

Dış Ticarete Konu Eşyanın Vergilendirilmesinde Gümrük Kıymetinin Rolü, Beyanı ve Kontrolü*

Muhammet KAYA**

Doç. Dr. Alper DOĞAN***

Özet

Gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihte yürürlükte olan gümrük tarifesindeki esas ve oranlar üzerinden alınan gümrük vergisi, uluslararası ticarete konu eşyanın ithali ya da ihracına bağlı olarak tahsili öngörülen vergilerden sadece birini oluşturmaktadır. Her ne kadar gümrük tarifesindeki esas ve oranlar üzerinden alınsa da gümrük vergisinin hesaplanmasında belirleyici temel unsurlardan biri de bu verginin matrahını oluşturan eşyanın gümrük kıymetidir. Eşyanın gümrük kıymeti esasen gümrük vergisinin matrahını oluşturmakla birlikte diğer gümrük vergilerinin matrahlarının tespitinde de önemli bir belirleyicidir. Bu çerçevede, alınacak gümrük vergilerinin eksiksiz tahsil edilebilmeleri ve bu kapsamda bir dış ticaret politikası aracı olarak kendilerinden beklenen fonksiyonu yerine getirebilmeleri de gümrük kıymetinin doğru, gerçek ve belirlenen usullere uygun olarak tespitini gerekli kılmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Dış Ticaret, Gümrük, Vergi, Gümrük Kıymeti.

JEL Sınıflama Kodları: H20, F10, K34.

The Role, Declaration and Control of Customs Value in Taxation of Goods Subject to Foreign Trade

Abstract

The customs duty levied on the basis and rates of the customs tariff in force at the date of the birth of customs obligation is only one of the taxes envisaged to be collected depending on the import or export of the goods subject to international trade. Although it is taken over the principles and rates in the customs tariff, one of the determining factors in the calculation of the customs duty is the customs value of the goods constituting the basis of this tax. The customs value of the goods constitutes the basis of the customs duty, but is also an important determinant in determining the bases of other customs duties. In this context, it is necessary to determine the customs value in accordance with the correct, real and determined procedures in order to be able to collect the customs duties completely and to perform the function expected from them as a foreign trade policy instrument.

Keywords: Foreign Trade, Customs, Tax, Customs Value.

JEL Codes: H20, F10, K34.

* Bu çalışma, Muhammet KAYA tarafından, Doç. Dr. Alper Doğan danışmanlığında yazılmış ve İzmir Kâtip Çelebi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü'nde 13.05.2019 tarihinde savunulmuş olan "Eşyanın Gümrük Kıymeti, Vergilendirilmesi ve Uyuşmazlıklarının Çözüm Yöntemleri" adlı yüksek lisans tezinden türetilmiştir.

** İzmir Kâtip Çelebi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye ve Mali Yönetim Anabilim Dalı Doktora Öğrencisi, Ticaret Başmüfettişi, mkaya3576@gmail.com, ORCID ID: 0000-0002-2541-4571

*** İzmir Kâtip Çelebi Üniversitesi, İ.İ.B.F., Maliye Bölümü, alper.dogan@ikcu.edu.tr, ORCID ID: 0000-0002-2541-4571

Giriş

Gümrük vergileri¹, yapılmış bulunan tanımı doğrultusunda dış ticaret işlemlerinde alım ve satım konu eşyanın ithali ya da ihracına bağlı olarak alınması öngörülen vergileri ifade etmektedir. Uluslararası ticarete konu olan eşyanın ithali ya da ihracına bağlı olarak alınması gereken vergiler her ne kadar gümrük vergileri tanımlamasına dahil olmakla birlikte, söz konusu vergilerden her biri kaynağı açısından farklı kanunlarda ya da yasal metinlerde düzenlenmişlerdir. Durum bu olmakla birlikte, dış ticaret ve gümrük işlemlerinin kendine özgü karakteristiği, bu işlemler kapsamında tahsili öngörülen vergilerin de usul ve esaslar açısından dahili vergilerin tabi olduğu 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamı dışında düzenlenmesini zorunlu kılmıştır (VUK, md. 2). Bu nedenle, eşyanın ithali ya da ihracı koşulunda gümrük vergileri tanımında birleşen söz konusu vergilerden her biri 4458 sayılı Gümrük Kanunu (GK) uyarınca gümrük vergisinin tabi olduğu usul ve esaslara tabidirler (GK, md 3/8, 3/9 ve 3/10).

Günlük rutinde çoğunlukla ithalat ve ihracat vergileri için yapılan genel bir tanım olarak karşımıza çıkan gümrük vergisi, gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihte yürürlükte olan gümrük tarifesindeki esas ve oranlar üzerinden hesaplanmakta ve eşyanın ithali ya da ihracına bağlı olarak tahsili öngörülen gümrük vergilerinden sadece birini oluşturmaktadır. Tarihin tanıdığı en eskilerden olan gümrük vergisi (Nadaroğlu, 2000: 371), her ne kadar gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihte yürürlükteki gümrük tarifesinde yer alan esas ve

oranlara göre alınsa da bu verginin matrahını ifade eden eşyanın gümrük kıymeti ile ekonomik milliyetini tanımlayan menşe unsurları da bu verginin hesaplanmasında en az tarife kadar önemli rol oynamaktadırlar.

Eşyanın gümrük kıymeti kavramı, bu konudaki temel metinlerden olan ve Dünya Ticaret Örgütü (DTÖ) Kıymet Anlaşması olarak ta bilinen Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması'nın (GATT) VII. Maddesinin Uygulamasına İlişkin Anlaşma kapsamında asıl olarak ithal eşyasına ait bir kavram olarak ele alınmaktadır. Gümrük kıymeti, esasen gümrük vergisinin matrahını ortaya koymakla birlikte diğer gümrük vergilerinin de matrahlarının tespitinde önemli bir belirleyici durumundadır. Bu nedenle, alınacak gümrük vergilerinin eksiksiz tahsil edilebilmeleri ve bu kapsamda bir dış ticaret politikası aracı olarak kendilerinden beklenen fonksiyonu yerine getirebilmeleri de gümrük kıymetinin doğru, gerçek ve belirlenen usullere uygun olarak tespitini gerekli kılmaktadır.

İthal eşyasının gümrük kıymetine ilişkin beyanı, bulunulan gümrük rejim beyanı kapsamındaki gümrük beyannamesi ve ayrıca bu eşyaya ait kıymet bildirim formu ile yapılmakta ve bu suretle beyanı gerçekleştiren kişiyi gümrük idaresi karşısında taahhüt niteliğinde bağlamaktadır. Gümrük idaresi ise beyan edilen gümrük kıymetinin doğru, gerçek ve belirlenen usullere uygun olup olmadığı konusunda gerek ulusal gerekse uluslararası mevzuattan kaynaklanan araştırma hak ve yetkisi kapsamındaki gümrük kontrolünü, eşya henüz gümrük gözetimi altında iken beyana ait işlemlerin kontrolü aşamasında ya da eşyanın teslimini izleyen süreçte uygulanabilmektedir.

1. Gümrük Kıymeti Kavramı

Herhangi bir şeyin arzu edilme derecesini bazen de değişime ya da alım ve satım konu olan bir nesnenin kapasite ölçüsünü gösteren kıymet kavramı, kimi zaman nesnel ya da öznel yaklaşımlarla, örneğin, bir şeyin kalitesini göstermesinden ötürü karar ya da tercih meselesi şeklinde ele alınmak-

1 Gümrük vergileri, GK'nın 3/8'inci maddesinde; "ilgili mevzuat uyarınca eşyaya uygulanan ithalat vergilerinin ya da ihracat vergilerinin tümü" şeklinde tanımlanmış olup söz konusu tanımda öne çıkan ithalat ve ihracat vergileri ise anılan Kanunun 3/9 ve 3/10'uncu maddeleri kapsamında, hâlihazırda: Gümrük Vergisi, Katma Değer Vergisi, Özel Tüketim Vergisi, Damga Vergisi, Tek ve Maktu Vergi, İlave Gümrük Vergisi, Dampinge Karşı Vergi ve Telif Edici Vergi, Ek Mali Yükümlülük, Toplu Konut Fonu, Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu, Tütün Fonu, Türkiye Radyo-Telvizyon Kurumu Bandrol Ücreti, Çevre Katkı Payı, Kültür Fonu, Destekleme Fiyat İstikrar Fonu ve Dahilde İşleme Rejimi Kapsamındaki Telif Edici Vergiden oluşmaktadır.

ta, kimi zaman da, topluma faydalı olan bir şeyin değerini, o şeyi üretmek için gerekli iş miktarını ya da onun arz ve talebi arasındaki ilişkiyi yansıtmakta kullanılmaktadır (World Customs Organization [WCO], 2017; Oxford Dictionaries, 2017). Dolayısıyla bir şeyin kıymeti, genel olarak o şeyin satın alma, kiralama, ödünç verme ve takas şekillerindeki edinimlerin yansması iken (Dünya Gümrük Örgütü [DGÖ], 2009a: 5) gümrük tekniği açısından, ithal eşyasının değerini belirlemek amacıyla kullanılan bir gümrük prosedürü ya da sistemi olarak karşımıza çıkmaktadır.

