



GÜNCEL

BASYAZI

YARGI KARARLARI

ÇÖZÜMLER

SORUNLAR

MAKALE

10

Üniversite, Sektör ve Kamu
İşbirliği: Yerel Uygulama Örnekleri

38

Türkiye'de Sınır Ticareti ve
Uygulamadaki Sorunlar

96

BITCOIN İthalat Vergilerinin
Hesaplanmasında Kullanılabilir Mi?

110

Mürekkeplerde
Viskozite Tayini

1978'den beri...

güvencemiz sektördeki tecrübemiz
gücümüz A'dan Z'ye hizmetimiz
kalitemiz uluslararası standardımız
işimiz işinizi kolaylaştırmak...



SOLMAZ

Taşımacılık • Gümrük • Lojistik



www.solmaz.com

Mükemmellik Yolculuğumuz Devam Ediyor

Türkiye
Mükemmellik
Ödülü
KOBİ Kategorisi
2013 Finalisti



EFQM
Mükemmellikte
5 Yıldız

444 4 SYK
DÖRTDÖRTLÜK SYK



www.syk.com.tr
info@syk.com.tr



Ekin Gümrük Müşavirliği
Hizmetleri Limited Şirketi

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'

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

CAN GÜMRÜK MÜŞAVİRLİĞİ LTD. ŞTİ.

Zorlukları Aşmak İçin
CAN'la Başla



HAKEM HEYETİ

Prof. Dr. Adnan GERÇEK - Uludağ Üniversitesi
Prof. Dr. Ahmet Burçin YERELİ - Hacettepe Üniversitesi
Prof. Dr. Ahmet ULUSOY - Karadeniz Teknik Üniversitesi
Prof. Dr. Ali ÇELİKKAYA - Osmangazi Üniversitesi
Prof. Dr. Billur YALTI - Koç Üniversitesi
Prof. Dr. Birol KARAKURT - Karadeniz Teknik Üniversitesi
Prof. Dr. Cemil RAKICI - Karadeniz Teknik Üniversitesi
Prof. Dr. Ekrem KARAYILMAZLAR - Pamukkale Üniversitesi
Prof. Dr. Erhan GÜMÜŞ - Çanakkale Onsekizmart Üniversitesi
Prof. Dr. Erkan ÜYÜMEZ - Anadolu Üniversitesi
Prof. Dr. Ersan ÖZ - Pamukkale Üniversitesi
Prof. Dr. Fatih SAVAŞAN - Sakarya Üniversitesi
Prof. Dr. Hakan SARITAŞ - Pamukkale Üniversitesi
Prof. Dr. Hasan Hüseyin BAYRAKLI - Afyon Kocatepe Üniversitesi
Prof. Dr. Hüseyin ŞEN - Yıldırım Beyazıt Üniversitesi
Prof. Dr. İbrahim Attila ACAR - Katip ÇELEBİ Üniversitesi
Prof. Dr. İbrahim ORGAN - Pamukkale Üniversitesi
Prof. Dr. 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 MİNYAT - 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 - Gazi Üniversitesi
Prof. Dr. Nurettin BİLİCİ - Çankaya Üniversitesi
Prof. Dr. Osman PEHLİVAN - Karadeniz Teknik Üniversitesi
Prof. Dr. Ramazan GÖKBUNAR - Celal Bayar Üniversitesi
Prof. Dr. Recai DÖNMEZ - Anadolu Üniversitesi
Prof. Dr. S. Ateş OKTAR - İstanbul Üniversitesi
Prof. Dr. N. Semih ÖZ - Ankara Üniversitesi
Prof. Dr. Seyfi YILDIZ - Anadolu Ajansı
Prof. Dr. Şaban NAZLIOĞLU - Pamukkale Üniversitesi
Prof. Dr. Şafak Ertan ÇOMAKLI - Polis Akademisi Adli Bilimler Enstitüsü
Prof. Dr. Temel GÜRDAL - Sakarya Üniversitesi
Prof. Dr. Tekin AKDEMİR - Yıldırım Beyazıt Üniversitesi
Prof. Dr. Yusuf KILDİŞ - Dokuz Eylül Üniversitesi
Prof. Dr. Zeynep ARIKAN - Dokuz Eylül Üniversitesi
Doç. Dr. Emine KOBAN - Beykoz Lojistik Meslek Yüksekokulu
Doç. Dr. Engin HEPKSAZ - Katip ÇELEBİ Üniversitesi
Doç. Dr. Fatih YARDIMCIOĞLU - Sakarya Üniversitesi
Doç. Dr. İlhan KÜÇÜKKAPLAN - Pamukkale Üniversitesi
Doç. Dr. Özyay ÖZPENÇE - Pamukkale Üniversitesi
Doç. Dr. Sevinç YARAŞIR - Pamukkale Üniversitesi
Doç. Dr. Tamer BUDAK - İnönü Üniversitesi
Doç. Dr. Tarık VURAL - Abant İzzet Baysal Üniversitesi
Doç. Dr. Ümit Süleyman ÜSTÜN - Selçuk Üniversitesi
Yrd. Doç. Dr. Şaban ERTEKİN - Adnan Menderes Üniversitesi
Dr. Abdullah TEKBAŞ - Anayasa Mahkemesi Raportörü

Zeki TÜYEN - Gümrük ve Ticaret Başmüfettişi
Nadir ELİBOL - E. Gümrük Başmüfettişi
Dr. İrfan KALPALI - Gümrük ve Ticaret Başmüfettişi
Özkan ARSLAN - Gümrük ve Ticaret Başmüfettişi
Mehmet ÖZKOÇ - Gümrük ve Ticaret Başmüfettişi
Kadir ÖZDEMİR - Gümrük ve Ticaret Başmüfettişi
Ersin ÖZDEMİR - Gümrük ve Ticaret Başmüfettişi
Gökhan TERZİ - Gümrük ve Ticaret Başmüfettişi
Muhammet KAYA - Gümrük ve Ticaret Başmüfettişi
Samet ÖZTÜRK - E. Gümrük ve Ticaret Başmüfettişi
Ayhan IŞIK - Daire Başkanı
Hayriye AKÇAYLI - Gümrük ve Ticaret Başmüfettişi
Murat PALAOĞLU - E. Gümrük Başmüfettişi
Hakan ATAY - Gümrük ve Ticaret Başmüfettişi
Ayhan TURNA - Daire Başkanı
Nevzat BOZKURT - Daire Başkanı
Levent ÖZKARDEŞ - Gümrük ve Ticaret Başmüfettişi
Alpay ARAS - Daire Başkanı
Sercan BAHADIR - E. Gümrük Müfettişi
Yakup AKKAYA - Gümrük ve Ticaret Başmüfettişi
Hasan TEPELİ - Gümrük ve Ticaret Başmüfettişi
Fatih UZUN - E. Gümrük ve Ticaret Müfettişi
Mustafa ALICI - Gümrük ve Ticaret Başmüfettişi
Evren KILIÇ - E. Gümrük ve Ticaret Başmüfettişi
Erdal NACAR - Gümrük ve Ticaret Müfettişi
Özlem ARABACI - Gümrük ve Ticaret Müfettişi
Vehpi GÜNAYDIN - Gümrük ve Ticaret Müfettişi
Veysel MADEN - Gümrük ve Ticaret Müfettişi
Selçuk ÖZDAMAR - Gümrük ve Ticaret Müfettişi
Hasan ÖZMEN - Gümrük ve Ticaret Müfettişi
Güven YILDIZ - E. Gümrük ve Ticaret Müfettişi

DANIŞMA KURULU

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



GÜMRÜK VE TİCARET MÜFETTİŞLERİ DERNEĞİ SÜRELİ YAYINI

Gümrük & Ticaret Dergisi
Gümrük ve Ticaret Müfettişleri Derneği Adına

Dernek Başkanı
Sami CEYHAN

Dernek Başkan Yrd.
Nadir ELİBOL

Editör
Prof. Dr. Ersan ÖZ

Genel Sekreter / Hakan ATAY
Sorumlu Yazı İşleri Müdürü / Ayhan TURNA
Mali İşler Müdürü / Münir Sait KANDEMİR
Sosyal İşler Sorumlusu / Fatih UZUN
Mevzuat İzleme ve Değerlendirme / Selçuk ÖZDAMAR
Eğitim ve Mesleki Dayanışma / Hasan ÖZMEN
Tanıtım ve Haberleşme / Lütfi UYANIK

Yayın Kurulu Üyeleri
Ersan ÖZ, Sami CEYHAN, Ayhan TURNA, Ömer AKÇAYLI, S. Gökhan KOŞAR

Merkez
Gümrük ve Ticaret Müfettişleri Derneği
Aziziye Mahallesi Şair Nedim Sokak No: 7/10 Çankaya / ANKARA

İletişim
Anafartalar Caddesi No:6 Kat:9 Ulus / ANKARA Tel: 312 3068101- 02- 03 • Faks: 312 3068105
info@gtmd.org.tr • www.gtmd.org.tr

İstanbul Temsilcileri
Güven YILDIZ & Faruk ŞEN & Kadir ÖZDEMİR & Hakan UÇAK
Miralay Şefik Bey Sok. No:7 Gümüşsuyu / İSTANBUL Tel: 2123773102 • Faks: 2123773125

İzmir Temsilcileri
Muhammet KAYA & Özlem ARABACI & Levent ÖZKARDEŞ
Atatürk Caddesi No.107 Kat:6 Alsancak / İZMİR Tel: 232 4648017-93 • Faks: 232 4640149

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

Baskı
Korza Yayıncılık Basım San. ve Tic. A.Ş.
Büyük Sanayi 1. Cadde 95/11 İskitler / ANKARA Tel: 0312 342 22 08 (Pbx) - Fax: 0312 341 14 27

Baskı Tarihi
Mart 2018

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**

Türkiye Genelinde

Ankara, İzmir, Kocaeli, Bursa

**Üniversiteler ile Ticaret ve
Sanayi Odaları İŞBİRLİĞİYLE**

**YYs VE
SONRADAN KONTROL
PANELLERİ**

www.gtmd.org.tr

SUNUŞ

Değerli Okurlarımız ve Saygın Takipçilerimiz,

11. sayımızla karşınızdayız. ULAKBİM tarafından izlemeye alınan Gümrük ve Ticaret Dergimiz sizlerin muaazzam destekleriyle hakemli dergiler dünyasında 5. Yılında 11. Sayısını yayımladı. Her sayıda olgunlaşan ve kendini yenileyen dergimiz bu sayıda da aynı heyecanla çizgisini devam ettiriyor.

Geçen sayıdan bu yana ulusal ve uluslararası ekonomide çok fazla gelişme oldu. Aslında siyasi ve askeri gelişmeler daha dominant seyretti desek yanlış olmayacak. Sayın TRUMP'ın başkanlığı sonrası ABD'de de yaşanan başdöndürücü gelişmeler, Çin'de alınan bir karar ile devlet başkanlığının süresiz hale getirilmesiyle Şi Cinping'in ömür boyu başkan hale gelmesi, Almanya'da uzun süren pazarlıklar sonrası MERKEL başbakanlığında yeni hükümetin kurulması gibi gelişmeler yanında ülkemizin güvenlik gereği almak zorunda olduğu bir kararla "Zeytin Dalı Afrin" operasyonunu başlatması gibi tüm dünyayı ilgilendiren hadiseler meydana geldi ve etkileri halen devam ediyor.

Bu başdöndürücü hız ve gelişmelere ayak uydurabilmek için bizler de bu sayımızda yine dış ticaret gündemini yakından ilgilendiren teorik ve özellikle de pratik konularda çalışmalara yer verelim istedik. 11. sayımızda sizleri 6 makale ve bunun yanında söyleşi, özel rapor ve röportajlarla buluşturuyoruz. İlginizi çekeceğini umduğumuz daha birçok köşe de açtık. Yayımlanan makalelerimizi özetleyecek olursak; Türkiye'de Sınır Ticareti ve Uygulamadaki Sorunlar (Gökhan TERZİ), Uluslararası Yatırımlarda Riskler ve Riskten Korunma Önerileri (Mustafa ALICI), 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanuna Göre İndirilemeyecek KDV ve Buna İlişkin Özellikli Durumlar (Ersan ÖZ ve diğerleri), Kurumsal Mimari ve Stratejik Konumlandırma: Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Örneği (Faruk ŞEN), İkiz Açık Hipotezinin Ampirik Olarak Test Edilmesi: Johansen Eş-Bütünleşme Analizi (Ersin YAVUZ ve diğerleri), Doğrudan Yabancı Yatırımlar, Ekonomik Büyüme ve Dış Ticaret arasındaki ilişki; Türkiye Örneği (Ramazan SAYAR) başlıklarıyla karşınızdayız.

Faydalı olması temennisi ve 12. sayımızda görüşmek dileğiyle esenlikler dileriz.

GTMD Yönetim Kurulu

İçindekiler



10

Dr. İrfan KALPALI

Üniversite, Sektör ve Kamu
İşbirliği: Yerel Uygulama Örnekleri

12

**Prof. Dr. Ersan ÖZ,
Dr. Mustafa Göktuğ KAYA,
Büşra ILGAR**

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi
Kanuna Göre İndirilemeyecek
KDV ve Buna İlişkin Özellikli
Durumlar

26

Faruk ŞEN

Kurumsal Mimari ve Stratejik
Konumlandırma: Gümrük ve
Ticaret Bakanlığı Örneği

38

Gökhan TERZİ

Türkiye'de Sınır Ticareti ve
Uygulamadaki Sorunlar

50

Arş. Gör. Ersin YAVUZ, Nurgül Zhalekanova

İkiz Açık Hipotezinin Ampirik Olarak
Test Edilmesi: Johansen Eş-Bütünleşme Analizi

62

Mustafa ALICI

Uluslararası Yatırımlarda Riskler ve
Riskten Korunma Önerileri

72

Ramazan SAYAR

Doğrudan Yabancı Yatırımlar, Ekonomik Büyüme ve Dış
Ticaret arasındaki ilişki; Türkiye Örneği

83

Arif KÜMBÜL

Gümrük Yönetmeliğinin İtirazların Karara Bağlanması ve
Önce Eşyanın Teslimini Düzenleyen 587. Maddesine İlişkin
Genel Bir Değerlendirme



92

Sercan BAHADIR

NEDEN Gümrük 4.0'a İhtiyaç Var?



96

Hakan UÇAK

BITCOİN İthalat Vergilerinin
Hesaplanmasında Kullanılabilir Mi?

98

Fatih UZUN

Gümrükte Pişmanlıkla Beyanda
Uygulama Sorunları

106

Hayati DEMİR

Kifayetsiz Muhteris..!

102

Ayhan TURNA

ILLICIT

110

**Dr. Mehmet ÇOPUROĞLU,
Mehmet KIRBIYIK**

Mürekkeplerde Viskozite Tayini

114

Yakup GÜNEŞ

Gümrükte Gündem

118

Murat PALAOĞLU

Gümrük'te Bunları Biliyor Muydunuz

120

Mehmet YAPICI - Özgür DANACI

Yargı Kararları

126

Mehmet YAPICI - Özgür DANACI

Gümrük ve Ticaret Sözlüğü



Dr. İrfan KALPALI*

Üniversite, Sektör ve Kamu İşbirliği: Yerel Uygulama Örnekleri

Rekabet gücünün artırılması her şeyden önce kaynakların etkin kullanılmasına bağlıdır. Kaynakların etkin kullanılması ise aralarında pozitif yönlü sıkı bir ilişki bulunan bilgiye dayalı uygulamalarla mümkündür. Sektörde bilgiye dayalı uygulamalar yoğunlaştıkça kaynaklar daha etkin kullanılacaktır. Üniversite sektör işbirliği, bilgiye dayalı uygulamaların artmasına ve yoğunlaşmasına doğrudan olumlu katkı sağlayacaktır. Uluslararası ticarete rekabet, ürünlerin, hizmetlerin alıcıların istediği şekilde, istediği mekanda ve zamanında sunma yeteneğini de içeren, üretimde kullanılan kaynakların fırsat maliyetini karşılama becerisine bağlıdır. Rekabetin bulunduğu her alanda olduğu gibi dış ticaret arenasında da kendine yer bulabilme ve yerini koruyabilme şansı rekabet gücü ile alakalıdır. Uluslararası piyasada ürün,

kalite-fiyat bileşkesinde rakiplerine oranla en uygun seviyeyi yakalayabilen ve sürdürebilen firmalar üstün rekabet gücü ile ayakta kalmayı başarabilirler.

Ülkemizin dünya devletler ligindeki yerini koruyup üst sıralara tırmanabilme azim ve iradesiyle ortaya koyduğu 2023 hedefleri arasında bulunan ihracat hedefinin gerçekleştirilebilmesi için, nitelikli insan gücünün yetiştirilip sektöre kazandırılması da dahil, ihracatta üretimden teslim aşamasına kadar uzanan kalite, fiyat-maliyet, pazarlama, dağıtım, müşteri memnuniyeti süreçlerinin iyi yönetilmesi gerekir. Bu da, ancak bilgiye dayalı uygulamaların yaygınlaşması ve yoğunlaşması ile mümkündür.

Manisa Celal Bayar Üniversitesi Uygulamalı Bilimler Yüksek Okulunda görevli 5 Öğretim üyesinin Salihtli Ticaret Borsası ile birlikte 2017 yılının sonunda yaptıkları “Manisa’daki Çekirdeksiz Kuru Üzüm İşletmelerinin İhracat Potansiyellerinin Geliştirilmesi Projesi” bilgiye dayalı uygulamaya güzel bir örnek. Türkiye’deki Çekirdeksiz Kuru Üzüm (ÇKÜ) üretiminin büyük bölümünün Manisa’da gerçekleştirildiği ve üretimin % 85’inin ihraç edildiği (Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, 2017: 9) tespitine yer verilen projede iki amaç belirlenmiş. Dış pazar araştırması yaparak yeni ve hedef pazar belirlemek suretiyle ihracat potansiyelini değerlendirmek ve Manisa’daki ÇKÜ işletmelerinin rekabet düzeylerini, sahip oldukları avantajları ve sorunları saptayarak ihracat kapasitelerini geliştirmeleri konusunda çözüm önerileri sunabilmek. Gerçekleştirilen projede Türkiye’nin ihracat gelirlerini artırmak için mikro bazda bir katkı sağlamaya çalışmak nihai hedef olarak benimsenmiş. Projenin birinci amacı çerçevesinde, hedef pazar araştırması ile reçete niteliği taşıyan ve işletmelere ihracatta bir yol haritası öneren pazar araştırma raporu sunulmuş. İkinci amaç kapsamında, ÇKÜ ihracatının büyük bölümünü gerçekleştiren 11 işletme ile yüz yüze görüşmeler şeklinde yapılan saha çalışması ve literatür taramasında elde edilen bilgi ve bulgular Porter’ın Elmas Modeli kullanılarak değerlendirilmiş, firmaların eksik yönlerinin ya da sorunlarının giderilmesini sağlamak üzere bir

SWOT analizi gerçekleştirilmiş. Detaylarıyla verilen bu çalışmaların sonunda Çalışmanın Bulguları, Çalışmanın Katkıları ve 18 madde halinde sıralanan Çalışmanın Önerilerine yer verilmiş. Yerel düzeyde gerçekleştirilen bu uygulama örneğine emeği geçenlerin tümünü kutluyorum.

Üniversite, sektör ve kamu işbirliğinde bilgiye dayalı uygulamaya ikinci bir güzel örnek aynı üniversitenin Muradiye Kampüsü içinde faaliyet gösteren Manisa Teknokent. Kuruluşları, işleyişleri, yönetim ve denetimleri 4691 sayılı Kanun hükümlerine göre yürütülen ve “Teknokent” olarak da anılan Teknoloji Bölgeleri; akademik, ekonomik ve sosyal yapının bütünleştiği merkezler. Yüksek teknoloji kullanan ya da yeni teknolojilere yönelik firmaların faaliyet gösterdiği bu merkezler, üniversite alanı içinde veya yakınında konumlanmakta. Üniversite ile aynı ortamda buluşan firmalar, üniversitenin olanaklarından yararlanmakta, araştırma, geliştirme ve inovasyon çalışmalarını sürdürmektedir. Bu işbirliği, teknolojik bilgi üretiminin artmasına, üründe ve üretim yöntemlerinde yeniliklerin geliştirilmesine, ürün kalitesi ve standardının yükseltilmesine, üretim maliyetlerinin düşürülmesine ve bilimsel bilgi potansiyelinin teknolojik ürüne dönüştürülmesine uygun zemin sağlamaktadır. Sonuç olarak, anılan kanunun amaçları arasında sayıldığı üzere, bu işbirliğinin ülke sanayinin uluslararası rekabet gücünün artmasına ve ihracata yönelik bir yapıya kavuşmasına önemli katkı sağlayacağı aşikardır.

Üniversite bünyesindeki araştırmaların sanayinin ihtiyaçlarına yönelik olarak geliştirilmesini amaç edinen ve firmalara, araştırmacılara ve akademisyenlere çağdaş alt ve üstyapı olanaklarını sunmayı hedef olarak belirleyen Manisa Teknokentte, Genel Müdür Prof. Dr. Hüseyin AKTAŞ’ın bir açılış konuşmasında verdiği bilgilere göre; 227 ar-ge personeliyle 71 firma faaliyet göstermekte ve 194 proje yürütülmektedir. Üniversite, sektör ve kamu işbirliğiyle ortaya çıkan ve ülkemizdeki üretim sektörlerine ciddi katkılarda bulunacak bu önemli projelerin üretilmesinde emeği geçenlerin tümünü kutluyorum.

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanuna Göre İndirilemeyecek KDV ve Buna İlişkin Özellikli Durumlar

Özet

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununda belirtildiği üzere KDV; indirim mekanizmasına dayanan ve her safhada yaratılan katma değer vergilendirildiği dolaylı bir vergi türüdür. Mükellefler yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplayarak beyan ettikleri KDV'den, kendilerine yapılan faaliyetleri ile ilgili olarak yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla ödedikleri KDV'yi indirilebilirler. KDV Kanununun 30. Maddesinde yer alan durumlarda ise alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisinin vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanarak beyan edilen vergiden indirilmesine müsaade edilmemektedir. Bu çalışmamızda 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 30. Maddesi ve özellikli durumlar kanun, tebliğ ve sirküler ve yargı kararları kapsamında irdelenecektir.

Anahtar Kelimeler: Gelir, Vergi, Vergi Verileri, Vergi Yapısı, Vergilendirme

JEL Sınıflandırma Kodu: H200 Vergilendirme, Sübvansiyonlar ve Gelirler: Genel

VAT And Related Characteristics That Can Not Be Submitted According To 3065 Added Value Tax Code

Abstract

As stated in the Value Added Tax Law No. 3065, is an indirect tax type that is based on the deduction mechanism and is taxed on the value added created at every stage. Taxpayers may deduct the VAT that they declare by calculating the taxable transactions they have made and the VAT they paid due to the deliveries and services made related to their activities. In the cases indicated in Article 30 of the VAT Code, it is not permitted to deduct the value added tax shown in the purchasing documents from the declared tax calculated on the transactions subject to taxation. In this study, Article 30 of the Value Added Tax Code No. 3065 and special cases will be examined within the scope of the code, communiqué and circular.

Keywords: Revenue, Tax, Tax Data, Tax Structure, Taxation

JEL Classification Codes: H200 Taxation, Subsidies, and Revenue: General

* PAÜ İİBF Maliye Bölümü Öğretim Üyesi, ersanoz@pau.du.tr

** Maliye Bakanlığı, Vergi Denetim Kurulu, Vergi Müfettişi

*** Maliye Bakanlığı, Vergi Denetim Kurulu, Vergi Müfettiş Yrd.

Giriş

3065 sayılı KDV Kanununun 58. Maddesinde, vergiye tabi işlemler üzerinden indirim konusu yapabilecek Katma Değer Vergisinin, Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahının tespitinde gider yazılamayacağı belirtilmiştir. Bu maddenin mefhumu muhalifinden 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 30. maddesinde a, b, c ve d bentlerinde sayılan hallerde mükelleflerin yüklendiği katma değer vergisini indiremeyeceği ve indirilemeyen katma değer vergisinin de (d bendi hariç) gider yazma hakları bulunmaktadır.

Bu çalışmamızda; 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu 30. maddesindeki indirilemeyecek Katma Değer Vergisine ilişkin düzenlemeleri ve vergi mükelleflerinin indiremediği Katma Değer Vergisini, Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahının tespitinde gider kaydedebileceği konusunu değerlendirerek, konu hakkında dikkat edilmesi gereken hususlar hakkında kişisel görüşümüz ve değerlendirmemiz sunulacaktır. İndirim konusu yapılamayan vergilerin hangi durumlarda gider, hangi durumlarda maliyet kabul edileceği değerlendirilecek, bu değerlendirmeler gelir ve kurumlar vergisi kanunları çerçevesinde incelenecektir. İndirilemeyecek KDV koşullarının sonradan oluşması durumunda gerekli düzeltmelerin nasıl yapılacağı, ilgili tutarların indirim hesaplarından nasıl çıkarılacağı ve indirimin iptaliyle birlikte söz konusu sürecin nasıl ele alınacağı değerlendirilecektir.

1. Vergi İndirimi

Yapısı itibari ile harcamalar üzerinden alınan vergilerin en gelişmiş türü ve en modern Katma Değer Vergisi'dir. Vergiyi ödemiş olanların yararlandığı indirim hakkı dolayısıyla KDV, kendi içerisinde bir otokontrol mekanizmasına sahiptir. Bu özelliğinden dolayı, aynı zamanda kurumlar ve gelir vergileri yönünden de bir nevi otokontrol mekanizmasının doğmasına yol açmaktadır (Tosuner ve Arıkan,2012:312).

Harcama olarak somut bir şekilde ifade edilen mali güç kavramı, Anayasa'da soyut olarak tanımlanmıştır. Verginin mali güce ölçüt olan değerler (harcama) üzerine konulması, aslında soyut olan bu ölçütü daha açık ve anlaşılır kılmaktadır. Harcama tutarları yüksek olan kişilerin daha yüksek oranda kamu hizmetlerinden istifade ettikleri düşüncesinden hareketle; daha yüksek oranda harcama yapan kişilerin daha yüksek oranda kamu hizmetlerinin finansmanına vergi ödemek vasıtasıyla gönüllü uyum sağlamaları, Katma Değer Vergisi'nin asıl kuruluş sebebini göstermektedir (Kızılot,2007:73-74).

Vergi mükellefleri yükledikleri katma değer vergisini vergiye tabi diğer işlemlerinden indirim konusu yapabilirler. Nitekim 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun "Vergi İndirimi" başlıklı 29/1. Maddesinde;

"1.Mükellefler, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak aşağıdaki vergileri indirebilirler:

- a) Kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisi,
- b) İthal olunan mal ve hizmetler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi,
- c) Götürü veya telafi edici usulde vergiye tabi mükelleflerden gerçek usulde vergilendirilme-ye geçenlerin, çıkarılan envantere göre hesap dönemi başındaki mallara ait fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisi, " hükümüne yer verilmiştir.

Söz konusu kanun maddesinde de belirtildiği üzere; mükellefler yapmış oldukları mal veya hizmet alış-satış faaliyetleri ile ilgili olarak satın aldıkları mal veya hizmetler dolayısıyla ödedikleri vergiyi; satışını yaptıkları mal veya hizmetler sonucunda tahsil

ettikleri KDV'den indirme hakkına sahiptirler. Bu işlem sonucunda mükellefin indirim yoluyla gideremediği bir KDV kalması halinde ise; mükellef bu farkı, bir sonraki vergilendirme dönemine sonraki döneme devreden KDV olarak göstermek şartıyla içinde bulunduğu döneme ait indirilecek KDV'ye eklemek suretiyle o dönemki satışları sonucu oluşan hesaplanan KDV'den indirme hakkına sahip olacaktır.

2. İndirilemeyecek Katma Değer Vergisi

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 30. Maddesinde, mükelleflerin vergiye tabi işlemleri nedeniyle yükledikleri Katma Değer Vergisini, indirim konusu yapamayacağı haller bentler halinde sayılmıştır:

“Aşağıdaki vergiler mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemez:

- a) Vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisi,**
- b) Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere işletmelere ait binek otomobillerinin alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisi,**
- c) Deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilân ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayı olanlar hariç olmak üzere, zayı olan mallara ait katma değer vergisi,**
- d) Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi.”** hükümleri yer almaktadır.

Yani, 30. madde kapsamında belirtilen Katma Değer Vergisi, indirim mekanizması yoluyla indirilemeyen Katma Değer Vergisidir.

Yukarıda sayılan bentler kapsamındaki durumlara ilişkin yüklenilen KDV indirim konusu yapılamamaktadır. İndirim konusu yapılamayan bu vergiler 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 58. maddesinin mefhumu muhalifinden, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları çerçevesinde işin mahiyetine göre 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 30. Maddesinin a,b,c bentlerindeki hallerde, gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilmektedir. Ancak, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 30. Maddesinin d bendindeki Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları uyarınca indirimi kabul edilmeyen giderler nedeniyle yüklenilen KDV ise gider veya maliyet unsuru olarak değil, kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınmaktadır. (GİB 2010-5 sayılı Sirküler)

KDV, indirim temelini esas alan bir nevi domino etkisi yaratan bir vergi türüdür. Yani mükelleflerce iştiğal konuları ile ilgili olan alım ve yaptıkları giderler dolayısıyla yüklenilen KDV'yi indirmek suretiyle nihai yüklenici olmaktan kurtulurlar. Fakat birtakım nedenlerle KDV Kanununun 30.maddesinde sayılan birtakım KDV'lerin indirimi yasaklanmış, bu yasaklanan KDV'lerin firma sahiplerinin kendi malvarlıkları ile telafi edilmesi istenilmiştir. İşte Kanunen indirilmesi yasak olan KDV'ler şöyle tasnif edilebilir (Maç , KDV-(e-kitap), <http://www.bdodenet.com.tr/vergikdv>):

- KDV'nin mevzuuna girmeyen işlemlere konu olan,
- İndirim hakkı verilmeyen kısmi istisna kapsamına konu olan,
- Binek otomobil alımlarına konu olan,
- Zayı olmuş malların bünyesinde ihtiva olan,
- Kanunen kabul edilmeyen giderlere isabet eden KDV'lerdir.

2.1. İndirilemeyeceği Sonradan Fark Edilen KDV'nin Ne Şekilde Düzeltileceği

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 58. Maddesinde "Mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan Katma Değer Vergisi ile mükellefçe indirilebilecek Katma Değer Vergisi, Gelir ve Kurumlar Vergisi Matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmez" hükmüne yer verilmiştir. Madde hükmünün düzenleniş amacı, mükellefin üzerinde yük olarak kalmayacak verginin, gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabulünün önlenmesidir. (Akyol,2013:4)

Vergi idaresi, Kanun'un 30. Maddesi gereği indirilemeyecek olan KDV'nin, aynı Kanun'un 58. Maddesine göre Gelir veya Kurumlar Vergisi Kanunları açısından safi kazancın tespitinde işin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınacağı görüşündedir. Ancak "işin mahiyetinden" ne anlaşılması gerektiğine açıklık getirilmemiştir. İndirilemeyecek KDV'nin hangi durumlarda maliyete intikal ettirileceği, hangi durumlarda doğrudan gider yazılacağı konusunda bir karar verilebilmesi için "işin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınacağı" ifadesinin açıklığa kavuşturulması gerekir. Mal ve hizmet bedelinin Gelir ve Kurumlar Vergileri Kanunları gereğince, safi kazancın tespitinde doğrudan indirilecek gider olarak dikkate alınabildiği hallerde, indirilemeyecek KDV'nin de gider olarak yazılması, mal bedelinin doğrudan gider olarak değil, Vergi Usul Kanununa göre amortisman tabi tutularak itfa edildiği ya da maliyete ilavesi zorunlu olduğu durumlarda ise, indirilemeyecek KDV'nin de maliyet unsuru olarak değerlendirilip mal bedeline dahil edilerek amortisman yoluyla itfa edilmesi ya da maliyet olarak kayıtlarda değerlendirilmesi şeklinde anlaşılması gerekir. Aksi bir düşünce, vergi sistemimizin bütünlüğünü zedeleyebileceği gibi, sistemde yer alan vergi kanunları arasındaki paralel hükümleri ve oto kontrolü de etkileyebilecektir. (Öğrendik, 2006:2)

Zayi olan mallarda olduğu gibi indirilemeyecek KDV koşulları sonradan oluşmuş ve yüklenilen KDV'nin daha önce indirim konusu yapılmış olması durumunda, bu tutarların indirilemeyecek KDV haline dönüştüğü vergilendirme dönemine ait 1 No.lu KDV Beyannamesinin "İlave Edilecek KDV" satırına dahil edilmesi suretiyle indirim hesaplarından çıkarılması gerekir. İndirim yasağına konu olan vergi, indirimin iptaliyle birlikte gider veya maliyet hesaplarına kaydedilir. (Akyol, 2013 : 10)

3. İndirilemeyecek KDV'ye İlişkin Özellikli Durumlar:

KDV esas itibarıyla vergi indirimi mekanizmasına dayanan bir vergilendirme şeklidir. Vergi indirimine imkan tanınmayan bazı haller Kanunun 30'uncu maddesinde sayılmaktadır. Bu kapsamda sayılan vergiler, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesapladığı KDV'den indirilemez.

3.1. Vergiye Tabi Olmayan Veya Vergiden İstisna Edilmiş Bulunan İşlemlerle İlgili KDV:

Vergi indiriminden yararlanabilmek için yapılan işlemin vergiye tabi olması veya 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununda vergiden istisna edilmemiş olması şarttır. Bu nedenle, Kanunun (30/a) maddesinde, vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmetin ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan KDV'nin indirim konusu yapılmayacağı hükme bağlanmıştır. (1 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği) Kanunun diğer maddelerinde (32, 17/4 c-r-t gibi maddelerinde) vergiden istisna edilmiş bazı işlemlerin KDV'nin indiriminin yapılabileceği düzenlemelerinin dikkate alınması gerekmektedir.

Eğer ki, bir malın teslimi veya hizmetin ifası vergiyi doğuran olay kapsamında vergiye tabi değilse veya yapılan satış/hizmet vergiden istisna edilmiş ise alışta ödenmiş olan verginin indirime tabi olma-



ması gerekir. Amaç mükelleflerin mal teslimi veya hizmet ifasını vergilendirmek ve de vergi yığılmasına meydan vermemek için vergiye tabi olan teslim ve hizmet işlemlerinin alışlarında ödenen vergiyi indirmektir. Eğer ki mal veya hizmet satış aşamasında vergilendirilmiyorsa; alış esnasında ödenen vergi de, olayın doğal sonucu bakımından indirim konusu yapılamayacaktır. (Kızılot,1998:1548)

Yurt dışındaki hava yolu firmalarına yurt dışında yolcu taşımak üzere yapılan uçuş hizmetleri, yurt dışına çıkartılan kamyon, iş makinesi, tarım makinesi vb. araçların yine yurt dışındaki kişi ve kurumlara kiralanması işlemleri 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun konusuna girmediği ve bu yüzden vergiye tabi olmadığından Türkiye’de KDV ödenmiş olması halinde yüklenen KDV indirim konusu yapılamayacaktır. (GİB 2010-5 sayılı Sirküler)

Kanunun 11, 13, 14, 15 ve 17/4-s maddeleri ile 17/4-c, 17/4-r (kısmi olarak), 17/4-t, geçici 12 ve geçici 23 üncü maddeleri uyarınca vergiden istisna edilmiş bulunan işlemler (bu işlemlere ilişkin yüklenen KDV; işlem vergiden istisna olsa dahi indirim konusu yapılabilir) dışında vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili yüklenen vergilerin indirimi mümkün bulunmamaktadır. İndirilemeyen bu vergiler, Gelir ve Kurumlar vergisi matrahlarının belirlenmesinde işin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilecektir.

Örneğin; İnşaat ve yapım işleri ile uğraşan Yıldız A.Ş. 2017 yılında Milli Eğitim Bakanlığı tarafından yapımı devam eden okul inşaatına KDV hariç 100.000 TL tutarında malzeme yardımında bulunmuştur. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 17/2-b bendi gereğince vergiden istisna edilmiş olduğundan yüklenen KDV indirim konusu yapılamayacak gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilecektir. Yapılan başlığa ilişkin muhasebe kaydı da aşağıdaki şekilde olacaktır.

.....XX.XX.XXXX.....

689 DİĞER OLAĞANDIŞI

GİDER VE ZARARLAR	118.000-TL
150 İLK MADDE VE MALZEME	100.000-TL*
391 HESAPLANAN KDV	18.000-TL*

.....XX.XX.XXXX.....

*Bağışlanan mallar ve KDV’si Kanunen Kabul Edilmeyen Gider olarak dikkate alınacaktır. İndirim konusu yapılamayan KDV, 1 Seri No.lu KDV Genel Tebliği uyarınca ilave Edilecek KDV olarak beyan edilecek olup söz konusu tutar aynı Kanununun 30/d maddesi gereğince gider olarak yazılamayacaktır. (Tuna, 2012)

3.2.Binek Otomobil Alımında Ödenen KDV:

3065 sayılı KDV Kanununun 30/b maddesine göre bir diğer indirim konusu yapılamayacak olan işlem, işletmelere ait binek otomobillerin alış vesikalarında gösterilen Katma Değer Vergisi’dir. Ancak Kanununun 30/b bendindeki “faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları” hükmüyle bazı işletmelere belli şartları sağlaması halinde binek otomobillerin alış vesikalarından gösterilen Katma Değer Vergisini indirim imkanı sağlamıştır. Bunlardan birisi, faaliyeti kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralanması olanların, bu amaçla (kiralama amacıyla) kullandıkları binek otomobillerin alış vesikalarında gözüken KDV’yi indirim konusu yapabilir. Ancak alınan binek otomobil, kiralama amacı dışında işletmede başka bir faaliyette kullanılması halinde yüklenen KDV indirim konusu yapılamayacaktır.

Binek otomobiller için yapılan giderlere ilişkin yüklenim konusu yapılan KDV’nin indirim konusu yapılabilmesi için;

- Binek otomobilin işletmenin aktifine kayıtlı veya

- Faaliyet konusu iş ile ilgili olarak kiralanmış olması gerekmektedir.

Eğer ki yukarıdaki iki şartı da taşıyorsa, söz konusu özel binek otomobillerin giderlerine ilişkin KDV, bahsi geçen otomobiller şirket faaliyetlerinde kullanılıyor olsa dahi indirim mümkün olmayıp, ayrıca gider olarak kaydı da mümkün değildir. (Kızılot,1998:1562)

Örneğin; Oto kiralama işiyle uğraşan Akın Oto Kiralama Ltd. Şti.'nin kiralama işinde kullanmak için aldığı binek otomobilin alış vesikasında gösterilen KDV, genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılabilir. Ancak, şirketin kiraya verilmeyip işletme ihtiyaçlarında kullanılmak üzere genel müdüre veya pazarlama elemanına tahsis edilmesi halinde yüklenilen KDV kiralama işinde kullanılmadığı için indirim konusu yapılamaz fakat gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilir. (1 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği)

İndirim imkânı tanınanlardan bir diğeri ise “*faaliyeti kısmen veya tamamen binek otomobillerin çeşitli şekillerde kullanılması olanların bu amaçla kullandıkları*” binek otomobillerin alış vesikalarında gözüken KDV indirim konusu yapılabilir. Çeşitli şekillerde kullanılmasından ifade edilen amaç, taksicilik veya sürücü kursu vb. faaliyetler kastedilmektedir. Taksicilik veya sürücü kursu faaliyetiyle uğraşan işletmeler, alış vesikalarında gösterilen KDV'yi genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapabilirler. Ancak, taksicilik faaliyeti veya sürücü kursu faaliyeti kapsamında kullanılmaması halinde yüklenilen KDV indirim konusu yapılamaz fakat genel hükümler çerçevesinde gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilir.

Örneğin; İnşaat işiyle uğraşan işletme, pazarlama faaliyetinde kullanılmak üzere binek otomobil almıştır. Söz konusu aracın KDV hariç tutarı 100.000-TL'dir.(ÖTV ihmal edilmiştir.) (KDV %18) (Sarıgül,2016)

İşletme inşaat faaliyetiyle uğraştığı için KDV Kanunu madde 30/b hükmü gereği binek otomobile ait KDV'yi indirim konusu yapamayacak, indirim konusu yapamayacağı KDV'yi ise gider ya da maliyet unsuru olarak dikkate alabilecektir.

3.2.1. İndirim Konusu Yapılamayan KDV'nin Gider Yazılması;

.....		
254-Taşıtlar		100.000,00-TL
760-Pazarlama Satış Dağ. Gid.		18.000,00-TL
-KDV:100.000,00*0,18=		18.000,00-TL
100/102- Kasa/Bankalar		118.000,00-TL
.....		

3.2.2 İndirim Konusu Yapılamayan KDV'nin Maliyet Hesabına Atılması:

.....		
254-Taşıtlar		118.000,00-TL
-Maliyet bedeli:		100.000,00-TL
-KDV: 100.000,00*0,18=		18.000,00-TL
100/102- Kasa/Bankalar		118.000,00-TL
.....		

3.3. Zayi Olan Mallar İçin Ödenen KDV:

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 30/c maddesinde belirtilen bir diğer indirilemeyecek KDV, zayi olan mallara ilişkindir. “*Deprem, Sel felaketi ve Maliye bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilan ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayi olanlar hariç olmak üzere zayi olan mallara ilişkin katma değer vergisi*” indirim konusu yapılamaz.

Zayi olan mallar için satış dolayısıyla yaratılan bir Katma Değer olmayacağından, bu mallara ilişkin alış vesikalarında gösterilen verginin indiriminin, zayi olan mallar üzerindeki vergi yükünü tamamen

gerekliliğinden dolayı, Maliye Bakanlığı tarafından mücbir sebep ilan edilmeyen durumlardaki yangın kapsamında mahkemeden alınan zayi belgesi yerli olmayacaktır.

.....	
689-Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar	XXX,XX
153-Ticari Mallar	XXX,XX
(391)191- İndirilecek KDV	XXX,XX
.....	

Diğer dikkat edilmesi gereken unsur ise su basması, heyelan vs. nedeniyle malların zayi olması halinde, Kanun Madde 30/c'de su basması, heyelan vs. belirtilmediği için alış vesikalarında gösterilen KDV'nin indirim imkânı bulunmamaktadır.

3.3.5. Su basması veya **heyelan** sonucu **zayi olan** emtia muhasebe kaydı; KDV madde 30/c bendinde su basması, heyelan gibi afetler sayılmadığından bu afetler sonucu zayi olanlar mallara ilişkin KDV'si indirim konusu yapılamaz, gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilir.

.....	
689-Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar	XXX,XX
153-Ticari Mallar	XXX,XX
(391)191- İndirilecek KDV	XXX,XX
.....	

3.4. Zayi Olan Mallara İlişkin Özellikli Hususlar:

Zayi kavramının ne olduğuna ve ne anlamda kullanılacağına gerek KDV Kanunu, gerekse KDV ile ilgili Tebliğlerde yer verilmemiş bulunmaktadır. İlgili Kanunun gerekçesinde belirtildiği üzere ise zayi olan malın satışının mümkün olmadığı ifade edilmek suretiyle zayi olan maldan bu kelimenin sözlük anlamındaki gibi yok olmuş, tüketilmiş, çalınmış-kay-

bolmuş, herhangi bir iktisadi değeri kalmamış mal anlamında Kanunun sistematüğinde işlendiği görülecektir. Yani zayi olan mal deyiminden kasıt herhangi bir iktisadi ve teknik değeri kalmayan maldır.

Ayrıca yapılan sözleşmeye istinaden mal tesliminin satıcının işyerinde yapılması hususunda anlaşma yapılmadıkça; satışı yapıp nakliyesine başlanan malların yolda çalınması, zayi olması veya kaza geçirilmesi gibi sebeplerle hurda haline gelmesi durumunda, teslimat gerçekleşmeyeceğinden dolayı vergiyi doğuran olayda ortaya çıkmış olmayacaktır. Bundan dolayı önceden düzenlenen faturanın iptali gerekmektedir. (Oktar,2009:18)

Ayrıca; 113 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (E) bölümünde, kullanım süresi geçen veya kullanılamayacak hale gelen malların zayi olan mal olarak değerlendirileceği; KDV Kanununun 30/c maddesine göre mükelleflerce bu malların iktisabında yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılmasının mümkün olmadığı ifade edilmiştir.

Bu çerçevede;

- İmalatta kullanılmak için alınan ancak imalata girmeden eskime, bozulma, çürüme, çatlama vb. nedenlerle kullanılamaz hale gelen ve bu nedenle imalatta veya ambalajlamada kullanılabilmeye vasfını yitiren hammadde ve malzeme ile ambalaj maddeleri,
- Son kullanma tarihinin geçmesi, çeşitli kimyasallar içerdiğinin tespit edilmesi gibi nedenlerle kanunen tekrar satılması mümkün olmayan ve imha edilen bisküvi, çikolata, konserve gibi gıda ürünleri,
- Sağlık Bakanlığınca kullanımının yasaklanması nedeniyle imha edilen ilaçlar ile kullanım süresi içinde formül hatası bulunan, miadının dolması veya hasar görmesi nedeniyle kullanılamaz hale gelmiş, üretimden kalkmış, insan sağlığını tehdit eden ilaçlar,

- Hatalı dikim, renk farklılığı, leke ve benzeri nedenlerle ya da şirket politikası gereği satışı mümkün olmadığından imha edilen mallar,
- Kullanım ömrünü tamamladığı için imha edilen araç lastikleri,

İçin yüklenen KDV'si indirim konusu yapılamayacaktır. Söz konusu malların resmi komisyonlar veya takdir komisyonu huzurunda imha edilmesi durumunda bu mallara ilişkin KDV'de indirim konusu yapılamaz.(GİB 2010-5 sayılı Sirküler)

3.5 Zayi Olan Mallara İlişkin Danıştay Kararları:

3.5.1 Danıştay Dördüncü Dairesi Kararı

Davanın Özeti: 5.12.2009 gün ve 27423 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 113 seri no.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin "Kullanım Süresi Geçen veya Kullanılmayacak Hale Gelen Mallara İlişkin Yüklenen KDV Hakkında Yapılacak İşlem" başlıklı "E" bölümünün İPTALİ İSTENİLMEKTEDİR.

Savunmanın Özeti: Kullanım süresi geçen veya bir başka biçimde kullanılmayacak hale gelen ve imha edilen mallar, zayi olan mal mahiyetinde olduğu, Katma Değer Vergisi Kanununun 30/c maddesi uyarınca mükelleflerce bu malların iktisabı dolayısıyla yüklenen katma değer vergisinin indirim konusu yapılmasının mümkün olmadığı, yapılan düzenlemenin Kanuna uygun olduğu ileri sürülerek davanın reddi GEREKTİĞİ SAVUNULMUŞTUR.

Tetik Hakimi Yavuz Şen'in Düşüncesi: Kullanım süresinin geçmesi veya diğer nedenlerle kullanılmayacak hale gelen malların takdir komisyonu kararıyla imha edilmesi işleminde, mükellefin iradesi dahilinde bir yok etme veya zayi etme olayı söz konusu olmadığı ve işlemin tamamen vergi idaresinin bilgisi dahilinde ve onun kararıyla gerçekleştirildiğinden Katma Değer Vergisi Kanununun 30/c maddesinde öngörülen anlamda bir zayi olan maldan söz edilemeyeceği, aksi yönde düzenlenen Genel Tebliğin

dava konusu edilen bölümünün Kanunu aşar nitelikte olduğu sonucuna ulaşıldığından düzenlemenin iptali GEREKTİĞİ DÜŞÜNÜLMEKTEDİR.

Danıştay Savcısı Nagihan Altekin'in Düşüncesi: Dava, 5.12.2009 gün ve 27423 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 113 seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin "Kullanım Süresi Geçen veya Kullanılmayacak Hale Gelen Mallara İlişkin Yüklenen KDV Hakkında Yapılacak İşlem» başlıklı (E) bölümünün iptali İSTEMİNE İLİŞKİNDİR.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinin (c) bendinde; Deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilan ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayi olanlar hariç olmak üzere, zayi olan mallara ait katma değer vergisinin indirilemeyeceği KURALA BAĞLANMIŞTIR.

Katma Değer Vergisi uygulamalarına ilişkin olarak yapılan düzenleme ve açıklamalara gerek duyularak çıkarılan 113 No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin "Kullanım Süresi Geçen veya Kullanılmayacak Hale Gelen Mallara İlişkin Yüklenen KDV Hakkında Yapılan İşlem" başlıklı (E) bölümünde; Gelir idaresi Başkanlığına intikal eden olaylardan; mükelleflerin faaliyetlerine ilişkin olarak stoklarında mevcut olan ancak kullanım süresi geçen veya bir başka nedenle kullanılmayacak durumda olan malların, ilgili mevzuat uyarınca teşkil eden resmi komisyonlar veya Takdir Komisyonu huzurunda imha edilmesi durumunda, bu mallara ilişkin yüklenen KDV'nin indirilip indirilemeyeceği hususunda tereddüte düşüldüğü anlaşılmış, KDV Kanununun (30/c) maddesinde; deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilan ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayi olanlar hariç olmak üzere, zayi olan mallara ait KDV'nin indirim konusu yapılamayacağı hükme bağlanmış, bu hüküm uyarınca, kullanım süresi geçen veya bir başka biçimde kullanılmayacak hale gelen ve imha edilen

mallar, zayi olan mal mahiyetinde olduğundan mükelleflerce bu malların iktisabı dolayısıyla yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılması da mümkün bulunmadığı, bu çerçevede, zayi olan mallara ait yüklenilen ve daha önce indirim konusu yapılan KDV'nin, imha tarihini kapsayan vergilendirme dönemine ait 1 No'lu KDV Beyannamesinin "İlave Edilecek KDV" satırına dahil edilmek suretiyle indirim hesaplarından çıkarılması GEREKTİĞİ BELİRTİLMİŞTİR.

Olayda, kozmetik alanında faaliyet gösteren davacının stoklarda yer alan ve değerini tamamen kaybetmiş ürünlerin takdir komisyonu kararı ve noter gözetiminde imha edilmesinin zayi olan mal kapsamında değil fire olarak değerlendirilmesi gerektiği ileri sürülmekte ise de; zayi kelimesinin anlamı; işe yaramaz, kayıp, yok olmuş olarak tanımlanmış olup, değerini tamamen kaybetmiş ürünlerin imha edilmesi durumunun zayi kapsamında bulunması karşısında iptali istenilen Genel Tebliğde hukuka aykırılık BULUNMADIĞI ANLAŞILMAKTADIR.

Açıklanan nedenlerle, dava konusu 113 sıra No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğin (E) bölümünün iptali istemiyle açılan davanın reddi GEREKTİĞİ DÜŞÜNÜLMEKTEDİR. (DANIŞTAY Dördüncü Dairesi E:2010/792, K:2011/899)

3.5.2 Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu Kararı

İstem Özet : Dava, 5.12.2009 gün ve 27423 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 113 sayılı Katma Değer Vergisi Genel Tebliğ'inin «Kullanım Süresi Geçen veya Kullanılmayacak Hale Gelen Mallara İlişkin Yüklenilen KDV Hakkında Yapılacak İşlem» başlıklı «E» bölümünün iptali ile söz konusu düzenleme uyarınca davacı tarafından ihtirazi kayıtla verilen Mart 2007 vergilendirme dönemine ilişkin katma değer vergisi beyannamesi üzerinden tahakkuk eden verginin kaldırılması İSTEMİYLE AÇILMIŞTIR.

Davayı inceleyen Danıştay Dördüncü Dairesi, 27.5.2014 günlü ve E:2010/9355, K:2014/3900 sa-

yılı kararıyla; KDV Kanununun (30/c) maddesinde; deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilan ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayi olanlar hariç olmak üzere, zayi olan mallara ait KDV'nin indirim konusu yapılamayacağına hükme bağlandığı, bu hüküm uyarınca, kullanım süresi geçen veya bir başka biçimde kullanılmayacak hale gelen ve imha edilen mallar, zayi olan mal mahiyetinde olduğundan mükelleflerce bu malların iktisabı dolayısıyla yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılmasının da mümkün bulunmadığı, bu çerçevede, zayi olan mallara ait yüklenilen ve daha önce indirim konusu yapılan KDV'nin, imha tarihini kapsayan vergilendirme dönemine ait 1 No.lu KDV Beyannamesinin "İlave Edilecek KDV" satırına dahil edilmek suretiyle indirim hesaplarından çıkarılması gerektiği" açıklamasına yer verildiği, davacı tarafından, İdarenin önceki uygulamalarında kullanım süresi geçen veya bir başka biçimde kullanılmayacak hale gelip takdir komisyonu nezdinde imha edilen malların zayi mal olarak kabul edilmediği ve bu mallara ait katma değer vergisinin indirim konusu yapıldığı, kaldı ki kullanım süresi geçen veya bir başka biçimde kullanılmayacak hale gelen emtianın zayi mal olarak nitelendirilemeyeceği, bu nedenle, Mart 2007 dönemi katma değer vergisi beyannamesinin de ihtirazi kayıtla verildiği, düzenlemenin açıkça Kanuna aykırı olduğu ileri sürülerek 113 sayılı Katma Değer Vergisi Genel Tebliğ'inin "Kullanım Süresi Geçen veya Kullanılmayacak Hale Gelen Mallara İlişkin Yüklenilen KDV Hakkında Yapılacak İşlem" başlıklı "E" bölümüyle ihtirazi kayıtla verilen beyanname üzerine düzenlenen tahakkuk fişinin iptalinin istendiği, iptali istenen düzenlemede uyuşmazlığın özünün, kullanım süresi geçen veya bir başka biçimde kullanılmayacak hale gelen ve ilgili mevzuat uyarınca teşkil edilen resmi komisyonlar veya takdir komisyonu huzurunda imha edilen malların zayi mal olarak nitelendirip nitelendirilmeyeceğine ilişkin olduğu, vergi kanunlarında zayi olan mal veya zayi olma kavramlarının ne anlama geldiği hususunda

bir açıklamaya yer verilmediğinden zayi olmanın kelime anlamının ortaya konulması gerektiği, “Zayi” kelimesinin sözlükteki anlamının kaybolma, yitme, kayıp, yok olmuş, elden çıkmış, mahvolmuş olarak tanımlandığı, zayi olmanın yitmek, kaybolmak olarak tarif edildiği, bu itibarla, sebebi ne olursa olsun ilgili mevzuat uyarınca teşkil edilen resmi komisyonlar veya takdir komisyonu huzurunda imha edilen malların yitip gittiği ve yok olduğunun açık olduğu, öte yandan, İdarenin önceki uygulamalarının aksi yönde olmasının uyumsuzluk konusu malların nitelendirilmesinde herhangi bir hukuki etkisinin olmayacağı; bu nedenle, Genel Tebliğin dava konusu edilen bölümünde ve bu düzenlemeye göre ihtirazi kayıtlarla verilen beyanname üzerinden yapılan tahakkuk işleminde hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle DAVAYI REDDETMEŞTİR.

