

GÜMRÜK KONTROLÜ ALTINDA İŞLEME REJİMİNE BİR BAKIŞ

A GLANCE AT THE PROCESS REGIME UNDER CUSTOMS CONTROL



Mehmet YAPICI*

ÖZ

Eşyaya uygulanacak kuralları tespit etmek açısından eşyanın hangi rejime konu edildiği büyük önem taşır. Gümrük mevzuatında her rejim için farklı kurallar oluşturulmuş ise de, bütün rejimler için geçerli olan ortak kurallar da mevcuttur. Bu çalışmamızda gümrük kontrolü altında işleme rejiminin; tanımına, amacı ve kapsamına, izin verilme şartlarına, işleyişine, işlem görmüş ürünlerin kıymetinin tespit edilme yöntemlerine, gümrük yükümlülüğünü doğuran hallere, döviz kuru tespitindeki yanlışlara, ikincil işlem görmüş ürünlere, rejimin işleyişine aykırı fiiller sonucu uygulanacak cezai müeyyidelere, rejimin uygulanması sonucu ortaya çıkan istatistiki veriler ile rejimin uygulanmasında karşılaşılan sorunlar ve yanlış uygulamalara değinilecektir.

Anahtar Kelimeler: Gümrük Kontrolü Altında İşleme Rejimi, İthal Eşyası, İşlem Görmüş Ürün, Değişmemiş Eşya, Döviz Kuru.

ABSTRACT

Under which regime goods are processed is important in determination of the rules that would be applied those goods. Although there are different rules for different regimes, there are common rules for all types of regimes. This study deals with the definition, aim and scope, permission conditions and functioning of process regime under customs control, detection types of product valuation, conditions causing customs liability, mistakes in determination of exchange rates, secondary processed products, sanctions applied in the event of infringement of regime rules, statistical data derived from the practice of the regime, difficulties encountered in the practice and wrong practices.

Keywords: Process regime under customs control, imported goods, processed product, unchanged goods, exchange rate

* Gümrük ve Ticaret Müfettişi

M.G.T.: 20.03.2018 / M.K.T.: 18.04.2018

1- GİRİŞ

Şartlı muafiyet düzenlemelerine tabi ve ekonomik etkili gümrük rejimleri arasında yer alan gümrük kontrolü altında işleme rejimine ilişkin mevzuat düzenlemelerine, 4458 sayılı Gümrük Kanununun 123 ila 127 nci maddeleri ve 7/10/2009 tarihli ve 27369 mükerrer sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Gümrük Yönetmeliğinin 308 ila 327'nci ve 370 ila 375 inci maddeleri, 05.12.2009 tarihli ve 27423 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 3 seri No.lu Gümrük Genel Tebliğinde ve Tek Pencere Sistemi-Gümrük Kontrolü Altında İşleme İzni konulu 2016/41 sayılı Risk Yönetimi ve Kontrol Genel Müdürlüğü'nün Genelgesinde yer verilmiştir.

Gümrük kontrolü altında işleme rejimi, serbest dolaşıma girmemiş eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesi'nde, 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. Rejim kapsamında ithal eşyasının işleme faaliyetlerine tabi tutulması sonucu elde edilen ürünlere, işlenmiş ürün adı verilir.¹

Rejimin tanımından da anlaşılacağı üzere, gümrük kontrolü altında işleme rejimine tabi tutulan eşya;

- Türkiye'de serbest dolaşımda değildir.
- Türkiye Gümrük Bölgesi'nde bir işleme faaliyetine tabi tutulacaktır.
- İthalat vergilerine ve ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmayacaktır.
- İşleme faaliyetleri sonunda elde edilen işlenmiş ürün serbest dolaşıma sokulacaktır.²

Gümrük kontrolü altında işleme rejimi sayesinde, ithal eşyası üzerinde birtakım katma değer yaratan işlemlerin Türkiye Gümrük Bölgesi'nde yapılması ve böylece Türkiye'ye istihdam sağlayan bir ortam oluşturulması mümkün olmaktadır. Örnek vermek gerekirse; bir kısmı hasarlı olan ve hasarı giderildikten sonra serbest dolaşıma sokulacak olan eşyanın hasarının yurtdışında giderilmesi durumunda, hasar giderilmesine ilişkin olarak yaratılacak katma değer yurtdışında kalacaktır. Hâlbuki eşya hasarlı olarak ülkemize gelse ve gümrük kontrolü altında işleme faaliyeti sonucunda hasarı giderildikten sonra serbest dolaşıma sokulsa, bu durumda hasar giderilmesinden kaynaklanan katma değer ülkemizde kalacaktır.³

Gümrük kontrolü altında işleme rejimi; bir malın üretiminde girdi olarak kullanılacak mamulün ithali sırasında, herhangi bir ticaret politikası önlemi uygulanmamaktadır. Girdinin ithali sırasında gümrük vergisi ile KDV tahsil edilmemekte ve ithalat vergileri teminata bağlanmakta, bu vergilerin tahsili işlenmiş ürünün serbest dolaşıma gireceği zamana ertelenmektedir. Bu rejimin en önemli faydası; vergi ödeme zamanının, malın serbest dolaşıma gireceği zamana ertelenmesidir.⁴

Rejim temel amaçları, makro ekonomi açısından carî işlemler dengesine pozitif bir etki oluşturmak, mikro ekonomi açısından işleme işini yapan yerli firmaların hizmet talebini arttırmak, kamu

¹ 4458 sayılı Gümrük Kanunu 123 üncü madde.

² Cahit Gökçeklik, Gümrük Ve Dış Ticaret Uygulamaları, Kasım/2009 s.219-220.

³ S. Uzun, (2006), AB'ne Uyum Çerçevesinde Gümrük Rejimleri Uygulamaları ve Değerlendirilmesi. Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2006, s. 45.

