrafi olarak mobil faaliyetlerden elde edilen gelire fayda sağlanmamaktadır.
Fikri Mülkiyet Dışı Rejimler Olarak da İncelenen Fikri Mülkiyet Rejimleri-2			
24. Arnavutluk	Endüstri teşvikleri (yazılım üretim/ geliştirme)	İnceleme altında	Rejim, FHTP tarafından gözden geçiriliyor.
25-26. Ermenistan	Serbest ekonomik bölgeler	İnceleme altında	Rejim, FHTP tarafından gözden geçiriliyor.
	Bilgi teknolojisi projeleri	İnceleme altında	Rejim, FHTP tarafından gözden geçiriliyor.
27-28. Aruba	Muaf şirket	Kaldırılmış	Eski hükümlerin süresi 30 Haziran 2021'de sona ermiştir.
	Serbest bölge	Kaldırılmış	Eski hükümlerin süresi 30 Haziran 2021'de sona ermiştir.
29-30. Barbados	Uluslararası ticaret şirketleri	Kaldırılmış	Eski hükümlerin süresi 30 Haziran 2021'de sona ermiştir.
	Sınırlı sorumlu Uluslararası kuruluşlar	Kaldırılmış	Eski hükümlerin süresi 30 Haziran 2021'de sona ermiştir.
31. Belize	Uluslararası ticaret şirketleri	Kaldırılmış-3	Eski hükümlerin süresi 30 Haziran 2021'de sona ermiştir.
32. Botswana	Uluslararası finansal hizmet şirketleri	Kaldırılmış	Eski hüküm yoktur.
33. Brunei Sultanlığı	Yatırım teşvik rejimi-4	Gerçek değil, potansiyel zararlı	Önemli faaliyet ve şeffaflık eksikliği söz konusudur, ancak pratikte zararlı ekonomik etkileri yoktur. Rejim yıllık izlemeye tabidir.
34. Cook Adaları	Uluslararası şirketler	Kaldırılmış	FHTP zaman çizelgesine uyumlu eski hükümler.
35-36. Curaçao	Curaçao yatırım şirketi-5	Zararlı değil (değiştirildi)-6	Madde ihtiyacı (nexus yaklaşımı). Eski hüküm yoktur.
	İhracat faaliyeti	Kaldırılmış	Eski hüküm yoktur.
37. Dominika	Uluslararası ticaret şirketleri	Kaldırılmış	Eski hükümlerin süresi 30 Haziran 2021'de sona ermiştir.
38. Esvatini	Serbest ekonomik bölgeler	İnceleme altında	Rejim, FHTP tarafından gözden geçiriliyor.

Ülke	Rejim	Statü/Durum	Yorum
39-40. Honduras	Serbest bölgeler (ZOLI)	İnceleme altında	Rejim, FHTP tarafından gözden geçiriliyor.
	İstihdam ve ekonomik gelişme bölgeleri (ZEDE)	İnceleme altında	Rejim, FHTP tarafından gözden geçiriliyor.
41-42. Ürdün	Akabe özel ekonomik bölgesi	Değiştirilme sürecinde	Potansiyel olarak zararlı özellikler ele alınacaktır.
	Kalkınma bölgesi	Zararlı değil (değiştirildi)	Madde ihtiyacı (nexus yaklaşımı). Eski hüküm sağlanamamıştır.
43. Kazakistan	Serbest ekonomik bölgeler	Değiştirilme sürecinde	Potansiyel olarak zararlı özellikler ele alınacaktır.
44. Kenya	Serbest ekonomik bölge	İşlevsel değil	Rejim işlememektedir.
45-46. Litvanya	Serbest ekonomik bölge vergilendirme rejimi	Dezavantajlı alanlar rejimi	Düşük BEPS riskinin devamı için izlemeye tabidir.
	Büyük ölçekli yatırım projeleri	Zararlı değil	FHTP standartlarına uygun olarak tasarlanmış, yeni rejim.
47. Makao (Çin)	Makao offshore kurumu	Kaldırılmış	Eski hükümlerin süresi 31 Aralık 2020'de sona ermiştir.
48-49-50-51. Malezya	Biyoteknoloji endüstrisi	Kaldırılmış	Eski hükümlerin süresi 30 Haziran 2021'de sona ermiştir.
	MSC Malezya	Kaldırılmış	Eski hükümlerin süresi 30 Haziran 2021'de sona ermiştir.
	Öncelikli statü-Yüksek teknoloji	Kapsam dışıdır (değiştirilmiştir)	Coğrafi olarak mobil faaliyetlerden elde edilen gelire fayda sağlanmamaktadır. Eski hükümlerin süresi 30 Haziran 2021'de sona ermiştir.
	Ana merkez	Kaldırılmış	Eski hüküm yoktur.
52-53-54-55. Mauritius	Vakıflar	Kaldırılmış	FHTP zaman çizelgesi ile uyumlu eski hükümler.
	Global işletme lisansı 1	Kaldırılmış	Eski hükümlerin süresi 30 Haziran 2021'de sona ermiştir.
	Global işletme lisansı 2	Kaldırılmış	Eski hükümlerin süresi 30 Haziran 2021'de sona ermiştir.
	Tröstler	Kaldırılmış	FHTP zaman çizelgesi ile uyumlu eski hükümler.
56. Moğolistan	Serbest ticaret bölgeleri	Kaldırılmış	Eski hüküm yoktur.
57. Paraguay	Yurt dışı sermaye yatırımları	İşlevsel değil	Rejim işlevsizdir
58-59. Katar	Serbest bölge alanları	Zararlı değil (değiştirildi)	Madde ihtiyacı (nexus yaklaşımı). FHTP zaman çizelgesi ile uyumlu eski hükümler.
	Bilim serbest bölgeleri ve teknoloji parkları	Zararlı değil (değiştirildi)	Madde ihtiyacı (nexus yaklaşımı). FHTP zaman çizelgesi ile uyumlu eski hükümler.
60-61-62. Saint Kitts ve Nevis	Şirketleri Yasası	Kaldırılmış	Eski hükümlerin süresi 30 Haziran 2021'de sona ermiştir.
	Nevis ticaret ortaklıkları	Kaldırılmış-7	Eski hükümlerin süresi 30 Haziran 2021'de sona ermiştir.
	Nevis LLC	Kaldırılmış-8	Eski hükümlerin süresi 30 Haziran 2021'de sona ermiştir.
63-64-65. Aziz Lucia	Uluslararası ticaret şirketleri	Kaldırılmış	Eski hükümlerin süresi 30 Haziran 2021'de sona ermiştir.
	Uluslararası ortaklıklar	Kaldırılmış	Eski hükümlerin süresi 30 Haziran 2021'de sona ermiştir.
	Uluslararası turler	Kaldırılmış	Eski hükümlerin süresi 30 Haziran 2021'de sona ermiştir.

Ülke	Rejim	Statü/Durum	Yorum
66-67. Saint Vincent ve Grenadinler	Uluslararası ticaret şirketleri	Kaldırılmış	Eski hükümlerin süresi 30 Haziran 2021'de sona ermiştir.
	Uluslararası trustler	Kaldırılmış	Eski hükümlerin süresi 30 Haziran 2021'de sona ermiştir.
68-69. San Marino	166/2013 Sayılı kanunun 73 üncü maddesi ile getirilen yeni şirketler rejimi.	Zararlı değil (kaldırılmış)	Madde ihtiyacı (nexus yaklaşımı). Eski hükümlerin süresi 30 Haziran 2021'de sona ermiştir.
	71/2013 sayılı kanun ve 116/2013 kararname ile getirilen yüksek teknoloji start-up şirketleri rejimi.	Kaldırılmış	Eski hükümlerin süresi 30 Haziran 2021'de sona ermiştir.
70-71-72. Seyşeller	Şirketlere özel lisans	Kaldırılmış	Eski hükümlerin süresi 30 Haziran 2021'de sona ermiştir.
	Uluslararası ticaret şirketleri	Kaldırılmış	Eski hüküm yoktur.
	Uluslararası ticaret bölgeleri	Kaldırılmış	Eski hükümlerin süresi 30 Haziran 2021'de sona ermiştir.
73-74. Singapur	Gelişme ve genişleme teşvik-hizmetleri	Kaldırılmış	Eski hükümlerin süresi 30 Haziran 2021'de sona ermiştir.
	Öncü hizmet şirketi	Kaldırılmış	Eski hükümlerin süresi 30 Haziran 2021'de sona ermiştir.
75-76-77-78. Tayland	Uluslararası ticaret merkezi	Zararlı değil	FHTP standartları ile uyumlu, yeni rejim.
	Uluslararası genel merkez ve hazine merkezi	Kaldırılmış	Eski hüküm yoktur.
	Bölgesel işlem genel merkezleri 1	Kaldırılmış	Eski hüküm yoktur.
	Bölgesel işlem genel merkezleri 1	Kaldırılmış	Eski hüküm yoktur.
79. Amerika Birleşik Devletleri	Yurt dışından elde edilen gayri maddi varlıklar (FDII)	Kaldırılma sürecinde	Amerika Birleşik Devletleri bu rejimi kaldırmayı taahhüt etmiştir.
80-81-82. Uruguay	16.906 sayılı kanun kapsamında biyoteknoloji için sağlanan faydalar	Kaldırılmış	Eski hüküm yoktur.
	52 No.lu Kanuna göre biyo teknoloji ve yazılım için sağlanan faydalar	Zararlı değil (değiştirildi)	Madde ihtiyacı (nexus yaklaşımı). Eski hükümlerin süresi 30 Haziran 2021'de sona ermiştir.
	Serbest bölgeler	Zararlı değil (değiştirildi)	Madde ihtiyacı (nexus yaklaşımı). Eski hüküm sağlanamamıştır.
83. Vietnam	İhracat işleme bölgesi	Kapsam dışıdır	Coğrafi olarak mobil faaliyetlerden elde edilen gelire fayda sağlanmamaktadır.

1. Öneki adı "gayri maddi varlıkların uluslararası işletilmesi ile ilgili şirketlerdir".
2. Bazı rejimler, fikri mülkiyete ve diğer bazı mobil faaliyetlere birlikte ayrıcalık tanıdığı için "iki kategorili rejim" olarak gözden geçirilmektedir ve bu nedenle hem önemli faaliyet gerekliliklerine uymaları gerekmektedir hem de bu rejimlere iki ayrı sonuç uygulanabilmektedir.
3. Bu rejim 1 Ocak 2020 tarihi itibarıyla yürürlükten kalkmıştır. 2019 yılı için uluslararası ticaret şirketleri önemli faaliyet gerekliliklerine tabi tutulmayacaktır. İlaveten rejime yeni girenler ve eski mükelleflerin varlık ve faaliyetleri 16 Ekim 2017-31 Aralık 2019 tarihleri arasında yürürlükte olan eski hükümlerin faydasından haksız yere faydalanabilecektir. Bu sorun artık geçmişte kalmıştır.
4. Önceki adı "öncü hizmet şirkettir".
5. Önceki adı "vergiden muaf tüzel kişiliktir".
6. Eylül 2019-Temmuz 2020 döneminde, önemli faaliyetler ile ilgili bir kanun yürürlükte iken, Curaçao FHTP'nin gerekliliklerini karşılamış gözükmediği için bunu geri çekmiştir.
7. İlişkili taraflardan alınan fikri mülkiyet varlıklarını eskiye dayanan rejimi kapatan yeni mevzuatın nihai olarak kabul edilmesine tabidir.
8. Bu rejim için tercihli vergi uygulamaları kaldırılmıştır; ancak Nevis ticaret şirketleri halen Saint Kitts ve Nevis'de vergi tercihi olmadıkça kayıtlı olabilmektedir.
9. Bu rejim için tercihli vergi uygulamaları kaldırılmıştır; ancak Nevis sınırlı sorumlu ticaret şirketleri halen Saint Kitts ve Nevis'de vergi tercihi olmadıkça kayıtlı olabilmektedir.

Kaynak: (OECD, 2019: 23-24; OECD, 2022: 4-8).

3. Tercihli Vergi Rejimlerini Değerlendirme Kriterlerinin Güncellenmesi

OECD'nin 1998 Raporu bir yetki alanının "vergi cenneti" olup olmadığını 4 kritere dayanmıştır. Bunlar; i) sıfır ya da nominal vergi uygulanması, ii) etkin bilgi alışverişinin eksikliği, iii) şeffaflık yoksunluğu ve iv) önemli faaliyetin olmamasıdır (OECD, 2018: 23).

Bunlardan "önemli faaliyet şartının aranmaması" bir yargı yerinin tamamen vergiye dayalı yatırımları çekme teşebbüsü olduğunu göstermektedir (OECD, 2018: 23). Buna rağmen hiçbir zaman tek başına belirleyici bir kriter olmamıştır ve ayrıca "önemli faaliyet"ın tanımlanmasındaki güçlükler dolayısıyla 2001 yılında derecesi düşürülmüştür. Ancak BEPS 5 No.lu Eylem Projesi ile birlikte temel kriterlerden biri haline gelmiştir. 5 Ekim 2015 te yayınlanan Nihai Rapor iki temel alanı kapsamaktadır. Bunlar; i) önemli faaliyetin tanımı ve ii) şeffaflığın iyileştirilmesidir (OECD, 2015: 9).

Bu küresel bir standart olarak bütün Kapsayıcı Çerçeve üyeleri (Ocak 2022 itibariyle 141 ülke) için geçerlidir. Aynı zamanda sıfır ya da nominal vergi uygulayan yargı alanları için de yeniden uygulanmaya başlanacaktır (Habimana, 2021: 330; Deloitte, 2014:1; Hebous, 2021: 96; EY, 2015: 1-4; Osborn and Lebovitz, 2021:1-2; OECD, 2019: 42-43).

Buna göre fikri mülkiyet dışındaki gelirler için; i) her sektörde temel gelir getirici faaliyetlerin tanımlanması ve bir işletme tarafından üstlenilmesi; ii) işletmenin bu tür faaliyetleri yürütmek için gerekli niteliklere sahip ve yeterli miktarda işletme harcaması yapan yeterli sayıda tam zamanlı çalışanı sahip olması ve iii) bu temel gelir getirici

faaliyetler işletme tarafından üstlenilmiyorsa veya yetki alanı içinde gerçekleşmiyorsa, uyumu sağlamak için şeffaf bir mekanizmaya sahip olması, şartları aranmaktadır (EY, 2018: 3).

Fikri mülkiyet gelirlerinde ise daha önce de ifade edildiği gibi nexus yaklaşımı uygulanmaktadır. Buna göre; Ar-Ge harcamaları, fikri mülkiyet varlıkları ve fikri mülkiyet geliri arasında bir bağlantının (nexus) olması gerekmektedir (OECD, 2015: 24; Deloitte, 2014:1; Hebous, 2021: 97). Bir başka ifade sadece fikri mülkiyet hakkını geliştirmek için yapılan harcamalar ile sınırlı olmak üzere vergi avantajı sağlanabilecektir (Jonesday, 2015: 1). Fikri mülkiyet rejimlerin kapsamı esas olarak geniş anlamda patent ve telif hakkıyla korunan yazılımlar ile sınırlandırılmıştır (EY, 2015: 1). Böylece patent kutularının nexus yaklaşımına uygun hale getirilmesi gerekmektedir. Temel ekonomik faaliyet olmaksızın mobil geliri çekmeye yönelik tercihli rejimler ise zararlı olarak kabul edilecektir (Alen, 2019: 2).

Tablo 5 de sıfır ya da nominal vergi uygulayan yetki alanları için FHTP'nin 16 Kasım 2020 itibariyle "önemli faaliyet faktörü" gözden geçirme sonuçları yer almaktadır. Tabloda yer alan ülkelerden Birleşik Arap Emirlikleri dışındakiler "ekonomik mevcudiyet" şartını karşıladığı için artık zararlı kabul edilmemektedir. Birleşik Arap Emirlikleri ise standarda uyum sağlamak için ilave mevzuat değişikliğini gerçekleştirmiştir (Asen, 2019: 2).

Tablo 5: Önemli Faaliyet Faktörü Sonuçları

Ülke	Statü	Yorum
1. Anguilla	Zararlı değil	Ekonomik mevcudiyet şartları 1 Ocak 2019'dan itibaren yürürlüğe girmiştir. Ulusal yasal çerçeve, standardın tüm yönlerini karşılamaktadır.
2. Bahamalar	Zararlı değil	Ekonomik mevcudiyet şartları 1 Ocak 2019'dan itibaren yürürlüğe girmiştir. Ulusal yasal çerçeve, standardın tüm yönlerini karşılamaktadır.
3. Bahreyn	Zararlı değil	Ekonomik mevcudiyet şartları 1 Ocak 2019'dan itibaren yürürlüğe girmiştir. Ulusal yasal çerçeve, standardın tüm yönlerini karşılamaktadır.
4. Barbados	Zararlı değil	Ekonomik mevcudiyet şartları 1 Ocak 2019'dan itibaren yürürlüğe girmiştir. Ulusal yasal çerçeve, standardın tüm yönlerini karşılamaktadır.
5. Bermuda	Zararlı değil	Ekonomik mevcudiyet şartları 1 Ocak 2019'dan itibaren yürürlüğe girmiştir. Ulusal yasal çerçeve, standardın tüm yönlerini karşılamaktadır.
6. İngiliz Virgin Adaları	Zararlı değil	Ekonomik mevcudiyet şartları 1 Ocak 2019'dan itibaren yürürlüğe girmiştir. Ulusal yasal çerçeve, standardın tüm yönlerini karşılamaktadır.
7. Cayman Adaları	Zararlı değil	Ekonomik mevcudiyet şartları 1 Ocak 2019'dan itibaren yürürlüğe girmiştir. Ulusal yasal çerçeve, standardın tüm yönlerini karşılamaktadır.
8. Guernsey	Zararlı değil	Ekonomik mevcudiyet şartları 1 Ocak 2019'dan itibaren yürürlüğe girmiştir. Ulusal yasal çerçeve, standardın tüm yönlerini karşılamaktadır.
9. Man Adası	Zararlı değil	Ekonomik mevcudiyet şartları 1 Ocak 2019'dan itibaren yürürlüğe girmiştir. Ulusal yasal çerçeve, standardın tüm yönlerini karşılamaktadır.
10. Jersey	Zararlı değil	Ekonomik mevcudiyet şartları 1 Ocak 2019'dan itibaren yürürlüğe girmiştir. Ulusal yasal çerçeve, standardın tüm yönlerini karşılamaktadır.
11. Turks ve Caicos Adaları	Zararlı değil	Ekonomik mevcudiyet şartları 1 Ocak 2019'dan itibaren yürürlüğe girmiştir. Ulusal yasal çerçeve, standardın tüm yönlerini karşılamaktadır.
12. Birleşik Arap Emirlikleri	Zararlı değil (değiştirildi)	Ekonomik mevcudiyet şartları 30 Nisan 2019'dan itibaren yürürlüğe girmiş ve ardından 10 Ağustos 2020'de değiştirilmiştir. Değiştirilmiş şekliyle yerel yasal çerçeve, standardın tüm yönlerini karşılamaktadır.

Kaynak: (OECD, 2022: 16-17).

FTHP, geniş bir vergi anlaşması ağına erişimi, değerlendirme kriterleri arasından çıkarmıştır. Başlangıçta vergi anlaşmalarının kötüye kullanılmasını önlemek amacıyla getirilen bu kriterin pratikte etkili olmadığı gözlenmiştir. Ayrıca BEPS 6 No.lu Eylem Planı ülkelerin uygulayacağı minimum standartları belirlediği için de bu kritere olan ihtiyaç ortadan kalkmıştır. FTHP ayrıca rejimin vergiyi minimize etme aracı olarak tanıtılmasını da faktörler arasından çıkartmış ve sadece sorgulama için kullanılabilmesine karar vermiştir.

FTHP, şeffaflık ve rejimin yerel ekonomiden ayrı tutulması kriterleri ile ilgili de güncelleme yapmıştır (OECD, 2019: 53-56). Buna göre; emsal inceleme sonuçları şeffaflık kriterinin altında yatan endişelerle ilgili olduğu ölçüde dikkate alınacak ancak belirleyici olmayacaktır. Bir rejimin yerel ekonomiden ayrı tutulması kriterinin mevcut tanımının daha fazla genişletilmesine gerek görülmemiştir. FTHP ayrıca sadece yabancı para biriminde gerçekleştirilen işlemlere sağlanan faydaları izleme kararı almıştır.

Tablo 6'da yapılan önemli değişiklik ve güncellemeler ile birlikte tercihli vergi rejimlerini değerlendirme kriterlerinin son hali yer almaktadır (OECD, 2019: 40-41):

Tablo 6: Tercihli Vergi Rejimlerini Değerlendirme Kriterleri (Güncel)

Temel faktörler:
i) Rejimin, coğrafi olarak hareketli gelire düşük ya da sıfır efektif vergi oranları uygulaması,
ii) Rejimin, iç piyasadan ayrı tutulması/izole edilmesi,
iii) Rejimin, şeffaflıktan yoksun olması,
iv) Rejime ilişkin etkin bilgi alışverişi olmaması,
v) Rejimin, önemli faaliyet gerektirmemesi,
Diğer faktörler:
i) Vergi matrahının yapay bir tanımının bulunması,
ii) Uluslararası transfer fiyatlandırması ilkelerine uyulmaması,
iii) Yabancı kaynaklı gelirin mukim ülke vergisinden istisna edilmesi,
iv) Vergi oranı veya vergi matrahı üzerinde pazarlık yapılabilmesi.
v) Gizlilik hükümlerinin mevcut olması.

4. Sonuç ve Değerlendirme

OECD'nin 1998 raporunda açıkça ifade edildiği üzere zararlı vergi uygulamaları; mobil faaliyetlerin yerini etkilemekte, diğer ülkelerin vergi matrahlarını aşındırmakta, ticaret ve yatırımı bozmakta, vergi sistemlerinin tarafsızlığını ve geniş sosyal kabulünü baltalamaktadır (OECD, 1998: 16). Bu nedenle OECD'nin zararlı tercihli vergi rejimleri ile mücadelesi sürmektedir. Bu kapsamda FHTP

toplam 317 vergi rejimini gözden geçirmiştir ve “önemli faaliyet gereksinimi” kriterinin derecesi yükselmiştir. Bu, OECD'nin bugüne kadarki uygulamasına göre önemli bir değişiklik olup, düşük vergi oranı temel kriterini karşılayan bir rejimin, rejimi sağlayan ülkede önemli bir faaliyeti olmaması durumunda zararlı olarak kabul edileceği anlamına gelmektedir. Bu nedenle “önemli faaliyet”in nasıl tanımlandığı kritik derecede önemli hale gelmiştir. Bir başka ifade ile özellikle de dijital çok uluslu işletme faaliyetlerinin yaygınlaşması ile birlikte, vergi gelirlerinin adil paylaşımı için önemli faaliyet tanımının yeniden yapılması ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Bu aynı zamanda yaklaşık yüz yılı aşkın bir süredir uygulanan ve genel kabul görmüş olan geleneksel uluslararası vergileme kurallarının da değişmek zorunda olduğunu göstermektedir.

Bu kapsamda vergi rekabetini sınırlamak için Türkiye dahil bazı ülkeler çok uluslu şirketlerin vergilendirilmesinde çeşitli türde hizmet vergileri (dijital hizmet vergisi, dijital reklam vergisi gibi) uygulamaya başlamıştır. Ayrıca AB Komisyonu AB üyesi ülkeler için tek tip bir dijital hizmet vergisi taslağı hazırlamıştır. Ancak bu öneri AB genelinde ortak kabul görmemiştir. Nihayetinde bu küresel soruna daha kalıcı bir çözüm bulabilmek için OECD tarafından hazırlanan ortak bir uluslararası vergileme modeli üzerinde (kaynak ülkede vergilendirme ve küresel asgari kurumlar vergisi) 2021 yılında anlaşmaya varılmıştır. Bu anlaşma modeli bütün katılımcı ülkelerin (Türkiye dahil küresel Gayrisafi Yurt İçi Hasılanın %90'ını temsil eden 136 ülke) onaylaması ile birlikte 2023 yılı sonuna kadar fiilen yürürlüğe girmiş olacaktır (Çelikkaya, 2022: 13). Böylece vergi hasılatının adil paylaşımı ve zararlı vergi rekabeti ile mücadele adına atılmış son derece önemli bir adımdır. Bundan sonra yapılması gereken anlaşmanın bütün ilgili ülke meclisleri tarafından hemen onaylanmasıdır.

Diğer yandan tercihli vergi rejimleri uygulanmaya devam etmektedir. 2000’li yılların başlarında iki ya da üç olan fikri mülkiyet rejimi sayısı 2020 yılında 80’in üzerine çıkmıştır. Fikri mülkiyet dışı rejimler de halen yürürlüktedir. Bu gerçekte vergi rekabetinin yoğunluğunun azalmadığını göstermektedir. Dolayısıyla kar aktarımıyla mücadele tek başına vergi rekabetini azaltmak için yeterli olmamaktadır. Vergi oranlarındaki uluslararası farklılıklar sürdükçe, yatırım tercihleri bundan etkilenecek ve kâr aktarımı mümkün olacaktır. Ayrıca vergi oranlarını düşürmenin yatırımları ve karları çekmek şeklinde avantajları olduğu sürece vergi rekabeti de devam edecektir (Hebous, 2021: 105).

Ek Tablo 1: Tercihli Vergi Rejimleri İçin Sonuçların Anlamı

Sonuç	Anlamı
Zararlı	Rejim zararlı özelliklere ve ekonomik etkilere sahiptir. Yarı yerinin, rejimin zararlı etkilerini ortadan kaldıracak tedbirler alması beklenir.
Potansiyel olarak zararlı ancak gerçekte zararlı değil	Rejim kapsam dahilindedir, sıfır ya da düşük efektif vergi oranı kriterini taşımaktadır ve bu kriterlerden bir veya daha fazlasını içermektedir, ancak ekonomik etkileri değerlendirildiğinde, rejimin pratikte zararlı bir etkiye sahip olmadığı görülmektedir. Rejim, FHTP tarafından yıllık bir izleme sürecine tabi tutulmaktadır ve değişiklikler olduğunda FHTP sonucu yeniden gözden geçirmektedir.
Potansiyel olarak zararlı	Rejim kapsam dahilindedir, sıfır ya da düşük efektif vergi oranı kriterini ve bu kriterlerden bir kaçının özelliklerini karşılamaktadır. Ancak bu rejimin gerçekte “zararlı” olup olmadığına ilişkin bir karar vermek için ekonomik etkilerine ilişkin bir değerlendirme henüz yapılmamıştır.
Zararlı değil	Rejim kapsam dahilindedir ancak herhangi bir kriteri yansıtan herhangi bir özelliğe sahip değildir.
Zararlı değil (değiştirildi)	Rejim, zararlı özelliklerin kaldırılmasını sağlayacak değişikliklerin dikkate alınması nedeniyle, zararlı değildir.
Kapsam dışında	Rejim, coğrafi olarak hareketli faaliyetlere vergi avantajları sağlamamaktadır.
Kapsam dışı (değiştirildi)	Rejim, artık coğrafi olarak hareketli faaliyetlere vergi avantajları sağlayan değişiklikleri dikkate aldığı için, kapsam dışıdır.
Değiştirilme/ortadan kaldırılma sürecinde	Yargı yeri, rejimin endişe verici özellikleri ile ilgili FHTP tarafından yapılan tartışmaların ışığında, bu rejimin kaldırılması ya da değiştirilmesi ile ilgili taahhüdünü FHTP’ye iletmiştir, 2017 ve sonrasında gözden geçirilen rejimler için bu taahhüt, belirlenen zaman çizelgesine uygun olarak yapılacak değişikliklere ilişkin taahhüdü içermektedir.
Kaldırılmış	Rejimin tamamen kaldırılması için kesin bir tarih ilan edilmiştir ve rejim şeffaftır ve etkin bilgi alışverişine sahiptir. Rejime yeni girişlere izin verilmemektedir. Mevcut yararlanıcılar için eski hükümler, genel çerçeve ve zaman çizelgeleri ile uyumludur.
Dezavantajlı alanlar rejimi	Rejim, 2015 BEPS Eylem 5 Raporunun 150. Paragrafında belirtilen fikri mülkiyet gelirlerine arzi faydalar sağlamaktadır.
İşlevsel değil	Yargı yeri rejimi işler hale getirmemiştir ve hiçbir mükellef bundan yararlanmamaktadır. Eğer rejimin gelecekte işler hale gelirse, yargı yeri FHTP’yi bilgilendirmeyi taahhüt etmiştir ve söz konusu rejim gözden geçirilecektir.
İnceleme altında	FHTP, rejimin özelliklerini ve kriterleri karşılayıp karşılamadığını değerlendirmeyi sürdürmektedir.

Kaynak: (OECD, 2019: 17).

Kaynakça

- Asen E. (2019), "OECD Tackling Harmful Tax Practices", <https://taxfoundation.org/oced-harmful-tax-practices-base-erosion-profit-shifting/>, (Erişim Tarihi: 11.03.2022).
- Avi-Yonah, Reuven S. (2009), "The OECD Harmful Tax Competition Report: A Tenth Anniversary Retrospective", *Brook. J. Int'l L.*, 34 (3), 783-95.
- Çelikkaya, A. (2022), "Teknolojik Gelişmenin Vergi İdareleri ve Mükelleflere Etkileri Üzerine Bir Değerlendirme", *Vergi Dünyası*, 41 (448), 6-17.
- Çelikkaya, A. (2021), "Avrupa Komisyonunun Dijital Hizmet Vergisi Önerisinin Ekonomik Analizi", *International Journal of Public Finance*, 6 (2), 176-192.
- Deloitte, (2014), "BEPS Action 5: Harmful tax practices", <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-uk-beps-action-5.pdf>, (Erişim Tarihi: 16.03.2022).
- EY, (2022), "OECD releases 2021 update on peer review of preferential tax regimes", https://www.ey.com/en_gl/tax-alerts/oced-releases-2021-update-on-peer-review-of-preferential-tax-regimes1 (Erişim Tarihi: 11.03.2022).
- EY, (2018), "OECD releases updated results on scrutiny of preferential tax regimes and substantial activity requirements for no or only nominal tax jurisdictions", <https://globaltaxnews.ey.com/news/2018-6349-oced-releases-updated-results-on-scrutiny-of-preferential-tax-regimes-and-substantial-activity-requirements-for-no-or-only-nominal-tax-jurisdictions>, (Erişim Tarihi: 16.03.2022).
- EY, (2015), "OECD releases final report on countering harmful tax practices under Action 5", <https://globaltaxnews.ey.com/news/2015-1932-oced-releases-final-report-on-countering-harmful-tax-practices-under-action-5>, (Erişim Tarihi: 16.03.2022).
- Ferhatoğlu E. (2006), "Uluslararası Vergi Rekabeti ve Sürükleyici Güçleri", *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 7 (1), 79-96.
- Habimana P. (2021), "The Polarities of Tax Competition, The Journal of Sustainable Development", *Law and Policy*, 12 (2), 314-331.
- Hebous S. (2021), "Has Tax Competition Become Less Harmful?", Chapter 6 (Ruud A. de Mooij, Mr. Alexander D Klemm, and Ms. Victoria J Perry, *Corporate Income Taxes under Pressure, Why Reform Is Needed and How It Could Be Designed*, International Monetary Fund, 87-105).
- Jonesday (2015), "Countering Harmful Tax Practices: BEPS Action 5, Global Tax Update", <https://www.jonesday.com/en/insights/2015/09/countering-harmful-tax-practices-beps-action-5-iglobal-tax-update1>, (Erişim Tarihi: 16.03.2022).
- OECD (2022), "Harmful Tax Practices – Peer Review Results Inclusive Framework on BEPS: Action 5 Update (as of January 2022)", <https://www.oecd.org/tax/beps/harmful-tax-practices-peer-review-results-on-preferential-regimes.pdf>, (Erişim Tarihi: 10.03.2022).
- OECD (2019), "Harmful Tax Practices - 2018 Progress Report on Preferential Regimes: Inclusive Framework on BEPS: Action 5, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project", OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264311480-en>, (Erişim Tarihi: 21.02.2022).
- OECD (2015), "Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project", OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241190-en>, (Erişim Tarihi: 17.03.2022).
- OECD (1998), "Harmful Tax Competition An Emerging Global Issue", OECD, 1998.
- Osborn J. M., Michael L. (2021), "Whither FDII-OECD Discusses FDII in Harmful Tax Practices Update", <https://www.bestmethodsblog.com/2021/08/whither-fdii-oced-discusses-fdii-in-harmful-tax-practices-update/>, (Erişim Tarihi: 16.03.2022).
- Kurumlar Vergisi Kanunu (5520 Sayılı Kanun). m. 5/B.
- Woodward, R. (2004), "The OECD's Harmful Tax Competition Initiative and Offshore Financial Centres in the Caribbean Basin", *The Fiscal Experience in the Caribbean - Emerging Issues and Problems*, (Editors: R.Ramsaran), University of the West Indies, 1-25.

Mustafa YAVUZ* 

* Ticaret Uzmanı, myavuz20@yahoo.com

Sermaye Şirketlerinde Yönetim Organı Üyelerinin Hukuki Sorumluluğuna Hâkim Olan İlkeler

Özet

Anonim ve limited şirketlerin ve dolayısıyla sermaye şirketlerinin idare ve temsil organı yönetim organıdır. Yönetim organı, anonim şirketlerde yönetim kurulu, limited şirketlerde ise müdürlerdir. Kanunlarda ve esas sözleşmede yönetim organı üyelerine önemli görev ve yetkiler verilmiş, buna karşın söz konusu görev ve yetkilerin ihlali halinde yönetim organı üyeleri hakkında hukuki sorumluluk da öngörülmüştür. Yönetim organı üyelerinin hukuki sorumluluğu 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda düzenlenmiş olup, anılan Kanun uyarınca bu üyeler, kanundan ve esas sözleşmeden doğan yükümlülüklerini kusurlarıyla ihlal ettikleri takdirde hem şirkete hem ortaklarına hem de şirket alacaklılarına karşı verdikleri zararlardan sorumludurlar. Yönetim organı üyelerinin hukuki sorumluluğuna dair Türk Ticaret Kanunu'nda yer alan hükümler, şirketler hukukuna ilişkin ulusal ve uluslararası alanda kabul edilen ve uygulanagelen ilkeler ışığında oluşturulmuştur. İşte bu çalışmada sermaye şirketlerinde yönetim organı üyelerinin hukuki sorumluluğuna hâkim olan ilkeler detaylı olarak ele alınmış ve değerlendirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Sermaye Şirketi, Yönetim Organı, Hukuki Sorumluluk, Kusur, Zarar, Farklılaştırılmış Teselsül.

JEL Sınıflama Kodları: K22, K29, K40.

Principles Dominating the Civil Liability of the Members of the Administrative Body in Capital Companies

Abstract

The management and representation body of joint stock and limited companies, and hence capital companies, is the administrative body. The administrative body is the board of directors in joint stock companies and the managers in limited companies. In the laws and articles of association, important duties and powers are given to the members of the administrative body, however, in case of violation of these duties and authorities, civil liability is also stipulated for the members of the administrative body. The civil liability of the members of the administrative body is regulated in the Turkish Commercial Code No. 6102, and in accordance with the aforementioned Law these members are liable for the damages they cause to both the company, its partners and the creditors of the company, if they violate their obligations arising from the law and the articles of association. The provisions in the Turkish Commercial Code regarding the civil liability of the members of the administrative body have been established in the light of the national and internationally accepted and applied principles of company law. In this study, the principles dominating the civil liability of the members of the administrative body in capital companies are discussed and evaluated in detail.

Keywords: Capital Company, Administrative Body, Civil Liability, Fault, Damages, Differentiated Solidarity.

JEL Codes: K22, K29, K40.

1. Giriş

Avrupa Birliğine tam üyelik sürecinde AB müktesebatına uyum sağlamayı, Türk işletmelerinin uluslararası piyasaların tam anlamıyla bir parçası olmasını, teknolojik gelişmeleri ticari hayata aktarmayı ve 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun (ETTK) aksayan ve eksik yönlerini telafi etmeyi amaçlayan 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK), 1 Temmuz 2012 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir (Yavuz, 2020:45).

Söz konusu Kanun'da, şirket tüzel kişiliğinin ve ortakların hak ve menfaatlerinin korunmasına ilişkin önemli düzenlemeler ve köklü değişiklikler yapılmış olup, bunlardan birisini de, 'yönetim organı üyelerinin hukuki sorumluluğu'na ilişkin hükümler oluşturmaktadır (Dinç, 2016:142). ETTK'dan farklı olarak TTK'da, tüm dünyada önemi gittikçe artan kurumsal yönetim alanındaki gelişmeler de dikkate alınmış ve bu kapsamda sermaye şirketlerinde hukuki sorumluluğa ilişkin hükümler ayrı bir bölüm altında düzenlenmiştir.

