



**12**

MAKALE

Tax Buoyancy Effect of Direct Taxes in Turkey

**30**

MAKALE

Türkiye'de Kamu Dış Borç Yüküne Etki Eden Faktörlerin Belirlenmesi (1974-2020)

**74**

GÜNCEL

Dış Ticarete Maliyet Düşürücü Bir Opsiyon: Konşimento ve Navlun İlişkisi

**77**

GÜNCEL

Değişken Kur Ortamında İthalat Maliyet Yönetimi

# GÜMRÜK SINAVLARINA HAZIRLIK

SORU BANKASI  
3000 GÜNCEL SORU

**Nadir SAYAR**

Ticaret Başmüfettişi



**ÇIKTI**

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

ADRESİNDEN SATIN  
ALABİLİRSİNİZ

# I. ULUSLARARASI GÜMRÜK VE TİCARET KONGRESİ

1st INTERNATIONAL CUSTOMS AND  
TRADE CONGRESS

[www.gumrukticaretkongresi.org](http://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.arslanet.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 HEPAKSAZ - Katip ÇELEBİ Üniversitesi  
Prof. Dr. Erhan GÜMÜŞ - Çanakkale Onsekizmart Üniversitesi  
Prof. Dr. Erhan 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 BAĞDADIĞLU - 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. 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  
Tark Mavili - 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  
Veysel 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: 29 - Eylül 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**

Eylül 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](http://www.gtmd.org.tr)

Üniversiteler ile Ticaret ve Sanayi Odaları **İŞBİRLİĞİYLE**



# SUNUŞ

## Değerli Okurlarımız ve Saygın Takipçilerimiz,

2022 yılının üçüncü sayısı olan ve emekle hazırlanan 29. sayımızla tekrar sizlerle birlikteyiz. İki yıldan fazladır devam eden Covid gündemi bitti diyebiliriz. Lakin dünya ticaretine olan etkilerinin keskin bir şekilde bitmesini tabii ki beklemiyoruz. Aynı zamanda, biz de gümrük ve ticaret denilen iki küresel kavram çerçevesinde virüsün sebep olduğu hareketleri yakın takip ediyor ve etkilerini tahlil etmeye devam ediyoruz. Bu konularda gelen makalelere de öncelik vermeye devam ediyoruz.

2020-2021'de ekonomik büyümede nazlanan dünya ekonomileri 2022 de büyüyor. 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 %80'i aşan artış yaşanırken ÜFE'de yıllık %130'ları aştık. 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 yapmayı da dörtgözle bekliyoruz.

29. sayımızda sizleri Tax Buoyancy Effect of Direct Taxes in Turkey, Türkiye'de Dahilde İşleme Rejimi Kapsamında Gerçekleştirilen Ticaretin İthalata Bağımlılığa Etkisi, Türkiye'de Kamu Dış Borç Yüküne Etki Eden Faktörlerin Belirlenmesi (1974-2020), Türkiye'de Vergi Planlaması Aracı Olarak Serbest Bölgeler 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 30. sayımızda görüşmek üzere.

EDİTÖR

# İçindekiler

## MAKALE

12

ARAŞTIRMA

**Pınar Bengi KAYA**

**Gülsüm GÜRLER HAZMAN**

Tax Buoyancy Effect of Direct Taxes in Turkey

*Türkiye’de Dolaysız Vergilerin Kaldıraç Etkisi*

30

ARAŞTIRMA

**Eren ERGEN**

Türkiye’de Dahilde İşleme Rejimi Kapsamında Gerçekleştirilen Ticaretin İthalata Bağımlılığa Etkisi

*The Effect Of Trade in Turkey Within The Scope of Inward Processing Regime on Import Dependence*

42

ARAŞTIRMA

**Göksel KARAŞ**

Türkiye’de Kamu Dış Borç Yüküne Etki Eden Faktörlerin Belirlenmesi (1974-2020)

*Determining the Factors Affecting the Public External Debt Burden in Turkey (1974-2020)*

58

ARAŞTIRMA

**Doç. Dr. Selçuk BUYRUKOĞLU**

**Öğr. Gör. Mustafa Hakan ŞİMŞEK**

Türkiye’de Vergi Planlaması Aracı Olarak Serbest Bölgeler

*Free Zones as a Tax Planning Tool in Turkey*



EYLÜL 2022 - Sayı: 29



76

**Gencer KAPLAN**

Dış Ticarete Maliyet Düşürücü Bir Opsiyon: Konşimento ve Navlun İlişkisi



79

**Hakan UÇAK**

Değişken Kur Ortamında İthalat Maliyet Yönetimi



81

**Sercan BAHADIR**

Asgari Ceza Tutarı Uygulamasının Gözden Geçirilmesi Gerekıyor

89

**Sibel UZ**

**Esen ÖNER**

**Dr. Muharrem YILMAZ**

Yenilebilir Böceklerin Gümrük Tarife Cetveline Girişi

96

**Hakan UÇAK**

Gümrük'te Bunları Biliyor Muydunuz?

100

**Esen ÖZDEN - Ferdi SEPETÇİ**

T.C. Danıştay Yedinci Daire



84

**Serkan DÜZMEKİK**

Set Halindeki Eşyaların Gümrüklerde Beyanında Yaşanan Sorunlar

94

**Sercan BAHADIR**

Gümrükte Gündem

98

**Erhan ERBİL, Yasin ATALAY**

Gümrük ve Ticaret Sözlüğü

Pınar Bengi KAYA<sup>1</sup>  Gülsüm GÜRLER HAZMAN<sup>2</sup> 

1. R. A., Afyon Kocatepe University, pbkoklu@aku.edu.tr

2. Prof. Dr., Afyon Kocatepe University, gghazman@aku.edu.tr

## Tax Buoyancy Effect of Direct Taxes in Turkey\*

### Abstract

Taxes are the state's most important source of income to finance public expenditures and fulfill its economic and social duties. In addition, governments can also make changes in their tax policies to increase tax revenue and achieve non-fiscal purposes. In measuring the impact of these changes, the concept of tax buoyancy emerges. The tax buoyancy effect is obtained by adding the automatic changes in tax revenues to the changes in tax revenues resulting from voluntary regulations taken by the government. The study aims to examine the buoyancy effect of direct taxes in Turkey. While analyzing the buoyancy effect of direct taxes, personal income tax and corporate tax, including direct tax revenues, are considered. In the study, which aims to measure the effect of discretionary regulations made in terms of both tax types on tax revenue, six incentive zones created by the Decision on State Aids in Investments No. 2012/3305 were taken into account the provinces in Turkey are divided into six regions according to the socio-economic development index, taking into account their development levels. The study aimed to calculate the tax buoyancy effect in the mentioned regions so that the reaction of the regions to the discretionary regulations related to the tax can be predicted. In the study, the AMG (The Augmented Mean Group estimator) method was preferred between 2004 and 2019. According to the study results, the buoyancy effect of direct taxes was relatively weak, with a coefficient of 0.30.

**Keywords:** Direct Taxes, Personal Income Tax, Corporate Tax, Tax Buoyancy Effect, Incentive Zone.

**JEL Codes:** H00, H20, H21, H24.

## Türkiye'de Dolaysız Vergilerin Kaldıraç Etkisi\*

### Özet

Vergiler devletin hem kamu harcamalarını finanse etmek hem de ekonomik ve sosyal alandaki görevlerini yerine getirmek için yararlandığı en önemli gelir kaynağıdır. Devletler vergi hasılatında artış sağlamanın yanı sıra fiskal olmayan amaçları da gerçekleştirmek için vergi politikalarında değişiklik yapabilmektedir. Söz konusu değişikliklerin etkisini ölçmede vergi kaldıraç kavramı karşımıza çıkmaktadır. Vergi kaldıraç etkisi, vergi gelirlerindeki otomatik değişimlere devlet tarafından alınan iradi önlemler sonucunda meydana gelen vergi gelirlerindeki değişimlerin de eklenmesi sonucu elde edilmektedir. Çalışma, Türkiye'de dolaysız vergilerin kaldıraç etkisini incelemeyi amaçlamaktadır. Dolaysız vergilerin kaldıraç etkisi analiz edilirken, doğrudan vergi gelirlerini de içeren kişisel gelir vergisi ve kurumlar vergisi dikkate alınmaktadır. Her iki vergi türü açısından yapılan ihtiyari düzenlemelerin vergi gelirlerine etkisini ölçmeyi amaçlayan çalışmada, Türkiye'deki 2012/3305 Sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar ile illerin sosyo-ekonomik gelişmişlik düzeyleri dikkate alınarak oluşturulan altı teşvik bölgesi kapsamındaki iller dikkate alınarak yapılmıştır. Çalışma, bölgelerin vergi ile ilgili ihtiyari düzenlemelere tepkisinin tahmin edilebilmesi için söz konusu bölgelerde vergi kaldıraç etkisini hesaplamayı amaçlamaktadır. Çalışmada 2004-2019 yılları arasında AMG (The Augmented Mean Group estimator) yöntemi tercih edilmiştir. Çalışma sonuçlarına göre, dolaysız vergilerin kaldırma etkisi 0.30 katsayısı ile görece zayıf çıkmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Dolaysız Vergiler, Kişisel Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Vergi Kaldıraç Etkisi, Teşvik Bölgesi.

**JEL Sınıflama Kodları:** H00, H20, H21, H24.

\* This study is derived from the doctoral thesis titled "Buoyancy Effect of Taxes In Turkey: Within the Scope of the Incentive Regions in 2012" which is ongoing at Afyon Kocatepe University Institute of Social Sciences.

## Introduction

It is possible to define tax, in its simplest form, as the economic values received from natural and legal personalities for financing public expenditures. Although taxes are subject to various classifications, direct taxes are on income and wealth that take into account the ability to pay and the personal and family situation of the taxpayer. The oldest and most common indirect-direct tax distinction in the Turkish tax system are taxes that comply with the principle of justice in taxation. Personal income tax, corporate tax, inheritance and gift tax, property tax, etc. taxes are examples. On the other hand, indirect taxes are primarily taxes on consumption and expenditures. For example, value-added tax, excise tax, stamp duty, etc., taxes are an example.

As in many areas legal regulations are frequently applied in taxation in our country. These regulations may occur in the tax system for specific economic and social objectives. The total effect created by the change brought about by the discretionary regulations and the automatic change is expressed with the tax buoyancy effect. This effect is one of the two criteria taken into account to increase efficiency in the tax system, and the other criterion is tax elasticity. The main difference between tax elasticity and tax buoyancy effect is the response of tax revenues to changes in GDP. While tax elasticity is the automatic reaction of tax revenues to the changes in GDP, the tax buoyancy effect also covers the change that occurs due to the discretionary regulations made with the automatic response.

The tax buoyancy effect is significant to see the effect of all the changes made in the tax system. The size of the tax buoyancy effect becomes even more critical, especially for developing countries with budgetary constraints. When the tax leverage coefficient is evaluated in terms of the values it receives, it takes three different values, similar to the tax flexibility. If the coefficient is less than 1, the

increase in tax revenues is less than the growth in GDP, and discretionary changes are ineffective. If the coefficient is 1, the increase in tax revenues and the increase in GDP are equal to each other; if it is greater than 1, the increase in tax revenues is higher. If the coefficient is greater than 1, it is interpreted that the tax system responds to the measures taken by the administration. Estimates of the tax buoyancy coefficient are significant and widely used in the context of monitoring the applied tax policies.

The study will focus on personal income tax and corporate tax, whose weights are higher than the other taxes in direct taxes. In this study, the buoyancy effect of direct taxes will be estimated based on incentive regions<sup>1</sup>, panel data analysis will be carried out considering the years 2004-2019. After examining the variables' cross-sectional dependencies, homogeneity, and stationarity levels, long-term cointegration between the variables will be investigated with the Westerlund (2007) Cointegration Test. Finally, the long-term cointegration coefficient estimation will be determined by AMG (The Augmented Mean Group estimator).

## 1. Overview of Direct Taxes in Turkey

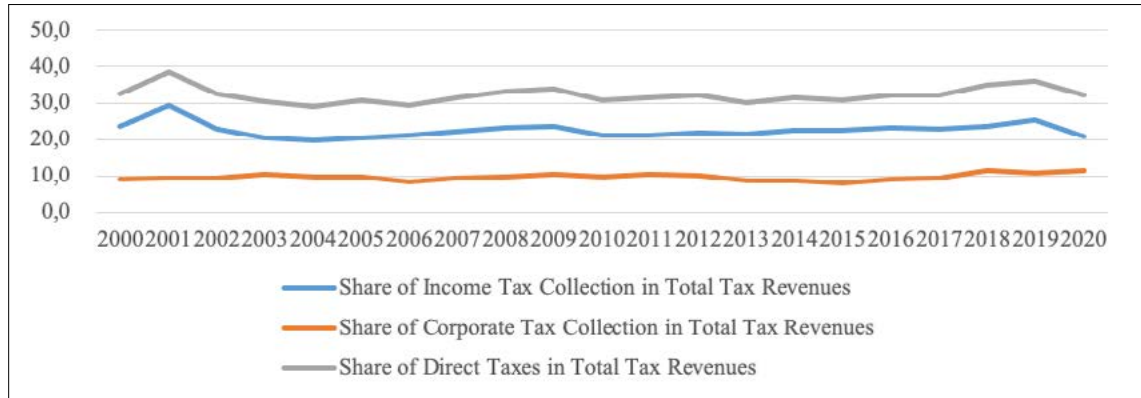
Taxes are the economic values in cash and the state or other public institutions that have been given the authority to tax receive from natural and legal persons, even from some institutions and organizations without legal personality, based on their sovereign power, to realize their financial and non-financial purposes (Şen and Sağbaşı, 2016: 1). Classification of taxes according to specific criteria is an essential issue for the science of finance. The reason for this is that the classification made by taking into account the different characteristics and effects of taxes allows more effective tools to be used to realize the envisaged economic and social policies (Muter, Çelebi and Sakiñç, 2008:

<sup>1</sup> 6 incentive zones covering 81 provinces were created with the Decision on State Aids in Investments numbered 2012/3305.

225). The most widely used and essential of these classifications is the indirect-direct tax distinction. In general, taxes on income and wealth are classified as direct taxes, while taxes on expenditures are indirect.

Considering the share of collection amounts in total tax revenues, the most important direct taxes are personal income tax and corporate tax. Personal income tax is levied on a natural person's income is applied by taking into account the Income Tax Law No. 193, which entered into force in 1961 (Öner, 2019: 35). Corporate tax is collected over the net income of the income elements within the scope of income tax if they are obtained by the institutions specified in the relevant law and due to the separate legal personality of these institutions. (Akdoğan, 2017: 269). Corporate tax is also levied on income, similar to personal income tax. The subject of this tax is corporate income, and corporate tax is collected at the rate of 20% over the determining corporate income. The share of the taxes mentioned above in the total tax revenues, both separately and as a whole, is given in chart1.

**Chart 1. The Share Of Direct Taxes in Total Tax Revenues (2000-2020)**



Source: <https://gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/istatistikler>, 19.01.2022.

When graph 1 is analyzed, it is seen that the course of taxes (income tax, corporate tax, and direct taxes) has fluctuated as of the relevant period. In particular, when the share of corporate tax in total tax revenues is taken into account, it is between 8% and 11.5%. This rate was highest in 2020 with 11.5%, and the lowest in 2015 with 8%. For 2020, this rate is 11.5%. The share of income tax varies between 19% and 29%, with the lowest rate being 19.5% in 2004 and the highest rate being 29.1% in 2001. For 2020, this rate is 20.7%. Finally, it is between 29% and 38% when direct taxes are examined. While this rate was highest in 2001 with 38%, the lowest rate was realized in 2006 with 29%. For 2020, this rate is 32.2%. Personal income tax collection and changes in corporate tax follow a parallel course. When the graph is analyzed, the decreases in 2002 and 2009 draw attention. These declines are the economic crises experienced in 2001 and 2008. Mainly due to the Mortgage crisis experienced in 2008 and affecting the whole world, the shrinkage experienced in Turkey also made itself felt in the amount of income and corporate tax collections.

## 2. International Comparison of Basic Indicators on Direct Tax Revenues

The share of personal income and corporate taxes, which have an important place in the total collection of direct taxes, differs between countries within the scope of OECD countries. This difference is more evident, especially between developed and developing countries. In this part of the study, the share of income and corporate tax in OECD countries will be examined separately for the 2000-2020 period.

**Table 1. The Share of Personal Income Tax in Total Tax Revenues in OECD Countries (%)**

COUNTRY	2000	2003	2006	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Australia	37.7	39.8	37.4	37.6	38.7	39.5	39.4	39.4	41.5	41.6	41.0	40.4	41.2	42.0	NA
Austria	22.0	22.7	22.2	22.2	22.4	22.4	22.8	22.8	23.5	24.1	21.6	21.7	22.2	22.6	22.0
Belgium	31.4	31.5	28.0	28.4	28.2	28.2	27.8	28.5	28.8	28.2	27.6	27.2	26.9	26.5	27.7
Canada	36.8	34.3	35.5	36.2	35.0	36.1	36.4	36.1	36.3	36.8	35.8	35.6	35.7	36.0	36.3
Chile	7.6	6.5	4.3	7.5	6.8	6.6	6.8	7.2	7.3	9.8	8.8	9.7	6.7	7.2	10.3
Colombia	4.9	5.5	5.6	5.5	5.3	5.5	5.2	5.4	5.6	5.8	6.0	5.9	6.4	6.8	6.9
Costa Rica	0.0	0.4	2.7	4.0	4.6	4.8	5.7	5.4	5.5	5.6	5.5	5.7	5.8	6.1	6.8
Czech Republic	12.9	13.0	11.7	10.7	10.2	10.6	10.6	10.7	10.8	10.7	11.2	11.5	12.2	12.7	13.5
Denmark	52.6	54.0	51.4	56.0	52.0	51.8	51.2	54.4	54.0	54.8	53.1	53.1	54.5	52.1	54.2
Estonia	22.0	20.9	18.1	16.0	15.9	16.1	16.4	17.2	17.6	17.2	17.3	17.3	16.5	16.5	17.8
Finland	30.6	31.0	30.3	31.1	29.5	29.2	29.3	29.3	30.6	30.2	29.6	29.2	28.9	29.0	30.0
France	17.9	17.4	17.4	17.2	17.0	17.1	18.1	18.6	18.7	18.8	18.8	18.6	20.5	20.7	21.0
Germany	25.3	23.9	23.8	25.0	24.1	24.5	25.6	26.0	26.2	26.5	26.6	27.2	27.2	27.4	27.0
Greece	13.0	13.0	14.0	14.5	12.4	14.2	19.4	16.7	16.5	15.7	15.3	16.1	16.1	15.2	NA
Hungary	18.6	18.9	18.2	18.8	17.4	13.6	14.1	13.8	13.6	13.5	13.2	14.1	14.7	14.2	14.8
Iceland	34.8	37.8	33.7	37.9	36.5	37.6	37.4	38.3	34.9	36.7	26.7	38.2	39.8	41.0	42.3
Ireland	31.9	30.0	30.8	32.0	31.6	32.9	34.2	33.1	32.8	32.4	32.3	31.9	31.4	31.7	32.7
Israel	29.1	25.1	22.0	19.6	18.0	17.9	17.9	17.6	18.4	19.5	19.8	20.7	20.6	20.9	22.1
Italy	24.8	25.2	25.3	26.5	26.9	26.3	26.5	26.3	25.8	26.0	25.7	25.8	25.7	25.8	26.9
Japan	21.1	17.5	18.4	20.0	18.6	18.4	18.6	19.2	18.9	18.9	18.6	18.8	19.1	18.8	NA
Korea	14.6	12.6	15.2	14.2	14.2	14.7	15.0	15.3	16.3	17.2	17.6	17.9	18.4	17.5	18.8
Lithuania	18.8	20.2	19.5	18.9	21.6	19.7	19.7	19.7	19.9	19.7	20.3	21.1	19.2	20.8	19.1
Latvia	24.8	22.6	22.5	13.5	12.7	12.8	12.9	13.4	13.2	13.4	13.4	13.6	14.1	23.9	23.0
Luxembourg	18.5	17.2	21.1	20.6	20.9	22.2	21.8	22.9	23.2	25.0	25.0	23.8	23.6	23.9	25.5
Mexican	NA	19.1	17.8	18.5	18.3	18.8	19.9	19.7	21.5	20.6	20.4	21.4	21.2	20.8	21.0
Holland	15.1	17.5	17.8	22.1	21.5	20.8	19.4	18.8	18.7	20.5	18.5	21.6	20.5	21.6	22.8
New Zealand	43.1	41.9	40.7	41.1	37.7	36.1	36.9	36.8	37.5	37.2	36.8	37.8	37.5	39.5	NA
Norway	24.2	24.9	20.7	24.2	23.7	23.2	23.5	24.9	25.4	28.0	27.6	26.5	25.4	26.0	29.2
Poland	13.2	12.8	13.7	14.4	13.9	13.6	13.9	14.1	14.3	14.4	14.5	14.6	15.1	15.1	14.4
Portugal	17.0	16.5	16.3	18.5	17.7	18.5	18.4	22.7	22.5	21.3	19.9	18.9	18.7	18.4	19.9
Slovak Republic	9.9	9.7	9.8	9.7	9.3	9.6	10.0	9.4	9.4	9.5	10.0	9.9	10.5	10.9	10.9
Slovenia	14.6	14.6	14.7	15.3	14.7	14.8	15.0	13.6	13.6	13.6	14.0	13.7	14.4	14.2	14.7
Spain	19.3	18.9	19.4	22.3	22.1	23.0	23.1	22.9	22.7	21.6	21.5	21.8	22.1	22.7	23.8
Sweden	35.4	32.4	32.1	29.0	28.1	27.8	28.3	28.7	28.9	29.4	30.1	30.2	29.5	28.7	29.1
Switzerland	29.4	32.6	31.4	31.9	31.8	31.1	31.4	31.0	30.9	31.0	31.0	30.2	30.7	30.6	30.7
Turkey	22.2	15.7	15.6	16.4	14.0	13.5	14.4	13.9	14.7	14.6	14.6	14.5	15.4	16.3	13.2
United Kingdom	29.0	28.5	28.9	30.3	28.6	28.0	27.4	27.5	27.1	27.6	27.3	27.3	27.4	27.6	28.9
USA	42.2	35.3	36.3	34.3	34.8	38.8	38.5	38.8	39.0	40.4	40.3	39.0	40.6	41.1	41.1
OECD Average	23.42	22.67	22.22	22.68	22.02	22.12	22.45	22.63	22.79	23.11	22.56	22.95	23.06	23.49	NA

Source: <https://data.oecd.org/tax/tax-revenue.htm>, 18.02.2022.

Note: NA indicates no data in the relevant year.

When Table 1 is examined, the share of income tax in total tax revenues in OECD countries in the period covering the years 2000-2020 is approximately 23%. This rate remained in the single digits in Chile, Colombia, and Costa Rica. When the share of taxes collected from natural persons in Turkey is analyzed for the same period, it is noteworthy that although the said share follows a fluctuating course for the examined period, it is below the OECD average. In addition, it decreased from 22.2% to 13.2% in the related period.

**Table 2. Share of Corporate Tax in Total Tax Revenues in OECD Countries (%)**

COUNTRY	2000	2003	2006	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Australia	20,2	16,6	21,4	18,0	17,9	19,4	18,5	17,6	16,3	15,1	16,3	18,3	18,9	17,1	NA
Austria	4,6	4,9	5,2	4,0	4,6	4,8	4,8	5,0	4,9	5,2	5,6	5,9	6,4	6,4	4,9
Belgium	7,2	6,5	8,1	5,5	5,9	6,5	6,8	6,9	7,0	7,4	7,9	9,3	9,8	8,7	7,7
Canada	12,2	9,7	11,5	10,4	10,5	10,3	10,2	10,5	10,7	10,4	11,3	11,8	12,2	12,3	12,3
Chile	11,2	12,6	28,6	24,5	20,4	23,4	27,3	22,1	21,3	21,0	20,9	21,1	22,1	23,4	24,3
Colombia	16,7	18,9	21,9	23,3	20,7	22,3	27,1	27,1	27,1	25,9	25,7	25,7	25,6	24,0	24,5
Costa Rica	0,0	6,6	11,0	11,4	10,3	9,9	8,6	9,3	9,1	9,5	9,9	10,7	11,0	11,9	8,4
Czech Republic	9,9	12,4	12,9	10,5	10,0	9,7	9,9	10,1	10,6	10,8	11,0	10,7	10,4	10,1	8,4
Denmark	6,8	6,2	8,0	4,2	5,1	4,9	5,7	6,1	5,9	6,2	6,3	7,2	6,2	6,7	5,6
Estonia	2,8	5,1	4,8	5,2	4,0	3,8	4,4	5,5	5,4	6,2	5,1	4,7	6,1	5,5	4,9
Finland	12,5	7,7	7,7	4,7	6,0	6,2	4,9	5,4	4,4	4,9	5,0	6,3	6,0	6,0	5,0
France	6,9	5,7	6,7	3,4	5,5	6,1	5,8	5,8	5,1	4,6	4,5	5,0	4,6	4,9	5,1
Germany	4,8	3,5	6,2	3,6	4,2	4,7	4,7	4,8	4,7	4,6	5,2	5,4	5,6	5,2	4,3
Greece	11,9	8,7	8,2	8,2	7,9	6,1	3,1	3,2	5,2	5,9	6,5	5,0	5,6	5,6	NA
Hungary	5,7	5,8	6,3	5,6	3,3	3,3	3,3	3,5	4,2	4,4	5,8	5,2	3,6	3,5	2,8
Iceland	3,3	3,4	5,8	5,2	2,7	5,0	5,4	6,0	8,6	6,5	4,9	8,2	6,5	5,9	6,0
Ireland	11,7	12,4	11,5	8,2	8,5	7,9	8,0	8,3	8,2	11,3	11,6	12,2	14,3	14,0	15,9
Israel	9,6	7,6	12,7	8,5	8,6	9,6	9,1	11,3	10,2	9,5	9,9	10,1	10,4	10,1	9,3
Italy	6,9	6,6	6,8	5,7	5,5	5,2	5,5	5,8	5,0	4,7	5,1	5,0	4,4	4,6	4,9
Japan	13,7	13,0	17,0	9,6	11,6	11,8	12,5	13,2	12,9	12,3	12,0	11,8	12,9	12,0	NA
Korea	14,1	15,3	14,3	14,4	13,8	15,4	14,9	14,0	12,8	13,1	13,6	14,2	15,7	15,7	12,1
Lithuania	5,3	5,3	7,4	5,5	3,4	4,9	5,5	5,5	5,2	5,3	5,4	5,1	3,4	0,5	2,3
Latvia	2,2	4,8	9,1	6,0	3,5	3,0	4,8	5,1	5,0	5,4	5,4	5,0	5,0	5,1	5,1
Luxembourg	18,0	19,3	13,9	14,6	15,3	13,4	13,3	12,5	11,5	12,2	12,3	13,6	16,0	15,2	12,0
Mexican	NA	12,3	13,9	12,6	14,4	16,2	14,4	18,1	18,4	20,1	21,0	21,8	21,3	20,1	20,1
Holland	10,9	8,1	9,5	6,1	6,4	6,1	5,9	6,0	6,9	7,2	8,7	8,5	9,0	9,4	7,8
New Zealand	12,4	13,6	15,8	11,0	12,2	13,1	14,3	14,3	13,4	14,0	15,5	14,7	15,6	12,4	NA
Norway	21,0	19,0	29,5	21,8	23,6	25,7	25,0	20,8	17,1	11,7	10,4	12,6	16,4	14,7	6,2
Poland	7,3	5,4	7,1	7,1	6,2	6,4	6,5	5,6	5,5	5,7	5,5	5,7	5,9	6,3	6,3
Portugal	11,9	8,2	9,1	9,3	9,1	9,7	8,7	9,6	8,3	9,1	8,9	9,4	9,6	9,0	7,9
Slovak Republic	7,6	8,3	9,7	8,5	8,7	8,2	8,1	9,2	10,3	11,2	10,5	10,2	9,6	8,8	7,2
Slovenia	3,0	4,4	7,6	4,8	4,9	4,4	3,3	3,2	3,8	3,9	4,3	4,8	5,2	5,3	3,6
Spain	8,8	9,0	11,2	7,5	5,9	5,7	6,6	6,0	5,9	6,5	6,6	6,6	7,1	6,0	5,4
Sweden	7,3	4,9	7,5	6,4	7,6	7,2	6,0	6,2	6,3	6,8	6,2	6,3	6,5	7,0	6,6
Switzerland	8,8	8,3	10,3	10,4	10,1	10,4	10,3	10,3	10,3	10,7	11,3	10,8	11,4	11,4	11,1
Turkey	7,3	8,0	6,0	7,7	7,3	7,5	7,4	6,3	6,4	5,7	6,5	6,8	8,7	7,9	8,7
United Kingdom	10,6	8,0	10,4	8,1	8,9	8,3	7,9	7,6	7,6	7,2	8,0	8,0	7,8	7,0	7,1
USA	7,9	7,5	11,5	6,0	7,5	7,3	8,4	8,2	8,7	8,1	7,6	5,7	5,3	5,4	5,1
OECD Average	3,06	2,79	3,53	2,68	2,68	2,79	2,83	2,82	2,78	2,79	2,89	2,99	3,12	2,98	NA

Source: <https://data.oecd.org/tax/tax-revenue.htm>, 18.02.2022. Note: NA indicates no data in the relevant year.



When table 2 is examined, the share of corporate tax is about 3% in the OECD average for the 2000-2020 period. The countries with the highest rate are Australia, Chile, Colombia, and Mexico. Although the share of corporate tax in total tax revenues in Turkey is around 7% for the relevant period, it is seen that it is closer to the OECD average compared to income tax.

### 3. Tax Buoyancy Effect of Direct Taxes

Taxes are one of the most effective fiscal policy tools, and the sensitivity of tax revenues to the conjuncture provides economic administrations with a wide range of actions. The fact that tax revenues are a tool of economic stability is an expected and desirable situation in an economy (Erdoğan, Demir and Önder, 2021: 6483). In this context, the concepts of tax elasticity and tax buoyancy effect are the issues in the fiscal literature that policymakers emphasize in their policy implementations.

Tax elasticity expresses the change in tax revenues to the change in GDP. In other words, it is the calculation made when the tax structure does not change. On the other hand, the tax buoyancy effect is a more comprehensive concept than tax elasticity, and it is the measurement of the change in tax income by including the optional changes in the tax rate and tax base. Consequently, if there is no discretionary change, the tax buoyancy effect and tax elasticity will be the same (Nalraj, 2015: 523).

The concept of the tax buoyancy effect, which is a more comprehensive concept, includes automatic changes as well as changes in tax revenues caused by discretionary regulations. What is meant by volitional change is changing the tax legislation. This regulations may be changes in the tax rate, tax base, or tax reform measures taken to abolish some taxes in the legislation, introduce new taxes, or increase the efficiency of

the tax administration. Knowing the tax buoyancy value for the entire tax system or separately by tax types is very important when deciding which tax to take and in what direction (Topal and Şentürk, 2019: 201).

Estimating the tax buoyancy coefficient is a fundamental issue in the literature. Because the coefficient is an indicator of whether the expected success from government practices has been realized or not. The coefficient showing the success or failure of the implemented policies takes three values: less than one, greater than one, and one, similar to tax elasticity. A coefficient more significant than one indicates that the discretionary measure is effective. In contrast, a coefficient lower than one means that tax revenues cannot respond to national income changes. In this case, the decisions made should be improved.

As mentioned before, the tax buoyancy value can be calculated separately for tax types or within the entire tax system. In the study, the buoyancy effect of direct taxes will be calculated. While making this calculation, personal income tax and corporate tax that are direct taxes will be considered. Among the discretionary arrangements made regarding these taxes, the discretionary regulations in 2006, which is the common year among the two tax types and is thought to have a more significant potential to affect tax collection amounts, will be considered. The regulation made within the scope of income tax was realized with Law No. 5479. As of 01.01.2006, the new income tax tariff has been applied within the scope of this law. With the new tariff, the number of slices has been reduced from five to four. In addition, the five-point lower rate applied to wage incomes was terminated; thus, the separation theory was ended.

The discretionary regulation in terms of corporate tax entered into force on 13.06.2006. With the Corporate Tax Law No. 5520, which entered

into force, a broad-based, low-rate corporate tax approach that supports growth, pays more attention to the voluntary compliance of taxpayers, strengthens tax security has been adopted. In addition, bringing together the provisions regarding the subject of limited liability with this law, the fight against controlled foreign companies and tax havens, and the tax deductions implemented within the Income Tax Law, although it concerns corporate tax, were included in the Corporate Tax Law (Saracoglu, 2018: 215-216). Another change made within the scope of the law was about the rate. In order to attract foreign capital to the country, the corporate tax rate was reduced from 30% to 20%. Another regulation in 2006 was realized with the law numbered 5479 published in the Official Gazette dated 08.04.2006 and numbered 24133. The said law abolished the investment incentive exemption, effective as of 01.01.2006.

Direct taxes are taxes on earnings, income, or wealth. The share of personal income tax and corporate tax in total direct taxes is approximately 91%<sup>2</sup> for 2021. Therefore, only income and corporate taxes are included in the scope of the study. Tax buoyancy is the financial criterion used to evaluate the tax system's efficiency. In this context, tax buoyancy has been estimated to evaluate the efficiency of the Turkish tax system. The success or failure of discretionary arrangements made within the scope of personal income tax and corporate tax has been evaluated, based on the effect of discretionary arrangements made within the scope of direct taxes on tax buoyancy.

#### 4. Empirical Literature

When the international literature is examined, although there are many studies covering different methods and countries for measuring the tax buoyancy effect, the national literature is quite limited. In this context, the literature on the tax buoyancy effect is given in Table 3.

**Table 3. Empirical Studies on the Effect of Tax Buoyancy**

Author/ Year of Study	Country	Period	Econometric Method	Results
Pascale, Fiore & Conto (2021)	28 European countries	2000-2018	Error correction model – DCCE estimator	The study aims to examine the tax buoyancy effect of both short-term and long-term environmental taxes for 28 EU countries. According to the results of the analysis, the tax buoyancy coefficient for total environmental taxes was found to be 1.19 in the short term, 2.26 in the long term, and 2.11 for transportation taxes. This means that in 28 EU countries, these taxes work as a good stabilizer for the economies
Khataybeh, Omet & Haddad (2021)	Jordan	1992-2019	Vector error correction model	The article aims to estimate the tax buoyancy effect in Jordan. According to the analysis results, the tax buoyancy coefficient in Jordan is less than 1. This suggests that once the Jordanian economy returns to its pre-COVID-19 growth rates, the increase in total tax revenues will not respond to increases in GDP.

<sup>2</sup> We calculated it based on the data obtained from the General Directorate of Accounting.

**Table 3. (Continue) Empirical Studies on the Effect of Tax Buoyancy**

Author/ Year of Study	Country	Period	Econometric Method	Results
Ibrahim, Adeniyi & Babatunde (2021)	Nigeria	1981-2019	Vector error correction model	The aim of the study is to examine the buoyancy effect in the Nigerian tax system for the period 1981-2019. As a result of the study, the buoyancy effect of the Nigerian tax system is weak both in the short term and in the long term for the period examined. In addition, the VAT buoyancy coefficient is -0.02; the customs tax buoyancy coefficient is 0.09; the personal income tax buoyancy coefficient is 0.39; oil tax is -0.04, corporate tax buoyancy coefficient is 0.11, for total tax revenues it is 0.002. As a result of the study, the buoyancy effect is weak since the buoyancy coefficient for different tax types is less than one for the period examined.
Gupta, Jalles & Liu (2021)	44 Sub-Saharan African countries (SSA)	1980-2017	Time series regression and panel regression	In the study, using time series and panel techniques, the short- and long-term tax buoyancy effect was estimated for 44 Sub-Saharan African (SSA) countries between 1980 and 2017. The short and long-term buoyancy effect is estimated by using the time series. The long-term average buoyancy coefficient of 44 countries is 1.088, and the short-term average buoyancy coefficient is 1.004.
Filipova & Tanchev (2021)	Bulgaria	March 2008-March 2020 (3 months)	VAR model	The study examined the effect of economic growth on the collectability of proportional income tax revenues in Bulgaria. Using VAR models, the tax buoyancy effect of proportional tax and the relationships between tax elasticity and GDP are modeled from March 2008 to March 2020. As a result the buoyancy coefficient is very close to zero.
Audi, Ali & Roussel (2021)	South Asian Association for Regional Cooperation (SAARC) countries	1990-2019	Regression analysis	The study analyzed the tax buoyancy effect of selected SAARC countries (Bangladesh, India, Pakistan and Sri Lanka) from 1990 to 2019. Pooled regression was applied to measure tax buoyancy coefficients. According to the findings, the buoyancy coefficients of sales tax, income tax, and total tax income are 1.30, 1.12 and 1.01, respectively. SCT and customs duty are 0.81 and 0.62, respectively, which is relatively small.
Lagranivese, et. al. (2020).	35 OECD countries	1995-2016	Regression analysis	Short and long term tax buoyancy coefficients are calculated for total tax revenues, personal income tax, corporate tax and goods and services taxes. In contrast to total tax revenues (0.76), the leverage coefficients of personal income tax (1.16) and corporate tax (2.16) are high in the short run. The leverage effect of goods and services taxes is quite low (0.56). In the long run, the tax leverage coefficient for total tax revenues is 0.91. Other taxes, on the other hand, are less than 1, unlike the short term. It has been concluded that this situation cannot guarantee long-term financial sustainability, especially for personal income tax and corporate tax. In addition, the leverage coefficient of total revenues in the short run is statistically significant in 23 of 35 countries, but exceeds 1 in only 9 countries (Chile, Czech Republic, Iceland, Japan, Latvia, Poland, Portugal, Spain, United States).

**Table 3. (Continue) Empirical Studies on the Effect of Tax Buoyancy**

Author/ Year of Study	Country	Period	Econometric Method	Results
Khadan (2020)	12 Caribbean countries	1991-2017	Regression analysis	The aim of the study is to estimate the short- and long-term tax buoyancy effect for 12 Caribbean countries. According to the analysis results, tax leverage coefficients differ according to tax categories. The tax with the highest tax leverage effect in the short run is corporate tax (2.57). The long-term tax leverage coefficient for corporate tax is estimated to be 1.55.
Gürler Hazman & Kaya (2020)	Turkey	2004-2017	Regression analysis	In the study covering the period of 2004-2017, the tax buoyancy effect of the Corporate Tax Law No. 5520, which came into force in 2006, was estimated as short and long term. According to the results obtained, the expected effect from the reform was achieved. Because the tax buoyancy effect of the tax was found to be above 1 in both the short and long term.
Topal & Şentürk (2019)	Turkey	1965-2016	Proportional adjustment method approach and ARDL econometric estimation method	In the study, the tax elasticity and tax buoyancy effect of the Turkish tax system is approximately 1.06 and it is not sufficient for an effective tax system. It was concluded that the SCT reform of 2002 did not have a significant effect on short and long-term tax elasticity and long-term tax buoyancy effect, while it reduced the tax buoyancy effect in the short term.
Birhanu (2018)	Ethiopia	12 Years	Panel data analysis	As a result of the study, the tax buoyancy coefficient of total tax revenues is 0.78, the buoyancy coefficient of personal income tax is 0.81, corporate tax (commercial profit tax) is 1.09, the buoyancy coefficient is 1.78 for the taxes collected due to the rental of buildings and 2.13 for VAT.
Belinga, et. al. (2014)	OECD countries	1965-2012	Vector error correction model	In the study, short and long term tax buoyancy effect is estimated. The results obtained are as follows. The short-term tax buoyancy coefficient for total tax revenues is not significantly different from each other in most of the countries; It is that it has increased since the late 1980s so that tax systems generally become better automatic stabilizers. While corporate taxes are the most taxing in the short and long term, consumption taxes and property taxes are the least. In addition, the tax buoyancy coefficient is above 1 in 14 OECD member countries. While the short-term tax vitality average of countries is 1.01, it is 1.06 in the long-term.

**Table 3. (Continue) Empirical Studies on the Effect of Tax Buoyancy**

Author/ Year of Study	Country	Period	Econometric Method	Results
Şimşek (2013)	Turkey, 26 Regions	2004-2008	Regional panel data analysis	In the study, total tax revenues, corporate tax revenues, income tax revenues and value added tax revenues are discussed. In the analyzes made, the tax elasticity for all tax types in our country is below 1. Another expression is not language sensitive. It has been observed that the dummy variable used in both tax types (total tax revenues and corporate tax revenues) for tax buoyancy effect increases the tax elasticity, but still remains below 1. In the tax effort model; For all tax types, the tax effort index was observed above 1 in the regions where the developed and economic activities are intense, and it can be said that there is excessive taxation in these regions. In other regions, the tax effort index was observed below 1 and it can be said that there is incomplete taxation in these regions.
Ertürk Atabey, Avşar & Bulut (2009)	Turkey	1986-2006	Regression analysis	In the study, the tax buoyancy coefficient was tried to be estimated by regression analysis by using the total tax revenues, Corporate Tax revenues, Value Added Tax revenues (current prices) and GDP (current prices) data of Turkey between the years 1981-2006. A one-unit increase in the real percent change in GDP increases the real percent change in total tax revenues by 0.69, the real percent change in Corporate Tax revenues by 0.95 and the real percent change in Value Added Tax revenues by 0.75. The tax buoyancy coefficients were found to be positive values and these results are consistent with the theoretical results. Since all three estimated tax buoyancy coefficients are less than 1, the taxes in question are not viable. In addition, whether the tax buoyancy coefficients found were significant or not was examined with the t-statistic and it was concluded that all coefficients were significant.

## 5. Econometric Analysis

The aim of the study is to determine the buoyancy effect of direct taxes. Direct taxes are taxes on earnings, income, or wealth. However, personal income tax and corporate tax represent direct taxes in our study<sup>3</sup>. Within the scope of the study, the buoyancy effect will be analyzed based on the discretionary regulations in 2006, which is a reform for both taxes. The buoyancy effect will be determined separately using panel data analysis for the six incentive regions created by the Decision on State Aids in Investments numbered 2012/3305 in Turkey. In the study, first of all, the cross-sectional dependence between the six regions that make up the panel will be examined using the Breusch-Pagan (1980) LM and Pesaran (2004) tests. Then, the Hsiao (2013) test will be used for the homogeneity test. For unit root testing, Pesaran (2007)

<sup>3</sup> Since the share of wealth taxes in total tax revenue is low, and the accrual and collection amounts of motor vehicle tax on a provincial basis can be obtained since 2006, these taxes are excluded from the scope of the study.

will be performed with CIPS unit root testing. The panel cointegration relationship will be examined with the Westerlund (2007) cointegration test, which considers cross-sectional dependence and heterogeneity. Finally, the Eberhardt and Bond (2009) AMG method will determine the long-term cointegration coefficients.

In the regression model, 2006 was taken as the base year. Because in 2006, tariff changes were made for income tax, which is included indirect taxes, the discrimination in wage income was removed, and the rates for all incomes were reduced to the range of 15%-35%, and the tax tariff was reduced to four tranches. With the Corporate Tax Law No. 5520, which entered into force on 13.06.2006, the rate was reduced from 30%, which is the lowest level, to 20%. The year 2006, when these discretionary regulation were made, was taken as the base year. The artificial variable included in the model as a dummy variable was coded as "0" for pre-2007 and "1" for 2007 and after. Dummy variables, which are used to measure the effect of discretionary changes in tax rates and tax structures on tax revenues, are more commonly preferred (Rasheed, 2006: 6). This method is one of the measurement methods of calculating tax buoyancy. It involves the introduction of a dummy variable for each exogenous tax policy change. The dummy variable takes zero (0) before the discretionary change and one (1) after the change. The coefficient estimates the revenue elasticity. The summation takes care of the possibility of multiple changes during the period covered (Omondi et al., 2014: 99; Sen, 2006: 172).

### 5.1. Introduction of Data

The study covers the period of 2004-2019. The data covering the said period were analyzed with the statistical package E-views 12 and Stata 16, taking into account the six incentive regions in Turkey. Since the GDP data on a regional basis and the accrual and collection amounts in terms

of tax types on a regional basis could not be obtained from any source, the study started in 2004. All variables are annual and included in the analysis by taking the logarithm of the other variables, except for the tax effort variable

**Table 4. Description of the Variables Used in the Model**

Examined Period: 2004-2019		Number of Horizontal Sections Constituting the Panel: 6
Abbreviation of Variables	Definition of Variables	Source
Indirect	Income and Corporate Tax Total Collection Amount <sup>4</sup>	General Directorate of Accounts "Budget Statistics"
Ingdp	Real GDP	Turkish Statistical Institute
Inpop	Population	Turkish Statistical Institute
taxeffort	Direct Tax Effort Rate	Calculated by us <sup>5</sup> .
Intaxpayer	Income and Corporate Tax Total Number of Active Taxpayers	Revenue Administration "Numbers of Taxpayers by Month"

Since the aim of the research is to estimate the tax buoyancy effect of direct taxes, personal income tax and corporate tax in the tax system were taken into account as direct taxes. The model's dependent variable included in the study is the amount of direct taxes collection (Indirect<sup>6</sup>), and the independent variables are GDP (Ingdp<sup>7</sup>), the population (Inpop<sup>8</sup>), the number of direct

<sup>4</sup> Deflated based on 2005 base year.

<sup>5</sup> We calculated the tax effort rate by proportioning the collection amount to the accrual amount on a regional basis.

<sup>6</sup> It is in the form of values that have been made real using the deflator and taken the logarithm based on the year 2005.

<sup>7</sup> Chained volume index values are used and their logarithms are taken.

<sup>8</sup> Logarithmic values were used.

taxpayers (Intaxpayer<sup>9</sup>) and the effort coefficient for direct taxes (taxeffort). Analyses were made for the period 2004-2019, the standard period for all series, and the data were analyzed at annual frequencies.