⁴ C. Yerci, (2001), Vergi Avantajı Getiren Bir olanak: Gümrük Kontrolü Altında İşleme Rejimi, 2001, s. 34-35.

maliyesi açısından ise işleme hizmetinden dolayı alınan ücretten gelir vergisi, KDV gibi vergiler alınarak, kamu gelirlerine olumlu bir etki oluşturulması planlanmaktadır.⁵

2- REJİMİN UYGULANACAĞI DURUMLAR ve İZİN VERİLMESİ/SÜRESİ

Gümrük kontrolü altında işleme rejimi, işlenmiş ürünün ithalat vergisinin, bünyesinde bulunduğu ithal ürünün vergisinden daha düşük olduğu işlemler için uygulanır. Yani rejim kapsamında Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi'ne getirilecek ithal eşyasına uygulanacak ithalat vergilerinin toplamı veya oranı, rejim kapsamında Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi'nde işleme faaliyetine tabi tutulup elde edilen işlem görmüş ürünlerin serbest dolaşıma girişi sırasında uygulanacak ithalat vergilerinin toplamı veya oranından daha fazla olması gerekmektedir. Ayrıca bu rejim, serbest dolaşıma girişinde aranan bazı teknik düzenlemelere uygunluğunun sağlanması için işleme faaliyetine tabi tutulması gereken eşyada da uygulanır.

Gümrük kontrolü altında işleme izni, işleme işini yapan veya yaptıran kişinin talebi üzerine gümrük idarelerince verilir. İzin, sadece Türkiye Gümrük Bölgesi'nde yerleşik kişilere;

- İşlenmiş ürünler içinde ithal eşyasının teşhisinin mümkün olduğu,
- Eşyanın işlenmesinden sonra, rejime tabi tutulduğu sıradaki niteliğine veya durumuna dönüştürülmesinin ekonomik olarak mümkün olmadığı,
- Rejimin uygulanmasının, ithal eşyasının tabi olduğu menşe ve miktar kısıtlaması kurallarının etkilerini saptırmayacağı,
- Türkiye'deki benzer eşyanın üreticilerinin temel ekonomik çıkarlarını olumsuz etkilemeyen, bir işleme faaliyeti yaratma veya devam ettirme yönündeki ekonomik amaçlara uyulduğu, hallerde verilir.⁶

Gümrük kontrolü altında işleme rejimi izin başvurusunda Gümrük Yönetmeliği'nin ek-55'inde yer alan form kullanılır. Gümrük Müdürlüğüne izin Gümrük Yönetmeliği'nin 56 No.lu ekinde yer alan form kullanılarak verilir. Yazılı talep üzerine iznin yenilenmesine veya bazı bölümlerinin değiştirilmesine izin verilebilir.

Gümrük kontrolü altında işleme rejimine ilişkin iznin geçerlilik süresi, ekonomik şartlar, başvuru sahibinin özel şartları ve işleme faaliyetinin özelliği dikkate alınarak, gümrük idaresince her başvuru için ve **azami iki yıl** olarak belirlenir. Sürenin başlangıcı izin belgesinin tarihidir. Süre sonu ise izin belgesi süresinin bittiği ayın son günüdür. Bu süreler mücbir sebep ve beklenmeyen hallerde veya izin sahibi tarafından ileri sürülen haklı gerekçelere bağlı olarak üç aya kadar uzatılabilir.⁷

2016/41 sayılı "Tek Pencere Sistemi-Gümrük Kontrolü Altında İşleme İzni" konulu genelge ile Gümrük Kanunu'nun 123 ila 127 üncü maddeleri çerçevesinde gümrük kontrolü altında işleme rejiminden faydalanmak amacıyla yapılan başvuruların yükümlü tarafından e- başvuru sistemi aracılığıyla gümrük idaresine iletilmesi ve gümrük idaresince uygun bulunması halinde verilecek gümrük kontrolü altında işleme izinlerinin 05.05.2016 tarihinden itibaren Tek Pencere Sistemi kapsamına alınması uygun bulunmuştur.⁸

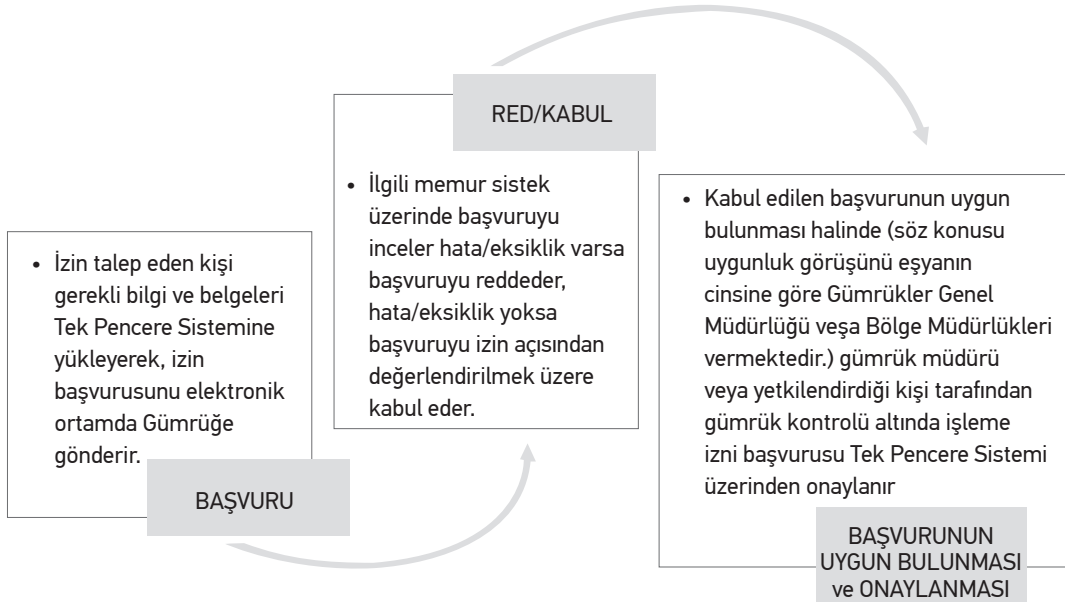
⁵ Hüseyin Kılıç, Gümrük Kontrolü Altında İşleme Rejimi Sunumu, 2018.

⁶ 4458 sayılı Gümrük Kanunu 124'üncü madde.

