

Gümrük Kıymetinin Tespitinde Satış Bedeli Yönteminin Uygulanması ve Tespite Eklenmesi Gereken Hususlar

Sami KALKAN* 

Özet

Eşyanın gümrük kıymetinin belirlenmesinde tarih boyunca çeşitli etkenler rol oynamıştır. GATT VII. Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Anlaşma ile Gümrük kıymetinin tespiti için uygulanacak yöntemler ve ilkeler kabul edilerek son halini almıştır. Yöntem ve ilkelere göre Gümrük kıymetinin belirlenmesinde asli unsur olarak eşyanın ticari işlem kıymetini esas alan satış bedeli yöntemi benimsenmiştir. Vergilendirmenin daha adil ve objektif yapılabilmesi için kıymet tespit yöntemlerinin sınırları somut olarak çizilmiş ve uygulamada meydana gelen sorunları ortadan kaldırmak için detaylı düzenlemeler yapılmıştır. Bu çalışma ile eşyanın gümrük kıymetinin tespitinde satış bedeli yönteminin uygulanması, satış bedeline dahil edilebilecek veya edilemeyecek durumlar ve satış bedeli yönteminin terk edilip bir sonraki yöntemine geçilmesine neden olan durumlar irdelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Gümrük, Gümrük Kıymeti, Satış Bedeli, Kıymet Tespit Yöntemi, Vergi

JEL Sınıflama Kodları: K34, H 29, K 39

Application of Sales Price Method in Determination of Customs Value and Matters Needed to be Added to the Determination

Abstract

Various factors have played a role in determining the customs value of goods throughout history. Methods and principles to be applied for the determination of customs value GATT VII. It was accepted with the Agreement on the Application of the Article and took its final form. The sales price method, which is based on the commercial transaction value of the goods, has been adopted as the main element in determining the Customs value according to the methods and principles. In order to make taxation more fair and objective, the limits of the valuation methods have been drawn concretely and detailed regulations have been made to eliminate the problems that occur in practice. In this study, the application of the sales price method in the determination of the customs value of the goods, the situations that can or cannot be included in the sales price and the situations that cause the sales price method to be abandoned and the next method are examined.

Keywords: Customs, Customs Value, Sales Price, Security Detection Method, Tax

JEL Codes: K34, H 29, K 39

* Avukat, İstanbul Ticaret Üniversitesi Dış Ticaret Enstitüsü'nde yüksek lisans öğrencisi

1. Giriş

Tarihsel süreç içerisinde ülkeler kendi topraklarına giren eşyaları vergilendirmek için çeşitli ölçütleri esas almışlardır. Başlangıçta eşyanın ağırlık, miktar veya adet gibi ölçüleri esas alınmış; ancak dünyanın değişmesi ve gelişmesi ve ticari ilişkilerin artması sebebiyle bu sistem yerini eşyanın değerini esas alan bir sisteme bırakmıştır. Eşya bedelini esas alan bu uygulama ile birlikte eşyanın satış bedelinin ne olduğu ve satış bedelinin neleri kapsaması gerektiğine ilişkin ihtilaflar meydana çıkmaya başlamıştır. Bu sebeple Brüksel Kıymet Anlaşması yapılmış, fakat subjektif değerlendirmeler içeren bu anlaşma beraberinde daha farklı problemler getirmiştir. Meydana gelen bu problemlere karşı GATT VII. Maddesinin uygulanmasına ilişkin anlaşma ile satış bedeli kavramının belirlenmesinde daha adil ve objektif esaslar dikkate alınmış ve satış bedeli yönteminin uygulanmadığı hallerde sırasıyla hangi yöntem ve usuller ile gümrük kıymetinin belirleneceği açıklığa kavuşturulmuştur. Ülkemiz de Cenevre Kıymet Kodu ile beraber gelen yeni sistemi benimsemiştir.

4458 sayılı Gümrük Kanunu ile eşyanın yurtiçinde satış fiyatının belirlenmesinde en önemli kalemi oluşturacak olan gümrük kıymetinin belirlenmesinde önemli rol oynayan kavramların tanımı yapılmıştır. Gümrük Kanunu uyarınca satış bedeli yönteminin asıl yöntem olduğu açık şekilde belirtilmiş ve satış bedeli yönteminin uygulanmasını engelleyecek şartlar sınırlı olarak sayılmıştır. Satış bedeli yönteminin uygulandığı durumlarda, satış bedeline eklenmesi gereken ve eklenmesi gerekmeyen bedeller Cenevre Kıymet Kodu'na uygun şekilde belirlenmiştir. Satış bedeli yönteminin uygulanmadığı hallerde sırasıyla hangi yöntem ve usullerin uygulanması gerektiği hususlarına ilişkin düzenlemeler de yapılmıştır. Bu durumda sırasıyla aynı eşyanın satış bedeli, benzer eşyanın satış bedeli,

indirgeme yöntemi, hesaplanmış yöntem ve son yöntemin uygulanarak eşyanın gümrük kıymetinin belirleneceği hüküm altına alınmıştır. Bu hükümler emredici nitelikte olup şartları oluşmadan bir sonraki yönteme geçilmesi mümkün değildir. Yapılan bu değişiklikler ile Gümrük Kıymetinin belirlenmesinde mükellefler lehine daha objektif ve adil düzenlemeler yürürlüğe girmiştir.

Bu çalışma ile gümrük kıymetinin tespitinde satış bedeli yöntemi ve bu yöntemin uygulanması için gerekli olan şartlar irdelenmiştir. Ülkemizde gümrük idarelerince satış bedeli yöntemi hukuka aykırı şekilde, şartları oluşmadığı halde terk edilmekte ve devam eden yöntemlere göre gümrük kıymeti belirlenmektedir. Bu olgular çalışmanın ilerleyen kısımlarında yeri geldikçe irdelenecektir.

2. Gümrük Kıymeti

Eşyanın yurtiçindeki satış fiyatını etkileyecek unsurların başında gelen eşyanın satış bedeli ve bu bedel esas alınarak belirlenmesi gereken gümrük kıymetine ilişkin açıklamalara başlamadan önce bazı kavramların açıklanması gerekmektedir. 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nda da belirtildiği üzere;

Eşya; her türlü madde, ürün ve değeri,

Gümrük vergileri; ilgili mevzuat uyarınca eşyaya uygulanan ithalat vergileri ya da ihracat vergilerinin tümünü,

İthalat vergileri;

- a) Eşyanın ithalinde ödenecek gümrük vergisi ile diğer eş etkili vergiler ve mali yükleri,
- b) Tarım politikası veya tarım ürünlerinin işlenmesi sonucu elde edilen bazı ürünlere uygulanan özel düzenlemeler çerçevesinde ithalatta alınacak vergileri ve diğer mali yükleri, ifade eder.

Matrah; vergi alacağını hesaplamak için vergi konusunun indirildiği fiziksel veya ekonomik büyüklük,

- a) Spesifik vergi: Ağırlık, uzunluk, sayı, yüzölçümü, hacim, alkollü içkilerde alkol derecesi gibi teknik-fiziksel matrahlar üzerinden alınan vergileri,
- b) Ad-valorem vergi: Fiyat ve bedeller gibi ekonomik değerler üzerinden alınan vergileri tanımlar.

Gümrük vergisi, ithalat vergilerinin söz konusu olduğu durumda gümrük bölgesine giren, ihracat vergilerinin söz konusu olduğu durumlarda ise gümrük bölgesinden çıkan eşya üzerinden alınan bir vergidir. GATT VII. Maddesinin Uygulanmasına Dair Anlaşma'da da belirtildiği üzere, vergi matrahına gümrük kıymeti denilmektedir.¹ Gümrük vergisi için matrahın belirlenmesinde, eşyanın ağırlık, miktar veya adet gibi ölçülerinin esas alındığı spesifik tarife ve eşyanın satış bedelinin esas alındığı ad-valorem tarife olmak üzere iki metot bulunmaktadır. GATT IV. Maddesinin Uygulanmasına Dair Anlaşmanın 15/1-a maddesinde "İthal Eşyasının Gümrük Kıymeti" ithal eşyasının üzerinden ad valorem gümrük vergileri tarh edilecek kıymet şeklinde tanımlanmıştır.

