

Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu

Bircan Altınoluk

I. Giriş

Kaynak kullanımını destekleme fonuna (KKDF) ilişkin düzenleme, 88/12944 sayılı Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu Hakkında Karar ile yapılmıştır. Anılan Karar'ın ilk maddesine göre kaynak kullanımını destekleme fonunun temel amacı; ülke kaynaklarının verimli ve ülke yararına kullanılmasına katkı sağlamak, belirli kredilerden kesilen fon tutarlarının ülke ekonomisi için önceliği bulunan sektörlerde veya yatırımlarda kullanılmasını gerçekleştirmektir.

İthalat üzerinde etkili maliye politikası araçlarından biri olan ithalatta alınan kaynak kullanımını destekleme fonunun mevzuat çerçevesinde anlatılması ve son dönemlerde ithalatta alınan KKDF uygulamalarında yaşanan gelişmeler bu yazının konusunu oluşturmaktadır.

II. Kaynak kullanımını destekleme fonunun konusu

Kaynak kullanımını destekleme fonuna tabi olan konular; krediler ve vadeli ithalat işlemleridir. İşbu yazıda gümrük ve uluslararası ticaret mevzuatı kapsamına giren vadeli ithalat işlemlerine ilişkin KKDF konusu ele alınacaktır.

Mezkûr Karar'da ithalatta alınan KKDF'nin tahsili, gerçekleşen ithalatın ödeme şekline bağlanmıştır. Bu bağlamda, aşağıda sayılı ödeme şekillerinden biriyle ithal edilen eşyanın mal bedeli KKDF'ye tabidir:

- 1) Mal mukabili ödeme şekline göre ithalat¹
- 2) Kabul kredili ödeme şekline göre ithalat²
- 3) Vadeli akreditif ödeme şekline göre ithalat.³

Burada üzerinde durulması gereken unsur, bir ithalat işleminin peşin mi yoksa yukarıda sayılan ödeme şekillerinden biriyle mi yapıldığının tespit edilmesidir. Bu konudaki en son düzenleme Gümrükler Genel Müdürlüğüne yayımlanan 2011/16 sayılı Genelge ile yapılmıştır.

Bu Genelge'ye göre, KKDF kesintisine tabi olmayan ödeme şekillerine göre gerçekleştirilen ithalatta mal bedelinin, proforma fatura veya kesin satış faturası tarihine bakılmaksızın serbest dolaşıma giriş beyannamesinin tescil tarihinden önce (bu tarih dahil) ilgili bankaya yatırılması ve ilgili banka tarafından da bu bedelin ihracatçıya transferinin en geç iki iş günü içinde tamamlanmış olması gerekmektedir. Mal bedelinin banka tarafından gümrük beyannamesinin tescil tarihinden önce veya tescil tarihinde ihracatçıya transfer edilmiş olması halinde, iki iş günü olan valör süresi aşılmış olsa bile KKDF kesintisi yapılmaması gerekmektedir.

Bu düzenleme ile altı çizilen 3 unsur; "serbest dolaşıma giriş beyannamesinin tescil tarihi", "para transfer tarihi" ve "banka yazısı"dır.

Gümrük tekniği açısından gümrük işlemlerinde kullanılan 8 adet gümrük rejimi var iken yapılan düzenlemede, sadece serbest dolaşıma giriş beyannamesinin tescil tarihin esas alınacağı belirtilmiştir. Bu minvalde, her ne kadar 88/12944 Sayılı Karar'da "ithalat"tan bahsedilmişse de anılan Genelge uyarınca bu kavramdan anlaşılması gereken serbest dolaşıma giriş rejimidir. Vadeli olarak ithal edilen bir eşyanın geçici ithalat veya dahilde işleme rejimine tabi tutulması halinde KKDF tahsil edilmeyecektir.

Diğer taraftan mal bedelinin beyanname tescil tarihinde veya öncesinde transfer edilmesi yeterli görülmemiş; aynı zamanda bu ödemenin banka yazısı ile tevsik edilmesi gerektiğinin altı çizilmiştir.

¹ Mal mukabili ödeme şekline göre ithalatta; ihracatçı bedelini almadan malı alıcıya göndermektedir.

² Kabul kredili ödeme şekline göre yapılan ithalatta; mal bedelinin belli bir vadede ödenmesi bir poliçe ile taahhüt edilir.