⁷ 3 Seri No.lu Gümrük Genel Tebliği (05.12.2009 tarihli ve 27423 sayılı R.G.), Madde 3.

⁸ 2016/41 sayılı Risk Yönetimi ve Kontrol Genel Müdürlüğü Genelgesi (05.05.2016 tarihli ve 15785555 sayılı),

Yürürlüğe giren genelge ile yükümlülerin söz konusu sistemi daha hızlı kullanmalarını sağlamak ve sistemi anlaşılır kılmak amaçlanmıştır. Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nın internet sitesinde yer alan kılavuzda belirtilen hususlar dikkate alınarak başvuru sahibi tarafından başvuru formunun doldurulması ve memur tarafından da söz konusu başvurular dikkate alınarak ilgili bölümlerin doldurulması sonrasında işlemler tamamlanabilmektedir.



3- REJİME GİRİŞ BEYANI ve TEMİNAT UYGULAMASI

Eşyanın rejime girişine ilişkin beyanname, izin belgesinde belirtilen gümrük idaresine sunulur. Gümrük kontrolü altında işleme rejimine giriş için verilecek beyanname, yazılı beyan normal usul hükümlerine uygun olarak düzenlenir. Beynamede eşya ile ilgili yapılan tanımlama, izin belgesindeki eşya tanımlamasına uygun olmak zorundadır.⁹

Eşyanın bir şartlı muafiyet düzenlemesi olan gümrük kontrollü altında işleme rejimine tabi tutulması, söz konusu eşya için tahakkuk edebilecek her türlü gümrük vergilerine karşılık teminat verilmesi şartına bağlıdır. Rejime giriş esnasında, eşyaya isabet eden vergiler teminata bağlanır. Bu teminat söz konusu vergiler tutarının %20 fazlasıyla izin hak sahibi tarafından verilir.

Örneğin; Gümrük kontrolü altında işleme rejimi kapsamında işleme faaliyetine tabi tutulacak 100.000 TL bedelli X eşyasının rejime giriş beyannamesinin tescili sırasında %10 Gümrük Vergisi'ne ve %1 KDV'ye tabi olması durumunda,

Gümrük Vergisi	: 100.000* %10=10.000 TL
KDV	: 110.000*%1= 1100 TL
Toplam İthalat Vergisi	: 11.100 TL
Toplam Teminat	: 11.100*%120=13.320 TL

⁹ Gümrük Yönetmeliği (07.10.2009 tarihli, 27369 (Mükerrer) Sayılı R.G.) Madde 373.

Yukarıdaki örnekten de anlaşılacağı üzere; Gümrük kontrolü altında işleme rejimine tabi tutulmak üzere geçici ithal edilecek X eşyası için ithalat vergileri toplamının %20 fazlası olan 13.320 TL tutarından teminat verilmek suretiyle, Türkiye Gümrük Bölgesi'ne girişine müsaade edilir.

Fakat, kolaylaştırılmış emniyet ve güvenlikle ilgili gümrük kontrollerinden veya gümrük mevzuatının öngördüğü basitleştirilmiş uygulamalardan faydalanan yetkilendirilmiş yükümlü sertifikası sahibi kişilerden, talep etmeleri halinde, kısmi teminat uygulaması kapsamında ithalat vergilerinin %10'u oranında teminat alınır.

Örneğin; Yetkilendirilmiş yükümlü sertifikası sahibi kişilerce, gümrük kontrolü altında işleme rejimi kapsamında işleme faaliyetine tabi tutulacak 100.000 TL bedelli X eşyasının rejime giriş beyannamesinin tescili sırasında %10 Gümrük Vergisine ve %1 KDV'ye tabi olması durumunda,

Gümrük Vergisi : $100.000 * \%10 = 10.000$ TL

KDV : $110.000 * \%1 = 1100$ TL

Toplam İthalat Vergisi: 11.100 TL

Toplam Teminat : $11.100 * \%10 = 1.110$ TL

Yukarıdaki örnekten de anlaşılacağı üzere; Gümrük kontrolü altında işleme rejimine tabi tutulmak üzere geçici ithal edilecek X eşyası için ithalat vergileri toplamının %10'u olan 1.110 TL tutarından teminat verilmek suretiyle, Türkiye Gümrük Bölgesi'ne girişine müsaade edilir.

Tedavülde olan nakit Türk Lirası (TL), Bankalar tarafından verilen süresiz teminat mektupları, Hazine Müsteşarlığınca ihraç edilen Devlet İç Borçlanma Senetleri veya bu senetler yerine düzenlenen belgeler (Nominal bedele faiz dâhil edilerek ihraç edilmiş ise bu işlemlerde anaparaya tekabül eden satış değerleri esas alınır.), Hükümetçe belli edilecek Millî Esham ve Tahvilât (Bu Esham ve Tahvilât, teminatın kabul edilmesine en yakın borsa cetvelleri üzerinden %15 noksanıyla değerlendirilir.), ilgililer veya ilgililer lehine üçüncü şahıslar tarafından gösterilen ve alacaklı amme idarelerince haciz varakalarına müsteniden haczedilen menkul ve gayrimenkul eşya, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin, belediyelerin, sermayesinin tamamı devlete ait olan kamu iktisadî teşebbüslerinin ve Türkiye'deki yabancı misyon şeflerinin verecekleri garanti mektupları, Merkez Bankası tarafından kabul edilen ve bu Bankanın belirlediği döviz kuru üzerinden hesaplanan dövizler, teminat olarak idarece kabul olunur.¹⁰

Teminatın zaman içinde değerini yitirmesi veya yetersiz kalması halinde, ilgili gümrük idaresi ek teminat verilmesini veya ilk teminatın yeni bir teminat ile değiştirilmesini isteyebilir. Teminatın alınmasını gerektiren gümrük yükümlülüğü sona erdiğinde yani rejim kapsamında işleme faaliyetine tabi tutulan ithal eşyası rejimde öngörülen şartlar ile işlenmiş ürün haline geldiğinde işlenmiş ürünün serbest dolaşıma girişi sonrasında teminat çözülür. Gümrük yükümlülüğü kısmen sona erdiğinde, ilgilinin talebi üzerine verilmiş teminat kısmen çözülür. Ancak, söz konusu teminatın kısmen çözülmeye uygun olması gerekir.