2.1. Gümrük Kıymet Tespitinin Tarihsel ve Uluslararası Boyutu

İkinci Dünya Savaşından sonra dünya ticaretinin üzerindeki olumsuz etkilerin ortadan kaldırılması için küresel çaplı çalışmalar yapılmıştır. 1947 yılında Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması imzalanarak uluslararası ticaretin gelişmesine büyük katkı sağladı. Bu anlaşma ile birlikte "Kıymet" kavramının tanımı konusunda büyük bir adım atıldı. GATT'ın kabulü beraberinde sözleşmenin farklı yorumlanmasından kaynaklı olarak normatif esaslı ve pozitif esaslı kıymet tanımları ortaya çıkmıştır.

¹ Hakan Uçak, Gümrük Mevzuatında Kıymet ve Uygulamaları, Gümrük Müfettişleri Derneği Yayını 14, 2009, s.3; Cahit Yerci, Gümrük Hukuku ve Davaları, Eylül 2019, Seçkin Yayıncılık, s. 108.

Normatif esasa dayalı olarak ithal edilen eşyanın belli şartlar altında olması gereken değerini esas alan bir kıymet tanımı yapılmaktaydı. Bu anlayış 15 Aralık 1950 tarihinde imzalanan Brüksel Kıymet Anlaşması'na da yansımıştır. Brüksel Kıymet Anlaşması'na göre Gümrük Vergisine esas kıymet, gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başladığı tarihteki birbirinden bağımsız bir alıcı ile satıcının tam ve serbest rekabet şartları içinde uyduğu farz olunan fiyat olarak belirlenmiş ve bu normal fiyat olarak kabul edilmiştir. Anlaşmaya göre belirlenen kıymet sübjektif ve farazi bir sistemle tespit edilmekteydi ancak bu durum da beraberinde kıymet tespitine ilişkin olarak yeni uyumsuzlukları meydana getirmekteydi. Eşyanın Gümrük Kıymeti belirlenirken Gümrük idareleri tarafından eşyanın gerçek değeri esas alınmayıp idarece belirlenen kıymetler üzerinden vergilendirme yapıyordu.

Brüksel Kıymet Anlaşması ile sorunlar çözülemediği için pozitif esaslı kıymet anlayışına dayanan Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşmasının (GATT) VII. Maddesinin Uygulanmasına Dair Anlaşma, kısa adı Cenevre Kıymet Kodu ile uluslararası alanda ticareti geliştirmek ve gümrük vergilerinde istikrarı ve düzeni sağlamak için 1 Ocak 1981 yılında imzalanmıştır. Bu sebeple Gümrük uygulamalarının daha adil ve yeknesak hale getirilmesi için müzakereler yapılmış ve bunun sonucunda 1981 yılında Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşmasının (GATT) VII. Maddesinin Uygulanmasına Dair Anlaşma imzalanmıştır.

Cenevre Kıymet Kodu'nun yürürlüğe girmesi ile beraber sübjektif anlayış terk edilerek kıymet tespitinin objektif bir şekilde yapılması amaçlandı. Bu anlaşmaya göre "eşyanın gümrük kıymeti eşyanın ticari işlem kıymetidir. Yani eşya ithal ülkesine ihraç amacıyla satıldığında, fiilen ödenmiş ya da ödenecek olan fiyattır." şeklinde tanımlanmıştır. Bu yaklaşım ile beraber aynı eşyadan aynı vergi alınması prensibi terk edilmiştir. Cenevre Kıymet Kodu ile getirilen kıymet tanımı, eşyanın gümrük kıymetinin belirlenmesinde ticari

gerçeklerle uyumlu; keyfi veya fiktif gümrük kıymetlerinin kullanılmasını engelleyen; adil, yeknesak, ve tarafsız bir gümrük kıymeti sistemi kullanılmasını hedef almaktadır.²Yeni sistemde eşyanın satış bedelinin tespit edilemediği durumlarda kıymet tespitinin sırasıyla: Aynı eşyanın satış bedeli yöntemi, Benzer eşyanın satış bedeli yöntemi, İndirgenmiş yöntem ve Hesaplanmış kıymet yöntemine göre yapılması gerekmektedir. Cenevre Kıymet Kodu, gümrük idarelerinin takdir yetkisini mükellef lehine olacak şekilde sınırlandırarak uluslararası ticaret açısından daha özgürlükçü ve uygulanabilir bir yapıya sahiptir. Anlaşma, gelişmiş ülkeler bakımından kolay şekilde uygulanmaya başlanmıştır; ancak az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler bakımından yeterli alt yapıya sahip olmamaları ve mükellefin beyanı esas alınacağı için idareyi yanıltarak düşük bedellerin beyan edileceği gibi çeşitli nedenler gerekçe gösterilerek anlaşmayı kabul etmekte tereddüt etmişlerdir. Ancak dünya ekonomisine ve uluslararası kuruluşlarla entegre olabilmek için kabul etmek zorunda kalmışlardır.

Türkiye 07.010.1955 tarihli 6449 sayılı Gümrük Tarifelerindeki Eşya Tasnif Nomankülatürüne ve Gümrük Kıymetine Mütedair Mukavelenamelerin Tasdiki Hakkında Kanun'u kabul ederek normatif anlayışı esas alan bir yaklaşım sergilemiştir. Dünya ticaretinde yaşanan gelişmeler uyarınca GATT VII. Maddesinin Uygulanmasına Dair Anlaşmanın yürürlüğe girmesi ile beraber, Türkiye, 03.01.1986 tarihli 86/10253 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile Türkiye'nin dış ticaretinde büyük payları olan 33 gelişmiş ve gelişme yolundaki ülke tarafından imzalanması, uluslararası düzeyde aynı konuya ilişkin iki anlaşmanın uzun süre devam edemeyeceğinin bu sebeple Brüksel Kıymet Sözleşmesinin kendiliğinden ya da Gümrük İş Birliği Konseyince hazırlanacak bir tavsiye kararı ile yürürlükten kaldırılacağı, hükümetin

² Ahmet Atasorkun ve Gökhan Yurdakul, Gümrük Kıymeti Teori ve Uygulama, Eylül 2015, s. 38.

uyguladığı serbest piyasa ekonomisi ve dış ticaretin serbestleştirilmesi hususları göz önüne alınarak Cenevre Kıymet Kodu'nun kabulünde fayda ve lüzum görüldüğü gerekçeleri ile Cenevre Kıymet Koduna taraf olmuştur. Cenevre Kıymet Kodu iç mevzuatımıza aynen alınmış olup 4458 sayılı Gümrük Kanununun Üçünü Bölümünü oluşturan "Eşyanın Gümrük Kıymeti" başlığı ile 23. İla 31. Maddeler arasında düzenlenmiştir.