Öncelikle belirtmek gerekir ki, TTK'nın 124. maddesinde ticaret şirketleri; kollektif, komandit, anonim, limited ve kooperatif şirketlerden oluşmakta, kollektif ile komandit şirket şahıs şirketi, anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler¹ ise sermaye şirketi sayılmaktadır. TTK'ya göre sermaye şirketlerinin (anonim ve limited şirketlerin) iki organından biri olan yönetim organı, anonim şirketlerde yönetim kurulu, limited şirketlerde ise müdür, birden fazla müdür varsa müdürler kuruludur. Bu şirketlerin idare ve temsil organı olan yönetim organı, kanun ve esas sözleşme ile genel kurulun yetkisinde bırakılmış bulunanlar dışında, şirketin işletme konusunun gerçekleştirilmesi için gerekli olan her çeşit iş ve işlemler hakkında karar almaya yetkilidir.

¹ Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket, sermayesi paylara bölünen ve ortaklarından bir veya birkaçı şirket alacaklılarına karşı bir kollektif şirket ortağı, diğerleri bir anonim şirket pay sahibi gibi sorumlu olan şirkettir. Bu şirketlere ilişkin hususlar, TTK'nın 564 ila 572. maddelerinde düzenlenmiştir. Ancak, Ticaret Bakanlığının verilerine göre ülkemizde hali hazırda kurulu sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket bulunmamaktadır. Dolayısıyla, işbu çalışma da, anonim ve limited şirketler dikkate alınarak hazırlanmıştır.

TTK'da hak ve menfaatler dengesine uygun olarak sermaye şirketlerinin yönetim organı hakkında hukuki sorumluluk öngörülmüştür. Söz konusu sorumluluk, hem anonim hem de limited şirketlerin yönetim organı üyeleri için geçerlidir. Bu çerçevede, sermaye şirketlerinin yönetim organı üyeleri, kanundan ve esas sözleşmeden doğan yükümlülüklerini kusurlarıyla ihlal ettikleri takdirde şirkete, ortaklara² ve şirket alacaklılarına verdikleri zararlardan sorumludur. Anılan Kanun'da yönetim organı üyelerinin genel hukuki sorumluluğu belli ilkeler esas alınmak suretiyle düzenlenmiştir.

İşte bu çalışmada, sermaye şirketlerinde yönetim organı üyelerinin hukuki sorumluluğuna hâkim olan ilkeler tüm yönleriyle irdelenmiş ve incelenmiştir.

2. Genel Olarak Sermaye Şirketlerinde Yönetim Organı

4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun 47. ve 48. maddelerine göre tüzel kişiler, kanuna ve kuruluş belgelerine göre gerekli organlara sahip olmakta, fiil ehliyetini kazanmakta ve tüzel kişinin iradesi organları aracılığıyla açıklanmaktadır. Sermaye şirketlerinin daimi, kanuni ve zorunlu organları ise genel kurul ve yönetim organıdır.

Yönetim organı anonim şirketlerde yönetim kurulu olup, kanuni istisnalar saklı olmak üzere anonim şirketler, yönetim kurulu tarafından yönetilir ve temsil olunur. Yönetim kurulu üyeleri, kuruluşta esas sözleşmeyle atanır, daha sonraki süreçte ise kural olarak genel kurul tarafından seçilir. Her anonim şirkette, bir veya daha fazla gerçek ya da tüzel kişiden oluşan bir yönetim kurulunun bulunması zorunludur. ETTK'nın aksine TTK'ya göre anonim şirketlerde yönetim kurulunun en az üç kişiden oluşması şart değildir. Yönetim kurulunun kaç kişiden oluşacağı ise esas sözleşmede gösterilir. En çok üç yıl süreyle görev yapmak üzere seçilen yönetim kurulu üyeleri, esas sözleşmede aksine hüküm yoksa yeniden seçilebilirler.

² 'Ortak' terimi ile; anonim şirketlerde pay sahipleri, limited şirketlerde ise şirket ortakları kastedilmiştir.

Limited şirketlerin yönetim ve temsil organı ise müdür, birden fazla müdür varsa müdürler kuruludur. Şirketin yönetimi ve temsili şirket sözleşmesi ile düzenlenir. Şirket sözleşmesi ile şirketin yönetimi ve temsili, müdür sıfatını taşıyan bir veya birden fazla ortağa veya tüm ortaklara ya da üçüncü kişilere verilebilir. En azından bir ortağın, şirketi yönetim hakkının ve temsil yetkisinin bulunması gerekir (TTK md. 623).

Anonim ve limited şirketlerde yönetim organı üyeliğine gerçek kişiler yanında tüzel kişiler de seçilebilir. Bir tüzel kişi yönetim organına üye seçildiği takdirde, tüzel kişiyle birlikte, tüzel kişi adına, tüzel kişi tarafından belirlenen, sadece bir gerçek kişi de tescil ve ilan olunur; ayrıca, tescil ve ilanın yapılmış olduğu, şirket internet sitesi kurmakla yükümlü ise bu sitede hemen açıklanır. Tüzel kişi adına sadece, bu tescil edilmiş kişi toplantılara katılıp oy kullanabilir (TTK md. 359/2, 623/2).

3. Yönetim Organı Üyelerinin Hukuki Sorumluluğu

Hukuki sorumluluk, meydana gelen zarardan kimin sorumlu olduğunu gösteren ve bu amaçla zarar görenin zarar verene karşı zararının giderilmesini talep hakkını düzenleyen normlar bütünüdür (Güney, 2008:29). Başka bir ifadeyle hukuki sorumluluk, üstlenilen görevin gereği ve akdedilen sözleşmeden doğan yükümlülüklerin gereği gibi ifa edilmemesinin müeyyidesidir.

Anonim şirketlerde sorumluluk esasen şirket tüzel kişiliğine aittir. Zira TTK'nın 371/5. maddesinde "Temsile veya yönetime yetkili olanların, görevlerini yaptıkları sırada işledikleri haksız fiillerden şirket sorumludur. Şirketin rücu hakkı saklıdır." hükmüne yer verilmiştir. Aynı Kanun'un 629. maddesinde yapılan atıf dolayısıyla mezkûr hüküm limited şirketler için de geçerlidir. Dolayısıyla, sermaye şirketlerinde yönetim organı üyelerinin sorumsuzluğu esastır. Bununla birlikte, sermaye şirketlerinde yönetim organı üyelerinin kusurlu olarak kanun ve esas sözleşmede öngörülen

görevlerini yerine getirmemesi ve bundan dolayı bir zararın oluşması halinde anılan kişilerin hukuki sorumluluğu gündeme gelir. Keza Türk Medenin Kanunu'nun 50/3. maddesinde tüzel kişilerin organların, kusurlarından dolayı ayrıca kişisel olarak sorumlu olduğu hükme bağlanmıştır.

TTK'da yönetim organı üyelerinin hukuki sorumluluğu, 'genel sorumluluk' ve 'özel sorumluluk' şeklinde olmak üzere ikili bir ayrıma tabi tutulmuştur. Genel sorumluluk kapsamında, anonim şirketlerde yönetim kurulu **üyeleri**, limited şirketlerde müdür/müdürler kurulu üyeleri, kurucular, yöneticiler³ ve tasfiye memurları, kanundan ve esas sözleşmeden doğan yükümlülüklerini kusurlarıyla ihlal ettikleri takdirde, hem şirkete hem ortaklara hem de şirket alacaklılarına karşı verdikleri zarardan sorumludurlar (TTK md. 553/1, 644/1-a).

TTK md. 553 hükmü, esas itibariyle 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun (TBK) 49. maddesinde düzenlenen genel haksız fiil sorumluluğuna dair hükümlerle amaç bakımından benzeşmektedir. TBK md. 49'a göre kusurlu ve hukuka aykırı bir fiille başkasına zarar veren kişi bu zararı gidermekle yükümlüdür. Söz konusu iki hükmün de amacı kusurlu hareketiyle zarar veren kişinin zarar gören kişiye belirli miktarda ödeme yaparak zararın tazminini sağlamaktır (Özsu, 2021:219). Ancak, yönetim organı üyelerinin sorumluluğundan bahsedebilmek için her şeyden önce sorumluluğun yönetim organı üyelerine isnat edilebilmesi gerekir (Yördem, 2017:26).

Genel sorumluluktan ayrı olarak TTK'da düzenlenen özel sorumluluk halleri ise;

Belgelerin ve beyanların kanuna aykırı olması (md. 549),

³ Yöneticilerin kim ya da kimler olduğu, TTK'da tanımlanmamakla birlikte, öğretilere yöneticilerin, sermaye şirketi adına karar alan ve onu icra yetkisine sahip olan veya imza yetkisi bulunan kişiler olduğu belirtilmektedir. Bu kapsamda Murahhas müdür, genel müdür, genel müdür yardımcılar, ticari mümessil, ticari vekil, CEO, genel koordinatör gibi sıfatları taşıyanlar yönetici kavramı içinde değerlendirilmektedir (Doğrusöz Koşut, 2012:689).

- Sermaye hakkında yanlış beyanlarda bulunulması (md. 550),
- Aynı sermayeye değer biçilmesinde yolsuzluk yapılması (md.551),
- Sermaye Piyasası Kanunu hükümleri saklı kalmak kaydıyla, bir şirket kurmak veya şirketin sermayesini artırmak amacıyla yahut vaadiyle halka her türlü yoldan çağrıda bulunularak para toplanması (md. 552),
- Genel kurul kararları aleyhine kötü niyetle iptal veya butlan davası açılması (md. 451),
- Bağımsız denetime tabi sermaye şirketlerinin internet sitesi açma ve bu sitenin belirli bir bölümünü şirketçe kanunen yapılması gereken ilanların yayımlanmasına özgülemek zorunluluğuna aykırı davranılması (md. 1524),
- Birleşme, bölünme ve tür değiştirmede ilgililerin zarara uğratılması (md. 193),
- Hâkim şirket ve bağlı şirket arasındaki hâkimiyetin hukuka aykırı kullanılması (md. 202),

şeklinde sıralanabilir.

4. Yönetim Organı Üyelerinin Hukuki Sorumluluğuna Hâkim Olan İlkeler

TTK hükümleri kapsamında, yönetim organı üyelerinin hukuki sorumluluğuna hakim olan ilkeler aşağıda değerlendirilmiştir.

4.1. Kanundan ve Esas Sözleşmeden Doğan Bir Yükümlülüğün İhlal Edilmesi

TTK md. 553 kapsamında hukuki sorumluluğun doğabilmesi için yönetim organı üyelerinin kanundan ve esas sözleşmeden doğan yükümlülüklerini ihlal etmiş olmaları gerekmektedir. Bu yükümlülüklerin ihlali mevcut değilse yönetim organı üyeleri hakkında hukuki sorumluluk mevzubahis olmamaktadır. Başka bir anlatımla, hukuki sorumluluğun doğması hukuka aykırılığın

varlığına bağlıdır. Hukuki sorumluluk için gerekli olan bu şart, TBK md. 49'da 'hukuka aykırı bir fiille' ibaresiyle belirtilmektedir.

TTK'nın 553. maddesi kapsamında 'yükümlülük', yönetim organının bir görevi ve/veya yetkisi çerçevesinde, kanunda veya esas sözleşmede öngörülen hususlardaki yapma ve yapmama yükümlülüklerini ifade etmektedir. Zikredilen hükme göre sorumluluğun doğabilmesi için yükümlülüğün kanundan veya esas sözleşmeden kaynaklanması gerekmektedir. İdari düzenleme ile getirilen yükümlülükler, kanuni bir dayanağa sahip değilse bu kapsamda değerlendirilmez.

Sorumluluğun tespiti bakımından 'yükümlülük ihlali' kavramının ve sınırlarının tespit edilmesi önemlidir. Bu bağlamda, yükümlülük özelliği gösteren görev ve yetkiler, sermaye şirketlerini, ortaklarını ve alacaklıları korumaya yönelik olanlardır (Doğrusöz Koşut, 2012:690).

TTK'da düzenlenen ve yönetim organı üyelerinin sorumluluğuna sebep olan yükümlülükler ise;

- Özen ve bağlılık yükümlülüğünün (görevlerin tedbirli bir yöneticinin özeniyle yerine getirilmesi ve şirketin menfaatlerini dürüstlük kurallarına uyarak gözetmek yükümlülüğünün) ihlal edilmesi,
- Yönetim organı üyelerinin şirketi temsil ve idareyle yükümlü olmalarından dolayı bu görevlerini gereği gibi yerine getirmemesi,
- Anonim şirket yönetim kurulu üyelerinin TTK md. 375'te, limited şirket müdürlerinin de aynı Kanun'un 625. maddesinde öngörülen devredilemez ve vazgeçilmez görevlerini yerine getirmemesi,
- Yönetim organı üyelerinin rekabet etmeme yükümlülüğünü ihlal etmesi,
- Yönetim organı üyelerinin müzakerelere katılma yasağına aykırı davranması,
- Eşit işlem ilkesine aykırı hareket edilmesi,

- Şirketin işletme konusunun gerçekleştirilmesi için gerekli olan ve yükümlülük kapsamında bulunan her çeşit iş ve işlemlerin ihlal edilmesi

şeklinde örneklendirilebilir (Bilgili ve Demirkapı, 2013:593).

4.2. Sorumluluğun Kusura Dayanması

Hukuki sorumlulukta kusur, sorumluluğun kurucu unsurudur ve tazminat miktarının belirlenmesinde önemli bir rol oynamaktadır. Dolayısıyla, sermaye şirketlerinde yönetim organı üyelerinin sorumluluğuna gidilebilmesi için kusurun varlığı şarttır. Eğer ki, yönetim organı üyeleri kusurlu olarak hareket etmemişse sorumluluklarına da gidilemez. O halde, kusur, sorumluluğu sınırlandıran bir unsur niteliğindedir. Bu çerçevede, şirketin sadece zarara uğramış olması, yönetim organı üyelerinin sorumluluğu için tek başına yeterli değildir.

Kusur ise bir kişinin bilerek veya dikkatsizce hukuka aykırı bir fiili işlemesi ve bundan dolayı zarara sebebiyet vermesidir. Kusur, kasıt veya ihmalden oluşmakla birlikte TTK'da sadece kusurdan bahsedilmiştir. Bu durumda kusurun kast veya ihmâl sonucu meydana gelmiş olması önem arz etmemektedir.

TTK'nın ilk halinde yönetim organı üyelerinin sorumluluğuna ilişkin 'kusur karinesi' kabul edilmişken, 6335 sayılı Kanun'la bu konuda değişikliğe gidilerek 553/1. maddedeki 'kusurlarının bulunmadığını ispatlamadıkça' ibaresi madde metninden çıkartılmış ve aynı maddeye 'kusurlarıyla' ibaresi eklenmiştir. Yapılan bu değişiklik, anonim ve limited şirket yönetim organı üyelerinin hukuki sorumluluğuna ilişkin kusur karinesi kaldırılarak 'kusurlu sorumluluk' ilkesi benimsenmiştir. Bunun sonucu olarak, yönetim organı üyeleri aleyhine dava açacakların, aynı zamanda bunların kusurlu hareket ettiklerini ortaya koyması gerekmektedir. Zarara sebep olan işlem ya da eylemin yönetim organı üyesinin kusurundan kaynaklandığını ispat yükü ise davacıya aittir (Poroy, Tekinalp,

Çamoğlu, 2014:389). Bununla birlikte öğretide bazı yazılarda, söz konusu değişikliğe rağmen yönetim organı üyelerinin kusursuz olduklarını ispat etmeleri gerektiği, zira yönetim organı üyeleri ile şirket arasında sözleşmesel ilişki bulunduğu ve sorumluluk davasının dayanağını da bu sözleşmenin ihlali oluşturduğu, bunun sonucu olarak davallıların kusursuzluğunu ispatlamalarının lazım geldiği ifade edilmektedir (Bilgili ve Demirkapı, 2013:594).

TTK'da kusurun ispat şekline ilişkin herhangi düzenlemeye yer verilmemiştir. Bu kapsamda, davacılar 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu (HMK) hükümleri çerçevesinde ispata dair her türlü delili süresi içerisinde ve usulüne uygun olarak mahkemeye sunabilir. Davacılar ispatını; belge, senet, ticari defter, yemin, tanık, bilirkişi incelemesi, keşif, uzman görüşü yöntemlerinden biri ya da birden fazlası ile yapabilir. Bununla birlikte, kanunen zorunlu olmasa da, yönetim organı üyeleri, ispat yükünü taşıyan davacının iddiasının doğru olmadığı hakkında mahkemeye delil sunabilir. Ancak karşı ispat faaliyeti için delil sunan yönetim organı üyeleri, ispat yükünü üzerine almış sayılmaz (HMK md. 191).

TTK'da anonim şirket yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğu belirlenirken dikkate alınan ve kusurun tespitinde önemli bir role sahip olan 'basiretli iş adamı' ölçütü bırakılmış yerine 'tedbirli yönetici' ölçütü getirilmiştir. Yönetim kurulu üyeleri ve yönetimle görevli üçüncü kişiler, görevlerini tedbirli bir yöneticinin özeniyle yerine getirmek ve şirketin menfaatlerini dürüstlük kurallarına uyararak gözetmek yükümlülüğü altındadır. Tedbirli yönetici ölçüsü, yönetim kurulu üyesinin kurumsal yönetim ilkelerine uygun olarak 'işadamı karar' verebileceğini kabul etmekte ve riskin bundan doğduğu hallerde üyenin sorumlu tutulmaması esasına dayanmaktadır. Limited şirketlerde ise müdürler ve yönetimle görevli kişiler, görevlerini tüm özeni göstererek yerine getirmek ve şirketin menfaatlerini, dürüstlük kuralı çerçevesinde, gözetmekle yükümlüdürler. Bu bağlamda,

kusurun tespitinin, anonim ve limited şirketler için öngörülen ölçütler dâhilinde yapılması icap etmektedir.

Öte yandan, TTK'nın 557/2. maddesinde davacının, hâkimin aynı davada her bir davalının tazminat borcunu belirlemesini isteyebileceği ifade edilmiştir. Bir hukuki sorumluluk davasında hâkim, tazminatın kapsamını ve ödenme biçimini, durumun gereğini ve özellikle kusurun ağırlığını göz önüne alarak belirlemektedir. Dolayısıyla, sorumlu tutulacak kimselerin kusur oranlarının ayrı ayrı tespit edilmesi gerekmektedir. Bu durum, ilerleyen bölümlerde açıklanacağı üzere farklılaştırılmış teselsülün bir sonucudur. Getirilen düzenlemenin uygulamasında, zorluklarla karşılaşılması muhtemel olsa da, bu sistem hakkaniyet esasına dayanan ve profesyonel yöneticiyi koruyan bir hukuk düzenini beraberinde getirmektedir.

4.3. Bir Zararın Doğmuş Olması

Sorumluluk hukukunun temel amacı, cezalandırmak değil, gerçekleşen zararı karşılamak, denkleştirmek, yani tazmin ettirmektir. Bu nedenle zarar, tazminat borcunun en önemli unsurunu oluşturmaktadır. Zararın olmadığı yerde hukuki sorumluluk da olmayacağından zarar tazminat borcu için hayati bir unsurdur. Şirket zararı ise şirket aktiflerindeki fiili bir azalma veya umulan kârdan eksilme şeklinde ortaya çıkmaktadır. Yönetim organı üyelerinin hukuki sorumluluğuna gidilebilmesi için zararın oluşması şarttır.

Şirket yönetim organı üyelerinin sorumluluğunun müeyyidesi ise tazminattır. Yönetim organı üyelerinin şirkete verdiği zarar, diğer üyelerle birlikte değil de, kişisel eylem ve kararları ile tek başına vermiş oldukları bir zarar ise bu durumda müteselsilen değil, tek başlarına sorumlu olmaktadır. Dolayısıyla, hukuki sorumluluğa ilişkin açılacak bir davada mahkemenin, öncelikle bir zararın bulunup bulunmadığını, zarar mevcut ise bunun 'birlikte verilen zarar' mı, yoksa 'tek başına verilen zarar' mı olduğunu açıklığa kavuşturması;

zararın oluşmasında sorumluluğu bulunmadığı tespit edilen yönetim organı üyeleri hakkında davayı reddetmesi gerekmektedir. Bu arada, kanuna veya esas sözleşmeye aykırı davranış ile ortaya çıkan zarar arasında uygun illiyet bağının bulunması gerekir.

Diğertaraftan, TTK'da yalnızca şirketin, alacaklıların ve ortakların doğrudan zararlarının tazmini değil, aynı zamanda ortaklar ve alacaklıların şirketin doğrudan zararı sebebiyle dolaylı olarak uğramış oldukları zararların (dolayısıyla zarar/dolaylı zarar) tazmini de düzenlenmiştir (Özsu, 2021:220).

Son olarak, yönetim organı üyesinin zarar verici davranışı nedeniyle, şirketin uğradığı zararın finansal tablolar ve ekleri ile yönetim organı yıllık faaliyet raporu üzerinden tespiti bir ölçüde mümkün olmakla birlikte, ortakların ve alacaklıların uğradığı zararın tespiti her zaman bu denli kolay olmamaktadır. Bu bağlamda örneğin, ortağın şirketten alması gereken alacağın temerrüt faizinin ödenmemesi halinde zararın tespit edilmesi kolay olmakla birlikte, yönetim organı üyelerinin özen borcunu ihlal etmelerinden kaynaklanan sorumluluğun tespiti daha zor olabilmektedir (Seyman, 2020:135; Çamurcu, 2015:52).

4.4. Sorumluluğun Kişisel Olması

TTK'nın sermaye şirketlerinde sorumluluğa ilişkin getirdiği en önemli yeniliklerden birisi, organ sorumluluğunun kaldırılması, yerine tamamıyla yönetim organında görevli olan kişilere dayanan bir sorumluluk türünün benimsenmesidir (Pulaşlı, 2013:629). Nitekim TTK'nın 553/1. maddesinde, hukuki sorumluluk bakımından 'yönetim organı üyeleri' ve 'yöneticiler' özel olarak sayıldığından, bunlar kanundan ve esas sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerini kusurlarıyla ihlal ettikleri takdirde şirkete, ortaklarına ve şirket alacaklılarına karşı verdikleri zarardan bizzat kendileri sorumlu olmaktadır. Görüldüğü üzere, sorumluluk bütün olarak yönetim organına verilmemiş, bireysel olarak yönetim organı üyeleri ve yönetici kapsamına giren kişiler sorumlu

tutulmuştur. Bu çerçevede, şirketler hukukunda sorumluluk kişiseldir ve sorumluluğu gerektiren fiilleri işleyen yönetim organları sıfatını haiz gerçek veya tüzel kişiler sorumludur. O halde, hukuki sorumluluk organ olarak yönetim organına değil, bu organın üyelerine aittir.

Sorumluluğun kişisel olması ise yönetim organları üyelerinin sırf bu görevleri nedeniyle sorumlu olmayacağı, ancak sorumluluğu gerektiren fiiller nedeniyle her üyenin kendi kusurlu fiilinden sorumlu olacağını ifade etmektedir.

Bu doğrultuda olmak üzere, yönetim organları üyeleri arasında tüzel kişinin olması halinde sermaye şirketinin uğradığı zarardan dolayı yönetim organları üyesi tüzel kişinin temsilcisi olan gerçek kişi değil, doğrudan tüzel kişi sorumlu olmaktadır. Lakin tüzel kişi yönetim organları üyesi, sorumluluğa sebep olan temsilcisi gerçek kişiye karşı rücu hakkına sahiptir.

4.5. Farklılaştırılmış Teselsül İlkesinin Geçerli Olması

TTK, yönetim organlarının hukuki sorumluluğunda önemli bir yenilik getirmiştir. İsviçre Borçlar Kanunu'ndan alınan söz konusu yenilik, ETTK'daki genel sorumluluğun tespitinde kusur derecelerini dikkate almaya 'mutlak teselsül' anlayışının terk edilmesi, bunun yerine 'farklılaştırılmış teselsül' ilkesinin kabul edilmesidir (Göktürk ve Can, 2011:249). ETTK'nın yürürlükte olduğu dönemde, yönetim organları üyeleri ortaya çıkan zarardan, müteselsil sorumluluk kapsamında, bu zararın birlikte verilen zarar olup olmadığı dikkate alınmaksızın sorumlu tutulmakta, bu da yönetim organları üyeleri açısından haksızlıklara ve mağduriyetlere neden olmaktadır. İşte bu olumsuzları gidermek ve üyelerin yetki ve sorumlulukları arasında paralellik oluşturmak amacıyla TTK'da farklılaştırılmış teselsül sistemi kabul edilmiştir.

Farklılaştırılmış teselsül sistemine ilişkin olarak TTK md. 557/1'de; *"Birden çok kişinin aynı zararın tazminle yükümlü olmaları halinde, bunlardan*

her biri, kusuruna ve durumun gereklerine göre, zarar şahsen kendisine yükletilebildiği ölçüde, bu zarardan diğerleriyle birlikte müteselsilen sorumlu olur." denilmektedir. Anılan sistem, müteselsil sorumluların teselsül tavanına kadar, kusurlarına ve somut olay gerçeğine göre zararın tazmin etmeleri anlayışına dayanmaktadır. Bir başka ifadeyle, farklılaştırılmış teselsül, hukuki sorumluluk kapsamında her bir yönetim organları üyesinin sorumluluğunun kusurları nispetinde ayrıştırılması ve vâki zararın oluşumundaki etkisi oranında sorumlu tutulmasını ifade etmektedir. Dolayısıyla, bir davada mahkeme, zararın varlığı ve niteliğini belirledikten sonra yöneticilerin ne oranda sorumlu olduğunu tespit etmektedir. Buna yaparken de, şirketin esas sözleşmesi, iç yönergesi, genel kurul ve yönetim organları kararları ile imza beyannameleri dikkate alınmaktadır.

Bunun yanında farklılaştırılmış teselsül, birlikte zarar veren yönetim organları üyelerinin dış ilişkideki (alacaklı ile borçlular arasındaki ilişkideki) sorumluluklarını düzenlemektedir; yoksa bu kural sorumluların iç ilişkideki (borçluların kendi aralarındaki) sorumluluğu bağlamında rücu düzenlemesi değildir. Farklılaştırılmış teselsülde, müteselsil sorumluluktan farklı olarak, bireysel indirim sebeplerinin dış ilişkide davacıya karşı ileri sürülebilmesine imkan sağlanmaktadır. Bir başka deyişle, sorumluların tazmin borçları, kusurlarının derecesine ve zararın her birine yükletilebilmesi ölçüsüne göre dış ilişkide ayrıştırılmaktadır. Anılan ilke, tazminata ilişkin olarak yönetim organları üyelerinin sorumluluğunu hafifletmiş ve adaleti tesis edici nitelikte olmuştur. Bu bağlamda, farklılaştırılmış teselsül, meydana gelen zarar dolayısıyla zarar verenlerin dış ilişkide alacaklıya karşı bireysel indirim sebeplerini ileri sürülebilmelerine olanak sağlamaktadır.

Diğer taraftan, davacının farklılaştırılmış teselsül hesabını bizzat yapıp, buna göre davayı açma zorunluluğundan kurtarmak amacıyla, TTK'nın 557/2. maddesinde; davacının birden çok sorumlu kişiyi zararın tamamı için birlikte dava edebileceği

hükme bağlanmıştır. Bu durumda davacı 'zararın tamamını' dava edebilir. Bahsi geçen fıkrada ayrıca, hâkimin aynı davada her bir davalının tazminat borcunu belirlemesini isteyebileceği ifade edilmiştir. Bu halde davacı, müteselsil sorumluların tazminat borçlarını (dış ilişkide) teker teker tespit etmesini mahkemeden talep edebilir.

Son olarak, ETTK'da sorumluluk davasında müteselsil sorumlular arasındaki rücu düzenleyen bir hüküm bulunmamaktaydı. Hukukumuzdaki bu eksikliği gidermek amacıyla TTK'nın 557/3. maddesinde, birden çok sorumlu arasındaki başvurunun, durumun bütün gerekleri dikkate alınarak hâkim tarafından belirleneceği hükme bağlanmıştır. Dolayısıyla mahkeme, sorumluları tespit etmenin yanında, yönetim organı üyelerinin birbirlerine rücu konusunu da açıklığa kavuşturmaktadır.

5. Yönetim Organı Üyeleri Açısından Hukuki Sorumluluk Davası

Sermaye şirketinin uğramış olduğu zararın sorumlulardan talep edilebilmesi, bir başka deyişle aktif dava ehliyeti her şeyden önce doğrudan zarar gören şirket tüzel kişiliğine aittir. Yönetim organı üyesi ile sermaye şirketi arasındaki hukuki ilişki, üyenin genel kurul tarafından seçilmesi ve bu icabı kabul etmesi sonucunda tarafların birbirlerine uygun iradeleriyle kurulur. Bahse konu ilişki sözleşmeye dayandığından şirketin açacağı sorumluluk davası da bu sözleşmeye aykırılık nedeniyle açılmış olmaktadır (Çamoğlu, 2010:114-115; Pulaşlı, 2009:35).

Ancak, şirketin dava açmada ihmalkârlığı veya sorumluların şirkete hâkim olmaları sebebiyle davanın şirket tarafından açılmaması ihtimaline karşın kanun koyucu dava açma hakkını şirket tüzel kişiliği yanında her bir pay sahibine de tanımıştır. Zira şirketin malvarlığını azaltan her eylem, payları oranında pay sahiplerini de etkilemektedir. Bu kapsamda, şirketin uğradığı zararın tazminini pay oranı ne olursa olsun her bir ortak isteyebilir.

Bu arada, ortakların açacakları sorumluluk davasının usul ve esasları, 'şirketin faaliyette bulunmasına' ve 'iflas halinde olmasına' bağlı olarak farklılık göstermektedir. Ortaklar sorumluluk davasını, şirket faaliyetlerine devam ediyorsa TTK'nın 555. maddesine, iflas halinde ise aynı Kanun'un 556. maddesine göre açabilir. Her iki durumda da ortaklar; tazminatın kendilerine verilmesini talep edemezler, dava sonunda hükmolunacak tazminatın ancak şirkete ödenmesini isteyebilirler. Keza şirket bakımından 'doğrudan zarar', ortaklar açısından ise 'dolaylı zarar'dır (Karahana ve Koşut, 2012:757). Bununla birlikte, ortaklar şirketin uğramış olduğu tüm zararın tazminini isteyebilir. Bir başka ifadeyle, talep edilecek tazminat miktarı, ortağın kendisine düşen zararın miktarı değil, şirketin gördüğü zararın tamamıdır.

TTK, şirket alacaklılarına ise sadece şirketin iflâsı halinde sorumluluk davası açma hakkı tanınmıştır. Zarara uğrayan sermaye şirketinin iflâsı halinde, tazminatın şirkete ödenmesini isteme hakkını şirket alacaklıları da haiz olmakla birlikte, ortakların ve şirket alacaklılarının istemlerinin önce iflas idaresi tarafından ileri sürülmesi gerekir. İflas idaresi sorumluluk davası açmadığı takdirde ise her ortak veya şirket alacaklısı mezkûr davayı ikame edebilme hakkına sahiptir (TTK md. 555-556).

Öte yandan, ETTK'ya göre yönetim organı üyeleri aleyhinde hukuki sorumluluk davası açılabilmesi için genel kurulun bu yönde karar alması veya şirket sermayesinin en az onda birini temsil eden ortakların dava açılması yönünde oy kullanması gerekli iken, TTK'da anılan davanın açılabilmesi için genel kurulun bu yönde bir karar alması gerekip gerekmediği açık bir şekilde düzenlenmemiştir. Buna karşın Yargıtay'ın bu konuda istikrar kazanmış görüşü, TTK'da yönetim organı üyelerinin sorumluluğuna ilişkin ETTK'nın 341. maddesi gibi açık bir düzenleme olmamakla birlikte, TTK'nın 408/1, 553/1 ve 479/3-c maddelerindeki düzenleme karşısında

sermaye şirketlerinin yönetim organı üyeleri hakkında sorumluluk davası açılabilmesi için şirket genel kurulunda karar alınmasının gerekli olduğu, böyle bir kararın varlığının dava şartı olduğu ve mahkemece kendiliğinden gözetilmesi gerektiği, fakat mezkûr yönteme uyulmamasının davanın hemen reddi sonucunu doğurmayacağı, bu yönde bir genel kurul kararı sunulmamışsa söz konusu eksikliğin tamamlanabilir dava şartı niteliğinde olduğu ve bahsi geçen eksikliğin giderilmesi için HMK'nın 54. maddesi uyarınca davacıya uygun süre verilmesi gerektiği yönündedir (Yargıtay 11. H.D.'nin 23/09/2019 tarihli ve E.2018/4755, K.2019/5675 sayılı; 13/10/2016 tarihli ve E.2016/1271, K.2016/8111 sayılı; 02/06/2016 tarihli ve E.2015/7487, K.2016/6166 sayılı; 09/02/2016 tarihli ve E.2015/3371, K.2016/1194 sayılı; 17/12/2015 tarihli ve E.2015/560, K.2015/13614 sayılı; 30/09/2014 tarihli ve E.2014/5386, K.2014/14890 sayılı kararları).

TTK'nın 561. maddesi uyarınca yönetim organı üyelerine karşı hukuki sorumluluk davası, şirketin merkezinin bulunduğu yer asliye ticaret mahkemesinde açılabilir. Keza yönetim organı üyelerinin sorumluluğuna ilişkin dava mutlak ticari dava niteliğinde olduğundan, anılan hüküm uyarınca sorumlular aleyhine açılacak davalarda görevli mahkeme asliye ticaret mahkemesi, yetkili mahkeme ise şirket merkezinin bulunduğu yer mahkemesi olmaktadır. Ancak, TTK md. 561'de yer alan 'dava açılabilir.' ibaresi gereğince bu hükümde öngörülen davanın şirketin merkezinin bulunduğu yer mahkemesinde açılabileceğine dair yetki kesin yetki niteliğinde değildir. HMK'nın 6. maddesi uyarınca genel yetkili mahkeme, davalı gerçek veya tüzel kişinin davanın açıldığı tarihteki yerleşim yeri mahkemesi olduğundan yönetim organı üyelerinin yerleşim yerinde de dava açılması mümkündür (Poroy, Tekinalp ve Çamoğlu, 2014:401).

Davada husumet ise şirket tüzel kişiliğine yöneltilir. Yönetim organı üyelerinin şirketin

kusurlu hareketleriyle zarara uğrattığını ispat yükü ise davacılara aittir. Anılan Kanun'un 1521. maddesi gereğince bu davalarda basit yargılama usulü uygulanır. Sermaye şirketleri aleyhine açılan davalarda şirketi kural olarak yönetim organı temsil etmektedir. Ancak, yönetim organı üyeleri aleyhine sorumluluk davası açılması halinde şirket kim temsil edecektir? Bu durumda, açılan dava eski yönetim organı üyeleri hakkında ise şirketin yeni yönetim organınca temsil edilmesi, dava mevcut yönetim organı üyeleri hakkında açılmışsa mahkemece şirkete bir kayyım tayin edilerek sorumluluk davasının kayyım tarafından takip edilmesi gerekmektedir.

Yeri gelmişken belirtelim ki, belli sebeplerin varlığı halinde yönetim organı üyelerinin hukuki sorumluluğu sona ermektedir. Hukuki sorumluluğu son erdiren sebepler ise; yönetim organı üyelerinin genel kurulca ibra edilmesi,⁴ zararın ve sorumlunun öğrenildiği tarihten itibaren iki ve her halde zararı doğuran fiilin meydana geldiği günden itibaren beş yıllık zamanaşımı süresinin dolması,⁵ kanundan veya esas sözleşmeden doğan bir görev veya yetkinin kanuna dayanılarak başkasına devredilmesi,⁶ hukuki sorumluluk gerektiren usulsüz ve yolsuzlukların yönetim

⁴ İbra, sermaye şirketinin, meydana gelen zararlardan dolayı yönetim organı üyelerinin sorumluluğunu dava etmeyeceği anlamına gelmektedir. Yönetim organı üyeleri hakkında ibra kararına alma yetkisi, genel kurula aittir. TTK, bir genel kurulun aldığı ibra kararını, zamanaşımı süresi içinde bir diğer genel kurulun kaldırmasını engellemek amacıyla, "ibra kararının genel kurul kararıyla kaldırılmayacağı" kuralını getirmiştir (TTK md. 558/2). Ancak bu hüküm, ibranın da aynı zamanda bir genel kurul kararı olması nedeniyle, söz konusu karara karşı iptal davası açılmasına engel değildir (Tekinalp, 2013:413). Şirket genel kurulunun yönetim organı üyeleri hakkında almış olduğu ibra kararını, şirket ile ibraya olumlu oy veren ve ibra kararını bilerek payı iktisap etmiş olan ortakların dava hakkını kaldırır. Ayrıca, diğer ortakların dava hakları, ibra tarihinden itibaren altı ay geçmesiyle düşer.

