



**12**

Canlı Hayvan ve Karkas İthalatının Kırmızı Et Fiyatlarına Etkisi: Türkiye'de İthalatın Regülasyonu

**30**

Danıştay İçtihatlarında Anayasal Vergileme İlkelerinin Yansımaları

**54**

Binek Otomobildeki ÖTV Artışı İthalatı Da Etkiliyor

**58**

Doğal Gaz Türkiye'ye Nasıl Gelir?

# YETKİLENDİRİLMİŞ YÜKÜMLÜ REHBERİ

Hasan ÖZMEN

E-Ticaret Müfettişi

**KİTAP 40 TL.'ye**

kargo dahil temin edebilirsiniz.

**E-KİTAP 40 TL.**

**SATIŞA  
ÇIKTI**

satın almak için

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



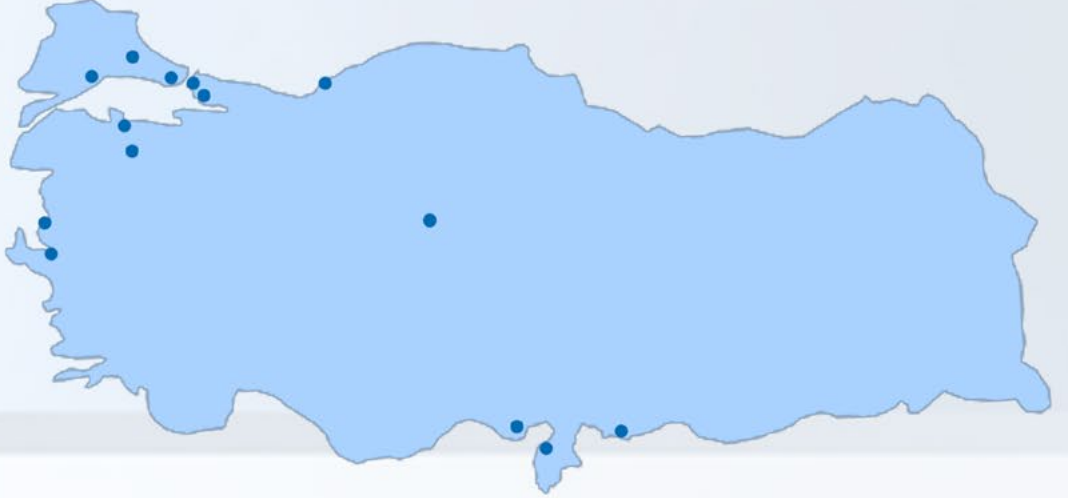


# Tecrübeli Kadrosuyla Faaliyetlerini Sürdürmektedir.

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

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

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



# **Ekin Gümrük Müşavirliği**

**'İş Ortağınız'**

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





# PC Gümrük Külliyyatı

Gümrük ve Dış Ticaret Mevzuatı Bilgi Bankası

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



## Yeni Faaliyet Alanlarımız



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



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



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



*Bir dünya mevzuat avucunuzun içindedir!*



**PC GÜMRÜK  
DANIŞMANLIĞI**  
www.pcgumruk.com

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



**ARSLAN YAZILIM**  
www.arslanet.com

# HAKEM HEYETİ

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

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

## DANIŞMA KURULU

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





## GÜMRÜK VE TİCARET MÜFETTİŞLERİ DERNEĞİ SÜRELİ YAYINI

Cilt: 7 - Sayı: 21 - Eylül 2020

ISSN 2667-7512

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

**Dernek Başkanı**  
Sami CEYHAN

**Dernek Başkan Yrd.**  
Nadir ELİBOL

**Editör**  
Prof. Dr. Ersan ÖZ

**Genel Sekreter**  
Mahmut SARIYERLİOĞLU

**Yönetim Kurulu Üyeleri**  
Münir Sait KANDEMİR  
Selçuk ÖZDAMAR  
Fatih UZUN  
Ömer AKÇAYLI  
Mehmet YAPICI  
Özgür DANACI

**Yayın Kurulu Üyeleri**  
Ersan ÖZ, İrfan KALPALI, Ömer AKÇAYLI, Özgür DANACI, S. Gökhan KOŞAR

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

**İletişim**  
Söğütözü Mah. 2179 Sok. No:2 Çankaya-ANKARA Tel: 0312 449 64 01-02 • Faks: 0312 449 65 05  
info@gtmd.org.tr • www.gtmd.org.tr

**İstanbul Temsilcileri**  
Güven YILDIZ & Faruk ŞEN & Kadir ÖZDEMİR & Hakan UÇAK  
Miralay Şefik Bey Sok. No:7 Gümüşsuyu / İSTANBUL Tel: 0212 377 31 02 • Faks: 0212 377 31 25

**İzmir Temsilcileri**  
Muhammet KAYA & Levent ÖZKARDEŞ  
Atatürk Caddesi No.107 Kat:6 Alsancak / İZMİR Tel: 0232 464 80 17-93 • Faks: 0232 464 01 49

**Yapım**  
Alban Tanıtım  
Tunalı Hilmi Caddesi Büklüm Sokak No: 45/3 Kavaklıdere / ANKARA Tel: 0.312 430 13 15- Faks: 0.312 434 04 13  
www.albantanim.com.tr

**Yayın Tarihi**  
Eylül 2020

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



GÜMRÜK VE TİCARET  
MÜFETTİŞLERİ DERNEĞİ

**SERTİFİKALI  
EĞİTİM SEMİNERLERİ**

TEMA:  
**DENETİMDE ŞEFFAFLIK VE  
TİCARETİN KOLAYLAŞTIRILMASI**

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

**YAKINDA  
GAZİANTEP,  
İSTANBUL'DAYIZ.**

**AMAÇ:**

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

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

Üniversiteler ile Ticaret ve Sanayi Odaları **İŞBİRLİĞİYLE**



# SUNUŞ

## Değerli Okurlarımız ve Saygın Takipçilerimiz,

2020 yılının üçüncü sayısı olan 21. Sayımızla yine karşınızdayız. Her sayımız sonrası dünyada farklı sosyal siyasi ve ekonomik hareketlilikler yaşanıyor. Son sayımızda sizleri Covid 19 gündemi ile bırakmıştık ve halen pandemi denilen çok bulaşıcı virüs tüm dünyayı çok boyutlu etkileyerek yayılmaya devam ediyor. Mart-Haziran arası tüm dünyayı çok şiddetli sarsan, birçok vak'a ve ölüme sebep olan pandemi süreci haziran-ağustos arası tam hafifleme sürecine girdi derken, tekrar vak'a artışları ve ölüm istatistiklerinde yukarı yönlü seyir insanlığı ürkütmeye devam ediyor. Bizler de yeni sosyal hayat diye tabir ettiğimiz kontrollü yaşantımıza adapte olma-ya gayret ediyoruz derken birden tedirgin hayata geri döndük diyebiliriz. Virüs ve etkilerinin tamamen izale edilmesini, ekonomiler üzerindeki negatif dışsallığın ortadan kalkacağı eski dinamik günleri ümitle bekliyoruz.

Aynı zamanda, biz de gümrük ve ticaret denilen iki küresel kavram çerçevesinde virüsün sebep olduğu hareketleri yakın takip ediyor ve etkilerini tahlil etmeye gayret ediyoruz. Bu konularda gelen makalelere de öncelik veriyoruz. Mesela Amerikan ekonomisindeki %32, Alman ekonomisindeki %10'luk daralma ve diğer ülkelerdeki benzer negatif tesirler dünyanın gündemi. Türkiye Ekonomisi için de benzer değerlendirmeleri yapmak yanlış olmayacaktır. Fakat şunu da ifade etmeliyiz ki, gündem küresel sağlık krizinden küresel ekonomik krizi tartışmaya dönecek gibi görünüyor. Her sayımızda ve son sayımızda da bu gelişmeler doğrultusunda bir içerik hazırlama gayretinde olduk.

Bunun dışında online da olsa derneğimizin dijital seminerlerine devam ediyoruz. Müfettişler arası bilgi paylaşımları şeklinde yaptığımız eğitim seminerlerimiz yanında, GTMD Uzaktan online dış ticaret sertifika programımızı başarıyla gerçekleştirdik, bir ikincisini planlamaya başladık bile. Nisan 2021 gibi Covid 19'un dünya ticaretine etkisini konu alan uluslararası bir kongre düzenlemeyi arzu ediyoruz, çalışmalarına başladık. Bundan sonraki süreçte de periyodik olarak bu tür eğitim faaliyetlerimize hız kesmeden devam etme gayretinde olacağız.

Dünya ekonomilerinde son çeyrekte toparlanmanın başlayacağı öngörülüyor iken, virüsteki negatif hareketler, virüsün etkilerinin reel piyasa ve sektörleri biraz daha fazla etkileyeceğini ortaya koyuyor, sabır gerekecek. Daha az etkilemesi adına hem ülkemizin yetkilileri hem tüm dünya ekonomilerine yön verenler art arda teşvik paketleri açıklamaya, küresel parasal genişleme devam etmeye ve yaraları sarmaya devam gayretinde. Yani özetle virüsün ekonomik etkilerine karşı tüm ülke ekonomileri mukavemet gösterme gayretinde. 2020 de küçülecek dünya ekonomisinin 2021 Hazirandan itibaren yara sarmaya başlaması hedefleniyor.

Bunun yanında teröre ağır darbeler indirmeye devam ediyoruz. Şehitler veriyoruz, hepsine Allahtan rahmet yakınlarına sabır diliyoruz. Terör ve etkilerinin çok yakında sona ereceğini tahmin ediyoruz. Mültecilere sınır kapılarımızın serbestleştirilmesi sonrası 200 bine yakın mültecinin Avrupa tarafına geçiş gerçekleşti. Etki ve yankılarını tüm Avrupa başta Yunanistan olmak üzere konuşmaya devam ediyoruz. Yunanistan'la bu negatif gündeme bir eklentide, Doğu Akdeniz'de sondaj çalışmalarımız sonrası oluşan ve kritik süreci devam eden tartışmalar güncelliğini halen koruyor.

Küresel hareketliliği akıl almaz hızda seyreden konjonktürü çok dalgalı bu ortamda, Gümrük ve Ticaret Derгимiz desteklerinizle 8. Yılına ayak bastı. Her üründe daha da olgunlaşan, pratik, teorik ve akademik kalitesi sayıdan sayıya artarak gelişen ortak ürünümüz her sayısında yeni ve farklı konuları derinlemesine inceleyen makalelerle karşınıza çıktı ve çıkmaya devam edecek.

21. sayımızda sizleri 3 hakemli makale ve bunun yanında söyleşi, özel rapor ve röportajlarla buluşturuyoruz. İlginizi çekeceğini umduğumuz daha birçok köşe de açtık. Yayımlanan makalelerimizi keyifle okuyacağınızı düşünüyoruz.

Faydalı olması dilek ve temennilerimizle 22. Sayımızda görüşmek üzere..

EDİTÖR

# İçindekiler

12

İNCELEME

**Dr. Gökhan AKTAŞ**

Canlı Hayvan ve Karkas İthalatının Kırmızı Et Fiyatlarına Etkisi: Türkiye’de İthalatın Regülasyonu

30

İNCELEME

**Bersu CEYLAN**

Danıştay İçtihatlarında Anayasal Vergileme İlkelerinin Yansımaları

44

İNCELEME

**Mustafa YAVUZ**

Türk Hukukunda Hâkimiyet Sözleşmeleri



Sayı: 21 - Eylül 2020



54

**Sercan BAHADIR**

Binek Otomobildeki ÖTV Artışı İthalatı Da Etkiliyor



58

**Cahit SOYSAL**

Doğal Gaz Türkiye’ye Nasıl Gelir?



62

**Hakan UÇAK**

Gümrük Cezalarına Karşı Mükellef Hakları

70

**Melike YILMAZ**

YYS Devamlılık Denetimleri

78

**Sercan BAHADIR**

Gümrükte Gündem

90

**Esen ÖZDEN - Ferdi SEPETÇİ**

Gümrük ve Ticaret Sözleşmesi

94

**Esen ÖZDEN - Ferdi SEPETÇİ**

T.C. Danıştay On Beşinci Daire



64

**Yusuf KOÇAK**

Tüketici Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk  
Müessesesi

72

**Berika GÜR - Beytullah YILDIZ -**

**Dr. Muharrem YILMAZ**

Tek Kullanımlık Tıbbi Eldivenlerin Gümrük  
Tarife Cetvelindeki Yeri

88

**Hakan UÇAK**

Gümrük'te Bunları Biliyor Muydunuz?

92

**Esen ÖZDEN - Ferdi SEPETÇİ**

T.C. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu



# Canlı Hayvan ve Karkas İthalatının Kırmızı Et Fiyatlarına Etkisi: Türkiye’de İthalatın Regülasyonu

Dr. Gökhan AKTAŞ\* 

## Özet

Bu makale gümrük vergisi düzenlemeleriyle yurt içi fiyatların regüle edilip edilemediğini ölçmektedir. Bu bağlamda Gecikmesi Dağıtılmış Otoregresif Sınır Testi (ARDL) kullanılarak kırmızı et ithalat miktarı, kırmızı et ithalat birim fiyatı gibi ithalata ilişkin değişkenlerin yurt içi kırmızı et fiyatlarına etkisi analiz edilmiştir. Elde edilen bulgular, uzun dönemde ithalat miktarı ile kırmızı et fiyatı arasında negatif ancak sınırlı bir ilişki olduğunu göstermektedir. Buna göre, ithalat miktarındaki %1’lik bir artış kırmızı et fiyatlarında %0,28’lik bir azalmaya neden olmaktadır. Başka bir ifade ile ithalat yolu ile arzın artırılması, ülke içi fiyatları tam olarak regüle edememektedir. İthalat birim fiyatındaki %100’lük bir artış ise kırmızı et fiyatında sadece %0,9’luk bir artışa neden olmaktadır. Bulgular ayrıca, referans kıymet ve gözetim uygulaması gibi ithalat birim fiyatını yükselten tarife dışı önlemlerin kırmızı et fiyatlarının yükselmesinde sınırlı düzeyde etkili olduğunu anlamamıza yardımcı olmaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** ARDL, Gümrük Vergisi, Kırmızı Et, İthalat, Uluslararası Ticaret.

**JEL Sınıflama Kodları:** F13, F17, F18.

## Effect of the Importing Livestock and Carcass on the Red Meat Price: The Import Regulations in Turkey

### Abstract

This essay measures if the domestic price can be regulated with tariff adjustments. In this regard, the effect of variables related to import such as red meat import volume and red meat unit price on domestic red meat price is analysed by using Autoregressive Distributed Lag Model (ARDL). The findings indicate that there is a negative but limited relationship between import volume and red meat price in the long term. Accordingly, 1% increase in import volume causes 0,28% decrease in red meat price. In other words, to increase the supply by means of import cannot completely regulate the domestic prices. However, 100% increase in import unit price causes only 0,9% increase in red meat price. Findings also help us understand that non-tariff measures that increase the import value price have a limited effect on the increase in red meat price.

**Keywords:** ARDL, Customs Tariff, Red Meat, Import, International Trade.

**JEL Codes:** F13, F17, F18

\* Gümrük Müdür Yrd.-Ticaret Bakanlığı. Bu makale yazarn "Uluslararası Ticaret Üzerine Üç Deneme" isimli Doktora Tezinden türetilmiştir. g.aktas@ticaret.gov.tr

## Giriş

Hükümetler, genellikle gümrük vergisi ayarlamaları yoluyla ülke içi tarım ürünleri fiyatlarını kontrol etmeye çalışırlar. Gümrük vergisi ayarlamaları dışında ithalat ve ihracat tekellerinin kurulması, uzun vadeli satın alım düzenlemeleri, takas anlaşmaları, ihracat sübvansiyonları gibi ithalatı kısıtlayan tarife dışı araçlar da kullanılmaktadır. Türkiye’de de kırmızı et fiyatlarında özellikle 2010 yılında ortaya çıkan yüksek oranlı fiyat artışı sorununu çözmek için gümrük vergileri düşürülerek ithalat yoluyla arz açığını kapatmaya dönük bir politika benimsenmiştir.

Bu çalışmanın konusu Türkiye’de gümrük vergisi düzenlemeleriyle yurt içi kırmızı et fiyatlarının regüle edilip edilemediğinin ölçülmesidir. Bu motivasyonla Türkiye’de kırmızı et piyasası dinamikleri arz-talep, fiyat ve ticaret ekseninde incelenmiştir. Çalışmanın ampirik kısmında ARDL (The Autoregressive Distributed Lag) sınır testi kullanılarak değişkenlerin uzun ve kısa dönemde kırmızı et fiyatlarına etkisi analiz edilmektedir. Modelde kullanılan değişkenler, yurt içi kırmızı et fiyatları, kırmızı et ithalat miktarı (kg), kırmızı et ithalat birim fiyatı, yem, canlı hayvan, tavuk eti fiyatları ve sanayi üretim indeksinden oluşmaktadır.

## 1. Türkiye’de Kırmızı Et Piyasasının Genel Görünümü

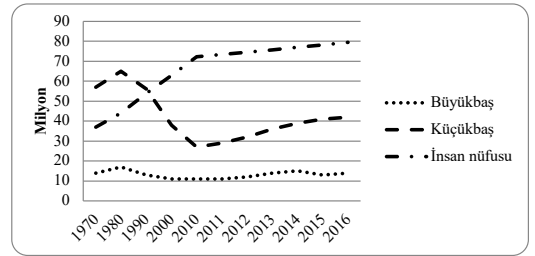
Türkiye kırmızı et piyasasında gerçekleşen fiyat değişimlerini açıklamak için öncelikle arz ve talep dinamiklerinin incelenmesi gerekir. Çalışmanın bu bölümünde kırmızı etin kaynağı olan hayvan varlığı, kırmızı et arzı, tüketimi, fiyat değişimleri, ticaretin yapısı ve Türkiye’nin canlı hayvan ve kırmızı et ithalatı incelenmektedir.

### 1.1. Türkiye’de Hayvan Varlığı ve Kırmızı Et Arzı

Hayvan varlığını genel olarak teknolojik gelişmeler ve doğal kaynakların kullanılabilirliği

etkilemektedir. Son yıllarda hayvan üretme sistemlerindeki gelişmeler sonucunda kırmızı et kaynağı olarak değerlendirilen hayvan sayısı yükselmiştir<sup>1</sup>. Türkiye’de 1980-2010 yılları arasında sürekli azalan hayvan sayısı 2010 yılından sonra yükselme eğilimine girmiştir. Ancak, büyükbaş hayvan sayısı dalgalı bir seyir izlemektedir. Kırmızı et arzının talebi karşılama düzeyinin anlaşılması bakımından Grafik 1’de yıllara göre, hayvan varlığı ve insan nüfusundaki değişim gösterilmektedir.

**Grafik 1: Türkiye’de hayvan varlığı ve insan nüfusu**



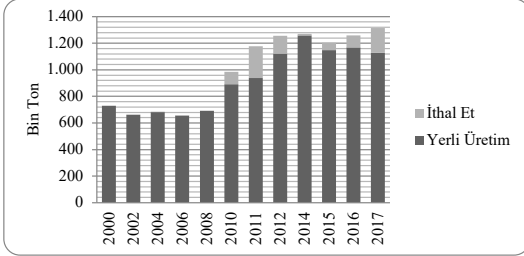
Kaynak: Dünya Bankası (2020) ve FAOSTAT (2020) verileri kullanılarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

Grafik 1’e göre, Türkiye’de 1970-2016 yılları arasında toplam hayvan sayısı %21 azalmıştır. 1970 yılında 35 milyon olan Türkiye nüfusunun 2016 yılında 79,5 milyona yükseldiği göz önüne alındığında hayvan sayısının Türkiye’nin artan nüfusuna göre yeterli düzeyde artmadığı anlaşılmaktadır. 1970 yılında 57 milyon olan küçükbaş hayvan sayısı 2016 yılında 42 milyona düşmüş, büyükbaş hayvan sayısı ise aynı düzeyde kalmıştır. 2010 yılından sonra özellikle damızlık ve kültür cinsi hayvan ithalatı ile yerli ırkların ıslah edilmesinin de etkisiyle hayvan sayısı yeniden yükselme trendine girmiştir. 2010 yılından sonra hayvan sayısının artması ile canlı hayvan ve karkas ithalatının yükselmesine bağlı

<sup>1</sup> Bu çalışmada kırmızı ete yapılan atıflar sığır, manda, koyun, keçi etini kapsamaktadır.

olarak kırmızı et arzının arttığı ifade edilmektedir.<sup>2</sup> Arz kaynağını açıklamak üzere, Grafik 2'de Türkiye'nin yerli ve ithal kırmızı et miktarı sunulmuştur.

**Grafik 2: Türkiye'de kırmızı et arzı**

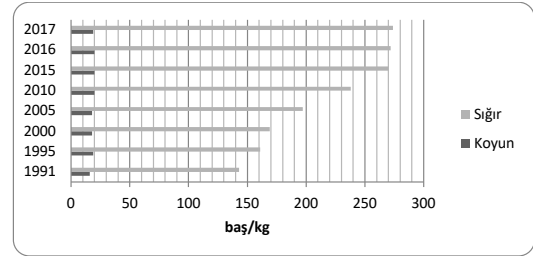


Kaynak: FAOSTAT (2020), TÜİK (2020a) ve TÜİK(2020b) verileri kullanılarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

Canlı hayvan ve karkas ithalatının başladığı 2010 yılında, ithalat yoluyla elde edilen kırmızı etin toplam arz içerisindeki payı %10,3, 2011 yılında %25,2 ve 2017 yılında %16,6 olarak gerçekleşmiştir. Ayrıca, TÜİK verilerine göre, 2008-2010 yılları arasında kırmızı et arzında görülen yaklaşık %30 artış da dikkat çekicidir. Bu artışın nedeni TÜİK'in verileri hesaplamada kullandığı temel veri kaynağının kapsamını genişletmesidir. TÜİK, 2010 yılına kadar kırmızı et miktarının hesaplanmasında sadece mezbahane yapılan kesimleri dikkate alırken 2010'dan sonra mezbahane dışı kesimleri de hesaplamaya dahil etmiştir. Hesaplama yöntemindeki değişikliğin yanında kırmızı et arzında görülen artışın diğer bir nedeni de birim hayvan başına elde edilen karkas ağırlığının yükselmesidir. Grafik 3'te yıllara göre birim koyun ve sığırdan elde edilen karkas ağırlığı gösterilmektedir.

<sup>2</sup> Karkas, kasaplık hayvanların tekniğine uygun olarak kesilip, kanı akıtılarak yüzülüp, iç organları boşaltılıp, böbrek ve kavram yağı çıkarılıp, baş ve ayaklarından ayrıldıktan sonra elde edilen gövdesini ifade etmektedir.

**Grafik 3: Türkiye'de yıllara göre karkas ağırlığının değişimi (Baş/Kg)**



Kaynak: TÜİK (2020a) verilerine göre kesilen hayvan sayısı ve et üretim miktarı kullanılarak yazar tarafından hesaplanmıştır.

1991-2017 yılları arasında birim koyundan elde edilen karkas ağırlığında önemli bir değişim olmazken sığırdan ortalama %91 verim artışı gerçekleşmiştir. 1991 yılında birim sığırdan 143 kg et üretilirken, 2017 yılında verimliliğin artması ile 274 kg et üretilmiştir. Çiçek ve Doğan (2018:7) da Türkiye'de hayvan sayısı azalmasına rağmen kırmızı et arzındaki artışı verimlilik ve sürü kompozisyonundaki kültür ve melez ırk oranının yükselmesiyle açıklamaktadır.

## 1.2. Dünya ve Türkiye'de Kırmızı Et Tüketimi

Kırmızı et, diğer gıda ürünlerine kıyasla yüksek üretim maliyetleri ve yüksek çıktı fiyatları ile karakterize edildiğinden lüks gıda maddesi olarak ifade edilir (Charlebois, McCormick ve Juhasz, 2016:2252). Bu çerçevede gelir seviyesi tüketicilerin kırmızı ete erişimini sağlayan önemli bir parametredir. Sans ve Combris (2015:109), 1961-2011 yıllarını kapsayan 183 ülkenin kişi başına et tüketim miktarı ve geliri arasındaki ilişkiyi inceledikleri çalışmada, tüm ülkelerde aynı seviyede olmasa da gelir ve et tüketimi arasında güçlü bir ilişki olduğunu bulmuşlardır. 1970-1990 yılları arasında gelişmekte olan ülkelerdeki et tüketimini inceleyen Delgado (2003:3907) da gelişme yolundaki ülkelerin et tüketiminin gelişmiş ülkelere oranla üç kat fazla arttığını hesaplamıştır. Gelirin yanında tüketim artışında etkili olan diğer faktörler ise et fiyatlarının düşmesi, küreselleşme, ticaretin liberasyonu ve şehirleşme oranının



artmasıdır (Dangour ve diğerleri, 2010:3083; Palmer, 2011). Tablo 1’de seçilmiş ülkelere kırmızı et tüketimi miktarı gösterilmektedir.

**Tablo 1: Ünelere göre kişi başı kırmızı et tüketimi (2017-kg)**

	Sığır Eti	Domuz Eti	Koyun Eti	Toplam
Arjantin	41,2	8,8	1,2	51,2
Avustralya	20,9	20,7	8,9	50,5
ABD	25,8	23,6	0,4	49,8
AB	11	32,5	1,9	45,4
Güney Kore	10,3	28,7	0,2	39,2
Çin	4,1	30,8	3,1	38
Y. Zelanda	13	18,1	3,2	34,3
Kanada	18,4	15	0,9	34,3
Rusya	10,1	20,7	1,2	32
İsrail	20	1,6	1,8	23,4
Japonya	6,6	15,4	0,1	22,1
Dünya	<b>6,5</b>	<b>12,3</b>	<b>1,7</b>	<b>20,5</b>
Türkiye	<b>8,3</b>	<b>0,1</b>	<b>4,1</b>	<b>12,5</b>
Mısır	9,3	0,2	1,3	10,8
S. Arabistan	3,9	0,2	5,3	9,4
Nijerya	1,6	1,1	2,3	5
Hindistan	0,5	0,2	0,5	1,2

Kaynak: OECD (2020) verileri kullanılarak yazar tarafından hesaplanmıştır.

Tablo 1’de görüldüğü üzere, dünyada kişi başı tüketilen kırmızı et miktarı ülkelere göre farklılık göstermektedir. Arjantin, Avustralya, ABD, AB, Kanada ve Yeni Zelanda’da tüketimin dünya ortalaması üzerinde olmasının nedeni bu ülkelerdeki kırmızı et arzının güçlü olmasıdır. Çin, Japonya ve Güney Kore gibi Asya ülkelerinde ise et tüketimi daha çok şehirleşme oranı ve kişisel gelir artışıyla ilişkilidir. Örneğin sığır üretimi yok denecek kadar az olan Hong Kong, tamamen ithalata bağımlı iken tükettiği et miktarı Avustralya’nın tükettiği kadardır (Santich, 2014:1).

Bu durum Hong Kong’un, kişi başına düşen milli gelir sıralamasında en yüksek 20 ülke arasında olması ile açıklanabilir. Kırmızı et ihracatında lider olmasına rağmen Hindistan’ın en az kırmızı et tüketen ülkesi olmasında ise kültürel yapısı ve dini inançları etkili olmuştur. Mehta, Narrod ve Tiongco (2008:9) da hanehalkının %42’sinin vejetaryen olduğu Hindistan’da et tüketiminin düşük seviyede kalmasını beslenme kültürüyle açıklamaktadır. Nijerya ise kırmızı et endüstrisinin, nüfusa göre daha yavaş büyümesi (Oluwatoyin ve Balcılar, 2012:1225) ve tüketici gelirinin kırmızı ete erişimini desteklememesi (Ogbeide, 2015:64) nedeniyle et tüketiminde dünya ortalamasının oldukça gerisinde kalmıştır.

Türkiye’de 2000-2017 yılları arasında kişi başı toplam kırmızı et tüketimi 9,2 kg’dan 12,4 kg’a yükselmiş ancak 20,5 kg olan dünya et tüketimi ortalamasının gerisinde kalmıştır (OECD, 2020). Bu durumun oluşmasında domuz etinin büyük ve küçükbaş hayvan etine göre daha ucuz olması ve diğer ülkelerin kırmızı et tüketiminin domuz etine dayanması etkili olmuştur. Tablo 1’deki verilere göre, Türkiye kırmızı et tüketimi bakımından düşük tüketim ortalamasına sahip ülkeler arasındadır. Ayrıca OECD (2020) verilerine göre, Türkiye’de küçükbaş hayvan sayısındaki azalmaya bağlı olarak koyun eti tüketiminin %22 azalması, büyükbaş hayvan eti tüketiminin ise %107 artması et tüketim kompozisyonunu açıklamaktadır. Bu bağlamda 2017 yılında 12,4 kg olan kişi başına kırmızı et tüketiminin 8,3 kg’ını *büyükbaş hayvandan* 4,1 kg’ını *küçükbaş hayvandan karşılanmıştır*.

Kırmızı et, Türkiye’de tüm ekonomik tabakalarda talebin gelir esnekliğinin yüksek olduğu geleneksel beslenme kaynağıdır. Bununla birlikte tüketim alışkanlığı bölgelere, kentsel-kırsal yerleşime, iklime ve büyük ölçüde hanehalkı gelir düzeyine göre değişmektedir. Dünya Bankası (2020) verilerine göre, 2000-2017 yılları arasında Türkiye nüfusunun yaklaşık %27 artarak 81 milyona ulaşması ve kişi başına gelirin 4,229

\$'dan 10,597 \$'a yükselmesi talebin güçlendiğini gösteren önemli parametrelerdir. Bununla birlikte T.C Sağlık Bakanlığı ve Hacettepe Üniversitesinin (2014:519) saha araştırma sonuçları, nüfusun %20,2'sinin kırmızı et tüketmediğini ortaya koymaktadır. Türkiye'de bölgesel düzeyde et tüketim alışkanlığını ölçen çok sayıda araştırma da benzer sonuçları paylaşmaktadır. Örneğin Aktaş ve Hatırlı (2010:3318), Batı Akdeniz şehir merkezlerini kapsayan saha çalışmasında, Uzunöz ve Karakaş (2014:37) ise Tokat'ta kırmızı et tüketimini incelediği çalışmada gelir düzeyi ile kırmızı et tüketimi arasında pozitif yönlü ilişki olduğunu belirlemiştir. Benzer şekilde Karakaya ve Kızıloğlu (2017:169) da Bingöl il merkezindeki hanehalkının kırmızı et talebini etkileyen faktörlerin başında gelir düzeyi olduğunu savunmuşlardır.

### 1.3. Kırmızı Et Fiyatları

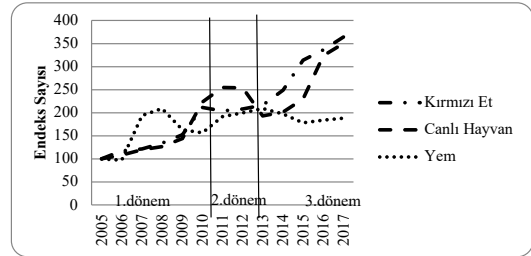
Kırmızı et üretiminde başlıca girdi maliyetini besi hayvanı fiyatı, yem gideri ve işçilik gibi temel girdiler ile kredi faizi, ilaç, veteriner harcamaları oluşturur (GTHB, 2015:32). Bunun yanında tüketici talebi ve satın alma gücü, mevsim şartları, işletmelerin yapısı, devlet müdahaleleri, hayvancılık destekleri, süt fiyatlarındaki dalgalanmalar da kırmızı et fiyatlarını etkilemektedir (Turhan, Erdal ve Çetin, 2010:387). Süt ve besi sığırcılığı işletmelerinde üretim maliyetlerinin yaklaşık %60'ı canlı hayvan, %26'sı yem girdisinden oluştuğu için yemleme yapılan iyileştirmenin karlılığa etkisi önemli bir ağırlığa sahiptir (Çiçek, Cevger ve Tandoğan, 2010:64).

Gelirini yükseltmeye çalışan büyükbaş hayvan sahipleri, süt veya et üretiminden hangisine yöneleceklerini ürün fiyatlarına göre belirlemektedir. Bu nedenle, süt ve yem fiyatı paritesindeki denge(sizlik) canlı hayvan fiyatlarını etkilemektedir.<sup>3</sup> Süt-yem paritesinin düştüğü yıllarda, üreticiler açısından elde canlı hayvan bulundurmanın maliyeti arttığı için kesime

3 Süt-yem fiyat paritesi, bir litre süt ile alınabilecek yem miktarını ifade etmektedir.

gönderilen hayvan sayısı yükselmektedir (Kalkan ve Cünedioğlu, 2010:2-3). Özellikle, damızlık dişi sığırların kesilmesi ve sonraki dönemlerde hayvan stokunun azalması canlı hayvan fiyatlarının yükselmesine yol açmaktadır. Kırmızı et, yem ve canlı hayvan fiyatlarında yıllar itibarıyla gerçekleşen fiyat değişimleri Grafik 4'te cari fiyatlarla oluşturulan endekste gösterilmektedir.

**Grafik 4: Et fiyatları ve seçilmiş girdilerle fiyat endeksi (2005=100)**



Kaynak: TÜİK (2020d) ve Türkiye Yem Sanayicileri Birliğinden (2018) temin edilen veriler kullanılarak yazar tarafından hesaplanmıştır.

2005-2006 yıllarında yatay hareket eden yem fiyatları, 2007'de Akdeniz havzasında görülen kuraklık döneminde %100 yükselmiştir. 2009 yılında kuraklık etkisinin ortadan kalkması ve yem fiyatlarının gerilemesine rağmen yem fiyatları 2005 yılına göre %63 daha yüksektir (1. dönem). Üreticiler açısından elde canlı hayvan bulundurmanın maliyeti arttığı için besicilerin hayvanlarını kesime gönderme eğilimi yükselmiştir. Et arzını destekleyen bu yaklaşımla 2010 yılında ortalama kırmızı et fiyatı %10 gerilemiştir. Buna ek olarak 2010 yılında başlayan karkas et ithalatı, et fiyatlarının yatay hareket etmesini sağlamıştır (2. dönem). Ancak 2009-2010 yıllarında yaygınlaşan hayvan kesimleri sonrasında azalan hayvan stoku, bu dönemde canlı hayvan fiyatlarının %55 yükselmesine neden olmuştur.

Yem fiyatlarını düşürmek amacıyla gümrük vergisi oranı 02.09.2012 tarihinde hayvan yemi olarak kullanılan yonca ve saman ithalatında %0'a, kepek ve soya küspesi ithalatında ise %13,5'ten %5'e

düşürülmüştür.<sup>4</sup> Vergi indirimleri yoluyla ithalata yönlendirilen yem sektörü, 2000-2011 yılları arasında sadece 2,1 milyar \$ ithalat yaparken 2012-2017 yılları arasında 8,2 milyar \$ yem ithal etmiştir.<sup>5</sup> İthalatı teşvik eden dış ticaret politikası, yem fiyatlarının düşmesini sağlamasına rağmen canlı hayvan fiyatlarında görülen yüksek oranlı artışlar kırmızı et fiyatlarının yükselmesine neden olmuştur (3. dönem). Karkas, canlı hayvan ve yem fiyatlarının hareket yönünü belirginleştirmek için bu değişkenler arasındaki korelasyon matrisi Tablo 2'de gösterilmiştir.

**Tablo 2: Kırmızı et, canlı hayvan ve yem fiyatları arasındaki korelasyon**

	Kırmızı Et Fiyatı	Canlı Hayvan Fiyatı	Yem Fiyatı
Kırmızı Et Fiyatı	1		
Canlı Hayvan Fiyatı	0,864	1	
Yem Fiyatı	0,422	0,350	1

Kaynak: TÜİK (2020d) ve Türkiye Yem Sanayicileri Birliğinden (2018) temin edilen veriler kullanılarak yazar tarafından hesaplanmıştır.

Tablo 2'de görüldüğü üzere, kırmızı et fiyatları ile canlı hayvan fiyatları ve yem fiyatları arasında doğrusal bir ilişki vardır. Katsayılar incelendiğinde kırmızı et fiyatlarının canlı hayvan fiyatları ile daha kuvvetli bir korelasyona sahip olduğu anlaşılmaktadır.

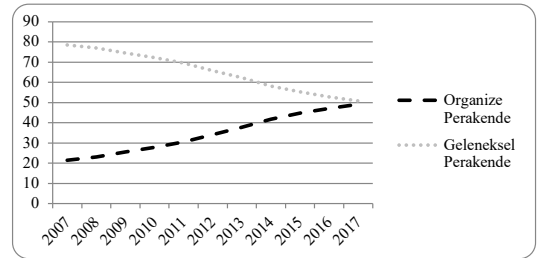
Canlı hayvan ve yem fiyatları yanında kırmızı et fiyatlarının artmasında etkili olan faktörlerden biri de aksak piyasa koşullardır. Daha çok geleneksel üretim yöntemlerini kullanan küçük ölçekli aile işletmeleri tarafından arz edilen kırmızı etin fiyatı,

4 Gümrük vergisi indirimlerinin yanında 2016 yılında hayvan yemlerinde ve bu yemlerin üretilmesinde kullanılan hammadde-lerde KDV oranı %8'den %1'e indirilmiştir.

5 İthal edilen hayvan yemi, DGÖ'nün HS 4'lü sınıflandırma sisteme göre 1201, 1213, 1214, 2302, 2304 tarife pozisyonundaki yemleri kapsamaktadır.

bu örgütlenmemiş üreticilerin ve fiyat konusunda işbirliği içinde olan az sayıda tüketicinin olduğu oligopol piyasada belirlenmektedir. Piyasa yapısını açıklamak üzere, Grafik 5'te gıda sektörünün içinde yer aldığı hızlı tüketim malları perakendeciliği sektöründe pazarlama kanalları payı (%)

**Grafik 5: Türkiye hızlı tüketim malları perakendeciliği sektöründe pazarlama kanallarının payı (%)**



Kaynak: USDA (2018)

2007 yılından sonra hızlı tüketim malları perakendeciliği sektöründe geleneksel perakendeciliğin payı azalırken organize olmuş modern perakendeciliğin payı artmıştır. Öyle ki 2017 yılında organize perakende kanalı geleneksel perakendecilik sektörünün pazar büyüklüğüne ulaşmıştır. Bu çerçevede Özertan, Saghaian ve Tekgüç (2015:68), çiftlik çıkış fiyatı, toptan ve perakende fiyatlarını karşılaştırarak Türkiye dana sığırcılığı sektöründe fiyat geçişkenliği ve pazar gücü dinamiklerini incelediği çalışmada, tedarik zinciri sürecinde fiyatların asimetric iletiminin olduğunu ve asimetric nedenselliğinin perakendeciler yönüne kaydığını tespit etmişlerdir.<sup>6</sup> Ayrıca söz konusu çalışmaya göre, toptan satış ve çiftlik çıkış fiyatları perakende satış fiyatlarında görülen yapışkanlık nedeniyle şoklara daha hızlı ayarlanmaktadır. Dolayısıyla Türkiye kırmızı et sektöründe, üreticilerin fiyatları belirlemek yerine kabul etme eğiliminde oldukları anlaşılmaktadır.

6 Etkin piyasa koşullarında fiyatlar tam olarak iletilir. Ancak eksik fiyat iletimi olarak da adlandırılan asimetric fiyat geçişkenliğinde aksak rekabet koşulları geçerli olduğundan fiyatların tam olarak iletilmemesi söz konusudur.



#### 1.4. Türkiye'nin Canlı Hayvan ve Kırmızı Et İthalatı

Uluslararası et ticaretinin başlıca belirleyicileri, ülkelerin hayvan stoku, tüketici tercihleri, devlet destekleme politikaları, gümrük vergileri ve diğer dış ticaret düzenlemeleridir. Bunun yanında et sektörü politik ve sosyal çıkarları güçlü bir şekilde temsil ettiği için en fazla korunan "hassas sektörlerden" biri olmuştur. Koruma genel olarak gümrük vergisi ayarlamaları, tarife kotaları, ithalat veya ihracat yasakları, teknik düzenlemeler ve standardizasyon, stoklama, satın alma müdahaleleri, sübvansiyon ve ihracatı adesi yöntemleri kullanılarak sağlanmaktadır. Örneğin, 2014 yılında Rusya'nın, ekonomik yaptırımlara karşılık ABD, Avustralya, Norveç, Kanada ve AB'den ithal ettiği gıda maddelerine ithalat yasağı koyması bir koruma tedbiri olarak ifade edilmektedir. Et ticaretini etkileyen önemli bir faktör de sağlık ve gıda güvenliği gerekçesiyle ithalatın izne bağlanması veya yasaklanmasıdır. Türkiye'nin BSE hastalığı nedeniyle bazı canlı hayvan ve hayvansal ürünlerin ithalatını kısıtlaması bu çerçevede değerlendirilmektedir.<sup>7</sup> Ancak, dünya ticaretinde daraltıcı politikalara karşı Doha Turu ticaret görüşmelerinden sonra tarımsal alanda uygulanan koruma önlemleri büyük ölçüde azaltılmış, kırmızı et ticaretinde de bu yaklaşımla reformlar yapılmıştır.

Türkiye, kırmızı et fiyatlarında yurtiçi fiyatları düşürmek ve arz-talep dengesini sağlamak amacıyla karkas ve canlı hayvan ithalatını arttırıcı politikalar uygulamaktadır. *Ülke ayrımı gözetmeksizin tüm ülkelere aynı oranda gümrük vergisi uygulanan ithalat rejiminde, özellikle 2009 yılından sonra gümrük vergilerinde yüksek oranlı indirimler yapılmıştır.*<sup>8</sup> Tablo 3'te Türkiye'nin 2002-2019 yılları arasında canlı hayvan ve karkas ithalatında yürürlükte olan vergi oranları gösterilmektedir.

7 BSE (Bovine Spongiform Ensefaliti), Türkiye'de Deli Dana Hastalığı olarak da adlandırılmaktadır.

8 Canlı hayvanlar ve karkas etler, İthalat Rejim Kararı'nın I Sayılı Tarım Ürünleri Listesinde sınıflandırılmaktadır. AB ile yürürlükte olan Gümrük Birliği Anlaşması kapsamı dışında kalan tarım ürünlerinin, Türkiye tarafından üçüncü ülkelerden yapılan ithalatında AB ile Ortak Gümrük Tarifesi uygulama zorunluluğu bulunmamaktadır.

**Tablo 3: Türkiye'nin canlı hayvan ve karkas et ithalatına uyguladığı gümrük vergisi oranları (%)**

	Kasaplık Canlı Büyükbaş		Karkas	
	Büyükbaş	Koyun	Sığır Karkas	Koyun Karkas
2002	138	138	230	230
2003	136,5	136,5	227,5	227,5
2004	135	135	225	225
2005	135	135	225	225
2006	135	135	225	225
2007	135	135	225	225
2008	135	135	225	225
2009	135	135	225	225
2010	135-40	135-20	225-30	225-30
2011	40	20	45-60-75	30
2012	40	40-30-20	75-100	100-30
2013	40	40	100	100
2014	40	40	100	100
2015	40	40	100	100
2016	40-135	40	100	100
2017	135-26	40	100-40	100
2018	26	40	40	100
2019	26	40	40	100

Kaynak: Muhtelif tarihlerde yayımlanan İthalat Rejim Kararları

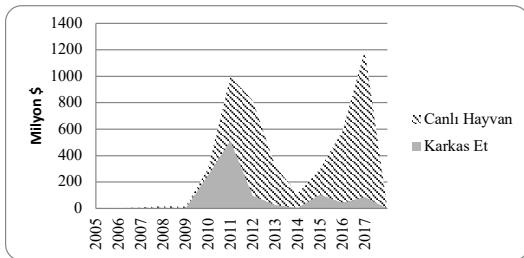
Not: ESK'nin yaptığı ithalat işlemlerinde gümrük vergisi oranı, tarife kontenjanı kapsamında %0 olarak uygulanmaktadır.