Davacı tarafından, eksik incelemeyle hüküm kurulduğu, Tebliğin dava konusu edilen kısmının Anayasa'nın 73'üncü maddesine aykırı olduğu, bir malın zayi olması için sahibinin iradesi dışında yitirilmesi gerektiği, takdir komisyonu tarafından imha edilen malların zayi olmadığı ileri sürülerek kararın BOZULMASI İSTENMİŞTİR.

Savunmanın Özeti: Vergi idareleri tarafından istemin reddi GEREKTİĞİ SAVUNULMUŞTUR.

Danıştay Düşüncesi: Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar kararın bozulmasını sağlayacak durumda görülmediğinden istemin reddi GEREKTİĞİ DÜŞÜNÜLMEKTEDİR.

Dayandığı hukuksal nedenler ve gerekçesi yukarıda açıklanan Danıştay Dördüncü Dairesinin 27.5.2014 günlü ve E:2010/9355, K:2014/3900 sayılı kararı, aynı hukuksal nedenler ve gerekçeyle Kurulumuzca da uygun bulunmuş ve temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, kararın bozulmasını gerektirecek DURUMDA GÖRÜLMEMİŞTİR. (DANIŞTAY Vergi Dava Daireleri Kurulu, E:2014/955, K: 2014/1159)

4. Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanununda İndirimi Kabul Edilmeyen Giderlere İlişkin Ödenen KDV:

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 30/d bendinde; “*Gelir ve Kurumlar vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderlere ilişkin ödenen katma değer vergisinin*” vergiye tabi işlemler üzerinden ödenen hesaplanan vergiden indirilemeyeceği belirtilmiştir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 41. Maddesi ve 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 11. Maddesinde Kanunen Kabul Edilmeyen giderler sayılmıştır. Bunlara ilişkin giderler kanunen kabul edilmeyen bir gider olduğundan giderlerin yapılması sırasında ödenen Katma Değer Vergisinin indirim konusu yapılma imkânı bulunmamaktadır.

Bu itibarla GVK 41 ve KVK 11. Madde sayılan kanunen kabul edilmeyen giderlerden ve işle illiyet bağı bulunmayan veya işletme sahibinin özel tüketimine yönelik harcamalar olan vs. giderlere ilişkin belgelerde gösterilen KDV indirim konusu yapılamayacak tüketici veya işletme sahibinin üzerinde kalacaktır. (1 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği) KDV Kanunu madde 30/d bendinin ilgili madde de yer alan diğer bentlerden farklı olarak Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kanunen kabul edilmeyen giderlere ilişkin olduğu için indirilemeyen KDV'nin gider ya da maliyet unsuru olarak dikkate alınma imkânı bulunmamaktadır.

Örnek: (İndirimi kabul edilmeyen gider dolayısıyla ödenen KDV)

- a) İşletme sahibi, 10.07.2012 tarihinde 5 günlüğüne Antalya'da düzenlenen iş toplantısına katılmıştır. Tatil amaçlı olarak eşini de yanında götürerek işletme sahibinin konaklama bedeli olarak kişi başı ödediği 5 günlük tutar 10.000 TL'dir. (KDV hariç) İşletme konaklama bedelinin tamamını gider olarak kayıtlarına intikal ettirmiştir.

b) İşletme nezdinde yapılan bir vergi incelemesi esnasında, kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen eş ikamet giderlerinin kazancın tespitinde indirim konusu yapıldığı, ödenen KDV'nin de vergiye tabi işlemleri üzerinden hesapladığı KDV'den indirildiği 05.06.2014 tarihinde tespit edilmiştir.

İşletmenin yaptığı kayıt :

-----../07/2012-----	
770-Genel Yönetim Giderleri	60.000
191-İndirilecek KDV	10.800
100 Kasa	70.800
Konaklama bedeli	
.....	

GVK'nın 40'ıncı maddesinin 1'inci fıkrasının (4) numaralı bendi gereğince; işle ilgili ve yapılan işin ehemmiyeti ve genişliği ile mütenasip seyahat ve ikamet giderleri (Seyahat maksadının gerektirdiği süreye maksur olmak şartıyla) kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilecektir. Ancak işletme sahibinin eşi tatil amaçlı konaklama yaptığı için eşe isabet eden konaklama bedelinin dönem kazancından indirilmesi mümkün değildir.

Vergi incelemesi sırasında ortaya çıkan ve işletme hakkında önerilen tarhiyat ve cezalar aşağıdaki gibidir:

	Vergi Aslı	Vergi Ziyai
Kurumlar Vergisi (2012 hesap dönemi)	6.000 TL	6.000 TL
Katma Değer Vergisi (2012/Temmuz)	5.400 TL	5.400 TL

İşletmenin tarhiyat öncesi uzlaşma talebi bulunmamaktadır. Vergi Dairesi tarafından düzenlenen vergi ceza ihbarnamesi, işletmeye 15.08.2014 tarihinde

tebliğ edilmiştir. İşletme tarh edilen vergi ve kesilen cezaya karşı 20.08.2014 tarihinde dava açmıştır. Vergi Mahkemesinin tarhiyatı ve cezayı onama kararı, 10.09.2015 tarihinde mükellef kurumun bağlı olduğu vergi dairesine ulaştırılmıştır. Bu karar üzerine düzenlenen 2 No.lu Vergi ve Ceza İhbarnamesi 17.09.2015 tarihinde işletmeye tebliğ edilmiştir. İşletme itiraz/temyiz başvurusu yapmamıştır.

Gecikme faizi, normal vade tarihinden vergi mahkemesi kararının vergi dairesine tebliğ edildiği tarihe kadar hesaplanacaktır. (VUK md. 112) Ay kesirleri dikkate alınmayacaktır.

Kurumlar Vergisi Gecikme Faizi:

Normal Vade Tarihi : 30.04.2013

Tarhiyatın Tahakkuk Tarihi : 10.09.2015

Ay kesirleri dikkate alınmayacağından geçen süre 28 ay'dır.

Gecikme Faizi = (%1,40 * 28 ay) * 6.000 TL = 2.352 TL

Katma Değer Vergisi Gecikme Faizi :

Normal Vade Tarihi : 26.08.2012

Tarhiyatın Tahakkuk Tarihi : 10.09.2015

Ay kesirleri dikkate alınmayacağından geçen süre 36 ay'dır.

Gecikme Faizi = (%1,40* 36 ay) * 5.400 TL = 2.721,6 TL

-----../07/2012-----	
131- Ortaklardan Alacaklar	19.400,00
689-Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar	16.473,60

01-Kanunen Kabul Edilmeyen Gider

001-Vergi Ziyai.....11.400,00

002-Gecikme Faizi.....5.073,6

570-Geçmiş Yıl Karları	8.000,00
360- Ödenecek Vergi ve Fonlar	11.400,00
01-Kurumlar Vergisi...	6.000,00
02-KDV.....	5.400,00
369-Ödenecek Diğer Yükümlülükler	16.473,6
01-Vergi Ziyalı.....	11.400
02-Gecikme Faizi.....	5.073,6

İşletmenin bu vergi ve cezaları, 2 No.lu Vergi ve Ceza İhbarnamesinin işletmeye tebliğ (17.09.2015) tarihinden itibaren 1 ay içinde ödemesi gerekmektedir. (Sargül , 2017:322-325)

5. İthalde Alınan KDV Açısından Değerlendirme:

KDV'de istisnalar Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11-17. ile söz konusu Kanun'un geçici maddelerinde düzenlenmiştir. İthalat işlemlerinde Gümrük Kanununa izafen vergiyi doğuran olay; yapılan işlem sonucunda gümrük vergisinin ödenmesi işleminin başlamasıdır. Ancak gümrük vergisinin sıfır olarak addedildiği veyahut da gümrük vergisine tabi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tescili ile vergiyi doğuran olay başlamaktadır. (Şenyüz,2005:405) 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30/a maddesine göre; vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilen işlemlerle ilgili satın alınan mal ve hizmetlere ödenen KDV'nin mükellef tarafından indirim konusu yapılamayacağı belirtilmiştir. İşte bu düzenleme istisna için ilk ayrımı ifade etmektedir. 32. madde ise tam istisna niteliğini belirleyecektir.

Kanun'un 32. maddesinde; *"Bu Kanunun 11, 13, 14 ve 15 inci maddeleri ile 17 nci maddenin (4) numaralı fıkrasının (s) bendi uyarınca vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen Katma Değer Vergisi, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak Katma Değer*

Vergisinden indirilir. Vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen Katma Değer Vergisi, Maliye Bakanlığınca, tespit edilecek esaslara göre bu işlemleri yapanlara iade olunur." ifadesine yer verilerek suretiyle Kanun'un 30/a hükmüne istisna getirilmiştir.

İstisnaların indirimi konusunda getirilen bu uygulama farklılığı, Katma Değer Vergisinde istisnaların tam istisna ve kısmi istisna olarak ikiye ayrılması sonucunu doğurmaktadır.

Buna göre; İhracat İstisnası (Madde 11), Araçlar, Kıymetli Maden ve Petrol Aramaları ile Ulusal Güvenlik Harcamaları ve Yatırımlarda İstisna (Madde 13), Taşımacılık İstisnası (Madde 14), Diplomatik İstisna (Madde 15) ve Engelliler İçin Üretilen Araç, Gereç ve Bilgisayar Programları (17/4-s) Tam İstisna olarak değerlendirilecek ve bu kapsamda işlem yapan mükellefler mal alımları nedeniyle yükledikleri vergileri, 32. madde kapsamında indirim konusu yapabilecek hatta indiremedikleri KDV'yi iade olarak alabileceklerdir.

Belirtilen düzenlemeler dışındaki tüm istisnalar Kısmi İstisna kapsamında olacak ve bu kapsamda işlem yapan mükellefler, bu işlemler nedeniyle yükledikleri KDV'yi, Kanun'un 30/a maddesi uyarınca indirim konusu yapamayacaklardır. Daha önceki dönemlerde indirim konusu yapılmış ise teslim yapılan dönemde KDV Beyannamesinin "İlave Edilecek KDV" başlıklı satırına yazılıp beyan edilecektir. İndirim konusu yapılamayan KDV bu mükellefler tarafından harcamanın niteliğine göre gider ya da maliyet olarak dikkate alınabilecektir.

Açıklamalardan anlaşılacağı üzere kısmi istisnada işlemin bir yönü ile KDV arındırılması yapılmakta, yüklenim yönünde ise indirime izin verilmeyerek gelir ve kurumlar vergisi matrahına esas gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınması sağlanmaktadır.

Tam istisna uygulamasında işlemin iki yönü ile KDV arındırılması yönünde düzenleme yer almaktadır. Bir taraftan teslim ya da ifa sırasında KDV hesaplanmamaktadır, diğer taraftan yüklenilen KDV'nin indirimine ya da iadesine imkan tanınmaktadır.(Kaya-Ayluçtarhan,2011)

İthalatın, KDVK madde 16 (İthalat İstisnası) kapsamı dışında yani normal yollardan yapılması durumunda ise KDVK madde 30 (İndirilemeyecek KDV) bağlamında indirilememe durumu ile karşılaşılacaktır.

Sonuç

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 58. Maddesinde mükelleflerce indirilecek KDV'nin, Gelir veya Kurumlar Vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınamaz hükmü bulunmaktadır. Yani yüklenilen (İndirilecek) Katma Değer Vergisi gider ya da maliyet kaydedilemez. Bu maddenin mefumu muhalifinden indirilemeyecek KDV'nin gider ya da maliyet unsuru olarak dikkate alınabileceği çıkmaktadır. Mükellefler 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 30. Maddesinin a, b, c ve d Bentlerinin dışında alış vesikalarında gösterilen KDV'yi gider ya da maliyet unsuru olarak dikkate alamayacaklardır. Ayrıca; 30. Maddenin d bendinde yer alan "Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirim kabul edilemeyen giderler dolayısıyla ödenen KDV" indirim konusu yapılamadığı gibi gider ya da maliyet unsuru olarak da dikkate alınmamaktadır.

Mal ve hizmet bedelinin ilgili kanunlar gereğince safi kazancın tespitinde doğrudan gider olarak dikkate alınabileceği hallerde indirilemeyecek KDV gider olarak yazılacaktır. Mal bedelinin gider olarak değil; Vergi Usul Kanunu'na göre amortisman tabi tutulduğu ya da maliyete ilavesinin zorunlu olduğu durumlarda indirilemeyecek KDV maliyet unsuru olarak değerlendirilecektir. Bu kapsamda gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alacağımız

KDV'de "işin mahiyeti" kavramı büyük önem taşımaktadır. Bu kavramdan yola çıkarak işin mahiyeti tespit edilmeli ve ilgili kanunlar bazındaki düzenlemeler dikkate alınarak giderleştirme veya maliyete intikal ettirilme durumu sağlanmalıdır. İndirilemeyecek KDV koşullarının sonradan oluşması durumunda ise indirimin iptali ile birlikte söz konusu tutar, gider veya maliyet hesaplarına kaydedilecektir.

Kaynakça

- 1 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Uygulama Tebliği.
- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu.
- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu.
- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu.
- Akyol, M. (2013). Katma Değer Vergisinin Gider veya Maliyet Unsuru Olarak Dikkate Alındığı Haller . *Vergi Dünyası*.
- DANIŞTAY Dördüncü Dairesi 23.02.2011 tarih ve E:2010/792, K:2011/899 sayılı kararı.
- DANIŞTAY Vergi Dava Daireleri Kurulu 26.11.2014 tarih ve E:2014/955, K: 2014/1159 sayılı kararı.
- GİB 23.06.2010 tarih ve KDV-57 / 2010 -5 sayılı Sirküleri.
- Kaya S. ve Ayluçtarhan A.(2011). 250 Soruda İthalatta KDV . *İstanbul Ticaret Odası Yayınları*.
- Kızılot, Ş. (1998). Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması, Cilt 2, *Yaklaşım*, Ankara.
- Kızılot, Ş. , Şenyüz D. , Taş M. , Dönmez R. (2007). Vergi Hukuku. *Yaklaşım*, Ankara.
- Maç M., KDV-(e-kitap), <http://www.bdodenet.com.tr/vergikdv>, Erişim Tarihi:29.09.2017.
- Oktar, K. (2009). 5904 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler Dahil 100 Soruda KDV . *Maliye ve Hukuk*, Ankara.
- Öğrendik G. (2006). İndirilemeyecek KDV'nin Hangi Hallerde Gider, Maliyet veya Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Olarak Dikkate Alınacağı ve Özellik Arz Eden Durumlar, Öneriler. *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Ankara.
- Sarıgül, S. (2016). Vergisel Yönleriyle Genel Muhasebe. *Vergi Müfettişleri Derneği*, Ankara.
- Sarıgül, S. (2017). Vergisel Yönleriyle Genel Muhasebe. *Vergi Müfettişleri Derneği*, Ankara.
- Şenyüz, D. (2005). Türk Vergi Sistemi. *Yaklaşım*, Ankara.
- Tosuner M. ve Arıkan Z. (2012) , Türk Vergi Sistemi, Maliye Bölümü Masaüstü Yayıncılık Birimi, İzmir.
- Tuna, S. (2012). Vergi Muhasebesi ve Uygulamaları. *Türkmen Kitapevi*.

Kurumsal Mimari ve Stratejik Konumlandırma: Gümrük ve Ticaret Bakanlığı rneđi

zet

Ülkelerin küresel ölçekte karŐılaŐtırmalı rekabet üstünlüklerini firmalarının kapasiteleri belirlemektedir. Uluslararası ölçekte faaliyet gösteren firmaların işlemlerini ulusal düzeyde düzenleyip bunları denetleyen kamu kurumları, bu firmaların üretkenlik kapasitelerini sınırlama potansiyeli en fazla olan firma dış aktörlerdir. Bu kapasitenin geliŐtirilmesinin hızlandırılmasında kamu kurumlarının kaldıraç görevi görmeleri de mümkündür. Kamu kurumlarının ülkenin bir bütün olarak küresel rekabet gücü üzerinde sınırlama ya da kaldıraç etkisi yaratma potansiyelleri ise bu kurumların kurumsal yapılanmaları ile yakından ilgilidir. Kurumsal yapılanmanın merkezine vatandaşların sosyal, ekonomik ve finansal çıkarlarının yerleŐtirilebilmesi bahse konu sınırlama etkisi ile kaldıraç etkisi arasındaki ince çizgidir. Bu açıdan bakıldığında stratejik kapasiteyi geliştirecek, doğru ve hızlı karar alma mercileri oluŐturacak ve bunları etkin bir Şekilde uygulayıp sonuçlarını izleyebilecek bir kurumsal mimarinin oluşturulması önem arz etmektedir. Bu alıŐmada, Gümrük İdaresine ilişkin bir kurumsal mimarinin asgari bileŐenleri oluŐturulmaya çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Kurumsal Mimari, Stratejik Planlama, Stratejik Konumlandırma, Kurumsal Dizayn, Gümrük İdaresi

JEL Sınıflandırma Kodu: H11, L3

Organizational Architecture and Strategical Positioning: Ministry of Customs and Trade Example

Abstract

There is no doubt that it is the companies of a nation that makes the nation competitive in global arena. However, public administrations are one of the main third party actors who have a significant potential to affect productive capability of firms. The corporate architecture of a public administration can either limit or leverage nation's competitive advantage. Putting social-economical and financial benefits of citizens at the center is key to create such leverage. Thus it is important to establish a corporate architecture that would enhance strategic capability and promote rapid decision making process. In this article the minimal components of business architecture for Turkish Customs Administration are discussed.

Keywords: Business Architecture, Strategic Planning, Strategic Positioning, Corporate Design, Turkish Customs.

JEL Classification Codes: H11, L3

Giriş

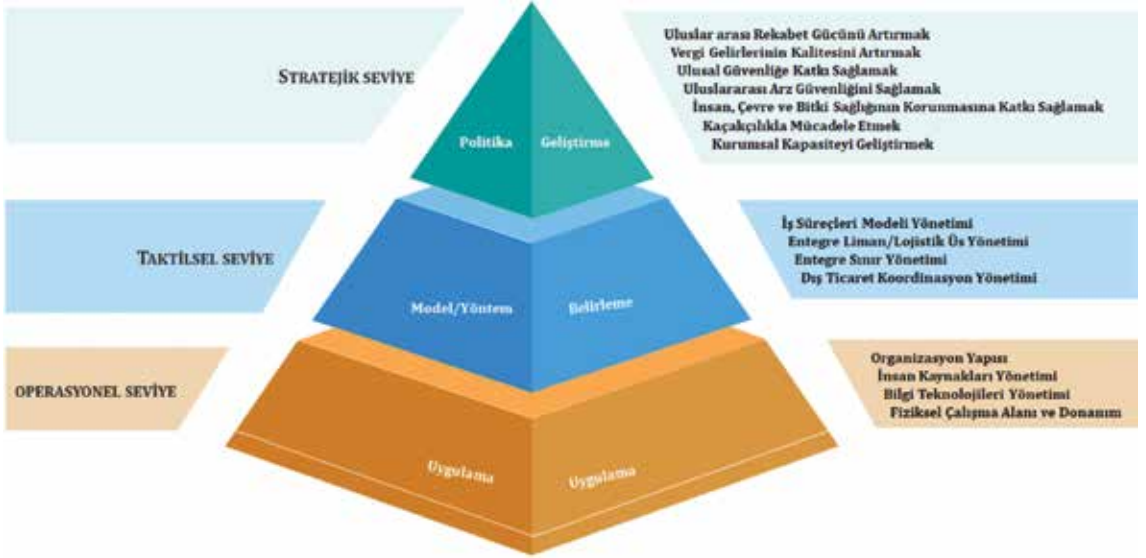
Kurumsal mimari, bir kurumun hiyerarşik yapısının, iş süreçlerinin, bilgi teknolojilerinin ve insan kaynaklarının kurumun stratejik amaç ve hedefleri ile uyumlaştırılmasını sağlayan yönetsel bir enstrümandır (Weske, 2007). Bahse konu kaldıraç etkisinin oluşturulabilmesi için bu mimari tasarlanırken tüm kurumsal kaynakların aynı vizyon ekseninde konumlandırılmaları gerekmektedir. Bu tasarım, tüm kurumsal faaliyetlerin stratejik, taktiksel ve operasyonel faaliyetler olmak üzere üç farklı seviyede ele alınmasını gerektirmektedir. Kurumsal mimariyi bir piramit yardımıyla ifade etmek gerekirse, piramidin en üst kısmı stratejik seviyeyi, orta kısmı taktiksel seviyeyi ve alt kısmı da operasyonel seviyeyi temsil etmektedir.

Örneğin Gümrük ve Ticaret Bakanlığının yapmış olduğu tüm faaliyetleri bu üç grup altında toplamak mümkündür. Bakanlığın hiyerarşik yapılanması ile kurumsal mimarisi bir birine karıştırılmamalıdır. Stratejik faaliyetler genel müdürlükler, taktiksel faaliyetler bölge müdürlükleri ve operasyonel faaliyetler de gümrük müdürlükleri tarafından yapılan faaliyetler değildir. Herhangi bir kurumsal faaliyeti stratejik faaliyet yapan unsur onun stratejik amaçlarla olan ilişkisidir. Bu açıdan stratejik faaliyetler en üst seviyede belirlenen ve Bakanlığın kurumsal varoluşunu izah eden faaliyetleridir. Başka bir ifadeyle basit “Beş N Bir K” kuramında “Ne” ve “Niçin” yapıyoruz sorularının cevap bulduğu alandır. Taktiksel faaliyet-

ler, stratejik seviyede belirlenen amaç ve hedeflere ulaşmak için yöntem ve enstrüman geliştirme faaliyetleridir. Aynı kuramdan devam edilecek olunursa “Nasıl”, “Nerede” ve “Ne Zaman” sorularına verilen cevaptır. Son olarak operasyonel faaliyetler ise taktiksel seviyede tespit edilen yöntem ve enstrümanların hayata geçirildiği faaliyetlerdir. Başka bir deyişle “Kim” sorusunun yanıt bulunduğu alandır. Her bir alt seviyedeki faaliyetin performansı bir üst seviyedeki faaliyetin performansı ile doğrudan ilişkilidir. Stratejik ve/veya taktiksel seviyede yanlış veya eksik yürütülen faaliyetler, doğrudan operasyonel faaliyetlerin başarısızlığıyla sonuçlanmaktadır. Operasyonel seviyedeki faaliyetler doğrudan vatandaşlara yansıyan ve onlar tarafından hissedilen ve dolayısıyla onların memnuniyet düzeylerini belirleyen faaliyetlerdir. Kurumsal çıktı ve kurumsal performans ve dolayısıyla da kurumsal başarı bu memnuniyet düzeyi ile doğru orantılıdır.

Kurumsal mimarinin en önemli özelliklerinden birisi yukarıdan aşağıya doğru inen bir alan yapılanmasına sahip olmasıdır. Başka bir ifadeyle stratejik seviyede önce amaç ve hedeflere yönelik politika geliştirilir; sonra taktiksel seviyede bu politikanın başarıya ulaşması için hangi yöntem ve araçların kullanılacağına dair model oluşturulur ve operasyonel seviyede bu model, kurumun insan ve bilgi kaynakları aracılığıyla hayata geçirilir. Dolayısıyla kurumsal dizayn politika geliştirme, enstrüman belirleme ve uygulama olmak üzere üç alandan oluşmaktadır.

Şekil 1: Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Kurumsal Mimari Örneği



Not: Bu tasarım Bakanlığın sadece Gümrük kesimini kapsamakta olup Ticaret kesimi bu tasarıma dahil edilmemiştir.

1. Stratejik Seviye

Bu seviye bir piramitle ifade edilmeye çalışılan tasarımın en üst alanıdır. **Bu alan kurumsal zekanın en derin şekilde tezahür ettiği alandır.** Politika geliştirme alanı denilen bu alan, tarihi misyonun bilincinde ve geleceği şekillendirecek vizyonun eşliğinde gümrük politikasının oluşturulduğu alandır. Bu alan kendinden sonraki iki alanı doğrudan etkileyen alandır. Bu alana farklı bir açıdan bakabilmeyi başarmak ve bu alanı yeniden tanımlayabilmek önem arz etmektedir. Gümrük ve Ticaret Bakanlığı (GTB) için 7 farklı ana başlık altında toplanabilecek olan bu alan, gümrük stratejisinin yeniden tanımlanmasının bir sonucu olarak ortaya çıkan fonksiyonların en üst seviyede kategorize edildiği alandır. Her bir alanın kendi içerisinde çok detaylandırılmış alt açımları olmakla beraber; bu çalışmada her bir alana dair sadece genel bir çerçeve çizilmeye çalışılmıştır.

Politika geliştirme alanı olan bu seviyede ortaya konulan politikalar temel olarak stratejik planlarda somut olarak ortaya konulur. Bu açıdan stratejik seviyede belirlenmesi gereken politikaların hangi unsurlardan oluşması gerektiğine geçmeden önce stratejik planlamaya dair genel bir değerlendirme yapmak faydalı olacaktır.

Post-modern yönetim felsefesinin en iyi uygulama örneklerinden birisi olan Stratejik Planlar; Kurumların tarihi misyonu ve gelecek vizyonu çerçevesinde şekillenen amaç ve hedefleri ile bunlara ulaşmanın yöntemlerini içeren birer politika belgeleridir. Kurumlar, ulaşılabilir amaç ve hedeflerini bu planlarda belirleyerek bunları maliyetleri ile birlikte kamuoyuna ilan ederler. Bu Planlar kurumların en üst seviye politika belgeleri olup kurumların stratejik eksenlerinin ve strateji geliştirme kapasitelerinin somut olarak tezahür ettiği belgelerdir.

Stratejik Planlamada; kamu kurumları iktidarların siyasi vizyonu ve idarenin kurumsal vizyonu çerçevesinde ulaşılabilir stratejik amaçlarını belirlerler. Daha sonra bu amaçlara ulaşılmasını sağlayacak stratejik hedeflerini tespit ederler. Bir stratejik amaca ulaşmak için birden çok stratejik hedefe ulaşmak gerekebilir. Bu stratejik amacın altında yer alan hedeflerin tamamına ulaşıldığı zaman, o stratejik amaç elde edilmiş kabul edilir. Her bir stratejik hedefin altında ise bu hedefe ulaşmak için gerekli olan faaliyetler/projeler yer alır ve her bir faaliyetin/projenin bir veya birden çok performans göstergesi bulunur. Sayısal olarak ölçülebilir (SMART) olması gereken bu göstergeler elde edildiği zaman o faaliyetin/projenin başarıya ulaştığı kabul edilir. Dolayısıyla Stratejik Amaç/Stratejik Hedef/Faaliyet/Proje şeklinde yukarıdan aşağıya doğru şelale gibi inen bir yapılanma vardır.

Örneğin Gümrük ve Ticaret Bakanlığının 2013-2017 Stratejik Planında; 2 tanesi gümrük 2 tanesi ticaret ve 1 tanesi de kurumsal olmak üzere toplam 5 stratejik eksen altında 14 stratejik hedef belirlenmiş; bu hedefleri gerçekleştirmek üzere toplam 105 adet faaliyet, performans göstergeleri ile birlikte projelendirilmiş ve her bir stratejik hedefin maliyeti oluşturulmuştur.

Belirlenen hedeflerin amaçları gerçekleştirmeye, performans göstergelerinin de faaliyetleri ölçmeye uygun olmaları gerekmektedir. Bu açıdan operasyonel performansın stratejik amaçlarla uyumunun güçlendirilmesi gerekmektedir (Plant, 2006; Poister, 2010). Bunun yanı sıra söz konusu faaliyetlerin maliyet unsurlarının da doğru bir şekilde hesaplanması önemlidir. Örneğin Bakanlığın bütçesinin Genel Müdürlükler arasında paylaştırılarak, her bir faaliyetten sorumlu Genel Müdürlüğün bütçesinden ilgili faaliyete bir miktar verilmek suretiyle geleneksel bir maliyetlendirme yapılması, söz konusu faaliyetin

ya da projenin hem mali ve hem de idari performansının eksik ve yanlış ölçülmesiyle sonuçlanabilir. Gerçek proje maliyetlerinin ortaya konulması sadece performans esaslı bütçeleme kapasitenin değil aynı zamanda stratejik planlama kapasitesinin de gelişmesini sağlayacaktır.

Stratejik Planlamada genel olarak en çok yapılan hatalardan birisinin, planlamanın yukarıdan aşağıya doğru inen değil aşağıdan yukarıya doğru çıkan bir zemin üzerine kurulmaya çalışılmasının olduğu söylenebilir. Stratejik seviyede planlama yapılmadığı için; mevcut ve rutin olarak yürütülen faaliyetler/projeler baz alınarak, bu faaliyet ve projelere ilişkin bir takım hedefler oluşturulmakta; bu şekilde belirlenen stratejik hedefler ise bir takım stratejik amaçlar altında kümelendirilmektedir. Başka bir ifadeyle, stratejik amaçlar belirlenip bunlara yönelik stratejik hedefler ve projeler geliştirilemediği için; **mevcut, rutin ve geleneksel faaliyetlere uygun stratejik amaçlar icat edilmektedir**. Bu durum ise kamu yönetiminde **stratejik açığın** ortaya çıkmasına sebep olmaktadır. Stratejik Planlama kapasitesi geliştirilemediği sürece kapatılması mümkün olmayan bu stratejik açık; kaynak kullanımında etkinsizliğe yol açtığı için **performans açığının** da en büyük sebeplerinden birisi olmaya devam etmektedir.

Stratejik planlamaya dair bu kısa değerlendirmenin ardından, kurumsal mimarinin bileşenlerini incelemeye devam etmek gerekirse; bu mimarinin en üst seviyesi olan stratejik seviyede geliştirilecek olan politikaların aşağıda detayları belirtilen 7 farklı eksen etrafında değerlendirilmeleri mümkündür.

1.1 Uluslararası Rekabet Gücünü Artırmak

Rekabet Gücü; bir ülkenin firmaları için daha fazla değer ve insanları için daha fazla refahın yaratılmasını sağlayan bir çevrenin oluşturulması ve sürdür-

rülmesi yeteneğidir (Atik, 2005). Bu kısa ve genel tanımdan hareketle gümrük idaresi açısından ülkenin bir bütün olarak rekabet gücünün artırılabilmesi için dış ticaret yapan firmalarca yaratılan değer maksimize edilmesi ve bu durumun sürdürülebilir kılınması gerekmektedir. Rekabet üstünlüğünün üretkenlikle doğrudan ilintili olduğu dikkate alındığında (Porter, 1990); bu değer hangi firmalar tarafından ve ne ölçüde yaratıldığının çok iyi bir şekilde tespit edilmesi gerekmektedir. Kuşkusuz ticari faaliyet yürüten tüm firmalar ülke ekonomisi için belli bir değer yaratmaktadır. Dolayısıyla tüm firmalar önemlidir ve sadece belirli büyüklükteki veya belirli yeterliğe sahip firmaların işlemlerinin değil; dış ticaret yapan bütün firmaların işlemlerinin kolaylaştırılması ve hızlandırılması gerekmektedir.

Dış ticaret faaliyetlerinin firmalar için yarattığı değer ile vatandaşlar için yarattığı refahın sürdürülebilir kılınması için; bu firmalara **zaman avantajı, maliyet avantajı ve itibar avantajı** sağlanması gerekmektedir. Bu anlamda zaman avantajı, siparişin verilmesinden/alınmasından başlayarak ürünün teslim alınmasına/edilmesine kadar geçen her bir iş adımının tek tek tespit edilerek, adımlar arası yatay ve dikey bilgi akışının elektronik ortama aktarılması ile sonucu değiştirmeyecek gereksiz iş adımlarının elimine edilmesi dahil olmak üzere bu adımların her birinde geçen süreyi minimize etmek suretiyle sağlanabilir. Maliyet avantajı her bir adımda oluşan maliyeti minimize etmek üzere izlemek, kontrol altına almak ve gerekirse denetlemek suretiyle sağlanabilir. İtibar avantajı ise; uluslararası kabul görmüş standartlar çerçevesinde belirli firmaların, gümrük işlemlerinde uluslararası düzeyde akredite edilerek sertifikalandırılmaları ve bu sertifikaların ticaret yaptıkları ülkelerde tanınmasının sağlanması suretiyle gümrükleme işlemlerinde kendilerine uluslararası bir statü kazandırılmasıdır.

Bununla birlikte yaratılan toplam katma değer alt bileşenlerinin çok detaylı bir şekilde incelenmesi gerekmektedir. Kuşkusuz yaratılan toplam değer çok önemli bir kısmı, sınırlı sayıdaki firmaya aittir. Bu sınırlı sayıdaki firmanın tespitinde temel kriter olarak dış ticaret hacminin baz alınması eksik ve yetersiz bir değerlendirmedir. Bu seçim yapılırken geleneksel yöntemin ötesine geçmek gerekecektir. Zira yüksek dış ticaret hacmine sahip firmalar bu işlemlerini sürdürülebilir ve yönetilebilir kılmak için kurumsallaşmak zorundadırlar. Ancak her kurumsal ve yüksek dış ticaret hacmine sahip firmanın ülke ekonomisi için çok büyük değer yarattığını söylemek mümkün değildir. Bunu tersten okumak gerekirse daha düşük ticaret hacmine sahip firmaların ülke ekonomisi için çok daha fazla değer yaratabileceği hakikati göz ardı edilmemelidir. Bu anlamda yaratılan değer mercek altına alınması ve daha yakından incelenmesi; hem ülke ekonomisi ve hem de yaratılan değer açısından **stratejik sektörlerin tespit edilmesi ve bu sektörlerde faaliyet gösteren firmalara özel uygulamalar geliştirilmesi** gerekmektedir.

1.2 Vergi Gelirlerinin Kalitesini Artırmak

Gümrüklerin kadim fonksiyonlarının başında gelir toplama fonksiyonu gelmektedir. Toplanan bu gelirler, mevcut durumda toplam bütçe gelirlerinin %20'si gibi çok önemli bir kısmını oluşturduğundan, üzerinde özellikle durulması gereken bir konudur. Ancak gümrüklerin zamanla değişen işlevleri dolayısıyla gelir toplamak artık bir amaç değil, bir **sonuç** olarak ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla bu anlamda gümrük idaresinin amacı; bu **sonucu iyileştirmek** ve onun kalitesini artırmak şeklinde değişmek zorundadır. Bu ise ancak tahsil edilen birim liranın tahsilat maliyetini azaltmak, tahakkuku ile tahsili arasında geçen toplam süreyi kısaltmak, zama-

naşımına uğrayan kısmını minimize etmek, tahakkukun yerindeliliğini sağlamak ve tahsil edilemeyen birim liranın alternatif maliyetini ölçebilmekle mümkün olabilecektir.

1.3 Ulusal Güvenliğe Katkı Sağlamak

Gümrükler hem ulusal ve hem de uluslararası güvenliği tehdit edebilecek kişi ve/veya eşyaların ülkeler arasında el değiştirebileceği alanlardır. Bu durum eşya ve yolculara ilişkin emniyet ve güvenlik kontrollerinin yapılmasını teminen, bu unsurların bileşenlerinin hareket noktasından hareketlerinden önce gümrük idaresine bildirilmesi gerekli kılacaktır.

Binlerce satır yolcu listelerini ya da onbinlerce satır eşya listelerini, konşimento ya da konteyner numaralarını veya gönderici ya da alıcı veya taşıyıcı listelerini sadece kaydetmek ve sistem üzerinde saklamak suretiyle ulusal güvenliğe katkı sağlamak mümkün değildir. Yapılan bu bildirimlerin içerdiği verileri işlemek, kategorize etmek, karşılaştırmak, analiz etmek, yorumlamak ve varsa buradaki tehdit unsurunu gümrük bölgesine ulaşmasından önce tespit etmek üzere bir yöntem ve sisteme ihtiyaç vardır. Bu bildirimler konusu verilerin eşyanın vergisel boyutu itibarıyla değil; öncelikle ve özellikle ulusal güvenlik açısından incelenmeleri daha önemlidir.

1.4 Uluslararası Arz Güvenliğini Sağlamak

Uluslararası arz güvenliği elbette ki uluslararası tedarik zincirinin tüm aşamalarında güvenliğin sağlanmasını gerektirdiğinden çok taraflı bir döngüdür. Her bir ülkenin sorumluluğu, zincirine dahil olduğu tüm halkalarda arz güvenliğini sağlamaktır. Bu durum, taşınan eşya ve yolcunun ya da taşıtın kendisinin **maddi ya da mali güvenlik riski** oluşturmayacak şekilde kontrol altında tutulmasını gerektirir. Tedarik zincirinin her bir halkasının unsurlarının (eşya cin-

si, miktarı, taşıma şekli, taşıtın ve taşıyanın kimliği, gönderici ve alıcı kimliği, eşyanın menşei, kıymeti ya da yolcu kimlik bilgileri vb.) kayıt altına alınarak bunların varış yerinden hareketlerinden önce uygun bulunmaları dahil bu unsurların gümrük bölgesine girişinden nihai varış noktasına kadar, taşıma konusu eşyanın liman ve GDY-antrepo güvenliği dahil nihai tüketicilerine ulaştırılıncaya ya da gümrük bölgesini terk edinceye kadar tüm süreçlerinin kayıt ve kontrol altında tutulması ile sağlanabilir.

1.5 İnsan, Çevre ve Bitki Sağlığının Korunmasına Katkı Sağlamak

Dış ticarete konu ürünler, toplum sağlığını ve çevreyi doğrudan veya dolaylı olarak etkilemektedir. Ticaret hacmindeki artışa paralel olarak etkilenme derecesi de artmaktadır. Bu anlamda insan sağlığını ve çevreyi olumsuz etkileyen bu ürünlerin kontrol altında tutulması önem arz etmektedir. Gümrükler bu ürünlerin toplumsal/çevresel hayata girmeye başladıkları ilk noktalarıdır. Bu ürünlerin bu noktalara gelmeden veya bu noktalarda ya da en geç nihai tüketicie ulaşmadan önce tespit edilmesi ve bunlara müdahale edilmesi gerekmektedir. Bu anlamda dış ticarete konu olan ve çok yüksek risk içeren ürünlerin mahrecinde, orta risk içeren ürünlerin gümrükte ve daha düşük risk içeren ürünlerin ise gümrükten sonra olsa bile nihai kullanıcıya ulaşmadan önce kontrol edilmesi gerekmektedir.

Böyle bir kontrole tabi olan ürünün bu kontrollerden geçmeden durumuna göre ülkeye girişini, ilgisine teslim edilmesini veya tüketime sunulmasını önlenmesi gerekmektedir. Diğer kamu kurum ve kuruluşlarınca gerçekleştirilen bu kontrollerin tam, doğru ve zamanında yapılması ve sonuçlarının hızlı bir şekilde gümrük idaresiyle paylaşılması, kontrole tabi ürünün gümrük performansı doğrudan etkileyen en önemli unsurdur. Bu manada **farklı kurumlar-**

ca aynı ürün üzerinde **aynı amaçla** yapılacak olan kontrollerin tek bir kurumca yapılmasını sağlamak; genel olarak aynı ürüne ilişkin olarak ilgili diğer kurumlarca yapılan kontrollerin eş zamanlı yapılmasını ve kontrol sonuçlarının elektronik ortamda gümrük idaresine aktarılmasını sağlamak gerekmektedir.

1.6 Kaçakçılıkla Mücadele Etmek

Kaçakçılıkla mücadele etmek gümrük idarelerinin tıpkı vergi toplamak gibi en kadim görevlerinden biridir. Kaçakçılıkla mücadele, Stratejik Seviyede yürütülen tüm faaliyetlerin üzerine inşa edildiği alan olup, bu seviyede gerçekleştirilen faaliyetlerin performansını doğrudan etkileyen bir alandır. Kaçakçılıkla mücadelede başarılı olunamaması halinde, ülkenin uluslararası rekabet gücüne, toplanan vergi gelirlerine, ulusal güvenliğe, uluslararası arz güvenliğine ya da insan, çevre ve bitki sağlığının korunmasına katkı sağlanamaz. Bu alanların herhangi birinde başarılı olunamaması halinde kaçakçılıkla mücadelede başarılı olunması mümkün değildir. Dolayısıyla kaçakçılıkla mücadelenin Stratejik Seviyede sayılan bu beş eksen üzerinde yeniden tanımlanması gerekmektedir.

1.7 Kurumsal Kapasiteyi Geliştirmek

Kurumsal kapasite, bir kurumun değişimi yönetebilme ve kendisini geleceğe hazırlayabilme becerisidir. **Kurumun** stratejik amaç ve hedeflerine ulaşabilme başarısını belirleyen **performansının katsayısıdır**. Kurumsal kapasite, yukarıdaki piramidin üzerine inşa edildiği altyapıdır ve piramidin tamamıyla ilgili olmasına rağmen kurumsal kapasitenin geliştirilmesi faaliyeti mutlak suretle stratejik seviyede gerçekleştirilmesi gereken bir faaliyet olup hem taktiksel ve hem de operasyonel alanda yer alan tüm enstrümanların doğrudan iyileştirilmesini ifade etmektedir.

2. Taktiksel Seviye

Bu seviye piramidin orta tabakası olup, kurumsal yapının en somut bir şekilde tezahür ettiği alandır. Kendinden önceki seviyeden doğrudan etkilenen ve kendinden sonraki seviyeyi doğrudan etkileyen tek alandır. Bu alan, stratejik seviyede belirlenen amaçlarının nasıl elde edileceğine dair sorulan sorunun cevap bulunduğu alandır. Bu alan stratejik amaçlara ulaşılmasını sağlayacak yöntemlerin somut olarak geliştirildiği alandır. Söz konusu alanı 4 ana başlık altında kategorize etmek mümkündür. Her bir alanın kendi içinde detaylandırılmış alt açılımları olmakla beraber, bu çalışmada sadece genel çerçeve çizilmeye çalışılmıştır.

2.1 İş Süreçleri Modeli Yönetimi

İş süreçleri yönetimi; kurumun iş süreçlerini yöneterek kurumsal performansı geliştirmeye odaklanan bir yönetim disiplini (Harmon, 2005). İş süreçleri yönetimi; kurumsal hedeflerin, temel iş süreçlerinin geliştirilmesi, yönetilmesi ve kontrol edilmesiyle elde edilmesidir. Kaynakların etkin kullanımı sağlamak ve vatandaşlar için etkin ve etkili sonuçlar elde edebilmek için iş süreçlerinin stratejik amaçlar ve vatandaş ihtiyaçlarıyla uyumlaştırılması gerekir.

Vatandaşlara sunulan tüm kamusal hizmetler, bir takım kamusal aşamalardan geçerek nihai kullanıcıları/faydalanıcıları olan vatandaşlara ulaştırıldığı için, bu hizmetlerin vatandaşlar için anlam ifade eden değerini maksimize etmek üzere bu değeri yaratan faaliyetlerin yakından takip edilmesi ve kendilerinden beklenen maksimum değeri yaratacak şekilde yönetilmeleri gerekmektedir.

Buradan hareketle, özellikle operasyonel seviyede yürütülen faaliyetlerden başlanarak her üç seviyedeki tüm faaliyetlerin İş Süreçleri Yönetimi modeli

çerçevesinde yeniden tasarlanması gerekmektedir. Temel olarak tanımlama, dokümanlama (haritalama), ölçme, yönetme ve geliştirmeden oluşan süreç yönetim modelinin başarıya ulaşabilmesi için bir yönetim felsefesi haline dönüşmesi gerekmektedir.

Bu şekilde hem tüm faaliyetlerin girdileri ve çıktıları net bir şekilde ortaya konulabilecek ve hem de tüm süreçleri maliyetleri, etkileri ve performansları itibarıyla ölçmek, kontrol etmek ve yönetmek mümkün olabilecektir. Böylece süreçleri elektronik ortama aktarmak daha kolay ve hızlı olacağı gibi dijital hizmet sunum kanalları geliştirme noktasında da önemli bir adım atılmış olacaktır.

2.2 Entegre Liman/Lojistik Üs Yönetimi

Taşıma şekilleri açısından değerlendirildiğinde dış ticaretin yarısından fazlası deniz yoluyla yapılmaktadır. İhracatın yaklaşık %55'i ve ithalatın yaklaşık %58'i olmak üzere toplam dış ticaretin yaklaşık %57'si deniz yoluyla yapılmaktadır (GTB,2016). Bu durum limanların önemini bir kez daha ortaya koymaktadır. Dış ticarete konu olan toplam ürünlerin yarısından fazlasının limanlarda elleçlendiği hususu dikkate alınarak, tüm limanlarda standart iş akışlarının olduğu bir Entegre Liman Tesis Yönetim modelinin geliştirilmesi gerekmektedir. Kara ve demir yolları aracılığıyla diğer limanlar ve lojistik üslerle bağlantıları oluşturulmuş, her türlü gümrük iş akışı dâhil liman içi eşya, taşıt ve konteyner hareketlerine dair iş akışlarının haritalandırıldığı ve elektronik ortamda takip edildiği ve aynı zamanda tüm çalışanlar açısından güvenli iş alanlarının oluşturulduğu Entegre Liman Tesis Yönetim modelinin oluşturulması kaçınılmazdır. Diğer taraftan toplam dış ticaretin yaklaşık %10'u havayoluyla gerçekleştirildiğinden benzer bir modelin hava limanları içinde geliştirilmesi gerekmektedir.

Bununla birlikte toplam dış ticaretin çok önemli bir kısmı da karayoluyla gerçekleştirilmektedir. Bu anlamda ihracatın yaklaşık %35'i ve ithalatın da yaklaşık %15'i olmak üzere toplam dış ticaretin yaklaşık %22'si karayoluyla gerçekleştirilmektedir (GTB,2016). Toplam ihracatın yaklaşık %43'ünün AB ülkelerine yapıldığı hususu dikkate alınırsa, söz konusu ülkelere olan coğrafik yakınlığın sağlamış olduğu mukayeseli üstünlüğün bir sonucu olarak ihracatın karayoluyla yapılan kısmı ithalatın karayoluyla yapılan kısmından daha fazladır. Bu mukayeseli üstünlüğün sürdürülebilmesi hiç kuşkusuz limanlar ve sınır kapıları ile entegre edilmiş bir Lojistik Üs Yönetimi Modelinin oluşturulabilmesine bağlıdır. Özellikle AB ülkelerine yapılan ihracatta karayolundaki mukayeseli üstünlüğün kaybedilmesi bu pazarların da kaybedilmesi riskini ortaya çıkaracaktır. Bu kapsamda dış ticaret hacmi ve potansiyeli yüksek olan illerde dağıntı halde bulunan gümrük idarelerini bir araya toplayarak, içerisinde antrepo ve geçici depolama yerlerini de barındıran Entegre Lojistik Üsler oluşturulabilir. Bu durumda söz konusu tesise giren ve buradan çıkan tüm eşyaların bu tesislerde kalma süreleri dâhil tüm performansını ölçmek ve yönetmek mümkün olabilecektir.

Bu modeller oluşturulduktan sonra gümrük idarelerinin denetiminde hali hazırda faaliyette bulunan tüm hava ve deniz limanlarının ve diğer sahaların bu modellere uygun olarak yeniden yapılandırılmaları sağlanabilir.

2.3 Entegre Sınır Yönetimi

Gümrük idaresi açısından Entegre Sınır Yönetimi fiziki olarak ülkenin sınırlarının kontrol edilmesi değil; bu sınırları kontrol etmekle görevli kamu kurum ve kuruluşlarıyla yapılan işbirliğini en üst seviyede devam ettirerek bu sınırlar üzerinde bulunan sınır

kapılarının yönetimidir. Ülkemizde 30 karayolu, 7 demiryolu, 68 denizyolu ve 62 havayolu olmak üzere toplam 167 sınır kapısı mevcuttur. Bu sınır kapılarından yıllık ortalama 4 milyon araç girişi ve 4 milyon araç çıkışı; 56 milyon yolcu girişi ve 56 milyon yolcu çıkışı olmaktadır (GTB,2016). Yolcu girişi ve çıkışının çok önemli bir kısmının havayoluyla yapıldığı hususu dikkate alınarak, yolcu işlemlerine ilişkin iş akışlarının Entegre Liman Tesis Yönetimi modelinde havalimanları, yat limanları ve kruvaziyer limanları için geliştirilecek olan modelde yer alması daha faydalı olabilir. Toplam dış ticaretin yaklaşık 90 milyar dolar gibi çok önemli bir kısmının karayoluyla yapıldığını göz önünde bulundurulduğunda, Sınır Yönetiminin ne kadar önemli olduğu daha iyi anlaşılabilir.

2016 yılı verilerine göre ihracat beyannamelerinin %81'inin işlemleri, sürecinin başladığı andan itibaren ilk yarım saatte, %95'inin işlemleri ilk 4 saatte tamamlanmaktadır. Bununla birlikte toplam ihracat beyannamelerinin %98'inin işlemleri ilk 24 saatte tamamlanmaktadır (GTB,2016). İhracat beyannamelerinin işlemlerinin bu kadar hızlı tamamlanması coğrafik yakınlık dolayısıyla ihracat pazarlarında sahip olunan rekabetçi üstünlüğün sürdürülebilmesi için gerekli ancak yeterli değildir.

Çünkü asıl olan ihracat beyannamelerinin işlemlerinin tamamlanma süreleri değil bu beyannamelerin kapanma süreleridir. Bu süre ihracat işlemi tamamlanan bir eşyanın transit işlemlerinin ve çıkış (sınır kapısı) işlemlerinin de performansını dikkate almaktadır. Bunu kontrol etmenin yolu ise Entegre Tesis Yönetimi modelinde eşyanın ihracat işlemi yapmak üzere tesise giriş ve transit işlemlerinin tamamlanmasını müteakip tesisten çıkış süresi ile sınır gümrüğüne sevk edilen eşyanın fiziki olarak Gümrük Bölgesini terk etme süresinin yönetilmesinden geçmektedir.

Sınır kapılarında aynı eşya, taşıt ve şoför için aynı kayıtların her iki ülkenin gümrük idaresince ayrı ayrı tutulması (birinde çıkış diğerinde giriş olarak) kaynak kullanımında etkisizliğe yol açmaktadır. Tek Gümrük Kapısı uygulamasıyla her iki ülkenin sınırda yapmış oldukları işlemlerin entegre edilmesi, bu işlemlerin bir yerde ve tek bir ülke tarafından yapılması ve diğer ülke gümrük idaresine elektronik ortamda aktarılması lojistikte sahip olunan mukayeseli üstünlüğün sürdürülebilirliği açısından önem arz etmektedir. Örneğin Ortak Transit Rejimi çerçevesinde bu bilgiler karşı ülkeye elektronik ortamda zaten aktarıldığı için, bu uygulamanın altyapısı rejime taraf ülkelerle olan sınır kapılarında tek sınır kapısı uygulamasına geçiş için temel alınabilir.

2.4 Dış Ticaret Koordinasyon Yönetimi

Dış ticarete konu ürünlerin çeşitliliğinin fazla olmasının bir sonucu olarak bu ürünlerin imalatını, ithalatını, ticaretini veya piyasa arzını düzenleyen kamu kurumlarının sayısı da bir o kadar fazladır. Bu kamu kurum ve kuruluşları, kendi otorite alanlarına bırakılmış olan eşya hareketlerine ilişkin farklı zamanlarda farklı gerekçelerle yasal düzenlemeler yapmaktadırlar. Bu düzenlemelerin gerekliliklerinin eksiksiz bir şekilde yerine getirildiğinin kontrol edilmesinin sorumluluğu genel olarak gümrük idaresine bırakılmaktadır. Dış ticarete regülasyon yapan bir kamu otoritesi, yapmış olduğu düzenlemenin genel olarak dış ticaretin işleyişinde, dış ticarete paydaş olan diğer kamu kurum ve kuruluşları ve özelde gümrük idaresi nezdinde yaratacağı etkiyi dikkate alamayabilir. Etki analizi yapılmadan yürürlüğe konulan bu düzenlemeler, çok önemli mağduriyetler ve çok büyük maliyetler yaratmak suretiyle firmaların uluslararası rekabet gücünün olumsuz etkilenmesine sebep olabilir.

Bu kapsamda dış ticarete paydaş olan tüm kamu kurum ve kuruluşlarının, bunlar adına karar alabilecek kadar üst seviyede ve yapılan işlemin sonuçlarını yorumlayabilecek kadar teknik düzeyde temsilcilerinden oluşan ve sekreteryasının GTB’ce yürütüleceği bir Dış Ticaret Koordinasyon Kurulu oluşturulabilir. Herhangi bir eşyanın dış ticarete gümrük idaresince yapılacak kontrolüne ilişkin **diğer kamu kurum ve kuruluşlarınca yapılacak** olan herhangi bir yasal bir düzenlemenin etkileri bu Kurulda tartışılıp gerekli kararları alındıktan sonra yürürlüğe girmesi sağlanabilir.

Diğer taraftan, dış ticarete paydaş kamu kurum ve kuruluşları tarafından yürürlüğe konulan bir düzenlemenin uygunluk denetiminin gümrük idaresince nasıl yapılacağı hususunda Tek Pencere Sistemiyle önemli bir oranda gelişme sağlanmıştır; Bununla birlikte diğer paydaş kamu otoritelerince e-belge düzenlenmeden önce eşyanın muayenesinin veya fiziki olarak kontrolünün gerektiği durumlarda, bu fiziki kontrollerin gümrük idaresince gümrük işlemleri için yapılan fiziki kontrollerle zaman ve mekan yönüyle uyumlu olması önem arz etmektedir. Bu durumda kontrollere ilişkin zamansal ve mekânsal uyumun iletişiminin elektronik ortamda Tek Pencere Sistemine entegre edilmesi sağlanabilir.

