**SALGIN SÜRECİNDE UZAKTAN EĞİTİM UYGULAMALARINA İLİŞKİN GÜMRÜK VERGİLERİ İSTİSNASININ TEŞVİK POLİTİKALARI VE ÖRNEK BİR PROJE ÜZERİNDEN DEĞERLENDİRİLMESİ**

**Prof. Dr. Engin HEPAKSAZ[[1]](#footnote-1)**

**Göksel ÇETİNKOL[[2]](#footnote-2)**

 **ÖZET**

Devletin ekonomiye aktif bir şekilde müdahale etmesi fikri esasen Merkantilizm ile birlikte doğmuş olsa da, özellikle 1929 Krizi sonrasında önem kazanan Keynesyen görüş ile birlikte modern maliye politikası söylemi yaygınlaşmış, böylelikle ekonomiye müdahale edilmesi uygulamaları tekrardan popülerlik kazanmıştır.

Ekonomiye müdahale etmek amacıyla kullanılan iktisat politikası araçları genel olarak üç unsurdan meydana gelmektedir. Bunlar; para politikası, dış ticaret politikası ve maliye politikasıdır. Teşvik politikası da maliye politikasının bir aracı olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi politikasının önemli birer unsuru olarak muafiyet ve istisna uygulamaları, yatırım indirimi uygulamaları, parasal ve tarımsal desteklemeler, faiz desteklemeleri ve çeşitli girdi desteklemeleri gibi teşvik uygulamaları sayesinde devlet etkin bir şekilde ekonomiye müdahale etmekte, desteklenmesi öngörülen sektör veya ekonomik faaliyetler özendirilmektedir.

Çin’in Wuhan eyaletinde çıktığı kabul edilerek, 13.01.2020’de tanımlanan “yeni korona virüs hastalığı (Covid-19)”nın yol açtığı küresel salgın, tüm dünyada olduğu gibi ülkemizde de etkisini göstermeye devam etmektedir. Bu gibi olağanüstü dönemlerde bir taraftan teşvik politikaları önem kazanırken, diğer taraftan bir takım hukuki düzenlemeler yapılmakta ve vatandaşlara transfer harcaması niteliğinde çeşitli gelir desteklerinde bulunulmaya çalışılmaktadır. Gelinen noktada aniden hayatımıza giren salgının günlük hayatımızın her alanında olduğu gibi eğitim sistemlerinde de bir dizi değişikliğe yol açması, eğitim ve öğretimin uzaktan ve verimli olarak yapılabilmesi açısından da bazı gereklilikleri beraberinde getirmiş/getirmektedir. İlköğretim öğrencileri nazarında, bu gerekliliklerin başında tablet ve internet erişimi gelmektedir.

Etkilerini göstermekte olan küresel salgınla etkin mücadele sürecinde, öteden beri süregelen veya yeni projelerin uygulamaya konulması önem arz etmektedir. Eğitim alanında bu projeler içerisinde yer alan Fatih Projesi, diğer bir deyişle “Fırsatları Arttırma ve Teknolojiyi İyileştirme Hareketi Projesi”ne 2010 yılında başlanmış ve 2012 yılında pilot uygulamalarına geçilmiştir. Bu proje ile eğitim ve öğretimde fırsat eşitliğini sağlamak ve okullardaki teknolojiyi iyileştirmek amacıyla bilişim teknolojileri araçlarının eğitim ve öğretim sürecinde daha fazla duyu organına hitap ederek derslerin daha etkin yapılması amaçlanmıştır.

Bu kapsamda 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’na 7061 sayılı *‘Bazı Vergi Kanunları İle Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’*un 44. maddesi ile eklenen geçici 38. madde ile bir dizi istisna ve muafiyet öngörülmüştür. Anılan geçici madde 7061 sayılı Kanun’un yayımı tarihi olan 05.12.2017 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Her ne kadar Fatih Projesi’nin hayata geçirilişi ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nda yapılan bir dizi değişiklik korona virüs salgınının ortaya çıkışından öncesine rastlıyor olsa da, söz konusu proje uygulamaları özelinde getirilen teşvik düzenlemelerinden nihai aşamada faydalanacak olan kesim özellikle ilköğretim çağındaki öğrenciler olduğundan, konular arasında doğrudan bağlantı bulunmaktadır.

Katma Değer Vergisi Kanunu’nun geçici 38. maddesi ile bir teşvik politikası olarak gümrük vergileri ile gümrüklerde alınan fonlardan istisnalar sağlanmasına rağmen, hâlihazırda yapılan ithalatlardan %18 oranında KDV tahsil edilmeye devam edilmektedir. Bu çalışmada KDV’nin istisna kapsamına alınmamış olmasının yapılan sistematik yorum hatasından kaynaklandığı sonucuna ulaşıldığından, sözü edilen yorum hatasının giderilerek KDV Kanunu ile getirilen istisnanın salgın koşullarında eğitimde fırsat eşitliğini tesis etmek amacıyla teşvik politikası aracı olarak daha etkin kullanımına yönelik önerilerde bulunulmaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** Teşvik Politikası**,** Fatih Projesi, Sistematik Yorum, Gümrük Vergileri, İthalde Alınan KDV

**JEL Kodu:** E62 **-** K34 - H29 - K39.

**AMAÇ**

Salgın koşullarında eğitimde fırsat eşitliğinin sağlanabilmesi için, bir teşvik politikası aracı olarak getirilen gümrük vergileri istisnasının uygulanmasında yapılması gerekenlerin değerlendirilmesi çalışmanın amacını oluşturmaktadır.

