

GÜMRÜK KIYMET KODUNDA DEĞİŞİKLİĞİN ETKİLERİ

M. Uğur GÖKÇE*

Musa ÜNAL

1) GİRİŞ

İki yüze yakın irili ufaklı ülkeden oluşan dünya toplumunda her ülke az çok kendi dışında kalan ülkelerle ilişki içinde bulunur. Bu ilişkiler sosyal, siyasal, kültürel, askeri, ekonomik ve diğer amaçlı olabilmekle beraber, ekonomik ilişkiler diğerlerine nazaran daha önemli ve baskın hale gelmiş durumdadır.

Mal, hizmet, sermaye, üretim faktörü akımları ile teknoloji transferi şeklinde gerçekleşen uluslararası ekonomik ilişkiler, yurt içi politikalar üzerinde de gözardı edilemeyecek bir öneme ve etkinliğe sahiptir. Ekonomik ilişkilerin giderek yoğunlaştığı ve ülkelerin iç dengelerini de etkilediği bir ortamda dış ticaret politikaları çok büyük önem arz etmektedir.

Bilindiği üzere dış ticaret politikasının en eski ve yaygın araçlarından birisi de kuşkusuz gümrük vergileridir. Yabancı ülke mallarının ülkeye girişi sırasında alınan gümrük vergileri her mal çeşidine uygulanacak oranları ihtiva eden "tarife" şeklinde kendini gösterir.

Günümüzde gümrük vergileri genellikle ithalattan alınır haldedir. Bu verginin uygulanmasında advalorem (değer) veya spesifik (miktar) vergileme esas alınabilmekte ya da her iki yöntem karma olarak kullanılabilmektedir. Malın fiziki birimi (miktar) vergilemeye esas alınıyorsa spesifik, değeri (kıymeti) üzerinden belli bir oranda vergi alınıyorsa advalorem vergileme söz konusudur. Malın miktarı üzerinden alındığı için objektif kıstaslara dayandığından uygulaması kolay olan spesifik vergiler, malın kıymet ve fiyatını kavrayamadığından vergide adalet ilkesi ile bağdaşmazlar. Buna karşın advalorem vergiler malın kıymeti (değeri) üzerinden alındığından vergi adaletine daha yakın, kalite ve fiyat farkını kavrayabilen bir yapıdadır.

Ancak advalorem vergilerin bu üstünlüğü yanında bazı güçlükleri de söz konusudur. Bu uygulama için her şeyden önce malın değerinin (kıy-

(*) BAŞBAKANLIK, GÜMRÜK MÜSTEŞARLIĞI, Gümrükler Kontrol Genel Müdürlüğü, Stajyer Gümrükler Kontrolörleri.

metinin) belirlenmesi gerekir. İthal malları üretildiği fabrikada, satış mahallinde, sınırdan girdiği anda farklı farklı fiyatlara bürünür. Verginin uygulanması hangi fiyat esas alınarak yapılacak, vergi matrahını malın ne zamanki kıymeti oluşturan sorusu gündeme gelmektedir. Bu konuda bir çok şekli olmakla birlikte genellikle F.O.B. (Free on board: güvertede teslim) ve C.I.F. (Cost, insurance and freight: maliyet, sigorta, navlun) fiyatlar esas alınarak vergi alınması yoluna gidilmektedir.

Dünya coğrafyası üzerinde çok hassas bir noktada bulunan ülkemiz de gelişen ve çeşitlenen uluslararası ilişkilerden etkilenmekte, bu gelişmeleri yakından izleme gereği hissetmektedir. Ekonomisinde ithal ürünlerinin büyük bir yeri olan Türkiye, gümrük vergisini ağırlıklı olarak advalorem yöntemi kullanarak almaktadır. İthal edilen eşyanın gümrükten girişi sırasında üzerinden vergi hesaplanan değeri ifade eden gümrük kıymeti gümrük tarife sisteminin en önemli unsurlarından birisidir.

Gümrük kıymetinin gerçek değerinin tespiti sadece üzerinden alınacak vergilerin doğru hesaplanarak hazine gelirlerinin artırılması açısından değil, koruma ve teşvik uygulamalarının etkisini göstermesi, kota ve lisans anlaşmaları, istatistiksel verilerin güvenilirliği ile ayrıca ithalatta alınan diğer vergi ve resimler açısından da büyük önem

taşımaktadır. İthal eşyasının gümrük kıymetinin gerçeğe uygun olarak tespit edilmesinde hem gümrük idaresi hem de ithalatçının sorumluluğu söz konusudur. Burada yapılacak tespitlerin ülke içinde birçok alanda etkili olacağı, ülke ekonomisi üzerinde olumlu olumsuz sonuçlara yol açabileceği unutulmamalıdır.