⁵ TTK'nın 560. maddesinde, "Sorumlu olanlara karşı tazminat istemek hakkı, davacının zararı ve sorumluyu öğrendiği tarihten itibaren iki ve her hâlde zararı doğuran fiilin meydana geldiği günden itibaren beş yıl geçmekle zamanaşımına uğrar. Şu kadar ki, bu fiil cezayı gerektirip, Türk Ceza Kanunu'na göre daha uzun dava zamanaşımına tabi bulunuyorsa, tazminat davasına da bu zamanaşımı uygulanır." denilmektedir.

⁶ TTK'nın 553. maddesinin ikinci fıkrasında, "Kanun'dan veya esas sözleşmeden doğan bir görevi veya yetkiyi, kanuna dayanarak, başkasına devreden organlar veya kişiler, bu görev ve yetkileri devralan kişilerin seçiminde makul derecede özen göstermediklerinin ispat edilmesi hâli hariç, bu kişilerin fiil ve kararlarından sorumlu olmazlar." hükmü yer almaktadır.

organı üyelerinin kontrolü dışında gerçekleşmesi,⁷ yönetim organı üyesinin kusursuz olduğunu ispat etmesi şeklinde sıralanabilir.

6. Sonuç

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu kapsamında kurulup faaliyet gösteren anonim ve limited şirketlerin ve dolayısıyla sermaye şirketlerinin idare ve temsil organı yönetim organıdır. Yönetim organı sıfatıyla, anonim şirketlerde yönetim kurulu, limited şirketlerde de müdürler, kanun ve esas sözleşme uyarınca genel kurulun yetkisinde bırakılmış bulunanlar dışında, şirketin işletme konusunun gerçekleştirilmesi için gerekli olan her çeşit iş ve işlemler hakkında karar almaya yetkilidir. Hem mezkûr Kanunda hem de ilgili diğer kanunlarda şirket yönetim organına önemli görev ve yetkiler verilmiş, buna mukabil ağır yükümlülük ve sorumluluklar da yüklenmiştir.

Yükümlülüklerin ihlali halinde sermaye şirketlerinin yönetim organı üyelerinin hukuki sorumluluğu TTK'da genel ve özel sorumluluk olmak üzere iki şekilde düzenlenmiştir. Genel sorumluluk kapsamında yönetim organı üyeleri, kanundan ve esas sözleşmeden doğan yükümlülüklerini kusurlarıyla ihlal ettikleri takdirde, hem şirkete hem ortaklara hem de şirket alacaklılarına karşı verdikleri zarardan sorumlu olmaktadır. Söz konusu şartların varlığı halinde yönetim organı üyeleri hukuki sorumluluk (tazminat) davasına muhatap olabilmektedir.

Sermaye şirketlerinde sorumluluk hukuku, belli ilkelere dayanmakta olup, bu ilkeler; yönetim organı üyelerinin kanundan ve esas sözleşmeden doğan bir yükümlülüğü ihlal etmiş olması, sorumluluğun kusura dayanması, yükümlülüğün ihlali sonucunda bir zararın doğması, sorumluluğun kişisel olması ve farklılaştırılmış teselsül ilkesinin geçerli olması şeklinde sıralanabilir. Bahsi geçen ilkelerin

⁷ TTK'nın 553. maddesinin üçüncü fıkrası, "Hiç kimse kontrolü dışında kalan, kanuna veya esas sözleşmeye aykırılıklar veya yolsuzluklar sebebiyle sorumlu tutulamaz; bu sorumlu olmama durumu gözetim ve özen yükümü gerektirerek geçersiz kılınamaz." hükmünün amirdir.

varlığı, yönetim organı üyelerinin sorumluluğuna gidilebilmesi için önemli ve gereklidir.

Şirketin uğradığı zararın tazminini isteme hakkı ise şirket ve her bir ortağa aittir; şirket alacaklıları ise ancak iflas halinde dava açabilir. Birden fazla yönetim organı üyesinin aynı zararı tazminle yükümlü olması halinde, bunlardan her biri, kusuruna ve durumun gereklerine göre, zarar şahsen kendisine yükletilebildiği ölçüde, bu zarardan diğerleriyle birlikte müteselsilen sorumlu olurlar.

Sermaye şirketlerinde yönetim organı üyelerinin, kanundan ve esas sözleşmeden doğan yükümlülüklerini kusurlu olarak ihlal etmelerinden dolayı ortaya çıkan zararlardan sorumlu kılınabileceklerini bilmeleri ve hukuki sorumluluk doğuran fiil ve hareketlerden özenle kaçınmaları menfaatlerine olacaktır.

Kaynakça

- Akdağ Güney, N. (2008), Türk Hukukunda Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukuki Sorumluluğu, İstanbul, Vedat Kitapçılık.
- Bilgili, F. ve Demirkapı, E. (2013), Şirketler Hukuku, Bursa, Dora Yayınları.
- Çamoğlu, E. (2010), Anonim Ortaklık Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukuki Sorumluluğu, Ankara, Vedat Kitapçılık.
- Çamurcu, E. (2015), Anonim Ortaklıklarda Farklılaştırılmış Teselsül İlkesi Uyarınca Yönetim Kurulu Üyelerinin Sorumluluklarının Belirlenmesi, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık.
- Dinç, S. (2016), "6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununa Göre Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukuki Sorumluluk Hâlleri", Ankara Barosu Dergisi, 74(4), 139-175.
- Doğrusöz Koşut, H. (2012), "Anonim Ortaklık Yöneticilerinin ve Denetçilerinin Hukuki ve Cezai Sorumluluğu (TTK m. 549 - 563)", Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, 18(2), 683-696.
- Göktürk, K. ve Can, M. Ç. (2011). "Farklılaştırılmış Teselsülün -Özellikle- Dış İlişki Bakımından Anlamı ve Bankacılık Kanununun Şahsi İflas Sorumluluğu ile Karşılaştırılması", İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2(2), 247-283.
- Karahan, S. ve Doğruöz Koşut, H. (2012), Şirketler Hukuku, Konya, Mimoza Yayınları.
- Özsu, G. (2021), Ekonomik Bir Bütünlük Olarak Şirketler Topluluğunda Hukuki Sorumluluk, Ankara, Adalet Yayınevi.

- Poroy, R., Tekinalp, Ü. ve Çamoğlu, E. (2014), Ortaklıklar Hukuku I, İstanbul, Vedat Kitapçılık.
- Pulaşlı, H. (2013), Şirketler Hukuku Genel Esaslar, Ankara, Adalet Yayınevi.
- Pulaşlı, H. (Mart 2009), "Türk Ticaret Kanunu Tasarısına Göre Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyelerinin Özen Yükümlülüğü ve Mütessesil Sorumluluğu", Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi, 25(1), 27-63.
- Seyman, S. (2020), Anonim Şirket Yönetim Kurulu ve Yönetim Kurulu Üyelerinin Sorumluluğu, Ankara, Adalet Yayınevi.
- T.C. Mülga Yasalar (07/06/1956). 6762 sayılı mülga Türk Ticaret Kanunu. Ankara: Resmi Gazete (9353 sayılı).
- T.C. Yasalar (08/12/2001). 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu. Ankara: Resmi Gazete (24607 sayılı).
- T.C. Yasalar (04/02/2011). 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu. Ankara: Resmi Gazete (27836 sayılı).
- T.C. Yasalar (04/02/2011). 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu. Ankara: Resmi Gazete (27836 sayılı).
- T.C. Yasalar (14/02/2011). 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu. Ankara: Resmi Gazete (27846 sayılı).
- T.C. Yasalar (30/06/2012). 6335 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile Türk Ticaret Kanununun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun. Ankara: Resmi Gazete (28339 sayılı).
- Tekinalp, Ü. (2013), Sermaye Ortaklıklarının Yeni Hukuku, Ankara, Vedat Kitapçılık.
- Yargıtay 11. H.D.'nin 23/09/2019 tarihli ve E.2018/4755, K.2019/5675 sayılı kararı.
- Yargıtay 11. H.D.'nin 13/10/2016 tarihli ve E.2016/1271, K.2016/8111 sayılı kararı.
- Yargıtay 11. H.D.'nin 02/06/2016 tarihli ve E.2015/7487, K.2016/6166 sayılı kararı.
- Yargıtay 11. H.D.'nin 09/02/2016 tarihli ve E.2015/3371, K.2016/1194 sayılı kararı.
- Yargıtay 11. H.D.'nin 17/12/2015 tarihli ve E.2015/560, K.2015/13614 sayılı kararı.
- Yargıtay 11. H.D.'nin 30/09/2014 tarihli ve E.2014/5386, K.2014/14890 sayılı kararı.
- Yavuz, M. (Eylül 2020), "Türk Hukukunda Hakimiyet Sözleşmeleri", Gümrük ve Ticaret Dergisi, 7(21), 44-53.
- Yördem, Y. (2017), Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukuki Sorumluluğunda Farklaştırılmış Teselsül İlkesi, Ankara, Seçkin Yayıncılık.

Ali ALTINBAY* Yasemin KAYA** 

* Kütahya Dumlupınar Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, Kütahya, Türkiye, ali.altinbay@dpu.edu.tr

** Kütahya Dumlupınar Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, Kütahya, Türkiye, yaseminkayaa28@gmail.com

Adli Muhasebenin Dünü, Bugünü ve Yarını

Özet

Geçmişten günümüze insan eliyle değişen teknolojik gelişmeler yaşamımızı etkilemektedir. Özellikle finansal ve hukuki alanda baş döndürücü değişimler yaşanmaktadır. Bu değişimler başlangıçta olumsuz görünüşler dahi sonuçları itibariyle adli muhasebenin gelişmesini sağlamıştır. Bu çalışmada hilelerin ve yolsuzlukların adli muhasebeyi nasıl etkilediği durumu göz önüne alınarak adli muhasebe serüveni anlatılmıştır. Çalışma; adli muhasebe alanında olup günümüze kadar yaşanan süreç ve etkileri açıklanıp, adli muhasebe ve adli muhasebecinin özellikleri ve ilkeleri açıklanmaya çalışılmaktadır. Çalışmanın diğer amacı ise gerek adli muhasebenin kavramsal analizi gerekse de tarihsel boyutuyla ilgili alanlardaki kesişimleri belirlemektir. Ülkemizdeki adli muhasebe ile batılı ülkelerdeki adli muhasebe algılarının ortaya çıkışı ve gelişimi incelenmektedir. Türkiye'deki adli muhasebenin batılı ülkelere nazaran daha az gelişim gösterdiği söylenebilir. Adli muhasebenin ortaya çıkış nedenleri ve gerekliliği denetim, hile ve hukuk alanlardaki uygulamaları nasıl etkilediği ve hangi davaların konusu olabileceği hususuna açıklık getirmeye çalışılmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Adli muhasebe, Hukuk, Hile, Denetim.

JEL Sınıflama Kodları: M40,M41,M42.

The Yesterday, Today, and Tomorrow of Forensic Accounting

Abstract

Technological developments that have changed by human hands from past to present affect our lives. Especially in the financial and legal fields, there are changes. These changes have led to the development of forensic accounting by showing negative results. In this study, the adventure of forensic accounting is explained by considering how frauds and corruptions affect forensic accounting. The study is in the field of forensic accounting, and the processes and effects experienced until today are explained, and the characteristics and principles of forensic accounting and forensic accountant are tried to be explained. The other purpose of the study is to determine the intersections in the fields related to both the conceptual analysis of forensic accounting and its historical dimension. The emergence and development of forensic accounting perceptions in our country and forensic accounting in western countries are examined. It can be said that forensic accounting in Turkey has shown less development compared to western countries. It is tried to clarify the reasons for the emergence and necessity of forensic accounting, how it affects the practices in the fields of audit, fraud and law, and which cases it can be the subject of.

Keywords: Forensic accounting, Law, Fraud, Auditing.

JEL Codes: M40,M41,M42.

1. Giriş

Adli muhasebenin tanımı ve gereklilikleri uzun yıllardır kullanılagelen bir kavram olmuştur. Gelişmekte olan bir kavram olduğu için insanoğluyula birlikte standartları da değişip gelişmektedir. Gelişen toplumların bir yandan ihtiyaçları artarken diğer yandan bu ihtiyaçları karşılamak için büyük istihdam sürecini doğurmuştur. Bu süreç, mali sisteme dolaylı ve dolaysız şekillerde yansiyarak dünya geneline yayılmıştır. Mali sistemdeki baskı arttıkça denetim ve kontrol mekanizması ortaya çıkmıştır. Zamanla denetimde ve kontrol alanında bazı eksikler meydana gelerek verilerin muhasebeleştirilmesi ve şeffaflık kavramları ortadan kalkmış ve yasal olan uygulanmamaya başlanmıştır. Küresel bağlamda etkili şirket skandalları sonucunda denetim mesleğinin kapsamının yeniden gözden geçirilmesi ihtiyacı ortaya çıkmıştır (Vinten, 2002: 9). Böylece dünya genelinde zaman içerisinde muhasebe alanında bağımsız bir disiplin olarak “adli muhasebe” kavramı ortaya çıkmıştır. Adli muhasebe; hile tespitinde yasa dışı suçları ve sanal suçları ortaya çıkararak güvenirlik, doğru bilgi ve şeffaflığı sağlamak için muhasebe bilimindeki yolculuğuna başlamıştır. Kavram ilk kez Amerika Birleşik Devletleri’nde kullanılmış olup sonrasında birçok ülke tarafından benimsenip önemli çalışmalar yapılmıştır. Orijinal adı “forensic accounting” olup dilimize adli muhasebe olarak çevrilmiştir. Adli muhasebenin birçok alanla kesişme noktası bulunmakla birlikte bu kesişmeler daha iyi olma hedefi ile sürdürülmüştür.

Coğrafyamızda adli muhasebe kavramı çok eskilere dayanmakta birlikte gereken önemin verilmediği anlaşılmaktadır. Ülkemizde ise daha çok bilirkişi yardımı ile sürdürülmüştür. ABD, Kanada ve bazı Avrupa ülkelerinde adli muhasebenin daha gelişmiş olduğu görülmektedir. Adli muhasebe nerede olursa olsun yolsuzluklara karşı gerçek ve doğrunun aranmasını amacıyla yürütülmektedir. Yolsuzluk, hile ve yasadışı suçları engellemek adına da varlığını sürdürmektedir. Bu

amaçların gerçekleşmesi için adli muhasebecilik mesleği ortaya çıkmış ve gerekliliği gelişmiş ülkelerde anlaşılmıştır. Adli muhasebecilik yapan meslek mensuplarının amacı hile ve yolsuzluklar ile mücadele ederek usulsüzlüklerin önüne geçilmesidir. Amaçlarını gerçekleştirirken meslek mensupları derinlemesine araştırma metodu ile çalışarak uzman tanıklık konularında hizmetler vermektedir. Aynı zamanda meslek mensupları doğru bilgiyi ve gerçeği sunmayı hedefleyerek idari dava süreçlerine katılmaktadır. Yolsuzlukların, usulsüzlüklerin içinden çıkmaya çalışırken birçok bilim dalıyla birlikte çalışmalarını sürdürmektedirler. Bu çalışmalara destekleyici bilim dallarının başında denetim ve hukuk gelmektedir. Adli muhasebenin adli kelimesinden de anlaşılacağı üzere hukuk ile ilişkileri kuvvetlidir. Nitekim adli muhasebenin tarih sahnesine çıkışında da hukuk kavramı önemli rol oynamıştır. Değişen ve küreselleşen dünyada adli muhasebeye olan ihtiyaç artmakta; hile, yolsuzluk ve yasa dışı suçların önüne geçilmesi hedeflenmektedir.

2. Literatür Taraması

Kranacher ve Riley (2001) adli muhasebe ve dolandırıcılık incelemesi adlı kitabında muhasebeyi geniş bir çerçevede tanımlamış ve muhasebeden çok adli muhasebenin dolandırıcılığa karşı tavrını açıklamıştır. Kitapta çeşitli modeller ve metodolojiler geliştirilmiştir. “Dolandırıcılık nedir?” temasını şekillerle izah etmiştir. Dolandırıcılık incelenerek bu konuda kuramsal temeller oluşturmuştur. Dolandırıcılıkla birlikte yasal konulara da değinerek hukuksal boyutta fikirler sunmuşlardır. Adli muhasebenin dolandırıcılığı nasıl tespit ettiğini şekiller yardımıyla açıklanmaktadır.

Pazarçeviren (2005) adli muhasebecilik mesleği isimli makalesinde yaratıcı muhasebe ile bulanık muhasebenin getirdiği yanıltmaya yönelik uygulamaların gelişmiş ülkelerde yaygın uygulama alanı bulunduğunu ileri sürmüştür. Bu durum ise adli muhasebe diye anılan kavramın doğmasına neden olmuştur.

Crumbley (2006) adli muhasebe eğitimi adlı makalesinde adli muhasebenin önemini vurgulayarak adli muhasebe eğitimine daha fazla yer verilmesini açıklamıştır. 49 adli muhasebeciye anket uygulayarak muhasebe entegrasyonunun adli muhasebenin müfredatında olması hakkında sonuçlara varmıştır. Ayrıca bu sonuçlar ile adli muhasebe eğitimindeki müfredatı değiştirmeyi hedeflemişlerdir.

Aktaş (2008) Adli muhasebe ve adli muhasebecilik mesleği isimli makalesinde sosyo- kültürel anlamda adli muhasebe mesleğinin gerekliliğini açıklamıştır. Dolandırıcılığın teknolojinin gelişimiyle birlikte arttığını ve adli muhasebe mesleği ile bunun önüne geçilmesi gerektiğini vurgulamıştır. Araştırmada ilkeleri temel alarak adli muhasebenin hukuki boyutunu ortaya çıkarmıştır.

Gülten (2010) adli muhasebe kavramı ve adli müşavirlik mesleği adlı makalesinde, ülkemizde hukuk ile uğraşan herkese adli muhasebe kavramını tanıtmayı amaçlamıştır. Araştırmacı makalesinde hukuksal adli muhasebe boyutunun gerekliliğini vurgulamıştır. Ayrıca adli muhasebe mesleğinin hangi konularda hizmet verdiği açıklanmıştır.

Dhar ve Sarkar (2010) adli muhasebecinin muhasebeci vizyonu isimli makalesinde adli muhasebenin konusu olan kurumsal sahtekârlıkları kaleme almış ve “Kriminal” biliminin adli muhasebeyle ilişkisini açıklamıştır.

Kurt ve Uçma (2010) adli muhasebe mesleği ve adli muhasebeci olabilme sürecinin Türkiye’de ve Amerika’daki yasal düzenlemeler açısından karşılaştırılması başlıklı makalesinde küreselleşen dünyamızda suçların artmasıyla ve haksızlıkların çoğalmasıyla birlikte adli muhasebe kavramı ve mesleğinin doğduğunu belirtmiştir. Yazarlar bu makalede adli muhasebeyi icra edecek meslek mensuplarının sahip olması gereken eğitim, deneyim, bilgi ve psikolojiyi ifade etmişlerdir.

Gary (2011) adli muhasebe ve denetim adlı makalesinde adli muhasebeyi tanımlayarak geleneksel adli muhasebe ile denetimi karşılaştırmıştır. Adli muhasebe meslek mensubunun ABD’deki teşkilatlarından bahsederek adli muhasebecilerin becerilerini açıklamıştır.

Renzhou (2011) adli muhasebenin yasal prosedürel işlevleri üzerine adlı makalesinde Çin’de uygulanan adli muhasebe perspektifini hukuk boyutuyla yaptığını saptamıştır. Yazar, adli muhasebeyi hukuk ile muhasebeyi harmanlayan sosyo-kültürel bir faaliyet olarak görmektedir. Adli muhasebenin güçlü, yasal ve politik işlevlere katılabileceğini vurgulamıştır.

Atmaca ve Terzi (2012) adli muhasebe başlıklı kitabında adli muhasebe mesleğinin gerekliliklerinden ve mesleğe dönük eğitimlerden bahsetmiştir. Adli muhasebenin kavramsal çerçevesi kitapta geniş çaplı olarak anlatılmış olup adli muhasebenin diğer alanlarla olan kesişmeleri açıklanmıştır.

Çabuk ve Yücel (2012) adli muhasebecilik mesleğinin Türkiye’deki gelişme potansiyeline yönelik bir araştırma isimli makalesinde küreselleşmeyle birlikte finansal kaynaklarda adli muhasebenin gerekliliğine değinmiştir. Yazarlar, sermaye piyasasındaki hile ve yolsuzlukların artmasıyla birlikte denetime duyulan güvenin azaldığından bahsetmişlerdir. Yazarlar, yeminli mali müşavirlik şirketleri ve sermaye piyasasında bağımsız denetimle yetkili kuruluşların bakış açılarıyla ülkemizdeki adli muhasebe mesleğini geliştirmeye yönelik önerilerde bulunmuşlardır.

Karacan (2012) hukuk ile muhasebenin kesişme noktası: adli muhasebe, başlıklı makalesinde adli muhasebenin hukuk alanındaki önemini açıklamıştır. Adli muhasebe diğer bazı hukuki amaçlar için yapılan uzman muhasebeci olarak görmektedir. Yazar bu makalesinde, Adli muhasebecilerle avukatlar arasında bir köprü kurmayı amaçlamıştır.

Cali (2013) adli muhasebe isimli makalesinde adli muhasebenin faaliyetlerini ve adli muhasebecilerin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ek olarak mahkeme ve kanıt kurallarının bilgisine sahip olmaları gerektiği hususunda açıklamalar yapmıştır. Böylece bu makalede adli muhasebecilerin hukuk alanındaki yeri ve önemi vurgulanmıştır.

Kızıl vd. (2016) Adli muhasebe kavramının önemi ve farkındalık düzeyi: Yalova Üniversitesi öğrencileri ile bir SMMM meslek mensubu üzerinde iki yönlü bir uygulama başlıklı makalesinde adli muhasebe sistemini kullanmak suretiyle dolandırıcılığı keşfetmeyi göstermektedir. Ayrıca adli muhasebenin ders olarak üniversitelerdeki müfredata dahil edilmesini ve uzmanlaşmış kursların açılması gerektiğini önermiştir.

Pamukçu (2017) adli muhasebe ve bağımsız denetim sürece etkisi adlı makalesinde gelişen dünyanın getirdiği olumsuzlukları ortadan kaldırılması ve yeni inceleme tekniklerin uygulamasını önermiştir. Finansal suçların ortaya çıkmasıyla iç denetim önem kazanmaya başlamış olduğunu ve ülkeler bazında adli muhasebe kavramı kullanmaya başlamıştır sonucuna varmıştır. Satıcılar ve müşterileri göz önünde bulundurarak işletmedeki yolsuzlukların önlenmesini dile getirmiştir.

Hegazy, Sangster, Kottb (2017) İngiltere'de adli muhasebenin haritalanması adlı makalesinde Birleşik Krallık'taki adli muhasebenin haritalanmasını incelemişlerdir. Sunulan hizmet ve türlerine profesyonel bir tepki olup olmadığını araştırmıştır. Birleşik Krallık ve Kanada'da adli muhasebenin disiplinler bir faaliyet olduğunu açıklamıştır.

Tazegül (2018) adli muhasebecilik kitabında adli muhasebecilik disiplini altında deneye dayalı bir çalışma yapmıştır. Ülkemizdeki adli muhasebe kavramını tanımlamış ve adli muhasebecilik mesleğinin önemini vurgulamıştır. Kavramsal çerçeve oluşturmuş ve farklı görüşlerin tespitinde bulunmuştur. Aynı zamanda diğer ülkelerdeki ABD, İngiltere ve Kanada gibi ülkelerde adli muhasebe kavramının niteliğini açıklamıştır.

Kısacık (2018) "Adli Muhasebe ve 654 Sayılı Bilirkişi Kanunu" kapsamında muhasebe bilirkişiliği isimli makalesinde hukuki davalarda uyuşmazlığın giderilmesi için adli muhasebenin bilirkişiliği özelliğini açıklamıştır. Adli muhasebe ve mesleği hakkında geniş çapta bilgi verilerek bilirkişilik kanunu tanıtılmıştır.

Deniz ve Yaslıdağ (2019) adli muhasebe ve adli muhasebecilik mesleğinin geliştirilmesi üzerine bir inceleme adlı makalesinde adli muhasebenin ortaya neden çıktığını açıklamış ve adli muhasebenin hukuktaki yerinden bahsetmiştir. Çeşitli ülkelerdeki adli muhasebe ve muhasebeciliğin görevlerini araştırarak sunmuştur. Adli muhasebe eğitimi hakkında bilgiler vermek suretiyle tartışma ortamı oluşturmuştur.

Şenel ve Arslan (2019) muhasebe skandallarının önlenmesinde adli muhasebe mesleğinin, rolü başlıklı makalesinde muhasebenin içindeki adli muhasebenin rolünü araştırmıştır. Yazarlar makalesinde, adli muhasebenin ekonomik sonuçlarından ve yansımalarından bahsetmişlerdir. Adli muhasebeyi tanımlayarak ortaya çıkmasının en önemli sebebi olarak skandalları görmekteyiz. Makalede skandallar geniş bir platformda açıklanmış ve bu skandallar sonucunda ülkeler bazında alınan önlemler ortaya konulmuştur.

Üçoğlu (2021) adli muhasebe eğitimi adlı makalesinde adli muhasebenin diğer ülkelerde olduğu gibi bizim ülkemizdeki üniversitemizde yüksek lisans programı olmasını ve adli muhasebenin ayrı bir ders olarak okutulmasını dile getirmiştir.

Demir ve Kaya (2021) adli muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebeye ilişkin farkındalık düzeylerinin incelemesi adlı makalede gelişmiş ülkelerin çoğunda adli muhasebecilik ayrı bir meslek olurken ülkemizde hukukçuların eline bırakıldığını ileri sürmüştür. Çalışmada aylık gelir, cinsiyet ve yaş değişkenlerine yönelik analizlerde bulunmuşlardır.

Al Abbadi vd. (2021) mali sahtekârlığı keşfetmek için adli muhasebeyi etkinleştirmede mahkemenin ve üniversitelerin rolü adlı makalesinde dolandırıcılığı keşfetmek için adli muhasebe sistemini kullanmanın şart olduğunu belirtmiştir. Ayrıca, adli muhasebenin üniversitelerde ders müfredatına dâhil olmasını ve uzmanlaşmış kursların açılması gerektiğini önermiştir.

3. Adli Muhasebe Genel Çerçeve

3.1. Adli Kelimesinin Tanımı

TDK'ya göre adli kelimesi içerisinde adli makam, merci ve tıp anlamları taşımış ve geniş çaplı bir kelime olarak literatüre geçmektedir. Literatürde Adli kelimesi eski bir sözcük olup geçmişte sağlam bir kelime hazinesidir. Adli kelimesinin kökeni ise Arapça bir terimdir. Türkçe'de adaletle ilgili olan, adaletle ilişkili olay, olgu, nesne veya husus kavramları anlamına gelir. Günümüzde halen kullanılmakta olup örnekleri bulunmaktadır. Örneğin adli sicil kaydı ve adli mahkemeler gibi örnekleri mevcuttur (Kızıl, Akman, Yılmaz; 2019: 61).

3.2. Muhasebe Kelimesinin Tanımı

Muhasebe kavramı para ile ilgili olan ve belirli hesaplama niteliklerine sahip bir kavramdır. Ekonomik ve finansal anlamda sayıların sözcükler ile kâğıda dökülme süreci olarak tanımlanmıştır. Kamu ve özel fark etmeksizin finansal olayları yürüterek sayılar ve tablolar ile muhasebe kavramı oluşturulmuştur. Bu kavram, işletmenin varlıkları ve kaynakları (sermayesi ve borçları) üzerinde değişme yaratan ve para ile ifade edilen işlemlere ait bilgileri; kaydetmek, sınıflandırmak, özetlemek, analiz etmek ve yorumlamak suretiyle ilgili kişi ve kurumlara raporlar halinde sunan bir bilgi sistemidir (Genel Muhasebe, 2003: 9).

3.3. Adli Muhasebenin Tanımı

Ekonominin hızla gelişmesi ve globalleşen dünyada insan ihtiyaçlarının artmasıyla gereksinimlere ulaşma süreci usulsüzlüklerle elde etme sürecine dönüşebilmektedir. Dünyada bu yolsuzlukların ve hilelerin önlenmesi, tespit edilmesi ve gerekenin

yapılması için adli muhasebe kavramı tarih sahnesine çıkmıştır. Araştırma, soruşturma ve analiz etme tekniklerinden faydalanarak adli muhasebeyle mali suçların önüne geçilmesi amaçlanmıştır. Adli muhasebe kavramının temeli Amerika Birleşik Devletler'inde atılmış bir kavram olup "Forensic Accounting" olarak tanımlanan olgu dilimizde "Adli Muhasebe" olarak karşılık bulmuştur (Gülten, 2010: 3119. Adli muhasebenin adli kelimesiyle hukuk alanı, muhasebe kelimesiyle de sayılar bir araya gelmek suretiyle adli muhasebe kavramı doğmuştur. Böylece adli muhasebe hukuk ile muhasebenin ortak sonucudur. Hukuk alanında muhasebe eksikliğini muhasebe alanında da hukuk eksikliği giderilmeye çalışmıştır. Ticari becerileri ve hukuki becerileri birleştirmesi sonucunda adli muhasebe bilimi; suç, usulsüzlük ve hilelerin açığa çıkmasını hedeflemiştir. Adli muhasebenin kendine has araştırma, soruşturma ve analiz tekniklerini kullanarak illegalliği engellemeye çalışıp yolsuzlukları tespit etme amacıyla araştırmalarını sürdürmüştür. Bu yolsuzlukların tespitinde hukuk ve denetim gibi bilimlerden faydalanmıştır. Günümüzde tam bir standartı ve tanımı olmayışından dolayı ülkemizde gerekli gelişimini sağlayamamıştır. Hilelerin ortaya çıkarılması veya caydırılması için muhasebe ve denetim sistemlerindeki eksiklik ile işletme defterlerinin özellikle hile açısından denetlenmesinin gerekliliği henüz ülkemizde uygulanmayan adli muhasebe kavramını ortaya çıkarmıştır. Geleneksel denetimin günümüzde " var olanı ve gördüğünü inceler" fikirlerinden öte, denetçilerin gerçekten var olanın ve gerçekte görünenin arkasıyla ilgilenmeleri ve sayıların arkasındakileri görebilmeyi öğrenmeleri gereklidir (Açık, 2016: 1072).

4. Adli Muhasebenin Tarihsel Boyutu

4.1. Adli Muhasebenin Ortaya Çıkışı

Toplum yapısının değişimiyle birlikte ihtiyaçlara duyulan arzular tatmin edilmesi güç artışlara neden olduğu gözlenmiştir. Tatmin edilebilir duygular kolay elde edilme arzusunu açığa çıkartmıştır. Bu kolaylık küreselleşen dünyanın çoğu yerinde

kendini göstermiştir. Ekonomi, finans ve muhasebe alanında bu kolaylıklar yerini yüz kızartan eylemlere dönüştürmüştür. Ekonomi ve muhasebe alanında insanların mali tablo kullanıcılarını aldatma girişiminde bulunarak kurumlara duyulan ihtiyaçlar hile ve yolsuzluklarla elde edilmeye çalışılmıştır. Bu hile ve yolsuzluklar sonucunda dünyanın birçok ülkesinde adli muhasebe kavramı doğmuş ve yolsuzluklara karşı mücadele etmiştir. Muhasebe hileleri ve usulsüzlüklerin neden olduğu bu uygunsuzluğu engellemek, incelemek adına adli muhasebe kavramı tarih sahnesindeki yerini almıştır. Gelişmiş toplumlarda daha çok yer edinen adli muhasebe sürekli olarak yararlanıldığı bir denetim mekanizması haline gelmiştir. İlk kez tarih sahnesine atıldığı yer Amerika Birleşik Devletleri olup 1857 yılında bir muhasebecinin mahkemede uzman bilirkişi tanıklığı yapmasıyla birlikte adli muhasebe ve adli müşavir kavramı ortaya çıkmıştır. Bu dava ile muhasebecilerin bilirkişi olarak kullanıldığı ilk örnektir. Şeffaflığa önem veren bu meslek gelişmiş ülkelerde bazı skandallar sonucu ortaya çıkmıştır. Adli muhasebenin gelişimi bu skandallar sonucunda olduğu görülmüştür. Adli muhasebenin ortaya çıkmasıyla ABD, Kanada ve bazı batılı ülkelerde denetim alanında ve yolsuzlukların önüne geçilmesi adına önemlidir. Türkiye’de adli muhasebe mesleği 2000’li yıllardan sonra gelişmeye başlamıştır. Bu tarihte Prof. Dr. Nejat Bozkurt “Yaklaşım Dergisi”nde muhasebe ve denetim mesleğinde yeni bir alan “ Adli Muhasebecilik” adlı makaleyi yayınlamaya adli muhasebenin Türkiye de fark edilmesini sağlamıştır. Daha sonraları ülkemizde adli muhasebe alanında çeşitli çalışmalar yapılmıştır (Bayrak, 2016: 21).

4.2. Amerika Birleşik Devletleri’nde Skandalların Peşinde Adli Muhasebe

Amerika Birleşik Devletleri tarihinde birçok muhasebe skandalına sahne olmuştur. Skandallar sonucunda denetim mekanizmasına duyulan güven sarsılmıştır. Bu güveni piyasalara yeniden sağlamak için adli muhasebe yardımıyla denetim firmaları kurulmuştur. 2002 yılında Sarbanes Oxley

yasası ile, skandallar engellenmek istenmiştir. Bu yasa sayesinde kurumlar ve firmalarda denetim zorunlu hale getirilmiştir. Sarbanes Oxley yasanın temeline baktığımızda yasanın oluşma sebebi Enron skandalı diye bildiğimiz bir enerji şirketinin iflası ile sonuçlanan yolsuzluk olayıdır. Enron skandalı sonucunda Arthur Andersen denetim firmasının faaliyetine son verilmiştir. Bu denetim firmasının çöküşü ile devlet Sarbanes Oxley yasanı kabul etmiştir (Aktaş ve Kuloğlu, 2008: 106). Skandallar sonucu denetime duyulan ihtiyaç artmış ve adli muhasebenin gelişimine katkıda bulunmuştur. Amerika Birleşik Devletleri’nde bu yasa ile denetim sağlanarak usulsüzlükler, hileler ve yolsuzluklar dizginlenmiştir. Yasayla, skandallarla gelişim gösteren adli muhasebeyle ilgili olarak eyaletlerde seminerler ve eğitimler verilmeye başlanmıştır. Eğitimlerin yanı sıra mesleki liyakat, yeterlilik ve mesleki tecrübe eğitimleri verilmiştir. Amerika Birleşik Devletleri’nde adli muhasebenin en büyük rolü sertifikalı kamu muhasebecisiyle sürdürülmektedir. Adli muhasebeciler bu sertifika ile görev yapmaktadır. Aynı zamanda adli muhasebe alanında üniversitelerde ders programları bulunmaktadır. Bu programlara örnek olarak en bilinen ve en kapsamlı eğitimi veren Utica Koleji’dir. Utica Koleji adli muhasebe eğitiminin nasıl olmasıyla ilgili eğitim vermektedir. West Virginia Üniversitesi’nde ise hile ve adli muhasebe programı bulunmaktadır. Bu program adli muhasebecileri ve adli muhasebeyi yaygınlaştırmak adına çalışmalar yürütmektedir. Bu eğitim programları ile adli muhasebe nosyonu ve mesleki tecrübe kazandırılması amaçlanmaktadır. Amerika Birleşik Devletleri’nde adli muhasebe büyük bir getirisi olan muhasebe mesleği haline gelmiştir. Adli muhasebe mesleği, başta ABD olmak üzere gelişmiş ülkelerde 1980’li yıllardan itibaren faaliyete başlamış ve önemli bir meslek haline gelmiştir (Çankaya vd., 2014: 71).

4.3. Adli Muhasebenin İlk Kez Standartlaşması Örneği: Kanada

1960’lı yılların başından ve 1970’li yıllara kadar Kanada’da mali suçlarda artış gözlenmiştir.

Bu yılların başında şehir polisi maalesef mali suç oranındaki artışının önüne geçememiştir. Muhasebe alanındaki suç artışından dolayı şehir polisleri denetim alanında eksikler yaşamaya başlamıştır. Kanada’da muhasebe denetimine duyulan ihtiyaç sayesinde adli muhasebe kavramı geliştirilmiştir. Muhasebe suçlarının denetlenmesi için ruhsatlı muhasebeciler birliği tarafından adli muhasebeciler oluşturulmuş ve yetkilendirilmiştir. Böylece 2006 yılında “Muhasebeciler Birliği” adli muhasebeyi standart haline getirmiştir. Yayınlanan standart ile ilk defa adli muhasebe bir standart haline gelmiştir. Bu sayede mali ve ekonomik suçların önlenmesi adına büyük bir adım atılmıştır.