**YÖNTEM**

Fatih Projesi kapsamında yapılan bir grup ithalat işlemi ele alınarak, gümrükleme süreci ve vergisel durumu detaylı olarak analiz edilmiş; 3065 sayılı KDV Kanunu, 4458 sayılı Gümrük Kanunu ve diğer ilgili mevzuat sistematik yoruma tabi tutulmuş, aynı zamanda kurgusal bir örnek yardımı ile yapılması gerekenler somut olarak ifade edilmiştir.

**BULGULAR**

An itibarıyla KDV Kanunu’nun geçici 38. maddesinin (ç) fıkrasında açıkça ithalde alınan KDV ile Damga Vergisi’nin istisna edildiği vurgulansa da yorum farkı nedeni ile gümrük idaresince halen % 18 oranında KDV ile Damga Vergisi hesaplanmakta ve tahsil edilmektedir.

**SONUÇ**

Yapılan araştırma ile yürürlükte olan mevzuat gereği Fatih Projesi kapsamında projenin alt yüklenicisi konumundaki firmalarca yapılan ithalatlardan KDV ile Damga Vergisi tahsil edilmemesi gerektiği sonucuna ulaşılmıştır.

**ASSESSMENT OF THE EXEMPTION FROM CUSTOMS DUTIES ON DISTANCE EDUCATION PRACTICES IN THE EPIDEMIC PROCESS THROUGH INCENTIVE POLICIES AND AN EXAMPLE PROJECT**

**ABSTRACT**

Although the idea of an active state intervention in the economy was originally born with Merkantilism, the modern fiscal policy discourse became widespread, especially with the Keynesian view that gained prominence in the aftermath of the 1929 Crisis, so that the practices of intervening in the economy became popular again.

The economic policy instruments used to interfere with the economy consist of three elements in general. These are; monetary policy is foreign trade policy and fiscal policy. Incentive policy also comes across as an instrument of fiscal policy. Through incentive practices such as exemption and exception practices, investment reduction practices, monetary and agricultural supports, interest support and various input supports, the state is effectively intervening in the economy, encouraging the sector or economic activities that are projected to be supported.

The global epidemic caused by the "new corona virus disease (Covid-19)" identified in 13.01.2020, has continued to have as much impact on our country as it has all over the world. In such extraordinary times, incentive policies have become important, while on the other hand, a number of legal adjustments have been made and various income contributions have been made to citizens as transfer expenditures. The epidemic that suddenly entered our lives at this point has led to a number of changes in education systems as well as in all aspects of our daily lives, and has brought with it some requirements for the remote and efficient implementation of education and training. In the eyes of elementary students, tablet and internet access are among the top requirements.

In the process of effectively tackling the global epidemic, which is showing its effects, it is important to implement projects that have been ongoing or new since then. In the field of education, the Fatih Project, or "Movement to Increase Opportunities and Improve Technology" was started in 2010 and piloted in 2012. This project aims to make courses more effective by addressing more sensory bodies in the education and training process of IT technologies to ensure equal opportunity in education and education and improve technology in schools.

Within this scope, the 3065 of "Law on the Amendment of Certain Tax Laws and Other Laws" No. 7061 to Value Added Tax Law No. 44. provisional 38 added with its clause. A number of exceptions and exemptions were stipulated with the clause. The provisional Article 7061 was came into force on 05.12.2017.

Even though the implementation of the Fatih Project and a series of changes to the Value Added Tax Act no. 3065 preceded the outbreak of the corona virus, there is a direct connection between the issues, especially as students of primary age will benefit from the incentive arrangements introduced in the particular project applications.

Provisional 38 of the Value Added Tax Act. although exceptions are provided for funds received at customs through customs duties as an incentive policy with its clause, VAT is still being charged at 18% on imports already made. Since this study concluded that the lack of VAT under exception was due to a systematic interpretation error, recommendations are made for the more effective use of the exception introduced by the VAT Act as an incentive policy tool to establish equality of opportunity in education in epidemic conditions.

**Keywords:** Incentive Policies, Fatih Project, Systematical Interpretation, Customs Duties, VAT on import

**JEL Classification Codes:** E62 **-** K34 - H29 - K39.

**GİRİŞ**

Teşvik politikaları maliye politikasının bir aracı olarak, ekonomik büyüme ve kalkınma ile refah düzeyinin daha iyi seviyelere getirilebilmesi amaçlarını sağlamak üzere yaygın bir şekilde uygulanmaktadır.

Teşvikler; özel amortismanlar, yatırım indirimi, gelir ve kurumlar vergisi muafiyeti, ihracat kredi sigortası, ihracat vergi iadesi, indirimli navlun, yeni pazarlar, bina ve teçhizat sübvansiyonu, düşük faizli krediler, özel reeskont kredi faiz giderleri, faiz ve vergi iadeleri, gümrük taksitleri, gümrük ve fon istisnaları, bina vergisi istisnası, AR-GE sübvansiyonu, lisans ve know-how kolaylıkları, yabancı personel çalıştırma, verimlilik ve iş gücü yeteneği gibi dallarda uygulanabilmektedir (Candan ve Yurdadoğ, 2017: 156).

Teşvik yöntemlerinden birisi olan muafiyet kavramı; ayrı tutulma, kendisine uygulanmama durumunu ifade eder. Türk vergi hukukunda eşyaya ait vergi mükellefiyetini diğer bir deyişle objektif vergi mükellefiyetini kaldırıcı hükümlere “istisna”; kişiye ait vergi mükellefiyetini diğer bir deyişle subjektif vergi mükellefiyetini kaldırıcı hükümlere ise “muafiyet” denilmektedir. Gümrük Vergi Hukuku’nda muafiyet kavramı çoğunlukla, bazı kişi ve kurumlarca belli şartlarda ithal edilebilen eşyanın gümrük vergileri dışında bırakılmasını anlamında kullanılmaktadır (Çetinkol, 2017: 58).