Nakdî teminat dışında verilen teminat olması durumunda, gümrük kontrolü altında işleme rejimine tabi tutulan eşyaya ilişkin rejimin ara aşamalarında veya rejime giriş aşamasında gümrük yükümlülüğü doğması halinde, rejime ilişkin beyannamenin tescili, tarihinden başlamak üzere, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 51 inci maddesine göre tespit edilen gecikme

¹⁰ Gümrük Yönetmeliği (07.10.2009 tarihli, 27369 (Mükerrer) Sayılı R.G.) Madde 495

zammı tahsil edilir. Gecikme zammı, teminatın nakit verilen kısmı dışında kalan kısım ile teminat verilmeyen kısmın tümü için uygulanır.¹¹

İzni veren gümrük müdürlüğünce, rejim kapsamındaki eşyanın işlem görmüş ürünler şeklinde serbest dolaşıma girdiğinin veya izin verilen eşyanın telef veya kaybının, tespiti halinde teminat iade edilir.

4- İŞLEM GÖRMÜŞ ÜRÜNLERİN GÜMRÜK KIYMETİ

Gümrük kontrolü altında işleme faaliyetine tabi tutulduktan sonra serbest dolaşıma girecek işlem görmüş ürünlerin kıymetinin belirlenmesinde, ilgili kişinin serbest dolaşıma giriş beyannamesinin tescil tarihindeki tercihinə göre aşağıdaki yöntemlerinden biri uygulanır.

- Herhangi bir üçüncü ülkede üretilen aynı veya benzer eşyanın aynı veya yaklaşık bir tarihte tespit edilen kıymeti.
- Alıcı ile satıcı arasındaki bir ilişkiden etkilenmemiş olması şartıyla ürünlerin satış fiyatı.
- Alıcı ile satıcı arasındaki bir ilişkiden etkilenmemiş olması şartıyla aynı veya benzer eşyanın Türkiye'deki satış fiyatı.
- İthal eşyanın kıymeti ile işleme maliyetinin toplamı.¹²

Uygulamada bakıldığında, işlem görmüş ürünlerin kıymetinin belirlenmesinde, "ithal eşyasının kıymeti ile işleme maliyetinin toplamı" yönteminin daha fazla tercih edildiği görülmektedir. Bu yöntem şu şekilde işlemektedir;

Rejim kapsamında geçici ithal edilen ithal eşyasının toplam kıymeti (fatura bedeli, navlun, sigorta, yurtdışı gider vb. toplamı) dikkate alınacak ilk unsur olmak ile beraber rejime ilişkin izin kapsamında elde edileceği beyan edilen eşyanın işlenmesi sırasında ortaya çıkan maliyetler de (işçilik, aydınlatma, ısınma, teknik destek, plan veya proje giderleri vb. toplamı) dikkate alınır ve bu iki unsurun toplamı işlenmiş ürünlerin serbest dolaşıma girişinde vergilendirmeye esas alınacak kıymet olarak beyan edilir. Yükümlülerin özellikle işlenmiş ürünlerin serbest dolaşıma girişi sırasında tescil edilecek gümrük beyannamesinin 44 No.lu hanesinde hangi kıymet tespit yöntemini seçtiğini belirtmesi ve beyanname eklerinde bu hususa ilişkin gerekli fatura ve benzeri belgeleri ibraz etmesi gerekmektedir.

5- GÜMRÜK YÜKÜMLÜLÜĞÜN DOĞMASI/ DÖVİZ KURU SORUNU

İthalatta gümrük yükümlülüğü, ithalat vergilerine tabi eşyanın serbest dolaşıma girişi için verilecek gümrük beyannamesinin tescil tarihinde başlar. Normal olarak, bir eşyaya uygulanacak ithalat veya ihracat vergileri tutarı, bu eşyaya ilişkin gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihteki vergi oranları ve diğer vergilendirme unsurlarına (eşyanın niteliği, kıymeti ve miktarı) göre belirlenir.

Gümrük kontrolü altında işleme rejiminde, değişmemiş eşya veya izinde öngörülen işlemin ara aşamalarından birinde bulunan ürünlere ilişkin bir gümrük yükümlülüğü doğduğunda, gümrük vergileri tutarı, ithal eşyasının gümrük kontrolü altında işleme rejimine tabi tutulduğu beyannamenin tescili sırasındaki vergi oranı ve diğer vergilendirme unsurlarına dayanılarak belirlenir. Bu durumu şematik olarak anlatmak gerekirse;

¹¹ 4458 Sayılı Gümrük Kanunu Madde 207

¹² Gümrük Yönetmeliği (07.10.2009 tarihli, 27369 (Mükerrer) Sayılı R.G.) Madde 375



Gümrük kontrolü altında işleme rejimi kapsamında geçici ithal edilen fakat herhangi bir işleme faaliyetine tabi tutulmayan yani değişmemiş ithal eşyası için yukarıdaki şemamızda A noktasında ve rejimin işleyişine ilişkin ithal eşyasının işleme faaliyetlerine tabi tutulduğu sırada yani yukarıdaki şemamızda B noktasında bir gümrük yükümlülüğü doğması durumunda, “Daha önce bir rejime tabi tutulmamış eşyanın gümrük kontrolü altında işleme rejimine tabi tutulması” isimli 9100 rejim kodlu gümrük beyannamesinin tescil tarihindeki vergi oranı ve diğer vergilendirme unsurları esas alınarak ithalat vergileri hesaplanır ve ticaret politikası önlemleri uygulanır.

Bu şekilde gümrük yükümlülüğü aşağıdaki örneklerde olduğu gibi doğabilir.