Bilindiği üzere gümrük vergileri, öteden beri dış ticarete yön verme veya müdahale amacıyla kullanılan ekonomi politikasının en eski, klasik ve geleneksel araçlarıdır (Kızılay, 2011: 16) ve genel olarak ad valorem, spesifik ve karma gümrük vergileri olmak üzere üç farklı temelde icra edilmektedirler. Ad valorem gümrük vergileri, gümrük kıymetine belirli bir yüzde olarak uygulandığından bu vergilerde matrah eşyanın kıymetidir. Buna karşın spesifik gümrük vergilerinde matrah, vergiye konu eşyanın fiziki olarak ölçüsünü ifade eden sayısı, miktarı veya ağırlığı olabilmektedir. Karma gümrük vergileri ise adından da anlaşılacağı üzere verginin, eşyanın hem kıymeti hem de fiziki birimi üzerinden hesaplandığı ve tahsil edildiği vergileri tanımlamaktadır. Yönetimler açısından söz konusu vergi türlerinden hangisinin tercih edileceği ise birçok faktöre bağlıdır. Tarihi süreçte, spesifik vergilerin advalorem vergilere tercih edildiği dönemler olmuşsa da günümüzde DTÖ üyelerinin büyük çoğunluğu ad valorem vergi sistemini kullanmaktadır (WCO, 2014).

Vergi konusu itibarıyla eşyanın sayısı, ağırlığı, miktarı ya da ölçüsünü baz alan spesifik tarifeye (Çelik, 1999: 22) nazaran ad valorem sisteminde ithal eşyası için ödenecek verginin belirlenebilmesi, bu eşyanın gümrük kıymetinin de bilinmesini gerektirmektedir (World Trade Organization, 2018). Zira gümrük kıymeti, alınacak gümrük vergisinin matrahını oluşturmaktadır. GK ise matrah terimi yerine bu alandaki uluslararası düzenlemeye uy-

gun olarak gümrük kıymeti kavramını kullanmaktadır (Tuncer, 2001: 207). Gümrük kıymeti ya da ithal eşyasının kıymeti, GATT'ın VII. Maddesinin Uygulanmasına Dair Anlaşma'nın 15/1-a maddesinde; "*ithal eşyasının, üzerinden ad valorem gümrük vergileri tarh edilecek kıymeti*", Gümrük Yönetmeliği'nin (GY) 43/f maddesinde ise; ithal eşyası üzerinden ad valorem tarife baz alınarak alınacak gümrük vergisinin hesaplanmasına baz teşkil eden eşya kıymeti şeklinde tanımlanmıştır.

Gümrük kıymeti, esas itibarıyla uluslararası ticarete konu eşyanın, bir ülkeden diğerine fiziksel hareketi sonucu alıcısı veya ithalatçısı tarafından gümrük idaresine verilen gümrük beyanı kapsamındaki kıymet beyanı ile şekillenmektedir (DGÖ, 2009a: 5). Belirli bir ithalat işlemine konu eşya için ad valorem vergi miktarı, ithal eşyasının gümrük kıymeti ile vergi oranının çarpımı sonucunda belirlenmektedir. Bu çerçevede, gümrük vergi oranı ile eşyanın gümrük kıymeti ödenecek gümrük vergi miktarını belirleyen ana etmenlerdir. Bu nedenle, ithalatçı açısından da eşyanın tarifede yer alan gümrük vergi oranı kadar gümrük kıymetinin nasıl belirlendiği de önem arz etmektedir. Bu önemi nedeniyle, uluslararası alanda DTÖ Kıymet Anlaşması çerçevesinde belirlenen "kıymet" kuralları kapsamında, gümrük vergisinin belirlenmesinde adaleti, tarafsızlığı ve yeknesaklığı teşvik için tasarlanmış bir gümrük kıymet sistemi icra edilmektedir (Rosenow ve O'Shea, 2010: 1 - 2).

2. Gümrük Mevzuatında Eşyanın Gümrük Kıymeti ve Tespit Sistemi

Eşyanın gümrük kıymeti konusunda GATT'ın VII. Maddesi, GATT'ın VII. Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Anlaşma hükümleri ile söz konusu düzenlemelerle uyumlu bir şekilde tasarlanmış bulunan GK'nın 23 ila 31 ve GY'nin 43 ila 57'nci maddelerinde yer alan hükümler gümrük kıymet sisteminin temel çerçevesini ortaya koymaktadır. Diğer taraftan, eşyasının gümrük kıymetinin tespitinde belirtilen ana metinlerin yanı sıra, konuya ilişkin tebliğ, genelge ve tasarruflu yazılarla birlikte DTÖ

bünyesindeki Gümrük Kıymeti Komitesi'nin kararları ile DGÖ bünyesindeki Gümrük Kıymeti Teknik Komitesi'nin tavsiye, açıklama, izah notları, örnek olay ve incelemeleri de göz önünde bulundurulmaktadır.

İthal eşyasının gümrük kıymeti, GY'nin 43/1'inci maddesinin (f) bendine istinaden "*ithal eşyası üzerinden ad valorem sisteme göre gümrük vergisinin hesaplanmasına esas teşkil edecek olan eşya kıymetini*" ifade etmekte olup gümrük tarifesinin ve eşya ticaretine ilişkin belirli konulardaki tarife dışı düzenlemelerin uygulanması amacıyla GK'nın 23 ila 31'inci maddeleri ile GY'nin 45 ila 50'nci maddelerinde yer alan hükümlerin uygulanması yoluyla tayin ve tespit olunmaktadır.

GK'da yer alan düzenlemeler çerçevesinde, ithal eşyasının kıymeti, DTÖ Kıymet Anlaşması'nın 1'inci maddesine uyumlu bir şekilde eşyanın satış bedelinden oluşmakta olup bu bedel ise ithal eşyasının Türkiye'ye ihraç amaçlı satışında, Kanunun 27 ve 28'inci maddeleri çerçevesinde gerekli olan düzeltmelerin de yapıldığı gerçekte ödenen veya ödenecek fiyattır (GK, md. 24). Kanunun 27'nci maddesinde "ilaveler" olarak da adlandırılan satış bedeline dahil edilmesi gereken kıymet unsurlarının neler olduğu ve hangi şartlarda bu bedele ilave edilmeleri gerektiği belirlenmişken 28'inci maddesinde ise bu fiyattan ayırt edilebilmeleri koşutuna bağlı olarak gümrük kıymetine dahil edilemeyecek unsurlar diğer bir ifadeyle, "indirimler" düzenlenmiştir.

GK'nın 27/1'inci maddesinde belirlenen kıymet unsurları haricinde eşyanın fiilen ödenen veya ödenecek fiyatına başkaca bir ilave yapılması söz konusu değildir. DTÖ Kıymet Anlaşması'nın 8'inci maddesinde bu unsurlar zorunlu ve ihtiyari düzeltmeler şeklinde ele alınmıştır. İhtiyari düzeltme olarak belirlenen, ithal eşyası için ithalat giriş liman veya mahalline kadar yapılan nakliye, sigorta giderleri ile yükleme, boşaltma ve elleçleme giderlerinden hangilerinin tercih edileceği ulusal mevzuatlarında gösterilmek şartıyla ülkelerin takdirine bırakılmıştır. Ülkelerin, ihtiyari düzeltmelere konu

giderleri gümrük kıymetine ilave etme tercihi CIF, aksi halde FOB esaslı gümrük kıymetinin baz alındığını göstermektedir. GK'nın 27/1'inci maddesinin (e) bendi ile bu giderlerin fiilen ödenen veya ödenecek fiyata ilave edilmesi zorunlu olduğundan GK açısından gümrük kıymetinde CIF esas benimsenmiş olup bu çerçevede, satış bedeli de uluslararası terminolojideki adıyla CIF değeri ifade etmektedir (Selen, 2009: 151).

Satış bedeli, eşyanın gümrük kıymetinin tespitinde baz alınacak ana unsurdur ve aynı zamanda gümrük kıymetinin tespitinde ilk ve temel yöntem olarak karşımıza çıkmaktadır. Dolayısıyla, eşyanın ithaline bağlı olarak yükümlüsünce verilen gümrük beyannamesinde beyan edilen eşya kıymeti, ibraz edilen eşya faturasında yer alan kıymet unsurları ile Kanunun 27 ve 28'inci maddelerinde belirtilen kıymet unsurları da dikkate alınarak yapılan düzeltmelerle birlikte eşyanın satış bedeli kapsamındaki gümrük kıymetini oluşturmaktadır.

Satış bedeli, gümrük kıymetinin belirlenmesinde temel unsur ve ana yöntem olmakla birlikte, yükümlüsünce beyan edilen kıymetin gerçekliği ya da doğruluğu konusunda herhangi bir şüphe oluşması durumunda, gümrük idaresince, yükümlüsünden ek bilgi ve belge talebi de dahil olmak üzere konu incelenecek ve araştırılacaktır. Ancak, yapılan inceleme ve araştırma sonucunda gümrük idaresinin konuya ilişkin makul şüpheleri devam ettiği takdirde eşyanın gümrük kıymetinin tespiti artık satış bedeli kapsamında yapılamayacak ve bu halde sıra dahilinde olmak üzere izleyen ikincil kıymet belirleme yöntemlerine geçilecektir (GY, md. 44/5).

Eşyanın gümrük kıymetinin tespitinde kullanılan ikincil yöntemler ise GK'nın 25/2'nci maddesine istinaden; aynı eşyanın satış bedeli, benzer eşyanın satış bedeli, indirgeme ve hesaplanmış kıymet yöntemleridir. İkincil yöntemlerin sıra dahilinde uygulanması ve gümrük kıymetinin bir üst bentteki yöntem kapsamında tespit edilebilmesi halinde bir sonraki yöntemle geçilememesi esas olmakla birlikte beyan sahibinin yazılı talebinin gümrük idare-

si tarafından uygun bulunması halinde, indirgeme ve hesaplanmış kıymet yöntemlerinin uygulama sırasının değiştirilebilmesi mümkündür.