Dünya'da BSE hastalığının yaygınlaştığı 2004-2010 yılları arasında gümrük vergisi %135 olarak uygulanırken hastalığın etkisini kaybettiği ve kırmızı et fiyatlarının yükseldiği 2011 yılında kasaplık büyükbaş hayvanlarda vergi %40'a düşürülmüştür. Ayrıca ESK'ye tanınan ithalat izni 2011 yılında

özel sektöre de verilerek ithalat desteklenmiştir. 2017 yılında ise kırmızı et fiyatlarında süregelen yüksek oranlı fiyat artışları gerek doğrudan gerekse yemek hizmetleri kanalıyla dolaylı olarak tüketici enflasyonu üzerinde yukarı yönlü baskı oluşturduğu gerekçesiyle gümrük vergisi %26’ya düşürülmüştür (TCMB, 2017:4).

2004-2009 yılları arasında kasaplık canlı hayvan ithalatında olduğu gibi karkas ithalatında da vergi oranı aşağı yönlü revize edilerek 2010 yılında %225’ten %30’a düşürülmüştür. 2012 yılında ise ithalat fiyatının yerli üreticilerin karkas maliyetinin altında kalması ve üreticilerin zarar görmesi nedeniyle gümrük vergisi kademeli olarak %100’e kadar yükseltilmiştir. 2017 yılındaki vergi indirimleri ithalatı özendirmesine karşın kırmızı et piyasasında fiyat istikrarı sağlamadığından 2018 yılında karkas ithalatında gümrük vergisi %40’a kadar düşürülmüştür. Türkiye’de 1997-2010 yılları arasında kasaplık hayvan ve karkas ithalatı yapılmamış olup 2005-2017 yılları arasında ithal edilen malların kompozisyonu Grafik 6’da gösterilmiştir.

**Grafik 6: Türkiye’nin canlı hayvan ve karkas ithalatı (2000-2017)**



Kaynak: TÜİK (2020b) ve TÜİK (2020c) verileri kullanarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

**Not:** Canlı hayvanlar (0102-0104) ve Karkas (0201, 0202, 0204) tarife pozisyonlarını kapsamaktadır.

Grafik 6’da görüldüğü üzere, 2000-2017 yılları arasında toplam 5,9 milyar \$ değerinde canlı hayvan ve karkas ithalatı yapılmış, bunun neredeyse tamamı (5,8 milyar \$) 2010 yılından

sonra gerçekleştirilmiştir. Canlı hayvan ithalatında uygulanan gümrük vergisi oranı, her dönemde karkas et için geçerli olan orandan aşağıda belirlenmektedir. Bu nedenle, ithal edilen malın %17’sinin karkas, %83’ünün canlı şekilde olması ithalatçıların bakımından rasyonel bir tercihi yansıtmaktadır.

Kırmızı et talebine göre belirlenen ithalat kotaları, belirli bir dönem içinde gümrük vergisinde veya diğer mali yüklerde indirim yapılan ithalatın miktar veya değerini ifade etmektedir. Örneğin, 2015 yılında ESK’ye tanınan tarife kontenjanı kapsamında gümrük vergilerinden muaf şekilde 30.000 ton karkas et ithal edilmiş, böylece kurban bayramı öncesi et fiyatlarının düşmesi hedeflenmiştir. Tablo 4’te cinslerine göre ithal edilen büyükbaş hayvan sayısı gösterilmektedir.

**Tablo 4: Türkiye’de cinslerine göre canlı hayvan ithalatı (bin baş)**

	Besilik	Damızlık	Kasaplık
2008	0	5	0
2009	0	4	0
2010	1	20	119
2011	228	79	164
2012	228	49	194
2013	131	32	29
2014	24	24	1
2015	154	49	0
2016	408	64	22
2017	667	114	109

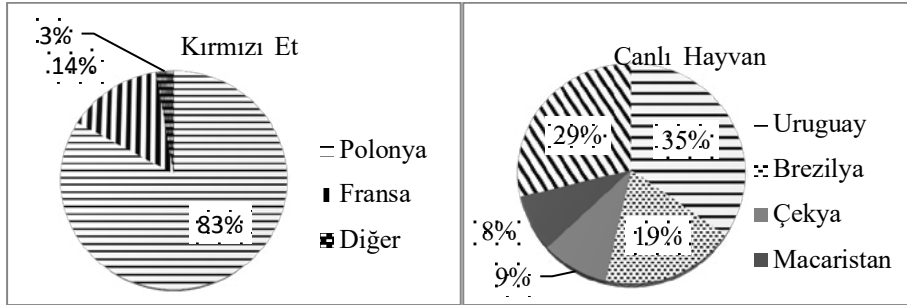
Kaynak: TÜİK (2020b) ve TÜİK (2020c) verileri kullanarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

Yerli ırklarda verimliliğin artırılması amacıyla 2008 ve 2009 yıllarında sadece damızlık hayvan ithalatı yapılmıştır. Doğrudan kırmızı et arzına kaynak sağlamak için, 2010 yılında başlayan kasaplık hayvan ithalatında, 2014 yılındaki düzenlemelerle sınırlama getirilmiştir (GTHB, 2018). Buna göre, besicilik yapma şartlarına sahip işletmelerin,

mevcut yerli hayvan varlığının %40'ı kadar canlı hayvanı %15 gümrük vergisi ile getirmelerine izni verilerek besi hayvanı ithalatı özendirilmiştir. Söz konusu vergi düzenlemesi sonucunda, 2014-2017 yılları arasında ithal edilen besi hayvanın sayısı 24 bin baştan 667 bin başa yükselmiştir. Diğer taraftan, 2017 yılında kasaplık hayvan ithalatındaki gümrük vergisi %26'ya düşürülerek 109 bin büyükbaş kasaplık hayvan ithalatı yapılmış ve iç talebi karşılamaya yönelik ithalat uygulamaları devam etmiştir.

Canlı hayvan ve et ithalatı ancak izin verilen ülkelerden yapılabilmektedir. Bu ülkelerin belirlenmesinde hayvan ırklarının yapısı, verimliliği, sağlık durumu ve uluslararası politika etkili olmaktadır.<sup>9</sup> Türkiye'nin ithalat yaptığı ülkeler Grafik 7'de gösterilmektedir.

**Grafik 7: Türkiye'nin kırmızı et ve canlı hayvan ithal ettiği ülkelerin toplam ithalat içindeki payı (2017)**



Kaynak: TÜİK (2020c) verileri kullanılarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

Karkas et, sevkiyat sürecinde soğuk hava tertibatı gerektirdiği için taşıma maliyetleri yüksektir. Ayrıca iklimlendirme ile ilgili elverişli şartlar, TIR'da daha kolay sağlandığı için karkas et taşımacılığı genellikle karayoluyla yapılmaktadır. Bu çerçevede Türkiye'ye 2017 yılında ithal edilen 18.587 ton kırmızı etin %83'ü Polonya'dan, %14'ü Fransa'dan karayolu ile getirilmiştir. Canlı hayvan ithalatında ise mal fiyatı ve lojistik maliyetlerin yanında hayvanların taşıma sürecinde refahının sağlanması unsurları ihracatçı ülke seçiminde etkilidir.<sup>10</sup> Bu kriterlere göre, 2017 yılında ithal edilen büyükbaş hayvanın %54'ü Uruguay ve Brezilya'dan denizyolu ile Türkiye'ye getirilmiştir.

Türkiye, yerli üreticileri düşük fiyatlı ithalata karşı korumak amacıyla referans kıymet ve gözetim uygulaması gibi tarife dışı önlemlere başvurmuştur. Referans kıymet uygulaması, bir malın ithalatının yerli üreticilere zarar verecek veya zarar tehdidi yaratacak miktarda artması durumunda, gümrük idaresi tarafından belirlenen birim fiyatın ithalat için esas alınmasıdır. Referans kıymetin altında kalan ithalat işlemleri, gümrük idareleri tarafından kıymet araştırmasına tabi tutulmaktadır. İthalatçıların kıymet araştırmasına muhatap olmaması için beyan ettikleri fatura kıymetlerini birim fiyata yükseltmesi gerekmektedir. Gözetim uygulaması ise bir malın ithalatının yerli üreticilere zarar verecek veya zarar tehdidi yaratacak miktarda artması durumunda, söz konusu ithalatın Ticaret Bakanlığı tarafından düzenlenecek "Gözetim Belgesi" ile belirli bir dönem için izlenmesidir. Gözetim uygulamasına tabi ürünlerin ithalatında her hangi bir miktar kısıtlaması olmamakla

9 Bosna Hersek'te 2014 yılında yaşanan sel felaketinde bu ülkeye mali destek sağlamak için tarife kontenjanı kapsamında ESK'ye %0 gümrük vergisi ile 15 bin ton siğir eti ithalatı yapma yetkisi verilmiştir.

10 Hayvan refahı, et kalitesi ve gıda güvenliği ile yakından ilişkilidir. Beslenme ve suya sınırlı erişim, değişken iklim koşulları ve güdültüye maruz kalma, titreşimler ve toksinler gibi stres, yaralanma, yorgunluk ve hastalık potansiyeli taşıma hayvan refahıyla ilgili başlıca endişeler arasında yer almaktadır. Taşıma araçlarında hayvan başına ayrılan alan, nakil sırasında hayvan refahını etkileyen önemli bir faktördür.

birlikte belirlenen birim kıymetin altında beyan edilen ithalat işlemlerinde gözetim belgesi alma veya gümrük kıymetini referans kıymete yükseltme şartı aranmaktadır. Türkiye’de 2010-2014 yılları arasında CIF değeri 4 kg/\$’ın altında kalan karkas ve canlı hayvan ithalatı işlemlerinde referans birim fiyat uygulamasına geçilmiştir. 2017 yılında ise karkas et ithalatı için CIF 4,5 kg/\$, canlı hayvan ithalatı için 3,5 kg/\$ birim fiyat belirlenerek bu fiyatın altında kalan gümrük beyanlarında gözetim belgesi ibrazı zorunluluğu getirilmiştir. İthalat birim fiyatının yükselmesi, gümrük vergisi matrahının artmasına ve dolayısıyla daha fazla vergi ödenmesine neden olacağından ithalat pahalılaşmaktadır. Gözetim uygulamasının neden olduğu gümrük kıymeti artışı Tablo 5’teki örnekte açıklanmaktadır.

**Tablo 5: Gözetim uygulamasının ithalat birim fiyatlarına etkisi (Kg/\$)**

		Gümrük Yönetmeliğine göre CIF/FOB ayarlaması	Türkiye’nin Raporladığı Birim Fiyat (CIF)
Uruguay’ın Raporladığı Birim Fiyat (FOB)	1,72	1,94	3,7
Brezilya’nın Raporladığı Birim Fiyat (FOB)	2,57	2,9	3,71

Kaynak: ITC (2019) verileri kullanılarak yazar tarafından hesaplanmıştır.

Türkiye’nin 2017 yılında en fazla büyükbaş hayvan ithalatı yaptığı ülkelerden Uruguay ve Brezilya, ihracat birim fiyatlarını sırasıyla 1,72 kg/\$ ve 2,57 kg/\$ olarak raporlamıştır. Buna karşın, Türkiye, ithalat birim fiyatını 3,70 kg/\$ ve 3,71 kg/\$ olarak raporlamıştır. İthalatçı ve ihracatçı ülkeler tarafından raporlanan verilerin farklılık göstermesi gözetim veya referans kıymet uygulamalarıyla açıklanabilir. Bunun yanında, gümrük kıymetlerinde görülen farklılığın diğer

bir nedeni de raporlamada kullanılan teslim şekillerinin değişkenlik göstermesidir.<sup>11</sup> Teorik olarak CIF/FOB ayarlamasından sonra taraf ülkelerin açıkladığı verilerin birbirini teyit etmesi gerekir. Ancak fiyat ayarlaması yapıldığında bile Türkiye’nin raporladığı ithalat tutarı ile Brezilya ve Uruguay’ın raporladığı ihracat tutarının uyumlu olmadığı anlaşılmaktadır.<sup>12</sup> Dolayısıyla Tablo 5’te görüldüğü üzere, Türkiye’nin aldığı kıymet bazlı önlemler alıcı ve satıcı arasında belirlenen fatura bedelini arttırmaktadır. Diğer bir ifade ile ithalat pahalılaşmaktadır.

## 2. Türkiye’de Gümrük Vergisi Düzenlemelerinin Et Fiyatlarına Etkisinin Ampirik İncelenmesi

Bu bölümde, gümrük vergisi düzenlemeleriyle kırmızı et fiyatlarının regüle edilmesi konusundaki görüşler tartışılarak ARDL sınır testi yaklaşımına göre kurulan ekonometrik model ve analizde kullanılan veriler tanıtılmıştır. Daha sonra uzun ve kısa dönemde değişkenlerin kırmızı et fiyatlarına etkisi incelenerek elde edilen bulgular değerlendirilmiştir.

### 2.1. Gümrük Vergisi Düzenlemeleriyle Piyasa Fiyatlarının Regülasyonu

Dış ticaret araçları kullanılarak tarım ve hayvancılık piyasasına müdahale edilmesi konusunda çeşitli görüşler vardır. Örneğin Dupraz ve Postelle (2013:116), tarım ürünlerini yüksek gümrük vergisiyle korumanın ülke içinde fiyatları yükselttiğini, bunun sonucunda tüketicilerin zarara uğradığını savunmuştur. Bunun tersine, gümrük vergilerinde indirimle gidilmesinin Türkiye’de kırmızı et fiyatlarındaki artışı engelleyemediği ve yerli üretimde daralmaya yol açarak fiyat artışının hızlanmasına neden olduğunu ileri süren görüşler

11 İthalatçı ülke istatistiki veriyi CIF kıymet üzerinden, ihracatçı ülke ise FOB kıymet üzerinden raporlamaktadır.

12 Gümrük Yönetmeliği’nin 51. maddesine göre ithal malın FOB kıymetinin %10’u navlun, %3’ü sigorta bedeli olarak ithal malın fiilen ödenen veya ödenecek fiyatına eklenmektedir.

de vardır (Cevger ve Sakarya, 2006:4). Benzer bir yaklaşımla Hadi ve diğerleri (2002:3) de uzun vadede fiyat yükselişlerini engellemek için gümrük vergilerinin düşürülerek ülke içi fiyatları kontrol etmek yerine ithalatı azaltıp yerli üretimi arttıracak önlemler alınmasını önermiştir.

Gümrük vergilerinin yükseltilerek yerli üreticinin korunması ve et fiyatlarını düşürmek amacıyla üretimin teşvik edilip arzın artırılması etkin bir politika olabilir. Örneğin Endonezya, kırmızı et arzındaki yetersizlik nedeniyle ithalatın artması karşısında “kendi kendine yeterlilik” programı başlatarak ithalat kotalarını daraltmış, sığır ve sığır eti üretiminin artırılması için besi hayvanı üretimini teşvik etmiştir. Endonezya’daki ithalat kısıtlamalarının üretim ve fiyatlar üzerindeki etkisini inceleyen Kusriatmi, Syaukat ve Said (2014) söz konusu kısıtlamaların sığır eti üretimini 1990-2011 döneminde olumlu etkilediği teknolojik gelişme ve hayvan üretme sistemlerindeki iyileşme sayesinde Endonezya’nın “kendi kendine yetme”yi başardığı sonucuna varmıştır.

İthalatın ülke içi fiyatlar üzerindeki etkisini ölçen Dhoubhadel ve Stockton (2010:10-11), ABD’nin sığır eti ithalatındaki artışın, fiyatlar üzerinde istatistiki olarak önemli bir etki yaratmadığını, çünkü ithalat hacminin yerli sığır eti fiyatlarını etkileyecek miktarda olmadığını tespit etmiştir. Mitchell ve Tonsor (2017:15) de regresyon analiziyle yaptıkları ampirik çalışmada, ithal ve yerli sığır eti arasında önemli bir ikame edilebilirlik oranı tespit etmelerine karşın sığır eti ithalatının yerli hayvan üretimi üzerinde olumsuz bir etki oluşturmadığı sonucuna varmışlardır. Ayrıca, ithalatın et fiyatlarını düşürerek üreticilere zarar verdiği yönündeki iddialara ilişkin açık bir gerekçenin bulunmadığını da ifade etmişlerdir.

## 2.2. Ekonometrik Modelleme ve Veri Seti

Çalışmada kırmızı et ithalat miktarı (kg), kırmızı et ithalat birim fiyatı, yem, canlı hayvan, tavuk

eti fiyatları ve sanayi üretim indeksi verileri kullanılmış olup bu değişkenlerin kırmızı et fiyatları üzerindeki kısa ve uzun dönem etkilerinin belirlenmesinde ARDL sınır testi yaklaşımından yararlanılmıştır.

Literatürde en sık kullanılan eşbütünlüşme testleri, hata terimine dayalı iki aşamalı Engle-Granger (1987) yöntemi ile sistem yaklaşımına dayalı Johansen ve Juselius (1990) yöntemidir. Bu yöntemlerin uygulanabilmesi için modelde yer alan tüm değişkenlerin ya orijinal (0) seviyesinde ya da birinci fark seviyesinde (1) durağan olması gerekir, aksi halde sahte regresyon sorunuyla karşılaşılabilir. Ancak, durağanlık dereceleri farklı olan serilere eşbütünlüşme yönteminin uygulanamama sorunu Pesaran, Shin ve Smith (2001) tarafından geliştirilen ARDL yaklaşımı kullanılarak ortadan kaldırılmıştır. Ayrıca ARDL modeli, modelde kullanılan örneklemin küçük olması durumunda bile etkili bir tahminci olarak kısa ve uzun dönem parametrelerin eşzamanlı tahmin edilebilmesi avantajı da sunmaktadır.

Çalışmada kullanılan veriler 2010M6-2017M12 dönemini kapsayan aylık verilerden oluşmaktadır. Kırmızı et fiyatları, TÜİK’ten alınan büyükbaş hayvandan elde edilen kırmızı et fiyatlarını kapsamaktadır. Büyükbaş hayvandan elde edilen kırmızı et fiyatının tercih edilme nedeni Türkiye’de kırmızı et arzının yaklaşık %90’nunun büyükbaş hayvandan karşılanmasıdır. Karkas ve canlı hayvan ithalat miktarı, DGÖ tarafından belirlenen HS6’lı mal sınıflandırma ölçeğinde ve kilogram cinsinden olup TÜİK verisine dayanmaktadır. İthal edilen canlı büyükbaş hayvandan üretilen karkas et miktarının hesaplanmasında ESK (2018)’nin belirlediği %55 ortalama randıman oranı esas alınmıştır.<sup>13</sup> Randıman oranı, ithal hayvan ağırlığına uygulanıp canlı hayvandan

13 Randıman oran, birim hayvan başına elde edilen et miktarını ifade etmektedir. Bu oran ESK tarafından karkas ağırlığının tokluk finesi düşülmüş karkas verimi hesaplamasına esas canlı ağırlığa bölünmesiyle tespit edilmektedir.



elde edilen kırmızı et miktarı tespit edilmiştir. Tespit edilen bu değere daha sonra karkas halde ithal edilen kırmızı et miktarı eklemek suretiyle ithal edilen toplam kırmızı et miktarı bulunmuştur. İthalat birim fiyatları, TÜİK verilerinden oluşan damızlık olmayan sığırlara ait ithalat tutarının bu hayvanların ağırlıklarına bölünerek hesaplanmıştır.<sup>14</sup> Yem fiyatları ise Türk Yem Sanayicileri Birliğinden alınan karma yem fiyatları verilerine dayanmaktadır. Kırmızı-etin ikamesi niteliğindeki tavuk eti fiyatları ile canlı hayvan fiyatları TÜİK'ten alınmıştır. Ayrıca, aylık gelir durumunu gösteren herhangi bir veri yayımlanmadığından, çalışmada aylık gelir durumunu güçlü şekilde temsil eden Sanayi Üretim İndeksi kullanılmıştır. Analizdeki fiyat değişkenler (kırmızı et fiyatı, tavuk eti fiyatı, yem fiyatları ve ithalat birim fiyatı) TÜİK'in Tarım ÜFE Endeksi kullanılarak enflasyon etkisinden arındırılmıştır.

### 2.3. Teorik Ekonometrik Model

Çalışmada canlı hayvan ve karkas ithalatının kırmızı et fiyatları üzerindeki etkisini belirlemek amacıyla ARDL yaklaşımında kurulan temel model aşağıdaki denklemde tanımlanmıştır:

$$\Delta Y_t = \alpha_0 + \sum_{t=i}^p \alpha_{1i} \Delta Y_{t-i} + \sum_{i=0}^q \alpha_{2i} \Delta X_{1t-1} + \dots + \sum_{t=0}^q \alpha_{ki} \Delta X_{kt-i} + \beta_1 Y_{y-1} + \beta_2 Y_{1t-1} + \dots + \beta_k Y_{kt-1} + \varepsilon_t \quad (\text{Denklem. 1})$$

Modelde Y bağımlı değişkeni, X bağımsız değişkenleri,  $\Delta$  her bir değişkene uygulanan birinci fark işlemi, sabit terimi, ise hata terimini,  $\alpha$  kısa dönem katsayıları, uzun dönem katsayıları, t ise zamanı ifade etmektedir. (4.1) no'lu denklemde görüldüğü gibi temel modelde açıklayıcı değişkenlerin farkları ile söz konusu değişkenlerin birinci dereceden gecikmeli değerleri olmak üzere değişkenler iki grupta toplanmıştır. Değişkenler arasında eşbütünlüşme olup olmadığını tespit etmek için öncelikle gecikme uzunluklarının belirlenmesi gerekir. Bu kapsamda alternatif gecikme uzunluklarını belirlemek için VAR analizi yapıp SIC (Schwarz) bilgi kriteri yardımıyla en uygun gecikme uzunluğuna sahip model tespit edilmelidir. (4.1) no'lu eşitlikteki modelde yer alan gecikmeli değere sahip değişkenlerin uzun dönemdeki katsayıları kullanılarak test edilen hipotezin analize uyarlanmış biçimi aşağıda gösterilmiştir.

$$H_0 \Rightarrow \beta_1 = \beta_2 = 0 \text{ (eşbütünlüşme yoktur)}$$

$$H_1 \Rightarrow \beta_1 \neq \beta_2 \neq 0 \text{ (eşbütünlüşme vardır)}$$

Hipotezi test etmek için standart F testi kullanılabilir. Söz konusu test istatistiğinin Pesaran, Shin ve Smith'in (2001) çalışmasında ortaya koydukları kritik değerler ile kıyaslanması gerekir. Kritik değerler I(0) ve/veya I(1) arasında bir sınır oluşturmaktadır. Eğer hesaplanan test istatistiği, alt sınırın altında kalırsa boş hipotez reddedilemez ve değişkenler arasında uzun dönemli bir ilişki olmadığı sonucuna varılır. Test istatistiği iki eşik değer arasında bulursa da uzun dönemli bir ilişkinin varlığına karar verilemez. Eğer test istatistiği üst sınırın üstünde olursa boş hipotez reddedilerek değişkenler arasında eşbütünlüşme ilişkisinin varlığına karar verilir. Buna göre aralarında eşbütünlüşme ilişkisi tespit edilen değişkenlerin uzun dönem ARDL modeli aşağıdaki gibi formüle edilmiştir.

<sup>14</sup> İthalat tutarının hesaplanmasında 0102.29 GTİP'inde sınıflandırılan canlı hayvanların ithalat miktarı esas alınmıştır.

$$Y_t = \alpha_0 + \sum_{i=1}^p \alpha_{1i} \Delta Y_{t-i} + \sum_{i=0}^q \alpha_{2i} X_{1t-i} + \dots + \sum_{i=0}^q \alpha_{ki} X_{kt-i} + \varepsilon_t \quad (\text{Denklem. 2})$$

Değişkenler arasındaki kısa dönemli ilişki ile uzun dönem ARDL modelinden elde edilen hata düzeltme teriminin etkilerini gösteren Hata Düzeltme Modeli ise aşağıda gibi formüle edilmiştir.

$$\Delta Y_t = \alpha_0 + \sum_{i=1}^p \alpha_{1i} \Delta Y_{t-i} + \sum_{i=0}^q \alpha_{2i} \Delta X_{1t-i} + \dots + \sum_{i=0}^q \alpha_{ki} \Delta X_{kt-i} + \theta ECM_{t-1} + \varepsilon_t \quad (\text{Denklem. 3})$$

Denklemden  $\alpha_{1i}$ ,  $\alpha_{2i}$  ve  $\alpha_{ki}$  ve indisleri değişkenlerin kısa dönem katsayılarını,  $\theta$  ise kısa dönemde dengeden sapmaların hangi hızla düzeldiğini gösteren hata düzeltme terimi (error correction term-ect) katsayısıdır. Hata düzeltme teriminin negatif ve istatistiksel olarak anlamlı olması, modeldeki serilerin eşbütünlük olduğuna ek bir kanıt oluşturmaktadır (Bahmani-Oskooee ve Hajilee, 2009). Çalışmada “canlı hayvan ve karkas ithalatı ile ülke içi kırmızı et fiyatları arasında dönemler itibarıyla istatistiksel açıdan anlamlı bir ilişki vardır” şeklinde kurulan hipotez Denklem 4’te tanımlanmıştır:

$$\text{Kırmızı et fiyatı} = f(\text{Canlı hayvan ve karkas ithalatı, diğer faktörler}) \quad (\text{Denklem. 4})$$

Hipotezi test etmek için kurulan ve değişkenler arasında eşbütünlük ilişkisini gösteren lineer model ise denklem 5’te ifade edilmiştir:

$$P = \alpha + \beta_1 Q_i + \beta_2 P_i + \beta_3 P_t + \beta_4 P_y + \beta_5 P_c + \beta_6 Y + \varepsilon_t \quad (\text{Denklem. 5})$$

Çalışmanın ampirik kısmında yukarıda tanımlanan analiz süreci adım adım izlenerek elde edilen bulgular açıklanmıştır.

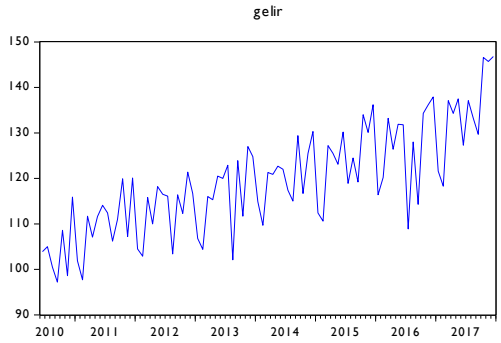
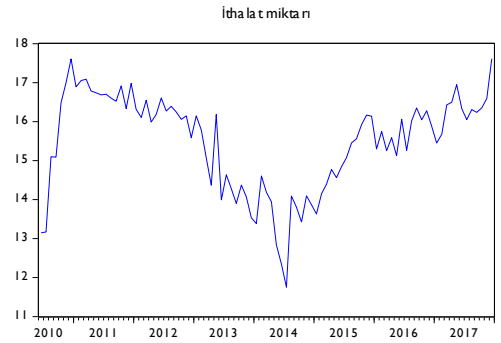
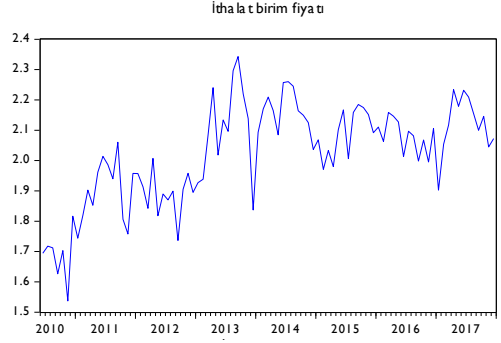
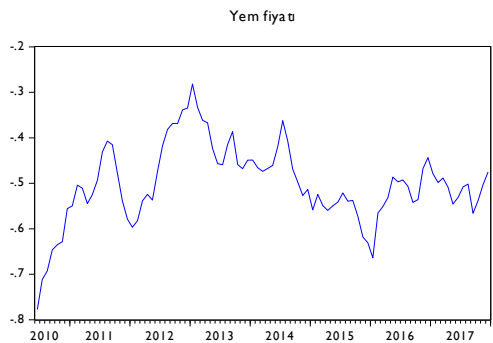
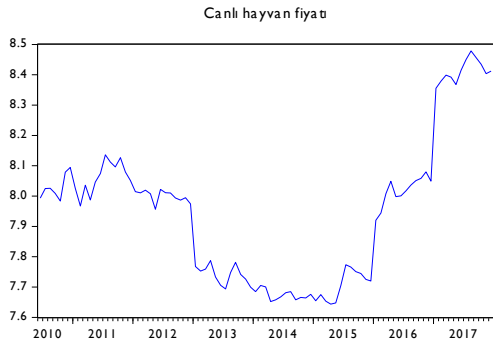
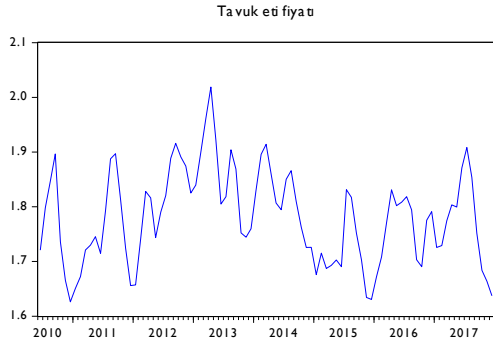
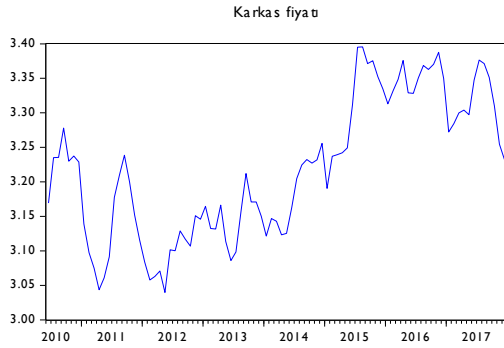
## 2.4. Ampirik Bulgular

Analizde yer alan fiyat değişkenleri TÜİK’in Tarım ÜFE Endeksi kullanılarak deflete edilmiştir. 91 gözlemden oluşan veri setindeki tüm değişkenlerin logaritması alınmış olup verilere ilişkin özet bilgiler Tablo 6’da sunulmuştur.

**Tablo 6: Analizde Kullanılan Değişkenler**

Değişkenin Türü	Kodu	Tanımı
Bağımlı	P	Kırmızı et fiyatı
Bağımsız	$Q_i$	İthalat miktarı (kg)
	$P_i$	İthalat birim fiyatı
	$P_t$	Tavuk eti fiyatı
	$P_y$	Yem fiyatı
	$P_c$	Canlı hayvan fiyatı
	Y	Sanayi Üretim İndeksi

Analizde kullanılan serilerin 2010M6-2017M12 döneminde izlediği seyir Grafik 8’de verilmektedir. Canlı hayvan fiyatı ile ithalat miktarını gösteren grafiklerin benzerliği dikkat çekicidir. Buna göre ithalat miktarının artmasına karşın canlı hayvan fiyatlarının yükseldiği görülmektedir.

**Grafik 8: Değişkenlerin zaman yolu grafiği (2010M6-2017M12)**

Eşbütünleşme analizine geçmeden önce serilerin durağan olup olmadığının tespit edilmesi gerekir. Burada durağanlıktan kasıt zaman serisinin ortalaması, varyansı ve kovaryansının zaman içerisinde değişmemesidir (Granger ve Newbold, 1974). Çünkü Pesaran, Shin ve Smith (2001) tarafından geliştirilen F istatistiği, değişkenlerin  $I(0)$  ve/veya  $I(1)$  düzeyinde durağan hale gelmeleri koşuluyla hesaplanabilmektedir. Aylık frekanstaki verilerin hangi düzeyde durağan hale geldiklerini tespit etmek amacıyla Genişletilmiş Dickey-Fuller (ADF) ve Phillips-Perron (PP) Birim Kök Testleri yapılmış olup test sonuçları Tablo 7'de sunulmuştur.

**Tablo 7: ADF ve PP birim kök testi sonuçları**

	ADF		PP	
	Düzye	1.fark	Düzye	1.fark
P	-1,980	-7,692	-1,890	-7,699
	-0,295	(0,000)*	-0,336	(0,000)*
	-2,070	-1,275	-2,456	-1,266
	-0,257	(0,000)*	-0,13	(0,000)*
	-3,658	-	-3,347	-
	(0,006)*		(0016)**	
	-3,443	-	-2,905	-
	(0,012)**		(0,049)**	
	-3,235	-	-3,475	
	(0,021)**		(0,011)**	
	-0,227	-9,089	-0,267	-9,089
	-0,93	(0,000)*	-0,924	(0,000)*
Y	-2,359	-5,070	-1,055	-
	-0,398	(0,000)*	(0,000)*	

**Not:** Ardışık süreç yaklaşımı gereği kullanılan değişkenlerin sabitli ve trendsiz modelin uygun olduğu anlaşılmıştır. \*, \*\* ve \*\*\* ilgili istatistiğin sırasıyla %1, %5 ve %10 düzeyinde anlamlı olduğunu göstermektedir. Olasılık değerleri parantez içerisinde verilmektedir

Birim kök testi sonuçlarına göre, , ve değişkenleri I(0) düzeyde, P, , Y ve değişkenleri ise birinci farkı alındığında I(1) düzeyde durağanlaşmaktadır. Tahmin edilen modelde değişkenler farklı durağanlık özelliği gösterdiğinden ARDL sınır testinin kullanılması uygun olacaktır. Uzun ve kısa dönemli etkileri belirlemek amacıyla yapılan ARDL sınır testi sonuçları Tablo 8'de gösterilmiştir.

**Tablo 8: ARDL Sınır Testi Sonuçları**

	Değer
F istatistiği	5,85
k	6
VAR gecikme uzunluğu	4
Anlamlılık Düzeyi	<b>Sınır Kritik Değerler</b>
10%	2,12-3,23
5%	2,75-3,61
1%	3,15-4,43

Not: "k" bağımsız değişken sayısını temsil etmektedir.

Sınır testi sonucuna göre, hesaplanan F istatistik değeri 5,85'dir. F istatistiği %1 anlamlılık düzeyine ait üst kritik değerden büyük olduğu için değişkenler arasında uzun dönem ilişkinin olmadığını ifade eden sıfır hipotezi reddedilmelidir. Başka bir ifade ile Tablo 8'deki bulgulara göre, değişkenler arasında eşbütünleşme ilişkisi bulunmaktadır. Değişkenler arasında eşbütünleşmenin varlığı tespit edildikten sonra uzun dönemli tahminleri yapılabilir. Tablo 9'da verilen ARDL Modeline ait uzun dönem katsayıları tahmin edilirken gecikme uzunlukları serbest bırakılmış ve uygun gecikme uzunluğu SIC kriteri yardımıyla ARDL (2,2,0,4,4,1,1) tahmincisinin en uygun gecikme uzunluğuna sahip tahminci olduğu belirlenmiştir.

**Tablo 9: ARDL modeli uzun dönem katsayı tahminleri**

Değişken	Katsayı	Olasılık
	-0,283	0,039*
	0,009	0,040*
	0,337	0,056**
	1,562	0,040*
	0,856	0,041*
Y	6,694	0,452
C	13,847	0,048*

**Not:** \*\* ve \* sırasıyla %10, %5 düzeylerinde anlamlılıklarını göstermektedir.

Tablo 9'da görüleceği üzere, uzun dönemde canlı hayvan fiyatları, yem fiyatları, ithalat birim fiyatı ve tavuk fiyatları değişkenlerine ait katsayılar beklendiği gibi pozitif ve istatistiksel olarak anlamlıdır. İthalat miktarı ise karkas et fiyatları üzerinde negatif bir etkiye sahiptir. Bu sonuçlara göre, uzun dönemde canlı hayvan fiyatlarında meydana gelecek %1'lik bir artış karkas et fiyatlarında yaklaşık %0,85'lik artışa neden olmaktadır. Yem fiyatlarının %1 artması kırmızı et fiyatlarını yaklaşık olarak %1,5 yükseltmektedir. Tavuk eti fiyatlarındaki %1'lik fiyat artışı ise kırmızı et fiyatlarının yaklaşık %0,33 artmasına neden olmaktadır. Diğer taraftan gelir ve kırmızı et fiyatları arasında istatistiki olarak anlamlı bir ilişki tespit edilememiştir.

Kırmızı et fiyatı ile et ithalatına yönelik değişkenler olan ithalat miktarı ve ithal et birim fiyatı arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki tespit edilmiştir. Bu bağlamda ithalat miktarı ile kırmızı et fiyatı arasında negatif bir ilişki bulunmuştur. İthalat miktarındaki %1'lik bir artış karşılığında karkas et fiyatlarında %0,28'lik bir düşüş tespit edilmiştir. İthalat birim fiyatı ile kırmızı et fiyatı arasında ise pozitif ancak sınırlı düzeyde bir ilişki bulunmuştur. İthalat birim fiyatında gerçekleşen %100'lük bir artış bile kırmızı et fiyatında sadece %0,9'luk bir artışa neden olmaktadır. Uzun dönem katsayı tahmin sonuçları bir bütün olarak değerlendirildiğinde Türkiye'de kırmızı et fiyatlarını en fazla etkileyen değişkenlerin canlı hayvan, yem ve tavuk eti fiyatı olduğu görülmektedir. Buna göre, uzun dönem katsayılarının yer aldığı denklem aşağıdaki gibi ifade edilebilir.

$$\text{Cointeq} = P - (0,283 * Q_i + 0,009 * P_i + 0,337 * P_t + 1,562 * P_y + 0,856 * P_c + 6,694 * Y + 13,847) + \varepsilon_t \quad (\text{Denklem. 6})$$

ARDL modelinin tahmin edilmesi ve uzun dönem katsayılarının belirlenmesinden sonra kısa dönem dinamikleri tespit etmek amacıyla hata düzeltme modelinde (ECM) kısa dönem katsayıları tahmin edilmiştir. Değişkenler arasındaki kısa dönemli ilişkiyi gösteren hata düzeltme modeli tahmin sonuçları Tablo 10'da gösterilmiştir.

**Tablo 10: ARDL modeli hata düzeltme tahmin sonuçları**

Değişken	Katsayı	Std. Hata	t-İstatistik	Olasılık
D(P <sub>i</sub> (-1))	0,201	0,088	2,284	0,025
D(P <sub>i</sub> )	0,083	0,022	3,741	0,000
D(Q <sub>i</sub> )	0,017	0,005	3,548	0,000
D(Q <sub>i</sub> (-1))	0,011	0,004	2,591	0,011
D(P <sub>t</sub> )	0,348	0,063	5,545	0,000
D(P <sub>t</sub> (-1))	-0,269	0,058	-4,644	0,000
D(P <sub>y</sub> )	0,299	0,088	3,426	0,001
D(P <sub>c</sub> )	0,133	0,045	2,970	0,004
D(P <sub>c</sub> (-1))	0,113	0,048	2,368	0,020
D(Y)	0,004	0,037	0,111	0,912
CointEq(-1)	-0,077	0,033	-2,325	0,023

Tablo 10'daki CointEq(-1) terimi, hata düzeltme katsayısını temsil etmektedir. Bu katsayı, serilerin uzun dönemli ilişkisindeki hata terimlerinin bir dönem önceki gecikmesini içeren değeridir ve kısa dönemdeki dengesizliğin ne oranda uzun dönemde düzeltilebileceğini göstermektedir. Hata düzeltme mekanizmasının işlevsel olması için CointEq(-1)'in katsayısının negatif ve istatistiki olarak anlamlı olması beklenir. Narayan ve Smyth'e (2005:332-342) göre, hata düzeltme katsayısının negatif bir değer alması, sistemin dalgalanarak dengeye geldiğini ortaya koymaktadır. Beklendiği gibi Tablo 10'da hata düzeltme katsayısının -0,077 ve istatistiksel olarak anlamlı olduğu görülmektedir. Test sonucuna göre, kısa dönemde meydana gelen bir şokun ya da olağanüstü bir durumun neden olduğu sapma uzun dönemde %7,7 oranında dengeye gelmektedir. Diğer bir ifade ile dengede meydana gelen bir sapma yaklaşık olarak 15 ay sonra düzelmektedir. Tablo 11'de modele ilişkin tanısal test sonuçları gösterilmektedir.



**Tablo 11: Tanısal test sonuçları**

Tanısal Testler	H	LM	RR	JB
$p$ değeri	0,789	0,758	0,367	0,536

**Not:** H sembolü Harvey değişen varyans testini, LM sembolü Breush Godfrey LM otokorelasyon testini, RR sembolü Ramsey Reset fonksiyonel form test istatistiğini ve JB sembolü Jarque-Bera normallik test istatistiğini ifade etmektedir.

Tanısal test sonuçları, tahmin edilen modelin hata terimlerinin normal dağıldığını, otokorelasyon ve değişen varyans sorununun olmadığını ortaya koymaktadır.

### 3. Sonuç

Türkiye’de 1970-2016 yılları arasında kırmızı etin kaynağı olan hayvan sayısı %21 azalmasına karşın insan nüfusu %127 artmıştır. Kırmızı et piyasasında arz talep dengesinde saptayı tetikleyen bu süreçte kırmızı et fiyatlarının hızlı bir şekilde yükseldiği gözlemlenmiştir. Bu bağlamda 2010-2019 yılları arasında yüksek oranlı fiyat artışı sorununu çözmek için gümrük vergilerinin düşürülmesi ve ithalat yoluyla arzın artırılmasına dönük politika benimsenmiştir.

Çalışmada, Türkiye’nin 2010M6-2017M12 dönemi için karkas ve canlı hayvan ithalatının ülke içi kırmızı et fiyatlarına etkisi sınanmıştır. Kırmızı et fiyatları ile ithalat miktarı (kg), ithalat birim fiyatı, canlı hayvan fiyatı, yem fiyatı, tavuk eti fiyatı ve gelir arasında uzun dönemli bir ilişki olup olmadığını analiz etmek için önce serilerin durağanlığı ADF ve Phillips Perron (PP) kök testleri kullanılarak incelenmiştir. Birim kök testleri sonucunda, ithalat birim fiyatı, tavuk eti fiyatı ve yem fiyatı değişkeni  $I(0)$  düzeyde, kırmızı et fiyatı, ithalat miktarı (Kg), gelir ve canlı hayvan fiyatı değişkenlerinin ise birinci farkı alındığında  $I(1)$  düzeyde durağanlaştığı tespit edilmiştir. Sonraki aşamada değişkenler arasında uzun dönemli bir ilişkinin olup olmadığını Pesaran, Shin ve Smith (2001) tarafından

geliştirilen ARDL modeli kullanılarak incelenmiştir. Elde edilen bulgular, değişkenler arasında uzun dönemli bir ilişki olduğunu ortaya koymaktadır. ARDL uzun dönem tahmin sonuçlarına göre, canlı hayvan fiyatı, yem fiyatı, ithalat birim fiyatı ve tavuk eti fiyatları değişkenlerine ait katsayılar beklendiği gibi pozitif ve istatistiksel olarak anlamlıdır. İthalat miktarı ise karkas et fiyatları üzerinde negatif bir etkiye sahiptir. Uzun dönem katsayılarına bakıldığında Türkiye’deki kırmızı et fiyatları üzerinde girdi maliyeti niteliğindeki canlı hayvan ve yem fiyatları ile ikame ürün olarak kabul edilen tavuk eti fiyatlarındaki değişimin etkili olduğu görülmüştür. Kısa dönem katsayıları ise bir şokun gerçekleşmesi durumunda kısa ve uzun dönem dengesizliğinin, bir sonraki ayda %7,7’sinin düzeldiğine işaret etmektedir. Diğer bir ifade ile dengede meydana gelen bir sapma yaklaşık olarak 15 ay sonra eski haline gelmektedir.