3. Operasyonel Seviye

Bu seviye kurumsal mimarinin zeminini oluşturmaktadır. Tüm kurumsal yapı bu zemin üzerine inşa edilmektedir. Bu seviye temel olarak dört bileşenden meydana gelmektedir. Bu bileşenler organizasyon yapısı, insan kaynakları, bilgi teknolojileri ve fiziksel çalışma alanlarından oluşmaktadır. Dolayısıyla bu alan, kurumun bütün kaynaklarının toplandığı alan olup kaynak kullanımındaki etkinliğin derinliği bu seviyede ortaya çıkmaktadır. Bu alan tüm kurum ve kuruluşlarının sahip olduğu en çok benzeşen alan-

dır. Tüm kamusal yapılanmalarda kurumsal yapı bu alan üzerine inşa edilir

3.1 Organizasyon Yapısı

Türk Kamu Yönetiminde organizasyon yapısı fonksiyonel bir şekilde oluşturulmuştur. Kendi içinde hiyerarşik olan bu yapılanma kamu kurumunun sunduğu hizmetin işlevine göre yapılanmıştır. Fonksiyonel yapılanmanın en temel avantajlarından birisi her bir fonksiyonel yapı içerisindeki çalışanların, alanlarında derin bir uzmanlık bilgisine sahip olmalarıdır. Fonksiyonel departman sayısında artış, artan iş yüküyle beraber uzmanlık getirirken, fonksiyonel departman sayısının olması gerekenden fazla olması, üst düzey karar alma sürecinin yavaş işlemesine sebep olmak suretiyle kurumsal performansı olumsuz etkilemektedir. Fonksiyonel bir departman olarak her Genel Müdürlüğün keskin bir şekilde ayrı bir kurumsal kimlik ve aidiyet duygusu oluşturmaması, diğer fonksiyonel departmanlarla olan iletişimi, iş bölümünü ve birlikte çalışabilirlik ile işin sahiplenilmesi hususunu olumsuz etkileyebilir. Bu durum bazı işlerin sürüncemede kalmasına, bazılarının zamanında tamamlanamamasına sebep olduğu gibi, farklı departmanların aynı işi bir birinden habersiz bir şekilde yapmalarına da sebep olmak suretiyle kaynak kullanımında etkisizliğe sebep olabilir.

Diğer taraftan fonksiyonel departmanların hangi Genel Müdürlüklerden ibaret olması gerektiği hususu, kurumun yüklenmiş olduğu stratejik işlemlerle yakından ilişkili olmak durumundadır. Örneğin Gümrük İdaresi, beş farklı fonksiyonda Genel Müdürlük olarak örgütlenmiştir. Gümrükler Genel Müdürlüğü, Gümrükler Muhafaza Genel Müdürlüğü ve Risk Yönetimi ve Kontrol Genel Müdürlüğünün fonksiyon ve görev tanımları Gümrük İdaresinin stratejik işlemleriyle doğrudan ilgili iken; Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Genel Müdürlüğü ve Tasfiye Hizmetleri Genel

Müdürlüğünün Gümrük İdaresinin stratejik işlevleri ile doğrudan değil dolaylı olarak ilgileri vardır. Bu iki Genel Müdürlüğün görev tanımları Gümrük İdaresinin stratejik işlevlerinin bir sebebi değil sonucudur.

3.2 İnsan Kaynakları Yönetimi

İnsan kaynağı bir kurumun sahip olduğu en stratejik kaynaktır. Kurumsal başarının da başarısızlığın da mimarı insan kaynağıdır. Bu açıdan bakıldığında çalışanlar bir kurumun sahip olabileceği en değerli “Kaynak” olup kurumsal amaçların elde edilmesinde ihtiyaç duyulan en kritik bileşendir. Bu durumda insan kaynağının yeterli ve yetkin olup olmadığı hususu ile bu kaynağın doğru yönetilip yönetilemediği hususu önem arz etmektedir. İnsan kaynağının yeterliliği iş yükünün dağılımı ile ilgiliyetkinliği doğrudan işin kalitesiyle ilgilidir. Bu açıdan stratejik ve taktiksel seviyedeki faaliyetlere ilişkin insan kaynağı planlaması yapılırken bu yeterlilik ve yetkinliğin dikkate alınması ve bu sürecin iyi yönetilmesi gerekmektedir.

Yukarıda taktiksel seviyede bir model olarak bahsedilen iş süreçleri analizi yapılmadan etkin bir insan kaynağı planlamasının yapılması mümkün değildir. İş süreçleri modeli her bir iş adımında ihtiyaç duyulan insan kaynağını ortaya çıkarmanın en pratik yöntemidir. Bu model ile sadece ihtiyaç duyulan insan kaynağı sayısı değil aynı zamanda bu kaynağın profili de tam olarak tespit edilebildiğinden hem yeterlilik ve hem de yetkinlik değerlendirmesi yapmak mümkündür. Başka bir ifadeyle sadece kaç kişiye ihtiyaç olduğu değil bu kişilerin hangi niteliklere sahip olmaları gerektiği de ancak iş süreçleri yönetim modeli ile ortaya konulabilmektedir.

İnsan kaynakları yönetimini personel birimi yönetiminden ayıran en temel farklardan birisi performans ölçümü ve değerlendirme biçimidir. Genel olarak öl-

çülmeyen şey kontrol edilemez, kontrol edilemeyen şey ise yönetilemezdir. Maalesef Türk Kamu Yönetimi henüz performans esaslı bir insan kaynakları yönetim modeli geliştirememiştir. Ancak bu durum yönetsel açıdan kurumsal seviyede bir performans ölçme ve değerlendirme modeli geliştirilmesine ve uygulamasına engel değildir. Buradan hareketle her kademe çalışanın performansını bilimsel bir şekilde ölçebilecek bir sisteme ihtiyaç vardır. Performansı ölçerek, iş yükünün dağılımını kontrol etmek suretiyle gerçek kapasitenin ortaya çıkarılması ve böylece yüksek performans sahibi çalışanların ödüllendirilmesi, düşük performans sahiplerinin ise motive edilmesi sağlanabilir.

3.3 Bilgi Teknolojileri Yönetimi

Bilgi Teknolojileri (BT) tıpkı insan kaynağında olduğu gibi kurumsal hedeflerin elde edilmesinde stratejik öneme sahiptir. Bu açıdan bütçe harcamalarının önemli bir kalemini bilgi teknolojileri harcaması oluşturur. Çok önemli yatırımlar yapılan bilgi teknolojilerinin yönetilmesi, sadece veri güvenliği açısından değil; aynı zamanda hem iş süreçlerinin elektronik ortama aktarılmasını sağladığı ve hem de üretilen kurumsal verinin analiz edilmesini sağladığı için de önem arz etmektedir. Bu çerçevede kurumsal ve stratejik hedeflerle uyumlu bir bilgi teknolojileri yönetimi modeli geliştirilmelidir. Kurumsal ve stratejik hedefleri desteklemeyen ya da bu hedeflerden bağımsız bir şekilde geliştirilen bir BT yönetim modelinin başarılı olma şansı yoktur. Örneğin Uluslararası kabul görmüş bir kuruluş olan ISACA tarafından geliştirilen COBIT çerçeve uygulaması, bilgi teknolojileri yönetim modeli oluşturulması ve uygulanması anlamında önemli bir kaynaktır.

Bilgi sistemlerinin oluşturulmasında alınması gereken en stratejik kararlardan birisi kuruma ait olan BT mimarisinin çerçevesini oluşturan yazılımların

dışarıdan tedarik edilip edilmemesi hususudur. Tüm yazılımların kurum tarafından yapılması göreceli bir güvenlik avantajı doğuruyor gibi görünse de; ihtiyaç duyulan BT projelerinin sayısı ve bunların tamamlanma hızlarına bağlı olarak önemli bir stratejik zafiyetin ortaya çıkmasına da sebep olabilmektedir. Bu açıdan bakıldığında hangi yazılımların ve hangi BT projelerinin kurumsal açıdan stratejik güvenlik açığı doğurabileceği hususu tespit edilerek, bu kategoride değerlendirilmeyen diğer tüm BT projelerinin dışardan temin edilmek suretiyle hayata geçirilmesi BT'nin kurumsal ve stratejik hedefleri destekleme katsayısında önemli bir artışa vesile olabilecektir.

3.4 Fiziksel Çalışma Alanı ve Donanım

Fiziksel çalışma alanları kurumsal performansı doğrudan etkileyen en temel unsurlardan birisidir. Bu alanların iş akışlarının etkinliği, çalışanların verimliliği, kurum kimliği ve kurum imajı açısından doğru bir şekilde tasarlanması gerekmektedir. Diğer taraftan gümrük idaresinin ihtiyaç duyduğu her türlü araç ve gerecin mevcut olup olmadığı idarenin performansını doğrudan etkilemektedir. Gümrük idaresinin taşradaki mevcut donanımı ve çalışma alanları ile bunun kaynağı olan yasal düzenlemelerin yeniden gözden geçirilmesi önem arz etmektedir. Zira altyapısı oluşturulamadan bunun üzerine inşa edilecek olan her türlü kurumsal üst yapı çökmeye mahkumdur.

Sonuç

Kamu kurumları geliştirdikleri hizmet sunum kanallarıyla ülkenin bir bütün olarak küresel rekabet gücünü etkilemeye devam etmektedirler. Bu etkinin yönünü ve şiddetini hiç şüphesiz Vatandaşın sunulan hizmetin merkezine olan uzaklığı belirlemektir. Vatandaş Odaklı Hizmet sunum kanalları geliştirme katsayısının artırılması ve bu yöndeki kapasitenin

geliştirilmesi açısından kurumsal yapılanma önemli bir rol oynamaktadır.

Küresel ölçekte değişimin çekim alanında bulunan gümrük idaresinin, hem kurumsal dinamik kapasitesinin oluşturulması ve yönetilmesi ve hem de strateji oluşturma kapasitesinin geliştirilmesi açısından, yeniden tanımlanarak stratejik konumlandırmasının yapılması kaçınılmazdır.

Bu açıdan kurumsal mimarinin, kurumun bahse konu kapasitesini geliştirecek şekilde tasarlanması ve iyileştirilmesi gerekmektedir. Kurumsal çıktıyı belirleyen temel faktörlerden birisi; stratejik, taktiksel ve operasyonel olmak üzere üç farklı seviyede değerlendirilip doğru bir şekilde dizayn edilen kurumsal mimaridir. Her bir seviyeyi oluşturan bileşenin doğru bir şekilde tespit edilmesi, geleneksel anlam ve işlevinin ötesine geçilerek yeniden tanımlanması ve konumlandırılması kurumsal başarıyı da beraberinde getirecektir.

Kaynakça;

- Weske. M. (2007), Business Process Management Concepts, Languages, Architectures
- Porter, M.E. (1990), The Competitive Advantage of Nations, HBR
- Plant.T. (2006), Public Sector Strategic Planning: An Emergent Approach
- Poister T.H. (2010), The Future of Strategic Planning in the Public Sector: Linking Strategic Management and Performance, Public Administration Review
- Atik, H. (2005). Yenilik ve Ulusal Rekabet Gücü. Ankara, Detay Yayıncılık.
- Harmon, P. & Wolf, C. (2008) , The State of Business Process Management,
- Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, (2016), İdare Faaliyet Raporu
- Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, (2016), Veri Bültenleri

Türkiye’de Sınır Ticareti ve Uygulamadaki Sorunlar

Özet

Ülkemizde sınır ticareti, artan dünya petrol fiyatlarına karşı döviz kullanımını azaltmak için ortaya çıkmıştır. Bu amaçla, sınır ticareti ilk kez İran ile petrol ticaretine yönelik başlamıştır. Ancak, değiştirilen ve geliştirilen uygulamalarla özel bir ticaret rejimine dönüşmüştür. Günümüzde, bazı bölgelere yönelik bir ekonomik kalkınma politikası olarak kullanılmaktadır. Sınır ticaretiyle bölge ihtiyaçları dış ticaret rejiminin gerektirdiği bazı prosedürlerden arındırılarak daha kısa sürede karşılanmaktadır. Ayrıca, ürünler vergi avantajları ile daha düşük bedelle ithal edilmektedir. Böylece, geri kalmış bölgelerin ticaretinin canlandırılarak ekonomik aktivite oluşturulması ve bölge halkının müteşebbis hale gelmesi amaçlanmaktadır. Çalışmada; Türkiye’deki sınır ticareti, uygulamadaki sorunlar ve amaca yönelik çözüm önerileri ele alınmıştır.

Anahtar Kelimeler: Sınır Ticareti, Sınır Ticaret Merkezi, Tek ve Maktu Vergi

JEL Sınıflandırma Kodu: F10, H20, R11

Border Trade In Turkey And Problems In Implementation

Abstract

Border trade in our country arose in order to decrease the using of currency against increasing of the world oil prices. For this purpose, border trade first began with Iran intended for oil trade. However, it turned into a special trade regime with modified and reformed applications. Nowadays, it is used as an economic development policy for some regions. With the border trade, region requirements are met in a shorter time by removing procedures which are required for foreign trade regime. Furthermore, goods with the advantages of tax are imported with lower value. Thus, creating an economic activity by accelerating the trade of underdeveloped regions and making locals entrepreneurs are aimed. In this study; border trade in Turkey, problems in implementation and goal-oriented proposals are discussed.

Keywords: Border Trade, Border Trade Center, Single and Cut off Tax

JEL Classification Codes: F10, H20, R11

Giriş

Sınır ticaretinin ithalat ve ihracat olmak üzere iki yönü bulunmaktadır. Bu çerçevede, sınır ticareti; belirli sınır illerimizde faaliyet gösteren esnaf ve tacirlerce sınır illerinin ihtiyaç duyduğu ürünlerin bir kısmının daha kısa sürede ve düşük maliyetle komşu ülkelerden ithalat yoluyla tedarik edilerek yine belirli illerde piyasaya arz edilmesi ve belirli illerden komşu ülkelere ihracat yapılması suretiyle bölgeye ticari ve ekonomik canlılık kazandırılması için yapılan işlemler şeklinde ifade edilmektedir. Sınır ticareti bu bakımdan ülkemizin, Doğu ve Güneydoğu Anadolu coğrafi bölgelerine kara sınırı bulunan komşu ülkeler ile Edirne'yle sınırlı olmak üzere Bulgaristan'la yapılmaktadır.

Sınır ticaretinin dayanağı 4458 sayılı Gümrük Kanununda yer almaktadır. Buna göre; Türkiye ile komşu ülkeler arasında coğrafi durum ve bölge ihtiyaçları göz önünde bulundurularak yapılacak sınır ticaretinin kapsamını belirlemeye, sınır ticareti yapılacak Sınır Ticaret Merkezlerinin kurulmasına ve burardan yapılacak ihracat ve ithalatın usul ve esaslarını belirlemeye veya sınır ticareti yoluyla serbest dolaşıma girecek eşyadan alınacak vergileri göstermek üzere ilgili kanunlarda belirtilen azami hadleri geçmemek şartıyla tek ve maktu bir tarife uygulamaya Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır.¹

Gümrük Kanununun belirtilen hükmü kapsamda; Artvin, Ardahan, Kars, Iğdır, Ağrı, Van, Hakkâri, Şırnak, Mardin, Şanlıurfa, Gaziantep, Kilis ve Hatay sınır illerinden yapılacak sınır ticaretine ilişkin kurallar 2016/8478 sayılı Sınır Ticaretinin Düzenlenmesine İlişkin Kararda;² Edirne ile sınırlı olarak Bulgaristan'la yapılacak sınır ticaretine ilişkin kurallar ise 97/9113 sayılı Bulgaristan ile Ülkemiz Arasında Sınır Ticareti Yapılmasına İlişkin Kararda³ belirlenmiştir.

¹ 4458 sayılı Gümrük Kanunu, 04/11/1999 tarihli 23866 sayılı Resmî Gazete, md. 172.

² 2016/8478 sayılı Sınır Ticaretinin Düzenlenmesine İlişkin Karar, 18/03/2016 tarihli 29657 sayılı Resmî Gazete, md. 2.

³ 97/9113 sayılı Bulgaristan ile Ülkemiz Arasında Sınır Ticareti Yapılmasına İlişkin Karar, 19/03/1997 tarihli 22938 sayılı Resmî Gazete, md. 2.

Sınır ticareti; bürokratik işlemlerden arındırılmış, ihracat ve ithalat işlemlerine göre kaideleri basitleştirilmiş, uygulaması ve yapılması kolay bir ticaret dalı olarak sınır illerinin her zaman gündeminde olmuştur. Bu bağlamda sınır ticareti, sınırda yaşayan insanların maddi gelirlerine katkı sağlayıp refahlarını yükselterek yaşamlarını kolaylaştırmak ve sınır illerinin karşılıklı ihtiyaçlarını düşük maliyetle gidererek bölge ticaretini canlandırmak için uygulamaya konulmuştur.⁴

Türkiye'nin sınır ticaretiyle tanışması 1978-1979 yıllarında yaşanan dünya petrol fiyatlarındaki yükselişe bağlı olarak artan döviz talebine ve petrol ihtiyacına çözüm bulmak amacıyla olmuş, bu çerçevede sorunun çözümü amacıyla İran'dan mal karşılığında petrol alınmasına karar verilmiştir.⁵

Bu bağlamda sınır ticareti Türkiye'de ilk defa yukarıda belirtilen yıllarda Ağrı ilinin Gürbulak sınır kapısından İran ile uygulamaya konulmuştur. Daha sonra; 1985 yılında Gaziantep'in Ünlüpınar ve Karkamış sınır kapılarından, 1986 yılında Hatay'ın Cilvegözü sınır kapısından Suriye ile, 1987 yılında da Van'ın Kapıköy sınır kapısından İran ile yapılmaya başlanmıştır.⁶ Uygulama zamanla Hakkari, Artvin, Kars, Mardin, Şırnak gibi diğer sınır illerini de içerir şekilde genişlemiş ve bugünkü haline ulaşmıştır.

1. Sınır Ticareti Yapmaya Yetkili Olanlar

Sınır ticareti kapsamında faaliyette bulunabilecekler esnaf ve tacirlerdir. Her ikisindeki ortak özellik sınır ticaretine ilişkin belirlenen illerde en az 1 yıldır faaliyette bulunmaları gerekliliğidir. Dolayısıyla, 1 yılın altında faaliyet gösteren ya da yeni faaliyete başlayan esnaf ve tacirlerin sınır ticareti kapsamında işlem yapması mümkün bulunmamaktadır.

⁴ Mehmet Özçiloğlu ve M.Murat Sakar, Sınır Ticareti Uygulaması Sorunlar ve Çözüm Önerileri, Girişimcilik ve Kalkınma Dergisi, Cilt-1/Sayı-1, 2011, s. 21.

⁵ Orhan, Osman Z. Orhan, Sınır Ticaretinin Türkiye Ekonomisine Etkileri, İstanbul: İTO Yayınları, 2000, Yayın No: 2000-27, s. 20.

⁶ Nurettin Öztürk, Türkiye'de Sınır Ticaretinin Gelişimi, Ekonomik Etkileri, Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri, ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt-2/Sayı-3, 2006, s. 111.

Sınır ticaretinde yaşanan sorunlardan biri esnaf ve tacirlerin sınır ticaretinin görünür yüzü olmalarıdır. Çoğu zaman sınır ticareti, sahip oldukları sermaye ile bu işlemlerin yapılmasını sağlayan, böylece önemli bir gelir elde eden ve sınır illerinde yerleşik olmayan kişiler tarafından yaptırılmaktadır.

Sınır ticaretinin, bölgenin kalkınmasına yardımcı olması gerekmektedir. Geçmişteki uygulamalara bakıldığında sınır ticaretinin belli bir kesimin elinde rant olarak kullanıldığı görülmektedir. Bu ticareti belli bir kesim veya birkaç firma yerine halk tabanına yayarak uygulamak, bölgenin kalkınması ve belli bir refah düzeyine ulaşması için gereklidir. Aksi halde sınır ticareti öngörülen amacından saptırılmaktadır. Yıllardır sınır ticareti ile uğraşan belli firmalar bölge halkını bu ticareti yapmaya yanaştırmamıştır. Bölgede yaşayan ve geçimini sınır ticaretinden sağlayan insan sayısı çok azdır. Bu yüzden, rant olarak kullanılması durumunda sınır ticaretinin birkaç firma dışında kimseye yararı olmayacaktır. Dolayısıyla, sınır ticaretinin uygulandığı bölgelerde adil bir dağılımının yapılması gerekmektedir.⁷

1.1. Esnaf

Sınır ticareti uygulaması kapsamında esnaf; 2016/8478 sayılı Sınır Ticaretinin Düzenlenmesine İlişkin Karara göre söz konusu Karar kapsamındaki illerde en az 1 yıldır yerleşik olarak faaliyette bulunan, Esnaf ve Sanatkârlar Siciline kayıtlı olan gerçek kişileri ifade etmektedir.⁸

1.2. Tacir

Sınır ticareti uygulaması kapsamında tacir; şirket merkezleri 2016/8478 sayılı Sınır Ticaretinin Düzenlenmesine İlişkin Karar kapsamındaki illerde olan ve en az 1 yıldır faaliyette bulunan, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununa göre bir ticari işletmeyi kısmen bile olsa kendi adına işleten gerçek kişi ile aynı Kanunda

belirtilen sayıda özel kişilerin sermayelerini bir araya getirerek belirli bir sözleşme akdi ile oluşturulan kolektif, komandit, limited ve anonim şirket statüsünü haiz tüzel kişiyi (vakıf, dernek ve belediyeler ile diğer kamu kurum ve kuruluşları ve bunların kurdukları ya da ortak oldukları firmalar hariç) ifade etmektedir.⁹

2. Sınır Ticareti Kapsamı İller, Gümrük Kapıları ve Ülkeler

Sınır ticareti, aşağıdaki tabloda gösterilen yetkili gümrük kapıları üzerinden karşılığında belirtilen ülkelere yapılabilmektedir.¹⁰

Sınır Ticareti Kapsamı İller, Gümrük Kapıları ve Ülkeler			
No	Yetkili Sınır İli	Gümrük Kapısı	Ülke
1	Artvin	Sarp	Gürcistan
2	Ardahan	Türkgözü	Gürcistan
3	Ardahan	Aktaş	Gürcistan
4	Kars	Dilucu	Nahçıvan
5	İğdır	Dilucu	Nahçıvan
6	İğdır	Gurbulak	İran
7	Ağrı	Gurbulak	İran
8	Van	Kapıköy	İran
9	Hakkari	Esendere	İran
10	Hakkari	Habur	Irak
11	Hakkari	Derecik	Irak
12	Hakkari	Üzümlü	Irak
13	Şırnak	Habur	Irak
14	Mardin	Nusaybin	Suriye
15	Şanlıurfa	Akçakale	Suriye
16	Gaziantep	Karkamış	Suriye
17	Kilis	Öncüpınar	Suriye
18	Hatay	Cilvegözü	Suriye
19	Edirne	Kapıkule	Bulgaristan

2.1. Sınır Ticaretine Yetkili Sınır İlleri

Sınır ticareti; Artvin, Ardahan, Kars, İğdır, Ağrı, Van, Hakkâri, Şırnak, Mardin, Şanlıurfa, Gaziantep, Kilis, Hatay ve Edirne olmak üzere toplam 14 sınır ilinden yapılabilmektedir.

⁷ Mercan, Ayşe Nur Mercan, Sınır Ticaretinin Geliştirilmesi ve Sınırların Serbest Yerler Haline Dönüştürülmesi, Mevzuat Dergisi, Sayı-158, 2011.

⁸ 2016/8478 sayılı Sınır Ticaretinin Düzenlenmesine İlişkin Karar, a.g.k., md. 4/1-a.

⁹ A.g.k., md. 4/1-ğ.

¹⁰ A.g.k., md. 13.

2.2. Sınır Ticaretine Yetkili Gümrük Kapıları

Sınır ticareti; Gürcistan'a açılan Sarp, Türkgözü, Aktaş; Nahçıvan'a açılan Dilucu; İran'a açılan Gürbulak, Kapıköy, Esendere; Irak'a açılan Habur, Dericik Üzümlü; Suriye'ye açılan Nusaybin, Akçakale, Karkamış, Öncüpınar, Cilvegözü; Bulgaristan'a açılan Kapıkule gümrük kapıları olmak üzere toplam 16 gümrük kapsamında yapılabilmektedir.

2.3. Sınır Ticareti Yapılan Ülkeler

Sınır ticareti; Gürcistan, Nahçıvan, İran, Irak, Suriye ve Bulgaristan olmak üzere toplam 6 ülke ile yapılabilmektedir.

3. Sınır Ticaret Merkezi ve Mağazaları

3.1. Sınır Ticaret Merkezi

Sınır Ticaret Merkezi, 2016/8478 sayılı Sınır Ticaretinin Düzenlenmesine İlişkin Karar kapsamında sınır komşusu ülke ile müşterek sınır hattı üzerinde kurulan ve sınır ticareti yapılabilen mağazaların bulunduğu yerlerdir.¹¹ Sınır Ticaret Merkezleri, gümrük işlemlerinin yürütülmesinde T.C. Gümrük Bölgesi dışında kabul edilmektedir.¹²

2016/8478 sayılı Sınır Ticaretinin Düzenlenmesine İlişkin Kararda, gümrük hattı üzerinde, aşağıdaki tabloda gösterilen yerlerde kurulacak Sınır Ticaret Merkezlerinden karşılarında belirtilen ülkeyle sınır ticareti yapılabileceği ifade edilmiştir.¹³

Bu bakımdan, Sınır Ticaret Merkezlerinin ülkemiz ile İran ve Nahçıvan arasında kurulması öngörülmüştür. Halen, uygulamada ülkemiz ile İran arasında kurulan Sarısu Ticaret Merkezi fiilen faaliyette olup, sınır ticareti kapsamı eşyaların ihracatı bu alandan,

ithalat işlemleri ise alt yapı eksiklikleri nedeniyle Gürbulak Sınır Kapısından gerçekleştirilmektedir. Diğer taraftan; Esendere, Kapıköy ve Dilucu Sınır Ticaret Merkezlerinin kurulması mevzuatta belirtilmiş olmakla birlikte, bunlara ilişkin bir faaliyet henüz bulunmamaktadır. Buralardan sınır ticareti kapsamında yapılan ithalat ve ihracat işlemleri ise bağlı buldukları gümrük idarelerinden yapılmaktadır.

Sınır Ticaret Merkezleri		
İli	Sınır Ticaret Merkezi	Ülke
Ağrı	Sarısu	İran
Hakkâri	Esendere	İran
Van	Kapıköy	İran
İğdir	Dilucu	Nahçıvan

3.2. Sınır Ticaret Merkezi Mağazaları

Sınır Ticaret Merkezi Mağazası, Sınır Ticaret Merkezinde faaliyet gösteren mağazalardır.¹⁴ Mevcut durum itibarıyla ülkemizde Sınır Ticaret Merkezi Mağazası uygulaması bulunmamaktadır. Çünkü yukarıda belirtildiği üzere Sınır Ticaret Merkezi olarak yalnızca Sarısu Sınır Ticaret Merkezi bulunmakta olup, burada da herhangi bir mağaza yer almamaktadır. Buna karşın, Sarısu Sınır Ticaret Merkezinin karşılığında bulunan İran tarafında ise mağaza uygulaması yer almaktadır.

4. Sınır Ticaretinde Yetkili/Görevli/Sorumlu Birimler

Gümrük idarelerinin sınır ticaretine yetkilendirilmesi ya da bu yetkilerinin kaldırılması veya yeni Sınır Ticaret Merkezinin kurulması ya da mevcut Sınır Ticaret Merkezinin kapatılmasına ilişkin olarak Ekonomi Bakanlığınca; Gümrük ve Ticaret, İçişleri, Kalkınma veya Milli Savunma Bakanlıklarından görüş alındıktan sonra konu Bakanlar Kurulunca karara bağlan-

¹¹ A.g.k., md. 1/g.

¹² 4458 sayılı Gümrük Kanunu, a.g.k., md. 172.

¹³ 2016/8478 sayılı Sınır Ticaretinin Düzenlenmesine İlişkin Karar, a.g.k., md. 1/g.

¹⁴ A.g.k., md. 1/d.

maktadır.¹⁵ Dolayısıyla, sınır ticareti ile ilgili olarak ilgili bakanlıkların görüşleri neticesinde nihai olarak Bakanlar Kurulunca karar verilmektedir.

4.1. Ekonomi Bakanlığı

Sınır ticaretine ilişkin ilgili kurum ve kuruluşlar arasında koordinasyon sağlamaya, talimatlar vermeye, sınır ticareti yoluyla yapılacak ithalat ve ihracatın her aşamasında gerekli görülecek düzenlemeleri yapmaya ve önlemler almaya, eşya ve ülke bazında ithalatı ve ihracatı sınırlandırmaya veya durdurmaya Ekonomi Bakanlığı yetkili bulunmaktadır.¹⁶ Bu bağlamda, Ekonomi Bakanlığı sınır ticareti konusunda gerekli mevzuat düzenlemelerini yapan düzenleyici bir birim olarak karşımıza çıkmaktadır.

4.2. Gümrük ve Ticaret Bakanlığı

Sınır ticareti kapsamında yapılacak ithalat ve ihracat işlemlerine ilişkin giriş, çıkış, muayene, kontrol vb. işlemleri gerçekleştirmek ilgili gümrük idarelerinin görevleri arasında bulunmaktadır. Sınır Ticaret Merkezlerinin fiziki olarak düzenlenmesi, eşya ve stok kontrollerinin yapılması ile bu merkezlere giriş ve çıkışlara ilişkin usul ve esaslar Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca belirlenmektedir.¹⁷ Bu bakımdan, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı sınır ticareti konusunda gerekli gümrük ve dış ticaret işlemlerini fiilen yerine getiren uygulayıcı ve denetleyici bir birim bulunmaktadır.

4.3. İlgili Valilikler

Sınır ticaretinin amacına uygun olarak yürütülmesi ve izlenmesinden ilgili Valiler sorumludur. Sınır Ticaret Merkezi ile depolarının ve Sınır Ticaret Merkezinin ana yola bağlantısını sağlayan yolların projelendirilmesi, inşaatı, Sınır Ticaret Merkezinin teknik

ve fiziki alt yapısının kurulması, bunların bakım ve onarımları, Sınır Ticaret Merkezinin giriş-çıkış, iç ve çevre güvenliğinin sağlanması ile insan ve eşya giriş ve çıkışlarının denetim altına alınması ilgili Valiliklerce yerine getirilmektedir. Sınır Ticaret Merkezinin işletilmesi ile mağazaların kiralanması, ilgili Valilikçe hazırlanan ve Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca uygun görülen yönergeler çerçevesinde ilgili Valilikçe yerine getirilmektedir.¹⁸ Bu çerçevede, Valiler sınır ticaretinin öngörülen amaçlar doğrultusunda yürütülmesinden ve bu alanların işletilmesinden birinci derecede sorumlu bulunmaktadır.

5. Sınır Ticaretine Konu Eşyalar

Aşağıda belirtilen ürünler sınır ticaretine konu edilememektedir.¹⁹

- * İhracı ve ithali ilgili mevzuatla yasaklanmış ürünler.
- * İthali belli kurum ve kuruluşlara bırakılmış maddeler.
- * Ticaret politikası önlemleri kapsamındaki kota, koruma, damping ve sübvansiyona karşı vergi önlemlerine tabi ürünler.
- * Petrol ve petrol ürünleri.
- * 5201 sayılı Harp Araç ve Gereçleri ile Silâh, Mühimmat ve Patlayıcı Madde Üreten Sanayi Kuruluşlarının Denetimi Hakkında Kanun kapsamında kontrole tabi ürünler.
- * 87/12028 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan Tekel Dışı Bırakılan Patlayıcı Maddelerle Av Malzemesi ve Benzerlerinin Üretimi, İthali, Taşınması, Saklanması, Depolanması, Satışı, Kullanılması, Yok Edilmesi, Denetlenmesi Usul ve Esaslarına İlişkin Tüzük kapsamındaki sivil kullanım amaçlı patlayıcı

¹⁵ A.g.k., md. 15/3.

¹⁶ A.g.k., md. 20.

¹⁷ A.g.k., md. 9,10,16.

¹⁸ A.g.k., md. 16,18.

¹⁹ A.g.k., md. 11.

maddeler ile amonyum nitrat ve benzeri içerikli patlayıcı yapımında kullanılabilecek maddeler.

* Canlı hayvan ve hayvansal ürünler (et ve et ürünleri, süt ve süt ürünleri gibi) ile Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından insan, bitki ve hayvan sağlığı açısından risk teşkil ettiği belirlenen ürünler.

Bunun yanında; yerli üretimin ve imalatın korunması ile haksız rekabetin önlenmesi amacıyla çay, şeker, fındık ve Antep fıstığı ile Ekonomi Bakanlığınca ithalati durdurulan ürünlerin sınır ticareti yoluyla ithalatına izin verilmemektedir. Yine, ithalatı Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığının iznine tabi olan veteriner ilaçları, veteriner biyolojik ürünleri ve bunların bileşimine giren veya üretiminde kullanılan etkin maddelerin sınır ticareti yoluyla ithalatı yapılamamaktadır.²⁰

Dolayısıyla, sınır ticareti yukarıda belirtilen ürünlerin dışındakileri içermektedir.

6. Sınır Ticareti Kapsamında Kullanılan Belgeler

6.1. Sınır Ticareti Belgesi

Sınır Ticareti Belgesi, sınır ticareti kapsamında ihracat ve ithalat yapılması ile Sınır Ticaret Merkezinde mağaza kiralanması için düzenlenen belgedir.²¹

Sınır Ticareti Belgesi başvuruları İl Ticaret Odası veya İl Ticaret ve Sanayi Odasına yapılmaktadır. Başvuruları İl Değerlendirme Komisyonu tarafından uygun görülere ilgili Valiliklerce Sınır Ticareti Belgesi düzenlenmektedir. Sınır Ticareti Belgesi 3 yıl süreyle geçerlidir. Belgenin geçerlik süresinin sona ermesinden önce İl Ticaret Odası veya İl Ticaret ve Sanayi Odasına başvurulması ve talebin İl Değerlendirme Komisyonu tarafından uygun görülmesi

²⁰ 2016/11 sayılı Sınır Ticaretinin Uygulanmasına İlişkin Tebliğ, 13/12/2016 tarihli 29917 sayılı Resmî Gazete, md. 11.

²¹ 2016/8478 sayılı Sınır Ticaretinin Düzenlenmesine İlişkin Karar, a.g.k., md. 4/1-f.

halinde, belgenin geçerliliği ilgili Valilikçe vize edilmek suretiyle 1 yıllık sürelerle uzatılabilmektedir. Sınır Ticareti Belgesinin devri mümkün bulunmamaktadır. Bunun yapılması halinde belge ilgili Valilikçe iptal edilmekte ve ilgili ve/veya ilgilinin sahibi, ortağı veya yöneticisi olduğu firmalar adına bir daha Sınır Ticareti Belgesi düzenlenmemektedir.²²

6.2. İthalat Uygunluk Belgesi

İthalat Uygunluk Belgesi; ilgili gümrük kapısından ve Sınır Ticaret Merkezinden ithalat yapılması için düzenlenen belgedir.²³

Sınır Ticareti Belgesine sahip esnaf ve tacir ile mağaza kiralanlar tarafından İthalat Uygunluk Belgesine ilişkin başvurular İl Ticaret Odası veya İl Ticaret ve Sanayi Odasına yapılmaktadır. Başvuruları İl Değerlendirme Komisyonu tarafından uygun görülere adına her bir ürün için ayrı bir İthalat Uygunluk Belgesi İl Ticaret Odası veya İl Ticaret ve Sanayi Odasınca düzenlenmektedir. İthalat Uygunluk Belgesinin geçerlik süresi düzenlendiği tarihten itibaren 90 gün olup, bu süre uzatılmamaktadır. Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığınca belirlenen tarım ürünlerinin ithalatında hasat dönemi dikkate alınarak bu belge daha kısa süreler için de düzenlenebilmektedir. İthalat Uygunluk Belgesinin devri mümkün değildir. Bunun yapılması halinde ilgilinin İthalat Uygunluk Belgesi ilgili Valilikçe iptal edilir ve ilgili ve/veya ilgilinin sahibi, ortağı veya yöneticisi olduğu firmalar adına bir daha İthalat Uygunluk Belgesi düzenlenmez.²⁴

6.3. Menşe Şahadetnamesi

Menşe şahadetnamesi, anlaşmalardan faydalanan eşyanın; akit memleket menşeli olduğunu veya o memlekette gördüğü değişiklik ve işlemler do-

²² A.g.k., md. 6.

²³ A.g.k., md. 4/1-ç.

²⁴ A.g.k., md. 8.

layısıyla öyle sayılması gerektiğini gösteren yetkili makamlarca düzenlenerek onaylanan bir belgedir. Dolayısıyla menşe şahadetnamesi eşyanın iki durumunu göstermektedir. Bunlardan birincisinde, eşyanın üretildiği ya da elde edildiği yer gösterilirken; ikincisinde ise yapılan işçilik ve işleme faaliyeti sonrasında eşyanın kazandığı yerin menşei gösterilmektedir.²⁵

İthalat işlemlerinde, eşyanın ilgili sınır ülkesinde üretildiğine veya imal edildiğine dair ithalatın yapılacağı ülkenin yetkili makamlarınca düzenlenen menşe şahadetnamesi ithalat gümrük idaresine ibraz edilmek zorundadır. Dolayısıyla, üçüncü ülke menşeli ürünlerin sınır ticareti kapsamında ithalatı mümkün bulunmamaktadır.²⁶ Bunun kontrolü ise belirtilen menşe şahadetnamesi ile yapılmaktadır.

7. Sınır Ticareti Kapsamı Dış Ticaret İşlemleri

Sınır ticareti kapsamında ithalat ve ihracat işleminin yapılması öngörülmüş olup, transit ticaret ile Dâhilde İşleme Rejimi kapsamında ithalat ve ihracat işleminin yapılması mümkün bulunmamaktadır.

7.1. İthalat Değer Limitleri

Sınır ticareti kapsamında komşu ülkelerle yapılacak ithalat işlemleri sınırsız olmayıp, belirli kıymet sınırlamalarına tabi bulunmaktadır. İthalat değer limitleri, her bir komşu ülke için; 75 milyon ABD Doları kadar tarım, 75 milyon ABD Doları kadar sanayi ürünleri olmak üzere yıllık toplam 150 milyon ABD Doları kadardır. Her bir komşu ülke için ithalat değer limiti 150 Milyon ABD Dolarından daha az olarak da belirlenebilmektedir. Komşu ülkelerden sınır ticareti

kapsamındaki illere yapılacak ithalata ilişkin sektörel ve toplam ithalat değer limitlerinin tahsisi, komşu ülke için belirlenen ithalat değer limitinin ilgili sınır illerine nüfusları oranında paylaştırılması suretiyle yapılmaktadır. Tahsis edilen ithalat değer limitleri oranlarının yıl içinde değiştirilmesi mümkün değildir.²⁷

İthalat değer limitleri; Ekonomi Bakanlığı tarafından her yıl Aralık ayının sonuna kadar ilgili Valiliklere bildirilmektedir. İlgili Valilikler, Ekonomi Bakanlığı tarafından yapılan bildirim takip eden 5 iş günü içinde tahsis edilen ithalat değer limitlerini İl Ticaret Odası veya İl Ticaret ve Sanayi Odası ile Esnaf ve Sanatkarlar Odaları Birliği aracılığıyla esnaf ve tacire duyurmaktadır.²⁸

İthalat değer limitleriyle ilgili olarak karşılaşılan en önemli sorunlardan biri limit aşımı uygulamaların ortaya çıkmasıdır. İller bazında belirlenen limitlerin esnaf ve tacir bakımından kontrolüne ilişkin bir otomasyon sistemi bulunmadığından öngörülen limitlerin aşılmasına yönelik suiistimler ortaya çıkabilmektedir.

7.2. İthalat Gümrük İşlemleri

Komşu ülkeler bazında olduğu gibi esnaf ve tacir bakımından da ithalat işlemleri için belirli gün ve kıymet sınırlamaları bulunmaktadır. Sınır ticareti kapsamında, esnaf veya tacir ya da mağaza kirala-yan tarafından ilgili gümrük kapısı veya Sınır Ticaret Merkezinden 30 gün içerisinde en fazla 75.000 ABD Doları karşılığı Türk Lirasına kadar değerinde eşya ithal edilebilmektedir.²⁹

İthalatta dış ticaret rejimi kapsamındaki vergiler yerine tek ve maktu vergi uygulanmaktadır. Tek ve maktu vergi uygulamasında; gümrük vergisi oranı %0, katma değer vergisi ile özel tüketim vergi-

²⁵ Gökhan Terzi, Dış Ticaret & Gümrük & Kambiyo İşlemleri ve Uygulaması, Ankara: Gümrük ve Ticaret Müfettişleri Derneği Yayını, 2017, s. 126.

²⁶ 2016/8478 sayılı Sınır Ticaretinin Düzenlenmesine İlişkin Karar, a.g.k., md. 9/3.

²⁷ A.g.k., md. 7.

²⁸ A.g.k., md. 7.

²⁹ A.g.k., md. 9/1.

si oranları tam olarak hesaplanmaktadır.³⁰ Tek ve maktu vergi; ticari mahiyette bulunmayan vergiye tabi eşyadan ve sınır ticareti yoluyla serbest dolaşıma girecek eşyadan gümrük vergileri yerine belirli bir tarife üzerinden alınan vergidir.³¹ Sınır ticaretinde ayrıca ödeme şekline bağlı olarak kaynak kullanımı destekleme fonu da tahsil edilmektedir.

Sınır ticareti kapsamında yapılacak ithalat yetkili gümrük kapılarından veya Sınır Ticaret Merkezlerinden yapılabilmektedir. İthalat işlemi gümrük beyannamesi düzenlenmektedir. Beyanname ekinde; ithalata konu eşyaya ilişkin düzenlenen İthalat Uygunluk Belgesi ile üçüncü ülke menşeli ürünlerin ticaretinin yasak olması nedeniyle eşyanın sınır ülkesinde üretildiğine veya imal edildiğine dair menşe şahadetnamesinin bulunması gerekmektedir. Ayrıca, gözetime tabi ürünlerin ithalatı için Ekonomi Bakanlığınca düzenlenen gözetim belgesinin de ilgili gümrük idaresine ibraz edilmesi gerekmektedir.³² Sınır ticaretinin dış ticaret rejimine göre sağladığı vergisel avantaj aşağıdaki örnek modelde gösterilmiştir.

Örnek Vergi Hesaplama;

Dış ticaret rejimi kapsamında; CIF 50.000 TL değerinde 8.000 kg. ağırlığında bulunan 0802.31.00.00.00 GTİP'li İran menşeli "kabuklu ceviz" cinsi eşyaya 2017 yılı için uygulanacak gümrük vergisi oranı %43,2 ve katma değer vergisi oranı ise %1'dir. Söz konusu eşyanın dış ticaret rejimine ve sınır ticaretine tabi tutulması halinde ödenecek vergi miktarları aşağıda hesaplanmıştır. Hesaplama ithalat sırasında ödenen damga vergisi ile yurtdışı/yurtiçi harcamalar göz ardı edilmiştir.

³⁰ A.g.k., md. 9/2.

³¹ Gökhan Terzi, İthalatta Katma Değer Vergisi Matrahı, Ankara: Gümrük ve Ticaret Müfettişleri Derneği Yayını, 2017, s. 55.

³² 2016/8478 sayılı Sınır Ticaretinin Düzenlenmesine İlişkin Karar, a.g.k., md. 9; 2016/11 sayılı Sınır Ticaretinin Uygulanmasına İlişkin Tebliğ, a.g.t., md. 12.

Dış Ticaret Rejimine Göre Alınması Gereken Vergi;	
Gümrük Vergisi	50.000 TL X %43,2 = 21.600 TL
KDV	71.600 TL X %1 = 716 TL
Toplam Vergi	= <u>22.316 TL</u>

Sınır Ticareti Kapsamında Alınması Gereken Vergi;	
Gümrük Vergisi	50.000 TL X %0 = 0 TL
KDV	50.000 TL X %1 = 500 TL
Toplam Vergi	= <u>500 TL</u>

7.3. Sınır Ticareti Kapsamı İthal Eşyanın Ticari Alanı

Sınır ticareti kapsamında ithal edilen ürünler sadece sınır ticareti konusunda yetkili sınır illerinde (Artvin, Ardahan, Kars, Iğdır, Ağrı, Van, Hakkâri, Şırnak, Mardin, Şanlıurfa, Gaziantep, Kilis, Hatay, Edirne) satılabilmektedir. Söz konusu illerde yerleşik esnaf ve tacire yapılacak satış işlemlerinde, satış faturası ve ilgili nakliye belgeleri düzenlenmektedir. Ürün satış faturası üzerine ilgili İthalat Uygunluk Belgesinin tarih ve sayısı da kaydedilmektedir.³³

Yasal düzenleme yukarıda belirtildiği şekilde olmakla birlikte, uygulamada bundan önemli ölçüde sapmalar görülmekte, sınır ticaretine konu pek çok ürün yetkili sınır illerinde ticarete konu edilmiş gibi gösterilmekte, gerçekte ise sınır ticaretinin amacına aykırı olarak ülkemizin diğer illerine ve de özellikle nüfusun yoğun olduğu batı illerine götürülerek satılmaktadır. Bu durum ise yerli üreticileri ve aynı eşyanın sınır ticareti kapsamı dışında ithalatını gerçekleştirenleri olumsuz bir şekilde etkilemekte ve haksız rekabete yol açmaktadır. Belirtilen sonucun en önemli sebebinin ise sınır ticaretinin yeterince denetlenemeyişi oluşturmaktadır.

7.4. İhracat Gümrük İşlemleri

³³ 2016/8478 sayılı Sınır Ticaretinin Düzenlenmesine İlişkin Karar, a.g.k., md. 9/4.

Sınır Ticareti Belgesi sahibi esnaf ve tacir (mağaza kiralyanlar dâhil), ilgili gümrük kapılarından veya Sınır Ticaret Merkezinden ihracat yapabilmektedir. İhracatı yapılacak eşyanın faturası ile İhracatçı Birliğince onaylanmış gümrük beyannamesinin yetkili gümrük idaresine verilmesi gerekmektedir.³⁴ İhracat işlemlerine yönelik herhangi bir değer ya da miktar sınırlaması söz konusu olmayıp, dış ticaret rejimi hükümleri kapsamında işlemler yürütülmektedir.

³⁴ A.g.k., md. 10.

Gürbulak Gümrük Kapısı Sınır Ticareti Rakamları (USD)							
USD	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017 (Ekim)
İthalat	8.548.974	5.877.371	8.060.774	9.321.867	9.672.815	8.575.938	9.189.490
İhracat	38.174.560	16.486.700	11.909.180	25.645.010	22.294.450	17.971.670	12.782.380

Kaynak: Gürbulak Gümrük Müdürlüğü

8. Sınır Ticareti Kapsamında Yer Alan Cezalar

Sınır ticareti kapsamında aşağıda belirtilen eylemleri gerçekleştirenlerin İthalat Uygunluk Belgeleri ilgili Valilikçe iptal edilmekte, bunlara ve bunların sahibi, ortağı veya yöneticisi olduğu firmalar adına bir daha İthalat Uygunluk Belgesi düzenlenmemektedir.³⁵ Söz konusu idari yaptırımların yanında, anılan fiillerle ilgili olarak idari ve ayrıca suç olarak tanımlananlar hakkında da adli cezalar bulunmaktadır.

8.1. Gerçek Dışı Menşe Belgesi İbraz Edilerek İthalat Yapılması

İdari yönden; gerçek dışı menşe belgesi ibraz edilerek ithal edildiği tespit olunan ürünler için eşyanın ithalinde ödenmesi öngörülen gümrük vergisi,

³⁵ A.g.k., md. 17.

7.5. Sınır Ticareti Kapsamı Örnek Dış Ticaret Rakamları

2011-2017 yılları arasında Ağrı iline bağlı Gürbulak Gümrük Kapısından ve bu kapıya bağlı olarak faaliyet gösteren Sarısu Sınır Ticaret Merkezinden yapılan sınır ticaretine ilişkin rakamlar aşağıda yer almaktadır. Tablodan da görüldüğü üzere, 2011 yılından itibaren ithalat rakamları stabil bir trend izlerken ihracat rakamlarında düşüş yaşandığı görülmektedir.

eş etkili vergi, diğer vergi, mali ve ek mali yüklerin tamamı 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanuna göre ilgililerden tahsil edilmekte ve 4458 sayılı Gümrük Kanununun 234/1-a hükmü çerçevesinde para cezası uygulanmaktadır.³⁶

Gümrük Kanununun 234/1-a maddesinde; “Serbest dolaşıma giriş rejimine tabi tutulan eşyaya ilişkin olarak, yapılan beyan ile muayene ve denetleme veya teslimden sonra kontrol sonucunda; gümrük tarifelerini oluşturan unsurlarda veya vergilendirmeye esas olan sayı, baş, ağırlık gibi ölçülerinde aykırılık görüldüğü ve beyana göre hesaplanan ithalat vergileri ile muayene sonuçlarına göre alınması gereken ithalat vergileri arasındaki fark %5’i aştığı takdirde, ithalat vergilerinden ayrı olarak bu farkın üç katı para

³⁶ A.g.k., md. 17.

cezası alınır.” hükmü yer almaktadır.³⁷ Dolayısıyla, sınır ticareti kapsamında gerçeğe aykırı menşe belgesi ibrazı halinde, ithalat sırasında ödenmesi gereken vergilerin tahsilinin yanında, bu vergilerin üç katı da para cezası tahsil edilmektedir.

Gerçek dışı menşe belgesi ibraz edilerek ithalat yapılmasının adli bakımdan Kaçakçılıkla Mücadele Kanununun 3/2 maddesi kapsamında yaptırıma tabi olduğu görülmektedir. Anılan maddede; “eşyayı, aldatıcı işlem ve davranışlarla gümrük vergileri kısmen veya tamamen ödenmeksizin ülkeye sokan kişinin iki yıldan beş yıla kadar hapis ve on bin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılacağı” ifade edilmiştir.³⁸

8.2. Sınır Ticareti Kapsamı Eşyanın Yetkili Sınır İlleri Dışında Satılması

Sınır ticaretinin belirli sınır bölgelerinde yapılması ve bu kapsamda getirilen eşyaların o bölgelerin ihtiyaçlarında kullanılması esastır. Fakat, sınırdan geçen malların Türkiye'nin her tarafına dağıldığı, böylece sınır ticaretinin esas amacından saptığı görülmektedir.³⁹

Sınır ticareti kapsamında ithal edilen, ancak yetkili sınır illeri dışında satıldığı tespit edilen ürünler için İthalat Rejimi Kararı uyarınca alınması gereken vergilerin tamamı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanuna göre ilgiliden tahsil edilmektedir.⁴⁰ Burada dikkat çeken husus, söz konusu ürünlerin vergilerinin alınmasına karşın, herhangi bir idari

para cezasının öngörülmemiş olmasıdır.

Sınır ticareti kapsamında ithal edilen, ancak yetkili sınır illeri dışında satılan ürünler için Kaçakçılıkla Mücadele Kanununun 3/6 maddesindeki; “Özel kanunları gereğince gümrük vergilerinden kısmen veya tamamen muaf olarak ithal edilen eşyayı, ithal amacı dışında başka bir kullanıma tahsis eden, satan veya devreden ya da bu özelliğini bilerek satın alan veya kabul eden kişi, altı aydan iki yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır.” hükmüne göre işlem yapılması düşünülebilir.

Ancak, söz konusu madde çeşitli kanunlar gereğince gümrük vergilerinden tamamen ya da kısmen muaf olarak ithal edilen eşyanın, yurt içinde ithal amacı dışında kullanılmasını, satılmasını, satın alınmasını, devredilmesini ve kabul edilmesini cezalandırmak istemektedir. Esasen, muaf olarak ithal edilen bir eşyanın alınıp satılması, eşyanın ithali sırasında vergi alınmaması nedeniyle verginin ödenmemesi yani kaçırılması sonucunu doğurmaktadır. Bu itibarla; özel kanun hangi maksatla bir eşyanın vergisinin ödenmeden ithaline izin vermekte ise eşyanın bu doğrultuda kullanılması, dolayısıyla özel kanunun güttüğü amacın gerçekleşmesi gerekmektedir.⁴¹

Sınır ticaretine ilişkin yukarıda belirtilen madde kapsamında yapılacak işlem hukuki olmayacaktır. Çünkü sınır ticaretinin vergilendirme açısından temel dayanağını Gümrük Kanununun 172'nci maddesi ve buna bağlı olarak yürürlüğe konulan Bakanlar Kurulu Kararları oluşturmaktadır. Gümrük Kanu-

³⁷ 4458 sayılı Gümrük Kanunu, a.g.k., md. 234/1-a.

³⁸ 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu, 31/03/2007 tarihli 26479 sayılı Resmî Gazete, md. 3/2.

³⁹ Mercan, a.g.m., s. 158.

⁴⁰ 2016/8478 sayılı Sınır Ticaretinin Düzenlenmesine İlişkin Karar, a.g.k., md. 7.

⁴¹ Sahir Erman, Kaçakçılık Suçları, İstanbul: İsmail Akgün Vakfı Matbaası, 1981, s. 375.

nunun anılan maddesinde sınır ticaretine ilişkin bir muafiyetten bahsedilmediği gibi bu ticaret kapsamında tek ve maktu vergi uygulanacağı ifade edilmektedir. Yine, sınır ticaretine dair yürürlükte bulunan 2016/8478 sayılı Bakanlar Kurulu Kararında; gümrük vergisinin %0, katma değer vergisi ile özel tüketim vergisinin tam olarak uygulanacağı belirtilmiş, dolayısıyla herhangi bir muafiyet hükmünden bahsetmemiştir. Nitekim gümrük vergisi bakımından %0 olarak belirlenen oranın Bakanlar Kurulunca her zaman değiştirilme imkanı bulunmaktadır. Dolayısıyla, sınır ticareti kapsamında tamamen ya da kısmen bir vergi muafiyetinden bahsedilemeyeceği için Kaçakçılıkla Mücadele Kanununun söz konusu maddesine göre işlem yapılması mümkün bulunmamaktadır.