2.2. Gümrük Kanunu'na Göre Gümrük Kıymeti

4458 sayılı Gümrük Kanunu'nda vergiye tabi değer için "matrah" kavramı yerine "gümrük kıymeti" kavramı kullanılır.³ Gümrük Kıymeti de Kanunun 23. İla 31. Maddeleri arasında "Eşyanın Gümrük Kıymeti" başlığı altında düzenlenmiştir. 23. Madde "*Eşyanın gümrük kıymeti, Gümrük Tarifesinin ve eşya ticaretine ilişkin belirli konularda getirilen tarife dışı düzenlemelerin uygulanması amacıyla, bu bölümde yer alan hükümler çerçevesinde belirlenen kıymettir.*" Hükümüne göre eşyanın gümrük kıymeti, kanunun devam eden hükümleri uyarınca belirtilen yöntemlerin uygulanması suretiyle meydana gelen Kıymettir. Gümrük Kanunu çerçevesinde kıymet tespiti için sırasıyla aşağıdaki yöntemler uygulanır:

- 1) Satış Bedeli Yöntemi
- 2) Aynı Eşyanın Satış Bedeli Yöntemi
- 3) Benzer Eşyanın Satış Bedeli Yöntemi
- 4) İndirgeme Yöntemi
- 5) Hesaplanmış Kıymet Yöntemi
- 6) Son yöntem

- Gümrük Kıymetinin tespitinde asıl olan eşyanın satış bedeli ile tespit edilmesi yöntemidir. Ancak eşyanın satış bedeli tespit edilmiyor veya satış bedelinin gerçeği yansıtmadığı somut delillerle

³ Tayfun Ercan, Gümrük Hukuku, 2019, s.20.

ispat ediliyorsa gümrük kıymeti bir alttaki yöntemin uygulanması suretiyle tespit edilir. Yöntemlerin hepsi kanunda belirlenen sırasıyla uygulanmak zorundadır ve bir sonraki yöntemle geçildiği takdirde bunun gerekçesi açık ve somut bir şekilde ortaya konulmalıdır. 4458 sayılı Gümrük Kanunu ve Cenevre Kıymet Kodu yöntemlerin sırası ile uygulanmasında emredici hükümler içermekte olup bu yöntemlerin uygulanmasında kanunda belirtilen sıraya uyulmadığı takdirde idarenin tesis ettiği işlem hukuka aykırı olur. Kanunda belirtilen sıra mükellefin rızası veya talebi doğrultusunda dahi bertaraf edilmez. Ancak kanunda yer alan sıralamaya ilişkin tek istisna; eşya sahibinin talebi halinde, indirgeme yöntem ile hesaplanmış kıymet yöntemlerinin sırasının değiştirilebileceğine ilişkindir. Bu durumda Kanun koyucu sıra atlamayı Eşya sahibinin talebine bağlı olarak indirgeme yöntem ile hesaplanmış kıymet yöntemlerinin ile sınırlı şekilde mümkün kılmıştır. Diğer durumlarda eşya sahibinin izni ve talebi olsa dahi gümrük idaresi keyfi şekilde yöntemler arasında sıra atlayamaz. Danıştay'ın bir kararında:

“Dosyanın incelenmesinden, yükümlü şirket tarafından 25.08.1994 gün ve 1217 sayılı beyanname kapsamında ithal edilen eşya kıymetinin düşük görülmesi üzerine idarece yapılan araştırma sonucu 16.08.1994 gün ve 7588 sayılı beyanname kapsamında ithal edilen eşya fiyatı esas alınarak, “benzer eşyanın satış bedeli yöntemi” ne göre kıymet tespiti yoluna gidilmek suretiyle ek tahakkuk yapıldığı anlaşılmaktadır. İdare savunmasında, ithal edilen eşyanın gümrük kıymetinin, yönetmeliğin 6. Ve 7. Maddesindeki yöntemlere göre tespit edilmemesi nedeniyle, 8. Maddede yer alan “Benzer Eşyanın Satış Bedeli Yöntemi”ne göre tespit edildiği belirtilmekteyse de, dosyada, gümrük kıymetinin belirlenmesinde “satış bedelinin” esas alınmama nedenleri açıklanmadığı gibi, “Aynı Eşyanın Satış Bedeli Yöntemi”ne göre kıymetin belirlenemediği hususunda somut herhangi bir bilgi ve belgenin de bulunmadığı görülmektedir.

Bu durumda, mahkemece, idarenin, yeni yasal düzenleme ve yönetmelikte belirlenen gümrük kıymetinin tespitine ilişkin kurallara sırasıyla uyulmak suretiyle ithal eşyasının gümrük kıymetinin tespit edilip edilmediği hususu araştırılıp, bunun sonucuna göre karar verilmesi, gerekirken yönetmeliğin 6. Ve 7. Maddelerinde belirtilen yöntemlere göre kıymetin tespit edilemediği kabul edilmek suretiyle, 8. Maddeye göre kıymet tespit edilmesinde isabetsizlik bulunmadığı gerekçesiyle ek tahakkukun onanmasında isabet görülmemiştir.

Açıklanan nedenlerle, temyiz isteminin kabulüne, mahkeme kararının bozulmasına”⁴.

Danıştay'ın bu kararı, Cenevre Kıymet Kodu'nun kıymet tespitine ilişkin keyfi uygulamaları önleyen adil, yeknesak ve tarafsız bir kıymet sistemi oluşturulması amacına yaraşır bir şekilde eşyanın gümrük kıymetinin belirlenmesinde, mümkün olduğu ölçüde eşyanın satış bedeli yönteminin uygulanması, ticari uygulamalarla uyumlu, basit ve adil kıstasları esas alması ve kıymetin belirlenmesine ilişkin işlemlerin, eşyayı tedarik edenler konusunda bir ayırım yapılmaksızın genel bir şekilde tespit edilmesi açısından isabetli ve emsal niteliktedir.

- Satış bedeli yönteminin uygulanmadığı hallerde idarece gerekçesi somut delillerle ispat edilerek bir sonraki yöntem olan aynı eşyanın satış bedeli yöntemine geçilir. Buna göre ithal eşyasının gümrük kıymeti, Türkiye'ye ihraç amacıyla satılarak kıymeti belirlenecek eşya ile aynı veya yakın bir tarihte ihraç edilen aynı eşyanın satış bedelidir. Aynı eşya kavramından aynı özelliklere sahip, aynı ülkeden ihraç edilmiş, aynı kalitede, aynı veya farklı kişi tarafından üretilmiş, aynı veya yaklaşık miktar ve ölçüde, aynı veya yakın zamanda ihraç edilen eşya anlaşılır.

- İlk iki yöntemin uygulanması halinde gümrük

⁴ Danıştay 7. Dairesinin 11.03.1997 T. 1996/2116 E. 1997/1014 K., Danıştay Dergisi, Sayı 94, s.415-422.

kıymetinin tespit edilmediği durumlarda benzer eşyanın satış bedeli yöntemine geçilir. Bu durumda Türkiye'ye ihraç amacıyla satılarak, kıymeti belirlenecek eşya ile aynı veya yakın bir tarihte ihraç edilen benzer eşyanın satış bedeli esas alınır. Gümrük Yönetmeliği'nin 43. Maddesi benzer eşyayı, her hususta aynı olmamakla birlikte aynı işlevi görmelerini ve ticari olarak birbirlerini ikame edebilmelerini mümkün kılan, benzer özellik ve benzer unsurları bulunan ve aynı ülkede üretilmiş olan eşya şeklinde tanımlamıştır. Benzer eşyaya ilişkin birden fazla kıymet tespit edilmesi durumunda bunlardan en düşük olanı esas alınır.

- İndirgeme yönteminde, ithal eşyasının veya aynı ya da benzer eşyanın Türkiye içinde satıcılardan müstakil kişilere yapılan en büyük miktardaki satışına ait birim fiyata dayalı kıymeti esas alınır. Bu yöntemde belirlenen kıymetten Türkiye sınırları içerisinde yapılan mutata nakliye ve sigorta giderleri, eşyanın ithali veya satışı sebebiyle ödenecek vergiler ve eşyanın ithalinde ve satışından kaynaklı ödenen komisyon ve giderler indirilir. Mükellefin talebi olması halinde bu yöntem uygulanmadan bir sonraki yöntemle geçilmesi mümkündür.

- Yukarıda sayılı yöntemlerin uygulanması sonucunda gümrük kıymetinin tespit edilemediği hallerde hesaplanmış kıymet yöntemi uygulanır. Bu yöntemde ithal eşyasının üretiminde kullanılan malzeme ve imalat veya diğer imal işlemlerinin bedel veya kıymetleri ile Türkiye'ye ihraç edilmek üzere ihraç ülkesindeki üreticiler tarafından üretilen, kıymeti belirlenecek eşya ile aynı sınıf veya cins eşyanın satışında mutata olan kar ve genel giderlere eşit bir tutar ve ithal eşyasının giriş liman veya yerine kadar nakliyesi ile ilgili olarak yapılan yükleme, boşaltma, elleçleme giderleri ile nakliye ve sigorta giderlerinin toplamından oluşan kıymettir. Hesaplanmış kıymet yönteminde, ithalatçının eşyaya ait maliyet unsurlarını içeren belgeleri gümrük idaresine ibraz etmesi yöntemin esasını oluşturur. Bu belgelerin doğruluğunu da üretici ülke makamlarından alacağı resmi belgeler ile desteklemesi gerekmektedir.

