



TÜRMÖB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

2023/3. Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı

Dış Ticaret ve Kambiyo Mevzuatı

8 Aralık 2023 Cuma – 18.00 - 20.00 (2 Saat)

- Uyarı!** [1] Cevaplama öncesi, sorularda eksik sayfa ya da basım hatası bulunup bulunmadığını kontrol ediniz ve gerektiğinde sınav görevlilerine başvurunuz.
[2] Cevap kağıdı üzerine, “not talep eden ifadeler” veya “cevap dışında herhangi bir şey” yazılması yasaktır. Bu kurala aykırı davranan adayların kağıtları değerlendirme dışı bırakılacaktır.
[3] **Bu sınav 4 sorudan oluşmaktadır.**

Açıklama: Sorularda ad, isim ve unvan olarak örneklendirilen gerçek ve tüzel kişi şahıs ve şirketler, tamamıyla hayal ürünü olarak örneklendirme amaçlı kullanılmış olup herhangi bir kişiyi ve şirketi ifade edecek mana ve anlamda kullanılmamıştır.

Sorular

Soru 1:Kanuni merkezi Bursa/Türkiye’de olan Merkür Dış Ticaret A.Ş. Arjantin’den denizyoluyla soya, ayçiçeği, mısır, buğday, arpa, yulaf şeklinde hububat ve yağlı tohumlar olarak tarım ürünlerinin ithalatını yapmaktadır. Anlaşmaya bağlı olarak satıcı Agriconsult Latam’ın Arjantin’de gemiye teslim ettiği 2.000 ton hububat ve yağlı tohumun ithalatına ilişkin işlemler giriş gümrük müdürlüğü olan İzmir Gümrük Müdürlüğünde tamamlanacaktır. Bu kapsamda Arjantin’in Buenos Aires limanından 5/11/2023 tarihinde hareket eden geminin rotası/ilk varış yeri İzmir Limanı olarak belirlenmiş ve gemi 25/11/2023 tarihinde İzmir Limanına varmıştır. Taşıma işini, yapılan sözleşme kapsamında kanuni merkezi İstanbul/Türkiye’de olan Günyol Deniz Taşımacılığı A.Ş. yüklenmiş ve taşıma belgesini (konşimentoyu) düzenlemiştir. Günyol Deniz Taşımacılığı A.Ş. taşımayı, kanuni merkezi Malta’da bulunan Hden Maritime Transportation Company’ye ait Malta bandıralı gemi ile dökme eşya şeklinde gerçekleştirmiştir (ithalatın, ithalat rejimi kararları kapsamında yasal mevzuata uygun olarak yapıldığı, özet beyandan önce gümrük beyannamesinin verilmediği, özet beyan yerine bildirim verilmesinin belirlenmediği kabul edilmiştir).

4458 Sayılı Gümrük Kanunu ve Kanunun verdiği yetki dâhilinde yayımlanan Gümrük Yönetmeliği hükümlerine göre gümrük bölgesine getirilen eşya kapsamında;

a-Gümrüğe getirilen eşya için verilen/verilmesi gereken özet beyanın, gümrük idaresince öncelikli alınma nedenini, örnek olaya göre verileceği süreyi/zamanı ve yeri belirtiniz.(5 puan)

b-Örnek olaya göre, özet beyanı gümrük idaresine vermeye yetkili/sorumlu/yükümlü olanları açıklayarak, özet beyanın süresinde verilmemesi halinde, usulsüzlük cezasının kime uygulanacağını belirtiniz.(5 puan)

c-Özet beyanın verilmesinden sonra özet beyanda değişiklik yapılmak istenmesi halinde, gümrük idarelerince değişiklik yapılmasına izin verilmeyen nedenleri/durumları belirtiniz.(3 puan)

d-Türkiye Gümrük Bölgesine getirilen eşyanın gümrük gözetimi altında taşıttan boşaltılmasına ilişkin olarak düzenlenen boşaltma listesi ile özet beyanın karşılaştırılmasını ve sonucun takibatını “*Özet beyan ile boşaltma listesinin karşılaştırılması ve özet beyan takibatı*” hükümleri çerçevesinde açıklayarak, yapılanları/yapılması gerekenleri belirtiniz. (12 puan)



TÜRMÖB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

Soru 2: 4458 Sayılı Gümrük Kanunu ve 4458 Sayılı Gümrük Kanununun Bazı Maddelerinin Uygulanması Hakkında 2009/15481 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı hükümlerine göre serbest dolaşımda olup ihraç edildikten sonra süresinde geri gelen eşyaya, *gümrük vergilerinin hesaplanmasına/hesaplanmamasına/muafiyetine, muafiyet tanınacak eşyaya, muafiyet tanınması için gerekli olan şartlara, yönelik koşulları/hükümleri/yapılması gerekenleri* açıklayınız. (22 puan)

Soru 3: Yakamoz Temizlik ve Hijyen Ürünleri İmalatı A.Ş. Ambarlı Gümrük Müdürlüğü'nden alınan 6 aylık izine bağlı "*Gümrük Kontrolü Altında İşleme Rejimi*" kapsamında, süper emici polimer (Sodyum poliakrilat) ithalatı yaparak tek kullanımlık çocuk bezleri, kadın ve yetişkin hijyen ürünleri ve emici tıbbi sargı bezleri ürünlerinin imalatı faaliyetinde bulunmaktadır. Söz konusu rejim altında ilgili gümrük idaresinden alınan izinli üretim sahasında ithalatı yapılan ana hammadde (ilk madde ve malzeme) ile yurt içinden temin edilen işçilik, yardımcı malzemeler gibi doğrudan imalat girdileri kullanılmak ve su, elektrik, yakıt, genel ve yardımcı işçilik vb. genel imal ve idare giderleri yapılmak suretiyle üretim tamamlanmakta ve üretilen mamul (işlem görmüş eşya) serbest dolaşım rejimine tabi tutularak millileştirilmekte/ithal edilmektedir. Bu kapsamda üretim için ana hammadde olarak 100.000 Kg ithalatı yapılan süper emici polimer (Sodyum poliakrilat) için rejim kapsamında gümrük beyannamesi verilerek hesaplanan gümrük vergisi ve katma değer vergisi ödenmemiş ve teminata bağlanmıştır.

Yakamoz Temizlik ve Hijyen Ürünleri İmalatı A.Ş. serbest dolaşıma girecek işlem görmüş ürünlerin kıymetinin belirlenmesinde "*İthal eşyanın kıymeti ile işleme maliyetinin toplamı*" yöntemini tercih etmiş ve maliyet hesaplamalarını ve üretilen mamul ürünlerin (işlem görmüş eşya) gümrük kıymeti değerini buna göre belirlemiştir.

Yakamoz Temizlik ve Hijyen Ürünleri İmalatı A.Ş. nin her biri ayrı faturalı, sigorta poliçeli ve/veya banka ödeme belgeli olarak malın üretimine ilişkin yurt dışı ve yurt içinden yaptığı masraflara ve katlandığı maliyetlere ilişkin verileri aşağıdaki gibidir.

Maliyet ve Giderin Türü, Niteliği	Maliyet/Giderin Bedeli (TL)	Ödenen Gümrük Vergisi (TL)	Ödenen KDV (KDV Hariç) (TL)
İlk Madde ve Malzeme Olarak Yurtdışından (Rusyadan) İthal Edilen Süper Emici Polimer (Sodyum Poliakrilat) ın Gümrük Vergisine Esas Olan Toplam İthalat Bedeli (Gümrük Kıymeti) (1 Kg/ABD Doları*Kur*Miktar)(12 USD *30 TL*100.0000 Kg=)	36.000.000	0	0
Doğrudan İmalatta Kullanılan Brüt İşçilik Giderleri Toplamı (Yurt İçinden Temin edilen)	3.000.000	0	0
İmalatta Kullanılan Yardımcı Mal, Malzeme ve Hizmetler Toplamı (odun hamuru, ipek, pamuk vb.) (Yurt İçinden Temin Edilen)	7.000.000	0	1.400.000
Genel İmalat ve İdare Giderleri Toplamı (su, elektrik, genel ve yardımcı işçilik, yakıt vb.) (Yurt İçinden Temin Edilen)	4.000.000	0	600.000
TOPLAM	50.000.000	0	2.000.000



TÜRMÖB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

Diğer Veriler

*Ana hammadde olarak 100.000 Kg ithalatı yapılan süper emici polimer (Sodyum poliakrilat) in diğer girdilerle birlikte üretim sürecine verilmesi sonucu üretimi yapılan mamul mal (işlem görmüş eşya) bilgileri aşağıdaki gibidir.

Mamul Mal (İşlem Görmüş Eşya)'ın Türü, Niteliği	Üretilen Miktar (Kg)	Üretilen Mamulün Maliyeti (İşlem Görmüş Eşya) (TL)
Hazır Çocuk Bezi	42.000	22.826.087
Kadın ve Yetişkin Hijyen Ürünleri	30.000	16.304.348
Emici Tıbbi Sargı Bezleri	20.000	10.869.565
TOPLAM	92.000	50.000.000

*Ana hammadde olarak ithalatı yapılan süper emici polimer (Sodyum poliakrilat)'in gümrük beyannamesinin tescil edildiği gümrük kıymeti üzerinden mali yük olarak advalorem yönteme göre hesaplanması gereken gümrük vergisi (GV) oranı %24, katma değer vergisi (KDV) oranı %20 olup diğer vergi ve mali yükümlülükler ihmal edilecektir.

*Mamul malların (işlem görmüş eşyanın) gümrük kıymeti üzerinden mali yük olarak advalorem yönteme göre hesaplanması gereken gümrük vergisi (GV) oranı %10, katma değer vergisi (KDV) oranı %20 olup diğer vergi ve mali yükümlülükler ihmal edilecektir.

*Yurt içinden temin edilen tüm mal ve hizmetlerde katma değer vergisi oranı %20 olup, işçilik ücretleri üzerinden KDV hesaplanmamıştır.

*Gümrük Kontrolü Altında İşleme Rejimi uygulamasına ilişkin şartların mevcut olduğu, ithal eşyasının ve işlem görmüş eşyanın gümrük kontrolü altında işleme rejimine ve serbest dolaşım rejimine tabi tutulmasına ilişkin prosedürlerin yasal mevzuata uygun olarak tamamlandığı ve ithalata ilişkin diğer hususlarda bir aykırılığın bulunmadığı, ana hammadde olarak kullanılan süper emici polimer (Sodyum poliakrilat)'in ithalatında gümrük kıymeti ve KDV matrahına esas olan tüm unsurların dikkate alındığı kabul edilmiştir.