8.3. İthalat Uygunluk Belgesinde Belirtilen Miktardan Fazla İthalat Yapılması

İthalat Uygunluk Belgesinde belirtilen miktardan fazla ithalat yapılması halinde, fazladan ithal edilen ürünler için gümrük mevzuatı uyarınca işlem yapılmaktadır.⁴²

İthalat Uygunluk Belgesinde belirtilen miktardan fazla ithalat yapılması halinin Gümrük Kanununun yukarıda belirtilen 234/1-a maddesi kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla, İthalat Uygunluk Belgesi kapsamında fazla ithalat yapılması halinde ve buna ilişkin vergi farkının %5'i aşması durumunda ithalat sırasında ödenmesi gereken vergilerin tahsilinin yanında bu vergilerin üç katı para cezasının tahsili gerekmektedir. Ancak, miktar itibarıyla %5'i geçmeyen farklılık durumunda Gümrük

Kanununun 234/1-c maddesi uyarınca farka ilişkin ithalat vergisi ile birlikte vergi farkının yarısı oranında para cezası alınmaktadır.

Sonuç

Sınır ticareti; ülkemizde iklim ve coğrafi koşullar ile güvenlik nedeniyle yeterli kalkınmayı sağlayamamış Doğu ve Güneydoğu Anadolu bölgeleri ile Edirne iline yönelik bir teşvik mekanizması olarak uygulanmaktadır. Sınır ticareti uzun yıllardan beri uygulanmakla birlikte, hedeflenen bölgesel kalkınmayı yeterince sağlayamamış, aksine bazı açılardan olumsuz sonuçlar doğurmuştur.

Sınır ticaretinin önemli amaçlarından biri yeterli geçim kaynağına sahip olmayan bölge insanının ticaret ile uğraşmasını sağlayarak müteşebbis ruhunun gelişimine katkı sağlamak olmuştur. Ancak, bu amaç arzulan düzeyde gelişememiş, çoğu zaman sınır ticareti sınır illerinde yerleşik olmayan sermayedarlar eliyle yürütülmüştür.

Sınır ticaretinin başarısız alanlarından birisi de Sınır Ticaret Merkezleridir. Esendere, Kapıköy ve Dilucu Sınır Ticaret Merkezlerinin ilgili mevzuatla kurulması öngörülmüş olmakla birlikte, buna ilişkin herhangi bir faaliyetin bulunmadığı görülmektedir. Ülkemiz ile İran arasında kurulan Sarısu Ticaret Merkezi ise görünürde faal olmakla birlikte, buradan yalnızca ihracat işlemi yapılmakta, ithalat işlemi ise Gürbulak sınır kapısından gerçekleştirilmektedir. Dolayısıyla, sınır ticaretine ilişkin ithalat ve ihracat işlemleri bağlı bulunan gümrük idarelerinden yapılmaktadır. Sınır Ticaret Merkezlerinde ticari canlılığın artırılması için öngörülen Mağaza işletmeciliğinin ise uygulamaya geçirilemediği görülmektedir. Dolayısıyla, Sınır Tica-

⁴² 2016/8478 sayılı Sınır Ticaretinin Düzenlenmesine İlişkin Karar, a.g.k., md. 7.

ret Merkezi uygulamasının ithalat ve ihracat işlemleri ile Mağaza işletmeciliğine elverişli fiziki koşullara kavuşturulup kontrol mekanizmasının da sağlanarak gözden geçirilmesinde fayda bulunmaktadır.

Sınır ticaretine ilişkin bir diğer sorun bu konudaki yetkili, görevli ve sorumlu kurumların farklı bakanlıklar olmasıdır. Sınır ticaretiyle ilgili olarak düzenleyici birimin Ekonomi Bakanlığı, uygulayıcı birimin Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, işletici birimin ise ilgili Valilikler olması sistemin işleyişinde koordinasyon eksikliğine, dolayısıyla, aksiyon alınması gerek durumlarda gecikme ve aksamaya yol açmaktadır. Sınır ticareti konusunda birden fazla birimin bulunması, özellikle ithalat değer limitleri açısından kontrol ve denetim zaafına neden olmaktadır. Bu bağlamda; birimler arasındaki koordinasyonun, daha hızlı karar alınması bağlamında giderilmesi ve sınır ticareti kapsamı bütün işlemlerinin otomasyon sistemiyle takip edilmesi uygun olacaktır.

Sınır ticaretindeki sorunlardan başka biri de sistemin yeterli ölçüde denetlenememesi nedeniyle suistimale açık olması ve bazı fiillere yönelik cezaların yetersiz olmasıdır. Bu durum özellikle sınır ticareti kapsamında ithal edilen ürünlerin yetkili sınır illeri dışında satılmasına sebep olmakta, dolayısıyla aynı ya da benzer ürünlerin üreticisi yada ithalatçısı bakımından haksız rekabet ortamının oluşmasına ve piyasa dengesinin bozulmasına yol açmaktadır.

Sonuç olarak sınır ticaretinin mevcut uygulamasının kontrol ve denetiminin etkin bir şekilde yapılamadığı, bölgesel kalkınma amacıyla getirilen bu teşvik mekanizmasının amacına hizmet etmediği, çoğu zaman kaçakçılık fiillerinin kaynağı olarak algılandığı görülmektedir. Ancak; bölgelerin coğrafi yapısı,

iklim koşulları ve güvenlik sorunları nedeniyle bölgeye yeterli ölçüde yatırım yapılmadığından, yukarıda belirtilen olumsuz sonuçlarına rağmen sınır ticareti uygulamasından vazgeçilmemelidir. Bu bakımdan; sınır ticaretinin sorumlu kurumlar, sistem, altyapı ve mevzuat itibarıyla güncellenerek yeniden dizayn edilmesi gerektiği kanısındayız.

Kaynakça

- Erman, Sahir (1981), Kaçakçılık Suçları, İsmail Akgün Vakfı Matbaası, İstanbul.
- Mercan, Ayşe Nur (2011), "Sınır Ticaretinin Geliştirilmesi ve Sınırların Serbest Yerler Haline Dönüştürülmesi", Mevzuat Dergisi, Sayı-158.
- Orhan, Osman Z. (2000), Sınır Ticaretinin Türkiye Ekonomisine Etkileri, İstanbul: İTO Yayınları, Yayın No: 2000-27.
- Özçiloğlu, Mehmet ve Sakar, M.Murat (2011), "Sınır Ticareti Uygulaması Sorunları ve Çözüm Önerileri", Girişimcilik ve Kalkınma Dergisi, Cilt-1/Sayı-1: 21-43.
- Öztürk, Nurettin (2006), "Türkiye'de Sınır Ticaretinin Gelişimi, Ekonomik Etkileri, Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri", ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt-2/Sayı-3:111.
- Terzi, Gökhan (2017), Dış Ticaret & Gümrük & Kambiyo İşlemleri ve Uygulaması, Gümrük ve Ticaret Müfettişleri Derneği Yayını, Ankara.
- Terzi, Gökhan (2017), İthalatta Katma Değer Vergisi Matrahı, Gümrük ve Ticaret Müfettişleri Derneği Yayını, Ankara.
- 4458 sayılı Gümrük Kanunu, 04/11/1999 tarihli 23866 sayılı Resmi Gazete.
- 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu, 31/03/2007 tarihli 26479 sayılı Resmi Gazete.
- 97/9113 sayılı Bulgaristan ile Ülkemiz Arasında Sınır Ticareti Yapılmasına İlişkin Karar, 19/03/1997 tarihli 22938 sayılı Resmi Gazete.
- 2016/8478 sayılı Sınır Ticaretinin Düzenlenmesine İlişkin Karar, 18/03/2016 tarihli 29657 sayılı Resmi Gazete.
- 2016/11 sayılı Sınır Ticaretinin Uygulanmasına İlişkin Tebliğ, 13/12/2016 tarihli 29917 sayılı Resmi Gazete.
- Gürbulak Gümrük Müdürlüğü Sınır Ticareti Rakamları, 27/10/2017.

İkiz Açık Hipotezinin Ampirik Olarak Test Edilmesi: Johansen Eş-Bütünleşme Analizi

Özet

Literatürde ikiz açık, bütçe açığının cari açığa neden olması şeklinde tanımlanmaktadır. İkiz açık sorunu ile ilgili genel olarak iki görüş bulunmaktadır. Keynesyen görüş bütçe açıklarının cari açığa neden olduğunu ileri sürerken, Ricardian yaklaşım bütçe açığı ile cari açık arasında herhangi bir ilişkinin olmadığını savunmaktadır. Çalışma, Türkiye'deki ikiz açık sorununu bu iki görüş çerçevesinde ampirik olarak analiz etmeyi amaçlamaktadır. Veriler 1980-2016 yıllarını kapsamaktadır. Ampirik yöntem olarak Johansen Eş-bütünleşme testi, VAR Metodu ve Granger Nedensellik testi uygulanmaktadır. Elde edilen bulgularda, iki değişkenin eş-bütünleşik olmadığı, birbirleri üzerindeki etkinin negatif olduğu ve nedensellik ilişkisinin bulunmadığı görülmektedir. Tüm bulgular Türkiye'de incelenen dönemde Ricardian yaklaşımın geçerli olduğuna işaret etmektedir.

Anahtar Kelimeler: İkiz Açık, Ricardian Yaklaşım, Johansen Eş-bütünleşme

JEL Sınıflandırma Kodu: B22, C01, H60, F32

Empirical Testing of Twin Deficit Hypothesis: Johansen Co-Integration Analysis

Abstract

In the literature, twin deficit is defined as the budget deficit causes the current deficit. There are generally two views on the twin deficit problem. While the Keynesian view suggests that budget deficits lead to a current account deficit, the Ricardian approach argues that there is no relationship between the budget deficit and the current account deficit. The study aims to empirically analyze the twin deficit problems in the framework of these two views in Turkey. The data cover the years 1980-2016. Johansen Co-integration test, VAR Method and Granger Causality test are applied as empirical method. The findings show that the two variables are not co-integrated, the effect on each other is negative, and there is no causality relationship. All findings indicate that the Ricardian approach is valid in the period examined in Turkey.

Keywords: Twin Deficit, Ricardian Approach, Johansen Co-integration

JEL Classification Codes: B22, C01, H60, F32

* PAÜ İİBF Maliye Bölümü, ersiny@pau.edu.tr

** PAÜ SBE Maliye Programı Doktora Öğrencisi, jalelkanova@mail.ru

Giriş

Endüstrileşmiş ülkelerde¹ 1960'lara kadar bütçe dengeli bir seviyede seyrederken, bu tarihten sonra kamu harcaması ve borçların, kamu gelirlerinden daha hızlı artması bütçe açığı sorununu gündeme getirmiştir. Nitekim endüstrileşmiş ülkelerde bütçe dengesinin milli gelire oranı ortalama 1960 yılında % 0.7 iken, 1980 yılında % -3.3 seviyesine gerilemiştir (Tanzi ve Schuknecht, 2000: 61-62). Diğer yandan 1980'li yıllardan sonra serbestleşme politikalarının neticesinde, cari işlemler dengesinde de açıklar meydana gelmeye başladı. Özellikle her iki açığında 1980'li yıllardan sonra meydana gelmesi, literatürdeki birçok çalışmanın bu iki açık arasındaki ilişkiye yoğunlaşmasına neden olmuştur. Yapılan ampirik çalışmalar genel olarak, ikiz açık hipotezinin varlığını savunan Keynesyen yaklaşım ve ikiz açık hipotezini reddeden Ricardian yaklaşım çerçevesinde yapılmaktadır.

Türkiye'de de benzer şekilde özellikle 1980'li yıllardan sonra hem bütçe açığı hem de cari açık sorunu olduğu görülmektedir. Buradan hareketle çalışmanın amacı, ikiz açık hipotezinin Türkiye için geçerli olup olmadığını ampirik olarak analiz etmektir. Çalışmada bu kapsamda, 1980-2016 yılları arasındaki bütçe açığı ve cari açık verileri kullanılarak Johansen Eş-bütünleşme testi, VAR metodu ve Granger Nedensellik testi yapılmaktadır.

1. Kavramlar ve Teorik Çerçeve

Literatürde bütçe açıklarının cari açığa neden olması durumu ikiz açık olarak adlandırılmaktadır. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 3'üncü maddesine göre bütçe, "belirli bir dönemdeki gelir ve gider tahminleri ile bunların uygulanmasına ilişkin hususları gösteren ve usulüne uygun olarak yürürlüğe konulan belgedir". Kabaca bütçe

açığı kavramı ise, gelirlerin giderleri karşılayamaması halidir. Kamu kesimi bütçe dengesi ise, şu şekilde formüle edilebilir (Eğilmez, 2014: 74-75) :

Bütçe Dengesi = Bütçe Gelirleri (Vergi Gelirleri + Diğer Gelirler) – Bütçe Giderleri (Faiz Dışı Giderler + Faiz Giderleri)

Cari açık, "bir ülkenin dış ekonomik ilişkilerinden dolayı verdiği açık ya da bir ülkenin sattığı mal ve hizmetlerden elde ettiği dövizin, dışarıdan satın almak durumunda olduğu ürünler için yeterli olmaması hali" şeklinde açıklanabilir (Çak, 2013: 15). Yani ülke içinde üretilerek başka ülkelere satılan hizmet ve mallardan elde edilen döviz cinsinden miktarın, dışarıdan talep edilen mal ve hizmetlerin miktarını karşılayamaması durumudur. Formüleleştirilmiş hali şu şekildedir: (Eğilmez, 2014: 122-123):

Cari Denge = (Mal ihracatı gelirleri + satılan hizmetlerden sağlanan gelirler + diğer gelirler) – (Mal ithalatı giderleri + satın alınan hizmetlere ödenen giderleri + diğer giderler) +/- cari transferler (karşılıksız transferler)

Bu dengede üç durum söz konusu olabilir: Eğer cari denge işleminin sonucu pozitif ise "cari fazla", negatifse "cari açık", eşit ise "cari denge" söz konusudur. Cari açığın söz konusu olduğu durumlarda sürdürülebilir olması, cari açığın milli gelire oranı temelinde tartışılmaktadır. Bu kapsamda genel kabul gören eşik % 4 - %5 civarındadır. Freund'a göre, sürdürülebilirlik eşiği %5'tir ve bu orandan sonrası ekonomi için kriz sinyali olarak algılanmalıdır (Freund, 2000). Yine benzer bir görüş; cari açığın sürdürülebilir olması için milli gelire oranının %5'in altında olması gerekmektedir. Eğer cari açık uzun bir süre %5 veya üzeri bir değerde seyrederse, cari açığın sürdürülemeyeceği kabul görmektedir (Edward, 2005: 1; Mussa, 2004: 114).

Literatürde, ikiz açık olgusunu savunan Keynesyen ve ikiz açık varsayımının geçerli olmadığını ileri sü-

¹ Avustralya, Avusturya, Belçika, Kanada, Fransa, Almanya, İrlanda, İtalya, Japonya, Hollanda, Yeni Zelanda, Norveç, İspanya, İsveç, İsviçre, Birleşik Krallık ve Birleşik Devletler.

ren Ricardocu Denklik Kuramı olmak üzere iki temel yaklaşım mevcuttur.

Geleneksel Keynesyen Yaklaşımına göre, bütçe açıkları ile dış ticaret açıkları arasında pozitif yönde güçlü bir korelasyon vardır. Bütçe açığı üzerindeki değişimlerin, dış ticaret açığı üzerinde etkisi olduğu görüşü yaygın olarak kabul edilmektedir. Durgunluk döneminden çıkabilmek için bütçe açığı verilerek genişletici maliye politikası uygulanması gerektiğini savunan Keynesyen yaklaşıma göre, vergi azalışı sonucu gelirler azalacak, bireylerin harcama eğilimlerinde artış meydana gelecek, GSMH ve faiz oranları yükselecek, milli para değer kazanacak, net ihracat azalacak ve dolayısıyla dış ticaret açığı ortaya çıkacaktır (Zengin, 2000: 39-40).

Ricardocu Denklik Kuramının bütçe açıklarının finansmanı ile ilgili görüşü ise, bireylerin rasyonel davranışları üzerine temellendirilmiştir. Bütçe açıklarının borçlanma veya vergi artışı ile finanse edilmesi arasında herhangi bir farklılık bulunmamaktadır. Çünkü artan kamu harcamaları neticesinde oluşan bütçe açıklarının borçlanma ile finanse edilmesi

durumunda rasyonel bireyler, borçlanmanın gelecekte kendilerine vergi artışı şeklinde yük olacağını bilirler. Dolayısıyla genişletici politikalar uygulandığı dönemde tüketim kararlarında bir değişim olmaz. Vergi indirimi durumunda ise, beklenen tasarruf artışı sağlanamaz çünkü bireyler vergi indirimlerinin neticesinde sağlayacakları tasarrufların gelecekte vergi artışı ile etkisiz kılınacağını bilirler. Dolayısıyla bütçe açığının ikiz açık ve üçüz açık içindeki değişkenlerle etkileşimini kabul etmemektedir (Afzal, 2012: 258; Sachs ve Larrain, 1993: 200-204).

2. Literatür Taraması

İkiz açık hipotezinin ampirik yönden analizini yapan çalışmalar Tablo 1'de gösterilmektedir. Literatürde yapılan çalışmalarda ikiz açık hipotezi açısından hem Ricardian hem de Keynesyen görüşü destekleyen sonuçların bulunduğu görülmektedir. Elde edilen bulgular ülkelere ve dönemlere göre değişiklik göstermektedir. Benzer şekilde Türkiye için farklı dönemler için yapılan çalışmalarda her iki görüşü destekleyen çalışmalar bulunmaktadır.

Tablo 1: İkiz Açık Hipotezine İlişkin Yapılan Ampirik Çalışmalar

Yazar / Çalışmanın Yılı	Analizin Yapıldığı Ülke	Analizin Kapsadığı Yıllar	Ekonometrik Yöntem	Sonuç
Evans (1987)	ABD	1985-87	Cebirsel model	Ricardian Yaklaşımı desteklemektedir.
Enders ve Lee (1990)	ABD	1947-87	VAR Metodu	Ricardian Yaklaşımı desteklemektedir.
Feldstein (1992)	ABD	1980-90	Regresyon Analizi	Ricardian Yaklaşımı desteklemektedir.
Bachman (1992)	ABD	1974-88	VAR Metodu	Keynesyen görüşü desteklemektedir.
Dibooğlu (1997)	ABD	1960-94	Eş-bütünleşme Analizi	Keynesyen görüşü desteklemektedir.
Kaufmann vd. (1999)	Avusturya	1976-99	VAR Metodu	Ricardian Yaklaşımı desteklemektedir.

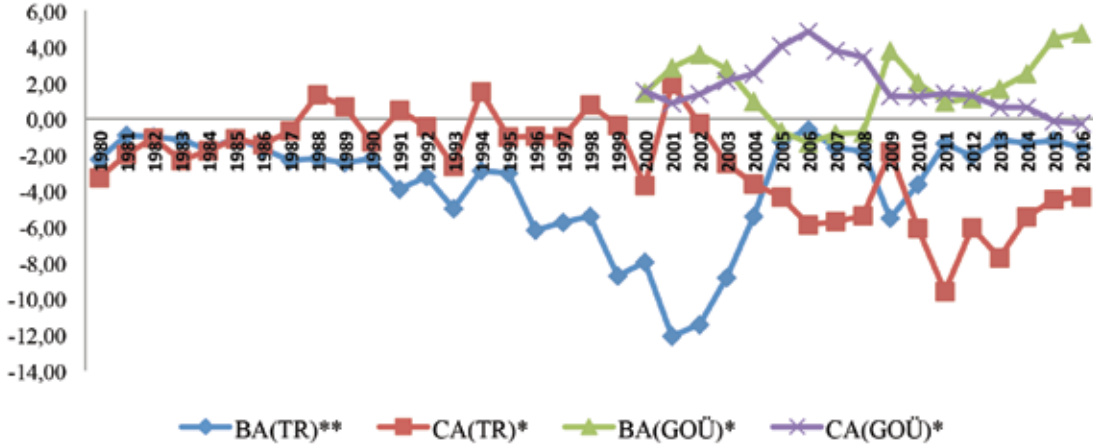
Zengin (2000)	Türkiye	1987-99	VAR Metodu	Keynesyen görüşü desteklemektedir.
Ata ve Yücel (2003)	Türkiye	1975-02	Engle-Granger Eş-bütünleşme ve Granger Nedensellik	Keynesyen görüşü desteklemektedir.
Ay vd. (2004)	Türkiye	1992-03	Regresyon Analizi ve Granger Nedensellik	Keynesyen görüşü desteklemektedir.
Mukhtar vd. (2007)	Pakistan	1975-05	Engle-Granger Eş-bütünleşme ve Granger Nedensellik	Keynesyen görüşü desteklemektedir.
Sever ve Demir (2007)	Türkiye	1987-06	VAR Metodu ve Granger Nedensellik	Keynesyen görüşü desteklemektedir.
Erdinç (2008)	Türkiye	1950-05	Johansen Eş-bütünleşme ve Granger Nedensellik	Keynesyen görüşü desteklemektedir.
Barışık ve Kesikoğlu (2010)	12 (YPE) Ülke	1991-07	Panel Eş-bütünleşme	Keynesyen görüşü desteklemektedir.
Mangır (2012)	Türkiye	1980-11	Johansen Eş-bütünleşme ve Granger Nedensellik	Keynesyen görüşü desteklemektedir.
Asrafuzzaman vd. (2013)	Bangladeş	1972-12	VAR Metodu ve Granger Nedensellik	Keynesyen görüşü desteklemektedir.
Tülümce (2013)	Türkiye	1980-12	VAR, Johansen Eş-bütünleşme ve Granger Nedensellik	Ricardian Yaklaşımı desteklemektedir.
İyidoğan ve Erkam (2013)	Türkiye	1987-05	Granger Nedensellik	Ricardian Yaklaşımı desteklemektedir.
Altunöz (2014)	Türkiye	2000-12	ARDL Eş-bütünleşme	Uzun dönemde Ricardian Yaklaşımı, kısa dönemde Keynesyen görüşü desteklemektedir.
Bolat vd. (2014)	Türkiye	1998-10	ARDL Eş-bütünleşme	Ricardian Yaklaşımı desteklemektedir.
Njoroge vd. (2015)	Kenya	1970-12	Johansen- Juselius Eş-bütünleşme, VAR, Toda- Yamamoto ve Granger Nedensellik	Ricardian Yaklaşımı desteklemektedir.
Şahin (2015)	Türkiye	1995-13	VAR Metodu	Ricardian Yaklaşımı desteklemektedir.
Vamvoukas ve Spilioti (2015)	EMU Ülkeleri	1970-08	FGLS ve TSGLS Tahminçileri	Keynesyen görüşü desteklemektedir.
El-Namrouy ve Saidam (2015)	Filistin	1996-12	Birim Kök, Regresyon Analizi, Johansen Eş-Bütünleşme ve OLS Tahminçisi	Keynesyen görüşü desteklemektedir.

3. Veri Seti ve Metodoloji

Grafik 1'de Türkiye'deki bütçe ve cari açığın milli gelire oranları gösterilmektedir. Bütçe açığının 1980'ler boyunca ortalama %2'nin altında seyrettiği, 90'lı yıllarda hızla arttığı ve 2001'de %12 seviyesine ulaştığı görülmektedir. Bu yıldan sonra uygulanan mali disiplin politikalarının etkisiyle önemli bir düşüş göstererek yeniden %2 seviyesinin altına gerilemiştir. 2009 yılındaki artışta ise yaşanan Küresel Finans Krizinin büyük etkisi bulunmaktadır. Cari açık oranının ise özellikle dışa açık politikaların uygulanmaya başladığı 1980 döneminden sonra hızla arttığı görülmektedir. Ayrıca 1989 yılında finansal serbestliğin sağlanması da cari açığın artmasına neden olmuştur.² Cari açık oranlarının kriz yıllarında azaldığı, diğer dönemlerde ise yaklaşık %5 bandında seyrettiği görülmektedir.

Türkiye'nin de içinde bulunduğu gelişmekte olan ülkelerin (GOÜ) bütçe ve cari açıklarının ortalaması incelendiğinde, ilgili rasyolarda Türkiye'nin GOÜ ülkelerinin gerisinde olduğu görülmektedir. Türkiye'nin bütçe açığı rasyosunda hiç fazla vermediği, GOÜ'lerin ise 4 yıl hariç hep fazla verdiği saptanmaktadır. Cari açık ise Türkiye için önemli bir sorunken, GOÜ'lerin sadece son iki yılda açık verdiği görülmektedir.

Grafik 1: Bütçe Açığı ile Cari Açığın Milli Gelire Oranları (1980-2016)



Kaynak: *IMF-World Economic Outlook Database, **BUMKO

² 1980 sonrası dışa açılan Türkiye Ekonomisi, 1989'da 32 sayılı karar ile sermaye hareketlerinin liberalize edilmesi ile ülke ekonomisi uluslararası sermaye girişlerine karşı daha savunmasız kalmıştır. Ekonomik büyüme hedefleri uğruna 2000'li yıllarda sıcak parayı çekmek için yüksek faiz/düşük kur politikası izleyen Türkiye, gittikçe ithalata ve sıcak paraya dayalı bir ekonomiye sahip oldu. Bu kısa vadeli spekülasyon sermaye girişleri (sıcak para) bir yandan cari açığı finanse ederken bir yandan da ulusal paranın aşırı değerlenmesi sonucu ithalat ve tüketim oranlarını artırmıştır. Bunun yanında Türkiye Ekonomisi kendi ara malını üretmeyen bir ekonomi olduğu için ihracatta ithalata bağımlı hale gelmiştir. İthal ettiği ürünler üzerinde küçük katma değerler ekleyerek ihrac etmeye dayalı bir model oluşması cari açık sorunlarının kalıcı hale gelmesine neden olmuştur (Binatlı ve Sohrabji, 2010: 164; Eşiyok, 2012: 70-72; Saygılı ve Saygılı, 2010: 72).

Çalışmada Türkiye'nin ikiz açık sorunu Johansen Eş-bütünleşme ve Granger Nedensellik testleriyle incelenmektedir. Veriler 1980-2016 dönemini kapsamaktadır. Bütçe açığı verileri BUMKO veri havuzundan (Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü), cari açık verileri ise IMF (World Economic Outlook Database) veri havuzundan elde edilmiştir. Çalışmada kullanılan değişkenler şu şekildedir:

BA: Bütçe Açığının Milli Gelire Oranı

CA: Cari Açığın Milli Gelire Oranı

Eş-bütünleşme analizi, serilerin durağan olup olmadığından hareketle uzun dönem ilişkilerini incelemektedir. Serileri durağanlaştırmak bilgi kaybına ve ilişkilerin kaybolmasına neden olabilmektedir. Çünkü serilerin durağanlaştırılması, serilerin belli bir ortalama etrafında dağılmasına neden olmaktadır. Böyle bir durumda veri setindeki kısa ve uzun dönemdeki şokların etkisi kaybolacaktır. Dolayısıyla uzun dönemli ilişkinin yok olması söz konusu olabilir. Özellikle makroekonomik değişkenleri eş-bütünleşme açısından analiz ederken, serilerin durağanlaştırılmadan kullanılması iktisadi olarak yorumlanması açısından daha gerçekçi olacaktır. Bu sorunun giderilmesi için analizde, serilerin durağan olmayan halleri kullanılmaktadır. "Johansen (1988) eş-bütünleşme testinde aynı mertebeden durağan olan serilerin denklem sistemi, sistemde yer alan her değişkenin düzey ve gecikmeli değerlerinin yer aldığı VAR (Vector Auto Regression) analizine dayanmaktadır. Denklem sistemi aşağıdaki gibi tanımlanmaktadır" (Johansen, 1988: 234; Tarı ve Yıldırım, 2009: 100) :

$$\Delta x_t = \Gamma_1 \Delta x_{t-1} + \dots + \Gamma_{k-1} \Delta x_{t-k} + \Pi \Delta x_{t-k} + \varepsilon_t \quad (1)$$

$$\Gamma_i = -1 + \Pi_i + \dots + \Pi_i, \quad i = 1, \dots, k \quad (2)$$

Denklemden, Π 'nin (Katsayılar matrisi) rankı sıfıra eşit ise değişkenler arasında eş-bütünleşme ilişkisi yoktur. Eğer bire eşitse, değişkenler arasında bir eş-bütünleşme vardır. Katsayılar matrisinin rankı birden büyükse, değişkenler arasında birden fazla eş-bütünleşme ilişkisi bulunmaktadır (Saatcioğlu ve Karaca, 2004: 188).

Granger nedensellik testi ise iki değişkenin kestirilmesine ilişkin bilginin, yalnızca bu değişkenlerin zaman serisi verilerinde bulunduğunu varsaymaktadır. İki yönlü nedensellik testinde değişkenlerin, geçmiş değerleri ve diğer değişkenin değerleri arasındaki ilişki ölçülmektedir. Bu testin çalışmada yer alan değişkenler ile formüle edilmiş hali şu şekildedir (Gujarati, 2012: 653) :

$$\Delta CA_t = \sum_{i=1}^n \alpha_i \Delta BA_{t-i} + \sum_{j=1}^n \beta_j \Delta CA_{t-j} + u_{1t} \quad (3)$$

$$\Delta BA_t = \sum_{i=1}^n \lambda_i \Delta BA_{t-i} + \sum_{j=1}^n \delta_j \Delta CA_{t-j} + u_{2t} \quad (4)$$

4. Uygulama ve Bulgular

Tablo 2'de, modelde kullanılan değişkenler (CA ve BA) birim kök testlerine (Augmented Dickey-Fuller ve Philips-Peron) tabi tutularak durağanlıkları analiz edilmiştir.

Tablo 2: Birim Kök Testi Sonuçları

Augmented Dickey-Fuller (ADF) Testi		
Değişkenler	Sabit	
	t-istatistik değeri	Olasılık değeri
BA(Düzye)	-1.8014	0.3739
1. Fark	-5.5538	0.0001*
CA(Düzye)	-2.5178	0.1198
1. Fark	-7.0500	0.0000*
Philips-Peron (PP) Testi		
Değişkenler	Sabit	
	t-istatistik değeri	Olasılık değeri
BA(Düzye)	-1.9795	0.2941
1. Fark	-5.5538	0.0001*
CA(Düzye)	-2.4858	0.1272
1. Fark	-9.6377	0.0000*

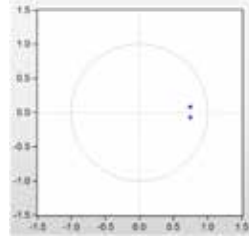
* %1'de anlamlılık düzeyini ifade etmektedir.

ADF ve PP birim kök testi sonuçlarına göre, iki değişkeninde düzey seviyede birim kök içerdiği görülmektedir. Birinci farkları alındığında ise her iki değişkende durağanlaşmaktadır. Her iki değişkeninde aynı seviyede durağanlaşması, Johansen Eş-bütünleşme testinin yapılmasını gerekli kılmaktadır. Bu kapsamda uygun gecikme uzunluğunun belirlenmesi gerekmektedir.

Tablo 3: Gecikme Uzunluğunun Belirlenmesi

Gecikme	LR	FPE	AIC	SC	HQ
0	NA	63.69546	9.829833	9.919619	9.860453
1	55.58693*	13.42565*	8.272001*	8.541359*	8.363860*
2	3.209218	15.25908	8.396632	8.845562	8.549730
3	9.213186	13.83061	8.290697	8.919199	8.505034

Tablo 3'e göre, otokorelasyon ve değişen varyans sorunu içermeyen en uygun gecikmenin 1 olduğu görülmektedir. Bir gecikmeli oluşturulan modelde istikrar koşulunun sağlandığını gösteren ters kökler birim çemberi Şekil 1'de görülmektedir.



Şekil 1: Ters Kökler Birim Çemberi

Tablo 4'te ise otokorelasyon ve değişen varyans testlerine ilişkin sonuçlar gösterilmekte ve olasılık değerleri incelendiğinde bir sorun olmadığı anlaşılmaktadır.

Tablo 4: Otokorelasyon ve Değişen Varyans Testleri

Otokorelasyon LM Testi (VAR Residual Serial Correlation LM Tests)			Değişen Varyans Test (White Heteroskedasticity Tests)		
Gecikme	LM İstatistiği	Olasılık	Ki-kare	df	Olasılık
1	3.058634	0.5481	20.62754	12	0.0561
2	1.407360	0.8429			
3	5.270868	0.2606			

Johansen Eş-bütünleşme analizinde uygun olan modelin belirlenmesi için Pantula Prensibinden yararlanılmaktadır. Tablo 5'te yer alan Pantula Prensibi'nin sonucuna göre, en uygun model 2 olarak belirlenmektedir. Çünkü Pantula Prensibi'nde Ho hipotezi (eş-bütünleşme yoktur) ilk olarak nerede kabul edilirse, ona göre çıkarımda bulunulur. Tablo 5'te Ho hipotezi'nin ilk modelde kabul edildiği, yani "eş-bütünleşme yoktur" varsayımını kabul ettiği anlaşılmaktadır. Dolayısıyla değişkenler arasında eş-bütünleşme ilişkisinin olmadığı sonucuna ulaşılmaktadır.

Tablo 5: Pantula Prensibi (Trace İstatistikleri-Olasılık Değerleri)

Rank (r)	Model 2	Model 3	Model 4
None (r=0)	9.8477 (0.6548) (Ho Kabul)*	9.7578 (0.2998) (Ho Kabul)	20.0095 (0.2254) (Ho Kabul)
At Most (r=1)	4.3631 (0.3607) (Ho Kabul)	4.2783 (0.0386) (Ho Red)	5.4103 (0.5385) (Ho Kabul)

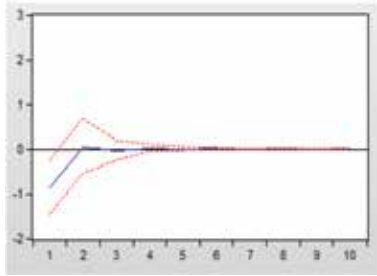
*Ho Eş-bütünleşme hipotezinin ilk kabul edildiği model dikkate alınmaktadır.

Tablo 6'da, iz ve öz değer istatistikleri ile kritik değer sonuçları yer almaktadır. Johansen Eş-bütünleşme analizinde, eğer iz ve öz değer istatistiklerinin sonuçları kritik değerden küçükse (olasılık değeri %5'den büyükse) değişkenlerin eş-bütünleşik olmadığı anlaşılmaktadır. Elde edilen sonuç, Pantula Prensibi'ni destekler niteliktedir. Yani, **bütçe açığı ile cari açık rasyolarının eş-bütünleşik olmadığı anlaşılmaktadır.**

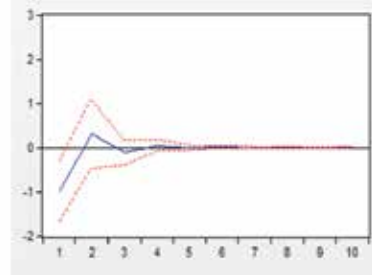
Tablo 6: Johansen Eş-bütünleşme İz ve Öz Değer istatistikleri

İz (trace) Test İstatistiği		Öz Değer Test İstatistiği (Max Eigenvalue)	
İz İstatistiği	Kritik Değer (%5)	En Büyük Öz Değer	Kritik Değer (%5)
9.8477	20.2618	5.484618	15.89210
4.3631	9.1645	4.363131	9.164546

Johansen Eş-bütünleşme testi sonucunda değişkenler arasında uzun dönemli bir ilişkinin olmadığı görülmektedir. Bu kapsamda değişkenlerin birbirleri üzerindeki etkilerini görebilmek için, analize VAR metodu ile devam edilecektir. Şekil 2 ve 3'te otokorelasyon ve değişen varyans sorunlarını gideren 1 gecikmeli VAR modelinin etki-tepki fonksiyonları gösterilmektedir.



Şekil 2: CA'daki Şoka BA'nın Tepkisi

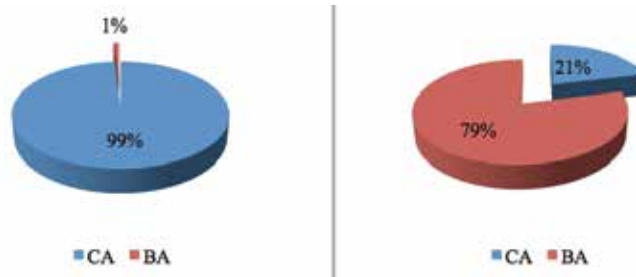


Şekil 3: BA'daki Şoka CA'nın Tepkisi

Etki-tepki analizinin sonuçlarına göre, cari açık ve bütçe açığa meydana gelen şoklarda diğerinin tepkisi negatif yöndedir. Dolayısıyla birbirlerini tetikleyici bir yapıda olmadıkları görülmekte ve sonuçlar Johansen Eş-bütünleşme testinden elde edilen bulguları desteklemektedir.

Grafik 2'de ise meydana gelen şokların kaynaklarını gösteren ve VAR modeli kapsamında yapılan varyans ayrıştırması yer almaktadır. Grafik 2'de, varyans ayrıştırması verilerinin on dönemlik ortalamaları gösterilmektedir. CA modelinde, cari açığın neredeyse tamamen kendisinden kaynaklandığı görülmektedir. BA modelinde ise bütçe açığının yaklaşık %21 cari açıktan kaynaklandığı görülmektedir. Cari açığın üzerinde bütçe açığının neredeyse hiç etkisinin olmaması, ikiz açık hipotezinin geçerli olmadığı şeklinde yorumlanabilir.

Grafik 2: Varyans Ayrıştırması (CA ve BA Modelleri)



Son olarak değişkenlerin nedensellik ilişkilerini analiz etmek için Granger Nedensellik testi yapılmaktadır. Granger nedensellik testinde değişkenlerin durağan olması gerekmektedir. Bu kapsamda değişkenlerin durağan halleri ile VAR modeli oluşturulmaktadır. Oluşturulan modelde otokorelasyon ve değişen varyans sorununa yol açmayan uygun gecikme 2 olarak belirlenmektedir (Tablo 7). VAR modeli kapsamında yapılan nedensellik testi sonucuna göre, ne bütçe açığından cari açığa ne de cari açıktan bütçe açığına doğru nedensellik yoktur (Tablo 8).

Tablo 7: Otokorelasyon ve Değişen Varyans Testleri

Otokorelasyon LM Testi (VAR Residual Serial Correlation LM Tests)			Değişen Varyans Test (White Heteroskedasticity Tests)		
Gecikme	LM İstatistiği	Olasılık	Ki-kare	df	Olasılık
1	0.264478	0.9920	23.04880	24	0.5169
2	0.636620	0.9589			
3	1.753364	0.7810			

Tablo 8: VAR Granger Causality/Block Exogeneity Wald Testi Sonuçları

Hipotez	Ki-kare	df	Olasılık
BA'dan CA'ya Nedensellik yok	0.204897	2	0.9026
CA'dan BA'ya Nedensellik yok	1.276695	2	0.5282

Genel olarak ampirik bulgular değerlendirildiğinde, cari açık ve bütçe açığı arasında uzun dönemli ilişki olmadığı, birbirlerini tetiklemedikleri ve aralarında nedensellik ilişkisinin bulunmadığı görülmektedir. Dolayısıyla tüm bulgular incelenen dönemde Türkiye'de ikiz açık hipotezinin geçerli olmadığını yani Ricardian yaklaşımın geçerli olduğunu göstermektedir.

Sonuç

Kamu harcamalarındaki artışa paralel olarak kamu gelirlerinin artmaması, diğer yandan 1980'lerden itibaren tüm dünyada hızlı bir serbestleşme dalgasının başlaması ve ticaretin önündeki her türlü engelin ortadan kaldırılmasıyla birlikte ülkeler arasındaki ticaret büyümüş ve küreselleşmenin de etkisi ile ülke ekonomilerinin birbirine eklenmesi beraberinde cari açık sorununu gündeme getirmiştir.

Cari açığın nedenleri ve sorun teşkil edip etmediği ülkeden ülkeye farklılık gösterse de bütçe açığıyla olan ilişkisinde genel olarak iki görüş kabul edilmektedir. İlk görüş olan Keynesyen görüşe göre, bütçe açığı ulusal tasarrufların azalmasına ve dış finansman ihtiyacının doğmasına neden olmaktadır. Bu durum yurt içinde faizlerin artmasına yol açarak daha fazla yabancı sermayenin girişini teşvik etmekte ve cari açık meydana

gelmektedir. Ricardian yaklaşım ise bütçe açıklarının ulusal tasarrufları azaltmadığını ileri sürmektedir. Çünkü rasyonel bireyler bütçe açığı konusunda gelecekte bir vergi artışı olabileceğini düşünerek, iktisadi davranışlarını değiştirmezler. Dolayısıyla bütçe açığının cari açığa neden olduğu görüşü reddedilmektedir.

Konuyla ilgili ampirik çalışmalar açısından literatürde hem Keynesyen hem de Ricardian yaklaşımı destekleyen sonuçların olduğu görülmektedir. Sonuçlar, incelenen dönem, veri seti, uygulanan ekonometrik yöntem gibi birçok faktöre göre değişiklik gösterebilmektedir. Çalışmada yapılan ampirik analizlerden elde edilen bulgulara göre, incelenen dönemde Türkiye’de Ricardian yaklaşımın geçerli olduğu görülmektedir. Yani ilgili yıllarda Türkiye’de bütçe açığının cari açığı tetiklemediği sonucuna ulaşılmaktadır.

Çalışmada yer alan Grafik 1’deki veriler de, çıkan sonucu desteklemektedir. Grafik 1’e göre, Türkiye’nin yüksek bütçe açığı verdiği 90’lı yıllarda cari açığın daha düşük seyrettiği, düşük bütçe açığı verdiği 2005 ve sonrasında ise cari açığın yüksek seyrettiği görülmektedir. Dolayısıyla bütçe açığının cari açığı tetikleyeceği temeline dayanan Keynesyen görüşün geçerli olmadığı, Grafik 1’den de anlaşılmaktadır.

Tüm analiz ve değerlendirmeler neticesinde, Türkiye’de cari açığın önemli bir sorun olmasının yanı sıra bütçe açığından etkilenmediği anlaşılmaktadır. Son yıllar itibarıyla Türkiye’deki bütçe açığının Maastricht kriteri olan %3’ün altında seyrettiği görülmektedir. Dolayısıyla politikacıların bütçe açığından ziyade cari açık sorununun minimize edilmesi yönündeki politikalara ağırlık vermesi gerekmektedir.

Kaynakça

- Afzal, M. (2012), “Ricardian Equivalence Hypothesis: Evidence from Pakistan”, *Journal of Business Management and Economics*, Vol: 3(6), ss. 258-265.
- Altunöz, U. (2014), “İkiz Açık Hipotezinin Geçerliliğinin Sınır Yöntemiyle Sınanması: Türkiye Örneği”, *Adıyaman Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Yıl: 7, Sayı: 17, ss. 425-446.
- Asrafuzzaman, Roy, A. ve Gupta, S. D. (2013), “An Empirical Investigation of Budget and Trade Deficits: The Case of Bangladesh”, *International Journal of Economics and Financial Issues*, Vol: 3, No: 3, pp. 570-579.
- Ata, A. Y. ve Yücel, F. (2003), “Eş-Bütünleşme ve Nedensellik Testleri Altında İkiz Açıklar Hipotezi: Türkiye Uygulaması”, *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı: 12(12), ss. 97-110.
- Ay, A., Karaçor, Z., Mucuk, M., ve Erdoğan, S. (2004), “Bütçe Açığı-Cari İşlemler Açığı Arasındaki İlişki: Türkiye Örneği (1992-2003)”, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı: 12, ss. 75-82.
- Bachman, D. D. (1992), “Why is the Us Current Account Deficit So Large? Evidence From Vector Autoregressions”, *Southern Economic Journal*, Vol: 59(2), pp. 232-240.
- Barışık, S. ve Kesikoğlu, F. (2010), “Makro Ekonomik Değişken Olarak Bütçe Açığı-Cari Açık İlişkisi: Gelişmekte Olan Piyasalar Örneği”, *İktisat İşletme ve Finans*, Sayı: 25(294), ss. 109-127.
- Binatlı, A. O., Sohrabji, N. (2010), “Türk Lirasının Değerindeki Değişme Türkiye’nin Dış Ticaret ve Cari Açığını Nasıl Etkiler?”, *Küresel Kriz Çerçevesinde Türkiye’nin Cari Açık Sorunsalı*, Elif Yayınevi, Ankara, ss. 164-174.
- Bolat, S., Belke, M. ve Aras, O. (2011), “Türkiye’de İkiz Açık Hipotezinin Geçerliliği: Sınır Testi Yaklaşımı”, *Maliye Dergisi*, Sayı 161, Temmuz –Aralık, ss. 347-364.
- Çak, M. (2013), *Türkiye’de Cari Açık*, Beşir Kitabevi, İstanbul.
- Dibooğlu, S. (1997), “Accounting for US Current Account Deficits: An Empirical Investigation”, *Applied Economics*, Vol: 29(6), pp. 787-793.
- Edward, S. (2005), “The End Of Large Current Account Deficits, 1970-2002: Are There Lessons For The United States?”, *NBER Working Paper No: 11669*, September.
- Eğilmez, M. (2014), *Örneklerle Kolay Ekonomi*, Remzi Kitabevi, 9. Basım, İstanbul.

- El-Namrouty, K. A. ve Saidam, A. M. (2015), "The Effects of Budget Deficit on Current Account: Case Study (Palestinian Territories 1996–2012)", *International Journal of Economics, Finance and Management Sciences*, Vol: 3(1), pp. 57-67.
- Enders, W. ve Lee, B. S. (1990), "Current Account and Budget Deficits: Twins or Distant Cousins?", *The Review of Economic and Statistics*, Vol: 71, pp. 373-381.
- Erdinç, Z. (2008), "İkiz Açıklar Hipotezinin Türkiye'de 1950-2005 Yılları Arasında Eşbütünlük Analizi ve Granger Nedenlilik Testi ile İncelenmesi", *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt: 8, Sayı: 1, ss. 209-222.
- Eşiyok, B. Ali (2012), "Türkiye Ekonomisinde Cari Açık Sorunu ve Nedenleri", *Finans, Politik & Ekonomik Yorumlar*, Cilt: 49, Sayı: 569.
- Evans, P. (1988), "Are Consumers Ricardian? Evidence For The United States", *Journal of Political Economy*, University of Chicago Press, Vol: 96, No: 5, pp. 983-1004.
- Feldstein, M. (1992), "The Budget and Trade Deficits Aren't Really Twins", *NBER Working Paper*, No: 3966, pp. 1-11.
- Freund, C. L. (2000), "Current Account Adjustment in Industrialized Countries", *Board of Governors of the FED International Finance, Discussion*.
- Gujarati, D. N. Porter, D. C. (2012), *Temel Ekonometri (Çev: Ümit Şenese ve Gülay Günlük Şenese)*, 5. Baskı, *Literatür Yayıncılık*, No: 656.
- İyidoğan, P. V. ve Erkam, S. (2013), "İkiz Açıklar Hipotezi: Türkiye İçin Ampirik Bir İnceleme (1987-2005)", *Pamukkale Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı: 15, ss. 39-48.
- Johansen, S. (1988), "Statistical Analysis of Cointegration Vectors", *Journal of Economic Dynamics and Control*, Vol: 12(2-3), pp. 231-254.
- Kaufmann, S., Scharler, J. ve Winckler, G. (1999), "The Austrian Current Account Deficit: Driven by Twin Deficits or by Intertemporal Expenditure Allocation?", *Empirical Economics*, Vol: 27, No: 3, pp. 529-542.
- Mangır, F. (2012), "Türkiye İçin İkiz Açıklar Hipotezi Testi (1980-2011)", *Niğde Üniversitesi, İİBF Dergisi*, Cilt: 5, Sayı: 2, ss.136-149.
- Mukhtar, T. Zakaria, M. ve Ahmed, M. (2007), "An Empirical Investigation for The Twin Deficits Hypothesis in Pakistan", *Journal of Economic Cooperation*, Vol: 28(4), pp. 63-80.
- Mussa, M. (2004), "Exchange Rate Adjustments Needed to Reduce Global Payments Imbalance," in Bergsten, C.F. and J. Williamson (Editors): *Dollar Adjustment: How Far? Against What?*, *Institute for International Economics*, Washington D.C., November.
- Njoroge, E. K., Kosimbei, G. ve Korir, J. (2015), "Testing the Twin Deficit Hypothesis for Kenya 1970-2012", *International Journal of Business and Economics Research*, Vol: 3(5), pp. 160-169.
- Saatcioğlu, C. ve Karaca, O. (2004), "Döviz Kuru Belirsizliğinin İhracata Etkisi: Türkiye Örneği", *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, Sayı: 5(2), ss. 183-195.
- Sachs, J. D. ve Larrain, F. B. (1993), *Macroeconomics in The Global Economy*, *Prentice Hall*, Englewood Cliffs, New Jersey, No: 07632.
- Saygılı M., Saygılı, H. (2010), "Türkiye'de İhracatın Yapısal Dönüşümü", *Küresel Kriz Çerçevesinde Türkiye'nin Cari Açık Sorunsalı*, *Elif Yayınevi*, Ankara, ss. 70-78.
- Sever, E. ve Demir, M. (2007), "Türkiye'de Bütçe Açığı ile Cari Açık Arasındaki İlişkilerin VAR Analizi ile İncelenmesi", *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, İİBF Dergisi*, Sayı: 2(1), ss. 47-63.
- Şahin, D. (2015), "İkiz Açık Hipotezinin Geçerliliği: Türkiye Örneği (1995-2013)", *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, Cilt: 22, Sayı: 1, ss. 49-59.
- Tanzi, V. ve Schuknecht, L. (2000), *Public Spending in the 20th Century: a Global Perspective*, *Cambridge University Press*.
- Tan, R. ve Yıldırım, D. Ç. (2009), "Döviz Kuru Belirsizliğinin İhracata Etkisi: Türkiye İçin Bir Uygulama", *Journal of Management & Economics*, Sayı: 16(2), pp. 95-105.
- Tülümce, S. Y. (2013), "Türkiye'de İkiz Açığın Ampirik Analizi (1980-2012)", *E-Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 249, Eylül.
- Vamvoukas, G. ve Spilioti, S. N. (2015), "The Effects of Budget Deficits on Current Accounts in The EMU", *Investment Management and Financial Innovations*, Vol: 12, Issue 4, pp. 115-122.
- Zengin, A. (2000), "İkiz Açıklar Hipotezi (Türkiye Uygulaması)", *Ekonomik Yaklaşım*, *Gazi Üniversitesi*, Cilt: 2, Sayı: 35, ss. 37-67.

Uluslararası Yatırımlarda Riskler ve Riskten Korunma Önerileri

Özet

Yatırım kararının verilebilmesi ayrıntılı çalışmalar ve analizler gerektirmektedir. Risklerin doğru belirlenmesi ve beklentilerin buna göre oluşturulması hayati önem taşır. Yatırımın başka ülkelerde yapılmasının planlanmasında ise beklentileri, bazı farklı riskleri de göz önünde bulundurarak oluşturmakta fayda vardır. Bu riskler, başlıca, politik risk ve döviz kuru riskidir. Bu yazımızda, uluslararası yatırım kararlarında dikkat edilmesi gereken riskler, riskleri tahmin yöntemleri ve riskten korunma önerilerine yer verilecektir.

Anahtar Kelimeler: Uluslararası Yatırım, Politik Risk, Döviz Kuru Riski, Faiz Oranı Paritesi, Satın Alma Gücü Paritesi, Uluslararası Fisher Etkisi

JEL Sınıflandırma Kodu: F21, F23, F31, F37

Risks In International Investments And Protective Measures Against Risks

Abstract

The ability to make investment decisions requires detailed studies and analyzes. Accurate determination of risks and creation of expectations according to this, is vital. While planning the investment in other countries, it is beneficial to set expectations by taking into consideration different kinds of risks. These risks can mainly be political risks and exchange rate risk. This article will discuss the risks that needed to be taken into consideration whilst making international investment decisions, methods of risk prediction and suggestions for protection from possible risks.

Keywords: International Investment, Political Risk, Foreign Exchange Risk, Interest Rate Parity, Purchasing Power Parity, International Fisher Effect.

JEL Classification Codes: F21, F23, F31, F37

Giriş

Globalleşmenin de katkısıyla yeni pazar arayışları, mal ve faaliyet çeşitliliğini artırma, ticaretin kolaylaştırılması ve maliyetlerin düşürülmesi gibi sebeplerle şirketler, uluslararası piyasalara açılma girişiminde bulunmaktadır. Özellikle gelişmiş ülkeler başta olmak üzere çok uluslu şirketlere sahip olan ülkelerin çabasıyla, ülkeler arası tek tip yasal uygulamalar görülmektedir. Gümrük Birliği, Dünya Ticaret Örgütü, Dünya Gümrük Örgütü gibi birlikler gözetiminde uygulanan tek tip yasalar, ikili veya bölgesel serbest ticaret anlaşmaları, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları gibi uygulamalar bunlara örnek verilebilir. Burada amaç dünya çapında iş yapabilmektir.

1. Yatırım Kararı

Yatırım kararının verilmesinde en önemli etken riskin belirlenmesidir. Riskten anlaşılan yatırımın maliyeti olup, yatırımdan beklenen nakit akışlarının yatırımın maliyeti ile karşılaştırılması sonucunda yatırım kararı şekillenir. Daha açık bir şekilde, yatırımdan beklenen getirinin bugünkü değeri, yatırım maliyetinin bugünkü değerini aşarsa, projenin uygulanabileceği düşünülmür.

Yatırım, doğası gereği sabit yatırımları içerir. Sabit yatırımın esnekliği yoktur. Uzun süreli sermayenin bağlanmasını gerektirir. Sürenin uzunluğu ise riskin tahminini zorlaştırır. Şirket, aşırı yatırım yaparak sermayenin atıl kalması riski ile karşılaşabileceği gibi az yatırım yapmak suretiyle piyasa talebine yetişememek, pazar payını kaybetmek gibi sonuçlarla da karşılaşabilir.