- İlk beş yöntemin uygulanmadığı hallerde gümrük idaresince gümrük kıymetinin tespiti için son yöntem başvurulur. Bu yöntem de kanuna uygun şekilde Türkiye'de elde edilen verilerden de yararlanılarak, önceki yöntemlerin daha esnek bir şekilde uygulanmasıdır. Son yöntem yeni bir kıymet tespit yöntemi olmayıp diğer yöntemlerin esnek şekilde uygulanarak kıymet tespiti yapılmasıdır. Cenevre Kıymet Kodu'nun genel prensip ve hükümlerine uygun ancak Türkiye'de mevcut verilerden de yararlanılarak, mevcut yöntemlerin daha esnek bir yaklaşımla yeniden uygulanması, son yöntemin esasını oluşturur.⁵

3. Eşyanın Gümrük Kıymetinin Belirlenmesinde Satış Bedeli Yöntemi

Gümrük Kanununun 23. Maddesi uyarınca, ithal eşyasının gümrük kıymeti, eşyanın satış bedelidir. Satış bedeli, Türkiye'ye ihraç amacıyla yapılan satışta fiilen ödenen veya ödenecek fiyattır. 4458 Gümrük Kanunu'nun 24. Maddesi uyarınca satış bedeli, eşyanın yurt dışı faturasına 27. ve 28. madde uyarınca gerekli düzenlemelerin yapılması sonucunda ortaya çıkan fiyattır. Gümrük Kanununun ilgili hükümlerinde gayet açık olduğu üzere, ithal eşyasının gümrük vergisi matrahına da esas teşkil eder nitelikteki kıymeti, aslında sadece faturada belirtilen tutar olmaktan ziyade, Türkiye'deki ithalatçı firmanın yurt dışındaki satıcı lehine gerçekleştirdiği ithal eşya ile ilgili her türlü ödemeyi ve ek mali yükümlülükleri de kapsayan unsurların toplamından oluşan kıymettir.⁶ Kanununun 27. Maddesinde, gümrük kıymeti belirlenirken, ithal eşyasının fiilen ödenen veya ödenecek fiyatına ilave yapılması gereken durumları düzenlemiştir. 28. Madde ise ithal eşyasının fiilen ödenecek fiyatından ayırt edilebilmesi koşuluyla gümrük kıymetine dahil edilmeyecek hususları

⁵ Şükrü Yıldız, İthalatta Gümrük Kıymeti, Özel yayıncılık, 1997, s.54.

⁶ Ali Dölek, Gümrük Kıymeti ve Kıymet Tespit Yöntemleri, 2014, s.25.

düzenlemiştir. Satış bedeli aşağıdaki şekilde formüle edilebilmektedir:

Satış bedeli= Fiilen ödenen/ödenecek fiyat + İlaveler - İndirimler

Fiilen ödenen veya ödenecek fiyat, ithal eşyasının fiyatıdır. Bu nedenle alıcının satıcıya yaptığı, ithal eşyası ile ilgili olmayan, temettü ödemeler veya diğer ödemeler gümrük kıymetine dahil değildir. Satıcıya yapılan ödemeler doğrudan para transferi olabileceği gibi akredif veya bir kıymetli evrak ile dolaylı olarak da gerçekleştirilebilir. Eşyanın bedelinin ileri bir tarihte ödeneceği durumlarda gümrük kıymetin ödemenin yapıldığı tarihteki bedel esas alınarak tespit edilir.

Satışta “ödenecek fiyat” kavramı, kanun koyucu tarafından Gümrük Kanunu’nun 24/3-a maddesinde “İthal eşyası için alıcının satıcıya yapacağı ödemelerin toplamıdır. Fiyat, ithal eşyasının satışı sonucu alıcının satıcıya veya satıcının bir yükümlülüğünü karşılamak için üçüncü bir kişiye yapacağı tüm ödemeleri kapsar” şeklinde tanımlanarak ödenecek fiyatın sınırları çizilmiştir. İthalatçının satıcı ile aralarındaki satış sözleşmesi uyarınca satıcıya veya satıcının bir yükümlülüğünü yerine getiren üçüncü bir kişiye yapacağı tüm ödemeler “ödenecek fiyata” dahil olur. Gümrük Yönetmeliği’nin 8’olu ekinde “Satıcının bir borcunun kısmen veya tamamen alıcı tarafından ödenmesi.” örneği verilerek konuya ilişkin olarak açıklık getirilmiştir.

3.1. Satış Bedeli Yönteminin Şartları

Satış Bedeli Yönteminin uygulanmasında vergi mükelleflerince, eşyanın satış bedeli, gerçek fiyatından farklı gösterilerek vergi kaybını sebep olunabilmektedir. Kanun koyucu bir takım önlemler almış ve satış bedeli yönteminin uygulanması için bazı şartlar öngörmüştür. Bunlardan en önemlisi beyan edilen kıymetin eşyanın gerçek kıymetinden farklı olmasıdır. Bu sebeple gümrük idaresi beyan edilen satış bedelinin doğruluğuna

ilişkin şüpheye düştüğü takdirde alıcıdan beyanın doğruluğunu ispat etmesi için ek bilgi ve belgeler talep etme hakkına sahiptir. Ancak buradaki şüphe olgusu mükellefler aleyhine olacak şekilde geniş yorumlanmamalıdır. Gümrük idarelerince beyanın gerçek olmadığına ilişkin somut emareler olması halinde gerekli incelenme ve araştırma yapılmalı ve mükelleften beyanın doğru olduğuna ilişkin bilgi ve talep edilmelidir. Mükellefçe bu talebin yerine getirilmediği veya verilen bilgi ve belgeler uyarınca gümrük idarelerinin makul şüpheleri giderilmediği takdirde eşyanın kıymetinin tespitinde satış bedeli yöntemi uygulanmayacaktır. İdarece, gerekçesi somut delillerle ispat edilmek kaydıyla bir sonraki yöntem olan aynı eşyanın satış bedeli yöntemine geçilecektir.

Satış bedeli yönteminin uygulama alanı bulmama durumlarından bir diğeri ise alıcı ile satıcı arasında bir ilişki olmasıdır. Ancak alıcı ile satıcı arasında bir ilişki olması tek başına satış bedeli yönteminin uygulanmasına etki etmemekte olup satış bedeli yönteminin uygulanmaması için alıcı ile satıcı arasındaki ilişkinin eşyanın satış bedeline etki ederek, kabul edilemeyecek bir bedel üzerinden satışın gerçekleşmesine bağlıdır. Gümrük Yönetmeliğinin 55. maddesi alıcı ile satıcı arasında hangi durumlarda ilişki olacağını saymıştır. Buna göre:

- *Birbirlerinin memuru veya idarecileri olmaları*
- *Birbirinin yasal ortakları olmaları*
- *İşçi ve işveren ilişkisi içinde olmaları*
- *Her iki firmanın oy hakkı veren hisse senedi veya sermaye paylarının en az %5’i doğrudan veya dolaylı olarak aynı kişilere ait olması veya bu kişilerin kontrolü altında veya elinde olması*
- *Birinin diğerini dolaylı ve dolaysız olarak kontrol etmesi*
- *Her ikisinin de doğrudan ve dolaylı olarak bir üçüncü kişi tarafından kontrol edilmesi*

- Her ikisinin birlikte bir üçüncü kişiyi doğrudan ve dolaylı olarak kontrol etmesi
- Aynı ailenin üyeleri olmaları

Durumlarını ayrıntılı şekilde sayarak konuya ilişkin açıklık getirmiştir. Alıcı ile satıcı arasındaki ilişki sadece yukarıda sayılı hallerin olması durumunda var kabul edilir, aksi takdirde yorum yolu ile bu hallerin genişletilmesi mümkün değildir. Aynı aile üyeleri olma, memuru veya amiri olma durumları sadece gerçek kişilere özgüken diğer durumlar gerçek ve tüzel kişiler bakımından da gündeme gelebilecektir.⁷

