Gümrük Vergi Sisteminde Kur Farkı

Türkiye Cumhuriyeti - Gümrükler Genel Müdürlüğü - 2023 Gümrük Vergi Sisteminde Kur Farkı - Sektörel Bakış - GGM

GÜMRÜK VERGİ SİSTEMİNDE KUR FARKI

ÖZET: *Gümrük Kanunu'nun 30.maddesinde; "Eşyanın gümrük vergisine esas alınacak kıymetinin Türk Lirası olarak beyanı zorunludur. Fatura veya diğer belgelerde yazılı yabancı paralar, gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihte yürürlükte olan T.C. Merkez Bankası döviz satış kurları üzerinden Türk Lirasına çevrilir." Hükmüne, Gümrük vergi tekniği açısından baktığımızda, ithalat kıymetinin döviz cinsinden ifade edildiği işlemlerde, aynı cins dövizin ya da değişik cins dövizin aynı ya da değişik tarihlerdeki kurlardan Türk Lirasına çevrilmesiyle ortaya çıkan farka kur fark diyebiliriz. Kur farkından ortaya çıkan bu fark kıymetlerin beyan edilip edilmeyeceği, edilecekse hangi kur farklarının gümrük idaresine beyan edileceği ve nasıl beyan edilmesi gerektiği konusundaki tartışmalar yazımızın konusunu oluşturmaktadır.*

Anahtar Kelimeler: *Kur farkı, fiyat farkı, gümrük kıymeti, tamamlayıcı beyan, KDV 'de matrah, vergi ilkeleri.*

GİRİŞ

Kur farkları, ihracat ve ithalat arasındaki aleyhe dengesizlik ve diğer nedenlerle(dış ödemeler bilançosu diğer kalemleri) döviz karşısında Türk Parası değerinin önemli ölçüde düşmesi; faizlerin yükselmesi, yatırımların azalması, enflasyon, stagflasyon gibi Ülkemiz ekonomisine yapabileceği olumsuz etkiler yanında, ilgililerin fahiş karlar elde edilmesi veya büyük zararlara uğramasına neden olmakta bütün bunların yanında, gümrük vergi sistemini de yakından ilgilendirmektedir.

Kur farkı, dövizin, değişik kurlardan ulusal paraya çevrilmesi sonucu ortaya çıkan fark olarak tanımlanmaktadır.

Gümrük vergi sistemi içerisinde, Gümrük Vergisi, İlave Gümrük Vergisi, Anti Damping Vergisi, Telafi Edici Vergi, Toplu Konut Fonu (Tarım Katkı Payı), Ek Mali Yükümlülük, Tek ve Maktu Vergi, Sabit Oranlı Vergi, Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu, Özel Tüketim Vergisi, Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu, Kültür ve Turizm Bakanlığı Kesintisi, Çevre Katkı Payı, Tütün Fonu, TRT Bandrol Ücreti, Damga Vergisi ve Katma Değer Vergisi yer almaktadır.

3065 sayılı KDV Kanunu'nun "İthalatta Matrah" başlıklı 21/c maddesinde; *"Gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer giderler ve ödemelerden vergilendirilmeyenler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur farkı gibi ödemeler."* Hükmünün nasıl yorumlanması gerektiği konusunda mezkur Kanunu'nun 24'ncü maddesine kur farkı (her ne kadar iç ticaretle ilgili de olsa) eklenmesiyle tartışmalar yoğunlaşmıştır.

Bizde, bu yazımızda gümrük vergi sisteminde ve özelliklede KDV'de kur farkı konusunda kendi görüşlerimizi paylaşmaya çalışacağız.

1- GÜMRÜK VERGİLERİNİN HESAPLANMASI ve YABANCI PARALARIN TÜRK LİRASINA ÇEVRİLMESİ

Gümrük Kanunu ve ilgili diğer Kanunlar kapsamında gümrük yükümlülüğü doğan ve gümrük idarelerince tahsili gereken gümrük vergileri, gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihte yürürlükte olan gümrük tarifesine göre belirlenen vergi oranı ile eşyanın CIF kıymeti çarpılması suretiyle ve Türkiye-AB Gümrük Birliği anlaşması, Türkiye ile diğer ülkeler arasında yapılan ikili anlaşmalar, genelleştirilmiş tercihler sistemi ve eşyanın tercihli menşei göz önüne alınarak hesaplanmaktadır.

Gümrük Kanunu'nun 30'uncu ve Gümrük Yönetmeliğinin 57.maddeleri gereğince; Eşyanın gümrük vergisine esas alınacak kıymetinin Türk Lirası olarak beyanı zorunlu olduğundan, fatura veya diğer belgelerde (Navlun faturası, sigorta poliçesi, sözleşme, vb gibi) yazılı yabancı paralar, gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihte yürürlükte olan T.C. Merkez Bankası döviz satış kurları üzerinden Türk Lirasına çevrilmektedir.

Kanunen ödenmesi gereken vergilerin tahsili için ise, gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihteki, farklı döviz kurları uygulanmaktadır. (Örneğin, DFİF, KKDF için döviz alış kuru esas alınırken, Gümrük Vergisi İçin Döviz Satış Kuru Esas Alınmaktadır. Oysa Gümrük Kanunu'nun 30.maddesi ve Gümrük Yönetmeliği'nin 57.maddesi hükümleri gereğince, gümrük kıymetinin

belirlenmesinde döviz satış kuru esas alınmaktadır.

Gümrük Yönetmeliği'nin 57/2.maddesine göre; Fatura ve diğer belgelerde yazılı yabancı paraların konvertibl olmaması durumunda, "Merkez Bankasının Alım Satımına Konu Olmayan Dövizlere İlişkin Bilgi Amaçlı Kurlar Listesi" esas alınarak işlem yapılır.

Bu bağlamda, döviz kuru da serbest dolaşıma giriş beyannamesi ekindeki fatura veya diğer belgelerde (Navlun faturası, sigorta poliçesi, sözleşme, vb gibi) yazılı yabancı paralar, serbest dolaşıma giriş beyannamesinin (SDGB) tescil tarihinde yürürlükte olan T.C. Merkez Bankası döviz satış kurları üzerinden Türk Lirasına çevrilmektedir.

Çeşitli nedenlerle yükümlüler, fatura veya diğer belgelerde yazılı yabancı para cinsini yani Döviz Kurunu yanlış beyan edebilmektedirler. Bu durum gümrük kıymetinin yanlış hesaplanmasına neden olduğundan, eşya için ödenecek gümrük vergileri miktarını etkilemektedir.