İstenenler

4458 Sayılı Gümrük Kanunu ve bu Kanunun verdiği yetki dâhilinde yayımlanan Gümrük Yönetmeliği ve Gümrük Genel Tebliği (Gümrük Kontrolü Altında İşleme) Seri No: 3 hükümleri kapsamı ve mevcut verilere göre;

a- "Gümrük Kontrolü Altında İşleme Rejimi"nin neyi ifade ettiğini tanımlayınız.(3 puan).

b-Gümrük kontrolü altında işleme izninin verilmesinde aranan şartları belirtiniz. (6 puan)

c-Üretilen malların (işlem görmüş eşya) serbest dolaşım rejimine (bir işlem ve kullanıma) tabi tutularak gümrük beyannamesinin verilmesi halinde, gümrük vergisini ve katma değer vergisini hesaplayınız (gümrük vergisinin hesaplanması 3 puan, katma değer vergisinin hesaplanması 6 puan) (9 puan)



TÜRMÖB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

d-Yukarıda mamul mal (işlem görmüş eşya) olarak dikkate alınan ürünlerin (eşyanın) üretim sürecini yarı mamul mal olarak dikkate aldığımızda, yarı mamul mala (yarı işlenmiş eşya) ilişkin üretim bilgilerinin aşağıdaki gibi olduğunu ve hazır çocuk bezi için 20.000 Kg için yarı mamul olan ara aşamada gümrük yükümlülüğünün doğduğunu kabul ederek, “Gümrük Kontrolü Altında İşleme Rejimi” nde, verimlilik oranının belirlenmesinde ve değişmemiş eşyaya veya izinde öngörülen işlemin ara aşamalarından birinde bulunan ürünlere ilişkin bir gümrük yükümlülüğü doğduğunda gümrük vergileri tutarının hesaplanmasında, esas alınarak hesaplama yapılan “Miktar ölçme yöntemi”ne göre hesaplama şeklini açıklayınız, buna ve mevcut verilere göre gümrük vergisini ve katma değer vergisini hesaplayınız. (20 puan) (Not: Yarı mamul olan yarı işlenmiş eşyanın tamamının ithal edilen ana girdiden meydana geldiği ve üretim sürecinde fire oranının %8 olduğu kabul edilecektir.)

Yarı Mamul Mal (Yarı İşlem Görmüş Ürün)'in Türü, Niteliği	Üretilen Miktar (Kg)	Üretilen Yarı Mamulün Maliyeti (Yarı İşlem Görmüş Eşya) (TL)
Hazır Çocuk Bezi	32.000	17.391.304
Kadın ve Yetişkin Hijyen Ürünleri	24.000	13.043.478
Emici Tıbbi Sargı Bezleri	16.000	8.695.652
TOPLAM	72.000	39.130.434

Soru 4:Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Karar kapsamında, kıymetli madenler, taşlar ve eşyaların yurt içinde alım satımına ilişkin usul ve esasları açıklayınız. (15 puan)

SINAV KOMİSYONU CEVAPLARI

Cevap 1- Örnek olayda, Kanuni merkezi Bursa/Türkiye’de olan Merkür Dış Ticaret A.Ş.’nin Arjantin’den denizyoluyla hububat ve yağlı tohumlar olarak tarım ürünlerinin ithalatını yaptığı, satıcı tarafından Arjantin’de gemiye teslim edilen 2.000 ton hububat ve yağlı tohumun ithalatına ilişkin işlemlerin giriş gümrük müdürlüğü olan İzmir Gümrük Müdürlüğünde tamamlanacağı, Arjantin’in Buenos Aires limanından 5/11/2023 tarihinde hareket eden geminin rotasının/ilk varış yerinin İzmir Limanı olarak belirlendiği ve geminin 25/11/2023 tarihinde İzmir Limanına vardığı, taşımayı kanuni merkezi İstanbul/Türkiye’de olan Günyol Deniz Taşımacılığı A.Ş.’nin yüklendiği ve taşıma belgesini (konşimentoyu) düzenlediği, fiili taşımayı ise kanuni merkezi Malta’da bulunan Hden Maritime Transportation Company’ye ait Malta bandıralı geminin yaptığı, eşyanın dökme eşya şeklinde taşındığı belirlenmiştir (varsayım olarak ise ithalatın ithalat rejimi kararları kapsamında yasal mevzuata uygun olarak yapıldığı, özet beyandan önce gümrük beyannamesinin verilmediği, özet beyan yerine bildirim verilmesinin belirlenmediği kabul edilmiştir).

4458 Sayılı Gümrük Kanunu ve Kanunun verdiği yetki dâhilinde yayımlanan Gümrük Yönetmeliği hükümleri ve örnek olay kapsamında;

a-Gümrüğe getirilen eşya için verilen/verilmesi gereken özet beyanın gümrük idaresince öncelikle alınma nedeni ve örneğe göre özet beyanın verileceği sürenin/zamanın ve yerin belirtilmesi istenmiştir.

4458 Sayılı Gümrük Kanunu’nun 35/A maddesinin 1,2 ve 3 üncü fıkralarında;

“1.Türkiye Gümrük Bölgesinin kara suları veya hava sahasından gümrük bölgesi içinde durmaksızın geçen taşıt araçları ile taşınan eşya hariç olmak üzere, Türkiye Gümrük Bölgesine getirilen eşya için özet beyan verilir.

2.Özet beyan, giriş gümrük idaresine verilir. Giriş gümrük idaresine gerekli bilgilerin derhal iletilebildiği veya elektronik ortamda erişiminin sağlandığı hallerde, özet beyanın giriş gümrük idaresinden başka bir gümrük idaresine verilmesine izin verilebilir. Yükümlünün bilgisayar sistemindeki özet beyan bilgilerine erişilebilmesi halinde, Müsteşarlık, özet beyan yerine bir bildirimde bulunulmasını kabul edebilir.

3.Özet beyan, eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesine getirilmesinden önce verilir.” şeklinde belirleme yapılmıştır.

4458 Sayılı Gümrük Kanunu’nun 35/B maddesinin 1 inci fıkrasında;

“Özet beyanın şekli ve içeriği; öncelikle güvenlik ve emniyet amacı ile uluslararası standartlar ve ticari uygulamalardan yararlanılarak risk analizi ve gümrük kontrollerinin etkin yapılabilmesi için gerekli bilgileri kapsayacak şekilde yönetmelik ile belirlenir.” şeklinde belirlenmiştir.

Gümrük Yönetmeliğinin “Süre sınırları” başlıklı 67 inci maddesinin birinci fıkrasında;

“(1) Denizyolu taşımacılığında, özet beyan aşağıda belirtilen sürelerde gümrük idaresine verilir:

a) Konteyner ile taşınan eşya için, (c) bendinde belirtilen durumlar haricinde, hareket limanında eşyanın gemiye yüklenmesinden en az yirmi dört saat önce,

b) Dökme ve ambalaj halindeki eşya için, (c) bendinde belirtilen durumlar haricinde, Türkiye Gümrük Bölgesindeki ilk varış limanına gelmeden en az dört saat önce,

c) Karadeniz ya da Akdeniz üzerindeki yabancı ülke limanları ve Avrupa Topluluğu gümrük bölgesinde yer alan limanlar (Fransa'nın denizaşırı illeri, Azorlar, Madeira ve Kanarya Adaları hariç) ile Türkiye Gümrük Bölgesindeki limanlar arasında taşınan eşya için ilk varış limanına gelmeden en az iki saat önce," şeklinde belirleme yapılmıştır.

Gümrük Yönetmeliğinin "Risk analizi" başlıklı 69 uncu maddesinde;

(1) Gümrük idaresi, özet beyanda bulunan bilgilerden faydalanarak, eşya Türkiye Gümrük Bölgesine gelmeden önce emniyet ve güvenlik amaçlı olarak risk analizi yapar.

(2) Gümrük idaresi 67 nci maddede belirtilen sürelerle uyulmuş olması koşuluyla eşyanın gelişinden önce risk analizini tamamlar.

(3) 67 nci maddenin birinci fıkrasının (a) bendi uyarınca konteyner ile taşınan eşya için gümrük idaresi özet beyanın tescilinden sonraki yirmidört saat içerisinde risk analizini tamamlar. Bu analiz sonucunda, gümrük idaresi, söz konusu eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesine girmesinin güvenlik ve emniyet yönünden ciddi bir tehdit oluşturduğu ve acil müdahale edilmesi gerektiği sonucuna varırsa, özet beyanı veren kişiye ve eğer özet beyan taşıyıcıdan başka bir kişi tarafından verilmişse sistemle bağlantılı olması şartıyla taşıyıcıya da, eşyanın yüklenmemesi gerektiği hususunda bildirimde bulunur. Bildirim özet beyanın tescilinden sonraki yirmidört saat içerisinde yapılır.

(4) 61 inci maddenin birinci fıkrası uyarınca özet beyan verilmediği hallerde risk analizleri gümrük beyannamesi veya beyanname yerine geçen belge üzerinden gerçekleştirilir.

(5) Risk analizi çalışmaları tamamlandıktan sonra sonuçların uygun bulunması halinde gümrüğe sunulan eşya, gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulabilir.

(6) Özet beyanın 67 nci maddede belirtilen süre sınırları içerisinde verilememesi durumunda, eşyanın sunulduğu gümrük idaresince, özet beyan, gümrük beyannamesi veya eşyaya ilişkin diğer bilgiler üzerinden risk analizleri gerçekleştirilir.

(7) Taşıma aracının özet beyanda giriş gümrük idaresi olarak beyan edilenden başka bir gümrük idaresine geleceği durumda, bu gümrük idaresine varışından önce taşıma aracının kullanıcısı ya da temsilcisi özet beyanda beyan edilen gümrük idaresine "sapma bildirimi" mesajı kullanarak bildirimde bulunur. Bu mesaj, ek-10/C'de belirtilen hususları içerir ve ek-10'da yer alan açıklama notlarına uygun olarak düzenlenir. Bu fıkra, 64 üncü maddede belirtilen durumlarda uygulanmaz.

(8) Özet beyanda giriş gümrük idaresi olarak beyan edilmiş olan gümrük idaresi, sapma bildiriminde taşıtın giriş yapacağı bildirilen gümrük idaresine, sapma hakkında emniyet ve güvenlik risk analizinin sonuçlarıyla birlikte derhal bildirimde bulunur." Şeklinde düzenleme yapılmıştır.

Buna göre;

- Gümrüğe getirilen eşya için verilen/verilmesi gereken özet beyanın gümrük idaresince alınma nedeni, gümrük idaresinin özet beyanda bulunan bilgilerden faydalanarak, eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesine gelmeden önce emniyet ve güvenlik amaçlı olarak risk analizine tabi tutulması ve gümrük kontrollerinin etkin yapılabilmesi amacıyla. İdare eşyanın gelişinden önce risk analizini tamamlar. Risk analizi çalışmaları tamamlandıktan sonra sonuçların uygun bulunması halinde gümrüğe sunulan eşya, gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulabilir. (2 puan)
- Arjantin'den yapılan ithalatta gemiyle taşınan eşya dökme eşya olduğu için özet beyan varış Limanı olan İzmir Limanına gelmeden dört saat öncesinden eşyanın fiziki giriş yaptığı İzmir Gümrük Müdürlüğü'ne verilmesi gerekmektedir. İzmir Gümrük

Müdürlüğü'ne iletilmek üzere başka bir gümrük müdürlüğüne de özet beyan verilebilecektir. Ancak bunun için özet beyanın verildiği gümrük idaresi ile eşyanın fiziki olarak giriş yaptığı gümrük idaresi arasında elektronik veri iletişimin mümkün olması gerekmektedir. (3 puan)

b- Örneğe göre özet beyanı gümrük idaresine vermeye yetkili/sorumlu/ yükümlü olanların açıklanması ve özet beyanın süresinde verilmemesi halinde, usulsüzlük cezasının kime uygulanacağını belirtmesi istenmiştir.