Adli muhasebeciler şehir polisleriyle birlikte hareket ederek mali suç oranındaki artışın önüne geçmiştir. Adli muhasebeciler ruhsatlı memurlar ile hareket etmesinden ve silahlı kuvvetlerin muhasebe bilgi eksikliğine yardım etmesinden dolayı Kanada’da adli muhasebe köprü görevi görmüştür. Adli muhasebenin ve hile denetiminin sağlanması adına Kanada’da önemli kurumlar kurulmuştur. Bu kuruluşlar Assaociation of Certified Forensic Investigators of Canada (Kanada’nın Sertifikalı Adli Araştırmacılar Derneği) (ACFI), The Chartered Accountantst (Yeminli Muhasebeciler Derneği) (CA) ve The Canadian Institute of Chartered Accountants (Kanada Yeminli Muhasebeci Enstitüsü) (CICA) şeklinde sıralanabilir (Aktaş ve Kuloğlu, 2008: 105).

4.4. Türkiye’de Adli Muhasebe

Türkiye’de adli muhasebe alanı gelişme gösterememiş ve yeteri kadar ilgi odağı olamamıştır. Eski bir kavram olmasına rağmen yasal alt yapısının oluşturulamaması yüzünden gerektiği şekilde gelişim gösterememiştir. Diğer ülkelere nazaran adli muhasebenin önemi geç algılanmıştır. Adli muhasebenin gelişmemesinin sebeplerinden biri de denetim alanı ile karıştırılmasından kaynaklanmaktadır. Denetim alanı hile ve usulsüzlüklerle ilgilendiği için adli muhasebeye bir ihtiyaç duyulmamıştır. Diğer bir nedeni ise mali suçların örgütsel boyuta ulaşmaması

olmasıdır. Adli muhasebe denetim alanıyla karıştırıldığı gibi adli muhasebeciler ise mahkeme salonlarında sayman ya da mahkeme görevlileri gibi kişilerle karıştırılmaktadır. Türkiye’de adli muhasebe daha çok bilirkişilik göreviyle varlığını sürdürmüştür (Balcı, 2014: 74). Mahkemelerde adli davalarda avukatlara ve mahkeme görevlilerine muhasebe eksikliğini bilirkişi ve uzman şahitlik yapılarak görevini sürdürmüştür. Ekonominin ve finansal hayatın ilerlemesiyle adli muhasebeye ihtiyacın artması yönünde görüşler saptanmıştır. Diğer ülkelere göre adli muhasebenin önemi geç algılanmıştır ve günümüzde de gereken önem verilmemektedir. Türkiye’de Adli muhasebe eğitimi tam anlamıyla olmamakla birlikte denetim alanı ve derslerinin içerisinde görülmektedir. Birçok ülkede eğitim ve mesleki tecrübelerin temelleri atılırken ülkemizde maalesef bu durum söz konusu değildir. Gerekli programlar ve eğitimler yapılmalıdır. Türkiye’de ilk kez 2007 yılında Uluslararası suistimal inceleme uzmanları derneği kurulmuştur. 2009 yılında İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavir Odası (İSMMMO) tarafından 35 meslek mensubuna muhasebeci unvanının önüne adli kelimesi gelerek adli muhasebeci sertifikası verilmiştir. Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası’nca adli muhasebe adı altında eğitimler vermiştir. Bahçeşehir Üniversitesi tarafından verilen eğitimler adli muhasebecilik uzmanlığı temel eğitimler programı adı altında eğitimler vermeye başlanmıştır. Son zamanlarda adli muhasebeye duyulan ihtiyaç artmış ve adli muhasebeciler meslek yasasıyla meslek mensubu olmayı hedeflemişlerdir (Çabuk ve Yücel, 2012: 73).

5. Adli Muhasebe Mesleğinin Kapsamı

5.1. Adli Muhasebecilik

Ekonominin gelişmesiyle endüstriyel işletmelerdeki sayı artışı yaşanmıştır. Endüstriyel işletmelerin artışı ile yolsuzluk ve hile yönetimi ortaya çıkmıştır. Hile ve usulsüzlüklerin denetimi ve doğru bilgiye ihtiyaç artmıştır. Adli muhasebecilik mesleğinin kapsamı inceleme, analizlerde bulunma, araştırma, bulguların raporlanması ve doğru bilgiye ulaşmayı

amaçlayarak işletmelerdeki şeffaflığı sağlamak amaçlanmıştır. Adli muhasebecilik mesleği doğru ve güvenilir bilgiyi arama yolunda denetim ve hukuk alanından faydalanmıştır.

Adli muhasebe mesleğinin ortaya çıkmasının nedenleri şöyle özetlenebilir. Mali suçların artmasıyla birlikte yaratıcı ve bulanık muhasebenin ortaya çıkardığı hile ve yolsuzlukların artmasıyla, skandallarla birlikte ekonomik ve siber suçların çoğalmasıyla mahkemelere mali hak başvurularında artış yaşanmıştır. Bu artış neticesinde büyük işletmelerdeki kar amacı güden tepe yönetiminin daha fazla kar elde etmeye çalışmasından dolayıyla muhasebe hilelerinin cereyan etmesiyle, mağdur vatandaş ile devlet arasında çıkan uyuşmazlığı çözmek için ve davalarda mali suçların tespitinde bilirkişiye ihtiyaç oluşmasıyla adli muhasebecilik mesleği doğmuştur. Açıklanan nedenlerden dolayı birçok ülkede adli muhasebecilik mesleğinin temeli ve yasal alt yapısı atılmıştır. Amerika'da skandalların sonucunda ortaya çıkarken Kanada'da mali suçlar çerçevesinde doğmuştur. Türkiye'de ise adli muhasebe mesleği yasal alt yapısının olmamasından dolayı bilirkişilik alanında hizmet verilmektedir. Türkiye'de adli muhasebe mesleği dava desteği, uzman bilirkişilik şahitliği ve idari destek olarak üçe ayrılır (Gülten, 2010: 313).

5.1.1. Dava Desteği (Hukuki Destek)

Dava desteği diğer adıyla da yasal destek mahkemelerdeki avukatlara sağlanan hukuki yardımcı ifade etmektedir. Dava desteği avukatların muhasebe eksikliğinden ortaya çıkan uyuşmazlıkların çözümünde yardımcı olmaktadır. Örneğin tipik bir dava desteğine örnek verdiğimizde mali zarardan dolayı ortaya çıkan maddi zararın adli muhasebeci tarafından belgelerle mahkeme görevlilerine kanıtlanmasıdır. Böylece adli muhasebeciler kendi alanında uzman avukatlara fayda sağlayarak adli davalara katılmışlardır. Bir avukatın ya da savcının muhasebe alanındaki eksikliği adli muhasebecinin dava desteğiyle giderilmektedir. Bu durumda adli

muhasebeciler mahkeme alanında varlıklarını sürdürmektedir. Dava desteği Türkiye'de daha çok boşanma davalarında ortaya çıkan mal ve zimmetlerin paylaşılmasında, işveren ile işçi arasındaki ücret hak ihlali gibi uyuşmazlıkların çözümünde görülmektedir. Yasal destek mahkeme süresince ilgili taraflara sağlanan destektir. Adli muhasebecilerin dava desteği görevi bulguların ve sayıların güvenilirliğini tespit etmek ve sunmak amacıyla yapılmaktadır. Büyük bütçeler arasındaki uyuşmazlıkların kanıtlar sunarak ve belgelerin doğruluğunu saptayarak ilgili taraflara destek sağlanmaktadır. Adli muhasebecinin dava desteği görevi iki şekilde uygulanmaktadır. İlki mevcut verilerin ortaya çıkarılması ve çıkarılan verilerin doğruluğunun tespit edilmesi ve mahkemeye sunmaktır. İkincisi ise toplanan verilerin dokümanlarının analiz edilmesidir. Dokümanların analiz edilmesiyle avukatların ve hâkimlerin bu verileri yorumlayabilmesi sağlanmaktadır. Dava destek danışmanlığı ya da hukuki destek mali nitelikteki davalar öncesinde ya da dava esnasında hâkimlere ya da avukatlara adli muhasebeci tarafından sunulan hizmet olarak ifade edilmektedir (Meriç vd., 2016: 25).

5.1.2. Bilirkişi Tanıklığı, Uzman Şahitlik

Türkiye'de adli muhasebeciler daha çok bilirkişilik üzerinden görev yapmaktadır. Adli muhasebeciler objektif ve doğru bilgilerle şahitlik yaparak her koşulda tarafsız ve şeffaflığı koruyan uzman kişilerdir. Avukatlara danışma desteği sağlayarak tavsiye vermektedirler. Davaya tanıklık yapma görevi de bulunmaktadır. Adli muhasebeciler tanıklık yaptığı davalarda asla yalan beyana yer vermemelidir. Dava sırasında şahitlik ve bilirkişilik görevini yapan adli muhasebeci doğru ve güvenilir belgeleri mahkeme heyetine sunarak uzman şahitlik görevi yapmalıdır. Adli muhasebeci dava sırasında şahitlik yaptığında sakın bir şekilde ve duygusallıktan uzak durarak, mahkeme heyetini yanıltmamak adına bilgileri açık ve yalın bir şekilde sunmalıdır. Muhasebe bilgisi alanında eksik olan tarafların bilirkişilik tanıklığını yaparken belgeleri

açıklayıcı ve öğretici bir biçimde mahkemeye sunulmalıdır. Adli muhasebecilerin uzman şahitlik yapabilmesi için mesleki yeterlilik ve bilgiye sahip olmaları gereklidir.

Adli muhasebeciler görevini finans, maliyet, muhasebe, ekonomi gibi alanlarda yapmaktadır. Adli muhasebe meslek mensupları uzman şahitlik yaparken spekülasyonlardan uzak durmalı ve varsayımlara dayanmamalıdır. Bağımsız ve tarafsız bir şekilde görüşlerini sunmalıdır. Alanında uzman adli muhasebeci dava esnasında belgelerini ve incelemelerini açıklayıcı ve anlatıcı rolü üstlenerek anlatmalıdır. Türkiye’de bilirkişilik görevi yapılması zor ve eğitiminin ağır olduğu bilinmektedir. Buna rağmen ülkemizde dokuz adet Bilirkişilik Bölge Kurulu bulunmaktadır. Ankara, Adana, Antalya, Bursa, Erzurum, Gaziantep, İstanbul, İzmir ve Samsun’da Bilirkişi Bölge Kurulları bulunmaktadır (Kısacık, 2018: 300).

5.1.3. İdari Destek (Hile Denetçiliği)

İdari destek daha çok büyük işletmelerde görülen hile ve uyuşmazlıklara karşı idari desteğin sağlanmasıdır. Hile ve yolsuzlukların bu alanda daha fazla araştırılıp soruşturularak tespit edilmesinden dolayı diğer ismi hile denetçiliği olarak adlandırılmaktadır. İdari destek işletmelerdeki işçi hileleri, yatırımlar ile ilgili hileler, banko ve fon hileleri, kredi kartı hileleri gibi hilelerin tespitinde bulunmaktadır. Bu hilelerin cezai yaptırımları mevcut olduğundan idari terimi kullanılmıştır. Adli muhasebeciler idari destek göreviyle kaybedilen ya da bir anda yok olan mevcut sermayeyi geri kazanılmasını ve korunmasını sağlar. Adli muhasebeciler desteği sağlarken mesleki uzmanlıklarından yararlanarak raporlar hazırlamaktadırlar. Adli muhasebeci olası ve mevcut dolandırıcılık suçu soruşturmalarında yönetime yardımcı olabilmektedir. Örneğin; bir işletme yönetimi çalışanlarından birinin yolsuzluk yaptığından şüphelendiğinde bir adli muhasebeciden yardım alabilmektedir (Aktaş ve Kuloğlu, 2008: 110). İdari desteğin gerekli olduğu hileler şu şekilde sıralanabilir:

- Sigorta hileleri
- Banka ve komisyon hileleri
- Ticari rüşvetler, beyaz yaka hileleri
- Yatırımlar ile ilgili hileler

Bu hilelerin tespitinde bağımsız denetim yoluyla yapılan geleneksel denetim yöntemi yeterli olmamıştır. İdari destek hilelerin tespitini belgeler ve dokümanlarla saptamaktadır. Geleneksel denetimde tepe yöneticilerin denetçilere verilen belgelerin sahte olmasını düşündüğümüzde denetim tam anlamıyla gerçekleştirilememektedir. Adli muhasebecilerin idari desteğindeki denetimi daha kapsayıcı, açıklayıcı ve doğruluk düzeyi daha fazladır (Pazarçeviren, 2005: 4).

6. Adli Muhasebe Mesleğinin Özellikleri ve İlkeleri

6.1. Adli Muhasebecinin Özellikleri

Adli muhasebecileri klasik denetçi ve muhasebecilerden ayırmak gereklidir. Ayrılmasının nedeni adli muhasebeci tek bir kişi olarak düşünülmemektedir. Soruşturma ve araştırma tekniklerinde aktif olmaktadır. Sürekli hareket halinde olduğundan arada bir denetime çıkan denetçiler gibi görülmemektedir. Hile ve suistimallerin önlenmesinde aktif rol oynayarak dedektif gibi hareket etmektedirler. Adli muhasebecinin sahip olması gereken özellikleri şunlardır (Pazarçeviren, 2005: 10-11);

- Sorgulayıcı olması
- Meraklı olması
- İkna ve etkili konuşma kabiliyetinin olması
- Derin bir muhasebe bilgisi olması
- Hukuk alanında bilgi sahibi olması
- Objektif hareket etmesi
- Suç bilimi ve işletme yönetimi bilgisinin olması

6.2. Adli Muhasebecinin İlkeleri:

Adli muhasebeciler mesleğinin gerektiği şekilde olmalı ve mesleğinin icrasında kaliteli sonuçlar

çıkarmalıdır. Adli muhasebecinin sahip olması gerekli ilkeler denetçilerin ilkelerine benzemektedir. Bunlar;

- Dürüstlük
- Gizlilik
- Tarafsızlık
- Şeffaflık
- Mesleki yeterlilik
- Güvenirlilik

Adli muhasebe meslek mensupları bu ilkeleri ne kadar çok benimserse araştırmaları ve raporları o kadar yeterli sonuçlar vermektedir (Kızıl, Akman, Okkaya, 2016: 7).

7. Adli Muhasebenin Diğer Bilim Dallarıyla Alakası

7.1. Adli Muhasebe ve Hukuk

Adli muhasebenin hukuk alanıyla kesişme noktası muhtemel bir olay olarak görülmüştür. Adli muhasebenin adli kelimesi hukuk biliminden gelmiştir. Muhasebe kelimesi eklenerek hukuk ile muhasebenin kesişim noktası olan adli muhasebe kavramı ortaya çıkmıştır. Adli muhasebenin ilk defa ihtiyaç duyulan yerde mahkeme olduğundan başlangıcından itibaren hukuk alanıyla iç içe olmuştur. Hukuk biliminin avukatları, savcılar, hâkimleri ile muhasebenin adli müşavirleri maliyet, finans, istatistik ve muhasebe konularında ve mali suçlar, usulsüzlükler, uyuşmazlıkları çözmek adına birlikte hareket etmiştir. Bu sayede endüstriyel suçlar ve büyük anonim şirketlerinin mali uyuşmazlıkları araştırılır, tespit edilir ve raporlarla özetlenir. Finansal suçların davalarında avukatlar adli muhasebecinin muhasebe yeterliliğinden faydalanarak mahkemenin gidişatını değiştirmektedir. Böylece hukuki mercilere de adli muhasebeciler katılarak kesişmeler yaşanmaktadır. Adli muhasebeci soruşturmacı tekniklerini ve ticari becerilerini kullanarak mahkemelerde uzman şahitlik, bilirkişi, idari destek sağlamaktadır. Adli muhasebenin hukuki görevleri

finansal ve muhasebe konularıyla kısıtlıdır. İlgili alanı olmayan konular için adli muhasebecilere başvurulmamaktadır. Adli muhasebeciye ihtiyaç duyan hukuki taraflar:

- Maliye Suçları Araştırma Kurulu (MASAK)
- Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı
- Denetleme ve Sermaye Piyasası Kurulu
- Avukatlar
- Hâkimler
- Savcılar
- Hükümet Temsilcileri

Bu tarafların hukuki boyutundaki finansal ve mali konularla alakalı davalarda adli muhasebeci hukuk bilimiyle kesişmektedir (Tazegül, 2018: 23-28). Daha çok büyük ölçekli şirketlerin yöneticilerinin yaptığı hileler üzerine mahkemeye başvurular bulunmaktadır. Lakin adli muhasebeci tüzel ve gerçek kişi ayrımı yapmaksızın mesleki alanının kapsamıyla hile ve yolsuzluklarla mücadele ederek hukuk bilimiyle her daim kesişmektedir. Adli muhasebe ile hukukun en fazla uğraş verdiği davalar bulunmaktadır. Bu davalar;

- Ceza kanunu ile uyuşmazlıklar ile ilgili davalar
- İcra ve iflas davaları
- Boşanma davaları
- İş hukuku davaları
- Ticaret hukuku davalarıdır (Deniz, 2019: 156).

7.2. Adli Muhasebe ve Denetim

Kurumların ve örgütlerin denetlenmesi eskilere dayanmakla olup denetim süreçleri skandallar, hileler ve yolsuzluklarla şekil değiştirmiştir. Denetim kavramı ile ilgili sosyal bilimler alanında birçok farklı tanımlamaya rastlamak mümkündür. Adli muhasebenin ise denetleme yetkisi olmayıp tam olarak denetlenmemiş olgunun suistimal oluşumundan sonraki sürece katılmaktadır. Denetimle birlikte adli muhasebenin radarına giren bir usulsüzlük oluşmasıyla adli muhasebe devreye girmektedir. Küreselleşen dünyada finansal hususların denetlenmesi gerektiği kesin bir olgu

gözyle bakılmaktadır. Denetimdeki sonuçlar adli muhasebeyi harekete geçirmiştir. Çünkü denetim alanı kolaylıkla istenileni vermektedir. Endüstriyel şirket yöneticileri ve tepe yöneticileri tarafından istenilen sonucu denetçi kolaylıkla vermektedir. Geleneksel denetime dayanarak bütün boyutların araştırılmadığı gözlemlenmektedir. Dünyada genel denetim skandallarından biri olan Enron skandalı ile denetleme ihtiyacı artmış ve finansal sektöre güven azalmıştır. Bu güveni tekrardan sağlamak amacıyla çeşitli denetim örgütleri ve yasaları kurulmuştur. Örneğin ABD’de Sarbanes Oxley yasası çıkartılmıştır. Bu kanun ile piyasaların denetlenmesi ve güvenin tekrar oluşması sağlanmıştır. Denetim alanı geniş bir perspektifi olmasına rağmen skandallar ve mali suçların artışından ötürü olumlu sonuçlar doğurmamıştır. Adli muhasebe ile denetim alanının işi kolaylaşmıştır. Kolaylaşmasının nedeni ise adli muhasebenin geniş çaplı bir araştırma ve soruşturma yapmasıdır. Bunun yanında suistimallerin daha çok maliyet ve muhasebe alanında olmasıyla adli muhasebe mesleğinin kapsamına girmesidir. Türkiye’de denetim alanının içinde adli muhasebe düşünülmektedir. Adli muhasebeye denetim alanı dışında ve ayrı bir alan verilmesi hedeflenmiştir. Adli muhasebeciye denetçi gözüyle bakılmamalı ve denetim alanı içerisine sokulmamalıdır zira denetim toplumsal bir olgu olduğundan; başkalarının davranışları hakkında bilgi edinmek isteyen grupların belirlenen ihtiyaçlarına cevap olarak ortaya çıkmıştır (Aktaş ve Kuloğlu, 2008; Çankaya vd. 2014; Deniz, 2019).

8. Sonuç

Amerika Birleşik Devletlerinde hukukçuların tek başına klasik kriminal araştırmayla suçunu ortaya çıkaramadıkları ABD’nin en ünlü mafya patronu Al Capone, ancak bir uzman muhasebecinin devreye girerek yardım etmesiyle suçu ispat edilebilmiştir. Bugünün iş dünyası ise hile ve yolsuzluklara çok daha müsaittir. Günümüzde devasa ölçeklere ulaşan yatırımlardan, bankacılık işlemlerinden, elektronik fon transferlerinden ve siber suçlardan kaynaklanan hile ve yolsuzlukları tesbit edebilmek

için adli muhasebe bilim dalı geliştirilmiştir. Adli muhasebe, disiplinler arası çalışmasını gerektiren bir uzmanlık alanıdır. Dolayısıyla adli muhasebe; hukuk, muhasebe, denetim, psikoloji ve siber bilim dallarının ortaklaşa çalışmak suretiyle geliştirilen bir disiplindir. İnternet ve bilgi işlem kaynaklı hileler günümüz işletmelerinde ortaya çıkan yolsuzlukların hem niceliğini artırmış hem de nitelik olarak değişime uğratmıştır. Bu sorunları çözebilmek için bazı kaynaklarda “hile denetçisi” olarak da tanımlanan adli muhasebecilere ihtiyaç duyulmaktadır.

Bu çalışma adli muhasebenin önemi ve özelliklerini tanımlayarak gerekliliğini vurgulamak üzere yapılmıştır. Tarihsel boyutu ele alınmış ve ülkeler arası gelişimi değerlendirilmiştir. Adli muhasebe; firmaların ve büyük ölçekli şirketlerin usulsüzlük, yolsuzluk ve hile konularının değerlendirmesinde çözüm noktası olmuştur. Klasik denetim uygulamalarından ziyade yeni yöntemler kullanmak suretiyle teknolojiye ayak uyduran muhasebecilere ihtiyaç duyulmaktadır ve bu ihtiyacı ziyadesiyle adli muhasebe mesleği karşılamaktadır. ABD ve Kanada gibi gelişmiş ülkeler adli muhasebeye geniş bir alan tanıırken ülkemizde adli muhasebeye gereken önemin verilmediği görülmüştür. Türkiye’deki adli muhasebenin hukuk ve denetim alanının ellerine bırakılmış olduğu sonucu ortaya çıkmıştır. Söz konusu makalede, Adli muhasebeye duyulan ihtiyacın artmasıyla akademik alanda ilgi odağı haline geldiği ancak alt yapısının tam anlamıyla oluşturulamadığına değinilmiştir. Türkiye’de ki adli muhasebe alanlarına ve bu alanlardaki özelliklerine ve mesleki yeterliliğine değinilerle öneminin anlaşılması istenmiştir.

Adli muhasebe, hukuk ve denetim alanının içinden çıkarak kendine bir alan açmıştır. Batılı devletler adli muhasebenin gelişiminde birçok skandala konu olmuştur. Bu skandallara sebep olan hileler ve bu hileleri tespit etme arayışları sayesinde adli muhasebe gelişmiştir. Ülkemizin büyük skandallar ve hilelerin ortaya çıkmasını beklemeyerek; adli muhasebenin öneminin sürekli yazılı ve

görsel medyada gündemde tutulması, yasal alt yapısının oluşturulması ve meslek yasasıyla meslek mensubu olunması gerekmektedir. Hiçbir şeyin kolay olmadığı günümüz dünyasında adli muhasebe, elbette ülkemizde de diğer gelişmiş ülkelerde olduğu gibi prestijli bir meslek dalı olacaktır. Yasal alt yapısı oluşturularak hile ve yolsuzlukların önüne geçilmesi adına ve adli muhasebenin gerekliliği adına bu çalışma yapılmıştır.

Kaynakça

- Açık, S. (2016). Adli muhasebecilik mesleğinin faaliyet alanları ve eğitim boyutu açısından incelenmesi, *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Eylül 2016, 20(3): 1071-1090.
- Al Abbadi, H. M., Alrawashdeh, B., Dabaghia, M. N., ve Darwazeh, R. N. (2021). The role of courts and universities in activating the forensic accounting to discover financial fraud. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 25(2): 1-9.
- Aktaş, H. ve Kuloğlu, G. (2008). Adli muhasebe ve adli muhasebecilik mesleği, *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, (25):101-120.
- Atmaca, M., ve Terzi, S. (2012). Adli Muhasebe, İstanbul: Yayılım Yayıncılık.
- Balcı, M. (2014). *Adli muhasebe, uygulamaları ve günümüzdeki durumu* (Doctoral dissertation, İstanbul Kültür Üniversitesi/ Sosyal Bilimler Enstitüsü/İşletme Anabilim Dalı). İstanbul.
- Bayrak, N. (2016). *Adli Muhasebecilik mesleği ve Türkiye'de uygulanabilirliğinin tespitine yönelik bir araştırma* (Master's thesis, Niğde Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü). Niğde.
- Cali, J. (2013). Forensic Accounting, *Encyclopedia of forensic sciences* (2013): 423-431.
- Crumbley, D. L. (2006). Forensic accountants appearing in the literature, www.forensicaccounting.com.
- Çabuk, A., ve Yücel, E. (2012). Adli muhasebecilik mesleğinin Türkiye'deki gelişme potansiyeline yönelik bir araştırma, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (56), 67-84.
- Çankaya, F., Engin, D. ve Çoban, Y. (2014). Adli muhasebede uzman tanıklık mesleği: Muhasebe meslek mensupları üzerine bir araştırma. *Journal of Management and Economics Research*, 12(23), 70-94.
- Demir, Ö., ve Kaya, E. (2021). Muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebeye ilişkin farkındalık düzeylerinin incelenmesi. *Uluslararası Turizm, Ekonomi ve İşletme Bilimleri Dergisi (IJTEBS) E-ISSN: 2602-4411*, 5(2), 113-128.
- Deniz, T., Yaşlıdağ, B. H. (2019). Adli muhasebe ve adli muhasebecilik mesleği, *Kesit Akademi Dergisi*, (19): 150-168.
- Dhar, P. ve Sarkar, A. (2010). Forensic Accounting an Accountants Vision, Vidyasagar University, *Journal of Commerce*, March, (15): 93-104.
- Gary, K. (2011). Inattentional blindness and its relevance to teaching forensic accounting and auditing, *Journal of Accounting Education*, 29(1): 37-49.
- Gülten, S. (2010). Adli muhasebe kavramı ve adli müşavirlik mesleği, *Ankara Barosu Dergisi*, 68(3), 311-320.
- Hegazy, S., Sangster, A., ve Kotb, A. (2017). Mapping forensic accounting in the UK. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, (28), 43-56.
- Karacan, S. (2012). Hukuk ile muhasebenin kesişme noktası: adli muhasebe, *International Journal of Economic and Administrative Studies Dergisi*, 4(8): 105-128.
- Kranacher, M. J., ve Riley, R. (2019). *Forensic accounting and fraud examination*. John Wiley & Sons.
- Kızıl, C., Akman, V., ve Yılmaz, B. (2019). Adli muhasebe ve adli muhasebecilik mesleğine genel bir bakış. *Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 12(1), 58-73.
- Kızıl, C., Çelik, İ. E., Akman, V., ve Okkaya, D. (2016). Adli Muhasebe Kavramının Önemi ve Farkındalık Düzeyi: Yalova Üniversitesi Öğrencileri ile bir SMMM Meslek Mensubu Üzerinde İki Yönlü Uygulama (The Importance and Awareness Level of Forensic Accounting Concept: A Bilateral Implementation on Yalova University Students and a CPA Member of Profession). In *Global Business Research Symposium, 1st Doctoral Conference (Vol. 14)*.
- Kurt, G., ve Uçma, T. (2009). Adli muhasebecilik mesleği ve adli muhasebeci olabilmek sürecinin Türkiye'deki ve Amerika'daki yasal düzenlemeler açısından karşılaştırılması, *Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi*, (2): 160-178.
- Kısacık, H. (2018). Adli muhasebe ve 6754 sayılı bilirkişilik kanunu kapsamında muhasebe bilirkişiliği, *SocialSciences*, Spring 2018, ss. 291-303
- Meriç, A., Erkuş, H., ve Kayguzoğlu, M. (2016). Bilirkişilik Müessesesinde Yaşanan Sorunlarla İlgili Muhasebe Meslek Mensupları ve Hakimlerin Algısı Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (71), 23-48.
- Pazarçeviren, S. (2005). Adli muhasebecilik mesleği, *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi* 1(2): 1-19.
- Pamukçu, A. (2017). Adli muhasebe ve bağımsız denetim sürecine etkisi, *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi*, 12(48): 227-244.
- Renzhou, D. (2011). Research on legal procedural functions of forensic accounting, *Energy Procedia Dergisi*, (5): 2147-2151.
- Şenel, S ve Arslan, Ö. (2019). Muhasebe skandallarının önlenmesinde adli muhasebe mesleğinin rolü, *C.Ü İktisadi Bilimler Dergisi*, 20(1): 293-308.
- Tazegül, A. (2018). Vergi mevzuatı açısından kanunen kabul edilmeyen giderlere yönelik hatalı işlemlerin tespiti, düzeltme ve muhasebe kayıtları. *Business & Management Studies: An International Journal*, 6(2): 345-360.
- Üçoğlu, D. (2021). Adli muhasebe eğitimi: Yüksek Lisans müfredat geliştirme önerisi, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 23(1): 81-106.
- Vinten, G. (2002). Accounting and Finance in China. A Review of Current Practice, 4th ed., *Managerial Auditing Journal*, Vol. 17 No. 5, pp. 290-290. <https://doi.org/10.1108/maj.2002.17.5.290.2>



Eray DAĞNIK*

BEYANNAMEDE DÜZELTME Mİ PİŞMANLIKLA BEYAN MI BİLMECESİ

Eşyanın gümrüğe sunulması ve beyanmenin tescil edilmesi sırasında bazen eşyanın tarifesi, kıymeti, menşei, miktarı, vergi oranı vb. hatalı olarak beyan edilebilmektedir. Devamında yükümlü tarafından beyanname tescil edilmeden önce “beyannamede düzeltme” yapılabilmesi için gümrük idaresine dilekçe verilmektedir. Bazı durumlarda söz konusu düzeltme dilekçesi gümrük idaresi tarafından kabul edilmekte, bazen de

kabul edilmeyerek “pişmanlıkla beyan” kapsamında Gümrük Kanununun 234/3 maddesi dikkate alınarak cezai işlem uygulanabilmektedir. Hatta aynı/benzer işleme farklı gümrük idaresince farklı idari işlem uygulanabildiği durumlarla da karşılaşılabilir. Bu yazımızda hangi hallerde “beyannamede düzeltme”, hangi hallerde “pişmanlıkla beyan” müessesesinin kullanılabileceği ve uygulamadaki farklılıklar ele alınacaktır.

“Beyannamede düzeltme” işleminin 4458 sayılı Gümrük Kanununun 63’üncü maddesinde ve Gümrük Yönetmeliğinin 121’nci maddesinde hüküm altına alındığı görülmektedir. Düzeltme işlemi için Gümrük Kanununda ilk olarak “yapılacak düzeltmenin başka bir eşyanın beyanı sonucunu doğurmaması” koşulu getirilmiştir. Gümrük Yönetmeliğinde anılan ifadeye açıklık getirilmiş ve “başka bir eşya” ifadesinden, tarife alt pozisyonu değişen, değişmemesi durumunda ise her türlü vergi ile ek mali yükümlülüğün ad valorem usulde oran veya spesifik usulde miktarına ve/veya ticaret politikası önlemine ilişkin faydalanılacak hak ve menfaatlerde farklılık gösteren eşya anlaşılacağı belirtilmiştir.

Herhangi bir cezai müeyyide ile karşılaşmadan beyannamede düzeltme yapılabilmesi için getirilen diğer iki şart ise:

Eşyanın teslimine kadar;

- Eşyanın beyanının kontrolü türünün kırmızı hat olarak belirlenmemiş olması,
- Beyan edilen eşyaya ilişkin bilgilerin yanlış olduğunun idare tarafından tespit edilmemesi,

Olarak karşımıza çıkmaktadır.

2009 yılında gümrük mevzuatında kendine yer bulan “Pişmanlıkla beyan” müessesini incelediğimizde ise; Gümrük Kanununun 234/3’üncü maddesinde hüküm altına alındığı görülmektedir. Buna göre; aynı Kanun maddesinin 1’inci ve 2’nci fıkrasında belirtilen türdeki aykırılıkların (tarife, menşe, kıymet, vergi oranı) gümrük idaresince tespit edilmesinden önce yükümlüsünce bildirilmesi durumunda normalde uygulanması gereken ceza (vergi farkının üç katı) yüzde on nisbetinde uygulanacaktır.

Mevzuat hükmünden görüleceği üzere eşyanın beyan türünün kırmızı hat olarak belirlenmesi durumunda uygulamada herhangi bir tereddüt bulunmamaktadır. Bilindiği üzere, BİLGE sisteminde tescil ve onay işlemlerinin birleştirilmesinden sonraki uygulamada, beyanname ile ilgili olarak tescil alındığında tescil, onay ve hat belirleme işlemleri aynı zamanda gerçekleşmektedir. Dolayısıyla beyannamenin beyan kontrol türünün sistem tarafından kırmızı hat olarak belirlenmesi, yükümlüye eşyanın muayene edileceğinin bildirilmesi anlamını taşımaktadır. Böylelikle; eğer eşya kırmızı hatta yönlendirildikten sonra idareye GY md 121 kapsamında beyannamede düzeltme dilekçesi verilecek olursa;



idare bunu kabul etmeyecek ve “pişmanlıkla beyan” olarak kabul ederek GK md 234/3 kapsamında işlem tesis edecektir.

Asıl tereddüt eşyanın beyan kontrol türünün “sarı hat” olarak belirlenmesinde yaşanmaktadır. Şöyle ki; sarı hattan tescil almış bir beyannamenin “düzeltme” den faydalanabilmesi için GY md 121/2’ye göre “beyan edilen eşyaya ilişkin bilgilerin yanlış olduğunun idare tarafından tespit edilmemesi” gerekmektedir. Farklı bir ifade ile başka bir eşyanın beyanı sonucunu doğurmaması kaydıyla beyanın kontrol türü sarı hat olarak belirlenen eşyaya ilişkin bilgilerin yanlış olduğunun idare tarafından tespit edilmesinden önce yükümlüsünce beyannamede düzeltme talebinde bulunulması halinde düzeltme yapılmasına izin verilecek ve herhangi bir cezai işlem uygulanmayacaktır. Ancak çoğu zaman uygulamada farklılıklar görülmektedir. Çünkü mevzuatımızda söz konusu tespitin idare tarafından ne şekilde yapılacağı somut olarak ortaya konamamıştır.

Diğer taraftan anılan durum ile ilgili olarak tereddütlerin ortadan kaldırılması adına Gümrükler Genel Müdürlüğüne İstanbul Gümrük ve Dış Ticaret Bölge Müdürlüğüne yönelik 09.06.2020 tarihli 54706290 sayılı yazı düzenlenmiş, ancak ilgili yazı -kanaatimce- karışıklığı önleyememiştir. Yazıda; “Kanununun 234 üncü maddesinde beyanın kontrol türüne ilişkin herhangi bir ayırım yapılmadığı

ve vergi kaybına neden olan aykırılıklar için söz konusu madde kapsamında işlem yapılması” talimatlandırılmıştır. Böylelikle sarı hatta işlem gören ve tarife, kıymet, menşe ve vergi oranında düzeltme yapılmak istenen beyannamelere ilişkin olarak; GK md. 121 kapsamında bir düzeltme yapılması imkansız hale getirilmiş, söz konusu madde hükmünün işlerliği ortadan kaldırılmıştır.

Şahsi görüşüm olarak; sarı hatta işlem gören eşyalara ilişkin beyannamede düzeltme işlemlerinde yaşanan tereddütlerin ortadan kaldırılması adına, GY md 121/2-b’de yer alan “beyan edilen eşyaya ilişkin bilgilerin yanlış olduğunun idare tarafından tespit edilmesi” hali somut olarak ortaya konulmalıdır. Örneğin idarece tespit edilen yanlışlık yükümlüsüne yazı ile bildirilmemişse veya sistem üzerinde söz konusu yanlışlığa ilişkin herhangi bir şerh düşülmemişse yükümlüsünce verilen “beyannamede düzeltme” (redrese) dilekçesi idare tarafından kabul edilmeli ve 234/3 kapsamında cezai işlem uygulanmamalıdır.

Görülmektedir ki; idari işlemlerde yer alan gri noktalar çoğaldıkça hem yükümlü şirketler hem de idare zor durumda kalmakta, söz konusu durum bazen kaosa sebep olabilmektedir. Bu nedenle yapılan idari düzenlemelerin olabildiğince detaylandırılması her iki kesimi de büyük ölçüde rahatlatarak ve yükümlü nezdinde oluşabilecek şikayet ve sızlanmaları minimuma indirecektir.



