

Serbest bölgelerden yapılan ithalatlarda KKDF incelemeleri

Damla Varolsun

1. Giriş

Bilindiği üzere, 88/12944 sayılı Kararnameye ilişkin Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu Hakkında 8 Sıra Numaralı Tebliğ'de, kabul kredili, vadeli akreditif ve mal mukabili ödeme şekillerine göre yapılan ithalatların kaynak kullanımını destekleme fonu (KKDF) kesintisine tabi olduğu hükme bağlanmıştır. Bedelin önceden ödendiği uluslararası ticarete kullanılan ödeme şekillerinden "peşin", "akreditif" ve "vesaik mukabili" ödeme şekilleri ise KKDF kesintisine tabi değildir.

Tebliğ düzenlemesindeki açıklığa karşın Gümrük İdaresinin 18.03.2011 tarih ve 2011/16 Sayılı Genelge ile konuya farklı bir yorum getirdiği görülmektedir. Bunun sonucunda da serbest bölgelerde faaliyette bulunan çoğu firma bahsi geçen genelgenin yayım tarihinden önceki dönem işlemleri nedeniyle, kaynak kullanımını destekleme fonu yönünden incelemeye alınmıştır. İncelemeler sonucunda bu firmaların cezalı kaynak kullanımını destekleme fonu tarhiyatı ile bu fon üzerinden alınan katma değer vergisi tarhiyatına maruz kaldığı görülmektedir.

Bu yazımızda, son dönemlerdeki incelemelerin arkasındaki mevzuat düzenlemeleri hakkında bilgi vererek, 2011/16 Sayılı Genelge'nin hukuki boyutunu değerlendirmeye çalışacağız.

2. Kaynak kullanımını destekleme fonuna ilişkin mevzuat düzenlemeleri

12.05.1988 tarih ve 88/12944 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın 3'üncü maddesinde, kabul kredili, vadeli akreditif ve mal mukabili ödeme şekline göre yapılan ithalatlarda % 6 (ilgili dönemde % 3) oranında KKDF alınacağı hükmüne yer verilmiştir.

Bu noktada, kısaca KKDF'ye tabi ithalat ödeme şekilleri üzerinde durmanın faydalı olacağı kanaatindeyiz.

2.1 İthalatta ödeme şekilleri

Gümrük mevzuatında bu ödeme şekilleri ile ilgili bir tanım bulunmamaktadır. Ancak T.C. Merkez Bankası Dış İlişkiler Genel Müdürlüğü tarafından yayımlanan 23.06.2004 tarih ve 2004/YB-50 Sayılı Genelge'de söz konusu ödeme şekillerinin tanımlandığı görülmektedir.

Buna göre "peşin ödeme" gümrük beyannamesi ve eklerinin gümrük idaresine onay için ibraz edildiği tarihe kadar yapılan ödemeyi, diğer bir ifade ile malların ithalatçı tarafından gümrükten fiilen teslim alınmasından önce yapılan ödemeyi ifade etmektedir.

"Kabul kredili ödeme" ile ilgili anılan Genelge'de tam bir tanımlama yapılmamakla birlikte, kabul kredili ile akreditifli, vesaik veya mal mukabili olmak üzere her üç ödeme şekline göre ithalat yapılabileceği belirtilmiştir. Genel olarak bu ödeme şekli mal bedelinin belli bir vadede ödenmesini taahhüt eden ve bu ödemeye bir poliçenin araç olduğu ödemedir.

Benzer şekilde "vadeli akreditifli ödeme" ile ilgili de tam bir tanımlama yapılmamakla birlikte genelgedeki ifadelerden yola çıkarak vadeli akreditifli ödeme ithalatçı ve ihracatçı arasındaki satış sözleşmesine göre akreditif bedelinin ihracatçı tarafından malların sevkinden sonra muhabir bankaya belgelerin ibrazında değil de, bu belgelerin ibrazından belirli bir süre sonra ihracatçıya ödenmesini sağlayan bir akreditif türü olarak tanımlanabilir.