- İthal eşyasının çalınma gibi gümrük gözetiminden çıkartılması.
- Rejim ile ilgili bir zorunluluğun ihlal edilmesi; örneğin verilen sürenin aşılması.
- Eşyayı rejime sokan koşullardan birinin olmadığı sonradan anlaşılması.¹³

Yukarıdaki şemamızda belirtilen C noktasında, ithal eşyasının işleme faaliyetlerine tabi tutulması sonucunda elde edilen işlem görmüş ürünün serbest dolaşıma sokulması, yani rejim kapsamında verilen izinde öngörülen şartlar tamamlanıp “Gümrük kontrolü altında işleme rejimine tabi tutulan eşyanın muafiyete tabi olmadan serbest dolaşıma girişi ile eş zamanlı yurtiçi kullanımı” isimli 4091 rejim kodlu gümrük beyannamesinin verilmesi durumunda yukarıdaki durumların aksine 4091 rejim kodlu beyannamenin tescil tarihindeki vergi oranı ve diğer vergilendirme unsurları esas alınarak ithalat vergileri hesaplanır ve ticaret politikası önlemleri uygulanır. Yani, eşyanın rejimin öngörülmediği şartlar ile gümrük kontrolü altında işleme faaliyetine sokulduktan sonra serbest dolaşıma sokulması halinde, daha öncede belirtildiği gibi, işlem görmüş ürün üzerinden vergilendirme yapılır ve serbest dolaşıma giriş beyannamesinin tescili sırasındaki vergi oranı ve diğer vergilendirme unsurları dikkate alınır.

Uygulamada baktığımızda hangi tarihteki Merkez Bankası döviz satış kurunun esas alınacağına ilişkin farklı uygulamaların olduğu, bu farklılıkların sebebin ise yükümlülerin gerek yanlış yorumları ve gerekse mevzuatın daha açıklayıcı olmamasından kaynaklandığı görülmektedir.

İthal eşyasının izinde öngörülen şartlar altında işleme faaliyetine sokulduktan sonra işlenmiş ürünün serbest dolaşıma sokulması sırasında 4091 rejim kodlu beyannamenin tescil tarihindeki mi, yoksa 9100 rejim kodlu beyannamenin tescil tarihindeki Merkez Bankası döviz satış kurunun esas alınacağı konusunda yanlış uygulamalar olduğu, 4458 sayılı Gümrük Kanunun 126. maddesinde belirtilen durumlarda bir gümrük yükümlülüğü doğması durumunda 9100 rejim kodlu yani rejime ilk giriş gümrük beyannamesinin tescil tarihindeki döviz kurunun esas alınması gerekmekte olup, uygulamada bu mevzuat hükmüne göre işlem tesis edildiği, fakat ithal eşyası ile ithal eşyasının işlenmesi sonucu elde edilen işlem görmüş ürünün Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonlarının aynı olması yani işleme faaliyetleri sonucunda elde edilen ürün ile rejim kapsamında geçici ithal edilen eşyanın Gümrük

¹³ Cahit Gökçelik, Gümrük Ve Dış Ticaret Uygulamaları, Kasım/2009 s.225.

Tarife İstatistik pozisyonlarının değişmemesi durumunda, işlenmiş ürünün “değişmemiş eşya” olarak kabul edilip, serbest dolaşıma girişi sırasında, değişmemiş eşyaya ilişkin Gümrük Kanunu 126. maddede belirtilen bir gümrük yükümlülüğü doğduğunda, gümrük vergileri tutarı, ithal eşyasının Gümrük Kontrolü Altında İşleme Rejimine tabi tutulduğu beyannamenin tescili sırasındaki vergi oranı ve diğer vergilendirme unsurlarına göre belirlenir hükmü esas alınarak, 4091 rejim kodlu gümrük beyannamesinin tescilinde rejime ilk giriş beyannamesi olan 9100 rejim kodlu gümrük beyannamesi tescil tarihindeki döviz kurunun esas alındığı, dolayısıyla 4091 rejim kodlu gümrük beyannamesinin tescil tarihinde Merkez Bankası döviz satış kurunun, 9100 rejim kodlu gümrük beyannamesinin tescil tarihindeki Merkez Bankası döviz satış kurundan yüksek olduğu durumlarda eksik kıymet beyanına yani vergi kaybına sebep olan bir durum ortaya çıkmaktadır.

4458 sayılı Gümrük Kanununun 79/3 üncü maddesinde; aynı Kanunun 126 ncı maddesinde geçen “değişmemiş eşya” deyimi gümrük kontrolü altında işleme rejimi çerçevesinde hiçbir şekilde işçilik görmemiş ithal eşyası olarak tanımlanmıştır. Gümrük kontrolü altında işleme rejimi kapsamında işleme faaliyetine tabi tutulurken işlenmiş ürün haline gelen ve serbest dolaşıma sokulan eşya ile ithal eşyası arasında herhangi bir GTİP farklılığı olmaması sebebiyle yükümlü tarafından işlem görmüş ürünün değişmemiş eşya olarak kabul edilmemli Gümrük Kanunu’nun 79/3 üncü maddesinde de belirtildiği üzere değişmemiş eşyanın hiçbir şekilde işçilik görmeyen ithal eşyası olduğu dolayısıyla işlem görmüş ürün ile ithal eşyası arasında GTİP farklılığı olmasa bile işlem görmüş ürünün değişmemiş eşya olarak kabul edilemeyeceği ve gümrük yükümlülüğünde Gümrük Kanunu 126 ncı maddesine göre işlem yapılamayacağı, ithal eşyasının rejimin öngördüğü şartlar ile gümrük kontrolü altında işleme faaliyetine sokulduktan sonra serbest dolaşıma sokulması halinde, işlem görmüş ürün üzerinden vergilendirme yapılması ve 4091 rejim kodlu gümrük beyannamesinin tescili sırasındaki Merkez Bankası döviz satış kurunun dikkate alınması gerekmektedir.

6- İKİNCİL İŞLEM GÖRMÜŞ ÜRÜN ORTAYA ÇIKMASI DURUMUNDA YAPILACAKLAR

İkincil işlem görmüş ürün, Gümrük kontrolü altında işleme rejimi kapsamında işleme faaliyetleri sonucunda elde edilen asıl işlem görmüş ürün yani rejimi kapsamında elde edilmesi amaçlanan ürünü dışındaki üründür.