Yükümlülerce serbest dolaşıma giriş beyannamesinde beyan edilen döviz kurunun (döviz cinsi farklılığı gibi) eşyanın faturasındaki veya diğer belgelerindeki döviz kurundan düşük olması halinde, kur farkı kadar gümrük kıymeti düşük beyan edilmiş olacağından, gümrük vergileri de eksik ödenmiş olacaktır. Bu durumda gümrük vergileri tahsil edilmekte ve şartları var ise vergi eksikliğine ilişkin para cezaları da uygulanmaktadır.

2- KATMA DEĞER VERGİSİ AÇISINDAN KUR FARKI

3065 sayılı KDV Kanunu'nun "İthalatta Matrah" başlıklı 21.maddesinde; *"İthalatta verginin matrahı aşağıda gösterilen unsurların toplamıdır:*

a) İthal edilen malın gümrük vergisi tarhına esas olan kıymeti, gümrük vergisinin kıymet esasına göre alınmaması veya malın gümrük vergisinden muaf olması halinde sigorta ve navlun bedelleri dahil (CIF) değeri, bunun belli olmadığı hallerde malın gümrükçe tespit edilecek değeri,

b) İthalat sırasında ödenen her türlü vergi, resim, harç ve paylar,

c) Gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer giderler ve ödemelerden vergilendirilmeyenler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur farkı gibi ödemeler."

3065 sayılı KDV Kanunu'nun " Döviz ile yapılan işlemler" başlıklı 26.maddesinde; *Bedelin döviz ile hesaplanması halinde döviz, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andaki cari kur üzerinden*

Türk parasına çevrilir. Cari kuru belli olmayan dövizlerin Türk parasına çevrilmesine ilişkin esasları Maliye ve Gümrük Bakanlığı belirler. Hükümlerine amirdir.

Yukarıdaki hükümlere kur farkı yönüyle bakıldığında; 21.maddenin a, b ve c fıkralarının hepsinin kur farkıyla ilgili olduğunu söylemek mümkündür.

KDV 3065 sayılı KDV Kanunu'nun 21/a ve b maddelerine göre; yükümlünün döviz cinsini olması gerekenden farklı beyan etmesinde olduğu gibi (***Örneğin:*** faturasına göre EUR üzerinden beyan edilmesi gereken eşyayı ABD doları beyan etmesi gibi) gümrük kıymetinin eksik hesaplanmasından kaynaklı 21/a maddesindeki KDV matrahını, hem de böyle bir durumda eksik alınan gümrük vergileri KDV matrahını etkileyeceğinden 21/b maddesi açısından etkilemektedir. 21/c maddesini ise, kur farkı ithalatta matraha ekleneceği hükmü gereğince etkilemektedir. Aslında, bu şekilde ortaya çıkan kur farkının gümrük kıymetine ya da KDV matrahına eklenmesi gerektiğini hemen herkes kabul etmektedir.

2.1- KATMA DEĞER VERGİSİ MATRAHI ve NAGATİF KUR FARKI

3065 sayılı KDV Kanunu'nun "İthalatta Matrah" başlıklı 21/c maddesinde; *"Gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer giderler ve ödemelerden vergilendirilmeyenler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur farkı gibi ödemeler."* Hükmü açısından bakıldığında da ise, kur farkı çeşitli nedenlerle tartışmalara konu olmaktadır.

Dövizli işlemler sonrasında mal teslimi veya hizmet ifasında bulunan kişi tarafından her zaman ilave bir bedel elde edilmesi mümkün olmadığından ve döviz kurunun düşmesi halinde alıcı lehine bir durum oluştuğundan kur farkı, niteliği itibarıyla mezkur maddede sayılan diğer gelir unsurlarından farklılık arz etmektedir

Negatif kur farkını tanımlayacak olursak; İthalatta vergi yükümlülüğünün başlamasından önce serbest dolaşıma giriş beyannamesinin tescilinden önce peşin ödenen ithalat bedelinin yabancı para cinsinden ödendiği durumlarda, ödeme tarihindeki kurun, serbest dolaşıma giriş beyannamesinin tescil edildiği tarihteki kurdan yüksek olmasına negatif kur farkı denilmektedir.

Aradaki bu negatif kur farkının KDV matrahına ilave edilip edilmeyeceği hususu resmi yazışmalara da konu olmuş ve bu konuda; Gümrükler Genel Müdürlüğü nün K.D.V ile ilgili 11.06.2008 tarihli 014642 sayılı tasarruflu yazısına göre; "3065 sayılı KDV Kanunu'nun "İthalatta

Matrah" başlıklı 21/c maddesinden bahisle, *"İthalatta vergiyi doğuran olayın meydana gelmesinden önce yapılan peşin ödeme tarihindeki kurun, serbest dolaşıma giriş beyannamesinin tescil edildiği tarihteki kurdan yüksek olması (negatif kur farkı) halinde, aradaki kur farkının KDV matrahına ilave edilmemesi gerekmektedir."*

Gümrükler Genel Müdürlüğünün 07.02.2019 tarihli ve 41385955 sayılı yazısı (KDV Matrahı, Kur Farkı hk.)'nda; ise *"...Eşya bedelinin transfer edildiği tarih ile beyannamenin tescil edildiği tarih arasında kur farkı oluştuğu durumlarda bu farkın 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 21/c maddesi hükmü uyarınca matraha dahil edilip edilmeyeceği hususunda oluşan tereddütlerin giderilmesi amacıyla tasarruf olunan 23/06/2010 tarihli ve 13897 sayılı dağıtımlı yazımızda; 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 26 ıncı maddesi uyarınca işlem yapılması; dolayısıyla,* ***ithalatta vergiyi doğuran olayın meydana gelmesinden önce*** *yapılan ödeme tarihindeki kurun, serbest dolaşıma giriş beyannamesinin tescil edildiği tarihteki kurdan yüksek olması (negatif kur farkı) halinde, aradaki kur farkının KDV matrahına ilave edilmemesi gerektiği belirtilmiştir..."* denilmektedir.