Uzun vadeli yatırımın nasıl finanse edileceği, yatırım kararının verilmesinde önemli unsurlardan biridir. Amacı firma değerinin maksimize edilmesi olan yönetim, sabit varlıklara yatırım kararında sermaye bütçelemesini dikkate alır (Marşap, 1996).

Sermaye bütçelemesi tekniği bazı kriterleri barındırır (Marşap, 1996). Bu kriterler şu şekilde sıra-

lanabilir:

- Kullanılan teknik, şirket ortaklarının servetlerinin maksimize edilmesi amacı ile tutarlı olmalı.
- Paranın zaman değerini yansıtmalı.
- Riski dikkate alınmalı.
- Alternatifler, tutarlı olarak karşılıklı sıralanmalı.
- Yöneticiye veya karar vericiye bilgi vermede yararlı olmalı.

2. Uluslararası Yatırım Kararı

Yatırım kararını verecek olan yatırımcı, uzun süreli sabit yatırımdan dolayı artan riski tahmin ederken ülke ekonomisini ve içinde yer aldığı sektörün özelliklerini düşünür. Başka bir ülkede yatırım yapmak isteyen yatırımcı ise, bunlara ek olarak uluslararası riskleri de hesaba katmak zorundadır.

Uluslararası yatırım için yapılan sermaye bütçelemesi tekniği, yurtiçi sermaye bütçelemesi tekniği ile temelde aynı kriterlere sahip olup, bazı eklentiler yapılması gerekmektedir. Dikkate alınması gereken hususlar özetle (Corelli, 2016; Marşap, 1996):

- Nakit akışının yatırımcı şirket açısından durumu
- Nakit akışının proje açısından durumu
- Döviz kuru değişiklikleri
- Politik farklılıklar
- Faiz oranı farklılığı
- Yabancı faaliyet muhasebe mevzuatı
- Yabancı faaliyet vergi mevzuatı

3. Net Nakit Akımlarının Belirlenmesi

Nakit akımlarına göre karar verme sürecinde iki hususun çok iyi ayrılması gerekir. Proje açısından değerlendirme yapıldığında, yatırımın verim oranı önem kazanır. Ancak projenin verimi ile birlikte yatırımcı açısından beklenen nakit akışları da önemlidir. Çünkü projenin verim oranı her yatırımcı için

sabit olmakla beraber her yatırımcı şirket için farklı beklenen değer hesabı ortaya çıkacaktır. Çünkü her şirketin sermaye yapısı ve maliyeti birbirinden farklı olacaktır. Örneğin bir şirket % 60 borç % 40 özkaynak oranı ile yatırımı finanse etmeyi tercih ederken başka bir yatırımcı firma % 50 - % 50 dağılımını tercih edebilecektir. Böylece yatırımcı şirket açısından bakıldığında nakit akışları farklılık gösterebilecektir.

Bunların yanında yatırım yurt dışına çıktığında ise, yine yatırımcı şirket açısından bakıldığında; projeden vergi sonrası beklenen net nakit akışı miktarı, nakit akışlarının zamanı, nakit akışlarının elde edilme zamanındaki döviz kuru, fonların ülke dışına çıkmasından dolayı maruz kalınan vergi yükü, yabancı ülkedeki sermaye hareketlerinin kontrolü politikaları, yabancı ülkedeki devalüasyon gibi ekonomik olaylar da nakit akışlarına etki edebilecektir.

4. Uluslararası Yatırımlarda Risk

Uluslararası yatırımlarda risk temel olarak politik risk ve döviz kuru riski olarak ikiye ayrılır.

4.1. Politik Risk

Yatırım yapılan yabancı ülkede beklenmedik olaylar, yerel politik güçler, darbeler, iç savaşlar, kamulaştırma, sermaye hareketlerinin kontrolü gibi faktörler politik risklerden sayılabilir. Projenin net bugünkü değeri hesaplanırken yatırımcı en kötü senaryoyu düşünerek hazırlıklı olmalı, net nakit akışlarını buna göre tahmin etmeli ve sermaye bütçelemesinde bu durumları dikkate almalıdır (Marşap, 1996).

4.2. Politik Riskin Yok Edilmesi

Politik risk göz ardı edilemez. Politik, siyasal veya ekonomik olumsuz olaylar için haber alma ağı oluşturulabilir. Ülke riskini tahmin etmek için eğitimli kadro çalıştırılabilir. Ülke koşullarına uyum sağlayacak önlemler alınabilir. Örneğin yabancı ülke içerisinden yerli ortaklık kurulabilir (Marşap, 1996). Ancak bu ortağın gelecekte ortaklıktan ayrılarak rakip

olabilme riski vardır (Corelli, 2016). Başka bir önlem olarak yatırımın; savaş, kamulaştırma, paranın konvertibl olma kaybı risklerine karşı sigorta ettirilmesi düşünülebilir (Marşap, 1996). Buna ek olarak şirket, yerel borçlanma yoluna gidebilir. Böylece ülkedeki yasal bazı düzenlemeler nedeniyle yatırımı tehlikeye girerse, borcunu ödemeyi reddedebilir (Ross ve diğ., 2016).

4.3. Net Bugünkü Değerin Hesaplanması ve Döviz Kuru Riski

Yatırım yapılan ülke parasının, yatırımcı şirket ülke parası karşısındaki durumu döviz kuru riskini belirtir. Yatırım projelerinin kabul edilebilirliğinin ölçümü esnasında, projeden beklenen net nakit akışlarının net bugünkü değerinin pozitif olması yatırımın kabul edilebilmesi için gerekli olup, uluslararası yatırımın net bugünkü değerinin hesaplanmasında döviz kuru fark yaratacaktır.

Aslında uluslararası işletme finansının amacı yerli işletme finansı ile aynıdır. Mümkün olan en düşük maliyetle hisse sahiplerine artı değer yaratacak projeye yatırım yapmaktır. Bu yüzden Net Bugünkü Değer (NBD) uygulaması burada da devam eder. NBD'de asıl zorluk, bizzat yabancı paranın varlığıdır (Corelli, 2016).

Bir şirket, sözleşmeye bağlı nakit akışlarında, eğer sözleşme yabancı para üzerinden yapılmışsa, beklenmedik döviz kuru değişikliklerinden etkilenebilir. Şirket finansal raporlarında bile bu durum görülebilir. Yabancı paraya bağlı nakit akışları, bilanço gününde cari kurdan değerlendirilir ve raporlanır. Bir sonraki bilanço tarihlerinde, döviz kuru değişikliklerinden dolayı beklenen nakit akımları da değişecektir.

Döviz kuru oynaklığı, şirketin piyasa pozisyonunu da etkiler. Rakipleri arasında zayıf veya güçlü konuma da geçebilir. Böylece beklenen nakit akımları ile firmanın değeri de etkilenebilir.

Yabancı paralı projeler için ihaleye girmek de risklidir. Cari fiyatlar üzerinden verilen teklifler, daha sonra döviz kurlarının değişmesi ile birlikte mantıklı bir teklif olmaktan çıkabilir.

Riskten anlaşılın, yatırım için hedeflenen işlem tarihinden önce beklenen döviz kurunun tersine hareket etmesidir. Uluslararası iş yapan tüm işletmeler döviz kuru riskiyle karşı karşıyadır. Ancak risk çok ciddi olsa da diğer risklerin aksine, bu risk yönetilebilir.

Yabancı yatırımdan beklenen nakit akışlarını ne zaman yerli paraya çevrileceği ve analizin nasıl yapılacağı, yazımın ilerleyen bölümlerinde ayrıntılı açıklanacak olup temel olarak yabancı yatırımlardan beklenen Net Bugünkü değer (NBD) hesaplaması aşağıdaki formüldeki gibidir (Marşap, 1996).

$$NBD_{AÜP} = \frac{(NA_{VÜP})_1 DK_1}{(1+r)} + \frac{(NA_{VÜP})_2 DK_2}{(1+r)^2} + \frac{(NA_{VÜP})_3 DK_3}{(1+r)^3} + \dots + \frac{(NA_{VÜP})_n DK_n}{(1+r)^n}$$

Burada $NA_{VÜP}$: Yabancı Ülke Parası cinsinden Nakit Akışlarını

AÜP: Ana Ülke Parası

r: İskonto Oranı

DK: Döviz Kurunu temsil eder.

Formülden görüleceği üzere NBD hesabında formül içindeki değişkenlerden biri de döviz kurudur. Dolayısıyla yatırım kararının verilmesinde döviz kuru riskinin de göz önüne alınması gerekir.

4.4. Beklenen Döviz Kuru Tahmini

Çok uluslu işlerin temelinde, mal ve hizmeti farklı ülkelerin parasıyla satmak vardır. Bu durum, doğal olarak kur riskine açıktır. Sabit kurları garantileyen Bretton Woods'un çöküşünden sonra kurlar dalgalanmaya başlamıştır ve çok uluslu şirketler kur riskine karşı savunmasız kalmışlardır. Çünkü kısa vadeli kur dalgalanmalarına fiyatlar ve faizler hemen eşlik edememişlerdir (Shapiro, 1992).

NBD'nin genel formülü çok uluslu şirketler için her zaman geçerli değildir. Bazen başka ülkedeki bağlı şirket için pozitif NBD mevcut iken ana şirket için tersi durumla karşılaşılabilir. Bunun sebebi; sermaye kontrolü, ek vergi gibi hususların yanında belki de en önemlisi kur etkisi olabilir. Kur etkisi açısından nakit akışlarının ana şirketin para birimine dönüştürülmesi gerekmektedir. Yukarıdaki formüle göre önce yabancı para biriminden nakit akışları belirlenir ve sonra ana şirket para birimine dönüştürülür (Corelli, 2016).

NBD hesabından anlaşılacağı üzere, burada temel belirleyici beklenen döviz kurudur. Tabi dönüşüm işleminden sonra bugünkü değere indirgeme işleminde hangi iskonto oranı kullanılacağı da önemlidir. Bu konuya ilerleyen bölümlerde değinilecektir. Döviz kurunun tahmini konusunda ise başlıca üç temel teori bulunmaktadır (Ercan & Ban, 2016).

- Faiz Oranları Paritesi (Interest Rate Parity)
- Satın Alma Gücü Paritesi (Purchasing Power Parity)
- Uluslararası Fisher Etkisi (International Fisher Effect)'dir.

4.4.1. Faiz Oranları Paritesi

Gelecek kurun spot kurdan farklılığını, iki paranın faiz oranları arasındaki farkla eşitlemeye Faiz Oranları Paritesi adı verilir. Gelecek kurun, spot kurdan belli bir parite oranında değişeceği düşünüldüğünde gelecek kur hesabı şöyle olur:

$$\text{Gelecek Kur} = \text{Spot Kur} (1 + \text{Parite})$$

Formülün nasıl türetildiğine girilmeden, faiz oranları baz alınarak hesaplanan parite formülü ise şu şekildedir.

$$\text{Parite} = \frac{(1 + i_{AÜP})}{(1 + i_{VÜP})} - 1$$

Burada $i_{VÜP}$: Yabancı Ülke Parası faiz oranı

$i_{AÜP}$: Ana Ülke Parası faiz oranını temsil etmektedir.

'+ 1' ve '- 1'i sadeleştirecek olursak eğer:

$$\text{Gelecek Kur} = \text{Spot Kur} \frac{(1 + i_{AÜP})}{(1 + i_{YÜP})}$$

ÖRNEK (Ercan & Ban, 2016): ABD Doları için faiz oranı yıllık % 10, TL faiz oranı yıllık % 20 ve spot kur 1\$ = 1,5 TL ise bir yıl sonraki beklenen döviz kurunu tahmin ederken;

$$\text{Beklenen Gelecek Kur} = 1,5 \text{ TL} \left(\frac{1 + \% 20}{1 + \% 10} \right) = 1,63635 \text{ TL} \text{ olacaktır.}$$

4.4.2. Satın Alma Gücü Paritesi

Bu pariteye göre döviz kurlarının ülkelerdeki enflasyon oranlarına göre belirlendiği ifade edilmektedir.

$$\text{Gelecek Kur} = \text{Spot Kur} (1 + \text{Parite})$$

Yine parite formülü aşağıda verilmiş olup, faiz oranı yerine enflasyon oranlarından hareketle bu formül türetilmiştir.

$$\text{Parite} = \frac{(1 + en_{f_{AÜP}})}{(1 + en_{f_{YÜP}})} - 1$$

İki formülü iç içe koyarak sadeleştirme yaptığımızda, Satın Alma Gücü Paritesine göre gelecek kur tahminine ilişkin formüle ulaşırız.

$$\text{Gelecek Kur} = \text{Spot Kur} \frac{(1 + en_{f_{AÜP}})}{(1 + en_{f_{YÜP}})}$$

ÖRNEK (Ercan & Ban, 2016): Türkiye'de yıllık enflasyon oranı % 10 ve ABD'de % 4 gerçekleşmişse eğer, cari kur 1\$=1,5 TL iken bir yıl sonraki döviz kuru beklentisi ne olacaktır?

$$\text{Beklenen Gelecek Kur} = 1,5 \text{ TL} \left(\frac{1 + \% 10}{1 + \% 4} \right) = 1,5865 \text{ TL} \text{ olacaktır.}$$

4.4.3. Uluslararası Fisher Etkisi

Bu pariteye göre de döviz kurlarındaki değişiklik, faiz oranlarındaki farklılığa bağlanmaktadır. Faiz Oranları Paritesi ile benzerlik göstermektedir. Faiz Oranları Paritesinde faiz oranları farklılığında forward primi ya da iskontosu dikkate alınırken Uluslararası Fis-

her Etkisinde spot piyasa faiz oranları dikkate alınmaktadır (Ercan & Ban, 2016).

Formülasyonu ise yine Faiz Oranları Paritesine benzerlikte olup;

$$\text{Gelecek Kur} = \text{Spot Kur} \frac{(1 + F_{AÜP})}{(1 + F_{YÜP})}$$

Burada $F_{AÜP}$: Ana Ülke Parası Spot Piyasa Faiz Oranını,

$F_{YÜP}$: Yabancı Ülke Parası Spot Piyasa Faiz Oranını temsil eder.

5. Yabancı Ülkede Yatırım Kararının Değerlendirilmesi

Başka bir ülkede yatırım yapacak firma için başlıca düşünülmeli gereken 3 anahtar konu vardır.

- Firma kendi ülke para biriminden proje değeri ile ilgilenmesine rağmen, büyük olasılıkla yabancı para ile nakit akışı getirecektir.
- Faiz oranları ve sermaye maliyeti yabancı ülkede farklı olacaktır.
- Ana firma hem yerli hem de yabancı ülke vergi kanunlarına ve muhtemelen farklı vergi oranlarına tabi olacaktır.

Tüm bu bahsedilen konuları örnekler ile pekiştirmekte fayda vardır.

Örnek (Berk & DeMarzo, 2017): Amerikalı bir yatırımcı Japonya'daki yatırımından bir yıl sonra elde edeceği nakit akışı olan 10 milyon Yen'in bugünkü değerini hesaplamak istemektedir. Spot piyasa döviz kuru 110 ¥/\$, Yen bazında yıllık sermaye maliyeti=% 1 ve Dolar bazında yıllık sermaye maliyeti = % 5 ise;

- a) Japon yatırımcı için nakit akışının bugünkü değeri ve bunun dolar karşılığı nedir?
- b) Amerikalı yatırımcı için bir yıl sonraki nakit akışının dolar karşılığı ve bunun bugünkü değeri nedir?

Çözüm: Önce bir yıllık vadeli döviz kurunun tahmin edilmesi gerekir. Veri olarak sermaye maliyeti yani diğer bir deyişle iskonto oranı verildiğinden dolayı Faiz Oranı Paritesi yöntemi ile vadeli döviz kuru tahmin edilebilecektir. Böylece vadeli kur aşağıdaki gibi hesaplanır.

$$\text{Vadeli Kur} = 110 \frac{\text{¥}}{\text{\$}} \left(\frac{1 + \%1}{1 + \%5} \right) = 105,8095 \text{ ¥/\$}$$

- a) Japon yatırımcı için nakit akışının bugünkü değeri = $\frac{10.000.000 \text{ ¥}}{(1+0,01)} = 9.900.990 \text{ ¥}$
 Bugünkü değerin dolar karşılığı = $\frac{9.900.990 \text{ ¥}}{110 \text{ ¥/\$}} = \mathbf{90.009 \text{ \$}}$
- b) Amerikalı yatırımcı için nakit akışının dolar karşılığının bugünkü değeri = $\frac{10.000.000 \text{ ¥}}{105,8095} / (1+0,05)$
 = $\mathbf{90.009 \text{ \$}}$

Diğer koşullar sabitken faiz oranları arasındaki farklılığın gelecekte kapanacağı anlayışından hareketle yatırımın bugünkü değeri eşit çıkacaktır. Bu hesaplamaların yapılmasının temeli aslında Tek Fiyat Yasasına¹ dayanmaktadır.

NBD hesaplanmasında yukarıdaki örnekte olduğu gibi iki yöntemden söz edilebilir. İlkinde yabancı ülkedeki NBD hesaplanıp spot döviz kurundan yerli paraya çevrilebilir. Diğerinde ise önce beklenen nakit akışı vadeli kurdan çevrilir ve sonra NBD bulunur. Birinci yol, yerli proje değerlemesine çok benzer. Yalnızca değerlemenin en sonunda çıkan sonuçlar spot döviz kuru ile çarpılır. Dolayısıyla burada ikinci yöntem üzerinden konu anlatılacaktır. Yani önce yabancı para yerli paraya çevrilecek ve daha sonra da NBD'ye ulaşılabilecektir.

Örnek (Berk & DeMarzo, 2017): Amerikalı bir şirket İngiltere'deki projeyi sermaye maliyeti ile değerlemek istemektedir. İngiltere'deki şirket kendi içerisinde çalışan bir şirkettir yani tüm hâsılat ve maliyetleri İngiltere'de gerçekleşmektedir. Mühendisler yeni ürün için kullanılan teknolojinin 4 yıl sonra eskিয়েceğini düşünmektedirler. Tahmin edilen başlangıç sermaye harcaması 17,500 milyon £ ve yıllık nakit akışı sabit 11,250 milyon £ hesaplanmaktadır. Cari döviz kuru (spot) $S=1,60 \text{ \$/£}$ (yani 1 £=1,6 \$)'dir. Sermaye maliyeti % 6,8'dir. Örneği basitleştirmek için net nakit akışlarının ve sermaye maliyetinin hesaplanma aşamalarına değinilmemiş, beklenen rakamların 4 yıl boyunca değişmeyeceği varsayılmıştır.

Çözüm:

Önce faiz oranı paritesini kullanarak vadeli döviz kurunu hesaplamak gerekmektedir.

$$\text{Forward Kur: } F_1 = S \frac{(1+i_s)}{(1+i_e)} = 1,60 \text{ \$/£} \frac{1,04}{1,07} = 1,5551 \text{ \$/£}$$

$$F_2 = S \frac{(1+i_s)^2}{(1+i_e)^2} = 1,60 \text{ \$/£} \frac{1,04^2}{1,07^2} = 1,5115 \text{ \$/£}$$

$$F_3 = S \frac{(1+i_s)^3}{(1+i_e)^3} = 1,60 \text{ \$/£} \frac{1,04^3}{1,07^3} = 1,4692 \text{ \$/£}$$

$$F_4 = S \frac{(1+i_s)^4}{(1+i_e)^4} = 1,60 \text{ \$/£} \frac{1,04^4}{1,07^4} = 1,4280 \text{ \$/£}$$

Şimdi serbest nakit akışları yabancı paradan yerli paraya dönüştürülmelidir.

¹ The Law of One Price: Tek ve aynı bir ürün için taşıma giderleri ve vergi farklılıkları olmadığı varsayımı altında tüm ülkelerde fiyatların aynı olacağını söyler. Böylece fiyat farklılığından ve arbitrajdan faydalanılamaz.



Serbest Nakit Akışı Çevrimi

	0	1. yıl	2. yıl	3. yıl	4. yıl
A)Pound Serbest Nakit Akışı	(17.500)	11.250	11.250	11.250	11.250
B)Vadeli Döviz Kuru (\$/£)	1,60	1,555	1,512	1,469	1,428
C)Serbest Nakit Akışının Dolar Değeri C=A * B	(28.000)	17.495	17.004	16.528	16.065

Şimdi projenin gelecekte beklenen serbest nakit akışlarının Net Bugünkü Değerini hesaplayalım.

$$NBD = - 28.000 + = 29,20 \text{ milyon } \$$$

Yani şirket projeyi kabul etmelidir.

6. Uluslararası Vergilendirme Sorunları

Yukarıdaki örneklerde verginin, kazancın nerede kazanıldığına bakılmaksızın alındığı varsayılmıştı. Ancak gerçek durum böyle değildir. Her ne kadar ülkeler arasında çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları olsa da bazı durumlara göre şirketler her iki ülkede de vergi ödemek zorunda kalabilir. Örneğin yabancı yatırım, ana ortaklığın ayrı bir bağlı ortaklığı şeklindeyse, karın ana ülkeye getirilmesi anında vergi ödenebilir. Yani bağlı ortaklık, faaliyette bulunduğu ülke sınırlarındaki faaliyetinden dolayı vergisini öder. Ardından kar ana ortaklığın bulunduğu ülkeye aktarılır ve vergi mevzuatının hükmettiği şekilde ana ülkeye vergi ödenmesi ihtimali ortaya çıkabilir.

7. Uluslararası Ayrışmış Sermaye Piyasaları

Buraya kadarki analizler, uluslararası sermaye piyasalarının entegre olduğu yönündeydi. Analizleri kolaylaştırmak için yapılan bu varsayım aslında gerçekçi değildir. Özellikle gelişmekte olan ülkelerde tüm yatırımcıların eşit şekilde finansal araçlara ulaşmaları mümkün değildir. Örneğin Türkiye'deki bir şirket, Türkiye'de iyi tanınmış olabilir ve rahat-

lıkla ve ucuz kaynak bulup borç alabilir. Ancak aynı şirket Avrupa'da iyi tanınmadığından dolayı daha pahalıya kaynak bulacaktır. Diğer bir deyişle, Avrupa'da yatırımcılar bu firmadan daha fazla getiri bekleyeceklerdir. Dolayısıyla bu Türk firması, Avrupa'da daha yüksek bir yabancı para biriminden sermaye maliyeti ile karşılaşacaktır. Böylece Avrupa'da yatırım yapmak Türk firması için daha az değerli hale gelebilir.

Yabancı sermaye piyasalarına girişte farklılaştırma olması halinde, firmaların bu durumdan korunmaları için en iyi seçeneklerden biri Döviz Swapıdır (Berk & DeMarzo, 2017). Döviz Swapı, bir firmanın borçlanabileceği en iyi piyasadaki borçlanması sonrasında, borcunu "takas" yöntemi ile ödeme yapacağı ülkenin para biriminden ödemesi şeklinde gerçekleşir. Bu sayede tamamen olmasa da kısmen yabancı sermaye piyasalarına giriş zorluğunu azaltmış olur.

8. Makro Ekonomik Bozulma Yanılgısı

Bazen de piyasaların risksiz faiz oranları, uluslararası piyasalara entegre olmayabilir. Devletlerin ekonomi politikaları gereği sermaye kontrolü gibi uygulamalar nedeniyle, ülkeye kaynak girişine veya kaynak çıkışına

engeller, yasaklar koyulabilmektedir. Ekonomilerin politik, yasal, sosyal veya kültürel karakteristikleri nedeniyle oluşan bu entegrasyon sıkıntısı, ülke risk primi uygulaması ile aşılmaya çalışılır. Bu sebeptendir ki, faiz oranları, bir miktar temerrüt olasılığını da içerir. Dolayısıyla vadeli döviz kuru tahmininde, Faiz Oranı Paritesi yöntemi her zaman tutmayabilir. Bunu bir örnekle açıklayalım.

Riskli ülke hazine bonusu örneği (Berk & DeMarzo, 2017): Temmuz 2009 tarihinde Spot ruble-dolar kuru 30,9845 \$/P (Yani 1 dolar= 30,9845 ruble) ve 1 yıl vadeli ruble-dolar kuru 33,7382 P/\$. Aynı zamanda kısa vadeli Rus Hazine Bonusu getirisi % 11. Benzer Amerika Hazine Bonusu 1 yıllık getirisi %0,5. Faiz Oranı Paritesi yöntemini kullanarak 1 yıl vadeli ruble-dolar döviz kurunu hesaplırsak eğer:

$F=S = 30,9845 * 1,1 = 34,2217$ \$/P olarak buluruz.

Ancak örnekte değinildiği üzere 1 yıl vadeli döviz kuru piyasada 33,7382 \$/P üzerinden işlem görmektedir. Bu iki vadeli kur arasındaki fark Rusya'nın temerrüt riskini yansıtır. Nitekim 1998'de ekonomik kriz nedeniyle Rusya temerrüde düşmüş ve borçlarını ödeyememişti.

Rusya'nın temerrüt riskini görüp fazla getiri elde etmek isteyen yatırımcı, rublede kalabileceği gibi gerçekten risksiz bir yol arayan yatırımcı beklenen nakit akışlarını hemen dolara çevirebilir.

Örneğin 100.000 rubleyi önce dolara çevirip, 1 yıllık ABD bonosunda değerlendirip 1 yıl sonra yeniden rubleye çeviren yatırımcının kazancı:

$* (1,005)_{1 \text{ yıllık ABD getirisi}} * 33,7382$ \$/P = 109.432 ruble olacaktır.

Yani 100.000 Ruble 1 yıl sonra % 9,432 kazanç getirecektir. Hâlbuki Rus Hazine Bonusunun faiz getirisi % 11'dir. % 11 - % 9,432 = % 1,568 fark ise,

Rus Hazine Bonusu satın alarak Rusya devletine borç verenlere, temerrüt riski endişesini karşılamak için verilen paydır.

9. Döviz Kuru Riski Çeşitleri ve Korunma Önerileri

Uluslararası faaliyetin en önemli sonuçlarından biri olan kur riski üçe ayrılır (Ross ve diğ., 2016).

1. Kısa Vadeli Risk
2. Uzun Vadeli Risk
3. Çeviri Riski

9.1. Kısa Vadeli Risk

Kurdaki günlük dalgalanmalar firmaların kısa vadeli riskini oluşturur. Bu yüzden çoğu firma yakın gelecekte mal alış ve satışları için belirli bir fiyattan alım/satım anlaşmaları yaparlar. Örneğin İtalya'dan makarna alıp Amerika'ya satan bir firma düşünelim. Amerika'dan 10.000 paket sipariş olduğunu, İtalya'dan alışın paket başına 8,4 € ve ABD'ye satışın 6 \$ olduğunu varsayalım. İtalya'dan malın gelişi ve ihracı 60 gün sürüyor. Ödemeler de 60 gün sonra yapılıyor. 1 \$ = 1,50 € döviz kuru varsayımı altında:

$8,4 \text{ €} / 1,5 = 5,60$ \$ maliyetidir.

$(6 \$ - 5,60 \$) * 10.000$ paket = 4.000 \$ Kar (vergi öncesi) vardır. Kur 60 gün boyunca böyle kalırsa kar= 4.000 \$'dır ancak:

Kur 1,60 olursa $8,4 / 1,6 = 5,25$ \$ maliyet ve 7.500 \$ kar,

Kur 1,40 olursa $8,4 / 1,4 = 6$ \$ maliyet ve '0' kar olacaktır.

Bu şekildeki kısa vadeli döviz kuru riski birkaç yolla elimine edilebilir. En açık yolu vadeli işlem sözleşmesi (hedging) yapmaktır. Örneğin forward sözleş-



me ile döviz kuru sabitlenebilir. Aynı firmanın riskten korunmak amacı ile vadeli işlem sözleşmesi yaptığını, sözleşme kapsamında döviz kurunun 1,58 \$/€ olarak belirlendiğini varsayarsak eğer;

$8,4 \text{ €}/1,58 = 5,32 \text{ \$}$ ve $(6-5,32)*10.000 = 6.800 \text{ \$}$ Kar elde edilecektir.

Alternatif olarak diğer bir yol ise, eğer firmanın elinde nakit dolar var ise euroya çevirir, 60 gün bekler, hatta beklerken de bir miktar faiz kazanabilir (Ross ve diğ., 2016).

9.2. Uzun Vadeli Risk

Uzun vadede ekonomik durum da değişebilir. Örneğin yabancı ülkede ücretlerin düşüklüğünden faydalanarak emek yoğun çalışmakta iken sosyal ve ekonomik şartların değişmesi ile ücretlerin artması ile maliyet avantajı sona erer.

Başka bir örnek, Venezuela Bolivarında devalüasyondan dolayı Coca Cola 2014 ilk çeyrekte 247 milyon dolar zarar etmiştir ve dördüncü çeyrekte ise 393 milyon dolar zarar beklediğini açıklamıştır (Ross ve diğ., 2016).

Yine Avustralyalı Iluka Resources Ltd. maden şirketi üzerinde yapılan analiz; Avustralya Doları ile ABD Doları arasında 1 centlik bir değişiklik, net karda 5 milyon dolar değişikliğe sebep olduğunu göstermektedir (Ross ve diğ., 2016).

Hedging yapmak ise uzun vadede zordur. Organize piyasalarda bile çok uzun vadeli forward sözleşme satılmaz. Borsa İstanbul VİOP'ta bile genelde aynı yılın Aralık ayı sonuna kadar dolar vadeli işlem sözleşmeleri işlem görmektedir (BİST, 2017).

Bunun yerine mallarını yabancı ülkede satan firma hammadde alışlarını ve işçiliği de aynı ülkeden

karşılsa, en azından kurdaki oynama ile beraber maliyet ve satışları aşağı veya yukarı doğru birlikte hareket eder.

Bu şekilde hedging yapan firmalara en güzel örnek otomobil firmalarıdır. Bu firmalar fabrikalarını bir ülke veya o ülkenin yer aldığı bölge içinde kurarlar, o bölgenin işçisini çalıştırır ve otomobilleri de genellikle o bölgede satarlar.

9.3. Çeviri Riski

İşlemlerin muhasebeleştirilmesi sırasında yabancı paraların yerli paraya çevrilmesinden doğan risktir. Bunun sebebi:

- Hangi kurdan çevrilecek?
- Yabancı paradan kar/zarar nasıl ele alınacaktır?

Örneğin ABD'li şirketin Türkiye'de faaliyette bulunan şubesinin bilançosuna bakalım. Döviz kurunun $1\text{\$} = 2\text{\text{₺}}$ olduğunu varsayalım.

BİLANÇO (TL)			
Varlıklar	1.000	Borç	500
		Özkaynak	500
	1.000		1.000

Başlangıçta net kar '0' diyelim. Fakat Türkiye'deki enflasyonist ve kötü makro ekonomik koşullardan dolayı $1\text{\$} = 4\text{\text{₺}}$ oldu. Türkiye'de faaliyette bulunan şirketin Lira bilançosu değişmezken Dolar cinsinden bilançosunda köklü değişiklik olacaktır.

BİLANÇO (\$) Kur=2 \$/₺			
Varlıklar	500 \$	Borç	250 \$
		Özkaynak	250 \$
	500 \$		500 \$

BİLANÇO (\$) Kur=4 \$/₺			
Varlıklar	250 \$	Borç	125 \$
		Özkaynak	125 \$
	250 \$		250 \$

Aslında işletme faaliyeti olmamıştır. Net kar hala '0'dır. Ancak özkaynak 125\$ azalmıştır. Bu bir sorundur. Faaliyet olmadığı için gelir tablosunda zarar gözükmemektedir. Ancak bilanço varlıkları satılır da likiditeye dönüşürse zarar ortaya çıkacaktır.

Sonuç

Günümüzde, dünya çapındaki pazar payının büyük bir kısmı çok uluslu şirketlerin elinde olup yabancı ülkelerde yatırım yapmak, pazar payının genişletilmesi için çok iyi bir yoldur. Ancak yabancı bir ülkede yatırım yapmanın çeşitli politik ve ekonomik riskleri vardır. Yatırım yapılan ülkede siyasi kriz yaşanması, savaş çıkması, sermaye kontrolüne gidilmesi, kamulaştırma gibi birçok işlem yatırımdan beklenen getiriyi baltalayabilir. Bununla beraber ekonomik bir çalkantı, kriz gibi haller de getirinin kaybına yol açabilir. Bunlar gibi olağan üstü durumların yanında, ticaretin olağan bir aracı olan döviz kuru da başlı başına bir risk unsurudur. Kısa veya uzun vadeli döviz kuru değişiklikleri, yatırımdan beklenen getirileri etkileyecektir. Yatırımcılar, döviz kuru tahmin yöntemlerini kullanarak yatırımdan beklenen nakit akışlarını hesaplayabilirler. Bu yöntemler, Faiz Oranı Paritesi, Satın Alma Gücü Paritesi ve Uluslararası Fisher Etkisidir. Olağanüstü risklere göre döviz kuru riskinin iyi tarafı yönetilebilmesidir. Yabancı ülkede yatırım yapmak isteyen yatırımcı, forward, swap ve opsiyon sözleşmeleri gibi Riskten Korunma (hedging) yöntemleri ile kendini döviz kuru riskine karşı koruyabilir.

Kaynakça

- Berk, Jonathan & DeMarzo, Peter (2017) Corporate Finance, 4th edition, ISBN 978-0-13-408327-8, Pearson Education, England
- BiST (2017) DolarTL Vadeli İşlem Sözleşmesi, 07.05.2017 tarihinde <http://www.borsaistanbul.com/urunler-ve-piyasalar/urunler/vadeli-islem-sozlesmeleri/doviz-vadeli-islem-sozlesmeleri/dolartl-vadeli-islem-sozlesmesi> adresinden alınmıştır.
- Corelli, Angelo (2016) Analytical Corporate Finance, Springer Texts in Business and Economics, (eBook) DOI 10.1007/978-3-319-39549-4, Springer International Publishing, Switzerland
- Ercan, Metin Kamil & Ban, Ünsal (2016) Değere dayalı İşletme Finansı Finansal Yönetim, Gazi Kitabevi, Ankara
- Marşap, Beyhan (1996) Uluslararası Yatırımlarda Sermaye Bütçeleme ve Karşılaşılan Riskler, Gazi Üni. End. San. Eğt. Fak. Dergisi, Haziran 1996, Sayı:4 pp:63-71.
- Ross, Stephen A.; Westerfield, Randolph W.; Jaffe, Jeffrey; & Jordan, Bradford D. (2016) Corporate Finance, 11th edition, ISBN 978-0-07-786175-9, The McGraw-Hill Companies, USA
- Shapiro, Alan C. (1992) Multinational financial management, 4th edn. Allyn and Bacon, Boston, MA

Doğrudan Yabancı Yatırımlar, Ekonomik Büyüme ve Dış Ticaret arasındaki ilişki; Türkiye Örneği

Özet

Bu çalışmamızda gelişmekte olan ülkelerin en çok tercih ettiği yatırım çeşidi olan doğrudan yabancı yatırımlar (DYY), ekonomik büyüme, ithalat ve ihracattan oluşan dış ticaret arasındaki nedensellik ilişkilerine Türkiye'nin 1970–2012 dönemini kapsayan yıllık verileri ile bakılmıştır. Değişkenler arasındaki nedensellik ilişkisinin varlığının tespiti için vektör hata düzeltme modeli (VECM) ve Johansen eş bütünleşme testinden faydalanılmıştır. Eş bütünleşme testi sonucunda doğrudan yabancı yatırımlar, büyüme ve dış ticaret arasında uzun dönem denge ilişkisinin bulunduğu ve tek bir eş bütünleşme vektörü olduğu değerlendirilmiştir. Seriler eş bütünleşik bulunduğundan Granger nedensellik testi VECM kullanılarak yapılmıştır. Büyüme, ihracat, ithalat ve DYY arasındaki ilişki bu çalışmada eş bütünleşme çerçevesinde ithalat ve DYY arasında çift yönlü olarak tanımlanmıştır. Genel olarak Granger nedensellik testi ile İhracat→ithalat→GSMH→DYY→İthalat şeklinde bir ilişki ortaya çıkmıştır.

Anahtar Kelimeler: Doğrudan Yabancı Yatırımlar, Büyüme, Türkiye

JEL Sınıflandırma Kodu: F10, F14, O4

Relation Between Foreign Direct Investment, Economic Growth and Foreign Trade: Evidence from Turkey

Abstract

This study investigates causal relationship between foreign direct investment (FDI) that developing countries prefer it to other investments, foreign trade and economic growth in Turkey. The empirical study estimates causal link between the variables that mentioned by using Vector Autoregressive Error Correction Model (VAR-ECM) and Co-integration Analysis over the period 1970-2012. As predicted, co-integration test shows that long-run relationship between economic growth, foreign trade and FDI in which there is only one co-integration vector in data. Finally, this paper finds bi-directional causality between economic growth, FDI and foreign trade. Consequently, the direction of causal relationship between them indicates like EXP--> IMP--> GDP--> FDI--> IMP at the end of the Granger causality test.

Keywords: Foreign Direct Investment, Growth, Turkey

JEL Classification Codes: F10, F14, O4

Giriş

Türkiye'nin 1980'lerden itibaren dünya ile aynı doğrultuda başlattığı liberalizasyon hamleleri doğrudan yabancı yatırımları (DYY) ülkeye çekmek için önemli bir adım olmuştur. Bunun yanında ithal ikameci büyüme modelinden ihracata dayalı büyüme modeline geçmesi ile birlikte DYY'ların Türkiye'ye gelip ihracat yapmalarına olanak sağlanmıştır. DYY'lar özellikle gelişmekte olan ülkeler açısından önem arz etmektedir. Bu ülkelerin tasarruf oranlarının azlığı ve dolayısıyla sermaye konusundaki yetersizlikleri yatırımlar konusunda zayıf kalmalarına neden olmaktadır. Böylece ekonomik büyüme konusunda gelişmekte olan ülkeler geri kalmaktadırlar. Bu durumda dışarıdan sermayenin gelecek bunların DYY'lar olarak yatırıma dönüşmesi sonucunda ülkeye hem istihdam olanağı hem de teknoloji transferi gerçekleşmektedir. Her iki yönden de ülkeye katkısı olan DYY'lar bazen şirket satın alma, ortak olma veya tamamen yeni bir yatırım olarak karşımıza çıkabilmektedir. Bunlardan en faydalı olanı şüphesiz yeni istihdam alanı oluşturması açısından yeni yapılacak yatırımlardır. Ülkeler arasındaki bu sermaye transferleri zamanla daha da önemli hale gelmiştir. Çok uluslu şirketlerin sayısında küreselleşmeyle birlikte yaşanan artışla, bu şirketlerin birden çok ülkeye yatırım yapmaları DYY'ların ülkelerin ekonomilerinde önemli bir yer tutmasına neden olmuştur. Dolayısıyla bu konuda çok sayıda çalışma da literatürde yer almaya başlamıştır. Bu çalışmada Türkiye ile ilgili bir analiz yapılacaktır. Türkiye de gelişmekte olan ülkeler kategorisinde olduğundan aynı yetersiz sermaye koşullarına sahiptir. Bu nedenle DYY'lar, Türkiye için önemli sermaye kaynaklarından biridir.

Literatürde ekonomik büyüme, DYY ve dış ticaret arasındaki ilişkiyi inceleyen çalışmalara bakıldığında, bu çalışmaların daha çok dış ticaret ve büyüme, büyüme ve DYY, DYY ve dış ticaret gibi birbirleri arasındaki nedensellik ilişkilerine baktıklarını, hepsini birden inceleyen çalışmaların az olduğunu

görmekteyiz. Bu konudaki eksiklik bizi bu çalışmayı yapmada motive etmiştir.

Bir sonraki bölümde ilgili literatürde Türkiye ile ilgili çalışmalar özetlenmiş daha sonra ise veriler tanımlanarak kullanılacak yöntem hakkında bilgi verilmiştir. Yapılan analiz sonucunda elde edilen bulgular bir sonraki bölümde değerlendirilerek sonuç kısmında ise çalışma ile ilgili elde edilen sonuçlar yorumlanarak politika önermelerine yer verilmiştir.

1. Literatür Taraması

Bu konuda daha önce literatürde Türkiye ile ilgili yapılan bazı çalışmalar incelenecek, daha sonra çalışmanın analizine geçilecektir.

Demirhan (2005) 1990–2004 dönemi çeyreklik veriler ile ihracat ve büyümenin nedensellik ilişkisini incelemektedir. Değişkenler arasındaki nedensellik ilişkisinin tahmin edilmesinde VECM ve johansen eş bütünleşme analizinden faydalanılmıştır. Johansen eş bütünleşme testi sonucunda sadece bir tane eş bütünleşme vektörü ile birlikte dış ticaret ve büyüme arasındaki ilişki uzun dönemli olarak bulunmuştur. Eş bütünleşme bulunması nedensellik testi için VECM kullanılabilirliğini göstermektedir. Analiz sonucunda ihracatın uzun dönemde büyümeye pozitif yönde etkisi olduğu görülmektedir.

Zaman serileri kullanılarak yaptıkları analizlerinde Karagöz, K. ve M. Karagöz (2006), ihracattan DYY'lara doğru bir ilişkiyi eş bütünleşme ve nedensellik testlerini kullanarak bulmuşlardır.

1987 ile 2007 yılları arasında aylık veriler kullanan Bilgin ve Şahbaz (2009) çalışmalarında, ihracata dayalı büyüme hipotezinin Türkiye için geçerliliğini araştırmaktadır. GSMH'yi sanayi üretim endeksi temsil etmektedir. Dış ticaret hadleri, ithalat, ihracat ile sanayi üretim endeksi değişkenlerinin Johansen eş bütünleşme analizi yapılmıştır. Uzun dönemli ilişki bulunması nedeniyle VECM uygulanmıştır. Ayrıca ilişkinin yönünün belirlenmesi için Granger ne-

densellik testleri ve dönüştürülmüş Wald (MWALD) testleri kullanılmıştır. İhracatın sanayi üretim endeksinde olumlu etkisinin olduğu analiz sonucunda ortaya çıkmıştır. Son olarak da ihracat ve dış ticaret hadleri değişkenlerinin iki taraflı nedenselliğe sahip oldukları saptanmıştır.

Öztürk ve Acaravci (2010), çalışmalarında DYY-ihracat-büyüme ve DYY-ithalat-büyüme hipotezlerinin geçerliliğine Türkiye'nin 1998:1-2009:1 dönemi çeyrek zaman serisi verilerine bakarak araştırmıştır. Bu bağlantılar Engle-Granger iki adım kuralına göre araştırılmıştır. Birinci adımda bütünleşmenin derecesini araştırmak için uzun dönemli birim kök testi yapılmış ve eş bütünleşme testinin ARDL sınır testi yaklaşımı kullanılmıştır. İkinci adımda nedensellik ilişkisi hata düzeltme tabanlı nedensellik modeli ile belirlenmiştir. ARDL sınır testi DYY, ithalat ve reel GSMH arasında uzun dönemli ilişki olduğunu ortaya çıkarmış fakat DYY, ihracat ve reel GSMH arasında bir ilişki bulamamıştır. GSMH ve ithalat arasında çift yönlü ilişki, DYY'den GSMH'ye tek yönlü ilişki ve DYY'den ithalata tek yönlü Granger nedensellik ilişkisi bulunmuştur.

Özcan ve Arı (2010) ise OECD ülkelerine ait 1994 ile 2006 yılları arasındaki verilerden yararlanarak DYY'yi belirleyen faktörleri belirlemek için, dinamik panel veri analizi ve GMM tahmin tekniği kullanmışlardır. Sonuç olarak enflasyon, büyüme oranı, altyapı düzeyinin pozitif olarak, cari denge ve açıklığın negatif olarak DYY'leri etkilediği ortaya çıkmıştır.

1992 ile 2011 yıllarını arasındaki verileri kullanarak sınır testi kullanan DELİCE ve arkadaşları (2011), makalelerinde Türkiye'de DYY'nin dış ticaret üzerindeki etkisini araştırmışlardır. Ampirik bulgulara göre, ithalat ve DYY arasında kısa ve uzun dönemde nedensellik söz konusu değilken DYY, ihracatı kısa ve uzun dönemde olumlu olarak etkilemektedir.

Ekinci (2011), DYY, ekonomik büyüme ve istihdamın aralarındaki kısa ve/veya uzun dönemli ilişkiyi araştırmak için 1980'den 2010'a kadar yıllık verile-

ri kullanmıştır. Analiz sonucunda, DYY ve büyüme arasında uzun dönemli ve çift yönlü ilişki ortaya çıkarken, DYY ve istihdam arasında herhangi bir ilişki bulunamamıştır.

Kiran (2011) çalışmalarında, DYY ve dış ticaret arasındaki ilişki 1992- 2008 yılları arasında çeyreklik veriler ile Granger nedensellik testi kullanılarak incelenmiştir. Sonuçta DYY ve dış ticaret arasında nedensellik ilişkisi bulunamamıştır.

Gömlüksiz ve arkadaşları (2012), Türkiye ve BRIM-CH gibi gelişmekte olan ülkeleri inceledikleri çalışmalarında, 2000-2010 dönemine ait bazı makroekonomik değişkenlerin büyüme üzerindeki etkilerini ampirik olarak analiz etmişlerdir. Sonuç olarak dış ticaretin büyüme üzerindeki etkisini pozitif ve anlamlı bulmuşlardır.

1994-2010 dönemi için Gül ve Kamacı (2012)'nin yaptıkları çalışmalarında, 5 Türk Cumhuriyet ile birlikte Türkiye için panel veri analizi kullanarak uluslararası ticaretin ekonomik büyümeye etkisini araştırmışlardır. Verilerin durağanlığını ADF testi ile belirledikten sonra Pedroni eş bütünleşme testi ile Panel Granger nedensellik testleri uygulamışlardır. Uzun dönem için ihracat ve büyüme arasında iki taraflı nedensellik var iken ithalattan büyümeye tek taraflı nedensellik tespit edilmiştir.

Literatürdeki çalışmalara genel olarak bakıldığında ihracatın ve büyümenin DYY'leri çekmede önemli bir rolü olduğu açıkça görülmektedir. Bununla birlikte DYY'ler ise ülkenin büyümesinde ve ihracatın artmasında önem arz ettiği de sonuç olarak ortadadır. Böylece birbirleri arasında çift yönlü nedensellik olduğu ortaya çıkmaktadır.

2. Veriler ve Yöntem

Bu çalışmada 1970-2012 yılları arasındaki verilerden yararlanarak Türkiye'nin DYY (X), GSMH (W), İthalat(Y) ve İhracat (Z) arasındaki ilişki VAR analizi kullanılarak araştırılmıştır. Sistemdeki eş bütünleş-

me özelliklerinin araştırılması için vektör otoregresyon (VAR) yaklaşımına ilişkin öncelikle bu dört değişkeni içeren bir yapısal VAR modeli ele almamız gerekmektedir. Durağan bir ortamda ancak aşağıdaki regresyon modelleri üzerinden bir Granger nedensellik testi yapılabilir. (Liu ve diğerleri 2002)

$$W_t = \delta_0 + \sum_{i=1}^m \delta_{1i} W_{t-i} + \sum_{j=1}^m \delta_{2j} Z_{t-j} + \sum_{k=1}^m \delta_{3k} Y_{t-k} + \sum_{l=1}^m \delta_{4l} X_{t-l} + u_{1t} \quad (1)$$

$$X_t = \varphi_0 + \sum_{i=1}^m \varphi_{1i} X_{t-i} + \sum_{j=1}^m \varphi_{2j} Y_{t-j} + \sum_{k=1}^m \varphi_{3k} Z_{t-k} + \sum_{l=1}^m \varphi_{4l} W_{t-l} + u_{2t} \quad (2)$$

$$Y_t = \theta_0 + \sum_{i=1}^m \theta_{1i} Y_{t-i} + \sum_{j=1}^m \theta_{2j} X_{t-j} + \sum_{k=1}^m \theta_{3k} Z_{t-k} + \sum_{l=1}^m \theta_{4l} W_{t-l} + u_{3t} \quad (3)$$

$$Z_t = \gamma_0 + \sum_{i=1}^m \gamma_{1i} Z_{t-i} + \sum_{j=1}^m \gamma_{2j} Y_{t-j} + \sum_{k=1}^m \gamma_{3k} Y_{t-k} + \sum_{l=1}^m \gamma_{4l} W_{t-l} + u_{4t} \quad (4)$$

t=1,2,...,N

Gecikme uzunlukları, (m; n; p; q) olarak belirlenmiştir. Böylece hata terimleri birbirleriyle korelasyonsuzdur. Yukarıdaki dört eşitlik aşağıdaki VARECM biçiminde yazılabilir. (Liu ve diğerleri 2002)

$$\begin{bmatrix} \Delta W \\ \Delta X \\ \Delta Y \\ \Delta Z \end{bmatrix} = \begin{bmatrix} \alpha_{11} & \alpha_{12} \\ \alpha_{21} & \alpha_{22} \\ \alpha_{31} & \alpha_{32} \\ \alpha_{41} & \alpha_{42} \end{bmatrix} \begin{bmatrix} \beta_{11} & \beta_{12} & \beta_{13} & \beta_{14} \\ \beta_{21} & \beta_{22} & \beta_{23} & \beta_{24} \end{bmatrix} \begin{bmatrix} W \\ X \\ Y \\ Z \end{bmatrix}_{t-1} + \begin{bmatrix} \varepsilon_1 \\ \varepsilon_2 \\ \varepsilon_3 \\ \varepsilon_4 \end{bmatrix}_t \quad (5)$$

3. Ampirik Bulgular

ADF birim kök testi sonuçlarında değişkenlerin birinci farklarında birim kök taşıdıkları sıfır hipotezi yüzde 1 anlamlılık seviyesinde reddedilmiştir. Sonuç olarak her bir değişkenin birinci dereceden durağan olduğu belirlenmiştir.

Tablo 1: ADF birim kök testi

Null hypothesis: LDYY, LGSMH, LIHT ve LIHR birim köke sahiptir

Değişkenler	ADF (trend) Düzey	ADF (sabit) Fark
LDYY	-0,51	-1,38 (1)
LGSMH	-0,23	-0,97 (1)
LIHT	-0,21	-1,00 (1)
LIHR	-0,32	1,07 (1)

Değişkenlerinin birinci dereceden durağanlıkları değişkenlerin aralarında uzun dönemli ilişkiye sahip olup olmadıklarının tespitini gerekli kılmaktadır.

Böylece Johansen eş bütünlüşme testi kullanılmıştır. Eş bütünlüşme rank testlerinde ise değişkenler arasında uzun dönemli ilişki bulunmuştur.

Tablo 2: Johansen Eşbütünlüşme Testi

Unrestricted Cointegration Rank Test (Trace)				
Hypothesized No. Of CE(s)	Eigenvalue	Trace Statistic	0.05 Critical Value	Prob.**
None *	0.487318	47.65507	40.17493	0.0075
At most 1	0.252568	20.26303	24.27596	0.1477
At most 2	0.183248	8.327422	12.32090	0.2124
At most 3	0.000688	0.028229	4.129906	0.8907

Trace test indicates 1 cointegrating eqn(s) at the 0.05 level

* denotes rejection of the hypothesis at the 0.05 level

**MacKinnon-Haug-Michelis (1999) p-values

Unrestricted Cointegration Rank Test (Maximum Eigenvalue)				
Hypothesized No. Of CE(s)	Eigenvalue	Max-Eigen Statistic	0.05 Critical Value	Prob.**
None *	0.487318	27.39205	24.15921	0.0177
At most 1	0.252568	11.93560	17.79730	0.3045
At most 2	0.183248	8.299193	11.22480	0.1562
At most 3	0.000688	0.028229	4.129906	0.8907

Max-eigenvalue test indicates 1 cointegrating eqn(s) at the 0.05 level

* denotes rejection of the hypothesis at the 0.05 level

**MacKinnon-Haug-Michelis (1999) p-values

VECM'e dayalı olarak belirlenen nedenselliğin kaynağını belirlemek için, (1), (2), (3) ve (4) sayılı denklemleri çalıştırıp, bağımlı değişkenlerin her biri için açıklayıcı değişkenlerin katsayılarına birlikte uygulanan Wald testi Tablo 3'te gösterilmiştir. Buradaki sonuçlara göre İHRÀİTH yönünde İHT, İHR, DYYà GSMH yönünde ve İHRàDYY yönünde bir nedensellik ilişkisi mevcuttur.

Tablo 3'te açıklayıcı değişkenlerin ihracatın grubu hariç tamamının grup istatistiğinin anlamlı çıkması değişkenler arasında kısa dönem nedensellik bulunduğunu göstermektedir.

Tablo 3: Wald Test

VAR Granger Causality/Block Exogeneity Wald Tests

Date: 06/03/14 Time: 23:38

Sample: 1970 2012

Included observations: 42

Dependent variable: ITH			
Excluded	Chi-sq	df	Prob.
IHR	5.280325	1	0.0216
GSMH	0.972117	1	0.3242
DYY	0.535813	1	0.4642
All	10.00723	3	0.0185
Dependent variable: IHR			
Excluded	Chi-sq	df	Prob.
ITH	0.464465	1	0.4955
GSMH	0.051512	1	0.8205
DYY	0.802406	1	0.3704
All	1.191262	3	0.7551
Dependent variable: GSMH			
Excluded	Chi-sq	df	Prob.
ITH	15.44159	1	0.0001
IHR	5.537523	1	0.0186
DYY	5.369654	1	0.0205
All	24.19723	3	0.0000
Dependent variable: DYY			
Excluded	Chi-sq	df	Prob.
ITH	2.948287	1	0.0860
IHR	10.70027	1	0.0011
GSMH	0.067894	1	0.7944
All	20.38924	3	0.0001

Tablo 4'te ise VECM'deki açıklayıcı değişkenlerde görülen değişimler kısa dönem etkileri, uzun dönem etkileri ise hata düzeltme terimi temsil etmektedir. Hata düzeltme terimi katsayısının negatif işaretli ve anlamlı çıkması ise değişkenler arasındaki uzun dönemli ilişkiye işaret etmektedir.



