

Türk Mali Mevzuatındaki Dış Ticaret İşlemlerine İlişkin Mali Yükümlülüklerin Vergi Harcaması Uygulamaları Açısından Değerlendirilmesi

Özet

Son yıllarda, özellikle küreselleşmenin etkisiyle, uluslararası ticaret işlemlerinde önemli çeşitlilikler ve bazı ülkelerde zaman zaman teknik ve mevzuat yönlü karmaşalar gözlemlenmektedir. Ülkemizdeki dış ticarete dair mevzuat ve mali yükümlülükler incelendiğinde anayasamızın genellik ve eşitlik ilkesine aykırı bazı vergi harcaması uygulamalarının mevcudiyetinden söz edilebilmektedir. Bu çalışmamızda, bu husus yanında, oran indirimleri, vergi muafiyetleri ile istisnaları, mahsup veya vergi ertelemeşi şeklinde ortaya çıkabilen vergi harcaması uygulamalarının ancak ve belki de devlet, kamu görevlileri, kamu kurum ve kuruluşlarını veya tüm toplumun genelini kapsayacak şekilde, sosyal içerikli ve devletin işlerliğine yönelik olması durumunda bir gereklilik olarak kabul edilebileceği üzerinde durulmaktadır. Konu, dış ticaretimizle ilgili mali mevzuatın tüm hükümleri, Gümrük Vergisi, Katma Değer Vergisi, Özel Tüketim Vergisi, Damga Vergisi Kanunları ve fon uygulamalarına yer veren diğer ilgili kanunlar açısından genellik, eşitlik ilkeleri ile vergi harcaması uygulamaları gözönünde bulundurularak detaylı bir şekilde ayrıca incelenmekte ve aykırılıklar ortaya konulmaya çalışılmaktadır.

Anahtar Kelimeler: *Dış Ticaret, Vergi Harcaması, Genellik ve Eşitlik*

The Evaluation of The Financial Duties Concerning The Foreign Trade Transactions in The Turkish Financial Legislations in Terms of The Tax Expenditure

Abstract

In recent years, especially by the influence of the globalization, it has been observed that there are some important varieties and technical and legislative disorders in some countries in the international trade transactions. Upon studying the legislations and financial obligations related with the foreign trade, it can be mentioned that some tax expenditure implementations which are contrary to the universality & equality principle of Turkish Constitution are in practices. In this study, together with this matter, it is emphasized that the proportional reductions, tax exemption & exceptions, the tax expenditure implementations which come out as set-offs or tax delays may and only be acceptable as a necessity when they directed toward the functions of the government with a social context and by covering all of the public corporations and organizations and whole of the community. In the scope of all sentences of financial legislations related with the Turkish Foreign Trade, the related other laws which give places to fund applications, the laws for Customs tax, Value Added Tax, Private Consumption Tax and Stamp Tax, the subject is tried to be analyzed in detail and the anomalies are to be exposed by considering the implementations of tax expenditures and universality & equality principles, as well.

Keywords: *Foreign Trade, Tax Expenditures Universality & Equality*

Engin HEPAKSAZ¹
Burak ÇAMURDAN²

¹ Yrd. Doç. Dr., Adnan Menderes Üniversitesi, Nazilli İ.İ.B.F Maliye Bölümü, Öğretim Üyesi, engin.hepaknaz@ege.edu.tr

² Yrd. Doç.Dr., Pamukkale Üniversitesi Honaz MYO, Öğretim Üyesi, bcamurdan@pau.edu.tr

I. GİRİŞ

Bir ülkedeki bireyler, özel ve tüzel kişilikler ile kamu kurum veya kuruluşlarının diğer yabancı ülkelerle yaptıkları mal veya hizmet alım satımları, dış ticaret işlemlerinin konusunu oluşturmaktadır. Söz konusu işlemler dış ticarete uygulanacak olan mali yükümlülükleri de beraberinde getirmektedir. Özellikle teknolojik gelişmelerin ve küreselleşmenin iyice hızlandığı günümüzde ise dış ticaretin, ülkelerin kendilerine özgü ekonomik, sosyal ve siyasal politikaları yanında, üye oldukları birliklerin uygulamalarıyla da uyumlu olarak vergilendirilmesi gereği ortaya çıkmıştır.

Dış ticaret, özellikle iç piyasada bulunmayan veya bulunduğu halde yüksek maliyetleri olan mal ve hizmetleri dış piyasalardan sağlamak, iç piyasalarda fazla olan mal ve hizmetleri dış piyasaya satarak gelir elde etmek, uluslararası finans sistemindeki finansal kaynaklardan yararlanmak suretiyle büyüme ve istihdam oluşturmak ve bunun sonucu olarak halkın refah düzeyini yükseltmek gibi genel ve özel birçok amacı kapsayan bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır (Sözer, 2005:8).

Başlangıçta en önemli amacı devletin gelir elde etmesi veya korumacılık olan dış ticaretin vergilendirilmesi, günümüzde bunlara ek olarak çok farklı boyutlar kazanmış bulunmaktadır. Dış ticaretin esas itibarıyla ekonomik öncelikli olması yadsınmamakla birlikte, günümüzde uluslararası sosyal ve kültürel etkileşimi güçlendirme amacı da göz ardı edilemeyecektir. Bu amaçlara paralel olarak dış ticaret işlemleri üzerinden sağlanan mali imkanları devletlerin dolaylı gelirleri içerisinde mütalaa etmek mümkün bulunmaktadır.

Dış ticaret üzerinden alınan mali yükümlülükler ve bu yükümlülükler yer veren mevzuatımız detaylı bir inceleme konusu yapıldığında, vergi harcaması uygulamalarının dış ticarete önemli bir yer teşkil ettiği görülmektedir. Ayrıca, dış ticaretle ilgili çok geniş bir alanı kapsayan mevzuatın mali yükümlülükler boyutunun özellikle anayasamızda yer verilmiş olan vergilemede genellik ve eşitlik ilkelere bozucu nitelik arz ettiği de gözlemlenmektedir. Vergi harcaması uygulamalarının bir gereklilikten doğması; devletin işlerliğine yönelik olarak devlet, kamu görevlileri, kamu kurum ve kuruluşlarını kapsaması veya tüm toplumun ortak değeri olacak kadar genellik ve eşitlik ilkesini kapsaya-

cak şekilde sosyal içerikli olması halinde uygun görülebileceği sınırlı bir uygulama alanını düşünmek doğru olacaktır. Diğer taraftan, toplumun belirli kesim, bölge, kişi veya kuruluşlarının vergi dışında tutulmasına imkan veren uygulamalara dair mali hükümlerin anayasamızda yer verilen verginin genelliği ve eşitliği ilkesini bozması sebebiyle, vergi harcaması uygulamalarına özel durumlar dışında yer verilmemesi gerekebilecektir.

Günümüzde üzerinde önemle durula gelen vergi harcaması uygulamalarının, dış ticarete ilişkin mali mevzuat açısından değerlendirilmesi hususu çalışmamızın ana konusunu oluşturmuştur. Bu kapsamda, üç bölümden oluşan çalışmamızın ilk bölümünde, Türk mali mevzuatında yer alan dış ticarete ilişkin mali yükümlülükler, yürürlükten kaldırılmış ve halen yürürlükte olan hükümler açısından ayrı ayrı inceleme konusu yapılmış ve konunun genel çerçevesi çizilmeye çalışılmıştır. İzleyen bölümde vergi harcaması ve uygulamaları konusunda bilgi verilmeye çalışılmış, konumuz açısından vergi harcamalarının dış ticaret boyutu mali mevzuat hükümleri çerçevesinde inceleme konusu yapılmıştır. Çalışmamız son bölümünde ise dış ticarete ilişkin hükümlerde yer bulan vergi harcaması uygulamaları, anayasada yer verilen genellik ve eşitlik ilkeleriyle de bağdaştırılarak genel değerlendirmeye tabi tutulmuş, bazı önerilere yer verilmiştir.

II. DIŞ TİCARETE İLİŞKİN GENEL VE MALİ MEVZUAT

Ülkemizde dış ticarete ilişkin genel ve mali mevzuatın ortaya konulması açısından öncelikle genel mevzuat, arkasından da mali mevzuat hükümleri, yürürlükten kaldırılmış ve halen yürürlükte olan yükümlülükler açısından incelenmeye çalışılacaktır.

II.1. Dış Ticarete İlişkin Genel Mevzuat

Uygulamasına 5 Şubat 2000 tarihinde başlanılan 4458 Sayılı Gümrük Kanunu¹, ülkemizde dış ticaret işlemleriyle ilgili en önemli mevzuatı oluşturmaktadır. GK'nin mali mevzuat açısından önemi, birçok maddesinin gümrük vergileriyle ilgili dü-

1 04.11.1999 tarihli ve 23866 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

zenlemelere yer vermesinden kaynaklanmaktadır. Bu anlamda Gümrük Kanunu'nun bir vergi kanununa yakın bir mevzuat özelliği taşıdığı söylenebilir.

GK'nin uzantısı olarak değerlendirebileceğimiz dış ticarete ilişkin diğer bir mevzuat ise 756 maddeden oluşan Gümrük Yönetmeliği'dir². Bu iki mevzuatın dışında yer alan diğer mevzuatın çerçevesini Katma Değer Vergisi Kanunu, Özel Tüketim Vergisi Kanunu, İthalat ve İhracat Rejim Kararı, İlgili Tebliğler, Standardizasyon Kararı, AB Mevzuatı, Serbest Bölgeler Kanunu, Kaçakçılık Kanunu, Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kanun, çeşitli fon uygulamaları kapsamında değerlendirmek mümkündür (Öz, 2008:51).

Yukarıda sıralanan geniş çaplı mevzuat kuşkusuz dış ticaretin hemen hemen tüm yönlerini ortaya koymaktadır. Çalışmamızda ise özellikle dış ticarete ilişkin mali yükümlülükler yer veren mali mevzuat esas inceleme konumuzu oluşturmuştur. Bu kapsamda aşağıda öncelikle Türk Mali mevzuatı içerisinde dış ticarete ilişkin mali yükümlülükler, yürürlükten kalkmış ve halen uygulamada olanlar açısından incelenmiş, daha sonra ise söz konusu mevzuatın genellik ve eşitlik ilkelerinden sapmayı ifade eden vergi harcaması uygulamaları açısından değerlendirmesi yapılmaya çalışılmıştır.

II.2. Türk Mali Mevzuatında Dış Ticarete İlişkin Yükümlülükler

GK'nin ilgili maddesinde yer alan (m.3) hükümden anlaşılacağı üzere dış ticarete ilişkin mali yükümlülükler hem ithalat hem de ihracat vergilerinin tümünü kapsamaktadır. Diğer taraftan ülkeler arasında ortaya çıkabilecek olan çifte vergilendirme sorununun önlenmesi açısından, ülkemizde de uygulanması kabul edilmiş olan "*varış ülkesi prensibi*"nin bir gereği olarak ithalatın vergilendirilmesi söz konusu edilmekte, ihracat ise vergiden istisna edilmektedir. Bu uygulamanın doğal sonucu olarak da örneğin harcama vergilerinin dahili vergiler olarak kabul edilmeleri sebebiyle KDV ve ÖTV'nin ihracat aşamasında devlet tarafından iade edilmesi gereği doğmaktadır. Bu sebepledir ki, ülkemizde dahilde alınan ve KDV ve ÖTV'ye

tabi tutulan eşyaların ihracata konu edilmesi halinde, daha önceden ödenmiş olan tutarlar iade konusu yapılmaktadır (Selen, 2007:115-116).

Diğer taraftan mali mevzuatımızda yer alan ve ithalatla ilgili bulunan hükümlerin de Avrupa Birliği ile yürütülmekte olan müzakerelerde, müktesebat ilkeleriyle uyum ilkesi çerçevesinde ESA 95 (European System of Accounts) kriterlerine uyma zorunluluğu bulunmaktadır. Bu sistemde tanımlanmış olan üretim ve ithalat vergilerinin de esas itibarıyla ülkemizdeki "dolaylı vergiler"e karşılık geldiği söylenebilir (Bilici,2007:7).