İthal edilen eşyanın gümrük kıymetinin tespiti hususu tüm dünya ülkeleri açısından önem taşıyan bir konudur. Bir ülke için ithalat işlemi diğer ülke için ihracat olduğundan kıymet konusu karşılıklı olarak ülkeleri ve dünya toplumunu yakından ilgilendiren bir özelliğe sahiptir. Gelişen ve çeşitlenen uluslararası ekonomik ilişkiler, bu ilişkilerde ortaya çıkan sorunlar ülkeleri ortak bir takım kararlar almaya zorlamıştır. Bu sorunları dünya ticaretini daha serbest ve kolay hale getirerek çözme düşüncesinin ürünü olarak bir çok uluslararası anlaşmalar ve örgütlenmeler ortaya çıkmıştır.

Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması (GATT) bu alanda yapılmış olan önemli bir uluslararası düzenlemedir. Ülkemizde de 1955 yılından beri gümrük kıymetinin belirlenmesinde GATT'nın VII'nci maddesinde yer alan ilkelere dayanarak oluşan Brüksel Kıymet Tanımı esas alınmıştır. Ancak daha sonra ortaya çıkan gelişmeler yeni bir kıymet tanımlamasını gerektirmiş ve GATT Tokyo görüşmeleri

sırasında GATT'nın VII'nci Maddesinin Uygulanmasına Dair Anlaşma pek çok gelişmiş ülkelerce kabul edilerek 01.01.1981 tarihinde yürürlüğe konulmuştur.

Brüksel Kıymet Tanımının; ithal edilen eşyanın gümrük vergisine esas olan kıymeti, bu eşyanın alıcı ve satıcısının birbirinden bağımsız olduğu ve serbest piyasa koşullarında gerçekleştiği varsayılan satışında ortaya çıkacak olan normal fiyatıdır şeklindeki normatif yaklaşımına karşılık, Cenevre Kıymet Tanımı pozitif bir yaklaşımdan hareket ederek; gümrük vergisine esas olan kıymeti eşyanın ithali sırasında ortaya çıkan gerçek satış bedelidir şeklinde tanımlamış ve bu bedelin tespiti koşullarını bir bütün olarak düzenlemiştir.

Kıymet anlaşmasının kabul edilmesi eşyanın değerinin tespiti konusunu kendiliğinden halletmemiş, anlaşma hükümleri esas alınarak, lafzı ve ruhuna aykırı düşmeyecek şekilde ulusal mevzuat düzenlemelerini gerektirmiştir.

Anlaşma önsöz kısmında; taraf ülkelerin gelişmekte olan ülkelere katkıda bulunma, uygulama birliği sağlama ve geliştirme, keyfi uygulamalara yer vermeme, ticari uygulamaları ülkeye göre ayırım yapmadan gerçekleştirme niyeti içinde olması gerektiğini belirterek bir anlamda anlaşmanın uygulanmasına yönelik olarak yapılacak ulusal düzenlemelerde karşılıklı

iyiniyetin esas alınmasını salık vermiştir.

Ülkemiz de bu anlaşmayı 12.02.1994 tarihinde yürürlüğe girmesi koşulu ile imzalamış ve bu tarihten sonra yapılan kıymet tespitlerinde bu anlaşma hükümleri doğrultusunda işlem yapmayı kabul etmiştir. İthal eşyasının kıymeti konusu idare, mükellef ve yargı açısından önemini korumaya devam etmektedir.

2) KONU İLE İLGİLİ DÜZENLEMELER

I. GATT VII'NCİ MADDESİNİN UYGULANMASINA DAİR ANLAŞMA

Uluslararası alanda 01.01.1981 tarihinde yürürlüğe giren GATT'nın VII'nci Maddesinin Uygulanmasına Dair Anlaşma, Türkiye tarafından da imzalanmış, 12.05.1988 tarihinde 3447 numaralı kanun ile 5 yıl sonra yürürlüğe girmesi şartıyla uygun bulunmuş ve 12.02.1994 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiş bulunmaktadır.

II. 1615 SAYILI GÜMRÜK KANUNU

Gümrük Kanunu "Beyanın Tevsiki ve Muayene" adlı II'nci bölümün başında 65'nci maddesinde eşyanın kıymeti konusunu düzenlemiştir. Söz konusu madde; 'İthal eşyasının gümrük vergisine esas

olan kıymeti, Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşmasının VII'nci Maddesinin Uygulanmasına Dair Anlaşma hükümlerine göre tayin ve tespit olunur. Şu kadar ki, Anlaşmanın 8'nci maddesinin 2'nci fıkrasında belirtilen unsurlar bu kıymete dahil edilir. Eşyanın gümrük vergisine esas olacak kıymetinin Türk parası olarak beyanı mecburidir. Fatura ve diğer belgelerde yazılı yabancı paralar vergi ödeme mükellefiyetinin başladığı tarihte yürürlükte olan kurallara göre Türk parasına çevrilir" şeklinde düzenlenmiştir.

GATT VII'nci Maddesinin Uygulanmasına Dair Anlaşmanın 8'nci maddesi 2'nci fıkrası Anlaşmaya taraf olan ülkelere kendi mevzuatlarını hazırlarken ithal eşyasının giriş liman veya mahalline kadar yapılan nakliye giderleri, nakliyesi ile ilgili olarak yapılan yükleme, boşaltma ve elleçleme giderleri ile sigorta giderlerinin kısmen veya tamamen gümrük kıymetine dahil edilmesi ya da hariç bırakılması konusunda düzenleme yapma yetkisi tanımıştır.