The model is given by the following equation;

$$Indirect_{it} = \alpha_{it} + \beta_1 \ln gdp_{it} + \beta_2 \text{taxeffort}_{it} + \beta_3 \ln pop_{it} + \beta_4 \text{Intaxpayer}_{it} + \beta_5 D_{2007} + \varepsilon_{it}$$

## 5.2. Testing for Cross-Section Dependency

Cross-section dependence means that the effect on any cross-section units also affects other cross-section units. Before starting the panel data analysis, it is essential to determine whether the variables contain cross-sectional dependence. Because, according to the cross-sectional dependency results, it is decided which of the first and second-generation unit root tests will be applied to the variables.

The tests in the literature for the cross-section dependency test are the Breusch-Pagan (1980) LM test (CDLM1), the Pesaran corrected LM test, the Bias corrected LM test, and the Pesaran (2004) CD test. In our study, analyses were carried out using the Breusch-Pagan LM (Pesaran, 2004: 1-4) and Pesaran (2004) test, used in cases where the time dimension is greater than the cross-section dimension. The hypotheses created for these tests are as follows:

$H_0$ : There is no cross-section dependency.

$H_1$ : There is a cross-section dependency.

<sup>9</sup> Logarithmic values were used.

**Table 5. Cross Section Dependency Test Results**

Variables	CD Tests	BP (1980) LM Test	Pesaran (2004) CD Test
Indirect	T statistic	238.6302	15.44765
	p Value	0.0000*	0.0000*
Ingdp	T statistic	238.6436	15.44806
	p Value	0.0000*	0.0000*
taxeffort	T statistic	226.1354	15.03616
	p Value	0.0000*	0.0000*
lnpop	T statistic	226.5721	15.04746
	p Value	0.0000*	0.0000*
Intaxpayer	T statistic	209.9202	14.46867
	p Value	0.0000*	0.0000*

Note: p, \* denote 1%, significance, respectively.

According to the results of both Breusch-Pagan (1980) LM and Pesaran (2004) CD tests in Table 5, the  $H_0$  hypothesis was rejected because the probability values of all variables were less than 0.05 (0.0000). As a result, it was determined that the series has a cross-section dependence. In this case, the results obtained in other analyses were considered, and second-generation tests were applied.

## 5.3. Homogeneity / Heterogeneity Test

After the cross-sectional dependency test, another pre-test that should be done before proceeding to the cointegration test is the homogeneity/heterogeneity test. The purpose of the homogeneity/heterogeneity test is to determine whether other cross-sectional units are affected at the same level by a change in one of the cross-sectional units in the panel data analysis. Although there are many homogeneity tests in the literature, the Hsiao (2013) test was used in our study.

The Hsiao test is based on three different hypotheses:  $H_1$ ,  $H_2$ , and  $H_3$ . According to these assumptions, the null hypothesis of  $H_1$  states that the coefficients are homogeneous and the alternative is heterogeneous. While the  $H_2$  hypothesis accepts homogeneity like the  $H_1$  hypothesis, its alternative accepts heterogeneity. The  $H_3$  hypothesis differs from the other two hypotheses. While the null hypothesis of  $H_3$  accepts homogeneity, its alternative accepts partial heterogeneity (Turgut ve Uçan, 2019: 10).

**Table 6. Hsiao Homogeneity Test Results**

Variables		Hypothesis		
		$H_1$	$H_2$	$H_3$
Ingdp	F statistic	49.96056	1.714045	94.41946
	p value	3.91E-31	0.140248	4.71E-34
taxeffort	F statistic	172.7464	2.815816	310.9557
	p value	1.30E-51	0.021194	9.43E-55
Inpop	F statistic	153.0973	44.98010	75.26078
	p value	1.58E-49	2.38E-22	1.84E-30
Intaxpayer	F statistic	9.332023	0.238416	19.24922
	p value	3.21E-10	0.944429	6.12E-13

Note: p, \* denote 1% significance, respectively.

When the probability values of the  $H_1$ ,  $H_2$ , and  $H_3$  hypotheses of the variables in Table 6 are examined, it is concluded that all the variables have a heterogeneous structure. When the results of the analysis are examined, it can be said that the model has a heterogeneous structure since all the variables are heterogeneous.

#### 5.4. Panel Unit Root Test

When working with non-stationary panel data models, the problem of spurious regression can be encountered. For this reason, it is essential to test the stationarity of the panel data before making the estimation and to determine whether the series contains a unit root or not (Yerdelen Tatoğlu, 2020: 4). In this study second generation

unit root tests that take into account cross-sectional dependence, was used. Since the cross-sectional dependence between the regions forming the panel was determined in the study, the stationarity analysis of the series was carried out with the Pesaran CIPS test, one of the second generation unit root tests. The hypotheses created for the CIPS test are as follows;

$H_0$ : Series contains unit root.

$H_1$ : Series do not contain unit root.

**Table 7. Pesaran CIPS Test Results**

Variables	Level	First Difference
	Test Statistic / Probability Value	Test Statistic / Probability Value
Indirect	-2.29947 [<0.10]	-3.84978 [<0.01]
Ingdp	-1.75634 [ $\geq$ 0.10]	-3.14676 [<0.01]
taxeffort	-1.83350 [ $\geq$ 0.10]	-4.24746 [<0.01]
Inpop	0.52305 [ $\geq$ 0.10]	-3.32225 [<0.01]
Intaxpayer	-0.41379 [ $\geq$ 0.10]	-2.73357 [<0.01]

According to the CIPS test results given in Table 7, all series have unit roots in their level values. It is concluded that the series are stationary when the first difference is taken.

#### 5.5. Panel Cointegration Analysis

The existence of an equilibrium relationship between the variables in the long run may be possible, and the existence of this relationship can be tested using panel cointegration tests. Likewise, when working with panel data, the existence of a long-term relationship between non-stationary variables at the level can be tested with panel cointegration tests. In this study, which considers the buoyancy effect of direct taxes, the long-term relationship between the direct tax collection amount, which is the dependent variable that becomes stationary in the first difference, and the independent variables are analyzed with the "Westerlund Cointegration Test". Analysis findings are presented in Table 8.



**Table 8. Westerlund Cointegration Test Result**

Statistics Value	Probability Value	Result
4.1632	0.0000*	H <sub>0</sub> reject

Note: p, \* denote 1% significance, respectively.

When the Westerlund Co-integration Test results are examined, it is concluded that the H<sub>0</sub> hypothesis is rejected, and there is cointegration between the variables since the statistical value is less than 0.05 at the 5% significance level. Therefore, it can be said that there is a long-term relationship between the variables.

### 5.6. Estimating Long-Run Cointegration Coefficients

After determining a long-term relationship between cointegration and variables, there are many tests to estimate the coefficient of the relationship in question. The tests, as mentioned above, differ in terms of considering the cross-section dependency and being homogeneous-heterogeneous.

AMG (Extended Mean Group Estimator) method was used in the study as the cointegration coefficient estimator that considers the cross-sectional dependence. The method in question was brought to the literature by Eberhardt and Bond (2009). The reasons for preferring the Panel AMG (Augmented Mean Group Estimator) method are that the estimator takes into account the cross-section dependence, the series becomes stationary when the first difference is taken, and finally, it is an effective estimator in the error term-induced endogeneity problem (Göçer, 2013: 233). In addition, another advantage of the AMG estimator is that it provides results for the overall panel and the coefficients for the horizontal sections. In this context, the long-term cointegration coefficients were estimated by the Panel AMG method<sup>10</sup>.

<sup>10</sup>The AMG test was estimated using the Stata 16 program.

In assigning the dummy variable to be used for direct taxes, since there was a discretionary regulation made for both income and corporate taxes in 2006, a dummy variable was assigned to the model by taking 2007 as a reference. Since the effect of a fiscal policy decision on the economy can only be seen after 6-18 months, the dummy variable is coded as 1 for 2007 and after, and 0 before. In Table 9, AMG panel estimation results and test results for each cross-section are presented together.

**Table 9. Panel AMG Test Results on Direct Taxes**

Long-Run Cointegration Coefficients: Dependent Variable (Indirect)					
	Ingdp	taxeffort	Inpop	Intaxpayer	D <sub>2007</sub>
1st district	-0.052 (0.692)	2.697 (0.000) ***	0.082 (0.958)	0.539 (0.012) **	0.010***
2nd district	0.321 (0.001) ***	2.783 (0.000) ***	-1.812 (0.495)	1.011 (0.000) ***	0.000***
3rd district	0.662 (0.000) ***	2.687 (0.000) ***	0.340 (0.726)	0.327 (0.234)	0.018***
4th district	0.538 (0.003) ***	3.334 (0.000) ***	2.742 (0.020) **	0.045 (0.909)	0.006***
5th district	-0.023 (0.817)	2.724 (0.000) ***	-2.353 (0.000) ***	-0.040 (0.838)	0.000***
6th district	0.374 (0.017) **	2.266 (0.000) ***	-2.348 (0.189)	-0.867 (0.110)	0.059**
MODEL	0.303 (0.011) **	2.749 (0.000) ***	-0.558 (0.495)	0.109 (0.625)	0.000***

Note: p, \*\*\*, \*\*, \* denote 1%, 5% and 10% significance, respectively.

In Table 9, the AMG estimation results separately for each incentive region, and the test results represent the overall model. In the classification made by incentive regions, it is known that the developmental differences between regions change from region 1 to region 6. Because the provinces are divided into regions, taking into account the socio-economic development indices. Therefore, seeing the results at each

cross-sectional level in the analysis will be beneficial in estimating the tax buoyancy effects of the regions and comparing the impact on tax revenues with the development differences between regions.

According to the results of the analysis, the positive effect of the direct tax effort on the direct tax collection amount was determined for all six incentive regions and the overall model. Therefore, by the literature, as tax effort increases, tax collection also increases. The tax effort coefficient obtained by the tax collection ratio to tax accrual is similarly significant and positive at the level of 1% and is in line with the expectation. The reason why there is a positive relationship between tax effort and tax revenue, which can also be expressed as an indicator of the success of the tax administration in collecting taxes, is that tax revenue is a function of tax effort.

When the table is examined, it is seen that the coefficient of the dummy variable is also significant. This means a significant relationship between the discretionary regulation for income tax and corporate tax and the amount of collection. It was seen that the dummy variable used for the discretionary change indirect taxes in 2006 was significant ( $p < 0.01$  and  $p < 0.05$ ) for the whole model and all the incentive regions in the panel. From this point of view, discretionary regulations have impacted tax revenue. In the model in which the dummy variable is included, the buoyancy effect of direct tax is determined as 0.30. The buoyancy effect is weak because this value is closer to zero. When analyzed based on regions, it is seen that the highest buoyancy effect is realized with 0.66 in the third<sup>11</sup> region.

The “population” variable, among the independent variables, is meaningless throughout the model. When viewed on a regional basis, this effect is

<sup>11</sup> Balıkesir, Bilecik, Burdur, Gaziantep, Mersin, Manisa, Samsun, Trabzon, Usak Zonguldak, Karaman, Karabuk.

significant in the fourth<sup>12</sup> and fifth<sup>13</sup> regions. This effect is negative in the fifth region. The provinces in the fifth region have a lower population density, and population growth reduces tax revenues. In the fourth region, this effect is positive. The relationship between population and tax revenues can be interpreted from different perspectives. From the other point of view, it is not possible to evade taxes because businesses and structures are institutionalized in places where the population is high. For this reason, tax evasion and avoidance can be seen more in places where the population is low. Variables such as population density, composition and structure of the population, and the rate of increase in population, which are among the variables related to population, is generally accepted in the literature as factors affecting tax revenues. Although population density, like urbanization rates, has an increasing effect on tax revenues, the first effect is negative since institutional factors have not developed enough, especially in developing countries, with population density. However, the increase in public expenditures in these countries results in a higher increase in tax revenues. It is understood that there is a negative relationship between population density and tax revenues, especially in developing countries, due to the large size of the informal economy, the increase in tax evasion, and the ineffective work of the tax administration.

Another independent variable, “the number of taxpayers”, did not have a significant effect on tax revenue throughout the model, but only first<sup>14</sup> and second<sup>15</sup> was found to be significant ( $p < 0.01$  and  $p < 0.05$ ) in the region. With this result, the increase in the number of direct taxpayers has

<sup>12</sup> Afyonkarahisar, Amasya, Artvin, Corum, Bartın, Düzce, Elazığ, Erzincan, Hatay, Kastamonu, Kırşehir, Kutahya, Malatya, Nevşehir, Rize, Sivas, Kırıkkale.

<sup>13</sup> Adıyaman, Cankiri, Aksaray, Bayburt, Erzurum, Giresun, Gümüşhane, Kahramanmaraş, Niğde, Ordu, Sinop, Tokat, Tunceli, Yozgat, Kilis, Osmaniye.

<sup>14</sup> Ankara, Antalya, Bursa, Eskisehir, İstanbul, İzmir, Kocaeli, Muğla.

<sup>15</sup> Adana, Aydın, Bolu, Canakkale, Denizli, Edirne, Isparta, Kayseri, Kırklareli, Konya, Sakarya, Tekirdağ, Yalova.

increased the tax revenues in the provinces where the population density is relatively higher, namely in the first and second regions.

As a result of the analysis, the buoyancy effect of direct taxes in Turkey is estimated, and the buoyancy effect is calculated as (0.30) in the study, which deals with the period 2004-2019, it is seen that this value is very weak since this value is close to zero. This situation reveals that the effect of fiscal policy is insufficient in terms of direct tax revenues. In addition, Turkey does not have a fully effective tax system. Discretionary regulations are not effective enough because of the low tax awareness in Turkey, the relatively high tax losses and evasion, and the size of the shadow economy. In addition, the ineffectiveness of tax administrations in providing the expected collection is also one of the reasons for not achieving the expected effect from discretionary regulations. The shadow economy is an issue that deserves particular attention. High tax rates, unfair distribution of tax burden, and psychological reasons are among the causes of the informal economy. By solving these problems, the size of the shadow economy will be reduced, and thus the effect of discretionary regulations will be seen more.

When we compare with the other researches that were written recently Monday, George and Chukwu (2022), covering the period 1980-2017, aimed to determine the tax buoyancy effect of direct taxes in Nigeria. According to the findings obtained from the study, the tax buoyancy coefficient is less than 1. In another study analyzing the buoyancy effect of direct taxes, Khadan (2020) discussed 12 Caribbean countries covering the period 1991-2017 and estimated 1.23 as the buoyancy coefficient of direct taxes. The other research is about the direct tax buoyancy effect written by Yousuf and Huq (2013). They estimated the leverage effect of direct taxes for Bangladesh in the analysis covering the period 1980-2011, and

the results show that the effects of direct taxes are higher than sales tax and VAT when flexibility and buoyancy estimates are evaluated. As it can be seen from the literature that there are various studies covering different periods with different country examples, and the findings are different.

## Conclusion

In addition to fulfilling public needs, states also benefit from taxes to intervene in economic and social life. Taxes are the most important source of income for states. While financing public expenditures is the fiscal purpose of taxes, the use of taxes for social and economic reasons is among the different fiscal purposes. Taxes are classified in various ways, and the most frequently used indirect-direct tax distinction is among these distinctions. In this classification, reflection and continuity of tax are taken as criteria. Taxes that can be easily reflected according to the reflection criterion and taxes whose subject and source are not continuous and whose taxpayer cannot be determined beforehand are considered indirect taxes according to the efficiency criterion.

As in all other areas, states are making many regulations in finance. While some of these regulations serve the purpose of providing income, some of them also serve various purposes, such as ensuring fairness in income distribution and financial sustainability. The success of the regulations can be evaluated by estimating the tax buoyancy effect because the tax buoyancy effect expresses the total effect on national income as a result of discretionary measures taken together with both automatic changes in tax revenues in a given year.

Although the concepts of tax elasticity and the buoyancy effect of taxes are used interchangeably from time to time, they are two different concepts. The most crucial factor here is that the tax buoyancy effect includes administrative regulations. The

concept of administrative regulation, on the other hand, includes the regulations made by the fiscal policy practitioner, excluding automatic changes. It is also a fact that every administrative regulation may not have an increasing effect on tax revenues. In this case, the tax buoyancy effect may weaken. The reason for this situation is that administrative regulations can cause negative effects. However, in most administrative arrangements, the aim is to increase public revenues. Therefore, countries want their tax elasticity and tax buoyancy to be higher than 1.

This study it is aimed to estimate the buoyancy effect of direct taxes in a certain period in Turkey. According to the results of the analysis in which income and corporate taxes are taken into account within the direct taxes in the period of 2004-2019, the buoyancy effect was found to be weak with 0.30. According to the result of the study, in which income and corporate taxes, which have the highest total among direct taxes, are evaluated together, it is concluded that the effect of fiscal policy in Turkey is insufficient in terms of direct taxes. In the study, panel data were used, and the incentive regions included in the application were considered horizontal sections. In the classification where 81 provinces are divided into six regions, it is known that the interregional development differences change from region 1 to region 6. It is estimated that seeing the results at each cross-sectional level will be beneficial in estimating and comparing the tax buoyancy effects of the regions. The direct tax buoyancy effect is estimated to be 0.30 throughout the model. However, when looked at on a regional basis, the highest coefficient was calculated as 0.66 in the third region. This value does not mean a high buoyancy effect because it is less than 1. Therefore, when analyzed both on a regional basis and in terms of the model, the income-generating effect of fiscal policy measures in Turkey in the period under consideration was weak. As a

result, the ineffectiveness of tax regulations can be shown as the low tax awareness in Turkey, the relative excess of tax losses and evasion and the size of the informal economy, and the failure of tax administrations to ensure tax collection. In this respect, these issues can also be taken into account in future studies. Therefore, various suggestions can be made to increase the tax system's efficiency.

## REFERENCES

1. Akdoğan, A. (2017). *Kamu Maliyesi*, Ankara: Gazi Kitabevi.
2. Audi, M., Ali, A. & Roussel, Y. (2021). *Measuring The Tax Buoyancy: Empirics From South Asian Association For Regional Cooperation (SAARC)*, Munich Personal RePEc Archive, MPRA Paper No. 109567.
3. Bellinga, V., Benedek D., Mooji R., & Norregaard J. (2014). "Tax Buoyancy in OECD Countries", IMF Working Paper, 14/110, 1-18.
4. Birhanu, B. (2018). "Estimating Tax Buoyancy and Stability in Ethiopia", *International Journal of Economic & Management Sciences*, 7(4), 1-5.
5. Eberhardt, M., & Bond, S. (2009). "Cross-Section Dependence in Nonstationary Panel Models: a Novel Estimator", *Centre for the Study of African Economies*, 1-26, <https://mpra.ub.uni-muenchen.de/id/eprint/17692>.
6. Erdoğan, H., Demir, M. ve Önder, R. (2021). "Covid-19 Salgınının Türkiye'nin Vergi Gelirleri Üzerine Etkisi, *Uluslararası Toplum Araştırmaları Dergisi*", 18(43), 6478-6506.
7. Ertürk Atabey, S., Avşar, T. ve Bulut, M. (2009). "Türkiye Verilerine Göre Vergi Canlılığı ve Esnekliğinin Tahmin Edilmesi", *Ekonomik Yaklaşım*, 20(71), 109-119.
8. Filipovs, M. & Tanchev, S. (2021). "Tax Buoyancy And Tax Elasticity Of The Proportional Income Tax in Bulgaria", *Revista Inclusiones* 8(2), 593-610.
9. GiB, [https://gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user\\_upload/VI/20211.htm](https://gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/20211.htm), 19.01.2022.
10. Göçer, İ. (2013). "Seçilmiş OECD Ülkelerinde Bütçe Açıklarının Sürdürülebilirliği: Yatay Kesit Bağımlılığı Altında Panel Eş-Bütünleşme Analizi", *Journal of Yaşar University*, 30(8) 5086-5104.
11. Gupta, S., Jalles, J. T. & Liu, J. (2021). "Tax Buoyancy in Sub-Saharan Africa and its Determinants", *International Tax and Public Finance*, 29, 890-921.
12. Gürlü Hazman, G. ve Kaya, P. B. (2020). "Türkiye'de Kurumlar Vergisinin Kaldıraç Etkisi", *Vergi Dünyası Dergisi*, 40, 6-22.

13. Hazine ve Maliye Bakanlığı, <https://muhasebat.hmb.gov.tr/genel-butce-gelirlerinin-iller-itibariyle-tahakkuk-ve-tahsilati-2004-2019>, 19.01.2022.
14. Ibrahim, A. B., Adeniyi, A. M. & Babatunde, Y. A. (2021). "The Re-Evaluation Of Tax Buoyancy In Nigeria: A Traditional And Partitioning Approach", [https://www.researchgate.net/publication/355007207\\_THE\\_RE-Evaluation\\_Of\\_Tax\\_Buoyancy\\_In\\_Nigeria\\_A\\_Traditional\\_And\\_Partitioning\\_Approach](https://www.researchgate.net/publication/355007207_THE_RE-Evaluation_Of_Tax_Buoyancy_In_Nigeria_A_Traditional_And_Partitioning_Approach).
15. Khadan, J. (2020). "Tax Buoyancy in The Caribbean", IDB Working Paper Series IDB-WP-1055, 1-12.
16. Khataybeh, M., Omet, G., & Haddad, F. (2021). "Tax Buoyancy in Jordan: Meeting the Challenge after COVID-19", *Journal of Governance & Regulation*, 10(1), 167-174.
17. Lagranivese, R., Liberati, P. & Sacchi, A. (2020). "Tax Buoyancy in OECD Countries: New Empirical Evidence", *Journal of Macroeconomics*, 63, 1-20.
18. Monday, O., George, W. C. & Chukwu, G. J. (2022). "Tax Revenue Buoyancy And Human Capital Development In Nigeria: The Case Of Direct Taxation", *International Journal of Multidisciplinary Research and Growth Evaluation*, 3(1), 342-349.
19. Muter, N. B., Çelebi, A. K ve Sakınç, S. (2008). *Kamu Maliyesi, Manisa: Emek Matbaası*.
20. Nalraj, P. (2015). "An Estimate To Tax Buoyancy Of Service Tax Of Union Budget Of India", *International Journal Of Creative Research Thoughts*, 3(3), 522-525.
21. OECD, <https://data.oecd.org/tax/tax-revenue.htm>, 18.02.2022.
22. Omondi, Ochieng V., Nelson H., Wawire, W., Manyasa E. O. & Thuku, G. K.(2014). "Effects of Tax Reforms on Buoyancy and Elasticity of the Tax System in Kenya: 1963–2010", *International Journal of Economics and Finance*, 6(10), 97-111.
23. Öner, E. (2019). *Türk Vergi Sistemi*, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
24. Pascale, G. D., Fiore, M. & Conto, F. (2021). "Short and Long Run Environmental Tax Buoyancy in EU-28: A Panel Study", *International Economics*, 168 (2021), 1-9.
25. Pesaran, M.H. (2004). "General Diagnostic Tests for Cross Section Dependence in Panels. University of Cambridge. IZA Discussion Paper No. 1240:1- 39, 10.2139/ssrn.572504.
26. Rasheed, F. (2006). "An analysis of Tax Buoyancy Rates in Pakistan, Karachi Institute of Economics & Technology", <https://mpira.ub.uni-muenchen.de/43388/>, 19.07.2022.
27. Saraçoğlu, F. (2018). *Türk Vergi Sistemi*, Ankara: Gazi Kitabevi.
28. Sen, P. (2006). "A Note on Estimating Tax Elasticities", *Communications for Debate and Research/ 2*, *The Indian Economic Journal*, 171- 182.
29. Şen, H. ve Sağbaş, İ. (2016). *Vergi Teorisi ve Politikası*, Ankara: Kalkan Matbaacılık.
30. Şimşek, D. (2013). *Türkiye'de Bölge Düzeyinde Vergi Esnekliği, Vergi Canlılığı, Vergi Kapasitesi ve Vergi Gayreti (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi)*. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
31. Topal, M. H. ve Şentürk, S. H. (2019). "Dolaylı Vergi Reformlarının Türk Vergi Sisteminin Esnekliği ve Canlılığı Üzerindeki Etkisi". İçinde; *Güncel Maliye Araştırmaları- I* (Ed: A. Güner, G. A. Yılmaz ve B. Doğrusöz), ss. 189-222. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
32. Turgut, E. ve Uçan, O. (2019). "Yolsuzluğun Vergi Oranları İle Olan İlişisinin OECD Ülkeleri Örneklerinde İncelenmesi", *Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 1(3), 1-17, <https://dergipark.org.tr/tr/pub/nohusosbil/issue/50716/610950>.
33. TÜİK, <https://data.tuik.gov.tr/Kategori/GetKategori?p=Nufus-ve-Demografi-109>, 19.01.2022.
34. TÜİK, <https://data.tuik.gov.tr/Kategori/GetKategori?p=ulusal-hesaplar-113>, 19.01.2022.
35. Yerdelen Tatoğlu, F. (2020). *Panel Zaman Serileri Analizi Stata Uygulamalı*, İstanbul: Beta Yayıncılık.
36. Yousuf, M. & Huq, S. M. J. (2013). "Elasticity and Buoyancy of Major Tax Categories: Evidence from Bangladesh and Its Policy Implications", *Research Study Series No – FDRS 03/2013*.
37. 5479 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Özel Tüketim Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, R.G. : 08.04.2006, No: 26133.
38. 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, R.G. T: 21.06.2006, No: 26205.

Eren ERGEN<sup>1</sup> 

1. Arş. Gör. Dr., Pamukkale Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, eergen@pau.edu.tr

## Türkiye’de Dahilde İşleme Rejimi Kapsamında Gerçekleştirilen Ticaretin İthalata Bağımlılığa Etkisi

### Özet

Türkiye’de ihracatın teşvik edilmesi amacıyla dahilde işleme rejimi sistemi uygulanmaktadır. Bu sistem ihraç edilmek üzere ithal edilen ara mallarına vergi muafiyeti uygulamaktadır. İhracatı teşvik edici etkisine rağmen, birtakım sorunlar içerdiği literatürde savunulmaktadır. Bu sorunlar ithalata bağımlılığı, cari açığı ve bütçe açığını artırması olarak özetlenebilmektedir. Bu çalışmanın amacını dahilde işleme rejiminin Türkiye’de sayılan sorunlara neden olup olmadığının incelenmesi oluşturmaktadır. Çalışmada Türkiye’nin ithalat bağımlılığı, G7 ülkeleriyle mukayese edilmekte ve G7 ülkelerine nispeten düşük olduğu sonucuna varılmaktadır. Özellikle Almanya’nın ithalata bağımlılığının Türkiye’den fazla olması dikkat çekmektedir. Ayrıca Türkiye’de uygulanan dahilde işleme rejimi ithalata bağımlılığı, cari açığı ve bütçe açığını artırmamaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** Dahilde İşleme Rejimi, İthalat Bağımlılığı, Cari Açık, Bütçe Açığı.

**JEL Sınıflama Kodları:** F10, H20, K34.

## The Effect Of Trade in Turkey Within The Scope of Inward Processing Regime on Import Dependence

### Abstract

In Turkey, an inward processing regime system is applied in order to promote exports. This system applies tax exemption to intermediate goods imported for export. Despite its export-promoting effect, it is argued in the relevant literature that it has some problems. These problems can be summarized as dependency on imports, increasing current account deficit and budget deficit. The aim of this study is to examine whether the inward processing regime causes the problems listed in Turkey. In the study, Turkey’s import dependency is compared to the G7 countries and it is concluded that it is relatively low to the G7 countries. It is noteworthy that Germany’s import dependency is more than Turkey’s. The inward processing regime implemented in Turkey does not increase its dependence on imports, current account deficit and budget deficit.

**Keywords:** Inward Processing Regime, Import Dependence, Current Account Deficit, Budget Deficit.

**JEL Codes:** F10, H20, K34.

İktisat tarihi incelendiğinde iş bölümünde uzmanlaşma hususunda farklı görüşlerin bulunduğu görülmektedir. Bu görüşler temel olarak ikiye ayrılmaktadır. Bunlar; yaparak öğrenme ve doğuştan kazanılan uzmanlık olarak sıralanabilmektedir. Her nasıl kazanılırsa kazanılsın ülkelerin uzmanlaştığı alanlarda yaptıkları ticaretten kazançlı oldukları kabul edilmektedir.

Küresel ekonomi incelendiğinde ülkelerin yapmış oldukları ticarete farklı yapılar gözlenmektedir. Nitekim bazı ülkeler dış ticarete korumacı yapı uygularken, bazı ülkeler ise gümrük duvarlarını nispeten düşük tutmaktadır. Özellikle 2. Dünya Savaşı sonrasında küresel ölçekte korumacılık politikalarının azaldığı bilinmektedir. Korumacı politikalar “Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması”nın (Genel Agreement on Tariffs and Trade - GATT) 1948 yılının Ocak ayında yürürlüğe girmesiyle terkedilmeye başlanmıştır. Değişen şartlara uyum sağlamak amacıyla gümrük vergilerinde düzenlemeye gidilmiş ve 15 Nisan 1994 tarihinde Dünya Ticaret Örgütü (DTÖ) kurulmuştur (Karaca, 2003: 84-86).

Dünya genelinde uluslararası ticaretin serbestleştirilmesine yönelik gerçekleştirilen faaliyetler Türkiye tarafından da uygulanmaktadır. Türkiye de DTÖ'ne üye ülkelerden birisi olarak bilinmektedir. Özellikle 1980 döneminden sonra ithal ikameci politikalar terkedilerek liberalleşme sürecinin başlatıldığı görülmektedir. Bu dönemde Avrupa Birliği (AB) ile ticaretin artırılması amaçlanarak Gümrük Birliği'ne katılım sağlanmıştır. Gümrük Birliği'nin tamamlayıcı niteliğini taşıyan Dahilde İşleme Rejimi (DİR) Türkiye'de bu dönemde uygulanmaya başlamıştır.

DİR ile dış ticaret hacminin artırılması amaçlanmaktadır. DİR, ihraç edilmek için yurt içinde işlenmek üzere ithal edilen eşyaya çeşitli vergisel avantajlar sağlanması olarak tanımlanabilmektedir. Ancak literatürde DİR'in çeşitli sorunlara yol açtığı tartışılmaktadır. Bu sorunlar DİR'in, ithalat bağımlılığı yaratması ile cari açığı ve bütçe açığını artırması olarak

özetlenebilmektedir. Nitekim On Birinci Kalkınma Planı'nda da DİR konusu ele alınmaktadır. Planda DİR kapsamında ara mallarının Türkiye'de üretilmek yerine düşük fiyat, kalite, yetersiz yerli üretim vb. nedenlerle yurtdışından ithalatın teşvik edildiği belirtilmektedir. Ayrıca özellikle Katma Değer Vergisi (KDV), gümrük vergisi, resim ve harçları gibi vergilerden muafiyet sağlanması da üreticileri DİR'i kullanmaya teşvik etmektedir. Dolayısıyla bu rejimin gözden geçirilerek yenilenmesi On Birinci Kalkınma Planı'nda önerilmektedir (Strateji ve Bütçe Başkanlığı, 2019).

Çalışmada Türkiye'de DİR'in ithalat bağımlılığını, cari açığı ve bütçe açığını artırdığı hipotezlerinin sınanması amaçlanmaktadır. Bu kapsamda genel ihracat ve ithalat içinde DİR payı ve katma değer dış ticareti (bir ülkenin ihracat için ithalata ne kadar bağımlı olduğunu ifade etmektedir) verilerinin incelenmesi amaçlanmaktadır. Ayrıca ithalata bağımlılığın araştırılmasında G7 ülkeleriyle (ABD, Almanya, Birleşik Krallık, Fransa, İtalya, Japonya ve Kanada) Türkiye'nin mukayese edilmesi planlanmaktadır. Son olarak Türkiye'nin bütçe açıkları ve cari açık verilerinin değerlendirilmesi üzerinde durulmaktadır. Çalışmanın son bölümünde ise sınanan hipotezlerin geçerli olup olmadığının tartışılması ve yapılan çıkarımlara yönelik önerilerin getirilmesi amaçlanmaktadır.

## 1. Dahilde İşleme Rejimi

DİR kavramının açıklanmasından evvel “gümrük rejimi” kavramının açıklanması gerektiği düşünülmektedir. 4458 Sayılı Gümrük Kanunu'na göre gümrük rejimi, Türkiye Gümrük Bölgesi'ne (TGB) giren eşyanın hareket biçimini belirlemektedir (TİM). DİR, bu hareket biçimlerinden birisini oluşturmaktadır. DİR, serbest dolaşımda bulunmayan ithal eşyaya ait gümrük vergilerinin teminata bağlanmak suretiyle veya bu amaçla serbest dolaşıma giren eşyanın, TGB'de bir veya daha fazla işlem geçirerek, özel hükümler saklı kalmak kaydıyla, işlem görmüş ürünler içinde ihraç şartını taşıyan bir prosedürdür. İşlenmiş ürün ihraç şartının yerine getirilmesi durumunda alınmış

olan vergiler iade edilmekte ve varsa teminatlar çözülmektedir (Selen, 2005: 192). DİR'de, birim ihracat için gereken ithalat değeri döviz kullanım oranı (DKO) yardımıyla hesaplanmaktadır. DKO, beklenen ithalatın beklenen ihracata oranlanmasıyla elde edilmektedir. DKO'nun yüksek olması birim ihracat için ithalat gereğinin arttığını göstermektedir. Bir başka deyişle, ihracatın ithalata bağımlılığı artmaktadır (Başkol, 2016: 10).

TGB'de bulunan yerleşik firmaların DİR'den yararlanması için bu karara bağlı olarak yayımlanacak tebliğ hükümleri kapsamında Dahilde İşleme İzin Belgesi (DİİB) veya Dahilde İşleme İzni (Dİİ) almaları gerekmektedir. Ancak kanunda TGB'de bulunan yerleşik firmalar ifadesinde serbest bölgelerin hariç tutulduğu gözden kaçırılmamalıdır (Resmi Gazete, 2005). DİİB almak için elektronik olarak Ticaret Bakanlığına, Dİİ almak için ise ilgili gümrük idaresine elektronik olarak başvuru yapılması gerekmektedir (Ticaret Bakanlığı (a)).

DİR'den faydalanmak noktasında kesinlikle DİİB alınmasının gerekli olması, alınması gereken gümrük vergilerinin alınmadan teminata bağlanması ve ihracat faaliyetinin gerçekleştirilmesinden sonra DİİB'nin kapatılması gereği dikkate alındığında DİR ekonomik etkili gümrük rejimi olarak karşımıza çıkmaktadır (Başkol, 2016: 6).

DİİB ve Dİİ'ne yönelik başvurular bazı kriterlere göre değerlendirilmektedir. İlgili kriterler şu şekilde sıralanmaktadır (Resmi Gazete, 2005);

- İthal eşyasının işlem görmüş ürünün elde edilmesinde kullanıldığının tespitinin mümkün olması,
- TGB'deki (serbest bölgeler hariç) üreticilerin temel ekonomik çıkarları ile Türk malı imajının olumsuz etkilenmemesi,
- İşleme faaliyetinin, katma değer yaratan ve kapasite kullanımını artıran bir faaliyet olması yanında, işlem görmüş ürünün rekabet gücünü

ve ihrac potansiyelini artıran koşullar yaratıyor olması,

- Firmaların DİİB veya Dİİ kapsamındaki performansları.

DİİB veya Dİİ'nin süresi sektöre göre değişmekle birlikte on iki aya kadar tespit edilmektedir. Ancak gemi inşası gibi üretim süreci on iki ayı aşan ürünler ve savunma sanayi kapsamında yer alan ürünlerin ihracına yönelik ihracat faaliyetine ilişkin düzenlenen belgelerde proje süresinin sonuna kadar izin verilebilmektedir (Ticaret Bakanlığı (a)). Ayrıca DİİB kapsamında ilk ithalatın yapıldığı tarihe göre belge süresi azami olarak 3 ay uzatılabilmektedir. Buna ek olarak ilgili firmanın belgeli performansı göz önünde tutularak DİİB'ye ek süreler de verilebilmektedir (Resmi Gazete, 2005).

### 1.1. Türkiye'de Dahilde İşleme Rejiminin Gelişimi

1980 yılı Türkiye için önemli dönüm noktalarından birini oluşturmaktadır. 24 Ocak Kararları olarak bilinen uygulamalar neticesinde Türkiye'nin daha liberal sürece girdiği kabul edilmektedir. Bu dönemde sabit kur yumuşatılmış, ithalat aşamalı olarak serbestleştirilmiş, ihracatta vergi iadeleri düşük faizli kredi ile desteklenmiş ve yurtdışı müteahhitlik hizmetleri desteklenmiştir. Ayrıca dışa açılmanın bir gereği olarak ithal ikamesine dayalı sanayileşme terkedilmiştir. Özetlemek gerekirse ihracata dayalı sanayileşmeye geçilmiştir (Eğilmez, 2019: 229).

Liberalleşmeyle birlikte uluslararası piyasalarda etkinliğini artırmayı amaçlayan Türkiye, bu doğrultuda DTÖ'ye üye olmuştur. Türkiye "Uruguay Round" sonunda Marakeş'te DTÖ'yü kuran anlaşmayı imzalamıştır. Böylelikle Türkiye, 26 Mart 1995 tarihinde DTÖ'nün kurucu üyesi olarak yer almıştır (Dışişleri Bakanlığı).

Dış ticaret faaliyetlerinin artırılması sonucu Türkiye için önemli bir pazar olan Avrupa ile 1 Ocak 1996 tarihinde ortak bir gümrük tarifesi uygulanmaya



başlanmıştır. Böylelikle Gümrük Birliğine üye olan Türkiye ile AB arasında dış ticaret faaliyetlerinde miktar kısıtlamaları kaldırılmış ve ortak bir gümrük tarifesi uygulanmaya başlanmıştır (Nart, 2010: 2874).

DİR, Gümrük Birliğine girişin parçası olarak Dahilde İşleme Rejimi Kararı ile mevzuatımızdaki yerini almıştır. 31/12/1995 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan karara yönelik olarak dahilde işleme tedbirlerinin uygulama usul ve esaslarının çerçevesinin çizilmesi için 27/01/2005 tarihli Resmi Gazetede Dahilde İşleme Rejimi Tebliği yayımlanmıştır. Bunlara ek olarak DİR kapsamında halen yürürlükte olan Gümrük Kanunu'nun bazı maddelerine başvurulmaktadır (Takım ve Ersungur, 2010: 292).

DİR farklı sistemlere sahip bulunmaktadır. Bu sistemlerden ilki D1 kodlu DİİB kapsamında ithali yapılan eşyalar, işlenmiş ürünler şeklinde ihraç edilmekte, yine bu kapsamda ihracat taahhüdünün %2'sini geçmemek kaydıyla kati ithalat yapılmak suretiyle serbest dolaşıma girmektedir. İkincisi D2 kodlu DİİB kapsamında yapılan ithalat ise, ihraç işlemi yapılan serbest dolaşımdaki eşdeğer eşya yerine yapılan kati ithalattır. Sonuncusu ise D3 kodlu DİİB kapsamında ithali yapılan eşya, ihracat sayılan satış ve teslimlere ilişkin hükümler çerçevesinde kati ithalat hükmündedir (Namlı, 2007: 42-43). Türkiye'de ise vergilendirme esasına göre, şartlı muafiyet ve geri ödeme sistemi olmak üzere iki tür DİR sistemi uygulanmaktadır. Bunlar şu şekilde açıklanabilmektedir (Ticaret Bakanlığı (a));

- **Şartlı Muafiyet Sistemi** : DİİB veya Dİİ ile ihraç edilecek olan eşyanın üretiminde kullanılan ve serbest dolaşımda bulunmayan eşya üretiminde kullanılacak maddenin TGB'de yerleşik kişilerce ithalatı sırasında doğan vergilerin teminata bağlanarak ve ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmaksızın ithal edilmesi ve üretim nihayetinde ortaya çıkan eşyanın ihracatı neticesinde alınan teminatın geri verilmesi şeklinde tanımlanmaktadır.

- **Geri Ödeme Sistemi** : DİİB veya Dİİ ile ihraç edilecek olan eşyanın üretiminde kullanılan ve serbest dolaşıma giren hammadde, yardımcı madde, ambalaj ve işletme malzemesinden elde edilen işlenmiş eşyanın ihracatı durumunda, ithalat sırasında alınmış olan verginin geri ödenmesi şeklinde tanımlanmaktadır.

Şartlı muafiyet sisteminden faydalanılarak gerçekleştirilecek ithalattan doğan vergi için gümrük vergileri tutarının %20 fazlasıyla teminat verilmesi gerekmektedir. Ancak DİR kapsamında indirimli teminat uygulamasından yararlanılabilmektedir. Bu kapsamda belirli firmaların<sup>1</sup> DİR kapsamında yapacakları ithalatta, bu işleme bağlı olarak doğan verginin %1, %5 ve %10'unun teminat olarak yatırılması şartıyla, gümrük idareleri tarafından ithalatın yapılmasına izin verilmektedir (Ticaret Bakanlığı (a)).

<sup>1</sup> "İndirimli teminat uygulaması çerçevesinde;

a) Yetkilendirilmiş yükümlü sertifikası sahibi firmalar veya belge/izin müracaat tarihinden önceki iki takvim yılı içerisinde herhangi bir yıl asgari 25 (yirmibeş) milyon ABD Doları tutarında ihracat yapan onaylanmış kişi statü belgesi sahibi imalatçı firmaların dahilinde işleme izin belgesi/dahilde işleme izni kapsamında yapacakları ithalatta, iki yıl süresince bu ithalattan doğan verginin %1-inin,  
b) Belge/izin müracaat tarihinden önceki iki takvim yılı içerisinde herhangi bir yıl 5 (beş) milyon ABD Doları tutarı (bu tutar dahil) ile 25 (yirmibeş) milyon ABD Doları tutarı arasında ihracat yapan onaylanmış kişi statü belgesi sahibi imalatçı firmaların dahilinde işleme izin belgesi/dahilde işleme izni kapsamında yapacakları ithalatta, iki yıl süresince bu ithalattan doğan verginin %5'inin,  
c) Onaylanmış kişi statü belgesi sahibi firmaların dahilinde işleme izin belgesi/dahilde işleme izni kapsamında yapacakları ithalatta, bu ithalattan doğan verginin %10'unun,  
ç) Onaylanmış kişi statü belgesi sahibi olmayan dış ticaret sermaye şirketleri ile sektörel dış ticaret şirketlerinin belge/izin müracaat tarihinden önceki takvim yılı içerisinde gerçekleştirdikleri ihracat kadar dahilinde işleme izin belgesi/dahilde işleme izni kapsamında yapacakları ithalatta, bu ithalattan doğan verginin %10'unun,  
d) İmalatçı-ihracatçıların, belge/izin müracaat tarihinden önceki dört yıl içerisinde düzenlenmiş, ihracat taahhüdü kapatılmış, dahilinde işleme izin belgeleri ve 27/1/2005 tarihinden sonra düzenlenen dahilinde işleme izinleri kapsamında sanayi ürünleri için toplam 1 (bir) Milyon ABD Dolarından tarım ve işlenmiş tarım ürünleri için toplam 500 (beşyüz) Bin ABD Dolarından az olmamak kaydıyla gerçekleştirdikleri ihracat kadar belge/izin kapsamında yapacakları ithalatta, bu ithalattan doğan verginin %10'unun,  
e) Son üç takvim yılı itibarıyla ihracatı her bir yıl için 5 (beş) Milyon ABD Dolarını geçen veya son beş takvim yılı itibarıyla ihracatı her bir yıl için 1 (bir) Milyon ABD Dolarını geçen ihracatçıların, belge/izin müracaat tarihinden önce dört yıl içerisinde düzenlenmiş, ihracat taahhüdü kapatılmış, dahilinde işleme izin belgeleri ve 27/1/2005 tarihinden sonra düzenlenen dahilinde işleme izinleri kapsamında sanayi ürünleri için toplam 1 (bir) Milyon ABD Dolarından tarım ve işlenmiş tarım ürünleri için toplam 500 (beşyüz) Bin ABD Dolarından az olmamak kaydıyla gerçekleştirdikleri ihracat kadar belge/izin kapsamında yapacakları ithalatta, bu ithalattan doğan verginin %10'unun, teminat olarak yatırılması kaydıyla, gümrük idaresince ithalatın gerçekleştirilmesine izin verilir" (Resmi Gazete, 2018).

Türkiye’de gerçekleştirilen ithalattan gümrük vergisine ek olarak KDV ve ÖTV de alınmaktadır. Bu vergilerde DİR kapsamında muafiyete tabi tutulmaktadır. Ancak ÖTV kapsamına giren I sayılı listede akaryakıt ürünleri ve bunların türevleri yer almakta ve bu listede yer alan mallar yurt içi teslimlere veya teslim kabul edilen hallere konu olduklarında DİR kapsamında muafiyete tabi değildir (Koban ve Yıldırım Keser, 2018: 374).

## 1.2. Türkiye’de Dahilde İşleme Rejimi Uygulamasının Faydaları ve Yaşanan Sorunlar

DİR, ihracatçılara birtakım faydalar sağlayarak dış ticaretin gelişmesine katkı sunmaktadır. Bu faydalar şu şekilde sıralanabilmektedir (Başkol, 2016: 3);

- Uluslararası pazarlarda mevcut talebe yönelik yeni iş ve işgücü olanaklarını ortaya çıkarması,
- Yurt içinde üreticilerin ihracatçılar için üretmiş olduğu malların ihracat için yeterli kaliteye ve niteliklere haiz olmaması veya istenilen zamanda temin edilememesi gibi durumlarda ihracatçıların ihtiyaç duydukları malları yurt dışı pazarlardan temin etme imkânı doğurması,
- Yurt içine ek olarak yurt dışına gerçekleştirilen üretim sayesinde ölçek ekonomilerinin yaratılması,
- Uluslararası pazarda rekabet edilmesi gerekliliği nedeniyle yurt içi firmaların kendilerini yurt dışı piyasa şartlarına uymaya yöneltmesi,
- Tüketicilerin kullandıkları nihai ürünlerin üretiminde belirli girdilere hassas olmaları durumunda, bu girdilerin sağlandığı ülkelerden temin edilmesi zorunluluğuna çözüm yaratıyor olması.