II.2.1. Mevzuattan Kaldırılmış Olan Mali Yükümlülükler

Daha önce mevzuatımız içerisinde karmaşık olarak yer almış olan vergi, resim ve harçların çoğunun yürürlükten kaldırılmasının en önemli sebebi, Gümrük Birliği'ne girilmesinden sonra mevzuatımızın Avrupa Birliği mali mevzuat hükümleriyle uyumlu hale getirilebilmesidir. Bu kapsamda, uygulamadan kaldırılmış olan mali yükümlülükleri aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür.

1993 yılında yürürlükten kaldırılmış³ olan 14.06.1989 tarih ve 3571 Sayılı "Ulaştırma Altyapıları Resmi Kanunu", gerçekte 26.01.1967 tarih ve 827 sayılı "Rıhtım Resmi Kanunu"nun yerini almıştır. Böylece muhtelif kanunlarda yer alan "*rıhtım resmi*" ifadesi de "*ulaştırma altyapıları resmi*" olarak değiştirilmiştir. İsim değişikliğine gidilmesinin en önemli sebebi ise Kanunun başlangıçta sadece deniz yolu ile taşınmak suretiyle ithal edilen her türlü eşyadan vergi alınmasının beraberinde getirdiği eleştiriler üzerine, kara, hava ve demiryolu ile yapılan ithalatın da vergi kapsamına alınmış olmasıdır. Kara, hava ve demiryolu ile yapılan ithalatta % 3, denizyolu ile yapılan ithalatta % 4 oranı uygulanan verginin matrahı ise ithal edilen eşyaların CIF(Mal bedeli, sigorta, navlun) değerine, gümrük vergisi, belediye hissesi, ithalde alınacak damga vergisi, destekleme ve fiyat istikrar fonu ve toplu konut fonu tutarları ve varsa diğer masrafların eklenmesi ile bulunmaktaydı (Tuncer, 2000:19).

2 31.05.2002 tarih ve mükerrer 24771 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

3 11.07.1992 Tarih ve 3824 Sayılı Kanun ile 01.01.1993 tarihi itibarıyla yürürlükten kaldırılmıştır.

Yine 1993 yılında yürürlükten kaldırılmış⁴ bir başka uygulama da mülga 2380 Sayılı “Belediyelere ve İl Özel İdarelerine Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Pay Verilmesi Hakkında Kanun”un⁵ geçici 1. maddesine göre ayrılan “*Belediye Hissesi*”dir. Belediyelere bu madde hükmü gereği ayrılan hisselere ise gümrük vergisinin % 15’i olarak uygulanmıştır (Tokathoğlu, 2005: 60).

Daha önce uygulanmakta olan vergilerden bir diğeri de 1990 tarih ve 3675 sayılı “İthalde Alınacak Damga Resmi Hakkında Kanun”la⁶ alınması öngörülen “*İthalat Damga Vergisi*”dir. Tahsil edilecek verginin oranı ise ithal edilen eşyanın CIF bedelinin % 10’u olarak öngörülmüştür. Kanun’da, gümrük vergisinden muaf tutulmuş veya istisna edilmiş eşyaya ilişkin ithalat bu vergiden de muaf tutulmuştur. Bu uygulama da 1993 yılından geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmıştır⁷ (Tuncer,2001:314).

Dış ticarete ilişkin hükümleri de içeren 3074 Sayılı “Akaryakıt Tüketim Vergisi Kanunu”⁸da yürürlükten kaldırılan Kanunlardan birisidir. Sözkonusu Kanun’a göre tahsil edilen “*Akaryakıt Tüketim Vergisi*”, Kanun’da belirtilen petrol ürünlerinin ithali üzerinden alınmış olup, önceleri advalorem daha sonra ise spesifik esaslar üzerinden tahsil edilmiştir(Tuncer,1974:318). Söz konusu Kanun da 2002 yılında 4760 Sayılı “Özel Tüketim Vergisi Kanunu”⁹ ile yürürlükten kaldırılmıştır.

3418 Sayılı “Eğitim, Gençlik, Spor ve Sağlık Hizmetleri Vergisinin İhdası ile....Dair Kanun”¹⁰ ile konulan vergi de kaldırılmadan önce her tür-

lü alkollü ve alkolsüz içkiler (su, soda, sade gazoz meyve suları, süt, ayran, maden suyu hariç) tütün ve tütün mamullerinin ithalatı üzerinden “*eğitim, gençlik, spor ve sağlık hizmetleri vergisi*” adıyla tahsil edilmiştir(Şenol ve Çelik, 2002: 21). 4760 sayılı “Özel Tüketim Vergisi Kanunu” ile yürürlükten kaldırılan vergi, önceleri maktu tarifeler üzerinden tahsil edilmekte iken, 01.09.1997 yılından itibaren verginin kapsamına giren ürünlerin tamamı için %10 oranında tahsil edilmeye başlanmıştır.

26.11.1999 tarih ve 4481 sayılı Kanun ile tahsil edilen “*Özel İşlem Vergisi*” de yürürlükten kaldırılmış bir diğer vergidir. 5035 Sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmış¹¹ olan vergi, her nevi cep telefonu işletmecileri tarafından verilen (ön ödeme kart satışları dahil) tesis, devir, nakil ve haberleşme hizmetleri üzerinden % 25 oranında tahsil edilmiştir.

14.06.1989 tarih ve 3571 sayılı “Ulaştırma Altyapıları Resmi Kanunu”na göre tahsil edilmiş olan “*Akaryakıt Fiyat İstikrar Fonu*”¹² da 4760 sayılı “Özel Tüketim Vergisi Kanunu” ile yürürlükten kaldırılmış olup, kaldırılmadan önce petrol ürünlerinin rafine satış fiyatı (gümrük vergisi dahil) üzerinden % 5 oranında tahsil edilmiş, 2002 yılında yürürlükten kaldırılmıştır.

4760 sayılı “Özel Tüketim Vergisi Kanunu” ile yürürlükten kaldırılan bir başka fon uygulaması ise 3238 sayılı Kanun¹³ ile getirilen “*Savunma Sanayi Destekleme Fonu*” olup, söz konusu fon her türlü alkollü içkiler ile kanunda belirtilen tütün mamullerinin ithalatında gümrükte ödenen Katma Değer Vergisine esas matrah üzerinden ve Bakanlar Kurulunca % 10’una kadar belirlenen oranlar üzerinden alınmıştır.

4 11.07.1992 tarihli ve 3824 Sayılı Kanun ile 01.01.1993 tarihi itibarıyla yürürlükten kaldırılmıştır

5 05.02.1981 tarih ve 17242 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

6 03.11.1990 tarih ve 20684 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

7 11.07.1992 tarih ve 3824 Sayılı Vergi Kanunu ile 01.01.1993 tarihi itibarıyla yürürlükten kaldırılmıştır.

8 20.11.1984 Tarih ve 18581 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

9 12.06.2002 Tarih ve 24783 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

10 31.03.1988 Tarih ve 19771 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

11 02.01.2004 Tarih ve 25334 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

12 20.06.1989 Tarih ve 20201 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Sözkonusu Kanunun 1. maddesine göre 26.1.1967 tarihli ve 827 sayılı “Rıhtım Resmi Kanunu”nun adı “Ulaştırma Altyapıları Resmi Kanunu”, muhtelif kanunlarda yer alan “rıhtım resmi” ifadesi de “ulaştırma altyapıları resmi” olarak değiştirilmiştir.

13 13.11.1985 Tarih ve 18927 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

2005 yılına kadar uygulanmaya devam olunan ve 04.06.1985 tarih ve 3215 Sayılı “Maden Kanunu’nun 34. maddesine dayanılarak oluşturulan diğer bir fon ise “*Madencilik Fonu*” olup,

bazı tür madenlerin ithalatından veya ihracatından yapılan kesintiler üzerinden ve gümrük vergisine esas kıymetin % 2,5’u oranında tahsil edilmiştir (Tuncer, 2001:25).

Tablo 1: Dış Ticaretle İlgili Mevzuattan Kaldırılmış Mali Hükümler

Adı	Dayanak	Kapsamı	Uygulama Şekli
Ulaştırma Altyapıları Resmi (Rihtim Resmi)	3571 Sayılı Ulaştırma Altyapıları Resmi Kanunu	Deniz, kara, hava ve demiryolu ile yapılan ithalat işlemleri	Kara, hava ve demiryolu ile yapılan ithalatta % 3, denizyolu ile yapılan ithalatta % 4
Belediye Hissesi	2380 Sayılı Belediyelere ve İl Özel İdarelerine Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Pay Verilmesi Hakkında Kanun	Tahsil edilen gümrük vergileri	Gümrük vergisinin % 15’i
İthalat Damga Vergisi	3675 sayılı İthalde Alınacak Damga Resmi Hakkında Kanun	İthal edilen eşyalar	İthal edilen eşyanın CIF bedelinin % 10’u
Akaryakıt Tüketim Vergisi	3074 Sayılı “Akaryakıt Tüketim Vergisi Kanunu	Kanunda belirtilen petrol ürünleri ithali üzerinden	Önceleri advalorem daha sonra ise spesifik esaslar üzerinden tahsilat
Eğitim, Gençlik, Spor ve Sağlık Hizmetleri Vergisi	3418 Sayılı Eğitim, Gençlik, Spor ve Sağlık Hizmetleri Vergisinin İhdası ile.....Dair Kanun	Her türlü alkollü ve alkolsüz içkiler ve tütün ve tütün mamullerinin teslimi ve ithalatı	Tütün mamülleri ile her türlü alkollü içkilerde katma değer vergisi hariç perakende satış fiyatı üzerinden %10 oranında ¹
Özel İşlem Vergisi	4481 Sayılı Kanun ²	Her nevi cep telefonu işletmecileri tarafından verilen (ön ödemeli kart satışları dahil) tesis, devir, nakil ve haberleşme hizmetleri	Tesis, devir, nakil ve haberleşme hizmetlerinin % 25’i oranında
Akaryakıt Fiyat İstikrar Fonu	3571 Sayılı Ulaştırma Altyapıları Resmi Kanunu	Petrol ürünlerinin rafine satış fiyatı üzerinden	Petrol ürünlerinin rafine satış fiyatı (gümrük vergisi dahil) üzerinden % 5 oranında
Savunma Sanayi Destekleme Fonu	3238 Sayılı Kanun	Her türlü alkollü içkiler ile tütün mamülleri ithalatı üzerinden	Gümrükte ödenen Katma Değer Vergisine esas matrah üzerinden % 10 oranına kadar
Madencilik Fonu	3215 Sayılı Maden Kanunu	Bazı tür madenlerin ithalatından veya ihracatından yapılan kesintiler üzerinden	Gümrük vergisine esas kıymetin % 2,5’u oranında

Kaynak: İlgili mevzuat hükümlerinden yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

II.2. 2. Mevzuata Tabi Mali Yükümlülükler

Dış ticarete ilişkin yürürlükte bulunan mali yükümlülükler; GV, İthalatta KDV, ÖTV, DV, KKDF, DFİF, TGF ve Bandrol kapsamında yer almaktadır. Aşağıda dış ticaretten alınan sözkonusu mali yükümlülükler ilgili mali mevzuat kapsamında incelenmiştir.

II.2.2.1 Gümrük Vergisi

Gümrük deyimi kısaca “Bir ülkenin diğer ülkelerle olan ekonomik ilişkilerinin yürütüldüğü, ülkeye giriş ve çıkışların yapıldığı merkezler” şeklinde tanımlanabilir. Gümrük vergisi ise gümrüğe getirilen eşyanın memleket sınırlarından girişi, çıkışı veya transit geçişi esnasında spesifik veya adva-

lorem olarak alınan vergilerdir. Vergiye tabi olarak gümrüğe gelmiş olan eşyaların kanunda gösterilen vergi, resim veya harçları ödendikten sonra ülkeye girişi yapılabilmektedir (Öz, 2008:40).

4458 Sayılı GK’nin 3/8. maddesinde Gümrük vergileri ifadesinin “*ilgili mevzuat uyarınca eşyaya uygulanan ithalat vergilerinin ya da ihracat vergilerinin tümü*”nü ifade edeceği hükmü yer almaktadır. Kanunun 3/9. maddesinde ise İthalat vergileri ifadesine yer verilmiştir. Buna göre “*Eşyanın ithalinde ödenecek gümrük vergisi ile diğer eş etkili vergiler ve mali yükler*” ile “*Tarım politikası veya tarım ürünlerinin işlenmesi sonucu elde edilen bazı ürünlere uygulanan özel düzenlemeler çerçevesinde ithalatta alınacak vergiler ve diğer mali yükler*” ithalat vergileri olarak ifade edilmiştir.