Taraf ülkelere tanınan bu inisiyatif ülkemiz Gümrük Kanunu 65'nci maddesinde; "...şu kadar ki Anlaşmanın 8'nci maddesi 2'nci fıkrasında belirtilen unsurlar bu kıymete dahil edilir" diyerek kullanmış, belirtilen unsurların kesin olarak gümrük kıymetine dahil edilmesi zorunluluğunu kanunla düzenleme yoluna gitmiştir.

III.YÖNETMELİK VE GENELGE

Ülkemizin imzaladığı GATT VII'nci Maddesinin Uygulanmasına Dair Anlaşmanın 12.02.1994 tarihinden itibaren yürürlüğe girmesi nedeniyle Anlaşma hükümleri çerçevesinde ithal eşyasının kıymetinin tespiti için uygulanması gereken yöntem ve kuralların belirlenmesi amacıyla, 12.02.1994 tarihinde 21847 sayılı Resmi Gazetede "GATT VII'nci Maddesinin Uygulanmasına Dair Anlaşmaya ilişkin Yönetmelik" yayınlanmış ve (11'nci maddesi 12.02.1997 tarihinden olmak üzere) yürürlüğe girmiştir.

Gümrükler Genel Müdürlüğü tarafından çıkarılan 1995/28 sayılı genelgede, gümrük vergisine esas alınacak kıymetin GATT VII'nci Maddesinin Uygulanmasına Dair Anlaşmaya İlişkin Yönetmelikte belirtilen esaslar çerçevesinde belirleneceği ifade edilerek, satış bedeli yöntemi ve hangi hallerde bu yöntemin terkedilebileceği konularına açıklık getirilmeye çalışılmıştır.

3) GÜMRÜK KIYMET KODUNDA DEĞİŞİKLİĞİN GETİRDİKLERİ

Günümüzde ithal eşyasının gümrük kıymetinin tespit edilmesi ile ilgili iki uluslararası sistem bulunmaktadır. Bunlardan birincisi,

28.06.1953'te yürürlüğe giren ve daha çok "Brüksel Kıymet Tanımı" olarak bilinen Gümrük Amaçlarıyla Eşya Kıymet Sözleşmesi, ikincisi de "Cenevre Kıymet Tanımı" olarak anılan 01.01.1981'de yürürlüğe giren Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşmasının 7. Maddesinin uygulanmasına ilişkin anlaşmadır.

Brüksel Kodu; 2. Dünya Savaşı'ndan çok kısa bir süre sonra aralarında bir gümrük birliği oluşturmayı amaçlayan bir grup Avrupa ülkesi tarafından ortaya atılmıştır. Bu kod büyük oranda sözkonusu Avrupa ülkelerinden biri tarafından birkaç yıldır başarıyla uygulanmakta olan bir sisteme dayanmakta ve Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması ile o zamanlarda belirlenen kıymet prensiplerini esas almaktadır.

Diğer taraftan, GATT Kıymet Anlaşması'nın oluşumu daha yakın bir tarihe dayanmaktadır. Bu anlaşma, uluslararası ticareti engelleyen tarife dışı önlemlerin azaltılması veya ortadan kaldırılmasını ve bu önlemlerin daha etkin bir disiplin altına alınmasını amaçlayan, 1979 yılında Tokyo'da gerçekleştirilen GATT Çok Taraflı Ticaret Görüşmeleri, sonunda kabul edilen kodlardan birisidir.

İki sistem arasında temel farklılık; Brüksel kodunun ulusal bir kıymet anlayışını ifade etmesine karşılık; Cenevre kodunun pozitif bir kıymet koduna dayanmasıdır. Ulusal kıymet anlayışında tek ve teorik

bir kıymet standardı bulunmaktadır. Buna göre Normal Fiyat; birbirinden müstakil bir alıcı ile satıcının tam ve serbest rekabet şartları içinde uyduğu farz olunan fiyattır ve fiyat bu koşullar göz önüne alınarak çeşitli yollarla hesaplanabilir. Uygulamada ithal eşyası "Bona Fide" (Gerçek) bir satışın konusu olduğunda, bu satıştaki ödenen veya ödenecek fiyat, Brüksel Kodunun işaret ettiği normal fiyatın geçerli bir göstergesi olarak kabul edilebilir.

Cenevre kodunda yeralan pozitif tanıma göre ise; ithal eşyasının gümrük kıymetini tespit etmede, temel yöntem olarak satış fiyatı kabul edilir. Bu fiyat, belirli koşullar altında satış gerçekleştiğinde kıymeti belirlenecek eşyanın gerçekte ödenen veya ödenecek fiyatıdır.