Gümrük kontrolü altında işleme rejimine tabi tutulan eşyanın işlenmesi sırasında ortaya çıkan ekonomik değeri haiz ikincil işlem görmüş ürünler talep halinde;

- Tasfiyeye tabi tutulabilir.
- Yeniden ihraç edilebilir.
- Serbest dolaşıma giriş rejimine tabi tutulabilir.
- Mahrece iade edilebilir.
- İmha edilebilir.¹⁴

7- REJİMİN İBRASI ve VERİMLİLİK ORANI HESAPLANMASI

Rejimin ibrasında mevzuatta belirtilen şartların yerine getirilip getirilmediğine yönelik olarak yetkilendirilmiş gümrük müşavirince düzenlenen tespit raporu izin belgesinde öngörülen süre içerisinde

¹⁴ 3 seri no.lu Gümrük Genel Tebliği (05.12.2009 tarihli ve 27423 sayılı R.G.), Madde 6

veya en geç bu sürenin sona erdiği tarihten itibaren bir ay içerisinde gümrük müdürlüğüne sunulur. 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.

İşlem görmüş ürünlerin bünyesine giren ithal eşyasının oranı;

- Tahakkuk ettirilecek vergilerin belirlenmesi,
 - Bir gümrük yükümlülüğü doğduğunda indirim yapılacak tutarın belirlenmesi,
 - Ticaret politikası önlemlerinin uygulanması,
- amacıyla hesaplanır.

Verimlilik oranının hesaplanmasında esas olarak “miktar ölçme yöntemi” yöntemi uygulanır fakat bu yöntemin uygulanmadığı diğer bütün durumlarda, “kıymet ölçme yöntemi” uygulanır.

8- REJİM KAPSAMINDA YAPILAN GÜMRÜK İŞLEMLERİNE İLİŞKİN İSTATİSTİKİ BİLGİLER

Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca açıklanan dış ticaret verilerinin gümrük kontrolü altında işleme rejimine ilişkin kısımları ele alındığında, rejim 2015-2016-2017 yıllarını kapsayacak şekilde iki temelde incelenmiş öncelikle rejim kapsamında işleme faaliyetine tabi tutulacak olan ithal eşyasının geçici ithali için tescil edilecek olan 9100 rejim kodlu (Daha önce bir rejime tabi tutulmamış eşyanın gümrük kontrolü altında işleme rejimine tabi tutulması) gümrük beyannamelerine ilişkin veriler Türkiye genelinde, daha sonra ise ithal eşyasının izin kapsamında belirtilen işleme faaliyetlerine tabi tutulması sonucu elde edilen işlem görmüş ürünün rejimde öngörülen şartlarda serbest dolaşıma girişi için tescil edilecek 4091 rejim kodlu (Gümrük kontrolü altında işleme rejimine tabi tutulan eşyanın muafiyete tabi olmadan serbest dolaşıma girişi ile eş zamanlı yurtiçi kullanımı) gümrük beyannamelerine ilişkin veriler Türkiye genelinde incelenmiş, aşağıdaki tablolarda ve grafiklerde yer verilen bilgilere ulaşılmıştır.¹⁵

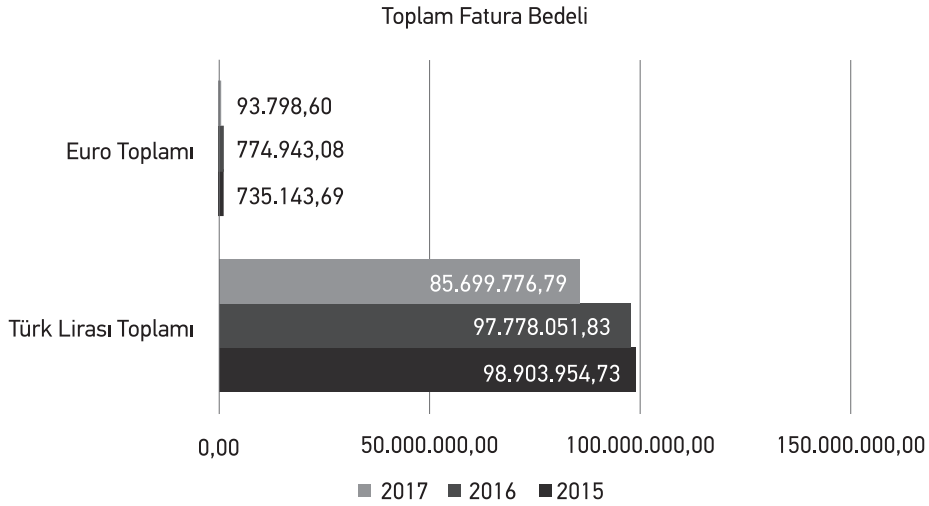
Tablo 1: 9100 Rejim Kodlu Gümrük Beyannamelerinin Türkiye Geneli Dağılımı

Yıl	Türk Lirası Toplamı	Euro Toplamı	Dolar Toplamı	Tescil Edilen Beyanname Sayısı (Adet)
2015	98.903.954,73	735.143,69	-	181
2016	97.778.051,83	774.943,08	-	279
2017	85.699.776,79	93.798,60	-	230
Genel Toplam	282.381.783,35	1.603.885,37	-	690

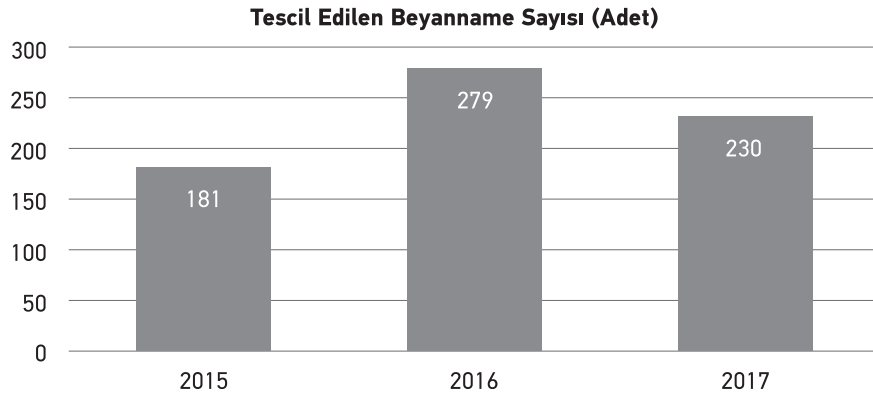
Kaynak: <http://portal.gtb.gov.tr> adresindeki verilerden yararlanılarak hazırlanmıştır.