³ Vadeli akreditif ödeme şekline göre yapılan ithalatta; akreditifte şart koşulan belgelerin ibraz edilmesi ve bu belgelerin amir banka tarafından uygun bulunması üzerine akreditif bedeli akreditifte görülen vadede ödenmektedir.

Netice olarak, ithalat işlemlerinde serbest dolaşıma giriş beyannamesinin tescil tarihinden önce veya en geç bu tarihte ithalat tutarının satıcıya transfer edilmesi ve bu transfer işleminin de banka yazısı ile tevsik edilmesi gerekmektedir. Bu gerekliliklerin yerine getirilmemesi halinde KKDF kesintisinin yapılacağı sonucuna ulaşılmaktadır.

III. KKDF kesintisinden kimler sorumludur?

88/12944 Sayılı Kararıyla İlişkin Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu Hakkında 6 Sayılı Tebliğ'in 2. maddesinde KKDF kesinti oranları ve bu kesintilerin nerelere yatırılması gerektiği açıklanmıştır. İlgili maddede, ithalatta uygulanan fon kesintilerinin, ithalat fon kesintisinin yatırıldığı tarihteki gösterge niteliğindeki Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası döviz alış kuru esas alınarak bulunacak Türk Lirası karşılığı üzerinden hesaplanacağı ve malın fiili ithalinden önce bankalara veya özel finans kurumlarına yatırılması gerektiği belirtilmiştir.

Bu kapsamda, ithalattaki fon kesintilerinin yukarıda belirtilen süreler içerisinde ödenmesinden vadeli ithalat işlemini gerçekleştiren ithalatçı sorumlu olacaktır.

IV. KKDF kesintisinin hesaplanması, matrah ve zamanaşımı sorunu

A. Uygulanan oranlar ve tahsilat tutarları

Günümüze kadar uygulanan KKDF kesinti oranları zaman içinde çıkarılan Tebliğler ve Bakanlar Kurulu Kararları (BKK) ile azaltılıp artırılarak değişikliklere uğramıştır. 01.01.2002 tarihinden itibaren oran belirleme yetkisi Bakanlar Kuruluna verilmiştir. Bu çerçevede, KKDF oranlarına ilişkin gelişmeler aşağıdaki tabloda gösterilmiştir:

Tablo 1: İthalatta gerçekleşen KKDF kesinti oranları

Tarihler	15.09.1995- 31.12.1995	01.01.1996- 21.07.1996	22.07.1996- 16.12.1998	01.01.1999- 24.11.2000	25.11.2000- 07.08.2001	08.08.2001- 12.10.2011	13.10.2011- Günümüz
Oran	% 6	% 0	% 6	% 3	% 6	% 3	% 6

4684 sayılı "Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun"un geçici 3. maddesinde; "Kaynak kullanımını destekleme fonu kesintisi bu konuda yeni bir düzenleme yapıncaya kadar yürürlükten kaldırılan hükümlere göre tahsil edilmeye devam olunur ve doğrudan genel bütçeye gelir yazılmak üzere Hazine hesaplarına intikal ettirilir" şeklinde bir düzenleme yer almaktadır. Ayrıca kesinti oranlarının sıfıra kadar indirilmesinde veya on beş puana kadar yükseltilmesinde veya kesintinin tümüyle kaldırılmasında Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır.

İthalatta gerçekleşen KKDF kesintisinin (2003–2011) yıllarına ait tahsilât rakamları ile genel bütçe gelirleri içerisindeki oranına aşağıdaki tabloda yer aldığı gibidir.

Tablo 2: İthalatta gerçekleşen KKDF kesinti tutarları - Genel bütçe gelirleri

Yıllar	Tutar (Milyon TL)	Genel bütçe gelirleri (Milyon TL)	Yüzde oranları
2003	197,393	98.264,54	0,20
2004	239,443	119.788,21	0,20
2005	313,202	149.046,90	0,21
2006	348,436	168.546,74	0,21
2007	420,668	184.802,65	0,23
2008	392,296	203.026,91	0,19
2009	435,895	208.610,43	0,21
2010	407,895	246.051,49	0,17
2011	418,639	286.554,01	0,15

Kaynak: Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü

Yukarıdaki tablodan da anlaşılacağı üzere, ithalatta alınan KKDF'nin genel bütçe gelirleri içerisindeki payı yıllar itibarıyla takriben % 0,15 - % 0,23 bandında dalgalanmaktadır.