Böyle bir satış olmadığında veya satışa ait belirli şartlar gerçekleşmediğinde satış fiyatı şartları da gerçekleşmemiş olacağından, hiyerarşik sıralarına göre;

- * Aynı eşyanın satış bedeli yöntemi,
- * Benzer eşyanın satış bedeli yöntemi,
- * İndirgeme yöntemi,
- * Hesaplanmış Kıymet yöntemi,
- * Geri Dönüş yöntemi,

Brüksel kodunda bu şekilde tanımlanmamasına rağmen, eşya-

nın fiyatının belli olmaması durumunda, diğerlerinin yanı sıra bu yöntemlerin bazıları, eşyanın alabileceği fiyatı belirlemek amacıyla kullanılabilir. Ancak bu durumda amaç yalnızca bir öngörü standardına ulaşmaktır ve bu amaçla da gerekli ayarlamalar yapılır. Cenevre kodu yöntemleri ise herbiri kendi başlarına uygulanabilir olup, başka bir yöntemle ulaşılan sonuçla yapılacak kıyaslamaya bakılmaksızın birer bütünlük arz ederler. Cenevre kodunun son yöntemi olan Geri Dönüş Yöntemi GATT Kıymet Anlaşmasının genel hükümleri ve prensipleri çerçevesinde kendinden önceki ilk beş yöntemin daha çok esneklikle uygulanabildiği bir kıymet tespit yöntemi olmak özelliği göstermektedir.

Birçok durumda her iki sistemde de eşyanın kıymeti ödenen veya ödenecek fiyat dikkate alınarak hesaplanır. Ancak yapılacak ayarlamalar açısından belli farklılıklar vardır.

Her iki sistem arasında yapılan kıyaslamada öncelikle fiyat, zaman, yer, miktar ve düzey gibi başlıca temel kıymet unsurları gözönünde bulundurulacak, daha sonra da ayarlama faktörleri ve kıymet tespit yöntemleri incelenecektir.

Bu farklılıkları aşağıdaki başlıklar halinde incelememiz mümkündür.

• Nakliye Giderleri:

Brüksel kodunda CİF kıymet; li mana veya ithalat yerine teslimat için yapılan tüm masraf, ücret ve harcamaların toplamı olarak öngörülmektedir. Böyle bir kıymet tanımını kodu ilk kullananlar için en kullanışlı ve yaygın olanıdır. Ancak sözleşmeyi sonradan kabul edenler bu haktan mahrum edilmişler ve nakliye giderlerini eşyanın gümrük kıymetine dahil edememişlerdir. Değişiklik önerileri ise çoğunluk sağlanamadığından kabul görmemiştir.

Cenevre kodu ise CİF veya FOB kıymetin kullanılmasının tercihe bağlı olduğu belirtmiştir. Bu tercih şartlarının alanı geniştir. Bundan hareketle Cenevre kodu, bütün tarafların ithalat yerine göre nakliye ve benzeri giderleri tamamen veya kısmen kabul ya da ret edebileceklerini öngörmektedir.

• Fiyat:

Brüksel kodunda serbest piyasa şartlarına göre bir ithalat işlemi sırasında satışta gerçekleşmiş, ödenen veya ödenecek fiyat tespit edilmeye çalışılır ve koşullar değiştiğinde de gerekli ayarlamalar yapılır.

Cenevre kodunda ise satış fiyatı ihraç amacıyla ithal ülkesine satılan eşyanın belli kalemler açısından ayarlamalar yapıldıktan sonra gerçekte ödenen veya ödenecek olan fiyatıdır. Bu fiyatın kabulü dört şarta bağlıdır.

- Bazı istisnalar hariç, eşyanın alıcısı tarafından elden çıkartılması veya kullanımına ilişkin sınırlama olmamalıdır,

- Kıymeti belirlenecek eşya bakımından satış veya fiyat belirlenmez mahiyette herhangi bir koşul veya edim konusu olmamalıdır,

- Anlaşmanın 8. Maddesi hükümlerine göre düzeltme yapılması mümkün olmadıkça, eşyanın alıcı tarafından tekrar satışı, elden çıkartılması veya kullanımından doğan hasıllar satıcıya intikal etmemelidir,

- Fiyat alıcı ve satıcı arasında bulunan münasebetlerden etkilenmemelidir,

olarak sıralanabilir.

Bu dört şart yerine getirildiğinde ve gerekli ayarlamalar yapılabildiğinde sonuçta ortaya çıkan kıymet kabul edilmelidir. Bu kıymet, ithal eşyasıyla aynı veya benzer olan eşyanın fiyatının altında yada üstünde olabilir.

Görüldüğü gibi, Cenevre kodunun ifade ettiği pozitif kavramda eşyanın ödenen veya ödenecek olan fiyatı istisnalar ve ayarlamalarla birlikte anlaşmada net olarak tanımlanmıştır.

• Zaman:

Brüksel kodunda zaman unsuru, kıymetin vergi ödendiği tarihte belirleneceği şeklinde yer almaktadır. Satışta ödenen veya ödenecek

fiyatın kabul edilmesi sözleşme tarihi ile verginin ödenme tarihi arasındaki zaman sürecinde meydana gelen dalgalanmalar açısından mükellefe bir tolerans sağlamaktadır.