İhracat vergileri de GK 3/10. maddesinde açıklanmış olup; “Eşyanın ihracatında ödenecek gümrük vergisi ile diğer eş etkili vergiler ve mali yükler” ile “Tarım politikası veya tarım ürünlerinin işlenmesi sonucu elde edilen bazı ürünlere uygulanan özel düzenlemeler çerçevesinde ihracatta alınacak vergiler ve diğer mali yükler” ihracat vergileri olarak ifade edilmiştir.

Gümrük vergisinin konusunu ithal edilen eşya oluşturmaktadır. Bir eşyanın ithal edilmiş sayılabilmesi için gümrük hattını geçmesi, eşyaya ticaret politikası önlemlerinin uygulanması, eşyanın ithali için öngörülen diğer işlemlerin tamamlanması ve kanunen ödenmesi gereken vergilerin tahsil edilmesi gerekmektedir(Öz, 2008:57). Verginin matrahı ise, yurda sokulan eşyanın gümrük vergisine esas olan değeridir. Gümrük vergisinin matrahı bazı eşyalar için değer esaslı (advalorem) bazıları için miktar esaslı (spesifik) olarak düzenlenmiş bulunmaktadır(Şenyüz, 2005: 295).

Gümrük vergisinde vergiyi doğuran olay ise mükellef açısından vergi borcunu, devlet açısından ise vergi alacağını meydana getiren olay, yani ithalat işleminin gerçekleşmiş olmasıdır. 4458 Sayılı GK, ihracat vergilerinde vergiyi doğuran olayı ayrıntısıyla düzenlememiş iken, ithalat vergilerinde ise ayrıntılı bir düzenlemeye gitmiştir (Pehlivan, 2006:69). İthalatta vergiyi doğuran olay, gümrük kanununa göre gümrük vergisi ödeme yükümlülüğünün başlaması veya eğer ithalat gümrük vergisine tabi değilse gümrük beyannamesinin tescilli anında meydana gelmektedir (Bilici, 2007: 247).

İthalatta gümrük yükümlülüğünde yükümlü, beyan sahibidir. Dolaylı temsil durumunda, hesabına gümrük beyanında bulunulan kişi de yükümlüdür. Ancak temsilcinin yükümlülüğü sınırlı bir yükümlülüktür. Kanuna göre, Gümrük yükümlülüğü, ithalat vergilerine tabi eşyanın serbest dolaşım girişi veya ithalat vergilerine tabi eşyanın ithalat vergilerinden kısmi muafiyet suretiyle geçici ithali için verilecek gümrük beyannamesinin tescil tarihinde başlamaktadır(GK 181/2.m.).

Gümrüklerde vergilendirme süreci, 1984 yılında yürürlüğe giren “2976 Sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun”, 2000 yılında yürürlüğe giren “4458 Sayılı GK”, bu kanuna bağlı “Gümrük Yönetmeliği”, kaçakçılık, dış ticaret, kambiyo mevzuatları, “3065 Sayılı KDVK”, “6183 Sayılı

lı AATUHK”, “4760 Sayılı ÖTVK” çerçevesinde işlemektedir. Gümrük vergileri VUK kapsamı dışında tutulmuştur. Mevzuat WTO (Dünya Ticaret Örgütü) ve DCO (Dünya Gümrük Örgütü) prensipleriyle de uyumlu şekilde işletilmektedir(Öz, 2008:57).

GK'nin 15. maddesine göre gümrük vergisi, gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihte yürürlükte olan gümrük tarifesine göre hesaplanır. Gümrük vergisinin matrahı eşyanın CIF kıymetidir. Bu kıymetin belirlenmesinde GK'nin 24. maddesi hükümleri göz önünde tutulur. Gümrük vergisinin oranı ise, İthalat Rejimi Kararına ek listelerde tarife pozisyonlarına göre ilgili sütunlarda kayıtlı bulunan oranlardır(Yayla ve Çelik, 2006:9).

Gümrük vergisi; gümrük giriş tarife cetvelinde yer alan oranların tatbiki suretiyle hesaplanır, ancak bu oranlar her yıl yayımlanmaz. İthalat Rejim Kararında ayrıca düzenlenir ve uygulamaya esas alınır. Söz konusu oranlar her yıl 1 Ocak'tan geçerli olmak üzere yayımlanan İthalat Rejim Kararında listeler halinde belirtilir (Şenyüz, 2005:295). İthalat Rejim Kararının her yıl yenilenmesi ile vergilendirilecek mallar ve oranlar belirlenirken, ülke ekonomisinin ulusal ve uluslararası ihtiyaçlarına göre hareket edilmesi önem arz etmektedir. Zira gümrük vergilerine sadece devlete gelir sağlama amacıyla bakılarak vergi oranı maksimum düzeyde belirlenmesi de bu ihtiyaçlara tezat teşkil etmektedir (Ak-kaya, 1994:271).

II.2.2.2. İthalatta Katma Değer Vergisi

İthalatta alınan KDV'nin dayanağını 25.10.1984 Tarih ve 3065 sayılı KDVK oluşturmaktadır. KDVK'ne göre mal ve hizmet ithalatı KDV'nin konusunu oluşturmaktadır. Gümrük vergisi yanında ithalatta alınan vergiler içinde en önemlisi İthalat Alınan KDV'dir. Sağladığı hasılat yönünden ise, ön sırada gelmektedir. Batı ülkelerinde “*varış ülkesinde vergileme*” ilkesi gereğince, ihraç edilen mal ve hizmetler vergiden arındırılarak gönderilmekte ve ithal edileceği ülkede vergiye tabi tutulmaktadır (Tuncer, 2001:317).

KDV'de vergiyi doğuran olay ithalatta, Gümrük Kanununa göre gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başladığı, gümrük vergisine tabi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tescili

anında doğarken; ikametgahı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayanlar tarafından yabancı ülkeler ile Türkiye arasında yapılan taşımacılık ile transit taşımacılıkta ise gümrük bölgesine girilmesi veya gümrük bölgesinden çıkılması anında doğmaktadır(m. 10)

İthalatta alınan katma değer vergisinin matrahı ise aşağıdaki unsurların toplamından oluşmaktadır (m.21);

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.*

KDV oranı, vergiye tabi her bir işlem için % 10’dur. Bakanlar Kurulu bu oranı, dört katına kadar artırmaya, % 1’e kadar indirmeye, bu oranlar dahilinde muhtelif mal ve hizmetler ile bazı malların perakende safhası için farklı vergi oranları tespit etmeye yetkilidir. Halen 2002/4480 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı hükümlerine göre; KDV’nin genel oranı % 18, I sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için % 1, II sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için % 8 olarak belirlenmiş bulunmaktadır(Yerci, 2005:117).

II.2.2.3. Özel Tüketim Vergisi

4760 Sayılı ÖTVK’ye göre, ilgili listelerde yer verilmiş olan belli malların ithalatı ya da imal ya da inşa edenler edenler tarafından teslimi, bir kereye özgü olmak üzere ÖTV’ye tabi tutulmaktadır(m.1). İthalatta, 4458 sayılı GK’ye göre gümrük yükümlülüğünün doğması, ithalat vergilerine tabi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tescili ile vergiyi doğuran olay meydana gelmektedir(m.3/e). Vergi uygulamasında verginin konusu, oranı, istisnalar ve muafıklar ithalat ya da yurtiçi teslimlere göre farklılaşmamaktadır. Bu sebeple ithalatta alınan özel tüketim

vergisini ithalat vergileri ve gümrük vergileri içinde değerlendirme olanağının bulunmadığı söylenebilir(Yerci, 2006:33).

Özel Tüketim Vergisi, Kanuna ekli listelerde yazılı malların karşılarında gösterilen tutar ve/veya oranlarda alınmaktadır. İthalatçıların alış bedeli olarak, ithalatta hesaplanan katma değer vergisi matrahı esas alınmaktadır(m.12). Özel tüketim vergisinin konusunu oluşturan mallar ve bu mallara ilişkin işlemlerle ilgili olarak Kanunda 4 ayrı ekli listede belirlenmiş olup, söz konusu listelerdeki mallar Türk Gümrük Tarife Cetvelindeki tarife pozisyonu ve tarife alt açılımlarına göre sınıflandırılmıştır: I sayılı liste: Akaryakıtlar, doğalgaz madeni yağları, solvent türevleri; II sayılı liste: Otomobil ve diğer nakil vasıtaları, motosiklet, uçak-helikopter, yat-kotra; III sayılı liste: Alkollü içkiler, sigaralar ve diğer tütün mamulleri, kolalı içkiler, gazoz; IV sayılı liste: elektronik ürünler, beyaz eşyalar ve lüks tüketim maddesi olarak değerlendirilen bazı ürünlere yer vermektedir(Dölek, 2002).

II.2.2.4. Damga Vergisi

488 sayılı DVK’ye ekli (1) Sayılı Tablo’ya göre; gümrük idarelerine verilen özet beyan formları (4,40 TL), gümrük idarelerine verilen beyannameler (37,25 TL) ile yabancı memleketlerden gönderilen posta gönderilerinin gümrüklenmesi için postanelerce gümrüklere verilen liste beyannamelerde yazılı her gönderi maddesi için(0,55 TL) belirtilen tutarlarda damga vergisi tahsilatı yapılmaktadır.

II.2.2.5. Çeşitli Fonlar

Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu (KKDF), bazı kredi işlemleri üzerinden yapılacak kesintilerin ihtisas kredilerine ödenecek primlere destek sağlanması amacıyla, Bakanlar Kurulu’nun 88/12944 sayılı kararı(mülga) ile kurulmuştur¹⁴ (Tuncer, 2001:319). 03.07.2001 tarihli Resmi gazete’de yayımlanan 4684 sayılı Kanun’un 3. maddesinin Bakanlar Kurulu’na tanıdığı yetki uyarınca Bakanlar Kurulu Kararnamesi’nin¹⁵ eki ile yürürlükten kaldırılmıştır.

14 07.06.1988 Tarih ve 19835 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

15 12.07.2001 Tarih ve 2698 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Fakat bu tarihten sonra da 4684 sayılı kanunun geçici 3. maddesi dayanak gösterilerek KKDF uygulaması sürdürülmüştür. Son olarak 2008/14420 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 2. maddesinde “*Bu Kararda düzenleme yapılmayan hususlarda, mülga 12/5/1988 tarihli ve 88/12944 sayılı Kararnamenin Kaynak Kullanımını Destekleme Fonuna kesinti yapılmasına ilişkin hükümleri, 20/6/2001 tarihli ve 4684 sayılı Kanunun geçici 3 üncü maddesi uyarınca uygulanmaya devam olunur.*” ifadesine yer verilerek KKDF uygulamasının devam ettirildiği belirtilmiştir.

Dış ticaretle ilgili olarak KKDF kesintisi kabul kredili, vadeli akreditifli ve mal mukabili şeklindeki vadeli dış alımlarda uygulama alanı bulmuş olup, % 3 oranında KKDF kesintisi yapılmaktadır.

Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu 15.12.1984 tarihli, “2976 Sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun”un 2. maddesine dayanılarak yayımlanan 88/13384 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile uygulamaya konulmuştur. Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu, Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu’ndan farklı bir yapıya ve işleve sahip bulunmaktadır. KKDF uygulaması, maliyet veya finansal yük getiren bir özellik göstermekte iken, DFİF uygulaması ise KKDF’den farklı olarak teşvik mekanizmalarıyla ilgili bulunmaktadır (Alptürk, 2005).

T.C. Merkez Bankası nezdinde teşkil edilen Fonun amacı, dış ticaretin ekonomik şartlara uygun olarak yürütülmesini sağlamaktır. Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu, Para ve Kredi Kurulu kararıyla, tarımsal girdilerin sübvansiyonu, üreticilerin fiyat hareketlerinden korunması, ihracatın geliştirilmesi, ihracata dönük yatırımların finansmanı, ihracat sigortası kuruluncaya kadar ihracatın sigortası faaliyetlerinin finansmanı için kullanılabilir.