Eşyanın gümrük kıymetinin GK'nın 24'üncü maddesinde ifade edilen satış bedeli ile 25'inci maddesinde belirlenen ikincil yöntemlerin uygulanması suretiyle belirlenememesi halinde ise son yöntem olarak da adlandırılan Kanunun 26/1'inci maddesinde yer alan düzenlemelere istinaden yine Kanunun 26/2'inci maddesinde yer alan kıstaslar göz önünde bulundurulmak suretiyle tespit edilecektir. Bahse konu kıstaslar ile güdülen, keyfi ve fiktif belirlenmelerden ziyade eşyanın gerçek kıymetine ulaşılması amacıyla ibarettir.

İthal eşyasının kıymetinin Türk Lirası cinsinden beyanı zorunlu olup beyana mesnet fatura ya da diğer belgelerde kayıtlı yabancı paraların ise beyannamenin tescil edildiği veya gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihte yürürlükte olan Merkez Bankası döviz satış kurları üzerinden Türk Lirasına çevrilmesi gerekmektedir (GK, md. 30). Öte yandan, gümrük kıymeti konusunda GK'da yer alan düzenlemeler, gümrükçe onaylanmış bir başka işlem veya kullanıma tabi tutulması akabinde serbest dolaşıma giren eşyanın gümrük kıymetinin belirlenmesine ilişkin özel hükümleri etkilemeyecektir. Kanunun 24, 25 ve 26'ncı maddelerine ayırık bir durum oluştursa da, çoğunlukla konsinye olarak teslimi gerçekleştirilen çabuk bozulabilir türdeki eşyanın kıymeti ise gümrük idaresince, beyan sahibinin talebi üzerine basitleştirilmiş usuller kapsamında belirlenebilecektir (GK, md. 31).

Belirtilen temel gerekliliklere ilaveten, kıymet tespitinde GY'nin 8 no.lu ekinde yer alan "*Gümrük Kıymeti Yorum Kuralları*" ile 9 no.lu ekinde yer alan "*Gümrük Kıymetinin Belirlenmesinde Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensiplerinin Kullanılması*" başlığı altında yer alan kurallara riayet edilmesinin de gerekli olduğunu ifade etmekte fayda görülmektedir (GY, md. 44/2, 44/3 ve 44/4).

DTÖ Kıymet Anlaşmasında "transaction value" ifadesi her ne kadar "satış bedeli" olarak çevrilmiş

ise de bu kavramının "işlem değeri" şeklinde ele alınması da mümkündür. Sonuç olarak, satış bedeli alıcı ve satıcı arasında gerçekleşen bir ticari işlemin sonucu oluşan fiyatı anlatmaktadır. Yapılan tanımlı doğrultusunda, satış bedeli, ithalatçının malları almak için ihracatçıya ödemeyi kabul ettiği miktardan oluşmaktadır. Alıcı ve satıcı, eşyanın gümrük kıymetini bizzat kendileri belirlemekle olup gümrük idaresi, bu bedeli doğru ve gerçek olduğu sürece reddedemeyeceği gibi piyasa fiyattan ya da diğer işlemlere konu aynı eşya fiyattan daha düşük olduğu veya fiyatta bir indirim yapıldığı gerekçeleriyle de geri çeviremeyecektir (Rosenow ve O'Shea, 2010: 27 - 40).

Satış bedeline ilişkin yapılmış bulunan tanımlamada üç ana unsur ön plana çıktığı görülmektedir. Bunlar; satış işlemi, ithal ülkesine ihraç amacıyla yapılan satış işlemi ve fiilen ödenen veya ödenecek fiyattır (DGÖ, 2009b: 19).

Satış içermeyen eşya ihracına ilişkin olası durumlar Gümrük Kıymeti Teknik Komitesi'nin 1.1 no.lu Tavsiye Kararı'na istinaden; satış işlemi içermeden ihraç edilen hediye, numune ve promosyon malzemeleri gibi bedelsiz gönderilen eşya, konsinye gönderilen mallar, konsinye ithalat olarak nitelendirilmeyen, eşyayı ithalattan sonra alacak olan araçların ithal ettikleri eşya, ana şirket tarafından ayrı bir tüzel kişiliği olmayan şubelere sevk edilen mallar, kiralama, finansal kiralama ya da bir krediye bağlı olarak ithal edilen mallar, takas konusu eşya ve gönderenin mülkiyetinde kalmak üzere ödünç verilen eşya ile gönderenin ithal ülkesinde imha edilmek üzere ithalatçıya ödemedede bulunduğu atık, artık veya kırıntı niteliğindeki eşyanın ithali şeklindedir (Rosenow ve O'Shea, 2010: 1; Ancin, 1997: 10 - 11; DGÖ, 2009b: 20 - 23).

Satış bedelinin gümrük kıymetine esas alınabilmesinin teorik olarak ön koşulu geçerli bir satış işleminin varlığı olmakla birlikte bu koşulun tamamlayıcı unsuru, söz konusu satış işleminin ithal ülkesine ihraç amaçlı olarak yapılmasıdır. Gümrük Kıymeti Teknik Komitesi'nin 14.1 no.lu Tavsiye Kararı uyarınca, satışın belli bir ülkede gerçekleş-

miş olması zorunlu değildir, ithalatçı, son satışın eşyanın ithal ülkesine ihracı amacıyla yapıldığını ispatlarsa satış bedeli uygulanabilmektedir. Satış işleminin ithal ülkesine ihrac amacı taşıması, eşyanın ithal ülkesine ihracı ile neticelenen bir mülkiyet devrine konu olması anlamını taşımaktadır. Satış bedeli yöntemi yalnızca gerçek bir uluslararası eşya transferi ile sonuçlanan ticari muamelelerde kıymetin belirlenmesinde kullanılabilir. (DGÖ, 2009b: 24; Rosenow ve O'Shea, 2010: 64). Böyle bir satışın bulunmadığı durumlarda satış bedeli yöntemi de kullanılamayacak olup bir sonraki ikincil kıymet belirleme yöntemine geçilmesi gerekecektir. Satış bedeli yönteminde, eşyanın ihrac amaçlı satıldığı için serbest dolaşıma giriş rejimi kapsamında beyan edilmesi yeterli addedilmektedir. Ancak, kıymetin belirlenmesinden önce ardıl satışların varlığı durumunda; eşyanın, Türkiye Gümrük Bölgesi'ne (TGB) girişine mesnet son satış işlemi ya da serbest dolaşıma giriş rejimi kapsamında beyanından önce TGB'de yapılan satış işlemi de ihrac amaçlı satıldığına göstergesi kabul edilmektedir. (GY, md. 45/1-d)

İthal eşyanın gümrük kıymetini oluşturan satış bedeli, GK'nın 27 ve 28'inci maddelerinde ifadesini bulan ilaveler ve indirimler olarak nitelendirilen düzeltmelerin yapılması sonucunda ortaya çıkan gerçekte ya da fiilen ödenen ve ödenecek fiyattır. Söz konusu fiyatın temel alınma nedeni, vergilemede gerçek durumu dikkate almak ve muvazaanın önüne geçmektir (Tuncer, 2001: 207). Bu fiyat, ithal eşyanın mali bir durumuna atıfta bulunduğundan, yapılan ve yapılacak ödemelerin gümrük kıymetinin bir unsuru olması için ithal eşyası ile ilgili olması zorunludur. İthal eşyası ile ilintisi olmayan alıcıdan satıcıya intikal ettirilen kar payı gibi ödemeler gümrük kıymetine dahil edilmemektedir. Fiyatın ödenen ya da ödenecek fiyat, alıcının, satıcıya veya satıcı yararına ithal eşyası için ve bu eşya ile ilgili olarak yaptığı ya da yapması gereken ödemelerin toplamından oluşmaktadır ve ithal edilen eşyanın satış koşulu olarak alıcının, satıcı ya da satıcının bir borcunun karşılığında gerçek veya tüzel üçüncü bir kişiye yaptığı bütün ödeme-

leri kapsamaktadır. Bu ödemelerin para transferi, akreditif ya da ciro edilebilen bir kıymetli evrakın kullanılmasıyla doğrudan veya dolaylı yapılması mümkündür (GK, md. 24/3-a). Yapılan ve yapılacak ödemelerin zamanı ve biçimi -ödemelerin ithalattan önce veya sonra yapılmış olması- kıymet tespitinde dikkate alınacak faktörler olmakla birlikte satış bedelinin uygulanması ile (gümrük kıymeti ile) doğrudan ilintili değildir (DGÖ, 2009b: 26; Rosenow ve O'Shea, 2010: 31).

Satış bedelinin gümrük kıymetinin tespitinde baz alınabilmesinin teorik koşulları yukarıda belirtilmekle birlikte, GK'nın 24'üncü maddesine istinaden, eşyanın alıcısı tarafından elden çıkarılması ve kullanımı ile satış ve fiyata yönelik kısıtlamalar, koşullar ve edimler, eşyanın alıcısı tarafından tekrar satışı ya da elden çıkarılması sonucu doğan hasıla ve alıcı ve satıcı arasındaki ilişkinin niteliği de dahil olmak üzere dört temel şartın dikkate alınmasının zorunlu olduğunu belirtmek gerekir.