Diğer taraftan; Cenevre kodu satış, satış kıymetinin temel yöntemini belirlerken gerçek satış haricinde hiçbir zaman standardından bahsetmez. Sonuç olarak satış kıymeti ile ilgili şartların yerine getirilmesi durumunda, sözleşme tarihi ne olursa olsun bu kıymet kabul edilip bu tarihten sonraki fiyat dalgalanmaları gözardı edilir.

Cenevre Koduna göre; uygulamada bütünlüğü sağlamak ve makul koşullarda bir kıymet elde edebilmek için hiçbir zaman unsurunun yer almadığı hesaplanmış kıymet yöntemi dışında diğer yöntemlerde bir zaman standardı kullanılır.

• Yer:

Brüksel kıymet kodunun öngördüğü fiyat eşyanın ithal yeri veya li-manında alıcıya teslim fiyatıdır. (CİF Fiyat) Bu fiyat, ne ihraç ülkesindeki yurtiçi fiyat, ne de başka bir ülkeye yapılan ihracat fiyatı olarak kabul edilemez.

Cenevre kıymet kodu yer açısından özel bir hüküm getirmez. Özellik arzeden durum ödenen veya ödenecek fiyatın farklı olması halinde fiyatın gerçek ithalat yerindeki piyasadaki geçerli fiyata ayarlanması gerektiğidir. (Satışa ait

şartlar yerine getirilip gerekli ayarlamalar yapıldığında Brüksel kıymet koduna göre tespit edilen fiyatla Cenevre koduna göre tespit edilen fiyat aynı rakama ulaşır.)

• Miktar:

Brüksel kodu standart miktar tanımını yapmaz, ancak gerçekte ithal edilmiş olan miktarın kıymetinin belirlenmesini öngörür. Bu nedenle kıymeti belirlenecek eşya büyük bir satışın bir parçası olduğunda geriye kalan kısım bir ya da daha çok farklı ülkeye gönderilmişse, ödenen veya ödenecek fiyat, kıymeti belirlenecek miktarın normal fiyatına göre ayarlanmalıdır. Parti halinde ithalat, makul bir zaman zarfında yapıldığı takdirde sonradan yapılan miktar indirimi göz önüne alındığında toplam miktar için ödenen veya ödenecek fiyat kabul edilebilir.

Cenevre koduna göre satış kıymetinin belirlenmesi için miktar açısından hiçbir hüküm yoktur. Bu nedenle ithal edilen eşya için ödenen veya ödenecek fiyat ayarlama tabi değildir. Miktar indirimi ne izin verilebilir.

• Ticari Düzey:

Ne Brüksel kodunda ne de Cenevre kodunda belli bir düzeyin uygulanması öngörülmemiştir. Sadece Brüksel kodunda ithalat bir satışı içermediğinde veya kabulü uygun olmayan bir satış söz konusu olduğunda bahis konusu olmuştur.

Cenevre kodunda ise test kıymetlerinin uygulanmasında, aynı ve benzer eşya kıymetlerinin uygulanmasında ve çok daha az ölçüde indirgeme yönteminin uygulanmasında ticari düzey kavramıyla karşılaşılr.

• Genel Olarak Ayarlamalar:

Her iki sistemin ödenen veya ödenecek fiyat konusunda ayarlama yapma yöntemleri, sistemlerin özünde yatan karşıt kavramları yansıtır. Brüksel kıymet kodunda kısa ve genel şartlar yer alır. Kodda öngörülenlerden farklı satış koşulları söz konusu olduğunda, fiyat ayarlamasının yapılmasının gerekli olduğu kabul edilir. Özellikle nakliye giderleri (CIF kıymet şartını yerine getirmek için) tek acenta veya imtiyazlılar için yapılan indirim ve diğer kesintiler, her türlü mutad olmayan indirim ile normal rekabet fiyatında yapılan diğer indirimler için ayarlama yapılması gereklidir. Brüksel kodundaki bu ek açıklama aslında yeni bir açı getirmez. Zira aranan serbest piyasa fiyatı imtiyazlı veya mutad olmayan indirimler içeriyorsa, kıymet tespiti ödenen veya ödenecek fiyata dayandığından, ithalatçı için yapılan bu indirimler gümrükleme amaçlarıyla yeniden fiyata ilave edilmelidir. Ancak, bir indirimin mutad olup olmadığı veya normal rekabet fiyatında yapılan bir indirim olup olmadığı konusunda belirsizlikler ortaya çıkabilir. Bu durumda ayarlamalar ya gerçek yada teorik unsurlara bağlıdır.

Cenevre kıymet koduna göre ise; gerçekte ödenen veya ödenecek satış kıymetine ulaşmak amacıyla fiyatta yapılabilecek ayarlamalar liste halinde net bir şekilde tanımlanmıştır. Bunlar 8. Madde ile 1. Madde ve ilgili yorum notlarındaki indirimlerdir. Bunlar dışında ilave veya indirim yapılamaz. Yapılacak ilave ve indirimler; objektif, miktar açısından ayırt edilebilir verilere dayanmalıdır. (Bunun olmaması halinde bir sonraki kıymet belirleme yöntemi kullanılmalıdır.) İthal ülkesindeki vergi ve resimler yapıları gereği ayırdedilebilir olmalarına rağmen, eğer ayırdedilemiyorlarsa indirilemezler.