Bu Fonun kaynakları arasında “her türlü ürün ve malın ihracında iç ve dış fiyatlardaki gelişmeler dikkate alınarak bu malların ihraç bedellerinden kilo, adet veya kıymet esasına göre yapılacak prim tahsilat veya kesintileri” sayılmaktadır.

88/13384 sayılı Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu Hakkında Karar’ın 11. maddesine göre;

- Her türlü naturel iç fındık ihracında, 8 Cent/kg.

karşılığı TL,

- Her türlü kabuklu fındık ihracında, 4 Cent/kg karşılığı TL,

- 41.01, 41.02 ve 41.03 GTİP’na dahil işlenmiş deri ve kösele dışında kalan pikle derileri dahil her türlü hayvan derileri ve postlarının ihracında, 50Cent/kg karşılığı TL DFİF primi kesintisi yapılmaktadır (Yayla ve Çelik:9).

Tütünçülüğü Geliştirme Fonu için 28.05.1986 Tarih ve 3291 sayılı Kanun’a dayanılarak yayımlanan 30.07.1988 Tarih ve 13208 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararına göre yapılan fon kesintisi ise, yabancı tütün ile yurt içinde harmanlanmış ve imal edilmiş sigaraların bünyesine giren yabancı tütünün ithali sırasında ton başına 3.000 \$, üretilmiş halde ithal edilen sigaraların ithalatında bünyesinde bulunan yabancı tütüne istinaden 20 sigaralık paket başına 0.40 \$’dır. 21.02.2001 Tarih ve “4629 Sayılı Bazı Fonların Tasfiyesi Hakkında Kanun”un Geçici 1. maddesinin (A) fıkrasında “28.05.1986 Tarih ve 3291 Sayılı Kanunun 17. maddesi uyarınca, yabancı tütün ve sigaralardan ithalat sırasında mülga Tütün Fonu adına alınan paralar, bu Kanunla yürürlükten kaldırılan hükümler çerçevesinde tahsil edilmeye devam edilir ve doğrudan bütçeye gelir yazılır” hükmü yer almakta olup, bu hüküm geçince sözkonusu kesintilerin halen tahsiline devam edilmektedir (Yayla ve Çelik, 2006:14).

Bandrol uygulamasının dayanağı ise 04.12.1984 Tarih ve 3093 Sayılı “Radyo ve Televizyon Gelişimleri Kanunu”dur. Kanun’un 1. maddesinde yer alan cihazları imal veya ithal edenler satıştan önce, ticari ithalat maksadı dışında beraberlerinde yurda getirenler ithal işlemlerinden önce bandrol veya etiket almaya mecburdurlar.

3093 sayılı kanuna dayanılarak çıkarılan 2005/9823 sayılı 19.12.2005 tarihli Bakanlar Kurulu Kararı ile; Ticari ithalat maksadı dışında yurt dışından getirilecek renkli televizyon, siyah-beyaz televizyon, radyo, video, televizyon uydu alıcıları, birleşik cihazlar ile bunların dışında kalan radyo televizyon yayını almaya yarayan her türlü cihazlar için bir defaya mahsus ve 2006 yılı için geçerli olmak üzere ekli listede belirtilen ücretlerin alınması kararlaştırılmıştır. Söz konusu ücretlerin tahsilatı Gümrük İdarelerince gerçekleştirilir (<http://www.gumrukkontrolor.org.tr/BilgiBankasi/Kavrams/vergiler.html>,Erişim: 14.01.2009).

III. VERGİ HARCAMASI UYGULAMALARI

Aşağıda vergi harcaması kavramı ve uygulamaları konusunda bilgi verildikten sonra, bu kapsamda dış ticarete ilişkin mali mevzuat hükümlerimiz değerlendirilmeye çalışılmıştır.

III.1. Genellik ve Eşitlik İlkeleri ve Vergi Harcaması Kavram ve Uygulamaları

Vergilemede genellik ilkesi önemli bir anayasal vergileme ilkesi olarak günümüzde de halen önemini korumaktadır. Bu ilke gereği din, dil, ırk, mevki gibi hususlara göre ayrıcalık tanınmadan ödeme gücü olan herkesten vergi alınması ve vergi yasalarının herhangi bir kritere göre ayrıcalık gözetmeksizin herkese eşit biçimde uygulanması gerekmektedir (Taş, 2000, 276).

Bir ülkenin vergi sisteminde belirli kişi ya da gruba vergi istisnası ya da vergi muafiyeti gibi vergi ayrıcalıkları tanınmamasını isteyen genellik ilkesine göre, toplumu meydana getiren herkesin anayasada ve vergi kanunlarında belirtilen “vergi konusu” ile bağlantılı olarak vergi yükümlüsü olması ve vergisini ödemesi gerekmektedir (Aktan, 2001:136-137). Bu anlamda genellik ilkesi, ödeme gücüne sahip olan herkesin geliri, serveti veya harcamaları üzerinden vergi ödemesi nedeniyle gerçekleşmektedir. Vatandaşlar arasında dil, ırk, cinsiyet, siyasi ve dini düşünce gibi ayrımlara dayanılarak vergilendirilmeye gidilmesi bir yandan “Genel Vergilendirme” ilkesine, diğer yandan da “Vergilendirmede Eşitlik İlkesi”ne ters düşmektedir (Başaran, 2002:69).

Anayasa ve vergi hukukunda genellik ve eşitlik ilkeleri vergi adaletini sağlamayı amaçlayan geleneksel ilkelerdir. Vergilendirmede genellik ilkesi bir toplumda yaşayan herkesi mali gücüne göre vergi yükümlülüğü altına sokarken, eşitlik ilkesi ise vergilendirmede benzer durumlarda ve şartlarda olan kişilere aynı, farklı durum ve şartlarda olan kimselere de farklı muamele yapılması gereği üzerinde durmaktadır (Atar, 1999:17).

Günümüzde hem genellik ve hem de vergi harcaması uygulamalarına ilişkin hükümlerin hem anayasal hem de kanuni boyutları bulunmaktadır. Ülkemizde genellik ve eşitlik ilkelerinin anayasal da-

yanakları 1982 Anayasasının 10. ve 73. maddelerinde yer almıştır. 10. maddede vergilemede genellik ve eşitlik ilkelerine de emsal teşkil edecek şekilde, “*Herkes* dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle *ayrım gözetmeksizin* kanun önünde eşittir (1.fıkra). Hiç bir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa *imtiyaz tanınmaz* (2.fıkra). Devlet organları ve idare bütün işlemlerinde *kanun önünde eşitlik ilkesine* uygun olarak hareket etmek zorundadır (3.fıkra)” hükümleri yer almaktadır

Anayasasının 73. maddesinin birinci fıkrasında yer alan “...*herkes*... vergi ödemekle yükümlüdür” hükmü de, vergi yükünün belirli bireyler ya da toplumsal kesimlere yüklenmeyerek, ülkede yaşayanların tümüne dağıtılmasını öngörmektedir. 73. maddenin birinci fıkrasında yer alan “herkes” sözcüğü, “mali güç” kavramıyla ilişkilendirilmektedir. Buradaki herkes deyimiyse ülkede yaşayan tüm insanlar değil, vergi ödeme gücü bulunan ve vergi yasalarının vergiyi bağladıkları olayla veya hukuksal durumla ilişki kuranlar anlaşılmaktadır.

Anayasasının 73. maddesi genellik ve eşitlik ilkesini düzenlemekle birlikte, genellik ilkesinden sapmayı ifade eden ve verginin genelliği ilkesini bozan vergi harcaması uygulamalarına aynı maddenin dördüncü fıkrası ile imkan verildiği görülmektedir. Dördüncü fıkra hükmü gereği Bakanlar Kuruluna vergi konusunda muafiyet, istisna ve vergi oranlarında değişiklik yetkisi tanınması, vergilemede bazı kesimlerin, sektörlerin veya alanların vergi dışı kalmalarına sebebiyet vermektedir. O halde maddenin birinci fıkrasında herkesten kamu giderlerini karşılamak üzere vergi istenmekte, hemen dördüncü fıkra ile bundan vazgeçilerek vergilemede Bakanlar Kurulunun belirleyeceği alanlarda bazı vergi mükellefleri, bazı vergi konuları ve vergiye tabi alanların bazılarının, vergi oranları ve indirimler yoluyla vergi dışı kalmasına imkan tanınmış olmaktadır.

Vergi harcaması (Tax Expenditure) genel olarak, “*vergi sistemi yoluyla devletin vazgeçtiği gelir*” şeklinde kısaca ifade edilebilir. Vergi harcamalarının özelliği, vergi sistemi içerisinde ortaya çıkan ve vergi kaybına yol açan uygulamalar olmalarıdır (Coşkun ve Bilen, 2002:161).

Türk mali sisteminde ise, doktrinde yer alan vergi harcamaları kavramının yerine, 5018 Sayılı Kanu-

nun 15. ve 18. maddelerinde “*vergi muafiyeti, istisnası ve indirimleri ile benzeri uygulamalar nedeniyle vazgeçilen vergi gelirleri*” tanımının getirildiği görülmektedir. 2006 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu’na ekli B cetveli içerisinde de “*Vergi Harcamaları Listesi*”nin dipnotunda “*vergi harcaması kavramı en genel anlamda, standart vergi sisteminden sapmalar olarak tanımlanabilir*” şeklinde ve unsurları sadece standart vergi yapısından sapma olan bir vergi harcaması tanımına yer verildiği dikkati çekmektedir (Pedük, 2006:78).

Burada kısaca vergide genellik ilkesinden sapmayı ifade eden “*vergi harcaması*” kavramının kapsamını belirtmekte fayda görüyoruz;

- *İstisna ve Muafiyetler*; Kısaca ve basit anlamlarıyla istisnayı, vergi konusunun vergi dışında bırakılması; muafiyeti ise vergi yükümlüsünün vergi dışı bırakılması olarak tarif edebiliriz.
- *İndirimler*; Vergilendirilecek gelire ulaşmak için gelirden indirilmesi mümkün tutarlardır.
- *Mahsuplar*; Vergiden düşülen tutardır. Uygulamada vergi iadesi de söz konusu olabilir.
- *Oran İndirimi*; Bir kısım mükellef ya da işkolu için indirimli vergi tarifesi uygulanmasıdır.
- *Vergi Ertelemesi*; Vergi ödemesinde ödeme zamanının ertelenmesidir (Kulu, 2000:24).

Yukarıda ifade ettiğimiz gibi, vergi harcaması genellik ilkesini bozucu uygulamalar olarak karşımıza çıkmaktadır.

Anayasadan sonra vergi harcamalarına imkan tanıyan diğer mevzuatlar kanun ve yönetmeliklerdeki ilgili hükümler çerçevesinde ortaya çıkmaktadır. İlgili mevzuat çerçevesinde vergi harcamaları doğrudan bütçeden yapılmak yerine vergilerden çeşitli şekillerde vazgeçilerek yapıldığından, bütçe harcamalarında görülmemektedir. Ancak bu tür harcamaların bütçeden yapılması ile vergilerden vazgeçilerek yapılması arasında bir fark yoktur. Çünkü vergi harcamaları yapılmaz ise devlet bütçesinden bu harcamalar doğrudan yapılmış olacaktır (Coşkun ve Bilen, 2002:162).

Yukarıda vergi harcamaları olarak belirtilen uygulamaların yanı sıra, negatif vergi harcaması kavra-

mından da bahsetmek gerekir. Üzerinden aşırı vergilendirme yapılan malların üzerindeki vergi yüklerinin hesap edilmesini negatif vergi harcaması olarak adlandırabiliriz. Diğer bir anlatımla, standart vergi yapısının üzerinde mükellefler açısından vergi yükünü artıran, devlet açısından ise vergi gelirlerini artıran hükümler negatif vergi harcaması olarak adlandırılabilir (Pedük, 2006:79).

KDV’de genel tarifenin dışında yüksek oran uygulamaları nedeniyle negatif vergi harcamaları sıkça ve yoğun bir biçimde söz konusu olabilmektedir. Güdülen amaçlar da, daha fazla kamu geliri sağlamak, lüks tüketim olarak değerlendirilen mal ve hizmetleri daha ağır vergilendirmek, sağlığa zararlı olduğu kabul edilen maddelerin tüketimini kısıtlamaktır. Tek bir aşamada maliyet değeri üzerinden alınan özel tüketim vergisi (excise tax) için de aynı sözler söylenebilir (Pedük, 2006:79).

