

YENİ GÜMRÜK KANUNU TASLAĞINA İLİŞKİN GÖRÜŞLER (I)¹

(İthalat Vergileri Tanımı)

Yazar: Cahit YERÇİ

Yeminli Mali Müşavir

4458 sayılı Gümrük Kanunu (GK) 05/02/2000 tarihinde yürürlüğe girmişti. O zamandan bugüne geçen yaklaşık 20 yıl içinde söz konusu kanunda belli değişiklikler yapıldı. Bugünlerde ise, 30 Ekim 2013'te yürürlüğe giren AB Gümrük Kodu'na² uyum kapsamında yeni GK çalışmaları yapılıyor. Yeni GK'nın taslak metni, olası görüş ve değerlendirmeleri alınmak üzere, halka açıldı. Biz de, gördüğümüz yeni GK taslak metnini inceliyor, değerlendiriyor ve metin üzerinde görüşlerimizi oluşturuyoruz.

Yürürlükteki GK'nın en zayıf yönlerinden birini kanunda yer alan kavram ve deyimlerin yeterince tanımlanmamış olması oluşturuyor. Bu durum, gümrük idarelerinin tekdüze işlem yapmamaalarının yanında, uyuşmazlıklara yol açmakta, uyuşmazlıkların çözümünde de farklı algılamalara ve değerlendirmelere açık kapı bırakmak suretiyle adaletin tecellisine olumsuz etki etmektedir.

"İthalat vergileri" yürürlükteki GK'nın yeterli açıklıkta tanımlamadığı deyimlerden biridir. Söz konusu deyim açık ve net tanımlanmamış olmasının sonucu olarak, bugün dahi, söz konusu deyim kapsamına giren vergi ve mali yüklerin neler olduğu hususunda, uygulamada ve öğretilerde bir birlik bulunmadığı gözlenmektedir.

GK'da mevcut "ithalat vergileri" tanımına aşağıda yer verilmektedir. Yeni GK Taslağı'ndaki tanım da, mevcutla kıyaslamaya olanak tanımak için, yine aşağıda belirtilmektedir:

¹**Önemli Not:** Bu makalenin telif hakları yazarı ile Mazar Denge'ye (Denge İstanbul Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.'ye) aittir. Bu makaleden herhangi bir şekilde yararlanılan hallerde, bu makaleye gönderme yapılması, hem yasanın, hem söz konusu haklara, bu makalenin dayanağı bilgi birikimine ve emeğe saygının gereğidir.

² Regulation (EU) No 952/2013.

Mevcut Tanım	Yeni Gümrük Kanunu Taslağı'ndaki Tanım
<p>“İthalat vergileri” deyimi, a) Eşyanın ithalinde ödenecek gümrük vergisi ile diğer eş etkili vergiler ve mali yükleri, b) Tarım politikası veya tarım ürünlerinin işlenmesi sonucu elde edilen bazı ürünlere uygulanan özel düzenlemeler çerçevesinde ithalatta alınacak vergileri ve diğer mali yükleri ifade eder.”³</p>	<p>“İthalat vergileri, eşyanın ithalinde ödenecek gümrük vergisini, eş etkili vergileri, diğer vergi, mali ve ek mali yükleri ifade eder.”</p>

KDVK hükümleri uyarınca, istisnalar haricinde, bütün malların ithalatında KDV, ÖTVK hükümleri uyarınca ise, bazı malların ithalatında ÖTV alınmaktadır. Bize göre, ithalatta alınan KDV ve ÖTV GK'daki “*ithalat vergileri*” tanımı kapsamı dışındadır. Buna ilişkin gerekçelerimize, 2005 yılında yayımlanan “*Gümrük Mevzuatı Dahil İthalatta KDV*” adlı kitabımızda ayrıntılı olarak yer vermiştik.⁴ Aynı gerekçelere, başka gerekçeleri de ekleyerek yakında yayımlanacak yeni kitabımızda da yer verdik.

ÖNER, ithalatta alınan KDV ve ÖTV'nin “*eş etkili vergi*” olmaması nedeniyle “*ithalat vergileri*” deyimi kapsamında yer almadığı düşüncesindedir.⁵ SELEN de, ithalatta alınan KDV hususunda aynı yönde düşünmektedir.⁶

EKSİLMEZ,⁷ KILIÇ⁸ ve NURAL⁹ ise, ithalatta alınan ÖTV ve KDV'yi ithalat vergileri içinde görmektedirler.