• Bağlantılı Taraflar:

Brüksel kodu ticarete bağlantılı sayılan kişilerin geniş bir tanımını verir. Cenevre kodu, kişilerin ticarete bağlantılı sayılıp sayılmayacağıyla ilgili daha spesifik hükümler öngörmektedir. Bu nedenle her konuda olmasa da daha kısıtlayıcıdır. Örneğin; Cenevre koduna göre % 5'ten daha az bir orandaki ortak hissedarlık konusunda tek acenta, tek distribütör veya tek imtiyaz sahibi bir bağlantı unsuru oluşturmazken; Brüksel koduna göre bunun kesinlikle bir bağlantı olduğu kabul edilir. Diğer taraftan Cenevre kodu, aynı ailenin fertlerini bağlantılı olarak görürken, Brüksel kodunda aile ilişkileri tek başına bağlantı unsuru değildir.

Her iki sistem "Bağlantılı Tarafların" gerçek tanımları arasındaki

farklılıkların ötesinde bu soruna şu şekilde yaklaşır.

Brüksel koduna göre satışın serbest piyasada birbirinden bağımsız bir alıcı ve satıcı arasında gerçekleşip, fiyatın da herhangi ticari, mali veya diğer bir ilişkiden etkilenmemesi gerekirken; Cenevre koduna göre alıcı ve satıcının 15. Maddeye göre bağlantılı olması, satış fiyatının kabul edilmemesi için tek bir unsur teşkil etmediği belirtilir. Her iki sistemde de bir anlamda fiyatın bağlantıdan etkilenip etkilenmediği konusunda aynı yaklaşıma sahip oldukları düşünülebilir. Ancak bu Brüksel kodunun hem yorumlanması hem de uygulanmasında böyle olmamıştır. Çünkü Brüksel kodu satışın serbest piyasada birbirinden bağımsız bir alıcı ve satıcı arasında olması; yani birbirleriyle bağlantısız taraflar arasında gerçekleşmesi koşulunu fiyatın bağlantıdan etkilenip etkilenmediğine göre daha fazla vurgulamıştır. Diğer taraftan Cenevre kodu ise; bir bağlantının var olup olmadığından daha çok, bu bağlantının etkisinin incelenmesinin gerektiğini vurgular. Brüksel kodunun 1. Maddesinin 5. Yorum notunda bağlantı olmaması halinde kodun şartlarına uyulduğu ve kıymet belirlemede satış fiyatının esas alınacağı belirtilir. Cenevre kodu ise; satış fiyatının 1. Maddenin 2/b-i, ii, iii, iv fıkralarında özel olarak tanımlanan test kıymetlerinden birine yaklaştığının itihalatçı tarafından ispatlandığında, bu fiyatın kabul edilmesini öngörür.

Bu durum aynı zamanda test kıymetine uyan satış fiyatının kabul edilerek, farklı bir kıymet tespit etmek amacıyla başka bir yöntem uygulama zorunluluğundan kurtulması açısından gümrük idaresinin de yararınadır.

• Dövizlerin Birbirine

Çevrilmesi:

Brüksel koduna göre, dövizlerin birbirine çevrilmesi işlemi, ithal ülkesinde verginin ödeneceği tarihteki resmi döviz kuru üzerinden yapılmalıdır.

Cenevre kodu ise yalnızca zaman açısından farklılık gösteren benzer bir kavrama sahiptir. Kod: ticari satışlardaki paranın kıymetini, en etkin şekilde ithal ülkesinin resmi makamlarının yayınladığı döviz kurunun yansıtacağı görüşünü benimsemiştir.

• Aynı ve Benzer Eşya

(2 ve 3. Maddeler):

Cenevre koduna göre, ithal eşyasının kıymeti 1. Maddedeki satış bedeli yöntemine göre belirlenemiyorsa, kıymet aynı eşyanın satış bedeli yöntemi (2. Madde), bu da değilse; benzer eşyanın satış bedeli yöntemine (3. Madde) göre belirlenmelidir. Aynı ve benzer eşyanın özel tanımları yapılmış ve ticari düzey ve miktar farklılıklarının hesaba katılması için hükümler konmuştur.

Brüksel kodu, ithal eşyasının gümrük kıymetini, eşyanın serbest

piyasadaki fiyatı olarak belirlerken, uygulamada serbest piyasa şartlarının gerçekte ne olduğunu belirlemek için aynı ve benzer eşyanın ithalat satışlarının incelenmesini öngörür.