Sayılan avantajlarına ek olarak DİR’in vergisel anlamda da birtakım faydaları bulunmaktadır. Bu faydalar şu şekilde özetlenebilmektedir (İMMİB);

- İthalatta gümrük vergisi, KDV, ÖTV ile diğer vergi ve fonlardan muafiyet,

- Vergi, resim ve harç istisnası, KKDF istisnası,
- KDV’de Tecil-Terkin sistemi çerçevesinde yurt içi alım gerçekleştirilebilmesi,
- İthalatta alınması gereken vergilere ilişkin indirimli teminat uygulanması.
- Dış ticarete etkinliğin artırılmasını amaçlayan DİR’in uygulamasında sağlanan faydalara rağmen, çeşitli sorunlarla da karşılaşabilmektedir. Bu sorunlardan bazıları ise şu şekilde sıralanabilmektedir (Yılmaz ve Adıgüzel, 2022: 32-33);
- Dİİ kapsamında yapılan ithalat neticesinde eşyanın çıkışında gerçekleştirilen işlem için Eksper Raporu istenmekte ve bu durum ihracatçı firmalar için ek maliyet yaratmaktadır.
- Çağın gereklerine uygun olarak DİR işlemlerinde de elektronikleşmeye geçildiği bilinmektedir. Ancak bazı işlemler halen ıslak imzalı veya mühürlü istenmektedir.
- DİR kapsamında ihracatçılara belirli süreler verilmekte ve fakat bu süreler bazı sektörler için yeterli zamana sahip olmayabilmektedir (bazı sektörlerde ek süre tanınabilmektedir).
- DİİB veya Dİİ’nin kapatılması esnasında bürokratik işlemler uzamaktadır.
- Şartlı muafiyet kapsamında yapılan ithalatlarda ÖTV tahsilatı ihracatçılar açısından DİR’in işleyişine engel olarak görülmektedir.
- DİR beyannamelerinde yapılan kontroller neticesinde DİR uygulamasına aykırılık tespit edilen durumlar için yüksek cezai müeyyideler bulunmaktadır.
- İhracatı teşvik etmek amaçlı uygulanan DİR, kötü niyetli kullanımlara yol açabilmektedir.

Sıralanan sorunların daha çok mikro ölçekte ortaya çıktığı söylenebilmektedir. Bu sorunlara rağmen, sağlamış olduğu muafiyetler sayesinde

yurt içi firmalara uluslararası alanda rekabet gücü kazandırması, ödenmiş vergilerin geri alınmasına olanak sağlaması vb. hususlar DİR'in avantajlı yönlerini ortaya koymaktadır. Bununla birlikte makro ölçekte DİR uygulamasıyla kamu gelirlerinin bir kısmından vazgeçiliyor olması sistemin eleştirilmesine yol açmaktadır (Altınöz ve Altuntaş, 2020: 643). Kamu gelirlerinden vazgeçmenin maliyeti ise bütçe açıklarında görülmektedir. Bir başka deyişle, DİR uygulaması vergi muafiyetlerine (KDV, ÖTV vb.) dayanmakta, dolayısıyla devlet elde edeceği gelirden vazgeçmektedir. Bu durum bütçe üzerinde yük oluşturmakta ve bütçe açıklarına yol açabilmektedir.

DİR'in makro ölçekte olumsuz etkisi sadece bütçe açıklarında değil, aynı zamanda cari dengede de ortaya çıkmaktadır. Nitekim Türkiye'de ithalata bağımlılığa katkı yapan, dolayısıyla dış açıklar vasıtasıyla cari açığın artmasına neden olan faktörlerden birisi olarak DİR gösterilmektedir (Eşiyok, 2012: 63). Gümrük Birliği ile uygulamaya başlanan DİR'in ithalata bağımlılığı artırması neticesinde dış açıklarda da artışa neden olması eleştirilmektedir. Çünkü DİR sisteminde ihracat ithalata bağımlı gerçekleştirilmektedir. Böylelikle ihracatta katma değer düşmekte, ithal ara malı kullanımı teşvik edilmektedir. Bu durum gerek yerli üretime verdiği zarar açısından (Alpay, 2018: 21) gerekse cari açık üzerindeki olumsuz etkisinden dolayı eleştirilmektedir.

Bu sorunlara rağmen DİR'in ihracatı artırması makro ölçekte olumlu gelişme olarak gösterilebilmektedir. Ancak ihracat artışı her durum için ödemeler dengesi açısından olumlu olmayabilmektedir. İhracat verilerinin ödemeler dengesinde ithalat verileriyle birlikte tutulması göz önüne alındığında, ihracat artmasına karşın ithalattaki artış, ihracat artışından fazla olursa ödemeler dengesi bozulmaktadır (Eryüzlü, 2013: 61).

Özetle, DİR neticesinde dış ticarete ithalata bağımlı ihracat yapısı oluşabilmektedir. Bu durum ise cari açık üzerinde olumsuz etkiler yaratabilmektedir.

Alınacak vergiden vazgeçildiğinden bütçe açıklarına da yol açabilmektedir. Bu açıdan ele alındığında DİR'in makro ölçekte yaşanan sorunlar olarak ikiz açığa yol açması gösterilebilmektedir.

## 2. Literatür

Selen (2005) çalışmasında DİR'nin Türkiye'de KDV ile olan ilişkisini incelemektedir. DİR kapsamında yapılan işlemlerden alınan KDV yurtiçi firmalar açısından uluslararası piyasada dış rekabet sorunlarını ortaya çıkarmaktadır.

Takım ve Ersungur (2010) DİR sisteminin kötü niyetli kullanıma yol açtığını belirtmektedir. Çalışmada DİR'in ithalata ve dolayısıyla dış ticaret açığını artırdığı belirtilmektedir. Bu durum üretim ve istihdamı olumsuz etkilemektedir.

Sayılgan ve Şenol (2010) dış ticarete olumlu etkileri olan DİR nedeniyle kamu gelirlerinden vazgeçildiğini vurgulamaktadır. Ayrıca ihracat ürünlerinin üretiminde kullanılacak eşyanın ithalatının teşvik edilmesi nedeniyle yurt içinde bu alanlarda faaliyet gösteren üreticiye negatif etki yaratmaktadır.

Bustillo ve Rodriguez (2011) AB ülkelerinde DİR'in ticaret ve ekonomik büyümeyi pozitif etkilediğini belirtmektedir.

Eryüzlü (2013) çalışmasında Türkiye'de DİR ve dış ticaret arasında güçlü bir nedensellik ilişkisi olduğunu ortaya koymaktadır.

Gençosmanoğlu (2016) yaptığı çalışmada Türkiye'de DİR'in ticaret akımlarında, istihdam üzerinde ve rekabet gücünde ortalamanın üstünde artışlara yol açmadığı sonuçlarını raporlamaktadır.

Aşar (2017) ihracatçıların, yurt içinde üretilmiş aynı kalite ve standartlardaki ara malları ithal etmesinin yerli üretici üzerindeki olumsuz etkisini vurgulamaktadır.

Mete ve Yıldız (2017) çalışmasında Türkiye'de sektörel ihracat ve ithalatın cari dengeye olan

etkisini DİR kapsamında ele almaktadır. Buna göre sanayi ithalatı ve maden ihracatının cari denge üzerinde olumlu etkilerinin olduğu görülmektedir.

Altınöz ve Altuntaş (2020) Türkiye’de DİR’in yurt içi ara malı üretimi ile olan ilişkisini incelemektedir. Çalışmada DİR’in yurt içi ara malı üretimi üzerinde istatistiksel olarak anlamlı bir etkisi olmadığı bulgusuna ulaşılmaktadır.

Yılmaz ve Adıgüzel (2022) Türkiye’de DİR kapsamında yaşanan sorunları incelemektedir. Çalışmada DİR’in sorunları şu şekilde sıralanmaktadır; mevzuattan kaynaklanan, gümrük idaresi ve personelinin tutumlarından kaynaklanan, teknik altyapı ile ilgili, personel yetersizliği, uygulama ve mevzuatın çatışmasından kaynaklanan, dış ticareti gerçekleştiren kişi ve kurumlara güvensizlikten kaynaklanan, sistemin teşvikten ziyade cezalandırmaya yönelik olmasından kaynaklanan ve işlem prosedürlerinin efektif olmamasından kaynaklanan sorunlar.

### 3. Dahilde İşleme Rejiminin Türkiye İçin Değerlendirilmesi

Bu bölümde dış ticaretin artırılmasına yönelik olarak Gümrük Birliğinin tamamlayıcısı niteliğinde uygulanan DİR’in Türkiye için değerlendirilmesinin yapılması amaçlanmaktadır. Bu kapsamda ilk olarak Tablo 1’de Türkiye’de toplam ihracat ve ithalat içinde DİR kapsamında gerçekleştirilen işlemler gösterilmektedir.

**Tablo 1: Türkiye’de Dahilde İşleme Rejimi (2005-2021)**

Yıllar	Dahilde İşleme Rejimi Kapsamında İhracat (milyon \$) (1)	Genel İhracatta Dahilde İşleme Rejiminin Payı	Dahilde İşleme Rejimi Kapsamında İthalat (milyon \$) (2)	Genel İthalatta Dahilde İşleme Rejiminin Payı	İhracatta İthalat (%) (2/1)
2005	37,8	51,4	17,3	14,8	46
2006	43,6	50,9	18,8	13,5	43
2007	52,2	48,6	24,3	14,3	47
2008	62,8	47,6	30,8	15,2	49
2009	46,4	45,4	21,4	15,2	46
2010	53,7	47,2	26,0	14,0	48
2011	64,2	47,6	30,9	12,8	48
2012	65,3	42,8	31,6	13,4	48
2013	68,1	44,9	32,1	12,7	47
2014	68,6	43,5	31,6	13,0	46
2015	58,8	40,9	26,2	12,6	45
2016	58,2	40,8	24,5	12,4	42
2017	65,0	41,4	28,4	12,2	44
2018	74,9	44,6	33,0	14,8	44
2019	74,7	41,3	27,2	12,9	36
2020	69,6	41,0	25,9	11,8	37
2021	91,0	40,4	31,5	11,6	35

Kaynak: Akat (2019: 12) ve Ticaret Bakanlığı (b) ve Ticaret Bakanlığı (c) kaynaklarından derlenerek yazar tarafından düzenlenmiştir.

Tablo 1'e göre Türkiye'de DİR kapsamında ihracat görülmektedir. 2005 yılında yaklaşık 38 milyon ABD Doları olan DİR kapsamında ihracatın yıllar içinde arttığı görülmektedir. 2021 yılında ise 91 milyon ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. DİR kapsamında gerçekleştirilen ihracat yıllar içinde artmasına rağmen, genel ihracatta DİR'in payı incelendiğinde tam tersi bir durum olduğu Tablo 1'den izlenmektedir.

DİR kapsamında ithalat gerçekleştirmeleri Tablo 1'de gösterilmektedir. DİR kapsamında ithalat, DİR kapsamında ihracata nispeten dalgalı bir seyir izlemektedir. Özellikle 2014 ve 2018 yıllarının ardından yaşanan düşüş dikkat çekmektedir. Buna rağmen DİR kapsamında ithalatın da artış trendine sahip olduğu söylenebilmektedir. DİR kapsamında ihracata benzer şekilde DİR kapsamında ithalatta artmakla birlikte genel ithalatta DİR'in payı incelendiğinde düşüş yaşandığı görülmektedir.

Tablo 1'in son sütununda ihracatta ithalat verileri yer almaktadır. Burada yer alan veriler DİR kapsamında ithalatın, DİR kapsamında ihracata oranlanmasıyla elde edilmektedir. Daha açık bir ifadeyle 100 birimlik ihracatın ne kadarının yabancı katma değere ihtiyaç duyduğunu ifade etmektedir. Tablo 1 incelendiğinde 2005 yılında Türkiye'de gerçekleştirilen 100 ABD Doları tutarında ihracat için yaklaşık olarak 46 ABD Doları tutarında ithalat yapılması gerekmektedir. Bu oranın 2019 yılına kadar geçen sürede %40'ın üzerinde olduğu ve 2019 yılıyla birlikte %40'ın altına indiği Tablo 1'den izlenmektedir. Kısacası Türkiye'de ithalata bağımlılık düzeyinin yaklaşık olarak %40 seviyelerinde olduğu söylenebilmektedir.

Tablo 1'i özetlemek gerekirse, DİR kapsamında ihracat ve ithalat dönem içinde artmakta ve fakat genel ihracat ve ithalat içinde DİR kapsamında gerçekleştirilen ihracat ve ithalat düşmektedir. Vergisel avantajlarına rağmen mikro ölçekte yaşanan sorunlar nedeniyle uluslararası ticaret

yapan firmaların DİR'e başvurmadan faaliyetlerini sürdürmek istemelerinin bu duruma neden olduğu düşünülmektedir. Birim ihracat içinde ithalatın payı incelendiğinde ise Türkiye'nin ihracatta ithalata olan bağımlılığının yaklaşık %40 olduğu görülmektedir. Bu oran DİR'in ithalat bağımlılığını artırdığı savını desteklememektedir. Ancak Türkiye'nin ithalat bağımlılığın anlaşılmasında sadece bu verinin yeterli olmadığı düşünülmektedir. Bu durumun daha açık bir şekilde anlaşılabilmesi için Tablo 2'nin incelenmesi gerekmektedir.

**Tablo 2: Türkiye'de Katma Değer Dış Ticareti (2005-2018)**

Yıllar	İhracatta İthalatın Katma Değer Payı (%)
2005	17,3
2006	19,0
2007	19,6
2008	20,5
2009	19,4
2010	20,7
2011	22,6
2012	22,4
2013	21,7
2014	21,1
2015	20,1
2016	20,5
2017	21,6
2018	20,9

Kaynak: OECD

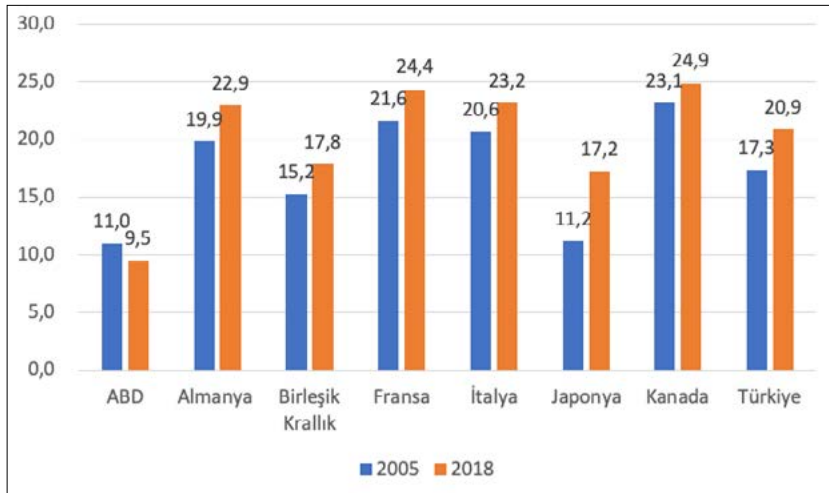
Tablo 2'de OECD tarafından hesaplanan ihracatta ithalatın katma değer payı verileri yer almaktadır. Daha açık bir ifadeyle Türkiye'nin ihracatında ithalata ne kadar bağımlı olduğu gösterilmektedir. Buna göre 2018 yılında Türkiye'nin gerçekleştirdiği 100 ABD Doları tutarındaki ihracatın yaklaşık olarak 21 ABD Doları tutarı ithalata bağımlı olmaktadır. Başka bir ifadeyle 100 birimlik üretim

79 birimlik katma değeri yurt içi kaynaklardan elde edilmektedir.

Sönmez (2007) çalışmasında Türkiye’de ithalata bağımlılığın %70 olduğunu savunmaktadır (Bia Haber Merkezi, 2007). Bu oran DİR kapsamında hesaplanmaktadır. Ancak Sönmez (2007) hesaplamada DİB’yi kullanmaktadır. Tablo 1’de yazar tarafından fiili DİR gerçekleştirmeleri dikkate alınarak hesaplama yapılmakta ve aradaki fark bu nedenden kaynaklanmaktadır. Tablo 2 incelendiğinde ise OECD’nin hesaplaması yer almaktadır. Tablo 2 ile bu çalışmada yer alan farkın ithalat oranı yüksek firmaların DİR’i tercih etmesinden kaynaklandığı düşünülmektedir. Akat (2019) Türkiye’nin ithal girdi oranını %25 olarak hesaplamakta ve OECD ile olan farkın küresel tedarik zincirinde ara malların birden fazla ülke değiştirmesinden kaynaklandığını belirtmektedir.

Türkiye’nin ithalata bağımlılık derecesinin karşılaştırmasının yapılabilmesi amacıyla Grafik 1 hazırlanmıştır. Grafik 1’de G7 ülkeleri ile Türkiye’nin ithalata bağımlılık oranları özetlenmektedir.

**Grafik 1: G7 Ülkeleri ve Türkiye’de Katma Değer Dış Ticareti**



Kaynak: OECD’den alınan verilerle yazar tarafından düzenlenmiştir.

Grafik 1 incelendiğinde 2005 ve 2018 yılları için G7 ülkeleri ve Türkiye’nin ithalata bağımlılık oranları gözlenmektedir. ABD hariç ele alınan ülkelerin tamamında ithalat bağımlılığının arttığı anlaşılmaktadır. Özellikle Japonya’da yaşanan artış dikkat çekmektedir. Türkiye’de ithalata bağımlılık artışı Japonya’ya nispeten düşük kalmıştır. ABD’de ise ithalata bağımlılığın 2005 yılında %11 iken 2018 yılında ise %9,5 olduğu görülmektedir. Genellikle cari fazla veren Almanya incelendiğinde hem 2005 hem de 2018 yıllarında Türkiye’ye oranla daha fazla ithalata bağımlılığa sahip olduğu Grafik 1’den izlenmektedir. Kısacası Grafik 1’e göre Türkiye’nin ithalata bağımlılık oranının nispeten düşük olduğu söylenebilmektedir. Nitekim G7 ülkelerine oranla bile (ABD ve Japonya hariç) Türkiye’nin ithalata bağımlılığın düşük olduğu görülmektedir.

Gerek Tablo 1 ve Tablo 2 gerekse Grafik 1 incelendiğinde Türkiye’de ithalata bağımlılık oranlarının düşük olduğu anlaşılmaktadır. Başka bir ifadeyle Türkiye’de gerçekleştirilen ihracatta uygulanan katma değer büyük kısmı yerli üretimden kaynaklanmaktadır.

Literatürde DİR'in sorunlarından biri olarak DİR'in ithalata bağımlılığı artırmak suretiyle cari açık üzerinde olumsuz etki yaratması gösterilmektedir. Bu konunun incelenmesi açısından Tablo 3'te Türkiye'de ihracatın ithalatı karşılama oranı gösterilmektedir.

**Tablo 3: Türkiye'de İhracatın İthalatı Karşılama Oranı (2005-2021)**

Yıllar	İhracatın İthalatı Karşılama Oranı
2005	62,9
2006	61,3
2007	63,1
2008	65,4
2009	72,5
2010	61,4
2011	56,0
2012	64,5
2013	60,3
2014	65,1
2015	69,4
2016	71,8
2017	67,1
2018	75,3
2019	84,6
2020	77,3
2021	83,0

Kaynak: TÜİK

Tablo 3 incelendiğinde Türkiye'de 100 birimlik ithalatın ne kadarlık ihracat ile karşılanabildiği gösterilmektedir. 2005 yılında 100 birimlik ithalatın karşılanmasında yaklaşık 63 birim ihracat gerçekleşmekteyken, 2021 yılında 83 birimlik ihracat ile 100 birimlik ithalat karşılanabilmektedir. Bu duruma ithalata bağımlılığın düşük olmasının neden olduğu düşünülmektedir. Başka bir ifadeyle, yerli katma değer yüksek olması ithalatın karşılanmasında ihracattan yararlanıldığını göstermektedir. Bu durumun cari açık üzerinde de olumlu etkiler yaratacağı düşünülmektedir. Cari açık verileri Tablo 4'te yer almaktadır. Tablo 4'te

ayrıca bütçe açıkları da yer almaktadır.

**Tablo 4: Türkiye'de Bütçe Açıkları ve Cari Açık (2005-2021) (GSYH'ya Oran)**

Yıllar	Bütçe Açıkları	Cari Açık
2005	2,048	-4,145
2006	2,098	-5,615
2007	0,065	-5,430
2008	-0,332	-5,115
2009	-0,404	-1,751
2010	0,332	-5,745
2011	1,077	-8,873
2012	0,050	-5,449
2013	-0,432	-5,833
2014	-0,284	-4,140
2015	-0,419	-3,161
2016	-1,762	-3,110
2017	-2,184	-4,759
2018	-3,766	-2,788
2019	-4,412	0,697
2020	-3,359	-4,936
2021	-3,303	-1,845

Kaynak: IMF

Türkiye'nin cari açığının dalgalı trende sahip olmakla birlikte 2019 yılında fazla verdiği Tablo 4'ten görülmektedir. Ele alınan dönemde 2011 yılında en yüksek cari açığın verildiği anlaşılmaktadır. 2011 yılından sonra ise cari açığa azalma olduğu (2017 ve 2020 yılları hariç) görülmektedir. 2017 yılında artan cari açığa 2016 yılında yaşanan darbe girişiminin, 2020 yılında artan cari açığa ise küresel salgının neden olduğu düşünülmektedir. DİR kapsamında ele alındığında, DİR'in nispeten yoğun kullanıldığı 2005 yılında cari açığın GSYH'ya oranı yaklaşık olarak % -4,15 iken, DİR'in nispeten düşük tercih edildiği 2020 yılında da 2005 yılına benzer şekilde cari açığın GSYH'ya oranının yaklaşık olarak % -4,94 olduğu görülmektedir. Dahası DİR'in birbirine yakın kullanıldığı 2019, 2020 ve 2021 yılları cari açık açısından incelendiğinde 2019 yılında cari fazla verildiği, 2020 yılında cari açığın GSYH'ya

oranının %5'e yaklaştığı ve 2021 yılında tekrar azalarak yaklaşık olarak %1,85 olduğu Tablo 4'ten izlenmektedir. Kısacası Türkiye'nin cari açığı ile Türkiye'de uygulanan DİR arasında açık bir ilişki olduğu düşünülmektedir. Başka bir deyişle DİR'in Türkiye'de cari açığa neden olmadığı söylenebilmektedir.

Tablo 4'te Türkiye'nin bütçe açıkları ele alınmaktadır. Tablo 4'e göre Türkiye'de bazı yıllarda (2005, 2006, 2007, 2010, 2011 ve 2012) bütçe fazlası verildiği anlaşılmaktadır. 2011 yılından itibaren bütçe açıklarının arttığı göze çarpmaktadır. Literatürde DİR'in vergi muafiyeti sağlamanın bütçe üzerinde yük oluşturarak bütçe açıklarına yol açtığı sorunu üzerinde durulmaktadır. Ancak DİR kapsamında incelendiğinde, DİR'in nispeten yüksek oranda tercih edildiği dönemler olan 2005, 2006 ve 2007 yıllarında bütçe fazlası verildiği Tablo 4'ten görülmektedir. Buna ek olarak DİR'in nispeten düşük oranda tercih edildiği son yıllarda ise bütçe açıklarının arttığı anlaşılmaktadır. Dolayısıyla DİR'in sağladığı vergi muafiyetlerinin bütçe açıklarına neden olmadığı düşünülmektedir.

## Sonuç

Uluslararası ticaretin geliştirilmesinde önemli dönüm noktalarından birini oluşturan GATT, DTÖ'nün de doğuşunu hazırlamıştır. Türkiye, DTÖ'ye üye ülkelerden birisidir. Ayrıca AB ile imzalanan Gümrük Birliği anlaşması da Türkiye'nin dış ticarete verdiği önemi göstermektedir. Gümrük Birliğinin tamamlayıcısı niteliğinde uygulamaya başlanılan DİR sistemi ise ihracatçılara çeşitli teşvikler sağlamaktadır. Ancak literatürde DİR'in bazı sorunlara sahip olduğu savunulmaktadır. Bu sorunlar ithalata bağımlılığı artırması ve bu nedenle ihracat artsa da ithalatın da yükselmesi nedeniyle cari açığın artması ile DİR'in sağladığı vergi muafiyetleri nedeniyle bütçe açıklarını artırması olarak özetlenebilmektedir. Bu çalışmada da sayılan bu hipotezlerin geçerliliğinin incelenmesi amaçlanmaktadır.

DİR kapsamında gerçekleştirilen ihracat ve ithalatın yıllar içinde arttığı saptanmaktadır. Buna rağmen genel ihracat ve ithalat içinde DİR'in payı düşmektedir. Bu durumun, çalışmada açıklanmış olan, özellikle mikro ölçekli sorunlardan kaynaklandığı düşünülmektedir. DİR kapsamında ihracatta ithalat incelendiğinde yaklaşık olarak %40 oranı göze çarpmaktadır. Benzer şekilde OECD tarafından açıklanan katma değer dış ticareti incelendiğinde Türkiye'nin ithalata bağımlılığının %20 olduğu görülmektedir. Aradaki farka neden olan unsur olarak ithalat ağırlıklı faaliyet gösteren firmaların DİR'i tercih ediyor olmaları gösterilebilmektedir. Ayrıca G7 ülkeleri incelendiğinde ABD ve Japonya hariç diğer ülkelerin ithalata bağımlılık oranlarının Türkiye'den daha yüksek olduğu göze çarpmaktadır. Özellikle Almanya bu hususta dikkat çekmektedir. Cari açık ve bütçe açıkları incelendiğinde ise DİR ile açık bir ilişki göze çarpmamaktadır.

Elde edilen bulgular çalışmada incelenen hipotezin geçerli olmadığını göstermektedir. Özetle Türkiye'de DİR ithalata bağımlılık yaratmamaktadır. İthalata bağımlılık olmadığı için cari açığa sebep olan unsurun DİR dışında başka faaliyetlerden kaynaklandığı söylenebilir. Son olarak bütçe açıklarına yol açan nedenin sağlanan vergi muafiyetlerinin olmadığı görülmektedir. Türkiye'de cari açığın ve bütçe açıklarının nedenlerinin başka bir çalışmanın konusu olabileceği düşünülmektedir.

Bu bilgiler ışığında ihracatı artırarak döviz kazandırıcı faaliyetlere sahip olması nedeniyle DİR'in Türkiye'de teşvik edilmesi gerektiği düşünülmektedir. Bu kapsamda özellikle doğal kaynak ithalatında vergi muafiyetlerine ek olarak taşıma, ilk kuruluş vb. alanlarda teşvik sağlanması, ithalatta nakliye maliyetlerini düşürmeye yönelik liman sayısının ve demiryollarının nicelik ve nitelik olarak iyileştirilmesi ve DİB ile Dİİ alımlarında denetimin artırılması önerilmektedir.



## Kaynakça

- Akat, A. S. (2019), "İhracatta İthalat", İktisat ve Toplum, 101, 7-13.
- Alpay, F. (2018). Dahilde İşleme Rejiminin Cari İşlemler Hesabına Etkisi: Türkiye İçin Ampirik Bir Uygulama, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı, Ankara.
- Altınöz, B. ve Altuntaş, M. (2020), "Türkiye'de Dahilde İşleme Rejimi Kapsamında Gerçekleştirilen İthalatın Yurtiçi Ara Malı Üretimine Etkisi: ARDL Sınır Testi Yaklaşımı", Çankırı Karatekin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 10(2), 639-656.
- Aşar, E. (2017), "Türkiye'de Dahilde İşleme Rejimi ve Türk Dış Ticaretine Etkileri", Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Ticaret Üniversitesi Dış Ticaret Enstitüsü Uluslararası Ticaret Hukuku ve AB Anabilim Dalı
- Başkol, M. O. (2016), "Türkiye İhracatının İthalata Bağımlılığının Dahilde İşleme Rejimi Açısından Analizi", Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, 12(2), 1-18.
- Bia Haber Merkezi, "Sönmez, M. (2007)., İhracatta Yüzde 70 İthal Girdi", <https://bianet.org/bianet/ekonomi/90139-ihracatta-yuzde-70-ithal-girdi>, 26/04/2022.
- Bustillo, R. ve Rodriguez, C. (2011). "The Influence of Trade Union Bargaining Power on EU Processing Trade", Journal of Post Keynesian Economics, 33(4), 621-644.
- Dışişleri Bakanlığı, "Uluslararası Kuruluşlar ve İlişkilerimiz", [https://www.mfa.gov.tr/dunya-ticaret-orgutu-\\_\\_dto\\_.tr.mfa](https://www.mfa.gov.tr/dunya-ticaret-orgutu-__dto_.tr.mfa), 20/04/2022.
- Eğilmez, M. (2019), Türkiye Ekonomisi, Remzi Kitabevi, İstanbul.
- Eryüzlü, H. (2013), "Dahilde İşleme Rejimi ve Cari Açık Üzerindeki Etkileri", İnönü Üniversitesi Uluslararası Sosyal Bilimler Dergisi, 2(1), 59-69.
- Eşiyok, B. A. (2012), "Türkiye Ekonomisinde Cari Açık Sorunu ve Nedenleri", Finans Politik & Ekonomik Yorumlar, 49(569), 63-63.
- Gençosmanoğlu, Ö. T. (2016), "Dahilde İşleme Rejiminin Türkiye'de Dış Ticaret, İstihdam ve Rekabet Gücüne Etkileri", Business and Economics Research Journal, 7(2), 83-102.
- IMF, "World Economic Outlook Databases", [https://www.imf.org/en/Publications/WEO/weo-database/2022/April/weo-report?c=186,&s=GGSB\\_NPGDP,BCA\\_NGDPD,&sy=2005&ey=2021&ssm=0&scsm=1&scd=0&ssd=1&ssc=0&sic=0&sort=country&ds=-. &br=1](https://www.imf.org/en/Publications/WEO/weo-database/2022/April/weo-report?c=186,&s=GGSB_NPGDP,BCA_NGDPD,&sy=2005&ey=2021&ssm=0&scsm=1&scd=0&ssd=1&ssc=0&sic=0&sort=country&ds=-. &br=1), 27/04/2022.
- İMMİB, İstanbul Maden ve Metaller İhracatçı Birlikleri, "Dahilde İşleme Rejiminin Avantajları", <https://immib.org.tr/tr/ihracat-devlet-yarimlari-dahilde-ve-haricte-isleme-rejimi-dahilde-isleme-rejimi-dahilde-isleme-rejimi-dir-nedir>, 22/04/2022.
- Karaca, N. (2003), "GATT'tan Dünya Ticaret Örgütü'ne", Maliye Dergisi, 144, 84-99.
- Koban, E. ve Yıldırım Keser, H. (2018), "Gümrük Mevzuatında Dahilde İşleme Rejimi ve Vergi Özelinde Karşılaşılan Sorunlar", IV. International Caucasus-Central Asia Foreign Trade and Logistics Congress, September 7-8, Didim/AYDIN, 369-378.
- Mete, E. ve Yıldız, E. B. (2017), "Dahilde İşleme Rejimi ve Cari Denge: Türkiye İçin Sektörel Bir Analiz", Uluslararası Bilimsel Araştırmalar Dergisi, 2(7), 38-51.
- Namlı, T. (2007), Dahilde İşleme Rejimi'nin Uygulama Alanı ve Türkiye'de Etkinliği, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı, İstanbul.
- Nart, E. Ç. (2010), "Gümrük Birliği'nin Türkiye'nin Dış Ticareti Üzerindeki Etkileri: Panel Veri Analizi", Journal of Yaşar University, 5(17), 2874-2885.
- OECD, "Katma Değer Dış Ticareti", [https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=TIVA\\_2021\\_C1](https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=TIVA_2021_C1), 18/04/2022.
- Onbirinci Kalkınma Planı, [https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2020/04/Uretim\\_ve\\_DisTicaret\\_IliskisiCalismaGrubuRaporu.pdf](https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2020/04/Uretim_ve_DisTicaret_IliskisiCalismaGrubuRaporu.pdf), 25/04/2022.
- Resmi Gazete, 2005, "Dahilde İşleme Rejimi Kararı", <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2005/01/20050127-3.htm>, 18/04/2022.
- Resmi Gazete, 2018, "Dahilde İşleme Rejimi Tebliği (İhracat: 2006/12)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliği (İhracat: 2018/1)", <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/05/20180502M1-10.htm>, 15/08/2022.
- Sayılgan G. ve Şenol C. (2010), "Dahilde İşleme Rejimi ve Türk İşletmelerinin İhracatı Üzerine Etkileri", Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 0 (35), 37-53
- Selen, U. (2005), "Dış Ticaret Yardım Unsuru Olarak Dahilde İşleme Rejimi: Türkiye Açısından Değerlendirilmesi", Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi, 10, 182-205.
- Strateji ve Bütçe Geliştirme Başkanlığı, "On Birinci Kalkınma Planı (2019-2023)", [https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2021/12/On\\_Birinci\\_Kalkinma\\_Plani-2019-2023.pdf](https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2021/12/On_Birinci_Kalkinma_Plani-2019-2023.pdf), 27/04/2022.
- Takım, A. ve Ersungur, Ş. M. (2010), "Dahilde İşleme Rejimi: İhracat ve İthalat Üzerindeki Etkisi", Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 24(2), 289-305.
- Ticaret Bakanlığı (a), "Dahilde İşleme Rejimi Bilgilendirme Broşürü", <https://ggm.ticaret.gov.tr/data/5d6dfe4d13b876e93804ba65/b35a2eb924c6553e3799b501dff928e7.pdf>, 18/04/2022.
- Ticaret Bakanlığı (b), "Gümrük Rejimlerine Göre İhracat", <https://ticaret.gov.tr/data/5d63d89d13b8762f7c43a738/18-Gumruk%20Rejimlerine%20Gore%20Ihracat.pdf>, 27/04/2022.
- Ticaret Bakanlığı(c), "Gümrük Rejimlerine Göre İthalat", <https://ticaret.gov.tr/data/5d63d89d13b8762f7c43a738/19-Gumruk%20Rejimlerine%20Gore%20Ithalat.pdf>, 27/04/2022.
- TİM, Türkiye İhracatçılar Meclisi, "Gümrük Kanunu", [https://www.tim.org.tr/files/downloads/mevzuat/gumruk\\_kanunu.pdf](https://www.tim.org.tr/files/downloads/mevzuat/gumruk_kanunu.pdf), 18/04/2022.
- TÜİK, "İstatistik Veri Portalı", <https://data.tuik.gov.tr/Kategori/GetKategori?p=dis-ticaret-104>, 27/04/2022.
- Yılmaz, B. N., ve Adıgüzel, M. (2022), "Türkiye'nin Gümrük Rejimi ile İlgili Sorunların İncelenmesi", Working Paper Series, 3(1), 25-42.

Göksel KARAŐI<sup>1</sup> 

1. Arş. Gör. Dr., Kütahya Dumlupınar Üniversitesi, İ.İ.B.F. Uluslararası Ticaret ve Finansman Bölümü, goksel.karas@dpu.edu.tr

## Türkiye’de Kamu Dış Borç Yüküne Etki Eden Faktörlerin Belirlenmesi (1974-2020)

### Özet

Dış borçlanma hemen hemen tüm ülkelerde olduğu gibi Türkiye’de de önemli sorunlar arasında bulunmaktadır. Dış borç sorunuyla mücadelede, dış borç üzerinde etkili olan faktörlerin belirlenmesi son derece önemlidir. Çalışmada, Türkiye’de 1974-2020 dönemi arasında kamu dış borç stoku üzerinde etkili olan faktörlerin eşbütünleşme analizi yardımıyla belirlenmesi amaçlanmaktadır. Bulgulara göre, Türkiye’de enflasyon, büyüme oranı ve bütçe dengesi kamu dış borcu üzerinde ters yönlü bir etki yaratırken, faiz oranı ise aynı yönlü bir etki yaratmaktadır. Hatemi-J (2012) asimetrik nedensellik analizi sonuçlarına göre, bütçe dengesi, enflasyon ve faiz oranındaki artışların kamu dış borcu üzerinde artırıcı, enflasyon ve faiz oranındaki azalışların kamu dış borcu üzerinde azaltıcı etkiye neden olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Kamu Dış Borcu, Makroekonomik Faktörler, Eşbütünleşme Analizi, Türkiye

**JEL Sınıflama Kodları:** H63, E60, C22, O52

## Determining the Factors Affecting the Public External Debt Burden in Turkey (1974-2020)

### Abstract

External debt is among the important problems in Turkey as in almost all countries. In the struggle with external debt problem, it is extremely important to determine the factors that affect the external debt. In the study, it is aimed to determine the factors affecting the public external debt stock in Turkey between the period of 1974-2020 with the help of cointegration analysis. According to the findings, while inflation, growth rate and budget balance have an adverse effect on public external debt, interest rate has the same effect on public external debt. According to the results of Hatemi-J (2012) asymmetric causality analysis, it has been concluded that increases in budget balance, inflation and interest rates have an increasing effect on public external debt, while decreases in inflation and interest rates have a decreasing effect on public external debt.

**Keywords:** Public External Debt, Macroeconomic Factors, Cointegration Analysis, Turkey

**JEL Codes:** H63, E60, C22, O52

## Giriş

Devletler zaman içerisinde kendilerine atfedilen fonksiyonlardaki artış nedeniyle daha fazla faaliyette bulunmaktadır. Gerçekleştirmiş oldukları faaliyetler için de bir takım finansman kaynaklarına ihtiyaç duyulmaktadır. Aynı zamanda devletler, zaman içerisinde ortaya çıkan bir takım dengesizliklerin giderilmesi ve ekonominin yeniden dengeye kavuşturulması amacıyla da faaliyetlerde bulunmaktadır (Erdem, 2016:1). Kamusal faaliyetlerin finansmanı, vergiler ve borçlanma olmak üzere iki kaynaktan sağlanmaktadır. Vergilerin yetersiz kaldığı zamanda borçlanmadan faydalanılmaktadır. Borçlanma mali amacın yanı sıra mali olmayan amaçlar kapsamında da kullanılan bir finansman tekniğidir.

Borçlanma kavramı, belirli bir değerın anapara, faiz ve benzeri ödemelerin de kapsanacak şekilde ödünç alınmasıdır (Esener, 2013:6). Devletler, yatırımların finansmanı, savaş, doğal afet gibi olağanüstü durumlarda ortaya çıkan giderlerin karşılanması ve maliye politikası amaçları kapsamında borçlanmaya gidebilmektedir (Türk, 2005:264-269). Maliye politikası kapsamında borçlanmaya gidilmesinin temel nedenleri arasında, bütçe açıklarının kapatılması, enflasyonla mücadele, durgunlukla mücadele, stagflasyonla mücadele, istihdam, gelir dağılımı, ekonomik büyüme ve kalkınma gelmektedir (Tokatlıoğlu ve Selen, 2019:169-404). Borçlanma, borcun alındığı kaynağa göre iç ve dış borçlanma olarak ikiye ayrılmaktadır. Gerçekleştirilen borçlanma iç piyasalardan milli sermaye ile karşılanması durumunda iç borçlanma, uluslararası piyasalardan yabancı para cinsinden karşılanması durumunda ise dış borç olarak adlandırılmaktadır (Türk, 2005:292-297).

Ekonominin içinde bulunduğu konjonktüre göre borçlanma miktarı artırılıp azaltılabilmektedir. Kamu kesiminin ne kadar borçlanması gerektiği konusunda bir uzlaşa sağlanabilmiş değildir.

İktisadi düşünceler tarafından borçlanma kavramı ele alınmış ve bazıları borçlanmayı sakıncalı olarak görürken, bazıları ise borçlanmanın gerekliliğine vurgu yapmıştır (Esener, 2013:15; Süreççi Yamaçlı, 2015:20). Klasik görüşe göre, borçlanma devletin gerçek geliri değildir ve borçlanma devletin bugünden gelecekteki gelirlerini taahhüt altına sokmaktadır. Borçlanma aynı zamanda devletin vergi gelirlerinin öne çekilmesi olarak görülmekte ve borçlanma sonucu anapara, faiz ve diğer ödemeler gelecek nesiller için yük oluşturacağı düşünülmektedir. Buradan hareketle klasik görüşte, devletin ekonomideki payının azaltılması gerektiği ve dolayısıyla finansman ihtiyacının da düşmesi sonucu borçlanmaya gidilmemesi gerektiği savunulmaktadır (Türk, 2005:261). Neo-klasik iktisadi görüşte de borçlanma gelecekte yüksek vergilendirmeye neden olacağı için sakıncalı olarak görülmektedir. Neo-klasik görüşte Ricardocu Denklik olarak ifade edilen durumda, bütçe açıklarının vergi ya da borçlanma ile karşılanmasının herhangi bir farklılık yaratmadığı, bireyler tarafından borçlanma sonucu gelecekteki ödemelerin vergilerin bugünkü değeri olarak algılanacağı ve bunun sonucunda da istenilen amaca ulaşılanın mümkün olmadığı ifade edilmektedir (Esener, 2013: 16). Keynesyen görüşte ise, borçlanma ekonomik büyümenin sağlanmasında etkili olmakta ve özellikle dış borçlanma ile sağlanan kaynağın, yatırımların finansmanında kullanılması, yatırımların ve ülke refahının artmasına neden olacaktır (Kamacı, 2018:146). Monetarist görüşe göre, özellikle dış borçlanma sonucu ülke içerisinde para arzının artacağı ve bunun da enflasyonist baskı yaratacağı ifade edilmektedir. Bu nedenle monetaristler de dış borçlanmayı sakıncalı olarak görmektedir.

Zaman içerisinde yaşanan gelişmelere ve iktisadi görüşlere bağlı olarak borçlanma olağan bir durum olarak karşılanmaya başlanmış ve bu durum kamu borçlanmasında artışa yol açmıştır. Borçlanma ihtiyacı ve olasılığı, bir ülkenin toplam üretiminin

toplam tüketiminden daha az olduğu temel makroekonomik ilişkilerden kaynaklanmaktadır. Toplam üretimin toplam tüketimi karşılayamaması durumunda ortaya çıkan talep fazlası ithal mallarla karşılanmaya çalışılmaktadır. İthalata olan talebin artması ithalatın artması anlamına geldiğinden dış ticaret dengesinden sapmalar meydana gelmektedir. İthalatın ihracattan daha fazla artması dış ticaret açığına neden olmaktadır. Dış ticaret açığı sonucunda ihracat sonucu elde edilen döviz gelirleri, ithalat sonucu ihtiyaç duyulan döviz talebini karşılamakta yetersiz kalmaktadır. Ortaya çıkan döviz kıtlığı, iç ekonomik denge üzerinde olumsuz etki yaratarak ekonomik büyümeyi yavaşlatmaktadır. Bu durum da bütçe açığı ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla bu, gelişmekte olan ülkelere dış borçlanmanın yolunu açmaktadır. Dış borç ve dış yardım, gelişmekte olan ekonomiler için etkin bir finansal kaynak olarak kabul edilmektedir. Dış borcun doğru yönetilip ve etkin kullanılması durumunda büyüme üzerinde olumlu etkisi de söz konusu olabilmektedir (Awan vd., 2014:383). Görüldüğü üzere, dış borçlanma yoluyla sağlanan kaynağın verimli alanlarda kullanılması durumunda ekonomik büyüme üzerinde olumlu etki yaratılabilirken, verimsiz alanlarda kullanılması durumunda ise ekonomik büyüme üzerinde olumsuz etki yaratılabilmektedir. Dış borçlanma özellikle, 2008 küresel finansal krizle birlikte politika yapıcılar ve araştırmacılar için ve daha geniş uluslararası toplum için sürekli olarak tartışılan bir konu haline gelmiştir. Gelişmekte olan ülkeler açısından bakıldığında çoğu ülkenin dış borç sorunuyla karşı karşıya kaldığı görülmektedir. Her ne kadar dış borçlanma, ekonomik büyüme için gerekli olan yatırımların finansmanı sorununu çözüme kavuştursa da, dış borcun yönetilemez hale gelmesi durumunda daha fazla dış borçlanmaya gidilmesi borcun sürdürülebilirliği noktasında olumsuz etki yaratmaktadır (Lau ve Lee, 2016:1973).

Ülkelerin dış borçlanmaya gitmesinin çeşitli nedenleri bulunmaktadır. Bu nedenler ülkeden ülkeye farklılık gösterebilmektedir. Literatürde farklı ülke ve ülke grupları üzerinde dış borçlanmanın nedenlerinin belirlenmesi amacıyla çalışmalar bulunmaktadır. İlgili çalışmalarda farklı makroekonomik faktörler analiz edilmiştir. Ancak teorik açıdan da bakıldığında en temel faktörler arasında, ekonomik büyüme, faiz oranları, enflasyon, bütçe dengesi, ödemeler dengesi gibi faktörlerin yer aldığı görülmektedir (Erdem, 2016:49-50).

Buradan hareketle çalışmada, Türkiye’de 1974-2020 dönemi arasında kamu dış borç yüküne neden olan faktörlerin belirlenmesi amaçlanmaktadır. Bu amaç kapsamında Johansen Eşbütünleşme testi, FMOLS eşbütünleşme katsayı tahmin testi ve Hatemi-J (2012) tarafından geliştirilen Asimetrik Nedensellik testi kullanılmıştır. Çalışmanın literatüre birkaç noktada katkı sağlayacağı düşünülmektedir. Birincisi, literatürde Türkiye özelinde çok fazla çalışmanın olmaması nedeniyle bu alanda geniş bir literatürün oluşturulması noktasında çalışmanın katkı sağlayacağı düşünülmektedir. İkincisi, 1974-2020 dönemi arasında ekonometrik analizlerde yeterli olabilecek 47 yıllık bir dönem analiz edilmektedir. Üçüncüsü, kullanılan değişkenlerin literatür incelenerek önem sırası dikkate alınmış ve bu açıdan Türkiye özelinde yapılan çalışmalardan farklılaşarak uluslararası çalışmalara yakınlaşması sağlanmaktadır. Son olarak ise, değişkenlerin pozitif ve negatif şokları arasındaki ilişkiden hareketle, aralarındaki nedensellik analiz edilerek elde edilen bulgular neticesinde önemli çıkarımlar sağlanacaktır.