Yukarıdaki yazılarda vergiyi doğuran olaydan hareketle negatif kur farkının KDV matrahına girmediğine karar verildiğinden, KDV açısından vergiyi doğuran olayı tanımlayan 3065 sayılı KDV Kanunu'nun "Vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi" başlıklı 10/ı maddesinde; *"Vergiyi Doğuran Olay:... İthalatta, Gümrük Kanununa göre* ***gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başlaması****, gümrük vergisine tabi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tescili...anında meydana gelir."*

Yukarıda madde metninde yer alan, Gümrük Kanununa göre gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başlaması, mülga 1615 sayılı Gümrük Kanununda yer almakta olup, 1615 sayılı Kanunu yürürlükten kaldıran 4458 sayılı Gümrük Kanununda ki karşılığı "Gümrük Yükümlülüğünün Doğması" başlıklı 181 ilâ 194.maddeleri arasında düzenlenmiştir.

Gümrük Yönetmeliğinin "ithalatta gümrük yükümlülüğü" başlıklı 483.maddesine göre;

"İthalatta gümrük yükümlülüğü; ithalat vergilerine tabi eşyanın, serbest dolaşıma girmesi veya ithalat vergilerinden kısmi muafiyet suretiyle geçici ithali için normal usulde yapılan beyanlarda gümrük beyannamesinin tescil tarihinde, basitleştirilmiş usulde yapılan beyanlarda basitleştirilmiş işlemlere ilişkin beyannamenin ya da gümrük idaresince kabul edilen ticari veya idari belgenin tescil edildiği ya da tescil hükmünde kayıt işleminin yapıldığı tarihte başlar."

hükümlerine bakmak gerekmektedir.

Gelinen noktada; Gümrük Kaçakçılığı ya da eşyanın gümrük gözetiminden çıkarılması gibi özel durumlar hariç, gümrük yükümlülüğü beyannamenin tescil tarihinde doğmaktadır/ başlamaktadır. Bunların yanında, istisnai kıymetle beyanı da düşündüğümüzde her zaman gümrük beyannamesinin tescil tarihine bağlanan tek bir gümrük yükümlülüğünden bahsedilemez.

Negatif kur farkının, beyannamenin tescil tarihinden önce doğmuş olması ve kur farkının ihracatçı (yurt dışı satıcı) lehine, Türkiye'ye ihraç edilen eşyanın Türk parası cinsinden değerini paranın transfer edildiği tarihte artmasına ve ihracatçının Türk parası cinsinden daha fazla kar elde etmesi anlamına gelmektedir. İlk bakışta, ithalatta gümrük kıymeti ve KDV matrahının artması nedeniyle vergilendirilmesinin adaletli olacağı düşünülmektedir.

Bununla birlikte**,** 3065 sayılı KDV Kanunu'nun "İthalatta Matrah" başlıklı 21/c maddesinde; *"Gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer giderler ve ödemelerden vergilendirilmeyenler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur farkı gibi ödemeler."* Hükmü ile **Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği** (26.04.2014 t. 28983 s. R.G.)'nin 2. İthalatta Matrah başlığı altında yer alan; "…gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer giderler ve munzam sigorta ücreti, destekleme ve fiyat istikrar fonu ve konut fonuna katılma payları gibi ödemeler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan ve yine **gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar oluşan** fiyat farkı ve kur farkı gibi ödemeler KDV'nin matrahına dahildir." Hükmünde negatif pozitif diye bir ayrım yapılmamış olmasının yanı sıra, beyannamenin tescil tarihine kadar oluşan fiyat farkı ve kur farkı gibi ödemelerin KDV'nin matrahına dahil edileceği düzenlenmiştir. Ancak, 3065 sayılı KDV Kanunu'nun "Vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi" başlıklı 10/ı maddesi düşünüldüğünde, beyannamenin tescil tarihinde ki kur esas alınması gerekmektedir. Bu şekilde düşünüldüğünde de beyannamenin tescil tarihinden önce ya da sonrası için kur farkı oluşmayacaktır.

Gümrükler Genel Müdürlüğünün 30.11.2022 tarihli 80479953 sayılı yazısı (Döviz Cinsi Faturaya İstinaden Türk Lirası Cinsinden Ödemenin Yapıldığı Durumlarda Yapılacak İşlemler Hk)

“Bakanlığımıza intikal eden bilgilerden, Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 sayılı Karara İlişkin 2008-32/34 sayılı Tebliğ`in “Döviz Cinsinden ve Dövize Endeksli Sözleşmeler” başlıklı 8 inci maddesinin dokuzuncu fıkrasına 2022-32/66 no.`lu Tebliğ ile 19.04.2022 tarihinde eklenen “…Ancak sözleşme konusu ödeme yükümlülüklerinin Türk parası cinsinden yerine getirilmesi ve kabul edilmesi zorunludur…” hükmü sonrasında faturası döviz cinsinden düzenlenen ancak ödemesi Türk Lirası olarak yapılan ithalat işlemlerinde eşyanın beyan edilecek gümrük kıymeti, KDV matrahı ve KKDF açısından tereddüt hasıl olduğu anlaşılmaktadır.

Bilindiği üzere;

4458 sayılı Gümrük Kanununun 24 uncu maddesi, “İthal eşyasının gümrük kıymeti, eşyanın satış bedelidir. Satış bedeli, Türkiye`ye ihraç amacıyla yapılan satışta 27 ve 28 inci maddelere göre gerekli düzeltmelerin de yapıldığı, fiilen ödenen veya ödenecek fiyattır. Fiilen ödenen veya ödenecek fiyat, ithal eşyası için alıcının, satıcıya veya satıcı yararına yaptığı veya yapması gereken ödemelerin toplamıdır.” hükmünü,

30 uncu maddesi, “Eşyanın gümrük vergisine esas alınacak kıymetinin Türk Lirası olarak beyanı zorunludur. Fatura veya diğer belgelerde yazılı yabancı paralar, gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihte yürürlükte olan T.C. Merkez Bankası döviz satış kurları üzerinden Türk Lirasına çevrilir.” hükmünü amirdir.

Bununla birlikte, 3065 sayılı KDV Kanununun 21 maddesinin (c) bendinde yer alan, “Gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer giderler ve ödemelerden vergilendirilmeyenler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur farkı gibi ödemeler" de ithalatta KDV matrahına dahil edilmesi gereken unsurlar arasında sayılmaktadır.

Ayrıca, 12.5.1988 tarihli, 88/12944 Sayılı Kararnameye İlişkin Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu Hakkında 6 Sayılı Tebliğin 2’ncü maddesinde ise, “kabul kredili, vadeli akreditif ve mal mukabili ödeme şekillerine göre yapılan ithalat işlemlerinde %6 oranında fon kesintisi yapılması” yönünde düzenleme yapılmıştır.