Kırmızı et fiyatları ile ithalat miktarı ve ithalat birim fiyatları arasında istatistiki olarak anlamlı bir ilişki bulunmuştur. Uzun dönemde ithalat miktarı ile kırmızı et fiyatı arasında beklendiği gibi negatif bir ilişki bulunmuştur. İthalat miktarındaki %1’lik bir artış karkas et fiyatlarının %0,28 gerilemesine neden olmaktadır. Başka bir ifade ile ithalat yoluyla arzın artırılması, *ülke içi fiyatları* regüle etme konusunda tam etkin değildir. Bu durum, ithal edilen et miktarının kırmızı et arzında önemli bir ağırlığa sahip olmaması ile açıklanabilir. İthalat birim fiyatındaki %100’lük bir artış kırmızı et fiyatında sadece %0,9’luk bir artışa sebep olmaktadır. Başka bir ifadeyle ithalat birim fiyatı ile kırmızı et fiyatı arasında pozitif ancak çok sınırlı bir ilişki vardır. Elde edilen bulgular gözetim veya referans kıymet uygulaması gibi ithalat birim fiyatını arttıran, dolayısıyla ithalat maliyetlerini yükselten tarife dışı engellerin kırmızı et fiyatlarını oldukça sınırlı düzeyde etkilediğini göstermektedir. Bu bağlamda yerli üreticinin korunması amacıyla gümrük gözetimi veya referans fiyatların yukarı yönlü revize edilmesi önerilmektedir.

## Kaynaklar

- **Aktaş, A. R. ve Hatırlı, S. A.** (2010). Kentsel Alanda Et Talep Analizi: Batı Akdeniz Bölgesi Örneği, *Journal of Yasar University*, 3294 - 3319
- **Bahmani-Oskooee, M. ve Hajilee, M.** (2009). The J-Curve at Industry Level: Evidence from Sweden-US Trade, *Economic Systems*, Vol. 33(1), 83-92.
- **Cevger, Y. ve Sakarya, E.** (2006). Meat Prices And Factors Affecting Them In Turkey. *Turkish Journal of Veterinary and Animal Sciences*, 30(1), 1-6.
- **Charlebois, S., McCormick M., Juhasz M.** (2016). Meat Consumption and Higher Prices, *British Food Journal*, 118(9). 2251 - 2270.
- Çiçek, H. ve Doğan, İ. (2018). Türkiye'de Canlı Sığır ve Sığır Eti İthalatındaki Gelişmeler ve Üretici Fiyatlarının Trend Modelleri ile İncelenmesi. *Kocatepe Vet J.*, 11 (1): 1-10.
- Çiçek, H., Cevger, Y., Tandoğan, M., Şahin, E. H. (2010). Estimation of Optimum Fattening Period by Cattles of Brown Swiss. *Kafkas Üniversitesi Veterinerlik Fakültesi Dergisi*, 16(1), 63-67.
- **Dangour, A. D., Hawkesworth, S., Johnston, D., Lock, K., Poole, N., Rushton, J., Waage, J.** (2010). Feeding The World Healthily : The Challenge of Measuring The Effects of Agriculture on Health. *Philosophical Transactions of the Royal Society B*, 365, 3083-3097.
- **Delgado, C. L.** (2003). Rising Consumption of Meat and Milk in Developing Countries Has Created a New Food Revolution. *International Food Policy Research Institute*, (February), 3907-3910.
- **Dhoubhadel, S. P. ve Stockton, M. C.** (2010). The U.S. Import of Beef: Substitute or Complement for Domestic Beef Production ?, *Southern Agricultural Economics Association*, 1-19.
- **Dupraz, C. ve Postolle, A.** (2013). Food Sovereignty and Agricultural Trade Policy Commitments: How Much Leeway Do West African Nations Have?, *Food Policy*, 38(1), 115-125.
- **Engle, R. F. ve Granger, C. W. J.** (1987). Co-Integration and Error Correction: Representation, Estimation, and Testing, *Econometrica*, 55(2), 251-276.
- **Granger, C.W.J., Newbold, P.** (1974). Spurious Regressions in Econometrics, *Journal of Econometrics*, 2, 111-120.
- **GTHB.** (2015). *Gıda Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı Kırmızı Et Stratejisi*, Ankara.
- **Hadi, P. U., Ilham, N., Thahar, A., Winarso, B., Vincent, D., Quirke, D.** (2002). Improving Indonesia's Beef Industry. Australian Centre for International Agricultural Research, Working Paper, Canberra.
- **Johansen, S. ve Juselius, K.** (1990). Maximum Likelihood Estimation and Inference on Cointegration with Applications to the Demand for the Money. *Oxford Bulletin of Economics and Statistics*, 52, 169-210.
- **Kalkan, S. ve Cünedioğlu, H. E.** (2010). Et Fiyatlarındaki Artışa Nasıl Bakılmalı?, *Politika Notu, TEPAV*, 1-4.
- **Karakaya, E. ve Kızıloğlu, S.** (2017). Analysis of Factors Affecting Red Meat Demand of Households Living in Bingöl City Center. *Anadolu Journal of Agricultural Sciences*, 32(2), 169-180.
- **Kusriatni O. R, Syaukat, Y., Said, A.** (2014). Analysis of the Effects of Beef Import Restrictions Policy on Beef Self-Sufficiency in Indonesia, *Journal of the International Society for Southeast Asian Agricultural Sciences*, 20(1), 115-130.
- **Mehta, R., Narrod, C. A., Tiongco, M. M.** (2008). Livestock Industrialization, Trade and Social-Health-Environment Impacts in Developing Countries: A Case of Indian Poultry Sector, No. RIS DP-146, New Delhi.
- **Mitchell, J. L. ve Tonsor, G. T.** (2017). Reexamining the Question : Are Imported Beef and Domestic Beef Complements or Substitutes ?, *Southern Agricultural Economics Association*, 1-26.
- **Narayan, P. K. ve Smyth, R.** (2005). What Determines Migration Fows From Low-Income to High Income Countries? An Empirical Investigation of Fiji-U.S. Migration 1972-2001, *Contemporary Economic Policy*, 24(2), 332-342.
- **Ogbeide, A. O.** (2015). Meat Industry Development in Nigeria: Implications of the Consumers' Perspective, *Mayfair Journal of Agribusiness Management* 1(1), 59-75.
- **Oluwatoyin, M. ve Balcılar, M.** (2012). Impact of Food Security on Urban Poverty : A Case Study of Lagos, *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 65(1995), 1225-1229.
- **Özertan, G., Saghaian S. S., Tekgüç H.** (2015). Dynamics of Price Transmission and Market Power in the Turkish Beef Sector, *İktisat İşletme ve Finans*, 30(349): 53-76.
- **Palmer, C. M.** (2011). *The Demand for Meat and Patterns of consumption: An Introductory Guide*, Nottingham University Press.
- **Pesaran, M. H., Shin, Y., Smith, R. J.** (2001). Bounds Testing Approaches to the Analysis of Level Relationships. *Journal of Econometrics*, 16(3), 289-326.
- **Sans, P. ve Combris, P.** (2015). World Meat Consumption Patterns: An Overview of the Last Fifty Years (1961-2011). *Meat Science*, 106-111.
- **Santich, B. J.** (2014). Beef Consumption: Historical Overview, Recent Trend and Contemporary Attitudes. In C. David ve K. Lewis (Editor), *Beef Cattle Production and Trade* (1-16). Melbourne: CSIRO Publishing.
- **T.C. Sağlık Bakanlığı ve Hacettepe Üniversitesi.** (2014). "Türkiye'de Beslenme ve Sağlık Araştırması TBSA", *Beslenme Durumu ve Alışkanlıklarının Değerlendirilmesi Sonuç Raporu*. Sağlık Bakanlığı Yayın No: 931, Hacettepe Üniversitesi Diyetisyenlik Bölümü, 519.
- **TCMB.** (2017). *Enflasyon Raporu 2017-III*. Alındığı tarih: 21.11.2019, adres: <https://www.tcmb.gov.tr/wps/wcm/connect/TR/TCMB+TR/Main+Menu/Yayinlar/Raporlar/Enflasyon+Raporu/2017/Enflasyon+Raporu+2017-III>
- **Turhan, Ş., Erdal, B., Çetin, B.** (2010). Türkiye'de Kırmızı Ette Fiyat Oluşumu ve Etkileyen Faktörler, *Türkiye IX. Tarım Ekonomisi Kongresi*, 22-24 Eylül, 2010, Şanlıurfa. Türkiye, 387-395.
- **USDA.** (2018). *Erdoğan, C. Ç., Turkish Food Retail Industry, Report (Vol. TR8005)*.
- **Uzunöz, M. ve Karakaş, G.** (2014). Socio-economic Determinants of Red Meat Consumption in Turkey: A Case Study, *Çankırı Karatekin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 5(1), 37-52.
- İnternet Kaynakları
- **Dünya Bankası.** (2020). Countries and Economies. Alındığı tarih: 15.05.2020, adres: <https://data.worldbank.org/country/turkey?view=chart>
- **ESK.** (2018). *Hayvan Alım Fiyatları*, Alındığı tarih: 28.06.2020, adres: <https://www.esk.gov.tr/tr/11931/Alim-Fiyatları>
- **FAOSTAT.** (2020). *Live Animals*. Alındığı tarih: 12.07.2020, adres: <http://www.fao.org/faostat/en/#data/QA>
- **GTHB.** (2018). Besilik Sığır İthalatında Uyulması Gereken Usul Ve Esaslar Hakkında Talimat. Alındığı tarih: 19.11.2019, adres: <https://www.tarimorman.gov.tr/Konular/Hayvancilik/Ithalat-Ihracat/Buyukbas-Ithalat-Ihracat>
- **ITC.** (2020). Bilateral Trade Between Turkey and Uruguay- Bilateral Trade between Turkey and Brazil. Alındığı tarih: 21.07.2020, adres: <https://www.trademapp.org/Index.aspx>
- **OECD.** (2020). *Meat Consumption*. Alındığı tarih: 21.06.2020, adres: <https://data.oecd.org/agrooutput/meat-consumption.htm>
- **TÜİK.** (2020a). *Hayvancılık İstatistikleri-İstatistiksel Tablolar ve Dinamik Sorgulamalar*. Alındığı tarih: 22.04.2020, adres: [http://tuik.gov.tr/PreTablo.do?alt\\_id=1002](http://tuik.gov.tr/PreTablo.do?alt_id=1002)
- **TÜİK.** (2020b). *Dış Ticaret İstatistikleri*. Alındığı tarih: 22.05.2020, adres: [http://tuik.gov.tr/PreTablo.do?alt\\_id=1046](http://tuik.gov.tr/PreTablo.do?alt_id=1046)
- **TÜİK.** (2020c). *Dış Ticaret İstatistikleri-İstatistiksel Tablolar ve Dinamik Sorgulamalar*. Alındığı tarih: 22.05.2020, adres: <https://biruni.tuik.gov.tr/disticaretapp/menu.zul>
- **TÜİK.** (2020d). *Tarımsal Fiyat ve Ekonomik Hesaplar*. Alındığı tarih: 28.03.2020, adres: [http://tuik.gov.tr/PreTablo.do?alt\\_id=1004](http://tuik.gov.tr/PreTablo.do?alt_id=1004)

# Danıştay İçtihatlarında Anayasal Vergileme İlkelerinin Yansımaları

Bersu CEYLAN\* 

## Özet

Vergi, kamu harcamalarını finanse etmek üzere, yasalara uygun olarak, gerçek ve tüzel kişilerden cebren alınan maddi ve karşılıksız bir yükümlülüktür. Vergileme ilkeleri ve bu ilkelerin Anayasal dayanağının oturtulduğu Anayasanın 73. maddesinde; “herkes” tabiri genellik ilkesini, “mali gücüne göre” tabiri mali güç ilkesini, “vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı” adalet ilkesini, “vergi, resim, harç vb. mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır” tabiri ise kanunilik ilkesini ifade etmektedir. Bu çalışma vergileme ilkelerinin, vergi mükellefleri ve devlet açısından sınırlayıcı önemine dikkat çekerek, Danıştay kararları dolayında değerlendirmesini ve bu alanda literatüre katkı sağlamayı amaç edinmektedir. Çalışmada; “Adam Smith’in Vergileme İlkeleri” ve mevcut “Anayasal Vergileme İlkeleri” arasında, Danıştay Dava Daireleri ve Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu içtihatlarında yer verilenler; ilkelerin mahiyeti, hukuksal normlara ve vergileme ilkelerinin amacına uygunlukları açısından değerlendirilmektedir.

**Anahtar Kelimeler:** Vergileme İlkeleri, Kanunilik İlkesi, İçtihat, Danıştay.

**JEL Sınıflama Kodları:** H20, K30, K34.

## The Reflections of Taxation Principles on The Decisions of The Council of State

### Abstract

Tax is a material and non-refundable obligation to realize public spending, in accordance with the law, from real and legal persons. In Article 73 of the Constitution, on which the principles of taxation and the constitutional basis of these principles are established; The term “everyone” means the principle of generality, “according to financial power”, the principle of financial power, “fair and balanced distribution of tax burden”, the principle of justice, “taxes, duties, fees, etc. financial obligations are set, changed or removed by law” expresses the principle of legality. This study draws attention to the limiting importance of taxation principles for taxpayers and the state and aims to evaluate the decisions of the Council of State about the decisions and to contribute to the literature in this field. In this study; among the “Adam Smith Taxation Principles” and the current “Constitutional Taxation Principles”, those included in the case law of the Council of State Law Enforcement Offices and Council of State Tax Law Enforcement Board; the nature of the principles is evaluated in terms of compliance with legal norms and the purpose of taxation principles.

**Keywords:** Taxation Principles, Legality, Case Law, Council of State.

**JEL Codes:** H20, K30, K34.

\* Pamukkale Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Bölümü Tezli Yüksek Lisans Öğrencisi, bceylan141@posta.pau.edu.tr,

## Giriş

Vergi; devletin, kamusal harcamaların finansmanını sağlamada egemenlik gücüne dayanarak, kanunilik ilkesi altında, gerçek ve tüzel kişilerden, mali güçlerine göre, maliye politikasının ekonomik, sosyal ve mali amacını gerçekleştirmek üzere, cebren tahsil ettiği finansal bir değerdir. Vergilendirmenin, toplumdaki bireylerin hak ve menfaatlerini olumsuz etkilemeyecek şekilde yerine getirilebilmesi içinse vergileme ilkeleriyle sınırlandırılması ve işlerliğinin denetlenmesi gerekmektedir.

Her ülke, toplumsal ihtiyaçları karşılamak ve toplumsal sürdürülebilirliği sağlamak amacıyla çeşitli kamu politikaları uygulamaktadır. Bu politikaların en temel kaynağını ise vergi gelirleri oluşturmaktadır. Vergi gelirlerinin sistematik ve etkin bir biçimde intikalinin sağlanması için ise vergi politikalarının temel belirli bir bütünlük içerisinde uygulanması lazım gelmektedir. Devletlerin vergi politikalarını hangi esaslar altında yürütmesi gerektiği, benimsedikleri çeşitli devlet yönetim sistemleri ve iktisadi akımlar bakımından farklılıklar arz etmektedir. Vergileme ilkelerinin; 1776 yılında Adam Smith'in genel hatlarını belirlemesi ile başlayarak, daha sonra Wagner, Stein, Buchanan ve Congleton olmak üzere pek çok iktisatçı tarafından çalışmalara konu edildiği görülmektedir.

Gün geçtikçe değişen ve gelişen dünyada, tüm sistemlerde olduğu gibi vergi sistemlerinde de yeniden oluşum ve farklılaşım süreci yaşanmaktadır. Üretim ve tüketim faaliyetlerindeki değişim ve entegrasyon süreciyle birlikte küreselleşen dünyada vergilendirme ilkelerinin de önemi artmaktadır. Farklı uluslar, farklı kültürler, farklı gelişmişlik seviyeleri karşısında ülkelerin uyguladıkları politikalar değişiklik gösterebilmektedir. Ancak tüm bu gelişmelere

ve vergi sistemlerindeki farklılıklara rağmen vergilendirme ilkeleri uluslararası alanda da önem taşımaktadır. Kamu harcamalarının finansmanını sağlamak amacıyla uygulanan vergi politikalarının yapısı, hükümetlerin mali amaçları doğrultusunda şekillenmektedir. Diğer taraftan vergi kanunlarının uygulanması bakımından tesis edilen idari işlemlerin hukukilik denetiminin sağlanması görevi, bağımsız mahkemelerce yürütülmektedir.

Çalışmanın ilerleyen kısımlarında, Türk Vergi Hukukunda Vergileme İlkeleri; “Adam Smith’in Vergileme İlkeleri” ve “Anayasal Vergileme İlkeleri” olmak üzere iki kısımda aktarılmaktadır. Üçüncü ve son kısımda ise, Danıştay içtihatları ışığında, çeşitli vergileme ilkelerinin, verginin taraflarınca Anayasa ve kanunlardaki özeğine uygun olarak yorumlanıp yorumlanmadığı ortaya konulmaya çalışılmıştır.

## 1. Adam Smith’in Vergileme İlkeleri

Adam Smith'in 1776 yılında yayımlanan “The Wealth of Nations (Ulusların Zenginliği)” adlı eserinin, maliye konularını içeren son bölümün ikinci kısmında Smith; kira, kâr ve ücretler üzerinden alınması gereken devlet gelirlerinden olan vergiyi ayrıntılı bir biçimde incelemeye önce, genel olarak vergilerin taşınması gereken özellikleri dört temel vergilendirme ilkesi ile açıklamıştır (Smith, 1994: 888-889). Bu ilkelerden; eşitlik (adalet), kesinlik (belirlilik), ödeme kolaylığı (uygunluk) ve ekonomik tahsilat (düşük maliyet) ilkeleri, “vergilendirmenin dört temel direği” olarak bilinmekte ve günümüzde de geçerliliğini korumaktadır. Bu kısımda Adam Smith'in vergileme ilkeleri, kitabın ilgili bölümünde verilmek istenen özellikleriyle aktarılmaktadır.

### *Eşitlik İlkesi*

Smith (1994)'e göre vergilemede eşitlik ilkesinin sağlanabilmesi için, toplumu oluşturan bireylerin

her biri, uğraşları doğrultusunda, devlet himayesi altında elde ettikleri gelirlerden devlet harcamalarına ve hükümete destek olmalıdır. Bu destek, kira, kâr ve ücretler üzerinden kazanç sağlayanların; kazanç sağladıkları ülkede yararlandıkları hizmetler oranında alınmalıdır. Bu ilkenin ihmal edilmesi halinde vergilendirmede eşitsizlik olgusu meydana gelmektedir (Smith, 1994: 888).

### *Belirlilik İlkesi*

Belirlilik ilkesi doğrultusunda ele alınan temel kıstas kanunların kesinliğidir. Bu ilke gereğince vergi kanunlarının keyfi değişikliklerden uzak olması ve vergi idaresi uygulamalarının tutarlı olması gerekmektedir (Preez, 2015:11). Belirlilik ilkesinin literatürde hem Adam Smith vergileme ilkeleri hem de Adolph Wagner vergileme ilkeleri arasında yer aldığı görülmektedir. Klasik vergileme ilkeleri olarak da bilinen Smith (1994), vergileme ilkeleri içerisinde belirlilik ilkesi, verginin ödeme şekli ve ifa zamanının önceden belirlenmesi gerekliliğine vurgu yapmaktadır.

Her bir vergi mükellefinin ödemek zorunda olduğu verginin kesin olması ve keyfi değişikliklerden uzak tutulması gerekmektedir. Verginin ödeme şekli, zamanı ve ödenecek miktar toplumdaki herkes tarafından açıkça anlaşılır nitelikte olmalıdır. Aksi halde vergi, vergiyi toplamakla görevlendirilen kişi ya da makamlarca ağırlaştırılabilir ya da uygunsuz uygulamalar görülmeye başlanabilir. Bu nedenle vergilerdeki belirsizlik, vergilerde eşitsizlikten dahi daha kötü gözükmetedir (Smith, 1994: 889).

### *Uygunluk ve Ekonomik Tahsilat İlkesi*

Adam Smith'in vergileme ilkelerinden son ikisi, uygunluk ve ekonomik tahsilat ilkesidir. Uygunluk ilkesi, vergi mükellefleri açısından ödeme kolaylığının sağlanması amacıyla; mükellefin en uygun dönemde vergilendirmesi gerekliliğini

yansıtmaktadır. Ekonomik tahsilat ilkesi ise, iktisadilik, toplamada düşük maliyet ilkesi olarak da adlandırılmakta ve verginin mümkün olan en az maliyetle ve düşük tarh ve tahsil giderleriyle ediniminin sağlanmasını amaçlamaktadır. Tüm bu özelliklerin sıralandığı vergileme ilkelerini yansıtmayan vergi sistemleri, toplumlarda vergi kaçırma davranışını doğuracaktır. Bu da devletleri daha büyük gelir kayıplarına uğratacaktır (Smith, 1994: 889-890).

## **2. Anayasal Vergileme İlkeleri**

Gelir ve finans ile ilgili Anayasal hükümler, çeşitli ülkelerdeki vergi sistemleri göz önüne alındığında büyük önem taşımaktadır. Anayasal hükümler; temel yasalar ve tüm yasal hukukun temeli olmakla birlikte yasama organı için de yol haritası niteliğindedir. Dolayısıyla devletlerin vergi sisteminin temelidir. Eğer gelire ilişkin hükümler genel ve kapsamlı oluşturulur ise vergilendirme sistemi de planlı olmakta ve adaletli yansıtmaktadır (Campbell, 1908: 559). Anayasal vergileme ilkeleri, kavram itibarıyla bir ülke anayasasında yer edinmiş ve vergilendirmenin en temel sınırlarının açıklandığı ilkelere dir. Anayasal vergileme ilkeleri, kanunilik ilkesi, adalet ilkesi, mali güç ilkesi ve genellik ilkesi olarak sıralanmaktadır. Bu kısımda, günümüz asli vergileme ilkeleri dahil edilerek; bu ilkelere, Danıştay içtihat metinlerinde de yer edinenler ele alınmaktadır.

### *Kanunilik İlkesi*

Kamu harcamalarının finansman aracı olarak kullanılan vergilerin normlar hiyerarşisine uygun olarak ve ancak kanunlar aracılığıyla konulup kaldırılacak veya değiştirilebilecek olmasını belirten kanunilik ilkesi, hukuk güvenliğine ve "temsilsiz vergi olmaz" prensibine dayandırılmaktadır. Bu sayede vergi mükellefleri, idarelerin takdiri uygulamalarından uzak tutulmaya



çalışılmaktadır (Öztürk, 2015: 4815). “*Temsilsiz vergi olmaz*” prensibinin gereği olarak ortaya çıkan kanunilik ilkesinde yasama organı halkın yetki devrini kullanmada tek hak sahibi olarak tanımlanmaktadır. Vergilerin kanuniliği ilkesi ile amaçlanan unsur idarenin keyfi kararlar vermesini önlemektir. Bu doğrultuda, kanunilik ilkesinin Anayasal temelleri Anayasa md. 7 ve Anayasa md. 73’te atılmıştır<sup>1</sup>. Anayasa md. 73’e göre; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler ve bu yükümlülüklerin unsurları Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından belirlenmektedir. Türkiye Büyük Millet Meclisi bu yetkiyi kanunlar yoluyla kullanabilmektedir. Yasama organı dışında bir organın vergi koyma, değiştirme ya da kaldırma olasılıkları ise Anayasa’nın 7’nci maddesi ile sınırlandırılmıştır. Bu madde ile “*yasama yetkisinin devredilemezliği*” Anayasal bağlayıcılık kazanmıştır. Buna ek olarak, vergilerin kanuniliği ilkesinin genel niteliğiyle birçok demokratik ülke Anayasasında da yer bulduğu görülmektedir (Karakoç, 2013: 1264-1265).

#### *Genellik İlkesi*

1981 yılında Richard Mervyn Hare tarafından literatürde yer bulmuş, daha sonra Buchanan ve Congleton (1998) tarafından geliştirilmiştir. Bu ilke, politika yapıcıların belirli grup ya da sınıflara imtiyaz tanımamasını önleyerek, vergilerin ayrımcılık olmaksızın toplumdaki tüm bireylerden alınması gerektiğini ifade etmektedir (Berggren, 1999: 3).

Anayasal dayanağını 1982 Anayasası md.10 ve md. 73’ün oluşturduğu genellik ilkesinin sınırları, md.10/2’de “*hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınamaz*” ve md.73/1 “*herkes... vergi ödemekle yükümlüdür*” hükümleriyle çizilmiştir (Öz ve Hepaksaz, 2009:9). Genellik

<sup>1</sup> “*Madde 7 – Yasama yetkisi Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisinindir. Bu yetki devredilemez.*” “*Madde 73 – Bkz. T.C. 1982 Anayasası.*”

ilkesi gereği, bir ülkede yaşayan tüm kişi ve sınıflar o ülkede gerçekleştirilecek kamusal harcamaların finansmanına vergi vasıtasıyla ayırım olmaksızın katılmakla yükümlüdür. Vergide genellik ilkesinin muafiyet ve istisnalardan uzak, düz oranlı vergi tarifelerini benimsediği anlaşılmaktadır. Ancak Türk vergi sisteminin yapısında pek çok istisna ve muafiyet barındırdığı bilinmektedir. Buna örnek olarak, gelir vergisi kanununun 23. maddesinin 6. fıkrası<sup>2</sup> ticaret mahalli olmayan yerlerde kapıcılık mesleği icra edenlerle; -görevin yerine getirildiği çatı hariç hiçbir fark bulunmayan- ev, bahçe ve apartmanlarda kapıcılık mesleği icra edenler arasında genellik ilkesine aykırı düzenleme yapıldığı fark edilmektedir.

#### *Mali Güç İlkesi*

Toplumu oluşturan bireylerin kamu harcamalarının finansmanına mali gücüyle orantılı olarak katılması mali güç (ödeme gücü) ilkesinin temelini oluştururken, bireylerin kamu harcamalarının finansmanına, üretilen kamusal mallardan yararlandıkları kadar katılmaları faydalanma ilkesinin temelini oluşturmaktadır.

Mali güce göre vergilendirme ilkesiyle, vergi mükelleflerinin ekonomik ve özel durumlarının dikkate alınarak vergilendirilmesini ifade etmektedir (Öz vd., 2004: 13). Ödeme gücüyle kıyaslandığında, mali gücün ve ödeme gücünün birbirlerinde ayrıştığı görülmektedir. Ödeme gücü bireylerin “en az geçim indirimini” aşan gelirlerini kapsamaktadır. Mali güç ise bireylerin yalnızca gelirlerini değil servet ve harcamalarını da kapsayarak daha etkin olduğu düşünülmektedir (Gökçay, 2017: 114).

Etkin bir eşitlik olgusuna ulaşmak için faydalanma ilkesinin savunulmasına karşın, Türk Vergi

<sup>2</sup> Bkz. 193 Sayılı G.V.K.

Sisteminde, adaleti sağlamak ve sosyal devlet fonksiyonunu yerine getirmek amacıyla mali güç ilkesi uygulanmaktadır. Mali güç ilkesi doğrultusunda dengeli ve adil gelir dağılımı hedeflenmekte ve belirli mali gücünü tespit unsurları kullanılmaktadır. Mali güçü tespit unsurları, 2018/28 sayılı Anayasa Mahkemesi kararında;<sup>3</sup> “... Vergilendirilecek alanların seçimi ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı için yükümlülerin kişisel durumlarının kanunlarda gözetilmesi gerekir. Sermaye iratlarının ücretlere göre farklı vergilendirilmesi; en az geçim indirimi, artan oranlı vergilendirme, çeşitli istisna ve muafiyet uygulamaları, vergi yükünün adalete uygun dağılımı ile mali güce göre vergilendirmenin araçlarıdır.” olarak açıklanmaktadır. Sermaye kazançlarının ücretlere göre farklı vergilendirilmesi, ayırma kuramının mali gücü tespitinde kullanılan bir kalemi **görevinde öne çıkmakta** ve emek gücünü koruyarak vergilemede adalet ilkesine katkı sağlamaktadır.

#### *Tarafsızlık İlkesi*

Vergilemede tarafsızlık ilkesi, devletin; kamu harcamalarının finansmanını sağlamak amacıyla cebren tahsil ettiği vergilerin, piyasanın işleyişini bozmayacak ve bireylerin kararlarını etkilemeyecek düzeyde olması gerektiğini ifade etmektedir (Pehlivan, 2017: 149). Tarafsızlık ilkesi, vergi sistemlerinde; hükümetlerin müdahale alanlarına sınırlandırma, vergi mükellefleri arasında eşit ve mükelleflerin kararlarını etkilemeyecek yönde düzenlenmeler gerektirmektedir (Kapucu, 2017: 121).

Belirli bir kesim tarafından değerli olduğu düşünülen kamu projelerine gelir tahsis etmek amacıyla (piyasanın etkinlikten uzaklaşılmasına sebebiyet verecek) vergilendirme yapılması da meşru

görülmemektedir. Bu bağlamda vergiler, bireylerin ihtiyaçları doğrultusunda kullanılmalı ve makul bir biçimde artırılmalıdır (Michael, 2000: 41-51).

#### *Esneklik İlkesi*

1850’li yıllarda Avrupa’da, değişen ekonomik kalkınma yaklaşımı daha sağlıklı bir vergi sistemi arayışını yaygınlaştırmıştır. Bu dönemde A. Wagner ve L. Von Stein, vergileme ilkelerini çok daha farklı bir biçimde ele almışlardır. A. Wagner, vergileme ilkelerini mali, ekonomik, sosyal adalete yönelik ve teknik olmak üzere dört ayrı gruba ayırmıştır. Mali kategori içerisinde belirlilik, verimlilik ve esneklik ilkeleri yer almaktadır (Jarczok-Guzy, 2017: 75). Bu ilkeler içerisinde esneklik ilkesi kapsamında vergilerin, ekonomideki daralma ya da genişleme dönemlerinde oluşacak değişimlere uyum sağlayabilecek nitelikte olmasına işaret edilmektedir.

Vergi sisteminin esnek yapıda olması, kamusal harcamalardaki artış ve azalışların vergilerdeki artış ve azalışlarla karşılanmasını mümkün kılmakta ve ülkenin mali dengelerinin, uzun ve kısa dönemde belirsizliğe sürüklenmesini engellemektedir (Buyrukoğlu ve Bozdoğan, 2015: 265-266). Türk vergi sistemi içerisinde bakıldığında, artan oranlı tarife yapısına sahip olan gelir vergisi ile, ekonomik büyüme oranlarını takip eden harcama vergilerinin uzun dönemde esnek yapıda olduğu görülmektedir (Akar, 2013: 37).

#### *Verimlilik İlkesi*

Vergilemede verimlilik ilkesi, vergi gelirlerinin kamu harcamalarının büyük çoğunluğunu finanse edebilecek miktarda toplanmasını ifade etmektedir. Bu nedenle ilkenin esneklik ilkesiyle birlikte mali ilkeler grubuna da dahil edildiği görülmektedir. (Buyrukoğlu ve Buzkıran, 2016: 2084). Verimlilik ilkesi gereği, toplanan vergiler yapılan kamu harcamalarını karşılayabilecek yapıda olmalıdır.

3 Bkz. Anayasa Mahkemesi Kararı E. 2017/117 K. 2018/28 T. 04.04.2018.

Aksi durumda, oluşacak kamu açıkları, ekonomik konjonktürde dalgalanmalara neden olacaktır.

Türk vergi sisteminin yapısında yer verilen istisna ve muafiyet ve indirimlerin çokluğu, vergilerin kamu harcamalarını finanse etme amacını karşılayamamasına ve verimlilik ilkesinden uzaklaşmasına sebep olduğu görülmektedir. Ek olarak, verimlilik ilkesi ile adalet ilkesi arasındaki dengenin bozulmasının da kayıt dışılıkla sonuçlanacağı göze çarpmaktadır (Öztürk, 2012: 112-113).

### Ölçülülük İlkesi

Vergilendirmede ölçülülük ilkesinin; elverişlilik, gereklilik ve orantılılık olmak üzere üç alt kriteri bulunmaktadır. Elverişlilik ve gereklilik, alınan önlemin ulaşılmak istenen amaca uygun ve hedef doğrultusunda lüzumlu olmasını, orantılılık ise alınan önlem ve ulaşılmak istenen amaç arasında olması gereken itidal ifade etmektedir. Bu bağlamda ölçülülük ilkesi, araç ile uygulama ya da sınırlandırmadan elde edilecek yarar arasındaki orantılılık olarak tanımlanabilmektedir (Sağlam, 1982; akt. Metin, 2017: 7).

Ölçülülük ilkesi Anayasaya 2001 yılındaki değişiklikle dahil olmuştur (Taylar, 2017:141). Bu ilke, temel haklar ve kamu yararı arasındaki ilişkide en iyiye ulaşma amacıyla, orantılı bir şekilde toplum yararını korumayı sağlamalıdır (Rumpf, 1993: 27).

## 3. Danıştay İçtihatları Işığında Vergileme İlkelerinin Değerlendirilmesi

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 23/10/2019 tarihli içtihat metninde vergi<sup>4</sup>; “Devletin kamusal gereksinimlerin karşılanması için egemenlik gücüne dayanarak tek taraflı

*iradesiyle kişilere yüklediği kamu alacağı biçiminde tanımlanan verginin Anayasal sınırlar içinde salınip toplanması zorunluluğu açıktır. Verginin niteliklerini oluşturan kanuni düzenlemelerde Anayasa'nın bu konudaki ilkelerinin özenle göz önünde tutulması gerekmektedir.”* Şeklinde ve etkili bir anlatım ile tanımlanmaktadır.

Bir ülkede kamu gelirleri içerisinde yer alan ve kamusal harcamaların finansmanının büyük bir kısmını karşılayan mevcut vergiler, o ülkenin ekonomik ve sosyal hayatı üzerinde doğrudan doğruya etkilidir. Vergi sistemlerinde, vergileme ilkelerine doğru açıdan bağlı kalınması ve bu ilişkinin bağımsız organlarca istikrarlı denetimi ülkeler açısından oldukça önemlidir. Bu nedenle, Türkiye Cumhuriyeti tarihinin en köklü kurumlarından olan ve Yüksek Mahkeme olarak inceleme, görüş bildirme, davalara bakma görevleri üstlenen Danıştay, bağımsız ve Anayasal bir kuruluş olarak hukuk sisteminin en önemli parçalarından bir tanesidir.

### 3.1. Danıştay İçtihatlarında Vergilemede Kanunilik İlkesi

Kanunilik ilkesi, Anayasal vergileme ilkelerinin temeli niteliği taşımaktadır. Geçmişten günümüze Danıştay dava daireleri ve Danıştay vergi dava dairesi kurulunda görülen davalar incelendiğinde, kanunilik ilkesine aykırı olduğu gerekçesiyle temyiz istemi reddedilen ya da bir alt mahkemece verilen kararın kanunilik ilkesiyle uyuşmadığı gerekçesiyle mahkemenin ısrar kararı kurulca bozulan davalar bulunmaktadır.

Kanunilik ilkesinin hukuki niteliği ve önemi Danıştay Dava Daireleri Kurulunun 23/10/2019 tarihli kararında,<sup>5</sup> “Verginin kanuniliği ilkesi takdire dayalı keyfî uygulamaları önleyecek sınırlamaların

4 Bkz. D.D.D.K. E. 2019/403, K. 2019/417, T. 23/10/2019.

5 Bkz. D.D.D.K. E. 2019/403, K. 2019/417, T. 23/10/2019.

kanunda yer almasını gerektirmekte ve vergi yükümlülüğüne ilişkin düzenlemelerin konulması, değiştirilmesi veya kaldırılmasının kanun ile yapılmasını zorunlu kılmaktadır. Anayasa koyucu, her çeşit mali yükümlülüğün kanunla konulmasını öngörürken keyfi ve takdire dayalı uygulamaları önlemeyi amaçlamıştır. Kanun koyucunun yalnız konusunu belli ederek bir mali yükümlülüğün ilgililere yükletilmesine izin vermesi, bunun kanunla konulmuş sayılabilmesi için yeterli değildir. Bireylerin sosyal ve ekonomik durumlarını etkileyecek keyfi uygulamalara neden olmaması için vergilendirmede vergiyi doğuran olay, yükümlü, vergilerin matrah ve oranlarının yukarı ve aşağı sınırları, tarh ve tahakkuk ve tahsil usulleri ile yaptırımları gibi belli baslı temel öğelerinin yasalarla belirlenmesi gerekir. Zamanaşımı da vergilerin kanuniliği ilkesi gereği kanunla öngörülmesi gereken vergilendirmenin temel unsurlarından biridir.” şeklinde belirtilmiştir. Kararda yalın bir halde ifade edildiği üzere, bireylerin toplumsal ve mali haklarının yönemsiz bir biçimde etkilenmesini önlemek amacıyla kanunilik ilkesinin uygulanması elzem kılınmaktadır. Üstelik metinde, vergilerin yalnızca konusu bakımından kanunlarca sınırlandırılmasının yeterli görülmediği; vergiyi doğuran olay, vergi yükümlülüğü, vergilerin matrah ve oranları ile bunların alt ve üst sınırları, tarh, tebliği, tahakkuk ve tahsil aşamalarında usul ve bunlara bağlı yaptırımların da kanun ile kesinleştirilmesi gerektiği belirtilmektedir. Bu ek açıklama ilkenin etkisini genişleterek vergi hususunda bağlayıcılığı artırmaktadır. Bilindiği üzere vergi hukukunda yorumun üst sınırı kıyastır. Kıyas yasağının temeli, kurul kararında da değinildiği üzere kanunilik ilkesinin kesinliği ve kapsamından doğmaktadır.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca verilen 12/06/2019 tarihli kararda; vergi mahkemesi tarafından verilen iptal kararının Danıştay

Dördüncü Dairesi tarafından bozulması, vergilemede kanunilik ilkesi gereği hukuka aykırı bulunmuş ve karar sonucu davacı dairenin temyiz istemi oy çokluğuyla reddedilerek Katma Değer Vergisi (KDV) mükellefinin mağduriyeti ortadan kaldırılmıştır.<sup>6</sup> İlgili karar incelendiğinde, “Uyuşmazlık konusu işlemde, ... dönemi indirimli orana tabi işlemlerinden doğan katma değer vergisi iadesi için izleyen yılın Ocak-Kasım dönemlerinde verilecek katma değer vergisi beyannamelerinin herhangi birinde iade talep edilebileceği hususunun 99 No’lu Genel Tebliğ ile düzenlendiği halde, davacı tarafından iade talebi 18/12/2009 tarihinde verilen düzeltme beyannamesi ile yapılmıştır. Davalı idarece, davacının iade talebinin Kanunda öngörülen süre geçtikten sonra yapıldığı ve bu nedenle reddedildiği savunulmaktadır” şeklinde özetlenen davalı idare itirazı, Anayasanın 73. maddesi 3. bendinde yer alan hükmünde açıkça ifade edilen kanunilik ilkesiyle uyuşmamaktadır. KDV Kanununda yapılacak herhangi bir değişikliğin Bakanlar Kurulu tebliğince yapılması ve vergi mükellefinin bu bağlamda hak kaybına uğraması kanunilik ilkesine aykırıdır. KDV ile ilgili yapılacak idari işlemlerde vergiyi doğuran olayın vukuu bulunduğu tarihteki kanun metni esas alınmalıdır. 18/02/2009 tarihinde çıkarılan 5838 No’lu Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile yapılan düzenleme sonrası kanunda yer alan boşluk yine kanunla giderilmiştir. Vergi Dava Daireleri Kurulunun yarattığı içtihat; vergi mahkemesi kararı ile uyumlu olmakla birlikte, Danıştay Dördüncü Dairesinin kararının kanunilik ilkesine aykırı sonuç doğurmasını engellemiştir. Buna ek olarak, içtihat metninde de vurgulandığı üzere kanunilik ilkesi değerlendirilirken “yasama yetkisinin devredilemezliği” kuralı önem arz etmektedir.

6 Bkz. Danıştay VDDK., E. 2018/1103 K. 2019/374 T. 12.6.2019.

### 3.2. Danıştay İçtihatlarında Vergilemede Belirlilik İlkesi

Hukuki belirlilik ilkesinin vergilendirme ilişkisindeki görünümü olan vergilemede belirlilik ilkesi, vergisel yükümlülüğün hem kişiler hem de idare yönünden belli ve kesin olmasını, vergilendirmeye ilişkin kanun kuralının, ilgili kişilerin mevcut şartlar altında belirli bir işlemin ne tür sonuçlar doğurabileceğini makul bir düzeyde öngörmelerini mümkün kılacak şekilde düzenlenmesini gerektirir<sup>7</sup>. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca görülen aynı tarihli davada, vergi mahkemesinin zamanaşımı nedeniyle tarhiyatını kaldırdığı vergi ziyaı ve cezasının, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 114. Maddesinde<sup>8</sup> vergilemede belirlilik ilkesine uygun düşmeyen, açıklıktan uzak bir hükme yer verilmemiştir. Takdir komisyonuna sevk işleminin zamanaşımı için işleyen süreyi durdurduğu açıkça aktarılmıştır. İlgili içtihat metninde, “...yer verilen mevzuat hükümleri uyarınca, Kanun’da takdir komisyonuna başvurulmasına bağlanan ve belirlilik ve öngörülebilirlik arz eden hukuki sonuç zamanaşımının durması olduğundan genel ilke olarak takdir komisyonuna sevkle tarh zamanaşımının durduğunun kabulü gerekmektedir. Bu nedenle mahkemece olayda resen tarh nedeninin bulunup bulunmadığının ve resen takdir edilen matrahın hukuka uygun olup olmadığının değerlendirilmesi gerekmektedir.” şeklinde yapılan savunma ile dava, belirlilik ilkesince detaylı ve çok yönlü bir şekilde ele alınmamış, hukuka uygunluk yönünden değerlendirilmiştir.

1982 Anayasasının 40. Maddesine eklenen Ek fıkra: 3/10/2001-4709/16 maddesinde yer alan

7 Bkz. Danıştay VDDK., E. 2019/582 K. 2019/849 T. 23.10.2019.

8 Bkz. 213 sayılı V.U.K.

“Devlet, işlemlerinde, ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorundadır.”<sup>9</sup> İbaresini ise vergilemede belirlilik ilkesini de bağlayan, genel anlamda hukuki belirliliği ifade etmektedir. Vergilemede belirlilik ilkesi gereği, ödenecek nispi ya da maktu vergi miktarının, ödeme zamanı ve biçiminin önceden açıkça belirli olması gerekliliği gibi, vergi uyumsuzlukları sonucu izlenecek kanun yollarının belirliliği de vergi mükellefleri açısından önem arz etmektedir. Bu kapsamda değerlendirildiğinde, Danıştay Üçüncü Dairesinin 12/03/2015 tarihli kararında<sup>10</sup> karşı oyda da belirtildiği üzere; <sup>11</sup> davacının, yazılı bildirim tarihi ile ilgili mevzuattaki karmaşıklık ve mevcut belirsizlik sebebiyle tarafımızca hak kaybına uğradığı düşünülmektedir.