B. KKDF kesintisinin hesaplanması

KKDF Hakkında 6 Sıra No.lu Tebliğin 2. maddesi uyarınca KKDF kesintisinin hesaplanmasında aşağıda belirtilen formül kullanılmaktadır:

$$\text{KKDF Kesintisi Tutarı} = \text{İthalat Tutarı} \times \text{Döviz Kuru} \times \text{KKDF Kesintisi Oranı}^{**}$$

* Fon kesintisinin yatırıldığı tarihteki gösterge niteliğindeki Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kuru.

** İthalatta oluşacak KKDF için kesinti oranı 13.10.2011 tarihinden itibaren %6 olarak belirlenmiştir.

Mükelleflerce kaynak kullanımını destekleme fonu kesintisine ait tahakkuklar vergi dairesi veznelere ödenebileceği gibi vergi tahsilâtına yetkili banka şubelerine de ödenebilir. Vadesinde ödenmeyen kaynak kullanımını destekleme fonu kesintileri ile cezai faizin tahsili için 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri uygulanır.

C. Matrah sorunu

Yukarıdaki bölümde belirtildiği gibi KKDF; ithalat tutarının fon kesintisinin yatırıldığı tarihteki gösterge niteliğindeki Merkez Bankası döviz alış kuru esas alınarak bulunacak Türk Lirası karşılığının, yürürlükteki KKDF kesinti oranıyla çarpılması şeklinde hesaplanmaktadır.

Kaynak kullanımını destekleme fonu matrahını oluşturan unsurlar ilgili Karar ve Tebliğ'de açık olarak düzenlenmemiştir. Kaynak kullanımını destekleme fonu hakkında yayımlanan 6 seri no.lu Tebliğ'in "Fona yapılacak kesintiler" başlıklı maddesinde ithalatta alınan kaynak kullanımını destekleme fonu kesintilerinin "ithalat tutarı" üzerinden yapılacağı ifade edilmiş, fakat sözü geçen ithalat tutarının neyi ifade ettiği açık bir şekilde belirtilmemiştir.

Diğer taraftan, ithalatta KKDF uygulamasına ilişkin 2011/16 sayılı Genelge'de "ithalat tutarı" yerine "mal bedeli" kavramı kullanılmıştır. Her ne kadar Karar'da ithalat tutarı ifade edilmiş olsa bile, söz konusu Genelge'de gümrük idaresi tarafından yapılan yorumda KKDF için esas alınacak ödeme tutarının mal bedeli olarak dikkate alınacağı ifade edilmiştir.

Bu aşamada "mal bedeli" kavramını Gümrük Mevzuatı çerçevesinde tartışmak yararlı olacaktır. "Mal" kavramı mer'î gümrük mevzuatında kullanılan bir kavram olmayıp; aşağı yukarı aynı manaya gelen "eşya" kavramı kullanılmaktadır.

Bu bağlamda, KKDF kesintine konu olacak tutarın gümrük mevzuatı bağlamında "fiilen ödenen veya ödenecek olan fiyat"a karşılık geldiğini değerlendirmekteyiz. Fiilen ödenen veya ödenecek fiyat ise Kanun'da "ithal eşyası için alıcının, satıcıya veya satıcı yararına yaptığı veya yapması gereken ödemelerin toplamı" olarak tanımlanmıştır. Bu fiyat, ithal eşyasının satış koşulu olarak, alıcının satıcıya veya satıcı yararına üçüncü bir kişiye yaptığı veya yapacağı tüm ödemeleri kapsamaktadır. Ödemeler, para transferi şeklinde olabileceği gibi, akreditif veya ciro edilebilir bir kıymetli evrak kullanılarak ya da doğrudan veya dolaylı yapılabilir.

Bu bağlamda, öncelikle öne çıkan konu; ithalatta alınan KKDF'nin matrahı hesaplanırken temel alınacak mal bedelinde; satıcı ve alıcı arasında belirlenen teslim şeklinin etkili olmasıdır. Başka bir ifadeyle, seçilen teslim şekli KKDF matrahını doğrudan etkilemektedir. Satıcı ve alıcı arasında anlaşılan teslim şekli FOB bedel ise eşyaya ait fatura tutarına sadece eşyanın bedeli yansıtılarak bu bedel üzerinden, eğer teslim şekli CIF ise eşya bedeline navlun ve sigorta bedelleri de dahil edilmiş olan fatura bedeli üzerinden KKDF kesintisi hesaplanmaktadır.