2017/20 sayılı Genelgede; KKDF kesintisine tabi olmayan ödeme şekillerine göre gerçekleştirilen ithalatta, beyanname kapsamı eşya bedelinin gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihten önce (gümrük beyannamesinin tescil tarihinden önce veya tescil tarihinde) ihracatçının yurt dışı hesabına transfer edildiğinin gümrük idarelerine tevsik edilmesi gerektiği, 23.06.2010 / 13897

tarih sayılı dağıtımlı yazımızda da, ithalatta vergiyi doğuran olayın meydana gelmesinden önce yapılan ödeme tarihindeki kurun, serbest dolaşıma giriş beyannamesinin tescil edildiği tarihteki kurdan yüksek olması (negatif kur farkı) halinde, aradaki kur farkının KDV matrahına ilave edilmemesi gerektiği,

Hususları ifade edilmiştir."

Açıklanan nedenlerle, negatif kur farkının mevcut hukuki düzenlemeler karşısında vergilendirilmemesi gerektiği görüşüne katılmaktayız.

2.2- KATMA DEĞER VERGİSİ MATRAHI ve GÜMRÜK BEYANNAMESİNİN TESCİL TARİHİNDEN SONRA DOĞAN KUR FARKI

3065 sayılı KDV Kanunu'nun "İthalatta Matrah" başlıklı 21/c maddesinde; *"Gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer giderler ve ödemelerden vergilendirilmeyenler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur farkı gibi ödemeler."*

Hükmünden hareketle, gümrük beyannamenin tescil edildiği tarihten sonra oluşan kur farkının KDV matrahına eklenmesi mümkün müdür?

Aslında, beyannamenin tescil edildiği tarihten sonra oluşan kur farkı ihracatçı lehine Türkiye'ye ihraç edilen eşyanın değerini Türk Parası cinsinden yükseltmektedir. Başka bir ifadeyle, İthal eşyasının gümrük kıymeti veya katma değer vergisi matrahını artırmaktadır. Bu nedenle vergilendirilmesi mantıksal açıdan doğrudur.

Ancak, daha önce negatif kur farkını açıklarken ifade ettiğimiz hukuki düzenlemeler karşısında, serbest dolaşıma giriş beyannamesinin tescil tarihinden sonra oluşan kur farkının da ithal eşyasının gümrük kıymeti veya katma değer vergisi matrahına eklenmesi mümkün değildir.

2.3- KATMA DEĞER VERGİSİ MATRAHI ve İSTİSNAİ KIYMETTE BEYANDA FİYAT FARKI, KUR FARKI

3065 sayılı KDV Kanunu'nun "İthalatta Matrah" başlıklı 21 maddesinde; *"İthalatta verginin matrahı aşağıda gösterilen unsurların toplamıdır:*

a) İthal edilen malın gümrük vergisi tarhına esas olan kıymeti, gümrük vergisinin kıymet esasına göre alınmaması veya malın gümrük vergisinden muaf olması halinde sigorta ve navlun bedelleri dahil (CIF) değeri, bunun belli olmadığı hallerde malın gümrükçe tespit edilecek değeri,

b) İthalat sırasında ödenen her türlü vergi, resim, harç ve paylar,

c) Gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer giderler ve ödemelerden vergilendirilmeyenler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur farkı gibi ödemeler."

Yukarıdaki hükümlere bakıldığında görüleceği üzere, ithalatta verginin matrahı 21.maddenin a, b ve c fıkralarında belirtilen unsurların toplamından oluşmaktadır.

Bunlardan 21.maddenin (a) fıkrasında geçen unsurları değerlendirdiğimizde;

"*İthal edilen malın gümrük vergisi tarhına esas olan kıymeti*" 4458 sayılı Gümrük Kanununun 24 üncü maddesine göre ithal eşyasının gümrük kıymeti, eşyanın satış bedeli olup, Türkiye'ye ihraç amacıyla yapılan satışta satış bedeli, 27 ve 28'inci maddelere göre gerekli düzeltmelerin de yapıldığı, fiilen ödenen veya ödenecek fiyattır. 24.maddeye göre belirlenemeyen gümrük kıymeti ise sırayla 25 ve 26.madde hükümlerine göre tespit edilir. Şartları var ise, İstisnai kıymetle beyanı da buna eklemek mümkündür.

21/a fıkrasında yer alan diğer unsurlara baktığımızda; *"gümrük vergisinin kıymet esasına göre alınmaması veya malın gümrük vergisinden muaf olması halinde sigorta ve navlun bedelleri dahil (CIF) değeri, bunun belli olmadığı hallerde malın gümrükçe tespit edilecek değeri,"* bu hükümlere göre eşya spesifik tarifeye(oran esası) tabi ise ya da Gümrük Kanunu'nun 167.maddesi hükümleri çerçevesinde gümrük vergisinden muaf ise KDV'nin matrahına CIF değer dahil edilmektedir. CIF değerin belli olmadığı durumlarda malın gümrükçe tespit edilecek değeri KDV matrahına eklenecektir.

İstisnai kıymetle beyan, Gümrük Kanununun 10 ve 71'inci maddelerinden hareketle Gümrük Yönetmeliğinin 53.maddesinde düzenlenmiştir İstisnai kıymeti düzenleyen Gümrük Yönetmeliğinin 53.maddesiyle hem gümrük vergisi hem de KDV için bir düzenleme yapmış ve beyannamenin tescil tarihinden sonra ortaya çıkan kıymet ya da matrah unsurlarının nasıl beyan edileceği hususlarını düzenlemiştir.

Öte yandan, Gümrük Yönetmeliğinin 53.maddesi 6 fıkradan oluşmakta, 53.maddenin 1, 2 ve 3.fıkraları - (1) Kanunun 24.maddesine göre kıymet tespitinin yapıldığı hallerde beyan sahibinin talebi üzerine; İthal eşyasının gümrük kıymetine veya katma değer vergisi matrahına girmesi gereken, ancak gümrük beyannamesinin tescili anında kıymetinin değişebileceği beyan sahibi

tarafından bilinen eşyalar söz konusu iken, 5.fıkrasında; İthal eşyasının gümrük kıymetine veya katma değer vergisi matrahına girmesi gereken, ancak gümrük beyannamesinin tescili anında beyan sahibi tarafından mevcudiyetinin bilinmesi mümkün olmayan kıymet veya matrah unsurlarından bahsedilmektedir.

Bazen, gümrük beyannamesinin tescili anında beyan sahibi tarafından mevcudiyetinin bilinmesi mümkün olmayan kıymet veya matrah unsurları vardır.