### 3.3. Danıştay İçtihatlarında Vergilemede Genellik İlkesi

Devletin kamusal gereksinimlerin karşılanması için egemenlik gücüne dayanarak tek taraflı iradesiyle kişilere yüklediği kamu alacağı biçiminde tanımlanan verginin Anayasal sınırlar içinde salınıp toplanması zorunluluğu açıktır. Verginin niteliklerini oluşturan kanuni düzenlemelerde Anayasa’nın bu konudaki ilkelerinin özenle göz önünde tutulması gerekmektedir<sup>12</sup>. Vergilemede genellik ilkesi

9 Bkz. T.C. 1982 Anayasası.

10 Bkz. Danıştay 3. D., E. 2012/2829 K. 2015/1172 T. 12.3.2015

11 “...başvurucunun idari işlemin yazılı bildirim tarihini esas alarak açtığı davanın, işlemin öğrenildiği tarihe göre süresinde olmadığı gerekçesiyle derece mahkemesince reddedilmesini, Mahkemeye erişim hakkının kullanılmasının kanunda belirtilen süreye ve bu sürenin de yazılı bildirimle bağlanması karşısında, dava açma süresine ilişkin açık usul kurallarının önceden öngörülmeyecek şekilde olağanın dışında yorumlanması suretiyle, adil yargılanma hakkının en temel unsurlarından biri olan mahkemeye erişim hakkının ihlal edildiğine karar verilmiştir....Açıklanan nedenlerle, dava açma süresinin geçirildiğinden söz edilemeyeceğinden, uyumsuzluğun esası incelenerek bir karar verilmek üzere Mahkeme kararının bozulması gerektiği görüşüyle Daire kararına karşıyız.”

12 Bkz. Danıştay VDDK., E. 2019/582 K. 2019/849 T. 23.10.2019.



gereği, hiçbir toplumsal grup, sınıf, zümre farkı olmaksızın *herkes* edinimleri üzerinden vergi vermekle yükümlüdür. *“Vergilendirmede genellik ilkesinin amacı sosyal sınıf farkı gözetilmeksizin herkesin elde ettiği gelir, servet ya da harcamalar üzerinden vergi ödemesinin sağlanmasıdır. Vergilendirmede eşitlik ilkesine göre de belirli kişi veya gruplar dil, din, ırk, cinsiyet gibi nedenlerle vergi dışı bırakılamaz. Vergilendirmede, ancak mali politika, sosyal, ekonomik ve vergi tekniğinin gerektirdiği nedenlerle bazı kişiler veya gelirler vergi kapsamı dışında tutulabilir.”*<sup>13</sup>

Vergilemede genellik ilkesi kapsamında incelenen 25/12/2001 tarihli Danıştay Yedinci Daire İçtihat Metninde, 197 Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununun 10. Maddesinin ikinci bendinde yer alan “*Kanunda yazılı vergi miktarları ile yeniden değerlendirme oranı veya (a) bendindeki oran uygulanmak suretiyle belirlenmiş olan vergi miktarlarını, taşıtların teknik özellikleri ve/veya kullandıkları yakıt türleri veya kullanım amaçları itibarıyla ayrı ayrı veya topluca yirmi katına kadar artırmaya*”<sup>14</sup> ifadesi, her ne kadar Hazinesinin gelir kaybını önlemek ve benzinli araç kullananlarla LPG’li araç kullananlar arasında adaleti sağlamak amacıyla yetki sınırlarına uygun görülse de; ilgili düzenleme hem vergilemede genellik ilkesi hem de adalet ilkesi ile uyuşmamaktadır. 30/11/2000 Tarihli ve 2000/1699 Sayılı Kararnamenin Eki Karar 2. Maddesiyle getirilen düzenleme, araç kilogramlarında artışa rağmen vergi yüklerinde azalmayı öngörüyor olması sebebiyle sınıf farklılaştırmasına neden olarak vergilendirmede genellik ilkesiyle bağdaşmamaktadır. Ayrıca, LPG’li araç kullanımının -Danıştay Yedinci Daire İçtihat Metninde yazanın aksine- taşıdığı risk

unsurlarına rağmen tercih edilmesinin nedeni kişinin mali gücünün yetersizliğine ilişkindir, bunun aksi alınan kararlar dikey adaleti de bozmaktadır.<sup>15</sup> İlerleyen yıllarda, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununun maddesinin ilgili bendi, Anayasa Mahkemesinin 16/1/2003 tarihli ve E.2001/36, K.2003/3 sayılı kararı ile iptal edildiği görülmektedir.

### 3.4. Danıştay İçtihatlarında Vergilemede Mali Güç İlkesi

Bireylerin, vergi ödevlerini yerine getirirken kamu harcamalarının finansmanına ödeme güçleriyle orantılı şekilde katılmaları vergilemede mali güç ilkesini tanımlamaktadır. Bu ilke, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu’nun 23/10/2019 tarihli içtihat metninde<sup>16</sup> ; “...Vergilendirme yetkisi, devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine bağlı olarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuksal ve fiilî güçten kaynaklanmaktadır. Bu yetkiye dayanılarak kamu giderlerini karşılamak amacıyla alınan vergi, Anayasa’nın 73. Maddesine göre gerçek ve tüzel kişilerin -kanunlarla belirlenmek koşuluyla- mali güçlerine göre yerine getirmek zorunda olduğu bir yükümlülüktür. Devletin kamusal gereksinimlerin karşılanması için egemenlik gücüne dayanarak tek taraflı iradesiyle kişilere yüklediği kamu alacağı biçiminde tanımlanan verginin Anayasal sınırlar içinde salınıp toplanması zorunluluğu açıktır. Verginin niteliklerini oluşturan kanuni düzenlemelerde Anayasa’nın bu konudaki ilkelerinin özenle göz önünde tutulması gerekmektedir. ...Devletin vergilendirme yetkisi, Anayasa’nın 73. Maddesinde yer alan verginin kanuniliği, mali güce göre ödenmesi, genelliği, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı

13 Bkz. Anayasa Mahkemesi Kararı, Resmî Gazete tarih/sayı: 21.11.2003/25296 E. 2001/36 K. 2003/3 T. 16/1/ 2003.

14 Bkz. <http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr>.

15 Bkz. <<https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.197.pdf>> 3718-2, 13. Bkz. <<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2000/12/20001208.htm#11>>

16 Bkz. D.V.D.D.K, E. 2019/705, K. 2019/725, T. 23/10/2019.

ilkeleri yanında Anayasa'nın genel ilkeleri ile de sınırlandırılmıştır." ifadeleriyle ayrıntılı bir şekilde tanımlanmıştır.

Ayrıca, Danıştay Dördüncü Dairesince görülen 25/05/2009 karar tarihli davada açıklanan içtihat metninde<sup>17</sup> "...genel olarak ekonomik kalkınmaya katkıda bulunmak ve serbest bölgelerin istihdam yaratan alanlar olmasını teşvik edebilmek için serbest bölgelerde imalat faaliyetinde bulunan mükelleflerin bu faaliyetleri kapsamında elde ettikleri kazançların Avrupa Birliği'ne tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergilendirme döneminin sonuna kadar vergiden istisna edildiği, bu istisnadan bölgede yeni faaliyete geçen mükellefler ile faaliyet ruhsatlarında yer alan sürenin dolmasıyla normal vergileme rejimine tâbi olacak mükelleflerin yararlanabileceği belirtilmiştir. ...Vergi muafiyet ve istisnalarını düzenleyen kurallarda öngörülen koşulların, yasa yapıcının bu düzenlemeleri öngörüş amacına aykırı ya da bu amacı aşarak uygulanması, Anayasanın 73'üncü maddesinde eşitlik ilkesinin yansımaları olarak yer alan mali güce göre vergilendirme ve vergi adaletine aykırı sonuç yaratır. Bu nedenle yasadaki istisna hükümlerinin uygulanmasında, söz konusu amaçların göz önünde bulundurulması gereklidir." Şeklindeki ifadede, istisna uygulaması sonucu dönemsel farklılıklar nedeniyle vergi mükelleflerinin farklı muamelelere tabii tutulmasının vergilendirmede adalet ilkesi ile uyuşmayan sonuç doğurduğuna dikkat çekilmektedir.

Türk vergi sisteminde, artan oranlı gelir vergisi tarifesi uygulaması, istisna ve muafiyetler, en az geçim indirimi müessesesi ve ayırma prensibi, vergi mükelleflerin mali gücünü tespit etmekte kullanılan yöntemler arasında bulunmaktadır (Yaltı, 2013: 57). Bu kapsamda ayırma kuramı, ödeme

gücüne ulaşma kriteri olarak mali güç ilkesi ve bu ilkeyle bağıntılı olarak da vergilemede adalet ilkesiyle iç içedir.

Ayırma kuramı (ayırma prensibi) ile emek gelirinin sermaye gelirin oranla daha düşük oranda vergilendirilerek emek geliri elde edenler üzerindeki vergi yükünün hafifletilmesi ve bu sayede gelirin adaletin dağılımının sağlanması amaçlanmaktadır. Bu ilke özelinde, Danıştay içtihatları içerisinde, Danıştay Dördüncü Dairesince görülen 18/04/2016 tarihli<sup>18</sup> ve 29/04/2014 tarihli<sup>19</sup>, sırasıyla oyçokluğu ve oybirliğiyle alınan iki karar mevcut bulunmaktadır. İki içtihat metni de ayrı ayrı tefahhus edildiğinde, davacı olan Hollanda'da yerleşik yabancı şirketin yatırım indirim stopajına ek Türkiye ve Hollanda arasında imzalanmış çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasınının 10. maddesinde belirlenen %10'luk vergi indirimi talep ettiği anlaşılmaktadır. İstanbul 1. Vergi Mahkemesi ve İstanbul 10. Vergi mahkemesine ayrı ayrı tarihlerde iptal ve iade istemiyle açılan davalar her iki mahkeme tarafından aynı gerekçelerle reddedilmiş ve dava temyiz makamına taşınmıştır.

Danıştay Dördüncü Dairesince temyizen incelenen davada<sup>20</sup>, "...5421 sayılı Gelir Vergisi Kanununun tasarılarında yer alan gerekçesinde, gelir vergisinden başka bir de kurumlar vergisi ihdasının mükerrer vergilemeye sebep olduğu yönündeki eleştirilerle ilgili değerlendirmelere de yer verilmiş; teklif edilen kurumlar vergisi oranının %20 olduğu, gerçek kişilerin kar payı veya iştirak kazançlarını diğer kazanç ve iratlarına ekleyerek artan orana tabii şekilde gelir vergilerini ödeyecekleri; bu suretle, verginin mükerrerliği tezi kabul edilse bile mükellefin fazla ödeyeceği verginin Gelir

17 Bkz. D.4.D. E. 2008/5889, K. 2009/2642, T. 25/05/2019.

18 Bkz. Danıştay 4. D., E. 2012/225 K. 2016/1677 T. 18.4.2016.

19 Bkz. Danıştay 4. D., E. 2011/9815 K. 2014/2897 T. 29.4.2014.

20 Bkz. Danıştay 4. D., E. 2012/225 K. 2016/1677 T. 18.4.2016.

Vergisi tarifesinin en yüksek kademesi olan % 40 üzerinden % 12 fazlasıyla %52 oranında olacağı, bir anonim şirkette hissedar olan büyük bir sermayedarın, emek erbabına karşı %10-12 fazla vergi ödemesi vergi mükerrerliği ise bunun ayırma prensibinin icabı olarak bilinen ve istenen bir mükerrerlik olduğu belirtilmiştir.” Danıştay Dördüncü Dairesinin içtihat metninde yer alan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, sermaye kazancı elde edenlerin emek geliri elde edenlere göre daha yüksek oranda vergilendirilmesi ayırma prensibi gereği uygun bulunmaktadır.

### 3.5. Danıştay İçtihatlarında Vergilemede Adalet İlkesi

Vergilemede adalet ilkesi; literatürde, vergilemede eşitlik ilkesini de kapsayacak şekilde geniş kapsamlı ele alınmaktadır. Çalışmalarda ikili kullanımlarının mevcut olmasının sebebi, çok yönlü vergileme ilkelerinden birisi olmasıdır. Bu ilkeyi yatay adalet ve dikey adalet doğrultusunda mali güç (ödeme gücü) ilkesi ve faydalanma ilkesi ile bağlantılı olarak da değerlendirmek mümkündür.

Yatay adalet, aynı gelir grubunda bulunan bireylerin aynı düzeyde vergilendirilmesini ifade etmekten dikey adalet, ekonomik gücü daha fazla olan bireylerin ekonomik gücü yetersiz olan bireylere göre daha farklı vergi rejimine tabi tutulması gereğini ifade etmektedir. (Uluatam, 2001: 290). Bilindiği üzere vergi sistemlerinde yatay adalet ve dikey adaletin aynı anda sağlanması oldukça zordur. Bunun sebebi, bir ülkede gelirin adil dağılımının sağlanması amacıyla uygulanan en az geçim indirimi ve emek gelirinin korunması için gözetilen ayırma prensibi gibi uygulamaların dikey adaleti sağlarken etkinlik amacından sapma yaratması ve istisna, muafiyet ve indirim uygulamalarıyla yatırım teşviklerinin yatay adaleti sağlamayı engelleyebilecek konumda olmasıdır.

Adalet ilkesi tarih boyunca pek çok düşünürce yazılmış ve çalışmalarda yer bulmuş bir kavram olmasına karşılık sınırları halen açık bir şekilde çizilememiştir. Vergilemede adalet ilkesinin önemi ve kapsamı İbn-i Haldûn tarafından; “Şu hâlde vergileri bütün mükellefler arasında dürüst, adil ve hakkaniyetli bir şekilde dağıt ve genelleştir. Ne üst tabakadaki soyluluk veya büyük zenginliklerden, ne de kendi memurlarından, saray adamlarından ya da onların izleyicilerinden olması dolayısıyla hiç kimseyi bundan muaf tutma ve hiç kimseye zorla, ödeme kapasitesinin üstünde bir vergi yükü yükleme” Şeklinde aktarılmaktadır (İlgen, 2005; akt. Candan, 2007: 244).

Danıştay Yedinci Dairesi 24/2/2005 tarihli içtihat metninde;<sup>21</sup> “...Vergi Usul Kanununun 112. maddesinin 3’üncü fıkrasında, Devletin, ikmâlen, re’sen ve idarece yapılan tarhiyatlara konu vergileri normal vade tarihinde tahsil edememiş olması sebebiyle uğradığı zararı karşılayan gecikme faizi altında ek ödeme öngörülmüştür. Gecikme faizinin ilgili dönemlerde miktarını belirleyen zarar, hukuka aykırı olarak yapılan vergi tahsilatlarında, aynen mükellef için de söz konusudur. O halde; hukuka aykırı olarak tahsil edilen vergiler dolayısıyla vergi idareleri tarafından mükelleflere ödenecek maddi tazminatın miktarının, davadaki istem de gözetilerek, anılan gecikme faizinin oranına göre, hukuka aykırı olarak tahsil edilen verginin Devlet Hazinesinde kaldığı süre için hesaplanacak miktar kadar olması da Anayasada öngörülen eşitlik ve adalet ilkelerinin gereğidir. Başka anlatımla; olayda, davacıya, hükmolunacak faizin oranı, verginin tahsil edildiği tarih ile karar tarihi arasındaki süre için Vergi Usul Kanununun 112’nci maddesi uyarınca belirlenen gecikme faizinin oranına eşit olmak zorundadır.” Şeklinde yer alan ifadeden açıkça anlaşılmaktadır ki, uygulanacak

21 Bkz. D.7.D.D. E. 2001/12018, K. 2005/239, T.24/2/2005.

faiz oranları hususunda vergilemede adalet ilkesi gereğince değerlendirildiğinde, mükellefin tabi tutulacağı oranın, aynen kamu için de geçerli olması gerekmektedir.

Danıştay 3. Dairesince temyizden incelenen 29/11/2010 karar tarihli davada ise<sup>22</sup>; "... Kanunun yürürlüğe girdiği tarihte var olan cezanın tahsilinden Kanunun yürürlüğe girdiği tarihte devam eden incelemeler sonucu ortaya çıkacak cezalardan hiçbir şart aranmaksızın vazgeçileceği hükme bağlandığından vergi kanunlarının genel yapısı, eşitlik ve adalet ilkesi gereği de fiil tarihinin esas alınması gerektiği sonucuna ulaşıldığı, aksi düşünce halinde aynı durumda olan iki kişiden biri cezadan kurtulurken, diğeri sadece idarenin denetim yetkisini geç kullanması nedeniyle cezalandırılması sonucunu doğuracağı gerekçesiyle olay tarihi itibarıyla 4811 sayılı Kanunun kapsadığı döneme ilişkin olarak kesilen usulsüzlük cezasında... 4811 sayılı Kanun'un 3'üncü ve 5'inci maddesinde öngörülen düzenlemeler kapsamında değerlendirilerek verilen kararlarda hukuka uygunluk görülmediği ileri sürülerek Danıştay Başsavcısı tarafından kanun yarana bozulması istenmiştir." Açıklamalarına yer verilen içtihat metni incelendiğinde, aynı durumda olan mükelleflerin, aynı şekilde vergilendirilmesi gerektiği öngörülmüş ve yatay adaletin ihlali önlenmiştir.

### 3.6. Danıştay İçtihatlarında Vergilemede Ölçülülük İlkesi

Devlet, vergi alacağını cebren tahsil ederken kişilerin mülkiyet haklarına da müdahale etmektedir. Ölçülülük ilkesi, Devlet ile borçlu mükellefin çıkarlarının dengelenebilmesi aşamasında etkin rol oynamaktadır (Yüzer, 2014: 4843-4846). Ölçülülük ilkesi, Danıştay On İkinci Dairesinin 23/2/2017

tarihli ve 2017/461 Karar No'lu temyiz makamı olarak incelediği davada <sup>23</sup>"...disipline konu eylemler ile yaptırımlar arasında adil bir dengenin gözetilmesi de hukuk devleti ilkesinin bir gereğidir. Eylem ile yaptırım arasında bulunması gereken adil denge, "ölçülülük ilkesi" olarak da adlandırılmakta ve bu ilkenin alt ilkelerini de elverişlilik, zorunluluk ve orantılılık ilkeleri oluşturmaktadır. "Elverişlilik ilkesi", öngörülen yaptırımın ulaşılmak istenen amaç için elverişli olmasını, "zorunluluk ilkesi" öngörülen yaptırımın ulaşılmak istenen amaç bakımından zorunlu olmasını ve "orantılılık ilkesi" ise öngörülen yaptırım ile ulaşılmak istenen amaç arasında olması gereken orantıyı ifade etmektedir."

Vergilemede ölçülülük ilkesinin yer aldığı Danıştay içtihatları tetkik edildiğinde Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca, Danıştay Dördüncü Dairesinin 25/04/2019 tarih ve E:2016/7036, K:2019/3111 sayılı kararının temyiz makamınca incelendiği<sup>24</sup>; "Vergi idaresince vergi iadesi talep eden vergi ödevlilerinin mülkiyet hakkına yapılan müdahaleyle gerçekleştirilmek istenen amaç ile bu amacı gerçekleştirmek için kullanılan araçlar arasında makul bir ölçülülük ilişkisinin olup olmadığı değerlendirilmelidir. Ölçülülük ilkesi elverişlilik, gereklilik ve orantılılık olmak üzere üç alt ilkedен oluşmaktadır. Elverişlilik öngörülen müdahalenin ulaşılmak istenen amacı gerçekleştirmeye elverişli olmasını, gereklilik ulaşılmak istenen amaç bakımından müdahalenin zorunlu olmasını yani aynı amaca daha hafif bir müdahale ile ulaşılmamasının mümkün olmamasını, orantılılık ise bireyin hakkına yapılan müdahale ile ulaşılmak istenen amaç arasında makul bir dengenin gözetilmesi gerekliliğini ifade etmektedir. ...müracaatı değerlendirme süresi belirlilik arz etmediğinden; bu süre için gecikme zammı

22 Bkz. D.3.D.D. E. 2009/472, K. 2010/3587, T. 29/11/2010.

23 Bkz. D.12.D.D. E. 2016/8855, K. 2017/461, T. 23/2/2017.

24 Bkz. D.V.D.D.K. E. 2019/1078, K. 2019/666, T. 2/10/2019.

*hesaplanması ulařılmak istenen kamu alacađının deđerinin korunması ve mali dűzenin sađlanması amaçları karřısında műkellefe ařırı bir kűlfet yűkleyebilecek ve sűz konusu amaç ile gecikme zammı hesaplaması arasında kurulması gereken adil dengeyi bozabilecek niteliktedir. Bu nedenle műracaat tarihinden eksiklik bildirimine kadar geçen sűre için gecikme zammı hesaplanmasını ۆngören idari dűzenleme ۆlçűsűz bir műdahaleye yol açaabilecek mahiyette olduđundan dűzenlemenin konu unsuru bakımından hukuka aykırı olduđu dűřűnűlmektedir.”* ifadesinin ise tetkik hakimin dűřűnűcesi olarak içtihat metninde yer aldıđı gűrűlmektedir. Esas itibariyle, Vergi Dava Daireleri Kurulu tarafından alınan kararın ve kararda mevcut açaıklamalı karřıt oyun, műkellef lehine olduđu, dava sonucunun hem ۆlçűlűlűk ilkesi hem de kanunilik ilkesine mutabakat sergilediđi dűřűnűlmektedir.

## Sonuç

Vergilendirme sűrecinde, demokratik ve sosyal bir hukuk devleti olmanın geređi olarak, gerçek ve tűzel kiřiliklerin vergi ۆdevleri açaıklıkla ifade edilmeli ve bu kiřilere haiz kazanılmıř hakların korunması gerekmektedir. Bu noktada, vergileme ilkeleri tanım ve kapsamı itibariyle irdelendiđinde ve Danıřtay içtihatlarında yer alan vergileme ilkeleri tetkik edildiđinde anlařılmaktadır ki; vergilendirme, yalnızca vergi idareleri aracılıđıyla hazineye gelir intikal ettirici bir iřlem olarak gűrűlmemelidir.

Műtala edilen Danıştay içtihat kararları içerisinde, bazı karşı oylarda da belirtildiği gibi; vergileme ilkeleri ve kapsamına uygun olarak verilen kararlar en son olarak, hazineyi gelir kaybına uğratabilmektedir. Buradan da çıkarılacağı űzere, vergileme ilkeleri arasında da maliye politikasının

amaç ve araçları arasında olduđu gibi bir çatıřma durumu gűzlenebilmektedir. Bu durum vergileme ilkeleri çerçevesinde ilk sorunu oluřurmaktadır. Meselen, vergilemede adalet ilkesine uygun olarak verilen bir karar etkinlik ilkesini amacından geri bırakabilmektedir. Yansıyan ikilem, mali literatűr içerisinde her zaman toplu duruma bađlı ve tamimi seçim yapılmasının mecburi olduđu bir alan olarak karřılanmaktadır. Ancak Danıřtay kararları ve karřı oylarda yer verilen açaıklamalar incelendiđinde, vergilendirme ilkelerine bakıř açaısının; genel itibariyle vergi műkelleflerinin haklarını gűzetecek nitelikte deđiniliyor olması olumludur. Mevcut durumda hem vergi műkellefleri hem de vergi mahkemeleri açaısından ikinci sorunun; vergi uygulamalarının ve kanuni dűzenlemelerin, yalınlıktan ve anlařılabilirlikten uzaklařması nedeniyle oluřtuđu gűrűlmektedir.

Hukuk sisteminde “yapı tařı” olarak nitelendirilen belirli ilkelerin istikrarlı bir řekilde uygulanmasıyla birlikte, ařırı katılıktan ۆlçűlű biçimde uzak durarak, deđiřen standartlara hızla uyum sađlayan, bađımsız vergi sisteminin varlıđı toplumsal refahın sađlanmasında ilk ařamalardandır. Gűnűműzde ۆzellikle Anayasal Vergileme İlkeleri ۆnemini korumakla birlikte, vergi yűkűnűn adaletli bir řekilde dađılımının sađlanması, farklı imtiyazlardan kaçınılması, sosyal devlet iřlevinin yerine getirilebilmesi için etkinlik ve adalet arasında makul bir dengenin tahsisi mecburidir. Bu nedenle teknolojik, bilimsel, sosyal ve kűltűrel alanda her açaıdan deđiřen dűnya standartları neticesinde, yasama ve yargı organlarının yeniliklere uygun hareket etmeleri en temel gerekliliklerden biri olarak ۆne çıkmaktadır.



## Kaynakça

- Akar, S. (2013), "Vergi Gelirlerinin Esnekliği ve İstikrarı: Merkezi Bütçe Sınıflandırmasına Dayalı Ampirik Bir Analiz", *Maliye Dergisi*, 165, 27-37.
- Berggren, N. (1999), "A Preference-Utilitarian Foundation for the Generality Principle", *Constitutional Political Economy*, 10 (1), 1-24.
- Buyrukoğlu, S. ve Bozdoğan, D. (2015), "Danıştay İçtihatlarında Vergilendirmede Kanunilik", *Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi*, 10 (1), 263-282.
- Buyrukoğlu, S. ve Buzkıran, D. (2016), "Klasik ve Modern Vergileme İlkeleri Çerçevesinde Uzlaşma Müessesesi", *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, 5 (7), 2077-2091.
- Campbell, R. A. (1908), "History Of Constitutional Provisions Relating To Taxation", *State and Local Taxation: International Conference under the Auspices of the International Tax Association*, 2, 559-557.
- Candan, N. (2007), "İbni Haldun'un Gözüyle Kamu Maliyesi Yaklaşımı", *Yönetim ve Ekonomi: Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 14 (2), 235-245.
- Gökçay, Ş. E. (2017), "Türk Vergi Sisteminde Vergi Ödeme Gücüne Ulaşma Teknikleri", *Journal of Life Economics*, 4, 113-133.
- Gökburan A. R. (1998). "Vergileme ilkeleri ve Küreselleşme", *Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 4 (1), 177-201.
- Michael, M. A. (2000). "Liberalism, Environmentalism, And The Principle Of Neutrality", *Public Affairs Quarterly*, 1 (14), 39-56.
- Öztürk, H. S. (2012), "Verimlilik ve Adalet İlkeleri Açısından Türk Vergi Sistemindeki Değişimin Analizi" (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, İstanbul.
- İlgen, A. (2005), "İbni Haldun'un Kamu Ekonomisi, Maliyesi ve Vergi Dünyasına İlişkin Görüş ve Analizleri", *Vergi Dünyası Dergisi*, 281, 101-106.
- Jarczok-Guzy, M. (2017), "The Principles Of Tax Law Equality In The Context Of Direct Taxation", *Journal of Economics and Management*, 30, 70-84.
- Kapucu, G. (2017), "Uluslararası Sermaye Yatırımlarının Vergilendirilmesinde Tarafsızlık İlkesi", *International Journal of Public Finance*, 2 (1), 109-123.
- Karakoç, Y. (2013) "Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme", *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 15 (Ö.s.), 1259-1308.
- Metin, Y. (2017), "Temel Hakların Sınırlandırılması ve Ölçülülük: Ölçülülük İlkesi Evrensel Bir Anayasal İlke Midir?", *Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 7(1), 1-73.
- Öz, E. ve Hepaksaz, E. (2009), "Türkiye'de Denizcilik Faaliyetlerine İlişkin Mali Yükümlülüklerin Genellik ve Eşitlik İlkeleri ile Vergi Harcaması Uygulamaları Kapsamında Değerlendirilmesi", <<http://www.ersanoz.com/makaleler/turkiye-de-denizcilik-faaliyetlerine-iliskin-mali-yukumluluklerin.pdf>> 1-23. Erişim Tarihi: 2.03.2020.
- Öz, E., vd. (2014). "Türk Servet Vergisi Sistemine Modern Bir Yaklaşım", <<http://www.ersanoz.com/makaleler/12-15-2014-turk-vergi-sistemine-modern-bir-yaklasim.pdf>> 1-19. Erişim Tarihi: 2.03.2020.
- Öztürk, M. V. (2015), "Vergilerin Kanuniliği İlkesinin Tarihi Gelişimi", *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 16, 4815-4841.
- Pehlivan, O. (2017), *Kamu Maliyesi*, Trabzon, 1. Baskı: Celepler Matbaacılık Yayın.
- Preez, H. D. (2015), "A Construction of The Fundamental Principles of Taxation", *University of Pretoria Unpublished Thesis Study*, 1-244.
- Rumpf, C. (1993), "Ölçülülük İlkesi ve Anayasa Yargısındaki İşlev ve Niteliği", *Anayasa Yargısı Dergisi*, 10, 25-48.
- Smith, A. (1994), "The Wealth of Nations", Ed. Cannan, E. *The Modern Library*, New York.
- Taylar, Y. (2017), "Ölçülülük İlkesi Bağlamında Vergi Ziyatı Cezasının Anayasa'ya Uygunluk Sorunu", *Maliye Sempozyumu*, 137-176.
- Ulutaam Ö. (2001), *Kamu Maliyesi*, Ankara, 7. Baskı: İmaj Yayınevi.
- Yaltı, A. (2013), "Vergi Hukukunda Ayırma Prensipleri", (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Yüzer, D. (2014), "Kamu İcra Hukukunda Ölçülülük İlkesi", *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 16, 4843-4846.
- 213 sayılı V.U.K., <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf>. Erişim Tarihi: 9.03.2020.
- 2575 Sayılı Danıştay Kanunu, <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.2575.pdf>. Erişim Tarihi: 7.03.2020.
- <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/BilgiBankasistemciWeb/>. Erişim Tarihi: 3.03.2020.
- <http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr>. Erişim Tarihi: 10.03.2020.
- <https://www.anayasa.gov.tr/tr/kararlar-bilgi-bankasi/>. Erişim Tarihi: 4.03.2020.
- <http://www.danistay.gov.tr/kurumsal-2-tekilat-emas.html>. Erişim Tarihi: 2.03.2020.
- <http://www.danistay.gov.tr/kurumsal-5-dairelerin--blm.html>. Erişim Tarihi: 5.03.2020.
- <https://www.gib.gov.tr/>. Erişim Tarihi: 4.03.2020.
- <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.197.pdf> 3718-2, 13. Erişim Tarihi: 9.03.2020.
- <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.2709.pdf>. Erişim Tarihi: 9.03.2020.
- <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2000/12/20001208.htm#11>. Erişim Tarihi: 4.03.2020.



# Türk Hukukunda Hâkimiyet Sözleşmeleri

Mustafa YAVUZ\* 

## Özet

Alman hukukunda “konzern”, Birleşik Krallık hukukunda da “group of companies” şeklinde isimlendirilen “şirketler topluluğu”, Türk hukukunda ilk defa 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununda düzenlenmiştir. Anılan Kanuna göre hâkim şirkete doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunan şirketler, onunla birlikte şirketler topluluğunu oluşturur. Şirketler topluluğu fiili olarak oluşabileceği gibi sözleşmesel olarak da oluşabilir. Sözleşmeye dayalı şirketler topluluğu ise bir ticaret şirketi ile diğer şirketler arasında borçlar hukukuna göre akdedilen bir hâkimiyet sözleşmesiyle meydana gelir. Söz konusu sözleşme ile hâkim şirket, bağlı şirketi hâkimiyeti altında tutabilmekte ve bu şirkete bağlayıcı talimat verme yetkisine sahip olmaktadır. Hâkimiyet sözleşmesinin geçerli olabilmesi için ilgili sözleşmenin bağlı şirketin genel kurulunca onaylanması ve ticaret siciline tescil ve ilan ettirilmesi şarttır. Ancak, sözleşmenin geçersizliği, bu Kanun ile diğer kanunlardaki şirketler topluluğuna dair yükümlülüklerle ve sorumluluklara ilişkin hükümlerin uygulanmasına engel oluşturmaz. İşte bu çalışmada, Türk hukukunda hâkimiyet sözleşmeleri detaylı olarak incelenmiş ve ele alınmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Şirketler Topluluğu, Hâkim Şirket, Bağlı Şirket, Hâkimiyet Sözleşmesi, Tescil.

**JEL Sınıflama Kodları:** K12, K29, K40.

## The Control Agreements in Turkish Law

### Abstract

The “group of companies”, which is named “konzern” in German law and “group of companies” in UK law, is first regulated in Turkish Commercial Code No. 6102 in Turkish law. According to the aforementioned Code, controlled companies shall be considered to be under single management due to their subsidiarity to a controlling company directly or indirectly. The group of companies can either be formed in an actual or contractual manner. Contract-based group of companies are formed by a control agreement between a trading company and other companies in accordance with the law of obligations. With the mentioned contract, the controlling company can keep the affiliated company under its control and has the authority to give binding instructions to this company. In order for the control agreement to be effective, it is necessary to approve the relevant agreement by the general assembly of the affiliated company and to be registered and announced in the trade registry. However, any invalidity of the agreement shall not prevent the application of provisions concerning obligations and liabilities for groups of companies in this Code and other laws. Here, in this study, the control agreements in Turkish law are examined and discussed in detail.

**Keywords:** Group of Companies, Controlling Company, Affiliated Company, Control Agreement, Registration.

**JEL Codes:** K12, K29, K40.

\* Ticaret Uzmanı, Ticaret Bakanlığı, myavuz20@yahoo.com

## 1. Giriş

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

Söz konusu Kanunda, şirket tüzel kişiliğinin ve ortakların hak ve menfaatlerinin korunmasına ilişkin önemli düzenlemeler yapılmış olup, bunlardan birisini de, “şirketler topluluğuna” ilişkin hükümler oluşturmaktadır. ETTK döneminde, her ticaret şirketinin bağımsız bir tüzel kişiliğe sahip olması kuralından yola çıkılarak, şirketler topluluğu bünyesinde bulunan bağlı şirketlerin, ekonomik olarak da bağımsız oldukları sonucuna varılıyordu. Bu durumda, özellikle sorumluluk hukuku açısından, hakkaniyete aykırı sonuçların doğmasına neden oluyordu. Ekonomik hayat gerçeği ile hukuk kurallarının çelişmemesi gerektiği düşüncesinden hareketle TTK’da, hukukumuzda ilk defa olmak üzere, “şirketler topluluğu” terimi altında bağlı işletmeler hukukuna ilişkin temel kurallar düzenlenmiş ve “birbirleriyle ortaklık ilişkisi olan her şirket bağımsız olarak hareket eder” yönündeki anlayış terk edilmiştir (Çakır Çelebi, 2018:19). TTK’da şirketler topluluğuna ilişkin hükümlere yer verilmesiyle, mevzuattaki boşluk giderilmiş, hâkim şirket-bağlı şirket ilişkilerinin bütünsel politikalarla ve yeknesak bir şekilde yürütülmesine imkan sağlanmış (Karahan, Giray, 2012:123) ve bu şirketler arasındaki ilişkiler şeffaflık, hesap verilebilirlik ve menfaat dengesi temelinde kurala bağlanmıştır (Gürbüz Usluel, 2012:282).

<sup>1</sup> 6762 sayılı mülga Türk Ticaret Kanunu, TTK’nın 1533. maddesiyle 1 Temmuz 2012 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır.

Şirketler topluluğunun kurulması fiilen veya sözleşmeyle olabilmektedir. Bunlardan sözleşmesel topluluk, bir sözleşmeye ve özellikle “hâkimiyet sözleşmesi” olarak adlandırılan, hâkim yapıya bağlayıcı talimat verme yetkisini bahşeden ve sözleşmeyle kurulan (fiilen oluşmayan) topluluktur (Poroy, Tekinalp ve Çamoğlu, 2017:686). Dolayısıyla, sözleşmesel şirketler topluluğunun temeli, hâkimiyet sözleşmesine dayanmaktadır. Hâkimiyet ilişkisinde talimat veren hâkim şirket ve talimat alan bağlı şirket olmak üzere ikili bir yapı bulunmaktadır.

İşte bu çalışmada, şirketler hukukunda hâkimiyet sözleşmeleri tüm yönleriyle ele alınmış ve değerlendirilmiştir.

## 2. Genel Olarak Şirketler Topluluğu

“Şirketler Topluluğu”, TTK’nın “Ticaret Şirketleri” başlıklı ikinci kitabının “Genel Hükümler” başlıklı birinci kısmında 195 ilâ 209. maddelerinde düzenlenmiştir. Bu hükümlerin ihdasında, çoğunlukla Alman Paylı Ortaklıklar Kanunundaki (Aktiengesetz) hükümlerden ve Forum Europeumun (FE) önerilerinden esinlenilmiştir. Anılan Kanunun 195. maddesinin birinci fıkrasında “kontrol” ölçütüne uygun olarak hâkimiyet olanaklarının araçları sayılmıştır. Bu kapsamda, söz konusu fıkranın (a) bendinde, bir ticaret şirketinin, diğer bir ticaret şirketinin, doğrudan veya dolaylı olarak; ‘oy haklarının çoğunluğuna sahip olduğu’ veya ‘şirket sözleşmesi uyarınca yönetim organında karar alabilecek çoğunluğu oluşturan sayıda üyenin seçimini sağlayabildiği’ veya ‘kendi oy hakları yanında, bir sözleşmeye dayanarak, tek başına veya diğer pay sahipleri ya da ortaklarla birlikte, oy haklarının çoğunluğunu oluşturduğu’ hallerde “şirketler topluluğu” varlığının oluştuğu kabul edilerek, hâkimiyeti elinde tutan şirketin “hâkim”, diğer şirketin ise “bağlı” şirket olduğu kabul edilmiştir. O halde, sayılan araçlardan herhangi birinin varlığı halinde

fiili şirketler topluluğu meydana gelmekte ve bu şirketlerden en az birinin merkezi Türkiye’de ise TTK’daki şirketler topluluğuna ilişkin hükümler uygulanmaktadır. Bunların yanında ayrıca, aynı fıkranın (b) bendinde, ilerleyen bölümlerde detaylı olarak açıklanacağı üzere, *‘bir ticaret şirketinin, diğer bir ticaret şirketini, bir sözleşme gereğince veya başka bir yolla hâkimiyeti altında tuttuğu durumlarda da şirketler topluluğunun oluştuğu’* hükme bağlanmıştır.

Bu açıklamalar bağlamında, şirketler topluluğu, “bağımsız olan bir veya birden fazla şirket üzerinde kanunda belirlenen şartlar çerçevesinde bir teşebbüs ya da ticaret şirketinin doğrudan ya da dolaylı olarak hâkimiyet kurması halinde oluşan ve tüzel kişiliği bulunmayan topluluk” şeklinde tanımlanabilir (Şener, 2015:175).

Öte yandan TTK, bazı durumlarda hâkim şirket bağlı şirket ilişkisini karine olarak kabul etmektedir (Çetiner ve Bozkurt Yüksel, 2017:276). Nitekim bahsi geçen Kanunun 195/2. maddesinde, bir ticaret şirketinin başka bir ticaret şirketinin paylarının çoğunluğuna veya onu yönetebilecek kararları alabilecek miktarda paylarına sahip bulunması, birinci şirketin hâkimiyetinin varlığına karine kabul edilmiştir. Nitekim her durumda bir sermaye şirketinin paylarının çoğunluğuna sahip olmak esasında hâkimiyetin kurulması için yeterli olmayabilir. Bu noktada, önemli olan oy haklarının çoğunluğuna sahip bulunmaktır. Çünkü oyda imtiyaz hakları ve yönetim organındaki çoğunluk, sermaye çoğunluğunu tamamen etkisiz duruma getirebilir.

Diğer taraftan, bir hâkim şirketin, bir veya birkaç bağlı şirket aracılığıyla bir diğer şirkete hâkim olması, dolaylı hâkimiyeti gösterir. Bu çerçevede, hâkim şirkete doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunan şirketler, onunla birlikte şirketler topluluğunu oluşturur. Hâkim şirketler ana, bağlı şirketler ise yavru şirket konumundadır.

Son olarak belirtelim ki, kanun koyucu, şirketler topluluğu içerisinde yer alan şirketlerin organları ile bunların ve yöneticilerinin hak ve yükümlülüklerini, hâkim şirkete ve bağlı şirkete göre ayrı düzenlemiştir.

### 3. Şirketler Topluluğu Bağlamında Hâkimiyet Sözleşmeleri

#### 3.1. Genel Olarak

Şirketler topluluğu kapsamında hâkim şirket-bağlı şirket ilişkisi ve bu ilişkinin hangi hallerde var olduğu TTK’nın 195. maddesinin birinci fıkrasının (a) ve (b) bentlerinde düzenlenmiş ve bunlardan (b) bendinde, *“Bir ticaret şirketi, diğer bir ticaret şirketini, bir sözleşme gereğince veya başka bir yolla hâkimiyeti altında tutabiliyorsa”* hükmüne yer verilmiştir. Bu düzenlemeyle, şirketler topluluğunun hâkimiyet sözleşmeleri ile de oluşabileceği kabul edilmiştir.

Esasen kanun koyucu, yalnızca fiili topluluğu kabul etmiş, sözleşmesel topluluğa ilişkin ayrı hükümler öngörmemiş, ancak bu hali de yukarıda yer verilen hükümle tanımıştır. Söz konusu hükme göre, şirketler arasında hâkimiyet sözleşmesi akdedildiği takdirde sözleşmesel şirketler topluluğunun varlığı gündeme gelmektedir. Başka bir anlatımla, sözleşmesel şirketler topluluğu, hâkimiyet sözleşmesi ile oluşmaktadır. Burada kastedilen borçlar hukuku bağlamında hâkimiyet sözleşmeleridir (Poroy, Tekinalp ve Çamoğlu, 2017:711; Pala, 2019:52). Bu durumda, şirketler topluluğu, hâkim şirketin, hâkimiyeti altına alacağı topluluk üyesi bağlı şirketlerle yapacağı bir sözleşme ile oluşmaktadır.

Hâkimiyet sözleşmesi kapsamında hâkim şirket, bağlı şirkete, hedeflerin tespiti, şirketin faaliyetlerinin koordine edilmesi ile üst düzey yönetiminin belirlenmesi gibi şirketin yönetimine ilişkin temel konularda talimat verir; ancak

bağlı şirketin günlük faaliyetlerine ve işleyişine müdahale etmez (Yanlı, 2013:6).

Öte yandan, TTK md. 195/1-b'ye göre sözleşmesel olarak bir şirketin diğer bir şirketi hâkimiyeti altında tutabilmesi “bir sözleşme” yanında “başka bir yolla” da olabilmektedir. Hâkimiyetin “başka bir yolla” ne şekilde olabileceğine ilişkin kısaca bilgi vermek gerekirse, öncelikle söz konusu ibare geniş yoruma olanak tanımaktadır. Dolayısıyla, pay sahipleri sözleşmeleri, birleşmeler, bölünmeler, pay alımları da bu kapsamda değerlendirilir.<sup>2</sup>

### 3.2. Tanımı

Hâkimiyet sözleşmesi, TTK md. 195/1-b'de yer almışsa da, anılan Kanunda tanımlanmamış ve detaylı olarak düzenlenmemiştir. Zikredilen Kanunda, hâkimiyet sözleşmesine ilişkin sadece birkaç hükme yer verilmiştir. Mevzuatta detaylı olarak düzenlenmediği halde Türkiye'nin hâkimiyet sözleşmesinin tanınmasının sebebi, bu sözleşmelerin vatani olan Almanya ile yakın ticari ilişkilerdir. Öyle ki, TTK'da hâkimiyet sözleşmelerini geçerli kabul etmeseydi, şirketler topluluğuna ilişkin hükümler, Almanya'da kurulmuş olan bir hâkimiyet sözleşmesi kapsamındaki bir Türk şirketine veya teşebbüsüne uygulanamayacaktı (Tekinalp, 2013:548).