4458 Sayılı Gümrük Kanunu'nun 35/B maddesinin 4 ve 5 inci fıkralarında;

“4.Özet beyan eşyayı Türkiye Gümrük Bölgesine getiren veya eşyanın gümrük bölgesine taşıma sorumluluğunu üstlenen kişi tarafından verilir.

5.Dördüncü fıkra da belirtilen kişilerin yükümlülükleri saklı kalmak kaydıyla özet beyan;

a) Dördüncü fıkra da belirtilen kişiler adına hareket eden kişi,

b) Eşyayı yetkili gümrük idaresine sunabilen veya eşyanın sunulmasını sağlayan kişi,

c) Dördüncü fıkra ile (a) ve (b) bentlerinde belirtilen kişilerin temsilcisi,

tarafından, yönetmelik ile belirlenen şartlar uyarınca verilebilir.” şeklinde açıklanmıştır.

Gümrük Yönetmeliğinin “Özet beyan” başlıklı 60 ıncı maddesinde;

“(1) Bu yönetmelikte aksi belirtilmediği sürece, Türkiye Gümrük Bölgesine getirilen eşya için Kanunun 35/A maddesine göre özet beyan verilir.

(2) Bu kısımda ve ek-10'da geçen taşıyıcı, Kanunun 35/B maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca eşyayı Türkiye Gümrük Bölgesine getiren veya gümrük bölgesine taşıma sorumluluğunu üstlenen kişidir. Ancak,

a) 65 inci maddede yer alan eşyanın yüklendiği aracın aktif taşıma aracı olarak bağımsız şekilde hareket edecek nitelikte olduğu ve bu aracın başka bir araçla Türkiye Gümrük Bölgesine taşındığı kombine taşımacılıkta taşıyıcı, taşınan taşıma aracının işleticisidir.

b) 66 ncı maddede yer alan deniz veya hava taşımacılığında taşıma aracının paylaşımı veya taşıma işleminin sözleşme kapsamında yapılması durumunda taşıyıcı, taşıma işlemini taahhüt ederek eşyanın araçta taşınması için taşıma belgesini düzenleyen kişidir.” Şeklinde belirleme yapılmıştır.

Gümrük Yönetmeliğinin “Özet beyan verilmesi” başlıklı 63 üncü maddenin birinci fıkrasında; *“Özet beyan veri işleme tekniği yoluyla verilir. Özet beyan ek-10'da belirtilen bilgileri içerir ve bu ekin doldurulmasına ilişkin açıklama notlarına uygun olarak düzenlenir. Özet beyanı veren kişi, özet beyanda yer alan bilgiler ile özet beyana ekli belgelerin doğruluğundan sorumludur.”* Şeklinde açıklama yapılmış ve aynı maddenin yedinci fıkrasında *“Özet beyanın Kanunun 35/B maddesinin beşinci fıkrasında sayılan kişiler tarafından verilmesi durumunda, aksine bilgi olmaması halinde, gümrük idaresince, özet beyanın sözleşme gereği taşıyıcının bilgisi ve onayı dâhilinde verildiği kabul edilir.”* Şeklinde hüküm altına alınmıştır.

Gümrük Yönetmeliğinin “Kombine taşımacılıkta özet beyan verme yükümlülüğü” başlıklı 65 inci maddesinde; *“Eşyanın yüklendiği aracın aktif taşıma aracı olarak bağımsız şekilde hareket edecek nitelikte olduğu ve bu aracın başka bir araçla Türkiye Gümrük Bölgesine taşındığı kombine taşımacılıkta, özet beyanı verme yükümlülüğü taşınan taşıma aracının işleticisine aittir.”* Şeklinde hüküm altına alınmıştır

Gümrük Yönetmeliğinin “Taşıma sözleşmelerinde özet beyan verme yükümlülüğü” başlıklı 66 ncı maddesinde ise “Deniz veya hava taşımacılığında, taşıma aracının paylaşımı veya taşıma işleminin sözleşme kapsamında yapılması durumunda, özet beyan verme yükümlülüğü, taşıma işlemini taahhüt ederek eşyanın araçta taşınması için taşıma belgesi düzenleyene aittir.” şeklinde düzenleme yapılmıştır.

4458 Sayılı Gümrük Kanunu’nun 241/1,2,3 ve 3-d maddesinde;

“1.Bu Kanunda ayrı bir ceza tayin edilmiş haller saklı kalmak üzere, bu Kanuna ve bu Kanunda tanınan yetkilere dayanılarak çıkarılan ikincil düzenlemelerle getirilen hükümlere aykırı hareket edenlere söz konusu düzenlemelerde açıkça öngörülmüş olması kaydıyla altmış TL usulsüzlük cezası uygulanır.

2. 1 inci fıkrafta belirtilen miktar, her yıl, bir önceki yıla ilişkin olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılır, bu hesaplamada 1.000.000 TL'sına kadar olan tutarlar dikkate alınmaz.

3.Usulsüzlük cezası aşağıdaki hallerde 1 inci fıkrafta belirtilen miktarın iki katı olarak uygulanır:

.....

d) 35/A maddesine göre özet beyan veya özet beyan olarak kullanılan ticari veya resmi belgenin süresi içinde verilmemesi” şeklinde belirleme yapılmıştır.

Buna göre;

- Eşyayı Türkiye Gümrük Bölgesine getiren Hden Maritime Transportation Company veya eşyanın gümrük bölgesine taşıma sorumluluğunu üstlenen Günyol Deniz Taşımacılığı A.Ş. özet beyanın verilmesinden sorumludur. Bunların yükümlülükleri saklı kalmak üzere bunlar adına hareket eden kişi, eşyayı yetkili gümrük idaresine sunabilen veya eşyanın sunulmasını sağlayabilen kişi veya bunların temsilcileri tarafından özet beyan verilebilecektir.(2 puan)
- Deniz veya hava taşımacılığında, taşıma aracının paylaşımı veya taşıma işleminin sözleşme kapsamında yapılması durumunda, özet beyan verme yükümlülüğü, taşıma işlemini taahhüt ederek eşyanın araçta taşınması için taşıma belgesi düzenleyene ait olmaktadır. Dolayısıyla taşımayı taahhüt eden Günyol Deniz Taşımacılığı A.Ş. özet beyanın verilmesinden doğrudan sorumlu olmaktadır. Ancak taşımayı fiili olarak yapan Hden Maritime Transportation Company ve yukarıda sayılan diğerleri özet beyanı bunun adına verebileceklerdir.(2 puan)
- Dolayısıyla özet beyan süresinde verilmediği takdirde, 4458 Sayılı Gümrük Kanunu’nun 241/1 ve 3-d maddesi ve Gümrük Yönetmeliğinin 60/2 ve 66 ncı maddeleri uyarınca taşıma işini taahhüt eden Günyol Deniz Taşımacılığı A.Ş. usulsüzlük cezasının muhatabı olacaktır.(1 puan)

c-Özet beyanın verilmesinden sonra özet beyanda değişiklik yapılmak istenmesi halinde, gümrük idarelerince değişiklik yapılmasına izin verilmeyen nedenlerin/durumların belirtilmesi istenmiştir.

4458 Sayılı Gümrük Kanunu’nun 35/B maddesinin 6 ncı fıkrasında;

“Dördüncü ve beşinci fıkralarda belirtilen kişilerin talep etmeleri halinde, özet beyanın verilmesinden sonra bir veya daha fazla bilginin değiştirilmesine gümrük idarelerince izin verilir. Ancak;

- Özet beyanı veren kişiye eşyanın muayene edileceğinin bildirilmesinden,
 - Söz konusu bilgilerin yanlış olduğunun tespit edilmesinden,
 - Eşyanın boşaltılmasına izin verilmesinden,
- sonra özet beyanda değişiklik yapılmasına izin verilmez.” Şeklinde belirleme yapılmıştır.

Buna göre özet beyanın verilmesinden sonra gümrük idarelerince özet beyanda değişiklik yapılmasına izin verilmeyen nedenler/durumlar aşağıdaki gibi olacaktır.

- Özet beyanı veren kişiye eşyanın muayene edileceğinin bildirilmiş olması. **(1 puan)**
- Özet beyanda verilen/işlenen söz konusu bilgilerin yanlış olduğunun tespit edilmiş olması. **(1 puan)**
- Eşyanın boşaltılmasına izin verilmiş olması. **(1 puan)**

d- Türkiye Gümrük Bölgesine getirilen eşyanın gümrük gözetimi altında taşıttan boşaltılmasına ilişkin olarak düzenlenen boşaltma listesi ile özet beyanın karşılaştırılmasının ve sonucun takibatının “Özet beyan ile boşaltma listesinin karşılaştırılması ve özet beyan takibatı” hükümleri çerçevesinde açıklanması ve yapılanların/yapılması gerekenlerin belirtilmesi istenmiştir.

Gümrük Yönetmeliğinin “Özet beyan ile boşaltma listesinin karşılaştırılması ve özet beyan takibatı” başlıklı 75 inci maddesinde;

“(1)Özet beyan ile boşaltma listeleri karşılaştırılır. Karşılaştırma sonucunda farklılık görülürse buna ilişkin tutanak düzenlenerek bu tutanak üzerinden özet beyan eksiklik/fazlalık takibatına geçilir.

(2) Dökme eşyanın ölçümlerinin draft survey yöntemi ile yapılması durumunda ölçüm sonuçları boşaltma listelerinin düzenlenmesinde esas alınır.

(3) Boşaltma listesinde kayıtlı olmadığı halde özet beyanda kayıtlı bulunan eşya özet beyan eksikliğidir. Boşaltma listesinde kayıtlı olduğu halde özet beyanda kayıtlı olmayan eşya da özet beyan fazlasıdır.

(4)Özet beyanda kayıtlı miktara göre eksik veya fazla çıkan eşya için özet beyanı veren kişiye bildirimde bulunulur. Özet beyan eksiklik veya fazlalıkları ile ilgili takibat, elektronik ortamda kayda alınır.

(5) Havayolu şirketlerince ibraz edilen ve belirli şartları taşıyan özet beyanlarla ilgili olarak; bir özet beyan eksikliği eşyanın başka bir uçakla geldiğinin ya da bir özet beyan fazlası eşyanın diğer bir özet beyan içeriği eşya olduğunun bildirilmesi ve bu karışıklığın azami on gün içerisinde gerçekleşmiş olması ve miktar, sayı, kıymet, marka, gönderici, alıcı ve diğer alametler bakımından özet beyanda kayıtlı eşya olduğunun tespit edilmesi durumunda özet beyan eksiklik/fazlalık takibatına geçilmez.

(6) Demiryolu ile gelen eşyada, kapılarındaki mühürlerin sağlam olması koşuluyla ve boşaltılan eşyanın yük senetlerine göre eksik veya fazla çıkması ile eksik veya fazla çıkan kaplarda şüpheli bir durum bulunmaması halinde, açılan eksiklik veya fazlalık takibatı, Devlet Demiryolları İdaresinin gerekçeli yazısı üzerine kaldırılır.

(7) Dökme gelen eşyada ortaya çıkan eksiklik ve fazlalıklar ile ilgili olarak, Kanunun 237 nci maddesi uyarınca Bakanlar Kurulu kararı ile belirlenen farklılıklar için özet beyan eksikliği veya fazlalığı takibatı yapılmaz. Özet beyan eksikliği veya fazlalığı takibatı gerektiren durumlar için takibat ve varsa cezaî işlem, eksiklik veya fazlalığın tamamı için değil, Bakanlar Kurulu kararı ile belirlenen takibat gerektirmeyen farklılıkları aşan kısmı için uygulanır. Takibata konu olmayan miktar için

herhangi bir cezaî işlem uygulanmaz. Ek-11’de yer alan fire oranları, özet beyan eksikliği veya fazlalığı takibatlarında dikkate alınmaz.” Şeklinde belirleme yapılmıştır.