"Mal mukabili ödeme" ise firmaların mal bedelinin transferine ilişkin taleplerini gümrük beyannamesinin bankaya ibrazı ile yapabilecekleri bir ödeme şekli yani, ihraç edilen malın bedelinin, bu malın ithalatçı tarafından teslim alınmasından sonra ödenmesi şeklinde yapılan bir ödeme türüdür.

2.2 2011/5 Sayılı Genelge ile yapılan düzenlemeler

Gümrük Müsteşarlığı Gümrükler Genel Müdürlüğü tarafından hazırlanan 21 Ocak 2011 tarih ve 2011/5 Sayılı Genelge ile ithalat işlemleri sırasında yapılan ödemenin KKDF kesintisine tabi olup olmadığı hususunda, mal bedelinin serbest dolaşıma giriş beyannamesinin tescil tarihinden önce transfer edilmesinin belirleyici olacağı ifade edilmiştir. Buna göre yapılan ödemenin KKDF kesintisine tabi olmaması için, 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 2 iş günü içinde tamamlanmış olması gerekmektedir.

Ayrıca KKDF kesintisi doğup doğmadığı hususunun gümrük idarelerince değerlendirilebilmesi için, yükümlünün mal bedelini tescil tarihinden önce veya tescil tarihinde bankaya yatırdığını transfer bildirim formu/banka yazısı ile gümrük idarelerine tevsik etmesi gereklidir. Mal bedelinin banka tarafından gümrük beyannamesinin tescil tarihinden önce veya tescil tarihinde ihracatçıya transfer edilmiş olması halinde de, 2 iş günü valör süresi aşılmış olsa bile KKDF kesintisi yapılmaması gerekmektedir.

Öte yandan Genelge uyarınca, serbest bölgelerden yapılan ithalat işlemleri ile antrepolarda veya geçici depolama yerlerinde yapılan eşya devirlerinde KKDF kesintisi ile ilgili olarak aşağıda belirtildiği şekilde işlem yapılacaktır:

a. Türkiye'de yerleşik firmaların serbest bölgelerde faaliyette bulunan şubelerinden yaptıkları ithalat işlemlerinde peşin bir ödemeden söz edilebilmesi ve KKDF kesintisi doğmaması için; gerek merkez firma tarafından şubesine yapılacak transferin, gerekse serbest bölgede faaliyette bulunan şubenin asıl ihracatçıya yapacağı ödemenin gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihten önce (veya bu tarihte) tamamlanmış olması ve ödeme sekline göre Döviz Satım Belgesi, Türk Parası Transfer Belgesi veya ithalat bedelinin döviz tevdiat hesabından ödendiğine dair bankaca verilen bir yazı ile gümrük idarelerine tevsik edilmesi gerekmektedir.

b. Gönderici firmaya herhangi bir ödeme yapılmadan, antrepoda veya geçici depolama yerinde devredilen eşya ile ilgili olarak KKDF kesintisi doğmaması için; gerek devreden tarafından gönderici firmaya yapılacak transferin, gerekse eşyayı devralanın devredene yapacağı transferin, satıcı veya göndericisi belli alıcısı emre olan eşyada ise alıcının satıcıya veya göndericiye yapacağı transferin gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihten önce (veya bu tarihte) tamamlanmış olması ve bu durumun ilgili gümrük idarelerine ibraz edilecek belgelerle tevsik edilmesi gerekmektedir.

Genelgede ayrıca, serbest 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.

Netice itibarıyla, 2011/5 Sayılı Genelge ile ithalat işlemlerindeki KKDF uygulamasına yönelik bir düzenleme yapılmıştır. Buna göre ithalat işlemleri sırasında mal bedelinin serbest dolaşıma giriş beyannamesinin tescil tarihinden önce (bu tarih dahil) ihracatçıya transfer edilmesi durumunda, yukarıda izah edilen çerçevede KKDF kesintisine tabi olmayacaktır.

Öte yandan, Gümrük Müsteşarlığı tarafından kaynak kullanımını destekleme fonuna ilişkin 18 Mart 2011 tarihli ve 2011/16 Sayılı Genelge ile konuya ilişkin yeni açıklamalar yapılmış ve anılan Genelge ile 21 Ocak 2011 tarihli ve 2011/5 Sayılı Genelge 18 Mart 2011 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırmıştır.