Hâkimiyet sözleşmesinin tanımı Ticaret Sicili Yönetmeliğinde yapılmış olup, zikredilen Yönetmeliğin 106/1. maddesinde bu sözleşme, *“aralarında doğrudan veya dolaylı iştirak ilişkisi bulunmayan, bulunsa bile bu ilişkiden bağımsız ve soyutlanmış bir şekilde taraflardan birinin, sermaye şirketi olan diğerinin yönetim organına hiçbir şarta bağlı olmadan talimat verme yetkisini içeren sözleşme”* şeklinde tanımlanmıştır. Başka bir deyişle, hâkimiyet sözleşmesi, birbirinden

bağımsız şirketlerin bir topluluk ilişkisi kurulması amacıyla kontrollerini kısmen veya tamamen başka bir şirkete bıraktıkları sözleşmedir.

Bu çerçevede, hâkimiyet sözleşmesi ile bir şirket diğer bir şirketin yönetimine sahip olmak konusunda anlaşmaktadır. Burada hâkim şirkete verilen yetki, bağlı şirkette oy kullanma yetkisi değil, bağlı şirkete talimat verme yetkisidir. Yapılacak sözleşmede hâkim şirket konumunda olan şirketin, bağlı şirkette pay sahibi olmasına gerek bulunmamaktadır (Karahan ve Giray, 2012:134). Dolayısıyla, sözleşmesel şirketler topluluğunda hâkimiyetin dayanağı ne sermaye, ne oy, ne de yönetim organlarında üye çoğunluğudur. Başka bir anlatımla, hâkim şirket; sermaye, oy veya yönetim organında üye çoğunluğu gibi kriterler aranmaksızın, bağlı şirket üzerinde sevk ve idare yetkilerine sahip olmaktadır (Bilgili ve Demirkapı, 2013:126). Bu sözleşme ile hâkim şirkete, bağlı şirketin yönetim organına ait idare yetkisi verilerek, bağlı şirketin kontrol altında tutulması sağlanmaktadır. Hâkim şirketin söz konusu kontrol yetkisini fiilen kullanıp kullanmadığı gözetilmeksizin, her durumda sözleşmeden kaynaklanan bir hâkimiyet durumu ortaya çıkmaktadır.

Bu arada, hâkimiyet sözleşmeleri, bir tarafın daha güçlü olduğu sözleşmelerdir. Zira yukarıda açıklandığı üzere, bu sözleşmenin tarafı olan hâkim şirket, hâkimiyetini söz konusu sözleşmenin kendisine verdiği yetki ile sözleşmenin diğer tarafını oluşturan bağlı şirket konumundaki şirkete verdiği talimatlarla kullanmaktadır (Tekinalp, 2013:548).

Diğer taraftan, uygulamada kredi sözleşmeleri ile pay sahipleri sözleşmelerinin hâkimiyet sözleşmesi olup olmadığı hususu öğretide tartışmalıdır. Durum böyle olmakla birlikte, Ticaret Sicili Yönetmeliğinde bahsi geçen husus açıklığa kavuşturulmuştur. Zira anılan Yönetmeliğin 106.

2 Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Adalet Komisyonu Raporu, Esas No:1/324, S.Sayısı:96 (<https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem23/yil01/ss96.pdf>) (Erişim-20/07/2020).

maddesinde, kredinin geri ödenmesini sağlamak amacıyla, geri ödemeyi tehlikeye düşürebilecek işlemler bakımından işlem yapılmadan önce kredi alanın, kredi veren kuruluştan onay alması şartını öngören sözleşmeler (kredi sözleşmeleri) ile şirketin taraf olmadığı, tüm veya bazı pay sahiplerinin şirketin yönetimi ve pay sahiplerinin hakları ve borçları ile ilgili olarak pay sahipleri arasında imzalanmış olan sözleşmelerin (pay sahipliği sözleşmelerinin) hâkimiyet sözleşmesi olarak kabul edilmeyeceği hükme bağlanmış, ancak sayılan bu durumların, TTK'nın 195. maddesindeki şartların varlığı halinde hâkimiyeti ortadan kaldırmayacağı ayrıca vurgulanmıştır.

### 3.3. Sözleşmenin Şekil Şartları

Türk hukukunda hâkimiyet sözleşmesinin şekli hakkında açık bir hükme yer verilmemiştir. Bununla birlikte, TTK'nın 198/3. maddesinde, hâkimiyet sözleşmelerinin geçerli olabilmesi için bu sözleşmelerin ticaret siciline tescil ve ilan şart olduğu hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla, anılan sözleşmelerin hukuk âleminde sonuç doğurabilmesi için ticaret siciline tescili ve Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde ilanı zorunludur. Başka bir deyişle, aleniliği ve üçüncü kişilerin haberdar olmasını sağlayan tescil ve ilan, hâkimiyet sözleşmesinin geçerlilik şartıdır. Tescil işlemi ise talimat alan şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki ticaret sicili müdürlüğünce yapılır. Hâkimiyet sözleşmesi nedeniyle talimat verme yetkisini haiz olan tarafın yerleşim yerinin veya merkezinin yurtdışında bulunması ve sözleşmenin yurtdışında düzenlenmiş olması veya yabancı hukuka tabi olması durumunda da, tescil aynı yere yaptırılır.

Öte yandan, TTK'da veya başka bir mevzuatta hâkimiyet sözleşmelerinin yazılı yapılacağına dair açık bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak, mezkûr sözleşmelerin ticaret siciline tescili şart olduğundan, sicile yazılı bir sözleşme metninin

verilmesi gerekmektedir. Başka bir deyişle, tescil ve ilan yükümlülüğü, sözleşmenin yazılı yapılması zorunluluğunu doğurmaktadır. O halde, söz konusu işlemin gereği olarak hâkimiyet sözleşmeleri yazılı bir şekilde yapılmalıdır. Sözleşmenin yazılı şekilde yapılması ile hâkimiyet ilişkisi kayıt altına alınmış olmaktadır. Lakin yazılı şekil bir geçerlilik şartı olmayıp, sözleşmenin ispatı için gereklidir.

Yeri gelmişken, hâkimiyet sözleşmesinin yabancı dilde olması halinde taraflar, noter onaylı Türkçe çevirisini ticaret siciline verirler. Hatta somut olayın özellikleri dolayısıyla ticaret sicili müdürlüğü başka belgelerin de kendisine verilmesini talep edebilir (Ticaret Sicili Yönetmeliği md. 106).

Diğer taraftan, yukarıda değinildiği üzere, hâkimiyet sözleşmesinin geçerliliği için anılan sözleşmenin ticaret siciline tescil ve ilanı zorunludur. Bu zorunluluk, sözleşmenin aleniyete kavuşmasını sağlamayı amaçlamaktadır. Ancak sözleşme, hâkimiyet sözleşmesi niteliğinde olup da, tescil gibi geçerlilik şartlarından bazıları eksikse, sözleşme geçersiz olsa da, hem hâkimiyetin varlığı hem de hâkimiyet varsayımı kabul edilir. Nitekim TTK'nın 198/3. maddesinde, *“Sözleşmenin geçersizliği, bu Kanun ile diğer kanunlardaki şirketler topluluğuna dair yükümlülüklerle ve sorumluluklara ilişkin hükümlerinin uygulanmasına engel olmaz.”* denilmektedir. Bu hüküm, geçersizliğin, özellikle hâkimiyetin varlığı halinde uygulanacak hükümlerden kaçmanın yolu olmaması için bilinçli olarak öngörülmüştür. Bu durumda, tescil edilmemiş olmak hâkim şirket açısından hâkimiyet sözleşmesinin geçersizliği için sebep sayılmakla birlikte, ortakların ve alacaklıların korunması açısından yükümlülüklerin ve sorumlulukların devam ettiği kabul edilmiştir. Mezkûr hüküm uyarınca, tescil edilmemiş hâkimiyet sözleşmesine dayanılmaz, fakat sorumluluk ve yükümlülük doğar. Başka bir anlatımla, taraflar arasında bir hâkimiyet sözleşmesi olmakla birlikte, bunun tescil

ettirilmeyip saklanması ve kötüye kullanılması halinde taraflar yükümlülükten ve sorumluluktan kurtulamaz. Burada yükümlülük ile TTK'nın 197, 201, 198, 199, 201. maddelerine; sorumluluk ile de aynı Kanunun 202, 203-206 ve 209. maddelerine işaret edilmiştir (Poroy, Tekinalp ve Çamoğlu, 2017:712; Dinç, 2017:266; Eriş, 2017:1999).

Son olarak ifade edelim ki, Ticaret Sicili Yönetmeliğinin 106/2. maddesi uyarınca hâkimiyet sözleşmesinin geçerli olabilmesi için bağlı şirketin genel kurulunca onaylanması gerekmektedir. Bu konuda, mevzuatta ağırlaştırılmış nisap öngörülmemiştir. Kanaatimizce, hâkimiyet sözleşmesinin genel kurulca onaylanmasında şirketin türüne göre TTK'da öngörülen olağan nisaplar uygulanmalıdır (Aksi görüş için bkz: Pulaşlı, 2013:158). Ancak, anılan Yönetmelikte zikredilen sözleşmenin hâkim şirketin genel kurulunca da onaylanıp onaylanmayacağına dair bir hükme yer verilmemiştir. Bununla beraber, Ticaret Bakanlığınca yürürlüğe konulan Anonim Şirketlerin Genel Kurul Toplantılarının Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 30. maddesinde, genel kurulların devredilemez görev ve yetkileri sıralanmış, hâkimiyet sözleşmesinin onaylanması da bu yetkiler arasında sayılmış, ancak bu hususta hâkim-bağlı şirket ayrımı yapılmamıştır. Buradan hareketle, hâkimiyet sözleşmesinin hâkim şirketin genel kurulunca onaylanması gerektiği sonucuna ulaşılabilir. Ancak uygulamada, ticaret sicilleri, hâkimiyet sözleşmelerine dair işlemlerde yalnızca bu sözleşmenin bağlı şirketin genel kurulunca kabulünü yeterli görmekte, hâkim şirket genel kurulu kararını aramamaktadır.<sup>3</sup>

<sup>3</sup> <https://www.ito.org.tr/tr/hizmetler/ticaret-sicili-islemleri/tescil-islemleri/sirketler-toplulugu> (Erişim-20.07.2020).

### 3.4. İçeriği

Hâkimiyet sözleşmesinin içeriği, borçlar hukukunda yer alan sözleşme serbesti ilkesi bağlamında taraflarca belirlenebilir. Ancak, bir hâkimiyet sözleşmesinin varlığından bahsedebilmek için hâkim tarafın, diğer şirketin yönetim organına bağlayıcı talimat verme yetkisinin açık ve ayrıntılı bir şekilde ve geniş kapsamlı hükümlerle düzenlenmiş olması, ancak sözleşmenin topluluk dışında herhangi bir üçüncü kişi menfaatine yapılmamış olması gerekir. Keza, söz konusu sözleşme ile hâkim şirkete, bağlı şirketin temel politikaları hakkında karar alabilecek nitelikte yönetim devri yapılmış olmaktadır. Bu noktada, sözleşmede hâkim ortağın hâkimiyet kurmasına engel hükümlere yer verilmemelidir. Bunun yanında, hâkim şirketin talimat hakkının belirli işletme politikalarını tespit etmesi veya talimat hakkını belirli konularda kullanması şeklinde kısmi bir hâkimiyet sözleşmesinin yapılmasında da bir engel bulunmamaktadır. Öyle ki, bu tür sözleşmelerin sınırlı yönetim fonksiyonu devri olsa da kontrolü sağlaması halinde hâkimiyet sözleşmesinin varlığından söz etmek mümkündür. Zira burada önemli olan kısmen de olsa temel konularda kontrolün hâkim şirkete bırakılmış olmasıdır (Demirtaş, 2014:17).

O halde, hâkimiyet sözleşmesi ile bağlı şirketin yönetim organının sahip olduğu devredilemeyenler haricindeki yetkilerin tümü veya bir kısmı hâkim şirkete devredilebilir. Bağlı şirketin yönetim organının sahip olduğu devredilebilir tüm yetkilerin devredilmesinin yanı sıra, yalnızca belirli bir alan veya faaliyete ilişkin, örneğin; finansman, satın alma, personel istihdamı gibi konularla sınırlı olarak da kısmi hâkimiyet sözleşmesi yapılabilir (Sancak, 2019).

Bu arada, TTK'nın 203. maddesi uyarınca tam hâkimiyet halinde "tam hâkim" olan ticaret şirketi, bağlı şirkete bağlayıcı (diğer tarafın uymakla



yükümlü olduğu) talimatlar vermek yetkisini haizdir. Bu halde, hâkimiyet sözleşmesi de sözleşmenin hâkim tarafına muhakkak bağlayıcı ve bağlı tarafın mutlaka uymakla yükümlü olduğu talimat verme yetkisini sağlamalıdır. Öte yandan, hâkim tarafın vereceği talimat, sözleşmenin bağlı tarafının tüm organlarını bağlar. Ancak, organlar ve yönetim, yetkilerini ve görevlerini hâkimiyet sözleşmesinin hâkim tarafına devretmiş değildir (Tekinalp, 2013:549).

### 3.5. Sözleşmenin Tarafları

Hâkimiyet sözleşmesinin tarafları, hâkim şirket ile bir veya daha şirketten oluşan bağlı şirketlerdir. TTK'nın 195/1-b maddesinden, hâkimiyet sözleşmesinin bir ticaret şirketi ile diğer bir ticaret şirketi" arasında yapılabileceği sonucu çıkmaktadır. Bununla birlikte, Ticaret Sicili Yönetmeliğinin 106/1. maddesinde hâkimiyet sözleşmesi tanımlanırken, *"aralarında doğrudan veya dolaylı iştirak ilişkisi bulunmayan, bulunsa bile bu ilişkiden bağımsız ve soyutlanmış bir şekilde taraflardan birinin, sermaye şirketi olan diğerinin yönetim organına (...)"* ibaresi kullanılmıştır. Ayrıca, aynı maddenin son fıkrasında, birinci fıkrada yer alan "yönetim organına" ibaresinin anonim şirketlerde "yönetim kuruluna", limited şirketlerde "müdürlere" ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde ise "yöneticilere" ibaresini ifade ettiği açıkça belirtilmiştir. Bu durumda, hâkimiyet sözleşmelerinde hâkim şirket, bir ticaret şirketi (kollektif, komandit, anonim ve limited şirket ile kooperatif) olabileceken, bağlı şirket ancak bir sermaye şirketi (anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket) olabilecektir.

Öte yandan, şirketler topluluğunda bir teşebbüs<sup>4</sup> hâkim şirket olabiliyorken, hâkimiyet

4 TTK'nın 195/5. maddesinde, şirketler topluluğunun hâkiminin, merkezi veya yerleşim yeri yurt içinde veya dışında bulunan, bir teşebbüs olması hâlinde de, bu Kanundaki şirketler topluluğuna ilişkin hükümlerin uygulanacağı, hâkim teşebbüsün tacir sayılacağı belirtilmiştir.

sözleşmesinde belirtildiği üzere sadece ticaret şirketleri yöneten konumunda olabilmektedir. Dolayısıyla, bir teşebbüs sözleşmenin yöneteni olamaz.

Bu arada uygulamada, bir hâkim şirket, bağlı şirketinin ortağı olabilmektedir. Böylece, ortak olan hâkim şirketin, bağlı şirketin genel kurulunda oy kullanması gibi bir durum ortaya çıkmaktadır. Ancak, TTK md. 436 uyarınca anonim şirket ortakları, kendilerinin hâkimiyetleri altındaki sermaye şirketleri ile şirket arasındaki kişisel nitelikte bir işe veya işleme dair müzakerelerde oy kullanamamaktadır. O halde, bağlı şirketin ortağının, hâkim şirketin ancak özel menfaat sağlamak amacı taşımayan bir iş ve işleme ilişkin müzakerelerde oy kullanması mümkündür (Süsoy, 2014).

### 3.6. Tarafların Yükümlülükleri

Hâkimiyet sözleşmesi, borçlar hukukuna tabi olan bir sözleşme türü olmakla birlikte, karşılıklı ve iki tarafa borç yükleyen sözleşme niteliğindedir. Hâkimiyet sözleşmesi ile taraflar birbirlerine karşı edim yükümlüğü altına girmektedir. Bunun sonucu olarak, hem hâkim şirket, hem de bağlı şirketin, hâkimiyet sözleşmesinde kararlaştırılan hususlara uygun davranması gerekir (Yılmaz ve Dülgerler, 2016:182).

#### 3.6.1. Hâkim Şirketin Yükümlülükleri

Hâkimiyet sözleşmesi uyarınca hâkim şirket, bağlı şirkete karşı, tedbirli ve özenli davranma yükümlülüğü altındadır. Hâkimiyet sözleşmesinin amacı, topluluğu oluşturan tüm şirketlerin tek elden yönetilerek, bu şirketlerin ortak koordinasyonunun ve menfaatlerinin sağlanmasıdır. Hâkim şirket, kendisine verilen bu idare yetkisini dürüstlük kuralı çerçevesinde hukuka uygun olarak kullanmakla yükümlüdür. Hâkim şirketin, kendisine verilen yetkileri kötüye kullanması durumunda, bağlı

şirketin uğradığı kayıpları karşılama yükümlülüğü doğmaktadır (Yılmaz ve Dülgerler, 2016:182).

Öte yandan, TTK'nın "Güvenden doğan sorumluluk" başlıklı 209. maddesi uyarınca, hâkim şirket, topluluk itibarının, topluma veya tüketiciye güven veren bir düzeye ulaştığı hâllerde, bu itibarın kullanılmasının uyandırdığı güvenden sorumludur. Söz konusu sorumluluğun işlevi, topluluk itibarının bağlı şirketçe kullanılarak, üçüncü kişilerde hâkim şirkete karşı güven oluşturulmak suretiyle, bunların bağlı şirket ile hukuki ilişki kurmaya sevk edilmesi, ancak bu güvenin daha sonra hâkim şirketçe doğruluk ve güven kurallarına aykırı olarak yıkılması sebebiyle haklı beklentileri boşa çıkan üçüncü kişinin uğradığı zararların giderilmesidir. Hâkim şirket, teknik anlamda bir sözleşme akdetmiş olmamasına ve bağlı şirketle üçüncü kişi arasındaki ilişkiye yabancı olmasına rağmen, bağlı şirketle üçüncü kişi arasında ilişki kurulmasına itibarı ve bunun oluşturduğu güven ile dolaylı da olsa müdahil olduğundan, oluşturulan güvenin yıkılmasından kaynaklanan zararı tazminle yükümlüdür.

### 3.6.2. Bağlı Şirketin Yükümlülükleri

Hâkimiyet sözleşmesi uyarınca bağlı şirketin yönetim organı, sadakat ve özen yükümlülüğü çerçevesinde hâkim şirket tarafından verilen talimatları yerine getirmekle yükümlüdür. Bağlı şirket bu yükümlülüğünü, hâkim şirketin talimatları doğrultusunda gerçekleştirir. Bununla birlikte, bağlı şirketin yönetim organı, TTK'nın 199. maddesi bağlamında faaliyet yılının ilk üç ayı içinde şirketin hâkim ve bağlı şirketlerle ilişkileri hakkında bir rapor<sup>5</sup> düzenlemesi gerekir. Ayrıca, bağlı

5 Düzenlenen raporda, şirketin geçmiş faaliyet yılında hâkim şirketle, hâkim şirkete bağlı bir şirketle, hâkim şirketin yönlendirmesiyle onun ya da ona bağlı bir şirketin yararına yaptığı tüm hukuki işlemlerin ve geçmiş faaliyet yılında hâkim şirketin ya da ona bağlı bir şirketin yararına alınan veya alınmasından kaçınılan tüm diğer önlemlerin açıklaması yapılır. Hukuki işlemlerde edimler ve karşı edimler, önlemlerde, önlemin sebebi ve şirket yönünden yarar ve

şirketin hâkim şirket ile yapmış olduğu hâkimiyet sözleşmesine bağlı olarak bağlılık raporu verme yükümlülüğü de vardır. Bunlara ek olarak, bağlı şirket, hâkimiyet sözleşmesi ile birlikte finansal bilgilerini belirli aralıklarla hâkim şirkete iletme yükümlülüğündedir. Böylelikle bağlı şirketin finansal yapısı da hâkim şirket tarafından kontrol edilmiş olur (Yılmaz ve Dülgerler, 2016:183).

### 3.7. Tarafların Sorumlulukları

TTK'daki şirketler topluluğuna dair hükümler, hâkim şirketin bağlı şirketleri kendi menfaatleri doğrultusunda yönetebilmesine imkân tanımakla birlikte, bağlı şirket üzerindeki hâkimiyetin hukuka aykırı bir biçimde kullanılmasına müsaade etmemektedir (Çelik, 2017:141). Bu hususta kanun koyucu, hâkim ve bağlı şirketler açısından sorumluluk hükümleri sevk etmiştir.

#### 3.7.1. Hâkim Şirketin Sorumluluğu

Hâkim şirket, hâkimiyetini bağlı şirketi kayba uğratabilecek şekilde kullanamaz. Özellikle bağlı şirketi, iş, varlık, fon, personel, alacak ve borç devri gibi hukuki işlemler yapmaya; kârını azaltmaya ya da aktarmaya; malvarlığını aynı veya kişisel nitelikte haklarla sınırlandırmaya; kefalet, garanti ve aval vermek gibi sorumluluklar yüklenmeye; ödemelerde bulunmaya; haklı bir sebep olmaksızın tesislerini yenilememek, yatırımlarını kısıtlamak, durdurmak gibi verimliliğini ya da faaliyetini olumsuz etkileyen kararlar veya önlemler almaya yahut gelişmesini sağlayacak önlemleri almaktan kaçınmaya yönelmez. Bununla birlikte, kaybın,

zararları belirtilir. Zarar denkleştirilmişse, bunun faaliyet yılı içinde fiilen nasıl gerçekleştiği veya şirketin sağladığı hangi menfaatlere ilişkin olarak bir istem hakkı tanındığı ayrıca bildirilir. Rapor, doğru ve dürüst hesap verme ilkelerine uygun olmalıdır. Yönetim kurulu raporun sonunda şirketin, hukuki işlemin yapıldığı veya önlemin alındığı veya alınmasından kaçınıldığı anda kendilerince bilinen hâl ve şartlara göre, her bir hukuki işlemde uygun bir karşı edim sağlanıp sağlanmadığını ve alınan veya alınmasından kaçınılan önlemin şirkete zarara uğratarak uğratmadığını açıklar. Şirket zarara uğramışsa, yönetim kurulu ayrıca zararın denkleştirilip denkleştirilmediğini de belirtir (TTK md. 199).

o faaliyet yılı içinde fiilen denkleştirilmesi veya bunun için nasıl ve ne zaman denkleştirileceği belirtilmek suretiyle en geç o faaliyet yılı sonuna kadar bağlı şirkete denk değerinde bir istem hakkı tanınması durumunda sorumluluk doğmaz. Bununla birlikte, denkleştirme, faaliyet yılı içinde fiilen yerine getirilmez veya süresi içinde denk bir istem hakkı tanınmazsa, bağlı şirketin her ortağı, hâkim şirketten ve onun, kayba sebep olan, yönetim kurulu üyelerinden, şirketin zararını tazmin etmelerini isteyebilir (TTK md. 202).

### 3.7.2. Bağlı Şirketin Sorumluluğu

Hâkim şirket, bağlı şirketle yaptığı hâkimiyet sözleşmesiyle, bağlı şirkete talimat verme hakkını kazanmakla ve bağlı şirket de bu talimatlara uyma borcunu üstlenmekle beraber, hâkim şirket bağlı şirketin paylarının ve oy haklarının doğrudan veya dolaylı olarak yüzde yüzüne sahip olmadığı, diğer bir ifadeyle aralarında tam hâkimiyet ilişkisi kurulmadığı sürece, hâkim şirket, bağlı şirketi kayba uğratabilecek işlemlerde bulunması ya da onu menfaatine işlemlerde bulunmaktan kaçınması yönünde talimat veremez. Zira sözleşmesel de olsa, bir şirket üzerinde kurulan hâkimiyet, hâkim şirkete bu gücünü bağlı şirketler üzerinde hukuka aykırı olarak kullanma hakkı vermez. Bu nedenle, eğer hâkim şirketin bağlı şirket yönetim organına yönelttiği bir talimat hukuka aykırı ise, örneğin onu kayba uğratabilecek bir işlem yapılmasına sebep olarsa, o takdirde bağlı şirketin yönetim organı bu talimatı yerine getirmekle yükümlü değildir. Aksi takdirde, pay sahiplerine ve alacaklılarına karşı sorumlu olur. (TTK md. 553 vd.). Öyle ki, şirketi kayba uğratabilecek işlemlerin yapılması halinde talimatlara uyulmuş olması yönetim kurulunu sorumluluktan kurtarmaz (Yanlı, 2013:17).

Tam hâkimiyet halinde ise topluluğun belirlenmiş ve somut politikalarının gereği olduğu takdirde, kaybına sebep olabilecek nitelik taşısalar dahi

hâkim şirketin yönetim organı bağlı şirkete talimat verebilir. Bağlı şirketin organları da bu talimatlara uymak zorundadır. Bu nedenle, söz konusu talimatlara uyulması halinde bağlı şirketin yöneticileri sadece alacaklılara karşı sorumlu olabilir. Ortaklar veya bağlı şirket tarafından sorumlu tutulamazlar (Yanlı, 2013:17).

## 4. Sonuç

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununda, ekonomik hayatın bir gerçeği olan, ancak mevzuatta düzenlenmemiş bulunan “şirketler topluluğu” müessesesi bazı temel kurallara bağlanarak yasal zemine kavuşturulmuştur. TTK’da şirketler topluluğu, esas itibarıyla kontrol sistemi üzerine oturtulmuş, fakat hâkimiyet bakımından da bir karine kabul edilmiştir. Anılan Kanuna göre şirketler topluluğu, fiili topluluk (oy hakkında veya karar almada çoğunluk) veya sözleşmeye dayalı olarak topluluk olmak üzere iki şekilde oluşabilmektedir. Sözleşmesel toplulukta, bir ticaret şirketi, diğer bir ticaret şirketini, bir sözleşme gereğince veya başka bir yolla hâkimiyeti altında tutmakta ve buna bağlı olarak birinci şirket hâkim, diğeri bağlı şirket olmaktadır.

Sözleşmeye dayalı şirketler topluluğunun oluşabilmesi için taraflar arasında bir sözleşmenin akdedilmesi gerekmektedir. Hâkimiyet sözleşmesi olarak isimlendirilen bu sözleşme, aralarında doğrudan veya dolaylı iştirak ilişkisi bulunmayan, bulunsun bile bu ilişkiden bağımsız ve soyutlanmış bir şekilde taraflardan birinin, sermaye şirketi olan diğeri yönetim organına hiçbir şarta bağlı olmadan talimat verme yetkisini içeren sözleşmedir. Hâkimiyet sözleşmesinin geçerli olabilmesi için bağlı şirketin genel kurulunca onaylanması ve ticaret siciline tescil ettirilmesi şarttır. Ayrıca, bu şirketlerden en az birinin merkezinin Türkiye’de bulunması gerekmektedir. Ancak, sözleşmenin geçersizliği, mevzuattaki şirketler topluluğuna

dair yükümlülükler ve sorumluluklara ilişkin hükümlerin uygulanmasına engel teşkil etmez.

Hâkimiyet sözleşmesi kapsamında hâkim şirket bağlı şirkete/şirketlere ve bunların yönetim organlarına bağlayıcı talimat verme yetkisini haiz olmaktadır. Bağlı şirket de bu talimatlara uymakla yükümlüdür. Ancak, hâkim şirketin, hâkimiyetini bağlı şirketi kayba uğratacak şekilde kullanması yasaktır. Aksi takdirde taraflar açısından sorumluluk doğacaktır.

TTK ile birlikte hukukumuza giren ve her geçen gün daha fazla uygulama alanı bulan hâkimiyet sözleşmeleriyle ilgili olarak, tatbikatta yol gösterici olması ve ortaya çıkması muhtemel sorun ve ihtilafları gidermesi bakımından, söz konusu sözleşmelerin mevzuatta daha detaylı ve açıklayıcı bir şekilde düzenlenmesi uygun olacaktır.

## Kaynakça

- Bilgili, F. ve Demirkapı, E. (2013), *Şirketler Hukuku*, Bursa, Dora Yayınları.
- Çakır Çelebi, F. B. (2018). “Şirketler Topluluğunda Hâkim Teşebbüs”, *Ticaret ve Fikri Mülkiyet Hukuku Dergisi*, Cilt 4, Sayı 1, 19-32.
- Çebi, H. (2014). *İşletme Sözleşmeleri*, Ankara, Adalet Yayınevi.
- Çelik, A. (2017). *Ticaret Hukuku*, Ankara, Seçkin Yayıncılık.
- Çetiner, S. ve Bozkurt Yüksel, A. E. (2017). *Ticari İşletme ve Şirketler Hukuku*, Ankara, Seçkin Yayıncılık.
- Demirtaş, N. S. (2019). *Bağlı Şirketin Borçlarından Dolayı Hâkim Şirketin Sorumluluğu*, Yayımlanmamış Doktora Tezi, Kocaeli Üniversitesi.
- Diñç, S. (2017). *Ticaret Hukuku Bilgisi (Ticari İşletme, Şirketler Hukuku)*, Ankara, Seçkin Yayıncılık.
- Eriş, G. (2017). *Ticari İşletme ve Şirketler-II*, Ankara, Seçkin Yayıncılık.
- Gürbüz Usluel, A. E. (Ocak 2012). “Şirketler Topluluğunda Denkleştirme”, *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, Cilt 18, Sayı 2, 281-310.
- Karahan, S. ve Giray, R. E. (2012). *Şirketler Hukuku*, Konya, Mimoza Yayınları.
- Pala, G. (2019). *Anonim Şirketler Hukukunda Hâkim Şirket Yönetim Kurulu Üyesinin Bilgi Alma Hakkı*, İstanbul, Koç Üniversitesi.
- Poroy, R., Tekinalp, Ü. ve Çamoğlu, E. (2017), *Ortaklıklar Hukuku II*, İstanbul, Vedat Kitapçılık.

- Pulaşlı, H. (2013). *Şirketler Hukuku Genel Esaslar*, Ankara, Adalet Yayınevi.
- Sancak, H. (2019). *Hâkimiyet Sözleşmesi – Hakların Donması – Şirketler Grubu – Şirketler Topluluğu ve Holding Şirket*, (20/07/2020 tarihinde <http://vergij360.com/2019/06/20/hakimiyet-sozlesmesi-haklarin-donmasi-sirketler-grubu-sirketler-toplulugu-ve-holding-sirket-yymm-hasan-sancak/9> adresinden erişilmiştir).
- Süsoy, E. (2014). *Hâkimiyet Sözleşmeleri*, (20/07/2020 tarihinde <http://www.erdem-erdem.av.tr/yayinlar/hukuk-postasi/hakimiyet-sozlesmeleri/> adresinden erişilmiştir).
- Şener, O. H. (2015). *Teorik ve Uygulamalı Ortaklıklar Hukuku*, Ankara, Seçkin Yayıncılık.
- T.C. Mülga Yasalar (07/06/1956). 6762 sayılı mülga Türk Ticaret Kanunu. Ankara: Resmi Gazete (9353 sayılı).
- T.C. Yasalar (14/02/2011). 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu. Ankara: Resmi Gazete (27846 sayılı).
- Tekinalp, Ü. (2013). *Sermaye Ortaklıklarının Yeni Hukuku*, Ankara, Vedat Kitapçılık.
- Ticaret Bakanlığı (27/01/2013). Ticaret Sicili Yönetmeliği. Ankara: Resmi Gazete (28541 sayılı).
- Ticaret Bakanlığı (28/12/2012). Anonim Şirketlerin Genel Kurul Toplantılarının Usul ve Esasları ile Bu Toplantılarda Bulunacak Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Temsilcileri Hakkında Yönetmelik. Ankara: Resmi Gazete (28481 sayılı).
- Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Adalet Komisyonu Raporu, Esas No:1/324, S.Sayısı:96.
- Yanlı, V. (2013). “Hâkimiyet Sözleşmeleri”, *Regesta*, Cilt 3, Sayı 1, 3-18.
- Yılmaz, A. ve Dülgerler, M. (2016). “Hâkimiyet Sözleşmelerinde Tarafların Sorumluluk ve Yükümlülükleri”, *GSI Articleletter*, 179-190.
- <https://www.ito.org.tr>



# BİNEK OTOMOBİLDEKİ ÖTV ARTIŞI İTHALATI DA ETKİLİYOR

Sercan BAHADIR\*\*

## Binek Otomobildeki ÖTV Artışı İthalatı da Etkiliyor

30 Ağustos sabahına bazı binek otomobillere getirilen Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) artışı ile uyandı. Hem matrah hem de oranlarda artış yapıldı. Detayları aşağıda paylaşacağız. Ancak asıl önemli konu, her güne yeni bir ek vergi veya tarife dışı engel ile karşılaşılması ve bunun ithalatçılar açısından zor bir dönemin devam edeceğini işaret ediyor olması. Ek vergi ile ithalat artık daha maliyetli hale geldi. Buna ilave olarak gümrüklerde yaşanan tarife dışı engeller ile de ithalatçılar karşı karşıya kalıyor. Yaşanan bu son gelişmelerle ithalatın artık kolay olmayacağını söyleyebiliriz.



## Son ÖTV Değişiklikleri Neleri İçeriyor

Binek otomobillerde ÖTV yönünden vergileme, daha düşük motor hacmi ve bedeli olan araçlara daha düşük vergi; motor hacmi ve bedeli yüksek olan araçlara ise daha yüksek olacak şekilde gerçekleşiyor. Pazar günü yapılan değişiklikte de motor hacmi bazında hem oran artışı hem de aynı sınıf içinde tutar artışlarının yapıldığı görülüyor. Örneğin motor silindir hacmi 1600 cm<sup>3</sup>'ü geçmeyen binek otomobiller için ÖTV oranlarına esas ÖTV matrahlarına ilişkin 70.000 TL'lik değer 85.000 TL'ye, 120.000 TL'lik değer ise 130.000 TL'ye yükseltildi. Ayrıca aynı sınıfta olup ÖTV matrahı 130.000 TL'yi aşan binek otomobillerin ÖTV oranı da %60'dan %80'e çıkarıldı.

Mal İsmi	Eski oran (29.08.2020 ve öncesi)	Yeni oran (30.08.2020 ve sonrası)
<b>-- Motor silindir hacmi 1600 cm<sup>3</sup>'ü geçmeyenler</b>		
--- ÖTV matrahı <b>85.000 TL'yi</b> (Eski tutar: 70.000 TL) aşmayanlar	%45	<b>%45</b>
--- ÖTV matrahı <b>85.000 TL'yi</b> (Eski tutar: 70.000 TL) aşmış <b>130.000 TL'yi</b> (Eski tutar: 120.000 TL) aşmayanlar	%50	<b>%50</b>
--- Diğerleri	%60	<b>%80</b>
<b>-- Motor silindir hacmi 1600 cm<sup>3</sup>'ü geçen fakat 2000 cm<sup>3</sup>'ü geçmeyenler</b>		
--- Elektrik motoru da olanlardan elektrik motor gücü 50 kW'ı geçip motor silindir hacmi 1800 cm <sup>3</sup> 'ü geçmeyenler		
---- ÖTV matrahı 85.000 TL'yi aşmayanlar	%45	<b>%45</b>
---- ÖTV matrahı 85.000 TL'yi aşmış 135.000 TL'yi aşmayanlar	%50	<b>%50</b>
---- Diğerleri	%60	<b>%80</b>
--- Diğerleri		
---- ÖTV matrahı 170.000 TL'yi aşmayanlar	%100	<b>%130</b>
---- Diğerleri	%110	<b>%150</b>
<b>-- Motor silindir hacmi 2000 cm<sup>3</sup>'ü geçenler</b>		
--- Elektrik motoru da olanlardan elektrik motor gücü 100 kW'ı geçip motor silindir hacmi 2500 cm <sup>3</sup> 'ü geçmeyenler		
---- ÖTV matrahı 170.000 TL'yi aşmayanlar	%100	<b>%130</b>
---- Diğerleri	%110	<b>%150</b>
--- Diğerleri	%160	<b>%220</b>





ÖTV oranlarındaki ve tutarlarındaki artışlar, araçların motor hacmi ve bedeli ile paralel. Örneğin motor silindir hacmi 1600 cm<sup>3</sup>'ü geçen, 2000 cm<sup>3</sup>'ü geçmeyen binek otomobilden matrahı 170.000 TL'yi aşmayanların ÖTV oranı %100'den %130'a, bu tutarı aşanların ÖTV oranı ise %110'dan %150'ye; yine motor silindir hacmi 2000 cm<sup>3</sup>'ü geçen binek otomobiller için ÖTV oranı %160'dan %220'ye çıkarıldı.

### Toplam Vergi Yükünde Önemli Bir Artış Var

Binek otomobiller ÖTV Kanunu'nun (II) sayılı listesinde yer alıyor ve bu listede yer alanlar için vergi doğuran olay ilk iktisap ile gerçekleşiyor. Burada "ilk iktisap" yurt içi imalatçının satışı veya ithalatı olabiliyor. İthalat açısından alınacak ÖTV tutarı, ithalatta hesaplanan KDV matrahı üzerinden taşıtın tabi olduğu orana göre hesaplanan vergi tutarından az olamıyor. İthalatta KDV matrahı, ÖTV için esas alınacak matrah tutarı için minimum tutar oluyor. Bu nedenle de ÖTV hesaplaması yaparken ithal araç bedeli değil ithalatta KDV matrahını esas almak gerekiyor.

Konu ithalatta KDV matrahı olunca tutar içerisinde sadece araç bedeli girmiyor. İthalat esnasında ödenen vergiler, ithalat sırasında (gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar) yapılan giderler de ithalatta KDV matrahının konusunu oluşturuyor. Şöyle ki araç ithalatında tahsil edilen %10 gümrük vergisi, %0,4 TRT Bandrolü, %18 KDV tutarları da alınacak ÖTV matrahının içinde yer alıyor ve bu vergi tutarları için de bir anlamda ÖTV ödeniyor.

Motor silindir hacmi 1600 cm <sup>3</sup> 'ü geçmeyen binek otomobil		
	Yeni ÖTV oranı sonrası (30.08.2020 ve sonrası)	Eski ÖTV oranı (29.08.2020 ve öncesi)
<b>CIF BEDELİ</b>	150.000	150.000
<b>Gümrük Vergisi Matrahı</b>	150.000	150.000
<b>Gümrük Vergisi Oranı</b>	10%	10%
<b>Gümrük Vergisi</b>	15.000	15.000
<b>Yurtiçi Ardiye, Liman vs. Masrafları</b>	10.000	10.000
<b>TRT Bandrol Matrahı</b>	160.000	160.000
<b>TRT Bandrol Oranı</b>	0,4%	0,4%
<b>TRT Bandrol</b>	640	640
<b>ÖTV Matrahı</b>	160.640	160.640
<b>ÖTV Oranı</b>	80%	60%
<b>ÖTV</b>	128.512	96.384
<b>KDV Matrahı</b>	289.152	257.024
<b>KDV Oranı</b>	18%	18%
<b>KDV</b>	52.047	46.264
<b>TOPLAM VERGİ YÜKÜ</b>	196.199	158.288



Son değişiklikler ile CIF, değeri 150.000 TL olan ve motor gücü 1600 cm<sup>3</sup>'ü geçmeyen bir araçta ödenecek vergi yükü 196.199 TL oluyor. ÖTV matrahı olarak sadece CIF bedeli esas alınsaydı, ödenecek ÖTV tutarı son artışla birlikte 120.000 TL olacaktı. Ancak ithalatta KDV matrahı dikkate alındığında 76.199 TL tutarındaki ÖTV tutarı ithalat sırasında ödenen vergilerden ve masraflardan geliyor.

### Ne Yapmalı

İthalat işlemlerinde her geçen gün bir vergi ya da maliyet artışı ile karşılaşılıyor. Artık ithalat işlemleri eskisi gibi daha kolay ve daha az maliyetli olmuyor. Küresel pandemi ile birlikte dış ticaret maliyetlerinin en aza indirilmesi yönünde yaklaşımlara yer verilmediği görülüyor. İthalat bağımlısı bir ülke olarak dış ticaretteki her maliyet günün sonunda tüketiciye yansıyor. Otomobil ithalatında da durum

farklı değil. İthalatta yaşanan her masraf, kurdaki değişiklik veya ilave vergi ÖTV matrahını arttırdığı için dolaylı olarak ÖTV tutarını da artırıyor. Bu da günün sonunda tüketiciye yansıyor.

Son yapılan ÖTV değişikliğini de bu açıdan görmek gerekiyor. Daha da önemlisi ithalata konu olan araçlar için sadece ÖTV oranındaki artıştan dolayı bir vergi artışı olmuyor. Aynı zamanda yine devlet tarafından tahsil edilen vergilerde bir artış veya dış ticarete bir maliyet kalemindeki olumsuz bir değişiklik ÖTV tutarını artırıyor. Üzerine bir de ÖTV tutarında da artış olduğunda ithal araçlardaki toplam vergi yükü, araç bedellerinin üzerine çıkıyor. Bu açıdan ithalatta KDV matrahı hususunun tekrar gözden geçirilmesi veya ÖTV matrahı hesaplamasında araç ya da eşya bedellerinin esas alınacağı bir yöntemle geçilmesi yanlış olmayacaktır.



Cahit SOYSAL\*

# DOĞAL GAZ TÜRKİYE'YE NASIL GELİR?

Türkiye'nin Karadeniz'deki ilk milli derin deniz sondajını gerçekleştiren Fatih sondaj gemisi, Sakarya Gaz Sahası'nda 320 milyar metreküp doğal gaz rezervi keşfetti. Bu rakam, Türkiye'nin doğal gaz ihtiyacını en azından 7 yıl boyunca karşılayacak düzeyde görünüyor. Türkiye'nin Karadeniz'deki münhasır ekonomik bölgesinde, yaklaşık 170 kilometre açıktaki gerçekleştirdiği ve ülkenin doğal gaz ithalatının önemli bir kısmını karşılayabilecek bu keşif, gözlerin bu bölgeye çevrilmesine neden oldu.

Öte yandan, Dünya'daki Kuzey Denizi gibi eski petrol sahalarındaki üretim düşmesi ve artık "kolay petrol" döneminin sona yaklaşması nedeniyle hidrokarbon arama ve sondaj şirketleri daha derin sulara ve geçmişte pek ilgi gösterilmeyen alanlara odaklanmaya başladı. Bu eğilimin bir sonucu olarak, Doğu Akdeniz Havzası son yıllarda enerji-politiğin merkezine oturmuş bulunuyor. Komşu ülkelerinin birbirleriyle olan sorunları ve münhasır ekonomik bölge sınırlarındaki anlaşmazlıklar, Akdeniz'de arama faaliyetlerine başlayan Türkiye için işlerin Karadeniz'deki kadar kolay yürüyemeyeceğini gösteriyor.

Peki, gerek Karadeniz'de çıkarılan doğal gaz, gerekse Akdeniz'de Türkiye tarafından bulunması olası doğal gaz veya petrolün gümrük statüsü ne olacak? Bu yazımızda konuya gümrük mevzuatı açısından yaklaşmaya çalışacağız.

İlk olarak Karadeniz'de bulunan doğal gazın transferi konusuna değinmekte yarar var.