Tüm vergi kanunlarında olduğu gibi 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ve 4458 sayılı Gümrük Kanunu’nda da istisna ve muafiyet hükümlerine yer verilmiştir.

Bilindiği gibi, katma değer vergisi gerek Hazine ve Maliye Bakanlığınca (HMB) gerekse bu konuda yapılan akademik çalışmalarda dâhilde alınan KDV ve ithalde alınan KDV olarak ikiye ayrılarak değerlendirilmekte ve istatistiklere bu şekilde yansıtılmaktadır. Dâhilde alınan KDV’nin uygulayıcısı HMB özelinde Gelir İdaresi Başkanlığı, ithalde alınan KDV’nin uygulayıcısı ise Ticaret Bakanlığı bünyesinde faaliyet gösteren gümrük teşkilatıdır.

İthalat işlemlerinde alınması gereken KDV oranları hâlihazırda 2007/13033 sayılı Mal ve Hizmetlere Uygulanacak Katma Değer Vergisi Oranlarının Tespitine İlişkin Bakanlar Kurulu Kararı’na ve ithal edilecek olan eşyanın sınıflandırıldığı Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu (GTİP)’na veya eşyanın cinsine, ticari tanımına göre, anılan karara ekli 1 sayılı listede olması durumunda %1, 2 sayılı listede olması durumunda %8, sözü edilen iki listede yer almayan vergiye tabi işlemler için ise %18 oranında uygulanmaktadır.

Katma Değer Vergisi için istisna hükümlerine 3065 sayılı KDV Kanunu’nun 11 ila 17. maddeleri arasında yer verilmektedir. Ancak Fatih Projesi kapsamında yapılan ithalat ve mal ve hizmet teslimlerinde olduğu gibi, geçici maddelerde de istisna hükümlerine yer verilebilmektedir.

Herhangi bir eşyanın ithalatında KDV’den istisna olması ile genel oranda KDV’ye tabi olması arasında %18 gibi ciddi bir vergi yükü bulunmakta, dahası KDV Kanunu’nun 21. maddesi uyarınca ithalatta KDV matrahına; ithalat sırasında ödenen her türlü vergi, resim, harç ve paylar ile serbest dolaşıma giriş beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer giderler ve ödemelerden vergilendirilmeyenler dahil bulunduğundan, esasen hissedilen vergi yükü daha fazladır.

Korona virüs salgını nedeniyle büyük ölçüde eğitim ve öğretim hizmetlerinin sunumu uzaktan eğitim metodu ile yerine getirilmek durumunda kalmıştır. Salgın nedeniyle tüm öğrencilere an itibarıyla tablet bilgisayar dağıtılamamıştır. Tablet bilgisayar dağıtımının tüm öğrencileri kapsayacak şekilde ve en kısa sürede gerçekleştirilebilmesi hiç kuşkusuz Milli Eğitim Bakanlığınca bu tabletlerin ihale sürecinin daha düşük birim maliyetler ile gerçekleştirilebilmesine bağlıdır.

Fatih Projesi’nin alt yüklenicisi konumundaki firmalar tarafından bu kapsamda yapılan ithalatlarda tahsil edilmemesi gereken katma değer vergisi, genel oran olan % 18 üzerinden ödenerek gerçekleştirilmektedir.

Diğer taraftan, Türk vergi hukukunda yorum yöntemleri konusunda doktrinde tam bir uzlaşma sağlanamamış olsa da, ekseriyetle lafzi, tarihi, amaçsal ve sistematik yorum yöntemlerinin kabul gördüğü gözlemlenmektedir (Akel, 2017: 87). Lafzın açık olduğu hallerde, kanunun objektif ve gerçek anlamının ortaya konulması ve yorumlanmasında çok fazla bir problem yaşanmamakta, lafzi yorumun dışında diğer yorum yöntemlerine önemli bir ihtiyaç hasıl olmamaktadır. Kanunun yazım tekniği, muğlak ve yorumu güç ifadelerin yer alması veya kanundaki çok sık değişiklikler ise yorumu güçleştirmekte ve farklı yorum tekniklerine başvurulmasını kaçınılmaz kılmaktadır. Bu koşulların varlığında sistematik yorum önemli bir yorum tekniği olarak karşımıza çıkmaktadır.

Sistematik yorum yönteminde, ele alınan vergi kanunu normunun anlamı konusundaki ihtilaf giderilirken ilgili normun kanun içindeki yerinin yanı sıra diğer mevzuat hükümleri ile bağlantısı da analiz edilmektedir (Akel, 2017: 103).Fatih Projesi kapsamında getirilen gümrük vergileri istisnası aynı zamanda 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, 4458 sayılı Gümrük Kanunu’nu ve diğer ikincil mevzuatla ilgili olduğundan ve kanun koyucunun ilgili istisna hükmünün getiriliş amacının anlaşılması için mevzuatın bir bütün olarak değerlendirilmesi gerektiğinden, sistematik yorum yöntemi bu bakımdan önem kazanmaktadır.

Çalışmamızın ana hatlarını; gümrük vergileri ile ithalde alınan KDV ilişkisi, Fatih Projesi çerçevesinde yapılan ithalatlar ve bu hususların bir teşvik politikası bağlamında değerlendirilmesi oluşturmaktadır.