Gümrük idaresince alıcı ile satıcı arasındaki ilişkinin fiyatı etkileyip etkilemediğini anlamının en basit ve pratik yolu, beyan edilen kıymetin, ilişkili olmayan diğer alıcılara yapılan satışlara ait fiyatlarla mukayese edilmesidir.⁸ incelenmesi Tek distribütör, tek acente, tek bayi şeklinde birbiri ile beraber faaliyet gösteren şahısların yukarıda sayılı hallerin olmadığı durumlarda aralarında herhangi bir ilişki olmadığı kabul edilmektedir. İlişkili şirketler arasındaki satışta; "satışa ilişkin koşullar" incelenerek, bu ilişkinin fiyatı etkilemediği belirlenirse, satış bedeli kabul edilir.⁹

Taraflar arasındaki mevcut bir ilişki olması, Gümrük İdarelerince satış bedelinin uygulanmamasını gerektirir bir durum değildir. Gümrük İdaresi yapılan beyan sonucunda fiyatın taraflar arasındaki ilişki sebebiyle etkilendiği kanaatine vardığı takdirde satış bedelini tespit etmek için inceleme yapılmalıdır. Fiyatın kabul edilebilirliği bakımından bir şüphe olmadığı takdirde Gümrük İdareleri yapılan beyan üzerine işlemleri tamamlamalı, ancak fiyatın kabul edilebilirliğinde şüphe olması durumunda gerekli inceleme yapılmalıdır. Bu

⁷ Yerci, s.119.

⁸ Ali Dölek, Gümrük İşlemleri, 2017, s.175.

⁹ İbrahim Öztürk, İlişkili Firmalar Arasındaki İşlemlerde Gümrük Kıymeti ve Transfer Fiyatlandırması. Gümrük ve Ticaret Dergisi, Yıl 2016 sayı 7, s. 108.

minvalde İdarece; taraflar arasındaki ilişki, satış sözleşmesinin içeriği, taraflar arasındaki ticari ilişkiler gibi faktörler incelenerek şüphe giderilmelidir.

Yapılan inceleme sonucunda taraflar arasında herhangi bir ilişki yokmuş gibi yapılan satışlar fiyatın ilişkiden etkilenmediğini gösterir. Bu sebeple satıcının ilişkili olduğu alıcıya, uyguladığı fiyat ile diğer alıcılara uyguladığı fiyat arasında bir fark olmadığını veya taraflar arasındaki fiyatın, bütün giderleri ve firmanın aynı cins eşyanın satılmasında geçerli olan ve belli zaman dilimine yönelik gerçekleşen bir bedele eşit olması durumunda taraflar arasındaki ilişkiden etkilenmediğini gösterir.

Yine beyan sahibi tarafından bedelin, ülkeye ithal edilen aynı veya benzer eşyaların bedeli ile aralarında çok az bir fark olduğu ispatlanırsa fiyatın taraflar arasındaki ilişkiden etkilenmediği kabul edilir. Bu durumda beyan sahibi aralarında ilişki bulunmayan satıcılar ve alıcılar arasındaki satış bedelini emsal olarak gösterebilir. Beyan sahibi, beyan ettiği fiyatın aynı eşyanın satış bedeli veya benzer eşyanın satış bedeli yöntemlerine göre tespit edilecek bedellere yakın olduğunu ispat etmesi durumunda da taraflar arasındaki fiyatın ilişkiden etkilenmediği kabul edilir. Bu durumlarda Gümrük İdarelerinin şüphesi ortadan kalkar. Beyan sahibi tarafından beyanın haklılığını ortaya koymak için ileri sürdüğü emsal bedeller sadece kıyaslama amacıyla kullanılır ve eşyanın nihai kıymeti olarak değerlendirilmez.

Gümrük kıymetinin satıcı ile alıcı arasındaki ilişkiden kaynaklı olarak etkilenmesi durumunda ise taraflar arasındaki ilişkinin kıymete ne derece etki ettiği tespit edilemiyorsa satış bedeli yöntemi uygulanmayacaktır. Ancak ise ilişki sebebiyle satış bedelinde meydana gelen eksilme tespit edilebiliyorsa bu durumda eksik kıymet satış bedeline eklenerek eşyanın gümrük kıymeti tespit edilecektir. İdarece eksik kıymetin tespitinin

yapılması ve satış bedeli yönteminin uygulanması mümkün olduğu durumlarda bir sonraki yöntemle geçilemez.¹⁰

Mükellefçe beyan edilen satış bedelinin esas alınması için gereken bir diğer husus ise kural olarak satışının veya kullanımının hiçbir kısıtlamaya tabi olmaması gerekmektedir. Ancak kanunda 3 durum istisna tutularak bu durumlardan kaynaklı olarak kısıtlama olduğu takdirde eşyanın satış bedeli uygulanacaktır. Kısıtlama, alıcının eşya üzerindeki tasarruf veya eşyayı satma özgürlüğünü kısıtlayan koşullar şeklinde tanımlanmaktadır. Kanunda sayılan istisnalar Türkiye Cumhuriyeti mevzuatı ve bunların yetkili kıldığı merciler tarafından konulan kısıtlamalar, eşyanın tekrar satılabileceği coğrafi bölgeyi sınırlayan kısıtlamalar ve son olarak da eşyanın kıymetini önemli ölçüde etkilemeyen kısıtlamalardır.¹¹ Eşyanın kıymetinin önemli ölçüde etkilenip etkilenmediğine ilişkin olarak ilgili sanayi dalının ve ticari uygulamaların nitelikleri ve kıymet üzerinde ortaya çıkan etkinin, ticari olarak önemli olup olmadığını kapsar. Ticari yaşamda normal olarak kabul edilemeyecek kısıtlamaların satış bedelini önemli ölçüde etkileyeceği kabul edilebilir.

Ticari hayatta alıcılar ve satıcılar karşılıklı olarak bir takım koşullar ve edimler yüklenirler. Bu koşullar veya edimler satışın yapılması için gerekli olabileceği gibi eşyaya karşılık yapılacak veya verilecek unsurlardan da olabilir. Yüklenen bu koşul veya edimlerin kıymeti belirlenebilecek bir nitelikte değil ise bu durumda satış bedeli yöntemi uygulanamaz.

¹⁰ Danıştay 7. Dairesinin 24.02.1998 T. 1997/1975 E. 1998/623 K.

¹¹ Gümrük Yönetmeliği Ek-8 Gümrük Kıymeti Yorum Notlarında "Bir otomobil Bir otomobil satıcısının bir alıcıdan, bu otomobilleri, model yılının başlangıcını ifade eden belli bir tarihten önce satmaması veya teşhir etmemesini talep etmesi" örnek olarak gösterilmiştir.

3.2. Fiilen Ödenen Veya Ödenecek Fiyata Dahil Edilecek Hususlar

İthal eşyasının 24. Maddeye göre satış bedeli belirlenirken 27. Maddede belirlenen durumlar kıymete ilave edilir. Kanunda sayılan bu bedeller Cenevre Kıymet Kodu'ndan olduğu gibi alınarak iç hukukumuzda girmiştir. Buna göre 27. Madde uyarınca:

a) *Aşağıdaki unsurların eşyanın fiilen ödenen veya ödenecek fiyatına dahil edilmemiş, ancak alıcı tarafından üstlenilen bölümü;*

i. *Satın alma komisyonları dışındaki komisyonlar ve tellaliye.*

27. Maddenin (a) bendinde sayılan durumların eşyanın satış bedeline ilave yapılabilmesi için satıcıya fiilen ödenen veya ödenecek fiyatın, içerisinde yer almayacak ve de alıcı tarafından bu giderler karşılanacaktır. Bu iki şartın beraber sağlandığı durumlarda bu giderler satış bedeline ilave olarak eklenebilirler. Satın alma komisyonundan ne anlaşılması gerektiği "Satın alma komisyoncuları, hesabına hareket ettikleri alıcılar için; tedarikçilerin aranması, satış işlemlerinin sonuca bağlanması, eşyaların araştırılması, satıcı ile alıcı arasında taleplerin iletilmesini sağlayan kişilerdir. Satın alma komisyoncularının ücretleri genellikle satın alınan eşyadan bağımsız olarak, alıcı tarafından verilen bir komisyon ile ödenir." şeklinde tanımlanmıştır. Bu sebeple bedeli alıcı tarafından ödendiği için eşyanın fiilen ödenen veya ödenecek bedeline dahil edilir.¹²

ii. *Gümrük işlemleri sırasında söz konusu eşya ile tek eşya muamelesi gören kapların maliyeti.*

iii. *İşçilik ve malzeme giderleri dahil ambalaj bedeli.*

¹² Oğuzhan Orhan, Komisyon ve Tellaliyelerin Gümrük Kıymeti Karşısındaki Durumu. Gümrük Dünyası, 2009 sayı 62, s.24.