Sercan BAHADIR*

DIŞ TİCARET AÇIĞI ARTMAYA DEVAM EDİYOR

Yaz aylarıyla birlikte gümrükte gündem de ısınmaya baŐlıyor. Küresel salgının etkisinin yavaŐ yavaŐ azalmasıyla salgın sonrası sorunlar daha net bir Şekilde ortaya çıkmaya baŐlıyor. Öncelikle salgın sonrası tüm dünyada bir enflasyon sorunu oluŐtuĐu kesin. Buna bağlı olarak emtia fiyatları ve taşıma maliyetlerinde ciddi artışlar görülüyor.

Yine, salgın sonrasında odaklanılması gereken bir konu da tedarik zinciri yapılanmalarında yaşanan kırıma. Salgın döneminde bu sürekli bir tartışma konusuydu ve birçok şirket üretimde sürdürülebilirliğin sağlanması adına ciddi mesai harcadı, halen de harcamaya devam ediyor. Üretimde durmalara ya da gecikmelere neden olan bu sürecin, fiyatların yukarıya çıkmasının ana nedenlerinden biri olduğunu söylemek yanlış olmaz. Bu durum ithalata bağlı üretim yapısı olan ülkeleri maalesef olumsuz etkiliyor.

Mayıs Ayı Dış Ticaret Rakamları Açıklandı

Ticaret Bakanlığı 2022 yılı Mayıs ayının dış ticaret rakamlarını açıkladı. Buna göre geçen yılın Mayıs ayına göre ihracat %15,2 artarak 18 milyar 973 milyon dolar; ithalat %43,8 artarak 29 milyar 652 milyon dolar; dış ticaret hacmi ise %31,1 artarak 48 milyar 625 milyon dolar olarak gerçekleşti.

2002 yılının ilk beş ayına baktığımızda, ithalat bir önceki yılın aynı dönemine göre %40,9 oranında artışla 145 milyar 737 milyon dolar; ihracat ise yine aynı döneme kıyasla %20,4 oranında artışla 102 milyar 504 milyon dolar olarak gerçekleşmiş. İthalattaki artış oranının ihracattaki artış oranına göre iki kat daha fazla olması dikkat çekiyor. Dış ticaret hacmimizin ise bir önceki yıla göre %31,6 artarak 188 milyar 686 milyon dolardan 248 milyar 241 milyar dolara ulaştığı görülüyor. Maalesef bu artışın daha fazla ithalattan kaynaklandığı görülüyor.

İhracatın ithalatı karşılama oranı ise %70,6 oldu. Bir önceki yıl bu oran %82, bir önceki ay ise %64 olarak gerçekleşmişti. Geçen zamanın maalesef bu oranı olumsuz etkilediği görülüyor. Bu oran bizim için oldukça önemli. Çünkü bu oran ithalatın ne kadarının ihracat ile karşılandığını gösteriyor ve bu orandaki azalma ise ithalatın ihracat yerine başka kaynaklardan finanse edildiğini gösteriyor. Bu kaynaklar arasında ise borçlanma ilk sırada yer alıyor.

Açığın Ana Nedeni: İthalata Dayalı Büyüme Modeli

Dış ticaret açığı, bir önceki yıla göre %136,1 oranında artarak 18 milyar 310 milyon dolardan 43 milyar 233 milyon dolara ulaşmış. Tıpkı ihracatın ithalatı karşılama oranının her geçen gün olumsuz yönde değişmesi gibi dış ticaret açığı da sürekli artıyor. Dış ticaret açığının bu şekilde artmasının ekonomiye olumsuz yansıtacağı ortada.

Bu durumun ana nedeninin “ithalata dayalı bir büyüme modeli” olduğu aşikâr. Bu yılın Mayıs ayında, toplam ithalat rakamımız yaklaşık 29,6 milyar dolar olarak gerçekleşmiş. Bu ithalatın %81’i hammadde, %11’i ise yatırım malı. Yani Mayıs ayı içinde toplam ithalatın %92’si hammadde ile yatırım malından oluşmakta ve bu tutar yaklaşık 27,2 milyar dolara tekabül ediyor. Bunun ilk beş ay için de paralellik arz ettiğini söyleyebiliriz.

Ne Yapılmalı?

Son ay açıklanan dış ticaret rakamlarına baktığımızda, küresel salgının olumsuz etkilerinin dış ticaretimize yansıdığını söyleyebiliriz. Küresel piyasalardaki genişlemenin ihracatımızda bir artış sağladığı aşikâr. Küresel salgın etkileri azaldıkça bu yılın sonuna doğru ihracattaki artışın da devam edeceği görülüyor. Ancak daha önemlisi, bu olumsuz süreçte dış ticaret politikamızda alınacak kararlar ile ihracatçılarımızı küstürmememiz gerekiyor. Dış ticaret açığı ve ihracatın ithalatı karşılama oranlarındaki olumsuz duruma baktığımızda ihracat artık daha da önemli hale geliyor. Bu nedenle ihracatta rekabet gücümüzü kaybettiren her konunun titizlikle gözden geçirilmesinde yarar görüyoruz.

İthalatımızın %90’ının halen yatırım ve ara malı olması nedeniyle bu alandaki azalışlara maalesef fazla sevinemiyoruz. İthalat ile üretim, istihdam ve ihracat yapıyor olmak bunun ana nedeni. En önemli ithalat kalemimiz enerji ve yakın zamanda ithalatta yaşanan bir sorun nedeniyle üretimde nasıl krizler yaşadığımızı hep beraber şahit olduk. İthalatın ihracata kıyasla daha yüksek oranda artması da oldukça endişe verici.



Gencer KAPLAN*

GÜMRÜĞE DAİR GÜNCEL DEĞERLENDİRME

Bu sayıda değerlendirmeye aldığımız iki husus bulunmaktadır. Bunlardan birincisi Gümrük Kanunu'nun 234. Maddesinin 3. Fıkrasının uygulanması hakkında olup, ikincisi ise 19.04.2022 tarihli 32 sayılı kararda değişiklik yapan 2022-32/66 sayılı tebliğde yer alan ve gümrük camiası açısından daha önemli hal alan antrepoda devir yapan firmaların durumu hakkındadır.

* Gümrük E. Müfettişi, Mevzuat ve Yasal Uyum Müdürü, Aygen Global Lojistik ve Gümrük Müşavirliği Ltd. Şti.

Gümrük Kanunu'nun 234. Maddesinin 3. Fıkrasının Uygulanması Hakkında

Gümrük işlemlerinin tamamlanmasında beyan bağlayıcı niteliktedir. Bu beyanlar insan iradesi sonucu olduğundan mutlak bir doğruluğu içermeyebilir. Sonuçta insanın olduğu yerde hataların olması da kaçınılmaz olduğu yadsınamaz bir gerçektir. Nitekim bu durum 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 234/3. fıkrasında düzenlenmiştir. Mezkûr fıkra "234. Maddenin 1. Ve 2. Fıkrasında yer alan aykırılıkların gümrük idaresince tespit edilmesinden önce beyan sahibince bildirilmesi durumunda söz konusu cezalar yüzde on nispetinde uygulanır." hükmü yer almaktadır. Bu hüküm işini layığıyla gerçekleştiren firmalara yaptıkları hatalarda ısrar etmemesi için getirilen kolaylıklardan biri olup, aynı zamanda firmaların vergi bilincini ve vergi ahlakını artırmayı amaçlayan mekanizmalardan biridir.

Ancak Ticaret Bakanlığı Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 23.09.2014 / 2888552 tarihli ve sayılı yazılarında söz konusu kolaylıkların suiistimal edildiği kanaatine ulaşıldığından bazı önlemlerin alınması gerektiği bildirilmiştir.

Şöyle ki; bir firmanın bir gümrük idaresinde gerçekleştirdiği işleme ilişkin aykırılığın söz konusu gümrük idaresince tespit edilmesi sonrasında, başka bir gümrük idaresinde gerçekleştirdiği aynı tür aykırılık içeren işlemi için bu gümrük idaresine sanki anılan aykırılığı kendisi tespit etmiş gibi bahse konu Kanunun 234 üncü maddesinin üçüncü fıkrası hükmünün tatbik edilmesi için başvurduğu, başvuru gümrük idaresince de aykırılığı tespit eden gümrük idaresince yapılan tespitten haberdar olunmadığı için firmanın bu talebinin uygun karşılanarak 234/3 tatbiki gerçekleştirildiği anlaşılmıştır.

Bu tür suiistimallerin önüne geçilebilmesini teminen;

- 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 234'üncü maddesinin birinci veya ikinci fıkralarında belirtilen aykırılıklar için firmalar tarafından mezkûr maddenin üçüncü fıkrası hükmünden faydalanılmak üzere Bölge Müdürlüğünüz veya

bağlantılarına yapılan başvurularda, mutlak surette diğer bağlantı idarelerinizde ve/veya diğer Bölge Müdürlükleri ve bağlantılarında aynı konudaki aykırılığa ilişkin, son 6 ay içerisinde, başvuru yapan firma için bir tespit yapıp yapılmadığının ivedilikle araştırılması,

- Böyle bir tespit yapılmış olduğunun anlaşılması halinde bu firmaya Gümrük Kanunu'nun 234'üncü maddesinin üçüncü fıkrası hükmünün tatbik edilmemesi talimatlandırılmıştır.

Burada önemli unsur aykırılığın kim tarafından tespit edildiğidir. Gümrük idaresi tarafından tespit edilen aykırılıkları, başka bir idarede indirim konusu yapmak şüphesiz dürüstlük kuralı ile de bağdaşmamaktadır. Ancak gümrük idaresi tarafından tespiti yapılmayıp, firmalar tarafından ihbar mekanizma ile oluşan durumlarda, bu ihbarı da sanki gümrük idaresinin tespitiymiş gibi okumak da şüphesiz dürüstlük kuralı ile uyuşmamaktadır.

Gümrük idarelerinin paydaşları ile olan ilişkiler göz önüne alındığında piyasada bu konunun farklı uygulamalara evrildiği gözlemlenmiştir. Gümrük idaresinin tespiti olmaksızın, firmalar tarafından yapılan 234/3. fıkrası kapsamında kabul edilen başvurulardan sonra, yeniden aynı konuda yapılan başvuruların kabul edilmemesi durumu ile karşılaşmaktadır.

Dolayısıyla firmalarında kendini ihbar etmek suretiyle yararlandığı durumlarda herhangi bir süre kısıtının bulunmadığı açıktır. Süre kısıtının sadece aykırılıkların gümrük idarelerince tespiti halinde uygulanması gerektiğini belirtmekte fayda bulunmaktadır.

Sonuç olarak; Gümrük Kanunu'nun 234/3. fıkrası işleme alınırken, söz konusu aykırılığın farklı idareler tarafından önceden tespit edilip edilmediği, şayet idareler tarafından yapılan bir tespitin olmaması halinde, mükellef tarafından daha sonra gelen 234/3. taleplerinin incelenmesinde Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 23.09.2014 / 2888552 tarihli ve sayılı yazısında belirtilen 6 aylık sürenin işletilmemesi gerektiği kanaatindeyiz. Şüphesiz uygulamanın amacı dürüstlük kuralına işlerlik

kazandırmaktır. Ancak gümrük iş ve işlemlerini layığıyla yapan kişi ya da firmalar için hali hazırdaki yanlış uygulamaların vergi bilinci ve vergi ahlakındaki yozlaştırmayı derinleştireceği düşünülmektedir.

Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Karara İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: 2008-32/34)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (No: 2022-32/66) (19.04.2022 t. 31814 s. R.G.) Hakkında

Bilindiği üzere 2022-32/66 sayılı Tebliğ ile "Türkiye'de yerleşik kişilerin kendi aralarında akdedecekleri; taşıt satış sözleşmeleri dışında kalan menkul satış sözleşmelerinde sözleşme bedelini ve bu sözleşmelerden kaynaklanan diğer ödeme yükümlülüklerini döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak kararlaştırmaları mümkündür. Ancak sözleşme konusu ödeme yükümlülüklerinin Türk parası cinsinden yerine getirilmesi ve kabul edilmesi zorunludur." Hükmüne yer verilmiştir.

Söz konusu hükmün antrepoda devir işlemleri yapmak suretiyle gümrük işlemlerinin tamamlanmasında soru işaretleri barındırmaktadır. Şöyle ki; normal şartlar altında (Mezkur tebliğ öncesinde) Türkiye'de yerleşik iki firma arasında antrepoda devrin söz konusu olması halinde beyanname faturanın düzenlendiği yabancı para cinsinden 22 no'lu kutuya beyan edilir, eşyanın Kaynak Kullanımı Destek Fonuna (KKDF) tabi olması halinde, KKDF doğmamasını sağlamak adına ödemenin beyannamenin tescil tarihinden önce yapılması için alınan Transfer ID numarası örtüştürülüp, gümrük vergilerinin ödenmesinin akabinde beyanname kapatılarak işlemler sona ermektedir. Ancak yeni düzenleme ile sektörde operasyonel anlamda tereddütler yaşanmakta ve bu durum da yanlış uygulamalara sebebiyet vermektedir. Hali hazırda Türkiye'de yerleşik firmalar kendi aralarında yapacakları bu devir sözleşmesinde ödemenin Türk Lirası cinsinden yapılması gerektiğinin farkında olsalar dahi, eşyaya ilişkin faturanın yabancı para cinsinden düzenlenmesi ve Türk Lirası olarak ödeme yapılacağı için alınan Transfer ID numarası ile örtüştürülemediği, bu durumun ise fatura bedelinin yabancı para cinsinden olmasına rağmen

beyannamelerin Türk Lirası ile beyan edilerek söz konusu örtüşmenin sağlanmaya çalışıldığı görülmektedir.

Gümrük Yönetmeliği Ek-14 de yer alan beyanname doldurma kılavuzunda 22 nolu kutuda yer alan kısmın fatura bedelinin düzenlendiği para cinsinden beyan edilmesi gerektiği bildirilmiştir. Ancak söz konusu durumda (fatura yabancı para cinsinden – ödeme TL) meri mevzuata uygun olarak düzenlenmesi halinde ise yabancı para cinsinden fatura ile transfer ID uyumsuzluğu ile karşı karşıya kalınmaktadır. Bu konuda birçok firmanın gözü Gümrükler Genel Müdürlüğünden gelecek bir uygulama tebliğindedir. Konunun önemine binaen çözüm önerilerimiz aşağıda sıralanmıştır:

1. Bilge Sisteminde antrepoda devir konularını içeren işlemler için Transfer ID leri TL ya da döviz cinsinden seçimlik hak olarak mükellefe sunulması suretiyle fatura ile Transfer ID arasında illiyet bağının kurulması ve bu sayede ortada açık ID kalınmaması sağlanabilir.
2. Gümrük Yönetmeliği Ek-14 de yer alan beyanname doldurulması hakkındaki talimatta antrepoda devir yapılan işlemler için faturada kayıtlı döviz cinsinin yanı sıra TL ile beyanın da serbest bırakılması sağlanarak söz konusu uyumsuzluğun önüne geçilmesi sağlanabilir.

Mevcut durumdaki belirsizlik piyasa aktörlerini farklı aksiyonlara sevk etmekte, bu durum beyanlar ile oluşan istatistikte yanıltıcı sonuçların çıkmasına neden olmaktadır. Ayrıca uygulamada birliği sağlamak ve operasyonel anlamda yanlışlıkların kalıcı olmamasını sağlamak adına belirsiz olan bu duruma açıklık getirmek hem kamu kesiminin hem piyasa kesiminin faydasına olacaktır.

KAYNAKÇA

- 4458 Sayılı Gümrük Kanunu.
- Gümrük Yönetmeliği.
- Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Karara İlişkin Tebliğ.
- Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 23.09.2014 / 2888552 tarihli ve sayılı yazısı.



Melike YILMAZ*

GÜMRÜK MÜŞAVİRLİĞİ ASGARİ ÜCRET TARİFESİ “İHRACAT HİZMETİNDE KDV İNDİRİMİ” OLUR MU?

Ekonomi politikamızda ihracatın önemli bir yer tuttuğunu söylemek hiç de hatalı bir yorum olmayacak. Özellikle son dönemlerdeki Devlet Politikaları ile ihracatın artması teşvik edilmekte. İhracat İşlemlerinin Hızlandırılması İlgili Genelge ile ihracat işlemlerinin kolaylaştırılması amaçlanırken, İhracatçılara Hususi Damgalı Pasaport düzenlemesi ilişkin mevzuat değişikliği ile ihracatçıların yeni pazarlara girişleri destekleniyor.

Bu yazımda gümrük müşavirlik sektörüne katkısı olabileceğini düşündüğüm bir konuyu ele almak istedim. Ticaret Bakanlığı'mızın ihracatın desteklenmesi amacına da hizmet edebilecek bir talep olarak; gümrük müşavirliği firmalarının ihracat hizmet bedeli faturalarında KDV indirimi desteğinin de büyük rahatlama getireceğini ifade edebiliriz.

KDV İndirim Süreci

Ülkemizde 2 yıl öncesinde Koronavirüs salgınıyla başlayan ekonomik darboğazdan olumsuz etkilenen sektörleri desteklemek amacıyla; konaklama, yeme-içme, ulaşım, işyeri kiralama ve diğer hizmetlerde uygulanan KDV Oranlarında indirimle gidilmişti. 2022 yılına geldiğimizde ise temel ihtiyaç maddelerinde KDV oranında indirimle gidilme kararı alınarak kapsam genişletilmiş oldu .Böylece hem hizmet sektörü hem de tüketiciler için rahatlatıcı hamleler yapılmış oldu .

Asgari Ücret Tarifesinde Artış

Asgari ücret tarifesine 2022 yılında yapılan ücret artışının gümrük müşavir firmalarının nefes almasına sebep olduğunu gözlemledik. % 36 oranında yapılan artış o günün piyasa şartlarında kayda değer olarak değerlendirilmekle birlikte özellikle küçük ve orta ölçekli firmalar için işin devamlılığına da büyük katkı sağlamıştır. Sürecin devamında piyasa şartlarının olumsuz seyrine ayak uydurmaya çalışan gümrük müşavir firmalarının artan maliyetlerini karşılama anlamında sıkıntılar yaşamaya devam ettiğinin de farkındayız.

KDV İndirim Talebi

Tam da bu noktada İGMD ve diğer derneklerimizin gündeminde Asgari Ücret Tarifesinde yıl içinde fiyat revize talebi olabilir. Konunun değerlendirilmesinde ihracat hizmet bedeli faturalarında uygulanan KDV oranının % 18 'den %1 e indirilme talebinin de dikkate alınması gerektiğini düşünmekteyim. KDV oranlarını belirleme yetkisi Cumhurbaşkanlığı yetkisinde olduğu için Ticaret Bakanlığı'nın önerisi, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın olumlu görüşü ile uygulanabilir bir yöntem gibi görünmektedir. Bu talebin ilgili Makamlara sunulurken geçici değil kalıcı olarak uygulanması yönünde olması hatta ihracat beyannameleri için sunulacak müşavirlik hizmetlerinin istisna kapsamına alınması da çok isabetli olacaktır. KDV Genel Uygulama Tebliği II.İstisnalar bölümü A.İhracat istisnası kısmına ilave bir paragrafta detaylandırılma fırsatı bulabilir. Umarız bu talep karşılık bulur ve dış ticaret işlemlerinin en kıymetli katkı sağlayıcılarından gümrük müşavirliği firmalarının da görünürlüğü ispat edilmiş olur.

Mesleğin daha ileriye taşınması için bu hamlelere şüphesiz ki ihtiyaç var.



Begüm YILDIRIM BAKIR*

MİKRO İHRACAT KAVRAMI, AVANTAJLARI VE AB'YE YAPILAN MİKRO İHRACATLARIN SÜRECİ ÜZERİNE BİR DEĞERLENDİRME

ÖZET

Bu makalemizde ihracat işlemlerinin giderek arttığı ülkemizde sıkça kullanılan bir ihracat türü haline gelen mikro ihracat kavramı, mikro ihracatın hangi durumlarda ve kimler tarafından nasıl yapılabileceği hususlarına yer verilmiş, söz konusu uygulamanın ihracatçılara sağlayacağı maliyet avantajlarının üzerinde durulmuş ve Avrupa Birliğine yapılan mikro ihracatların sürecine ve bu konudaki mevzuat değişikliklerine yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: mikro ihracat, elektronik ticaret gümrük beyannamesi (ETGB), basitleştirilmiş gümrük beyanı, e-ihracat, IOSS (Import One Stop Shop).

ABSTRACT

In this article, the concept of micro-export, which has become a frequently used type of export in our country where export transactions are increasing, the issues of how micro-exports can be made in which situations and by whom, the cost advantages of this application to exporters are emphasized and the process of micro exports to the European Union and legislative changes are discussed.

Keywords: micro export, electronic commerce customs declaration (ETGB), simplified customs declaration, e-export, IOSS (Import One Stop Shop).

1. GİRİŞ

Uluslararası dinamik ticaretin yapısı ve küreselleşen piyasalarda, ülkelerin büyüme ve kalkınma sürecinde, üretim faktörlerinin ve teknolojinin gelişmesinde ihracat kavramının ne denli önemli olduğu bilinmektedir. Bununla birlikte gelişen ve globalleşen dünyada, dış ticaret işlemlerinin hız kazanması, gelişmelere bağlı olarak ülkeler arası ticaretin önündeki sınırların neredeyse kalkması, dış ticarete hız fakörünü öne çıkarmıştır. İhracatın bir şekli olarak niteleyebileceğimiz, kişi ve firmaların günümüzde sıklıkla kullandığı bir ihracat modeli olan “mikro ihracat” kavramı da bu şekilde ortaya çıkmıştır. Mevzuatımızda belli şartlarla gerçekleştirilen mikro ihracat işlemleri elektronik ortamda gümrük beyannamesi ile yürütülen bedelli bir ihracat modelidir.

2. MİKRO İHRACAT KAVRAMI

İhracat Genelgesinin “Tanımlar” başlıklı 3. maddesinin (h) bendinde yer alan mikro ihracat kavramı, 2009/15481 sayılı “4458 sayılı Gümrük Kanunu’nun Bazı Maddelerinin Uygulanması Hakkında Karar”ın 126’ncı maddesi kapsamında yer alan eşyalara ilişkin ihracat olarak tanımlanmakta olup;

Söz konusu kararın 126. Maddesinde bahsi geçen eşyalar; Kanunun 225 inci maddesi uyarınca, posta yolu ve hızlı kargo taşımacılığı kapsamında gelen ya da gönderilen, miktarı brüt 30 kilogramı ve değeri 1500 Avroyu geçmeyen ihracat rejimine konu eşya ile aynı miktar ve değeri geçmeyen serbest dolaşıma giriş rejimine konu ticari miktar ve mahiyet arz etmeyen eşya ile numunelik eşya ve modeller olarak belirtilmiştir.

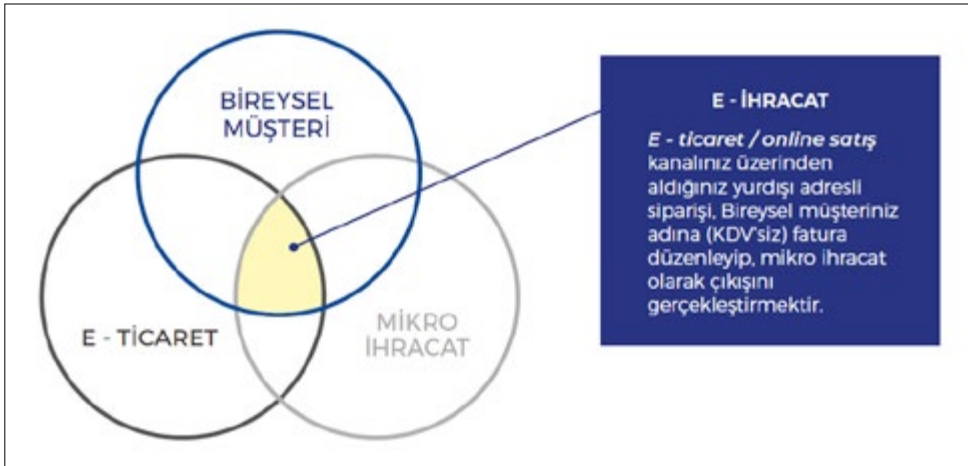
Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün Posta ve Hızlı Kargo Taşımacılığı-Gümrük İşlemleri konulu 2022/9 sayılı Genelgesinin "Basitleştirilmiş Gümrük Beyanı (İhracat)" başlıklı bölümünde ise yine Kararın 126'ncı maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde yer alan posta veya hızlı kargo taşımacılığı yoluyla gönderilen, miktarı brüt 300 kilogramı ve değeri 15.000 Avroyu geçmeyen eşyanın beyanının basitleştirilmiş gümrük beyannamesi ile yapılacağı ifade edildiği görülmektedir.

Bu hükümlere bakıldığında genel olarak Mikro ihracat, 300 kilogram ağırlığı ve 15 bin avro değeri geçmeyen, kat-i ve satış amacıyla yapılan yani ticari mahiyet taşıyan, kısıtlaması olmayan ve farklı bir rejimi gerektirmeyen ihracat işlemlerinin, Elektronik Ticaret Gümrük Beyannamesi (ETGB) ile yapılmasıdır.

Ayrıca yine aynı Genelge'de; basitleştirilmiş gümrük beyannamesine eklenebilecek taşıma senedi sayısının ihracat işlemleri için maksimum 2.500 (iki bin beş yüz) adet ile sınırlı olduğu, ihracatta basitleştirilmiş gümrük beyannamesinde gümrük tarife istatistik pozisyonunun (GTİP) beyanına ilişkin olarak ise teşvik, sübvansiyon veya parasal iadeye ya da ayniyet tespitine konu olan ihracat eşyası için eşya kodu alanında 12'li GTİP girilmesi halinde tescil işlemine izin verileceği, mükelleflerince vergi dairelerine yapılacak KDV iadesi taleplerinin yerine getirilebilmesi için ilgili kalemde eşya kodu alanına 12'li GTİP girilmiş olmasının zorunlu olduğu ve teşvik, sübvansiyon veya parasal iadeye ya da ayniyet tespitine konu olmayan ihracat eşyası için "TSPA_HAR" muafiyet kodu ile beyan yapılacağı ve bu durumda eşya kodu alanına asgari 4'lü tarife pozisyonu girilmesi gerektiği, ancak "TSPA_HAR" muafiyet kodlu basitleştirilmiş gümrük beyannamelerinin KDV iade taleplerinde kullanılmadığı belirtilmiştir.

Numunelik eşya ve model ihracatında ise, basitleştirilmiş gümrük beyannamesinde "NUM" muafiyet kodu kullanıldığı, bu durumda ilgili eşya kodu alanına asgari 4'lü tarife pozisyonu girilmesi gerektiği hükümlerine yer verilmiştir.

E-ihracat kavramını ise ürünlerin online satış kanalları (internet sitesi, elektronik pazaryerleri, Instagram, Facebook vb.) üzerinden yurt dışında bulunan bireysel müşterilere satılması ile gerçekleştirilen ticaret olarak tanımlamak mümkündür. E-ihracat yapılırken, sistemin dinamiklerini oluşturan bir e-ticaret platformuna gerek duyulmakta olup bu platform, işletmeyle iletişime geçecek bireysel müşterileri belirler. Müşterilere yapılan satışın ardından KDV'siz satış faturası düzenlenip, bu siparişin mikro ihracat yoluyla ve Elektronik Ticaret Gümrük Beyanı (ETGB) düzenlenerek çıkışı sağlandığında e-ihracat yapılmış olur.



3. MİKRO İHRACAT NASIL YAPILIR?

Konu ile ilgili mevzuat hükümlere bakıldığında, brüt 300 kg'ı geçmeyen ve KDV'siz tutarı 15 bin avro bedeli aşmayan eşyalara ilişkin ticari faaliyetle uğraşıp vergi mükellefi olan gerçek ya da tüzel kişilerin mikro ihracat yapabileceği görülmektedir.

Mikro ihracat işlemleri elektronik ticaret gümrük beyannamesi ile yapılmakta olup; Elektronik Ticaret Gümrük Beyannamesi (ETGB) havayolu ve karayolu ile posta veya hızlı kargo taşımacılığı yoluyla gelen ve giden eşyanın gümrük işlemlerinde kullanılan ve gümrük beyanına ilişkin tüm işlemlerin elektronik ortamda yürütüldüğü, kâğıt çıktı aranmayan bir uygulama olarak karşımıza çıkmaktadır.

ETGB beyanı ise alıcılar ve göndericiler adına yetkilendirilmiş olan hızlı kargo operatörleri tarafından yapılmaktadır. Bu kapsamda ETGB, ithalat ve ihracatta ekspres taşıyıcılar yani operatörler tarafından elektronik ortamda düzenlenen bir beyan olduğundan, gümrük müşavirlerinin ETGB düzenleyemeyecekleri görülmektedir.

Dolayısıyla, vergi kimlik numarasına sahip gerçek ve tüzel kişiler ihracat eşyasının Türkçe olan esas faturası ile bu faturayla tutarlı olan İngilizce nüshasını bir hızlı kargo operatörüne iletmekle beraber işlemlere başlayabilmektedirler. Yine normal ihracat işlemlerinde söz konusu olan KDV iadesi mikro ihracatta da mümkün olup, mikro ihracatı yapan kişi ya da firmalar ihracat işlemine ilişkin elektronik ticaret gümrük beyannamesi ve fatura asılarıyla birlikte Maliye Bakanlığına başvuruda bulunarak alabilmektedirler.

Diğer taraftan, mikro ihracatta ihracat bedellerinin getirilme zorunluluğu bulunmamaktadır.

Bilinmesi gereken bir diğer nokta ise, Mikro ihracata konu olan eşyalar express taşıyıcı firmalarının taşımakla yükümlü olduğu ve ihracatı yasak olmayan mallar dışında farklı rejim gerektiren; fuar & sergi, tamire giden eşya, bedelsiz, hediye,

dahilde işleme, hariçte işleme gibi ihracatlar (tamir amaçlı, geçici, fuar, vb.) ve kısıtlamalı, izne tabii, denetime bağlı ürünler (gıda, ilaç, kimyasal ürünler vb.) kapsam dışında tutulmuş, yani eşyanın direkt satış olarak ihraç edilmesi gerekmekte olmakla birlikte, normal ihracat işlemlerinde geçerli olan yasaklama ve kısıtlamalar mikro ihracatta da geçerli olmaktadır. Konuya ilişkin detaylı eşya listesi Bakanlığımız tarafından düzenlenen İhracı Yasak ve Ön İzne Bağlı Mallara İlişkin Tebliğ'in 1 no.lu ekinde yer alan "İhracı Yasak Mallar Listesi" ve 2 no.lu ekinde yer alan "İhracı ön izne bağlı mallar listesi" nde yer almaktadır.

4. MİKRO İHRACATIN AVANTAJLARI NELERDİR?

Elektronik Ticaret Gümrük Beyannamesi (ETGB) ile yapılan mikro ihracatlar kapsamında;

- Küçük ve orta ölçekte ihracat yapan firmaların basitleştirilmiş beyan usulüyle bu yöntemle eşyalarının ihracatını gerçekleştirebildiği,
- Mikro ihracatın elektronik ortamda Elektronik Ticaret Gümrük Beyannamesi ile yapılması sayesinde firmalara zaman avantajı sağladığı,
- Mikro ölçekte ihracat yapan ihracatçıların gümrük beyanından kaynaklanan maliyetlerinde azalma sağlanabilmesi,
- Mikro ihracatta vergi iadesi alabilme imkânının bulunması,
- Eşyaya ilişkin ardiye ücretinde azalma olacağından maliyet avantajı sağladığı,
- Mikro ihracat yapan işletmelerin ihracatçıları birliğinden onay almadan eşyalarını gönderebilmekte oldukları,
- Mikro ihracat ile yurtdışına ihracat yapan firmaların ihracat işlemlerinin hafta sonu da yapılabilmesi,
- Mikro ihracatta dolaylı olarak sağlanan maliyet avantajlarının ihraç malının fiyatına yansıtılabilme imkanından kaynaklı olarak ihraç malına olan talebin artabilmesi durumu,



Mikro ihracatın firmaların tercih sebebi olmasının ve giderek yaygınlaşmasının sebepleri arasında sayılabilmektedir.

Geleneksel ihracat yöntemiyle e-ihracat karşılaştırıldığında ise aralarındaki farklılıkların aşağıdaki tabloda yer aldığı gibi olduğu görülmektedir.

	Konvansiyonel İhracat (B2B – İşletmeden İşletmeye Satış)	E - İhracat (B2C – İşletmeden Bireysel Müşteriye Satış)
Gümrük Beyannamesi	Standart (gümrük müşavirine ihtiyaç vardır)	Elektronik – ETGB (ekspres taşıyıcılar tarafından elektronik ortamda düzenlenir)
KDV'siz Fatura Hazırlama	Uygulanır	Uygulanır
KDV İadesi Alabilme	Mümkün	Mümkün
İhracatçı Teşviklerinden ve Muafiyetlerinden Faydalanma	Mümkün	Mümkün
Alıcı Ülkesindeki Gümrükleme Süreci	Genellikle 2 – 7 iş günü (ürün grubuna, alıcıya, evraklara, gümrük müşavirliğine bağlıdır)	Genellikle 12 – 48 saat (çoğu ülkede e-gümrükleme ile yapılır)
B2C Gümrükleme Vergi Muafiyetleri	Geçerli Değil	Tam Geçerli
Ülkelerin İkili Ticaret ve Gümrük Anlaşmaları	Geçerli, Uygulanabilir	Geçerli, Uygulanabilir
Gümrükleme ve Konsolidasyon İmkanları	Kısıtlı	Geniş, Kolay Uygulanabilir
İhracat Operasyon Hazırlığı	Detaylı, Zor	Basit, Kolay
İhracat İş Süreçleri ve İş Takibi	Zor (aracı kurum çoktur ve sınırlandırılmış yetkileri vardır)	Basit (full otomatik ve tam yetkilendirilmiş yapılabilir)
Satış Öncesi ve Sonrası Operasyon Maliyetleri	Yüksek (genellikle özel araştırma/çalışma gereklidir)	Ekonomik (B2C ticaret kuralları şeffaftır ve kolay uygulanır)
Uçtan Uca Hizmet Alabilme İmkânı	Planlaması Zor, Masraflı	Planlaması Kolay, Ekonomik
Marka Tescil Sertifikası, Belgelerin Tercümesi ve Apostil Şerhi, Satıcı ve Alıcı Şirketlerin Karnesi, Hijyen Sertifikası, Laboratuvar Analiz	Çoğunlukla Zorunlu (fazlaca ürün grubunda veya ülkede talep edilir)	Gerek Yok (çok az ürün grubunda ve ülkede istenir)

5. AB ÜLKELERİNE YAPILAN MİKRO İHRACATLAR

İhracatımızın önemli bir kısmını gerçekleştirdiğimiz AB üyesi ülkeler açısından da mikro ihracatta Avrupa Komisyonu tarafından ortaya koyulan regülasyonlar önem arz etmektedir. Zira yakın zamanda yapılan regülasyonlarla AB ülkelerine yapılan ihracatlarda önceden 22 Avro değerinin altındaki eşya için var olan KDV muafiyeti 1 Temmuz 2021 yılı itibarıyla ortadan kalkmış bulunmaktadır. AB tarafından yapılan değişikliklerden sonra vergiler açısından oluşan yeni durum aşağıdaki tablodaki gibi olmuştur.

Tablo: 1 Temmuzdan önce ve sonra KDV Muafiyeti

İthal edilen malların değeri (EUR)	1 Temmuz 2021'den Önce		1 Temmuz 2021'den Sonra	
	KDV	Gümrük Vergisi	KDV	Gümrük Vergisi
<22	Muaf	Muaf	KDV'ye tabi	Muaf
>22<150	KDV'ye tabi	Muaf	KDV'ye tabi	Muaf
>150	KDV'ye tabi	GV'ne tabi	KDV'ye tabi	GV'ne Tabi

Yukarıdaki tablodan da anlaşılacağı üzere artık AB üyesi ülkelere yapılacak olan ihracatlarda KDV muafiyetinin kalmadığı ve dolayısıyla AB sınırları içerisinde faaliyet gösteren firmalarla AB dışında faaliyet gösteren firmalar arasında öne çıkan rekabetin artık eşit mecrada olacağı açıktır. Zira daha önce AB dışından 22 Avro kıymetinin altında bir ürün sipariş veren alıcı aynı ürünü AB'den satın aldığı takdirde ödemek zorunda kalacağı KDV'yi ödememekteydi. Bu da AB içinde faaliyet gösteren firmalar açısından ticarete haksız rekabet olarak nitelenmekteydi. Ancak yapılan son düzenlemeyle AB içinde ve AB dışında faaliyet gösteren firmalar açısından bu haksız rekabetin ortadan kalktığı söylenebilir. Ayrıca AB'de yapılan bu regülasyonun bir amacının da vergi kaçakçılığını önlemek olduğunu da belirtmek gerekir. Yapılan bu düzenlemede önümüze The İmport One-Stop Shop (IOSS) olarak belirtilen yeni bir kavram ortaya çıkmaktadır.