**1.GÜMRÜK VERGİLERİ VE İTHALATTA ALINAN KDV İLİŞKİSİ**

4458 sayılı Gümrük Kanunu’nun 3/8. maddesinde gümrük vergilerinden anlaşılması gerekenin, ilgili mevzuat uyarınca eşyaya uygulanan ithalat vergilerinin ya da ihracat vergilerinin tümü olduğu ve anılan Kanun’un 3/9. maddesinde ise ithalat vergilerinden kast edilenin; eşyanın ithalinde ödenecek gümrük vergisi ile diğer eş etkili vergiler ve mali yükler ile tarım politikası veya tarım ürünlerinin işlenmesi sonucu elde edilen bazı ürünlere uygulanan özel düzenlemeler çerçevesinde ithalatta alınacak vergileri ve diğer mali yüklerden ibaret olduğu hükümleri getirilmiştir.

Gümrük uygulamalarında gümrük vergileri tanımına hangi vergi türlerinin girdiği konusunda baz alınan ve mutabık kalınan liste Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği’nin 1 no.lu ekinde bulunmaktadır. Sözü edilen listede gümrük vergileri tanımının aşağıdaki 15 vergi türünden ibaret olduğu görülmektedir.

* Gümrük Vergisi
* İlave Gümrük Vergisi
* Tek ve Maktu Vergi
* Dampinge Karşı Vergi
* Sübvansiyona Karşı Telafi Edici Vergi
* Katma Değer Vergisi
* Özel Tüketim Vergisi
* Ek Mali Yükümlülük
* Toplu Konut Fonu
* Tütün Fonu
* Ek Fon
* Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu
* Çevre Katkı Payı
* Telafi Edici Vergi (İhracat)
* TRT Bandrol Ücreti (Ticari olmayan eşya için)

Yukarıdaki listede türleri belirtilen gümrük vergileri, 4458 sayılı Gümrük Kanunu’na göre takip ve tahsil edilmekte, Gümrük Kanunu’na göre uzlaşmaya konu edilebilmekte, eksik alındığı veya hiç alınmadığı anlaşılan gümrük vergileri için Gümrük Kanunu’nda öngörülen ek tahakkuk ve idari para cezalarına tabi tutulmaktadırlar.

Diğer taraftan, ithalat işlemlerinde karşılaşılmakla birlikte gümrük vergileri tanımına dahil olmayan, 4458 sayılı Gümrük Kanunu’na göre takip ve tahsil edilmeyen vergi ve benzeri mali yükler de bulunmaktadır. Bunlar; Damga Vergisi, Kültür Fonu ve ticari eşya için alınan TRT Bandrol Ücreti’dir. Söz konusu vergi ve mali yükler Gümrük Kanunu’na göre uzlaşmaya konu edilememekte ve eksik alındığı veya hiç alınmadığı anlaşılan bu vergi ve mali yükler için Gümrük Kanunu’nda öngörülen ek tahakkuk ve idari para cezalarına uygulanamamakta, Damga Vergisi için HMB’ye, Kültür Fonu için Kültür ve Turizm Bakanlığına, ticari eşya için alınan TRT Bandrolü için ise TRT Genel Müdürlüğüne bildirim yapılmakla yetinilmektedir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun *“Verginin konusunu teşkil eden işlemler”* kenar başlıklı 1. maddesinde her türlü mal ve hizmet ithalatının KDV’nin konusuna gireceği hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla gümrük vergileri tanımına giren Katma Değer Vergisi ithalde alınan KDV anlamına gelmekte, dahilde alınan KDV’yi içermemektedir.

**2.FATİH PROJESİ ve PROJE KAPSAMINDA GETİRİLEN GÜMRÜK VERGİLERİ İSTİSNASI**

Fatih Projesi, basit ifadesi ile eğitimde teknolojinin kullanımını hedefleyen Millî Eğitim Bakanlığı (MEB) girişimidir. Proje kapsamında MEB ve Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığı iş birliği ile Türkiye'deki tüm öğretmen ve öğrencilere birer adet tablet bilgisayar seti ve etkileşimli tahta ulaştırmak hedeflenmektedir. Proje çerçevesinde her öğrenciye tablet bilgisayar verilmesi öngörülmektedir. Projenin amacı, bilgi toplumu yaratmak ve eğitimde teknolojiyi yararlı kılmaktır (Erişim Tarihi: 01.05.2021. Erişim Adresi: <http://fatihprojesi.meb.gov.tr/about.html>).

Milli Eğitim Bakanlığının bu proje için tahsis edilen web sitesinde özetle Fatih Projesi ile birlikte dersliklere donanımların sağlanmasını, geniş bant internetin bütün dersliklere ulaştırılmasını, derslere ait e-içeriklerin sağlanmasını, öğretmenlerin BT teknolojilerine entegrasyonunu ve içerik geliştirilmesi için web platformlarının kurulması ile proje uygulama desteği de dâhil olmak üzere faaliyetlerin gerçekleştirilmesini finanse edeceği yönünde bilgiler mevcuttur (Erişim Tarihi: 30.04.2021. Erişim Adresi: <https://tr.wikipedia.org/wiki/FAT%C4%B0H_Projesi>).

Bir teşvik politikası olarak, 7061 sayılı Bazı Vergi Kanunları İle Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’un 44. maddesi ile 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’na eklenen geçici 38. madde ile Fatih Projesi kapsamında yapılan ithalatlarda bir dizi istisna ve muafiyet hükümleri getirilmiştir. Anılan geçici madde 7061 sayılı Kanun’un yayımı tarihi olan 05.12.2017 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Buna göre, Katma Değer Vergisi Kanunu’nun geçici 38. maddesinin 1. fıkrasının (a) bendinde özetle, maddenin yürürlüğe giriş tarihi olan 05.12.2017’den itibaren Fatih Projesi kapsamında yapılan mal ve hizmet alımları için düzenlenecek olan sözleşmelere uygulanmak üzere; proje unsurlarının Milli Eğitim Bakanlığınca ithal edilmesi ile Milli Eğitim Bakanlığına bu kapsamda yapılacak mal teslimleri ve hizmet ifaları KDV’den istisna edilmiştir.