Tablo 4: VECM

Vector Error Correction Estimates

Date: 06/04/14 Time: 00:06

Sample (adjusted): 1972 2012

Included observations: 41 after adjustments

Standard errors in () & t-statistics in []

Cointegrating Eq:	CointEq1			
DYY(-1)	1.000000			
GSMH(-1)	-35.73652 (10.9995) [-3.24891]			
IHR(-1)	-2.181787 (0.14249) [-15.3118]			
ITH(-1)	42.18067 (9.92066) [4.25180]			
Error Correction:	D(DYY)	D(GSMH)	D(IHR)	D(ITH)
CointEq1	-0.219934 (0.12706) [-1.73094]	0.006464 (0.00216) [2.99785]	0.067918 (0.03166) [2.14519]	0.007416 (0.00222) [3.33871]
D(DYY(-1))	-0.192445 (0.14649) [-1.31376]	-0.002269 (0.00249) [-0.91273]	0.018379 (0.03650) [0.50353]	-0.001121 (0.00256) [-0.43780]
D(GSMH(-1))	2.589172 (7.33932) [0.35278]	-0.086971 (0.12454) [-0.69832]	0.732630 (1.82878) [0.40061]	0.089917 (0.12831) [0.70080]
D(IHR(-1))	2.141345 (0.66380) [3.22589]	0.012679 (0.01126) [1.12565]	0.315278 (0.16540) [1.90612]	0.039824 (0.01160) [3.43177]
D(ITH(-1))	-1.995848 (11.7626) [-0.16968]	0.238334 (0.19960) [1.19405]	-0.802404 (2.93095) [-0.27377]	-0.563856 (0.20563) [-2.74202]
R-squared	0.347459	0.430139	-0.109077	0.213757
Adj. R-squared	0.274955	0.366821	-0.232308	0.126397
Sum sq. resids	14.43697	0.004157	0.896374	0.004412
S.E. equation	0.633267	0.010746	0.157795	0.011071
F-statistic	4.792239	6.793318	-0.885144	2.446845
Log likelihood	-36.77900	130.3517	20.19440	129.1306
Akaike AIC	2.038000	-6.114715	-0.741190	-6.055151
Schwarz SC	2.246972	-5.905743	-0.532218	-5.846179
Mean dependent	0.137081	0.007355	0.132031	0.007932
S.D. dependent	0.743711	0.013505	0.142146	0.011845
Determinant resid covariance (dof adj.)		9.01E-11		
Determinant resid covariance		5.35E-11		
Log likelihood		252.1327		
Akaike information criterion		-11.12843		
Schwarz criterion		-10.12536		

VECM sonucunda hata düzeltme teriminin işaretinin negatif çıkması sistem herhangi bir şokla karşılaştığında, VECM mekanizmasının çalıştığı ve uzun dönemde değerinden sapsmasının zamanla azaldığı anlamındadır. Ayrıca katsayının işaretinin negatif olması Johansen eşbütünleşme testinde bulunan seriler arasında eşbütünleşmenin var olduğu yönündeki bulguyu desteklemektedir (ÖKSÜZLER ve EKİNCİ, 2013).

Son olarak aşağıda gösterilen Tablo 5 Granger nedensellik testinde ise;

Tablo 5: Granger nedensellik testi

Pairwise Granger Causality Tests

Date: 06/04/14 Time: 00:39

Sample: 1970 2012

Lags: 1

Null Hypothesis:	Obs	F-Statistic	Prob.
GSMH does not Granger Cause DYY DYY does not Granger Cause GSMH	42	4.33683 3.75372	0.0439 0.0600
IHR does not Granger Cause DYY DYY does not Granger Cause IHR	42	14.2736 0.59543	0.0005 0.4450
ITH does not Granger Cause DYY DYY does not Granger Cause ITH	42	7.27523 4.28390	0.0103 0.0451
IHR does not Granger Cause GSMH GSMH does not Granger Cause IHR	42	5.26776 0.20305	0.0272 0.6548
ITH does not Granger Cause GSMH GSMH does not Granger Cause ITH	42	14.8064 0.25636	0.0004 0.6155
ITH does not Granger Cause IHR IHR does not Granger Cause ITH	42	0.40111 7.97722	0.5302 0.0074

IHR, İTHàGSMH

GSMH, İHRàDYY

İTHàDYYàİTH

İHRàİHT

Yönünde ilişki saptanmıştır. Buradaki nedensellik sonuçları büyük çoğunlukla literatürle uyumlu olarak çıkmıştır. Burada dış ticaretten büyümeye bir nedensellik ilişkisi varken ayrıca büyüme ve ihracattan da DYY'lara bir nedensellik bulunmuştur. Burada büyüme ve ihracatın yurtdışından DYY çekmede etkili faktörler oldukları ortaya çıkmıştır. Ayrıca ithalatın DYY'leri arttırması ve aynı zaman da DYY'lerin ithalatı arttırması yurtdışından bir mal çeşidinde de ithalatın çok olması o ithal edilen malın yurtiçinde üretilmesi için yatırım yapılmasına teşvik eder. Böylece yapılan yatırım sonrası özellikle çokuluslu şirketler hammadde veya aramalarını yurtdışındaki bağlı kuruluşlarından temin ederek ithalatın artışına neden olabilmektedir. Bu konuda en güzel DYY örneği otomotiv sektörü olabilir. Son olarak ihracattan ithalata doğru çıkan nedensellik ise Türkiye şartlarını yansıtmaktadır. Türkiye'nin ihracatı çoğunlukla ithalata bağımlı olarak yapılmaktadır. Böylece ihracat arttıkça, ihracat mallarının üretiminde kullanılan hammadde ve aramalı ihtiyaçları ithalatla karşılanmaktadır, bu da ithalatı arttırmaktadır.

Sonuç

Bu çalışmamızda gelişmekte olan ülkelerin en çok tercih ettiği yatırım çeşidi olan doğrudan yabancı yatırımlar, ekonomik büyüme ve ülkenin dış ticaretini oluşturan ihracat ve ithalat arasındaki nedensellik ilişkilerine Türkiye'nin 1970–2012 dönemini kapsayan yıllık olarak almış olduğumuz veriler ile bakılmıştır. Nedensellik ilişkisinin tahmin edilmesinde VECM ve eş bütünleşme analizi kullanılmıştır. Eş bütünleşme testi DYY, ihracat, ithalat ve büyüme arasında uzun dönemli bir ilişkinin varlığını ve tek bir eş bütünleşme vektörü olduğu sonucunu göstermektedir. Seriler eş bütünleşik oldukları için nedensellik testi için VECM kullanılmıştır. Büyüme, ihracat, ithalat ve DYY arasındaki ilişki bu çalışmada eş bütünleşme çerçevesinde ithalat ve DYY arasında çift yönlü olarak tanımlanmıştır. Genel olarak Granger nedensellik testi ile İhracat→İthalat→GSMH→DYY→İthalat şeklinde bir ilişki ortaya çıkmıştır.

İhracatın ithalatın nedeni olması ülkemizde ithalata dayalı ihracatın yapılması nedeniyle ortaya çıkmaktadır. Bu konuda katma değeri yüksek olan teknolojik ürünlerin ihraç edilmesi ve bu ürünlerin üretiminde yerli kaynak kullanılması bu kısır döngüyü kırmaya yararlı olacaktır. Ayrıca GSMH ve ihracat DYY'ları çekmede etkili olmaktadır. DYY'ların yatırım yapacakları ülkelerin ihracatının yüksek ve GSMH'sinin iyi bir durumda olmasını bekledikleri, sonuçlardan görülmektedir. Bunun yanında ithalatın GSMH'yı artırıcı etkisi ise tüketimin büyümeye katkısını ortaya koymaktadır. Son olarak ise DYY'ların ithalatın nedeni olması DYY'nin ihracat ve büyümenin sebebi olduğunu gösteren çalışmaların tersine bir sonuç olarak karşımıza çıkmaktadır. Burada özellikle DYY'ların kullandıkları ara mali ve hammaddelerin çoğunlukla ithal mallar olması etkili olabilmektedir.

Sonuç olarak yapılan analiz, dış ticaret, büyüme ve DYY'lar arasında kısa ve uzun dönemli ilişki bulunduğunu göstermektedir. Politika yapıcılar açısından

DYY'nin artması tercih edilmektedir. Fakat bu tercih konusunda seçici davranmak, en azından teşvik edilecek DYY'lar konusunda özen göstermek gerekmektedir. Özellikle istihdamı artıracak, teknoloji transferi yapabilecek ve yerli kaynak ve ara mali kullanımını maksimum düzeyde tutabilecek DYY'lara daha fazla teşvikler verilmelidir. Böylece DYY'lardan literatürde olduğu gibi hem ihracatı hem de GSMH'yı artırıcı bir etki görülebilecektir.

Kaynakça

- BİLGİN, C ve ŞAHBAZ A, (2009) Türkiye'de Büyüme ve İhracat Arasındaki Nedensellik İlişkileri, Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi 8(1): 177-198
- DELİCE, Güven; BİROL, Yunus Emre, (2011) Dolaysız Yabancı Sermaye Yatırımları Ve Dış Ticaret Bilançosu: Türkiye Üzerine Bir Uygulama Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi Sayı. 2, , pp. 1-28
- Demirhan, Erdal, (2005) "Büyüme Ve İhracat Arasındaki Nedensellik İlişkisi: Türkiye Örneği", Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, 60 – 4, Ekim – Aralık, 75-88 .
- Ekinci, Aykut, (2011) Doğrudan Yabancı Yatırımların Ekonomik Büyüme ve İstihdama Etkisi: Türkiye Uygulaması (1980-2010), Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi, Ekim, 6(2), 71-96
- Gömleksiz, Mustafa, Mehmet Alagöz (2012). İktisadi Büyüme Olgusuna Ekonometrik Bir Yaklaşım: BRIMCH Ülkeleri Ve Türkiye Örneği, SÜ YÖBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, Sayı:24, ss. 121-144
- GÜL, Ekrem; KAMACI, Ahmet, (2012) Dış Ticaretin Büyüme Üzerine Etkileri: Bir Panel Veri Analizi, "Akdeniz Üniversitesi, Alanya İşletme Fakültesi Dergisi ", 3, 81-91,
- Karagöz, K. ve M. Karagöz, (2006). "Türk Ekonomisinde İhracat ve Doğrudan Yabancı Yatırım İlişkisi: Bir Zaman Serisi Analizi", Abant İzzet Baysal Üniversitesi, Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, 3 (1), 117 – 126.
- Kıran, B. (2011). Causal links between foreign direct investment and trade in Turkey. International Journal of Economics and Finance, 3: 150 – 158
- Öksüzler, O., & Ekinci, M. F. (2013). Döviz Kuru Belirsizliğinin Özel Sabit Sermaye Yatırımlarına Etkisi: Türkiye Örneği. Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi, 11(20), 32-42.
- Özcan, B. ve An, A., (2010), Doğrudan yabancı yatırımların belirleyicileri üzerine bir analiz: OECD örneği, Ekonometri ve İstatistik, 12, 65-88
- Öztürk, I., Acaravci, I., (2010). FDI, Trade And Growth In Turkey: Evidence From ARDL Bounds Testing Approach. Argumenta Oeconomica, 25(2), pp.95-115.
- Xiaohui Liu , Peter Burridge & P. J. N. Sinclair (2002) Relationships between economic growth, foreign direct investment and trade: evidence from China, Applied Economics, 34:11, 1433-1440

5 YIL
100.000KM
GARANTİ

#fiategea



"Ona
ezber bozan sedan
diyorsak,
bir sebebi var."



Yeni tam otomatik vites ve
5 yıl garanti **Fiat Egea**'da.

Avrupa'da "yılın en iyi otomobili" seçilen Egea, yeni tam otomatik vitesi, 5 yıllık garantisi, güven veren yol tutuşu ve rakipsiz fiyatıyla otomobil dünyasındaki tüm ezberleri bozmaya devam ediyor.



İlanda yer alan modelin ortalama CO₂ salınımı 108-146 gr/km ve ortalama yakıt tüketimi 4,1-6,3 lt/100 km değerleri arasındadır. Yasal garanti süresinden sonra 5 yıl ya da 100.000 km'ye kadar (hangisi önce dolarsa) onarım güvencesi sunulmaktadır.



EGEA

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

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

www.vergiajandasi.com



VERGİ AJANDASI

19 Mayıs Cad. Dr. İsmet Öztürk Sok. Elit Residence 3/28 Kat:10 Şişli 34360 İstanbul, Türkiye
Tel. +90(212) 217 1880 - Faks. +90(212) 217 1890
info@vergiajandasi.com

GÜMRÜK YÖNETMELİĞİNİN İTİRAZLARIN KARARA BAĞLANMASINDAN ÖNCE EŞYANIN TESLİMİNİ DÜZENLEYEN 587. MADDESİNE İLİŞKİN GENEL BİR DEĞERLENDİRME

Kıymet Araştırması Devam Ederken Eşyanın Teslimine Dair Taleplerin de Bu Madde Kapsamında Değerlendirilmesi Hukuka Uygun mudur?

Arif KÜMBÜL*

Giriş

4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 242. Maddesi uyarınca:

Tebliğ edilen gümrük vergileri, cezalar ve idari kararlara karşı onbeş gün içinde bir üst makama, üst makam yoksa aynı makama itiraz edilebilecek; itirazın reddi kararlarına karşı işlemin yapıldığı yerdeki idari yargı mercilerine başvurulabilecektir.

Söz konusu Kanuna dayanılarak hazırlanıp yayımlanan Gümrük Yönetmeliğinin 'İtirazların karara bağlanmasından önce eşyanın çekilebilmesi' başlıklı 587. Maddesinde ise:

Yükümlülerin, mercilerince verilecek kararlardan önce, ihtilaf konusu eşyayı çekmek istemeleri durumunda;

- a) Kararların yükümlü tarafından tebellüğ edilmiş olması ve taleplerinin bir dilekçe ile gümrüğe verilmiş olması,
- b) Yükümlünün beyanına göre yapılan vergi tahakkukları ile gümrük idaresince tahakkuk ettirilen bütün vergiler arasındaki farkın ve para cezalarının teminata bağlanması,

- c) Uyuşmazlığın idari yargı mercilerine intikali halinde bu hususun belgelenmesi,
- d) İdarece gerekli görülebilecek her türlü bilgi ve belgenin sunulması,

Şartlarının karşılanması kaydıyla, bu isteklerinin kabul olunacağı ve eşyanın çekilmesine izin verileceği hükme bağlanmıştır.

Anılan Yönetmelik maddesinin ikinci fıkrasında, vergi tahakkukunun kesinleşmesinden önce idare ile *yükümlü arasında çıkan uyuşmazlığın yürürlükteki yasaklama ve kısıtlama hükümlerini ihlal eder mahiyette olduğu takdirde* bu madde hükmünün uygulanmayacağı belirtilmiştir.

Gümrük kıymetinin belirlenmesine ilişkin 2012/29 sayılı Gümrükler Genel Müdürlüğü genelgesinde, 'Kıymet incelemesi sonuçlanmadan eşyanın çekilebilmesi başlıklı' 3.3 maddesinde de, eşyanın gümrük gözetimi altındayken çekilmek istenilmesi durumunda *söz konusu yönetmelik maddesinde belirtilen koşullarla talebin kabul edileceği vurgulanmıştır.*

Maddenin üçüncü fıkrasında da, keza, birinci fıkranın (b) bendinin uygulanmasında düşük kıymet beyanı şüphesiyle kıymet araştırması yapılan hallerde, araştırmanın bu maddenin uygulanmasının talep edildiği tarihten itibaren bir yılda sonuçlanmaması halinde, gümrük idaresinde mevcut verilere göre işlemin sonuçlandırılacağı, bu süreden sonra alınan cevaplar çerçevesinde vergi farkı ortaya çıkan hallerde gerekli işlemlerin yerine getirileceği hükmüne yer verilmiştir.

Bu yazıda, yükümlülerin ihtilaf konusu eşyayı çekilebilmelerini birinci fıkranın (b) bendinde öngörülen 'beyana göre yapılan vergi tahakkukları ile gümrük idaresince tahakkuk ettirilen bütün vergiler arasındaki farkın ve para cezalarının teminata bağlanma-

si' şartına bağlayan yukarıdaki yönetmelik hükmünün, keza kıymet araştırmasının söz konusu olduğu yani henüz bir vergi tahakkukunun tebliğinin ve dolayısıyla ihtilafın doğmadığı durumların da yukarıda sözü edilen genelge ve maddenin üçüncü fıkrası aracılığıyla (b) bendiyle ilişkilendirilmesinin hukuka uygun olup olmadığının değerlendirilmesi amaçlanmıştır.

1. Belirli Yasa Maddeleri, Milletlerarası Anlaşma Hükümleri ile Anayasa Mahkemesi ve Danıştay Kararları

Konunun belirli yasa maddelerinde, milletlerarası anlaşmalarda geçen hükümler ve *yüksek mahkemelerin kararlarından* hareketle incelenmesinde yarar görülmüştür.

1.1. Anayasa'nın Mülkiyet Hakkını Düzenleyen 35. Maddesi ve Milletlerarası Andlaşmalara Kanun Hükmünde Olma Niteliği Veren 90. Maddesi Hükümleri

Anayasanın 35. Maddesinde, herkesin, mülkiyet ve miras haklarına sahip olduğu belirtildikten sonra; bu hakların, ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabileceği hükmüne yer verilmiştir.

Yönetmeliğin 587 maddesinin birinci fıkrasının (b) bendiyle mülkiyet hakkına sınırlama getirildiği çok açıktır. Bu itibarla, Anayasa'nın söz konusu hükmüne aykırı biçimde kanunla düzenlenmesi gereken bir konunun *Yönetmelikle düzenlenmesi yoluna gidilmiş olduğu en başta söylenebilecektir.*¹

¹ Nitekim, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'ndan önce bu konu Kanunla düzenlenmiş, 1615 sayılı (mülga) Gümrük Kanunu'nda 'Eşyanın Teslimi' başlıklı 77. Maddesinin üç ve dördüncü fıkralarında, 'İhtilafli hallerde vergi tahakkuklarının kesinleşmesinden önce farklarını da teminata bağlayarak eşyanın teslimini **istiyen** mükelleflerin bu istekleri kabul olunur. Şu kadar ki, vergiler tahakkukunun kesinleşmesinden önce eşyanın teslimi mahzurlu görülen hallerde bu hüküm uygulanmaz. **Para cezasını gerektiren hallerde, cezaya ait para da teminata bağlanır.**' hükmüne yer verilmişti.

Öte yandan, konu değerlendirilirken, Anayasanın 90. Maddesinin, Türkiye Cumhuriyeti adına Yabancı Devletlerle ve Milletlerarası Kuruluşlarla yapılacak anlaşmaların onaylanmasının, Türkiye Büyük Millet Meclisinin onaylamayı bir kanunla uygun bulmasına bağlı olduğu; usulüne göre yürürlüğe konulmuş Milletlerarası Anlaşmaların kanun hükmünde olduğu ve bunlar hakkında Anayasa Mahkemesine başvurulamayacağına dair beşinci fıkra hükmünün de göz önünde bulundurulması yerinde olacaktır.

1.2. İdari Yargılama Usulü Kanununun Yürütmenin Durdurulmasına Dair 27. Maddesi

2577 sayılı Kanunun söz konusu maddesinin birinci fıkrasında, Danıştay veya idari mahkemelerde dava açılmasının dava edilen idari işlemin yürütülmesini –kendiliğinden- durdurmayaacağı belirtildikten sonra; ikinci fıkrasında, Danıştay veya idari mahkemelerin, idari işlemin uygulanması halinde telifisi güç veya imkânsız zararların doğması ve idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi durumunda, davalı idarenin savunması alındıktan veya savunma süresi geçtikten sonra gerekçe göstererek yürütmenin durdurulmasına karar verebileceği;

Maddenin dördüncü fıkrasında ise, yukarıdaki genel hükme bir istisna olarak; vergi mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılmasının, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durduracağı belirtilmiştir.

1.3. 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 245. Maddesinin Anayasa Mahkemesi'nin 2005/71 sayılı Kararıyla Yürürlükten Kaldırılmış Olan Üçüncü Fıkrası²

² Maddenin ikinci fıkrası da aynı Anayasa Mahkemesi Kararıyla, keza geride kalan birinci fıkrası ise 5911 sayılı Kanun'la yürürlükten kaldırılmıştır. Konumuzla doğrudan ilgili olmadıkları için, burada bu fıkraların içerikleri üzerinde durulmamıştır.

Bahis konusu fıkrada:

'3. Alınan kararlara karşı idari yargı mercilerine başvurulması, bu kararın idare tarafından uygulanmasına engel oluşturmaz.' hükmüne yer verilmişti.

Bu hüküm, gümrük vergileri ve bunlara dair cezalara karşı (idari makamlara) yapılan itirazların reddedilmesi sonrasında idari yargı mercilerine başvurulmasının, 2577 sayılı Kanunun 27. Maddesinin dördüncü fıkrasında öngörülen aksine, tahsil işlemlerini kendiliğinden durdurmaması sonucunu doğurmakta; konuyu 27. Maddenin birinci ve ikinci fıkralarında yer alan genel hükümlere tabi kılmaktaydı. Başka bir ifadeyle, bunların tahsil işlemlerinin durması, davaya bakan mahkemenin, başvuru üzerine 'durmasının telifisi güç veya imkânsız zararlar doğurması ve işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleştiğine kanaat getirerek' vereceği yürütmeyi durdurma kararıyla mümkün olabilmekteydi.

Ordu Vergi Mahkemesi'nin, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 238. maddesi uyarınca verilen gümrük para cezasının kaldırılması istemiyle açılan davada, vergi mahkemelerinde davacı olarak aynı hukuksal konuma sahip gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri ile gümrük vergisi mükellefleri arasında yargılamanın seyri bakımından farklı düzenlemenin hukuken geçerliliğinin olmadığını belirterek, fıkrada yer alan 'Alınan kararlara karşı idari yargı mercilerine başvurulması, bu kararın idare tarafından uygulanmasına engel oluşturmaz.' kuralının Anayasa'nın 2., 10. ve 36. maddelerine aykırılık oluşturduğu savıyla yaptığı itiraz başvurusunu değerlendiren Anayasa Mahkemesinin, 2005/71 sayılı Kararında:

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 4001 sayılı Yasa ile değiştirilen 27. maddesinin üçüncü³

³ Bu fıkra, daha sonraki değişikliklerle, teselsül yoluyla dördüncü fıkra olmuştur.

fıkrasında, vergi mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılmasının, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri malî yükümlülüklerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durduracağı açıkça hükme bağlanmasına karşın, aynı hukuki durumda olan gümrük vergisi mükellefleri hakkında alınan kararlara karşı idari yargı merciine başvurulmasının gümrük idaresince alınan kararın uygulanmasına engel oluşturmayacağına öngörülmesinin, Anayasa'nın 10. Maddesindeki eşitlik ilkesine aykırı olduğu belirtilerek Kuralın iptali gerektiği sonucuna varılmış;

Anayasa'nın 10. maddesine aykırı görülerek iptal edilen kuralın, ayrıca Anayasa'nın 2. ve 36. maddeleri yönünden incelenmesine gerek görülmemiştir.

1.4. Kıymet Anlaşmasının 13. Maddesi Hükümü Çerçevesinde Gümrük Yönetmeliğinin 587. Maddesinin Değerlendirilmesi

Onaylanması 12.05.1988 tarihli ve 3447 sayılı Kanunla uygun bulunan ve 30.07.1988 tarihli ve 88/13194 sayılı Kararname ile onaylanıp, 27.08.1993 tarihli ve 21681 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan "Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşmasının (GATT) VII. Maddesinin Uygulanmasına Dair Anlaşma"nın 13. Maddesinde, ithal eşyasının gümrük kıymetinin belirlenmesi işlemleri sırasında, gümrük kıymetinin nihai tespitinin ertelenmesi gerektiğinde; teminat şart koşulmuşsa, ithalatçının eşyayı gümrükten kefalet, depozito veya diğer uygun bir şekil altında, muhtemel nihai gümrük vergilerini kapsayacak yeterli bir teminat sağlamak suretiyle çekebileceği, her taraf ülke mevzuatının, bu tür durumlar için hükümler getireceği belirtilmiştir.

Burada, düşük kıymet beyanı şüphesiyle başlatılan bir kıymet araştırması, anlaşmadaki ifadesiyle güm-

rük kıymetinin nihai tespitinin ertelenmesi söz konusudur. Başka bir deyişle, ihtilafa konu olabilecek bir vergi tebligatı ve dolayısıyla başlamış bir ihtilaf henüz bulunmamaktadır. Yükümlü beyan ettiği kıymet çerçevesinde beyannamede gösterdiği/görünen vergiler tutarını ödemek suretiyle eşyasını çekmek istemektedir. Gümrük, elindeki ham verilere istinaden beyan edilen kıymetin doğruluğundan şüphe etmektedir, ancak araştırması henüz sonuçlanmamıştır. Anlaşma, bu tür durumlarda –üye ülke mevzuatında- yükümlünün eşyasını çekebilmesi için teminat şart koşulmuşsa, gümrüğün elindeki mevcut verilerin işaret ettiği muhtemel nihai vergiler tutarını kapsayacak bir teminat sağlamak suretiyle eşyanın çekilebilmesini, taraf ülke mevzuatlarının bu tür durumlar için hükümler getirmesini öngörmüştür.

Andlaşmada, teminatın muhtemel nihai gümrük vergilerini kapsayacak yeterlilikte olacağı belirtilmiş; muhtemel cezaları karşılamak için teminat aranması istenmemiştir.

Hal böyle iken:

Gümrük kıymetinin belirlenmesine ilişkin 2012/29 sayılı genelgede, henüz kıymet incelemesi sonuçlanmadan eşyanın çekilmek istenilmesine dair taleplerin Gümrük Yönetmeliğinin 'İtirazların karara bağlanmasından önce eşyanın çekilebilmesi' başlıklı 587. Maddesinde belirtilen koşullarla kabul edileceği belirtilmiştir.

Söz konusu Yönetmelik maddesinin *üçüncü fıkrasında da, keza*, 'birinci fıkranın (b) bendinin uygulanmasında düşük kıymet beyanı şüphesiyle kıymet araştırması yapılan hallerde...' denilmek suretiyle kıymet araştırması devam ederken eşyanın çekilmesi için yapılacak taleplerin bu madde kapsamında sonuçlandırılacağı ayrıca teyit edilmiş görülmektedir.

Yükümlülerin, mercilerince verilecek kararlardan önce, ihtilaf konusu eşyayı çekmek istemeleri durumunda, bunun kabulü için maddede öngörülen şartlardan biri ve en önemlisi, birinci fıkranın (b) bendinde yazılı olan ‘Yükümlünün beyanına göre yapılan vergi tahakkukları ile gümrük idaresince tahakkuk ettirilen bütün vergiler arasındaki farkın ve para cezalarının teminata bağlanması’ şartıdır.

Hattizatında, konumuz olan Yönetmelik maddesinin başlığına ve içeriğine bakıldığında, esas itibarıyla ihtilaf başladıktan sonraki durumları hedef aldığı çok açıktır.

Kıymet araştırmasına girilmiş olmasının, henüz ihtilafa konu olabilecek bir vergi tebligatına ve dolayısıyla başlamış bir ihtilafa işaret etmemesi; kıymet anlaşmasında, kıymet araştırması henüz sonuçlanmadan eşyanın çekilmek istenmesi durumunda muhtemel cezalar karşılığı teminat alınmasının öngörülmemiş olması karşısında:

Gümrük kıymetinin belirlenmesine ilişkin 2012/29 sayılı genelge ile yapıldığı üzere, henüz kıymet incelemesi sonuçlanmadan eşyanın çekilmek istenilmesine dair taleplerin karşılanmasının Gümrük Yönetmeliğinin 587. Maddesinde belirtilen koşullarla kabul edileceğine dair düzenlemenin Kıymet Anlaşması hükümlerine aykırılığının tartışmasız olduğu mütalaa edilmektedir.

Bu konunun, Anlaşmada da öngörüldüğü üzere, alınacak teminat tutarının para cezalarını kapsayacak şekilde hesaplanmasını kabul ederek ve henüz Kanundaki tanımıyla bir ihtilaf/itiraz söz konusu olmadığı da dikkate alınarak doğru anlaşılacak şekilde, gerekirse 587. Maddeden ayrı, bağımsız bir maddede düzenlenmesi gerektiği değerlendirilmektedir.

1.5. Revize Kyoto Sözleşmesinin İlgili Hükümleri

26.06.1999 tarihinde imzaya açılan ve 28.10.2005 tarihli ve 5426 sayılı Kanunla katılmamız uygun bulunarak, 2006/10160 sayılı 07.03.2006 tarihli Bakanlar Kurulu Kararı ekinde 31.03.2006 tarih ve 26125 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan “Gümrük Rejimlerinin Basitleştirilmesi ve Uyumlaştırılmasına İlişkin Uluslararası Sözleşme Hakkında Değişiklik Protokolü”nün (Revize Kyoto Sözleşmesi) II. Bölümünün 2. Maddesinde, *her akit tarafın, gümrük işlemlerinin basitleştirilmesi ve uyumlaştırılmasını geliştirmek ve bu amaçla, bu Sözleşmenin hükümlerine uygun olarak Sözleşmenin Ek’lerinde bulunan standartlara, geçiş standartlarına ve tavsiye edilen uygulamalara uymakla yükümlü olduğu;*

Protokolün 2 numaralı Genel Eki’nde ‘Gümrük İşlemlerinin Tamamlanması ve Diğer Gümrük İşlemleri’ başlıklı 3. Bölümde ‘Eşyanın Teslimi’ başlığı altında yer alan;

3.40. numaralı standartta, ‘Beyan edilen eşyanın gümrük tarafından muayenesi yapıldıktan sonra veya muayene yapmamaya karar verildikten hemen sonra, bir suç bulunmaması, ithal veya ihracat belgesi ya da gerekli diğer belgelerin alınması, ilgili işleme ilişkin tüm izinlerin verilmesi ve vergi ve resimlerin ödenmesi veya tahsillerini sağlayacak gerekli önlemlerin alınması şartıyla teslim edileceği’;

3.41 numaralı standartta ‘Gümrüğün, beyan sahibinin eşyanın gümrük işlemlerinin tamamlanması ile ilgili tüm işlemleri sonradan tamamlayacağına kanaat getirdiği takdirde, beyan sahibinin ilgili seviyatin ana hususlarını içeren ticari ya da resmi belgeyi ibraz etmesi ve gerekli görülürse uygulanacak vergi ve resimlerin tahsilini sağlamak üzere teminat vermesi kaydıyla eşyayı teslim edeceği’;

3.43. numaralı standartta, ‘bir ihlal tespit edildiği takdirde gümrüğün, eşyanın müsadere konusu ol-

maması veya eşyaya sonraki bir aşamada kanıt olarak ihtiyaç duyulmaması ve beyan sahibinin vergi ve resimleri ödemesi ve herhangi ek vergi ve resimler ile yüklenecek cezanın tahsil edilmesini temin etmek üzere teminat vermesi kaydıyla eşyayı teslim etmeden önce idari veya yasal işlemlerin tamamlanmasını beklemeyeceği' belirtilmiştir.

Bu itibarla:

Yükümlülerin, mercilerince verilecek kararlardan önce, ihtilaf konusu eşyayı çekmek istemeleri durumunda, talebin kabul edilmesi için Gümrük Yönetmeliğinin 587. Maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde öngörülen 'Yükümlünün beyanına göre yapılan vergi tahakkukları ile gümrük idaresince tahakkuk ettirilen bütün vergiler arasındaki farkın ve para cezalarının teminata bağlanması' şartının, yukarıdaki 3.43. numaralı standartta dayanak bulunduğu değerlendirilmektedir.

1.6. Ticaretin Kolaylaşması Anlaşmasının İlgili Hükümleri

15.01.2016 tarihli ve 6662 sayılı Kanunla onaylanması uygun bulunan ve 29.02.2016 tarihli ve 2016/8570 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile onaylanarak 05.03.2016 tarih ve 29644 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 'Ticaretin Kolaylaşması Anlaşması'nın 'Eşyanın Teslimi ve Gümrük İşlemlerinin Tamamlanması' başlıklı 7. Maddesinin 'Teslimin Gümrük Vergisi, Resim, Ücret ve Harçların Nihai Tespitinden Ayrılması' başlıklı üçüncü fıkrasının;

3.1. numaralı bendinde 'Her Üyenin, gümrük vergisi, resim, harç ve ücretlere ilişkin nihai tespitin, şayet söz konusu tespit eşyanın varışından önce, varışında veya varışından sonra mümkün olan en hızlı şekilde gerçekleştirilmediği ve mevzuata ilişkin diğer tüm şartların yerine getirildiği durumlarda, eşyanın söz konusu tespitten önce teslim edilmesine imkan veren prosedürleri kabul edeceği veya mevcutsa bunları muhafaza edeceği',

3.2 numaralı bendinde 'Bir Üyenin, eşyanın bu şekilde teslimi için: (a) eşyanın varışından önce veya varışında tespit edilen gümrük vergisi, resim, harç ve ücretlerin ödenmesini ve henüz tespit edilememiş meblağlar için kefalet, depozito veya kanun ve düzenlemelerinde olanak tanınan başka bir uygun araç yoluyla teminatta bulunulmasını; veya (b) kefalet, depozito veya kanun ve düzenlemelerinde olanak tanınan başka bir uygun araç yoluyla bir teminat sunulmasını talep edebileceği',

3.3 numaralı bendinde, 'söz konusu teminatın, ilgili Üyenin teminat kapsamındaki eşyaya ilişkin, nihai olarak ödenecek olan gümrük vergileri, resim, harç ve ücretlerin ödenmesini garanti etmek amacıyla talep ettiği miktardan fazla olamayacağı',

3.4. numaralı bendinde, 'para cezalarının kesilmesini gerektiren bir suç tespit edilmesi durumunda, kesilebilecek cezalar için bir teminat kabul edilebileceği'

Hususları kayıtlıdır.

Yukarıdaki 3.4 numaralı bent hükmünün de keza, Gümrük Yönetmeliği'nin 587. Maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde yer alan koşul için dayanak oluşturduğu anlaşılmaktadır.

1.7. Danıştay 7. Dairesi'nin Gümrük Yönetmeliğinin 587. Maddesinin Birinci Fıkrasının (b) bendinin Yürütülmesinin Durdurulmasına Dair 2009/7771 Sayılı Kararı

Gümrük Yönetmeliğinin 587. Maddesinin birinci fıkrasının (b) ve (ç) bendleri ile üçüncü fıkrasının iptali istemiyle açılan davada Danıştay 7. Dairesi tarafından verilen Karar'da⁴:

⁴ Maddenin iptali istenen birinci fıkrasının (ç) bendine dair Karar metninde yer alan hususlara, bu yazımızın konusunu oluşturmaması nedeniyle burada yer verilmemiştir.

4458 sayılı Gümrük Kanununun 245. Maddesinin yukarıda 1.3. numaralı bölümde incelenen *üçüncü fıkrasının*, Anayasa Mahkemesinin orada konu edilen 2006/71 sayılı *kararıyla*, *Anayasa'nın 10. Madde-sinde* öngörülen eşitlik ilkesine aykırı olduğu gerek-çesiyle iptal edildiğinden bahisle;

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 4001 sayılı Kanunla değiştirilen 27. Maddesinin dördüncü fıkrasında, *vergi mahkemelerinde, vergi uyuşmazlık-larından doğan davaların açılmasının, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemini durduracağına hükme bağlanmasına ve bu düzenlemeye göre, Gümrük İdarelerince yapılan vergi tahakkukuna ilişkin iş-lemelerin davaya konu edilmeleri durumunda, bu vergilerin tahsil işlemlerinin teminat dahi aranmak-sızın durmasına karşın, bu maddeyi etkisiz kılacak şekilde, tahakkuk ettirilen vergi farkına ilişkin olarak teminat alınması yolunu açan, Gümrük Yönetmeliği-nin 587'inci maddesinin ikinci fıkrasının (b) bendi ile getirilen, yükümlünün beyanına göre yapılan vergi tahakkuku ile gümrük idaresince tahakkuk ettirilen bütün vergiler arasındaki farkın ve para cezalarının teminata bağlanmasına dair düzenlemede hukuka uyarlık bulunmadığı savıyla yürütmenin durdurul-ması isteminin kabulüne; anılan maddenin *üçüncü fıkrası* açısından ise, bakılan davanın durumunun ve uyuşmazlığın hukuki niteliğine göre, ileri sürülen iddiaların *yürütmenin durdurulmasını* gerektirecek nitelikte görülmemesi nedeniyle yürütmenin durdu-rulmasına ilişkin isteğin reddine karar verilmiştir.*

1.8. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun, Danıştay 7. Dairesi'nin Gümrük Yönetmeliğinin 587. Maddesinin Birinci Fıkrasının (b) ve (ç) Ben-di Açısından Yürütülmesinin Durdurulmasına Dair 2009/7771 Sayılı Kararını İptal Eden 2010/12 (YD İtiraz) sayılı Kararının İçeriği

Danıştay 7. Dairesinin yukarıda 1.7. numaralı bö-lümde incelenen yürütmeyi durdurma kararına Baş-bakanlık Gümrük Müsteşarlığı tarafından yapılan itirazı inceleyen Danıştay Vergi Dava Daireleri Kuru-lu'nun 2010/12 sayılı Kararı'nda:

- i) Yönetmeliğin 587. Maddesi, yargı yoluna he-nüz başvurulmamışken idari itirazların karara bağlanmasından önce eşyanın çekilebilme-sine ilişkin koşulları düzenlediğinden Ana-yasa Mahkemesinin, 18.10.2005 günlü ve E: 2003/7, K: 2005/71 sayılı kararının -7. Daire-nin Kararında yapıldığı üzere- bu dava ile iliş-kilendirilmesine olanak bulunmadığı;
- ii) Anayasanın 90. Maddesinin beşinci fıkrası uyarınca usulüne göre yürürlüğe konulmuş Milletlerarası Andlaşmaların kanun hükmünde olduğundan bahisle Gümrük Yönetmeliği'nin 587. Maddesinin birinci fıkrasının (b) ve (ç) bentlerinin, Kıymet Anlaşması ve Revize Kyo-to Sözleşmesi'nin yukarıda 1.4.ve 1.5. nume-ralı bölümlerde açıklanan kurallarına dayandı-ğının anlaşıldığı;

Belirtilerek itirazın kabulü ile Gümrük Yönetmeliğinin 587. Maddesinin birinci fıkrasının (b) ve (ç) bentleri yönünden yürütmenin durdurulmasına ilişkin Danış-tay 7. Dairesi Kararının kaldırılmasına, 16.04.2010 gününde oybirliği ile karar verilmiştir.

Kararda yer alan, yukarıda (i) bendinde gösterilen tespiti, söz konusu Yönetmelik maddesi metniyle bağdaştırmak mümkün bulunmamaktadır. Şöyle ki, maddede, yükümlülerin, ihtilaf konusu eşyayı çek-mek istemeleri durumunda, bu talebin kabul edile-bilmesi için öngörülen şartlardan bir tanesi de, ilgili fıkranın (c) bendinde yer alan 'Uyuşmazlığın idari yargı mercilerine intikali halinde bu hususun belge-lenmesi' şartıdır. Başka bir ifadeyle, kararda ifade edilen aksine, konumuz olan Yönetmelik madde-

sinin, idari itirazların karara bağlanması akabinde bunların idari yargı mercilerinde dava konusu yapılmalarından sonraki evreyi de kapsadığı apaçiktir. Bu itibarla, Anayasa Mahkemesi'nin söz konusu kararının bu konuyla ilişkilendirilmesinde isabetsizlik bulunmamaktadır.

Buradan hareketle, Danıştay 7. Dairesinin iptal edilen kararında yer alan, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 27. Maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca, Gümrük İdarelerince yapılan vergi tahakkukuna ilişkin işlemlerin davaya konu edilmeleri durumunda, bu vergilerin tahsil işlemlerinin teminat dahi aranmaksızın durmasına karşın, bu maddeyi etkisiz kılabilecek şekilde, tahakkuk ettirilen vergi farkına ilişkin olarak teminat alınması yolunu açan, Gümrük Yönetmeliğinin 587'inci maddesinin ikinci fıkrasının (b) bendi ile getirilen, yükümlünün beyanına göre yapılan vergi tahakkuku ile gümrük idaresince tahakkuk ettirilen bütün vergiler arasındaki farkın ve para cezalarının teminata bağlanmasına dair düzenlemede hukuka uyarlık bulunmadığı savı, ilk bakışta yerinde görünmekle birlikte;

Söz konusu (b) bendinde yer alan koşulun, Anayasanın 90. Maddesinin beşinci fıkrası uyarınca kanun hükmünde oldukları kabul edilen, taraf olduğumuz Milletlerarası Andlaşmalardan 1.5. ve 1.6. numaralı bölümlerde incelenen 'Revize Kyoto Sözleşmesi' ve 'Ticaretin Kolaylaştırılması Anlaşmaları'nda yer alan kurallara dayandığı, diğer bir deyişle hukuki dayanağının bulunduğu söylenebilecektir.

Diğer taraftan 1.4. numaralı bölümde de etraflı olarak açıklandığı üzere, *kıymet araştırmasına girilmiş olmasının, henüz ihtilafa konu olabilecek bir vergi tebligatına ve dolayısıyla başlamış bir ihtilafa işaret etmemesi*; Kıymet Anlaşmasında, kıymet araştırması henüz sonuçlanmadan eşyanın çekilmek is-

tenmesi durumunda -587. Maddede yapılanın aksine- muhtemel cezalar karşılığı teminat alınmasının *öngörülmemiş olması karşısında*:

Henüz kıymet incelemesi sonuçlanmadan eşyanın çekilmek istenilmesine dair taleplerin karşılanmasının Gümrük Yönetmeliğinin 587. Maddesinde belirtilen koşullarla kabul edileceğine dair düzenlemenin Kıymet Anlaşması hükümlerine aykırı olduğu, *Karar'da savunulanın aksine, söz konusu Yönetmelik maddesinin Anlaşma metninde karşılığının bulunmadığı mütalaa edilmektedir.*

1.9. Milletlerarası Andlaşmalarda Gümrük Ceza-larına Dair Yer Alan Hükümler

1.5. numaralı bölümde incelenen Revize Kyoto Sözleşmesi'nde, imza koyan ülkelerin uymakla yükümlü kıldığı standartlardan biri de, sözleşmenin 2 numaralı Genel Eki'nde 'Gümrük İşlemlerinin Tamamlanması ve Diğer Gümrük İşlemleri' başlıklı 3. Bölümde 'Hata' başlığı altında yer alan, 3.39 numaralı standartta:

Gümrüğün, hataların kasıtlı olmadığına ve hile niyeti ya da ağır ihmal bulunmadığına kanaat getirdiği takdirde hatalar için büyük cezalar yüklemeyeceği, *söz konusu hataların tekrar edilmesini önlemek için gerekli olduğunu düşünürse ancak amacı aşmamacak şekilde bir ceza yükleyebileceği*;

1.6. numaralı bölümde incelenen Ticaretin Kolaylaştırılması Anlaşması'nın 'İthalat ve İhracat Üzerinden veya İthalat ve İhracatla İlişkili Olarak Alınan Ücretler ve Harçlar ile Cezalara İlişkin İkeler' başlıklı 6. Maddesinin 'Ceza Disiplinleri' başlıklı üçüncü fıkrasında:

3.2. numaralı bentte, her Üyenin, gümrük kanunları, yönetmelikleri, ya da usule ilişkin kurallarının ihlali durumunda, cezaların, kanunları çerçevesinde sa-

dece ihlalden sorumlu kişiye/kişilere uygulanmasını temin edeceği;

3.3. numaralı bentte, verilen cezanın, vakianın maddi bulgu ve şartlarına dayanması ve ihlalin derecesi ve ciddiyeti ile orantılı olması gerektiği;

Hususları kayıtlıdır.

Değerlendirme ve Sonuç

Bu yazımızda, Gümrük Yönetmeliği'nin 'İtirazların karara bağlanmasından önce eşyanın çekilebilmesi' başlıklı 587. Maddesinin, bilhassa, yükümlülerin ihtilaf konusu eşyayı çekmek istemeleri durumunda bunun kabulü için maddede öngörülen 'Yükümlünün beyanına göre yapılan vergi tahakkukları ile gümrük idaresince tahakkuk ettirilen bütün vergiler arasındaki farkın ve para cezalarının teminata bağlanması' şartının, keza kıymet araştırmasının söz konusu olduğu yani henüz bir vergi tahakkuku tebliğinin ve dolayısıyla ihtilafın doğmadığı durumlardaki eşya çekme taleplerinin değerlendirilmesinin de bu madde ve söz konusu bentle ilişkilendirilmesinin hukuka uygun olup olmadığı yönünden incelenmesi amaçlanmıştır.

Yönetmeliğin 587. Maddesinin birinci fıkrasının (b) bendiyle mülkiyet hakkına sınırlama getirilmiş olmasından hareketle, Anayasa'nın 35. Maddesi hükmüne göre kanunla düzenlenmesi gereken bir konunun yönetmelikle düzenlenmesi yoluna gidildiği en başta söylenebilir gibi görünse de:

Anayasa'nın, usulüne göre yürürlüğe konulmuş Milletlerarası Andlaşmaların kanun hükmünde olduğuna dair 90. Madde hükmü dikkate alınarak konu değerlendirildiğinde;

Yönetmeliğin söz konusu maddesinde öngörülen yukarıda bahsi geçen koşulun, gerek gümrük rejim-

lerinin basitleştirilmesi ve uyumlaştırılmasına dair Revize Kyoto Sözleşmesi'nde gerekse Ticaretin Kolaylaştırılması Anlaşması'nda karşılığının olması nedeniyle hukuka uygun olduğu savunulabilecektir.

Öte yandan, 1.4. numaralı bölümde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere, henüz kıymet araştırması sonuçlanmadan eşyanın çekilmesine dair taleplerin karşılanmasının 587. Maddenin birinci fıkrasının (b) bendinde yer alan koşula bağlanmasının Kıymet Andlaşması metninde karşılığının olmadığı, dahası söz konusu Andlaşmada yer alan ilgili hükme aykırı olduğu; bu konunun Andlaşmada da yazılı olduğu üzere, alınacak teminat tutarının muhtemel para cezasını kapsamayacak şekilde hesaplanmasını kabul ederek ve kıymet araştırmasının henüz bir ihtilafa işaret etmediği de göz önüne alınarak gerekirse ayrı bir maddede yeniden düzenlenmesinin elzem olduğu mütalaa edilmektedir.

Diğer taraftan, Gümrük Kanununda yer alan cezaların, ilgili milletlerarası andlaşmalarda *işaret edilen* ve yazımızın 1.9. numaralı bölümünde yer verilen 'maksadı aşmama' ve 'ihlalin derecesi ve ciddiyeti ile orantılı olma' kriterlerine uymaktan epeyce uzak olduğu, *ülkemizde yatırım* ve iş ortamını olumsuz etkiledikleri, bu cezaların *ıslah edilmeleri gerektiği tartışmasızdır*. Cezaların bu durumu, kıymet araştırması sonuçlanmadan eşyanın çekilmek istenmesi durumunda alınacak teminat tutarının hukuka aykırı biçimde para cezalarını da kapsayacak şekilde hesaplanmasının yükümlüler üzerinde yarattığı yükü misliyle artırmaktadır.

Para cezaları tutarlarının ıslahına dönük Kanun çalışmalarının bir an evvel sonuçlandırılması ihtiyacı da açık olmakla birlikte, bu yazıda asıl işaret ettiğimiz düzenlemenin yönetmelik değişikliğiyle acilen yapılması gerektiği değerlendirilmektedir.



NEDEN Gümrük 4.0'a İhtiyaç Var?¹

Sercan BAHADIR*

2017 yılı verileri resmi olarak açıklandı. İhracat bir önceki yıla göre %10,2 oranında artarak 157 milyar dolar, ithalat ise %17,9 oranındaki artarak 234 milyar dolar olarak gerçekleşti ve dış ticaret hacmimiz 391 milyar dolara ulaştı. Son yazımızda bu rakamların alt detayını konuşmuş ve geleceğe yönelik olumlu bir tablo göremeyeceğimize, yani ithalata olan bağımlılığımızdan dolayı ithalat artışının ihracat artışından daha fazla olmasının muhtemel olacağına işaret etmeye çalışmıştık.

Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından 2018 yılı Ocak ayına ilişkin dış ticaret rakamları açıklandı ve ilk ayın sonuçları beklediğimiz gibi gerçekleşti. İhracat geçen yılın aynı ayına göre % 10,79 artarak 12 milyar 464 milyon dolar, ithalat ise % 38,01 artarak 21 milyar 518 milyon dolar oldu. Dış ticaret hacmi geçen yılın aynı ayına göre % 26,60 artarak 33 milyar 982 milyon dolar oldu ama bu artışın ana nedeni maalesef ithalattaki artış oldu. Dolayısıyla dış ticaret açısından yeni yılın çok da iç açıcı başladığını söyleyemeyiz.

Bugünkü yazımızda 2017 yılını dış ticaret rakamlarına gümrük idaresindeki kullanılan beyanname ve işlem sayıları açısından bakmaya çalışacağız. Çünkü ihracat, ithalat ve dış ticaret verilerini konuşurken bu verilerin oluşmasında Gümrük ve Ticaret Bakanlığı nezdinde gerçekleşen işlemleri de dikkate almak gerekiyor.

Gümrük Beyanname Sayısında Da Artış Var

Gümrük ve Ticaret Bakanlığı 5 Ocak 2018 tarihinde 2017 yılına ilişkin ithalat ve ihracat (antrepo ve transit beyannameleri hariç) beyanname sayılarını açıkladı. 2017 yılında 2.535.873 adet ithalat ve 3.653.391 adet ihracat olmak üzere toplam 6.189.264 adet beyanname gümrükte işlem gördü. Bir önceki yıl toplam gümrükte işlem gören beyanname sayısı 5.763.977 adet iken, bu yıla göre toplam beyanname sayısındaki artış yaklaşık %7 olarak görünüyor. Dış ticaretteki değerlerdeki artışa paralel olarak gümrükte işlem gören beyanname sayısında da bir artışın olduğunu görüyoruz.

DÖNEM	İHRACAT	İTHALAT	TOPLAM
2005	1.895.407	1.612.748	3.508.155
2006	2.038.198	1.745.734	3.783.932
2007	2.232.999	1.906.360	4.139.359
2008	2.235.893	1.851.777	4.087.670
2009	2.148.697	1.659.064	3.807.761
2010	2.407.332	1.929.331	4.336.663
2011	2.579.393	2.127.262	4.706.655
2012	2.809.801	2.165.002	4.974.803
2013	3.015.359	2.271.062	5.286.421
2014	3.185.034	2.313.025	5.498.059
2015	3.251.855	2.359.802	5.611.657
2016	3.390.432	2.373.545	5.763.977
2017	3.653.391	2.535.873	6.189.264

Tabloya bakarak 2017 yılı için aşağıdaki sonuçlara ulaşabiliyoruz:

- 157 milyar dolarlık ihracatın karşılığında 3.653.391 adet ihracat beyannamesi düzenlenmiş,
- 234 milyar dolarlık ithalat karşılığında ise 2.535.873 adet ithalat beyannamesi tanzim edilmiş,
- Son 12 yılda gümrük idaresinde işlem gören gümrük beyanname sayısı yaklaşık 2 kat artmış,
- İthalattaki beyanname başına düşen eşya kıymeti ihracattakine göre daha fazla gerçekleşmiş

Yaklaşık 13.000 Personel İle Bu İşlemler Yerine Getirilmiş

2017 yılı Ekim ayı itibarıyla Gümrük ve Ticaret Bakanlığının merkez ve taşra teşkilatında (Ticaret tarafı hariç) toplam personel sayısı 13.832'dir. 2017 yılında 391 milyar dolar tutarındaki dış ticarete tekabül eden toplam 6.189.264 adet gümrük beyannamesi bu personel ile yerine getirilmiş. Özellikle gümrük idaresi tarafından yapılan beyanın kontrolünü gerçekleştiren ve gümrük işleminde tahakkuk rolünü üstlenen muayene memuru sayısının ise yaklaşık olarak 1.750 ile 1.800 arasında olduğu tahmin ediliyor.

Gümrük işlemlerinin sonlandırılma yani işlem hızı veri olarak Bakanlık tarafından yayınlanıyor. Bu süreler aynı zamanda Dünya Bankasınca hazırlanan "İş Yapma Kolaylığı Endeksi" (Doing Business) raporunda da önemli bir kriter olarak yer alıyor. Süreler kısa ise yatırım ortamı için öne çıkan ülkeler arasında yer alınıyor. Bu nedenle de Gümrük ve Ticaret Bakanlığı açısından bu süreler önemli oluyor ve düzenli olarak takip ediliyor.

Geçen yıl ihracat işlemleri açısından gümrük işlem sürecinin başladığı andan itibaren işlem gören ih-

racat beyannamelerinin, %54'ünün işlemleri ilk yarım saatte, %85'inin işlemleri ise ilk dört saatte sonuçlandırılarak ülkeyi terk edebilir duruma getirildiği görülüyor. İthalat açısından ise gümrük beyannamelerinin; %48'inin işlemleri ilk sekiz saatte, %70'inin işlemleri ise ilk 24 saat içinde tamamlanarak eşyanın teslim edilebilir hale getirilmiş olduğu görülüyor.

Sürdürülebilir Durmuyor

Dış ticaret işlemlerine ilişkin büyüme rakamlarının gümrük idaresine olan yansımalarına da bakmak gerekiyor. Aşağıda 2017 yılı verileri dikkate alarak hem Orta Vadeli Program hem de 2023 yılı hedeflerine göre bir tahmin yapmaya çalıştık.

2018-2020 yıllarını içeren Orta Vadeli Programa baktığımızda ihracat 195 milyar dolar; ithalat ise 272 milyar dolar olarak öngörülüyor. Genel olarak dış ticaretteki büyüme oranları yüzde 21. Son dönemde fazla konuşulmayan ama bir dönem çok fazla dile getirilen 2023 yılında ihracatta 500 milyar dolara ulaşma hedefi var. İhracatta bu hedefe ulaşınca ithalattaki öngörü de 625 milyar dolar oluyor. Bu hedefler çerçevesinde 2017 yılını veri aldığımızda oluşacak gümrük beyanname sayısı aşağıdaki tabloda yer alıyor.