3. Gümrük Sisteminde Gümrük Kıymetinin Rolü ve İşlevi

Dış ticaret politikasının önemli ve etkili araçlarından olan gümrük vergilerinin etkinliği, üzerinden vergi alınacak eşyanın matrahının yani gümrük kıymetinin, belirlenmiş usul ve esaslara göre doğru tespit edilmesine bağlıdır. Alınacak vergiye temel oluşturan matrahın doğru tespit edilmesi ise sonucunda verginin de eksiksiz tahsil edilmesine neden olacaktır. Belirtilen husus, gümrük vergilerinin önemli bir kamu geliri sayıldığı ülkelerde daha da önem arz etmektedir. Benzer şekilde gümrük vergilerinin dolaylı ve yansıtılabilir özellikleri nedeniyle gümrük kıymetinin belirlenmesindeki hatalara bağlı olarak oluşan eksik ya da fazla vergi tahsili, zincirleme bir şekilde tüketiciler üzerinde olumlu ya da olumsuz sonuçlara yol açabileceği gibi piyasa işleyişine, fiyat oluşumuna ve rekabet koşullarına da olumsuz etkileri olacağı kesindir.

Bununla birlikte, dış ticaretin önündeki engellerin kaldırılması ve ticaretin serbestleştirilmesi ilkeleri çerçevesinde gümrük tarife oranları giderek azal-

ma eğilimi göstermektedir. Örneğin, GATT sistemi öncesinde, 1947'de, gelişmiş ülkeler tarafından uygulanan gümrük tarifeleri yaklaşık %20 ila %30 seviyelerindeyken GATT tarife müzakereleri sonrasında gelişmiş ülkelerce uygulanan ortalama gümrük tarifeleri, tarım dışı ürünler için yaklaşık %5.5 civarına gelmiştir. Yine, 1994 Uruguay Round'u etkisiyle tarım dışı mallara ilişkin ortalama tarife %3,2'dir ve bu tür mallara uygulanan tarife hatlarının neredeyse yarısı gümrük vergisinden muaftır (Rosenow ve O'Shea, 2010: 2). Dolayısıyla düşüş eğilimindeki gümrük tarife oranları karşısında gümrük kıymetine atfedilen önem de bu anlamda sorgulanabilecektir.

Ekonomik gelişmenin başlangıcında ülkelerin vergi sistemleri için önemli bir yer ve pay teşkil eden dış ticaret vergileri, küreselleşme süreci dinamikleriyle oluşan ve giderek artan ekonomik bütünleşmeler ve ticaret anlaşmaları sonucunda etkinliğini yavaş yavaş yitirdiği (Tokatlıoğlu, 2005: 47) söylenebilse de ithalat vergileri uluslararası ticarete önemli bir unsur olmaya devam etmektedir. Nitekim özellikle gelişmekte olan ülkelerde tüm ürünler bazında ortalama gümrük vergi oranları halen %16,9 seviyelerindedir ve bu ülkeler, ulusal bütçelerinin önemli bir kısmı için ithalat vergilerine bağımlıdırlar. Ortalama oranların düşük olduğu sanayi ülkelerinde bile bazı sanayi ürünleri, sektörleri ve birçok tarım ürünü %20 veya daha yüksek tarifelerle korunmaktadır. Dolayısıyla ithalat vergileri tamamen ortadan kaldırılsa bile gümrük kıymet kurallarına duyulan ihtiyaç mevcut olmaya devam edecektir. Bunun önemli bir nedeni ise birçok ülkenin ithal edilen eşyaya uyguladıkları KDV, ÖTV ve diğer satış vergileridir. Bu vergiler, gümrük vergisinin aksine GATT veya DTÖ tarife sınırlandırmalarına tabi olamamakla birlikte gümrük idareleri, bu vergileri hesaplamasında gümrük vergisinin belirlenmesinde kullanılan gümrük kıymetini baz almaktadırlar (Rosenow ve O'Shea, 2010: 2 - 3).

Diğer taraftan, gümrük kıymeti, gümrük vergisinin belirlenmesinin yanı sıra gümrük idareleri ya da hükümetler tarafından gelir dışı önlemlerin yöne-

timinde de kullanılmaktadır. Bunlar; gümrük kıymetine dayalı ithalat kotaları, menşe kuralları² ve ticaret istatistiklerinin toplanmasıdır (Rosenow ve O'Shea, 2010: 2 - 4).

4. Gümrük Kıymetinin Beyanı

İthal eşyasının gümrük kıymetinin belirlenebilmesi, bu eşyanın konu olduğu ticari işlemlere ilişkin unsurların tümüyle bilinmesini zorunlu kılar. Bu da ithalatçının gümrük beyannamesi vermesi, beyana ilişkin ticari belgeleri ibraz etmesi (fatura, navlun faturası ve sigorta poliçesi vb.) ve ayrıca söz konusu ticari işlemlerin unsurlarına ilişkin yazılı bir beyanda (ithal eşyasına ait kıymet bildirim formu) bulunmasını gerektirir. Belirtilen nedenden ötürü, ticari unsurlara ilişkin yapılacak beyanda, fatura fiyatına ilaveten yapılmış ya da yapılacak bir ödemenin olup olmadığı, satıcı ile ilişkisinin bulunup bulunmadığı, eşyanın tekrar satışı nedeniyle meydana gelen hasılanın herhangi bir bölümünün doğrudan ya da dolaylı bir şekilde satıcıya aktarılıp aktarılmayacağı bilgilerine, aynı zamanda, ticari işlemin çeşidi, ödeme koşulları, döviz cinsi, navlun, sigorta ve royalti veya lisans bilgileri gibi eşya kıymetinin tespitine yarayacak unsurlara yer verilmelidir (Gümrük İşbirliği Konseyi [GİK], 1993: 18).

Gümrük beyanı, GK'nın 3/16'ncı maddesine göre, *"belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde, eşyanın, bir gümrük rejimine tabi tutulması talebinde bulunulmasını"* ifade etmekte olup gerçekleştirilen dış ticaret işlemlerinin yasal konuma gelmesi amacıyla kamu otoritelerinin bilgilendirilmesi, bu işlemlerden kaynaklanacak akçalı yükümlülüklerin hesaplanmak suretiyle ödenmesi veya teminata bağlanması ve eşyanın gümrük bölgesinde dolaşımını düzenleyen gümrük rejimlerinin işletilmesi amacıyla yapılan bildirim şeklinde de nitelenebilmektedir (Selen, 2014: 47). Söz konusu beyan, yetkili gümrük idaresine; yazılı ya da sözlü olarak

² Örneğin, belli bir yabancı ülkeden gelen eşyanın, gümrük kıymetinin %50 sinin bu yabancı ülkede gerçekleştirilen işçiliğe katkıda bulunması halinde gümrük vergisiz girişine izin verilmesi gibi (Rosenow ve O'Shea, 2010: 2 - 4).

veya bilgisayara veri işleme tekniği ya da eşya sahibinin bu eşyayı bir gümrük rejimine tabi tutma isteğini içeren herhangi bir tasarrufu şeklinde yapılabilmektedir (GK, md. 59/1). Yazılı beyana ilişkin genel bilgilere GK'da yer verilmekle birlikte bilgisayara veri işleme tekniği, sözlü ve başka bir tasarruf yoluyla yapılacak beyanlarda, beyan konusu eşya ile bu beyanlara ilişkin usuller GK'nın gümrük beyanı kapsamındaki hükümleri çerçevesinde GY'de ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Gümrük mevzuatı hükümleri çerçevesinde yazılı beyan, normal usul ve basitleştirilmiş usul olmak üzere iki kategoride ele alınmıştır. İzleyen açıklamalarımız normal usulde yazılı beyan temelinde sürdürülecektir.

Gümrük rejimi³ne ilişkin yazılı beyanın, normal usulde, şekil ve içeriği yönetmelikle belirlenen beyanname ve diğer belgelerle yapılması ve beyana ilişkin beyannamenin *"eşyanın beyan edildiği gümrük rejimini düzenleyen hükümlerin uygulanması için gerekli bütün bilgileri ihtiva etmesi ve imzalanması"* gereklidir (GK, Md. 60/1). Beyanname, GK'nın 61'inci maddesi uyarınca, ait olduğu eşya gümrüğe sunulmuş ise tescil edilir. Beyannamenin tescil edilmesi, eşyanın tabi tutulacağı gümrük rejiminin işletilebilmesi için öngörülen süreçlerin tamamlanması ve beyannamenin gümrük idaresi kayıtlarına alınması amacıyla yapılan işlem şeklinde de tanımlanabilmektedir (Selen, 2014: 60). Tescille ilişkin tarih, aksine bir düzenleme yoksa eşyanın tabi tutulduğu gümrük rejimine ait tüm hükümlerin uygulanmasında esas alınan önemli bir belirleyicidir. Beyanın bağlayıcılığı ilkesine dayanak oluşturan Kanunun 61/3'üncü maddesine göre *"tescil edilmiş beyanname, ait olduğu eşyanın vergileri ve para cezalarından dolayı taahhüt niteliğinde beyan sahibini bağlar ve gümrük vergileri tahakkukuna esas tutulur."*

Bakanlık tarafından belirlenen/belirlenecek haller dışında ve GY'nin "eksik beyan" ile ilgili düzenle-

meleri saklı kalmak kaydıyla, kod ve açıklamaları ilgili mevzuat kapsamında belirlenerek Bakanlığın kurumsal internet sayfasında duyurulan belgelerin gümrük beyannamesine eklenmesi zorunludur. Söz konusu belgeler haricinde gümrük beyannamesine herhangi bir belgenin eklenmesi söz konusu değildir (GY, md. 114). Bu çerçevede, GY'nin gerek söz konusu 114'üncü maddesinin 28.12.2011 tarihli ve 28156 sayılı Resmi Gazete ile değişikliğinden önceki hali gerekse mülga GY'nin beyannameye eklenmesi gerekli belgeler kapsamındaki düzenlemeleri de dikkate alındığında, serbest dolaşıma giriş rejimi kapsamı bir beyanname için eşyanın gümrük kıymetinin tespitine ilişkin olarak beyannameye eklenmesi gereken belgeler temel olarak; fatura ve beyan edilen teslim şekline bağlı olarak navlun faturası ve/veya sigorta poliçesi ile ithal eşyasına ait kıymet bildirim formudur.