Dış ticaret üzerinden alınan mali yükümlülükler ve bu yükümlülükler yer veren mevzuat incelendiğinde vergi harcaması uygulamalarına geniş bir şekilde yer verildiği görülmektedir. Aşağıda söz konusu vergi harcaması uygulamalarına ilişkin hükümler incelenmeye çalışılmıştır.

III.2. Dış Ticaretin Vergilendirilmesinde Vergi Harcaması Uygulamaları

Türk mali mevzuatının dış ticaretle ilgili mali yükümlülüklerine yer veren hükümleri incelendiğinde genellik ilkesini bozucu ve dolayısıyla vergi harcaması uygulamalarına yer veren birçok hükmün söz konusu olduğu söylenebilir. Yukarıda da ifade edildiği üzere genellik ilkesini bozucu uygulamalar, istisna ve muafiyetler, indirimler, mahsuplar veya vergi erteleme şeklinde ortaya çıkmaktadır. Dış ticaretin vergilendirilmesinde vergi harcaması örneği ağırlıklı olarak muafiyet ve istisna veya indirimler şeklinde ortaya çıktığından ağırlıklı olarak bu hükümlere yer verilmiştir.

III.2.1 Gümrük Vergilerinde Vergi Harcaması Uygulamaları

Gümrük vergisinde vergi harcaması uygulamaları muafiyet ve istisnalar şeklinde olabildiği gibi Bakanlar Kurulu’na tanınmış olan oran indirimleri yetkisinin kullanılması şeklinde de ortaya çıkabilmektedir.

Öncelikle muafiyet ve istisnalara ilişkin hükümleri değerlendirdiğimizde, gümrük vergisini diğer vergilerden ayıran en önemli özelliklerden birisinin, gümrük vergisindeki istisna ve muafiyetlerin sadece gümrük kanunu ve tarifelerinde belirtilenlerle sınırlı olmadığı görülmektedir. Şartları yerine getiren her kamu ve özel kuruluş ithalat veya ihracat yapabileceğinden, bu kuruluşların kanunlarında yazılı istisna ve muafiyet hükümleri de gümrük vergisi uygulamalarında geçerli sayılmaktadır(Çelikkaya, 2001:111).

Diğer taraftan oran indirimleri konusunda Bakanlar Kuruluna tanınmış yetkiler açısından değerlendirdiğimizde, Bakanlar Kurulu'nun gümrük giriş tarife cetvelindeki oranlarda her yıl ve gerekli görülen durumlarda alt ve üst sınırlar dahilinde değişiklik yapabilme yetkisine sahip olduğu söylenebilir. Diğer vergilerde Bakanlar Kurulu'nun sadece oranların alt ve üst sınırları dahilinde değişiklik yapma yetkisi var iken, 2976 sayılı kanundan da aldığı yetkiyle, gümrük vergilerinde hem oranlara ilişkin, hem de gümrük vergisine tabi eşyaların ülkeye giriş çıkışına izin verilip yasaklanmasına ilişkin yetkisi de bulunmaktadır. Görüldüğü üzere Bakanlar Kurulunun gümrük vergileri konusunda yasama erkinden aldığı yetkiyle vergilendirme yetkisi konusunda geniş bir yetkiyi haiz olduğu anlaşılmaktadır.

4458 Sayılı GK'nin 167. maddesi gümrük vergilerine ilişkin muafiyet ve istisnaları düzenlemiştir. Söz konusu maddede yer verilen muafiyet ve istisnaları aşağıda özetlemek mümkündür.

III.2.1.1 Asgari Tutar İstisnası

Serbest dolaşıma çıkmış eşyanın değerinin 100 Euro ve altında kalması durumunda, söz konusu eşya için gümrük vergisi ödenmesi söz konusu olmayacaktır. Bir anlamda gümrük vergisi ödenmesinin üst sınırı, bir başka deyişle gümrük vergisinin ödenmesi için gereken alt sınır 100 Euro olarak belirlenmiş bulunmaktadır.

III.2.1.2. Bazı Kamu Görevlileri ve Kamu Kuruluşları İçin Tanınmış İstisnalar

Serbest dolaşıma sokulacak eşyalardan bazıları kanunun 167. maddesinde belirlenmiş bazı kamu görevlileri (Cumhurbaşkanı) ve kamu kurumları (Milli Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı ve Sahil Güvenlik Komutanlığı, Em-

niyet Genel Müdürlüğü ile Gümrükler Muhafaza Genel Müdürlüğü) ile kamu yararına çalışan vakıflar için vergiden istisna edilmiş bulunmaktadır.

III.2.1.3. Gerçek Kişiler Tarafından İthal Edilen Bazı Kullanılmış Şahsi Eşyalar İstisnası

Kanununun 167. maddesinin 5. bendine göre kanuni ikametgahlarını Türkiye Gümrük Bölgesine nakleden gerçek kişilere ait motorlu ve motorsuz özel kara nakil vasıtaları ile her türlü kullanılmış ev eşyaları ve bu bölgeden geçici olarak çıkanların geri getirdikleri kullanılmış ev eşyaları; İkametgahı Türkiye'de olan bir Türk ile evlenen kişilerin beraberinde getirdikleri çeyiz eşyaları; Miras yoluyla intikal eden kişisel eşyalar; Türkiye'ye öğrenim görmek amacıyla gelen öğrencilere ilişkin eğitimle ilgili malzemeler ve diğer ev eşyaları gümrük vergisinden istisna edilmiş bulunmaktadır.

III.2.1.4. Gerçek Kişilerce İthal Edilen Hediye ve Ödüllere İlişkin İstisna

Gerçek kişilerce ithal edilen ve değeri 300 Euro'yu geçmemek üzere gönderilen, ithal edilen hediyelik eşyalar ile uluslararası ilişkiler çerçevesinde alınan hediyeler; Şeref nişanları veya ödüller istisna kapsamında tutulmuştur.

Madde hükmünden de anlaşılacağı üzere Türkiye'deki gerçek kişilere gönderilen hediyelik eşyalar ile hediyeler veya ödüllerin toplam kıymetinin 300 Euro'yu aşmaması durumunda gümrük muafiyetinin uygulanması söz konusu iken, bu tutarın aşılması halinde ise, sadece aşan kısmın vergiye tabi tutulması söz konusu olacaktır (Ceyhan, 2008:2006).

III.2.1.5. Malul ve Sakatlara İlişkin İstisna

4458 Sayılı Kanununun 167. maddesinin 12. bendine göre malul ve sakatlar ile doğal afetlerden zarar görenlere gönderilen eşyalar da gümrük vergisinden istisna edilmiş bulunmaktadır.

2004/7889 Sayılı Kararın 1. maddesine göre "Münhasıran malul ve sakatlar tarafından kullanılmak üzere özel surette imal edilmiş hareket ettirici tertibatı bulunan ve bunlar tarafından ithal edilen motorlu veya motorsuz koltuklar, bisiklet, mo-

tosiklet ve motor silindir hacmi 1600 (dahil) cc'ye kadar olan binek otomobilleri (arazi taşıtları hariç) ile el ve ayak fonksiyonlarını tamamen yitirmiş olmaları nedeniyle bizzat sakat kişi tarafından kullanılamayan, sakat kişinin araca binip inmesiyle taşınmasını kolaylaştırıcı tertibatı bulunan ve sakat kişinin üçüncü dereceye kadar kan ve sıhri hısımlarından bir sürücü veya sakat kişi tarafından iş akdine bağlı olarak istihdam edilen bir sürücü tarafından kullanılan motor silindir hacmi 2500 (dahil) cc'ye kadar olan taşıtlar (arazi taşıtları hariç) gümrük vergilerinden muafıdır".

Muafiyetin ne kadar olacağı konusunda Bakanlar Kurulu yetkilendirilmiş olup, 2004/7889 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı¹⁶ ile muafiyetin kapsamı yukarıdaki şekilde belirlenmiş olup, uygulamaya yön verilmek üzere de 10 seri numaralı "Gümrük Genel Tebliği"¹⁷ çıkarılmıştır (Tezel, 2006:166). "Bu hükme dayanılarak 05/2/2000 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 13/01/2000 tarihli 2000/53 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki, Gümrük Vergilerinden Muafiyet ve İstisna Tanınacak Haller Hakkında Karar'ın 116 ncı maddesinin 2 nci fıkrasında değişiklik yapan ve 28/9/2004 tarihli 25597 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2004/7889 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın 1 inci maddesinin ikinci fıkrasında; münhasıran malul ve sakatlar tarafından kullanılmak üzere özel surette imal edilmiş hareket ettirici tertibatı bulunan ve bunlar tarafından ithal edilen motorlu veya motorsuz koltuklar, bisiklet, motosiklet ve motor silindir hacmi 1600 (dahil) cc'ye kadar olan binek otomobilleri (arazi taşıtları hariç) ile el ve ayak fonksiyonlarını tamamen yitirmiş olmaları nedeniyle bizzat sakat kişi tarafından kullanılamayan, sakat kişinin araca binip inmesiyle taşınmasını kolaylaştırıcı tertibatı bulunan ve sakat kişinin üçüncü dereceye kadar kan ve sıhri hısımlarından bir sürücü veya sakat kişi tarafından iş akdine bağlı olarak istihdam edilen bir sürücü tarafından kullanılan motor silindir hacmi 2500 (dahil) cc'ye kadar olan taşıtların (arazi taşıtları hariç) gümrük vergilerinden muaf olduğu hükme bağlanmıştır."

167. maddenin 4 ila 12 inci fıkralarında yer alan

16 28.09.2004 tarih ve 25597 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

17 30.10.2004 tarih ve 25628 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır

eşyayı tanımlamaya, bunların cins, nevi ve miktarları ile muafiyet ve istisna uygulanacak tutarları belirlemeye, maktu hadleri sığara kadar indirmeye veya iki katına kadar çıkartmaya ve sürelerle ilgili alt ve üst sınırları belirlemeye ve bu muafiyet ve istisnayı farklı eşyalar itibariyle birlikte veya ayrı ayrı uygulamaya Bakanlar Kurulu yetkilidir.

III.2.1.6. Bir Ticari Faaliyetin Yürütülmesi ile Bağlantılı İthalat

Bu muafiyet ise başlıca 4 grupta ele alınmış olup, işyeri nakli suretiyle ithal edilen sermaye malları, Türkiye Gümrük Bölgesinde faaliyette bulunan çiftçilerin, komşu ülkedeki mülklerinden elde ettikleri ürünler, Komşu ülkelerdeki çiftçiler tarafından Türkiye Gümrük Bölgesindeki mülklerinde kullanılmak üzere getirilen, toprak ve ekinlerin işlenmesi amacıyla yönelik tohum, gübre ve diğer ürünler, Ticari mahiyet arz etmeyen numuneler, inceleme, analiz veya test amaçlı olarak ithal edilen eşyaları kapsamaktadır.

III.2.1.7. Ulaştırımda Kullanılan Eşyaya İlişkin Muafiyet

Taşıma sırasında eşyanın istifi ve korunması için yardımcı maddeler, Canlı hayvanların nakli sırasında kullanılan kuru ot, yem ve yiyecek maddeleri ile ilaçları, Ulaşım araçları ile özel konteynerlerde mevcut bulunan akaryakıt ve madeni yağları, deniz ve hava ulaşım araçlarına ait donatım ve işletme malzemesi gümrük vergisinden muaf tutulmuştur.

III.2.2. Mal ve Hizmet İhracında KDV İstisnası

Mal ve hizmet ihracatına ilişkin KDV istisnası KDVK'nun 11. ve 12. maddelerinde düzenlenmiş olup, hizmet ihracına ilişkin temel KDV tebliğleri ise 17,19, 26 ve 30 numaralı tebliğlerdir. KDV Kanununun 11. maddesine göre ihracat istisnasının kapsamına; normal ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler ile yurtdışındaki müşteriler için yapılan hizmetler, döviz karşılığı özel fatura ile yapılan teslimler, Türkiye'de ikamet etmeyen yolcuların satın alarak Türkiye dışına götürdükleri malların teslimleri ve ihraç kayıtlı teslimler girmektedir (Ateşli, 2003:85).