Türkiye ile Sovyet Sosyalist Cumhuriyetler Birliği (SSCB) arasında 23 Haziran 1978 tarihinde imzalanan, "Karadeniz'de Kıta Sahaneliği Sınırlandırması Hakkında Anlaşma" ile iki ülke kendi kıta sahanlıklarını belirlemiş bulunmaktadır. Daha sonra, münhasır ekonomik bölge ve kıta sahanlığı alanlarının sınırlandırılmasına ilişkin 1982 Birleşmiş Milletler Deniz Hukuku Sözleşmesi yürürlüğe girmiştir. Bu Sözleşme sonrasında, Türkiye'nin 23.12.1986 ve SSCB'nin 06.02.1987 tarihli mektuplarıyla, taraflar arasındaki Kıta Sahaneliği Sınırlandırması Hakkında Anlaşma ile düzenlenen sınıırın, münhasır ekonomik bölge için de kabulü hususunda taraflar mutabık kalmıştır. SSCB'nin 1991 yılında dağılmasının ardından, söz konusu Anlaşmalar, Rusya ve Ukrayna açısından Türkiye ile geçerliliğini sürdürmektedir. Bir başka anlatımla, Türkiye'nin Karadeniz'de bulunduğu doğalgaz tamamen kendisine ait münhasır ekonomik bölge içinde olup, bu konuda uluslararası bir ihtilaf bulunmamaktadır.

4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 18 inci maddesinin 1 inci fıkrasında "Tümüyle bir ülkede elde edilen veya üretilen eşya, o ülke menşelidir" denilmektedir. 2 inci fıkrasında ise, "Tümüyle bir ülkede elde edilen veya üretilen eşya ifadesinden; ..... h) O ülkenin kara suları dışındaki denizlerin dibinden ya da deniz dibindeki toprağın altından münhasır işletme hakkına sahip olarak o ülke tarafından çıkarılan ürünler, .... anlaşılır" hükmüne yer verilmiştir.

Bu bağlamda, Karadeniz'de Türkiye'ye ait münhasır ekonomik bölgesi içinde kurulacak platformlar aracılığı ile deniz altından çıkarılacak doğal gaz tartışılmaz bir şekilde "Türk Menşeli" olacaktır. Bu tespit yapıldıktan sonra anılan doğal gazın Türkiye'ye nasıl getirileceği konusuna değinmek gerekmektedir.

Gümrük Yönetmeliği'nin 3 üncü maddesinin 1 inci fıkrasında "... Bu Yönetmelikte geçen; .... o) Türkiye Gümrük Bölgesi veya Gümrük Bölgesi: Türkiye Cumhuriyeti topraklarını, karasularını, iç sularını ve hava sahasını kapsayan Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesini ..... ifade eder" denilmiştir. Türkiye'nin karasuları Karadeniz ve Akdeniz'de 12 deniz mili Ege Denizinde 6 deniz milidir.

Bu durumda, Karadeniz'de karasularımızdan 150 kilometre uzaklıktaki münhasır ekonomik bölgedeki doğal gaz Türkiye Gümrük Bölgesine nasıl taşınacağı ödem arz etmektedir. Eğer doğal gaz çıkarılan platform ile Türkiye topraklarına kadar deniz altına boru döşenerek doğal gaz transferi gerçekleştirilir ise, Türk menşeli bir eşyanın yurt içi satışı şeklinde Türkiye'de yerleşik bir işletmenin keseceği e-fatura ile doğal gaz yurtiçi muhasebe sistemine kaydedilmiş olacak ve yurtiçi ticarete konu olacaktır. Bu durumda, herhangi bir gümrük işlemi gerçekleştirilmesine gerek bulunmayacaktır.

Karadeniz'deki platformdan gemilere "sıvılaştırılmış petrol gazı" olarak yüklenecek doğal gazın yurtiçine transferinde ise Gümrük Kanunu'nun 33 ve 34 üncü madde hükümleri göz önünde bulundurulacaktır. Kanunun 33 üncü maddesinde "Türkiye Gümrük Bölgesine giriş ve çıkış, gümrük kapılarından yapılır" denilmekte; 34 üncü maddesinde "Türkiye Gümrük Bölgesine giren veya çıkan taşıtlar gümrük gözetimine tabidir" hükmü yer almaktadır. Bu durumda, her ne kadar "Türk menşeli sıvılaştırılmış petrol gazı" taşıyor olsa da Türk limanına yanaşan gemi gümrük muhafaza kontrolüne tabi tutulacak ve gemi kaptanı tarafından imzalanan "Soru Kağıdı" gümrük muhafaza görevlilerine teslim edilecektir. Ancak, getirilen "sıvılaştırılmış petrol gazı" serbest dolaşımda bulunan eşya statüsünde bulunduğundan, bir gümrük beyanname verilmeksizin gazın başka kara taşıtlarına ya da karada bulunan boru hattına yüklenmesi için herhangi bir gümrük otoritesinden izin alınmayacaktır. Yani, geminin tahliyesi tama-

men kabotaj yüklerinin tahliyesindeki prosedürlere uygun olarak gerçekleştirilecektir. Şüphesiz ki, bu "doğal gaz" için de Türkiye'de yerleşik bir işletmenin keseceği e-fatura ile ürün yurtiçi muhasebe sistemine kaydedilmiş olacaktır.

Müstakbel Akdeniz doğal gazı veya petrolü için aynı prosedürün uygulanıp uygulanamayacağı, yaşanacak gelişmelere bağlı olacaktır.

Türkiye ile Doğu Akdeniz'e sınırı olan ülkeler arasında Karadeniz'de olduğu gibi "münhasır ekonomik bölge" konusunda mutabakat sağlanıp, bu husus bir anlaşmaya bağlandığı takdirde, gaz veya petrol trafiği yukarıda değindiğimiz şekilde gerçekleşecektir. Keza, Türkiye Akdeniz'den çıkardığı doğal gaz veya petrolü tamamen kendi ihtiyaçları için kullandığı durumda da ürün transferi yukarıda değinildiği şekilde gerçekleşecektir.

Ancak, Türkiye Akdeniz'de uluslararası literatürde "ihtilafli alan" olarak kabul edilen bir bölgeden çıkardığı doğal gaz veya petrolü üçüncü ülkelere satmak istediğinde "eşyanın menşei" konusunda teknik sorunlar yaşanması olası görülmektedir. Akdeniz doğal gazı veya petrolünün Türkiye'ye transferinin boru hattı veya gemi aracılığı ile yapılması sonucu değiştirmeyecek; eşya yurtdışından gelen "serbest dolaşımda olmayan eşya statüsü"nde değerlendirilecek gümrük işlemlerine tabi tutulacaktır. Yani gemi işletmesi, gemileri henüz bir Türk limanına gelmeden gümrük idaresine "Özet Beyan" verecek; gemi limana geldiğinde gümrük muhafaza görevlilerince kontrol edilerek "Soru Kağıdı" tanzim edilecek; yükün pompalanacağı tanklar "geçici depolama yeri" ya da "gümrük antreposu" statüsünü edinmiş yerler olacaktır. Daha sonra, ürün sahibi işletme yurtdışına yaptığı parti satışları ile sınırlı olmak üzere fatura düzenleyerek, bu faturanın eklendiği bir "Transit Beyanname" refakatinde ürünün yurtdışına gemilerle, TIR kamyonlarıyla ya da boru hatlarıyla transferini gerçekleştirecektir. Ancak, alıcı firma eşyanın menşei belgesinin de gönderilmesini talep ettiğinde Tür-





kiye'deki ticaret odaları tarafından onaylı "menşe şahadetnamesi" tanziminde güçlükler yaşanacak, bu odalar ürünün "Türk menşeli" olduğu yönde menşe şahadetnamesi düzenlese dahi, alıcı firmaların yerleşik olduğu devletin var olan ihtilafa vakıf olduğu ve bunun diğer ülkelerle arasındaki ticari ve siyasi ilişkileri etkileyebileceği endişesi taşıdığı takdirde, anılan devletin gümrük otoritesi bu menşe şahadetnamesine itibar etmeyecektir.

Ancak, yapılacak bir yasal düzenleme ile Akdeniz'den çıkarılan "ham petrol"ün Türkiye'ye getirilerek serbest dolaşıma giriş beyannamesi ile ithalat vergilerinden muaf olarak yurda sokulduğu; Türkiye'deki rafinerilerde işleme tabi tutularak "benzin", "motorin" ya da "gaz yağı" gibi ürünlerle dönüştürüldüğü takdirde, Türkiye'deki "esaslı işçilik" sayılan bu işleme faaliyeti nedeniyle, anılan ürünler için rahatlıkla "menşe şahadetnamesi" düzenlenebilecek ve "nihai ürün benzin" uluslararası bir ihtilaf konusu olmaksızın "Türk Menşeli" kabul edilecektir. Aynı durum, gemilerle taşınan "sıvılaştırılmış petrol gazı"nın alçak basınç altında "do-

ğal gaz"a dönüştürülerek boru hatlarına verilmesi ve bu şekilde yurtdışına ihracı halinde de geçerli olacak ve yapılan bu dönüştürme işlemi nedeniyle "doğal gaz"ın "Türk Menşeli" olduğu yönünde menşe belgesi düzenlenebilecektir.

Bir diğer seçenek, Akdeniz doğal gazının ve petrolünün Avrupa Birliği'ne (AB'ne) üye ülkelere ihracında ortaya çıkacaktır. Türkiye ile AB arasında var olan "Gümrük Birliği" nedeniyle, anılan ürünlerin A.TR Dolaşım Belgesi refakatinde AB üyesi ülkelere ihracı öncesinde bu ürünler üzerine Türkiye ile AB Ortak Gümrük Tarifesinde yer alan oranlardaki gümrük vergisi oranında "Telafi Edici Vergi" tahsil edilerek, ürünün "Serbest Dolaşım Statüsü" edinmesi sağlanacaktır.

Kısaca belirtmek gerekirse, Türkiye'de büyük heyecan yaratan Karadeniz doğal gazının Türkiye'ye transferi için hiçbir yasal engel bulunmamasına karşın, Akdeniz'de bulunacak muhtemel doğal gaz veya petrolün Türkiye'ye transferi için yasal düzenlemeler ve genel düzenleyici idari işlemler yapılması kaçınılmaz görülmektedir.





# GÜMRÜK CEZALARINA KARŞI MÜKELLEFLERİN HAKLARI

Hakan UÇAK\*

Ticaret Bakanlığı tarafından ithalat ve ihracat yapan şirketler nezdinde denetimler sıklaşıyor. Dış ticaret işlemleri gerçekleştirildikten sonra gümrük idareleri tarafından yapılan denetimlerde yüksek tutarda cezalar düzenlenebiliyor. Gümrük idarelerince düzenlenen cezalara karşı ithalatçı ve ihracatçı şirketlerin haklarını bilmesi önem arz ediyor.

Gümrük idareleri tarafından düzenlenen cezalara karşı kanun yollarının bilinmesi, doğru stratejinin belirlenmesi ve uygulanması gümrük ceza maliyetlerinizi aşağıya çekebilir.

Bu makalemizde, dış ticaret yapan şirketler adına gümrük idareleri tarafından düzenlenen cezalara karşı haklara değinmek istedik.

**Peşin Ödeme:** Gümrük idareleri tarafından cezalara karşı ilk kanun yolu peşin ödemedir. Gümrük cezaları düzenlenen şirketler cezanın miktarına göre bu kanun yolunu tercih edebilirler. Bu yöntemin seçilmesi durumunda, gümrük cezaları peşin ödenerek idari ihtilaf hukuki bir ihtilafa dönüştürülmeden sonlandırılabilir. Gümrük cezalarına karşı peşin ödeme yönteminin tercih edilmesi durumunda 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nun 17 inci maddesi uyarınca % 25 oranında bir indirim sağlanmaktadır.

**Uzlaşma:** Gümrük idareleri tarafından düzenlenen cezalara ilişkin hukuki ihtilafın idari yargıya taşınmaksızın çözümünü sağlayan kanun yollarından biri de uzlaşmadır. Uzlaşma 2009 yılından beri uygulanmaktadır. Uzlaşma müessesinin geliş amacı, kamu alacağının sürüncemede bırakılmadan tahsil edilmesi ve gerek mükellef gerekse de devlet açısından yargı mercilerine başvurusu nedeniyle katlanacağı yargı maliyetlerini azalmaktır. Gümrük vergi cezalarına ilişkin tebligatın yapılmasından itibaren 15 gün içerisinde şirketler uzlaşma talebinde bulunabilirler. Uzlaşma talebini doğrudan firma yetkilileri yapabilecekleri gibi temsilcileri olan gümrük müşavirleri de bu başvuruyu yapabilirler.

Uzlaşma başvuruları Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği'nin ekinde yer alan başvuru formu ile yapılmaktadır. Uzlaşmanın görüşmelerine mükellef ve temsilcisi katılabilir. Mükellef dışında en çok 3 temsilci söz konusu görüşmelere katılabilirler. Uzlaşma görüşmeleri esnasında uzlaşma sağlandığı takdirde durum tutanağa bağlanmaktadır. Tutanağın düzenlenmesinden itibaren 1 ay içerisinde uzlaşılan vergi ve/veya ceza ödenmektedir.

**İtiraz:** Hukuki ihtilafın idari yargıya taşınmasının istenilmesi durumunda, gümrük idaresi tarafından düzenlenen cezalara karşı itiraz edilebilir. Gümrük cezalarına muhatap olan şirketler, cezaların kendilerine tebliğ edilmesinden itibaren on beş gün içinde cezayı düzenleyen gümrük idaresinin bir üst makamına, üst makam yoksa aynı makama verecekleri bir dilekçe ile itiraz edebiliyor. İtirazlar otuz gün içinde karara bağlanarak ilgili kişiye tebliğ edilmektedir. Ancak, itirazın yapıldığı birim tarafından itiraz konularının değerlendirilmesi 30 günü aşacaksa ek süre kullanılabilir. Gümrük idaresine yapılan itirazın reddi kararlarına karşı işlemin yapıldığı yerdeki idari yargı mercilerine başvurulabilir.

**İdari Yargı:** Gümrük idaresince düzenlenen cezalara ilişkin olarak uzlaşmanın sağlanamaması ve itirazın ret edilmesi üzerine hukuki ihtilaf idari yargıya konu edilebiliyor. Gümrük cezalarının idari yargıya taşınmasında 30 günlük süre (itirazın reddinden itibaren) dikkate alınıyor. Gümrük vergisine bağlı cezalarda dava açılması tahakkuku durduruyor. Ancak vergi aslına bağlı olmayan cezalarda ise yürütmeyi durdurma kararı alınması gerekiyor. Gümrük cezalarına karşı idari yargı merciine başvurulmasında usul hükümleri, emsal kararlar ve kanun gerekçesi gibi önemli konuları içeren dilekçelerin hazırlanması gerekiyor.

**Değerlendirme:** Yukarıda açıkladığımız üzere, dış ticaret yapan şirketlerin gümrük cezalarına karşı kanun yollarını bilinmesi ve doğru stratejinin seçilmesi hayati önem arz ediyor. Yanlış stratejinin seçilmesi veya usul hükümlerinin atlanması durumunda gümrük idaresi tarafından düzenlenen cezalar kesinleşerek ve şirketleri zor durumda bırakabiliyor.



# TÜKETİCİ UYUŞMAZLIKLARINDA ARABULUCULUK MÜESSESESİ

Yusuf KOÇAK\*

## ÖZET

*Mal veya hizmet piyasalarında kamu tüzel kişileri de dâhil olmak üzere ticari veya mesleki amaçlarla hareket eden veya onun adına ya da hesabına hareket eden gerçek veya tüzel kişiler ile tüketiciler arasında kurulan her türlü sözleşme ve hukuki işlem olarak tanımlanan tüketici işlemleri<sup>1</sup> sonucunda oluşan*

<sup>1</sup> 6502 Sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun Md. 3/1-1

uyuşmazlıklar nihayetinde, 6502 Sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun ile kamu yararına uygun olarak tüketicinin sağlık ve güvenliği ile ekonomik çıkarlarını koruyucu, zararlarını tazmin edici, çevresel tehlikelerden korunmasını sağlayıcı, tüketiciyi aydınlatıcı ve bilinçlendirici önlemlerin alınması, tüketicilerin kendilerini koruyucu girişimlerin özendirilmesi ve bu konulardaki politikaların oluşturulmasında gönüllü örgütlenmelerin teşvik edilmesi<sup>2</sup> amacıyla düzenlemeler yapılmış ve nihai olarak, tüketici işlemleri ve tüketiciye yönelik uygulamalardan doğabilecek uyuşmazlıkların çözümü amacıyla Tüketici Hakem Heyetleri ve Tüketici Mahkemeleri ile birlikte son olarak Arabuluculuk müessesesi oluşturulmuştur. Çalışmamızda, 6502 sayılı Kanun kapsamında; tüketici uyuşmazlıklarının çözümü amacıyla Tüketici Hakem Heyetleri, Tüketici Mahkemeleri ve Arabuluculuk müessesesine ilişkin genel esaslar ele alınacaktır.

**Anahtar Kelimeler:** Ticaret, Tüketici, Tüketici İşlemleri, Tüketici Mahkemesi, Arabuluculuk

## Giriş

Tüketici<sup>3</sup>; ticari veya mesleki olmayan amaçlarla hareket eden gerçek veya tüzel kişi olarak tanımlanmış olup, söz konusu ticari işlemler esnasında ve işlemlerin sonrasında ortaya çıkabilecek uyuşmazlıklar neticesinde tüketicinin sağlık ve güvenliği ile ekonomik çıkarlarının korunması, zararlarının tazmin edilmesi, çevresel tehlikelerden korunmasının sağlanması, tüketicinin aydınlatılması ve bilinçlendirilmesi yönünde önlemlerin alınması, tüketicilerin kendilerini koruyucu girişimlerin özendirilmesi ve bu konulardaki politikaların oluşturulmasında gönüllü örgütlenmelerin teşvik edilmesi hususları amaçlanarak 6502 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun yürürlüğe konulmuştur.

Kanun kapsamında düzenlenmesi öngörülen sözleşmelerin şekil şartlarının ne şekilde olacağı hususlarından başlamak üzere, sözleşme süresi içerisinde şartların ne şekilde değiştirilebileceği, sözleşmeye ek olarak sunulması gereken belgelerin varlığı, tüketici işlemlerinde uygulanması yasak olan faiz çeşidi gibi tüm ayrıntılar öngörülmüştür. Bunun yanı sıra, tüketici sözleşmelerindeki haksız şartların varlığı ve geçersizliği gibi durumlar da Kanun ile düzenlenmiştir.

Tüketici işlemlerine konu olan mal ve hizmetlerin ayıplı olması durumları ile ayıplı mal ve hizmetin çerçevesi belirlenmiş, ayıplı mal ve hizmetten sorumluluğun hangi taraf üzerinde olduğu ve ispat yükü detaylı bir şekilde açıklanmıştır. Sunulan mal ve hizmetin ayıplı olması durumu karşısında tüketicinin seçimlik hakları da belirlenmiş ve bu kapsamda satıcı ya da sağlayıcı, tüketici tarafından seçilen hakkın uygulanması hususunda istisnalar haricinde zorunlu tutulmuştur.

2 6502 Sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun Md.

3 6502 Sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun Md. 3/1-k

Ayrıca, tüketici sözleşmeleri, tüketicinin bilgilendirilmesi ve menfaatlerinin korunması ile ticari reklam ve haksız ticari uygulamalara ilişkin de düzenlemeler yapılmıştır.

Kanun ile belirlenen kapsam nihayetinde, tüketici işlemleri ile tüketiciye yönelik uygulamalardan doğabilecek uyuşmazlıklara ilişkin olarak Tüketici Hakem Heyetleri ve Tüketici Mahkemeleri görevli kılınmıştır. Tüketici işlemleri ile tüketiciye yönelik uygulamalardan doğabilecek uyuşmazlıklarda, belirlenen değerler altında yer alan işlemlerde tüketici hakem heyetlerine başvuru zorunlu hale getirilmiş, tüketici mahkemeleri ise belirlenen limitin dışında kalan uyuşmazlık konusu davalarda görevli olarak belirlenmiştir.

6502 sayılı Kanun'da 22.07.2020 tarihinde yapılan değişiklik ile Tüketici Mahkemelerinde görülen uyuşmazlıklara ilişkin olarak dava açılmadan önce arabuluculuk müessesesinin kullanılması dava şartı olarak yürürlüğe konulmuş ve bu minvalde hükümler getirilmiştir.

## 1. Tüketici Hakem Heyetleri

### 1.1. Tüketici Hakem Heyetlerinin Konu İtibariyle Görev Alanları

Tüketici hakem heyetlerinin konu itibariyle görev alanı, gerek 6502 sayılı Kanun'da gerekse de Tüketici Hakem Heyetleri Yönetmeliği'nde belirtilmiş olup, görev alanı, tüketici işlemleri ile tüketiciye yönelik uygulamalardan doğabilecek uyuşmazlıklar olarak tanımlanmıştır.

Tüketici işlemi<sup>4</sup>; “Mal veya hizmet piyasalarında kamu tüzel kişileri de dâhil olmak üzere ticari veya mesleki amaçlarla hareket eden veya onun adına ya da hesabına hareket eden gerçek veya tüzel kişiler ile tüketiciler arasında kurulan, eser, taşıma, simsarlık, sigorta, vekâlet, bankacılık ve benzeri sözleşmeler de dâhil olmak üzere her türlü sözleşme ve hukuki işlemi” olarak tanımlanmıştır.

4 6502 Sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun Md. 3/1-I

Tüketiciye yönelik uygulamalar Kanunda açıkça belirtilmemekle birlikte, 6502 sayılı Kanun'un İkinci Kısmında “Genel Esaslar” başlığı altında düzenlenen temel ilkeler, tüketici sözleşmelerindeki haksız şartlar, satıştan kaçınma ve sipariş edilmeyen mal veya hizmetler tüketiciye yönelik uygulamalar olarak değerlendirilmektedir.

### 1.2. Tüketici Hakem Heyetlerinin Parasal Değer İtibariyle Görev Alanı

6502 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun'un 68'inci maddesi ile belirlenen parasal sınırların altında kalan uyuşmazlıklar konusu tüketici işlemleri ve tüketiciye yönelik uygulamalarda tüketici hakem heyetlerine başvuru zorunlu tutulmuş ve söz konusu miktarların üzerindeki uyuşmazlıklar için ise tüketici hakem heyetlerine başvuru yapılamayacağı belirtilmiştir.

2020 yılı için Tüketici Hakem Heyetlerine yapılacak başvurularda değeri<sup>5</sup>;

- 6.920,00 Türk Lirası'nın altında bulunan uyuşmazlıklarda İlçe Tüketici Hakem Heyetleri,
- Büyükşehir statüsünde olan illerde 6.920,00 Türk Lirası ile 10.390,00 Türk Lirası arasındaki uyuşmazlıklarda İl Tüketici Hakem Heyetleri,
- Büyükşehir statüsünde olmayan illerin merkezlerinde 10.390,00 Türk Lirası'nın altında bulunan uyuşmazlıklarda İl Tüketici Hakem Heyetleri,
- Büyükşehir statüsünde olmayan illere bağlı ilçelerde 6.920,00 Türk Lirası ile 10.390,00 Türk Lirası arasındaki uyuşmazlıklarda İl Tüketici Hakem Heyetleri,

Görevli olarak belirlenmiştir.

Ayrıca, görevli tüketici hakem heyetinin tespitinde başvuru tarihindeki parasal sınırlar dikkate alınır.

5 6502 Sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun'un 68'inci ve Tüketici Hakem Heyetleri Yönetmeliği'nin 6'ncı Maddelerinde Yer Alan Parasal Sınırların Artırılmasına İlişkin Tebliğ





Başvurunun, tek bir uyuşmazlıkla ilgili olması ve uyuşmazlık konusunun belirtilen parasal sınırları aşması halinde, sınırları aşan kısımdan feragat edilmek suretiyle tüketici hakem heyetine başvuru yapılabileceği gibi, parasal sınırları aşan kısım için tekrar tüketici hakem heyetine başvuru yapılamaz.

Tüketici hakem heyetleri görev ve yetki alanına giren başvuruları gereğini yapmak üzere kabul etmek zorundadır. Görev ve yetki alanı dışında kalan başvurular ise, tüketicinin başvuru yapabileceği yerlerin de belirtilmesi suretiyle başvuru sahibine iade edilir.

### 1.3. Tüketici Hakem Heyetlerinin Yer İtibariyle Görev Alanı

Uyuşmazlıklara ilişkin başvurular, tüketicinin yerleşim yerinin bulunduğu veya tüketici işleminin yapıldığı yerdeki tüketici hakem heyetine yapılır.

İl tüketici hakem heyetleri il sınırları içinde, ilçe tüketici hakem heyetleri ise ilçe sınırları içinde yetkili kılınmıştır. Ayrıca, tüketici hakem heyeti kurulma-

yan ilçelerde Ticaret Bakanlığı'nca söz konusu ilçe için belirlenen tüketici hakem heyetinin yetkili olacağı belirtilmiştir. Söz konusu durumun varlığı halinde, tüketiciler o ilçe kaymakamlığına başvuru yapabilecek, yapılan bu başvurular, kaymakamlıklarca gereği yapılmak üzere Bakanlıkça belirlenen yetkili tüketici hakem heyetine intikal ettirilecektir.

## 2. Tüketici Mahkemeleri

Tüketici işlemleri ile tüketiciye yönelik uygulamalardan doğabilecek uyuşmazlıklara ilişkin davalarda tüketici mahkemeleri görevlidir (6502 Sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun Md. 73).

Tüketici işlemlerindeki uyuşmazlıklarda parasal sınırlar dikkate alınmak suretiyle Tüketici Hakem Heyetleri'ne yapılacak başvurular haricinde kalan uyuşmazlıklar Tüketici Mahkemelerinde görülecek davalar sonucunda neticelendirilir.

Tüketici davaları, tüketicinin yerleşim yerinin bulunduğu yerdeki tüketici mahkemesinde de açılabilir.





### 3. Tüketici Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk

*Arabuluculuk*; sistematik teknikler uygulayarak, görüşmek ve müzakerelerde bulunmak amacıyla tarafları bir araya getiren, onların birbirlerini anlamalarını ve bu suretle çözümlerini kendilerinin üretmesini sağlamak için aralarında iletişim sürecinin kurulmasını gerçekleştiren, tarafların çözümlerini üretmediklerinin ortaya çıkması hâlinde çözüm önerisi de getirebilen, uzmanlık eğitimi almış olan tarafsız ve bağımsız bir üçüncü kişinin katılımıyla ve ihtiyarî olarak yürütülen uyuşmazlık çözüm yöntemi, *arabulucu* ise; arabuluculuk faaliyetini yürüten ve arabulucular siciline kaydedilmiş bulunan gerçek kişi olarak tanımlanmaktadır<sup>6</sup>.

6502 Sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun'da 22.07.2020 tarihinde yapılan değişiklik ile

<sup>6</sup> 6325 Sayılı Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu Md. 2

tüketici mahkemelerinde görülen uyuşmazlıklarda dava açılmadan önce arabulucuya başvurulmuş olması dava şartı olarak yürürlüğe konulmuştur (6502 Sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun Md. 73/A).

Ancak söz konusu dava şartı olma durumunun;

- Tüketici hakem heyetinin görevi kapsamında olan uyuşmazlıklarda,
- Tüketici hakem heyeti kararlarına yapılan itirazlarda,
- Tüketici örgütleri, ilgili kamu kurum ve kuruluşları ile Ticaret Bakanlığı tarafından; haksız ticari uygulamalar ve ticari reklamlara ilişkin hükümler dışında, genel olarak tüketicileri ilgilendiren ve 6502 sayılı Kanuna aykırı bir durumun doğma tehlikesi olan hâllerde bunun önlenmesine veya durdurulmasına ilişkin ihtiyati tedbir kararı alınması veya hukuka aykırı durumun tespiti, önlenmesi veya durdurulması amacıyla tüketici

mahkemelerinde açılan davalarda (6502 Sayılı Kanun Md. 73/6),

- Satışa sunulan bir seri malın ayıplı olduğunun tespiti, üretiminin veya satışının durdurulması, ayıbın ortadan kaldırılması ve satış amacıyla elinde bulunduranlardan toplatılması için Ticaret Bakanlığı, tüketiciler veya tüketici örgütleri tarafından açılan davalarda (6502 Sayılı Kanun Md. 74),
- Tüketici işlemi mahiyetinde olan ve taşınmazın aynından doğan uyuşmazlıklarda,

Uygulanmayacağı belirtilmiştir.

Bunun yanısıra, arabuluculuk faaliyeti sonunda taraflara ulaşılamaması, taraflar katılmadığı için görüşme yapılamaması veya tarafların anlaşmaları ya da anlaşamamaları hâlinde tüketicinin ödemesi gereken arabuluculuk ücretinin Adalet Bakanlığı bütçesinden karşılanacağı hüküm altına alınarak, arabuluculuk faaliyeti kapsamında tüketiciden herhangi bir ücret alınmayacaktır.

Ayrıca, 6325 sayılı Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu'nun 18/A maddesinin onbirinci fıkrasında belirtildiği üzere, taraflardan birinin geçerli bir mazeret göstermeksizin ilk toplantıya katılmaması sebebiyle arabuluculuk faaliyetinin sona ermesi durumunda toplantıya katılmayan taraf son tutanakta belirtilmekle birlikte, bu taraf davada kısmen veya tamamen haklı çıksa bile yargılama giderinin tamamından sorumlu tutulacağı, bu taraf lehine vekâlet ücretine hükmedilmeyeceği, her iki tarafın da ilk toplantıya katılmaması sebebiyle sona eren arabuluculuk faaliyeti üzerine açılacak davalarda tarafların yaptıkları yargılama giderlerinin kendi üzerlerinde bırakılacağı hükümlerinin tüketici aleyhine olacak şekilde uygulanamayacağı hüküm altına alınmıştır (6502 Sayılı Kanun Md. 73/A-2).

## Sonuç

Ticari veya mesleki olmayan amaçlarla hareket eden gerçek veya tüzel kişi olarak tanımlanan tüketici, ticari ilişkilerde genel itibariyle zayıf olarak kalan taraf olması sebebiyle, kendisinin sağlık ve güvenliği ile ekonomik çıkarlarının korunması, zararlarının tazmin edilmesi, çevresel tehlikelerden korunmasının sağlanması, aydınlatılması ve bilinçlendirilmesi yönünde önlemlerin alınması, kendilerini koruyucu girişimlerin özendirilmesi ve bu konulardaki politikaların oluşturulmasında gönüllü örgütlenmelerin teşvik edilmesi amacıyla 6502 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun kapsamında bir takım düzenlemelere gidilmiş ve tüketicilere bir takım haklar verilmiştir. Bu kapsamda, tüketici işlemleri ve tüketiciye yönelik uygulamalardan doğabilecek uyuşmazlıkların çözümü ve mahkemelerin yükünün hafifletilmesi amacıyla tüketici hakem heyetleri ve tüketici mahkemelerine ilişkin düzenleme yapılmasının ardından tüketici mahkemelerinde görülecek uyuşmazlıklarda arabuluculuk müessesesi dava şartı olarak getirilmiştir. Tüketici mahkemelerinde görülen davaların sonuçlanmasının uzun süreler alması ve böylece tüketicinin mağduriyet yaşamamasının önüne geçilmesi amaçlanarak yürürlüğe konulan Arabuluculuk müessesesinin, uyuşmazlıkların çözümü açısından faydalı olacağı düşünülmektedir.

## Kaynakça

- 6502 Sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun'un 68'inci ve Tüketici Hakem Heyetleri Yönetmeliği'nin 6'ncı Maddelerinde Yer Alan Parasal Sınırların Artırılmasına İlişkin Tebliğ, [www.ticaret.gov.tr](http://www.ticaret.gov.tr)
- Tüketici Hakem Heyetleri Yönetmeliği, [www.ticaret.gov.tr](http://www.ticaret.gov.tr)
- 6502 Sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun, [www.tbmm.gov.tr](http://www.tbmm.gov.tr)
- 6325 Sayılı Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu, [www.tbmm.gov.tr](http://www.tbmm.gov.tr)
- [www.ticaret.gov.tr](http://www.ticaret.gov.tr)



# YY5

## DEVAMLILIK

## DENETİMLERİ

Melike YILMAZ\*

### Giriş

Bu yazımızda Yetkilendirilmiş Yüklümlü Statüsü (YY5) sahibi şirketler için önem arz eden YY5 devamlılık denetimlerinde dikkat etmesi gereken konulara ilişkin tecrübelerimizi aktaracağız.

### Yetkilendirilmiş Yüklümlü Statüsü – Önemi

Gümrük İşlemlerinde kolaylık sağlayan Yetkilendirilmiş Yüklümlü Statüsü sahibi olabilmek için bir takım şartlara sahip olmaları gerekmektedir. Bu şartlara sahip şirketlerin yapmış oldukları başvuru şartları incelenmektedir.

A Sınıfı Onaylanmış Kişi Statü sahibi olan firmalar için Yetkilendirilmiş Yükümlü Statüsü başvuru süreci diğer firmalara oranla daha kolay geçmektedir. Gerekli şartların çoğuna sahip firmalar kendi bünyelerinde YYS alım süreçlerini çok hızlı tamamlayabilmektedirler. Bu statü sınırsız süreyle verilse de statünün devamlılığını sağlamak üzere gerekliliklerini yerine getirmenin son derece önem arz etmekte bu süreçte yaşanacak aksaklıklar statünün askıya alınmasına ve hatta geri alınmasına sebebiyet verebilmektedir.

Bu sebeple kimi meslektaşlarımız tarafından bu statüyle elimizde sıcak patates taşıyoruz şeklinde yorumlansa da ben bu konuda daha farklı düşünenlerdenim. Bana göre bu statü çok kıymetli bir hazine ve elimizde tutmak için onun kıymetini bilmeli ve ona göre hareket edilmelidir.

### **Yetkilendirilmiş Yükümlü Statüsü - Devamlılık Denetim süreci**

Yetkilendirilmiş yükümlü statüsü sahibi şirketlerin yaşayacakları devamlılık denetimlerinde dikkat etmelerinde faydalı gördüğümüz konuları sizler için derlemeye çalıştık. Belge gerekliliklerini yerine getirmek üzere gerek firmalar gerekse gümrük ve dış ticaret süreçlerindeki iş ortakları bu konuda sürekli iletişim halinde olmalıdırlar. Öncelikli olarak belge alımında hazırlanan soru formuna verilen cevaplar ekinde sunulan yazılı usul ve prosedürlerin güncel durumda olması gerekmektedir. Bu konuda firmanın bildirme zorunluluğu olan değişikliklerin bildirim süreleri iyi takip edilmelidir.

Soru formunu hazırlayan ekibin denetim öncesinde bir araya gelip verilen cevapları ve karşılık gelen yazılı usul ve prosedürleri tekrardan gözden geçirmeleri büyük önem arz etmektedir. Bu durumun denetim esnasında hızlı ilerlemek için büyük faydası bulunmaktadır. Denetime dair notlarımızı aşağıda bilgilerinizi sunmak istedim:

**1. Adım:** YYS alım sürecinde Bakanlığa sunulan soru formuna verilen cevapların, bunun yanında soru formu ekinde yer alan yazılı usullerin soru formunda yer alan sorulara karşılık gelip gelmediğinin kontrolü,

**2. Adım:** Gerek iç kontrol, gerekse Yıllık Faaliyet Raporu kapsamında sonradan kontrol edilen beyannameler ile cari olarak kontrolü sağlanan beyannameler için kontrolün yapılıp yapılmadığının denetim,

**3. Adım:** Eğitim gerekliliklerinin kontrolü (Şirket çalışanlarının aldığı eğitimlerin soru formunda belirtilen tüm konuları içermesi büyük önem arz ediyor)

**4. Adım:** Tesis güvenliği ve sevkiyat süreçlerinin kontrolü ise firma tesislerinde yerinde kontrol edilmekte. Bu esasta yazılı usulde belirtilen detayların aynı zamanda uygulandığını göstermek gerekmektedir. Bu süreçlerde görevli personellerin de gerek taşıt kontrolü gerekse eşya yükleme ve boşaltma anlarında sevkiyat dışı durumlara engel olmaları gerektiğini bilmeleri ve bu konularda kendilerine sorulabilecek sorulara açıklayıcı cevaplar vermeleri gerekecektir.

### **Sonuç:**

Gümrük Uyum ve YYS Uzmanı olarak görev almış olduğum YYS devamlılık denetiminde yaşadığım tecrübeler ışığında, yetkilendirilmiş yükümlü statüsünün yaşayan bir süreç olduğunu belirtmek isterim.



# TEK KULLANIMLIK TIBBİ ELDİVENLERİN GÜMRÜK TARİFE CETVELİNDEKİ YERİ

Berika GÜR\*

Beytullah YILDIZ\*\*

Dr. Muharrem YILMAZ\*\*\*

## Özet

Eşyaların değerlendirilmesi tarife tespitinin yapılabilmesi için bir takım kriterlere tabi tutulması gerekmektedir. Bu yayındaki eşyamız 4015.11.00.00.00 Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonundaki cerrahi eldivenlerdir. Bilindiği gibi, Türk Gümrük Tarife Cetveli İzahnamesinin 4015.11 tarife alt pozisyonuna ilişkin açıklama notunda; "Cerrahi eldivenleri, ince, yırtılmaya dayanıklı eşya olup, daldırma yöntemi ile elde edilir ve cerrahlar tarafından giyilen türdendir. Genellikle steril paketler içinde sunulurlar." denilmektedir. Bu konudaki ayıncı nitelik 06.02.2010 tarihli 27485 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Avrupa Birliği Kombine Nomenklatür Açıklama Notlarının 4015.11 "Cerrahide kullanılan eldivenler" başlıklı tarife alt pozisyonuna ait açıklama notlarında ise "Bu alt pozisyon steril ambalajlara konulmuş cerrahi eldivenler ile sınırlı değildir. Bu alt pozisyon, aynı zamanda, EN 455-1 ve EN 455-2'ye uyan veya eşdeğer olan eldivenleri de kapsar." ifadeleri yer almaktadır. Buna uygun olarak Laboratuvar Müdürlüğümüze gelen numuneler incelenip bu kriterlere uygunluğu test edilip raporlanmaktadır.

## Abstract

The evaluation of the goods must be subjected to some criteria in order to determine the customs tariff number. Our item in this publication is surgical gloves in the Customs Tariff Statistics Position at 4015.11.00.00.00. As it is known, in the explanatory note regarding subheading 4015.11 tariff of the Turkish Customs Tariff Schedule, "Surgical gloves are thin, tear-resistant items obtained by dipping and are of the type worn by surgeons. They are usually offered in sterile packages." it is called. In the explanatory notes of the subheading of the European Union Combined Nomenclature Explanatory Notes, entitled "Gloves used in surgery", subheading 4015.11, which was published in the Turkey-Legal Gazette No. 27485 dated 06.02.2010, the distinctive feature in this subject is "This subheading is not limited to surgical gloves in sterile packs. It also includes gloves which are EN 455-1 and EN 455-2 compliant or equivalent. " it is located in the form. Accordingly, the samples sent to Istanbul Customs Laboratory Directorate are examined and their compliance with these criteria is tested and reported.

\* Kimyager,

\*\* Müdür Yardımcısı,

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

## 1. Giriş

Sağlık çalışanlarının hayati koruyucusu olan ve sağlık sektörü dışında gıda, kozmetik gibi önemli sektörlerde de kullanılan muayene eldiveni hassasiyet içeren tüm alanlarda çalışanların birincil derece de koruyucu önlemi, toplum içinde insanların ise hastalık etkenlerinden korunma yöntemidir. Hasta ve kullanıcıyı çapraz kontaminasyondan korumak için kullanılan eldivenler steril şartlarda üretilmekte veya sonradan steril hale getirilebilmektedir. Tıbbi müdahalelerde bulunan çalışanların korunması için tek kullanımlık eldivenlerde aranan özellikler açıkça tanımlanmıştır. Ancak yine de cerrahi işlemlerde kullanılan steril cerrahi eldivenler ile steril olmayan tıbbi alanlarda kullanılan tek kullanımlık medikal eldivenler arasında geleneksel tıbbi ayırım tam olarak tanımlanmış değildir. Bu iki kullanım alanı arasında farklı gereksinimler söz konusudur. Sterilite gerekli değilse, tek kullanımlık tıbbi eldivenlerin sterilizasyonu yapılmamaktadır. Bu nedenle steril olmayan tek kullanımlık medikal eldivenlerin güvenlik kalitesini tanımlamak için başka bir kavram bulunmalıdır.

Koruyuculuğun sağlanabilmesi için bazı kalite standartlarına göre belli kriterlere bağlı olarak üretimi gerçekleştirilmelidir.

## 2. Tek Kullanımlık Eldivenlerin Gümrük Tarife Cetvelindeki Yeri

Tek kullanımlık eldivenler, Gümrük Tarife Cetveli'nde mamul olduğu maddeye göre sınıflandırılmaktadır.

Plastikten mamul tek kullanımlık eldivenler, 39. Fasıl 1 Nolu Fasıl notundaki; "Tarifenin neresinde geçerse geçsin "plastik" tabirinden, dış etkiler altında (genellikle sıcaklık ve basınç, gerekirse, çözücü veya plastifiyan bir maddeyle) kalıplama, kalıba dökme, çekme, haddeden geçirme veya diğer işlemlerle ya polimerizasyon anında veya daha sonraki safhada şekil alabilen ve dış etkiler kalktığında şeklini koruyabilen, 39.01 ila 39.14 pozisyonlarındaki maddeler anlaşılır." İbaresine gereği 39.26 tarife pozisyonunda sınıflandırılırken,

Kauçuktan mamul tek kullanımlık eldivenler, 40. Fasıl 1 Nolu Fasıl notundaki; "Metinde aksi belirtilmedikçe, Tarifenin neresinde geçerse geçsin "kauçuk" tabiri, vulkanize edilmiş veya sertleştirilmiş olsun olmasın, şu ürünleri kapsar: Tabii kauçuk, balata, güta-perka, guayül, çikil (chicle) ve benzeri tabii sakızlar, sentetik kauçuk, sıvı yağlardan üretilen taklit kauçuk ve bu maddelerin rejenere edilmiş olanları." İbaresine gereği 40.15 tarife pozisyonunda değerlendirilmektedir.

Ayrıca 2020 Gümrük Tarife Cetveli'nin altpozisyon açılımları da şöyledir:

G.T.İ.P.	Fşyanın Tanımı
4015	Sertleştirilmemiş vulkanize kauçuktan her türlü giyim eşyası ve aksesuarı (eldivenler, tek parmak eldivenler ve parmaksız eldivenler dahil): - Eldivenler, tek parmak eldivenler ve parmaksız eldivenler.
4015.11.00.00.00	-- Cerrahide kullanılan eldivenler
4015.19	-- Diğerleri:
4015.19.00.00.11	--- Fv işleminde kullanılan eldivenler
4015.19.00.00.19	--- Diğerleri
4015.90.00.00.00	- Diğerleri

Diğer taraftan 30.12.2019/30994 tarih/sayılı Resmi Gazete eki Gümrük Genel Tebliği (Gümrük Tarife Cetveli Açıklama Notları) (Seri No: 6) Avrupa Birliği Kombine Nomanklatürü Açıklama Notları'nda 4015 11 Altpozisyonu ile ilgili "Cerrahide kullanılan eldivenler" Bu alt pozisyon steril ambalajlara konulmuş cerrahi eldivenler ile sınırlı değildir. Bu alt pozisyon, aynı zamanda, EN 455-1 ve EN 455-2'ye uyan veya eşdeğer olan eldivenleri de kapsar." İbaresine yer almaktadır.

Ayrıca, 2010/47 sayılı Genelgede; EN 455-1 ve EN 455-2 standartlarına uyan veya eşdeğer olan eldivenlerin 4015.11.00.00.00 GTİP'te sınıflandırılması gerektiği bildirilmiştir.