Örneğin: İhracatçı A otomotiv firması, ithalatçı B firmasına 10 adet binek aracı satmıştır. A firması, eşyaların kıymetini hesaplarken yanlış hesap etmiş ve faturayı yanlış düzenlemiştir. Fatura toplamı 90.000-USD'dir. İthalatçı B firması, bu tutar üzerinden ödemeyi yapmış ve eşyaları ithal etmiştir. Bir yıl sonra ihracatçı A firması, ithalatçıdan otomotiv başına 1.000-USD (Toplam: 10.000-USD) daha talep etmiş ve 10.000-USD tutarındaki fark faturasını veya debit notu ithalatçıya göndermiştir. İthalatçı B firması, bu fatura veya debit notu muhasebe kaydına girmesi halinde, bu kıymet ya da matrah unsurunun da istisnai kıymetle beyan edilip tekabül eden gümrük vergilerinin ilgili gümrük idaresine ödenmesi gerekir.

Bu fiyat farkları, gümrük kıymetine ilave edilmekte ve buna isabet eden gümrük vergileri ödenmektedir. İlgili gümrük idaresine zamanında beyan edilmez ve/veya gümrük vergileri ödenmez ise, gümrük idaresi bunu tespit ederse cezalı tahakkuk yapmaktadır.

Ancak, 3065 sayılı KDV Kanunu'nun "İthalatta Matrah" başlıklı 21/c maddesinde; *"Gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer giderler ve ödemelerden vergilendirilmeyenler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur farkı gibi ödemeler."* Hükmü ve **Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği** (26.04.2014 t. 28983 s. R.G.)'nin 2. İthalatta Matrah başlığı altında yer alan; *"...gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer giderler ve munzam sigorta ücreti, destekleme ve fiyat istikrar fonu ve konut fonuna katılma payları gibi ödemeler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan ve yine* ***gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar oluşan*** *fiyat farkı ve kur farkı gibi ödemeler KDV'nin matrahına dahildir."* Hükmünden görüldüğü gibi, **gümrük beyannamesinin tescil tarihinden sonra oluşan** fiyat farkı ve kur farkı gibi ödemeler KDV'nin matrahına dahil edilememektedir.

Yukarıdaki açıklamalarımız ışığında bakıldığında;

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun "İthalatta Matrah" başlıklı 21/a maddesi ile 21/c maddesinin birbiriyle çeliştiğini ve 3065 sayılı KDV Kanunu'nun 21/c maddesinden hareketle, KDV Kanununda istisna kıymetle beyanın öngörülmediğini ve bu bağlamda, 21/c maddesinin Gümrük Yönetmeliğinin 53.maddesiyle de çeliştiğini söylemek yanlış olmayacaktır.

Uygulamadan bir örnek vermek gerekirse, İthalatta KDV Matrahı konulu, Gümrükler Genel Müdürlüğünün 11.07.2013 tarih ve 13128 sayılı tasarruflu yazısında, *"...21/c maddesinde; gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer giderler ve ödemelerden vergilendirilmeyenler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur farkı gibi ödemelerin ithalatta KDV matrahına dahil olduğu*, ..." Hükmünün yer aldığı,

Buna göre, fazla mesai ve memur yolluk işlemleri ödemelerinin gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer giderler ve ödemelerden vergilendirilmeyenler kapsamında

ithalatta KDV matrahına dahil edilmesi gerektiği belirtilmektedir.

Diğer taraftan, gümrük beyannamesinin tescil tarihinden sonra yapılan bu kabil giderlerin KDV matrahına dahil edilmeyeceği tabiidir." denilmektedir.

Bunun yanında**,** 3065 sayılı KDV Kanunu'nun 21/c fıkrası KDV matrahına eklenecek unsurlardan; beyannamenin tescil tarihinden sonra, mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı kur farkı gibi ödemelerin nasıl beyan edileceği hususunu düzenlememiştir. Uygulamada beyannamenin tescil tarihinden sonra oluşan fiyat farkları istisnai kıymetle beyan edilip ödenirken, aynı mahiyette olan kur farkları beyannamenin tescil tarihinden sonra doğduğu ileri sürülerek KDV'nin matrahına eklenmemektedir.

Kur farkına mal mukabili ödemeyi örnek olarak verebiliriz. Mal mukabili ödemeler beyannamenin tescil tarihinden sonra doğmakta, serbest dolaşıma giriş beyannamesi ekindeki fatura veya diğer belgelerde (Navlun faturası, sigorta poliçesi, sözleşme, vb gibi) yazılı yabancı paralar, ithalat bedelinin yurt dışına transfer edildiği tarih ile beyannamenin tescil edildiği tarih arasında yürürlükte olan T.C. Merkez Bankası döviz satış kurları üzerinden Türk Lirasına çevrildiklerinde kur farkı oluşmaktadır. Aslında bu durum tüm vadeli ithalatlar için geçerlidir. Vadeli ithalatlarda oluşan kur farkları beyan edilmemekte, ne KDV matrahına, ne de Gümrük Kıymetine eklenmemektedir.

Başka bir açıdan bakıldığında, vadeli ithalatta kur farkının beyannamenin tescil tarihinden sonra doğmuş olması ve kur farkının ihracatçı (yurt dışı satıcı) lehine, Türkiye'ye ihraç edilen eşyanın Türk parası cinsinden değerini artmasına ve ihracatçının daha fazla kar elde etmesi anlamına gelmektedir.

Beyannamenin tescil tarihinden sonra doğacak kur farkı, İthalatta Gümrük kıymeti ve KDV matrahını artırması nedeniyle, yapılacak vergilendirilmesinin adaletli olacağı açık olmakla birlikte, bunun için yazımız konusu çelişkileri ortadan kaldıracak yeterli yasal düzenlemelerin yapılması gerektiğini düşünmekteyiz.

2.4- TAMAMLAYICI BEYANDA KUR FARKI

Kur farkına, istisnai Kıymetle beyan ve tamamlayıcı beyan açısından incelersek;

Gümrük Yönetmeliği'nin 53/4.maddesine göre; *"Tamamlayıcı beyana isabet eden ithalat vergileri bakımından zamanaşımı tamamlayıcı beyanın verildiği tarihten itibaren başlar."* tamamlayıcı beyan tarihinden sonra zaman aşımı başladığına göre, kanaatimizce tamamlayıcı beyana konu kıymetlerin gümrük yükümlülüğünün de bu tarihten sonra başladığını kabul etmek gerekmektedir.