İthal eşyasına ait kıymet bildirim formu, GY'nin 120'nci maddesinde; *"Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşmasının VII nci Maddesinin Uygulanmasına Dair Anlaşma hükümleri çerçevesinde belirlenen ithal eşyasına ait gümrük kıymetinin unsurlarını içeren ve ek-16'da yer alan belge"* şeklinde tanımlanmıştır. İthal eşyasının gümrük vergisine esas olan kıymetinin tespiti için buna ilişkin ticari işlemlerin bilinmesi, bu bilgilerin sağlanabilmesi için de ithalatçı ya da beyan sahibi tarafından gümrük idaresine gümrük beyannamesi ile birlikte ayrıca bir kıymet bildiriminde bulunması gereklidir. Bu bildirimde, alıcı ve satıcı arasında bir ilişki olup olmadığı, varsa bunun fiyatı etkileyip etkilemediği, fatura fiyatına eklenecek herhangi bir ödemenin veya kıymet unsurunun bulunup bulunmadığı, ödeme koşulları, navlun ve sigorta gibi konularda çeşitli bilgiler yer almaktadır (Atan, 40).

Kıymet bildirim formu, esas itibarıyla ithal eşyasına yönelik bir kıymet beyanıdır ve ait olduğu beyannamenin ayrılmaz bir parçasıdır. Beyan sahibi, beyannameye ekleyeceği söz konusu kıymet bildirimini imzalamak suretiyle, beyannameye kayıtlı bilgilerin ve ekli belgelerin ve içeriklerinin tam, doğru ve gerçeğe uygun olduğunu, talep edilmesi

3 Gümrük rejimi: TGB'ye giren ya da bu bölgeden çıkış yapacak eşyanın hareketine ilişkin yöntemleri belirleyen prosedürleri ya da işlem süreçlerini ifade etmektedir (Tuncer, 2001: 46 - 47).

halinde eşyanın gümrük kıymetinin tespitine katkı sağlayacak her türlü bilgi ve belgeyi gümrük idaresine sunmaya hazır olduğunu taahhüt etmekte, aksi takdirde doğacak mali ve hukuki sorumluluğu kabul ettiğini belirtmektedir. Bu form aynı zamanda soruların yöneltildiği ithalatçı ve müşavirler için disiplin sağlayıcı rol oynamaktadır. Ticari işletme veya yükümlü, formu doldurup imzaladıktan sonra gümrük kıymetinin belirlenmesi için önemli olan konularda artık bilgi sahibi olmadığını iddia edemeyecektir (Gümrük ve Ticaret Bakanlığı [GTB], 2014: 37).

Kıymet bildirim formu, düzenleniş şekli itibarıyla bir anlamda satış bedeli yöntemi aşamalarının özetlendiği ve bu aşamaların soru ve cevap şeklinde ortaya konulduğu bir belgedir. İki sayfadan ibaret söz konusu formun ön yüzünde yer alan soruların bir kısmı GK'nın 24/1'inci maddesinde yer alan satış bedeli yönteminin uygulanmasına yönelik şartların sağlanıp sağlanmadığına yönelik iken diğer sorular ise ödeme ve teslim şekillerine yöneliktir. Formun diğer yüzü ise beyan edilecek kıymetin bir anlamda formüle edildiği [gümrük kıymeti = satış bedeli (GK 24'üncü madde) + ilaveler (GK 27'nci madde) - İndirimler (GK 28'inci madde)] A, B ve C olmak üzere üç bölümden oluşmaktadır. A bölümü GK'nın 24'üncü maddesinde nitelenen fiilen ödenen veya ödenecek fiyatın tespitine, B bölümü GK'nın 27'nci maddesinde yer alan fiilen ödenen veya ödenecek fiyata ilave edilmesi gereken kıymet unsurlarına ve C bölümü ise GK'nın 28'inci maddesi çerçevesinde fiilen ödenen veya ödenecek fiyata dahil edilmeyecek kıymet unsurlarına ilişkindir.

5. Kıymet Beyanının Kontrolü

Eşyanın gümrük kıymetinin tespitinde gümrük kontrolünün temel amacı; satış bedeli yönteminin uygulanması konusundaki gerekliliklerin yerine getirilip getirilmediği, beyan edilen kıymetin, alıcının ithal edilen eşya için yaptığı veya yapması gereken tüm ödemeleri ve GATT Kıymet Anlaşma-

sının 8'inci maddesinde öngörülen tüm ilaveleri kapsayıp kapsamadığı ile alternatif kıymet yönteminin kullanılması gerektiği durumlarda, bu yöntemin doğru olarak uygulanıp uygulanmadığı hususlarının belirlenmesinden ibarettir (GİK, 1993: 7).

Bu çerçevede, gümrük idareleri, yapılmış bulunan bir beyanın ve beyana ait verilerin doğru olup olmadığını araştırmak amacıyla, beyannameyi ve ekli ve ilgili belgeleri kontrol edebilir ve beyanname içeriği bilgilerin doğru olup olmadığını araştırılması bağlamında beyan sahibinden ilgili diğer evrakı ibraz etmesini ya da vermesini de isteyebilir. Benzer şekilde, gümrük idareleri beyan konusu eşyayı muayene edebileceği gibi detaylı/ayrıntılı muayene ya da tahlil maksadıyla eşyadan numune de alabilir. Gümrük işlemlerini her aşamada denetlemeye yetkili olan merkez denetim elemanları ile gümrük idare amirleri de muayenesi yapılmış ve işlemleri neticelendirilmiş bir eşyanın ikinci muayenesini her zaman yapma yetkisine sahiptirler (GK, md. 65). Diğer taraftan, gümrük idareleri, eşyanın teslimi sonrasında da beyanname ve eklerinde ya da ilgili belgelerinde yer alan verilerin doğru olup olmadığını tespit etmek maksadıyla, eşyanın ithaline ya da ihracına ilişkin tüm işlemleri veya sonraki ticari muamelelere ait ticari evrakı/verileri inceleyebilir ve kontrol edebilirler. Kontrol ve incelemeye ilişkin işlemler, beyan sahibine, bu işlemler ile doğrudan ya da dolaylı olarak ticari yönden ilgili diğer kişilere veya belge ve verileri ticari amaçla elinde bulunduran diğer kişilere ait yerlerde de gerçekleştirilmektedir (GK, md. 73).

Diğer taraftan, DTÖ Kıymet Anlaşması'nın 17'nci maddesinde; Anlaşmadaki hiçbir hükmün, gümrük idaresinin, eşyanın gümrük kıymetinin tespitine ilişkin sunulan belge, tutanak, beyanname vb. belgelerin doğruluğunu ya da gerekliliğini araştırma hakkını sınırlandırmayacağı veya bu hakkı tartışma konusu haline getirecek şekilde yorumlanamayacağı hususlarına yer verilmiştir. Yine, söz konusu Anlaşmanın III no.lu ekinin 6'ncı maddesinde; Anlaşmanın 17 numaralı maddesine yapılan

atıfla, üye ülkelerin kendi ulusal mevzuat ve usul hükümlerine göre bu araştırmalarda ithalatçıların işbirliğini talep etme hakkına sahip olduğu belirtilmiştir. Gümrük Kıymeti Teknik Komitesinin 19.1 sayılı Tavsiyesinde ise gerek Anlaşmanın 17'nci maddesinde gerekse III no.lu ekinin 6'ncı maddesinde belirtilmeyen hakların uygulamada ortadan kalktığı şeklinde değerlendirilemeyeceği, bu hususların ulusal düzenlemelere bağlı olduğu ifade edilmiştir.

Görüldüğü üzere gerek ulusal gerekse uluslararası mevzuat hükümleri çerçevesinde, gümrük idarelerinin, beyan edilen gümrük kıymetinin doğruluğu, gerçekliği veya belirlenen usullere uygunluğu konusunda gerekli araştırmaları yapma ve konuya ilişkin bilgi ve belgeleri ilgililerinden temin etme konusunda sahip olduğu yetkiler açıkça ortaya konulmuştur.

Eşyanın beyan edilen kıymetinin doğruluğunun araştırılması, bu kapsamda ibraz edilecek her türlü belge, tutanak veya beyannamenin gerçeklik veya doğruluğunun tespiti için gümrük idaresince yapılacak tüm inceleme, araştırma ve soruşturmaları içermektedir. Bu inceleme, araştırma ve soruşturmalar gümrük müdürlükleri, bölge müdürlükleri veya merkezi idare tarafından gümrükleme aşamasında veya daha sonra yapılabilmektedir (GİK, 1993: 9). Bu çerçevede genel itibarıyla eşyaya ilişkin gümrük kontrolü de üç aşamada kendini göstermektedir. Bu aşamalardan ilki, eşyanın henüz gümrük idaresine sunulmasından önceki safhayı kapsayan varış öncesi (pre-arrival) gümrük kontrolüdür. İkinci aşama, eşyanın TGB'ye varışı akabinde gümrük idaresine sunulmasından teslimi aşamasına kadar olan safhadaki, diğer bir ifadeyle, henüz gümrük gözetimi altındayken (clearance stage) gerçekleştirilen kontroldür. Son aşama ise eşyanın tesliminden sonra, yani gümrük gözetiminden çıktıktan sonraki aşamada (post-clearance) gerçekleştirilen gümrük kontrolüdür.