Diğer taraftan hizmet ihracında KDV istisnası uygulanabilmesi için 26 nolu tebliğin (K) bölümünde gerekli şartlar şöylece belirlenmiştir;

- Hizmet Türkiye’de yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olmalıdır (Hizmet Türkiye’de yapılmazsa KDV’nin konusuna girmediğinden, hizmet ihracatı istisnası da söz konusu olmayacaktır).
- Fatura veya benzeri nitelikteki belge yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmelidir (Faturanın yurtdışındaki firmanın Türkiye temsilciliğine düzenlenmesi durumunda, hizmet ihracı istisnası söz konusu olmayacaktır).
- Hizmet bedeli döviz olarak Türkiye ye getirilmelidir (dövizlerin yurtdışından getirildiğinin dövizin efektif olarak yurtdışından getirilmesi halinde gümrükte deklare edilmesi; banka aracılığı ile dövizin gelmesi halinde, dövizin yurtdışından geldiğini kanıtlayıcı banka kayıt ve alacak dekontlarıyla belgelendirilmesi; dövizin yurtdışından getirilerek Türk Lirasına çevrilmesi halinde döviz alım bordroları (DAB) ile belgelendirilmesi gerekmektedir).
- Hizmetten yurt dışında yararlanılmalıdır (Ceyhan, 2007:208).

Hizmet ihracatı istisnasının uygulanması için öngörülmüş 4 şartın ilk üçü objektif (somut) nitelikli kriterler iken son şart olan “yurt dışında faydalanma” ise subjektif (soyut) niteliğe sahiptir. Dolayısıyla yurt dışındaki müşteri için verilen hizmetin bu müşterinin Türkiye’deki faaliyetleri ile ilgisinin olması, hizmetin sonuçlarının yurtdışında oluşması gerekmektedir(Ceyhan, 2007:210).

Diğer taraftan yurt dışına yapılan finansal kiralama işlemleri, yurt dışından tamir, bakım, onarım vb. nedenler için yurt dışından geçici ithal yolu için getirilen araçlara verilen bu hizmetler ve geçici kabul yolu getirilen bir mala Türkiye de fason işçilik hizmeti verilmesi ve tekrar yurt dışına sahibine gönderilmesinde de istisna uygulanmaktadır(Çalı, 2008:67).

III.2.3. İthalat Alınan KDV’de Muafiyet ve İstisna

3065 Sayılı KDV Kanununun “İthalat İstisnası” başlıklı 16. maddesinde ilgili istisna hükümlerine

yer verilmiş bulunmaktadır. Buna göre; a-) Teslimleri vergiden istisna edilen mal ve hizmetlerin ithali, b-) 4458 sayılı Gümrük Kanunu’nun 167’nci maddesi (5/a bendi ile 7. fıkraları hariç) geçici ithalat ve hariçte işleme rejimleri ile geri gelen eşyaya ilişkin hükümleri kapsamında gümrük vergisinden muaf veya müstesna olan eşyanın ithali, c-) Gümrük Kanunundaki transit ve gümrük antrepo rejimleri ile geçici depolama ve serbest bölge hükümlerinin uygulandığı malların teslimi katma değer vergisinden istisna edilmiş bulunmaktadır. ithalat istisnasına ilişkin usul ve esaslar ise farklı tarihlere çıkarılmış olan 1, 23, 26, 39, 46 ve 93 Seri Nolu KDV Genel Tebliğlerinde belirlenmiştir (Turan, 2008; 54-55).

Burada hizmet ithalinin açıklığa kavuşturulması gerekmektedir. Çünkü KDVK’nun 6. maddesine göre hizmet ithalinin vergiye tabi tutulabilmesi için ya Türkiye yapılmış olması ya da Türkiye’de hizmetten yararlanılması gerekmektedir. Türkiye’de yapılmış bir hizmetten ithalde KDV almak olmayacağından, kanun koyucunun burada kastettiğinin yurtdışında gerçekleşen bir hizmetten Türkiye’de yararlanılması anlamak daha gerçekçi olacaktır (Keser, 2006).

KDV Kanununun 16/1-b maddesinde, 4458 Sayılı GK’nun 167. maddesi kapsamında gümrük vergisinden muaf ya da müstesna olan eşyanın ithalinin KDV’den istisna edildiği hükme bağlanmıştır. Bu hüküm gereğince GK hükümlerine göre gümrük vergilerinden muaf olan malların ithalatı KDV vergisinden de istisna edilmiştir (Yerci, 2006:33).

III.2.4. ÖTV’de Muafiyet ve İstisna

Kanuna ekli listelerdeki malların ihracat teslimleri; teslimin yurt dışındaki bir müşteriye yapılması, teslim konusu malın Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesinden çıkmış olması şartlarının varlığı halinde vergiden müstesnadır. Ayrıca; 4458 sayılı Gümrük Kanunu’nun transit, gümrük antrepo, dahilde işleme, gümrük kontrolü altında işleme rejimine tabi tutulanlar ile serbest bölgeler ve geçici depolama yerleri hükümlerinin uygulandığı mallar ile, 4760 sayılı Kanuna ekli I sayılı listede yer alan malların 4458 sayılı Gümrük Kanunu uyarınca tasfiyelik hale gelenlerin tabii afetler, bulaşıcı hastalıklar ve benzeri olağanüstü durumlarda genel ve katma bütçeli dairelere, il özel idarelerine, beledi-

yelere, köylere ve bunların teşkil ettikleri birliklere bedelsiz teslimi vergiden müstesnadır. Ayrıca, Kanuna ekli listelerdeki mallardan 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 167'nci maddesinin 5(a) ve 7'nci fıkraları hariç geçici ithalat ve hariçte işleme rejimleri ile geri gelen eşyaya ilişkin hükümleri kapsamında gümrük vergisinden muaf veya müstesna olan eşyanın ithali de vergiden müstesna tutulmuştur (Yayla ve Çelik, 2006:8).

Yukarıda belirtildiği üzere malul sakat ve engellilerce yapılan ithalatta gümrük vergileri istisnasından yararlanan mallar KDVK'da yapılan göndermeler uyarınca KDV istisnasından da yararlanmaktadır. Aynı göndermeler ÖTVK için de söz konusu olduğu için gümrük vergisi istisnasından yararlanan mallar için ÖTV istisnasından da yararlanılabilecektir. Hatta denilebilir ki ÖTVK hükümleri gereğince makul, sakat ve engellilerce yapılan ithalatta istisna uygulamasının çerçevesi daha geniş tutulmuştur. Ayrıca ithalatta alınan KDV ve ÖTV'nin Kaçakçılıkla Mücadele kapsamında yer alması, adı geçen kanun kapsamında ceza uygulanmasını gerektirmektedir (Yerci, 2006:28-29).

III.2.5. Damga Vergisinde Muafiyet ve İstisna

DVK'nin Ek 2. maddesine göre döviz kazandırıcı faaliyetlere ilişkin işlemlerle ilgili olarak düzenlenen kağıtlar damga vergisinden müstesna tutulmuştur. Söz konusu maddeye dayanarak çıkarılan 2 seri nolu tebliğde¹⁸ dış ticaretle ilgili olarak damga vergisinden müstesna tutulmuş döviz kazandırıcı faaliyetler;

- *Uluslararası taşımacılıktan döviz olarak kazanan navlun bedellerinin yurda getirilmesi kaydıyla kara, deniz veya hava ulaştırma hizmet ve faaliyetleri,*

- *Yurt dışına yönelik olarak gerçekleştirilecek müteahhitlik, müşavirlik, yazılım ve mühendislik hizmetleri gibi döviz kazandırıcı hizmet projeleri,*

- *Uluslararası ikili veya çok taraflı anlaşma hükümlerine göre yurt içinde bulunan yabancı kuruluşların yurt dışından getirme imkanına sahip buldukları sınavi mamulleri teslim eden yerli ima-*

latçı firmalar ile uluslararası kuruluşlar; yabancı ülke temsilcilikleri ve kuruluşlarına ait tesislerin yapımını ve onarımını üstlenen müteahhit firmaların faaliyet ve teslimleri,

- *Turizm müesseseleri ile seyahat acentelerinin yurt içindeki ve yurt dışındaki turizm faaliyetleri sırasında yaptıkları döviz karşılığı hizmet satışları,*

- *Bedelleri döviz olarak alınmak kaydıyla yurt dışında yerleşik firmalar adına garanti kapsamında gerçekleştirilen bakım ve onarım hizmetiyle, yabancı bandıralı gemi, uçak veya tırların bakımı ve onarımı ile bunlara yapılan mal (yakıt ve madeni yağlar hariç) ve hizmet satışları,*

şeklinde belirlenmiştir.

III.2.6. KKDF'de Muafiyet ve İstisna

12944 Sayılı Kararın 3. maddesinde yer alan hükme göre, "*ihracatın finansmanı için kullanılan krediler ile ve ihracatı teşvik belgesi ile dahilde işleme izin belgesi kapsamında yapılan ithalatta KKDF % 0 olarak uygulanır*" hükmü yer almaktadır.

Söz konusu Karar'ın 4. maddesinin 8.bendinde "*Yurt dışındaki işlemlerle ilgili olarak yurt içindeki bankalardan veya yurt dışından alınacak döviz kredileri*", 9. bendinde ise "*Petrol, (petrol mahsulleri dahil), gübre, gübre hammaddesi, buğday, arpa ithalatının finansmanı amacıyla kullanılacak krediler ve ithalat işlemleri*"nden fon kesintisinin yapılmayacağı hükümlerine yer verilmiştir.

12.05.1988 tarihli ve 88/12944 sayılı Kararnameye ilişkin Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu Hakkında 6 Sıra Nolu Tebliğin 2 nci maddesi uyarınca; kabul kredili, vadeli akreditif ve mal mukabili ödeme şekillerine göre yapılan ithalat işlemleri % 3 oranında kaynak kullanımını destekleme fonu kesintisine tabi tutulmakta, peşin ödeme şekline göre yapılan ithalat işlemleri üzerinden ise fon kesintisi yapılmamaktadır. Ayrıca, ödeme şekli akreditif olarak belirtilen ithalat işlemlerinde, mal bedelinin gümrük mevzuatında tanımlanan gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihten önce transfer edildiğinin tevsik edilmesi şartıyla fon kesintisi yapılmamakta, mal bedelinin bu tarihten sonra transfer edilmesi halinde ise ithalatçı kredilendi-

18 05.12.2008 Tarih ve 27075 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

rilmiş olacağından kaynak kullanımını destekleme fonu kesintisi yapılması gerekmektedir.

2003/6660 sayılı Kararname'nin Eki Karar'ın 1. maddesine göre ise; *"Asgari vadesi bir yıl ve üzerinde olup, yurt dışından alınan döviz kredileri ve yatırım teşvik belgesi kapsamında kullanılan kredilerden; vadesi dolmadan önce krediyi kullananlar tarafından, kısmen veya tamamen sermaye artırımında kullanılmak suretiyle kapatılması veya sermaye artırımında kullanılmak üzere gerçek veya tüzel kişilere devir ve temlikinin yapılması halinde Kaynak Kullanımını Destekleme Fonuna kesinti yapılmaz."* hükmü yer almış bulunmaktadır.

IV. GENEL DEĞERLENDİRME

Günümüzde çok çeşitli nedenlere dayalı olarak gerçekleştirilmekte olan dış ticaret işlemlerinin en önemli boyutlarından birisi de bu işlemlerin gerçekleşmesine onay veren mevzuat hükümleridir. Dış ticarete ilişkin mali hüküm ve yükümlülüklerin yer aldığı en önemli mevzuat kuşkusuz Gümrük Kanunu ve Gümrük Yönetmeliğidir. Çalışmamızda inceleme konusu yapılan diğer mali yükümlülük hükümleri ise Katma Değer Vergisi Kanunu, Özel Tüketim Vergisi Kanunu ve Çeşitli Fon Uygulamalarını düzenleyen mevzuat içerisinde yer almaktadır.