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

i. *İthal eşyasına katılan malzeme, aksam, parça ve benzerleri.*

ii. *İthal eşyasının üretimi sırasında kullanılan araç, gereç, kalıp ve benzeri aletler. İthal eşyasının üretimi sırasında tüketilen maddeler.*

iii. *İthal eşyasının üretimi için gereken ve Türkiye dışında gerçekleştirilen mühendislik, geliştirme, sanat ve çizim çalışmaları, plan ve taslak hazırlama hizmetleri.*

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

Royalti ve lisans ücreti, ithal eşyasının imalatı, ihraç edilmek üzere satışı veya kullanımı ya da yeniden satışı ile ilgili hakların kullanımı nedeniyle patent, dizayn, Know-how, marka, tescilli tasarım, telif hakkı ve imalat prosesleri gibi adlar altında yapılan ödemeleri ifade eder, şeklinde tanımlanmıştır. Kanun koyucu ilave yapılmasını üç şarta bağlamıştır buna göre yapılan ödemenin satışın bir şartı olması, alıcı tarafından ödenmesi gerektiği ve fiilen ödenen veya ödenecek fiyata dahil edilmemiş olması şartlarının bir arada sağlanması halinde Royalti ve lisans ücretinin ilave yapılabilecektir. Royalti ödemelerine ilişkin yapılacak ödemelerin ithalattan önce biliniyor olması halinde, ithalatçı tarafından beyannamenin tescilli aşamasında ödenmiş ya da ödenecek Royalti tutarları CİF kıymete Royalti ödemesi adı altında eklenerek hesaplanacak vergilerin ödenmesi ile ithalat işlemleri tamamlanacaktır.

¹³Buna karşın Royalti tutarının ithalat öncesi bilinmesi mümkün değilse, yani sözleşme gereği satış sonrası net hasılatın oranları üzerinde mükellefler tarafından öncelikle Gümrük İdaresine verecekleri bir dilekçe ile Royalti ödemelerinin ilişkin tutarın ithalattan sonra belirleneceği bildirilerek Gümrük Yönetmeliğinin 53. Maddesine göre istisnai kıymet beyanında bulunmak istediklerini beyan etmeleri, bu hususun ayrıca beyannamenin 44 no'lu kutusuna da yazmaları ve Gümrük İdaresinden izin aldıktan sonra ithalat işlemini gerçekleştirmeleri gerekmektedir.¹⁴

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

e) *28. Maddenin (a) bendi hükmü saklı kalmak üzere, ithal eşyası için Türkiye'deki giriş limanı veya yerine kadar yapılan nakliye ve sigorta giderleri ile eşyanın giriş yerine kadar nakliyesi ile ilgili yapılan yükleme ve elleçleme giderleri.*

İthale konu eşyanın Türkiye giriş limanı veya giriş yerine kadar yapılan nakliye ve sigorta giderleri ilave yapılır. Nakliye ve sigorta giderleri bakımından kanun koyucu konuya ilişkin olarak Türkiye giriş limanı veya yerine kadar olan ve bundan sonrası için olmak üzere ikili bir ayırım yapmıştır. Nakliye ve sigorta giderlerinin Türkiye giriş limanı veya yerine kadar olan kısmının eşyanın fiilen ödenen veya ödenecek kısmına ilave edilmesini ancak Türkiye giriş limanı veya yerine ulaşıldıktan sonra yapılan giderleri ise ayırt edilebilme koşuluna bağlı olarak fiilen ödenen veya ödenecek fiyata dahil edilmeyecektir.

¹³ Danıştay 7. Dairesi 09.04.1990 T. 1989/1969 E. 1990/940 K.

¹⁴ Nevzat Bozkurt, Royalti ve Lisans Ödemelerinin Gümrük İdaresine Beyanı ve Vergilendirilmesi Nasıl Olmalıdır, Mali Çözüm Dergisi, Mart-Nisan 2011, s.127-128.

27. maddeye göre fiilen ödenen veya ödenecek fiyata eklenilmesi öngörülen bedellerin nesnel ve ölçülebilir bedeller olması gerekmektedir. Gümrük idaresi bu bedelleri tespit ederken farazi ve varsayımsal olarak hareket etmemeli, Tebliğler uyarınca somut ve objektif değerleri esas almalıdır.

Fiilen ödenen veya ödenecek fiyata dahil edilmesi gereken durumlar GK madde 27’de sınırlı şekilde sayılmış olup gümrük idarelerinin yorum yolu ile bunları genişletmesi mümkün değildir. GK madde 27/3 “Gümrük kıymetinin belirlenmesinde, fiilen ödenen veya ödenecek fiyata bu maddede öngörülenler dışında hiçbir ilave yapılamaz.” Hükmü emredici nitelikte olup Cenevre Kıymet Kodu ile ithalat konusunda daha adil ve yeknesak uygulamaları öngören yapısı ile uyum içerisindedir.

Keza GK 24/3-b “27’nci maddeye göre yapılan ilaveler dışında, alıcının pazarlama dahil kendi hesabına yaptığı faaliyetler, satıcı yararına veya satıcı ile yapılan bir anlaşma yoluyla da olsa, satıcıya yapılan dolaylı bir ödeme olarak değerlendirilmez. Bu tür işlemlere ilişkin giderler, ithal eşyasının gümrük kıymetinin tespiti sırasında fiilen ödenen veya ödenecek fiyata ilave edilmez.” Maddesi ile birbirini tamamlayan niteliktedir. Gümrük kıymetinin belirlenmesinde ilave edilebilecek giderlerin tespiti açısından önem arz etmektedir. Giderler satıcı yararına yapılırsa bile GK’nun 27. maddesinde sayılan hallerden biri değilse fiilen ödenen veya ödenebilecek fiyata dahil edilemez.

3.3. Fiilen Ödenen Veya Ödenebilecek Fiyata Dahil Edilemeyecek Hususlar

Gümrük Kanununun 28. Maddesi eşyanın ithali sırasında fiilen ödenen veya ödenebilecek fiyata dahil edilmeyecek durumları düzenlemiştir. Kanun koyucu 28. Maddede sayılan durumların, fiilen ödenen veya ödenecek fiyata ilave edilmemesinin ön şartı olarak “ayırt edilebilirliği” belirlemiştir. 28. Madde kapsamında yapılan giderler, 27. Madde kapsamında sayılan hallerden ayırt edilebildiği

takdirde eşyanın fiilen ödenen veya ödenecek fiyatına ilave yapılmazlar.

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

Eşyanın Türkiye giriş limanı veya yerinden sonraki noktaya (aynı taşıma şekliyle) taşınması halinde, nakliye giderleri Türkiye giriş limanı veya yerinin öncesine ve sonrasında taşınan mesafenin oranlanması ile elde edilir. Fakat eşyanın Türkiye giriş limanı veya yerine kadar ve sonrası için ayrı şekilde faturalandırma yapılmış ise bu faturalar dikkate alınır ve eşyanın Türkiye giriş limanı veya yerinden varmasından sonra yapılan nakliye ve sigorta giderleri fiilen ödenen veya ödenecek fiyata ilave edilmezler.