Her üç aşamada gerçekleştirilen gümrük kontrolünde rol alan gümrük görevlileri ile kontrole yönelik gerçekleştirilen faaliyetler ve bu kapsamdaki görev yetki ve sorumluluklar farklılık arz etmektedir. Örneğin, eşyanın beyan edilen tarifesinin doğruluğunun tespiti, eşyanın henüz gümrük gözetimi altında bulunduğu safhada yapılabilen ve eşyanın fiziken görülebilmesi ve incelenebilmesi açısından etkin bir kontrol şekli iken, kıymet unsurlarına ilişkin, özellikle şüphe halinde yapılacak bazı incelemeler ise belirli bir süreyi ve ek bilgi ve belge temini ile özellikle ticari, muhasebe ve banka kayıtları gibi farklı boyutlarda yapılacak çapraz kontrolleri zorunlu kılmaktadır. Benzer şekilde, eşyanın muayenesi, münhasıran gümrük muayene memurlarınca gerçekleştirilebilen bir işlem olmasına karşın, ikinci muayene işlemi ise GK'nın 65'inci maddesi kapsamında ticaret müfettişleri, ticaret müfettiş yardımcıları ve gümrük idare amirlerine tanınmış bir yetki olarak karşımıza çıkmaktadır. Yine, varış öncesi ya da özet beyan aşamasında yapılan gümrük kontrolünün muhatabı taşıyıcı firma olmasına rağmen bulunulan rejim beyanı çerçevesinde beyan sahibi ve/veya eşya sahibi de bu konudaki gümrük işlemlerinin tarafı haline gelmektedir.

Eşyanın gümrük kıymetine ilişkin olarak her üç aşamada gerçekleştirilen kontrol türlerinden varış öncesi kontrol -özet beyan aşaması dahil rejim beyanına kadar olan süreyi içerebilir- sınırlı bir inceleme alanı ve imkânı sunmasına karşın, rejim beyanı kapsamında beyannameye ilişkin yapılan kontrol ile eşyanın tesliminden sonra gerçekleştirilen beyanın kontrolü safhalarında daha etkin ve detaylı inceleme ve araştırma yapılabilmekte ve somut sonuçlara ulaşılabilir. Diğer taraftan, kıymet beyanının kontrolünde, özellikle bazı satış işlemlerinin kendine özgü koşulları ya da bazı kıymet unsurlarının niteliğinden kaynaklanan özellikler nedeniyle, ithal eşyasının gerçek kıymetinin salt kıymet beyanının ve eki belgelerin incelenmesi ile ortaya konulabilmesi çoğu durumda olası görülmemektedir. Bu nedenle belirtilen koşullar ve özellikler kıymet beyanı kontrolünde üzerinde durulması gere-

ken riskli alanları oluşturmaktadır. Benzer şekilde, beyan edilen gümrük kıymetinin belirlenebilmesi için gerekli belgelerin sayısı ve nitelikleri kullanılan kıymet tespit yöntemine göre de değişebilmektedir. Öte yandan, kıymetin kontrolünde, beyan edilen kıymetin gerçekliği, doğruluğu ve tamlığı konusunda beyan ve ekli belgelerin incelenmesi çoğu durumda yeterli olabileceği gibi belirtilen konularda oluşan şüpheye bağlı olarak yükümlüden istenecek açıklama da dahil olmak üzere ilave bilgi ve belgelerin sayısı ve türü ile inceleme yöntemi de farklılık arz edebilecektir.

5.1. Varış Öncesi Kontrol

Eşyanın kıymet beyanına ilişkin kontrolü, ekseriyetle eşyanın bizatihi kendisinden ziyade eşyaya ilişkin evrak ve ticari kayıtlar baz alınarak yapılabilecek bir inceleme sürecini içermektedir. Kıymet beyanı, eşyanın gümrüğe sunulması akabinde gerçekleştirilen rejim beyanı kapsamında ve genel itibarıyla beyanname ile yapıldığından, varış öncesi ya da özet beyanı aşamasında eşyanın kıymetine ilişkin kontrolü de işin doğası gereği gerçekleştirilememektedir. Zira bu aşama çeşitli risk kontrolleri haricinde daha ziyade eşya ve kaplarına yönelik miktar incelemeleri ile sınırlıdır ve esas itibarıyla taşıyıcı ve gümrük idaresi arasındaki işlemlere ilişkindir. Söz konusu kontrol türü, gönderi hakkında ön bilgi sağladığından ön karar ve tavsiye verme şansını doğurmaktadır. Bu da ithalat öncesinde risk değerlendirmesi yapmayı etkin kılmakta ve gümrük idaresi için sonraki iş yükünü azaltmaktadır. Bununla birlikte kısıtlı miktarda veri sağladığından etkin bir kıymet kontrolü yapmayı zorlaştırmakta olup bu husus, bilahare detaylı beyan ile bilgi sağlanacağından önemli bir dezavantaj olarak görülmemektedir (GTB, 2014: 36).

5.2. Beyan/Gümrükleme Aşamasında Beyanın Kontrolü

Beyan ya da gümrükleme aşamasında yapılan gümrük kontrorlü, ilk aşama olan gümrük idarelerinde ve bulunulan rejim beyanına ilişkin güm-

rük süreçleri kapsamında gerçekleştirilmektedir. İlk aşama olarak nitelenen kontrolün amacı ise; kıymet beyanının tam ve doğru olarak yapıp yapılmadığı, beyana ilişkin gerekli ve tevsik edici belgelerin eklenip eklenmediği, ticari unsurlara ilişkin beyannamele kıymetle ilgi hususların ilgili belgeleryle uyumlu olup olmadığı, beyana konu hususlarda herhangi bir düzenleyici işlem bulunup bulunmadığı ile beyan edilen kıymetin, kullanım alanı itibarıyla aynı ya da benzer eşya kıymetlerine göre gerçekçi olup olmadığını kapsamaktadır (GİK, 1993: 8 - 9).

Bu aşamada yapılan kontrolün avantajları; eşyanın fiziksel olarak incelenebilmesi, kısıtlı bilgiye sahip olma olasılıklarına rağmen temsilcilere soru sorulabilmesi, kayıt dışı ticaret sektörünün kontrolünün daha kolay olması, eksik beyan edilen verginin derhal tahsil edilebilmesi, eşya henüz gümrükte olduğundan acentelerin gümrük idaresi ile işbirliği yapma olasılıklarının fazla olmasıdır. Eşyanın fiziksel incelemesi kıymet kontrolü için elzem olmamakla birlikte marka, tanım vb. unsurlar açısından faydalı olabilecektir. Bununla birlikte, gerçekte ödenen veya ödenecek fiyatı doğrulayacak destekleyici kanıtların yetersizliği, komisyonlar, royaltiller, hasıla gibi potansiyel düzeltmeler - *fiilen ödenen veya ödenecek fiyat için ilaveler ve indirimler* - ilişkin bilgi yetersizliği, detaylı kontrol için zaman kısıtı, ithalatçı ile doğrudan temasın olmaması - *zira gümrükleme firmasının ithalatçı yararına her soruya cevap vermesi beklenemez* - ve eşyanın çekilmesinde gecikme riski - *ki bu husus ticaretin kolaylaştırılmasına engel olarak görülebilir* - bu aşamanın dezavantajlarını oluşturmaktadır. Diğer taraftan, söz konusu dezavantajlar eşyanın teslimi akabinde gerçekleştirilen kıymet kontrolünün avantajlarını ortaya koymaktadır (GTB, 2014: 36).

Eşyanın gümrüğe sunulmasından teslimi aşamasına kadar olan safhadaki (clearance stage) beyanına ilişkin yapılan gümrük kontrorlü, muayene ve ikinci muayene kapsamında gerçekleştirilmek-

tedir. Muayene işlemi önceki bölümlerde de ifade edildiği üzere, eşyanın rejim beyanına yönelik gümrük kontrolüne ilişkin süreçlerin olmazsa olmaz bir parçası olup muayene memurları tarafından sistem tarafından belirlenen hat kriterine göre gerçekleştirilmektedir. İkinci muayene işlemi ise bu prosedürlerin dışında ve ihtiyari nitelik taşımakla birlikte, tabi tutulduğu rejime ilişkin muayene işlemi dahil tüm işlemleri tamamlanmış ve vergileri tahsil edilmiş, ancak henüz yükümlüsüne teslim edilmemiş, dolayısıyla gümrük gözetiminden çıkmamış eşyanın ticaret müfettişleri, ticaret müfettiş yardımcıları ve gümrük idare amirleri tarafından gerçekleştirildiği bir nevi ikincil kontrolüdür.

Eşyanın muayenesi kavramı, beyan edilen eşyanın, sistem tarafından belirlenen hat kriterine göre (kırmızı, sarı, mavi ve yeşil) gümrük muayene memurlarınca gümrük idaresince konulmasına izin verilen yerlerde ya da antrepolarında beyana uygun olup olmadığı yönünde yapılan inceleme ve kontrol işlemi içermektedir. Eşyanın, beyan edildiği beyanname ve eki belgeler ile birlikte fiziki olarak görülüp incelendiği hat olan kırmızı hatta yapılacak kontrolün kapsamı muayene memuru tarafından takdir edilmektedir. Söz konusu fiziki inceleme kısmi olarak yapılabileceği gibi eşya ve kaplarının tamamına da teşmil ettirilebilir. Öte yandan, yapılacak kısmi muayene eşya kaplarının dışarıdan incelenmesi şeklinde olabileceği gibi - ki bu haricen muayene olarak da isimlendirilmektedir- birkaç kabın açılıp eşya ile birlikte incelenmesi şeklinde de mümkün olabilmektedir. Sadece beyanname ve eki belgelerin incelendiği belge incelemesini içeren sarı hat kapsamı kontrol ile belge incelemesi dahil eşyanın fiziken de incelendiği kırmızı hat kapsamı kontrol neticesinde gerçekleştirilen muayene işlemi sonucuna göre gerekli işlemler yerine getirilmektedir. Beyan edilen eşya kapsamında yapılan ikinci muayene işleminde ise muayenenin kapsamı, sözü edilen yetkili görevlilerce belirlenmektedir. Netice itibarıyla eşyanın muayene işlemi genel olarak; beyanname ve eki belgelerin birbirleriyle uyumluluğu, beyan edilen eşyaya ait tarife

pozisyonu kapsamında öngörülen ticaret politikası önlemlerine ve vergilendirmeye ilişkin hususlara uyulup uyulmadığı ve eşyanın beyan edildiği tarife pozisyonu kapsamında olup olmadığı gibi hususları kapsadığı gibi beyan edilen kıymetin ve kıymet unsurlarının doğru, gerçek ve bu konudaki düzenlemelere uygun olup olmadığını da içermektedir.