Gerek mevzuatımızın karmaşık ve uygulaması güç olması ve gerekse de özellikle gümrük birliği ile birlikte dış ticarete ilişkin mevzuatımızın Avrupa Birliği ile uyumlu hale getirilebilmesi amacıyla bazı mali yükümlülükler kaldırılmış veya yeni düzenlemelere gidilmiştir. Yürürlükten kaldırılan mali yükümlülükler; Ulaştırma Altyapı Resmî, Belediye Hissesi, İthalde Damga Vergisi, Akaryakıt Tüketim Vergisi, Eğitim, Gençlik, Spor ve Sağlık Hizmetleri Vergisi, Özel İşlem Vergisi, Akaryakıt Fiyat İstikrar Fonu, Savunma Sanayi Destekleme Fonu, Madencilik Fonu şeklinde sıralanabilir.

Dış ticareten alınan vergi, resim, harç, fon gibi mali yükümlülükleri genel olarak değerlendirdiğimizde dış ticaretin dinamik boyutunun da önem-

li etkisiyle ilgili mali yükümlülüklerin sık sık değişikliklere uğradığı görülmektedir. Dolayısıyla Gümrük Vergisi, Katma Değer Vergisi, Özel Tüketim Vergisi, Fonlar ve benzeri diğer mali yükümlülükler sürekli olarak ve sabit oranlı uygulanan yükümlülükler olarak algılanmamalıdır. Nitekim gerek mevzuattaki karmaşıklığı gidermek ve gerekse AB'ye uyum sürecinde bazı vergi, resim, harç veya fon uygulamalarının zaman zaman kaldırılması veya şeklinin değiştirilmiş olması şeklindeki uygulamaları görmek mümkündür.

Dış ticarete ilişkin olarak halen mevzuatta olan mali yükümlülükler ise Gümrük vergisi, İthalatta KDV, Özel Tüketim Vergisi, Damga Vergisi, Toplu Konut Fonu, Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu, Bandrol, Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu, Tütün Fonu olarak sıralanabilir.

Gümrük vergilerini genel olarak değerlendirdiğimizde öncelikle Vergi Usul Kanunu kapsamı dışında tutulduğu söylenebilir. Bu durum gümrük vergisini diğer vergilerden ayıran önemli bir özelliktir. Bu nedenle Vergi Usul Kanunu'nda yer alan kuralların gümrük vergisi için uygulama imkanı bulunmamaktadır. AATUH Kanun ile vergi yargısına ilişkin kurallar ise halihazırda gümrük vergisi için de uygulama imkanı bulmaktadır.

Dış ticarete gümrük vergisinin dışında alınan diğer bir mali yükümlülük de İthalde alınan KDV olup, sağladığı hasılat yönünden de ön sırada yer almaktadır. Diğer taraftan dış ticaret açısından ÖTV belli malların ithalatı ya da imal ve inşa edenleri tarafından teslimi bir kereye mahsus olmak üzere vergiye tabi tutulmaktadır. Daha önce ifade ettiğimiz üzere dış ticaret üzerinden yapılan fon kesintilerinde ise zamana ve ihtiyaca göre değişiklikler yapılmakta, oran ve tahsil tutarları sık sık değişikliklere tabi tutulabilmektedir.

Aşağıda dış ticaret sektörüne ilişkin olarak yürürlükteki mali hükümler ile vergi harcaması hükümleri öncelikle bir tablo aracılığıyla gösterdikten sonra, bunlara ilişkin genel bir değerlendirme yapılmaya çalışılmıştır.

Tablo 2: Mali Yükümlülükler ve Vergi Harcaması Hükümleri Açısından Dış Ticaret Sektörü Faaliyetlerinin Kapsamı

İlgili Mevzuat	Mali Yükümlülüklerle İlgili Faaliyetlerin Kapsamı	Vergi Harcaması Hükümleri İle İlgili Faaliyetlerin Kapsamı
Gümrük Vergisi	-İthal edilen eşyalar	<p>-Bakanlar Kurulunun almış olduğu yetkiye istinaden gümrük giriş tarife cetvelindeki oranlarda alt ve üst sınırlar dahilinde değişiklik yapabilme yetkisi bulunmaktadır.</p> <p>-Asgari Tutar İstisnası: Serbest dolaşıma çıkmış ve değeri 100 Euro ve altında kalan eşyalar.</p> <p>-Kanunda belirtilen bazı kamu görevlileri, bazı kamu kurumları ve kamu yararına çalışan vakıflar</p> <p>-Kanuni ikametgahlarını Türkiye Gümrük Bölgesine nakleden gerçek kişilere ait motorlu ve motorsuz özel kara nakil vasıtaları ile her türlü kullanılmış ev eşyaları ve bu bölgeden geçici olarak çıkanların geri getirdikleri kullanılmış ev eşyaları</p> <p>-İkametgahı Türkiye’de olan bir Türk ile evlenen kişilerin beraberinde getirdikleri çeyiz eşyaları;</p> <p>-Miras yoluyla intikal eden kişisel eşyalar;</p> <p>-Türkiye’ye öğrenim görmek amacıyla gelen öğrencilere ilişkin eğitimle ilgili malzemeler ve diğer ev eşyaları</p> <p>-Değeri 300 Euro’yu geçmemek üzere ithal edilen hediye eşyalar ile uluslararası ilişkiler çerçevesinde alınan hediyeler; Şeref nişanları veya ödüller</p> <p>-Malul ve sakatlar ile doğal afetlerden zarar görenlere gönderilen eşyalar</p> <p>-İşyeri nakli suretiyle ithal edilen sermaye malları,</p> <p>-Türkiye Gümrük Bölgesinde faaliyette bulunan çiftçilerin, komşu ülkedeki mülklerinden elde ettikleri ürünler, Komşu ülkelerdeki çiftçiler tarafından Türkiye Gümrük Bölgesindeki mülklerinde kullanılmak üzere getirilen, toprak ve ekinlerin işlenmesi amacıyla yönelik tohum, gübre ve diğer ürünler,</p> <p>-Ticari mahiyet arz etmeyen numuneler, inceleme, analiz veya test amaçlı olarak ithal edilen eşyalar</p> <p>-Taşıma sırasında eşyanın istifi ve korunması için kullanılan yardımcı maddeler</p> <p>-Canlı hayvanların nakli sırasında kullanılan kuru ot, yem ve yiyecek maddeleri ile ilaçları</p> <p>-Ulaşım araçları ile özel konteynerlerde mevcut bulunan akaryakıt ve madeni yağları, deniz ve hava ulaşım araçlarına ait donatım ve işletme malzemesi</p>

Katma Değer Vergisi	-İthal edilen mal ve hizmetler	<p>-İhracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler, yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler</p> <p>-Serbest bölgedeki müşteriler için yapılan fason hizmetler</p> <p>-Karşılıklı olmak şartıyla uluslararası roaming anlaşmaları çerçevesinde yurt dışındaki müşteriler için Türkiye’de verilen roaming hizmetleri</p> <p>-Türkiye’de ikamet etmeyen yolcuların satın alarak Türkiye dışına götürdükleri mallar (Türkiye’de ikamet etmeyen yolculardan, sözkonusu malların teslimi anında Katma Değer Vergisi tahsil edilir. Ancak gümrükten malın çıkışı anında fatura veya belgenin ibrazında tahsil edilen Katma Değer Vergisi iade olunur)</p> <p>-Teslimleri vergiden istisna edilen mal ve hizmetlerin ithali</p> <p>-4458 sayılı Gümrük Kanunu’nun 167’nci maddesi (5/a bendi ile 7. fıkraları hariç) geçici ithalat ve hariçte işleme rejimleri ile geri gelen eşyaya ilişkin hükümleri kapsamında gümrük vergisinden muaf veya müstesna olan eşyanın ithali,</p> <p>-Gümrük Kanunundaki transit ve gümrük antrepo rejimleri ile geçici depolama ve serbest bölge hükümlerinin uygulandığı malların teslimi</p>
Özel Tüketim Vergisi	-Kanuna ekli dört liste kapsamına giren malların teslimi, ilk iktisabı veya ithali	<p>-Kanuna ekli listelerdeki malların ihracat teslimleri</p> <p>-4458 sayılı Gümrük Kanunu’nun transit, gümrük antrepo, dahilde işleme, gümrük kontrolü altında işleme rejimine tabi tutulanlar ile serbest bölgeler ve geçici depolama yerleri hükümlerinin uygulandığı mallar</p> <p>-4760 sayılı Kanuna ekli I sayılı listede yer alan malların 4458 sayılı Gümrük Kanunu uyarınca tasfiyelik hale gelenlerin tabii afetler, bulaşıcı hastalıklar ve benzeri olağanüstü durumlarda genel ve katma bütçeli dairelere, il özel idarelerine, belediyelere, köylere ve bunların teşkil ettikleri birliklere bedelsiz teslimi</p>
Damga Vergisi	-Gümrük idarelerine verilen özet beyan formları, gümrük idarelerine verilen beyannameler	-DVK’nin Ek 2. maddesine göre döviz kazandırıcı faaliyetlere ilişkin işlemlerle ilgili olarak düzenlenen kağıtlar

Fonlar	KKDF	-- Kabul kredili, vadeli akreditif ve mal mukabili ödeme şekillerine göre yapılan ithalat	-İhracatın finansmanı için kullanılan krediler ile ve ihracatı teşvik belgesi ile dahilde işleme izin belgesi kapsamında yapılan ithalat (KKDF % 0 olarak uygulanmaktadır) -Yurt dışındaki işlerle ilgili olarak yurt içindeki bankalardan veya yurt dışından alınacak döviz kredileri -Petrol, gübre, gübre hammaddesi, buğday, arpa ithalatının finansmanı -Asgari vadesi bir yıl ve üzerinde olup, yurt dışından alınan döviz kredileri ve yatırım teşvik belgesi kapsamında kullanılan kredilerden; vadesi dolmadan önce krediyi kullananlar tarafından, kısmen veya tamamen sermaye artırımında kullanılmak suretiyle kapatılması veya sermaye artırımında kullanılmak üzere gerçek veya tüzel kişilere devir ve temlik
	DFİF	-Her türlü naturel iç fındık, kabuklu fındık ihracı ile hayvan deri ve postlarının ihracı	
	TGF	-Yabancı tütün ithalatı ile üretilmiş sigara ithalatı	
Bandrol		Kanununun 1. maddesinde belirtilen cihazların ithali	

Kaynak: İlgili mevzuat hükümlerinden yararlanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

Tablodan da izlenebileceği üzere, Gümrük Kanunu açısından dış ticaret sektörü ile ilgili en önemli mali yükümlülüğü yurtdışından ithal edilen eşyalar oluşturmaktadır. Diğer taraftan dış ticarette en geniş kapsamlı vergi harcaması uygulamalarının, sözkonusu Kanun ile getirildiği görülmektedir. Bu uygulamalar Bakanlar kuruluna alt ve üst sınırlar içerisinde tanınan yetki çerçevesinde, oran indirimleri şeklinde olabildiği gibi, belli bir değer altında kalan eşyalara tanınan asgari tutar istisnası, devlete yönelik (bazı kamu görevlileri veya kamu kuruluşlarını kapsayan), bir gereklilikten (Türkiye'ye ikamet nakli, bir Türk ile evlenen yabancıların Türkiye'ye yerleşmeleri, miras intikali, Türkiye'de öğrenim görülmesi), sosyal amaçlı (özürlülük ve doğal afet halleri), veya ekonomik amaçlı (tarımsal uygulamalar) şeklinde de olabilmektedir.

İthal edilen mal ve hizmetlerin vergiden istisna edildiği bir diğer mevzuat ise KDV Kanunudur. Diğer taraftan vergi harcaması uygulamaları KDVK'da da geniş uygulama alanı bulmuştur. Bu kapsama ihracat teslimleri, mal ve hizmet ithali, serbest bölgelere yönelik fason hizmetler, roaming

hizmetleri, geçici ithalat ve hariçte işleme rejimleri kapsamındaki ithalat, transit ve gümrük antrepo rejimleri ile geçici depolama ve serbest bölge hükümlerinin uygulandığı malların teslimi girmektedir.

ÖTV Kanununda da Kanuna ekli listelerde belirtilen malların ithalinde ÖTV uygulaması sözkonusu iken ekli listedeki malların ihracat teslimleri, Gümrük kanununun transit, gümrük antrepo, dahilde işleme, gümrük kontrolü altında işleme rejimine tabi tutulanlar ile serbest bölgeler ve geçici depolama yerleri hükümlerinin uygulandığı mallar vergiden istisna edilmiş bulunmaktadır.