Öğretide DERDİYOK da, ithalatta alınan KDV'yi ve ÖTV'yi “*eş etkili vergiler*” arasında saymaktadır.¹⁰ Bu vergilerin “*eş etkili vergi*” sayılması, GK'da yer alan “*ithalat vergileri*” tanımı uyarınca, aynı vergilerin “*ithalat vergileri*” arasında sayıldığı anlamına gelmektedir.

³ GK m. 3/birinci fıkra-9'uncu bent.

⁴ YERÇİ, Cahit, Gümrük Mevzuatı Dahil İthalatta KDV, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara: 2005, s. 32-33.

⁵ ÖNER, Erdoğan, Prof. Dr., Türk Vergi Sistemi, Seçkin/Vergi-Maliye No: 42, 8. Baskı, Ankara: Ağustos 2017, s. 325.

⁶ SELEN, Ufuk, Doç. Dr., Gümrük İşlemleri ve Vergilendirilmesi, 9. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa: Eylül 2017, s. 254.

⁷ EKSİLMEZ, Hava, İthalatta Gümrük Muafiyetlerinin Hukuki, İktisadi, Mali Ve Sosyal Etkilerinin Analizi, Yüksek Lisans Tezi, s. 111.

⁸ KILIÇ, Kaptan, Kaçakçılık Suçları Gümrük Kabahatleri ve Gümrük Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları, Gazi Kitabevi, Ankara: Eylül 2013, s. 723.

⁹ NURAL, Ali, 4458 Sayılı GK –Açıklamalı- Yeni Gümrük ve Ticaret Müfettişleri Derneği İktisadi İşletmesi Yayını, Yayın No: 2 (33), Ankara: Şubat 2015, s. 10.

¹⁰ DERDİYOK, Türkmen, Dış Ticarete Vergi ve Mali Yükümlükler, Seçkin Yayıncılık, Ankara: Temmuz 2013, s. 65-66.

Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün (GGM) bir genelgesinde de, ithalatta alınan "KDV, GK'nın 3/9'uncu maddesi çerçevesinde 'ithalat vergileri' tanımı içinde yer almaktadır. Bu itibarla, Maliye Bakanlığı'nın görüşü çerçevesinde, KDV oranının yanlış beyan edilmesi nedeniyle eksik KDV uygulanması durumlarında 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 6455 sayılı Kanunla değişik 234'üncü maddesinin uygulanması gerekmektedir."¹¹ GGM'nin, "KDV'nin ithalat vergileri tanımı içinde yer aldığı" yönündeki görüşüne iştirak etmemiz mümkün değildir. Bununla birlikte, söz konusu genelgenin mevcudiyetinden, uygulamanın bu genelgede yer alan ve iştirak etmediğimiz yorum çerçevesinde yapıldığı anlaşılmaktadır.

Yeni Gümrük Kanunu Taslağı'ndaki "ithalat vergileri" tanımı ise, bizce açıktır ve ithalatta alınan KDV ve ÖTV'yi de kapsamına almaktadır (İthalatta alınan KDV ve ÖTV'yi "ithalat vergileri" kapsamına, taslaktaki tanımda yer alan "diğer vergi" ifadesi dahil etmektedir. KDV ve ÖTV, hem dahilde hem de ithalatta söz konusu olduğundan, mevcut GK'da yer alan "diğer eş etkili vergiler",¹² dolayısıyla, "ithalat vergileri" ifadeleri kapsamında yer almamaktadır). Taslaktaki tanım, TBMM'de kabul edilecek yeni Gümrük Kanunu'nda da aynen yer alırsa, "ithalat vergileri" deyiminin kapsamı konusunda şu an mevcut olan tartışma ve farklı görüşler ortadan kalkacaktır. Bununla birlikte, taslaktaki tanımın aynen yasada da yer almasının, belki de hiç öngörülmeyen, pek çok yansıması olacaktır. Bunlardan ilk akla gelenler, aşağıdaki gibi olacaktır:

- ÖTVK'nın pek çok hükmünde (m. 3, 14/3, 16/1, 16/2, 16/3) "ithalat vergileri" deyimine gönderme vardır (Bu göndermelerin mevcudiyeti, kendiliğinden, ithalatta alınan ÖTV'nin "ithalat vergileri" deyimi kapsamında olmadığını gösterir). Taslaktaki tanım yasalaşma sürecinde de benimsenirse, bu göndermelerin tamamı anlamsız ve geçersiz hale gelecektir.