Bu çerçevede, beyan ya da gümrükleme aşamasında kıymetin kontrollü de esas itibarıyla beyanname formu ve ekli belgelerin birbirleriyle uyumlu olup olmadığı yönünden yapılmaktadır. Alıcı ve satıcı ad ve adresleri, fatura ve varsa ekli sözleşmelerin sayı ve tarihleri ve içerikleri, teslim koşulları, ithal eşyası için gümrük idaresi arşiv kayıtları, alıcı ve satıcı arasındaki ilişki durumu, eşyanın elden çıkarılması ya da kullanımı sonucu doğan hasıla konusundaki kısıtlamalar ve bu hasılanın herhangi bir bölümünün doğrudan ya da dolaylı bir şekilde satıcıya aktarılması, ithal eşyasının kıymetine ilişkin olarak kıymeti belirlenemez bir koşul ya da edime ilişkin unsurlar, satış faturasında yer alan satış fiyatı, döviz kuru, fiilen ödenen veya ödenecek fiyata yapılacak satın alma komisyonları hariç komisyonlar, kap ve ambalaj giderleri, alıcı tarafından satıcı ya da satıcı yararına sağlanan yardımlar, royalti ve lisans ücretleri, nakliye, yükleme, elleçleme ve sigorta giderleri, fiilen ödenen veya ödenecek fiyattan yapılan indirimler gibi başlıca hususlar ile bu hususlara ilişkin tevsik edici belgeleri kapsamaktadır (GİK, 1993: 23 - 29). Diğer taraftan yapılacak kontrollerde yukarıda belirtilen riskli alanlarda göz önünde bulundurularak şüphe halinde ek bilgi ve belge talebi ile birlikte ticari kayıtların incelenmesi bağlamında incelemenin gerçekleştirilmesi de mümkündür.

Ancak gümrük gözetimi altındaki eşya için yapılan beyanın uygunluğuna yönelik gerçekleştirilen gümrük kontrollünün makul bir sürede tamamlanması da asıldır. Söz konusu makul süre, yasal olarak belirlenmiş süreler, eşyanın çabuk bozulabilir olması, ağır, havaaleli veya tehlikeli nitelik arz etmesi gibi yapısından kaynaklanan etmenler veya

ticari hayatın gereklilikleri çerçevesinde ivedilikle ekonomiye kazandırılması ya da üretim sürecine sokulmasına yönelik zorunluluklar türünde birçok farklı unsur tarafından şekillenmektedir.

Eşyanın muayenesi ve gerek görülen hallerde yapılan ikinci muayenesi aşamalarında yapılacak beyan edilen kıymetine ilişkin incelemeler çoğunlukla beyanname ve eki belgelerin incelenmesi ile sınırlı kalmaktadır. Bu safhalarda eşyanın kırmızı hat kapsamındaki fiziki incelenmesi ise bariz durumlar haricinde eşyanın kıymeti ya da kıymet unsurlarına ilişkin çok fazla ipucu vermemektedir. Bununla birlikte, bilahare ele alınacak olmakla birlikte, belirtilen aşamalarda beyan edilen kıymet konusunda gümrük idaresinde oluşacak şüpheye bağlı olarak yükümlüsünden ilave bilgi, belge ve açıklama talep edilmesi de dahil yapılması gerekli işlemlerle ilgili olarak belirlenmiş kıymet araştırma prosedürlerinin uygulanması çerçevesinde, yükümlüsüne verilecek süre zarfında temin edilen bilgi ve belgelere göre işlem tesis edilebilecektir. Hatta başlanılan ancak henüz sonuçlanmayan kıymet araştırması sürecinde eşyanın belirli şartlarda yükümlüsünce sağlanan teminat karşılığında gümrükten çekilmesi de mümkün olabilecektir.

Eşyanın gümrük kıymeti kapsamında yapılan denetimi, bizatihi kendisine yönelik değil satın alma işlemine ilişkin hususları içerdiğinden (Atasorkun ve Yurdakul, 2015: 291) bu konudaki denetim de daha ziyade firma muhasebe kayıtları, ithalat dosyaları, vergi dairesi ve banka kayıtları gibi hususlarda yapılacak çapraz incelemeler neticesinde etkili ve amaca uygun sonuçlar verecektir. Belirtilen nedenlerle, eşyanın teslimi akabinde gerçekleştirilen ve genel olarak denetim elemanlarınca icra edilen sonradan kontrol, inceleme, soruşturma ve idare teftişleri, eşyanın kıymet kontrolü açısından daha elverişli zemin ve enstrümanlar sağlamaktadır.

Beyan ya da gümrükleme aşamasında icra edilen gümrük kontrolü faaliyetlerinden muayene veya

ikinci muayene süreçlerinde, beyan edilen kıymet ya da kıymet unsurlarının doğruluğu, gerçekliği ya da belirlenen usullere uygunluğu konusunda gümrük idaresince şüpheye düşülmesi halinde yapılacak işlemler konusunda gerekli açıklamalar DTÖ Gümrük Kıymet Komitesinin 6.1 sayılı Kararında, bu işlemlere yönelik ayrıntılı açıklamalara ise Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 2012/29 sayılı Genelgesinde yer verilmiştir. Bu kapsamda, gümrük idaresince ithalatçıdan, beyan edilen kıymetin, anlaşmanın satış bedeline ilişkin hükümlerine uygun olduğu ve ithal edilen eşya için fiilen ödenen ya da ödenecek olan toplam tutarı temsil ettiği konusunda tevsik edici bilgi ve belgeler de dahil olmak üzere daha fazla açıklama sunulması istenebilecektir. Söz konusu talebe herhangi bir cevap verilmemesi veya temin edilen bilgi, belge ve açıklamalara karşın beyan edilen değer doğruluğu veya gerçekliği konusundaki makul şüphe devam ettiği takdirde, gümrük idaresince ithal eşyasının kıymetinin satış bedeli yöntemine göre belirlenemeyeceği mütalaa edebilecektir. Ancak, gümrük idaresi bu konudaki nihai kararından önce söz konusu makul şüphesini gerekçeleri ile birlikte ve istenilmesi halinde ithalatçıya bildirerek cevabı için makul bir fırsat tanıyacaktır. Nihai karar alması halinde ise bu karar ile birlikte gerekçeleri yazılı olarak ithalatçıya bildirilecektir.

5.3. Eşyanın Tesliminden Sonraki Aşamada Beyanın Kontrolü

GK'nın 73'üncü maddesi uyarınca, gümrük idareleri, "eşyanın tesliminden sonra ve beyanname-deki bilgilerin doğruluğunu saptamak amacıyla, eşyanın ithal veya ihraç işlemlerini veya sonraki ticari işlemlere ilişkin ticari belge ve verileri kontrol edebilirler. Bu kontroller beyan sahibine, söz konusu işlemler ile doğrudan ya da dolaylı olarak ticari yönden ilgili diğer kişilere veya belge ve verileri ticari amaçla elinde bulunduran diğer kişilere ait yerlerde yapılabilir. Mümkün olduğu takdirde eşya muayene de edilebilir."

Eşyanın tesliminden sonraki aşamada yapılan kontrolden avantajlar; gümrük kıymetini doğrulamak üzere destekleyici belgelere, muhasebe kayıtlarına ve hesap özetlerine erişim imkânı, ithalatçıya yüz yüze soru sorma fırsatı, ticaret erbabının işlemlerinin detaylı bir şekilde incelenebilmesi için yeterli zamanın olması, ithalatçının tesislerini ziyaret etme imkânı, ithalat sırasında eşyanın daha hızlı çekilebilmesini kolaylaştırması, eğitim ve ithalatçının gümrük idarelerinin yasal gerekliliklerini anlamalarını geliştirme fırsatı sunmasıdır. Ancak bu aşamada, etkin bir kıymet kontrolü için hayati önem arz etmese de eşyanın, satılmış olması veya üretim sürecinden geçmiş olması vb. nedenlerle fiziki kontrolünün mümkün olmama ihtimali, ithalatçının işbirliğine yanaşma konusunda tereddütlü olabilmesi, seyahat masrafları vb. giderlerin denetim maliyetine olumsuz etki yapabileceği dezavantajlar olarak gösterilmektedir (GTB, 2014: 36).

