

## Creditenote (alacak belgesi) uygulamasında KKDF sorunu

### SERBEST KÜRSÜ

SERCAN BAHADIR  
EY Global Trade-Direktör

**I**thal edilen eşyaların fiyatlarında daha sonra satıcı tarafından bir indirim veya fiyat düzeltilmesi yapılması durumunda satıcı tarafından nakit bir iade yerine creditenote (alacak belgesi) düzenlenebilmektedir. Özellikle satıcı tarafından, belirli miktarın üzerinde alımlar için yapılan "miktar iskontoları"nda bu uygulamalara çok sık rastlanmaktadır. İthalatçılar da bu indirimleri ithalat işlemlerinde kullanmaktadır. Ancak son dönemdeki gümrük idaresi, satıcı tarafından tanzim edilen bu creditenote'ları ithalat işlemlerinde peşin ödeme olarak kabul etmemekte ve eşyaya ilişkin bir KKDF (Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu) muafiyeti yoksa bu kısım için KKDF tarhiyatı yapmaktadır. Bu durumda birçok ithalatçı şirketin satıcı tarafından sağlanan avantajlardan tam olarak yararlanamamasına ve hiç beklenmedik bir ilave maliyet ile karşılaşmalarına neden olmaktadır.

### Peşin ödemenin banka yazısı ile tevsik edilmesi gerekir

Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu Hakkında 88/12944 sayılı Karar ve bu Karar'a ilişkin değişik 6 No.lu Tebliğ hükümleri çerçevesinde "Mal Mukabili Ödeme Şekline Göre İthalat", "Kabul Kredili Ödeme Şekline Göre İthalat", "Vadeli Akreditif Ödeme Şekline Göre İthalat" ödeme şekilleri ile ithal edilen eşyanın mal bedeli KKDF'ye tabidir. Bu bağlamda, ithalat işleminin peşin mi yoksa vadeli mi yapıldığının tespit edilmesi önem kazanmaktadır.

Bu tespite yönelik Gümrükler Genel Müdürlüğü tarafından 18 Mart 2011 tarihinde 2011/16 sayılı Genelge yayımlanmıştır. Buna 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 transfer edilmesinin banka yazısı (valör tarihi de dikkate alınarak) ile tevsik edilmesi gerekmektedir. Aksi takdirde eşya için bir KKDF muafiyeti yok ise bu işlemler için %6 KKDF tatbik edilmektedir.

Bu bağlamda, bir ödemenin peşin ödeme kabul edilebilmesi için bu ödemenin serbest dolaşıma giriş beyannamesinin tescil tarihinden önce (veya aynı gün) satıcıya transfer edildiğinin bir banka yazısı ile tevsik edilmesi gerekmektedir. Ödeme şeklinin tek başına vadeli olmaması yeterli görülmemektedir.

### Özünönceliği ilkesi dikkate alınmalıdır

Creditenote'ların KKDF'ye tabi olması konusu Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 11.06.2008 tarihli yazısına dayanmaktadır. Gelir İdaresi'nin yaklaşımı creditenote uy-

gulaması sonucu oluşan indirim tutarının yurtdışına transfer edildiği hususunun bankaca verilen bir yazı ile tevsik edilmediği sürece peşin ödeme yapıldığı kabul edilmemesi gerektiği yönündedir. Bu yaklaşım ile gümrük idaresi ithalat işlemlerinde ithalat bedelinin creditenote'a tekabül eden kısmı için %6 KKDF tarhiyatı gerçekleştirmektedir.

Gelir ve gümrük dairesinin yaklaşımı dikkate alındığında, peşin ödemenin bir banka yazısı ile tevsik edilemediği sürece bu ödemenin peşin bir ödeme kabul edilemeyeceği ve banka yazısı dışında satıcı tarafından tanzim edilen creditenote tevsik edici belge sayılmamaktadır. Satıcının tanzim ettiği creditenote her ne kadar daha önce yapılan peşin ithalat işlemlerine ilişkin olsa da bu alacaklara ilişkin bir banka yazısı olmadığı sürece bu alacak KKDF açısından bir peşin ödeme olarak kabul edilmeyecektir. Bu bağlamda işlemin özü peşin ödeme olmuş yani bir kredi kullanımı söz konusu olmamış olsa bile bu ödemeler bir banka yazısı ile tevsik edilemediği sürece vadeli olarak kabul edilmektedir. Burada özün önceliği ilkesi yerine şekil önceliği ilkesinin ortaya çıktığı görülmektedir. Örneğin, daha önce 100 TL tutarında peşin ithal ettiğiniz ve ödemesini de bir banka yazısı ile tevsik ettiğiniz bir işlem olsun. Bir süre sonra satıcı 10 TL tutarında bir indirim veya fiyat düzeltmesi için creditenote tanzim etmiş olsun. Yeni yapılacak 50 TL tutarındaki peşin ithalat işleminizde 40 TL için banka yazısı; 10 TL için creditenote tanzim edildiğinde gümrük idaresi 10 TL için %6 KKDF tarhiyatı yapmaktadır. Daha önce banka aracılığıyla yapmış olduğunuz ödemelere ilişkin satıcı tarafından tanzim edilen creditenote, peşin ödeme için tevsik edici belge olarak kabul edilmemektedir.

### Sonuç ve değerlendirme

KKDF uygulamaları açısından, ithalat ödemelerinin (yurtdışına bir para transferi yapıldığının tevsiki açısından) banka tarafından verilen bir yazı ile tevsik edilmesi yönünde Gelir ve gümrük idarelerinin katı bir yaklaşım sergilediği görülmektedir. Yapılan indirim konusu ya da fiyat düzeltmesine ilişkin tutarın satıcıya ödendiğine ilişkin ayrıca bir banka yazısı temin edilmediği sürece işlemin özü peşin olmasına karşın vadeli ödeme olarak kabul edilmektedir. Halbuki peşin ithalat işlemlerinin banka yazısı ile yapıldığı ve satıcıya ödendiği dikkate alındığında (Kambiyo mevzuatından gelen bir zorunluluk) satıcı tarafından ithalata konu eşyalar için tanzim edilen alacak belgelerinin de peşin ödemeyi tevsik eden belge olarak kabul edilmesi gerekir. Ayrıca Gümrük İdaresi yakın zamanda yapmış olduğu bir düzenleme ile creditenote uygulamasını belirli şartlarla gümrük kıymetini azaltıcı bir unsur olarak dikkate almaktadır. Gümrük kıymetinde azaltıcı bir unsur olabilecek bir belgenin KKDF açısından da peşin ödeme belgesi olarak sayılabilmesi gerektiği kanaatindeyiz.