İmport One Stop Shop (IOSS) firmaların AB'ye yapılan ihracatlara ait KDV'yi beyan edebilecekleri ve ödeyebilecekleri bir sistemdir. Bu durumun ülkemizde yerleşik firmaları nasıl etkilediğine bakıldığında öncelikle firmaların The İmport One-Stop Shop (IOSS) sistemine dahil olması ve alıcıya teklif ettikleri fiyatlara KDV miktarını da dahil etmeleri gerekmekte olduğu anlaşılmaktadır. Aksi takdirde ihraç edilen eşyalar için gümrük beyanında bulunma ve diğer vergilerin de ödenmesi ile karşı karşıya kalılabilecektir. Eğer mikro ihracatçının AB ülkesinde IOSS kaydı yaptıracak bir oluşumu, organizasyonu yok ise bir aracı kurum bulup, onların IOSS numarasını kullanacaktır. Bu kurum hızlı kargo, posta, aracı e-ticaret şirketleri gibi karşılıklı anlaşacakları AB mukimi bir şirket olmak zorundadır. Aracı e-ticaret siteleri sisteme kayıt olmak zorunda olduklarından, satıcılar e-ticaret sitelerinin IOSS numaralarını kullanacaklardır. E-ticaret siteleri de AB mukimi değil iseler, aracı kullanabileceklerdir.

Bu açıklamalar ışığında, ülkemizden AB üyesi ülkelere mikro ihracat yapacak olan firmaların da özellikle ürünlerin fiyatlarını belirlerken KDV hususuna dikkat ederek fiyatlarını belirlemeleri gerekmektedir.

SONUÇ

Ticaret hacminin giderek yükseldiği ülkemizde ihracat kavramı büyümeye olan etkisi dolayısıyla oldukça önem arz eden bir kavram haline gelmiştir. Son dönemde zaman tasarrufu ve maliyet avantajları gibi etmenlerle de mikro ihracatlar giderek yaygınlaşmış bulunmaktadır. Uluslararası ticaretteki rekabet koşulları da göz önüne alındığında ihracattan kaynaklanan gümrük maliyetlerini düşürerek elektronik ortamda işlemlerin hızlıca tamamlanabilmesine imkan veren bu uygulama firmalara sağladığı maliyet avantajı sayesinde ihracatın daha fazla yapıma hatta dolaylı yoldan sağlanan maliyet avantajının fiyata yansıtılabilmesi durumunda ihraç malına olan talebi artırma durumunun da oluşmasına imkan sağlamaktadır. Sağladığı çeşitli avantajlarla giderek yükselme trendinde olan bu uygulamanın özellikle küçük ve orta ölçekli ihracatçılara sağladığı çeşitli avantajlar dolayısıyla ihracat hacminin yükselmesine katkı yapacağı anlaşılmaktadır.

KAYNAKÇA

- İhracat Genelgesi
- Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 2022/9 sayılı Genelgesi
- 2009/15481 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı
- <https://gumrukrehberi.gov.tr>
- İhracı Yasak ve Ön İzne Bağılı Mallara İlişkin Tebliğ
- Türkiye İhracatçılar Meclisi E-İhracat Ortak Akıl Çalıştayı, Nisan 2019
- <https://eurlex.europa.eu/legalcontent/EN/TXT/?qid=1582118248440&uri=CELEX%3A32020R0194>



Mustafa Kemal BULUT*

4458 SAYILI GÜMRÜK KANUNU'NDA GÜN OLARAK BELİRLENEN SÜRELERİN HESAPLANMASINA İLİŞKİN HÜKÜMLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ: YASAL BİR DÜZENLEME YAPILMASI ÖNERİSİ

ÖZET

Bilindiği gibi, süreler, hukukta hak ve yetkilerin kazanılması, yitirilmesi ile ödev ve yükümlülüklerin yerine getirilmesi bakımlarından önem taşımaktadır.

Bu makalemizin amacı, Gümrük Kanunu'nda gün olarak belli edilmiş olan sürelerin hesaplanmasında "sürenin başladığı günün" hesaba katılıp katılmayacağı ve "son günün hangi saatinde biteceği" hususlarının gümrük mevzuatında açıkça düzenlenmemiş olmasının yarattığı tereddütlü durumlara ve hukuki boşluğa dikkat çekmektir.

Çalışmamızın giriş bölümünde, genel olarak hukukta süre kavramı ve önemine yer verilmiştir. Birinci bölümde, gümrük uygulamalarında gümrük işlemlerine taraf olanların (gümrük idaresi ve yükümlü) bu ilişkiden kaynaklanan hak ve yetkilerini kullanırken mevzuatta belirlenmiş olan sürelerle uyulmaması durumunun yaratacağı hukuki sonuçlar ve yaptırımlar irdelenmiştir. İkinci bölümde, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nda gün olarak belirlenen sürelerle ilişkin olarak süre hesaplanmasında mevcut yasal düzenlemelerin yetersizliğinin yarattığı tereddütlü durumlar ve hukuki boşluk, örnek olaylar yoluyla analiz edilmeye çalışılmıştır.

Değerlendirme ve sonuç bölümünde ise, gümrük mevzuatında gün olarak belirlenen sürelerin başladığı günün hesaplamalara katılıp katılmayacağı ve son günün hangi saatinde biteceği hususlarının gümrük mevzuatında yapılacak yasal düzenleme ile açıklığa kavuşturulması gerektiği yönünde görüş ve öneriye yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Gümrük, Gümrük Kanunu, Gümrük Mevzuatı, Süre, Gün Olarak Belirlenen Süreler, Hak Düşürücü Süre, Zaman aşımı

ABSTRACT

The periods/time limits in law are important not only in terms of gaining/benefiting the rights but also fulfilling responsibilities and obligations.

The basic aim of this article is to attract attention to the potential grounds of doubts and disputes on customs transactions which are likely to be arisen whether the starting day will be added in calculation of the periods/time limits specified in day due to the lack of specific and clear legal provisions in Turkish Customs Code nr. 4458.

A short explanation of period/time limit concept in law is given in the introduction part of this article. In the first part of the article, importance of compliance with the period/time limit in law and the legal consequences of non-compliance with periods/time limits in customs transactions/applications are explained in terms of both customs administration and persons in contact with customs administration. In the second part, the results and possible doubts and disputes due to the lack of clear and specific provisions regarding periods specified in days within Turkish Customs Code nr. 4458 are reviewed.

Our comments and proposal are given for elimination of legal gap by clearly stating the rules/provisions of calculating the periods specified in days in Turkish Customs Legislation.

Keywords: Customs, Customs Code, Customs Law, Period, Time Limit, Periods Specified in Days, Period of Forfeiture of Right

GİRİŞ

Süre, belirlenerek sınırlandırılmış olan ve önceden saptanabilir nitelik taşıyan zaman kesitidir.

Belirli bir zaman birimi içeren süreler, gün, hafta, ay veya yıl biçiminde belli bir zaman miktarı içeren sürelerdir. Genellikle ilgili Kanun, belirttiği bu sürelerin bir kısmının başlama anını da (ya tarih olarak ya da başka bir olgu veya oluş şeklinde) belirtir.

Hukukta hak ve yetkilerin kazanılması, kullanılması ve yitirilmesi ile ödev ve yükümlülüklerin yerine getirilmesi bakımlarından süreler önem taşır.

1. GÜMRÜK UYGULAMALARINDA SÜREYE UYULMAMASININ YARATTIĞI HUKUKİ SONUÇLAR

Gümrük uygulamalarında gümrük işlemlerine taraf olanların (gümrük idaresi ve yükümlü) bu ilişkiden kaynaklanan hak ve yetkilerini belirlenmiş olan süreler içinde kullanması, ödev ve yükümlülüklerini de yine belirlenmiş sürelerle uygun olarak yerine getirmeleri gerekir.

Diğer bir ifadeyle hem gümrük idaresi hem de yükümlüler yapacakları hukuki tasarrufları, yasalarla belirlenen süreler içerisinde yapmak zorundadırlar. Aksi halde tarafların lehlerine veya aleyhlerine hukuki sonuçlar ortaya çıkabilmektedir.

Sürelere uyulmaması durumunda doğacak hukuki sonuçlar ve uygulanacak yaptırımlar açısından hak düşürücü süreler, zaman aşımı süreleri ve gümrük işlemlerine ilişkin ödevler ile ilgili süreler olarak nitelendirilebilir.

Hak düşürücü süreler: Vergilendirme ilişkisi taraflarının sahip oldukları hak ve yetkilerin kullanılmasını belli bir zaman ile sınırlandıran ve bu sürelere uyulmadığı takdirde artık bu hak ve yetkiden yararlanma imkanının kalmadığı, ortadan kalktığı sürelerdir. Hak düşürücü süreler yasa ile belirlenir. Bu süreler kamu düzeni ile ilgili

olduğundan bunlara uyulup uyulmadığı yargı organları tarafından re' sen denetlenir (ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, 2003:111).

Örneğin, Gümrük Kanunu (GK)'nun 242'nci maddesinin 1'inci fıkrası hükmüne göre, yükümlüler kendilerine tebliğ edilen gümrük vergileri, cezalar ve idari kararlara karşı tebliğ tarihinden itibaren on beş gün içinde bir üst makama, üst makam yoksa aynı makama verecekleri bir dilekçe ile itiraz edebilir. Söz konusu itirazın 15 günlük yasal süresi içerisinde yapılmaması halinde yükümlüler kendilerine tebliğ edilen gümrük vergileri, cezalar ve idari kararlara karşı yargı yoluna başvurma yani dava açma hakları ortadan kalkmaktadır ve anılan vergiler, cezalar veya idari kararlar kesinleşmektedir.

Hak düşürücü süreye bir başka örnek de *geri gelen eşyaya* uygulanan ithalat vergileri muafiyeti ile ilgili hak düşürücü süredir.

GK'nun 168'inci maddesi hükümleri uyarınca, serbest dolaşımda bulunan eşya, Türkiye Gümrük Bölgesinden veya Türkiye'nin anlaşmalarla dâhil olduğu gümrük birliği gümrük bölgelerinin diğer bir noktasından ihraç edildikten sonra üç yıl içinde yeniden serbest dolaşıma girmesi halinde ve beyan sahibinin talebi üzerine, ithalat vergilerinden muaf tutulur.

Yükümlülerce ihraç edilen söz konusu eşyanın ihraç edildiği tarihten itibaren üç yıl geçtikten sonra serbest dolaşıma giriş beyannamesi verilmek suretiyle ithal edilmek istenmesi halinde eşyaya ait ithalat vergilerine muafiyet uygulanmayacak ve eşya için ithalat vergilerinden muaf tutulma haklarını kaybedeceklerinden vergileri ödemek suretiyle ithalat yapmak durumunda kalacaklardır.

Başka bir hak düşürücü süre örneği olarak gümrük vergilerinin ve para cezalarının geri verilmesi veya kaldırılması için GK'de öngörülen süre verilebilir. GK'nin 211 ila 217'inci maddeleri hükümlerine göre gümrük vergilerinin ve para cezalarının

geri verilmesi veya kaldırılması için ilgili Kanun maddelerinde özel olarak belirlenmiş olan süreler içerisinde yükümlülerce başvuru yapılmaması durumunda bu haktan yararlanılması hukuken olanaklı değildir.

Zamanaşımı süreleri: Zamanaşımı vergi idaresinin vergi alacağını tahakkuk ettirme veya tahsil etme imkanını hukuken ortadan kaldıran bir sebeptir. Zaman aşımı süreleri hak düşürücü sürelerle benzeseler de nitelik itibarıyla bunlardan farklıdır. Zaman aşımı sürelerinde sürenin geçirilmesi ile hak veya yetki ortadan kalkmaz varlığını sürdürür ancak ileri sürülemeyeceği için mevcut olan bu hak ve yetki kullanılamaz (ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, 2003:113).

Örneğin, 4458 Sayılı Gümrük Kanunu'nun 181'inci maddesinin 1'inci fıkrasında; gümrük yükümlülüğünün ithalat vergisine tabi eşyanın serbest dolaşıma girmesiyle doğacağı; 2'nci fıkrasında, gümrük yükümlülüğünün, söz konusu gümrük beyannamesinin tescil tarihinde başlayacağı, aynı Kanun'un 197'nci maddesinin 2'nci fıkrasında, yapılan denetlemeler sonucunda hiç alınmadığı veya noksan alındığı belirlenen veya 1'inci fıkrada belirtilen şekilde tebliğ edilmeyen gümrük vergilerine ilişkin tebligatın, gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihten itibaren üç yıl içinde yapılacağı; şu kadar ki, gümrük yükümlülüğünün doğduğu olayla ilgili olarak dava açılmasının zamanaşımını durduracağı; Yasa hükmünün 4'üncü fıkrasında da, gümrük vergileri alacaklarının, ceza uygulamasını gerektiren bir fiile ilişkin olması ve zamanaşımı daha uzun bulunan bu fiil nedeniyle ceza davası açılmış olmak kaydıyla, bu alacakların Türk Ceza Kanunu'ndaki dava ve ceza zamanaşımı süreleri içinde kovuşturulup tahsil edileceği kurala bağlanmıştır.

Bu hükümlere göre, doğduğu tarihten itibaren üç yıl içerisinde tebliğ edilmeyen gümrük vergileri zamanaşımına uğrar.

Ancak, gümrük vergileri alacaklarının ceza uygulamasını gerektiren bir fiile ilişkin olması ve bu fiil nedeniyle zamanaşımı daha uzun bulunan ceza davası açılmış olması halinde, bu alacakların, Türk Ceza Kanunu'ndaki dava ve zamanaşımı süreleri içerisinde kovuşturulup tahsil edilmesi mümkündür. Bu sebepten olarak, vergiyi doğuran olay nedeniyle ilgililer hakkında açılmış bir ceza davasının bulunup bulunmadığı, açılmışsa davanın sonucu araştırılarak ulaşılabilecek sonuca göre karar verilmesi zorunlu bulunmaktadır.

Gümrük işlemlerine ilişkin süreler: Gümrük uygulamalarında yükümlüleri ya da gümrük idarelerinin üzerlerine düşen ödevleri belli bir zaman içinde yerine getirmeleri hususunu düzenleyen ve ödevler bu süreler geçirildikten sonra yerine getirilmiş ise bu durum nedeniyle yaptırım uygulanmasını öngören sürelerdir.

Örneğin, eşyanın gümrüğe sunulması ve özet beyan verme süresi, gümrüğe sunulan eşyaya gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanım belirleme süresi vb. Bu sürelerle uymamanın yaptırımı ise çeşitlidir.

Gümrük işlemleri ile ilgili olarak yükümlülerin ödevleri ile ilgili süreler olduğu gibi gümrük idarelerince de uymak zorunda olduğu bazı süreler bulunmaktadır. Örneğin, gümrük mevzuatının uygulanmasına ilişkin olarak bir konuda karar alınması için yükümlülerce gümrük idarelerine yapılan başvurularda, başvurunun kendilerine ulaştığı tarihten itibaren 30 gün içinde karar olarak, verilen kararı başvuru sahibine yazılı olarak bildirmek zorundadırlar. (Bkz. GK m.6)

2. 4458 SAYILI GÜMRÜK KANUNU'NDA GÜN OLARAK BELİRLENEN SÜRELER İLE İLGİLİ MEVCUT DÜZENLEMELERİN ANALİZİ

Gümrük Kanunu'nun 14'üncü maddesinde, sürelerin hesaplanması ile ilgili olarak; Kanunda belirtilen sürelerin aksine özel

hüküm bulunmadıkça uzatılamayacağı veya ertelenemeyeceği, süre, tarih veya vadelerin bitim tarihinin resmi tatil gününe rastlaması halinde, bu süreler ilk işgününün resmi çalışma saatleri sonunda biteceği, süre hafta veya ay olarak belli edilmiş ise; başladığı güne son hafta veya ayda tekabül eden günün mesai saati bitiminde sona ereceği; sürenin bittiği ayda tekabül eden bir gün yoksa süre o ayın son gününün mesai saati bitiminde sona ereceği, Kanuna göre gümrük idaresine yapılacak yazılı başvuruların posta ile taahhütlü olarak gönderilebileceği; bu takdirde başvurunun postaya verildiği tarih gümrük idaresine verilme tarihi yerine geçeceği esas altına alınmıştır.

Dikkat edilecek olursa, mezkûr GK'nin 14'üncü maddesinde, sürenin **gün** olarak belli edilmiş olduğu durumlarda **"başladığı günün"** hesaba katılıp katılmayacağı ve son günün hangi saatinde biteceği hususları **düzenlenmemiştir**.

Bu konuda ne Gümrük Kanunu'nda ne bu Kanuna bağlı Gümrük Yönetmeliği'nde gün olarak belirlenen sürelerin hesaplanmasında, sürenin başladığı günün hesaba katılmayacağına ilişkin olarak 213 sayılı VUK'un 18/1, 6183 sayılı AATUHK'nın 8. ve 2577 sayılı İYUK'un 8/1'inci maddelerinde yer aldığı gibi açık ve belirgin bir hükme rastlanılmamaktadır.

Örneğin VUK'un 18/1'inci maddesinde, "süre gün olarak belli edilmişse başladığı gün hesaba katılmaz ve son günün tatil saatinde biter" şeklinde açık hükme yer verilerek sürenin başlayacağı tarih, hiçbir tereddütte mahal bırakmayacak şekilde belirlenmiştir.

Ancak GK 242'nci maddesi uyarınca yapılacak itirazlarda sürelerin belirlenmesine ilişkin olarak, Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün mülga 2001/28 sayılı Genelgesi'nin (2008/27 sayılı Genelge ile yürürlükten kaldırılmıştır) son cümlesinde:

"15 günlük sürenin hesaplanmasında 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanunun 8 inci, Vergi Usul Kanununun 18/1 inci ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 8/1 inci maddeleri uyarınca tebliğ gününün dikkate alınmaması gerekmektedir." şeklinde anılan Kanunların ilgili maddelerine atıfta bulunularak açıklamalara yer verildiği görülmektedir.

Ancak söz konusu Genelge yürürlükten kaldırılmış olduğundan ve yerine uygulamaya konulan yeni Genelge ve diğer herhangi bir ikincil düzenlemede aynı hükme yer verilmemiş olduğunun da görülmesinin yanı sıra söz konusu Genelge hükmünün sadece GK 242'nci maddesine göre yapılacak idari itirazlara ilişkin uygulama esas ve usullerini içerdiğinden, söz konusu Genelge 'de belirtilen sürenin başlangıcına ilişkin açıklamaların GK'de yer alan gün olarak belirlenmiş tüm sürelerle ilişkin olaylara teşmil edilerek uygulanabilirliği ve hukuken geçerliliği de tartışmalıdır.

İlaveten bir an için söz konusu Genelge ile yapılan düzenlemenin yürürlükte olduğu veya idarenin konuyla ilgili uygulama esaslarına ilişkin belirgin niyetini gösterdiği düşünülse bile; İdare Hukukunda, düzenleyici işlem, idarenin, aynı durumda olan idare edilenler için bağlayıcı, soyut hukuk kuralı koyan, yani normatif nitelikte olan tek yanlı tasarruflarına verilen addır. Bu nitelikte olmayan, daha önce yürürlüğe konulan üst hukuk normunu yineleyen veya bu üst hukuk normunun nasıl anlaşılması gerektiği konusunda alt idari birimlere ya da idare edilenlere açıklamalar getiren idari tasarruflar, Hukuk Düzeninde herhangi bir değişiklik oluşturamayacaklarından, idare edilenler yönünden bağlayıcı, dolayısıyla da düzenleyici değildirler.

4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 4'üncü maddesinde; gümrük idareleriyle muhatap olan kişilerin bu Kanun ve bu Kanuna dayanılarak çıkarılan tüzük, kararname ve yönetmelik hükümlerine uymak; gümrük idarelerinin gerek

bu Kanunda, gerek diğer kanun, tüzük ve kararnemelerde yazılı hükümlere göre yapacağı gözetim ve denetimlere tabi olmak; bu idarelerin kendi adına veya başka idareler nam veya hesabına tahsil edeceği her tür vergi, resim, harç ve ücretleri ödemek veya bunları teminata bağlamak; kanun, tüzük, kararname ve yönetmelik hükümlerinin uymayı zorunlu kıldığı her tür işlemleri yerine getirmekle yükümlü oldukları hükme bağlanmıştır. Bu hükme göre; gümrük vergisi mükellefleri bakımından kural koyucu nitelikteki idari metinler, tüzük, kararname ve yönetmelikle sınırlandırılmıştır. Gümrük idaresinin bu sayılanlar dışında kalan idari işlemlerinin kural koyması; dolayısıyla, yükümlülerini bağlayıcı nitelik kazanması hukuken olanaklı değildir.

Buna göre, GK'de yer alan sürelerle ilişkin olarak yapılması gereken mevzuat düzenlemelerinin Kanun veya Yönetmelik ile yapılması gerektiği anlaşılmaktadır.

Gümrük Mevzuatında yer alan herhangi bir sürenin gün olarak belirlendiği durumlarda, sürenin başladığı tarihin süre hesabında dikkate alınıp alınmayacağı hususunda mevzuatta açık ve belirgin bir hüküm bulunmadığı için gümrük idarelerinde tereddütlerin oluşması ve farklı yorumlar ve uygulamalar yapılabileceği göz önüne alındığında, haklarının kullanılmasında veya yükümlülüklerinin yerine getirilmesinde mağduriyetlerin ortaya çıkabileceği kanaatindeyiz.

Konuyu örneklerle somutlaştırmaya çalışalım.

Örnek Olay #1:

Bilindiği gibi, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 46'ncı maddesinde, özet beyan kapsamındaki eşyaya, gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanım belirlenerek buna ilişkin işlemlerin denizyolu ile gelen eşyada özet beyanın verildiği tarihten itibaren 45 gün, diğer bir yolla gelen eşyada ise 20 gün içinde tamamlanacağı hususu hüküm altına alınmıştır.

Gümrük Kanunundaki 46'ncı maddedeki sürelerle ilişkin olarak ise Gümrük Yönetmeliğinin 76'ncı maddesinde sürenin durduğu haller ve süre uzatımı açıklanmaktadır. Ayrıca, 26/4/2006 tarihli, 26150 sayılı Resmî Gazete' de yayımlanan 2 Seri No.lu Gümrük Genel Tebliği ile söz konusu süre uzatımı ile ilgili olarak gümrük idarelerince yapılacak işlemlere ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir.

Öte yandan, Gümrük Kanunu'nun 70/1 inci maddesinde: *«Beyan sahibinden kaynaklanan sebeplerle 46'ncı maddede belirtilen süreler içerisinde, tescil edilmiş beyanname kapsamı eşyanın;*

a) *Muayenesine başlanamaması veya devam edilememesi,*

b) *Beyan edildiği gümrük rejimine tabi tutulması için verilmesi gereken belgelerin verilmemiş olması,*

c) *Ödenmesi veya teminat altına alınması gereken **ithalat veya ihracat vergilerinin ödenmemesi veya teminatın verilmemesi,***

Hallerinde, eşya muayene edilir. Muayene sonucunda gümrük idarelerince alınacak para cezasını veya diğer takipleri gerektiren veya gerektirmeyen durumlar bir tutanağa bağlanır ve daha sonra eşya 177 ile 180 inci madde hükümlerine göre tasfiye edilir.» hükümleri yer almaktadır.

(A) firması adına kara yolu Almanya'dan gelen eşya için taşıyıcı firma tarafından Muratbey Gümrük Müdürlüğüne 1 Mart tarihinde Özet Beyan vermiştir. (A) firması tarafından geçici depolama yerinde bulunan söz konusu eşyanın serbest dolaşıma giriş rejimine tabi tutulması için 15 Mart tarihinde serbest dolaşıma giriş beyannamesi sunulmuştur.

Söz konusu eşyanın gümrük işlemlerinin tamamlanması için GK 46'ncı ve 70'inci maddelerine göre öngörülen 20 günlük süre, eşya

için verilen özet beyanın verildiği tarih olan 1 Mart tarihinden mi başlatılacak yoksa izleyen gün olan 2 Mart tarihinden mi işlemeye başlayacaktır? Diğer bir deyişle, eşyanın tasfiyeye tabi tutulmaması için (A) firması hangi tarihe kadar eşyanın gerekli gümrük işlemlerini tamamlayarak ithalat vergilerini ödemek zorundadır?

Cevap:

Olayda, kara yoluyla gelen eşya için taşıyıcı firma tarafından verilen Özet Beyan tarihinden itibaren ithal eşyasının serbest dolaşıma giriş rejimine ilişkin tüm işlemlerin (gerekli gümrük işlemleri ile muayene ve kontrollerinin yanı sıra eşyaya ait ithalat vergilerinin ödenmesi dahil) 1 Mart tarihinden itibaren 20 gün içerisinde tamamlanması gerekmektedir. (Bkz. GK m. 46)

- Eğer özet beyanın verildiği tarih olan 1 Mart günü 20 günlük süre hesabında başlangıç tarihi olarak dikkate alınırsa gümrük işlemlerinin tamamlanarak ithalat vergilerini ödemek için belirlenecek süre sonu, 20 Mart ... günü mesai saati bitimidir.
- Eğer özet beyanın verildiği tarih olan 1 Mart süre hesabına katılmaz ve süre hesabı izleyen gün olan 2 Mart tarihinden itibaren hesaplanmaya başlanırsa bu süre sonu, 21 Mart ... günü mesai saati bitimi olacaktır.

Örnek Olay #2:

Bilindiği gibi, GK'nin 242'nci maddesinde yer alan "Yükümlüler kendilerine tebliğ edilen gümrük vergileri, cezalar ve idari kararlara karşı tebliğ tarihinden itibaren on beş gün içinde bir üst makama, üst makam yoksa aynı makama verecekleri bir dilekçe ile itiraz edebilir." hükmü çerçevesinde, yükümlüler, kendilerine tebliğ edilen gümrük vergilerine, cezalara ve idari kararlara karşı tebliğ tarihinden itibaren on beş günlük süre içerisinde ve usulüne uygun şekilde, ilgili üst makama verecekleri dilekçe ile itiraz başvurularını

yapmak zorundadırlar.

Örneğin, Ambarlı Gümrük Müdürlüğüne düzenlenen Ek Tahakkuk (ET) Kararı, KEP yoluyla, (B) firmasının elektronik adresine 5 Ocak ... tarihinde ulaştırılmıştır. Söz konusu Ek Tahakkuk Kararı'nın tebliğatı, elektronik ortamda yapıldığından, 7201 sayılı Tebliğat Kanunu'nun 7/a maddesi uyarınca, (B) firmasının elektronik adresine ulaştığı tarih olan 5 Ocak ...tarihinin izleyen beşinci günde yani 10 Ocak ...tarihinde tebliğ edilmiş sayılacaktır.

(B) firması İstanbul Gümrük ve Dış Ticaret Bölge Müdürlüğü'ne 25 Ocak ... tarihinde sunduğu dilekçe ile söz konusu karara karşı GK'nin 242'nci maddesi çerçevesinde iptal talebiyle idari itiraz başvurusunda bulunmuştur.

Soru:

Söz konusu ET Kararına karşı (B) firmasının yapılacak idari itirazın süre sonu, hangi tarih olarak belirlenmesi gerekir?

Diğer bir deyişle, idari itiraza ilişkin süre sonu olan tarihin saptanmasında, itiraz konu kararın (B) firmasına tebliğ edildiği tarih olan 10 Ocak ... gün (yani sürenin başladığı gün), 15 günlük süre hesabına dahil edilecek midir yoksa edilmeyecek midir?

Cevap:

- Eğer sürenin başladığı gün olan 10 Ocak ... günü süre hesabına dahil edilmez ise, idari itiraz süresi, 25 Ocak ... günü mesai saati bitiminde sona erecektir.

- Eğer sürenin başladığı gün süre hesabına dahil edilir ise, idari itiraz süresi, 24 Ocak ...günü mesai bitiminde sona erecektir.

Bu belirsiz durum karşısında (B) firması tarafından 25 Ocak ...tarihinde yapılan idari itirazın Bölge Müdürlüğü tarafından süresi içerisinde itiraz

edilmediği gerekçesiyle reddedilmesi riski ile karşı karşıya kalabileceği ve dolayısıyla itiraz hakkını kaybetmesine yol açabileceği düşünülmektedir.

Yukarıda verilen örneklerden de anlaşıldığı üzere, sürenin başlangıç tarihinin yanlış bilinmesi, sürenin kaçırılmasına ve hak kayıplarına yol açabileceğinden bu hususun doğrusunun bilinmesi, büyük önem göstermektedir.

3. DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Bu çerçevede, yasal düzenlemelerde sürenin gün olarak belirlenmesinde başladığı günün hesaplama dahil edilip edilmeyeceği hususunda açık bir hüküm bulunmaması sebebiyle oluşabilecek tereddütlere bağlı olarak herhangi bir hak kaybına uğramamaları için yükümlülerin sürenin başladığı günü hesaplama dahil ederek süre sonunu belirlemelerinde yarar görülmektedir.

Yukarıda izah olunan sebeplerle, gümrük işlemlerine ilişkin olarak Gümrük Kanunu'nda öngörülen sürelerin gün olarak belirlendiği durumlarda sürenin başladığı günün, süre hesabında dikkate alınıp alınmayacağını açıklığa kavuşturan yasal bir düzenlemenin Gümrük Kanunu'nun 14'üncü maddesinde yapılacak değişiklik ile ivedilikle açıklığa kavuşturulması gerektiği düşüncesindeyiz.

KAYNAKÇA:

- ÖNCEL Mualla, KUMRULU Ahmet, ÇAĞAN Nami. (2003) Vergi Hukuku, (Güncellenmiş 11. Baskı), Ankara: Turhan Kitabevi.
- YILMAZ Ejder Prof. Dr. "Hukuk Muhakemeleri Kanununda Süreler", Erişim Adresi: <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/179511>, Erişim Tarihi: 22/04/2022.
- 4458 sayılı Gümrük Kanunu ve Gümrük Yönetmeliği, Gümrük Genel Tebliği ve Genelgeleri ile Dağıtım Yazılar
- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 6183 sayılı AATUHK
- 2577 sayılı İYUK

Mustafa BİLEK* Emre ÇELİK**

GÜMRÜKTE SORU/CEVAP KISA BİLGİ-GELİŞME

Soru 1: Doğrudan nakliyat kuralı nedir ve yayımlanan yeni yazı neler getirmiştir?

Cevap 1: Doğrudan nakliyat kuralı; ithal edilen bir eşyanın tercihli rejimden faydalanabilmesi için eşyanın anlaşmaya taraf ülkeler arasında doğrudan nakledilmesi gerektiğini ifade eder. Ancak tekrar yükleme ve iyi koşullarda muhafaza etmeye yönelik işlemler nedeniyle gümrük gözetimi altında yapılan transit ve geçici depolama

durumları ise doğrudan nakliye kuralını bozamaz. Bu bağlamda eşyaların tercihli rejime taraf ülkeden hareketle aktarma limanı olarak başka bir ülkeye uğrayıp gelmesi durumunda eşyanın o ülkede işlem görmediğinin ve tercihli rejimin bozulmadığının kanıtlanması gerekir.

Uluslararası Anlaşmalar ve Avrupa Birliği Genel Müdürlüğü Malezya STA'sı ile ilgili tercihli rejimin bozulmadığının mükellefçe hangi belgelerle ispat edileceği ile ilgili yayımladığı yazıda;

Eşyanın transit ülkede gümrük gözetiminde geçici depolamadan çıkartılarak taşıma aracına yüklenmesine ilişkin transit ülke gümrük idaresince onaylanan kayıtlar/belgeler, eşyanın gümrük idarelerine sunulması esnasında işlem gören ve onaylanan belgeler, transit ülkesi gümrük idaresi tarafından düzenlenen "İşlem Görmemişlik Belgesi"nin (Non Manipulation Certificate-NMC); bu belgenin transit ülke gümrük idaresi tarafından düzenlenmediği hallerde ise; anılan eşyanın Malezya'dan transit ülke aracılığıyla ülkemize ihraç edildiğini gösteren "tek bir sevk evrakının veya Gümrük İdaremizi eşyanın transit ülkesinde hiçbir değişime uğramadığı hususunda ikna edecek, transit ülke gümrük idaresi tarafından onaylanmış bir belgenin talepte bulunan Gümrük İdaresine ibraz edilmesi gerektiğini ifade etmiştir.

Soru 2: Enflasyonun artması dolarizasyonu artırır mı bunun sonucunda dış ticaret işlemleri nasıl etkilenir?

Cevap 2: Enflasyon kelime anlamı ile fiyatlar genel seviyesinin sürekli artışı demektir. Daha açık ifade ile alım gücünün düşmesi milli paranın sürekli değer kaybetmesidir. Enflasyonist ortamın süregelen hale geldiği dönemlerde kişiler paralarını yerel parada tutup reel gelir kaybetmemek amacıyla yabancı paralara yönelmesine(döviz) dolarizasyon denir. Piyasa koşulları gereği bir mala ki (ki burada döviz) talebin artması onun değerini artıracak bu durum milli paranın bizim ekonomimiz için Türk Lirasının değer kaybetmesine yol açacaktır. Millî paranın değer kaybetmesi normal koşullarda ihracatı artırıp ithalatı azaltması beklenirken, Türkiye ekonomisi açısından döviz kurunun artması tek başına ihracatı artırıp dış ticaret açığının kapanması için yeterli olmamaktadır. İhracatın %65-70 oranında ithalata bağlı olması ve ithalatın %60'a yakının enerji makine teçhizat vb. temel girdiler olması bu durumun en büyük nedenidir. Hem enflasyonun hem dış ticaret açığının kapanmasının yolunun katma değeri yüksek üretimden geçtiği açıktır.

Soru 3: Ekonomik etkili Gümrük Rejimlerinde KKDF sorunsalı.

Cevap 3: Dahilde işleme rejimi ve geçici ithalat rejiminde KKDF'nin hangi durumlarda doğduğu incelendiğinde;

a. DİR kapsamında geçici olarak ithal edilen eşyanın serbest dolaşıma giriş rejimine tabi tutulması halinde, eşya bedelinin DİR kapsamında verilen gümrük beyannamesinin tescil tarihinden sonra ödenmesi durumunda,

- b. DİR kapsamında ikincil işlem görmüş ürünlerin GK 114. Maddesine göre serbest dolaşıma giriş rejimine tabi tutulması durumunda eşya bedelinin DİR'e ilişkin verilen gümrük beyannamesinin tescil tarihinden sonra ödenmesi durumunda,
- c. DİR kapsamında ikincil işlem görmüş ürünlerin GK 115. maddesine göre serbest dolaşıma giriş rejimine tutulması durumunda, eşya bedelinin serbest dolaşıma giriş rejimine ilişkin gümrük beyannamesinin tescil tarihinden sonra ödenmesi durumunda,
- d. Kısmi muafiyet suretiyle geçici ithal edilen eşyanın serbest dolaşıma giriş rejimine tabi tutulması halinde, eşya bedelinin geçici ithal rejimine ilişkin verilen gümrük beyannamesinin tescil tarihinden sonra ödenmesi durumunda,
- e. Tam muafiyet suretiyle geçici ithal edilen eşyanın serbest dolaşıma giriş rejimine tabi tutulması halinde, eşya bedelinin serbest dolaşıma giriş beyannamesinin tescil tarihinden sonra ödenmesi durumunda,
- f. İstisnai kıymet yoluyla beyan yapılan hallerde, tamamlayıcı beyanın gümrük idaresine verilmesi gerektiği süreden sonra istisnai kıymete ilişkin ödemenin yapılması durumunda Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu ödenmesi gerekecektir

Soru 4: İthal eşyasının gümrük kıymetine dahil edilmesi gereken kıymet unsurlarının mevcudiyetinin gümrük beyannamesinin tescili anında bilinip bilinmemesi durumları, beyan süreleri ve beyan sürelerine uyulmamasına ilişkin cezalar nelerdir?