Uygulamada ilk beyannamede ki kur esas alınmakta ve Gümrük Yönetmeliğinin 53/6. maddesine göre; *İstisnai kıymetle beyana ilişkin tamamlayıcı beyanların süresi içerisinde verilmemesi nedeniyle zamanında ödenmeyen gümrük vergileri için eşyanın serbest dolaşıma girişine ilişkin beyannamenin tescil tarihinden itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre belirlenen gecikme zammı oranında gecikme faizi tahsil edilir ve Kanunun 241 inci maddesinin birinci fıkrası uyarınca işlem yapılır."* Hükmü gereğince faiz uygulanmaktadır.

Tamamlayıcı beyanın yapıldığı tarihte ancak hesaplanabilen ve zamanaşımı bile tamamlayıcı beyanın yapıldığı tarihten sonra başlayacak bir gümrük yükümlülüğü için, ilk beyanname tarihi ile tamamlayıcı beyan tarih aralığına da faiz uygulanması gümrük yönetmeliği hükmü olsa da Gümrük Kanununun 30 uncu maddesinde "Eşyanın gümrük vergisine esas alınacak kıymetinin Türk Lirası olarak beyanı zorunludur. Fatura veya diğer belgelerde yazılı yabancı paralar, gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihte yürürlükte olan T.C. Merkez Bankası döviz satış kurları

üzerinden Türk Lirasına çevrilir. “ hükmüne aykırı ı olduğundan kanaatimizce bu doğru değildir.

Diğer taraftan, hiç alınmadığı veya noksan alındığı tespit edilen gümrük vergilerine faiz uygulanması için, ortada ilk beyanın yapıldığı tarihte hesaplanabilir ve tahsil edilebilir bir vergi olması ve tamamlayıcı beyan tarihinde bu alınmayan vergiye faiz uygulanması gerekir.

4458 sayılı Gümrük Kanunu’nun 193/3.maddesine göre; “Beyan sahibinin hatalı beyanı sonucu hiç alınmadığı veya noksan alındığı tespit edilen gümrük vergilerine, gümrük yükümlülüğünün başladığı tarih ile vergilerin kesinleştiği tarih arasındaki süre için 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 51.maddesine göre tespit edilen gecikme zammı oranında faiz uygulanır. Gümrük vergilerinin kesinleşmesinden önce ödenmek istenmesi durumunda faiz, ödeme tarihine kadar hesaplanarak vergiler ile birlikte tahsil edilir.”

Gümrük Kanunu’nun 193/3.maddesi ile Gümrük Yönetmeliği’nin 53/6.maddesinin birbiriyle çeliştiği ortadadır. Normlar hiyerarşisi açsından yönetmelik hükmü türev hüküm olup, kanununa aykırı olamayacağından, gümrük yönetmeliği hükmünün kanununa uygun hale getirilmesi gerekir.

Kanun hükmü, hatalı beyan sonucu hiç alınmadığı veya noksan alındığı tespit edilen gümrük vergilerine, gümrük yükümlülüğünün başladığı tarih ile vergilerin kesinleştiği tarih arasındaki süre için faiz uygulanması gerektiği hükmüne amirdir. Daha açık ifadeyle kanun hükmü faiz uygulanması için hatalı bir beyan aramaktadır.

Gümrük Yönetmeliği ise, hatalı beyan aramaksızın, İstisnai kıymetle beyana ilişkin tamamlayıcı beyanların süresi içerisinde verilmemesi nedeniyle zamanında ödenmeyen gümrük vergileri için eşyanın serbest dolaşıma girişine ilişkin beyannamenin tescil tarihinden itibaren faiz uygulanması gerektiğini düzenlemiştir.

Aslında faiz ile kur farkı birbirinin alternatifi de değildir. Daha önce ki bölümlerde de ifade ettiğimiz gibi, tamamlayıcı beyanda, ilk beyannamenin tescil edildiği tarihten sonra oluşan kur farkı tamamlayıcı beyanın yapıldığı tarihte ihracatçı lehine Türkiye’ye ihraç edilen eşyanın değerini Türk Parası cinsinden yükseltmektedir. Buna bağlı olarak, ithal eşyasının gümrük kıymeti veya katma değer vergisi matrahı tamamlayıcı beyan yapılması gereken tarihte artmaktadır. Bu nedenlerle kanaatimizce gümrük yükümlülüğünün tamamlayıcı beyan tarihinde başlatılması ve ayrıca vadeli ithalatta ithal bedelinin transfer tarihinde oluşacak kur farkının da istisnai kıymetle

beyan edilmesi gerektiği yönünde mevzuatta düzenleme yapılması gerekir.

Bizim yukarıdaki görüşümüzü destekleyen Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 13.02.2013 tarihli, 2013/6 sayılı Genelgesinin 5.maddesinde; "*İstisnai kıymet yoluyla beyan yapılan hallerde, tamamlayıcı beyanın gümrük idaresine verilmesi gerektiği süreden sonra istisnai kıymete ilişkin ödemenin yapılması durumunda KKDF kesintisi yapılacaktır…"* şeklindeki düzenlemedir.

Bahse konu genelgeye göre; KKDF açısından Gümrük yükümlülüğü tamamlayıcı beyanın verilmesi gereken süreden sonra doğmaktadır. Bu durumda, tamamlayıcı beyanda da döviz kurunun, tamamlayıcı beyanın verilmesi gereken tarihindeki kur olarak alınması gerekir kanaatindeyiz.

Gümrük yükümlülüğü ilk beyannameye bağlanmış olsaydı, tamamlayıcı beyanın verilmesi gereken süre beklenmeden KKDF uygulanması gerekirdi. Çünkü ilk beyannamenin tescil tarihinde gümrük yükümlülüğü doğmuş ve ithal eşyasının bedeli ödenmemiştir.

Daha açık ifadeyle, ilk beyanname peşin ödeme bile olsa yukarıdaki genelgeye göre, tamamlayıcı beyan yapılması gereken süreden sonra KKDF doğmaktadır.