- İthalatta alınan KDV ve ÖTV yönünden ceza uygulamaları tamamen GK'nın içine çekilmiş olacak, KDVK'nın ve ÖTVK'nın ceza hükümleri ya da ceza uygulaması konusunda bu hükümlerde yer alan GK'ya yapılan atıflar anlamsız ve geçersiz hale

¹¹ KILIÇ'tan görüldü, a.g.e., s. 724-725 (GGM'nin 16/08/2013 tarihli ve 2013/39 sayılı Genelgesi).

¹² Uygulamada ONURSAL, eş etkili vergileri şöyle tanımlamaktadır: "Eş etkili vergiler, gümrük vergisi etkisi yapan vergilerdir. Gümrük vergisi bir dış ticaret vergisi olup, eşyanın ithalinde tahsil edilmekte ve ithalatı engelleyici etki yapmaktadır. Uluslararası hukukta 'tarife engeli' olarak adlandırılan 'gümrük vergisi', ithal eşyası ile yerli eşya arasında 'malîyet farkı'nı oluşturmaktadır. Bu itibarla, eşyanın yerli üretiminde tahsil edilmeyen veya sadece ithalinde tahsil edilen veya ithalinde tahsil edilen vergi oranının yerli üretiminde tahsil edilen orandan daha yüksek olması durumunda bu vergi 'eş etkili vergi' olarak adlandırılır." (Bknz. ONURSAL, Erkut, Mevzuat ve Teknik Yönleriyle İhracat ve İthalat İşlemleri, Seçkin/İşletme-Finans, No: 157, Birinci Baskı, Ankara: Ocak 2017, s. 378).

gelecektir. Örneğin, şu anda, ithalatta alınan KDV'ye ceza uygulanması KDV bakımından yalnızca matrah farkı bulunan durumlarla sınırlıdır (KDVK m. 51). Yasada da, "*ithalat vergileri*" deyiminin, Yeni Gümrük Kanunu Taslağı'nda yer aldığı gibi, ithalatta alınan KDV'yi de içerecek şekilde tanımlanması, ithalatta matrah farklarından kaynaklanmayan KDV farklarına da ceza uygulanması sonucunu doğuracaktır (Bknz. Yukarıda belirtilen GGM Genelgesi).¹³

• ÖTVK ve KDVK, ithalatta alınan, sırasıyla, ÖTV ve KDV bakımından, vergi farkına sebebiyet verilmiş durumlar için (GK'nın ceza hükümlerine gönderme yaparak¹⁴) ve vergi farkı üzerinden ceza öngörmektedir. Belirtilen kanunların bunun dışında ceza öngördüğü hiçbir durum yoktur. GK'da ise, vergi farkından bağımsız olarak (gümrüklenmiş değer üzerinden) hesaplanan ve uygulanan cezalar da vardır. İthalatta alınan ÖTV ve KDV, "*ithalat vergileri*" deyimini kapsamına alınınca, gümrüklenmiş değer hesabına da dahil edilecek ve bu suretle bu vergilere (gümrüklenmiş değer içine dahil edilmek suretiyle) vergi farkından bağımsız şekilde ceza uygulanmış olacaktır. Bu, ÖTVK'nın ve KDVK'nın öngörmediği bir cezanın, bu kanunların hükümlerinden bağımsız şekilde ve yalnızca GK'da yapılan bir tanım değişikliğiyle uygulamaya konulması anlamına gelir. Bunun, "*kanunsuz suç ve ceza olmaz*" ilkesine uygunluğunu da tartışmak gerekir.