Buna göre;

- Özet beyan ile boşaltma listeleri karşılaştırılacak, karşılaştırma sonucunda farklılık görülmesi halinde buna ilişkin tutanak düzenlenecek ve bu tutanak üzerinden özet beyan eksiklik/fazlalık takibatına geçilecektir. **(1 puan)**
- Dökme eşyanın ölçümlerinin draft survey yöntemi ile yapılması durumunda ölçüm sonuçları boşaltma listelerinin düzenlenmesinde esas alınacaktır. **(1 puan)**
- Boşaltma listesinde kayıtlı olmadığı halde özet beyanda kayıtlı bulunan eşya özet beyan eksikliği olacak, boşaltma listesinde kayıtlı olduğu halde özet beyanda kayıtlı olmayan eşya ise özet beyan fazlası olacaktır. **(2 puan)**
- Özet beyanda kayıtlı miktara göre eksik veya fazla çıkan eşya için özet beyanı veren kişiye bildirimde bulunulacak, özet beyan eksiklik veya fazlalıkları ile ilgili takibat, elektronik ortamda kayda alınacaktır. **(2 puan)**
- Havayolu şirketlerince ibraz edilen ve belirli şartları taşıyan özet beyanlarla ilgili olarak; bir özet beyan eksikliği eşyanın başka bir uçakla geldiğinin ya da bir özet beyan fazlası eşyanın diğer bir özet beyan içeriği eşya olduğunun bildirilmesi ve bu karışıklığın azami on gün içerisinde gerçekleşmiş olması ve miktar, sayı, kıymet, marka, gönderici, alıcı ve diğer alametler bakımından özet beyanda kayıtlı eşya olduğunun tespit edilmesi durumunda özet beyan eksiklik/fazlalık takibatına geçilmeyecektir. **(2 puan)**
- Demiryolu ile gelen eşyada, kapılarındaki mühürlerin sağlam olması koşuluyla ve boşaltılan eşyanın yük senetlerine göre eksik veya fazla çıkması ile eksik veya fazla çıkan kaplarda şüpheli bir durum bulunmaması halinde, açılan eksiklik veya fazlalık takibatı, Devlet Demiryolları İdaresinin gerekçeli yazısı üzerine kaldırılacaktır. **(2 puan)**
- Dökme gelen eşyada ortaya çıkan eksiklik ve fazlalıklar ile ilgili olarak, 4458 Sayılı Gümrük Kanunu’nun 237 nci maddesi uyarınca eşya cinsi itibarıyla Cumhurbaşkanı (daha önce Bakanlar Kurulu kararı) ile belirlenen en fazla %3’ü aşmayan eksiklik ve fazlalıklar için özet beyan eksikliği veya fazlalığı takibatı yapılmayacaktır. Özet beyan eksikliği veya fazlalığı takibatı gerektiren durumlar için takibat ve varsa cezaî işlem, eksiklik veya fazlalığın tamamı için değil, Cumhurbaşkanı (daha önce Bakanlar Kurulu kararı) ile belirlenen takibat gerektirmeyen farklılıkları aşan kısmı için uygulanacaktır. Takibata konu olmayan miktar için herhangi bir cezaî işlem uygulanmayacaktır. Diğer taraftan Yönetmelik eki olan Ek-11’de yer alan fire oranları da özet beyan eksikliği veya fazlalığı takibatlarında dikkate alınmayacaktır. **(2 puan)**

Cevap 2- 4458 Sayılı Gümrük Kanunu ve 4458 Sayılı Gümrük Kanununun Bazı Maddelerinin Uygulanması Hakkında 2009/15481 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı hükümlerine göre, serbest dolaşımda olup ihraç edildikten sonra; Süresinde geri gelen eşya için gümrük vergilerinin hesaplanmasına/hesaplanmamasına/muafiyetine, muafiyet tanınacak eşyaya, muafiyet tanınması için gerekli olan şartlara, ilişkin koşulların/hükümlerin açıklanması istenmiştir.

4458 Sayılı Gümrük Kanunu’nun “Geri Gelen Eşya” başlıklı 168, 169 ve 170 inci maddeleri ile 4458 Sayılı Gümrük Kanununun Bazı Maddelerinin Uygulanması Hakkında 2009/15481 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı’nın 113 ve 114 üncü maddelerinde konuya ilişkin açıklamalarda bulunulmuştur.

4458 Sayılı Gümrük Kanunu'nun 168, 169 ve 170 inci maddelerinde;

“Madde 168 – 1. Serbest dolaşımda bulunan eşya, Türkiye Gümrük Bölgesinden veya Türkiye'nin anlaşmalarla dâhil olduğu gümrük birliği gümrük bölgelerinin diğer bir noktasından ihraç edildikten sonra üç yıl içinde yeniden serbest dolaşıma girmesi halinde ve beyan sahibinin talebi üzerine, ithalat vergilerinden muaf tutulur. Üç yıllık süre, beklenmeyen haller veya mücbir sebeplerle uzatılabilir.

Geri gelen eşyanın, Türkiye Gümrük Bölgesinden veya Türkiye'nin anlaşmalarla dâhil olduğu gümrük birliği gümrük bölgelerinin diğer bir noktasından ihraç edilmeden önce, özel amaçlı kullanımı nedeniyle indirimli veya sıfır vergi oranından yararlanarak serbest dolaşıma girmiş olduğu hallerde, eşyanın aynı amaca yönelik olarak tekrar serbest dolaşıma sokulmak istenmesi durumunda, bu eşyaya indirimli veya sıfır vergi oranı uygulanır. İthal amacının aynı olmaması halinde, söz konusu eşyaya uygulanacak ithalat vergileri tutarı, serbest dolaşıma ilk girişi sırasında alınmış tutar kadar indirilir. Ancak, serbest dolaşıma ilk girişi sırasında alınmış tutarın geri gelen eşyanın yeniden serbest dolaşıma girişi sırasında alınacak tutardan daha fazla olması halinde hiçbir iade yapılmaz.

2. 1 inci fıkrada belirtilen ithalat vergilerinden muafiyet;

a) Aynen ihraç edildiği durumda olması hali hariç, hariçte işleme rejimi çerçevesinde Türkiye Gümrük Bölgesinden veya Türkiye'nin anlaşmalarla dâhil olduğu gümrük birliği gümrük bölgelerinin diğer bir noktasından ihraç edilen eşyaya,

b) İhracı, bir dış ticaret önlemine konu olan eşyaya, tanınmaz.

(b) bendine istisna getirilmesine ilişkin hal ve şartlar Cumhurbaşkanınca belirlenir.

Madde 169 – 168 inci maddede belirtilen ithalat vergilerinden muafiyet, geri gelen eşyanın ihracı sırasındaki ayniyeti değişmeden yeniden ithali halinde tanınır. Bu koşula istisna getirilmesine ilişkin hal ve şartlar Cumhurbaşkanınca belirlenir.

Madde 170 – 168 ve 169 uncu madde hükümleri, dahilde işleme rejiminin uygulanmasından sonra ihraç edilen ve sonra geri gelen işlem görmüş ürünlere de uygulanır. Aynı hüküm yeniden ihraç edilen işlem görmüş ürünler için de geçerlidir.

Bu gibi hallerde, eşyanın yeniden ihraç tarihi, serbest dolaşıma giriş tarihi olarak kabul edilir ve kanunen alınması gereken ithalat vergileri tutarı, dahilde işleme rejimi hükümlerine göre belirlenir.” Şeklinde açıklama yapılmıştır.

4458 Sayılı Gümrük Kanununun Bazı Maddelerinin Uygulanması Hakkında 2009/15481 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın “Muafiyet tanınacak eşya” başlıklı 113 üncü ve “Muafiyet tanınması için gerekli olan şartlar” başlıklı 114 üncü maddelerinde;

“MADDE 113- (1) Kanunun 169 uncu maddesi hükmü çerçevesinde aşağıdaki durumlardan birine uygun olarak geri gelen eşya ayniyeti değişmeden yeniden ithal edilen eşya olarak kabul edilerek ithalat vergilerinden muaf tutulur:

a) Türkiye Gümrük Bölgesinden veya Türkiye'nin anlaşmalarla dahil olduğu gümrük birliği gümrük bölgelerinin diğer bir noktasından ihraç edildikten sonra sadece görünümü ile ilgili bakımın sürdürülmesi için gerekli işleme tabi tutulmuş eşya ithalat vergilerinden muaftır.

b) Türkiye Gümrük Bölgesinden veya Türkiye'nin anlaşmalarla dahil olduğu gümrük birliği gümrük bölgelerinin diğer bir noktasından ihraç edildikten sonra, sadece görünüşü ile ilgili bakımın

sürdürülmesi için gerekli işleme tabi tutulduğu halde, amaçlanan kullanıma uygun olmadığı ya da kusurlu olduğu saptanmakla birlikte, bu tür bir bakım veya kontrol sadece eşyayı iyi durumda tutmak veya tamir etmek için yapılmışsa veya amaçlanan kullanım için uygun olmadığı ancak bu tür bir bakım veya kontrol işleminden sonra ortaya çıkmışsa, eşya için gümrük vergileri aranmaz.

MADDE 114- (1) 113 üncü maddenin birinci fıkrasının (b) bendi hükmü çerçevesinde bakım veya kontrol işlemine tabi tutulması sonucunda eşyanın bünyesi ve niteliği değiştiği, dolayısıyla vergi yükümlülüğü doğduğu takdirde ithalat vergileri tahsil olunur.

(2) Ancak, Türkiye Gümrük Bölgesi dışında mücbir sebeplerle eşyayı iyi durumda tutmak için tamir veya bakım işlemine tabi tutmak zorunluluğu doğduğu durumlarda, gümrük idarelerine yeterli bilgi ve belgeler ibraz edilmek suretiyle bu durumun tevsiki halinde ithalat vergileri aranmaz. Bu durumda, geri gelen eşyanın kıymeti, Türkiye Gümrük Bölgesinden veya Türkiye'nin anlaşmalarla dahil olduğu gümrük birliği gümrük bölgelerinin diğer bir noktasından ihraç edildiği tarihteki kıymetinden daha yüksek olmamalıdır.

(3) Eşyayı iyi durumda tutmak için gerekli tamir veya bakım işlemi deyiminden, eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesi dışında bulunduğu süre içerisinde yapılmadığı takdirde, bunların normal olarak amaçlanan kullanımını imkansız hale getirecek bir çalışma bozukluğunu ya da maddi hasarını önlemek için zorunlu olan işlem anlaşılır.

(4) Eşyayı iyi durumda tutmak için yapılması gereken tamir veya bakım işlemi yedek parça kullanımını gerektirdiğinde, bu parçaların kullanımı eşyayı Türkiye Gümrük Bölgesinden veya Türkiye'nin anlaşmalarla dahil olduğu gümrük birliği gümrük bölgelerinin diğer bir noktasından ihraç edildiği tarihteki biçiminde tutmakla sınırlı kalmalıdır.” Şeklinde belirleme yapılmıştır.