Gümrükler Genel Müdürlüğünün 21.12.2022 tarihli Royalti ve Lisans Ücretlerinin Beyanı konulu dağıtımlı yazısında;

"Bakanlığımıza intikal eden olaylardan, Gümrük Genel Tebliği (Gümrük Kıymeti) (Seri No: 2) hükümleri çerçevesinde dönemsel olarak royalti veya lisans ücreti beyan izni bulunan firmalarca, ödeme şeklinin peşin olarak beyan edilmesi ve ithalat aşamasında fatura olmaksızın tahmini rakamlarla royalti veya lisans ücreti beyan edilmesi durumunda; KKDF uygulaması açısından transferin hangi sürede yapılması gerektiği hususunda tereddüt hasıl olduğu anlaşılmaktadır. Bilindiği üzere, 12/5/1988 tarihli ve 88/12944 sayılı Kararnameye ilişkin KKDF hakkında 6 Sıra No.lu Tebliğin 2 nci maddesi uyarınca, kabul kredili, vadeli akreditif ve mal mukabili ödeme şekillerine göre yapılan ithalat işlemleri % 6 oranında KKDF kesintisine tabi olup, peşin ödeme şekline göre yapılan ithalat işlemleri üzerinden fon kesintisi yapılmamaktadır.

Bu kapsamda, ödeme şekli "peşin" olarak belirtilen ithalat işlemlerinde, eşya bedelinin gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihten önce ihracatçının yurt dışındaki hesabına transfer edilmesi halinde fon kesintisi yapılmadan ithalat mümkün bulunmakta olup **istisnai kıymet yoluyla**

beyan yapılan hallerde ise, fon kesintisi yapılmaması için, tamamlayıcı beyanın gümrük idaresine verilmesi gerektiği süreden önce istisnai kıymete ilişkin ödemenin yapılması gerekmektedir. Öte yandan, ithal eşyasının gümrük kıymeti 4458 sayılı Gümrük Kanununun 23-31 ve Gümrük Yönetmeliğinin 43-57 nci maddeleri hükümlerine göre belirlenmektedir.

4458 sayılı Gümrük Kanununun 61/3 maddesi uyarınca, tescil edilmiş beyanname, ait olduğu eşyanın vergileri ve para cezalarından dolayı taahhüt niteliğinde beyan sahibini bağlamakta ve gümrük vergileri tahakkukuna esas tutulmaktadır.

Royalti ve lisans ücretlerinin beyanına ilişkin hususlar Gümrük Genel Tebliği (Gümrük Kıymeti) (Seri No: 2)'in 11 inci maddesinde belirtilmiş olup, bu maddede yer alan hususlar dışında, tahmini rakamlarla beyan usulü bulunmamaktadır.

Bu itibarla, serbest dolaşıma giriş beyannamesi ile beyan edilen, 4458 sayılı Gümrük Kanununun ilgili hükümleri çerçevesinde eşyanın gümrük kıymetine dahil olan istisnai kıymet unsurlarına ilişkin tutarlar ile ilgili olarak, KKDF uygulamasına ilişkin yukarıda belirtilen hususlar çerçevesinde işlem yapılması gerekmektedir." Hususları yer almaktadır.

Görüldüğü gibi KKDF açısından istisnai kıymetle beyanda tamamlayıcı beyan tarihi esas alınırken, kur farkında ilk beyannameye gidilmesi bir çelişki olup, yukarıda yaptığımız açıklamaların doğrulunu sağlamaktadır.

Gümrükler Genel Müdürlüğünün 30.11.2022 tarihli 80479953 sayılı yazısı (Döviz Cinsi Faturaya İstinaden Türk Lirası Cinsinden Ödemenin Yapıldığı Durumlarda Yapılacak İşlemler Hk)

"Bakanlığımıza intikal eden bilgilerden, Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 sayılı Karara İlişkin 2008-32/34 sayılı Tebliğ`in **"Döviz Cinsinden ve Dövize Endeksli Sözleşmeler" başlıklı 8 inci maddesinin dokuzuncu fıkrasına 2022-32/66 no.`lu Tebliğ ile 19.04.2022 tarihinde eklenen "…Ancak sözleşme konusu ödeme yükümlülüklerinin Türk parası cinsinden yerine getirilmesi ve kabul edilmesi zorunludur…"** hükmü sonrasında faturası **döviz cinsinden düzenlenen** ancak **ödemesi Türk Lirası olarak yapılan** ithalat işlemlerinde eşyanın beyan edilecek gümrük kıymeti, KDV matrahı ve KKDF açısından tereddüt hasıl olduğu anlaşılmaktadır.

Bu kapsamda;

Beyanname konusu **eşya bedeline ilişkin faturanın döviz cinsinden**, **ödemenin ise Türk Lirası cinsinden yapıldığı durumlarda;** ithal eşyasının gümrük kıymetine esas olacak değerinin, faturada yer alan döviz tutarının, Gümrük Kanununun 30 uncu maddesinde belirtildiği şekilde gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihte yürürlükte olan, T.C. Merkez Bankası **döviz satış kuru karşılığı Türk Lirası olarak beyan edilmesi,**

KKDF kesintisi doğmaması açısından ise, faturada yer alan eşya bedelinin ödemenin yapıldığı tarihteki karşılığı Türk Lirasının **beyanname tescil tarihi dâhil bu tarihten önceki bir tarihte transfer edildiğinin TBF ID ile 2014/18 sayılı Genelge kapsamı ithalatta ise banka yazısı, dekont, swift vb. belgelerle gümrük idarelerine tevsik edilmesi,**

Gerekmektedir. Denilmektedir.

Yine mezkur genelgede, 2017/20 sayılı Genelgede; **KKDF kesintisine tabi olmayan ödeme şekillerine göre gerçekleştirilen ithalatta,** beyanname kapsamı eşya bedelinin gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihten önce (gümrük beyannamesinin tescil tarihinden önce veya tescil tarihinde) ihracatçının yurt dışı hesabına transfer edildiğinin gümrük idarelerine tevsik edilmesi gerektiği, 23.06.2010 / 13897 tarih sayılı dağıtımlı yazımızda da, ithalatta vergiyi doğuran olayın meydana gelmesinden önce yapılan ödeme tarihindeki kurun, serbest dolaşıma giriş beyannamesinin tescil edildiği tarihteki kurdan yüksek olması (negatif kur farkı) halinde, aradaki kur farkının KDV matrahına ilave edilmemesi gerektiği…” Hususları ifade edilmiştir.