• Mevzuat uyarınca, ÖTV ve KDV, hem dahilde hem ithalatta alınmaktadır. Dahilde uygulandığında, bu vergiler, Vergi Usul Kanunu (VUK) hükümlerine tabiyken, ithalatta gümrük idaresince alındığında, VUK hükümlerine değil, ÖTVK'da ve KDVK'da yapılan göndermeler uyarınca ve çerçevesinde GK'ya tabi olmaktadır. Bu noktada, mevzuatın, bu vergilere, dahilde ya da ithalatta uygulanmalarına göre farklı ve eşitsiz şekilde yaklaştığı görülmektedir. Örneğin, dahilde uygulanan ÖTV ve KDV yönünden doğan vergi farklarında VUK, vergi farkı üzerinden (sahte ya da yanıltıcı belge kullanılarak vergi ziyasına sebebiyet verilen haller hariç) bir kat ceza öngörmekteyken, GK'nın öngördüğü ceza vergi farkı üzerinden üç kattır (Üç kat ceza uygulanması taslakta da korunmaktadır). Bu durumun, ithalatta alınan ÖTV ve KDV aleyhine eşitsizlik yarattığı açıktır. "*İthalat vergileri*" deyimini kapsamına alınırsa, söz konusu

¹³ Biz, aslında, ithalatta yanlış beyandan kaynaklanan ve KDV farkı yaratan her durumda ceza uygulanmasını sağlayacak yasa değişikliğinden yanayız (bknz. YERCİ, Cahit, "**Gümrük Kanunu'nun 234'üncü Maddesi ve İthalatta Alınan KDV'de Ceza Uygulaması**", <http://www.dengeakademi.com/makaleler>, Erişim: 10/09/2019) Ancak, bunun, KDVK dışında kalan bir mevzuattaki tanım değişikliğiyle değil, KDVK'nın ceza hükümlerinde değişikliğe giderek, açık ve net düzenlemelerle yapılmasının uygun olacağını düşünüyoruz.

¹⁴ KDVK'da ve ÖTVK'da bu göndermeler olmasa ithalatta KDV ve ÖTV farkı olan durumlara, GK'daki ceza hükümlerini uygulama olanağı olmazdı.

vergiler yönünden uygulanan cezaların kapsam ve çerçevesi biraz daha genişleyecek ve bu vergilere yönelik eşitsiz ve aleyhe durum daha da ağırlaşacaktır.

Aslında, yukarıdaki yansımalar, ithalatta alınan ÖTV ve KDV “*ithalat vergileri*” içinde düşünölmek ve uygulamaya bu suretle yön verilmek suretiyle fiiliyatta zaten bugün yaratılmış durumdadır. Bu yaratılan durumların, hukuka ne kadar uygun olduğunun ise, bizce, ilgili bütün taraflarca dürüstçe ve içtenlikle irdelenmesi ve değerlendirilmesi zorunluluğu vardır.

Son söz: Biz, “*ithalat vergileri*” tanımının ithalatta alınan ÖTV ve KDV’yi kapsayacak şekilde yapılmasına karşıyız. Yeni Gümrük Kanunu çalışması AB Gümrük Kodu’na uyum için yapılmaktadır. AB Gümrük Kodu’nda, ithalat vergileri, İngilizce, “*import duty*”, Fransızca, “*droits à l’importation*” deyimleriyle ifade edilmektedir.^{15 16} KDV’nin ise, İngilizce ve Fransızca karşılıkları, sırasıyla, “*Value Added Tax (VAT)*” ve “*La Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA)*” (ÖTV’nin İngilizce ve Fransızca karşılıkları ise, sırasıyla, “*excise duty*” ve “*des droits d’accise*”) şeklindedir. Bu deyimsel farklılık dahi, AB uygulamasında, ithalat vergileri ile KDV ve ÖTV arasında ayırım gözetildiği ve bunların aynı kategoride değerlendirilmediğini göstermektedir. Ayrıca, Avrupa Birliđi Gümrük Kodu’nun (Union Customs Code-UCC’nin) 177/2 ve 269/2-c numaralı maddelerinde, sırasıyla, İngilizce, “*excise duty*” ve “*VAT or excise duty*” Fransızca, “*des droits d’accise*” ve “*la TVA ou des droits d’accise*” şeklinde yer alan ifadeler de bu ayırımı kesin şekilde ortaya koymaktadır. Dolayısıyla, ithalat vergilerini ithalatta alınan ÖTV ve KDV’yi kapsayacak şekilde tanımlama yaklaşımı uyum sağlanmaya çalışılan AB Gümrük Kodu’na da aykırı olacaktır.

¹⁵ “*‘Import duty’ means customs duty payable on the import of goods.*” (Union Customs Code-UCC a. 5, para. 20).

¹⁶ “*Droits à l’importation*”: les droits de douane exigibles à l’importation des marchandises (Le Code des Douanes de l’Union- CDU a. 5, c. 20)