Buna göre;

- Serbest dolaşımda bulunan eşya, Türkiye Gümrük Bölgesinden veya Türkiye'nin anlaşmalarla dâhil olduğu gümrük birliği gümrük bölgelerinin diğer bir noktasından ihraç edildikten sonra üç yıl içinde yeniden serbest dolaşıma girmesi halinde ve beyan sahibinin talebi üzerine, ithalat vergilerinden muaf tutulmaktadır. Üç yıllık süre, beklenmeyen haller veya mücbir sebepler nedeniyle uzamış olabilecektir. Ancak ithalat vergilerinden muafiyet için geri gelen eşyanın ihracı sırasındaki ayniyeti değişmeden yeniden ithal edilmesi gerekmektedir. Bunun Cumhurbaşkanınca (eski hali Bakanlar Kurulunca) belirlenen istisnaları söz konusu olabilmektedir. **(3 puan)**
- Geri gelen eşyanın, Türkiye Gümrük Bölgesinden veya Türkiye'nin anlaşmalarla dâhil olduğu gümrük birliği gümrük bölgelerinin diğer bir noktasından ihraç edilmeden önce, özel amaçlı kullanımı nedeniyle indirimli veya sıfır vergi oranından yararlanarak serbest dolaşıma girmiş olduğu hallerde, eşyanın aynı amaca yönelik olarak tekrar serbest dolaşıma sokulmak istenmesi durumunda, bu eşyaya indirimli veya sıfır vergi oranı uygulanacaktır. **(2 puan)**
- İlk serbest dolaşıma girişte indirimli veya sıfır vergi oranından yararlanan eşyanın ihracından sonra geri gelmesinde, ithal amacının ilk serbest dolaşıma girişle aynı olmaması halinde, söz konusu eşyaya uygulanacak ithalat vergileri tutarı, mükerrer vergileme olmaması için serbest dolaşıma ilk girişi sırasında alınmış tutar kadar indirilecektir. Ancak, serbest dolaşıma ilk girişi sırasında alınmış tutarın geri gelen eşyanın yeniden serbest dolaşıma girişi sırasında alınacak tutardan daha fazla olması halinde hiçbir iade yapılmayacaktır. **(2 puan)**
- İthalat vergilerinden muafiyet;

- a) Aynen ihraç edilip bir işleme tabi tutulmadan geri gelmesi hali hariç, hariçte işleme rejimi çerçevesinde Türkiye Gümrük Bölgesinden veya Türkiye'nin anlaşmalarla dâhil olduğu gümrük birliği gümrük bölgelerinin diğer bir noktasından ihraç edilen ve yurt dışında bir işleme tabi tutularak geri gelen eşyaya uygulanamayacaktır. **(2 puan)**
- b) İhracı, bir dış ticaret önlemine konu olan eşyanın ihracından sonra geri gelmesi halinde, ithalat da vergi muafiyeti tanınmayacaktır. Ancak buna istisna getirilmesine ilişkin hal ve şartlar Cumhurbaşkanınca belirlenecektir. **(2 puan)**
- Yukarıda belirtilen muafiyete ve muaf olmamaya ilişkin hükümler, dahilde işleme rejiminin uygulanmasından sonra ihraç edilen ve sonra geri gelen işlem görmüş ürünlere ve serbest dolaşıma girerek yurt içinde işlem görüp yeniden ihraç edilen ürünler içinde uygulanacaktır. Yeniden ihraçta, eşyanın yeniden ihraç tarihi, serbest dolaşıma giriş tarihi olarak kabul edilmekte ve kanunen alınması gereken ithalat vergileri tutarı, dahilde işleme rejimi hükümlerine göre belirlenmektedir. **(2 puan)**

4458 Sayılı Gümrük Kanununun Bazı Maddelerinin Uygulanması Hakkında 2009/15481 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın 113 üncü ve 114 üncü maddelerine göre;

- Geri gelen eşyada ithalatta vergilerden muafiyet için gerekli olan eşyanın ayniyetinin değişmemesine istisnai durumlar olarak aşağıdaki durumlardan birine uygun olarak geri gelen eşya ayniyeti değişmeden yeniden ithal edilen eşya olarak kabul edilerek ithalat vergilerinden muaf tutulmaktadır.
 - a) Türkiye Gümrük Bölgesinden veya Türkiye'nin anlaşmalarla dahil olduğu gümrük birliği gümrük bölgelerinin diğer bir noktasından ihraç edildikten sonra sadece görünümü ile ilgili bakımın sürdürülmesi için gerekli işleme tabi tutulmuş eşya ithalat vergilerinden muaf tutulmaktadır. **(2 puan)**
 - b) Türkiye Gümrük Bölgesinden veya Türkiye'nin anlaşmalarla dahil olduğu gümrük birliği gümrük bölgelerinin diğer bir noktasından ihraç edildikten sonra, sadece görünüşü ile ilgili bakımın sürdürülmesi için gerekli işleme tabi tutulduğu halde, amaçlanan kullanıma uygun olmadığı ya da kusurlu olduğu saptanmakla birlikte, bu tür bir bakım veya kontrol sadece eşyayı iyi durumda tutmak veya tamir etmek için yapılmışsa veya amaçlanan kullanım için uygun olmadığı ancak bu tür bir bakım veya kontrol işleminden sonra ortaya çıkmışsa, eşya için gümrük vergileri aranmamaktadır. Ancak bakım veya kontrol işlemine tabi tutulması sonucunda eşyanın bünyesi ve niteliği değişmiş ve vergi yükümlülüğü doğmuş ise bu takdirde ithalat vergileri tahsil olunmaktadır. Eşyayı iyi durumda tutmak için gerekli tamir veya bakım işlemi deyimi, eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesi dışında bulunduğu süre içerisinde yapılmadığı takdirde, bunların normal olarak amaçlanan kullanımını imkansız hale getirecek bir çalışma bozukluğunu ya da maddi hasarını önlemek için zorunlu olan işlem olarak anlaşılmalıdır. **(3 puan)**
- Türkiye Gümrük Bölgesi dışında mücbir sebeplerle eşyayı iyi durumda tutmak için tamir veya bakım işlemine tabi tutmak zorunluluğu doğduğu durumlarda, gümrük idarelerine yeterli bilgi ve belgeler ibraz edilmek suretiyle bu durumun tevsiki halinde ithalat vergileri aranmamaktadır. Bu durumda, geri gelen eşyanın kıymeti, Türkiye Gümrük Bölgesinden veya Türkiye'nin anlaşmalarla dahil olduğu gümrük birliği gümrük bölgelerinin diğer bir noktasından ihraç edildiği tarihteki kıymetinden daha yüksek olmamalıdır. **(2 puan)**
- Eşyayı iyi durumda tutmak için yapılması gereken tamir veya bakım işlemi yedek parça kullanımını gerektirdiğinde, bu parçaların kullanımı eşyayı Türkiye Gümrük

Bölgesinden veya Türkiye'nin anlaşmalarla dahil olduğu gümrük birliği gümrük bölgelerinin diğer bir noktasından ihraç edildiği tarihteki biçiminde tutmakla sınırlı kalmalıdır(2 puan)

Cevap 3-Yakamoz Temizlik ve Hijyen Ürünleri İmalatı A.Ş. Ambarlı Gümrük Müdürlüğünden alınan 6 aylık izine bağlı “Gümrük Kontrolü Altında İşleme Rejimi” kapsamında süper emici polimer (Sodyum poliakrilat) ithalatı yaparak tek kullanımlık çocuk bezleri, kadın ve yetişkin hijyen ürünleri ve emici tıbbi sargı bezleri ürünlerinin imalatı faaliyetinde bulunmakta olup yurt içinden temin edilen girdilerle birlikte üretilen mamul ürünler (işlem görmüş eşya) serbest dolaşım rejimine tabi tutularak millileştirilmekte/ithal edilmektedir. Bu kapsamda üretim için ana hammadde olarak 100.000 Kg ithalatı yapılan süper emici polimer (Sodyum poliakrilat) için rejim kapsamında gümrük beyannamesi verilerek hesaplanan gümrük vergisi ve katma değer vergisi teminata bağlanmıştır.

Yakamoz Temizlik ve Hijyen Ürünleri İmalatı A.Ş. serbest dolaşıma girecek işlem görmüş ürünlerin kıymetinin belirlenmesinde “İthal eşyanın kıymeti ile işleme maliyetinin toplamı” yöntemini tercih etmiş ve maliyet hesaplamalarını ve üretilen mamul ürünlerin (işlem görmüş eşya) gümrük kıymeti değerini buna göre belirlemiştir.

Diğer verilerde verilmek suretiyle, 4458 Sayılı Gümrük Kanunu ve bu Kanunun verdiği yetki dâhilinde yayımlanan Gümrük Yönetmeliği ve Gümrük Genel Tebliği (Gümrük Kontrolü Altında İşleme) Seri No: 3 hükümleri kapsamı ve mevcut verilere göre;

a- “Gümrük Kontrolü Altında İşleme Rejimi”nin neyi ifade ettiğinin tanımlanması istenmiştir.

4458 Sayılı Gümrük Kanunu’nun 123 üncü maddesinin birinci fıkrasında; “Gümrük kontrolü altında işleme rejimi, serbest dolaşıma girmemiş eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesinde, ithalat vergilerine veya ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmaksızın, niteliğini veya durumunu değiştiren işlemlere tabi tutulmaları ve bu işlemlerden elde edilen ürünlerin gümrük vergileri üzerinden serbest dolaşıma girmelerine ilişkin hükümlerin uygulandığı rejimdir. Elde edilen bu tür ürünler, işlenmiş ürün olarak adlandırılır.” Şeklinde belirleme yapılmıştır. Buna göre Gümrük Kontrolü Altında İşleme Rejimi;

- Serbest dolaşıma girmemiş eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesinde, ithalat vergilerine veya ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmaksızın, niteliğini veya durumunu değiştiren işlemlere tabi tutulmaları ve bu işlemlerden elde edilen ürünlerin gümrük vergileri üzerinden serbest dolaşıma girmelerine ilişkin hükümlerin uygulandığı rejim olup bu kapsamda elde edilen bu tür ürünler, işlenmiş ürün olarak adlandırılmaktadır. (3 puan)

Veya

Gümrük Yönetmeliğinin “Gümrük kontrolü altında işleme rejiminin tanımı” başlıklı 370 inci maddesinde; “(1) 371 ila 375 inci maddelerde bahsedilen gümrük kontrolü altında işleme rejimi, işlenmiş ürünün ithalat vergisinin, bünyesinde bulundurduğu ithal ürünün vergisinden daha düşük olduğu işlemler için uygulanır.

(2) Rejim, serbest dolaşıma girişinde aranılan bazı teknik düzenlemelere uygunluğunun sağlanması için işleme faaliyetine tabi tutulması gereken eşyada da uygulanır.” Şeklinde belirleme yapılmıştır. Buna göre Gümrük kontrolü altında işleme rejimi;

- İşlenmiş ürünün ithalat vergisinin, bünyesinde bulundurduğu ithal ürünün vergisinden daha düşük olduğu işlemler için uygulanmaktadır. **(1,5 puan)**
- Serbest dolaşıma girişinde aranılan bazı teknik düzenlemelere uygunluğunun sağlanması için işleme faaliyetine tabi tutulması gereken eşyada da uygulanmaktadır. **(1,5 puan)**

b-Gümrük kontrolü altında işleme izninin verilmesinde aranan şartların belirtilmesi istenmiştir.