## 1. Türkiye’de Dış Borç Gelişimi

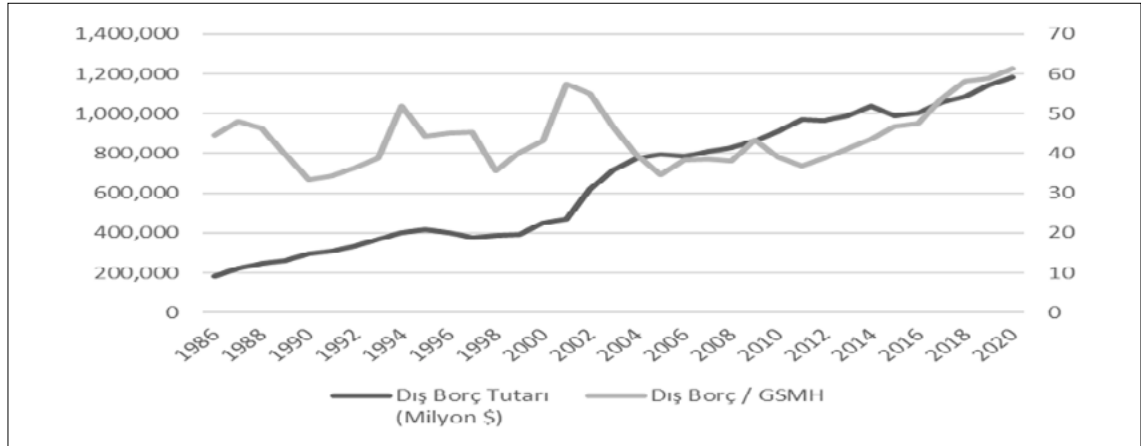
Gelişmekte olan ülkelerin çoğunda görülen dış borç sorunu, Türkiye için de önemli sorunlar arasındadır. Türkiye’de kalkınma içi ihtiyaç duyulan finansman eksikliğinin giderilmesi,

ödemeler dengesi açıklarının finansmanı, kamu kesimi açıklarının finansmanı gibi nedenlerden dolayı dış borçlanmaya gidilmektedir (Yurt, 2008:164).

Türkiye’de cumhuriyetin ilk kurulduğu yıllarda Osmanlı Devleti döneminde yaşanan olumsuz deneyimlerden dolayı dış borçlanmaya gidilmemiştir. Ancak Osmanlı Devletinden kalan borçların ödenmesi konusunda 1933 yılında ilk dış borçlanma gerçekleşmiştir (Adıyaman, 2006:26). Türkiye’de yoğun dış borçlanma 1950’li yıllardan itibaren başlamıştır. 1950’li yıllardan itibaren ödemeler dengesi açıklarındaki artış ve altyapı yatırımları için duyulan finansman ihtiyacındaki artış, dış borçlanmayı da beraberinde getirmiştir. 1933-1960 dönemi arasında dış borçlanma %410 gibi ciddi bir oranda artış göstermiştir (Karagöz, 2007:102; Takım, 2012:29). Planlı döneme geçişle birlikte yurt içindeki tasarruf eksikliği nedeniyle dış borçlanmaya gidilmiş ve ardından 1974 Petrol Kriziyle birlikte ilk kez Avrupa piyasalarından borçlanılmıştır (Adıyaman, 2006:26-27). 1980’lere gelindiğinde ise, ihracata dayalı büyüme modelinin benimsenmesi ve 1990’larda ekonomide yeni aktörlerin yer alması nedeniyle dış borçlanmada artışın yaşandığı gözlenmektedir (Peker ve Bölükbaş, 2013:290).

Şekil 1’de Türkiye’nin 1986-2020 dönemine ait dış borç miktarı ile dış borcun GSMH içerisindeki payı yer almaktadır.

**Şekil 1. Türkiye Dış Borç Gelişimi (1986-2020)**



Kaynak: Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2022; Dünya Bankası, 2022

Şekil 1’de yer alan verilere göre, Türkiye’de yıllar itibariyle dış borç miktarının arttığı gözlenmektedir. Özellikle 1980’li yıllardan sonra ihracata dayalı büyüme modeline geçişle birlikte, dış borç miktarında da artışın yaşandığı görülmektedir. 1980 öncesi uygulanan ithal ikamesine dayalı büyüme modelinde ekonomik büyüme ve kalkınmanın sağlanmasında daha çok iç kaynaklara başvurulurken, 1980 sonrası ihracata dayalı büyüme modeliyle birlikte daha çok dış kaynaklara başvurulmuştur. Bu durum da dış borçlanmanın artmasına neden olmuştur. 1994 yılında gelindiğinde yaşanan ekonomik kriz nedeniyle daraltıcı maliye politikası uygulanmış ve sonraki yıllarda dış borç miktarında bir azalmanın yaşandığı görülmektedir. Ardından 2002 yılına gelindiğinde ise 2001-2002 krizi nedeniyle dış borçlanmaya ihtiyaç duyulmuş ve dış borçlanmada hızlı bir artış yaşanmıştır. Yaşanan bu artış trendi 2020 yılına kadar devam etmiştir. Dış borç

miktarında ilgili dönemler itibariyle ılımlı bir artış trendinin yaşandığı görülmekle birlikte, dış borç miktarının GSMH içerisindeki payına bakıldığında dalgalı bir trendin izlendiği görülmektedir. Dış borç miktarının GSMH içindeki payı, 1986 yılında %44,59 iken, 2020 yılında %61,29'a yükselmiştir. Dış borcun GSMH içindeki payının özellikle Türkiye'de yaşanan ekonomik kriz dönemleri sonrasında arttığı görülmektedir. Yıllar itibariyle Türkiye'de dış borçlanmadaki gelişme, Türkiye'de dış borç miktarının yüksek olduğunu göstermekte ve bu nedenle de dış borçlanmaya neden olan faktörlerin belirlenip, politikaların bu doğrultuda dizayn edilmesi önem arz etmektedir.

## 2. Literatür Taraması

Kamusal finansman araçları içerisinde olan dış borçlanmanın belirleyicileri üzerine literatürde son yıllarda yoğun çalışmalar bulunmaktadır. Ancak çalışmalara bakıldığında Türkiye özelinde çok fazla çalışmanın olmadığı görülmektedir. Literatürde yer alan çalışmalar farklı makroekonomik faktörleri dikkate alarak dış borçlanma üzerindeki etkilerini incelemiştir. Kamu borcunun belirleyicisi ile ilgili mevcut literatür, kamu borcunu etkileyebilecek faktörlerin faiz oranı, ekonomik büyüme, enflasyon, döviz kuru, bütçe açığı, kamu harcamaları, para politikasının güvenilirliği ve açıklık gibi çeşitli ekonomik faktörler olduğunu göstermektedir (Drazen, 2000; Imbeau ve Pétry, 2004; Swaray, 2005). Literatürde ulaşılabilen çalışmalar diğer ülke ve ülke grupları ile Türkiye özelinde olmak üzere iki grupta incelenmektedir.

Yapılan çalışmalar içerisinde temel olarak dikkate alınan çalışma Barro (1979) tarafından yapılan çalışmadır. Barro, çalışmada ABD'de 1922-1976 dönemi arasını analiz etmiştir. Analizde ilgili dönem 1922-1976, 1922-1940 ve 1948-1976 olmak üzere üç farklı döneme ayrılmıştır. Büyüme, reel gelir, kamu harcamaları ve faiz oranının bağımsız değişken olarak modellendiği analiz sonuçlarına göre, gelirdeki geçici artışların

ABD'de borçlanma üzerinde döngüsel olmayan bir rol oynadığını, kamu harcamalarına olan tepkinin ise istikrarlı olduğu, faiz oranlarının borçlanmayı azalttığı ve enflasyonun borçlanmayı artırdığı ifade edilmektedir. Gelişmekte olan 94 ülke grubunu örneklem olarak alan Lane (2004), çalışmada GSYH, GSYH deflatörü, ticari açıklık ve beşerî sermayeyi değişken olarak almış ve dış borç üzerinde ticari açıklığın etkili olduğu sonucuna ulaşmıştır. Forslund vd. (2011) tarafından 104 gelişmekte olan ülke grubunda iki model üzerinden dış borcun belirleyicileri tespit edilmeye çalışılmıştır. Birinci modelde enflasyon, cari açık, bütçe dengesi, toplam kamu borcu ve toplam kamu borcunun karesi ile döviz kuru değişken olarak alınırken, ikinci modelde M2 para arzının GSYH içindeki payı, yolsuzluk, GSYH ve kişi başına düşen GSYH değişken olarak alınmıştır. Buna göre döviz kurunun negatif, GSYH'nin pozitif etkisini bulunduğu, diğer değişkenlerin ise istatistiksel olarak anlamlı bir etkiye sahip olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Pirtea vd. (2013) ve Dumitrescu (2014) tarafından yapılan çalışmalarda, Romanya'da birincil bütçe dengesi, reel faiz oranı, büyüme oranı ve döviz kurunun borçlanmayı etkilediği sonucuna ulaşılmıştır. Awan vd. (2014) tarafından Pakistan için yapılan çalışmada, bütçe açığı, ticari açıklık, ticaret haddi, dış yardımlar ve nominal döviz kurları bağımsız değişken olarak modele dahil edilmiştir. Analiz sonucunda döviz kuru, bütçe açığı ve ticari açıklık istatistiksel olarak anlamlı bulunurken diğer faktörler anlamsız bulunmuştur. Döviz kuru, bütçe açığı ve ticari açıklık Pakistan'da dış borç yükünü artırmaktadır. Veiga ve Veiga (2014), Portekiz'de kamu harcamaları ile gelirlerinin yapısının borç düzeyi üzerinde etkili olduğunu ve yüksek orandaki işsizliğin daha yüksek borçlanma ile sonuçlandığını ifade etmektedirler.

Bittencourt (2015) tarafından 9 Güney Amerika ülkesi genelinde yapılan çalışmada, büyüme oranı, ticari açıklık ve enflasyon dış borçlanma üzerinde istatistiksel olarak anlamlı ve negatif bir etki

yaratmaktadır. M2 para arzı ve gelire eşitsizliğini ifade eden GINI katsayısı bazı tahminlerde istatistiksel olarak anlamlı ve pozitif etki yaratmaktadır. Kentleşme oranı kamu kesimi büyüklüğü ve nüfus ise istatistiksel olarak anlamsızdır. Swamy (2015) ise 252 ülke örneklemlerinde büyüme oranı, kamu harcamaları, doğrudan yabancı yatırımlar ve nüfus artışının dış borç stoku üzerinde negatif etki yarattığı, ticari açıklık, sabit sermaye yatırımı ve nihai tüketim harcamalarının ise pozitif etki yarattığı sonucuna ulaşmıştır. Ayrıca faiz oranı ve işsizlik oranının ise istatistiksel olarak herhangi bir etki yaratmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Lau ve Lee (2016) tarafından yapılan çalışmada Tayland ve Filipinler’de GSYH, reel faiz oranı, enflasyon, M2 para arzının toplam rezervlere oranının dış borçlanma üzerindeki etkisi araştırılmıştır. Buna göre, her iki ülkede de makroekonomik değişkenlerle dış borçlanma arasında uzun dönemli ilişkinin bulunduğu, kısa dönemde ise Tayland’da enflasyon ve reel faiz oranı dış borcun belirleyicisi olurken, Filipinlerde makroekonomik değişkenlerle dış borçlanma arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunamamıştır. Globan ve Motosec (2016) ise AB’ye yeni üye olan ülkelerde büyüme oranının borçlanma üzerindeki etkisine dikkat çekmektedirler. Buna göre, AB’ye yeni üye olan ülkelerde daha yüksek büyüme oranlarının borçlanma üzerindeki baskının azalmasına yol açacağı ifade edilmektedir. Omrane Belguith ve Omrane (2017) tarafından yapılan çalışmada Tunus’ta büyüme, sabit sermaye yatırımı, enflasyon, reel faiz oranı, ticari açıklık ve bütçe dengesinin kamu borçlanması üzerindeki etkisi araştırılmıştır. Çalışmada, bütçe dengesi, faiz oranı ve ticari açıklık kamu borçlanmasını artırırken, enflasyon, sabit sermaye yatırımı ve büyümenin azalttığı sonucuna ulaşılmıştır. Chiminya vd. (2018) tarafından 36 Sahraaltı Afrika ülkelerinde dış borçlanma üzerinde büyüme, ticari açıklık, enflasyon ve faiz oranının etkisi araştırılmıştır. Çalışmada, büyüme ve ticari açıklık dış borçlanma üzerinde negatif etki yaratırken, faiz oranının

pozitif etki yarattığı ve enflasyonun ise herhangi bir etkisinin olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Sağdıç ve Yıldız (2020) tarafından yapılan çalışmada, Orta Asya ve Kafkas ülkelerinde kamu harcamaları ve borç servisinin dış borçlanmayı artırdığı, cari işlemler dengesi, enflasyon ve iç tasarruf oranlarının ise dış borçlanmayı azalttığı sonucuna ulaşılmıştır.

Türkiye özelinde yapılan çalışmalarda ise Karagöz (2007), Türkiye’de dış borcun önemli belirleyicileri arasında ödemeler dengesi açığı ile iç borç miktarının olduğu sonucuna ulaşmıştır. Esener (2013), 29 ülke ve Türkiye’yi analiz etmiştir. Çalışmada, büyüme, ticari açıklık, dış ticaret haddi, sabit sermaye yatırımı, nüfus, sermaye çıkışı, dış ticaret dengesi, dış borç servisi ve dış borç faizi, kentleşme, kamu harcamaları, gelir istikrarsızlığı ve liberalizasyonun dış borçlanma üzerindeki etkisi araştırılmıştır. Farklı dönemler itibarıyla yapılan analizlerde genel olarak, büyüme ve sabit sermaye yatırımı negatif etki yaratırken, dış borç servisi, dış borç faizi, kentleşme ve kamu harcamaları pozitif olarak etkilemektedir. Peker ve Bölükbaş (2013) tarafından yapılan çalışmada Türkiye’de 1994-2010 döneminde dış borçlanma üzerinde kamu harcamaları, iç borçlanma ve dış borçlanmanın gecikmeli değerinin artırıcı etkisinin olduğu, ödemeler dengesinin ise anlamlı bir etki yaratmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Aynı çalışmada 2001-2010 döneminde ise dış borçlanma üzerinde ödemeler dengesinin negatif, kamu harcamalarının pozitif etki yarattığı, iç borçlanma ile dış borçlanmanın gecikmeli değerinin ise anlamlı bir etki yaratmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Sürekcı Yamaçlı (2015) tarafından yapılan çalışmada ise Türkiye’de dış borçlanmayı belirleyen faktörler arasında faiz dışı kamu kesimi borçlanma gereği, reel döviz kuru, iç faiz oranı ve büyüme oranı yer almaktadır. Akduğan (2017) tarafından yapılan çalışmada dış borçlanmayı enflasyon, para arzı ile döviz kuru rejiminin negatif etkilediği, bütçe dengesi, borç

servisi, kişi başına GSYH, yurtiçi krediler ile dış açıklık değişkenlerinin pozitif etkilediği sonucuna ulaşmıştır. Özata (2017) tarafından ise Türkiye’de dış borçlanmanın belirleyicilerinin döviz kuru, faiz oranı, tasarruf oranı ve bütçe dengesinin olduğu sonucuna ulaşmıştır. Kamacı (2018) ise Türkiye dış borçlanma üzerinde bütçe açığı, kişi başına düşen gelir ve enflasyonun artırıcı etkiye sahip olduğu, faizin ise herhangi bir etkiye sahip olmadığını ifade etmektedir.

Literatür taramasında görüldüğü üzere çalışmalar, hem tek ülke hem de geniş ülke grupları üzerinden analizlere yer vermektedir. Türkiye özelinde yapılan çalışmalar bulunmakla birlikte, yeterli literatürün oluşturulması noktasında ve değişkenlerin literatürde yer alan çalışmalardan önem sırası dikkate alınarak belirlenmiş olması çalışmanın özgünlüğünü ortaya koymaktadır. Aynı zamanda çalışmanın hem kullanılan analizler hem de güncel zaman dilimini içermesi bakımından literatürdeki çalışmalardan farklılaştığı da ifade edilebilir.

### 3. Ampirik Çerçeve

#### 3.1. Veri Seti ve Model

Çalışmada, Türkiye özelinde 1974-2020 dönemi arasında kamu kesimi dış borç yükü üzerinde etkili olan faktörlerin belirlenmesi amaçlanmaktadır. Çalışma kapsamında kamu dış borç yüküne etki eden faktörlerin belirlenebilmesi amacıyla Johansen Eşbütünleşme testi ve FMOLS eşbütünleşme katsayı testi kullanılmıştır. Çalışmada aynı zamanda, değişkenler arasındaki nedenselliğin yönünün belirlenebilmesi amacıyla Hatemi-J Asimetrik Nedensellik testi uygulanmıştır. Kamu dış borç yükü bağımlı değişken, ödemeler dengesi, tüketici fiyat endeksi, büyüme oranı, mevduat faiz oranı ve bütçe dengesi bağımsız değişken olarak kullanılmıştır. Modelde kullanılan ilgili değişkenler, elde edildikleri kaynaklar ve beklenen etkileri Tablo 1’de gösterilmektedir.

**Tablo 1. Kullanılan Değişkenler ve Beklenen Etkiler**

Değişken	Kaynak	Beklenen Etki
Kamu Dış Borcu/ GSMH	Dünya Bankası	Bağımlı Değişken
Ödemeler Dengesi/GSYH	Dünya Bankası	-
Tüketici Fiyat Endeksi (%)	Dünya Bankası	-
Büyüme Oranı (%)	Dünya Bankası	-
Mevduat Faiz Oranı (%)	TCMB	+
Bütçe Dengesi/ GSYH	Hazine ve Maliye Bakanlığı	-

Değişkenlerden kamu dış borç stoku verisi GSMH’ye, ödemeler dengesi ve bütçe dengesi verileri GSYH’ye oranlanarak kullanılırken, tüketici fiyat endeksi, büyüme oranı ve mevduat faiz oranı verileri ise yüzde değerler şeklinde analize dahil edilmiştir. Modelde kullanılan ve kamu dış borç stoku üzerinde etkilerinin analiz edildiği bağımsız değişkenler, literatürde yer alan çalışmalar dikkate alınarak belirlenmiştir. Modelde kullanılan değişkenlerden ödemeler dengesinin dış borç stoku üzerinde pozitif etki yaratması beklenmektedir (Forslund vd., 2011:212). Çünkü ödemeler dengesi fazlası veren ülkelere döviz girişi yüksek olması nedeniyle dış borçlanmaya duyulan ihtiyaç azalmaktadır. Tersine durumda, ödemeler dengesi açığı veren ülkelerde ise döviz arzının düşük ve döviz talebinin de yüksek olması nedeniyle dış borçlanmaya duyulan ihtiyaç artmaktadır. Enflasyon ise makroekonomik istikrarsızlığın ölçütlerinden biri olarak görülmektedir. Yüksek enflasyonun olduğu dönemlerde ülkeler daha az dışarıdan borçlanabilmektedir. Makroekonomik bir istikrarsızlık olarak da görülen enflasyon sorunu, ülkelerin kredibiliteleri üzerinde etkili olmaktadır. Bu gibi makroekonomik sorunlar yaşayan ülkelerin, uluslararası kurum ve kuruluşlardan borçlanmaya yöneldiklerinde önlerinde engel oluşturmaktadır. Aynı zamanda durum teorik açıdan da değerlendirildiğinde,



yüksek enflasyonun olduğu dönemlerde dışarıdan borçlanmak doğru bir karar değildir. Çünkü ülkeye giren dövizler, ülke içerisindeki parasal tabanın artmasına neden olmakta ve bu durum enflasyonist baskıyı daha da artırmaktadır (Tokatlıoğlu ve Selen, 2019:237). Bu nedenle modele dahil edilen enflasyonun, dış borç stokuyla ters yönlü bir ilişkiye sahip olması beklenmektedir (Bittencourt, 2015:466). Makroekonomik açıdan dış borç stoku üzerinde etkili olan bir diğer faktör ise faiz oranıdır. Faiz oranlarının dış borç stoku üzerinde pozitif etki yaratması beklenmektedir (Swamy, 2015:9). Çünkü Mundell-Fleming Modeline göre dış açık ekonomilerde iç ve dış piyasa faiz oranları eşitleme eğilimindedir (Tokatlıoğlu ve Selen, 2019:122). Bu nedenle yurt içindeki faiz oranlarının artması, görece düşük faiz oranına sahip ülkelere ilgili ülkeye sermaye girişini artırmaktadır. Aynı zamanda yurt içindeki faiz oranlarının yüksek olması, iç borçlanmanın maliyetini artırmakta ve bu nedenle dış borçlanmaya gidilebilmektedir. Yurt içi faiz oranlarının artması ülke içerisindeki tasarruf yetersizliğinin de göstergesidir. Yurt içi tasarruf yetersizliği yaşayan ülkeler dış borçlanma yoluna gidebilmektedir. Bir diğer faktör olan büyüme oranı ile dış borç stoku arasında ters yönlü bir ilişkinin olması beklenmektedir (Esener, 2013:194). Büyüme oranı, ülkelerin uluslararası alanda kredibilitelerini gösteren önemli göstergelerden birisidir. Yüksek büyüme oranına sahip ülkelerin kredi ya da borç sağlama imkanları daha kolay olabilmektedir. Ancak yüksek büyüme oranına sahip ülkeler her ne kadar yüksek kredibiliteye sahip olsalar da genelde daha az borçlanmaya başvurumaktadırlar. Dış borç stoku üzerinde etkili olan bir diğer faktör de bütçe dengesidir. Mali yapıları zayıf ve yüksek bütçe açığına sahip olan ülkelerde bütçe açığının kapatılabilmesi için başvurulacak araçlar arasında dış borçlanma bulunmaktadır. Dolayısıyla bütçe açıkları arttıkça dış borçlanmanın da artacağı beklenmektedir. Burada bütçe dengesi serisinde açıklar negatif işarete sahip olduğundan bütçe açıkları ile dış borçlanma arasında ters yönlü bir ilişki beklenmektedir. Değişkenlere ait tanımlayıcı istatistikleri Tablo 2'de yer verilmektedir.

**Tablo 2. Tanımlayıcı İstatistikler**

	Ortalama	Standart Sapma	Minimum	Maksimum
Kamu Dış Borcu/GSMH	39,13333	11,85064	11,37593	61,29407
Ödemeler Dengesi/GSYH	-2,5515	2,357968	-8,87045	2,013158
Tüketici Fiyat Endeksi (%)	38,63931	29,20776	6,250977	105,2150
Büyüme Oranı (%)	4,448556	4,162041	-5,75001	11,20011
Mevduat Faiz Oranı (%)	38,28865	29,27864	7,900000	96,56000
Bütçe Dengesi/GSYH	-3,13915	2,844658	-12,1952	-0,15454

Tablo 2'ye göre Türkiye'de kamu dış borcunun GSMH içerisindeki payı ilgili dönem içerisinde ortalama %39,13 olarak gerçekleşmiştir. Kamu dış borç stoku en yüksek 2020 yılında gerçekleşmiştir. Ödemeler bilançosu açığına bakıldığında ortalama % -2,55 olduğu görülmektedir. Ödemeler dengesi açığı en yüksek 1994 yılında yaşanan krizde gerçekleşmiştir. Ödemeler bilançosunun fazla verdiği dönem ise 2011 yılıdır. Türkiye'de enflasyonun ortalama olarak ilgili dönemde %38,64 ile yüksek seyrettiği görülmektedir. Yine 1994 yılında yaşanan krizin etkisiyle birlikte enflasyon %105,22 ile en yüksek seviyeye ulaşmıştır. Büyüme oranının ortalama %4,45, faizin ortalama %38,29 ve bütçe açığının GSYH'ye oranının ise ortalama % -3,14 olarak gerçekleştiği görülmektedir.

Buradan hareketle çalışma kapsamında oluşturulan model aşağıdaki gibidir.

$$dışborç_t = \beta_0 + \beta_1 \text{ödemelerdengesi}_t + \beta_2 \text{enflasyon}_t + \beta_3 \text{büyüme}_t + \beta_4 \text{faiz}_t + \beta_5 \text{bütçe}_t + \text{dummy}_t + \varepsilon_t \quad (1)$$

Modelde kullanılan  $\beta$ ; ilgili değişkenlerin katsayılarını, dummy; Türkiye ekonomisinde yaşanan ekonomik kriz dönemlerini, t zaman aralığını (1974-2020),  $\varepsilon$  ise hata terimini ifade etmektedir.

## 4. Ampirik Bulgular

### 4.1. Birim Kök Testi

Zaman serileriyle yapılan çalışmalarda analize dahil edilen değişkenlerin durağanlıkları ve durağanlık dereceleri önem arz etmektedir. Çünkü farklı dereceden durağan olan seriler ile yapılacak tahminlerde sahte regresyon sorunu ortaya çıkabilmektedir (Gujarati ve Porter; 2012:748). Sahte regresyon sorunuyla karşılaşmamak için öncelikle serilerin durağanlıklarının analiz edilmesi gerekmektedir. Bu kapsamda serilere ADF (Augmented Dickey Fuller) Birim Kök Testi yapılmıştır. ADF birim kök testi sonucunda t istatistik değerleri elde edilmektedir. Sonrasında t istatistik değerleri McKinnon kritik değerleri ile karşılaştırılmaktadır. Testte serilerin durağan olmadığı yani serilerde birim kökün var olduğu yönünde kurulan sıfır hipotezi, serilerde birim kökün olmadığı şeklinde kurulan alternatif hipoteze karşı sınanmaktadır. ADF birim kök testi sonuçlarına Tablo 3'te yer verilmektedir.

**Tablo 3. ADF Birim Kök Testi Sonuçları**

	Değişken	Model	t istatistik	Olasılık	McKinnon Kritik Değerleri			
					1%	5%	10%	
I(0)	dışborç	Sabitli	-2,168(1)	0,220	-3,584	-2,928	-2,602	
		Sabitli&Trendli	-2,790(1)	0,208	-4,175	-3,513	-3,186	
	ödemeler dengesi	Sabitli	-1,700(2)	0,424	-3,584	-2,928	-2,602	
		Sabitli&Trendli	-3,104(1)	0,117	-4,175	-3,513	-3,186	
	enflasyon	Sabitli	-1,687(0)	0,430	-3,581	-2,926	-2,601	
		Sabitli&Trendli	-1,468(6)	0,824	-4,205	-3,526	-3,194	
	büyüme	Sabitli	-6,455(0)	0,000*	-3,581	-2,926	-2,601	
		Sabitli&Trendli	-6,387(0)	0,000*	-4,170	-3,510	-3,185	
	faiz	Sabitli	-1,496(3)	0,525	-3,592	-2,931	-2,603	
		Sabitli&Trendli	-2,158(3)	0,499	-4,186	-3,518	-3,189	
	bütçe	Sabitli	-2,034(0)	0,271	-3,581	-2,926	-2,601	
		Sabitli&Trendli	-1,982(0)	0,595	-4,170	-3,510	-3,185	
	I(1)	dışborç	Sabitli	-5,008(3)	0,000*	-3,596	-2,933	-2,604
			Sabitli&Trendli	-4,935(3)	0,001*	-4,192	-3,520	-3,191
ödemeler dengesi		Sabitli	-8,918(1)	0,000*	-3,588	-2,929	-2,603	
		Sabitli&Trendli	-8,798(1)	0,000*	-4,180	-3,515	-3,188	
enflasyon		Sabitli	-7,162(0)	0,000*	-3,584	-2,928	-2,602	
		Sabitli&Trendli	-7,182(0)	0,000*	-4,175	-3,513	-3,186	
büyüme		Sabitli	-4,078(9)	0,003*	-3,626	-2,945	-2,611	
		Sabitli&Trendli	-3,989(9)	0,013**	-4,234	-3,540	-3,202	
faiz		Sabitli	-3,167(2)	0,029**	-3,592	-2,931	-2,603	
		Sabitli&Trendli	-3,515(2)	0,041**	-4,186	-3,518	-3,188	
bütçe		Sabitli	-4,627(3)	0,000*	-3,596	-2,933	-2,604	
		Sabitli&Trendli	-4,618(3)	0,003*	-4,192	-3,520	-3,191	

Not: \*%1, \*\*%5 düzeyinde anlamlılığı ifade etmektedir. Parantez içerisindeki değerler Akaike Gecikme Kriteri tarafından belirlenen gecikme değerlerini göstermektedir.

Tablo 3'te yer alan sonuçlara göre, büyüme verisi dışındaki tüm seriler düzey değerlerinde birim kök içermektedir. Yani düzey değerlerinde durağan olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Ardından serilerin birinci dereceden farkları alınmış ve yeniden birim kök testi yapılmıştır. Elde edilen sonuçlara göre serilerin birinci dereceden farklarının birim kök içermediği, yani durağan olduğu görülmektedir. Büyüme serisinin de birinci dereceden durağan olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Buradan hareketle ilgili serilerle yapılan tahminlerin sahte regresyon sorununa sahip olmadığı ifade edilebilir.

#### 4.2. Eşbütünleşme Analizi

Çalışmada değişkenler arasında uzun dönemli bir ilişkinin var olup olmadığının tespit edilebilmesi amacıyla Johansen (1988, 1995) Eşbütünleşme testi yapılmıştır. Johansen (1988, 1995) yaklaşımının temelinde, modeldeki tüm değişkenlerin içsel kabul edilmesi ve normalleştirme için bir değişken seçimine gerek duymaması yer almaktadır (Sevüktekin ve Çınar, 2014: 581). Johansen Eşbütünleşme testine geçmeden önce model için uygun gecikme uzunluğunun bulunması gerekmektedir. Model için uygun gecikme uzunluğunun belirlenmesi amacıyla yapılan analiz sonuçlarına Tablo 4'te yer verilmektedir.

**Tablo 4. Gecikme Uzunluğunun Belirlenmesi**

Lag	LogL	LR	FPE	AIC	SC	HQ
0	-824.7838	NA	2.44e+09	38.64111	38.88686	38.73173
1	-697.4440	213.2202	35428118	34.39274	36.11298*	35.02711*
2	-659.8055	52.51880*	36262373	34.31653	37.51127	35.49465
3	-615.7925	49.13083	32891701*	33.94384*	38.61306	35.66570
4	-580.7721	29.31941	63098465	33.98940	40.13312	36.25501

Not: Bulunan optimal gecikme uzunluğu ile ilgili olarak yapılan otokorelasyon ve değişen varyans testleri sonucunda otokorelasyon ve değişen varyans sorunu olmadığı tespit edilmiştir.

Optimal gecikme uzunluğunun belirlenmesinde LR (Likelihood Ratio), FPE (Final Prediction Error), AIC (Akaike), SC (Schwarz) ve HQ (Hannan-Quinn) bilgi kriterlerinden yararlanılmaktadır. Tablo 4'te yer alan sonuçlara göre model için en uygun gecikme uzunluğu 4 olarak belirlenmiştir. Dolayısıyla uygun modelin VAR(4) olması gerektiği sonucuna ulaşılmıştır.

VAR modeline ilişkin uygun gecikme uzunluğunun belirlenmesinden sonra değişkenler arasındaki uzun dönemli ilişkinin analiz edilmektedir. Bunun için Johansen Eşbütünleşme testi kullanılmış ve bu testte kullanılacak olan model için deterministik bileşenli uygun modelin belirlenmesi gerekmektedir. Teorik açıdan model seçimlerinde kullanılacak beş alternatif model olmasına rağmen, uygulamada üç model üzerinde durulmaktadır. En uygun modelin belirlenmesi için Pantula ilkesi dikkate alınmaktadır (Sevüktekin ve Çınar, 2014: 595). Pantula ilkesi gereği en uygun modelin Model 2 (Sabit terim var, Trend yok)'nin olduğu sonucuna ulaşılmış ve elde edilen sonuçlara Tablo 5'te yer verilmiştir.

**Tablo 5. Johansen Eşbütünlük Testi Sonuçları**

Hipotezler	Trace (iz)			Max-Eigenvalue (Maksimum Özdeğer)		
	Test İst.	%5 Kritik Değ.	Olasılık Değ.	Test İst.	%5 Kritik Değ.	Olasılık Değ.
$H_0=r=0$ $H_1=r \geq 1$	248,9157	134,6780	0,000*	108,8827	47,07897	0,000*
$H_0=r \leq 1$ $H_1=r \geq 2$	140,033	103,8473	0,000*	51,04391	40,9568	0,003*
$H_0=r \leq 2$ $H_1=r \geq 3$	88,98906	76,97277	0,005*	35,95933	34,80587	0,034*
$H_0=r \leq 3$ $H_1=r \geq 4$	53,02973	54,07904	0,062	26,17901	28,58808	0,098
$H_0=r \leq 4$ $H_1=r \geq 5$	26,85072	35,19275	0,296	14,51908	22,29962	0,415
$H_0=r \leq 5$ $H_1=r \geq 6$	12,33164	20,26184	0,419	9,824647	15,8921	0,350
$H_0=r \leq 6$ $H_1=r \geq 7$	2,506997	90,16455	0,676	2,506997	9,164546	0,676

Not: \* %5 anlamlılık düzeyine göre eşbütünlüğün varlığını göstermektedir.

Tablo 5'te yer alan sonuçlar değerlendirildiğinde, değişkenler arasında hem Trace (iz) istatistikleri hem de Max-Eigenvalue (maksimum özdeğer) istatistiklerine göre en az 3 eşbütünlük ilişkisinin olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Çalışma kapsamında değişkenler arasındaki uzun dönemli ilişkinin varlığının tespitinden sonra bağımsız değişkenlerin bağımlı değişken üzerindeki etkilerinin incelenmesi amacıyla uzun dönemli katsayıların belirlenmesi için FMOLS (Fully Modified Least Squares) yöntemiyle model tahmin edilmiştir. FMOLS tahmin sonuçlarına Tablo 6'da yer verilmektedir.

**Tablo 6. FMOLS Testi Sonuçları**

Değişken	Katsayı	Std. Hata	t-istatistik	Olasılık Değeri
enflasyon	-0,60965	0,139799	-4,36092	0,000*
ödemeler dengesi	-1,37814	1,440492	-0,95671	0,344
büyüme	-1,39645	0,645854	-2,16218	0,037**
faiz	0,593349	0,167537	3,541595	0,001*
bütçe	-1,5791	0,776055	-2,03478	0,048**
dummy	2,141016	7,404096	0,289166	0,774
c	36,32312	10,27685	3,534459	0,001*
R <sup>2</sup>	0,3429			
Adjusted R <sup>2</sup>	0,241808			

Not: \* %1, \*\* %5 düzeyinde anlamlılığı ifade etmektedir. Model tahmin edilirken sabitli spesifikasyon kullanılmış ve Newey-West Fixed yöntemiyle tahmin edilmiştir.

Tablo 6’da yer alan sonuçlara göre, Türkiye’de kamu dış borç stoku üzerinde istatistiksel olarak anlamlı etkiye sahip değişkenler enflasyon, büyüme oranı, faiz oranı ve bütçe dengesidir. Ödemeler dengesi ile ekonomik krizlerin gösterildiği kukla değişkenin istatistiksel olarak anlamlı olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Türkiye’de kamu dış borç stoku ile enflasyon, büyüme oranı ve bütçe dengesi arasında ters yönlü bir ilişki tespit edilirken, faiz oranı ile doğru yönlü bir ilişki tespit edilmiştir. Yani Türkiye’de kamu dış borç stoku üzerinde enflasyon, büyüme, faiz oranı ve bütçe dengesi etkilidir. Ödemeler dengesinin katsayısı ile ekonomik krizlerin modellendiği kukla değişken ise istatistiksel olarak anlamsızdır. Türkiye’de ekonomik krizlerin yaşandığı 1994, 1998, 2002 ve 2008 yılları kukla değişken ile modellenerek analize dahil edilmiş olup, elde edilen bulguya göre ekonomik krizlerin Türkiye’de dış borç yükü üzerindeki etkisi istatistiksel olarak anlamsız bulunmuştur. Aynı zamanda elde edilen katsayıların işaretleri teoride beklenen etkilerle aynı yöndedir. Bu açıdan bakıldığında Türkiye’de dış borç yükünün belirleyicileri arasında yer alan faktörler teorik açıdan birbirini destekler niteliktedir. Türkiye’de enflasyon oranı arttıkça dış borç stoku azalmaktadır. Enflasyonda meydana gelen %1’lik bir artış, dış borç stokunu %0,61 oranında azaltmaktadır. Enflasyonist dönemlerde dışarıdan borçlanmanın, enflasyonist baskıyı daha da artırdığı göz önüne alındığında bu durum teoride beklenen duruma aynı yöndedir. Dolayısıyla enflasyonun yüksek olduğu dönemlerde dışarıdan borçlanılan tutarda azalma yaşanmaktadır. Burada önemli olan nokta, dış borçlanma yoluyla ülkeye giren

sermayenin hangi amaçla kullanıldığıdır. Eğer ülkeye giren sermaye kamu harcamalarının ve bütçe açıklarının finansmanında kullanılırsa, talep üzerinde artırıcı etki yaratacağından enflasyonu daha da artırmaktadır. Eğer dış borç yoluyla ülkeye giren sermaye arzın artması ve/veya ihracatın artırılması gibi verimli alanlarda kullanılırsa uzun dönemde enflasyon üzerinde azaltıcı etki yaratabilmektedir. Bu açıdan bakıldığında Türkiye’de enflasyonun dış borç üzerinde azaltıcı etki yaratması, borçlanma yoluyla ülkeye giren sermayenin daha çok kamu harcamaları ve bütçe açıklarının finansmanında kullanıldığı yönünde ifade edilebilir. Çünkü enflasyonla mücadelede sıkı para ve maliye politikası uygulanmaktadır. Bu nedenle enflasyondaki artış ancak talebin düşürülmesi ve arzın artırılmasıyla mümkün olmaktadır. Bunun için de enflasyonun arttığı dönemlerde parasal tabanın daraltılması amacıyla dış borç yükünün düştüğü ifade edilebilir. Nitekim bütçe dengesinin dış borçlanma üzerindeki etkisine de bakıldığında bu durumu destekler niteliktedir. Enflasyonun yaratmış olduğu etki bakımından elde edilen sonuç literatürdeki Bittencourt (2015), Lau ve Lee (2016), Omrane Belguith ve Omrane (2017), Akduğan (2017) ve Sağdıç ve Yıldız (2020) tarafından yapılan çalışmalarda bulguları destekler niteliktedir. Büyüme oranı ile dış borç stoku arasında ters yönlü bir ilişki bulunmaktadır. Yani Türkiye’de büyümede yaşanan %1’lik bir artış, dış borç stokunu % 1,40 oranında azaltmaktadır. Katsayıya bakıldığında büyüme oranından daha yüksek oranda borçlanmada azalma yaşanmaktadır. Büyüme oranının yaratmış olduğu etki bakımından elde

edilen sonuç literatürdeki Bittencourt (2015), Swamy (2015), Omrane Belguith ve Omrane (2017), Chiminya vd. (2018), Esener (2013) ve Sürekçi Yamaçlı (2015) tarafından yapılan çalışmalardaki bulguları destekler niteliktedir. Mevduat faiz oranı ile dış borç stoku arasında ise aynı yönlü bir ilişki bulunmaktadır. Faiz oranında yaşanan %1'lik bir artış, dış borç stokunu %0,59 oranında artırmaktadır. Mevduat faiz oranındaki gelişmeler ilgili ülkede tasarruf miktarı hakkında bilgi vermektedir. Elde edilen bulgular, Türkiye'de mevduat faiz oranlarındaki artışın dış borçlanmayı da artırdığını göstermektedir. Bu açıdan değerlendirildiğinde, Türkiye'de tasarruf miktarı yetersizliğinin olduğu ifade edilebilir. Nitekim Türkiye'nin ağırlıklı olarak dış borçlanmaya gitmesinin en temel nedenleri arasında iç tasarruf yetersizliği bulunmaktadır. Mevduat faiz oranlarındaki artış, yurt içinde tasarrufların artması sonucu ek bir sermaye yaratmaya neden olurken, aynı zamanda sermaye yetersizliği sorunu dış borçlanma miktarının da artmasına neden olmaktadır. Dışa açık ekonomilerde iç ve dış faiz oranlarının eşitleme eğiliminde olduğundan hareketle, Türkiye'de faiz oranlarının artması iç ve dış faiz oranı dengesini etkilemektedir. Bu nedenle de içerde artan faiz oranı ülkeye yabancı sermaye girişini de artırmaktadır. Bu giriş devlet tahvillerine doğruysa dış borçlanmanın da artması anlamına gelmektedir. Faiz oranının yaratmış olduğu etki bakımından elde edilen sonuç literatürdeki Lau ve Lee (2016), Omrane Belguith ve Omrane (2017), Chiminya vd. (2018), Sürekçi Yamaçlı (2015) ve Özata (2017) tarafından yapılan çalışmalardaki bulguları destekler niteliktedir. Bütçe dengesi

ile dış borç stoku arasında ters yönlü bir ilişki bulunmaktadır. Bütçe dengesinde meydana gelen %1'lik bir iyileşme dış borç stokunu %1,58 oranında azaltmaktadır. Türkiye'de bütçe dengesine bakıldığında devamlı açık verildiği görülmektedir. Buradan hareketle bütçe açığının arttığı durumlarda kamu dış borçlanması artarken, bütçe açığının azaldığı durumlarda ise kamu dış borçlanması da azalmaktadır.

#### 4.3. Nedensellik Analizi

Dış borç üzerinde etkili olan faktörlerin regresyon yardımıyla belirlenmesinden sonra, değişkenler arasındaki nedensellik ilişkisi araştırılmıştır. Nedensellik ilişkisi Hatemi-J (2012) tarafından geliştirilen Asimetrik Nedensellik Analizi yardımıyla araştırılmıştır. Hatemi-J (2012) asimetrik nedensellik testinde, değişkenler pozitif ve negatif şoklarına ayrılmakta ve piyasa başarısızlıkları arasında yer alan asimetrik bilgi nedensellik analizine dahil edilmektedir (Hatemi-J, 2012:448). Asimetrik nedensellik analizi hem durağan hem de durağan olmayan serilere uygulanabilmektedir (Turan ve Karakaş, 2016:53). Asimetrik nedensellik analizine başlanmadan önce VAR modeline dayalı gecikme uzunluğu ve modele eklenecek ilave gecikme uzunluklarının belirlenmesi gerekmektedir (Yılancı ve Bozoklu, 2014:215). Çalışmada modele ilave gecikme uzunluğu olarak 1 gecikme eklenmiştir. Asimetrik nedensellik analizinde sıfır hipotezi, nedensellik ilişkisi yoktur şeklinde kurulurken, alternatif hipotez ise nedensellik ilişkisi vardır şeklinde kurulmaktadır (Sağdıç ve Çakmak, 2021:1874). Hatemi-J (2012) asimetrik nedensellik testi sonuçlarına Tablo 7'de yer verilmiştir.

Tablo 7. Hatemi-J (2012) Asimetrik Nedensellik Testi

Nedensellik İlişkisi	Mwald İstatistiği	Olasılık	Kritik Değerler			Nedensellik İlişkisi	Mwald İstatistiği	Olasılık	Kritik Değerler				
			1%	5%	10%				1%	5%	10%		
Bütçe Dengesi → Dış Borç	→→	5,753	0,016 <sup>***</sup>	7,052	3,989	2,785	Dış Borç → Bütçe Dengesi	→→	0,004	0,951	6,699	3,497	2,272
	→→	1,474	0,225	6,403	4,077	2,722		→→	0,612	0,434	7,737	3,673	2,435
	→→	0,000	0,982	9,890	3,965	2,373		→→	0,004	0,949	8,049	3,833	2,594
	→→	0,002	0,967	6,364	3,863	2,712		→→	0,940	0,332	7,316	3,751	2,347
Büyüme → Dış Borç	→→	2,092	0,148	6,733	4,042	2,869	Dış Borç → Büyüme	→→	116,479	0,000 <sup>*</sup>	7,083	3,898	2,746
	→→	0,001	0,974	7,066	4,258	2,874		→→	0,020	0,888	9,731	3,270	2,449
	→→	0,022	0,883	8,998	3,691	2,550		→→	2,432	0,119	8,137	4,044	2,654
	→→	1,002	0,317	7,384	4,108	2,774		→→	0,008	0,931	7,689	4,102	2,789
Enflasyon → Dış Borç	→→	12,010	0,001 <sup>*</sup>	7,384	4,330	2,749	Dış Borç → Enflasyon	→→	5,473	0,019 <sup>**</sup>	5,264	3,661	2,520
	→→	43,569	0,000 <sup>*</sup>	9,008	3,818	2,594		→→	2,861	0,091 <sup>***</sup>	7,410	3,592	2,316
	→→	0,196	0,658	10,726	4,381	2,515		→→	1,047	0,306	9,828	3,953	2,256
	→→	0,002	0,965	7,358	4,194	2,844		→→	0,804	0,370	9,606	4,491	2,573
Faiz → Dış Borç	→→	3,990	0,046 <sup>**</sup>	7,552	3,817	2,811	Dış Borç → Faiz	→→	0,790	0,374	7,251	4,129	2,881
	→→	1,201	0,273	7,462	3,702	2,661		→→	0,586	0,444	8,656	4,047	2,556
	→→	16,802	0,000 <sup>*</sup>	9,652	4,726	2,580		→→	2,396	0,122	11,511	4,523	2,611
	→→	5,691	0,017 <sup>**</sup>	6,507	3,662	2,507		→→	1,514	0,219	10,033	4,267	2,468
Ödemeler Dengesi → Dış Borç	→→	2,526	0,112	6,599	4,081	2,960	Dış Borç → Ödemeler Dengesi	→→	28,135	0,000 <sup>*</sup>	6,677	3,822	2,599
	→→	2,686	0,101	7,104	4,001	2,888		→→	0,201	0,654	8,453	3,513	2,366
	→→	76,567	0,000 <sup>*</sup>	8,465	3,421	2,490		→→	5,095	0,024 <sup>**</sup>	7,350	4,099	2,931
	→→	2,281	0,131	7,404	3,972	2,688		→→	6,440	0,011 <sup>**</sup>	7,880	3,755	2,696

Not: \* %1, \*\* %5 ve \*\*\* %10 düzeyinde anlamlılığı ifade etmektedir.