DVK'de de gümrük idarelerine verilen özet beyan formları ile beyannameler damga vergisine tabi tutulmakta olup, döviz kazandırıcı faaliyetlerle ilgili olarak düzenlenen kağıtların vergiden müstesna tutuldukları görülmektedir.

Dış ticaretle ilgili diğer uygulamalar ise çeşitli fon (KKDF, DFİF, TGF) ve bandroller ile ilgili olup, KKDF ile ilgili olarak ihracatın finansmanında

kullanılan krediler, dahilde işleme belgesi kapsamında yapılan ithalatta % 0 oran uygulaması bulunmakta, yurt dışındaki işlerle ilgili olarak yurt içindeki bankalardan veya yurt dışından alınacak döviz kredileri ile bazı temel ürünlerin(petrol, gübre, gübre hammaddesi, buğday, arpa) ithalatında fon tahsili yapılmamaktadır.

V. SONUÇ VE ÖNERİLER

İlgili mevzuat hükümlerinin incelenmesinden de görüleceği üzere, dış ticareti ilgilendiren alanlarda vergi harcaması uygulamalarına istisna ve muafiyetler anlamında geniş bir şekilde yer verildiği, diğer taraftan yasama erkinden aldığı yetkiyle vergilendirme yetkisi konusunda Bakanlar Kurulunun da özellikle oran indirimleri anlamında geniş bir şekilde yetkilendirilmiş olduğu görülmektedir. Özellikle Bakanlar Kurulu'na vergi oranlarını sıfıra indirme yetkisinin verilmiş olması bir anlamda geçici de olsa verginin ortadan kaldırılması, teorik olarak % 100'e yakın bir düzeye yükseltme yetkisi verilmesinin ise kişilerin gelirlerine el koyma anlamını taşıyacağı için, Bakanlar Kurulunun bu konuda yetkilerinin daha makul ve daha sınırlı düzeyde tutulması gereği ortaya çıkmaktadır.

Diğer taraftan muafiyet, istisna veya Bakanlar Kuruluna tanınmış olan oran indirimleri şeklindeki vergi harcaması uygulamalarının yapısı incelendiğinde bunların bazılarının bir gereklilikten (örneğin varış ilkesi prensibi gereği çifte vergilendirmenin önlenmesi amacıyla), bazılarının sosyal içerikli (örneğin, malul, sakat ve engellilere yönelik getirilmiş olan ithalat muafiyet ve istisnaları), bazılarının kamu kurum ve kuruluşlarına yönelik (örneğin devletin işlerliği veya bazı kamu görevlilerinin görevlerini ifa etmeleri konusunda sözkonusu olan muafiyet ve istisnalar), bazılarının ise ihtiyari olarak belirli bölge, belirli sektör veya belirli özel veya tüzel kişiliklere yönelik olduğu görülmektedir.

Yukarıda sıraladığımız vergi harcaması uygulamalarına ilişkin olarak şu değerlendirme yapılabilir; Uygulama şayet yukarıda da ifade edildiği üzere bir gereklilikten, sosyal nedenlerden kaynaklanıyorsa veya devletin işlerliğine yönelik olarak, çeşitli kamu kurum veya kuruluşları ile kamu görevlilerine tanınıyorsa muafiyet, istisna, oran indirimleri veya benzeri şekilde tanınmış sözkonusu vergi harcaması ayrıcalıklarının yerinde olduğu söylenebilir.

Diğer taraftan son sırada yer verdiğimiz özelliklerle ihtiyari olarak belirli bölge, belirli sektör veya belirli özel veya tüzel kişiliklerin vergi dışında bırakılmasına yönelik uygulamaların ise vergilemede genellik eşitlik ve ilkelerini bozucu etkileri sebebiyle çok özel durumlarla sınırlı tutulması gereği ortaya çıkmaktadır. Kanunlar çerçevesinde düzenlenmesi gereken kadar önemli olan ve özellikle malul, sakat ve engellilerle ilgili alınmış sosyal boyutlu hükümleri diğerlerinden ayırarak yerinde görmenin sebebi ise halihazırda veya ileride toplumun tüm üyelerinin normalde beklenmesi bile gerçekte böyle durumlarla karşılaşabilecek olmasıdır. Üstelik sosyal bir hukuk devletinin bir gereği olarak devletin bu konuda yapacağı girişimlere toplumsal uzlaşının bir sonucu olarak toplumun tepki gösterme ihtimali de yok denecek kadar az olabilecektir.

Sonuç olarak, çalışmamızda dış ticaretle ilgili çok geniş bir alanı kapsayan mevzuatın mali yükümlülükler boyutu özellikle vergilemede genellik ve eşitlik ilkelerini bozucu vergi harcaması uygulamaları çerçevesinde değerlendirilmeye çalışılmış olup, vergi muafiyeti, istisnası, oran indirimleri, mahsup veya vergi ertelemeşi şeklinde ortaya çıkabilecek olan vergi harcaması uygulamalarının, bir gereklilikten doğması; devletin işlerliğine yönelik olarak devlet, kamu görevlileri, kamu kurum ve kuruluşlarını kapsaması veya "tüm toplumun ortak değeri olacak kadar genel" ilkesini kapsayacak şekilde sosyal içerikli olması durumunda, sözkonusu vergi harcaması uygulamalarına izin veren mali hükümlerin yerinde görülmesi gerektiğini düşünmekteyiz. Diğer taraftan toplumun belirli kesim, bölge, kişi veya kuruluşlarının vergi dışında tutulmasına imkan veren uygulamalarına imkan tanıyan mali hükümlerin Anayasada yer verilen verginin genelliği ve eşitliği ilkesini bozması sebebiyle uygulama alanının çok özel durumlar dışında sınırlı tutulmasını, diğer taraftan Anayasanın 73/4. maddesi gereği yasama organı tarafından yürütme organına verilen yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisinin, anayasada belirlenecek oran ve indirimler anlamında da yenden gözden geçirilerek sınırlandırılmasının faydalı olabileceğini düşünmekteyiz.

Kaynakça

AKKAYA, Şahin; (1994), *Dış Ticaret Vergilerinin Kamu Gelirleri İçindeki Yeri ve Gelişimi*, Maliye araştırma Merkezi Konferansları, Otuzaltıncı Seri, İstanbul.

- AKTAN, Coşkun Can; (2001), *Kamu Ekonomisi ve Kamu Maliyesi, Anadolu Matbaacılık, İzmir.*
- ALPTÜRK , Ercan; (2005), "Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu İle Destekleme Ve Fiyat İstikrar Fonunun Özelilikleri", *E-Yaklaşım Dergisi, Sayı:23, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2005066681.htm, Erişim Tarihi:20.12.2009.*
- ATAR, Yavuz; (1991), *Vergi Hukuku, Mimoza Yayınları, Konya.*
- ATEŞLİ, Erkan; (2003), "KDV Açısından İhracat İstisnasının Uygulanacağı Dönem", *Gümrük Dergisi, Yıl:12, Sayı:43, Ocak.*
- BAŞARAN, Murat; (2002), "Sosyal Hukuk Devletinde Temel İnsan Hakları ve Vergileme", *Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:163, Nisan.*
- BİLİCİ, Nurettin; (2007), "Üretim ve İthalat Vergileri", *Vergi sorunları Dergisi, Sayı:227.*
- BİLİCİ, Nurettin; (2007), *Vergi Hukuku, Seçkin Yayıncılık, 15. Bası, Ankara.*
- CEYHAN, Murat; (2007) , "Hizmet İhracında KDV İstisnası", *Mali Çözüm, Yıl:17, Mayıs-Haziran.*
- CEYHAN, Sami; (2008), "Bayram ve Yılbaşı Günlerine Özel Ekstra Gümrük Muafiyeti", *Yaklaşım Dergisi, Sayı:181, Ocak.*
- COŞKUN, Kemal, Yasin Bilen; (2002), "Vergi Harcaması Kavramı ve Günümüz Türkiye'sinde Vergi Harcamaları", *Vergi Dünyası, Sayı 246, Şubat.*
- ÇALI, Lütfi Çetin; (2008), "Hizmet İhracı", *Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:325, Eylül.*
- ÇELİKKAYA, Ali; (2001), "Türk Gümrük Kanunu'nun Vergilemeye İlişkin Hükümlerinin Değerlendirilmesi", *Yayımlanmamış Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi SBE, Eskişehir,*
- DÖLEK Ali; (12.07.2002), "Özel Tüketim Vergisi ve Dış Ticarete Etkileri", *Dünya Gazetesi.*
- GÖKÇELİK, Cahit; (2005), *Gümrük Rejimleri, Ayrıntı Basımevi, Ankara,*
- KESER, Ozan; (2006), "Hizmet İthalatının KDV Karşısındaki Durumu", *Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:302, Ekim, [www.vergidunyasi.com.tr], Erişim: 07.11.2007*
- KULU, Bahattin; (2000) , "Vergi Harcaması ve Uygulama Örnekleri", *Vergi Dünyası, Sayı:228, Ağustos.*
- ÖZ, Ersan; (2008), *Dış Ticarete Ulusal ve Uluslararası Vergilendirme, Nobel Kitabevi, Ankara.*
- PEDÜK, Türkbek; (2006), "Negatif Vergi Harcaması", *Vergi Dünyası, Sayı: 297, Mayıs.*
- PEHLİVAN, Osman; (2006), *Vergi Hukuku, Derya Kitabevi, Trabzon.*
- SELEN, Ufuk; (2007), *Tüm Yönleriyle Gümrük İşlemleri, Ekin Kitabevi, Bursa.*
- SÖZER, Ayşegül; (2005), "Dış Ticarete Döviz İşlemlerinin YTL Üzerinden Muhasebeleştirilmesi", *İZSMMO Dayanışma Dergisi, Sayı:86, Ağustos.*
- ŞENOL, Coşkun; (2002), Bayram ÇELİK, "Gümrük İdarelerince Tahsil ve Takip Edilen Vergi ve Fonlar", *Gümrük Dünyası Dergisi, Gümrük Kontrolörleri Derneği Yayını, sayı: 35.*
- ŞENYÜZ, Doğan; (2005), *Türk Vergi Sistemi Dersleri, Ekin Kitabevi, Bursa,*
- TAŞ, Metin; (2000), "Anayasal Vergileme Normları Açısından Gelir Vergisi", *İçinde: Anayasal Mali Düzen XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, Mayıs 1998, T.C. Marmara Üniv. Maliye Araş. Ve Uygulama Merkezi, Yayın No: 12, İstanbul.*
- TEZEL, Ali; (2006), "Engellilerde Gümrük ve Taahhüt Vergisi Muafiyeti", *Mali Çözüm, Yıl:16, Sayı:76, Haziran-Temmuz.*
- TOKATLIOĞLU, Yıldız Mircan; (2005), *Türkiye'de Dış Ticaretin Vergilendirilmesi ve Avrupa Birliği, Akdeniz Üniversitesi, İİBF Dergisi, (10).*
- TUNCER, Selahattin; (2000), "İthalde Gümrük Vergisi Dışında Alınan Vergi, Resim ve Fonlar", *Yaklaşım Dergisi, Sayı: 96.*
- TUNCER, Selahattin; (1973) , "Milletlerarası Vergi Hukuku", *İktisat-Maliye Dergisi, C:XX, Eylül.*
- TUNCER, Selahattin; (2001), *Gümrükler ve Gümrük Vergileri, Yaklaşım Yayınları, Mayıs Ankara.*
- TURAN, Süleyman; (2008), "Katma Değer Vergisinde İthalat İstisnaları", *Mali Pusula, Yıl:4, Sayı:42, Haziran.*
- YAYLA, Sefa; Bayram, ÇELİK; (2006), "Gümrük Vergileri ve Uygulamalarına Genel Bakış", *Gümrük Dünyası Dergisi, Gümrük Kontrolörleri Derneği Yayını, Sayı 49.*
- YERCİ, Cahit; (2005) *Gümrük Mevzuatı Dahil Tüm Yönleriyle İthalatta KDV, Yaklaşım Yayın., Ankara.*
- YERCİ, Cahit; (2006), "Malul, Sakat ve Engellilerce Motorlu Taahhüt İthalinde Vergi İstisnası", *Vergi Dünyası, Yıl:29, Sayı:219, Aralık*
- <http://www.gumrukkontrolor.org.tr/BilgiBankasi/Kavrams/vergiler.html>, 14.01.2009