Tasarruflu yazıda izah edilmeye çalışan husus da “KKDF kesintisine tabi olmayan ödeme

SONUÇ

Dünyadaki teknolojik gelişmeler ve özellikle bilişim teknolojilerinin sunduğu olanaklar sayesinde; Ülkelerin üretim, tüketim, haberleşme, ulaşım hızı artmakta ve bütün bunlara bağlı olarak da yeni buluşların ortaya çıkması, yeni ekonomik oluşumlar yanın da uluslararası alanda royalti lisans hakkı gibi hakların daha fazla korunması, dış ticaret hacmi ile dış ticarete konu eşyanın ithal edilmesi sonrasında oluşan kıymet ya da matrah unsurlarının da vergilendirilmesini gerektirmekte, bütün bunlara bağlı olarak da mevcut gümrük mevzuatı bazen yetersiz kalmakta, bu oluşum ve gelişmelere yeterince cevap verememektedir.

Her ne kadar Gümrük Yönetmeliği'nin 53.maddesinde istisnai kıymetle beyan da olduğu gibi, gümrük idaresi gümrük mevzuatında düzenlemeler yapsa da, gelişmelerin gerisinde kaldığı ve hatta yapılan hukuki düzenlemelerin birbiri ile çelişir hale geldiği de ortadadır.

Bu bağlamda, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 21/a maddesinde sözü edilen, spesifik tarifede(sayı baş ağılık gibi ölçüler üzerinden alınan vergiler), gümrük vergisinden muaf eşyada, eşyanın CIF değerinin tespit edilemediği durumlarda istisnai kıymetle beyanın nasıl yapılacağına ilişkin herhangi bir düzenleme de yoktur.

Yine yazımızın asıl konusunu oluşturan, 3065 sayılı KDV Kanunu'nun 21/c fıkrası KDV matrahına eklenecek unsurları beyannamenin tescil tarihi ile sınırladığından, 3065 sayılı KDV Kanunu'nun 21/c fıkrası, 3065 sayılı KDV Kanunu'nun 21/a fıkrası ve Gümrük Yönetmeliğinin "İstisnai kıymetle beyan" başlıklı 53. maddesindeki düzenlemelerle çelişmektedir.

Bunun yanında, 3065 sayılı KDV Kanunu'nun 21. maddesinin (c) fıkrası KDV matrahına eklenecek unsurlardan; Beyannamenin tescil tarihinden sonra, mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı kur farkı gibi ödemelerin nasıl beyan edileceği hususunu düzenlememiştir. Uygulamada, beyannamenin tescil tarihinden sonra oluşan fiyat farkları istisnai kıymetle beyan edilip ödenirken, aynı mahiyette olan kur farkları beyannamenin tescil tarihinden sonra doğduğu ileri sürülerek KDV'nin matrahına eklenmemektedir.

Bunların yanında, İstisnai kıymetle beyanın yasal dayanaklarının çok iyi ortaya konulmaması, kanunla düzenlenmesi gereken hususların yönetmelikle düzenlenmiş olması, Katma Değer Vergisi Kanunu'nda olmayan hususların Gümrük Yönetmeliği ile varmış gibi yorumlanarak uygulamaya geçilmesi, kanunda olmayan hususların kanun metni gibi vergi ve ceza uygulanması, ya da yasa ile getirilen muafiyetin usuli hükümlerle oynanmak suretiyle muafiyetin ortadan kaldırılması gibi bir çok çelişki, eksiklik ve normlar hiyerarşisine aykırılıklar bulunmaktadır.

Anayasa Mahkemesi'nin "... Devletin vergilendirme yetkisinin sınırı, aynı zamanda kişilerin hak ve özgürlüklerinin de sınırını oluşturduğundan, bu yetkinin keyfiliğe kaçacak biçimde kullanılmasının önlenmesi, hukuk devleti olmanın gerekleri arasında öncelikli bir yere sahip bulunmaktadır. Vergilendirme alanında olası keyfi uygulamalara karşı düşünülen ilk önlem, kuşkusuz yasallık ilkesidir. Ancak vergilerin yasayla getirilmesi, yalnız başına vergilendirme

yetkisinin keyfi kullanılarak adaletsiz sonuçlar doğurmasını engelleyemeyeceğinden, “yasallık ilkesi” yanında verginin “genel ve eşit olması”, idare ve kişiler yönünden duraksamaya yol açmayacak “belirlilik içermesi”, “geçmişe yürümemesi”, “öngörülebilir olması” ve “hukuk güvenliği” ilkesine de uygunluğunun sağlanması gerekir**{tooltip}[1]{end-texte}Anayasa Mahkemesinin 2003/73 Esas Numaralı, 2003/86 Karar Numaralı ve 02.10.2003 tarihli kararı.{end-tooltip}** şeklindeki kararı ışığında, yazımızdaki hukuki eksikliklerin giderilmesi gerektiğini düşünmekteyiz.

---

[1] Anayasa Mahkemesinin 2003/73 Esas Numaralı, 2003/86 Karar Numaralı ve 02.10.2003 tarihli kararı.

Sefa YAYLA (Emekli Gümrük ve Ticaret Başmüfettişi)

KAYNAKÇA

- Anayasa Mahkemesinin 2003/73 Esas Numaralı, 2003/86 Karar Numaralı ve 10.2003 tarihli kararı.
- 4458 sayılı Gümrük Kanunu
- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 88/12944 (07.06.1988 t. 19835 s. R.G.12944 sayılı Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu Hakkında Karar.
- 2015/7511 Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu Kesintileri Hakkında Karar.
- Gümrük Yönetmeliği,
- Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği
- Gümrükler Genel Müdürlüğü’nün 13.02.2013 tarihli, 2013/6 sayılı Genelgesi
- Gümrükler Genel Müdürlüğü nün K.D.V ile ilgili 11.06.2008 tarihli 014642 sayılı tasarruflu yazısı
- Gümrükler Genel Müdürlüğünün KDV matrahı Kur Farkı 02.2019 tarihli ve 41385955 sayılı tasarruflu yazısı.
- Gümrükler Genel Müdürlüğünün 30.11.2022 tarihli 80479953 sayılı yazısı (Döviz Cinsi Faturaya İstinaden Türk Lirası Cinsinden Ödemenin Yapıldığı Durumlarda Yapılacak İşlemler Hk).

- Gümrükler Genel Müdürlüğünün 12.12.2022 tarihli Royalti ve Lisans Ücretlerinin Beyanı konulu dağıtımlı yazısı.
- Gümrükler Genel Müdürlüğünün 30.11.2022 tarihli 80479953 sayılı yazısı (Döviz Cinsi Faturaya İstinaden Türk Lirası Cinsinden Ödemenin Yapıldığı Durumlarda Yapılacak İşlemler Hk)
- 2017/20 sayılı Gümrükler Genel Müdürlüğü Genelgesi.