Tablo 7’de yer alan sonuçlara göre, bütçe dengesinin pozitif şokları ile dış borcun pozitif şokları arasında tek yönlü nedensellik ilişkisine rastlanmıştır. Bu durum Türkiye’de bütçe açığındaki azalışın dış borçlanmada artışa neden olduğunu göstermektedir. Büyüme ile dış borçlanma arasında herhangi bir nedensellik ilişkisi bulunamazken, dış borçlanmanın pozitif şoklarından büyümenin pozitif şoklarına tek yönlü bir nedensellik ilişkisi tespit edilmiştir. Bu durum, Türkiye’de Keynesyen politikaların desteklendiğini göstermektedir. Enflasyon ile dış borçlanma arasındaki nedensellik ilişkisine bakıldığında, enflasyonun pozitif şoklarından dış borçlanmanın pozitif ve negatif şoklarına ve dış borçlanmanın pozitif şoklarından enflasyonun pozitif ve negatif şoklarına tek yönlü nedensellik ilişkisi bulunmuştur. Enflasyondaki artış dış borçlanmadaki artış ve azalışların nedenini oluşturmaktadır. Enflasyonist dönemlerde dışarıdan borçlanmanın teknik olarak doğru olmadığı bahsinden hareketle, enflasyondaki artışın dış borçlanmadaki azalmaya neden olması teoride beklenen bir durumdur. Nitekim bu durum Türkiye için doğrulanmaktadır. Ancak enflasyondaki artış aynı zamanda dış borçlanmadaki artışın da nedenini oluşturmaktadır. Devletler enflasyonla uzun vadeli mücadelede toplam arzın artırılabilmesi amacıyla kimi zaman dışarıdan borçlanarak elde edilen kaynakları verimli alanlarda kullanabilmektedir. Bu durumda enflasyonla mücadele politikası kapsamında uzun dönemli hedefler doğrultusunda dış borçlanmada artış yaşanabilmektedir. Dış borçlanmanın pozitif şoklarından enflasyonun pozitif şoklarına olan nedensellikten hareketle, dış borçlanmadaki artışların enflasyon üzerinde artırıcı etki yaratması beklenen bir durumdur. Dış borçlanmanın pozitif şoklarından enflasyonun negatif şoklarına olan nedensellik ilişkisine bakıldığında ise bahsedildiği üzere dışarıdan borçlanma yoluyla sağlanan

kaynakların arz miktarını artıracak şekilde verimli alanlarda kullanıldığı ifade edilebilir. İç faiz oranlarının negatif şoklarından dış borçlanmanın pozitif ve negatif şoklarına ve iç faiz oranlarının pozitif şoklarından dış borçlanmanın pozitif şoklarına tek yönlü bir nedensellik ilişkisi tespit edilmiştir. Türkiye’de iç piyasa faiz oranlarının düşürülmesi aynı zamanda dış borçlanma miktarının azalmasına neden olmaktadır. İç piyasa faiz oranlarındaki artış da dış borçlanmadaki artışa neden olabilmektedir. Bu durum Türkiye’de Mundell-Fleming modelinin işlediğini göstermektedir. Çünkü dışa açık bir ekonomi olan Türkiye’de iç ve dış faiz oranları dengelenme eğilimi içerisindedir. Ödemeler dengesinden dış borçlanmaya doğru negatif şoklardan negatif şoklara doğru bir nedensellik ilişkisi bulunmuştur. Ödemeler dengesinde meydana gelen negatif şoklar yani açıklar, dış borçlanmada meydana gelen negatif şoklar yani borçlanmanın nedenidir. Dış borçlanmanın pozitif şoklarından ödemeler dengesinin pozitif şoklarına ve dış borçlanmanın negatif şoklarından ödemeler dengesinin pozitif ve negatif şoklarına tek yönlü nedensellik ilişkisi bulunmuştur. Yani dış borçlanmadaki azalışlar ödemeler dengesinde artırıcı ve azaltıcı etki yaratmaktadır.

## Sonuç

Başta gelişmekte olan ülkeler olmak üzere birçok ülke açısından önemli bir sorun haline gelen dış borçlanma Türkiye açısından da önemli sorunlar arasında yer almaktadır. Dış borçlanma yoluyla sağlanan kaynağın verimsiz alanlarda kullanılması geri ödeme zamanı geldiğinde yeniden borçlanmaya gidilmesine neden olabilmektedir. Borcun borçla kapatılması durumu ise belirli bir süre sonra sürdürülemez noktaya gelmektedir. Ancak kaynakların verimli alanlarda kullanılması ise hedeflenen makroekonomik amaçlara ulaşılması açısından oldukça önemlidir. Bu nedenle dış borçlanma üzerinde etkili olan faktörler ve bu faktörler ile etkileşiminin tespit edilmesi oldukça önemlidir.

İlgili faktörlerin ve etkileşimlerin tespit edilmesi politika yapıcılar açısından önemli çıkarımlar sağlayabilmektedir.

Çalışmada Türkiye’de 1974-2020 dönemi arasında kamu dış borç stoku üzerinde etkili olan faktörlerin belirlenmesi amaçlanmıştır. Bu amaç kapsamında Johansen eşbütünleşme testi ve Hatemi-J asimetrik nedensellik testi yapılmıştır. Buradan hareketle, değişkenler arasında uzun dönemli ilişkinin olduğu sonucuna ulaşılmış ve değişkenlerin etkilerinin belirlenebilmesi amacıyla FMOLS yöntemiyle uzun dönem katsayı tahmini yapılmıştır. Buna göre, Türkiye’de kamu dış borç stokunun belirleyicilerinin enflasyon, büyüme oranı, faiz oranı ve bütçe dengesi olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Enflasyon, büyüme oranı ve bütçe dengesi Türkiye’de kamu dış borç stoku üzerinde ters yönlü etki yaratırken, faiz oranı aynı yönlü etki yaratmaktadır. Elde edilen bulgular teoride beklenen durumla birbirini destekler niteliktedir. Değişkenler arasındaki nedensellik ilişkisinin belirlenmesi amacıyla Hatemi-J (2012) asimetrik nedensellik testi yapılmış ve bütçe dengesi, enflasyon, iç piyasa faiz oranı ve ödemeler dengesinden kamu dış borç stokuna doğru tek yönlü nedensellik ilişkisi tespit edilmiştir.

Elde edilen bulgulardan hareketle Türkiye’de dış borç stokunun azaltılabilmesi için maliye politikasının temel amaçları olan ekonomik büyüme, ekonomik istikrarının sağlanması ve bütçe denkliliğinin sağlanması gibi hedeflere öncelik verilmesi gerekmektedir. Nitekim mali disiplinin sağlanarak, temel amaçların gerçekleştirilmesi durumunda kamu dış borç stokunun da azalması beklenir. Kamu dış borç stokunun azalması anapara, faiz ve diğer ödemelerin de azalması sonucunu doğuracağı için bu durum aynı zamanda bütçe dengesi ve gelir dağılımı üzerinde de olumlu etki yaratabilecektir. Çalışma bulgularından çıkarılacak bir diğer sonuç ise faiz oranının yaratacağı etkidir. Faiz oranlarındaki artış kamu dış borç stoku üzerinde artırıcı etki yapmaktadır. Bu noktada politika yapıcıların para politikası dizaynında dikkatli olmaları gerekmektedir.



## Kaynakça

- Adıyaman, A. T. (2006), “Dış Borçlarımız ve Ekonomik Etkileri”, *Sayıştay Dergisi*, 62, 21-45.
- Akduğan, U. (2017), “Türkiye’de Dış Borç Stokunun Belirleyicileri”, *Business and Economics Research Journal*, 8(2), 183-202.
- Awan, R. U., Anjum, A. ve Rahim, S. (2014), “An Econometric Analysis of Determinants of External Debt in Pakistan”, *British Journal of Economics, Management & Trade*, 5(4), 382-391.
- Barro, R. J. (1979), “On The Determination of The Public Debt”, *Journal of Political Economy*, 87(5), 940-971.
- Bittencourt, M. (2015), “Determinants of Government and External Debt: Evidence From The Young Democracies of South America”, *Emerging Markets Finance and Trade*, 51(3), 463-472.
- Chiminya, A., Dunne, J. P. ve Nikolaidou, E. (2018), “The Determinants of External Debt in Sub-Saharan Africa”, *School of Economics Macroeconomic Discussion Paper Series*, No.2018-02.
- Drazen, A. (2000), *Political economy in macroeconomics*, Princeton: Princeton University Press.
- Dumitrescu, B. A. (2014), “The Public Debt in Romania Factors of Influence, Scenarios For The Future and A Sustainability Analysis Considering Both A Finite and Infinite Time Horizon”, *Procedia Economics and Finance*, 8(2014), 283-292.
- Dünya Bankası. (2022), Veri tabanı, <https://data.worldbank.org/> (Erişim Tarihi: 15.01.2022).
- Erdem, M. (2016), *Devlet Borçları (7. Baskı)*, Bursa: Ekin Basım Yayın.
- Esener, S. Ç. (2013), “Gelişmekte Olan Ülkelerde ve Türkiye’de Dış Borçlanmanın Belirleyicilerinin İncelenmesi: 1980–2010”, Ankara: Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No: 2013/424.
- Forslund, K., Lima, L. ve Panizza, U. (2011), “The Determinants of The Composition of Public Debt in Developing and Emerging Market Countries”, *Review of Development Finance*, 1(2011), 207–222.
- Globan, T., ve Matosec, M. (2016), “Public Debt-to-GDP Ratio in New EU Member States: Cut the Numerator or Increase the Denominator?”, *Romanian Journal of Economic Forecasting*, 19(3), 57-72.
- Gujarati, D. N. ve Porter, D. C. (2012), *Temel ekonometri (Çev., Ü. Şenesen, G. G. Şenesen)*. İstanbul: Literatür Yayıncılık.
- Hatemi-J, A. (2012), “Asymmetric Causality Tests With An Application”, *Empirical Economics*, 43(1), 447-456.
- Imbeau, L. M. ve Pètry, F. (2004), *Politics, Institutions, and Fiscal Policy: Deficits and Surpluses in Federated States*, Lanham, MD: Lexington Books.
- Kamacı, A. (2018), “Determinants of The External Debt: The Case of Turkey”, (Ed.) E. Wirth, O. Şimşek ve Ş. Apaydın, *Economic & Management Issues in Retrospect & Prospect içinde* (s.145-156). London: IJOPEC Publication.
- Karagöz, K. (2007), “Türkiye’de Dış Borçlanmanın Nedenleri Ekonometrik Bir Değerlendirme”, *Sayıştay Dergisi*, 66-67, 99-110.
- Lane, P. R. (2004), “Empirical Perspectives on Long-Term External Debt”, *The B.E. Journal of Macroeconomics*, 4(1), 1-21.
- Lau, E. ve Lee, A. S. Y. (2016), “Determinants of External Debt in Thailand and The Philippines”, *International Journal of Economics and Financial Issues*, 6(4), 1973-1980.
- Omrane Belguith, S. ve Omrane, H. (2017), “Macroeconomic Determinants of Public Debt Growth: A Case Study For Tunisia”, *Theoretical and Applied Economics*, 24(4), 161-168.
- Özata, E. (2017), “Determinants of External Debt Accumulation in Turkey: Evidence From An ARDL Bound Test Approach”, *Journal of Business & Economic Policy*, 4(4), 134-143.
- Peker, O. ve Bölükbaş, M. (2013), “Türkiye’de Dış Borçlanmanın Belirleyicileri: Ekonometrik Bir Analiz”, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 27(2), 289-302.
- Pirtea, M. G., Nicolescu, A. C. ve Mota, P. R. (2013), “An Empirical Study On Public Debt’s Determinants: Evidence From Romania”, *Transylvanian Review of Administrative Sciences*, No. 38 E/2013, 144-157.
- Sağdıç, E. N. ve Çakmak, E. (2021), “Tarımsal Destek Ödemeleri ile Tarımsal Üretim Düzeyi Arasındaki Nedensellik İlişkisi: Türkiye Örneği”, *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, 10(2), 1858-1880.
- Sağdıç, E. N. ve Yıldız, F. (2020), “Factors Affecting External Debt In Transition Economies: The Case Of Central Asia and The Caucasus”, *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 16(4), 891-909.
- Sevüktekin, M. ve Çınar, M. (2014). *Ekonometrik Zaman Serileri Analizi*, Bursa: Dora Yayıncılık.
- Süreççi Yamaçlı, D. (2015), “Türkiye’de Dış Borçlanmanın Belirleyicileri: Bazı Kritik Makroekonomik Göstergelerin Rolü”, *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar*, 52(605), 19-40.
- Swamy, V. (2015), “Government Debt and Its Macroeconomic Determinants – An Empirical Investigation”, *MRPA Paper No. 64106*.
- Swaray, R. B. (2005), “Primary Commodity Dependence and Debt Problem in Less Developed Countries”, *Applied Econometrics and International Development*. AEID. 5(4), 131-142.
- T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı. (2022), Kamu finansmanı istatistikleri. <https://www.hmb.gov.tr/kamu-finansmani-istatistikleri> (Erişim Tarihi: 09.01.2022).
- T.C. Merkez Bankası. (2022), Faiz oranları. <https://www.tcmb.gov.tr/wps/wcm/connect/TR/TCMB+TR/Main+Menu/Istatistikler/Faiz+Istatistikleri/Azami+Mevduat+Faiz/> (Erişim Tarihi: 09.01.2022).
- Takım, A. (2012), “Dış Finansal Liberalleşme Sonrası Türkiye’nin Dış Borç Dinamiğindeki Değişmeler: Bir Literatür Araştırması”, *Sosyoekonomi*, 18(18), 23-44.
- Tokatlıoğlu, M. ve Selen, U. (2019), *Maliye politikası (2. baskı)*. Bursa: Ekin Yayınevi.
- Turan, T. ve Karakaş, M. (2016), “Cari Denge ve Finans Hesabı İlişkisi: Türkiye İçin Ampirik Bir Uygulama”, *Maliye Dergisi*, 170, 45-58.
- Türk, İ. (2005), *Kamu maliyesi (5. baskı)*. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Veiga, L. G. ve Veiga, F. J. (2014), *Determinants of Portuguese Local Governments’ Indebtedness*, *NIPE WP: 16/2014*.
- Yılcı, V. ve Bozoklu, Ş. (2014), “Türk Sermaye Piyasasında Fiyat ve İşlem Hacmi İlişkisi: Zamanla Değişen Asimetrik Nedensellik Analizi”, *Ege Academic Review*, 14(2), 211-220.
- Yurt, E. (2008), “Türkiye’nin Dış Borçlarının Gelişimi ve Sürdürülebilirliği”, *Öneri Dergisi*, 8(29), 159-176.

Doç. Dr. Selçuk BUYRUKOĞLU<sup>1</sup> Öğr. Gör. Mustafa Hakan ŞİMŞEK<sup>2</sup> 

1. Sivas Cumhuriyet Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, sbuyrukoglu@cumhuriyet.edu.tr

2. Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi, Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu, Finans Bankacılık ve Sigortacılık Bölümü, Maliye Programı, mhsimsekk@gmail.com

## Türkiye’de Vergi Planlaması Aracı Olarak Serbest Bölgeler

### Özet

Vergi planlaması, kârlarını maksimize etmek isteyen işletmelerin ödemekle mükellef oldukları vergileri muafiyet, istisna, yasal boşluk ve indirim gibi olanaklardan yararlanarak minimize etmek amacıyla davranışlarını yönetmesi olarak tanımlanabilir. Bu plan, aynı zamanda mükelleflere tanınmış kanuni bir hak olup, başta anayasa olmak üzere uluslararası sözleşmelerde ve kanunlarda mükelleflere tanınmıştır. Dünyada küreselleşme çabaları ve buna bağlı olarak küreselleşme hızındaki artış işletmeleri üretim maliyetlerini düşürerek rekabet koşullarını korumaya itmekte, bu süreç işletmeleri vergi planlaması yapma mecburiyetinde bırakmaktadır. Bu nedenle mükellefler üzerlerindeki vergi yüklerini fazla bulduklarında organizasyonlarını daha az vergi ödeyecekleri alanlara (ülke, bölge veya sektör gibi) kaydırabilmektedirler. Bu alanlardan biri olan serbest bölgeler, devletler tarafından ihracat gelirlerini artırabilmek amacıyla geniş teşvik olanakları ile desteklenmekte ve bu noktada işletmeler için elverişli bir vergi planlama aracı olmaktadır.

Bu çalışmanın amacı, vergi planlaması ve serbest bölgeler hakkında kavramsal ve yapısal bilgiler verdikten sonra, Türkiye’deki mevcut uygulamalar üzerinden serbest bölgelerin nasıl vergi planlama araçlarından biri olarak kullanıldığını göstermektir.

**Anahtar Kelimeler:** Vergi Planlaması, Serbest Bölgeler, Vergisel Avantajlar, Türkiye.

**JEL Sınıflama Kodları:** F38, H26, K34.

## Free Zones as a Tax Planning Tool in Turkey

### Abstract

Tax planning can be defined as the management of the behavior of businesses that want to maximize their profits in order to minimize the taxes they are obliged to pay by taking advantage of opportunities such as exemption, exception, legal loophole and discount. This plan is also a legal right recognized to taxpayers and has been recognized to taxpayers in international conventions and laws, especially in the constitution. Globalization efforts in the world and, accordingly, the increase in the pace of globalization push enterprises to maintain competitive conditions by reducing production costs, and this process obliges enterprises to carry out tax planning. Therefore, taxpayers can shift their organizations to areas where they will pay less tax (such as countries, regions, or sectors) when they find the tax burden on them excessive. Free zones, which are one of these areas, are supported by states with wide incentive opportunities in order to increase export revenues and become a convenient tax planning tool for businesses at this point.

The aim of this study, after giving conceptual and structural information about tax planning and free zones, show how free zones are used as one of the tax planning tools through current practices in Turkey.

**Keywords:** Tax Planning, Free Zones, Tax Advantage, Turkey.

**JEL Codes:** F38, H26, K34.

## 1. Giriş

Günümüzde bireyler ve işletmeler hem daha fazla kamusal hizmet almak hem de daha az vergi ödemek istemektedirler. Devletlerin ise doğal olarak kendilerinden yerine getirilmesi talep edilen hizmetler arttıkça bu hizmetlerin finansmanında kullanacakları vergi gelirlerine olan ihtiyaçları artmaktadır. Pek çok işletme sadece yurt içinde değil aynı zamanda yurtdışında da faaliyetlerde bulunup, gelir kazandırıcı faaliyet yürüttüklerinden dolayı vergi sonrasında elde edecekleri kârlarını maksimize etmeye çalışmaktadır. Bu isteklerinin gerçekleşme koşullarından biri de ödeyecekleri vergileri bir plan dâhilinde azaltmak anlamına gelen vergi planlaması yapmalarıdır. Bu nedenle vergi planlaması işletmeler açısından hem bir vergi stratejisi hem de farklı bir bakış açısıyla vergiden kaçınma davranışıdır.

Serbest bölgelerin tarihsel açıdan kökeni ilk çağlarda serbest şehirlere kadar gitmektedir. Bu şehirlerde ekonomik ve siyasi kontroller tamamen veya kısmen uygulanmamıştır. Bu nedenle geçmişten günümüze serbest bölgeler, liberal ekonomik anlayışın en somut örneklerinden biri olmuştur.

Kavramsal olarak serbest bölgeler, bir ülkenin siyasi sınırları içinde olmakla birlikte özellikle dış ticaret ve gümrük sınırlamaları dışında tutulan bölgelere denilmektedir. En yalın haliyle belirli bir alanda coğrafya olarak sınırlandırılmış yerler olarak ifade edilen serbest bölgelerin ülkeler açısından kuruluş gerekçeleri arasında ihracatı teşvik etmek, doğrudan yabancı sermaye yatırımı çekmek, istihdam alanı yaratmak, döviz rezervlerini artırıcı işlemler yapmak, ekonomik büyümeyi hızlandırıcı etki yapmak gibi amaçlar bulunmaktadır.

İşletmelerin ise organizasyonlarını serbest bölgelere kaydirmalarındaki amacın gümrük vergisi başta olmak üzere vergi, resim ve harç istisnasından, katma değer vergisine yönelik

desteklerden (mal ve hizmet alımı gibi) ve bölgeler arası gelişmişlik farklarının azaltılması amacına yönelik sunulan bazı vergisel avantajlardan yararlanabilmek olduğu söylenebilir. Hedeflenen bu amaçlara ulaşabilmek için ülkeler serbest bölgelerde faaliyet yürüten işletmelere kendi mevzuatsal sınırları çerçevesinde çeşitli teşvik ve avantajlar sunmaktadırlar. Bu uygulamalara gümrük vergisi, damga vergisi ve harçlar açısından muaflik, katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi istisnası, ürünlerin süresiz serbest bölgelerde vergisiz olarak kalmasının serbest olması, yurtdışına kâr transfer etme serbestisi gibi uygulamalar örnek olarak gösterilebilir.

Bu çalışmada vergi planlaması hakkında kavramsal bilgiler verildikten sonra, vergi planlaması yapılmasının işletmeler açısından önemine, vergi planlaması yapılırken kullanılan araçlara ve vergi planlaması yapılmasının taşıdığı avantaj ve dezavantajlarla ilgili bilgilere yer verilmiş; akabinde ise pek çok kaynakta bir vergi planlama aracı olarak ifade edilen serbest bölgelere değinilmiştir. Bu kapsamda öncelikle serbest bölgeler hakkında kavramsal bilgilere, Türkiye özelinde serbest bölgelere ve bu bölgelerin mükellef açısından gümrük, gelir, kurumlar, katma değer, özel tüketim ve damga vergisi ile harçlar açısından sağladığı avantajlara yer verilmiştir.

## 2. Vergi Planlaması Kavramı ve Kapsamı

### 2.1. Vergi Planlamasının Tanımı ve Önemi

Tarihsel açıdan vergi planlaması ilk kez 1920’li yıllarda Alman maliyeci ve vergi hukukçuları tarafından “işletme vergiciliği” olarak ifade edilmiştir (Eroğlu ve Eftekin, 2015-240). İşletme vergiciliği Almanya’dan Amerika’ya “*tax planning*” yani “*vergi planlaması*” olarak geçmiştir. Türkiye ise vergi planlaması ile II. Dünya Savaşı’ndan sonra Hitler Almanyasından kaçarak Türkiye’ye gelen bilim adamlarının etkisiyle diğer ülkelere

göre daha çabuk tanışmıştır (Tuncer, 2008:10). Türkiye’de her ne kadar son dönemlerde adı daha sık telaffuz edilmeye başlansa da henüz tam anlamıyla oturmuş bir kavram değildir (Eroğlu ve Eftekin, 2015-240).

Kavramsal olarak vergi planlaması, vergi mükelleflerince ödenmek zorunda olunan vergileri yasal sınırlar içinde kalınarak azaltma gayreti olarak tanımlanabilir (Yılmaz Önder, 2017-1). Devletler verginin oran ve mükelleflerini genişleterek veya yeni vergiler koyarak vergi gelirlerinde artış sağlamaya çalışırken; şirketler ise ülkelerin vergisel açıdan çeşit, tarife, oran gibi farklılıklarını dikkate alıp yatırımlarını planlayarak vergisel yüklerini hafifletmeye çalışmaktadırlar (Eroğlu ve Eftekin, 2015:234). Vergi planlaması yapmak özellikle çok uluslu şirketler açısından sermayenin maliyetini azaltan bir faktördür. Bu nedenle ülkeler eğer vergi gelirlerini korumak adına vergi planlaması yapma yollarını kapatıyorlarsa, bu durumda şirketler yatırımları koruyabilmek için teşvik ve krediler yoluyla sermayenin maliyetini düşürücü diğer unsurlara ağırlık vereceklerdir (Hong ve Smart, 2010:91).

Uluslararası anlamda vergi planlamasının kapsamını, çok uluslu şirketlerin ülkeler arasındaki ticari bağlantıları ve bu bağlamda farklı ülkeler arasındaki ikili vergi anlaşmalarıyla ortaya çıkan avantajlar oluşturmaktadır. Dolayısıyla işletmelerin uluslararası anlamda vergi planlaması yapmalarına dayanak teşkil eden anlaşmalar, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları olarak adlandırılmaktadır (Gökten ve Karabudak, 2017:549). Bu nedenle vergi planlaması günümüzde çok uluslu şirketlerin kuruluş yeri seçiminde ve organizasyonlarını yürütmeye göz önünde bulundukları kriterlerden biri haline gelmiştir. Bir başka deyişle vergi planlaması, işletmelerin mevcut durumdaki unsurları göz önünde bulundurarak gelecekte ne karar verecekleri, bu doğrultuda ne zaman ve nasıl faaliyet gösterecekleri sorularına çözüm aradıkları

bir süreçtir. Dolayısıyla vergi planlaması, vergisel düzenlemelerin çizmiş olduğu sınırlar içerisinde işletmelerin vergi yüklerini en aza indirebilmek amacıyla izledikleri yollara denilmektedir. Bu nedenle rasyonel açıdan vergi planlaması yapılabilmesi için yapılacak ilk şey ilgili vergi kanunlarını iyi bilmek ve tahlil etmek, sonrasında ise bu kanunların sağladığı tüm hakları kullanarak vergi yükünü azaltabilmektir. Tüm bu süreç sonucunda elde edilen kazanıma vergi planlaması adı verilmektedir (Şişman, 2003: 33). İşletmeler vergi planlaması yaparak bir nevi kanunsal yetkilerini kullanmakta, ödeyecekleri vergileri en düşük düzeye çekmekte ve aynı zamanda herhangi bir suç da işlememektedirler (Eroğlu ve Eftekin, 2015:241).

Vergi planlaması, günümüzde anayasa, uluslararası sözleşmeler ve kanunlar gibi yazılı normlarda mükelleflere tanınmış yasal bir hak statüsündedir. OECD’nin “Mükelleflerin Hak ve Yükümlülükleri Raporu”nun “vergi mükelleflerine tanınan temel haklar” bölümünde mükelleflerin ödemeleri gerekenden daha fazla vergi ödememeleri gerektiği, aynı zamanda ödenecek verginin doğru şekilde tespiti açısından mükelleflerin ilgili vergi dairesine danışabilmesi ve vergisel avantajlardan yararlanabilmesi gerektiği belirtilmiştir (OECD, 2003:4).

Vergi planlaması, teorik olarak vergi, planlama ve işletme unsurlarının bir araya gelmesi ile şekillenmiştir. Gelirin elde edilmesinden ödenecek verginin belirlenmesine kadar geçecek sürenin vergisel açıdan planlanarak ödenecek verginin minimize edilmesi gerekmektedir (Bala, 2007:2). Bu duruma bağlı olarak, Bala (2007), geleneksel vergi planlamasının adımlarını tablo 1’deki gibi sıralamıştır. Bu açıdan işletmeler bünyesinde çalışan vergi uzmanları, vergi planlama yöntemlerini kullanarak yasal yollardan ödeyecekleri vergileri azaltarak gelir artışı elde etmeye çalışmaktadırlar (Yılmaz Önder, 2017:5-6).

**Tablo 1. Geleneksel Vergi Planlama Adımları**

Sıra No	İşlem	Unsur
1		Toplam Gelir
2	-	Dışlamalar
3	=	Brüt Gelir
4	-	Yasal İndirimler
5	=	Vergiye Tabi Gelir
6	x	Vergi Oranı
7	=	Toplam Vergi
8	-	Vergi Kredisi, Vergi İadesi & Vergi İndirimi
9	=	Ödenecek Vergi

**Kaynak:** Bala, 2007:8.

## 2.2.Vergi Planlama Araçları

Vergi planlaması dar anlamda vergiden kaçınma yerine kullanılmakta, bu anlamda vergiden kaçınma amacını gerçekleştirirken genellikle vergi boşlukları ve vergi belirsizliklerinden yararlanılmaktadır (Scholes vd., 1990:627). Vergi planlamasında vergi yasalarında yer alan indirim, istisna ve muafiyet gibi araçlardan azami ölçüde yararlanarak vergisel yükümlülüğü azaltma amacı vardır (Bala, 2007:5). Dolayısıyla vergi planlama araçları vergisel yükümlülükleri azaltmak amacıyla kullanışlı tüm araçlara denilmektedir (Yılmaz Önder, 2017:7).

İşletmeleri vergisel açıdan planlama yapmaya teşvik eden pek çok faktör bulunmakta olup, bunlar arasında vergi mevzuatının basitliği ve anlaşılabilir oluşu, vergi denetimlerinin sık ve etkin oluşu, vergi cezalarının caydırıcılığı, muhasebe ve müşavirlik hizmetlerini yürütenlerin beyanname verme konusundaki titizlik ve hassasiyetleri, vergi aflarının sıklığı ve vergi ahlakı ve bilinci kavramlarıdır.

Vergi mevzuatının basit ve kolay anlaşılır oluşu, yalın bir dille kaleme alınan ve herkes için anlaşılabilir olan vergi kanunlarının toplumda vergi ahlâkının oluşmasında ve böylece vergi bilincinin gelişmesinde etkili olduğu bilinmektedir (Kaynar Bilgin, 2011:262). Dolayısıyla bu durum idarenin vergi maliyetlerini düşürerek bireylerin vergi kaçırmasına ya da vergiden kaçınmasına yol açmayacak, böylece vergi yönetimi ve sonucunda vergi planlaması kolaylaşacaktır. Aksi takdirde mükellefler tarafından anlaşılamayan karmaşık vergi mevzuatları vergi yönetim maliyetlerinin artmasına ve vergi kanunlarının adaletsiz olduğu izlenimi kazandırılarak vergi uyumunun azalmasına ve kayıtdışı ekonominin artmasına yol açabilecektir (Aslanoğlu, 2008-201). Zira vergi sistemi karmaşıklaştıkça mükellefler nezdinde bu durum tespit mekanizmalarının zayıflayacağı algısı oluşturarak onları vergiden kaçınma veya kaçırma davranışı sergilemeye itmekte, bu durum neticesinde olay yargıya intikal ettiğinde ise idare aleyhine kararlar çıkmasına neden olarak vergi uyumunu bozmaktadır (Tunçer, 2002:109).

İşletmeleri vergi planlaması yapmaya yönelten durumlardan bir diğeri, vergi idaresinin etkin ve sık olarak gerçekleştireceği vergi denetimleridir (Şenyüz vd., 2022:180). Bir toplumda vergi denetimlerinin azalması veya etkinsizliği mükelleflerin yasal düzene olan inançlarını zedeleyerek vergi planlama davranışından uzaklaştırmakta ve onları gelirlerini gizleyerek vergiden kaçınma veya vergi kaçırma davranışına sevk etmektedir (Öz Yalama ve Gümüş, 2013:81).

Vergi cezalarının açık ve net olması, bununla birlikte vergisel yönden cezalandırılması gereken durumlar karşısında idarenin ve yargı organlarının her türlü yaptırımın uygulanacağı konusunda gösterecekleri kararlılık vergi mükelleflerini vergi kaçırarak yerine vergisel yüklerini azaltabilmek amacıyla vergi planlaması yapmaya sevk edecektir (Bayraklı vd., 2004:211:212).

Vergi idareleri ve vergi mükellefleri arasında aracılık görevi gören muhasebeci ve mali müşavirlerin, gerek mükelleflerce vergiye tabi gelir ve kazanç unsurlarının beyannamede gösterilmesi konusundaki hassasiyetleri, gerekse de vergi kaçakçılığının tespitine yönelik vergi denetimlerindeki etkinliklerinin artırılması mükellefleri farklı arayışlardan uzaklaştırarak vergi planlaması yapmaya sevk edecektir (Kutlar, 2021:35-36).

Vergi aflarının sık yapılması, ilgili dönemdeki vergi gelirlerinin miktarını artırıp kamu alacaklarının tahsilatını hızlandırması anlamında gösterdiği olumlu etkinin yanında, uzun dönemde vergi bilincini azaltmakta, vergi uyumunu ve cezaların caydırıcılık etkisini düşürerek kayıtdışı ekonomiyi artırmaktadır. Bu durum aynı zamanda mükellefleri vergi planlama faaliyetlerinden uzaklaştırarak, vergilendirmede eşitlik ve adalet ilkelerini zedeleyerek vergi mevzuatına olan uyumu da azaltmaktadır (Edizdoğan ve Gümüş, 2013:108).

Bireylerin sahip olduğu vergi bilinci ve ahlâki ile tüm mükellefler nezdinde gerçekleşecek vergi uyumu arasında yakın bir ilişki bulunduğu gözlenmiştir (Buyrukoğlu ve Altunakar Mercan, 2020:2014). Zira mükellefler vergiyi ödeyip ödememe hususunda pek çok husustan etkilemekte olup; bu durum neticesinde ya yasal haklarından olan vergi planı yaparak ya da yasadışı yollarla vergi kaçırma yollarını kullanarak vergi yükümlülüğünü azaltmak veya sona erdirmek istemektedirler (Ömürbek vd., 2007:104-105).

İşletmeler vergi planlamasını temel olarak yedi başlık özelinde sınıflandırmaktadırlar. Bu başlıklar uygulama yeri açısından, zaman açısından, uygulanabilirlik açısından, risk açısından, sonuç odaklılık açısından, fonksiyonellik ve yapısal olarak sınıflandırılmaktadır.

**Tablo 2. Vergi Planlamasının Sınıflandırılması**

Vergi Planlamasının Sınıflandırılması	1-Uygulama Yeri Açısından Sınıflandırma	1-a)Bir Ülkeyi İlgilendiren Araçlar 1-b)Birden Çok Ülkeyi İlgilendiren Araçlar	
	2-Zaman Açısından Sınıflandırma	2-a)Kısa Dönemli Araçlar 2-b)Uzun Dönemli Araçlar	
	3-Uygulanabilirlik Açısından Sınıflandırma	3-a)Basit Araçlar 3-b)Karmaşık Araçlar	
	4-Risk Açısından Sınıflandırma	4-a)Riskli Araçlar 4-b)Risksiz Araçlar	
	5-Sonuç Odaklı Sınıflandırma	5-a)Vergi Yükünü Erteleyici Araçlar 5-b)Vergi Yükünü Kaldırıcı Araçlar	1)Vergiyi Doğuran Olayı Ortadan Kaldırıcı Araçlar 2)Ödenecek Vergi Yükünü Ortadan Kaldıracak Araçlar
	6-Fonksiyonel Sınıflandırma	6-a)Gider Artırıcı Araçlar 6-b)Gider Azaltıcı Araçlar	
	7-Yapısal Sınıflandırma	7-a)Hemen Uygulanabilir Araçlar 7-b)Ek Yapı Gerektiren Araçlar	

**Kaynak:** Uğur ve Kömürçüler, 2008:35; Şişman, 2003:33-34.

Uygulama yeri açısından sınıflandırma, vergi planının sadece ülke sınırları içinde mi yoksa diğer ülkeleri de kapsayıcı şekilde uluslar

arası mı gerçekleştirildiği bilgisini vermektedir. Zaman açısından sınıflandırma, vergi planlama araçlarının bazılarının kısa, bazılarının ise uzun dönemli olarak kullanılacağını söylemektedir. Uygulanabilirlik açısından sınıflandırmada, vergi planlaması yapmanın kolay olduğu vergi araçlarına sahip vergilerin tespit edilerek bu vergilere yoğunlaşmaktadır. Risk açısından sınıflandırmada, vergi planlaması sonucunda kullanılan araçların vergi idaresi ile mükellefi karşı karşıya getirecek türden olup olmadığı belirlenmektedir. Sonuç odaklı sınıflandırmada, vergi yükünün kullanılan araçlarla ertelenerek dolaylı bir vergi kredisi mi ortaya çıkacağı, yoksa vergiyi doğuran olayın topyekün ortadan kaldırılarak vergi yükünden mi kurtulunacağı ile ilgilidir. Fonksiyonel sınıflandırmada temel amaç kullanılan vergi planlama araçları ile mükellefin geliri azaltılarak veya gideri artırılarak ödenecek vergi miktarı düşürülmeye çalışılmaktadır. Son olarak yapısal sınıflandırmada ise, vergi planlama araçlarının kullanılabilmesi için yapısal düzenlemelere ihtiyaç duyulup duyulmadığına yönelik yapılan sınıflandırmadır. Buna göre bazı vergi araçları sistemin olağan işleyişi içinde vergi planlaması yapma olanağı verirken, bazı vergi araçlarını kullanabilmek vergisel açıdan yapısal bir takım düzenlemeler yapmayı gerektirir.

### 2.3. Vergi Planlaması Yapılmasının Avantaj ve Dezavantajları

Vergi planlamasından en yüksek faydanın sağlanması, avanj sağlayan durumlardan maksimum fayda sağlayacak şekilde yararlanılması, vergisel açıdan fayda sağlamayan hususların ise minimize edilmesi ile gerçekleşebilmektedir (Bala, 2007:8). İşletmelerin vergi planlaması yapmasının mükellefler ve vergi gelirlerindeki olumlu artış göstermesi bakımından ise devlet açısından çeşitli avantajlar taşıdığı söylenebilir. Bu avantajlar aşağıdaki şekilde sıralanabilir:

- İşletmeler vergi planlaması yaparak vergi oranlarının düşük olduğu sektörlere yatırım yapabilirler. Örneğin zirai kazanç elde edecekleri alanlara yatırım yaparak düşük vergi ödemek vergi planlaması olarak değerlendirildiği gibi, şirketleşmeye giderek kurumlar vergisi mükellefi olarak artan oranlı gelir vergisi yerine sabit oranlı kurumlar vergisine tabi olarak kanunda tanınan indirim, istisna ve muafiyetlerden yararlanabilirler (Karaca, 2021:266).
- Vergi planlaması yapmayan işletmelere göre daha az vergi ödeyerek ellerinde kalan likit fonları yatırıma yönlendirebilmekte, böylece ölçüğe göre artan getiri olanaklarından yararlanarak diğer işletmelere göre rekabet güçlerini artırmaktadırlar (Edizdoğan vd., 2011:234)
- Kayıt dışılık oranı fazla olan ülkelerde kayıt dışı çalışan işletmelerle rakip olan diğer işletmeler vergi planlamasından yararlanarak piyasada rekabet koşullarını dengelemeye çalışmaktadırlar (Eroğlu ve Eftekin, 2015:241).
- Vergi planlaması mükelleflere tanınmış kanuni bir hak olduğundan bu hakların varlığı mükelleflerin vergilere uyum düzeyini yükseltici etkide bulunarak vergi kaybını azaltabilmektedir (Buyrukoğlu ve Şimşek, 2022:267).
- Vergi denetiminin sık ve etkili olduğu gelişmiş ülkelerde vergi planlaması yapmak işletmeler açısından önemlidir. Zira denetimin etkin olması işletmelerin vergi planı yapmak yerine vergi kaçırmayı seçmek arasındaki ödünleşmeyi vergi planı yönüne çekmektedir.
- Vergi planlaması yapılması işletmeleri mal ve hizmet alış satışlarında da planlı davranmaya sevk ederek karşılaşacakları krizlerle başa çıkmada daha güçlü bir duruş sergilemektedirler (Birinci, 2009:117).

- Vergi planlaması yapan işletmeler yönetim, ortaklık yapısı ve finansal durum gibi konularda zamanında veri temin edecek şekilde iç dinamiklerini oluşturdukları için kurumsallaşmaya daha hızlı adapte olmaktadır (Garbarino, 2011:298).
  - Vergi planlaması yapılmasının genelde olumlu sonuçları olmakla birlikte işletmeler ve devlet açısından zaman zaman olumsuz sonuçlar ortaya çıkardığı da görülmektedir. Bu olumsuz sonuçlar aşağıdaki şekilde sıralabilir:
- Vergi kanunlarında yer alan boşlukların kanunsal sınırlar dahilinde mükelleflerce vergi planlamasında kullanılması vergi matrahında daralmaya yol açarak vergi gelirlerinin azalmasına neden olmaktadır.
- Vergi planlaması yapılması bazen işletmelerin planlarına aykırılık oluşturmaktadır (Eroğlu ve Eftekin, 2015:242).
- Vergi kaçakçılığının ve kayıt dışı ekonominin yüksek olduğu ülkelerde hükümetlerce vergi planlamasını özendirici çalışmalar, bu olumsuzlukları toplumda pekiştirerek kara para aklama faaliyetlerinin de artmasını beraberinde getirmektedir (Nar, 2015:935).

### 3.Serbest Bölge Kavramı ve Kapsamı

Günümüzde ülkeler öncelikle ekonomik anlamda yer kazanabilmek sonrasında ise varlıklarını koruyabilmek amacıyla dünya pazarlarından daha fazla pay alabilme çabası içerisindeyler. Bu durumun sağlanabilmesi de ülkelerin yatırım ve üretimlerini artırmalarına, yeni istihdam olanakları sağlamalarına, yabancı sermaye girişini hızlandıracak formüller bulmalarına ve teknolojik gelişmeleri takip ederek bunları kullanmalarına bağlı olduğu söylenebilir. Bu nedenle ülkeler son dönemlerde dış finansman ve ticaret

olanaklarından daha fazla yararlanmak amacıyla, kendi siyasi sınırları içinde kalmasına rağmen gümrük sınırları dışında olduğunu yasalarla kabul ettikleri “Serbest Bölge” veya “Nitelikli Sanayi Bölgesi” olarak adlandırılan ve çeşitli vergisel istisnalar tanınan avantajlı bölgeler kurmaktadır (Altay, 2016:1).

#### 3.1. Serbest Bölgelerin Tanımı, Özellikleri ve Amaçları

Serbest bölgeler, bir uluslararası liman veya havaalanı yakınında özel amaçlarla kurulan, ülkenin gümrük alanı dışında tutulmakla birlikte gümrüksüz olarak malların ithal edilebildiği, depolanabildiği, çeşitli işlemlerden geçirilebildiği, üretim amacıyla kullanılabilir ve malların ulusal gümrük bölgelerine girmediği müddetçe gümrük vergisinin tahsil edilmediği; diğer vergisel yükümlülüklerin ise asgari düzeye indirildiği bölgelere verilen isimdir (Ortakarpuz, 2020:14).

Serbest bölgeler, bir ülkenin siyasi sınırları içinde olmakla birlikte hukuki, mali ve iktisadi açıdan özel düzenlemeler yapılarak farklı uygulamaların yürütüldüğü ve diğer bölgelerden ayrı bir konumda tutulan yerler olarak tanımlanmaktadır (Saraçoğlu ve Özcan, 2021:7). Bu nedenle serbest bölgelerin kuruluş gayesinin küresel ekonomik yapı içerisinde serbest dolaşımdaki mal ve sermaye transferinden daha fazla pay almak olduğu söylenebilir. Serbest bölgeler ülkeler açısından ihracatı artırarak dış ticaretin gelişmesinde etkin ve çağdaş bir kurum olarak kabul edilmektedir (Gümüş, 2007:47-48). Serbest bölgeler kurulurken dikkate alınan hususlar arasında bölgesel faktörler, pazar ihtiyacı, pazara yakınlık, nüfus, büyük limanlara, otoyollara ve/veya uluslararası havaalanlarına yakınlık anlamındaki stratejik konum gibi unsurların etkili olduğu görülmektedir (Koçak, 2016:44). Serbest bölgelerin taşıdıkları genel özellikler ise şu şekildedir (Altay, 2016:6-7; Gümüş, 2007:49; Ortakarpuz, 2020:16-18):



- Serbest bölgeler ülkelerin gümrük bölgesi dışında kabul edilmekle birlikte siyasi sınırları dışında değildirler.
- Serbest bölgelerin sınırları kesin olarak belirlenmiş olup bazen bir limanın, bazen de bir şehrin bütününe kapsayabilmektedir.
- Serbest bölgelerde ikamet ve konaklama amaçlı yerleşime izin verilmemektedir.
- Serbest bölgeler her ne kadar fiziken ülke sınırları içinde yer alsa da ülkenin diğer bölgelerinde geçerli olan dış ticaret ve gümrük mevzuatından muaf tutulmuşlardır.
- Serbest bölgelerde başta ithalat ve ihracata yönelik faaliyetler olmak üzere depolama, bankacılık ve sigortacılık, araçların bakım ve onarımı, yükleme ve boşaltma gibi hizmetler ve endüstriyel faaliyetler yürütülebilmektedir.
- Serbest bölgenin sınırları içerisinde yer aldığı ülkeden serbest bölgelere gönderilen mallar ihraç edilmiş sayılırken tersi durum ithalat kapsamında değerlendirilir. Ancak serbest bölgeden diğer ülkelere gönderilen mallar için herhangi bir gümrük işlemi söz konusu değildir.
- Serbest bölgelerde işlemler konvertibl dövizlerle yapılmakta; ayrıca bu bölgeler hükümetler, resmi kurumlar, gerçek ve tüzel kişilerce işletilebilmektedir.
- Serbest bölgeleri bünyesinde barındıran ülkelerin ortak özelliklerine bakıldığında, bu ülkelerin genellikle uluslararası transit yollar üzerinde bulunan gelişmiş kara, deniz ve hava ulaşım olanaklarına sahip oldukları görülmektedir.