2.3 2011/16 Sayılı Genelge ile yapılan düzenlemeler

18 Mart 2011 tarihi ve 2011/16 Sayılı Genelge ile ise; serbest bölgelerden yapılan ithalat işlemleri ile antrepolarda veya geçici depolama yerlerinde yapılan eşya devirlerinde KKDF kesintisi ile ilgili olarak aşağıda belirtildiği şekilde işlem ifa edileceği belirtilmiştir.

a. Serbest bölgelerden gerçekleştirilen mal alışları KKDF mevzuatı yönünden ithalat olarak değerlendirilmekte ve bu ithalatın vadeli (kredili) nitelik taşıması kaydıyla fon kesintisi yapılmaktadır. Serbest bölgelerden yapılan ithalatların peşin bir ithalat sayılabilmesi 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 gerekmektedir.

Bununla birlikte, 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 yurt dışındaki asıl ihracatçıya ödeme yapıldığına dair herhangi bir belge talep edilmesine gerek bulunmamaktadır.

Diğer taraftan, serbest bölgeye getirilen eşyanın serbest bölgede kayıtlı sanayi sicil belgesini haiz imalatçı firma tarafından üretim faaliyetinde kullanılması neticesinde elde edilen GTIP numarası ve tanımı farklı eşyanın serbest bölgeden peşin olarak ithal edilmesi durumunda KKDF kesintisi yapılmayacak; ayrıca, sanayi sicil belgesini haiz imalatçı firmanın üretim faaliyetinde kullandığı ürünlerin bedelinin yurt dışındaki asil ihracatçıya transfer edildiğine dair bir belgenin talep edilmesi de söz konusu olmayacaktır.

- b. Gönderici firmaya herhangi bir ödeme yapılmadan, antrepoda veya geçici depolama yerinde devredilen eşya ile ilgili olarak KKDF kesintisi doğmaması için; gerek devreden tarafından gönderici firmaya yapılacak transferin, gerekse eşyayı devralanın devredene yapacağı transferin, satıcı veya göndericisi belli alıcısı emre olan eşyada ise alıcının satıcıya veya göndericiye yapacağı transferin gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihten önce (veya bu tarihte) tamamlanmış olması ve bu durumun ilgili gümrük idarelerine ibraz edilecek belgelerle tevsik edilmesi gerekmektedir.

3. Konunun serbest bölgeler mevzuatı yönünden değerlendirilmesi

3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun 8'inci maddesinde; "Serbest Bölge ile Türkiye'nin diğer yerleri arasında yapılacak ticaret, dış ticaret rejimine tabidir. Serbest bölge ile diğer ülkeler ve serbest bölgeler arasında dış ticaret rejimi uygulanmaz." ifadesi yer almaktadır.

Diğer bir ifade ile serbest bölgeye eşya konulması herhangi bir gümrük rejimine bağlı değildir ve herhangi bir gümrük beyannamesi de düzenlenmemektedir. Serbest bölge işlem formu ile eşyalar serbest bölgeye alınmaktadır.

Dolayısıyla 2011/16 Sayılı Genelge yayımlanana kadar, Serbest Bölgeler Türkiye gümrük bölgesi dışında olduğundan, serbest bölgeye getirilen eşyaya ilişkin bedelin asıl satıcıya ödeme tarihi KKDF uygulamasında dikkate alınmamıştır.

4. Konuya ilişkin yargı kararları

Gümrük İdaresi tarafından 2011/16 Sayılı Genelge esas alınarak serbest bölgelerde faaliyette bulunan çoğu firma için bahsi geçen genelgenin yayım tarihinden önceki dönemleri de kapsayacak şekilde incelemeler başlatılmıştır. Peşin ithalat sayılmayan ithalatlar için cezalı tarhiyatlar yapılırken konu vergi mahkemelerine de taşınmıştır.