Cevap 4: Gümrük Yönetmeliğinin "İstisnai kıymetle beyan" başlıklı 53'üncü maddesinde, ithal eşyasının gümrük kıymetine dahil edilmesi gereken kıymet unsurlarının mevcudiyetinin gümrük beyannamesinin tescili anında bilinip bilinmemesine ilişkin düzenlemelerin ayrı fıkralarda yer aldığı görülmektedir. İlk duruma ilişkin; ithal

eşyasının gümrük kıymetine dahil edilmesi gereken kıymet unsurlarının mevcudiyetinin bilindiği halde söz konusu maddenin birinci fıkrasının özellikle (b) ve (c) bentlerinde; ihracatçı ve ithalatçı arasındaki sözleşme gereği eşyanın kıymet unsurlarının gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihten sonra belli olması durumu ile satış sözleşmesinde eşyanın fiyatının sonradan gözden geçirilmesini öngören hükümler içermesi durumlarında ilgili sözleşmelerin gümrük idarelerine sunulması üzerine istisnai kıymet ile beyan imkanı tanındığı anlaşılmaktadır. Bu kapsamdaki ithal eşyasının gümrük kıymetine eklenmesi gereken bir unsurun mevcudiyetinin sözleşme ile sabit olduğu, ancak eklenecek tutarın belirlenmediği ya da değişikliğe açık olduğu durumların kapsama alındığı görülmektedir. İlgili sözleşmelerin sunulduğu gümrük idarelerince uygun görülmesi halinde yükümlüsünce gümrük beyannamesinin tescili sırasında istisnai kıymet ile beyanda bulunulabilecektir. Söz konusu eşya ile ilgili bilinmeyen ya da kesinleşmeyen gümrük kıymeti tutarlarına ilişkin tamamlayıcı beyanların Gümrük Yönetmeliğinin 150/3'üncü maddesi uyarınca, kıymet unsurunun mahiyet ve tutar itibarıyla tahakkuk ettiği ayı takip eden ayın 26. günü akşamına kadar verilmesi ve vergileri de aynı süre içinde ödenmesi gerekir. Süresi içerisinde tamamlayıcı beyanda bulunulmaması halinde gümrük vergileri için gecikme zammı oranında gecikme faizi tahsil edilir ve Gümrük Kanunu'nun 241/1'inci maddesi uyarınca işlem yapılır. İkinci duruma ilişkin; Gümrük Yönetmeliğinin 53/5'inci maddesinde, ithal eşyasının gümrük kıymetine dahil edilmesi gereken, ancak gümrük beyannamesinin tescili anında beyan sahibi tarafından mevcudiyetinin bilinmesi mümkün olmayan kıymet unsurlarının en geç söz konusu kıymet unsurlarının muhasebe kayıtlarına intikal ettirildiği ayı takip eden ayın 26. günü akşamına kadar beyanda bulunulması ve vergilerin de aynı süre içinde ödenmesi gerekir. Eğer belirtilen süre geçtikten sonra beyan verilmesi halinde Gümrük Kanunu'nun 234. maddesi kapsamında işlem yapılması durumu ortaya çıkmaktadır.

Soru 5: Gümrük antrepo rejimine tabi tutulan sonrasında gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutularak işlemleri tamamlanan eşyanın antrepodan çıkarılmasına ilişkin süre sınırı bulunup bulunmadığı sorunsalı.

Cevap 5: Konuya ilişkin olarak; Gümrük Kanunu'nun 70/2'nci maddesinde, gümrük antrepolarında bulunan eşya için gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanım tayin edilmesine ilişkin beyanname verilmesi halinde, gümrük işlemlerinin beyannamenin tescil tarihinden itibaren otuz gün içinde bitirilmesi gerektiği, bu süre içinde işlemleri bitirilemeyen eşya ile ilgili olarak 1'inci fıkra hükümleri uygulanacağı, yine Gümrük Yönetmeliğinin 346/5'inci maddesinde, antrepoda bulunan eşya için gümrükçe onaylanmış bir işlem ve kullanım tayin edilmesine ilişkin beyannamenin tescilinden itibaren otuz gün içinde işlemleri bitirilmeyen eşya ile bir süre tayin edilmiş ise bu sürede kaldırılmayan eşyanın tasfiye edileceği düzenlenmekte olup anılan Yönetmeliğin 3/h maddesinde; gümrük işlemlerinin bitirilmesinin, eşyaya ait vergilerin ödenmesi veya kaldırılması veya teminata bağlanması veya beyannamenin iptal edilmesi veya eşyanın gümrüğe terk edilmesi veya imhası veya müsadere edilmesi şeklinde tanımlandığı, bu nedenle söz konusu otuz günlük sürenin antrepo rejimine tabi tutulan sonrasında gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutularak işlemleri tamamlanan eşyanın antrepodan çıkarılma süresine ilişkin olmadığı, dökme gelen sıvılar hariç gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutularak işlemleri tamamlanan eşyanın antrepoda kalabileceği sürenin düzenlenmediği anlaşılmaktadır.

Kısa Bilgi: Gümrükler Genel Müdürlüğü haziran ayında İGMD'ye yazdığı yazıda tamir vb. amaçla Avrupa Birliğine Geçici İhraç edilen eşyaya ATR dolaşım belgesinin düzenlenmesinde bir sakınca olmadığını belirterek, geçici ihracatta da ATR düzenleme yolunu açmıştır.

Kısa Bilgi: Gümrükler Genel Müdürlüğü İGMD'ye gönderdiği yazısında yurtdışında başka bir

ülkeden başka bir ülkeye yapılan transit ticarete konu eşya için Türkiye'de menşei şahadetnamesi düzenlenemeyeceğini mevzuatın sadece Türkiye'den ihraç edilen bir eşya için menşei düzenleme yetkisi verdiğini belirtmiştir.

Kısa Bilgi: Hazine Maliye Bakanlığı Antrepo açma ve işletme izin belgesinin herhangi bir sebeple kaybolması ve zayii olması durumunda yeniden harç alınıp alınmayacağı konusu ile ilgili olarak, belgelerin içeriğinde bir değişiklik olması durumunda harç doğacağı içeriği değişmeyen sadece kaybolma nedeni ile yeniden düzenlenen bu belge için harç alınmaması gerektiğini belirtmiştir.

Önemli Gelişme: Çelik önlemleri ile ilgili olarak AB'ye karşı Dünya Ticaret Örgütü'nde açılan dava Türkiye lehine sonuçlanmıştır.

Önemli Gelişme: Güneydoğu Avrupa Kanun Uygulama Merkezi (SELEC) Genel Direktörlüğüne Gümrükler Muhafaza Genel Müdürlüğü'nün Adayı Başmüfettiş Dr. Oğuz Serkant AKIN Seçildi.

Önemli Gelişme: Birleşmiş Milletler yabancı dillerde TURKEY olarak kullanılan ülkemiz adının TÜRKİYE olarak kullanılmasına onay verdi.

Gelişme: Sınırlardan öncelikli geçişte ilk uygulama 17.06.2022 tarihinde Aktaş Sınır Kapısından gerçekleşecektir. İzinli Gönderici Kapsamında gerçekleşecek öncelikli geçiş hakkı uygulama kolaylığına göre diğer kapılarda yayılacaktır.

Gelişme: Geri Verme Kaldırma İşlemlerinde Bakanlığa borcu olup olmadığına ilişkin yazının Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün yeni kararıyla artık sistem üzerinden otomatik olarak doldurulup başvuruya eklenebileceği duyurularak mükelleflere yeni bir kolaylık sağlandı.

Gelişme: Uludağ Bölge Müdürlüğünde yeni bir gümrük daha faaliyete geçmiştir.30.05.2022 tarihinde Balıkesir Gümrük Müdürlüğü faaliyete başlamıştır



Gelişme: 26 Mayıs 2022 tarihli Resmi Gazete yayımlanan kararla TRT Bandrol ücretleri yeniden belirlendi; bu kararla TRT Bandrol Ücreti Oranları; Cep telefonlarında % 10'dan %12'ye, akıllı kol saatlerinde %8'den %14'e bilgisayar ve tabletlerde %2'den %4'e yükseltildi.

Gelişme: 27 Mayıs 2022 tarihli Resmi Gazete yayımlanan kararla sigara ve alkolde ÖTV oranları yeniden belirlendi. Bu kararla ÖTV alkollü içkilerde %25 oranında artırıldı, sigaralarda ki maktu oran 0,71 den 0,79 a yükseltildi. Böylece bir litre rakıda ÖTV tutarı 481,98 TL'den 602,48 TL'ye, Bira da maktu ÖTV tutarı 4,40 TL'ye ve alkol derecesi düşük şaraplarda ÖTV tutarı 175,56 TL'ye yükselmiş oldu.

Gümrük Muhafaza Ekiplerince Yapılan Uyuşturucu Yakalamaları

1. Gürbulak Gümrük Kapısında 273 kilo sıvı metamfetamin ele geçirildi
2. İstanbul Havalimanında bir kargo gönderisinde 2 milyon adet uyuşturucu(captagon) hap yakalandı.
3. Esendere Kapısında Tır içine gizlenmiş 742 kilo metamfetamin ele geçirildi.
4. Gümrük Muhafaza ekiplerince Ankara'da 1 ton 400 kilo kaçak tütün ele geçirildi.
5. Gümrük Muhafaza Kaçakçılık ve İstihbarat ekiplerince Cilvegözü Gümrük Sahasında 2 milyon 422 bin 110 adet captagon yakalandı.
6. Gürbulak Sınır Kapısında Muhafaza ekiplerince yapılan operasyonda 1 ton 18 kilogram likit metamfetamin, ikinci tırda 622 kilogram likit metamfetamin ile yolcu otobüsünün yakıt deposunda ise 345 kilogram likit metamfetamin ele geçirildi.

Tanımlar:

Gümrük statüsü; eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesi içinde serbest dolaşım hakkını kazanıp kazanmadığı durumunun belirlenmesidir.

Gümrük statü belgesi; ilgilinin talebi üzerine, gümrük idareleri tarafından serbest bölgeye konulmuş eşyanın gümrük statüsünü onaylayan belge olup, Türkiye Gümrük Bölgesinde serbest dolaşım hakkını kazanmış eşyanın serbest bölgeden Avrupa Topluluğuna ihraç edilmek istenmesi halinde A.TR Dolaşım Belgesi düzenlenmesinde tevsik edici belge olarak kullanılır.

Askıya Alma: Askıya Alma Sistemi kapsamında sınırsız miktarda tanınan gümrük vergisi muafiyetini ifade eder.

Otonom Tarife Kontenjanı: Askıya Alma Sistemi kapsamında sınırlı miktarda tanınan ve ulusal mevzuata göre düzenlenen gümrük vergisi muafiyetini ifade eder



BİR ZEYTİNYAĞI TAĞŞIŞ ÜRÜNÜ OLAN KOLON SIZMASI ZEYTİNYAĞININ TESPİTİ

Mustafa AKSOY*

* Kimyager

M. Fatih GÜNDÜZ**

** Birim Sorumlusu

Dr. Muharrem YILMAZ***

*** Laboratuvar Müdürü

Özet

İthalat ve ihracat denetimleri kapsamında Ticaret Bakanlığı laboratuvarlarında yemeklik bitkisel yağların, zorunlu standartlarına ve Bakanlığın 2022/21 sayılı tebliğine göre duysal, fiziksel ve kimyasal analizleri yapılmaktadır. Yemeklik bitkisel yağ ihracatında zeytinyağı önemli bir yer tutmaktadır. Türkiye'de zeytinyağı üretimi Marmara Bölgesi, Ege Bölgesi, Akdeniz Bölgesi, Güneydoğu Anadolu ve Karadeniz Bölgesi'nde yapılmaktadır. Ticarete yaşanan rekabet sonucunda zeytinyağında tağışış artış göstermektedir. Tağışış, gıda maddelerinin diğçer gıda maddeleriyle karışırılıp mevzuata veya izin verilen özelliklerine aykırı olarak üretilmesi halini ifade eder. Zeytinyağında karşılaşılan tağışış yöntemlerinin başında, zeytinyağına diğçer bitkisel yağların (Pamuk, Ayçiçek, Kanola, Soya vb.) ya da kolon sızması yağının (ısıt ve kimyasal işlem görmüş) karışırılması gelmektedir. Yapılan bu tağışışlerin tespiti, ülke markasının korunması ve ticari kayıplar açısından çok önemlidir. Ticaret Bakanlığı laboratuvarımızda ürün güvenliğı denetimi denetmenlerince alınan zeytinyağı numunelerinde kolon sızması yağı ve diğçer tağışışler tespit edilmektedir. Kolon sızması zeytinyağının tespiti, doğrudan kolon içine (on Column) soğuk enjeksiyon bloğuna sahip alev iyonlaşma dedektörlü gaz kromatografi (GC-FID) cihazı kullanılarak yapılmaktadır.

Abstract

Within the scope of import and export inspections, sensory, physical and chemical analyses of edible vegetable oils are carried out in the laboratories of the Ministry of Trade in accordance with the mandatory standards and the Ministry's Communiqué numbered 2022/21. Olive oil has an important place in the export of edible vegetable oil. Olive oil production in Turkey is carried out in the Marmara Region, Aegean Region, Mediterranean Region, and Southeastern Anatolia Region. As a result of the competition in trade, adulteration in olive oil is increasing. Adulteration refers to the situation where foodstuffs are mixed with other foodstuffs and produced in violation of the legislation or permitted specifications. The leading method of adulteration encountered in olive oil is the mixing of other vegetable oils (Cotton, Sunflower, Canola, Soybean etc.) or extra virgin oil (heated and chemically treated) with olive oil. Detection of these adulterations is very important in terms of protecting the brand of the country and commercial losses. In our Ministry laboratories, extra virgin oil and other adulterations are detected in olive oil samples taken by product safety inspection inspectors. The detection of column-extra virgin olive oil is occurred by using a gas chromatography (GC) device with a Flame Ionization Detector (FID) and a cold injection block directly into the column (on Column).

1. Giriş

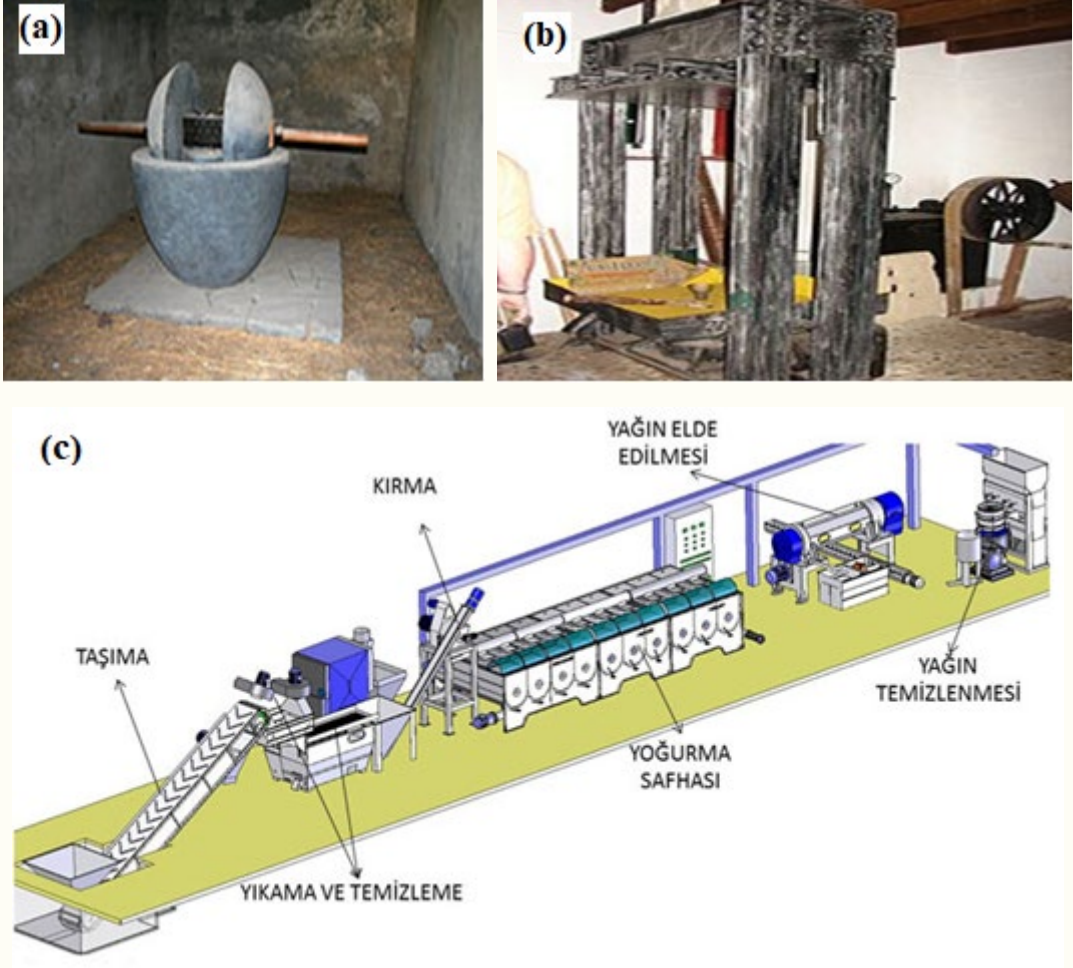
Zeytinyağı, kalori değeri yüksek ve esansiyel yağ asitlerinin kaynağı olan bitkisel kökenli bir yağ çeşididir. Yağda çözünen A, D, E, K vitaminlerinin deposu olan zeytinyağı, yapısında tekli ve çoklu doymamış yağ asitleri ve Omega-3 yağ asitleri ihtiva ettiğinden tüketimi insan sağlığı açısından çok büyük bir önem teşkil etmektedir.

Zeytinyağı üretimine ilişkin ilk izlerin, Girit Medeniyeti'ne ve MÖ 4500 yıllarına dek uzandığı görülmektedir.

Zeytinyağı sanayinde kilometre taşı olarak adlandırabileceğimiz olay 19. yüzyılda zeytinyağı üretiminde buharın kullanılmasıdır. Bu yöntemin kullanılmaya başlanmasıyla işlenen zeytin ve bunun akabinde üretilen yağın miktarında büyük artışlar olmuştur.

Zeytinyağı üretimde taş baskı, hidrolik preslemeler, sonrasında ise dizel motorlar ve elektrikli motorlar kullanılmıştır (Şekil 1). Günümüzde, zeytinyağı üretiminde kullanılan son sistem kontinu soğuk presleme yöntemidir.

Şekil 1. Zeytinyağı üretim sistemleri a) Taş baskı b) Hidrolik presleme c) Kontinü sistem



2. Dünya’da ve Türkiye’de Zeytinyağı Üretimi

2.1. Dünya’da Zeytinyağı Üretimi

Uluslararası Zeytinyağı Konseyi (IOC) verilerine göre, 2021-2022 hasat yılında dünya genelinde üretilen 3099.000 ton zeytinyağının 228.000 ton üretim ile Türkiye’nin 4.sırada yer aldığı görülmektedir.



Son yıllarda, sağlıklı ve dengeli beslenmeye olan ilginin artması ile dünya genelinde 2018-2021 yıllarına ait veriler değerlendirildiğinde, zeytinyağı üretim ve ihracat oranlarının arttığı görülmektedir (Tablo 1).

Tablo 1. Dünya’da Zeytinyağı Üretim ve İhracat Oranları

ZEYTİNYAĞI (1000 ton)	2018-2019	2019-2020	2020-2021
Üretim	3.262	3.207	3.197
İhracat	975	1.205	990

2.2. Türkiye’de Zeytinyağı Üretimi ve İhracatı

Ülkemiz zeytinyağı ihracatı, yıldan yıla değişen zeytin ve buna bağlı olarak zeytinyağı üretiminde meydana gelen dalgalanmalara bağlı olarak değişiklik göstermektedir (Tablo 2). İşleme teknolojisi, pazarlama politikaları ve diğer üretici ülkelerdeki üretimdeki artış ve azalışlar ihracatımızı etkileyen diğer önemli unsurlar olarak göze çarpmaktadır. TÜİK verilerine göre, Türkiye’de bölgelere göre zeytin ve zeytinyağı üretim miktarları incelendiğinde Ege bölgesi ilk sıradadır [1].

Tablo 2. Türkiye’de Zeytinyağının Üretim ve İhracat Oranları

ZEYTİNYAĞI (1000Ton)	2015/2016	2016/2017	2017/2018	2018/2019	2019/2020	2020/2021
Üretim	150	177	264	193	215	177
İhracat	15	45	70	50	45	40

3. Yemeklik Zeytinyağı

Yemeklik Zeytinyağı, üretimde uygulanan yöntemlere göre;

- Natürel zeytinyağı
- Rafine zeytinyağı
- Riviera zeytinyağı (rafine ve natürel zeytinyağı karışımı)

olmak üzere üç sınıfa ayrılır.

Natürel zeytinyağı da kendi içinde duyuusal ve kimyasal özelliklerine göre, natürel sızma zeytinyağı ve natürel birinci zeytinyağı olarak iki sınıfa ayrılmaktadır.

3.1. Natürel Sızma Zeytinyağı

Natürel sızma zeytinyağı, sadece sağlam, hasarsız ve doğru zamanda hasat edilmiş zeytin meyvesinden elde edilen ve hiçbir katkı maddesi ilave edilmemiş, ısıl işlem de dahil hiçbir şekilde kimyasal işlem görmemiş doğal meyve suyu niteliğindedir.

Natürel sızma zeytinyağı, zeytin ağacı meyvesinden doğal niteliklerinde değişikliğe neden olmayacak bir sıcaklıkta (<35 °C) çeşitli mekanik veya fiziksel işlemler uygulanarak üretilen ve doğal halde gıda olarak tüketilebilen bir zeytinyağıdır. Ayrıca meyvemsilik, acılık ve yakıcılık gibi pozitif duyuusal özelliklere sahip bu yağların, serbest yağ asitliği miktarı maksimum %0,8 ve yağ asitleri etil esterleri (FAEE) miktarı ise 35 mg/kg’ dan küçük olmalıdır. TS 341’e göre, natürel sızma zeytinyağının kimyasal özellikleri Tablo 3 de verilmiştir [2,3].

Tablo 3. Yemelik Natürel Sızma Zeytinyağının kimyasal özellikleri [3]

Özellik	Değer			
	Naturel		Rafine	Riviera
	Sızma	Birinci		
UV ışığında özgül soğurma, (E) ⁴⁾				
-E (232 nm'de), en çok	2,5	2,6	Aranmaz	Aranmaz
-E (270 nm'de), en çok	0,22	0,25	1,25	1,15
- Delta E, en çok	0,01	0,01	0,16	0,15
Yağ Asidi Etil Esterleri (FAEE), (mg/kg), en çok	35	Aranmaz	Aranmaz	Aranmaz
- Miristik asit (C14:0), en çok	0,03	0,03	0,03	0,03
-Heptadesanoik asit (Margarik) (C17:0), en çok	0,4	0,4	0,4	0,4
- Heptadesanoik asit (C17:1), en çok (Margoloik asit)	0,6	0,6	0,6	0,6
-Linoleik asit (C18:2)	2,5-21,0	2,5-21,0	2,5-21,0	2,5-21,0
-Gadoleik asit (Eikosenoik) (C20:1), en çok	0,5	0,5	0,5	0,5
- ⁶⁾ Kampesterol, en çok	4,0	4,0	4,0	4,0
- ^{4), 5)} Delta-7- stigmastenol, en çok	0,5	0,5	0,5	0,5
- ³⁾ Stigmastadienler, mg/kg, en çok	0,05	0,05	Aranmaz	Aranmaz
Tohum Yağlarının Tespiti, Gerçek ve teorik ECN 42 trigliserid içeriği arasındaki maksimum fark	0,2	0,2	0,3	0,3
Mumsu maddeler, mg/kg	(C42+C44+ C46) ≤150	(C42+C44+ C46) ≤150	(C40+C42+ C44+C46) ≤350	(C40+C42+ C44+C46) ≤350

4. Kolon Sızması Zeytinyağı

Kolon sızması zeytinyağı, serbest yağ asitliği yüksek olan, duyuusal ve diğer karakteristik özellikleri bakımından doğrudan tüketime uygun olmayan kötü koku ve görünüme sahip rafinelik zeytinyağının, yüksek sıcaklık ve vakum altında işlenerek kusurları (asit, peroksit, tat ve koku gibi) alınmış ve işlem görmüş bir yağdır.

Kolon yağları işlem görmesi nedeni ile vitamin değerlerini ve natürel sızma zeytinyağında bulunan doğal aromaları kaybetmektedir. Son yıllarda sızma zeytinyağına ilginin çoğalması ve pazarın büyümesiyle raf fiyatlarında yaşanan rekabet yüzünden bu yönetime talep artmış durumdadır. Bu şekilde üretilerek piyasaya sunulan kolon sızması zeytinyağı, sızma zeytinyağı fiyatına satılarak haksız kazanç sağlanmaktadır. Yasağa rağmen, piyasada satılan her iki sızma zeytinyağından biri yüksek asit oranı kolon yöntemiyle düşürülmüş kolon sızması zeytinyağıdır.

Bir zeytinyağının doğal yöntemlerle mi yoksa kolon yöntemiyle mi sızmaya dönüştürüldüğü yalnızca laboratuvar ortamında yapılan testler sonucunda belirlenebilmektedir.

4.1. Kolon Sızması Zeytinyağının Elde Edilişi

Düşük asitliğe (<4,0%) sahip olan (rafinajlık) ancak duyusal ve analitik özellikleri bakımından yemeklik olmayan zeytinyağı, %14'lük NaOH ile 70 °C' de hafifçe nötralize edildikten sonra 2 defa yıkanır ve %3 trysil ile işlendikten sonra düşük sıcaklıkta filtre edilir. Sonra kolon tabir edilen cihazdan yüksek sıcaklık ve vakum altında muamele edilerek elde edilen tabii özellikleri değiştirilmiş, asitliği ve peroksiti düşürülmüş, tat ve koku veren maddeleri alınmış bir zeytinyağı elde edilir.

4.2. Kolon Sızması Zeytinyağının Tespiti

10.07.2018/30474 tarih/sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile mülga Ekonomi Bakanlığı ile mülga Gümrük ve Ticaret Bakanlığı birleştirilerek Ticaret Bakanlığı kurulmuş, her iki bakanlığa ayrı hizmet veren laboratuvar müdürlükleri 29.05.2020 tarihi itibarıyla tek bir çatı altında birleşerek gücüne güç katmıştır.

Analiz prensibi, yağa uygun bir iç standart ilavesi ve silika jel kolonda kromatografik olarak ayrılmasına dayanmaktadır. Deney koşullarında (trigliseridlerden daha düşük polaritede olanlar) ayrılan maddeler doğrudan gaz kromatografisiyle analiz edilmektedir.

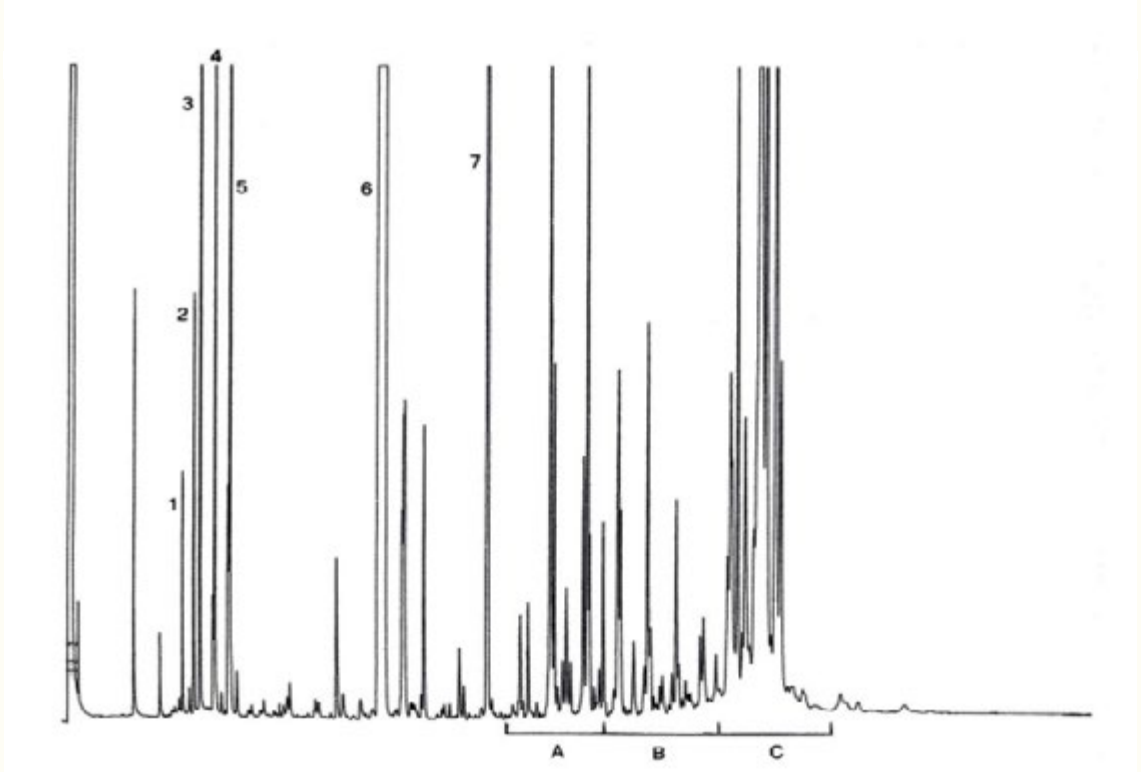
Laboratuvarımıza gelen ihracat kontrolüne tabi zeytinyağı numunesinden, TS 341'e göre uygun miktarda tartım alınır. Numuneye iç standart (metil hepta dekanolat) ve renklendirme reaktif (Sudan I) eklenir ve numune içinde n-hekzanla ıslatılmış silika jel bulunan cam kolondan geçirilir. Kolona akış fazı olarak n-hekzan:dietil eter (99:1 v/v) karışımı ilave edilir. Süzüntü içerisinde mumsu maddeler ve metil - etil esterleri toplanır. Toplanan süzüntü 2 ml kalıncaya kadar vakumlu döner buharlaştırıcıda ve kalanı da azot gazı ile uçurulur. Daha sonra kalıntı üzerine n-heptan veya isooktan eklenir. Elde edilen numune, soğuk enjeksiyon (on-column) bloğuna sahip gaz kromatografi (GC-FID) cihazına verilir [2,3].

Şekil 2. Silika jel kolon çalışma düzeneği ve Gaz kromatografi (GC-FID) cihazı



Analizi yapılan zeytinyağı numunesinin GC-FID kromatogramı incelenir. Natürel zeytinyağının metil esterleri, etil esterleri ve mumsu maddelerine ait örnek kromatogram Şekil 3'de verilmiştir [4]. Yağın içindeki C:16 ve C:18 yağ asitleri metil-etil esterlerinin toplam miktarına bakılarak mg/kg (ppm) cinsinden limit değere uygunluğu kontrol edilir. TS 341 T3'e göre natürel sızma zeytinyağında limit değer 35 mg/kg olduğundan, bu limitin üstünde bir değer çıkması, yağın içerisinde kolon sızması yağının bulunduğu göstergesidir.

Şekil 3. Natürel Zeytinyağının metil esterleri, etil esterleri ve mumsu maddelerine ait kromatogram, ((1)Metil C16, (2)Etil C16, (3)Metil heptadekanoat, (4)Metil C18, (5)Etil C18, (6)Squalen, (7) Lauril araşidat, (A)Diterpenik esterler, (B)Mumsu maddeler, (C)Sterol ve triterpenik esterler)



Kaynaklar

1. Uluslararası Zeytin Konseyi (IOC)
2. TS 341 Yemeklik Zeytinyağı
3. TS 341 (Tadil 3)- Yemeklik Zeytinyağı
4. Türk Gıda Kodeksi Zeytinyağı Ve Pirina Yağı Analiz Metotları Tebliği

Gümrükte Gündem

MAYIS 2022

Sercan BAHADIR*

Mayıs ayı “Gümrükte Gündem”i belirleyen başlıca gelişme, Gümrük Yönetmeliği'nin muhtelif maddelerinde değişiklik yapılması ve TRT Bandrol oranlarının güncellenmesi olmuştur.

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



1- Gümrük Yönetmeliği'nin muhtelif maddelerinde değişiklik yapıldı.

25.05.2022 tarih ve 31846 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Yönetmelik ile Gümrük Yönetmeliğinin muhtelif maddelerinde kimi değişiklikler yapılmıştır.

İthal eşyasının gümrük kıymetine veya katma değer vergisi matrahına girmesi gereken, ancak gümrük beyannamesinin tescili anında beyan sahibi tarafından mevcudiyetinin bilinmesi mümkün olmayan kıymet veya matrah unsurlarının gümrük idaresine beyanında, süre başlangıcı daha evvel söz konusu unsurun öğrenildiği ana göre tayin edilirken Gümrük Yönetmeliği'nin 53'üncü maddesinin 5'inci fıkrasında yapılan değişiklikle birlikte süre başlangıcının söz konusu unsurların muhasebe kayıtlarına intikal ettirildiği aya göre tayin edilmesi benimsenmiştir. Buna göre, bu unsurların muhasebe kayıtlarına intikal ettirildiği ayı takip eden ayın yirmi altıncı günü akşamına kadar gümrük idaresine beyan edilmesi ve vergilerin de aynı süre içinde ödenmesi gerekmektedir.

Yapılan bu değişikliklerle, Yönetmeliğin 53'üncü maddesinin 5'inci fıkrası kapsamında beyanı gereken unsurların beyanı ve vergilerin ödenmesi dönemi daha somut bir kritere bağlanmış oldu.

Gümrük Yönetmeliği'nin 94 ve 130'uncu maddelerinde yapılan değişiklikle, gümrük işlemleri bitirilen eşyanın tesliminin eşyanın konşimentosuna göre tayin edilmesi yönündeki mevcut anlayış terk edilerek eşyanın tesliminin eşya sahibi, taşıyıcı, işletici kuruluş veya bunların temsilcileri arasındaki sözleşme hükümlerine göre tayin edilmesi anlayışı benimsenmiştir.

Bu düzenlemenin, eşya sahipleri ile taşıyıcı ve işletici kuruluşlar arasında uzun uzun süreden beri ihtilaf konusu olan ordino uygulamasından kaynaklanan ihtilaflara çözüm olarak düşünüldüğü değerlendirilmektedir.

Yönetmeliğe eklenen 141/A maddesiyle izinli gönderici yetkisi kapsamında basitleştirilmiş beyan uygulamasına ilişkin düzenleme yapılmıştır. Buna

göre, izinli gönderici yetkisi kapsamında taşınması gerçekleştirilecek ihracat beyannameleriyle sınırlı olarak, gümrük beyannamesinin izinli gönderici tesisinin bağlı bulunduğu gümrük idaresi yerine kişinin yerleşik olduğu yerdeki gümrük idaresine verilmesine izin verilebilir. Bu kapsamda tescil edilen beyannamelerde eşyanın sunulduğu yerde görevli muayene memuru; belge kontrolü, muayene ve rejimin gerektirdiği diğer işlemleri beyanın verildiği yer gümrük idaresi adına gerçekleştirir.

Bu düzenleme ile birlikte izinli gönderici yetkisi kapsamında basitleştirilmiş beyan uygulaması gümrük mevzuatına girmiş oldu.

Yönetmeliğin 152, 153 ve 158'inci maddelerinde yapılan düzenlemelere göre, Gümrük idareleri, Kanunun 225 inci maddesinin birinci fıkrası hükmü uyarınca dolaylı temsilci olarak yetkilendirilen posta idaresi ve hızlı kargo taşımacılığı yapan şirketlerin beyannameye eklenmesi gereken faturanın eklenmediği gümrük beyanını, beyan için gerekli bilgileri içeren e-irsaliyenin beyannameye eklenmesi kaydıyla kabul edebilecekler. Bu usule göre verilen beyanı takiben yedi iş günü içerisinde tamamlayıcı beyan verilir.

İhracat rejimindeki eksik beyan uygulamasının kapsamını genişleten bu uygulamadan sadece onaylanmış kişi statü belgesi veya yetkilendirilmiş yükümlü sertifikası sahibi kişiler yararlanabilecek olup uygulamanın yürürlük tarihi 25.06.2022'dir.

Gümrük Yönetmeliği'nin 330'uncu maddesine eklenen fıkra ile satıcı veya göndericisi ile yurtdışındaki alıcısı belli olan eşya için Taşıma İşleri Organizatörlüğü Yönetmeliği kapsamında yetki belgesi sahibi olan ve taşıma belgesinde bildirim tarafı olarak yer alan taşıma işleri organizatörleri tarafından antrepo beyannamesi verilerek genel antrepolara konulabilmesine imkân sağlayan düzenleme yapıldı. Bu kapsamda antrepoya alınan eşya hakkında elleçleme işlemleri ile yurtdışındaki alıcısına sevki dışında bir tasarrufta bulunulmasına izin verilmeyecek olup taşıma işleri organizatörleri,

kullanıcı olarak Yönetmeliğin 522'nci maddesinde belirtilen yükümlülükleri yerine getirmekten sorumlu olacaklardır.

Bu düzenleme ile birlikte, satıcı veya göndericisi ile yurtdışındaki alıcısı belli olan eşyanın taşıma işleri organizatörleri tarafından ve bu kişilerin sorumluluğunda Türkiye'de antrepo rejimine tabi tutulmasına olanak sağlandı.

Gümrük Yönetmeliği'nde yapılan değişiklik ile yatırım iznine tabi antrepolara da, yatırım iznine tabi olmayan antrepolarda olduğu gibi, antrepo açma ve işletme izinlerinin süresiz verilmesi uygulamasına geçilmiştir. Bugüne dek yatırım iznine tabi antrepolar için antrepo açma ve işletme izinleri 5 yıl süre ile verilmekte ve gerekli şartların sağlandığının tespit edilmesi şartıyla bu sürenin 5 yıl süreyle tekrar uzatılması söz konusu idi.