3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun 1. maddesi serbest bölgelerin kuruluş amacı hakkında bilgi vermektedir. Söz konusu kanuna göre serbest bölgeler ihracata yönelik yatırım ve üretimi teşvik etmek, doğrudan yabancı yatırımları

ve teknoloji girişini hızlandırmak, işletmeleri ihracata yönlendirmek ve uluslararası ticareti geliştirmek; ayrıca bu bölgelerin kurulması, yer ve sınırlarıyla faaliyet konularının belirlenmesi, yönetimi, işletilmesi, bölgelerdeki yapı ve tesislerin teşkili ile ilgili hususları düzenlemek amacıyla kurulduklarını belirtmektedir. Serbest bölgeler bunun yanında istihdam olanaklarını artırmak, ithalatın maliyetini düşürmek, gelir ve nüfus dağılımındaki çarpıklığın düzelmesine yardımcı olmak ve bölgesel ticaretin gelişmesine katkı sunmak amacı da taşımaktadırlar (Koçak, 2016:44).

Ülkeler arasında hedeflenen hususlarda farklılıklar görülse de temel olarak serbest bölgelerin kuruluş amaçları şu şekilde ifade edilebilmektedir (Altay, 2016:2-3; Koçak, 2016:47; Gümüş, 2007:48; Ortakarpuz, 2020:15-16; Saraçoğlu ve Özcan, 2021:16):

- Geleceğin sektörlerini belirleyerek bu sektörlerin teşviklerinden maksimum seviyede yararlanmalarını sağlamak,
- Ülkenin kalkınmasında serbest bölgelere lokomotif görevi vererek uygun koşulları sağlamak,
- Yeni ekonomi politikalarının denenmesine fırsat tanımak,
- İhracatı artırarak ihracata yönelik yatırım ve üretimi olumlu yönde etkilemek,
- Serbest bölgelerin ülkenin gümrük bölgesi dışında kabul edilmiş olmasından kaynaklı olarak başta gümrük vergisi olmak üzere üreticilere vergisel avantaj sağlamak; böylece onların maliyetlerini düşürerek diğer bölgelere göre fiyat rekabeti kazandırmak,
- Yurt dışında elde edilmiş kârların herhangi bir kısıtlamaya tutulmadan ülkeye transferini kolaylaştırmak,

- Ülkeye yabancı para girişini artırmak,
- Üreticilerin girdi ihtiyaçlarını uygun maliyetle ve sürekli olarak temin etmek,
- Dış ticaret ve dış finansman olanaklarından daha fazla yararlanarak ekonomiye dinamizm ve canlılık kazandırmak,
- Dış göçü düşürerek istihdamı artırmak,
- Dünyadaki tüm serbest bölgelerin herhangi bir kısıtlamaya tabi tutulmadan yerli ve yabancı tüm pazarlara kolay erişimi sağlamak,
- Başvuru, kuruluş ve faaliyet süreçlerinde bürokratik işlemleri en aza indirgeyerek işletmelere avantaj sağlamak,
- Yabancı sermaye girişini ve yeni teknoloji kullanımını artırmak, böylece ülkenin dünya ekonomisinde söz sahibi olmasını sağlamaktır.

Serbest bölgeler tanım, amaç, kanuni düzenlemeler ve işlevsel açıdan farklı özellikler taşısa da uygulamada buldukları ülkelerin yapısal ve ekonomik özelliklerine ve kuruluş önceliklerine göre değişiklik gösterebilmektedirler. Bu değişikliklere göre serbest bölgelerin; serbest ticaret bölgesi, serbest liman, serbest çevre, serbest üretim bölgesi, gümrüksüz bölge, ikiz fabrika, kıyı bankacılığı, transit bölge, ihraç ürünleri işletme bölgesi gibi türleri bulunsa da uygulamada genel olarak serbest ticaret bölgesi (free trade zones) ve serbest üretim bölgesi (free production zones) olarak ikiye ayrılmaktadır (Arslaner ve Çobanoğlu, 2016:3). Serbest ticaret bölgelerinde daha çok depolama, ürünlerin paketlenmesi, hazırlanması, reeksport, transit ticaret şeklinde olmakta, endüstriyel üretim faaliyetlerine izin verilmemekte iken; serbest üretim bölgeleri ise çeşitli endüstriyel faaliyetlerin yapıldığı, ucuz emek, hammadde, pazara yakınlık ve vergi muafiyetleri gibi çeşitli sebeplerle tercih edilen bölgelerdir (Yılmaz Önder, 2017:71-72).

### 3.2. Türkiye’de Serbest Bölgeler ve Serbest Bölgelerin Hukuki Altyapısı

Osmanlı Devleti’nde Kanuni Sultan Süleyman’ın Fransızlara tanıdığı kapitülasyonlar serbest bölgelerin ilk örneklerinden birini teşkil etmektedir (Saraçoğlu ve Özcan, 2021:29). Türkiye’de serbest bölgelerin hukuki temeli 1927 yılında kabul edilen 1132 sayılı “Serbest Mıntıka Kanunu” ile atılmış, bu kapsamda ilk imtiyaz 1928 yılında Tophane rıhtımında otomobil, kamyon ve traktör montajı yapmak üzere Ford Motor Company’ye verilmiş ancak; istenilen verim alınamadığı için uygulamadan vazgeçilmiştir. Serbest bölgelerle ilgili mevzuat düzenlemeleri 1946 yılında 4893 sayılı Şark Halı ve Kilimleriyle Benzeri ve Hayvan Postları İçin Kurulacak Serbest Yer Hakkında Kanun, akabinde ise 1953 tarihli 6209 sayılı Serbest Bölge Kanunu ile yapılan düzenlemeler izlemiştir, fakat bu düzenlemeler işlerlik kazanamamıştır. Takip eden 1965, 1969, 1973 ve 1976 yıllarında 6209 sayılı Kanun ve Serbest Bölge Nizamnamesi TBMM’ye intikal ettirilerek kanunlaştırılmaya çalışılmış ancak başarılı olunamamıştır (Alay, 2016:17).

1980’li yılların başlarında yeni iktisat politikalarının uygulamaya konulmasıyla serbest bölgelerle ilgili ilk hukuki düzenleme 15.06.1985 tarih ve 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu ile atılmıştır. Kanunun ilk yürürlüğe girdiği tarihte serbest bölgelerde vergi, resim ve harçlara ilişkin mükellefiyet hükümlerinin uygulanmayacağı, tam ve dar mükelleflerin serbest bölgelerde yürüttükleri faaliyet sonucu elde ettikleri kazanç ve iratlarını Türkiye’nin diğer yerlerine getirildiğinin kambiyo mevzuatı ile belirlenmesi halinde gelir ve kurumlar vergisinden muaf tutulacakları düzenlenmiştir. Serbest bölgelere verilen vergisel anlamdaki bu imtiyaz 29.01.2004 tarih ve 5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Hakkında Kanunla bir geçiş süreci öngörülerek yürürlükten kaldırılmıştır (Gümüş, 2007:47-48). 5084 sayılı kanun serbest bölgeleri gümrük bölgesi dışında kabul ederek gümrük ve kambiyo

mükellefiyetine ilişkin hükümler uygulanmayacağı düzenlenmiş, böylece serbest bölgeler 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK) kapsamına alınarak vergi istisnaları daraltılmıştır. 12.11.2008 tarih ve 5810 sayılı kanun ise serbest bölgeleri Türkiye Gümrük Bölgelerinin parçaları saymakla birlikte serbest dolaşımda olmayan eşyanın herhangi bir gümrük rejimine tabi tutulmaksızın ve serbest dolaşıma sokulmaksızın, gümrük mevzuatında öngörülen haller dışında kullanılmamak ya da tüketilmemek kaydıyla konulduğu, ithalat vergileri ile ticaret politikası önlemlerinin ve kambiyo mevzuatının uygulanması bakımından Türkiye Gümrük Bölgesi dışında olduğu kabul edilen ve serbest dolaşımdaki eşyanın bir Serbest Bölgeye konulması nedeniyle normal olarak eşyanın ihracına bağlı olanaklardan yararlandığı yerler olarak tanımlamıştır (İSMMMO-TESMER, 2012).

Türkiye'de kurulan ilk serbest bölgeler 11.03.1985 tarihli Bakanlar Kurulu Kararı ile kurulan Mersin ve Antalya serbest bölgeleridir (Saraçoğlu ve Özcan, 2021:29). Serbest bölgelerin kurulmasında gözetilen amacın ülkedeki yatırımı ve üretimi artırmak olduğu söylenebilir (Koçak, 2016:44). İlk kurulduklarında 21 olan serbest bölge sayısı 2022 yılı ocak

itibarıyla 18 olup, bu bölgelerde toplam 84.265 kişi istihdam edilmektedir (Ticaret Bakanlığı(a), 2022; Ticaret Bakanlığı (c), 2022:54). Günümüz itibarıyla Türkiye'de bulunan serbest bölgelere Şekil 1'de yer verilmiştir.

### Şekil 1. Türkiye'de Faaliyette Bulunan Serbest Bölgeler



**Kaynak:** Ticaret Bakanlığı (c), 2022:54.

İhracatın artarak endüstriye dayalı kalkınmanın yaşanmasında serbest bölgelerin ana aktör olduğu fikrinin benimsenmesiyle, başta gelişmekte olan ülkelerde olmak üzere dünyada serbest bölgelerin sayısı hızla artış göstermiştir. Sayıca en fazla Asya ve Güney Amerika ülkelerinde görülen serbest bölgelerin, gelişmekte olan ülkelerde ihracat ürünleri işletme bölgeleri şeklinde kurulduğu; gelişmiş ülkelerde ise serbest ticaret bölgesi şeklinde kuruldukları görülmektedir. Türkiye'de ise hem üretim hem de ticarete yönelik ikili bir durum ortaya çıkmaktadır (Altay, 2016:1-2).

Tablo 3'te Türkiye'de yer alan serbest bölgelerin 2017-2021 yılları arasındaki ticaret hacimlerinde meydana gelen değişim görülmektedir. 2017 yılında serbest bölgelerin toplam ticaret hacmi 20 milyar \$ iken bu rakam 2021 yılında %25 oranında artarak yaklaşık 25 milyar \$ seviyesine yükselmiştir. Serbest bölgeler



içinde ticaret hacminin 2017-2021 yılları arasında en fazla olduğu bölgenin ise Ege Serbest Bölgesi olduğu görülmektedir.

**Tablo 3. Türkiye’de Bulunan Serbest Bölgelerin 2017-2021 Yılları Arasındaki Ticaret Hacimleri**

Bölgeler (1.000.000\$)	2017	Pay (%)	2018	Pay (%)	2019	Pay (%)	2020	Pay (%)	2021	Pay (%)
İstanbul End. ve Tic.	3.097	15,2	2.535	12,1	2.078	10,6	2.019	9,2	2.344	9,5
Ege	4.328	21,2	4.404	21,0	4.151	21,1	3.849	17,5	4.672	19,0
İstanbul İht. (AHL)	1.136	5,6	1.078	5,1	603	3,1	3.639	16,5	74	3,2
Mersin	3	14,4	2.962	14,2	2.802	14,3	2.521	11,4	3.353	13,6
İstanbul Trakya	1	6,2	1.306	6,2	1.293	6,6	1.344	6,1	1.54	6,3
Bursa	2	8,7	1.918	9,2	1.901	9,7	1.709	7,7	2.113	8,6
Avrupa	2	10,0	2.310	11,0	2.125	10,8	2.016	9,1	2.912	11,8
Antalya	723	3,5	669	3,2	778	4,0	840	3,8	996	4,0
Kocaeli	586	2,9	577	2,8	755	3,8	739	3,4	1.097	4,5
Kayseri	853	4,2	949	4,5	969	4,9	1.064	4,8	1.469	6,0
İzmir	351	1,7	492	2,3	719	3,7	676	3,1	893.000	3,6
Samsun	82	0,4	141	0,7	108	0,6	159	0,7	173	0,7
Adana Yumurtalık	815	4,0	1.199	5,7	1.166	5,9	1.279	5,8	1.970	8,0
Gaziantep	33	0,2	39	0,2	85	0,4	62	0,3	107	0,4
Tübitak-MAM Tek.	66	0,3	70	0,3	68	0,3	82	0,4	90	0,4
Trabzon	286	1,4	249	1,2	18	0,1	1	0,0	27	0,1
Denizli	27	0,1	32	0,2	38	0,2	58	0,3	69	0,3
Rize	918	0,0	0,2	0,0	0	0,0	0,008	0,0	0	0,0
Toplam	<b>20.379</b>	<b>100</b>	<b>20.929</b>	<b>100</b>	<b>19.656</b>	<b>100</b>	<b>22.058</b>	<b>100</b>	<b>24.618</b>	<b>100</b>

**Kaynak:** Ticaret Bakanlığı (b), 2022.

Ticaret Bakanlığı tarafından yayımlanan “Ekonomik Görünüm Şubat 2022” raporuna göre serbest bölgeler arasında yer alan İstanbul Atatürk Havalimanı’nın “hizmetler ve yazılım”, Antalya’nın “yat inşaatı ve medikal aletler”, Kocaeli’nin “gemi inşaatı”, Avrupa ve Mersin’in “hazır giyim”, Bursa’nın “otomotiv alt endüstrileri”, İzmir’in “deri”, Tübitak-MAM’ın “ar-ge faaliyetleri” ve Adana-Yumurtalık’ın “gemi tamir ve bakımı” alanlarında sektörel olarak yoğunlaştıkları bildirilmiştir. Bu durum Tablo 4’ te görülmektedir.

**Tablo 4. Serbest Bölgelerin Sektörel Yoğunlaşması**

Serbest Bölge	Sektörel Yoğunlaşma
İstanbul AHL	Hizmetler ve Yazılım
Antalya	Yat İnşaatı ve Medikal Aletler
Kocaeli	Gemi İnşaatı
Avrupa	Hazır Giyim
Mersin	Hazır Giyim
Bursa	Otomotiv Alt Endüstrileri
İzmir	Deri
Tübitak-MAM	Ar-Ge Faaliyetleri
Adana-Yumurtalık	Gemi Tamir ve Bakımı

**Kaynak:** Ticaret Bakanlığı(c), 2022:57.

Serbest bölgelerin nerelere kurulacağı ve sınırlarının ne olacağı konusunda Cumhurbaşkanı yetkili kılınmıştır (3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu, 1985-md.2). Serbest bölgeler, Türkiye Gümrük Bölgesi'nin parçaları olarak kabul edilmişlerdir. Bu bölgeler temel olarak ülkede dolaşımda olmayan eşyanın herhangi bir gümrük rejimine tabi tutulmaksızın ve serbest dolaşıma sokulmaksızın, gümrük mevzuatında öngörülen haller dışında kullanılmamak ya da tüketilmemek kaydıyla kurulan yerlerdir. Bu nedenle ithalat vergileri, ticaret politikası önlemleri ve kambiyo mevzuatının uygulanması bakımından Türkiye Gümrük Bölgesi dışında kabul edilmektedirler (3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu, 1985-md.6). Serbest bölgelerde gümrük ve kambiyo mükellefiyetine dair mevzuat hükümleri uygulanmamakta, tutulmak zorunda olunan defter ve belgelere ilişkin olarak, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun hükümlerine bağımlı olmaksızın Hazine ve Maliye Bakanlığı düzenleme yapmaya yetkili kılınmıştır (3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu, 1985-md.6).

### 3.3. Serbest Bölgelerde Faaliyette Bulunan Firmalara Sunulan Avantajlar

Serbest bölgeler dünya üretim hacminin yaklaşık %15'ini bünyelerinde barındırmaktadırlar. Bu nedenle gelişmiş ülkelerde işgücü maliyetlerindeki yüksekliğe bağlı olarak ortaya çıkan yüksek vergilerin firma kârlılıklarını azaltması, gelişmekte olan ülkelerde ise düşük milli gelir nedeniyle yüksek büyüme oranlarını yakalayabilmek için ihtiyaç duyulan doğrudan yabancı sermaye yatırımlarını çekebilmek amacıyla serbest bölgelere yönelim artmaktadır (Arslaner ve Çobanoğlu, 2016:7). Bununla birlikte serbest bölgeler, bünyelerinde faaliyet yürüten işletmelere ve ülkeye bazı avantajlar sunmaktadır. Bu avantajlar, vergi dışı ve vergisel avantajlar olarak iki kısımda ele alınabilir.

#### 3.3.1. Serbest Bölge Firmalarına Sunulan Vergi Dışı Avantajlar

Serbest bölgelerde faaliyette bulunan firmalara vergi dışında sunulan olanaklar arasında elektrik, yakıt vb. kaynakların ucuz temin edilmesi, işçi haklarını kısıtlayan grev yasağı gibi düzenlemeler, üretim faaliyetleri için önceden kurulmuş altyapı, faaliyet sonrası meydana gelen kârın tamamen yabancı ülkeye transfer imkânı ve ticaret prosedürlerinin azaltılarak ithalat ve ihracatın hızlandırılması sayılabilir (Saraçoğlu ve Özcan, 2021:9). Serbest bölgelerin bünyesinde faaliyet gösteren firmaların elde ettikleri vergi dışı avantajlar genel hatlarıyla şu şekilde ifade edilebilir (Ticaret Bakanlığı (c), 2022-53; Ticaret Bakanlığı (d), 2022; Koçak, 2016:47; İSMMMO-TESMER, 2012; Saraçoğlu ve Özcan, 2021:16-18; Arslaner ve Çobanoğlu, 2016:8-9; Ortakarpuz, 2020:30-33):

- Serbest bölgelerde faaliyet yürüten firmalara herhangi bir ticari kısıtlama uygulanmadığından yerli ve yabancı tüm pazarlara erişim olanakları vardır. Bu sebeple serbest bölgeler endüstriyel park ve transit merkezi olarak kabul edilmektedirler.

- Bu bölgelerde faaliyet yürüten firmalara düşük maliyetli ihracat kredisi verilebilmektedir.
- Serbest bölgeler ucuz iş gücüne bağlı istihdam alanı ortaya çıkardıkları için gerek yeni istihdam ortaya çıkarılması, gerekse de işsizliğin azalmasını sağlayarak ülke ekonomisine katkıda bulunurlar. Ayrıca bu bölgelerde çalışan işçilerin sendikal ve grev haklarının bulunmaması işletmeler açısından çalışan sürekliliği sağlamaktadır.
- AB ve Gümrük Birliği kriterlerinin gerektirdiği serbest dolaşım belgeleri temin edilmektedir.
- Eşitlik prensibi çerçevesinde serbest bölgelerde faaliyet gösteren tüm yerli ve yabancı firmalar teşvik ve avantajlardan eşit seviyede yararlanabilmektedir.
- Diğer serbest bölge firmaları ile rekabet edilebilmesi için hammadde temininde tedarik zinciri avantajlarından yararlanma imkânları vardır.
- Her türlü ticari ve sınai faaliyetlere uygun ucuz altyapı imkânı sunulmaktadır.
- Azaltılmış bürokratik prosedür ve dinamik işletme yönetimi ve asgari düzeye indirilmiş devlet müdahalesi ile stratejik avantaj sağlamaktadırlar.
- Firmalara verilen faaliyet ruhsatı süresi belli olduğundan orta ve uzun vadede geleceği planlayabilme olanağı verilmektedir.
- Serbest bölgelerde yürütülen hertürlü faaliyet dövizle yapıldığından gerçekçi bir enflasyon muhasebesi zemininde kâr transferi ve kolay ticaret olanağı sunulmaktadır.
- Serbest bölgelerde eşyalar sınırsız kalabileceği için zaman kısıtlaması bulunmadan, pazar ihtiyaçları ve şartlarına uygun serbestçe ticari faaliyet yürütülebilmektedir.

### 3.3.2. Serbest Bölge Firmalarına Sunulan Vergi Avantajları ve Bu Avantajların Vergi Planlaması Açısından Değerlendirilmesi

Bir firmanın dış ticaret kısıtlamalarıyla karşılaşmadan uluslararası pazarlarda rekabet etmesine olanak sağlayan, endüstriyel park ve transit yükleme merkezi olarak kabul edilen serbest bölgelere hükümetlerce çok çeşitli vergi teşvikleri uygulanmaktadır (Saraçoğlu ve Özcan, 2021:16). Bu nedenle serbest bölgelerde faaliyet gösteren işletmelere vergi planlaması yapabilecekleri çeşitli avantajlar sunulmaktadır. Bu avantajlar arasında belirli bir süreliğine vergi indirimi, gümrük vergisi istisnası ve vergi muafiyetlerinden yararlanılması, ayrıca serbest bölgelerde faaliyet gösteren firmalara kambiyo kısıtlaması uygulanmaması gösterilebilir. Böylece firmalar hem maliyetlerini azaltarak kârları maksimize etmiş, hem de bu kârlarını serbestçe ülkelerine veya uluslararası ödemelerine gönderebilmiş olacaklardır (Altay, 2016:6). Serbest bölge faaliyetlerine yönelik sunulan vergisel avantajlar ve bunların vergi planlaması açısından değerlendirilmesini vergi türleri itibarıyla aşağıdaki başlıklarda sıralamak mümkündür.

#### 3.3.2.1. Serbest Bölgelerde Gümrük Vergisi Düzenlemeleri

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun 6. maddesi "muafiyet ve teşvikler" konusunu düzenlemiştir. Bu madde, serbest bölgelerin gümrük bölgesi dışında olduğunu, bu nedenle de gümrük ve kambiyo mükellefiyeti bakımından mevzuat hükümlerinin bu bölgeler için geçerli olmadığını düzenlemiştir. Bu düzenlemede "Türkiye, AB ve üçüncü ülke menşeli serbest dolaşımda bulunan malların Türkiye ve AB serbest bölgelerine veya üçüncü ülkeye gönderilmesi halinde gümrük vergisi ödenmeyeceği, ancak serbest dolaşımda olmayan üçüncü ülke mallarının Türkiye veya AB ülkelerine girişinde ortak gümrük vergisi tarifesi üzerinden gümrük vergisi

ödeneyeceği” hükmüne yer verilmiştir. (Saraçoğlu ve Özcan, 2021:41).

### 3.3.2.2. Serbest Bölgelerde Gelir ve Kurumlar Vergisi Düzenlemeleri

Serbest bölgelerde gelir ve kurumlar vergisi açısından yapılan düzenlemelere 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda yer verilmemiştir (Saraçoğlu ve Özcan, 2021:30). Serbest bölgelere yönelik bu vergilerde yapılan düzenlemelere 06.06.1985 tarih ve 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu’na eklenen geçici 3. madde ile 29.01.2004 tarihinde yürürlüğe giren 5084 sayılı kanunda yer verilmiştir. Bu kanunlara ilaveten 12.11.2008 tarihinde yürürlüğe giren 5810 sayılı kanun ile 09.02.2017 tarihinde yürürlüğe giren 6772 sayılı kanunla serbest bölgelerde gelir ve kurumlar vergisine ilişkin düzenlemelere son şekli verilmiştir.

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununa 5084, 5810 ve 6772 sayılı kanunlarla eklenen geçici 3. maddesinde serbest bölgelerdeki gelir ve kurumlar vergisine ilişkin uygulamalar düzenlenmiş olup, şu hususlar yer almıştır (3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu, 1985-geçici md.3):

- 5084 sayılı kanunun yürürlüğe girdiği tarih olan 29.01.2004 tarihi itibarıyla, serbest bölgelerde faaliyet göstermek üzere ruhsat almış mükellefler, ruhsat tarihlerinde belirtilen süre zarfında gelir ve kurumlar vergisi düzenlemelerinin dışında tutulmuştur. Ayrıca bu bölgelerde faaliyet gösteren firmaların istihdam ettikleri personele yönelik ödeyecekleri ücretler 31.12.2008 tarihine kadar gelir vergisinden istisna tutulmuştur. Ancak ruhsat süresi 31.12.2008 tarihinden önce bitecek olanlarda ise süre olarak ruhsat süresi baz alınmaktadır. Tüm bunlara ilave olarak bu bölgelerde gerçekleştirilen her türlü faaliyet vergi, resim ve harçtan istisna tutulmuştur.

- 5810 sayılı kanunun yürürlüğe girdiği tarih olan 12.11.2008 tarihi itibarıyla, Türkiye’nin Avrupa Birliği’ne (AB) tam üyeliğinin gerçekleştiği yılın vergilendirme dönemi sonuna kadar serbest bölgelerde üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin, bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları ile serbest bölgelerde, bakım, onarım, montaj, demontaj, elleçleme, ayrıştırma, ambalajlama, etiketleme, test etme, depolama hizmeti alanlarında faaliyette bulunan ve hizmetin tamamını Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara veren hizmet işletmelerinin, söz konusu hizmetlere konu malların serbest bölgelerden Türkiye’ye herhangi bir şekilde girişi olmaksızın yabancı bir ülkeye gönderilmesi şartıyla bu hizmetlerden elde ettikleri kazançları gelir veya kurumlar vergisinden istisna tutulmuştur.
- 6772 sayılı kanunun yürürlüğe girdiği tarih olan 09.02.2017 itibarıyla, serbest bölgelerde üretilen ürünlerin FOB (free on board) bedelinin en az %85’ini yurt dışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler üzerinden asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra hesaplanan gelir vergisi, verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilebilmektedir. Bu oranı %50’ye kadar indirmeye ve kanuni seviyesine kadar yükseltmeye Cumhurbaşkanı yetkili kılınmıştır. Yıllık satış tutarı bu oranın altında kalan mükelleflerden zamanında tahsil edilmeyen vergilerin cezasız olarak, gecikme zammıyla birlikte tahsil edileceği; ayrıca bu bölgelerde gerçekleştirilen faaliyetlerle ilgili olarak yapılan işlemler ve düzenlenen kâğıtlar damga vergisi ve harçlardan istisna tutulacağı hüküm altına alınmıştır.

### 3.3.2.3. Serbest Bölgelerde Katma Değer Vergisi Düzenlemeleri

Serbest bölgelerde katma değer vergisi ile ilgili düzenlemelerin bir kısmı 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nda, bir kısmı ise 25.10.1984 tarihli 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK)'nda yer almaktadır. Serbest bölgelerle ilgili düzenlemelere KDVK'nın 11, 12, 14, 16 ve 17. maddelerinde yer verilmiştir.

KDVK'nın 11. maddesinin 1. fıkrasının (a) bendinde serbest bölge firmalarının müşterileri için yaptıkları ihracat teslimleri ve b kapsamında yapılan hizmetler, yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler ile fason hizmetler ayrıca karşılıklı olmak şartıyla yurt dışı müşterilere Türkiye'de verilen roaming hizmetleri KDV'den istisna tutulmuştur. Fason hizmet ile kastedilenin ise, bir malın mülkiyet ve tasarruf hakkının devralınmaksızın ücreti karşılığı belirli işlemlere tabi tutularak/işlemlerden geçirilerek tasarruf veya mülkiyet hakkı sahibine iade edilmesidir (KDV Genel Uygulama Tebliği, 2014).

KDVK'nın 12. maddesinde ihracat teslimi ve yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetlerle ilgili hükümlerin yer aldığı görülmektedir. Bu kapsamda 12. maddenin 1. fıkrasının (a) ve (b) bendlerinde serbest bölgelerdeki teslim işlemlerinin ihracat kapsamında değerlendirilebilmesi için taşınması gereken özelliklere yer verildiği, 12. maddenin 3. fıkrasında ise fason hizmetlerin serbest bölgelerdeki müşteriler adına yapılmış sayılabilmesi için taşınması gereken özelliklere yer verildiği görülmektedir. Ayrıca bu şartlara ilaveten ana madde ve malzemenin serbest bölgeden yurt içindeki firmalara gönderilmesi ve fason hizmete konu malın yeniden serbest bölgeye gönderilmesi gerekmektedir.

KDVK'nın 14. maddesinin 1. ve 2. fıkralarında, karşılıklı olmak kaydıyla ikametgahı, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de olmayan vergi

mükelleflerinin, transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılacak taşımacılık işlemlerinde, Cumhurbaşkanı tarafından belirlenecek taşımacılık konuları vergi kapsamının dışında bırakılmıştır.

KDVK'nın 16. maddesinin 1. fıkrasının (a) bendine göre vergiden istisna tutulan teslim ve hizmetlerin ithali de vergiden istisna tutulmakta, bu işlemlerin gerek yurt içinde gerekse de yurt dışından yapılmasının bir önemi bulunmamaktadır.

KDVK'nın 17. maddesinin 4. fıkrasının (i) bendinde serbest bölgelerde ihracat yapılmasına katkı sunan her türlü hizmet ile serbest bölgelere veya bu bölgelerden yapılan ihraç amaçlı yük taşıma işlerinin KDV'den istisna tutulduğuna yer vermiştir.

### 3.3.2.4. Serbest Bölgelerde Özel Tüketim Vergisi Düzenlemeleri

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nda (ÖTVK) serbest bölgelere ilişkin özel bir düzenleme bulunmamakla birlikte söz konusu kanunun 5. maddesinin vergiden istisna başlıklarını düzenlediği görülmektedir. ÖTVK'ya göre bu kanuna ekli (I), (II) ve (III) sayılı listelerdeki yer alan tüm malların ihracat teslimleri ayırım yapılmaksızın vergiden istisna tutulmuştur. Ekli listede yer alan ihracat teslimi düzenlemelerine bakıldığında ise teslimin yurt dışındaki müşteriye (ikametgahı, iş yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlar ile merkezi yurt içinde olup şubeleri yurt dışında faaliyette olanlar) yapılması ve teslim konusu malın Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi'nden çıkış yapması gerekmektedir. Serbest bölgeler gümrük bölgesi dışında olmakla birlikte Türkiye siyasi sınırları içinde kaldığından yurt içinden serbest bölgelere yapılan teslimler ve serbest bölgeden yurt içine yapılan teslimlere ihracat istisnası uygulanması mümkün olmayıp ÖTV'ye tabidir (Ernst ve Young, 2011:21). Ancak, ihraç kaydıyla teslim edilen malların serbest bölgeden ihracında, ÖTVK'nın 8. maddesinin 2. fıkrasına göre tecil-terkin uygulaması kapsamında işlem yapılması



mümkün kılınmıştır. ÖTV'nin "diğer istisnalar" başlığını taşıyan 7. maddesinin 7. fıkrasına göre ise serbest bölgeler ve geçici depolama yerleri hükümlerinin uygulandığı mallar ÖTV'den istisna tutulmuştur.

### 3.3.2.5.Serbest Bölgelerde Damga Vergisi ve Harç Düzenlemeleri

Serbest bölgelerde damga vergisi ve harçlara ilişkin düzenlemeler 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun (2) sayılı tablosunun IV-53. maddesinde ve 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun geçici 3. maddesinin 2. fıkrasının (c) bendinde düzenlenmiştir. Esasen 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nda serbest bölgelerle ilgili sadece bu bölgelerde yer alan arsaların tahsisinde düzenlenen sözleşmelerin ve taahhünamelerin vergiden istisna olduğu düzenlenirken; 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun mezkûr düzenlemesinde ise serbest bölgelerde yer alan vergi mükelleflerinin Avrupa Birliği'ne tam üyeliğin gerçekleştiği yılın vergilendirme dönemi sonuna kadar bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetler ile ilgili olmak üzere yapılan işlemlerin harçtan ve bu işlemlere ilişkin düzenlenen kağıtların damga vergisinden istisna olduğunu düzenlemektedir. Bu düzenlemeyle birlikte serbest bölge firmalarının istihdam ettikleri personele ödenen ücretlere yönelik düzenlenen kağıtlardan da damga vergisi alınmaması gerekmektedir (Saraçoğlu ve Özcan, 2021:42).

### 3.4. Serbest Bölge Faaliyetlerinin Dezavantajları

Serbest bölgeler gerek bulunduğu ülkeye gerekse de bu bölgelerde faaliyet gösteren işletmelere çeşitli fırsatlar sunmaktadır. Bununla birlikte buldukları ülkelerde birtakım olumsuz durumların da ortaya çıkmasına neden olabilmektedirler. Bu olumsuz durumlar arasında serbest bölge işletmelerine gümrük vergisiz ithalat yapabilme imkanının ülkenin ithal eğilimini körükleyerek kalıcılaştırması, serbest bölgelerin iyi denetlenmemesi sonucu

bu bölgelerdeki kaçakçılık faaliyetlerin artması ve serbest bölgelere yönelik vergi harcaması rakamlarının bütçe üzerindeki olumsuz etkisi sayılabilir (Koçak, 2016:46).

Bunların dışında serbest bölgelerin ülke ve firmalar açısından diğer olumsuz yönleri şu şekilde ifade edilebilir (Saraçoğlu ve Özcan, 2021:17-18; Gümüş, 2007:51; Ortakarpuz, 2020:37-41):

- Standartları uluslararası düzeyde olan bir serbest bölge kurmanın maliyetinin yüksek olması nedeniyle bölgenin uluslararası düzeyde etkinlik kazanmaması durumunda önemli ölçüde kaynak israfına yol açabilmektedir.
- Serbest bölge içinde faaliyet gösteren firmaların bölgenin dışındaki firmalara rakip olması nedeniyle yurt içindeki firmaların ihracattaki rekabet güçlerini kaybetmeleri; ayrıca dış pazarları serbest bölge firmalarına kaybetme riski bulunmaktadır.
- Serbest bölgelerde üretimi gerçekleştirilen malların iç pazara satılması halinde ülke ekonomisi bu durumdan olumsuz etkilenmektedir.
- Kaçakçılık ve yasadışı faaliyetlere uygun zemin oluşturabilmektedir.
- Sendikal hakları olmadığı için işçilerin düşük ücret düzeylerinde istihdam edilmeleri ve bu durum toplumsal yapının bozulmasına neden olabilmektedir.
- Serbest bölgeler, yatırımların dengesiz dağılımı olarak bölgesel gelişmişlik farklarına ve çevre kirliliğine neden olabilmektedir.
- Serbest bölge içerisinde yer alan yabancı ülke firmalarının kendi ülkelerine sınırsız kâr transfer imkânı verildiğinden bu firmaların ülke ekonomisine katkıları sınırlı kalmaktadır.
- İleride ihraç edilmek amacıyla dahi olsa ucuz girdi teminine yönelik ithalata sağlanan teşvikler ithal bağımlılığını artırmaktadır.

- Türkiye özelinde serbest bölge firmalarının ağırlık olarak üretim dışı faaliyetle iştigal etmeleri ve ihracatlarını ağırlıklı olarak yurt içine yapmaları nedeniyle kendilerinden beklenen ihracat için yatırım ve üretimi artırma, yabancı sermaye ve teknoloji girişini hızlandırma ve ekonominin girdi ihtiyacını ucuz ve düzenli şekilde temin etme fonksiyonlarını gereği gibi yerine getirememektedirler.

#### 4. Sonuç

Literatürde vergi mükelleflerinin ödeyecekleri vergileri, vergi mevzuatlarının izin verdiği ölçüde en aza indirmeye yönelik faaliyetleri olarak ifade edilen vergi planlamasının önemi firmalar için gün geçtikçe artmaktadır. Bu önemden dolayı firmalar, ulusal ve uluslararası rekabet avantajı sağlamak ve üretim maliyetlerini düşürerek kâr maksimizasyonu elde etmek için vergi planlama araçlarını sonuna kadar kullanmak istemektedirler.

Ülkemizdeki vergi planlaması kavramı, uygulamada yeni bir kavram olmakla birlikte, ismi vergi planlaması olmayan ancak benzer amaca hizmet eden uygulamaları barındırmaktadır. Bu uygulamalardan biri de serbest bölgelerdir. Serbest bölgeler işletmelere sağlanan vergisel avantajlar ve teşvikler nedeniyle vergi planlaması açısından önemli bir araç olarak kullanılmaktadır.

Serbest bölgeler, vergi planlama aracı olarak sadece firmalara avantaj ve teşvik sağlamamakta, bunun yanında ülke açısından da pek çok olumlu yönleri bulunmaktadır. Bu olumlu yönler arasında ihracatı artırmaya yönelik yatırım ve üretimi artırma, doğrudan yabancı sermaye ve teknoloji girişini hızlandırma, ekonominin kaynak ihtiyacını ucuz ve sürekli olarak sağlama fonksiyonları sayılabilir. Ancak serbest bölgelerin gerek kurulma amaçları gerekse de kendilerinden beklenen olumlu etkilerin düşük düzeyde kaldığı veya olumsuz sonuçlar da taşıyabildiği görülmektedir. Serbest bölgelerin taşıdığı olumsuz özellikler arasında ise ücretli

kesime tanınan haklardan daha çok işverenlerin yararlanması, taşıdıkları vergisel avantajların geçerlilik sürelerinin vergilemede belirlilik ilkesi açısından tehlike oluşturması, işletmelere sunulan vergisel avantajların ülke açısından gelir kaybı oluşturması, serbest bölgelerin içindeki ve dışındaki firmalar arasında haksız rekabet ortamı oluşturması ve bu bölgelerin faaliyetlerini vergisel açıdan düzenleyen mevzuatın sürekli revize edilmesi nedeniyle karışıklık ortaya çıkarması sayılabilir.

Türkiye’de faaliyet gösteren işletmelere gümrük vergisi, gelir ve kurumlar vergisi, katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, damga vergisi ve harçlar bakımından pek çok vergisel avantaj sağlanması nedeniyle Türkiye’de yer alan serbest bölgelerin vergi planlaması açısından önemli bir araç olduğu görülmektedir. Bu nedenle firmaların bu bölgelerde organizasyonlarını kurarak faaliyet göstermeleri halinde söz konusu avantaj ve teşviklerden yararlanarak kârlarını artırma; ülke açısından ise başta ihracat gelirleri olmak üzere, yabancı kaynak girişini ve teknolojik gelişmeyi artırma odaklı bir sonuç elde edilmesi mümkün görünmektedir.

#### Kaynakça

1. Altay, F. (2016). Dünyada ve Türkiye’de Serbest Bölge Uygulamaları. Konya: Konya Ticaret Odası.
2. Arslaner, H., ve Çobanoğlu, S. (2016). Serbest Bölgeerde Vergi Avantajları. Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 3(3), 1-14.
3. Aslanoğlu, S. (2008). Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomi ve Kayıtdışı Ekonomiyi Azaltmaya Yönelik Çözüm Önerileri. Muhasebe ve Finansman Dergisi(39), 199-211.
4. Bala, S. K. (2007). Tax Planning in Business: Bangladesh Perspective. Nisan 2, 2022 tarihinde <https://papers.ssrn.com/>: [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=991329](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=991329) (Erişim Tarihi: 02.04.2022).
5. Bayraklı, H. H., Sağbaş, İ., ve Ural, L. (2004). Vergi Kaçırma Eğilimini Etkileyen Faktörlerin İncelenmesi: Uşak İli Örneği. Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, 6(1), 197-214.
6. Birinci, N. (2009). Uluslararası Vergi Planlamasının Analizi. Yüksek Lisans Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Trabzon.

7. Buyrukoğlu, S., ve Altunakar Mercan, S. (2020). Türkiye'deki Vergi Bilincinin Ölçümünde Yeni Bir Yaklaşım: Vergi Bilinci Endeksi. 3. Sektör Sosyal Ekonomi Dergisi, 55(3), 2012-2029.
8. Buyrukoğlu, S., ve Şimşek, M. H. (2022). Davranışsal İktisat İle Vergi Bilinci, Vergi Kaybı ve Kayıtdışı Ekonomi Arasındaki İlişkinin Yargı Kararları Özelinde İncelenmesi. Mali Hukuk Dergisi, 18(206), 261-284.
9. Edizdoğan, N., ve Gümüş, E. (2013). Vergi Afları ve Türkiye'de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi. Maliye Dergisi(164), 99-119.
10. Edizdoğan, N., Çetinkaya, Ö., ve Gümüş, E. (2011). Kamu Maliyesi. Bursa: Ekin Kitabevi.
11. Ernst ve Young (2011). 100 Soruda Serbest Bölgeler, <https://www.vergidegundem.com/files/100SorudaSerbestBolge.pdf> (Erişim Tarihi: 25.06.2022).
12. Eroğlu, O., ve Eftekin, Ö. (2015). Vergi Planlaması Çerçevesinde Uzlaşma Kurumu. Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, 11(2), 233-250.
13. Garbarino, C. (2011). Aggressive Tax Strategies and Corporate Tax Governance: An Institutional Approach. European Company and Financial Law Review, 8(3), 277-304.
14. Gökten, S., ve Karabudak, Ç. Ö. (2017). Uluslararası Vergi Planlaması: Türkiye'nin Merkez Olarak Kullandığı Bir Vaka Çalışması. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 19(2), 547-566.
15. Gümüş, E. (2007). Serbest Bölgelerde Vergi Uygulamalarının Değerlendirilmesi. Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 21(1), 47-60.
16. Hong, Q., ve Smart, M. (2010). In Praise of Tax Havens: International Tax Planning and Foreign Direct Investment. European Economic Review, 54(1), 82-95.
17. İSMMMO-TESMER. (2012). Serbest Bölgeler. İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası: <https://archive.ismmmo.org.tr/docs/seminernotlar/18012014/SBrev02.pdf> (Erişim Tarihi: 20.04.2022).
18. Karaca, C. (2021). Kamu Maliyesi. Bursa : Ekin Basın Yayın Dağıtım.
19. Kaynar Bilgin, H. (2011). Vergi Ahlakının Teorik Çerçevesi. Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 20(2), 259-278.
20. KDV Genel Uygulama Tebliği. (2014). <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=19631&MevzuatTur=9&MevzuatTertip=5> (Erişim Tarihi:25.04.2022).
21. Koçak, Y. (2016). Serbest Bölgelerde Vergi Uygulamaları. Gümrük ve Ticaret Dergisi(7), 43-51.
22. Kutlar, İ. (2021). Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde Vergi Denetimi ve SMMM'lerin Rolü Üzerine Bir Araştırma: Gaziantep İli Örneği. Doktora Tezi, Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü .
23. Nar, M. (2015). Vergi Planlaması Aracı Olarak Ar-Ge Harcamaları. Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi, 8(37), 925-940.
24. OECD. (2003). Taxpayers' Rights and Obligations – Practice Note. OECD Committee of Fiscal Affairs Forum on Tax Administration.
25. Ortakarpuz, M. (2020). Serbest Bölge Kavramı ve Genel Bilgiler. M. Ortakarpuz içinde, Küresel Ekonomide Özel Ekonomik Alanlar Serbest Bölgeler ve Lojistik Köyler (s. 13-45). Eğitim Yayınevi.
26. Ömürbek, N., Çiçek, H. G., ve Çiçek, S. (2007). Vergi Bilinci Üzerine Bir İnceleme: Üniversite Öğrencileri Üzerinde Yapılan Anketin Bulguları. Maliye Dergisi(153), 102-122.
27. Öz Yalama, G., ve Gümüş, E. (2013). Vergi Kaçırma Eğilimini Etkileyen Faktörler: Eskişehir'den Bulgular. Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, 9(20), 77-97.
28. Saraçoğlu, F., ve Özcan, B. (2021). Serbest Bölgeler ve Vergi Planlaması. Kurum Yayını, Vergi Müfettişleri Derneği, Ankara.
29. Scholes, M. S., Wilson, G., ve Wolfson, M. (1990). Tax Planning, Regulatory Capital Planning, and Financial Reporting Strategy for Commercial Banks. The Review of Financial Studies, 3(4), 625-650.
30. Şenyüz, D., Yüce, M., ve Gerçek, A. (2022). Vergi Hukuku. Bursa: Ekin Basın Yayın Dağıtım.
31. Şişman, B. (2003). *İşletmelerde Vergi Planlaması Yöntemleri*. Yaklaşım Yayınları.
32. Ticaret Bakanlığı (a). (2022). <https://sebatlas.gov.tr/home> (Erişim Tarihi:15.04.2022).
33. Ticaret Bakanlığı (b). (2022). Ticaret Bakanlığı: [https://ticaret.gov.tr/data/5b8707aa13b8761450e18e06/tablo\\_2\\_ticaret\\_hacminin\\_serbest\\_bolgelere\\_dagilimi.pdf](https://ticaret.gov.tr/data/5b8707aa13b8761450e18e06/tablo_2_ticaret_hacminin_serbest_bolgelere_dagilimi.pdf) (Erişim Tarihi:16.04.2022).
34. Ticaret Bakanlığı (c). (2022). Ekonomik Görünüm Şubat 2022. Kurum Yayını, Ticaret Bakanlığı, Ankara.
35. Ticaret Bakanlığı (d). (2022). Serbest Bölgelerin Avantajları. <https://ticaret.gov.tr/data/5b9b666013b8761cc09f9bad/Avantajlar.pdf> (Erişim Tarihi: 21.04.2022).
36. Tuncer, S. (2008). İşletme Vergiciliğinde Vergi Planlaması. Yaklaşım Yayınları(181), 9-15.
37. Tunçer, M. (2002). Hükümet-Birey İlişkilerinin Vergi Uyumuna Etkisi ve Türkiye. Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, 57(3), 107-128.
38. Uğur, A., ve Kömürçüler, E. (2008, Ocak). Vergi Planlamasına Yönelik Uluslararası Stratejiler ve Türkiye'deki Yansımaları. FinansPolitik & Ekonomik Yorumlar, 45(515).
39. Vergi Harcamaları Raporu. (2018). Ankara: T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir Düzenlemeleri Genel Müdürlüğü.
40. Yılmaz Önder, B. (2017). Vergi Planlaması ve Türk Kurumlar Vergisinde Vergi Planlaması Olanakları. Yüksek Lisans Tezi, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, Eskişehir.
41. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu. (1960). <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=193&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=4> (Erişim Tarihi: 23.04.2022).
42. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu. (1984). <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=3065&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=5> (Erişim Tarihi:23.04.2022).
43. 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu. (1985). <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.3218.pdf> (Erişim Tarihi:05.04.2022).
44. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu. (2006). <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=5520&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=5> (Erişim Tarihi:23.04.2022).