Aslında EN 455 standartları dizisi, tek kullanımlık tıbbi eldivenler genel başlığı altında, dört bölümden oluşan bir standartlar serisidir. Bu standartlar dizisi ülkemizde Türk Standartları Enstitüsü (TSE) tarafından şu başlıklarla yayınlanmıştır:





- TS EN 455-1 Bölüm 1: Özellikler ve delik bulunmaması deneyi
- TS EN 455-2 Bölüm 2: Fiziksel özellikler için kurallar ve deneyler
- TS EN 455-3 Tek kullanımlık eldivenlerin biyolojik değerlendirme için özellikler ve deneyleri,
- TS EN 455-4 Tek kullanımlık tıbbi eldivenlerin raf ömrünün tayini için kurallar ve deneyleri kapsamaktadır.

Laboratuvarımızda yapılan analiz metotları TS EN 455-1 ve TS EN 455-2 standartlarını temel almaktadır.

### 3. Laboratuvarımızdaki Çalışmalar

#### 3.1. Sızdırmazlık Testi

Laboratuvarımıza gönderilen numune sayısı baz alınarak aşağıdaki tablolara göre kaç adet eldivene deney yapılacağına karar verilir.

Parti büyüklüğü	Özel muayene seviyeleri				Genel muayene seviyeleri		
	S-1	S-2	S-3	S-4	I	II	III
2-8	A	A	A	A	A	A	B
9-15	A	A	A	A	A	B	C
16-25	A	A	B	B	B	C	D
26-50	A	B	B	C	C	D	E
51-90	B	B	C	C	C	E	F
91-150	B	B	C	D	D	F	G
151-280	B	C	D	E	E	G	H
281-500	B	C	D	E	F	H	J
501-1200	C	C	E	F	G	J	K
1201-3200	C	D	E	G	H	K	L
3201-10000	C	D	F	G	J	L	M
10001-35000	C	D	F	H	K	M	N
35001-150000	D	E	G	J	L	N	P
150001-500000	D	E	G	J	M	P	Q
500001 ve üzeri	D	E	H	K	N	Q	R

Parti sayısı 100 kabul edildiğinde (bir kutu eldiven baz alınarak) **Genel muayene seviyesi 1** belirtildiği için **D** değeri bir sonraki tabloda kullanılır.

Numune büyüklüğü kod harfi	Numune büyüklüğü	Kabul kalite sınırı, AQL, uygun olmayan birim yüzdesi ve her 100 birimdeki uygunsuzluk olarak (normal muayene)																									
		0,010	0,015	0,025	0,040	0,065	0,10	0,15	0,25	0,40	0,65	1,0	1,5	2,5	4,0	6,5	10	15	25	40	65	100	150	250	400	650	1 000
		Ac Re	Ac Re	Ac Re	Ac Re	Ac Re	Ac Re	Ac Re	Ac Re	Ac Re	Ac Re	Ac Re	Ac Re	Ac Re	Ac Re	Ac Re	Ac Re	Ac Re	Ac Re	Ac Re	Ac Re	Ac Re	Ac Re	Ac Re	Ac Re	Ac Re	Ac Re
A	2	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓
B	3	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓
C	5	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓
D	8	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓
E	13	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓
F	20	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓
G	32	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓
H	50	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓
J	80	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓
K	125	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓
L	200	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓
M	315	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓
N	500	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓
P	800	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓
Q	1 250	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓
R	2 000	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓

↓ = Okun altındaki ilk numune alma planı kullanılır Numune büyüklüğü parti büyüklüğüne eşit veya büyükse %100 muayene uygulanır.

↑ = Okun üstündeki ilk numune alma planı kullanılır.

Ac = Kabul sayısı

Re = Ret sayısı

D üzerinden yola çıkılarak 8 numunenin analizi yapılacağı ve AQL değerinin 1,5 olduğu durum tabloda kesiş-tilirildiğinde kabul sayısı 0, red sayısı olarak 1 verildiği görülür.

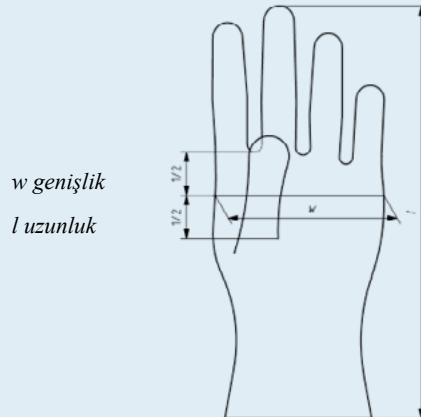
Laboratuvarımız tarafından özel olarak hazırlanan sızdırmazlık deney düzeneğinde çalışılan 8 numune sonucu elde edilen kabul ve red sayısı tabloya göre değerlendirilip eşyanın standartları sağlayıp sağlamadığına karar verilir.



*Sızdırmazlık Testi Deneyi*

### 3.2. Uzunluk ve Genişlik Uygunluk Testi

Gelen numunelerden partiyi temsil edecek şekilde (örneğin 100 numune için 13 adet) eldiven alınarak uzunluk ve genişlik ölçümleri aşağıdaki şekil baz alınarak yapılır.



Elde edilen sonuçlar içerisindeki medyan değeri TSE EN 455-2 Standardında verilen tablolar baz alınarak uygunluk değerlendirilmesine tabi tutulur.

Size	Median length <sup>a</sup>	Median width <sup>b c</sup>
	<i>l</i> in mm	<i>w</i> in mm
5	≥ 250	67 ± 4
5,5	≥ 250	72 ± 4
6	≥ 260	77 ± 5
6,5	≥ 260	83 ± 5
7	≥ 270	89 ± 5
7,5	≥ 270	95 ± 5
8	≥ 270	102 ± 6
8,5	≥ 280	108 ± 6
9	> 280	114 ± 6
9,5	≥ 280	121 ± 6

a Dimension *l* as designated in Figure 1.  
b Dimension *w* as designated in Figure 1.  
c The width requirements are for gloves made from natural rubber latex and all other elastomeric materials. These dimensions may not be appropriate for gloves made from other materials.

*Cerrahi Eldiven Tablosu*

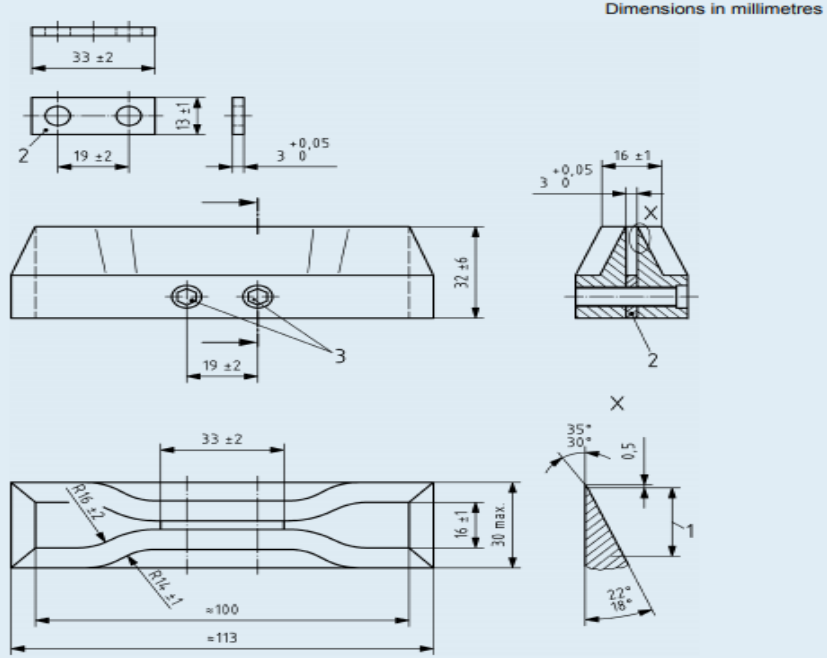
Size	Median length <sup>a</sup>	Median width <sup>b c</sup>
	<i>l</i> in mm	<i>w</i> in mm
Extra Small	≥ 240	≤ 80
Small		80 ± 10
Medium		95 ± 10
Large		110 ± 10
Extra Large		≥ 110

NOTE Manufacturers may optionally use the sizes and dimensions given in Table 1 in order to provide a wider range of glove sizes.  
a Dimension *l* as designated in Figure 1.  
b Dimension *w* as designated in Figure 1.  
c The width requirements are for gloves made from natural rubber latex and all other elastomeric materials. These dimensions may not be appropriate for gloves made from other materials.

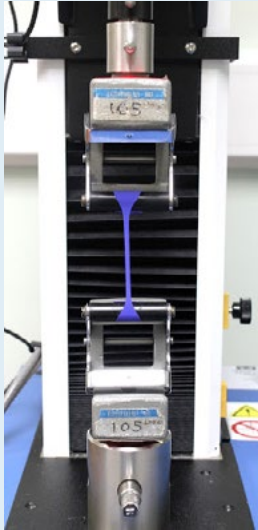
*Muayene Eldiveni Tablosu*

### 3.3. Dayanıklılık Testi

Laboratuvara intikal eden numuneler içerisinde 13 adet numune (eğer çiftli paket içerisindeyse 7 çift eldiven) alınır ve aşağıdaki ölçülere uygun kesilerek çekme kopma test cihazında analizi yapılacak şekilde getirilir.



Çalışılan 13 eldiven numunesinin medyan değeri alınır. Cerrahi eldivenler için 6 Newton veya daha büyük, muayene eldiveni için 9 Newton veya daha büyük değer elde edilmesi eldivenin standarda uygunluğunu gösterir.



Muayene Eldiveni Tablosu

### 3. Sonuç ve Değerlendirme

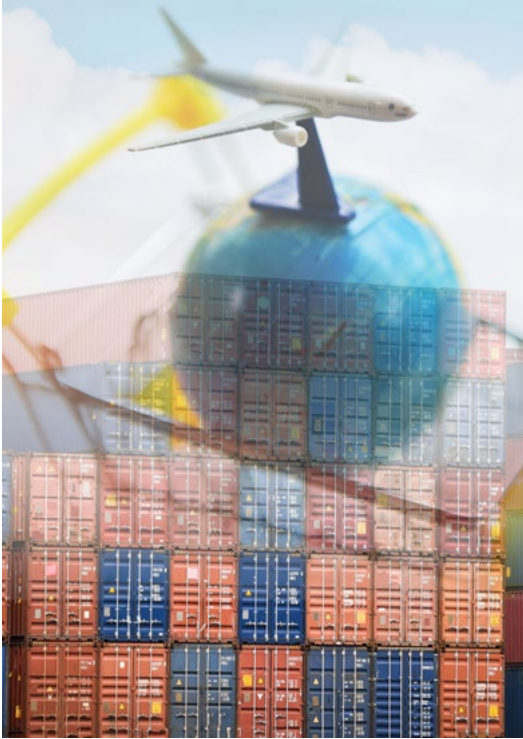
Laboratuvar Müdürlüğümüz bünyesinde bu analizlerin yapılabilmesi; dünya genelinde yaşanmakta olan COVID-19 Pandemi sürecinde en çok ihtiyaç duyulan ürünlerden olan tek kullanımlık tıbbi eldivenlerin artan ithalat-ihracat hacmi karşısında hızlı reaksiyon oluşturabilmemizi sağlamıştır. Bu süreç dâhilinde tüketiciye daha güvenli ürünler ulaştırılabilmesinde rolümüz olması bizleri gururlandırmaktadır.

#### Kaynaklar

- TS EN 455-1/Aralık 2004 - *Tıbbî eldivenler – bir kullanımlık – Bölüm 1: Özellikler ve Delik Bulunmaması Deneyi*
- TS EN 455-2 : 2015-10 - *Tek kullanımlık tıbbî eldivenler - Bölüm 2: Fiziksel özellikler için kurallar ve deneyler*
- TS ISO 2859-1/Temmuz 2012 - *Muayene Ve Deney İçin Numune Alma Metotları- Nitel Özelliklere Göre - Bölüm 1: Parti Muayene İçin Kabul Kalite Sınırına Göre (AQLI) İndekslenmiş Numune Alma Programları*
- Gümrük Genel Tebliği (Gümrük Tarife Cetveli Açıklama Notları) (Seri No: 2) (2010, 6 Şubat). Resmi Gazete (Sayı: 27485). Erişim adresi: <https://www.resmigazete.gov.tr/eski-ler/2010/02/20100206-10.htm>

# Gümrükte Gündem

Sercan BAHADIR\*



Ağustos ayı “Gümrükte Gündem”i belirleyen başlıca gelişmeler:

Bazı gıda ürünlerinde uygulanacak gümrük vergisi oranlarında değişiklik yapılırken bazı tarım ürünleri, gıda katkıları ve içeceklere ilave gümrük vergisi uygulanmaya başlanmış; bazı bebek beslenme, emzirme ve bakım ürünleri ithalatında ise anti-damping önlemi uygulamasına geçilmiştir.

Öte yandan, Venezuela Cumhuriyeti menşeli bazı tarım ürünlerinde tarife kontenjanı düzenlemesine gidilmiş ve 21 Ağustos 2020 tarihinden itibaren yürürlüğe giren “Türkiye Cumhuriyeti ile Bolivarıcı Venezuela Cumhuriyeti Arasındaki Ticaretin Geliştirilmesi Anlaşması” kapsamında menşe kurallarının uygulanmasına ilişkin usul ve esasların tespit edilmesine yönelik çeşitli düzenlemeler yapılmıştır.

Ayrıca, kolonya ve dezenfektan üretiminde kullanılan etil alkol için uygulanmakta olan nihai kullanım uygulaması da kaldırılmıştır.



Ağustos ayı gelişmelerine aşağıda detaylı olarak yer verilmiştir.

## 1. Bazı Gıda Ürünlerine Uygulanacak Gümrük Vergisi Oranlarında Değişiklik Yapılmıştır.

05 Ağustos 2020 Tarihli ve 31204 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 2818 sayılı Karar ile İthalat Rejimi Kararına ekli (I) sayılı listede yer alan ve 7, 8, 9 ve 12. Fasillara ait tablolarda bulunan bazı GTİP’ler altında sınıflandırılan ürünlerin gümrük vergileri ve ilgili fasıla ait dipnotlarda değişiklik yapılmıştır.

Gümrük vergisi oranlarının güncellenmiş hali ve eklenen dipnotlar aşağıdaki gibidir:

GTİP	GÜMRÜK VERGİSİ ORANI (%)									Dipnot
	AB, EFTA, F.ADA.	GÜR.	B-HER.	G.KORE	MLZY.	SING.	KOS.	D-8	D.Ü.	
0703.20.00.00.11	5	5	0	5	5	5	0	5	5	3
0703.20.00.00.12	5	5	0	5	5	5	0	5	5	3
0712.90.90.00.11	2	2	0	2	2	9,7	0	2	2	4

<sup>(3)</sup>Gümrük vergisi oranları ile birlikte 50 EUR/100 kg/net (Bosna-Hersek ve Kosova hariç) Toplu Konut Fonu uygulanır.

<sup>(4)</sup>Gümrük vergisi oranları ile birlikte 44 EUR/100 kg/net (Bosna-Hersek, Kosova ve Singapur hariç) Toplu Konut Fonu uygulanır.

GTİP	GÜMRÜK VERGİSİ ORANI (%)									Dipnot
	AB, EFTA, F.ADA.	GÜR.	B-HER.	G.KORE	MLZY.	SING.	KOS.	D-8	D.Ü.	
0802.31.00.00.00	4	4	0	4	4	4	0	4	4	4
0802.32.00.00.00	4	4	0	4	4	4	4	4	4	5
0803.10.10.00.00	7	0	0	7	7	72,9	7	7	7	6
0803.10.90.00.00	7	0	0	7	7	72,9	7	7	7	6
0803.90.10.00.00	7	0	0	7	7	72,9	7	7	7	6
0803.90.90.00.00	7	0	0	7	7	72,9	7	7	7	6

<sup>(4)</sup>Gümrük vergisi oranları ile birlikte 30 EUR/100 kg/net (Bosna-Hersek ve Kosova hariç) Toplu Konut Fonu uygulanır.

<sup>(5)</sup>Gümrük vergisi oranları ile birlikte 69 EUR/100 kg/net (Bosna-Hersek hariç) Toplu Konut Fonu uygulanır.

<sup>(6)</sup>Gümrük vergisi oranları ile birlikte 83 EUR/100 kg/net (Gürcistan, Bosna-Hersek ve Singapur hariç) Toplu Konut Fonu uygulanır.

GTİP	GÜMRÜK VERGİSİ ORANI (%)									Dipnot
	AB, EFTA, F.ADA.	GÜR.	B-HER.	G.KORE	MLZY.	SING.	KOS.	D-8	D.Ü.	
0902.10.00.00.00	7	7	0	7	7	7	7	7	7	5
0902.20.00.00.00	7	7	0	7	7	7	7	7	7	6
0902.30.00.00.00	7	7	0	7	7	7	7	7	7	3,7
0902.40.00.00.00	7	7	0	7	7	7	7	7	7	3,8

<sup>5)</sup> Gümrük vergisi oranları ile birlikte 799 EUR/100 kg/net (Bosna-Hersek hariç) Toplu Konut Fonu uygulanır.

<sup>6)</sup> Gümrük vergisi oranları ile birlikte 424 EUR/100 kg/net (Bosna-Hersek hariç) Toplu Konut Fonu uygulanır.

<sup>7)</sup> Gümrük vergisi oranları ile birlikte 1.031 EUR/100 kg/net (Bosna-Hersek hariç, İran için 877 EUR/100 kg/net) Toplu Konut Fonu uygulanır.

<sup>8)</sup> Gümrük vergisi oranları ile birlikte 353 EUR/100 kg/net (Bosna-Hersek hariç, İran için 300 EUR/100 kg/net) Toplu Konut Fonu uygulanır.

GTİP	GÜMRÜK VERGİSİ ORANI (%)									Dipnot
	AB, EFTA, F.ADA.	GÜR.	B-HER.	G.KORE	MLZY.	SING.	KOS.	D-8	D.Ü.	
1206.00.91.00.11	3	3	0	3	3	13,5	0	3	3	11
1206.00.91.00.19	3	3	0	3	3	13,5	0	3	3	8,10
1206.00.99.00.11	3	3	0	3	3	13,5	0	3	3	11
1206.00.99.00.19	3	3	0	3	3	13,5	0	3	3	8,10

<sup>8)</sup> Gümrük vergisi oranları ile birlikte 10 EUR/100 kg/net (Bosna-Hersek, Kosova ve Singapur hariç) Toplu Konut Fonu uygulanır.

<sup>(10)</sup> 1 Şubat – 30 Haziran (bu tarihler dahil) arasındaki dönemde %1,5 oranındaki gümrük vergileri (Bosna – Hersek ve Kosova için %0, Singapur için %13) ile birlikte 4 EUR/100 kg/net (Bosna – Hersek, Kosova ve Singapur hariç) Toplu Konut Fonu uygulanır.

<sup>(11)</sup> Gümrük vergisi oranları ile birlikte 24 EUR/100 kg/net (Bosna-Hersek, Kosova ve Singapur hariç) Toplu Konut Fonu uygulanır.

Bu karar, yayımını izleyen 15inci gün yürürlüğe girecektir.

## 2. Bazı Tarım Ürünleri, Gıda Katkıları Ve İçeceklerle İlave Gümrük Vergisi Getirildi.

05 Ağustos 2020 Tarihli ve 31204 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 2819 sayılı İthalat Rejimi Kararına Ek Karar ile Karara ekli tablolarda GTİP’leri belirtilen ürünlerin ithalatında belirtilen oranlarda ilave gümrük vergisi (İGV) alınması kararlaştırılmıştır.

Karar kapsamında yer alan ve A.TR dolaşım belgesi eşliğinde ithal edilen Avrupa Birliği ve Türk menşeli olmayan eşyadan “Diğer Ülkeler” sütununda belirtilen oran üzerinden İGV alınır. Ancak, Türkiye’nin taraf olduğu Serbest Ticaret Anlaşmaları çerçevesinde bir çapraz menşe kümülasyon sistemine dahil ülkeler menşeli eşyadan tercihi menşenin tevsiki halinde İGV alınmaz.

Ancak aşağıda belirtilen durum ve hallerde bu Karar hükümleri uygulanmaz:

- Ekli tablolarda yer alan ürünlerin Dahilde İşleme Rejimi kapsamında ithal edilerek işlem görmüş ürün olarak ihraç edilmesi halinde varsa telafi edici verginin hesaplanmasında,
- Karar kapsamındaki ürünlerin İthalat Rejimi Kararı eki listelerdeki gümrük vergisi oranı üzerinden vergi tahsilatı yapılarak gümrük gözetimi altındayken A.TR dolaşım belgesi düzenlenerek AB ülkelerine ihraç edilmesi halinde,
- Karar kapsamındaki eşyanın aynı zamanda İthalat Rejimi Kararına ekli V sayılı listede yer alması halinde.
- İthalat Rejimi Kararında nihai kullanım mevzuatı kapsamında ithal edilmesi halinde gümrük vergisi uygulanmayan eşyanın, bu Karar kapsamında da aynı amaçla ithal edilmesi halinde.

Bu karar, yayımını izleyen 15 inci gün yürürlüğe girecektir.

### **3. Gümrük Yönetmeliği'nde Gümrük Müşavir Yardımcıları Ve Yetkilendirilmiş Gümrük Müşavirleri İle İlgili Hükümlerde Birtakım Değişiklikler Yapılmıştır.**

11 Ağustos 2020 tarih ve 31210 Sayılı Resmî Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren “Gümrük Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik” ile Gümrük Müşavir Yardımcıları (GMY) ve Yetkilendirilmiş Gümrük Müşavirleri (YGM) ile ilgili olarak Yönetmelik'in bazı maddelerinde değişiklik yapılmıştır. Değişiklikler aşağıda özetlenmektedir:

1. Gümrük müşavir yardımcılığı yazılı sınavında başarılı sayılma puanı yetmiş veya üzeri olarak belirlenmiştir. Önceden altmış veya üzerinde puan alanlar başarılı sayılıyordu.
2. Yönetmelik'in 574. maddesine “Yetkilendirilmiş gümrük müşavirleri gümrük işlemleri ile ilgili tespitlerin yapılabilmesi amacıyla tespit raporuna konu edilecek işlemle sınırlı olmak kaydıyla ilgili firmadan bilgi ve belge isteyebilir.” hükmü eklenmiştir.

3. Yönetmelik'in 575. Maddesinde yapılan değişiklikler ile:

a) YGM'lerin yanlarında stajyer çalıştırabileceğini belirtir hüküm yürürlükten kaldırılmıştır. Ancak, yönetmeliğe eklenen Geçici Madde-17 ile staja başlamış bulunanların, bir yıllık staj süreleri sonuna kadar stajyer olarak çalışmaya devam edebilecekleri hükme bağlanmıştır.

b) Yetkilendirilmiş gümrük müşavirleri ile yanlarında çalışan gümrük müşavir yardımcısının aynı derneğe bağlı bulunma şartı genişletilmiş ve antreponun bulunduğu Bölge Müdürlüğü veya Gümrük Müşavirleri Derneğine kayıtlı olunabileceği hükmü getirilmiştir.

c) Gümrük Müşavir Yardımcılarının yapmaları gereken iş ve işlemleri başkasına yaptırmayacağı hüküm altına alınmıştır. Bu şekilde davrandığı tespit edilen Gümrük Müşavir Yardımcılarının bir daha YGM yanında çalıştırılmayacağı hüküm altına alınmıştır.

d) Yeni eklenen 11 sayılı fıkra kapsamında ise, YGM'lerin tespit sözleşmesi kapsamında bizzat yapacağı işleri başkasına yaptırmayacakları hükme bağlanmıştır. Bu şekilde hareket ettiği tespit edilen kişilerin yetki belgelerinin süresiz olarak geri alınacağı hükme bağlanmıştır.

4. Yetkilendirilmiş Gümrük Müşavirlerinin sahip olmaları gereken nitelikler hususunu düzenleyen 576. Madde kapsamında aşağıdaki değişiklikler yapılmıştır:

a) Son beş yıl içinde Kanunun Geçici 6. maddesi uyarınca geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezası almamış olmak hükmündeki süre; son yedi yıl olarak değiştirilmiştir.

b) Yönetmelikte sayılan suçlardan ceza almamış olma şartına uyuşturucu veya uyarıcı madde imal ve ticareti, 12/4/1991 tarihli ve 3713 sayılı Terörle Mücadele Kanunu kapsamı suçları ile örgütlü suçlar da dahil edilerek, sayılan fiiller artırılmıştır.

c) YGM'lerin sahip olmaları gereken niteliklere "Mesleğin şeref ve haysiyetine uymayan durumlar" ibaresi eklenmiştir.

d) Yaş haddine bağlı olarak 3 yıl süre ile verilen yetki belgelerinin süresi 2 yıl olarak belirlenmiştir. İki belge arasında disiplin cezası almamış YGM'lerin belge süresi ilkinde 3 yıl; ikincisinde ise 4 yıla kadar arttırılabileceği hüküm altına alınmıştır. Ancak, yetki belgesi almak için müracaat eden YGM hakkında soruşturma varsa veya devam ediyorsa; söz konusu soruşturma neticelenmeden yetki belgesi verilmeyecektir.

e) Mezkur maddenin 3. fıkrasında yapılan değişiklikler ile, yetki belgelerinin elektronik ortamda düzenleneceği ve gümrük müşavirinin kayıtlı bulunduğu Bölge Müdürlüğüne ve başvuru sahibine yine elektronik ortamda gönderileceği hükme bağlanmıştır. YGM'nin erişim kodu kullanımından sorumlu olduğu; erişim kodunu başkasına kullandığı anlaşılan YGM'lerin yetki belgelerinin süresiz olarak geri alınacağı hüküm altına alınmıştır. YGM'nin adı-soyadı, tüzel kişi ticaret unvanı, faaliyet adresi, telefon ve e-posta adresi bilgileri Bakanlık internet sayfasında yayımlanır. Bu bilgilerde herhangi bir değişiklik olması durumunda, yedi gün içerisinde bilgilerin sistem aracılığıyla güncellenmesi için Bakanlığa bildirimde bulunulur.

5. YGM yanında çalışılan sürelerin staj süresine dahil edilip edilmeyeceği konusunda yalnızca Gümrük Müşavir Yardımcılarının kanunun ilgili maddesinde belirtilen diğer şartları taşıması halinde staj süresinden sayılacağı Madde 577'de yapılan değişiklik ile karara bağlanmıştır.

6. Yönetmelik'in 578. Maddesi çerçevesinde yapılan değişiklikler ile:

a) YGM'ler hakkında Kanunun Geçici 6. maddesi hükümlerinin uygulanması şartlarından birini teşkil eden husus tespit işlemleriyle sı-

nırlırken; eklenen 6 sayılı fıkra ile, YGM tarafından yapılan tüm işlemleri kapsayacak şekilde genişletilmiştir.

b) YGM olabilme şartlarından birinin kaybedilmesi, tespit işlemleri ile ilgili olarak Bakanlıkça belirlenen asgari ücret tarifesinin altında hizmet verilmesi, görevin bağımsızlık, tarafsızlık ve dürüstlikle yapılmaması veya kusurlu olarak yapılması ya da Kanunda yer alan mesleğin genel prensiplerine aykırı harekette bulunulması veya dolaylı temsil suretiyle faaliyet gösteren gümrük müşavirleriyle ya da tespit işlemini yaptıran yükümlü ile doğrudan veya dolaylı iş ilişkisi içinde olunması halinde yetki belgesinin alınacağı ve 5 yıl süre ile yetki belgesi verilmeyeceği hükmü süresiz olarak değiştirilmiştir.

c) Maddi hatadan dolayı asgari ücretin altında fatura kesilen durumların uyarılmasına rağmen faturalarını düzeltmek suretiyle asgari ücret limitlerine ulaştırmayan veya benzer hataları tekrarlayan YGM'lerin yetki belgelerinin geri alınmasına ilişkin altı (6) aylık süre, yapılan düzenleme ile on iki (12) ay süreyle geri alınacak şekilde değiştirilmiştir.

#### **4. Bazı Bebek Beslenme, Emzirme Ve Bakım Ürünlerinin İthalinde Anti-Damping Önlemi Uygulanacak.**

18 Ağustos 2020 tarihli ve 31217 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesine İlişkin Tebliğ (2020/20) ile GTİP ve tanımlarına aşağıdaki tabloda yer verilen Çin Halk Cumhuriyeti ve Tayland Krallığı menşeli bazı bebek beslenme ve bakım ürünlerine ilişkin dumping soruşturmasının tamamlandığı belirtilmiştir. Buna göre söz konusu ürünlerin ithalatında yine aşağıdaki tabloda karşılarında yer alan tutarda dumpinge karşı kesin önlem uygulanması gerektiği kararlaştırılmıştır.



GTİP	Eşyanın Tanımı	Menşe Ülkesi	Dampinge Karşı Önlem (CIF Bedelin Yüzdesi)
3923.21.00.00.11 3923.29.10.00.11 3923.29.90.00.11 3923.30.10.00.19 3924.10.00.00.21 3924.10.00.00.22 3924.10.00.00.29 3924.10.00.00.31 3924.10.00.00.32 3924.10.00.00.39 3924.90.00.00.11 3924.90.00.00.19 3926.90.97.90.16 3926.90.97.90.17 3926.90.97.90.18 8414.10.81.90.00 8414.10.89.90.00	Yalnız, plastikten mamul emzik, biberon ve diğer bebek beslenme, emzirme ve bakım ürünleri (mama kabı, çatal-kaşık seti, mama kaşığı, meyve süzgeci, süt saklama poşeti, alıştırma bardağı (pipetli olanlar dahil), süt saklama kabı, diş kaşığı/halkası, emzik askısı/ tutacı, manuel burun aspiratörü/ burun temizleyici, göğüs koruyucu, manuel göğüs pompası, tirlle, emzik saklama kabı/kutusu, çatal-kaşık saklama kabı, biberon emziği/başlığı, biberon şişesi, alıştırma bardağı ucu, burun aspiratörü ucu, manuel göğüs pompası süt sağma şişesi)	Çin Halk Cumhuriyeti	12
		Tayland	26

Bu Tebliğ yayımı tarihi ile yürürlüğe girer.



## 5. Venezuela Cumhuriyeti Menşeli Bazı Tarım Ürünleri İthalatında Tarife Kontenjanı Uygulanması Hakkında Düzenleme Yapıldı.

21 Ağustos 2020 tarihli ve 31220 sayılı Resmî Gazete'deki Bolivarcı Venezuela Cumhuriyeti Menşeli Bazı Tarım Ürünleri İthalatında Tarife Kontenjanı uygulanması Hakkında Kararı ile aşağı gümrük tarife pozisyonları belirtilen tarım ürünleri için karşılarında gösterilen miktarlarda tarife kontenjanı açılmıştır.

GTİP	Madde İsmi	Tarife Kontenjanı Miktarı
0403.90	Diğerleri	1000 Ton
0406.10	Taze Peynir (olgunlaştırılmamış veya preslenmemiş)(peynir altı suyundan yapılmış peynirler dahil)ve pıhtılaştırılmış ürünler	500 Ton
0406.30	Eritme Peynirler(rendelenmemiş veya toz haline getirilmemiş)	500 Ton
0406.90	Diğer peynirler	500 Ton
10.06.	Pirinç	1000 Ton
1104.12	Yulaf	2000 Ton
12.02.	Yer fıstığı (kavrulmamış veya başka şekilde pişirilmemiş, kabuklu veya kırılmış olsun olmasın)	400 Ton
12.05.	Rep veya kolza tohumları (kırılmış olsun olmasın)	1000 Ton
1206.00	Ayçiçeği Tohumu (kırılmış olsun olmasın)	5000 Ton
1207.29	Diğerleri	2000 Ton
1207.30	Hint Yağı tohumu	
1207.40	Susam Tohumu	
1207.60	Aspir (Carthamus tinctorius)tohumu	
1207.99	Diğerleri	
12.08.	Yağlı Tohum ve meyvelerin un ve kaba unları (hardal unu hariç)	1000 Ton
18.06.	Çikolata ve kakao içeren diğer gıda müstahzarları	1500 Ton

Tablodaki tarife kontenjanı çerçevesinde yapılacak ithalatta gümrük vergisi ile varsa Toplu Konut Fonu(CIF Bedelinin %'si) veya varsa Tarım Payı Olarak Fona Ödenecek Euro (karşılığı TL)(EUR/100kg/net) 0 (sıfır) olarak; bunun dışında yapılacak ithalatta ise yürürlükteki İthalat Rejimi Kararı çerçevesinde anılan tablodaki ilgili madde için tespit edilen gümrük vergisi ile varsa Toplu Konu Fonu (CIF bedelinin %'si)veya varsa Tarım Payı Olarak Fona Ödenecek Euro (karşılığı TL)(EUR/100kg/net) uygulanır.

Ayrıca anılan tarife kontenjanının uygulanmasına ilişkin Tebliğ'de yayımlanmış olup, buna göre:

- Tarife kontenjanı tahsisat talebinde bulunan firmaların Ek-1'deki tabloda yer alan tarife kontenjanlarının dağıtımı TTY'ye göre yapılacak olanlar için, tarife kontenjanı döneminin başlangıcından önceki 1(bir) ay içerisinde Bakanlığa müracaat etmeleri zorunludur.
- TTY'ye göre dağıtılan tarife kontenjanının taleplerine ilişkin başvurular Bakanlık web adresinde yer alan "E-işlemler" linki altında yer alan "İthalat İşlemleri" kısmında elektronik imza ile yapılır.
- TTY'ye göre dağıtılan tarife kontenjanı taleplerine ilişkin yapılan başvurularda, üçüncü fıkrada belirtilen "İthalat İşlemleri" sayfasında bulunan "Başvuru İşlemleri" ana başlığı altındaki "Başvuru Girişi" ekranında Belge Türü olarak "TPS-0956-İthal Lisansı (Tarım-Ülke Bazlı)", Tebliğ/Karar olarak da bu Tebliğ seçilir. Başvuru formunun elektronik olarak doldurulup Ek-2'de yer alan belgelerin tam ve eksiksiz bir şekilde sisteme yüklenmesinden sonra yetkili kullanıcı tarafından elektronik imza atılması suretiyle başvuru tamamlanır.
- Birden fazla tarife kontenjanı için başvuruda bulunacak firmaların her bir tarife kontenjanı için ayrı bir başvuru yapması gerekmektedir.
- Firmalara başvurularında talep ettikleri tarife kontenjanı miktarından daha fazla miktarda tahsisat yapılmaz.
- Tahsisat önceliği bulunan kurum ve kuruluşların talepte bulunması halinde, Ek-1'deki tabloda yer alan tarife kontenjanlarının tamamı veya bir bölümü söz konusu kurum ve kuruluşlara tahsis edilebilir. Aksi durumda Bakanlıkça belirlenecek dağıtım kriterleri çerçevesinde değerlendirmeye alınabilecek nitelikte başvuruda bulunan firmalara tahsis edilir.

- Bakanlıkça belirlenecek dağıtım kriterleri çerçevesinde yapılacak dağıtımda herhangi bir firmanın talep ettiği miktardan daha fazla tahsisat hakkı oluşması halinde, firmanın talep ettiği tarife kontenjanı miktarının tamamının tahsisatı yapılır ve tahsisat hakkının talep edilen miktarı aşan kısmı, her defasında talep edilen tarife kontenjanı miktarından daha fazla tahsisat hakkı oluşan firma/firmalar hariç tutularak diğer firmalar arasında aynı kriterlerle yeniden dağıtılarak tahsis edilir.
- Ek-1'deki tabloda yer alan tarife kontenjanları tahsisatı için yapılan ve değerlendirmeye alınabilecek nitelikteki başvurularda talep edilen toplam tarife kontenjanı miktarının, tahsis edilebilecek toplam tarife kontenjanı miktarıyla aynı veya daha düşük olması halinde talepler aynen karşılanır ve tahsisatı yapılmayan tarife kontenjanının dağıtımı Bakanlıkça yayımlanacak yeni bir tebliğ ile yapılabilir.
- Bu Tebliğde belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde TTY'ye göre tarife kontenjanı tahsisatı yapılan firma adına Bakanlıkça elektronik olarak ithal lisansı düzenlenir ve başvuru formunda yer alan e-posta adresine bildirilir. Bildirimde Bakanlıkça elektronik ortamda (Tek Pencere Sistemi) verilen 23 haneli belge numarası ile belge tarihi yer alır. Başvuru sahibine ayrıca yazılı bildirim yapılmaz. Başvuru formunda firmaya ait doğru ve geçerli bir e-posta adresinin bildirilmemesi halinde doğabilecek sorunlardan Bakanlık sorumlu tutulamaz.
- Bu Tebliğ kapsamında Bakanlıkça düzenlenen ithal lisansları, ithal lisansında belirtilen süre sonuna kadar geçerli olup bu süre kesinlikle uzatılamaz.
- TTY'ye göre dağıtılan tarife kontenjanları kapsamında yapılacak ithalatta Bakanlıkça düzenlenen ithal lisansı gümrük beyannamesinin tescilinde ilgili gümrük idaresince aranır. Bu

Tebliğ kapsamında ithal edilecek maddeye ilişkin gümrük beyannamesinin, ithal lisansının geçerlilik süresi içerisinde tescil edilmiş olması şarttır.

- Bu Tebliğ kapsamında düzenlenen ithal lisansı ile yapılacak ithalatta sadece ithal lisansında kayıtlı miktar kadar ithalat için indirimli gümrük vergisi ve/veya diğer mali yükler uygulanmak üzere ithalat yapılabilir.
- İthal lisansı kapsamındaki ithalatın doğrudan ithal lisansı sahibi firma tarafından yapılması zorunludur. İthal lisansı üçüncü kişilere devredilemez.
- Bildirimde yer alan belge numarası ve belge tarihi yükümlü tarafından beyannamenin 44 nolu kutusunda “Belge Referans No” ve “Belge Tarihi” alanlarında beyan edilir.

Bu Tebliğ yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

#### **6. Venezuela Cumhuriyeti Menşeli Bazı Ürünler İçin İthalat Rejimi Kararı Eki Listelerdeki Oranlarda Değişiklik Yapıldı.**

21 Ağustos 2020 tarihli ve 31220 sayılı Resmî Gazete’de 20 Aralık 1995 tarihli 95/7606 tarihli Bakanlar Kurulu kararı ile yürürlüğe konulan ithalat rejimi kararına ekli I sayılı listede yer alan maddelerden EK 1’de gümrük tarife istatistik pozisyonları (GTİP) belirtilenlerin Bolivarıcı Venezuela Cumhuriyeti menşeli olanlarının ithalatında karşılarında gösterilen gümrük vergisi oranları uygulanır.

Aynı karara ekli II sayılı listede yer alan maddelerin, EK II’de GTİP’leri belirtilenler hariç olmak üzere, Bolivarıcı Venezuela Cumhuriyeti menşeli olanlarının ithalatında karşılarında gösterilen gümrük vergi oranı uygulanır.

Aynı karar ekli III sayılı listede yer alan maddelerden EK III’te GTİP’leri belirtilenlerin Bolivarıcı Venezuela Cumhuriyeti olanlarının ithalatında kar-

şılarında gösterilen gümrük vergi oranı ve toplu konut fonu uygulanır.

Aynı karar ekli IV sayılı listede yer alan maddelerden EK IV’te GTİP’leri belirtilenlerin Bolivarıcı Venezuela Cumhuriyeti olanlarının ithalatında karşılarında gösterilen gümrük vergi oranı ve toplu konut fonu uygulanır.

Aynı kararda nihai kullanım mevzuatı kapsamında ithal edilmesi halinde gümrük vergisi uygulanmayan maddelere, bu karar kapsamında da aynı amaçla ithal edilmesi halinde gümrük vergisi uygulanmaz.

Aynı karara ekli I sayılı listede yer alan “Nihai Kullanım Mevzuatı Kapsamında İndirimli Gümrük Vergisi Uygulanacak Tarım Ürünleri Listesi” başlıklı EK-1’de bulunan maddelere; nihai kullanım mevzuatı kapsamında ithal edilmesi halinde uygulanan oranlar, bu karar kapsamında da aynı amaçla ithal edilmesi haline, aynı oranda uygulanır.

Bu karar yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

#### **7. Venezuela’dan Yapılacak İthalatlarla İlgili Açıklama Yapıldı.**

17 Mayıs 2018 tarihinde imzalanan “Türkiye Cumhuriyeti ile Bolivarıcı Venezuela Cumhuriyeti Arasındaki Ticaretin Geliştirilmesi Anlaşması”nın (TGA) onaylanması hakkında Karar 1 Haziran 2020 tarihli ve 31142 (1. Mükerrer) sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmış,

21 Ağustos 2020 tarihinde yürürlüğe giren TGA kapsamı ticarete geçerli olacak tercihli vergi oranları İthalat Rejim Kararına ek olarak yayımlanan Cumhurbaşkanlığı Kararıyla Resmî Gazete’de ilan edilmişti.

Uluslararası Anlaşmalar ve Avrupa Birliği Genel Müdürlüğü tarafından yayımlanan 20.08.2020 / 56709365 tarih sayılı yazıda, yukarıda bahsedilen anlaşmanın (TGA), menşe kurallarının uygulan-

masına ilişkin usul ve esasların tespit edilmesine yönelik olarak hazırlanan “Türkiye-Venezuela Ticaretin Geliştirilmesi Anlaşması Çerçevesindeki Ticarete Eşyanın Tercihli Menşeinin Tespiti Hakkında Yönetmelik Taslağı”nın da Resmi Gazete’de yayımlanmak üzere Cumhurbaşkanlığı’na sevk edildiği açıklanmıştır.

Bu kapsamda, söz konusu TGA’nın yürürlüğe girdiği 21 Ağustos 2020 tarihi ile yukarıda atıfta bulunulan Yönetmeliğin yayımlanacağı ve/veya Venezuela tarafından, menşe ispat belgelerinin onaylanmasında yetkili makamlarının bilgilerinin ve kullanılacak mühür örneklerinin Bakanlıklarına iletilmesinin ardından Bölge Müdürlüklerine bildirileceği tarih arasında gümrük idarelerinden TGA kapsamında tercihli düzenlemeden yararlanılarak ithalat gerçekleştirilmek istenmesi halinde:

- Anlaşmada öngörülen geçerli bir menşe ispat belgesi ibraz edilir ise eşyaya ilişkin kanuni vergi ile tercihli vergi arasındaki farkın teminat alınması suretiyle işlem tesis edilmesi gerektiği,
- Yönetmeliğin yayımlanmasının ve/veya Venezuela yetkili makamlarının bilgilerinin ve kullanılacak mühür örneklerinin Bölge Müdürlüklerine bildirilmesinin ardından, teminat alınması suretiyle yapılan işlemlerin Yönetmeliğe uygunluğunun değerlendirilerek, uygun ise teminatın çözülmesi, uygun olmayan durumlarda ise irad kaydedilmesi gerektiği,

belirtilmiştir.

### **8. “Banka Ödeme Yükümlülüğü (Bpo)” Ödeme Şekli 2018-32/48 Sayılı Tebliğ’den Çıkartıldı.**

Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Karara İlişkin Tebliğ (İhracat Bedelleri Hakkında) (Tebliğ No: 2018-32/48)’de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Tebliğ No: 2020-32/58), 28 Ağus-

tos 2020 tarihli ve 31227 sayılı Resmi Gazete’de yayımlandı.

Bu değişiklikle 2018-32/48 sayılı Tebliğ’in “İhracat Bedellerinin Yurda Getirilmesi” başlıklı 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasının (ğ) bendi (Banka Ödeme Yükümlülüğü (BPO)) yürürlükten kaldırılmıştır.