Orta vadeli programı esas aldığımızda dış ticarete ilişkin büyüme planına paralel oluşan gümrük beyanname sayısı toplam yaklaşık 7,5 milyon oluyor. 2023 hedefi tutması durumunda ise dış ticarete konu olacak gümrük beyanname sayısı yaklaşık 18 milyon oluyor. Bu işlemleri 2017 yılındaki sürelerde tamamlamak için gümrük idaresindeki personel sayısının en az 2020 için % 20; 2023 için ise hedeflerin tutması halinde gümrük idaresinin hem personel hem de fiziki alt yapısını iki kat artırması gerektiği anlaşılıyor.



Yıl	İthalat		İhracat	
	Tutar (Milyar USD)	Beyanname Sayısı	Tutar (Milyar USD)	Beyanname Sayısı
2017	234	2.535.873	157	3.653.391
2020	272	2.934.101	195	4.534.936
2023	625	6.773.165	500	11.635.003

Ne Yapılmalı

Dış ticaretteki artış ile belge sayısındaki artışın bire bir karşılıklı olmasını beklemek doğru bir yaklaşım olmayabilir. Ancak aralarında bir doğru orantı olduğu tartışmasızdır. Bu artışı gümrük işlemlerinin tamamlanması ve eşyaların taşınması gibi gümrükleme alt yapısı ile eş anlı olarak değerlendirmek gerekiyor. Bunun için de aynı lojistikte olduğu gibi gümrük işlemlerine ilişkin de gümrük 4.0 projelerine yönelik bir master plan hazırlanması gerekiyor.

Gümrük işlemlerini yerine getirirken sadece gümrük beyannamesinden söz etmek doğru bir yaklaşım olmaz. Her gümrük beyannamesinin ekinde en az bir fatura ve eşyanın özelliklerine göre başka bir kurumca sağlanan bir belge yer alıyor. Bu açıdan bakıldığında beyanname sayısını en az 3 ile çarpmak gerekiyor. Çok yoğun bir belge trafiği oluyor. Sadece Tek Pencere Sistemi'ne (TPS) tanımlanan kurum

sayısı 21, belge sayısı ise 118. 2017 yılındaki toplam beyanname sayısı ile bu belge çeşitliliği dikkate alındığında TPS uygulamasının ne kadar önemli bir uygulama olduğu ortaya çıkıyor. Ancak bu uygulama yeterli görülmeyip evraksız gümrük işlemi yani kayıt yolu ile gümrük işlemlerini tamamlayacak uygulamaya geçilmesi gerekiyor.

Ayrıca, dış ticaretteki büyüme tahminleri ve gerçekleştirmeleri dikkate alındığında gümrük işlemlerinin tamamını gümrük idaresi ile yerine getirmek çok sürdürülebilir veya yapılabilir gözüküyor. Güvenilir olarak tanımlanan Yetkilendirilmiş Yükümlü Sertifikası (YYS) sahibi şirket sayısının da artırılması ve gümrük idaresinin iş yükünün güvenilir şirketlere aktarılması gerekiyor. İşlem sayısı arttıkça bu sertifika sayesinde gümrük idaresi daha çok kontrol eden, izleyen ve denetleyen pozisyonuna geçiyor olacaktır.

BITCOİN İthalat Vergilerinin Hesaplanmasında Kullanılabilir Mi?

Hakan UÇAK*

Bu günlerde en revaçta yatırım aracının bitcoin olduğu söylenebilir. Özellikle son dönemlerdeki istikrarlı artış nedeniyle birçok yatırımcı tarafından yakından takip edilen bu sanal para birimi gelecekte birçok işlemde kullanılacak gibi duruyor. Bu yazımızda bitcoin para birimine ilişkin kısa bir bilgi verip, bitcoin para biriminin ithalatta döviz kuru olarak beyan edilip edilmeyeceğine değineceğiz.

Bitcoin Nedir?

Bitcoin herhangi bir merkez bankasına veya resmi bir kuruluşa bağlı olmayan sanal para birimi olarak tanımlanmaktadır. Bitcoin'in sanal bir para birimi olması nedeniyle dünyada herhangi bir devletin güvencesi altında bulunmamaktadır.

Bitcoin İle Yapılabilecek İşlemler Nelerdir?

Bitcoin her ne kadar sanal bir para birimi olarak tanımlansa da birçok noktada ödeme aracı olarak kullanılabilir. Özellikle internet üzerinden alışveriş yapma imkânı veren birçok sitede bu para birimi hali hazırda kullanılabilir.

İngiltere, Kanada ve Amerika Birleşik Devletleri gibi gelişmiş devletlerin finansal sistemlerini Bitcoin'e entegre etme çalışmaları sonucunda bu sanal biriminin gelecekte kullanım alanının gelişeceği değerlendirilmektedir.

Bitcoin Türkiye'de Kullanılıyor Mu?

Bitcoin ülkemizde her ne kadar yeni bir ödeme aracı olsa da, gıda, hukuk, e-ticaret gibi faaliyetler gösteren şirketler tarafından ödeme aracı olarak kullanılmakta ve bitcoin ile ödeme kabul eden şirketlerin sayısı hızlı bir şekilde artmaktadır.

Bitcoin Merkez Bankası Tarafından Kabul Edilen Bir Para Birimi Midir?

Bitcoin para birimi herhangi bir merkez bankasına bağlı olmaması ve sanal olması nedeniyle henüz Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından bir ödeme aracı veya döviz olarak kabul edilmemektedir.

Doğası gereği merkezi bir denetim sistemine sahip olmayan ve herhangi bir devlet regülasyonuna bağlı olmayan bitcoin para birimini Merkez Bankası'nca kısa zamanda içerisinde ödeme aracı olarak kabul edilmeyeceği düşünülmektedir.

Gümrüklerde Ödeme Aracı Olarak Kullanılabilir Mi?

4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 30 uncu maddesi uyarınca, ithalatçı şirketler tarafından fatura veya diğer belgelerdeki yazılı yabancı paralar, gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihte yürürlükte olan T.C. Merkez Bankası döviz satış kurları üzerinden Türk Lirasına çevrileceği belirtilmiştir.

Bu bağlamda, bitcoin'in gümrüklerde ödeme aracı olarak kabul görebilmesi için Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından kabul edilen bir para birimi olması gerekmektedir. Hali hazırda Merkez Bankası tarafından bitcoin'i tanıyan bir para karar bulunmamaktadır. Bu nedenle bitcoin cinsinden düzenlenen faturaların Merkez Bankasında bir karşılığı bulunmadığı için bitcoin değeri Türk Lirasına çevrilemeyeceği için ithalatta döviz kuru olarak kullanılamayacaktır.



GÜMRÜKTE PİŞMANLIKLA BEYANDA

Uygulama Sorunları

Fatih UZUN*

Hepimizin malumları olduğu üzere 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nda 2009 yılında yapılan kapsamlı değişikliklerle gümrük işlemlerinde "pişmanlık beyan" müessesesi getirilmiş ve söz konusu değişiklikler 5911 sayılı Gümrük Kanunu ve Bazı Kanun

Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 07.07.2009 tarihli 27281 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanması ile yürürlüğe girmiştir.

Gümrük mevzuatımızda daha önce benzeri bir uygulama olmamasından ötürü gümrükte pişmanlık beyan uygulaması yürürlüğe girdiği ilk anda gerek gümrük idaresi gerek ise yükümlüler nezdinde ihtiyatla karşılanmış ve uygulamanın nasıl olacağı gümrük ve dış ticaret camiası tarafından merakla beklenmiştir. Aradan geçen 8 yıl boyunca uygulamanın oldukça işlerlik kazandığını ve yükümlüler tarafından sıklıkla başvuru alan bir pratik halinde dönüştüğünü gözlemlemek mümkün olmuştur. Ancak buna rağmen hala gümrük idareleri arasındaki farklı uygulamalardan kaynaklı sıkıntılar olduğunu ifade etmek gerekmektedir.

Gümrükte Pişmanlıkla Beyan ve Amacı

4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 234/3. Maddesinde, 2009 yılında değişiklik ile yükümlülerin aynı Kanunun 234'üncü maddesinin 1'inci ve 2'nci fıkrasında belirtilen türdeki aykırılıkları gümrük idaresince tespit edilmesinden önce yükümlülerce bildirilmesi durumunda normalde uygulanması gereken cezaların yüzde onbeşi nisbetinde ceza ile muhatap kalacakları ifade edilmiştir.

Gümrük işlemlerinde 4458 Kanunu'nun 234'üncü maddesinin 1'inci ve 2'inci fıkralarında belirtilen aykırılıkları ise yükümlü tarafından eşyanın kıymeti, tarifi veya miktarı ile ilgili yapılan beyan ile gümrük idaresi tarafından muayene, denetleme veya teslimden sonra kontrol faaliyetleri sonucunda elde olunan tespitlerin farklı olması ve bu farklılığın ithalat vergilerinin eksik veya hiç ödenmemesi sonucuna yol açması olarak sınıflandırmak mümkündür. Böylesi durumlarda hali hazırda yükümlülere fark ithalat vergilerinin tutarı ile bu vergilerin üç katı tutarınca para cezası kararları düzenlenmektedir.

Bahse konu gümrük mevzuatına aykırı durumların dâhilde işleme rejimi, gümrük kontrolü altında işleme rejimi ve tam muafiyetli geçici ithalat rejimi hükümlerine tabi eşyaya ilişkin olarak ortaya çıkması halinde ise üç katlık cezanın yarısı uygulanmaktadır.

Gümrükte pişmanlıkla beyan kurumuna Gümrük Kanunu'nda yer verilmesinin temel amacı, yükümlülerin gerçekleştirdikleri gümrük işlemlerinde herhangi bir şekilde yukarıda belirtilen yönlerden hatalı beyan yapmaları halinde, yaptıkları beyan ile ilgili gümrük idaresine bildirimde bulunup vergi farkının üç katı tutarındaki cezaya düşmelerinin önüne geçmek ve sadece bu cezanın % 15'i gibi bir orana tekabül eden tutarlardaki cezai bir yaptırımı ödemek suretiyle

bu durumdan faydalandırılmalarının sağlanmasıdır. Dolayısıyla bir anlamda gümrükte pişmanlıkla beyan, yükümlüleri kendilerinin tespit ettikleri gümrük ihlallerini idareye bildirmek noktasında teşvik etmek gibi bir amaç gütmektedir.

Ayrıca pişmanlıkla beyan müessesesi sadece gümrük mevzuatında yer alan bir müessese de değildir. Bu tarzdaki uygulamanın bir benzeri de vergi mevzuatının temeli sayılan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 371'inci maddesinde bulunmaktadır.

Uygulamada Karşılaşılan Sorunlar

4458 sayılı Gümrük Kanunu 234/3'üncü maddesinden yükümlülerin faydandırılmasının koşulu tıpkı Kanun metninin öngördüğü şekilde gümrük idaresinin aynı konu ile ilgili daha önce bir tespit yapmış olmamasına bağlıdır. Zira 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 234'üncü maddesi; "Serbest dolaşma giriş rejimi veya kısmi muafiyet suretiyle geçici ithalat rejimine tabi tutulan eşyaya ilişkin olarak, yapılan beyan ile muayene ve denetleme veya teslimden sonra kontrol sonucunda" diye başlamakta ve akabinde vergi farkı yaratacak aykırılık türlerini saymaktadır. Dikkat edilirse muayene, denetleme ve teslimden sonra kontrol gibi faaliyetlerin tamamı gümrük idaresi tarafından beyanın kontrolüne ilişkin süreçlerdir.

Dolayısıyla yükümlülerin gümrükte pişmanlıkla beyan uygulamasından istifade edebilmeleri, aynı konu ile aykırılığın daha önce gümrük idaresi tarafından tespit edilmemiş olmasına bağlıdır. Yani söz konusu ihlal daha önce gümrük idaresi tarafından herhangi bir şekilde tespit edilmiş ise yükümlülerin gümrükte pişmanlıkla beyan dilekçeleri vererek 4458 sayılı Kanunun 234/3 maddesinde yararlanmaları mümkün olamayacaktır. Hatta aynı kriter Ver-

gi Usul Kanunu'nun 371'inci maddesinde de vergi mevzuatı açısından benzer şekilde mevcuttur.

Kanunun lafzının ifade ettiği temel kriter, gümrük idaresi tarafından aynı konu ile ilgili daha önce gümrük idaresi tarafından bir tespit yapılmamış olmasa da, gümrük idarelerinin bu konu ile ilgili hali hazırda farklı yorum ve uygulamalarına bugün de rastlanmaktadır.

Gümrükler Genel Müdürlüğü farklı gümrük idareleri arasındaki uygulama birliğini sağlamak amacıyla 22.09.2014 / 2888552 tarihli sayılı tasarruflu yazısını yayımlamış ve herhangi bir yükümlünün bu kapsamda bir başvurusu olması halinde; "gümrük idaresince mutlak surette diğer bağlantı gümrük idarelerinde ve/veya diğer Bölge Müdürlüklerinde aynı konudaki aykırılığa ilişkin son 6 ay içerisinde, başvuru yapan firma için bir tespit yapıp yapılmadığının ivedilikle araştırılması ve böyle bir tespit yapılmış olduğunun anlaşılması halinde yükümlülere Gümrük Kanunu'nun 234 üncü maddesinin üçüncü fıkrası hükmünün tatbik edilmemesi" konusundaki iradesini ortaya koymuş ve gümrük idarelerini bu yönde uyarmıştır.

"Tespit" Kavramından Kastedilen Nedir?

Peki yukarıdaki bölümde belirtilen konu ile ilgili "tespit" kavramından kastedilen nedir veya ne olmalıdır? Bu sorunun cevabı yükümlülerin gümrükte pişmanlıkla beyan müessesesinden gerektiği gibi faydalanabilmeleri bakımından fevkalade önemlidir. Çünkü gümrük idareleri arasında "tespit" kavramının yorumlanması ve uygulanması bağlamında farklı anlayışların bulunduğu bugün de görülmektedir. Bazı gümrük idareleri bu konuyla ilgili "tespit" kavramını aynı konu ile ilgili düzenlenmiş bir ceza kararının bulunması şeklinde kanaatimce hatalı ola-

rak yorumlamakta ve yükümlülerin pişmanlıkla yaptıkları beyanları kabul etmeyip, bu yöndeki taleplere Gümrük Kanunu'nun 234'üncü maddesi uyarınca 3 katlık ceza uygulamaktadır.

Oysa ki yükümlüler tarafından gümrük aykırılıklarına ilişkin pişmanlıkla beyan başvurularında idare tarafından araştırılması gereken temel husus, daha önce aynı konuya ilişkin bir ceza kararının olup olmaması değil, yükümlünün bildirdiği hususun gümrük idaresince daha önce tespit edilip edilmediği olmalıdır. Yükümlü tarafından herhangi bir gümrük idaresine bildirilen konu ile ilgili daha önce yine başka bir gümrük idaresine yine yükümlü tarafından bir başvuru yapılmış olabilir ve aynı konu ile ilgili 4458 sayılı Kanunun 234/3'üncü maddesine göre düzenlenmiş bir ceza kararı mevcut olabilir. Eğer burada temel kriter olarak daha önce aynı konu ile ilgili ceza kararı düzenlenmemiş olmasını baz alırsak, yükümlünün diğer gümrük idaresine yaptığı pişmanlıkla beyan başvurusundan faydalandırılmaması gündeme gelecektir ki, böylesi bir yorum Kanunun gerek lafzına gerek ise öz ve ruhuna aykırı olacaktır. Çünkü yükümlünün aynı konudaki husus ile ilgili ceza kararının bulunmasının sebebi de yine bu konu ile ilgili gümrük ihlalini başka bir gümrük idaresine kendisinin bildirmiş olmasıdır. Yani böylesi bir durumda da aslında gümrük idaresinin konuyu kendisinin tespit etmiş olması hali söz konusu değildir ve yükümlünün pişmanlıkla beyan başvurusundan faydalandırılması gerekmektedir.

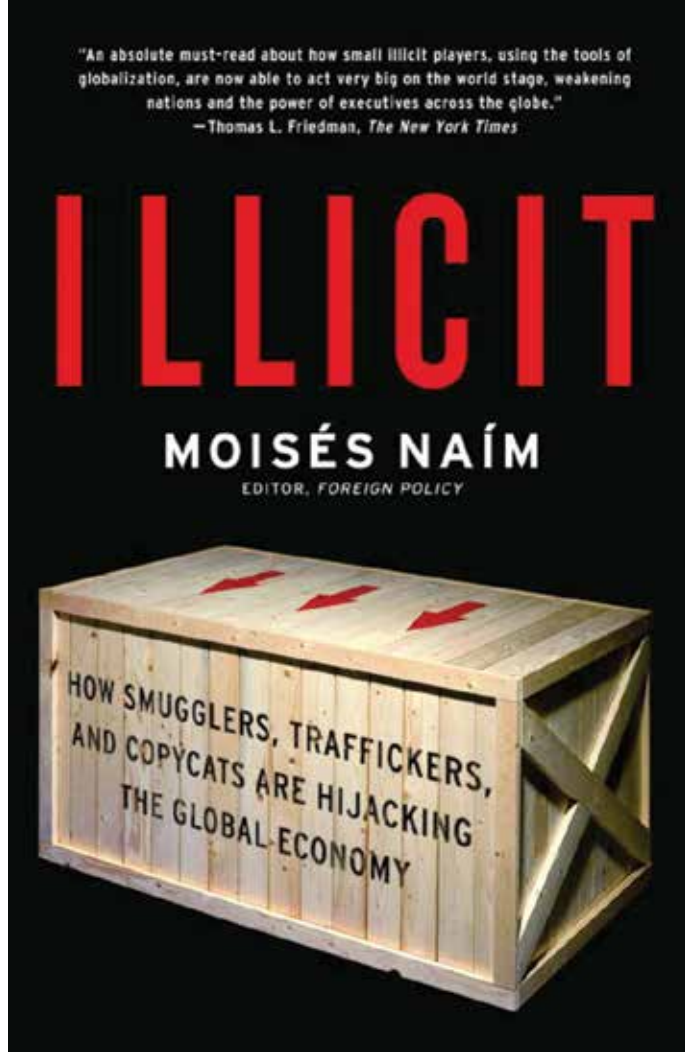
Bu hususu ifade ederken firmaların bir gümrük idaresinde gerçekleştirdiği işleme ilişkin aykırılığın söz konusu gümrük idaresince tespit edilmesi sonrasında, başka bir gümrük idaresinde gerçekleştirdiği aynı tür aykırılık içeren işlemi için bu gümrük idaresine sanki anılan aykırılığı kendisi tespit etmiş gibi başvurmasına ilişkin taleplerin elbette ki bu kap-

samda değerlendirilmemesi gerektiğini belirtmek gerekir. Ancak hukukun genel prensiplerine göre de "sui misalin, emsal teşkil etmeyeceği" belirtilmelidir.

Zaten 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 234'üncü maddesinin ilk fıkrasının girişindeki lafzı metin, üç katlık cezanın uygulanmasını; beyan ile muayene, denetleme veya teslimden sonra kontrol sonucunda bir farkın ortaya çıkması koşuluna bağlamaktadır. Yukarıda da ifade ettiğimiz gibi tüm bu faaliyetler gümrük idaresi tarafından icra edilen ve yükümlü tarafından yapılan beyanın kontrolüne dair süreç ve faaliyetleri içermektedir.

Neye İhtiyaç Var?

Gümrük idareleri arasında yükümlülerin pişmanlıkla beyan uygulamasından faydalandırılmaları konusundaki farklı yorum ve uygulamaların önüne geçilmesi amacıyla Gümrükler Genel Müdürlüğü tarafından aynı konu ile ilgili daha detaylı ve örnekler içeren başka bir tasarruflı yazı veya genelge düzeyindeki bir düzenleyici işlem ile konunun açıklığa kavuşturulması ve bu noktadaki "tespit" kavramının neyi ifade ettiğinin detaylandırılması gerektiğini değerlendirmekteyim. Çünkü yükümlülerin kendilerinin iyi niyetli olarak herhangi bir gümrük idaresine gümrük ihlalini bildirdiği durumda aynı konu ile ilgili gümrük idaresinin daha önce yapmış olduğu bir tespitinin olmamasına rağmen yükümlüyü bu imkândan faydalandırmaması ve 3 katlık ceza uygulamasına gitmesi halinde bu müessese uygulama amacını ve işlerliğini yitirecektir. Zira yükümlünün gümrük ihlalini kendisinin gümrük idaresine bildirdiği bir halde ve aynı konu ile ilgili gümrük idaresinin henüz bir tespitinin olmadığı bir durumda Gümrük Kanununun 234/1. maddesine göre 3 katlık cezaya muhatap olması halinde hiçbir yükümlü bu yola başvurmak istemeyecektir.



Ayhan TURNA*

ILPLICIT

Dergimizin bu sayısında Moises Naim'in Illicit kitabından bahsetmek istiyorum. Kitaba ilişkin detaylara geçmeden önce kitabın yazarı hakkında kısa bir bilgi vermek istiyorum.

Moises Naim, yüzyılımızın en etkili yazarlarından birisi olarak ön plana çıkmaktadır. Öyle ki, kendisi muhtelif mecmualar tarafından en etkili düşünürler ve yazarlar kategorisine dahil edilmiştir. Naim, master ve doktorasını MIT’de tamamlamış, 1990’ların başında Venezuela’da Sanayi Ticaret Bakanlığı, Merkez Bankası Başkanlığı ve Dünya Bankası Üst yöneticiliği görevlerini ifa etmiştir. Kendisine uluslararası bilinirliği getiren görevi ise Foreign Policy dergisinin 14 yıl (1996-2010) editörlüğünü yapmış olmasıdır. Yazarın aralarında *Illicit* ve *End of Powers* olmak üzere ondan fazla kitabı ve çeşitli mecmualarda yayınlanmış makale ve yazıları bulunmaktadır. Yazarın gümrük ve kaçakçılık konularına ilişkin hâkimiyetinin temelinde Amerikan gümrük teşkilatı (CBP, ICE, DHS) içerisinde sahip olduğu üst düzey bağlantılarının rolü büyüktür. Nitekim, yazar kitap içerisinde sık sık bu kaynaklarına referanslarda bulunmaktadır.

Kitabımıza gelecek olursak, tam ismi **“*Illicit: How Smugglers, Traffickers, and Copycats are Hijacking the Global Economy*”**, **“*Yasadışı: Kaçakçılar, Katırcılar ve IPR Kaçakçıları Küresel Ekonomiyi Nasıl Gasp ediyor*”** dir.

Kitap toplam 13 bölümden oluşmaktadır. Kaybetmekte olduğumuz savaş başlıklı ilk bölümünde, yazar, üç yanlısamadan bahsetmektedir. Birinci illüzyon, kaçakçılık ve yasadışılığa dair hiçbir şeyin yeni olmadığı, yasadışı ticaretin yüzyıllara sari bir geçmişinin olduğudur. İkinci illüzyon, yasadışı ticaret sadece suç olgusuyla açıklanabilecek bir olgu değildir. Dolayısıyla, kaçakçılık faaliyetini sadece suç (crime) olarak değerlendirip, buna özgü tedbirlere başvurmak kati sonuçlara ulaşmaya engel teşkil edecektir. Üçüncüsü ise yasadışı ticaret bir yeraltı olgusu (underground phenomenon) değildir. Hayatın içerisinde yer alan, buna özgü refleksleri olan bir olgudur. Buradan yola çıkarak yazarımız, gümrük çalışanlarının genel olarak ulaştığı bir sonu-



ca varmaktadır. Yasadışı ticaret, sadece yasal ticaret bağlantıları ve kategorileriyle sınırlı kalmamakta, ayrıca, özel sektör, kamu ve politik sistemle iç içe bir ilişkisel bir düzlemde kendisini göstermektedir.

Yazar, “*Küresel Kaçakçılar Dünyanızı Değiştiriyorlar*” başlıklı ikinci bölümde küreselleşmenin karanlık tarafına (dark side) ışık tutmakta çarpıcı örneklerle bunu açıklamaktadır. Gerçekten de küreselleşme olumlu manada pek çok yeniliği gelişmeyi beraberinde getirmiş olsa da yasadışı ticaret ve kaçakçılık yöntemleri bakımından da büyük kolaylıklar ve avantajlar sağlamıştır.

Örneğin, böbrek ticareti Brezilya’da vericilerin (donor) bulunmasıyla başlamakta, insanlar Güney Afrika’ya götürülmekte ve organ oradan Almanya’daki müşterilere ulaştırılmaktadır. Bu yasadışı ticaretin aracılığını da İsraili brokerler yapmaktadır. Ne küresel ticaret ama! Keza, benzer örnekler fildişi, egzotik hayvanlar, değerli keresteler (timber), elmas gibi pek çok eşya, ürün ve canlı için de geçerlidir. Yazarımızın da haklı olarak ifade ettiği gibi, küreselleşmenin olumlu manada tezahür ettiği her sahanın bir de olumsuz yansıması bulunmaktadır.

Yazarımız üçüncü ve dördüncü bölümlerde silah ve uyuşturucu ticaretine değinmekte ve çarpıcı örneklerle tespitlerde bulunmaktadır. Uyuşturucu ticaretiyle ilgili olarak, sektörden birisinin ağzından



aktardığı cümlelere değinmeden geçemeyeceğim. Latin Amerika kökenli muhatap, uyuşturucuyla mücadelede dair çok çarpıcı bir ifade kullanıyor. Polis ve güvenlik güçleri (gringos) büyük adamların peşinde koşuyorlar. Eğer bizim gibi küçüklerin peşinde koşsalar koca bir şehri hapisaneye çevirmeleri gerekir. Ayrıca, böyle yaparlarsa bütün bölge iflasa sürüklenir. Dahası, büyük adamlar politikacılar bakımından iyi bir tiyatro ve sunum imkânı vermektedir.

Para yıkayıcılar (The Money Washers) başlıklı yedinci bölümde yazar, karapara aklamanın dört finansal reformun bir sonucu olarak ivme kazandığını ileri sürmektedir. Birincisi, çoğu ülkeler döviz kontrolünü terk ettiler. Kapalı ekonomik yapılanmalar yerini açık ekonomik modellere bıraktı. Dünya ekonomisi içerisinde sermayeye olan ihtiyaç, paranın kaynağından çok miktarının ve hareketinin önemsenmesine yol açtı.

Son olarak, global finansın dönüşümü ve hem bu dönüşümde hem de yeni teknolojilerin ediniminde bankaların ve finansal araçların mahareti karapara hareketliliğinin artışında büyük rol oynadı. Bu konuda çarpıcı tespitlerden birisi de İngiltere'nin karapara konusundaki merkezi rolüdür. Tahminlere göre İngiltere, tüm global karapara sektörünün yüzde onunu idare etmektedir. Gerek merkezi hükümet gerekse offshore bağlantılarıyla İngiltere, karapara noktasında olabildiğince liberal bir yapı-

ya sahip bulunmaktadır. Sadece 1990'larda, İngiliz bankaları Nijerya'nın eski diktatörü Sani Abacha'nın yaklaşık 1.3 milyar dolarının aklanmasında ana rol oynamışlardır.

Yazar, orangutanlar, insan böbreği, çöp ve Van Gogh arasındaki ortak noktayı açıkladıktan sonra, hükümetlerin ne yaptığı noktasından hareketle Amerikan gümrüklerinden somut örneklerle kaçakçılıkla mücadelenin politik boyutuna temas etmektedir. Kaçakçılıkla ve yasadışılıkla mücadelenin dönüşümü bakımından 9/11 saldırıları esaslı bir rol oynamıştır.

Gümrük ve kaçakçılıkla mücadele birimlerinin tek bir çatı altında toplanması ihtiyacı hâsıl olmuş ve 2003 Mart itibarıyla İç Güvenlik Bakanlığı (DHS) kurulmuş ve sayıları 22'ye ulaşan ajanslar (aralarında gümrük, gümrük istihbarat servisi, göç ve ulusallaştırma servisinin de olduğu) kapatılarak, DHS altında ICE (Immigration and Customs Enforcement) ve CBP (Customs and Border Protection) yapıları oluşturulmuştur. Ancak her yeniden yapılandırma ve dönüşüm sıkıntıları beraberinde getirmektedir. Birleşen kurumların personelinin birbirlerini beğenmemeleri, eleştirmeleri, kurumlar arasında süregelen yetki sorumluluk çatışmaları, eskiden gelen alışkanlıkların etkileri bu dönüşümler sırasında fazlasıyla olumsuz rol oynamışlardır.

ICE'nin teşkilatlandırılırken, "I" için "immigration" yerine "investigation" olması için sıkı lobi faaliyetleri yapması, ancak ülkenin en büyük soruşturmacı kuruluşu olan FBI'nın bastırmaları sonucu bu girişimin akamete uğraması en somut örneklerden birisidir. Bu tarz yeniden yapılanma sıkıntıları Gümrük ve Ticaret Bakanlığının kurulması, denetim birimlerinin birleştirilmesi, Dış Ticaret Müsteşarlığıyla yaşanan süreçle ne kadar benzerlikler gösteriyor değil mi!? Yazarımız içeriden bilgilerle bu sürece ilişkin somut bilgiler vermekle birlikte, asıl ifade etmek istediği bu tarz sıkıntıların kaçakçılıkla mücadeleyi duraksattığı, olumsuz yönde etkilerde bulunduğudır.

Yazar onbirinci bölümde kaçakçılıkla yapılan savaşın neden kaybettiğimizi biraz olumsuz bir bakış açısıyla ortaya koymaktadır. Yasadışı ticaretin özel sektör, politika ve hükümete sirayet etmiş olması (embedded) en önemli olgulardan birisidir. Yazarın iddiasına göre, yasadışı ticarete karşı kazanılmış kesin, çevrilemez bir zafer bulunmamaktadır. Belli dönemlerde mücadelede önemli başarılar kazanılmakta ancak öldürücü darbe vurulamamaktadır.

Belki de bu, iyi ile kötünün, ilk insandan son insana kadar sürecek kısır döngüsünün bir tezahürüdür. Pablo Escobar'ın öldürülüşü Kolombiya'da uyuşturucu ticaretinin sona ermesine yol açmamış, tersine kartların yeniden karılmasına, karteller arasında yeni ilişkilerin ve ittifakların oluşmasına zemin hazırlamıştır. Yazar, bu noktada dört olgunun önemine temas etmektedir: Yapı (Structure: Bürokrasi), Bütçe, Siyasi ve Yasal Limitler ve Sınırlar (Borders).

Yazarımız, "Ne Yapmalı" başlıklı 12. Bölümde ilk olarak temelleri kurmaktadır. Buna göre, yasadışı ticaret düşük ahlak dolayısıyla değil, yüksek kazanç dolayısıyla yapılmaktadır. Yasadışı ticaret, siyasi bir olgudur. Yasadışı ticaret üretimsel bir süreçten ziyade işlemsel bir süreçtir. Yasadışı ticaret, yasal ticaret olmaksızın yaşayamaz. Yasadışı ticaret herkesi içine alır. Yasadışı ticaretle hükümetler tek başına mücadele edemez.

Bu altı esastan sonra yazarımız çözüm önerilerini sunmaktadır. İlk olarak teknolojinin kullanılması ve geliştirilmesi gerekmektedir. İkinci olarak, ilgili kurumların birleştirilmesi ve koordineli hale getirilmesi gerekmektedir. Üçüncü olarak, mücadeleciler kurumlara başarabilecekleri hedefler tayin edilmelidir. Dördüncü olarak, küresel bir sorunla küresel ölçekte ve düzlemde mücadele edilmelidir. Beşinci olarak, siyasi iradenin oluşturulması gerekmektedir. Son olarak, herkesin bu sürece dahil edilmesi gerekmektedir.



Yazar, önümüzdeki dünya başlıklı son bölümde, soğuk savaş sonrası dünya dengeleri üzerinden yasadışıyla mücadelenin de iki taraflı bir olgu olmaktan çıktığı, çok taraflı, çok bileşenli ve asimetrik bir olgu haline geldiği vurgusunu yapmaktadır. Soğuk savaş döneminin çift kutupluluğundan çok kutupluluğa geçiş, asimetrik sınırlar ve çözümler yaklaşımını da gündeme getirmiştir.

Toplam 340 sayfadan oluşan eser; akıcı, canlı ve heyecanlı üslubuyla başta gümrük ve kaçakçılıkla mücadele birimleri olmak üzere tüm okuyuculara faydalı, aydınlatıcı, olay örgüleriyle can sıkıcı ve ufuk genişletici bir kaynak sunmaktadır.

Product details

- Paperback: 352 pages
- Publisher: Anchor; 9.10.2006 edition (October 10, 2006)
- Language: English
- ISBN-10: 1400078849
- ISBN-13: 978-1400078844
- Product Dimensions: 5.2 x 0.7 x 8 inches
- Shipping Weight: 8.8 ounces



KİFAYETSİZ MUHTERİS..!

Hayati DEMİR*

Hızla küreselleşen ve küçülen dünyada kurumlar, artan belirsizlik ve karmaşıklığa rağmen, faaliyetlerini sürdürme mecburiyeti ile karşı karşıyadırlar. Bu mecburiyet, verimli çalışabilmeleri, rekabetçi avantajların elde edilmesi ve insan kaynaklarından daha iyi faydalanılması amacıyla, kurumların insan merkezli yaklaşımlara yönelmelerini bir gereklilik haline getirmiştir.

Ülkemizin dünyaya açılan kapısı olması açısından her zaman önemli bir fonksiyona sahip olan Gümrük İdaresinin, gelişmelere ayak uydurabilmesi ve riskleri yönetebilmesi için dinamik bir yapıya sahip olması gerekmektedir. Bunu sağlayabilmek için; dış ticarete ilişkin kararlarda söz sahibi, hızlı ve kararlı hareket eden, yararlanıcı odaklı hizmet anlayışına sahip, bilgi üretebilen ve yönetebilen, risk analizine dayalı yönetim modelini uygulayan, kamu ve yararlanıcı dengesini gözetken, nicelik ve nitelik



olarak yeterli düzeyde uzman personelle uluslararası gümrük camiasında çağdaş, profesyonel çalışma ilkeleri ve yaklaşımı ile yeni nesil bir gümrük idaresi olmak durumundadır.

Bugün çalışma hayatının vazgeçilmez unsuru insandır. Kurumların çalışma hayatında başarıya ulaşılabilmesi, çalışan sayısının çokluğundan ziyade çalışanın nitelikli, donanımlı olmasına ve verimli çalışmasına bağlıdır.

Günümüz taşra gümrük idaresinin en büyük problemlerinden biri, her kademedeki nitelikli ve yetişmiş personel eksikliğidir. 2011 yılında yürürlüğe giren 640 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Bakanlık olarak yeniden yapılandırılan gümrük teşkilatının, yıllar itibarıyla personel eksikliği nicelik olarak giderilmiş ancak artan personel sayısına paralel olarak nitelikli personel istihdamında ne yazık ki beklenen hedefe ulaşamamıştır.

Çalışan sayısının fazlalığına rağmen, nitelikli personel sayısının azlığı, yapılan işlerden gereken verimin alınmasını zorlaştırmakta, çalışma barışını bozmakta, çalışanların taşra gümrük idareleri arasında dengesiz dağılımı nedeniyle bazı idarelerde gereğinden fazla personel istihdam edilirken bazı idarelerde personel eksikliği yaşanmaktadır.

Nitelikli personel; kişisel gelişimini tamamlamış, analiz etme yeteneğine sahip, işini en iyi şekilde yapmaya gayret eden, üretken, yenilik ve gelişmelere açık, sorumluluk almaktan kaçınmayan, inisiyatif kullanabilen ve iş ahlakına sahip olan kişidir.

Bugün gümrük idaresinde, gümrük mevzuatı konusunda kendisini geliştirmiş, işinin ehli, verilen görevi bihakkın yerine getirmeye çaba gösteren, sorumluluk sahibi az sayıda personel yanında, henüz meslek hayatının başında olmasına rağmen kolay ve çabuk öğrenen, gelecek ve umut vaat

eden, teknoloji ile barışık, gümrüğe ilişkin bilgisayar sistemlerini kullanabilen, öğrenmeye ve çalışmaya hevesli, genç ve dinamik personel de vardır.

Ancak bu yazımızın asıl konusunu Dunning-Kruger Sendromu olarak da bilinen, Dunning-Kruger Etkisi veya "Kıfayetsiz Muhteris" olarak adlandırabileceğimiz çalışanlar oluşturmaktadır.

Peki, nedir Dunning-Kruger Sendromu? Justin Kruger ve David Dunning isimli iki psikiyatri uzmanı yaptıkları bilimsel araştırmalara dayanarak bir teori geliştirdiler. Bu teoriye göre cahil ve niteliksiz insanların, kendilerinden daha bilgili, kültürlü ve nitelikli insanlardan daha çok kendilerine güvendiklerini, kendilerini toplumsal yaşamda daha öne çıkardıklarını ileri sürerler. Geliştirdikleri teoriyi deneysel olarak doğrulamak amacıyla üniversite öğrencileri arasında bir deney yaparlar. Bir sınav sonrasında bütün deneklere sınavın nasıl geçtiğini sorarlar ve aldıkları cevaplar ile sınav sonuçları arasındaki çelişki tam da iki uzmanın tahmin ettikleri gibi çıkar.

Sınav sorularının % 10'una bile cevap veremeyen başarısız öğrenciler, soruların en az %60'ını doğru cevapladıklarını hatta %70'e varan oranlarda başarılı olduklarını ileri sürerler. Buna karşılık sınıfın en başarılı ve %90 üzerinde doğru cevap veren öğrenciler de soruların yaklaşık %70'ini bildiklerini düşünürler.

Kısacası en başarılılar sonuç tahmininde oldukça ihtiyatlı davranırken, sınıfın en başarısızlarının kendilerine aşırı derecede güvendikleri doğrulanmış olur. Dunning-Kruger ikilisi yaptıkları bütün araştırma ve deneylere dayanarak kendi isimleri ile anılan teorilerini yayınlarlar.

Bu teoriye göre;

- Niteliksiz insanlar, ne ölçüde niteliksiz olduklarını fark edemezler.

- Niteliksiz insanlar, niteliklerini abartma eğilimindedirler.
- Niteliksiz insanlar, gerçekten nitelikli insanların niteliklerini görüp anlamaktan da acizdirler.
- Eğer nitelikleri belli bir eğitimle artırılırsa, aynı niteliksiz insanlar, niteliksizliklerinin farkına varmaya başlarlar.

Tüm sonuçların değerlendirilmesi sonrası Dunning-Kruger Sendromu yazılır. İşinde çok iyi olduğuna yürekten inanan yetersiz kişi, kendini ve yaptıklarını övmekten, her işte öne çıkmaktan ve asla yapamayacağı işlere talip olmaktan hiçbir rahatsızlık duymamakta, aksine her şeyin kendi hakkı olduğunu düşünmektedir.

Sonuç olarak dilimizdeki tabiri ile “kifayetsiz muhterisler” hızla yükselmekte ve ön plana çıkmakta, gerçekten bilgili ve yetenekli insanlarımız ise fazla alçak gönüllü davranarak bazı görevlere talip olmaktan sıkıntı çekmekte veya başkalarının onu değerlendirmesini beklemektedirler.

Peki, kimdir bu çalışanlar?

Hem işini layıkıyla yapamayacak kadar cahil ve beceriksiz hem de kendini dünyanın en süper insanıymış gibi pazarlayan,

Yetenekleri sınırlı olan fakat bunun farkında olmaksızın gerektiğinden fazla hırs sahibi olan, ne olursa olsun, hazırlıklıymış, olacakları önceden biliyormuş gibi davranan ama aslında bilmeyen, en kötüsü de bilmediğini bilmeyen,

Çağın gerektirdiği teknolojik gelişmelere ayak uyduramamış, gümrüğe dair bilgisayar sistemlerini kullanmaktan uzak, mevzuatla ilgili bir konuyu analiz edip görüş oluşturma ya da yazı yazma becerisinden yoksun, idari olarak sadece kayıt memurluğunda istihdam edilebilecek, okumayan, yazamayan, araştırmayan,

Teknoloji ile barışık ancak gümrük mevzuatına yabancı, öğrenmeye hevesi ve gayreti olmayan, bilgi sahibi olmadan fikir sahibi olan, en yakın arkadaşı akıllı cep telefonu olan ve kendisini hala üniversite öğrencisi zanneden,

İşi nasıl yapacağını öğrenmeden önce ne kadar mesai ve yolluk alacağını merak eden, parayı, bilgiye

tercih eden, günümüzde Y Kuşağı diye tabir edilen, Türkiye örneğinde ise aşırı özgüvenli ve tembel olan,

Mesai bitiş saatine gösterdiği hassasiyeti sabah mesai başlangıcına göstermeyen, sorumlulukları kendisine hatırlatıldığında ise başka kötü örnekleri emsal göstererek kendi özrüne, başkalarını şikâyet etmek suretiyle savunma sistemi geliştiren,

Tüm özel işlerini mesai saatleri dâhilinde yapmayı alışkanlık edinmiş, özel işlerini çalışma saatlerine göre değil de, mesaisini, özel işlerine göre ayarlayan, “Sui misal emsal olmaz” prensibini unutup iyiyi, güzeli, doğruyu kendisine örnek almak yerine kötüyü, yanlışını kendisine örnek alan,

Memuriyete dair kurallara itaatsizliği kendince maharet sayan, bu kuralların gereksizliğini haklı çıkarabilecek ya da bu itaatsizliğini tolere edebilecek bir özelliğe ya da yeteneğe sahip olmayan, memur olmasa hayatta hiçbir şey olamayacak, hayal gücü yeteneklerinin ötesinde olan,

“Kusuru kendisine söylenmeyen adam, ayıbını hüner zanneder (Sadi Şirazi)”sözünü ifade edildiği üzere memuriyete dair sorumlulukları kendisine hatırlatıldığında, kendi kusurunu görmeyip, sanki sorumluluklarının kendisine hatırlatılması abesmiş gibi tavır takınıp alınganlık gösteren,

Taşıdığı unvanın gerektirdiği mevzuat bilgisi, tecrübe, donanım ve koordine etme yeteneğine sahip olmadığı halde, sırf unvanından dolayı kendisine paye verilmesini bekleyen ve unvanın arkasına sığınan,

Henüz mevcut pozisyonunun gereklerini dahi yerine getiremez iken, sırf kişisel egosunun tatmini ve kendince bir şeyler ispat etmek adına, liyakatten gelececeği makamları siyaseten işgal eden, bunu da kendince başarı sayan,

Kifayetsiz muhteris... Çünkü bu kişiler için başarılı olduğunu bilmek değil, başarılı olduğuna inanmak önemlidir.

Oysa: “Emeksiz elde edilen hiçbir sonuç ya da kazanım herhangi bir başarı öyküsüne konu edilemez.” Kişi itibarını, unvanı ya da işgal ettiği makamlarla değil, bilgisi, kabiliyeti ve liyakatıyla kazanmalıdır. Çünkü makamlar unvanla değil, bilgi ile donatıldığı zaman anlam kazanır.

Bugün kamu idaresinde çalışanları yoran işlerin yoğunluğu değil, çalışanlar arası insani ve idari ilişkilerin zorluğudur.

Nitelikli personel sayısının yetersizliğinden dolayı ne yazık ki gümrük idareleri olması gereken kapasitenin altında, verimsiz çalışmaktadır. Mevcut iş ve işlemler daha az sayıda ancak daha nitelikli personel ile yürütülebilecek düzeydedir.

Mesai kavramı işe geliş ve çıkış saatleri arasında kalan bir zaman diliminden ibaret değildir. Mesainin; o zaman diliminde iş yerinde mevcut olmak, iş yerinde bulunmanın ya da orada görünmenin yeterli olması, bunun bir görev sorumluluğu değil de zorunluluk gibi algılanması ve uygulanması yüzünden maalesef mesai kavramının da içi boşaltılmıştır.

Mesai, kaliteli hizmet üretebilmek, yapılan işe kendinden bir değer katabilmektir. Mesai, kamu hizmetini ideal sayıda personel ile kaliteli, etkin ve hızlı bir şekilde sunabilmektir. Mesai, kamunun haklarını ve kamu yararını korurken, hizmet alanların da hakkını gözetebilmektir. Mesai, kamunun imkânlarını ve kaynaklarını etkin kullanmak ama israf etmemektir. Mesai, çalışan verimliliği, etkinliği, kaliteli ve nitelikli hizmet sunması, çalışan motivasyonu yanında kamu hizmeti alanların memnuniyetidir.

Nasıl ki öğle saatinde işi bırakıyor, dinlenme saati bitmeden işe başlamıyor ve mesai bittiğinde işyerinden ayrılarak kendi haklarımızı koruyup gözetiyorsak; mesai saatleri dâhilinde kamunun hakkını da koruyup gözetmeliyiz.

Bizden beklenen kamu hizmetini etkin, kaliteli ve hızlı bir şekilde sunabilmektedir. Başka bir resmi kuruma gittiğimizde, nasıl hizmet almak istiyorsak, bizden hizmet bekleyenlerle empati kurarak aynı şekilde hizmet verebilmeliyiz.

Kamu kurumları, gün içerisinde hiçbir iş yapmadan, yapmış gibi görünerek, hiçbir şey üretmeden, mesai saatinin dolmasını beklerken iş arkadaşlarıyla çay kahve içip, sohbet edilecek yerler değildir.

Unutmamak gerekir ki “Yalnızca kürek çekmeyenlerin kayığı sallamaya vakti vardır.”

Başarı bir takım işidir. Takımdaki her bireyin takıma olan katkısı başarıyı anlamlı kılar. Başarıya ulaşmanın yolu ise eğitilmiş nitelikli çalışandan geçmektedir. Bir

takımın üyesi olmak, alınan kararlara ortak olmak, birlikte üretip birlikte başarmak, başarıyı paylaşmak gerekmektedir. Çoğu insan tek başına başarmak ister, ama başarı bir takım işidir. Her büyük hayal, gerçekleşmek için güçlü bir takım bekler.

Her yönetici, nitelikli personellerden oluşan iyi bir kadro ile çalışmak ister. Çünkü başarı, yöneticiye ayak uydurabilecek iyi bir kadro ile mümkündür. Ancak mevcut durumda bu pek mümkün görünmemektedir. Sosyal medyada iyi bir yöneticide bulunması gereken özelliklere dair pek çok yazı okumuşsunuzdur ancak bir çalışanda bulunması gereken özelliklere dair yazıya pek rastlayamazsınız.

Taşra gümrük idaresinde sayıları her geçen gün artan, çalışmalarından verim alınamayan, işinde verimli olmak için gayret göstermeyen, kendini geliştirme çabasında olmayan niteliksiz çalışanların, gerek gümrük mevzuatına hâkimiyet, analiz, yorum ve uygulama kabiliyetinin geliştirilmesi gerek kamu kurumu içerisinde ve gerekse hizmet alanlarla münasebetlerinde daha dikkatli, kamu çalışanı vasfına yakışır şekilde tutum ve davranış içinde bulunması için işbaşı ve hizmet içi eğitimlere ağırlık verilmesi gerekmektedir.

Biz yöneticiler olarak, çalışanların kendilerini geliştirmeleri için sürekli bir öğrenme ortamı oluşturulmalıdır. Bu sürece yönetici olarak kendinizi de eklemeyi unutmamalıyız. Hem bireysel hedeflere hem de kurum tarafından belirlenen hedeflere ulaşmak için yeni yöntemler denemekten ve çalışanlara kulak vermekten çekinmemeliyiz. Yeni ve yenilikçi fikirler hem önemsenmeli hem de ödüllendirilmelidir.

Y Kuşağının çalışma hayatına girmesiyle yöneticilere olan bakış da beklenti de değişmiştir. İş yerinde hem huzuru ve uyumu yakalamak hem de başarıya ve hedeflere ulaşmak için çalışanlar kadar yöneticilerin de kendilerini yenilemesi, çalışanlarla olan iletişimlerine dikkat etmesi gerekiyor.

Daha iyi bir yönetim tarzı elbette her zaman mümkündür. Ancak kendi kifayetsizliğinizden dolayı yöneticinizi beğenmiyor ve daha iyi yönetebileceğinizi düşünüyorsanız; yeteneklerinizi göstermek için kurumun görevde yükselme sınavları herkese açıktır.

Yazımı Bertrand Russel 'in bir sözüyle bitirmek istiyorum; “Dünyanın sorunu, akıllılar hep kuşku içindeyken, aptalların küstahça kendilerinden emin olmalarıdır.”



MÜREKKEPLERDE Viskozite Tayini

Dr. Mehmet ÇOPUROĞLU*

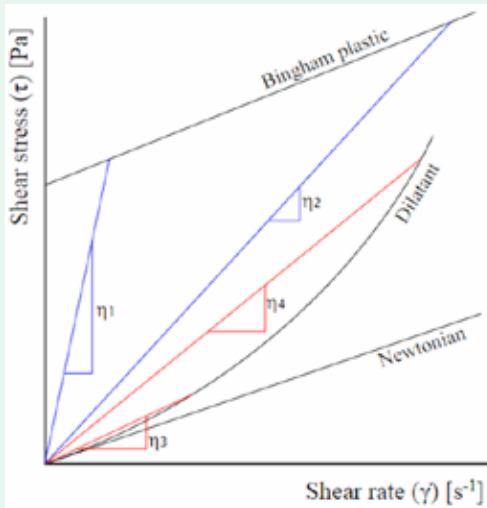
Mehmet KIRBIYIK*

1. Giriş

Fizik biliminde akışkanların (yani sıvıların ve gazların) mekaniğini inceleyen branşa akışkanlar mekaniği denir [1, 2]. Akışkanlar mekaniğinin alt branşı olan akışkanlar dinamiği (ve hidrodinamik branşı), “shear rate” (kesme/kayma hızı) veya kesme/kayma hızı geçmişine bağlı olan akışkanları “Non-Newtonian” akışkanlar olarak tanımlar [3-5]. Kesme/kayma hızı ise, bazı malzemele-

re aşamalı bir kesme deformasyonunun uygulanma oranı/hızıdır; ve Non-Newtonian akışkanlarda, biri sabit bir hızda hareket eden diğeri hareketsiz iki paralel plaka arasında akan bir sıvının kesme/kayma hızı olarak ifade edilir [6].

Bir akışkanın viskozitesi, kesme/kayma gerilmesi veya gerilme stresiyle derece derece deformasyona karşı direncinin bir ölçüsüdür [7]. Sıvılar için, gayri resmi olarak “kalınlık” kavramına karşılık gelir (örneğin bal sudan daha yüksek viskoziteye sahiptir) [8]. Çok çeşitli viskozite tipleri bulunmaktadır (“intrin-sik” viskozite, “inherent” viskozite, “apparent” (görünür) viskozite). Bunlardan görünür viskozite (η), bir akışkana uygulanan kesme/kayma gerilmesinin kesme/kayma hızına oranıdır [9]. Görünür viskozite, SI türetilmiş birimi Pa.s (Pascal-saniye) olarak ifade edilir; ancak pratikte sıklıkla centipoise (cP) kullanılır (1 mPa.s = 1 cP). Konu ile ilgili açıklayıcı bir grafik Şekil 1.’de gösterilmiştir.



Şekil 1. Akışkanlar dinamiği ve hidrodinamik branşına göre kesme/kayma hızı veya kesme/kayma hızı geçmişine bağlı olan akışkanlar ‘Non-Newtonian’ davranış gösterirler. Buna göre bir akışkanın

görünür viskozitesi, ölçüldüğü kesme/kayma hızına bağlıdır. Örneğin, bir ‘dilatant’ sıvının görünür viskozitesi, daha yüksek kesilme hızında (η_4 η_3 ’den daha yüksek) ölçüldüğünde daha yüksektir, buna karşın bir ‘Bingham’ plastiğinin görünür viskozitesi daha düşüktür (η_2 , η_1 ’den düşüktür).

Viskozite, viskometre (veya viskozimetre) denilen analiz cihazları kullanılarak tayin edilir. Hangi tip viskometre kullanılacağı ölçülecek viskozite tipine bağlıdır. Tipik bir viskometrede sabit bir hızda tek bir viskozite ölçümü, bir akışkanın görünür viskozitesinin bir ölçümüdür. ‘Non-Newtonian’ akışkanlarda, kesme/kayma hızı bilgisi olmadan görünür viskozite ölçümü çok fazla bilgi vermemektedir – iki cihazın hızı ve geometrisi aynı değilse, ölçüm diğer ölçümlerle karşılaştırılmaz. Kesme/kayma hızı gibi bilgiler olmadan rapor edilen görünür viskozite anlamsızdır. İyi tanımlanmış kesme/kayma hızlarındaki görünür viskozite ölçümleri, bir sıvının non-Newtonian davranışları hakkında yararlı bilgiler verebilir.

2. Mürekkeplerde Viskozite Tayini

Zaman zaman beyanname kapsamında veya üst yazı ile laboratuvarımıza GTİP tespiti amacıyla bilyeli kalem numuneleri gönderilmektedir. T.C. Gümrük Tarife Cetveli bu eşyaları 96.08.10 no.lu alt pozisyonu dâhilinde değerlendirmekte ve

- - Sıvı mürekkepli olanlar
- - Diğerleri

şeklinde iki adet alt açılıma ayırmaktadır.

Buna göre, bilyeli kalemleri değerlendirirken içlerinde mevcut bulunan mürekkeplerin “sıvı” olduğu veya olmadığı yönünde bir ayırım yapılması gerekmektedir. ISO 27668-1:2009 standardı “gel ink ball pen”i (jel mürekkepli bilyeli kalem) tanımlarken, ayrıntıları yine aynı standart içerisinde geçen bazı

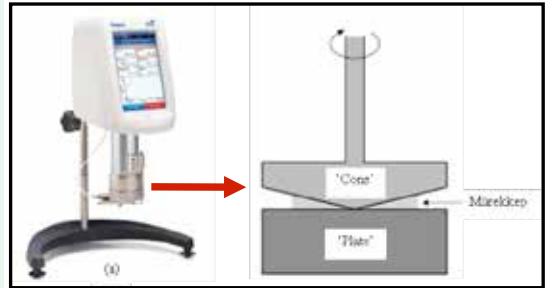


viskozite ölçümleri sonucunda elde edilen değerleri temel olarak belli bir “gel ink” (jel mürekkep) tanımı yapmaktadır. Buna göre bilyeli kalem numunelerinin içerilerinde mevcut bulunan mürekkebin “sıvı” veya “sıvı olmayan” olarak sınıflandırılabilmesi için ilgili testler ISO 27668-1:2009 standardına göre “Cone-plate rotasyonel viskometre (E-type viskometre)” (Şekil 2.) (veya teknolojik olarak eşdeğer bir test cihazı) kullanarak gerçekleştirmelidir ve şu veriler değerlendirmeye alınmalıdır:

- η_1 : Kesme/kayma hızı değeri 3 s-1 ile 50 s-1 arasında herhangi bir değerde viskometrede ölçülecek olan viskozite değeri
- η_2 : Kesme/kayma hızı değeri η_1 değerinin ölçüldüğü kesme/kayma hızı değerinin 10 misli olacak şekilde ölçülecek olan viskozite değeri
- Örneğin; η_1 değeri kesme/kayma hızı 15 iken ölçüldüyse, η_2 değeri de kesme/kayma hızı 150 iken ölçülecektir.

