

İkincil işlem görmüş ürünlerin ithalinde KKDF riski

Ebru Çakmak

Giriş

Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından yayımlanan Dış Ticaret Verileri uyarınca, 2015 yılında Dâhilde İşleme Rejimi (DİR) kapsamında gerçekleşen ihracat toplamı 58 Milyar ABD Doları, söz konusu ihracatı gerçekleştirmek için belge kapsamında yapılan ithalat tutarı ise 26 Milyar ABD Doları olarak hesaplanmıştır. Buna göre, toplam ihracatımızın % 40,9'u, toplam ithalatımızın ise % 12,6'sı DİR kapsamında yapılmaktadır. Özellikle ihracatımız açısından % 40 gibi yüksek bir değere sahip olan bu rejim, uygulamada sağladığı kolaylıkların yanı sıra üreticiler açısından çeşitli sorunları da beraberinde getirmektedir.

Dâhilde İşleme Rejiminin önemli bir parçasını teşkil eden ikincil işlem görmüş ürün, rejim kapsamında yapılan işleme faaliyetleri sonucunda elde edilen asıl işlem görmüş ürün dışındaki ürün olarak tanımlanmıştır. 22 Nisan 2011 tarihinde yayımlanan 2011/24 sayılı Genelge'de ikincil işlem görmüş ürünlerin Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu'na (KKDF) tabi olmayacağı açık bir şekilde ifade edilmiştir. Ancak, ilgili Genelge 23 Eylül 2011 tarihinde yayımlanan 2011/44 sayılı Genelge ile yürürlükten kaldırılmış; bu Genelge'de ikincil işlem görmüş ürünlerin KKDF durumuna ilişkin olarak herhangi bir muafiyet ifadesine yer verilmemiştir.

KKDF konusunda yayımlanan 2013/6 sayılı Genelge'de ise ikincil işlem görmüş ürünlere ilişkin KKDF doğmaması için para transferinin en geç hangi tarihte yapılması gerektiğine dair düzenleme yapılmıştır. Buna göre, bu ürünler için KKDF muafiyeti tartışmalı hale gelmiştir.

KKDF'ye ilişkin yapılan en güncel düzenleme olan ve 10 Nisan 2015 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 2015/7511 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile bazı eşyanın kabul kredili, vadeli akreditif ve mal mukabili ödeme şekillerine göre ithalatında Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu kesintisi oranının % 0 olarak uygulanacağı belirtilmiştir. Muafiyetten yararlanan eşyanın içerisinde bazı ikincil işlem görmüş ürün tarifelerinin de yer alması, 2011/24 sayılı Genelge'nin kaldırılmasıyla KKDF riski ile karşılaşılacak bu ürünler için KKDF muafiyetini tekrar yürürlüğe koymuştur (26. Fasılda yer alan metal cevherleri, cüraf ve kül; 23. Fasılda yer alan gıda sanayiinin kalıntı ve döküntüleri).

İthalat işlemlerinde KKDF kesintisinin uygulandığı işlemler

12.05.1988 tarihli 88/12944 sayılı BKK ile düzenlenen ithalatta KKDF kesintisi, ithalatın kabul kredili, mal mukabili ve vadeli akreditif ödeme şekillerinden birisiyle yapılması durumunda, mal bedelinin % 6'sı oranında uygulanmaktadır.

İthalat bedelinin peşin ödeme suretiyle yapılması durumunda ise, bu kesinti uygulanmamaktadır. Bunun için ithalat bedelinin tamamının gümrük beyannamesinin tescil tarihinden önce ödendiğini gösteren banka dekontunun, beyannamenin tescili sırasında gümrük idaresine ibrazı gerekmektedir. KKDF kesintisi açısından gümrük idaresinin yaptığı kontroller, bankaca düzenlenen transfer bildirim dekontunda yer alan bilgiler ile gümrük beyannamesinde yer alan bilgilerin karşılaştırılması yoluyla yapılmaktadır.

İthalat işlemlerinde doğabilecek KKDF kesintisi konusunda Gümrükler Genel Müdürlüğü tarafından yayımlanan 2011/16 sayılı Genelge uyarınca, KKDF kesintisine tabi olmayan ödeme şekillerine göre gerçekleştirilen ithalatta, mal bedelinin serbest dolaşıma giriş beyannamesinin tescil tarihinden önce (bu tarih dâhil) ilgili bankaya yatırılması ve ilgili banka tarafından da bu bedelin ihracatçıya transferinin en geç iki iş günü içinde tamamlanması gerekmektedir.

İkincil işlem görmüş ürünlerin ithalinde KKDF kesintisinin uygulanması

Dâhilde İşleme Rejimi kapsamında yapılan işleme faaliyetleri sonucunda elde edilen asıl işlem görmüş ürün dışındaki ürün, 2005/8391 sayılı Dâhilde İşleme Rejim Kararı çerçevesinde ikincil işlem görmüş ürün olarak adlandırılmıştır.

2006/12 sayılı Dâhilde İşleme Rejim Tebliği'nin 38'inci maddesinin 9'uncu bendi dâhilde işleme rejimi kapsamında elde edilen işlem görmüş ikincil ürünlere uygulanabilecek işlemleri sıralamaktadır. Söz konusu madde uyarınca, dâhilde işleme izin belgesi/dâhilde işleme izni kapsamında ithal edilen eşyadan elde edilen işlem görmüş ikincil ürünün, belge/izin ihracat taahhüdünün kapatılmasından önce, gümrük mevzuatı çerçevesinde gümrük idaresi gözetiminde imhası, gümrüğe terk edilmesi, çıkış hükmünde gümrüğe teslimi veya serbest dolaşıma giriş rejimi hükümlerine göre ithali hallerinde, bu ürünün ihracatının gerçekleştirilmesi aranmamaktadır.