Eşyanın gümrük işlemleri tamamlandıktan sonra vergileri ödendikten sonra yükümlüsüne teslim edilmesinden sonra gerçekleştirilen gümrük kontrolü faaliyetleri çeşitli şekillerde kendini göstermektedir. Genel olarak denetim elemanlarınca icra edilen bu faaliyetler; rutin denetim işlemleri kapsamındaki doğrudan firma odaklı gerçekleştirilen sonradan kontrol programları ve idare bazlı yapılan teftişler ile ihbar, şikâyet ya da benzeri bir gerekçe üzerine icra edilen inceleme ve soruşturma işlemleridir. Anılan denetim faaliyetlerinden inceleme ve soruşturma işlemleri bu işlemlerin konularıyla sınırlı ve bağlantılı olduğunu belirtmek gerekir. Bununla birlikte, eşyanın tesliminden sonraki beyana yönelik kontrol faaliyetleri, idari faaliyetler çerçevesinde gümrük idarelerince de gerçekleştirilmektedir.

Söz konusu denetim faaliyetlerinden, GK'nın 73'üncü maddesine istinaden yayımlanan "*Sonradan Kontrol ve Riskli İşlemlerin Kontrolü Yönetmeliği*" kapsamında gerçekleştirilen sonradan kontrol programlarının, firma odaklı ve firma merkezinde icra edilmesi, denetim öncesinde oldukça farklı kaynaklardan yararlanılarak elde edilen verilerin

yapılan risk analizleri çerçevesinde değerlendirilmesi ve bu çerçevede denetim stratejisinin oluşturularak sonuç odaklı çalışılabilmesi, denetim safhasında firma muhasebe kayıtları başta olmak üzere konuya ilişkin ithalat dosyaları, vergi dairesine yapılan beyanlar ve ilgili diğer bilgi ve belgelere hızlı bir şekilde erişilebilmesi ve ilgililerinden anlık görüş alınabilmesi gibi özellikler nedeniyle beyan edilen eşyanın gümrük kıymetinin ve kıymet unsurlarının doğruluğu, gerçekliği ve belirlenen usullere uygunluğu konularında daha etkili sonuçlar verebilmektedir.

Sonuç

Eşyanın gümrük kıymeti ve tespitine ilişkin belirlenmiş esas ve usullerin uygulaması gümrük mevzuatının teknik, uzmanlık ve bir o kadar da uğraşı gerektiren zahmetli alanlarından birini oluşturmaktadır. Ekseriyetle ithal edilen eşyadan alınacak gümrük vergisinin miktarını belirleyen ana unsurlardan biri olması nedeniyle uluslararası alanda önemini her dönem için koruyan konulardan biri olan gümrük kıymeti, aynı zamanda eşyanın ithali ya da ihracına bağlı olarak gümrük vergileri tanımını altında yer alan KDV ve ÖTV gibi GATT ve DTÖ tarife sınırlamalarına tabi olmayan vergilerin de matrahlarına kaynak oluşturmakta ve gümrük idarelerince bu vergilerin hesaplamasında esas alınmaktadır. Belirtilen durum ile birlikte Brüksel Kıymet kodundan Cenevre Kıymet Koduna geçiş arayışlarına gerekçe oluşturan adil, tarafsız ve standartlaştırılmış kuralları içermeyen gümrük kıymetine ilişkin farklı uygulamaların ülkelerce tarife dışı engel olarak kullanılma durumları da göz önünde bulundurulduğunda, gümrük tarifeleri sıfıra kadar indirilse bile tüm ülkelerce benimsenmiş ortak kurallara sahip bir gümrük kıymet sistemi, eşyanın uluslararası ticaretinde ve vergilendirilmesinde önemini korumaya devam edecektir. Belirtilen nedenlerle kıymet konusu, gümrük işlemlerinde her zaman kilit bir öneme sahip olup uluslararası ticaret müzakerelerinde daima önemli bir gündem maddesi olagelmıştır. Söz konusu

öneminden ötürü, günümüzde DTÖ Kıymet Anlaşması kapsamında adil, tarafsız ve standart hal getirilmiş kuralları içeren bir gümrük kıymet sistemi uygulanmaktadır. Bu nedenle, DTÖ Kıymet Anlaşması kapsamında şekillenmiş bulunan gümrük kıymet sistemi, ön şart olarak ithalatçı ve gümrük idaresinin kıymetin belirlenmesi işleminde işbirliğini ve tarafların bu sürece aktif olarak katılımını gerektirmektedir.

Ancak, gümrük kıymet sisteminin atfedilen önemi ne binaen etkinliğinin, gümrük idarelerinin örgütsel ve sistemsel olarak daha etkili bir yapıda olmalarını ve yüksek düzeyde uzman kullanımını gerektirmekle birlikte kayıt dışılığın en aza indirgenmesi, ticari belge ve kayıt düzeninin uluslararası normlara uygun olarak şekillendiği ekonomileri de gerekli kıldığını belirtmek gerekir. Öte yandan, Endüstri 4.0 konsepti çerçevesinde e-ihracat, Tek Pencereli Sistem, Yetkilendirilmiş Yükümlü Statüsü kapsamında ithalatta kâğıtsız beyanname kullanımı, Gümrük Eşya Takip ve Analitik Performans Programı vb. uygulamalar hâlihazırda gümrük işlemlerinin elektronik ortamda gerçekleştirilmesine olanak tanımakla birlikte, söz konusu kavram, gümrük ve dış ticaret işlemlerinde Gümrük 4.0 olarak nitelendirilebilecek; tedarik zincirinin tüm aşamalarının elektronik ortamda takibi ve yönetimi, tüm ticari verilerin güvenli ortamlarda depolanması, iletilmesi ve işlenmesi, yapay zekâ sistemleri ile her ölçekteki ve nitelikteki verinin analizi, riskli alan ve işlemlerin belirlenmesi, NBC olarak adlandırılan nükleer, biyolojik ve kimyasal maddelerin kontrolü ve diğer birçok alanda insan unsuru yerine robotların kullanımına kadar genişleme imkân ve potansiyelini de barındırmaktadır. Anılan gelişmeler belirtilen işlem ve süreçlerde nitelikli uzman ihtiyacını da beraberinde getirmektedir. Bu çerçevede, eşyanın gümrük kıymetinin beyanı ve kontrolü dahil tüm gümrük işlem süreçlerinde, ifade edilen imkân ve potansiyellerin sunacağı en az maliyetle hızlı, doğru, gerçek ve güvenilir sonuçların elde edilebilmesi ise gümrük idaresinin söz konusu süreci doğru yönetebilmesi ile doğru orantılıdır.

Kaynakça

- Ancin Cihat, *Gümrük Kıymeti ve Tespit Yöntemleri*, Gümrük Müfettişleri Derneği Yayını, Yayın No: 5, 1997.
- Atan Turhan, Türkiye-Avrupa Topluluğu Gümrük Birliği ve Gümrük Mevzuatı, Gümrük Müfettişleri Derneği, Yayın No: 4.
- Atasorkun Ahmet, Yurdakul Gökhan, *Gümrük Kıymeti Teori ve Uygulama*, Ankara: Pulat Basımevi, 2015.
- Çelik Binnur, *Gümrük Vergisi Hukuku*, Ankara: İmaj Yayıncılık, 1999.
- Dünya Gümrük Örgütü, *Gümrük Kıymeti-DTÖ Anlaşması ve Gümrük Kıymeti Teknik Komitesi Çalışma Metinleri*, (çev. Didem Alptekin Yılmaz), Ankara: DGÖ Gümrük İşbirliği Konseyi, Gümrük Müsteşarlığı AB ve Dış İlişkiler Genel Müdürlüğü, 2009a.
- Dünya Gümrük Örgütü, *Gümrük Kıymeti-Temel Düzey Gümrük Kıymet Eğitimi*, (çev. Didem Alptekin Yılmaz), Ankara: DGÖ Gümrük İşbirliği Konseyi, Gümrük Müsteşarlığı AB ve Dış İlişkiler Genel Müdürlüğü, 2009b.
- Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, *Gelir Paketi-Kıymet Kontrolü Uygulama Kılavuzu*, Gümrükler Genel Müdürlüğü, Ankara: 2014.
- Gümrük İşbirliği Konseyi, *Gümrük Kıymeti Kontrolü El Kitabı*, (çev. Beyazıt Balcı), Ankara: Maliye Bakanlığı APK Kurulu Başkanlığı, Yayın No: 1993/333, 1993.
- Kızılay Fatma Sultan, *Gümrük Vergilerinin Tahsilat Süreci, Yaşanan Sorunlar ve Bir Çözüm Önerisi Olarak Uzlaşma Müesseseleri*, Uzmanlık Tezi, Gümrük Müsteşarlığı, Ankara 2011.
- Nadaroğlu Halil, *Kamu Maliyesi Teorisi*, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 11. B., 2000.
- Oxford Dictionaries, "Dictionary", <https://en.oxforddictionaries.com>, (Erişim tarihi: 23.12.2017).
- Rosenow Sheri, O'shea Brian J., *A Handbook On The WTO Customs Valuation Agreement*, Cambridge University Press, 2010.
- Selen Ufuk, *Gümrük İşlemleri (Tüm Yönleriyle)*, Bursa: Ekin Basım Yayım Dağıtım, 2. Baskı, 2009.
- Selen Ufuk, *Gümrük İşlemleri ve Vergilendirilmesi*, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2014.
- Tokatlıoğlu Mircan Yıldız, "Türkiye'de Dış Ticaretin Vergilendirilmesi ve Avrupa Birliği", *Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi* (10), (2005), s. 46 - 72.
- Tuncer Selahattin, *Gümrükler ve Gümrük Vergileri*, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2001.
- World Customs Organization, "WCO Learning Platform - The WCO Customs Learning and Knowledge Community", <http://clikc.wcoomd.org>, (Erişim tarihleri: 25.04.2014 ve 23.12.2017).
- World Trade Organization, "Customs Valuation: Technical Information", https://www.wto.org/english/tratop_e/cusval_e/cusval_info_e.htm, (Erişim tarihi: 17.12.2018).