Diğer yandan ortaya çıkan bir başka husus ise Gümrük Kanunu'nun 27. maddesinde belirtilen gümrük kıymetine dâhil edilmesi gereken diğer unsurların KKDF matrahına da dâhil edilip edilmemesi konusudur. Gümrük kıymetine dâhil edilmesi gereken fakat çoğu kez faturada (mal bedelinde) belirtilmemiş olan royalti ve lisans gibi mal bedeline ilişkin ödemelerin, alıcı tarafından satıcıya veya satıcı yararına ödenen veya ödenecek olan tutarın bir parçasını teşkil ettiğini ve ithal eşyaya ilişkin mal bedeli ödemelerinin KKDF'nin konusuna gireceğini değerlendirmekteyiz.

D. KKDF bir gümrük vergisi midir? Zamanaşımı süresi ne kadardır?

İthalatta alınan KKDF konusunda tartışılan ana konulardan birisi de bu fonun bir gümrük vergisi olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği hususudur. Bu açıdan konuyu değerlendirmek için Gümrük Kanunu'na bakmanın uygun olacağı düşüncesindeyiz.

Gümrük Kanunu'nda gümrük vergileri tanımı yapılırken gümrük vergisi ve ek mali yükümlülüklerden bahsedilmiştir. 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 3. maddesinde temel tanımlara yer verilmiştir. Söz konusu maddede "ithalat vergileri"nin, "eşyanın ithalinde ödenecek gümrük vergisi ile diğer eş etkili vergiler ve mali yükleri" kapsadığı hükme bağlanmıştır.

İthalatta alınan KKDF'nin bir ithalat vergisi olup olmadığı, yani ithalatta alınan ek mali yüklerden sayılıp sayılmadığı uzunca bir süredir tartışma konusu idi. Ancak son dönemde Gümrükler Genel Müdürlüğüne yayımlanan 02.10.2012 tarihli 20401 sayılı tasarruflu yazı ile bu tartışmaya bir nokta koyulmuştur. Bu düzenleme KKDF'de zamanaşımı uygulamasına ilişkin yapılmış olmasına karşın, KKDF'nin nasıl bir kamu alacağı olduğuna da ışık tutmaktadır.

KKDF'nin zamanaşımı süreleri konusundaki Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün anılan yazısında; "KKDF'ye ilişkin gümrük idarelerince yapılacak işlemlerde 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun zamanaşımı hükümleri çerçevesinde işlem tesis edilmesi gerektiği" belirtilmiştir.

Gümrükteki zamanaşımı konusu, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 197. maddesinde yer almaktadır. İlgili maddeye göre yapılan denetlemeler sonucunda hiç alınmadığı veya noksan alındığı belirlenen veya tahakkukundan hemen sonra beyanname veya beyanname yerine geçen belge üzerinde yükümlüye tebliğ edilmeyen gümrük vergilerine ilişkin zamanaşımı süresi, gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihten itibaren 3 yıldır.

Dolayısıyla ithalatta alınan KKDF uygulamalarında zamanaşımı süresinin gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihten itibaren 3 yıl olarak uygulanacağı ve esasında ithalatta alınan bu fonun bir gümrük vergisi olarak değerlendirilmesi gerektiğine hükmedilmiştir.

Ayrıca bu konuya ilişkin kimi Mahkeme Kararında⁴, KKDF tahakkukunun ek mali yükümlülüğe ilişkin bir tahakkuk işlemi olduğu ve söz konusu ek mali yükümlülüğün, 4458 Sayılı Kanun'un 3. maddesinde belirtilen anlamda "gümrük vergisi" olduğu anlaşıldığından, dava konusu işleme karşı 4458 Sayılı Kanun'un 242. maddesi uyarınca söz konusu işlemin tebliğinden itibaren başlayan 15 günlük itiraz süresi içerisinde bir üst makama itiraz başvurusunda bulunulması gerektiği belirtilmiştir.

Bu itibarla, KKDF'nin bir ek mali yükümlülük olarak değerlendirilmesi ve bunun sonucu olarak zamanaşımı, itiraz süresi ve itiraz mercii konularında Gümrük Kanunu'ndaki düzenlenmelerin esas alınması gerektiği sonucuna varılmaktadır.