2013/6 sayılı Genelge ile dâhilde işleme rejimi kapsamında üretilen ikincil işlem görmüş ürünlerin serbest dolaşıma giriş rejimine tabi tutulması halinde Kaynak Kullanım Destekleme Fonu kesintisinin hangi durumlarda uygulanacağına ilişkin düzenleme yapılmıştır. Buna göre, dâhilde işleme rejimi kapsamında üretilen ikincil işlem görmüş ürünlerin serbest dolaşıma giriş rejimine tabi tutularak;

- Gümrük Kanunu'nun 114'üncü maddesine göre vergilendirilmesi (ithal eşyasının dahilde işleme rejimine ilişkin beyannamenin tescil tarihindeki vergi oranı ve diğer vergilendirme unsurlarına göre) halinde, eşya bedelinin dâhilde işleme rejimine ilişkin verilen gümrük beyannamesinin (ithale konu edilen hammaddeye ilişkin beyanname) tescil tarihinden sonra ödenmesi durumunda,
- Gümrük Kanunu'nun 115'inci maddesine göre vergilendirilmesi (asıl işlem görmüş ürünün ihraç edilen kısmı oranındaki ürünlerin serbest dolaşıma girişine ilişkin beyannamenin tescil tarihindeki vergi oranı ve diğer vergilendirme unsurlarına göre) halinde, eşya bedelinin serbest dolaşıma giriş rejimine ilişkin gümrük beyannamesinin (ikincil işlem görmüş ürüne ilişkin beyanname) tescil tarihinden sonra ödenmesi durumunda,

KKDF kesintisi yapılacaktır.

Buna göre, Kanun'un 115'inci maddesi kapsamında ikincil işlem görmüş ürünlerin serbest dolaşıma sokulması halinde, eşya bedelinin serbest dolaşıma giriş rejimine ilişkin gümrük beyannamesinin tescil tarihinden önce satıcıya transferi gerekmektedir. Ancak, burda yer verilen "eşya bedeli" ifadesinin ikincil işlem görmüş ürüne ilişkin bedel mi, yoksa dâhilde işleme rejimine konu edilen hammaddeye ilişkin kıymet mi olduğu konusunda herhangi bir açıklama yapılmamıştır.

Bedelsiz olarak ithale konu edilen ikincil işlem görmüş ürünler için KKDF kesintisi uygulanması

İkincil işlem görmüş ürün için ihracatçıya asıl eşya bedelinden ayrı bir ödeme yapılmamakta; eşya, ödeme şekli "Bedelsiz" beyan edilerek serbest dolaşıma girmektedir.

Ancak, yapıya bir bütün olarak bakıldığında, dâhilde işleme rejimi kapsamında alınan hammadde için yapılan ödemenin bir bölümü ikincil işlem görmüş ürüne ilişkin olarak yapılmaktadır.

Örnek;

100 ton X hammaddesinden 50 ton A ve 40 ton B asıl işlem görmüş ürünleri, 10 ton ise ikincil işlem görmüş ürün olan C ürünü elde edilmektedir. (Fire % 0 kabul edilmiştir.) 100 ton X hammaddesi için yurt dışındaki satıcıya toplamda 200.000 USD ödeme yapıldığı düşünüldüğünde, toplam transferin üretilen ürün bazındaki değeri,

- Asıl işlem görmüş A ürünü için 100.000 USD,
- Asıl işlem görmüş B ürünü için 80.000 USD,
- İkincil işlem görmüş C ürünü için 20.000 USD,

olarak hesaplanmaktadır. Buna göre, yukarıda yer verilen Genelge dikkate alındığında, KKDF riski oluşmamasını teminen, yükümlünün ikincil işlem görmüş ürüne ilişkin hesaplanan kıymet olan 20.000 USD tutarında banka transferini serbest dolaşıma giriş rejimine ilişkin gümrük beyannamesinin tescil tarihinden önce yurt dışındaki satıcıya yapması gerekmektedir.

Öte yandan, ilgili ürünlerin "Bedelsiz" olarak serbest dolaşım rejimine konu edilmesi KKDF açısından belirsizlik yaratmaktadır. Zira her ne kadar ikincil işlem görmüş ürün için satıcıya ayrıca bir ödeme yapılmasa da, bu eşyanın hammaddenin bir parçası olduğu düşünüldüğünde, ithal eşyaya ilişkin transfer yurtdışına yapılmadığı sürece "Bedelsiz" olarak beyan edilen ikincil işlem görmüş ürün için KKDF hesaplanma riskinin devam ettiği değerlendirilmektedir.

Sonuç olarak, 2015/7511 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı kapsamında % 0 KKDF kesintisinden yararlanamayan ikincil işlem görmüş ürünün dâhilde işleme rejimi kapsamında yapılan üretim sonucu şirket stoklarına alındığının ve ithal edilen hammaddeye ilişkin olarak yapılan ödemenin yurt dışına transferinin, ikincil işlem görmüş ürünlerin serbest dolaşıma giriş tarihinden sonra yapıldığının tespit edilmesi halinde, mevcut düzenlemeler çerçevesinde serbest dolaşıma giren ürünler için (her ne kadar ödeme şekli “Bedelsiz” olarak beyan edilse de) KKDF kesintisi riski bulunmaktadır. Ancak, bu tür bir yaklaşımın dâhilde işleme rejiminin amacı ve KKDF tekniği ile uyummadığı açıktır.

Bu makalede yer alan açıklamalar, yazarının konu hakkındaki kişisel görüşünü yansıtmaktadır. Makaledeki bilgi ve açıklamalardan dolayı EY ve/veya Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim 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.