4458 Sayılı Gümrük Kanunu'nun 124 üncü maddesinde;

"1.Gümrük kontrolü altında işleme izni, işleme işini yapan veya yaptıran kişinin talebi üzerine gümrük idarelerince verilir.

2. İzin, sadece Türkiye Gümrük Bölgesinde yerleşik kişilere;

a) İşlenmiş ürünler içinde ithal eşyasının teşhisinin mümkün olduğu,

b) Eşyanın işlenmesinden sonra, rejime tabi tutulduğu sıradaki niteliğine veya durumuna dönüştürülmesinin ekonomik olarak mümkün olmadığı,

c) Rejimin uygulanmasının, ithal eşyasının tabi olduğu menşe ve miktar kısıtlaması kurallarının etkilerini saptırmayacağı,

d) Türkiye'deki benzer eşyanın üreticilerinin temel ekonomik çıkarlarını olumsuz etkilemeyen, bir işleme faaliyeti yaratma veya devam ettirme yönündeki ekonomik amaçlara uyulduğu, hallerde verilir.

(d) bendinde belirtilen ekonomik şartların yerine getirildiği ya da yerine getirilmiş addedildiği haller yönetmelikle belirlenir." Şeklinde hüküm altına alınmıştır. Buna göre;

- Gümrük kontrolü altında işleme izni, işleme işini yapan veya yaptıran kişinin talebi üzerine gümrük idarelerince verilmektedir. **(1 puan)**
- İzin, sadece Türkiye Gümrük Bölgesinde yerleşik kişilere verilmekte olup **(1 puan)** iznin verilmesi için;
 - a) İşlenmiş ürünler içinde ithal eşyasının teşhisinin mümkün olması gerekmektedir. **(1 puan)**
 - b)Eşyanın işlenmesinden sonra, rejime tabi tutulduğu sıradaki niteliğine veya durumuna dönüştürülmesinin ekonomik olarak mümkün olmaması gerekmektedir. **(1 puan)**
 - c) Rejimin uygulanmasının, ithal eşyasının tabi olduğu menşe ve miktar kısıtlaması kurallarının etkilerini saptırmaması gerekmektedir. **(1 puan)**
 - d)Türkiye'deki benzer eşyanın üreticilerinin temel ekonomik çıkarlarını olumsuz etkilememesi, bir işleme faaliyeti oluşturma veya devam ettirme yönündeki ekonomik amaçlara uyulması gerekmektedir. **(1 puan)**

c- Üretilen malların (işlem görmüş eşya) serbest dolaşım rejimine (bir işlem ve kullanıma) tabi tutularak gümrük beyannamesinin verilmesi halinde, gümrük vergisinin ve katma değer vergisini hesaplanması istenmiştir.

Yakamoz Temizlik ve Hijyen Ürünleri İmalatı A.Ş. nin her biri ayrı faturalı, sigorta poliçeli ve/veya banka ödeme belgeli olarak malın üretimine ilişkin yurt dışı ve yurt içinden yaptığı masraflara ve katlandığı maliyetlere ilişkin verilerinin aşağıdaki gibi olduğu belirlenmiştir.

Maliyet ve Giderin Türü, Niteliği	Maliyet/Giderin Bedeli (TL)	Ödenen Gümrük Vergisi (TL)	Ödenen KDV (KDV Hariç) (TL)
İlk Madde ve Malzeme Olarak Yurtdışından (Rusyadan) İthal Edilen Süper Emici Polimer (Sodyum Poliakrilat) ın Gümrük Vergisine Esas Olan Toplam İthalat Bedeli (Gümrük Kıymeti) (1 Kg/ABD Doları*Kur*Miktar)(12 USD *30 TL*100.0000 Kg=)	36.000.000	0	0
Doğrudan İmalatta Kullanılan Brüt İşçilik Giderleri Toplamı (Yurt İçinden Temin edilen)	3.000.000	0	0
İmalatta Kullanılan Yardımcı Mal, Malzeme ve Hizmetler Toplamı (odun hamuru, ipek, pamuk vb.) (Yurt İçinden Temin Edilen)	7.000.000	0	1.400.000
Genel İmalat ve İdare Giderleri Toplamı (su, elektrik, genel ve yardımcı işçilik, yakıt vb.) (Yurt İçinden Temin Edilen)	4.000.000	0	600.000
TOPLAM	50.000.000	0	2.000.000

Mevcut verilere göre gümrük kontrolü altında işleme rejimi kapsamında yurt dışından ithal edilen ana girdi hammadde ile yurt içinden kullanılan yardımcı malzemeler ve genel imal ve idare giderlerinin üretime verilmesi sonucu, üretilen mamul mal bilgisi aşağıdaki gibi olmuştur.

Mamul Mal (İşlem Görmüş Eşya)'ın Türü, Niteliği	Üretilen Miktar (Kg)	Üretilen Mamulün Maliyeti (İşlem Görmüş Eşya) (TL)
Hazır Çocuk Bezi	42.000	22.826.087
Kadın ve Yetişkin Hijyen Ürünleri	30.000	16.304.348
Emici Tıbbi Sargı Bezleri	20.000	10.869.565
TOPLAM	92.000	50.000.000

Yakamoz Temizlik ve Hijyen Ürünleri İmalatı A.Ş. serbest dolaşıma girecek işlem görmüş ürünlerin kıymetinin belirlenmesinde “İthal eşyanın kıymeti ile işleme maliyetinin toplamı” yöntemini tercih etmiş ve maliyet hesaplamalarını ve üretilen mamul ürünlerin (işlem görmüş eşya) gümrük kıymeti değerini buna göre belirlemiştir.

Gümrük Genel Tebliği (Gümrük Kontrolü Altında İşleme) Seri No: 3 ün “İşlem görmüş nihai ürünün vergilendirilmesi” başlıklı 4/A maddesinde;

“(1) Gümrük Yönetmeliğinin 375 inci maddesi uyarınca, serbest dolaşıma girecek işlem görmüş ürünlerin kıymetinin belirlenmesinde, yükümlü tarafından Gümrük Yönetmeliğinin anılan maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendinde yer alan “İthal eşyanın kıymeti ile işleme maliyetinin

toplama" yönteminin tercih edilmesi halinde, yine yükümlünün tercihinin göre aşağıda yer alan fıkralardaki hükümler uygulanabilir.

(2)İthal eşyasının kıymeti ile işleme maliyetinin toplamı yönteminde işleme maliyetleri; genel giderler ve serbest dolaşımdan temin edilen eşyanın bedeli dâhil olmak üzere, gümrük kontrolü altında işlem görmüş ürünlerin üretiminde ortaya çıkan tüm maliyetlerdir. Gümrük kontrolü altında işlem görmüş ürünün gümrük vergisine esas gümrük kıymeti; işlem görmüş ürünün bünyesinde yer alan yurt içinden temin edilen girdilerin bedelleri, yurt dışından temin edilen girdilerin gümrük kıymetleri ve işlem görmüş ürün için yapılmış olan tüm maliyetlerden oluşur.

(3)3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun ithalatta matrahı düzenleyen 21 inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendine göre gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer giderler ve ödemelerden vergilendirilmeyenler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur farkı gibi ödemeler ithalatta katma değer vergisi matrahına dâhil olduğundan gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer giderler ve ödemelerden vergilendirilmiş olanlar, ithal eşyasının katma değer vergisi matrahına girmez.

(4) Gümrük kontrolü altında işlenmiş ürünün katma değer vergisine esas matrahı, söz konusu ürün bünyesine dâhil edilmiş vergilendirilmeyen ürünlerin bedeli ile işleme maliyetinin toplamından oluşur.

(5)Gümrük kontrolü altında işlenmiş ürünlerin Katma Değer Vergisinin belirlenmesinde aşağıda belirtilen süreç takip edilir:

a) Gümrük kontrolü altında işleme faaliyetleri neticesinde elde edilmiş ürün için öncelikle, söz konusu ürün bünyesinde bulunan eşyanın miktarı yönünden Yetkilendirilmiş Gümrük Müşaviri (YGM) marifetiyle serbest dolaşıma giriş beyannamesinin tescil tarihinden itibaren bir ay içerisinde hazırlanacak raporda; rejim kapsamında ithal edilmiş ürünün serbest dolaşıma sokulmuş nihai ürün içerisindeki miktarı ve işleme faaliyetinin rejim çerçevesinde mevzuata uygun olarak yapıp yapılmadığı tespit edilir.

b) Katma Değer Vergisi yönü ile de Yeminli Mali Müşavir (YMM) marifetiyle serbest dolaşıma giriş beyannamesinin tescil tarihinden itibaren bir ay içerisinde hazırlanacak raporda; işlenmiş ürün bünyesinde yer alan daha önce ithal edilmiş ve/veya yurt içinden temin edilmiş eşya için ödenen Katma Değer Vergisi, her bir beyanname esas alınarak ve ayrıntılı olarak tespit edilir.

c) Bu Tebliğdeki hükümler saklı kalmak ve söz konusu raporlar aylık dönemler halinde ilgili Gümrük Müdürlüğüne ibraz edilmek kaydıyla, nihai ürünün gümrük kıymeti bu maddenin ikinci fıkrasına göre tam beyan edilir. Katma Değer Vergisi ise, nihai ürün bünyesinde yer alan daha önce katma değer vergisi ödenerek ithal edilen ve/veya yurt içinden temin edilen eşyanın bedelleri indirilerek beyan edilir ve ilgili eşya için serbest dolaşıma giriş rejimi beyanında bulunulur. Ayrıca, serbest dolaşıma sokulacak söz konusu nihai ürünün içinde bulunan rejim kapsamında kullanılan eşya miktarı ile bünyesinde bulunan eşya için daha önce ödenmiş olan toplam KDV, KDV'leri ödenmiş ürünlerin miktarları ve bedelleri ilgili beyannamelerin 44 nolu hanesine yazılarak ihtiyaç duyulabilecek gerekli ilave meşruhat düşülmür.

ç)Gümrük idaresince ilgili hat kriterlerine göre yapılacak muayene ve kontroller normal usullere göre gerçekleştirilir ve beyannameler kapatılabilir statüde kalır. Aylık dönemler halinde gümrüğüne intikal eden YGM ve YMM raporlarına göre ilgili beyannamelerin kontrolleri yapıldıktan sonra tüm işlemlerin usulüne uygun yapıldığı anlaşıldığında işlemler sonuçlandırılıp ilgili beyannameler kapatılır. Aykırı durumların tespiti halinde ilgili kanunlara göre icap eden cezai müeyyideler tatbik edilir.

d) Bu maddenin beşinci fıkrasının (a) ve (b) bentlerine göre tanzim edilmesi gereken raporlar, nihai ürüne ilişkin serbest dolaşımın gerçekleşmesinden itibaren bir ay içerisinde hazırlanıp takip eden ayın en geç 10'una kadar söz konusu nihai ürünün serbest dolaşıma sokulduğu

Gümrük Müdürlüğüne ibraz edilir.” Şeklinde açıklanmıştır.