¹⁵ Gümrük Ve Ticaret Bakanlığı Dış Ticaret İstatistikleri-2017

Grafik 1: 9100 Rejim Kodu Kapsamında Yapılan Geçici İthalatların Fatura Bedellerin Dağılımı



Grafik 2: 9100 Rejim Kodu Kapsamında Tescil Edilen Gümrük Beyannamelerinin Dağılımı



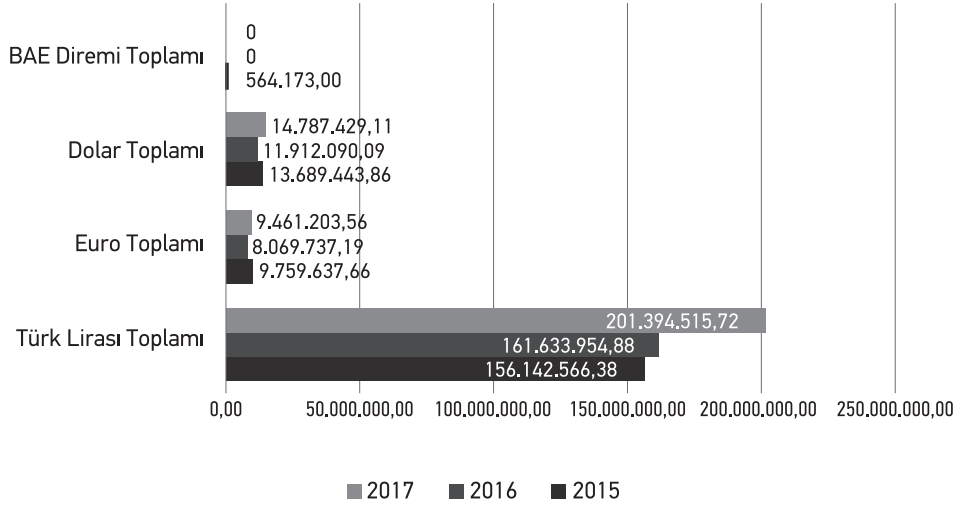
Yukarıdaki tablo ve grafiklerden anlaşılabacağı üzere, 2017 yılında gümrük kontrolü altında işleme rejimi kapsamında yapılan geçici ithalatların, tescil edilen beyannamesi sayısı bakımında 2016 yılına göre düşüş göstermesine rağmen toplam fatura bedeli tutarının diğer yıllara göre bir artış gösterdiği görülmektedir.

Tablo 2: 4091 Rejim Kodlu Gümrük Beyannamelerinin Türkiye Geneli Dağılımı

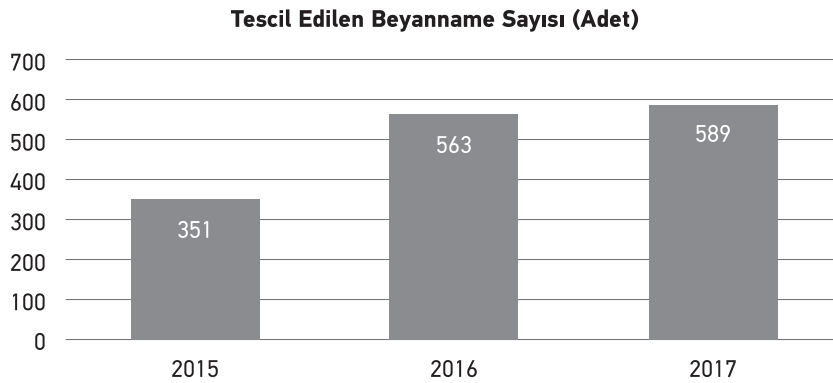
Yıl	Türk Lirası Toplamı	Euro Toplamı	Dolar Toplamı	BAE Diremi Toplamı	Tescil Edilen Beyanname Sayısı (Adet)
2015	156.142.566,38	9.759.637,66	13.689.443,86	564.173,00	351
2016	161.633.954,88	8.069.737,19	11.912.090,09	-	563
2017	201.394.515,72	9.461.203,56	14.787.429,11	-	589
Genel Toplam	519.171.036,98	27.290.578,41	40.388.963,06	564.173,00	1503

Kaynak: <http://portal.gtb.gov.tr> adresindeki verilerden yararlanılarak hazırlanmıştır.

Grafik 3: 4091 Rejim Kodu Kapsamında Yapılan Geçici İthalatların Fatura Bedellerin Dağılımı
Toplam Fatura Bedeli



Grafik 4: 4091 Rejim Kodu Kapsamında Tescil Edilen Gümrük Beyannamelerinin Dağılımı



Yukarıdaki tablo ve grafiklerden anlaşılacağı üzere, 2017 yılında gümrük kontrolü altında işleme rejimi kapsamında yapılan geçici ithalatların, tescil edilen beyannamesi sayısı ve toplam fatura bedeli tutarının diğer yıllara göre bir artış gösterdiği görülmektedir.

9- GÜMRÜK KONTROLÜ ALTINDA İŞLEME REJİMİ ile İLGİLİ CEZAI MÜEYYİDELER

Gümrük Kontrolü Altında İşleme Rejimi hükümlerinin ihlali edilmesi ilişkin bir fiilin ortaya çıkması durumunda uygulanacak cezai müeyyideler 4458 sayılı Gümrük Kanunun 234 üncü, 238 inci ve 241 inci maddelerinde düzenlenmiştir.