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

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

d) İthal eşyasının Türkiye’de çoğaltılması hakkı için yapılan ödemeler.

e) Satın alma komisyonları.

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

3.4. Gümrük Kıymetinin Tespitinde Gözetim Uygulaması

Ticaret Bakanlığınca yerli üreticilerin talebi üzerine veya re’sen, belli bir malın ithalatının, o malın yerli üreticileri ve ülke ekonomisi üzerinde olumsuz sonuçlar yaratıp yaratmadığının tespit edilmesi amacıyla ithalattaki gelişmelerin gözlemlenmesidir. Gözetim uygulaması başlatılması durumunda herhangi bir koruma tedbirinden söz edilmez.

Koruma önlemleri, bir malın aynı ve doğrudan rakip mallar üreten yerli üreticiler üzerinde ciddi zarar veren veya ciddi zarar tehdidi oluşturan miktar veya şartlarda ithal edildiği hallerde, ülke menfaatleri de göz önüne alınarak, yapılacak soruşturma sonucunda başvurulması öngörülen; gümrük vergisinde artış yapılması, ek mali mükellefiyet getirilmesi, miktar/değer kısıtlaması getirilmesi, tarife kontenjanı uygulanması gibi tedbirlerdir. Ancak gözetim uygulaması başlatılması durumunda o malın ithalatında herhangi bir kısıtlama, vergi oranında artış, eksik kıymet belirlenmesi veya ek mali yükümlülük söz konusu olmamaktadır. Gözetim Uygulaması ile sadece söz konusu malın ithalatında “Gözetim Belgesi” ibrazı zorunluluğu getirilmektedir.

Gözetim uygulamasında mükellefe, ithalat sırasında Gözetim Tebliği’nde belirtilen miktara ulaşılması için “Yurtdışı Gider” beyan edildiği takdirde Gözetim Belgesi aranmayacağı hüküm altına alınmıştır. Bu durumda Gümrük Tebliği’i ile önceden belirlenmiş bedeller esas alınarak eşyanın gümrük kıymetinin tespitinde satış bedeli yöntemi ihlal edilmektedir. Mükellefin iradesi sakatlanarak gerçek olmayan giderleri beyan etmesi istenilmektedir. Gözetim Tebliği ile getirilen bu düzenlemeler, eşyanın satış bedeli yöntemini uygulamayı engelleyecek bir durum değildir.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 19.02.2020 tarihli 2020/1 Esas ve 2020/1 Karar sayılı kararında:

“Gözetim belgesinin ibraz zorunluluğu, o malın belli bir değer altında kıymetle ithal edilmek istenmesi durumuna münhasır olup gözetim önlemi uygulanmasına karar verilen eşyanın, belirlenen bir kıymetin altında ithal edilmek istenilmesi halinde sadece “gözetim belgesi” ibrazı zorunluluğu getirildiğinden bu zorunluluğa uyulmaması gümrük kanunu hükümlerine göre ek tahakkuk yapılmasını gerektirir bir durum değildir. Öte yandan ithalatta

gözetim uygulanmasına ilişkin tebliğlerde belirtilen birim kıymet, eşyanın gümrük kanunu hükümlerine göre belirlenmiş gerçek satış bedeli değildir.”

3.5. Satış Bedeli Yönteminin Uygulanamayacağı Haller

Cenevre Kıymet Kodu’nun 17. Maddesi “*Bu anlaşmanın hiçbir hükmü, bir gümrük idaresinin gümrük değerlendirmesi amacıyla sunulan her türlü bildiri, belge veya beyannamenin doğruluk ya da gerçekliğini arama hakkını kısıtlayacak ya da Bu çerçevede, gümrük idareleri, yapılmış bulunan bir beyanın ve beyana ait verilerin doğru olup olmadığını araştırmak amacıyla, beyannameyi ve ekli ve ilgili belgeleri kontrol hakkına şüphe düşürecek şekilde yorumlanamaz.*” Hükmü uyarınca üye devletlere, yapılan beyanlara ilişkin olarak kapsamlı şekilde inceleme yapma hakkı tanınmıştır. Bu çerçevede, gümrük idareleri, yapılmış bulunan bir beyanın ve beyana ait verilerin doğru olup olmadığını araştırmak amacıyla, beyannameye ekli ve ilgili belgeleri kontrol edebilir ayrıca beyanname içeriği bilgilerin doğru olup olmadığının araştırılması bağlamında beyan sahibinden ilgili diğer evrakı ibraz etmesini ya da vermesini de isteyebilir. Benzer şekilde, gümrük idareleri beyan konusu eşyayı muayene edebileceği gibi detaylı/ayrıntılı muayene ya da tahlil maksadıyla eşyadan numune de alabilmektedir.¹⁵

Gümrük Kıymetinin tespitinde Satış Bedeli Yöntemi asıl olup mükellefçe yapılan beyanın Gümrük Kanunu’nun 24. Maddesi uyarınca gerekli olan şartları sağlaması halinde vergilendirmeye esas değer olarak alınacaktır.¹⁶ Bu sebeple satış bedeli yönteminin mümkün olmadığı durumlarda uygulanamama sebepleri somut gerekçeler ile

¹⁵ Muhammet Kaya, & Alper Doğan, Dış Ticarete Konu Eşyanın Vergilendirilmesinde Gümrük Kıymetinin Rolü, Beyanı ve Kontrolü. Gümrük Ticaret Dergisi, Mart 2020, Cilt 7, Sayı 19, s.18.

¹⁶ Özgecan Gök, Gümrük Vergisinden Kaynaklanan Uyuşmazlıklar (Doktora Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2018, İzmir, s. 91.

ortaya konulmak suretiyle sırasıyla bir sonraki yönteme geçilmesi gereklidir. Beyan edilen fiyatın, aynı veya benzer cinsteki diğer ithal eşyaların bedellerinden düşük olması durumu tek başına satış bedeli yönteminin uygulanmamasını gerektirir bir durum değildir. Uygulamada sıklıkla referans fiyatların eşyanın nihai bedeli olarak değerlendirildiği ve buna dayalı olarak işlem tesis edildiği görülmektedir. Referans fiyatlar kural olarak, eşyanın satış bedeli olmayıp sadece bedele ilişkin olarak yaklaşık değerleri ifade etmektedirler. Ancak bu değerler fiktif olarak hesaplandıkları için beyan edilen bedel ile arasında şüphe uyandıracak nitelikte farklarda oluşabilmektedir.¹⁷

Beyan edilen fiyatın, emsal bedellerden düşük olması GK'nun 24. Maddesinde belirtilen hallerden kaynaklandığı takdirde; satış fiyatının etkilendiği miktar, objektif şekilde tespit edilebiliyorsa bu durumda yapılan tespit sonucunda eksik bedel tamamlanarak satış bedeli yöntemi uygulanır. Şayet satış bedelinin etkilendiği miktarın tespiti yapılamıyorsa bu durumda Satış Bedeli Yöntemi uygulanmayıp, Aynı Eşyanın Satış Bedeli Yöntemine geçilir.