V. İthalatta alınan KKDF uygulamalarında son gelişmeler

A. Serbest bölgelerde KKDF uygulaması

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'na göre "serbest bölgeler"; Türkiye gümrük bölgesinin parçaları olmakla beraber, serbest dolaşımda olmayan eşyanın herhangi bir gümrük rejimine tabi tutulmaksızın ve serbest dolaşıma sokulmaksızın, gümrük mevzuatında öngörülen haller dışında kullanılmamak ya da tüketilmemek kaydıyla konulduğu, ithalat vergileri ile ticaret politikası önlemlerinin ve kambiyo mevzuatının uygulanması bakımından Türkiye gümrük bölgesi dışında olduğu kabul edilen yerlerdir.

Serbest bölgelerde bulunan firmaların KKDF sorumluluğu hakkında Gümrükler Genel Müdürlüğü tarafından 18.03.2011 tarihinde 2011/16 sayılı Genelge yayımlanmış ve bu Genelge ile kaldırılan 2011/5 sayılı Genelge'nin yürürlük döneminde yaşanan sorunların önüne geçilmesi hedeflenmiştir.

2011/5 sayılı Genelge'de firmalarca serbest bölgedeki şubelerinden yapılan ithalatlarda, serbest bölgedeki şubeye ve serbest bölgedeki şubenin de asıl satıcıya yine gümrük yükümlülüğü öncesinde ödeme yapılmış olması gerektiği; aksi takdirde KKDF tahsil edilmesi gerektiği belirtilmiştir. Söz konusu Genelge'de serbest

⁴İstanbul 11.Vergi Mahkemesi Karar No. 2012/2206

bölgede faaliyette bulunan şubenin üretim faaliyetinde bulunuyor olmasının veya ithalata konu malların serbest bölgede Türkiye'deki ithalatçının şubesi olmayan diğer firmalarca muvazaalı olarak el değiştirmesinin kaynak kullanımını destekleme fonu kesintisi yapılmasını engellemeyeceği belirtilmiştir.

2011/16 sayılı Genelge'de ise serbest bölgelerdeki şubelerden veya ortaklık ilişkisi bulunan firmalardan yapılan ithalatların peşin bir ithalat sayılabilmesi yani KKDF kesinti yapılmaması için; hem yurt dışındaki asıl ihracatçıya yapılan ödemenin hem de Türkiye'den serbest bölgeye yapılan ödemenin gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihten önce tamamlanmış olması ve bu durumun ithalatçı firma tarafından ibraz edilen belgelerle ilgili gümrük idaresine tevsik edilmesi gerektiği belirtilmektedir. 2011/6 sayılı Genelge'de ayrıca;

- Serbest bölgelerde faaliyet gösteren herhangi bir firmayla ortaklık veya merkez şube ilişkisi içinde bulunmayan firmalarca serbest bölgelerden peşin bir ithalat yapılması halinde, ithalat işlemi sırasında yükümlüden gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihten önce yurtdışındaki asıl ihracatçıya ödeme yapıldığına dair herhangi bir belge talep edilmeyeceği;
- Serbest bölgeye getirilen eşyanın serbest bölgede kayıtlı sanayi sicil belgesini haiz imalatçı firma tarafından üretim faaliyetinde kullanılması neticesinde elde edilen GTİP numarası ve tanımı farklı eşyanın serbest bölgeden peşin olarak ithal edilmesi durumunda KKDF kesintisi yapılmayacağı;
- Ayrıca sanayi sicil belgesini haiz imalatçı firmanın üretim faaliyetinde kullandığı ürünlerin bedelinin yurt dışındaki asıl ihracatçıya transfer edildiğine dair bir belgenin talep edilmesinin de söz konusu olmayacağı;

belirtilmiştir.

Anılan Genelge ile sanayi sicil belgesine sahip serbest bölgelerde faaliyet gösteren üretici firmalar için uygulama değiştirilmiş ve bu firmalardan yapılan peşin ithalatlarda (GTİP numarası ve tanımı değişmiş eşyalar için) KKDF kesintisi aranmayacağı belirtilmiştir.

Söz konusu Genelge ile getirilen düzenlemenin, ne KKDF'yi ihdas eden Bakanlar Kurulu Kararı'nda, ne de bu karara istinaden yayımlanan ikincil düzenlemelerde yer aldığı gözlemlenmiştir. Öte yandan Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nın KKDF konusunda düzenleme yapma yetkisi bulunduğu ilişkin açık bir hüküm ne ilgili Bakanlar Kurulu Kararı'nda, ne de KKDF'ye ilişkin ikincil düzenlemelerde yer almaktadır. Bu kapsamda Bakanlıkça yayımlanan 2011/5 ve 2011/16 sayılı Genelge'lerin yetki yönünden hukuka aykırı olduğunu değerlendirmekteyiz.