Gencer KAPLAN\*

# DIŞ TİCARETTE MALİYET DÜŞÜRÜCÜ BİR OPSİYON: KONŞİMENTO VE NAVLUN İLİŞKİSİ

Konşimento daha çok deniz taşımacılığında kullanılan ve geçmiő 14. Yüzyıla kadar dayanan bir kıymetli evraktır. Bu sebeple Türk Ticaret Kanunu'nda (TTK) 1228-1245'inci maddeleri deniz taşıma senetleri başlığında ayrıca düzenlenmiştir. TTK 'da konşimento, bir taşıma sözleşmesinin yapıldığını ispatlayan, eşyanın taşıyan tarafından teslim alındığını veya gemiye yüklendiğini gösteren ve taşıyanın eşyayı, ancak onun

ibrazı karşılığında teslimle yükümlü olduğu senet olarak tanımlanmıştır. TTK 1200. maddesinde konşimentoda navlun borçlusu esas olarak eşyayı taşıyan olduğu açıkça hüküm altına alınmıştır.

Gümrük Yönetmeliğinin 118. Maddesinde “Deniz yoluyla yapılan taşımalarda geminin kaptanı veya donatanı veya mümessili tarafından yükletene taşıma belgesi olarak konşimento verilir. Hava taşımalarında, aynı anlamda ve benzeri bilgileri kapsayan hava konşimentosu kullanılır.” hükmü yer almaktadır.

Ticaret Bakanlığı Gümrükler Genel Müdürlüğü (GGM) navlun bedelleri ile konşimentoda yazılı tutar arasında meydana gelen farklılıklar için ortaya çıkan ihtilafları çözüme ulaştırmak için 2018/7 sayılı Genelge yayımlanmıştır. Söz konusu genelge hükümlerinin incelenmesi neticesinde;

Uluslararası Hava Taşımacılığı Birliği (IATA) kurallarına göre taşıyıcı firmaların acentelere düzenlediği ana konşimentolarda kayıtlı tutarlar ile aynı sevkiyata ilişkin acentelerin ithalatçılara düzenlediği ara konşimentolarda kayıtlı tutarlar arasında farklılıklar bulunduğu, ithalatçı firmaların ara konşimentodaki tutarları esas alarak navlun bedelini beyan etmelerine karşın, gümrük idarelerince gümrük kıymetinin hesaplanmasında ana konşimentoda kayıtlı tutarlar esas alınarak işlemlerin gerçekleştirildiği, ancak yükümlülerin ana konşimentodaki değerlerin IATA referans değerlerini (TACT) yansıttığı ve navlun olarak ödedikleri gerçek tutarın ara konşimentoda yer alan tutar olduğu ve bu durumun ihtilafa yola açtığı,

IATA Türkiye Bölge Müdürlüğü'nün konuyla ilgili açıklamalarından; “Hava Kargo Tarife ve Kurallarının (The Air Cargo Tariff and Rules - TACT)” hava kargoların nakliyesi ve kabulü için sektör, ülke ve taşıyıcı düzenlemelerinden oluşan bir kaynak olduğu, TACT Rates'in (ücret) ise en güncel sektör, taşıyıcı ve önceden kurgulanmış değerleri gösteren kapsamlı bir global ücret veri tabanı olarak hizmet ettiği, TACT'ın temel amacının IATA “Çok Taraflı Hatlararası Ulaşım Anlaşmasını (MITA)” destekleme olduğu, “MITA” sisteminin herhangi bir şekilde beklenmeyen bir durumla karşılaşıldığında uluslararası hava kargonun global akışının bozulmamasına veya durmamasına yardımcı olan emniyetli bir sistem sağladığı, TACT değerlerinin IATA Kargo Hizmetleri Konferansı Karar 660 uyarınca MITA'ya uygun olarak taşınan kargo yükleri için kullanıldığı, ancak TACT değerlerinin kullanılması zorunluluğunun bulunmadığı ve bu değerlerin ana konşimentoda “geçerli oran - applicable rate” olarak görünmesi gerektiğini beyan eden herhangi bir IATA Kararının da olmadığı,

Dolayısıyla;

Hava taşımacılığında düzenlenen konşimentolar ile ilgili olarak; gümrük kıymetinin belirlenmesinde ara konşimento ve buna ilişkin faturada belirtilen tutarın dikkate alınarak işlem yapılması,



Navlun bedelinin, eşyanın ağırlık, miktar ve benzeri ölçü birimleri ile orantılı bir şekilde beyanname kalemlerine dağıtımının yapılmasının uygun bulunduğu,

Anlaşılmaktadır.

Konu ile ilgili yargıya taşınmış hususlar da bulunmaktadır.

Danıştay 7. Dairesinin 1998 yılında 1454 karar numarası ile verdiği kararda; ilk derece vergi mahkemesinin verdiği ana konşimento ile ara konşimento arasında meydana gelen farklarda ana konşimentoda yazılı değerın esas alınması gerektiğinden bahisle yapılan ek tahakkuk ve ceza kararının yerinde olmadığı,

Danıştay 7. Dairesinin 1997 yılında 4217 karar numarası ile verdiği kararda; ilk derece mahkemesinin ana konşimentoda yer alan tutar esas alınarak düzenlenen ek tahakkuk ve ceza kararında isabetsizlik bulunmadığı yönündeki kararını, navlun bedelleri arasındaki farklılığın nedenlerinin araştırılıp gerçek navlun bedeli saptanmadan konşimentoda yer alan tutarın esas alınmasında isabet görmeyerek reddettiği,

Anlaşılmaktadır.

İstanbul 5. Vergi Mahkemesi 03.11.2011 tarihli kararındaki davanın özeti;

Major Skt Oto firmasının beyan ettiği navlun fatura bedelinin 16.150 TL olmasına karşın, konşimentoda yer alan tutarın 52.816 TL olması ve aradaki tutara karşılık ek tahakkuk ve ceza kararının düzenlenmesi.

Firmanın savunması ise; ithal eşyasına karşı 16.150 TL navlun ödediği ve bunu beyan ettiği, bunun dışında bir ödeme yapmadığı, konşimentoda yazılı olan tutarın ödenen tutar olmadığı, bu tutarın IATA tarafından önerilen ve konşimentoda yazılması gereken bir tutar olduğu, bu tutarın fiili navlun ücreti olmadığı, navlun ücretinin konşimentodan bağımsız şekilde belirlendiği şeklindedir.

Navlun bedelinin ne kadar olduğuna dair birinci kanıt navlun faturasıdır. Navlun faturası dışında başkaca bir bedeli esas almak için ortada en azından makul bir şüphe olması gerekmektedir.

Dolayısıyla ortada bir navlun faturası var olduğu halde, gerçeği yansıtmadığına dair şüphe olmamasına rağmen ve ayrıca konşimentoda yer alan bedelin navlun bedeli açısından bağlayıcılığı bulunmadığı da göz önüne alındığında fark için yapılan ek tahakkuk ve ceza kararında hukuka uyarlık bulunmadığı anlaşılmaktadır.

Sonuç olarak;

Navlun fatura bedeli ile ana konşimentoda yer alan farklılıktan kaynaklanan tutarın ayrıca beyan edilmesi ve bu şekilde fazla ödenen gümrük vergisi ve KDV'nin olabileceği,

Hem yargı kararları ışığında hem de GGM tarafından çıkarılan 2018/7 sayılı Genelge hükümleri göz önüne alındığında, navluna ilişkin gerçekte yapılan ve fatura ile ispat edilen tutarın beyannameye yer alması gerektiği, bunun dışında konşimentoda yer alan tutarın dikkate alınmaması ve ortaya çıkan farkın ayrıca beyan edilmemesi gerektiği,

İthalat işlemlerinin bu şekilde tamamlanması ile firmaların nakit pozisyonlarının daha efektif şekilde yönlendirilmesinin içinde bulunduğumuz ekonomik konjunktürde maliyet avantajı sağlayacağı değerlendirilmektedir.

#### **KAYNAKÇA:**

- Türk Ticaret Kanunu
- Borçlar Kanunu
- Gümrük Yönetmeliği
- Gümrükler Genel Müdürlüğü 2018/7 Sayılı Genelge
- Danıştay 7. Dairesi 1998/1454 Kararı
- Danıştay 7. Dairesi 1997/ 4217 Kararı
- İstanbul 5. Vergi Mahkemesi 03.11.2011 Tarihli Kararı



Hakan UÇAK\*

# DEĞİŞKEN KUR ORTAMINDA İTHALAT MALİYET YÖNETİMİ

Döviz kurlarındaki dalgalanmalar, dış ticaret yapan şirketleri yakından ilgilendirmekte. Döviz kurlarındaki yukarı yönlü değişiklikler ithalat maliyetlerini dolayısıyla da yurt içi satış fiyatını olumsuz yönde etkilemektedir.



Bu nedenle ithalat yapan birçok şirket için maliyet yönetimi hiç olmadığı kadar önemli olmaya başladı. İthalat yapan şirketlerin doğru araçları kullanarak ithalat maliyetlerini azaltmaları durumunda, yurt içinde yapmış oldukları ticari faaliyetlere ilişkin satış fiyatını arttırmadan karlılıklarını arttırabilmektedir.

Dış ticaret yapan şirketlerin maliyetlerini azaltacak önerilerimizi aşağıda bilgilerinize sunuyoruz.

### 1. Yatırım Teşvik Belgesi Almak

Şirketler tarafından yurt dışından ithal edilecek yatırım mallarının tedarikinden önce yatırım teşvik mevzuatını incelemelerini öneriyoruz. Zira Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar ve ilgili mevzuat uyarınca, yatırım teşvik belgesi kapsamında yapılacak ithalatlarda Gümrük Vergisi, İlave Gümrük Vergisi, Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu ve Katma Değer Vergisi istisnası uygulanıyor.

Yatırım teşvik uygulaması ithalatçı şirketlerin vergisel yükünü azaltmada bir araç olarak kullanılabilir.

### 2. Alternatif Ödeme Yöntemlerini Seçmek

Bazı eşyaların vadeli ithalatında üzerinden Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu (KKDF) tahsil edilmektedir. Vadeli ithalatlarda tahsil edilen KKDF ithalatçılara % 6 oranında ek bir maliyet getiriyor. İthalde tahsil edilen KKDF, aynı zamanda ithalatta ödenen KDV ve ÖTV'nin de matrahına girdiği için ekstra vergi artışlarına neden olabilmektedir.

Kabul kredili, vadeli akreditif ve mal mukabili ödeme şekillerinde ithalattan sonra eşya bedelleri yurt dışına transfer edildiği için KKDF tahsil edilmektedir.

Farklı finans araçları kullanılarak, KKDF ödmeden ithalat yapılarak maliyetlerin azaltılması söz konusu olabilmektedir. İthalat faktöriği bu kapsamda kullanılacak araçlardan biridir.

### 3. İthalatta Türk Lirası Kullanmak

Özellikle kur artışlarından etkilenmemek amacıyla, ithalat yapan şirketler başka bir ülkenin para birimi yerine Türk Lirası cinsinden ithalata yönelerek ekstra maliyetler ile karşı karşıya kalma riskini azaltabilir.

Bu yönde alınacak aksiyon ile dış ticaretin hem planlaması hem de yönetimi daha gerçekçi yapılacaktır.

### 4. Uluslararası Anlaşmalardan İstifade Etmek

Ülkemiz yapmış olduğu birtakım uluslararası anlaşmalar kapsamında bazı ülke veya ülke gruplarına daha gümrük vergisi uygulanmaktadır. Bu nedenle, ithalat yapan şirketlerin tedarik zinciri sürecini vergisel avantaj uygulanan ülkelere göre uyarlamasının faydalı olacağı değerlendirilmekte.

Ülkemiz ile AB arasında gümrük birliği anlaşması bulunmaktadır. Gümrük birliği kapsamında sanayi ürünleri ithalatında gümrük vergisi muafiyeti uygulanıyor. Bu kapsamda, AB'den yapılacak sanayi ürünleri ithalatında gümrük vergisinin maliyet olmamaktadır. Benzer durum ülkemiz tarafından imzalanan Serbest Ticaret Anlaşmaları için de geçerlidir.

Bu açıklamalar ışığında; daha düşük gümrük vergisi uygulanan ülkelere yapılacak ithalatlarda vergisel avantajlardan istifade edilerek ithalat maliyetleri azaltılabilmektedir.





Sercan BAHADIR\*

# ASGARİ CEZA TUTARI UYGULAMASININ GÖZDEN GEÇİRİLMESİ GEREKİYOR\*\*

Vergi denilince ilk akla Kurumlar Vergisi, Gelir Vergisi, Katma Değer Vergisi gibi Vergi Usul Kanunu (VUK) kapsamındaki vergiler geliyor. Buradan hareketle de temel vergi kuralları ve teorisi olarak VUK esas alınıyor. Ancak ithalat vergileri bu vergi uygulamalarından farklı olarak kendine has usul kuralları içeriyor, ayrı bir kanun

\* EY Global Ticaret Lideri, sercan.bahadir@tr.ey.com

\*\* Bu makale ww.dunya.com adlı internet sitesinde 26.08.2022 tarihinde yayınlanmıştır.

ve bu kanunda ithalat vergilerine özgü usul kuralları barındırıyor. Her bir ithalat işlemi ve bu işleme ilişkin gümrük beyannamesi ayrı bir gümrük yükümlülüğünü yani beyanı oluşturuyor. Beyan dönemi yerine ithalat işlemi esas oluyor. Bu noktada sadece ithalat işlemine konu olan eşyanın kıymeti değil, vergilemeyi hesaplamak için eşya tanımı (GTİP-Gümrük İstatistik Tarife Pozisyonu) ve menşei gibi tanımlar gerekiyor. Eşya bazlı bir vergileme yapılıyor ve bu bakış açısıyla temel vergi uygulamalarından ayrışıyor.

Yine herkes tarafından bilenen 4T (tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil) süreçleri en temel ayrışma olarak söylenebilir. Normal vergilemede (Kurumlar Vergisi, Gelir Vergisi gibi) bu aşamalar çok net ayrışırken ithalat vergilerinde gümrük beyannamesinin tescili ile tarh-tahakkuk-tebliğ aynı anda gerçekleşmiş oluyor. Bu nedenle de ithalat vergilerine ilişkin beyan, düzeltme, ödeme, uzlaşma gibi konularda ithalat vergilerine ilişkin birçok konuyu kendi içinde değerlendirmek gerekiyor. Bu durum zaman zaman bazı ciddi sorunları beraberinde getiriyor. Asgari ceza uygulaması buna bir örnek olarak karşımıza çıkıyor.

### **Düzenleme ne diyor?**

İthalatta vergileme, gümrük beyannamesi üzerinden yapılıyor. Tek bir kalem eşya olması durumunda bir beyanname bir eşyayı içeriyor. Ancak bir beyannamenin birden fazla eşya içermesi durumunda her kaleme ilişkin bilgiler ayrı beyan sayılıyor ve bir kalemin eksik veya fazlası diğer kalemin fazla ve eksikliğinden mahsup edilemiyor. Bu noktada “kalem” kavramını sorabilirsiniz. Kalem, Türk Gümrük Tarife Cetvelinde aynı tarife pozisyonunun alt açılımında bulunan ve aynı kanuni veya tercihlili vergi oranına tabi olan eşya olarak tanımlanıyor.

Her bir kalemin ayrı ayrı değerlendirilmesi eksik kıymet tutarının geriye dönük düzeltilmesi durumunda bir dağıtım (yani paylaşırma) yapılmasını zorunlu kılıyor. Tabi bu dağıtımların da objektif ve nesnel olması gerekiyor.

Diğer bir düzenleme ise eksik vergilemeye ilişkin bir idari para cezası tatbik edildiğinde asgari ceza uygulaması. Bu tutar Gümrük Kanununun 241/1 inci fıkrasında belirtilir ve 2022 yılı için ücreti 235 TL'dir. İthalat vergilerine ilişkin eksiklik gerek gümrük idaresi ile tespit edilsin gerekse kendiliğinden bildirim konu edilsin, idari para cezası tutarının hiçbir suretle bu tutarın altında olmaması gerekiyor.

### **Sorun nereden kaynaklanıyor?**

Her bir kalem eşyanın ayrı bir işlem olarak kabul edilmesi ile asgari idari para cezası uygulaması bir arada değerlendirildiğinde maalesef ciddi problemleri beraberinde getirebiliyor. Özellikle dönemsel bazlı ve gümrük kıymeti ile ilgili yapılan toplu ödemelerin (kalıp, royalti ve lisans ödemeleri gibi) her bir kalem eşyaya dağıtılması gerekiyor. Şayet çok fazla kalemlili ithalat yapılıyorsa kalem başına düşen ek kıymet tutarı oldukça düşük kalabiliyor. Örneğin; bir beyannameye tekabül eden 49,65 TL tutarı tekabül etmiş ve 5 kalemlili bir beyanname için aşağıdaki şekilde dağılım oluşmuştur. Bu dağılıma göre 1'inci kaleme tekabül eden 1,28 TL tutarının ilave edilmesi gerekiyor. Buna göre 0,38 TL ek mali yükümlülük (EMY), 0,32 TL İlave Gümrük Vergisi (İGV), 0,40 TL Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) ve 0,43 TL Katma Değer Vergisi (KDV) ödenmesi gerekiyor.

Ancak bu eksikliğin gümrük idaresi tarafından tespit edilmesi durumunda, eksik vergilerin 3 katı oranında idari para cezası uygulanıyor ya da bu eksikliğin kendiliğinden bildirim yapılması durumunda toplam ceza tutarının %10'u

oranında indirimli idari para cezası tatbik ediliyor. Yukarıdaki düzelemeye göre bu iki durumda da oluşan idari para cezası GK 241/1. fıkrasında belirtilen usulsüzlük cezasının altında olamıyor ve bu durum her bir kalem için dikkate alınıyor. Sonuçta, toplamda 1,53 TL eksik vergi için 235 TL tutarında idari para cezası tatbik ediliyor. Verginin yaklaşık 154 katı. Bazen vergi başına bu ceza tutarının tatbik edildiği uygulamalarla da karşılaşıyor. O zaman da 3 katı olması gereken oran 767'i katına çıkıyor.

### Ne yapmalı?

Gümrük işlemlerinin daha hızlı ve güvende gerçekleşmesi yönünde gümrük uygulamalarında çok ciddi çalışmalar yapıldı. Yetkilendirilmiş Yükümlü Statüsü (YYS) ile gümrük işlemleri ciddi anlamda kolaylıkları kurumsal olarak uygular hale gelindi. Yerinde gümrükleme süreçleriyle neredeyse her bir fabrika bir gümrük idaresi haline dönüştürüldü. Bu dönüşüm ile geleneksel

gümrükleme uygulamaları yerine beyana dayalı mükellef esaslı modern bir gümrükleme sürecine geçildi. Bu noktada gümrük kanunundaki ceza uygulamalarının da benzer bir yaklaşım ile gözden geçirilmesi önem arz ediyor.

İthalat vergilerinde doğru kıymet beyanı esas. İthalat anında her zaman kıymet unsurlarına tam olarak vakıf olunamayabilir ve ithalat sonrasında ithalat ile ilgili lisans, fiyat farkları gibi ek kıymetler ortaya çıkabilir. Bazen gelen tutar çok düşük olabilir. Bu noktada tutardan çok, kaç beyanname, kaç kalem eşya konularına odaklanılması gerekir. Çok sayıda işleme tekabül ettiği durumlarda yukarıdaki örnekler ile karşılaşma ihtimali söz konusu olabilir. Bu durum ile karşılaşmamak için çözümün "İstisnai kıymet uygulaması" olduğunu söylememiz gerekiyor. Bu uygulamada sadece vergi ödendiği için idari para cezası tatbik edilmiyor. Ancak bu uygulama kapsamında olmayan ek tahakkuklar için bu durum ile her zaman karşılaşılabilir.

Beyanname Bilgileri		Hesaplanan Eksik Vergi						Kendiliğinden Bildirim / İdarece Tespit halinde Ceza
Beyanname Yılı	Kalem Başı Royalti Tutarı	GV	EMY	İGV	ÖTV	KDV	Toplam Eksik Vergi	Hesaplanan Toplam Ceza
2022	1,28	-	0,38	0,32	0,40	0,43	1,53	235,00
2022	7,99	-	0,18	-	-	1,47	1,65	235,00
2022	7,92	-	0,17	-	-	1,46	1,63	235,00
2022	19,00	-	0,42	-	-	3,50	3,91	235,00
2022	13,45	-	0,30	-	-	2,57	2,77	235,00
<b>Toplam</b>	<b>49,65</b>	-	<b>1,45</b>	<b>0,32</b>	<b>0,40</b>	<b>9,33</b>	<b>11,49</b>	<b>1.175,00</b>



Serkan DÜZMEKİK\*

# SET HALİNDEKİ EŞYALARIN GÜMRÜKLERDE BEYANINDA YAŞANAN SORUNLAR

Dış Ticarete konu her eşya için, Gümrük idarelerinde beyan edilmesi zorunlu olan bir Gümrük Tarife İstatistik pozisyonu bulunmaktadır.

Şu kadar ki, Gümrük Kanunu'nun 15.nci maddesinin 1 ve 2.nci fıkraları "Gümrük vergileri, gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihte yürürlükte olan gümrük tarifesine göre hesaplanır.,,"Eşya ticaretine ilişkin özel hükümlerle belirlenmiş diğer önlemler,

gerektiği takdirde, söz konusu eşyanın tarife pozisyonuna göre uygulanır., hükümlerine amirdir.

Bu Gümrük Tarifesi ifadesinin kapsamı aynı kanunda aşağıdaki gibi tanımlanmıştır.

- a) Cumhurbaşkanınca kabul edilen Türk Gümrük Tarife Cetvelini,
- b) Tamamen veya kısmen Türk Gümrük Tarife Cetveline dayanan veya bu cetvele alt açılımlar ekleyen ve eşya ticaretine ilişkin tarife önlemlerinin uygulanması için tespit edilen diğer cetvelleri,
- c) Türk Gümrük Tarifesinin kapsadığı eşyaya uygulanacak; Gümrük vergi oranlarını, Tarım politikası veya tarım ürünlerinin işlenmesi sonucu elde edilen bazı ürünlere uygulanan özel düzenlemeler çerçevesinde alınan ithalat vergilerini,
- d) Türkiye'nin bazı ülkeler veya ülke grupları ile yaptığı tercihli bir tarife uygulaması gerektiren anlaşmalarda yer alan tercihli tarife uygulamalarını,
- e) Türkiye tarafından tek taraflı olarak bazı ülkeler, ülke grupları veya toprak parçaları için tanınan tercihli tarife uygulamalarını,
- f) İthalat vergilerinde, bazı eşyaya şartlı olarak uygulanacak muafiyet veya indirim uygulamalarını,
- g) Yukarıdakilerin dışında kalan diğer tarife uygulamalarını kapsamaktadır.

Gümrük Kanunu'nun 15/6.ncı fıkrası ile Eşyanın tarife pozisyonunun belirlenmesi deyimi; "Yürürlükteki hükümlere uygun olarak, söz konusu eşyanın girdiği; Türk Gümrük Tarife Cetvelinin veya diğer cetvelin alt açılımlarının, tamamen veya kısmen Türk Gümrük Tarifesine dayanan ya da bu tarife cetveline alt açılımlar ekleyen ve özel alanlara ait eşya ticaretine ilişkin tarife dışı önlemlerin uygulanması amacıyla Cumhurbaşkanınca Kararı ile oluşturulan bir diğer cetvelin alt açılımlarının belirlenmesi,, şeklinde tanımlanmış olup, aynı kanunun 15/7. nci fıkrası ile Gümrük Tarife Cetveli, izahnamesi ve eşya fihristinin Bakanlıkça hazırlanarak, Resmi Gazetede yayımlanması ile bu metinlerin idari ve kazai uygulamalarda esas tutulması gerektiği hüküm altına alınmıştır.

Bu hükümler ve tanımlar kapsamında eşyanın Gümrük İdarelerinde beyan edilmesi için belirlenecek olan Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu kısaca yürürlükte olan kabul edilmiş tarife cetveline, izahname notlarına ve Genel yorum kurallarına göre tayin edilmektedir.

Peki yer yüzünde yer alan her türlü eşyanın 12'li bazda bir numarası olabilir mi? sorusunun cevabı açıktır, hayır mümkün değil, yıllara dayanan tarihi ile tarife cetvelleri, uluslararası ticarete konu olan eşyayı, Bölüm, Fasıl ve Tali Fasıllara ayırarak sistematik bir şekilde göstermektedir. Birçok eşya gruplandırılarak bu

başlıklar altında listelenmiş olup, bu başlıklarda içerdikleri eşyanın çok sayıda ve çeşitli oluşu nedeniyle tamamını göstermeye ve belirtmeye yeterli olmamaktadırlar.

Örneğin, bir canlı koyun 01.04 tarife pozisyonunda, bir binek otomobil 87.03 tarife pozisyonunda ve yine bir bilgisayar 84.71 tarife pozisyonunda kolaylıkla sınıflandırılabilirken, Tarife metinlerinde, bölüm, fasıl, tali fasıl, tarife ve alt pozisyon açıklama notlarında aksine bir hüküm bulunmadıkça,

1. İmali bitirilmemiş veya aksamı tamamlanmamış, sökülmüş veya monte edilmemiş veya son şeklini almamış eşyalar 2-a,
2. Karışım veya birleşim halinde ki eşyalar veya başka maddelerle birleştirilmiş veya karıştırılmış eşya ve maddeler 2-b,
3. İlk bakışta iki veya daha çok pozisyona girebilecek şekilde olan karışımlar, çeşitli maddelerden oluşan bileşik eşya, çeşitli eşyanın birleşmesinden meydana gelen bileşik eşya ile perakende satılacak hale getirilmiş takım halinde bulunan eşyalar ise 3-a, 3-b veya 3-c,

Numaralı genel yorum kurallarına göre sınıflandırılmaktadır.

Makalemizin konusu; perakende satılacak hale getirilmiş takım halindeki eşyaların sınıflandırılması ve bu eşyaların beyan edilmesi konularını açıklayan Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 2011/40 sayılı genelgesidir.

Önce perakende satılacak hale getirilmiş takım halindeki eşyaların sınıflandırılması nasıl yapılır ona bakalım.

1. Tarife metinlerinde, bölüm, fasıl, tali fasıl, tarife ve alt pozisyon açıklama notlarında aksine bir hüküm bulunmaması gerekir. (örneğin; 82.06 tarife pozisyonu tarife cetvelinde "82.02 ila 82.05 Pozisyonlarındaki aletlerin iki veya daha fazlasından meydana gelen aletler (perakende satış için hazırlanmış takım halinde)

2. İlk bakışta farklı pozisyonlarda sınıflandırılabilen en az iki farklı eşyayı içermelidir.

3. Özel bir gereksinmeyi karşılamak veya belirli bir işlevi yerine getirmek üzere bir araya getirilmiş ürünler veya eşyalardan oluşmalıdır.

4. Yeniden paketlemeye gerek kalmadan doğrudan kullanıcılara satış için uygun biçimde hazırlanmış halde olmalıdır. (örneğin; kutu veya mahfaza içinde, aynı palet üzerinde vb. gibi).

Bu ana kuralları taşıyan takım halindeki eşyaların tarifedeki yeri, bunlara esas niteliğini (mümeyyiz vasıf) veren madde veya eşya saptanabildiği takdirde buna göre bulunur.

Peki esas nitelik nasıl belirlenir? Eşyayı teşkil eden çeşitli maddelerin veya onu meydana getiren çeşitli eşyanın içeriği, hacmi, ağırlığı veya miktarı, kıymeti veya eşyanın kullanımındaki önemine göre belirlenir.

**Örnek 1:** Saç bakımında kullanılmak üzere perakende satış için bir araya getirilmiş bir şişe şampuan (3305.10.00.00.00 GTİP) ve bir şişe saç losyonundan (3305.90.00.90.00 GTİP) oluşan set özel bir gereksinmeyi karşılamak veya belirli bir işlevi yerine getirmek üzere bir araya getirilmiş olduğundan sete esas niteliğini şampuan verdiği için 3305.10.00.00.00 GTİP' te sınıflandırılmalıdır. (müsbet)

**Örnek 2:** Deri bir mahfaza (42.02 pozisyonu) içine konulmuş bir elektrikli saç makası (85.10 pozisyonu), bir tarak (96.15 pozisyonu), bir çift makas (82.13 pozisyonu), bir fırça (96.03 pozisyonu) ve dokumaya elverişli maddelerden havludan (63.02 pozisyonu) oluşan saç tuvalet takımı (seti) 85.10 pozisyonunda sınıflandırılmalıdır. (müsbet)

**Örnek 3:** Aynı dekoratif motiflere sahip olan ve tek bir kutu içinde satışa sunulan kol saati (9102.19.00.00.00), cep tipi elektronik hesap makinesi (8470.10.00.00.00) ve tükenmez kalem (9608.10.10.10.00) oluşan eşya özel

bir gereksinmeyi karşılamak veya belirli bir işlevi yerine getirmek üzere bir araya getirilmediğinden set olarak değil tek bir GTİP' te değil her biri ayrı ayrı GTİP' ler de sınıflandırılmalıdır. (menfi)

**Örnek 4:** Bir kutu karides konservesi (16.05 pozisyonu), bir kutu karaciğer ezmesi (pate defoie) (16.02 pozisyonu), bir kutu peynir (04.06 pozisyonu), bir kutu dilimlenmiş domuz pastırması (16.02 pozisyonu) ve bir kutu sos kokteyli (16.01 pozisyonu) tek bir GTİP'te değil her biri ayrı ayrı GTİP'ler de sınıflandırılmalıdır. (menfi)

**Örnek 5:** İçinde bir adet dokuma denim kumaştan üçgen şeklinde bandana, saç örgüsü şeklinde bir süs, yapay elmas taşlar ve bandanayı süslemek için kullanılacak bir adet yapıştırıcı bulunan ve bu parçalarla ilgisi bulunmayan, kendi karton kutusunda ayrıca paketlenmiş halde bir silgi eklenmiş olan 'Yaratıcılık Seti'. Böyle bir setin içindeki söz konusu silgi ihmal edilmeli ve GYK 3(b)'ye göre bütün bu eşyalar (silgi dâhil) set olarak sınıflandırılmalıdır. (müspet)

**Örnek 6:** Muhtelif tuvalet müstahzarının (örneğin, duş jeli, sabun, banyo tuzu ve vücut losyonu) yanında kendi karton kutusu içinde paketlenmiş halde bir adet kıymeti setin toplam kıymetini artıracak şekilde yüksek olan ve setin diğer bileşenleri bittikten sonra hala kullanılabilir nitelikte dekoratif bir mum bulunması halinde; söz konusu mum göz ardı edilememeli ve tüm eşyalar ayrı ayrı sınıflandırılmalıdır. (menfi)

Peki üreticiler veya satıcılar, pazarlama faaliyeti açısından takım halinde birden fazla eşya içeren setleri planlarken gümrük mevzuatını düşünürler mi? Tabi ki hayır.

Dolayısıyla birçok takım halinde pazarlanan ve gümrüğe tabi olan eşya kanun koyucunun koymuş olduğu kurallar ile çalışmakta ve sıkıntılar yaşanmaktadır.

Takımı oluşturan eşyaların tek bir GTİP te beyan edilebilmesi için, özel bir gereksinmeyi karşılamak veya belirli bir işlevi yerine getirmek üzere bir

araya getirilmiş olup olmadığının ve içlerinden bir tanesinin içerik, hacim, ağırlık veya miktar, kıymet veya kullanımdaki önem olarak esas niteliği verip vermediğini çok iyi tespit etmek gerekmektedir. Seti bozan amaç dışı bir eşya varsa ve kıymet olarak göz ardı edilebilecek bir eşya değilse tüm eşyalar ayrı ayrı sınıflandırılmalıdır. Genel yorum kuralı 3-c tatbik edilmemelidir.

Bütün bu uygulamalar neticesinde eğer eşyanız genel yorum kuralı 3-b ye göre takımı oluşturuyorsa yani takımın özel bir gereksinmeyi karşılamak veya belirli bir işlevi yerine getirmek üzere bir araya getirildiği ve eşyalardan bir tanesinin esas niteliği verdiği durumlarda eşyanın bir GTİP' te beyan edilmesi bütün sorunları çözüyor mu peki? Tabi ki hayır.

Gümrükler Genel Müdürlüğümüzün 2011/40 sayılı genelgesi ile Genel Yorum Kuralı 3-b kuralına uygun olarak esas niteliğini veren eşyanın GTİP' inde beyan edilen ve bu GTİP üzerinden gümrük vergisi tahsil edilen takım halinde ki eşyalardan herhangi birinin izne tabi olabileceği veya farklı KDV oranına, Özel Tüketim Vergisi veya Dış Ticaret Rejiminin koyduğu yasak veya kısıtlamalara tabi olabileceği ön görülmüş ve aşağıdaki gibi işlem tesis edilmesi gerektiği hüküm altına alınmıştır.

Perakende satılacak hale getirilen set halindeki eşya ile ilgili olarak yükümlüsünce aşağıda belirtilen şekilde işlem yapılacaktır.

1. Gümrük beyannamesinin 31 no'lu kutusunun altında bulunan "satışa esas birim" alanında "set" ölçü birimi kodu seçilecektir.
2. Türk Gümrük Tarife Cetvelinin Genel Yorum Kuralları dikkate alınarak eşyanın set olarak GTİP' i belirlenecek, belirlenen bu GTİP esas alınarak gümrük vergisi hesaplanacaktır.
3. Seti oluşturan her eşyanın ayrı ayrı GTİP' leri tespit edilecek; eşyanın iş bu genelge kapsamında olduğu bilgisi, eşya tanımı ve GTİP tespitleri gümrük beyannamesinin 44 no'lu kutusuna kaydedilecektir.

4. Tespit edilen bu GTİP' lere göre Dış Ticaret Mevzuatı uyarınca gümrük beyannamelerine eklenmesi gereken belgeler, ödenmesi gereken ek mali mükellefiyetler, KDV veya ÖTV Kanunu uyarınca varsa ödenmesi gereken vergiler hesaplanarak gümrük beyannamelerine yansıtılacaktır.

### Sorular ve Cevapları;

1. Takım halinde ki eşyaların ayrı ayrı beyan edilme imkanı var mıdır? Hayır yoktur.
2. Fatura da takım halindeki eşya için kıymet olduğundan diğer eşyaların kıymeti nasıl hesaplanır? Yurt dışından her eşyanın ayrı kıymetini gösterir spesifik fatura talep edilmelidir.
3. Genelgeye göre beyan yapılarak alınmış olan TPS numarası doğal olarak beyan edilen esas kalem ile eşleşmiyor, beyannamenin 44.nolu hanesine yazılsa sıkıntı yaşanır mı? Muhtemeldir sonradan kontrolde TPS numarası açık kaldığı için sorun yaşanabilir.
4. Takım içerisinde yer alan ve belli bir kurum iznine tabi eşyalardan biri bu izin için yapılan başvuru neticesinde uygun bulunmazsa ne olur? Elleçleme verilerek o eşya setten ayrılır, beyanname de düzeltme yapılarak müfrez bırakılır, diğer eşyalar ithal edilirken o eşya 3.ncü bir ülkeye transit edilir veya imha edilir.
5. Beyanname oluştururken manuel vergi ilavesi yapılması zaruri olduğundan daha sonrasında herhangi bir ceza ile karşılaşılır mı? Muhtemeldir zamanın ne getireceği belli olmaz. Benzer örneklere rastlanılmıştır.
6. 3-b kuralına uygun olup tek GTİP' te beyan edilen eşyanın gümrük vergisi ödenmesi yükümlülüğü, İlave Gümrük Vergisi için de geçerli midir? Yoksa her eşya için ayrıca hesaplanmalı mıdır? Her ne kadar 3351 sayılı kararın 2.nci maddesinin 5.nci fıkrası "ilave gümrük vergisi hakkında, gümrük vergisinin tabi olduğu usul ve hükümler uygulanır., demiş olsa da geçerli değildir. Ayrı olarak hesaplanmalıdır.

7. Takımı oluşturan diğer eşyalar için gümrük vergisi dışında kalan vergi ve ek mali yükümlülüklerin aleyhte olan kısımları, beyana esas olan GTİP' e ait aynı unsurlardan düşülerek beyan edilebilir mi? Mevcut mevzuat açısından beyan edilemeyeceği ile ilgili herhangi bir hüküm bulunmamaktadır.

8. 3-b kuralına uygun olup tek GTİP' te beyan edilen eşyanın gözetim uygulamasına göre beyan edilmesi gereken birim kıymeti diğer eşyaların kat be kat üzerinde kalıyor sadece onun kilogramına göre beyan edilebilir mi? Mevcut mevzuat açısından beyan edilemeyeceği ile ilgili herhangi bir hüküm bulunmamaktadır.

Soruların çoğaltılması mümkündür. Takım halinde geldiği için ayrı ayrı gelmesinden çok daha büyük maliyetler çıkartan onlarca örnek verilebilir. Üreticilerin veya satıcıların, pazarlama faaliyeti açısından takım halinde birden fazla eşya içerecek şekilde oluşturdukları setlerin bu bilgiler ışığında sağlıklı bir sınıflandırmaya tabi tutulması mümkün olmamakla birlikte vergi tahsilatı ve mevzuatın doğru uygulanması yönünden de ülke menfaati gözetilmelidir.

### Peki Çözüm Önerisi Nedir?

2011/40 sayılı genelge yürürlükten kaldırılarak, takım halinde gelen eşyaların, gümrük vergisi dışında kalan diğer vergi unsurları açısından ve mevzuat açısından farklı olmayanları için takım halindeki eşyaya esas niteliğini veren eşyaya ait GTİP' te beyan edilmesi, aksi durumlarda takım içerisinde yer alan ve bu kurala uymayan eşyalar için ayrı ayrı kalemler açılmasına hüküm veren yeni bir genelge yayınlanabilir.

### Kaynakça

- 4458 sayılı Gümrük Kanunu
- Tarife cetveli'nin yorumu ile ilgili genel kurallar
- 2016/6 Sayılı Gümrükler Genel Müdürlüğü genelgesi
- 2011/40 sayılı Gümrükler Genel Müdürlüğü genelgesi





# YENİLEBİLİR BÖCEKLERİN GÜMRÜK TARİFE CETVELİNE GİRİŞİ

Sibel UZ\*

\*Kimyager

Esen ÖNER\*\*

\*\*Birim Sorumlusu

Dr. Muharrem YILMAZ\*\*\*

\*\*\*Laboratuvar Müdürü-İstanbul Laboratuvar Müdürlüğü

## Özet

Dünyamızın günden güne artan nüfusu bazı gereksinimlerin artmasını da beraberinde getirmektedir. Bu artan gereksinimlerden biri de gıda gereksinimidir. Yapılan araştırmalar sonucunda 2050 yılına gelindiğinde tavuk, balık ve sığır gibi hayvansal protein kaynaklarının artan protein gereksinimini karşılamada yetersiz olacağı öngörülmektedir. Yenilebilir böcekler bu noktada daha çok gündem olmuştur. Daha önce dünya genelinde bazı bölgelerde yenilen böcekler nüfusun çok yüksek orana ulaşmasıyla ve iklim değişikliğinin tarım ve hayvancılığı olumsuz etkilemesiyle birlikte tüm dünyada önemli bir araştırma konusu olmuştur.

Bu araştırmalar ışığında; gıda güvenliğinin izlenebilirliği için Dünya Gümrük Örgütü tarafından, yenilebilir böcekler için Uyumu Sağlanmış (Armonize) Mal Tanımı ve Kodlama Sistemi'nde yapılan bazı değişiklikler bu yazımızda ele alınmıştır.

## Abstract

The growing population of the world day by day brings with it an increase in some needs. One of them is the increasing food demand. According to the result of researches, by 2050, it is predicted that animal protein sources such as chicken, fish and cattle will be insufficient to meet the increasing protein demand. At this point, edible insects have been more on the agenda. Due to overpopulation and the negative effects of climate change on agriculture and animal husbandry, insects that were once eaten in some regions have now become a significant research topic all over the world.

In the light of these researches, changes made for the traceability of food safety by the World Customs Organization in the Harmonized System Nomenclature for edible insects are discussed in this article.

## 1. GİRİŞ

İnsanların gıda gereksinimleri için böcekleri tüketmesi çok eski zamanlara dayanmaktadır. ABD ve Meksika'da mağaralarda bulunan fosillerde böcek fosillerine rastlanması bunun bir kanıtıdır. Afrika'da yaşamış olan bir insan ırkının kemik ve diş minelerine yapılan sabit karbon izotopları analizi sonucunda C13 izotop oranının çok yüksek olduğu görülmüştür. Bu analiz sonucu da bu insanların hayvanların yanı sıra beslenmede böcekleri de tükettiklerine işaret etmektedir.

Böceklerin gıda sanayisinde ilk kullanım sebebi hayvan beslenmesiydi. Zamanla yüksek bir protein kaynağı olmasının fark edilmesi ile birlikte insan tüketimi için de elverişli olup olmadığı tartışma konusu olmuştur. Bir diğer tercih edilme sebebi ise böcek beslenmesinde alınan verimin diğer protein

kaynağı hayvanların beslenmesinden alınan verimden daha fazla olduğunun görülmesidir. Bununla beraber böcek türlerinin insan tüketimi için toplanması ile birlikte böceklerin çevreye verdiği zarar azalmıştır ve böylelikle kullanılan gübre oranında da düşüş sağlanmıştır.

Bugün gelinen noktada ise böceklerin insanlar tarafından tüketimi geçmişe oranla önemli oranda artmıştır. 2015 yılı itibari ile dünyada 190'dan fazla böcek türünün yenilebilir nitelikte olduğu ve genel olarak 113 ülkede tüketildiği bilinmektedir. En çok Afrika, Asya ve Latin Amerika'da, Avrupa'nın birçok ülkesinde çok az oranda tüketilmektedir. Bunun nedeni kültürel sebepler, böcek tüketilmesinin tiksindirici olarak görülmesi ve meydana gelen toksik, alerjenik etkilerdir. Kın kanatlılar, tırtıllar, arılar ve karıncalar en yaygın tüketilen böceklerdir.



## 2. YENİLEBİLİR BÖCEKLERİN BESİNSEL DEĞERİ

Yenilebilir böcekler birçok besleyici faktörü bünyelerinde barındırsalar da böcek tüketiminde en çok yararlanılan besleyici özellik protein ihtiyacını karşılamasıdır. Böceklerin tercih edilmelerindeki ana unsurlar, yağ oranı, lif, protein, karbonhidrat gibi makro moleküller açısından zengin oluşu ve mineral ve vitamin kaynağı olarak görülmesidir. Böceklerin çoğunun mikro besin olarak potasyum, kalsiyum, demir, bakır, manganez, fosfor, çinko, magnezyum ve selenyum içerdikleri bunun yanında riboflavin, pantotenik asit, B12 vitamini, A vitamini ve biyotin içerdikleri belirtilmektedir (1)(2).

Böceklerin besleyici değerleri türlerine göre değişiklik göstermesinin yanı sıra geçirdikleri başkalaşım evreleri, beslenmeleri ve buldukları ortamdaki çevresel koşullar da besin değerlerine etki etmektedir. Örneğin olgunlaşmamış böceklerde yağ oranı %8 ile 70 arasında değişmektedir (kuru ağırlık üzerinden). Yağ asidi bileşimleri diğer et kaynakları ile benzerdir. Larva gelişmiş bir böcekten daha iyi bir yağ asidi bileşimine sahiptir. Yetişkin böcekler % 20'den daha az bir yağ oranına sahiptirler. Böcekler daha çok pupa ya da larva halinde iken tüketilirler. Bunun sebebi ise bu haldeyken besleyici değerinin yanında hoş bir aromaya sahip olmalarıdır. Birçok yiyecek gibi böceklerin de tüketilmeden önce maruz kaldıkları işlemler (kızartma, haşlama gibi) besin değerleri bileşimine etki etmektedir.



## 3. YASAL DÜZENLEME YAKLAŞIMLARI

Yenilebilir böceklerin batı toplumlarında yerini geç almaya başlamasından dolayı gıda ve sağlık kuruluşları ve gümrükler konu ile ilgili yasal düzenlemelerde ilerleme aşamasındadır. Yenilebilir böceklerle ilgili yasal düzenlemelerde dünyada üç çeşit yaklaşım meydana gelmiştir.

İlk olarak Anglo-Sakson ülkelerin yaklaşımından bahsederek, bu ülkeler yenilebilir böceklerin pazarlamasını yaparken Amerika Birleşik Devletleri Gıda ve İlaç Dairesi (FDA)'nin sergilediği tutum doğrultusunda hareket etmektedirler.

Diğer bir yaklaşım, Avrupa Birliği ülkeleri herhangi bir pazarlamaya izin vermeden önce belli kurallara ve onayların alınmasına ihtiyaç duymaktadır.

Son olarak Batılı olmayan ülkelerin yaklaşımı mevcuttur. Bu ülkelerde yenilebilir böcekler geleneksel bir yemek olarak kabul görmektedir. Nadiren paketlenmiş olarak bulunur, nadiren ithalat veya ihracatta yer alır. Bu ülkelerde gümrükler ya da Amerika Birleşik Devletleri Gıda ve İlaç Dairesi yenilebilir böceklere nadiren paketlenmiş halde olarak denk gelirler. Genelde yerel pazarlarda paketlenmemiş halde bulunurlar. Düzenlemelerin olmadığı hallerde bu kurumlar bazen tutarsız tepkiler ortaya koymuşlardır.