Eşyanın beyan edilen kıymetinin emsal bedellerden farklı olması Gümrük Kanunu'nda öngörülen sebeplerden birinden kaynaklanmadığı durumlarda beyan edilen eşya ile benzer nitelikli başkaca eşyalar karşılaştırılır. Bu durumda karşılaştırılan eşyanın gümrük kıymeti konusunda bir ihtilaf olmamalı, her iki eşyanın da menşei aynı olmalı, satış tarihleri mümkün olduğunca yakın olmalı, miktar bakımından birbiriyle aynı veya yakın olmalıdır. Karşılaştırılan eşyanın bu şartların hepsini sağladığı durumlarda da aynı veya benzer eşyanın gümrük kıymeti, doğrudan beyan edilen eşya için gümrük kıymeti olarak

değerlendirilemez. Şartların sağlanması halinde aralarındaki fiyat farkının sebebi olarak satışa ilişkin koşullar incelenir. Fiyat farklılığı satışa ilişkin koşullardan kaynaklı olarak arttırıcı veya azaltıcı etkilere sebep olmakta ise bu durumda bedele etkisi objektif şekilde tespit edilir ve bu tespit sonucuna göre düzeltme yapılır. Objektif şekilde tespit yapılamadığı durumlarda eşyanın gümrük kıymeti Satış Bedeli Yöntemine göre belirlenemez ve sırasıyla diğer yöntemler uygulanmak suretiyle tespit edilir.¹⁸

Sonuç

Ticaretin gelişmesi ve şirketlerin yönetimlerde daha fazla söz sahibi olması sebebiyle gümrük işlemlerinde gelişmeler meydana gelmiştir. Eşyanın vergilendirmeye esas değeri olan gümrük kıymetinin belirlenmesinde yeni yöntem ve usuller kabul edilmiştir. Eşyanın gümrük kıymetinin tanımı ve kapsamı somut şekilde açıklanarak gümrük idarelerinin gümrük kıymetinin belirlenmesindeki takdir yetkisi önemli ölçüde kısıtlanmıştır. Satış bedelinin ne olduğu, satış bedelinin hangi tür masrafları kapsadığı, satış bedeli yönteminin hangi şartlarda uygulanamayacağı, uygulanmadığı takdirde hangi yöntem ve usullerin uygulanarak gümrük kıymetinin tespit edilmesi gerektiği somut olarak açıklanarak gümrük idarelerinin haksız uygulamalara sebebiyet vermemesi amaçlanmıştır. Gümrük idarelerinin takdir yetkisi sınırlandırılmış olmakla beraber kontrol ve denetim yetkisi daima vardır. Gümrük idaresince, mükellefin satış bedeline ilişkin olarak beyan ettiği belgelerin doğruluğu incelenebilir, şüphe duyulduğu takdirde, mükelleften bilgi ve belge talep edilebilir. Satış bedeline ilişkin duyulan şüphenin makul olması ve mükellefçe giderilmediği takdirde gümrük idaresince şüphe somut olarak gerekçelendirilmek şartıyla satış bedeli yöntemi uygulanmayıp bir sonraki yönteme geçebilecektir. Ancak satış bedeli yönteminin esas kural olması

¹⁷ Ufuk Selen, İthalatta Gümrük Kıymeti ve Referans Fiyat Uygulamaları, Vergi Sorunları Dergisi, Kasım 2008, Sayı 242, <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/ithalatta-gumruk-kiymet-tespiti-ve-referans-fiyat-uygulamaları/2312> (Çevrimiçi), Erişim Tarihi: 01.04.2021.

¹⁸ Danıştay 7. Dairesi 15.10.2020 T. 2016/7929 E. 2020/4058 K.

sebebiyle öncelikli olarak bedelin düşük olmasının sebepleri araştırılacak ve bu eksikliğin gerekli eklemelerin yapılması suretiyle giderilecektir. Beyan edilen kıymette yer alan eksikliklerin tamamlanamadığı durumlarda ise bir sonraki yöntemle geçilebilecektir.

Satış bedeli yöntemi, uygulamada Gözetim Tebliği ile uygulanamaz hale getirilmektedir. İdarece belirlenen eşik fiyatlar sebebiyle mükellefler beyanda buldukları sırada satış faturasında yer alan kıymeti yurt dışı gider eklemek suretiyle arttırmak zorunda kalmaktadırlar. Bu şekilde eşyanın fiktif kıymetinin idarece belirlenmesine yönelik uygulamalar Cenevre Kıymet Kodu'nun uygulanmaya başlamasıyla birlikte terk edilmiştir. Ülkemizin de taraf olduğu Cenevre Kıymet Kodu uyarınca eşyanın gümrük kıymeti, eşyanın satış bedeli olup buradaki değer fiktif bir bedel olmayıp somut ve objektif bir değerdir. Bu sebeple gümrük idaresince kanuni dayanağı olmayan ve kanunun 23 ila 31 inci maddelerinin uygulama olanağını ortadan kaldıracak şekilde uygulamalar ile gümrük kıymetini tespit etmesi mümkün değildir.

Gümrük idaresince, emsal nitelikte olan ve memurlara yol göstermek amacıyla belirlenen değerlerin eşyanın nihai değeri olarak değerlendirilmesi uygulamada satış bedeli yönteminin uygulanmasını zorlaştırmaktadır. İdarece belirlenen kıymetler genellikle hiçbir kıymet araştırması yapılmadan gümrük kıymeti olarak dikkate alınmaktadır. Bu uygulamalar sebebiyle satış bedeli yöntemi uygulanmadığı gibi takip eden yöntemlerde uygulanmamaktadır. Bu sebeple de idarece yapılan tahakkuklar kanuna aykırı olmaktadır. Emsal nitelikte kıymet ile beyan edilen kıymet arasında fark olması durumunda ve bu fark sonucunda da eşyanın satış bedelinde şüphe duyulması halinde idarece öncelikli olarak kıymetin düşük olmasının sebebi araştırılmalıdır. Kıymet Eksikliğin giderilebilir olması durumunda ise idarece gerekli eklemeler yapılmak suretiyle eşyanın satış bedeli tespit edilmelidir. Ancak

eksikliğin giderilebilir olmaması halinde idarece bir sonraki yöntemle geçilmek suretiyle kıymet tespiti yapılacağından emsal nitelikli bedeller nihai kıymet olarak dikkate alınmamalıdır. Böylece kanununun amacına uygun şekilde hızlı, etkin, adil ve objektif bir vergilendirme süreci gerçekleştirilecektir.

Kaynakça

- Atasorkun, A.& Yurdakul, G. (2015). Gümrük Kıymeti Teori ve Uygulama. ANKARA: Pulat Basımevi.
- Bozkurt, N. Royalti ve Lisans Ödemelerinin Gümrük İdaresine Beyanı ve Vergilendirilmesi Nasıl Olmalıdır.
- Dölek, A. (2014). Gümrük Kıymeti ve Kıymet Tespit Yöntemleri. İSTANBUL: Umud Kitap yayıncılık.
- Dölek, A. (2017). Gümrük İşlemleri. İstanbul: Umud kitap basım yayın dağıtım.
- Ercan, T. (2019). Gümrük Hukuku. Bursa: Ekin yayıncılık.
- Gök, Ö. (2018). Gümrük Vergisinden Kaynaklanan Uyuşmazlıklar. Doktora Tezi. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. İzmir.
- Kaya, M.& Doğan, A. (2020). Dış Ticarete Konu Eşyanın Vergilendirilmesinde Gümrük Kıymetinin Rolü, Beyanı ve Kontrolü. Gümrük Ticaret Dergisi Mart 2020, Cilt7 Sayı 19, sayfa 10-24.
- Orhan, O. (2009). Komisyon ve Tellaliyelerin Gümrük Kıymeti Karşısındaki Durumu. Gümrük Dünyası, sayı 62, sayfa 22-25.
- Öztürk, İ. (2016). İlişkili Firmalar Arasındaki İşlemlerde Gümrük Kıymeti ve Transfer Fiyatlandırması. Gümrük ve Ticaret Dergisi, sayı 7, sayfa107-110.
- Selen, U. (2008). İthalatta Gümrük Kıymet Tespiti ve Referans Fiyat Uygulamaları. Vergi Sorunları Dergisi. Sayı 242.
- Uçak, H. (2009). Gümrük Mevzuatında Kıymet ve Uygulamaları. Gümrük Müfettişleri Derneği Yayını 14.
- Yerci, C. Gümrük Hukuku ve Davaları, (2019), Seçkin Yayıncılık.
- Yıldız, Ş. İthalatta Gümrük Kıymeti. Özel yayıncılık.
- Danıştay 7. Dairesinin 11.03.1997 T. 1996/2116 E. 1997/1014 K.
- Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu 19.02.2020 T. 2020/1 E. 2020/1 K.
- Danıştay 7. Dairesi 09.04.1990 T. 1989/1969 E. 1990/940 K.
- Danıştay 7. Dairesi 15.10.2020 T. 2016/7929 E. 2020/4058 K.
- Danıştay 7. Dairesinin 24.02.1998 T. 1997/1975 E. 1998/623 K.