Yine anılan maddenin (ç) bendinde ise özetle, proje unsurlarının Milli Eğitim Bakanlığı veya anılan bakanlık adına proje yüklenicileri ve alt yüklenici konumundakiler tarafından serbest dolaşıma sokulacak olan bilumum araç, gereç, malzeme, makine, ürün ve bunların yedek parçaları 4458 sayılı Gümrük Kanunu’na göre alınan gümrük vergileri ve fonlardan müstesna tutulmaktadır.

Bahse konu maddenin gerekçesinde öz olarak, Millî Eğitim Bakanlığınca Fatih Projesi kapsamında yapılacak mal ve hizmet alımlarının maliyetlerinin bir kısmını vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin oluşturduğu, KDV Kanunu’na eklenen geçici maddeyle, Fatih Projesi kapsamında yapılan mal ve hizmet alımlarına ilişkin başta katma değer vergisi olmak üzere, diğer vergi ve benzeri mali yükümlülüklerde istisna sağlanmak suretiyle idare ve proje yüklenicilerinin maliyetlerinin düşürülmesinin, Millî Eğitim Bakanlığı tarafından bu proje kapsamında yapılacak harcamaların azaltılmasının amaçlandığı belirtilmektedir (7061 sayılı Bazı Vergi Kanunları İle Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’un Madde Gerekçesi. Erişim Tarihi: 30.04.2021. Erişim Adresi: <https://www2.tbmm.gov.tr/d26/1/1-0884.pdf>) .

Madde gerekçesinde, “başta KDV olmak üzere” demek suretiyle kanun koyucu tarafından öncelikle bu maliyet kalemi içindeki en yüksek oranlı mali yükün istisna edilmesine karar verildiği anlaşılmaktadır. Ayrıca istisnanın yalnızca Milli Eğitim Bakanlığı lehine değil, aynı zamanda proje yüklenicilerine ve alt yüklenicilerine de sağlandığı hem madde metninden hem de madde gerekçesinden anlaşılmaktadır.

Geçici 38. maddenin (a) fıkrasında hem doğrudan MEB tarafından yapılan ithalatlardan alınan KDV’nin istisna edildiğine hem de MEB’e yapılan mal teslimleri ve hizmet ifalarından alınan KDV’nin istisna edildiğine vurgu yapılmaktadır.

Geçici 38. maddenin (ç) fıkrasında MEB veya anılan Bakanlık adına yetkilendirilen proje yüklenicileri ile alt yüklenicilerinin her türlü araç, gereç, malzeme, makine, ürün ve bunlarla alakalı yedek parçaların GTİP’ler kapsamında yapılan ithalatlar için ilgili yıl İthalat Rejim Kararı ve diğer ilgili mevzuatla öngörülen gümrük vergileri ve fonlardan müstesna tutulacağından, ithalde alınan KDV Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği’nin 1 no.lu ekinde bulunan listede açıkça belirtildiğinden, bahse konu geçici 38. maddenin (ç) fıkrasında bulunan “gümrük vergileri” ibaresine dahil bulunmaktadır.

Bunun yanı sıra önemle belirtmek gerekir ki, uygulamada bizzat kamu kurum ve kuruluşları tarafından ithalat yapıldığına çok rastlanılmamakta, çoğunlukla bu tarz işlemler proje yüklenicileri ile alt yüklenicilere ihale edilmekte olduğundan, bu haliyle söz konusu maddenin (ç) fıkrası daha çok işlerlik kazanmaktadır.

Fatih Projesi kapsamında yapılan mal ve hizmet alımları ile yapım işleri 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu’nun Ek 10. maddesi ile 4734 sayılı Kanun kapsamı dışında tutulmuş olup, bu çerçevedeki mal ve hizmet alımları ile yapım işleri 21.03.2017 günlü Resmi Gazete’de yayımlanan Fatih Projesi Kapsamında Yapılacak Mal ve Hizmet Alımları ile Yapım İşlerine Dair Yönetmelik uyarınca yerine getirilmektedir.

**3.FATİH PROJESİ KAPSAMINDA YAPILAN İTHALATA İLİŞKİN BİR ÖRNEK**

Bu başlık altında Fatih Projesi kapsamında proje yüklenicileri veya alt yükleniciler tarafından yapılması muhtemel ithalatlar bakımından kurgulanmış bir örnek üzerinden muhtemel yorum hataları konusunda bir değerlendirme yapılacaktır.

**Örnek: (**X) Gümrük Müdürlüğünce tescilli olup, 01.01.2019 tescil tarihli (Y) sayılı beyanname kapsamında; Fatih Projesi alt yüklenicisi (Z) AŞ firmasının Çin’den 854370090000 GTİP’inde sınıflandırılan “dokunmatik çerçeve” ticari tanımlı eşyayı FOB teslim şekli, 50.000 USD bedelle, USD satış kurunun 5 ₺, USD alış kurunun ise 4,95 ₺ olduğu ve navlun bedelinin 7.000 ₺, sigorta bedelinin ise 100 ₺ olduğu ve bu ithalat bedelinin de mal mukabili olarak beyan edildiği varsayımı altında karşılaşılması muhtemel mali yükler şu şekilde olacaktır[[3]](#footnote-3);

|  |  |
| --- | --- |
|  **Gümrük Kıymeti** **(İthalatta Matrah)** | **Tutar** |
| Mal Bedeli (FOB) (50.000 USD X 5 ₺) | 250.000 ₺ |
| Navlun Bedeli | 7.000 ₺ |
| Sigorta Bedeli | 100 ₺ |
| CIF Bedeli | 257.100 ₺ |