4458 Sayılı Gümrük Kanunu’nun 181 inci maddesine göre ithalatla gümrük yükümlülüğü gümrük beyannamesinin tescil tarihinde başlar. Dolayısıyla “*Gümrük Kontrolü Altında İşleme Rejimi*” kapsamında işlem görmüş eşyanın serbest dolaşım rejimine tabi tutularak ithalatında, beyannamenin tescil tarihi itibarıyla gümrük yükümlülüğü doğacaktır. Yine Kanunun 193 üncü maddesine göre bir eşyaya uygulanacak ithalat vergileri tutarı, bu eşyaya ilişkin gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihteki vergi oranları ve diğer vergilendirme unsurlarına göre belirlenecektir.

Verilere göre mamul malların (işlem görmüş eşyanın) gümrük kıymeti üzerinden mali yük olarak advalorem yönteme göre hesaplanması gereken gümrük vergisi (GV) oranı %10, katma değer vergisi (KDV) oranı %20 olup diğer vergi ve mali yükümlülükler ihmal edilecektir.

Buna göre Kanun ve Tebliğ hükümleri dikkate alındığında, gümrük kontrolü altında işleme rejimi altında, işlem görmüş mamul eşyanın gümrük kıymeti “*İthal eşyanın kıymeti ile işleme maliyetinin toplamı*” yöntemine göre belirlenmesi tercih edilmiş olduğundan, ithal edilen ve üretime verilen ana girdi ve üretim için yurt içinden temin edilen tüm girdiler ile genel imal ve idare giderleri toplamı, işlem görmüş eşyanın gümrük vergisine esas olan gümrük kıymetini verecektir. Buna göre gümrük kıymeti 50.000.000 TL olacak hesaplanan gümrük vergisi $(50.000.000 \times \%10 =) 5.000.000$ TL olacaktır. **(3 puan)**

Yine Kanun ve Tebliğ hükümleri ve ayrıca 3065 sayılı KDV Kanunu’nun “*İthalatta Matrah*” başlıklı 21 inci maddesi hükümleri dikkate alındığında, ithalatla KDV matrahını belirlerken söz konusu maddenin birinci fıkrasının (c) bendine göre gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer giderler ve ödemelerden vergilendirilmeyenler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur farkı gibi ödemeler ithalatla katma değer vergisi matrahına dâhil olduğundan, gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer giderler ve ödemelerden vergilendirilmiş olanlar, ithal eşyasının katma değer vergisi matrahına girmeyecektir. Buna göre Gümrük kontrolü altında işlenmiş ürünün katma değer vergisine esas matrahı, söz konusu ürün bünyesine dâhil edilmiş vergilendirilmeyen ürünlerin bedeli ile işleme maliyetinin toplamından oluşacaktır. Verilere göre işçilik ücretleri üzerinden KDV hesaplanmamıştır. KDV hariç ve KDV oranı %20 olduğundan, yurt içinden temin edilen genel imalat ve idare giderleri toplamı içindeki KDV matrahı $(600.000 \times 100 / 20 =) 3.000.000$ TL olacaktır. Dolayısıyla yurt içinden temin edilen toplam $(7.000.000 + 3.000.000 =) 10.000.000$ TL için KDV hesaplanmış ve ödenmiş olduğundan, ithalatla bu tutar KDV matrahından düşülecektir. **(3 puan)** Ancak 3065 sayılı KDV Kanunu’nun 21/b maddesi uyarınca, ithalat sırasında ödenen her türlü vergi, resim, harç ve paylar KDV matrahına dahil edilecektir. Dolayısıyla gümrük kıymeti üzerinden hesaplanan ve ödenen gümrük vergisi de KDV matrahına dahil olacaktır. Buna göre işlem görmüş eşyalar için ithalatla KDV matrahı $(50.000.000 - 10.000.000 + 5.000.000 =) 45.000.000$ TL, KDV oranı %20 olduğundan hesaplanacak KDV tutarı $(45.000.000 \times \%20 =) 9.000.000$ TL, olacaktır. **(3 puan)**

Veya

İşlem görmüş eşyalar için ithalatla KDV matrahı gümrük kıymeti ile gümrük vergisinin toplamı olacak buda $(50.000.000 + 5.000.000 =) 55.000.000$ TL olarak hesaplanacak, KDV oranı %20 olduğundan hesaplanacak KDV tutarı $(55.000.000 \times \%20 =) 11.000.000$ TL olarak hesaplanacak, yurt içinden temin edilen mal ve hizmetler için ödenen KDV bu tutardan düşüleceği için ve yurt içinden temin edilen mal ve hizmetler için $(1.400.000 + 600.000 =) 2.000.000$ TL KDV ödenmiş olduğundan,

gümrükte ödenmesi gereken KDV (11.000.000-2.000.000 =)9.000.000 TL olarak belirlenecektir. (6 puan)

d- Mamul mal (işlem görmüş eşya) olarak dikkate alınan ürünlerin (eşyanın) üretim sürecinin yarı mamul mal olarak dikkate alınması ve yarı mamul üretim bilgilerinin verildiği durumda, hazır çocuk bezinin 20.000 Kg'ının yarı mamul olan ara aşamada gümrük yükümlülüğünün doğduğunun kabul edilmesi istenmiş olup, buna göre “Gümrük Kontrolü Altında İşleme Rejimi” nde, verimlilik oranının belirlenmesinde ve değişmemiş eşyaya veya izinde öngörülen işlemin ara aşamalarından birinde bulunan ürünlere ilişkin bir gümrük yükümlülüğü doğduğunda gümrük vergileri tutarının hesaplanmasında, esas alınarak hesaplama yapılan “Miktar ölçme yöntemi”ne göre hesaplama şeklinin açıklanması, bu durumda mevcut verilere göre gümrük vergisinin ve katma değer vergisinin hesaplanması istenmiştir.

4458 Sayılı Gümrük Kanunu'nun 126 ncı maddesinde; “Değişmemiş eşyaya veya izinde öngörülen işlemin ara aşamalarından birinde bulunan ürünlere ilişkin bir gümrük yükümlülüğü doğduğunda, gümrük vergileri tutarı, ithal eşyasının bu rejime ilişkin beyannamenin tescili sırasında yürürlükte bulunan vergi oranı ve diğer vergilendirme unsurlarına dayanılarak belirlenir.” Şeklinde hüküm altına alınmıştır.

Gümrük Yönetmeliğinin 373/5 inci maddesinde, rejime giriş esnasında, eşyaya isabet eden vergilerin teminata bağlanacağı belirlenmiş olup “Verimlilik oranının hesaplanması ve rejimin sonlandırılması” başlıklı 374 üncü maddesinde ise;

“(1)Rejimin ibrasında, verimlilik oranının tatbiki yoluyla işlem görmüş ürünlere isabet ettiği belirlenen ithal eşya miktarı ya da gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulan değişmemiş ithal eşya miktarı esas alınır.

(2)Değişmemiş eşya veya izinde öngörülene nazaran işlemin ara aşamalarından birinde bulunan ürünler için bir gümrük yükümlülüğü doğduğunda, gümrük vergileri tutarı, ithal eşyanın gümrük kontrolü altında işleme rejimine tabi tutulduğu beyannamenin tescili sırasındaki vergi oranı ve diğer vergilendirme unsurlarına istinaden hesaplanır.

(3)Bu hesaplamalar, 361 ve 362 nci madde hükümleri esas alınarak yapılır.” Şeklinde belirleme yapılmıştır.

Dolayısıyla verimlilik oranının belirlenmesinde ve değişmemiş eşya veya izinde öngörülene nazaran işlemin ara aşamalarından birinde bulunan ürünler için bir gümrük yükümlülüğü doğduğunda gümrük vergileri tutarının hesaplanmasında, yönetmeliğin 361 inci maddesindeki “Miktar ölçme yöntemi” ve/veya 362 inci maddesindeki “Kıymet ölçme yöntemi” hükümlerine göre hesaplama yapılacaktır.

Gümrük Yönetmeliğinin “Miktar ölçme yöntemi” başlıklı 361 inci maddesinde;

“(1) İşlem görmüş ürünlerin esas alındığı birinci miktar ölçme yöntemi, dahilde işleme faaliyetlerinden sadece bir tür işlem görmüş ürün elde edilmesi durumunda kullanılır. Bu durumda, gümrük vergisi tahakkuk eden işlem görmüş ürünlerin miktarına tekabül eden ithal eşyanın miktarı; gümrük vergisi tahakkuk eden işlem görmüş ürünün, işlem görmüş ürünlerin toplam miktarına oranlanması sonucu bulunacak katsayının toplam ithal eşya miktarıyla çarpılması ile hesaplanır.

(2) İthal eşyanın esas alındığı ikinci miktar ölçme yöntemi, dahilde işleme faaliyetleri sonucu işlem görmüş birden fazla ürün elde edilmesi ve ithal eşyasının bütün unsurlarının her işlem görmüş

ürün içinde bulunması halinde uygulanır. Bu yöntemin uygulanmasına karar verilirken fireler dikkate alınmaz.

(3) Her işlem görmüş üründe kullanılan ithal eşya miktarı; işlem görmüş her ürün türünde bulunan ithal eşya miktarının, işlem görmüş ürünlerin tümünde bulunan toplam ithal eşya miktarına oranlanması sonucu bulunacak katsayının, ithal eşyasının toplam miktarıyla çarpılması ile hesaplanır.

(4)Gümrük vergisi tahakkuk eden işlem görmüş ürünlerin miktarına tekabül eden ithal eşyasının miktarı; birinci fıkrada gösterilen yöntemle bulunan katsayının üçüncü fıkra göre hesaplanan ürünün imalatında kullanılan ithal eşyanın miktarıyla çarpılması ile hesaplanır.” Şeklinde belirleme yapılmıştır. Buna göre;

- Birinci yöntem, işlem görmüş ürünlerin esas alındığı miktar ölçme yöntemi olup bu yöntem, rejim kapsamında sadece bir tür işlem görmüş ürün elde edilmesi durumunda kullanılacaktır. **(2 puan)** Bu kapsamda, gümrük vergisi tahakkuk eden işlem görmüş ürünlerin miktarına tekabül eden ithal eşyanın miktarı; gümrük vergisi tahakkuk eden işlem görmüş ürünün, işlem görmüş ürünlerin toplam miktarına oranlanması sonucu bulunacak katsayının toplam ithal eşya miktarıyla çarpılması ile hesaplanacaktır. Bu hesaplama şekli hem verimlilik oranının belirlenmesinde hem de gümrük yükümlülüğünün doğması halinde gümrük vergilerinin tutarının hesaplanmasında birinci yöntem olarak dikkate alınacaktır. **(2 puan)**
- İkinci yöntem ithal eşyanın esas alındığı miktar ölçme yöntemi olup bu yöntem, rejim kapsamında işlem görmüş birden fazla ürün elde edilmesi ve ithal eşyasının bütün unsurlarının her işlem görmüş ürün içinde bulunması halinde uygulanacaktır. Bu yöntemin uygulanmasında fireler dikkate alınmayacaktır. **(2 puan)** Buna göre;
-Her işlem görmüş üründe kullanılan ithal eşya miktarı; işlem görmüş her ürün türünde bulunan ithal eşya miktarının, işlem görmüş ürünlerin tümünde bulunan toplam ithal eşya miktarına oranlanması sonucu bulunacak katsayının, ithal eşyasının toplam miktarıyla çarpılması ile hesaplanacaktır. **(2 puan)**
-Gümrük vergisi tahakkuk eden işlem görmüş ürünlerin miktarına tekabül eden ithal eşyasının miktarı; birinci yöntemle bulunan katsayının her işlem görmüş üründe kullanılan ithal eşya miktarıyla çarpılması ile hesaplanacaktır. **(2 puan)**

Verilere göre yarı mamul malın (yarı işlem görmüş eşyanın) üretim bilgileri aşağıdaki gibidir.