Söz konusu maddede sayılan ödeme şekillerine, Banka Ödeme Yükümlülüğü (BPO) 31.12.2019 tarihli değişiklikle eklenmişti.

Bu Tebliğ yayımı tarihinde (28.08.2020) yürürlüğe girer. İşbu Tebliğ hükümlerini Hazine ve Maliye Bakanlığı yürütmektedir.

### **9. Kolonya Ve Dezenfektan Üretiminde Kullanılan Dökme Etil Alkol İçin Uygulanan Nihai Kullanım Uygulaması Kaldırıldı.**

31 Ağustos 2020 Tarihli ve 31230 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 2914 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile ithalat rejimi kararı ekinde yer alan Nihai Kullanım Mevzuatı Kapsamında İndirimli Gümrük Vergisi Uygulanacak Tarım Ürünleri Listesi (EK-1)’nden aşağıda yer alan ürün çıkarılmıştır. Bahse konu ürüne ilişkin gümrük vergisi 25 Mart 2020 tarihinde yayımlanan Cumhurbaşkanlığı Kararı ile sıfıra indirilmişti.

2207.20.00.10.13	Dökme etil alkol	Kolonya ve dezenfektan üretiminde kullanılmak üzere	0
------------------	------------------	---	---

Bu karar, yayımını izleyen 15 inci gün yürürlüğe girecektir.



# GÜMRÜK'TE

## Bunları Biliyor Muydunuz?

HAKAN UÇAK\*



### MÜCBİR SEBEP VE SÜRE UZATIMI

Gümrük mevzuatı kapsamında belirlenen sürelerin mücbir sebep halleri nedeniyle uzatılabileceğini biliyor muydunuz?

Gümrük Yönetmeliği'nin 31 inci maddesi uyarınca süresi dışında yapılan müracaatlarda, mücbir sebep ve beklenmeyen hallerin süresi içerisinde meydana geldiğini kanıtlayan belge ibraz halinde ilgili gümrük idaresince mücbir sebep ve beklenmeyen hallerle ilişkin olarak ibraz edilen belgelere göre ek süre verilir.

(3) Mücbir sebep ve beklenmeyen haller şunlardır;

- Doğal afetler (yangın, yer sarsıntısı, su basması, don, fırtına, kasırga v.b.)
- Kanuni grev ve lokavtlar,
- Genel salgın hastalık,
- Kısmi veya genel seferberlik ilanı,
- Devletçe konulan yasaklar, abluka veya savaş hali, terör,
- Ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk,
- Yükümlü firmanın iflası veya şahıs firmalarında firma sahibinin ölümü,
- Yükümlü firmanın faaliyetinin kamu otoritelerince durdurulması,

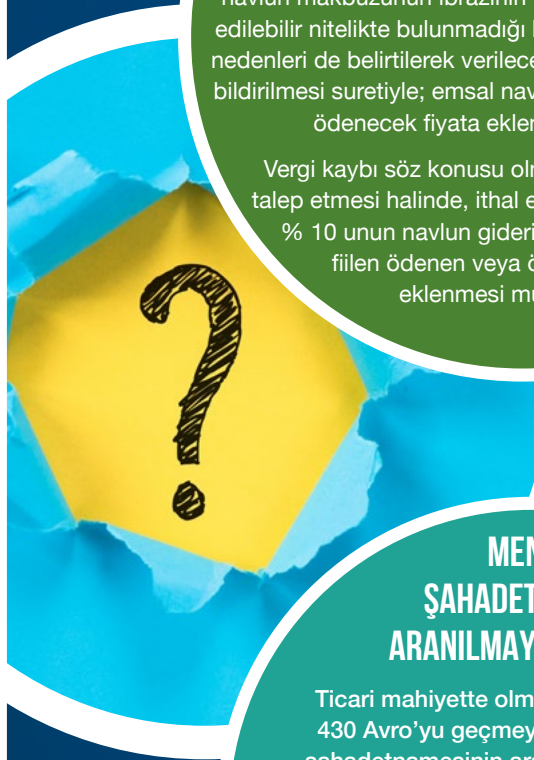


### EMSA NAVLUN VE GÜMRÜK KIYMETİ

Emsal navlun giderinin FOB kıymetinin % 10'ü olduğunu biliyor muydunuz?

Gümrük Yönetmeliği'nin 51 inci maddesi uyarınca, navlun makbuzunun ibrazının imkansız olduğu veya kabul edilebilir nitelikte bulunmadığı hallerde, yükümlü tarafından nedenleri de belirtilerek verilecek bir dilekçe ile bu durumun bildirilmesi suretiyle; emsal navlun gideri fiilen ödenen veya ödenecek fiyata ekleneceği belirtilmiştir.

Vergi kaybı söz konusu olmaması ve yükümlünün talep etmesi halinde, ithal eşyasının FOB kıymetinin % 10 unun navlun gideri olarak ithal eşyasının fiilen ödenen veya ödenecek fiyatına eklenmesi mümkündür.



### MENŞE ŞAHADETNAMESİ ARANILMAYACAK EŞYA

Ticari mahiyette olmayan ve CIF kıymeti 430 Avro'yu geçmeyen eşya için menşe şahadetnamesinin aranmayacağını biliyor muydunuz?

Gümrük Yönetmeliği'nin 39 uncu maddesi uyarınca, ticari mahiyette olmayan ve CIF kıymeti 430 Avro'yu geçmeyen eşya için menşe şahadetnamesi aranmayacağı belirtilmiştir. Aynı gönderici tarafından Türkiye'deki bir alıcı adına gönderilen kap ve kolilerin hepsi bir bütün teşkil eder ve tamamın kıymeti birlikte dikkate alınmaktadır.



## SIVILAŞTIRILMIŞ DOĞAL GAZ VE İSTİSNAİ KIYMET İLE BEYAN

Sıvılaştırılmış doğal gaz ithalatlarında istisnai kıymet ile beyan hükümlerinden istifade edilebileceğini biliyor muydunuz?

Gümrük Yönetmeliği'nin 53 üncü maddesi uyarınca kıymet tespitinin yapıldığı hallerde beyan sahibinin talebi üzerine aşağıda yer alan durumlarda istisnai kıymetle beyandan istifade edilebileceği belirtilmiştir.

- Konsinye şekilde teslim edilen çabuk bozulabilir eşyanın,
- Gümrük kıymetine ilave edilmesi gereken, ancak ihracatçı ve ithalatçı arasındaki sözleşme gereği söz konusu kıymet unsurları gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihten sonra belli olacak eşyanın,
- Satış sözleşmesinde, fiyatın sonradan gözden geçirilmesini öngören hükümler içeren eşyanın,
- Boru hatları veya elektrik telleri ile taşınan ve depolama imkanı olmayan sürekli akış halinde olan eşyanın,
- Deniz yolu ile sıvı halde Türkiye Gümrük Bölgesine getirilen ve gümrük gözetimi altında

## TEKSTİL ÜRÜNLERİNDE MENŞE KAZANIMI

Üretimi birden fazla ülkede menşeli olmayan girdiler kullanılan tekstil ürünlerinin menşenin tespitinde özel kurallar olduğunu biliyor muydunuz?

Üretimi birden fazla ülkede menşeli olmayan girdiler kullanılan tekstil ürünlerinin menşenin tespitinde o ülke menşeli sayılabilmesi için, nihai ürünün üretiminde kullanılan ve menşeli olmayan girdilerin sınıflandırıldığı pozisyondan başka bir pozisyonda sınıflandırılması gerekir. Gümrük Yönetmeliği'nin 5 no.lu ekinde yer alan listedeki tekstil ürünlerinde, pozisyon değişikliği olup olmadığına bakılmaksızın listenin üçüncü sütununda belirtilen işlemlerin gerçekleştirilmiş olması şartı aranmaktadır. Listede yer alan ürünler için üçüncü sütunda belirtilen işlem gerçekleşmediği sürece pozisyon değişikliği olsa dahi elde edilen ürün menşe kazanmamaktadır.

## EŞYANIN RE'SEN İMHASI

Gümrüğe sunulan eşyanın gerekli şartların sağlanması durumunda gümrük idaresince re'sen imha edilebileceğini biliyor muydunuz?

Gümrük Yönetmeliği'nin 98 inci maddesi uyarınca; gümrüğe sunulan eşyanın gümrük beyanında bulunulmadan önce herhangi bir kaza sonucu ya da elde olmayan nedenlerle tamamen veya kısmen hasara uğraması, harap olması, bozulması gibi nedenlerle bir arada bulunduğu eşya veya çevreye zarar verir hale gelmesi veya tehlike arz etmesi halinde, gümrük idaresi bu eşyayı sahibine veya gümrük beyanında bulunacak kişiye haber vermeden re'sen imha ettirebilir.

Yapılan işler sonucundan eşya sahibine yazılı bilgi verilir ve eşyanın imhasına ilişkin varsa yapılmış olan masraflar sahibinden tahsil edilir.



# GÜMRÜK VE TİCARET SÖZLÜĞÜ

Esen ÖZDEN\*

Ferdi SEPETCİ\*\*

## İstisnai Kıymetle Beyan

Kanunun 24 üncü maddesine göre kıymet tespitinin Satış Bedeli yöntemine göre yapıldığı hallerde beyan sahibinin talebi üzerine;

- Konsinye şekilde teslim edilen çabuk bozulabilir eşyanın,
- Gümrük kıymetine ilave edilmesi gereken, ancak ihracatçı ve ithalatçı arasındaki sözleşme gereği söz konusu kıymet unsurları gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihten sonra belli olacak eşyanın,
- Satış sözleşmesinde, fiyatın sonradan gözden geçirilmesini öngören hükümler içeren eşyanın,
- Boru hatları veya elektrik telleri ile taşınan ve depolama imkanı olmayan sürekli akış halinde olan eşyanın,
- Deniz yolu ile sıvı halde Türkiye Gümrük Bölgesine getirilen ve gümrük gözetimi altında gaz haline dönüştürülerek limanda boru hattına verilen sıvılaştırılmış doğal gazın (LNG),

Gümrük kıymetinin tespitinde, beyan sahibinin talebi üzerine, gümrük idaresince basitleştirilmiş usuller uygulanır.

## Serbest Bölgeler

Serbest bölgeler, Türkiye Gümrük Bölgesinin parçaları olmakla beraber;

- Serbest dolaşımda olmayan eşyanın herhangi bir gümrük rejimine tabi tutulmaksızın ve serbest dolaşıma sokulmaksızın, gümrük mevzuatında öngörülen haller dışında kullanılmamak ya da tüketilmemek kaydıyla konulduğu, ithalat vergileri ile ticaret politikası önlemlerinin uygulanması bakımından, Türkiye Gümrük Bölgesi dışında olduğu kabul edilen;
- Serbest dolaşımdaki eşyanın, bir serbest bölgeye konulması nedeniyle normal olarak eşyanın ihracına bağlı olanaklardan yararlandığı;

Yerlerdir.

## Menşe İspat Belgeleri

Eşyanın tercihli menşeyini gösteren EUR.1 ve EUR.MED Dolaşım Belgelerini, Fatura Beyanlarını, EUR.MED fatura beyanlarını, tedarikçi beyanlarını, menşe beyanlarını ve Form A Belgeleri'ni ifade eder.

**Yetkilendirilmiş  
Yükümlü Sertifikası  
(YY5) Sahiplerince  
“Onaylanmış  
İhracatçı Yetkisi”  
Kapsamında  
Faydalanılabilecek  
Uygulamalar**

Onaylanmış ihracatçı yetkisi kapsamında firmalar;

1. A.TR Dolaşım Belgelerini Bakanlıkça yetki verilen kişi ve kuruluş tarafından düzenleme ve vize işlemi için gümrük idarelerine ibraz edilme zorunluluğu olmaksızın düzenleyebilme,
2. Serbest Ticaret Anlaşması yapılan ülke veya ülke gruplarıyla tercihli ticarette, Türkiye ile Avrupa Birliği arasında tarım ürünlerinin tercihli ticaretinde ve ülkemiz tarafından tek taraflı olarak tanınan Genelleştirilmiş Tercihler Sistemi rejimi kapsamında gerçekleştirilen tercihli ticarete eşyanın kıymetine bakılmaksızın fatura beyanı veya EUR. MED fatura beyanı düzenleyebilme,
3. İhracatta yerinde gümrükleme, izinlerine sahiptir.

**Menş  
Şahadetnamesi**

Eşyanın tercihsiz menşini gösteren ve bir örneği Gümrük Yönetmeliği'nin 7 sayılı ekinde yer alan belgeyi ifade eder.

**Menş Beyanı**

Türkiye-Güney Kore STA kapsamında ithal edilen eşyanın anlaşma hükümlerinden faydalanmasını sağlayan, muhteviyatı eşyanın anlaşma kuralları çerçevesinde menşeli olduğunu gösteren, ilgili ürünlerin teşhislerini mümkün kılmayı yeterli ayrıntıda tanımlayan, ihracatçı tarafından fatura, teslimat notu veya herhangi bir ticari belge üzerinde usulüne uygun olarak yapılan beyanı ifade eder.

**Satıştan Kaçınma**

Vitrinde, rafta, elektronik ortamda veya açıkça görülebilir herhangi bir yerde teşhir edilen malın, satılık olmadığı belirtilen bir ibareye yer verilmedikçe satışından kaçınılamaz.

Hizmet sağlamaktan haklı bir sebep olmaksızın kaçınılamaz.

Ticari veya mesleki amaçlarla hareket edenler; aksine bir teamül, ticari örf veya adet ya da haklı bir sebep yoksa; bir mal veya hizmetin satışını o mal veya hizmetin, kendisi tarafından belirlenen miktar, sayı, ebat gibi koşullara ya da başka bir mal veya hizmetin satın alınması şartına bağlayamaz.

**Tüketici Kredisi  
Sözleşmesi**

Tüketici kredisi sözleşmesi, kredi verenin tüketiciye faiz veya benzeri bir menfaat karşılığında ödemenin ertelenmesi, ödünç veya benzeri finansman şekilleri aracılığıyla kredi verdiği veya kredi vermeyi taahhüt ettiği sözleşmeyi ifade eder.

Tüketici, on dört gün içinde herhangi bir gerekçe göstermeksizin ve cezai şart ödemeksizin tüketici kredisi sözleşmesinden cayma hakkına sahiptir.

Tüketici, vadesi gelmemiş bir veya birden çok taksit ödemesinde bulunabilir veya kredi borcunun tamamını erken ödeyebilir. Bu hâllerde kredi veren, erken ödenen miktara göre gerekli tüm faiz ve diğer maliyet unsurlarına ilişkin indirim yapmakla yükümlüdür.

Kart çıkaran kuruluşlar, tüketicilere yıllık üyelik aidatı ve benzeri isim altında ücret tahsil etmedikleri bir kredi kartı türü sunmak zorundadır.

**DANIŞTAY VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU 2018/1177 E., 2019/51 K.  
“İçtihat Metni”**

**T.C.  
DANIŞTAY  
VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU**

Esen ÖZDEN\* Ferdi SEPETCİ\*\*

**Esas No** : 2018/1177  
**Karar No** : 2019/51  
**Temyiz Eden (Davalı)** :  
**Vekili** :  
**Karşı Taraf (Davacı)** :  
**Vekili** :  
**İSTEMİN KONUSU** : Vergi Mahkemesinin, ... tarih ve E:.... sayılı ısrar kararının temyizen incelenerek bozulması istenilmektedir.

**YARGILAMA SÜRECİ :**

Dava konusu istem : ... Limited Şirketi adına tescilli serbest dolaşıma giriş beyannamesi muhteviyatı eşya nedeniyle tahakkuk ettirilen gümrük ve katma değer vergileri, bu vergiler üzerinden hesaplanarak karara bağlanan para cezaları ve dampinge karşı verginin, gümrük müşaviri olarak ithalat işlemlerini yürüten davacıdan tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emri davaya konu yapılmıştır.

Mahkemenin ilk kararının özeti : ... Vergi Mahkemesince, 4458 sayılı Gümrük Kanununun 181 ve 229. maddeleri uyarınca, gümrük müşavirinin, beyanname adına tescilli olan firmayla birlikte ithal edilen eşyaya ait vergilerin ödenmesinden sorumlu tutulabilmesi için, vergi kaybına neden olan durumun varlığını bildiği ya da bilmesi gerektiği hususunun açık olarak ortaya konulması gerektiği, olayda, davalı idarece, bu yönde yapılmış somut herhangi bir tespit olmadığı; dolayısıyla, sorumluluk ile ilgili yasal düzenlemelerin öngördüğü hukuki koşulların gerçekleşmediği anlaşıldığından, kamu alacağının müşavirden tahsili yoluna gidilmesinde hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle ödeme emrinin iptali yolunda verilen kararın, Danıştay Yedinci Dairesince davada süre aşımı bulunduğu gerekçesiyle bozulması üzerine verilen 27/09/2013 tarih ve E:2013/2208, K:2013/2017 sayılı ısrar kararına yönelik davalı idarenin temyiz istemini inceleyen Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 09/04/2014 tarih ve E:2014/56, K:2014/265 sayılı kararıyla temyiz isteminin ısrar hükmü yönünden reddine, kararın, davaya konu ödeme emrinin iptali yolundaki hüküm fıkrası temyizen incelenmek üzere dosyanın Danıştay Yedinci Dairesine gönderilmesine karar vermiş; davalı idarenin karar düzeltme istemini reddetmiştir.

Daire kararının özeti : Kurulun kararı üzerine davalı idarenin temyiz istemini inceleyen Danıştay Yedinci Dairesi, 04/11/2015 tarih ve E:2015/28, K:2015/5499 sayılı kararıyla; dolaylı temsil durumunda, ithalatta gümrük yükümlülüğünde, hesabına gümrük beyanında bulunan (ithalatçı) kişi ile birlikte beyan sahibinin (gümrük işlemlerini yürüten gümrük müşaviri) de yükümlü olduğu ve vergilerin ödenmesi bakımından aralarında müşterek ve müteselsil sorumluluk bulunduğu, bu bakımdan; kesinleşen ve ithalatçıdan tahsil edilemeyen vergiler nedeniyle, davacının ödeme emri ile takibinde hukuka aykırılık bulunmadığından, dava konusu ödeme emrinin vergilere ilişkin kısmı hakkında; tahakkuk yapılması için gerekli olan maddi ve hukuki şartların gerçekleşip gerçekleşmediği ortaya konulmak suretiyle bir karar verilmesi gerektiği, ceza sorumluluğunun şahsiliği ilkesi gereği, cezalar bakımından müşterek ve müteselsil sorumluluk söz konusu olmadığından, ithalat işlemlerinin gümrük müşaviri aracılığıyla gerçekleştirildiği ve eşyanın gümrük vergileri kısmen veya tamamen ödenmeksizin yurda girmesi durumunda, vergiler üzerinden hesaplanan ceza kararının, anılan eylemi gerçekleştiren ithalatçı veya gümrük müşavirine tebliğ edilmesi, alacağın süresi içerisinde ödenmemesi halinde ödeme emriyle tahsili yoluna gidilmesinin icap ettiği; dosyada, ödeme emrinin tebliğinden önce, davacı adına, ayrıca ceza kararı alındığına dair herhangi bir bilgi ve belgenin bulunmaması karşısında, alacağın doğrudan tahsili yolunda tesis edilen ödeme emrinin cezalara ilişkin kısmında isabet bulunmadığı gerekçesiyle, kararın, ödeme emrinin; vergilere ilişkin kısmının iptali yolundaki hüküm fıkrasını bozmuş; gümrük ve katma değer vergileri üzerinden hesaplanarak karara bağlanan para cezalarına ilişkin kısmının iptaline dair hüküm fıkrasına yönelik temyiz istemi ile davalı idarenin karar düzeltme istemini reddetmiştir.

İsrar kararının özeti: Mahkeme, aynı hukuksal nedenler ve gerekçeyle ilk kararında ısrar etmiştir.

**TEMYİZ EDENİN İDDİALARI :** Beyan sahiplerinin eşyanın vergilerinden sorumlu olduğu, bu anlamda kullanılan verilerin yanlış olduğunun bilinmemesinin durumu etkilemediği ileri sürülmektedir.

**KARŞI TARAFIN SAVUNMASI:** Savunma verilmemiştir.

**DANIŞTAY TETKİK HÂKİMİ .... DÜŞÜNCESİ:** Temyiz isteminin kabulüyle, ısrar kararının Danıştay Yedinci Dairesinin kararında yer alan hukuksal nedenler ve gerekçe uyarınca bozulması gerektiği düşünülmektedir.

**TÜRK MİLLETİ ADINA** Karar veren Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca, Tetkik Hâkiminin açıklamaları dinlendikten ve dosyadaki belgeler incelendikten sonra gereği görüldü:

**HUKUKİ DEĞERLENDİRME:** Danıştay Yedinci Dairesinin yukarıda yer verilen kararının dayandığı aynı hukuksal nedenler ve gerekçeyle ısrar kararının bozulması gerekmektedir.

**KARAR SONUCU:** Açıklanan nedenlerle;

1. Davalının temyiz isteminin KABULÜNE,
2. ... Vergi Mahkemesinin, ... tarih ve E:... sayılı ısrar kararının BOZULMASINA,
3. Yeniden verilecek kararda karşılanacağından, yargılama giderleri hakkında hüküm kurulmasına gerek bulunmadığına,

2577 sayılı Kanunun (Geçici 8. maddesi uyarınca uygulanmasına devam edilen) 54. maddesinin 1. fıkrası uyarınca bu kararın tebliğ tarihini izleyen günden itibaren onbeş gün içinde karar düzeltme yolu açık olmak üzere, 30/01/2019 tarihinde oybirliğiyle karar verildi.

**T.C.**  
**DANIŞTAY**  
**ON BEŞİNCİ DAİRE**

**Esas No** : 2018/1105

**Karar No** : 2018/5966

**Karar Düzeltme İsteminde**

**Bulunan (Davacı)** :

**Vekilleri** :

**Karşı Taraf (Davalı)** :

**Vekili** :

**İstemin Özeti** : İstemin Özeti : 4077 sayılı Kanun'un 6/C ve Paket Tur Sözleşmeleri Uygulama Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 5/1 maddesi düzenlemesine aykırı olarak; mesafeli olarak düzenlenen paket tur sözleşmelerinin bir nüshasının kağıt üzerinde tüketiciye verilmediği gerekçesiyle anılan Kanun'un 25 ve 26. maddeleri uyarınca davacıya toplam 31.875,00-TL idari para cezası verilmesine ilişkin 16/04/2013 tarih ve 1417 sayılı İl Ticaret Müdürlüğü işleminin iptali istemiyle açılan dava sonucunda, Dairemizce dava konusu olayda 28.05.2014 tarihinde yürürlüğe giren 6502 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun'un lehte hükümlerinin uygulanması gerektiği gerekçesiyle verilen 03/11/2016 tarih ve E:2016/5248, K:2016/5176 sayılı bozma kararına uyularak, 6502 sayılı Kanun'un 77/19. maddesi uyarınca dava konusu idari para cezası miktarının davacı şirketin bir önceki yıl gayri safi gelirinin %5'ini aşmadığı tespit edildiğinden dava konusu işlemde hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle davanın reddine ilişkin ... İdare Mahkemesi'nin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararının, hukuka uygun olmadığı ileri sürülerek temyizen incelenerek bozulması istenilmektedir.

**Savunmanın Özeti** : Mahkeme kararının hukuka uygun olduğu, temyiz isteminin reddi gerektiği savunulmaktadır.

**Düşüncesi** : Temyiz isteminin kabulü ile idare mahkemesi kararının bozulması gerektiği düşünülmektedir.

## TÜRK MİLLETİ ADINA

Karar veren Danıştay Onbeşinci Dairesi'nce, tetkik hakiminin açıklamaları dinlenip, dosyadaki belgeler incelenerek gereği görüşüldü:

Dava, davacı şirkete, 4077 sayılı Kanun'un 6/C ve Paket Tur Sözleşmeleri Uygulama Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 5/1 maddesi düzenlemesine aykırı tesis edilen paket tur sözleşmeleri nedeniyle anılan Kanun'un 25 ve 26. maddeleri uyarınca 31.875,00-TL idari para cezası verilmesine ilişkin 16/04/2013 tarih ve 1417 sayılı İl Ticaret Müdürlüğü işleminin iptali istemiyle açılmıştır.

.... İdare Mahkemesince; Dairemizin 03.11.2016 tarih ve E:2016/5248, K: 2016/5176 sayılı bozma kararına uyularak, 6502 sayılı Kanun ile öngörülen lehe düzenlemeler kapsamında dava konusu idari para cezası miktarının davacı şirketin bir önceki yıl gayri safi gelirinin %5'ini aşmadığı tespit edildiğinden dava konusu işlemde hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle davanın reddine karar verilmiştir.

Davacı tarafından mahkeme kararının hukuka aykırı olduğu ileri sürülerek kararın bozulması istenilmektedir.

Dava konusu işleme dayanak olan 4077 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun'un 6/C maddesinde "Paket tur sözleşmeleri; ulaştırma, konaklama ve bunlara yardımcı sayılmayan diğer turistik hizmetlerin en az ikisinin birlikte, her şeyin dahil olduğu fiyatla satılan veya satış taahhüdü yapılan ve hizmeti yirmidört saatten uzun bir süreyi kapsayan veya gecelik konaklamayı içeren ve bir nüshasının tüketiciye verilmesi zorunlu, önceden düzenlenmiş yazılı sözleşmelerdir. Paket tur sözleşmelerine ilişkin usul ve esasları Bakanlık belirler.;" anılan Kanun'un 6. maddesinin 6. fıkrasında ise; "Kanun'un 6/A, 6/B,6/C, 7, 9, 9/A, 10, 10/A ve 11/A maddelerinde yazılı olarak düzenlenmesi öngörülen tüketici sözleşmeleri en az oniki punto ve koyu siyah harflerle düzenlenir ve sözleşmede bulunması gereken şartlardan bir veya bir kaçının bulunmaması durumunda eksiklik sözleşmenin geçerliliğini etkilemez. Bu eksiklik satıcı veya sağlayıcı tarafından derhal giderilir." hükmüne yer verilmiştir.

13/06/2003 gün ve 25137 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Paket Tur Sözleşmeleri Uygulama Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 5. maddesi; "Paket tur başlamadan önce, paket tur sözleşmesinin yazılı olarak yapılması ve bu sözleşmenin bir nüshasının tüketiciye verilmesi zorunludur." düzenlemesini içermektedir.

08/03/1995 gün ve 22221 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 4077 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun, 28/11/2013 gün ve 28835 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 6502 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanununun 86. maddesi ile yürürlükten kaldırılmış ve 87. maddesi



ile de bu Kanun'un yayımı tarihinden itibaren altı ay sonra yürürlüğe gireceği hüküm altına alınmıştır. 6502 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun, 28/05/2014 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

6502 sayılı Kanun'un 51. maddesinin 5. fıkrası; "Paket tur düzenleyicileri veya aracıları, yazılı veya mesafeli olarak kurulan paket tur sözleşmelerinin bir nüshasını kağıt üzerinde veya kalıcı veri saklayıcısı aracılığıyla tüketiciye vermek zorundadır." hükmünü içermektedir.

14/01/2015 gün ve 29236 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Paket Tur Sözleşmeleri Yönetmeliği'nin 8. maddesinde; "Yazılı veya mesafeli olarak kurulan paket tur sözleşmeleri ile bu Yönetmelik kapsamında yapılan bilgilendirmelerin, en az on iki punto büyüklüğünde, anlaşılabilir bir dilde, açık, sade ve okunabilir bir şekilde düzenlenmesi ve bunların bir örneğinin kağıt üzerinde veya kalıcı veri saklayıcısı ile katılımcıya verilmesi zorunludur." düzenlemesine yer verilmiştir.

Buna göre; 28/05/2014 tarihinden önce yürürlükte bulunan ve dava konusu işleme uygulanan 4077 sayılı Kanun ve ilgili mevzuat uyarınca; paket tur başlamadan önce paket tur sözleşmelerinin yazılı olarak yapılması ve bu sözleşmenin bir nüshasının tüketiciye verilmesi yasal zorunluluk olarak öngörülmüşken; 28/05/2014 tarihinde yürürlüğe giren 6502 sayılı Kanun ve ilgili mevzuat uyarınca paket tur sözleşmelerinin yazılı veya mesafeli olarak yapılabileceği hükme bağlandıktan sonra; elektronik ortamda mesafeli olarak akdedilen paket tur sözleşmelerinin bir örneğinin kalıcı veri saklayıcısı aracılığıyla da katılımcıya verilebileceği hükme bağlanmıştır. Bu çerçevede; sonradan yürürlüğe giren ve dava konusu olay bakımından yazılı sözleşme yapma ve yazılı sözleşmenin bir örneğini paket tur başlamadan önce katılımcıya verme zorunluluğunu ortadan kaldıran yukarıda anılan düzenlemeler, davacının lehine bir durum ortaya çıkarmıştır.

5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nun 3. maddesinde; Kanun'un, idari yaptırım kararlarına karşı kanun yoluna ilişkin hükümlerinin, diğer kanunlarda aksine hüküm bulunmaması halinde, diğer genel hükümlerinin ise, idari para cezası veya mülkiyetin kamuya geçirilmesi yaptırımını gerektiren bütün fiiller hakkında uygulanacağı hükmü yer almıştır.

Aynı Kanun'un 5. maddesinde, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun zaman bakımından uygulamaya ilişkin hükümlerinin kabahatler bakımından da uygulanacağı, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun "Zaman bakımından uygulama" başlıklı 7. maddesinde ise, suçun işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanun ile sonradan yürürlüğe giren kanunların hükümleri farklı ise, failin lehine olan kanunun uygulanacağı ve infaz olunacağı belirtilmiştir.

Kabahatler Kanunu'nun anılan hükümlerinin gözardı edilerek karar verilmesi mümkün olmadığı gibi, bir çeşit hukuk güvenliği sağlayan ve günümüz temel ceza hukuku ilkelerinden biri olan lehe kanun uygulamasından davacının mahrum edilmesinin de düşünülmemesi açıktır.

Dava konusu uyuşmazlıkta; dava konusu işleme dayanak teşkil eden inceleme raporu içeriğinde bulunan paket tur sözleşmeleri incelendiğinde, mesafeli usulle gerçekleştirilen paket tur satışlarına ilişkin, yazılı olarak paket tur sözleşmesinin imzalanmadığı ve bir nüshasının ilgili tüketicilere verilmediği sabit olmakla birlikte; dava konusu işleme esas paket tur sözleşmelerinin işlem prosedürünün; sözkonusu sözleşmelerin kalıcı veri saklayıcısı aracılığıyla tüketiciye iletilmesi ve "okudum ve sözleşmeyi kabul ediyorum" seçeneğinin işaretlenmesinin ardından "satın al" aşamasına geçilmesi şeklinde olduğu ve bu halde davacı şirket tarafından 6502 sayılı Kanun ve ilgili mevzuatta öngörülen yükümlülüklerin yerine getirilmiş olduğu anlaşılmaktadır.

Bu durumda, davacının 4077 sayılı Kanunun 6/A maddesinin 3. fıkrasına aykırı fiili tespit edilmekle beraber, 28.05.2014 tarihinde yürürlüğe giren 6502 sayılı Kanunun 51/5. maddesinde öngörülen düzenleme ile mesafeli olarak yapılan paket tur sözleşmelerinde sözleşmenin yazılı olarak yapılması ve bir suretinin paket tur başlamadan önce tüketiciye ulaştırılması zorunluluğu yanında kalıcı verici saklayıcısı aracılığıyla tüketiciye iletilmesi imkanı da getirilmiş olup, anılan düzenlemenin davacı lehine uygulanması gerektiğinden, sözleşmenin kalıcı veri saklayıcısı aracılığıyla tüketiciye ulaştırıldığı anlaşıldığından dava konusu işlemler ve temyiz konuları mahkeme kararında bu yönüyle hukuka uygunluk görülmemiştir.

Açıklanan nedenlerle, .... İdare Mahkemesi'nin ... tarih ve E:....; K:... sayılı kararının BOZULMASINA, yeniden bir karar verilmek üzere dosyanın adı geçen mahkemeye gönderilmesine, 2577 sayılı Kanunun 18.06.2014 gün ve 6545 sayılı Kanunla eklenen Geçici 8. maddesinin 1. fıkrası ve 54. maddesinin 1. fıkrası uyarınca bu kararın tebliğ tarihini izleyen günden itibaren onbeş gün içinde karar düzeltme yolu açık olmak üzere, 21/06/2018 tarihinde oybirliğiyle karar verildi.

## YAZARLARA NOTLAR

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

Gümrük, iç ve dış ticaret, Türkiye ve Dünya ekonomisi, küreselleşme, yönetim, denetim, şirketler hukuku, gümrük-vergi-iç-dış ticaret hukuku, ödemeler dengesi vb alanlardan yazı kabulü yapılmaktadır.

Dergiye gönderilecek yazılar Türkçe ve İngilizce olabilir. Dergiye gönderilecek olan çalışmalar daha önce bir yerde yayınlanmamış olmalıdır. Dergi için makale yazım ve gönderme kuralları aşağıda açıklanmıştır.

### MAKALE YAZIM KURALLARI

1. Hazırlanan çalışmaların İngilizce başlığı, en çok 100 kelime uzunluğunda İngilizce ve Türkçe özetleri ile JEL Classification Code yer almalıdır. Anahtar kelimeler İngilizce ve Türkçe olarak belirtilmelidir.
2. Yazılar, A4 boyutunda kâğıdın bir yüzüne bir buçuk (1,5) satır aralığı kullanılarak, Times New Roman karakterinde, 12 punto ile yazılmalıdır.
3. Giriş ve sonuç başlıkları hariç olmak üzere, bölüm ve alt bölümler numaralandırılır, her numaradan sonra ilgili bölüm ve alt bölümlerin başlığı yazılır.
4. Bölümler sırasıyla (1., 2., 3., ...) şeklinde numaralanırken, alt bölümler ve onların altındaki diğer alt bölümler; 1.1., 1.1.1., 1.2., 1.2.1., 1.2.2., 2.1., 2.1.1., 2.1.1.1., 2.1.1.2., gibi birden çok haneli olarak numaralandırılır.
5. Makalelerde makale başlığı dahil tüm başlıkların sadece ilk harfleri büyük yazılır.
6. Bölüm başlıkları ile tablo, grafik ve şekil başlıkları koyu yazı karakteriyle yazılır, bunun dışında içerikte, dip notlarda ve kaynakçada koyu yazı karakteri kullanılmaz.
7. Tablo ve şekillere başlık ve numara verilmeli, başlıklar tabloların üzerinde, şekillerin ve grafiklerin altında yer almalı, kaynaklar ise tablo ve şekillerin altına yazılmalıdır.
8. Sayfa numaraları parantez, çizgi vb. işaretler kullanılmadan kâğıdın altına ve sayfa yönüne göre sağa/sola yaslı yazılır.
9. Tarihler; gün, ay ve yıl rakamla, aralarına (/) işareti konularak yazılır (Örn: 22/11/2013). Yüzdeli ifadelerde ise yüzde işareti (%) ile rakam arasında boşluk bırakılmaz (Örn: %45).
10. Rakamlarda ondalık kesirler virgülle, dört ve dörtten çok rakamlı sayılar sondan sayılmak üzere üçlü gruplar halinde noktayla ayrılmalıdır. Denklemlere verilecek sıra numarası parantez içinde sayfanın sağında yer almalıdır. Denklemlerin türetilişi, yazıda

açıkça gösterilmemişse, yazı danışma kurulu üyelerinin değerlendirmesi için, türetme işlemi bütün basamaklarıyla ayrı bir sayfada verilmelidir.

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

#### Kaynak Gösterimi İçin Örnekler:

##### KİTAPLAR:

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

##### DERGİLER:

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

##### DERLEMELER:

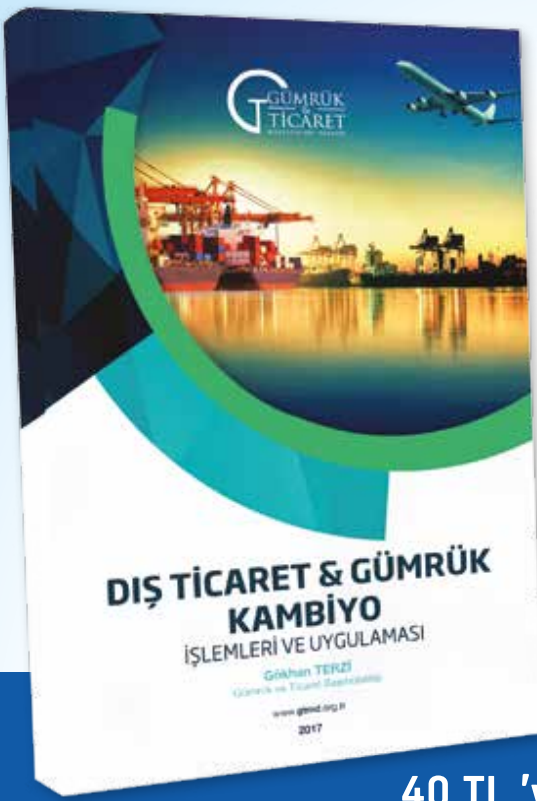
- Unal, Emre (der.) (2010), “Medya Etiği 2010.” Gümrük ve Ticaret Dergisi, 4(2); 45-55

##### DİĞER KAYNAKLAR:

- Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası (2001), 2002 Yılında Para ve Kur Politikası ve Muhtemel Gelişmeler, Basın Duyurusu, 2 Ocak, Ankara, <http://www.tcmb.gov.tr>.
- Demircioğlu, E. (2005), “Çin’in Ekonomik Yükselişi”, UEAP DiscussionPaper, 1748, Uluslar arası Ekonomik Araştırmalar Platformu, Adana
- 12.... Dergisinde kaynaklara göndermeler dipnotlarla değil, metin içinde, sayfa numaralarını da içererek, aşağıda gösterildiği gibi yapılmalıdır:
  - .....belirtilmiştir (Göktaş, 1982:210-5).
  - .....ÖZ (1970a:15-20) ileri sürmektedir.
  - (Gupta vd., 1982:286-7)..

### MAKALE GÖNDERME KURALLARI

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



**40 TL.'ye**

kargo dahil temin edebilirsiniz.

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

**DIŞ TİCARET**

Dış Ticaret

Dış Ticaret Terimleri

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

**GÜMRÜK**

Gümrük Terimleri

Gümrük Tarifesi

Eşyanın Menşei

Gümrük Kıymeti

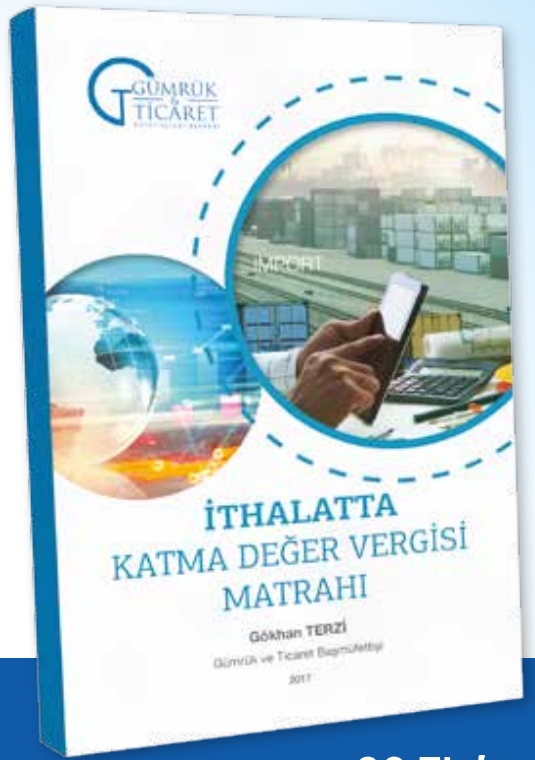
Eşyanın Gümrüğe Sunulması Gümrükçe Onaylanmış İşlem  
veya Kullanım Gümrük Beyanı ve Beyanın Kontrolü Gümrükte  
Rejimleri

Serbest Bölgeler

Gümrüklerde İş Takibi ve Gümrük Müşavirliği Gümrükte  
Kullanılan Belgeler

**KAMBIYO**

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



**30 TL.'ye**

kargo dahil temin edebilirsiniz.

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

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

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

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



www.gtmd.org.tr



GÜMRÜK VE TİCARET MÜFETTİŞLERİ DERNEĞİ





**2019 BASKI**

**Derneğimizden 30 TL'ye  
temin edebilirsiniz.**





ÜNSPED GÜMRÜK MÜŞAVİRLİĞİ



## 2020 İÇİN BİZ YARIN BUGÜNDEN DAHA GÜZEL OLACAK

### 2015 KARNE NOTUMUZ

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

### 2016 KARNE NOTUMUZ

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

### 2017 KARNE NOTUMUZ

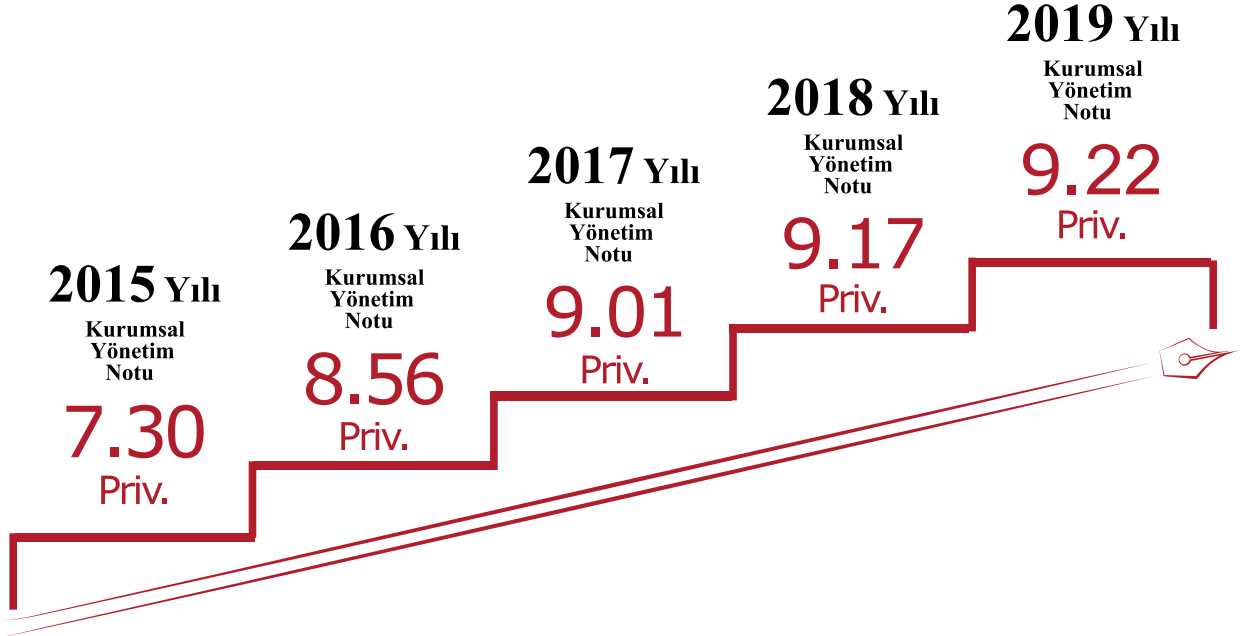
Toplumu bilgilendirme faaliyetlerimiz bizi daha başarılı yaptı.

### 2018 KARNE NOTUMUZ

Dün bitti!  
Bugün hep birlikte yarın için çalışıyoruz!

### 2019 KARNE NOTUMUZ

Durmadık !



Derecelendirme Kuruluşu : SAHA

Kurumsal Yönetim ve Kredi Derecelendirme Hizmetleri A.Ş.