**3.1.Herhangi Bir İstisnadan Faydalanılmayan Durum:**

Herhangi bir istisnadan faydalanılmadan yapılacak olan ithalatta 2019 yılında anılan GTİP için ithalat rejim kararı ve diğer ilgili mevzuatta öngörülen vergi ve diğer mali yükler ile serbest dolaşıma giriş beyannamesinde beyan edilmesi gereken tutarlar aşağıdaki gibi olacaktır;

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Vergi Türü** | **Oran** | **Matrah** | **Tutar** |
| Gümrük Vergisi | %3,7 | 257.100 ₺ | 9.512,70 ₺ |
| KKDF (Mal Mukabili) | %6 | 254.600 ₺ | 15.276 ₺ |
| Katma Değer Vergisi | %18 | 281.888,70 ₺  (257.100 ₺+9.512,70 ₺+15.276 ₺) | 50.739,97 ₺ |
| Damga Vergisi  | **Maktu** | 97,10 ₺ |
| **TOPLAM VERGİ ve FON** | **75.625,77** ₺ |

854370090000 GTİP’li “dokunmatik çerçeve” ticari tanımlı eşyanın Çin’den yapılan ithalatında, 2019 yılı için ithalat rejim kararında öngörülen %3,7 oranındaki Gümrük Vergisi şu şekilde hesaplanacaktır; 4458 sayılı Gümrük Kanunu’nun 24 ve müteakip maddeleri uyarınca FOB bedeli olarak belirlenen 50.000 USD ile beyanname tescil tarihinde yürürlükte bulunan USD döviz satış kurunun dikkate alınması ile elde edilen 257.100 ₺ mal bedeline sigorta bedeli olarak 7.000 ₺ ve sigorta bedeli olarak anlaşılan 100 ₺’nin eklenmesi ile ulaşılan 257.100 ₺ CIF bedeli üzerinden 9.512,70 ₺ tutarında hesaplanarak beyan edilmelidir.

Diğer taraftan, söz konusu ithalat işlemi mal mukabili olarak gerçekleştirildiğinden, ‘*88/12944 Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu Hakkında Karar*’ın 3. maddesinde kabul kredili, vadeli akreditif ve mal mukabili ödeme şekline göre yapılan ithalatta %6 oranında KKDF kesintisi yapılması gerektiği düzenlenmiştir. Mal mukabili ödeme şekline göre ithalat yapıldığından %6 oranında 15.276 ₺ tutarında KKDF hesaplanarak beyan edilmesi gerekmektedir. Görüleceği üzere, gümrük kıymetinin tespitinde baz alınan döviz kuru döviz satış kuru iken, KKDF’nin hesabında döviz alış kuru[[4]](#footnote-4) dikkate alınmalıdır.

İthalatta KDV matrahına ilişkin hükümler 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 21. maddesinde bulunmaktadır. Buna göre, örnek olayımızda KDV matrahı; CIF bedeli olan 257.100 ₺, eşya için hesaplanan gümrük vergisi tutarı olan 9.512,70 ₺, eşya bedelinin mal mukabili ödeme şekli ile beyan edilmesinden kaynaklı olarak hesaplanan 15.276 ₺ tutarında KKDF’nin toplamı olan 281.888,70 ₺ oluşmaktadır. KDV matrahı üzerinden %18 oranında hesaplanarak beyan edilmesi gereken KDV 50.739,97 ₺’dir. Bu noktada, *‘Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği*’nin 25 no.lu ekinde bulunan istisna belgesinin beyanname ekinde ibraz edilmesi ve diğer ilgili mevzuatta öngörülen gerekliliklerin yerine getirilmesi gerekmektedir.

Son olarak, gümrük beyannameleri 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu’na ekli 1 sayılı liste kapsamında olduğundan maktu damga vergisine tabi olup, 2019 yılı için 63 Seri No.lu Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliği ile yeniden değerleme oranında artış ile tayin edilen tutar 97,10 ₺’nin beyan edilerek ödenmesi gerekir.

**3.2.KDV Kanunu Geçici 38. Madde İstisnasının Mevcut Uygulaması:**

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun geçici 38. maddesinin (ç) fıkrası ile getirilen istisnadan faydalanılarak yapılacak olan ithalatta 2019 yılında anılan GTİP için ithalat rejim kararı ve diğer ilgili mevzuatta öngörülen vergi ve diğer mali yükler ile serbest dolaşıma giriş beyannamesinde beyan edilmekte olan tutarlar aşağıdaki gibidir;

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Vergi Türü** | **Oran** | **Matrah** | **Tutar** |
| Gümrük Vergisi | - | KDV Kanunu geçici 38/ç maddesi kapsamında istisna | 0 ₺ |
| KKDF (Mal Mukabili) | - |
| Katma Değer Vergisi | %18 | 257.100 ₺  |  46.278 ₺ |
| Damga Vergisi  | **Maktu** | 97,10 ₺ |
| **TOPLAM VERGİ ve FON** | **46.375,10** ₺ |

Örnek olayımızda ele alınan “dokunmatik çerçeve” ticari tanımlı eşyanın KDV Kanunu’nun geçici 38. maddesinde öngörülen istisna ile serbest dolaşıma giriş beyannamesi ile ithalatında, Bilge[[5]](#footnote-5) sistemi üzerinden “KDV Kanunu geçici 38. maddesi kapsamında istisna” muafiyet kodu seçildiğinde herhangi bir gümrük vergisi hesaplanmamakta ve beyan edilmesi de beklenmemektedir.

Yine KKDF açısından da durum bu şekildedir. Bilge sistemi tarafından ilgili muafiyet kodunun seçilmiş olduğu koşullar altında herhangi bir KKDF hesaplanmamakta, beyan edilmesi de beklenmemektedir.