Yarı Mamul Mal (Yarı İşlem Görmüş Ürün)'in Türü, Niteliği	Üretilen Miktar (Kg)	Üretilen Yarı Mamulün Maliyeti (Yarı İşlem Görmüş Eşya) (TL)
Hazır Çocuk Bezi	32.000	17.391.304
Kadın ve Yetişkin Hijyen Ürünleri	24.000	13.043.478
Emici Tıbbi Sargı Bezleri	16.000	8.695.652
TOPLAM	72.000	39.130.435

Girdi ithalatı rejim kapsamında yapıldığı için hesaplanan vergiler ödenmemiş ve bunun için teminat verilmiştir. Ancak üretime devam edilen ve ürünlerin yarı mamul olduğu aşamada 20.000 Kg hazır çocuk bezi yönüyle gümrük yükümlülüğünün doğduğu belirtilmiştir.

Yukarıda verilen bilgiler kapsamında üretimi yarı mamul olan birden fazla ürün olduğu ve ithal girdi tüm ürünlerin üretiminde bulunduğu için hesaplama ikinci miktar ölçme yöntemine göre yapılacaktır. Vergilendirme 4458 Sayılı Gümrük Kanunu'nun 126 ncı maddesine göre, ara malı olan 100.000 Kg ithalatı yapılan süper emici polimer (Sodyum poliakrilat) için gümrük beyannamesinin tescil edildiği ve bunun için teminat verildiği vergi oranları ve vergilendirme unsurları üzerinden olacaktır. **(2 puan)**

Veriler kapsamında beyannamenin tescilinde ana hammadde olarak ithalatı yapılan süper emici polimer (Sodyum poliakrilat)'ın gümrük kıymeti üzerinden mali yük olarak advalorem yönteme göre hesaplanması gereken gümrük vergisi (GV) oranının %24, katma değer vergisi (KDV) oranının %20 olduğu kabul edilmiştir. Yine miktar ölçme yönteminin hesaplanmasında yurt içinden kullanılan girdiler hiç yokmuş gibi dikkate alınarak hesaplama yapılmaktadır. Bu husus açıklama notu olarak da belirtilmiş olup üretim sürecindeki fire oranının %8 olduğu kabul edilmiştir.

Buna göre, yarı mamul olan hazır çocuk bezinin toplam yarı mamul içindeki oranı ($32.000/72.000=$)%44 dür. Üretim sürecindeki fire oranı %8 olduğu için bütün yarı mamul ürünler için toplam kullanılan ithal girdi miktarı ($72.000/0,92=$)78.261 Kg olmaktadır. **(2 puan)**

Yarı mamul çocuk bezinin toplam üretimde kullanılan ithal edilen ana girdi üzerinden aldığı pay ($32.000/72.000*78.261=$) 34.783 kg dır. Gümrük yükümlülüğü doğan miktar 20.000 Kg olduğundan bunun hazır çocuk bezi için üretimde kullanılan ithal edilen girdiden aldığı pay ($20.000/32.000*34.783=$)21.739 Kg olacaktır. **(2 puan)**

Dolayısıyla ithal edilen 100.000 Kg süper emici polimer (Sodyum poliakrilat)'ın 21.739 Kg'ı için gümrük yükümlülüğü doğmuş olacak ve buna tekabül eden gümrük kıymeti üzerinden gümrük vergisi ve katma değer vergisi hesaplanacaktır. İthalatta gümrük beyannamesinin tescil edildiği durumda 100.000 Kg için toplam hesaplanan gümrük kıymeti 36.000.000 TL olup bunun 21.739 Kg'ına tekabül eden gümrük kıymeti ($21.739/100.000*36.000.000=$)7.826.087 TL olacaktır. Veya Kg fiyatı ve kur dikkate alındığında ($21.739*12*30=$)7.826.087 TL gümrük kıymeti ve ($7.826.087*%24=$)1.878.261 TL gümrük vergisi hesaplanacaktır. **(2 puan)**

3065 sayılı KDV Kanunu'nun 21/b maddesi uyarınca, ithalat sırasında ödenen her türlü vergi, resim, harç ve paylar KDV matrahına dahil edilecektir. Buna göre gümrükte hesaplanan ve ödenen gümrük vergisi de KDV matrahına dahil olacaktır. Dolayısıyla ithalatta KDV matrahı ($7.826.087 + 1.878.261=$)9.704.348 TL ve hesaplanan katma değer vergisi ($9.704.348*%20=$)1.940.870 TL olacaktır. **(2 puan)**

Verimlilik oranı ve miktar ölçme yönteminin hesaplama metodolojisine ilişkin somut örneklerle, Gümrük Yönetmeliğinin 64 numaralı ekinde yer verilmiştir.

Cevap 4-Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Karar kapsamında, kıymetli madenler, taşlar ve eşyaların yurt içinde alım satımına ilişkin usul ve esasların açıklanması istenmiştir.

Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Kararın “*Kıymetli madenler, taşlar ve eşyalar*” başlıklı 7 nci maddesinin dördüncü fıkrasında;

“Kıymetli madenler, taşlar ve eşyaların yurt içinde alım satımı aşağıdaki esaslar dâhilinde gerçekleştirilir:

a) Yurt içinde yalnızca Darphane, Bakanlıkça faaliyet izni verilen rafineriler ile Borsa İstanbul A.Ş. tarafından yayımlanan Rafineriler Listesinde yer alan dışarıda yerleşik rafinerilerce üretilmiş standart işlenmemiş kıymetli madenlerin alım satımı mümkündür.

b) Yurt içinde kendi mevzuatlarındaki hükümler saklı kalmak kaydıyla, yalnızca Bakanlıkça faaliyet izni verilen rafineriler, kıymetli madenler aracı kuruluşları ve yetkili müesseseler ile 14/4/2021 tarihli ve 31454 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Kuyum Ticareti Hakkında Yönetmelikte tanımlanan ve söz konusu Yönetmelik kapsamında Ticaret Bakanlığı tarafından yetkilendirilmiş kuyum işletmeleri tarafından standart işlenmemiş kıymetli madenler ile basılı kıymetli madenlerin alım satımı yapılabilir.

c) Ticaret Bakanlığı tarafından yetkilendirilmiş kuyum işletmeleri haricindeki Türkiye’de yerleşik gerçek kişilere standart dışı işlenmemiş kıymetli madenlerin satımı yapılamaz.

ç) Yurt içinde yalnızca Bakanlıkça faaliyet izni verilen rafineriler ve Darphane tarafından üretilen basılı kıymetli madenlerin alım satımı yapılabilir.

d) Türkiye’de yerleşik kişilerin Bakanlıkça faaliyet izni verilen rafineriler ile Borsa İstanbul A.Ş. tarafından yayımlanan Rafineriler Listesinde yer alan dışarıda yerleşik rafinerilerce veya Darphane tarafından üretilmiş standart işlenmemiş kıymetli madenleri Bakanlıkça faaliyet izni verilen rafineriler, kıymetli madenler aracı kuruluşları ve yetkili müesseseler ile Ticaret Bakanlığı tarafından yetkilendirilmiş kuyum işletmelerinden almaları ve bunlara satmaları serbesttir.

e) Türkiye’de yerleşik kişilerin Bakanlıkça faaliyet izni verilen rafineriler ile Darphane tarafından üretilen basılı kıymetli madenleri Bakanlıkça faaliyet izni verilen rafineriler, kıymetli madenler aracı kuruluşları ve yetkili müesseseler ile Ticaret Bakanlığı tarafından yetkilendirilmiş kuyum işletmelerinden almaları ve bunlara satmaları serbesttir.

f) Basılı kıymetli madenler dışında kalan işlenmiş kıymetli madenlerin, kıymetli taşlar ve eşyaların yurt içinde alım ve satımı serbesttir.

g) Yurt içinde cevherden her tür ve şekilde üretilen kıymetli madenlerin alım ve satım işlemleri Borsa İstanbul A.Ş. tarafından düzenlenecek yönetmeliklerle belirlenecek esaslara göre Borsada yapılır.” Şeklinde belirleme yapılmıştır.

Buna göre;

- Yurt içinde yalnızca Darphane, Hazine ve Maliye Bakanlığı’nca faaliyet izni verilen rafineriler ile Borsa İstanbul A.Ş. tarafından yayımlanan Rafineriler Listesinde yer alan dışarıda yerleşik rafinerilerce üretilmiş standart işlenmemiş kıymetli madenlerin alım satımı mümkündür. **(2 puan)**
- Yurt içinde kendi mevzuatlarındaki hükümler saklı kalmak kaydıyla, yalnızca Hazine ve Maliye Bakanlığı’nca faaliyet izni verilen rafineriler, kıymetli madenler aracı kuruluşları ve yetkili müesseseler ile ilgili mevzuatı kapsamında Ticaret Bakanlığı tarafından yetkilendirilmiş kuyum işletmeleri tarafından standart işlenmemiş kıymetli madenler ile basılı kıymetli madenlerin alım satımı yapılabilir. **(2 puan)**
- Ticaret Bakanlığı tarafından yetkilendirilmiş kuyum işletmeleri haricindeki Türkiye’de yerleşik gerçek kişilere standart dışı işlenmemiş kıymetli madenlerin satımı yapılamaz. **(2 puan)**
- Yurt içinde yalnızca, Hazine ve Maliye Bakanlığı’nca faaliyet izni verilen rafineriler ve Darphane tarafından üretilen, basılı kıymetli madenlerin alım satımı yapılabilir. **(2 puan)**
- Türkiye’de yerleşik kişilerin, Hazine ve Maliye Bakanlığı’nca faaliyet izni verilen rafineriler ile Borsa İstanbul A.Ş. tarafından yayımlanan Rafineriler Listesinde yer alan

dışarıda yerleşik rafinerilerce veya Darphane tarafından üretilmiş standart işlenmemiş kıymetli madenleri, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca faaliyet izni verilen rafineriler, kıymetli madenler aracı kuruluşları ve yetkili müesseseler ile Ticaret Bakanlığı tarafından yetkilendirilmiş kuyum işletmelerinden, almaları ve bunlara satmaları serbesttir. **(2 puan)**

- Türkiye'de yerleşik kişilerin, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca faaliyet izni verilen rafineriler ile Darphane tarafından üretilen basılı kıymetli madenleri, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca faaliyet izni verilen rafineriler, kıymetli madenler aracı kuruluşları ve yetkili müesseseler ile Ticaret Bakanlığı tarafından yetkilendirilmiş kuyum işletmelerinden, almaları ve bunlara satmaları serbesttir. **(2 puan)**
- Basılı kıymetli madenler dışında kalan işlenmiş kıymetli madenlerin, kıymetli taşlar ve eşyaların yurt içinde alım ve satımı serbesttir. **(2 puan)**
- Yurt içinde cevherden her tür ve şekilde üretilen kıymetli madenlerin alım ve satım işlemleri Borsa İstanbul A.Ş. tarafından düzenlenecek yönetmeliklerle belirlenecek esaslara göre Borsada yapılacaktır. **(1 puan)**