Bu nedenle, Brüksel ve Cenevre kodundaki aynı ve benzer eşya kavramları arasındaki ayırım şudur:

Cenevre kodu; hiyerarşik sıraya göre, iki ayrı kıymet olarak hesaplanan kıymetlerden herbirinin diğerinden bağımsız olarak, tek başına bir bütün olarak ele alınacağını öngörürken; Brüksel kodu, aynı ve benzer eşyaların fiyatları ile kıymeti belirlenecek eşyanın fiyatı arasındaki farklılıkların kodun öngördüğü kıymete ulaşmak için ithal eşyasının fiyatının ayarlanmasında kullanılacağını belirtir. Şüphesiz bu durum, bir sistemin pozitif kavramının diğerinin de normatif kavramının göstergesidir.

• İndirgeme Yöntemi ile İlgili Farklılık (5. Madde):

Cenevre koduna göre; ithal eşyasının gümrük kıymeti, aynı veya benzer eşyanın satış bedeli yöntemine göre belirlenemiyorsa, kıymet; ithal ülkesine ya ithal edildiği şekilde ya da işlenmiş durumda satılan eşyanın fiyatı esas alınarak belirlenir. Brüksel kodu da kodda öngörülen serbest piyasada eşyanın satılacağı fiyatı belirlemede indirgeme yönteminin kullanılmasına izin verir.

Cenevre kodunun 5. Maddesi ve yorum notları; Brüksel kodunun notlarına göre daha spesifik olmasına rağmen, her ikisi de fiyattan normal komisyonların (Brüksel kodunun temsilci komisyonlarının düşürülmesine izin vermemesine rağmen) genel giderler ve karın, vergi ve resimler dahil olmak üzere yurtiçi navlun ve sigortanın ve mümkünse eşyanın daha fazla işlenmesi ile ilgili giderlerin düşülmesini öngörür. Buna göre, her iki sistem arasında kıymet indirimine ulaşmada kavramsal bir fark vardır. Cenevre koduna göre indirgeme yöntemi, hiyerarşik sırasına göre diğer yöntemlerden bağımsız olarak tek başına geçerlidir. Brüksel kodu, serbest piyasa fiyatına hiyerarşik bir sıralama olmaksızın ulaşır. Brüksel koduna göre; indirgeme yönteminin kullanımı kıymeti belirlenecek eşyanın satışındaki fiyatla başlarken; Cenevre koduna göre, aynı ve benzer eşyanın fiyatıyla başlar. Pratik uygulamada olabilecek diğer farklılıklar, örneğin; “En yüksek toplam miktarın” kullanılması gibi (Brüksel kodu bu tanımdan bahsetmemesine rağmen bu kodla çelişmez.) Cenevre kodunun 5. maddesinin özelliğinden kaynaklanmaktadır.

• Hesaplanmış Kıymet Yöntemi (6. Madde):

Cenevre kodunun 6. Maddesi; kıymetin hiyerarşik sıraya göre önceki yöntemlerle belirlenememesi durumunda, hesaplanmış kıymet yöntemiyle belirleneceğini öngö-

rür. Genel olarak bu yönetime göre kıymet, maliyet ve girdilerin, işleme giderlerinin, kar ve genel giderlerin, navlun ve sigorta giderlerinin toplanmasıyla belirlenir. Öngörülmemiş olmasına rağmen Brüksel kodunda kıyaslanabilir hiçbir hüküm yeralmaz.

Cenevre kodunun 21. Maddesinde, hesaplanmış kıymet ile ilgili hangi bilgilerin gerekli olduğu ve nasıl temin edilecekleri açıklanarak genel kabul görmüş muhasebe uygulama ilkelerinin kullanımını gerektiren 6. maddenin, gelişmekte olan ülkelerce bir süre ertelenebileceği belirtilmiştir. Ayrıca 5. ve 6. Maddelerin uygulama sıraları da ithalatçının talebi ve gümrük idaresinin onaylanmasıyla yer değiştirilebilir.

• Geri Dönüş Yöntemi (7. Madde):

Cenevre kodunun 7. Maddesi, kıymetin hiyerarşik sıraya göre diğer yöntemlerle belirlenememesi durumunda, Genel Anlaşmanın ve GATT'nın 7. maddesinin ilke ve hükümleri çerçevesinde tutarlı ve makul yöntemlerle belirlenmesini öngörür. 7. madde notları bu şekilde belirlenen kıymetin mümkün olduğunca daha önce belirlenmiş gümrük kıymetlerine dayanması gerektiğini ve kullanılacak yöntemlerin hiyerarşik sıraya göre esnek bir yaklaşımla uygulanmalarının gerektiğini ifade eder. Ayrıca 7. madde negatif bir liste yani, Cenevre koduna göre kullanılamaya-

cak kıymet belirleme yöntemlerinin de bir listesini verir.

Brüksel kodunda kıyaslanabilir bir metin bulunmadığından bir karşılaştırma yapılması da mümkün değildir. Ancak tecrübe ve uygulamalara dayanarak Brüksel kodunun uygulanmasıyla ölçülebilir denli büyük farklı bir sonuç çıkmayacağı söylenebilir. Bunun nedeni her iki sistemin GATT'nın kıymet belirleme prensiplerine dayanırken 7. Maddenin spesifik hükümleri içermesidir.