Nitekim T.C. Adana Bölge İdare Mahkemesi'ne ait bir Karar'da⁵ da bu husus açık bir şekilde belirtilmiştir. Söz konusu mahkeme kararında "... 2011/16 sayılı Genelge gerekçe gösterilerek yapılan ithalatın peşin ithalat olarak kabul edilmemesinin ne KKDF'yi ihdas eden Bakanlar Kurulu kararında ne de bu kararlara istinaden yayımlanan yönetmeliklerde yer aldığı, dolayısıyla hukuki bir dayanağı bulunmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Buna göre yapılan KKDF tahakkuku ile bu fon üzerinden alınan katma değer vergisinde hukuka uyarlık görülmemiştir" yönünde karar tesis edilmiştir.

Ayrıca Serbest Bölgeler Kanunu'nda, serbest bölgelerin, kambiyo mevzuatının uygulanması bakımından Türkiye gümrük bölgesi dışında olduğunun kabul edileceği açık bir şekilde ifade edilmiştir. Bu hüküm doğrultusunda, kambiyo mevzuatı yönünden, serbest bölgelerin üçüncü ülkelerden farkı bulunmadığını; serbest bölgelere yapılan bir ödemenin, üçüncü ülkeye yapılmış gibi telakki edilmesi gerektiğini değerlendirmekteyiz.

Bu kapsamda Türkiye gümrük bölgesinde yerleşik alıcı tarafından beyannamenin tescil edildiği tarihe kadar serbest bölgede yerleşik kişiye yapılan ödemenin peşin ödeme olarak kabul edilmesi, bu meyanda herhangi bir KKDF tahakkuku cihetine gidilmemesi gerektiğini düşünmekteyiz.

B. İkincil ürünler ve geçici ithalat rejimi kapsamındaki ürünler

Dâhilde işleme rejimi kapsamında üretilen ikincil işlem görmüş ürünler ile geçici ithalat rejimi kapsamında kısmi ve tam muafiyet uygulanmak suretiyle ithali gerçekleştirilen eşyanın serbest dolaşıma giriş rejimine tabi tutulması ve istisnai kıymet yoluyla beyan yapılması hallerinde kaynak kullanımını destekleme fonu kesintisi yapıp yapılmayacağı konusunda Gümrükler Genel Müdürlüğüne 2013/6 sayılı Genelge yayımlanmıştır. Yakın tarihte yayımlanan söz konusu Genelge'de bazı özellik arz eden durumlarda KKDF uygulamasına açıklık kazandırılmak istenilmiştir.

⁵ T.C. Adana Bölge İdare Mahkemesi Karar no. 2012/1181

Bahsi geçen Genelge'ye göre;

- Dâhilde işleme rejimi kapsamında üretilen ikincil işlem görmüş ürünlerin serbest dolaşıma giriş rejimine tabi tutularak Gümrük Kanunu'nun 114. maddesine göre vergilendirilmesi halinde, eşya bedelinin dâhilde işleme rejimine ilişkin verilen gümrük beyannamesinin tescil tarihinden sonra ödenmesi durumunda,
- Dâhilde işleme rejimi kapsamında üretilen ikincil işlem görmüş ürünlerin serbest dolaşıma giriş rejimine tutularak Gümrük Kanunu'nun 115. maddesine göre vergilendirilmesi halinde, eşya bedelinin serbest dolaşıma giriş rejimine ilişkin gümrük beyannamesinin tescil tarihinden sonra ödenmesi durumunda,
- Gümrük Kanunu'nun 134. maddesi çerçevesinde kısmi muafiyet suretiyle geçici ithal edilen eşyanın serbest dolaşıma giriş rejimine tabi tutulması halinde, eşya bedelinin geçici ithalat rejimine ilişkin verilen gümrük beyannamesinin tescil tarihinden sonra ödenmesi durumunda,
- Gümrük Kanunu'nun 134. maddesi çerçevesinde tam muafiyet suretiyle geçici ithal edilen eşyanın serbest dolaşıma giriş rejimine tabi tutulması halinde, eşya bedelinin serbest dolaşıma giriş beyannamesinin tescil tarihinden sonra ödenmesi durumunda,
- İstisnai kıymet yoluyla beyan yapılan hallerde, tamamlayıcı beyanın gümrük idaresine verilmesi gerektiği süreden sonra istisnai kıymete ilişkin ödemenin yapılması durumunda,

KKDF kesintisi yapılacağı hükme bağlanmıştır.