- η_3 : Kesme/kayma hızı değeri 383 s-1 veya daha yüksek bir değerde ölçülecek olan viskozite değeri.

Buna göre, η_1 değerinin η_2 değerine oranı, $\eta_1/\eta_2 \geq 2,0$ ve $\eta_3 \geq 20$ mPa·s olanlar “gel ink” olarak tanımlanmaktadır.



Şekil 2. (a) Bir “Cone-plate” rotasyonel viskometre (‘E-type’ viskometre). (b) Viskometrenin numune mürekkep koyulan kısmının şematik gösterimi.

3. Mürekkeplerde Viskozite Analiz Sonuçlarında Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar

Bilyeli kalemleri T.C. Gümrük Tarife Cetveli çerçevesinde GTİP tespiti amacıyla değerlendirirken ilgili tarafların söz konusu bu teknik hususları göz önünde bulundurarak görüş bildirmeleri gerektiğini düşünmekteyiz.

Bilgi eksikliği nedeniyle sıklıkla yaşanmakta olan bazı sıkıntıların şüpheye yer vermeksizin aşılabilmesi için özellikle konu ile ilgili tarafların – yani firma/mükellef, muayene memurları, vs. – şu hususlara dikkat etmelerinde fayda vardır:

- Sonuçlar değerlendirilirken ISO 27668-1:2009 standardında belirtilen “jel mürekkepli bilyeli kalem” tanımı esas alınmaktadır.
- Bu analizlerin yapılmasında kullanılacak viskozimetre tipi ‘Cone-plate rotasyonel viskozimetre (E-type viskozimetre)’dir.
- Bir numuneden söz konusu üç değerin (η_1 , η_2 , η_3) elde edilebilmesi için mililitre mertebesinde alınacak bir miktar mürekkep yeterli olmaktadır.

Dolayısıyla, bu konu ile ilgili teknik bir rapor düzenlenirken ISO 27668-1:2009 standardında belirtilen “jel mürekkepli bilyeli kalem” tanımı esas alınmaz, yukarıda değinilen şartlarda ölçümler elde edilmez veya ölçüm koşulları belirtilmeksizin sadece tek bir viskozite değeri sunulursa, bu sonuçlar ISO 27668-1:2009 standardında belirtilen ve yukarıda açıklanan tanımlar ile kıyaslanamaz nitelikte olur.

2017 yılı içerisinde Laboratuvarımızda özellikle bu tip analizlerin yapılması amacıyla bir “Cone-plate” rotasyonel viskozimetre (E-type viskozimetre) satın

alınmış olup, bugüne kadar tutarlı ve tekrarlanabilir sonuçlar elde edilmiştir. Dolayısıyla, karşılaşılabilecek her türlü bilyeli kalem tipi eşyanın viskozite analizleri ve onu müteakip ilgili GTİP tespitine yönelik değerlendirmeler Laboratuvarımızda kalifiye personel tarafından başarılı ve eksiksiz bir şekilde yapılabilmektedir.

Referanslar

- Batchelor, George K. (1967). An Introduction to Fluid Dynamics, Cambridge University Press, ISBN 0-521-66396-2.
- Eckert, Michael (2006). The Dawn of Fluid Dynamics: A Discipline Between Science and Technology. Wiley. p. ix. ISBN 3-527-40513-5.
- Acheson, D. J. (1990). Elementary Fluid Dynamics. Clarendon Press. ISBN 0-19-859679-0.
- Batchelor, G. K. (1967). An Introduction to Fluid Dynamics. Cambridge University Press. ISBN 0-521-66396-2.
- Chanson, H. (2009). Applied Hydrodynamics: An Introduction to Ideal and Real Fluid Flows. CRC Press, Taylor & Francis Group, Leiden, The Netherlands, 478 pages. ISBN 978-0-415-49271-3.
- Brookfield Engineering - Glossary section on Viscosity Terms. Retrieved 2007-06-10.
- “viscosity”. Merriam-Webster Dictionary.
- Symon, Keith (1971). Mechanics (3rd ed.). Addison-Wesley. ISBN 0-201-07392-7.
- Fox, Robert; McDonald, Alan; Pritchard, Philip (2012). Fluid Mechanics (8 ed.). John Wiley & Sons. pp. 76–83. ISBN 978-1-118-02641-0.

Gümrükte Gündem

Yakup GÜNEŞ*

Ocak ayı “Gümrükte Gündem”i belirleyen en önemli konu başlıklarından biri ilave gümrük vergilerinde menşe ispatını düzenleyen Tebliğ’in yayımlanmasıdır. Diğer bir önemli konu ise artık, AB Ortak Gümrük tarifesinde daha yüksek oranda gümrük vergisi uygulanan eşyanın AB’ye ihracında telafi edici vergi hesaplanmasında AB Ortak Gümrük Tarifesindeki vergi oranları uygulanacağıdır. Son olarak GYÜ kategorisindeki Endonezya, Hindistan ve Vietnam genelleştirilmiş tercihler sistemi kapsamından çıkarılmış; Etiyopya’dan yapılan ithalatlarda S-11a (yalnızca 5209.42 tarife alt pozisyonu için) hariç sektör olarak tanımlanmıştır.

1. İlave gümrük vergilerinde menşe ispatına ilişkin Tebliğ yayımlandı.

2017/4 sayılı İthalatta Alınan İlave Gümrük Vergilerinin Uygulanmasına Dair Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ, 30 Aralık 2017 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanmış olup, söz konusu Tebliğ ile ithalatta ilave gümrük vergisi ihdas eden Bakanlar Kurulu Kararları eki İthalat Rejimi Kararına Ek Kararların uygulama usul ve esaslar düzenlenmiştir.

Bu düzenleme ile;

- 1) İlave gümrük vergisi (İGV) kapsamındaki eşyanın A.TR dolaşım belgesi eşliğinde ülkemize ithalinde Avrupa Birliği veya Türk menşeli olduğunu gösteren bir örneği ekte yer alan “İhracatçı Beyanı”, ithalatçı tarafından gümrük beyannamesinin ekinde gümrük idaresine ibraz edilmesi halinde ilave gümrük vergisi alınmayacaktır.

- 2) Gümrük beyannamesi ekinde gümrük idaresine menşe şahadetnamesi veya tedarikçi beyanı ibraz edilmesi halinde “İhracatçı Beyanı” aranmayacaktır.
- 3) İhracatçı Beyanı kapsamında gelen eşyanın menşesine ilişkin ciddi ve somut gerekçelere dayanan şüphe olması halinde, söz konusu belgelerin gerçekliğine ilişkin ilgili ülke nezdinde yerinde inceleme dahil her türlü kontrol ve doğrulama yapılabilecektir. Ancak, ihracatçı firmanın işbirliğine gelmemesi durumunda, menşe şahadetnamesi istenilmesine karar verilebilecektir.
- 4) Bu Tebliğin yürürlüğe girdiği tarihten önce A.TR dolaşım belgesi eşliğinde ülkemize ithal edilen Avrupa Birliği veya Türk menşeli eşya için menşe tevsiki aranmayacaktır.

2. AB Ortak Gümrük Tarifesinden daha yüksek oranda gümrük vergisi uygulanan eşyanın AB’ye ihracında telafi edici vergi hesaplanmasında AB Ortak Gümrük Tarifesindeki vergi oranları uygulanacağına dair karar yayınlandı.

31.12.2017 tarihli mükerrer Resmi Gazete’de yayınlanan, 2017/11168 sayılı İthalat Rejimi Kararına Ek Kararın dördüncü maddesiyle beraber, Avrupa Birliği Ortak Gümrük Tarifesinden daha yüksek oranda gümrük vergisi uygulanan eşyanın serbest bölgelelere gelerek veya Dahilde İşleme Rejimi ya da Antrepo Rejimi kapsamında ülkemize gelerek Avrupa Birliği’ne ihraç edilmesi halinde, varsa telafi edici verginin hesaplanmasında Avrupa Birliği Ortak Gümrük Tarifesindeki gümrük vergisi oranları uygulanacaktır.

3. Genelleştirilmiş tercihler sisteminden yararlanacak ülkeler listesinde değişiklik yapıldı.

31 Aralık 2017 tarihli 4. Mükerrer Resmi Gazete’de 2018/01 sayılı İthalat Tebliği yayınlanmıştır. Söz konusu Tebliğ ile 2017/01 sayılı İthalat Tebliği yürürlükten kalkmıştır.

Yeni Tebliğ ile, Gelişme Yolundaki Ülkeler (GYÜ) kategorisindeki Endonezya, Hindistan ve Vietnam, genelleştirilmiş tercihler sistemi kapsamından çıkarılmış; Etiyopya’dan yapılan ithalatlarda S-11a (yalnızca 5209.42 tarife alt pozisyonu için) hariç sektör olarak tanımlanmıştır.

4. Taşıtlar, cep telefonları ve televizyonlar için “Elektronik Bandrol” uygulaması başladı.

4 Ocak 2018 tarihli Resmi Gazete’de Türkiye Radyo-Televizyon Kurumu Elektronik Bandrol Uygulaması Yönetmeliği yayımlanmıştır. Yayımlanan Yönetmelikte öne çıkan konular şu şekildedir:

- e-Bandrol uygulaması, ithalatta ticari maksatla ithal edilen cep telefonu, taşıtlar ve televizyonlar ile imalatta yurt içinde imal edilen cep telefonları ve televizyonları kapsamaktadır.

Yurt içinde televizyon imal eden mükelleflerin e-Bandrol uygulamasından yararlanabilmesi için;

- a) Faaliyeti devam eden mükelleflerin bir önceki yıl 20.000 adet televizyon bandrolü almış olması,
- b) İlk defa faaliyete başlayan mükelleflerin ise ibraz edecekleri kapasite raporuna göre yıllık 20.000 adet televizyon üretim kapasitesine sahip olması şartı aranmaktadır.

- e-Bandrol uygulamasında hali hazırda bandrol alımında istenen belgelerin yanı sıra, firmaların KEP adreslerini tüzel kişilerde firmayı temsile yetkili kişinin, gerçek kişilerde ise kendisinin imzalı yazısı ile Kuruma bildirilmesi gerekmektedir.
- Kurum tarafından mükelleflerin yıllık ihtiyaçlarına göre bildirdikleri miktarda e-Bandrol seri numarası tanımlanmaktadır. Tanımlanan e-Bandrol numaralarının ithal veya imal edilen bandrole tabi cihazların seri numaraları ile eşleştirilerek Kuruma bildirilmesi gerekmektedir.
- İthalatta, gümrük giriş beyannamesinin kapanmasını takip eden 10 gün içerisinde; talep dilekçesi, talep formu, gümrük giriş beyannamesi ve peşin alımlarda bandrol ücretinin ödendiğine dair dekontun Kuruma gönderilmesi gerekmektedir. Başkanlık tarafından kontrol edilip onaylanan bilgi ve belgeler, mükellefe bildirildikten sonra gümrük giriş beyannamesinin kapanma tarihi itibarıyla e-Bandrol verilmiş olmaktadır.
- İmalatta, cihazların imalatını takip eden günden itibaren 10 gün içerisinde mükellefler talep dilekçesi, talep formu ve peşin alımlarda bandrol ücretinin ödendiğine dair dekont Kuruma gönderilmektedir. Mükellef tarafından gönderilen bilgi ve belgelerin Başkanlık tarafından kontrol edilerek onaylanması ve mükellefe bildirilmesi ile söz konusu cihazlar için üretim tarihi itibarıyla e-Bandrol verilmiş olmaktadır.
- İlk yıl için Kurumun belirlediği süre içerisinde e-Bandrol seri numaraları talep edilecektir, İzleyen yılda kullanılacak e-Bandrol seri numaralarının ise Aralık ayı içerisinde alınması zorunludur. İlgili yılda kullanılmayan seri nu-

maralarının iptal edilmek üzere izleyen yılın Ocak ayının 10 uncu gününe kadar Kuruma bildirilmesi gerekmektedir.

5. Yetkilendirilmiş Yükümlü Statüsü (YYS) başvurularında kullanılacak olan elektronik soru formu hakkında duyuru yayımlandı.

13 Ekim 2017 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan Yönetmelik’le, Gümrük İşlemlerinin Kolaylaştırılması Yönetmeliği’nde değişiklikler yapılmıştı. 9 Ocak 2018 tarihinde Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Risk Yönetimi ve Kontrol Genel Müdürlüğü’nün web sayfasında yayınlanan duyuruya göre, 13 Ocak 2018 tarihinden itibaren söz konusu Yönetmelik’in 2 no. lu ekinde yer alan soru formunun düzenlenmesinde aşağıdaki hususlar dikkate alınacaktır;

I. Yönetmelik’in 2 no.lu ekinde yer alan soru formunun 13/01/2018 tarihinden itibaren kullanılacak olan haline <http://risk.gtb.gov.tr/kurumsal-haberler/aeo-yetkilendirilmis-yukumlu-uygulamasi> adresinden ulaşılması mümkündür. Başvuru yapılırken ibraz edilecek soru formunun bahse konu adreste yer alan son versiyona göre hazırlanmış olduğuna dikkat edilmelidir.

II. Soru formu, yetkilendirilmiş yükümlü statüsü talebinde bulunan gerçek kişi ise kendisi, tüzel kişi ise tüzel kişiliği doğrudan temsil eden imza yetkisini haiz gerçek kişi/kişiler tarafından imzalanır.

III. Soru formu 15/1/2004 tarihli ve 5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu uyarınca elektronik imzalı ibraz edilir.

IV. 13 Ocak 2018- 13 Nisan 2018 tarihleri arasında yapılacak başvurularda, soru formu isteğe bağlı olarak ıslak imzalı olarak da ibraz edilebilir. Bu durumda belirlenen elektronik ortamda (PDF) düzenlenmiş nüshanın çıktısı ıslak imza ile imzalanarak elektronik örneği (CD veya taşınabilir bellek içerisinde) ile

birlikte ilgili Bölge Müdürlüğüne ibraz edilir. Ancak bu dönemde, soru formunun elektronik örneğinin e-imzalı olarak ibraz edilmesi

13 Nisan 2018 tarihinden sonra yapılacak başvurularda soru formu sadece belirlenen elektronik formatta (PDF) ve elektronik imzalı olması koşuluyla kabul edilir. Bu durumda söz konusu formun elektronik örneği (CD veya taşınabilir bellek içerisinde) ilgili Bölge Müdürlüğüne ibraz edilir ve ayrıca kağıt nüsha aranmaz.

6. Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından tebliği gereken evrakın Elektronik Tebligat Sistemi üzerinden iletilmesine ilişkin Tebliğ yayımlandı.

25.01.2018 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nın Elektronik Tebligat Sistemi Genel Tebliği (Sıra No: 1) ile tebliği gereken evrakın elektronik ortamda tebliğ edilmesi ile ilgili usul ve esaslar belirlenmiştir.

Buna göre, 4458 sayılı Kanuna göre gümrük yükümlülüğünü yerine getirmekle sorumlu bütün kişiler dâhil olmak üzere, Maliye Bakanlığınca kendilerine tebliğe elverişli elektronik adres kullanma zorunluluğu getirilenler ve isteğe bağlı olarak elektronik tebligat yapılmasını talep edenler, bu Tebliğ kapsamında Elektronik Tebligat Sisteminden yararlanabilecekler.

Bu Tebliğ kapsamında tebliği gereken evrak, Bakanlık tarafından elektronik imza ile imzalanarak tebliğ yapılacak muhatabın elektronik tebligat adresine iletilecektir. Elektronik imzalı tebligat, muhatabın elektronik ortamdaki adresine ulaştığı tarihi izleyen 5. günün sonunda yapılmış sayılacaktır. Bu kapsamdaki belgeler ayrıca kâğıt ortamında tebliğ edilmez.

Tebliğ'de sisteme kayıt olan muhataplara düşen sorumluluklara da yer verilmiştir. Buna göre muhataplar elektronik Tebligat Talep Bildirimini süresinde tam ve doğru olarak Başkanlığa beyan etmekle, bü-

tün şartlara riayet etmekle, parola ve kullanıcı kodunu başkasına kullandırmamakla yükümlüdürler.

7. Risk Yönetimi ve Kontrol Genel Müdürlüğü tarafından Yetkilendirilmiş Yükümlülerin izlenmesine ilişkin (Soru Formu ve Yıllık Faaliyet Raporu Hk.) yazı yayımlandı.

Yetkilendirilmiş Yükümlülerin izlenmesine ilişkin Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Risk Yönetimi ve Kontrol Genel Müdürlüğü'nün Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüklerine yönelik yayımlanmış olduğu 24.01.2018 tarih ve 31405719 sayılı dağıtımli yazıda, sertifika sahibi firmalar açısından soru formunun güncellenmesi ve yıllık faaliyet raporları hakkındaki yükümlülükler belirtilmiştir. Bu itibarla;

13.10.2017 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan Gümrük İşlemlerinin Kolaylaştırılması Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik ile Gümrük İşlemlerinin Kolaylaştırılması Yönetmeliğinin 153'üncü maddesinin dördüncü fıkrasında yapılan değişiklik uyarınca yetkilendirilmiş yükümlü sertifikası sahipleri tarafından, soru formlarının sertifikalarının düzenlenme tarihinden itibaren üç yılda bir güncellenmesi gerekmektedir. Bu kapsamda sertifikanın düzenlendiği tarih esas alınarak, her üçüncü yılın sonuna tekabül eden tarihi izleyen üçüncü ayın sonuna kadar soru formunun güncel halinin hazırlanması ve düzenlendikleri tarihi izleyen 15 gün içerisinde sertifikayı düzenlemiş olan bölge müdürlüğüne ibraz edilmesi gerekmektedir. Soru formu yıllık güncelleme döneminde bir önceki yıl ibraz edilmiş olsa da, sertifikanın düzenlendiği tarihten itibaren üç yıl geçmişse soru formu güncellenmelidir.

Öte yandan, Yönetmelik'in 158'inci maddesinin birinci fıkrasında belirtilen yıllık faaliyet raporunun usul ve esaslarına ilişkin düzenlemenin henüz yapılmaması nedeniyle, yalnızca soru formu güncellenmesine ilişkin yükümlülüklerin yerine getirilmesinin yeterli olacağı belirtilmiştir.



GÜMRÜK'TE Bunları Biliyor Muydunuz



Murat PALAOĞLU*

1. Enerji İçecekleri ÖTV

Enerji içeceklerin ithalinde veya yurt içindeki teslimlerinde Özel Tüketim Vergisinin (ÖTV) tahsil edilebileceğini biliyor muydunuz?

Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) Kanunu eki listede yer alan eşyaların ithalinde ÖTV tahsil edilmektedir. Kanun'un III No.lu ekinde enerji içecekler yer almakta olup, söz konusu eşyaların ithalatında ÖTV tahsil edilmektedir.

2. Enerji İçecekleri ÖTV

Yetkilendirilmiş Yükümlü Statüsüne sahip şirketlerin gümrük işlemlerinde birçok kolaylıktan istifade edebildiğini biliyor muydunuz?

Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından, mali yeterliliğe, emniyet ve güvenlik şartlarına sahip, izlenebilir ve güvenilir şirketlere verilen bu statü ile şirketlere beyan ve muayenede ayrıcalık ve öncelik verilmektedir.

3. Akaryakıt İthalatında ÖTV

Akaryakıt ithalatında gümrük idaresi tarafından ÖTV tahsilatı yapılmadığını biliyor muydunuz?

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun I sayılı listesinde yer alan akaryakıt ve türevlerinin ithalatında, gümrük idareleri tarafından ÖTV teminata alınmakta, söz konusu vergi tahsilatı vergi dairelerince yapılmaktadır.

4. Antrepolarda Eşya Satışı

Antrepolarda bulunan eşyaların devir suretiyle satışının yapılabileceğini biliyor muydunuz?

Antrepolarda bulunan eşyalar Gümrük Yönetmeliği'nin 330 ve 333 üncü maddeleri uyarınca devir suretiyle satılabilmekte, devir alan şirketler bu eşyaları gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutabilmektedir.

5. İlave Gümrük Vergisi Muafiyeti

Türk veya Avrupa Birliği menşeli eşyanın ithalatında İlave Gümrük Vergisine tahsil edilmediğini biliyor muydunuz?

Avrupa Birliği menşeli ve Türk menşeli eşyanın ithalatında, ihracatçı beyanı veya menşe şahadetnamesi ibraz edilerek ilave gümrük vergisi muafiyetinden istifade edilebilmektedir.

6. Gümrük Kıymetinin Beyanı

Gümrük vergilerinin hesaplanmasına esas teşkil eden gümrük kıymetinin Türk Lirası olarak beyan edilmesinin zorunlu olduğunu biliyor muydunuz?

Gümrük Kanunu uyarınca, gümrük kıymetinin Türk Lirası olarak beyan edilmesi zorunlu olup, yabancı para cinsinden düzenlenmiş faturalar beyannamenin tescil tarihindeki TCMB döviz satış kuru esas alınarak Türk Lirasına çevirmektedir.

7. KKDF Döviz Kuru

Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu'nun TCMB alış kuru ile Türk Lirasına çevrildiğini biliyor muydunuz?

Vadeli ithalatlar üzerinden tahsil edilen KKDF belirlenirken, kredili ithalatın Türk Lirasına çevrilmesinde TCMB döviz alış kuru esas alınmaktadır.

8. Usulsüzlük Cezalarında Zamanaşımı

Gümrük Kanunu kapsamında düzenlenen usulsüzlük cezalarında zamanaşımı süresinin 3 olduğunu biliyor muydunuz?

Gümrük Kanunu'nun 241 inci maddesi uyarınca düzenlenen usulsüzlük cezalarında zamanaşımı 3 yıl olarak uygulanmaktadır.



T.C. YARGITAY 13. HUKUK DAİRESİ

Mehmet YAPICI* Özgür DANACI**

Esas No : 2015/22767

Karar No : 2017/10057

Tarih : 23.10.2017

AYIPLI MAL HAKKINDA TÜKETİCİNİN HAKLARI (Onarım Misli ile Değiştirme veya Bedeli İade Hakkı Bulunduğu - Seçimlik Hakkını Ayıplı Malın Onarımı Yönünde Kullanan Tüketicinin Malın Ayıpsız Misli ile Değiştirilmesine Yönelik Seçimlik Hakkını Kullanamayacağı)

• SEÇİMLİK HAKKI KULLANMA (Tüketicinin Ayıplı Mal Hakkında Sahip Olduğu Seçimlik Haklardan Birini Kullandıktan Sonra Diğer Bir Seçimlik Hak Kullanamayacağı - Ayıplı Malın Onarımı Yönünde Hakkını Kullanan Tüketicinin Ayıplı Malın Ayıpsız Misli ile Değiştirilmesini Talep Edemeyeceği)

6502/m.11

ÖZET : Davacı onarım hakkını kullandığına ve seçimlik hakkını bu şekilde tükettiğine göre sonradan aracın ayıpsız misli ile değiştirilmesine yönelik bir diğer seçimlik hakkını kullanamaz.

DAVA : Taraflar arasındaki tazminat davasının yapılan yargılaması sonunda ilamda yazılı nedenlerden dolayı davanın kabulüne yönelik olarak verilen hükmün süresi içinde davalı avukatınca temyiz edilmesi üzerine dosya incelendi gereği konuşulup düşünüldü:

KARAR : Davacı vekili, müvekkilinin davalıdan 17/10/2014 tarihinde 66.591,29 TL bedelle satın aldığı aracın ilk günden beri muhtelif zamanlarda ani hız kaybı ve durma gibi arıza çıkardığını ara-

cın aynı şikayetle 3 kez servise götürüldüğünü son olarak 24/10/2014 tarihinde aracın müvekkiline teslim edildiğini, müvekkilinin araca olan güvenini kaybettiğini ileri sürerek aracın ayıpsız misli ile değiştirilmesine karar verilmesini istemiştir.

Davalı, davacının şikayetlerinin ücretsiz onarım ile giderildiğini, araçta tekrarlı ve çözilemeyen bir arıza olmadığını davacının seçimini ücretsiz onarım hakkından yana kullanmış olduğunu belirterek davanın reddine karar verilmesini istemiştir.

Mahkemece, yapılan yargılama toplanan deliller hükmüne esas alınan bilirkişi raporu ve tüm dosya kapsamına göre; Davacının aracı 17/10/2014 tarihinde aldığı ve arızaların 21/10/2014 tarihine kadar birden fazla kere ortaya çıktığı tüketici seçimlik haklarından onarım hakkını kullansa bile aynı arızanın tekrar etmesi durumunda 11. maddede yazılı diğer seçimlik haklarını kullanabileceği gerekçesiyle davanın kabulüne karar verilmiş; hüküm, davalı tarafından temyiz edilmiştir.

1-)Dosyadaki yazılara, kararın dayandığı delillerle yasaya uygun gerektirici nedenlere ve özellikle delillerin takdirinde bir isabetsizlik bulunmamasına göre davalının aşağıdaki bendin kapsamı dışında kalan sair temyiz itirazlarının reddi gerekir.

2-)Davacı 6502 Sayılı Kanun'un 11. maddesi uyarınca ücretsiz onarım hakkını talep etmiş ve kullanmış olup hükmüne esas alınan bilirkişi raporunda da vasıtada herhangi bir arızanın olmadığı test sürüşü ile anlaşılmıştır. Hal böyle olunca; davacı onarım hakkını kullandığına ve seçimlik hakkını bu şekilde tükettiğine göre sonradan aracın ayıpsız misli ile değiştirilmesine yönelik bir diğer seçimlik hakkını kullanamaz. Açıklanan bu hususlar dikkate alınmadan yazılı şekilde hüküm kurulması usul ve yasaya aykırı olup, bozmayı gerektirir.

SONUÇ : Yukarıda 1. bentte açıklanan sebeplerle davalının sair temyiz itirazlarının reddine,2. bentte açıklanan sebeplerle temyiz edilen hükmün davalı yararına BOZULMASINA, peşin alınan harcın istenmesi halinde iadesine, HUMK'nun 440/1 maddesi uyarınca tebliğden itibaren 15 gün içerisinde karar düzeltme yolu açık olmak üzere, 23.10.2017 tarihinde oybirliğiyle karar verildi.

4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 197. maddesinin 18.6.2009 tarihli ve 5911 sayılı Kanun'un 67. maddesiyle değiştirilen (4) numaralı fıkrasında yer alan "...ceza davası açılmış olmak kaydıyla,..." ibaresinin Anayasa'nın 2. maddesine aykırılığı ileri sürülerek iptaline karar verilmesi talebidir.

4458/m.197

(RED kararı verilmiştir.)

Esas No : 2016/198

Karar No : 2017/144

Tarih : 28.9.2017

4458 SAYILI GÜMRÜK KANUNU'NUN 197. MADDESİNİN (4) NUMARALI FIKRASINDA DEĞİŞİKLİK YAPILMASI HAKKINDA KARAR

Resmi Gazete Tarihi: 18 Ekim 2017

Resmi Gazete Sayısı: 30214

İTİRAZ YOLUNA BAŞVURAN: İstanbul 7. Vergi Mahkemesi

İTİRAZIN KONUSU: 27.10.1999 tarihli ve 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 197. maddesinin 18.6.2009 tarihli ve 5911 sayılı Kanun'un 67. maddesiyle değiştirilen (4) numaralı fıkrasında yer alan "...ceza davası açılmış olmak kaydıyla,..." ibaresinin Anayasa'nın 2. maddesine aykırılığı ileri sürülerek iptaline karar verilmesi talebidir.

OLAY: Para cezasına vaki itirazın reddine ilişkin işlemin iptali talebiyle açılan davada itiraz konusu kuralın Anayasa'ya aykırı olduğu kanısına varan Mahkeme, iptali için başvurmuştur.

1. İPTALİ İSTENEN KANUN HÜKMÜ

Kanun'un itiraz konusu ibareyi de içeren 197. maddesi şöyledir:

“MADDE 197- 1.Gümrük vergileri, tahakkukundan hemen sonra yükümlüye tebliğ edilir.

2. Yapılan denetlemeler sonucunda hiç alınmadığı veya noksan alındığı belirlenen veya 1 inci fıkrada belirtilen şekilde tebliğ edilemeyen gümrük vergilerine ilişkin tebligat gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihten itibaren üç yıl içinde yapılır. Şu kadar ki, gümrük yükümlülüğünün doğduğu olayla ilgili olarak dava açılması zaman aşımını durdurur.

3. Yükümlü tarafından gümrük beyannamesinde gösterilen vergi tutarı ile gümrük idaresince hesaplanan vergi tutarının eşit olması halinde, gümrük idarelerinin eşyayı teslim etmesi, gümrük vergilerinin yükümlüye tebliği yerine geçer.

4. Gümrük vergileri alacakları, ceza uygulamasını gerektiren bir fiile ilişkin olması ve zaman aşımı daha uzun bulunan bu fiil nedeniyle ceza davası açılmış olmak kaydıyla, bu alacaklar Türk Ceza Kanunundaki dava ve ceza zamanaşımı süreleri içerisinde kovuşturulup tahsil edilir.

5. (Ek: 18/6/2009-5911/47 md.) Bu madde hükümlerine göre tebliğ edilen gümrük vergileri; 242 nci maddede belirtilen sürelerde itirazda bulunulmaması veya süresi içinde idari yargı mercilerine başvurulmaması hallerinde bu sürelerin bittiği tarihte kesinleşir; dava açılması halinde mahkemece yükümlü aleyhine verilen kararın gümrük idaresine tebliğ edildiği tarihte tahsil edilebilir hale gelir. “

II. İLK İNCELEME

1. Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü hükümleri uyarınca Zühtü ARSLAN, Burhan ÜSTÜN, Engin YILDIRIM, Serdar ÖZGÜLDÜR, Serruh KALELİ, Osman Alifeyyaz PAKSÜT, Recep KÖMÜRCÜ, Nuri NECİPOĞLU, Hicabi DURSUN, Celal Mümtaz AKINCI, Muammer TOPAL, M. Emin KUZ, Hasan Tahsin GÖKCAN, Kadir ÖZKAYA, Rıdvan GÜLEÇ, Recai AKYEL ve Yusuf Şevki HAKYEMEZ'in katılımlarıyla 22.12.2016 tarihinde yapılan ilk inceleme toplantısında dosyada eksiklik bulunmadığından işin esasının incelenmesine OYBİRLİĞİYLE karar verilmiştir.

III. ESASIN İNCELENMESİ

2. Başvuru kararı ve ekleri, Raportör Cengiz ERTEN tarafından hazırlanan işin esasına ilişkin rapor, itiraz konusu kanun hükmü, dayanılan Anayasa kuralı ile bunların gerekçeleri ve diğer yasama belgeleri okunup incelendikten sonra gereği görüşülüp düşünüldü:

A. Anlam ve Kapsam

3. Kanun'un 181. maddesinin (1) numaralı fıkrasında; gümrük yükümlülüğünün gümrük beyannamesinin tescil tarihinde başlayacağı öngörülmüştür. Kanun'un 3. maddesinin (8) numaralı fıkrasının (a) bendinde “gümrük vergileri” ifadesinin ilgili mevzuat uyarınca eşyaya uygulanan ithalat vergilerinin ya da ihracat vergilerinin tümünü, (b) bendinde “gümrük yükümlülüğü” ifadesinin yükümlünün gümrük vergilerini ödemesi zorunluluğunu, (16) numaralı fıkrasında ise “gümrük beyanı” ifadesinin belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde eşyanın bir gümrük rejimine tabi tutulması talebinde bulunulmasını ifade ettiği açıklanmıştır.

4. Kanun'un 197. maddesinin (1) numaralı fıkrasında, gümrük vergilerinin tahakkukundan hemen sonra yükümlüye tebliğ edileceği; (2) numaralı fıkrasında, yapılan denetlemeler sonucunda hiç alınmadığı veya noksan alındığı belirlenen veya birinci fıkrada belirtilen şekilde tebliğ edilemeyen gümrük vergilerine ilişkin tebligatın gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihten itibaren üç yıl içinde yapılacağı, gümrük yükümlülüğünün doğduğu olayla ilgili olarak dava açılmasının zamanaşımını durduracağı belirtilmektedir.

5. Kanun'un 197. maddesinin itiraz konusu ibareyi içeren (4) numaralı fıkrasında ise gümrük vergileri alacaklarının ceza uygulamasını gerektiren bir fiile ilişkin olması ve zamanaşımı daha uzun bu fiil nedeniyle ceza davası açılmış olması kaydıyla söz konusu alacakların 26.9.2004 tarihli ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'ndaki dava ve ceza zamanaşımı süreleri içinde kovuşturulup tahsil edileceği hükme bağlanmaktadır. Kural; gümrük vergisi alacaklarının tahakkuku için maddenin ikinci fıkrasında öngörülen üç yıllık zamanaşımı süresini, bu vergi alacaklarının ceza uygulamasını gerektiren bir fiile ilişkin olması ve zamanaşımı daha uzun bulunan bu fiil nedeniyle ceza davası açılmış olması kaydıyla uzatarak 5237 sayılı Kanun'daki dava ve ceza zamanaşımı sürelerine tabi kılmıştır.

6. Bu durumda Kanun'un 197. maddesinin (2) numaralı fıkrası genel kuralı ortaya koymakta, itiraz konusu kural ise bu genel kurala bir istisna getirmektedir.

B. İtirazın Gerekçesi

7. Başvuru kararında özetle "ceza davası açılmış olmak kaydıyla" ibaresinin; ceza davasının Gümrük Kanunu'nda düzenlenmiş olan zamanaşımı süresi içinde açılıp açılmadığına ilişkin bir belirlilik içermediği, gümrük vergileri alacaklarının ceza uygulamasını gerektiren bir fiile ilişkin olması ve bir ceza davasının açılması hâlinde bu davanın beyannamenin tescil tarihinden itibaren üç yıllık zamanaşımı süresi içinde açılması mı gerektiği yoksa gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihten itibaren bu üç yıllık süreye bağlı olmaksızın 5237 sayılı Kanun'daki dava ve ceza zamanaşımı sürelerinin uygulanması mı gerektiği hususunda tartışmalara sebebiyet verdiği, uygulamada farklı yargı kararlarının ortaya çıkmasına yol açtığı, hukuki güven ve hukuki belirlilik ilkelerini zedelediği belirtilerek kuralın Anayasa'nın 2. maddesine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

C. Anayasa'ya Aykırılık Sorunu

8. Anayasa'nın 2. maddesinde belirtilen hukuk devleti; insan haklarına dayanan, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, eylem ve işlemleri hukuka uygun olan, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, Anayasa ve yasalarla kendini bağlı sayan, yargı denetimine açık olan devlettir.

9. Anayasa'nın 2. maddesinde düzenlenen hukuk devletinin temel ilkelerinden birisi de belirliliktir. Belirlilik ilkesi, bireylerin hukuk kurallarını önceden bilmeleri, tutum ve davranışlarını bu kurallara göre güvenle belirleyebilmeleri anlamını taşımaktadır. Belirlilik ilkesi yalnızca yasal belirliliği değil

daha geniş anlamda hukuki belirliliği ifade etmektedir. Bir başka deyişle hukuk kurallarının belirliliğinin sağlanması yalnızca kanunla düzenleme yapılması anlamına gelmemektedir. Yasal düzenlemeye dayanarak erişilebilir, bilinebilir ve öngörülebilir gibi niteliksel gereklilikleri karşılması koşuluyla mahkeme içtihatları ve yürütmenin düzenleyici işlemleri ile de hukuki belirlilik sağlanabilir. Hukuki belirlilik ilkesinde asıl olan, bir hukuk normunun uygulanmasıyla ortaya çıkacak sonuçların o hukuk düzeninde öngörülebilir olmasıdır.

10. Sistematik yorum yöntemi gereğince herhangi bir hukuk kuralının tek başına değil içinde bulunduğu metnin tümü göz önünde tutularak yorumlanması gerekir. Bu nedenle bir kuralın anlamı; kuralın kanunda yer aldığı kısım ve bölümler, diğer kurallarla ilişkisi, kanunun sistematigi içindeki konumu dikkate alınarak belirlenmelidir.

11. Kanun'un itiraz konusu ibarenin bulunduğu 197. maddesi ile 181. maddesinde yer alan düzenlemelerin bir bütün olarak ele alınması ve sistematik şekilde yorumlanması durumunda ithalatta gümrük vergisi yükümlülüğünün ithalat vergilerine tabi eşyanın serbest dolaşıma girişi ve ithalat vergilerine tabi eşyanın ithalat vergilerinden kısmi muafiyet suretiyle geçici ithali için verilecek gümrük beyannamesinin tescil tarihinde başlayacağı, kural olarak gümrük vergilerinin tarh ve tahakkuk ettirilerek tebliğinin gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihten itibaren üç yıl içinde yapılacağı anlaşılmaktadır.

12. İtiraz konusu ibareyi içeren kural ise Kanun'un 197. maddesinin (2) numaralı fıkrasında öngörülen üç yıllık zamanaşımı süresiyle ilgili genel kuralın istisnasını teşkil etmektedir. Bu istisna gümrük vergileri alacaklarının ceza uygulamasını gerektiren bir fiile ilişkin olması, bu fiil için daha uzun bir zamanaşımının aranması ve bu fiil nedeniyle ceza davası açılmış olması şartlarının gerçekleşmesi hâlinde hiç alınmayan veya eksik alman gümrük vergileri alacaklarının 5237 sayılı Kanun'da ayrı ayrı belirlenmiş ve gösterilmiş olan dava ve ceza zamanaşımı süreleri içinde tahsil edilmesi olanağını getirmektedir. Dolayısıyla kuraldan; gümrük vergileri alacaklarının ceza uygulamasını gerektiren bir fiile ilişkin olması hâlinde 5237 sayılı Kanun'da daha uzun bir zamanaşımı öngörülen bu fiil için ceza davası açılmak kaydıyla Kanun'un 197. maddesinde öngörülen üç yıllık zamanaşımı süresiyle bağlı kalınmaksızın 5237 sayılı Kanun'da öngörülen dava ve ceza zamanaşımı süresi içinde bu alacakların tahsil edileceği açıkça anlaşılmaktadır. Belirtilen niteliği itibarıyla kuralın vergi yükümlülere yönünden belirsiz ve öngörülemez olduğundan söz edilemeyeceğinden kuralda "belirlilik ilkesi"ne aykırılık bulunmamaktadır.

13. Açıklanan nedenlerle kural Anayasa'nın 2. maddesine aykırı değildir. İptal talebinin reddi gerekir.

IV. HÜKÜM

27.10.1999 tarihli ve 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 197. maddesinin, 18.6.2009 tarihli ve 5911 sayılı Kanun'un 67. maddesiyle değiştirilen (4) numaralı fıkrasında yer alan "...ceza davası açılmış olmak kaydıyla..." ibaresinin, Anayasa'ya aykırı olmadığına ve itirazın REDDİNE, 28.9.2017 tarihinde OYBİRLİĞİYLE karar verildi.

GÜMRÜK VE TİCARET SÖZLÜĞÜ

Mehmet YAPICI* Özgür DANACI**

Gümrük Kontrolü Altında İşleme Rejimi

Gümrük kontrolü altında işleme rejimi, serbest dolaşıma girmemiş eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesinde, ithalat vergilerine veya ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmaksızın, niteliğini veya durumunu değiştiren işlemlere tabi tutulmaları ve bu işlemlerden elde edilen ürünlerin gümrük vergileri üzerinden serbest dolaşıma girmelerine ilişkin hükümlerin uygulandığı rejimdir. (4458 sayılı Gümrük Kanunu 123/1. Madde.)

Değişmemiş Eşya

Dahilde işleme veya gümrük kontrolü altında işleme rejimleri çerçevesinde hiçbir şekilde işçilik görmemiş ithal eşyası anlamına gelir. (4458 sayılı Gümrük Kanunu 79/3. Madde.)

Döviz Kullanım Oranı

Dahilde işleme izin belgesi/dahilde işleme izni kapsamındaki CIF ithal (yurt içi alımlar hariç) tutarının FOB ihrac tutarına (ikincil işlem görmüş ürünün serbest dolaşıma giriş rejimi hükümlerine göre ithalatının yapılması halinde bu ürünün gümrük kıymeti dahil) olan yüzde oranıdır. (Dahilde İşleme Rejimi Kararı (2005/8391) 3. Madde.)

Eşyanın Gümrük Kıymeti

Gümrük Tarifesinin ve eşya ticaretine ilişkin belirli konularda getirilen tarife dışı düzenlemelerin uygulanması amacıyla, Gümrük Kanunu 23-31. maddeleri arasında yer alan hükümler çerçevesinde belirlenen kıymettir. (4458 sayılı Gümrük Kanunu 23. Madde.)

Faillen Ödenen Veya Ödenecek Fiyat

İthal eşyası için alıcının, satıcıya veya satıcı yararına yaptığı veya yapması gereken ödemelerin toplamıdır. Bu fiyat, ithal eşyasının satış koşulu olarak, alıcının satıcıya veya satıcının bir yükümlülüğünü karşılamak üzere üçüncü bir kişiye yaptığı veya yapacağı tüm ödemeleri kapsar. Ödemeler, para transferi şeklinde olabileceği gibi, akreditif veya ciro edilebilir bir kıymetli evrak kullanılarak ya da doğrudan veya dolaylı yapılabilir. (4458 sayılı Gümrük Kanunu 24/3-a Maddesi.)

Munzam Aidat

Odalarca her yıl için; gerçek kişi tacir ve sanayicilerin gelir vergisine ilişkin beyan-
namelerinde gösterilen ticarî kazanç toplamı; tüzel kişi tacir ve sanayicilerin ise
ödeyecekleri kurumlar vergisine ilişkin beyannamelerinde gösterilen ticarî bilanço
kâr üzerinden binde beş oranında munzam aidat tahsil olunur. Birden fazla odaya
kayıtlı bulunanların munzam aidatı, üye tarafından ilgili odalara eşit olarak paylaştı-
rılmak suretiyle yatırılır. Zarar eden üyeler, o yıl için munzam aidat ödemezler. (5174
Sayılı Türkiye Odalar Ve Borsalar Birliği İle Odalar Ve Borsalar Kanunu 25. Madde.)

Mesafeli Sözleşmeler

Satıcı veya sağlayıcı ile tüketicinin eş zamanlı fiziksel varlığı olmaksızın, mal veya
hizmetlerin uzaktan pazarlanmasına yönelik olarak oluşturulmuş bir sistem çer-
çevesinde, taraflar arasında sözleşmenin kurulduğu ana kadar ve kurulduğu an
da dâhil olmak üzere uzaktan iletişim araçlarının kullanılması suretiyle kurulan
sözleşmelerdir. (6502 Sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun 48. Madde.)

Dürüst Resim İlkesi

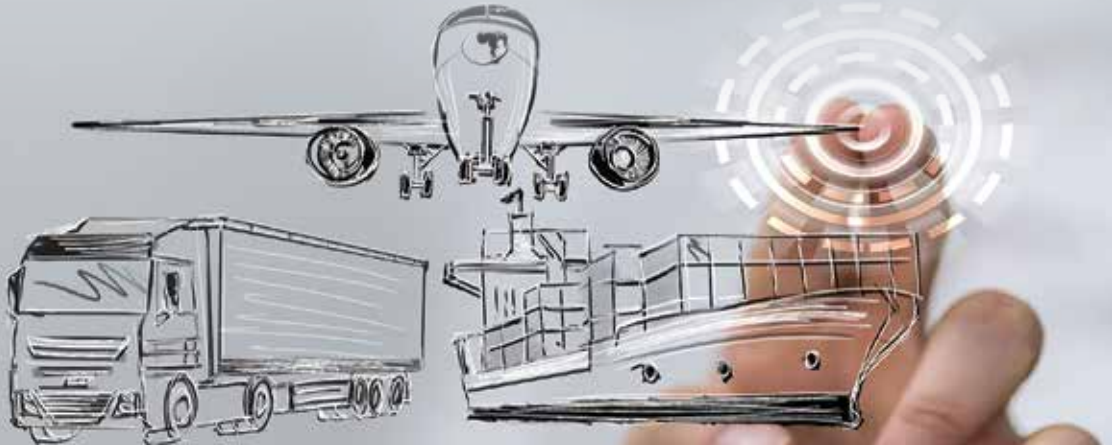
Anonim şirketlerin finansal tabloları, Türkiye Muhasebe Standartlarına göre şir-
ketin malvarlığını, borç ve yükümlülüklerini, öz kaynaklarını ve faaliyet sonuçları-
nı tam, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaçlara ve işletmenin niteliğine uygun bir
şekilde; şeffaf ve güvenilir olarak; gerçeği dürüst, aynen ve aslına sadık surette
yansıtacak şekilde çıkarılır. (6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu 515. Madde.)

Umumi Mağazalar

Makbuz ve rehin senedi verme karşılığında serbest, gümrüklenmemiş veya
tekel altında bulunan malları vedia olarak kabul etmek ve mudilerine de bu
senetlerle tevdi olunan malları satılabilmek veya terhin edebilmek imkanını
vermek üzere faaliyette bulunan mağazalardır. (2699 Sayılı Umumi Mağazalar
Kanunu 1. Madde.)

Esnaf Ve Sanatkâr

İster gezici ister sabit bir mekânda bulunsun, Esnaf ve Sanatkâr ile Tacir ve Sa-
nayiciyi Belirleme Koordinasyon Kurulunca belirlenen esnaf ve sanatkâr meslek
kollarına dahil olup, ekonomik faaliyetini sermayesi ile birlikte bedenî çalışma-
sına dayandıran ve kazancı tacir veya sanayici niteliğini kazandırmayacak mik-
tarda olan, basit usulde vergilendirilenler ve işletme hesabı esasına göre deftere
tabi olanlar ile vergiden muaf bulunan meslek ve sanat sahibi kimselerdir. (5362
Sayılı Esnaf Ve Sanatkarlar Meslek Kuruluşları Kanunu 3/a Maddesi.)





PC Gümrük Külliyyatı

Gümrük ve Dış Ticaret Mevzuatı Bilgi Bankası

"25 Binden fazla kullanıcının tercihi"

- ▶ Risk Havuzu ile ithalat/ihracat 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 Sözlük
- ▶ Mülgalar hariç olmak üzere; 188 Kanun, 216 Yönetmelik, 855 Karamname ve Mahkeme Kararı, 360 Mevzuat Uygulama Tebliği, 400 Dış Ticaret Tedbirlerine Konu Tebliğ, 584 Genelge, 52 Başlık altında 4980 Tasarruflu Yazının Bir Milyondan fazla yer işareti ve köprü bağlantısı ile teorik mevzuatın tek parça halinde kullanılabilmesi



PC Gümrük Külliyyatı, her zaman yanınızda!



Windows



AppStore



GooglePlay



Program Yapımcısı:
Osman ERDOĞAN

Gümrük Müdür Yardımcısı

E-Posta : osman-pw@hotmail.com

Satış, Dağıtım ve Teknik Destek
Arslan Yazılım ve Bilişim Ltd.Şti.
www.arslanet.com 444 3 140

MİGİBOY



DÜNYANIN

İPLİĞİNİ VE KUMAŞINI

ÜRETİP

DÜNYAYA SATIYORUZ



MİGİBOY TEKSTİL SAN. VE TİC. A.Ş

ÇORLU FABRİKA : Tel : (0282) 676 44 33 pbx
OSMANBEY : Tel : (0212) 233 11 36 pbx
ZEYTİNBURNU : Tel : (0212) 416 62 56-57
MERTER : Tel : (0212) 539 01 03 pbx
K.MARAŞ : Tel : (0344) 237 70 72-73
KIRKLARELİ : Tel : (0288) 263 40 58

Adres: Velimeşe Osb Mah. 1. Yanyol Cad. No7/1 - ERGENE/TEKİRDAĞ
Adres: Kodaman Sok. No : 36 - İSTANBUL
Adres: Yelsü Mh. 6.11 Sk.No.28 - İSTANBUL
Adres: Fatih Cad. Selvi Sok. No:7 - İSTANBUL
Adres: İstasyon mh. Gazi Mustafa Kemal Bulvarı75/A - K.MARAŞ
Adres: Kırklareli Organize San. Böl. Kızılkadere Köyü Mevkii - KIRKLARELİ

web sitesi: www.migiboy.com

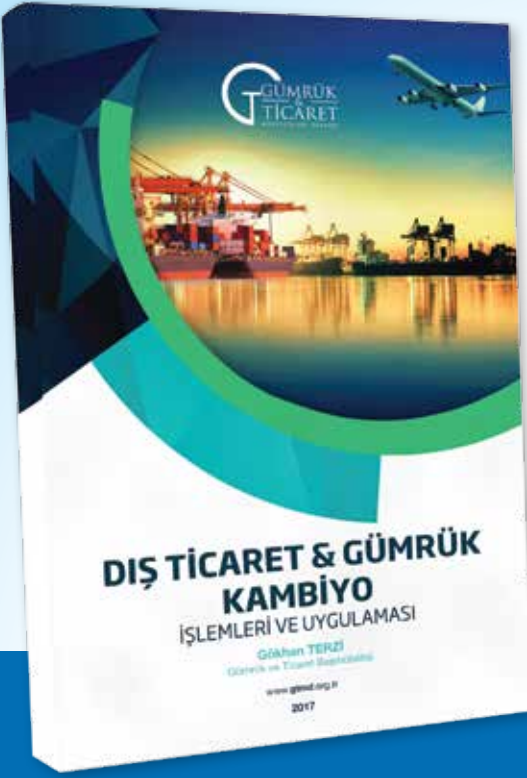
e-posta: fabrika@migiboy.com

Uluslararası Vergilendirme

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



"www.gtmd.org.tr adresinden kargo dahil 30 TL ye 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



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.

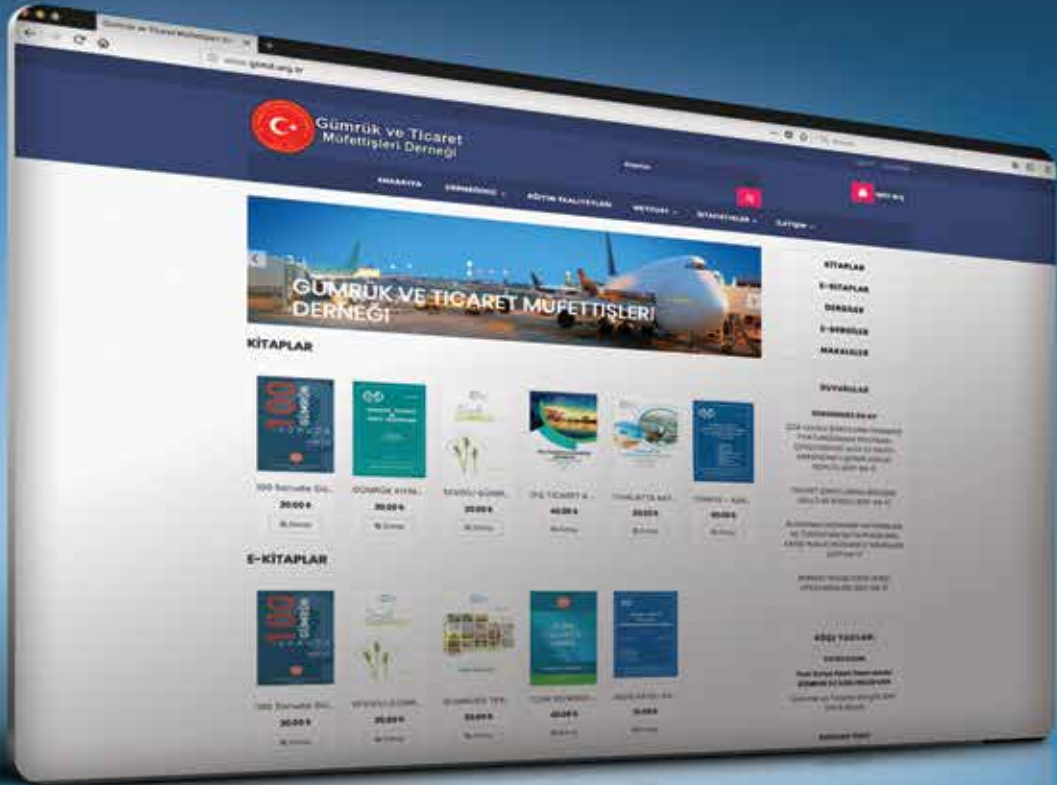
Bu nedenle, ithalatta katma değer vergisi matrahı hem mükellef hem de gümrük idaresi açısından önemli hale gelmektedir. Nitekim, verginin devlet için tam olarak tahsili mükellefin doğru beyanı kadar gereklidir.

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 adresinden kargo dahil 30 TL ye temin edebilirsiniz"

www.gtmd.org.tr



GÜMRÜK VE TİCARET MÜFETTİŞLERİ DERNEĞİ

relax
plus

159.000 TL'den başlayan fiyatlar ve

% 0.15'ten başlayan faiz oranlarıyla **Ankara'ya**

En iyi teklif
bizden!

Minimum metrekarelerde maksimum bir yaşam sunan Relax Plus, hayatınıza fark ve değer katacak teklifiyle yatırım klişelerini değiştiriyor. Keşfedilmemiş beklentilerinizi bile düşünen detaylarıyla sizleri Ankara'da farklı yaşamaya davet ediyor.

YAŞAMKENT'TE

1+1 / 2+1

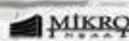
DAİRELER



444 3 757



EVON



relaxplus.com.tr



ÜNİSPED GÜMRÜK MÜŞAVİRLİĞİ & HİZMET SERVİSLERİ

www.ugm.com.tr



Size Özel