• İdari Hükümler:

Hem Brüksel kodu hem de Cenevre kodu yorum, uygulama ve değişikliklerde birliğin sağlanması, anlaşmazlıkların çözülmesi konularında komitelerle ilgili idari hükümler içermektedir. İlave olarak Cenevre kodu;

- Kıymet belirleme amaçlarıyla verilen bilginin gizliliğini,

- İthalatçının eşyasının kıymetinin nasıl belirlendiğine ilişkin yazılı açıklama alma ve ceza almadan bir adli makama temyize gitme hakkını,

- Kıymet belirleme işleminin askıda kalması durumunda teminat ya da depozito karşılığında eşyayı gümrükten çekme hakkını ve mevzuat, adli kararlar ile idari kuralların yayınlanarak duyurulmasını öngörmektedir. Birçok ülke bu konuları zaten kendi mevzuatlarına dahil etmiş durumdadırlar.

• Sahtecilik:

Son zamanlarda ticari sahtecilik konusunun hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ülkelere vurgulanması nedeniyle iki sistemin karşılaştırılmasında bu konu da kısaca vurgulanabilir.

Brüksel kodunun 1. Maddesinin 5. Yorum notu, ödenen veya ödenecek fiyatın kullanılmasını tavsiye eder. Cenevre kodunun 1. maddesi gerçekte ödenen veya ödenecek fiyata değinir. Böylece her iki sistemde de ağırlıklı bir özellik, iyi bir şekilde ödenen veya ödenecek fiyat tanımlanır. Ne yazık ki son yıllarda fatura bedeline özellikle, fatura bedelinin her iki sistemde de kıymet üzerinde bir kontrol etkisine sahip olabileceği şeklinde bir eğilim vardır.

Elbette fiyat; faturada gösterildiği ölçüde gerçekte ödenmiş olan fiyatı yansıtır. Her iki sistemde de fiyatın yanlış, düşük yada fazla beyan edildiği, yanıltıcı veya hileli olduğu belirlendiğinde, gümrük idaresince kıymet belirlemede bu fiyatın esas alınmadan reddedileceği tabidir.

Brüksel kodunun açıklayıcı notları bona fide satışlara değinir ve kıymet belirleme prensiplerinin beşincisinde "Kıymet belirleme sistemi, düşük kıymet beyanı, hileli beyan ve diğerlerinden kaynaklanan adaletsiz rekabete karşı dürüst ithalatçıyı korumalıdır" şeklinde açıklamada bulunur. Cenevre ko-

dunun 17. maddesinde de özellikle anlaşmanın hiçbir hükmünün gümrük idarelerini, gümrük kıymetinin belirlenmesi amacıyla ibraz edilen herhangi bir beyan, belge ya da bildirimin doğruluğu ve kesinliğini tespit konusunda bir sınırlamaya tabi tutamayacağı kabul edilir.

Uluslararası kıymet belirleme sistemlerinde sahte ve yanıltıcı bilgilerle amaçlarını gerçekleştirmeye çalışan kişilerin var olacağı bilinmektedir. Böyle uygulamalar, yalnızca ulusal idarelerin gelir kaynaklarının kaybolmasına yol açmakla kalmaz aynı zamanda uluslararası ticaretin çıkarlarına karşı adaletsiz rekabet avantajları da yaratır. Ne yazık ki böyle durumlar mevcuttur ve her kıymet belirleme sisteminde de aynı derece geçerlidir. Bu konuyla ilgili olarak 05.12.1953 tarihli karşılıklı idari yardıma ilişkin konsey tavsiye kararı, 08.06.1962 ve 22.05.1975 tarihli "Gümrükte sahtecilikle ilgili bilgi toplanmasına ilişkin tavsiye kararları" ile 09.06.1977 tarihli Nairobi Sözleşmesi (Gümrük Suçlarının

Önlenmesi ve Araştırılmasına ilişkin karşılıklı idari yardım sözleşmesi) bulunmaktadır.

4) SONUÇ

Gümrük işlemlerinde gerek idari ve gerekse mükellefler açısından eşyanın kıymetinin tespiti önemli bir durum arz etmektedir. Yazımızda kıymet kodlarında (Brüksel Kıymet Kodundan Cenevre Kıymet Koduna geçiş) değişikliğin etkileri incelenmeye çalışılmıştır. Sonuç olarak, Cenevre Kıymet Koduna geçişin idare ve mükellefler bakımından yeni bir takım sorumluluklar getirdiği söylenebilir.

KAYNAKÇA:

1) GÖKÇE, M. Uğur; "Gümrüklerde Sonradan Kontrol ve Risk Analizi Sistemi-Türkiye Üzerine Bir Deneme" adlı yayınlanmamış tez çalışması, Aralık 1998, Ankara.

2) ÜNAL, Musa; "Kıymet Tespit Yöntemleri ve Kıymet Sorunları" adlı yayınlanmamış tez çalışması, Aralık 1998, Ankara.