Konumuza örnek teşkil eden bir olayda, serbest bölgeden yapılan ithalatların peşin ithalat sayılabilmesi için hem yurt dışındaki asil ihracatçıya yapılan ödemenin hem de Türkiye'den serbest bölgeye yapılan ödemenin gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihten önce tamamlanmış olması gerekirken böyle yapılmadığından bahisle Genelge uyarınca kaynak kullanımını destekleme fonu ile bunun üzerinden alınan katma değer vergisinin tahakkuk ettirilerek tebliğ edilmesi üzerine, mükellef firma, serbest dolaşıma giriş beyannamesi eşya için ihtirazi kayıtlı beyan edilerek ödenen kaynak kullanımını destekleme fonu ile fon üzerinden alınan katma değer vergisinin iadesini talep etmiş ancak bu talebi reddedilince konu vergi mahkemesine taşınmıştır.

Vergi mahkemesi; "... Dava konusu olayda, beyannamenin 02.06.2011 tarihinde tescil edildiği, mal bedelinin tescil tarihinden önce 25.05.2011 tarihinde transfer edildiği görülmüştür. Bu durumda peşin ödemenin; beyannamenin onay tarihine kadar olan ödemeyi ifade ettiği dikkate alındığında davacının beyannamenin onaylanma tarihinde yaptığı ödeme şeklinin "peşin ödeme" niteliğinde olduğu sonucuna varıldığı, öte yandan davalı İdare tarafından 2011/16 Sayılı Genelge gerekçe gösterilerek yapılan ithalatı peşin ithalat olarak kabul edilmemesinin ne KKDF'yi ihdas eden Bakanlar Kurulu kararlarında ne de bu kararlara istinaden yayımlanan yönetmeliklerde yer aldığı, dolayısıyla hukuki bir dayanağı bulunmadığı sonucuna varılmıştır. Buna göre yapılan KKDF tahakkuku ile bu fon üzerinden alınan katma değer vergisinde hukuka uyarlık görülmemiştir." şeklinde karar vermiştir. (Mersin 1. Vergi Mahkemesinin 2012/72 sayılı kararı) Ayrıca Gümrük İdaresinin ilgili Bölge İdare Mahkemesine yaptığı itiraz da reddedilmiştir. (Adana Bölge İdare Mahkemesinin 2012/1181 sayılı kararı)

Dolayısıyla yargının görüşünün de serbest bölgelerin Türkiye gümrük bölgesi dışında olmasından hareketle serbest bölgeye getirilen eşyaya ilişkin bedelin asıl satıcıya ödeme tarihinin KKDF uygulamasında dikkate alınmaması yönünde olduğu görülmektedir. Keza yargı mercii de vadeli ya da peşin bir ithalatın tespitinde, ödemeye ilişkin olarak sadece serbest dolaşıma giriş beyannamesinin tescil tarihinin esas alınması gerektiğini kabul etmektedir.

5. Sonuç

Gümrük İdaresi, 2011/16 Sayılı Genelge ile serbest bölgelerde faaliyette bulunan herhangi bir firmayla ortaklık veya merkez-şube ilişkisi bulunmayan firmaların işlemleri için yurt dışındaki asıl ihracatçıya ödeme yapıldığının tevsiki şartını kaldırmış; 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 yapılmayacağını hüküm altına almıştır. Söz konusu Genelge'ye dayanarak, Gümrük İdaresi incelemelere başlamıştır.

Konuya ilişkin yargı kararları incelendiğinde, ithalatın peşin ya da vadeli yapılmış olmasının tespitinde serbest bölgelerin Türkiye gümrük bölgesi dışında olmasından hareketle, serbest bölgeye getirilen eşyaya ilişkin bedelin asıl satıcıya ödeme tarihinin değil, ödemeye ilişkin olarak sadece serbest dolaşıma giriş beyannamesinin tescil tarihinin esas alınması gerektiği sonucu doğmaktadır.

Dolayısıyla, yargı kararları da göz önüne alındığında 2011/16 Sayılı Genelge'nin gerek serbest bölgeler mevzuatı gerekse KKDF'ye ilişkin düzenlemeler ile uyumadığı kanaatindeyiz.

Bu makede yer alan açıklamalar, yazarının konu hakkındaki kişisel görüşünü yansıtmaktadır. Makededeki 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.