#### 4. YENİLEBİLİR BÖCEKLERİN GELECEĞİ

Ticari olarak Fransa, İngiltere, Belçika, İsviçre ve Hollanda gibi Avrupa ülkelerinde faaliyet gösteren farklı firmaların da dahil olduğu yenilebilir böcek küresel pazarının 2026'ya kadar % 47 oranında artacağı öngörülmektedir (Global Market Insights, 2020). Ancak beklenen bu artış; böceklerin çeşitliliğine, büyük ölçekli üretimine hem insan gıdası hem de hayvan yemi olarak tüketiminde ülkelerin yasal düzenlemelerine büyük ölçüde bağlıdır. Avrupa Gıda Güvenliği Kurumu (European Food and Safety Authority, EFSA) tarafından Ocak 2018'de yürürlüğe sokulan "Yenilikçi Gıda Yönetmeliği" (2015/2283 sayılı yönetmelik) ile böcek bazlı gıdaların tüketimine izin verilerek, Avrupa Birliği'ne (AB) üye ülkelerde yasal olarak satılabilir hale gelmiştir. Bu durum AB genelinde alternatif gıda kaynağı olarak böceklerin durumunu netleştirmiştir.

Ayrıca EFSA'nın (2021) çok yakın bir zamanda un kurdunun (*Tenebrio molitor*, larva) besin ögesi profili ve risk değerlendirmesi üzerine verdiği

görüşüne göre hem kurutulmuş bütün olarak hem de un halinde insan gıdası olarak tüketimi ve gıda sanayinde kullanımı onaylanmıştır. Gelecek yıllarda, bu başvuruların artacağı, diğer böcek türleri için de bu görüş raporlarının hazırlanacağı ve yenilebilir böceklerin geleceğin gıdalarından biri haline geleceği öngörülmektedir (1).

#### 5. YENİLEBİLİR BÖCEKLERİN UYUMU SAĞLANMIŞ (ARMONİZE) MAL TANIMI VE KODLAMA SİSTEMİ'NE GİRİŞİ VE TARİFE SINIFLANDIRILMASI

Dünya Gümrük Örgütü (DGÖ) tarafından geliştirilen Uyumlu Sağlanmış (Armonize) Mal Tanımı ve Kodlama Sistemi, eşyalar için evrensel ve ekonomik bir dil ve kod; uluslararası ticaret için vazgeçilmez bir araçtır. Yaklaşık 5000 emtiya grubundan oluşur; her biri altı basamaklı bir kodla tanımlanmış, yasal ve mantıksal bir yapıda düzenlenmiş ve üniform bir sınıflandırma elde etmek için tanımlanmış kurallar tarafından desteklenmiştir. 1972'de oluşturulma çalışmalarına başlanılmış, sonrasında 1988'de kullanılması zorunlu hale getirilmiş ve o günden bu yana 200'den fazla ülke tarafından kullanılmakta olan bir sistemdir.

Sistemin güncel ve modern ticaret uygulamalarına, ürünlerin gelişimine ve kullanıcıların ihtiyaçlarına cevap verebilmesi için; Kodlama Sistem Komitesi (Akit Taraflarca 1 temsilci, 1 oy), inceleme alt komisyonu ve bilimsel alt komitesi çalışmaktadır. 5 ya da 6 yılda bir güncellenmektedir (3).

Uyumlu Sağlanmış (Armonize) Mal Tanımı ve Kodlama Sistemi'nde yenilebilir böceklerin bir tanımı ve yeri olmadığı için sık sık sıkıntı yaşanmakta olduğundan, gıda güvenliğinin izlenebilirliği için Birleşmiş Milletler Gıda ve Tarım Örgütü'nün, FAO (Food and Agriculture Organization of the United Nations), önerisi üzerine Dünya Gümrük Örgütü tarafından Uyumlu Sağlanmış (Armonize) Mal Tanımı ve Kodlama Sistemi'nin 7.baskısı olan "The HS 2022"de yenilebilir böcekler için ayrı bir açılım dahil edilmiş ve bazı değişiklikler yapılmıştır.

29.03.2022 tarih 31793 sayılı 1.mük R.G. eki Gümrük Tarife Cetveli İzahnamesi'nde de yer alan bazı değişiklikler şöyledir:

- Yenilebilir, cansız böcekleri hariç tutmak için Fasıllar 2'ye (Et ve yenilen sakatat) Not 1 (b)'nin eklenmesi.
- İnsan tüketimine uygun olmayan cansız böcekleri hariç tutmak için Fasıllar 4'e (Süt ürünleri: kuş yumurtaları; doğal bal; yenilebilir hayvansal kökenli ürünler, tarifinin başka yerinde belirtilmeyen veya yer almayan) Not 5 (a)'nın eklenmesi.
- 04.10 pozisyonundaki değişiklikler ve "böcekleri" bölüm 4'ün yeni not 6'sında tanımlandığı gibi sınıflandırmak için yeni 0410.10 alt pozisyonunun oluşturulması.
- 04.10 pozisyonu anlamında "böcekleri" "taze, soğutulmuş, dondurulmuş, kurutulmuş, tütülenmiş, tuzlanmış veya salamura edilmiş, bütün veya parçalar halinde yenilebilir cansız böcekler hem de insan tüketimine uygun böcek unları ve yemekleri " olarak tanımlamak, ayrıca başka şekilde hazırlanmış veya muhafaza edilmiş yenilebilir cansız böceklerin HS'nin IV. bölümünde sınıflandırıldığını açıklığa kavuşturmak için Fasıllar 4'e Not 6'nın eklenmesi.
- Fasıllar 16 başlığında (Et, balık veya kabuklular, yumuşakçalar veya diğer suda yaşayan omurgasızların müstahzarları) böceklerin müstahzarlarını içerecek şekilde yapılan değişiklikler.
- 16. Fasılların 1 ve 2 no'lu Notlarına ve bahsi geçen Fasılların 1 nolu notu alt pozisyonuna "böcekler"e yapılan atıfların dahil edilmesi.
- Sosisleri ve böceklerin benzeri ürünlerini ve bu ürünlere dayalı gıda müstahzarlarını kapsaması için
- 16.01 pozisyonunda yer alan böcek müstahzarları dışındaki hazırlanmış veya muhafaza edilmiş böcekleri içerecek şekilde 16.02 pozisyonundaki değişiklikler. Bahsi geçen

Fasıllara böcek müstahzarlarını hariç tutmak için, 18. Fasılların 1 (a) Notunda, 19. Fasılların 1 (a) Notunda ve 20. Fasılların 1 (c) Notunda "böcekler"e ilişkin atıfların dahil edilmesi.

Ayrıca;

#### **04.10 – "BÖCEKLER VE TARİFENİN BAŞKA YERİNDE BELİRTİLMİYEN VEYA YER ALMAYAN HAYVANSAL MENŞELİ YENİLEBİLEN DİĞER ÜRÜNLER"** başlığında yer almaktadır.

Yenilebilir böcekler 2022 Türk Gümrük Tarife Cetvelinde ise

#### **04.10 Böcekler ve tarifinin başka yerinde belirtilmeyen veya yer almayan hayvansal menşeli yenilen diğer ürünler**

##### **0410.10 – Böcekler:**

0410.10.10.00.00 --Taze, soğutulmuş veya dondurulmuş

ve

0410.10.99.00.00 --- Diğerleri olarak İstatistik pozisyonunda yer almaktadır.

Yenilebilir böcekler günlük yaşantımızda her ne kadar henüz yer almasa da 29 Mart 2022 itibarıyla Türk Gümrük Tarife Cetvelinde 04.10 tarife pozisyonunda yer almışlardır. Bununla beraber uluslararası statüde gerek gıda güvenliği açısından gerekse ilgili yasal düzenlemeler açısından daha yol alma aşamasındadır. Dünyanın artan gıda gereksinimi bu süreci hızlandırmaktadır. Yenilebilir böceklerin gerek besleyici unsurlar gerekse çevreye verdiği zararın az seviyede olmasından dolayı süreç hızlı bir şekilde ilerlemektedir.

#### **Kaynaklar**

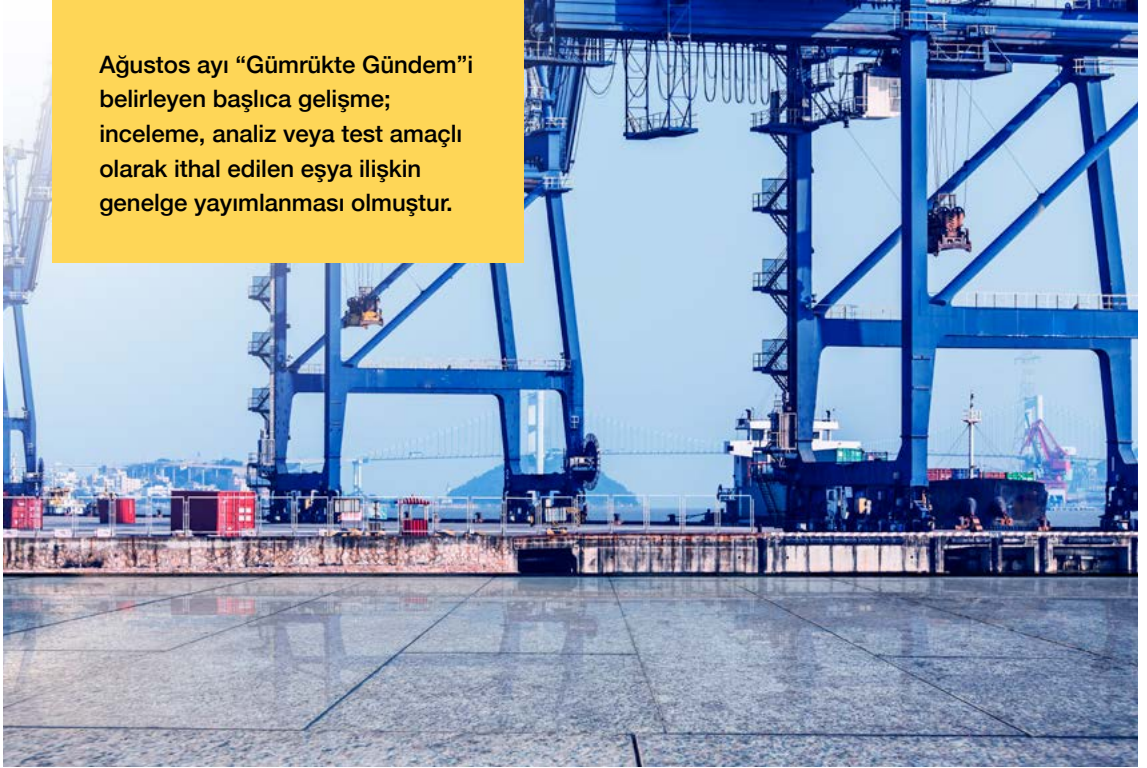
1. Ayşen Baş Aksoy, Sedef Nehir El, May 2021, Turkish Journal of Agriculture -Food Science and Technology 9(5):887-896, DOI:10.24925/turjaf.v9i5.887-896.4166
2. Lenka Kourimska, Anna Adamkova, Nutritional and sensory quality of edible insects, NFS Journal 4 (2016) 22-26
3. Muharrem YILMAZ, Mehmet KIRBIYIK, Yaşar ÇİFTÇİ, Armonize Sistem Neden, Nasıl ve Ne Zaman Güncellenir? Durum Çalışması: Biyodizel ve Gümrük Laboratuvarlarında Yapılan Analizler, Gümrük ve Ticaret Dergisi, Cilt 4, Sayı 10, 2017.

# Gümrükte Gündem

## AĞUSTOS 2022

Sercan BAHADIR\*

Ağustos ayı “Gümrükte Gündem”i belirleyen başlıca gelişme; inceleme, analiz veya test amaçlı olarak ithal edilen eşya ilişkin genelge yayımlanması olmuştur.



Bilindiği üzere, Gümrük Kanunu'nun gümrük vergilerinden muafiyet ve istisnaları düzenleyen 167 nci maddesinin birinci fıkrasının sekizinci bendinin (e) alt bendinde, **inceleme, analiz veya test amaçlı olarak ithal edilen eşyanın** gümrük vergilerinden muaf olduğu hüküm altına alınmıştır.

2009/15481 sayılı Karar'ın;

- 91/1-(a) bendi uyarınca, bilgi edinme veya endüstriyel ya da ticari araştırma amaçlarına yönelik olarak niteliği, kalitesi veya diğer teknik özelliklerinin belirlenmesi amacıyla **inceleme, analiz veya test edilmek üzere getirilen eşyaya,**
- (b) bendi uyarınca yurtdışından ülkemize tıbbi **tetkik amacıyla gönderilen biyolojik materyallere** muafiyet tanınır.

Gümrükler Genel Müdürlüğüne yayımlanan 2022/13 sayılı Genelge'de, konuya ilişkin detaylara yer verilmiştir:

#### **A) İnceleme, analiz veya test edilmek üzere getirilen eşya**

Yükümlüler Sanayi ve/veya Ticaret Odası tarafından düzenlenen firma faaliyet belgesi ve eşyanın miktarı ve ticari tanımı, eşyaya yapılacak inceleme, analiz veya test işleminin kapsamı, eşyanın nerede test edileceği, yapılacak işlemin ne kadar süreceği bilgilerini içeren belge ile ön başvuru yapabileceklerdir.

Eşyanın serbest dolaşıma sokulma amacına uygun miktarı aşmaması, inceleme, analiz veya test işlemleri kendi başlarına satış promosyonuna konu teşkil etmemesi, işlem sırasında tamamıyla sarf edilmesi veya aynı amaçla tekrar kullanılmayacak hale gelmesi gerekmektedir.

Gümrük idaresi, ön başvuruyu değerlendirmesinin ardından firmaya gerekli bildirimlerde bulunur.

İşlemler sonucunda ortaya çıkan ürünler artık ürün, eşyanın eşyanın kullanılmış kısmı ise geri kalan ürün olarak tanımlanmış olup artık veya geri kalan ürünlerin;

- Gümrük idaresinin kontrolü altında olması şartıyla; imha edilmesine veya ticari olarak değersiz hale getirilmesini

- Hazineye hiçbir masraf getirmeyecek şekilde gümrüğe terk edilmesine,
- Mücbir sebepler ve beklenmeyen haller göz önüne alınarak, Türkiye Gümrük Bölgesi dışına ihraç edilmesine,

izin verilmektedir.

Geri kalan ürüne bahsedilen hükümlerin uygulanmaması halinde gümrük ve dış ticaret mevzuatının genel hükümleri uyarınca vergileri ödenerek ve diğer yükümlülükler yerine getirilerek işlem yapılabilir.

Artık ürüne bahsedilen hükümlerin uygulanmaması halinde ise eşyaya isabet eden gümrük vergileri, eşyanın inceleme, analiz veya test işlemlerinin tamamlandığı tarihteki niteliği, miktarı ve kıymeti göz önüne alınarak Kanun'nun 181 ila 194'üncü maddelerindeki esaslara göre tahsil edilmektedirler.

İnceleme, analiz veya test edilmek amacıyla ithal edilen eşyanın beyanı, Kararın 126'ncı maddesi kapsamında posta veya hızlı kargo yoluyla gelmesi halinde, operatör tarafından BİLGE Sistemi Hızlı Kargo Modülünde "TEST" muafiyet kodu seçilerek basitleştirilmiş gümrük beyanı ile; diğer hallerde ise, BİLGE Sistemi Detaylı Beyan Modülünde "GK8" muafiyet kodu seçilerek detaylı beyan ile verilmesi gerektiği belirlenmiştir.

Ön başvuruda belirtilen süre içinde yapılan işleme talep edilmesi haline süre uzatımı verilebilmektedir. İşlemlerin yapılması müteakip ithalatın yapıldığı gümrük idaresi, ithalat beyannamesinin tarih ve sayısı, işlemin nerede yapıldığı ve işlem sonucu kayıtlarının nerede tutulduğu, geride kalan veya artık ünlere hangi işlemin yapılacağı ve işlemin bitiş tarihinin belirtildiği bilgiler ile gümrük idaresine başvurulması gerekmektedir.

#### **B) Biyolojik materyaller**

Tıbbi tetkik amacıyla gönderilen biyolojik materyallerin Sağlık Bakanlığı tarafından ruhsatlandırılmı Tıbbi Laboratuvarlar ve Genetik Hastalıklar Değerlendirme Merkezleri adına gönderilmesi gerektiği belirtilmiştir.

# GÜMRÜK'TE

## Bunları Biliyor Muydunuz?

Hakan UÇAK\*

### DOĞRUDAN TEMSİL

Şirketlerin gümrük idarelerine kendileri adlarına beyanda bulunabileceğini biliyor muydunuz?

Gümrük Kanunu'nun 225 inci maddesi uyarınca; Özel hukuk tüzel kişilerinin doğrudan temsil yoluyla gümrük idarelerinde iş takibi yapacak personelinin Gümrük Kanunu'nun 227 inci maddenin birinci fıkrasının (g) ve (h) dışındaki bentlerinde sayılan şartlara sahip olması durumunda beyanda bulunabileceği hüküm altına alınmıştır.

### KAİM DEĞER

Mülkiyetin kamuya geçirilmesi kararı uygulanan eşyanın bulunmaması durumunda kaim değer ceza olarak tahsil edileceğini biliyor muydunuz?

Gümrük Kanunu'nun 231 inci maddesi uyarınca; mülkiyetinin kamuya geçirilmesine karar verilen eşyanın bulunmaması hâlinde kaim değer olarak eşyanın gümrüklenmiş değerinin kamuya geçirilmesine karar verileceği belirtilmiştir.

### GÜMRÜKSÜZ SATIŞ MAĞAZALARINDA LİMİT ÜSTÜ SATIŞ

Gümrüksüz satış mağazalarında limit üstü satışlarda ceza düzenlendiğini biliyor muydunuz?

Gümrük Kanunu'nun 236 inci maddesi uyarınca; gümrüksüz satış mağazalarından hak sahibi olmayanlara satış yapılması halinde satışa konu eşyaya, hak sahibi olmakla birlikte limit üstü satış yapılması halinde de limit üstü eşyaya ait ithalat vergilerinin yanı sıra bu vergilerin üç katı para cezası verileceği belirtilmiştir.



## UZLAŞILMAYAN VERGİ ALACAĞI

Gümrük Kanunu uyarınca; vergi kaybına neden olan bir eylemin Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu kapsamında düzenlenmesi durumunda uzlaşmaya konu edilmeyebileceğini biliyor muydunuz?

Gümrük Kanunu'nun 244 üncü maddesi uyarınca; Gümrük vergileri ve cezalarına ilişkin fiilin, 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunda yer alan kaçakçılık suçları ile ilişkili olması hâlinde uzlaşmaya konu edilmeyeceği belirtilmiştir.

## ÖZEL ANTREPOLAR

Özel antrepolara sadece antrepo sahibinin eşyalarının konulabileceğini biliyor muydunuz?

İthalat vergilerine ve ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmamış ve serbest dolaşıma girmemiş eşya ile gümrük antreposuna alınması halinde ihracata ilişkin önlemlerden yararlanabilecek serbest dolaşımda bulunan eşyanın konulduğu ve gümrük gözetimi altında olan alanlara antrepo denilir.

Herkesin eşyasının konulabileceği antrepolar genel antrepo olarak tanımlanırken, sadece işleticinin eşyalarının konulduğu antrepo özel antrepo olarak tanımlanmaktadır.

## HİZMET İTHALATI

Hizmet ithalatının Gümrük Kanunu'nun kapsamına girmediğini biliyor muydunuz?

Gümrük Kanunu'nun 1 inci maddesi uyarınca, Kanunun amacı, Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesine giren ve çıkan eşyaya ve taşıt araçlarına uygulanacak gümrük kurallarını belirlemek olarak tanımlanmıştır.

Hizmet ithalatları Gümrük Kanunu'nun konusuna girmemektedir.

# GÜMRÜK VE TİCARET SÖZLÜĞÜ

Erhan ERBİL\*

Yasin ATALAY\*\*

## İlk İktisap

Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (II) sayılı listedeki mallardan Türkiye’de kayıt ve tescil edilmemiş olanların kullanılmak üzere ithalini, müzayede yolu ile ya da kayıt ve tescil edilmiş olsa dahi 4077 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun hükümlerine göre iade edilenler de dahil motorlu araç ticareti yapanlardan iktisabını, motorlu araç ticareti yapanlar tarafından kullanılmaya başlanmasını, aktife alınmasını veya adlarına kayıt ve tescil ettirilmesini ifade eder. (ÖTV Kanunu Md. 2)

## Royalti veya Lisans Ücreti

İthal eşyasının imalatı, ihraç edilmek üzere satışı veya kullanımı ya da yeniden satışı ile ilgili hakların kullanımı nedeniyle patent, dizayn, know-how, model, marka, tescilli tasarım, telif hakkı ve imalat prosesleri gibi adlar adı altında yapılan ödemeleri ifade eder. (Gümrük Genel Tebliği (Gümrük Kıymeti) (Seri No: 2) Md.3)

## Ayniyet Tespiti

Gümrük idaresinin, zorunlu olan hallerde, gümrüğe sunulan ve gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanım talep edilen eşyanın, bu işlem veya kullanım şartlarına uyulmasını sağlamak amacıyla, başka kurumlarda ekspertizini yaptırmak da dahil olmak üzere ayniyetinin tespitine yönelik önlemleri almalarını ifade eder. (Gümrük Yönetmeliği Md. 195)

**Ortak Depolama**

Gümrük antrepo rejimi hükümlerinin uygulanmasını olumsuz etkilememesi ve gümrük idarelerinden gerekli izin alınması şartıyla, gümrük antreposuna alınması halinde ihracata ilişkin önlemlerden yararlanabilecek eşya dışında kalan serbest dolaşımda bulunan eşya ile serbest dolaşımda bulunmayan eşyanın aynı antrepoda depolanmasını ifade eder. (Gümrük Yönetmeliği Md. 337)

**Sonradan Kontrol**

Beyan edilen bilgilerin doğruluğu ve işlemlerin usulüne uygun olarak yapılmıyıp yapılmadığı da dâhil eşyanın gümrük işlemlerine ve/veya sonraki ticari işlemlere ilişkin ticari belge ve verilerin ya da riskli kişi veya işlemlerin ilgili kişilere ait yerlerde kontrolünü ifade eder. (SKRİK Y Md. 4)

**Uzlaşmanın Temin Edilememesi**

Gümrük Uzlaşma Yönetmeliğine göre yükümlünün uzlaşma komisyonunun davetine katılmaması, komisyona geldiği halde uzlaşma tutanağını imzalamaması veya tutanağı ihtirazi kayıtla imzalamak istemesi durumu, Uzlaşmanın vaki olmaması ise uzlaşma komisyonu teklifinin yükümlü tarafından kabul edilmediği durumu ifade eder. (Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği Md. 3)

**Kollektif Şirket**

Ticari bir işletmeyi bir ticaret unvanı altında işletmek amacıyla, gerçek kişiler arasında kurulan ve ortaklarından hiçbirinin sorumluluğu şirket alacaklılarına karşı sınırlanmamış olan şirkettir. (TTK Md. 11)

**Konut Finansmanı Kuruluşu**

Konut finansmanı kapsamında doğrudan tüketiciye kredi kullandıran ya da finansal kiralama yapan bankalar ile Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu tarafından konut finansmanı faaliyetinde bulunması uygun görülen finansal kiralama şirketleri ve finansman şirketlerini ifade eder. (TKHK Md. 3).

**Ayıplı Mal**

6502 Sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun hükümlerine göre tüketiciye teslimi anında, taraflarca kararlaştırılmış olan örnek ya da modele uygun olmaması ya da objektif olarak sahip olması gereken özellikleri taşıyamaması nedeniyle sözleşmeye aykırı olan maldır. (TKHK Md. 8).

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

“İçtihat Metni”

**T.C.**  
**DANIŞTAY**  
**YEDİNCİ DAİRE**  
**Esas No : 2019/456**  
**Karar No : 2022/1434**

**TEMYİZ EDEN (DAVALI) :** ... Bakanlığı adına ... Gümrük Müdürlüğü  
**VEKİLİ :** Av. ...

**KARŞI TARAF (DAVACI) :** ...  
**VEKİLİ :** Av. ...

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

**YARGILAMA SÜRECİ :**

Dava Konusu İstem:Davacı adına kayıtlı 12 adet aracın yurtdışı kalış süresinin geçerli mazeret olmaksızın aşılması suretiyle geçici ithalat rejimi hükümlerinin ihlal edildiğinden bahisle 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 238. maddesinin 1. fıkrası uyarınca karara bağlanan para cezalarına vaki itirazın ceza tutarlarının azaltılması suretiyle reddine dair işlemin iptali istemiyle dava açılmıştır.

İlk Derece Mahkemesi kararının özeti: ... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararıyla; olayda, giriş yaptığı tarihten itibaren 30 gün süreyle yurtdışı kalma hakkı bulunan araçlarını, süresi içerisinde yurtdışı çıkışının yapılmaması sebebiyle heyet marifetiyle belirlenen CIF kıymetinin üzerinden hesaplanan gümrüklenmiş değerinin iki katı tutarında para cezası kararları alındığının anlaşılması karşısında, hesaplama ile ilgili somut bir verinin ortaya konulmadığı, yapılan belirlemenin dayanağının bulunmadığı sonucuna ulaşıldığı 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 :** Gümrük mevzuatında geçici olarak ithal edilen araçların gümrük kıymetinin nasıl hesaplanacağına dair herhangi bir düzenleme bulunmadığı, 4458 sayılı Gümrük

Kanunu'nun 26. maddesinin 1. fıkrasının (c) bendi ile Gümrük Yönetmeliği'nin 50. maddesi uyarınca Türkiye'deki mevcut veriler esas alınarak tesis edilen işlemde hukuka aykırılık bulunmadığı ileri sürülmektedir.

**KARŞI TARAFIN SAVUNMASI :** Savunma verilmemiştir.

**DANIŞTAY TETKİK HÂKİMİ ...İN DÜŞÜNCESİ :** Mahkemece, kıymetin somut veriler ve hukuki dayanak olmaksızın belirlendiği gerekçesiyle işlemin iptaline karar verilmişse de; aynı Kanun'un 26. maddesinin 1. fıkrasının (c) bendinde eşyanın kıymeti belirlenirken dikkate alınması gereken hususlar belirtilmiş olup, bu hükümlerin uygulanmasında Türkiye'deki mevcut verilerin esas alınacağı düzenlenmiş bulunduğundan, davalı idare tarafından bu veriler esas alınmak suretiyle belirlenen CIF kıymet üzerinden hesaplanarak karara bağlanan para cezalarında hukuka aykırılık görülmediğinden dava konusu işlemi yukarıda açıklanan gerekçeyle iptal eden mahkeme kararına yönelik istinaf talebini reddeden Daire kararının bozulması gerektiği düşünülmektedir.

### **TÜRK MİLLETİ ADINA**

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

### **İNCELEME VE GEREKÇE:**

#### **MADDİ OLAY :**

Davacı adına kayıtlı 12 adet aracın yurttan kalış süresinin geçerli mazeret olmaksızın aşılması suretiyle geçici ithalat rejimi hükümlerinin ihlal edildiğinden bahisle 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 238. maddesinin 1. fıkrası uyarınca karara bağlanan para cezalarına vaki itirazın ceza tutarlarının azaltılması suretiyle reddine dair işlemin iptali istemiyle dava açılmıştır.

#### **İLGİLİ MEVZUAT:**

4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 24. maddesinde, ithal eşyasının kıymetinin, eşyanın satış bedeli olduğu; satış bedelinin, Türkiye'ye ihraç amacıyla yapılan satışta 27 ve 28. maddelere göre gerekli düzeltmelerin de yapıldığı, fiilen ödenen veya ödenecek fiyat olduğu; 25. maddesinin 1. fıkrasında, 24. madde hükümlerine göre belirlenemeyen gümrük kıymetinin, bu maddenin 2. fıkrasının (a), (b), (c) ve (d) bendlerinin sıra halinde uygulanmasıyla belirleneceği; eşyanın gümrük kıymetinin bir üst bent hükümlerine göre belirlenebildiği sürece bir alt bent hükümlerinin uygulanmayacağı hükümlerine yer verilmiş; 26. maddesinin 1. fıkrasında, 24 ve 25. madde hükümlerine göre belirlenemeyen ithal eşyasının gümrük kıymetinin, Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşmasının VII. Maddesinin Uygulanmasına Dair Anlaşmanın, Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşmasının (GATT) VII. maddesinin ve bu bölüm hükümlerinin prensip ve genel hükümlerine uygun yöntemlerle ve Türkiye'de mevcut veriler esas alınarak belirleneceği öngörülmüş; GATT'ın VII. Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Anlaşmanın 17. maddesinde de, bu Anlaşmada yer alan hiçbir hükmün, gümrük idaresinin, gümrük kıymetinin belirlenmesi ile ilgili olarak ibraz edilen tutanak, belge veya beyannamenin

gerçeklik veya doğruluğunu araştırma hakkını sınırlamayacağı ve bu hakkı tartışma konusu haline getirecek şekilde yorumlanamayacağı; Gümrük Yönetmeliği'nin 50. maddesinde ise, 45 ilâ 49. maddelerde yer alan yöntemlere göre belirlenemeyen ithal eşyasının gümrük kıymetinin Kanun'un 26. maddesinde belirtilen esaslar çerçevesinde belirleneceği belirtilmiştir.

Anılan Kanun'un 238. maddesinin birinci fıkrasında, 241. maddenin 3. fıkrasının (h), (l) ve (m) bentleri, dördüncü fıkrasının (g) ve (h) bentleri ile 5. fıkrasının (b) bendinde belirtilen durumlar hariç, geçici ithalat rejimine ilişkin hükümlerin ihlali halinde eşyanın gümrüklenmiş değerinin iki katı tutarında para cezası kararı alınacağı, bu cezanın ödeme süresi içinde eşyanın gümrükçe onaylanmış başka bir işlem veya kullanıma tabi tutulmaması halinde eşyanın gümrük vergileri tutarında para cezası tahsil edileceği; aynı maddenin 24/10/2019 tarih ve 7190 sayılı Kanun'un 14. maddesi ile değişik halinin 1. fıkrasında ise; 241. maddenin 3. fıkrasının (l), 4. fıkrasının (g) ile 5. fıkrasının (b) bendinde belirtilen durumlar hariç, geçici ithalat rejimine ilişkin hükümlerin ihlali hâlinde, eşyanın gümrüklenmiş değerinin iki katı, (b) bendinde, tam muafiyet suretiyle geçici olarak ithal edilen özel kullanıma mahsus taşıtlara ilişkin rejim ihlallerinde, gümrük vergileri tutarının dörtte biri, (d) bendinde, (b) bendinde belirtilen taşıtlar hariç olmak üzere, geçici ithalat rejimi kapsamında ithal edilen eşyanın süresi içerisinde gümrükçe onaylanmış başka bir işlem veya kullanıma tabi tutulmaması durumunda gümrük vergileri ile rejime ilişkin beyannamenin tescil tarihinden tespit yapıldığı tarihe kadar geçen süre için 6183 sayılı Kanun'a göre tespit edilen gecikme zammı oranında faizin toplamı kadar idari para cezası verileceği, 2. fıkrasında, 1. fıkranın (c) ve (d) bentlerinde belirtilen eşyanın, yapılacak tebligat tarihinden itibaren altmış gün içinde gümrükçe onaylanmış başka bir işlem veya kullanıma tabi tutulmaması hâlinde, ayrıca gümrük vergileri tutarında idari para cezası verileceği hüküm altına alınmıştır.

Öte yandan, 22/04/2011 tarih ve 27913 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Geçici İthal Edilen Kara Taşıtlarına İlişkin Gümrük Genel Tebliğinin (Seri No:1) 15. maddesinin 1. fıkrasının (a) bendinde, ticari kullanıma mahsus kara taşıtlarına otuz güne kadar süre verileceği; 17. maddesinin 1. fıkrasında, taşıt sahipleri, sürücüleri veya firma yetkilileri tarafından herhangi bir gümrük idaresine süresi içerisinde yapılacak müracaatla; kaza, yangın gibi beklenmeyen haller, herkesçe bilinen olağan dışı durumlar, hastalık ve tutukluluk hali gibi olayların taşıtın yurttan kalma süresi içerisinde cereyan ettiğinin resmi belgelerle ispatlanması ya da ihracatçının yükünü zamanında tedarik edememesi nedeniyle yüklemenin gecikmesi hâlinde bunun ihracatçıdan alınacak belge ile kanıtlanması durumunda, süre uzatım talebinde bulunabilecekleri düzenlenmiştir; olay tarihinde yürürlükte bulunan 19. maddesinin 1. fıkrasında ise, geçici ithaline izin verilen kişisel ve ticari kullanıma mahsus kara taşıtlarının; getiriliş amacı dışında kullanılması, bir başkasına kiralanması, ödünç verilmesi, başka bir şahsa izinsiz devredilmesi, satılması, hak sahibi olmayan kişilerce kullanılması, taşıtla birlikte giren ve belgelerinde kayıtlı olan parçalarının izinsiz olarak değiştirilmesi, yurttan kalma süreleri içerisinde yurt dışına çıkarılmaması veya herhangi bir gümrük idaresine teslim edilmemesi hâlinde, 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu hükümleri saklı kalmak kaydıyla, Kanun'un 238. maddesi hükümleri uyarınca işlem yapılacağı ve geçici ithal izni iptal edilerek taşıtın gümrük idaresince teslim alınacağı kuralı öngörülmüştür.

**HUKUKİ DEĞERLENDİRME:**

Yukarıda yer alan hükümlerin değerlendirilmesinden, ithal edilen eşyanın gümrük kıymeti, eşyanın satış bedeli olduğundan, gümrük vergilerinin hesaplanmasında satış bedelinin esas alınması; satış bedelinin esas alınması için gerekli koşulların mevcut olmadığı tespit edilmesi halinde de sırasıyla diğer yöntemlere başvurulması, bu yöntemlerle de belirlenememesi durumunda eşyanın kıymetinin 4458 sayılı Kanun'un 26. maddesinin 1. fıkrasına göre, 1994 Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşmasının VII. maddesinin ve bu maddenin Uygulanmasına İlişkin Anlaşmanın hükümlerinin, bunun yanı sıra Türkiye'deki mevcut verilerin esas alınması suretiyle belirlenmesi gerekmektedir. Ayrıca, 4458 sayılı Kanun'un 7190 sayılı Kanun ile değişik 238. maddesinde, rejim hükümlerinin ihlali ile yurtda kalış süresinin ihlali şeklinde ikili bir ayrıma gidildiği, süre ihlali halinde ceza miktarında yükümlüler lehine düzenleme yapıldığı görülmüştür. 238. maddenin 7190 sayılı Kanun'un 14. maddesiyle değiştirilen halinde; geçici ithalat rejimi kapsamında ticari kullanıma mahsus kara taşıtlarının yurtda kalış süresinin ihlali halinde öncelikle 241. maddenin 3. fıkrasının (I), 4. fıkrasının (g) ve 5. fıkrasının (b) bentleri dikkate alınarak izin süresinin bitiminden itibaren üç ayı aşmayan süreler için anılan bentler uyarınca işlem yapılması, üç ay dolduktan sonra ise, eşya gümrük gözetimine sunulmuşsa 238. maddenin 1. fıkrasının (d) bendine göre gümrük vergileri ile faizin toplamı kadar ceza kesilmesi, sunulmamışsa yapılacak tebligattan itibaren altmış gün içinde eşyanın gümrükçe onaylanmış başka bir işlem veya kullanıma tabi tutulmaması hâlinde, ayrıca gümrük vergileri kadar ceza kesilmesi öngörülmüştür.

Dosyanın incelenmesinden, Türkiye'ye giriş yapan davacı adına kayıtlı ticari kullanıma mahsus kara taşıtlarının geçici ithalat rejimi kapsamında süresi içinde mazeretsiz olarak ihraç edilmediği ve 4458 sayılı Kanun'un 238. maddesi hükmünün ihlal edildiği açık olmakla beraber, Mahkemece kıymetin somut veriler ve hukuki dayanak olmaksızın belirlendiği gerekçesiyle işlemin iptaline karar verilmişse de; aynı Kanun'un 26. maddesinin 1. fıkrasının (c) bendinde eşyanın kıymeti belirlenirken dikkate alınması gereken hususlar belirtilerek, bu hükümlerin uygulanmasında Türkiye'deki mevcut verilerin esas alınacağı düzenlenmiş bulunduğundan, davalı idare tarafından bu veriler esas alınmak suretiyle belirlenen CIF kıymet üzerinden hesaplanarak karara bağlanan para cezalarında hukuka aykırılık görülmemiş olup, dava konusu işlemi yukarıda açıklanan gerekçeyle iptal eden mahkeme kararına yönelik istinaf talebini reddeden Daire kararının bozulması gerekmiştir.

Öte yandan; gümrük mevzuatından kaynaklanan para cezaları bakımından da uygulanacağı kuşkusuz bulunan "lehe olan kanun hükümlerinin geçmişe yürüyeceği" yolundaki ceza hukukunun temel ilkesi çerçevesinde, olayda, davacının eylemine uyan 4458 sayılı Kanun'un 238. maddesinin 1. fıkrasının (d) bendi uyarınca ceza miktarının ayrıca değerlendirileceği tabiidir.

**KARAR SONUCU:**

Açıklanan nedenlerle;

1. Temyiz isteminin kabulüne,

2. ... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararının BOZULMASINA,

3. Yeniden bir karar verilmek üzere dosyanın anılan Daireye gönderilmesine,

4. 492 sayılı Harçlar Kanunu'nun 13. maddesinin (j) bendi parantez içi hükmü uyarınca alınması gereken harç dahil olmak üzere, yargılama giderlerinin yeniden verilecek kararda karşılanması gerektiğine, 05/04/2022 tarihinde kesin olarak oybirliğiyle karar verildi.

## 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 kâğıdın 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 kâğıdın 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

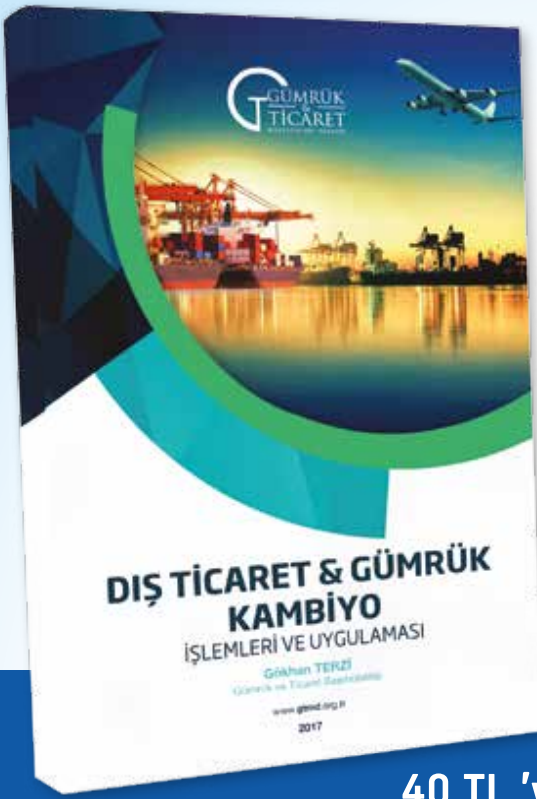
##### DiĞER KAYNAKLAR:

- 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](mailto:info@gtmd.org.tr), [o.akcayli@gtb.gov.tr](mailto:o.akcayli@gtb.gov.tr) veya [ersanoz@gmail.com](mailto:ersanoz@gmail.com) adreslerinden destek alınabilir."





**40 TL.'ye**

kargo dahil temin edebilirsiniz.

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

**DIŞ TİCARET**

Dış Ticaret

Dış Ticaret Terimleri

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

**GÜMRÜK**

Gümrük Terimleri

Gümrük Tarifesi

Eşyanın Menşei

Gümrük Kıymeti

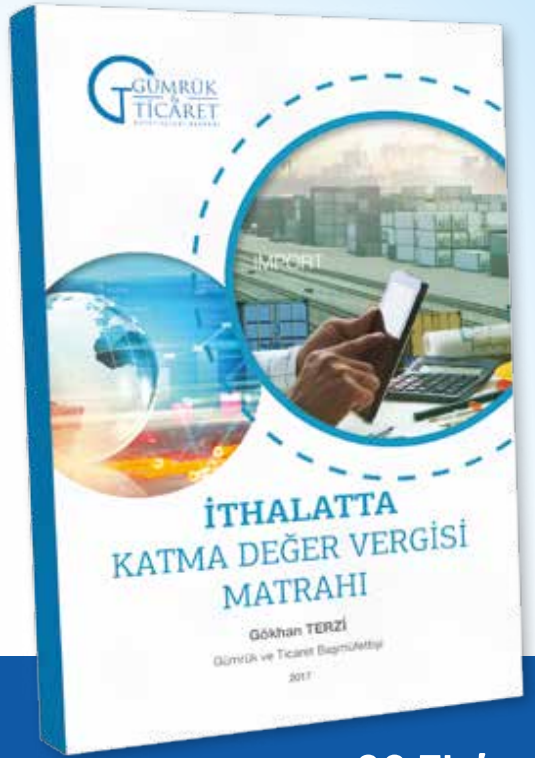
Eşyanın Gümrüğe Sunulması Gümrükçe Onaylanmış İşlem  
veya Kullanım Gümrük Beyanı ve Beyanın Kontrolü Gümrük  
Rejimleri

Serbest Bölgeler

Gümrüklerde İş Takibi ve Gümrük Müşavirliği Gümrükte  
Kullanılan Belgeler

**KAMBIYO**

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



**30 TL.'ye**

kargo dahil temin edebilirsiniz.

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

Bu nedenle, ithalatta katma değer vergisi 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 tarafları arasındaki ihtilaf nedenlerini ortadan kaldırmayı amaçlayan öneriler getirilmiştir.



www.gtmd.org.tr



GÜMRÜK VE TİCARET MÜFETTİŞLERİ DERNEĞİ

Uluslararası Maliye ve Vergilendirme

Prof.Dr. Osman PEHLİVAN - Prof.Dr. Ersan ÖZ

**ÇIKTI**

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

ADRESİNDEN SATIN  
ALABİLİRSİNİZ

**80** TL.

*Prof.Dr. Osman PEHLİVAN - Prof.Dr. Ersan ÖZ*

# Uluslararası Maliye ve Vergilendirme

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



# MENŞE KURALLARI

## TERCİHLİ MENŞE TERCİHLİ OLMAYAN MENŞE

**Faruk ŞEN**

Ticaret Başmüfettişi

**ÇIKTI**

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





ÜNSPED 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

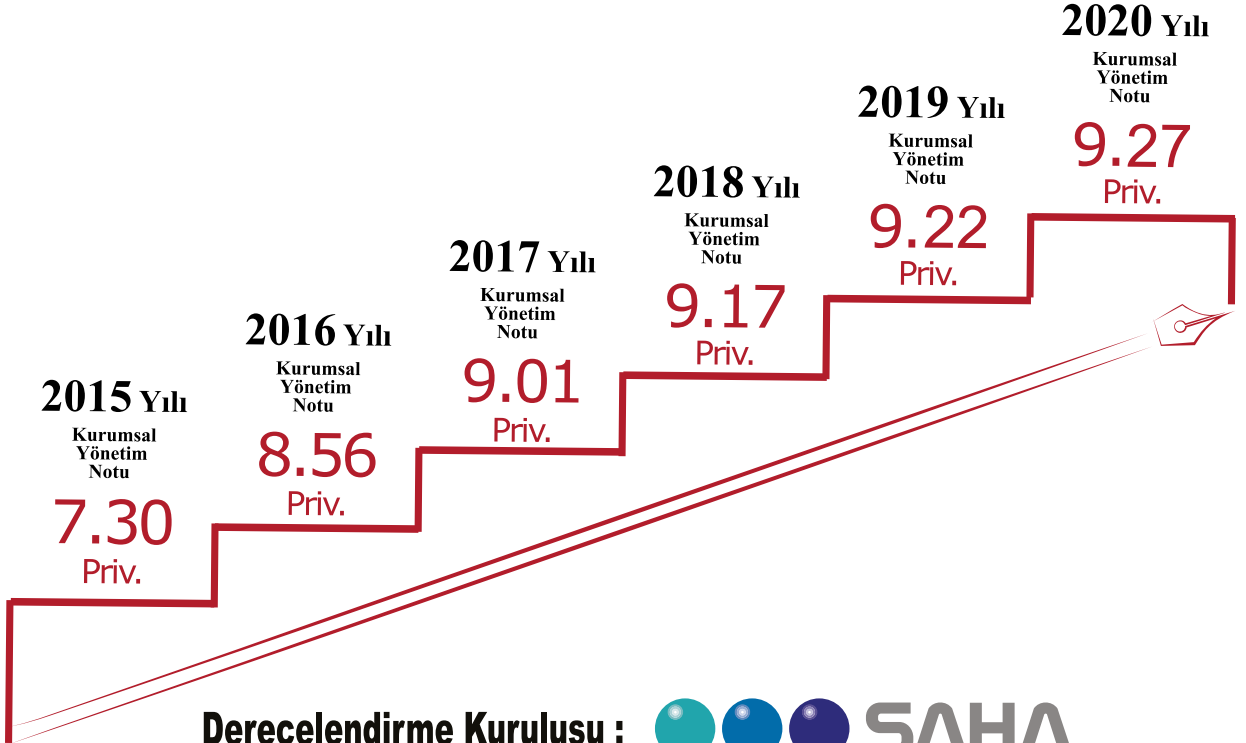
Dün bitti! Bugün hep birlikte yarın için çalışıyoruz!

#### 2019 KARNE NOTUMUZ

Durmadık !

#### 2020 KARNE NOTUMUZ

Yarın bugünden daha güzel olacak



Derecelendirme Kuruluşu :

Kurumsal Yönetim ve Kredi Derecelendirme Hizmetleri A.Ş.