Ancak ithalatta alınacak olan KDV yönünden durum aynı değildir. Bilge sistemi, söz konusu muafiyet kodu seçilmiş olmasına rağmen otomatik olarak %18 KDV hesaplamakta, söz konusu KDV ödenmeden eşyanın gümrük işlemleri tamamlanamamaktadır. İthalat sürecinde, eşyanın gümrük vergileri ödenmeden eşyanın gümrükten çekilebilmesi mümkün olmadığından, yükümlüsünce tercih edilebilecek en pratik yol bu vergilerin ödenmesidir.

**3.3.Olması Gereken Uygulama:**

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun geçici 38. maddesinin (ç) fıkrası ile getirilen istisnadan faydalanılarak yapılacak olan ithalatta 2019 yılında anılan GTİP için ithalat rejim kararı ve diğer ilgili mevzuatta öngörülen vergi ve diğer mali yükler ile serbest dolaşıma giriş beyannamesinde beyan edilmesi gereken tutarlar aşağıdaki gibi olmalıdır;

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Vergi Türü** | **Oran/Tutar** | **Matrah** | **Tutar** |
| Gümrük Vergisi | - | KDV Kanunu geçici 38/ç maddesi kapsamında istisna | 0 ₺ |
| KKDF (Mal Mukabili) | - |
| Katma Değer Vergisi | - |
| Damga Vergisi  | - |
| **TOPLAM VERGİ ve FON** | **0** ₺ |

Örnek olayımız için gümrük vergisi ve KKDF gibi vergi ve fonların istisna edilmiş olduğu konusunda bir tereddüt bulunmamaktadır. Durum böyle olmakla birlikte KDV Kanunu’nun geçici 38/ç maddesinde bulunan *“gümrük vergileri”* deyiminin ithalatta alınan KDV’yi de içeriyor olduğu hususları karşısında, gümrük mevzuatı ile mali mevzuat arasındaki hükümlerin sistematik yorum metoduna uygun şekilde yorumlanması neticesinde %18 oranında tahsil edilmekte olan verginin istisna edilmesini sağlamak üzere Bilge sistemi üzerinde gerekli güncellemelerin yapılması gerekmektedir.

Diğer taraftan, yine geçici 38/ç maddesinde bulunan *“bu ithalata ilişkin düzenlenen kağıtlar damga vergisinden müstesnadır”* hükmüne rağmen alınmakta olan maktu damga vergisinin de alınmaması gerektiği değerlendirilmektedir.

**SONUÇ**

Çalışmamızda; gümrük vergileri ile ithalde alınan KDV ilişkisi, Fatih Projesi’nin kapsamı ve bir teşvik politikası olarak söz konusu proje kapsamında yapılacak ithalatlara getirilen gümrük vergileri istisnası, Fatih Projesi çerçevesinde kurgusal bir ithalat örneği yolu ile olan ve olması gereken hususların açıklanması ve gelinen aşamanın değerlendirilmesi yapılmıştır.

Fırsatları Arttırma ve Teknolojiyi İyileştirme Hareketi Projesi’ne (Fatih Projesi) 2010 yılında başlanmasını müteakip 7061 sayılı Torba Kanun ile 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nda yapılan değişiklik sonucunda eklenen geçici 38. madde ile önemli vergi istisnaları getirilmiştir. 2017 yılının Aralık ayında yürürlüğe giren madde ile birlikte proje kapsamında yapılan ithalatlar ile Milli Eğitim Bakanlığına yapılacak olan teslimler KDV ve diğer gümrük vergilerinden istisna edilmiş, yüklenici ve alt yüklenici firmalar bu suretle teşvik politikasının aktörleri haline gelmiştir.

İstisnanın yürürlüğe girmesinden sonra geçen yaklaşık üç buçuk yılın ardından, Fatih Projesi kapsamında dağıtılması planlanan tabletlerde istenilen seviyelere henüz ulaşılamamıştır. Teşvik politikalarında başarılı sonuçlar elde edebilmek adına uygulanan teşviklerin takip edilmesi önem arz etmektedir. Hukuki metnin hazırlanışı kadar bu metinlerin nasıl uygulandığı da analiz edilmeli, gerekiyorsa ikincil düzenlemeler ile bazı tereddütleri gidermek yoluna gidilmelidir.

Mer’i mevzuatta; ithalde alınan KDV, Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği’nin 1 no.lu ekinde sayılmak suretiyle ithalat vergileri ve dolayısıyla gümrük vergileri tanımı içerisinde kabul görmektedir. Her ne kadar KDV Kanunu’nun 19. maddesinde, getirilecek olan KDV istisnasının ancak 3065 sayılı Kanun’a hüküm eklenmek veya değişiklik yapmak suretiyle veya uluslararası anlaşmalar yolu ile mümkün olabileceği, zira diğer kanunlar ile getirilen KDV istisnası ve muafiyet hükümlerinin sonuç doğurmayacağı hükümleri getirilmiş ise de Fatih Projesi kapsamında getirilen gümrük vergileri istisnası 3065 sayılı Kanun’un geçici 38. maddesi ile halen yürürlüktedir. Bunun doğal sonucu olarak, söz konusu madde ile getirilen gümrük vergileri istisnası aynı zamanda ithalde alınan KDV’yi de istisna etmektedir.

 Çalışmamızda, kurgusal bir örnek yardımı ile herhangi bir istisnadan faydalanılmayan durumda yapılacak ithalatta vergi ve diğer mali yüklerin ne olduğu, halen uygulanmakta olan geçici 38. madde istisnasının nasıl uygulanmakta olduğu ve aslında bu istisnanın nasıl uygulanması gerektiği hususları sayısal olarak ele alınmıştır.