Gümrük Kanunu'nun 234 üncü maddesinin ikinci fıkrasına göre; gümrük kontrolü altında işleme rejimi hükümlerine tabi eşyaya ilişkin olarak yapılan beyan ile muayene ve denetleme veya teslimden sonra kontrol sonucunda, 234 üncü maddenin 1 inci fıkrasında belirtilen farklılıkların tespiti durumunda aynı fıkra da öngörülen cezaların yarısı kadar para cezası alınır.

Ceza koyan özel hükümler saklı kalmak kaydıyla, gümrük kontrolü altında işleme rejimi kapsamında Türkiye Gümrük Bölgesi'ne getirilen eşyanın izin süresinin bitimini takiben bir ay içerisinde rejimin gerektirdiği işlemlerinin bitirilmesi halinde Gümrük Kanunu'nun 241 inci maddesinin 3/h bendi uyarınca işlem yapılır. Rejim kapsamında Türkiye Gümrük Bölgesi'ne getirilen eşyanın izin verilen süresinin bitimini takiben iki ayı aşmayan süre içerisinde rejimin gerektirdiği işlemlerinin bitirilmesi halinde Gümrük Kanunu'nun 241 inci maddesinin 4/h bendi uyarınca işlem yapılır. Belirtilen bu süreler dahilinde işlemleri bitirilmeyen eşya ile rejim hükümlerinin ihlali halinde Gümrük Kanunu'nun 238 inci maddesi uyarınca işlem yapılır.

10- SONUÇ

Çalışmamızda, gümrük ve dış ticaret mevzuatında yeri olan gümrük kontrolü altında işleme rejimi genel bir bakış açısıyla irdelenmiş ve istatistiki bilgilere yer verilerek, mevzuat hükümlerinin uygulanmasında yaşanan bazı görüş ayrılıklarından bahsedilmiştir.

Yükümlüler serbest dolaşıma sokmak istedikleri eşyayı serbest dolaşıma girmeden önce bazı gerekçeler ışığında Türkiye Gümrük Bölgesi'nde işleme faaliyetine tabi tutmak isteyebilirler. İşte gümrük kontrolü altında işleme rejimi, yükümlülerin bu ihtiyacına yanıt vermek üzere 4458 sayılı Gümrük Kanunu ile mevzuatımıza giren bir uygulamadır. Bu rejim ile ithal edildiği şekilde serbest dolaşıma sokulmayacak eşya serbest dolaşıma sokulabilir hale getirilmekte veya vergisel bir avantaj sağlanmaktadır.

Gümrük kontrolü altında işleme rejiminin arkasında yer alan gerekçe, ithal eşyası için ödenmesi gereken ithalat vergilerinin, eşyanın işlenmesinden sonra işlenmiş ürünün tabi olduğu vergi üzerinden ödenmesidir. Bu rejim sayesinde, ithal eşyası üzerinden birtakım katma değer yaratan işlemlerin Türkiye Gümrük Bölgesi'nden yapılması ve böylece Türkiye'ye istihdam sağlayan bir ortam oluşturulması imkân dahilinde olur. Örnek verecek olursak, bir kısım hasarlı olan ve hasarı giderildikten sonra Türkiye'de serbest dolaşıma sokulacak eşyanın hasarının yurtdışında giderilmesi durumunda, hasar giderilmesine ilişkin olarak yaratılacak katma değer yurtdışında kalacaktır. Halbuki eşya hasarlı olarak ülkemize gelse ve gümrük kontrolü altında işleme faaliyeti sonucunda hasarı giderildikten sonra serbest dolaşıma sokulsa, bu durumda hasar giderilmesinden kaynaklanan katma değer ülkemizde kalacaktır.¹⁶

¹⁶ S. Uzun, (2006), AB'ne Uyum Çerçevesinde Gümrük Rejimleri Uygulamaları ve Değerlendirilmesi. Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2006, s. 45.

Mevcut şartlar ve mevzuat hükümleri dikkate alındığında, bu rejim firmalar tarafından henüz keşfedilmemiş, bu rejimin sağlayacağı avantajların kapsamında bir farkındalık Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından sağlanamamıştır. İstatistiki bilgilere baktığımızda da bu rejim diğer rejimlere göre daha az tercih edilen bir rejim olarak karşımızda çıkmaktadır. Ayrıca mevzuat düzenlemeleri incelendiğinde, rejim kapsamında mevzuat hükümlerinin geniş ve açıklayıcı olmadığı görülmekle birlikte, özellikle işlenmiş ürünün izinde öngörülen şartlar altında serbest dolaşıma sokulması sırasında hangi tarihteki vergi oranları ve diğer vergilendirme unsurlarının esas alınacağı 4458 Gümrük Kanununun 126 maddesinde özellikle belirtilecek şekilde ilgili maddeye yenir bir fıkra eklenmesinin uygun olacağı düşünülmektedir. 5. Kısımda da belirttiğimiz üzere ithalat vergilerinin hesaplanmasında temel kalemlerden biri olan döviz kurunun hangi tarihteki tutarının esas alınacağına bile farklı uygulamalar olduğu görülmektedir.

KAYNAKÇA

- 4458 sayılı Gümrük Kanunu (04.11.1999 tarihli, 23866 sayılı R.G.),
- 3 seri no.lu Gümrük Genel Tebliği (05.12.2009 tarihli ve 27423 sayılı R.G.),
- 2016/41 sayılı Risk Yönetimi ve Kontrol Genel Müdürlüğü Genelgesi (05.05.2016 tarihli ve 15785555 sayılı),
- GÖKÇELİK, C. Gümrük Ve Dış Ticaret Uygulamaları,
- Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Dış Ticaret İstatistikleri,
- Gümrük Yönetmeliği (07.10.2009 tarihli, 27369 (Mükerrer) Sayılı R.G.),
- KILIÇ, H. Gümrük Kontrolü Altında İşleme Rejimi Sunumu,
- UZUN, S. (2006), AB'ne Uyum Çerçevesinde Gümrük Rejimleri Uygulamaları ve Değerlendirilmesi. Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü,
- YERCI, C. (2001), Vergi Avantajı Getiren Bir olanak: Gümrük Kontrolü Altında İşleme Rejimi.