Yetkilendirilmiş gümrük müşavirlerince kurulan anonim şirketlerin, Bakanlıkça belirlenecek tespit işlemlerini yapabilmesi için şirket ortaklarının tamamı ile şirketi temsil ve ilzama yetkili müdürlerin yanı sıra şirket yönetim kurulu üyelerinin de

yetkilendirilmiş gümrük müşaviri olması şartı getirildi.

Gümrük Laboratuvarlarındaki yapılan tahlillerin ücretleri ortalama yüzde 35 oranında arttırıldı. İkinci tahlil ücreti numune başına 650 TL'den 885 TL'ye çıkarıldı. Böylece, beyannamenin birden fazla kalemden oluşması ve birden fazla kalemin tahlile tabi olması durumunda tahlillerden alınacak olan azami ücret 650 TL'den 885 TL'ye yükseltildi.

Yükümlünün talebine istinaden gümrük tarife istatistik pozisyonu belirlenmesine ilişkin olarak istenilen tahlillerden alınmakta olan ücret 650 TL'den 885 TL'ye arttırıldı.

2- TRT Bandrol Oranlarında Güncelleme Yapıldı.

26 Mayıs 2022 Tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 5610 sayılı Karar ile TRT Bandrol oranları güncellenmiştir. Bahsi konu olan karar yayımı itibarıyla yürürlüğe girmiştir.

Güncellenen oranlar aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

Ürünler	GTİP	Eski TRT Bandrol Oranı	Yeni TRT Bandrol Oranı
Video görüntü veya ekranına bağlantı yapılmak için tasarlanmış olan TV alıcıları (Uydu alıcıları, set üstü medya kutuları, tv tüner kartları dahil)	8528.71	%10	%12
Bilgisayarlar ve tablet bilgisayarlar	8471.30, 8471.41, 8471.49, 8471.50	%2	%4
Cep telefonları ve sim kartı bulunan akıllı saatler	8517.13.00.00.00 8517.14.00.00.01 8517.14.00.00.19	%10	%12
Kara taşıtları	87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05, 87.09, 87.11, 8716.10	%0,4	%0,8
Diğer taşıtlar	86.01 86.02 88.01 88.02, 89.01, 89.02 89.03, 89.04, 89.05, 8906.90	%0,01	%0,02
Diğer cihazlar	3922.10.00.00.11 3922.10.00.00.12 69.10, 8418.10 8418.21, 8418.29 8521.90 8525.81.00.00.00 8525.82.00.00.00 8525.83.00.00.00 8525.89.00.00.00 8526.91.80.00.19 8527.13.00.00.00 8527.19.00.00.00 8527.99.00.00.00 8528.59.00.00.00 8528.72 8528.73 9019.10.90.00.13 9506.91.10.00.00 9506.91.90.00.00 8517.62.00.90.00	%8	%14



GÜMRÜK'TE

Bunları Biliyor Muydunuz?

Hakan UÇAK*



DEMURAJ GİDERLERİ VE GÜMRÜK KIYMETİ

Giriş liman veya mahallinden sonra ortaya çıkan demuraj giderlerinin gümrük kıymetine ilave edilmeyeceğini biliyor muydunuz?

Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 2009/32 sayılı Genelgesi uyarınca, giriş liman veya mahallinden sonra ortaya çıkan demuraj giderleri eşyanın gümrük kıymetine ilave edilmemektedir.

GÜMRÜK İDARELERİNE SÖZLÜ BEYAN

Gümrük idaresine sözlü şekilde de beyanda bulunulabileceğini biliyor muydunuz?

Gümrük Yönetmeliği'nin 169 uncu maddesi serbest dolaşımda, sözlü beyan hallerini düzenlemiştir. Bu kapsamda yer alan durumlarda, ithalatçılar sözlü bir şekilde ithal edecekleri eşyaları gümrük idarelerine beyan edebilmektedir.

YOLCU UÇAĞI İTHALATINDA GÜMRÜK VERGİSİ MUAFİYETİ

Yolcu ithalatında gümrük vergisi muafiyeti uygulandığını biliyor muydunuz?

Gümrük Kanunu'nun 157/9-e maddesi uyarınca; 1/7/2010 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, yolcu ve yük taşımacılığı faaliyetlerinde bulunan hava yolu şirketlerinin bu faaliyetlerinde kullanılmak üzere ithal edilen hava taşıtları, motorları ve bunların aksam ve parçaları, gümrük vergisinden muaf bir şekilde ithal edilmektedir.

DIŞ SEFERDE KULLANILACAK AKARYAKITLARIN TESLİMİ

Dış seferde kullanılacak akaryakıtların teslimlerinin ihracat olarak değerlendirildiğini biliyor muydunuz?

Gümrük Kanunu'nun 176 ıncı maddesi uyarınca, Serbest dolaşımda bulunan yakıt ve yağlar ile kumanyaların dış sefere çıkan gemi, bot ve diğer deniz taşıtları ile hava gemilerine verilmesi ihracat hükmünde olduğu belirtilmiştir. Bu teslimler ihracat olarak değerlendirilmektedir.

İHRACAT VERGİSİ ÖDENMEDEN İHRACATTA CEZA

İhracat vergisine tabi eşyanın, vergi ödenmeksizin ihraç edilmesi durumunda usulsüzlük cezası düzenleneceğini biliyor muydunuz?

Gümrük Kanunu'nun 239 uncu maddesi uyarınca; gümrük vergileri ödenmek suretiyle ihraç edilebilen eşyanın, gümrük işlemlerine tabi tutmaksızın veya gümrük vergileri kısmen veya tamamen ödenmeksizin Türkiye Gümrük Bölgesinden çıkarılana eşyanın gümrük vergilerinin yanı sıra bu vergilerin iki katı idari para cezası verileceği belirtilmiştir.

GERİ GELEN EŞYADA SÜRE UZATIMI

İhraç edilen eşyanın 3 senenin üzerinde gelmesi durumunda bile vergi muafiyeti uygulanabileceğini biliyor muydunuz?

Gümrük Kanunu'nun 168 inci maddesine göre serbest dolaşımda bulunan eşya, Türkiye Gümrük Bölgesinden veya Türkiye'nin anlaşmalarla dâhil olduğu gümrük birliği gümrük bölgelerinin diğer bir noktasından ihraç edildikten sonra üç yıl içinde yeniden serbest dolaşıma girmesi halinde ve beyan sahibinin talebi üzerine, ithalat vergilerinden muaf tutulacağı belirtilmiştir. Aynı madde kapsamında üç yıllık sürenin, beklenmeyen haller veya mücbir sebeplerle uzatılabileceği belirtilmiştir.

AYNİYET TESPİTİ YAPILAMAYAN EŞYADA GEÇİCİ İTHALAT

Ayniyet tespiti yapılamayan eşyaların da geçici konu edilebileceğini biliyor muydunuz?

Gümrük Kanunu'nun 129 uncu maddesi uyarınca, ayniyet tespitinin mümkün olmadığı hallerde, geçici ithalat rejiminin kullanılmasına izin verilmeyeceği belirtilmiştir.

Ancak, eşyanın veya yapılacak işin niteliği itibariyle, ayniyet tespiti ile ilgili önlemlerin alınmamasının rejimin kötüye kullanılmasına sebep olmayacağı hallerde, gümrük idareleri vergilerin tümünü teminata bağlamak suretiyle, geçici ithalat rejiminin kullanılmasına gümrük idarelerin izin verebileceği belirtilmiştir.

GÜMRÜK VE TİCARET SÖZLÜĞÜ

Erhan ERBİL*

Yasin ATALAY**

Dökme Eşya

Levha, kangal, profil, kütük, firkete, her türlü boru, rulo sac, pik gibi ambalajlı olarak sayılabilen veya ambalajlanmış eşya dışında kalan; maden cevheri, mineraller, hurda demir, kömür, hububat, hayvan yemi, küspe, çimento, klinker, ponza, suni gübre, mucur gibi ambalajlanmamış ve genellikle yükleme ve boşaltması mekanik vasıta ve tesis gerektiren her nevi gaz, sıvı ve katı maddeleri ifade eder.

Giriş Limanı veya Yeri

Deniz yolu ile gelen eşyada Türkiye'deki boşaltma veya ilgili limandaki gümrük idaresince düzenlenen belgeyle tevsik edilmek kaydıyla aktarma limanını, karayolu ve demiryolu ile gelen eşyada kara taşıtlarının ilk vardıkları hudut gümrüğünü, diğer bir yolla gelen eşyada gümrük bölgesinin kara sınırının geçildiği noktadır.

Doküman

Bir kişiden diğer bir kişiye gönderilen kişisel yazılı mesaj, kartpostal ile herhangi bir ticari değer taşımayan basılı materyal şeklindeki gönderileri ifade eder.

Eşyanın Gümrüğe Sunulması

Eşyanın gümrük idaresine ya da gümrükçe tayin edilen veya uygun görülen herhangi bir yere getirilmesi üzerine, belirlenen usul ve esaslara uygun olarak, gümrük idarelerine yapılan bildirimini ifade eder

Gümrük Kontrolü

Türkiye Gümrük Bölgesi ile diğer ülkeler arasında taşınan eşyanın giriş, çıkış, transit, nakil ve nihai kullanımını ve serbest dolaşımda bulunmayan eşyanın durumunu düzenleyen gümrük mevzuatı ve diğer mevzuatın doğru uygulanmasını sağlamak için gümrük idareleri tarafından yürütülen; eşyanın muayenesi, beyanname verileri ile elektronik veya yazılı belgelerin varlığını ve gerçekliğinin doğrulanması, işletmelerin hesap ve diğer kayıtlarının incelenmesi, taşıma araçlarının kontrolü, bagajların ve kişilerin yanlarında ya da üstlerinde taşıdıkları diğer eşyanın kontrolü ile resmi araştırmalar ve diğer benzeri uygulamaları ifade eder.

**Onaylanmış
İhracatçı**

İhracatta yerinde gümrükleme, basitleştirilmiş işlem kapsamında A.TR Dolaşım Belgesi düzenleme ve vize etme, eşyanın kıymetine bakılmaksızın fatura beyanı ve EUR.MED fatura beyanı düzenleme izinlerinden bir veya daha fazlasına sahip kişiyi ifade eder.

**Yetkilendirilmiş
Gümrük Müşaviri**

Yetkilendirilmiş Gümrük Müşavirliği Tebliği kapsamındaki tespit işlemlerini yapan ve sonucunda tespit raporu düzenleyen, Bakanlıkça adına yetki belgesi düzenlenen gerçek kişi veya tüzel kişi ortağı gümrük müşavirini ifade eder.

Acente

Türk Ticaret Kanununun 102'nci maddesine göre ticari mümessil, ticari vekil, satış memuru veya işletmenin çalışanı gibi işletmeye bağlı bir hukuki konuma sahip olmaksızın, bir sözleşmeye dayanarak, belirli bir yer veya bölge içinde sürekli olarak ticari bir işletmeyi ilgilendiren sözleşmelerde aracılık etmeyi veya bunları o tacir adına yapmayı meslek edinen kimseye acente denir.

Limited Şirket

Bir veya daha çok gerçek veya tüzel kişi tarafından bir ticaret unvanı altında kurulur; esas sermayesi belirli olup, bu sermaye esas sermaye paylarının toplamından oluşur. Ortaklar, şirket borçlarından sorumlu olmayıp, sadece taahhüt ettikleri esas sermaye paylarını ödemekle ve şirket sözleşmesinde öngörülen ek ödeme ve yan edim yükümlülüklerini yerine getirmekle yükümlüdürler. Limited şirket, kanunen yasak olmayan her türlü ekonomik amaç ve konu için kurulabilir. Esas sermayesi en az on bin Türk Lirası olup, ortakların sayısı elliyi aşamaz.

Lisanslı Depo

5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa kapsamında tarım ürünlerinin sağlıklı koşullarda muhafaza ve ticarî amaçla depolanması hizmetlerini sağlayan tesisleri ifade eder.

**Piramit Satış
Sistemleri**

Katılımcılarına bir miktar para veya malvarlığı ortaya koymak karşılığında, sisteme aynı şartlar altında başka katılımcılar bulma koşuluyla bir para veya malvarlığı kazancı olanağı ümidi veren ve malvarlığı kazancının elde edilmesini tamamen veya kısmen diğer katılımcıların da koşullara uygun davranmasına bağlı kılan, gerçekçi olmayan veya gerçekleşmesi çok güç olan kazanç beklentisi sistemidir.

Danıştay 7. Daire Başkanlığı 2017/1227 E. , 2021/2675 K.

“İçtihat Metni”

T.C.
DANIŞTAY
YEDİNCİ DAİRE
Esas No : 2017/1227
Karar No : 2021/2675

TEMYİZ EDEN (DAVACI) : ... Bakanlığı adına ... Gümrük Müdürlüğü ...

VEKİLİ : Av. ...

KARŞI TARAF (DAVALI) : ... Gıda Tarım Hayvancılık Kimya Veterinerlik Temizlik Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi

VEKİLİ : Av. ...

İSTEMİN KONUSU : ... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararının temyizden incelenerek bozulması istenilmektedir.

YARGILAMA SÜRECİ :

Dava konusu istem: Davacı adına tescilli ...-..., ...-..., ...-..., ...-..., ...-... tarih ve sayılı beyannameler eki menşe belgesinin Türkiye-Malezya Serbest Ticaret Anlaşması Çerçevesindeki Ticarete Eşyanın Tercihli Menşenin Tespiti Hakkında Yönetmeliğe uygun olarak düzenlenmediğinin tespit edildiğinden bahisle ek olarak tahakkuk ettirilen gümrük ve katma değer vergileri üzerinden 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 234. maddesinin 1. fıkrasının (a) bendi uyarınca hesaplanarak karara bağlanan para cezasına vaki itirazın reddine ilişkin işlemin iptali istemiyle dava açılmıştır.

İlk Derece Mahkemesi kararının özeti: ... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararıyla, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 234. maddesi uyarınca ceza kararı alınabilmesi için vergi kaybına neden olan bir durumun bulunması ve bu durumun da maddede yazılı türden olmasının gerektiği, aksi takdirde anılan madde uyarınca ceza uygulanamayacağı, olayda ise ithal edilen eşyanın tarife uygulamasını etkileyen unsurlarında veya vergilendirmeye esas olan ölçülerinde veya kıymetinde herhangi bir aykırılığın tespit edilmediği, bu nedenle anılan hükme göre para cezası hesaplanarak karara bağlanmasını gerektirecek herhangi bir sebebin bulunmadığı, aynı zamanda davacı tarafından daha sonra ilgili Yönetmeliğe uygun olarak düzenlenen menşe belgesinin ibraz edildiği ve söz konusu belgenin davalı idarece kabul edilerek davacı hakkında alınan ek tahakkuk kararının kaldırıldığı; öte yandan, davacı tarafından ibraz edilen ilk menşe belgesinin Türkiye – Malezya

Serbest Ticaret Anlaşması Çerçevesindeki Ticarete Eşyanın Tercihli Menşenin Tespiti Hakkında Yönetmelik'in 17. maddesi ve Ek:3 te yer alan örneğe uygun olmaması nedeniyle ceza kesilmiş ise de, olayda idareyi yanıltıcı bir beyanın bulunmadığı, söz konusu belgenin Yönetmelik eki formata uygun olmamasının, eşyanın Malezya menşeli olması veya sayılması gerektiği gerçeğini değiştirmeyeceği, salt beyanname eki menşei belgesinin Yönetmelik ve eki örneğe uygun olmadığından bahisle karara bağlanan para cezasına vaki itirazın reddine dair işlemde hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle dava konusu işlemin iptaline karar verilmiştir.

Bölge İdare Mahkemesi kararının özeti: İstinaf başvurusuna konu kararın hukuka ve usule uygun olduğu ve davalı idare tarafından ileri sürülen iddiaların söz konusu kararın kaldırılmasını sağlayacak nitelikte görülmediği gerekçesiyle 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 45. maddesinin 3. fıkrası uyarınca istinaf başvurusunun reddine karar verilmiştir.

TEMYİZ EDENİN İDDİALARI : Davacı tarafından ibraz edilen menşei belgelerinin usulüne uygun düzenlenmediği ileri sürülmektedir.

KARŞI TARAFIN SAVUNMASI : Savunma verilmemiştir.

DANIŞTAY TETKİK HÂKİMİ ... DÜŞÜNCESİ : Temyiz isteminin reddi ile usul ve yasaya uygun olan kararın onanması gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Karar veren Danıştay Yedinci Dairesince, Tetkik Hâkiminin açıklamaları dinlendikten ve dosyadaki belgeler incelendikten sonra gereği görüldü:

HUKUKİ DEĞERLENDİRME:

Bölge idare mahkemelerinin nihai kararlarının temyizen bozulması, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 49. maddesinde yer alan sebeplerden birinin varlığı hâlinde mümkündür.

Temyizen incelenen karar usul ve hukuka uygun olup, dilekçede ileri sürülen temyiz nedenleri kararın bozulmasını gerektirecek nitelikte görülmemiştir.

KARAR SONUCU:

Açıklanan nedenlerle;

1. Temyiz isteminin reddine,
2. ... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararının ONANMASINA,
3. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 50. maddesi uyarınca, bu kararın taraflara tebliği ve bir örneğinin de Bölge İdare Mahkemesine gönderilmesini teminen dosyanın ilk derece Mahkemesine gönderilmesine, 03/06/2021 tarihinde kesin olarak oybirliğiyle karar verildi.

Danıştay 7. Daire Başkanlığı 2018/35 E. , 2021/4078 K.

“İçtihat Metni”

T.C.
DANIŞTAY
YEDİNCİ DAİRE
Esas No : 2018/35
Karar No : 2021/4078

TEMYİZ EDEN (DAVALI) : ...Bakanlığı adına ... Müdürlüğü

VEKİLİ : Av. ...

KARŞI TARAF (DAVACI) : ...

VEKİLİ : Av. ...

İSTEMİN KONUSU : ... Bölge İdare Mahkemesi Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E: ..., K: ... sayılı kararının temyizden incelenerek bozulması istenilmektedir.

YARGILAMA SÜRECİ :

Dava konusu istem: Davacı adına tescilli ... tarih ve ... sayılı, ... tarih ve ... sayılı, ... tarih ve ... sayılı serbest dolaşıma giriş beyannameleri ile ithal edilen eşyaların menşeinin ispatında kullanılan menşe ispat belgelerinin incelenmesinin istenildiği, beyannameler muhteviyatı 70.13 pozisyonunda Çin menşeli olarak beyan edilen eşyanın menşeinin ispatının, tercihli menşe statüsünde menşe ispatı için kullanılan Form A belgesi ile değil, tercihli olmayan menşe statüsünde menşe ispatına yarayan ve ilgili ülkenin sanayi/ticaret odalarınca düzenlenen menşe şahadetnamesi ile ispat olunması gerektiğinden bahisle davacı adına tahakkuk ettirilen ek mali yükümlülük ve ek olarak tahakkuk ettirilen gümrük ve katma değer vergisi ile bunlar üzerinden hesaplanarak karara bağlanan para cezalarına vaki itirazın reddine dair işlemin iptali istemiyle dava açılmıştır.

İlk Derece Mahkemesi kararının özeti: ... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve E: ..., K: ... sayılı kararıyla, dava konusu beyannameler muhteviyatı eşyanın menşesine ilişkin olarak sunulan belgenin tercihli olmayan tarifede kullanılacak menşe belgesi olarak kabul edilmemesinin, ithal edilen ürünün başka bir ülke menşeli olduğunu ispata yeterli olmadığı, eşyanın menşesine ilişkin yurt dışı araştırması, ithalat yapılan firmalar nezdinde sorgulama gibi sonuçlanmış ve somut veri elde edilebilecek nitelikte herhangi bir incelemenin yapılmadığı, eşyanın İran menşeli olduğu hususu davalı idare tarafından somut bir şekilde ispatlanmadığından dava konusu ek tahakkuk ve para cezası kararına vaki itirazın reddine dair işlemde hukuka uyarlık görülmediği gerekçesiyle işlemin iptaline karar verilmiştir.

Bölge İdare Mahkemesi kararının özeti: İstinaf başvurusuna konu kararın hukuka ve usule uygun olduğu ve davalı idare tarafından ileri sürülen iddiaların söz konusu kararın kaldırılmasını sağlayacak nitelikte görülmediği gerekçesiyle 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 45. maddesinin 3. fıkrası uyarınca istinaf başvurusunun reddine karar verilmiştir.

TEMYİZ EDENİN İDDIALARI : Tesis edilen işlemde hukuka aykırılık bulunmadığı ileri sürülmektedir.

KARŞI TARAFIN SAVUNMASI : Savunma verilmemiştir.

DANIŞTAY TETKİK HÂKİMİ ...'İN DÜŞÜNCESİ : Temyiz isteminin reddi ile usul ve yasaya uygun olan kararın onanması gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Karar veren Danıştay Yedinci Dairesince, Tetkik Hâkiminin açıklamaları dinlendikten ve dosyadaki belgeler incelendikten sonra gereği görüldü

HUKUKİ DEĞERLENDİRME:

Bölge idare mahkemelerinin nihai kararlarının temyizen bozulması, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 49. maddesinde yer alan sebeplerden birinin varlığı hâlinde mümkündür.

Temyizen incelenen karar usul ve hukuka uygun olup, dilekçede ileri sürülen temyiz nedenleri kararın bozulmasını gerektirecek nitelikte görülmemiştir.

KARAR SONUCU:

Açıklanan nedenlerle;

- 1.Temyiz isteminin reddine,
2. ... Bölge İdare Mahkemesi Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E: ..., K: ... sayılı kararının ONANMASINA,
3. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 50. maddesi uyarınca, bu kararın taraflara tebliği ve bir örneğinin de Bölge İdare Mahkemesine gönderilmesini teminen dosyanın ilk derece Mahkemesine gönderilmesine, 14/10/2021 tarihinde kesin olarak oyçokluğuyla karar verildi.

(X) KARŞI OY:

02/07/2011 tarih 27982 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2011/2014 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile İran İslam Cumhuriyeti menşeli sofrta mutfak tuvalet vs ile ilgili 70.13 gümrük tarife istatistik pozisyonunda yer alan eşyaların ithalatında 3 yıl süreyle korunma önlemi olarak ek mali yükümlülük tahsil edileceği düzenlenmiştir.

Menşe Şahadetnamesi, ihraç konusu eşyanın düzenlendiği ve onaylandığı ülke menşeli olduğunu veya gördüğü değişiklik ve işlemler dolayısıyla o ülke menşeli sayılması gerektiğini bildiren belge olarak tanımlanmakta olup, eşyanın ithalatı esnasında gümrük vergilerinin hesaplanması, ticaret

politikası önlemlerinin uygulanması (gözetim ve korunma önlemleri, miktar kısıtlamaları, anti-damping vergisi ek mali yükümlülük vb.) bakımından aranması zorunlu belgelerdendir. Gümrük Yönetmeliği'nin 38 ila 42. maddelerine göre eşyanın tercihli olmayan menşeyini gösteren belge, menşe şahadetnamesidir. Yönetmeliğin 38. maddesinin 1.fıkrasında esaslı ticaret politikası önlemlerine tabi eşyanın serbest dolaşıma girişinde önlemin uygulanmaması için eşyanın önlem uygulanan ülke menşeli olmadığı veya başka bir ülkede gördüğü değişiklik ve işlemler dolayısıyla o ülke menşeli sayılmaması gerektiğini tevsik üzere menşe ülkenin ve ihracatçı ülkenin yetkili makamlarınca düzenlenmiş olan menşe şahadetnamesi ibraz edileceği düzenlenmiştir.

Dosyanın incelenmesinden, davacı adına tescilli muhtelif tarih ve sayılı serbest dolaşıma giriş beyannameleri ile 70.13 GTİP nolu eşyanın ithal edildiği, ithalat beyannamesinde davacı tarafından eşyanın Çin Halk Cumhuriyeti menşeli olduğuna ilişkin menşe şahadetnamesinin beyannameye eklenmediği, eklendiği iddia edilen Form A belgesinin ise, söz konusu eşyada Çin Halk Cumhuriyetinin genelleştirilmiş tercihli sistemden faydalanması mümkün olmadığından menşe ispat belgesi olarak kabul edilemeyeceği iddiası ile ek mali yükümlülük işlemi tesis edildiği anlaşılmaktadır. Mahkemece, idarenin eşyanın İran menşeli olduğunu somut delille ispatlayamadığı gerekçesi ile iptal yönünde karar verilmiştir. Oysa ispat yükü davacıda olmakla, ithal edilen eşyanın Çin menşeli olduğunu menşe şahadetnamesi ile ispat etmesi veya önlem uygulanan ülke menşeli olmadığına dair yetkili makamınca düzenlenmiş menşe şahadetnamesi sunulması gerektiğinden, davalı idareyi ispatla yükümlü kılmak yasa ve yönetmeliğe ve eşyanın tabiatına aykırı olarak olumsuz durumun ispatı yapılamayacağından kararın bozulması gerektiği oyuyla karara katılmıyorum.

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 YAZIM KURALLARI

1. Hazırlanan çalışmaların İngilizce başlığı, en çok 100 kelime uzunluğunda İngilizce ve Türkçe özetleri ile JEL Classification Code yer almalıdır. Anahtar kelimeler İngilizce ve Türkçe olarak belirtilmelidir.
2. Yazılar, A4 boyutunda kağıdın bir yüzüne bir buçuk (1,5) satır aralığı kullanılarak, Times New Roman karakterinde, 12 punto ile yazılmalıdır.
3. Giriş ve sonuç başlıkları hariç olmak üzere, bölüm ve alt bölümler 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. Bölüm başlıkları ile tablo, grafik ve şekil başlıkları koyu yazı karakteriyle yazılır, bunun dışında içerikte, dip notlarda ve kaynakçada koyu yazı karakteri kullanılmaz.
7. Tablo ve şekillere başlık ve numara verilmeli, başlıklar tabloların üzerinde, şekillerin ve grafiklerin altında yer almalı, kaynaklar ise tablo ve şekillerin altına yazılmalıdır.
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:

Kaynak Gösterimi İçin Örnekler:

KİTAPLAR:

- Ceyhan S. ve Atay H. (2008), Açıklamalı İçtihatlı 5607 Sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu, Beta Yayınevi, Ankara.

DERGİLER:

- Özsoy, H.H.M ve Gümüş, M. (2012), "Dış Ticaret ve Büyüme İlişkisi", Gümrük ve Ticaret Dergisi, Sayı: 80, ss.29-33.

DERLEMELER:

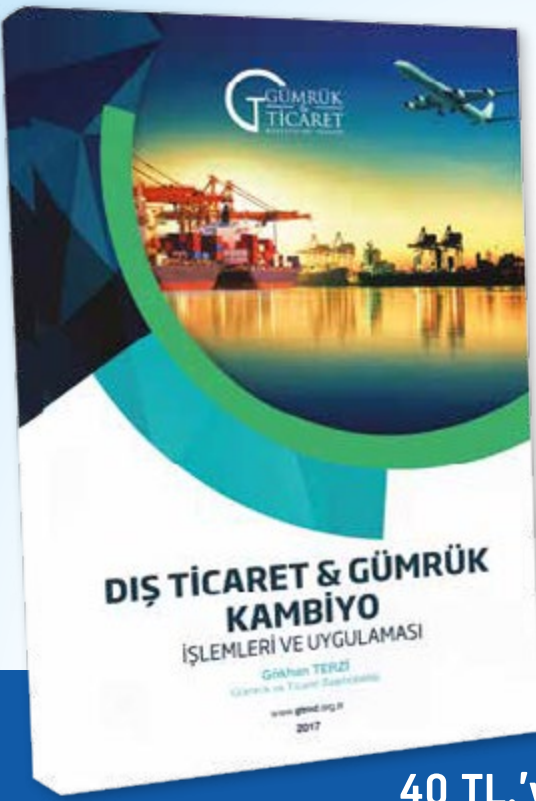
- Unal, Emre (der.) (2010), "Medya Etiği 2010." Gümrük ve Ticaret Dergisi, 4(2); 45-55

DiĞER KAYNAKLAR:

- Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası (2001), 2002 Yılında Para ve Kur Politikası ve Muhtemel Gelişmeler, Basın Duyurusu, 2 Ocak, Ankara, <<http://www.tcmb.gov.tr>>.
- Demircioğlu, E. (2005), "Çin'in Ekonomik Yükselişi", UEAP DiscussionPaper, 1748, Uluslar arası 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).
 -ÖZ (1970a:15-20) ileri sürmektedir.
 - (Gupta vd., 1982:286-7).

MAKALE GÖNDERME KURALLARI

"Gümrük ve Ticaret Dergisinin hakemli makale kabul, takip ve değerlendirme süreçleri online olarak DergiPark web sitesi üzerinden yürütülmektedir. Bu kapsamda DergiPark web sitesine üye olunduktan sonra hakemli makalelerin bu site üzerinden gönderilmesi, yazarların ORCID bilgilerine de yer verilmesi gerekmektedir. ORCID, Open Researcher ve Contributor ID'nin kısaltmasıdır. ORCID, Uluslararası Standart Ad Tanımlayıcı (ISNI) olarak da bilinen ISO Standardı (ISO 27729) ile uyumlu 16 haneli URI'dir. <http://orcid.org/register> adresinden bireysel ORCID için ücretsiz kayıt oluşturulabilir. Her türlü sorunuz için info@gtmd.org.tr, o.akcayli@gtb.gov.tr veya ersanoz@gmail.com adreslerinden destek alınabilir."



40 TL.'ye

kargo dahil temin edebilirsiniz.

DIŞ TİCARET & 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

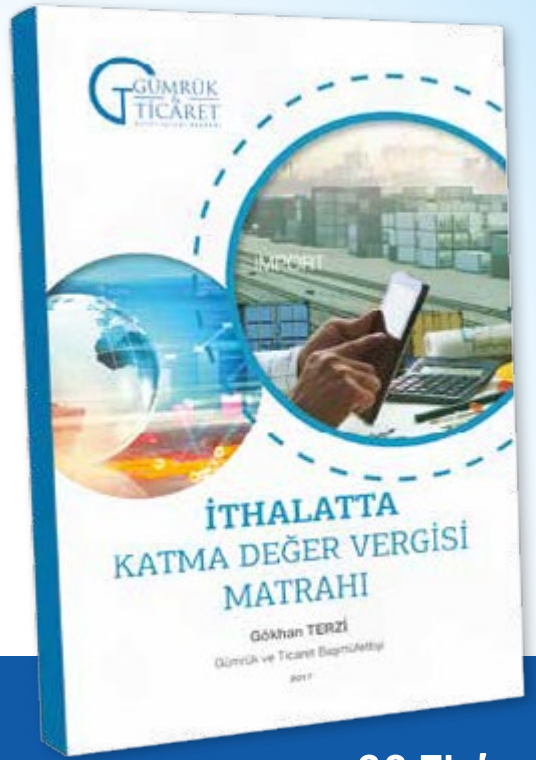
Eşyanın Gümrüğe Sunulması Gümrükçe Onaylanmış İşlem
veya Kullanım Gümrük Beyanı ve Beyanın Kontrolü Gümrük
Rejimleri

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 matrahı 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 matrahı 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 matrahı 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 taraflar arasındaki ihtilaf nedenlerini ortadan kaldırmayı amaçlayan öneriler getirilmiştir.



www.gtmd.org.tr



GÜMRÜK VE TİCARET MÜFETTİŞLERİ DERNEĞİ



2019 BASKI

**Derneğimizden 50 TL'ye
temin edebilirsiniz.**

YETKİLENDİRİLMİŞ YÜKÜMLÜ REHBERİ

Hasan ÖZMEN

E-Ticaret Müfettişi

KİTAP 40 TL.'ye

kargo dahil temin edebilirsiniz.

E-KİTAP 40 TL.

**SATIŞA
ÇIKTI**

satın almak için

www.gtmd.org.tr



MENŞE KURALLARI

TERCİHLİ MENŞE TERCİHLİ OLMAYAN MENŞE

Faruk ŞEN

Ticaret Başmüfettişi

ÇIKTI

www.gtmd.org.tr

**ADRESİNDEN SATIN
ALABİLİRSİNİZ**

Uluslararası ticarete rekabet üstünlüğünün en önemli unsurlarından birisi hiç şüphesiz maliyet üstünlüğüdür. Küresel seviyede maliyet avantajına dayalı bir rekabet üstünlüğü oluşturup bunu korumak isteyen firmalar, ürettikleri ürünü en küçük bileşenlerine ayırarak, maliyetlerini bu bileşenler bazında minimize etmektedirler. Bu minimizasyon sadece hammadde girdi maliyetlerinin düşürülmesini değil aynı zamanda işçilik maliyetlerinin de düşürülmesini gerektirmektedir...





ÜNŞPED GÜMRÜK MÜŞAVİRLİĞİ



2021 İÇİN BİZ

Kurumsal Yönetimde Süreklilik

2015 KARNE NOTUMUZ

2015'teki ilk başarı adımımızda en büyük destekçilerimiz birbirimiz olurken bu yolda hep birlikte ilerlemeye devam edeceğiz.

2016 KARNE NOTUMUZ

İkinci adımı, birinci adımdan daha büyük atarak 2016'da çalışmalarımızın sonucunda başarılı bir yıl hepimiz için bir ödüldür.

2017 KARNE NOTUMUZ

Toplumu bilgilendirme faaliyetlerimiz bizi daha başarılı yaptı.

2018 KARNE NOTUMUZ

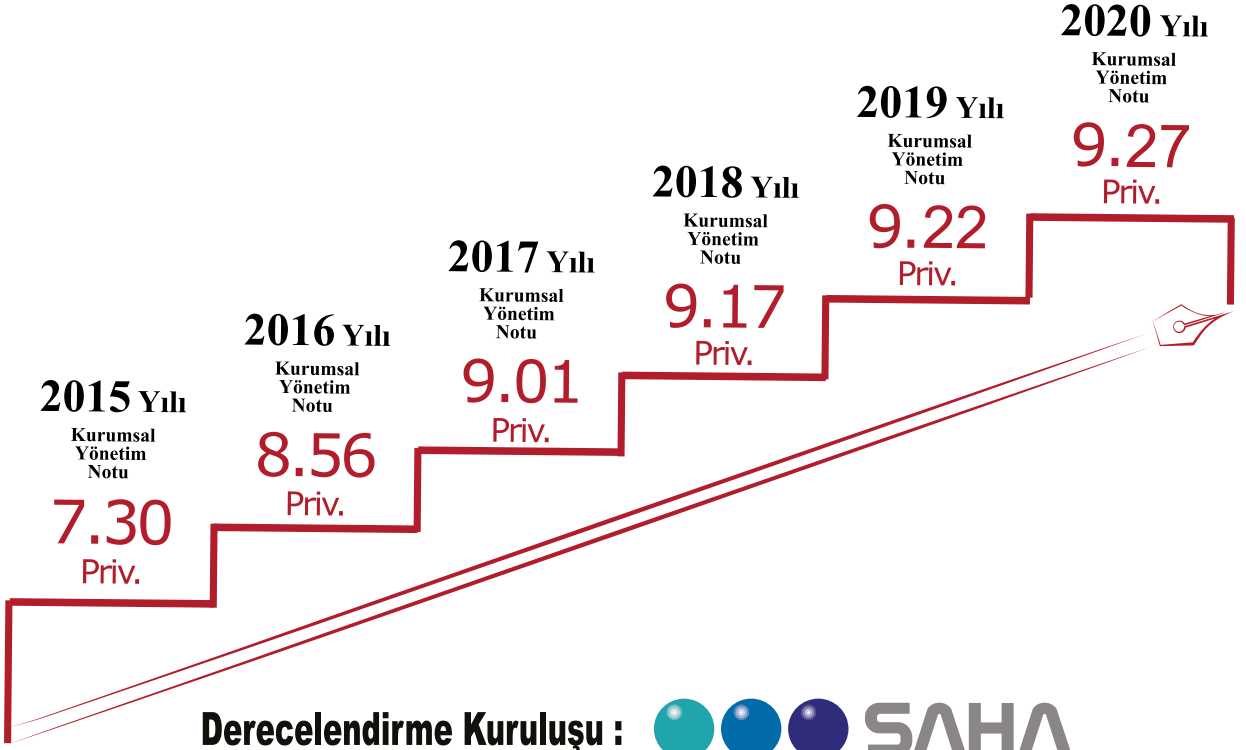
Dün bitti! Bugün hep birlikte yarın için çalışıyoruz!

2019 KARNE NOTUMUZ

Durmadık !

2020 KARNE NOTUMUZ

Yarın bugünden daha güzel olacak



Derecelendirme Kuruluşu : SAHA

Kurumsal Yönetim ve Kredi Derecelendirme Hizmetleri A.Ş.