Fatih Projesi’nde yüklenici ve alt yüklenici konumundaki firmalar ithal ettikleri eşyayı nihai ürün olarak Milli Eğitim Bakanlığına ihale yolu ile satarken, yüklenilen KDV’yi iade almaktadırlar, ancak herhangi bir ticari malın satış bedeli tayin edilirken ticari hayatın rutin işleyişi içerisinde olduğu gibi, ithalatta ödenen KDV dolayısıyla katlanılan finansal yük satış fiyatının belirlenmesinde dikkate alınmaktadır. Haliyle, ithalatta alınan KDV’nin istisna edilmiş olması veya indirimli orana tabi olarak alınması maliyetleri ve dolaylı olarak da satış fiyatını etkilemektedir.

Kanun koyucunun amacının ithalatta alınan KDV’yi istisna etmek olduğu açıktır. Kaldı ki kanun koyucu eğer ithalatta KDV’nin alınmasını öngörüyor olsaydı en basitinden proje kapsamındaki ithalatları %1 veya %8 oranında KDV alınacak şekilde, indirimli orana tabi işlemler arasında öngörmesi beklenirdi.

Bunun yanı sıra, geçici 38/ç maddesindeki açık hükümden hareketle gümrük beyannameleri, Fatih Projesi kapsamında yapılacak olan ithalatta düzenlenen kağıtlar kapsamında mütalaa edilmesi gerektiğinden Damga Vergisi Kanun’u uyarınca tahsil edilen maktu damga vergisinin de yüklenici ve alt yüklenici firmalar tarafından ödenmemesi gerekmektedir.

Yüklenici veya alt yüklenici firmalar özelinde ithalat sırasında ödenen KDV’ler yüklenilen KDV olarak iade alınıyor olsa da salgın nedeniyle finansman faaliyetlerinin zorlaştığı günlerde bu verginin mer’i mevzuata uygun şekilde hiç tahsil edilmemesi gerektiği değerlendirilmektedir.

Sonuç olarak, küresel salgın sürecinde öğrencilerin fırsat eşitliğinin bir an evvel sağlanabilmesi bakımından, ihdas edilen teşvik düzenlemeleri ile getirilen istisna hükümlerinin sistematik yorum metodu ile analiz edilerek uygulanması gerekir.

**KAYNAKÇA**

* Akel, Y. (2017). Vergi Hukukunda Yorum. Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, (62), 79-148. Erişim Adresi: <https://dergipark.org.tr/tr/pub/iumamk/issue/52594/692419>
* Candan, G, Yurdadoğ, V. (2017). Türkiye'de Maliye Politikası Aracı Olarak Teşvik Politikaları. Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, (27), 150-173. Erişim Adresi:[https://dergipark.org.tr/tr/pub/pausbed/issue/34758/384470 S. 156](https://dergipark.org.tr/tr/pub/pausbed/issue/34758/384470%20S.%20156)
* Çetinkol, G. (2017). Kullanılmış Ev Eşyası İthalatında Bilinmesi Gerekenler. Gümrük ve Ticaret Dergisi, (9), 57-73. Erişim Adresi:<https://dergipark.org.tr/tr/pub/gumrukticaretdergisi/issue/53319/708655>
* Fatih Projesi. (2021, 30 Nisan). Erişim Adresi: <https://tr.wikipedia.org/wiki/FAT%C4%B0H_Projesi>
* Fatih Projesi Hakkında. (2021, 1 Mayıs). Erişim Adresi: <http://fatihprojesi.meb.gov.tr/about.html>
* Türkiye Büyük Millet Meclisi, Kanunlar ve Kararlar Başkanlığı. (2017). *7061 sayılı Bazı Vergi Kanunları İle Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’un Madde Gerekçesi*. (158870 sayılı evrak). Erişim Adresi: <https://www2.tbmm.gov.tr/d26/1/1-0884.pdf>
1. Öğretim Üyesi, İzmir Katip Çelebi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Mali Hukuk Ana Bilim Dalı, Maliye Bölüm Başkanı. engin.hepaksaz@ikc.edu.tr, ORCID: 0000-0003-4383-4091, Cep No: 5462271680. [↑](#footnote-ref-1)
2. Ticaret Müfettişi, Ticaret Bakanlığı Rehberlik ve Teftiş Başkanlığı, İzmir Katip Çelebi Üniversitesi Maliye ve Mali Yönetim Doktora Öğrencisi, g.cetinkol@ticaret.gov.tr, ORCID: 0000-0003-2852-8459, Cep No: 5542650435. [↑](#footnote-ref-2)
3. Menşe esaslı olarak uygulanan; İlave Gümrük Vergisi, Ek Mali Yükümlülük ve Dampinge Karşı Vergi gibi mali yükler ile sair izinler göz ardı edilmiştir. [↑](#footnote-ref-3)
4. 6 Sayılı Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu Hakkında Tebliğ’in 2. fıkrasının son bendinde özetle; KKDF tutarının, ithalat tutarının fon kesintisinin yatırıldığı tarihteki gösterge niteliğindeki TCMB döviz alış kuru esas alınarak bulunacak ₺ karşılığı üzerinden hesaplanacağı ve eşyanın fiili ithalinden önce bankalara veya özel finans kurumlarına yatırılacağı hükümleri getirilmiştir. [↑](#footnote-ref-4)
5. BİLGE sistemi (Bilgisayarlı Gümrük Etkinlikleri’nin kısaltılmış hali) gümrük işlemlerinin bilgisayar ortamında yürütülmesi amacıyla Ticaret Bakanlığınca geliştirilen ve hâlihazırda gümrük işlemlerinde kullanılan yazılımın ve sistemin adıdır. [↑](#footnote-ref-5)