İlgili Genelge'ye göre dâhilde işleme rejimi kapsamında bir gümrük yükümlülüğünün doğması halinde, ikincil işlem görmüş ürünlerin elde edilmesi ve bu ikincil ürünlerin serbest dolaşıma sokulması halinde, geçici ithalatta ithal eşyası için gümrük yükümlülüğü doğduğunda ve istisnai kıymet yoluyla beyan yapıldığı takdirde (tamamlayıcı beyanın gümrük idaresine verilmesi gerektiği süreden sonra) KKDF kesintisi yapılacaktır.

İstisnai kıymet ile ilgili yapılan ödemeler için tamamlayıcı beyan konusu Gümrük Yönetmeliği'nin 53. maddesinde açıklanmıştır. Söz konusu madde uyarınca istisnai kıymet uygulamalarında tamamlayıcı beyan kıymet unsurunun öğrenildiği⁶ ayı takip eden ayın yirmi altıncı günü akşamına kadar yapılabilmektedir. Bu düzenleme ile bu süre içinde tamamlayıcı beyana ilişkin ödemenin yapılması durumunda, tamamlayıcı beyan için KKDF kesintisinin yapılmayacağı belirtilmiştir.

VI. Sonuç

Yukarıda ortaya koyduğumuz mevzuat hükümleri ve yazımızın ilgili bölümlerinde belirtilen son dönemlerde gerçekleşen idari düzenlemeler dikkate alındığında, ithalatta alınan KKDF uygulamasının geliştirilmesi ve mevzuatta bulunan hukuki boşlukların giderilmesinin hedeflendiği görülmektedir.

Ancak bahsedilen değişiklikler ile hedeflenen hukuki boşluklardan bazılarının doldurulduğu, ama yeterli olmadığı, halen uygulama esnasında ithalat firmaları tarafından sorunlar yaşandığı görülmektedir.

Yazımızda belirtilen söz konusu eksikliklerin; KKDF ile ilgili mevzuatın sadece ilgili karar, tebliğ, genelge ve tasarruflu yazılardan ibaret olması ve bu fona ait düzenlemeleri tüm yönleri ile ele alarak değerlendirecek bir kanunun bulunmamasından kaynaklandığı düşünülmektedir.

Kaynakça

- Alıcı, M. (2012). İthalatta Alınan KKDF için İtiraz ve Zamanaşımı Belirsizliği. *Gümrük Dergisi* , 43-48.
Alıcı, M. (2012). Serbest Bölgelerde KKDF Sorunu. *Gümrük Dergisi* , 11-16.
Bozkurt, C. (2010). İthalde Tahsil Edilen Kaynak Kullanımını Destekleme Fonunda Zamanaşımı Sorunu. *Mali Çözüm Dergisi*.
Doğruyol, C., & Yılmaz, M. (2010). Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu Mevzuatı ve Ekonomi İçindeki Yeri. *Devlet Gelir Uzmanları Derneği Aylık Yayını*.

⁶ Bu konu ile ilgili mevzuatta ayrıntılı bir açıklama bulunmamakta ve öğrenilen tarih olarak; tamamlayıcı beyana ilişkin tanzim edilen fatura tarihi kabul edilmektedir.

Elele, O. (2012). Serbest Bölgelerde KKDF Sorun Oldu. *Vergide Gündem*.
Korkmaz, M., & Ünal, M. (2011). Serbest Bölgeleden İthalatta KKDF Kesintisi. *Yaklaşım Dergisi*.
Saraç, Y. *Türkiye'nin KKDF Gerçeği*. Sakarya Üniversitesi, İİBF.
Varolsun, D. (2012). Serbest Bölgelerden Yapılan İthalatlarda KKDF İncelemeleri. *Vergide Gündem*.
Çardak, M. (2012). Gümrük Vergi Sistemi'nde KKDF.

Bu makalede yer alan açıklamalar, yazarının konu hakkındaki kişisel görüşünü yansıtmaktadır. Makaledeki bilgi ve açıklamalardan dolayı Ernst & Young ve/veya Kuzey Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.'ye sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Mevzuatın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz.